



第七十八届会议

临时议程* 项目 17(h)

宏观经济政策问题：在联合国促进
包容和有效的国际税务合作

在联合国促进包容和有效的国际税务合作

秘书长的报告

摘要

本报告根据关于在联合国促进包容和有效的国际税务合作的大会第 [77/244](#) 号决议提交，其依据是提交的书面材料以及与会员国和其他利益攸关方的协商。报告分析了国际税务合作中的现有安排，确定了使这种合作具有充分包容性和更为有效的其他备选办法，并概述了下一步可能采取的行动。报告中使用的分析办法是基于根据投入和分析得出的关于国际税务合作在实质性和程序性方面的包容性和有效性的定义。报告的结论表明，在充分考虑到现有的多边和国际安排的情况下，加强联合国在塑成税务规范和制定规则方面的作用，似乎是使国际税务合作充分包容和更有效的最可行途径。在这方面，报告确定了三个供审议的备选方案，每个方案都需要通过联合国、会员国主导的进程加以制定和商定。备选方案包括：(a) 一项关于税务的多边公约；(b) 一项关于国际税务合作的框架公约；(c) 一项国际税务合作框架。报告随后概述了与每个选项相关联的后续步骤。

* [A/78/150](#)。



一. 导言

1. 一国的国内税制反映了其价值观和国家优先事项，是其行使国家主权的一个基本方面。这包括：在征税范围方面的实质性和程序性选择；确定纳税人；确定税基和税率；征税方式；为社会、环境和经济行为制定激励措施；刺激贸易和投资。
2. 同样，国际税收制度应反映普遍价值观，包括《联合国宪章》第二条第一项所载的所有会员国主权平等的原则。因此，大会在其第 69/313 号决议中强调，国际税务合作的努力应在办法和范围上具有普遍性，并应充分考虑到所有国家、特别是特殊处境国家的不同需要和能力。
3. 在过去一个世纪里，国际税务合作主要侧重于减少各国自己的税收政策选择可能另外对生产性跨界贸易和投资造成的可能负面影响。主要办法是通过双边税务条约修改另外适用于跨界收入流动的国内税收规则的运作(就该条约关系而言)。这些条约力求协调缔约国的税收制度，以防止对收入和资本双重征税，而不会无意中使收入和资本免税。
4. 双边税务条约在全球范围内得到广泛应用。然而，许多国家没有缔结此类条约，或者只与其最重要的贸易和投资伙伴缔结了此类条约。在没有制定条约的情况下，各国对在其管辖范围内赚取的大部分收入保留不受限制的征税权利，充分行使这种权利可能会产生应考虑的影响，如双重征税。一国就是否通过缔结税收条约来限制其税收权作出决定，是对税收主权的一种行使。
5. 近些年，人们日益认识到，现行的基于条约的规则由于在管辖范围之间分配收入和资本征税权，为税基侵蚀和利润转移打开方便之门，需要加以更新，以反映在日益数字化和全球化的经济中可能开展业务的新方式。在 20 国集团支持下，经济合作与发展组织(经合组织)是讨论如何应对这些担忧的一个关键论坛。经合组织/20 国集团《税基侵蚀和利润转移包容性框架》已制定“双支柱解决方案”，主要旨在改变适用于大型多国企业的规则。¹ 然而，通过这一进程作出的改变不会充分消除一种更为普遍的不满，这种不满源自许多国家和利益攸关方长期持有的信念，即现有的税务条约规则没有为多国企业东道国及其产品市场国保留足够征税权。当前对充分包容、更为有效的国际税务合作的呼吁表明，各方一致认为有必要解决逃税、激进避税、洗钱和非法资金流动问题，并改善和建立对税收制度的信心。² 这一呼吁还表明，各方认识到有必要在更全面、可持续发展背景下框定国际税务合作，不仅涉及贸易和投资，而且涉及不平等、环境、健康、性别和代际问题。³

¹ 见 www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillarsolution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf。

² 见大会第 77/154 号决议。

³ 例如见经济及社会理事会发展筹资后续行动论坛近期成果，可查阅 <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/financing-development-forum/outcomes>；关于经社理事会国际税务合作特别会议的信息，可查阅 <https://financing.desa.un.org/ecosoc-special-meetings>；关于 20 国集团高级税务专题讨论会的信息，可查阅 www.g20.org/en/about-g20/#previous-summits。

6. 在这种多层次的背景下，大会在其第 77/244 号决议中以协商一致方式作出了一项可能具有开创性的决定：在联合国开始就如何加强国际税务合作的包容性和有效性进行政府间讨论，办法是评价其他备选办法，包括通过联合国政府间进程制定和商定一个框架或文书的可能性，同时充分考虑到现有的国际和多边安排。为此，大会请秘书长与会员国和其他方面协商，编写一份报告，分析现有安排，查明其他备选办法，并概述可能采取的下一步行动。

7. 因此，秘书处请会员国和其他利益攸关方提供书面投入。收到超过 80 份各式各样和经过深思熟虑的书面呈件。所有提交的材料都在 2023 年举行的经济及社会理事会发展筹资后续行动论坛会议之前公布，以促进多利益攸关方讨论现有国际税务合作安排中的短板和差距，以及使这种合作具有充分包容性和更为有效的其他备选方案。⁴

8. 按照大会第 77/244 号决议的要求，秘书处随后分析了涉及国际税务合作的有关国际法律文书、其他文件和建议。这项工作得益于内部专家和有资质的研究机构的广泛数据收集和分析。组织了非正式交流，以分享报告编写的最新情况，并听取会员国和其他利益攸关方对分析办法、初步结论和新出现的备选方案的反馈和进一步投入。⁵ 这些投入是推动国际税务合作努力的宝贵资源。

9. 本报告使用的分析办法基于关于国际税务合作的包容性和有效性的工作定义，该定义源自决议、书面呈件和讨论。报告在第二节中提供了这一定义，然后在第三节中加以应用，以分析现有的安排。在这一分析的基础上，报告确定了第四节中的其他备选方案，并在第五和六节中概述了可能采取的下一步行动。

二. 界定包容有效的国际税务合作

10. 在根据大会第 77/244 号决议评估会员国和其他利益攸关方提交的书面材料和投入以及分析国际税务合作的过程中，浮现了一些共同主题。投入和分析表明，有必要考虑充分包容和更有效的国际税务合作的实质性和程序性标准。

11. 在实质方面，决议和随后的投入侧重于在寻求加强国际税务合作时必须解决的一个紧迫的实际问题：如何支持各国行使其征税权，调动资源投资于可持续发展目标和气候行动，并促进与可持续发展目标相一致的财政政策。正如《亚的斯亚贝巴行动议程》所述，一国调动和有效利用国内资源是可持续发展筹资的核心。为了实现这些目标，还必须认识到税收制度中有许多利益攸关方，认识到合法性看法的重要性，以及其他国家政府和利益攸关方对国家政策选择可能作出的反应。然而，这些看法或可能的反应不应必然推动决策。

12. 因此，国际税收制度必须包括所有管辖范围都能有效执行的政策选项和安排，同时考虑到它们的不同需要和能力，以便帮助确保在通过相关市场参与等途径发生经济活动的地方缴纳税赋。国际税收规则需要在所涉专题允许的程度内尽

⁴ 见 <https://financing.desa.un.org/inputs>。

⁵ 见 <https://financing.desa.un.org/taxreport2023/events>。

可能简单和容易管理。需要足够的稳定性，这样企业才能合理地进行长期规划。与此同时，随着技术和商业模式以及国际税务合作格局的演变，该制度需要具有足够的灵活性和弹性，以持续确保公平的结果。

13. 许多投入和协商中强调的一点是，还必须根据制定和遵循国际税务规范的进程评价国际税务合作的包容性和有效性。出现的关键方面是参与、议程制定、决策和执行，包括监测、避免和解决税务纠纷。

14. 本着《亚的斯亚贝巴行动议程》的精神，包容和有效的国际税务合作将使所有国家能够依照权利和不带先决条件地有效参与制定对它们有影响的规则。有效参与意味着，程序必须考虑到所有国家的不同需要和能力，以便其在没有不适当限制的情况下对规范制定进程作出切实贡献，并支持它们这样做。它们都应有机会根据自己的偏好直接或通过国家分组参与议程制定、辩论和决策。税收主权还意味着，各国有权不参与某一进程，也有权选择不受其结果的约束。只有以这种自由选择的方式参与国际税务合作努力，才能确保各国能够为实质性成果提供投入并对其拥有自主权，从而确认其合法性，并为所有利益攸关方建立一个充分包容和更有效的制度。

15. 议程制定是一个极其重要的程序方面，因为查明和框定需要采取集体行动的税务挑战的方式往往预先决定了应对这些挑战的办法的范围和性质，以及处理这些挑战的优先次序。不同国家的经济状况非常不同，税收制度也非常不同，可能面临非常不同的税收相关挑战。因此，在制定国际税务合作议程时，所有国家都必须在进程和机构的支持下享有真正的参与机会，以便在决定讨论哪些议题、考虑哪些备选方案和选择行动方针时考虑到它们的不同需要和能力。

16. 包容和有效的国际税务合作需要在法律上建立起透明的决策结构，使规则明确，而不是为了迎合辩论一方或另一方的利益而进行调整。拥有透明的规则有助于确保所有参与者在程序上处于平等地位，并有同样的能力切实参与决策，无论是通过基于协商一致的进程还是基于表决的进程，或者两者的组合。例如，即使是一个基于协商一致的进程，也应规定一国在受到一项决定的约束之前采取确认行动。有关的治理结构，包括任何主席团或指导小组的组成等正式方面，必须经过认真谈判和商定，以确保它充分代表所有参与讨论的各方。此外，程序必须在催促其作出决定之前，为所有国家提供足够时间考虑其立场，包括在政府和其他利益攸关方内部进行协商。

17. 即使通过充分包容的进程作出决定，国际税务合作也不会更加有效，除非这些决定实际上由通过批准一项条约等途径同意受其约束的国家执行。在一个或多个管辖范围的行动可能破坏整体框架的情况下，进行监测，包括通过同伴审查，可能是适当的。任何此类监测都应按照衡量一国执行情况的明确标准进行，并平等适用于所有国家，同时铭记这种平等必须考虑到各国的不同能力，特别是在这方面最弱的国家。所有国家都应为制定这些标准提供投入，并在适用这些标准之前确信这些标准是适当的。

18. 各国政府之间以及(或者)纳税人和政府之间不可避免地会就国家执行和解释任何政府间进程产生的国际税收规则的方式产生争端。虽然一些国家的国内法律制度可能提供解决争端所需的客观诉讼地,但并不是所有国家都会这样做。因此,在程序上,充分包容和更有效的税务合作制度需要强有力的程序,以便在国内程序不足的情况下,根据国内法和有关管辖范围的国际承诺,有原则和有效地避免和解决税务争端。应通过包容各方的进程就此类争端解决程序达成一致,以帮助确保它们得到所有参与管辖范围的信任,并通过根据公认条约解释准则反映所达成一致的结果保持这种信任。为此,将需要在该制度中纳入对发展中国家、特别是最不发达国家的特殊考虑,以及在涉及其利益的情况中提供的支助。

三. 评估当前国际税务合作的包容性和有效性

19. 本节分析涉及国际税务合作的相关国际法律文书以及其他文件和建议在多大程度上具有包容性和有效性。为此目的,本节评估联合国和经合组织制定的国际税务合作文书和安排在多大程度上符合第二节所载的实质性和程序性标准,这两个国际组织在制定国际税务合作多边规范方面发挥了重要作用。与整个报告一样,本分析基于收到的书面材料、基于证据的独立学术研究以及内部专家对大会第 77/244 号决议所述问题的广泛分析。

A. 联合国

20. 联合国是一个以所有 193 个会员国主权平等原则为基础的国际组织。联合国在国际税务合作方面的作用主要由大会和经济及社会理事会履行,并得到国际税务合作专家委员会的支持。⁶

21. 《亚的斯亚贝巴行动议程》在其七个行动领域内,包括承诺减少有害的税务做法、加强税收在发展筹资中的作用以及增加发展援助以支持公平和有效的税收制度。如上所述,《亚的斯亚贝巴行动议程》呼吁开展在办法和范围上具有普遍性并充分考虑到所有国家、特别是特殊处境国家的不同需要和能力的国际税务合作。

22. 发展筹资后续行动论坛允许所有会员国和其他利益攸关方自由参与审查进展情况并提出建议,以支持这些承诺的持续落实。税收问题通常被列入论坛的议程。然而,该论坛的作用不包括就国际税务合作问题制定详细的规范。

23. 联合国在制定国际税务合作规范方面的作用由国际税务合作专家委员会履行,该委员会的成立源于对现有国际税务合作模式不能满足所有国家需要的长期关切。1967 年,经济及社会理事会认识到,有必要为希望缔结税收条约的发展中国家提供一种替代办法,以取代经合组织编制的 1963 年避免双重征税协定草案所载以居住国税收规则为主的规则。这些规则虽然在资本流动平衡的国家之间的条约中提供了大致等等的惠益,但在发达国家和发展中国家之间的条约中往往将税收主要分配给发达国家。因此,后由国际税务合作专家委员会接替的国际税务合作特设专家组受命制定并随后不断更新一份征税协定范本,在更好保护发展中国家税收和营造有吸引力投资环境的目标之间取得平衡。

⁶ 关于联合国其他机构和布雷顿森林机构在税务问题上的作用的资料,见 E/2011/76。

24. 专家委员会根据其任务规定⁷ 制定国际税务规范，并就税务政策和管理提出指导意见和建议，特别关注发展中国家的需要。在《联合国发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》的背景下，这导致起源国的征税权稳步扩大，超出根据经合组织《所得和财产双重征税协定范本》规定制定的双边条约将规定的权利。这种扩大特别包括允许对不满足传统“实体存在”测试的某些远程服务提供者征税的规定，这对发展中国家来说是一个非常重要的问题。这些规则有助于保护起源国的税基，是解决不平等问题的第一步，这一问题产生于当地实体公司须为其利润缴税，因为它们满足实体存在测试，而远程服务提供者却无须缴税。关于利得征税的扩大规则，包括关于“离岸间接转移”的规则，有助于确保发展中国家能够对虽为非居民获得但与其领土有着千丝万缕联系的利得征税。

25. 定期更新《发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》有助于在双边税务条约中采纳《联合国协定范本》的规定，该手册是一份实用指南，涵盖税务条约谈判的所有方面，包括《联合国协定范本》规则的宗旨和实施。通过阐述广泛的观点并提供各国可根据其现实情况和优先事项进行选择的各种备选方案，《联合国协定范本》和《联合国发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》借助于能力建设，可协助各国在谈判中制定和阐明本国的条约政策。

26. 在实质方面，联合国在国际税务合作方面的工作被认为是包容和有效的。国际税务与发展中心跟踪《联合国协定范本》中出现但未在经合组织《征税协定范本》中出现的规定在双边税务条约中的出现情况，发现这些规定正变得越来越普遍。⁸ 如此程度影响力的实现可归因于指导意见满足发展中国家需求并考虑到发展中国家的能力的方式(例如，通过强调可管理的解决办法)，而这与编写指导意见的方式有内在联系。⁹ 从税收与可持续发展的角度看，联合国关于国际税务合作的工作正在扩展到新的专题领域，如环境税、健康税和财富税。¹⁰

27. 在程序方面，专家委员会不符合依照权利和不带先决条件地普遍参与的标准。专家委员会是一个专家组，成员以个人身份任职。25名成员的挑选反映公平地域分配，成员组成每四年改变一次，并代表不同的税制。这一点，再加上其工作方式和多利益攸关方的参与，确保联合国的指导性产品反映了广泛的意见。然而，虽然提名过程对所有国家开放，但它们没有权利直接参加专家委员会制定规范的过程。

⁷ 经济及社会理事会第 2004/69 号决议。

⁸ 见国际税务与发展中心，“Tax treaty norms among lower-income countries and the role of the United Nations model: past, present and potential” (即将出版)。

⁹ 发展中国家经常指出它们倾向于易于管理的税收规则，如预扣税。见国际财政文献局，*Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations* (即将出版)。

¹⁰ 专家委员会编制与税务政策和管理有关的许多其他指导性产品，可查阅 <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/publications>。本报告没有讨论这些产品，因为如果没有从审查税收条约谈判结果所获得的那种证据，就更难分析这种指导性产品的影响，而在有关条约的谈判和公布之间有一段时间间隔。

28. 其他程序标准没有得到满足的原因完全是这种缺乏对专家委员会的普遍参与的情况。在这些限制的范围内，委员会的议程制定过程是开放的。每个新成员在其第一次会议上，在其广泛的任务授权范围内决定工作方案和适当的小组委员会结构。此外，会员国和其他观察员可以自由地就委员会的工作方案提出建议。

29. 同样，专家委员会的决策过程也是透明的，载于“国际税务合作专家委员会的做法和工作方法”，¹¹ 这些做法和工作方法参考并基于经济及社会理事会议事规则。大多数提案是以协商一致方式通过的；表决相对少见，但为确认多数人是否赞成一项提案时可能出现表决的情况，这可随后导致就如何在指导性产品中反映多数和少数意见作出基于协商一致的决定。这种对不同观点的反映意味着各国可以根据其具体情况采取最适当的政策。委员会的许多小组委员会吸收来自国际货币基金组织、经合组织、世界银行和区域组织以及民间社会、学术界和工商界的多利益攸关方参与者，以帮助在整个起草过程中打磨指导性产品。

30. 争端解决方面的情况好坏参半。如上所述，委员会关于税务条约的专门指导意见在发展中国家缔结的条约中得到广泛和越来越多的采用。其中许多规则往往基于预扣税，其简单性与替代规则相比，可能会减少争端的数量。出现争端时，应通过相关条约规定的共同商定程序加以解决。尽管《联合国协定范本》包括由各国规定对争端进行有约束力的仲裁的选项，¹² 但发展中国家缔结的条约中包括这一选项的相对较少。

B. 经济合作与发展组织

31. 目前有 38 个经合组织成员国，每个国家的人均国民总收入都使其位列世界银行定义的“中等偏上收入经济体”或“高收入经济体”。它们都不是最不发达国家、内陆发展中国家或小岛屿发展中国家。成为经合组织成员需要一个严格的审查过程，包括为评价候选国执行经合组织相关法律文书的意愿和能力进行技术审查。大多数经合组织成员国来自欧洲和美洲，没有一个来自非洲。¹³ 经合组织于 2022 年通过了巴西、保加利亚、克罗地亚、秘鲁和罗马尼亚的加入路线图。

32. 在国际税务合作方面，经合组织财政事务委员会通常制定议程，并批准其工作组编制的技术工作产品。该委员会的工作得到税务政策和管理中心的支持。通过 20 国集团，委员会的税务议程也受到不是经合组织成员的大型发展中国家经济体(阿根廷、巴西、中国、印度、印度尼西亚和南非)的影响。此外，委员会的许多工作都是通过《税基侵蚀和利润转移包容性框架》进行的。¹⁴

33. 经合组织在税务政策和管理方面编制了广泛的指导文件，被公认为具有很高的技术质量。例如，这一点反映在国际财政文献局编写的本报告投入文件中。¹⁵

¹¹ 见 <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/working-methods>。

¹² 国际税务合作专家委员会于 2021 年发布了《联合国避免和解决税务争端手册》。

¹³ 南非是经合组织的一个主要伙伴。见 www.oecd.org/southafrica/south-africa-and-oecd.htm。

¹⁴ 《税基侵蚀和利润转移包容性框架》没有专门秘书处；由经合组织秘书处提供秘书处服务。

¹⁵ 见国际财政文献局，*Promotion of Inclusive and Effective Tax* (即将出版)。

国际财政文献局的报告还表明，一般而言及在各专题领域，经合组织的指导意见在发达国家比在发展中国家得到更广泛的采纳。¹⁶ 报告指出了造成这种情况的几个原因，包括：规定和管理具有复杂性，发展中国家缺乏能力，以及在税基侵蚀和利润转移项目的背景下错失了一些机会，无以“全面处理被认为对发展中国家最紧迫的关键问题。这些问题包括浪费性税收激励、对跨境服务(特别是数字或非实体服务)征税、间接转让资产，以及某些转让定价问题，例如缺乏可比性数据”。¹⁷

34. 这些缺点助长了发展中国家的一种看法，即拟议改革的预期收益将微乎其微，尤其是与实施成本相比。¹⁸ 这一看法得到了大量数据的支持，也与许多国家组和民间社会以书面形式以及在经济及社会理事会国际税务合作特别会议上提交的投入一致。引起特别关切的是经合组织/20 国集团包容性框架进程正在制定的“双支柱解决方案”，其目的是处理对数字化和全球化经济征税的问题和限制有害的税收竞争。包容性框架目前有 143 个成员管辖区，¹⁹ 其中包括 193 个联合国会员国中的 126 个。

35. 支柱一侧重于大型多国企业在其中销售其产品和服务的市场管辖区的税收。它由两部分组成：数额 A 和数额 B。

36. 在数额 A 下，支柱一提出了一种公式办法，使用基于收入的分配标准，将最大和最赚钱的多国企业的剩余利润的一小部分分配给市场管辖区。许多长期主张将利润分配给市场管辖区的国家最初对这种办法表示欢迎，认为这是朝着确保国际税收规则承认市场管辖区有权分享企业剩余利润的第一步。然而，许多国家认为数额 A 的数量范围太窄，分配给市场管辖区的数量太低。²⁰ 此外，许多国家认为这些规则过于复杂，不能很好地适应它们的特定情况。按照设计，数额 A 需要通过一项多边公约来执行，以便只有在根据公约的规定获得足够的批准后才能生效。另一个令人关切的问题是，尽管各国将能够就数额 A 向少数多国企业征税，但它们同时放弃了对所有企业征收数字服务税的权利，其中包括不须缴纳数额 A 的较小企业，但这些企业可能拥有巨大的市场份额，也可能利润丰厚。

37. 在数额 B 下，支柱一提议对现行独立交易标准进行国际协调适用，以期为公司或分公司在市场国家履行的某些基线营销和分销职能分配预先确定的固定回报。数额 B 旨在增强税收确定性，减少纳税人与税务部门之间颇耗资源的争议。它的目的是让税务管理能力较低的国家受益。然而，迄今尚未就数额 B 的范围和机制达成一致，其能否通过取决于关于数额 A 的多边公约的执行情况。

¹⁶ 同上。例如，关于混合实体和工具的各种“关联”规则要求各国掌握关于其他国家中交易处理情况的信息，并已被 30 多个发达国家采用，但只有一两个发展中国家采用了这些规则。

¹⁷ 同上。

¹⁸ 同上。

¹⁹ 其中 17 个管辖范围不是主权国家，但与经合组织成员国有各种关系，如海外领土。

²⁰ 例如见国际货币事务与发展二十四国政府间小组的评论。可查阅 <https://www.g24.org/wpcontent/uploads/2022/03/Comments-of-the-G24-on-the-IF-July-Statement.pdf>。

38. 支柱二旨在设定按管辖范围划分的“超额利润”全球最低有效税率，以限制国家之间的税收竞争，无论是通过一国税收制度的一般结构还是通过给予税收激励开展的竞争。²¹ 虽然这种税收激励经常被用来吸引投资，但它们也可能导致效率低下和国家之间有害的税收竞争。根据支柱二，如果一国对一家企业的当地业务征收的实际税率低于商定的最低税率，其他国家可以征收补充税以弥补差额。此外，税收扣除额可能会显著降低当地的有效税率。纳税人和管理部门的合规负担将相当大，特别是考虑到各国执行立法的情况可能不同。²² 目前，许多国家似乎对支柱二的实施持观望态度。²³ 许多国家还担心，其他国家若执行支柱二，将损害它们的税收主权和通过税收扣除额吸引和激励投资的能力。

39. 税务透明和信息交流问题全球论坛目前有 168 个成员管辖区，该论坛继续制定指导意见，以扩大和改进税务信息交流。²⁴ 交流信息可以帮助各国识别逃税和激进的税收规划。能够满足《金融账户涉税信息自动交换标准》参加要求的发展中国家在一些涉及较高收入居民的情况中报告了积极成果。然而，许多发展中国家可能难以遵守互惠要求或达到参加《金融账户涉税信息自动交换标准》规定的交流所需的高度保密标准。制定《金融账户涉税信息自动交换标准》是为了在各国的电子匹配系统中无缝使用交流的信息。许多发展中国家仍在开发这些匹配系统，而且在实践中，《统一报告标准》的保密规定可能要求发展中国家将收到的信息完全从其国内税务记录中隔离出来。

40. 根据国际财政文献局的报告，这些问题反映的现实是，“官方的参与和承诺并不一定意味着所有参与管辖范围的有效适用或执行”。²⁵ 报告特别指出，发展中国家可能认为该系统提供的好处不足以证明所需资源的合理性，而这些资源可用于与经济发展有关的更紧迫优先事项。

41. 如以上分析所述，有大量证据表明，通过这些进程产生的实质性指导意见通常具有较高的技术质量，但发展中国家往往没有加以执行。这是因为它们认为指导意见没有回应其更紧迫的需要和优先事项，反而从这些问题上抽走了资源，并且(或者)由于其税务管理能力，它们没有能力执行指导意见。因此，包容和有效的国际税务合作的实质性方面似乎没有得到充分满足。

42. 全球论坛和包容性框架制定的实质性规则在满足发展中国家需要方面的成效有限，这可以溯源到妨碍发展中国家充分参与制定议程和决策进程的程序性问题。²⁶ 此外，加入全球论坛的国家必须承诺执行应请求交流信息的标准以及《统

²¹ 支柱二还包含一项适用于某些集团内付款的范围狭窄的应税规则，该规则触发上调至 9% 的名义税率。

²² 税务监察员无国界倡议已决定协助有明确需求的国家实施支柱二。

²³ 例如见普华永道会计师事务所跟踪系统，可查阅 www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html。

²⁴ 全球论坛自 2009 年以来设有专门秘书处。

²⁵ 国际财政文献局，*Promotion of Inclusive and Effective Tax* (即将出版)。

²⁶ 国际税务与发展中心，“Inclusive and effective international tax cooperation: views from the Global South” (即将出版)。

一报告标准》。同样，希望加入包容性框架的国家必须承诺遵守税基侵蚀和利润转移行动的最低标准。²⁷ 在每一种情况下，它们还必须支付年费。²⁸ 要求管辖范围付费参加讨论并在接受现有标准后才获准参加，这违背了普遍参与、依照权利、不带先决条件的原则。

43. 不是经合组织成员国的国家必须承诺适用在它们成为该准则制定机构成员之前制定的规则，即应请求交流信息的规定、《统一报告标准》以及税基侵蚀和利润转移最低标准，这一义务不符合所有国家都应参与议程制定的程序标准。

44. 在全球论坛和包容性框架编制的出版物中，一贯指出所有成员“以协商一致方式”“平等”参与决策进程。不是经合组织成员国的国家被称为“税基侵蚀和利润转移联系国”。然而，在实践中，国际税务人员较少的国家可能难以影响这些论坛的决策进程。就包容性框架而言，除非一国提出反对，否则即被视为同意一项提案。不需要肯定地“选择加入”成为协商一致的一部分。因此，一个跟不上工作节奏而且从未对一项提案发表意见的国家就被视为同意该提案。

45. 对于作为税基侵蚀和利润转移项目一部分制定的最低标准，根据商定的国家执行情况衡量方法，制定了同伴审查机制，并随着时间的推移纳入了包容性框架的工作。全球论坛也有一个同伴审查制度，用于分析信息交流规定的法律框架和实际执行情况。因此，包容和有效的国际税务合作与审查标准执行情况有关的程序性方面似乎得到了满足。

46. 税基侵蚀和利润转移行动 14 旨在通过相关的共同商定程序改进管辖范围之间与税务有关争端的解决。同伴审查机制的初步调查结果表明，各国已对其主管部门进行了改组，以便更及时地解决共同商定程序案件，结案数量大幅增加。然而，在考虑到这些积极趋势时，应当指出，许多发展中国家推迟了其同伴审查。²⁹ 就此而言，解决争端的情况似乎喜忧参半。

四. 审议使国际税务合作具有充分包容性和更有效的备选方案

47. 上述对现有国际和多边安排的分析表明，这些安排不能满足充分包容和更有效的国际税务合作的主要要素。经合组织采取了若干举措，吸收非经合组织成员国参与和接触其工作，但其中许多国家发现，阻碍它们切实参与议程制定和决策的障碍很大。因此，通过经合组织这些举措制定的实质性规则往往不能充分满足发展中国家的需要和优先事项，而且(或者)超出它们的执行能力。

48. 联合国认识到需要提供指导意见，为处于不同发展水平的国家提供适当的不同选项。这样的指导意见被发展中国家广泛使用。然而，它是由专家委员会编写的，委员会是一个小型专家组，其成员以个人身份任职。即使会员国和其他观察

²⁷ 税基侵蚀和利润转移行动 5、6、13 和 14。

²⁸ 2022 年，加入包容性框架的年费为 21 500 欧元(约合 24 000 美元)。2016 年，全球论坛的最低年费为 15 300 欧元(当时不到 17 000 美元)。

²⁹ 国际财政文献局，*Promotion of Inclusive and Effective Tax* (即将出版)。

员广泛参与委员会的工作，其指导意见的地位也不同于通过政府间进程制定和商定的指导意见。虽然国际货币基金组织和世界银行等其他政府间组织就税收问题向其成员提供咨询，但这些组织并不在国际税务合作领域集体制定规范。

49. 第二和第三节中的分析表明，在充分考虑到现有的多边和国际安排的情况下，加强联合国在制定税务规范和制定规则方面的作用，似乎是使国际税务合作充分包容和更有效的最可行途径。联合国政府间进程将利用现有的优势，弥补当前国际税务合作努力中的差距和短板，而不是重复现有的进程。它将借鉴和加强联合国与经合组织在国际税务领域的长期和多层次合作，两组织在许多其他领域也开展这种合作。

50. 联合国在达成和执行关于政治上敏感和技术上复杂的问题的满足各方需要的多边协定方面拥有丰富的经验。其中一些多边协定是由其他机构发起的，但只是在通过联合国进程重新开始谈判并最终得以缔结和商定后，才成为全球标准。³⁰

51. 大会第 77/244 号决议提及关于通过联合国政府间进程制定和商定的国际税务合作框架或文书的可能备选方案。当然，备选方案可以涵盖一系列可能的形式，可通过结构上的安排让这些形式包含第二节所述关于包容和有效的国际税务合作的所需程序性要素，从而产生支持各国适当行使其税权和调动资源投资于可持续发展目标和气候行动的实质性规则。

52. 由于“框架或文书”的概念可能范围较广，本节将把这些备选方案浓缩为三种一般性办法，以便在联合国就这一专题进行下一阶段的政府间讨论。鉴于在国际税收规则方面的高度确定性对税务部门、纳税人和其他利益攸关方而言是必要的，其中两个备选方案将在某些方面规定具有约束力的法律承诺。这两种备选方案之间的主要区别与范围和进程有关。然而，认识到可能并非所有会员国都同样支持加强联合国的税务规范制定作用，因此确定了第三个备选方案。该方案提出了协调职能。虽然这一备选方案不需要一份具有法律约束力的文书，但它提供的确定性较低，达不到建立一个足够稳定的国际税收制度的需要。

备选方案 1：关于税收的多边公约

53. 第一个备选方案是一项具有法律约束力的公约，有时也被称为“标准多边公约”，其中可能涵盖广泛的税收问题。它将具有“规制性”，因为它将规定产生义务的具体规则，包括可能对行使税收权施加限制的规则。此类公约的许多规定可能类似于双边税务条约中的规定。公约将包括公约目标说明和关键术语的定义。然后，它将规定被认为对适当调动国内资源至关重要的强制性、最好是可强制执行的义务，包括关于报告和交流税务信息以及加强国内扶持性环境的规则。该公约还将建立一个监测机制，以确保遵守信息报告和交流规则，并建立争端解决程序，以处理缔约方未能遵守其承诺的问题，例如关于跨管辖范围分配收入的任何规则。³¹

³⁰ 例如见 <https://unctad.org/topic/competition-and-consumer-protection/un-guidelines-for-consumer-protection>。

³¹ 这一描述按照税收背景进行了调整，基于 Koen De Feyter, “Type and structure of a legally binding instrument on the right to development”, 2019。

54. 一项可能具有全面性的多边税务公约的可行性取决于：(a) 就有必要在全球一级以具有法律约束力的方式处理公约将规定的税务问题达成政治协议；(b) 有能力就办法达成协商一致。如果在一些但并非所有要处理的问题上达成一致，一项全面协定便可能不可行，但具有法律约束力的公约仍可用于通过更有针对性的协定，例如关于与税收有关的非法资金流动的联合国多边公约，在最紧迫的问题上取得快速进展。

备选方案 2：国际税务合作框架公约

55. 第二个备选方案，即框架公约，也将是一项具有法律约束力的多边文书，但具有“基本”性质，因为它将建立一个国际税收治理的总体制度。因此，框架公约将概述未来国际税务合作的核心原则，包括合作框架的目标、指导合作的主要原则和治理结构。框架公约还可包括体制规定，以便设立一个供各国间讨论的全体论坛，该论坛有权通过更多的规范性文件，之后各国可成为文书缔约方。

56. 框架公约的议定书可以列出附加的“规管”方面，就特定专题规定更详细的承诺，使各国能够根据其优先事项和能力选择加入和选择退出。如果就某些行动项目达成了充分一致，其中一些议定书可以与框架公约同时谈判。例如，这可能包括一项关于非法资金流动问题处理措施的议定书。

57. 由于框架公约具有灵活性，³² 已经通过谈判达成一些框架公约，以处理若干不同问题，包括保护环境、³³ 改善公共卫生³⁴ 和保障人权。³⁵ 公约允许缔约方通过同意开始讨论来逐步处理一项问题，尽管在支持具体解决办法方面并没有达成强有力的政治共识。如果框架公约包括报告要求，它可以帮助缔约方就相关事实达成共同理解，推动今后达成更多一致。不过，通过一项框架公约有可能最终推迟实施有效变革所需的详细且实际的法律和技术工作。

备选方案 3：国际税务合作框架

58. 第三种备选方案是制定一项不具约束力的多边议程，以便在国际、国家、区域和双边各级就改进税务规范和能力采取协调行动。一些问题，如消除非法资金流动，需要全球采取行动，因为少数几个管辖范围可能会破坏大多数管辖范围的努力。对于其他一些事项，如在双边情况下应适用于跨境支付的适当预扣税率，没有必要采取单一的做法。改善税务管理的措施自然是在国家一级开展的，但它们可以而且经常得到多边和区域进程的支持。通过该框架运作的会员国将分析税务问题，以确定在哪一个或几个层面开展协调行动最为有效。

³² Daniel Bodansky and World Health Organization Tobacco Free Initiative, “The framework convention/protocol approach”, 1999. 可查阅 <https://apps.who.int/iris/handle/10665/65355>。

³³ 例如《联合国气候变化框架公约》。

³⁴ 例如《世界卫生组织烟草控制框架公约》。

³⁵ 例如《保护少数民族框架公约》。

59. 实质上，这一框架类似于备选方案 2，因为它将确定国际税务合作的原则或模式，但这种原则或模式不是法律承诺的对象。经常从专题政府间会议的结论中形成框架。³⁶

60. 如果达成的政治共识是，某一特定问题不仅需要协调一致的行动，而且还需要在全球一级作出具有约束力的法律承诺，大会可以决定批准谈判一项类似备选方案 1 或备选方案 2 的文书。因此，所确定的三个备选方案并不是相互排斥的，因为提供关于国内税收规则的提议的框架可以与侧重于国际税收规则的多边税务公约或框架公约共存。

61. 为了协助会员国和其他利益攸关方审议这些备选方案，下表着重介绍每一种备选方案的突出特点。³⁷

三种备选方案的特点

特点	备选方案		
	多边税务公约	国际税务合作框架公约	国际税务合作框架
性质是什么？	具有约束力的法律协定，确立关于国际税务合作的可执行义务，如信息交流，从而可能修改缔约方的税权；主要是规制性的	在国际税务合作领域建立一般治理制度的具有约束力的法律协定；主要具基本性质，借助议定书通过规管方面	关于改进税务规范和能力的国际、国家、区域和双边各级协调行动的非约束性议程
何时最可能有效？	就需要在全球一级处理某个问题达成政治共识，并就解决办法达成协商一致的时候。如果仅就具体问题达成共识，在可能时达成不太全面的协定是一个备选方案，例如联合国关于与税收有关的非法资金流动的多边公约	没有就具有约束力的实质性措施立即达成政治共识和(或)问题正在变化时，因为这一备选方案允许逐步取得进展	没有就实质性措施达成政治共识，或者问题的某些方面需要采取多层次办法，或者最好是在国家、区域或双边一级而不是在全球一级加以处理，尽管这种办法仍然以框架为指导
参加	普遍	普遍	普遍
议程制定	普遍	普遍	普遍
决策	谈判：大会规则 持续：根据公约的规定，并辅之以缔约方大会的决定和行动	谈判：大会规则 持续：根据公约的规定，并辅之以缔约方大会的决定和行动	谈判：大会规则
执行	公约规定	框架公约规定	各国自愿参与框架内确定的国际、国家、区域或双边行动

³⁶ 例如，《2015-2030 年仙台减少灾害风险框架》即是通过利益攸关方协商启动、随后进行政府间谈判、经第三次联合国世界减少灾害风险大会批准并经大会第 69/283 号决议通过。

³⁷ 表中提及的包容和有效的国际税务合作的构成部分说明见第二节。

特点	备选方案		
	多边税务公约	国际税务合作框架公约	国际税务合作框架
争端解决	公约规定	框架公约规定	不适用，因为没有具拘束力的义务

五. 下一步行动

62. 本节概述每个备选方案将需要采取的下一步行动。

63. 如果选择备选方案 1，即制定一项多边税收公约，下一步例如将是设立一个由会员国领导的政府间特设咨询专家组，为谈判这一文书拟定工作范围草案。专家组将审查此类公约可能涵盖的问题以及这些问题为何需要由此类公约加以处理，以便就此类协定的范围——一项全面的多边税务公约还是一项侧重于具体国际税务合作问题的公约——提出建议。专家组将通常被要求在大会下届会议上提出工作范围。随后，如果大会同意这些建议，就可以成立一个由会员国领导的政府间特设谈判小组，就公约进行谈判。

64. 如果选择备选方案 2，即一项框架公约，下一步将是类似的。鉴于框架公约是以更笼统的措辞起草的，或许可以从一个由会员国领导的政府间特设谈判小组开始，责成其起草工作范围。但是，由会员国牵头的政府间特设咨询专家组可能更适合确定是否有可能在谈判框架公约的同时谈判任何实质性议定书，这样遵循与关于多边税务公约的备选方案 1 相同的两步程序可能是可取的。

65. 如上所述，协调行动的框架常常脱胎于专题会议。如果选择备选方案 3，则可设立一个由会员国领导的政府间特设专家组，并责成其充当筹备委员会，以开展会议的实质性和组织性筹备工作，包括就最紧迫的国际税务合作问题谈判投入文件和成果文件草案。

66. 备选方案 1 和备选方案 2 的下一步似乎比备选方案 3 更耗时，但如果目标是制定具有约束力的法律承诺，则慎重的做法是适当的。然而，包容和有效的高级别会议筹备进程需要时间，因此，采取下一步步骤的速度在三个备选方案之间可能没有太大差别。

67. 最后，大会第 77/244 号决议概述了下一步可能采取的行动，即设立一个会员国领导的、不限成员名额的特设政府间委员会，就加强国际税务合作的包容性和有效性的各种备选方案提出行动建议。如果大会第七十八届会议不能就今后的道路达成一致，这一步骤将是适当的。

六. 支持加强联合国在使国际税务合作充分包容和更加有效方面的作用

68. 要开展使国际税务合作充分包容和更有效的任何备选方案，都需要所有会员国更多地参与联合国关于税务问题的政府间讨论。这将取决于各国政府决定将联合国的国际税务谈判作为优先事项，并为这些谈判投入足够的资源，以确保其本

国的需要和能力得到表达和充分考虑。还可能需以财政和人力资源的形式增加对国际组织、民间社会和其他利益攸关方能力建设的支持，并需要这些组织秘书处之间继续协调和协作，包括通过税务合作平台，以及与区域间、区域和次区域组织继续协调和协作。

69. 国际组织、区域税务组织、政府发展机构、民间社会组织和学术界目前的能力建设活动³⁸ 往往侧重于协助发展中国家执行现有税收规则和改进与这些税收规则有关的税务管理。然而，正如发展中国家在 2023 年经济及社会理事会国际税务合作特别会议上指出的那样，如果这些规则不能充分针对它们的情况，为执行这些规则提供的技术援助将不能解决它们在税务政策和管理方面最直接的关切和能力建设需要。³⁹

70. 此外，为本报告投来的许多意见请国际组织、民间社会组织，也许最重要的是请区域税务组织提供能力建设，以协助发展中国家更有效地参与多边讨论。这些组织对协助这一进程至关重要。进一步协调它们的活动将有助于确保最佳利用资源，以满足对符合各国不同需要和优先事项的税务政策和管理能力建设支持的高度需求，包括在有效参与多边进程方面。

七. 总结和结论

71. 本报告出炉之际，人们正日益迫切担心，国际金融架构以及相伴的国际税收制度没有充分支持大流行后的经济复苏、可持续发展目标筹资和气候行动。目前正在就对国际金融架构进行重大改革的可能性进行全球讨论。与此同时，正如大会关于在联合国开始关于税务问题的政府间讨论的决定所反映的那样，各方已经达成共识，认为需要加强国际税务合作，打击尤其抽走发展中国家亟需的资源的避税和逃税以及非法资金流动，并需要建立更公平、更包容和有效的税收制度，这对于建立信任和推动全球可持续发展议程所设想的变革至关重要。

72. 国际社会断不能错过在这方面取得有意义进展的这个机会。按照决议的要求，本报告分析了现有安排，确定了其他备选方案，并概述了下一步可能采取的步骤。会员国必须权衡各种备选方案，并在本届会议期间及时作出决定，确定最适当的备选方案和下一步行动，以实现充分包容和更有效的国际税务合作，促进可持续发展。这一决定应考虑到可能于 2025 年举行的第四次发展筹资问题国际会议所提供的机会。秘书长向所有利益攸关方深表感谢，感谢他们提供宝贵意见，并期待他们在今后数月参与其中。

³⁸ 指示性清单见 <https://financing.desa.un.org/inputs>。

³⁹ 见联合国，经济及社会理事会，国际税务合作特别会议正式摘要，2023 年 3 月 31 日，纽约，第 14 段。