

国际避免双重征税协定适用中的争端与仲裁 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/480/2021_2022__E5_9B_BD_E9_99_85_E9_81_BF_E5_c122_480077.htm 国际避免双重征税协定

适用中的争端，主要是指在协定适用的过程中，对缔约国一方在行使对某一跨国纳税人来源于该国的某项跨国所得的来源地税收管辖权时是否合乎协定所确定的协调原则，缔约双方各自的主张是对立的。由于这类争端是因跨国纳税人对来源地国的不依协定征税申诉引发的，争端的解决不仅触及了缔约国双方的税收权益，而且触及了跨国纳税人的税收权利和经济利益。缔约国双方如何解决争端？跨国纳税人是否有权参与争端的解决？仲裁在争端解决上是否可行？这是本文所要论述的三大问题。在文中，仲裁取广义的解释。争端国际避免双重征税协定的缔结在于确定缔约国双方在行使各自的税收管辖权（无论是居民税收管辖权还是来源地税收管辖权）时所享有的国际权利和所应承担的国际义务，因而，它应得到缔约国双方的共同尊重和善意适用。来源地国对跨国纳税人来源于其境内的跨国所得是否依协定行使来源地税收管辖权的争端主要是因为跨国纳税人与来源地国税务主管当局对以下五个问题的争议引起的：1、双方对于跨国纳税人是否在来源地国设立实际管理机构、是否构成来源地国的居民纳税人发生争议；2、双方对于跨国纳税人在来源地国的营业活动是否构成常设机构的设立发生争议；3、当双方均认为跨国纳税人在来源地国的营业活动构成常设机构的设立时，对于跨国纳税人来源于来源地国的跨国所得是否与该常设机构有实际联系发生争议；4、双方对于如何核定常设机构的收

入、费用和利润发生争议；5、当跨国纳税人在来源地国的营业活动不构成常设机构的设立时，双方对跨国所得是否来源于来源地国、是否属于应税所得发生争议。对于争端的解决，协定一般规定，跨国纳税人可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交其居住国的税务主管当局，由当局在认为其所提意见合理且己方不能单方面圆满解决时设法同来源地国税务主管当局相互协商解决。但是，由于相互协商程序规定的主要目的在于为缔约国双方提供协调彼此税收权益的一个约定途径，而非为跨国纳税人税收权益的救济提供必经的渠道，因而，程序只在双方的税务主管当局之间进行，跨国纳税人则被排除在程序之外，并且双方当局均无义务发动程序或为跨国纳税人寻求争端的公正解决。越来越多的跨国纳税人开始对程序表示不满，要求缔约国双方政府同意让其参与争端的解决，甚至要求来源地国政府同意以仲裁方式解决争端。少数国家，例如美国、德国、荷兰等国，开始在相互之间的协定中引入仲裁机制解决这类争端，但是，仲裁的双方当事人仍局限于协定的缔约双方，跨国纳税人的法律地位仍不确定。仲裁相对于其它争端解决方法，具有以下优越性：1、仲裁裁决是仲裁员基于争端当事双方的授权作出的。争端当事双方的授权贯穿于仲裁程序的始终：首先，这种授权是仲裁程序的启动器，仲裁员依此授权加入对本争端的解决中来，仲裁庭依此授权组成。其次，这种授权为仲裁裁决的作出提供各种必需的“材料”，案情、仲裁程序规则和争端所应适用的实体法。当争端当事双方给予仲裁庭绝对的信任时，这种授权还表现为仲裁庭可选择自己认为合适的仲裁程序规则，选择他们认为应适用的法律冲突规

则来确定争端所应适用的实体法，甚至可以选择按“善意公平”原则对争端进行仲裁。最后，这种授权赋予仲裁裁决约束争端当事双方的效力。仲裁裁决从实质上说，是争端当事双方通过对仲裁庭裁决争端的授权达成的解决争端的一种特殊契约。作为契约的任何一方当事人，均负有义务尊重契约，履行契约中约定的义务，这是仲裁裁决能够得以执行的法律基础。

2、仲裁员具有相对于其他人较高的素质。正如《解决一国与他国国民间投资争端公约》（以下简称《公约》）第14条第1款规定的那样，仲裁员应具备高度的道德品质，可以被信赖地作出独立的判断；他也应在法律、商务、工业等方面具备公认资格，可以被信赖地处理各种专业性、技术性较强的案件。当事人在选择仲裁员，尤其在选择首席仲裁员或独任仲裁员时，不仅可以选择熟悉国际法、国际惯例和有关国家国内法的专家，而且可以选择具有相当权威的工商业专家，甚至可以选择在两种领域内均处于专家级的人士。仲裁员的高素质，不仅有利于双方及时解决争端，减少进一步的经济损失，维护双方的合法权益，而且也有利于败诉方对仲裁裁决的自愿履行。

3、参加仲裁的当事双方并不要求具有同等的法律地位。这是仲裁灵活性的一大体现。不论是国内私人之间、国际私人之间和国际法主体之间这类平等主体之间的争端，还是一主权国家与他国私人之间这类不具有同等法律地位的主体之间的争端，只要争端当事双方均同意以仲裁方式解决争端，并且这种同意有仲裁协议书作为承载，仲裁机制就可立即启动。但是，并非所有的争端都可提交仲裁解决。各主权国家均基于“国家主权神圣不可侵犯”原则，或明示或默示关于一国国内管辖事项的争端不宜提交

仲裁。尽管如此，这些人为的限制将随着人的观念的不断更新而一一被突破。例如，中国在1987年的《最高人民法院关于执行我国加入的的通知》中明确表示，“契约性和非契约性商事法律关系”不包括外国投资者与东道国政府之间的争端。但在1990年，中国政府签署了《解决一国与他国国民间投资争端公约》，并于1992年向ICSID交存了加入《公约》的批准书。中国愿意将中国政府与外国投资者间发生的有关征收国有化补偿数额争端提交中心仲裁。这已足够证明：主权国家已经开始改变对仲裁的不信任态度，已经开始对“关于一国国内管辖事项的争端不宜提交仲裁”给予全新的、较为理智的、较为务实的阐释，对仲裁给予全新的、较为科学、较为明智的定位。

国际仲裁解决争端的可行性

- 1、此类争端属于法律争端的范畴，可以提交国际仲裁。法律争端是指关于法律权利或义务的存在或范围，或违反法律义务而进行赔偿的性质和限度的争端。国际避免双重征税协定的大部分条款是对来源地国税收管辖权行使的要求和限定，在协定的有效期内，来源地国负有国际法上的义务依协定所确立的协调原则对跨国纳税人的跨国应税所得进行征税，这同时也是该国享有的一项国际法权利。如果来源地国不依协定行使来源地税收管辖权对跨国纳税人的税收权益造成损害，或如果跨国纳税人不依协定履行其对来源地国应尽的纳税义务对来源地国的税收权益造成损害时，受害一方均可以协定为据支持自己的主张和救济请求。根据国际公法理论，此类争端可以提交国际仲裁，并依国际仲裁惯例裁决争端。
- 2、只要争端当事双方有将争端交付国际仲裁的合意，就能构建仲裁对此类争端的较佳解决。尽管绝大多数国家在彼此间的协定中

约定，只愿将此类争端通过相互协商程序解决，但是，依据国际公法理论，争端当事双方先采用协商等政治方法解决争端的行为并不排斥双方同时或今后对仲裁及司法解决方法的采用。仲裁协议也并非以事先订立为其唯一的有效形式，它也可以在争端发生之后而临时订立，只要该协议明确承载争端当事双方将争端提交国际仲裁的合意即可。

3、将争端提交国际仲裁的目的是解决争端，而非裁判争端当事国任何一方的国家主权。国际仲裁是在争端当事国的主权均得到充分尊重的前提下被用来解决国际争端的一种法律方法。国际仲裁裁决的作出目的在于，通过争端当事国双方对该裁决的承认和自愿履行来获取争端的最终解决，因而国际仲裁及其裁决不可能也不应该去否定争端当事国任何一方的国家主权。否定来源地国的来源地税收管辖权，就等于否定了国际仲裁本身，也就等于否定了双方将争端交付国际仲裁的目的和国际仲裁赖以建立的根基。

4、国际仲裁有助于协调争端当事国间的税收权益，促成争端的较佳解决。根据“条约必须遵守”原则，来源地国不得以国内税法规定为由变更或否定协定所确定的协调原则，居住国和跨国纳税人也不得以同种理由变更或否定这些原则。当缔约国双方对协定的某一或某些原则的主张均发生分歧时，双方在订约当时所确立起来的国际税收法律关系也就随之发生变更。争端已不只是局限于来源地国是否依协定征税，还包括双方如何再次协调彼此在此项跨国应税项目上税收管辖权的冲突。由于这种协调相对于订约当时的协调更加触动双方的税收权益和经济利益，以致纯粹通过相互协商程序已经很难再次取得双方税收权益的分配均衡点。第三方的介入已成为双方较佳并最终解决争端

所必需的。仲裁员的公正性和独立性，仲裁员在国际税法领域内的权威性，使得仲裁员作为第三方介入争端的解决得到争端当事双方的首肯。尽管国际仲裁在解决来源地国与居住国有关协定适用争端的过程中是可行的，但是这种解决方式也只局限于两个国家之间。跨国纳税人能否以自己的名义要求来源地国政府以仲裁方式解决双方间的争端，而无须诉诸居住国政府的外交保护呢？ICSID仲裁机制是否适用于此类争端的解决？ICSID仲裁机制解决争端的可行性

1、跨国纳税人与来源地国间的征税争端实际上是外国投资者与东道国间的一类投资争端。

外国投资者在东道国的各项既得税收权利，东道国对外国投资者来源于境内的应税所得的征税主权，外国投资者对东道国税法和税收协定的尊重义务，东道国应依协定对外国投资者来源于其境内的应税所得行使征税权，东道国负有保护外国投资者合法税收权益的国际义务，这种权利的交错行使和义务的交错履行，将不可避免地产生争端。既能不损害东道国的征税主权，又能保证外国投资者的税收权益能够得到公平对待，这是解决此类争端所必须遵循的一项原则。外国投资者出于对东道国当地救济手段的种种疑虑，往往利用其经济优势要求东道国同意其在投资申请书中所定的ICSID仲裁条款，而东道国出于促进外国资本向本国流动的目的，往往批准了这一仲裁条款。当东道国政府通知中心，愿意将其与外国投资者间有关征税争端提交中心仲裁时，ICSID仲裁机制对该类争端的解决即成现实。

2、ICSID仲裁机制在解决此类争端的过程中，具有东道国当地救济手段和相互协商程序所没有的平衡双方税收权益的特殊机制。这一平衡机制主要包括以下四个组成部分：

(1) 东道国同意放

弃本国的行政救济和司法救济而将争端提交中心仲裁，外国投资者就不得再要求其所属国给予外交保护，两者在仲裁中的地位是平等的。（2）双方均有权各自选任一名仲裁员，并有权要求首席仲裁员的出任由双方共同议定而非由一方包办。（3）解决争端所应适用的法律应由双方共同议定。基于对东道国主权的尊重，东道国法律在双方对争端准据法未作约定时有被首先适用的权利；但是，倘若东道国的法律不健全，或单纯适用东道国法律不足以正确处理争端时，仲裁庭可以适用国际法规则对东道国法律的适用进行补充或修正。（4）仲裁裁决对胜诉方和败诉方均具有约束力。败诉方无论为东道国一方，还是为外国投资者一方，均应善意地履行仲裁裁决所确定的各项义务。考虑到败诉方若为东道国时，该方可能以“国家财产执行豁免”、“公共秩序保留”为由拒绝执行不利于本国的裁决，《公约》在第54条第1款中规定：“各缔约国对按本公约作出的裁决，应视为如同本国法院作出的最终判决一样，承认其约束力，并在其领土内予以执行该裁决所确定的金钱赔偿义务。”既然东道国加入了《公约》，该国就负有义务遵守《公约》第54条的规定；否则，该国就将构成违约，就应承担国际法上的违约责任。简而言之，外国投资者与东道国在ICSID仲裁机制中享有同等的程序法上的权利和负有相应对等的义务，从而在实体上的税收权益实现双方的均衡。

3、ICSID仲裁机制已越来越得到广大国家的承认和接受。根据2006年3月“中国国际经济贸易仲裁委员会”网站统计资料表明，《公约》已有154个签署国，139个交存批准书的正式缔约国，参加《公约》的国家数呈上升趋势。尽管所有的缔约国均未向中心表示，愿意将该国与外国

投资者的征税争端提交中心仲裁。但是，加入《公约》已表明缔约国希望有朝一日能够凭借ICSID仲裁机制解决此类争端的诚意。当东道国和外国投资者的所属国均为《公约》的缔约国，并且东道国政府已向中心表示愿意将此类争端提交中心仲裁时，只要东道国政府已批准了外国投资者设有中心仲裁条款的投资申请书，或者双方在争端发生之后达成仲裁协议，ICSID仲裁机制随之启动。结束语可以这么说，对“国家主权神圣不可侵犯”原则过于绝对化的理解是导致主权国家否定仲裁在解决与他国国民及其所属国的征税争端的可行性的最主要原因。只有观念的更新，各主权国家才会对“国家主权神圣不可侵犯”作出较为务实的阐释，才会对跨国纳税人在此类争端中的法律地位重新加以界定，也才会对仲裁在解决此类争端中的可行性给予理智的评价。也只有如此，才能实现争端的较佳及最终解决，才能较好地保护和救济三方各自的税收权益，也才能因此促进各国经济的合作和共同发展。[参考文献] 《中华人民共和国政府和日本国政府关于对所得避免双重征税与防止偷漏税的协定》第25条第1、2两款规定。 杜新力、曹俊编著《国际投资法》，中国政法大学出版社1995年出版，P306、P298 郑衍杓主编《中外投资法比较》，同济大学出版社1993年版，P130 “中国国际经济贸易仲裁委员会”网站中“仲裁资料”之“公约与惯例”里提供的统计资料《1965年缔约国和签字国名单（一）》、《1965年缔约国和签字国名单（二）》、《1965年缔约国和签字国名单（三）》 at <http://www.cietac.org.cn/read-ziliao.asp?ptype=5&ptitle>（作者：苏丽萱，福建省泉州市司法局） 100Test 下载频道开通，各类

考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com