



## 经济及社会理事会

Distr.: General  
15 January 2009  
Chinese  
Original: English

## 国际税务合作专家委员会第四届会议的报告

(2008 年 10 月 20 日至 24 日)

## 摘要

本报告载有 2008 年 10 月 20 日至 24 日在联合国日内瓦办事处举行的国际税务合作专家委员会第四届会议的结论和建议。委员会是根据 2004 年 11 月 11 日经济及社会理事会第 2004/69 号决议设立的，由 25 名专家组成，专家以个人身份任职，为期 4 年。委员会讨论了下列实质性项目：(a) 评注审查中的一般问题；(b) 对发展项目的征税；(c) 常设机构的定义；(d) 条约的不当使用；(e) 信息交流，包括《联合国合作打击国际逃税避税行为守则》；(f) 修订《联合国发达国家与发展中国家双边税务条约谈判手册》；(g) 解决争端；以及(h) 伊斯兰金融工具的处理。秘书处还简要说明了委员会的任务和工作与 2008 年 11 月 29 日至 12 月 2 日在多哈举行的审查蒙特雷共识执行情况的发展筹资问题后续国际会议的联系，委员会就此问题进行了长时间的讨论。

根据对上述专题的讨论，委员会还拟定了一套结论和建议，供经济及社会理事会、会员国、委员会未来成员和秘书处酌情审议。



## 目录

| 章次                                        | 段次     | 页次 |
|-------------------------------------------|--------|----|
| 一. 导言 .....                               | 1-6    | 3  |
| 二. 会议安排 .....                             | 7-20   | 5  |
| A. 委员会主席宣布会议开幕 .....                      | 7      | 5  |
| B. 通过议程和工作安排 .....                        | 8      | 5  |
| C. 审查蒙特雷共识执行情况的发展筹资问题后续国际会议 .....         | 9-20   | 5  |
| 三. 讨论国际税务合作的实质性问题 .....                   | 21-78  | 7  |
| A. 评注审查中的一般问题 .....                       | 21-25  | 7  |
| B. 对发展项目的征税 .....                         | 26-27  | 7  |
| C. 常设机构的定义 .....                          | 28-39  | 8  |
| D. 条约的不当使用 .....                          | 40-51  | 10 |
| E. 信息交流, 包括《联合国合作打击国际逃税避税行为守则》的拟议案文 ..... | 52-60  | 12 |
| F. 解决争端 .....                             | 61-69  | 13 |
| G. 《发达国家与发展中国家双边税务条约谈判手册》 .....           | 70-75  | 14 |
| H. 伊斯兰金融工具的处理 .....                       | 76-78  | 15 |
| 四. 委员会第五届会议日期和议程 .....                    | 79-89  | 16 |
| 五. 通过委员会第四届会议报告 .....                     | 90-91  | 19 |
| 六. 结论和政策建议 .....                          | 92-110 | 20 |

## 第一章

### 导言

1. 根据经济及社会理事会第 2004/69 号和第 2008/16 号决议，国际税务合作专家委员会第四届会议于 2008 年 10 月 20 日至 24 日在日内瓦举行。
2. 出席专家委员会第四届会议的有 22 名税务专家和 108 名观察员。专家委员会下列成员出席了会议：Moftah Jassim Al-Moftah(卡塔尔)、Bernell L. Arrindell(巴巴多斯)、Noureddine Bensouda(摩洛哥)、Rowena G. Bethel(巴哈马)、Nahil L. Hirsh Carillo(秘鲁)、Paolo Ciocca(意大利)、Christian Comolet-Tirman(法国)、Andrew Dawson(大不列颠及北爱尔兰联合王国)、Miguel Ferre Navarrete(西班牙)、Liselott Kana(智利)、Kyung Geun Lee(大韩民国)、Tizhong Liao(中国)、Habiba Louati(突尼斯)、Ronald Peter van der Merwe(南非)、Robin Moncrieff Oliver(新西兰)、Frank Mullen(爱尔兰)、Dmitry V. Nikolaev(俄罗斯联邦)、Serafin U. Salvador, Jr. (菲律宾)、Stig Sollund(挪威)、Robert Waldburger(瑞士)、Armando Lara Yaffar(墨西哥)和 Eduardo Zaidensztat Capnikas(乌拉圭)。
3. 下列国家的观察员也出席了会议：阿尔巴尼亚、阿根廷、澳大利亚、奥地利、阿塞拜疆、巴哈马、孟加拉国、巴巴多斯、比利时、巴西、柬埔寨、喀麦隆、加拿大、智利、克罗地亚、捷克共和国、丹麦、德国、海地、印度、伊拉克、意大利、日本、科威特、拉脱维亚、黎巴嫩、列支敦士登、马来西亚、摩纳哥、摩洛哥、荷兰、尼日利亚、挪威、巴基斯坦、葡萄牙、卡塔尔、罗马尼亚、沙特阿拉伯、塞内加尔、新加坡、斯洛文尼亚、西班牙、苏丹、斯威士兰、瑞士、泰国、土耳其和越南，以及来自马恩岛(大不列颠及北爱尔兰联合王国皇家属地)和罗马教廷的观察员。
4. 下列政府间组织的观察员出席了会议：欧洲联盟委员会、美洲开发银行、国际货币基金组织、经济合作与发展组织(经合组织)和南部非洲发展共同体。
5. 下列其他实体的观察员也出席了会议：国际财政文献社、国际商会和税收正义网。下列人士也以个人身份出席了会议：Tomas Balco、Jon E. Bischel、Frank L. Brunetti、Stephen R. Crow、David Davies、Bruno Gurtner、Ghislain T. J. Joseph、Woo Taik Kim、Toshio Miyatake、T. P. Ostwal、Sol Picciotto、Hans Pijl、Roy Rohatgi、Haula Rosdiana、Christoph Schelling、Shosh Shacham 和 Ian Young。
6. 第四届会议修正议程和文件如下：
  1. 委员会主席宣布会议开幕。

2. 通过议程和工作安排(E/C. 18/2008/1 和 E/C. 18/2008/CRP. 9)。
3. 审查蒙特雷共识执行情况的发展筹资问题后续国际会议(E/C. 18/2008/2)。
4. 讨论与国际税务合作有关的实质性问题:
  - (a) 评注审查中的一般问题(E/C. 18/2008/CRP. 1 和 Add. 1);
  - (b) 对发展项目的征税;
  - (c) 常设机构的定义(E/C. 18/2008/CRP. 3);
  - (d) 条约的不当使用(E/C. 18/2008/CRP. 2 和 Add. 1);
  - (e) 信息交流, 包括拟议行为守则(E/C. 18/2008/3 和 Corr. 1; Add. 1 和 Add. 1/Corr. 1);
  - (f) 修订《联合国发达国家与发展中国家双边税务条约谈判手册》(E/C. 18/2008/CRP. 5、Add. 1 和 Add. 2);
  - (g) 解决争端(E/C. 18/2008/CRP. 6 和 Add. 1);
  - (h) 伊斯兰金融工具的处理(E/C. 18/2008/4 和 Corr. 1)。
5. 委员会第五届会议日期和议程。
6. 通过委员会第四届会议报告。

## 第二章

### 会议安排

#### A. 委员会主席宣布会议开幕

7. 2008年10月20日,委员会主席Noureddine Bensouda在日内瓦宣布委员会第四届会议第一次会议开幕。Rowena Bethel担任本届会议报告员,她曾在第三届会议上被选举为副报告员。加拿大观察员Sophie Chatel协助Bethel担任这一角色。

#### B. 通过议程和工作安排

8. 拟议议程经协商一致获得通过。委员会副秘书长Michael Lennard宣布任命3名新成员:Christian Comolet-Tirman(法国)、Liselott Kana(智利)和Robin Oliver(新西兰),以完成Pascal Saint-Amans(法国)、Patricia Brown(美利坚合众国)和Nobuyuki Nakamura(日本)于2009年6月30日到期的任期。(见E/2008/9/Add.1)。Lennard先生感谢他们做出的工作,表示秘书处期待着在其所剩任期内与他们共事。

#### C. 审查蒙特雷共识执行情况的发展筹资问题后续国际会议

9. 主席介绍该专题时,指出委员会必须考虑如何以最佳、最有效的方式完成其任务。他建议现在或许应该使委员会“制度化”,更明确地反映政府的观点,而不对委员会成员的工作方式作重大改变。

10. 审查蒙特雷共识执行情况的发展筹资问题后续国际会议(多哈会议)执行秘书Oscar de Rojas应邀在会议上发言。他指出发展筹资进程与联合国税务工作之间存在各种联系,改进国际税务合作的需要是多哈会议筹备工作中引起注意的一个问题。

11. 他指出,会员国目前正在纽约讨论的《多哈成果文件》草案第10段涉及可能将该委员会升级为一个政府间委员会的问题。此举如果成功,将意味着这一机构的工作从广泛的政治意义上讲份量更大,将正式代表政府而非个人的观点。改组全球金融体系的迫切需要此时正受到高层的注意,在此情况下也提到加强税务合作的重要性,如需要合作打击逃税避税行为。因此,委员会的未来工作出现新的侧重点及其可能成为该领域唯一真正的全球论坛,而那些参与这项工作的人向在纽约和多哈参加谈判者表达对该问题的看法也是恰当的。

12. de Rojas先生指出,发展中国家的技术援助和能力建设问题是一个资源紧张束缚手脚的问题,但联合国仍然大力配合活跃于该领域的其他机构,通过扩大合作协助发展中国家应对税务挑战。

13. 委员会新一任成员将自 2009 年 7 月初起承担其职责，但可按照多哈会议的要求作任何变动。现任成员不可再获任命，因为成员资格取决于其国家的提名，随后再经过充分考虑区域和其他平衡因素的筛选过程，而展现克尽成员职责无疑也是一个因素。

14. 在接下来的讨论中，与会者认识到稳定和有效的税务制度对实现可持续发展至关重要，认识到联合国税务工作可在这方面发挥的作用，尤其是同活跃于该领域的其他方面共同展开的工作。讨论中还强调发展中国家需要在这项工作中发挥更积极的领导作用，以便工作成果充分反映其需要和愿望。

15. 与会者在这次讨论中对将委员会升级为政府间委员会给予相当的支持，同时认识到最终要由联合国会员国而不是委员会作出这一决定。持这种观点的人提到此举将使税务工作份量更重、更引人注目，会有助于委员会更好地完成其广泛任务，并指出各国政府有能力按手头处理的问题让不同的专家参与联合国的税务工作，而不是让一名专家处理众多和复杂的各类税务合作问题。讨论中还强调任何新的机构，包括同其工作的观察员之间的关系，需要开放和透明。

16. de Rojas 先生表示，可能将委员会升级的问题不同于委员会经常提出的缺乏足够的资源履行其职责的问题，很多与会者强调这一问题仍然是迄今尚未得到处理的重要问题。

17. 表示意见的大多数专家都支持将委员会升级为一个政府间委员会。然而，一些专家表示，他们如果不了解在新机构的组成和业务方面提议改动者的意图，就无法对委员会升级为政府间委员会的利弊形成最后看法。他们认为只有当更多地了解这一提议的细节时才能对这些问题形成看法。一些专家表示，一种风险是这种论坛可能会过于政治化，因而削弱处理纯技术问题的能力。一些专家还表示，不能够假定政府间委员会一定会比目前的委员会更有能力完成其任务。少数专家指出，他们反对委员会地位的这种改动，原因除其他外包括这种改动会对《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》<sup>1</sup> 的地位造成影响。

18. 然而，在这些不同的看法中，人们普遍承认任何未来机构在完成其《联合国示范公约》重大工作的同时，还需要在税收征管问题、能力建设和转移定价等其他方面发挥更大的作用，以便充分有效地应对发展中国家面临的各项挑战。

19. de Rojas 先生解释了经济及社会理事会目前各职司委员会如何运作，包括观察员如何能够充分参与以提高委员会工作成果的质量、如何能实现透明决策以及如何保留技术重点。

20. 主席表示这次辩论交换了意见，十分重要，并指出尽快将其中一些构想转达给该问题决策者是很有价值的。为此，他提议致函参与多哈会议进程的适当人士，并将信函草稿散发以供讨论。此函于委员会第四届会议期间定稿后发出。

---

<sup>1</sup> 《联合国出版物，出售品编号：C.01.XVI.2》。

## 第三章

### 讨论国际税务合作的实质性问题

#### A. 评注审查中的一般问题

21. Liselott Kana(协调员)和 Mustapha Kharbouch 介绍了一份由评注审查中的一般问题工作组外加 Adrián Groppoli 编写的文件。他们指出,在处理《联合国示范公约》与《经济合作与发展组织收入和资本税务示范公约》之间的关系时,必须对两个示范文本同一条使用同样案文的问题求得共识。他们得出结论:仅仅引用《经合组织示范公约》的评注而不明确表示对所引用段落同意或不同意,是无济于事的。他们还认为,应修改《联合国示范公约》导言第 9 段,以更加明确今后引用《经合组织示范公约》的意义。这一看法被广泛接受。对于如何理解《联合国示范公约》提到的前特设专家组以前援引经合组织评注的解释价值,存在不同的看法。对于后一问题没有达成共识。

22. 会上讨论了各国就《联合国示范公约》提出正式意见的可能价值,与会者普遍支持提供这样一些方便,包括增加谈判立场的透明度。一名专家对这种看法表示异议。然而,对于是否有必要区分经合组织国家对《经合组织示范公约》的“意见”和“保留意见”,也进行了一些讨论。会上指出,参照没有约束力的“立场”甚至“观点”可能更好。会上还指出,鉴于委员会资源紧张,需要将任何这种任务保持在可控制的范围内。

23. 对于是否需要避免将没有准确说明意见范围的各种看法分为“发展中国家”或“发达国家”的观点问题,达成了广泛共识。然而,与会者一致认为这并不意味着联合国示范公约不再是发展中国家和发达国家之间条约的示范,或有所削弱委员会职权中对发展中国家需求的侧重。会上建议,按照与不同立场相关的主要特点对不同看法酌情进行分类,例如主张基于收入来源或居住地的征税权利、或资本进口国或资本出口国。

24. 关于明确区分前特设专家组的立场同本委员会所持的立场的建议,也被接受。

25. 会议责成工作组继续审议评注审查中的一般问题,以便在 2009 年为委员会新一届成员再提供一份文件。

#### B. 对发展项目的征税

26. Victor Thuronyi 先生代表国际税务对话简要介绍了对发展项目征税的最新情况,他指出捐助国和受援国讨论去年提出的准则的会议尚未举行,原因是一些捐助国对准则有争议、还有其他优先事项以及对这项技术性强的提议可能存在误解。



27. Thuronyi 先生敦促与会者同其国家首都的相关部委或机构讨论这一问题，会上一致认为应向主席提供某种口径，以便他能够考虑是否将其写入上文第 20 段所述关于多哈会议的拟议信函。后来，主席的信中谈及此事。

### C. 常设机构的定义

28. Stig Sollund 和 Hans Pijl 指出，第 5 条现有案文重新拟定的评注已根据委员会第三届会议的决定定稿，但供本次会议审议的文件涉及下一步骤，即：为修改第 5 条案文提出建议，并提供相应的评注。因此，Sollund 先生和 Pijl 先生陈述了常设机构小组委员会的进一步建议，包括以下主要问题：

- (a) 对第 14 条的处理，包括可能予以删除；
- (b) 对技术服务费课税；
- (c) 对服务的一般处理和在第 5 条中列入服务的规定。

29. 两位发言者指出，小组委员会在其关于第 14 条的工作中采用了一条核心原则，即它的建议不应削弱来源国的征税权。在这方面，第 14 条第 1 款 (b) 项的服务规定在拟议的第 5 条中得以保留，从而维持了《联合国示范公约》和《经合组织示范公约》之间的明显差异。发言者还指出，该文件提供了一项备选方案，即：维持第 14 条并将评注作为指导意见保留。这是与《经合组织示范公约》的另一个明显差异，也将有助于那些倾向于删除第 14 条、但仍将根据《联合国示范公约》制定此项条款的条约作为其条约网络的一部分加以保留的人。

30. 其后，与会者对该文件进行了讨论。有两种广泛的观点，其中每一种都得到强有力的支持。第一种观点认为，第 14 条由于各种解释千差万别，在实践中很难运用，而且，就删除第 14 条有问题的“定基”概念而依靠大家更了解的第 5 条的“常设机构”这一术语而言，小组委员会的建议有相当的实用价值。

31. 一些持这种观点的人表示，他们所代表的国家在条约中有许多来源国条款，他们认为，小组委员会的工作成功地实现了根据现有《联合国示范公约》维护来源国权利的目标，甚至可能还有所扩展。与此同时，这些建议阐明了税务条约在特定的实际情形中应如何操作，避免那些国家在条约实际运用方面产生不必要的差异，而不管它们是不是属于已决定从其新条约中删除第 14 条的经合组织国家。

32. 有几个支持小组委员会建议的与会者承认，有必要对草稿作些进一步修改，以解决在讨论中提出的问题。这可能包括确保覆盖服务提供者并非雇用他们的公司所属国家居民的情况，以及使提供服务的个人与在实际相同情况下但作为有限公司实体提供服务的人员所享受的税收待遇更加一致。



33. 反对取代第 14 条的意见也同样强烈。许多反对删除该条的与会者承认，第 14 条存在缺陷和不确定之处，但倾向于将重点放在对该条款的改进上，而不是将其删除。保留第 14 条的一些理由是：

(a) 删除第 14 条将削弱来源国的征税权，因为定基概念比常设机构的概念更宽泛(例如不要求常设机构必须保持商业和地理上的一致性)；

(b) 一些实体，如个人和合伙公司，依据第 14 条要比依据拟议的第 5 条第 4 款更容易处理；

(c) 第 5 条第 4 款对“同一或相关项目”的提法与第 14 条不同，有可能削弱征税权；

(d) 除了技术问题以及扰乱根据现有《示范公约》提出的税收分类计划外，解释和落实这一变化将需要付出大量的行政努力，特别是在行政管理能力较弱的国家。

34. 其他一些人则对文件的结论表示怀疑，该结论认为，第 5 条关于作为常设机构的楼宇和建筑场地的规定并不是一条公认规定。

35. 与会者提出的另一个问题是，对服务收入的课税是否要从按第 14 条所规定的可能毛额征收，改为按第 5 和第 7 条所规定的净额征收，但也有人指出，现有的联合国评注提出第 14 条应和第 7 条适用相同的税基。也有人表示，不能认为根据收入毛额课税就比根据收入净额课税更不利于纳税人，因为前者的处理程序往往比后者的方便得多。

36. 与会者指出，在这种讨论中所提出的意见、可供选择的办法和就《联合国示范公约》所提出的技术问题，应当纳入评注，以帮助条约的谈判和管理者。

37. 关于技术服务费的问题，一些与会者指出，需要考虑到服务的特点，包括《服务贸易总协定》所确认的各种供应模式，并更充分地考虑来源国的合法地位。例如，有人建议，通过互联网提供的服务应从来源国的角度处理。

38. Sollund 先生表示，鉴于与会者所表达的立场中有许多支持取代第 14 条的建议，但也有许多支持保留第 14 条，也许能找到一个大家普遍接受的前进方向。可以采取以下办法：

(a) 重新调整这一问题的处理方式，以便将第 14 条保留在《联合国示范公约》中；

(b) 为那些倾向于删除第 14 条的人提供替代办法，并让第 5 条和第 7 条适用于先前根据第 14 条处理的情况，而不削弱现有第 14 条所规定的来源国权利；

(c) 确保小组委员会与提出小组委员会应在今后工作中处理的具体问题的一些委员会成员和观察员保持联络。在这方面，评论意见也可以向 Sollund 先生提出，他是小组委员会负责处理在讨论中所提问题的协调员，这些问题涉及现在如何为希望删除第 14 条的国家提供第 5 条及其评注的备选案文；

(d) 目前把重点放在小组委员会为第 14 条寻求可能的备选案文这部分任务上，以期尽可能在 2009 年 6 月底委员会现任成员任期届满以前完成审议，并将关于技术服务费和可能修改第 14 条及其评注的工作留待以后的委员会成员审议。

39. 小组委员会本来得到授权继续处理这一问题。但委员会认为，第 14 条的更新和改进是一个重大问题，应当由关于第 14 条和服务税课征问题的新小组委员会来处理。Kana 女士同意担任小组委员会的协调员，Habiba Louati 女士和 Anita Kapur 女士也同意参加小组委员会。还将请具有这一领域专门知识的观察员参加小组委员会的工作。要求小组委员会尽早开展工作，以期在 2009 年 7 月委员会新一届成员就任之前获得尽可能多的成果。

#### **D. 条约的不当使用**

40. 条约不当使用问题小组委员会协调员 Kyung Geun Lee 先生介绍了该小组委员会报告的修订版。他指出，委员会第三届会议要求小组委员会进一步开展工作，包括审议目前第 10 条至第 12 条中的实际所有人概念是否应适用于《联合国示范公约》的其他条款，如第 13 条和第 21 条。

41. 为了妥善应对这一要求，小组委员会在联合国秘书处的合作下，请菲利普·贝克就上述实际所有人问题提交一份咨询人文件。Lee 先生还请贝克先生向委员会提交这份文件。

42. 贝克教授在其文件中提到了实际所有人条款的历史以及法院对这些条款的处理。贝克先生指出，实际所有人概念具有不确定性，不同语言和国家对其含义的理解也不同。这导致了该文件中提到的一些漫长的法庭诉讼程序。他进一步解释说，虽然有些人认为这个词是一个可以根据国内法援引但未加定义的术语（原因在于大部分税务条约的第 3 条第 2 款），但其他人却认为这个词具有“国际财政意义”，特别是鉴于其在联合国和经合组织示范公约中得到运用。不过，也有人指出，这一术语准确的国际财政意义比较模糊。

43. 贝克先生认为，实际所有人是一项涵盖面较窄的条款，只是为了打击某些特定的择约避税行为，他指出，两个范本以及条约实践都支持采用其他更具体的择约避税条款。他说，尽管没有理由认为这一概念不能扩大到其他条款，包括第 13 条和第 21 条，但每一条款必须考虑其本身的优劣。他的结论是，第 21 条是列入这一概念的可能领域，但是与《经合组织示范公约》不同，《联合国示范公约》中已有维护来源国征税权的该条第 3 款，这一条款的存在意味着根据《联合国示范公约》制定的条约运用实际所有人概念的必要性要比根据《经合组织示范公约》

制定的条约低。至于第 13 条，他认为这样的条款不一定能打击此条款所涉的最可能的滥用类型，如改换居住地。

44. 关于是否可能制定一条实际所有人总则的问题，贝克先生表示，这样做的好处是普遍适用，但实际应用非常有限。在大多数情况下，如果缔约国想对整个条约适用这样的条款，他们会制订一项更详尽的条款。

45. 贝克先生指出，“实际所有人”这一术语还需作进一步澄清，包括实际应用问题。

46. 许多与会者在讨论这一问题时指出，实际所有人的概念模糊不清，其实际应用(如实际所有人的核证)也不例外。有人指出，税务管理部门对这一术语的解释往往得不到法院的认同。在该术语的不确定之处得到广泛注意的同时，鉴于对该术语含义的理解各不相同，人们也注意到了寻求更详尽地界定这一术语可能面临的风险。最终，只有很少的人支持在第 13 条或第 21 条或其他任何条款中加入实际所有人的内容，或制订实际所有人总则。

47. 会议得出结论认为，有必要改进(仔细推敲)实际所有人概念，途径包括《审查经合组织示范公约》的发展情况，并一致认为，将贝克先生的文件适当纳入《发达国家与发展中国家双边税务条约谈判手册》<sup>2</sup> 可能会有助于促进理解。

48. 会议还商定，应将实际所有人概念的实际应用，包括如何核证实际所有人，作为一个值得审议的议题，向委员会下一届成员提出，并可在《手册》中进行详细阐述。在这方面，关于实际所有人概念在发展中国家应用情况的任何案例和材料，都将特别有益于审议这一问题。考虑到经合组织正在开展的工作，与会者也同意请经合组织就其在实际所有人方面的工作提出反馈意见。

49. 由于决定条约不当使用问题小组委员会没有必要再进一步研究实际所有人这一问题，会议焦点因而转向小组委员会关于拟议增订条约不当使用问题处理办法的《联合国示范公约》和评注的文件。该文件是向第三届会议提交的文件修订版。会议商定，该文件已定稿，只需略加润色。这包括审查第 13 条第 5 款的拟议案文行文是否像目前《示范公约》那样不影响第 4 款，并在必要时作出相关修改。改动还包括确保将同一第 5 款提到的“该国”改为“另一国”，以确保它指的是公司所在国。

50. 委员会在完成对解决争端问题的讨论后，根据这一讨论结果，决定删除会议室文件(E/C.18/2008/CRP.2)所载报告第 103 段最后一句话中的方括号，也删去“，结合仲裁处理主管当局解决不了的案件，”这段话。因此，第 103 段的最后一句改为：

---

<sup>2</sup> ST/ESA/PAD/SER.E/37。

“同样，有效运用共同协议程序将确保根据国际公认原则解决与适用反不当使用规定有关的争端，以保持税务条约的完整性”。

51. 主席指出，这为条约不当使用问题小组委员会的工作划上了句号，他对小组委员会的圆满工作表示感谢。

#### **E. 信息交流，包括《联合国合作打击国际逃税避税行为守则》的拟议案文**

52. Miguel Ferre Navarrete 先生介绍了信息交流小组委员会关于拟议的新第 26 条的文件，在第三届会议审议之后，此条只有少量问题还没有解决。

53. 会上进行了一般性讨论，指出有效交流的重要性。一些与会者指出，有些行政当局在某些信息交流方面面临着法律限制，尤其是一些法律只允许在涉及刑事案件或法庭诉讼程序时才交流银行信息，或者规定这些信息仅在申请后才提供。

54. 不过，有相当多的与会者指出，只有当条约纳入以拟议形式表述的第 26 条时，他们的国家才会缔结双边税务条约；他们将寻求修改其现有的条约，以达到同等效果；银行保密规定不符合这一做法。与会者指出了逃税避税行为对发展中国家发展的影响，同时也指出，作为制止这类行为的一项措施，必须进行强有力的信息交流。

55. 根据讨论结果，与会者商定，拟议的新条款及其评注可以定稿，唯一的修改是，第 2 款中“然而，如果该信息原本在转递国被列为秘密，”这段话应当删除，并改为“和”，因为与会者认为该款不需要这一条件。

56. Ferre 先生接着介绍了《联合国合作打击国际逃税避税行为守则》的拟议案文。他指出，这是针对各国政府的，但不具备约束力。

57. 大家一致赞成制订这种《行为守则》的想法，但也承认，这只是一个初步草案，关于《守则》还须继续进行进一步的工作。

58. 与会者对草案提出的一些意见如下：

(a) 《守则》草案“目标”一节中关于应当公开提供所有应税实体数据的建议会过度加重许多发展中国家的负担：与会者指出有必要尽可能减少同意《守则》的发展中国家的负担；

(b) 在《守则》草案同一节，(e) 款的执行没有理由只限于新的“围栅法”措施，否则将有利于已经实施此类措施的国家；

(c) 《守则》有必要避免创造一种不利于正当商业交易的氛围，而这一点应该在重新起草《守则》时牢记在心。在这一背景下，会议讨论了《守则》的覆盖范围。与会者普遍认为《守则》不应仅涉及刑事案件(逃税)，而且必须逐案评价

处理避税等问题的方式，同时考虑到国际上对这一术语的运用方式可能有所不同。会上还议论了标题是仅涉及逃税还是也应包括避税的问题。

59. 与会者一致认为，小组委员会应借鉴应邀进行的讨论和呈递的材料(包括文件中所列出的标题、结构、目标、宗旨和承诺方面的材料)，继续开展《守则》起草工作。

60. 与会者还一致认为，在召开多哈会议时应提供《守则》的新版本，其中包括一个引言段，并采用“技术工作草案”或类似的风格。

## **F. 解决争端**

61. 虽然在本届会议之前解决争端问题小组委员会没有编写文件，但小组委员会协调员 Robert Waldburger 及 Jacques Sasseville 提交了经合组织编写的两份文件，供委员会参考。这两份文件的标题分别为“解决妨碍共同协议的问题：解决争端的补充机制”和“《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》共同协议程序指南”。

62. 与会者感谢两位提供这些内容丰富的文件。虽然这两份文件并不是委员会制作或编定的，但与会者指出，这些文件是有用的资源，应当适当纳入《双边税务条约谈判手册》的更新工作。

63. 与会者指出，为了使共同协议程序有效地发挥作用，必须制定以示范公约为基础的双边条约所规定的原则，必须理解实际应用的规定，主管当局在开展工作时也必须采取正确的合作精神，并愿意作出妥协。

64. 会议讨论了共同协议程序、仲裁和法庭程序之间的关系，Sasseville 先生指出，有些国家的宪法对此有所规定，因此，正如共同协议程序文件所指出的那样，国内法补救措施和共同协议程序之间如何相互作用，是由每个缔约国的国内法和行政程序决定的。许多国家要求纳税人在执行共同协议程序期间暂停就同一问题提起的任何(至少是现行的)法庭诉讼。在共同协议程序可能没有结果的情况下要求纳税人永久放弃有关的国内法律权利反而会让该纳税人得不到任何法律追索权。不过，永久放弃国内法权利的声明也许可以作为执行共同协议程序商定结果的一个条件。

65. 与会者指出，共同协议程序和仲裁领域的许多最重要的问题是实用性非常强的问题。例如，在任何争端出现之前拟定一项关于如何适用仲裁的谅解备忘录，是确保这种仲裁成功的一个重要途径，也将是联合国协助发展中国家的一个非常切合实际的方法。与会者还指出必须采取正确的态度处理共同协议程序，把重点放在实现条约的各个目标上。

66. 会议对仲裁进行了进一步的讨论，包括其在为潜在投资者确保一个稳定的投资环境方面的作用。关于此类案件的裁决能否公开，与会者有不同的意见，但述

及这一问题的大多数人都认为，裁决本身并不应公开。也有人提出发展中国家的费用问题，Waldburger 先生建议，也许可以找到解决这一问题的办法，例如根据相应的国内生产总值分摊费用。他指出，纳税人也可为这种费用作出贡献。但另一方面，一些与会者强调，要求纳税人为费用作出贡献可能不合适，他们指出，解决争端的一些替代方式对发展中国家来说可能比共同协议程序花费更高。

67. 一些与会者认为，仲裁往往需要先建立信任，然后才能在国际税收领域获得较广泛的认可。另一些与会者指出，许多国家仍在学习转让定价等方面的规则，并可能需要一些时间才能准备好根据这些规则进行仲裁；目前的优先事项在于获得转让定价的专门知识。与会者提出由联合国维持一个经验丰富的仲裁员名单的可能性，还提出了设立某种常设仲裁小组的可能性。

68. 代理主席 Armando Lara Yaffar 在总结时对两份背景说明的提供者和作者表示感谢，承认这两份说明是有用的资源，应当适当地纳入《双边税务条约谈判手册》的更新工作。他指出，解决争端问题小组委员会在委员会现任成员的剩余任期内，应继续审议在解决争端方面将建议委员会下一届成员审议的有关问题。那些想要提出建议的与会者应将建议抄送小组委员会和委员会秘书处 (taxffdooffice@un.org)。最后，大家一致认为，应向委员会下一届成员提出强烈建议，改进共同协议程序和解决仲裁的各种可能问题(无论是在《联合国示范公约》中还是作为其中一项替代条款)，都是很重要的工作。

69. 代表澳大利亚的观察员 (Martin Jacobs) 同意加入解决争端问题小组委员会，接替 Paul McBride。

## **G. 《发达国家和发展中国家双边税务条约谈判手册》**

70. Frank Brunetti 在 Jon Bischel 和 Stephen Crow 的协助下提出了一份关于《手册》当前情况的进度报告。他们表示，向委员会提出的三份论文中反映的样本将导致下一步工作，与会者们届时可以进行积极对话，以改进《手册》和使其更有所侧重。

71. 秘书处表示，这是它很关心的一个非常重要的项目，并指出，《手册》如果有一个实际可行和注重解决办法的侧重点，将发挥很宝贵的作用。秘书处建议，不妨与国际财政文献社的 Wijnen 先生联系，以按照各双边条约实际使用《联合国示范公约》具体条款的情况更新对 2003 年版《手册》的研究。这可以形成对委员会今后工作的有用认识。与会者们商定，秘书处可以与评注审查中的一般问题工作组协商采用这个方法。

72. 同样，与会者们商定，秘书处和经合组织可以举行有用的讨论，以确定能否在可行范围内分享对于《联合国示范公约》具有同等相关意义的经合组织某些网上资源。在这方面和其他方面都有必要适当说明这些为项目提供帮助的资源 and 技能的来源。



73. 与会者们普遍认为,《手册》为了发挥全部作用,需要成为一个互动的网上产品。秘书处同意这一看法,但是指出,为了实现这个目标,它可能需要目前尚不掌握的资源,如果寻求建立一个使用联合国所有六种正式语文的网站,情况尤其如此。出于这个原因,秘书处认为,将需要一个平行的印刷产品,并指出,这个产品甚至可能代表着工作的第一阶段。这将使《手册》在协助那些用其他语文工作的人方面发挥作用。一些与会者呼吁推出一个活页出版物,但秘书处认为,活页出版物一般不会在一段时间之后更新,而网络出版物较易于更新,包括在因特网发表新的可下载版本。

74. 有人提出,可以进行有价值的工作,来探讨是否应该与另一个国家进行税务条约的谈判以及如何举行谈判,鉴于发展中国家和发达国家可得到的谈判资源都有限,情况尤其如此。这项工作可以包括关于相互关系的政治分析、经济分析(包括分析投资流动)和法律分析(包括分析国内法、可比条约以及预期条约伙伴的总的法律和行政基础结构)。此后将考虑委任谁去参加谈判,包括考虑谈判小组的构成应包括哪些专门知识领域、部委或工作组,然后就谈判进程提出一些建议。与会者指出,有必要在援用条约条款时反映更加现代的条约做法,因为这将为谈判人员提供最多的指导。

75. 会议核准了提议的《手册》格式,并商定,工作组将参照当前的讨论继续工作。

## H. 伊斯兰金融工具的处理

76. Moftah Jassim、Al-Moftah 和 Salah Gueydi 介绍了伊斯兰金融工具处理问题小组委员会的结论。他们提到他们为委员会第三届会议编写的文件。该文件结合《联合国示范公约》关于利息问题的第 11 条,讨论了这些与支付利息概念无关的金融工具引起的问题。他们指出,为本届会议编写的文件就第 11 条评注的措辞提出了建议,包括提出该条的一项新备选规定的案文,该规定将酌情把对这些金融工具的处理吸收到对类似生息工具的处理当中。他们指出,马来西亚、新加坡和联合王国的国内法已经采用了这个方法。

77. 工作组为《联合国示范公约》评注中新的第 20.1 段至第 20.4 段提出了措辞,这些措辞将加在所援引的《经合组织示范公约》评注的第 21.1 段和第 22 段之间(《联合国示范公约》英文本第 175 页)。随后将是新的第 20.5 段,其开头是:“经合组织的评注接着指出:”,随后是现在引用的《经合组织示范公约》评注第 22 段和第 23 段中的话。已经商定把该措辞纳入新版的《联合国示范公约》,只是把拟议的第 20.1 段中的“国内法”改为“国内税法”。与会者指出,其他几条,例如关于权益税的第 12 条和关于资本收益的第 13 条,在今后可能需要修正,以处理具体的伊斯兰金融工具,但最好是等到发表了《手册》中关于这类融资的部分,而且有机会就其发表评论之后。

78. 代主席指出,工作组已经完成其工作,并感谢工作组进行的工作。



## 第四章

### 委员会第五届会议日期和议程

79. 委员会讨论了今后的议程。与会者普遍同意，议程需要以发展中国家的需要为准。委员会注意到其当前工作尚未完成的议程，应该将其纳入委员会下一届成员的议程，当然，这将取决于 2009 年产生的委员会成员的意见。这些工作将包括增订《联合国示范公约》和《联合国合作打击国际逃税避税行为守则》草案。

80. 还有一个建议是，需要审议除增订《联合国示范公约》以外的问题，但是有人指出了资源限制问题。很多与会者指出税收征管的重要性，但是在处理这个问题时必须集中于需求最大的具体领域，以使工作有针对性、相关和可完成；其中特别是要扩大关于转让定价的工作，包括为发展中国家制定一份注重实践的关于转让定价问题的手册，并提出一份或多份问题清单。关于转让定价，与会者指出，可能需要成立一个小组委员会来负责这项工作，并与作为南南分享成功税务做法项目的一部分所进行的工作结合起来。与此同时，秘书处将发挥联络作用，让感兴趣的委员会成员参与该项目工作。

81. 还有的与会者支持就权益税和技术费问题开展进一步工作，即使这个问题并不是常设机构定义小组委员会当前的工作重点。

82. 与会者建议的其他主要专题包括：(a) 关于条约谈判中更广泛的战略性问题的的工作，特别是如何制定条约和就条约进行谈判的工作。Thuronyi 先生主动提出由他编写一份关于这个专题的背景文件；(b) 如何在现有的双边条约中实际适用《联合国示范公约》；以及(c) 更好地了解为什么某些发展中国家的条约偏离《联合国示范公约》，以及应否把这些偏离更好地反映在《联合国示范公约》及其评注中。

83. 有一个建议是，今后所有的委员会成员都应该至少参加一个小组委员会或工作组，这可以使这些小组委员会和工作组的结构更好地反映各大类专题，例如税务条约、转让定价和征管。考虑到具有广泛经验的观察员参加了委员会的工作，每个小组委员会都应该邀请这些观察员参加讨论。

84. 会议就是否要扩大委员会指导能力建设的工作范围问题进行了广泛讨论，这项工作是为了加强发展中国家在条约谈判和国际税法方面的能力。与会者指出，其他一些一直与联合国开展协作的机构进行了其他努力，但是，应该进一步加强这些努力，并使其集中于那些在其他地方没有得到足够处理的问题(或问题的某些方面)，例如转让定价、鼓励外国直接投资的措施、税收竞争和风险管理等方面的问题。与会者还指出，如果多哈会议呼吁进行更大的努力来与避税行为作斗争，今后的培训班也可以集中讨论这个问题，特别是通过这样做来扩大南南合作。

85. 会议讨论了税收竞争问题和所谓税收激励措施的“竞相逐低”问题。尽管人们意识到这个问题的重要性，但人们也意识到泛泛讨论的风险，这种讨论缺乏足够的侧重点，无法为发展中国家提供实际帮助。秘书处主动提议，由它编写或委托编写一份有针对性的文件，在某个具体区域的背景下讨论一些问题，但是寻求得出具有更相关意义的结论。会议接受了这个提议。与会者们还意识到，今后有可能开展增值税方面的工作。

86. 与会者还指出，对联合国税务工作来说，能力建设很重要。在这方面，越南政府再次提出该国在前几届会议上提出的建议，即，如果资金问题得到解决，由该国于 2009 年主办一个区域能力建设培训班。秘书处还注意到巴基斯坦在以前几届会议上主动提出的主办建议。马来西亚表示，该国的一些方案可以帮助其他国家的代表参加在马来西亚举行的培训。

87. 与会者用了大量时间来讨论是否应该审议与《联合国示范公约》第 7 条之下的利润归属有关的问题。有人指出，当前国际上的各项发展可以对发展中国家和来源国的税收产生普遍的严重影响，委员会应在左右这些发展方面发挥作用。然而，其他一些与会者表示，尽管《联合国示范公约》与《经合组织示范公约》有所不同，但在这样一个困难的领域，比较好的做法是等待经合组织完成其工作。Oliver 先生主动提出由他编写一份在委员会成员之间分发的简短文件，说明某些可能涉及的问题，以便能够进一步审议，包括由 2009 年委员会的新一届成员审议。

88. 委员会经过大量讨论，决定其第五届会议的拟议议程草案如下，同时意识到，某些讨论将非常简短，因此在这个阶段，较长的而不是较短的议程也许对 2009 年的委员会新一届成员有所帮助，委员会的下届成员不妨在下届年度会议之前再次审查这个议程。

#### **委员会第五届议程草案**

1. 常设机构的定义。
2. 权益税和技术费：政策和技术问题。
3. 与《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》第 7 条下的利润归属有关的问题。
4. 对发展项目的征税。
5. 拟议的《联合国合作打击国际逃税避税行为守则》。
6. 修订《发达国家和发展中国家双边税务条约谈判手册》。
7. 如何制定条约：实际问题。

8. 解决争端。
  9. 《联合国示范公约》评注审查中的一般问题。
  10. 转让定价，包括为发展中国家编写一份手册和清单。
  11. 公司税的税收竞争：在吸引外国直接投资方面起作用 and 不起作用的税收激励措施。
  12. 委员会第六届会议日期和议程。
  13. 通过委员会第五届会议的报告。
89. 委员会决定于 2009 年 10 月 19 日至 23 日举行第五届会议。

## 第五章

### 通过委员会第四届会议报告

90. 委员会核可并通过了提交给经济及社会理事会的本报告。

91. 在本届会议期间，委员会重申前几届会议报告提出的要求，即追加小组委员会和工作组面对面会议所需的资源，其中特别提到要确保发展中国家成员全面有效地参与这些小组委员会和工作组的工作。委员会还重申追加资源对于在发展中国家和经济转型国家组织能力建设讲习班的重要性。在这方面，委员会注意到越南和巴基斯坦都再次表示它们愿意主办培训讲习班。

## 第六章

### 结论和政策建议

92. 如本报告正文所述，下列各段提出了每个议程项目下得出的结论。

#### 评注审查中的一般问题

93. 会议责成工作组继续审议评注审查中的一般问题，以便在 2009 年为委员会新一届成员再提供一份文件。

#### 对发展项目的征税问题

94. Thuronyi 先生敦促与会者同其国家首都的相关部委或机构讨论这一问题，会上一致认为应向主席提供某种口径，以便他能够考虑是否将其写入上文第 20 段所述关于多哈会议的拟议信函。后来，主席的信中谈及此事。

#### 常设机构的定义

95. Sollund 先生表示，鉴于与会者所表达的立场中有许多支持取代第 14 条的建议，但也有许多支持保留第 14 条，也许能找到一个大家普遍接受的前进方向。可以采取以下办法：

(a) 重新调整这一问题的处理方式，以便将第 14 条保留在《联合国示范公约》中；

(b) 为那些倾向于删除第 14 条的人提供替代办法，并让第 5 条和第 7 条适用于先前根据第 14 条处理的情况，而不削弱现有第 14 条所规定的来源国权利；

(c) 确保小组委员会与提出小组委员会应在今后工作中处理的具体问题的一些委员会成员和观察员保持联络。在这方面，评论意见也可以向 Sollund 先生提出，他是小组委员会负责处理在讨论中所提问题的协调员，这些问题涉及现在如何为希望删除第 14 条的国家提供第 5 条及其评注的备选案文；

(d) 目前把重点放在小组委员会为第 14 条寻求可能的备选案文这部分任务上，以期尽可能在 2009 年 6 月底委员会现任成员任期届满以前完成审议，并将关于技术服务费和可能修改第 14 条及其评注的工作留待以后的委员会成员审议。

96. 小组委员会本来得到授权继续处理这一问题。但委员会认为，第 14 条的更新和改进是一个重大问题，应当由关于第 14 条和服务税课征问题的新小组委员会来处理。Kana 女士同意担任小组委员会的协调员，Habiba Louati 女士和 Anita Kapur 女士也同意参加小组委员会。还将请具有这一领域专门知识的观察员参加小组委员会的工作。要求小组委员会尽早开展工作，以期在 2009 年 7 月委员会新一届成员就任之前获得尽可能多的成果。

## 条约的不当使用

97. 会议得出结论认为，有必要改进(仔细推敲)实际所有人概念，途径包括《审查经合组织示范公约》的发展情况，并一致认为，将贝克先生的文件适当纳入《发达国家与发展中国家双边税务条约谈判手册》可能会有助于促进理解。

98. 会议还商定，应将实际所有人概念的实际应用，包括如何核证实际所有人，作为一个值得审议的议题，向委员会下一届成员提出，并可在《手册》中进行详细阐述。在这方面，关于实际所有人概念在发展中国家应用情况的任何案例和材料，都将特别有益于审议这一问题。考虑到经合组织正在开展的工作，与会者也同意请经合组织就其在实际所有人方面的工作提出反馈意见。

99. 由于决定条约不当使用问题小组委员会没有必要再进一步研究实际所有人这一问题，会议焦点因而转向小组委员会关于拟议增订条约不当使用问题处理办法的《联合国示范公约》和评注的文件。该文件是向第三届会议提交的文件修订版。会议商定，该文件已定稿，只需略加润色。这包括审查第 13 条第 5 款的拟议案文行文是否像目前《示范公约》那样不影响第 4 款，并在必要时作出相关修改。改动还包括确保将同一第 5 款提到的“该国”改为“另一国”，以确保它指的是公司所在国。

100. 委员会在完成对解决争端问题的讨论后，根据这一讨论结果，决定删除会议室文件(E/C.18/2008/CRP.2)所载报告第 103 段最后一句话中的方括号，也删去“，结合仲裁处理主管当局解决不了的案件，”这段话。因此，第 103 段的最后一句改为：

“同样，有效运用共同协议程序将确保根据国际公认原则解决与适用反不当使用规定有关的争端，以保持税务条约的完整性”。

101. 主席指出，这为条约不当使用问题小组委员会的工作划上了句号，他对小组委员会的圆满工作表示感谢。

## 信息交流，包括拟议的《联合国合作打击国际逃税避税行为守则》

102. 根据讨论结果，与会者商定，拟议的新条款及其评注可以定稿，唯一的修改是，第 2 款中“然而，如果该信息原本在转递国被列为秘密，”这段话应当删除，并改为“和”，因为与会者认为该款不需要这一条件。

103. 与会者一致认为，小组委员会应借鉴应邀进行的讨论和呈递的材料(包括文件中所列出的标题、结构、目标、宗旨和承诺方面的材料)，继续开展《守则》起草工作。

104. 与会者还一致认为，在召开多哈会议时应提供《守则》的新版本，其中包括一个引言段，并采用“技术工作草案”或类似的风格。



## 解决争端

105. 代理主席 Armando Lara Yaffar 在总结时对两份背景说明的提供者和作者表示感谢，承认这两份说明是有用的资源，应当适当地纳入《双边税务条约谈判手册》的更新工作。他指出，解决争端问题小组委员会在委员会现任成员的剩余任期内，应继续审议在解决争端方面将建议委员会下一届成员审议的有关问题。那些想要提出建议的与会者应将建议抄送小组委员会和委员会秘书处(taxffdooffice@un.org)。最后，大家一致认为，应向委员会下一届成员提出强烈建议，改进共同协议程序 and 解决仲裁的各种可能问题(无论是在《联合国示范公约》中还是作为其中一项替代条款)，都是很重要的工作。

## 《发达国家与发展中国家双边税务条约谈判手册》

106. 与会者们普遍认为，《手册》为了发挥全部作用，需要成为一个互动的网上产品。秘书处同意这一看法，但是指出，为了实现这个目标，它可能需要目前尚不掌握的资源，如果寻求建立一个使用联合国所有六种正式语文的网站，情况尤其如此。出于这个原因，秘书处认为，将需要一个平行的印刷产品，并指出，这个产品甚至可能代表着工作的第一阶段。这将使《手册》在协助那些用其他语文工作的人方面发挥作用。一些与会者呼吁推出一个活页出版物，但秘书处认为，活页出版物一般不会在一段时间之后更新，而网络出版物较易于更新，包括在因特网发表新的可下载版本。

107. 有人提出，可以进行有价值的工作，来探讨是否应该与另一个国家进行税务条约的谈判以及如何举行谈判，鉴于发展中国家和发达国家可得到的谈判资源都有限，情况尤其如此。这项工作可以包括关于相互关系的政治分析、经济分析(包括分析投资流动)和法律分析(包括分析国内法律、可比条约以及预期条约伙伴的总的法律和行政基础结构)。此后将考虑委任谁去参加谈判，包括考虑谈判小组的构成应包括哪些专门知识领域、部委或工作组，然后就谈判进程提出一些建议。与会者指出，有必要在援引条约条款时反映更加现代的条约做法，因为这将提供最多的指导。

108. 会议核准了提议的《手册》格式，并商定，工作组将参照当前的讨论继续工作。

## 伊斯兰金融工具的处理

109. 工作组为《联合国示范公约》评注中新的第 20.1 段至第 20.4 段提出了措辞，这些措辞将加在所援引的《经合组织示范公约》评注的第 21.1 段和第 22 段之间(《联合国示范公约》英文本第 175 页)。随后将是新的第 20.5 段，其开头是：“经合组织的评注接着指出：”，随后是现在引用的《经合组织示范公约》评注第 22 段和第 23 段中的话。已经商定把该措辞纳入新版的《联合国示范公约》，只是把拟议的第 20.1 段中的“国内法”改为“国内税法”。与会者指出，其他几

条，例如关于权益税的第 12 条和关于资本收益的第 13 条，在今后可能需要修正，以处理具体的伊斯兰金融工具，但最好是等到发表了《手册》中关于这类融资的部分，而且有机会就其发表评论之后。

110. 代理主席指出，工作组已完成其工作并感谢工作组成员所做的工作。

---