



国际税务合作专家委员会

第二届会议

2006年10月30日至11月3日，日内瓦

税务条约争端的争端解决/仲裁*

目录

	段次	页次
一、可用示范公约的使用状况	1-3	2
二、经合组织财政事务委员会进行中的工作	4-10	2
三、双边税务条约的仲裁条款	11-15	4
四、1990年7月23日建立欧洲共同体条约缔约国签署的《消除与联合企业利润调整 有关的双重征税公约》	16-18	5
五、工商界对税务条约争端仲裁的兴趣	19	5
六、审议在《联合国示范公约》中插入仲裁条款	20-21	5

* 本文件由国际税务仲裁问题工作组（协调员：Robert Waldburger 先生）编写。文章表达的是作者的看法和意见，并不一定代表联合国的看法和意见。



一、可用示范公约的使用状况

1. 目前的《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》（联合国，经济和社会事务部，纽约，2001年；下称《联合国示范公约》或《联合国评注》，视情况而定）和《经济合作与发展组织（经合组织）所得税和资本税示范公约》（经合组织财政事务委员会，2005年7月15日缩写版；下称《经合组织示范公约》或《经合组织评注》，视情况而定）均未能在其示范文本中规定一项税务条约争端的仲裁条款。

2. 如关于第25条的《联合国评注》第8款所述，国际税务合作特设专家组1995年第七次会议工作报告称：

“关于争端的解决：必须将扩大合作作为特设专家组和其他多国机构的目标。转让定价争端的解决可增加国际投资，因为它可以使投资者相信，他们不会因各国实施的转让价格不统一和不正确而受到双重征税。迄今为止，多数国家拒绝将其权限让与有关国家正式管辖区以外的任何一类仲裁。有人建议研究授权进行的此类仲裁的经验。对于特设专家组来说，今后不妨着手研究争端解决的双边做法或单边做法（强制仲裁、自愿仲裁或调停）。目前，各国可在双边谈判过程中考虑在共同协议程序条款中加上一项仲裁规定或其他解决争端的规定。”

3. 《经合组织评注》考虑了共同协议程序与《服务贸易总协定》（GATS）规定的争端解决机制或与其他有关贸易或投资的双边或多边协定之间的相互作用（对第25条评注的第44.1至44.7款）。在对第25条评注的第48款中，进一步陈述如下：

“另一种解决办法是仲裁。这是欧洲共同体成员国通过其多边《仲裁专约》而采取的解决办法。《仲裁专约》于1990年7月23日签署，规定通过共同协议程序尚未解决的某些双重征税案须提交仲裁程序。最近的一些双边公约还规定，缔约国可同意将未解决的分歧提交仲裁。”

二、经合组织财政事务委员会进行中的工作

4. 在经合组织财政事务委员会内部，“针对第1工作队的第6工作队的争端解决联合工作组”（下称“联合工作组”）于2003年2月24日和25日开始投入工作，组织了两次与工商代表的磋商（最近一次磋商是在2006年3月13日），并将于2006年9月12日和13日召开第七次会议。一份题为“完善国际税务争端

解决程序”的进度报告提出了 31 项提案，针对完善通过共同协议程序解决税务条约争端的办法。该报告于 2004 年 7 月 27 日对外公布（可在 <http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf> 获取）。

5. 联合工作组的工作分两部分，主要致力于为完善共同协议程序（“MAP”或“MAP’s”，视情况而定）提供指导，提议采用争端解决补充机制，尤其是在仲裁中，以解决妨碍主管当局达成共同协议的问题。

6. 目前正针对完善共同协议程序起草《有效共同协议程序手册》（MEMAP）。该手册将概述共同协议进程的各个阶段和时间表，强调经合组织成员国主管当局的最佳做法。经合组织网站上有关共同协议的系列国情简介提出了一种辅助措施，包括有关经合组织和非经合组织国家具体做法的信息（国情简介可在 http://www.oecd.org/document/31/0,2340,en_2649_33747_29601439_1_1_1_1,00.html 查阅）。

7. 联合工作组针对其不能解决共同协议具体案例正开发一种补充共同协议的方法。正讨论在《经合组织示范公约》第 25 条下针对强制解决新增第 5 款。新增内容如下：

“5. 若有人根据第 1 款向缔约国主管当局提交了案件，而主管当局却在案件向缔约国主管当局提交后两年内不能根据第 2 款达成协议来解决这一案件，那么，在该当事人提出请求的情况下，由此案件产生的任何未解决问题都提交仲裁。但是，如果根据有关两国中任一国家的国内法，受该案件直接影响者仍然有权让该国法院或行政法庭就同样的问题做出裁决，或者，如果此等法院或行政法庭已经就此相同问题做出了裁决，那么不得将未解决的问题提交仲裁。仲裁决定对缔约国双方都具有约束力，均应予以执行，而不管这些国家国内法有怎样的时间限制。缔约国主管当局应根据共同协议解决本款适用模式问题。¹

8. 内容广泛的新评注审查了程序化共同协议可能包含的内容，而程序化共同协议将规定强制争端解决补充程序（即仲裁）的适用细节。另外，评注表明，各国均可利用此等程序协议，根据第 25 条现有措辞（大多数现有条约中都有这样的措辞）规定，执行争端解决补充程序。

¹ 一些国家的国内法、政策或行政复议可能会禁止进行本款所述类型的争端解决或者不能为其提供法律根据。另外，一些国家希望将本款只纳入其与某些国家的条约中。出于这些原因，应该只在各国根据对本款评注的第[46]段所述因素认为适合将本款纳入公约的情况下，将本款纳入公约。”

9. 联合工作组目前的讨论特别集中在一) 仲裁范围以及税务条约背景下的仲裁裁决, 二) 保护纳税人对防止双重征税结果的期望 (请求纳税人放弃国内司法权利), 以及三) 违约条款。如果因为有关主管当局不能就什么是案件未解决问题达成协议, 以至于不能对某一具体的共同协议案件进行仲裁, 那么情况会怎样? 违约条款将回答这一问题。而且, 仲裁程序的许多程序细节还在审议中。

10. 已将调停同等地视为另一种可能的争端解决补充办法。联合工作组承认在具体双边条约局势的特定情况下, 调停可能会是一种适当的机制, 同时, 却把工作重点放在了仲裁程序上。仲裁程序可形成约束效果, 确保以更通用的方法解决未解决共同协议案件。

三、双边税务条约的仲裁条款

11. 一些国家制定了自己的政策, 在谈判或重新谈判双边税务条约时, 向选定的或所有伙伴国家就未解决共同协议案件提出仲裁条款。

12. 含有仲裁条款的税务条约通常会规定必须有主管当局和纳税人协议, 以启动仲裁程序, 同时进一步要求, 条约伙伴国家必须事先换文, 以确定程序。例如, 1980年9月26日签署的《美利坚合众国与加拿大所得税和资本税公约》第二十六条第6款内容如下:

“6. 如果因有关本公约的解释或适用而产生的任何困难或疑问不能由主管当局依据本条前述各款加以解决, 可经两国主管当局和纳税人同意, 将此情况提交仲裁处理, 但纳税人须以书面方式表示同意受仲裁委员会裁决的约束。在特定情况下仲裁委员会的裁决应对与此种情况有关的两国具有约束力。缔约国之间应通过换文来确定程序。本款规定经缔约国通过换文表示同意后方可生效。”

13. 可以公平地说, 其税务条约含有上文第12段所述类型仲裁条款的国家之间, 在仲裁程序方面的实践经验还非常有限, 甚至没有。缔约国之间似乎还没有经常以换文或其他方式达成协议, 来有效地根据现有条约规定执行仲裁程序。

14. 2000年8月24日签署的《德意志联邦共和国和奥地利共和国之间避免所得税和资本税以及贸易税和土地税方面双重征税的公约》第25条第5款有一条特殊的仲裁规定, 内容如下 (非正式的英文译文):

“5. 如果因有关本公约的解释或适用而产生的任何困难或疑问不能由主管当局在程序启动日后3年内依据本条前述各款采用共同协议程序加以解决,

则经第 1 款所述人士申请，各国有义务根据《欧共体条约》第 239 条将此案件提交欧洲法院仲裁。”

15. 上述规定需在欧洲联盟背景下考虑，因为德国和奥地利都是欧洲联盟成员国，也都是《消除与联合企业利润调整有关的双重征税公约》的签字国（见下文第 4 段）。

四、1990 年 7 月 23 日建立欧洲共同体条约缔约国签署的《消除与联合企业利润调整有关的双重征税公约》（90/436/EEC；下称《欧共体仲裁专约》）

16. 《欧共体仲裁专约》是目前世界上税务条约争端仲裁程序的旗舰。根据公约框架，共同协议中长达 2 年尚未解决的转让定价案件应提交咨询委员会，而咨询委员会应就消除双重征税发表意见。咨询委员会应在有关事项提交给它后六个月内发表意见。仲裁程序当事方的主管当局应经共同同意做出决定，在咨询委员会发表意见之日后六个月内消除双重征税。主管当局可以做出偏离咨询委员会意见的决定。如果不能达成协议，主管当局就必须遵循咨询委员会的意见。

17. 《有效执行仲裁专约的行为守则》（1990 年 7 月 23 日 90/436/EEC；下称《行为守则》）是成员国的一项政治承诺，由欧洲联盟理事会发布。《行为守则》规定了执行《仲裁专约》的程序指南。

18. 《欧共体仲裁专约》和《行为守则》均可在：http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm 获取。

五、工商界对税务条约争端仲裁的兴趣

19. 国际工商界一直对国际税务问题仲裁程序表现出强烈的兴趣。值得注意的是，巴黎的国际商会（ICC）发布了示范性《双边公约条款和评注》（可在：<http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html> 获取）。

六、审议在《联合国示范公约》中插入仲裁条款

20. 由经合组织联合工作组的工作看来，当前的共同协议程序基本上未能在任何共同协议个案中快速取得取消双重征税的结论性结果。这一事实可能会让纳税人在为进入共同协议而进行资源投入时踌躇不前。同样，当前的共同协议程序也未

能向各主管当局提供任何激励措施，能让他们采取一切必要步骤，以确保快速解决有关问题。仲裁规定的存在会鼓励人们更多地利用共同协议程序，因为政府和纳税人一开始就清楚，投入共同协议程序的时间和努力很可能会带来令人满意的结果。仲裁条款为主管当局提供了进一步的激励，以确保有效进行共同协议程序，从而避免不得不在随后启动补充程序。

21. 第 20 段所述联合工作组的考虑似乎也适合发达国家与发展中国家的关系。另外，发展中国家缔结的税务条约中的仲裁规定很可能提升这些国家对外国投资者的吸引力，会取得与投资保护协议相似的效果。