

澳門雙邊稅收協定協商程序問題探討

易在成*

一、引言

澳門已經與中國內地、葡萄牙、比利時以及莫桑比克等簽署了雙邊稅收協議。有了雙邊稅收協定，跨國跨域的國際稅收爭議也就自然會產生，而如果國際稅收爭議不能得到合理解決，不能避免雙重徵稅的發生或有效地消除雙重徵稅，將導致稅收不公平，從而扭曲貿易和投資環境，直接影響到雙邊國家或地區經濟的發展。與一般的部門法律的規則一樣，雙邊稅收協定有著實體規則與程序規則，應該說眾多的雙邊稅收協定以及經合組織（OECD）範本¹與聯合國（UN）範本²中，實體規則已經漸趨完善，但作為實體規則重要保障的程序規則方面，由於涉及到釐清國/域內法與國際條約關係等一系列難題，制度的完善還不盡如人意。目前解決國際稅收爭議的主要方法是雙邊稅收協商制度（Mutual Agreement Procedure）。本文在對澳門雙邊稅收協商制度進行簡要介紹的基礎上，比較借鑒OECD範本等相關規則，探討澳門雙邊稅收協商制度的不足之處，並對這些不足之處進行深入剖析，並針對性地提出一些完善建議。

二、雙邊稅收協商程序及其不足

雙邊稅收協商程序是國際稅收協定中規定的締約國之間相互協商稅收問題所應遵循的規範化程序，是一種解決國際稅務爭議的國

* 法學博士，澳門科技大學法學院助理教授。

1. Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxperson Income and on Capital，《經濟合作與發展組織關於對所得和財產避免雙重徵稅的協定範本》是經濟合作與發展組織擬定的協調各國相互間稅收關係，簽訂國際稅收雙邊協定的示範文本，是當代具有廣泛影響的國際稅收協定範本之一，簡稱經合發組織稅收協定範本即OECD範本。
2. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries，《聯合國關於發達國家與發展中國家雙重徵稅的協定範本》是聯合國擬定的協調各國相互間稅收關係，為國際簽訂稅收雙邊協定提供使用的示範文本，簡稱聯合國稅收協定範本（UN範本）。

國際法程序，允許來自締約國政府的授權代表通過相互協商致力於解決締約國之間的、締約國與跨國納稅人之間的國際稅務爭議。所有國際稅收協定中都列有雙邊稅收協商程序條款。這些國際稅收協定及範本中的規定基本相同，如OECD範本第25條：“（一）、當一個人認為締約國一方或雙方的措施，導致或將導致對其不符合本協定規定的徵稅時，可以不考慮國內法律所規定的補救方法，將案情提交本人為其居民的締約國締約方政府；或者如果案情屬於第二十四條第一款，可以提交本人為其國民的締約國締約方政府。該項案情必須在不符合本協定規定的徵稅行動第一次通知起，3年內提出。（二）、締約方政府如果認為提出的意見合理，又不能單方面滿意地解決時，應設法與締約國另一方締約方政府相互協商解決本案，以避免不符合本協定的徵稅。達成的任何協議應予執行，而不受該締約國國內法律的任何時間限制。（三）、締約國雙方締約方政府應相互協商設法解決在解釋和實施本協定時發生的困難和疑義。締約國雙方締約方政府也可以為避免本協定未規定的雙重徵稅進行協商。（四）、締約國雙方締約方政府為對以上各款達成協議，可以直接相互聯繫。包括通過締約國雙方締約方政府或其指派的代表組成的聯合委員會進行聯繫。”

聯合國範本中第25條規定了大致內容與OECD範本一致的內容。³ 澳門特別行政區與內地、葡萄牙等簽訂的雙邊稅收協定都無一例外地

3. UN範本第25條：“一、當一個人認為締約國一方或雙方的措施，導致或將導致對其不符合本協定規定的徵稅時，可以不考慮國內法律所規定的補救方法，將案情提交本人為其居民的締約國締約方政府；或者如果案情屬於第二十四條第一款，可以提交本人為其國民的締約國締約方政府。該項案情必須在不符合本協定規定的徵稅行動第一次通知起，3年內提出。二、上述締約方政府如果認為提出的意見合理，又不能單方面滿意地解決時，應設法與締約國另一方締約方政府相互協商解決本案，以避免不符合本協定的徵稅。達成的任何協議應予執行，而不受該締約國國內法律的任何時間限制。三、締約國雙方締約方政府應相互協商設法解決在解釋和實施本協定時發生的困難和疑義。締約國雙方締約方政府也可以為避免本協定未規定的雙重徵稅進行協商。四、締約國雙方締約方政府為對以上各款達成協議，可以直接相互聯繫。為執行本條規定的MAP，締約方政府應通過相互協商確定適當的雙邊程序、條件、方法和技術。此外，締約方政府可以設法採取適當的單方面程序、條件、方法和技術，以促進上述雙邊行動和MAP的執行。”

在第二十五條同樣規定了MAP問題，其規定與上述UN範本及OECD範本的規定大同小異。⁴

關於雙邊稅收協商程序的性質，國內學者們有不同的看法，主要是外交程序說與爭端解決方式說，前者認為雙邊稅收協商程序是一種國家與締約方政府之間的解決國際稅收爭議的外交程序⁵，而後者認為雙邊稅收協商程序是一種非外交途徑的國際稅務爭議解決方式，由協定直接授權締約國雙方締約方政府進行接洽。⁶筆者認為雙邊稅收協商程序條款明確直接地規定於國際性的稅收協定及雙邊稅收協定中，綜觀各稅收協定中雙邊稅收協商程序條款，雖然依其而啟動的程序還有靈活性、不確定性、納稅人在該程序中的作用還不是很明顯等特點，但從雙邊稅收協定的國際條約及稅收爭議的具體內容來看，雙邊稅收協商程序還是一種典型的國際法中的爭端解決方式。

-
4. 澳門特別行政區與內地雙邊稅收協定之第二十五條同樣規定了MAP問題：一、當一個人認為，一方或者雙方所採取的措施，導致或將導致對其不符合本安排規定的徵稅時，可以不考慮各自內部法律的補救辦法，將案情提交本人為其居民的締約方政府。該項案情必須在不符合本安排規定的徵稅措施第一次通知之日起，三年內提出。二、上述締約方政府如果認為所提意見合理，又不能單方面圓滿解決時，應設法同另一方締約方政府相互協商解決，以避免不符合本安排的徵稅。達成的協議應予執行，而不受各自內部法律的時間限制。三、雙方締約方政府應通過協議設法解決在解釋或實施本安排時所發生的困難或疑義，也可以對本安排未作規定的消除雙重徵稅問題進行協商。四、雙方締約方政府為達成第二款和第三款的協議，可以相互直接聯繫。為有助於達成協議，雙方締約方政府的代表可以進行會談，口頭交換意見。
5. 張寶雲：《稅收協定中的“相互協商程序”條款》，《稅收協定》，2004年第6期，第34頁，OECD範本第25條：“一、當一個人認為締約國一方或雙方的措施，導致或將導致對其不符合本協定規定的徵稅時，可以不考慮國內法律所規定的補救方法，將案情提交本人為其居民的締約國締約方政府；或者如果案情屬於第二十四條第一款，可以提交本人為其國民的締約國締約方政府。該項案情必須在不符合本協定規定的徵稅行動第一次通知起，3年內提出。二、締約方政府如果認為提出的意見合理，又不能單方面滿意地解決時，應設法與締約國另一方締約方政府相互協商解決本案，以避免不符合本協定的徵稅。達成的任何協議應予執行，而不受該締約國國內法律的任何時間限制。三、締約國雙方締約方政府應相互協商設法解決在解釋和實施本協定時發生的困難和疑義。締約國雙方締約方政府也可以為避免本協定未規定的雙重徵稅進行協商。四、締約國雙方締約方政府為對以上各款達成協議，可以直接相互聯繫。包括通過締約國雙方締約方政府或其指派的代表組成的聯合委員會進行聯繫。”
6. 廖益新主編：《國際稅法學》，北京大學出版社，2003年，第159頁。

雙邊稅收協商程序要解決的問題國際稅務爭議，這些爭議主要有：⁷（一）一國納稅人認為不符合稅收協定的徵稅；（二）簽定雙邊稅收協定的國家或地區之間在解釋和實施稅收協定時發生的困難和疑義；⁸（三）雙邊稅收協定未規定的徵稅。⁹這些爭議從雙邊稅收協商程序的角度來觀察，是兩個簽定了雙邊稅收協定的國家或地區¹⁰之間的稅收爭議，從稅收自主權的角度來看，是兩個平等主體之間的關於雙邊稅收協定方面的國際或跨域爭議，但這種爭議的起因主要是跨國或跨域的納稅人與簽定了雙邊稅收協定的締約方之間的爭議，這種爭議是不平等主體之間的爭議，釐清這兩種爭議的地位和關係，對於理解雙邊稅收協商程序制度中的不足，以及進一步彌補這些不足和完善雙邊稅收協商程序制度，有著重要的意義。

比較於成熟的OECD範本，澳門所簽訂的雙邊稅收協定中雙邊稅收協商程序是只是原則性規定，還存在著其他一些不足之處。這些不足之處主要有：第一，相互協商程序中沒有具體明確的時間上的規定。沒有明確的時限規定，會使程序中的任一階段久拖不決，從而使雙邊稅收協商程序，這種主要的國際稅收爭議的解決過程中出現效率低下的現象；第二，相互協商程序的提起以及相互協商的結果對於相關方不具有強制性。第三，由於納稅人不具有雙邊稅收協商程序程序直接參與人的地位，簽定了雙邊稅收協定的國家或具有獨立稅收徵管權的地區才是相互協商程序的主體，國家或地區對雙邊稅收協商程序的提起、程序本身及程序的結果擁有完全的控制力，因此納稅人利益的實現取決於締約方政府的行為，而跨國納稅人作為被徵稅人與作為徵稅人的締約方政府之間存在著天生的對立性與矛盾性，由於沒有第三方作為程序的裁判者或監督者，所以，國家或地區完全可能這

-
7. 國家與跨國納稅人之間的稅務爭議，只有受理申訴的締約方政府啓動MAP，才能將爭議上升為國家之間的稅務爭議。
 8. 因為稅收協定涉及締約國（方）雙方經濟貿易和技術合作以及科學文化交往與人員往來的各個方面，在具體貫徹執行中，不僅會遇到很多實務性問題需要解決，而且還會有實際執行上的困難與疑義，需要締約國（方）雙方通過協商加以適當地解決。
 9. 同時，由於客觀經濟情況是很複雜的，也會發生在協定中未能明確的消除雙重徵稅的問題，需要締約國（方）雙方締約方政府進行協商。
 10. 這裏的地區一般來說是一個具有獨立法域的地區，具有獨立的稅收主權或稅收自主權。

樣或那樣的原因，怠慢或拒絕納稅人的請求，從而使納稅人的利益得不到任何保障。第四，相互協商程序缺乏透明度。納稅人不知道締約方政府之間的相互協商協定是如何達成的，以何為依據、是遵循國際法還是有關國內法的規定、還是基於公平的考慮等，所有這些問題都因相互協商程序的保密性，使納稅人無從獲得這些資訊，其結果剝奪了納稅人獲得相關資訊的權利。¹¹

澳門目前的雙邊稅收協定中雙邊稅收協商程序條款還是粗線條，在操作性上有所欠缺。這主要體現在缺少具體實施雙邊稅收協商程序條款的域內法細則，承擔進行雙邊稅收協商的域內機構不明確等。所以對於這些雙邊稅收協商程序條款，無論是從完善還是明確的角度，都有非常大的空間。其實使這些條款明確，本身就是雙邊稅務協商的範疇。目前一種行之有效的辦法就是仿效OECD範本進行完善與明確，這未嘗不是一種好的方法，但應該持一種批判接受的態度，在對OECD範本進行借鑒的時候，一定要從澳門的雙邊稅收協定的實際情況出發，一定要從理論上弄清雙邊稅收協商程序的根本。

三、明確並提高跨國納稅人在雙邊稅收協商程序中地位是完善雙邊稅收協商程序之根本

在雙邊稅收協商程序中，締約方政府在締約國（方）賦予的權力範圍內，決定雙邊稅收協商程序的啟動、談判中的讓步限度、相互協商決議的執行等問題，充分尊重了締約國的稅收主權。但涉案納稅人往往難以參加締約方政府之間的談判，雖然隨著實踐的發展，越來越多的國際稅收協定締約方已經認識到納稅人在相互協商過程中的重要作用，也不斷地對納稅人的參與作出完善規定，但納稅人的作用仍局限於向締約方政府提供情報、提出自己的意見而已。正因為如此這也成為納稅人在請求相互協商時猶豫不決的原因之一。因為雙邊稅收協定之締約方才是相互協商程序的當然主體，該締約方政府對程序的提

11. 張美紅：《中外解決國際稅收爭議的法律機制探討》，《法制與社會》，2008年第8期，第132頁。

起、程序本身及程序的結果擁有完全的控制力，納稅人利益的實現取決於政府的行為。因此，如果爭議不直接明顯影響稅收協定締約方的利益，一般情況下，締約方政府沒有動力或壓力進行相互協商，跨國納稅人的請求可能被拒之門外；如果爭議涉及締約方政府的利益，則可能存在公共利益與納稅人利益之間的衝突，納稅人的利益可能得不到相應的保障。¹²

筆者認為，雙邊稅收協商程序的最根本目的在於解決跨國納稅人與締約方政府之間的納稅爭議，而稅收作為一種公法行為，從社會契約論的觀點來看，雖然締約方政府與納稅人在地位上是不平等的，但締約方政府徵稅的權力的來源還是基於社會契約，所以在整個雙邊稅收協商程序運行的過程中，締約方政府在規則制定與執行過程中應該有一種平等的意識，充分認識並尊重納稅人的權利。

明確納稅人在雙邊稅收協商程序中的地位，從另一個角度來說，就是要明確納稅人與締約方政府之間的關係，二者之間的關係需要突出的是他們之間的合作關係，一方面要確保締約方政府對涉案爭議的相關情報和證明檔的充分獲得，另一方面締約方政府也應該保證納稅人充分瞭解爭議解決過程，從而在納稅人與締約方政府之間形成一種更加密切的合作關係，也可以提高雙邊稅收協商程序的透明度，達成的相互協商決議也更容易讓納稅人接受。這就要求納稅人提供全面、及時、準確的情報給締約方政府，以便在締約方政府之間形成對爭議事實的一致理解，縮短協商時間，提高雙邊稅收協商程序的效率。此外，也要求締約方政府與納稅人經常進行交流，及時告知涉案爭議的解決情況，甚至可以在討論前後詢問納稅人，使得納稅人對解決爭議的時間有一個整體上的理解，以確保更快更合理地解決爭議。

澳門簽定的幾個雙邊稅收協定中，對於跨國納稅人的地位沒有作出任何規定，而OECD範本中對這一問題作出了規定，值得澳門在制定雙邊稅收協商程序域內細則時參考。

在最新OECD範本中，納稅人在雙邊稅收協商程序中有一定的地位，改變先前的被排除在雙邊稅收協商程序之外的狀況，而且納稅人

12. 王國璋、徐建華、孫文博、潘賢掌：《國際稅收爭端解決機制分析》，福建稅務，2003年第12期，第20-22頁。

OECD稅收協定範本相互協商程序研究的請求是啟動雙邊稅收協商程序的主要方式。在雙邊稅收協商程序請求中，為了維護自己的權利義務，納稅人應該盡量提供詳盡充實的情報，同時在爭議解決過程中，要將相關情報的實質性變化以及相關的新情報及時提交締約方政府，以便締約方政府在審查案件時有據可依，提高解決國際稅務爭議的效率。雙邊稅收協商程序強調納稅人參加相互協商的討論，儘管這種參加是一種間接參加，即向締約方政府提出自己的意見、收集爭議事實，或者在一些疑難案件（事實集中或案件複雜）中可以在討論之前提交一份(案情)陳述，這些都充分說明有效雙邊稅收協商程序彌補了以前的雙邊稅收協商程序的國家主體性這一缺陷，即使案件並未實質性涉及國家利益，稅務締約方政府也能根據納稅人提供的事實謹慎地處理國際稅務爭議。

納稅人是相互協商案件的最直接當事人，但其往往難以直接參與雙邊稅收協商程序，被排除在雙邊稅收協商程序之外。所以OECD範本在對雙邊稅收協商程序作出一些改進，以明確了納稅人在雙邊稅收協商程序中的地位：第一，提供情報給締約方政府。納稅人在提交雙邊稅收協商程序請求時應附上相關的情報，告知爭議的具體情形，締約方政府在審查雙邊稅收協商程序請求合理與否的過程中應該結合這些具體情報。在解決爭議的過程中，納稅人還要及時向締約方政府更新情報，讓締約方政府盡快知悉爭議的發展，並做出適當處理，這樣可以節約締約方政府處理爭議的時間，也可以作出令納稅人比較滿意的處理決定。第二，服務於締約方政府之間的談判。納稅人是爭議的直接當事人，最瞭解爭議的產生與發展，因此締約方政府往往要求納稅人在雙邊稅收協商程序的談判開始之前提供一份案情陳述（Presentation），明確納稅人對具體案件事實的一致理解，以縮短締約方政府調查案件事實的時間。另外，納稅人可以向締約方政府提出自己對該爭議解決的建議，有時這種建議是有價值和建設性的，締約方政府應該審慎考慮該建議。但必須明確的一點是，締約方政府不能完全依賴納稅人所提供的建議解決爭議，必須根據具體案情作出適合於該案件的處理決定。¹³

13. 陳春平：《OECD稅收協定範本相互協商程序研究》，中國知網博碩士畢業論文庫，2010年12月31日訪問。

對於澳門來說，在明確跨國（地區）納稅人的權利與義務方面，應該盡早出臺居民納稅人申請啓動雙邊稅收協商程序的法例，以進一步明確雙邊稅收協定中的相關內容。制定這樣一個法例，可供借鑒的一個範本是中國內地的《中國居民（國民）申請啓動稅務相互協商程序暫行辦法》¹⁴，在該辦法中就明確規定了納稅人在中國提起雙邊稅收協商程序的具體情形。

四、應明確域內稅收爭議解決方法與雙邊稅收協商程序的關係

一個跨國/域納稅人在與徵稅人發生納稅爭議後，單從程序的角度觀察，就會出現一系列的問題，如國內/域內的行政復議程序或者國內/域內的行政訴訟程序與雙邊稅收協商程序之間是什麼關係，跨國納稅人是否必須依國際慣例“用盡當地救濟”後方可向締約方政府申請提起雙邊稅收協商程序？雙邊稅收協商程序的進行是否就否定了納稅人提起其他救濟程序的可能？這些問題都會影響到雙邊稅收協商程序作為主要的國際稅收爭端解決方式如何最大效率的運用與運轉。

目前在澳門的雙邊稅收協定中沒有對上述問題作出明確具體規定，無論特別行政區對該問題持一種什麼立場，但需要對這些問題進行明確這一點只是時間長短的問題。

OECD範本中為了保證雙邊稅收協商程序得到最大可能的運用，OECD範本的最新報告對國內法與雙邊稅收協商程序的關係作出進一步的規定：（1）在雙邊稅收協商程序中，中止徵稅並建議設立保證金程序。OECD認識到關於徵稅中止的國家做法不一，並且會產生是否善意履行相互協商義務的問題，如果納稅人被迫繳納未扣減稅款，以作為啓動雙邊稅收協商程序的條件。OECD建議，應該提供某種保證金程序來代替在相互協商的過程中稅款的繳納。雖然OECD範本第25條並未明確地回答是否應該中止的問題，但必須承認的是，雙邊稅收

14. 該部門規章是中國國家稅務總局在2005年頒佈的，詳見http://www.gov.cn/gongbao/content/2006/content_335887.htm。

協商程序是支持稅收協定的實質性條款規定，因此必須在稅收協定的環境下根據其目標與宗旨來解釋第25條。既然要求納稅人繳納稅款作為啟動雙邊稅收協商程序的條件，加重了納稅人的資金流動負擔，違背了稅收協定的目的。因此，OECD建議，至少在最低限度內，未繳稅款的繳納不應該成為啟動雙邊稅收協商程序的條件，如果它不是提請國內法審查的要件。¹⁵

另外，利息和行政罰款的支付可否納入OECD範本第2條規定的稅種範圍？各國對此問題持不同觀點。OECD建議，無論如何，利息和罰款的繳納不能阻止納稅人啟動雙邊稅收協商程序，即使利息和罰款不屬於稅收協定中的稅種範圍，稅務管理局也不應該以阻止或抵消賦予納稅人協定優惠的方式適用。在完善澳門相互協商程序的過程中，對於利息和行政罰款問題應該在相應的法例中予以明確。

再者，締約方政府通過相互協商已經達成決議，但納稅人卻將案情提交訴訟，且該訴訟處於未決狀態，那麼納稅人可以請求待法院作出判決後才決定是否接受相互協商決議。同時，在訴訟進行中，締約方政府之間的談判也應該等法院判決作出後才能繼續深入。但必須明確的是，如果締約方政府認為案件的解決無需考慮國內法程序，那麼相互協商照常進行。如果訴訟是由非同一納稅人提起，締約方政府對啟動雙邊稅收協商程序的納稅人的支持不應該不合理地延遲。

OECD範本對於國內稅收爭議的救濟程序與雙邊稅收協商程序之間的關係的問題的理解，筆者認為，體現了程序在法律中的一些基本作用與價值，值得澳門及其他國家與地區在理解與執行雙邊稅收協商程序時參考。

五、設立國際稅收爭端的仲裁程序，是完善雙邊稅收協商程序的保障

上述對完善雙邊稅收協商程序協議的一些建議，是針對雙邊稅收協商程序本身進行的一些探討，客觀上來分析，這些方法可能可以從

15. 陳春平：《OECD稅收協定範本相互協商程序研究》，中國知網博碩士畢業論文庫，2009年12月31日訪問。

一定程度上解決雙邊稅收協商程序存在的一些不足，但這些方法還是突破不了雙邊稅收協商程序缺少程序制約的痼疾。這是因為依據相互協商程序，締約方政府僅能尋求解決問題，並非必須找到一個解決問題的辦法。達成相互協商決議，在很大程度上取決於國/域內法允許締約方政府作出的折衷處理的能力。如果締約雙方對達成的協定作出不同解釋和執行，並且締約方政府在相互協商程序的框架內找到共同的解決辦法，雙重徵稅發生的可能性卻還是非常大。如果不跳出相互協商程序的框架解決問題，是很難避免這種情況的。”

任何爭端解決機制，如果只有一種爭端解決辦法，這種機制會有專斷之嫌，當事人的實體權利很難得到有效的保護，這方面的典型例子就是在入世之前中國內地的知識產權法中權利人的救濟途徑只有行政救濟程序沒有司法救濟途徑，知識產權管理部門對於權利人提起的行政復議，在裁判中缺少其他程序監督的壓力，在實踐中很難跳出來審視自己作出的決定，所以在當時知識產權權利人的權利很難得到有效的程序法的保護。在雙邊稅收協商程序完善過程中存在同樣道理，在稅收徵管關係中，被徵管對象即跨國/域納稅人與徵管主體——締約方政府之間存在天然的對立。實踐中，納稅人認為締約方政府的行動導致或即將導致對其不符合稅收協定的徵稅而請求相互協商，締約方政府也應納稅人的請求啓動了雙邊稅收協商程序，但是其在相互協商過程中的中立性、客觀性是備受質疑的。比如，締約方政府在審查納稅人提交的請求時，只有其認為該請求是正當合理的，才有可能受理請求。那麼何謂正當合理，有何標準？另外，相互協商程序的提起以及相互協商的結果對於相關方不具有強制性，相互協商程序缺乏透明度等問題的解決，都需要在雙邊稅收協商程序之外有一個補充或相對獨立的程序來作為雙邊稅收協商程序的監督程序或補救程序。這個程序就是國際層面的跨國稅收爭議的仲裁程序。

這種仲裁程序體現為在稅收協定中訂立仲裁條款：如果相互協商程序在一定期限內失敗，就應該將稅收協定爭議交付仲裁。這種用來解決國際稅務爭議的仲裁被稱為國際稅收仲裁，它屬於國際商事仲裁。目前在歐美國家所簽訂的雙邊稅收協定中，都通過規定仲裁條款，以此來完善其稅收協定爭議解決機制。

在國際貿易與投資領域，國際商事仲裁是一種歷史悠久傳統並易於被當事人接受並採用的爭端解決方式，在國際稅收爭端解決中，國際仲裁應該佔一席之地。而且，通過仲裁來解決國際稅收協定中爭議，國際財政協會（IFA）、國際商會（ICC）與一些國際稅務專家建議：在稅收協定中訂立仲裁條款，規定如果相互協商程序在一定期限內失敗，就應該將稅收協定爭議交付仲裁。¹⁶在實踐中也被各國紛紛應用。歐盟委員會2000年6月曾對成員國所做的調查顯示，在1995-1999年五年間，至少有162個案件啟動了上述公約規定的仲裁程序。¹⁷

在OECD新範本中，已經明確將仲裁作為MAP的一種補充程序，在大量的雙邊稅收協定中各締約方也紛紛將仲裁作為稅收爭議的一種方式。比如美國，2006年6月1日，美國首次在與德國簽署的1989年美-德稅收協定的議定書中正式納入強制性仲裁程序。之後，2006年11月27日、2007年9月21日以及2009年1月13日美國又相繼在與比利時、加拿大以及法國簽署的美-比稅收協定、美-加稅收協定第五議定書以及美-法稅收協定議定書中規定了強制性仲裁條款。¹⁸

仲裁機制如何在澳門所簽訂的雙邊稅收協定中構建也是值得進一步研究的問題¹⁹。首先應考慮的一個問題是：澳門不同於主權國家的地位是否會影響到稅收仲裁機制的構建？由於雙邊稅收協定簽訂的基礎是雙方是獨立的經濟體並有獨立的域內稅收管轄權及稅收自主權，並不需要雙方都是主權國家，這是目前以WTO多邊貿易體制為代表的經濟性公約所表現出來的一個共同特點。從法理上看，大中華區在WTO中一國四席的WTO內地、澳門香港臺灣，在該體制中是具有獨立性及平等地位的，所以WTO的爭端解決中出現四地之間的相互為原告和被告的現象就不足為怪了。有關雙邊稅收協定爭議解決的一個顯著例子，就是

16. Hans m. Carlsten. Book review: arbitration in taxation. By Gustaf Lindencrona and Nils Mattsson [J]. American Journal of International Law, 1982, (76): 440.

17. J. David B. Oliver. Transfer pricing and the EC arbitration convention [J]. Intertax, 2002, (30): 340 - 341.

18. 陳亞芹：《論美國稅收協定模式下強制仲裁的法律特徵與現實基礎》，載《仲裁研究》第22期。

19. 目前，在澳門所簽訂的所有雙邊稅收協定中，都沒有任何關於通過國際仲裁來解決國際稅收爭議的規定。

作為與澳門有相同政治地位的香港，在2010年後與荷蘭、泰國及日本所簽訂的雙邊稅收協定中都規定了稅收爭端的仲裁解決方式。²⁰

而通過仲裁的方法來解決形式上是兩國或地區之間雙邊稅收協定的爭端，實質上是解決跨國納稅人與相關之間的納稅爭端。筆者的一個初步建議是，這種機制的構建是否可以參照與學習國際直接投資爭端解決機制的成功經驗。在國際經濟法中，在世界銀行體制下的基於華盛頓公約而建立的“解決他國國民與東道國政府之間投資爭端中心”（ICSID），在預防與解決私人與國家之間的投資爭端的仲裁模式方面，是國際爭端解決方面的一個成功的例子。

六、結語

“遲來的正義是非正義”，任何一個爭端解決的方式，如果沒有時間上的限定，這種程序的規則肯定是存在缺陷的。沒有明確的域內納稅人提起雙邊稅收協商程序的程序也是不足的。但這些都不是問題的關鍵。問題的關鍵在於明確雙邊稅收協商程序的根本性質與目的。雙邊稅收協商程序從根本上來看，它是一種解決跨國納稅爭議的程序，程序正義是完善與執行雙邊稅收協商程序協議貫徹始終的理念。

“利害關係人對決定的一種特殊參與權，即對決定提出有利於他的證據和合理主張的權利。”²¹ 富勒對程序的定義暗含的意思是：對於裁判性決定，必須將裁決者置於一定的程序限制中。程序規制有著其自身的內在價值，即美國法學家卻伯所言：“程序賦予政府對其不利決定的個人或群體參與次決定作出過程的機會，一種可表達他們作為人的尊嚴的機會。”²² 一旦個體被剝奪了參與影響其權益的那些決定的機會，他們就被剝奪了持久的道德動力的必要條件。這一點在德國1949年憲法中有明確的規定：“人之尊嚴不可侵犯，一切國家機關均有尊重和保護此尊嚴的義務。”²³

20. 詳見<http://www.legislation.gov.hk/ctable6ti.htm>，2011年10月27日訪問。

21. L. Fuller, “The Forms and Limits of Adjudication”, Harv. LR, 1978, V92, P352.

22. L. Tribe, *American Constitution Law*, New York, Found's Press, 1998, P666.

23. 奧托·邁耶：《德國行政法》，商務印書館，2004年，第8頁。

正是基於以上對於雙邊稅收協商程序的理解，我們認為在完善澳門雙邊稅收協商程序的過程中，應明確納稅人在雙邊稅收協商程序中的一定的地位是完善雙邊稅收協商程序的根本，釐清國內稅收爭議程序與雙邊稅收協商程序的關係是完善雙邊稅收協商程序的重點，而建立國際稅收仲裁程序是完善雙邊稅收協商程序的重要保障。

