



人权理事会

第二十六届会议

议程项目 3

增进和保护所有人权——公民权利、政治权利、
经济、社会和文化权利，包括发展权

人权与赤贫问题独立专家马格达莱纳·塞普尔韦达·卡尔莫纳的 报告*

概要

在本报告中赤贫与人权问题特别报告员阐述了财政政策，尤其是税收政策作为享有人权方面一个主要决定因素的有关问题。税收在为减贫和实现人权目标处理不平等问题和创造必要的资源方面是一个关键的手段，同时也可用它来加强善治、问责制和对公共事务的参与。特别报告员勾画了有关的人权义务，包括尽可能利用现有资源实现经济、社会和文化权利的义务，为各国创造税收的做法提供了指导和信息。她还分析了在全球和国家层面上如何利用不歧视和平等以及国际合作及援助义务的原则为税收政策提供指导的问题。在评价如何利用立足人权的方针加强创造税收政策和做法之后，她就如何从人权角度出发，并为减贫、可持续发展和实现转化权利制定和执行财政和税收政策提出了建议。

* 文件迟交。



目录

	段次	页次
一. 导言.....	1-10	3
二. 规范框架.....	11-35	5
A. 平等和不受歧视的权利.....	12-17	5
B. 自决权.....	18-19	6
C. 参与、问责、透明度和获得信息的权利.....	20-23	7
D. 经济、社会、文化权利所涉的具体义务.....	24-28	7
E. 国际援助和合作的义务.....	29-35	9
三. 税收：实现人权和解决不平等问题的关键手段.....	36-53	10
A. 为实现权利创造收入.....	42-44	11
B. 实现平等和解决歧视问题.....	45-50	12
C. 加强治理和问责制.....	51-53	14
四. 通过采取立足人权的办法增加税收.....	54-78	14
A. 扩大税收基础和提高效率.....	55-57	14
B. 解决偷税漏税问题.....	58-62	15
C. 重新评估公司税收.....	63-67	17
D. 扩大金融部门的税收范围.....	68-69	18
E. 在尊重权利的同时确保对自然资源的可持续使用.....	70-73	19
F. 加强国际援助和合作.....	74-78	20
五. 建议.....	79-82	21

一. 引言

1. 财政政策是各国可用于履行其国际人权义务的一项关键手段。财政政策在为实现平等、解决歧视问题加强善治和问责制以及扼制贫困并为发展提供资金方面发挥着重大的作用。

2. 税收和支出是财政政策的两大手段。无论是在政策还是在实践中它们都是相辅相成和相互交织的。这两大功能对于实现人权至关重要，而人权规范也适用于财政政策的各个方面。鉴于已从人权的角度对政府开支进行了大量的分析，因此特别报告员将着重讨论财政政策的创收方面，尤其是税收问题。尽管非税收收入对于大部分国家而言也很重要，但税收仍是公共开支的主要来源，此外，税收也是为公共货物和服务提供资金的最可持续和可预测的来源。¹

3. 在根据人权理事会第 17/13 号决议提交的本报告中，特别报告员力图为关于征收税收、税收结构和逃税避税的有关讨论戴上一张人的面孔。尽管税收政策似乎与穷人的日常困境毫不相关，但事实上却在决定和调整社会不公平程度方面发挥着主要作用，同时也对基本服务、社会保障和减贫措施的供资发挥着重大作用，因此对于实现穷人的权利和明确穷人的机会方面也发挥着至关重要的作用。筹集国内资金对于为实现千年发展目标和正在形成的 2015 年可持续发展议程提供资金及在履行使现有的让税收制度更有利于穷人的承诺方面也是极为关键的步骤。²

4. 人权义务并没有提出明确的税收政策，因为各国有权根据各自国情制定政策。然而，一系列范围广泛的国际条约，如《经济、社会、文化权利国际公约》和《儿童权利公约》都作出了具体的规定，对各国制定财政政策的裁量权作出了限制。为了确保各国能尊重、增进和实现各项权利，同时协助它们为实现人权开拓财政空间，财政政策必须以这些条约所提出的义务作为指导方针。

5. 当一个国家的行为或不行为未能遵守某项义务所规定的具体行为³时，例如由于行为或不行为导致大规模的逃税，使公共收入减少，或税收结构对最贫困的人群带来不相称的影响时，就有可能构成违反人权义务，如为享有经济、社会和文化权利或为消除歧视调拨尽可能最多的资源的义务⁴，这些均构成违背国际义务的行为。

¹ 例如，官方发展援助、贷款和借贷以及国营企业的收入和国家资产的销售以及开采自然资源的租金、转让费和收益。

² 例如，请参阅《筹资促进发展多哈宣言》(大会第 63/239 号决议附件)，第 16 段。

³ 请参阅《大会第五十六届会议正式记录，补编第 10 号》(A/56/10)。

⁴ 经济、社会、文化权利委员会第 20 号一般性意见(E/C.12/GC/20)。

6. 本报告主要讨论了国家作为人权义务的首要责任方所负有的义务。然而，工商企业在财政政策领域也是至关重要的行为方。联合国条约机构反复重申各国应采取防止在其法律之下成立的公司或工商企业以及总部或经商地点处在其管辖范围内的工商企业的活动在其领土之外的侵犯人权行为。⁵ 因此各国应采取措施确保各国权利加以管控的工商企业，包括那些能够协助进行逃税避税的法律、审计和其他专门公司不得参与或协助逃税漏税或非法的资金流动，因为这将实现对经济、社会和文化权利产生不利影响。⁶

7. 此外根据工商企业与人权指导原则⁷，工商企业也有尊重人权的责任，这些人权包括《世界人权宣言》、《公民权利和政治权利国际公约》、《经济、社会、文化权利国际公约》以及国际劳工组织的八项主要公约中所提出的一系列范围广泛的权利(原则第 12 条)。逃避税收的商业做法违背它们遵守人权的责任，因为这些行为对人权产生不利影响(原则第 13 条)，将在下文对此作进一步探讨。此外明知故犯逃税漏税的工商企业使各国失去了为实现人权义务所需的资源。

8. 在本报告中，特别报告员阐述了与制定税收政策相关的人权原则和义务的范围和内容。它还阐明了一个国家为实现这些原则和义务应遵守的最基本的要求。特别报告员在阐明税收对人权的关键作用之后，从人权的角度分析了各种不同的税收措施和做法。最后特别报告员就最有利于享受人权的税收政策提出了建议。

9. 为编写本报告，特别报告员向各国和其他利益攸关方发出了调查问卷，请各方就各国的财政政策提供信息。⁸ 此外，特别报告员还协同弗里德里希·艾伯特基金会(日内瓦)、关心世事中心、基督教救援协会和米苏尔社会发展基金会，在 2013 年 9 月 16 日至 17 日在联合国人权事务高级专员办事处的主持下举行了一次专家会议。

10. 特别报告员感谢提交信息的所有国家以及感谢为这一进程提供支助以及为编写报告提供协助的专家、联合国机构和民间团体组织，尤其是关心世事中心、经济和社会权利中心以及纠正财政问题组织的其他成员。

⁵ 请参阅 CRC/C/KOR/CO/3-4, E/C.12/DEU/CO/5 和 CCPR/C/DEU/CO/6。

⁶ 关于国家在经济、社会和文化权利领域的域外义务的马斯特里赫特原则，原则第 24 条和第 25 条。

⁷ A/HRC/17/31。

⁸ 以下国家对调查问卷提供了答复：阿根廷、阿塞拜疆、波斯尼亚和黑塞哥维那、布基纳法索、智利、厄瓜多尔、爱沙尼亚、芬兰、德国、希腊、伊拉克、黎巴嫩、立陶宛、荷兰、巴拉圭、葡萄牙、摩尔多瓦共和国、塞内加尔、西班牙、斯威士兰和乌克兰。民间团体组织也对一项类似的调查问卷作出了答复。所有答复已刊登在任务负责人的网页上：www.ohchr.org/EN/Issues/Poverty/Pages/Fiscalandtaxpolicy2014.aspx。

二. 规范框架

11. 国际人权法规定各国在行使职能的所有方面应尊重、保护和实现人权，在税收政策的设计、执行和监测方面也毫无例外。在下一节特别报告员将分析各国如何利用征收税收的权力对其履行国际人权义务的能力，尤其是针对穷人的经济、社会和文化权利方面的能力产生直接影响。

A. 平等和不受歧视的权利

12. 各国义务保障行使人权，这是国际人权法的一个根本支柱，也是各国的直接义务。⁹

13. 在国家的所有税收政策中都必须尊重平等和不受歧视的权利。因此国家在这一领域的任何行为或不行为都不得直接或间接地¹⁰对任何个人或群体(包括基于种族、性别、残疾或经济社会地位)产生歧视或使歧视和不平等永久化。¹¹

14. 国际人权法所禁止的歧视包括任何有意或其影响造成取消或妨碍在平等的基础上对所有权利的承认、享有或行使，其中包括区别对待、排斥、限制或优惠或其他区别对待。¹²然而，并非所有待遇上的差别都构成歧视。当差别对待是合理和客观的，或是为实现人权文书中规定的一项合法目标，而且在采用的方式与寻求的目标之间存在着合理的相称性关系时，这一差别也是符合平等和不歧视原则的。¹³

15. 此外，在某些情况下这些权利要求各国采取扶持性行动或特别措施，从而预防、减少和根除造成或使系统或实际的歧视永久化的状态和观念。¹⁴这些措施不应被视作具有歧视性，因为这些措施针对的是结构性的劣势并鼓励平等享有人权。

⁹ 例如，见《联合国宪章》序言部分和第 1 条第 3 款以及第 55 条；《世界人权宣言》第二条第 1 款；《经济、社会、文化权利国际公约》第二条；《公民权利和政治权利国际公约》第二条和第二十六条；《消除一切形式种族歧视国际公约》第一条；《消除对妇女一切形式歧视公约》第一条以及《残疾人权利公约》第二条。

¹⁰ E/C.12/GC/20, 第 10 段。

¹¹ 同上，第 35 段。

¹² 同上，第 7 段以及《大会第四十五届会议正式记录，补编第 40 号》(A/45/40)，附件 6，人权事务委员会第 18 号一般性意见，第 6 段和第 7 段。

¹³ E/C.12/GC/20, 第 7 段，人权事务委员会第 18 号一般性意见，第 13 段。

¹⁴ 例如，请参阅《消除对妇女一切形式歧视公约》第四条第 1 款；《消除一切形式种族歧视国际公约》第二条第二款；人权事务委员会第 18 号一般性意见第 10 段以及 E/C.12/GC/20, 第 39 段。

16. 在税收方面，为遵循这些权利的要求，各国必须建立累进税收制度，发挥真正的重新分配能力，从而维护或逐步增加较贫穷的家庭的收入。这就意味着采取旨在协助长期以来备受歧视的、处境最为不利的个人和群体的扶持行动措施，如设想周到的补贴或税收减免并不是歧视性的。相反，一刀切的税收要求所有人都缴付与收入同等比例的税收，这无助于实现真正的平等，并且限制了税收的重新分配功能。

17. 税收是各国处理和解决结构性歧视并确保人人平等享有经济、社会和文化权利的一个重要的手段。为了解决结构性不平等，包括性别不平等，各国应评估现有和拟定税收政策对各不同群体，尤其是对那些饱受结构性歧视的群体所带来的不同影响。例如某些税收安排直接或间接地不利于妇女进入劳动力市场或鼓励男子挣钱养家的模式，这有可能对妇女享有人权造成威胁。¹⁵ 与此同时，如果国家的税收基础非常狭小，而且无法解决逃税漏税的问题，那么就会妨碍国家为社会保障提供资金和提供充足和便利的公共服务的能力，而这就有可能产生不平等或使不平等更加根深蒂固。

B. 自决权

18. 《经济、社会、文化权利国际公约》和《公民权利和政治权利国际公约》所载的自决权明确规定人民(而非国家或政府)有自由处置其天然财富和资源的权利。¹⁶ 由于许多自然资源都是有限而不可再生的，因此必须在兼顾子孙后代的权利的基础上特别注重保护这项权利。¹⁷ 从最低限度而言，一国的人民有权公平地分享自然资源带来的经济和社会收益。这就要求在对这些自然资源的使用的决策过程中要保证参与、获得信息以及高度的透明和问责制。当涉及土著人民时，国家还有进一步具体的义务，包括确保在涉及使用土著人民土地时所作任何决定必须确保自由、事先和知情同意。¹⁸

19. 自决权还强调所有人民有权“自由地追求经济、社会和文化发展”以及国家有义务尊重这项权利。这明显地涉及和包括那些有可能对其他国家的税收和为自身发展筹资能力造成影响的活动。

¹⁵ 请参阅《消除对妇女一切形式歧视公约》第五条和第十六条。

¹⁶ 请参阅《发展权宣言》第1条第2款。

¹⁷ 请参阅如 A/HRC/24/44。

¹⁸ 请参阅《土著人民权利宣言》第10条和第32条以及国际劳工组织《关于土著和部落人民的169号公约》，1989年。

C. 参与、问责、透明度和获得信息的权利

20. 参与、问责、透明度和获得信息的权利是适用于财政政策的重要的人权原则，在政策的整个周期，从预算的设计和税收规则的制定到开支的划拨全过程以及到对各项政策的影响的监测和评估中都必须落实这些原则。

21. 许多人权条约都强调了参与权。¹⁹ 尤其是《公民权利和政治权利国际公约》第二十五条载有所有民众参加公共事务的权利，这一权利包括公共行政管理和国际、国家、区域和地方各级政策的制定和执行的权力。²⁰ 而有效和有意义地参与又取决于获取、接受和发送信息的权利。²¹

22. 因此，有关税收和公共开支的决策进程必须以充分透明和尽可能范围广泛的全国性对话为基础，必须有民间社会和包括生活在贫困之中的人在内的受到这些政策直接影响的各方的有效和有意义的参与。²² 因此在财政政策的设计、执行和评估各阶段，都必须受到民众的监督，并且能够以透明方式查明各种不同的利益。这就要求在民众中开展能力建设，并提高对税收政策基本知识的认识。必须为民众提供便利，以利于获取并以易于理解的方式提供所有有关信息，²³ 同时还应建立包容机制，确保民众积极参与制定最适当的政策选择。²⁴ 由于在这一辩论中存在着权力、专门知识和利益的不对称，必须采取具体措施确保公平的获取机会和参与机会，尤其是穷人这方面的机会。²⁵

23. 为确保问责，财政政策，包括为外国投资者提供的税收奖励措施等应当受到司法监督，并追究政府官员对有可能危及人们享有人权的决定所负的责任。同时也应设立尽量方便的机制供人们举报或寻求补救。

D. 经济、社会、文化权利所涉的具体义务

24. 尽管经济、社会、文化权利所涉的义务主要载入在《经济、社会、文化权利国际公约》中，但在《儿童权利国际公约》、《消除对妇女一切形式歧视公约》和《残疾人权利公约》中也载有有关这些权利的规定。

¹⁹ 见 A/HRC/23/36。

²⁰ 见人权事务委员会第 25 号一般性意见(CCPR/C/21/Rev.1/Add.7)。

²¹ 《世界人权宣言》第十九条；《公民权利和政治权利国际公约》第十九条。

²² 见 A/HRC/17/34/Add.2,第 36-38 段。

²³ 人权事务委员会第 34 号一般性意见(CCPR/C/GC/34)，第 19 段。

²⁴ A/HRC/23/36。

²⁵ 同上。

25. 各国必须利用“最大限度可动用的资源”确保尽快和有效地逐步实现所有经济、社会和文化权利，²⁶ 即便是在资源严重不足的情况下，且无论这种情况是否是由于调整、经济衰退或其他原因造成的。²⁷ 这一原则应指导各国在资源的产生、筹集和划拨方面作出的决定和确定优先事项，以便实现人权。无论经济是否增长都必须负有逐步实现的义务；这就要求有效利用可动用资源，²⁸ 包括通过合理的努力，如税收措施和国际援助及合作等筹集潜在资源。²⁹ 对于筹集资源极为重要的其他领域还包括债权融资和赤字财政、货币政策和金融管制。³⁰

26. 尽管《经济、社会、文化权利国际公约》的大部分规定都是要求逐步实现的，尽管如此，提出受到资源不足局限的国家必须负责举证，说明在作出一切努力、作为重中之重，为全面实现经济、社会和文化权利作出努力后仍无法履行这些义务，这并非出自意愿而是真正缺乏能力。³¹ 这还包括通过国际合作“积极寻求援助”的义务。³²

27. 此外，《经济、社会、文化权利国际公约》的一些缔约国还负有直接的核心义务要确保至少达到所有经济、社会、文化权利的最起码的基本水平。³³ 这些最起码的基本水平是通过为社会所有成员提供基本生存、基本初级卫生保健、基本住房和基本教育使他们获得充足生活水准所必不可少的权益。³⁴ 尽管是在资源严重短缺时期，各国都必须表明已作出一切努力，利用所有可动用的资源，包括有可能通过税收或通过打击逃税漏税和其他非法资金流动收集资源，以便作为重中之重，满足最起码的基本水平。³⁵

²⁶ 《经济、社会、文化权利国际公约》第二条第一款；还见《儿童权利公约》第 4 条及《残疾人权利公约》第四条第二款。

²⁷ 《经济及社会理事会正式记录，1991 年，补编第 3 号》(E/1991/23)，附件三，经济、社会、文化权利委员会第 3 号一般性意见。

²⁸ 执行《经济、社会、文化权利国际公约》的林堡原则，第 23 段。

²⁹ 《经济、社会、文化权利国际公约》第二条第一款。

³⁰ 高额的还本付息也会损害债务国实现权利的能力。见 Radhika Balakrishnan, Diane Elson, James Heintz 及 Nicholas Lusiani, “最大限度可动用资源与人权：分析报告”，妇女全球领导作用中心，2011 年 6 月。又见外债及其他有关国际财政义务对各国充分实现所有人权，尤其是经济、社会及文化权利的影响独立专家的报告。

³¹ 又见如经济、社会、文化权利委员会第 14 号一般性意见(E/C.12/2000/4)，第 47 段。

³² 贫困与人权指导原则第 94 段；A/45/40,附件六，第 10 段；《经济及社会理事会正式记录，1995 年，补编第 3 号》(E/1995/22)，附件四，经济、社会、文化权利委员会第 5 号一般性意见，第 13 段；及 E/C.12/1999/4,第 11 号一般性意见，第 11 段。

³³ E/1991/23, 附件三，第 10 段。

³⁴ 同上。

³⁵ E/C.12/2007/1, 第 4-6 段。又见经济、社会、文化权利委员会第 3 号一般性意见(E/1991/23, 附件三)，第 12 段，第 12 号(E/C.12/1999/5)，第 28 段及第 14 号(E/C.12/2000/4)，第 18 段。

28. 逐步实现经济、社会和文化权利的义务要求禁止蓄意倒退，即禁止采取措施直接或间接导致在享有这些权利方面的后退。这些措施违反人权标准，这是不难证明的推论。如果国家采取这类后退的措施，就必须表明它们已认真考虑过所有替代方法，包括税收办法，而且这些后退的措施必须在兼顾《经济、社会、文化权利国际公约》所载权利的全面完整性，在符合充分利用最大限度可动用资源要求的前提下，能够有适当合理的理由时才可采用。³⁶ 因此，例如节省开支的措施(如在 2008/09 年财政危机之后许多国家所采取的措施)是否符合《公约》，在一定程度上取决于各国在对于确保享有经济、社会和文化权利至关重要的领域削减开支，例如削减公共部门就业、公共服务和社会保障等行动之前，是否采取了征收税收的替代举措。

E. 国际援助和合作的义务

29. 根据联合国宪章第五十五条和第五十六条的规定以及几项国际人权条约的规定，各国有义务根据各自的能力、资源和影响提供与之相称的国际援助和合作。而在《经济、社会、文化权利国际公约》(第二条第一款和第一条第一款)、《儿童权利公约》第 4 条)以及《残疾人权利公约》(第三十二条)所载的国际援助和合作义务尤其重要，提出义务是基于认识到如果其他有能力提供协助的国家不提供协助，有些国家无法全面实现经济、社会和文化权利的目标。

30. 作为国际合作和援助的一部分，各国有义务在所有地方尊重和保护对人权的享有，这就包括避免采取有可能妨碍其境外的人享有人权的行动，同时就法律、政策和做法的域外影响进行评估。³⁷

31. 各国必须避免采取有可能妨碍另一个国家履行其人权承诺的任何行动。³⁸ 此外，各国还有义务为实现经济、社会和文化权利创造有利的国际环境，包括在与税收相关的事务上。各国也应相互开展协调，以便在为实现人人享有经济、社会和文化权利方面有效开展合作。³⁹

32. 从这个意义上说，为高资产净值个人和跨国公司提供避免税收义务的途径(如通过建立避税天堂)有可能违背国际援助和合作义务，因为这有可能直接妨碍另一个国家筹集最大限度可动用资源以逐步实现经济、社会和文化权利的能力。这可能妨碍该国的居民享有如健康权、教育权和社会保障权等权利。

³⁶ 经济、社会、文化权利委员会第 3 号一般性意见(E/1991/23, 附件三)第 9 段。又见第 13 号一般性意见(E/C.12/1999/10), 第 45 段, 第 14 号(E/C.12/2000/4), 第 32 段, 第 15 号(E/C.12/2002/11), 第 19 段, 第 17 号(E/C.12/GC/17), 第 27 段, 第 18 号(E/C.12/GC/18), 第 34 段, 第 19 号(E/C.12/GC/19), 第 42 段和第 21 号(E/C.12/GC/21), 第 65 段。

³⁷ 赤贫与人权指导原则(A/HRC/21/39), 第 92 段。

³⁸ 请参阅马斯特里赫特原则(见脚注 6), 第 21 条。

³⁹ A/HRC/21/39, 第 61 段。还请参阅马斯特里赫特原则, 第 29 条。

33. 当一个国家是某个国际组织的成员时，该国在其境内和境外对履行人权义务的行为负责。这包括查明在国际一级商定的措施可能对人权造成的影响，包括对穷人所造成的影响。⁴⁰ 因此，当国家作为国际金融机构的成员作出贷款决定时必须对人权义务加以认真考虑，以便尽可能地减少对税收政策施加的条件，从而妨碍借贷国国民享有人权或妨碍该国为实现经济、社会和文化权利最大限度地利用可动用资源的能力。

34. 过去，由于各种根深蒂固的势力的左右以及各国不愿意在税收事务上放弃主权，因此很难就税收合作达成国际协定。而在目前的现状之下，某些国家，尤其是低收入国家和重债国以及从国际金融机构获得贷款的国家，在税收事务上拥有的主权非常有限。事实上它们在这一方面的行动常常受制于富国，国际金融机构和商业利益。由于发展中国家为吸引外资展开竞争，在公司税收水平和奖励措施方面竞相降低门槛，因此税收主权遭到破坏。

35. 应当重新塑造和提出对国际合作和援助现有义务的解释，并重新设定对税收主权的过时强调，为在全球化和相互依存的世界经济中开展国际税收合作提出更现代的概念(见下文第…段)。⁴¹

三. 税收：实现人权和解决不平等问题的关键手段

36. 税收对于为发展融资至关重要，同时，也是推进减贫工作的有利手段。增加税收和提供更稳定的税收能够增加对公共服务、基础设施和其他发展需要的更可持续的投资，同时还能长期提高经济体的竞争能力。税收并不是政府收入的唯一来源，但税收可以说是最重要的来源，因为税收包括了三大主要功能，其中包括：(a) 为实现权利创造收入；(b) 实现公平和解决歧视问题；(c) 加强治理和问责制。

37. 当然，减贫工作如果能与对教育、卫生和粮食安全方面的投资相配合就能更为有效和可持续。这些领域对于在目前和今后确保实现权利以及为打破贫困的代代相传是至关重要的。

38. 税收政策依水平和累进性程度不同，也有可能减少收入和财富的不平等。⁴² 这是一项关键的目标，因为不平等已证明有可能会放慢减贫步伐，由于在获得卫生和教育方面的机会不均等而创造代际贫困的陷阱，同时增加社会对经济危机的

⁴⁰ A/HRC/21/39, 第 97 段。

⁴¹ 例如请参阅 1971 年 6 月 21 日的关于南非不顾安全理事会第 276 号决议(1970 年)继续占领纳米比亚(西南非洲)对各国产生了法律后果的咨询意见，国际法院 1971 年的报告，第 16 页第 31 段。

⁴² 从 1985 年至 2005 年每一年直接收入和赠款使衡量经济合作与发展组织 25 个国家的收入不平等状况的平均基尼系数降低约三分之一。请参阅 David Coady 和 Sanjeev Gupta 所著“收入不平等和税收政策”，国际货币基金组织工作人员讨论文件，2012 年 6 月 28 日第 11 页。还见拉加经社会“平等时代：缩小差距，开辟道路”，2010 年第 225 页。

脆弱性。⁴³ 一些研究表明，收入分配上的改善是减贫的一个主要途径。⁴⁴ 在大多数经济体，通过收入税收实现的重新分配甚至比经过收入调查后确定的社会转移的效果还要大。⁴⁵

39. 此外，当将这些收入用作为公共服务提供资金时，能够创造有利的条件，促进经济增长和正规部门的就业，从而保证可获取方面的平等和机会平等。⁴⁶ 公共服务也能减轻收入分配的倾斜所带来的影响，并直接有助于减少不平等。⁴⁷

40. 促进经济增长也是国家财政政策的首要正当关切。然而，累进税收制可协助政府实现更可持续的增长，并更为公平地分配经济繁荣的成果。国际货币基金组织(货币基金组织)最近的一项研究表明，重新分配的直接和间接影响合在一起，包括由此产生的不公平现象减少所带来的增长总体而言是有利于增长的。⁴⁸ 许多发展中国家在近几十年来经济取得了强劲增长，尽管在减贫和减少不公平方面并没有取得相称的成果，这就表明增长的成果是被少数人所独占。这在很大程度上是因为并没有对增长带来的收益进行充分的征税和重新分配，导致财富的集中，对人权、社会融合和未来的经济增长前景带来相当大的不利影响。⁴⁹

41. 特别报告员在下文将探讨政府可利用税收政策和做法促进享有人权的三个主要领域。

A. 为实现权利创造收入

42. 利用政府的收入促进履行人权义务最直接的方法是为公共货物，如教育和卫生保健服务这些对于实现人权极为关键的货物和最终造福整个社会的公共货物提供资源。

43. 为实现人权，如适足生活水准权、健康权、受教育权和社会保障权等人权所需的货物和服务的质量、可获性和提供的情况取决于国家能够征收的资源。据联合国教育、科学及文化组织(教科文组织)称，加强税收系统对于保证受教育的

⁴³ 请参阅经济和社会事务部“不平等问题：2013年世界社会状况报告”第66-68页以及“税收政策与收入不平等”，国际货币基金组织政策论文，2014年1月23日。

⁴⁴ Abbas Grammy 和 Djeto Assane 所著，“贫困—增长—不平等三角关系假设：对实证的检验”，政策模式制定杂志，2006年11月16日。

⁴⁵ 货币基金组织，“财政政策与收入不平等”(见脚注43)，第16页。

⁴⁶ 拉加经社会，平等时代(见脚注42)第225页。

⁴⁷ 乐施会国际，“为大多数人工作：利用公共服务与不平等作斗争”，2014年4月3日。

⁴⁸ Jonathan D. Ostry, Andrew Berg 和 Charalambos G. Tsangarides, “重新分配、不平等和增长”，货币基金组织工作人员讨论文件，2014年2月。

⁴⁹ 非洲税收公平网和基督教救援协会“非洲在崛起？不平等和公平税收的基本作用”，2014年2月。

权利极为重要。大部分离实现人人享有受教育权目标距离最远的国家都未能充分地拓展其税收基础。⁵⁰

44. 征收到的税收不足对人口中最贫困的群体产生不相称的严重影响，同时，这也大大削弱了国家为公共服务和社会方案提供资金的能力。缺乏获得高质量服务的机会是贫困的一个组成要素，生活在贫困之中的人特别依赖公共服务，因为他们无法支付私人服务的费用。此外，他们的独特需求和处境使他们更有可能与国家资助的机构和服务经常打交道。对于面临多重歧视和不利处境的人更是如此；例如，残疾人通常更有可能与卫生和社会服务经常打交道，而妇女则更有可能直接依赖社会保障和卫生系统，由于她们的性和生殖健康及孕产妇相关需要，至少在她们人生的某一时期更是如此。当公共服务得不到充足的供资时，妇女就成为替代的照料者，并得不到酬劳，这就增加了她们的时间压力和限制了她们从事受薪工作，接受教育、培训或休闲的机会，从而对她们享有健康、受教育、参与和社会保障等方面的权利产生不利影响。⁵¹

B. 实现平等和解决歧视问题

45. 利用税收对财富进行转移和重新分配，有可能解决系统性歧视(包括基于性别、种族、年龄、性别取向、残疾、社会经济状况)的问题，并推进实现实质平等。⁵² 这些是基本的人权目标，也有助于实现可持续减贫的目标。然而，要实现对收入更平等的分配，就必须审慎地设计税收结构。

46. 累进税收制，尤其是直接税是政府解决收入不平等问题的最重要的手段之一。⁵³ 个人所得税是这方面最为先进和重要的一种税收。间接税收，如基于消费(如增值税或销售税)通常是累退性的，因为这些税收通常占穷人收入的很大比重。⁵⁴ 例如，在拉丁美洲，对人口中最贫困的 20%的群体而言，销售税平均占其收入的 13.7%，而仅占最富有的 20%的人群收入的 5.8%。⁵⁵ 因此，尽管为减轻较低收入人群的负担作出了税收减免，但穷人的税收负担仍然比最富有的群体高出 2.4 倍。⁵⁶ 妇女通常将较大比例的收入用于基本货物，因为性别规范使她们

⁵⁰ 教科文组织，2013 年 4 月《人人受教育全球监测报告》“教与学：为所有人实现高质量”，第 116 页。

⁵¹ 请参阅 A/68/293。

⁵² Ignacio Saiz, “为权利提供资源：从人权角度解决税收不公平问题”，摘自 Aoife Nolan, Rory O’Connell 和 Colin Harvey 所编辑的《人权与公共融资》(牛津，哈特出版社，2013 年)。

⁵³ 请参阅货币基金组织，“财政政策与收入不平等”(见脚注 43)，以及非洲税收公平网和基督教救援协会，“非洲在崛起？”(见脚注 49)。

⁵⁴ 见 Isabel Ortiz 和 Matthew Cummins, “为所有人实现复苏”，儿童基金会，2012 年，第 210 页。

⁵⁵ 美洲开发银行，“Recaudar No Basta: Los impuestos como instrumento de desarrollo” 2013 年，第 247 页。

⁵⁶ 同上。

要为照顾受抚养人承担更多责任，因此，她们所承担的累退性消费税的负担最重。⁵⁷

47. 总体而言，对货物和服务征收高水平的税入，以及对收入、财富和财产征收低水平的税收会带来不平等和歧视性结果；的确，事实表明，间接税收对生活贫困之中或在贫困边缘的人的收入带来不利影响，这种不利影响有可能超过现金转移的有利效果。⁵⁸ 这种累退税结构限制了社会方案的重新分配效果，结果是这些方案实际上是由那些希望从中获益的人掏腰包的。⁵⁹ 因此，尽管各个国家的情况有所不同，但在一揽子的征税方案中，如果累退税的比例越高，国家就越有可能与平等和不歧视的原则背道而行，不利于最贫穷的人享有最起码的基本权利。

48. 对税收门槛(即在此水平之下个人或家庭收入可得到收入税减免)的设定是否恰当对于确保税收制度不妨碍穷人享有最基本的经济、社会和文化权利的能力也极为重要。不幸的是，在有些国家，即便一些家庭未能赚取足以满足基本吃饭需求的收入也必须支付税收。⁶⁰

49. 税制也对其他类型的不平等产生影响，例如，税制常常对妇女造成直接或间接的歧视，例如，税制是以妇女的收入作为家庭收入的补充为前提设定的。⁶¹ 这就大大打击了赚取收入的动力，从而减少了妇女对劳动力市场的参与，有可能威胁了她们的就业权。因此，决策者应认识到税收政策在何种程度上能够强化或者打破性别不公平，或是对不同类型的家庭造成歧视，如在对待已婚夫妇共同拥有财产所得收入方面就是如此。⁶²

50. 每个国家的国情和经济情况各有不同；因此，重新分配的最佳形式和规模也各不相同，然而，各国都有义务以先发制人的方式处理在享有权利方面的不平等。通过税收制度进行重新分配，也是各国解决这一问题的一个有力的手段。

⁵⁷ 开发计划署，“性别平等与减贫：税收”，专题简报第一期，2010年4月。

⁵⁸ Nora Lustig，“拉丁美洲的税收、转移和收入的重新分配”，世界银行，“聚焦不平等”，第一卷。第2期，2012年。

⁵⁹ A/HRC/13/33/Add.6，第36段。

⁶⁰ 非洲税收公平网和基督教救援协会，“非洲在崛起？”(见脚注49)，第7页。

⁶¹ 见 Diane Elson，“为妇女权利进行预算编制：监督政府为履行对《消除对妇女一切形式歧视公约》拨出的预算”，妇发基金，2006年5月，第69-103页；Caren Grown和Imraan Valodia，“税收与性别公平”，2010年。

⁶² 开发计划署，“性别公平与扶贫：税收”(见脚注57)。

C. 加强治理和问责制

51. 一向以来，实施问责制和有效治理的国家的形式都是与税收制度的出现密切相关的。⁶³ 财政政策有助于促进增强国力和培养公民意识，⁶⁴ 它对人民参与公共事务的水平和质量，以及加强国家的问责制和增强国力都产生影响。⁶⁵ 相反，逃税漏税和不公平的税收做法侵蚀人们对政府的信心，而不依赖税收(相反，依赖自然资源带来的收入)的国家通常在问责制和对公共事务的参与方面处于较低的水平。⁶⁶

52. 同样，一个国家越能依赖国内而非外部资源融资，就越能部署可持续的发展战略和政策，满足民众的需要，并向民众负责。因此，可持续的国内税收基础成为所有人行使自决权和参与公共事务权利的一个有利因素。⁶⁷ 为此，通过增加公众对预算编制和开支的参与和监督，增强公众对这些资源得到合理使用的信心也是极为重要的。

53. 通过税收对收入进行分配和管理与民主也有至关重要的关系。收入差距的日益扩大使社会两极化并且分崩离析，最终将导致社会缺乏和谐和动乱不安。⁶⁸

四. 通过采取立足人权的办法增加税收

54. 为了使税收尽可能地实现上述描述的功能，各国可采取几项行动。下文将从人权角度对这些措施进行探讨。

A. 扩大税收基础和提高效率

55. 一些国家尽管为增加税收作出了大量的努力，但收到的税收仍然不足以实现人权。例如在拉丁美洲和加勒比，大部分国家的税率与它们所处的发展水平相比显然相距甚远。⁶⁹ 因此以尊重人权的方式来增加税收特别重要，只有这样做才能不让那些最无法承受税收负担的交更多的税(请见上文第 45-50 段)。

⁶³ Mick Moore, “税收是如何影响治理质量的?”, 国际发展研究工作论文, 2007 年。

⁶⁴ 欧盟委员会, “税务与发展”, 委员会 2010 年第 163 号定稿, 2010 年, 第 3 页。

⁶⁵ 见经合组织, “治理、税收与问责制: 问题与实践”, 2008 年, 第 13 页。

⁶⁶ 见非洲开发银行、经合组织和其他人, “2012 年非洲经济展望”, 第 56 页。Ernesto Crivelli 和 Sanjeev Gupta, “资源是福气, 收入是咒语? 家庭收入对资源丰富国家的影响”, 货币基金组织工作文件, 2014 年。

⁶⁷ 《公民权利和政治权利国际公约》第二十五条, 也请参阅 A/HRC/23/36。

⁶⁸ 经济和社会事务部“不公平问题”(见脚注 43), 第 22 页; 货币基金组织“财政政策和收入不平等”(见脚注 43), 第 4 页。

⁶⁹ 拉丁美洲的平均税率为国内生产总值的 18%。拉加经社会“平等时代”(见脚注 42), 第 228 页。

56. 事实表明，即便是在发展中国家，进一步扩大税收基础和改善税收效率有助于大大增加税收收入。⁷⁰ 例如，如果所有发展中国家能利用税收征得国民收入的 15% 的收入，从而达到一个通用的最低标准(经合组织的平均水平为 37%)，那么它们就能够每年新增收入 1,980 亿美元，大大超过它们得到的所有的外国发展援助总额。⁷¹

57. 也可以通过改进对税收的管理提高税收效率。拨出适当的财政、人力和技术资源进行税收管理对于提高税收水平和防止偷税漏税极为重要。因此，不对税收管理机构进行投资是一种目光短浅且无效的省钱办法，将对享有人权带来不利影响。同时也应当塑造税收管理当局的独立、公平、透明和负责的形象。

B. 解决偷税漏税问题

58. 税收滥用包括逃税、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。⁷² 在许多国家偷税漏税的程度极为严重；⁷³ 在全球范围内每年均有高达约 3 万亿美元的政府税收因偷税漏税而流失。⁷⁴ 尽管高收入国家按绝对值计算是最大的输家，而中低收入国家则受到这种资金流失最为严重的影响，并且在处理偷税漏税问题方面也面临着特别多的困难。⁷⁵ 2011 年，发展中国家由于非法资金流动(其中大部分是偷税漏税)丧失了约 9,467 亿美元，⁷⁶ 据经合组织称，这是该年官方发展援助总额的七倍以上，而且远远超过实现千年发展目标所需的估算费用。⁷⁷

59. 因此偷税漏税并不是一个无害的做法；它使本可以用于减贫和实现人权的资源变少，并使严重的收入不平等现象持久化。尽管富人从中受益，但穷人在生活水准、政治权力不平等以及他们自身及子女享受不到高质量的健康和教育服务方面深受其害。模拟计算表明，如果在 2000-2008 年期间从非洲外流的资本能够

⁷⁰ 见货币基金组织“发展中国家的税收筹集”，2011 年 3 月 8 日，第 17 页；开发计划署“实现千年发展目标需要做什么？一项国际评价”，2010 年 6 月，第 26 页。

⁷¹ 援助行动“对贫困负责：国际税收规则如何使穷人永远贫穷”，2009 年，第 5 页。

⁷² 人权研究所非法资金流动、贫困与人权问题工作组，国际律师协会“偷税漏税、贫困与人权”2013 年 10 月。

⁷³ 根据美洲发展银行(“收入以外的事情”，2013 年，第 22 页)，在 10 个拉丁美洲国家里个人和公司所得税的偷税漏税率平均约为 50%。

⁷⁴ “偷税漏税的代价”，税收公正网关于全球范围内偷税漏税的代价问题的简报，2011 年 11 月。

⁷⁵ 同上。

⁷⁶ 见 Dev Kar 和 Brian LeBlanc，刊登在全球金融诚信组织的“2002-2011 年从发展中国家流出的非法资金”，2013 年。

⁷⁷ 见 Shantayanan Devarajan, Margaret J. Miller 和 Eric V. Swanson “发展目标：历史、前景和代价”，世界银行政策研究工作文件概要。

用作在非洲进行投资，假如这种投资与实际投资的生产率相同，那么平均减少贫困的比率每年要高出 4-6 个百分点。⁷⁸ 与此同时，如果每年由于偷税漏税造成的税收流失的一部分能够收回的话，那么近年来一些国家采取的极具破坏性的财政紧缩措施是完全可以避免的。⁷⁹

60. 一个国家如果不采取强有力的措施解决偷税漏税的问题，就不能说已将最大限度可动用资源用于实现经济、社会和文化权利。此外，严重的偷税漏税破坏了平等和不歧视的原则，因为偷税漏税者与他们有着同等或甚至较低的赋税能力的交税者相比所交的税较少。净资产值高的个人和大公司由于能够付钱请税收顾问、律师和会计师(这些人有时候提供不适当的意见和协助)，并且在低税率管辖区内开不公开的银行账户。公司和净资产值高的个人的偷税漏税迫使政府从其他来源增收税收：通常采用的方法包括累退税等，这些方法让穷人承担的负担最大。因此，如果国家无法解决偷税漏税的问题，那么就有可能让富人得到不相称的过多利益，而损害处境最为不利的人的利益。因此，监测、预防和惩治偷税漏税对于遵守人权原则和改进税收制度的分配效果至关重要。

61. 然而，必须指出，偷税漏税并不是发生在一个国内真空情况下的。个别的国家，尤其是低收入国家能够采取的措施极为有限，单靠它们是无法解决偷税漏税问题的。非法资金流动是国际性的，因此并不是单靠某一个国家可以独立解决的问题。岸外金融中心(避税天堂)税率很低甚至不收税，同时也提供保密，这是一个主要的因素。据称避税天堂有超过 21 万亿美元的偷税和避税资产。⁸⁰ 避税天堂纵容大规模的偷税漏税(以及如贪污等非法活动)，使其他国家流失了履行其义务所需的收入。此外，由于大部分避税天堂设在或者是隶属于富国的管辖权之下，因此全球向这些中心的金钱流动加剧了全球范围的不平等。⁸¹

62. 各国采取的税收保密法和政策促进和/或有力地纵容了偷税漏税和其他非法的资金流动，这妨碍了对国际人权义务的履行，尤其是在国际合作和经济、社会和文化权利方面。⁸² 因此各国应采取一次协调措施，在全球范围内打击偷税漏税，这是它们履行国内和域外人权义务以及保护人民免遭第三方，包括工商企业的侵犯人权行为的责任的一部分(见上文第 1-35 段)。

⁷⁸ 非洲税收公正网和基督教救援协会“非洲在崛起？”(见脚注 49)，第 28 页。

⁷⁹ 见 Ortiz 和 Cummins，“紧缩时代”，政策对话举措和南方中心工作文件，2013 年，第 29 页；经济和社会权利中心，西班牙情况介绍，2012 年，第 7 页。

⁸⁰ James S. Henry，“重新探讨外包的成本”，税收公正网，2012 年 7 月。

⁸¹ 见美国政府问责制办公室，“国际税收：在列为税收天堂的管辖区或金融保密管辖区内开设子公司的大型美国公司和联邦承包商”，2008 年 12 月，第 12-13 页。

⁸² A/HRC/25/52，第 42 段。

C. 重新评估公司税收

63. 在许多国家，对工商企业的征税的税率很低，尽管这些企业由于大多经营基础设施，由于拥有身体健康且受过教育的劳动力以及其他由公共资金促成的资源而赚大钱。此外许多大型跨国公司能够有效地在许多管辖区内避税，包括在那些它们大量赢利的国家里避税。

64. 各国在竞相吸引外资。⁸³ 它们向大公司提供越来越多的税收鼓励措施(或免税期)，⁸⁴ 例如许多最不发达国家由于认为各国竞相为争取投资展开竞争，⁸⁵ 因此为在农业和采矿业投资的外国投资者提供极为优惠的税收条件。亟需从人权的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，从而也减少了国家用于实现权利所需的资源。根据某些估算，发展中国家由此流失的收入每年高达 1,380 亿美元。⁸⁶ 对许多非洲国家的估算表明这些税收减免措施所造成的税收流失高达国内生产总值的 2% 至 8%。⁸⁷

65. 事实表明这些措施在吸引投资的效果实际上非常有限。⁸⁸ 在许多情况下甚至是在没有这些措施的情况下投资也会照样进入，而这些措施的代价实际上已经超过了投资本身带来的好处。⁸⁹ 此外，给予这些措施带来全球性的影响，因为它带来了一种“竞相降低门槛”的局面。由于税收减免措施通常是政府与有关公司之间秘密谈判达成，因此这还对知情权、透明度和问责制带来重大影响，纵容了腐败和治理不善。

66. 这些鼓励措施有时采取与外国投资者签署“税收稳定”或“事先定价”协定的形式，使这些外国投资者在很长的时间里不受国内税收比率变化的影响。应

⁸³ 根据货币基金组织(Michael Keen 和 Mario Mansour, “撒哈拉以南非洲的税收筹集：全球化带来的挑战”，货币基金组织工作文件，2009 年，第 19 页)，在 1980 年至 2005 年期间在撒哈拉以南非洲提供税收减免的国家的比例从 45% 增加到 69%。在许多发展中国家对公司的实际税收率已经接近甚至低于零(S. M. Ali Abbas 和 Alexander Klemm “某种程度的竞相降低门槛：新兴经济体和发展中经济体的公司税收动态”，货币基金组织工作文件，2012 年，第 9 页)。

⁸⁴ 为制订更有效的税收制度提供支助：货币基金组织、经合组织、联合国和世界银行向 G-20 发展工作组提交的报告，2011 年。

⁸⁵ 贸发会议《2013 年最不发达国家报告》，第 136 页。

⁸⁶ 援助行为“得了吧：大公司是如何得到免税好处的”，2013 年 6 月。

⁸⁷ 非洲税收公平网和基督教救援协会“非洲在崛起？”(见脚注 49)，第 43 页。

⁸⁸ 见同上。货币基金组织、经合组织和其他人“支持发展”(见脚注 84)，第 19-20 页。麦肯锡全球研究所“新的地平线：跨国公司对发展中经济体的投资”，2003 年 10 月，第 2 页；以及援助行动组织，“得了吧”(见脚注 86)。

⁸⁹ Louis T. Wells Jr.、Nancy J. Allen, Jacques Morisset 及 Neda Pirnia, “利用税收减免竞相吸引外资：值得付出这些代价吗？”，非定期文件第 15 号，外国投资咨询服务，2001 年。

当根据人权法认真地对这类协定进行审视，因为这些协定罔顾对人权产生的不断影响，同时还使公共资源流失。⁹⁰

67. 当指称一个国家未能为履行逐步实现经济、社会和文化权利的义务动用尽可能可动用资源时，就必须清晰地勾画出这些奖励措施的执行预期能产生的在实现人权方面的意图明确的、具体和目标明确进展，证实采取这些措施的必要性。⁹¹《经济、社会和文化权利国际公约》的缔约国负有举证责任，必须定期说明从经济、社会和文化权利的角度来看，给予公司税收减免是最不具有制约性的政策选项。⁹²

D. 扩大金融部门的税收范围

68. 近几十年来金融部门取得了强劲增长，在 2008-2009 年危机之后大量注资这一部门使它度过难关，但这带来了人权方面的重大关注。显然，至少这一部门其中的一些赢利的增长正是由于冒险和杠杆融资造成的，而这些做法最终证明是过分的，导致了政府大量注资才走出困境，而这些公共资源本可用于扶贫和实现人权。这一部门的过度赢利至少一部分是以牺牲公共利益为代价的，同时对这一部门的税收率一直很低。金融机构的业主、经理和/或债权人在经济繁荣时期享受了充分的好处，而当这一部门陷入困境时又让普通的纳税人来承担代价，让这些人来承担紧缩措施的困苦。⁹³对金融部门监管不足还使这一部门发挥了纵容其他行为方极力偷税漏税行为的作用，包括利用结构性金融产品⁹⁴，转移定价和转移利润等办法这样做(下文第 74-78 段)。

69. 因此，对金融部门征收低税收以及监管不力表明国家不愿意(而非不能)利用尽可能多的可动用资源。增加对金融部门的税收可以扭转这一失衡状况，并避免由于过分冒险而导致危机。⁹⁵在各个不同的管辖区(包括印度、秘鲁、韩国和瑞典)已出台了一些对某些金融交易增税的办法，并遏制有可能给整个社会带来风险(即出现危机或粮食/燃料价格浮动)的投机性交易活动。这项措施可使各国更好地履行几项人权义务，尤其是经济、社会和文化权利方面的义务。⁹⁶

⁹⁰ 工商业与人权指导原则明确要求各国“应保持适当的国内政策余地，以在与其他国家和工商企业一道追求与企业相关的政策目标时，履行其人权义务，例如通过投资条约或合同”(原则 9)。

⁹¹ 见 E/C.12/2007/1, 第 8 段(a)。

⁹² 同上，第 8(d)和(e)段。

⁹³ 见货币基金组织“金融部门的公平和实质贡献”，向 20 国集团提交的最后报告，2010 年 6 月，第 9 页。

⁹⁴ 经合组织税务管理论坛“增强银行按规定缴税的透明度”，2009 年 7 月 13 日。

⁹⁵ 正如在对特别报告员分发的调查问卷的几项答复中提及的那样。见经济和社会事务部“对发展融资征收金融交易税的潜力”，政策简报第 38 号，2012 年 7 月。

⁹⁶ 请参阅“全球金融交易税，这是比以往任何时候更为急迫的人权要务”，2012 年 5 月 14 日；和纠正财政问题组织“金融交易税：一项人权要务”，2012 年第 3 号。

E. 在尊重权利的同时确保对自然资源的可持续使用

70. 自然资源是国家可用来履行人权义务的重要收入来源。然而开采自然资源所得到的财政和社会收益日益与生产国人民的福利脱钩。在大部分国家，采掘业直接创造的就业机会很少，与当地市场的联系薄弱。⁹⁷ 对自然资源的开采不但没有带来收益，反而常常带来侵犯人权的行为以及对社区的土地和生计的侵犯，大规模搬迁、污染和环境退化，侵犯了卫生、粮食、住房和水的权利。⁹⁸ 人民参与对自然资源事务决策的权利常常遭到侵犯，尤其是在涉及到土著人民的土地、领土和资源的情况下更是如此。

71. 此外，在税收方面的应得收益常常被转移到国外(通常转移到免税天堂)，⁹⁹ 由于采掘业通常无需每个项目都申报利润，因此就更加助长了这种做法。对这一部门征税带来的公共收入一直低于应有的水平；¹⁰⁰ 许多资源丰富国家由此得到的收入与产品出口的价值相比非常地低。¹⁰¹

72. 当一个国家允许他人或自己直接进行自然资源开采、但没有保证对由此带来的收益的合理分额征收税收和/或划拨用于实现人权时，正是表明该国没有能够筹集到充足的资源。此外，过度依赖有限的自然资源获得收入不但使人们深感难以长久维系，同时也对治理和问责制感到忧虑。¹⁰²

73. 对从自然资源开发中获取收入和对收入的分配进行指导的政治进程和政治选择常常决定了这些收入能否划拨用于逐步实现经济、社会和文化权利、扶贫和社会发展。对自然资源妥善的宏观经济管理，如稳定基金、汇率和货币政策以及金融和产业政策若能促进多样化，对于促进自然资源开发的包容和可持续发展极其重要。¹⁰³ 因此必须审慎地作出自然资源采掘方面的决定，兼顾环境关注问题和子孙后代的权利，同时也要尊重全体人民的权利。

⁹⁷ 非洲进步专家小组“2013年非洲进步报告：采掘业的股权”，第63页。

⁹⁸ 见上文，以及A/HRC/18/35。

⁹⁹ 非洲进步专家小组“非洲进步报告”(见脚注97)，第60页。

¹⁰⁰ 见联合国非洲经济委员会和非洲联盟“矿产与非洲的发展”，2011年，第92页，以及同上第63页。

¹⁰¹ 见非洲进步专家小组“非洲进步报告”(见脚注97)，第64页。

¹⁰² 例如见Moore“税收如何对治理质量产生影响？”(见脚注63)第14页以及Deborah Brautigam, Odd-Helge Fjeldstad和Mick Moore(编辑)。“发展中国家的税收和增强国力：能力和认可”，2008年2月。

¹⁰³ Katja Hujo“矿产资源租金税和为社会政策融资：机会与挑战”(联合王国，帕尔格雷夫出版社，2012年5月)。

F. 加强国际援助和合作

74. 为了对这些问题采取有效和决断的行动，就必须开展协调的国际合作。国家负有不容开脱的义务，必须为确保逐步实现经济、社会和文化权利在国内筹集最大限度可用资源，但国家一级的行动如果没有全球改革的配合是难以充分发挥作用。毫无疑问，许多国家为解决不平等问题并推进实现经济、社会和文化权利作出了努力，实施累进税收制并打击非法资金流动，但它们的努力却屡屡受挫。

75. 由于全球化和跨界货物和资本流动的日益增加，使一个国家的作为或不作为对另一个国家增加公共收入能力产生影响的可能性大大增加，同时也增加了公司和个人逃税避税的途径和手段。¹⁰⁴ 非法的资金流动显然涉及至少两个国家。因此，一个国家的税收法和税制可能侵蚀其他国家的国家税基，并且妨碍累进税率的实施和实现重新分配的目标，并最终威胁权利的实现。因此各国当务之急是必须积极主动地在税收和财政政策方面开展合作。那些纵容或未能解决偷税漏税和非法资金流动的高收入国家尤其应承担起责任，对发展中国家税收和公共融资制度中的缺陷以及由此带来的贫困率、对享有人权造成了影响以及经济不平等承担一定责任。

76. 尽管某些国际条约作出规定，处理跨界资金流动的问题，但显然无法应对全球化的现代经营方式。由于各种不同税收制度相互作用中存在的差距以及在某些情况下由于双边税收条约的实施，对跨界活动的收入可能没有征任何税收或者税收很低。¹⁰⁵ 跨国公司能够在各国转移利润，包括将利润转到它们只有很少或根本没有商业经营存在的避税天堂，这样做是为了利用比在赚取利润所在国税率更低的税率来赢利。这些做法使发达国家和发展中国家流失了亿万潜在税收，这一现象也称为“税基腐蚀和利润转移”。¹⁰⁶

77. 非洲由于转移定价的做法每年流失的资金约达 380 亿美元，超过同期向该区域提供的官方发展援助的总额。¹⁰⁷ 由于缺乏有关“受益者”(即公司、信托基金和基金的最终股东)的信息，而且公司无需在每一个国家定期报告其收入和活动，因此使这一问题更加恶化。

78. 因此，当务之急是建立一个新的多边税收制度，以税收合作取代竞争。现有机制，如税收事务国际合作专家委员会等，可在得到更进一步的支持下发挥重要作用。现在已是根据人权原则为开展合作作出果断行动的时候了。

¹⁰⁴ 经合组织“有害税收竞争：新出现的全球性问题”，1998年，第13-14页；非洲进步专家小组，“非洲进步报告”(见脚注97)，第65页。

¹⁰⁵ 经合组织“解决税基腐蚀和利润转移问题行动计划”，2013年，第10页。

¹⁰⁶ 基督教援助协会“虚假的利润：打劫穷人让富人免税”，2009年。

¹⁰⁷ 非洲进步专家小组“非洲进步报告”(见脚注97)，第65页。

五. 建议

79. 各国应实现税收的全部潜力，将税收作为为履行人权义务和解决歧视和不平等问题创造收入的手段。在征收税收的整个周期内都必须遵循参与、透明度、问责制和非歧视等方面的人权原则。为此，各国应：

(a) 根据不歧视和平等的人权义务增加税收，进一步划拨更多的税收用于有利于享有人权的预算领域；

(b) 为加强国家税收管理机构投入财政资源并表明政治意愿，确保这些机构有技术和预算自主权，同时确保这些机构拥有一支专业化工作人员队伍；

(c) 增加对个人直接税收的依赖，在设计所有税收时要减少累退影响和性别歧视；

(d) 认真考虑收入税门槛，确保税收政策不使在贫困线以下或濒临贫困线的人陷入进一步的贫困；

(e) 定期并在广泛的公共参与下对 财政政策进行人权评价，包括分析财政政策的分配后果和不同收入阶层和处境不利群体所承担的税收负担；

(f) 对税收结构、税制和税收手段进行审查，查明明显和隐藏的性别偏见，确保不强化现有的性别不公平，包括税收对无报酬的照料工作所产生的影响；

(g) 确保人们有机会获得财政政策和政府收入的所有有关数据和信息，包括从企业部门获得这些数据和信息，同时，将这些信息的披露纳入知情权法律内；

(h) 增强所有民众了解财政政策的能力，建立包容机制，确保人们积极参与制定最适当的政策选择；

(i) 采取严格措施，解决偷税漏税问题，尤其是公司和高净值个人的偷税漏税问题；

(j) 对给予和监督税收减免措施实施全面透明的公共监测，利用广泛的公共参与，尤其是最受影响的个人的参与所得到的资讯进行对社会收益和遵守人权义务的定期评估；避免批准有可能不利于利用问责制来监测对人权产生的不断影响的定期免税期和税收稳定协定；

(k) 确保有方便途径就财政政策对人权产生的任何不利影响的责任进行追究并寻求补救，包括加强司法制度和国家人权机构，处理财政政策问题的能力；

(l) 确保为采掘业确立适当的税率和出口税，在对自然资源的开发利用中确保受影响社区和子孙后代的人权得到保护；

(m) 积极主动地披露采掘业合同、转让经营权和许可证协定的信息，以及有关信息，包括预计的税收和出口矿区土地使用费税率；

(n) 确保从金融部门征收的公共税收与该部门的赢利和产生的风险相称；实施金融交易税，并考虑将这些收入专门划拨用于促进实现人权；

(o) 作出规定，防止金融部门从事协助偷税漏税和利润转移的活动。

80. 在国际合作和域外影响方面，各国应避免采取任何行动，妨碍另一个国家根据其人权义务承诺征收税收，并开展合作，为促使各国履行人权义务建立一个有利的国际环境。

81. 为了这些目标，各国应：

(a) 在税收事务方面积极开展国际合作，为建立一个解决偷税漏税问题的、透明的税收多边制度而努力；

(b) 颁布明确的立法和规制，确保在其领土上设立的公司 anywhere 开展的经营时都能尊重人权，包括在税收规划做法方面；

(c) 当有能力或接到要求时，提供资金和技术援助，加强较不发达国家的税收管理当局征收税收和参与有利于它们的国际协定的能力；

(d) 建立一个制度，在税收管理当局之间开展更为系统性和定期的信息交流，为最终制定多边、全球性的税收信息自动化交换奠定基础；

(e) 增强和参加保证发展中国家参与的税收合作论坛；尤其是为税收事务国际合作专家委员会提供更多的资源，支持该委员会升级到政府间地位，支持实施该委员会为在打击国际偷税漏税方面开展合作的税收公约和行动守则范本；

(f) 制定所有跨国公司的逐个国家的报告标准；在采掘业方面，实施逐个项目的披露标准，如多德-弗兰克华尔街改革和消费者保护法案的标准，以及相关的欧盟立法所载有披露标准，并对在这些证券市场挂牌的所有采掘业公司实施这些标准；

(g) 建立一个框架，让所有在国家公共登记处登记的公司全面披露受益方的情况；

(h) 2015 年后可持续发展框架内纳入一项使财政政策与人权义务相一致的承诺，包括以公平方式筹集充足的公共收入，划拨和使用这些收入为所有人实现人权，加强公众对财政政策的监督、透明度、参与和问责制，解决偷税漏税和非法资金流动问题。

82. 特别报告员建议，国际经济机构和财政机构，尤其是货币基金组织、欧洲联盟、世界银行、欧洲中央银行和欧洲重建和发展银行：

(a) 在财政政策领域，在作出规定和制定政策时考虑人权义务，尤其是应推进累进税而非累退税，确保为所有国家提供采取反周期财政政策的空间；

(b) 利用它们拥有的重要的技术能力，协助各政府根据人权义务扩大财政空间和重新分配的能力；

(c) 在制定政策优先事项、贷款条件或技术咨询意见时，确保不与东道国的人权义务的产生矛盾。