



第七十一届会议

临时议程* 项目 69(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

促进民主和公平的国际秩序

秘书长的说明

秘书长谨向大会转递促进民主和公平的国际秩序独立专家艾尔弗雷德·莫里斯·德·萨亚斯依据大会第 [70/149](#) 号决议提交的第五份报告。

* 由于技术原因于 2016 年 10 月 5 日重发。

** [A/71/150](#)。



促进民主和公平的国际秩序独立专家的报告

摘要

本报告重点关注税收对人权的影响，并探究银行保密以及在避税地注册的壳公司网络所助长的普遍避税、逃税、税收欺诈、利润转移问题归国际秩序构成的挑战。独立专家报告呼吁国际社会采取坚决行动，包括为此设立联合国税收合作机构，通过联合国税务公约，逐步取消避税地，修订关于《工商企业与人权指导原则》以纳入公司缴纳应付税收份额的义务，以及征收金融交易税。

一. 引言

1. 自 1970 年代早期以来，大会通过了关于国际经济新秩序的决议。¹ 进入新千年以来，大会开始提及促进民主和公平的国际秩序，² 如大会在其第 70/149 号决议申明：“世界各国必须以多边方式共担责任，管理世界各地的经济和社会事务，消除国际和平与安全受到的各种威胁……使全球化具有充分包容性和公平性的努力必须包括在全球一级订立符合发展中国家和经济转型国家需求的政策和措施，并且应由这些国家有效参与政策和措施的制订和执行工作。”大会强调：“制定具有包容性的全球 2015 年后发展议程对于促进建立一个民主和公平的国际秩序十分重要……建立一个国际经济新秩序，其基础必须是所有国家不论经济和社会制度为何，均彼此公平、主权平等、相互依存、具有共同利益、相互合作，纠正现有的不公正现象，从而可以消除发达国家与发展中国家之间日益扩大的差距。”

2. 和平和公正的国际秩序是国际社会长期关注的问题，特别是人权委员会、³ 促进与保护人权小组委员会、⁴ 人权理事会⁵ 及其特别程序和人权理事会顾问委员会、⁶ 联合国贸易和发展会议(贸发会议)，⁷ 以及包括经济合作与发展组织(经合组织)在内的政府间组织，所有这些机构都提供了非常宝贵的报告。但是，它们的建议很少引起国际金融规则或投资体制彻底改革。表面上的变革是不够的。需要政府采取勇敢和一致的行动，而不是做出更多的判断。

3. 虽然国际人权条约体制是硬法律，但没有足够的执行机制。现实情况是，“经济体”很少考虑贫困民众的需求，而是体现精英人士的利益，后者大多数反对改革。依据《联合国宪章》，联合国的使命是改革规则，使包括发展权在内的人权优先于经济符咒。在各类联合国首脑会议上，在《联合国千年宣言》和可持续发展目标中、在 2015 年 12 月于巴黎举行的在联合国气候变化框架公约缔约方大会第二十一届会议和联合国人类住区会议上，⁸ 各国口头上确认需要调整经济方向，

¹ 最值得注意的第 3201(S-6)号决议，载有《建立新的国际经济秩序宣言》，以及第 3281(XXIX)号决议，载有《各国经济权利和义务宪章》。

² 例如，见第 55/107、56/151、57/213、61/160 号和第 63/189 号决议。

³ 见委员会第 2004/64 号和第 2005/57 号决议。

⁴ 特别报告员达尼洛·蒂尔克关于经济、社会和文化权利现实的报告，E/CN.4/Sub.2/1992/16。

⁵ 见例如第 28/5 号决议。

⁶ 关于腐败对享受人权的不良影响的报告(A/HRC/23/9)。

⁷ 《年度世界投资报告》以及《贸易和发展报告》，特别是 http://unctad.org/en/Publication_Chapters/tdr2014ch7_en.pdf 和 http://unctad.org/en/Publication-Chapters/wir2015ch5_en.pdf。

⁸ 见 <http://unhabitat.org/un-habitat-presents-world-cities-report-to-european-audience/>。

但承诺和软法律很少有结果，即使是具有法律约束力的条约也无法得到履行，除非有透明度、问责制和强制执行。2009年，二十国集团(G-20)宣布“银行保密时代终结”，之后产生了一些好的举措，特别是经合组织税务透明和信息交流问题全球论坛，⁹以及制定金融账户信息自动交流标准(通用报告标准)，但这仅对避税港产生了些许影响。¹⁰

4. 当前的国际经济秩序体现了国家之间和国家内部日益增加的不平等。尽管应由联合国来确定国际议程，但经济秩序并不是由联合国大会，而是由主要经济大国、跨国公司和三大国际组织——世界贸易组织、世界银行和国际货币基金组织(基金组织)——确立的，上述三大组织均未被纳入联合国系统。¹¹是时候来协调三大组织的政策，使其符合联合国的宗旨和原则，并且确保其行动不破坏联合国方案的执行。

5. 改变这些状况面临系统性阻碍，其中包括不对称的大国关系，不公平的税收，缺乏透明度和问责制，不公平的致富，普遍的腐败，¹²贿赂，贪污，保密，游说者、会计师和咨询事务所、律师事务所之间串通舞弊，国内和跨国公司的既得利益。应通过更严格地执行国内和国际刑法来解决这些阻碍。¹³这对人权产生了有害影响，因为它使各国丧失了履行关于司法行政、维护基础设施、医疗保健、教育和住房的人权条约义务所需要的资源，并阻止它们执行对《可持续发展目标》的承诺以及根据《巴黎协定》做出的环境保护承诺。

6. 独立专家认识到，如果没有足够资金，就不可能实现民主和公平的国际秩序。亟需基于人权的税收办法和更严格的措施来打击税收欺诈、逃税和避税港，因为税收收入下降阻碍政府实现人权条约义务。需要数万亿美元。正如独立专家在提交给人权理事会的2014年报告(A/HRC/27/51)中概述的那样，释放资金的一种方式是大幅减少军事开支。另一种方式是确保透明和可问责的财政和预算政策，使个人和企业缴纳应付税收份额。盗贼统治者窃取的非非法存款必须归还给来源国。¹⁴

⁹ 见 www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/ftajitsicnetwork.htm; www.oecd.org/ctp/bribery-and-corruption-awareness-handbook-for-tax-examiners-and-tax-auditors-9789264205376-en.htm ; www.oecd.org/ctp/crime/effective-inter-%20agency-cooperation-report.pdf; www.oecd.org/tax/crime/Oslo-Dialogue-flyer.pdf; and <http://www.ipsnews.net/2016/08/developing-nations-look-for-tax-body-to-curb-illicit-financial-flows/>。

¹⁰ 见 <https://www.theguardian.com/world/2009/apr/02/g20-summit-tax-havens>。

¹¹ 根据《联合国宪章》第五十七和第六十三条。见 A/HRC/33/40 第 63 段。

¹² 《联合国反腐公约》指出，“信非法获得个人财富尤其将损害民主体制”。

¹³ Ndiva Kofele-Kale, *The International Responsibility for Economic Crimes: Holding State Officials Individually Liable for Acts of Fraudulent Enrichment* (Routledge, 2006) and Sol Picciotto, *Regulating Global Capitalism* (Cambridge, 2011)。

¹⁴ 见 www.thedailybeast.com/articles/2016/05/03/how-the-kleptocrats-12-trillion-heist-helps-keep-most-of-the-world-impoverished.html。见人权理事会第 31/22 号决议。

通过征收金融交易税进一步扩大税源，此举还有遏制投机和降低金融市场波动的益处。¹⁵

7. 赤贫和人权问题特别报告员马格达莱纳·塞普尔韦达在提交给人权理事会第二十六届会议的报告中重点关注作为人权执行工作主要内容的财政和预算政策，特别是在解决不平等问题和产生用于可持续发展、减贫、教育和创造就业和基础设施的税收时。税收必须促进更强大的治理、问责制和参与公共事务。应在全球和国家一级利用不歧视和平等原则以及国际合作及援助义务为税收政策提供指导。¹⁶

8. 国家的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问题独立专家胡安·帕布鲁·波霍斯拉夫斯基在人权理事会第二十八届会议上提交了关于非法资金流动和 2015 年后发展议程的暂定报告 (A/HRC/28/60 和 Corr.1)。他的最终报告中的评论更加具有外交辞令：

“协助逃税的金融机构和使用恶意税收筹划战略的跨国公司，必须认识到它们的行动可能产生不利人权影响。它们可以通过适当政策和尽职程序表明对人权的尊重，例如逐国申报，包括公布在每个经营所在国缴税的信息。同样，税收筹划行业的专业人士，如律师、会计师、银行家和财富管理师，必须对滥用税法造成的危害承担责任” (A/HRC/31/61，第 56 段)。

9. 本报告作者更尖锐地谈及享有高度匿名和有罪不罚的白领犯罪。实际上，这是包括税务顾问、律师事务所、会计师和信托服务提供者在内的协助逃税和避税以及跨境非法资金流动中间人的基础。中间人被委婉地称为“推动者”或“服务提供者”，必须将解决中间人的各种战略作为应对逃税的努力的一部分。

10. 本报告是关于不公正的财政和预算政策对国际秩序的不利影响的暂定报告，其中独立专家适当关注总部位于日内瓦的南部中心、经合组织及其无国界税务检查员倡议¹⁷ 等政府间组织，以及包括国际律师协会、¹⁸ 全球政策论坛、¹⁹ 当

¹⁵ 见 <http://www.un.org/en/development/desa/news/policy/wess2012.html>。 <http://www.bbc.com/news/business-15552412>。

¹⁶ “税法滥用包括逃税、欺诈和其他非法行为，以及由于其他非法资金流动带来的税收流失，这些非法行为包括贪污、受贿和洗钱。在全球范围内年均约有约 3 万亿美元的政府税收因逃税而流失。2011 年，发展中国家因非法资金流动损失 9 467 亿美元……据经合组织称，这是该年官方发展援助总额的七倍以上……因此，税法滥用并不是无害的做法；它使本可以用于减贫和实现人权的资源受限，并使严重的收入不平等现象持久化” (A/HRC/26/28 和 Corr.1，第 58-59 段)。

¹⁷ 见 www.oecd.org/tax/taxinspectors.htm。

¹⁸ 见 www.ibanet.org/LPD/Taxation_Section/Taxes/Publications.aspx。

¹⁹ 见 www.globalpolicy.org/home/272-general/52850-panama-papers-when-tax-abuse-is-human-rights-abuse.html。

今全球正义、²⁰ 税收正义全球联盟、²¹ 乐施会、²² 欧洲-第三世界中心、²³ 企业与人权资源中心、²⁴ 税收正义网络、²⁵ 经济和政策研究中心、²⁶ 经济和社会权利中心、²⁷ Shift、²⁸ 税收正义公民、²⁹ 透明国际、³⁰ 国际公司税改革独立委员会、³¹ 全球报告倡议组织、³² 有组织犯罪和腐败举报项目、³³ 弗里德里希·埃伯特基金会、³⁴ Sud 联盟、³⁵ 天主教反饥饿求发展委员会、³⁶ 法国天主教慈善救济会、³⁷ 避税港和司法平台³⁸ 等机构在内的民间组织开展的研究。独立专家根据在此领域开展举措的各个团体和组织的意见补充了他的意见，并呼吁政府立即采取行动以纠正避税地系统性避税持续造成的显著不公正，此举已从包括发展中国家在内的许多国家的经济中吞噬了数万亿美元。

11. 2016 年 5 月，超过 300 名主要经济学家和律师呼吁各国政府致力于财政透明度。Olivier Blanchard、Angus Deaton、Nora Lustig 和 Thomas Piketty 认为，避税

²⁰ 见 www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp011216。

²¹ 见 www.globaltaxjustice.org/，<http://www.globaltaxjustice.org/the-world-needs-a-un-global-tax-body-now/>；和 www.globaltaxjustice.org/wp-content/uploads/2015/02/UN-Tax-Body-Briefing-for-Government-Delegations-with-Logos.pdf。

²² 见 www.oxfam.org/en/tags/tax-havens，<https://www.oxfam.org.au/wp-content/uploads/2016/06/OXF003-Tax-Havens-Report-FA-WEB.pdf>；和 www.theguardian.com/world/2016/apr/14/us-corporations-14-trillion-hidden-tax-havens-oxfam。

²³ 见 www.cetim.ch/wp-content/uploads/Right-t <http://cepr.org/o-development.pdf>；和 http://www.cetim.ch/wp-content/uploads/report_10.pdf。

²⁴ 见 <https://business-humanrights.org/en/tax-avoidance-0>。

²⁵ 见 www.taxjustice.net/topics/inequality-democracy/human-rights/。

²⁶ 见 <http://cepr.org/>，http://cepr.org/active/publications/discussion_papers/dp.php?dpno=8570。

²⁷ 见 www.cesr.org/section.php?id=229，http://cesr.org/downloads/Tax_Evasion_ETOs_2014.pdf。

²⁸ 见 www.shiftproject.org/article/tax-abuse-business-and-human-rights-issue。

²⁹ 见 http://ctj.org/ctjreports/2015/10/offshore_shell_games_2015.php#.V4Otf197IU。

³⁰ 见 www.transparency.org/glossary/term/tax_haven。

³¹ 见 www.icrict.org/declaration/。

³² 见 www.globalreporting.org/Pages/default.aspx。

³³ 见 www.occrp.org/en/daily/5133-unaoil-leaks-investigation-spotlights-global-oil-industry-bribes-for-contracts-scandal。

³⁴ 见 library.fes.de/pdf-files/iez/global/04669.pdf。

³⁵ 见 www.alliancesud.ch/en/publications/downloads/5769_alliancesud_news_nr%2079_GzD.pdf。

³⁶ 见 <http://ccfd-terresolidaire.org/infos/partage-des-richesses/paradisfiscaux/>。

³⁷ 见 www.secoures-catholique.org/actualites/sur-la-piste-des-banques-francaises-dans-les-paradis-fiscaux。

³⁸ 见 www.stopparadisfiscaux.fr/。

港不存在经济目的，应该取消。特别是，他们呼吁政府采取全球规则，要求企业在其运营的每个国家公开报告可征税的活动，确保所有地区公开披露公司和信托实际拥有者的信息。“正如巴拿马报告和最近泄露的文件所显示的，避税港提供的保密助长了腐败，损害了国家征收应付税收份额的能力。”³⁹

12. 正如秘书长关于《2030年可持续发展议程》的特别顾问 Jeffrey Sachs 教授指出，“避税港不是刚刚才有的。英属维尔京群岛并不是通过自身努力成为避税港和保密天堂。这些天堂是主要国家政府，特别是联合王国和美国政府在与负责转移金钱的主要财政、会计和法律机构合作下深思熟虑的选择”。⁴⁰

13. 该问题部分在于市场原教旨主义颂歌和相信应解除对金融市场的管制，因为这最终使包括穷人在内的所有人受益。虽然没有实证来证明这一点，但跨国企业和超级富豪们成功地创造了系统性洗劫社会的有利环境。世界最大的银行、专业律师事务所、咨询和会计师事务所相互勾结，产生了旨在通过秘密离岸结构藏匿钱财和避税的全球系统。这是不道德的，专业协会、法学院和商学院应察觉到这些。然而，各国未禁止明显违反道德⁴¹ 并且可能等同于共谋或者甚至是勒索的行动，反而在进行自毁式竞争，观察哪一个管辖地提供更多的保密便利。这种状况是律师和会计事务所的财源，是许多国家金融健康的毒药，特别是自 1980 年代和 1990 年代的金融全球化扩张之后。离岸世界恶化并扭曲了市场和投资，使它们毫无效率。⁴²

³⁹ 见 www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2016-05-09/tax-havens-serve-no-useful-economic-purpose-300-economists-tell。https://panamapapers.icij.org/，参阅保卫避税港 <http://www.internationalman.com/articles/the-moral-case-for-tax-havens>。

⁴⁰ 见 www.theguardian.com/world/2016/may/09/tax-havens-have-no-economic-justification-say-top-economists。

⁴¹ Alfred Verdross, “Forbidden Treaties in International Law”, *American Journal of International Law*, Vol. 31, No.4(1937), pp. 571 et seq. Verdross, “Les principes du droit et la jurisprudence internationale”, *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International*, La Haye, (1935), pp. 195-249. Olivier Corten, Pierre Klein, *The Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary*, Vol I, p. 1461. Oxford 2011. Robert Kolb, *The International Court of Justice*, Oxford, 2013, p. 81. There is an ethical minimum standard for treaties, and a treaty which subverts ordre public or is otherwise contra bonos mores is void, e.g. if it prevents the universally recognized tasks of a civilized State such as maintenance of public order, care of the bodily and spiritual welfare of citizens and protection of nationals abroad. Bruno Simma, “The Contribution of Alfred Verdross to the Theory of International Law”, *EJIL* 1995 <http://ejil.oxfordjournals.org/content/6/1/33.full.pdf>. Gleider Hernandez, “A Reluctant Guardian: The International Court of Justice and the Concept of ‘International Community’” *BYIL* 2013. <http://byil.oxfordjournals.org/content/83/1/13.full?sid=b1cb4282-7df6-4181-889f-6e302f57fbeb>. See also Hersch Lauterpact “overriding principles of international law” (1953-II) *Ybk Intl L Comm* 155 Alexander Orakhelashvili (ed), *Research Handbook on the Theory and History of International Law*, Elgar 2011; also <https://law.wustl.edu/SBA/upperlevel/.../IntLaw-Mutharika2.doc>.

⁴² 见 <http://hack.tion.free.fr/mvtsoc/Attac/www.attac.org/fra/toil/doc/oxfam2.htm>。

14. 举报是最有效的反腐败办法之一。归功于举报人的揭露，启动了关于避税港的公开辩论，为废除保密管辖地的立法变革提供了动力。但是举报人往往付出沉重代价。要本着民主和公平的国际秩序的精神，通过立法来保护举报人和证人免受报复，为他们提供便利的揭露途径。透明国际发布了关于举报人保护法律的报告，⁴³ 若干机构最近题为“二十国集团国家举报人保护法优先行动事项”的研究分析了举报人保护规则的状况，发现了重要缺点，特别是关于雇员缺少谨慎举报敏感信息的匿名渠道。⁴⁴ 卢森堡泄露、瑞士泄露和“巴拿马文件”揭露了当个人和公司能够隐藏在层层匿名企业、信托和基金之后时，金融保密协助腐败的方式。

15. 在向大会提交 2015 年报告之后的时期内，独立专家向各国寄送信件，向政府和政府间组织寄送调查问卷，参与国际会议、学术讨论会和联合国会外活动，他在提交给人权理事会的 2016 年报告(A/HRC/33/40)中概述了这些情况。

二. 事实和暗示

16. 经合组织将避税港定义为“一国征收低税或免税，被企业用于规避在高税收国家本应缴纳的税收……避税港有以下主要特征：没有税收或仅有名义上的税收；缺少有效的信息交流；在施行立法、法律或行政条款方面缺乏透明度。”⁴⁵ 经合组织随后建立了税务透明和信息交流问题全球论坛，并执行严格的同行审查进程，以评级决定遵守国际税务透明标准的情况。⁴⁶

17. 举报人正义网络建议采用以下定义：“一国(或领土)法律使该国作为纳税隐蔽所对外国资金具有吸引力。”⁴⁷

18. 据税收正义网络称，有超过 100 个“保密管辖地”，这一用语比避税港更可取，对于后者，没有依据客观可证标准的定义。税收正义网络的全球分析透露，大多数被评估的管辖地有广泛的金融保密，需要的是改革系统，而不是寻找“没有疑问”的管辖地。

⁴³ 见 www.transparency.org/topic/detail/whistleblowing/。

⁴⁴ 见 www.transparency.de/fileadmin/pdfs/Themen/Hinweisgebersysteme/Whistleblower-Protection-Laws-in-G20-Countries-Priorities-for-Action.pdf。

⁴⁵ 见 www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm。另见 www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/oxfam_paper_-_final_version_06_00.pdf。

⁴⁶ 保密管辖地名单，包括“不合作避税港”名单。见 <http://www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm>。其他名单见 <https://www.imf.org/external/NP/ofca/OFCA.aspx>，http://www.bis.org/statistics/dsd_cbs.pdf，<http://www.gao.gov/assets/290/284522.pdf>。

⁴⁷ 见 <https://whistleblowerjustice.net/what-is-a-tax-haven/>。

19. 此外, 据税收正义网络称, 约 21 至 32 万亿美元的私人金融财产位于世界各地不缴税或少量缴税的离岸保密管辖地。估计年均损失 1 900 亿美元税收。⁴⁸ 税收正义网络称, 发展中国家年均损失 1 000 亿美元。⁴⁹

20. 税收正义网络的金融保密指数根据保密和离岸金融活动的规模对管辖地进行排名(见附件), 2015 年指数前三名的管辖地是瑞士、中国香港⁵⁰ 和美国。⁵¹ 其他排名靠前的管辖地包括大不列颠及北爱尔兰联合王国及其海外领土和皇家属地、卢森堡、荷兰、比利时、马耳他、⁵² 塞浦路斯、新加坡、利比里亚⁵³ 和巴拿马。

21. 据税收正义网络称, 每年的非法跨境资金流动约为 1.6 万亿美元: 使全球投入于“外国援助”的 1 350 亿美元相形见绌。据估计, 自 1970 年代以来, 仅非洲国家因资本外逃方面就损失超过 1 万亿美元, 而外债总和少于 2 000 亿美元。由此看来, 非洲是全球主要债权人, 但其资产被富有精英掌控, 受到离岸保密的保护, 然而, 债务却由深陷赤贫的民众承担。数十年来, 希腊、意大利和葡萄牙等欧洲国家也遭受了经由离岸保密的逃税。

22. 加利福尼亚大学伯克利分校经济学家 Gabriel Zucman 称, 逃税使政府每年损失约 2 000 亿美元。⁵⁴

23. 经合组织称, 人为的税基侵蚀和利润转移计划造成全球每年损失 1 000 至 2 400 亿美元企业所得税。⁵⁵

24. 乐施会称, 美国公司在避税港至少隐藏 1.4 万亿美元。⁵⁶ 美国跨国公司的利润转移表明, 约 25% 至 30% 的全球利润被转移至没有相应的真实经济活动的管辖地。

⁴⁸ 见 www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf。

⁴⁹ 见 www.taxjustice.net/2015/03/26/unctad-multinational-tax-avoidance-costs-developing-countries-100-billion/。

⁵⁰ 见 www.scmp.com/business/markets/article/1880426/crackdown-caribbean-tax-havens-surprise-boon-hong-kong。

⁵¹ 见 www.bloomberg.com/news/articles/2016-01-27/the-world-s-favorite-new-tax-haven-is-the-united-states。

⁵² 见 www.independent.com.mt/articles/2016-06-12/local-news/Malta-is-the-EU-s-number-four-corporate-tax-haven-Oxfam-International-6736159237; 和 www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2013-05-22/tax-private-billions-now-stashed-away-havens-enough-end-extreme。

⁵³ <http://www.financeuncovered.org/investigations/liberia-americas-outpost-financial-secrecy/>。

⁵⁴ 国家的隐藏财富, 避税港的祸源(芝加哥大学, 2015 年)。

⁵⁵ 见 www.theguardian.com/global-development-professionals-network/2016/may/10/were-losing-240bn-a-year-to-tax-avoidance-who-really-ends-up-paying。

⁵⁶ 见 www.theguardian.com/world/2016/apr/14/us-corporations-14-trillion-hidden-tax-havens-oxfam。
http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/oxfam_paper_-_final_version__06_00.pdf。据称苹果公司有 1 810 亿美元离岸资金, 通用电器和微软分别有 1 190 亿美元和 1 080 亿美元离岸资金。

25. 避税港吸引了世界外国直接投资的很大部分。⁵⁷

26. 2015 年，向世界银行私人借贷机构借钱的 68 家公司中，有 51 家公司利用避税港为在撒哈拉以南非洲的投资供资。⁵⁸

三. 阻碍和糟糕做法

27. 委婉说辞是改革的阻碍，因为政治家、立法者、商人、投资者、跨国公司、媒体甚至公众下意识地不“认为”商业活动和贸易对数十亿人的人权有害。他们感到商业往往是有益的，税收操纵者被婉转地称为“法律提供者”。许多人不会立即将“避税港”或“庇护地”视为腐败港，并且支持可疑的“税收优化”形式，认为其完全“合法”，尽管某些形式属于构成税收欺诈、讹诈或共谋的边缘活动。还能怎样来描述商界游说者、政客、税务律师、银行、会计师和咨询事务所在设计彻底虚假的系统时的串通舞弊？他们利用专门法律、“鼓励措施”和漏洞，这些不具有经济和创造就业目的，而是使得公司能够欺骗政府，导致税收减少。《工商企业与人权指导原则》未包括任何关于企业有义务支付其应付税收份额的条款。没有提及逃税、税收欺诈或避税港。即使在国际律师协会的评注中，⁵⁹ 企业也似乎免于承担税收领域的人权义务。或许《指导原则》红字标题“尽责”可以用于解释此义务，但其本应至少有一个单独条款。

28. 由四大会计师事务所(德勤、普华永道、毕马威和安永)主宰的有组织避税行业指导利用漏洞，其他人贪婪地复制这些做法，对人权造成损失惨重的影响。报告记载，“它们制定适合自己的标准，与企业主管勾结，以投资、社会利益和长期生存为代价，夸大股东价值，以增加其报酬”。这种行为不仅表明了受短期利益驱动的单纯和自私的商业方法，最重要的是，其严重损害了民主和民众的福利。它剥夺了用于保健、教育、安全和其他基本需求的重要资源，导致许多政府“将纳税负担从大型企业和富有精英转移给劳工、消费和储蓄，抑制了普通人的购买力并造成经济危机”。⁶⁰

⁵⁷ 见 <https://tax.network/ddharmapala/what-problems-and-opportunities-are-created-by-tax-havens/>。

⁵⁸ 见 www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2016-04-11/majority-world-banks-private-investments-go-companies-have。

⁵⁹ 见 https://business-humanrights.org/sites/default/files/documents/IBA_Practical_Guide.pdf;
<http://www.ibanet.org/Article/Detail.aspx?ArticleUid=c9bd50c6-c2b3-455b-b086-a7efbfe1f6a5>。

⁶⁰ Austin Mitchell, Prem Sikka, 条纹秘密犯罪集团：会计师事务所如何毁坏社会，2011 年。审计公司建议跨国公司和超级富豪如何构建账户以最大限度减少税款，游说政府和超国家组织向跨国企业开放漏洞，并阻碍透明度，设计新的避税阴谋，在新的税收规则问题上向政府提出建议以确保保持或扩大跨国企业的特权，以不民主的方式影响税收法律的制定，参与旋转门做法，作为避税港的准立法机构，资助智囊团以逐低竞争的方式谋划税收辩论。Jim Cousins、Austin Mitchell、Prem Sikka, “竞相逐低：会计师事务所的案例”，2004 年。

29. 另一个阻碍是由于存在像经合组织这样的组织而产生的错误安全感，认为“有人正在努力解决此问题”。在 2016 年 4 月于纽约举行的一次会议上，发展筹资集团的代表说：“富裕国家闭门集结，决定被它们称作全球税收规则的东西”。⁶¹ 她指出，当前的经合组织协调进程“非常不民主”，规则不利于发展中国家。例如，根据经合组织规则，如果企业在一个以上的国家运营，一般税收应在企业总部所在国缴纳。这有利于经合组织成员国，企业总部通常位于这些国家，而不利于发展中国家，企业的大部分业务在发展中国家开展。为对抗这种情况，代表 134 个会员国的七十七国集团(G-77)和中国敦促联合国在全球税务合作中发挥更大作用，认为这将加强税收事务国际合作，并使得包括发展中国家在内的各国能够在与税务有关的问题上拥有平等话语权。遗憾的是，在《第三次发展筹资问题国际会议亚的斯亚贝巴行动议程》中，这项提案被否决，肯定了经合组织对全球税收事务的掌控。观察员认为，将 100 多个发展中国家排除在不透明的规则制定进程之外致使全球税收制度变得如此“无条理、不正常和不健全，无法满足发展中世界的需求”。⁶² 最近启动的税基侵蚀和利润转移框架旨在解决这一问题。

30. 同时，企业内特许使用金正成为恶意避税的优先手段。应通过立法禁止这种虚假的企业内协定，其唯一目的是剥夺各国的合法税收。⁶³ 世界经济论坛是讨论这些问题的好地方，但一些巨头可能仍然喜爱财务天堂，将拖延废除它们。⁶⁴

A. 巴拿马文件

31. 2016 年 4 月，国际调查记者联盟⁶⁵ 公布了“巴拿马文件”，从巴拿马的一家律师事务所流出的近 1 200 万份泄露文件详述了壳公司和避税港的财务信息，揭露了避税、逃税和盗贼统治的冰山一角。人们可能会问，有多少其他秘密管辖地的多少个其他律师事务所正在做着相同的事情。国际调查记者联盟在 2016 年 5 月公布了一个可搜索的数据库，包含在从内华达到中国香港和英属维尔京群岛⁶⁶ 的 21 个管辖地设立的 214 488 家离岸实体，可以给出答案。

32. 强大的资本集合在一起，共同利用税收法律中的任何漏洞，设立没有经济或创业目的的可疑实体和壳公司，首要目的是隐藏巨额财富，其中包括发展中国家

⁶¹ 见 www.ipsnews.net/2016/04/developing-countries-left-out-of-global-tax-decisions/。

⁶² 见 www.globaltaxjustice.org/the-world-needs-a-un-global-tax-body-now/。

⁶³ 见 www.alliancesud.ch/en/publications/downloads/5769_alliancesud_news_nr%2079_GzD.pdf。

⁶⁴ 见 www.ipsnews.net/2005/01/world-economic-forum-corporations-in-search-of-paradise-fiscal-that-is/。

⁶⁵ 见 <https://panamapapers.icij.org/>，<http://www.cesr.org/article.php?id=1834> 经济和社会权利中心，税法滥用侵犯人权。

⁶⁶ 见 <https://panamapapers.icij.org/blog/20160509-offshore-database-release.html>，<https://offshoreleaks.icij.org/nodes/61034>https://www.icij.org/offshore#_ga=1.183963814.1052794772.1467974903。

的盗贼统治者从国内掠夺的财富。⁶⁷ 在一些情况下，这些实体被用于把通过可疑行动赚来的钱弄得合法。这些做法使经济不平等状况进一步恶化。”巴拿马文件”并不是关于巴拿马或关于 Mossack Fonseca 律师事务所，⁶⁸ 而是关于世界各地的保密管辖地网络。

33. 经合组织在回复独立专家⁶⁹ 关于税基侵蚀和避税港对人权的影响的调查问卷时指出：

“虽然很容易注意到”巴拿马文件”和其他泄露事件带来的糟糕新闻，但重要的是也要承认好新闻。从可用信息可以明显看出，全球社会为解决所有权信息透明度问题所采取的步骤已开始起作用。例如，国际调查记者联盟公布的数据显示，Mossack Fonseca 律师事务所设立的无记名股票公司的数量经过一段时间已减少，在 2015 年几乎降为 0。所有曾被用来设立这些公司的管辖地现在要么将不记名股票固定为记名股票，例如巴拿马本身在 2015 年固定不记名股票，要么像塞舌尔那样整体取消不记名股票。这些情况均表明，我们正走在正轨上，世界各地的金融中心正在响应新环境，税收透明度领域得到持续改进。有待做的是确保充分执行全球税收透明和信息交流标准。”

34. 到现在为止，”巴拿马文件”丑闻的后果已明显缓和。仅有一位政府首脑辞职，即冰岛总理。⁷⁰ 和涉及白领滥用的其他情况类似，有罪不罚现象似乎延续。和平集会和结社自由权利问题特别报告员马伊纳·吉埃在 2016 年 7 月正式访问美国的最后时刻评论称，华尔街银行家们通过邪恶伎俩掠夺了数十亿美元，破坏了数百万美国人的财务状况，使纳税人背负大额财务救助账单。他指出到目前为止，他还没有听到任何“向华尔街盗贼宣战”（类似“向毒品宣战”）的建议。⁷¹

B. 避税港和腐败

35. 2016 年 3 月，《赫芬顿邮报》公布了针对 Unaoil 公司持续数月的调查结果，Unaoil 公司总部位于摩纳哥，在避税港英属维尔京群岛注册。据报道，Unaoil 公司及分包商贿赂外国官员，以帮助主要跨国公司赢得合同，据称该公司数万份内部文件显示了这些情况。“调查刚好说明西方大企业在海外腐败方面如何串通一

⁶⁷ 国际调查记者联盟关于非洲秘密交易的系列文章，可登录 <https://panamapapers.icij.org/> 获取。

⁶⁸ 2016 年 6 月 16 日，《纽约时报》报道，莫萨克公司的一名雇员因是疑似举报人而在日内瓦被捕。
<http://www.counterpunch.org/2016/04/18/panama-and-the-criminalization-of-the-global-finance-system/>。

⁶⁹ 可登录 www.ohchr.org/EN/Issues/IntOrder/Pages/IEInternationalorderIndex.aspx 获取。

⁷⁰ 见 www.theguardian.com/world/2016/apr/05/iceland-prime-minister-resigns-over-panama-papers-revelations。

⁷¹ 见 www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=20317&LangID=E。

气。也表明，这些公司通过为腐败提供有利条件，助长了政治不稳定性，使类似自称伊斯兰国的叛军得以发展。”⁷²

36. Unaoil 贿赂丑闻揭露了众多跨国企业的系统性贿赂。除了腐败问题，也引发了逃税问题，因为贿赂大概未报告或缴税。这些钱放在哪里？据泄露资料称，价值数十亿美元的政府合同据说被授予英国企业罗尔斯-罗伊斯，美国跨国企业哈里伯顿，澳大利亚公司莱顿控股，以及大韩民国的三星和现代公司，这多亏了以这些公司的名义支付的贿赂。联邦调查局、美国司法部以及澳大利亚和联合王国的反腐败机构启动了针对“靠贿赂获得合同”丑闻的联合调查。

C. 创造“虚构”的欺诈行为——主要会计师事务所的创新伎俩

37. 2014 年 11 月，国际调查记者联盟从一处来源获得了数千份泄露文件，揭露了位于卢森堡的错综复杂的避税网络。

38. 全球会计师事务所是离岸银行业的缔造者。国际调查记者联盟网站提供了以下报道：十多年来，普华永道会计师事务所帮助卡特彼勒公司……将其在美国产生的利润转移至瑞士的小型子公司。尽管零部件仍然由供应商运输至美国，然后从仓库发送给独立交易商，利润由瑞士子公司记账，每年支付的企业税不到 6%，远低于卡特彼勒在美国 29% 的税率。2008 年，会计师事务所的合伙人担心卡特彼勒公司决定将一些管理人员从瑞士转移至美国可能会威胁此战略，这一转移将破零部件业务在瑞士的小痕迹。帮助设计节税计划的一名普华永道合伙人致信一位同事，称他们需要‘编造一个故事’，使管理人员与零部件业务‘保持一定距离’。那位同事指出，无论如何，当审计这些时，他们都退休了。2015 年春，在美国国会的一场听证会上，参议员 Carl Levin 批评该利润转移战略，称其是在实践“制造虚幻”艺术。调查显示，会计师事务所利用法律漏洞帮助卡特彼勒公司从美国向瑞士转移了 80 亿美元账面利润，使这家装备制造制造商少缴纳 24 亿美元美国税款。⁷³

39. 国际调查记者联盟继续解释卢森堡内部公司文件如何揭露普华永道会计师事务所帮助百事公司、宜家公司和其他企业巨头实施复杂的利润转移战略，使它们能够少缴纳数十亿美元的税款。同时，美国主管当局正在调查另一家主要会计师事务所毕马威，其宣扬离岸避税地，创造了数十亿美元的虚假损失，据称还在避税地问题上误导国内税收署。纽约的另一家会计师事务所德勤也在接受调查，

⁷² 见 www.bbc.com/news/world-europe-36662636 www.huffingtonpost.com/entry/unaoil-scandal-explained_us_56fbd2f0e4b0daf53aee0cff;
<https://www.theguardian.com/business/2016/jul/19/serious-office-opens-criminal-investigation-into-unaoil>。

⁷³ 见 www.icij.org/project/luxembourg-leaks/big-4-audit-firms-play-big-role-offshore-murk。

因其帮助一家英国银行违反对伊朗伊斯兰共和国的制裁，向监管者提交“掺水”报告。

40. 在迪拜，安永会计师事务所据称帮助中东最大的黄金精炼商隐瞒违反旨在打击从争夺黄金造成流血和杀戮的区域贩运“冲突黄金”的国际标准的行为。

41. 虽然毕马威和普华永道声称其有严格的行为准则来约束世界各地分支机构的所有员工，⁷⁴ 但要让会计师事务所理解道德、问责和社会正义的含义似乎仍任重道远。

42. 该问题引发了一个疑问，政府是否将主要会计师事务所视为“大到不能倒”，就像它们对大型银行的看法。此态度使改革受阻，因为合伙人知道，政府只有在惩罚坏行为时才会这么做。最令人不安的是旋转门做法和大型审计企业渗透入政府，通过帮助政府起草规定离岸系统参与规则的法律，通过频繁游说使规则成为它们想要的版本，从而获得影响力和内部信息。前联合王国议会议员 Austin Mitchell 甚至称审计公司的“权利大于政府”。⁷⁵ 批评人士声称，在欧洲和其他地区，大型会计师事务所的高管们在会计业和政府之间如此频繁地穿梭，破坏了当局监管该行业和执行税法的努力。

D. 卢森堡泄露和保护举报人

43. 卢森堡泄露调查基于卢森堡当局批准的秘密税收协议的保密储藏处，这些协议为世界各地超过 350 家企业提供“减税”。虽然违反国家和国际公共秩序，但在卢森堡，私人交易在技术上来说是合法的。⁷⁶ 事实上，后来成为欧洲联盟理事会主席的时任卢森堡总理在 2014 年提出问题，承诺结束避税。⁷⁷ 令人遗憾的是，欧洲议会未能按照多名议员的要求，设立卢森堡泄露丑闻询问委员会。⁷⁸

44. 2016 年上半年，揭露税法滥用的举报人⁷⁹ 受审。6 月 29 日，普华永道会计师事务所的两名前雇员因揭露卢森堡如何授予丰厚的减税优惠使苹果、宜家、百事等公司节约了数十亿美元税款，分别被判处⁸⁰ 12 个月和 9 个月缓刑。⁸¹ 我们

⁷⁴ 同上。

⁷⁵ 见 www.theaccountant-online.com/features/political-donations-are-a-way-of-influencing-policy-and-buying-influence-austin-mitchell-former-mp-4583932/。

⁷⁶ 见 www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database。

⁷⁷ 见 www.theguardian.com/world/2014/dec/14/jean-claude-junker-luxembourg-tax-deals-controversy。

⁷⁸ 见 www.euractiv.com/section/euro-finance/news/parliament-despondent-after-failure-of-luxleaks-committee/。

⁷⁹ 见 www.transparency.org/news/feature/whats_it_like_to_be_a_whistleblower。

⁸⁰ 见 www.bbc.com/news/world-europe-36662636。

⁸¹ 见民间社会对该判决的批评 https://www.transparency.org/news/pressrelease/transparency_international_condemns_prosecution_and_sentencing_of_luxleaks。

似乎生活在是非颠倒的世界，举报人被判有罪，而掠夺社会的人却无罪。举报人是我们时代的英雄，履行社会和人权职责。议会亟需通过强有力的立法，不仅保护举报人，还要奖励其为道德和廉正作出的贡献，特别是在专业保密盛行的部门。⁸²

45. 欧洲联盟没有开展彻底调查，也未在必要时对涉及卢森堡泄露丑闻的人采取刑罚措施，而是在 2016 年 5 月批准了关于保护不公开的专门技能和商业信息(贸易秘密)免遭非法获取、利用和披露⁸³ 的指令，民间社会担心这使得企业能够起诉公开其内部资料的记者、工会成员或举报人。⁸⁴

46. 被卷入诉讼的其他举报人有：

2012 年，Daniel Schlicksup 依据伊利诺伊州法律起诉卡特彼勒公司报复举报人，导致参议院举行“卡特彼勒离岸税收战略”调查小组委员会听证会。

Bradley Charles Birkenfeld 的揭露导致美国政府对瑞士银行瑞银集团和其他银行进行大规模欺诈行为调查。2009 年，Birkenfeld 先生被判入狱。

瑞士法院追捕瑞士审计员 Rudolf Elmer，据称他在开曼群岛工作时泄露了瑞士银行业务秘密。

St éthanie Gibaud 就职于瑞银集团巴黎分部，她在指控公司后受到骚扰，最终被解雇。2015 年 3 月，法国劳工法庭裁定她遭受银行恐吓。

拉夫罗坦——揭露了以色列税收当局的一起严重腐败案件，并遭到解雇。

E. 税收竞争和“鼓励措施”

47. 各国在减税方面互相竞争，这只会造成国家进一步贫困，加重国内和国际不平等。⁸⁵ 赤贫问题特别报告员马格达莱纳·塞普尔韦达在她关于税收和人权的最终报告(A/HRC/26/28 和 Corr.1)中哀叹达成税收合作国际协议的艰难，她注意到，低收入国家和重债国或从国际金融机构获得贷款的国家丧失了税收政策上的主权，它们在这一方面的行动常常受制于强国，国际金融机构和商业利益。她指出，“由于发展中国家为吸引外资展开竞争，在公司税率和鼓励措施方面竞相降低门槛，税收主权也遭到破坏。”她进一步指出，许多国家竞相吸引外资，向大公司提供税收鼓励措施，特别是在农业和采矿业。她得出结论认为：“亟需从人权角度对这些鼓励措施进行推敲，因为这些措施减少了国家的收入，从而也减少

⁸² 见 www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=20212&LangID=E#sthash.vCpCnjq5.dpuf。

⁸³ 见 http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:PE_76_2015_INIT&from=EN。

⁸⁴ 见 <http://corporateeurope.org/power-lobbies/2016/05/trade-secrets-protection-directive-still-dangerous-freedoms-and-rights>。

⁸⁵ 经合组织，《有害的税收竞争：新浮现的全球问题》，1998 年，第 13 至 14 页；非洲进步小组，非洲进步报告(见脚注 97)，第 65 页。

了国家用于实现人权所需的资源。发展中国家由此流失的收入每年高达 1 380 亿美元。”本报告作者赞同并且坚持认为必须禁止这类有害竞争。

48. 1997 年，欧洲联盟经济和财政部长理事会(财经部长理事会)通过了没有约束力的《企业税务行为守则》，⁸⁶ 规定各国义务避免有害税收做法。构成有害税收措施的标准包括“为非居民保留税益”和“缺少透明度”。但是，行为守则集团未阻止使用私下交易，最新数据显示，利用这种安排的情况不断增加。同时，欧洲联盟理事会条约第 87 条规定欧洲共同体禁止威胁扭曲欧洲单一市场的国家援助。第 87 条的适用载于“关于对直接商业税相关措施适用国家援助规则的委员会通知”(1998 年)，据此，如果成员国采取的行动是专门或有选择的，而不是普遍的，可被视为国家援助。该通知第 22 段规定：“行政当局偏离一般税收规则而偏向个体企业利益的每项决策原则上导致国家援助推定，必须详细分析。”因此，欧洲联盟理事会启动了对被指控的私下交易的调查，涉及多家跨国企业，包括在爱尔兰的苹果公司，⁸⁷ 在荷兰的星巴克，⁸⁸ 在卢森堡的菲亚特、⁸⁹ Amazon.com⁹⁰ 和麦当劳。⁹¹

49. 2016 年 1 月 11 日，委员会裁定比利时根据“超额利润”税收计划提供的选择性税收优惠违反了欧洲联盟国家援助规则。必须终止这项使至少 35 家跨国公司受益的计划，跨国公司现在必须将未缴纳的税款归还给比利时。“超额利润”税收计划自 2005 年起适用，依据将公司税基减少 50% 至 90% 的税收裁决，以折现据称因作为跨国集团的一部分产生的所谓“超额利润”，使得某些跨国集团在比利时缴纳的税款大幅减少。理事会于 2015 年 2 月启动的深入调查得出结论认为，该计划损害了比利时公司税收规则规定的普遍做法和所谓“公平交易原则”。⁹²

50. 上文阐明了滥用的广泛性，以及必须坚持利用公开的逐国报告来显示其他地方的业务活动以及在比利时、爱尔兰、卢森堡、荷兰和其他国家以有利税率申报的利润之间的大规模不一致。欧洲议会呼吁公开私下交易的重要内容，但欧洲委员会和欧洲联盟理事会均未批准此提案。

⁸⁶ 见 http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm。

⁸⁷ 见 www.theguardian.com/technology/2016/jan/15/apple-european-commission-ruling-back-taxes-ireland。

⁸⁸ 见 www.theguardian.com/business/2015/oct/21/starbucks-and-fiat-tax-deals-with-eu-nations-ruled-unlawful。

⁸⁹ 见 http://ec.europa.eu/competition/elojade/iseef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38375。

⁹⁰ 见 http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_en.htm。

⁹¹ 见 http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_en.htm。

⁹² 见 http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_en.htm。

F. 经济合作与发展组织及欧洲联盟理事会指令

51. 2016年6月21日，欧洲联盟理事会商定了一项指令草案，用于解决大企业通常使用的避税做法。该指令是理事会2016年1月一揽子提案的一部分，并借鉴了2015年经合组织关于解决税基侵蚀和利润转移的建议。⁹³ 该指令遭到民间社会的严厉批评。乐施会称，政府无法商定一项有效方法用以打击在避税港存置利润，而一再发生的税收丑闻呼吁采取立即和高效的行动。为终结偷税漏税，需要的是要求大企业披露在哪里获利以及在哪里纳税的规则。⁹⁴ 2015年，公司税改革独立委员会发表了一份宣言，其中表明对税基侵蚀和利润转移系统的“针对性改革”的保留。⁹⁵

G. 联合国贸易和发展会议

52. 2016年7月举行了联合国贸易和发展会议第十四届会议(贸发会议第十四届会议)。尽管许多代表团提出建设性提案，但成果文件未能赋予贸发会议明确的授权，以扩大其在税收和避税对发展的影响方面的工作。为便利实现可持续发展目标和促进民主和公平的国际秩序，应加强贸发会议的任务，使其拥有关于税收、取消避税港、管制资金流动和提供技术援助方面的国际合作的专门主管权，同时确保所有国家平等参与国际税务论坛。但遗憾的是，发达国家阻碍了相关提案。

四. 好的举措和做法

53. 《税收事项行政互助公约》是关于税收合作的最全面的多边文书，由经合组织和欧洲委员会于1988年制定，并在2010年通过《议定书》修订。G-20持续鼓励各国签署公约，包括最近在2016年2月举行的G-20财政部长和中央银行行长会议上。⁹⁶ 目前有九十八个管辖地加入了公约，代表了广泛国家，包括所有G-20国家、所有金砖国家(巴西、俄罗斯联邦、印度、中国和南非)、所有经合组织国家、主要金融中心和越来越多的发展中国家。

A. 联合国税收合作机构

54. 在联合国内部，自2012年以来，77国集团和中国提议将国际税务合作专家委员会转变为促进政府间一级税收合作的全球、包容性规范制定机构。这一计划

⁹³ 见 <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/06/21-corporate-tax-avoidance/>。

⁹⁴ 见 www.oxfam.org/en/pressroom/reactions/eu-finance-ministers-unwilling-address-tax-avoidance。

⁹⁵ 见 www.icriict.org/wp-content/uploads/2015/06/ICRICT_Com-Rec-Report_ENG_v1.4.pdf。

⁹⁶ 见 www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassis-tanceintaxmatters.htm。

得到包括税收正义全球联盟在内多个政府间组织的支持。⁹⁷ 在筹备于 2015 年 9 月在亚的斯亚贝巴举行的第三次发展筹资问题国际会议的过程中，税收正义全球联盟提交了一份立场文件，呼吁建立联合国全球税务机构。⁹⁸ 在亚的斯亚贝巴会议之后，税收正义全球联盟再次呼吁成立全球税务机构，作为实现平等的全球税收系统的最有效方式，增加国内资源调动并减少国内和国际不平等。⁹⁹

55. 2016 年 6 月 9 日，厄瓜多尔总统拉斐尔·科雷亚批准提案，建立国际机构以取消避税港，并承诺提出将这一重要议题纳入联合国大会议程的请求，以及与 77 国集团协作禁止离岸保密。¹⁰⁰

56. 另一项积极发展是在联合国会议上宣布了“亚的斯亚贝巴税收倡议”，据此，将协助发展中国家建立国内税收系统。¹⁰¹ 在“倡议”伙伴方发布的宣言中，参与国和国际组织确认调动和有效使用国内资源是可持续发展共同追求和实现可持续发展目标的关键。伙伴方承诺支助需要援助的国家，包括为此大幅增加官方发展援助和关于税收和金融管理能力的技术援助，特别是针对最不发达国家。此外，它们还一致同意合作打击逃税和避税。

B. 通用报告标准

57. 根据经合组织在 2014 年制定的通用报告标准，在 2017 年前将落实金融账户信息自动交流，不需要接受方管辖地提出请求或提前收集信息。经合组织在答复独立专家调查问卷中称，通用报告标准的影响和透明度提升显而易见，各国查明了至少 500 亿欧元额外税收，已落实自愿公布方案和类似举措，使纳税人能够主动纠正以往的税务过错。但是，观察员发现了一些漏洞，涉及阻碍查明权益所有者——也就是壳公司的真正所有者——的所有权高门槛，也涉及防止查明隐藏在“活动的非金融实体”背后的实体所有者的机会。此外，通用报告标准明确限制将得到的信息用于税收目的，还明确禁止与执法当局共享信息。虽然经合组织澄清，如果寄送方明确同意，可以与其他执法机构交流信息，但这些限制可能阻碍打击腐败和洗钱的无成本协同作用。

58. 税基侵蚀和利润转移提及利用税收规则中的缺口和错配的税收规划战略，人为将利润转移至很少有或者没有经济活动的低税收或无税收地区。虽然使用的一

⁹⁷ 见 <https://business-humanrights.org/en/ngos-call-for-greater-representation-of-developing-countries-in-global-tax-talks-emphasise-need-for-un-global-tax-body>。

⁹⁸ 见 www.globaltaxjustice.org/wp-content/uploads/2015/02/FINAL_GATJ_FFD_position-paper_20March2015.pdf。

⁹⁹ 见 www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/GATJ-statement-GlobalTaxBodyPanamaPapers_18Apr2016.pdf。

¹⁰⁰ 见 www.andes.info.ec/en/news/president-rafael-correa-commits-end-offshore-secrecy.html。
<http://www.telesurtv.net/news/Correa-propone-consulta-popular-sobre-paraisos-fiscales-en-Ecuador-20160715-0003.html>。

¹⁰¹ 见 www.taxcompact.net/documents/Addis-Tax-Initiative_Declaration.pdf。

些计划是非法的，但大部分计划在技术上是合法的。税基侵蚀和利润转移有可能解决跨国公司避税的一些方面，但至今无法解决发展中国家面临的重要问题。经合组织还制定了税基侵蚀和利润转移包容性框架。2015年10月，经合组织开启了结束避税港和漏洞的运动。¹⁰² 它还编制了税收公约模版。¹⁰³

59. 2013年9月，G-20领导人批准全面行动计划以打击税基侵蚀和利润转移。¹⁰⁴ 两年之后，G-20提出了经加强的国际标准和措施以帮助各国解决税基侵蚀和利润转移。该一揽子计划提供了工具以确保在进行经济活动和产生价值的地方对利润征税。

60. 2016年2月22日，基金组织总干事克里斯蒂娜·拉加德在阿布扎比表示，税基侵蚀和利润转移项目在创立有效的国际税收系统方面做得远远不够。她说，虽然税基侵蚀和利润转移项目取得了“显著进展”，但在实质和范围方面需要做更多工作。税基侵蚀和利润转移规则计划在国际税收传统架构中工作，于近一个世纪前制定，当时的跨境贸易不那么重要，几乎完全由实物构成。当前的挑战包括贸易型服务税和知识产权跨境转移，这就是为什么需要真正适合二十一世纪的能为所有经济体服务的国际税收系统。¹⁰⁵

61. 2016年4月14日，拉加德女士提倡加强国际努力以减少恶意避税，使国际税收系统不再有富人和公司可以利用的漏洞。有观点认为该规则偏向一些人或不适用于所有人，构成了对全球经济的威胁。她警告称，世界不能再容忍将税收当作“与主权有关的地方事务”。¹⁰⁶

62. 欧洲议会启动了若干打击避税的倡议，¹⁰⁷ 欧洲联盟理事会制定了有用指标以衡量恶意税收规划，包括对发明、版权和商标方面的专利衍生的权益费、预付款和类似收入实行免税。

63. 2016年6月21日，欧洲议会税收裁决二特别委员会通过了多项建议，包括设立欧洲联盟公司权益所有者公开登记局，制定避税港黑名单，制裁不合作的税收管辖地，开展行动打击专利盒制度滥用以促进知识产权税收，制定银行和税收顾问行为守则，在所有欧洲联盟贸易协议中纳入税收善治条例，对离开欧盟的利

¹⁰² 见 www.telegraph.co.uk/finance/economics/11912495/OECD-unveils-global-push-to-end-tax-havens-and-loopholes.html。

¹⁰³ 见 www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf。

¹⁰⁴ 见 www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf。

¹⁰⁵ 见 www.publicfinanceinternational.org/news/2016/02/international-tax-reforms-do-not-go-far-enough-says-lagarde。

¹⁰⁶ <https://next.ft.com/content/9ce6c362-0262-11e6-af1d-c47326021344>。

¹⁰⁷ 见 www.europa.eu/press/press_corner.do?pubRef=/EP/TEXT%20REPORT%20A7-20130162%20%20DOC%20XML%20V0/EN。

润预扣税款。¹⁰⁸ 2016年7月6日，欧洲议会核准了这些建议。¹⁰⁹

64. 为使政府能够为可持续发展目标供资并履行其提供公共保健、教育、水和环境卫生、负担得起的住房和交通的人权义务，所有国家必须平等协商以决定公平的国际税收做法。

C. 金融交易税

65. 2012年，题为“探索新发展融资”的联合国“世界经济和社会调查”提出一项国际税，结合了其他创新的金融做法，目的是每年筹集超过4 000亿美元用于对抗气候变化等发展和全球挑战。¹¹⁰

66. 2012年10月，克里斯蒂娜·拉加德表示，金融交易税是沿着正确方向迈出的一步。¹¹¹ 经济和政策研究中心称，¹¹² 针对股票和其他金融资产交易征收一套按比例的交易税每年能够筹集超过1 000亿美元。这笔税收能够用于世界各地的环境保护和可持续发展。虽然势头增长，¹¹³ 但采纳这样一种“托宾税”仍不可期。¹¹⁴

D. 贸发会议发展议程

67. 《2015年世界投资报告：改革国际投资治理》用一整章来叙述国际税收和投资政策一致性，但是，意识到问题仅是解决问题的第一步。贸发会议评论道：

“避税和国际金融交易缺乏透明度是全球问题，需要多边方法和发展中国家充分参与……国际合作是防止有害税收竞争的基础；吸引投资的竞争不应导致竞相逐低。为使采掘工业透明度倡议等透明度倡议取得成功，国际合作也十分重要。理想情况下，这些倡议不应仅仅关注政府，也应关注公司。

68. 报告进一步指出：“避税做法对发展金融资源大量流失负有责任。估计发展中国家每年流失的1 000亿美元税收与和离岸中心有直接关联的内向型投资股票有关。乐施会采纳了这一数据，将其作为发展中国家因公司税避税导致的损失估

¹⁰⁸ 见 www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20160621IPR33011/MEPs-call-for-tax-haven-black-list-patent-box-rules-CCCTB-and-more。

¹⁰⁹ 见 <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+XML+V0//EN&language=EN#BKMD-14>。

¹¹⁰ 见 www.un.org/en/development/desa/news/policy/wess2012.html； and www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2012/03/2011esm_NGO1.pdf。

¹¹¹ 见 <http://robinhoodtax.org.uk/content/response-imf-chief-christine-lagarde-supporting-financial-transaction-tax>。

¹¹² 见 <http://cepr.net/documents/publications/financial-transactions-tax-2008-12.pdf>。

¹¹³ 见 http://cepr.net/documents/Support_for_FTT_09-14.pdf。

¹¹⁴ 见 See <http://mondediplo.com/2016/05/08tobin>。

值。出于此研究目的，贸发会议查明了经合组织 2000 年避税港名单提及的离岸投资中心以及提供特殊目的实体的管辖地，基金组织将其定义为自主的合法实体，通过直接或间接方式完全由外国所有，是公司集团的一部分，与所在经济体没有实质性真正经济联系，参与各种跨境金融活动，目的是将所有类型的金融和非金融资产、负债和相关收入输送至第三国。其中包括奥地利、匈牙利、卢森堡和荷兰，后两个国家占据了大部分中转外国直接投资。贸发会议承认，公开特殊目的实体投资数据的管辖地名单正在快速增加。¹¹⁵

69. 贸发会议第十四届会议代表团防止新自由主义掌管贸发会议未来议程，并且成功地将有用措辞纳入了成果文件：¹¹⁶

“鉴于关于外债可持续性的关切日益增加，重要的是要进行公共债务管理以预防和抢先解决金融和债务危机。也认识到需要中央数据登记处，纳入关于债务重组的信息。在这方面，贸发会议在联合国内在债务问题上的长期工作(包括通过促进其关于负责任的主权借贷的原则)得到认可。联合国、基金组织和世界银行的工作仍然重要。

在调动资源以执行可持续发展目标和发展中国家整体经济发展方面，有效的税收十分重要。这包括减少避税机会；以及解决非法资金流动和支撑其发生的活动，例如避税、非法开采自然资源、腐败、贪污和欺诈。这是一个全球问题，需要进一步的多边合作。在发展中国家参与方面，当前的倡议也应更具包容性。”

E. 货币基金组织：思维方式改变？

70. 基金组织经济学家 Jonathan Ostry、Prakash Lougani 和 Davide Furceri 最近的文章¹¹⁷ 以及 Christine Lagarde 的陈述¹¹⁸ 使人们有理由期待像基金组织这样的国际组织能够逐步放弃新自由主义准则并开始在其短期、中期、长期方案中适用基于人权的方法。显而易见的是，以证券投资为形式的资本流动以及银行业务和投机债务流入的影响不会推动发展，并使民众处于风险之中。资本账户自由化已让位于承认需要进行资本管制以应对资本流动的不稳定性。

¹¹⁵ 见 http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf。

¹¹⁶ 引文来自共识文件最终商定一致的谈判文本(内罗毕共识)，第一章 A 节次主题 1，多边主义对贸易与发展挑战和机遇。关于该文件的提交日期，会议最终文件尚未印发。

¹¹⁷ 见 www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2016/06/ostry.htm。

¹¹⁸ 见 www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp041116; www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp040516; and www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp011216。

F. 税收和军事开支

71. 正如独立专家在 2014 年提交给人权理事会的报告(A/HRC/27/51)中证实的,为军事工业综合体游说对议会施加了不民主的影响,许多国家将过度高比例的弹性预算用于军事相关活动。要铭记的是,《公民权利和政治权利国际公约》第十八条承认拒绝为战争服兵役的权利,问题是个人是否有权利扣缴用于战争或军事研究的税款,例如研究致命自动武器系统。¹¹⁹ 联合王国的一项议会法案旨在承认个人出于道德原因退出战争和不为战争纳税的权利,因为通过纳税他们将为他们认为不道德的事情提供资金。如果政府承认这一权利并将拒服兵役者所缴纳的税款用于冲突预防措施,将是文明的重要一步。¹²⁰

五. 结论

72. 避税、逃税和避税港剥夺了各国履行人权义务、减贫、改进司法制度、确保为侵犯人权行为受害者提供补救、建设基础设施、创造就业、提供社会安全、优质保健服务和免费教育所需的税收。

73. 因为国内和跨国公司的税收活动具有显著的直接和间接社会经济影响,应采纳一项关于公司社会责任的具有法律约束力的文书,¹²¹ 规定在利润产生地纳税和禁止转移利润。这将鼓励负责任的纳税行为,不损害全球金融稳定性、发展和人权。

74. 虽然取消避税港仍尚不可期,但政府正逐渐意识到逐步取消保密管辖地符合其自身利益。需要有国际税收公约来停止税收管辖地之间的竞争并废除保密封。

75. 税收应被用于促进人权。应改革财政和预算政策,以期通过废除避税地和私下交易、查封漏洞、拒绝违反道德的计划和权利滥用来实现公平税收。¹²² 渐进

¹¹⁹ 见 [www.unog.ch/80256EE600585943/\(httpPages\)/37D51189AC4FB6E1C1257F4D004CAFB2](http://www.unog.ch/80256EE600585943/(httpPages)/37D51189AC4FB6E1C1257F4D004CAFB2)。

¹²⁰ 见 www.conscienceonline.org.uk/wp-content/uploads/2016/06/Taxes-for-Peace-Bill-2016.pdf。“每制造一支枪,每下水一艘战舰,每发射一枚火箭,最终来说,都是从那些饥饿却没有东西吃、寒冷却没有衣服穿的人那里偷窃来的。这个由武器装备的世界不仅仅用掉了金钱,还榨干了工人的汗水,科学家的天才和孩子们的希望。”德怀特·D.艾森豪威尔。<http://www.presidency.ucsb.edu/ws/?pid=9819>。

¹²¹ 见人权理事会第 26/9 号决议;以及 www.globalreporting.org/Pages/FR-CSX-2016.aspx。

¹²² “The doctrine of abuse of rights (or abus de droit) is one of the many outgrowths of the legal principle of good faith” Sir Robert Jennings (ed.), *Oppenheim International Law*, 9th edition, p. 407. “The doctrine prevents a Party to an agreement from exercising its rights in a way that is unreasonable in the light of the spirit of the agreement. Used frequently in international courts, the idea behind the abuse of rights doctrine is being increasingly recognized as a norm of international law.” According to Hersch Lauterpacht the concept of abuse of rights is present in most developed legal systems and “it is only at a rudimentary stage of legal development that society permits the unchecked use of rights without regard to its social consequences”, *The Development of International Law by the International Court*, p. 162, London, Stevens & Sons 1958. Lauterpacht,

的再分配税收政策将为用于减少不平等和贫困和促进可持续发展的重要公共服务提供资金。

六. 建议

76. 铭记税收对人权和国际秩序的影响，独立专家对本行动计划提出以下建议：

A. 各国应

77. (a) 在联合国支持下建立政府间税务机构，任务是制定联合国税收和税务国际合作公约。

78. (b) 采取通用的联合国税收信息多边和自动交流标准。

79. (c) 执行公司税和金融透明度，包括公开登记最终权益所有者。

80. (d) 确保将跨国公司当作在各国开展业务的单一实体对待。

81. (e) 制定立法，要求逐国报告以及自动和多边交流金融信息，使得能够显示业务活动发生地及利润申报和纳税地之间的不匹配。应完全公开数据，使公民能够令跨国公司和税收机关承担责任。

82. (f) 废除“私下税收交易”，欧洲联盟国家成员应修订《企业税务行为守则》，以专门禁止私下交易。

83. (g) 开展系统性人权影响评估以监测税收政策和协议在国内外的溢出效应。应定期和独立验证这些效应。

84. (h) 对滥用税法政策施以刑事处罚，并且废除税收赦免。

85. (i) 制定立法以保护举报人和证人，并确保想要分享损害人权的公司税做法的个人不被起诉或遭到报复；各国应停止惩罚揭露公众根据《公民权利和政治权利国际公约》第十九条有权获知的信息的人。应通过关于举报人权利和“受保护揭露”的章程，据此，应免除受保护揭露的刑事或民事责任，为这种揭露提供“授权渠道”。

86. (j) 引入并实施金融交易税。

87. (k) 努力收税，对逃税者施以罚款，利用税收履行人权条约义务，特别是司法行政、保健和教育。各国应停止在社会部门实行“紧缩措施”并缩减军事开支。

The Function of Law in the International Community, Chapter 14, (1933). Isabel Feichtner, EJIL 22, pp. 1177-1179. G.D.S. Taylor, “the Content of the Rule against Abuse of Rights in International Law”, also citing Lauterpacht. <https://www.ilsa.org/jessup/jessup16/Batch%202/46BritYBIntlL323.pdf>. Alexandre Kiss, “Abuse of Rights” in R. Wolfrum (ed), Max Planck Encyclopedia of Public International Law, Vol. I, pp. 20-26, Oxford 2012.

88. (l) 商定最低公司税率和遏制各国间的税收竞争，承认此政策助长腐败、贿赂和洗钱。

89. (m) 审计专门从事设立仅用于避税的匿名公司、壳公司或邮箱公司的银行、律师事务所、会计师事务所和咨询公司。

90. (n) 测试《公民权利和政治权利国际公约》第四十一条和《经济、社会、文化权利国际公约任择议定书》第 10(1) 条下的国内申诉程序，例如，关于国家对跨国公司和银行活动的治外责任，特别是关于避税港业务活动造成的税收损失。在审议缔约国报告时应对这些事项进行系统性审查。

B. 议会应

91. (a) 行使其关于财政政策的人权影响和避税港的国内和治外效应的监管权。

92. (b) 积极向选民宣传财政政策的目的和结果，努力实现国内外税收正义。

93. (c) 通过健全的立法以保护举报人和证人免遭骚扰和/或起诉。

C. 大会应

94. (a) 修订《工商企业与人权指导原则》并支持通过关于企业社会责任的法律约束性文书，禁止“恶意避税”、税收欺诈、逃税和避税港。

95. (b) 向国际法院征求相关法律问题的咨询意见。

D. 贸发会议应

96. 制定战略以保护各国管制资本流动的政策空间，特别是与人权高专办及毒品和犯罪问题办公室合作，遏制非法资本流动和转移金钱至避税港并将这些行为定为犯罪。

E. 经合组织应

97. 授权接收方管辖地可以与其他相关政府当局分享在通用报告标准下收集的资料，以应对腐败和洗钱。

F. 国际货币基金组织、世界银行和中央银行应

98. 拒绝向拥有避税地的国家贷款。如果企业卷入利用保密避税地，不应向它的任何项目授予补助金。

G. 国内银行应

99. 调查其管理的存款和投资的来源，将公司和盗贼统治者持有的非法资金归还给来源国。

H. 国际法院应

100. 颁布咨询意见，裁定避税地违反道德和违反国际公共秩序。

I. 民间社会应

101. 要求在税收等事务上实行更直接的民主。它们应要求参与制民主，当所谓“代议制民主”不再代表民众的声音并屈服于公司游说时揭露它。

102. 要求就包括金融交易税、宣告避税地非法和巨额军事开支在内的重要问题进行公民投票。

103. 要求减少军费。铭记保护拒服兵役权利的《公民权利和政治权利国际公约》第十八条，该权利也应保护公民在参加和平的非暴力反抗和拒绝为军备竞赛以及威胁《公民权利和政治权利国际公约》第六条生命权和违反《公民权利和政治权利国际公约》第二十条第1款(禁止鼓吹战争的宣传)的政府活动出力的情况下免遭起诉。拒服兵役者应坚决主张将其税款用于冲突预防政策。

104. 大赦国际、人权观察、国际人权服务社和国际人权联合会等非政府组织应将税收公平和取消避税港加入其紧急目标。

J. 法学院和商学院应

105. 将道德和公司社会责任作为必修课程。律师协会应以此为依据测试候选人。在律师成员严重违反社会政策，创办虚假公司和利用其他计划避税时，法律界不应沉默。

106. 为学生灌输作为将来的律师和企业主管的责任感。必须教育他们，他们有责任服务社会和促进人权。教授“恶意避税”是不道德的。学生必须理解合法利润和洗劫社会之间的差异。

七. 结束语

107. 独立专家感谢各国政府、政府间组织、非政府组织、学术界和专家对其调查问卷作出的有深刻见解的答复，并重申他赞赏人权事务高级专员办事处秘书处的忠诚、勤奋和能干。大会应向人权高专办、人权理事会及其特别程序、条约机构和贸发会议分配更多资源。

附件

税收正义网 2015 年保密指数排名^a

1. 瑞士
2. 中国香港
3. 美利坚合众国
4. 新加坡
5. 开曼群岛*
6. 卢森堡
7. 黎巴嫩
8. 德国
9. 巴林
10. 阿拉伯联合酋长国(迪拜)
11. 中国澳门
12. 日本
13. 巴拿马
14. 马绍尔群岛
15. 大不列颠及北爱尔兰联合王国*

* 英国海外领土。如果合并评估联合王国及其海外领土和皇家属地，其将排在首位。

^a 见 www.financialsecrecyindex.com/。