



南非税制结构特点及成因分析*

李昕凝 (山东大学经济学院 山东 济南 250100)

葛玉御 (山东大学经济学院 山东 济南 250100)

内容提要：南非是非洲最大的经济体，对地区经济发展起着重要的引领作用。其税制结构为“双主体”模式，直接税比重较大、个人所得税为第一大税种，在发展中国家中独具特色。本文分析了南非“双主体”税制的成因，认为经济因素、税制改革、征管条件等与此密切相关。

关键词：南非 税制结构 双主体

中图分类号：F810.42 **文献标识码：**A **文章编号：**2095-6126(2014)07-0054-04

一、南非税制结构的特点

(一)“双主体”结构

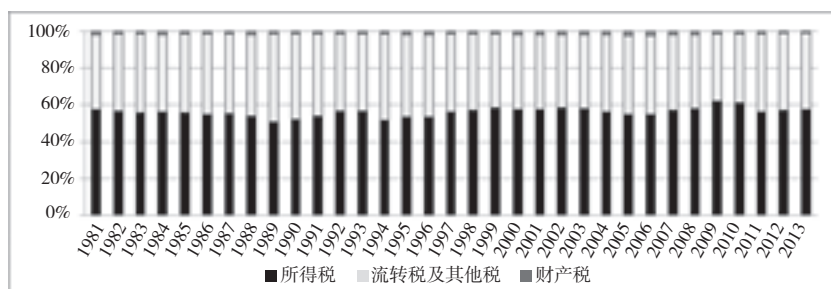
南非税制以直接税、间接税为“双主体”^①，所得税、流转税收入是南非的主要税收收入，财产税及其他税占全部税收收入的比重很低。

图1展示了南非1981-2013年间税制结构变动的趋势。可以看出，所得税与流转税及其他税收的比重一直维持在6:4左右，财产税则占比甚微，多年来一直在2%左右。

(二)个人所得税为第一大税种

南非的所得税包括个人所得税、企业所得税^③、企业二次所得税 (Secondary tax on companies)^④、逾期所得税利息 (interest on overdue income tax)、退休基金税 (tax on retirement funds)^⑤、小企业税收减免收益 (small business

图1 1981-2013年南非税制结构变化趋势图^②



* 本文为国家社会科学基金重大项目《深化收入分配制度改革的财税机制与制度研究》(13&ZD031)和中国税务学会招标课题“现代税制结构优化问题研究”(2013-1)的阶段性成果。

① 本文原则上以税系、税类占比超过40%为是否主体的标准。

② 数据来源：南非储备银行数据库 (<http://www.resbank.co.za/Research/Statistics>) 其中所得税为对收入、利润、资本利得所征收税收占全部税收收入的百分比。由于南非工薪税占比极小 (约为1%)、且2000年以前并未开征，故本图所得税占比数据未含工薪税；财产税含证券交易税、赠与税、房地产税等；流转税及其他：无直接数据，故笔者以“100%-所得税占比-财产税占比”计算得出。由于有“其他税费”的存在，流转税比重应略小于图中所示。

③ 个人所得税及企业所得税中均含对资本利得征收的部分。

④ 指对净股息开征的税收，宣布发放股息的公司负有此税的纳税义务，目前税率为10%。

⑤ 1996年起征，2007年停征。



tax amnesty proceeds) 以及工薪税 (技能发展税)^①等; 流转税包括增值税、燃油税、关税、消费税等; 财产税包括交易税^②、证券交易税、房产税、赠与税等; 其他税主要为印花税^③、多项环境保护税^④及无法归入特定税类的杂项收入。表 1 展示了 1994—2013 年间南非主要税种收入及占税收总收入比重的变化情况, 可以看出个人所得税为南非第一大税种, 且地位一直十分稳定。

(三) 税制结构较为稳定

从表 1 可看出南非的税系结构 (直接税、间接税) 和税类结构 (所得税、流转税、财产税及其他税) 总体比重相对稳定, 但具体到税种结构仍有一些变化: 1994 年以来, 为稳定宏观经济形势、拓宽收入来源, 南非进行了一系列财税改革并取得了显著成效。在充分保证税收收入的同时施行了一系列减税措施, 改变了所得税不同税种的收入水平, 即个人所得税比重有所降低、企业所得税比重有所上升 (见图 2), 而流转税和财产税变化不大。

二、南非税制结构的成因

(一) 经济因素

经济发展水平是直接税收入的重要支撑, 是“双主

体”税制结构得以形成的客观条件。图 3 为南非直接税比重与人均 GDP 自 1960 年以来的变化情况, 可分两个阶段考察经济发展对南非直接税比重变化的影响: 1. “双主体”形成期: 从 1910 年南非联邦成立到 20 世纪 70 年代中叶, 南非经济除个别年份外都保持着较高增速, 尤其从 20 世纪 60 年代到 70 年代上半叶, 南非 GDP 增速连年超过 7%, 成为当时世界经济增长的一个奇迹。这一阶段, 南非直接税的地位也显著提升, 从 1960 年 35% 跃升至 1975 年 65%, 税制结构进入“双主体”时代。2. “双主体”稳定发展期: 20 世纪 80 年代初至 90 年代初受国际制裁影响, 南非经济出现衰退, 直接税比重从 1975 年的高位回落约 10 个百分点。新南非政府成立后制定了“重建与发展计划”, 1996 年推出“增长、就业和再分配计划”、2006 年实施“南非加速和共享增长倡议”, 一系列措施取得了显著成效: 1994 年新南非成立以来, 经济年均增长率为 3%, 2005—2007 年超过 5%。2008 年受国际金融危机影响经济增速明显放缓, 为应对金融危机的冲击, 南非自 2008 年 12 月以来 6 次下调利率, 并出台了增支减税、刺激投资和消费、加强社会保障等综合性政策措施。此外, 南非政府还于 2010 年 4 月起实施“新工业政策执行计划”, 以解决

表1 南非主要税种税收收入及占比^⑤

项目	1994—1995年		1997—1998年		2000—2001年		2003—2004年		2006—2007年		2009—2010年		2012—2013年	
	收入	比重	收入	比重	收入	比重	收入	比重	收入	比重	收入	比重	收入	比重
个人所得税	44 973	39.5%	68 342	41.3%	86 478	39.3%	98 495	32.6%	140 578	28.4%	206 484	34.5%	276 679	34%
企业所得税	11 961	10.5%	19 696	11.9%	29 492	13.4%	60 881	20.1%	118 999	24%	136 978	22.9%	160 896	19.8%
二次征收企业所得税	1 304	1.2%	1 446	0.9%	4 031	1.8%	6 133	2.0%	15 291	3.1%	15 468	2.6%	9 814	1.2%
增值税	29 288	25.7%	40 096	24.3%	54 455	24.7%	80 682	26.6%	134 463	27.1%	147 941	24.7%	215 023	26.4%
关税	5 606	5.0%	5 639	3.4%	8 227	3.7%	8 414	2.8%	24 002	4.9%	19 577	3.3%	38 998	4.8%
消费税	5 431	4.8%	7 426	4.5%	9 127	4.1%	11 365	3.8%	16 369	3.3%	21 289	3.5%	28 378	3.5%
燃油税	8 352	7.3%	12 091	7.3%	14 495	6.6%	16 652	5.5%	21 845	4.4%	28 833	4.8%	40 410	5.0%
财产税及其他税种	6 859	6.0%	10 591	6.4%	14 029	6.4%	19 886	6.6%	23 968	4.8%	22 136	3.7%	43 628	5.3%
总计	113 774	100%	165 327	100%	220 334	100%	302 507	100%	495 515	100%	598 706	100%	813 826	100%

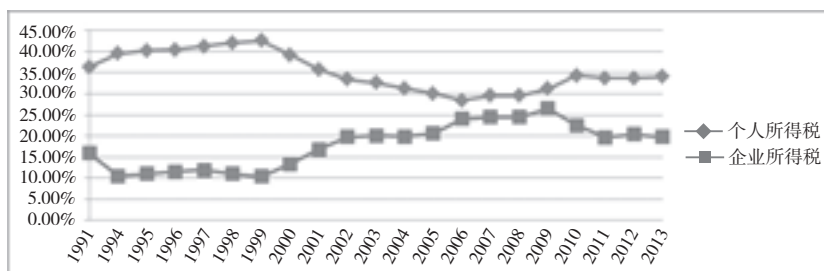
① 工薪税即技能发展税 (skills development levy), 由税务部门联合劳动部门强制征收, 为雇主承担的员工培训费用提供基金。

② Transfer duty, 是南非财产税的最主要来源, 适用累进税率, 对所有个人、企业及各类组织的财产增量征收。

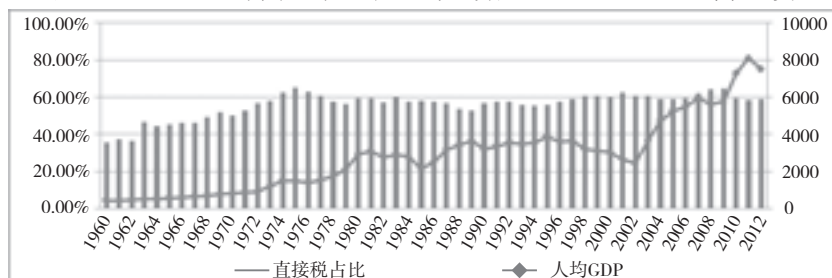
③ 2009 年 4 月 1 日起停征。

④ 包括空中旅行税 (2000 年 11 月起征, 形式为机票税)、塑料袋税 (2004 年 7 月起征)、电税 (2009 年 7 月起征)、白炽灯税 (2009 年 10 月起征)、摩托车二氧化碳排放税 (2010 年 9 月起征)。

⑤ 数据来源: 南非财政部、税收服务局 (SARS) 2008 Tax Statistics 表格 1.2.1 (2007/08 财年及以前数据); 2013 Tax Statistics 表格 A1.2.1 (2008/09 财年至今数据)。整本下载地址: <http://www.treasury.gov.za/publications/tax%20statistics/default.aspx>。(税收收入数据单位为亿兰特)。

图2 两大主体税种占税收收入比重变化趋势图^①图3 南非历年人均GDP与直接税比重^②

单位：美元



南非经济中长期存在的产业结构不合理和失业率高企等结构性问题。^③这一期间,南非的经济发展水平有了显著提升(人均GDP从3 000美元增长到近8 000美元),直接税比重维持在55%~60%，“双主体”税制结构得到稳定发展。

为何南非早在20世纪70年代就能够形成以直接税(且主要由所得税构成)为主体的税制结构?第一,南非工业化起步较早,市场经济发展极快,为所得税的征收奠定了良好基础。从一战开始,南非制造业发展迅速,在二战期间制造业产值已超过矿业,成为南非最大的产业部门。到20世纪60年代,南非的经济增长速度已经可与当时世界上发展最快的日本相匹敌。^④20世纪70年代中叶,南非已建立起发达的现代工业体系,并发展了完善的基础工业和第三产业,其发展水平已与世界中等发达国家相当。企业蓬勃发展、居民收入水平大幅提升,极大地拓展了直接税税基。第二,南非贫富差距巨大。在所有纳税人中,占比仅为9.7%、年收入高于400 000兰特(约合4万美元)的纳税人所缴纳的个人所得税占全国个税总收入的比例高达56.6%,^⑤占全国税收收入总额的比例超过了五分之一。

换言之,南非个人所得税的高收入,与南非收入分配严重失衡、居民贫富差距巨大息息相关。南非政府选择所得税作为税制结构的主体,既是筹集税收收入的需要,也是出于促进社会公平、维持社会稳定的考虑。

(二) 税制改革

上世纪90年代初的南非经济处于非常困难的时期,政府迫切需要拓宽公共收入来源以满足发展的需要,为此开展了一系列财税改革。

1. 所得税。第一,2001年开征资本利得税、1996年引入“退休基金税”,扩大了所得税的税基。第二,扩大所得税课税范围,将企业与居民纳税人在全球范围内的所得列入所得税课税

范畴,进一步拓宽了所得税税基。第三,大范围减免个人所得税。自2002年至今南非政府对个人所得税的减免总额高达1 057亿兰特,使得个人所得税占GDP的比重由1998/1999财年的10.3%下降到8%左右。第四,降低企业所得税税率。1994年将企业所得税税率从40%下调到35%,进而下调至28%(这种调整同样适用于从事黄金采矿的企业);公司附加税税率于1996年起从25%逐步下调至12.5%,又于2007年下调至10%。第五,制定优惠政策以吸引投资、鼓励创新。南非政府从1996年起对总资产超过300万兰特的投资项目减税;为鼓励科技创新,企业每年用于科研开发的固定资产投资可以减税25%。大大拉动了投资需求,激发了企业的活力。

2. 流转税。第一,引入增值税。南非于1991年将一般销售税改为消费型增值税,最初的税率为10%,1993年提升至14%,成为南非政府的重要收入来源。第二,降低关税。南非与纳米比亚、博茨瓦纳、莱索托及斯威士兰于2002年成立南部非洲关税同盟(SACU),并履行加入WTO的承诺,显著降低了其关税水平,目前平均关税税率为5.8%。^⑥

① 数据来源:南非财政部、税收服务局2008 Tax Statistics及2013 Tax Statistics。其中,1991年数据来源于国家税务总局税收科学研究所编《外国税制概览》,1998年第一版第313页。由于南非统计局、财政部、税收服务局公布的税收官方数据均为1994年起始,故此处1992、1993年数据缺失。

② 数据来源:世界银行宏观经济数据库;南非储备银行数据库。

③ 李放、卜凡鹏主编:《南非:“黄金之国”的崛起》,民主与建设出版社,2013年3月第1版。

④ 引自艾周昌等著:《南非现代化研究》,华东师范大学出版社,2000年版。另据世界银行数据,1960年南非人均GDP排名32位,日本排名29位。

⑤ 数据源自南非财政部、税收服务局2012 Tax Statistics,第35页表2.6。

⑥ 陈平路,陈遥根. 南非税制评析[J]. 涉外税务,2007,(10).



3. 财产税。改革财产税, 开始在房产的保有环节征税, 扩大了财产税的税基。2005 年 7 月, 南非新《财产税法》生效, 部分城市开展了首次新税基评估工作, 并于 2009 年 7 月全部开始新税基评估征收工作, 为财产税的征收提供保障。

4. 其他税。南非的其他税类主要为环境保护类税种, 属于特定行为目的税。近年来频繁设立的新税种体现了南非政府对环境保护的重视: 2000 年 11 月开征空中旅行税, 2004 年 7 月开征塑料袋税, 2009 年 7 月开征电税、10 月开征白炽灯税, 2010 年 9 月开征摩托车二氧化碳排放税。这类税收根据“污染者付费”原则设立, 且税率不断上调, 在 2010—2011 财年及 2011—2012 财年分别为南非税收贡献 66.79 亿及 90.07 亿南特, 占税收总收入比重超过 1%。

以上几个方面的税制改革明显透露出南非扩大税基、增加税收收入的政策意图, 同时也顺应了国际税制改革“简税制、低税率”的潮流, 取得了显著的成果: 有学者测算, 南非在施行税制改革后的 1996—2003 年间, 与 1985—1993 年间相比经济平均增长率由 -1% 提升为 3%, 投资年均增长率由 -2.9% 提升为 4.7%, 通胀率更是由 14.3% 大幅降低至 6%, 财政赤字占 GDP 比重也由 7.2% 下降至 3% 左右。^① 税制改革虽未影响直接税、间接税“双主体”的整体结构, 但税制要素的调整直接改变了部分税种的收入水平, 优化了税种结构, 使得南非的税收体系更为成熟完善。

(三) 征管条件

南非“双主体”税制结构的形成和发展, 与其高效的税务管理体制密不可分。南非的税收征管成本率自 1998 年至今始终保持在 1% 左右,^② 与日本等发达国家相当。

第一, 南非的税收制度与政策安排均通过立法程序予以明确, 政府和税务部门只能在法定授权范围内制定实施

办法, 除立法机关外, 其他任何部门无权设定公民和法人的纳税义务。

第二, 南非实行税收指数化, 制定个人所得税、企业所得税时考虑了通货膨胀因素, 每年都要对免征额、税收返还和各应税所得额级次进行调整。南非每年还对不同规模企业适用的税率进行微调, 另外在执行减税计划时, 分多次、小幅度地降低企业所得税税率, 保证了税收收入的稳定性与政策的连贯性。第三, 实行税款预缴制度, 且纳税人报税及退税等手续十分简便, 税务工作程序规范成熟。第四, 推进税款电子支付, 降低收缴现金风险。南非纳税人可以通过税务分支机构、在线支付 (eFiling) 以及银行转账支付等三种渠道缴税。此外, 南非拥有完备的金融体系, 监管有效、管理良好, 进一步保障了南非税收的征收和管理。

参考文献:

- [1] Wehner J. Fiscal Federalism in South Africa[J]. The Journal of Federalism, 2000, 30(3): 47-72.
- [2] Delfin S. Go, Marna Kearney, Sherman Robinson & Karen Thierfelder. An analysis of South Africa's Value Added Tax[R]. World Bank Policy Research Working Paper 3671, 2005-08.
- [3] OECD. OECD Economic Surveys: South Africa 2013[R]. OECD Publishing, 2013.
- [4] 南非财政部, 税收服务局. Tax Statistics[EB/OL]. <http://www.treasury.gov.za/publications/tax%20statistics/default.aspx>.
- [5] 艾周昌等. 南非现代化研究 [M]. 上海: 华东师范大学出版社, 2000.
- [6] 国家税务总局税收科学研究所. 外国税制概览 [M]. 北京: 中国税务出版社, 2009.
- [7] 李放, 卜凡鹏. 南非: “黄金之国”的崛起 [M]. 北京: 民主与建设出版社, 2013.
- [8] 陈平路, 陈遥根. 南非税制评析 [J]. 涉外税务, 2007(10): 41-45.
- [9] 牟岩. 南非税制改革及启示 [J]. 税务研究, 2006(10): 85-88.

An Analysis on the Features and Causes of Tax Structure in South Africa

Xinning Li & Yuyu Ge

Abstract: South Africa is the largest economy in Africa, and also playing an important leading role in regional economic development. The tax structure of South Africa is uniquely characterized as Dual-subject mode, with higher proportion of direct tax and the individual income tax as the biggest tax category. This paper analyzes the origin of South Africa's "Dual-subject" taxation and suggests that it is closely related to the economic growth, tax reforms and the condition of tax collection and administration in South Africa.

Key words: South Africa Tax structure Dual-subject pattern

责任编辑: 周 优

^① Ismail Momoniat. Fiscal Decentralization in South Africa[Z]. OECD Working Paper, 2005.

^② 见南非税收服务局出版物 2012 Tax Statistics, 第 5 页表 1.5。