



## 2013 年实质性会议

2013 年 7 月 1 日至 26 日，日内瓦

临时议程 \* 项目 13(h)

国际税务合作

## 在加强国际税务合作专家委员会工作方面取得的进一步进展

## 秘书长的报告

## 摘要

本报告审查了在加强国际税务合作专家委员会工作方面以及在委员会与有关多边机构、区域和次区域组织合作方面取得的进一步进展。报告突出了委员会近期实现的主要产出，如《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》2011 年修订本和 2012 年《联合国发展中国家转让定价实用手册》。报告还介绍了联合国国际税务合作能力发展方案的最新情况，审议了秘书长关于委员会作用和工作的报告 (E/2012/8) 中提出的国际税务合作不足和缺陷的当前态势和未来展望，并提出了解决这些问题的可能办法。

---

\* E/2013/100。



## 一. 引言

1. 经济及社会理事会第 2012/33 号决议请秘书长向经社理事会报告在加强委员会工作方面以及在委员会与相关多边机构和区域及次区域组织合作方面取得的进一步进展。经社理事会在同一决议中决定，将在 2013 年上半年举行一次为期一天的会议，审议国际税务合作问题，包括促进此类合作的体制安排，并鼓励经社理事会主席邀请各国税务当局代表参加会议。会议将于 5 月 29 日在纽约举行。本报告即根据上述请求编写。

2. 本报告借鉴了秘书长前两份报告的模式和结论，即关于为促进国际税务合作加强体制安排，包括国际税务合作专家委员会的报告(E/2011/76)和关于委员会的作用和工作的报告(E/2012/8)。

## 二. 国际税务合作专家委员会

### 职权范围

3. 经社理事会第 2004/69 号决议决定，国际税务合作特设专家组应改名为国际税务合作专家委员会，委员会应：

(a) 经常审查和酌情增订《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》和《发达国家和发展中国家双边税务条约谈判手册》；

(b) 提供对话框架以加强和促进各国税务当局之间的国际税务合作；

(c) 考虑新出现问题会如何影响国际税务合作并拟订评估、评论和适当建议；

(d) 就能力建设和向发展中国家和经济转型期国家提供技术援助提出建议；

(e) 特别注意发展中国家和经济转型期国家处理上述所有问题的情况。

### 委员会成员、组成和任期

4. 委员会由经各国政府提名、以个人专家身份参加的 25 名成员组成。这些成员由秘书长在知会经社理事会后任命，任期四年，来自税务政策和税收征管领域。成员选举应体现适当的公平地域分配，代表不同的税制。

5. 委员会现任成员的任期将在 2013 年 6 月 30 日结束，新成员的任期预计为 2013 年 7 月至 2017 年 6 月 30 日。为此，秘书长印发了日期为 2013 年 2 月 28 日的普通照会，寻求对委员会成员的提名。<sup>1</sup>

<sup>1</sup> 可查阅 <http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/TaxExperts2013.pdf>。

## 工作方法

6. 委员会每年在联合国日内瓦办事处举行为期 5 个工作日的会议，并向经社理事会实质性会议提交报告。<sup>2</sup>

7. 经社理事会第 2006/48 号决议确认，委员会同意在必要时特设由专家和观察员组成的小组委员会，全年开展工作，负责为委员会常会审议的议程项目编写和确定有关文件。经社理事会还确认，小组委员会应在可能的情况下利用电信手段持续处理与议程有关的问题，但为实现高效运作，小组委员会今后可能需要举行一些面对面的会议。

8. 秘书长 2012 年的报告 (E/2012/8) 第 47 段指出，所有填写调查问卷的委员会成员都同意，为了能有效开展工作，举行面对面的会议是必要的，这也是委员会经常提出的意见。他们认为，仅靠电子手段不可能完成小组委员会的任务，真正的进展往往在面对面的会议上才能取得，因为在会议上可以充分讨论有关问题并达成共识。

9. 在实践中，委员会取得的主要成果，即修订《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》（《联合国示范公约》）<sup>3</sup> 和审批《联合国发展中国家转让定价手册》（《联合国转让定价手册》），都高度依赖于面对面会议。

10. 经社理事会第 2006/48 号决议请秘书长设立一个信托基金，接受会员国和其他机构的自愿捐助，资助委员会开展支持国际税务合作的活动，包括支持发展中国家专家的参与。经社理事会第 2008/16 号决议指出，发展中国家代表充分参与小组委员会和工作组会议具有重要意义，请秘书长加紧努力获得适当资源，并敦促所有会员国和有关组织向信托基金慷慨捐款。该信托基金已经建立，但迄今未收到任何捐款。

11. 委员会在很大程度上依赖于其小组委员会和工作组（二者实际上区别很小）在闭会期间开展工作。目前有以下 4 个活跃的小组委员会和 1 个工作组：

- (a) 服务业税务处理问题小组委员会；
- (b) 争端解决问题小组委员会；
- (c) 能力建设问题小组委员会；
- (d) 发达国家和发展中国家双边税务条约谈判手册修订问题小组委员会；
- (e) 与气候变化机制有关的税务条约问题工作组。

<sup>2</sup> 可查阅 [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf)。

<sup>3</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Paris, 2010)。

12. 还有其他重要的小组委员会在近年中开展工作，如处理《联合国示范公约》中的“常设机构”问题(主要是如何检验一个国家是否有足够的经济参与，使该国能根据双边税务条约获得税收利润)、对《联合国示范公约》进行总体更新、以及起草《联合国转让定价手册》的小组委员会。但这些小组委员会在工作结束后随即解散，例如，在委员会认可了《联合国示范公约》和《联合国转让定价手册》的修订文本后，有关小组委员会随即解散。目前的小组委员会受权完成特定工作，将在委员会现任成员于2013年6月30日任期结束时解散。

### 三. 委员会的主要产出

#### 《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》

13. 委员会的主要成果之一是2011年《联合国示范公约》的修订工作。双重征税条约(或公约)是两国之间的双边协定，分配两国对收入的征税权，从而防止对收入的双重征税。预防或消除双重征税是国家投资环境的重要方面，对投资流动、货物和服务交换、资本和人员流动及技术转让至关重要。

14. 有关国家通常将双重征税示范公约作为双边税务条约谈判的基础。《联合国示范公约》和经济合作与发展组织(经合组织)的《收入和资本税务示范公约》(《经合组织示范公约》)是最广为采用的两个示范公约。这两个公约是目前有效力的2500多个税务条约的本源，因此对国际税务条约实践有深远影响。发展中国家似乎更多地倚重《联合国示范公约》，发达国家似乎更多地倚重《经合组织示范公约》。

15. 虽然《联合国示范公约》与《经合组织示范公约》的许多规定相似或完全相同，但在一些重要方面却有所差别，这反映了两个组织不同的成员结构和优先事项。特别是，《联合国示范公约》倾向于为产生利润的“来源国”保留更多的征税权，而利润制造者的常住国必须对已付税款提供抵减或豁免对这些利润的征税。

16. 在诸如下列情形下提供服务时，即属这种情况：根据《联合国示范公约》的要求，一个国家在有较低程度经济参与的情况下即可对该经济活动产生的利润征税。各国包括发达国家正在进行越来越多的讨论，探讨如何确保来源国的适当征税权，特别是在数字经济的背景下。《联合国示范公约》采用的办法不像《经合组织示范公约》那样强调实质存在象征着一个国家的经济参与，这种办法在未来可能会更切合实际。

17. 《联合国示范公约》还倾向于更易于管理的成果，这反映了许多发展中国家政府没有足够的资源，复杂的解决办法在表面上似乎对所有利益攸关方都是公平的，但在实践中可能从本质上有利于发达国家或富有经验的纳税人。

18. 与《经合组织示范公约》相比，《联合国示范公约》更倾向于来源国“预扣税”的方法，即要求在海外进行支付的人员对收款人预扣有关数额，转汇给税务当局。根据《联合国示范公约》拟定条约的国家往往有较高的预扣税率并对特许权使用费收取预扣税，例如对专利和商标的使用收取预扣税。相比之下，《经合组织示范公约》并未规定可对特许权使用费收取预扣税，但在实践中许多经合组织国家是收取的。

19. 国际上目前在讨论是否有必要保证一国对其领土内的经济参与活动的征税权，并关注通过无形资产(如上述专利和商标)离岸外包转移利润的问题，人们因此可能会重新关注预扣税办法，将之作为打击避税和落实来源国征税权的有效和相对安全的手段。

20. 在实践中，发展中国家在税务条约谈判中在很大程度上依赖于《联合国示范公约》。《联合国示范公约》一方面借鉴了经合组织工作中切合发展中国家实际的部分，从而认可了经合组织工作的重要意义；另一方面，《联合国示范公约》通过解释可能的备选方案，帮助各国决定在双边税务条约谈判中，哪种办法更适合自身的需求和优先事项。尽管最终决定权掌握在国家自己手中，但《联合国示范公约》通过详细说明各种办法的利弊以及与经合组织的作法有何不同，有助于降低对条约出现不同解释的可能性，事实证明解释上的分歧可能使纳税人和税务部门付出昂贵的代价。

21. 需要不断重新审查《联合国示范公约》，以充分反映随着经济和经营方式的演变而新出现的税务问题。委员会希望示范公约今后可以得到更经常的更新。这是一项重要目标，特别是考虑到仍然需要对示范公约的某些条款进行比 2011 年修订工作更加细致的重审。这将涉及委员会及其秘书处的资源问题。

22. 自《联合国示范公约》于 2011 年修订结束并于 2012 年正式推出后，目前开展的如何处理服务交易税的工作可能最有利于帮助理解示范公约是如何更强调来源国征税的。例如，委员会在 2012 年 10 月同意在下一版的《联合国示范公约》中增加一项规定，允许来源国对该国居民支付给条约伙伴国居民的“技术服务费”征税。尽管此类服务的定义及如何管理的问题还有待讨论，但人们已明确认识到服务流动的经济意义、其特征和许多发展中国家已在条约中纳入此类条款的事实。同往常一样，各国需要自主决定他们在多大程度上希望吸引此类服务流动以及应在多大程度上对其征税。这涉及一系列备选办法，各国对自身政策应反映何种办法将持有不同观点。正如委员会近期工作所显示的，委员会无疑将在这方面发挥作用，为各国提供信息和建议，协助各国作出决定并执行在双边条约中达成的协定。

## 《联合国发展中国家转让定价实用手册》

23. 委员会在近期工作方案中投入时间和精力研究转让定价问题，最终在 2012 年届会期间通过了《联合国发展中国家转让定价实用手册》。手册将在定于 2013 年 5 月 29 日在纽约举行的经济及社会理事会国际税务合作问题特别会议上正式发布。该工作方案反映了转让定价问题对各国具有普遍重要性，以及发展中国家特别需要获得更多的实用援助，以处理这些十分复杂的问题。

24. 转让定价指同属一个跨国企业集团的公司之间进行国际交易的定价机制。这种机制本身是跨国业务经常采用的做法，因为这使企业能确定集团的哪个部分盈利，哪个部分亏损。但是，如果用于确定此类交易价格的方法因某种原因未能反应交易的真实价值，那么实际上利润可能被转移到低税率或零税率的管辖区，亏损和扣减则被转移到高税率的管辖区。这不公平地剥夺了国家的税收收入，发展中国家尤其可能因此类“利润转移”而受损。此外，发展中国家往往最缺乏应对此类利润转移的能力。

25. 联合国和经合组织基本采用相同的检验办法，以确定转让定价是否发生在适当的价格上或价格范围内，即是否发生在“正常价格”，也是就市场上每个参与者都按自身利益独立行事而支付的价格。《联合国示范公约》和《经合组织示范公约》都充分接受“正常价格”的理论，并将其体现在第 9 条（“联营企业”）中，根据两个示范公约拟定的双边税务条约也是如此。困难在于这项原则在实践中的运用，特别是因为很多跨国企业拥有难以估价的独特无形资产，或从事在任何市场上都无法复制的涉及多种不同要素的复杂交易。

26. 解决这些实际复杂问题在很大程度上取决于能否获得数据和专家技能，而这对发展中国家而言，则又造成特殊的困难，因为相关数据往往过于昂贵或不可获得，或需要特殊技能加以适当调整或解释。《联合国转让定价手册》虽然与《经合组织跨国企业和税务部门转让定价准则》相一致，但事实上采用了从需求出发的新办法来解释这些准则对发展中国家意味着什么，以及发展中国家应如何根据自身的优先事项和现实情况加以运用。

27. 《联合国转让定价手册》除序言和两个附件外，包括以下十个章节：

- 第一章（“导言”）介绍了手册的主要构成部分，说明了发展中国家面临的一系列转让定价问题，特别是说明这些问题具有普遍复杂性、时常缺乏解决这些问题的知识和技能以及缺乏可比交易的数据。
- 第二章（“商业环境”）概括介绍了转让定价的商业背景，确认了了解跨国企业的动机和运营对参与转让定价工作的税收政策制定者和行政管理者十分重要，有助于有效应对相关问题，最大程度地降低对投资环境产生的负面影响。

- 第三章(“法律环境”)审视了全球环境中转让定价的立法情况,力求从发展中国的角度明确主要的实际问题。没有适合所有情况的模板或示范立法。有关立法必须适应特定国家的需要和法律环境。
- 第四章(“建立转让定价能力”)探讨了在发展中国家建立转让定价能力涉及的问题,如在税收管理机构中设立专门的转让定价部门。
- 第五章(“比较分析”)涵盖了可比性分析的各个主要方面,例如用于在可比的情况下对集团内部交易条件与独立方之间交易条件进行比较的方式。该章探讨了许多发展中国家面临在寻找可比数据并按需要予以调整的过程中面临的重大实际困难。
- 第六章(“转让定价方法”)说明了可用来确定“正常价格”的方法以及在实践中应如何运用。该章还指出了在具体的实际情况下,选择和运用适当方法涉及的一些主要问题。
- 第七章(“文件”)讨论了文件要求的重要性,以便于税务当局审查纳税人的转让定价分析,避免争端或及时解决可能出现的任何争端。该章还认识到这可能对纳税人造成的文件负担。
- 第八章(“审计”)指出了转让定价审计复杂和耗费资源的性质,以及以最有效的方式利用有限资源的重要性,因此强调需要在甄选供审计的案件时进行质量控制。就此,该章用大量篇幅集中探讨需要确保风险评估过程尽可能有效和节省资源。该章还探讨了组织转让定价审计并为其配备人员的实际问题,以及此类审计可能的信息来源。
- 第九章(“争端解决”)确认了争端避免和解决程序可帮助税务当局和纳税人尽量减少争议、费用、不确定性和延误。该章还探讨了预定价格协议在这方面的作用,包括分析此类协议可能给发展中国家带来的好处以及有关的关切领域。
- 第十章(“国家实践”)纳入了由巴西、中国、印度和南非的税务管理官员编写的4份文件,其中分别探讨了各自国家在转让定价领域的经验。该章的目的并非反映一致的意见。相反,其特别价值在于介绍各国的经验,而不对某国在正常交易办法方面的做法作出任何评判。

28. 《联合国转让定价手册》的两个附件提供了可比性分析和文件工作方面的实例。正如在前言中指出的,该手册将成为一项“不断发展的工作”,即应定期予以修订和改进,包括增加新章节和(或)对发展中国家特别相关的其他材料,包括国家实践。

## 其他议程项目

29. 跨界增值税问题是委员会目前处理的议题之一。有 150 多个国家征收增值税或基本类似的税，以及货物和服务税。这些税种是税务部门一项重要的税收来源，对发展中国家日益重要。到目前为止，在间接征税方面几乎没有任何协调，因此委员会有空间开展有益的工作，在不重复其他组织工作的情况下制定更具合作性的办法。虽然这是委员会第一次审议增值税问题，且仅讨论具体的增值税问题，但鉴于增值税对许多发展中国家的重要意义，这是象征着重大进展的一步。

30. 同样，委员会有关如何解释《联合国示范公约》中排放许可证所得利润的工作是对与环境税有关问题的首次评估，而委员会关于资源开采问题的议程项目对发展中国家可能具有广泛的实际意义。委员会设立了一个小组委员会来处理委员会在能力发展问题上的指导作用，这也具有重要意义。

## 四. 联合国国际税务合作能力发展方案

31. 经济及社会理事会第 2012/33 号决议确认经济和社会事务部发展筹资办公室在其任务范围内开展工作，拟定国际税务合作能力发展方案，目的是加强发展中国家财政部和国家税务当局的能力，发展更有效益和效率的税务制度以支持公共和私人投资达到理想水平并打击逃税，并请该办公室与其他利益攸关方合作，继续开展这方面工作。过去一年，在制定上述方案方面取得进一步进展，详见下文。

32. 由于经济和社会事务部发展筹资办公室为委员会提供秘书处支助，因此，该办公室的能力发展方案在很大程度上借鉴委员会的产品，其目的是作为能力发展工具传播并应用这些产品，使发展中国家受益。该办公室在制定能力发展方案时，还充分利用委员会成员独特的专门知识与网络，委员会成员慷慨地为方案提供无偿支持。

33. 因此，方案的第一个重点领域是借鉴《联合国示范公约》(2011 年版)，加强谈判、执行和解释税务条约的能力。许多发展中国家对《示范公约》、特别是 2011 年版本中所载的条款缺乏足够了解。此外，许多发展中国家缺乏高效谈判、解释和执行税务条约的足够技能与经验。这可能导致税务条约的谈判或适用陷入困难，耗费大量时间，甚至出现失败的最糟糕情况。为弥补这样的知识和技能差距，发展筹资办公室正在拟定一整套培训工具，其中包括：(a) 联合国双重征税条约课程；(b) 联合国双重征税条约谈判能力发展方案；(c) 联合国税务条约执行能力发展方案。

34. 联合国双重征税条约课程是该系列中最基本的能力发展工具，该课程介绍税务条约的基本内容并帮助参加者透彻地了解《联合国示范公约》。该课程涵盖《示范公约》的最新内容，以及该《公约》与《经合组织示范公约》的异同点。课程除分析有关分配国家间跨界收入征税权的条约规则外，还涉及消除国际双重征税



的条约条款以及旨在确保有效适用税务条约的行政条款。课程包括实例和个案研究，使参加者能够有信心地应用在课程中获得的知识和技能。课程针对的是财政部和国家税务当局的各种技能水平的官员，完成整个课程预计需要四五天时间。

35. 课程的制订工作已进入后期，预计将在 2013 年完成。已约聘一群精选的来自发达国家和发展中国家并代表世界所有区域的知名专家为课程各模块制作 PowerPoint 幻灯片和配套解说文字。正在对现已完成的课程材料进行技术审查，以确保材料充分反映发展中国家的立场、优先事项和利益。为开展技术审查所选的最合适人士是委员会成员，因为他们既是《联合国示范公约》的保管人，也是 2011 年更新内容的作者。委员会成员慷慨同意无偿承担这项工作。迄今为止，已分别于 2012 年 10 月 12 日和 13 日在日内瓦以及 2013 年 1 月 26 日和 27 日在罗马进行了两次技术审查。2013 年第四季度将进行最后一次技术审查，然后将敲定课程。计划于 2014 年第一季度开展第一次培训活动。在后一阶段，将为课程编制有区域重点的补充材料以确保课程在区域一级具有相关性，并将开展“培训师培训”方案以便使区域专家能够教授课程。还将开发课程的在线版本，并提供给发展中国家。

36. 为传播《联合国示范公约》(2011 年版)并帮助发展中国家对即将开始的双重征税条约课程作好准备，发展筹资办公室同国际财政协会意大利分会合作，于 2013 年 1 月 30 日在罗马举办了为期一天的讨论会，主题是“通过国际税务合作促进可持续发展：《联合国双重征税示范公约》的作用”。除意大利税务界外，来自发展中国家以及国际和区域税收管理组织的税务专家和专业人士也参加了讨论会。

37. 讨论会成功促进就《联合国示范公约》在国际税务合作促进可持续发展背景下的作用展开讨论。讨论会首先介绍了国际税务合作与可持续发展筹资的关系，然后详细分析了《联合国示范公约》的主要内容和新近的更新。此外，讨论会还探讨了《联合国示范公约》与《经合组织示范公约》之间最重大的相似点和分歧，以避免双重征税并鼓励投资。讨论会还举行了一次小组讨论，从发展角度探讨当前的国际税务问题以及国际税务合作的未来。

38. 联合国双重征税条约谈判能力发展方案以及联合国税收条约执行能力发展方案的内容更加高级，它们面向发展中国家财政部和国家税务当局更专业的官员。2012 年底和 2013 年初开始了两个方案的相关活动。

39. 2012 年 12 月 13 日和 14 日在纽约举行了税务条约谈判与能力发展的专家组会议。专家组主要由委员会成员构成，他们分享了在双重征税条约谈判领域的经验，重点是处于不同发展水平并有各种不同的宏观经济条件和目标的发展中国家的需求。专家们还审查了委员会等机构编制的可用的材料和能力发展工具，并确定了可以何种方式和在何种程度上对资源加以有效使用以及完善或补充，以便实

施这一领域的的能力发展倡议活动。此外，他们就此类能力发展活动的内容与实施方式提出了建议。具体来说，他们决定，联合国与其制订自己的税务条约谈判课程，倒不如同在这一领域已有非常全面培训方案的经合组织联手。联合国的作用是确保向广泛的发展中国家提供方案，并为《联合国示范公约》的相关材料提供投入。会议还决定，需要编写若干实用的税务条约谈判文件并免费提供给发展中国家。

40. 发展筹资办公室和国际税务契约联合发起了一个项目，以加强发展中国家财政部和国家税务当局切实有效谈判、解释并执行税务条约的能力。德国联邦经济发展与合作部为项目提供资助，国际税务契约负责实施项目。项目的最终目标是支持制订一整套将用于发展中国家的能力建设工具，这套工具将由需求驱动，充分反映发展中国家的需求与发展水平，并与现在可用的所有工具相互配合，而不是互相重复。作为实现这一目标的第一步，2013年1月28日和29日在罗马国际农业发展基金总部举行了税务条约谈判与执行的能力建设问题的两个平行会议。来自发展中国家主管部门的25名代表参加了会议，这些国家是：孟加拉国、巴巴多斯、柬埔寨、哥斯达黎加、多米尼加共和国、厄瓜多尔、格鲁吉亚、加纳、哈萨克斯坦、老挝人民民主共和国、莱索托、马拉维、摩洛哥、缅甸、纳米比亚、巴拿马、秘鲁、摩尔多瓦共和国、塞内加尔、泰国、坦桑尼亚联合共和国、乌拉圭和津巴布韦。会议有助于查明发展中国家在税务条约谈判与执行领域的需求；盘点发展中国家可用的能力发展工具；并确定发展中国家在谈判和执行税务条约方面面临的实际技能差距与挑战。

41. 在2013年1月罗马会议的后续活动中，挑选的专家起草了若干论文，主要内容是税务条约的执行问题。2013年5月30日和31日，将在纽约举行为期两天的30至35名发展中国家税务当局代表参加的会议，届时，作者将提交论文草稿，以便进一步修改，从而能够把论文汇编成将于2013年6月底发行的联合国发展中国家执行税务条约精选问题手册。在下一阶段，将在当前项目结束后把手册作为能力发展方案的基础。

42. 近期，联合国国际税务合作能力发展方案还将重点关注建设发展中国家对联合国企业集团间交易适用转让定价分析、特别是公平交易原则的能力。许多发展中国家在转让定价领域往往能力有限，资源不足，因此，它们容易因这一复杂领域的逃税行为而受到伤害并丧失税收收入。委员会2012年10月届会通过的《联合国转让定价手册》涉及到这些需求。《手册》是一个有用的工具，它协助发展中国家在可用资源以及其他制约因素内务实地适用《联合国示范公约》和《经合组织示范公约》都在第9条体现的公平交易原则。2013年5月29日将在纽约召开经济及社会理事会国际税务合作特别会议，届时将在网上推出《联合国转让定价手册》，随后将发表《手册》的打印文本。推出《手册》后，发展筹资办公室

将开始着手在《手册》的基础上制订一整套培训工具。第一步是举行一次技术会议，以根据发展中国家的实际需求确定拟编写的培训材料的内容和范围。

43. 此外，发展筹资办公室正在开展发展账户项目，内容是加强拉丁美洲发展中国家税收征管部门的能力，以降低税收的交易费用，从而最大限度地获得税收收入。税收的交易费用包括政府征税时的行政费用(又称“征税成本”)以及纳税人遵守税法的负担(又称“遵规成本”)。因此，这些费用会影响国家吸引投资的能力以及可用于资助发展的税收数量。

44. 该项目与美洲税务管理中心合作开展。项目的重点是开发计量与评估税收交易费用的经验方法，以期降低费用从而增加税收收入。2013年2月27日、28日和3月1日在巴拿马城举行的研讨会介绍并审查了该方法草案的初稿，10个拉丁美洲国家，即巴西、智利、哥斯达黎加、多米尼加共和国、厄瓜多尔、危地马拉、巴拿马、巴拉圭、秘鲁和乌拉圭的国家税务当局的代表参加了会议。目前，该方法正在两个试点国家(哥斯达黎加和乌拉圭)试用，巴西已表示其计划今后数月将自费在其系统内试用该方法。此外，美洲税务管理中心其他成员国也已对该方法表示兴趣，可以预见，在当前项目结束后，将要求开展后续活动或项目以便在拉丁美洲其他国家以及最终在其他区域实施该方法。

## 五. 与有关多边机构和相关区域及次区域组织的合作

### 经济合作与发展组织

45. 委员会及其秘书处积极与经合组织合作。经常邀请联合国和经合组织的代表在由这两个组织举办的关于国际税务合作各个方面的活动中发言。经合组织的观察员参加委员会的年度会议，经合组织专家积极参与若干小组委员会的工作。秘书处作为观察员参加了经合组织财政事务委员会，并应邀以观察员身份参加经合组织的若干工作组，包括税务条约工作组和转让定价工作组。秘书处还参与了经合组织的税务与发展倡议和税务透明和信息交流问题全球论坛。

46. 在过去的一年中，经合组织参加了联合国在国际税务合作领域的下列活动：  
(a) 经济及社会理事会国际税务合作特别会议(2012年3月15日，纽约)；  
(b) 关于转让定价和税务能力发展问题的专家组会议(2012年3月14日，纽约)；  
(c) 关于税收条约谈判和管理能力建设的会议(2013年1月28日和29日，罗马)；  
以及(d) 国际税务合作促进可持续发展及联合国示范公约的作用研讨会(2013年1月30日，罗马)。除代表经合组织参加这些活动外，经合组织的工作人员还通过分享其专业知识和材料，作出了宝贵的技术贡献。

### 布雷顿森林机构

47. 世界银行和国际货币基金组织经常参加委员会的年度会议。这些组织的代表也经常通过其小组委员会或以个人身份，对工作委员会提供投入。例如，在委员

会上届会议上，基金组织的一名代表贡献了一份关于混合实体的论文，其重点是非驻地实体的分类，而世界银行的一名代表则编写了一份关于发展中国家在转让定价领域可获得的技术援助和能力建设资源的调查。

48. 此外，在过去一年中，世界银行和基金组织参加了前文所述经社理事会关于国际税务合作的特别会议以及关于转让定价和税务能力发展问题的专家组会议。秘书处还参与了由世界银行和基金组织举办的与其工作方案相关的活动，如 2011 年 4 月 17 日至 19 日在哥伦比亚特区华盛顿举行的基金组织关于收入调动与发展的会议。

## 区域组织

49. 至目前为止，在区域一级，委员会已与美洲税务管理中心建立最亲密的合作关系。如上文所述，发展筹资办公室正与后者合作执行一个联合项目，旨在加强拉丁美洲发展中国家税务部门减少税收交易费用的能力，从而实现其税收价值最大化。该中心积极参与该办公室开展的能力发展方案中的其他各种活动。而该办公室则参加了该中心 2012 年 10 月 16 日在阿姆斯特丹举行的技术会议，并在会上介绍了《联合国示范公约》的 2011 年版。

50. 此外，非洲税务管理论坛和亚洲税务管理与研究问题研究小组参与了发展筹资办公室举办的活动。希望今后与其他区域组织建立更紧密的工作关系，随着经济和社会事务部在这一领域的能力建设人员增加，则尤为如此。

51. 欧盟委员会的代表定期参加委员会的年度会议，而且委员会协助安排了一名编辑帮助编写《联合国转让定价手册》，供委员会上届会议审议。欧盟税务合作也取得了一些进展，如拟设的金融交易税<sup>4</sup>和拟议的共同统一公司税基<sup>5</sup>继续引起极大的兴趣，甚至超过了本区域的范围。委员会的打击积极避税 30 点行动计划和向会员国提出的相关建议，<sup>6</sup>可能对非欧盟国家也有潜在的影响。

## 20 国集团

52. 基金组织、经合组织、联合国和世界银行秘书处在与非洲税务管理论坛和美洲税务管理中心协商下共同编制的向 20 国集团发展工作组提交的、关于支持建立更有效的税收制度的 2011 年报告论述了该集团如何能有助于加强有利环境，以便税收制度尽可能有效地协助发展，包括支持积极参与税务相关活动的国际及其他组织正在进行的倡议。该报告建议该集团的成员国采取具体行动。

<sup>4</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/other\\_taxes/financial\\_sector/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/other_taxes/financial_sector/index_en.htm)。

<sup>5</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm)。

<sup>6</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm)。

53. 最近, 20 国集团成员的财长和央行行长于 2013 年 4 月 18 日和 19 日在哥伦比亚特区华盛顿举行会议, 并在其公报中指出, 需要做更多的工作, 以解决国际避税和逃税, 特别是通过避税地逃避税的问题, 以及不合作的管辖区问题。他们鼓励所有管辖区执行交换信息标准, 并签订或表示有兴趣签订《税收事项行政互助公约》。他们表示支持自动交换信息, 并要求在考虑到各国具体特点基础上为这一交换制订一个新的多边标准。他们还欢迎经合组织在制订一项关于税基侵蚀和利润转移的行动计划方面取得的进展, 并期待在 2013 年 7 月提出全面提议和进行实质性讨论。

### 其他利益攸关方

54. 委员会及其秘书处还与民间社会、私营部门和学术界建立起有效的联系。积极参与委员会年度会议的各界人士越来越多, 委员会及其秘书处成员继续随时应要求向企业论坛以及在由非政府组织举办的活动上解释联合国在税收问题上的工作, 并接收反馈。一些组织, 如国际财政文献局就委员会的若干项目向委员会提供研究专才。秘书处还与非政府组织成功地举办了一些活动, 从而为委员会的工作方案提供了依据。由于许多非政府组织引领着当前关于跨国企业集团征税问题的辩论, 它们将继续是关于税收与发展问题的辩论中一个重要的声音, 并有助于加强国际合作, 特别是在解决避税问题方面。

## 六. 回顾国际税务合作的缺陷

55. 在其关于委员会的作用和工作的报告(E/2012/8)第 16 至 27 段中, 秘书长确定了在处理国际税务合作方面的若干缺陷和不足, 并按类别列于下文。因资源仍然有限, 所以委员会自然难以充分弥补这些缺陷, 而且这方面的工作也必须有深思熟虑的重点, 不过, 现将当前存在缺陷的情况, 特别是涉及本组织的税收合作工作的各个方面叙述如下。

56. 委员会新成员将由秘书长选出, 并于 2013 年 7 月履职, 于 2013 年 10 月举行第一次会议。委员会的定位仍是一个专家机构, 而不是一个政府间组织。换句话说, 委员会的成员以个人身份行事, 而不是作为政府代表。

57. 虽然正如以前的报告所述(例如, 见 E/2011/76, 第 43 段), 在委员会应否转为一个政府间机构问题上, 依旧意见分歧, 但事实依然是, 目前在政府间一级的国际税务合作方面, 仍没有一个真正全球且全面的规范制定机构。而如今, 国际税收规则问题在发达国家和发展中国家均吸引了巨大的公众关注, 而且公众对政府的应对举措有所预期, 在这种形势下, 建立政府间机构的呼声尤其能够引起共鸣。

58. 人们除日益认识到税收制度在发展中的核心作用外, 在全球范围内还更加关注如何更有效地打击逃税和避税现象, 以消除其对发展的侵蚀性影响, 在最不发

达国家尤为如此。跨国企业集团缴纳的税款金额以及在这些集团内为无形资产支付的款项是目前广泛的公共和政治辩论的主题。

59. 例如，20 国集团/经合组织关于税基侵蚀和利润转移的倡议就提出了解决避税筹划策略问题，这些策略通过利用税收规则的漏洞，仅为税务目的而降低利润或将利润转移到低税率的管辖区。在其关于这一问题的最初报告<sup>7</sup>中，经合组织呼吁制订一项全面的行动计划，以在 2013 年 6 月前解决税基侵蚀和利润转移问题。该行动计划的目的是，确定在解决税基侵蚀和利润转移问题方面需要采取的行动，为拟议行动产生影响设定最后期限，并确定限制税基侵蚀和利润转移的行动所需资源及方法。

60. 虽然大多数人认为至少需要重新评估国际税收规范及其实际应用，但尚没有一个具有普遍意义和参与广泛的政府间论坛来履行这一任务。在应否寻求这样一个论坛问题上，有着不同的意见，但有必要重启并完成关于委员会应否转为一个政府间机构的辩论，以便确定什么样的结果最有益于推动发展中国家，包括最不发达国家的利益。

61. 尽管已尽一切努力使委员会尽可能代表发展国家的问题及优先事项，但仍存在一些特殊的挑战，包括发展中国家由于资源限制，其对委员会工作涉及小组委员会和工作组方面的投入不足，而且不够多样化。

62. 虽然一些小组委员会迄今通过电子手段进行了广泛沟通，但据委员会的报告反映，在技术上细微和敏感的问题上进行面对面的会议非常重要。电子邮件通信及电话通讯或电话会议设施均无法满足这些需求，并使该委员会的任务目标能够切实完成。在实践中，委员会已取得的重大成就在很大程度上依赖于面对面进行的小组委员会会议。鉴于成员们必须自己出资参加这些会议，实际上很难让发展中国家能够成比例地投入到委员会的工作之中。

63. 如上所述，发展筹资办公室在 2013 年正在推行一项能力发展方案。有关活动最初将专注于税务条约，并在稍后阶段覆盖转让定价领域。在该方案实施过程中，该办公室正在应对来自发展中国家的实际需求，并与活跃于该领域的其他国际和区域组织协作，尽量避免不必要的重复。

64. 虽然通过更加重视税收与发展问题，起到了鼓励有着更多思路和途径的其他行为体进入该一领域的作用，但有可能由此导致不协调，甚至相互矛盾的应对举措，进而减少捐助国和受援国的热情。还需要进一步努力，对有关活动加以协调，对工作方法加以统一。

65. 在税务“司法”领域，对能力建设和经验共享等问题的重视仍然不足。由于对行政和司法仲裁者在税收问题上的效力和效率的重视滞后，这种不足可能变得

<sup>7</sup> OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting(Paris,2013)。

日益突出，尽管对发展中国家的税收政策和管理问题已经越来越重视。随着一些问题，如转让定价评估问题的复杂性和高风险对更多的发展中国家而言日益重要，上述不足或弱点将更显突出。

66. 此外，还有一个激烈辩论的问题，即什么构成适当遵守法律义务的行为，而什么可能是在许多国家被认为表面上是可接受的，而若更实质性地对照有关法律，则超出在法律上可接收的范围的行为。法院和法庭对一些这样的问题的回应不可避免地各不相同。帮助建立坚实的法院和法庭系统，从而以符合国家主权和特定国家独特法律和立法背景的方式有效解决这些问题并对重要问题提供一致答案，将有助于增加确定性，甚至在存在国家差异和不同方法的情况下提高透明度。这将有益于所有利益攸关方和税收制度，而且是一个联合国可发挥作用的领域。

67. 自秘书长提交 2012 年报告以来，在南南合作信息共享方面有了重要进展，包括《联合国转让定价手册》定稿，从而促进发展中国家之间的经验交流。该手册还有助于了解一些发达国家在转让定价领域的早期经验，而对刚刚踏上转让定价“旅程”的国家而言，这些经验比发达国家最近的经验可能更有意义。

68. 《联合国转让定价手册》第 10 章，即巴西、中国、印度和南非等阐述了各自转让定价经验的一章，在这方面起到“引领思想”的作用。该章还有助于提醒注意一些现在可能尚未达成共识，但手册下一版及其他讨论(如在经合组织中进行的讨论)将须寻求各国普遍接受的共识的问题。

69. 在加强巴西、中国、印度、俄罗斯联邦和南非之间的合作方面也出现了可喜的进展，这些国家的有关税务机关首长于 2013 年举行了会议，并发表公报，商定分享最佳做法并合作促进能力建设，打击避税和违规做法以及确保切实交换信息。这些税务机关商定共享资源和知识，并开展税收管理合作。<sup>8</sup>

70. 另外，如秘书长 2012 年的报告所指出，为促进信息和做法共享，开展了一些区域举措。鉴于本组织会员国的广泛性及参与其工作的广度，联合国和委员会可在促进这些举措方面发挥有益的作用，即让这些举措广为人知，并帮助将各举措联系在一起，以减少在方法方面的不必要和意想不到的差异，这种差异会导致纳税人遵从成本以及政府行政管理费用增加。

71. 联合国可持续发展大会题为《我们希望的未来》的成果文件确认，有必要大力调动资源，用于促进可持续发展。为此目的，各国政府商定成立一个政府间专家委员会，负责提出有效的可持续发展融资战略的各种选项。已在联合国系统

<sup>8</sup>见 Government of India press release(18 January 2013),可查阅 <http://pib.nic.in/newsite/erelease.aspx?relid=91684>; 又见 International Tax Review, “BRICS tax cooperation special focus” (28 January 2013), 可查阅 <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3145946/BRICS-tax-cooperation-special-focus.html>。

2015年后联合国发展议程工作组，以支持协商进程下设立专门工作小组，而国内资源的调动则是工作组工作方案的一个有机部分。由于在许多发展中国家税基仍然狭窄，政府收入仍然很低，所以采取适当税收政策并打击逃避税是增加收入以资助公共投资的工作的核心要素。国际税务合作可在可持续发展融资战略方面发挥重要作用。

## 七. 结论

72. 委员会最近的成就，尤其是更新《联合国示范公约》以及完成《联合国转让定价手册》，展现了联合国在国际税务合作领域，特别是在涉及发展的方面的突出作用。通过更强有力和更有针对性的能力建设，将有助于进一步履行经济及社会理事会赋予委员会的艰巨而关键的任务，并有助于加强联合国与有关国际和区域机构之间的合作。

73. 虽然委员会独特而鲜明的角色已广为接受，但迫切需要更多的资源来支持其工作，以使其能够充分履行任务。增加这些资源是必要的，因为，除其他外，这是为了对委员会及其小组委员会的工作提供支持，以确保各小组委员会适当地保持均衡并具有代表性和效力。眼下，提供少量资源即可“立竿见影”，并可能导致更大和持久的改善，因此所有有条件的国家都应探索如何通过酌情提供预算外捐款，来支持联合国在国际税务与发展方面的工作。

74. 经济及社会理事会关于国际税务合作的特别会议强调了理事会在加强委员会工作及其与有关多边机构和相关区域及次区域组织间合作方面的核心作用。该会议为全球在税收与发展领域的所有利益攸关方间的对话提供了一个独特机会。这种对话和相关联合活动至关重要，有助于在有关机构和进程之间架设桥梁并降低低效、误解和不必要的工作重复的风险。