



## 国际税务合作专家委员会

第二届会议

2006年10月30日至11月3日，日内瓦

捐助国融资项目的税务处理<sup>\*</sup>

## 摘要

由政府或国际公共组织提供的涉及发展、人道主义及其他方面的援助往往享有免税待遇。免税可以适用于进口商品及货物和服务的采购，并且可以延伸到直接和间接税（包括关税）。在援助国和受援国之间进行的讨论已经确认了当前做法中存在的问题。这些加上在许多潜在的受援国中税率的降低和管理上的改进，在一些场合已经导致对政策的审查。本说明对这些问题进行概括并提出由援助国和受援国都可加以考虑的步骤，其主要目的是促进对这些重要问题的讨论。它注意到正在兴起一种让项目援助活动要根据受援国通常税则进行纳税的动向，并且这一事态有日趋扩大之势。因此它建议援助国和受援国集团与国际税务对话成员组织一道对这些问题做进一步探讨，并尽可能地为各国可自由采用的更为协调的办法制定准则。鉴于这些问题对于援助国援助预算上的重要意义，让援助国积极地参与这一领域的各项工作尤为重要。

<sup>\*</sup> 本文件由国际税务对话（协调员：Victor Thuronyi 先生）编写。文章表达的是作者的看法和意见，并不一定代表联合国的看法和意见。



## 目录

	段次	页次
一、 导言 .....	1-4	3
二、 目前做法 .....	5-10	4
三、 为什么援助国会不想纳税? .....	11-16	6
四、 变革的理由 .....	17-35	7
五、 备选办法 .....	36-44	12
六、 结论 .....	45-55	15

## 一、 导言

1. 本说明要讨论的是国际援助项目的税务处理。它是由国际税收对话指导小组<sup>1</sup>编制的，并且得益于2005年12月举行的联合国专家委员会第一届会议的讨论，以及从国际税务对话（ITD）本年度工作中得到便利的利益有关者的参与。但所表达的观点纯然是发表看法的工作人员的观点，因而不应被视为代表国际税务对话任何成员组织或它们的任何成员国的观点。

2. 国际项目援助可以由政府、政府控制的机构、国际组织、非政府组织、公司或个人提供。援助可以旨在促进发展或改革，可以是对自然灾害或其他人道主义危机的反应，可以采取维持和平行动的形式，或推进其他目的。它可以采取赠款的形式，可以用实物提供，或者采取优惠贷款的形式。对国际援助项目下各种交易进行免税<sup>2</sup>在许多国家都适用，并且常常是在援助国的坚持下实施的。

3. 本说明考虑的是由政府和国际组织或代表政府和国际组织所提供的援助，关注的重点是免税的影响和是否明智。这里汇集的许多主张也适用于私人慈善援助，避免反常、滥用和增加管理成本是指要同样对待官方援助和私人援助（以便确保例如一致地对待二者间的相互作用，正像援助国利用非政府组织做为执行机构那样）。但私人援助也造成诸多显而易见的问题，因此这里不做讨论。<sup>3</sup>同样，本说明也不会具体考虑一般向外交官、使馆、政府官员和国际组织所提供的免税待遇。<sup>4</sup>

4. 本说明下一节将概述目前对外国项目援助征税的做法。随后的第三节将提出援助国为什么会谋求受援国对它们供资的项目进行免税的问题。第四节提出现在正是重新考虑推定这些项目是否应做免税的时机，第五节提出了一些备选的变更办法。第六节是结论。

---

<sup>1</sup> 国际税务对话（ITD）是由美洲开发银行、货币基金组织、经合组织、世界银行和联合国为鼓励和方便国家税务官员与国际组织间的讨论而发起的。见 [www.itdweb.org](http://www.itdweb.org)。

<sup>2</sup> 在本说明中，“税”和相关术语既与国内税收相关也与关税有关。

<sup>3</sup> 例如，合格慈善的定义，慈善活动与商业活动间的区别以及根据国内法免税的幅度。

<sup>4</sup> 这二者间的分界线并不总是很明确。例如使馆可经办慈善项目，更普遍的情形是，有时援助就是以对政府工作人员、外交官等进行豁免为条件的方式提供的。然而，鉴于这些豁免是由像《维也纳公约》这种条约网以及与实施援助过程相区别的政策原因所驱动的习惯国际法提供的，它们不在本说明的考虑之列。

## 二、目前做法

5. 在涉及援助的税务处理中有问题的金额庞大。例如在尼日尔，凭单税收支出——免税所采用的方法之一（见下文第 21 段）——2002 年上升到约占项目融资的 18%，或占有所有税收收入的 10%。在坦桑尼亚，对援助国的关税减免数额占到 2005 年进口总值的约 17%。随着援助规模的增加，这一问题所涉及的金額还会进一步增加。

6. 与国际援助相关的免税有各种形式。货物进口可免关税、增值税（或其他一般营业税）、货物税及其他间接税。在当地采购的货物或服务可免增值税或营业税。所得税的免除可延伸到合同工人（例如，雇员和企业）。另外还存在其他免税形式。

7. 最近，一些援助国改变了政策。以前，世界银行的政策一直是它不会用它的贷款来缴税。<sup>5</sup>受援国因此有了一项选择。它们可以对世行供资的项目下所采购的货物和服务免税，或者它们可以提供预算资金来支付代表税的项目成本部分。2004 年 4 月 13 日，世界银行改变了政策，允许缴纳合理而无歧视的税收成本。<sup>6</sup>因此，今后受援国不一定要面对为世行供资的项目提供免税的选择，并且它们已决心为了这项政策而使其税收系统变得更加合理。世界银行做出将税做为可以由贷款支付的费用对待的决定，是作为该银行总的国家援助战略的一部分基于国别方法做出的。迄今为止，实施此项政策的经验表明，只在有限的几个案例中税收是不合理的因而没有资格获得世行的融资。最终结果是所有的税收都被认为有资格得到融资（当然，如果一国要采用不合理的高税收，世行会认为它没有资格）。美洲开发银行和亚洲开发银行最近采用了类似的政策。<sup>7</sup>同样，法国开发署近年来也在某些援助协议中列入了对税款的供资。

8. 提供免税的方式在实际中很复杂，包括各种在每个国家总税则范围内适用于大量不同交易的法律文书和行政管理方法。免税可以通过以下规定提供：一般国内税则，双重征税条约的一般规则，国内法中针对国际援助的特殊免税或双边协定。

---

<sup>5</sup> 适用于贷款和担保协议的一般条件，第 5.08 款：“不得提取贷款的任何收入用于支付借款人……对货物或服务或对进口、制造、采购或供应所征收或在其领土上的税款。”（在 2004 年 4 月 13 日前生效）。

<sup>6</sup> 见银行程序 6.00（2004 年 4 月）；执行部分 6（“银行可以为与项目支出相关的税收和租税的合理费用提供资金”）。

<sup>7</sup> 见，就亚洲开发银行而言，<http://www.adb.org/Documents/Policies/Cost-Sharing-Eligibility-Expenditures/default.asp>。

9. 免税适用的可能交易和税收包括：

- 临时由非居民进口的货物（临时进口的制度可以适用）（可能免除关税、增值税及其他间接税）；
- 由非居民进口但不会被再出口的货物（可能免除关税和增值税）；
- 居民要用项目资金支付的进口货物（可能免除关税和增值税）；
- 用项目资金从本地供应商购买的货物或服务（可能免除增值税）；
- 非居民个人来到该国提供由项目资金支付的服务并在该国只逗留有限时间（也许根据国内法的一般规定，根据条约规定或根据双边协议可能免除个人所得税和社会捐款）；
- 援助国政府雇员来受援国提供与项目的谈判和实施相关的服务并在该国逗留一定时期（也许可能根据税约规定免除个人所得税）；
- 在该国没有永久营业地的非居民承包商根据合同提供由项目资金供资的服务（也许根据国内法的一般规定，根据条约规定或双边协定可能免除利得税）；
- 常驻公司（或在该国拥有永久营业地的非居民）受雇提供要由项目资金供资的服务（可能免除利得税）；
- 居民个人受雇为拥有项目资金的居民或非居民承包商工作（可能免除个人所得税和社会捐款）。

10. 上一段的清单并不全面。它意在说明在不同背景下出现的可能的免税问题，因而需要在某一点上划一条线。例如，极少数的国家对于这类人的所得免征所得税：为依照由援助资金供资的合同提供服务的公司工作的常住居民。在某些情况下，一般性税则会对免税做出规定而无需对资助的项目做具体的免税规定。例如，非居民进口货物在为项目使用后将被拿出境外，这种货物可能符合一般海关制度对临时进口的规定。提供服务但在该国没有永久营业地的非居民可能依照总则不需要缴纳所得税（许多国家在这种情形下不征所得税，甚至在那些没有实施双重征税条约的地方亦然）。或者，为避免双重征税而普遍采用的条约中的条款可能对提供服务但没有永久营业地的非居民做了免税的规定，并且同样没有具体提到接受资助的项目。

### 三、为什么援助国会不想纳税？

11. 分析这一问题最好是从财政理论教科书的结论开始，根据这一理论，如果唯一的关切问题是单一受援国的福利，那么最好是将礼物作为现金而非实物提供：因为这样的话，最清楚自己感受和需求的受援国能将钱花在他们认为最佳之处，而不是去消费赠送者选择提供的货物或服务。将这一推理适用于提供国际援助，则意味着援助国应该愿意对它们提供的援助纳税，因为这类类似于简单的现金转账。但显然这并非经常出现的情形，这样教科书的结论就忽略了至少某些援助国必须视为援助规定的关键方面。重要的是理解这些关键方面是什么。为什么援助国过去不愿并且仍然不愿同意受援国征收涉及它们的国际援助的税呢？

12. 原因之一——无疑还有别的原因<sup>8</sup>——可能是援助国从它们慷慨中感到的满足并不取决于其货币数量，或受援国所得到的福利，而是它所提供的特定货物和服务。（这反映出慈善捐款的“赠送的畅快”的观点）。设想如援助国只关心他们所资助的学校的数目。比如说，如果要花 10 万美元建一所学校，假设对进口材料实施免税——如果必须付税则需要 12.5 万美元——于是 100 万美元的预算可建 10 所学校，但必须要交税时则只能建 8 所。例如，对于这种定向援助（建设学校和给儿童免疫等）进行政治动员会比提供非定向预算援助更加容易：援助国会完全会觉得提供预算援助得不到像项目援助那样的承认。<sup>9</sup>这样，援助国会明显地偏向不纳税，即使对于它们自己来说总成本并没有变化。（然而也存在不利的一面：如果定向援助结果是浪费或不成功的，则其易见性会使之更容易遭受政治批评。）

13. 然而，甚至这还并不是完全令人满意的解释。设想援助国并不在意它所资助的学校总数本身而是关心受援国的学校总数。那么在某种程度上说，援助国不应在意是否纳税，因为资金的可互换性意味着受援国通过调整它们资源的用途而抵消这一影响。接着上一段的例子说，设想受援国想要建 11 所学校。如果援助是免税的话，除了援助国所提供的学校外，它会从自己资源中拿出 10 万美元再建一所学校。然而，如果要征税的话，它就需要另建两所来弥补国外减少的援助供应。但它另外收到的 20 万美元的税收（援助国资助的 8 所学校每所 2.5 万美元）将使它足以用增加的资源做到这一点（尽管它可以选择不将全部收入花在这方面）。因此，征不征税结果都一样。尽管经验证明援助事实上可进行互换

---

<sup>8</sup> 例如，也有可能项目援助相对预算援助受到偏爱部分是由于更方便地使用明示或不明示的附带条件，和/或在援助国对其居民所挣相关收入进行潜在课税上的便利。

<sup>9</sup> 关于项目援助所付的税当然应列入测定的官方发展援助中，因此有助于援助国实现在这一领域的目标。

的程度不一，<sup>10</sup>但其意义是，当援助国并不在意其赠予的畅快而在于受援国所享受到的实际货物和服务时，坚持免税的最终意义不大。

14. 当然，在某些情况下，援助国可能强烈反对向政府提供任何能直接用于一般预算目的的援助。例如，援助国也许是对人道主义危机做出反应并直接向难民提供援助，但可能不想对其政府提供任何援助。这种不愿向受援国提供一般预算援助的意向可能源于一系列外交政策原因，或可能与援助国的判断有关，例如认为受援国政府开支管理架构有缺陷（如腐败猖獗），直接预算援助存在大量被浪费或移做他用的危险。这类担忧对于许多援助国都很重要，它们认为，鉴于它们的发展预算有限，因此重要的是要将这些预算全面用于执行它们所选择的项目上，当这些项目涉及转让大量可由受援国用于促进发展的专门技术时尤其如此。

15. 援助国可能还担忧，如果可用于直接执行项目的资金因税收而减少，那么与其发展预算直接相关的有形成果就会减少，从而影响到公众对其发展活动的支持程度。如果发展援助所纳的税被认为在受援国被浪费或转做他用，公众支持的不利影响会更加重要，尤其是在努力加强有效地利用外援以实现像《千年发展目标》之类的目标时。这种对舆论的不利影响会转化成减少援助国的发展预算。一些援助国意识到这种微妙平衡所起的作用而将不同形式的援助看做是一种补充。

16. 不愿出钱纳税的最后一个原因是担心受援国的税收政策和/或其执行在某种程度上是不合理的。这种担忧包括：（一）税率；（二）让人感到肆意地维护税收管辖权，或（三）课税实际上是对援助项目或特定国家的歧视。在援助国与受援国之间没有为避免双重征税而制订条约时，这种担心可能更为强烈。征收关税可被认为是不合理的，因为关税旨在保护国内工业，而在提供援助的情况下这一政策理由也许不存在。征收类似增值税的间接税被认为是不合理的，因为这种税的负担者不是落到受援国就是援助国身上，而这二者都不可能被认为是课税的合适对象。

#### 四、变革的理由

17. 做为一般性事项，一些援助国审查其关于免税政策的原因是双重的。

一）首先，意识到免税导致一系列的问题：增加与国际援助有关的交易成本，为骗税提供便利，并导致经济扭曲。实施双边免税还会使税务管理复杂化，并且对

---

<sup>10</sup> 见 Shanta Devarajan 和 Vinaya Swoop (1998 年)，“国外援助的可互换性对于发展援助的意义，”世界银行政策研究工作文件第 2022 号。

于将哪些企业、货物或服务包括在内或者如何给予免税（直接免税或返还机制）都涉及到不确定性。

二) 第二, 几个受援国的事态发展削弱了坚持免税的一些理由。由于坚持免税缺乏令人信服的理由, 人们认识到课税总则应适用于有资助的项目。<sup>11</sup>

18. 应该注意到, 这两套理由中存在着重要区别。要解决第一组实际的担忧, 取消免税待遇就够了: 对此, 是援助国还是受援国付税并不重要。比较而言, 第二组担忧恰恰涉及到由援助国纳税是否合适的问题<sup>12</sup> (当然要考虑到, 至少作为第一种近似, <sup>13</sup>援助国总的预算包可能保持不变: 纳税将抵掉同等数量的直接项目资金)。以下的小节将具体阐述这两方面的问题。

#### A. 因免税所产生的困难

19. 根据免税的结构状况, 免税会导致大量交易成本。因为它们牵涉到背离普遍适用的规则, 承包商将不得不寻求特定的免税待遇。由于寻求免税的政策因各援助国而异, 受援国的官员需要熟悉各种混乱而复杂的规定, 尤其是税务管理部门能力较差时。由于这些政策是叠加在现有法律框架之上的, 因而可能出现新的法律问题 (例如, 一项特别费用是否构成符合免除的“税”, 或者反之一项费用或使用费是否没有达到免税要求)。就增值税而言, 免税往往不能很好地发挥作用, 因为它们需要对投入信贷进行复杂的分配 (如果免税采取零税率形式则无需这样做, 但那时问题将是由供应商一方提出增值税返还索赔, 这会给能力较差的税务部门造成压力)。另外在援助国一方会有大笔行政支出费用 (法律、监督和预算) (援助国的预算规则可能禁止将资金用在纳税上, 这将需要检查可收回的费用以弄清它们是否包括税款; 协议需要起草, 合同要审查)。当出现问题时, 为解决这些问题就不得不付出人力资源。换句话说, 与普遍适用的税收制度相比, 采用一种特殊制度的规定使得对相关合同的管理费用更加昂贵。

20. 由于大多数援助的接受国中的税收和关税当局能力较差, 诈骗总是提供免税时令人担心的问题。在给予税收或关税免除的地方, 存在大量滥用这种免税的可

<sup>11</sup> 一般见 Gerard Chambas, “发展中国家的外国融资项目与增值税的免除” (2005年3月发表, 载于 [www.itdweb.org](http://www.itdweb.org)); 世界银行业务政策与国别处, “世界银行贷款中支出的合格性: 新政策架构” (2004年3月26日, 载于 <http://www1.worldbank.org/operations/eligibility>)。

<sup>12</sup> 公共财政的核心原则是税收的实际经济效果并不取决于交易的哪一方负有正式支付责任。然而这在目前场合并不适用, 因为交易的另一方——受援国——将收到所征的税收。

<sup>13</sup> 所提供援助的范围和性质如何对其税收待遇上的变化做出反应取决于政治过程和 (如下文讨论) 有助于援助国支持援助的优惠——对此 (尤其是后者) 人们的了解甚少。

能性。这种滥用对于间接税而言可能更为严重。就直接税来说，问题是某一特定承包商是否为其从项目中所获得的收入进行纳税。有问题的税款数量相对有限。但就间接税来说，基于免税而进入该国的货物可以在国内商业中找到出路。如果存在关税诈骗，所有种类的货物都可能被允许在不缴增值税或关税的情况下进入，即使这些货物实际上并不符合免税的条件。所涉及的货物数量可能数倍于实际援助的金额。取决于免税是如何进行管理的，诈骗还很有可能产生于使本地采购免于增值税。如果承包商被允许通过出示免税卡而进行免交增值税的采购，这种免税可能被滥用。（免交所得税不可能演变成很大的诈骗问题，因为免税金额限于有关个人的所得税负债）。鉴于外国援助的规模巨大，这种骗税有可能会对国内税收系统产生很大的不利影响。

21. 免税增加了受援国的税收管理成本，因为它们要对所提供的各种免税进行跟踪和管理。受援国需要处理的多个援助国各式各样的做法和预期加大了这一问题的难度。管理负担和诈骗风险会随着免税构成方式的不同而有所变化。例如：

一）就对国内供应品所征的增值税而言，这种供应品可以免税，或作为一种替代办法，可以依照买方的申请提供退款。后一机制涉及更好地控制免税的使用。

二）受援国政府不是提供免税而是可能向在援助项目下工作的承包商提供凭单，金额为估计间接税。<sup>14</sup>然后承包商使用这些凭单付税。凭单办法的好处在于它允许向受援国政府透明和显著地确认预算的成本。另一方面，凭单系统（或免税系统）的管理涉及到管理费用，并且凭单有被伪造的风险。经验还表明，当多个机构被授权发放凭单时有坚强的中央控制非常必要：曾出现过凭单发行异常高而导致产生严重的清偿问题的情况。

三）政府可以直接支付由外国融资的项目的税款。然而，实际上，现金上的限制会妨碍及时地履行这些义务，拖延项目的实施并给已在挣扎中的税务管理增添负担。

22. 减少这种方式为受援国造成的交易成本是推动一些援助国审查其政策的因素之一。然而，应该注意到，对于某些援助国来说，受援国在处理援助免税方面所遇到的困难，应通过在税务管理领域增加技术合作加以解决。这些援助国也许还考虑到解决这些难题甚至会加强受援国更为有效地管理项目的能力。

23. 免税还会导致失常。例如，如果用于项目的进口货物是免税的，而对国内采购不提供免税，那么就存在偏袒进口的扭曲。其投入没有享受免税待遇的私营部

<sup>14</sup> 数个国家都采用凭单系统，如贝宁、布基纳法索、喀麦隆、科特迪瓦、马里、尼日尔、塞拉利昂和多哥。

门供应商会发现自己在与获得免税的项目进行竞争中处于不利地位。免税会扭曲项目的投入构成，偏向使用（被免税的）资本及其他材料投入而反对使用（应纳税的）劳务。

24. 免税在法律上也有问题。在某些国家，免税不存在适当的法律基础，也就是说，它们可能基于没有法律效力的协议。甚至在经正式批准的条约或法律规定了免税的地方，常常存在由于含糊的草案而引起的解释问题，<sup>15</sup>尤其是当免税是在与税法分离而且没有与税法进行有机整合的法律中提供时。而当给予免税之前并未与财政部和税务当局协商，并且不让它们参与起草相关法律规定则更是加剧了这些困难。

25. 向任何市场参与者提供免税待遇始终存在着产生未来免税压力的风险，不论它是直接地作为消除初次免税造成的竞争扭曲方式，还是间接地由于开创了其他人可以援引的先例所造成的。的确，有许多援助国大声敦促发展中国家在其更加广泛的税收系统中减少免税。一些国家可能发现这与强烈要求对它们自己进行免税的情形很不协调。

26. 然而，还应该认识到，取消免税本身会造成一些潜在的问题。例如，在某种程度上说，援助国关注的是它们融资的实际货物和服务的数量，于是对它们征税本身会扭曲它们在采用不同税率的各国间的资源分配——有人甚至考虑到随着发展中国家减税以吸引援助国而出现互相伤害的竞争。然而，在下列讨论的各级“合理”的税制中，这种扭曲似乎影响不会很大。还有可能出现的情形是，由于援助额一般比国内税收更加多变，取消免税会增加预算管理的难度。然而，平均收款增加的有利效果似乎完全可能抵消这种困难；无论如何，其深层的解决办法在于减少援助的多变性。最后还应该考虑到在某些情况下，取消免税会需要就现有的双边协议进行重新谈判。在决定免税在特定情况下是否明智时需要考虑到重新谈判的费用。

27. 总而言之，免税给受援国带来这种扭曲和实际困难无疑在某种程度上损害了援助本身打算实现的发展目标。援助的扩大将加大这些困难。

## B. 变化中的援助环境

28. 对受援国“不合理”课税的担忧（第 16 段）在某种程度上已被许多发展中国家和转型国家的发展所压倒。作为一般性事项，税率的水平已经下降。实际上

---

<sup>15</sup> 例如在东蒂汶，这已成为严重的问题，另外也产生了难以区分外交目的及其他目的之间的界限问题。

在所有发展中国家，所得税比过去如 30 年前要低得多。同样，关税也随着贸易的自由化而降低，从而减少了高税率将适用的案例的数目。就维护税收管辖权而言，许多发展中国家已单方面将其征税管辖权收缩到一般在双重征税条约之下所允许的程度。例如，提供管辖范围内服务的非居民一般只在他们拥有永久营业地时才被征税。当然，在有些情况下，税收管辖权超出了条约通常允许的范围。然而，与此同时，发展中国家签署双重征税条约的数目日益增多。鉴于担忧仍然存在，补救办法可能不在于对由援助国所融资的项目进行全面免税，而是像双重征税条约中所要求的那样进行更为有限的免税（例如，免除在该国没有永久营业地的非居民的所得税）。

29. 对于政府开支管理上的严重担忧（上文第 14 段）在许多国家仍然存在，尽管有些国家已经取得很大进步。这表明，由于援助国主要担忧的是政府开支管理不力，通过审查援助国所援助的具体国家的形势可以逐个地消解这种担忧。对政府开支管理架构的审查可以让援助国确信就某些受援国而言这一问题已经得到满意的解决。这种审查可以利用目前正在若干国家开展并有货币基金组织、世界银行及其他机构参与的政府开支管理倡议。

30. 对政府开支管理的担忧可能是任何直接的预算援助容易受到腐败和管理不善的影响。但考虑到这一点很重要：在项目实施上也会有腐败、管理不善和无效的问题（但援助国会感到遭受这种风险的可能性较小，因为它们对于项目实施的控制要比对总开支管理系统的控制强得多）。

31. 最后，同时提供定向和一般预算援助的援助国坚持免税难以找到令人信服的理由，因为可以通过减少一般预算援助的水平来提供没有任何免税的同样的混合援助。<sup>16</sup>更为一般性的可互换性，意味着甚至难以将提供定向援助与一般性预算援助相区别。因为定向援助会让受援国在将要接受定向援助的领域减少其一般性政府开支，定向援助至少部分地具有与一般预算援助同样的效果。

32. 预算援助近年来日益成为全部援助流量的重要部分，占援助承诺款项总额的比例从 2000 年的 10% 上升到 2005 年的 20%。<sup>17</sup>这反映了债务减免，从更广泛的意义上讲，加强对可互换问题的认识，充分意识到基于项目的援助可能造成的潜

---

<sup>16</sup> 例如，设想援助国以 1 000 万美元为项目提供资金，并另外提供 500 万美元的一般性预算援助。假定取消免税将项目成本增加到 1 200 万美元。在这种情况下，如果一般性项目援助减至 300 万美元，则免不免税的效果将是一样的。

<sup>17</sup> 见 Sanjeev Gupta、Catherine Pattillo 和 Smita Wagh（2006 年），“援助国将提供更多或更少的援助吗？”货币基金组织工作文件 WP/06/01，即将发表于《发展经济学评论》。

在低效率，可以使受援国对自己的需求有更好的了解，<sup>18</sup>加强提供预算援助的意愿表明有可能不会同时坚持要免税。

33. 然而，如果援助国预算拮据并希望用援助实现具体的政策目标，这一愿望可以通过其他免税之外的方式加以解决。例如，可设想援助国对于防治受援国的疟疾感兴趣。援助国可以同受援国政府进行谈判，并坚持这个政府也提供旨在实现消除疟疾的公共资金（不一定作为同一项目的一部分提供）。这种灵活的办法可以在无需使用免税作为政策工具的情况下解除援助国的担忧。

34. 在一些情况下，尽管做了这些变更和考虑，坚持免税的理由仍然有效。因此，如果援助国就是不愿提供一般性预算援助（第 14 段），那么事情就算完结，除非导致其不愿意的条件得以改变。在这种情形下——上例中的那些仅在意它们从所资助的学校数目中得到畅快感受的援助国——对援助课税可能会产生相反的结果，因为它损害了援助国和受援国双方的成果。<sup>19</sup>

35. 显然，对于援助国是否应坚持免税问题，不可能存在对所有援助国、所有受援国和所有项目都适用的唯一正确的答案。例如，援助国完全有可能对于它们所提供的货物与服务 and 受援国政府的税收都持某种肯定的态度。（它们对于什么构成课税的“合理”程度的看法也许反映出它们对二者的重视程度）。因而关键的是让援助国对它们援助的使用感到满意。与此同时，采取一种广为通用的办法显然对于所有各方都有好处。对于课税要像在援助实践中的其他领域一样，如要实现简化同样需要协同努力以确保某种程度的协调。

## 五、备选办法

36. 正如前文所指出的，上一节所提出的两组问题含义显然有别。由免税造成的运行上的困难，原则上可以通过征税但要将这种费用转移给受援国政府的措施——如凭单系统——加以解决，（因此这会使净税收除了滥用减少的税款之外为零）。另一方面，是否应由援助国纳税取决于广泛的政治和经济考虑。然而，目前的趋势——更多地认识到因免税所造成的困难和解除过去让援助国不愿对其援助纳税的担忧——意味着两种考虑都日益趋向系统地支付与援助国资助的项目相关的税款。

---

<sup>18</sup> 同样的一般性考虑已经趋向于不附加条件的援助。

<sup>19</sup> 举个简单的例子，假如援助国从赠送中获得的报酬只取决于所需要的实际货物（如学校）数目，但受援国并不在乎学校与同等数量的金钱之间的差别。那时如果援助国对学校需求的价格弹性大于一，对所提供的学校进行课税会使双方拮据：因为这时学校的数量和所提供的货币价值都会下降。

37. 当然，在某些情况下——正如先前所强调的——援助国会仍想坚持免税。在其他事例中，它们也许愿意根据受援国的情况而放弃这一要求，尤其是涉及到政府开支管理的效能和透明度时。所有援助国全都同意对所有的援助进行无限制的课税是不大可能的，但许多有资助的援助项目经过一段时间成为正常税收制度的课税对象是相当有可能的，是一种合理的目标。

38. 一些援助国会发现世界银行的办法很有吸引力，根据该办法，援助项目包括对税收成本提供资金，除非这种税金额巨大和（1）过度的或（2）歧视性的。<sup>20</sup>对于在许多国家开展业务的援助国来说，这种办法要求研究每个国家税收制度的细节。但是让每个国家都亲自进行审查是一种重复劳动，这就提出了是否可以采用国际上公认的标准问题。不幸的是，就某一特定国家的税制是否“合理”达成国际一致会很难，为做出这种决定制定程序很麻烦。判断是必要的，一种可能性是这种决定干脆交由每个相关援助国去判断。但本着扩大努力加强协调援助做法的精神，如果援助国和受援国共享信息就会将重复劳动降至最低。例如，由世界银行的工作人员所做的分析反映在“国家融资参数”中，并辅之以“国家情况说明”。<sup>21</sup>如果这些（加上其他援助国开展的任何类似做法）由援助国所共享，加上当局要被认为不合理的税收做出的任何回复，那么，所有人都会从所开展的分析中受益。

39. 这种评估的意图并不是对一国税收系统——这要让所有人明白——的更普遍的质量做出判断，而只是让援助国更方便地总结出某一具体国家的税收是（或不是）符合通常的国际惯例，因此做出某种应允许它们申请援助项目的推定。因此在实践中——以及在某种程度上与政府支出管理系统相关的情况总是如此——援助国可以依靠由其他人所做的审查，只要这种审查得到可信的文献和分析的支持。

40. 一种备选方案是让援助国和受援国展开讨论，以确定可以据以取消对国际援助进行某些免税的范围。

41. 这两种备选方案并非是相互排斥的。不同的援助国可能想以不同的步伐行动。另外还可能在少数几个国家尝试在试点基础上进行协调的援助国讨论的办法。

---

<sup>20</sup> 需要做出准备以应对项目寿命期间税制上的可能变化，这种变化可能改变援助国的估计，也许需要这方面的准则来为援助国和受援国确保合理的确定性。

<sup>21</sup> 见世界银行业务政策和国别处，《世界银行融资支出中的合格性：关于执行经验的 2005 年财政年度报告》（2005 年 10 月 3 日），载于 <http://www1.worldbank.org/operations/eligibility/>。

42. 除了某一具体国家税制合理性这种一般性问题外，可能存在由受援国征税被认为是不合理的具体事例。一个例子是对用于救济灾难、卫生紧急情况、饥馑及其他人道主义紧急行动的进口供应物资征收进口税。如果这些特殊交易不会被课税的话，援助国可能更愿意放弃普遍免税的要求。这可以通过几种方式实现：(1) 各国可能单方面将这种免税作为国内税法的一部分进行颁布，这也许是对国际上所讨论的准则做出的反应，(2) 免税可由多边条约提供。鉴于就条约进行谈判需要时间和努力，第一种办法可能更容易实现。它也会允许根据每个国家的税法对这些规定做出修改。

43. 可因此制订关于不应上税的具体交易的准则。这可能包括下列情形：

- 对于向人道主义危机如自然灾害、饥馑或卫生紧急情况等做出反应的进口货物不应征收税收和租税。这种危机是否存在由相应的政治当局进行确认，这种进口货物应由受援国邀请，由外国政府或非政府组织提供。这些货物或者是用于做出这种反应（一旦活动过去就被撤除）或免费分发给危机的受害者。
- 个人为了对危机（如上所述）做出反应作为有形的存在出现在受援国领土上时，为了个人所得税的目的而确定该个人地位时不应将其当做居民看待。
- 援助国政府或国际组织的雇员的收入一般在受援国免于上税，只要雇员在该国的存在与由援助国或组织资助的项目下的提供援助活动有关。
- 当非居民企业（公司或个人顾问）在受援国代表外国政府在经核准的援助项目内进行活动时，该非居民所收到的与这些活动相关的收入不会在受援国受到课税，只要该非居民在受援国的领土上没有拥有超过特定期限（如六或十二个月）的固定营业地点（常设机构）。
- 适用于由外国政府或国际公共组织资助的援助项目相关交易的税则与以其他方式在受援国适用的税制相比，决不应是歧视性的或异常苛繁的。

44. 这些准则中有数条准则将重复根据双边税收条约一般提供的免税，如果在援助国与受援国之间有这种条约存在则无需这些准则。然而，现有的条约网远非全面，并且在最近的将来也不可能做到这样。如果受援国希望在其国内法中遵照这些准则，则执行起来无疑会更快。

## 六、结论

45. 本说明的结论之一是，正在兴起一种让项目援助活动根据受援国通常税则进行纳税的动向，并且这一事态有日趋扩大之势。本说明建议，援助国和受援国集团与国际税务对话成员组织一道对这些问题做进一步探讨，并尽可能地为各国可自由采用的更为协调的办法制定准则。

46. 本说明认识到，一些援助国不会接受让受援国对援助国的项目援助活动进行课税。显然，每个援助国必须能自由地确定它愿据以提供国际援助的条件。然而，尽管无疑存在例外，也有充足的理由对提供免税的范围进行限制。虽然对受援国的治理结构——尤其是涉及政府开支管理部分——有足够的信心，提供援助的国家和国际组织还是希望考虑不坚持对与援助项目有关的交易免税，但在受援国对与援助相关交易课税的规则不符合国际公认的准则或被认为造成过度课税的领域除外。

47. 出于同样的原因，应鼓励受援国加强其政府开支管理系统并审查其税务/关税结构，以便向援助国提供其所需的必要保证，就援助所付的任何税金均数额合理且使用妥当。

48. 尽管各援助国在其关切问题及优先事项上有着天然的差别，但它们愿进一步讨论本说明中所描述的问题，并考虑朝着基于国际上商定的概念、标准和惯例的更佳协调系统的目标而努力。协调并不意味着所有援助国都同意取消免税。一些援助国会继续坚持所有情况下或逐项进行某些免税。即使更为协调的系统也不会因此构成统一的做法，但它可望极大限度地澄清、限制免税并使之在相当程度上标准化。

49. 可以编制第 42 至 44 段所提及的准则以促进援助国和受援国之间的对话。可让援助国和受援国参与这些准则的制定。国际税务对话的一种备选办法是建立一个工作组，使这些利益有关方进一步探讨本说明中所讨论的问题，并有可能为各国可自由采用的更为协调的办法制定准则。鉴于这些问题对于援助国援助预算上的重要意义，让援助国积极地参与这一领域的各项工作尤为重要。

50. 应鼓励提供援助的国家和国际组织共享经验，并分享受援国就援助项目相关交易进行课税的税则是否合理所做的分析。

51. 在考虑对援助相关交易进行课税的情况下，应鼓励各国运用让行政负担最小化和减少诈骗的机制。实例有由政府直接付款（尽管确保支付有问题），就增值税采用退税方式（但对增值税退税进行有效控制仍然是许多发展中国家面临的一

大挑战)和使用凭单(尽管如上所述,这种办法也有困难)。虽说采取某种形式的控制显然可取,但所有的备选办法都存在严重困难。

52. 在考虑对援助相关交易进行课税的情况下,鼓励各方通过下列方式采用鼓励受援国实行法治的法律文书:

- 确保免税是由法律所规定的,或者如果免税是按协议规定的,则该协议是经法律授权的;
- 具体确定从免税中受益的交易、适用的征税和从免税中受益的条件。

53. 为了给政策制订和公开讨论提供所需的透明度和信息,应鼓励受援国编制并发表税收支出分析,表明因给予外国援助免税而失去的税。

54. 另外,就免税进行谈判的援助国可以采取灵活的态度,同意对那些诈骗和管理费用可能特别高的交易进行课税。换句话说,不存在需要将免税全面扩大的理由。尽可能地让它适于将管理问题减少到最低程度。

55. 本说明的重点是处理由政府机构提供的项目援助。许多同样的经济和实际问题也出现在与非政府组织和私人基金会所提供的援助上,将不同的税务处理扩大到这些来源的援助方面会产生困难。有人主张对这种情况也做相同的处理。但私人捐赠所引起的特殊问题——既有解释上的也许还有潜在捐赠动机方面的——需要做特殊的分析,这项工作要留待将来去做。

---