

“一带一路”税收争议仲裁机制的引入与建构研究

赵 洲 吕思彤

(南京审计大学, 江苏 南京 211815)

摘 要: 随着“一带一路”倡议的深入实施, 跨国投资和经营活动面临更多、更复杂的税收争议, 现有的税收争议解决机制尤其是相互协商程序机制的局限性日益凸显。中国应在“一带一路”区域构建和运用包容协调的税收争议仲裁机制。“一带一路”税收争议仲裁机制应当作为相互协商程序机制的延伸与补充, 具有“应纳税人的请求而启动”的强制性。在内容塑造上, 该机制应有充分的包容协调性, 以确保税务主管当局在仲裁程序中拥有相应的话语权和影响力。在程序模式上, 该机制一般应采用“独立意见”的仲裁程序。在引领构建“一带一路”税收争议仲裁机制的策略和方法上, 中国应充分利用“一带一路”沿线国家对税收争议仲裁的态度、实际接受状况及其变化趋势等因素, 与相关国家形成符合共同利益需求的多边或双边安排。

关键词: 税收争议; 仲裁机制; 强制仲裁; 主管当局; “一带一路”倡议

中图分类号: D996.3

文献标识码: A

文章编号: 1006-1894 (2023) 02-0085-13

随着“一带一路”倡议的深入实施, 跨境投资和经营活动也面临更多、更复杂的税收争议, 如税收居民身份的认定、对常设机构的判定或其利润归属和费用的扣除、对各项所得或财产的征税、免税或适用税率、是否构成重复征税或税收歧视、转让定价的征管处理等。由于许多“一带一路”沿线国家的税收法律制度与执法环境缺乏充分的稳定性、透明性与明确性, 对税收协定的遵守执行不到位, 以及在国际税收规则的理解运用水平上存在欠缺等, 容易引发各种税收争议。例如, 国际航空运输收入的征税权分配规则在税收协定中已经有明确规定, 但是一些国家的税务机关未能充分遵守执行。一些国家的税收规则不明确, 其税务机关也往往不向企业提供及时的解释, 从而导致税收风险与争议。关于跨境投资经营中的常设机构问题、跨境消极投资所得预提税的免税待遇及限制税率待遇问题, “一带一路”沿线国家的税收协定中一般均有明确规定, 但一些国家的税务机关却没有严格遵守执行或做出错误的理解与执行。除“一带一路”沿线国家自身的税收立法、执法等方面的缺陷外, 在当前国际税收规则、制度迅速变化的背景下, 纳税人与税收机关之间将产生更多、更复杂的国际税收争议。例如, 防止税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 行动计划的实施

作者简介: 赵洲, 南京审计大学法学院教授, 研究方向: 国际法理论与国际税法; 吕思彤, 南京审计大学法学院硕士研究生, 研究方向: 国际经济法。

基金项目: 2018年度国家社科基金重大项目“‘一带一路’建设与中国国际税收法律制度改革创新研究”(项目编号: 18ZDA100)。

被普遍认为将引发更多的税收争议。^①跨境数字经济的迅速发展也会进一步导致产生各种新的跨境所得的税收争议。

对于国家与跨境（涉外）纳税人之间的税收争议，基本的救济机制是国内法提供的税收行政复议和税收行政诉讼。同时，税收协定还提供了缔约国税务主管当局之间的相互协商程序（Mutual Agreement Procedure, MAP）。^②目前，中国与“一带一路”沿线国家签订的56个双边税收协定均纳入了MAP条款，它们为“一带一路”区域的跨境税收争议解决提供了重要的双边路径与方法。但是，MAP机制一直存在一些内在的缺陷：根据经验数据，由于相互协商没有时间限制，MAP机制是一种极其耗费时间的程序；MAP机制缺乏透明性，税务主管当局间达成的协议不公开；对于是否接受纳税人的请求，税务主管当局被授予很大的自由裁量权；纳税人可以申请启动MAP，但一旦开始，他们基本上被排除在程序之外；MAP的启动不一定会暂停税款的征收。^③因此，MAP机制亟需完善。

为了进一步提升税收争议解决的效率与效果，OECD等国际组织以及一些国家开始探索运用跨境税收争议仲裁机制。OECD税收协定范本第25条第5款确立了一种附属于MAP的强制仲裁机制（mandatory arbitration）。所谓强制仲裁是指，只要符合规定条件，仅需有纳税人的要求，而不必经过税务主管当局的同意，就应将未获得解决的MAP案件或其部分问题提交仲裁处理。此外，一些国家的税收协定中另外确立了一种附属于MAP的自愿仲裁机制（voluntary arbitration），即只有当纳税人和缔约国双方同意，MAP的未决问题才能提交仲裁解决。对于跨境税收争议解决仲裁机制的建立和运用问题，有分析指出，在常设仲裁法院（Permanent Court of Arbitration, PCA）的支持下，建立的独立税务专家国际法庭（The International Tribunal of Independent Tax Experts, TRIBUTE）将为税收争议仲裁、调解等替代解决机制提供各种第三方协助，从而使得仲裁机制成为值得认真考虑的替代方法。^④随着“一带一路”税收争议的增多和复杂化，中国与“一带一路”沿线国家在运用MAP机制上的各种局限与不足日益凸显。自2019年4月中国引领建构“一带一路”税收征管合作机制以来，完善与加强税收争议解决机制就被列为该合作机制的重要议题与任务目标。为此，需要根据税收争议仲裁机制引入运用的状况与趋势，分析解决“一带一路”税收争议仲裁机制的引入构建问题。

一、逐步引入与发展的国际税收争议仲裁机制

长期以来，对于国际税收争议，各国及OECD等国际组织并不接受独立国际仲裁

① Lennard, Michael. International Tax Arbitration and Developing Countries[A]. Lang, M., et al. International Arbitration in Tax Matters[M]. Amsterdam: IBFD, 2016: 439~464.

② 刘剑文. 国际税法[M]. 北京: 北京大学出版社, 2020: 444~445.

③ De Lillo, Francesco. Chapter 26: Tax Treaties and Dispute Resolution[A]. Ostaszewska Ola, Obuoforibo Belema. Roy Rohatgi on International Taxation: Volume 1: Principles[M]. Amsterdam: IBFD, 2018: 465~466.

④ Oortwijn, Harm J. Dispute Resolution in Cross-border Tax Matters[J]. European Taxation, 2016, 56(4).

的解决方式。国际投资争端解决机制下的涉税仲裁针对的仅是特定的争议问题，即因为东道国政府大幅度提高税率、实行间接征收等产生的外国投资者权益保护问题。^①然而，由于 MAP 机制存在效率不高、纳税人权益保护不充分等问题，20 世纪 80 年代以来，少数国家开始在税收协定中对 MAP 机制引入附属补充性的自愿仲裁制度。1990 年，欧共体成员国就专门针对转让定价调整导致的跨境重复征税争议问题，签订了《关于消除与关联企业利润调整有关的双重征税的公约》，首次对 MAP 机制引入辅助性但具有强制性的仲裁制度。

（一）税收协定范本引入与发展的争议仲裁机制

OECD 在 2008 年修订版的税收协定范本第 25 条中首次增加了关于税收争议仲裁的第 5 款规定。在性质上，该仲裁制度附属于 MAP 机制，对 MAP 机制构成一种延伸与补充。基于税收争议仲裁制度的附属性，其制度设计具有明显不同于一般传统仲裁制度的特点。（1）在仲裁的启动条件上，争议问题不能直接提交仲裁，只有当案件提交后的 2 年内主管当局间没有就争议的全部问题达成协议，在符合其他规定条件下，仅需纳税人申请而无需征得主管当局的同意就可将未决问题提交仲裁。

（2）在仲裁活动的实体和程序问题上，主管当局依然拥有较大的控制权。根据主管当局协商通过的《职权范围》（Terms of Reference）文件，主管当局双方可以确保仲裁庭只审理裁决事实认定性质的争议问题，而不能裁决法律解释性质的争议问题。在采用简易程序条件下，仲裁庭只能在缔约各方提出的解决方案中做出选择其一的裁决（即遵循棒球仲裁规则）。在仲裁程序进行的任何阶段，主管当局间仍然可以就已交付仲裁的未决问题继续进行协商并达成协议。（3）在仲裁结果的效力及执行方面，如果纳税人不接受仲裁裁决或裁决做出后纳税人另行启动国内司法救济程序，则裁决结果不发生效力及执行效果。如果纳税人接受仲裁裁决，则必须转换为主管当局间相互协议的形式才能予以执行。^②需要指出的是，与相互协商程序一样，仲裁并不旨在取代国内法律救济，或者迫使纳税人只能在两种解决机制中最终选择运用其中一个。为避免重复，在仲裁程序完成之前，国内救济程序通常会被暂缓。^③

与 2008 年修订版、后续修订版以及 2017 年最新版的 OECD 协定范本不同的是，UN 税收协定范本 2011 年修订版及 2017 年最新版对税收争议仲裁提供了两个替代性方案。在 2017 年最新版 UN 税收协定范本中，替代方案 A 排除了税收争议仲裁制度的引入。UN 税收协定范本注释指出，对于那些在 MAP 机制方面经验有限的国家而言，它们对在一个 MAP 案件中引入运用仲裁程序的后果的判断决定存在困难，进而只能简单地拒绝仲裁。替代方案 B 基本上复制了 OECD 协定范本的仲裁条款内容，但做了如下修改：如果主管当局在案件提交后 3 年内不能达成协议，可以启动仲裁，

① 欧阳天健.国际税收争议仲裁解决机制的世界趋势与中国立场[J].国际商务(对外经济贸易大学学报),2017,(3).

② 廖益新.OECD国际税收仲裁机制评析[J].厦门大学学报(哲学社会科学版),2012,(5).

③ [美]布莱恩·J.阿诺德(Brian J. Arnold).国际税收基础[M].张志勇等译.北京:中国税务出版社,2020:510.

这不同于 OECD 协定范本要求的 2 年时间；仲裁必须基于缔约一方主管当局的要求，而不是纳税人的要求；在接到仲裁决定通知后 6 个月内，如果主管当局同意背离仲裁决定的，可以背离仲裁决定。^①

（二）BEPS 行动计划及多边公约对税收争议仲裁机制的讨论与发展

在 BEPS 第 14 项行动计划的讨论中，由于强制仲裁被认为是国家主权、征税的裁量权与自主权的不可接受的侵犯，关于引入强制仲裁的讨论没有达成共识，^②所以，2016 年 OECD 制定通过的《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》（简称《BEPS 多边公约》）引入了可选择的强制仲裁条款，由各国自主选择并形成国家间的匹配安排。

《BEPS 多边公约》第 6 章（第 18 条至第 26 条）的基本内容与特点如下：根据第 19 条，税收仲裁机制是附属于 MAP 机制的有约束力的强制性争议解决机制。就仲裁机制的附属性与强制性而言，MAP 案件在 2 年内没有得到解决的（缔约方拥有设定 3 年时限的保留权利），根据纳税人的书面申请就应将未决事项提交仲裁解决，但是，缔约方拥有基于国内法庭及行政庭就仲裁事项已做出裁定而不允许提交仲裁或终止仲裁的保留权利。就仲裁裁决的约束力而言，它对缔约双方具有约束力，但是，受案件直接影响的人不接受或视为不接受等情形除外。同时，根据第 24 条第 2 款，如果缔约双方主管当局在收到仲裁裁决后的 3 个月内，同意以不同方式解决所有未决事项，则已做出的仲裁裁决不具有约束力且不应被执行。《BEPS 多边公约》还进一步规定仲裁程序的类型。根据第 19 条，除另有协议外，缔约双方的主管当局应向仲裁庭提交一份解决案件中所有未决事项的建议案（把此前双方主管当局针对该案的所有共识考虑在内）。建议案应局限于对特定金额的处理，如所得、费用或最高税率。对于是否具有居民身份或者是否构成常设机构等“门槛问题”，可提交可选择的解决建议案。各缔约方的主管当局还可提交支持性的立场书供仲裁庭考虑。仲裁庭应就每个事项和任何“门槛问题”，从各主管当局提交的解决建议案中选择一个作为裁决。对于这种“棒球式的仲裁程序规则”，缔约方拥有保留权利。在不接受“棒球式的仲裁程序规则”情形下，仲裁庭应根据掌握的案件信息材料及相关法律，独立做出仲裁裁决。廖益新（2020）认为，与 OECD 与 UN 范本中的仲裁程序规则相比，《BEPS 多边公约》关于税收协定仲裁的新法律框架更具灵活性与适应性，特别强调和要求仲裁员的独立性与公正性。然而，《BEPS 多边公约》下的仲裁程序是一种可选择的争议解决程序，从而使得 MAP 中的未决问题可能无法获得仲裁解决的途径与机会。相比之下，由于 OECD 范本的仲裁程序不允许缔约国选择性地建立，因而它能够充分保障

① Govind,Sriram.Chapter 10:Personal Scope of the Mutual Agreement Procedure and Arbitration Provisions, and the Mutual Assistance Provisions[A].Lang, Michael, et al. Tax Treaty Entitlement[M].Amsterdam:IBFD, 2019:253~254.

② Markham,Michelle.The Comparative Dimension Regarding Approaches to Decision-making in International Tax Arbitration[A].Farrar,John H.,et al.Scholarship,Practice and Education in Comparative Law[M].Singapore: Springer Nature Singapore Pte Ltd.,2019:124.

MAP 中的未决问题获得仲裁解决的途径与机会。此外,与 OECD 范本的仲裁程序相比,《BEPS 多边公约》下的仲裁程序还存在完全排除纳税人参与等缺陷。^①

(三) 欧盟晚近引入与发展的具有仲裁因素的争议解决机制

与 1990 年的欧共体仲裁公约一样,2017 年《欧盟税收争议解决机制指令》在 MAP 机制中也引入了专门的咨询委员会程序。咨询委员会根据纳税人的书面请求成立,由主管当局代表和独立地位人士组成。主管当局应在收到咨询委员会意见后 6 个月内达成解决争议问题的协议,它可以根据咨询委员会的独立意见不同。但是,如果主管当局不能在规定期限内达成协议,则应根据咨询委员会的独立意见做出最终决定。需要指出的是,《欧盟税收争议解决机制指令》设立的咨询委员会程序实际上是一种含有仲裁程序(附属于 MAP 机制)因素与特征的混合性质的争议解决程序。一方面,咨询委员会不是一个真正独立于案件的第三方,因为它由成员国代表和独立人士组成。同时,咨询委员会对案件提出的意见不具约束力,最终决定由成员国主管当局做出。另一方面,咨询委员会的实际决策权力掌握在拥有多数投票权的独立人士和独立主席手中,从而使咨询委员会能够或多或少地独立于成员国运作。另外,即使对案件做出最终决定的是成员国,但由于案件在此前未能在成员国之间得到解决,因此,咨询委员会的意见很有可能对成员国具有约束力。^②

2017 年《欧盟税收争议解决机制指令》引入了更为灵活的替代性争议解决委员会(alternative dispute resolution commission)机制。经各方主管当局一致同意,还可以成立替代性争议解决委员会,除关于委员会成员的独立性要求外,替代性争议解决委员会在成立、人员构成、程序、方式等方面均可采取与咨询委员会不同的形式。尤其是在争议解决方式和技术方面,替代性争议解决委员会无需严格遵循咨询委员会发表独立意见的程序,可以适用任何适当的争议解决方式或技术,包括最终报价仲裁(last best offer arbitration)等。^③总的来说,替代性争议解决委员会同样也并非严格意义上的仲裁机构,实际上它是一种包含仲裁因素与方法的争议解决机制,其功能作用在于更加包容与灵活地解决 MAP 机制中的各种顽疾与障碍问题。

(四) 与 MAP 机制平行且独立的税收争议仲裁机制方案

国际财政协会(IFA)与国际商会(ICC)提出了具有更强独立性的税收争议仲裁机制。20 世纪 80 年代,国际商会就已经发表报告质疑相互协商程序在解决国际税收争议方面的有效性,进而呼吁引入独立的国际税收争议仲裁程序。2000 年 3 月,国际商会税务委员会发布《国际税收事务中的仲裁》报告,明确主张国际税收争端

① Liao,Yixin.Chapter 8:China[A].Lang,Michael,et al.Tax Treaty Arbitration[M].Amsterdam:IBFD,2020:213~214.

② Pit,Harm Mark.Dispute Resolution in the EU:The EU Arbitration Convention and the Dispute Resolution Directive[M].Amsterdam:IBFD,2018:1382.

③ 最终报价仲裁又称“棒球仲裁”(baseball arbitration)。作为一种新型仲裁方式,最终报价仲裁不要求仲裁庭就争议事项发表独立意见,仲裁庭应当从争议双方提供的解决方案中选择一个作为争议的最终解决方案。

解决应纳入独立的仲裁机制。2002年,国际商会制定了《国际税收争端仲裁的示范条款》(ICC范本)。ICC范本第1条规定了仲裁程序的3个平行启动条件:或者2年内主管当局未能获得解决方案,或者未能通过与缔约方的主管当局进行协商获得解决方案,或者跨国纳税人认为所获方案与协定不符。显然,在ICC范本中,MAP不再是仲裁的前置程序,提交仲裁的事项也可以是那些已在MAP中获得解决方案但当事人依然认为与协定不符的事项。根据ICC范本第7条和第8条,纳税人是有权提起仲裁的唯一主体。纳税人可以不经仲裁委员会请求,主动提出书面或口头证据,并且可以对缔约国提交的证据作出回应。此外,纳税人有权在任何时间通知仲裁委员会终结仲裁。^①2003年,国际财政协会发布了关于引入和运用独立的税收仲裁机制的条款草案,该草案具有自己的特点,如将海牙国际常设仲裁院作为指定仲裁机构。总之,国际商会与国际财政协会提出的税收争议仲裁机制是一种与MAP机制及国内救济机制相互平行独立、可以由纳税人自行选择运用的税收争议解决机制,其制度构造、意义及功能与附属于MAP机制的仲裁机制明显不同。

二、建构“一带一路”税收争议仲裁机制的内涵

在税收争议仲裁已经成为一种被积极探讨和扩大运用的MAP辅助方法的总体态势下,中国与“一带一路”沿线国家签订的56个税收协定及议定书至今均没有引入税收争议仲裁条款。为防止日益增多和复杂的“一带一路”税收争议出现严重的“解决梗阻”状况,进一步优化共建“一带一路”税收营商环境,需要建立“一带一路”税收争议仲裁机制。需要指出的是,当前为提升跨境税收争议的解决效率与质量效果,引入构建税收仲裁机制是各国正在积极探索和运用的一种补充机制,所以,不能过分强调“一带一路”的特殊性而进行“另起炉灶式”的机制设计研究,应当将现有的构建方案以及探索实践放在“一带一路”框架下做适应性分析。同时,由于“一带一路”沿线国家与中国签订的56个双边税收协定至今均没有引入税收争议仲裁机制,所以“一带一路”沿线国家与中国没有现成的税收仲裁制度和实践可供研究。为此,笔者根据“一带一路”倡议的宗旨以及“一带一路”沿线国家总体上对主权与仲裁机制引入的特殊敏感性等,试图在框架层面分析并提出“一带一路”税收争议仲裁解决机制应当具有的内涵,尤其是其有别于发达国家之间以及中国与发达国家之间可能引入构建的税收仲裁机制的不同内涵,如中国与发达国家之间可以建立运用“棒球仲裁方式”,而与“一带一路”沿线国家之间则一般不适宜采用这种模式。

(一) 仲裁机制应附属于MAP机制

“一带一路”税收争议应该引入对MAP机制构成附属补充而非平行独立的仲裁机制。国际商会与国际财政协会建议引入与MAP机制平行独立的税收争议仲裁程序。

^① 阎恩.国际税收争议的税收仲裁机制选择[J].西南民族大学学报(人文社会科学版),2016,(12).

有人专门针对作为国际金融中心的小国的研究认为税收条约下的争议仲裁模式存在诸多缺陷,通过依托投资条约建立和运用独立的国际税收争议仲裁机制将有助于提升这些小国的投资环境竞争优势以及对外国投资的吸引力。^①但是,引入采用平行独立的税收争议仲裁程序存在明显的困难与问题。(1)采用独立的税收争议仲裁程序将使国家在争议解决上失去很大的自主权与控制权,尤其是国家对税收争议解决正当合理的综合衡量裁决权力与权威主导性。同时,从国际投资和贸易领域独立仲裁机制的运用情况来看,这些仲裁在实践中已经存在被滥用而严重损害国家主权的教训。^②通常以投资者—国家争端解决(ISDS)为形式的投资仲裁在许多国家(不仅仅是发展中国家)已经受到严厉批评,因为它不利于国家(及其对公民的责任)而有利于投资者。^③因此,独立的税收争议仲裁机制完全可能发生类似于国际投资仲裁被滥用的情形,从而严重侵蚀国家税收主权及其正当权益。^④此外,由于独立的税收仲裁机制具有明显的西方属性,从而使得饱受西方殖民主义摧残的大部分“一带一路”沿线国家对其产生了天然排斥。^⑤(2)许多税收争议问题的解决超出了独立的税收争议仲裁机构的能力范围。许多税收争议属于税收协定没有清晰界定的税收利益分配问题,如双重居民实体的协调判定问题、所得来源地判定规则的冲突问题;或者属于没有清晰界定纳税人与国家之间的权利义务关系问题;或者属于税务机关自主裁量的复杂技术性问题,如转让定价调整的方法选择和运用。这些争议问题的解决涉及各种利益的权衡协调与国家间关系的把握处理,显然,这从来不是仲裁机构的内在权限与能力所在。实际上,仲裁机构及其人员具有强烈的私人属性与视角,他们往往并不能充分理解和支持国家的正当利益需求与各种权衡考虑;同时,其裁决结果也并不是参考建议性质,这就使得独立仲裁程序下的裁决严重影响国家的正当利益需求与各种权衡考虑。

综上,在“一带一路”税收争议解决机制中,应该引入附属于MAP机制的仲裁机制。需要特别说明的是,对于投资东道国那些“异乎寻常”的税收法律与政策调整行为等,如东道国修改国内税法并使其具有溯及既往的效力,由此造成的税收争议属于投资保护上的争议问题,应当允许运用独立的“投资者与国家间争端”仲裁机制予以解决。当然,对于独立的投资仲裁程序,东道国法院仍然拥有基于善意和禁止滥用程序原则进行干预的权利。^⑥

① Backhausen, Patricia, Mazumdar, Payel. Chapter 12 International Tax Arbitration: A New Avenue for Small State International Financial Centres? [A]. Petra Butler, et al. Integration and International Dispute Resolution in Small States [M]. Cham: Springer International Publishing AG, 2018: 251~260.

② Chaisse, Julien. Investor-state Arbitration in International Tax Dispute Resolution: A Cut above Dedicated Tax Dispute Resolution? [J]. Virginia Tax Review, 2016, 41(2).

③ Lennard, Michael. Chapter 19: International Tax Arbitration and Developing Countries [A]. Lang, M., et al. International Arbitration in Tax Matters [M]. Amsterdam: IBFD, 2016: 439~440.

④ 阎愚. 国际税收争议的税收仲裁机制选择 [J]. 西南民族大学学报(人文社会科学版), 2016, (12).

⑤ 何志鹏, 辛丹丹. “一带一路”格局内的税收仲裁机制构建 [J]. 国际经济法学刊, 2020, (3).

⑥ 宁红玲, 漆彤. 论国内法院在投资条约仲裁中的角色——以“印度诉沃达丰英国”案为例 [J]. 国际商务研究, 2020, (6).

（二）仲裁机制应具有强制性与包容协调性

对于“一带一路”税收争议，应主要引入附属于 MAP 机制的强制性而非自愿性的仲裁机制，并使其具有包容协调性。目前，对于中国是否应在国际税收争议解决领域引入附属于 MAP 机制的强制性仲裁机制，大多数的分析意见是肯定的。但是，也有意见认为，对抗性的强制仲裁不符合“一带一路”倡议下的相互尊重、开放包容和互利共赢原则，不利于维护和发展缔约国双方在双边税收协定下的国际税收合作关系。^①对此，需要进行多维度的综合权衡确定。（1）引入税收争议的强制仲裁机制并不必然有碍于“一带一路”协商共赢原则，实际上它更多地取决于“一带一路”沿线国家对仲裁、诉讼等争议解决方式的政治认知与社会文化心理上的接受度以及这些因素自身的变化发展。例如，对于那些已经接受和运用国际投资仲裁机制的“一带一路”沿线国家而言，任何类型的国际仲裁、诉讼都将被其看作解决争议的一个常规法律手段而已，引入强制仲裁机制并不会妨碍“一带一路”协商共赢原则。即便在特定情形下可能产生一定的不利影响，它也会随着相关因素的变化而能够避免和消除，如税收争议强制仲裁不断取得公正、高效的良好结果。（2）与税收争议的强制仲裁机制相比，自愿性的仲裁制度虽然因其柔和性可以较好地适应“一带一路”沿线国家对税收主权的高度敏感与强烈维护要求以及共建“一带一路”的相互尊重与协商共赢原则，但是，它会加大仲裁程序的启动和实施难度，不能有效解决“一带一路”MAP 机制的“梗阻”等缺陷问题，从而不利于及时、充分地保护投资者的合法权益。因此，引入税收争议的强制仲裁机制（附属于 MAP 机制）具有明显的现实必要性。（3）为充分考虑和实现“一带一路”协商共赢原则，强制仲裁机制应当具有充分的包容协调性，即“一带一路”沿线国家的税务主管当局在争议处理上仍然拥有相当的话语权与影响力。在这方面，可以参考和借鉴各种关于附属性强制仲裁制度的国际文件中的相关制度要求。例如，2017 年 UN 协定范本中替代方案 B 做的一个特殊规定，即在接到仲裁决定通知后 6 个月内，如果主管当局同意背离仲裁决定的，可以背离仲裁决定。此外，还可以采用 2017 年《欧盟税收争议解决机制指令》中的咨询委员会程序与更为灵活的替代性争议解决委员会程序，以避免仲裁这一措施及其传统内涵造成的误解和疑虑。总之，中国与“一带一路”沿线国家之间应选择引入和建立的是具有高度包容协调性的强制仲裁制度，而不是简单模仿一般性的商业仲裁与国际投资仲裁的制度内涵。

（三）仲裁机制一般应采用“独立意见程序”

“一带一路”税收争议强制仲裁机制一般应采用独立意见程序，除特殊情形外，不宜采用“棒球仲裁模式”。对于 MAP 机制下的税收争议强制仲裁的具体模式与方法，有诸多分析意见认为，中国可以参考引入“棒球仲裁模式”。但是，也有学者认为，“棒

^① 廖益新,冯小川.强制性仲裁并非解决国际税收争议问题的灵丹妙药[J].税务研究,2020,(2).

球仲裁模式”容易引起对国家财政主权丧失的担心,而且并不是每个国家(地区)都有实力参与棒球式仲裁,这种仲裁模式并不适合“一带一路”沿线国家(地区)。^①笔者认为,对于是否采用“棒球仲裁模式”,需要综合考虑与灵活处理。首先,“棒球仲裁模式”下的“出价”行为具有明显的“对赌”性质,在税收领域存在可适用性问题。毕竟国际税收争议涉及国家的税收权益及财政收入问题,它在性质上不同于私人权益性质的民事争议。即便纯属定量问题,对于税款这种公法上的国家权益,税务主管当局有无权利做出“棒球仲裁模式”下的“出价”行为仍然存在疑问。“一带一路”沿线国家的国内法律制度可能难以接受这种将“公权益”进行“对赌”处理的做法。同时,“一带一路”沿线国家的财政收入状况也将进一步限制其“出价”行为的裁量权。其次,“棒球仲裁模式”得到公平合理运用的必要前提是,税务主管当局不仅要拥有较高的专业分析判断能力,而且要拥有分析预测对方“出价”行为并做出相应调整的较高博弈水平。即便在发达国家之间,这些能力也不是足够均衡的。例如,有分析指出,加拿大税务官员的专业水平不比美国的同行差多少,但在加拿大和美国之间采用棒球式仲裁的税收争议案件中,加拿大输掉了大多数案件。^②因此,在“一带一路”税收争议仲裁机制中如果采用“棒球仲裁模式”,大多数“一带一路”沿线国家将处于明显不利的地位,由此形成仲裁结果的公平合理性也将难以被“一带一路”沿线国家接受。因此,在“一带一路”仲裁机制的初步建立运用阶段,一般应采用独立意见程序。需要指出的是,相比较而言,“棒球仲裁模式”与“独立意见模式”各自有其优点和缺点,它们将分别适应不同的案件情况与相关条件。有分析指出,“棒球仲裁”方法更加快捷且经济划算,它可能是解决转让定价争议的最佳方式;“独立意见”方法的主要优势似乎是它的先例价值,即为其他有类似问题的纳税人提供指导。合理的书面意见的公开透明有助于激发信心,使人相信仲裁决定是建立在客观基础和法律原则支持的基础上。因此,“一刀切”的做法是不恰当的,保持灵活性是很有必要的。^③随着强制仲裁机制在“一带一路”区域的逐渐引入与扩大适用,应当形成根据具体案件做出灵活选择运用的综合方法与最佳实践指导。

三、与“一带一路”沿线国家协商引入 税收争议仲裁机制的策略

(一) 利用《BEPS 多边公约》与“一带一路”沿线国家协商引入包容协调的强制仲裁机制

截至2021年12月14日,在已经签署《BEPS 多边公约》的96个国家或地区

① 李金艳等.国际税务仲裁与“一带一路”:棒球游戏的局限性[J].国际税收,2020,(5).

② Rosenbloom,H. David.Chapter 7:Mandatory Arbitration of Disputes Pursuant to Tax Treaties:The Experience of the United States[A]. Lang, Michael,Owens, Jeffrey.International Arbitration in Tax Matters[M].Amsterdam:IBFD,2016:159~186.

③ Markham,Michelle.The Comparative Dimension Regarding Approaches to Decision-making in International Tax Arbitration[A]. Farrar,John H.,et al.Scholarship,Practice and Education in Comparative Law[M].Singapore: Springer Nature Singapore Pte Ltd, 2019:132~133.

中,有30个国家或地区已经选择接受公约强制仲裁条款的相关内容。^①但是,由于中国拒绝接受《BEPS 多边公约》的强制仲裁条款,所以,即便有“一带一路”沿线国家接受《BEPS 多边公约》的强制仲裁条款,中国也无法与之自动形成强制仲裁的协定安排。笔者认为,由于中国在“一带一路”沿线国家的税收争议主要存在于投资主要流向国家与目的地国家,中国应当考虑在适当时候改变政策和立场,着重选择主要投资目的地的“一带一路”沿线国家,通过与之进行沟通协调,达成选择接受《BEPS 多边公约》强制仲裁条款的共识,进而通过“被涵盖税收协定”的选择确定,与那些已做出或将做出同样选择的主要投资目的地的“一带一路”沿线国家自动形成匹配安排。在中国暂时不考虑对《BEPS 多边公约》强制仲裁条款改变政策立场的情况下,中国也可以考虑与已接受《BEPS 多边公约》强制仲裁条款的“一带一路”沿线国家开展双边协商谈判,签订关于引入包容协调的强制仲裁机制的税收协定议定书或谅解备忘录。为此,首先与已经接受《BEPS 多边公约》强制仲裁条款的主要投资目的地的“一带一路”沿线国家进行双边谈判,形成更加符合双方实际情况与利益需求的包容协调的强制仲裁机制。截至2021年8月11日,“一带一路”沿线国家中的新加坡、匈牙利、斯洛文尼亚和希腊已经选择了《BEPS 多边公约》下的强制仲裁条款。其中,新加坡选择的是“棒球仲裁”的程序模式,^②匈牙利、希腊与斯洛文尼亚选择了“独立意见”的仲裁程序模式。^③对此,中国可以与这些国家尤其是与作为投资主要目的地的新加坡,通过双边协调签订税收协定议定书或谅解备忘录,在双边层面引入符合共同利益的税收争议仲裁机制。

(二) 基于对国际仲裁制度的可接受相容性协商引入税收争议强制仲裁机制

“一带一路”沿线国家的政治法律制度、经济发展水平以及文化传统对国际仲裁制度具有不同的可接受相容性,它对中国与“一带一路”沿线国家在跨境税收争议领域协调引入强制仲裁制度有重要影响。有的“一带一路”沿线国家法治化程度较高、市场经济较发达,因而对国际投资与贸易领域的强制仲裁制度具有较高的可接受相容性。因此,中国应选择与这些国家进行税收协定修订谈判,形成符合双方实际情况与利益需求的包容协调的强制仲裁条款。例如,“一带一路”沿线国家北马其顿尽管其税收协定均不包含仲裁条款,但有30多个已生效的双边投资条约,另

① OECD.Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Status as of 14 December 2021[EB/OL].2021,OECD. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. [2021-12-14] (2021-12-25).

② OECD.Singapore-MLI Arbitration Profile as of 25-03-2021[EB/OL].2021,OECD.<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-arbitration-profile-singapore.pdf>. [2021-03-25] (2021-10-20).

③ OECD.Hungary-MLI Arbitration Profile as of 25-03-2021[EB/OL].2021,OECD.<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-arbitration-profile-hungary.pdf>. [2021-03-25] (2021-10-20).Greece-MLI Arbitration Profile as of 25-03-2021[EB/OL].2021,OECD.<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-arbitration-profile-greece.pdf>. [2021-03-25] (2021-10-20).Slovenia-MLI Arbitration Profile as of 25-03-2021[EB/OL].2021,OECD.<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-arbitration-profile-slovenia.pdf>. [2021-03-25] (2021-10-20).

有7个条约正在批准,它们均允许就北马其顿和外国投资者之间的争端进行国际仲裁。此外,北马其顿在国际投资仲裁方面拥有良好的国际经验。^①因此,对于在跨境税收争议领域引入强制仲裁机制,北马其顿显然具有较高的可接受相容性。中国可以充分利用这种现实基础,与北马其顿协商引入符合双方共同利益的税收争议仲裁条款。对于基于本土制度资源与 cultural 传统而对国际投资与贸易领域的强制仲裁可接受相容性较低的“一带一路”沿线国家而言,如印度,中国应当积极谋求提升这些国家对强制仲裁的可接受相容性。为此,中国可以在共建“一带一路”合作文件的框架下,积极寻求与之沟通交流,将引入辅助性的强制仲裁明确作为优化“一带一路”区域税收营商环境的重要内容,并达成基本的共识和谅解。同时,中国可以在MAP案件未获得满意结果的情况下,就个案与相关国家达成运用辅助性的强制仲裁方法的特别协议,进一步促进“一带一路”沿线国家对强制仲裁积极效果的认知,从而逐步推动在“一带一路”税收协定中引入强制仲裁制度。

(三) 以相关国家对税收仲裁的接受为契机推动逐步引入强制仲裁机制

目前,“一带一路”沿线一些国家已经在其部分税收协定中引入了不同形式与内容的仲裁条款。欧洲的“一带一路”沿线国家关于税收仲裁的基本情况如下:在克罗地亚已生效的62个税收条约中,1999年与意大利的税收协定和2000年与荷兰的税收协定包含有自愿性的税收仲裁条款。^②波黑与奥地利(2010年)的税收协定以及斯洛文尼亚与瑞士(1996年)、意大利(2001年)、荷兰(2004年)的税收协定也包含了仲裁条款。^③希腊与瑞士(1983年)、墨西哥(2004年)、加拿大(2009年)的税收协定引入了仲裁条款。此外,希腊还选择了《BEPS 多边公约》中的强制仲裁条款。^④在波兰的85个税收协定中,与比利时(2001年)、智利(2000年)、荷兰(2002年)和瑞士(1991年)的协定包含附属于MAP的仲裁条款,即关于主管当局不能在规定期限内达成相互协议的仲裁条款。同时,作为欧盟成员国,波兰有义务遵守1990年的欧盟《仲裁公约》以及2017年《欧盟税收争议解决机制指令》中的仲裁条款及类似要求。^⑤罗马尼亚已经签署了1个包含自愿仲裁条款的税收条约。^⑥俄罗斯与荷兰的税收协定(1996年)第26(5)条规定,如果MAP未能成功解决主管当局之间的争议,缔约国主管当局可以发起独立的税收仲裁,仲裁结果对缔约国

① Stojkova,Aleksandra Maksimovska.Chapter 24:The Republic of North Macedonia[A].Lang,Michael,et al.Tax Treaty Arbitration[M].Amsterdam:IBFD,2020:536~537.

② Nevia,Čičin-Šain,Martinović,Željko.Chapter 10:Croatia[A].Michael,Lang,et al.Tax Treaty Arbitration[M].Amsterdam:IBFD,2020:243~244.

③ Popović,Dejan,et al.Chapter 32:Serbia[A].Michael,Lang,et al.Tax Treaty Arbitration[M].Amsterdam:IBFD,2020:703~706.

④ Perrou,Katerina.Chapter 15:Greece[A].Michael,Lang,et al.Tax Treaty Arbitration[M].Amsterdam:IBFD,2020:368~369.

⑤ Wardzynski,Adrian.Chapter 29:Poland[A].Michael,Lang,et al.Tax Treaty Arbitration[M].Amsterdam:IBFD,2020:635.

⑥ Ene,Marilena.Chapter 30:Romania[A].Michael,Lang,et al.Tax Treaty Arbitration[M].Amsterdam:IBFD,2020:659.

和纳税人均有约束力。^①对于欧盟成员国的一些“一带一路”沿线国家而言,它们的税收协定中虽然没有仲裁条款,但接受和遵守欧盟关于税收仲裁的条约和指令要求。捷克的税收条约均没有强制仲裁条款,但它有义务遵守1990年的欧盟《仲裁公约》以及2017年《欧盟税收争议解决机制指令》中的仲裁条款及类似要求。^②匈牙利的税收条约没有OECD税收协定范本的仲裁条款,但是,欧盟《仲裁公约》将在匈牙利与其他成员国之间适用。^③亚洲区域的“一带一路”沿线国家关于税收仲裁的基本情况如下:在印度尼西亚的税收条约中,只有与墨西哥(2002年)的税收协定包含仲裁条款,但它不同于OECD范本条款。该仲裁条款规定,税收争议不能通过MAP解决的,只有当税务主管当局与纳税人均同意时才可提交仲裁,它还规定纳税人应同意接受仲裁决定的约束。^④在哈萨克斯坦签订的53个税收协定中,与美国(1993年)、意大利(1994年)、巴基斯坦(1995年)、加拿大(1996年)、荷兰(1996年)、法国(1998年)、塔吉克斯坦(1999年)和瑞士(1999年)的8个协定包含税收仲裁条款。在这些税收协定中,仲裁条款被置于“相互协议程序”条款中,遵循OECD和UN的协定范本条款。与美国、加拿大、意大利、法国、巴基斯坦、塔吉克斯坦的协定条款均规定,税收争议不能通过MAP解决的,只有当税务主管当局与纳税人均同意时才可提交仲裁;与加拿大、意大利的协定条款将MAP的期限设定为2年;与美国的协定条款则无期限要求;与法国、巴基斯坦、塔吉克斯坦的协定条款将MAP的期限设定为3年;与荷兰、瑞士的协定条款仅要求纳税人同意即可提交仲裁;与荷兰的协定条款将MAP的期限设定为2年;与瑞士的协定条款将MAP的期限设定为2年。^⑤迄今为止,巴基斯坦与哈萨克斯坦(1995年)和中国香港(2017年)的税收协定将仲裁作为规定的争端解决机制之一,其中,与中国香港的协定条款是基于OECD协定范本条款的标准文本。^⑥目前,新加坡仅与墨西哥(1994年)的税收协定含有仲裁条款。该仲裁条款与OECD和UN的协定范本第25(5)条有所不同:如只有当税务主管当局与纳税人均同意时才可提交仲裁;对启动仲裁应满足的MAP期限未作任何限制设定;只有纳税人书面同意接受仲裁委员会决定的约束,争议案件才可以提交仲裁。此外,新加坡已经选择了《BEPS多边公约》关于强制性仲裁条款的第6部分,这一仲裁条款将被包括在新加坡所有被涵盖的税收协定中。^⑦此外,在“一带一路”建设拓展延伸的非洲区域,为利用税收协定吸引国际投资,已经有多个非洲国家与发达国家在税收协定中引入仲裁条款,例如,荷兰与南非、乌干达、加纳、

① Vinnitskiy, Danil V., et al. Chapter 31: Russia[A]. Michael, Lang, et al. Tax Treaty Arbitration[M]. Amsterdam: IBFD, 2020: 678~679.

② Petra Kamínková, Jiří Kostohryz. Chapter 11: Czech Republic[A]. Michael, Lang, et al. Tax Treaty Arbitration[M]. Amsterdam: IBFD, 2020: 264~265.

③ Kolozs, Borbála. Chapter 16: Hungary[A]. Michael, Lang, et al. Tax Treaty Arbitration[M]. Amsterdam: IBFD, 2020: 388.

④ Tobing, Ganda Christian. Chapter 18: Indonesia[A]. Michael, Lang, et al. Tax Treaty Arbitration[M]. Amsterdam: IBFD, 2020: 427~429.

⑤ Olzhabayeva, Dana. Chapter 21: Kazakhstan[A]. Michael, Lang, et al. Tax Treaty Arbitration[M]. Amsterdam: IBFD, 2020: 490~491.

⑥ Ahmed, Muhammad Ashfaq. Chapter 28: Pakistan[A]. Michael, Lang, et al. Tax Treaty Arbitration[M]. Amsterdam: IBFD, 2020: 620~621.

⑦ Batheja, Rahul. Chapter 33: Singapore[A]. Michael, Lang, et al. Tax Treaty Arbitration[M]. Amsterdam: IBFD, 2020: 724~725.

埃塞俄比亚、马拉维、肯尼亚和赞比亚的税收协定；意大利与乌干达、刚果和加纳的税收协定，加拿大与南非和纳米比亚的税收协定。^①显然，上述这些密切相关的国家对税收仲裁条款的接受将具有示范与说服引导作用，可以成为中国与“一带一路”沿线国家广泛协商引入强制仲裁机制的重要契机、动力与突破口。

四、结语

综上，对于跨境纳税人与国家之间的税收争议，目前存在多种争议解决机制，包括国内救济机制、税收协定下的相互协商程序机制和附属补充性的仲裁机制。这些机制为“一带一路”税收争议解决提供了综合、多样性的路径与方法。为促进“一带一路”建设中的跨境投资经营活动，中国与“一带一路”沿线国家之间需要进一步完善税收争议解决的各种机制，尤其需要充分结合“一带一路”沿线国家的实际情况，审慎选择确定关于争议解决机制完善的内容方案与策略方法。

A Study on the Introduction and Construction of BRI Tax Dispute Arbitration Mechanism

ZHAO Zhou LV Sitong

Abstract: With the further development of the Belt and Road Initiatives, cross-border investment and business activities are faced with more and complex tax disputes. The existing tax dispute resolution mechanism, especially the mutual agreement procedure mechanism, has increasingly highlighted its limitations and deficiencies. In order to further improve the efficiency and practical effect of BRI cross-border tax dispute resolution, under the background of the gradual introduction and application of tax dispute arbitration mechanism, China should establish and apply an inclusive and coordinated tax dispute arbitration mechanism in the Belt and Road region. The BRI tax dispute arbitration mechanism should be an extension and supplement of the mutual agreement procedure mechanism, and the initiation of which should be mandatory pursuant to the request of taxpayers. As regards the content shaping, such mechanism should be fully inclusive and coordinated, so as to ensure that taxation competent authorities have relevant discourse power and influence in the arbitration process. In terms of arbitration procedure model, such mechanism should generally adopt the arbitral procedure of independent opinion. With respect to tactics and methods of leading the construction of the BRI tax dispute arbitration mechanism, China should make full use of such factors as the attitude and actual acceptance of tax dispute arbitration of BRI countries and its variation tendency, thus form multilateral or bilateral arrangements that meet the pursuit of common interests with relevant countries.

Keywords: tax dispute; arbitration mechanism; mandatory arbitration; competent authority; the Belt and Road Initiatives

(责任编辑：金孝柏)

① 李金艳等.国际税务仲裁与“一带一路”：棒球游戏的局限性[J].国际税收,2020,(5).