

聯合國國際租稅合作架構公約首次談判之進展與爭議

鄒鶴慈 編譯

摘要

聯合國大會於去（2024）年 12 月 24 日之決議中通過制定「聯合國國際租稅合作架構公約」之議程，為全球稅制改革帶來重大突破。全球稅制向來由經濟合作暨發展組織主導制定，惟其長期以來忽略開發中國家的需求，引發將全球稅制之制定權移轉予聯合國的呼聲。準此，聯合國大會以非洲集團之提案作為該公約談判之起點，成立政府間談判委員會負責公約起草事宜。目前，公約談判已有實質進展，但過程中頻頻遭遇分歧，可見未來談判的成敗將取決於各國能否建立信任與共識，從而制定出真正具包容性且有效的國際租稅合作架構公約。

（取材資料：Jessica Templeton, Hillary Rosentreter & Lynn Wagner, *Summary of the Organizational Session of the INC on the UN Framework Convention on International Tax Cooperation: 3-6 February 2025*, 23 EARTH NEGOT. BULL., no. 15, Feb. 10, 2025; Elisângela Rita & Kudzai Mataba, *UN Convention on Tax: What Happened at Recent Negotiations, and What's Next?*, INT'L INST. FOR SUSTAINABLE DEV. (Feb. 14, 2025), <https://www.iisd.org/articles/explainer/United-Nations-International-Tax-Convention-Negotiations>。）

聯合國大會（United Nations General Assembly）於去（2024）年 12 月 24 日通過決議擬制定「聯合國國際租稅合作架構公約（UN Framework Convention on International Tax Cooperation，下稱公約）」¹，為全球稅制改革帶來重大突破。全球稅制體系建立伊始，便由經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development, OECD）主導議程並制定政策²，惟 OECD 成員大多為已開發國家，其政策往往僅反映這些國家的利益而非國際社會的整體需求，故引發開發中國家之不滿³。然而，OECD 提出之全球稅制改革方案卻因未能帶

¹ G.A. Res. 79/235 (Dec. 24, 2024).

² Emilie Wilson, *UN Tax Talks: New Research Highlights Key Scenarios at Next Week's Historic Negotiations*, INST. OF DEV. STUD. (Feb. 4, 2025), <https://www.ids.ac.uk/news/un-tax-talks-new-research-highlights-key-scenarios-at-next-weeks-historic-negotiations/>.

³ Afton Titus, *The Role of the United Nations in Ensuring Equitable Tax Policies for Developing Countries*, 27(4) J. OF INT'L ECON. L. 624, 626 (2025).

來實質變革而遭受廣泛批評，國際社會便呼籲應改由聯合國主導國際租稅規則之制定⁴。

以下先簡介公約之談判背景，接著說明公約談判之形式與實質進展，再簡介第一次談判之進展，並分析未來可能面臨之挑戰，最後作一結論。

壹、公約之談判背景

為回應現行全球稅制體系未能反映開發中國家需求的問題，聯合國大會首先於 2022 年 12 月 30 日通過第 77/244 號決議⁵，採納由奈及利亞代表非洲集團提交名為「促進包容性與有效性的租稅合作 (Promotion of Inclusive and Effective International Tax Cooperation at the United Nations)」之提案⁶。其內容重申聯合國大會之國際承諾，即應擴大國際租稅合作以打擊非法金流與處理層出不窮的避稅與逃稅等容易阻礙開發中國家發展之非法行為⁷。各國並基於此決議始行討論，期望透過評估其他可行方案，包括制定國際租稅合作架構或規範之可能性，以強化全球稅制之包容性與有效性⁸。

聯合國秘書處基於第 77/244 號決議，著手撰寫「促進包容、有效性的國際稅務合作報告 (Report of the Secretary-General on Promotion of Inclusive and Effective International Tax Cooperation at the United Nations)」，並於 2023 年 7 月 26 日公布⁹，聯合國大會並於同年 12 月 28 日通過第 78/230 號決議¹⁰，採納該報告之建議設立由會員國主導之個案委員會 (Ad Hoc Committee)，負責設定公約之職權範圍 (Terms of Reference, ToR)¹¹，即公約之制定議程。

該委員會於去年 8 月 16 日完成公約之 ToR¹²，聯合國大會並以第 79/235 號決議採納該 ToR，並據此設立另一由會員主導之政府間談判委員會

⁴ Mark Bou Mansour, *Heads of State Launch Historic UN Plan to Stamp out Global Tax Abuse*, TAX JUSTICE NETWORK (Feb. 25, 2021), <https://taxjustice.net/press/heads-of-state-launch-historic-un-plan-to-stamp-out-global-tax-abuse/>.

⁵ G.A. Res. 77/244 (Jan. 9, 2023).

⁶ Second Committee, *Promotion of Inclusive and Effective International Tax Cooperation at the United Nations*, U.N. Doc. A/C.2/77/L.11/Rev.1 (Nov. 16, 2022).

⁷ *Secretary General's Tax Report 2023*, UNITED NATIONS, <https://financing.desa.un.org/secretary-generals-tax-report-2023> (last visited Apr. 25, 2025).

⁸ G.A. Res. 77/244, *supra* note 5, at 3.

⁹ U.N. Secretary-General, *Report of the Secretary-General on Promotion of Inclusive and Effective International Tax Cooperation at the United Nations*, U.N. Doc. A/78/235 (July 26, 2023).

¹⁰ G.A. Res. 78/230 (Dec. 28, 2023).

¹¹ *Id.* at 4.

¹² *Promotion of Inclusive and Effective International Tax Cooperation at the United Nations, Report of the Second Session of the Ad Hoc Committee to Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation*, U.N. Doc. A/79/333, ¶ 43 (Aug. 30, 2024).

(Intergovernmental Negotiating Committee, INC) 以起草公約架構及兩份早期議定書¹³。ToR 要求 INC 於 2025 年至 2027 年間，每年應至少召開三輪實質會議，每輪會議最長為 10 個工作天，並應於聯合國大會第 82 屆會期的第一季度提交最終文本，INC 亦可視需要召開非正式的期間會議進行協商¹⁴。

貳、公約談判之形式與實質進展

公約談判除對所有聯合國會員國開放，亦鼓勵國際組織、公民社會與其他利害關係人按照往例參與 INC 的相關工作¹⁵。而 INC 在其組織會議上被賦予諸如決定多方利害關係人參與的具體方式¹⁶、選定第二項早期議定書的主題、規劃後續程序性步驟，並確立決策機制等任務¹⁷。

於今年 2 月舉行之第一輪談判中，INC 的任務包括選舉主席與主席團、制定工作計畫、決定該架構公約第二項早期議定書的主題¹⁸，以及建議未來會議的日期等程序事項¹⁹。儘管部分任務相對明確，委員會就「INC 與未來公約及其議定書中應遵循之決策規則」這項關鍵議題卻難以達成共識：包括非洲集團在內的許多會員國強烈建議以簡單多數決進行決策，而包括歐盟在內的其他會員國則強調共識決的重要性²⁰。此項爭議主導著本次會議之討論，而最終達成的決議為：實質事項之決策將以共識決為基礎；而在無法達成共識時，涉及實質事項之決議須以出席的三分之二多數決通過²¹。另一方面，INC 很快便就第

¹³ G.A. Res. 79/235, ¶ 3 (Dec. 31, 2024).

¹⁴ *Id.* ¶ 4.

¹⁵ *Intergovernmental Negotiations for UN Framework Convention on International Tax Cooperation*, UNITED NATIONS, <https://financing.desa.un.org/inc> (last visited Apr. 25, 2025).

¹⁶ Intergovernmental Negotiating Committee on the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation Organizational Session, *Participation of International Organizations, Civil Society and Other Relevant Stakeholders*, U.N. Doc. A/AC.298/CRP.2 (Feb. 3, 2025).

¹⁷ G.A. Res. 79/235, *supra* note 13, ¶ 5.

¹⁸ Intergovernmental Negotiating Committee on the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation Organizational Session, *Report of the Intergovernmental Negotiating Committee on the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation on its organizational session*, U.N. Doc. A/AC.298/3, ¶¶ 6, 10, 30 (Feb. 17, 2025).

¹⁹ Intergovernmental Negotiating Committee on the UN Framework Convention on Int'l Tax Cooperation, *Organization of the Substantive Sessions and Intersessional Work*, UNITED NATIONS (Apr. 4, 2025), <https://financing.desa.un.org/document/organization-substantive-sessions-and-intersessional-work>.

²⁰ Jessica Templeton, Hillary Rosentreter & Lynn Wagner, *Summary of the Organizational Session of the INC on the UN Framework Convention on International Tax Cooperation: 3-6 February 2025*, 23 EARTH NEGOT. BULL., no. 15, at 8, Feb. 10, 2025.

²¹ *Report of the Intergovernmental Negotiating Committee on the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation on its Organizational Session*, *supra* note 18, ¶ 25 (Feb. 17, 2025).

二項早期議定書的主題達成共識²²，並選擇「預防與解決租稅爭端 (prevention and resolution of tax disputes)」作為主題²³。

雖已達成上述成果，但令許多人不解的是，於第一次談判期間，INC 並未及時討論將影響其工作實質進展的許多重要事項，包括後續會議的日期、會期間的工作進程，以及可能的工作流程，而是遲於 4 月 4 日才發布²⁴。

此外，本次會議期間，與會代表不斷強調來自不同地區與經濟背景之代表建立互信的重要性，但信任的缺乏已然體現於委員會就未來應採取何種決策規則的冗長討論中。由本次爭議可見，立場分歧對於談判過程影響頗深，更凸顯國家間建立信任與尋求共識的必要性。

參、結論

現今，OECD 支柱一之稅改談判停滯不前，在無美國參與的情況下，OECD 完成全球性的租稅談判將更加困難。至於聯合國是否能成功制定眾所期待之公平且有效的國際租稅合作架構公約，仍有待會員國建立信任與包容性的談判環境，並平衡各方對決策機制的需求，朝著共識邁進後，才得以逐步推進架構公約之實質談判，並為開發中國家帶來實質效益。而雖然美國日前表示該公約在國際租稅合作上的目標與「美國優先」政策不一致，宣布退出聯合國租稅合作架構公約談判²⁵，但也有觀點認為，本次退出反而可能成為促進國際租稅合作的契機²⁶。

²² 第二項早期議定書之主題應從 ToR 第 16 段所列之優先領域決定，有：(a) 數位經濟課稅；(b) 打擊與租稅相關的非法資金流動；(c) 預防與解決租稅爭端；(d) 解決高資產淨值個人的逃稅與避稅問題，並確保相關會員國對其有效課稅。Intergovernmental Negotiating Committee on the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation, *Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation*, U.N. Doc. A/AC.298/2, ¶ 16 (Jan. 16, 2025).

²³ *Report of the Intergovernmental Negotiating Committee on the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation on Its Organizational Session*, *supra* note 18, ¶ 32.

²⁴ Intergovernmental Negotiating Committee on the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation on Informal Intersession, *Roadmap and Working Methods*, U.N. Doc. A/AC.298/CRP.12 (Apr. 4, 2025); Intergovernmental Negotiating Committee on the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation on Informal Intersession, *Guidelines for Intersessional Work*, U.N. Doc. A/AC.298/CRP.13 (Apr. 4, 2025).

²⁵ Jonathan Shrier, *Statement at the Session for the Intergovernmental Negotiating Committee on the UN Framework Convention on International Tax Cooperation*, UNITED STATES MISSION TO THE UNITED NATIONS (Feb. 3, 2025), <https://usun.usmission.gov/statement-at-the-session-for-the-intergovernmental-negotiating-committee-on-the-un-framework-convention-on-international-tax-cooperation/>.

²⁶ Sergio Chaparro-Hernandez, *Trump's Walkout Fumble Is a Golden Window to Push Ahead with a UN Tax Convention*, TAX JUSTICE NETWORK (Feb. 5, 2025), <https://taxjustice.net/2025/02/05/trumps-walkout-fumble-is-a-golden-window-to-push-ahead-with-a-un-tax-convention/>.