



# 国际投资协定框架下的税收问题研究

李庆灵

(厦门大学 法学院 福建 厦门 361005)

[摘要]作为典型的“国家管理权”行为,东道国的税收措施可享有主权豁免。在通常情况下,与税收有关的投资争议不具可仲裁性。然而,晚近的缔约和法律实践却表明,在国际投资领域,东道国税收主权的绝对豁免已被突破,私人可以依据国际投资协定的有关规定将东道国的税收措施诉至国际仲裁庭。为此,需要引入专门的“税收条款”,将可仲裁的税收事项限定于一定范围之内,以平衡东道国与外国投资者之间的利益。此类条款的引入也符合中国身兼投资输入大国和投资输出大国的发展中国家的综合利益。

[关键词]国际投资协定; 税收争议; 可仲裁性; 行政审查; 税收条款

[中图分类号]F810.42 [文献标识码]A [文章编号]1004-9339(2012)01-0100-07

## 一、问题的提出

在以往的理论和实践中,税收通常被视为典型的“国家管理权”行为,即便是发生与税收有关的投资争议(以下简称税收争议),也鲜有国家愿意将其提交到国际层面上加以解决。<sup>[1]</sup>在早期的国际投资法律实践中,与税收有关的投资争端案例也并不多见,究其原因可能有三:其一,早期的国家在签订国际投资协定时,大多仅在有限事项上接受国际投资仲裁庭的管辖;其二,国际投资协定的宗旨是保护和促进国际投资而非调整国际税收法律关系,国际投资领域并非解决税收问题的最佳场所。<sup>[2]</sup>第三,非歧视的、善意的“国家管理权”行为的正当性已为国际习惯法所认可。征税权作为一国经济主权的体现,根源于国家主权,理应享有完全的独立自主性,不受外来的干预或损抑。<sup>[3]</sup>因此,在发生涉税投资争议时,投资者诉至国际投资仲裁庭,很少有仲裁庭会将其认定为违反条约义务的行为。

然而,随着投资自由化运动的推进,越来越多的国家接受高保护标准和高度自由化的投资协定,投资争端的数量也因此激增。那么,晚近投资协定对国际仲裁管辖权的全面接受,向私人开放争端解决机制,是否会给予私人将税收争议提交国际仲裁庭的权利呢?此种税收争议是否具有可仲裁性?东道国是否会因此承担高于税收协定的国际法义务?晚近中国海外投资的蓬勃发展,使其在国际投资中的身份发生巨大转变,从之前纯粹的国际投资输入国转变为兼具资本输出和输入大国身份的国家。在税收主权维护与海外投资保护均具有重要利益的情况下,上述问题的确认无疑对中国在投资缔约实践中的趋利避害至关重要,故本文拟对这一问题进行探讨。

[收稿日期]2011-10-11

[基金项目]教育部2010年度人文社会科学研究青年项目“涉及贿赂的跨国投资合同法律问题研究”(项目编号:10YJA820105)、2011年度国家自然科学基金青年项目“中国双边投资保护条约(BIT)的差别化缔约实践法律问题研究”(项目编号:11CFX079)的阶段性成果之一。

[作者简介]李庆灵(1979-),女,广西玉林人,厦门大学法学院博士研究生。

## 二、税收争议的可仲裁性——条约法的依据

鉴于现代国际投资协定所建立的投资法律制度是“以规则为基础”的,故税收争议的可仲裁性需要考察国际投资协定的有关规定方能得出结论。近年来,国际税收仲裁无论是在制度构建方面,还是立法实践方面,抑或实际应用方面,都取得了较大的进展与突破。<sup>[4]</sup>从目前的规定来看,税收争议的可仲裁性主要与协定中的税收条款和争端解决条款密切相关。

### (一) 税收条款

顾名思义,税收条款就是国际投资协定针对税收事项所做的专门规定。目前主要有三种类型:(1)就缔约国在税收方面的义务做出规定。例如,中国与土耳其 BIT 第 10 条规定,在税收政策方面,缔约的一方应在投资协定中努力给予缔约另一方的国民和公司公正与公平的待遇。(2)就投资者在税收方面的义务做出的规定。如中国与牙买加的 BIT 第 10 条第 3 项规定,投资者应遵守接受投资缔约一方的地方性和国内法律,包括刑法、有关移民和税收的法律以及其他国内立法。(3)税收例外条款。<sup>[2]</sup>它又可分为两类:一种是将税收完全排除于投资协定条款的适用之外,即“完全排除”模式。例如,1987 年《文莱、印尼、马来西亚、菲律宾、新加坡、泰国等国政府关于促进和保护投资的条约》第 5 条规定,条约的条款不适用于缔约任何一方领土内的税收事项,此类税收事项应受缔约双方间的双重征税协定和缔约一方国内法律的管辖。另一种则仅将少数的协定条款适用于税收事项之上,即“有限排除”模式。<sup>①</sup>例如,加拿大与厄瓜多尔 BIT 第 12 条规定,除非该条款另有规定,条约的任何内容不应当适用于税收措施;条约的任何内容不影响缔约双方基于任何税收公约项下的权利与义务;在投资协定条款与任何税收公约条款发生不一致时,不一致的范围内适用税收公约的规定;可适用于税收的条款包括有关缔约国中央政府当局与投资者之间签订协议的规定和征收条款。

从上述协定约文的措辞可看出,在投资协定采用“完全排除”模式的税收例外条款的情形下,投资者是不能将税收争议直接诉至国际投资仲裁庭的。除此之外,在其他模式的税收条款的规定下,这一问题的答案是不确定的,需要结合协定中的投资者—国家争端解决程序条款方能确定。

### (二) 投资者—国家争端解决程序条款

实质上,税收争议的可仲裁性主要与投资者—国家争端解决条款中的两个方面有关:一个是仲裁庭的管辖范围;另一个则是税收仲裁程序。

从缔约实践来看,几乎所有的投资协定对仲裁庭的管辖范围都做了规定,只是其范围的大小有所不同而已。投资协定中可提交仲裁争端的类型大致可以分为三个种类:(1)仅限于涉及征收补偿额或转移支付等少数事项的争端<sup>②</sup>;(2)因履行投资协定下与投资有关的义务所产生的争端<sup>③</sup>;(3)就投资产生的“任何法律争端”<sup>④</sup>或“任何争端”<sup>⑤</sup>。从条文措辞来看,以第 1 种类型的范围最为狭窄,可提交仲裁庭的争端事项仅限于征收补偿额和转移支付等事项之内。这意味着国际仲裁庭的管辖范围受到缔约国的严格限制。后两种类型的范围则较为宽泛,几乎所有涉及“投资”的争端均可提交国际投资仲裁庭。在此种情况下,国际仲裁管辖权的范围得到了极大的扩展,若缔约方在投资协定中并未专门针对税收做出例外规定,那么东道国的税收措施只要违反协定的任意条款都有被投资者诉至国际仲裁庭的可能。需要指出的是,晚近各国的投资缔约实践不约而同地放弃了第 1 种类型的规定,而转向普遍接受国际投资仲裁庭的管辖权。这无疑极大地扩展了可仲裁税收争议的范围。

税收仲裁程序则不同,大多数的投资协定并没有针对税收仲裁做出专门规定,而仅有少数采用“有限排除”模式税收条款的投资协定才会对税收仲裁程序加以规定。纳入税收仲裁程序的国际投资协定通常

<sup>①</sup> 就现有的缔约实践而言,这些具体事项主要包括:(1)征收;(2)业绩要求;(3)汇兑;(4)公共责任;(5)透明度;(6)投资合同或投资授权;(7)国民待遇;(8)最惠国待遇;(9)公平与公正待遇等。

<sup>②</sup> 参见奥地利与前苏联的 BIT。

<sup>③</sup> 参见阿根廷与加拿大的 BIT。

<sup>④</sup> 参见泰国与瑞典的 BIT。

<sup>⑤</sup> 参见新加坡与摩洛哥的 BIT。

会针对税收争议规定行政审查的程序,其内容涉及如下两方面:

第一,行政审查的范围。有些协定规定,所有可提交仲裁的税收争议在提交国际仲裁庭之前都必须提交有关税务主管机构审查。例如,加拿大与巴巴多斯 BIT 第 12 条规定,一项有关缔约方税收措施是否违反缔约方中央政府与投资者所缔结的投资协定的争议,只有在缔约方税务主管机构收到投资者提交的争议通知起 6 个月内联合裁定此项措施违反投资协定的情况下才能提交国际仲裁庭裁决。此外,有关一项税收措施是否构成征收或一项措施是否属于税收措施的认定,同样采用上述行政审查程序。有些投资协定则是仅针对部分而非所有税收争议引入行政审查程序。例如 2004 年的美国 BIT 范本规定,征收和业绩条款均可适用于税收措施,但仅针对征收方面的争议规定了行政审查程序,对业绩条款方面的争议却没有做同样的规定。这样东道国的税务主管机构仅在涉税征收争议问题上享有审查权,投资者仍然可以避开缔约国税务主管部门的审查而将其他税收争议直接提交到国际仲裁庭。

第二,行政审查的效力。行政审查程序的引入不仅给予缔约方税务主管机构优先处理税收争议的权力,而且部分投资协定还给予缔约方税务主管机构税收争议的最终裁决权。<sup>[5]</sup>比如,2009 年加拿大与约旦的 BIT 第 16 条规定,有关征收和东道国违反投资协定争议,投资者仅在满足以下条件后方能提交国际仲裁:(1) 申请方已把有关税收措施是否构成征收和违反投资协定这一问题以书面形式提交给缔约双方的税务主管机构;(2) 缔约双方税务主管机构在 6 个月内没有一致认为该项税收措施不构成征收或违反投资协定的行为。此外,其第 6 款规定,缔约方税务主管机构对涉税争议的措施是否属于税收措施的裁定将对任何仲裁机构有约束效力。仲裁机构仅在缔约方税务主管机构未在 6 个月内对涉税争议措施是否属于税收措施做出裁定的情况下方能对其做出裁决。这种行政审查程序实际上赋予了税务主管机构裁决权,使其可在某项引起争议的税收措施是否提交国际仲裁方面享有否决权。<sup>[5]</sup>部分投资协定,如能源宪章条约(简称 ECT) 则采用另一种模式,即税务主管机构对涉税争议享有优先审查权,但其裁决不影响投资者将争议提交国际仲裁的权利,仲裁庭也可参考其裁决做出裁定。<sup>①</sup>这种行政审查程序是一种前置程序,它仅能发挥过滤功能<sup>[5]</sup>,而不能阻止投资者有关税收争议的出诉权。

### 三、税收争议的可仲裁性——国际投资仲裁庭的实践

如前所述,绝大多数国际投资协定并未绝对地排除税收争议的可仲裁性。晚近的法律实践也表明,国际投资仲裁庭管辖权范围呈扩大的趋势,包括税收立法、执法和司法等方面的措施在内的任何涉及投资的税收争议均有被提交到仲裁庭的可能。

在 *Revere Copper & Brass Inc. v. Overseas Private Investment* 案中<sup>②</sup>,*Revere* 公司与牙买加政府所签订的在其境内建造和经营铝矿厂的协议中包含了一项税收稳定条款,即牙买加政府承诺给予 *Revere* 固定的税率优惠条件。然而,新成立的牙买加政府却颁布了一系列新的措施,包括加征新的“生产税”,这些措施剥夺了 *Revere* 的依据上述协议所获得的投资权利。为此,*Revere* 向仲裁庭提出仲裁请求,起诉牙买加政府违反特许权合同加征“生产税”的行为构成征收。仲裁庭认为,牙买加政府与 *Revere* 签订了一个优惠协议,新的牙买加政府加征“生产税”的行为违反该协议中的税收稳定条款,直接致使 *Revere* 无法继续有效控制、使用其财产,因此,它构成了征收行为。

*Marvin Roy Feldman v. Mexico* 一案中<sup>③</sup>,*Marvin Roy Feldman* 就墨西哥政府拒绝对香烟出口商 *CEMSA* 实行出口退税的行为,依据 NAFTA 的有关条款,以该政府行为导致间接征收和违反国民待遇条款为由向 ICSID 提起仲裁。仲裁庭认为,墨西哥政府的行为并未导致外国公司的经营受到严重影响,或者使其经济利益严重减损,*CEMSA* 的出口业务仍在其完全控制之下,故不构成间接征收。但在另一方面,仲裁庭认为在同等情况下,墨西哥政府在出口退税方面对待本国企业和 *CEMSA* 采取了不同的待遇,违反了国民待遇条款。

① 详见 ECT 第 21 条规定。

② 详见 *Revere Copper v. OPIC*, *International Law Materials*, Vol. 17, 1978, p. 1321.

③ 详见 *Marvin Roy Feldman Karpa (CEMSA) v. United Mexico States* (ICSID Case No. ARB(AF)/99/1), *ICSID Report*, Vol 7.

在 Occidental Exploration and Production Company v. Ecuador 案中<sup>①</sup>,美国 Occidental 公司依据美国与厄瓜多尔 BIT 将厄瓜多尔税务部门拒绝返还有关石油经营采购的增值税的做法诉至仲裁庭,认为其做法违反了投资协定的相关义务。仲裁庭认为,由于争端与投资合同遵守及履行之间的关系,它有权审理涉及美国与厄瓜多尔 BIT 第 10 条所指税收措施的争议。仲裁庭认为,虽没有证据表明厄瓜多尔税务机构拒绝向 Occidental 公司返还增值税的行为构成征收,但东道国的做法却违反了投资协定中的公平公正待遇条款,裁定厄瓜多尔返还 Occidental 公司增值税及相关利息。

PSEG Global Inc. V. Turkey 一案中<sup>②</sup>,PSEG 以土耳其政府新颁布的第 4628 号法令加征能源税而导致其煤矿生产和发电成本增加为由,向 ICSID 指控土耳其政府违反公平公正待遇、充分保护和安全、不得采取武断和歧视的措施、保护伞及间接征收等数项条款。尽管 ICSID 驳回了 PSEG 提出的该法令违反充分保护和安全、不得采取武断和歧视的措施、保护伞及间接征收等数项条款的诉求,但是仍然认为土耳其的法律及政府行政单位政策的改变导致了其无法确保稳定及可预期的商业环境,因而违反了条约公平公正待遇之条款。

综上所述,无论是在投资缔约实践中,还是在投资法律实践中,税收争议均具有可仲裁性。税收协定争议仲裁目前还处于起步阶段,国际社会对其认识还有待进一步深化。<sup>[6]</sup> 税收争议不仅可纳入国际投资仲裁庭的管辖范围之内,而且东道国的税收措施还可能构成间接征收、国民待遇或公平公正待遇等条约义务的违反。在这种情况下,晚近外国投资者以东道国税收措施违反投资协定义务为由提起国际仲裁,并要求东道国巨额赔偿的案件呈扩大的趋势<sup>③</sup>,税收争议之不可仲裁已经成为过去。

## 四、我国的对策与建议

### (一) 中外投资协定有关税收争议仲裁之规定

1. 税收条款。从目前中国商务部公布的资料来看,中国早期对外签订的国际投资协定对税收并未做专门规定。<sup>④</sup> 之后签订的投资协定尽管对税收有所关注,但大多数仍停留在有关投资待遇的税收例外规定之上<sup>⑤</sup>,而仅有极少数针对投资协定全部条款是否适用于税收事项制定专门的税收条款。

在税收条款的具体内容上,中外投资协定的措辞不尽相同。如前述的中国与土耳其 BIT 第 10 条规定在税收政策方面,缔约一方应努力给予缔约另一方国民和公司公正与公平的待遇。中国与毛里求斯 BIT 第 5 条第 2 款规定,有关税收事宜应由缔约双方之间的双重征税协定和缔约各方的国内法管辖。中国与新加坡的 BIT 则明确采用“完全排除”式税收条款,其第 5 条第 2 款规定,协定的规定不适用于缔约任何一方领土内的税收事项。该类税收事项应受缔约双方之间的双重征税协定和缔约一方国内法律的管辖<sup>⑥</sup>。晚近签订的自由贸易协定,部分采用了“有限排除”的方式,将东道国有关税收的条约义务限定于少数事项

<sup>①</sup> 详见 Occidental Exploration and Production Company v. the Republic of Ecuador, LCIA Case No. UN3467, Final Award, 2004, para. 92.

<sup>②</sup> 详见 PSEG Global Inc. ad Konya Ilgin Elektrik üretim Ve Ticaret Limited rketi V. Republic of Turkey (ICSID Case No. ARB/02/5), Award of January 19, 2007.

<sup>③</sup> 详见 Enron Corporation and Ponderosa Assets, L. P. v. Argentine Republic, ICSID Case No. ARB/01/3; Chevron Corporation (USA) and Texaco Petroleum Company (USA) v. The Republic of Ecuador (UNCITRAL/PCA Case No. 34877), Partial Award on the Merits of 30 March, 2010, paras. 553 - 554; Murphy Exploration and Production Company International v. Republic of Ecuador (ICSID Case No. ARB/08/4), Award on Jurisdiction of 15 December, 2010, para. 158; Burlington Resources Inc. and others v. Republic of Ecuador and Empresa Estatal Petróleos del Ecuador (ICSID Case No. ARB/08/5), Decision on Jurisdiction of 2 June, 2010, para. 342; Tza Yap Shum v. Republic of Peru (ICSID Case No. ARB/07/6), Decision on Jurisdiction and Competence of 19 June, 2009, para. 221; Yukos Universal Limited (Isle of Man) v. The Russian Federation (UNCITRAL/Energy Charter Treaty/PCA Case No. AA 227), Interim Award on Jurisdiction and Admissibility of 30 November, 2009, para. 601; Duke Energy Electroquil Partners & Electroquil S. A. v. Republic of Ecuador (ICSID Case No. ARB/04/19), Award of 18 August, 2008, para. 175.

<sup>④</sup> 如 1982 年中国与瑞典的 BIT。

<sup>⑤</sup> 如中国与挪威的 BIT 第 4 条第 3 款。

<sup>⑥</sup> 中国与新西兰的 BIT 也有类似的规定。

之上。例如《中国与东盟全面经济合作框架协议投资协议》(简称中国与东盟投资协议)第3条规定,协议不适用于任何税收措施。但这一规定不应损害缔约方关于下列税收措施的权利和义务:(1)依据WTO的权利和义务准予征收的;(2)征收、转移和利润汇回的规定;(3)投资者与国家之间的争端解决的规定,若争端源自征收;(4)关于避免双重征税的任何税收条约的规定。其第16条还规定,在不构成任意或不合理歧视的手段,或构成对任何一方的投资者或其设立的投资的变相限制的前提下,协议的任何规定不得解释为阻止任何成员采取或实施旨在保证对任何一方的投资或投资者公平或有效地课征或收取直接税。

2. 投资者—国家争端解决程序条款。在早期的投资缔约实践中,中国对于国际投资仲裁庭管辖权的态度一直是谨慎的,只同意涉及征收或征收补偿数额的争议提交国际投资仲裁庭。例如1984年中国与挪威BIT规定,提交国际仲裁庭的争端仅限于涉及征收补偿额的争端;1986年中国与瑞士BIT规定,征收补偿额的争端,经“当事双方同意”就与投资协定有关的其他问题的争端可提交国际仲裁。在这种情况下,即便是国际投资协定对税收问题不加限制,投资者也无法任意地以东道国税收措施违反条约义务为由将东道国诉至国际仲裁庭。因为投资者仅能在税收措施构成征收或在征收赔偿额上存在争议时方可提交国际仲裁庭,若以其他事由提交国际仲裁庭还需缔约国双方同意。然而,自1998年中国与巴巴多斯BIT开始,在可提交国际仲裁的事项上,中国的立场发生了明显的转变,全面地接受了国际投资仲裁庭的管辖权,即可提交国际仲裁的事项从仅限于征收或征收补偿额方面的争议扩大至与投资有关的任何争端。例如,2006年中国与印度BIT规定,与投资有关的一切争端可提交国际仲裁;2002年中国与波黑BIT规定,因投资产生的任何争端可提交国际仲裁。若中国对自身在投资领域所承担的税收方面的义务不加关注的话,上述投资争端解决条款的转变所带来的后果将是不堪设想的。因为现行中国对外签订的大多数国际投资协定仅排除了投资待遇条款在税收事项上的适用,甚至还有投资协定规定了缔约方应给予外国投资公正与公平的待遇。这意味着,在税收事项上,投资者可将中国税收措施引发的绝大多数与投资协定有关的争议提交国际仲裁庭。

为了应对上述问题,晚近的少数投资协定不仅引入专门的税收例外条款,而且还规定了税收仲裁程序。例如,中国与东盟投资协议的第14条第9款规定,当一投资者提出争端,缔约方采取或执行税收措施已违背征收条款,应争端缔约方请求,缔约双方应举行磋商,以决定争议中的税收措施是否等效于征收或国有化。任何依照协议设立的仲裁庭应认真考虑缔约双方的决定。第9款还规定,如缔约双方未能启动磋商,也未能在自收到磋商请求的180天内做出裁决,则不应阻止投资者将其投资争议提交国际仲裁。<sup>①</sup>税收争议行政审查机制的引入无疑会有利于中国税收主权的维护。然而,截至目前为止,也仅有三个投资协定,而且均系包含有投资专章的自由贸易协定才引入了专门的行政审查机制,BIT在此问题上的立场仍未见改变。

## (二) 对中国国际投资协定的税收条款模式的建议

随着改革开放的深入,中国作为一个正处于经济转型过程中的发展中国家,在应对经济全球化所带来的风险方面,尚需要利用包括税收在内的各种政策工具,以促进国民经济的健康发展。期间有可能会对外资的经营造成影响从而引发争议。此外,税收政策作为中国吸引外资的重要手段之一,一些地方政府为了吸引外资,经常会在引资过程中乱许诺,与外国投资者达成特定的税收协议,或者在投资协定中做出特殊的税收约定,一旦此后政府的某项税收措施变化导致投资者的合理期待落空,就会引发争议。现行投资协定对可仲裁的税收争议“弃守防线,洞开门户”,给予了投资者极大的选择权,投资者只要能证明中国的税收政策违反了某项投资协定条款甚至与投资者签订的投资合同即可主张国际救济。一旦投资者以中国的税收政策或者政府的征税行为违反条约义务为由诉至国际仲裁庭,中国合法行使的税收管理权就有可能被认定为违反条约义务。

鉴于中国在税收方面的国际投资缔约实践存在上述问题,笔者认为,中国在未来缔约时应采取以下对策,以避免现有国际投资协定条款在税收方面的适用对中国的税收主权造成不必要的限制:

1. 根据缔约双方的具体国情有针对性地规定可提交仲裁的税收争议,并设置必要的限制。如前所述,中国绝大部分的投资协定仅将税收事项排除于外资待遇条款之外,而其他协定条款仍可适用于税收事

<sup>①</sup> 中国与秘鲁FTA和中国与新加坡FTA也做类似规定。

项,这增加了中国在税收方面所承担的国际义务。同时,由于中国晚近在国际投资协定中普遍接受了国际投资仲裁庭的管辖权,更进一步地挤占了中国税收政策的实施空间。因为无论在实体上还是程序上,国际投资协定均在税收方面给予投资者高于其他国际条约所给予的待遇。最明显的证据就是创设了投资仲裁机制,允许投资者将与国家的涉税争议提交至国际仲裁,而其他与税收有关的国际条约如双重征税协定和WTO协定均未向私人开放争端解决机制。<sup>[7]</sup>故中国有必要借鉴美国、加拿大和日本等国的做法,在国际投资协定中纳入专门的税收例外条款,把可适用于税收事项的协定条款限制在一定范围之内。这些国家的税收条款通常规定,条约的条款原则上不适用税收措施,而仅在税收条款规定的情势下方适用税收措施。然而,在确认何种投资协定条款可适用于税收事项这一问题上,却始终存在东道国税收主权利益和私人投资者财产利益的冲突。

笔者认为,为了更好地保护本国的利益,中国在引入税收条款时,在确定适用税收的具体事项上应谨慎,避免选择会让本国在税收方面承担超过税收协定条约义务的事项,而且措辞方面也应尽量避免采用宽泛的界定,并设置必要的限制以减少因条款措辞的不明给予国际投资仲裁庭过多的自由裁量权。以征收为例,中国不妨参考日本与越南BIT以及美国与韩国FTA草案对税收和征收之间的分界做详细的规定,在考虑“兼采效果和性质标准”的同时引入“比例原则”以确保非歧视的、善意的一般税收行为的正当性。尤其需要指出的是,目前,投资协定中公平与公正待遇条款的措辞十分宽泛<sup>①[8]</sup>,投资仲裁庭对其解释呈扩张趋势,其后果可能是投资者利用这一条款规避税收例外条款。这在美国的投资缔约和法律实践中已有所体现<sup>②</sup>,晚近的美国投资协定也已明确规定公平与公正待遇不适用于税收事项,中国也应采取同样做法。即便是在与具体国家的谈判中,不得已要引入公平与公正待遇条款,也应设置相应的程序规则,限制这一条款的适用范围。

2. 针对税收争议设置行政审查机制,并扩大行政审查的范围,以维护东道国的税收主权。从2009年中国与东盟投资协议开始,中国针对税收争议引入了联合行政审查机制,这无疑强化了缔约方税务主管机构在解决此类争议方面的作用。然而需要指出的是,在行政审查的范围方面,中国目前的投资协定仅限定在涉税征收争议方面,而没有涵盖全部的税收争议。例如2009年中国与东盟投资协议第142条允许征收条款及转移和利润汇回条款适用于税收事项,却仅就涉税征收争议规定了联合行政审查程序。这样,投资者就有权把有关转移和利润汇回方面的税收争议直接提交国际投资仲裁庭。当然,许多国际投资协定在转移和利润汇回条款中规定,缔约国在投资者未履行税收义务的情况下,在公平、非歧视和善意实施相关法律法规的基础上,可以阻止或延迟某一项转移。<sup>③</sup>这种规定似乎对东道国有利,但事实上,投资者却可以通过不履行税收义务引发有关转移和利润汇回方面的争议这种方式将东道国的税收措施诉至国际仲裁庭。因为只要不履行税收义务,东道国有关机构必然会依据相关的法律阻止或延迟投资的转移,并由此引发税收争议。假若没有就这一问题制定相关的行政审查机制,投资者完全可以利用这一方法达到规避税收的目的。鉴于中国晚近在国际投资协定中普遍接受了国际投资仲裁庭的管辖权,加上投资协定中部分条款的措辞过于宽泛,为投资者规避税收条款创造了机会,故笔者认为,有必要扩大联合行政审查的范围,将所有涉税争议均纳入到缔约方税务主管机构的审查之下,以争取在税收领域“留权在手”。

## 五、结 论

晚近的缔约和法律实践表明,由于现行国际投资协定创设了投资仲裁这一机制,给予投资者对东道国税收措施提出违反国际法之诉的机会,加上国际投资协定相关条款的措辞过于宽泛,使得东道国的税收主权面临着被投资者肆意攻击的可能。然而,在此问题上,中国绝大部分的投资协定对此问题未加规范,仅

① 有学者指出,根据已有的国际投资仲裁裁决,西方学者归纳出仲裁庭认定东道国违反公平与公正待遇的情形竟达11种之多。

② 在Occidental v. Ecuador案中,仲裁庭认为,美国与厄瓜多尔BIT的第5条规定的东道国应在税收方面“努力给予外国投资者以公平与公正待遇”并不意味着没有产生法律意义上的效果,尽管该条款的措辞不具有强制性(less mandatory),但东道国在税收方面仍然必须负有给予投资者与协定第2条规定相同的公平公正待遇的义务。PAE LLC, and BP v. Argentine案、Enron v. Argentine案和PSEG V. Turkey案的仲裁庭也持相同意见。

③ 2009年中国与东盟投资协议第10条第3款。

有少数投资协定将专门的税收条款纳入其中,且内容大相径庭。这意味着,在投资领域的税收问题上,中国尚处于被动应对的局面。为此,中国在未来的国际投资缔约实践中应参考典型国家的应对之策,明确在此问题上的立场:中国作为一个身兼资本输入和输出大国身份的发展中国家,应主动引入专门的税收例外条款,将可仲裁的税收争议限定于一定范围之内,并强化东道国税务主管机构对此类争议的管辖权。

### [参 考 文 献]

- [1] W. W. Park. Arbitrability and Tax [EB/OL]. [2011 - 07 - 10]. [http://www.arbitration-icca.org/media/0/12409314487590/tax\\_and\\_arbitration\\_w\\_w\\_park.pdf](http://www.arbitration-icca.org/media/0/12409314487590/tax_and_arbitration_w_w_park.pdf).
- [2] UNCTAD. Taxation [EB/OL]. [2011 - 07 - 10]. [http://www.unctad.org/en/docs/iteiit16\\_en.pdf](http://www.unctad.org/en/docs/iteiit16_en.pdf).
- [3] A. Kolo. Tax “Veto” As A Special Jurisdictional and Substantive Issue in Investor-State Arbitration: Need for Reassessment? [EB/OL]. [2011 - 07 - 10]. [http://tax-arbitration.com/Kolo%20-%20Tax%20Veto%20in%20Investment%20Arbitration%20\(2008\).doc](http://tax-arbitration.com/Kolo%20-%20Tax%20Veto%20in%20Investment%20Arbitration%20(2008).doc).
- [4] 方祺江. 国际税收仲裁: 理论依据、现实进展与展望[J]. 税务与经济, 2011 (2): 102 - 107.
- [5] T. Walde & A. Kolo. Investor-State Disputes: The Interface between Treaty-based International Investment Protection and Fiscal Sovereignty [J]. Intertax, 2007, 35: 424 - 448.
- [6] 张泽平. 论国际税收协定争议仲裁的法律特征[J]. 税务与经济, 2009 (2): 88 - 91.
- [7] 蔡从燕. 国际投资条约实践中的税收措施问题[J]. 武大国际法评论, 2009, (13): 113 - 133.
- [8] 徐崇利. 公平与公正待遇: 真意之解读[J]. 法商研究, 2010 (3): 60.

责任编辑: 冯媛媛

## A Study for Taxation Issues under the International Investment Agreements

Li Qing-ling

( Law School, Xiamen University, Xiamen 361005, China)

**Abstract:** As a typical “police power” conduct, any taxation measure of host country may be covered by sovereignty immunity. Generally speaking, a taxation issue relative to investment claim is non-arbitrable. However, recent treaties and legal practices of international investment indicate that the jurisdiction of international investment tribunal is expanded, so that the absolute immunity of tax sovereignty of host state does not exist. Therefore, it is necessary to introduce a special taxation clause that limits the scope of arbitral tax issue, in order to strike a balance between the interests of the host country and those of foreign investors. It is accord with the China’s comprehensive benefit that is a developing country wearing hats of capital importing and exporting country.

**Keyword:** International Investment Agreement; taxation dispute; arbitrability; administrative audit; taxation clause