



人权理事会

第五十五届会议

2024 年 2 月 26 日至 4 月 5 日

议程项目 3

促进和保护所有人权——公民权利、政治权利、
经济、社会及文化权利，包括发展权

通过人权实现财政合法性：为实现人权筹集和分配财政资源 的原则性办法

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

概要

根据人权理事会第 52/17 号决议，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·瓦里斯提交其年度专题报告，重点阐述了财政合法性以及在使用财政资源实现人权时采取基于原则的办法的重要性和具体要求。她探讨了全球、国家、区域和机构内部在筹集和使用财政资源以提高生活水平方面所面临的挑战。独立专家还提出了确保财政决策维护和保持生活水平所应考虑的各项主要原则。独立专家提出了旨在加快实施以人权原则为指导的脱碳和去毒化战略的建议。



目录

	页次
一. 导言	3
二. 了解什么是在财政上实现人权	4
三. 财政合法性面临的挑战	6
四. 在财政上实现人权的指导原则	7
A. 问责制	8
B. 透明度	9
C. 责任	10
D. 效率	11
E. 效力	11
F. 公平	12
G. 公正	13
五. 结论和建议	13

一. 导言

1. 实现人权(包括集体和个人的人权)仍然是世界上每个国家和地区面临的一项持续挑战。人们往往认为,在财政上逐步实现人权取决于世界上主要呈线性的减贫、发展和增长模式。然而,过去几十年的情况表明,事实并非如此;各种因素,如不平等、气候不稳定、缺乏全球金融架构、技术变革以及冲突和战争等,不仅阻碍了在财政上实现人权,还导致了不可靠的战略,同时给经济造成了压力。这些年的重点是把人作为创造财富的工具,而不是注重融资,着眼于逐步实现人权和提高生活水平。

2. 然而,决策者是人。一个人可能会成为政治领袖、公司所有人、雇员、政治家、游说者、学生、研究人员或活动家。国籍、有限责任、媒体叙述以及对人为机构和结构的强调,导致了财政责任的分化和模糊。国家主权原则为领导国家的个人蒙上了一层面纱。这限制了责任,并往往使人权融资方面的法律、条例和政策非人性化。这种情况可能导致国家间几乎不可避免的竞争,引发全球更快、更严重的经济衰退。这个过程不是线性的,而是周期性的。

3. 人权可作为评估税收和支出政策的工具。全球经济是多重角色和多重责任的组合,各种机构和经济并行运作,或相互冲突。这些不同类组在以下六种主要经济之中或/或之间单独或同时运作,无论是否得到法律承认或监管:(a) 法律承认的正规经济;(b) 非正规经济;(c) 无酬经济(例如作为一种未被承认的经济的无酬照护工作);(d) 影子经济(合法和非法活动的结合);(e) 数字支持的经济;(f) 易货(非货币)经济。这些经济将外债和国际金融义务注入全球经济,反过来又对人权经济产生影响。在这些经济中流动的个人以各种方式为国家提供收入和资源:实物、通过胁迫和/或正式通过官方收入,如债务、援助、政府业务(股份、许可证和费用)和税收。然而,无论哪种经济为国家、国际社会和全球机构供资,最终结果都应是让今天的生活比昨天更好。¹

4. 世界如何才能确保各国以及区域、洲和国际机构和机关所采用的财政制度,无论是单独地还是作为全球社会的一部分,都朝着逐步实现人权的方向发展?所有个人,特别是拥有财政权力的个人,至少应致力于通过财政决策保护最弱势的群体。在本报告中,独立专家使用了她曾在其他出版物中提到的“财政合法性”一词;讨论了财政合法性面临的一些主要挑战和拟议解决办法;并概述了实现人权的原则性方法。独立专家认为,采用人权视角,包括逐步实现人权的原则以及加强国际合作和提供国际援助的义务,将有助于为增加可用资源所做的努力,并认为,当财政制度按照本报告中阐述的七项原则运作时,财政合法性将得到保证,这七项原则是:问责制、透明度、责任、效率、效力、公平和公正。²

5. 独立专家感谢会员国、民间社会和其他利益攸关方为编写本报告做出的所有贡献。³

¹ 见 A/HRC/49/47。

² 马特和平、发展和人权基金会提交的材料,第6页。另见保护纳税人权利观察站提交的材料,第1页,以及 A/HRC/49/47,第26段。

³ 所有提交的资料均可查阅 <https://www.ohchr.org/en/calls-for-input/2023/call-inputs-fiscal-legitimacy-trough-human-rights-thematic-report-human-rights>。

二. 了解什么是在财政上实现人权

6. 资源的筹集和支出充其量也始终只是次优，是不同利益攸关方，包括国家、公司、民间社会、政党、游说团体、个人和其他实体之间的妥协。各方在谈判债务这一财政要素时，总会包含一些妥协的结果。但债务协议(包括私人和公共债务持有人的债务协议)很少公开。第二个要素，即税收，理论上可以创建一个理想的制度，但会因为政治、游说和谈判而受到影响。第三个要素，即收入支出政策，也是执政党或执政联盟与社会之间妥协的结果。第四个要素，即自然资源收入和政府业务，同样也经过谈判，在私营利益攸关方如国际采矿公司和国有企业之间达成妥协，其清晰度往往各不相同。但资源的筹集和使用会随着经济、政治、社会反馈、游说、危机和紧急情况以及经济衰退或增长期间的变化而变化。然而，被动应对不是长久之计，因此，必须考虑采取更加积极主动的原则性办法，确保财政决策过程中的国际合作与援助、不歧视、平等和一致性。

7. 财政合法性尚未明确界定，但它要求财政制度符合善治原则，即透明度、问责制和责任。在财政背景下采用的财政合法性概念决定了在国家融资、资源分配和支出方面，什么是有效和合理的决策。而在财政国家背景下，财政合法性反映了社会对国家关于从社会筹集资源和使用这些资源的决策的接受程度。但在当代国家，财政合法性应植根于个人及其集体机构(首先是国家)承担相互义务，以及这些机构同意利用其权力，包括财政权力，实现人民的需要和目标。⁴ 这些需要和目标应包括实现所有人权。⁵

8. 一方面，国家是社会的产物，对生活在其中的个人负有责任。征税或发债、两者的数额和一般收入来源以及这些资源的使用和分配，历来是宪法赋予国家的权力，而财政政策的制定一直由时任政府自行决定。⁶ 这些资金的使用往往由决策者决定，很少或根本没有透明度，资金贡献者或借入资金的成本承担者没有或很少参与决定，这些决定也很少或根本不对他们负责。此外，这些资金的使用不一定符合社会利益或社会优先事项。然而，一方面，国家被赋予(合法)权力，就资源的筹集、分配和使用作出并执行公共决定，另一方面，社会同意服从这一权力，并贡献这些资源，正是为了利用这些资源满足社会的需要和愿望。换言之，财政政策要具有合法性，必须以实现人民的需要和愿望作为基础和目标。⁷

9. 由此推断，通过会费接受纳税人资金的区域机构和集团以及全球和各洲机构需要确保其自身的财政合法性。各国和国际金融机构还应考虑到债务国人民的权利和需要。在国家税收政策或财政政策制定中发挥作用或施加影响的机构应采用原则性办法。然而，目前财政问题往往委托给不同的机构处理，各国往往采用不同的标准。这造成了双重标准的风险，并使国家和机构偏离了改善受其决定影响者的生活这一关键重点。一些国家、国际组织和利益攸关方已采取步骤实施财政

⁴ A/HRC/49/47，第 26 段和 38-42 段。另见 Attiya Waris, *Tax & Development: Solving Kenya's Fiscal Crisis through Human Rights* (Nairobi, LawAfrica Publishing, 2013); 以及“Delineating a rights-based fiscal social contract using African fiscal constitutions” *East African Law Journal* (2015)。

⁵ 《我们的共同议程》(A/75/982)第 18、19 和 33 段。

⁶ 保护纳税人权利观察站提交的材料，第 4 和 5 页。

⁷ A/HRC/49/47，第 26 段和 38-42 段。另见，例如 Attiya Waris, “Delineating a rights-based fiscal social contract using African fiscal constitutions” and submission by Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. p. 3。

合法性原则，例如实行让公民和民间社会参与决策的全面预算编制程序，从而促进问责制。一些国家采取了透明度举措，如公布预算分配和支出，提高公众对财政事务的了解，另一些国家则推出了累进税政策，以减少收入不平等。例子包括巴西的参与式预算编制和南非按性别分类的数据收集。为加强财政合法性而采取的其他措施包括：一些欧洲国家和其他国家，包括澳大利亚采取主动行动，要求多国公司履行逐国报告义务；或建立拉丁美洲和加勒比区域税务合作平台，促进全球南方国家之间关于税收制度的对话和合作；或非洲联盟和非洲经济委员会等组织实施的受益所有权透明度措施。⁸

10. 当社会相信，管理受其委托的财政资源的机构将以符合社会利益和人权的方式行事时，财政合法性就得到了保证。国家和机构筹集和调配财政资源的手段比任何其他单一因素都更能说明它们在建立或加强国家组织、雇用人员、争取政治支持、补贴经济企业和资助社会方案方面的现有(和近期潜在)能力。⁹ 财政合法性要求财政制度符合善治原则(透明度、问责制和责任)，并做到有效、高效、公平和公正。为了实现财政合法性，税收原则被用于国家预算和财政制度。¹⁰

11. 鼓励家庭和育儿的社会主导型税收制度对年轻家庭有利，但对年轻移民可能是一种阻碍，因为他们通常单身，不太可能立即组建家庭。旨在影响排放和住房建设行为的环境税制往往对最脆弱群体产生负面影响，因为它们限制了住房供应，而经济能力更强的人通常住新楼，开新车，并且是税收制度的默认受益者。¹¹

12. 财政合法性有一些理论方法作支撑：

(a) 工具性方法：在这种方法中，财政合法性是实现社会目标的一种手段。评论者指出，民主政体预计能更有效地征税，因为它们用税收来换取更具包容性的代表形式。反对这种方法的一个论点是，国家要求公民纳税越多，公民对国家的期望就越高。¹² 控制相关资源的部门期望以更多的贡献来换取特许权；然而，如果这些部门认为自己在财政安排中受到了亏待，可能会变得不那么积极，而是更加对立；

(b) 程序性方法：程序合法性侧重于财政决策的透明度、问责制和参与性进程。这表明，让公众参与财政选择会增强合法性。必须通过适当的税收、媒体宣传活动、财政和税务扫盲班以及明确的纳税人章程，尽可能明确地将生活水平的提高与税收挂钩。¹³

⁸ 税收正义网提交的材料，第 14 和 15 页。

⁹ 见 Theda Skocpol, “Bringing the State back in: strategies of analysis in current research” in *Bringing the State Back In*, Peter B. Evans, Dietrich Rueschemeyer and Theda Skocpol, eds., (Cambridge, Cambridge University Press. 1985)。

¹⁰ 见 Attiya Waris, *Tax & Development: Solving Kenya's Fiscal Crisis through Human Rights*。

¹¹ 科威特提交的材料，第 2 页。

¹² 见 Michael L. Ross, “Does taxation lead to representation?”, *British Journal of Political Science*, vol. 34, No. 2。

¹³ Dajana Cvrlje, “Tax literacy as an instrument of combating and overcoming tax system complexity, low tax morale and tax non-compliance”, *Semantic Scholar* (2015)。

三. 财政合法性面临的挑战

13. 一些因素会影响到特定的收支决定是否可被视为财政合法。这些因素影响到关于这些决定的辩论和讨论，以及最终达成的结果、解决方案或妥协办法。其中包括：

(a) 财富分配不均。税收制度的公平和公正，以及通过政府支出对财富的再分配，在决定财政合法性方面发挥着至关重要的作用。债务问题显然是财政合法性的一个挑战，尤其是对全球南方而言，全球粮食、能源和金融危机应对小组在其最近的报告中指出，这是极其沉重的负担。该小组在报告中解释说，全球南方为其债务支付的费用高于全球北方。例如，德国和美国债券的平均收益率分别为 1.5% 和 3.1%，而亚洲和大洋洲、拉丁美洲和加勒比以及非洲债券的平均收益率分别为 6.5%、7.7% 和 11.6%。这迫使各国优先考虑偿还债务，而不是为人民谋福利。报告还指出，有 33 亿人生活在债务利息支出超过国家教育和卫生支出的国家；¹⁴

(b) 制度和程序不透明。预算编制和财政决策过程的透明度对于公民相信政府行为符合他们的最佳利益至关重要。在公民通过公众参与和其他类似论坛参与财政决策，如预算协商的情况下，这在确保财政制度的合法性方面发挥着巨大作用。根据独立专家收到的一份材料：“财政合法性的另一个主要挑战是‘国防’和‘安全’的地缘政治需要。世界发展指标显示，2022 年各国政府的军费开支为 2.2 万亿美元。这表明了各国政府，特别是全球北方各国政府的一个优先事项……基本人权，如食物、衣服和住所被弃置一旁，这一点从没有足够食物、衣服和住所的人数中可见一斑”；¹⁵

(c) 继承的经济和无酬工作。现有的体系是经过数百年的谈判和发展而形成的，其所基于的条款和规则往往是全球 60% 以上的人口所不了解的，他们也不理解其中的逻辑。然而，这种体系虽是在当时的独立国家达成共识的情况下制定的，却不仅忽视了殖民地国家，也忽视了妇女；¹⁶

(d) 经济管理和行政。政府管理经济、保持低通胀和促进经济增长的能力可以增强其财政合法性。不过，独立专家收到的一份材料指出，“在制定加强财政合法性的财政政策和措施时，财政工作必须首先优先考虑人的福祉。这意味着要超越国民总收入、国民总收入增长率、失业率和通货膨胀率等经济总量。必须解决具体问题，例如：有多少人处于粮食不安全状态或营养不良？有多少人没有住房？供水的可靠性和可获得性如何？教育系统的有效性如何？居民医疗服务可及性的本质是什么？”¹⁷

¹⁴ UN Global Crisis Response Group, “A world of debt, A growing burden to global prosperity” (July 2023), p. 4.

¹⁵ 巴哈马大学的 Olivia C. Saunders 提交的材料，第 2 页。

¹⁶ 见 Caren Grown, “What gender equality advocates should know about taxation”, Association for Women’s Rights in Development (AWID) (March 20026) 和 <https://www.qmul.ac.uk/law/news/2012/items/dr-ann-mumford-to-present-at-applying-feminist-principles-to-tax-benefit-and-budgetary-policies-an-economic-justice-workshop-in-hawaii.html>.

¹⁷ 巴哈马大学教授 Olivia C. Saunders 提交的材料，第 1 页。

(e) 在当前的国际环境下，是无法建立财政合法性的。要建立全球金融架构和税收制度的合法性，需要解决导致不平等和腐败的根深蒂固的系统性问题。目前，国际税收措施主要是由全球北方为其本身的利益而设计的，无视了世界绝大多数人口的需要。2021 年，税收正义网的企业避税天堂指数显示，全球超过三分之二以上的企业税务滥用风险是经济合作与发展组织(经合组织)成员及其属地制造和助长的。¹⁸ 由于全球南方目前没有合法论坛或机制来有效地宣传其需求，这种情况更加严重；¹⁹

(f) 政治游说和信任。对政府和政治领导人的信任以及政府和政治领导人内部和之间的信任与财政合法性有关。对政府的高度信任可使财政政策得到更大程度的接受，而政府间的类似思维则会促进税收支出和债务融资，并支持跨境公平分享收入。但独立专家收到的一份材料称，滥用公共利益和破坏公众对促进公共利益的规则、制度和机构的完整性的信心，会损害财政合法性；²⁰

(g) 非法资金流动。腐败丑闻和对财政腐败的印象会破坏财政合法性，最近关于避税天堂或秘密管辖区和非法资金流动的辩论就反映了这一点。首先，这些做法扩大了收入和财富差距，从而加剧了不平等，不仅妨碍了国家履行其最低核心义务的能力，还妨碍了人权的逐步实现。其次，这些非法流动直接和间接加大了对借贷的周期性依赖。跨境金融交易的不透明加剧了资源的流失，这是贫富差距日益扩大的一个主要原因。独立专家在最近的报告中指出，秘密管辖区为这些交易提供了一个地点，从而使能够负担得起这种服务的富人变得更加富有，而弱势群体仍然处于边缘地位；²¹

(h) 歧视。多年来，性别歧视和种族歧视即使不是故意的，显然也是公开的。在国家层面，高额国债、不平等和公众对政府缺乏信任都会损害财政合法性。在一些国家，政府实施的紧缩措施对穷人和弱势群体造成了极大的影响。这可能会导致一种不公正感，并使人们对政府以公平和负责任的方式管理公共财政的能力丧失信心。在区域层面，财政合法性往往受到国家和国家以下各级政府之间关系的影响。在一些区域，国家以下各级政府严重依赖国家政府的拨款。这可能使它们难以筹集自己的收入，制定满足当地社区需要的财政政策。在国际层面，全球金融体系的复杂性以及国际金融机构缺乏透明度和问责制，使财政合法性受到挑战。此外，全球税收体系经常被批评为不公平，允许富有的个人和公司逃避缴纳其应缴税款。

四. 在财政上实现人权的指导原则

14. 在过去十年中，国际人权条约机构一方面坚定地阐明了人权所涉财政问题，另一方面也阐明了国际人权法在公共预算、公共债务和更广泛的经济改革政策(不限于危机时期)的进程、内容和结果方面的相关性和影响。它们不仅通过其解

¹⁸ 税收正义网，《2023 年税收正义状况》，第 27 页。

¹⁹ 税收正义网提交的材料，第 5 页。另见亚太妇女、法律和发展论坛提交的材料，第 1 和 5 页。

²⁰ 税收正义网提交的材料，第 4 页。

²¹ 见 [A/HRC/52/34](#)。

释性实践，²² 而且重要的是，还通过汇集一系列原则，包括外债与人权问题指导原则²³、主权债务重组进程的基本原则、经济改革人权影响评估指导原则²⁴ 以及最近的国家资产返还指南，做到了这一点。²⁵ 其他国家也制定了有益的指导意见，例如联合国贸易和发展会议(贸发会议)发布的负责任的主权借贷原则。²⁶

15. 国际人权条约义务及其融资要求，只有实现人权，融资才具有财政合法性。无论如何，这不仅需要确保与资源的筹集和支出有关的决策进程具有逻辑性和合理性，还需要确保这一进程对受影响的社会而言是明确的、可以理解的，并确保融资仍以提高人民的生活水平为重点。在这一进程中，不仅要对实际决策进行审查，还要对人民接受决策的方式进行审查。这一进程的管理需要在全世界、各大洲、区域、国家和机构层面遵循明确的原则。主要原则包括问责制、透明度、责任、效力、效率、公平和公正。

A. 问责制

16. 财政制度不应是任意的或歧视性的，必须包括筹集、分配和使用其所创造的公共资源的问责机制。

17. 政府是国家的代理人，因此负有保护公民利益的责任，以及为委托人(即国家)的利益行事的信托责任，而国家又在国际体系中代表其人民。²⁷ 有鉴于此，参与主权融资的政府官员任何形式的私利或侵吞行为都是非法的；国家法律以及国际和区域反腐败公约在评估此类行为的合法性方面具有相关性。²⁸ 贷款人应当认识到，参与主权借贷交易的政府官员有责任保护公共利益，因此，贷款人试图唆使政府官员违反这一职责的任何行为(例如贿赂)都是不法行为。²⁹

18. 问责制要求各国确保通过司法、准司法、行政和政治机制保障诉诸司法的机会和获得有效补救的权利，³⁰ 以保证决策者对其在预算和债务政策及战略方面的作为和不作为负责，并在必要时追究他们的责任。³¹

²² 除其他外，见儿童权利委员会第 19 号一般性意见(2016 年)、E/C.12/2016/2 和经济、社会及文化权利委员会主席 2012 年 5 月 16 日致《经济社会文化权利国际公约》缔约国的信(CESCR/48th/SP/MAB/SW)。经济、社会及文化权利委员会目前正在拟订一项关于可持续发展与经济、社会和文化权利的新的意见。另见 A/75/164 和联合国人权事务高级专员办事处、联合国开发计划署和联合国可持续发展小组，“以基于人权的方法应对 COVID-19 的国家社会经济对策检查单”(2020 年 7 月)。

²³ A/HRC/20/23 和 A/HRC/20/23/Corr.1。

²⁴ A/HRC/40/57。

²⁵ A/HRC/52/45。

²⁶ <https://unctad.org/topic/debt-and-finance/Sovereign-Lending-and-Borrowing>。

²⁷ 《贸发会议原则》，原则 8 及 A/HRC/20/23 和 A/HRC/20/23/Corr.1，附件，第 44 段。

²⁸ 《2012 年贸发会议原则》，原则 8。

²⁹ 同上，原则 1。

³⁰ A/HRC/40/57，原则 21。

³¹ A/HRC/20/23 和 A/HRC/20/23/Corr.1，附件，第 31 段。

19. 各国还有义务确保将非法来源的资金迅速归还来源国；积极参与作出新的、坚决果断和积极主动的承诺，处理非法资金流动现象及其对人权和发展权的负面影响；并采取紧急行动推进旨在追回资产的进程。³²

B. 透明度

20. 财政决策应是一个透明和参与性的进程。³³ 透明度深深植根于自由传递、寻求和接受信息的权利(《公民及政治权利国际公约》第十九条)，对于确保问责制至关重要，要求各国在规划、颁布、执行和跟进公共预算时，充分披露及时、全面和可获取的信息，并向利益攸关方提供基本预算文件，如预算前报表、预算计划草案和审计报告，以便他们能够就财政政策以及与超国家机构和贷款人达成的协议提供有意义的投入。³⁴ 透明度还要求政府向广大民众，特别是最有可能受预算决定影响的民众充分说明政策选择的理由。³⁵

21. 作为主权债务人，各国负责任披露关于其经济和财政状况的完整和准确信息，这些信息应符合标准报告要求，并与其债务状况有关。³⁶ 例如，《贸发会议原则》明确指出，具有歪曲主权债务的真实性质或程度之效果的交易或会计方法，不符合主权国家对其公民和债权人的坦诚义务，如果一国不充分披露信息——除了涉及国防的非常有限的例外情况外——或者在发生债务时歪曲其信息，就没有资格说其债权人在道义上有责任参与今后任何必要的贷款清偿。³⁷

22. 应提高受益所有权的透明度，以增强财政合法性，并确保对腐败的国家官员、高净值个人和公司滥用税收的行为加强问责。例如，使用 BIDS 平台被认为可赋予财政制度合理的透明度和标准化以及合理的合法性。³⁸ 然而，令人担忧的是，大型项目的成本不断增加，特别是在冠状病毒病(COVID-19)大流行之后，这些项目急剧扩大。此类项目已成为财政制度的一个沉重负担，并造成了财政压力的恶性循环，而经济上处于不利地位的人受到的压力最大。此外，隐性税制令人产生了财政不公平和不合法的感觉，在这种制度中，费用和成本的产生不是系统化的，而且通常不公开宣布。³⁹

23. 公众不应依赖数据泄露来获取本应属于公共领域的信息，诸如勒克斯泄密、巴拿马文件、罗安达泄密和潘多拉文件等事件除其他外，将记者和举报人置于危险之中。⁴⁰

³² [A/HRC/52/45](#)，第 52 段。另见 [A/HRC/25/52](#)。

³³ 例如见 [A/HRC/20/23](#) 和 [A/HRC/20/23/Corr.1](#)，附件，第 28-31 段；[A/HRC/34/57/Add.1](#)，第 39 段；以及大会第 [67/218](#) 号决议。

³⁴ [A/HRC/40/57](#)，原则 19，第 19.7 段；儿童权利委员会第 19 号一般性意见(2016 年)，第 62 段；[A/HRC/20/23](#) 和 [A/HRC/20/23/Corr.1](#)，附件，第 29 段。

³⁵ [A/HRC/40/57](#)，原则 19，第 19.3 段。

³⁶ 《贸发会议原则》，原则 11。

³⁷ 同上。

³⁸ 见 <https://theperformagroup.com/finance-and-budgeting/>。

³⁹ 科威特提交的材料，第 2 页。

⁴⁰ 税收正义网提交的材料，第 9 页。

C. 责任

24. 各国负有责任为财政合法性创造先决条件，其中包括对所有利益攸关方，包括普通民众进行教育和宣传。

25. 《公民及政治权利国际公约》第二十五条规定了参与公共事务的原则，要求所有利益相关方，包括国家以下各级政府(地方当局)、边缘化群体以及特别易受特定财政政策影响的群体和个人(妇女、儿童和残疾人)，均有真正和有效的机会参与制定财政政策并为之提供投入。该原则还要求给予低收入国家或高收入小国参与和代表其自身利益的真正机会，例如参与有关国际税务改革的辩论和谈判，以及经合组织等超国家机构内的合作。独立专家收到的一份材料指出：“通过一项联合国税务公约作为制定国际税务政策的论坛，可能会解决这一问题。”⁴¹

26. 此外，主权融资(包括通过借款)和财政管理通常应由一个全面的法律框架管辖，该框架应明确界定程序、责任和问责制，⁴²并确保适当的批准和监督(包括通过定期审计)。⁴³这一框架还应通过适当的预算立法为国际贷款设定限额。⁴⁴

27. 权利持有人和纳税人还需要关于以透明的方式解释和适用税法以增强信任的明确指导。发布对税务管理部门具有约束力、公开和便于所有人查阅的指导意见，是税收制度的组成部分，可以加强其合法性；如果纳税人遵循这些指导意见，就不能将其用来对付纳税人。⁴⁵

28. 国家和其他债权人，包括独立的财政机构，应表明其拟议的经济改革措施将实现而不是损害国家的人权义务。这意味着有义务开展人权影响评估，以评价和处理其经济政策对人权的任何可预见的影响(包括直接或间接歧视)。⁴⁶人权影响评估的结果应为债务战略、债务减免方案和重组谈判提供参考。⁴⁷

29. 独立专家收到的一份材料指出：“税务管理数字化不仅在经合组织成员国，而且在一些发展中国家也呈上升趋势，在这一全球现象所带来的独特挑战中，根据‘基于风险’的方法依赖算法和人工智能确定税务审计优先事项引起了一些问题，特别是当这种做法可能不适当地转为特征分析时”。⁴⁸除了特征分析之外，人工智能还可能引发对数据隐私、算法决策的准确性、税务管理做法的透明度以及算法本身潜在偏见的关切。

⁴¹ 税收正义网提交的材料，第 7 页。另见《各国有效落实参与公共事务权利的准则》。

⁴² 《贸发会议原则》，原则 10。

⁴³ [A/HRC/20/23](#) 和 [A/HRC/20/23/Corr.1](#)，附件，第 67-70 段，以及《贸发会议原则》，原则 13。

⁴⁴ [A/HRC/20/23](#) 和 [A/HRC/20/23/Corr.1](#)，附件，第 33 和 34 段。

⁴⁵ 雅典大学法学院研究员兼公共收入独立管理局(希腊税务局)负责人法律顾问 Katerina Perrou 提交的材料，第 3 页。

⁴⁶ [A/HRC/40/57](#)，原则 3。

⁴⁷ 同上，原则 18。

⁴⁸ 保护纳税人权利观察站提交的材料，第 4 页。

D. 效率

30. 对政府和人民而言，财政制度的成本应尽可能低。在通过贷款为其活动融资时，政府有责任权衡借贷的成本和收益，只有当主权贷款能够增加公共或私人投资，其预期社会回报率至少等于可能的利率，或者如果替代办法涉及削减投资，其回报率高于利率时，政府才应寻求主权贷款。⁴⁹ 各国应作为其年度债务战略的一部分，进行透明和参与性的需求评估，以确定是否真正需要获得新贷款；应重新评估其财政资源的现有分配，并应确定是否无法通过调整现有预算分配来满足对额外资金的需求。⁵⁰

31. 债权人则有责任根据现有最佳信息，并按照客观和商定的尽职调查和国民账户技术规则，对主权借款人偿还贷款的能力作出切合实际的评估。⁵¹ 除其他外，这意味着贷款人在评估借款人的情况时，应根据统计委员会通过的《国民账户体系》，考虑广泛和真实的财务状况，包括直接和或有负债。⁵² 重要的是，无论向主权借款人提供贷款的根本动机或潜在利益如何(例如，包括贷款主权国利用信贷作为扩大其对借款国地缘政治影响的手段)，债权人都不应回避对借款人偿还能力的认真评估。⁵³

32. 关于偿债和还款，《外债与人权问题指导原则》申明，各国应确保其偿债水平不致过高或不致超出本国资金能力和其他资源，即，不致需挪用为其境内及辖区内居住的所有人提供与经济、社会和文化权利有关的服务等社会服务的资源，或使其无法再履行最低核心义务。⁵⁴ 在这种情况下，应相应调整或修改偿债方式，以反映人权的首要地位。⁵⁵ 同样，采购和支出必须遵守规则，以免服务提供者不当得利，无论他们是协议和条约的仲裁者还是农村地区的水管建设者。

E. 效力

33. 应以最有效的方式制定财政制度，确保保护和促进人权。

34. 各国单独或作为国际金融机构成员作出的财政选择(包括稳定经济的努力，特别是在经济和金融危机时期)，在任何时候都必须符合国际人权法规定的义务。⁵⁶

35. 各国在制定和实施财政、税收、债务、贸易、援助、货币和环境政策时，必须结合其他措施，以便将这些政策特意导向人权的实现。⁵⁷ 具体而言，社会政策应消除和扭转经济衰退的影响，同时确保尊重人权；财政政策应作为反周期工

⁴⁹ 《2012 年贸发会议原则》，原则 14。

⁵⁰ [A/HRC/20/23](#) 和 [A/HRC/20/23/Corr.1](#)，附件，第 36 和 37 段。

⁵¹ 《贸发会议原则》，原则 4。

⁵² 同上。

⁵³ 同上。

⁵⁴ [A/HRC/20/23](#) 和 [A/HRC/20/23/Corr.1](#)，附件，第 48 和 50 段。

⁵⁵ 同上，第 49 段。

⁵⁶ [A/HRC/40/57](#)，原则 2 和 5。

⁵⁷ 同上，原则 9。

具，用于预防和(或)管理危机，以及实现机会均等和最大限度地实现人权。债务政策尤其应与可持续经济发展和实现人权的广泛目标相一致。⁵⁸

36. 此外，应优先考虑直接税和累进税，税收政策应更普遍地促进财富再分配，以克服社会弱势群体(穷人、少数群体和妇女等)和其他优先照顾群体，特别是老年人、儿童和残疾人的不利处境。⁵⁹ 国际、双边或区域监管对于有效打击逃税、避税或欺诈以及非法资金流动至关重要。各国负责任在任何时候都认真研究不同的政策选择，并根据本国情况以及国际和国内人权义务确定最适当的措施。

37. 各国必须铭记，某些经济措施，例如优先考虑企业利益的贸易协定所施加的限制性贷款条件或限制，显然与国家处理明显侵犯多种人权的现象的能力直接相关，例如污染、危及生命的疾病的流行、普遍的饥饿和营养不良、极端贫困和无家可归等等。⁶⁰ 各国还必须铭记，一些经济政策，例如财政整顿、结构调整或改革、私有化、放松对金融和劳动力市场的管制以及降低环境保护标准等，可能对享有人权产生不利影响。⁶¹ 对财政纪律政策的承诺，无论是在国内宪法中还是在区域或国际协定中作出的承诺，都不得牺牲国际人权义务。⁶²

F. 公平

38. 财政制度不应造成不平等和歧视，并应以贡献能力为基础。

39. 国际人权文书的缔约国在确定其现有资源以及如何分配和使用这些资源以实现社会、经济和文化权利方面，有很大的酌处权。但这种酌处权不是无限的，国家行为受到人权监督机构，如经济、社会及文化权利委员会的监督。特别是，各国必须创造、充分分配和最大限度地利用现有资源，以尽可能迅速有效地全面实现经济、社会和文化权利。⁶³ 如果国内资源不足以确保实现这些权利，各国应寻求国际援助。还应通过以下方式调动资源，以确保除其他外，为公共服务提供充足的资金：解决逃税或避税问题；确保累进税制，包括扩大跨国公司 and 最富有的税基；提高税收效率；以及重新确定支出的优先次序。⁶⁴

40. 联合国建议的最低支出水平国际基准如下：

(a) 总支出的 15%至 20%和/或国内生产总值的 4%至 6%应用于教育和卫生；⁶⁵

⁵⁸ 同上，原则 11。

⁵⁹ 同上，原则 11，第 11.4 段。

⁶⁰ 同上，原则 6，第 6.3 段。

⁶¹ 同上，原则 1，第 1.1 段，以及亚太妇女、法律和发展论坛提交的材料，第 1 和 5 页。

⁶² [A/HRC/40/57](#)，原则 2，第 2.5 段。

⁶³ 同上，原则 9。

⁶⁴ 同上，第 9.2 和 9.3 段。

⁶⁵ 《实施可持续发展目标 4 的仁川宣言和行动框架》，第 14 段；《关于艾滋病毒/艾滋病、结核病和其他有关传染病的阿布贾宣言》，第 26 段；以及世卫组织，《世界卫生报告》(2010 年)，第 xii 和 xiii 页。另见儿基会，“Covid-19 and shrinking finance for social spending: shortfalls in social spending in low- and middle-income countries” (February 2022), pp. 9 and 10。

(b) 根据世界卫生组织(世卫组织)最近的费用估计,要在低收入和中等收入国家实现全民医保,至少应将国内生产总值的 7.5%用于卫生支出;

(c) 根据国际劳工组织(劳工组织)对低收入国家普及四项社会保障福利(即仅针对儿童、孕产妇、残疾人和老年人的基本社会保护,外加行政费用)的费用计算,至少应将国内生产总值的 8.5%用于社会支出。⁶⁶

41. 经济、社会和文化权利方面的适当公共开支最终取决于一国的具体情况及其财政空间。⁶⁷

G. 公正

42. 财政制度应以社会公正、消除不平等和人权原则为指导。

43. 债务可持续性分析仍然基于对可持续性的不充分了解。这些分析主要考虑的是一个国家的经济增长前景及其在不借助特殊融资或重大政策调整的情况下偿还债务的能力,其结果是,有时即使因偿还债务所需的资源剥夺了一国实现人权的财政手段而导致该国无法履行人权义务,但公共债务存量仍可能被认为是可持续的。⁶⁸ 相反,如果忽略了可持续性的社会和人权层面,债务就不能被称为可持续的;债务可持续性的更全面定义包括经济、社会和环境可持续性,这意味着只有在偿债不会导致侵犯人权和人的尊严的情况下,债务可持续性才能实现。⁶⁹ 因此,债务可持续性分析应纳入人权影响评估。⁷⁰

五. 结论和建议

44. 各国、国际机构和区域贸易集团在决策时应考虑财政合法性原则,同时将所有财政决策的重点放在实现人权和提高生活水平上。各行为体和实体在财政决策中也应考虑财政合法性原则,采取“不造成损害”的方法,这些行为体和实体包括:(a) 国家和国家行政部门(包括国家机构、国有企业和所有政府部门);(b) 私营部门,即公司、信托、投资公司以及会计、法律和公司秘书机构,包括专业机构;(c) 国际机构,包括联合国、国际货币基金组织(基金组织)、世界银行和经合组织。

45. 应当改革、重新设计和振兴全球金融体系,使之符合问责、合法、透明和公平的价值观。这些价值观应成为各国、企业和其他利益攸关方采取具体行动建立健全财政和实现可持续发展的基础。⁷¹

⁶⁶ 劳工组织,《2020-2022 年世界社会保护报告》。另见儿基会,“Covid-19 and shrinking finance for social spending: shortfalls in social spending in low- and middle-income countries”, pp. 9 and 10。

⁶⁷ 儿基会,“Covid-19 and shrinking finance for social spending: shortfalls in social spending in low- and middle-income countries”, p. 10。

⁶⁸ A/HRC/40/57, 原则 12, 第 12.1 和 12.2 段。另见贸发会议秘书长,《世界缺乏处理债务的有效全球体系》,《金融时报》,2023 年 2 月 2 日。

⁶⁹ A/HRC/40/57, 原则 12, 第 12.3 和 12.4 段,以及 A/71/305, 第 54 段。

⁷⁰ A/HRC/40/57, 原则 12。

⁷¹ 见 https://factipanel.org/docpdfs/FACTI_Panel_Report_AR.pdf (仅有阿拉伯文)。另见马特和平、发展和人权基金会提交的材料,第 7 页。

46. 各国、国际组织和机构应开展国际合作，分享财政合法性和人权方面的最佳做法。
47. 各国应与国际组织合作，加强财政机构和能力。
48. 应鼓励所有国家继续建设性地参与最近提出的联合国国际税务合作框架公约下的国际合作与援助，该公约是作为一项全面的法律文书和全球财政健全体制度而提出的。
49. 应扩大现有的能力建设举措，处理税务欺诈、腐败、洗钱、金融犯罪和资产追回问题。⁷²
50. 各国应根据可持续发展目标，建立强大而协调的国家治理机制，以加强财政健全。各国还应发布国家审查报告，以评估其在这方面的业绩。
51. 应确保民间社会参与国际决策论坛。
52. 基金组织、世界银行以及所有多边和双边贷款机构应取消所有债务以及附加条件，使各国政府能够利用其财政和货币工具提供基本服务，实施妇女人权政策，并确保为所有人提供社会保护。⁷³
53. 国际金融机构和全球北方国家政府应提供赠款而不是贷款，并履行其官方发展援助承诺。
54. 全球北方国家和行业应承诺提供新的、独立于其现有官方发展援助承诺的气候融资。⁷⁴
55. 应当注重人类发展，而不仅仅是经济增长。根据劳工组织《2012 年社会保护底线建议书》(第 202 号)，各国政府应建立社会保护底线，将其作为国家社会保障制度的一部分。各国政府还应通过拟议的全球社会保护基金，这是一个协助各国制定和实施国家社会保护底线的基于团结的融资机制。
56. 通过实施这些建议，各国政府可以为建立和维护财政合法性、增进公民之间的信任、促进逐步实现社会和经济人权以及可持续经济发展作出贡献。

⁷² 马特和平、发展和人权基金会提交的资料，第 7 页。

⁷³ 亚太妇女、法律和发展论坛提交的材料，第 1 和 6 页。

⁷⁴ 同上，第 6 页。