



第七十七届会议

临时议程* 项目 75(b)

促进和保护人权：人权问题，包括增进人权
和基本自由切实享受的各种途径

国家外债和其他有关国际金融义务对充分享有所有人权尤其是
经济、社会和文化权利的影响

秘书长的说明

秘书长谨向大会转递国家外债和其他有关国际金融义务对充分享有所有人权尤其是经济、社会及文化权利的影响问题独立专家阿提亚·瓦里斯根据人权理事会第 43/10 号决议提交的报告。

* [A/77/150](#)。



国家外债和其他有关国际金融义务对充分享有所有人权尤其是经济、社会及文化权利的影响问题独立专家阿提亚·瓦里斯的报告

从人权视角出发建立全球财政架构

摘要

在本报告中，独立专家重点探讨如何通过解决一小部分群体的财富无节制增长而导致不平等加剧的问题，建立更加有效、公平的机制，利用公共资源保障所有人的人权。对所有政府而言，非法资金流动造成税收损失，导致社会政策和公共服务投资所必需的可用资源减少。政府无法单独应对这些问题，因此，本报告认为必须依靠国际合作与援助。多边、包容、民主的财政架构对于解决全球避税和逃税问题十分关键。

在本报告中，独立专家将从人权视角出发，探讨如何通过制定一项由联合国主导的全球税务公约和创建一个全球税务机构，解决国际税务治理的问题。

目录

	页次
一. 导言	4
二. 应对税收相关非法资金流动的国际承诺.....	6
三. 国际税务改革与人权	8
四. 国际税务治理	12
A. 实益所有权登记册	14
B. 对掮客的监管	15
五. 人权背景下的国际税务条约	15
六. 结论和建议	17

一. 引言

1. 制定并执行完善的财政法律和政策，对于实现人权极为重要。¹ 为本报告提交的一份材料指出，“财政政策最重要但常常被低估的一个作用是履行国家对其人民的人权义务”。² 公平、公正、有原则地使用、管理和分配公共资源，是以人权为中心的对策的核心。³

2. 人权理事会在授权独立专家开展工作的第 49/15 号决议中回顾指出，每个国家都负有促进本国人民的经济、社会及文化发展的主要责任，同时承认，世界各地的不平等状况仍在加剧，而不平等往往会导致社会排斥和某些群体和个人的边缘化。各国内部和之间财政收入征收不平等，是造成世界各地财富分配不均、贫困和排斥现象普遍加剧的部分原因。各国在适当评估财政收入和切实、高效征收财政收入方面继续面临严重困难。在关于财政问题的讨论中，对跨境交易征税是一个关键领域。富人和商业机构在进行跨境交易时，能够利用国际财税制度为自己谋利，可能会导致可用于公共服务和人权的资源减少。现有国际金融架构及其薄弱环节和漏洞可能会加剧不平等。

3. 非法资金流动是指流动方法、获得方式或用途不合法的资金跨越边境流动的现象。⁴ 非法资金流动减少了各国可用来投资保护、促进和逐步实现所有人权的资源。人权理事会在第 46/11 号决议中关切地指出，非法资金流动“剥夺了国家逐步实现人权，包括经济、社会和文化权利，特别是发展权所需要的资源，以至于威胁到国家的稳定和可持续发展，破坏民主、法治和道德的价值观，危害社会、经济和政治发展”。理事会还承认，非法资金流动使发展中国家本已有限的资源捉襟见肘，削弱了发展中国家为实现可持续发展目标筹集资金的能力，给这些国家造成了尤为严重的伤害。独立专家认为，非法资金流动仍是一个令人严重关切的领域，而资金交易方法方面的一些技术进步，往往会给非法资金流动创造更多便利。在打击国家间非法资金流动问题和制定多边对策与公平解决方案方面，国际合作与援助仍是关键。

4. 虽然非法资金流动有许多不同的形式和定义，但是，全球性的非法资金流动主要包括税收和商业相关非法资金流动，特别是跨国公司的避税和逃税行为以及进出口伪报、转让定价和将利润转移至低税境外辖区或通过这类辖区转移利润等节税筹划活动产生的非法资金流动，给世界各国政府造成了巨大的税收损失。

《2021 年税务正义状况》显示，各国每年损失 4 830 亿美元财政收入，其中 3 120

¹ Matti Kohonen and others, “Pathways Towards Tax Justice”, in *Global Civil Society*, Helmut Anheier and others, eds. (London, Palgrave Macmillan, 2011), p. 78.

² 经济和社会权利中心等提交的材料，第 1 页。可查阅 <https://owncloud.unog.ch/s/gGIS53g4e3T6y3n?path=%2FCivil%20society#pdfviewer>。

³ Attiya Waris, *Tax and Development: Solving the Fiscal Crisis through Human Rights*, (Nairobi, Law Africa, 2013), p. 21.

⁴ 联合国，非洲经济委员会，《非法资金流动：非洲非法资金外流问题高级别小组的报告》(2015 年，亚的斯亚贝巴)，第 9 页。

亿美元是滥用跨境公司税务法规造成的损失，1 710 亿美元是富人滥用离岸税务法规造成的损失。⁵ 因此，税收相关非法资金流动是一个重大问题，因为这些资金意味着国家财政收入的损失，而这些收入原本可以用来投资开展国家活动。之前的一位任务负责人在 2016 年指出，“个人和企业将未报资产藏于境外，以逃避纳税或进行洗钱，实际上是在对公众行窃。这些非法活动的所得可以而且应当用于投资公共服务，例如卫生保健、住房、学校、运输基础设施、社会保障、执法和法院”。⁶

5. 解决跨国公司的公司税相关非法资金流动以及高资产净值个人和企业的财富离岸转移行为，是全球共同关切的问题。⁷ 在全球金融体系内开展业务的企业和合法的高资产净值个人，即使不完全通过正规经济部门开展活动，也是部分借助正规经济部门，有鉴于此，本报告探讨这种特定形式的非法资金流动，并从人权角度出发阐述全球关切的问题及其可能的解决办法。

6. 独立专家认为，税收相关非法资金流动普遍存在，说明国际、各洲、区域和国家的税务治理架构存在根本性缺陷。许多关切可以通过在制定和执行财政法律和政策方面开展国际合作和提供援助、利用民主制度加以解决。避税港或秘密辖区激增，未予征税的离岸财富规模巨大，发出了一个信号。这种现象显示出一些政府、多边组织和经济集团的政治意愿的可能倾向。当今世界，数字化水平日益提高，面对经济活动性质不断变化的情况，对现有财政治理结构、包括法律和政策作出相应调整的工作正变得愈加复杂。

7. 因此，为使税收制度朝着公平征缴的方向发展而进行的尝试，⁸ 聚焦国内和(或)内部导向的税务行动，再加上各国(和国家集团)之间和国家内部的税收竞争，为跨国公司和高资产净值个人逃避自身纳税义务创造了十分有利的条件。⁹ 很多情况下，各利益攸关方为了确保税收制度的审查和改革对自身有利，会游说当局呼吁增加财政竞争，这种游说正在推动政治意愿朝着这一方向倾斜。结果，世界各国正在国内或国际层面作出许多妥协，导致各国用于投资公共服务或可持续发展目标和履行本国人权义务的资源减少。

8. 在本报告中，独立专家将首先介绍讨论的背景，阐述打击非法资金流动的全球进程。其次，她将探讨以人权为重点的税务改革办法可能包括的要素，并将提

⁵ Tax Justice Network, *The State of Tax Justice 2021*, p. 10. 可查阅 https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State_of_Tax_Justice_Report_2021_ENGLISH.pdf。

⁶ 联合国，“巴哈马文件：要采取行动，我们还需了解什么？联合国人权专家发问”，新闻稿，2016 年 10 月 6 日。

⁷ 西班牙为本报告提交的材料。

⁸ Attiya Waris and Leonard Seabrooke, “Arrested development in Africa’s global wealth chains: Accountability and hierarchy among ‘tax havens’”, in *Routledge Companion to Tax Avoidance Research* (Routledge, 2018), pp. 267-286.

⁹ 国际货币基金组织(基金组织)，“财政监测报告：从大流行病到战争期间的财政政策”(2022 年 4 月，华盛顿特区)，第 2 页。

及关于建立一个全球税务机构和由联合国主导制定一项全球税务公约的呼吁。她将提出报告结论，并为各国及其他利益攸关方提出建议

9. 在编写本报告时，独立专家考虑到了各方对她征集资料的呼吁作出的实质性答复。她感谢各国贡献资料，也对世界各地的民间社会组织和网络、学术界和私人行为体表示感谢。¹⁰ 她还与各个区域的民间社会组织进行了在线协商。独立专家感谢各方提供有价值的投入、参与讨论并提供见解，使本报告受益匪浅。

二. 应对税收相关非法资金流动的国际承诺

10. 根据国际人权法，各国义务确保平等和不歧视，并根据现有资源所允许的最大限度采取措施，以确保逐渐实现经济、社会和文化权利。在这些措施当中，各条约机构的监测机制和其他文书强调，应为实现人权制定和执行财税法律及政策措施。¹¹ 一位前独立专家制定的对经济改革进行人权影响评估的指导原则(A/HRC/40/57)重申指出，各国应设计和执行财政政策，确保最大程度利用可用资源，逐步实现人权，以促进实质平等和不歧视。此外，该指导原则还规定，财政政策应紧扣公共资源治理方面的透明、参与和问责等核心民主原则。¹² 独立专家强调指出，仅有财政政策还不足够：财税法律、政策、规章和准则需要在国家、区域、各洲和全球层面体现这些原则。

11. 早在 1979 年，《消除对妇女一切形式歧视公约》序言就指出，“基于平等和正义的新的国际经济秩序的建立，将大有助于促进男女平等”。研究表明，许多国家未能最大限度分配可用资源，而且常常采取倒退性步骤，例如，毫无理由减少社会服务资金，或将有些公共服务特别是卫生保健服务私有化。这是世界各地在为实现人权筹集资金方面面临的一大障碍，而且这一障碍往往对妇女和低收入者产生的影响更大，加剧了国家和区域之间及其内部的不平等问题。必须从根本上对国际税收架构进行重新评估，才能让各国确保本国正在充分调动国内资源，并承诺根据人权原则履行自身的金融义务。

12. 2000 年，在千年发展目标方面向前迈出了一步，得以对到 2015 年要实现的最紧迫的人权目标进行了财政评估。2002 年，发展筹资问题国际会议《蒙特雷共识》(A/CONF.198/11)强调了加强国际金融和技术合作以促进发展的全球共识(第 4 段)；承认公平、有效的税收制度和税政管理能够发挥特殊作用(第 15 段)，为发展政策调动公共资源；承认必须确保发展中国家更加广泛、切实、公平地参与国

¹⁰ 为编写本报告提交的所有资料(materials)和材料(materials)(以保密方式提交的除外)均可查阅 <https://owncloud.unog.ch/s/gGIS53g4e3T6y3n>。

¹¹ 经济、社会及文化权利委员会，第 3 号一般性意见(1990 年)，第 12 段；第 12 号一般性意见(1999 年)，第 28 段；第 14 号一般性意见(2002 年)，第 18 段；第 24 号一般性意见(2017 年)。另见 A/HRC/26/28。

¹² Attiya Waris, *Financing Africa* (Cameroon, Langaa Research and Publishing Common Initiative Group, 2019), pp. 12-13 and Radhika Balakrishnan and others, “Maximum Available Resources and Human Rights”, in Aoife Nolan and others, eds., *Human Rights and Public Finance: Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights* (Oxford, Hart Publishing, 2014), p. 4.

际经济与财务标准和守则的制订(第 57 和 62 段)。该文件还承认指出, 国际合作有助于减少资本外逃和打击腐败、将非法资金交还来源国和根除洗钱, 以打击跨国组织犯罪(第 65 段), 包括打击资助恐怖主义行为(第 66 段)。该文件还承认了调动国内财政资源促进发展的重要性(第 10 段)和善政包括尊重人权的作用(第 11 段)。

13. 2008 年, 《发展筹资问题多哈宣言: 审查蒙特雷共识执行情况的发展筹资问题后续国际会议结果文件》(A/CONF.212/L.1/Rev.1)重申了《蒙特雷共识》加强国际税务合作的承诺(第 16 段), 特别确认了逃税行为造成的资源流失问题(第 16 段)和总体非法资金流动问题(第 20 段)。《宣言》还重申了通过追回被盗财产倡议打击腐败的国际承诺(第 20 段)。重要的是, 《宣言》强调指出, 改革国际金融架构的工作必须优先考虑“扩大透明度和增强发展中国家和经济转型国家在国际决策和准则制定方面的话语权和参与程度”, 而联合国应在这项工作当中发挥核心作用(第 68 段)。

14. 《第三次发展筹资问题国际会议亚的斯亚贝巴行动议程》(A/RES/69/313)重申了这些文书, 在其基础上呼吁建立 2015 年后发展筹资全球框架, 以应对新的全球挑战, 并满足新的全球需要和愿望。针对非法资金流动和税务事项, 各国元首和政府首脑及高级代表承诺, 将通过加强国家管理和国际合作等方式打击逃税和腐败, 在 2030 年以前大幅减少非法资金流量, 以期最终消除非法资金流动(第 23 段)。《行动议程》还为跨国公司税务改革奠定了规范基础, 确认必须在来源地辖区和目的地辖区之间分配税益, 并确认了国别报告和共享实益所有权信息的重要作用(第 27 段)。重要的是, 各国元首和政府首脑及高级代表承诺加倍努力, 确保国际税务规范的制定工作不将发展中国家置于不利地位或排除在外, 并强调“谋求国际税务合作的方法和范围应该具有普遍性”(第 28 段)。

15. 2015 年, 《亚的斯亚贝巴行动议程》被纳入了《2030 年可持续发展议程》, 巩固了上述应对总体非法资金流动问题的国际承诺。《2030 年议程》旨在深入贯彻更加广泛的、以人权为基础的发展观, 其中包含 17 项相辅相成的目标、169 项具体目标和 231 项独特指标。目标 16(和平、正义和强大机构)和目标 17(促进目标实现的伙伴关系)尤其相关。具体目标 16.4 要求各国大幅减少非法资金和武器流动, 加强追赃和被盗资产返还力度, 打击一切形式的有组织犯罪。与此相关的是, 目标 17.1 要求各国开展合作, 确保发展中国家有必要能力为实现《2030 年议程》筹集国内资源。考虑到有必要改革国际税收制度, 以纠正发达国家与发展中国家之间征税权利分配不平等的问题, 目标 10(减少国家内部和国家之间的不平等)、特别是具体目标 10.6(确保发展中国家在国际经济和金融机构决策过程中有更大的代表性和发言权, 以建立更加有效、可信、负责和合法的机构)也是国际税务合作框架的一个相关部分。

16. 然而, 距离可持续发展目标的最后期限 2030 年只有 8 年时间, 遭遇的挫折十分巨大, 而取得进展却微乎其微。全球多地未能实现千年发展目标。¹³ 国际社

¹³ <https://ourworldindata.org/millennium-development-goals>.

会呼吁召开第四轮发展筹资问题国际会议，面对多重全球危机，特别是 2019 冠状病毒病(COVID-19)疫情和不一样的背景，迫切需要开展这一讨论。为逐渐实现人权筹集资金的工作似乎没有在向前推进，全球不平等问题正在加剧，主要通过《亚的斯亚贝巴行动议程》推动落实的财政解决办法，虽然促进达成了《亚的斯亚贝巴税收倡议》(尽管并非所有国家都签署了该倡议)，但似乎没有带来预期水平的财政收入。各个区域和大型经济集团的对话已取得进展，而大多数最不发达国家和许多中低收入国家却在倒退。在为编写本报告而开展的各项协商、活动、资料征集和讨论当中，一些国家代表、人权专家和民间社会组织表示，感觉对人权筹资的重视程度出现了下降。

17. 2015 年，在亚的斯亚贝巴发展筹资论坛上，围绕建立全球税务机构的辩论陷入僵局，削弱了对当时已在经济合作与发展组织(经合组织)启动的税务讨论的支持。但是，这一进程尚未完成，似乎在未实行启动之初大力倡导的包容性和协商一致原则的情况下向前推进。为本报告提供的资料提到，缺乏广泛协商一致的原因包括为应对经济危机而实施的有害的新自由主义宏观经济政策、递减税制、私有化和财政整顿。常有人辩称，上述措施中有些是改善投资或增长所必需的。然而，这些财政措施没有一项产生积极的结果。¹⁴

18. 虽然已经探索了多种办法，但有一种办法仍未进入财政领域，这一办法就是人权办法。应将人权原则纳入国际税务规则的设计、制定和适用。在经合组织主持开展的国际税务规则制定工作及其税基侵蚀和利润转移项目中，基本没有采用人权视角，而国际税务合作专家委员会也只是部分反映了人权视角。要探索国际税务治理的替代方案，就必须更深入地理解和遵守透明、问责、参与和社会正义原则。¹⁵ 在讨论全球财税制度及其框架时，应将透明、问责、负责、效力和效率以及公平和正义等财政合法性原则同人权原则联系起来。¹⁶ 此外，关于数字经济创造财政收入的讨论仍不成体系。如下文所述，这一领域有多项行动正在进行。

三. 国际税务改革与人权

19. 为了确保有足够的国家资源用于履行人权义务和实现《2030 年议程》，各国必须调动所有资金来源。有意、疏忽或错误制定的财政法律和政策会导致税务法规滥用，从而造成资源流失，可以且应当加以改革、重新评估和强制执行，以保护各国的财政空间和全球共享的财政空间，确保国家财政收入能够征缴入库，用于提高生活水平。解决税务法规滥用问题将提高税收制度整体的累进性，确保所有个人和机构公平纳税，进而确保将税收资金用于投资公共服务和公共物品。因此，在推进实现更加公平的纳税人待遇方面，首先需要探讨的一个重要方面就是国际合作与援助。根据量能课税和税收公平原则，所有纳税人，包括跨国公司和高资产净值个人，都应承担同等纳税义务，并确保同等水平的透明度。这将为所

¹⁴ 税务正义全球联盟下属税务和性别平等工作组为本报告提交的材料。

¹⁵ 税务教育联盟为本报提交的材料。

¹⁶ Waris, *Tax and Development*, p. 18.

有国家及其纳税人创造公平的纳税环境。当前，信息获取和议程制定方面存在失衡，导致无法对跨国公司、富人和国家实行公平课税待遇。

20. 人权理事会在第 46/8 号决议中确认指出，税务法规滥用问题，特别是公司的逃税和避税行为，助长了不可持续的债务积累。在通过税收筹集国内资源方面面临挑战的政府，将会诉诸其他形式获取财政收入，包括对外举债，为履行政府义务筹资。因此，打击非法资金流动，加强各国调动税收资源的能力，可为解决债务不可持续性问题所需的各种努力提供必要的补充，包括助力进行亟需的结构改革。¹⁷ 2022 年，低收入国家预计将偿付 430 亿美元的债务，偿债数额比卫生保健、教育和社会保障支出高 171%。¹⁸

21. 根据对经济改革进行人权影响评估的指导原则(A/HRC/40/57)，为履行国家人权义务，税收政策应当发挥累进和再分配作用，确保为公共服务提供充足资金，促进改善最弱势社会群体的境况。为此，各国应优先采取直接和累进税收措施，解决避税和逃税问题，避免国际税收竞争。

22. 在改革国际税收制度时，可以将人权和财政领域已有的要素结合起来进行探讨，形成合力，为实现人权保障充足的资金。联合国人权事务高级专员办事处多年来在指标方面开展的工作，包括对税收、预算和资源进行审查的必要性，可以为此提供相关的信息。这些指标是经过广泛研究、协商和验证而编制的。各条约机构特别是经济、社会及文化权利委员会和人权事务委员会修订了缔约国报告准则，要求各国收集分类统计数据 and 指标，并且曾在针对缔约国报告所作的有些结论性意见中加入了税收和预算分析。

23. 民间社会对这一辩论的贡献，例如，由拉丁美洲和美国的主要组织制定的财政政策中的人权原则，都是以上述义务为基础，并对各项义务进行了明确阐述。¹⁹ 这些原则重申了对经济改革进行人权影响评估的指导原则中的内容，规定国家应在财政政策方面发挥积极主动的作用，确保这一作用以尊重、保护和实现各项权利为导向。资源不足问题妨碍国家实现各项权利的能力，表明国家可能无法通过制定和执行财政法律与政策以尊重、保护和实现权利。

24. 上述文书和准则明确指出，国家在总体财政法律和政策以及具体税制方面的人权义务，不只是国内一级的单方面努力。各国在域外义务确保财政法律与政策尊重和保护本国境外人民的人权，促进创造有利的国际环境，避免对他国施加不适当的外部影响而损害他国履行本国人权义务的能力(见 A/HRC/40/57)。此外，在非正规经济部门和无酬照护工作等女性主导的领域，妇女作出的努力仍是全球、

¹⁷ 见 A/76/167。

¹⁸ Oxfam International, “Profiting from Pain”, Oxfam Media Briefing, 30 June 2022, p. 6.

¹⁹ Initiative for Human Rights Principles in Fiscal Policy, *Principles for Human Rights in Fiscal Policy*, p. 58. 可查阅 https://derechosypoliticafiscal.org/images/ASSETS/Principles_for_Human_Rights_in_Fiscal_Policy-ENG-VF-1.pdf。

各洲、区域和国家经济和税收体系中“看不见的手”。这一问题不仅应在财政法律和政策中予以承认，²⁰ 而且应当加以解决。

25. 现有的多边措施可为国际税务合作提供具体的准则。这些准则包括但不限于打击税收相关非法资金流动、避免为税务法规滥用行为提供便利、促进国际税收竞争和支持实行改革，以促进建立更加公平的国际税务治理规范和机构。其他倡议包括设立一个全球税务机构，“使所有国家在税务相关标准的制定和决策中拥有平等的发言权”。²¹ 因此，税收是国家通过合作和援助，利用财政手段在国内外支持实现人权、减少不平等、促进发展和提高生活水平的几项重要工具之一。各国已经并继续从几个不同的方向采取措施，尝试解决数字领域的公司税收问题。

26. 在亚太区域，没有聚焦本区域发展需求的泛区域税务论坛。该区域还存在较高比例的监管不足的传统避税港、经济特区和国际金融服务中心，限制了区域各国有效处理税收驱动非法资金流动问题的能力。近些年来，亚洲及太平洋经济社会委员会秘书处提出了若干提案，建议创建加强区域税务合作的全区域平台，以解决税务法规滥用问题、税收竞争风险和更新国际税收制度的必要性(见 [ESCAP/CMPF/2019/2](#))。秘书处认识到，缺乏一个能够在全全球层面反映并解决低收入国家和最不发达国家关切的居间论坛。

27. 2014 年，非洲非法资金外流问题高级别小组指出，“全球一级特别是经合组织、八国集团、二十国集团和经济强国当前提出的举措……没有考虑到非洲或其他发展中国家区域”(E/ECA/CM/47/6, 第 37 段)。该小组当时指出，非洲国家被要求承担履约的费用，却没有机会平等参与决策。发展中国家集团和民间社会组织在《税基侵蚀和利润转移包容性框架》规定的进程中也表达了类似的关切。

28. 拉丁美洲和加勒比经济委员会(拉加经委会)2015 年发表的一份研究报告警示指出，发展中国家在金融税务相关国际标准制定进程中的代表性不足，可能会导致全球遏制税务法规滥用问题的议程产生适得其反的效果，也可能对全球南方国家、特别是小岛屿国家产生有害影响。在第三次发展筹资问题国际会议期间提出的《亚的斯亚贝巴税收倡议》于 2015 年推出之后，经合组织启动了旨在以协商一致方式推进制定包容性框架的工作。这项工作通常被称为“经合组织税基侵蚀和利润转移项目”。这方面的辩论重点是在数字化经济等领域开展业务的公司所纳税收的共享问题。《包容性框架》的成员为经合组织秘书处制定了工作计划，以评价三种备选办法，包括全面转向单一税制，不采用独立交易原则。然而，法国与美利坚合众国进行双边谈判之后，在七国集团的支持下，工作计划被废弃。²²

²⁰ 税务正义全球联盟下属税务和性别平等工作组为本报告提交的材料。

²¹ *Principles for Human Rights in Fiscal Policy*, pp. 54-57.

²² 税务正义网为本报告提交的材料。

29. 2021 年 11 月，在经合组织关于数字经济税收倡议的背景下，137 个《包容性框架》成员加入了《关于应对经济数字化税收挑战的双支柱解决方案声明》。²³ 该声明系根据《包容性框架》商定，但仍有许多国家未加入《包容性框架》。南方中心税务倡议在一项分析中指出，²⁴ 虽然在《包容性框架》之下为税务目的进行的决策进程有两层结构，但由于某些辖区的“代表性过高”，在如何平衡各国利益方面缺乏透明度。

30. 上述声明的提议分为两大支柱。支柱一为按公式在市场辖区与居住地辖区之间重新分配征税权利提供了蓝图。支柱二是关于对全球收入超过 7.5 亿美元的所有跨国企业实行 15% 的最低全球公司税的协定。根据国际货币基金组织(基金组织)，支柱一将使规模最大、盈利水平最高的跨国企业的 1 250 亿美元利润被重新分配给这些公司业务所在市场辖区。²⁵ 然而，预计只有 100 亿美元会重新分配给发展中国家。²⁶ 支柱二则提出了其他挑战。将全球最低税率定为 15%，低于许多发展中国家的有效税率。例如，由于非洲的法定公司所得税率在 25% 至 35% 之间不等，支柱二的实施意味着各国将丧失大量征税权利。²⁷ 发展中国家和民间社会组织呼吁将全球有效最低税率定为 21% 至 25%，这将带来 2 000 亿欧元的额外税收，而相比之下，按照支柱二提议，额外税收仅为 1.5 亿美元。²⁸

31. 2022 年 3 月 30 日，独立专家、极端贫困与人权问题特别报告员、发展权特别报告员和促进民主和公平的国际秩序独立专家向经合组织、二十国集团轮值主席国、77 国集团执行秘书处、政府间 24 国集团和欧洲联盟驻联合国日内瓦办事处代表团发出了一系列联合指控信。在这些信中，作者提及收到了关于 2021 年 10 月 8 日根据《包容性框架》商定的应对经济数字化税收挑战双支柱解决方案的信息。作者在信中承认指出，双支柱解决方案“标志着认识出现了积极转变，承认跨国企业……为单一实体，应按此征税；应缴纳最低税负；利润应在不同辖区之间共享。”²⁹ 信中对宣布的商定结果的范围和内容提出了关切。在提出的关切当中，几个中低收入国家认为，上述商定结果没有响应它们的需求，将会压缩它

²³ OECD, “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Paris, 30 January 2020).

²⁴ South Centre, “Statement by the South Centre on the Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of Economy”. 可查阅 <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2021/10/SC-Statement-on-IF-Two-Pillar-Solution-13-Oct-2021.pdf>。

²⁵ 基金组织，“财政监测报告”。

²⁶ South Centre, “Statement by the South Centre”。

²⁷ African Tax Administration Forum, “A new era of international taxation rules – What does this mean for Africa?”, African Tax Administration Forum Communication, 8 October 2021.

²⁸ Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation, “ICRICT open letter to G20 leaders: A global tax deal for the rich”, 12 October 2021 and “Taxing multinationals: ICRICT calls for an ambitious global minimum tax to stop the harmful race to the bottom”, 9 December 2019.

²⁹ OTH 21/2022 号函文以及 OTH 22/2022、OTH 23/2022、OTH 24/2022 和 OTH 25/2022 号相关函文。

们的财政空间，特别是当前各国还在努力走出 COVID-19 疫情危机以实现复苏。双支柱解决方案将对中低收入国家满足本国人民需要的能力产生不利影响，从而影响它们实现人权特别是经济、社会和文化权利及发展权的能力。信中提出了一些问题，并建议进一步明确一些人权原则，特别是与参与和平等有关的问题。截至本报告提交之时，仅收到了经合组织的答复。该答复³⁰ 未就 24 国集团拒绝替代提议的透明度、财政收入损失的补偿和确保实现经济、社会和文化权利的保障措施方面的问题作出回答。

32. 近来，全球多个国家采取了个别措施和政策，以提高商业交易的透明度，并防止非法金融活动，但这些措施和政策达不到所需的金融透明度。这就需要建立一个国际实益所有权登记册，登记册要考虑到透明和获取信息的人权原则，对世界各地的资产最终实益所有人进行登记。为此，各国与联合国的不同机构之间可在联合国的框架内签署一项国际协定，交由一个特定机构负责保存。协定可采取合同义务的形式，规定合同各方有义务提供关于在其境内开展业务的公司实益所有人方面的充分信息，以便建立一个全球实益所有权登记册，追踪逃税、腐败、洗钱和资助恐怖主义行为等非法金融活动，并将行为人绳之以法。³¹

33. 当前，虽然有各种文书草案为国际和区域财政政策提供指导，但是，(a) 尚没有任何文书缔结完成；(b) 仍未确定公平、包容的国际财政框架的执行范围和职能，(c) 除了国际税务合作专家委员会所开展的有限工作之外，目前没有任何机构在积极开展工作，以将人权保护同征税工作协调起来。

四. 国际税务治理

34. 2014 年，极端贫困与人权问题特别报告员就税收政策对人权的影响进行了广泛分析。她强调了国际人权文书规定的各国在税收政策方面的义务，并就政策和法律框架改革提出了建议，以解决国内和国际层面的税务问题(A/HRC/26/28)。与国际税务合作有关的具体建议包括：努力建立一个促进税务透明度的多边制度，加强自动交换信息的框架，逐国采用跨国组织的报告标准，建立国家公共登记册以提高实益所有权的透明度，以及确保发展中国家有效参与国际论坛。

35. 高净值个人、非正规部门行为体和跨境犯罪分子都倾向于使用公司一直在使用的相同流程、程序和系统，通常是通过授权律师、银行、会计师和其他中层服务提供者。此外，负责管理可追溯和可追踪系统以及进行游说的个人主要从事正规经济。正如西班牙提供的资料所指出，积极、真实和有效地打击隐藏资金和转移或清洗资金或清洗犯罪活动所得资金的行为，是起诉和消除非法资金流动的必要手段，也是最有效的防火墙之一。与此同时，不开展这场斗争是一种失败，它

³⁰ 经合组织的答复可查阅

<https://spcommreports.ohchr.org/TMResultsBase/DownloadFile?gId=36914>。

³¹ Maat 为本报告提交的材料。

阻碍了任何努力，并使非法活动长期存在。毛里求斯在其提供的资料中指出，现行国际税法和相关原则不是最新的，没有涉及全球商业惯例的快速和不断变化。

36. 各国还承诺打击非法资金流动，促进更进步、更透明和更有效的全球税务治理。在《蒙特雷共识》中，各国同意“通过加强各国税务当局之间的对话和加强有关多边机构和有关区域组织的工作协调，加强国际税务合作，同时特别注意发展中国家和经济转型国家的需求”（第 64 段）。

37. 若要建立一个国际财政当局(将包括一个全球税务机构)，则应通过评估财政整顿和削减开支可能对不平等、贫穷和社会包容产生的不利影响，促进扩大财政空间。它还应强调，需要认真设计财政政策，特别是税收和转移支付制度，以实现公平，同时考虑到潜在的有害间接影响，使生活贫困的人、有工作的穷人和接近贫困的人最终不会成为净付款人(见 [E/RES/2019/6](#))。本报告的一些资料指出，非法资金流动和气候资金是支持设立财政当局的充分理由，³² 而其他资料则侧重于讨论空间的透明度和公平性的必要性。³³

38. 各组织继续倡导建立包容性和合法的全球协调，³⁴ 以促进金融健康和经济发展的文书，例如制定一项联合国公约，以制定全球标准，并在联合国设立一个包容性的政府间税务机构。国际发展合作可有助于加强国家调动和管理资源的能力，以促进发展目标，例如提供优质社会服务、偿还债务以及促进经济和社会权利。³⁵ 国际金融问责、透明和廉洁以利实现 2030 年议程高级别小组 2021 年发布的报告为一个更具包容性的金融体系提供了蓝图，该体系能够确保为可持续发展目标提供资金。报告呼吁国际社会致力于达成一项关于健全的财政状况促进可持续发展的全球公约。³⁶ 建立一个具有全球包容性的政府间论坛来制定国际税收规范，对于解决国际税收制度的缺陷和维护国际金融结构的合法性至关重要。具体而言，小组建议国际社会在联合国主导的全球税务公约方面取得进展。各国将受益于一套财政原则的额外步骤和一个侧重于促进人权的机构，以此作为在国家、区域各大陆和国际一级确立财政合法性的工具。

39. 秘书长 2021 年的报告《我们的共同议程》([A/75/982](#))回应了这一建议，其中呼吁“以联合国为基石，建立更强大、更为网络化、更具包容性的多边体系”。秘书长认为，减少非法资金流动和避税，更具体地说，改革国际税收制度，是从这次大流行病中实现可持续复苏和建立以人权为基础的新的社会契约所必须采取的关键行动之一。

³² 同上。

³³ 阿尔及利亚提交本报告的材料。

³⁴ 见 [E/2021/68](#)。

³⁵ 见 [E/2020/10](#)。

³⁶ 国际金融问责、透明和廉洁以利实现 2030 年议程高级别小组，《金融廉洁促进可持续发展》(2021 年 2 月)。

40. 联合国各区域机构也提出了类似的建议。在非洲非法资金外流问题高级别小组 2015 年的突破性报告中，非洲联盟和非洲经济委员会(非洲经委会)建议，打击非法资金流动“应纳入联合国各进程和框架，并更好地协调”。³⁷ 最近，2022 年 5 月，鉴于全球危机，非洲各国财政部长在非洲经委会非洲财政、规划和经济发展部长会议第五十四届会议上通过了一项决议(见 [E/ECA/CM/54/4/Rev.1](#))，呼吁国际社会在国家、区域和全球各级采取适当行动，以确保将非法资金流动作为一个全系统挑战在全球一级加以应对，并呼吁国际社会通过一个全球协调机制，有系统地监测非法资金流动。部长会议敦促联合国“开始谈判……旨在消除税基侵蚀、利润转移、逃税(包括资本利得税)和其他滥用税收的行为”。

41. 2021 年，拉加经委会执行秘书指出，“为了改革全球税收制度，以纳入发展中国家和新兴经济体，特别是小岛屿发展中国家的需求，联合国应成为这一讨论的主要场所。”³⁸ 将全球税务规范制定工作移交给联合国或某个国际机构³⁹ 也得到了各国和政府间集团及机构的支持。

42. 77 国集团和中国呼吁给予国际税务合作专家委员会以联合国政府间机构的地位，由代表各自政府的专家组成。之后，该机构可请委员会审议在联合国促进国际税务合作的建议。⁴⁰ 在这一全球机构内，已经有一些领域正在零散地发展，这些领域可以得到巩固。其中包括建立一个全球实益所有权登记册，根据采矿业透明度倡议，该登记册已经存在，可以推广到其他行业。

A. 实益所有权登记册

43. 非营利组织 Open Ownership 开发了一个全球登记册，目前包含在其中央登记册中公布数据的管辖区有 1 600 多万份实益所有权记录。⁴¹ 该组织定期从丹麦、斯洛伐克和大不列颠及北爱尔兰联合王国的实益所有权登记册输入数据。全球登记册有助于分析不同辖区之间复杂的所有权结构，从而有助于追踪非法资金流动。然而，全球登记册的一个必要条件是在国家一级建立健全的数据，这些数据存放在所有纳税人都感到其信息安全和受到保护的地方。实现这一目标所需的改革的复杂性意味着，普遍实益所有权数据是一个仍处于起步阶段的概念。⁴²

44. 有人呼吁建立一个全球监管的登记册，而将托管全球实益所有权登记册的组织应在全球数据保护法案的支持下，在国际上得到认可，并具有可信度，排除合

³⁷ 非洲经济委员会，《非法资金流动》。

³⁸ 拉加经委会，“需要在联合国框架内改革多边税务辩论”，新闻稿，2021 年 6 月 1 日。

³⁹ 毛里求斯为本报告提交的材料。

⁴⁰ [A/C.2/76/L.28](#)，第 19 段。

⁴¹ Open Ownership 是一个非营利组织，致力于在全球范围内提供关于谁拥有和控制公司的透明度。截至 2022 年 3 月，其实益所有权领导小组成员为亚美尼亚、肯尼亚、拉脱维亚、墨西哥、尼日利亚、挪威、斯洛伐克和大不列颠及北爱尔兰联合王国(见 <https://www.openownership.org/en/about/the-beneficial-ownership-leadership-group/>)。

⁴² 采掘业透明度研究所国际秘书处提交的材料。

理怀疑。⁴³ 民间社会的意见支持关于联合国主导的税务公约的建议，该公约应与人权保持一致，并加强关于税务政策和做法的全球规范和标准，使各国政府能够履行其人权义务。⁴⁴ 为了遏制非法资金流动和大规模转移公司和个人的未征税财富，全球公共资产登记册是全球税收改革的一个关键组成部分，也是消除不平等现象的一个重要工具。⁴⁵

B. 对掮客的监管

45. 围绕“掮客”的讨论包括考虑设立一批专业人士和企业，协助高净值个人和公司避税。掮客的名单可能很长，往往可能包括法律事务所、会计事务所、财务顾问和服务以及信息技术专家。讨论仍然令人担忧，因为在这个数字时代，国家、区域、大洲和全球各级的自我监管，以及在某些情况下缺乏国家监测和监管，似乎正在破坏确保人权资源充足所需的财政空间。卢森堡泄密事件、瑞士泄密事件以及最近的潘多拉文件等全球丑闻表明，掮客是解决非法资金流动便利化问题的关键。西班牙提交的材料指出，西班牙公证团保存了一份载有基本数据的电子记录，因此可以了解法律实体的真正所有人、短期内财产转让的次数或同一财产在某段时间内申报的不同价格，在收集补充数据方面还有进一步扩大的余地。⁴⁶

46. 收到的所有意见都支持设立税务机构，许多意见还进一步阐述了指导其组建的原则，并详细说明了他们认为该机构在现有和未来任务方面应承担的任务以及指导原则。一些意见强调了普遍性、民主、透明度和问责制等原则应作为该机构的基础。

五. 人权背景下的国际税务条约

47. 近年来，各方就如何以更全面和多边的方式应对全球税收制度的局限性和挑战进行了一些讨论，并提出了一些建议。2019年，非洲国家集团支持制定联合国税务公约的呼吁，⁴⁷ 这一政策立场也得到了2022年非洲财政、规划和经济发展部长会议的支持。⁴⁸ 2021年，南方中心提议创建联合国税务合作框架公约，公约将采取缔约方会议的形式，授权国际税务合作专家委员会、包容性论坛和税务透明和信息交流问题全球论坛等现有国际税务治理论坛。⁴⁹ 除了建立一个所有国家

⁴³ 毛里求斯为本报告提交的材料。

⁴⁴ Tove Maria Ryding, *Proposal for a United Nations Convention on Tax*, European Network on Debt and Development (10 March 2022), p.6.

⁴⁵ 亚洲人民债务和民主运动为本报告提交的材料。

⁴⁶ 西班牙为本报告提交的材料。

⁴⁷ 2019年5月16日举行的国际合作打击非法资金流动和加强资产返还良好做法高级别会议。

⁴⁸ Rachel Etter-Phoya, “African Ministers call for UN tax convention to protect against financial secrecy supplied by the richest nations”, Tax Justice Network, 27 May 2022.

⁴⁹ Abdul Muheet Chowdhary and Sol Picciotto, “Streamlining the Architecture of International Tax through a UN Framework Convention on Tax Cooperation”, South Centre, Tax Cooperation Policy Brief, November 2021, p. 2.

都能平等参与的全球税务治理结构，从而保护其国家主权之外，框架公约还将扩大经合组织/20国集团论坛的范围，承认联合国系统所有缔约国的任务授权。⁵⁰ 各国的意见提到，需要有一个全面的、全球包容的透明度标准，涵盖所谓的ABC(自动信息交换、实益所有权透明度和逐国公开报告)，从而为全球资产登记册提供基础；按照实现2030年议程国际金融问责、透明和廉洁以利实现2030年议程高级别小组的提议，通过一个征税权监测中心，提供一致的总体统计和分析；以及转向真正和公平的最低有效公司税率的单一税制的基础。⁵¹

48. 民间社会组织也在这方面作出了重要贡献。欧洲债务与发展网络和全球税务正义联盟提出了关于联合国税务公约的建议，该公约将以政府在人权、可持续发展目标以及实质性平等、透明度、参与和公共问责等关键原则方面的承诺和义务为基础。⁵² 因此，该公约与《联合国税务合作框架公约》的不同之处在于，它将人权与税收联系起来，需要促进政策的一致性，需要确保全球税收标准促进累进税制。在这两项提案中，纳入与国家人权义务的联系，如最大限度地利用现有资源、不歧视和域外义务，可以指导税务事项的决策。将拟订一项公约，逐步取代不连贯和高度复杂的双边和多边税务条约和协定网络，以期建立一个协调一致的总体全球框架。这将提高全球税收制度的效力，消除国际逃税的机会，并确保国际税收协定中的某些规定适合受协定影响的每个国家。⁵³ 至关重要的是，在这一模式下，各国将不会被迫接受有争议的争端解决机制。相反，公约将着重于预防争端，这将减少解决争端的必要性。此外，各国必须尽职尽责，以便通过和实施双边投资条约和自由贸易协定，最大限度地减少侵犯人权的风险，并排除因采取必要的财政、金融和债务解决措施或政策以应对不断变化的情况，如金融危机，新的科学发现或公众对普遍适用的法律的要求。个人和团体应恢复其民主权利，参与决定政府预算、财政、经济、贸易和社会政策的决策。他们应要求人权高于投资特权，并维护社会契约，这反映在由物质和非物质指标组成的公众满意度指数中。⁵⁴

49. 数字税收方面新出现的问题突出表明，需要采取一种全球办法，优先重视所有国家的需求和可持续发展，而非少数国家的经济利益。全球最低税率的目的是阻止跨国公司将利润和税收收入转移到低税收国家和/或避税港，这取决于其商品或服务的销售地点，而不管它们是否在该国设有实体。此外，采用全球最低税使

⁵⁰ 同上，第1页。

⁵¹ 毛里求斯为本报告提交的材料。

⁵² 见 Ryding, *Proposal for a United Nations Convention on Tax*, p. 7。

⁵³ Attiya Waris and Elvis Oyare, “Taxation Systems and Public Policy in Kenya: Unpacking the Unwritten Tax Treaty Policy” in Gedion Onyango, Goran Hyden, eds., *Governing Kenya: Public Policy in Theory and Practice* (Palgrave Macmillan, 2021).

⁵⁴ 同上。

各国能够利用知识产权和数字服务的收入，否则这些收入会在利润转移、避税和逃税的情况下流失。⁵⁵

六. 结论和建议

50. 许多国家正面临多重危机的累积影响，包括与债务有关的高负债困境、非法资金流动、大流行病的严重社会经济影响、与气候有关的紧急情况增加、生活费用增加、饥荒和粮食无保障。其影响是广泛而深刻的，对中低收入国家的人口来说尤其如此。过去几十年在减贫方面取得的许多成果已经丧失。仅由于玉米和小麦价格上涨，普通家庭的实际收入就损失了 1.5%。⁵⁶ 最近的估计表明，每年需要 1.2 万亿美元来缩小发展中国家的社会保护差距，每年需要 4.3 万亿美元来资助可持续发展目标。⁵⁷ 令人担忧的是，60% 的最不发达国家和其他低收入国家已经面临债务困扰的高风险或处于债务困扰之中；⁵⁸ “必须不惜一切代价避免偿付能力问题造成发展中国家系统性债务危机的多米诺骨牌效应”。⁵⁹ 因此，各国应对其人口、从大流行病中恢复和履行其人权义务的财政空间和能力已缩小到危险的地步。全球粮食、能源和金融危机应对小组就通货膨胀加剧和金融状况趋紧发出警告，这再次突出表明，迫切需要确保在国际金融体系中进行结构性的、切合目的的改革。

51. 在本报告中，独立专家讨论了全球税收制度的某些方面、其缺陷和主要特点，并提出了打击非法资金流动的论点。她就可以作为国际税务改革基础的人权方面提出了一些想法，并提到呼吁建立一个全球税务机构和一项联合国主导的税务公约。这些改革是国际一级更大范围的改革的一部分，这些改革应促进以权利为基础的经济。它们的设计和必须实施必须以增进人民，特别是最边缘化群体的福祉和尊严为目标，并确保人权义务成为金融和财政决策的核心。在国际一级，税收制度的结构性改革还应旨在减少国家内部的不平等现象，并促进对所有国家一视同仁的多边对策。全球税收制度的改革应立足于国际合作和援助的积极做法，以及国际人权标准和规范。

52. 独立专家向各国，无论是单独还是作为各多边和国际金融机构及区域集团的成员，提出以下建议：

(a) 根据人权法和标准，包括域外义务，改革全球税收制度，作为打击非法资金流动的真正努力的一部分。在发生多重危机和国内财政能力减弱之际，在对

⁵⁵ Frank Tang, “What is the G7’s Global Minimum Tax, and How Could it Affect China?” South China Morning Post (Hong Kong), 20 June 2021.

⁵⁶ 联合国，全球粮食、能源和金融危机应对小组，“乌克兰战争对粮食、能源和金融系统的全球影响”，简报第 2 号，2022 年 4 月 13 日，第 2 页。

⁵⁷ 另见全球危机应对小组，“乌克兰战争的全球影响”。

⁵⁸ 《2022 年可持续发展筹资报告》(联合国出版物，出售品编号：C.22.I.6)。

⁵⁹ 全球危机应对小组，“乌克兰战争的全球影响”，第 4 页。

发展中国家资金流动进行监管、汇回和征税方面加强国际合作和援助，有助于重新平衡财政空间。国际合作和援助是必不可少的；

(b) 确保不加歧视地促进和实现人权是改革的核心。财政制度需要确保所有人的福祉和尊严。它们应协助在发展、人权和环境保护之间建立强有力的联系。各国必须共同努力，建立全球财政一致性，降低复杂性，同时将平等作为核心组成部分；

(c) 打击非法资金流动，特别是与商业和税务有关的资金流动，尤其是跨国公司税务筹划活动所产生的资金流动，如贸易假发票、转让定价和将利润转移到低税率的海外管辖区或通过这种辖区转移。所有国家都需要开展合作，加强打击非法资金流动的全球斗争，并在与发展中国家的交往中积极促进公平原则；

(d) 立即召开第四次发展筹资问题国际会议。全球局势要求采取全面的办法和进行广泛的改革，应该在一个包容性的论坛上共同处理这些问题。该会议可提供一个机会，就联合国税务公约和全球税务机构进行初步讨论，并处理全球资产登记册的好处等若干当前问题。该会议还可以作为一个机会，审议是否需要一个债务解决机制、改革货币基金组织的治理以及应对千年发展目标资金短缺的替代办法；

(e) 创建国际机构、全球税务机构或世界税务组织。在遏制持续侵蚀全球经济稳定的非法资金流动方面，独立专家支持关于设立国际税务当局的第一步的呼吁，目的是逐步扩大其任务，使其成为国际财政当局(包括全球税务机构)，目的是协调有效的财政做法和政策与以人权为中心的方针。各地理区域也应设立类似的机构，以处理各自的领域和具体关切问题；

(f) 启动联合国主导的全球税务公约的谈判。应围绕谈判一项全球性联合国税务问题公约进行积极的讨论和辩论。关于国际税务规则改革的这种谈判应在联合国主持下进行，各国在联合国有平等的发言权，谈判和达成共识的进程是明确的。联合国主导的税务公约应认识到，实现人权必须是财政政策的一个基本目标，国家尊重、保护和实现人权的义务要求国家发挥积极主动的作用，而且必须指导税务决策。谈判的基础必须是所有国家承诺重新开始建立一个新的实体，该实体将侧重于在财政上实现人权作为其核心，并最终支持根据和平、安全和实现权利提出的建议。该机构不应设在现有的联合国结构内。独立专家认为，有必要在明确、公平和透明的基础上制定新的国际财政准则；

(g) 确保高标准的透明度，同时考虑到发展中国家的利益、关切和需要。这应包括关于“税收透明度 ABC”的规定，即自动信息交换、实益所有权透明度和逐国公开报告。虽然已经以某种形式存在着一些这样的制度，但公约将确保建立一个协调一致的全球制度，为包括发展中国家在内的所有国家服务。