

中非经贸合作中的税制与协调

龙朝晖 颜东娥

自改革开放以来,中非经济贸易合作发展迅速,中非贸易年平均增长近4%,到2008年,中非贸易额到已经超过千亿美元大关,2009年受世界金融危机影响略有下降,但也超过910亿美元。据联合国贸发组织统计,中国现已成为非洲的第二大贸易伙伴和非洲商品的最大进口国,占非洲对外贸易总量的11%。从国际资本流动来看,中国在非洲大陆的直接投资虽然少于欧美发达国家,但投资额一直在增长。据统计,截止到2008年,全球跨国公司在非洲的累计投资为1700亿美元,而来自中国的投资达到170亿美元,2009年,中国对非洲非金融类直接投资流入量为13.6亿美元。无论是中非贸易还是中国对非洲的直接投资,都必然涉及到非洲国家的税收制度、税收优惠和国家间税务协调等一系列要素,对这些问题进行深入研究具有越来越迫切的必要性。

一、非洲国家的税收制度

近年来,非洲大多数国家都在调整或重新制定新的税收制度和相关政策,改善投资环境,以期在维护国家权益的同时吸引更多

的外国投资。在税制方面,这些国家修订对外国直接投资法规总体上遵循了积极的方针和原则,即不应该具有歧视性的规定,对外国公司和国内公司、对国有企业和私人企业一视同仁。

当前,非洲地区大多数国家的公司所得税税率为25%-35%;少数国家达到45%,例如乍得。目前的趋势是把高税率降到30%或25%,例如津巴布韦2001年将公司所得税从35%降到25%,赤道几内亚(以前为30%)、赞比亚(以前为35%)和博茨瓦纳目前也降到了25%。

有些国家在所得税之外还要加征红利税。如南非公司的所得税率为30%,此外还要对公司分红部分加收12.5%的红利税,如果一家公司把所有的未分配利润用来分红,则该公司的最高所得税率为37.8%,超过全球平均水平的29.07%。近年来,国际上普遍调低公司所得税率,如以经合组织国家平均的公司所得税率已从2003年的30.9%下降到2004年的28.99%,欧盟国家的平均所得税率已从2003年的31.84%下调到今年的29.36%,而南非的公司有效所得税率从1999年以来

就没有做过调整。

以矿业税收为例,非洲绝大多数国家收取权利金或生产付费,通常根据矿产总产值(从价权利金)征收,类似于中国对矿产品征收的资源税。征收权利金很少允许扣除生产成本,根据冶炼厂的纯收益来征收的同样极少。根据国家不同,矿产品不同,权利金为2%-15%之间。权利金费率也常常依产品而变化。在博茨瓦纳,普通矿产的权利金为3%,贵金属为5%,金刚石为10%,石油和天然气为10%。在布基纳法索,金刚石权利金为7%,贵金属矿产为3%,其他矿产为4%。在几内亚,氧化铝为5%,其他矿产的精矿为3.5%,铝土矿为10%,其他矿石为7%。总体上讲,非洲各国的权利金相对较高,特别是与南美国家相比。若非洲国家将权利金率降到更合适的水平,对吸引矿业投资是非常有利的。

在一些国家,会按栅栏收益率对“暴利”征收超额利润税(APT),即仅对收益率超过一定数值——栅栏收益率——的项目才予以征收,这些国家包括加纳、津巴布韦和尼日尔等。这种税收仅适用于一些有很高回报率的项目所实现的

利润。超额利润税不会损害那些收益率在边际线的和中等的矿山,因为事先确定的“栅栏收益税率”并不太低。然而,一个成功的矿山企业的高收益,需要用来补偿许多失败项目的损失,这一直是税法制定者们有争论的论点。超额利润税应当针对有成型的高质量项目的较成熟、低风险的矿业环境来征收,如加纳的情况比较容易接受,而尼日尔的超额利润税率似乎偏高(当利润超过20%时征收,超额利润税率为50%)。

非洲各国税收制度中规定了许多税收减免,通常包括为收回勘查开发投资的加速折旧、关税及设备与原材料供应有关的税费免除,增值税及其他税费的减免,如雇员税、工商税(例如在布基纳法索)及外籍雇佣税(例如在加纳)。在一些国家,免税期最高可达5年。

二、中非经贸合作中的税收优惠

随着中非合作的进一步发展,非洲成为中国企业全球化战略的重要投资选择地。一些非洲国家为吸引外资,制订了不少税收优惠政策,如非洲多个国家对采矿、农业等行业提供了减征、免征所得税的优惠,其中苏丹对某些特定地区的战略性投资项目,甚至给予10—15年免征企业所得税的税收优惠。

非洲国家对外资的政策有两个方面值得投资者注意:一个是国民待遇方面;另一个是特殊待遇方面。

阿尔及利亚、贝宁、毛里求斯国际经济合作 2010 年第 9 期

和厄立特里亚等国属于对外资实行国民待遇的国家,如阿尔及利亚投资法规定:除国家限定的战略部门外,实行自由投资原则,鼓励本国人和外国人在国营和私营领域投资,外资股份比例不受限制。贝宁投资法规定,不论是国内投资者还是国外投资者,均享受同等待遇。而大多数非洲国家对外国投资实行特殊税收优惠政策,以吸引外资流入。

坦桑尼亚在《投资法》及2001/2002财政预算方案中规定,对投资额在30万美元以上的外国独资或合资企业,可向坦投资中心申请“投资优惠证书”并可享受:投资企业在投资回收前的收益免交所得税,投资回收后所得税率为30%;对矿业等特惠领域免征资本货物进口关税。投资于最惠领域的资本货物免缴进口关税,投资于优先领域的资本货物只需缴纳5%的进口税。

在布隆迪,所有优先企业可享受8年内全部或部分免除利润税、不动产税、土地税、工资定额税。为使投资不过于集中在首都和保证各地区的平衡发展,设立在首都布琼布拉市及市郊范围之外的优先企业或专门协议企业,除享有上述优惠外,还享受免税期后减征45%至35%的利润税。肯尼亚则实行了加速折旧、亏损结转、关税减免和保税加工计划等一系列改善投资环境的税收改革措施。

在埃塞俄比亚,外国和当地投资者可享受下列税收优惠政策:免除进口关税;有期限免除收入所得税;从应纳税收入中扣除

其用于研究、技术革新和培训方面的费用。

尼日利亚规定:由于公司亏损,减免税的条款可无限期地实行;农业和加工业公司可免纳其经营活动所涉及房地产的地产税;进口机器和投资设备、原材料及将在尼日利亚进一步加工的半成品可免缴进口税和增值税;在指定的先驱产业投资的公司或生产加工先驱产品的公司可在5年内免所得税,在经济不发达地区建厂的企业可享受7年免税期;因经营证券和股票所得利润免赋税;从事本地原材料增值加工、劳动力密集型加工业、出口经营和在职职业培训的企业有资格享受5年免税期。

加纳的投资法则规定,外国投资企业可以享受至少5-10年所得税全免的优惠。

根据马里投资法,得到经营许可的企业都可以申请享受税收优惠政策,优惠政策因所设企业的性质、规模和投资地点的不同而异。

为鼓励外资企业对南非进行投资,南非的法律规定:从1996年10月1日始,对于投资额超过300万兰特的项目,并符合以下三项条件中任意一项就可以享受两年的免税待遇:1.在特定地区投资(夸祖鲁纳塔尔全省可满足此要求);2.投资于制造业;3.雇用当地工人且产品扣除原料价格后增值部分的劳动力价格不低于55%。符合三项条件的,可享受高达6年的免税期。

埃及的《投资法》规定,向投资者提供5-20年不等的免税优惠条

件,对于建立劳动力密集型产业、有助于高科技发展或产品可大量出口的项目,可免税向投资者提供土地。埃及经济特区法规定,机构、主要开发公司以及在特区工作的公司、企业及其分支机构获得的债券收入、贷款利息和信用便利免征一切税费。在阿尔及利亚,针对需要国家特别扶持的地区的投资和对采用的技术能保护环境、保护自然资源、节约能源和带来可持续发展具有特别利益的投资,享受特别的税收优惠。

赤道几内亚投资法规定,除被禁名单中所指出的情况外,企业自动享有:由于创造新的就业机会,企业的收入税基数将可减少,减少数额相当于支付赤几职工工资的 50%,18 年不变;由于培训赤几人员,企业收入税基数将可减少,减少数额相当于用于培训企业中赤几职工非工资费用的 200%,18 年不变。

随着中非经贸合作的深入发展,除了要认真研究和充分利用非洲各国对外来投资的税收优惠外,中国长期实行涉外税收优惠的利弊得失及其改革也可以为非洲的涉外税制建设提供借鉴。

三、中非经贸合作中的税收协调

截至 2008 年底,我国已对外正式签署了 91 个税收协定,其中已经生效的协定有 87 个,这些双边税收协定对我国改革开放、吸引外资发挥了重要作用。在非洲,中国先后与毛里求斯、苏丹、埃及、塞舌尔、南非、尼日利亚、突尼斯、摩洛哥、埃塞俄比亚共 9 个非

洲国家签订了税收协定,但与尼日利亚、埃塞俄比亚所签协定尚未生效。

两国间税收协定的作用体现在以下几个方面:首先,税收协定协调了缔约国之间的税收管辖权,可以有效地消除或减轻双重税收管辖权下对纳税人的重复征税,从而有利于促进两国间投资贸易往来。其次,税收协定为缔约一方的居民在缔约另一方的经营活动提供了法律保障,当投资者受到税收歧视时,除在另一方提起行政复议或诉讼外,还可以向所属居民国的税务主管当局申请启动相互协商程序,以解决涉税争议,维护自己的合法权益。第三,税收协定确立了缔约双方税务主管当局之间进行合作的法律框架,有利于促进国际税务合作。因此,随着中国与非洲各国投资、贸易合作的发展,中国要逐步与有经济贸易往来的其他 40 个非洲国家磋商,尽早签订“对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定”,从而保障在非洲投资的中资企业的合法权益。

如前所述,许多非洲国家为吸引外资采取了一系列的税收优惠政策,如同当年很多外国投资者看重中国税收优惠一样,中国企业到非洲投资也很看重当地的税收优惠政策。而中国企业要真正从这些税收优惠中获得实惠,还要有“税收饶让”规定的配合。所谓“税收饶让”,是指通过税收协定、议定书等规定,缔约国一方给予对方投资企业的税收优惠,对方政府予以承认。在投资企业的所得汇回母国缴纳企业所得税

时,视同该优惠所得已按非优惠税率纳税,已缴纳税款可以抵免。“税收饶让”有单边饶让和双边饶让两种。我国与 9 国签订的税收协定中,相当部分没有“税收饶让”的条款。

2009 年 5 月,我国同埃塞俄比亚签署的税收协定及议定书规定了“税收饶让”,即“产生于缔约国一方的营业利润,根据该国的法律和规章,在限定期间内被免税或减税的,则该营业利润在该国被减免的税收应在该营业利润的受益所有人作为其居民的缔约国一方纳税时抵免。”举例说,中国企业到埃塞俄比亚投资设立企业,该企业按照埃塞俄比亚的税收法律,享受减免税优惠,免缴税额 100 万元。在该企业的投资所得汇回中国计算纳税时,可抵免的税额包括因税收优惠少缴的 100 万元。如果没有“税收饶让”的规定,该企业的投资所得汇回中国计算纳税时,因税收优惠免缴的 100 万元就不能抵免,实际上就是在埃塞俄比亚享受了税收优惠,但在中国纳税时则需补缴,中国投资者实际上等于没有享受到税收优惠,从而会影响其对埃投资的积极性。

因此,中国企业在对非洲投资利用所投资的非洲国家给予的税收优惠时,如果没有“税收饶让”规定,则被投资国给予的税收优惠也就没有了实际意义。中国与非洲各国在进一步进行税务协调方面的磋商时,必须对此予以重点关注。

(作者单位:中山大学岭南学院)