

第五章 中巴税收协定及相互协商程序

5.1 中巴税收协定

5.1.1 中巴税收协定简介

1991年8月5日,《中华人民共和国政府和巴西联邦共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》(以下简称“1991年协定”)在中国首都北京签订,中华人民共和国代表钱其琛和巴西联邦共和国政府代表佛朗西斯科·雷泽克分别代表各自政府签署了该协定。

1991年协定共二十九条,主体部分包括:协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收情报交换等内容,其中双重征税的解决办法所占篇幅最大,足可体现税收协定把消除双重征税作为核心目的和宗旨。

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款,其意义在于缔约国一方居民与缔约国另一方税务机关产生纳税争议后,缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助,有效地解决跨国税收争议,维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税收争议具有重要意义,是中国居民赴巴西投资过程中维护自身税收合法权益的重要途径。

5.1.2 适用范围

中巴税收协定的适用范围比较明确,包含协定适用的主体范围、客体范围以及领土范围。

5.1.2.1 主体范围

(1) “居民”身份的确定

有权适用协定的主体是中国居民以及巴西居民。是否属于中国居民要按照中国税法的具体规定来判断。作为居民的“人”包括个人、公司和其他团体。

(2) 同时属于中国居民和巴西居民的处理方式

个人既是中国居民又是巴西居民的，两国政府应当协商确定个人属于一国居民，从而避免个人对两国均承担完全的纳税义务。

公司既是中国居民又是巴西居民的，两国政府应当协商确定公司属于一国居民，如果不能协商确定，该公司则不能作为任何一国的居民而享受协定的税收优惠。

5.1.2.2 客体范围

中巴税收协定适用于中国的企业所得税和个人所得税以及巴西的联邦所得税（不包括追加所得税和对次要活动征收的税收），同时，根据1991年协定第二条第二款的规定，协定也适用于本协定签订之日后征收的属于增加或代替现行税种的相同或实质相似的税收。

5.1.2.3 领土范围

协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，在认定中国和巴西两国的协定适用领土范围时，首先要属于两国的领土，其次还要保证两国的税收法律能够有效实施。根据协定的规定，香港、澳门、台湾等地的居民不属于中国税收居民，不能主张适用中巴税收协定。

5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方进行全部或部分营业的固定营业场所。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。

1991年协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协定的规定，常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。协定规定的负面清单的功能在于限定上述四种类型常设机构的构成。

根据1991年协定，第五条“常设机构”特别包括：1、管理场所；2、分支机构；3、办事处；4、工厂；5、作业场所；6、矿场、油井或气井、采石场或任何其他开采自然资源的场所。

“常设机构”还包括：建筑工地，建筑、装配或安装工程，或与其有关的监督管理活动，仅以连续六个月以上的为限；缔约国一方企业通过雇

员或雇用的其他人员，在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何十二个月中连续或累计超过六个月为限。

虽有上述规定，“常设机构”应认为不包括：

- (1) 专为储存、陈列或交付本企业货物或商品的目的而使用的设施；
- (2) 专为储存、陈列或交付的目的而保存本企业货物或商品的库存；
- (3) 专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或商品的库存；
- (4) 专为本企业采购货物或商品，或搜集情报的目的所设的固定营业场所；
- (5) 专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中巴税收协定适用于由缔约国一方或其地方当局对跨境所得征收的所得性质的所有税收，不论其征收方式如何。协定对两国跨境税收活动具体征税规定如表 11 所示：

表11 中巴两国跨境税收活动征税规定

所得类型	定义	征税规定
1. 不动产所得	“不动产”一语应当具有财产所在地的缔约国的法律所规定的含义。该用语在任何情况下应包括附属于不动产的财产，农业和林业所使用的牲畜和设备，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的受益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。	中国居民从位于巴西的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在巴西征税。
2. 营业利润	企业营业收入扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用。	中国企业的营业利润应仅在中国征税，但该企业通过设在巴西的常设机构进行营业的除外。如果该企业通过设在巴西的常设机构在巴西进行营业，其利润可以在巴西征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。

所得类型	定义	征税规定
3. 海运和空运	主要是对企业以船舶、飞机经营国际运输业务所得征税。	仅在该企业总机构（即实际管理机构）所在缔约国征税。航运企业的总机构设在船舶上的，应以船舶母港所在缔约国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。
4. 联属企业	联属企业是指两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系。	本应由其中一个企业取得，但由于这些情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。
5. 股息	“股息”一语是指从股份、“享受”股份或“享受”权利、矿业股份、发起人股份，或非债权关系分享利润的权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。根据议定书，双方达成谅解，在1991年协定中第十条第二款和第五款所提及的股息，按照巴西国内法，完全包括营业利润以及常设机构取得的利润。	缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税，然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税，但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过股息总额的15%。
6. 利息	“利息”一语是指从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或是否有权分享债务人的利润；特别是从公债、债券或信用债券取得的所得，包括其溢价和奖金。由于延期支付的罚款，不应视为上述所规定的利息。	缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税，然而，这些利息也可以在支付利息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税，但是，如果收款人为利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的15%。 发生于缔约国一方而支付给位于第三国的缔约国另一方企业的常设机构的利息，不应适用上述限制税率。虽有1991年协定第十一条第一款和第二款的规定，发生于缔约国一方而为缔约国另一方政府、其行政区、地方当局及其中央银行或完全为其政府所有的金融机构取得的利息，包括其发行公债、债券或信用债券取得的利息，应在该缔约国一方免税。

所得类型	定义	征税规定
7. 特许权使用费	<p>“特许权使用费”一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、专有技术、商标、设计、模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，也包括使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。如果特许权使用费是企业总机构发生的，并且其数额与位于不同国家的几个常设机构或固定基地有关，则该特许权使用费，视情况而定，应认为是发生在常设机构或固定基地所在的缔约国，但仅限于由该常设机构或固定基地负担的特许权使用费。</p>	<p>缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税，然而，这些特许权使用费也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。但是，如果收款人是特许权使用费受益所有人，则所征税款不应超过：（一）由于使用或有权使用商标而取得的特许权使用费总额的25%；（二）其它情况下特许权使用费总额的15%。</p>
8. 财产收益	<p>缔约国一方居民取得来自缔约国另一方居民的财产收益主要是指转让位于缔约国另一方的不动产、位于缔约国另一方的常设机构营业资产中的动产的收益等。</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 缔约国一方居民转让位于缔约国另一方的不动产取得的收益，可以在缔约国另一方征税。 2. 转让缔约国一方企业在缔约国另一方常设机构营业财产部分的动产，或缔约国一方企业在缔约国另一方从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或随同整个企业）或固定基地取得的收益，可以在缔约国另一方征税。 3. 转让从事国际运输的船舶或飞机，或转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在该企业总机构（即实际管理机构）所在缔约国征税。 4. 转让上述第1条、第2条、第3条所述财产以外的财产取得的收益，可以在中巴双方征税。
9. 独立个人劳务	<p>“专业性劳务”一语特别包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。</p>	<p>缔约国一方居民在缔约国另一方从事专业性劳务或其它独立性活动取得的所得，应仅在缔约国一方征税。但具有下列情况的也可以在缔约国另一方征税：</p>

所得类型	定义	征税规定
		<p>1. 缔约国一方居民从事上述活动设有经常使用的固定基地。这种情况下，缔约国另一方可以仅对属于该固定基地的所得征税。</p> <p>2. 缔约国一方居民在缔约国另一方进行活动的报酬，是由缔约国另一方居民支付或由设在缔约国外一方的常设机构或固定基地所负担的。在这种情况下，缔约国另一方可以仅对由此取得的报酬征税。</p>
10. 非独立个人劳务	主要是指缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬。	<p>1. 缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬除在缔约国另一方从事受雇的活动以外，应仅在缔约国一方征税。在缔约国另一方受雇的活动取得的报酬，可以在缔约国另一方征税。</p> <p>2. 虽有1991年协定第十五条第一款的规定，缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税：收款人在有关历年中在缔约国另一方停留连续或累计不超过183天；该项报酬由并非缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付；该项报酬不是由雇主设在缔约国外一方的常设机构或固定基地所负担。</p> <p>3. 在缔约国一方居民企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动取得的报酬，应仅在该企业总机构（即实际管理机构）所在缔约国征税。</p>

5.1.5 税收抵免政策

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免

巴西居民从中国取得的所得，按照1991年协定规定在中国就该项所得缴纳的税额，应在对该居民征收的巴西税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照巴西税法和规章计算的巴西税收数额。

境外税款的完税凭证必须经由中国的税务机关和驻中国巴西大使馆确认。2018年10月22日，巴西税务机关发布了185/2018裁定，对于外国税局出具的完税凭证，如果纳税人能够证明，该完税凭证根据该国的法律规定足以证明其完成了在该国的纳税义务，则这些文件无需经过巴西税务机关的认证。

另外，中国居民企业从巴西取得的所得，可以选择按国（地区）别分别计算（即“分国不分项”），或不按国（地区）别汇总计算（即“不分国不分项”）其来源于巴西的应纳税所得额，计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。但上述方式一经选择，5年内不得改变。

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免

巴西居民个人对其所得在国外缴纳的税金可以申请抵扣国内应纳税额，但不得超过同一来源所得的国内应纳税额。税收抵免仅适用于根据境外某国法律对其居民个人来源于巴西的所得提供互惠待遇的前提下。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

1991年协定的无差别待遇条款规定了中巴两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即无差别待遇原则，主要涵盖四方面内容。

（1）国民无差别待遇，即中国国民在巴西投资应与巴西国民在相同情况下负担的税收相同或更轻。

（2）常设机构无差别待遇，即中国企业在巴西设立的固定营业场所，如果按协定规定构成了常设机构从而负有纳税义务，其负担不能比巴西居民企业的负担更重。

（3）间接投资无差别待遇，即中国企业向巴西企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其他类似款项，在计算巴西企业的应纳税所得额时，应对中国企业支付的款项与对巴西本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证中国企业获得同样的贷款或技术转让条件，在税收上保证相同的竞争地位。

（4）子公司无差别待遇，即中国企业在巴西的子公司无论出资形式或比例如何，不应比巴西其他类似企业税收负担更重。

5.1.7 在巴西享受税收协定待遇的手续

暂无相关内容。

5.2 中巴税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序，是指中国税务主管当局根据税收协定有关条款规定，与缔约对方主管当局之间，通过协商共同处理涉及税收协定解释和适用问题的过程。相互协商程序的主要目的在于确保税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。

相互协商的事项限于税收协定适用范围内的事项，但超出税收协定适用范围，且会造成双重征税后果或对缔约一方或双方利益产生重大影响的事项，经中国税务主管当局和缔约对方主管当局同意，也可以进行相互协商。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

中巴税收协定争议是指中巴之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议，从本质上来说，该争议是一种国际税收争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况，一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。

相互协商程序是两国主管当局为解决上述争议，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。1991年协定第二十五条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据。

2018年11月29日，巴西税务机关发布了相互协商程序应用手册。该应用手册规定了纳税人从巴西税务机关请求相关帮助的过程，包括MAP应用程序的内容以及申请MAP请求可能产生的结果。目前，巴西已经与阿根廷，奥地利，比利时，加拿大，智利，中国，捷克共和国，丹麦，厄瓜多尔，芬兰，法国，匈牙利，印度，以色列，意大利，日本，卢森堡，墨西哥，挪威，荷兰，秘鲁，菲律宾，葡萄牙，俄罗斯，斯洛伐克，南非，韩国，西班牙，瑞典，特立尼达和多巴哥，土耳其，乌克兰和委内瑞拉等国签署了33项双边税收协定。根据这些条约，如果已经（或可能发生）不符合相关条约的征税行为，纳税人可以申请相互协议程序（MAP）。除已签订

的税收协定外，巴西的国内法律也规定了 MAP 相关法规，如巴西税务机关发布的第 5,172/66 号法律(Law No. 5,172/66)和法规 1,846/18(Normative Instruction No. 1,846/18)。

在税基侵蚀和利润转移（BEPS）第十四项行动计划发布的背景下，巴西于 2016 年 11 月 10 日在联邦公报发布规范指南 1,669/2016，该规范指南提出巴西正式施行税收协定下的相互协商程序（MAP），并于 2018 年 11 月 29 日在联邦公报发布规范指南 1,846/18，替代原规范指南 1,669/2016，该规范指南规定了纳税人从巴西税务机关请求相关帮助的过程，包括 MAP 应用程序的内容以及申请 MAP 请求可能产生的结果。协商程序包括单边协商和双边协商，税务机关审核相关事项后认为可通过单边协商程序解决，则单边解决；需要与协定缔约对方税务机关沟通后方可解决的事项则以双边协商形式进行。

在新规范指南中，巴西税务机关承诺将根据相关税收协定，通过与另一缔约国主管当局签订共同协议，来解决相关争议案件。巴西税务机关签订的大多数税收协定都允许纳税人在不符合税收协定的征税行为发生之日起二或五年内（如果税务机关对纳税人提起的申请在最长规定期间内仍未处理，纳税人将拥有五年的时间提交申请）向税务机关提交申请。

规范指南 1,846/18 中提供了申请 MAP 的相关资料及模板。具体 MAP 申请中应当包括如下内容：

- （1）申请 MAP 的纳税人身份信息；
- （2）申请 MAP 的法律实体的直接控股方的纳税人身份信息及其司法管辖信息；
- （3）与 MAP 相关的境外关联方的纳税人身份信息；
- （4）MAP 的适用时间段；
- （5）MAP 可能涉及的相关税费；
- （6）相关外国主管税务机关的信息；
- （7）对相关境外司法管辖区适用的规则和程序的描述，并详尽解释这些规则与相关税收协定的不同所产生的税收影响；
- （8）相关税收协定规定的给予纳税人不同税收待遇的说明；

(9) 纳税人从境外主管当局收到的任何相关信函，包括纳税人对相关信函的答复

(10) 纳税人起草的一份宣誓书，声明就 MAP 申请所提供的所有信息都是准确和完整的。

下列情况，巴西税务局可能拒绝受理 MAP 申请：

- (1) 没有相关可依赖的税收协定；
- (2) 未在规定的期限内提交 MAP 申请；
- (3) 纳税人就相关事项已经提起过 MAP；
- (4) 纳税人未提供所需的补充资料。

巴西税务局可以单方面解决相关税务问题，而不是根据 MAP 中规定的税收协定或与另一缔约国的主管当局接触以寻求解决方案；纳税人不得在 MAP 框架下提起诉讼，但可以随时退出 MAP 程序。只有当 MAP 程序中包含的外国实体明确同意 MAP 结果时，才能在 MAP 下达成的最终解决方案。同时，纳税人必须在获得通知结果后 30 天内向税务机关提交接受 MAP 结果的申请。

MAP 不遵循国内法（国内诉讼）规定的一般行政程序，MAP 也不会暂停税收的执行力，这意味着即使在 MAP 谈判期间，巴西税务局也可以继续征收相关税费，相关利息也将同步计算。此外，MAP 也不能代替向巴西税务局提起的退税申请。虽然 MAP 可以与国内司法或行政诉讼共存，但在提交初始请求时，纳税人必须通知并提供证据证明 MAP 所讨论的税务问题已经提交给巴西或另一缔约国的司法或行政部门。这些证据包括任何预约定价安排（APA）、私人裁决、税收裁定等。在 MAP 下达成的解决方案实施后，纳税人必须终止任何正在进行的行政或司法诉讼。

虽然 MAP 对于纳税人解决税务纠纷来说是一个积极的进展，但巴西仍未出台一个有助于缓解转让定价纠纷的 APA 计划，主要是因为巴西转让定价规则不符合经合组织制定的独立交易原则。目前，巴西正在致力于加入经合组织，一旦巴西转让定价规则按经合组织的标准进行修改，APA 将在未来成为可能。

5.2.2.1 中巴税收协定相互协商程序条款

1991 年协定对相互协商程序的规定如下：

(1) 当一个居民认为，缔约国一方或双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

(2) 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定规定的征税。

(3) 缔约国双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本协定时所发生的困难或疑义，也可以对本协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

(4) 缔约国双方主管当局为达成第二款和第三款的协议，可以相互直接联系。

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 符合条件的申请人

根据中巴税收协定相互协商程序条款规定，当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管当局。此处需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份。但是，根据 OECD/G20 税基侵蚀和利润转移项目第 14 项行动计划《使争议解决机制更有效》，OECD 税收协定范本第 25 条修改为：当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交给任何一方缔约主管当局。

5.2.3.2 相互协商程序适用的范围

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此，当事人请求相互协商的事项应属于税收协定的适用范围。在中国对外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。但在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款相互协商程序，而在其他的条款中未提及相互协商程序，那么在这种协

定下，存在是否可以认为相互协商程序的适用范围受到了限制的问题。根据 OECD 税收协定范本解释，这个问题的答案是否定的。关于这一问题，范本解释中明确提到，即使缔约国双方未在其他条款中提及主管当局可以就该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

根据中巴税收协定，当中国居民认为，巴西或中巴双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合中巴税收协定规定的征税时，可以不考虑中国和巴西国内法律的补救办法，将案情提交中国主管当局，但该项案情必须在不符合中巴税收协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出。

5.2.4 相互协商启动程序

5.2.4.1 申请时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。值得注意的是，申请该救济程序的权利存在期限，根据 OECD 税收协定范本中的规定——当事人应在不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出申请。

巴西税务局签订的大多数税收协定都允许纳税人在不符合税收协定的征税行为发生之日起二或五年内向税务机关提交申请。如果税务机关对纳税人提起的申请在最长规定期间内仍未处理，纳税人将拥有五年的时间提交申请。

5.2.4.2 税务机关对申请的处理

根据 OECD 税收协定范本条款中的用语“上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决”，可以看出一国税务机关对是否应当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权利。

理论上来说，与其他国家就税收问题展开磋商是涉及国家主权的行为，纳税人可以基于税收协定中的条款向主管当局申请启动该程序，但当主管当局通过审查认为申请理由不够充分时有权拒绝纳税人申请，并且纳税人无权通过法院强制要求主管当局执行该程序。

5.2.5 相互协商的法律效力

5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，当事人如果对结果不满，仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是两国主管当局就特定问题进行的协商讨论，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

5.2.5.2 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论的问题已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

5.2.5.3 保护性措施

协商程序条款规定，若纳税人接受相互协商的结果，该结果的执行将不受其本国国内法的限制。因两国主管当局就相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且该程序通常耗时很长，当纳税人对协商结果不满或两国税务主管当局无法达成一致时，即使纳税人希望通过司法程序解决也很有可能面临诉讼时效已过期。因此，当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

5.2.6 巴西仲裁条款

仲裁条款是 OECD 为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果两国主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。

5.3 中巴税收协定争议的防范

OECD 在 2014 年 12 月 18 日发布了税基侵蚀与利润转移（Base Erosion and Profit Shifting，以下简称“BEPS”）第 14 项行动计划公开讨论稿，即《让争议解决机制更加有效》，该行动计划旨在寻求解决方案，以克服

或消除国家或地区间通过相互协商程序解决税收协定相关争议的诸多障碍或不利因素。中国政府承诺应对措施将遵循以下原则：确保与相互协商程序有关的税收协定义务得到全面的善意执行；确保执行程序可以促进避免和解决与税收协定有关的争议；确保纳税人在符合资格的情况下可以申请进行相互协商程序；若案件进入相互协商程序，则确保案件得到妥善解决。

建议中国投资者增强自身风险识别能力，完善内部风险管理控制体系，全面准确理解中巴税收协定及巴西当地税法，妥善防范和避免税收争议风险，必要时申请启动相互协商程序确保税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。