

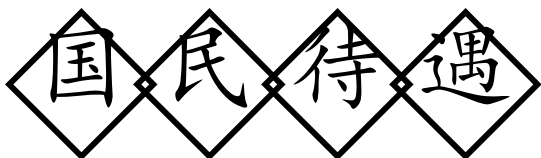
一、正确理解税收的国民待遇原则

国民待遇 (National Treatment) 最初是 18-19 世纪欧美各国为了适应其向全球发展的需要,而在同外国签订的条约中规定的一个条款,并在国内法上做出规定加以确认和保护。后来,随着世界各国相互之间经济的进一步往来,国

一样,税收国民待遇原则也分为二种:一种是以“产品(含劳务,下同)”为对象的税收国民待遇,是指一缔约国的产品输入到另一缔约国领土时,不应对其征收高于国内同类商品的国内税。也就是说,除征收关税之外,其它一切税费都应是一致的,不得对进口产品实行税收歧视待遇。这主要是针对从外国

们讲税收的国民待遇原则,其适用范围和对象应既有“人”,也有“物”,是一种广义的税收国民待遇原则,国民应同时包含着自然人、法人、产品(含劳务)等。

正确理解税收国民待遇原则还应注意它与税收非歧视原则(NDT)、最惠国待遇(MFN)三者之间的关系。无歧视原则是指缔约



## 就是取消涉外税收优惠吗?

● 潘贤掌

民待遇交往逐渐成为国际经济交往中的一个惯例。国民待遇依其适用的范围和对象可分为两种:一种是以“物”为对象的国民待遇,如关贸总协定中的国民待遇就是如此。另一种是以“人”作为对象的,国际经济法中的国民待遇原则就是如此。在国际经济法中,国民待遇原则是指在缔约国间相互保证给予另一方的自然人、法人和商船在本国境内享有与本国自然人、法人和商船同等的待遇。

国民待遇原则体现在税收上,就是税收的国民待遇原则,反映着税收的公平税负。与国民待遇原则

进口商品而征收的国内税,而不涉及进口关税和外国直接投资,其目的在于给予进口产品以国民待遇,可以防止由于国内行政和立法措施而造成的保护主义。另一种是以“人”为对象的税收国民待遇,它指缔约国一方国民在缔约国另一方的税收负担,在相同情况下,应与所在国的国民所承受的税收负担相同,即一国政府在税收上给予本国境内的外国人与本国人同等的待遇,以避免税收歧视。这是对人而言的,主要指所得和财产的课税,当然同时也应包括对外国直接投资所得课征的流转税。目前,我

国双方在实施某种限制或禁止措施时,不要对缔约国对方实施歧视待遇,体现了各国经济交往中平等的原则。无歧视待遇原则在关贸总协定中是通过最惠国待遇原则和国民待遇原则来实现的,国民待遇原则是无歧视待遇原则的一个方面。税收无歧视待遇原则除了指缔约国一方国民在缔约国另一方负担的税收应与缔约国另一方国民在相同情况下负担的税收相同(国民待遇)外,还要求和缔约国另一方的任何其它缔约国(即任何第三国)国民在相同条件下负担的税收相同(最惠国待遇)而国民待遇原

则与最惠国待遇的区别在于:最惠国处理的是两种以上外国进口产品之间的关系,国民待遇面对的却是进口外国产品与原产本国产品之间的关系问题。最惠国待遇主张在入境和清关过程中要对外国产品一视同仁,而国民待遇原则要求在外国产品经清关后,应与本国产品同等对待。显然,没有前者,国际贸易的平等原则就缺乏必要前提;而没有后者,则缺乏实际保证和实施条件。

## 二、税收国民待遇原则与涉外税收优惠

税收国民待遇原则在我国一提出来,就引起了理论界和实践界的高度重视。我国经济正在越来越深入地融汇于世界经济一体化的大潮中,为了便于与世界各国经济进一步的交流,自然要遵循税收的国际惯例,对国外产品和投资实行国民待遇。随着我国加入世界贸易组织步伐的加快,作为加入世界贸易组织的一项基本规则,也要求我国在税收政策上贯彻国民待遇原则,享受世界贸易组织的义务和权利。当前,在我国贯彻税收国民待遇原则时,要正确处理好它与涉外税收优惠之间的关系。一些同志认为,对国外产品和外资企业实行国民待遇,就是要把国外产品和外资企业与国内产品和国内企业完全无差别地同等看待。据此,他们认为,我国经济特区及其他地区对外资给予优惠待遇是不妥当的,应该赶快取消。同时,也取消其他的一些涉外税收优惠。

实际上,税收国民待遇原则的核心内容是缔约国一方对缔约国另一方产品的进入和国民的投资不实行税收歧视,当缔约国一方对另一方产品的进入和国民的投资

实行与本国的产品和国民的投资完全相同的税收政策时,显然是非税收歧视,符合税收的国民待遇原则。当缔约国一方基于加快本国经济发展等目的而对缔约国另一方的产品和国民的投资采取比本国产品和国民的投资更为优惠的税收政策时,显然并不违背税收非歧视原则,不是不符合税收的国民待遇原则,而是税收“超”国民待遇。所以,对外国产品和外资投资实行税收优惠,不能被认为是违背税收国民待遇原则。至于缔约国一方是否对另一方实行税收优惠政策,以及优惠的多与少,完全是该国的主权,是该国根据自身社会经济发展状况来决定和调整的。大多数发展中国家为了吸引外资加快本国经济的发展,都对外资给予本国企业所无法得到的优惠待遇。一些发达国家为了加快其落后地区的发展,也采用税收优惠等措施鼓励国内外资金到其不发达地区投资,如美国的投资移民制度和创办世界上数量最多的各类经济特区就是典型的例子。此外,为了鼓励国内外资金到美国不发达地区投资,美国联邦、州和县市等各级政府对企业采取专项拨款资助、减免所得税、房地产税、退还销售税和公司税、降低或代付电费等种种优惠措施。又如,德国为了吸引外商投资,东部地区规定外国投资者可优先获得厂地、地价优惠,可按投资额23%的比率获得现金补助;对增值税优先退税;生产设备加速折旧;可获得低息并由政府承担风险的融资贷款等。这些待遇比我国经济特区给予外资的优惠有过之而无不及。因此,一些同志认为实行税收国民待遇就要把取消各种类型的税收优惠,显然是对税收国民待

遇原则的误解,从而也是错误的。

## 三、我国仍应继续实行涉外税收优惠

根据建立社会主义市场经济体制和提高对外开放水平的要求,我国已经把对外商投资企业逐步实行国民待遇问题提上了议事日程,并采取一些措施。但为了扩大开放,更多地吸引外资,我国在目前及今后一段时期内,对外资只能优惠性地实行税收国民待遇。据世界银行测算,1995年至2004年,我国仅公共设施建设就需要投资7440亿美元。这样巨大的资金需求,不扩大利用外资是无法满足的。这就要求我们从各方面入手增强我国对外资的吸引力,而对外资实行优惠性的税收国民待遇就是一个重要的举措。对那些不引进外资就难以解决的经济结构“瓶颈”性项目,不仅不能取消优惠,而且要提高优惠程度,对那些落后地区(如广大西部地区),建议再设立几个经济特区,以更大力度吸引外资参与“瓶颈”产业和落后地区的开发和建设。当然,根据社会经济发展的不同阶段对涉外税收优惠进行调整也是必要的,就目前来说,应取消一些不合理和过时的涉外税收优惠,真正把优惠性的税收国民待遇原则体现在国家地域发展政策和产业政策上。而要彻底取消对外资的各种优惠,实行完全的税收国民待遇,只有等到我国投资市场和投资环境本身无需借助任何税收优惠措施也能大规模地吸引外资的时候。以税收国民待遇为由,过早地取消对外资的优惠待遇,不符合我国目前急需大规模地吸引外资的实际。

(作者单位:厦门大学财政科学研究所)