



人权理事会

第三十一届会议

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

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、社会和文化权利的影响问题独立专家关于非法资金流动、人权和《2030 年可持续发展议程》的最后研究报告

秘书处的说明

秘书处荣幸地向人权理事会转交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·波霍斯拉夫斯基根据理事会第 25/9 号和第 28/5 号决议提交的关于非法资金流动、人权和《2030 年可持续发展议程》的最后研究报告。最后研究报告补充了独立专家的中期研究报告(A/HRC/28/60)，较详细地论述了与税收有关的非法资金流动问题：高净值资产个人的逃税、进出口伪报的商业逃税以及跨国公司的避税。独立专家在最后研究报告中指出，遏制非法资金流动和税法滥用，不仅对享受人权，而且对实现可持续发展目标都十分必要。他最后向各国、国际组织和非国家行为者提出了一些结论与建议。



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、社会和文化权利的影响问题独立专家的最后研究报告

目录

	页次
一. 导言	3
二. 税法滥用：定义和估计数额	4
A. 逃税	4
B. 避税	6
三. 税法滥用、人权和可持续发展	7
A. 平等和不歧视	7
B. 经济不平等	8
C. 与可持续发展目标的关系	9
四. 人权义务与税法滥用	10
A. 可最大限度利用的资源	10
B. 国际援助和合作	11
C. 资金的使用	13
D. 非国家行为体的责任	13
五. 遏制非法资金流动的近期国际举措	14
六. 实现可持续发展目标	17
七. 结论和建议	17

一. 引言

1. 人权理事会在第 25/9 号决议中请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、社会和文化权利的影响问题独立专家开展进一步研究，分析在 2015 年后发展议程的背景下非法资金流动对享有人权的不利影响，向人权理事会第二十八届会议提交中期研究报告，向第三十一届会议提交最后研究报告。在独立专家提交中期研究报告(A/HRC/28/60)后，理事会在第 28/5 号决议中请独立专家参加第三次发展融资问题国际会议，并召开一次非法来源资金问题的专家会议，将会议成果纳入其最后研究报告。

2. 独立专家欢迎理事会请他分析非法资金流动对人权的影响问题。非法资金流动转移了大量资源，这些资源本来可以用于各种不仅对消除贫穷和可持续经济社会发展，而且对实现经济、社会、文化、公民和政治权利以及发展权都至关重要的活动。非法资金流动也造成债务不可持续的积累，因为政府在国内收入不足情况下必然对外举债。

3. 2015 年 5 月，独立专家在亚的斯亚贝巴向所有会员国提出了对第三次发展筹资问题国际会议成果文件草案的一些意见。他的意见主要是将成果文件与各国现有人权义务更紧密联系起来，特别关注非法资金流动与外债章节。¹

4. 遏制非法资金流动对实现人权和可持续发展十分重要。因此，独立专家欢迎通过第三次发展筹资问题国际会议最后文件——《亚的斯亚贝巴行动议程》(大会第 69/313 号决议，附件)和《2030 年可持续发展议程》(大会第 70/1 号决议)。这是第一次在两份重要国际文件中明确承认非法资金流动对可持续发展产生有害影响。虽然千年发展目标在这一问题上仍保持沉默，但各国现在已经在 2030 年议程(目标 16.4)中明确承诺到 2030 年大幅减少非法资金流动，加强追赃和被盗资产返还力度。这显然是一个了不起的进步。

5. 独立专家在中期研究报告中介绍了可列为非法资金流动的大量现象，包括：非法逃税；跨国公司避税；贿赂、腐败和相应的资产追讨；其他犯罪活动。这些活动在许多方面对人权有不利影响，估计大多数与涉税跨境交易有关。因此，遏制与税收有关的非法资金流动可能增加财政收入，扩大用于实现人权，包括社会、经济和文化权利的国内资源基础。最后研究报告补充了中期研究报告的内容，较详细地论述了与税收有关的非法资金流动：高净值个人的逃税、进出口伪报的商业逃税以及跨国公司的避税。报告还说明了各国根据国际法应承担的打击与税收有关非法资金流动的义务。

6. 根据对第三次发展筹资问题国际会议成果文件所提意见以及参加这次会议和两次协商会议的收获，独立专家对最后研究报告作了进一步充实。2015 年 10 月 29 日，他在纽约参加大会第七十届会议期间召集了非法资金流动、人权和 2015 年后发展议程专题小组讨论会。2015 年 10 月 30 日，在康涅狄格州纽黑文市参加了与耶

¹ 可查阅 www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/Paper3FFD22May2015.pdf。

鲁大学全球正义计划和全球金融诚信组织联合举办的讨论本研究报告的专家会议。磋商前分发的背景文件以及上述会议中收到的反馈意见，也对修改报告帮助不小。² 最后研究报告扩展了中期研究报告的某些内容，因此需要结合中期研究报告来阅读和理解最后研究报告。

二. 税法滥用：定义和估计数额

7. 非法资金流动有狭义或广义定义。狭义定义是指未记录的资金流动，涉及非法获得、转移或使用的资金，如犯罪和腐败等非法活动收益。即使资金来源是正当的，但向国外转移时违反国内法律，如税法，也会使资金变成非法。正当来源的资金被用于非法目的，如资助恐怖主义活动，也视为非法。在广义上，是指利用法律漏洞和其他人为安排，试图规避法律精神的非法资金流动，如跨国公司使用的避税方案。

8. 本研究采用广义的非法资金流动定义，论述非法逃税和在法律上颇有争议的避税。虽然国内法院经常认为恶意税收筹划和有害利润转移并不违法，因为难以找到足够证据证明涉及多个管辖地的高度复杂的税务优化活动是违反国家法律的，但是许多这类做法确实引起法律争议，成为遵守国家和国际法律的灰色地带。³

A. 逃税

9. 正如独立专家在中期报告中所说，银行高度保密的管辖地可以吸引各种非法资金。加上低税率，这些地方成为了理想的避税资金存放地点。许多重要的保密管辖地都有庞大的私人银行业，它们系统地协助高净值资产个人逃税。通过“空壳”公司和其他公司渠道，帐户变成了匿名帐户，资金可以免税或缴最低的税，而又没有办法知道帐户归属。必须指出的是，世界上许多最重要的保密管辖地是发达国家，它们协助个人逃税的作用历来被人们所忽视。⁴

10. 虽然不是所有境外财富都向国家税务机关隐瞒，但有相当数额是不如实申报的。由于完全保密，所以对藏匿在避税港的资金数额进行估计十分困难，而且必须间接进行。尽管估计数额相差很大，但这一数字无疑是巨大的。一份报告称，2013年底存放在避税港的资金有7.6万亿美元(占全球家庭金融资产的8%)——其中估计有80%未记录。⁵ 另一估计认为，2013年存放在境外的全球私人财富数额为8.9

² 见 Esther Shubert, “非法资金流动、税收与人权”, 背景文件, 2015年10月9日, 可查阅 www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/IllicitFinancialFlowsConsultation/BackgroundPaperFinal.pdf。

³ 见 David Quentin, “Risk-mining the public exchequer”, 可查阅 www.davidquentin.co.uk/Risk-Mining_The_Public_Exchequer.pdf。

⁴ 见税收正义网络银行保密指数, 可查阅 www.financialsecrecyindex.com/。

⁵ 见 G. Zucman, “跨越国界征税：跟踪个人财富和企业利润”, 《经济展望杂志》, 第28卷第4期第121-148页。

万亿美元。⁶ 还有一项估计认为,在 2010 年底,境外存放的未记录个人财富高达 21-32 万亿美元(约占全球金融财富 10-15%)。一项最新估计数额甚至更高:截至 2015 年为 24-36 万亿美元。⁷ 这些估计只是下限数字,因为只包括金融财富,不包括实物资产,如房地产、艺术品、珠宝和黄金等。

11. 一项共识是离岸私人财富数额还在增长。据估计,2008 年底至 2013 年底全球离岸财富增长了 28%,⁸ 2004 年至 2014 年末记录的离岸私人财富每年平均增长 16%。⁹ 这一趋势在发展中国家尤为强劲。

12. 发达国家和发展中国家都深受其害,而发展中国家受到的打击更大。据估计,在境外存放的来自发展中国家的财富相对数额大大高于来自发达国家的财富数额,许多非洲和拉丁美洲国家约为 20-30%。¹⁰ 另一研究提供了类似的数字:拉丁美洲为 26%,中东和非洲为 33%。¹¹ 此外,发展中国家人均纳税数额往往比发达国家小得多,这种情况进一步放大了这些损失对发展中国家的影响。根据联合国贸易和发展会议(贸发会议)的计算,发展中国家每年税收损失 660 亿至 840 亿美元,约占官方发展援助的三分之二。¹² 因税基侵蚀而失去的这些收入本来可协助各国政府,特别是发展中国家政府建立累进税制度。

13. 另一需要注意的重要事实是离岸财富的所有权极为不平等。据估计,85-90% 的财富属于不足 1,000 万人口——占世界人口 0.014%,至少三分之一属于世界最富有的 10 万个家庭,每个家庭身家至少 3,000 万美元。¹³ 另一研究发现,离岸资产数额在上升,而客户数量在下降,所以每个客户的平均财富数额在增加。¹⁴ 这意味着全球税收减少部分几乎全部进入了最富有者的腰包。结果是,为逃税将资金转移到国外,加重和延续了财富的不平等。

14. 一种常见的商业逃税方法是进出口伪报。也就是伪造贸易文件,如海关表格。逃税者通过低报出口和高报进口可以将资产转移出去,存入避税港的银行秘密账户和空壳公司。

15. 据全球金融诚信组织,进出口伪报是将资金非法转移出发展中国家的最常见方式。该组织估计,进出口伪报占 2004 年至 2013 年全部非法资金流出数额的 80% 以

⁶ 见波士顿咨询集团,“2014 年全球财富: 迎来一波上涨浪潮”(2014)。

⁷ 见 J. Henry,“重新审视离岸价格”,税收正义网(2012);“让我们对匿名财富征税!”,《全球税收公平杂志》,T. Pogge 和 K. Mehta 编辑(牛津大学出版社,牛津大学,即将出版)。

⁸ 见 Zucman,“跨越国界征税”(脚注 6)。

⁹ 见 Henry,“让我们对匿名财富征税!”(脚注 8)。

¹⁰ 见 Zucman,“跨越国界征税”(脚注 6)。

¹¹ 见波士顿咨询集团,“2013 年全球财富: 在复杂世界中维持势头”(2013)。

¹² 见《贸易和发展报告》,(联合国出版物,销售编号 E.14.II.D.4)第 175 页。

¹³ 见 Henry,“让我们对匿名财富征税!”(脚注 8)。

¹⁴ 见 Zucman,“跨越国界征税”(脚注 6)。

上——平均每年 6,550 亿美元，这一期间几乎翻了一番。¹⁵ 该组织的分析表明，过去 10 年中有 7 年发展中国家的非法资金流出数额——绝大部分是通过进出口伪报流出的——高于流入贫穷国家的官方发展援助和外国直接投资总额。¹⁶

16. 重要的是这些估计还被认为是保守的，因为只涉及进出口伪报中的一种，即所谓的“重开发票”。货物出口时使用一张发票，然后将发票送到另一管辖区，即避税港，在那里改变价格，最后将修改过的发票送到进口国进行通关和付款。还不算服务和无形资产——约占世界贸易的 20%——的进出口伪报，也没考虑“同一张发票上的造假”，即出口商和进口商双方同意在同一张发票上虚报。全球金融诚信组织的研究发现，2002 年至 2006 年“重开发票”给发展中国家带来的税收损失每年约 980 亿至 1,060 亿美元。¹⁷

B. 避税

17. 逃税是公开违反国家税法行为，因此是非法的。一些企业使用非常复杂方法进行避税，让税务机关很难找到足够证据证明它们违反国家法律法规。这些做法的整体效果是减少了许多国家的企业税基，而国家政策是不打算这样做的。此外，避税是跨国公司妨害社会的行径，拒绝承担“公平的税负份额”。

18. 企业常用的避税方法是“利润转移”。跨国公司利用不同管辖区的税率差别，将应税收入和资产从经济活动所在的来源国转移到避税港的联带公司，有时这些公司甚至没有真正的工作人员或商业活动。

19. 与逃税一样，避税也造成发达国家和发展中国家的税收损失。贸发会议估计，发展中国家每年损失税收约 1,000 亿美元，占利润不转移情况下企业应缴所得税的三分之一。发展资源泄漏总额，包括失去再投资机会造成的收入损失，加上税收损失，估计每年有 2,500 亿至 3,000 亿美元。这些估计很可能是下限数字，因为不涵盖所有形式的企业避税。¹⁸ 国际货币基金最近一项研究表明，发展中国家长期收入损失每年约为 2,000 亿美元(占国内生产总值 1.7%)，经济合作与发展组织国家每年约为 5,000 亿美元(占国内生产总值 0.6%)。¹⁹ 以美利坚合众国为例，一份报告估计，美国公司利润转移造成的税收损失每年约为 1,000 亿美元；另一计算认为，过去 15 年来美国公司的有效税率下降 30-20%，其中三分之二是利润转移造成的。²⁰

¹⁵ 见 D. Kar 和 J. Spanjers, “发展中国家的非法资金外流：2004-2013 年”，全球金融诚信组织，第 1 和 10 页(2015)。

¹⁶ 同上。

¹⁷ 见 A. Hollingshead, “进出口伪报中隐含的税收损失”，全球金融诚信组织，第 1 页(2010)。

¹⁸ 见 A. Cobham, “贸发会议关于发展中国家企业所得税的研究”，*Unaccounted.org* (2015)。

¹⁹ E. Crivelli、R.De Mooij 和 M. Keen, “税基侵蚀、利润转移与发展中国家”，国际货币基金组织工作文件，No. WP/15/118, 第 19-20 页(2015)。

²⁰ 见 J. Gravelle, “避税港：国际逃税和避税”，国会研究所(2015)；Zucman, “跨越国界征税”(脚注 6)。

这些损失由美国政府和其他国家政府共同承担，而利益则转入各公司股东名下。由于股权非常集中，利益也就非常集中。其他发达国家也发现了类似趋势。

20. 公司避税除了使国家税款流失外，还引起其他问题。如前所述，公司避税使利益进入少数人腰包，造成不平等的世代延续，而收入损失则需要其他人口来弥补。此外，在发展中国家，跨国公司避税削弱了国内企业的竞争力，因为国内企业与跨国公司相比一般无法利用跨境避税交易，以尽量减少自己税负。²¹ 避税也增加了税收征管成本，是一种浪费。²² 此外，避税方法越复杂，就越需要努力进行能力建设，以加强税务征管。事实表明，加强能力建设对协助打击避税在短期内是重要的，但根本之策是改变规则本身。

三. 税法滥用、人权和可持续发展

21. 独立专家在中期报告中指出，非法资金流动与人权之间存在各种联系。许多联系与税法滥用直接相关。首先，税法滥用剥夺了政府资源，使它无法利用这些资源逐步实现人权，包括经济、社会和文化权利，如健康权、受教育权、社会保障权、水权和卫生设施权，以及公民权利和政治权利，包括诉诸司法、参加自由和公正选举、言论自由和人身安全。税法滥用还可能破坏法治，如对大规模逃税行为不加处罚，是破坏法治的表现。此外，需要按照国际人权法和《联合国反腐败公约》，对揭露税法滥用的举报人、媒体和人权捍卫者给予切实保护。人权和正当程序保障，对于保护个人免受不当指控、不当免职、刑事定罪、冻结或没收资产或任意剥夺财产或拘留等待遇，也不可或缺(见 A/HRC/28/60,第 22 页)。

22. 还需要强调，税法滥用与国际人权法所载平等和不歧视原则、经济不平等和可持续发展问题也有联系。

A. 平等和不歧视

23. 平等和不歧视原则见于所有核心国际人权文书，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》、《消除一切形式种族歧视国际公约》和《消除对妇女一切形式歧视公约》。根据《经济、社会、文化权利国际公约》第二条，每个缔约国必须保障其管辖下的所有个人不受歧视地享有《公约》所载权利。经济、社会和文化权利委员会在第 20 号一般性意见(E/C.12/GC/20)中指出，“不歧视和平等是国际人权法的基本组成部分，对行使和享有经济、社会和文化权利至关重要”；“不歧视和平等的原则贯穿于《公约》始终”。

²¹ 见 ActionAid, “避税港如何掠夺穷人”，第 6 页(2013)。

²² 见国际公司税改革独立委员会声明，第 9 页，可查阅 www.icriict.org/declaration/。

24. 企业和高净值资产个人的滥用税法行为,迫使各国政府必须从其他渠道征集税款,包括实行累退税率。这样做增加了贫困人口的税负(见 A/HRC/26/28,第 60 段)。也对人权产生重要影响,因为累退税结构限制了社会方案的重新分配效应,本应受益的群体最终自己为这些社会方案买单。需要累退税来弥补收入缺口,又妨碍实现最弱势群体的经济和社会权利。

25. 这种情况也对两性平等产生影响。当低收入家庭面对日益恶化的公共服务时,许多妇女和女孩被迫承担更多的无薪家务。此外,税收制度本身并非性别中立,累退税率,如消费税,对妇女的影响更大(见 A/HRC/26/28,第 46 段)。在这两种情况下,累退税率及其后果可能损害妇女享有实质上平等的机会。

26. 最后,大量税法滥用行为破坏了平等和不歧视原则,因为逃税者最终比同等或更弱支付能力的人更少纳税(见 A/HRC/28/60 第 26 段和 A/HRC/26/28 第 60 段)。

B. 经济不平等

27. 此外,税法滥用延续和加剧极端的经济不平等,更有利于富人而损害穷人。虽然人权法没有具体要求收入和财富分配必须完全平等,但认为一个社会的资源分配必须保证所有人平等享有基本权利和不受歧视。²³ 当经济上的不平等导致此种歧视性后果时,就变成了人权问题。

28. 目前全球不平等处于极高水平。据联合国开发计划署,世界 8%最富有人口的收入占世界总收入的一半,而剩下的另一半由其余 92%来分配。²⁴ 牛津饥荒救济委员会(乐施会)指出,2014 年,世界 1%最富有人口占有 48%的全球财富——2010 年为 44%,剩下的 52%由其余 99%人口来分摊。乐施会预测,到 2016 年,全球一半财富将集中在最富有的 80 个人中间。过去二十年,发展中国家的收入不平等增长了 9%,发达国家增长了 11%。²⁵ 独立专家赞同极端贫困与人权问题特别报告员菲利普·奥尔斯顿(Philip Alston)最近对极端不平等的强烈谴责,称其为“人类的羞耻”²⁶。

29. 极端经济不平等可能损害人权。例如,收入不平等使数以百万计的人们无法平等享受社会和经济权利,例如获得适当住房、食物、医疗保健和卫生设施。如果不通过各种政策,如社会福利和保护政策来保护这些权利,解决不平等问题,就将切切实实地损害人权。据开发计划署的计算,2012 年,不平等使人类发展指数损失了 23 个百分点。由此也造成“负反馈”效应:税基侵蚀导致社会服务下降和不平等待遇,从而动摇人们对政府的信任和造成纳税人士气低落,反过来又进一步侵蚀税基。

²³ R.Balakrishnan、J.Heintz 和 D.Elson,“不平等与人权有何关系?”,政治经济研究所,工作文件系列第 392 号(2015);另见独立专家年度报告(A/HRC/31/60)。

²⁴ 见开发计划署,“人类的鸿沟:直面发展中国家的不平等”,xi 页(纽约,2013 年)。

²⁵ 见“财富:拥有全部,还想要更多”,乐施公简报,第 2、3 和 7 页(2015)。

²⁶ 见极端贫困与人权问题特别报告员报告(A/HRC/29/31)和 2015 年 6 月 22 日在人权理事会的口头发言,可查阅 www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=16131&LangID=E。

也威胁政治参与权利，因为富人的特大政治影响力会破坏民主进程。此外，巨大财富差异也影响个人对自己和对他人的看法，不利于公民在政治和公共生活中的平等参与。²⁷

30. 独立专家欢迎极端贫困问题特别报告员呼吁人权理事会明确承认，不违背尊重人权原则的不平等水平是有限度的，国家必须郑重承诺减少极端不平等。²⁸

C. 与可持续发展目标的关系

31. 遏制税法滥用和非法资金流动，不仅对享受人权，也对实现可持续发展十分重要。如果在可持续发展目标关于减少非法资金流动的目标 16.4 上取得进展，可对实现《2030 年可持续发展议程》的各种其他目标和享受人权作出重大贡献。

32. 虽然国家承担的约束性人权义务不限于实现可持续发展目标，但《2030 年可持续发展议程》所依据的是《世界人权宣言》和两项国际人权条约。²⁹ 在某些方面，2030 年议程与国家逐步实现各项经济、社会和文化权利的义务相契合。例如，承诺消除贫困(目标 1)，消除饥饿、实现粮食安全和改善营养状况(目标 2)，确保健康的生活方式(目标 3)，提供包容和优质的教育(目标 4)，为所有人提供水和卫生设施(目标 6)，促进充分的生产性就业和人人获得体面工作(目标 8)，都有助于实现《经济、社会、文化权利国际公约》和其他人权条约载述的各项权利。如上所述，遏制非法资金流动也可减少国家内部和国家之间的不平等(目标 10)，为消除实质性歧视作出贡献。因此，遏制非法资金流动不仅本身就是一项目标，也是 2030 年议程许多其他目标取得进展的重要手段。

33. 全球金融诚信组织最新研究报告，将世界上最贫穷经济体非法流出的资金数额与许多发展指标，包括国内生产总值、官方发展援助和外国直接投资、卫生和教育的公共支出以及税收总额进行了比较。结果发现非法资金流动与较低发展水平存在较强关联。例如，全球金融诚信组织估计，2008 年至 2012 年，31 个发展中国家的非法外流资金数额超过了公共卫生支出，35 个超过了公共教育支出，12 个估计超过了税收总额。最后，20 个超过了官方发展援助和外国直接投资总额。³⁰ 这些数字表明，实现可持续发展目标，将是针对非法资金流动的一场艰苦斗争。

34. 全球金融诚信组织的研究还发现，非法资金流动与按人类发展指数衡量的较低人的发展水平相关联，也与较高的贫困和经济不平等水平相关联。³¹

²⁷ 见开发计划署，“人类的鸿沟”，xi 页、1 和 5-6 页(脚注 26)。

²⁸ 见极端贫困与人权问题特别报告员的口头发言(脚注 27)。

²⁹ 见大会第 70/1 号决议，第 10 段。

³⁰ 见 J. Spanjers 和 H.Foss，“非法资金流动与发展指数：2008-2012 年”，全球金融诚信组织，第 30-33 页(2015)。

³¹ 同上，第 18-22 页。

35. 非法资金流动也对实现可持续发展目标 17.4(债务可持续性)构成严重挑战。面对收入减少,一些政府必须对外举债,从而加剧债务危机的形成。因此,减少非法资金流动,可视为应对不可持续债务问题的重要一环。然而,债务危机又可能加剧非法资金外流,因为高额偿债付息资金将减少可用于其他目的的公共资源,包括打击非法资金流动的资源。所以,在目标 17.4 上取得进展,可能对实现目标 16.4(非法资金流动)产生积极影响。

36. 最后,非法资金流动,特别是与税收有关的非法资金流动的最直接后果之一是税收流失,这显然违背可持续发展目标 17.1——加强国内资源的调动,包括通过发展中国家的能力建设来达到这一目的。为了切实加强国内资源的调动,不仅需要建设能力,帮助发展中国家应对税法滥用问题,还需要解决这一问题的根本性和系统性原因,采取政策和法规首先使之成为可能。这里不妨回顾,增加税收本身不是目的,而是发展和实现人权的手段。政府尽管在遏制非法资金流动时面对困难,但仍然需要确保税收制度是累进的,不会扩大不平等。

四. 人权义务与税法滥用

37. 如前外债问题独立专家西法斯·卢米纳(Cephas Lumina)和前极端贫穷问题特别报告员玛格达莱娜·塞普尔韦达·卡尔莫纳(Magdalena Sepulveda Carmona)所说,国际人权文书规定的某些法律义务应成为解决税法滥用问题的指导原则。³²

A. 可最大限度利用的资源

38. 根据《经济、社会、文化权利国际公约》第二条第 1 款,每一缔约国家“承担尽最大能力个别采取步骤或经由国际援助和合作,特别是经济和技术方面的援助和合作,采取步骤,以使用一切适当方法,尤其包括用立法方法,逐渐达到...所承认的权利的充分实现”。

39. 上述义务之一是需要获得和投入可最大限度利用的资源,以逐步实现人权。这不仅意味着各国政府必须有效利用现有资源,必要时还应该以公平和非累退方式增加收入。³³ 正如经济、社会和文化权利委员会所指出的,每个缔约国均有直接义务至少满足最基本水平的经济、社会和文化权利,必须证明已尽一切努力利用它所掌握的一切资源,优先履行这些最低限度义务。³⁴ 换句话说,各国政府如果没有首先寻求任何其他增加收入方式而采取财政紧缩措施,而且这些措施是累退性的,造成歧视性后果或剥夺享有最基本水平权利的机会,则可能没有按照《公约》行事。极端贫困问题特别报告员指出,这其中也包括通过税收或打击逃税和其他非法资金流动筹集资源(见 A/HRC/26/28, 第 27 段)。

³² 见 A/HRC/22/42、A/HRC/25/52 和 A/HRC/26/28。

³³ 见 R. Balakrishnan 和他人,“可最大限度利用的资源与人权”,妇女全球领导力中心(罗格斯大学,新不伦瑞克,新泽西州,2011 年)。

³⁴ 见经济、社会和文化权利委员会关于缔约国义务性质的一般性意见,第 10 段;经济、社会和文化权利委员会的声明(E/C.12/2007/1)。

B. 国际援助和合作

40. 国家提供国际援助和合作的义务载于《经济、社会、文化权利国际公约》第二条第1款。³⁵ 根据经济、社会和文化权利委员会，“最大限度地调动可用资源”是指一个国家的现有资源和可通过国际合作和援助从国际社会筹集的资源。³⁶ 国家尽一切努力满足经济、社会和文化权利的义务，也包括积极寻求国际合作和援助的义务。³⁷

41. 如极端贫困问题特别报告员所说，各国有义务“根据各自的能力、资源和影响力提供与之相称的国际援助和合作。……认识到一些有能力提供援助的国家不提供援助，有些国家便无法全面实现经济、社会和文化权利”。³⁸

42. 《公约》特别提到了经济和技术援助与合作，而国际援助也包括其他措施，如提供其他国家个人的信息或与这些国家合作追查被盗公款。³⁹ 这一解释容易加以扩展，适用于协助打击逃税。事实上，税务信息交换——国际税务合作的关键措施——已成为新的全球标准，在整个可持续发展目标制定进程，包括最近的《亚的斯亚贝巴行动议程》谈判中都反复强调了这些标准。

43. 在我们这个全球化世界里，一个国家实行的政策可能对其他国家产生影响。这其中就包括税收政策，税收政策可能在国外损害人权的享受。国际法要求各国避免任何可能在自己领土之外损害人权享受的行为。⁴⁰ 尊重人权的义务要求各国不干预或不故意破坏其他国家实现社会、经济和文化权利的努力。《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》重申了《公约》和国际法原则，指出所有国家“有义务避免任何在其领土以外剥夺或损害经济、社会和文化权利行使和享受的行为”(原则 20); 和“必须避免任何……损害另一国或国际组织履行该国或该国际组织经济、社会和文化权利义务的能力的行为”(原则 21)。

44. 按照这一推理，国际律师协会发表了关于税法滥用、贫困和人权问题的报告。报告指出，国家行动如果“鼓励或协助税法滥用或故意阻挠其他国家打击此类行为，可能违反国际人权义务，特别是关于经济、社会和文化权利的义务”。⁴¹ 独立专家的中期研究报告以及前外债问题独立专家和前极端贫困问题特别报告员都赞同这一观点。⁴²

³⁵ 见《联合国宪章》第五十五和第五十六条、《儿童权利公约》第四条和《残疾人权利公约》第三十二条。

³⁶ 见 E/C.12/2007/1, 第 5 段。

³⁷ 见 A/HRC/26/28, 第 26 段。

³⁸ 同上, 第 29-32 段。

³⁹ O. De Schutter 和他人, “《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》的评注”, 《人权季刊》第 34 期第 1157 页(2012)。

⁴⁰ 参见《联合国宪章》第五十五条和第五十六条和“国家对国际不法行为的责任条款草案(A/56/10)。

⁴¹ 见 S. Cohen 和他人, “税法滥用、贫困与人权”, 国际律师协会, 第 2 页(伦敦, 2013)。

⁴² 见 A/HRC/28/60, 第 24 段; A/HRC/25/52, 第 25 段; A/HRC/26/28, 第 30-32 段、第 61-62 段和第 74-77 段。

45. 税法滥用减少政府财政收入，严重削弱了许多国家，特别是世界上最贫穷国家实现经济、社会和文化权利的能力。贫穷国家人均国内生产总值低于发达国家，税基自然小得多，政府财政收入占国内生产总值的比重也小得多。⁴³ 所以，许多国家依赖外部援助。根据开发计划署的报告，2009 年最不发达国家约收到 24.1% 的官方发展援助，而同期作为一个群体每个美元的官方发展援助有 60 美分非法流出。有些国家非法资金流出数额是所接受的官方发展援助的数倍。报告还发现，非法资金流出数额平均占最不发达国家国内生产总值的 4.8%，在已十分脆弱的经济体是一个很大比例。⁴⁴

46. 全球金融诚信组织一项最新研究证实，非法资金流动对最贫穷发展中国家，包括最不发达国家和重债务国有着特别大的影响。该组织发现，在研究所涉及的 82 个发展中国家，有 20% 国家非法资金流出数额高于官方发展援助和外国直接投资总额；将近 25% 国家占国内生产总值的 10% 或更高；40% 国家占贸易总额的 10% 或更高。这项研究还表明，大量非法资金流出与贫困差距(生活在贫困线以下人口)之间存在密切联系，大量非法资金流出与一国的人类发展指数排名呈反向关系。⁴⁵

47. 除了政府财政收入损失外，税法滥用还削弱政府的行政能力，使它难以将已有的很少资源挪作他用。非洲非法资金外流问题高级别小组表示，对许多非洲国家政府而言，很难找到所需资源来解决税法滥用问题，即使从长远来看是值得的，因为政府的财政紧张，疲于应对其他优先事项。⁴⁶

48. 还需要指出的是，税法滥用从人权角度已成为问题，不仅失去了用以实现社会经济权利的资源，而且还对治理和政治体制造成影响。精英们高调的滥用税法行为，可能导致纳税人士气低下，进而普遍不守法。也破坏了政府和法治的合法性，非法资金和财富集中在少数精英手中可能助长“监管俘获”现象，损害公众参与政治进程的热情。

49. 一些批评者认为，法律允许离岸存放私人财富是管辖区自决权和主权的一部分。独立专家赞同挪威政府设立的调查发展中国家资本外逃问题委员会的观点，即国家没有无限自由不惜任何代价地追求自身私利；事实上，对国家主权的主要制约是其国内政策不应损害另一国家主权。“完全或主要对其他国家有影响的法律，如保密管辖区的常见金融法规，不是行使主权，而是对别国主权的侵犯”。⁴⁷

⁴³ 见 T. Pogge, “非法资金外流对发展中国家实现人权的拖累”，载于“非法资金流动：发展中国家面临的最具破坏性的经济条件”，全球金融诚信组织，第 15-16 页(2015)。

⁴⁴ 见“最不发达国家的非法资金外流：1990-2008 年”，开发计划署，第 3 和 16 页(纽约，2011)。

⁴⁵ 见 Spanjers 和 Foss, “非法资金外流”，vii-ix 页(脚注 31)。

⁴⁶ 见“非法资金流动”，非洲非法资金外流问题高级别小组，第 59 页，可查阅 www.uneca.org/sites/default/files/PublicationFiles/iff_main_report_26feb_en.pdf。

⁴⁷ 见穷国资本外逃问题委员会，“避税港与发展”，第 145 页(挪威政府，奥斯陆，2009 年)。

C. 资金的使用

50. 需要强调的是，遏制税法滥用一定会增加政府的财税空间，但增加的税收在使用上必须充分遵守国际人权义务。虽然人权法赋予国家很大的实施自己经济政策的斟酌决定权，但也有某些限制。例如，国家必须确保所有人至少享有最基本水平的社会、经济和文化权利。此外，它们必须投入可最大限度利用的资源，逐步实现社会、经济和文化权利。此外，需要以非歧视性方式来实现所有权利。因此，经济和社会领域的人权义务要求国家对公共支出作出轻重缓急安排，包括利用公共资源确保边缘化群体不受歧视地享有《经济、社会、文化权利国际公约》和其他人权条约所载的权利。

51. 这一道理不仅仅限于额外税收的使用。即使在非法资金外流可能制约各国实现经济、社会和文化权利时，按现有公共收入作出的预算拨款也不能违反上述原则。

52. 独立专家认为，尊重并遵守透明、问责和参与的人权原则，是确保审慎使用公帑的关键因素。

D. 非国家行为体的责任

53. 独立专家在中期报告中指出，税法滥用，或广义的非法资金流动，不只是国家关切的人权问题。虽然国家负有首要责任尊重、保护和实现人权，但《工商企业与人权指导原则》原则 13(a)要求企业“避免通过自身活动造成或促成不利影响，并在产生这种影响时予以消除”。⁴⁸

54. 最后研究报告说过许多跨国公司使用相当于税法滥用的恶意税收筹划战略。在发生逃税情况下，金融机构是重要参与者——包括一些世界上最大和最知名银行。一位作者发现，1998年至2014年，单个金融机构因各种违法行为而收到特定宣布的处罚和评估的案件有845起，其中最普遍的是帮助富有客户和公司进行税务欺诈。此外，大部分违法行为是少数银行所为：在14种最严重违法行为中，最大22家银行被处罚了655次，前10家违法银行占这些案件的一半以上。⁴⁹

55. 据这份研究报告的计算，这些银行因协助逃税共支付了110亿美元罚款。然而，这些罚款以及其他金融犯罪的罚款，只占其总资产的一小部分。此外，在所审查的案件中，只有一起案件(逃税案)一家大银行对公司所犯罪行为表示认罪。即便如此，有问题的银行也没有被吊销执照；事实上，认罪协议的安排就是为了不发生这种情况。目前银行高管对公司的金融犯罪不承担任何责任，让人有有罪不罚的感觉。

⁴⁸ 见联合国人权事务高级专员办事处，《工商企业与人权指导原则》(纽约和日内瓦，2011年)。

⁴⁹ 见 Henry，“让我们对匿名财富征税！”(脚注 8)。

56. 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。

57. 虽然企业负有人权责任，必须遵守国内法，但国家有义务确保在其境内经营的企业不侵犯人权。《工商企业与人权指导原则》规定，国家 (a) 应在境内和/或管辖范围内防止第三方，包括工商企业侵犯人权；这就要求采取适当步骤，通过有效政策、法律、条例和裁定，防止、调查、惩治和补救此类侵权行为；(b) 应明确说明它期待设在其境内和/或管辖范围内的所有工商企业在整个经营中尊重人权。《马斯特里赫特原则》原则 24 和 27 也阐述了类似义务。

58. 这些要求也可用于解决金融机构协助逃税和跨国公司避税问题。各国政府必须要求这些组织停止参与这些活动，因为这些活动不利于充分实现人权。对企业逃税避税进行制裁和处罚，可以成为遵守人权义务的一部分。此外，工商企业与人权国家行动计划也应考虑公司逃税避税的人权影响。

五. 遏制非法资金流动的近期国际举措

59. 独立专家在中期报告中审查了遏制非法资金流动的一些国际举措。独立专家希望在此提请注意最近的一些事态发展，并对中期报告中的信息予以补充。

非洲非法资金外流问题高级别小组

60. 非洲联盟和非洲经济委员会 2012 年 2 月设立了非洲非法资金外流问题高级别小组，以应对非洲非法资金外流问题造成的损害。该小组在六个非洲国家进行了磋商、实地访问和考察，为研究报告搜集材料，并于 2015 年 2 月 1 日在亚的斯亚贝巴发表了这份研究报告。高级别小组在报告中指出，非法流出的资金是非洲大陆可以利用的潜在国内资源来源。这部分资金如果发挥作用，可对发展产生积极影响，进而减少对援助的依赖并改善治理。报告最后向非洲国家和其他援助伙伴提出了一系列政策建议。

亚的斯亚贝巴行动议程

61. 第三次发展筹资问题国际会议于 2015 年 7 月 13 日至 16 日在亚的斯亚贝巴举行，会议最后一天通过了《亚的斯亚贝巴行动议程》。行动议程指出，遏制非法资金流动的措施对实现可持续发展不可或缺(第 18 段)，国内公共资源问题的讨论重点是打击逃税避税。各国在《亚的斯亚贝巴行动议程》第 23 段作出以下郑重承诺：

我们将加倍努力，通过加强国家管理和国际合作打击逃税和腐败，在 2030 年以前大幅减少非法资金流量，以期最终消除非法资金流动。我们还将减少避

税机会，并考虑在所有税收条约中列入反滥用条款。我们将力求确保公司和政府之间所有金融交易对相关税务当局保持透明，以加强来源国和目的地的披露做法和透明度。我们将确保所有公司，包括跨国公司，都按照国家国际法律和政策，向其从事经济活动和创造价值所在的国家政府纳税。

62. 此外，各国在《亚的斯亚贝巴行动议程》第 25 段承诺，将努力消除吸引被盗资产向国外转移和助长非法资金流动的安全庇护所，加强各级监管框架，以进一步提高金融机构和企业部门以及公共行政部门的透明度和问责制。

63. 独立专家对《亚的斯亚贝巴行动议程》的许多规定表示欢迎，包括明确要求尊重人权和特别关注逃税避税等税法滥用问题。然而，独立专家在会议筹备过程中提出的一些关切并没有反映在最后成果文件中。例如，他担心“大幅减少”和“最终消除”非法资金流动的承诺有些模糊，因此建议列入可衡量并有具体时限的目标。⁵⁰ 他还认为，要全面解决税法滥用造成的人权关切，需要更明确提及整治保密管辖地，加强银行监管，确保金融服务供应商克尽职守。然而，最后文本依然不够强硬，因为何为“避税港”以及国家和金融机构应通过哪些行动减少逃税避税激励，目前还不明确。同样，如何加强监管框架，以加强金融机构的透明度和问责制，也不清楚。⁵¹ 为确保在遏制税法滥用方面取得进展，必须提出具体建议。

无国界税务稽查员

64. 第三次发展筹资问题国际会议期间发起了“无国界税务稽查员”倡议。这是经合组织/开发计划署的联合行动，旨在帮助发展中国家加强税务审计能力，从而增加国内税收。这一方案将推动税务审计知识和技能的交流，将税务审计专家与当地审计官员直接匹配，共同研究最新国际审计问题，交流一般审计实践。该方案在亚的斯亚贝巴受到了企业和民间社会利益攸关者，以及经合组织和发展中国家的欢迎。⁵² 虽然向发展中国家提供技术援助是值得欢迎和必要的，但也要注意避免利益冲突。例如，有人担心，提供咨询意见的一些税务专家以前曾协助跨国公司谈判预约定价协议或以其他方式协助这些公司避税。

2030 年可持续发展议程

65. 在 2015 年 9 月 25 日至 27 日在纽约举行的通过 2015 年后发展议程的联合国首脑会议上，会员国通过了 17 项可持续发展目标，包括与非法资金流动特别相关的两项目标。目标 16.4 要求各国到 2030 年“大幅度减少非法资金和武器流动，加强追赃和被盗资产返还力度，打击一切形式的有组织犯罪”。在目标 17.1 之下，各国

⁵⁰ 见独立专家 2015 年 5 月 26 日发表的意见：可查阅 www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/Paper3FFD22May2015.pdf。

⁵¹ 见 J.P. Bohoslavsky, “为什么亚的斯债务计划令人失望？”，《走向亚的斯和以后：为社会发展提供资金》，联合国社会发展研究所(2015)。

⁵² 见 www.undp.org/content/undp/en/home/presscenter/pressreleases/2015/07/13/tax-inspectors-without-borders-oecd 和 undp-to-work-with-developing-countries-to-make-tax-audits-more-effective.html。

同意加强筹集国内资源，包括向发展中国家提供国际支持，提高国内课税和征缴其他收入的能力。通过 2015 年后发展议程的联合国首脑会议最后文件(大会第 70/1, 附件)还提到，全面执行《亚的斯亚贝巴行动议程》对实现可持续发展目标和指标至关重要。

66. 千年发展目标，包括目标 8——全球合作促进发展，涵盖外债、贸易和发展合作，没有列入打击非法资金流动和支持增加国内税收的类似承诺。因此，独立专家欢迎将非法资金流动的目标列入可持续发展目标。

经济合作与发展组织税务信息自动交换、税基侵蚀和利润转移项目

67. 为了应对公众对逃税和企业避税的谴责，八国集团国家 2013 年 6 月在第三十九届峰会上作出承诺，推出世界各地税务机关自动信息交流计划，以打击逃税祸害；改变允许企业为避税跨境转移利润的规则；协助发展中国家获得征收税款的信息和能力；实行采掘公司逐国公开申报做法；解决利用空壳公司方便非法资金流动的问题。⁵³

68. 2014 年 7 月，经合组织和二十国集团公布了新的税务信息自动交换国际标准，规定应向帐户持有人居住国税务机关交换非居民的金融账户信息。截至 2015 年 10 月 30 日，已有 96 个国家承诺在 2018 年年底前实施这一税务信息自动交换标准。⁵⁴

69. 八国集团和二十国集团财政部长责成经合组织制定“解决税基侵蚀和利润转移问题行动计划”，该行动计划于 2013 年 7 月公布，包含 15 项具体行动，以解决一系列有关税收透明度、问责制和信息交流的问题。2015 年 10 月 8 日在利马举行的二十国集团财长会议批准了最终一揽子改革方案，随后提交 2015 年 11 月 15 日和 16 日在土耳其安塔利亚举行的二十国集团领导人峰会。与会领导人要求经合组织在 2016 年底前制定一个税基侵蚀和利润转移项目实施情况监督框架，并鼓励所有国家和管辖区，包括发展中国家，参与这一项目。虽然这一项目将跨国公司逐国申报列为行动重点，但规定税务信息只提供给公司母国税务机关，而不是公布于众。其他国家可以通过正式条约请求获得这些信息，但发展中国家税务机关较难获得这些信息，公众监督也就无从谈起。

国际公司税改革独立委员会

70. 国际公司税改革独立委员会是世界各地领导人组成的一个团体，旨在推动国际公司税制度改革。委员会于 2015 年 3 月 18 和 19 在纽约举行了会议，2015 年 6 月在意大利特兰托发表宣言⁵⁵。宣言的序言指出：

⁵³ 见 www.gov.uk/government/publications/g8-action-plan-principles-to-prevent-the-misuse-of-companies-and-legal-arrangements/g8-action-plan-principles-to-prevent-the-misuse-of-companies-and-legal-arrangements。

⁵⁴ 见 www.oecd.org/newsroom/global-forum-on-tax-transparency-pushes-forward-international-co-operation-against-tax-evasion.htm。

⁵⁵ 可查阅 www.icriict.org/declaration/。

我们坚信，我们的对跨国公司全球利润征税的制度已经崩溃，国际公司税的规则和制度必须改革。为此，我们组织了国际公司税改革独立委员会。作为一个委员会，我们认为，改革现行制度的建议显然不够，促进国际税务合作机制也不健全。

宣言提出了六个不同领域的 34 项改革建议，以“确保建立一个全面适用的国际税收制度”。一项主要建议是对在不同管辖区设有子公司并跨境经营的跨国公司当作单一公司征税。

六. 实现可持续发展目标

71. 独立专家认为，执行可持续发展目标中关于非法资金流动的目标将是一个挑战。首先，这一目标只是《2030 年可持续发展议程》中 169 项目标中的一项。第二，涉及众多有不同有时甚至相互冲突利益的行为体。涉及的行为体越多，执行的责任越分散，除非清楚地说明谁应该做什么和什么时候做。

72. 这就提出了对执行可持续发展目标问责和监督的问题。迄今为止，主要是依赖于国家履行自己承诺。如果不能指明特定行动的责任，也没有舆论压力要求采取行动，那么履行承诺的可能性不大。因此，需要有一个严格和独立的监督机制。

73. 在这种情况下，必须通过适当指标跟踪减少非法资金流动的进展。联合国可持续发展目标的指标机构间专家组目前正在制定这类指标，但是，截至 2015 年 12 月，尚未就如何衡量减少非法资金流动的进展达到共识，因为这需要在可持续发展目标框架内找到一个估算非法资金流动的共同方法。为了进行问责，不仅需要跟踪和衡量非法资金流动数额，还需要跟踪和衡量原籍国和目的地国采取政策措施，减少非法资金流动的努力情况。

74. 最后，还必须建立强有力的独立机制，确保国家和联合国机构以及学术专家和民间社会，都密切关注在亚的斯亚贝巴和纽约所作承诺的履行情况。

七. 结论和建议

75. 遏制税法滥用，广义地讲是打击非法资金流动，对于在履行国际人权义务方面取得更大进展十分重要。在可持续发展目标之中列入减少非法资金流动的具体目标，是清楚地表明，遏制此种流动可以为可持续发展创造一个有利环境。

76. 独立专家赞扬可持续发展目标之一提及减少非法资金流动问题，但这一目标仍然是泛泛的、模糊的。需要采取具体措施来实施这一目标，以确保取得进展，并能够对进展进行跟踪和衡量。

77. 独立专家在提出建议时考虑了极端贫困问题特别报告员及其前任以前的建议以及中期报告的建议。⁵⁶ 他还参考了非洲非法资金外流问题高级别小组的建议、《亚的斯亚贝巴行动议程》中的承诺以及国际公司税改革独立委员会等独立专家机构的建议。为了促进问责，他针对特定利益相关者提出了以下建议。

对会员国的建议

78. 各国应确保遏制非法资金流动的一切措施和活动尊重和增进人权。
79. 各国应积极参与全球税务信息自动交换活动，以防止离岸资产和收入来源隐匿不报。考虑到发展中国家面临的独特挑战，并本着共同但有区别的责任原则精神，应该设立固定过渡期，这一期间低收入国家可自动收到税务信息而无须完全反馈，使它们的国内系统有一定时间进行调整和改进，以便能够充分利用信息交换的好处。
80. 各国应在法律上要求公开披露实益所有权信息，以消除公司、信托基金和基金会实行匿名所有权的可能。
81. 各国应要求跨国公司逐国公开申报，以发现利润分配与实际经济活动地点之间的重大偏差。这些报告应免费提供给税务部门，还应当在一定期限内公开。
82. 各国必须要求金融机构说明它们协助逃税的作用。应建立强有力制度，由金融监管机构监管金融机构。这一制度应强制要求公司报告可能涉及非法活动的交易事项。各国应确保金融和服务供应商严格遵守金融行动特别工作组建议中提出的尽职程序。
83. 各国应开展税收政策的人权影响评估，以确保这些政策在国外没有负面影响。评估应该是定期的并可独立核实，由公众参与确定风险和潜在域外影响。影响评估不仅应分析收入来源的影响，还应分析国家税收制度在域外产生的分配和治理溢出效应。如果发现负面溢出效应，影响评估应该提醒相关机构采取政策行动，包括对责任方提出明确建议，并指定明确的补救和赔偿时限。
84. 各国应确保企业滥用税法的人权影响成为经营者尽职报告的一部分，并在商业与人权国家行动计划中解决。
85. 各国应履行在《亚的斯亚贝巴行动议程》和可持续发展目标 17.1 中作出的关于加强税务机关能力建设的承诺，包括有针对性地利用官方发展援助。还应当提供技术援助和其他形式支持，包括南南合作或参加第三次发展筹资问题国际会议发起的“亚的斯税务倡议”。
86. 其他关键领域打击滥用税法的能力建设倡议也应该得到类似支持。为了遏制进出口伪报，发达国家应该协助建立全球贸易定价数据库，以便各国海关官员能够了解产品的全球平均价格。还应该提供资金和其他形式援助，用于海关部门的人员培训和设备购置，以便更及时发现贸易交易中故意伪报情况。还应该更多支持金融情报机构，更密切跟踪非法资金流出，还应该更多支持金融刑事部门对这类犯罪进行起诉。

⁵⁶ 见 A/HRC/25/52，第 50 段；A/HRC/26/28，第 79-82 段；A/HRC/28/60，第 77 段。

87. 来源国应该:

(a) 制定简洁明了的法律和法规, 将故意、不正确或不准确申报货物和服务贸易的价格、数量、质量或其他方面, 以将资本或利润转移到另一管辖区或操纵、规避或避免任何形式税收, 包括关税和消费税的行为, 定为非法;

(b) 在税务机关内建立转移定价管理单位;

(c) 要求海关官员使用现有世界货物贸易可比价格信息数据库, 对进口和出口进行分析, 发现需要更多审查的交易;

(d) 审查当前和未来的双重征税协定, 特别是与作为非法资金大量流入目的地的管辖区的双重征税协定, 以确保不提供滥用税法的机会。

88. 从长远来看, 对跨国公司子公司作为独立实体征税的做法, 将由对跨国公司作为单一和统一企业征税的制度所取代。各会员国应开始谈判, 起草一项打击税法滥用的联合国公约, 逐步演变成对公司全球利润征税的整合和分配制度。

对国际组织和国际金融机构的建议

89. 应进一步加强和扩展国际税务合作专家委员会, 增加低收入国家的代表性, 使之成为制定税务规范的全球性论坛。应提供足够和非任意的资金和资源。

90. 国际货币基金组织和世界银行应每年公布非法资金流动的数量和构成, 以监测执行可持续发展目标关于非法资金流动的目标 16.4 的进展。

91. 应在可持续发展目标框架内监测减少非法资金流动的进展, 并利用第二个指标监测来源国和目的地国遏制非法资金流动的政策行动。金融保密指数可供借鉴。⁵⁷

92. 国际清算银行应按来源国和目的地国公布国际银行控制资产的数据。

93. 多边组织应制定保护税法滥用举报人的示范法律, 缩小保护工作差距。还应该鼓励民间社会参与这一进程。

94. 国际人权机制应更加重视非法资金流动、逃税以及税法滥用对人权享受的影响。应包括按照国际人权标准中的义务监督公共资金使用情况。

对非国家行为体的建议

95. 跨国公司在逃税和避税问题上, 应该恪尽职守, 达到《工商企业与人权指导原则》规定的要求。作为公司社会责任报告的一部分, 工商企业应公布它们向每个经营所在国家纳税的情况。

96. 应加强联合国全球契约, 明确指出企业有义务公平纳税, 这是社会责任的核心内容。跨国公司应编制和签署跨国公司纳税行为国际代码。

⁵⁷ 见 www.financialsecrecyindex.com/。

97. 商业银行、金融机构、金融服务提供商、税务律师和会计师也应对客户恪尽职守，不参与以协助逃税和避税，从而损害人权享受为主要目的的商业活动。为了确保遵守，应制定具体的行业和职业准则。

98. 民间社会组织应继续在《2030 年可持续发展议程》的监督和审查过程中发挥积极作用，以确保目标 16.4 取得进展，有关各方各尽其责。