



经济及社会理事会

Distr.: General
7 August 2009
Chinese
Original: English

国际税务合作专家委员会

第五届会议

2009 年 10 月 19 日至 23 日，日内瓦

临时议程* 项目 6(h)

如何拟定条约：实际问题

发展中国家的税务条约进程

维克托·图隆伊先生**的说明

摘要

在 2008 年第四届会议上，国际税务合作专家委员会审议第五届会议议程时，接受了维克托·图隆伊表示愿意编写本背景文件的提议。本文件阐述可能与委员会审议议程项目“如何拟定条约：实际问题”相关的若干问题。

* E/C.18/2009/1。

** 国际货币基金组织高级顾问。文中的观点为作者观点，不代表国际货币基金组织、执行局或管理部门的观点。作者感谢 Patricia Brown、Michael Keen、Lee Burns、Peter Harris、Geerten Michielse 和 Michael Lennard 提供有益的看法，感谢 Sebastien Drevet 协助编写本文件。



一. 导言：税务条约进程和一个分组

1. 在 2008 年第四届会议上，国际税务合作专家委员会审议第五届会议议程时，接受了维克托·图隆伊表示愿意编写本背景文件的提议。¹ 本文件阐述可能与委员会审议议程项目“如何拟定条约：实际问题”相关的若干问题。

2. 本文探讨缔结涉及发展中国家的税务条约²的过程。这一过程问题与《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》密切相关。《示范公约》旨在为发展中国家谈判条约提供指导。《示范公约》文本和评注中包含条约草案的措词。税务条约进程涉及这样的措词在条约谈判中如何使用，或可能使用。本文件探讨条约进程的各个方面。从中产生的一个想法是，专家委员会可以成立一个常设分组，进一步研究其中的一些问题。因此，文件中只是初步讨论，目的不一定是作出结论，而是提出问题，列出常设分组可以讨论的一些议题。一般而言，分组可以处理税务条约过程中超出拟定《示范公约》条款和评注具体措词范围的任何方面。

二. 联合国《示范公约》的使用

3. 与联合国《示范公约》有关的是，当今谈判的条约、或最近谈判的条约中，在何种程度上使用了其中的规定。为此，仔细看看前不久谈判的条约，就可以了解在多大程度上以及在何种情况下采用了联合国《示范公约》的特定条款。³ 从这种分析中可以看出委员会今后应该侧重的优先事项，并可能导致删去不使用的条款，这样就能较好地说明特定条款的影响，并分析其为何没有被选为可采用的条款，特别是相对于取得类似政策结果的其它备选条款而言。

4. 还值得注意的是，发展中国家缔结的条约是否采用了联合国《示范公约》或经合组织《示范公约》中没有的条款。如果如此，委员会可能要对这种条款进行讨论，以确定是否应通过以下方式给予指导：

(a) 在《示范公约》或评注中列入可视为有效应对特定关系和谈判需要的替代条款；

(b) 指出在实际条约缔结实践中发现具体的替代条款可能产生的一些难题，特别是对发展中国家而言；或

¹ 见第四届会议报告，E/2008/45，第 82 段。

² 许多类型的条约涉及到税收，但为了简单明了起见，本文使用“税务条约”或“条约”，指经济合作与发展组织(经合组织)《收入和资本税务示范公约》和联合国《税务示范公约》相似的全面双重征税条约，除非上下文另有所指。

³ 专家委员会在其第四次年度会议上已经提出这一点。见 E/2008/45-E/C.18/2008/6，第 71 段。

(c) 得出结论认为，适应特定国家国情的某些替代条款不一定普遍适用，因此，联合国《示范公约》或评论中无需提到。

5. 第一步可以是编写一份背景报告，总结拟定条约的经验，区分近年来签署的条约和仍然有效的旧条约。在这方面，应该牢记，联合国《示范公约》应继续发挥指导作用，指导没有反映最近谈判政策和做法、但仍然有效而且必须执行的条约。

三. 谈判指导

6. 联合国《示范公约》有一项职能，是为发达国家和发展中国家之间的条约谈判提供一个框架，换言之，就是为条约谈判提供指导。《示范公约》提供指导，主要是建议条约采用某种措词，但也许可以发挥更大作用，在提供具体条约措词之外，明确为谈判人员提供指导。

7. 在这方面，谈判政策一个有趣的方面是，发达国家应在多大程度上争取谈判优势。⁴ 经合组织国家往往很可能力求照顾作为条约合作伙伴的发展中国家的利益，而不充分利用自己的地位。应该了解这样的克制态度在谈判中实际上是否很突出，如果如此，能否进一步予以加强，即是否可以就经合组织国家应该在多大程度上向非经合组织国家让出来源税一事拟定准则。例如，在特定条约中是否有例子证明，一些经合组织国家正在谈判某种规定，允许本国公司在特定情况下逃避来源国税收（也许是完全逃避税收）？⁵ 换言之，经合组织国家和发展中国家之间的条约在多大程度上被用来加强总部设在正在进行谈判的经合组织国家的公司的竞争优势，让其有机会双重躲税？这是否妥当？如果不妥当，怎样尽量减少这种情况？

8. 对发展中国家提供指导可能有助益的另一个领域是，联合国《示范公约》在多大程度上同发展中国家之间的条约相关。两个发展中国家之间的谈判可能不同于发达国家和发展中国家之间的谈判，因为两个发展中国家之间的资本流动和贸易可能更加均衡。这表明，发展中国家可能不大有兴趣坚持注重来源的管辖范围，而同发达国家谈判时则可能更加重视这一问题。不过，与此相反的论点是，发展

⁴ 基本情况，见金·布鲁克斯，“税收条约对低收入国家专利费的处理：比较加拿大和澳大利亚的政策”，税收研究电子期刊，第5卷，第2期（2007年），第168-197页。在许多情况下，经合组织国家的合作伙伴，对支持非经合组织成员国建立强有力的税收系统，可能广泛的外交政策利益。经合组织国家也可向其他国家提供直接预算支持。从国家间整体关系的角度看，通常的情况是，经合组织国家的利益在于加强、而不是破坏其他国家税务制度的税收潜力。在这种情况下，谈判一项起到后一作用的条约可能会适得其反（一个极端的例子可能是，条约中没有限制收益的规定，利息收入预扣率为零）。

⁵ 例如，见Rick Krever在Arthur J. Cockfield（编辑）的“全球化与税收对国际投资的影响”（即将出版，多伦多大学出版社）一文中对加拿大-蒙古条约的论述。

中国家可能有其战略理由采取一致的政策，而不管谁是谈判伙伴，以便尽量减少在各类条约中进行选择的现象，避免为今后与其他国家谈判设立先例。换言之，在谈判一项具体条约时，一个国家需要了解其条约网络作为一个整体所产生的影响。设立一个分组，可以就这些问题为发展中国家条约谈判人员拟定指导准则，协助发展中国家制定条约谈判战略。

9. 对制定条约的另一个战略方面也可以提供指导，即如何重新谈判现有条约。在决定对一项现有条约是否应该重新谈判(甚至终止)时，应该采用什么标准来？

四. 加强谈判能力

10. 在拟定对发展中国家的指导意见时，对一些问题进行分析不无助益。有多少发展中国家的谈判小组完全具备谈判条约的能力？没有这样小组的国家在面临谈判条约前景时，又如何应对？如果这些国家始终聘用具备必要谈判经验和专业知识的外来顾问，是否妥当？各国是否经常如此？专家委员会是否可就此提供咨询意见或指导？

五. 评估行政能力

11. 多少发展中国家有能力妥善实施税务条约？如果他们缺乏这种能力，是否可缔结条约，有哪些影响？如果缺少这种能力，或需要提高能力，应该采取什么行动？

六. 拟定条约战略

12. 发达国家与发展中国家之间，在条约数量方面，存在重大差异。这方面，联合国会员国可分为三个大组。⁶ 第一组有 66 个国家，为经合组织国家以及至少缔结了 34⁷ 项条约的其他国家。第一组国家平均每个国家订有 59 项条约。第二组国家(订有 10-33 项条约)平均每个国家订有 19 项条约。最后，第三组有 89 个国家，它们订有不到 10 项条约，平均每国只有 3 项条约(大约 30 个国家没有任何条约，因此降低了平均数)。⁸

13. 虽然许多发展中国家积极参与条约谈判，拥有广泛的条约网络，但许多发展中国家显然不是这样。即使第二组的大多数国家，订立的条约也相当少，第三组

⁶ 见 Drevet 和 Thuronyi, “联合国会员国税务条约网络”, 《国际税务笔记》, 第 783 页(2009 年 6 月 1 日)。本段中的统计是根据 2008 年年底的情况得出。这些数字只是估计数。

⁷ 这是经合组织成员国中条约最少的国家的数字(新西兰)。

⁸ 另外，第四组可以是没有任何条约的国家，在这种情况下，第三组将包括 53 个国家，平均每国 4 项条约。

的发展中国家没有或很少有条约。因此，典型的发展中国家订立的条约相对较少。这是否适当？一个国家需要多少条约？要与哪些伙伴订立条约？

14. 拟议的分组可以讨论这些问题，并指导发展中国家决定本国的条约战略。这一指导可以包括，讨论发展中国家在确定税务条约谈判中可以考虑到的因素。换句话说，发展中国家怎样在战略上利用其有限的谈判资源？在某种程度上，发展中国家的技术人员可能已经知道问题的答案，但让一个多边机构明确阐述这些考虑意见，可能使他们有理由抵制其本国外交部关于同某国谈判一项条约的要求，因为从税务政策角度来看并不需要谈判这项条约。

15. 可以说，大多数国家都可以受益于更多的条约。⁹ 不过，条约不是免费商品，因为条约谈判和管理涉及人力资源和费用方面的机会成本。许多国家都没有积极参与谈判和签署条约，这可能意味着这些国家有其他更重要的优先事项，没有足够的谈判能力，或者在谈判进程中面临障碍。

16. 有一个障碍可能是，潜在的条约伙伴谈判小组可能忙于其他条约的谈判或再谈判。潜在的伙伴也可能不愿意谈判一项不符合其理想模式的条约，因为这对当事国可能是不能接受的。

17. 另外，与此相关的是谈判期间有多长，设立条约网络在时间、技能和资金方面的费用，以及国家谈判条约的能力有限等。即使是大国也是如此。例如，近几年来，加拿大每年大约同 3 个国家开始条约谈判。¹⁰ 美国财政部指出：“制约我们税务条约网络规模的可能主要是谈判本身的复杂性。要确保税务条约各项职能都得到适当考虑，这使谈判进程十分耗力耗时。”（2008 年 7 月 10 日 Michael • Mundaca 的讲话）。近年来，美国每年签署不到六项条约，其中大部分是对现有条约的修正¹¹（见美国财政部网站），而且是与经合组织国家订立的。

⁹ 专家委员会的态度似乎是，最好能缔结更多条约；例如，联合国《示范公约》评注第 46 段（2001 年）指出：“我们希望，联合国《示范公约》将有助于缔结越来越多的双边税务条约，不仅是在发达国家与发展中国家之间，而且也在发展中国家之间缔结这种条约。”但是，条约带来的好处和影响并不清楚。见罗纳德·戴维斯，“税务条约与外国直接投资：潜力与业绩”《国际税务与出版物》，第 11 卷，第 6 期，第 775-802 页；Tsilly Dagan，“税务条约的神话”，《纽约大学国际法与政策期刊》，第 32 卷，第 939 期（2000 年）（其中认为，消除双重征税可能不需要条约，就总体而言，条约也并不有利于发展中国家）。埃里克·诺伊迈尔，“双重征税条约会增加向发展中国家的外国直接投资吗？”，《发展研究》，第 43 卷，第 8 期（2007 年），第 1501-1519 页，对这个问题作出了肯定的答复，但只适用收入较高的发展中国家。

¹⁰ 见加拿大财政部网站：http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/treatystatus_-eng.asp。

¹¹ 在 2007 年的报告中，美国财政部解释说，需要不断修正现有条约，以防止滥用现有条约网络，以应对“税务规划不断演变的性质”。见美国财政部向国会提交的“关于收益剥离、转账定价和美国所得税条约的报告”，第 87 页（2007 年）。

18. 相当清楚的是，条约谈判步伐非常缓慢，许多经合组织国家要用几十年的时间，才能扩大其条约网络，将大多数非经合组织国家列入其中。因此，即使各国确定大幅度扩大现有条约网络是件好事，在很短时间期限内也是不可行的。

19. 每个国家都应参照以上因素，制定条约战略。在决定是否与某个特定伙伴就某一条约开始谈判时，各国可以正当地询问：

(a) 与这个国家的关系存在什么问题需要以条约来解决？是否另有方法可以解决这些问题？

(b) 有关两国的贸易、投资、或其他有关交易数量是否很大，问题很严重？

(c) 通过谈判条约来解决问题，费用是否合理？是否还有其他更为紧迫的优先事项？潜在的条约伙伴是否有其他障碍，可能无法圆满订立条约？

20. 设立一个分组，可以适当地具体提出这些考虑，帮助发展中国家制定战略，从战略上利用其有限的谈判技能。

21. 此外，人们还可以从全球角度探讨谈判新条约的问题。在此背景下，人们可以合理地假定如下：

(a) 大多数发展中国家(第二组的许多国家，第三组的大多数国家)缺乏谈判许多条约的能力；

(b) 整体来说，许多发展中国家实施条约的能力薄弱。税务部门通常人力资源受制约，即使有工作人员可以妥善谈判和实施条约，这些活动也可能不是工作人员时间的最佳用途；

(c) 对大多数发展中国家来说，谈判大量条约需要一辈子的时间；

(d) 应用上述标准，大多数发展中国家可能并不十分需要与其他大多数国家订立全面的条约。

22. 上述情况表明，大多数发展中国家没有必要大幅度扩大条约网络。如果接受这个前提，就产生一个问题，是否有其他措施可以实现条约的目标：消除双重征税和防止逃税。

七. 单方面措施

23. 根据各国的国内法，基本上可以采用单方面的手段来消除双重征税。事实上，大多数国家已经基本上为此采用了单方面措施，但可能也需要作一些微调。设立一个分组，可以在这方面制定指导意见。

24. 因此，每个国家都可以给予外国税收抵免(附带适当限制)，或免除部分或全部外国来源的所得税(几乎所有发展中国家都已经有了这种单方面规则：只有极少数国家对外国来源的收入征税，而不给予外国税收抵免)。

25. 关于非居民征税，每个国家可以规定，非居民只有在该国有常设机构，在该国做生意所得的收入才会征税(几乎所有国家都有这样的规则)。这里的主要问题将是常设机构的定义。可以为此提供指导方针和选择(包括参照实际使用中的国家实例)(这将在很大程度上涉及到把联合国《示范公约》的规定转化为国内法，所以制定工作应该不会太难。)

26. 在通常情况下，国家对非居民在该国管辖范围内的不动产的收入征税，在此不需要任何特殊规定，因为条约通常规定，来源国有税收管辖权。

27. 对股息、利息和特许权使用费，条约的主要作用是限制扣留率。各国单方面适当拟定扣留税率，可以取得同样效果，他们可能会觉得这样做具有吸引力，能够吸引国际资本。这可能意味着需要有一种协调方法，确定发展中国家能够接纳的限度。任何这样国际协调的限度大概只是一项建议，而不具有约束力。实际上，一个协调的限制可能更象是一个下限，而不是上限。换句话说，制订经协调的税率，可能鼓励各国以此为最高征税额度。没有必要为此限度的目的而界定利息、红利或特许权使用费，因为定义将由国内法制订。

28. 关于资本收益，关于征收非居民资本收益税的单方面规定，可遵循联合国《示范公约》。这将允许对处置下列事务的收益征税：当地商务的一部分财产；设在管辖范围内的不动产收益；这些财产的间接收益(如通过不动产控股公司)；驻地公司的股份。对非居民的其他资本收益将不征税。同样，如何具体界定这些收益(例如，间接利益的定义)属与地方法律、而非条约的范畴。

29. 关于就业收入，可以参照联合国《示范公约》第 15 条第 2 款，制订单方面措施，即对由非居民给予报酬、在管辖地内居住不到半年的雇员的收入免于征税(不作为居民身份进行扣减)。同样，按照联合国《示范公约》第 19 条，单方面免除对政府公务员收入征税的规定，也可纳入地方法。

30. 一些国家大力主张行使来源管辖权，认为条约将涵盖其重要的贸易伙伴，由此产生的预扣税金将主要发生于支付给不属于条约伙伴的国家的款项。这种做法对拥有广泛条约网络的国家可能很适用。希望采取这样办法的国家即使没有条约网络也可以这样做，其做法是在国内法中列出适用某些条款的国家。举例来说，很常见的做法是向设在低税区的附属机构适用受控外国公司规则。换言之，各国可单方面拟定国家集团或清单，而不依靠国家条约地位的代表权。

31. 还可以提供指导，协助适当制订来源规则，避免来源-来源管辖权的重叠。例如，如果一个国家要预扣在国外支付的利息的税款，适用范围应该是什么(典型的答案可能是，在来源国对可作为经营费用扣除的利息实行预扣税款)？

32. 指导发展中国家单方面行使税收管辖权，可以是设想建立的分组的另一个主题。这种指导不需要采取建议形式；分组可以作为一个论坛，对问题进行技术讨论，审查各国的实际做法，让每个国家都掌握充分的信息，以便独立确定如何行事。

八. 简便条约

33. 有些问题不能单方面解决。分组可以考虑是否订立可以由许多国家签署的某种更有限的条约形式。从理论上来说，一项简便条约的格式必须避免涉及每个国家税收制度的细节。

34. 简便条约最好是多边性的(和普遍性的——一套区域多边条约会有一些用途，但不如包括大多数国家的单一条约，也不如一套双边条约，尽管双边条约也不太理想)。由于这属于一般性条约，因此，其目的并不是协调条约伙伴税收制度的所有方面，从结构上将其拟定为一套双边条约，不会有特别的优势。然而，实际上，税收方面只缔结了少数的多边条约，而且大多数是双边税务条约。如果出于任何原因，认为要与许多条约伙伴谈判一项多边条约是一个十分艰难的外交事项，那么，缔结一系列双边条约就是技术上可行的退而求其次的办法。一些双边条约也可以与一项或多项伙伴数量有限的多边条约共存，如同当今一些地区性的多边税务条约一样。

35. 谈判双边形式的简便条约的一个风险是，谈判人员可能会分散注意力，因为他们可能想在标准的核心条款之外，在条约中列入各种问题。他们试图调整措辞，谈判也可能拖得很长。在这两种情况下，因为条约条款不尽相同，将出现大量的复杂因素：一项条约每次适用时，其特定语言必须加以研究。采用双边形式需要力行克制，而这又可能不切实际。如果没有克制，谈判可能偏离轨道，或花费不必要的大量时间。

36. 多边条约会将这种风险降低到最低水平(虽然各国仍然可以列入双边议定书)。多边条约也可以由少数国家或一些国家集团签署，例如在区域范围内签署。

37. 简便的多边条约可能只涉及几个问题，例如：

- (a) 信息交流；
- (b) 收缴税款(执行他国法院的税收判决)方面的行政合作；
- (c) 不歧视(联合国《示范公约》第 24 条)；
- (d) 防止双重居住地征税规则；
- (e) 共同协议程序。

38. 在多边条约中, 前三个要素可能类似目前经合组织或联合国《示范公约》中的相关内容(或税务信息交流协议¹²), 因此不需要在此进行广泛讨论。防止双重居住地征税规则和共同协议程序与双边条约范本的现行条款有所不同。

39. 在多边条约中, 防止双重居住地征税规则的设计, 可以用来排除出于税务目的的的双重居住地, 至少是在愿意彼此这样的国家中。这样的规定在三方条约中特别有用。然而, 如果不是所有国家都同意对多边条约中所有其他缔约国采用防止双重居住地征税的规则, 就仍可能出现某些(也许大多是理论上的)双重居所情况。例如, 如果A国同意与其中包括C国的一组国家消除双重居住地; 而B国同意对其中包括C国的一组国家(但不包括A国)消除双重居住地, 但仍可能有人为A国和B国的双重居民(尽管实际上这种情况可能极为罕见)。如果A国、B国和C国的国内法都认为某人为居民的话, 就会出现这种情况。在一项多边条约之下, 如果在A国和C国之间实施该条约, 居住地可能归于A国; 如果在B国和C国之间实施该条约, 居住地可能归于B国; 其结果是, A国和B国都将此人作为居民征税。¹³ 虽然这种情况令人难堪, 但原因是, A国和B国(无论出于何种原因)均不把对方归入其同意适用防止双重居住地征税规则的国家集团。¹⁴ 原则上, 在这种情况下, 如有必要, 仍然可以根据共同协议程序消除双重征税。¹⁵

40. 防止双重居住地征税规则将有效地消除双重征税, 只要各国不单方面对非居民行使广泛的管辖权。例如, 假设根据各自的国内法, 某人是A国和B国的居民, 但根据防止双重居住地征税规则, 此人只是B国的居民。再假设, 某人在B国没有常设机构。没有任何规则可阻止B国对其在B国的个人业务收入征税, 但如果B国单方面采用不征收在B国无常设机构的非居民税收的原则, 则某人只在A国纳税。

¹² 见经合组织, 《税务事项信息交流协议》(2002年)(采取双边和多边协议形式), 可查询经合组织网址: <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>。

¹³ 假设A国国民甲是A国、B国和C国三国国内税法含义中的居民。甲的业务在这些国家。他的企业管理需要他在每个国家度过相当长的时间。在这期间内, 甲连同妻子和一个年幼子女, 居住在这三个国家中每一个国家内自己拥有的永久住处。因为家人一直跟随, 他在这三个国家都有投资, 假设甲的切身利益中心无法确定。甲在B国有度假住宅, 将被视为惯常居所。根据A国与C国的条约, 甲是A国居民, 因为他A国国民。根据联合国《示范公约》第4条第3款, 鉴于他在两国都有永久住家, 其切身利益中心无法确定; 他在两国都有或都没有惯常居所, 则被视为其作为国民的国家的居民。根据B国与C国的条约, 甲是B国居民, 因为他在B国有惯常居所。如果A国和B国相互无条约, 甲将是A国和B国两国的居民。

¹⁴ 并非所有国家都常常同意防止双重居住地征税规则。例如, 2006年11月15日美国《所得税示范公约》不包含对公司防止双重居住地征税的规则, 美国条约中对个人的防止双重居住地征税规则也只有有限的应用。见美国财政部, 《示范公约技术性解释》, 第81条第4款。

¹⁵ 根据经合组织《示范公约》(2008年修订)第4条评注第8.2段, 如果A国与B国未订立条约, 也会出现同样的问题: 该个人将被视为A国和B国两国居民(而不是C国居民)。

41. 简便条约中关于共同协议程序的条款，可以与经合组织和联合国《示范公约》第 25 条第 3 款保持一致。¹⁶ 该程序可以不仅用于解决条约适用方面可能出现的“任何困难或疑问”，而且还避免条约中“未规定的”双重征税。¹⁷ 然而，“公约中未作规定的”的说法，其功能可以比现有的条约更广泛，¹⁸ 根据目前的条约，这通常是指条约精神范畴内的情况，虽然没有具体涉及。与此相反，在简便条约中，这种提法可以指条约中未设想到的任何双重征税情况。由于简便条约实质性规定很少，从原则上来说，可列入共同协议程序的潜在情况将更多。例如，在核心条约中，转让定价是一个可能出现双重征税的明显例子。共同协议程序就是要使主管机关有权处理确定转让定价中的不一致因素。不过，共同协议程序不会强迫任何国家违背自己的意愿作出让步（简便条约大概不会包括仲裁条款）。

42. 因为拟议的简便条约将包括交换信息的规定，所以它可以取代税务信息交流协议。也就是说，如果两个国家同意订立简便条约，就不需要在相互谈判达成一项税务信息交流协议。谈判一项包含交换信息规定的多边条约，可能胜于双边税务信息交流协议，部分原因是，为税务信息交流协议建立一个条约网络，需要花费时日。目前已在实施的税务信息交流协议寥寥无几。自 2002 年以来签署的税务信息交流协议，普遍遵循经合组织税务信息交流示范协议，但措词不尽相同。发展广泛的双边税务信息交流协议网络，将耗费很多谈判时间，占用可用于其他地方的资源。这还将导致一系列复杂的协议，其措辞存在细微的差异，由此会引起解释问题，使得协议的适用更加复杂。更好的办法似乎是，谈判一项单一普遍的协议，采用标准形式，只含一种意义。

43. 发展中国家希望在签署轻型条约之前，就看到它的好处。如上所述，大多数双重征税问题可以单方面解决，所以，简便条约的功能将是有限的。这样一项条约可以为避免双重征税提供法律依据，列入防止双重居住地征税规则和共同协议程序。此外，条约可以提供一个框架，以便让发展中国家从发达国家获得援助，方式可包括 (a) 协助交流信息，(b) 协助追缴税款。发达国家可在这些领域给予大量援助。发展中国家中的富人和企业往往在发达国家有银行账户和其他资产，而且，在许多情况下，可能不会把所有信息披露给本国政府。如果信息交流的实际问题可以得到解决，发达国家就能够向发展中国家提供有用的信息。同样，如

¹⁶ 经合组织和联合国《示范公约》第 25 条第 3 款规定，“缔约国主管当局应努力以双方协议方式解决对公约的解释或适用所产生的任何困难或疑问。还可进行协商，以期消除公约中未作规定的双重征税现象。”

¹⁷ 若干条约包含经合组织和联合国《示范公约》第 25 条第 3 款第 2 句（例如，见美国和日本、美国 and 联合王国、美国 and 德国、奥地利和德国、加拿大和丹麦、加拿大和美国之间的条约）。

¹⁸ 例如，见美日条约：美国财政部在对美日条约第 25 条的技术性解释中指出，“双方也可进行协商，消除公约中未作规定的双重征税现象”的规定“允许主管部门处理符合这项规定的精神、但公约未作出具体规定的事例”。另见美国财政部关于美英条约第 26 条的技术性解释。

果发展中国家要对在国外有资产的人征税，就会争取资产所在地的管辖机构的协助。

44. 发展中国家可能感到关切的是，信息交流协议将给其税收管理部门带来沉重负担。一种解决办法是，制订规定，补偿根据要求提供信息的费用。此外，如果金融机构自动提供信息，行政负担就会减少(同样，根据欧洲联盟的储蓄指令，使用标准格式，报告有关账户持有人及支付款项的信息)。自动提供信息可以大大有利于发展中国家，因为即使不进行调查，他们也能获得信息。

45. 对于信息交流和协助收缴税款，有必要制定程序，使其对发展中国家起到作用。但是，首先需要建立法律框架，而简便多边条约便可以提供这种框架。

46. 缔结一项简便多边条约，将使发展中国家条约谈判人员把谈判精力集中于或许是数量颇为有限、很有必要与其订立全面双边条约的其他国家。缔结简便条约并不是为了取代全面条约，例如，跨境贸易额很大的邻国之间或其他重要贸易伙伴之间的全面条约。

九. 结论

47. 如本说明中的讨论所显示，税务条约进程问题分组的议程内容可能十分广泛。