

海峡两岸所得税合作争议及其解决机制探析

朱炎生

(厦门大学 法学院 福建 厦门 361005)

摘要: 随着海峡两岸经贸关系向正常化、自由化以及制度化方向的发展,《两岸避免双重征税及加强税务合作协议》的签署成为双方顺利开展所得税合作的重要保证。从当前两岸所得税合作所开展的工作内容来看,相关协议主要参考《OECD 范本》的相关条文。在执行相关协议过程中可能出现的争议,突出表现为由纳税人所提交的涉及其税收利益的间接性争议。当前各国和地区解决此类争议的普遍做法是参考《OECD 范本》中的相互协商程序。与此同时,随着税收争议案情的复杂多样及其对相关主体税收利益影响的逐渐增大,强制性仲裁程序作为相互协商程序的补充已逐步被认可与采纳。基于国际税收法制的最新发展与海峡两岸开展经贸合作的特点,两岸所得税合作中的争议解决机制也应在建立相互协商程序的基础上,考虑引入税收仲裁程序。

关键词: 海峡两岸; 所得税合作; 相互协商程序; 税收仲裁程序

中图分类号: D922. 222 **文献标识码:** A **文章编号:** 0438 - 0460(2011)06 - 0081 - 08

随着海峡两岸政治互信的不断增强,在“一个中国”原则之下,两岸人民创造性地通过“海协”、“海基”两会达成了一系列保障和促进两岸经贸发展的协议。《海峡两岸经济合作框架协议》的签署与实施,也标志着两岸经贸关系的正常化、自由化以及制度化发展揭开了一个新的历史篇章。然而,在此令人鼓舞的经贸关系制度化发展背景下,一度为人们所热切期盼的《两岸避免双重征税及加强税务合作协议》,却因其“是一个很复杂、技术难度很高的问题”,^[1]以致未能在2009年12月22日海峡两岸关系协会与财团法人海峡交流基金会(以下简称“两会”)的第四次会议上顺利签署。国台办一再强调该协议未能完成签署,“完全是由于技术性的原因,与政治无关,也与所谓的主权问题无关。”^[2]协议至今仍未签署的事实表明,该协议所涉及的诸多技术层面问题的确需要长时间的充分讨论后方可妥善解决。鉴于在两岸所得税合作过程中建立起切实可行且行之有效的税收争议解决机制,是双方顺利开展所得税合作的重要保证,本文试图结合两岸所得税合作过程中可能出现的争议及其类型的分析,以及各国和地区在所得税合作中争议解决机制发展实践的总结,就两岸所得税合作中的税收争议解决机制的设计,提出自己的管见,以期有助于两岸签署避免双重征税及加强税务合作协议所面临的相关法律技术问题的解决。

收稿日期: 2011 - 08 - 03

基金项目: 教育部人文社科研究规划基金项目“跨国公司一体化经营背景下国际税收法律问题研究”(10YJA820141)

作者简介: 朱炎生,男,安徽舒城人,厦门大学法学院教授,法学博士。

一、海峡两岸所得税合作中可能出现的争议

(一) 海峡两岸所得税合作的领域与目标

根据当前两岸经贸关系正常化、自由化以及制度化发展的进程,现阶段两岸所得税合作的目标在于消除两岸经贸交往过程中的双重征税问题。为此,双方需要在共同防止纳税人逃避税和提高税务行政管理效率方面进行税收情报互换,相互提供税务行政协助。

关于此方面的合作,当前各国和地区的普遍做法是参考经合组织发布的《所得与财产税收协定范本》(以下简称《OECD 范本》)的相关条文,围绕着消除双重征税的目标,达成相关的协定、协议或安排。这些协定、协议或安排规定了各方在所得税合作中各自应当履行的义务,例如,限制其来源地税收管辖权的行使、给予其居民纳税人境外所得税抵免、消除对非居民的税收歧视、向对方提供相关税收情报、给予对方税务行政协助等。这些义务的履行通常需要各方对其境内的相关税收制度做出调整,并最终由各方的税务部门或司法部门予以落实。就纳税人而言,他们从参与所得税合作的各方履行相关义务中获得了相应的税收利益,即消除了其所得或财产所遭受的双重征税,同时享受所得来源地给予的各项税收优惠。从当前两岸所得税合作所开展的工作内容来看,两岸所得税合作的模式,也是参考《OECD 范本》达成避免双重征税及税务合作协议。

(二) 海峡两岸所得税合作中发生争议的类型

在所得税合作过程中,各方义务的实际履行依赖各方的税务部门和司法部门,实践中双方的这些部门难免会对双方所达成的相关协议中的相关规定存在理解和适用分歧,以致对纳税人双重征税或者互不征税,或纳税人丧失原本可享有的税收优惠。从法律和事实二分的角度看,这种分歧既可能是法律方面的,也可能是事实方面的,或者是法律因素与事实因素结合在一起的。

事实方面的分歧往往表现为双方对纳税人是否存在某一纳税事实发生认识上的分歧。例如,在双方的避免双重征税协议是参考《OECD 范本》的情形下,如果一方的税务主管当局认定另一方居民在其境内的建筑工地存在期限为13个月,从而根据常设机构规则对该另一方居民在其境内的相关收入征税,而另一方税务主管当局则可能认定该建筑工地仅存在11个月,由此认定其居民在对方境内不存在常设机构,从而拒绝对其居民在对方境内的税收给予抵免或者对其收入免税,由此造成对纳税人的双重征税。

法律方面的分歧往往表现为双方对避免双重征税协议相关条款的解释存在分歧。例如,在双方的避免双重征税协议是参考《OECD 范本》的情形下,如果一方税务主管当局认定另一方居民纳税人提供卫星频道租用而取得的收入属于特许权使用费并据此征税,而另一方税务主管当局认定纳税人的该项活动属于劳务提供并根据常设机构规则认为其居民在对方境内尚未设立常设机构,从而拒绝对其居民在对方境内的税收给予抵免或对其收入免税,则会导致对纳税人的双重征税。

在双方理解和适用避免双重征税协议产生的分歧中,法律因素与事实因素结合在一起的情形大多会发生在有关转移定价的争议中。例如,在具体案件中,税务主管当局采用什么样的定价方法进行转移定价调整,不仅涉及避免双重征税协议相关条款的解释^①,还会涉及与选择定价方法相关的事实。对此,双方税务主管当局难免发生理解和认识上的分歧。而此类分歧如不能在双方税务主管当局之间获得圆满解决,将导致纳税人遭受双重征税。

根据其他国家和地区所得税合作的经验,所得税合作双方容易发生争议的问题,通常包括转移

^① 如果双方的避免双重征税协议是参考《OECD 范本》那么就涉及协议的第7条和第9条的解释问题。

定价争议、居民身份认定争议、常设机构认定与其利润归属争议、常设机构分摊企业发生的行政和一般管理费用的比例认定争议、一方居民企业的雇员在另一方从事劳务的时间认定问题、所得性与归类争议、资本弱化认定与处理争议、无形资产和服务的价值评估争议等。^[3]此外,双方还可能就相关征税行为是否构成对纳税人的税收歧视而引起争议。

有学者将不同国家和地区间所得税合作中产生的争议划分为两类:一是直接性争议,即此类争议一开始便直接发生在双方税务主管当局之间;二是间接性争议,即此类争议一开始源自某一纳税人与一方税务主管当局之间就一方境内税收法律制度层面上的未决争议,而随后上升到双方税务主管当局之间解决。^[4]以上两类争议的解决对纳税人税收利益的影响是不同的。直接性争议通常是双方在解释和适用避免双重征税协议中出现的困难,虽然这些困难有时会在产生间接性争议的个案中表现出来,但更多时候可能与某个特定案件中的纳税人无关,而是涉及或可能涉及某一类纳税人的税收待遇。而间接性争议往往与某一特定纳税人的税收待遇直接相关,在多数情况下让纳税人遭受双重征税的风险。由于此类争议的解决与某个特定纳税人的税收利益息息相关,因此,特定纳税人由衷地希望能就此类争议建立起有效的争议解决机制。在很大程度上,纳税人的上述意愿也成为所得税协调与合作领域内争议解决机制发展的动因。实际上,在各国和地区间的所得税合作中,由于双方的税务主管当局将不可避免地频繁处理纳税人的所得税问题,因此双方的大多数争议往往是因个案处理而产生的间接性争议。在此方面,海峡两岸的所得税合作中双方的争议也将会基于同样的原因而突出体现为间接性争议。

二、海峡两岸所得税合作中可选的争议解决机制

从当前各国和地区间所得税合作的发展经验看,所得税合作中相关争议主要通过相互协商程序和税收仲裁程序予以解决。其中,相互协商程序是当前世界绝大多数国家和地区普遍采用的争议解决机制,而《OECD 范本》于2008年所建议的税收仲裁程序,则是对近年来一些国家和地区在开展所得税合作时为克服相互协商程序存在的相关不足而做出的探索性实践的总结。

(一) 相互协商程序

在总结绝大多数国家和地区普遍实践的基础上,《OECD 范本》第25条对相互协商程序做出示范性的规定。如纳税人认为一方或者双方的措施导致或将导致对其不符合相关避免双重征税协定、协议或安排规定的征税时,可以不考虑境内法律所规定的补救方法,而在不符合相关避免双重征税协定、协议或安排规定的征税行动第一次通知之日起3年内,将案情提交其本人为其居民的一方主管当局。主管当局在受到该请求后,如认为提出的意见合理,又不能单方面满意地解决时,应尽力与另一方主管当局相互协商解决本案,以避免不符合协定、协议或安排的征税。达成的任何协议应予执行,不受各方境内法律规定的任何时限限制。双方主管当局为达成以上协议,可直接相互联系,包括通过双方主管当局或其指派的代表组成的联合委员会进行。显然,根据相互协商程序,相关争议的解决是由双方的税务主管当局直接联系进行协商,而非双方负责对外协商的专门机构进行相互协商。实际上,这种争议解决机制是双方在没有独立第三方参与的情况下让双方税收主管当局自行解决争议,在很大程度上可以保证双方税务主管当局在解决争议方面的自主决定权。

近年来,随着各国和地区经济联系紧密度的提高与经济交往方式的复杂多样,所得税合作的广度和深度也在不断强化,复杂的新规则不断涌现。参与协调与合作的各方对其税收利益维护的关注度以及对纳税人相关经济活动信息掌控能力的降低,导致相关争议发生的频率不断增加,而争议解决结果对纳税人以及所得税合作各方税收利益的影响也日益加大。在此背景下,相互协商程序

虽然仍是解决税收争议的普遍做法,但是,随着案情日趋复杂,很多案件难以通过相互协商程序顺利解决,失败的案例不断增多。^[5]相互协商程序的诸多不足也逐步显现:首先,相互协商程序缺乏强制力。相互协商程序是一种只有敦促没有强制的争议解决机制,该机制仅要求双方税务主管当局应“尽力”而非“必须”解决相关争议。因此,相互协商程序能否最终有效解决争议,取决于双方税务主管当局是否有解决相关争议的共同意愿。如果其中一方没有解决争议的意愿,相关争议就不可能得以妥善解决。其次,纳税人参与相互协商程序的程度十分有限。纳税人虽然享有申请启动相互协商程序的权利,但是,启动相互协商程序的最终决定权仍掌握在税务主管当局手中。相互协商程序启动后,纳税人不能参与其中,除了能够提供相关信息以外,他们没有资格参与双方税务主管当局的商讨过程。再次,相互协商程序缺乏必要的透明度。在相互协商程序下,做出决定的决策过程以及这些决定所依据的理由,都是保密的,通常不对外公布。虽然《OECD 范本》的注释建议双方主管当局在相互协商解决案件时要根据个案的具体情况分别对待,不能平衡不同案件的处理结果^①,但是,由于不知道税务当局对其案件做出相关处理的理由,因此大多数纳税人对通过相互协商程序处理税收争议的公正性产生怀疑,认为双方主管当局在面临多个需要通过相互协商程序处理的案件时存在着相互妥协或打包处理的可能性,从而担心自己成为双方主管当局处理争议过程中平衡各方利益的牺牲品。^[6]最后,相互协商程序缺乏必要的时限。在相互协商程序下,税务主管当局在收到纳税人提交案情后何时启动相互协商程序,以及双方税务主管当局应在多长时间内相互协商达成协议,均无相关时限限制,而双方主管当局在相互协商时需耗时作多方面考虑,因此,通过相互协商程序解决争议,纳税人通常需要等待很长时间。如果考虑到相互协商失败后纳税人诉求一方境内司法或行政救济所花费的时间,则纳税人解决税收争议的时间就更加长远。即使最终的处理结果让纳税人满意,这种旷日持久的拖延也会让其付出高昂的救济成本。^[7]

为克服相互协商程序的上述不足,回应纳税人提出的增进税收争议解决机制效率的诉求,近年来经合组织税务委员会(以下简称 OECD 税务委员)积极推动对《OECD 范本》中相互协商程序的改革。2008年《OECD 范本》第25条的注释据此相应做出了修改,集中解决了以下问题:明确纳税人提交案情与请求启动相互协商的时限计算方法、不符合税收协定征税的情形、税务主管当局拒绝启动相互协商程序的条件、国内法与相互协商程序的关系等问题;允许当事人暂缓缴纳税款、利息与罚款并明确免除利息与罚款的情形;将相互协商程序扩展适用于解决转移定价相应调整引起的经济性双重征税争议。^[8]应当指出的是,虽然以上的相关完善建议有助于提高相互协商程序的运行效率,但是,由于上述完善建议仅从技术性操作层面谋求提高相互协商程序的运行效率,未能克服相互协商程序“只有敦促没有强制”的根本弊端,也没有就税务主管当局完成相互协商程序提供严格的时间表,因此,相互协商程序的实际运作效果仍取决于双方意愿,运行中的拖延在所难免。

(二) 税收仲裁程序

利用仲裁程序解决所得税合作中的相关税收争议自20世纪90年代以来逐步为人们所重视。1990年欧共体成员缔结的《关于避免因调整关联企业利润而引起的双重征税公约》(以下简称《仲裁公约》)便率先引入仲裁程序,成为第一个引入税收仲裁机制的多边税收国际公约。

根据《仲裁公约》,欧盟成员国的居民企业认为缔约国一方或者双方的税务主管当局违反独立企业原则进行转移定价调整时,纳税人有权向税务主管当局请求消除双重征税,纳税人所在国主管当局应就此启动相互协商程序。如果自纳税人提交案情之日起2年内(该期限可以在企业同意的

^① OECD 范本第25条注释,第41段,参见 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, OECD publishing, 2010, p. 365.

情况下延长) 主管当局不能通过相互协商程序达成相关协议, 则双方主管当局应通过仲裁程序解决争议, 案情将提交给专门成立的咨询委员会。咨询委员会采用简单多数决原则做出最终裁决,^[9]有关主管当局必须在咨询委员会做出最终裁决之日起6个月内就消除双重征税达成共识。只要主管当局依据独立企业原则消除了双重征税, 咨询委员会的最终裁决就可不予执行, 否则最终裁决应予以执行。有学者认为,《仲裁公约》中的仲裁机制是一项激励措施, 即激励成员国税务当局利用相互协商程序尽快解决相关争议, 以避免一旦进入仲裁程序后最终裁决结果的非可控性。^[10]

在总结欧共体《仲裁公约》以及此前双边税收协定采用的仲裁机制实践基础上, OECD 税务委员会决定在《OECD 范本》的相互协商程序之外引入仲裁程序作为补充措施, 以提高相互协商程序的运行效率。为此, 2008年修订后的《OECD 范本》在第25条“相互协商程序”的条文中增加一款作为第5款, 正式规定了仲裁程序。修订后的《OECD 范本》第25条第5款的内容如下: “当1) 根据第1款, 一个人以缔约国一方或双方的行动已造成对其不符合本协定规定的征税为由, 已将案情提交给缔约国一方主管当局, 并且2) 自案情呈送给另一方主管当局起2年内, 根据第2款规定双方主管当局不能达成解决该案情的协议时, 如果该人就此案情提出仲裁请求, 那么该案情中任何尚未解决的问题应当提交仲裁。但是, 如果缔约国任何一方的法院或行政法庭已经对这些未决问题做出判决, 那么这些问题不得提交仲裁。除非直接受此案影响的人拒绝关于执行仲裁裁决的相互协议, 否则该裁决应当对缔约国双方具有约束力且应当被执行, 而不考虑缔约国双方国内法上的任何期限。缔约国双方主管当局应当就该款的实施方式达成相互协议。”

为指导成员国准确理解和正确参考上述规定,《OECD 范本》注释在2008年增加了对第25条第5款的注释, 并就如何实施该第5款所规定的仲裁程序提供了《关于实施第25条第5款的相互协议样本》作为第25条注释的附录, 供税务主管当局达成相关协议时参考。根据《OECD 范本》第25条第5款的规定及其注释, 可以发现《OECD 范本》规定的税收仲裁程序具有以下特点:

第一, 仲裁程序的补充性。仲裁程序只是对相互协商程序的扩展与延伸, 目的在于通过对相互协商程序中未决问题的仲裁来提高相互协商程序的实施效率, 防止双方主管当局在未决问题上的久拖不决。因此, 在纳税人提出仲裁请求之后, 双方主管当局仍可继续就提交仲裁的问题进行相互协商。^①如果在仲裁庭做出裁决之前双方主管当局就提交仲裁的相关问题达成了相关协议, 则视为仲裁裁决未做出, 仲裁程序相应终止。^②

第二, 仲裁程序的强制性。仲裁程序的强制性是针对缔约国双方税务主管当局而言的, 如果双方主管当局通过相互协商程序无法解决相关争议问题, 那么这些未能解决的全部或者部分问题, 除非缔约国任何一方的法院或行政法庭已经对这些未决问题做出判决, 否则, 只要相关纳税人提出仲裁请求, 双方主管当局就不得拒绝仲裁, 而应当启动仲裁程序。

第三, 仲裁程序与国内救济措施的选择性。纳税人可以在仲裁程序与国内司法或行政救济之间选择其一作为其救济方法。如果纳税人将案件提交国内司法程序或行政程序寻求救济, 且缔约国任何一方的法院或行政法庭已经对这些未决问题做出判决, 那么这些问题就不得提交仲裁。

第四, 裁决事项的局部性。通过仲裁机制裁决的争议, 是由纳税人提起的间接性争议的案情中

^① OECD 范本第25条注释第64段。参见 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, OECD publishing, 2010, p. 371.

^② OECD 范本第25条注释附录《关于实施第25条第5款的相互协议》第20条。参见 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, OECD publishing, 2010, p. 387.

未能通过相互协商程序加以解决的相关事项,即仲裁机制解决的相关问题往往仅是整个案情中的一部分,而非全部。^①当然,如果纳税人提起的间接性争议的整个案情都不能通过相互协商程序予以解决,则全部争议事项理应最终交由仲裁机制解决。^②

第五,仲裁最终裁决的拘束性。通过仲裁程序做出的最终裁决对缔约国双方主管当局具有约束力,裁决应当被执行。双方主管当局应当在裁决送达之日起6个月内达成实施该裁决的相互协议,除非纳税人拒绝该相互协议。^③然而,仲裁裁决的约束力仅限于提交的个案,对于其他类似的案情不具有约束力,即没有先例的效力。^④

第六,纳税人参与的有限性。提请仲裁请求的纳税人没有参与仲裁程序的资格,不是仲裁程序的当事人,但可以直接或通过代理人向仲裁员书面陈述其观点或者在仲裁员允许的情况下向仲裁庭口头陈述其观点。^⑤

综观《OECD 范本》2008年引入的税收仲裁程序,不难发现,它实际上与该范本规定的相互协商程序共同构成了一个完整的税收争议解决机制。该争议解决机制一方面充分尊重双方税务主管当局利用相互协商程序解决争议的自主性,另一方面,通过具有强制性与约束性的仲裁程序,去解决那些相互协商机制未能解决的问题,弥补相互协商程序存在的不足,以保证税收协定中税收争议解决机制对于个案解决的效率。

三、海峡两岸所得税合作中争议解决机制的构想

如前所述,海峡两岸开展的所得税合作与当前各国和地区的普遍做法基本相同,也是在参考《OECD 范本》的基础上达成避免双重征税协议。然而应当看到,海峡两岸开展的所得税合作,是以当前两岸已开展的经贸合作为背景。因此,两岸的所得税合作不可避免地要受到当前两岸合作特点及未来发展水平的制约。

从当前两岸经贸合作的现状看^⑥,两岸的合作主要涉及各方原有经贸管理事务的地域范围、数

^① 根据 OECD 范本第 25 条注释第 66 段,缔约国双方也可以将这些未决问题限于那些在性质上属于事实认定的问题,例如转移定价的确定、常设机构的认定等问题。参见 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, OECD publishing, 2010, p. 372.

^② OECD 范本第 25 条注释第 73 段。参见 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, OECD publishing, 2010, p. 374.

^③ OECD 范本第 25 条注释附录《关于实施第 25 条第 5 款的相互协议》第 19 条。参见 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, OECD publishing, 2010, p. 387.

^④ 此外,根据 OECD 范本第 25 条注释附录《关于实施第 25 条第 5 款的相互协议》第 15 条,有关税收协定、安排或协议的解释和实施过程中的直接性争议,如果缔约双方同意,也可以通过仲裁机制解决。参见 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, OECD publishing, 2010, p. 385.

^⑤ OECD 范本第 25 条注释附录《关于实施第 25 条第 5 款的相互协议》第 11 条。参见 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, OECD publishing, 2010, p. 384.

^⑥ 截至 2010 年 6 月,两岸达成的主要经贸协议包括:《海峡两岸空运协议》(2008 年 11 月 4 日签署)、《海峡两岸海运协议》(2008 年 11 月 4 日签署)、《海峡两岸邮政协议》(2008 年 11 月 4 日签署)、《海峡两岸食品安全协议》(2008 年 11 月 4 日签署)、《海峡两岸空运补充协议》(2009 年 4 月 26 日签署)、《海峡两岸金融合作协议》(2009 年 4 月 26 日签署)、《海峡两岸共同打击犯罪及司法互助协议》(2009 年 4 月 26 日签署)、《海峡两岸渔船船员劳务合作协议》(2009 年 12 月 22 日签署)、《海峡两岸农产品检验检疫合作协议》(2009 年 12 月 22 日签署)、《海峡两岸标准计量检验合作协议》(2009 年 12 月 22 日签署)、《海峡两岸知识产权保护合作协议》、《海峡两岸经济合作框架协议》(2010 年 6 月 29 日签署)及《海峡两岸卫生合作协议》(2010 年 12 月 21 日签署)。

量或者涉及人员的新增与扩大,体现在法律制度上就是各方法律适用的主体或客体范围的扩大,各方无需对其现有相关法律制度的基本架构与基本要素作大幅度调整,也不涉及对各方现有管辖权的约束与限制。因此,在合作性质上,此类合作基本上属于事务协作性质的合作,立足于各方的自我决定机制,其合作效果也取决于双方的互信与互惠程度。合作双方的沟通与协商,也可以通过各方指定的特定民间机构或人员以其私人名义进行,无需双方行政机关的直接联系。

然而,与此类事务协作性合作不同,海峡两岸开展所得税合作将不可避免地要涉及如下一系列法律问题:合作所达成的避免双重征税协议的制度规定将优于合作各方的现行税法而适用,即在适用上具有某种程度的替代性;协议还产生不同程度的限制各方现行税收管辖权的效果,并要求双方税务机关采取相关积极措施进行税务行政互助以及就双方征税权行使的效果开展相互磋商。由此可见,两岸开展的所得税合作,不仅涉及税务管理方面的事务协作性合作,更主要的是涉及各方对其现行税法作立法性调整并对其税收管辖权做出限制。在合作性质上,这种合作主要属于法律制度的调整性合作,双方合作的成功不仅立足于各方的自主、互信与互惠,在双方合作的政治意愿之上建立起更加刚性的约束机制也必不可少。相应地,双方的沟通与协商虽然也可以通过各方指定的特定民间机构或人员以其私人名义进行,但是仅仅以这种方法进行沟通与协商是行不通的,由于在相关法律制度的调整与实施过程中涉及立法权与行政权的行使,因此双方的税务机关有必要进行直接联系,及时解决合作中出现的各种法律适用争议问题。

从某种意义上说,目前海峡两岸经贸合作实际上正处于由事务协作性合作向制度调整性合作过渡的阶段,双方在制度调整性合作中存在的相关问题如何处理,双方的合作实施部门与机构还缺乏必要的经验,很多问题尚处于探索阶段,因此,参考其他国家和地区的相关合作经验,是我们首先需要考虑的选择。

如前所述,在各国与地区的所得税合作中,相互协商程序作为争议解决机制仍被普遍采用而未被放弃或替代。这说明,在当前的所得税合作领域中,以各方税务主管当局的直接协商与交换意见为基础去解决相关争议乃是各方的普遍意愿,相互协商程序仍具有强大的生命力。实际上,作为一种争议自我解决机制,相互协商程序在程序上具有灵活性和非正式性的优点,既可以保证对缔约双方自主性的充分尊重,又能增进双方的互信和合作精神,特别契合当前两岸经贸合作的特点及发展水平。因此,以相互协商程序解决海峡两岸所得税合作中的相关争议,应成为我们的首要选择。

除此之外,应当看到,随着全球经贸活动的发展,相关的税收争议也日趋复杂,个案中的争议双方及纳税人之间意见分歧突出,税收利益冲突明显。在此背景下,以仲裁机制作为相互协商程序的补充,可以保证税收争议解决机制在解决个案过程中的有效性。因此,从保证两岸达成的避免双重征税协议顺利实施的角度出发,参考税收争议解决机制的最新发展,引入强制性税收仲裁机制,作为相互协商程序的补充,强化税收争议解决机制的有效性,也应值得高度重视。

综上所述,海峡两岸所得税合作中争议解决机制的建构,应当参考《OECD 范本》关于相互协商程序和税收仲裁机制的相关规定,在此基础上,进一步通过具体的实施协议,预先就合作中必然面临的问题做出尽可能详细的处理,让双方参与合作的税务机关有章可循,减少合作经验缺乏对合作效果的负面影响,以利于合作的顺利开展。海峡两岸双方可以参考上述《OECD 范本》第25条注释提供的具体建议以及其他国家和地区的具体实践经验,制定关于相互协商程序以及税收仲裁机制的实施协议,作为双方签订的避免双重征税协议的附件,为双方税务主管机关相互协商程序以及税收仲裁机制的具体实施提供详尽的操作指引,最终保障海峡两岸所得税合作的顺利实施。

注释:

- [1]《陈云林:积极促进再度签署“双方避免重复课税”》,http://news.cctv.com/china/20091222/102064.shtml, 2011年4月25日。
- [2]《国台办:避免双重课税协议暂未签署系技术原因》,http://www.chinanews.com.cn/tw/tw-dlyw/news/2009/12-30/2046304.shtml, 2011年4月25日。
- [3] 瓦莱里亚·P·格罗塞托《完善国际税收争议解决方法》,陈林、王浩译,《税收译丛》2009年第5/6期。
- [4] Gerrit Groen, “Arbitration in Bilateral Tax Treaties”, *Intertax*, Vol. 30, Issue 1, 2002, p. 4.
- [5] Arbitration to be an option in cross-border tax disputes, OECD countries agree, http://www.oecd.org/document/40/0,2340,en_2649_37427_38057000_1_1_1_37427_00.html, 2011-4-13.
- [6] [10] Michael Lang, Mario Züger, *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Netherlands: Kluwer Law International, 2002, p. 23-30.
- [7] David R. Tillinghast, Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, *Bulletin for International Taxation*, March 2002, p. 91.
- [8] OECD Committee on Fiscal Affairs, Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, Feb. 2007, Part B, para. 17 to para. 38, OECD 网站: http://www.oecd.org/dataoecd/17/59/38055311.pdf.
- [9] Ben J. M. Terra, Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Fifth Edition, Netherlands: Kluwer Law International, 2008, pp. 577-579.

[责任编辑:蔡永明]

A Study of Disputes over Cooperation in Cross-Strait Income Taxation and Their Settlements

ZHU Yan-sheng

(School of Law, Xiamen University, Xiamen 361005, Fujian)

Abstract: Along with the normalization, liberalization and institutionalization of trade and business relationships across the Taiwan Strait, it becomes a necessity to sign an agreement on the avoidance of double taxation and the strengthening of cooperation in taxation across the Taiwan Strait. The current agreements relevant to cooperation in this field are basically in accordance with the OECD Model. Disputes that arise from the implementation of double taxation agreements are mainly indirect disputes from taxpayers. The common practice for settling such disputes basically follows the Mutual Agreement Procedure stipulated in the OECD Model. In the meantime, compulsory arbitration procedure is gradually being recognized and adopted as a complement of the Mutual Agreement Procedure in many countries and regions as cases of this type are getting more and more complicated and/or related to severe conflict of interests among different parties. This paper argues that the mechanism for settling such disputes should be based on the Mutual Agreement Procedure with due attention to the procedure of tax arbitration in light of the new development of international tax law and the status quo of economic cooperation across the Taiwan Strait.

Key Words: across the Taiwan Strait, cooperation of income taxation, mutual agreement procedure, tax arbitration procedure