



经济及社会理事会

Distr.: General
12 April 2004
Chinese
Original: English

2004 年实质性会议

2004 年 6 月 28 日至 7 月 23 日，纽约

临时议程* 项目 13(h)

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十一次会议

秘书长的报告**

摘要

本报告摘述 2003 年 12 月 15 日至 19 日在日内瓦举行的国际税务合作特设专家组第十一次会议情况。专家组广泛讨论了下列议题：相互协助追收欠税以及相互协助程序议定书；条约规避和条约滥用；税收、贸易和投资的相互关系；财政税收和证券市场的发展；转让定价；跨境利息收入和资本外逃；电子商务与发展中国家；《联合国双重征税订正示范公约》和《双边税务条约谈判手册》；以及加强国际税务合作的体制框架。根据这些讨论，专家组就特定领域今后的工作以及第十二次会议议程提出了建议。

* E/2004/100。

** 本报告迟交，是为了列入最新的资料。



目录

	段次	页次
一. 导言	1-9	3
二. 相互协助追收欠税以及相互协助程序议定书	10-15	5
三. 条约规避和条约滥用	16-25	5
四. 税收、贸易和投资的相互关系	26-30	7
五. 财政税收和证券市场的发展	31-36	7
六. 制订转账价格	37-44	8
A. 简化安全港程序	37-41	8
B. 中介和仲裁：欧洲联盟的经验	42-44	9
七. 跨境利息收入资本外逃	45-48	10
八. 电子商务与发展中国家	49-55	10
九. 订正《联合国双重征税示范公约》和《发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》	56-62	11
十. 加强国际税务合作的体制框架	63-72	12
十一. 下次会议的议程、时间和地点	73-74	15

一. 引言

1. 根据经济及社会理事会 2003/313 号决定，国际税务合作特设专家组第十一次会议于 2003 年 12 月 15 日至 19 日在日内瓦举行。
2. 理事会第 1980/13 号和第 1982/45 号决议规定了专家组的职权范围，除其他外包括制订国际合作打击逃税和避税的准则，研究提高税务管理效率和减少各国税法之间潜在冲突的各种可能办法。随着国际贸易和投资的快速增长，发展中国家和转型期经济体税务当局在如何估定和征收从国际交易应收的税款方面遇到日益严重的挑战。专家组通过举办区域间国际税务讲习班，并通过提供技术合作和技术援助等方式提供咨询服务，以提高发展中国家和经济转型期国家税务管理当局的行政和技术能力。
3. 过去三十多年来，联合国通过支持专家组，显示了开展国际税务合作的决心。秘书长在关于发展筹资问题国际会议所达成承诺和协定执行情况以及就此采取的后续行动的报告¹中建议，“应将专家组转变为政府间机构，可以采用政府专家委员会的形式，或设立一个新的特别委员会，作为经济及社会理事会的附属机构。”大会后来通过第 58/230 号决议，请经济及社会理事会下一届实质性会议在审查专家组报告时考虑到国际税务合作的体制框架。
4. 出席专家组第十一次会议的税务专家 23 人，观察员达到 68 人，前所未有，还有各种顾问和工作人员。联合国秘书处为这次会议准备了基本文件，并于 2003 年 5 月在纽约举行了一次专家组指导委员会会议，以审查专家组在转让定价、新金融工具、电子税务税收、相互协助征税、根据《蒙特雷共识》落实情况将工作组升格的可能性、修订《发达国家和发展中国家双重征税示范公约》等领域的工作。委员会还审查了为第十二次会议作出的安排，并就该次会议将讨论的问题提出建议。
5. 专家组下列成员出席了第十一次会议：Antonio Hugo Figueroa 先生（阿根廷）、Kenneth Allen 先生（澳大利亚）、Luciana Mesquita Sabino de Freitas Cussi 女士（巴西）、Liao Tizhong 先生（中国）、Abdoulaye Camara 先生（科特迪瓦）、Mahmoud Mohammed Ali 先生（埃及）、Pascal Saint-Amans 先生（法国）、Wolfgang K. A. Lasars 先生（德国）、John Evans Atta Mills 先生（加纳）、Panna Lal Singh 先生（印度）、Surjotamtomo Soedirdjo 先生（印度尼西亚）、Mayer Gabay 先生（以色列）、Errol Hudson 先生（牙买加）、Armando Lara Yaffar 先生（墨西哥）、Nouredine Bensouda 先生（摩洛哥）、Joseph A. Arogundade 先生（尼日利亚）、Riaz Ahmad Malik 先生（巴基斯坦）、Babou Ngom 先生（塞内加尔）、Keith Engel 先生（南非）、José Antonio Bustos 先生（西班牙）、Daniel Luthi 先生（瑞士）、Andrew J. Dawson 先生（大不列颠及北爱尔兰联合王国）和 Patricia A. Brown 女士（美利坚合众国）。

6. 出席会议的还有下列国定的观察员：阿塞拜疆、巴哈马、巴巴多斯、比利时、喀麦隆、开曼群岛、智利、刚果、古巴、捷克共和国、埃及、伊朗伊斯兰共和国、爱尔兰、以色列、意大利、肯尼亚、马来西亚、摩洛哥、尼加拉瓜、尼日利亚、挪威、罗马尼亚、俄罗斯联邦、卢旺达、新加坡、斯洛伐克、南非、西班牙、泰国、突尼斯、乌干达、乌克兰、委内瑞拉和越南。

7. 出席会议的还有下列国际机构和其他机构的观察员：英联邦秘书处；经济合作与发展组织（经合组织）；费尔狄更生大学（Fairleigh Dickinson University）；国际大学校长协会；加州大学/圣克里门托；卢万天主教大学；伦敦城市大学；联合国前实习人员和研究员世界协会；税收正义网络；圣保罗商会；谢尔顿斯-国际税务顾问；Shacham-税法事务所；Adachi、Henderson、Miyatake 和 Fujita、巴黎国际商会和毕马威国际会计公司。

8. 秘书处向专家组提供了支助。专家组得到了来自国际税务各领域的下列顾问和专家的协助：Michael J. McIntyre 教授（Wayne 州大学法学院）、Francisco Alfredo Garcia Prats 教授（Valencia 大学）、Jon E. Bischel 先生（税法律师）和 David E. Spencer 先生（税法律师）。专家组选举 Antonio Hugo Figueroa（阿根廷）为主席，Mayer Gabay（以色列）为报告员。Abdel Hamid Bouab 先生任书记，由 Masakatsu Ohyama 先生（助理书记）协助。

9. 第十一次会议议程如下：

1. 相互协助追收欠税以及相互协助程序议定书。
2. 条约规避和条约滥用。
3. 税收、贸易和投资的相互关系。
4. 财政税收和证券市场的发展。
5. 转让定价：
 - (a) 简化安全港程序；
 - (b) 中介和仲裁：欧洲联盟的经验。
6. 跨境利息收入和资本外逃。
7. 电子商务与发展中国家。
8. 订正和更新《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》。
9. 订正和更新《发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》。
10. 加强国际税务合作的体制框架。

议程上各主要项目的讨论情况综述如下。

二. 相互协助追收欠税以及相互协助程序议定书

10. 专家组审查了联合国、经合组织和欧洲联盟税务相互协助方面的现行协定和机制。提出的一个核心问题是，有一个条文与经合组织示范公约关于协助征税的第 27 条类似，是否应列入《联合国税务示范公约》。

11. 专家组注意到，税务相互协助问题，历来在所得税条约的交换信息条款（第 26 条）中有规定。对于任何税务制度，最根本的问题是征税。因此，在征税方面考虑合作，是很自然的。

12. 在讨论期间产生的一个问题是相互协助应否仅限于公约所述的税务，还是应扩展到缔约国的各项税务，包括地方税务和社会保障。一个办法是推迟请求征税协助，直到国内一切补救办法用尽为止。无论如何，征税协助请求必须附有适当的文件。扣税等预防措施，不得妨碍正常的商业活动。在彻底用尽补救措施之前，可能应当允许自愿协助征税，因为自愿协助征税的行政费用较低，而用尽补救措施的成本较高。

13. 有人建议，协助征税可以仅限于税务公约所述的税务，也可以扩大到其他税务。一国应否同意广义的征税协助条文，取决于它提供协助的能力。

14. 有人说，一些国家在征收外国欠税方面可能存在宪制方面的问题。因此，《联合国示范公约》第 27 条拟议增加的内容，必须明确规定追收的是何种欠税。在许多情况下，必须修改国内法，以便追收外国欠税。其他成员建议，在条约的谈判过程中，应笼统地涉及宪制问题。

15. 专家组在会上设立了一个焦点小组（比利时、智利、法国和摩洛哥），以便就制订协助追收欠税条文提出建议。焦点小组为《示范公约》和评注拟定了某些草案。会议决定，专家组成员应就草案交换意见，以期在专家组下次会上讨论这个问题。

三. 条约规避和条约滥用

16. 自从专家组上次讨论条约规避和条约滥用问题以来，国际上已发生许多新情况。

17. 会议讨论了三个主要问题。第一，什么是条约滥用？在这方面，是否存在条约滥用，应由谁来决定。这一点有必要加以明确。第二，处理条约滥用问题的标准，如何确定？在这方面，确定条约滥用行为的标准，可以列入条约本身。第三，能否接受用国内制止条约滥用行为机制处理此种滥用行为？在这方面，可能有必要考虑到条约的法律性质以及由国际条约公法衍生的义务。

18. 代表们注意到，对于什么是“条约滥用”，没有确切的定义。但一般认为，条约滥用问题是存在的，必须加以处理。之所以无法就条约滥用达成通用的定义，部分原因在于处理税务条约滥用的机制。尽管税务条约是由缔约国签署的，目的是促进缔约国的利益，但条约所涉的个人，才是此种条约的最终受益者。

19. 我们说存在滥用条约的行为，意思是存在间接违法行为，违反了条约的目标和目的。只有在考虑到特定案件的具体情形后，才能确定此种违法行为。滥用条约行为一般由国家当局依照其法律传统并按国内法确定。因此，滥用条约的概念很可能因国而异。滥用条约问题往往在于谁是条约的善意受益者。

20. 所谓滥用条约，一般指纳税人设法回避法律。但也应考虑到一个缔约国利用另一个缔约国的善意，后来修改其法律，或采取行政措施，使另一个缔约国遭受重大损失。纳税人滥用条约或缔约国滥用条约，这两种情形，在拟定用来确定是否存在滥用条约的规则时，在确定宣布存在滥用条约现象的机构时，以及在查明滥用条约行为调查结果的法律后果时，都应加以区分。

21. 条约滥用和条约规避不应混淆。条约规避是指某人并非条约的合法受益人而从条约受益的情形。而条约滥用是指某种行动的结果与条约相矛盾的情形。凡是条约规避被视为一个重要问题时，就应当在条约中加以明确阐述，包括规定打击条约规避行为的对策。但在某些条约规避情形中，即使条约没有作出明确规定，也可以采取一般措施对付条约规避行为。

22. 有人说，鉴于一些国家有助长条约规避行为的意愿，因此，目前切实需要确定新的工具以对付这种现象。在这方面，各国应认真考察这些国家的做法，而后与这些国家订立条约。

23. 经合组织已设法通过修改其《所得税和资本税示范公约》（《经合组织示范公约》）第1条的评注，以处理条约规避行为。更新《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》（《联合国示范公约》）第1条评注的提案，已在会上提出。该提案假定，如要对《联合国示范公约》第1条评注进行更新，作为一个出发点，应考虑到2003年经合组织更新《经合组织示范公约》第1条评注的情况。但是，会议强调，无法自动接受和吸收经合组织对其《示范公约》所作的所有修正案，因为联合国会议对某些问题的讨论还不多。专家组接受一个观点，即关于修改评注的讨论应继续进行，并应在专家组下次会议上讨论这个问题。

24. 普遍的共识是，对《联合国示范公约》第1条评注的修改应受到进一步重视，在专家组下次会议之前不应作出最后决定。会议决定，对不同办法的讨论应继续进行，以便在专家组下次会议之前对评注进行实质性修改。

25. 专家组根据讨论情况建议，应当讨论联合国是否应在示范公约中增设一条（限制惠益）的问题，以适应发展中国家的需要。特别是，许多发展中国家与发

达国家谈判条约时遇到困难，因为这些国家的主要纳税人可以利用同另一国谈判的条约从中获利。

四. 税收、贸易和投资的相互关系

26. 发展中国家的税收竞争可能会产生有害的影响，是国际税务合作方面的一个主要问题。通过评估双边税务条约网络以及世界贸易组织所体现的税收、贸易和投资的相互关系，可以很好地了解税收竞争以及如何处理税收竞争的问题。

27. 仅依靠关税协定是无法实现自由公平贸易的目标的，因为配额、优惠待遇和补贴等非关税政策也会对贸易产生限制影响。特别令人关切的是起隐性生产和出口补贴作用的直接和间接税收结构。同样，国内税收不应区别对待国产货物和进口货物，特别是在特定部门，因为这样征税会造成补贴影响。最后，对起源国和驻地国都对外国直接投资收入征税，可能会对贸易和资本流动构成财政障碍。所导致的双重征税问题，可通过双边税务条约缓解。这些税务条约应该维持两国之间收入的公平分配，同时要有助于资本流向发展中国家。

28. 跨国企业可能会将收入转移到低税收国家境内的联营公司，以便利用起源国较低的制造业所得税率，或避免驻地国的司法管辖。税务条约属双边性质，因此无法有效地处理恶性税收竞争的问题。可能需要对税收竞争问题采取多边办法。但要订立一项有关税收竞争的多边协定，国际社会尚未准备就绪。

29. 发展中国家不得不为获得有限的资本展开竞争。这就使发展中国家陷入两难的境地，因为竞争会迫使它们提供过于慷慨的让税，因而依靠税率奖励，而此种奖励可能并不符合其最佳利益，或者达不到吸引投资的理想效果。

30. 决定采取税率奖励措施的发展中国家，设法选择尽量降低收入成本和其他有害影响的奖励措施。

五. 财政税收和证券市场的发展

31. 一个国家的税收结构对证券市场的影响尚不明确。原则上，一个国家的税收结构可以影响：(a) 经济增长；(b) 资本流入；以及(c) 证券市场的发展。此外，某项实验研究表明，这三个方面是有关联的。因为存在许多影响经济发展和市场发展的非税收因素，因此该研究的范围有限。此外，尚不清楚该研究是否存在偏向性，例如只包括短期的影响，或者未能区分有害、有益和中性的让税措施。

32. 许多与会者指出，税收只是影响资本市场发展的因素之一。因此，单靠税率奖励措施并不能有效地促进资本市场的发展。其他因素包括财政框架、透明度、良好的基础设施、可持续经济发展以及政治稳定。税务条约也非常重要。

33. 《联合国示范公约》虽然允许对股息收益征税，但是并没有规定对非居民资本收益征税的问题。有人指出，起源国不对资本收益征税，许多情况下会造成双重不征税的问题。

34. 《联合国示范公约》和《经合组织示范公约》区别对待资本收益税和股息税。在许多重要的情况下，股息可以很容易地转换为资本收益。对于一揽子有价证券投资，将股息转换为资本收益问题不大。

35. 实际上，无法将资本收益税等同于股息税。在很大程度上，资本收益税是一种在股票首次公开上市后征收的“二级”税。但是股息税是对分配给股东的公司收入的直接税。如果公司不支付股息，其收入仍然留在公司。这一差异可以作为区别对待资本收益和股息的有效基础，但是这只适用于股息无法转换为资本收益的情况，而许多国家却是可以转换的。

36. 总之，虽然税收对证券市场有影响，但是只知道这一点并没有什么用处，因为还有其他因素，并且各个市场并不一样。为刺激股票交易而制订的慷慨税率奖励措施，在某些发展中国家不管用，但是在另外一些国家却很有用处。处于不同发展阶段的市场没有可比性。而且当市场快速发展的时候，在某个市场很重要的税收因素，可能在另外一个市场就不那么重要。但是人们感到，按照过去的经验，在财政危机期间不要对资本市场采取新的税收政策。

六. 制订转账价格

A. 简化安全港程序

37. 制订转账价格的安全港既可能有利于政府，也可能有利于纳税人。但令人遗憾的是，好像没有人能够制订政府和纳税人双方都满意的有效的安全港规则。办法之一是采用某种计算公式，划分企业的利润，如按公式划分的全球合并申报。美国的若干州已经成功地采用了这一做法。欧洲联盟由于对欧洲联盟内的运营公司采取交易定价办法遇到了问题，也正在探讨采用某种划分办法。

38. 制订转让定价是一个全球问题。所有国家在寻找正常交易规则下的可比交易和可比公司时都遇到了困难。某些国家由于对正常交易办法的实际可操作性感到失望，因而倾向于采取安全港的办法。使安全港规则与条约相调和，可能会出现安全港规则偏离正常交易办法的问题。令人遗憾的是，安全港并非万能药。虽然对于有形财产销售，正常交易体系效果不错，但是一旦考虑到无形财产，制定转让定价的体系就不太灵验，因为知识产权收入难以查找起源并且难以定价。结果人们倾向于对主要由无形财产衍生的利润采用利润划分的办法。

39. 处理制订转让定价事务，国际社会可能首先要商定会计标准以及纳税人应向税务机关透露的会计文件的类型。过去几年内，欧洲联盟在制订统一的会计标准

方面迈出了重要的步伐。如果随着统一会计标准的制订，要求跨国企业披露集团间交易，则评估问题会大幅减少。联营集团必须提交未合并的账户。税收管理者可以利用这些信息查找跨国企业在进行联营公司利润划分时出现的越轨行为。

40. 针对制订转让定价的问题，发达国家越来越普遍采取的一种可行办法是，采用经合组织所谓的“事先定价安排”。在事先定价安排的结构内，跨国企业要就未来交易的定价办法与税务局达成协定。通常是与条约伙伴或者通过双方协议程序就事先定价安排进行谈判。为了实现事先定价安排，跨国企业必须提供正常交易价格的证据。事先定价安排活动容易产生一套秘密的法律，不接受通常的公众审查。许多发展中国家可能会因为没有相应的技术能力而无法管理事先定价安排方案。发展中国家还可能担心此类方案的管理会出现腐败现象。

41. 采用正常交易办法理应制订符合现实的价格，但实际上往往做不到这一点。这种办法所适用的，可能是某些特定的关切领域，而不是过于宽泛的规则。例如，某个国家可以为商品、无形财产和增值产品等方面制订不同的转让定价规则。至少在其中某些方面，可能会取得进展。在许多情况下，所需要的是专长。经合组织由转让定价检查专员会议，先提出一些问题，然后由专家组的税务管理人员进一步研究。

B. 中介和仲裁：欧洲联盟的经验

42. 包括国际商会在内的各种商业团体一直倡导在税务条约中纳入一个仲裁条款。其理由是，这种条款将确保税收争议能够得到及时解决。仲裁条款可以具有约束力，也可以斟酌采用。商业界倾向于有约束力的仲裁，但是许多国家政府不愿意将制订税收规则的权力让给外界机构。欧洲联盟的经验是，几乎从未启用过税务条约的仲裁条款。但还是有人声称，仲裁条款的存在有利于快速解决争议。没有资料表明由于存在仲裁条款而使争议得到更快解决，也没有资料表明在仲裁威胁下做出的决定是否恰当。

43. 许多发达国家和发展中国家对于在《联合国示范公约》中纳入一个仲裁条款的好处表示怀疑。有人说，专家组应该处理更紧要的事务。有人担心，发展中国家在仲裁程序中可能会处于不利地位，因为其资源和专长要少于仲裁过程中作为对手的发达国家。有人估计，一次仲裁将花费 50 000 欧元，对许多国家的税务部门而言，这是一个很大的数字。

44. 仲裁如果费用较低并且取得快速而公平的裁决，可能会是一个具有吸引力的选择。如果仲裁需要很大的费用，或者仲裁威胁导致仓促而考虑不周的裁决，将不受欢迎。主张仲裁的人假定仲裁者是中立而胜任的，还假定当某个国家没有资源聘用仲裁者的时候能够为该国提供仲裁者。但是这些假定是否成立，根本不清楚。

七. 跨境利息收入和资本外逃

45. 资本外逃对许多发展中国家而言是一个日益严重的问题。资本可能会外逃到其他发展中国家或发达国家，以及在岸和离岸金融中心。虽然发达国家和发展中国家资本外逃的总额没有确切的数字，但是数目十分巨大，可能高达数万亿美元。单是发展中国家的资本外逃量不得而知。至少一部分资本外逃是出于逃税目的，但绝非都是出于这一目的。

46. 近年来，控制资本外逃的努力注重于国际税务合作以及税务信息交换。银行保密制度和主要金融中心银行储蓄利息免税助长了资本外逃。主要的在岸和离岸金融中心所在国的政府辩解说，他们无法采取强硬措施减少资本外逃，因为这样会使目前流入他们国家的资本流到更通融的国家。因此人们普遍认为，需要开展多边努力，解决资本外逃的问题以及由此引起的逃税问题。

47. 欧洲联盟针对资本外逃采取了一些重要措施，包括颁布了关于储蓄税收的第2003/48/EC号指示。该指示所确立的原则是，在欧洲联盟内向居住在欧盟内的个人跨境支付的利息要纳税。此类税收的机制是：(a) 欧洲联盟国家自动交换信息；或(b) 在利息支付者所在国预扣税款。但上述指示不适用于从欧洲联盟国家向第三国的居民支付的利息。因此该指示对第三国的居民以欧洲联盟为目的地的资本外逃，特别是向欧洲联盟金融中心外逃的资本没有直接影响。

48. 第二个重要进展是经合组织及其财政事务委员会在限制使用避税地以及限制欧盟国家向那些避税地资本外逃方面的努力。1998年，经合组织财政委员会发布了一份报告：“有害的税收竞争：一个新出现的全球问题”。经合组织在1998年报告之后又发布了关于这一问题的若干增补报告以及一份《关于税务信息交换的示范协定》。经合组织提案的直接影响是限制资本从经合组织国家外逃到低税收国家并且限制经合组织内的逃税行为。但是这些提案并未试图限制资本从第三国外逃到经合组织国家以及金融中心。

八. 电子商务与发展中国家

49. 在数字时代，辖区间收入划分的现行标准可能会没有用处。为了推进税务中立，联合国可以考虑订正其《示范公约》，使起源国能够对电子商务收入进行更全面征税。

50. 现行的国际税收规则对资本收入、劳动力收入、财产收入和服务收入的征税办法差别甚大。在数字化时代，这种差别正日益弱化。电子商务的出现瓦解了有关常设机构的传统概念。有形财产可以在因特网上销售，就象在传统店里销售一样。此外，对服务越来越难以征税，因为有价值的重要服务可以在无需实际接触

接受服务的地点的情况下在全球范围内销售。例如，可以通过因特网为计算机设备提供技术支助。

51. 为了在起源国对电子商务收入有效征税，可以修订《联合国示范公约》第 7 条（商业利益），允许起源国在一般情况下对非驻地电子商务供货商所获得的全部支付款预征税款，或者根据纳税人的选择，对国内企业向非驻地电子商务供货商支付的款预征税款，并且此种税金可从付款中扣除。此外，也可以修改第 7 条，使起源国能够在电子商务供货商在该国有常设机构或者在该国的销售超过某个门槛值的情况下采用按公式划分办法。

52. 对于电子商务造成的新问题，另一解决办法是仅在常设机构的概念适用于电子商务活动的情况下对该概念进行修订。建议的一个规则是，如果某国的电子商务总收入超过免责额，则可以在市场状态下对电子商务收入征税。建议另一个的规则是将产权费、服务收入和销售收入视为主动商业收入，按照第 7 条的规则征税，并限定，如果电子商务的收入超过建议的第一个规则规定的免责额则对其征税。建议的第三个规则是采用某种全球利润划分公式，确定每个国家允许征税的电子商务收入金额。

53. 要有效地对电子商务收入征税，必须处理各种问题。这些问题包括：(a) 确定某个（或一系列）电子商务的参与者；(b) 确定商业的地点；(c) 获取交易文件和证据；(d) 确定电子商务企业的具体经济特征；以及(e) 收取应缴税款。

54. 目前多数电子商务是在企业之间进行，而不是在企业与其客户之间进行。对于企业对企业的电子商务收入的征税，比对于企业对客户的电子商务收入的征税要容易得多。例如，对信息数据库访问等数字服务的收入以及数字音乐和数字游戏等无形产品销售收入难以征税。迄今，关于电子商务规模的预测，特别是有关企业对客户的电子商务规模的预测有些夸大。此外，在离岸地设立电子商务业务轻而易举的说法也是夸大其词。但是几乎毫无疑问，电子商务将继续增长，对电子商务收入的征税工作终究将成为发展中国家的一个重要问题。

55. 实际情况证明，目前对常设机构的定义对许多发展中国家而言是很难执行的，特别是在需要为相关商业活动设立多个常设机构的时候，关于“固定”地点的要求难以满足。专家组在讨论的基础上建议，联合国可以检查是否能够以不同的方式对《示范公约》进行修订，以便处理现行定义所产生的实际问题。

九. 订正《联合国双重征税示范公约》和《发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》

56. 专家组第 10 次会议决定，1979 年出版的《发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》是发展中国家和经济转型期国家的一个有用工具，应加以更新。

专家组第 11 次会议收到了一份订正草案，草案没有改变原手册的基本结构。不过，已形成一种普遍共识，认为手册原来的结构现已过时，应当进行大的修改。

57. 专家组重申，必须对《联合国双重征税示范公约》进行定期订正和更新。专家组强调，鉴于税务的动态特点，必须采取这一重要措施，联合国也必须继续在这一领域发挥领导作用。因此，专家组商定，每两年应对各条款以及评注进行至少一次订正。

58. 原手册是在《联合国征税示范公约和评注》之前颁布的。因此，手册中包含的某些材料后来也列入了《评注》。原手册还对税务条约的历史以及国际联盟和联合国在推行示范公约方面发挥的作用进行了综述。这方面的材料继续列在手册之中已经不适合了。

59. 会议建议对手册进行大的修改。订正手册的目的应当是，就如何谈判达成符合自己国家利益的税务条约问题向条约谈判者提供实际指导。为了使手册对谈判者们更加有用，会议建议进行下列修改：(a) 增加国际税务术语汇编；(b) 注明本次订正日期；(c) 用更多的例子说明某些要点，例子部分缩格来编排，以引起读者注意，并区别于正文部分；(d) 简化目前的导言部分。

60. 会议建议在因特网上刊登手册，并可在文件中建立背景材料、税务条约以及其他参考资料的链接（超级链接）。也可以提供实际案例研究材料。在手册中还可就其他一些题目进行探讨，包括讨论资本外逃以及各种反偷税漏税立法等问题。

61. 会议达成共识，认为手册应采用更实用的格式。

62. 在讨论的基础上，专家组建议订正《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》，其中涉及下列条款：第 1 条（所涉人员）；第 5 条（常设机构）；第 26 条（信息交流）；并插入新的第 27 条（协助征税）。专家组还建议，《发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》的修订，重点应当是编制一份专门词汇参考文件，以便在国际税务、联合国示范公约、税务条约、谈判以及培训中采用。

十. 加强国际税务合作的体制框架

63. 正如前文所述，专家组议程上的一个主要问题是秘书长题为发展筹资问题国际会议所达成的承诺和协定的执行情况以及就此采取的后续行动的报告¹中提出的一项建议，即将国际税务合作特设专家组改为经济及社会理事会的附属机构，以此来加强国际税务合作体制框架。秘书长提出这项建议，是为了执行蒙特雷共识中的一项呼吁，即促进各国税务部门对话及有关多边机构和区域实体间的工作协调，从而加强国际税务合作，支持发展。此后，大会关于发展筹资问题国际会议结果的后续行动和执行情况的第 58/230 号决议，请经济及社会理事会在

其 2004 年实质性会议审查税务事项国际合作特设专家组的报告时考虑到国际税务合作的体制框架。

64. 专家组审议了特设专家组升级为政府间机构涉及的问题。升级后的这个机构可以采用政府专家委员会的形式，或设立一个新的特别委员会，作为经济及社会理事会的附属机构。与专家组认为，与专家组本身一样，这样一个机构的成员应当来自发达国家、发展中国家以及经济转型期国家。

65. 会议建议，升级后的机构应当拥有一人数不多的技术班子，为其活动提供支持，可通过调用联合国内现有工作人员来建立这个班子。此类人员可以包括来自税务政策、税务行政管理、国际税务、会计、法律和经济学等领域的专业税务人才。尽管技术秘书处可以作为会员国感兴趣的税务材料的集散中心，也可以组织讲习班来提供国际税务技术援助，但其职能不应同其他国际组织重叠。

66. 该机构可借鉴国际联盟的财政委员会的一些做法，后者在起草早期的税务示范公约方面成效显著。而拟设的机构，目的是向会员国提供更好的机会，帮助它们在建立通行的国际税务准则方面进行合作。该机构将借鉴专家组的工作成果及经验。

67. 许多成员和观察员发表了意见。许多人坚决支持这项建议，有些人提出了需进一步探讨或澄清的问题，还有的从不同方面提出了保留意见，还有为数不多的人表示倾向于维持现状。最坚定的支持者是发展中国家、民间社会、专业组织、以及大专院校的代表，表示有所保留或者有所担心的，主要是各发达国家的代表，但并非都来自发达国家。区域和国际组织对这一建议褒贬不一。不过，几乎所有的人都表示，支持加强联合国在国际税务合作方面领导和援助能力的目标。

68. 在下列各点上，会议取得了共识：(a) 专家组的工作应加强；(b) 发展中国家和经济转型期国家应拥有一个能对国际税务问题发表意见的有效论坛；(c) 任何新的或订正的体制安排都应借鉴目前专家组的工作成果，并同旨在促进税务合作的其他国际活动协作；(d) 升级后的论坛应更经常举行会议，不应象目前那样两年只开二次会；(e) 任何新的体制安排，成员都应当较少，少得足以有效运作；(f) 成员应包括来自发达国家、发展中国家和经济转型期国家的代表；(g) 各国政府应挑选高度称职的税务官员担任代表。

69. 支持这一建议的主要论点是：(a) 联合国是能够制定国际税务合作普遍准则的主要国际组织，而论坛得到加强后，其提出的建议将具有更大的合法性；(b) 论坛在联合国内部地位提升后，将能够更好地对不断变化的国际税务环境及时作出反应；(c) 论坛将提供一个渠道，推动以更开放的方式公布“经核对的”税务档案，此类档案可以显示公司之间的资金转账活动，大大方便审计工作并有助于跨国纳税人享受一贯且公平的待遇；(d) 有了这种加强的安排以及秘书处支助人员，联合国就能更有效地参与国际和区域税务行动及活动；(e) 在全球化的背景

下，必须建立一个具有普遍代表性的强化机构，以处理国际税务合作问题，这是非常明显而且至关重要的，也是迟早会建立的。因此真正的选择是，特设专家组是否参与和推动这一势在必行的新发展。

70. 对提升专家组地位的建议，主要保留意见或者反对意见是：(a) 在订正后的体制安排中，成员具有政府代表的身份，因此，如果这一变化导致论坛更加“政治化”，那么其工作的顺畅程度和效果也许反而不如目前的安排；(b) 如果论坛包括联合国 191 个会员国的代表，那么论坛可能会变得臃肿不堪；而如果成员数目有限，那么在会影响其税务政策的事项上，没有代表权的国家也许不愿让其他国家来做“决定”；(c) 专家组在其目前的体制安排内可以精简议程，专注于发展中国家特有的问题，效果会比较好；以及(d) 建立一个新的“官僚机构”并不可取，专家小组应更好地利用其现有资源，力图借助其他国际税务合作行动来补充自己工作的不足。

71. 会议还提出了为建立一个有效的、加强的国际税务合作论坛而可以采取的一些步骤，以解决上述保留意见和反对意见涉及的问题。例如，为了确保工作的顺畅和效果，论坛可以建立内部程序，尽量精简程序，并为自由表达意见提供大量的机会。经验显示，许多专业人员参加的国际机构在多数活动中，成员以平等探讨的方式行事，只有在某些极其敏感的问题上，成员才有必要以“政府代表”身份行事。至于论坛“代表性”的问题，与联合国其他附属机构一样，论坛任何政策建议都必须获得联合国更高一级机构的认可。对于该论坛来说，更高一级的机构就是经济及社会理事会和大会。因此，应该能够建立一个合法的和比较具有代表性的论坛，并维持足够小的成员规模，以便经济且有效地运作。另外，在过渡期间，论坛可以保持目前的成员数目。会议还指出，专家组定期邀请观察员出席会议并参与有关讨论，而且这些观察员已经作出宝贵的贡献，并将继续在拟议建立的论坛中发挥作用。

72. 鉴于上述情况，并按照大会第 58/230 号决议，经济及社会理事会在审议国际税务合作体制框架的时候可以审议下列办法，以探讨可能建立强化政府间论坛的问题：

(a) **大小及构成**。强化的论坛，其大小及构成应当基本上和目前专家组一样。作为过渡措施，现有专家组的成员可以留任到 2005 年会议之时。其后作出有关安排，按照经济及社会理事会为其他类似附属政府间机构规定的做法来进行成员的选举和轮换；

(b) **任务规定和业务活动**。论坛应就国际税务问题向经济及社会理事会提供建议，包括拟订准则，宣传合作政策及做法，并在这一领域提供咨询服务和技术援助。论坛将继续充当《联合国征税示范公约和评注》的保管人，对示范公约及评注进行合理的订正，并就国际税务问题同其他国际和区域组织合作。论坛每年至少举行一次会议，并争取更加频繁地举行有针对性的技术会议；

(c) **技术支持**。论坛需要有一个规模不大但精明强干的秘书处班子。该秘书处的资源可以通过联合国内现有资源的调拨来提供，秘书处仍将隶属于经济和社会事务部。秘书处工作人员的职责包括同其他有关国际实体协作，帮助组织国际税务方面的技术援助项目，以及收集并帮助传播税务政策和做法方面的资料。

十一. 下次会议的议程、时间和地点

73. 国际税务合作特设专家组第十二次会议（或称为“强化机构第一次会议”）的拟议议程如下：

- (a) 条约滥用和条约规避。
- (b) 相互协助追收欠税。
- (c) 收益剥离。
- (d) 修改后的常设机构的定义。
- (e) 发展项目参与者所得税征收。
- (f) 订正《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》。
- (g) 审查并通过《发达国家与发展中国家间双边税务条约谈判手册》订正草案。

74. 国际税务合作特设专家组第十二次会议（或称为“强化机构第一次会议”）应于 2005 年第四季度在日内瓦举行。

注

¹ A/58/216，第 167 段。