



## 经济及社会理事会

Distr.: General  
8 October 2006  
Chinese  
Original: English/French

国际税务合作专家委员会

第二届会议

2006 年 10 月 30 日至 11 月 3 日，日内瓦

### 征税援助（第 27 条）及其评注\*

\* 本文件是征税互助小组委员会编写的（协调员：Pascal Saint-Amans 先生）；文章表达的是作者的看法和意见，并不一定代表联合国的看法和意见。



## 第 27 条

### 征税援助<sup>1</sup>

1. 缔约国应在征收税收债权时相互援助。这一援助不受第 1 条的限制。缔约国的主管当局可以通过相互协议达成适用本条的方式。
2. 本条中出现的“税收债权”一词意指有关本《公约》所涵盖的税收的金额和关于征收或保全该金额的利息、行政罚款和费用。
3. 当缔约国根据本国的法律可以强制执行一税收债权，且根据该国法律，应缴纳该税收债权的人当时不能阻止征收时，则在该国主管当局的要求下，该税收债权应被认为是为了其他缔约国主管当局的目的而征收。该税收债权应由其他国家根据其适用于本国征税的法律条款进行征收，就好像该税收债权是该其他国家的税收债权一样。
4. 当缔约国的税收债权是该缔约国可以根据其法律采取保全措施来确保其征收的，则在该缔约国主管当局的要求下，该税收债权应被认为是为该其他缔约国主管当局为采取保全措施目的而征收。该其他国家应根据其法律规定，采取有关这一税收债权的保全措施，并将其当作是该其他国家的，即使在适用此种措施时，税收债权在首次提及的缔约国不能强制执行或为一个有权阻止其征收的人所有。
5. 尽管有第 3 和第 4 款的规定，缔约国为第 3 和第 4 款之目的而接受的税收债权在该国不应受到时间的限制，也不应以其性质为理由，给予根据该国法律适用税收债权的任何优先权。此外，缔约国为第 3 和第 4 款之目的而接受的税收债权在该国不应享受根据其他缔约国法律而适用于此税收债权的任何优先权。
6. 有关缔约国税收债权的存在、有效性或金额的诉讼不应移送至另一缔约国的法院或行政机构。
7. 当一缔约国根据第 3 和第 4 款提出请求之后，并在另一缔约国征收并将税收债权汇寄至首先提及的缔约国之前的任何时候，相关的税收债权停止执行：
  - a) 如根据第 3 款规定提出请求，首次提及的缔约国根据该国法律可强制执行税收债权，且应缴纳该税收债权的人当时不能根据该国家法律阻止其征收，或

---

<sup>1</sup> 在一些国家，国家法律、政策或行政审议不一定许可根据本条所设想的援助，或要求限制向拥有相似税收体系或税务管理或税收范围提供此种类型的援助。由于这一原因，只有在根据对本条第 1 款的评注所描述的要素的基础上，每一缔约国都认为是可以商定在另一缔约国征税时提供援助时，这一条才应被列入《公约》。

- b) 如根据第 4 款规定提出请求，首次提及的缔约国可以根据本国法律对税收债权采取保全措施以确保其征收，

则首次提及的缔约国应迅速将这一事实告知另一缔约国的主管当局，并根据另一缔约国的选择，首次提及的缔约国应暂时搁置或撤销其请求。

8. 在任何情况下，不应将本条的规定理解为向一个缔约国施加以下义务：

- a) 执行不同于该国或另一缔约国法律和行政管理办法的行政措施；
- b) 执行与公共政策（公共秩序）相反的措施；
- c) 在其他缔约国未能根据其法律或行政管理办法采取所有合理的征收措施或保全措施的情况下，提供援助；
- d) 在缔约国的行政负担与其他缔约国所获得的利益明显不相符合的情况下，提供援助。

## 对第 27 条的评注

### 关于征税援助

#### A. 一般考虑

1. 本条规定了缔约国<sup>2</sup>可以商定在征税中相互提供援助的规则。在一些缔约国，国家法律或政策可能阻止此种形式的援助或对其设限。同时，在一些情况下，行政审议可能不足以证明在向另一缔约国征税中提供援助是合理的，也可能会对其进行限制。因此，在谈判中，每一缔约国将必须决定，在各种因素的基础上，是否提供援助，提供多少援助。这些因素包括：

- 国家法律中对向另一缔约国征税提供援助的立场；
- 两个缔约国在税务系统、税收管理和立法标准上是否相似，相似的程度，特别是有关保护纳税人的基本权利（例如，及时并适当通知纳税人应纳税款、对纳税人的信息进行保密、申诉权、听证权、进行论证和举证的权利、依照纳税人选择获得法律顾问援助的权利、公正审判的权利，等）；
- 征税援助是否向缔约国双方提供平衡而互惠的利益；
- 每一缔约国的税收管理是否能有效地提供此种援助；
- 援助的费用对被请求国来说是否过高；
- 两缔约国之间的贸易和投资流是否足以满足此种形式的援助；
- 第 27 条所适用的税收是否由于宪政或其他原因而应受限。

只有在缔约国双方在以上这些因素的基础上商定，他们同意在征收另一缔约国所征税种时提供援助时，本条才应被列入《公约》。

本《示范法》第 27 条与《经合组织示范法》第 27 条相似，兹将对后者第 27 条的评注摘录如下。

#### B. 对第 27 条的评注

##### 第 1 款

2. 本款包含一项原则，即缔约国有义务在另一缔约国征收其所征税时进行援助，条件是必须满足本条的规定条件。第 3 和第 4 款规定了此种援助应采用的两种形式。

---

<sup>2</sup> 在对第 27 条的评注中，请求援助的缔约国被称为“请求国”，而被请求提供援助的缔约国则被称为“被请求国”。

3. 本款还规定，本条所包含的援助不受第 1 和第 2 款的限制。因此，必须在有关一个缔约国对任何个人的税收债权中提供援助，无论这一个人是否是缔约国的公民。但是，一些缔约国可能希望限制对任一缔约国公民应纳税的援助。此种缔约国可以任意限制本条的范围，只要在本款中略去对本条的援引即可。相反，一些缔约国可能希望覆盖任何税种。在此种情况下，本条所规定的援助不受第 1 款和第 2 款的限制。
4. 第 26 条第 1 款适用于为《公约》之目的所做的信息交流，包括第 27 条。因此，对征税援助中所交流信息的保密便获得保障。
5. 本款最后规定，缔约国的主管当局可以通过相互协定来决定实际适用本条规定时的细节。
6. 此种协定特别应处理根据第 3 和第 4 款所做请求附带的文件。通常情况下，援助请求会附带被请求国法律所要求的或缔约国商定的此种文件，同时，必须酌情征收税收债权或采取保全措施。此种文件可以包括一份关于税收债权可强制执行，且根据请求国家的法律，应缴纳该税收债权的不能阻止其征收的文件，或者一份允许在请求国执行的文书的官方副本。还应提供被请求国语言的正式译本。还应酌情商定，允许在请求国强制执行的文书应根据被请求国家适用的规定，在接到援助请求之日后尽快，酌情获得允许在被请求国可强制执行文书的承认、认可、补充或替换。
7. 该协定还应处理被请求国家在根据第 3 和第 4 款所做请求中发生的费用问题。通常，征收税收债权中的费用应由债务人承担，但是，必须决定由谁来承担不能收回的税款所造成的费用。在这方面，如果没有专门适用于这一情况的协定，通常做法是，缔约国一方在向另一缔约国提供援助中造成的一般费用不应由另一缔约国来偿还。一般费用指与征收直接或间接相关的费用，例如，在国内正常征收程序中出现的费用。但是，在出现特别费用的情况下，惯例一般是由请求国来承担这一费用，除非双方另有规定。例如，这些费用应包含在另一缔约国请求使用某一特殊种类程序时造成的费用时，或专家、口译人员和笔译人员方面的追加费用。大多数国家将司法和破产程序中的费用视为特别费用。协定应规定特别费用的定义，并在可能涉及特别费用的任何情况下，举行缔约国之间的协商。还应商定，缔约国一方一旦预测到将造成特别费用，即应告知另一方缔约国，并表明此种费用的估计金额，以便另一方缔约国可以决定是否应发生这样的费用。当然，缔约国还能规定，费用将在不同于上述规定的基础上进行分摊；例如，在根据第 7 款所提援助请求被搁置或撤销，或在提供征收援助中的费用已经在适用于这些缔约国的其他法律文书下得到解决的情况下，这种规定可能是必要的。最后，协定应将缔约国发展方面的差异都考虑在内。因此，必须商定，包括一般费用在内的所有费用，将由缔约国一方来承担。在此种情况下，缔约国必须在成本上达成一致意见。这可能需要在一定金额基础上进行确定。
8. 在协定中，主管当局还可能处理其他的实际问题，诸如：
- 是否应有一个关于不得再作关于某一特殊的税收债权请求的时限；

- 当征收税收债权时所用的汇率不同于请求国汇率时应适用何种汇率；
- 根据第 3 款所征收的税款如何能汇寄至请求国；
- 是否应设定一个关于提供征收援助的最低门槛。

## 第 2 款

9. 为本条之目的，第 2 款对“税收债权”做了定义。该定义适用于有关本《公约》所涵盖的税种的任何金额。它还适用于有关此种金额的利息、行政罚款和征收或保全费用。

10. 一些缔约国可能更倾向于将本条的适用扩展至所有的税种。希望这样做的缔约国应将第 1 和第 2 款替换成：

“1. 缔约国在征收税收债权时应互相提供援助。这一援助不受第 1 条和第 2 条的限制。缔约国的主管当局可以通过相互协定解决适用本条的方式问题。

2. 本条中使用的‘税收债权’这一术语系指任何金额的关于以缔约国、或其政治分支机构或地方当局名义征收的任何税收，但是到目前为止，征收这样的税收并不违背《公约》或其他在缔约国之间生效的关于此类金额的利息、行政罚款和征收或保全费用任何其他文书。”

11. 同样地，一些缔约国可能希望不要将本条的范围限制在该《公约》所涵盖的税种，而是限制各自商定的一些税种，或通过定义中添加详细的税种清单，澄清这些规定的范围。希望这样做的缔约国可以自由选择下列定义：

“本条中使用的‘税收债权’这一术语系指任何金额的缔约国征收的任何税收，以及与这一金额有关的利息、行政罚款和征收或保全费用：

a) （在 A 国）：……

b) （在 B 国）：……”

如果第 2 款这样措辞，则第 1 款应根据第 11 点中所建议的那样措辞（上文）。

12. 为确保主管当局能够为本条而自由交换信息，缔约国应确保，本条的起草应以允许交换有关本条适用的任何税种信息的方式进行。

13. 在《公约》生效之前产生的税收债权适用本条规定不受《公约》任何条款的束缚，只要关于这些债权的援助在条约和本条生效后提供。但是，一些缔约国可能觉得应该对本条规定在何种程度上适用于此种税收债权，特别是当有关《公约》生效的条款规定，这一《公约》的条款将在某一特定时期出现或征收的税种方面产生影响。希望限制在《公约》生效后产生的税收债权中适用本条的缔约国也可以通过双边谈判这么做。

### 第 3 款

14. 本款规定了请求征收援助的条件。税收债权必须在请求国的法律下可强制执行，且应缴纳该税收债权的人应在当时根据该国法律不得阻止其征收。当请求国有权根据其国内法征收税收债权，并且欠付该债权的人没有行政或司法权利来阻止其征收时，情况就是如此。

15. 在许多国家，即使在有权利向行政机构或法院申诉关于该债权的有效性或金额时，还是可以强制征收税收债权。但是，当申诉有待答复时，如果被请求国的国内法不允许其征收税收债权，在另一缔约国关于在此种税收债权继续存在，甚至不阻止其在这一缔约国征收税收债权的情况下，则本款不授权其这样做。确实，“这一缔约国根据其适用于强制执行并征收其自身税款的规定进行征收，如同这一税收债权是这一缔约国的税收债权一样”会产生这样的效果，即使被请求国的国内法限制适用于另一缔约国税收债权的征收中。

16. 第 3 款还规定了被请求国管制请求国税收债权的方式。除了时间限制和优先事项（见第 5 款的评注），被请求国家有义务征收请求国的税收债权，如同这是被请求国家自身的税收债权，甚至在无须采取有关这一纳税人本身目的的征收行动的情况下也是如此。如前所述，“根据其适用于强制执行并征收其自身税款的规定”会限制对关于没有进一步申诉权的债权的征收援助，如果根据被请求国的国内法，只要存在这样的申诉权，就不允许征收这一缔约国自身的税收债权。

17. 请求有可能涉及一种在被请求国不存在的税收。请求国应酌情表明这一税收债权的性质、组成要素、终止日期以及税收债权可能从中收回的资产。被请求国随之将开展适用于其自身税收债权的类似于请求国家的程序，若不存在相似的税种，则采取任何其他适当的程序。

### 第 4 款

18. 为维护缔约国一方的征收权，本款使其能够要求另一缔约国采取保全措施，甚至是在它不能要求援助时也是如此，例如，当税收债权不可强制执行，或当债务人仍然有权阻止其征收。只有在能够根据其自己国家法律采取保全措施的缔约国之间签署的《公约》能列入本款。同时，那些觉得在应向另一缔约国缴纳的税收方面采取保全措施不适当的缔约国可以考虑将本款列入其自身的《公约》或限制其范围。在一些缔约国，保全措施被称为“临时措施”，而这些缔约国可以自由选择将这些措辞添加至本款，以澄清有关该国自身术语的范围。

19. 本款适用措施的一个例子是，在最终裁决之前扣押或冻结资产，以确保这些资产在随后的征收开始时可动用。每个国家采取保全措施的所需条件都各不相同，但是，在所有情况下，税收债权的金额都应事先确定，只不过是临时或部分确定。关于某种特别的税收债权保全措施请求只能在请求国自身能够采取关于此种债权的保全措施时才能做出（见对第 8 款的评注）。

20. 在请求保全措施时，请求国应在每种情况下都表明评估进程或征收已经达到的阶段。被请求国家则必须考虑，是否在这种情况下，其本国的法律和行政惯例允许它采取保全措施。

#### 第 5 款

21. 第 5 款首次规定被请求国的时间限制，即在这一时间限制后不得强制执行或收取税收债权，这不适用于有关另一缔约国根据第 3 或第 4 款所做的税收债权。由于第 3 款是指可以在请求国强制执行的税收债权，第 4 款是指请求国可以对其采取保全措施的税收债权，它只遵循适用请求国的时间限制。

22. 因此，只要税收债权在请求国依然得以强制执行或征收（第 3 款）或请求国家对其采取保全措施，则不得根据被请求国的法律所规定的时间限制反对第 3 和第 4 款在此税收债权中的适用。不同意忽略其国内法时间限制的缔约国应对第 5 款做出相应修改。

23. 缔约国可以商定，在经过一段特定的时期后，征收援助的义务不再存在。这一时期应从允许执行的原始文书发布之日起开始。一些缔约国的立法需要更新执行文书。在这种情况下，第一部文书的目的则是计算终止提供援助义务的时期。

24. 第 5 款还规定，将本国的税收债权置于其他债权人之上的被请求国（第一句）和请求国（第二句）不得申请有关根据第 3 和第 4 款所请求的税收债权。此种规则通常被列入国内法中，以确保税务部门能够在最大可能的程度上征税。

25. 被请求国优先的规则不适用于其他缔约国已经请求援助的税收债权，即使是在被请求国根据第 3 和第 4 款，通常必须将此债权视为是本国的税收债权的情况下也是如此。那些希望规定其他缔约国的税收债权应给予适用于其本国税收债权的同样优先权的国家，应通过删去第一句中“或给予任何优先权”的措辞来修正该款。

#### 第 6 款

26. 本款确保，任何有关税收债权的存在、有效性或金额的法律或行政异议均不由被请求国的法院和行政机构审理。因此，被请求国内不会对这些问题采取诸如司法审查这样的法律或行政诉讼。该规则的主要目的是防止被请求国的行政或司法机构应要求在有关根据另一缔约国的国内法是否应缴纳一定金额或其部分金额



的税。任何对被请求国所采取的追偿措施提出异议的行动自然可以被提交至该国的主管司法当局。本款可能引起制宪或法律困难的缔约国可以在双边谈判中对其进行修正或删除。

#### 第 7 款

27. 本款规定，如果根据第 3 或第 4 款提出了请求，做出此请求时所适用的条件便停止适用（例如，在请求国税收债权停止强制执行），做出请求的缔约国必须立即通知另一缔约国这一变化。在接到通知后，被请求国可选择要求请求国暂时停止或撤回请求。如果请求被暂时停止，则暂停应持续至做此请求的缔约国告知另一缔约国，做关于相关税收债权的请求的必要条件已经满足或撤销其请求。

#### 第 8 款

28. 本款包含了对接到援助请求的缔约国所施加义务的特定限制。

29. 被请求国可任意拒绝向本款提及之情况提供援助。但是，如果它在这些情况下确实提供了援助，则它仍然在本条的框架之内，也不能认为该缔约国未能遵守本条之规定。

30. 首先，本款做了一个澄清，即缔约国在履行本条所规定的义务时不得超越其自身的国内法和行政惯例或其他缔约国的国内法或惯例。因此，如果请求国没有国内权力采取保全措施，被请求国可以拒绝代表请求国采取此种措施。同样地，如果因税收债权所做的资产扣押在被请求国不被许可，则该缔约国在根据本条规定提供援助时没有义务扣押资产。但是，为被请求国税收之目的的行政措施种类必须得到利用，即使只在征收应向请求国缴纳的税收中提供援助时才被援引。

31. 本条第 5 款规定，一缔约国的时限不适用于关于另一缔约国已经请求援助的税收债权。a) 项不是旨在打破这一原则。因此，提供关于超过被请求国时限的税收债权的援助，将被视作符合该国或另一缔约国在请求国适用于该税收债权的时间限制未过期的情况下的法律或行政惯例。

32. b) 项包含了一个采取与公共政策（公共秩序）相反的措施的限制。在第 26 条的情况（见对第 26 条的评注第 19 段）下，有必要对有关可能直接影响缔约国本身切实利益的援助设限。

33. 根据 c) 项的规定，如果另一缔约国没有根据适用法律或行政惯例采取一切合理的征收措施或保全措施，则缔约国没有义务满足该请求。

34. 最后，根据 d) 项规定，被请求国还可以以实际考虑为由拒绝请求。例如，如果征收请求国的税收债权中的费用超过税收债权的金额。

35. 一些缔约国可能希望对本款做进一步的限制。这一点已经体现在欧洲经合组织多边《税务事项行政互助公约》联合理事会。如果它认为有关请求援助的税收不符合公认征税原则，则可以允许缔约国不提供援助。

---