



## 国际税务合作专家委员会

## 第三次会议

2007年10月29日至11月2日，日内瓦

## 《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》(2007年拟议)第26条的拟议评注

## 临时协调员编写的第4至7款拟议评注和交流机制清单\*

## 摘要

以下是《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》(2007年拟议)第26条第4至7款的拟议评注和交流机制清单。拟议评注阐述了取消各种对信息交流的限制问题。第4款述及取消允许缔约国以国内对有关事项并不关注为由规避履行提供信息义务的规则。第5款要求，不论国内保密法、包括有关由银行和托管人所掌握信息的法律如何规定，缔约国均应提供请求所指的信息。第6款澄清，无论是否涉及犯罪行为，缔约国都有权获得请求所指的信息。第7款授权主管当局依照缔约国在第1款之下承担的义务行事。

(2007年拟议)第26条的一般考虑和第1至3款的拟议评注载于E/C.18/2007/10号文件。

\* 小组委员会全会尚未就本说明采取行动。来自小组委员会成员的全部评论意见均载入本文。文内表达的观点和意见未必是联合国的看法。



## 目录

	段次	页次
一般考虑 <sup>*</sup>		
(2007 年拟议) 第 26 条第 1 至第 3 款评注 <sup>*</sup>		
(2007 年拟议) 第 26 条第 4 至第 6 款评注.....	23-27	3
交流机制清单.....	28-50	6

---

<sup>\*</sup> 见 E/C. 18/2007/10。

## (2007 年拟议) 第 26 条第 4 至 7 款评注

### 第 4 款

#### 取消关于国内税务利害关系要求

23. 第 4 款是 2007 年补充列入《联合国示范公约》的。该款直接取自 2005 年补充列入《经合组织示范公约》的相应条款。因此，经合组织的第 4 款评注完全适用于解释第 26 条第 4 款。经合组织评注所采取的立场是，增列这一款是为了补充解释第 26 条，没有实质改变以前第 26 条文本所默示的义务。

23.1. 根据第 4 款，被请求国必须使用自己的信息收集措施获取请求所指信息，即便仅仅是为了向另一缔约国提供信息而采取这些措施。“信息收集措施”一语指能够使缔约国获取和提供请求所指信息的法律以及行政或司法程序。这就是说，不必在被请求国国内税法要求获取请求所指信息的情况下才适用第 1 款规定的提供信息义务。

23.2. 如第 4 款第二句所示，该款规定的义务一般来说受到第 3 款所载义务的限制。但有一个例外，即被请求国不得因包含国内税务要求的国内法或国内惯例而规避提供信息的义务。因此，被请求国不得以本国法律或惯例只允许提供与本国税务目的有关的信息为由，规避提供信息的义务。

23.3. 对许多国家来说，第 4 款和本国国内法结合起来，为采取信息收集措施获取请求所指信息奠定了足够的基础，即便在国内税法不要求该信息的情况下也是如此。不过，还有些国家可能希望公约明文澄清，缔约国必须确保其主管当局拥有必要的权力这样做。愿澄清这一点的缔约国不妨用以下案文取代第 4 款：

“4. 为了按第 1 款的规定交流信息，每一缔约国应采取必要措施，包括立法、制定规则或行政安排，确保本国主管当局在国内法之下为交流信息而拥有获取信息的充分权力，而不论该缔约国是否为本国税务目的需要此类信息。”

### 第 5 款

#### 保密限制

24. 第 5 款是 2007 年补充列入《联合国示范公约》的。该款直接取自 2005 年补充列入《经合组织示范公约》的相应条款。因此，经合组织的第 5 款评注完全适用于解释第 26 条第 5 款。以下有关保密限制的阐述大都摘自经合发组织评注。经合发组织评注所采取的立场是，增列这一款是为了补充解释第 26 条，没有实质改变以前第 26 条文本所默示的义务。

24.1. 第1款为缔约国规定了交流所有各类信息的积极义务。第5款则旨在确保第3款规定的各项限制不被用来拒不交流由银行、其他金融机构、指定代理、代理人和托管人掌握的信息和所有权信息。

24.2. 第5款规定，被请求国不得仅因所需信息由银行或其他金融机构掌握，而拒绝向请求国提供信息。因此，第5款在一定程度上优先于第3款，否则第3款将允许被请求的缔约国以国内银行保密法为由拒绝提供信息。银行或其他金融机构掌握的信息可直接获取或通过司法或行政手续间接获取。间接获取信息的程序不应十分烦琐和耗费时间，以免成为阻碍获取银行信息的障碍。

24.3. 第5款还规定，缔约国不得仅因信息由代理人或托管人掌握而拒绝提供信息。例如，如果缔约国有法律规定托管人掌握的一切信息仅仅是由托管人掌握即被视为“职业秘密”，但该国不能以这项法律为依据拒绝向另一缔约国提供托管人掌握的信息。某人以“托管人身份”行事是指，个人交易的业务或他掌管钱财不属于本人，或不是为了自身利益而是为另一人保管的情况，以及托管人与该另一人形成某种关系默示并必然要求一方的信任和另一方的诚意的情况。受托人就是以托管人的身份行事的常见例子。“代理”一词的含义非常广泛，包括各类公司所需服务的提供者（例如，组建公司事务代理人、信托公司、注册代理人 and 律师）。

24.4. 第5款规定，缔约国不得仅因请求所指信息涉及、包括公司和合伙经营、基金会和类似组织结构在内的某人的所有权利益而拒绝提供信息。不能仅因国内法或国内惯例规定所有权信息属于行业秘密或其他秘密而拒绝提供信息的请求。

24.5. 虽然第5款限定了被请求国依据第3款拒绝提供银行、金融机构、代理人或托管人所掌握信息或拒绝提供所有权利益相关信息的能力，但此款没有完全取消第3款规定的保护。被请求国仍可拒绝提供此类信息，条件是这项拒绝有重大理由为依据，而此种重大理由不涉及请求所指信息的掌握者作为银行、金融机构、代理人、托管人或指定代理的地位，也不涉及该信息关系到所有权利益这一事实。

24.6. 第5款并非必然禁止被请求国根据第3款(b)项拒绝提供属于律师、法律顾问或其他被认可的法律代表与委托人之间的保密通信的信息，即使此人以代理身份行事。不过，为了符合第3款(b)项规定的保护资格，被请求国必须证明，律师、法律顾问或其他被认可的法律代表与委托人之间的通信符合该款规定的一切要求，包括国内法规定此类通信受保护而不得披露；这项拒绝与法律代表作为代理人、托管人或指定代理的地位无关；没有将任何所涉文件交给法律代表以免被披露；这种不披露信息的行为不会妨碍有效的信息交流。

24.7. 愿明文提及保护委托人与律师、法律顾问或其他被认可的法律代表之间保密通信的缔约国，为此可在第5款结尾增补以下案文：

“上句内容不妨碍缔约国拒绝获取或提供可能暴露委托人与律师、法律顾问或其他被认可的法律代表之间保密通信的任何信息, 只要此类信息依照第 3 款 (b) 项受保护而不得披露, 并且该款下的这种保护主张与作为代理人、托管人或指定代理的法律代表的地位无关。”

25. 以下示例说明如何适用第 5 款:

(a) 甲公司拥有附属乙公司的多数股权, 并且两国均在 A 国法律之下注册。B 国对乙公司在 B 国的商务活动进行税务检查。检查过程中, 在乙公司的直接和间接所有权问题均具有了相关性, B 国请 A 国提供乙公司所有权链中任何人的所有权信息。A 国应在答复中向 B 国提供甲公司和乙公司的所有权信息。

(b) 在 A 国须纳税的个人在 B 国 B 银行内设有银行账户。A 国正在审查此人的所得税申报表, 要求 B 国提供 B 银行掌握的所有银行账户收入和资产信息, 以确定是否存有未完税的赚得收入。B 国应向 A 国提供所需银行信息。

(c) A 国 A 银行被怀疑与其部分存款人达成秘密协定, 指示银行将这些存款人赚取的利息汇往一家无关联的海外银行。B 国请 A 国向其提供上述秘密协定副本。A 银行声称, 该协定属于受律师——委托人特权保护不得披露的文件。A 国应提供请求所指文件。

## 第 6 款

### 两国共认罪行的规定

26. 《联合国示范公约》不要求必须在缔约国双方之一境内存在犯罪活动时才有义务交流信息。在第 26 条案文中列入第 6 款主要是针对一些为数不多的条约, 这些条约规定被请求国必须是存在条约条款或缔约国国内法之下的犯罪活动。此外, 列入此款也是出于谨慎, 旨在确保被请求国不能以犯罪活动在一国或另一国并不存在为由规避其在第 26 条之下的交流信息义务。一些国家可能认为列入第 6 款没有必要, 应予以删除。

## 第 7 款

27. 第 7 款第一句取自《示范公约》2007 年修订以前的第 1 款最后一句, 但稍有修改。其余两句是 2007 年加上的。第 7 款专门赋予主管当局制定有效交流信息程序的权力。《经合组织示范公约》不包含第 7 款或相应条款。经合发组织评注采取的立场是, 第 26 条默示这项权力。

27.1. 第 7 款订立的规则允许“例行或应特定案件的相关请求, 或在其他情况下”交流信息。“其他情况”包括自发交流由一个缔约国掌握且未经请求并在例行交流方案以外提供给另一个缔约国的信息。

27.2. 为了有效交流信息，缔约国主管当局必须共同努力制定交流信息的程序，其中包括例行交流，主要是采取电子形式。第7款不仅授权主管当局作出此类安排，而且还责成它们这样做。

27.3. 国际税务合作专家委员会的某些成员对发达国家向发展中国家提出的信息请求可能给发展中国家的税务部门带来过于沉重的压力表示关切。为减轻这种关切，可以让被请求国负责承担与此信息请求相关的高昂费用。在这方面，不是参照某个绝对数额而是参照与被要求提供信息的税务部门总预算相比较的费用额，来确定获取请求所指信息的费用是否属于高昂费用。例如，一笔较小的绝对费用可能对一个资源非常有限的税务部门来说过于庞大，而一大笔绝对费用对一个经费充盈的部门来说则可能并不太多。

27.4. 对给发展中国家带来高额费用的问题感到关切的国家可在第7段末尾增加以下文字：

“请求提供信息的缔约国应承担提供信息的高昂费用。如果预期按特定要求提供信息的费用高昂，缔约国双方主管当局应事先彼此协商。”

## 交流机制清单

### 1. 信息的例行发送

28. 交流信息的一种方法是信息从一个条约国向另一条约国例行或自动流动。“发送国”指发送信息的国家，“接收国”指接收信息的国家。下面是主管当局在发展此种例行交流结构时应专注的各个方面。在审议信息的例行交流时应认识到，一些不希望以例行方式接收此种信息（或因为发送国不例行收集此类信息而不能例行接收）的国家可能希望根据具体请求获取此类信息。因此，在这些情况下，本节所述的项目应视为在以下第2节：题为“应具体请求的发送”所涵盖的内容。

#### 涵盖的项目

29. **经常收入来源**。信息例行发送或交流所涵盖的项目可以扩大到国家之间流动的经常收入来源，例如股息、利息、报酬（包括工资、薪金、手续费和佣金）、特许使用费、租金和两国之间经常流量很大的其他可能项目。应承认，目前少数国家尚不能提供此类例行信息，因为它们的税收程序不提供所需的数据。

30. **涉及纳税人活动的交易**。例行的信息交流可能包括涉及纳税人活动的某些重大交易：

(a) 有关条约本身的交易：

(一) 接收国居民提出的退还发送国税款的要求；

(二) 接收国居民提出的免除或特定减免发送国税收的要求；

## (b) 有关发送国立法特殊方面的交易：

根据发送国本国法律特殊规定得到免税或部分税额减免的接收国居民的所得收入项目；

## (c) 有关接收国居民在发送国活动的交易：

- (一) 接收国居民在发送国开设和关闭分支机构、办事处等；
- (二) 接收国居民在发送国创办或解散公司；
- (三) 接收国居民在发送国创办或解散信托机构；
- (四) 接收国居民在发送国开立和结清银行账户；
- (五) 接收国居民通过继承、遗赠或赠送在发送国获得的财产；
- (六) 发送国关于接收国居民的附加遗嘱检验程序；

## (d) 一般信息：

- (一) 发送国的税法、行政程序等；
- (二) 两国之间流动的经常收入来源的变化，特别是因为它们对条约的影响，还包括条约规定的行政解释和法院裁决，以及影响条约适用的行政惯例或事态发展；
- (三) 影响或扭曲条约适用的活动，包括发送国或接收国居民使用的新的逃税或避税方式或技术；
- (四) 对于接收国税务制度具有影响的活动，包括双方任何一国居民使用的、严重影响接收国税务制度的逃税或避税的新方式或新技术。

#### 有待考虑的一般业务方面

31. 主管当局应考虑对于例行交流的业务特点包括它的效果可能具有影响的各种因素，例如：

(a) 比较愿意以具体请求方式而不是例行方式接收信息的国家，在考虑具体请求领域时，应铭记本清单中例行信息标题下所提及的项目；

(b) 可以确定最低下限金额以限制小数值数据；

(c) 例行收入来源可以在各年之间轮换，例如，股息只在一年，利息在另一年，等等；

(d) 例行交流的信息不必所有项目一律对等。A 国可能对接收某些项目信息而不是另一些项目信息感兴趣；B 国的倾向的范围则可能扩大到不同项目；双方

任何一国都不必接收它不感兴趣的项目，也不应仅仅因为它不想接收某些项目信息而拒绝发送这些项目信息；

(e) 就收入项目交流的信息本身对研究逃漏税的收入流量或许并非一律具有重要性，但例行交流有可能表明产生收入流量的资本或其他资产逃漏税的程度；

(f) 关于收入项目的信息是否只应涉及受款人，还是付款人也是另加考虑的一个因素；

(g) 有待考虑的另一因素是，信息是否只应涉及接收国的居民，还是也应涉及在该国有永久居所的人或该国公民，或是只限于其中任何一类；

(h) 报告所载内容的详尽程度，例如，纳税人或收受人的姓名、职业、地址等也可能需加考虑；

(i) 提供信息应采用的形式和语文是应加考虑的另一个因素。

#### 有待发送国考虑的因素

32. 发送国不妨考虑有哪些因素影响其满足例行交流信息请求的能力。通过这种考虑一般应能更审慎地选择例行交流的信息，而不是决定不交流可能具有实际用途的信息。

33. 有待考虑的因素中包括发送国获取所涉信息的行政能力。而这取决于其行政程序的一般效能、它对预扣税款办法的使用、它对付款人或他人信息报表的利用和获取所涉信息的总体成本。

#### 有待接收国考虑的因素

34. 接收国不妨考虑有哪些因素影响其对通过某次例行信息交流所收到的信息加以利用的能力，例如为证明例行接收信息确有正当理由而适时、有效利用有关信息并例行或在充分尺度上将此种信息与本国纳税人的情况建立关联的行政能力。

## 2. 应具体请求的发送

35. 目前使用的一种信息交流方法是一条约国向另一条约国提出提供具体信息的请求。具体信息可能涉及某个纳税人和他的某方面情况，或某类的交易或活动，或较为一般性的信息。下面是主管当局在制订依据具体请求交流信息的结构时应重点关注的各方面问题。

#### 涵盖的项目

36. **特定纳税人**。可能希望发送国就接收国某个纳税人情况提供的信息基本上是不受限制的，但这取决于纳税人在接收国税收制度下的处境和纳税人及其活动与



发送国的关系等因素。事先具体列举可能会根据具体请求进行交流的信息类别似乎没有什么作用或必要。因此，关于应具体请求提供信息的协议在信息的深度、范围和类型方面可能不作限定，这取决于此处讨论的总体制约因素。

37. 对具体信息的请求可能从多种不同方面提出。例如：

(a) 需要信息是为了：在接收国的某一纳税人的纳税责任取决于他的世界范围收入或资产的情况下完成确定此人在接收国的纳税责任；完成确定接收国公司在发送国的股权的性质；完成确定在发送国承担的费用额或类型；完成确定某个人或公司的纳税居所；

(b) 需要信息是为了：确定纳税人提交接收国税务部门纳税申报表的准确程度，或在纳税人纳税申报表引起质疑或接受实际调查的情况下确定纳税人为对申报表进行辩护所作的断言或证词的准确程度；

(c) 需要信息是为了：在接收国纳税人申报的纳税责任被怀疑有误时确定其真实责任。

38. **特定类型的交易或活动**。按具体请求进行的交流不必只限于关于特定纳税人的请求，还可以扩大到有关某类交易或活动的信息请求。例如：

(a) 关于发送国价格、成本、佣金或其他这类内容的必要信息，这类信息有助于接收国税务部门确定在特定情况下的纳税责任，或制定在有可能对进出口货物、国际交易佣金付款等开具低价或高价发票时调查其纳税人的标准；

(b) 关于在发送国进行特定交易或活动通常采用的主要方法的信息；

(c) 关于在发送国是否正在进行对接收国纳税人或纳税责任可能具有影响的某类活动的信息。

39. **国家之间的经济关系**。具体请求可以扩大到请求提供对一国可能有用的有关两国之间某些经济关系的信息，以便核查其税务部门活动的效力，例如：

(a) 发送国向接收国的出口量；

(b) 发送国从接收国的进口量；

(c) 在发送国与接收国居民的分支机构、子公司等进行交易的银行的名称。

应指出，由于这一类别的有些项目，如两国之间的出口量等，一般不被发送国税务当局视为秘密信息，因此按第 26 条规定，一般可在接收国披露。

#### **适用于具体请求的规则**

40. 主管当局应制定适用于接收国具体请求的传递和发送国作出答复的规则。这些规则的目的应是促进在高效率而有条不紊地进行这种交流方面采用系统作业

程序。这些规定是确定有关具体请求程序的标准或指导原则，从这个意义上讲，这些规定可能属于一般性的规则，但也应允许主管当局之间讨论双方任何一国认为需要特殊处理的特殊情况。这些规则应涉及：

(a) 接收国请求中规定的细节的特殊性、此种请求的形式及请求和答复使用的语文；

(b) 接收国在提出具体请求前，必须探讨或充分利用其本国行政程序和可能性的程度；接收国一般应在诉诸具体请求程序前通过实际努力为自己获取信息；

(c) 影响发送国答复性质和程度的条件。这个方面应涉及发送国在接收国需要书面材料用于司法程序或其他程序时提供此种形式材料的能力，包括文件的适当认证。

### 3. 由发送国主动倡议发送信息（自发交流）

41. 主管当局应确定，除了发送国按信息交流的例行方法和具体请求的方法自动发送信息或系统响应接收国具体请求之外，是否还希望由发送国本身主动倡议发送信息。发送国税务部门如在开展活动的过程中获得它认为对接收国具有重要意义的信息，就有可能进行此种发送。这类信息可能涉及特定纳税人的某方面情况以及这种情况与他在接收国的纳税责任的关系，或涉及接收国其他纳税人的责任。此外，还可能涉及各种纳税人或纳税人群体在双方任何一国的交易或行为形态，这种形态有可能影响接收国按本国法律或条约规定所承担的纳税责任或对税务进行的行政管理。

42. 主管当局将需要确定，在关于按条约制定的信息交流的标准之下，发送国是否有责任主动制定某种程序或某些指导原则，用以解决有关问题，如，此种信息应何时发送，此种发送是否应由发送国予以考虑但又纯属由其酌定性质，或发送国是否根本无需考虑此种发送。即使双方一致认为发送国有义务建立此种发送制度，一般也应由发送国自行判定该制度规定的条件已在何时得到满足。

### 4. 收到的信息的利用

43. 主管当局将需要决定准许如何利用所收到的信息。对于这个问题的决定基本上取决于第 26 条本身规定的法律要求。信息利用的程度主要取决于国家法律关于税务信息披露的要求或关于税务信息其他“安全要求”。尽管如此，两国之间信息披露的程度或限制要求可能互不相同。然而，不必将这种可能的差异视为不当或表明不必进行某种信息交流，因为在有关国家对根据其公约中采纳的第 26 条规定取得的这种结果感到满意时仍会进行这种信息交流。

### 通过交流而接收到信息者

44. 主管当局将需要详尽地，或参照接收国现行的类似规则，规定该国合格的信息接收者。根据第 26 条规定，信息可向或在如下方面披露：

- (a) 公约所涉税种的行政管理人员；
- (b) 此类税种的执法官员和检察官；
- (c) 此类税种的行政法庭；
- (d) 此类税种的司法法庭；
- (e) 在酌情向公众提供的公开审判程序中或司法判决中；
- (f) 另一国的主管当局（见下文题为“几个主管当局之间的协商”第 5 节）。

### 提供信息的形式

45. 为使信息对接收国有用，允许的披露程度可能影响信息提供的形式。因此，如果信息会用于司法法庭，而且如此使用的信息必须具有特定的特点或形式，则主管当局将需要考虑如何规定符合这种需要的发送。（另见上文第 40(c) 段关于文件的意见。）

## 5. 几个主管当局之间的协商

46. 各国不妨考虑有关主管当局为两个以上主管当局根据一项特定条约进行协商而制定的程序。因此，如果 A、B 和 C 三国组成了一个条约网，这三国的主管当局不妨举行一次联合协商。不论所有这三国是否由于其条约网而直接相互关联，都可能适宜举行联合会议。例如存在 A-B、A-C 和 B-C 条约，或存在 A-B 和 B-C 条约但无 A-C 条约，就可能适宜举行联合会议。希望其主管当局参加此种协商的国家，应在条约中增列必要的权力，以为协商提供法律依据。有些国家可能认为，第 26 条允许在所有三国由双边条约直接联系在一起的情况下进行联合协商。然而，指导原则中未提到在连环中某个环节出现脱节时，如上述第二种情况，应否进行联合协商。在此种情况下，需要增加一项条约规定，允许 B 国主管当局将从 A 国收到的信息提供给 C 国的主管当局。这种条约规定可包括一项保障条款，即 A 国的主管当局必须同意 B 国主管当局的行动。一般只有 A 国对 B-C 条约中关于保密的规定感到满意时才会同意。

## 6. 总体因素

47. 主管当局需要对各种影响信息交流的总体因素加以考虑和作出决定，这些因素或为在进行信息交流中对它们的具体业务处理，或为它们对整个交流过程本身的影响。这些总体因素包括以下所列：

### 影响进行信息交流的因素

48. 这些包括以下各种因素：

(a) 主管当局应决定各类信息交流的沟通渠道。可以规定的一种沟通方法是允许一国官员亲自前往另一国，从该国主管当局接收信息并进行讨论，以加快信息交流过程；

(b) 有些国家可能认为，本国税收管理部门代表派驻另一条约国是一种适当有效的做法。这种安排大体取决于所构想的双重征税条约信息交流条款以外的授权、条约或协定（不过，如果两国的国家法律允许，可认为该条涵盖这个专题），而且此种安排将确定上述代表的派驻与职责的条件。在这方面，应当指出，这个过程似乎不必对等，因而如果A国认为这个过程有用，而B国看法相反，则A国应可在B国派驻代表，而B国可不照此办理。在有派驻这类代表的安排情况下，如果与这类代表协调会使信息交流过程更加有效，而且此种协调也适合进行的话，那么主管当局有可能希望这样做；

(c) 有些国家可能认为，合适的做法是一国的税务官员直接与另一国的税务官一道参加对某一特定纳税人或某一特定活动的联合或“协同”调查。对多数国家而言，这种安排的作出一般取决于所构想的双重征税条约信息交流条款以外的授权、条约或协定。不过，如果两国的国家法律都允许，两国可将该条视为授权主管当局认可这种安排。不论在何种情况下，如果作出了安排，最好是采用根据构想的条约中信息交流条款制定的保障规定和程序进行此种调查；

(d) 信息交流过程的发展应使它同条约实质性条款的有效实施具有必需的相关性。因此，条约中关于公司间定价和收入与费用分配的条款，有其自己关于有效实施规定的信息要求。信息交流过程应符合这些要求；

(e) 条约的实质性条款应顾及和适应信息交流过程。因此，如果信息交流过程有充分的信息基础，能够允许一个国扣除在另一国出现的费用，则应在此种扣除实质上是妥当的基础上订立条约；

(f) 主管当局必须确定，应在何种程度上按信息交流过程实行费用分摊或费用偿还。

### 影响信息交流过程结构的因素

49. 这些包括以下各种因素：

(a) 应当认识到，A国与B国做出的信息交流安排不必与A国和C国之间或B国和C国之间做出的安排相一致。安排首先应当适合直接有关的两国的需要，而且不必仅仅为了形式上的统一而在每种情况下都完全一致。不过，应当指出，防止国际性逃税漏税行为，经常需要多个国家的税务当局进行国际合作。因此，

有些国家可能认为合适的做法是拟订足够灵活的程序和条约规定，使它们能够在多国协商和交流安排方面合作；

(b) 如果一个受到国内法律对获取信息限制的国家，要求不受类似国内法律限制的另一国家提供信息，则主管当局必须权衡国内法律限制对该国获取信息的影响。因此，假定 A 国要求 B 国提供信息，且 B 国的税务当局能够从本国的金融机构获得此种信息，而 A 国的税务当局则一般不能从本国的金融机构获取用于税务的信息。B 国应如何看待此事？应当指出，第 26 条允许 B 国从其金融机构获得信息并发送给 A 国。因此，如果 B 国决定获取并发送信息，它的做法并不受其国内税务保密法的禁止。所以，B 国应否作出回应，要由它自己斟酌，或许还会成为两国主管当局之间谈判的问题。应当指出，许多国家在这种情况下确实作出了实际回应，这种做法也的确有助于实现有效的信息交流以防止避税。不过，还应当指出，在此情况下急切希望从其他国家获取信息的 A 国，也应认识到它有责任设法改变国内法律，以加强其本国税收管理部门的国内权力，并使该部门能够对其他国家的要求作出回应。应当指出，加入包含《联合国示范公约》第 26 条第 5 款规定的税务公约的国家，尽管实施国内银行保密法，也必须向其条约伙伴提供信息；

(c) 除了上述法律不平衡的情况外，主管当局还必须权衡因税收管理其他方面不一致可能造成的不平衡的影响。就此而言，如果 A 国因税务管理方面的实际问题而不能像 B 国那样充分回应某一要求，那么信息交流的过程能否适应 A 国的程度呢？另外，在一般或特定情况下，B 国是否在 A 国甚至无力回应 B 国要求时也乐意回应 A 国的要求呢？这个问题类似于上段讨论的问题，应有类似的答复；

(d) 应当指出，第 26 条授权信息发送国仅可利用它的行政程序来向提要求国提供信息，即使所求信息涉及的人并未卷入发送国的某一税务诉讼案。此外，为了信息交流，发送国家应当像事涉本国税务那样行使其行政权力；

(e) 对于一国认为另一国的税收制度或收税管理在一般或特定情况下带有歧视性或有没收倾向，主管当局必须权衡这种观点对信息交流过程的影响。对这种观点的进一步探索有可能导致在条约或国家法律中作出实质性规定，以消除第一国所意识到的问题，并因此促进信息交流过程。这方面可以非永久居民的待遇为例；

(f) 主管当局必须权衡信息交流过程对有关国家纳税人竞争地位可能造成的影响。所以，如果 A 国与 B 国签订了一项规定交流信息的条约，A 国必须权衡下述事实对信息交流的结构或过程的影响：C 国与 B 国未签订条约，因而 C 国在 B 国经商的公司在 B 国面对的税收境遇可能与 A 国公司不同。同样，即使 C 国和 B 国之间达成了其中有关于信息交流条款的条约，如果 A 国的税务部门比 C 国的税务部门拥有更大的权力而可获取（与 B 国交流的）信息，或其税收管理更为有

效并因此掌握更多信息，就可能造成税收境遇方面的类似差别。必然的结果是，要充分执行信息交流规定，就需要各国税务部门作出一致努力，根据国家法律获得和建立获取信息的能力，及利用适当信息达到效率高和平等的税收管理高度的能力，这一点似乎是明确的。

#### 定期协商和审查

50. 由于解释和适用方面的差异、特殊的困难和意料之外的问题与及情况必然会出现，必须规定主管当局之间进行效率高和快速的协商。此种协商的范围应扩大到特定的情况和问题，并应扩大到根据信息交流的规定所开展的定期业务审查。定期审查应确保信息交流过程是迅速和有效率的，满足条约执行的基本要求，并能促进充分遵守条约规定和两国的国家法律。

---