



经济及社会理事会

Distr.  
GENERAL

E/1996/62  
23 May 1996  
CHINESE  
ORIGINAL: ENGLISH

1996年实质性会议

1996年6月24日至7月26日

临时议程\* 项目6(g)

经济和环境问题：国际税务合作

国际税务合作特设专家组第七次会议

秘书长的报告

目 录

	段 次	页 次
导言 .....	1 - 10	2
一、特殊类别的征税：学生和教师.....	11 - 26	3
A. 第14条,第1(c)款.....	12 - 15	3
B. 第20条,第2款.....	16 - 18	4
C. 关于教师的条文.....	19 - 26	4
二、制订转帐价格.....	27 - 40	5
三、新的金融征税.....	41 - 47	8
四、监测《联合国双重征税公约范本》对双边谈判和讨论该 《公约》修订草案的影响.....	48 - 64	9
五、专家组的作用扩大到包括国际税务合作方面的技术援助..	65 - 72	11
六、专家组第八次会议.....	73 - 74	12

\* E/1996/100。

## 导 言

1. 按照经济及社会理事会第1994/211号决定的要求,国际税务合作特设专家组于1995年12月11日至15日在日内瓦万国宫举行了第七次会议。

2. 专家组强调,鉴于冷战结束后世界经济的全球化,税务问题十分重要,并强调,关于国际税务问题的任何讨论必须考虑到世界各国经济发展的不同水平。

3. 国际上迫切需要合作,减少税制之间的不协调,以便促进国际贸易的自由化、扩展和投资、以及技术转让。为确保交换信息,便利执行双重征税条约和大力遵守国家税收制度这种合作也是必要的。

4. 联合国和其他国际组织不断努力消除双重征税、防止国际逃税和避税行为、以及改善国家税收执行情况,以改进国际收入的分配和加强调集金融资源供用于可持续社会经济发展,专家组的工作是上述工作的一部分。

5. 约有21名专家和23名观察员出席了第七次会议。议程是根据第六次会议提出的建议和前身为筹备小组的指导委员会的审议和建议确定的。

6. 指导委员会于1995年6月5日至7日在联合国总部举行会议,提出以下四个特别关注的领域:(a)教师和学生的征税待遇,提及可能将《联合国发达国家与发展中国家间双重征税公约范本》的第14条,第1(c)款,以及第20条,第2款删除;(b)制订转帐价格的征税待遇;(c)金融证券及衍生证券的征税待遇;以及(d)补充《公约范本》和《发达国家和发展中国家之间双边税务条约谈判手册》。

7. 指导委员会也审议了将专家组的作用扩大到包括在税务行政、国际税务、转帐定价和税务条约谈判等领域提供技术援助和支助。这类协助将帮助会员国尽量减少国家和国际逃税和避税行为,并将有助于条约争端的解决和税务条约的谈判,从而有助于改善国际收入分配和扩大国际发展。

8. 专家组通过下列议程(ST/SG/AC.8/1995/L.1):

1. 会议开幕

2. 专家组主任和秘书讲话
  3. 选举主席团成员
  4. 通过议程和工作安排
  5. 特殊类别的征税：教师和学生
  6. 制定转帐价格，特别是关于有关实体之间初级产品的定价、分担费用安排以及服务的提供
  7. 新的金融证券(混合证券)的征税待遇
  8. 讨论关于《联合国发达国家与发展中国家间双重征税公约范本》和《发达国家与发展中国家之间双边税务条约谈判手册》的订正草案
  9. 其他主题
  10. 第八次会议的安排
9. 会议文件将在专家组第七次会议报告第二部分内印发。
10. 国际税务合作特设专家组目前的名称是经济及社会理事会1980年4月28日第1980/13号决议定下的，以继续进行发达国家与发展中国家间税务条约专家组开始的工作；而该专家组是经社理事会1967年8月4日第1273(XLIII)号决议设立的。

#### 一、特殊类别的征税：学生和教师

11. 专家组审议了三个问题：是否应将第14条，第1(c)款从《公约范本》中删除；是否应删除第20条，第2款；以及《公约范本》中是否应另外载列关于访问教师和研究员征税的条文。

##### A. 第14条，第1(c)款

12. 对删除或保留《公约范本》第14条，第1(c)款的问题进行了审议。该款准许在以个人身份提供服务的薪酬超过双边协定规定的固定数额的薪酬来源地可征税，即使纳税人在薪酬来源国并无固定住所，也不论纳税人在该国逗留时间长短。

13. 专家组讨论的问题包括这一条文对所有国家,尤其是发展中国家的重要性;这些国家主要或完全根据收入来源和经过一段时间通货膨胀对任何规定的货币数额的影响确定税收。其他还考虑到一些服务是在短期内进行的,以及适当承认在居留国内产生的任何筹备费用的必要性。

14. 会议也注意到,在适用《公约范本》的15年内,这一规定并未列入发达国家与发展中国家间缔结的大多数条约中。

15. 经讨论后得出的总结是专家组大多数成员赞成删除第14条,第1(c)款,但尚未达到协商一致意见。

#### B. 第20条,第2款

16. 专家组指出,该条款的目的是准许访问学生享受给予有居民身份者的所有税务福利。有人指出,在对有居民身份的学生的全球各地来源的收入征税,而对访问学生只根据来源于访问国的收入征税的国家里,这一类别的纳税人之间可能难以实际达到公平。

17. 有人指出,第24条,第4款(第二句)内可能有矛盾,其中说,不要求一国不需根据公民地位或家庭责任,给予无居民身份者任何可能给予有居民身份的纳税人的个人津贴或其他救济。

18. 讨论后得出的结论是专家组大多数成员赞成删除第20条第2款,但尚未达到协商一致意见。

#### C. 关于教师的条文

19. 专家组审议了《公约范本》中列入一项关于访问教师的条文问题。

20. 在目前的《公约范本》中,如果访问教师是以个人身份提供授课服务的适用第14条规定;如果服务不是以个人身份提供的适用第15条;如果薪酬由某一订约国支付则适用第19条。许多条约载有专门针对教师,有时包括研究员的额外条或款,典

型的是如果他们逗留的时间未超过规定的限度,收入来源国便免除对他们征税。会议强调,这个问题对许多国家,尤其是发展中国家非常重要。

21. 有人指出,第14条和15条并未一般规定免除对某一访问教师的补贴征税,因为它们一般都许可收入来源地对东道国内逗留超过183天的服务者提供征税,而许多授课任务都超过这段时日。

22. 有人说,《公约范本》仅仅列入已达到广泛协商一致意见的条款,但就此而言,尚未出现这类协商一致意见。这样一个条文可能创立先例,导致许多其他专业群体申请条约豁免。有人指出,尽管教育和文化事业很重要,所得税条约的目的是促进各种类别的交流,而不是要增加提出对特定群体或活动的具体条款。

23. 会议总的同意,其他方面都适用的《公约范本》条款对不受双重征税提供了充分的保护;如果任何东道国愿意对访问教师提供奖励,可以单方面决定。

24. 大家商定,任何关于教师的条文,如果列入《公约范本》,不应产生祖国和访问国都免向教师税收的后果。

25. 提出了一个可能的妥协办法:不是修订《公约范本》,列入一个关于访问教师的条款文,而是象对类似条约所做的那样,在评论中加一句,为关于这个主题的双边谈判提供意见。

26. 据此,专家组任命了一个起草委员会,拟订供列入关于《公约范本》评论的措词。

## 二、制订转帐价格

27. 制订转帐价格问题可以说是商业活动全球化造成的最重要、最具有挑战性的问题之一。大家注意到,经济合作和发展组织(经合发组织)几年来已经详细审议了这个问题;指导委员会在1995年6月会议上确定由专家组审议五个问题,即:

(a) 处理制订转帐价格问题的行政能力;

- (b) 发达国家在转帐价格执行方面,向发展中国家提供援助;
- (c) 如何对待制成品和初级产品;
- (d) 信息交流;
- (e) 相关调整机制。

28. 指导委员会一致认为,专家组审议制订转帐价格问题可确保发展中国家和发达国家的利益都充分反映在关于这些问题的国际协商一致意见中,因而十分重要。

29. 有人提到经合发组织对制订转帐价格问题的审查。这些审查以1979年印发的一份报告为开端,一直进行到最近于1995年发表了《转帐价格准则》。经合发组织打算对《准则》进行补充增加关于制订无形资产转帐价格和费用分担安排等事项的章节。

30. 经合发组织还在研究转帐价格争端仲裁的可行性。经合发组织在拟订《准则》时,审议了发展中国家的评论,并计划同发展中国家就此举行进一步会议。此外,一些经合发组织成员之可以积极参与制订转帐价格项目是由于它们十分关注保持其作为来源国和作为初级产品生产国的征税基础。

31. 在1995年6月指导委员会会议上,有人对费用分担安排在发展中国家的影响持保留意见。他们指出,新技术采用之后,往往要过几十年才转让给发展中国家;分担研究和费用发展的结果可能是由发展中国家承担部分费用,而发展中国家从这种研究和费用中获得好处却要遥遥无期。如果适当实行费用分担,要某一国家承担的费用应该恰当反映该国因这种费用获得的好处。

32. 大家认为,制订转帐价格并不是发达国家和发展中国家之间争辩的问题。所有国家都面临实施正常交易关系原则的基本问题。此外,许多发展中国家经济的某些方面高度发达,例如出口制造业,因此在该领域遇到与工业国一样的困难。

33. 有人指出,为计算所得税需要研究关税定价和转帐价格之间的联系。海关机构尽量设法抬高进口商品的价值,税务当局尽量设法降低进口商品的转帐价格就

可能引起冲突。

34. 有人建议专家组在制订转帐价格问题上同经合发组织密切合作,适当注意到偏离经合发组织的结论的任何要点,并将其定为需要进一步审议和获得指导的领域,以协助各会员国利用示范公约。

35. 大家讨论了提名一个国际机构处理制订转帐价格事宜。有人提及联合国秘书处发展支助和管理事务部的一名顾问编写的题为“制订转帐价格与发展中国家国际收入课税”的报告(ST/SG/AC.8/1995/L.8)。该报告建议由一个国际组织进行下列工作:(a) 拟订一套所有参加这项行动的国家都采用的统一的转帐价格原则;(b) 拟订规则和表格,使在两个以上参与国经营的公司能就其收入在不同国家的分配情况提交一份表格;(c) 召集一批专家,如退休税务专业人员等,向各国提供咨询意见,并协助解决争端。

36. 虽然上述建议得到原则支持,但大家认为,许多国家还需要处理税务行政、纳税人教育、以及缺乏审计和实施转帐价格规则所需的其他资源等问题。有人提到提议的那种国际团体可以帮助各国处理这些问题。

37. 会议还提到了这项建议有各种限制。如果实施一套统一的转帐订价原则、规则或条例使一国主权受到任何减损,则各国加入的意愿就受到制约。此外,由于这是一个新概念,从政治上而言,在可预见的未来这项建议不太可能被接受。据欧洲联盟的经验,从开始进行关于转帐价格的税务争端仲裁多边公约的工作到1995年初生效经过了二十多年的时间,这说明在这方面新倡议得到接受是多么的缓慢。

38. 会议审议了一个更加切实可行的办法,即在双边条约中列入仲裁条款,以解决国家间关于转帐价格的争端。有人指出,这一概念将提供一个经常性的解决机制,而不需要为每一案件分别设立仲裁委员会。

39. 有人指出,许多发展中国家在该领域的需求超越解决争端的范围;如果一个国家缺乏提出转帐价格案件所需的资源,那就没有争端可以解决。更为重要的是,由一个国际团体来为在该领域缺乏专门知识和资源的国家的税务行政当局提供技术

援助和培训。发展中国家的首要需求是获得与各公司报告的转帐价格有关的资料，并发展资料处理能力。

40. 大家同意，应任命一个起草委员会，来拟订关于专家组在转帐价格领域应开展的活动的建议。随后，该起草委员会向专家组报告了其建议。

### 三、新的金融证券

41. 秘书的特别顾问向专家组简单介绍了新的金融证券的复杂技术方面。特别顾问指出，这些证券可分为三类：债务证券，包括贴水发行的债券；衍生证券；和混合证券，在混合证券中，衍生证券是包含在债务证券中。

42. 衍生证券又可分为三大类：期权；期货，包括兑换和交易的期货及私下兑现的期货合同；和名义上的本金合同。其中最新产生的衍生证券是名义上的本金合同，它包括各类交易，如利率交易、货币交易和股本交易，以及被称作上限、下限和中限等如期权一样的手段。

43. 衍生证券和其他新的金融证券提出了许多税收问题。当某债务贴水发行时，该证券的利息则全部或部分由应计贴水的增加值构成，但是，如果只是在支付时对利息收入征税，如付给外国人利息的预扣税款计划，那么，使用贴水而非付息的债券通常会使税收落空，至少会使税收推迟。

44. 此外，由于衍生证券可用模仿非衍生证券的经济行为的方式加以组合（例如，某项债券加上一揽子期权可产生与拥有股票所能产生的相同经济后果），因此，纳税人可利用衍生证券回避不希望得到的税收后果。换句话说，如果对各类型投资手段的税收规定不完全一致，纳税人则可利用衍生证券选择他们最希望得到的税收待遇。此外，税收规定难以完全一致，甚至是不可能的，因为历来认为各种证券的差别同税收极为相关，例如某债务证券的盈利是可预测的，而大部分股本投资的盈利却是无法预测的。



45. 在另一方面,税收规定可能会影响衍生证券在经济上的可贵用途。衍生证券通常被用来套期保值,转移商业和金融风险(例如,可用利率转换来转移以可变利率获得的借款所产生的利率风险)。如果套期保值的税收没有能够与产生该套期保值所转移风险的交易或投资的税收进行协调,那么,税收前的某项完善的套期保值则可能在税收后变得非常不完善。如果对套期保值及其所涉活动或投资运用不同的定义,如定为普通收入或资本收益;或者,如果在税收时间上有差异,如在收益实现时被征税与在增值时被收税,那么会造成税收的不协调。

46. 衍生证券与其他新的金融证券根据各项条约的规定也提出许多问题。在许多情况下,尚不明确从这些证券所产生的收入是适用商业利润的条款,还是资本收益的条款,抑或是其他收入的条款。对这类问题的答复常常视有赖于要是某个具体证券的性质;税收国国内法对该证券的界定;以及条约解释中未解决的问题。

47. 与会者同意,在专家组开始就这种技术上复杂的问题进行任何有意义的对话之前,需要普遍提高对这种机制及其对税收影响的理解。专家组注意到,对这项重要问题的审议仍处在初级阶段,因此,需要进一步加以分析。

#### 四、 监测《联合国双重征税公约范本》对双边谈判 和讨论该《公约》修订草案的影响

48. 1979年通过的《联合国公约范本》与1992年《经合发组织关于收入和资本的双重征税公约范本》不同,其某些条文的一些规定考虑到发展中国家的状况。监测《联合国公约范本》的影响是符合专家组职权范围的一项工作,职权范围的一项规定要求不断研究该《公约范本》,并审查各国在双边适用《公约范本》的经验。不断进行审查的目的是要弄清在使用该范本期间所遇到的具体问题和可能的解决办法;澄清被发现含义不准确的用语;解释对某些概念或用语可能存在的不同看法;并说明可能的折中妥协解决办法。

49. 专家组分两个标题讨论了《公约范本》,即公约条款本身和上文提及的有

关《手册》。

50. 在审议修订《公约范本》之前,专家组审议了一份由发展支助和管理事务部的顾问所编写的报告,题为“发达国家与发展中国家最近谈判达成的税收条约的趋势”(ST/SG/AC.8/1995/L.9)。该文件涉及在过去10年里所签订的50多项条约,并将每项条约与《联合国公约范本》和《经合发组织公约范本》加以比较,并从这项比较中得到制订条约中的各种趋势。这项研究是根据指导委员会1995年6月会议的决定而开始进行的。

51. 会议还提到出版会员国双边条约的联合国税收条约集。与会者同意以所有批准时使用的语文,向联合国秘书处提供它们新近缔结的双边税收公约,以便大力支持该条约集。

52. 另外,还向与会者介绍了国际财务文件局所保持的资料库,其中有1 300份双边税收公约,几乎包括了现有的所有公约。

53. 与会者商定要便利秘书处与该资料库之间的资料交流,对发达国家和发展中国家之间签定的吸纳了《联合国公约范本》独特规定的税收条约,进行一项全面调查。

54. 会议指出,税收条约的谈判环境是能动的,不断变化的。订正《公约范本》将对支持谈判进程作出重大的贡献,因为在条约谈判中《公约范本》得到广泛利用。

55. 专家组随后审议了《联合国发达国家和发展中国家双重征税公约范本》的订正草案(ST/SG/AC.8/1995/WP.9),该草案考虑了对1992年《经合发组织公约范本》所作的修改以及发展中国家与发达国家之间缔结的条约中经常包含的条款。

56. 会议指出,对1992年《经合发组织公约范本》所作的订正是多年来在广泛参与下经过全面审议的结果。这暗示着,专家组可能也需要相当长久的协商之后才能就《联合国公约范本》的修订达成一致意见。

57. 在考虑到这项限制因素后,会议提议,专家组应通过选择发达国家与发展中

国家条约谈判中最关心的问题,来集中讨论某些问题。

58. 此外,会议同意,将吁请联合国的所有会员国提出建议,列举供专家组审议的问题。

59. 会议同意,由一个指导委员会负责协调这项工作安排,该委员会将汇报关于专家组未来会议的进展情况。指导委员会的成员将从专家组成员中提名,他们的任命将由秘书处确认。当指导委员会正式举行会议时,将通知专家组。

60. 会议提议,指导委员会在专家组第八次会议之前,至少要举行一次会议,或许要举行两次,并建议专家组对指导委员会这次会议的工作提供指导。

61. 会议审议了这次订正工作的目标,即是否要拟订一项新的《联合国公约范本》,还是在同意每项具体的改正时发表现有《公约范本》的补编。

62. 专家组的协商一致意见是,对该问题暂不作任何决定,而且指导委员会应在提出建议时考虑到这两项选备方案。

63. 与会者确定了指导委员会不妨在早期审议的问题。包括关于利息、红利、特许权和资本收益的条款;第7条第1款中关于吸引力原则的问题;第7条第3款(对永久建立的机构拨出的费用);免税信贷;福利条款的限制;制订转让价格;和教师等问题。

64. 为支持正在进行的条约谈判进程,并鉴于完成任何订正工作的漫长进程,专家组表明,在此期间不妨重印1980年《联合国公约范本》。专家组请秘书处促进重印足够数量的《公约范本》。

##### 五、专家组的作用扩大到包括国际税务合作方面的技术援助

65. 会议审议了扩大专家组作用,包括在国际税务领域提供技术合作。

66. 虽然专家组主要是决策机构,但专家组一直被要求在税务行政、国际税务和税务条约的谈判等领域提供技术援助。这种援助有助于发展中国家的能力建设,使它们能更有效地进行税务条约谈判、为社会经济增长创造出更多的利润并便利解

决任何有关条约的争端。

67. 发展支助和管理事务部和其他组织提供了包括培训讲习班在内的这类技术合作,专家组在这一领域的任何努力应与上述努力协调。依照专家组第六次会议提出的请求,秘书处一直发挥税务公约资料中心的作用,并随时准备在国际税务事务方面提供援助。

68. 专家组注意到了秘书处应指导委员会1995年6月会议的要求而编写的题为“关于扩大国际税务合作特设专家组作用的可能性的建议”(ST/SG/AC.8:/1995/WP.4)。

69. 建议要求从1997年开始每年举办五次区域间讲习班,以促进世界范围发展国际税务专门知识,重点特别放在防止逃税,避税双重征税。讲习班可以在联合国总部、非洲、亚洲、欧洲和拉丁美洲举行,建议还提出参加每次讲习班的人员至多35名,分别来自各个区域,并邀请各国政府自费派遣额外的人员参加。

70. 根据该建议,讲习班可由专家组组织,内容包括讲课、培训和根据个案研究提供实际指导。这些活动由专家组成员与国际货币基金组织、经合组织、区域和分区域金融组织以及拥有国际税务课程的大学的国际税务专家进行,但需取决于这些专家是否能出席。

71. 每次讲习班还可成为来自各区域的税务行政官员交流经验的论坛。期望讲习班的毕业生能成为培训教员,把在讲习班获得的知识传授给本国税务行政部门的同事。

72. 专家组注意到有必要使拟议中的技术合作方案与其他组织的努力加以协调。

## 六、专家组第八次会议

73. 专家组商定了其第八次会议的下列临时议程:

1. 会议开幕。

2. 专家组主任和秘书讲话。
  3. 选举主席团成员。
  4. 通过议程和工作安排。
  5. 订正《联合国发达国家与发展中国家间双重征税公约范本》以及《发达国家和发展中国家之间双边税务条约谈判手册》。
  6. 金融证券。
  7. 转让的定价。
  8. 避税掩蔽所,包括信息交流。
  9. 其他事项。
  10. 关于专家组第九次会议的安排。
74. 专家组暂订第八次会议于1997年12月15日至19日举行。
-