



联合国

# 国际税务合作专家委员会

第十五届会议报告

(2017年10月17日至20日)

经济及社会理事会

正式记录, 2018年

补编第25号





# 国际税务合作专家委员会

第十五届会议报告  
(2017 年 10 月 17 日至 20 日)



联合国 • 2018 年，纽约

## 说明

联合国文件编号由字母和数字构成。凡提及以此格式构成的某一编号，即指联合国某一文件。

## 目录

	页次
一. 导言 .....	6
二. 会议安排 .....	8
第十五届会议开幕和通过议程.....	8
选举主席团成员 .....	8
三. 国际税务合作方面实质性问题的讨论和结论.....	9
A. 委员会的程序性问题.....	9
B. 数字化经济对征税的影响——与发展中国家有关的问题 .....	10
C. 与发展中国家有关的环境税问题 .....	12
D. 对《联合国发展中国家转让定价实用手册》可能作出的更新 .....	13
E. 对发展中国家采掘业税务问题手册可能作出的更新 .....	14
F. 发展项目的征税.....	15
G. 集合投资工具的处理.....	16
H. 混合实体.....	17
I. 第 12 条(特许权使用费).....	17
J. 相互协商程序 .....	17
K. 能力建设.....	19
L. 更新《发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》 .....	20
M. 与更新《联合国发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》有关的问题.....	21
N. 其他事项.....	22
四. 需要经济及社会理事会采取行动的事项.....	23

## 第一章

### 导言

1. 根据经济及社会理事会第 2004/69 号决议和第 27/209 号决定，国际税务合作专家委员会第十五届会议于 2017 年 10 月 17 日至 20 日在日内瓦举行。
2. 出席委员会第十五届会议的有 25 名委员会成员和 164 名观察员。
3. 委员会通过的第十五届会议临时议程和文件(E/C.18/2017/4)如下：
  1. 秘书长代表致开幕词。
  2. 选举委员会主席和副主席。
  3. 委员会主席讲话。
  4. 通过议程和工作安排。
  5. 讨论国际税务合作方面的实质性问题：
    - (a) 委员会的程序性问题；
    - (b) 与更新《联合国发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》有关的问题：
      - (一) 税基侵蚀和利润转移：更新以下内容：
        - a. 第 1 和 5 条，包括：
          - 一. 与保险和再保险问题有关的问题的处理；
          - 二. 与常设机构有关的其他问题；
        - b. 第 13 条(财产收益)：第 4 和 5 款的适用情况；
      - (二) 第 12 条(特许权使用费)：可能对第 12 条注释涉及软件付款的内容作出的修正；
    - (c) 其他问题
      - (一) 对《联合国发展中国家转让定价实用手册》可能作出的更新；
      - (二) 对《采掘业手册》可能作出的更新；
      - (三) 对《双边税务条约谈判手册》可能作出的更新；
      - (四) 集合投资工具的处理；
      - (五) 相互协商程序——避免和解决争端，包括可能更新《联合国避免双重征税协定范本》及其注释和相互协商程序指南，并进一步拟定争端解决手册；
      - (六) 混合实体；

- (七) 能力建设;
  - (八) 与发展中国家有关的环境税问题;
  - (九) 数字化经济对征税的影响——与发展中国家有关的问题;
  - (十) 发展项目征税;
  - (十一) 其他需审议的问题。
6. 委员会第十六届会议临时议程。
  7. 通过委员会第十五届会议的报告。

## 第二章

### 会议安排

#### 第十五届会议开幕和通过议程

4. 2017年10月17日，在选出主席之前，经济和社会事务部发展筹资办公室主任 Alexander Trepelkov 代表秘书长宣布第十五届会议开幕。

5. 发展筹资办公室主任对新一届委员会表示欢迎，并向与会者说明了委员会工作的总体背景，特别是联合国领导的发展筹资进程以及委员会工作的机构安排。他回顾说，《第三次发展筹资问题国际会议亚的斯亚贝巴行动议程》对委员会的工作表示欢迎，并通过将委员会的会议频率从每年一次会议提高至每年两次，加强委员会的效力和业务能力。

6. 主任感谢委员会及其主席团和各小组委员会的新成员及其协调员在过去四年中对联合国工作的全心奉献，在此期间取得了可观的成果，包括：(a) 《联合国发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》的更新版；(b) 《联合国发展中国家转让定价实用手册》订正版；(c) 《联合国发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》更新版；(d) 新的采掘业征税手册；(5) 《联合国合作打击国际逃税避税行为守则》，经委员会建议，已获经济及社会理事会第 2017/3 号决议正式通过。主任表示希望在新一届委员会的四年任期内，将更新和改进上述四份出版物。

7. 主任报告了国际货币基金组织(基金组织)、经济合作与发展组织(经合组织)、联合国和世界银行集团的联合倡议——机构间税务合作平台的工作取得的进展。他提到，该平台作为其首要任务，侧重于开发工具包，为发展中国家更好地保护其税基提供实务指导。2017年6月，该平台发布了解决获取转让定价分析可比数据方面困难的工具包，随后在8月份发布了另一个关于离岸间接转让征税工具包的协商草案。该平台还开始协助发展中国家实施中期税收战略。

#### 选举主席团成员

8. 最后，发展筹资办公室主任提醒与会者注意在新一届委员会成立的同时举行的第十五届会议的特殊性，并呼吁委员会举行非公开会议，选举主席和副主席。

9. 主任指出，选举来自联合国的不同地理区域(共有五个区域)的一名主席和四名副主席是一个传统做法。委员会成员也被告知主席团任期既可以为两年，也可以与委员会成员任期一样为四年。委员会成员决定选举任期为两年的主席团，并按资历推选，以便于曾在委员会任职的成员与同事分享他们对于委员会工作方法的深入了解。

10. 委员会选举 Carmel Peters 和 Eric Mensah 为共同主席，William Babatunde Fowler 为第一副主席，Rajat Bansal 为第二副主席，Natalia Aristazabal Mora 为第三副主席，Cezary Krysiak 为第四副主席。Sing Yuan Yong 被任命为第十五届会议报告员。



## 第三章

### 国际税务合作方面实质性问题的讨论和结论

#### A. 委员会的程序性问题

11. 委员会秘书 Michael Lennard 介绍了这一专题，并指出关于委员会的程序性问题的说明(E/C.18/2017/CRP.27)是秘书处应委员会第十三届会议的要求撰写的上一份文件的更新版。该文件随后在第十四届会议期间进行了讨论。由于上一届委员会的任期即将结束，因此决定该问题由新一届委员会处理。

12. 秘书指出，委员会在其审议和活动(如小组委员会的工作)中有可以参考的书面原则，将有助于委员会更有效地利用其资源。在审查文件中提出的大多数关键问题之前，秘书建议这样的程序指引应足够灵活，以便为每个成员的工作和贡献提供方便，同时考虑到他们的其他个人责任。

13. 文件建议设立一个委员会在需要时可以咨询的由上届委员会成员组成的咨询小组。秘书说，这一办法可以让前成员继续参与委员会的工作。委员会还可以扩大咨询小组，在必要时纳入其他利益攸关方。

14. 关于在委员会辩论和表决过程中记录少数人意见的问题，秘书说，传统上，少数人的观点没有记录在《协定范本》的条款中，但有时这些意见会在注释中提到。通常的程序是把它们记录在委员会的报告中。秘书指出，可以用一些可能的标准来决定如何在注释或委员会报告中记录反对意见。一般而言，由于委员会是一个专家组，如果一名专家的意见在辩论后坚持不改，那么哪怕只有其一人持此意见也足够了，不需要其他人支持。但是，可以要求少数意见得到不一定观点相同的另一名成员的支持。这一程序的目的是避免记录基于对文本的错误解释或错误推理得出的少数意见。委员会也可以要求必须有“超级多数”(例如三分之二的成员)，才能在注释中反映意见，但是这可能会限制《协定范本》将持有人不多但却反映了实际情况的意见纳入其内。

15. 关于在进行意见“投票”时缺席投票的问题，秘书说，秘书处和上届委员会的看法是，委员会成员投票时，必须亲自出席审议和表决。但是在过去，基本上接受一个做法，即委员会成员可以事先将意见告知秘书处和主席，再由秘书处和主席转告委员会，从而就一个问题表达其看法。如果委员会希望正式确定这一程序，就需要制定一个程序。

16. 本说明中提到的其他问题涉及各小组委员会的日常工作、组成、会议期间的实况报道(博客发布)、委员会主席团的选举进程、委员会会议报告的性质以及委员会成员可以在不举行正式会议的情况下讨论和商定问题的书面程序。

17. 委员会认识到，需要一份委员会在工作中可以参考的书面文件，但有人建议，可以成立一个小组委员会，规定一个有时限的明确任务，尽快编写一份报告供委员会讨论。这便于委员会及其各小组委员会在现任成员任期内落实有关变动。

18. 各小组委员会的组成也需要委员会加以注意。一方面，似乎很难限制想要加入某个小组委员会的委员会成员的人数。另一方面，加入小组委员会的委员会成员越多，小组委员会可容纳的外部参与者就越少。经过讨论，委员会同意目前不对参加小组委员会的委员人数进行限制。

19. 委员会感谢秘书处提交的文件和所提出的问题。委员会商定成立一个小组委员会，负责起草拟议程序，同时考虑到讨论中提出的意见，并认识到需要在运作上有一定的灵活性。Stephanie Smith 被选为联合国税务委员会做法和程序问题小组委员会协调员，任务如下：

联合国税务委员会做法和程序问题小组委员会的任务是审查委员会的做法和程序，以提高委员会履行其任务的能力，同时保持足够的灵活性。

该小组委员会应首先向委员会第十六届会议报告特别是各小组委员会的组建和运作、少数意见的表达和表决程序方面的做法和程序。

## B. 数字化经济对征税的影响——与发展中国家有关的问题

20. 秘书介绍了这一专题，确定了与数字化经济对征税的影响有关的以下问题：(a) 数字化经济的挑战：概述；(b) 数字化经济中的税收挑战：可供委员会审议的一些问题；(c) 与 2017 年更新版《协定范本》第 12 条 A 款有关的对数字化经济中的技术、管理和咨询服务费用的征税；(d) 经济数字化给税收征管部门带来的益处和机会。该专题介绍旨在激发委员会成员就是否需要进一步审查数字化经济对征税的影响并采取反映发展中国家利益的行动进行辩论。

### 数字化经济中的税收挑战

21. 贝克麦坚时律师事务所的 Marc M. Levey(以个人身份发言)和秘书处前实习生 Styliani Ntoukaki 所做的前两个发言强调了各国在数字化经济中面临的一些挑战。挑战包括多国企业在没有实体存在或联系的情况下在各国创造收入的可能性，这使得一些跨国企业可以避免向来源国纳税。在确定利润应归属于哪个国家时，数字数据价值创造地点的确定是需要考虑的另一个困难。还提出了对网上零售商和“实体”零售商实行不同待遇产生的风险问题。

22. 发言者指出，虽然这个专题已经在其他论坛讨论了多年，但提出和实施的解决办法并未妥善解决文件中提出的问题。发言者认为，委员会在处理经济数字化带来的税收挑战时，在应对建立一个共同的国际框架这一挑战方面可以发挥特殊作用，这一框架可以帮助各国避免不协调的单方面措施，同时仍可在价值创造地实现征税。

### 数字化经济中对技术、管理和咨询服务费用的征税

23. 同为前秘书处实习生的 David Orzechowski 就数字化经济中对技术、管理和咨询服务费用征税，特别是 2017 年《协定范本》第 12 条 A 款规定的这类费用征税作了发言。他指出，根据该条，一国对向该国某人提供数字服务所产生的利润进行征税并不要求服务提供者在该国有实体存在。

24. Orzechowski 先生指出，在 2017 年《协定范本》中纳入第 12 条 A 款，将在双边条约中获得采纳的情况下，导致对技术、管理和咨询服务所得的征税权的分配发生重大变化。从这个意义上说，他认为，在 2017 年《协定范本》中纳入第 12 条 A 款的例子说明了重新思考传统概念如何能够带来数字化经济中更加适当的征税权归属，特别是针对发展中国家的实际情况和优先事项。

#### 经济数字化给税收征管部门带来的好处和机遇

25. 安永会计师事务所的 Chris Sanger 介绍了数字化经济的另一个观点。他谈到了经济数字化给税收征管带来的好处和机遇，即转型、透明度和技术。他指出，税收征管做法尚未跟上商业环境变化的速度。他指出，如果税务部门通过实行电子申报、电子会计、纳税人数据电子核对、电子审计和电子评估等方式参与数字化，它们就可以与其他国家税收征管部门加强合作，并制定明确的国际标准。

#### 经济合作与发展组织的最新动态

26. 经合组织秘书处的 Sophie Chatel 还向委员会通报了经合组织最近在数字化经济领域所做的工作。二十国集团交与经合组织的任务是就此问题撰写一份报告，说明长期和短期的解决方案。为起草该报告，经合组织与商界、学术界和民间社会展开了磋商。演讲人指出，这一任务并非易事。经合组织的拟议解决方案需要与避免双重征税条约、世界贸易组织协定和欧洲联盟法律进行协调。经合组织预计将在 2018 年 4 月提交一份中期报告，并迟于 2020 年提交最终报告。

27. 委员会许多成员认为必须设立一个小组委员会来分析与经济数字化有关的税务问题，并说明可能的前进方向。为此，小组委员会可以考虑经合组织、世界银行、欧洲联盟和基金组织等其他国际论坛的最新发展，并特别关注发展中国家的需求。

28. 委员会对这个小组委员会是否也将分析与数字化有关的税收征管问题这一问题进行了详细的辩论，并提出了不同意见。鉴于提议的小组委员会一位协调员已离开会议，秘书处提议，在 2018 年 5 月的委员会下次会议前，小组委员会同时讨论和处理经济数字化的税收挑战以及与数字化经济有关的税收征管问题。小组委员会将在委员会下次会议上向委员会报告关于是否设立两个小组委员会，各处理其中一个问题的决定。

29. 委员会接受了该提议，成立了与经济数字化有关的税收挑战小组委员会，拟由 Babatunde Fowler 先生和 Aart Roelofsen 先生负责协调，其拟议任务如下：

小组委员会的任务是利用其作为广泛代表受影响利益攸关方的机构的经验，与其他有关机构和有关各方进行接触，以期：

- 分析技术、经济和其他相关问题；
- 说明与发展中国家各受影响机构尤其相关的困难和机遇；
- 监测国际事态发展；

- 说明可能的前进方向；
- 提出有关经济数字化的措施并起草相关条款，涉及：
  - 所得税；
  - 避免双重征税条约；
  - 增值税以及其他间接税；
  - 税收征管问题。

小组委员会将在每届委员会会议上报告其活动、建议和结论，并就有关问题、备选方案和工作方法作出初步回应，供 2018 年 5 月第十六届会议审议。

### C. 与发展中国家有关的环境税问题

30. 秘书处离职工作人员 Tatiana Falcão 介绍了这一专题。她在介绍大背景时提醒与会者，联合国秘书处于 2015 年就此专题提交了一份以瑞典实行环境税的经验为基础的报告。委员会在第十二届和第十四届会议上注意到这个问题，但由于当时要在委员会换届前完成其他专题，因而无法在这一问题上分配更多时间。委员会建议下届委员会不妨继续研究这一问题，并就环境税政策和其他相关问题向各国提供指导。

31. Falcão 女士指出，征收环境税的主要原因是努力遏制温室气体排放，保护环境。她回顾了各国目前实施的环境税政策，介绍了一些业已开始征收某种形式环境税的国家的做法。

32. Falcão 女士简要讨论了这一问题如何与联合国系统内可持续发展这个大专题有关联。她指出，联合国提出了三项协定：(a)《联合国气候变化框架公约》；(b)《京都议定书》；(c)《巴黎协定》。《气候变化公约》于 1994 年签署，要求各国执行政策，减少温室气体排放，把排放限制在防止干扰气候系统的水平。《公约》仅为发达国家设定了最适宜的排放水平，但没有任何内在系统评估其进展状况。《京都议定书》试图为每个国家设定大气中温室气体排放的最高水平，容许各国就“污染权”进行贸易，即所谓的“上限和交易”计划。排放权交易市场应可大幅改变消费者行为，从而将碳排放限制在预期水平。

33. Falcão 女士指出，仅凭这种市场办法减少碳排放不足以把碳排放降低至预期水平，因此各国迅速提出了遏制温室气体排放的其他适当手段。

34. 《巴黎协定》阐述了让大气中的温室气体达到预期水平的一整套工具。这些工具包括绿色融资、绿色债券和环境税。

35. Falcão 女士在谈到环境税政策备选办法时提到了三种办法：上游税、中游税和下游税。上游税适用于采掘活动，最适合自然资源丰富的国家。中游税主要适用于炼油厂或运输活动。这种税因涉及的纳税人数目有限而易于实施，但未能覆盖全过程，因为污染活动可能发生在采掘过程中。下游税通常在消费者购买最后产品时征收，适合矿产资源并不丰富但消费者市场庞大的国家。

36. Falcão 女士解释说，上游、中游和下游税往往自动适用，征收方便且符合成本效益。她指出，征收这种税不需要增加征管资源，对各国而言也许是理想的收入渠道。这种税收还能使发展中国家从正规和非正规经济部门获得收入。

37. 在谈到各国征收碳税的经验时，Falcão 女士指出可能会出现一些困难。一些政府为了证明这一税种的合理性及其对可持续发展的益处，不得不取消其他一些税种，以实现碳税的收入中立。另一些政府则选择把征得的碳税指定用于资助环境活动。无论是前者还是后者，均须结合国情考虑备选办法。因此，她建议设立一个小组委员会深入研究这个问题。

38. 所有发言的与会者均同意成立一个小组委员会，有些发言者建议拓宽此小组委员会的任务范围，以研究影响气候变化的所有税收政策，尤其是根据《巴黎协定》制定的政策。许多国家尤其是发展中国家在履行承诺时可能需要指导。委员会同意成立环境税务问题小组委员会，任命 Aristazabal Mora 女士为小组委员会协调员。小组委员会任务规定如下：

小组委员会的任务是审议和报告涉及特别是发展中国家的环境税问题和机遇，提出指导意见，小组应：

- 确定和审议委员会的指导可在此领域最有效地协助发展中国家的最迫切的问题，并就这些问题在 2018 年第十六届会议上向委员会提出报告；
- 特别注意碳税的适用，并报告目前各国做法、政策考虑和征管问题；
- 就委员会在其届会中核准的此类问题提交指导意见草稿。

小组委员会在开展工作时应进行广泛协商，力求与活跃在该领域的其他人开展互动。小组委员会将在每次届会上报告其活动。

#### D. 对《联合国发展中国家转让定价实用手册》可能作出的更新

39. 上一届“第 9 条(关联企业): 转让定价”小组委员会的协调员 Stig Sollund 在介绍《联合国发展中国家转让定价实用手册》第二版时，简要交待了这本手册第一版和第二版出版的来龙去脉。

40. 他回顾说，一开始有人担心这本手册可能导致各国采用不同且相互竞争的方法落实“正常交易原则”，此原则是经合组织等其他组织建议的转让定价评估的基本原则。不过，小组委员会尽量与《税收协定范本》第 9 条保持一致，该条确认“正常交易原则”是评估转让定价的必要原则。《手册》还包括一些国家转让定价的做法，并尽量考虑到发展中国家的具体情况和国内法律。

41. Sollund 先生指出，《手册》应是一份活文件，需要不断加以改进和更新。他举例说，《税收协定范本》的最近一次更新修订了第 9 条的注释，这也成为更新《手册》的依据之一。在编写《手册》第一版时，一些重要专题无法在第一版问世前得到圆满解决。诸如“集团内部服务”、“费用分摊安排”以及无形资产的税基侵蚀与利润转移项目工作等专题以新章节的形式加入了《手册》第二版。有关国家更新了国家做法，新增了墨西哥的国家做法。

42. 他建议，此专题的新一届小组委员会可就如何使《手册》更切合实际开展研究并提出建议，包括与为发展中国家开发能力建设活动的其他机构开展合作，添加更多国家案例。他注意到采掘业转让定价的实际情况，以及发展中国家采掘业征税问题小组委员会过去在其编写的出版物中针对转让定价问题所做的工作，但他建议不要在《手册》中为每个行业添加章节。

43. 在随后的讨论中，委员会共同主席宣布，《手册》第二版正式推出。大家对 Sollund 先生和上一届“第 9 条(关联企业): 转让定价”小组成员的工作表示感谢。新一届“第 9 条(关联企业): 转让定价”小组委员会成立，由 Ingela Willfors 和 Sollund 先生联合协调。小组委员会任务如下：

小组委员会的任务是根据以下原则，审查和更新《联合国发展中国家转让定价实用手册》：

- 《手册》应反映《联合国协定范本》第 9 条以及该条体现的正常交易原则，并与《联合国范本》的相关注释保持一致；
- 《手册》应反映发展中国家在能力发展相关阶段的现状与需求；
- 应特别注意发展中国家的经验以及对这些国家而言最切实相关的问题与备选办法；
- 《手册》应借鉴其他论坛开展的工作。

小组委员会应适当考虑结合经合组织/二十国集团税基侵蚀和利润转移行动计划中涉及转让定价的成果。《手册》应反映最不发达经济体的特殊情况。

小组委员会应在委员会届会上报告工作进展情况，并迟于 2021 年第十二届会议、最好在 2020 年提交更新的《手册》草案终稿供讨论通过。

## E. 对发展中国家采掘业税务问题手册可能作出的更新

44. 委员会秘书概述了上届发展中国家采掘业税务问题小组委员会所做的工作，包括编制了新的发展中国家采掘业税务手册。手册已获上届委员会通过，目前正在编辑。他指出，手册的电子版将刊载于委员会网站，预计纸质副本将在 2018 年委员会下一届会议时就绪。

45. 此外，秘书还提到，虽然这一领域的重要工作已经完成，但这本手册无法涵盖某些专题。他举例说明了手册无法涵盖、但委员会的指导可能对发展中国家以及在那些国家工作的人有所帮助的一些可能的专题，包括：(a) 石油和天然气或者采矿活动的最佳审计做法；(b) 有别于一般性转让定价问题的“贸易定价偏差”问题(上届小组委员会决定以后再审议这一问题)；(c) 分包商和服务提供商的税务处理；(d) 产量分成合同；(e) 对冲、融资租赁、债务融资和资本弱化等支持采掘与能源部门的金融交易的税务处理；(f) 环境税问题；(g) 采掘业的税率奖励。

46. 上届发展中国家采掘业征税问题小组委员会协调员 Mensah 先生也谈到了在这一专题开展的工作。他指出，上届小组委员会于 2013 年首次设立，成员在上届委员会的四年任期内举行了会议。小组委员会成员来源十分多样，包括委员会

成员和政府、企业和民间社会代表。这使得小组委员会可从广阔的视角分析采掘业，这在小组委员会的产出中已有所体现。他还指出，上届委员会建议继续推进采掘业征税问题手册的编写工作，因为诚如秘书所言，采掘业中诸多与发展中国家相关的问题尚未得到解决。委员会成员接受了这一建议，成立了一个新的小组委员会，由 Mensah 先生担任协调人，任务如下：

小组委员会的任务是审议和报告发展中国家采掘业税务问题，并通过更新《发展中国家采掘业税务若干问题联合国手册》(《手册》)提出指导意见草稿。开展这项工作时，小组委员会应：

- 确定和审议委员会的指导可在此领域最有效地协助发展中国家的最迫切的问题，并就这些问题在 2018 年第十六届会议上向委员会报告；
- 就委员会在其届会中核准的此类问题提出指导意见草稿；对《手册》提出其他更新和改进以供核准。

小组委员会在开展工作时应广泛协商，力求与活跃在该领域的其他组织开展互动。小组委员会应在每次届会上报告其工作。

47. 最后，参与矿业、矿物、金属与可持续发展政府间论坛工作的 Alexandra Readhead 以及参与经合组织工作的 Dan Devlin 作了专题介绍，介绍了两个组织为解决发展中国家采矿业税基侵蚀和利润转移问题而开展的联合项目。他们指出，联合项目目前的工作重点放在利息扣除额过高、滥用转让定价、矿产出口计价过低、有害的税率奖励、稳定税负、税务条约、间接转让矿业资产、金属流、滥用套期安排和围栅不足等问题上。该项目旨在为发展中国家的税务当局和采矿部门提供政策指导、征税指导和强制执行指导，并为政府间论坛成员国和其他感兴趣的 国家提供培训和直接咨询支持。在编写本报告时政府间论坛和经合组织的工作成果载于《非洲矿业转让定价风险评估工具包》和《获取可比数据用于转让定价分析疑难工具包》。两位发言者均表示有兴趣与小组委员会协作。

## F. 发展项目的征税

48. 秘书处的雅克·萨塞维耶在介绍捐助方要求对援助项目实行税务豁免这一专题时，回顾了委员会在 2005 年至 2007 年间所做的工作，这些工作的成果是就此专题拟订了准则草案(见 [E/C.18/2007/CRP.12](#))。

49. 萨塞维耶先生简要介绍了这个问题。他指出，发展中国家的代表对涉及援助融资发展项目的大范围税收豁免导致的问题并不陌生。由于这些项目基本免税，因此会减少发展中国家的国内收入，而这些收入是实现可持续发展目标的必要条件。在为 2005 年委员会会议编写的一份说明([E/C.18/2005/9](#))中谈到并分析了这个问题。

50. 萨塞维耶先生指出，在 2007 至 2016 年期间，捐助机构对处理这个问题兴趣不大。然而，自 2017 年 6 月国际税务契约和亚的斯亚贝巴税收倡议举办的税务与发展会议召开以来，许多机构的态度发生了显著变化。

51. 在那次会议上，荷兰和挪威发展机构代表解释了准则草案如何改变了他们对所资助的项目的纳税做法，从而效法了多年前由世界银行(于 2004 年)以及法国和大不列颠及北爱尔兰联合王国等国发展机构的做法。会议的其中一个结论是这个问题应加以解决，而准则草案是捐助机构与发展中国家税务部门之间进一步讨论的基础。此外，税务合作平台在最近一次会议上决定，这一问题应列入平台工作方案。

52. 法语国家国际组织观察员解释说，该组织低收入成员国的财政部长已讨论了这个问题，并希望捐助机构在资助发展援助项目时不要求广泛豁免，因为此类豁免对税收制度、税务当局和这些国家的经济带来了负面影响。她补充说，大家对于由公共供资机构资助的私营部门项目也有同样的希望，如国际金融公司资助的项目。因此，法语国家国际组织支持在这一领域开展进一步工作，以期制定具体的解决办法。

53. 为亚的斯亚贝巴税收倡议提供秘书处支助的国际税务契约观察员表示，发展项目税务豁免问题与政策一致性有关，而政策一致性是亚的斯亚贝巴税收倡议(有 41 国参加，其中 21 国为发展中国家)的三项承诺之一，因此这一问题列入了 2017 年 6 月召开的国际税务契约/亚的斯亚贝巴税收倡议会议的议程。他还指出，会上与会者强烈认同需要解决官方发展援助的税务问题。

54. 之后的发言均支持继续就此专题开展工作。发展中国家成员强调，必须审议发展项目广泛的税务豁免问题，这是发展中国家税务当局的关切问题。发达国家成员也支持这项工作，但他们指出，必须铭记来自发展机构的借调人员应得到豁免。挪威的国家观察员 Sollund 先生证实，挪威及其发展机构不再要求此类豁免，坚决支持开展这方面的工作并最终提出建议。

55. 关于发展项目税务处理的一份会议室文件(E/C.18/2017/CRP.24)的最后一段提出，可就此专题成立一个小组委员会。委员会秘书提出，一种办法是编写一份文件供 2018 年 5 月委员会第十六届会议讨论，然后再就今后工作的最佳方式做出决定。这一办法得到委员会的同意。

## G. 集合投资工具的处理

56. Christoph Schelling 在介绍本议程项目时指出，根据国内法和税务条约对集合投资工具进行的税务处理出现了一些问题。他注意到其他组织在这一领域所做的工作，并简要解释了这个专题为何与委员会有关。除了涉及集合投资工具税务处理的技术问题外，这些工具的证券投资(以及税收在吸引此类投资方面的相关性)的重要经济意义，使集合投资工具的税务处理对发达国家和发展中国家而言都成为一个重要问题。

57. Schelling 先生提议先编写一份文件概述这个问题，供委员会第十六届会议讨论。这一办法得到委员会同意。

58. 有一位成员询问，这一专题的工作是否也涵盖所谓的“非集合投资工具”的税务处理，Schelling 先生答复说，这一问题需要进一步分析，不应仓促决定。



## H. 混合实体

59. Dhruv Sanghavi 应邀介绍他有关拟议《税收协定范本》关于混合实体的第 1 条第 2 款的论文，第十四届会议未能对此进行充分审议。Sanghavi 先生强调，二十国集团/经合组织税基侵蚀和利润转移项目的目的是确保将征税权分配给产生收入的经济活动的发生地国，并打击过度税务筹划。然而，他认为，第 1 条第 2 款没有实现这两个目的中的任何一个。

60. Sanghavi 先生通过实例和案例研究解释了第 1 条第 2 款如何侵蚀了来源国的征税权，以及为什么它没有解决双重不征税的问题。他建议发展中国家在进行税务条约谈判时应意识到这些问题，并表示倾向于更明确的条约归属规则。并非所有人都赞同 Sanghavi 先生的分析，委员会一致认为，这一议题属于负责更新《税收协定范本》的小组委员会的工作范畴。

### I. 第 12 条(特许权使用费)

61. 委员会秘书回顾了 2011 年更新版《税收协定范本》定稿时有关条约对软件付费定性的讨论。当时，委员会曾决定在《税收协定范本》注释中引用经合组织《所得和财产征税协定范本》注释中涉及该问题的段落，但由于有些成员不同意这些段落表达的观点，委员会随后决定，以一项说明的形式在《联合国税收协定范本》注释中反映这些成员的立场，表明一些成员不同意一些引用段落的观点。

62. 上届委员会决定，争取在该领域提供更多指导意见。成立了由 Pragya Saxena 担任主席的特许权使用费小组委员会。小组委员会具有双重任务：解决税务条约处理软件相关付费的问题，以及澄清《税收协定范本》所载的特许权使用费定义中“为工业、商业或科学设备的使用或其使用权付费”的意思。

63. 小组委员会仅于 2017 年 2 月举行过一次会议，会上得以完成其有关第二个任务的工作，最后委员会在 2017 年 4 月的会议上批准了有关“为工业、商业或科学设备的使用或其使用权付费”的含意的修改，供列入《税收协定范本》注释。但是，关于涉及处理软件付费的那部分任务，小组委员会未能达成最后决定，并建议新一届委员会继续就该问题开展工作。

64. 秘书最后请委员会决定是否在《税收协定范本》注释中提供更多有关这一问题的指导意见。他指出，如果委员会决定开展这项工作，则可以由一个延续上一届特许权使用费小组委员会工作的小组委员会完成，也可以将其作为更广泛任务的一部分处理，将其交给一个负责更新《税收协定范本》的新的小组委员会。

65. 经过对新成立一个该问题小组委员会的利弊进行长时间讨论之后，委员会决定，鉴于该问题的历史和迄今所做的工作，这是一个特例。应在负责更新《税收协定范本》的小组委员会内成立一个小组，专门负责软件付费的税务处理问题。

### J. 相互协商程序

66. 委员会秘书概述了“相互协商程序——避免和解决争端”小组委员会的成立背景以及上一届小组委员会所做的工作。之前已经确认，对于以下方面提供的指导不足：如何开展相互协商程序；如何在相互协商程序框架内实施其他争端解决

机制，包括作为一种备选办法纳入 2011 年更新版《税收协定范本》的仲裁；如何避免争端。小组委员会于 2015 年根据秘书处的建议设立。小组委员会的相关任务包括探索如何确保相互协商程序的有效性和第 25 条的恰当性，既不鼓励也不阻碍实施作为双重征税条约相互协商程序一部分的仲裁，因为不同国家对这一问题有不同看法。委员会秘书指出，如之前《税收协定范本》注释所述，小组委员会的工作仅限于分析实施仲裁的利弊。

67. 小组委员会的任务还包括审议其他争端解决机制(如不具约束力的调停或调解)以及避免争端的手段(如预定价格协议)。因此，对拟列入 2017 年更新版《税收协定范本》第 25 条注释的措辞进行了更新。小组委员会自成立以来已开始更新 2012 年委员会第八届会议商定的《税务条约中相互协商程序指南》，并起草了一本避免和解决争端手册。

68. 秘书请委员会成员审议小组委员会的工作是否应继续进行，如果应继续进行，小组委员会工作的重点应是什么。随后，他请五位发言者更详细地介绍了小组委员会迄今为止开展的工作。

69. 维也纳经济和商业大学代表 Jeffrey Owens 介绍了避免和解决争端手册的草稿。他指出，在过去几年间，发达国家与发展中国家之间以及两个发展中国家之间的相互协商程序数量成倍增加。这意味着发达国家和发展中国家具有相同的问题。他认为，“相互协商程序——避免和解决争端”小组委员会的工作应当继续进行，以确保发展中国家在国内一级避免争端，而且这些国家在开展相互协商程序时知道如何正确实施该程序的所有阶段。他还指出，避免和解决争端手册的现行草稿是在上届小组委员会的领导下编写的，上届委员会已经批准了手册大纲。下一步是进一步更新和扩充该草稿，供委员会第十六届会议审议。

70. 国际商会代表 Cym Lowell 强调，不具约束力的争端解决机制可在相互协商程序中发挥重要作用。他指出，特别是对于那些没有太多相互协商程序经验的国家而言，不妨让可以帮助其实施这一进程的第三方参与。例如，援助的形式可以是第三方的非正式参与，或不具约束力的调解。

71. 雷普索尔代表 Susana Bokobo 介绍了更新《税务条约中相互协商程序指南》的进程。上届委员会批准更新该文件，同时考虑到税基侵蚀和利润转移以及税基侵蚀和利润转移后的税收环境。她指出，制定该《指南》的想法是为主管当局提供一本非常明晰有用且可快速查询的手册。有关该《指南》的工作仍处于初步阶段。

72. 世界银行代表 Norbert Roller 介绍说，尽管发展中国家在经验上可能存在不对称性，但有必要迅速制定指导意见，指导这些国家如何以简单和可负担的方式实施相互协商程序。在他看来，需要提供指导意见是因为发展中国家最近开始参与相互协商程序，而迄今为止所提供的指导意见没有充分针对这些国家的情况。

73. 最后，墨西哥税务监察员办公室代表 Diana Bernal 介绍了墨西哥的税务调解经验。她指出，与税务机关存在争端的纳税人可以要求监察员办公室调解，以最终解决争端。

74. 一些委员会成员表示，有关相互协商程序的工作必须继续进行。委员会批准设立一个小组委员会来处理这一事项。避免和解决争端小组委员会将由 Krysiaak 先生和 George Omondi Obell 共同协调，其任务如下：

小组委员会应考虑并向委员会报告如何在国内和国际两级避免和解决争端。特别是小组委员会将在上届小组委员会所做工作的基础上审议相互协商程序，以提高其效力。将特别注意：

- 避免和解决在国内产生的争端的机制；
- 如何确保(《联合国范本》任一备用案文)第 25 条规定的相互协商程序都能尽可能有效和高效地发挥作用；
- 与仲裁条款和作为补充相互协商程序方案的其他手段相关的问题。

在完成这些领域的工作之后，小组委员会将产生以下成果：

- 《联合国解决和避免争端手册》草稿；
- 《联合国相互协商程序指南》更新版草稿；
- 可能酌情对《联合国协定范本》和(或)注释进行的修改的草稿。

小组委员会将特别注重影响发展中经济体的问题、以务实方式解决这些问题的可能办法以及处理这些问题时构建信任的方式。如果有改进建议，小组委员会将在其商定的任务范围内向委员会提出，供纳入下一版《联合国范本》。小组委员会应将《联合国解决和避免争端手册》和更新《相互协商程序指南》的工作作为优先事项。

## K. 能力建设

75. 秘书处的 Harry Tonino 和 Jacques Sasseville 报告了在执行和进一步制定联合国国际税收合作能力发展方案方面的进展情况。Tonino 先生简要概述了方案的制度背景、政府间任务、历史及主要目标，之后阐述了该方案的主要特点，侧重于以下内容：(a) 与国家代表合作，以确保活动的相关性和有效性；(b) 配合委员会的工作；(c) 与活跃在本地区的国际和区域组织建立伙伴关系，包括在税务合作平台的框架之内。然后，他回顾了四个主要工作领域，即：(a) 通过课程和其他培训活动宣传委员会的成果；(b) 编写出版物和关于能力发展的其他材料；(c) 执行国家一级技术合作项目；(d) 开发在线培训。

76. Sasseville 先生概述了在该方案下编写的出版物，并报告了最近的一些动向，包括：(a) 出版《联合国保护发展中国家税基精选问题手册》第二版；(b) 在编写《联合国保护发展中国家税基实用成套培训材料》方面完成了更多工作，包括关于侵蚀税基的租金和特许权使用费付款以及一般性反滥用规则的内容。随后，他提到了一些最近举行和即将举行的培训和讲习班，即：(a) 2017 年 3 月 21 日至 24 日在内罗毕举行的联合国-非洲税务管理论坛双重征税条约和税基侵蚀付款问题讲习班；(b) 2017 年 7 月 4 日至 7 日在哥伦比亚卡塔赫纳举行的联合国-美洲国家税务管理中心国际征税问题区域研讨会；(c) 非洲经济委员会将于 2017 年 11 月

7日至10日在亚的斯亚贝巴举行的保护税基实务问题讲习班；(d) 2017年12月4日至8日将在Lobamba举行的联合国-非洲税务管理论坛转让定价课程。此外，他报告了在安哥拉、多米尼加共和国、厄瓜多尔、蒙古、巴拿马、巴拉圭、特立尼达和多巴哥及坦桑尼亚联合共和国实施国家一级技术合作项目的情况。

77. 经济和社会事务部发展筹资办公室主任与波士顿学院法学院荣誉退休教授Hugh Ault发布了《联合国保护发展中国家税基精选问题手册》第二版。主任概述了促成《手册》及其第二版出版的项目历史，包括二十国集团/经合组织在税基侵蚀和利润转移项目上的工作以及委员会在这一领域所做的工作。他提到，第二版更新了《手册》的所有章节，以反映委员会工作的最新动向以及二十国集团/经合组织项目的最后成果。Ault先生报告说，与编写《手册》第一版时采用的方法类似，编写本修订版的工作反映了发展中国家、委员会成员和一些专题讲习班参与者等其他相关利益攸关方的投入和反馈。在回顾了《手册》结构和对现有章节的主要更新之后，他介绍了两个新章节的内容，并指出本出版物特别重视发展中国家的特殊情况，包括其行政能力和资源以及其税收制度的发展状态。

78. 在随后的讨论中，多名委员会成员和国家代表赞扬了在联合国国际税收合作能力发展方案框架内提供的出版物、讲习班和其他培训活动、在线培训以及开展的国内技术合作访问，并且鼓励发展筹资办公室继续进行并扩大其工作。成立了一个由委员会成员组成的咨询小组，为此类方案的实施提供咨询意见并提出建议。

#### L. 更新《发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》

79. 在该届会议期间，委员会讨论了如何执行其审查并视需要更新《发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》的任务。

80. Tonino先生回顾说，委员会第九届会议设立了一个小组委员会，目的是对《手册》进行最近一次更新。该小组委员会由Wolfgang Lasars协调，任务是为新手或经验不多的税务官员编写一本关于双边税务条约谈判的精简版实用培训手册。委员会第十届会议对草稿初稿进行了讨论。经过进一步审议，委员会第十一届会议(日内瓦，2015年10月19-23日)最后确定并通过了该《手册》。

81. Tonino先生指出，鉴于《手册》的通过时间，上述版本的《手册》既没有反映其后对《协定范本》及其注释所做的修改，也没有考虑二十国集团/经合组织税基侵蚀和利润转移项目工作最终成果的相关方面。因此，委员会多名成员确认有必要对《手册》进行更新，以反映这些最新发展。

82. 委员会成立了一个由Patricia Mongkhonvanit协调的小组委员会，根据下列任务提出《手册》的更新意见：

小组委员会的任务基于以下原则提出《联合国发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》的更新意见：

- 反映出当前版本的《联合国发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》和相关联合国注释，以及委员会正在做出的、促成修改《协定范本》及其注释的各项决定；

- 特别关注发展中国家的情况，并反映其在能力发展相关阶段的实际情况和需要；
- 借鉴在其他论坛完成的相关工作(特别是税务合作平台关于税务条约谈判工具包的工作)，并酌情为这些工作提供投入。

小组委员会的目标是向委员会提交一份更新的《手册》供其审议，以期在 2019 年获得通过。应在每一届会议上向委员会介绍工作的最新进展。小组委员会可能要求秘书处提供必要的投入，并在其资源范围内提供必要支持。

#### M. 与更新《联合国发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》有关的问题

83. 上届更新《联合国发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》小组委员会成员 Peters 女士就 2017 年更新版《协定范本》的主要修改做了发言。关于税基侵蚀和利润转移问题，她解释说，2017 年更新《协定范本》时所做的最重要修改可分为三类：(a) 一般性反滥用规则，包括一个新标题和澄清税务条约不应被用来为滥用条约和择约避税提供便利的新序言的措词，以及主要目的测试规则和惠益限制条款，后者与 2016 年更新版《美国所得税协定范本》中的惠益限制条款十分贴近。(b) 更多有针对性的反滥用规则，其中包括适用于支付出售拥有不动产的公司的股份所得红利和财产收益的新的 365 天持股期，以及适用于非个人双重居民的新的加比规则，缔约国主管当局可根据该原则按照相互协商程序达成协定；(c) 对常设机构定义的修改，特别是与被视为辅助或预备性质的活动清单和代理常设机构有关的定义。2017 年更新版《协定范本》还更新了第 1 条的注释，解释了反滥用规则与税务条约之间的关系，并纳入了关于主要目的测试规则和惠益限制条款的新注释。

84. Mensah 先生介绍说，此外，2017 年更新版《协定范本》所作的另一处修改是新增了涉及对技术服务费征税的第 12A 条，该条在讨论数字化经济对征税的影响——与发展中国家相关的问题时详细讨论过。

85. 秘书解释说，每届委员会都试图在其四年任期内更新《协定范本》。对《协定范本》的最近一次更新是 2017 年由上届委员会完成并批准的。仍需要完成一些编辑工作。

86. 委员会一些成员认为，虽然目前预计近期不需要对《协定范本》进行再次更新，但他们应该有机会讨论这一事项。因此，他们同意设立一个小组委员会，除其他外，可就对软件和混合实体征税做一些工作。小组委员会的任务如下：

小组委员会的任务是审议《联合国避免双重征税协定范本》(更新版)下一次更新版，为此提出建议并提供建议草稿，重点是与发展中国家关系最为密切的问题。

小组委员会将向 2018 年的委员会第十六届会议及其后历届会议提交报告，以期至迟在 2020 年第二十一届会议上完成工作。

## N. 其他事项

87. 委员会注意到，至关重要的是确保《联合国发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》、《联合国发展中国家转让定价实用手册》和采掘业征税手册等委员会的主要工作产品用联合国所有正式语文以电子版和印刷版的形式发布。委员会促请包括潜在供资者在内的各方作出努力，以确保尽快完成工作且符合质量要求。委员会还确认委员会网站必须内容明确且运行正常，并要求秘书处审查现有网站的有效性和用户便利度。

88. 提出的一些关切涉及可能对发展中国家很重要的其他税务问题，秘书处建议可编写一份立场文件或类似投入，供委员会审议。

## 第四章

### 需要经济及社会理事会采取行动的事项

#### 建议理事会通过的决定草案：委员会第十六届会议的地点、日期和临时议程

89. 国际税务合作专家委员会建议经济及社会理事会审查并通过以下决定草案：

#### 决定草案

#### 国际税务合作专家委员会第十六届会议的地点、日期和临时议程

经济及社会理事会：

(a) 决定国际税务合作专家委员会第十六届会议将于 2018 年 5 月 14 日至 17 日在纽约举行；

(b) 核准委员会第十六届会议的临时议程如下：

1. 共同主席致开幕词。

2. 通过议程和工作安排。

3. 讨论国际税务合作方面的实质性问题：

(a) 委员会的程序性问题；

(b) 更新《联合国发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》小组委员会的报告；

(c) 其他问题：

(一) 更新《联合国发展中国家转让定价实用手册》；

(二) 更新发展中国家采掘业征税问题手册；

(三) 更新《发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》；

(四) 集合投资工具的处理；

(五) 避免和解决争端；

(六) 能力建设；

(七) 环境税问题；

(八) 数字化经济对征税的影响——与发展中国家相关的问题；

(九) 发展项目的征税；

(十) 其他需审议的问题。

4. 委员会第十七届会议临时议程。

5. 通过委员会第十六届会议的报告。

