

中国税制的收入分配效应测度*

岳希明 张 斌 徐 静

摘 要：测度税制的收入分配效应对改善中国收入分配状况具有重要意义。根据传统税收归宿分析方法，使用具有全国代表性的住户调查数据和资金流量表，计算每个家庭承担的税负总额，观察它与收入水平之间的关系，结果显示：中国税制整体是累退的，个人所得税等累进性税收，在一定程度上减弱了间接税的累退性，但因其规模小，不足以完全抵消间接税的累退性。有效税率与收入之间的关系在城乡之间存在明显的差异，税收的累退性在农村较城镇更为明显。

关键词：税收归宿 收入分配 累退性

作者岳希明，中国人民大学财政金融学院教授（北京 100872）；张斌，中国社会科学院财经战略研究院研究员（北京 100836）；徐静，上海财经大学公共经济与管理学院讲师（上海 200433）。

一、引 言

税收最主要的功能是为政府支出筹集资金。以最小的效率损失筹集一定量的财政收入，是税收的主要目标。与此同时，税收又具有显著的收入分配功能，在筹集财政收入的同时，它可以恶化或改善居民收入分配。因此，收入分配是税制设计时必须考虑的因素之一。

税收的收入分配效应，通常以税收累进（退）性衡量。税率随收入上升而提高的税收，为累进性税收，反之则为累退性税收。税率与收入无关的税收为比例税收。累进性税收改善收入分配，累退性税收恶化收入分配；而比例税收对收入分配不产生任何影响。日常生活中常见的税种中，增值税、消费税、营业税等以商品为课税对象的间接税（也称流转税），按人们的消费支出多少课税，而非按收入的高低缴税，收入中用于消费支出的比例，通常随收入水平的上升而下降（即边际消费倾向

* 岳希明感谢教育部哲学社会科学研究重大课题攻关项目（12JZD030、08JZD002）的资助。感谢匿名审稿专家提出的宝贵意见。

递减), 因此间接税的平均税率(即间接税负对收入的比率)与收入水平之间呈现负相关关系。即收入越高, 平均税率越低, 而低收入人群的平均税率反而越高。这是间接税累退性的主要来源。与间接税不同, 个人所得税为直接税。^①除费用扣除之外, 其法定税率通常设计为随收入上升而上升的(即超额累进), 因此为累进性税收, 对收入分配的改善有显著作用。这也是个人所得税被视为政府收入再分配政策手段之一的原因。一国的税制是由不同的税种组合而成的, 其累进(退)性取决于不同税种的累进(退)性程度, 以及在税收收入总额中的占比大小。税收总额中, 累退性税种占比较高的税制, 倾向于累退性; 而以个人所得税等累进性税种为主体的税制, 则更易于成为累进性税制。或者说, 间接税占比较高的税制, 应当为累退性。相反, 直接税尤其是个人所得税占比越高的税制, 则越容易成为累进性税制, 或累进性越强。

以此来推断我国整体税制的累进(退)性, 结果如何呢? 众所周知, 目前我国税制以间接税为主。增值税、消费税、营业税等间接税收入的税收总额占比, 自1994年分税制改革以来虽有所下降, 但仍然在三分之二以上, 而直接税尤其个人所得税占比则非常低(见表1), 2011年的个人所得税改革, 提高工资薪金所得减除费用标准, 并调整其税率级次级距, 进一步降低了税收收入总额中个税的比重。由此可以推断, 我国税制从整体看, 最大可能是累退的, 对居民收入分配具有负效应。

表1 主要税种占税收收入总额比重

(单位:%)

| 税种 \ 年份 | 1995 | 2000 | 2005 | 2007 ^d | 2010 | 2011 |
|--------------------|-------|-------|-------|-------------------|-------|-------|
| 增值税 ^a | 41.2 | 43.0 | 40.0 | 35.8 | 33.0 | 31.2 |
| 消费税 ^b | 9.3 | 6.9 | 5.8 | 5.2 | 9.2 | 8.8 |
| 营业税 | 14.4 | 15.0 | 14.7 | 14.4 | 15.2 | 15.2 |
| 企业所得税 ^c | 13.7 | 14.1 | 19.2 | 21.2 | 20.0 | 21.8 |
| 个人所得税 | 2.2 | 5.3 | 7.3 | 7.0 | 6.6 | 6.8 |
| 其他税收合计 | 19.2 | 15.7 | 13.0 | 16.4 | 16.0 | 16.2 |
| 总税收 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 |

注: a. 增值税收入 = 国内增值税 + 进口货物增值税 - 出口货物退增值税; b. 消费税收入 = 国内消费税 + 进口货物消费税 - 出口货物退消费税; c. 1995年、2000年、2005年、2007年企业所得税收入 = 企业所得税 + 外商投资企业所得税 + 外国企业所得税; d. 为本文考察的年份。

资料来源: 相关年份的《中国税务年鉴》(国家税务总局主编, 北京: 中国税务出版社), 以及《中国统

① 除个人所得税外, 企业所得税和财产税等也为直接税, 但与个人所得税相比, 其税负转嫁不透明, 累进(退)性也不容易确定, 本文后面将对此详细讨论。

计年鉴 2012》(中华人民共和国国家统计局编,北京:中国统计出版社,2012年)。

在我国税制的累退性可以预见的情况下,是否还有必要进行准确估计?迄今为止,学界的回答似乎是否定的。除了可预见性,以往研究选择不测算我国税制的累退性,可能还有其他原因,分析的复杂性恐怕是其中之一。传统的税收归宿分析,虽不需要难度较大的理论模型和实证技巧,但需要对大量数据进行处理,诸如缺少数据时的补充估计和虚拟计算、宏观数据和微观住户数据的衔接、收入定义的选择等。税负转嫁的不确定性和缺少共识,进一步增加了计算的难度和估计结果的不确定性。既然主要分析结论可以预见,加之分析过程十分复杂,此类研究被视为得不偿失,出现无人问津的状况,也在情理之中。

但是,对于测量我国税制的累退性和收入分配效应的必要性,我们有不同看法。首先,尽管我国税制的累退性本身是可以预见的,但累退性的大小是无法预测的。同是累退性税收或税制,接近比例税率的累退性与强度较大的累退性截然不同,其隐含的收入分配效应也大相径庭。因此,累退性大小本身是考察我国税制整体收入分配效应的重要信息,需要准确地测量。其次,关于税制的收入分配效应,有许多必要的信息是无法预测的。其中包括:累进性的个人所得税如何以及在多大程度上,遏制间接税的累退性;企业所得税的不同税负转嫁假定在多大程度上,影响其自身乃至整个税制的累退性;消费税是累进的还是累退的;税制整体的累退性在城镇和农村之间有多大差异,等等。与整体税制累退性程度相同,如果没有实际计算,这些信息就无从得知,准确地估计和研究我国整体税制的收入分配效应也就无从谈起。这是我们进行研究的最主要原因。

对我国税制整体的累退性及其收入分配效应研究的缺失,成为我们决定进行此项研究的另外一个原因。以往的相关研究,多以某一税种或某类税种为研究对象。例如,刘怡和聂海峰等人就我国间接税的收入分配效应进行多次分析,^①岳希明、徐静等人对个人所得税的收入效应进行了较为准确的估计。^②个人所得税为累进性税收,有助于居民收入差距的改善,但这并不意味着,我国税制具有同样的性质和功能。同理,累退性的间接税将恶化收入分配不平等,这并不意味着,我国税制整体

① 参见刘怡、聂海峰《间接税负担对收入分配的影响分析》(《经济研究》2004年第5期),聂海峰、岳希明《间接税归宿对城乡居民收入分配影响研究》(《经济学(季刊)》第12卷第1期,2012年)以及平新乔等《增值税与营业税的福利效应研究》(《经济研究》2009年第9期)。

② 估计我国个人所得税收入分配效应的文献较多,其中较为典型的有岳希明、徐静《我国个人所得税的居民收入分配效应》(《经济学动态》2012年第6期),岳希明等《2011年个人所得税改革的收入再分配效应》(《经济研究》2012年第9期)和徐建炜等《个人所得税改善中国收入分配了吗——基于对1997—2011年微观数据的动态评估》(《中国社会科学》2013年第6期)。

具有同等程度的收入分配负效应。对任何单一税种或部分税种收入分配效应的考察，免不了一叶障目的片面性，只有对税制整体进行考察，方能揭示我国税制整体的公平性和收入分配效应。这也是本研究较以往研究的相对优势。

发达国家对其自身税制的累进性及其收入分配效应的研究较为充分，美国尤为如此。对税收归宿大规模、系统性的实证研究，始于20世纪50年代，其中马斯格雷夫（Richard A. Musgrave）等人的研究最具代表性。^①70年代，马斯格雷夫对其研究的更新，以及派克曼（Pechman）等人的研究，^②让更多的学者注意到该类研究。马斯格雷夫与派克曼等的研究，在税收归宿假定、税负分摊方法以及分析结论等方面，具有很强的相似性。其主要结论是，美国税制缺少明显的累进性，除了最低收入和最高收入的一部分少数家庭之外，有效税率对大多数家庭来说大致相同，也就是说，美国整体税制是比例税率，因此缺少收入分配功能。自那时以来，一方面，类似研究迅速扩展到其他国家，学者们利用相同的研究方法考察本国整体税制的累进性和收入分配效应；^③另一方面，在税收归宿研究领域的争论开始出现，很多研究在税收归宿假定、收入定义甚至在基本研究框架上，与马斯格雷夫的研究有很大差异，由此得到的结论有时也相差较大。^④时至今日，用传统税收归宿方法估计税收收入分配效应的研究仍在进行，最典型的是英国。税收归宿分析结果甚至成为英国官方的常规统计，其国家统计局（Office for National Statistics）每年公布包括间接税在内的税收和财政支出的收入分配效应估计结果。

鉴于税制整体的公平性及其收入分配效应一题具有显著的社会含义和政策含义，加之我国相关文献的缺失，本文尝试使用传统税收归宿分析方法，估计和评价我国税制整体的收入分配效应。本文以下部分结构安排如下：第二节首先简单介绍几个重要概念和税收转嫁假定，然后详细说明各种税负分摊时使用的指标、数据来源以及相关问题等；第三节报告分析结果；第四节给出主要结论。

- ① R. A. Musgrave et al., "Distribution of Tax Payments by Income Groups: A Case Study for 1948," *National Tax Journal*, vol. 4, no. 1 (March 1951), pp. 1-53.
- ② Joseph A. Pechman and Benjamin A. Okner, *Who Bears the Tax Burden*, Washington, D. C.: The Brookings Institution, 1974.
- ③ 例如，W. Irwin Gillespie, *The Redistribution of Income in Canada* (Agincourt, Ont.: Gage Publishing Ltd., 1980)对加拿大的研究；石弘光《わが国の所得階層別租税負担率の実態》（《季刊現代経済》，1977年，第29卷）对日本的研究。
- ④ 质疑以 Musgrave 和 Pechman 为代表的传统税收归宿分析的典型研究有 Edgar K. Browning, "The Burden of Taxation," *Journal of Political Economy*, vol. 86, no. 4, 1978, pp. 649-671. 20世纪后半期对税收的收入分配研究中，值得关注的还有终生税收归宿研究和可计算一般均衡模型研究。

二、税负转嫁的假定与税负在个人之间的分配

税收归宿研究有一个前提——只有“个人”才能承担税负。这里的“个人”，是指与“法人”相对应的自然人。个人以消费者的身份承担包含在产品和服务价格中的间接税，以要素（财产）所有者的身份承担个人所得税、企业所得税和财产税。在这一前提下，税收归宿实证研究根据税负转嫁假定，把各种税负分摊到每个家庭，然后通过有效税率与人均收入之间的相关关系，考察每个税种以及整个税制的累进性和收入分配效应。

税负转嫁假定是税收归宿实证分析最重要的因素，它决定着每个家庭承担税负的多少，以及每个税种和整个税制的累进性。本研究沿袭以往研究的税负转嫁假定，^①即以产品和服务为课税对象的流转税，由消费者负担；个人所得税由纳税人负担；对于税负转嫁不确定、缺少共识的企业所得税和财产税，分别采取不同税负转嫁假定，借以检验不同税负转嫁假定对估计结果的影响。对其中的企业所得税，本文采取以下四种的税负转嫁假定：第一，假定资本完全流动，企业所得税税负通过降低整体资本收益率的方式，由资本所有者承担；第二，企业所得税的一半由资本所有者承担，另外一半通过产品价格上升转嫁到消费者身上；第三，企业所得税的一半由资本所有者承担，另外一半通过降低工资的方式转嫁到工人身上；第四，企业所得税的一半由资本所有者承担，四分之一转嫁到消费者身上，四分之一转嫁到工人身上。对于财产税，本文采取以下三种税负转嫁假定：第一，全部财产税负由资本所有者负担；第二，资本所有者和消费者各负担一半；第三，全部财产税负由消费者负担。

税负转嫁假定仅仅是税收归宿实证研究的重要组成部分之一，根据不同税种的税负转嫁假定，在现有统计数据中找到合适的指标，由此分配各种税收收入，这是税收归宿研究的另一个重要内容，而且是本节的主要内容。根据数据可利用状况，本文的考察年份为2007年。在这一年，遗产税和投资方向调节税，分别处于尚未开征和停征状态，本研究不予考虑。船舶吨税是对进出我国港口的国际航行船舶征收的一种税，本研究也不予考虑。除此之外的所有税种，均在本研究的考察范围之内。鉴于税负转嫁假定的相同性及其决定的税负分配指标的相似性，我们把所有税种划分为流转税、个人所得税、企业所得税和财产税四个税类，对每个税种需要分摊的税收收入总额（即税负总额）和分摊时

① 由于篇幅的限制，本文省略对税负转嫁假定的讨论，可参见 R. A. Musgrave et al., “Distribution of Tax Payments by Income Groups: A Case Study for 1948”; Joseph A. Pechman and Benjamin A. Okner, *Who Bears the Tax Burden*.

使用的指标进行解释。^①分摊税负时使用的数据,其来源除有特殊说明之外,住户层面数据均来自中国家庭收入项目(China Household Income Project)2007年住户调查数据(以下简称CHIP2007),^②全国消费支出总额、财产收入总额、劳动报酬总额等宏观数据来自2007年资金流量表,分税种税收数据来自《中国税务年鉴2008》。

首先解释流转税类的税负分摊。我国现行税种中,属于该税类的税种有国内增值税、国内消费税、营业税中提供应税劳务部分、城市维护建设税(简称城建税)、印花税、资源税、烟叶税、海关代征进口环节增值税和消费税以及关税。其中城建税按增值税、消费税和营业税三税税收收入的比例,拆分归并到该三税待分摊的税收收入总额中。因此,分税种将税负分摊给家庭时,没有城建税这一税种。与此类似,海关代征进口环节增值税和消费税,也分别归并到增值税和消费税中。

待分摊的税负总额与统计上的税收收入总额不一致的税种有:增值税、消费税、营业税和印花税。其中,待分摊的增值税总额 = 国内增值税总额 + 进口货物增值税 + 城市维护建设税中按增值税分拆的部分 - 出口货物退增值税 - 免抵调减增值税 - 应退未退增值税额。统计中,出口货物退增值税和免抵调减增值税,均包括在国内增值税收入总额中,因此必须予以扣除。此外,在我国现行出口退税制度中,存在着应退未退的现象,对于应退未退的出口增值税和消费税,基于逻辑一致性考虑,我们假定,这部分未退的税负转嫁到国外消费者身上,因此,需要从国内消费者承担的税负中扣除。由于没有应退未退的出口增值税和消费税的统计数据可以利用,我们利用相关数据和一些假定,对应退未退的出口增值税进行了估计。^③但由于数据的缺乏,对消费税未能做到这一点。因此,待分配的消费税税负总额 = 国内消费税总额 + 进口消费品消费税 + 城市维护建设税中按消费税分拆的部分 - 出口消费品退消费税。考虑到应退未退的出口消费税金额小,^④因此,对消费税以及整体税制的累进性和收入分配效应不会产生太大的影响。待分摊营业税总额 = 营业税提供应税劳务部分(转让无形资产和销售不动产的营业税视为财产税)的税收收入 + 城市维护建设税中按营业税分拆的部分。关于印花税待分摊税负总额的界定,由于完全缺少关于该税种的税负转嫁假定,以及2007年印花税收入的异常性,本文决定不考虑证券交易印花税的税负负担,待分摊印花税收入总额 = 税务统计给出该税税收收入总额 - 证券交易印花税收入。

① 我们分税种详细地解释了税负转嫁假定、拟分摊的税负总额以及税负分摊指标,需要者可向作者索取。

② CHIP2007的样本量是23000户,其中城镇10000户,农村13000户。该样本具有全国代表性。相关讨论参见李实、佐藤宏、史泰丽:《中国收入差距变动分析——中国居民收入分配研究IV》,北京:人民出版社,2013年,“附录”。

③ 有关估计的详细内容,可向作者索取。

④ 根据《中国税务年鉴2008》的数据,2007年出口退消费税总额仅为93093万元。

其次解释各税种税负总额在家庭之间分摊时采用的指标。根据上述对流转税税负转嫁假定,流转税税负通过应税的产品和服务价格的上升,最终由消费者承担,因此住户消费支出是计算每个家庭流转税税负轻重的主要指标。计算流转税税负所使用的消费支出为住户生活消费支出,包括由农户自产自消产品折算的消费支出。自产自消农产品的消费虽无需纳税,但其生产过程中的中间投入(如化肥等)为应税产品,其纳税额不允许抵扣,最终由农户负担。^①我国增值税包括17%和13%两档税率,^②从逻辑上讲,在分配增值税税负时,应当对二者区别对待。但由于13%低税率产品增值税收入在国内增值税总额中占比较小(0.64%),因此在分摊增值税税负时,对二者未加区分。

在计算每个家庭的流转税类税负时,除消费税和烟叶税两个税种外,均按家庭消费支出总额占全国消费支出总额的比重乘以相应税种的税收收入计算。一个家庭承担的消费税和烟叶税税负,应当根据其消费的消费税相应税目的支出额以及烟消费支出额计算,而不应按其对所有商品的消费支出总额计算。首先看消费税,消费税收入在14个税目之间的分布十分不均衡。2007年消费税税收总额中,烟占60.8%,酒及酒精占6.7%,成品油为15.3%,小汽车为15.0%,四个税目合计97.8%(其余合计仅占2.2%)。对于这四种消费品,由于其税收收入相对较大,加之住户调查数据中有每种消费品的消费支出数据,因此我们分消费品计算每个家庭的税负。但是,因缺少该四种消费品全国消费总额的数据,故无法使用按比重分摊的办法估计每户的税负,最终选择按消费支出额乘以相应税率的办法进行估算。此外,小汽车和成品油两个税目的产品,除了家庭购买用于生活消费之外,另有企业购买用于生产经营。^③企业购买这些税目产品时缴纳的消费税,将作为生产成本的一部分,通过其产品价格的上涨转嫁到消费者身上。我们假定,企业承担的成品油消费税和小汽车消费税,各占相应消费税总额的一半,^④这部分税负根据一般生活消费支出分摊到各个家庭。上述四种消费品之外的消费税税负,由于住户数据中缺少相应的消费支出数据以及规模较小,按每户消费支出总额占全国消费支出总额的比重,在住户之间进行分摊。

在计算每个家庭烟叶税负时,唯一可以利用的数据是住户调查中的烟类消费支

① 为了观察分析结果的敏感性,我们同时使用现金消费支出(不包括农户自产自消农产品)进行了重新计算,计算结果详见以下正文的相关解释部分。

② 2012年1月1日开始在上海实施的“营改增”试点,增加了11%和6%两档税率。

③ 实际上,烟、酒两类产品也存在着企业、政府机关购买用于业务(公务)招待的情况,但由于缺乏相关数据,且估计金额不大,在本文中并没有考虑这一因素。

④ 这一假定显然带有任意性,但是没有相关信息可以利用。我们尝试了其他分配比例,但税负累进性估计值几乎没有任何变化,其主要原因是该三项税目的税收收入占税收收入总额的比重较低。

出,这与上述烟的消费税相似。但是住户烟的消费支出是按零售价格计算的,而烟叶税是卷烟生产企业在购买烟叶时课征的,在计算每个家庭的烟叶税税负时,我们对自烟叶税的纳税环节到卷烟零售环节之间发生的产品增值额予以扣除,由此得到每户烟叶税的税基,然后乘以20%的烟叶税率,即是每个家庭负担的烟叶税负。

我们假设个人所得税不能转嫁,税负完全由纳税人负担。本文使用的城镇住户调查(CHIP2007城镇部分),给出了城镇居民缴纳的个人所得税金额,每个家庭成员缴纳个人所得税金额的合计为该户的个人所得税负。^①值得强调的是,我国现行个人所得税仅适用于城镇居民,农村住户中的工资性收入(包括外出务工人员的工资收入)和非农个体经营收入虽为个人所得税的纳税对象,但由于缺少相关数据,本文对此不予考虑。考虑到外出务工人员和非农个体经营者的收入较低,往往达不到工资薪金所得和个体工商户生产经营所得的费用减除标准,因此农户缴纳的个人所得税较少,对税收归宿估计结果的影响不会太大。

再次,本研究考察的企业所得税税负总额,为当年(即2007年)内资企业的企业所得税与外资企业中外商投资企业和外国企业所得税的合计。在家庭之间分摊企业所得税负时,碰到的最大问题是我国企业保留大量的未分配利润。按照资本所有者承担企业所得税负的税负转嫁假定,未分配利润作为企业所有者的财产收入应当承担税负。但在我国,企业持有大量的未分配利润。这意味着,如果想把所有企业所得税负分摊到家庭,首先需要把未分配利润作为财产性收入归属到各个家庭,然后按每个家庭的财产性收入,计算其企业所得税负。关于美国税收归宿的一些研究,采取的正是这一方法。^②这种做法在我国的税收归宿研究中是否可行?换句话说,是否存在某种或某些指标,能够让我们较为合理地把企业未分配利润归属到各个家庭?我们的回答是否定的,原因如下。第一,企业未分配利润为企业所有者的收入,而企业股东尤其是大股东多为高收入家庭,本文使用的CHIP住户调查样本缺少这部分高收入人群样本,无法把企业未分配利润归属到这部分高收入人群中。第二,中国企业的未分配利润,很大一部分属于外商投资企业和国有企业所得。前者的利润不属于境内家庭所有,因此不应分配;而属于国有企业的未分配利润,理论上应由全体居民平均分配,但目前国有企业利润上缴的比例较低,且收益归属不明确。第三,住户的财产性收入是将企业未分配利润归属到家庭中去的的最常用指标。在我国,住户财产性收入主要是利息收入,每个家庭即使相对贫困的家庭,都或多或少

① 个人所得税中对港澳台同胞和外国人征收的部分不应由境内家庭承担,根据《中国税务年鉴2008》的数据,2007年个人所得税收入总额为3184.94亿元,其中对港澳台同胞征收了55.79亿元,对外国人征收了168.09亿元,两项合计占个人所得税收入的7.03%。但本文每个家庭缴纳的个人所得税,直接由城镇住户调查获得,不存在剔除后分摊的问题。

② 参见 Joseph A. Pechman and Benjamin A. Okner, *Who Bears the Tax Burden*.

地有一些收入来源于财产性收入,但是持有企业股权或股票,成为企业所有人的家庭并不普遍,因此按财产性收入归属企业未分配利润,会高估低收入家庭的财产性收入。第四,我国企业未分配利润规模较大,在缺少合理归属办法的情况下,勉强地对企业未分配利润在家庭之间进行归属分配,在收入分布乃至税负分布上会导致较大的偏差。鉴于这些困难,我们决定放弃把企业未分配利润归属到家庭的努力,最终根据住户调查中每户的财产性收入占全国财产收入总额的比重乘以企业所得税总额的方法,计算每个家庭负担的企业所得税负。此时的全国财产收入总额包括企业未分配利润,这意味着,由企业未分配利润承担的企业所得税负部分,最终没有分配到住户身上。

以上为企业所得税中,由资本所有者或财产收入负担部分的计算方法。企业所得税其他部分的分摊办法是:由消费者承担的部分,按家庭一般生活消费支出占全国居民消费支出总额的比重分摊;由从业人员承担的部分,按家庭工资性收入占全国从业人员报酬总额的比重分配。

最后解释财产税的待分配税负总额以及分配指标。本文所界定的财产税包括我国税制中的房产税、城镇土地使用税、土地增值税、契税、耕地占用税、车船税、车辆购置税,以及营业税中转让无形资产、销售不动产的税收。2007年,来自这些税种的税收收入占税收总额的13%。如本节开始所述,因财产税税负转嫁的不确定性和缺少共识,本文沿袭以往做法,即对财产税采取不同的税负转嫁假定,由此产生的负税人分别为资本所有者、消费者和从业人员,具体计算方法与上述企业所得税的相应部分完全相同,在此不再赘述。需要补充说明的是关于车船税和车辆购置税的分摊问题。车船税和车辆购置税收入,既有企业保有和购买车辆缴纳的税收,也包括家庭同样行为所产生的税收。^①对于前者,适用上述财产税税收归宿假定,并按上述办法进行分摊。但对于家庭因保有和购买车辆发生的车船税和车辆购置税,假定由保有或购买人负担更合理。由于缺少该两税在企业和家庭之间分布的信息,我们假定由企业和家庭各自承担一半,其中企业负担的部分,按上述财产税税负的分配方法在住户之间进行分摊。关于家庭负担的部分,车辆购置税因其适用10%的比例税率,计算起来相对简单,^②与此相比,车船税略微复杂一些。按2007年适用的车船税暂行条例规定,车船税因车船类型(或车船税税目)而别,而且对于某一特定类型(税目)的车船,适用税率为有幅度的定额税率,其中载客汽车的具体适用税率主要取决于载客人数的多少,以及车辆排气量的大小。在我们使用的住户调

① 家庭购买房产时,符合一定条件的也要缴纳契税和营业税,但由于缺乏相关数据且无法区分家庭自用和出租房产,因此本文未考虑这一因素。

② 某个家庭承担的车船购置税等于该家庭购车款总额首先除以(1+17%),然后再乘以10%的车船购置税率得到的金额,其中的17%为增值税率。

查数据中,有生活用汽车和摩托车保有台数的数据可以利用,但缺少汽车排气量的详细信息。在购买保有车辆的排气量上,高收入家庭会大于低收入家庭,由此承担的车船税在绝对额上应当要大,对此我们在计算家庭车船税负时给予了考虑。

本节最后一个问题是收入定义问题。本文通过有效税率以及税前和税后基尼系数的差异,考察我国税收的累进性和收入分配效应,收入定义在此十分重要。有效税率为家庭的税负总额与收入总额之比,其中的收入总额应当为税前收入,这是文献中的惯例。对于个人所得税来说,税前收入、税后收入以及有效税率的定义和计算,都十分清楚和简单。但对于企业所得税、财产税或者间接税来讲,税前收入不是十分明显。当我们假定企业所得税由资本所有者承担时,企业所得税为直接税,此时家庭得到的财产性收入为企业所得税的税后收入,即资本所有者得到的财产收入是政府课征企业所得税之后的收入,或者说,如果没有企业所得税,财产所有者的财产收入会增加与企业所得税相等的金额。因此在计算住户包括企业所得税税负在内的有效税率时,其税前收入应当包括家庭分摊到的企业所得税,此时应当把家庭分摊到的企业所得税加回到家庭收入中去。^①这样的处理同样适用于由资本所有者承担的财产税。对间接税来说,住户调查中的家庭收入为税后收入,它没有包括间接税。这可以从两个角度理解。^②第一,间接税的课征影响要素收入的高低。无论是资本收益率还是工资率,都会因为一般流转税的课征而下降。第二,间接税与家庭收入之间的关系,与国民收入初次分配中居民、企业与政府三者关系有着密切的联系。政府的初次分配收入完全来自间接税,它独立于企业以及住户的初次分配收入。企业的初次分配收入是企业未分配利润,是企业所有者的财产收入。在税收归宿研究中,这部分收入通常通过某种方式分配到各个家庭当中。由此可见,国民收入分配中的企业部门和住户部门的初次分配收入,均为在税收归宿实证研究中的家庭收入;而作为政府部门初次分配收入的间接税收入,则为独立于家庭收入之外的收入,也就是说,这里的家庭收入不包括间接税,为间接税的税后收入。为了得到间接税的税前收入,需要把间接税收入计入家庭收入。以往相关研究假定,间接税对要素收入分配是中性的,即按同一比例降低资本和劳动收入的同时,不改变二者在要素收入总额中的比重。由此,把每个家庭的要素收入乘以一个大于1的常数,

① 此处的企业所得税额,为假定资本所有者承担企业所得税时,分摊到住户的企业所得税金额。

② 关于间接税税后收入的定义和计算,参见 George A. Bishop, "Income Redistribution in the Framework of the National Income Accounts," *National Tax Journal*, vol. 19, December 1966; Richard A. Musgrave, K. E. Case and H. B. Leonard, "The Distribution of Fiscal Burdens and Benefits," *Public Finance Quarterly*, vol. 2, no. 3, July 1974, pp. 269-274; Joseph A. Pechman and Benjamin A. Okner, *Who Bears the Tax Burden*, pp. 18-20.

即可得到每个家庭的间接税税前收入。^① 本文采用同样的方法, 计算每个家庭的间接税税前收入。需要强调的是, 此处所说的间接税, 除了增值税等间接税之外, 同时包括企业所得税和财产税中假定由消费者承担的部分。企业所得税和财产税的税负转嫁假定不同, 间接税税前收入也不同。

三、我国税制的累退性和收入分配效应的估计

本节通过报告税收归宿的估计结果, 讨论我国整体税制的收入分配效应。对于税收归宿不确定的企业所得税和财产税, 我们采取不同的税收归宿假定, 以此考察分析结论的敏感性。由上一节可知, 我们对企业所得税采取四种不同税收归宿假定, 对财产税采取三种税收归宿假定, 二者组合在一起, 共有 12 种税收转嫁假定。由于篇幅的限制, 我们不可能显示每一种税收归宿假定的计算结果, 而是根据税负的累退性强弱及其收入分配效果大小, 选出三种给予解释。^② 它们分别是: 适中累退性、最强累退性和最弱累退性的税收归宿假定。适中累退性的税收归宿假定是, 企业所得税的一半由资本所有者负担, 其余一半由消费者和劳动者各自负担 50%; 财产税则由资本所有者和消费者各负担 50%。按这一税负转嫁假定分配的税负, 其累进性指标和收入不平等指标, 接近 12 种税负归宿假定的均值。企业所得税和财产税中, 假定由消费者负担的比重越大, 整个税制的累退性也越强。由此得到的累退性最强的税收归宿假定是: 企业所得税的一半以及财产税的全部, 由消费者负担 (企业所得税的其余部分由资本所有者负担), 而最弱累退性的税收归宿假定发生在企业所得税由资本所有者和劳动者各负担一半、财产税完全由资本所有者负担的税负转嫁组合上。^③

在报告税收归宿估计结果之前, 我们先根据住户调查资料, 给出一些变量的描述性统计量。这些变量包括收入、总消费支出、现金消费支出、工资性收入、财产性收入、主要消费税消费品消费支出 (包括烟、酒、成品油和小汽车四个消费税

① 具体地说, 这个常数的分子等于国民经济要素收入总额与间接税的合计, 而分母则为国民经济要素收入总额。由此得到: 每个家庭间接税税前收入总额 = 国民经济要素收入总额 ÷ 间接税总额。

② 关于税负的累进性指标及其收入分配指标的定义, 以及不同税负假定下两个指标的计算结果, 参见本节以下部分。

③ 一般来讲, 财产收入较工资收入在高收入群体的收入总额中占比高。此外, 财产收入和工资收入分别是资本所有者和劳动者承担企业所得税时的税负计算依据, 这意味着, 在其他税种的税收归宿假定不变的情况下, 假定由资本所有者负担的企业所得税比重越高, 整体税种的累退性也越弱。与此不同, 企业所得税中由劳动者负担的比重上升, 整体税制的累退性将增强。其原因, 本节的后半部分将给予讨论。

目),^① 它们都是决定住户税负负担大小的重要变量。这些变量(除收入之外)的绝对水平在不同收入组之间并不重要,只有在与收入水平的比率上出现差异时,根据这些变量分摊的税负,才具有收入分配效应,表2给出了这些变量与收入的相对值。

表2 住户主要指标描述性统计量

| 收入十等分组 | 人均收入(元) | 与人均收入的比率 | | | | |
|--------|---------|----------|----------|---------|---------|---------|
| | | 人均总消费支出 | 人均现金消费支出 | 人均工资性收入 | 人均财产性收入 | 主要消费品支出 |
| 全 国 | | | | | | |
| 1 | 1393 | 1.310 | 1.036 | 0.347 | 0.018 | 0.061 |
| 2 | 2447 | 0.950 | 0.773 | 0.411 | 0.019 | 0.043 |
| 3 | 3346 | 0.842 | 0.703 | 0.440 | 0.017 | 0.036 |
| 4 | 4372 | 0.801 | 0.697 | 0.483 | 0.017 | 0.036 |
| 5 | 5646 | 0.790 | 0.720 | 0.542 | 0.018 | 0.037 |
| 6 | 7382 | 0.762 | 0.726 | 0.627 | 0.021 | 0.036 |
| 7 | 9603 | 0.752 | 0.739 | 0.657 | 0.023 | 0.036 |
| 8 | 12560 | 0.762 | 0.760 | 0.715 | 0.026 | 0.039 |
| 9 | 17011 | 0.705 | 0.705 | 0.724 | 0.028 | 0.041 |
| 10 | 30982 | 0.667 | 0.667 | 0.732 | 0.047 | 0.078 |
| 全 体 | 9473 | 0.739 | 0.712 | 0.665 | 0.031 | 0.052 |
| 农 村 | | | | | | |
| 1 | 1093 | 1.539 | 1.202 | 0.324 | 0.018 | 0.071 |
| 2 | 1832 | 1.100 | 0.873 | 0.353 | 0.024 | 0.051 |
| 3 | 2362 | 0.934 | 0.751 | 0.407 | 0.016 | 0.044 |
| 4 | 2864 | 0.922 | 0.749 | 0.401 | 0.017 | 0.039 |
| 5 | 3404 | 0.806 | 0.662 | 0.424 | 0.015 | 0.034 |
| 6 | 4003 | 0.789 | 0.657 | 0.439 | 0.018 | 0.036 |
| 7 | 4752 | 0.754 | 0.638 | 0.445 | 0.018 | 0.034 |
| 8 | 5752 | 0.740 | 0.640 | 0.461 | 0.021 | 0.033 |
| 9 | 7357 | 0.673 | 0.601 | 0.490 | 0.030 | 0.037 |
| 10 | 13083 | 0.589 | 0.570 | 0.422 | 0.070 | 0.039 |
| 农村全体 | 4650 | 0.751 | 0.652 | 0.435 | 0.035 | 0.038 |
| 城 镇 | | | | | | |
| 1 | 4373 | 0.964 | 0.964 | 0.720 | 0.016 | 0.050 |

① 该四项消费品支出额,决定着—个住户承担多少消费税。

续表 2

| 收入十等分组 | 人均收入 (元) | 与人均收入的比率 | | | | |
|--------|----------|----------|----------|---------|---------|---------|
| | | 人均总消费支出 | 人均现金消费支出 | 人均工资性收入 | 人均财产性收入 | 主要消费品支出 |
| 2 | 6801 | 0.871 | 0.871 | 0.749 | 0.012 | 0.036 |
| 3 | 8559 | 0.824 | 0.824 | 0.743 | 0.013 | 0.035 |
| 4 | 10193 | 0.786 | 0.786 | 0.733 | 0.018 | 0.037 |
| 5 | 11857 | 0.780 | 0.780 | 0.770 | 0.015 | 0.034 |
| 6 | 13719 | 0.769 | 0.769 | 0.755 | 0.018 | 0.042 |
| 7 | 15929 | 0.721 | 0.721 | 0.747 | 0.023 | 0.038 |
| 8 | 19032 | 0.721 | 0.721 | 0.751 | 0.027 | 0.045 |
| 9 | 23817 | 0.735 | 0.735 | 0.759 | 0.029 | 0.076 |
| 10 | 39558 | 0.639 | 0.639 | 0.749 | 0.054 | 0.084 |
| 城镇全体 | 15382 | 0.734 | 0.734 | 0.751 | 0.030 | 0.057 |

从表 2 可读出以下重要信息。首先, 消费与收入的比率 (无论是总消费还是现金消费) 随收入水平的上升而下降, 这意味着, 按消费支出分摊的税负具有累退性。农村住户自产自消农产品与收入的比率 (表 2 中总消费支出与现金消费支出之差),^① 随收入水平的提高而降低, 说明按总消费支出分配流转税负将高估流转税 (或按消费支出分摊的其他税种) 在农村的累退性。在按消费支出计算农户税负时, 本文使用现金消费支出。农村最低收入组的消费支出与收入的比率大于 1, 说明该组的消费支出超出其收入, 此系收入波动所致, 收入一时下降时, 储蓄的减少或借款的增加是支撑消费的手段。由于消费与收入之比在最低组非常高, 相对其他组而言, 最低组的流转税负乃至整个税负会显著上升, 后面的计算将验证这一点。其次, 收入中工资性收入的比重, 在农村随收入水平的提高而上升, 城镇则基本保持不变。这说明, 如果企业所得税的一部分由从业员工资负担, 这部分税负在农村是累进的。再次, 从总体上看, 财产性收入占总收入的比重随收入水平的提高而上升, 这意味着, 按财产性收入分配的税负 (企业所得税和财产税的部分或全部) 将是累进性的。最后, 决定住户消费税负高低的烟、酒、成品油和小汽车等主要消费税消费品支出与收入的比率, 在农村随收入的提高而直线下降, 但在城镇呈现 U 字型。因为城镇收入中用于烟酒消费的比重随收入的上升而下降, 而成品油和小汽车消费则随收入的上升而上升, 四项加总的消费支出, 与收入呈现 U 字型。在农村则不然, 虽然收入中用于烟酒的比重随收入的提高而下降, 但因成品油和小汽车消费支出非

① 城镇住户生活消费没有现金消费和非现金消费之分, 假定全部消费为现金消费。

常少，四项消费品支出总和与收入的比率依然随收入水平提高而下降。^① 主要消费
税消费品支出与收入的关系，决定了消费税有效税率与收入水平之间的关系，以下
的计算将验证这一点。

现在考察我国整体税制及各税种的累进性及其收入分配效应。以往文献中考察
税收累进性的方法大体有两种：一类是观察税率与收入之间的相关关系；另一类通
过计算税收的累进性指数进行考察。前者的优点在于其直观性，缺点是缺少精确性。
后者试图通过高度加总的指数对税负累进性进行量化，长处在于其精确性，短处是
抽象而缺少直观性。我们用这两种方式，从不同的角度刻画和分析我国税制的累进
性和其收入分配效应。

表 3 按收入十等分组以及三种不同税收归宿假设，给出全国、农村以及城镇平
均有效税率。

表 3 不同税负转嫁假定下的有效税率

(单位：%)

| 收入十等 分组 | 累退性适中 | | | 累退性最强 | | | 累退性最弱 | | |
|------------|-------|------|------|-------|------|------|-------|------|------|
| | 全 国 | 农 村 | 城 镇 | 全 国 | 农 村 | 城 镇 | 全 国 | 农 村 | 城 镇 |
| 1 | 31.9 | 37.1 | 25.8 | 35.6 | 41.6 | 28.8 | 28.1 | 32.5 | 23.0 |
| 2 | 23.3 | 26.6 | 23.1 | 25.7 | 29.4 | 25.4 | 20.8 | 23.6 | 20.7 |
| 3 | 21.0 | 23.2 | 21.9 | 23.2 | 25.6 | 24.0 | 18.8 | 20.7 | 19.9 |
| 4 | 20.6 | 22.4 | 21.0 | 22.6 | 24.6 | 23.1 | 18.5 | 20.1 | 19.0 |
| 5 | 20.0 | 20.0 | 20.6 | 21.7 | 21.9 | 22.2 | 17.9 | 18.0 | 18.9 |
| 6 | 19.9 | 19.6 | 20.3 | 21.7 | 21.4 | 21.9 | 18.2 | 17.8 | 18.6 |
| 7 | 19.8 | 18.8 | 19.9 | 21.5 | 20.6 | 21.3 | 18.1 | 16.9 | 18.3 |
| 8 | 19.9 | 18.5 | 19.4 | 21.3 | 20.0 | 20.6 | 18.4 | 16.8 | 18.1 |
| 9 | 19.2 | 17.1 | 20.2 | 20.4 | 18.4 | 21.5 | 17.8 | 15.8 | 18.9 |
| 10 | 19.6 | 15.7 | 19.8 | 20.6 | 16.5 | 20.6 | 18.7 | 14.8 | 19.0 |
| 全 体 | 20.0 | 18.9 | 20.4 | 21.5 | 20.5 | 21.8 | 18.5 | 17.3 | 19.0 |

表 3 显示，就全国而言，适中累进性税收转嫁假定下得到的有效税率与收入水
平之间的关系，在以下方面表现十分明显。首先，从整体上看，有效税率在全国范
围内随收入的上升而下降，说明我国税制在整体上是累退的。考虑到我国税制以商
品课税的间接税为主，而间接税是按家庭消费而不是按收入征税的事实，我国税制
整体累退性的结论在意料之中。其次，有效税率随收入上升而下降的趋势，主要发
生在收入十等分组的最低四、五组，自第五组起，税率仍然保持随收入上升有升有

① 由于篇幅的限制，这里没有分别给出收入中烟、酒、成品油以及小汽车消费支出的比
重，有兴趣的读者可向作者索取。

降,但变化幅度非常小,基本可以视为比例税率。主要原因是,个人所得税率随收入水平的提高逐步上升(见表4),有效地遏制了间接税的累退性。除此之外,企业所得税率的上升趋势也起到了缓解间接税累退性的作用。再次,有效税率随收入上升而下降的幅度,在最低的两组之间尤为显著。具体地说,税率从最低组的31.9%下降至次低组的23.3%,下降了近9个百分点。这是收入短期波动的结果。^①

表4 分城乡分税种税率 (单位:%)

| 收入十等分组 | 增值税 | 消费税 | 营业税 | 其他 间接税 | 个人 所得税 | 企业 所得税 | 财产税 | 合计 |
|--------|------|-----|-----|-----------|-----------|-----------|-----|------|
| 全 国 | | | | | | | | |
| 1 | 16.1 | 1.8 | 5.4 | 2.3 | 0.0 | 3.2 | 3.1 | 31.9 |
| 2 | 11.6 | 1.3 | 3.9 | 1.6 | 0.0 | 2.6 | 2.3 | 23.3 |
| 3 | 10.4 | 1.1 | 3.5 | 1.5 | 0.0 | 2.5 | 2.1 | 21.0 |
| 4 | 10.1 | 1.1 | 3.4 | 1.4 | 0.0 | 2.5 | 2.0 | 20.6 |
| 5 | 9.8 | 1.1 | 3.3 | 1.4 | 0.0 | 2.5 | 1.9 | 20.0 |
| 6 | 9.7 | 1.1 | 3.2 | 1.4 | 0.0 | 2.6 | 1.9 | 19.9 |
| 7 | 9.6 | 1.1 | 3.2 | 1.3 | 0.1 | 2.7 | 1.9 | 19.8 |
| 8 | 9.5 | 1.1 | 3.2 | 1.3 | 0.2 | 2.8 | 1.9 | 19.9 |
| 9 | 8.9 | 1.0 | 3.0 | 1.2 | 0.4 | 2.8 | 1.8 | 19.2 |
| 10 | 8.2 | 1.3 | 2.7 | 1.1 | 1.3 | 2.9 | 2.1 | 19.6 |
| 全 体 | 9.2 | 1.2 | 3.1 | 1.3 | 0.5 | 2.8 | 2.0 | 20.0 |
| 农 村 | | | | | | | | |
| 1 | 18.9 | 2.1 | 6.3 | 2.6 | 0.0 | 3.6 | 3.6 | 37.1 |
| 2 | 13.4 | 1.6 | 4.5 | 1.9 | 0.0 | 2.8 | 2.6 | 26.6 |
| 3 | 11.5 | 1.3 | 3.8 | 1.6 | 0.0 | 2.6 | 2.3 | 23.2 |
| 4 | 11.1 | 1.2 | 3.7 | 1.6 | 0.0 | 2.5 | 2.2 | 22.4 |
| 5 | 9.9 | 1.1 | 3.3 | 1.4 | 0.0 | 2.3 | 2.0 | 20.0 |
| 6 | 9.7 | 1.1 | 3.2 | 1.4 | 0.0 | 2.4 | 2.0 | 19.6 |
| 7 | 9.2 | 1.0 | 3.1 | 1.3 | 0.0 | 2.3 | 1.9 | 18.8 |

① 十等分组中最低组的绝大多数家庭,在正常情况下本不是收入最低的群体,他们之所以在考察年份出现在收入最低组,可能是偶然因素带来的收入急剧下降所致。但其消费并不因收入的一时下降而显著减少,因此按消费支出计算的间接税负并不低(这些住户的家庭成员此时并不缴纳个人所得税),于是出现最低收入组的有效税率奇高的现象。这是年度税收归宿分析的最主要缺陷之一。

续表 4

| 收入十等分组 | 增值税 | 消费税 | 营业税 | 其他 间接税 | 个人 所得税 | 企业 所得税 | 财产税 | 合 计 |
|--------|------|-----|-----|-----------|-----------|-----------|-----|------|
| 8 | 9.0 | 1.0 | 3.0 | 1.3 | 0.0 | 2.3 | 1.9 | 18.5 |
| 9 | 8.2 | 1.0 | 2.7 | 1.2 | 0.0 | 2.3 | 1.8 | 17.1 |
| 10 | 7.1 | 0.9 | 2.4 | 1.0 | 0.0 | 2.4 | 1.9 | 15.7 |
| 全 体 | 9.1 | 1.1 | 3.0 | 1.3 | 0.0 | 2.4 | 2.0 | 18.9 |
| 城 镇 | | | | | | | | |
| 1 | 12.8 | 1.5 | 4.3 | 1.8 | 0.0 | 3.1 | 2.4 | 25.8 |
| 2 | 11.4 | 1.2 | 3.8 | 1.6 | 0.0 | 2.9 | 2.1 | 23.1 |
| 3 | 10.7 | 1.2 | 3.6 | 1.5 | 0.1 | 2.9 | 1.9 | 21.9 |
| 4 | 10.3 | 1.1 | 3.4 | 1.4 | 0.1 | 2.8 | 1.9 | 21.0 |
| 5 | 9.9 | 1.1 | 3.3 | 1.4 | 0.2 | 2.8 | 1.9 | 20.6 |
| 6 | 9.7 | 1.1 | 3.2 | 1.3 | 0.2 | 2.8 | 1.9 | 20.3 |
| 7 | 9.3 | 1.0 | 3.1 | 1.3 | 0.4 | 2.9 | 1.9 | 19.9 |
| 8 | 9.0 | 1.0 | 3.0 | 1.2 | 0.5 | 2.9 | 1.8 | 19.4 |
| 9 | 9.0 | 1.3 | 3.0 | 1.2 | 0.8 | 2.9 | 2.1 | 20.2 |
| 10 | 7.9 | 1.4 | 2.6 | 1.1 | 1.8 | 2.9 | 2.1 | 19.8 |
| 全 体 | 9.3 | 1.2 | 3.1 | 1.3 | 0.7 | 2.9 | 2.0 | 20.4 |

分城乡看，税率与收入之间的关系在农村和城镇之间有明显的差异。表 3 显示，在农村，尽管有效税率下降在低收入组最显著，下降幅度最大，但税率随收入上升而下降的趋势贯穿所有的收入组，从未出现在某个收入组停顿甚至上升的现象。城镇的情况则不同，税率与收入的负相关仅仅存在于收入十等分组中最低的两三组，在其他组中，税率从总体上看是下降的，但不仅幅度非常小，而且有升有降，并不像农村那样的直线下降。税率与收入之间关系在城乡之间出现这样的差别，原因主要有两个。其一，农村家庭的收入水平显著低于城镇家庭，当年收入中用于消费的比重较高，以间接税为主的我国税制累退性表现得十分明显。其二，目前我国个人所得税不适用于农村家庭，农村不存在抵消间接税累退性的累进性税收。由于个人所得税累进性的作用，间接税的累退性在城镇得到了有效的遏制，对于绝大多数城镇家庭来说（收入十等分组中两个最低组除外），有效税率变化不大，基本上是比例税率。可见，个人所得税对于税制整体的收入分配效应是非常重要的。表 3 中根据适中累退性税收归宿假设的计算结果显示，无论在有效税率的水平上，还是在其趋势上，全国与城镇之间十分接近，其重要原因在于全国居民收入总额中城镇居民的

占比较大。^①

计算表 3 时, 分摊流转税负使用的消费支出为生活消费总支出, 包括农户自产自消农产品折算的消费支出。如果假定这部分农产品生产过程中所含需要纳税的中间投入较少, 则其所负担的税负也可忽略不计。为了检验农户自产自消农产品消费支出是否负税对税收归宿估计结果的影响, 我们从农户消费总支出中扣除了自产自消部分之后, 又进行了计算, 结果显示, 农村和全国的有效税率随收入上升而下降的趋势有所缓解, 但基本趋势保持不变。^②

比较不同税负转嫁假设可知, 税率与收入之间的关系在三种税负转嫁假设之间十分相似。具体地说, 有效税率随收入上升而下降的趋势, 主要存在于收入十等分组中的最低三、四组, 在最低两组之间最为显著, 对于其他收入组来说, 税率变化不大, 基本为比例税率。税率与收入水平之间的关系在不同税负转嫁假设之间差异不大的现象, 一方面说明, 不同的税收归宿假定对我国税制整体的累进性影响不大, 另一方面表明, 利用不同收入组之间有效税率变化来衡量税收的累进性, 虽有其直观性的优点, 但缺少精确性。下面将通过税收累进性指数的计算, 精确地考察税收归宿假定对税收累进性的影响。

整体税制由不同税种构成, 而整体税制的累进性是不同税种相互作用、相互抵消的结果, 因此仅考察整个税制是不够的, 需要考察不同税种与收入水平之间的关系。表 4 分流转税、个人所得税、企业所得税和财产税, 显示了不同税种有效税率与收入水平之间的关系。其中对流转税又进行了细分, 增值税、消费税和营业税单列, 其他流转税统称为其他间接税。由于篇幅的限制, 在此仅仅给出适中累退性税负转嫁假定的计算结果。

首先观察全国的计算结果。间接税中, 增值税、营业税以及其他间接税的有效税率, 随收入的增高呈现直线下降趋势, 收入越高, 相对税收负担越轻, 因此应为累退性税收。消费税的有效税率随收入的变化呈现 U 字型, 这是由于收入中用于烟、酒、成品油和小汽车消费的比重与收入之间呈现 U 字型所致。由于消费税的有效税率与收入之间的关系出现先下降后上升的趋势, 很难根据税率与收入之间的关系判断消费税是累进的还是累退的, 需要根据累进性指数进行讨论。但与其他间接税相比, 消费税没有出现明显的累退性, 因此较增值税等其他商品税, 更有利于调节收入分配。在非商品税中, 个人所得税的有效税率随收入的提高而直线上升, 明显为累进性税收; 企业所得税的有效税率, 除最低的两个收入组之外, 同样具有随

① 根据本文的样本计算, 全国居民收入中城镇的比重随收入定义不同略有变化, 但基本停留在 72% 的水平上。这一数据与国家统计局公布的同年居民消费总支出中, 城镇居民占比 74% 的数据十分接近。

② 由于篇幅的限制, 本文没有给出与表 3 相应的计算结果, 有兴趣的读者可向作者索取。

收入上升而上升的趋势，而且很显著。因此，在适中累退性税负转嫁的条件下，企业所得税最大可能为累进性税收，下面计算的累进性指数将证实这一点。至于财产税，其有效税率在除最高收入组之外的其他所有收入组中，与收入呈现明显的负相关，收入越高，税率越低，因此为累退性税收的可能性很大。

除了有效税率与收入之间的相关关系，单个税种对税制整体的累进性和收入分配效应的贡献大小，取决于税收总额中来自该税种的税收收入比重。累进性相同的两个税种，税收收入较大的税种对税制整体的累进性和收入分配效应的影响也大。通过比较表4中不同税种税率，可以考察税收收入总额中各个税种的比重。整体税制的总有效税率（即税收收入总额与收入的比率）等于各个税种有效税率之和，因此分税种有效税率在总有效税率中的占比，即是相应税种在税收收入总额中的比重。表4显示，整体税制的全国平均有效税率为20.0%，其中增值税为9.2%，占比46.1%，其次是营业税和企业所得税，税率分别为3.1%和2.8%，占比分别是15.4%和13.8%。总有效税率中，累退性较强的间接税占比高达61.5%，而累进性最强的个人所得税仅占2.7%，这是我国整体税制累退性最主要的来源。

分税种税率与收入之间的关系在城乡之间存在明显差异。在农村，（除个人所得税之外）所有税种的有效税率随收入水平的提高而下降，具有明显的累退性特征。但在城镇，只有增值税、营业税和其他间接税与收入存在这样的负相关关系，消费税、企业所得税和财产税等其他税收，其税率随收入上升呈现U字型，其累退性并不明显。单个税负与收入之间的关系在城乡之间出现如此差异，根源因税种而异，如前述消费税有效税率在城乡的分布因收入中用于烟、酒、成品油和小汽车消费支出的比重不同而存在差异。

我们以税收的累进性指数，考察整个税制的累进性，通常使用Kakwani提出的税收累进性指数。^①它等于税收（按税前收入排序计算的）集中率减去税前收入基尼系数，正数表示累进性税收，负数代表累退性税收，比例税的累进性指数等于零。这一税收累进性指数具有可加性。当税收总额等于来自不同税种税收收入的加总时，税收总额的累进性指数等于不同税种累进性指数的加权平均数，权重为各税种税收收入占总税收收入的比重。^②

表5分全国、城镇和农村并分税种，给出Kakwani税收累进性指数的计算结果。该指数具有高度概括性（因此节省篇幅）的性质，便于显示所有12种税收归宿假定的计算结果。

① Nanak C. Kakwani, "Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison," *Economic Journal*, vol. 87, no. 345, 1977, pp. 71-80.

② 详见岳希明等：《2011年个人所得税改革的收入再分配效应》，《经济研究》2012年第9期。

表5 不同税负转嫁假定下分税种累进性指数

| 税负转嫁假定 | | Kakwani 税收累进性指数 | | | | | | | |
|--------|-----|-----------------|--------|--------|--------|-------|--------|--------|--------|
| 企业所得税 | 财产税 | 增值税 | 消费税 | 营业税 | 其他间接税 | 个人所得税 | 企业所得税 | 财产税 | 合计 |
| 全 国 | | | | | | | | | |
| 1 | 1 | -0.054 | 0.002 | -0.054 | -0.061 | 0.418 | 0.197 | 0.159 | -0.019 |
| 1 | 2 | -0.054 | 0.002 | -0.054 | -0.061 | 0.419 | 0.197 | -0.011 | -0.024 |
| 1 | 3 | -0.054 | 0.002 | -0.054 | -0.061 | 0.420 | 0.198 | -0.040 | -0.028 |
| 2 | 1 | -0.054 | 0.002 | -0.054 | -0.060 | 0.421 | -0.033 | 0.154 | -0.028 |
| 2 | 2 | -0.054 | 0.002 | -0.054 | -0.060 | 0.421 | -0.033 | -0.011 | -0.031 |
| 2 | 3 | -0.054 | 0.003 | -0.054 | -0.060 | 0.422 | -0.033 | -0.040 | -0.034 |
| 3 | 1 | -0.056 | 0.000 | -0.056 | -0.062 | 0.420 | 0.096 | 0.148 | -0.013 |
| 3 | 2 | -0.056 | 0.000 | -0.056 | -0.062 | 0.420 | 0.097 | -0.014 | -0.018 |
| 3 | 3 | -0.056 | 0.000 | -0.056 | -0.062 | 0.421 | 0.099 | -0.042 | -0.022 |
| 4 | 1 | -0.055 | 0.001 | -0.055 | -0.061 | 0.420 | 0.020 | 0.151 | -0.021 |
| 4 | 2 | -0.055 | 0.001 | -0.055 | -0.061 | 0.421 | 0.020 | -0.013 | -0.025 |
| 4 | 3 | -0.055 | 0.001 | -0.055 | -0.061 | 0.422 | 0.021 | -0.041 | -0.028 |
| 农 村 | | | | | | | | | |
| 1 | 1 | -0.118 | -0.093 | -0.118 | -0.116 | — | 0.300 | 0.178 | -0.088 |
| 1 | 2 | -0.118 | -0.093 | -0.118 | -0.116 | — | 0.300 | -0.062 | -0.095 |
| 1 | 3 | -0.118 | -0.093 | -0.118 | -0.116 | — | 0.300 | -0.105 | -0.100 |
| 2 | 1 | -0.118 | -0.092 | -0.118 | -0.116 | — | -0.079 | 0.170 | -0.100 |
| 2 | 2 | -0.118 | -0.092 | -0.118 | -0.116 | — | -0.079 | -0.062 | -0.104 |
| 2 | 3 | -0.118 | -0.092 | -0.118 | -0.116 | — | -0.079 | -0.105 | -0.108 |
| 3 | 1 | -0.117 | -0.092 | -0.117 | -0.116 | — | 0.081 | 0.169 | -0.087 |
| 3 | 2 | -0.118 | -0.092 | -0.118 | -0.116 | — | 0.081 | -0.063 | -0.093 |
| 3 | 3 | -0.118 | -0.092 | -0.118 | -0.116 | — | 0.081 | -0.105 | -0.098 |
| 4 | 1 | -0.117 | -0.092 | -0.117 | -0.116 | — | -0.028 | 0.169 | -0.093 |
| 4 | 2 | -0.118 | -0.092 | -0.118 | -0.116 | — | -0.028 | -0.063 | -0.099 |
| 4 | 3 | -0.118 | -0.092 | -0.118 | -0.116 | — | -0.028 | -0.105 | -0.103 |
| 城 镇 | | | | | | | | | |
| 1 | 1 | -0.063 | 0.023 | -0.063 | -0.070 | 0.413 | 0.279 | 0.287 | -0.013 |
| 1 | 2 | -0.064 | 0.022 | -0.064 | -0.071 | 0.413 | 0.279 | 0.011 | -0.020 |
| 1 | 3 | -0.065 | 0.021 | -0.065 | -0.072 | 0.414 | 0.279 | -0.036 | -0.027 |
| 2 | 1 | -0.063 | 0.022 | -0.063 | -0.071 | 0.416 | -0.036 | 0.279 | -0.026 |
| 2 | 2 | -0.064 | 0.022 | -0.064 | -0.072 | 0.416 | -0.037 | 0.009 | -0.031 |
| 2 | 3 | -0.065 | 0.021 | -0.065 | -0.073 | 0.416 | -0.038 | -0.036 | -0.037 |

续表 5

| 税负转嫁假定 | | Kakwani 税收累进性指数 | | | | | | | |
|--------|-----|-----------------|-------|--------|--------|-------|-------|--------|--------|
| 企业所得税 | 财产税 | 增值税 | 消费税 | 营业税 | 其他间接税 | 个人所得税 | 企业所得税 | 财产税 | 合计 |
| 3 | 1 | -0.063 | 0.023 | -0.063 | -0.070 | 0.418 | 0.051 | 0.275 | -0.013 |
| 3 | 2 | -0.064 | 0.022 | -0.064 | -0.071 | 0.418 | 0.052 | 0.009 | -0.019 |
| 3 | 3 | -0.065 | 0.021 | -0.065 | -0.072 | 0.419 | 0.053 | -0.036 | -0.025 |
| 4 | 1 | -0.063 | 0.023 | -0.063 | -0.070 | 0.417 | 0.002 | 0.277 | -0.020 |
| 4 | 2 | -0.064 | 0.022 | -0.064 | -0.071 | 0.417 | 0.002 | 0.009 | -0.026 |
| 4 | 3 | -0.065 | 0.021 | -0.065 | -0.072 | 0.417 | 0.002 | -0.036 | -0.031 |

注：关于企业所得税税负转嫁假定的含义是：(1) 完全由资本所有者负担；(2) 一半由资本所有者负担，一半由消费者承担；(3) 一半由资本所有者负担，一半由劳动者承担；(4) 一半由资本所有者负担，1/4 由消费者承担，1/4 由劳动者负担。关于财产税税负转嫁假定的含义是：(1) 全部由资本所有者承担；(2) 资本所有者和消费者各承担一半；(3) 全部由消费者承担。

从表 5 可以看到，就全国范围而言，增值税、营业税和其他间接税的累进性指数均取负值，表明其为累退性税收。消费税和个人所得税的累进性指数为正值，说明这两个税种是累进的。企业所得税和财产税的累进性指数，因税负转嫁假定而异。企业所得税在其一半由消费者负担时取负值，其他情况下均为正数；财产税在其全部或一半由消费者负担的假定下取负值，而在全部由资本所有者负担的假定下为正数。两种税负累进性指数取值符号的变化，实际上是消费课税的累退性特征的具体反映。比较累退性指数在城乡之间的差异可知，首先无论在农村还是在城镇，税收总额的累进性指数均为负，但其绝对值在农村远远大于城镇，表明我国整体税制的累退性在农村表现得尤为严重。其次，消费税的累进性指数在农村为负值，而在城镇为正值。这与上面在观察税率与收入之间关系时得到的结论完全一致。最后，企业所得税和财产税的累进性指数因税负转嫁假定而异，而且在农村和城镇之间存在显著区别，出现累退性的可能性在农村高于城镇，同为累退性时，在农村的累退程度高于城镇。

现在考察税收收入的分配效应。税收的累进性与其收入分配效应之间存在密切的联系，累进（退）性影响税收收入分配效应的方向。累进（退）性税收将缩小（扩大）收入差距，比例税收对收入差距没有任何影响。^① 我国整体税制是累退的，有加剧居民收入分配不平等的效应。衡量税收收入分配效应时，通常使用 Musgrave 和 Thin 提出的 MT 指数。^② 它等于税前收入基尼系数和税后收入基尼系数之差。如

① 除累进性之外，平均税率的高低是决定税收收入分配效应的另一重要因素。在累进性给定的情况下，税率越高，税收的收入分配效应也越强，反之则越弱。（参见岳希明、徐静：《我国个人所得税的居民收入分配效应》，《经济学动态》2012 年第 6 期）

② Richard A. Musgrave and Tun Thin, "Income Tax Progression, 1929-48," *Journal of*

果 MT 指数取正数, 说明税后基尼系数小于税前基尼系数, 税收降低了收入分配不平等, 其数值越大, 税收降低收入不平等的程度也就越大。如果 MT 指数是负数, 说明税后基尼系数会大于税前基尼系数, 税收扩大了收入差距。表 6 为全国、农村和城镇所有税收归宿假定下的税后基尼系数和 MT 指数。^①

表 6 不同税负转嫁假定下的税收基尼系数和 MT 指数

| 税负转嫁假定 | | 税后基尼系数 | | | MT 指数 | | | 累退性强度 |
|--------|-----|--------|-------|-------|--------|--------|--------|-------|
| 企业所得税 | 财产税 | 全 国 | 农 村 | 城 镇 | 全 国 | 农 村 | 城 镇 | |
| 1 | 1 | 0.474 | 0.402 | 0.357 | -0.010 | -0.026 | -0.010 | |
| 1 | 2 | 0.476 | 0.406 | 0.360 | -0.012 | -0.030 | -0.013 | |
| 1 | 3 | 0.478 | 0.410 | 0.364 | -0.014 | -0.034 | -0.016 | |
| 2 | 1 | 0.478 | 0.408 | 0.363 | -0.014 | -0.034 | -0.016 | |
| 2 | 2 | 0.480 | 0.412 | 0.366 | -0.017 | -0.038 | -0.019 | |
| 2 | 3 | 0.482 | 0.417 | 0.370 | -0.019 | -0.042 | -0.023 | 最 强 |
| 3 | 1 | 0.475 | 0.401 | 0.356 | -0.008 | -0.026 | -0.010 | 最 弱 |
| 3 | 2 | 0.477 | 0.405 | 0.360 | -0.011 | -0.030 | -0.013 | |
| 3 | 3 | 0.479 | 0.409 | 0.364 | -0.013 | -0.034 | -0.016 | |
| 4 | 1 | 0.476 | 0.405 | 0.359 | -0.011 | -0.030 | -0.013 | |
| 4 | 2 | 0.478 | 0.409 | 0.363 | -0.014 | -0.034 | -0.016 | 适 中 |
| 4 | 3 | 0.480 | 0.413 | 0.367 | -0.016 | -0.038 | -0.019 | |

注: 关于企业所得税和财产税的税负转嫁假定, 同表 5 注。

首先观察全国 MT 指数的计算结果。在所有 12 种税收归宿假设下, MT 指数的取值均为负数, 说明我国整体税制对居民收入差距具有负面效应, 加剧了我国居民的收入不平等。这是我国整体税制累退性的必然结果。MT 指数取值的大小因税收归宿假定而异, 最弱累退性假定时, MT 指数为 -0.008, 最强时为 -0.019, 适中累退性假定时为 -0.014。MT 指数的大小, 在城乡之间存在明显差距。农村 MT 指数的绝对值远远大于城镇, 且对于任何税收归宿假定都成立。以适中累退性税收归宿假定为例, MT 指数在农村为 -0.034, 在城镇为 -0.016。这意味着, 由于累退性税制的负面效应, 我国农村和城镇的基尼系数分别提高了 3.4 和 1.6 个百分点, 前者为后者的两倍, 足以显示累退性税制对低收入人群尤为不利的弊端。

Political Economy, vol. 56, 1948, pp. 498-514.

① 有兴趣的读者据此可以计算税前基尼系数, 并以此与表 4 给出的累进性指数, 导出整体税制的集中度。

四、结 论

本文应用传统税收归宿实证分析方法,根据税负转嫁假定,分税种把税负分摊给每个家庭,然后观察平均税率(税负与收入的比率)与住户收入之间的关系。结果显示,我国税制整体是累退的,收入越高的家庭,税率越低,而收入越低的家庭,税率越高。

从全国来看,有效税率随收入水平而下降的趋势,主要发生在收入十等分组的最初三、四组,之后有效税率虽然整体上是下降的,但幅度非常小,基本可以视为比例税率。因企业所得税和财产税的税负转嫁假定不同,有效税率与收入之间的负相关关系有强有弱,但是负相关本身没有任何变化。这说明,我国税制整体是累退性的结论基本是可信的。

我国税收整体的累退性,来源于增值税等普遍课征的间接税的累退性,及其在我国税收收入总额中占比较高的事实。个人所得税和选择性课征的消费税为累进性税收,它们在一定程度上减弱了增值税等间接税的累退性,缓和了间接税对居民收入分配的逆向调节效应。但因其规模小,占税收收入总额比重低,不足以完全抵消间接税的累退性。因此,我国税制整体最终是累退的。

有效税率与收入之间的关系在城乡之间存在明显差异,税收的累退性在农村较城镇更为突出。在农村,有效税率随收入水平的上升而直线下降;但在城镇,有效税率的下降主要出现在收入十等分组中收入最低的四、五组,其后税率基本维持不变。其原因主要有两个:其一,农村较城镇收入水平低,因此间接税的累退性得到了充分的发挥;其二,与城镇不同,农村几乎没有个人所得税,因此缺少能抵消间接税累退性的累进性税种。主要以城镇居民为纳税人的我国个人所得税,其累进性在城镇高收入组中尤其显著,有效地遏制了间接税在城镇的累退性,甚至使之成为比例税率。

〔责任编辑:梁 华 责任编辑:许建康〕