

# 中国税收负担：孰轻孰重？\*

吕冰洋 詹静楠 李钊

**摘要：**中国税收负担问题一直存在很多争议，本文从宏观税收负担、企业税收负担、居民税收负担等角度全方面分析中国税收负担。测算结果显示：中国大中小宏观税负和企业税负自 2012 年后呈下降趋势；国际比较来看，2016 年我国不同口径宏观税负均处于中等收入国家水平，宏观税负并不高；税制结构来看，企业税负重，居民税负轻；国民收入循环的上游环节税负重，下游环节税负轻。与发达国家相比，中国税收负担问题的根源在于中国税制结构不合理，税收过多集中在国民收入循环的生产环节，过度依赖对企业征税。为此，亟需改革中国税制结构，让征税环节下移，让更多纳税主体由企业向居民转变。

**关键词：**宏观税负 企业税负 居民税负 税制结构

中图分类号：F812.4

JEL：E62, H20

## The Tax Burden of China: Light or Heavy?

LV Bingyang ZHAN Jingnan LI Zhao

(Renmin University of China, Beijing, China)

**Abstract:** There has been a lot of controversy over China's tax burden. This paper analyzes the tax burden of China from the perspective of macro tax burden, corporate tax burden, and resident tax burden. The calculation results show that the macro tax burden of different calibers, as well as the corporate tax burden, has shown a downward trend since 2012. In terms of international comparison, the macro tax burdens of different calibers in China are all at the level of middle-income countries around the world in 2016. From the perspective of the tax structure, the corporate tax burden is heavy and the resident tax burden is light, the taxation of the upstream link of the national income cycle is heavier than that of the downstream link. Compared with developed countries, the root cause of China's tax burden problem is that the tax system is irrational. The taxation is concentrated on the production process of the national income cycle, and excessive dependence on the corporate. To this end, it is urgent to reform the tax structure of China, so that the tax levying process will be moved down and more taxpayers will be transformed from enterprises to residents.

**Keywords:** Tax Burden; Tax Structure; Tax Reform

## 一、引言

\* 吕冰洋，中国人民大学财政金融政策研究中心，财政金融学院，邮政编码：100872，电子邮箱：lby@ruc.edu.cn；詹静楠，中国人民大学财政金融学院，邮政编码：100872，电子邮箱：zhanjingnan@ruc.edu.cn；李钊，中国人民大学财政金融学院，邮政编码：100872，电子邮箱：15321716985@163.com。本文受教育部人文社会科学重点研究基地重大项目“供给侧结构性改革与财政收入体系建设”（编号：16JJD790058）、国家自然科学基金面上项目“政府间税收分成对地方政府行为和经济增长的影响研究”（编号：71673278）的资助。感谢匿名审稿人的意见，文责自负。

开放型经济时代，一个公平、有效、具有国际竞争力的税制，是激发市场活力、提高综合竞争力的重要制度保障。税收负担水平作为税制问题的核心，体现着税收与政治、经济之间的相互关系，对确保公共财力，调节经济结构，促进经济发展，维持社会稳定，具有重要意义。2016年以来，全球经济复苏乏力，以美国税改为代表的全球性减税浪潮袭来，在税收合作日益加强、生产要素多边流动的竞争环境下，推进高质量税收建设，合理确定税负水平，显得尤为迫切与关键。近年来，我国政府始终坚持全球化的发展方向，相继推出“营改增”改革、企业所得税改革和个人所得税改革等减税措施，2016年7月中共中央政治局会议又提出“降低宏观税负”的政策指向。在经济下行和各国减税叠加的双重推动下，税负问题不可避免地成为舆论的焦点，减税降费再次成为2019年两会的热议话题。在社会主义现代化建设的关键时期，我国税制是否能够充分激发市场活力和提高市场主体的国际竞争力，是否能够在高质量发展的过程中提高潜在经济增长率，是否能够满足公共需要从而提高整体福利，这是新时代背景下税负问题的核心所在。那么，我国税收负担到底是轻还是重？该怎样进行判断？本文对此进行解答。

学者对我国税负的判断，大多集中于宏观税负水平的分析。安体富、岳树民（1999）较早界定了三个口径的宏观税负，并且指出大口径宏观税负，即政府收入占GDP的比重，是衡量国民经济负担水平更为合适的指标。然而，其测算口径和对应的宏观税负水平是高是低，尚存在较大争议。董根泰（2014）测算得出调整后的宏观税负已经不低，尤其是大口径宏观税负已高于部分发达国家；李炜光、臧建文（2017）甚至提出了中国当前面临“死亡税率”的说法。而李永刚（2012）、国家发改委经济研究所课题组（2014）按照国际可比口径得出的宏观税负，普遍低于大部分发达国家；陈彦斌（2017）也指出，新常态以来，中国宏观税负与主要发达国家和发展中国家相比并不高。特别地，朱青（2017）认为，一国税负轻重除了要看税负高低以外，还需要关注税款的使用方向。

深入分析不同纳税主体的税负，学者对其测算口径也持有不同看法。国外学者对微观企业税负的研究，多以企业所得税有效税率作为衡量指标（Stickney & McGee, 1982; Hanlon & Heitzman, 2010），即所得税费用除以息税前利润。但国内学者在衡量企业税负的问题上仍然存在较大争议，尤其是如何确定对应税基还未形成一致意见，目前同时存在着税基为营业收入（刘骏、刘峰，2014；李林木、汪冲，2017；范子英、彭飞，2017）、利润总额（刘行、李小荣，2012；张敏等，2015；李明等，2016）和增加值（陈晓光，2013；汪德华、李琼，2015；刘啟仁、黄建忠，2018）的测算方法。另一纳税主体税负的研究，国外文献大多基于税负转嫁的假设，分析税收对家庭收入分配和再分配、累进性的影响（Decoster et al, 2010; Saez & Zucman, 2016; Piketty et al, 2018）。我国的相关研究起步较晚，多采用一般均衡模型、投产出表来估算间接税的税收归宿情况（聂海峰、刘怡，2010；聂海峰、岳希明，2012；杨玉萍、郭小东，2017；汪昊、娄峰，2017）。还有学者采用微观住户调查数据计算家庭税负分布情况和收入再分配效应（徐建炜等，2013；岳希明等，2014；张平、侯一麟，2016）。但是，现有文献较少同时考虑上述两种纳税主体的税负水平。

可以看到，当前关于我国宏观税负或高或低的争论不一，并且对不同纳税主体税负的测算口径也有不同看法，其主要原因在于税负指标选取、税收转嫁问题和税款使用这三个方面问题存在争议。基于此，以下提出三点研究说明。

第一，税负指标选取说明。度量税收负担的指标是税收与相应税基的比值，之所以不同人测算结果不同，其原因主要有三点：税收度量有误、税基选择有误、指标选择不当。税收

口径度量有误主要出现在中国大口径宏观税负的测算过程中,在统计政府收入时往往存在重复计算社会保障收入、夸大土地出让收入等问题,导致高估了中国宏观税负。税基度量有误主要存在于测算企业税负时,企业所得税、增值税等税种的税基并不都是利润,统一选择利润作为分母可能会错误估计企业税负。指标选择不当是由于部分学者通过名义税率来计算税收负担,但现实中各国税制设计一般都有配套的税收减免或税收扣除等优惠措施,实际税率通常小于名义税率。第二,税收转嫁问题说明。税收理论研究认为,所有的税收均能转嫁,并且根据哈伯格一般均衡理论(Harberger, 1962),市场上各种商品和要素的价格供求是相互作用、相互影响的,某种商品或要素的价格发生变动,会影响到该商品和其他相关商品的供求关系。同时,现实中还需要捕捉不同课税范围、转嫁方式等具体问题,很难只采用一种模型全面、准确地刻画企业和居民的税负分布。因此,其复杂性导致要界定每种税的转嫁程度成为一个不可能完成的任务。为此,根据现有文献测算税收负担的通常做法,即以缴纳的税收占对应税基的比重来衡量税负,本文在研究税收负担时暂不考虑税收转嫁问题。第三,税款使用问题说明。国内不少学者认为,税负轻重问题是老百姓对政府行为的一种整体感受,不仅取决于宏观税率的高低,还要从税款使用角度(财政支出结构)来分析税负。但是,税款的合理用途和支出效率难以形成共识,不同项目的支出对经济增长、公平分配、保障民生等支出目标各有侧重,若陷入财政支出结构和效率的争论,反而混淆了税收负担的研究主题;并且,政府支出和税收收入并不等价,政府支出需要统筹发债、收费、国有企业上缴利润等各项收入,很难说政府支出效率和税收使用效率存在等价关系。

在厘清现实的基础上,科学合理地测度税负水平,是进一步完善税制结构的前提。只有建立起公平有效的税收体系,才能充分发挥税收对经济发展的促进作用,才能在制度层面为经济的高质量发展提供助推力,这对于实现社会主义现代化具有重要的现实意义。鉴于此,本文结合税收理论,科学合理地测度了宏观层面和微观纳税主体的税收负担水平,并通过宏观税负的 international 比较来研判我国整体税收负担情况,以此希望对我国税收负担有一个科学全面的认识,这具有十分重要的现实意义。

本文可能的贡献主要体现在以下几个方面:第一,在中国宏观税负的测算上,我们测算了不同口径的政府收入规模,修正了社会保障收入重复计算以及土地出让收入夸大的问题,有利于澄清因测算口径不一致导致的税负水平争议;第二,针对当前企业税负测算存在的问题,本文坚持税款与计税经济来源对应的原则,更符合国民经济核算以及税收原理,可提高企业税负的可比性;第三,鲜有文献对居民的税收负担进行定量测算,本文则同时测算了居民宏观税负和微观税负的分布情况;第四,通过国民收入循环原理构建税制结构分析框架,可比较不同纳税主体和征税环节的税负情况。

本文的结构安排是:第一部分为引言和文献综述,第二部分为衡量税收负担的研究说明,第三至第五部分分别为宏观层面、企业层面、居民层面的税收负担分析,第六部分探讨税负问题的根源,即税制结构问题,最后进行总结和展开思考。

## 二、宏观税收负担分析

宏观税负代表政府从社会的“经济大蛋糕”中拿走多少,它反映了公共部门和私人部门之间的分配关系,也显示出政府社会经济职能及财政职能的强弱,最能体现一国整体的税收负担情况。若需要评价一国税收负担水平,前提是需要对宏观税负的整体情况有所研判,从

政府收入端了解各可比口径下宏观税负是高是低,在此基础上才能更好地测算和剖析微观主体的税负情况。为此,本节将测算不同口径下的宏观税负水平,并详细分析中国政府收入的真实规模,进一步通过国际比较,澄清关于宏观税负测算口径的误解问题和回应我国税负水平是高是低的争议。

### (一) 中国宏观税负测算方法与结果

度量宏观税负有三种口径:小口径是税收收入占 GDP 的比重;中口径是财政收入占 GDP 的比重;大口径是政府收入占 GDP 的比重<sup>①</sup>。税收收入和财政收入指标均很明确,尚存在争议的是大口径政府收入规模。目前,政府收入由“四本账”组成,分别是一般公共预算收入、社保基金收入、政府性基金收入和国有资本经营收入<sup>②</sup>。通过测算可得,社保基金收入、政府性基金收入和国有资本经营收入的预算收入占政府总收入的比重始终维持在 40%左右,仅考虑税收占比和财政收入占比并不能完全衡量宏观税负水平。因此,研究中国大口径宏观税负问题必须将这三本预算考虑在内。但是,衡量大口径宏观税负的政府收入并非“四本预算”的简单加总,主要原因在于社保基金收入和土地出让收入的处理问题。

首先,社会保障税(或者基金)用于筹集社会保障基金,各国一般有很大的规模。各国财税制度对社会保障处理也不同,西方大多数发达国家开征社会保障税,并纳入财政预算。而我国社会保障收入的特殊性在于:我国尚未开征社会保障税,而是采取向企事业单位征收社会保障费的办法来筹集社保基金,其收入并未统计在公共财政一般预算收入中;我国社会保障收入很大部分来自于财政预算资金的调入,即一般公共预算支出有对社保基金的补助部分。因此,度量政府收入实际规模时,需要将财政对社会保障基金的补助收入扣除,以避免重复计算<sup>③</sup>。

其次,伴随着工业化和城镇化进程,土地出让收入在绝对数额上大幅提升,使得土地出让收入逐渐成为地方政府收入的重要来源。然而,从国民生产总值的概念来看,土地出让收入的价值形态表现为一定时期内生产的全部货物和服务价值超过同期投入的全部非固定资产货物和服务价值的差额,是对使用国家土地的使用者收取的土地租金,其本质上属于资本增值。因此,IMF 在计算中国政府收入规模时,没有把土地出让收入统计在内<sup>④</sup>。从我国现实看,土地出让收入并不完全由政府支配,只有扣除成本补偿性费用后的土地出让收益才是政府可用的财力。对于成本性支出,具有成本性和偿还性,其相应的收入是政府不可支配的;而对于收益安排的支出,其相应的收入是政府可支配的<sup>⑤</sup>。以 2015 年为例,土地出让收入

① 财政收入指纳入财政公共预算管理的收入,包括税收收入和部分非税收入;政府收入不仅包括财政预算收入,也包括其他部门收入,即各级政府及部门以各种形式取得的收入总和。

② 处理“四本预算”数据时,特别提出以下几点说明:第一,考虑到 2009 年前并未完全形成“四本账”的预算管理体制,需通过《中国统计年鉴》的资金流量表来估算政府收入,计算政府各项收入较为困难、存在估计偏差,而 2010 年全国正式开展预算制度改革,因此可得到完整的“四本预算”数据,故本文仅分析比较 2010-2017 年我国大口径宏观税负;第二,考虑到结转因素会对政府总收入产生重复计算,因此,将一般公共预算收入、政府性基金预算、国有资本经营预算中的结转收入剔除;第三,考虑到“四本预算”之间的调入资金会产生重复计算,因此,将一般公共预算、政府性基金预算的调入收入剔除;第四,考虑到地方政府债券收入是债而不是费,不应算作纳税人负担,因此也从政府收入中剔除。

③ 对社保基金的补助 2015-2017 年相关数据来自财政部网站,而考虑到财政部 2014 年以前并未公布财政补贴的决算数,且利息收入等数额较小(仅占总收入的 5%),故将包括财政补贴收入、利息收入等收入在内的总和作为 2014 年以前对社保基金补助的估计数。

④ 具体参见 IMF 网站 *Government Finance Statistics Manual 2014*。

⑤ 目前,我国国有土地使用权出让金支出中属于成本性支出的主要项目有征地和拆迁补偿

相应的支出中，成本性支出占比为 79.6%，非成本性支出占比为 20.4%。因此，如果将全部土地出让金纳入政府收入，则会高估宏观税负；如果将全部支出扣除，又不能完全反映政府该项收入的实际情况。为此，在测算政府可以支配的土地出让收入时，在区分成本性支出和非成本性支出的基础上，要将前者进行扣除<sup>①</sup>。

基于上文修正政府收入的处理方法，以及中小口径宏观税负的测算方法，我们测算了我国不同口径宏观税负，如图 1 所示。

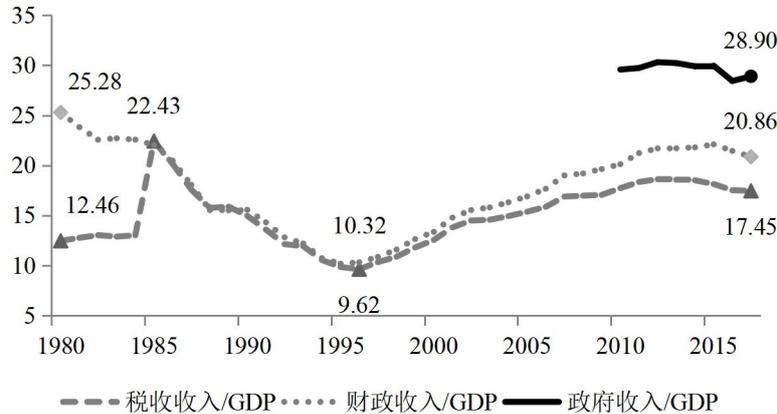


图 1 1980-2017 年我国小口径和中口径宏观税负变化情况

数据来源：财政部历年《全国财政决算》和历年《中国统计年鉴》。

## （二）我国宏观税负的阶段性特征

根据上述测算结果，我们可以看到，改革开放以来，小口径宏观税负的变化情况大致可分为以下四个阶段：第一阶段为 1980-1985 年，税收大幅度增长时期。自 1983 年起，国家逐步提出将国营企业上缴利润改为征收企业所得税；同时，还对工商税收制度进行全面改革，先后开征了增值税、营业税、资源税等税种，促使税收收入爆发式增长，使得 1985 年税收占 GDP 比重达到历史最高（22.43%）。第二阶段为 1986-1996 年，税收占比逐年下降时期。这一时期，市场经济经历了前所未有的快速发展，经济总量不断翻番，使 GDP 增速超过了税收增速。但是，财政包干制存在对地方政府的激励作用不足的问题，税制结构也尚未进一步完善，导致税收占比呈现下降趋势，直至 1996 年降至最低点 9.62%。第三阶段为 1997-2012 年，税收占比稳步提高时期。由于 1994 年“分税制”带来了强有力税收激励，促使税务部门加强了税收征管，加之三大税收增长红利的综合作用，推动整体税收高速增长<sup>②</sup>。第四阶段为 2013 年至今，税收占比缓慢下降时期。2013 年后，我国实行了一系列减税降费措施，例如“营改增”、企业所得税税收优惠、降低增值税税率等政策，一定程度上导致税收增长呈放缓趋势，截止 2017 年我国小口径宏观税负为 17.45%。

相比而言，中口径宏观税负与小口径宏观税负在 1985 年前和 1995 年后有明显差异，变

支出、补助被征地农民支出、土地开发支出、土地出让业务支出、破产或改制企业职工安置费支出（含灾后重建）；而属于非成本性支出的主要项目有城市建设支出、农业农村支出（包括农村基础设施建设、农田水利建设、农业土地开发和基本农田建设与保护、教育支出等）、保障性安居工程支出（包括棚户区改造支出、廉租住房支出、公共租赁住房支出）、其他土地使用权出让金支出。

① 土地成本性支出来自财政部《全国土地出让收支情况》、《全国政府性基金收入决算表》、《地方政府性基金支出决算表》等。

② 吕冰洋 郭庆旺，2011：《中国税收高速增长的源泉：税收能力和税收努力框架下的解释》，《中国社会科学》第 2 期。

动趋势呈 U 型。分税制实施前，由于财政包干制对地方政府激励不足，造成“两个比重”不断下降的局面<sup>①</sup>；1995 年后，税收收入的高速增长推动了财政收入的增长，并且随着一系列预算制度改革的推行，导致财政收入占比和税收占比出现偏离。除此之外，修正后 2010-2017 年间大口径宏观税负维持在 30% 左右。近年来，由于减税降费政策的实施，导致税负呈现下降趋势，截止 2017 年为 28.90%。

### （三）宏观税负的国际比较

根据世界银行（WB）2016 年人均收入划分标准，可计算出不同口径世界主要国家宏观税负水平。特别地，世界大多数国家社会保障收入以社会保障税形式筹集，而我国仅政府收入包含社会保障收入，直接采用税收收入与 GDP 的比值衡量宏观税负会低估我国实际税负。因此，各国中小口径宏观税负均为剔除社会保障收入的情况<sup>②</sup>。测算结果见表 1、表 2。

表 1 2016 年世界不同收入国家宏观税负情况

国家	高收入国家	上中等收入国	下中等收入国	低收入国家	中国
小口径	26.69	19.91	17.12	16.11	17.52
中口径	28.50	20.57	18.13	20.07	21.45
大口径	42.13	32.11	25.62	25.78	28.43

注：表中数据来源于 IMF 的 GFS 数据库，其中美国、加拿大、巴拉圭、阿塞拜疆、土耳其、缅甸、乌兹别克斯坦、科索沃、格鲁吉亚等 9 个国家为 2017 年数据；埃及、洪都拉斯、阿富汗、塞内加尔等 4 个国家为 2015 年数据。表中分类按 2016 年人均 GNI 划分：1005 美元以下为低收入国家，1006-3955 美元为下中等收入国家，3956-12235 美元为上中等收入国家，12236 美元以上者为高收入国家(World Bank, Country Classification)。下同。

表 2 人均 GNI 为 8000 美元宏观税负情况

	中国	美国	英国	德国	法国
小口径	17.52	19.86	22.35	23.07	20.36
中口径	21.45	19.86	22.44	23.15	20.50
大口径	28.43	30.14	34.38	41.70	37.72

世界范围来看，除下中等收入国家外，宏观税负随着国家人均收入水平的提高而增加，并且高收入国家宏观税负远高于其他国家。值得注意的是，美国、日本的宏观税负均低于高收入国家平均水平，而其债务负担率较高，实际上是存在债务替换税收的现象。反观中国，表 1 可以看到，2016 年我国人均 GNI 处于上中等收入国家水平（8210 美元），对应的不同口径宏观税负处于中等收入国家水平；表 2 可知，典型 OECD 国家人均 GNI 为 8000 美元左右时的不同口径宏观税负，大多高于我国宏观税负水平。由此可见，我国宏观税负并不高，基本符合宏观税负与经济发展水平成正比的世界一般规律。

综上，我国小口径、中口径税负自 1980 年来呈现先下降后上升的趋势，1995 年最低分别为 9.62%、10.18%，大口径税负近年来维持在 30% 左右，呈下降趋势；截至 2017 年我国小口径、中口径和大口径宏观税负分别为 17.45%、20.86%和 28.90%。国际比较而言，不同口径税负我国均处于中等收入国家税负水平，宏观税负并不高。以上是对我国收入端的宏观税负的整体判断，在此基础上，下文对支出端的企业和居民税负水平展开测算和具体分析。

① 两个比重指全国财政收入占 GDP 的比重和中央财政收入占全国财政收入的比重。

② 大口径政府收入按照 IMF 的标准，统一划分为税收收入、社会保障收入、捐赠收入和其他收入，以保证其可比性。

### 三、企业税收负担分析

从税收的支出端来看，可以将纳税主体分为企业和居民两部分，并以此分析不同纳税主体的税收负担情况。关于企业税负的测算，有企业整体税负分析和重要税种（如企业所得税和增值税）税负分析两个角度。

#### （一）测算指标

国内关于企业总税负的测算结果差异较大，其争议的根源在于测算公式中分母的选择。在计算企业总税负时可选择分母有利润总额、销售收入和增加值，本文认为应选择企业增加值作为分母，主要原因有以下三点。

第一，以利润作为税基会高估企业税负，且不符合税收理论。例如，增值税税基是企业增加值、消费税税基是企业销售收入，直接除以企业利润则会大大高估企业税负，尤其近年来经济下行、企业利润下降更易产生高估；换言之，企业利润为负，并不等价于当年企业税负为负。第二，以销售收入作为税基会低估企业税负，且行业间并不可比。企业销售收入往往与企业经营性质高度相关，例如，商贸企业销售收入会很高，若采用销售收入作为税基则会得出税负低于大多数行业的结论。第三，以企业增加值作为税基，更符合国民经济核算原理。税收本质上来源于某个时期私人部门创造的新价值，企业各项税收本质对扣除中间投入后的产出课征的，它更能够匹配宏观税负的税基，因为 GDP 衡量的就是国民经济增加值。

在度量企业总税负后，我们还要度量两个重要税种的税负。企业增值税负担，通过企业实际缴纳增值税和企业增加值的比值衡量；企业所得税负担，通过企业所得税费用与企业税前利润的比值衡量。这两类指标的选取反映了税款与计税经济来源对应的原则。我们确定的计算企业税负的计算公式为：

企业总税收负担=（企业实际缴纳各项税费-税收返还）/企业增加值

企业增值税负担=企业实际缴纳增值税/企业增加值

企业所得税负担=所得税费用（应付所得税）/企业息税前利润

#### （二）数据来源

本文在选择企业样本时，尽可能兼顾企业样本的丰富性和指标的完整性，为此，选择的样本为 2008-2017 年 CSMAR 数据库中沪深证券交易所 A 股上市公司（不含连续三年出现 ST 的上市公司）。由于企业的财务报表未直接提供增值税数据，可行的办法是用已有数据间接倒推增值税。已有部分文献用本年销售收入和上年度中间品外购比例分别推算本年应交增值税的销项和进项，但当公司经营多种业务或涉及出口退税时，销售收入和增值税之间的比例关系并不适用。因此，我们参照陈钊、王旻（2016）以及范子英、彭飞（2017）的做法，用《财务报表附注》中的教育费附加及其适用税率、营业税和消费税倒推企业当期实缴的增值税税额，具体公式为：

企业当期实缴增值税=教育费附加/税率-营业税-消费税<sup>①</sup>。

上市公司实际缴纳的税款总额由增值税、企业所得税以及营业税金之和来衡量；所得税

① 一些地方政府为发展地方教育事业还开征了“地方教育费附加”，税率通常为 2%，对于教育费附加与地方教育费附加合并列报的问题，我们采用以下方法确定税率：两者分开列报的，流转税的 3%为教育费附加；两者合并列报的，有公布合并税率的按公布税率计算，未公布合并税率的按 5%计算。

负担的分母项用企业息税前利润来衡量；企业增加值采用收入法计算，具体如下：

企业增加值=固定资产折旧+劳动者报酬+生产税净额+营业盈余（营业利润）。

为详细分析企业税负，下文具体分析不同企业规模、所有制类型和行业类别的企业税负情况。企业规模的划分，按照总资产规模对样本企业排序，从小到大划分为前 40% 小型企业、20% 中型企业和后 40% 大型企业。企业所有制类型划分为中央国有企业、地方国有企业、集体所有制企业、外资企业、私营企业以及其他类型企业 6 大类。

### （三）企业税收负担测算结果

#### 1. 企业总税负

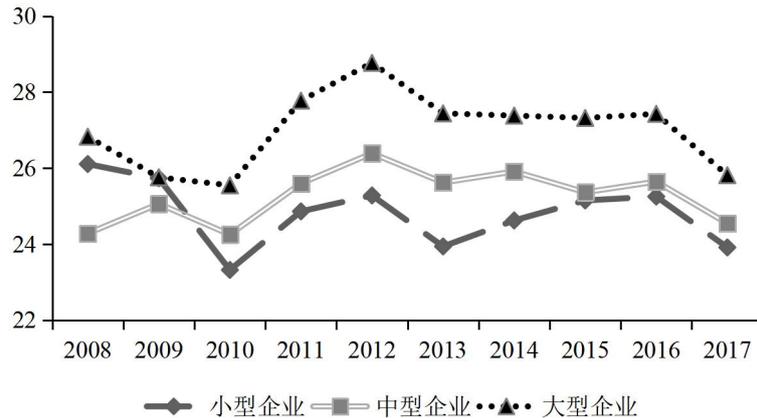


图 2 2008-2017 年不同规模企业总税负

注：处理过程剔除总税负存在异常值的样本，包括小于或等于零、大于或等于 1 的样本。在此基础上，对极端值进行 0.5% 的截尾处理。下同。

企业总税负为企业实际缴纳税款总额与企业增加值的比值。整体来看，企业总税负围绕 25% 上下波动，截止 2017 年为 24.80%。2012 年前企业总税负先下降后上升，可能是金融危机后的一系列结构性减税和税务部门加强征管（比如“四小票”的票证管控、增值税防伪税控系统、“金税三期”工程的推行等）综合作用的结果，而 2012 年后呈现缓慢下降趋势，也是基于我国减税进程的全面推开，例如“营改增”的推广、企业所得税的相关税收优惠等。图 2、表 3 和表 4 分别展示不同企业规模、不同所有制和不同行业类别的企业总税负情况。

横向比较来看，大型企业总税负整体相对较高，中小型企业总税负偏低。一般而言，大企业受监督程度和避税的政治成本较高，并且会计核算和生产管理更为规范，因此通常采取正常纳税的策略性税收行为，而小企业由于税负承受能力弱更倾向于选择避税（Zimmerman, 1983；吴联生，2009；王永培、晏维龙，2014）。从所有制类型看，历年平均而言，外资企业平均总税负水平最高，为 26.84%；其次是地方国有和私营企业，中央国有企业税负最低，为 24.47%，见表 3<sup>①</sup>。国有企业与私营企业相比，其避税动机不足，更有可能承担政策性负担，因此在名义税率相同的情况下，国有企业的实际税负更高。相比于地方国企，中央国企涉及的产业大多关系到国计民生，其受地方政府的干预程度较小，不会成为扩充地方财政收入的主要来源（刘行、李小荣，2012；刘骏、刘峰，2014），因此中央国有企业的税负低于地方国有企业。

<sup>①</sup> 由于篇幅的限制，本文仅向读者展示 2017 年和 2008-2017 年平均的企业税负水平，而未给出企业总税负、增值税税负和所得税税负历年不同所有制、不同行业的测算结果和增长率变化，有兴趣的读者可向作者索取。

表 3 2008–2017 年不同所有制企业总税负

	中央国有	地方国有	私营	外资	集体所有	其他
2017	24.25	25.78	24.64	26.13	26.23	22.86
历年平均	24.47	26.82	25.84	26.84	23.99	24.71

表 4 比较了不同行业企业税负，各行业的总税负差异较大。平均来看，房地产业、批发与零售业、采矿业、建筑业税负相对较高，信息传递、软件和信息技术服务业、交通运输、仓储和邮政业、农林牧渔业税负相对较低。我们认为造成各行业税负不同的主要原因可能是各行业适用的税收政策不一致，房地产业的行业利润较高且各环节税种设置较多<sup>①</sup>，因此税负较高；制造业中某些行业既要在销售环节征收增值税，也要在生产环节征收高税率的消费税，因而制造业的总税负也相对较高；而享受更多税收优惠政策的交通运输、仓储和邮政业以及农林牧渔业等行业税负相对较低。

表 4 2008–2017 年不同行业企业总税负

行业	K	F	B	E	C	D	U
2017	44.06	29.87	31.22	26.18	25.07	22.64	19.85
历年平均	43.74	30.03	29.49	28.70	25.55	24.42	23.10
行业	L	J	H	I	G	A	
2017	22.79	20.82	18.68	17.46	17.98	14.41	
历年平均	22.81	22.59	20.33	18.83	18.21	16.32	

注：行业代码参考：A 农林牧渔业；B 采矿业；C 制造业；D 电力、热力、燃气及水生产和供应业；E 建筑业；F 批发与零售业；G 交通运输、仓储和邮政业；H 住宿和餐饮业；I 信息传递、软件和信息技术服务业；J 金融业；K 房地产业；L 租赁和商务服务业；U 其他综合类行业。下同。

## 2. 企业增值税税负

企业增值税税负为企业实际缴纳增值税与企业增加值的比值。不区分规模、所有制和行业类别的企业增值税税负先下降后上升，2012 年后呈现波动下降趋势，截止 2017 年为 14.84%。我们认为 2010 年前的明显下降是因为增值税实现了由生产型向消费型的转化<sup>②</sup>，之后两年的持续上升则因为税务部门有关票证的征管增强和“金税三期”的推广；受营改增的影响，2012 年后增值税税负呈逐年下降趋势。图 3、表 5 和表 6 分别展示了不同规模、不同所有制和不同行业类别的企业增值税税负情况。

① 其流转环节需要缴纳企业所得税、土地增值税、耕地占用税、营业税（增值税）、城镇土地使用税、契税、印花税、城市维护建设税、教育费附加 9 种税收，保有环节需要缴纳城镇土地使用税和房产税。

② 2008 年《中华人民共和国增值税暂行条例》，规定自 2009 年 1 月 1 日起我国增值税实现了向消费型的转化，但之后转型政策的效应逐年减弱，一定程度上导致增值税税负触底后出现反弹。

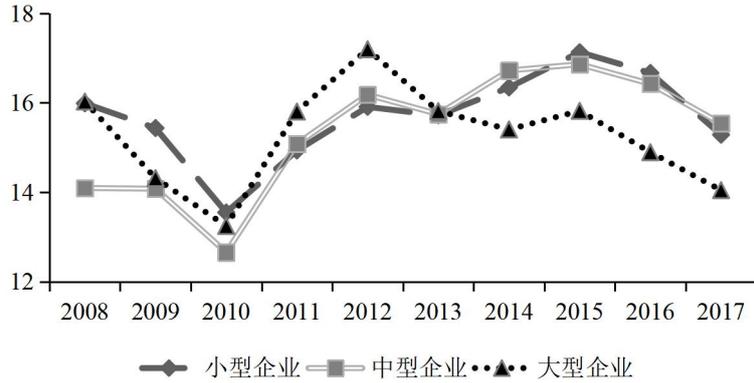


图3 2008-2017年不同规模企业增值税税负

横向比较来看，2013年以来，中小型企业增值税税负相对较高，大型企业较低。增值税税负的高低更多地取决于抵扣链的完整度，随着“营改增”的全面推行，和包括不动产在内的固定资产进项税金的抵扣，固定资产投资额巨大的企业税负降低得更加明显。比较不同所有制企业的历年平均增值税税负，见表5，可以发现私营企业与地方国有企业差别不大，中央国有企业和集体所有制企业平均增值税税负偏低，而2017年国有企业增值税税负明显低于私营企业。在现行的增值税抵扣制度下，所有制类型对增值税税负的影响可能更多地体现在其所在行业或企业特征的影响上，比如国有企业规模一般较大，其增值税税负偏低。

表5 2008-2017年不同所有制企业增值税税负

	中央国有	地方国有	私营	外资	集体所有	其他
2017	14.48	14.00	15.18	15.78	17.06	13.39
历年平均	14.91	15.39	15.48	15.16	13.53	15.16

表6比较了不同行业增值税税负，从历年平均看，原增值税行业中制造业、采矿业税负较高，全面推行营改增后，2017年属于营改增行业的建筑业和房地产业税负较高<sup>①</sup>。各行业的增值税税负差异明显，这主要与增值税的多档税率设计有关，不同税目的税率有显著差异。此外，进项税额抵扣更多的行业，其税负相对较轻；增值税抵扣链条的完整程度以及税收遵从情况（如进项发票的伪造虚增）也会影响行业间的税负差异。

表6 2008-2017年不同行业企业增值税税负

行业	C	B	D	F	E	K	I
2017	16.37	17.10	13.83	16.11	15.24	14.34	11.01
历年平均	17.02	16.98	14.83	14.65	14.10	12.93	10.57
行业	H	J	U	A	G	L	
2017	7.99	9.00	10.06	5.48	7.09	9.43	
历年平均	9.56	8.45	8.23	6.53	5.54	4.68	

### 3. 企业所得税税负

① 为保证营改增前后测算结果的可比性，按照营改增分行业推进的时间顺序，依据两位数行业代码剔除部分原营业税行业的企业，例如2014年前剔除交通运输业G35-G38（除铁路运输业）和部分现代服务业（邮政业G60、电信业G63），例如2016年前剔除建筑业E、房地产业K、金融业J、住宿餐饮业H。

企业所得税税负为企业实际缴纳所得税与税前利润的比值。不区分规模、所有制和行业类别的所得税税负围绕 20% 上下波动，截止 2017 年为 18.48%。企业所得税税负的年度变化与整体税负基本一致，2013 年后呈下降趋势。图 4、表 7 和表 8 分别展示不同规模、不同所有制和不同行业类别的企业所得税税负情况。

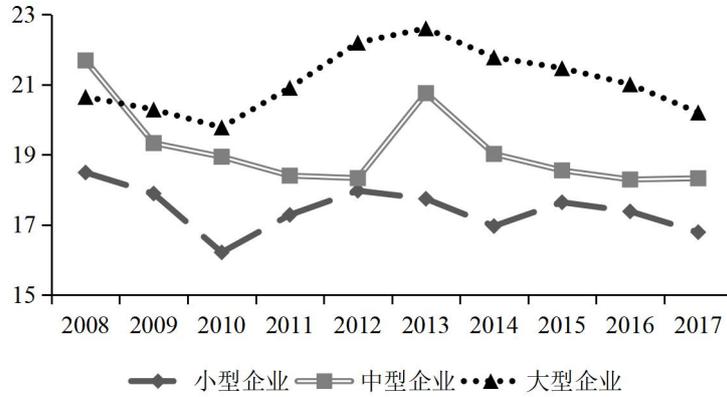


图 4 2008-2017 年不同规模企业所得税税负

横向比较来看，大型企业所得税税负最高，2014-2017 年均高于 20%，中型企业次之、小型企业最低。大型企业的盈利能力一般较强，且避税动机不及中小企业，因此所得税税负相对较高，这与不同规模企业的总税负差异情况一致。表 7 可知，国有企业历年平均所得税税负较高，中央国有和地方国有分别为 20.08% 和 21.74%，私营企业历年平均企业所得税税负最低，为 17.84%。目前，国企红利上缴比例平均为 10-15% 之间，而企业所得税税负的税基为息税前利润，因此，国企实际留存的利润会相应减少，可能导致其税负水平高于其他所有制企业。但是，国有资本经营收入中近 80% 的分红实际上并没有调出到公共财政资金，大部分用于国企遗留问题、国企改革等方面，一定程度上缓解了国企税负较高的局面。

表 7 2008-2017 年不同所有制企业所得税税负

	中央国有	地方国有	私营	外资	集体所有	其他
2017	19.84	21.75	17.30	17.38	17.92	20.03
历年平均	20.08	21.74	17.84	19.67	18.76	18.51

从行业比较看，房地产业、住宿餐饮业和批发零售业历年平均企业所得税税负相对较高，信息传递、软件和信息技术服务业、农林牧渔业历年平均企业所得税税负相对较低，见表 8。行业间的所得税税负差异主要与产业税收政策和成本利润率有关，第一产业的农林牧渔业、第三产业的信息传递、软件和信息技术服务业等享受的税收优惠较多，一定程度上导致实际所得税税负较低；房地产业、住宿餐饮业和采矿业等利润率相对较高，税收扶持政策较少，因而所得税税负偏高。

表 8 2008-2017 年不同行业企业所得税税负

行业	K	H	F	B	L	E	J
2017	29.22	23.98	24.80	24.69	24.06	21.22	20.09
历年平均	27.95	25.42	25.20	24.01	23.60	22.42	21.76
行业	G	D	U	C	I	A	
2017	21.47	21.80	17.56	17.40	11.85	12.16	

历年平均	21.25	20.98	19.45	17.88	12.95	10.15
------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

根据上述分析，企业税负 2012 年前先下降后上升，2012 年后基本呈现下降趋势，截至 2017 年企业总税负、增值税税负和所得税税负分别为 24.80%、14.84%、18.48%。并且，大型企业税负重、中小型企业税负轻，不同所有制和行业税负水平存在较大差异。

## 四、居民税收负担分析

为和上述对企业税收负担的测算进行比较，接下来我们对支出端的另一纳税主体的税负展开具体分析。居民税收负担测算分为宏观和微观两个层面测算，宏观层面测算指的是用全国总量数据测算，它可以观察出总体税收负担状况；微观层面测算指的是用微观住户调查数据测算，它可以观察出居民税收负担结构状况。

### （一） 测算指标与数据来源

#### 1. 宏观层面测算

宏观上讲，居民税负是指居民直接缴纳总税收与居民可支配收入的比值，测算公式如下：

居民总税负=居民直接缴纳的总税收/居民可支配收入（含税）

在我国，居民直接缴纳总税收包含个人所得税、车辆购置税和房产税，其中，直接缴纳的房产税包含房产税、车船税和契税中居民承担的部分。计算居民税负需要确定居民缴纳的各项税收总额，在历年《中国税务年鉴》中，个人所得税纳税额有完整统计，但房产税、车船税、车辆购置税和契税的纳税人同时包括企业和居民，统计上没有区别各自来源的所得。为此，本文采用分摊的方法估计居民承担的除个人所得税外其他税收的规模。

对于房产税和契税，假定居民承担的比例和财产比例相当，具体做法是采用《中国统计年鉴》“资金流量表”中住户财产性收入占全国财产性收入的比重，以此划分居民承担的房产税和契税份额；对于车船税和车辆购置税，由于企业和居民拥有车辆数和财产并不匹配，这里假定车船税和车辆购置税由企业和居民各自承担一半<sup>①</sup>。特别地，由于居民纳税以个人所得税为主，为此单独测算居民个人所得税负担，公式为：

居民个人所得税负担=居民直接缴纳的个人所得税/居民可支配收入（含税）

以上居民可支配收入（含税）的数据为《中国统计年鉴》中资金流量表统计的住户部门可支配总收入和居民直接缴纳的总税收之和。由图 5 可知，整体来看，居民直接缴纳的税收中个人所得税占比约 75%，其他税收占比约 25%。

<sup>①</sup> 具体参见岳希明等，《中国税制的收入分配效应测度》，《中国社会科学》，2014 年第 6 期。

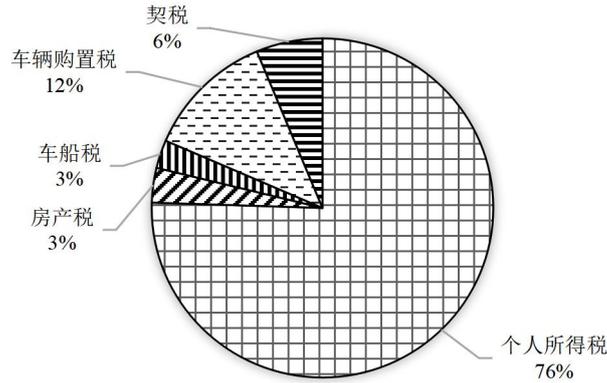


图5 2015年居民直接缴纳的税收构成

数据来源：2015年《中国税务年鉴》、《中国财政年鉴》。下同。

## 2. 微观层面测算

本文微观家庭税收负担主要通过微观调查CHIP（中国家庭收入调查）<sup>①</sup>2013年数据进行分析。如上分析，个人所得税和车辆购置税是家庭缴纳的主要税收，因此，本文构造家庭税收负担为：

家庭税收负担=（家庭成员个人所得税之和+车船税+车辆购置税）/家庭可支配收入（或家庭纯收入）（含税）<sup>②</sup>

其中，将个人缴纳的个人所得税加总至家庭可得到家庭缴纳的个人所得税，以及通过家用汽车市场价格情况推算出车船税和车辆购置税。

居民所得分为劳动所得和资本所得，为此本文分别测算居民劳动税收负担和资本税收负担（Mendoza et al, 1994）。根据我国税制，2013年个人所得税11个税目中，工资薪金所得、稿酬所得、特许权使用费、劳务报酬所得属于劳动所得，利息股息红利所得、财产租赁所得、财产转让所得属于资本所得，个体工商户生产和经营所得、企事业单位承包承租经营所得属于混合所得。限于CHIP2013数据库中个人所得数据，本文劳动所得所指工资薪金收入或经营净收入<sup>③</sup>。一般而言，资本所得的分配不均等程度大大高于劳动所得。但由于利用国家统计局的微观住户调查数据测算结果和宏观数据测算结果存在较大差异<sup>④</sup>，在这里只采

① CHIP数据库通过问卷调查，对城镇住户、农村住户以及外来务工人员住户（流动人口）的个人以及家庭进行调查，其中个人数据通过家庭编号可以与家庭进行一一匹配。囿于微观调查数据的问卷内容有限，依据问卷内容本文可以测算到的家庭税收有：家庭成员个人所得税、车船税和车辆购置税。

② 此处家庭可支配收入所指城镇居民家庭可支配收入、家庭纯收入所指农村居民家庭纯收入，这与国家统计局的统计口径保持一致。需要说明的是CHIP2013问卷调查中城镇住户、农村住户并未区分家庭可支配收入和家庭纯收入，统一的调查问题是“2013年住户可支配收入总额是\_\_\_\_元”，但是实际调查过程中调查员会协助调查户估计，因此不会造成被调查人员对问卷问题的误解。具体测算过程中，本文将可支配收入和分子各项税收之和作为家庭可支配收入（含税）。

③ 个人所得税法规定征税范围不包括农民农业生产收入，但是家庭成员中从事非农工作获得的收入需要缴纳个人所得税，因此，此处缴纳个税的农村住户指的是从事过工资性工作以及非农生产经营的住户，统计口径并非错误。

④ 存在差异的原因主要在于居民资本要素收入统计口径问题和住户调查数据中可能存在的统计性偏差。

用国家宏观数据中“资金流量表”的相关数据进行测算，以此分析居民资本所得税负担<sup>①</sup>。  
劳动所得税和资本所得税负担公式如下：

劳动所得税负担=居民个人所得税中劳动所得缴税部分/居民劳动所得

资本所得税负担=居民个人所得税中资本所得缴税部分/居民资本所得

## （二）居民税收负担测算结果

宏观居民税负方面，本节主要测算个人所得税税负和总税负水平。由图6可知，居民总税收负担前期呈逐年上升趋势，可能由于1994年税制改革后税制体系不断完善，并且税收增速高于居民可支配收入增速所致，2005年后始终围绕2.5%上下波动、且均低于3%，截至2015年为2.63%，可见居民总税负水平较轻。占比较高的个人所得税负担与居民总税负变化趋势一致，截至2015年为1.99%。

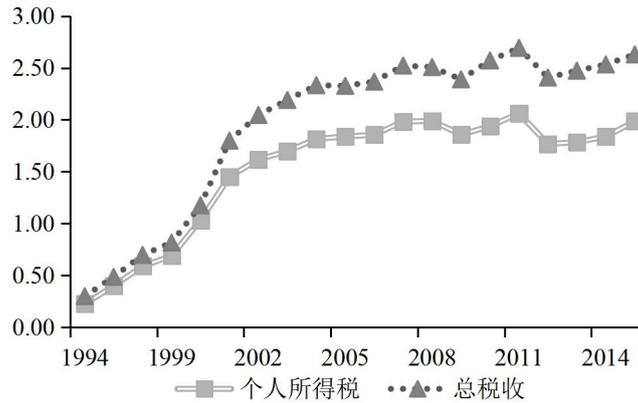


图6 1994-2015年居民税收负担

为进一步分析微观家庭层面的税负水平，以下将具体从家庭税收负担、劳动所得负担和资本所得税负担展开分析<sup>②</sup>。

表9 不同性质住户家庭税收负担情况

	平均值	中位数	标准差	微观调查样本量
全国住户	2.90	1.01	4.75	13762
城镇住户	3.87	1.26	5.31	5334
农村住户	2.27	0.87	4.24	8428

注：城镇住户指户主有非农业户口，包括本地非农业户口和外地非农业户口；农村住户指户主有农业户口而且户口所在地是现住的乡镇（街道）内；全国（所有）住户指的是上面两类住户加总得到的住户。下同。

从表9来看，2013年不区分住户性质的全国住户家庭税负平均为2.90%，稍高于前文宏观居民税负水平<sup>③</sup>；城镇、农村住户的家庭税负平均水平分别为3.87和2.27%，前者高出1.60%。随着经济社会发展，全国住户家庭税负整体上也提高，但是幅度不大，主要体现

① 国民总收入可分为资本要素收入、劳动要素收入和政府收入三部分，根据资金流量表中企业、政府和居民的分配情况，推算出居民资本要素收入。

② 由于篇幅的限制，这里没有给出收入十等分组下家庭总体税负和劳动所得税负的测算结果，有兴趣的读者可向作者索取。

③ 原因主要在于两者所采用的可支配收入存在一定统计口径偏差和统计性误差。一方面，资金流量表是权责发生制下净应收收入，而住户调查是收付实现制下当期实际得到的收入（许宪春，2014），后者约占前者70%左右。另一方面，由于存在高收入群体不愿报、调查住户少报漏报导致的系统性误差，以及抽样调查固有的代表性误差等因素，导致调查数据中可支配收入被低估。

在城镇住户。原因在于城镇住户的收入水平普遍较高，因此所需缴纳的个人所得税也相应较高；另外，城镇住户购买的家用汽车整体的市场价值也较高，由此需要缴纳的车辆购置税和车船税较多。

由表 10 可知，不区分住户性质的劳动所得税收负担平均水平为 0.36%；不同住户性质测算结果，城镇住户劳动所得税收负担均值为 0.67%，显著高于农村住户<sup>①</sup>。农村住户劳动所得税收负担之所以处于低位，主要由于其需要兼顾农业生产和非农工作，而前者无需缴纳劳动所得税，后者来源以打工收入为主，一般达不到个人所得税的免征额标准。

表 10 不同性质住户劳动所得税收负担情况

	平均值	中位数	标准差	微观调查样本量
全国住户	0.36	0	1.49	26597
城镇住户	0.67	0	2.00	10132
农村住户	0.17	0	1.00	16455

由于居民资本所得的隐蔽性，根据居民资本所得税负采用国家统计局微观住户调查数据的测算结果和宏观数据的测算结果存在较大差异。在这里，图 7 仅展示了采用宏观层面数据测算的居民资本所得税负，图 7 中显示，我国居民资本所得税收负担不高，在 2%-4%之间波动，近年来基本稳定在 3.5%左右。

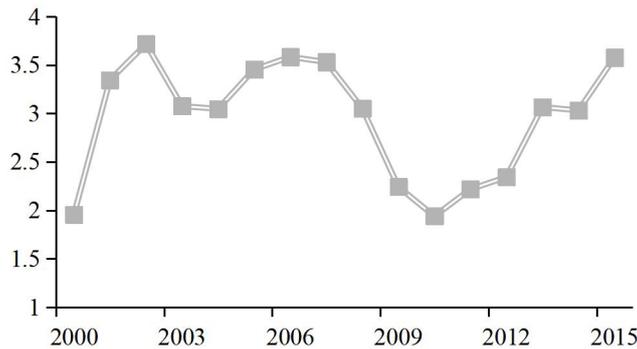


图 7 2000-2015 年居民资本所得税负

可以看到，宏观居民税负 2005 年前逐年上升、之后基本稳定，总税负和个人所得税税负平均分别为 2.63%和 1.99%；2013 年微观家庭税负平均为 2.90%，城镇住户税负高于农村住户 1.60%；劳动所得税税负仅为 0.36%，资本所得税税负在 2-4%之间波动。

## 五、问题根源：税制结构

根据以上分析，我国不同口径宏观税负均处于中等收入国家水平，宏观税负并不高。但

<sup>①</sup> 本文与已有研究进行了对比，详情参考岳希明等《中国税制的收入分配效应测度》，《中国社会科学》，2014 年第 6 期，作者利用 CHIP2007 数据测算的全国住户、农村住户以及城镇住户个人所得税有效税率分别为 0.5%、0.0%和 0.7%，但是其测算口径为个人所得税所有税目。需要说明的是，CHIP2013 调查问卷与 CHIP2007 问卷有所不同，前者不同性质住户的问卷内容是一致的，且对每个家庭成员的工薪收入进行统计，因此本文测算的基本单位为个人；后者只有城镇住户问卷统计住户家庭收入情况，因此作者测算结果中农村住户的结果均为 0.0%，且测算结果以家庭为基本单位。

是，企业税负相对较重，居民税负较轻。因此，社会普遍认为我国税负较重，其问题的根源在于我国税制结构不合理。

由于传统税制结构分析方法均存在一定问题，因此学界和社会各界也并未得出合理的税制结构的一致标准和分析范式。但是，我们可以从学界公认的两个最重要的税制基本原则来分析税制结构是否合理，即合理的税制结构需要符合公平性和效率性。一般来说，公平性和效率性难以同时满足，现实中不同国家在不同发展阶段根据不同发展目标往往也有所侧重。但是，如果一国税制结构既不能实现公平，也不能提高效率，那么很大程度上说明该国税制结构并不合理，有一定改善的空间。我们认为，可以通过国民收入循环原理来判断税制结构，发现我国税制结构存在的问题（吕冰洋，2017）。

国民收入循环是指国民所创造的全部收入从价值创造到财富积累的整个资金流动和分配过程，它分为生产、再分配、使用和积累四个环节。而税收实际上体现在国民收入循环的四个环节，据此可以把所有税收归为四大类，分别是生产税、所得税、消费税、财产税。结合国民经济核算原理，我们可以得到以下结论：税收越接近国民收入循环的下游环节，税收转嫁越难，并且企业税收负担越轻、居民税收负担越重；在国民收入循环的再分配环节和积累环节征税，更有利于调节居民收入和财富分配。基于以上结论，我们分析税制结构和税收原则的关系：一般来说，在国民收入的再分配环节和积累环节征税，更有利于发挥税收的公平性；另外，越接近国民收入的下游环节征税，税收的经济效率递增、征管效率递减。

在我国的税制结构中，属于生产税和消费税主要是商品和服务税，例如增值税、消费税，它们既有在生产环节征收部分，也有在零售环节征收部分，考虑到我国在商品零售环节征收的税收较少，这里暂按商品和服务税的10%归属使用环节（实际上略有高估）。企业所得税和个人所得税属于所得税。对居民财产征收的房地产税、车船税等属于财产税。

为做比较，本节选取部分典型 OECD 国家展开横向比较<sup>①</sup>。OECD 国家的税收大致分为五类：对个人所得、利润和资本利得征税，对公司所得、利润和资本利得征税，社会保障税，财产税和商品与服务税；其中，商品与服务税的增值税属于在生产环节征税，对个人和公司征收的所得、利润和资本利得税收属于在再分配环节征税，扣除增值税后的商品与服务税属于在使用环节征税，财产税属于在积累环节征税。同时，在比较各国税制结构时，应结合宏观整体税负展开分析，才更能够体现税制结构与宏观税负之间的协调关系，因此表 11 加入了各国不同口径宏观税负，以便分析税制结构存在的问题。特别地，考虑到社会保障税的返还性质，且中国税收收入不含社会保障收入，本文比较时剔除 OECD 国家的社会保障税。

表 11 2016 年中国和典型 OECD 国家税制结构的比较

	中国	美国	英国	德国	法国	日本	加拿大
生产税	62.6	0	25.82	29.99	26.77	0	16.44
所得税	29.87	64.24	44.34	51.57	41.24	52.2	56.87
消费税	7	22.3	14.17	13.8	16.12	33.92	12.08
财产税	0.52	13.46	15.67	4.58	15.87	13.88	14.61

① 由于 OECD 还未公布 2017 年各国税收收入情况，故只能比较 2016 年中国和 OECD 国家的税制结构。

小口径	17.52	20.89	27.51	23.50	27.38	18.51	26.95
中口径	21.45	20.94	29.04	24.81	29.67	18.98	29.1
大口径	28.43	32.44	39.03	44.43	52.96	35.33	39.31

数据来源：中经网统计数据库和 OECD、IMF 网站。

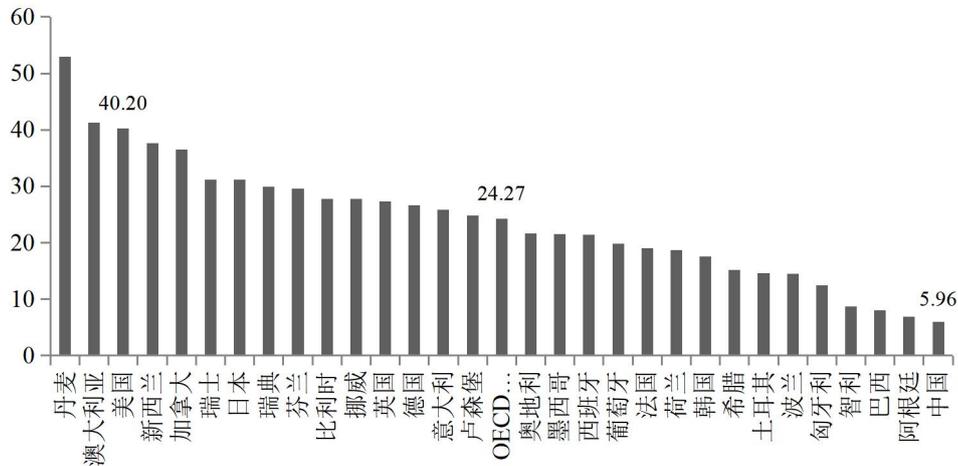


图 8 2016 年世界各国个人所得税收入占税收收入比重

数据来源：中经网统计数据库和 OECD、IMF 网站。

表 11、图 8 分别呈现了各国的税制结构和个税占比情况，从中可以得出以下两点结论。

第一，从纳税主体的角度来看，我国税收主要纳税人是企业。我国生产税和消费税的纳税主体为企业，所得税也是以企业所得税为主，仅财产税的纳税主体为居民，导致纳税主体向企业倾斜，企业负担较重。图 8 显示，我国个人所得税占总税收的比重仅为 5.96%，远低于 OECD 国家平均 24.27% 水平，我国个人所得税筹资功能弱，导致企业不得不承担更多的税收。

第二，从国民收入循环的角度来看，我国税收集集中于生产环节征收。表 11 可以看到，法国、加拿大、英国等发达国家虽然不同口径宏观税负均较高，但是其税制以所得税、财产税为主，税收集集中于下游再分配、积累环节征税。而反观我国税制，虽然宏观税负并不高，但是以生产税为主（占比为 62.6%），税收集集中在上游生产环节征收。跟据国民经济核算原理，税收越接近国民收入循环的下游环节，纳税主体逐渐由企业转变为居民，企业税负越轻而居民税负越重，更有利于调节收入和财富分配。但是，由于我国纳税人纳税意识不强、税务部门对个人信息处理能力不足、征管成本较高等多方面原因，相比而言，税收核算方式较简单、税收征管效率较高的增值税和企业所得税成为政府的财政收入主要来源，进一步导致我国征税集中于以生产税为主的上游环节，因此企业负担的生产税较重。另外，对再分配环节（尤其是个人所得税）和积累环节征税，才更有利于调节国民收入分配，但我国个人所得税和财产税仅占比 7.7% 和 0.52%，所起到的调节作用显然非常有限。

综合上述分析，我国税制以生产税为主，同时生产税的纳税主体为企业，而实际上起到调节收入分配作用的所得税和财产税占比较低，导致我国企业税负相对较重，从而在调节分配的公平方面和促进增长的效率方面需要改善。而如表 11，相比美国等发达国家，税制结构以所得税和财产税为主，税收集集中于下游环节，并且纳税主体主要为居民而非企业，使得税收能够更好地发挥税收的公平性和效率性。

## 六、结论与思考

我国正处在全面建成小康社会的关键时期，顺应经济全球化的潮流，推进现代化税制建设，是在激烈的国际税收竞争中寻求发展的必然选择。为了解我国税负水平、解决当前税负问题，本文测算了不同口径的宏观税负并进行国际比较，在此基础上，进一步测算了微观层面的企业税负和居民税负，从税制结构角度分析不同纳税主体的税负轻重。宏观税负来看，小口径、中口径宏观税负自 1980 年来呈现先下降后上升的趋势，大口径宏观税负近年来维持在 30%左右，大致呈下降趋势；国际比较而言，我国处于中等收入国家税负水平，宏观税负并不高。企业税负来看，2012 年前先下降后上升、2012 年后基本呈现下降趋势，并且大型企业税负重、中小型企业税负轻，不同所有制和行业的税负水平存在较大差异。居民税负来看，宏观居民税负 2005 年前逐年上升、之后基本稳定，2013 年微观家庭税负平均为 3.27%，且城镇住户税负高于农村，居民宏观税负均处于较低水平。

在全球减税的大背景下，我国税负过高的社会舆论日益高涨。本文的分析发现，我国不同口径宏观税负均处于中等收入国家水平，宏观税负并不高；但我国税收集集中于企业缴纳，居民税负相对较轻；生产环节税负较重，而再分配、消费和财富积累环节税负较轻。这说明，我国税收负担的核心问题不是轻重与否，而是税制结构问题，对税负的误判无法有效引导市场预期的正确走向。因此，结合党的十八届三中全会提出“逐步提高直接税比重”的税改目标，政府势必逐步提高直接税的比重、适当降低间接税的比重，优化税制结构：从对企业征税转向对自然人征税，从对生产征税转向对所得和财富征税。具体而言，解决税负问题的方法在于征税环节需逐步下移到再分配、消费和积累环节。可供选择的政策有：我国在 2019 年 4 月开展了增值税降税改革，这实际上就是在降低生产环节的税收，下一步我们可以在一定时期内将标准税率稳定在 13%；改革个人所得税和部分财产税，使其逐渐发挥筹措收入的功能，提高对居民所得和财产征税比率；逐步开征社会保障税，适时推行“费改税”；必要时，可探讨在零售环节开征零售税，以部分代替生产环节增值税，推进税制结构不断优化。

诚然，纳税主体和征税环节的转移，可能存在诸多现实困难。由于我国税务部门长期对企业缴纳间接税形成了路径依赖，而当前直接税规模较小、税源分散，因此，提高直接税比重在一定时期内可能会减少财政收入，进一步可能影响财政赤字规模，诱发财政风险。再者，直接税的涉税信息往往由第三方部门掌握，各部门之间无法实现信息的直接共享，缺乏完善的沟通协调机制，从而导致税务部门掌握的征管信息不足，造成部分税款流失，难以扩大税基。另外，我国居民整体纳税意识不强，而随着直接税比重的提高，增强了税收显著性，更强化了居民对直接税的“税痛感”，可能引发偷漏税现象，阻碍了直接税改革的进程。而要解决以上这些问题，建设真正的“共识性强政府”，并不能只依赖于税制结构本身，它需要更综合的解决措施。例如，需要通过财政预算制度的法治化和民主化建设，提高政府支出的透明度，减少财政资金的浪费。并在公共物品和公共服务配置决策中，能够更多的吸收居民的声音，使之能够有效满足人民的公共需要。只有让纳税人真实体会到税收“取之于民，用之于民”，纳税人才会积极遵循税法，政府征税的遵从成本才会降至最低。

高质量发展阶段，我国必须用改革的精神来全面梳理和定位税收政策，解决深层次结构性和体制性问题，这是优化税制的关键，也是推动国家治理的攻坚战。但增加经济的活力不

是必然要降低宏观税负。世界上强大的国家宏观税负普遍偏高，而弱小的国家往往征税能力有限。为此，经济学家阿西莫格鲁提出“共识性强政府”的概念，指出税负高低本身不是问题，核心在于税收应建立在社会共识基础上，它反映着政府的社会治理能力。如果政府税收收取之有道，用之有方，在征税的过程中能够将国家意志和社会共识统一起来，那么税收规模的上升，反而有助于各个发展目标的共同实现。

### 参考文献：

- 安体富 岳树民，1999：《我国宏观税负水平的分析判断及其调整》，《经济研究》第3期。
- 陈晓光，2013：《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》第8期。
- 陈彦斌 陈惟，2017：《中国宏观税负的测算及启示》，《财经问题研究》第9期。
- 陈钊 王晔，2016：《“营改增”是否促进了分工：来自中国上市公司的证据》，《管理世界》第3期。
- 董根泰，2014：《我国宏观税负国际比较：一种基于可比性的分析》，《财贸经济》第4期。
- 范子英 彭飞，2017：《“营改增”的减税效应和分工效应：基于产业互联的视角》，《经济研究》第2期。
- 国家发改委经济研究所课题组 许生 李世刚，2014：《我国宏观税负研究》，《经济研究参考》第2期。
- 李林木 汪冲，2017：《税费负担、创新能力与企业升级——来自“新三板”挂牌公司的经验证据》，《经济研究》第11期。
- 李明 赵旭杰 冯强，2016：《经济波动中的中国地方政府与企业税负：以企业所得税为例》，《世界经济》第11期。
- 李炜光 臧建文，2017：《中国企业税负高低之谜：寻找合理的企业税负衡量标准》，《南方经济》第2期。
- 李永刚，2012：《对中国宏观税负的理性剖析》，《税务研究》第7期。
- 刘行 李小荣，2012：《金字塔结构、税收负担与企业价值：基于地方国有企业的证据》，《管理世界》第8期。
- 刘骏 刘峰，2014：《财政集权、政府控制与企业税负——来自中国的证据》，《会计研究》第1期。
- 刘启仁 黄建忠，2018：《企业税负如何影响资源配置效率》，《世界经济》第1期。
- 吕冰洋 郭庆旺，2011：《中国税收高速增长的源泉：税收能力和税收努力框架下的解释》，《中国社会科学》第2期。
- 吕冰洋，2017：《税制结构理论的重构：从国民收入循环出发》，《税务研究》第8期。
- 聂海峰 刘怡，2010：《城镇居民的间接税负担：基于投入产出表的估算》，《经济研究》第7期。
- 聂海峰 岳希明，2012：《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。
- 汪德华 李琼，2015：《宏观税负与企业税负地区间差异之比较——基于工业企业数据计量分解的分析》，《财贸经济》第3期。
- 汪昊 娄峰，2017：《中国间接税归宿：作用机制与税负测算》，《世界经济》第9期。

- 吴联生, 2009: 《国有股权、税收优惠与公司税负》, 《经济研究》第 10 期。
- 王永培 晏维龙, 2014: 《产业集聚的避税效应——来自中国制造业企业的经验证据》, 《中国工业经济》第 12 期。
- 徐建炜 马光荣 李实, 2013: 《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》第 6 期。
- 许宪春, 2014: 《中国国民经济核算中的若干重要指标与有关统计指标的比较》, 《世界经济》第 3 期。
- 杨玉萍 郭小东, 2017: 《营改增如何影响居民间接税负担和收入再分配》, 《财贸经济》第 8 期。
- 岳希明 张斌 徐静, 2014: 《中国税制的收入分配效应测度》, 《中国社会科学》第 6 期。
- 张敏 叶慧芬 童丽静, 2015: 《财政分权、企业税负与税收政策有效性》, 《经济学动态》第 1 期。
- 张平 侯一麟, 2016: 《房地产税的纳税能力、税负分布及再分配效应》, 《经济研究》第 12 期。
- 朱青, 2017: 《对当前我国税负问题的看法》, 《税务研究》第 3 期。
- Acemoglu, D.(2005), "Politics and economics in weak and strong states", *Journal of Monetary Economics* 52(7):1199-1226.
- Decoster, A. et al(2010), "How regressive are indirect taxes? A micro simulation analysis for five European countries", *Journal of Policy Analysis and Management* 29(2):326-350.
- Harberger, A.C.(1962), "The incidence of the corporation income tax", *Journal of Political Economy* 70(3):215-240.
- Hanlon, M. & S.Heitzman(2010), "A review of tax research", *Journal of Accounting and Economics* 50(2-3):127-178.
- Mendoza, E.G. et al(1994), "Effective tax rates in macroeconomics: Cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption", *Journal of Monetary Economics* 34(3):297-323.
- Piketty, T. et al(2018), "Distributional national accounts: Methods and estimates for the United States", *Quarterly Journal of Economics* 133(2):553-609.
- Saez, E. & G.Zucman(2016), "Wealth inequality in the United States since 1913: Evidence from capitalized income tax data", *Quarterly Journal of Economics* 133(2):519-578.
- Stickney, C.P. & V.E.McGee(1982), " Effective corporate tax rates the effect of size, capital intensity, leverage, and other factors", *Journal of Accounting & Public Policy* 1(2):125-152.
- Zimmerman, J.L.(1983), "Taxes and firm size", *Journal of Accounting and Economics* 5:119-149.