

企业税负及其不平等*

倪红福 吴延兵 周倩玲

内容提要:本文从企业要素创造新价值能力所承担税收的角度定义企业税收负担率,并创新性地把收入不平等测度方法拓展应用于企业税负不平等测度问题上,进而从税负不平等这一新视角来解释“宏观低税负,企业高税负感”悖论。利用2007—2011年全国税收调查数据,实证研究结果如下。(1)我国宏观税收负担率从2007年的18.67%上升到2011年的21.90%,但仍低于OECD等发达国家的水平。(2)我国企业税收负担率在行业、地区、所有制类型和企业规模等方面表现出显著异质性。从行业结构来看,烟草制品业、石油加工及炼焦业等行业的税收负担率较高,而农业部门的税收负担率较低;从地区结构来看,东部地区相对发达省份的税收负担率较低,而中西部地区相对不发达省份的税收负担率较高;从所有制类型来看,国有企业的税收负担率较高,外商投资企业和港澳台商投资企业的税收负担率较低。(3)我国企业税负存在苦乐不均现象。经济越发达的省份,企业税负不平等程度越严重。最后,本文指出解决企业税负不平等问题是“降成本”供给侧结构性改革的重要任务之一,也是减税降费的题中应有之义。

关键词: 税收负担率 宏观税负 企业税负不平等 基尼系数

作者简介:倪红福,中国社会科学院经济研究所副研究员、中国社会科学院大学经济学院副教授,100836;

吴延兵,中国社会科学院经济研究所研究员,100836;

周倩玲,北京大学光华管理学院、北京大学数量经济与数理金融教育部重点实验室博士后,100871。

中图分类号:F81 文献标识码:A 文章编号:1002-8102(2020)10-0049-16

一、引言

近年来,中国企业税负问题一直是备受关注的热点话题,“减税降费”成为当前中国的热词。赴美投资10亿元设厂的知名企业家曹德旺公开算了一笔经济账,指出中国制造业的综合税负比

* 基金项目:国家自然科学基金面上项目“中国产业迈向价值链中高端:理论内涵、测度和路径分析”(71873142);国家社会科学基金重大项目“实质性减税降费与经济高质量发展研究”(19ZDA069);教育部人文社会科学研究项目“中美经贸摩擦对全球价值链重构的影响研究”(20YJC790140)。感谢匿名审稿人的宝贵意见,文责自负。倪红福电子邮箱:nihongfu_justin@126.com。

美国高 35%，中国仅人工成本低于美国，其他生产成本都比美国高，但在美国开办工厂的利润要高于中国。^① 甚至也有一些专家学者提出“死亡税率”的说法，除新兴行业及金融领域外，大部分企业的利润率不到 10%，中国企业实际税费负担率接近 40%，已经威胁企业的生存。然而，这些研究主要是基于个别企业的案例分析，有“管中窥豹”之嫌。此外，一些研究和说法都是基于名义税率，如《福布斯》的税负痛苦指数 (Tax Misery Index, TMI)。该指数通过将一国主体税种 (公司税、个人所得税、销售税、增值税以及雇主和雇员的社会保障税) 的最高边际法定税率直接加总而得到，该指数越大意味着痛苦程度越高。而现实中受税收优惠政策、税收征管能力和企业税收规避行为的影响，中国企业的实际税率与名义税率之间存在明显差异，且不同企业的税收负担也不同。高培勇 (2008) 指出，《福布斯》的税负痛苦指数计算的是“法定税负”，而非“实征税负”，两者相差极大。那么，中国企业税收负担率的实际情况到底如何？不同行业、不同所有制类型、不同规模和不同区域的企业实际税负分布情况如何？尤为重要的是，是否存在企业税负不平等的问题？对这些问题的清晰、准确和客观的认识，依赖于对企业税收负担的科学合理测度。因此，科学地测度微观企业的税收负担率及不平等程度具有重要的理论意义和实践指导意义。

在宏观层面，税收负担一直是学界和政界广泛争论的焦点。对中国宏观税负的测度，采用不同的口径会得出不同的宏观税收负担率，一般将国家税收收入与 GDP 的比值作为宏观税负的标准代理变量。国家统计局公布的数据显示，2011 年中国的税收负担率为 21.23%，比西方发达国家的平均水平低 2~4 个百分点。实际上，从狭义口径的税收负担率来看，学界普遍认为中国的宏观税负不算高。然而，在微观企业层面，大家的普遍感受却不一样。有些企业的税收负担率非常高，甚至承担的税收是企业创造价值的几百倍。这在一定程度上出现了“个别微观企业感受到企业税收负担率很高，而宏观税负却较低”的悖论，简称为“宏观低税负，企业高税负感”悖论。^② 换句话说，宏观税负与微观企业税负存在不一致问题。一些研究认为宏观税负不高而企业感受税负重的原因是非税收入不规范 (张德勇, 2017; 吕炜、陈海宇, 2015)。虽然非税费用能解释悖论的一部分，但是我们认为宏观和微观企业税负测度方法存在差异、微观企业税负不平等也是造成悖论的重要原因。从企业税负不平等这一新视角来看，微观企业税收负担存在较大差异，强烈的对比心理使得个别企业感受到巨大的税收负担。部分企业税收负担过重而另一部分企业税收负担过轻，但是加总后总体层面税收负担可能比较轻，加总过程掩盖了企业税收负担的差异性，即微观企业税负不平等的问题。针对税收负担问题，国内外文献主要集中于企业税收负担率及其影响因素分析，如从宏观层面分析地方政府税收努力程度对地区税收负担率的影响 (田彬彬、范子英, 2016)，或者基于微观企业数据分析微观企业税收负担率的影响因素 (樊勇、李昊楠, 2020; 张克中等, 2020)。但是，据我们所查文献，关于中国微观企业税负不平等的测度分析文献相对较少。

^① 《企业家曹德旺火了：中国税负真比美国高？》，中华网，2016 年 12 月 22 日。

^② 宏观税收负担率有狭义口径和广义口径的计算方法。不同口径计算的宏观税负程度差异较大。尤其是从广义的宽口径 (包括一般预算收入、政府性基金收入、预算外收入、土地有偿使用收入、社保基金收入) 来计算，宏观税负超过 30%。但如果只从狭义的法定税收口径来看，不包含非税负担，我国的宏观税收负担率可能并不高，本文利用微观企业和国家统计局数据计算的就是狭义口径的宏观税收负担率。实际上，2017 年 1 月，李克强总理在国务院第一次常务会议上指出：“最近有声音认为企业税负过高，其实仔细掰开来算细账，主要是企业的非税负担过重”。根据国务院 2018 年《政府工作报告》中有关非税负担的论述，可将其分为“费用”和“价格”两部分：费用部分包括行政事业性收费、政府性基金、经营服务性收费，以及社保缴费；价格部分包括水电气等公用事业产品成本、物流成本、用地成本，以及融资成本。鉴于此，从狭义口径法定税收来衡量宏观税收负担率，且与世界主要国家的宏观税收负担率进行比较，从数据上确实显示中国宏观税负不算高。因此，从狭义口径来讨论宏观税收负担率，本文提出的宏观税负低的观点是具有一定合理性的。

因此,本文采用2007—2011年全国税收调查数据,全面系统地分析中国企业税收负担及其不平等。从企业要素创造新价值能力所承担税收的角度,重新定义微观企业实际税收负担率,并利用自下而上的方法测度宏观税收负担率,以保持宏观税负与微观税负的一致性,进而创新性地把收入不平等的基尼系数和泰尔(Theil)指数测度方法拓展应用于测度微观企业税负不平等,并进行结构分解分析。相较于已有文献,本文主要有以下几点边际贡献。(1)从企业要素创造新价值能力所承担税收的角度,重新定义企业实际税收负担率。已有研究主要集中在估算所得税负担上,一般需要对企业财务报表数据进行调整,进而估算得到平均有效税率(实际税率=所得税费用/息税前利润)。所得税是基于利润征收的,故所得税负担率以所得税费用除以利润来衡量具有一定的合理性。由于企业也承担了其他的流转税,^①仅利用所得税负担反映企业税负是不全面的、有偏的。如何把所有税种统一起来衡量企业税负是一个非常重要的问题。一般来说,企业存在的价值主要体现在其创造的新价值上。虽然企业利润微薄,但是该企业创造了新价值,提供了大量就业岗位,为员工提供了劳动报酬,^②该企业就具有社会价值。因此,从企业新价值所承担的税收强度角度衡量企业税收负担具有一定的合理性,更具有经济学含义。(2)利用自下而上的方法测度宏观和产业层面的税收负担率,以保证宏观和微观税收负担的协调一致性。在本文企业税收负担率的计算公式中,分母是企业的增加值(即要素新创造的价值)。理论上,所有企业的增加值之和等于GDP。因此,宏观税收负担率(税收/GDP)就与本文定义的微观实际税收负担率(企业税收/企业增加值)具有一致性。(3)创新性地提出和测度企业税负不平等,以此从新的视角来解释“宏观低税负,企业高税负感”悖论。在中国税收征管能力、税收优惠政策以及市场化程度不同的背景下,同一地区或行业的企业所承担的税收负担会存在明显差异,苦乐不均。正是企业间的税收负担不平等,造成企业市场竞争环境的不公平,也引起税收相对较多企业的不平衡感和税负感。此外,本文实证的数据和企业范围更为全面和客观,为后续研究提供了基础数据。

二、研究方法和数据

(一)企业税收负担率测度方法

1. 文献回顾

企业实际税率(Effective Tax Rate, ETR)是企业实际税负的体现和重要衡量指标,在国家宏观政策、税收政策和税法制定中发挥着重要作用。由于税收优惠和减免政策、税收征管能力以及企业税收规避能力等的差异,企业实际税率可能与法定税率存在显著差异。

在企业层面,如何测度企业税收负担还没有形成一个公认的测度方法。Adhikari等(2006)指出,企业税收负担测度涉及如下问题:(1)包括哪些税种?(2)财务报告和税务报告提供的利润是否一致?这两个问题一直困扰业内如何测度企业税收负担。财务报告与税务报告之间存在时间性差异和永久性差异,^③合并报表主体与纳税主体的差异等因素也会使财务报告与税务报告之间的关系变得更加复杂。这些因素都会引起基于财务报告测度的税收负担不能可靠地代表企业的实际税收负担等问题(Plesko,2003)。

^① 流转税包括增值税、消费税和营业税等。理论上,增值税是对企业增值额征收的税收。

^② 采用收入法核算增加值,劳动报酬属于增加值,是新创造价值的一部分。

^③ 时间性差异是指会计系统确认会计利润与税收计算纳税所得时确认收入和费用的口径相同,但确认时间不同;永久性差异是指会计系统或者税收系统确认收入(费用在另一系统不会被确认)。

但是,国家征收税收的依据主要是财务报表,通过调整会计准则与税收法规之间的差异而确定征收的税收。因此,税收活动与财务报表之间存在紧密联系。国内外学者基于财务报表构建了一系列测度企业有效税率的指标。一般包括两类指标:边际有效税率(Marginal Effective Tax Rate, METR)和平均有效税率(Average Effective Tax Rate, AETR)。边际有效税率往往用于企业决策,平均有效税率往往为税收负担的代理变量。国内外文献对企业所得税有效税率的研究较多,如Porcano(1986)定义实际所得税税率为所得税费用/息税前利润,或(所得税费用-递延所得税费用)/息税前利润,通过检验1982—1983年超过1300家企业平均实际税率的结构来研究公司所得税制度的公平性问题。Stickney和McGee(1982)、Shevlin和Porter(1992)、Zimmerman(1983)等定义了不同的指标测度企业税收负担。国外研究主要集中在所得税负担问题上,国内也出现了大量相关研究,如吴联生和李辰(2007)、王延明(2003)以及吴祖光和万迪昉(2012)等的研究。总之,以上方法用息税前利润代替应税收入,或者调整息税前利润(考虑所得税递延)使其尽量逼近应税收入,主要是测度所得税负担,仅是衡量企业税收负担的近似估计。综合来看,已有研究存在以下不足和需改进之处。(1)国内外研究关注企业所得税负担比较多,而对流转税、财产税和资源税等的税收负担研究较少。对于以所得税为主体税的美国来说,仅关注企业所得税具有一定的合理性,而中国以流转税(或间接税)为主体税种,仅考虑所得税是不全面的,会导致明显低估中国企业的税收负担。因此,很有必要综合考虑各种税收,以评估企业的整体税负。(2)所得税负担的测度指标也存在一些缺陷。具体测算时需要结合企业所使用的所得税会计方法选取指标。如果以利润为分母来测算其他税种(增值税、营业税)的税收负担存在一些不足之处。企业所得税是基于利润征收的,以利润为分母来测度企业所得税负担具有一定的经济意义。但是对增值税、消费税以利润为分母来计算税收负担率,可能其经济学含义不明显,且难以直接理解,同时一些企业利润较小,甚至为负,导致计算的税收负担率过大或为负。而统一利用企业新创造的价值(增加值)作为分母,不仅使得不同税种的负担具有可比性,而且不同企业之间税收负担的可比性也得到增强。(3)已有文献主要集中于企业税收负担率及其影响因素的研究,而对企业税负不平等研究较少。显然,对于企业来说,虽然企业税负大小比较重要,但是企业之间的税负不平等可能更为重要。企业税负不平等不仅影响企业的竞争力,而且违背税负公平原则,进而给社会公正带来不利影响。在强烈的苦乐不均对比中,加重个别企业的高税负感,也容易产生“宏观低税负,企业高税负感”悖论。鉴于此,本文采用单位增加值承担的税收来衡量企业税负大小,并利用税收调查数据进行实证分析,以便全面系统地研究中国企业的税收负担率。进一步,我们创新性地把收入不平等测度和分解方法拓展运用于测度企业税负不平等的问题。

2. 微观企业税收负担率

本文将微观企业税收负担率的测算公式设定为:

$$t_i = \frac{\sum_s tax_{is}}{va_i} \quad (1)$$

其中, i 表示企业个体; s 表示税种(如增值税、营业税和消费税等); va_i 表示企业 i 的增加值; tax_{is} 表示企业 i 当年缴纳 s 税种的税收; t_i 为企业 i 的税收负担率(实际有效税率)。若 s 只取某一具体税种(如所得税),那么 t_i 为这一具体税种的实际有效税率。

本文的企业税收负担率是以企业增加值为分母进行测算的。一些文献在测算微观企业税收负担率时,选取营业收入、利润、增加值等指标作为分母计算企业税收负担率(赵丽芬、赵杨,

2011)。显然,考察具体税种的负担时,以相应税种的应纳税额为分母来衡量该税种的实际税收负担率相对直观和合理,如考察营业税实际负担时,以营业收入为分母;考察企业所得税实际负担时,以利润为分母;考察增值税实际负担时,以增加值为分母。但是,当我们需要综合考察企业缴纳的各种税收和整个企业税收负担时,需要以各种税收之和为分子,若以企业营业收入、利润和增加值任一指标为分母来计算整个企业的实际税收负担率都存在一些问题。但是,我们认为,以企业增加值为分母来测度整个企业的实际税收负担率相对科学和合理,主要基于以下几点原因。(1)对于中国来说,增值税是主体税种,以企业增加值为分母,比以营业收入(或利润)为分母带来的偏误可能小一些。以2007年为例,增值税税收占全国税收收入的比重为32.14%,而消费税和营业税的占比分别为4.54%和13.55%。(2)由于企业的经营特点及其所处行业不同,当以利润或营业收入为分母定义微观企业税收负担率时,不同类型企业的税负差异更大,一些企业的利润较低,接近于0,甚至出现负值,这样会导致实际税收负担率指标出现非常大的值或负值。而企业增加值为企业总产出减去中间投入,具体包含劳动报酬、资本报酬和生产税净额,该值一般较大,难以出现负值。(3)考虑到测度宏观税负一般是以GDP为分母,本文以企业增加值为分母的测算方法从概念上能与宏观保持一致。从GDP生产法^①核算角度来看,宏观GDP是各产业(企业)增加值的和,故对微观企业税收负担率以各自增加值占比为权重加总,能直接得到宏观税收负担率。(4)企业增加值是企业新创造的价值,利润是企业增加值的一部分。一般来说,企业存在的价值主要体现在创造新价值上,增加值才是社会新增加的财富。利润大小与资本和劳动的价值分配有关,利润是增加值的一部分。营业收入一般包含企业的中间投入价值,难以衡量企业创造新价值的能力。因此,从企业创造的新价值承担税收能力的角度来衡量企业税收负担率不仅具有一定的合理性,而且具有宏观经济学意义。总之,以企业增加值为分母,从企业要素创造新价值能力所承担税收的角度来衡量企业税负大小,不仅不同类型企业具有可比性,而且不同税种的负担也可以进行比较,还能与宏观税负保持一致性,更具有经济学含义。

3. 宏观税收负担率

在宏观层面,宏观税收负担率一般以总税收除以GDP来衡量。在微观企业层面,一般利用企业某一具体税种的税收除以企业的利润(或营业收入)来衡量企业某税种的税收负担率。由于企业的利润(或营业收入)加总并不等于宏观层面的GDP,因此宏观税收负担率的计算方法实际上与企业层面的微观企业税收负担率是脱钩的,无法通过微观企业税收负担率自下而上地加权加总得到宏观税收负担率。而本文税收调查数据提供的企业层面的税收数据和定义的基于增加值的企业税收负担率,正好能够通过微观企业税收负担率加权加总得到产业、宏观层面的税收负担率。利用企业的增加值占比作为权重,对式(1)定义的实际有效税率进行加权计算,可以得到加总宏观实际有效税率(宏观税收负担率),这与利用国家统计局数据计算的宏观税收负担率(总税收/GDP)保持了一致性。因此,在理论上,本文利用自下而上的方法计算的加总宏观税收负担率应该与直接利用国家统计局数据计算的宏观税收负担率保持一致。^②

为了计算行业层面的税收负担率,需要对该行业中的企业税收负担率以增加值占比为权重进行加总。

^① GDP的三大核算方法:支出法、收入法和生产法。

^② 如果宏观税收负担率的两种计算结果差别不大(后续实证结果验证了这一点),则间接验证了本文采用全国税收调查数据的可信性、可靠性。

$$t_c = \sum_{i \in A_c} t_i w_c^i \quad (2)$$

其中, t_c 表示行业 c 的税收负担率; c 表示行业, 在税收调查数据中, 按《国民经济行业分类与代码》(GB/T4754—2002), 把各企业归属为某一具体行业; A_c 表示 c 行业中的企业集合; w_c^i 表示企业 i 的增加值占 A_c 中所有企业总增加值的比重, 具体定义为 $w_c^i = \frac{va_i}{\sum_{j \in A_c} va_j}$ 。此外, 我们也可以按地区(或所有制类型)加总计算税收负担率, 即把 A_c 看成某一地区(或所有制类型)所有企业的集合, 利用式(2)就可以计算地区(或所有制类型)的税收负担率。进一步对各行业加权加总, 就可以得到一国整体的宏观税收负担率。至此, 我们从创造新价值能力的视角定义了企业税收负担率, 并利用自下而上的方法, 加权加总得到宏观税收负担率。

(二) 企业税负不平等测度方法

研究不平等, 首要的是测算不平等程度的高低和变化趋势, 进而寻找不平等的原因。关于不平等测算的文献可以追溯到李嘉图的要素收入分配理论。帕累托从微观层面研究收入不平等, 提出了用统计方法(密度或分布函数)描述收入分配的理论, 后来基尼提出了著名的基尼系数(与洛伦兹曲线具有对应关系)。此后, 许多学者提出了一些新的测度方法, 如随机占优分析方法、广义熵方法以及基于社会福利函数的 Atkinson 指数(Atkinson, 1970)等。^①

然而, 现有对企业税负不平等的研究和测度相对较少。在一定意义上, 企业税负不平等与税收公平原则密切相关, 在理论上和实践上都是值得探讨的。首先, 企业之间的税负不平等与税收公平原则相悖。公平税负是现代税收的重要原则, 曾被亚当·斯密列为税收四大原则之首。简单地说, 公平税负是指税收负担公平地分配给各纳税人, 使每个纳税人承受的负担与其经济状况相适应, 并使各纳税人之间的负担水平保持平衡。1994年中国分税制改革中明确提出“统一税法、公平税负、简化税制和合理分权”的原则。企业税负不平等在一定程度上反映了企业的公平税负程度。虽然在经济发展的过程中, 一些税收优惠政策是必要的, 但税收优惠等政策带来了较严重的企业税负不平等, 这会导致更大的税收扭曲和经济效率损失。其次, 企业税负不平等将影响企业竞争力, 甚至会威胁企业生存。例如, 依据购进设备的税收优惠政策, 中国内资企业在购买进口设备时不能享受税收抵扣政策, 外商投资企业从国外进口设备时则免除关税和增值税, 这样就造成内资企业更新设备成本过高, 从而影响其竞争力。再次, 不同地区的企业税负不平等将影响地区之间的协调均衡发展。理论上, 创造价值较多的发达地区所承担的税收应该相对较多。若发达地区的税负反而低于欠发达地区, 则税负地区“倒挂”将制约欠发达地区的经济发展, 经济发展落后又制约财政税收功能的正常发挥, 进而加剧税负不平等, 形成恶性循环, 阻碍区域经济的协调发展。最后, 由于税负的不平等, 税负比较重的企业容易产生强烈的对比心理, 增强其税负感, 在一定程度上导致“宏观低税负, 企业高税负感”。因此, 测度和分析企业的税负不平等程度具有重要意义。那么如何测度企业税负不平等? 如何把收入分配不平等测度方法拓展应用于测度企业税负不平等? 本文尝试对这些问题进行探讨, 这也是本文的创新之一。

1. 企业税收负担的基尼系数

基尼系数等于洛伦兹曲线与45°直线间的面积除以直线下的面积。基尼系数提出后也曾遭到

^① 具体可参考万广华(2008)对不平等度量方法的综述。

各方面的围攻反对,但还是被人们所广泛接受,成为使用最多的不平等指标。^①

计算收入不平等的数据一般是以家庭为单位的调查数据,因此只掌握家庭的收入和人口数,而非个体收入,需要经过一定转化才能绘制洛伦兹曲线和计算基尼系数。一般用家庭收入除以家庭人口数,得到家庭人均收入,然后按家庭人均收入从小到大排序,横轴表示人口占比,纵轴表示收入占比,人口占比和收入占比需要考虑到家庭规模,这样就可以绘制洛伦兹曲线,进而可以计算基尼系数。那么,如何绘制企业税负不平等的洛伦兹曲线?与绘制收入不平等的洛伦兹曲线进行类比:家庭总收入对应企业税收,家庭人口数对应企业增加值,人均收入对应企业税收负担率。我们按税收负担率大小排序,横轴为增加值占比,对应人口占比;纵轴为税收占比,对应收入占比。于是,我们可以绘制出企业税收负担的洛伦兹曲线,进而可以得到相应的基尼系数。总之,我们通过类比利用家计调查数据绘制洛伦兹曲线和计算基尼系数的方法,开发了测算企业税负不平等的方法,并赋予了这些测算变量较好的经济含义,即以企业增加值占比为权重,来绘制企业税收负担的洛伦兹曲线和计算基尼系数。此外,也可以采用广义熵方法来衡量企业税收负担。常用的广义熵(Generalized Entropy, GE)指数由 Theil(1967)提出,也称为泰尔指数(泰尔熵)。泰尔指数用以测量当前经济不均等程度和完全平均情况下不均等程度的差值,即刻画当前经济不均等程度对理想情况的偏离。将泰尔指数中的个体收入替换为税收负担率,并以每个企业增加值占样本总增加值的比重为权重,可以得到企业税收负担的泰尔指数计算公式。衡量不平等的泰尔指数与基尼系数具有一定的互补性。采用泰尔指数来衡量不平等的一个最大优点是,它可以衡量组内差距和组间差距对总差距的贡献,即可把样本按组群分解。

2. 企业税负不平等分解方法

不平等分解的目的是找到不平等的构成和原因,以便采取相应措施减少不平等。有关收入不平等的分解方法比较多,经典分解方法可分为不平等水平的分解和不平等变化(时间维度)的分解,前者主要研究不平等程度由哪些因素构成,而后者则分析不平等变化由哪些因素引起。具体来看,又可以分为以下几类。^② (1)不平等水平的要素子成分或分项收入分解。要素子成分分解法的目标是把总量 Y 的不平等分解到组成 Y 的各个要素子成分 Y_i 中,要素子成分分解中用得比较多的是基尼系数的前后对比分解方法。此外,也存在一些新的改进方法,如 Fei 等(1978)、Lerman 和 Yitzhaki(1985)等的方法。鉴于该方法主要是对基尼系数的分解,本文的税种分解也利用这种方法对基尼系数进行分解。(2)不平等水平的子样本或分组群分解。总体样本一般可以根据样本的特征分为不同组群,如按样本所处的地区分为东部、中部和西部地区。对子样本(分组群)的分解方法一般是对泰尔指数的分解。鉴于子样本的分解方法适合于泰尔指数,故本文后续按省份、所有制类型和产业类型分组群,利用 DASP 软件对泰尔指数进行子样本分解。(3)不平等变化的分解。不平等水平的分解旨在分析总体不平等的构成,而不平等变化的分解则可以发现导致不平等程度上升或下降的原因,如 Jenkins(1995)对变异系数平方的一半的不平等指标提出的不平等变化分解方法,万广华(1998)提出的基尼系数变化的分解方法。(4)基于回归分析的不平等分解。该方法实际上是先进行影响因素的回归分析,然后根据回归系数,计算对应的解释因素对不平等

^① 基尼系数有两个明显的不足之处:(1)对富人的观察值比较敏感,如果样本中富裕人群的收入数据误差较大(低报),那么基尼系数就不可靠,如低报幅度大,对收入不平等的低估也就很大;(2)同一数值的转移收入,若转移到样本众数附近,其带来的不平等下降幅度比转移到收入底层更大,也不合理。

^② 万广华(2008)对不平等的度量和分解方法进行了全面系统的总结,读者可以参阅该文。

的贡献,如万广华(2006)、Fields 和 Yoo(2000)、Morduch 和 Sicular(2002)等的方法。

(三)数据来源和处理方法

本文所利用的数据是 2007—2011 年的全国税收调查数据。调查数据变量达 380 多个,包括企业的基本财务报表数据、所有税种和费用的详细数据。我们根据标准方法,对数据进行了匹配和代码统一。为了得到更为合理和便于应用的数据,我们对数据进行了以下清理工作。第一,根据纳税人识别号和企业名称,剔除重复的样本。第二,根据变量特点,删除一些样本。删除增加值为负或者缺失数据的样本,删除资本空缺、总资产空缺的样本,删除税收负担率为异常值的样本,删除税收负担率小于 0 或者大于 1 的样本。实际上,税收负担率大于 1 的情形也是存在的,这与我国税收征管中存在过头税有关。税收征管部门为了完成税收任务而向企业过度征税,包括时间上的“过头”和幅度上的“过头”两种。^① 考虑到这种情形,我们仍然计算了包含和删除大于 1 样本的两种情形,结果显示两种情形的结论相同。

三、企业税收负担率及其特征

(一)宏观税收负担率

表 1 为宏观税收(费)负担率^②情况。(1)本文利用税收调查数据和自下而上的方法计算的宏观税收负担率与按国家统计局公布的宏观数据计算的宏观税收负担率几乎一致。如 2011 年,按本文方法计算的宏观税收负担率为 21.90%,用国家统计局数据计算的宏观税收负担率为 21.23%,两者仅相差 0.67 个百分点。这说明调查数据的代表性较好。(2)我国宏观税收负担率从 2007 年的 18.67% 上升到 2011 年的 21.90%,提升了 3.23 个百分点。这段时期,受全球金融危机的影响,中国经济增长速度相对放缓,而企业税收仍然保持相对较快的增长速度,从而使得宏观税收负担率上升,这在一定程度上反映了企业税收负担率是逆周期的。究其原因,可能与这一时期的税收征管能力提升(如金税工程提高税收遵从度)和内外资企业所得税合并有关。税收征管是影响宏观税负水平的重要因素,征管能力越强,税收征收率就越高,导致宏观税收负担率也相应提高。(3)若考虑行政事业费、社保基金等企业缴纳费用,宏观层面的企业税费负担率比企业税收负担率高 2~3 个百分点。(4)与发达国家的宏观税收负担率进行比较,即使包含对企业征收的费用,我国宏观税负也不算高,并没有比这些发达国家的宏观税负高。2018 年 OECD 主要发达国家的宏观税收负担率为 24%~50%。^③ 那么为什么企业感到税负重呢?实际上,学术界普遍认为我国宏观税负不算高。一些学者认为,企业感到税负重的主要原因在于非税收入的不规范(刘蓉等,2017;张德勇,2017)。傅娟(2020)认为,税费负担并不是企业感到负担重的真实原因,其直接原因是行政机制与市场机制运作方式不同导致企业只能从政府方面抱怨,根本原因却是行政性垄断侵蚀了

^① 时间上的“过头”是指税务专管员为了完成税收任务,把来年、后年甚至以后更多年份的税收提前收上来;而幅度上的“过头”是指收一些不该收的税,或者提高税率、随意罚款等,包括将国家的减免税费政策打折扣,还包括巧立名目增设新的收费项目,或者在已经实施的收费项目中过度监管和过度活动(Over-activity)。

^② 本文把企业缴纳的 14 种税收加总作为企业税收负担,加上行政事业性收费(如教育费附加、文化事业建设费)、社会保障基金和其他费用,统称为企业税费负担。企业税收(费)负担除以企业增加值得到企业税收(费)负担率。以各企业增加值为权重加总得到各年的宏观税收(费)负担率。

^③ 数据来源于 OECD Statistics 网站(<https://stats.oecd.org/>)。2018 年,OECD 主要发达国家的宏观税收负担率如下:加拿大为 33%,法国为 46.1%,德国为 38.2%,意大利为 42.1%,英国为 33.5%,美国为 24.3%。

原本属于竞争性企业的利润空间。从我们的测算数据来看,即使加上费用(非税收入),我国的宏观税负也不算高。也就是说,企业真实缴纳的税费总体上并不算高。我们认为企业感觉税负重的原因主要有两个方面:一方面可能与政府部门的隐性费用成本高有关;另一方面可能是企业之间的税负差异较大,对于税负重的企业来说,强烈的对比心理和落差感使它们更容易选择性地公开抱怨,造成一种税负重的氛围。因此,企业税负不平等可能是微观企业税负感高的一个重要原因。

表 1 宏观税收(费)负担率 单位:%

年份	宏观税收负担率 (本文)	宏观税费负担率 (本文)	宏观税收负担率 (国家统计局)	宏观税费负担率 (国家统计局)	增值税收负担率 (本文)
2007	18.67	20.73	18.99	21.52	10.74
2008	20.61	23.35	19.19	21.27	12.18
2009	19.31	22.08	19.63	21.47	9.40
2010	20.00	23.18	20.12	21.52	9.89
2011	21.90	27.60	21.23	—	9.90

注:本文计算的增值税收负担率与陈晓光(2013)利用中国工业企业数据库计算的增值税收负担率 9.9% 非常接近,这也验证了本文数据的可靠性。

资料来源:作者计算和整理,下同。

(二)企业税收负担率

1. 行业与企业税收负担率

我国对各行业征收的税收种类存在明显差异,对制造业主要征收增值税,而对服务业主要征收营业税。为了实施国家战略和产业政策,也存在一些针对行业和企业的税收优惠与减免政策,^①这必然导致不同行业和企业税收负担率存在较大差异。表 2 列出了各年份税收负担率前 5 位行业和后 5 位行业。显然,不同行业的税收负担率存在显著差异,如 2011 年税收负担率最高行业(烟草制品业,74.62%)是最低行业(社会工作,0.20%)的 373.1 倍。烟草制品业、石油加工及炼焦业以及部分服务业等行业的税收负担率较高,而农业部门的税收负担率较低。利用统计单因素方差方法的检验结果也表明,除 2007 年的 F 统计量不显著外,其余年份的 F 统计量都在 1% 的水平下显著,即各行业的税收负担率存在显著差异。在三次产业中,税收负担率从高到低依次为第二产业、第三产业和第一产业,如 2011 年三次产业的税收负担率分别为 23.70%、16.50% 和 5.00%。究其原因可能是,我国对农产品实施低税收和免税政策,而对服务业征收较低的营业税。此外,2008 年体育行业的税收负担率为 22.21%,不在税收负担率前 5 位,比 2007 年的 40.27% 下降了 18.06 个百分点。^② 其原因是每逢大型国际性赛事,我国都会颁布相关的临时税收优惠政策。2008 年第 29 届奥运会举办期间,财政部、国家税务总局、海关总署《关于第 29 届奥运会税收政策问题的通知》共有 19 项优惠,其中包含 17 项免税优惠(倪腊贵、田恩庆,2010;徐亦鹏,2018)。

^① 如财政部、国家税务总局颁布的《关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》(财税〔2012〕27 号)第三条规定,我国境内新办的集成电路设计企业和符合条件的软件企业,经认定后,在 2017 年 12 月 31 日前自获利年度起计算优惠期,第一年至第二年免征企业所得税,第三年至第五年按照 25% 的法定税率减半征收企业所得税,并享受至期满为止。

^② 感谢匿名审稿专家提出的体育行业税负问题。

表 2 行业税收负担率的前 5 位和后 5 位 单位: %

类别	税收负担率(2007年)		税收负担率(2008年)		税收负担率(2009年)	
前 5 位	烟草制品业	71.36	烟草制品业	76.49	烟草制品业	71.14
	房地产业	44.11	水利管理业	43.71	石油加工及炼焦业	59.96
	体育	40.27	黑色金属矿采选业	38.61	水利管理业	47.18
	石油加工及炼焦业	38.75	证券业	36.29	黑色金属矿采选业	42.84
	其他金融活动	36.46	娱乐业	34.21	体育	40.92
后 5 位	农、林、牧、渔服务业	3.31	保险业	4.18	农、林、牧、渔服务业	3.13
	其他建筑业	2.49	商务服务业	3.89	林业	2.25
	渔业	1.46	农、林、牧、渔服务业	3.13	农业	1.29
	林业	1.32	装卸搬运和其他 运输服务业	3.06	邮政业	0.96
	畜牧业	7.00	畜牧业	6.90	畜牧业	0.39
类别	税收负担率(2010年)		税收负担率(2011年)			
前 5 位	烟草制品业	70.37	烟草制品业	74.62		
	广播、电视、电影和 音像业	51.91	石油加工及炼焦业	73.33		
	石油加工及炼焦业	50.22	饮料制造业	40.84		
	体育	45.04	娱乐业	38.91		
	水利管理业	43.64	非金属矿采选业	37.39		
后 5 位	科技推广和应用 服务业	4.50	农、林、牧、渔服务业	5.67		
	农、林、牧、渔服务业	4.43	林业	5.20		
	林业	3.70	农业	4.99		
	农业	1.57	畜牧业	1.33		
	畜牧业	0.38	社会工作	0.20		

2. 地区与企业税收负担率

从各省份的总体企业税收负担率数据可以发现以下情况。(1)令人惊讶的是,经济增长速度较快和发达省份的企业税收负担率反而相对较低,且各省份的企业税收负担率差距较大。如 2009 年北京的企业税收负担率仅为 8.81%,排在最后一位,比企业税收负担率最高的吉林(39.24%)低 30.43 个百分点。从统计学意义上,各省份人均 GDP 与企业税收负担率的相关系数为 -0.3288。(2)从某一具体行业税收负担率的省份差异来看,行业税收负担率的地区差异比总体税收负担率的地区差异小。对于某一具体行业,其税收政策基本一样,各地区会实行基本相同的税收优惠政策,从而导致各地区之间的税收负担率差异相对较小,如通信设备、计算机及其他电子设备制造业税收负担率的地区差异比总税收负担率的地区差异小。^①因此,在地区总体层面,各地区的行业结构不同,不同行业面对的税收政策不同,从而可能导致地区总体税收负担率的差异相对较大。

^① 限于篇幅,文中一些数据和图表未列出。若读者有需要,可与作者联系。

3. 所有制类型与企业税收负担率

本文对国有企业、私营企业、港澳台商投资企业、外商投资企业以及其他类型的企业进行比较分析(见表3)。

表3 按所有制类型分的税收(费)负担率 单位:%

企业类型	2007年		2008年		2009年		2010年		2011年	
	税收 负担率	税费 负担率	税收 负担率	税费 负担率	税收 负担率	税费 负担率	税收 负担率	税费 负担率	税收 负担率	税费 负担率
外商投资企业	10.70	11.92	13.32	15.07	16.07	18.19	15.16	17.14	19.07	22.62
港澳台商投资企业	12.46	13.66	15.20	17.00	13.34	14.84	13.83	15.92	14.98	19.60
私营企业	16.64	18.48	16.30	18.32	15.75	17.79	14.34	16.28	13.26	15.75
国有企业	22.44	25.33	22.26	25.05	17.48	19.83	20.72	23.95	23.56	28.97
其他	19.04	21.28	19.94	22.65	17.67	20.02	18.63	21.48	19.00	23.01

总体来看,在各类所有制企业中,国有企业的税收负担率一直是最高的,2011年为23.56%。本文关于国有企业税收负担率最高的特征与国资委发布的统计数据一致。2010年国资委发布的《国务院国资委2009年回顾》指出,2003—2008年,国有企业的税收负担率高于其他类型企业,6年的均值达到27.3%。从时间变化趋势来看,外商投资企业和港澳台商投资企业的税收负担率总体呈上升趋势,尤其是2008年受“两税合一”政策的影响,其税收负担率上升幅度较大,外商投资企业的税收负担率从2007年的10.70%上升到2008年的13.32%,上升了2.62个百分点。不同所有制类型企业税收负担率存在明显差异的主要原因包括以下几个方面。(1)不同所有制类型企业的生产经营特点不同。国有企业一般规模大,且控制着重要的自然资源和核心技术,具有一定的垄断性质,大多处于上游行业。国有企业生产过程包含的生产任务较多,生产周期长,对产品附加的价值相对高,是产业链相对长的企业。在目前我国以增值税、流转税为主税制的背景下,鉴于从理论上增值税是对增加价值额进行征收,产品附加价值越高、产业链越长的企业被征收的税收就越多。而对于一些生产过程相对简单、生产任务单一(如简单组装加工)、附加价值相对较低,即产业链相对短的企业,征收的增值税就相对少。因此,总体上看,产业链长的国有企业的税收负担率就会较高,比产业链短的企业要高。(2)税收优惠政策存在所有制差异。为吸引外资,我国对外商投资企业、港澳台商投资企业一般实行税收优惠政策,从而造成这些企业的税负相对较轻。在旧的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》的30条规定中,有10余条是关于税收优惠的,而且在具体的实施过程中,各地还会为了拼比政绩,通过增加本地区的税收优惠政策来吸引外资。“两税合一”政策实施后,减少了税收优惠项目,并且限制地方随意增加税收优惠条款,这使得外商投资企业的应纳税额增加,进而外商投资企业的税收负担率迅速上升。(3)税收规避行为的差异。一般来说,国有企业纳税积极性高,税收规避程度低,非法偷税漏税现象较少。而一些民营企业不仅纳税积极性较低,而且存在大量的税收规避行为,甚至出现偷税、漏税现象。外资企业可能还存在以转让定价方式避税的行为。

4. 企业规模与企业税收负担率

从企业规模与企业税收负担率的关系来看,衡量企业规模的指标有很多,常用的有固定资产、营业收入、增加值和企业员工数。本文选取增加值和固定资产作为企业规模的衡量变量。从各年份不同分组的比较来看,企业增加值越大,承担的税收就越小。这种现象与“税收的政治假设”一致。规模越大的企业,其政治游说能力越强,有更多资源进行盈余管理,从而可以降低税收负担。

四、企业税负不平等测算及其分解

(一) 企业税负不平等及其特征

1. 总体样本企业税负不平等

表 4 显示了我国企业税负不平等的总体情况及其变化趋势。(1)我国企业税负不平等程度相对较严重(基尼系数在 0.5 以上)。若以收入不平等的基尼系数国际警戒线(0.4)为标准,我国企业税负不平等程度已较为严重,如 2009 年企业税负的基尼系数为 0.5747。这充分说明,我国企业在承担税收负担方面存在较为严重的苦乐不均现象。这与我国的税收制度不完善、各地税收优惠政策和税收征管能力不同密切相关。(2)从时间变化趋势看,国际金融危机爆发期间,2008 年企业税负不平等程度比 2007 年有所下降,而 2009 年企业税负不平等程度反转大幅上升。究其原因可能是,为应对国际金融危机,我国出台了一系列经济刺激政策(如 4 万亿元投资计划),实施积极的财政政策和宽松的货币政策,造成一定程度的通货膨胀,这些刺激政策可能加剧了企业之间的税负不平等程度。(3)2009 年后,我国企业税负不平等程度呈下降趋势。基尼系数从 2009 年的 0.5747 下降到 2011 年的 0.5276,下降了 0.0471。2009 年国际金融危机后,一系列结构性减税政策的出台和落实,降低了民营企业、小规模企业的税收负担;2008 年“两税合一”全面落实,缩小了不同所有制类型企业之间的税负差异(后续的分解分析中,可以看到这样的结果)。(4)从不同的企业税负不平等测度指标来看,虽然各指标的水平值相差较大,但其变化趋势和相对次序具有一致性。

表 4 企业税负不平等及其变化

年份	基尼系数	泰尔指数			变异系数
		0	1	2	
2007	0.5392	1.4277	0.5047	0.5429	1.0420
2008	0.5096	0.8612	0.4455	0.4863	0.9862
2009	0.5747	1.2964	0.5772	0.6525	1.1424
2010	0.5444	0.8532	0.5043	0.5925	1.0885
2011	0.5276	0.7755	0.4743	0.5436	1.0427

注:泰尔指数中 0、1、2 分别表示不平等厌恶程度参数的取值。

2. 按不同特征分子样本的企业税负不平等

我们把总样本按地区、所有制类型、三次产业进行分类,对子样本计算企业税负不平等指数。(1)从地区来看,总体上经济越发达的省份,其企业税负不平等程度越严重,如 2011 年基尼系数较大的 2 个省份分别为湖北(0.6439)、上海(0.5805),而基尼系数较小的 2 个省份分别为黑龙江(0.2187)、吉林(0.2979)。简单统计相关性计算表明,各省份的人均 GDP 与基尼系数的相关系数为 0.318。究其原因可能是,我国税收优惠政策具有地域性特征,税收优惠政策主要集中于经济开发区、经济技术开发区、高新技术园区以及沿海沿边开放城市,而这些地区的经济发展水平相对较高,从而导致发达地区园区和非园区的企业税负相差较大,因而企业税负不平等程度也相应较高。(2)从所有制类型来看,私营企业和外商投资企业的税负不平等程度呈现明显不同的变化趋势。私营企业税负不平等程度呈现上升趋势,基尼系数从 2007 年的 0.5199 上升到 2011 年的 0.6016;而外商投资企业税负不平等程度呈现下降趋势,基尼系数从 2007 年的 0.6632 下降到 2011 年的

0.4874。这一段时期,我国对外商投资企业的优惠政策进行规范和统一,实施与内资企业相同的所得税政策,全国各地对外商投资企业的税收政策具有趋同性,从而导致外商投资企业税负不平等程度下降。而对于私营企业而言,各私营企业发展高度不平衡,各地对非公企业的政策执行力度不同,在一定程度上导致私营企业间的税负不平等程度恶化。这也充分验证了这一现象:国内部分私营企业的企业家感觉企业税负过重。(3)从三次产业来看,第一企业的企业税负不平等最严重(2011 年基尼系数为 0.8269),其他依次为第三产业(2011 年基尼系数为 0.6078)、第二产业(2011 年基尼系数为 0.4972)。

3. 典型制造行业的企业税负不平等比较分析

上述不平等分析中包括所有行业,为了更清楚地认识某一具体行业在不同地区的税负不平等情况,我们主要选取 5 个典型的行业进行细致分析。^① 研究发现,总体上看,这些典型制造行业税负的基尼系数呈下降趋势。高技术制造业——通信设备、计算机及其他电子设备制造业税负的基尼系数相对较大,大于全国总体企业税负的基尼系数。然而,传统的纺织业税负的基尼系数相对较小,与全国总样本的基尼系数相当。此外,按地区进一步分类,选取子样本来计算不平等指数。从各省份通信设备、计算机及其他电子设备制造业和纺织业的企业税负不平等变化情况来看,通信设备、计算机及其他电子设备制造业的企业税负不平等程度总体上大于纺织业。这与我们的常识相符,各地为发展高技术产业,出台了大量针对高技术产业、新兴产业的产业政策 and 税收优惠政策,从而导致各地不同行业之间的税负不平等。同一行业在不同地区内部的企业税负不平等程度也不同。如对于通信设备、计算机及其他电子设备制造业来说,2011 年江苏的基尼系数为 0.7377,而上海的基尼系数为 0.5197。

(二) 企业税负不平等的结构分解分析

1. 按税种分解

把企业总税收的基尼系数分解到各税种,可以得到各税种对总企业税负不平等的贡献大小,结果如下。(1)从各税种的税收份额来看,增值税、所得税是我国企业税收的两大主体部分。2011 年增值税和企业所得税的份额分别为 46.68% 和 21.92%。(2)从各税种对总体企业税收负担的基尼系数的贡献率来看,增值税、消费税和所得税的贡献率分别为 42.70%、26.22% 和 19.54%;消费税的集中率达 88.99% (2011 年),远大于其他的税种。也就是说,消费税的不平等程度最高。这可能与消费税征收的选择性特征密切相关,消费税以税法规定的特定产品为征收对象,国家根据宏观产业政策和消费政策的要求,有目的、有重点地选择一些消费品征收消费税,以适当限制某些特殊消费品的消费需求。^② (3)从具体细分行业来看,增值税是制造行业内企业税负不平等的主要贡献者,贡献率在 50% 以上。从变化趋势来看,增值税税种的贡献率呈下降趋势,如纺织业的增值税贡献率从 2007 年的 81.58% 下降到 2011 年的 77.30%。由于通信设备、计算机及其他电子设备制造业和纺织业等制造业企业没有征收消费税的商品,故其消费税对基尼系数的贡献率为 0。

2. 按组群的分解分析

根据所有制类型、三次产业和地区分子样本(组群)对泰尔指数进行分解,结果如下。(1)按所

^① 选取行业时,我们要求全国样本量在 2500 家企业以上。主要选取了以下行业:纺织业(传统制造业),通信设备、计算机及其他电子设备制造业(高技术制造业),化学原料及化学制品制造业,非金属矿物制品业,电气机械及器材制造业。

^② 现行消费税的征收范围主要包括烟、酒、鞭炮、焰火、化妆品、成品油、贵重首饰及珠宝玉石、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、摩托车、小汽车、电池、涂料等税目。

有制类型分组,2007年,外商投资企业的泰尔指数最高(0.8033),国有企业的泰尔指数最低(0.3650)。2011年,外商投资企业的泰尔指数大幅下降,而私营企业的泰尔指数大幅提升。这在一定程度上说明,自2007年实现内资和外资统一税收政策后,我国各地给予外商投资企业的税收优惠政策具有一定的趋同性,使得外商投资企业的税负不平等程度大幅下降。与此对应,外商投资企业对总体不平等泰尔指数的贡献率从2007年的27.55%下降到2011年的14.55%。国有企业的泰尔指数从2007年的0.3650上升到2011年的0.5567,进而国有企业对总体不平等泰尔指数的贡献率从2007年的21.06%上升到2011年的25.32%。(2)按三次产业分组,第二产业的泰尔指数下降,而第一产业和第三产业的泰尔指数上升。第二产业的样本份额达75%以上,导致第二产业对总体税负不平等的贡献率达70%以上,但由于第二产业的份额和产业内部的不平等程度下降,第二产业对总体税负不平等的贡献率下降,降低了17个百分点。(3)按地区分组,相对发达省份的企业税负不平等程度较高,对总体的贡献率也相对较高。这与各地区基尼系数的分布情况一致,越发达的省份,其基尼系数反而越大。我国税收优惠政策主要集中于园区企业,经济较发达地区园区和非园区的企业税负差异大,导致发达省份对总体税负的贡献率高。

五、结论和启示

(一)主要结论

本文利用全国税收调查数据,从增加值的视角定义微观企业税收负担率,并把收入不平等测度方法拓展应用于测度企业税负不平等,主要结论如下。(1)2007—2011年,我国宏观税收负担率从2007年的18.67%上升到2011年的21.90%,提升了3.23个百分点,但我国宏观税收负担率仍然低于OECD主要发达国家的水平。(2)我国存在“宏观低税负,企业高税负感”悖论。本文认为,企业感觉税负重,除了与政府部门的隐性费用成本高有关外,宏观和微观企业税负测度方法的差异以及企业税负不平等也是其重要原因。由于企业之间的税负差异较大,对于一些税负重的企业来说,强烈的对比心理和落差感使它们更容易选择性地公开抱怨,造成一种税负重的气氛。(3)我国企业税收负担率在行业、地区、所有制类型和企业规模等方面表现出显著差异性。如从地区结构来看,东部地区相对发达省份的税收负担率较低,而中西部地区相对不发达省份的税收负担率较高。(4)我国企业税负不平等程度相对较严重(基尼系数在0.5以上)。从省份企业税负不平等情况来看,总体上经济越发达的省份,其企业税负不平等程度越严重。从不同所有制类型来看,私营企业和外商投资企业的税负不平等程度呈现明显不同的变化趋势。私营企业税负不平等程度上升,而外商投资企业税负不平等程度下降。

(二)政策启示

根据本文的研究结论,可以得到以下政策启示。

(1)在降低企业税费负担的同时,应重点关注企业税负不平等。降成本是供给侧结构性改革的五大任务之一。总体上看,应努力降低企业的税费负担、融资成本、制度性成本等。然而,考虑到我国宏观税负并不处于世界最高水平,且民生财政支出压力较大,我们不可能实施全面的、超大规模的减税,而是应适当重点解决好具有高价值创造能力的企业的税负过重问题。对于一些税收负担率较高的企业,应找到税负过重的原因,综合施策,降低税负过重企业的税费成本。如果企业经营处于困难期,属于被淘汰的行业,就该将其淘汰掉。对于创造价值较高的企业,若企业经营困难是税收负担过重造成的,那么政府应在法律允许的范围内适当减轻企业税负。

(2)规范并统一税收优惠和减免政策,实施产业导向的税收优惠政策。税收优惠政策应更多基于产业或具体税收行为,而不是基于所有制类型或所处的地区。应尽量取消以地域性、所有制类型为特征的多元化的税收优惠和减免政策,多采用产业税收优惠政策。产业政策主要应用于高新技术产业、战略性新兴产业和国家重点发展战略产业。同时,还要改变税收优惠和减免的方式与方法,多采取加速折旧、投资抵免和研发费用扣除等方法。这样才能缩小不同地区和不同所有制类型企业的税收负担差异,从而营造公平的税收竞争环境,促进我国经济协调发展。

(3)完善税收征管体系,减少企业税收征管中过多的人为因素,加强反避税立法。在影响企业税收负担率的因素中,除税收制度、企业自身的特点外,还受到税收征管过程中过大的自由度和人为因素的影响,同时税收征管的努力程度也影响企业税负。因此,需要设计科学合理的税收征管制度,借助大数据、云计算和人工智能等技术,加强对税收征管的监督和管理,进一步完善金税工程。同时,加强反避税立法。在分税种的税收负担率的研究中,我们发现增值税的税收负担率远低于名义税率,所得税的税收负担率也远低于名义税率,我国税收规避行为较严重,应加强对避税信息的收集和交换工作,明确有关部门在反避税中的地位和作用。

参考文献:

1. 陈晓光:《增值税有效税率差异与效率损失——兼议对“营改增”的启示》,《中国社会科学》2013年第8期。
2. 樊勇、李昊楠:《税收征管、纳税遵从与税收优惠——对金税三期工程的政策效应评估》,《财贸经济》2020年第5期。
3. 傅娟:《减税降费的矛盾与企业负担重的逻辑》,《财经智库》2020年第1期。
4. 高培勇:《当前若干重大问题的税收分析》,《税务研究》2008年第11期。
5. 吕炜、陈海宇:《“减税”还需“减费”:非税负担对企业纳税遵从的影响》,《经济学动态》2015年第6期。
6. 刘蓉、寇璇、周川力:《企业非税费用负担究竟有多重——基于某市企业问卷调查的研究》,《财经科学》2017年第6期。
7. 倪腊贵、田恩庆:《我国举办大型国际体育赛事的税收政策研究》,《体育科学》2010年第3期。
8. 田彬彬、范子英:《税收分成、税收努力与企业逃税——来自所得税分享改革的证据》,《管理世界》2016年第12期。
9. 万广华:《不平等的度量与分解》,《经济学(季刊)》2008年第1期。
10. 万广华:《经济发展与收入不均等:方法和证据》,上海三联书店、上海人民出版社2006年版。
11. 万广华:《中国农村区域间居民收入差异及其变化的实证分析》,《经济研究》1998年第5期。
12. 王延明:《上市公司所得税负担研究——来自规模、地区和行业的经验证据》,《管理世界》2003年第1期。
13. 吴联生、李辰:《先征后返、公司税负与税收政策的有效性》,《中国社会科学》2007年第4期。
14. 吴祖光、万迪昉:《企业税收负担计量和影响因素研究述评》,《经济评论》2012年第6期。
15. 徐亦鹏:《我国体育产业税收优惠政策研究及对杭州亚运会税收政策的启示》,杭州师范大学硕士学位论文,2018。
16. 赵丽芬、赵杨:《我国不同所有制类型企业税负比较研究——基于2005—2009年上规模企业数据》,《经济管理》2011年第8期。
17. 张德勇:《为企业减负当进一步规范非税收入》,《经济参考报》2017年4月13日。
18. 张克中、欧阳洁、李文健:《缘何“减税难减负”:信息技术、征税能力与企业逃税》,《经济研究》2020年第3期。
19. Atkinson, A. B., On the Measurement of Inequality. *Journal of Economic Theory*, Vol. 3, No. 2, 1970, pp. 244 - 263.
20. Adhikari, A., Derashid, C., & Zhang, H., Public Policy, Political Connections and Effective Tax Rates: Longitudinal Evidence from Malaysia. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 25, No. 5, 2006, pp. 574 - 595.
21. Fei, J. C. H., Ranis, G., & Kuo, S. W. Y., Growth and the Family Distribution of Income by Factor Components. *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 92, No. 1, 1978, pp. 17 - 53.
22. Fields, G. S., & Yoo, G., Falling Labour Income Inequality in Korea's Economic Growth: Patterns and Underlying Causes. *Review of Income and Wealth*, Vol. 46, No. 2, 2000, pp. 139 - 159.
23. Jenkins, S. P., Accounting for Inequality Trends: Decomposition Analyses for the UK, 1971 - 86. *Economica*, Vol. 62, No. 245, 1995, pp. 29 - 63.
24. Lerman, R., & Yitzhaki, S., Income Inequality Effects by Income Source: A New Approach and Applications to the US. *The*

Review of Economics and Statistics, Vol. 1, No. 67, 1985, pp. 151 – 156.

25. Morduch, J. , & Sicular, T. , Rethinking Inequality Decomposition, with Evidence from Rural China. *Economic Journal*, Vol. 112, No. 476, 2002, pp. 93 – 106.

26. Porcano, T. , Corporate Tax Rates: Progressive Proportional, or Regressive. *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 2, No. 2, 1986, pp. 17 – 31.

27. Plesko, G. A. , An Evaluation of Alternative Measures of Corporate Tax Rates. *Journal of Accounting and Economic*, Vol. 35, No. 2, 2003, pp. 201 – 226.

28. Stickney, C. , & McGee, V. , Effective Corporate Tax Rates, the Effect of Size, Capital Intensity, Leverage, and Other Factors. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 2, No. 1, 1982, pp. 125 – 152.

29. Shevlin, T. , & Porter, S. , The Corporate Tax Comeback in 1987, Some Further Evidence. *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 1, No. 14, 1992, pp. 58 – 79.

30. Theil, H. , *Economics and Information Theory*. North Holland: Amsterdam, 1967.

31. Zimmerman, J. L. , Taxes and Firm-Size. *Journal of Accounting and Economics*, No. 5, 1983, pp. 119 – 149.

Tax Burden of Enterprises and Inequality Thereof

NI Hongfu (Chinese Academy of Social Sciences, University of Chinese Academy of Social Sciences, 100836)

WU Yanbing (Chinese Academy of Social Sciences, 100836)

ZHOU Qianling (Peking University, 100871)

Abstract: This paper defines enterprise tax burden rate from the perspective of the new value bearing tax capacity created by enterprises, and creatively extends the use of the measurement method of income inequality to cover the measurement of enterprise tax burden inequality, and then explains the paradox of “low tax burden on the whole but high tax burden for individual enterprises” from the new perspective of tax inequality. Based on data from the national tax survey between 2007 and 2011, this empirical study finds: (1) The overall tax burden rate of Chinese enterprises increased from 18.67% in 2007 to 21.90% in 2011, still lower than the rate of OECD and other developed countries. (2) The tax burden rate of Chinese enterprises differ greatly by industry, region and ownership. Industry-wise, enterprises in the tobacco industry and petroleum processing and coking industry have the heaviest tax burden, while the agricultural sector has the lowest; regionally, the more developed eastern region has lower enterprise tax burden rates, while the less developed central and western regions have higher rates; from the perspective of ownership, state-owned enterprises have the highest tax burden rates, while foreign and Hong Kong, Macao and Taiwan-invested enterprises have the lowest. (3) There is a clear imbalance in enterprise tax burden in China and it is more serious in better developed regions. Finally, this paper points out that to tackle such inequality is one of the important tasks in the supply-side structural reform, especially the efforts to cut costs and to reduce taxes and fees.

Keywords: Tax Burden Rate, Overall Tax Burden, Enterprise Tax Inequality, Gini Coefficient

JEL: H22, H23, H32

责任编辑:非同