

我国税收负担轻重之实证辨析

首都经济贸易大学会计学院 毛夏鸾 任晓雯 张文京

摘要：自上世纪末以来，我国税收负担的轻重问题在财税理论界日益受到关注。本文在搜集整理对该问题不同观点的基础上，采取实证分析和规范分析的方法从宏观和微观、横向和纵向的不同角度探讨了我国的税收负担问题。认为我国税收负担的轻与重应该进行综合评估，并且就影响我国税收负担轻重的因素进行了阐述。

一、问题的提出

2007 年 8 月，国家税务总局计划统计司在国家税务总局网站上发表了题为“关于中外宏观税负的比较”的论文。该论文采用两种方法来计算两类国家（注：指工业化国家与发展中国家）的平均宏观税负：一是计算简单平均宏观税负；二是计算加权平均宏观税负，由此得出了两个结论：一是我国宏观税负大大低于工业化国家；二是我国宏观税负与发展中国家有一定差距。并将该结论归纳为三点：第一，中国宏观税负目前仍处世界较低水平。第二，随着我国经济发展、产业结构调整和经济效益改善，随着我国税收征管质量和效率不断提高，我国宏观税负水平近年来呈现较快提高的趋势。第三，在对宏观税负进行国际比较的时候，需要以严谨、科学的态度，按照国际通用的可比口径进行计算。^①

该论文的发表无疑是对学术界主流观点的挑战。本文之所以说是挑战，是因为该论文采用了实证分析的方法，用确凿的数字验证了上述观点。由此产生了我国税收负担到底孰轻孰重新一轮争论。

二、争论的焦点

为了搞清楚对我国税收负担争论的焦点，我们选取了 1998 至 2007 年核心期刊中刊登的研究中国税收负担问题的论文进行了统计，在我们搜集到的 30 篇文献中，83.33% 的文章都认为小口径的税收负担低，大口径的税收负担重（在这 25 篇文章中只有一篇还加入了中口径的观点，认为中口径的税收负担合适），其余 5 篇文章从中国经济发展水平的角度来考虑我国税收负担问题，得出了宏观税负适中的结论。本文对各种观点的理由作了如下归纳：

（一）税负过重的理由：

1. 我国的财税征收制度并不像发达国家那样规范。以小口径统计，我国税收收入占 GDP 的比重，从 1994 年的 10.52% 提高到 2005 年的 16.93%，虽然呈现递增的趋势，但是与同等发展中国家相比，这个比例应该说是较低的。如果以大口径来计算我国的税收负担率，那么

^① 第三点是针对美国《福布斯》发表的 2005 年度的全球雇主与雇员的综合税务负担调查报告而言的。在该报告中，将中国列为税负水平位居全球第二或第三位。

我国的税收负担水平已经与发达国家持平。但在我国现阶段,具有税收性质的收费没有完全转变为征税方式,所以把它们从计税范围内排除出去显然是不合理的,如果考虑了收费仍然由纳税人承担的情况,严重的“费”挤“税”现象,是造成我国实际税负较重的原因之一。

2. 行业间税收负担差异大。从行业分类看,采掘业、冶金、电力、橡胶制造业和机械制造等行业(企业)税收负担比较高,但是也存在例外现象,某些行业名义税收负担较重,但是因为其超凡的高利润率,所以实际的税收负担并不重;相反,某些行业名义税率较轻但是因为受到行业特色的限制,其利润率低,所以该行业的实际税收负担相对来说是重的。名义税负高的行业、企业无论其实际税负沉重与否,都会认为自己承担了过多税赋,而那些实际税负高于预期的行业同样会不满于自己相对过重的税负,所以这也是理论界普遍认为税负过重的原因。

3. 税收收入用于政府公共支出比例过小,纳税人感觉税收负担重。从制度经济学角度来看,政府的存在是一种能够提高交易效率的制度安排,因此,无论是政府征税,还是政府支出,都应是为了提高社会的交易效率。站在纳税人的角度看,判断税收负担的轻重不能单纯以税收负担率为标准,还要看纳税人所享受的公共品服务的数量和质量。我国目前的税收收入用于社会公共支出,例如:教育支出、医疗、抚恤和社会福利救济费、社会保障补助支出、政策性补贴支出和教育费附加支出等的支出占 GDP 的比重较小,虽然国家在该方面的投入不断增长,但是由于近年税收收入呈现比 GDP 更快增长的部分没有全部用于社会公共支出,所以使社会公共支出呈逐年递减趋势,这说明“取之于民”的税收并未合理的用于公共性支出,从这个角度分析,我国的税收负担确实过重。以下的统计数据可以印证该观点。

2003 年以来我国政府用于社会公共产品方面的支出由长期低于 20% 提高到了 30%,但与国外比差距还很大。例如,2003 年~2007 年,我国财政教育支出占同期国内生产总值的比例为 2.6%,远低于 1993 年中共中央、国务院颁布的《中国教育改革和发展纲要》所确定的 2000 年达到 4% 的目标,距离国际一般水平有很大差距。据统计,国际平均教育投入占国内生产总值的比例为 5.1%,其中,发达国家为 5.3%,发展中国家为 4%。

从教育支出占财政总支出的比例来看,我国 1996 年这一比例达到 17.84%,2006 年下降为 11.82%,远低于《中国教育改革和发展纲要》规定的 15% 的目标,与国际上发展中国家比较属于较低水平。又如医疗卫生,2003 年~2007 年,我国医疗卫生支出占同期财政支出的比例为 3.56%,比发达国家普遍低很多。

(二) 轻税负的理由

如果采用“宏观税负”即一个国家总体的税负水平,一般通过一个国家一定时期政府所取得的税收收入总量占同期 GDP 的比重为指标来反映。据 OECD 的最新统计,自 1994 年税制改革以来我国的宏观税收负担率即税收收入总额占 GDP 的比重远远低于同我国类似的发展中国家。所以以小口径来衡量,我国的税收负担是很低的。

(三) 税负适中的理由

从经济增长的角度考虑,我国 GDP 保持了高速增长,人均 GDP 在 2007 年已经达到了 3000 美元, 根据国际经验,当人均 GDP 处于这种水平时,最佳宏观税负为 20%左右。所以站在这个角度,我国当前的宏观税负水平与经济增长基本是适应的。

(四) 不同观点的主要分歧点:

税负水平高低的判断,原本并不复杂,但是对于我国税收负担问题的讨论却不绝于耳并且众说纷纭,每种说法都有事实依据,有其合理性。那么理论界之所以产生分歧的原因,本文认为除了对于“税收负担”的统计口径不一致以外,就是不能综合的看待我国的税收负担状况,而仅仅是从某个角度分析我国的税收负担问题。由于世界各国一般都采用税收收入总量占同期 GDP 的比重来表示国家的宏观税收负担,所以一些学者认为采用小口径衡量我国税收负担更为合乎常规,但是也有很多学者认为,采用大口径反应我国税收负担更为合理。据测算,使用小口径和大口径的宏观税负差了几近一半,所以这就导致了我国税收负担轻与重的分歧。

三、衡量税收负担的标准

用什么样的标准衡量我国的税收负担水平,理论界一般都是从宏观的角度采用小口径、中口径、大口径进行分析与判断,而我们的观点是应该从多视角,综合性的判断中国特色的税收负担水平,该观点的具体思路是宏观与微观的结合、横向与纵向的结合、实证分析方法与规范分析方法的结合,综合判断我国的税收负担水平。

(一) 宏观税负的衡量标准

理论上讲,宏观税负是指一国一定时期(一般为一年)内税收总额与该同期国内生产总值(GDP)的比率,它反映出一个国家税收的整体负担水平。宏观税负水平既表明政府在国民经济总量分配中集中程度的大小,也表明政府社会经济职能及财政功能的强弱;既是分析国家宏观经济政策、财政税收政策的主要内容,也是研究国家税收制度和税收政策的核心内容。

研究宏观税负,必须结合各个国家的具体情况。对于西方国家来说,由于政府收入形式比较规范,税收收入占政府收入的绝大部分,因此,用税收总额占GDP的比重来衡量宏观税负水平比较合理。然而在我国,由于政府收入形式还不规范,政府收入除了税收收入之外,还包括相当数量的预算外收入以及制度外收入,这些收入都取自于纳税人,本质上都是税收负担,因此,单纯用税收收入占GDP的比重来衡量宏观税负并不能说明我国税收负担内在的实质性问题。所以通常情况下,可以从三个口径来衡量宏观税负:

1. 小口径。小口径的宏观税负是指税收收入占GDP的比重。这也是一般意义上的税收负担,同西方国家的衡量标准一样。
2. 中口径。中口径的宏观税负是指财政收入占GDP的比重。这里的“财政收入”即是预算收入,包括税收收入和少量的其他收入(如国有企业收入、变卖公产收入以及规费收入

等)。

3. 大口径。大口径的宏观税负是指政府收入占GDP的比重,这里的“政府收入”不仅包括财政收入,还包括各级政府及其部门向企业和个人收取的大量的不纳入财政预算的预算外收入,社会保障费(基金)收入,以及没有纳入预算外管理的制度外收入。

比较以上三个口径可以看出,大口径的宏观税负全面反映了政府从微观经济主体取得收入的状况,并真实地反映了政府集中财力的程度。因此,衡量我国整个国民经济的负担水平,考察企业的负担程度,比较合适的指标应该是大口径的宏观税负。

(二) 微观税负的衡量标准

用什么样的标准确定为微观税负的衡量尺度确实有一定的难度,本文为了更能体现微观的特定要求,我们选择了上市公司的税收负担进行比较。由于不同的企业交纳税收的情况不同,如有的企业缴纳增值税,有的企业缴纳营业税,为了使其衡量税负的口径尽量与宏观的口径一致,我们将上市公司的现金流量表中有关税费支出作为一个企业的整体税负,以其企业的收入总额作为基数,测算一定时期的上市公司的税收负担水平。该方法虽然有其局限性,即一方面不能代表我国全部企业的情况,另一方面一些税收的缴纳与企业取得的收入没有直接关系,如房产税;但是起码可以从一个侧面反映我国企业的税收负担状况。

除此之外,本文还通过对上市公司不同行业的税收负担进行了比较和分析,其税收负担的水平采取了税收收入占销售收入的比重作为衡量标准。

(三) 国际上对税收负担的衡量标准

1. 《福布斯》税负痛苦指数。美国《福布斯》杂志中文版从2002年开始,利用“税负痛苦指数”(Tax Misery Index)这一指标对全球多个国家和地区的税负进行排行,引起了我国理论界和实际部门的关注。“税负痛苦指数”是将一国的公司所得税、个人所得税、雇主和雇员的社会保险税(费)、商品税以及房产税等6大税种的最高一档名义税率加总后得出的。例如,对于中国大陆,《福布斯》杂志选取北京市作为调查对象,2005年,企业所得税税率为33%,个人所得税税率为45%(工资薪金的最高一档税率),企业缴纳的社会费用(含社会保险缴费和住房公积金)比率为44.5%,个人缴纳的社会保险费率为20.5%,增值税税率为17%,加总后“税收痛苦指数”等于160,仅次于法国的174.8,名列世界第二。由于我国2008年企业所得税的税率将从33%降为25%,所以,2007年《福布斯》杂志发布的中国大陆“税收痛苦指数”也减少了8个点,数值为152,使我国排到了继法国(166.8)和比利时(156.4)之后税负第三高的国家。这种将最高一档法定税率简单相加计算税负的方法,在我国受到了批判。国家税务总局计划统计司的论文就认为,“仅以部分税种名义最高边际税率简单相加数进行国际比较,从而得出所谓中国税负水平位居全球第二或第三位的结论,是没有科学依据的,也是违背事实的。”比如,在我国,由于减免税收政策规定条款多、范围宽、数额大,会在一定程度上降低宏观税负的理论水平。

我国学者对“税收痛苦指数”的指责及批判,虽然有一定的道理,如我国的复式税制结构造成我国税收实体法的种类较多,在我国取消了农业税以后,现在实际征收的税收实体法

有17种,如果将它们名义的边际税率简单相加确实“税收痛苦指数”较高。但是从另一个角度看,该“税收痛苦指数”的标准对每一个国家都是一视同仁的,就此而言,起码从名义税率看,我国的税收负担还是比较重的。即使从税收优惠政策的角度看,难道别的国家就不存在税收优惠政策吗?如美国对其主体税种——个人所得税也有许多优惠政策。所以,我们认为即使“税收痛苦指数”有其片面性,但是也从一个侧面反映了我国的税收负担水平。

2. 世界银行的衡量标准。世界银行的方法是对不同国家收入水平的类型提出一个宏观税负的参照标准:人均GDP低于785美元的国家为低收入国家,宏观税负平均值一般为13.07%;人均GDP786~3125美元的国家为中下等收入国家,宏观税负平均值一般为18.59%;人均GDP3126~9655美元的国家为中上等收入国家,宏观税负平均值一般为21.59%;人均GDP大于9656美元的国家为高收入国家,宏观税负平均值一般为28.9%。

四、我国税收负担的实证分析

(一) 宏观税负的实证分析

1. 横向比较的实证分析

一般来说,一国税收比率的高低与其经济发展水平密切相关。我们采取世界范围内的横向比较,有利于我们更全面和清楚地认识我国的税收负担问题。为此我们选择了部分国家税收负担(税收收入占GDP的比例)的状况与我国进行比较。

表 1 部分国家税收占 GDP 的比重

	印度	俄罗斯	泰国	阿根廷	新加坡	加拿大	德国	英国	法国	中国		
										小口径	中口径	大口径
1994	9.11	19.43	16.66	13.60	17.34	14.14	27.42	32.13	37.02	10.64	10.83	20.99
1995	9.36	19.82	16.9	12.93	16.5	14.2	11.07	32.74	37.63	9.93	10.27	20.42
1996	9.41	—	17.18	12.08	16.6	14.71	10.82	32.91	38.45	9.71	10.41	22.11
1997	9.14	—	16.43	12.41	16.07	15.65	10.72	33.21	38.86	10.43	10.95	20.85
1998	8.26	17.82	14.39	12.59	14.69	15.39	10.93	28.41	22.99	10.97	11.7	21.67
1999	8.87	17.93	13.82	12.48	15.41	15.45	11.67	28.69	23.81	11.91	12.76	23.33
2000	9.02	20.84	14.13	12.94	15.6	15.26	11.89	29.11	23.6	12.68	13.5	24.3
2001	8.23	22.47	14.41	12.47	15.43	14.72	11.26	28.82	23.49	13.95	14.94	25.97
2002	8.78	13.65	—	9.82	13.3	13.92	11.22	27.55	22.58	14.66	15.71	27.01
2003	9.24	13.28	15.43	12.52	13.16	14.03	11.35	26.92	22.19	14.74	15.99	27.11
2004	10.23	13.45	15.88	14.21	12.5	14.18	10.88	27.44	22.38	15.12	16.51	27.25

资料来源:中宏数据库http://202.204.154.246:8089/tjdata_new/index.shtml和《中国财政年鉴 2005》

从税收收入与国内生产总值(GDP)比重的角度分析。通过对比我们可以发现,从小口

径和中口径来看，小口径我国的税收收入占 GDP 的比重均值为 12.25%，中口径为 13.05%，印度为 9.06%，泰国为 14.11%，阿根廷为 12.55%，俄罗斯为 17.63%，加拿大为 14.70%，法国为 28.45%，英国为 29.81%，所以无论和发达国家还是发展中国家相比，我国的税收负担都处于偏低的位置。但是采用了大口径的税收收入与国内生产总值（GDP）比重与中小口径相比，立刻上升了一个台阶，平均高出 10 个百分点。很多学者都持有这样一种观点：以大口径统计的税收负担往往贴近于实际，与其他国家相比较也更具有可比性，所以采用大口径来判断我国的税收负担，那么我国的税负已然几乎与高税负的发达国家看齐。

由上表可以看出，以小口径测算我国的税负，可以说，税负均值在这几个同类国家中是最低的。巴西的平均税收负担为 33.28%，印度为 15.20%，俄罗斯为 25.43%，墨西哥为 18.19%，我国为 17.16%。

但是如果以大口径来计算，我国的税收负担达到了 24.52%，并且自 2000 年以来，税收负担增长较快，根据表 2 可以看出，我国的税负均值已经接近高收入国家水平，如果按照 2000 年以来税负增长的速度预期，那么我国的税收负担将与紧追工业化国家，这是一个非常值得注意的动向。

表 2 税收占 GDP 的比重（%）

年份	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2001	2002	2003	2004
世界平均	28.73	28.76	29.39	29.86	30.04	29.36	29.37	29.84	29.8	30.37
工业化国家平均	31.05	31.09	31.77	32.31	32.56	31.72	31.85	32.31	32.21	33.50
发展中国家平均	18.86	18.88	19.28	19.44	19.4	19.34	18.8	19.41	19.52	19.00

资料来源：国家统计局，《中国财政年鉴》。

2. 纵向比较的实证分析

1994年税制改革以来，随着国民经济的迅速发展，我国各个口径的税收收入均快速增长（如表4）。从增长比率来看，各口径的税收收入增长比率均大于名义GDP的增长比率，就平均值来说，从1994-2006年名义GDP的增长率为13.21%，小口径、中口径和大口径的增长率从分别为17.34%、18.22%和16.51%（如表2），即各口径税收收入增长速度均快于GDP，那么宏观税负必然增加。从税收弹性与边际税负的角度看（所谓税收弹性是指税收增长速度与税基增长速度的比值，边际税负是税收增量与税基增量的比值），我国小口径宏观税收弹性除1995和1996两年是小于1以外，其他年份税收弹性均大于1，1999年达到最大值2.45，中口径和大口径的税收弹性类似（如表5）。税收弹性大于1，说明税收增长快于GDP的增长，则宏观税负一定是增加的。对于边际税负，如果高于同期宏观税负率，则宏观税负率上升，反之，下降。从1997-2006年，我国的边际税负大于宏观税负率，所以宏观税负不断上升。如果国家对现在的状况不进行调整，则可以预期，我国宏观税负将会继续增加。

从图1和图2的小口径和大口径的发展趋势可以看出, 1994-2006年间小口径宏观税负的发展趋势成“V”型, 1994-1996呈下降趋势, 1997年恢复到1994年的水平, 然后一直快速增长, 到2006年达到16.51%, 与1994年相比增长了5.87个百分点; 大口径的宏观税负则一直在20%的水平之上平稳增长, 到2006年达到29.57%, 与1994年相比增长了8.58个百分点。两个口径尽管走势基本相同, 都是增长趋势, 但是水平相差比较大。2006年两个口径之间相差13.06个百分点, 是相当大的。表明我国存在大量的预算外收入和制度外收入。

表3 1994-2006年我国各项收入

单位: 亿元

年份	GDP	税收收入	财政收入	企业亏损补贴	预算外收入	社会保障基金	制度外收入	政府收入
1994	48197.9	5126.88	5218.10	366.22	1862.53	742	1927.91	10116.76
1995	60793.7	6038.04	6242.20	327.77	2406.50	1006	2431.75	12414.22
1996	71176.6	6909.82	7407.99	337.40	3893.34	1252.4	2847.06	15738.19
1997	78973.0	8234.04	8651.14	368.49	2826.00	1458.2	3158.92	16462.75
1998	84402.3	9262.80	9875.95	333.49	3082.29	1623.1	3376.09	18290.92
1999	89677.1	10682.58	11444.08	290.03	3385.17	2211.8	3587.08	20918.16
2000	99214.6	12581.51	13395.23	278.78	3826.43	2644.5	3968.58	24113.52
2001	109655.2	15301.38	16386.04	300.04	4300.00	3101.9	4386.21	28474.19
2002	120332.7	17636.45	18903.64	259.60	4479.00	4048.7	4813.31	32504.25
2003	135822.8	20017.31	21715.25	226.38	4566.80	4882.9	5432.91	36824.24
2004	159878.3	24165.68	26396.47	217.93	4699.18	5859.5	6395.13	43568.21
2005	183867.9	28778.54	31649.29	193.26	5544.16	7031.4	7354.72	51772.83
2006	210871.0	34809.72	38760.20	180.22	6542.11	8437.68	8434.84	62355.05

资料来源: 国家统计局网站《中国统计年鉴2007》

注: ①由于资料搜集有限, 2006年的预算外收入和社会保障基金根据2005年的增长率推算而得。

②制度外收入是按占GDP的4%进行的估算。见高培勇, “费改税”: 经济学界如是说, 北京: 经济科学出版社, 1999. 3, 31

③政府收入=财政收入+企业亏损补贴+预算外收入+社会保障基金+制度外收入

表4 1994-2006我国GDP和各个口径税收收入的增长速度

年份	名义GDP 增长率	税收收入增长率 (小口径税收增长)	财政收入增长率 (中口径税收增长)	政府收入增长率 (大口径税收增长)
1994	0.3641	0.2048	0.1999	0.2400
1995	0.2613	0.1777	0.1963	0.2271
1996	0.1708	0.1444	0.1868	0.2678
1997	0.1095	0.1916	0.1678	0.0460
1998	0.0687	0.1249	0.1416	0.1110
1999	0.0625	0.1533	0.1588	0.1436
2000	0.1064	0.1778	0.1705	0.1528
2001	0.1052	0.2162	0.2233	0.1808
2002	0.0974	0.1526	0.1536	0.1415
2003	0.1287	0.1350	0.1487	0.1329
2004	0.1771	0.2072	0.2156	0.1831
2005	0.1500	0.1909	0.1990	0.1883
2006	0.1469	0.2096	0.2247	0.2044
均值	0.1449	0.1758	0.1836	0.1710

表5 1994-2006各年税收弹性和边际税负

年份	GDP	税收 收入	财政 收入	企业 亏损 补贴	预算外 收入	社会保 障基金	制度外 收入	政府 收入
1994	48197.9	5126.88	5218.10	366.22	1862.53	742	1927.91	10116.76
1995	60793.7	6038.04	6242.20	327.77	2406.50	1006	2431.75	12414.22
1996	71176.6	6909.82	7407.99	337.40	3893.34	1252.4	2847.06	15738.19
1997	78973.0	8234.04	8651.14	368.49	2826.00	1458.2	3158.92	16462.75
1998	84402.3	9262.80	9875.95	333.49	3082.29	1623.1	3376.09	18290.92
1999	89677.1	10682.58	11444.08	290.03	3385.17	2211.8	3587.08	20918.16
2000	99214.6	12581.51	13395.23	278.78	3826.43	2644.5	3968.58	24113.52
2001	109655.2	15301.38	16386.04	300.04	4300.00	3101.9	4386.21	28474.19
2002	120332.7	17636.45	18903.64	259.60	4479.00	4048.7	4813.31	32504.25
2003	135822.8	20017.31	21715.25	226.38	4566.80	4882.9	5432.91	36824.24
2004	159878.3	24165.68	26396.47	217.93	4699.18	5859.5	6395.13	43568.21
2005	183867.9	28778.54	31649.29	193.26	5544.16	7031.4	7354.72	51772.83
2006	210871.0	34809.72	38760.20	180.22	6542.11	8437.68	8434.84	62355.05

表6 1994-2006年我国各个口径的宏观税负

年份	小口径宏观税负	中口径宏观税负	大口径宏观税负
1994	0.1064	0.1083	0.2099
1995	0.0993	0.1027	0.2042
1996	0.0971	0.1041	0.2211
1997	0.1043	0.1095	0.2085
1998	0.1097	0.1170	0.2167
1999	0.1191	0.1276	0.2333
2000	0.1268	0.1350	0.2430
2001	0.1395	0.1494	0.2597
2002	0.1466	0.1571	0.2701
2003	0.1474	0.1599	0.2711
2004	0.1512	0.1651	0.2725
2005	0.1565	0.1721	0.2816
2006	0.1651	0.1838	0.2957

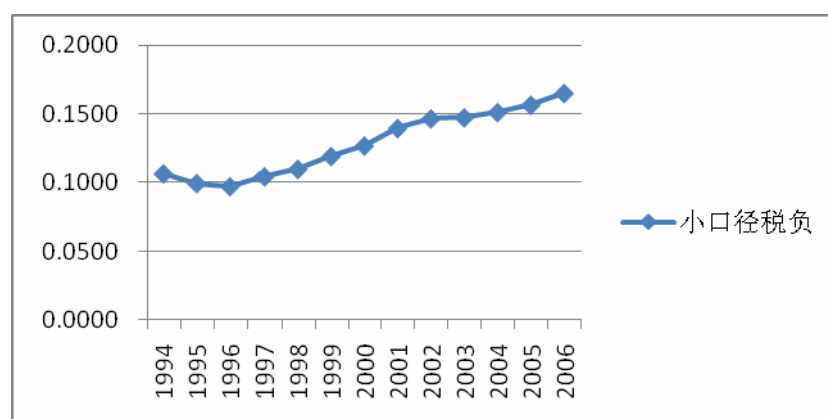


图1：1994-2006年小口径宏观税负的变动趋势

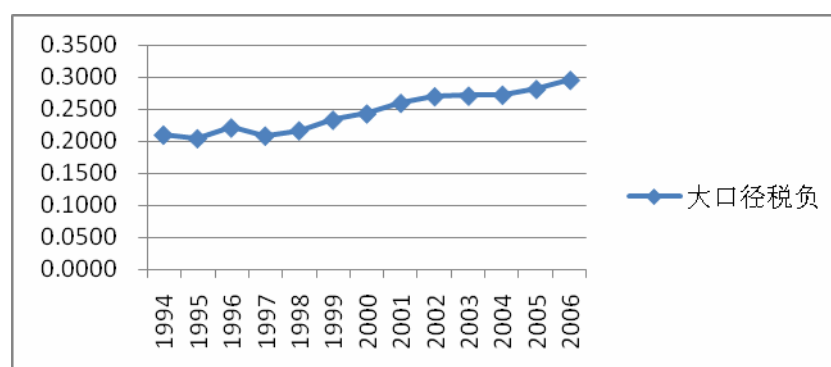


图2：1994-2006年大口径宏观税负的变动趋势

注：中口径与小口径发展趋势基本相同，这里只比较小口径和大口径。

（二）微观税负的实证分析

1. 上市公司税收负担的实证研究

关于上市公司的税负计算，有几种不同的方法，本文为了和宏观税负计算口径相一致，采取将企业总税费比上主营业务收入的方法，即：

$$\text{上市公司税负率} = \frac{\text{当年支付的税费总额}}{\text{主营业务收入}}$$

（1）样本的选取与方法

样本的选取：

本文选取了 2000-2007 年所有 A 股上市公司，在计算各年的税负率时，剔除了以下公司的数据：①数据有缺失的公司；②木材家具公司。因为 2000 年只有 2 家木材家具业公司上市，截止到 2007 年也只有 5 个，样本量较少，所以舍弃。③统计各年度平均税负时剔除掉影响结果较大的极端值。经过整理，结果剩下 11180 个有效样本。

（2）数据来源

上市公司所有相关财务数据均来自万得（wind）数据库。

（3）研究方法

本文首先对上市公司整体税收负担进行统计分析，描述出其负担水平以及发展趋势。然后从上市公司各个行业角度进行统计分析，采用单因素方差分析的方法，分析行业对税负的影响。

（4）相关事项

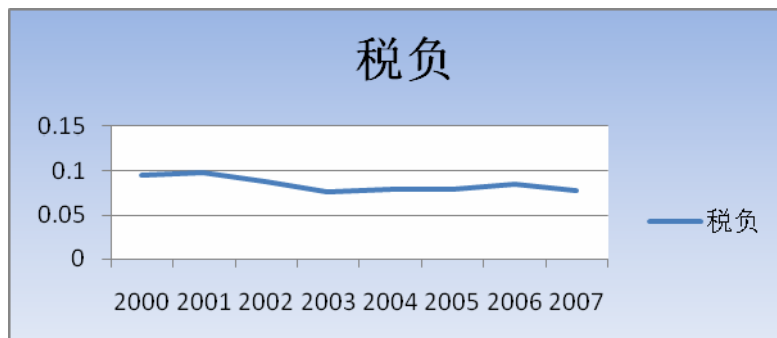
对上市公司的行业分类按照证监会公布的行业分类标准，共分为 22 类，本文剔除了木材家具公司，采取了 21 类。

2. 上市公司税收负担实证分析

（1）上市公司税收负担的总体趋势分析

表 7 2000-2007 年上市公司各年度总体税负统计结果

年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
税负	0.092	0.0989	0.0881	0.0763	0.0791	0.08	0.0851	0.0784



2000-2007 年上市公司总体税负变动趋势

从统计结果来看, 上市公司的总体税费约占营业收入的 7.5%-10%之间。从折线图可以看出, 从 2000-2007 年我国上市公司的总体税负水平既有上升又有下降的波动趋势, 2000 年到 2001 年有所上升, 然后呈下降趋势, 2004 年又开始稳步回升, 到 2006 年达到 8.51%, 而 2007 年又有稍微的下降。整个过程税负变动比较平缓。

(2) 上市公司分行业的税收负担统计分析

表 8 2000-2007 各行业各年度税负率

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	均值
农林牧渔业	0.0641	0.0647	0.0410	0.0475	0.0354	0.0314	0.0305	0.0403	0.0444
采掘业	0.1339	0.1365	0.1116	0.1109	0.1145	0.1262	0.1104	0.1543	0.1248
电力煤气水的生产和供应业	0.1499	0.1593	0.1384	0.1458	0.1302	0.1166	0.1068	0.1226	0.1337
建筑业	0.0473	0.0604	0.0544	0.0396	0.0479	0.0422	0.0433	0.0486	0.0480
交通运输仓储业	0.1306	0.1286	0.1175	0.1122	0.1075	0.0966	0.0890	0.1000	0.1103
信息技术业	0.0649	0.0703	0.0629	0.0596	0.0576	0.0645	0.1039	0.0650	0.0686
批发零售	0.0466	0.0486	0.0479	0.0467	0.0437	0.0465	0.0444	0.0527	0.0471
金融保险业	0.0813	0.1036	0.0896	0.0710	0.0940	0.0700	0.0686	0.1258	0.0880
房地产业	0.0956	0.1042	0.1351	0.1346	0.1004	0.1403	0.1215	0.1375	0.1212
社会服务	0.1107	0.1217	0.1183	0.0899	0.0927	0.1162	0.1039	0.1223	0.1095
传播文化	0.0809	0.1079	0.1039	0.0845	0.0851	0.1076	0.1180	0.0855	0.0967
综合类	0.0827	0.0832	0.0760	0.0701	0.0652	0.0677	0.0790	0.0852	0.0761
食品饮料	0.1643	0.1717	0.1639	0.1410	0.0868	0.1181	0.0993	0.1186	0.1330
纺织服装	0.1708	0.0812	0.0689	0.0547	0.0491	0.0678	0.0672	0.0561	0.0770

续表 8

造纸印刷	0.0966	0.1109	0.0931	0.0770	0.0682	0.0685	0.0609	0.0742	0.0812
石化塑料	0.088	0.0902	0.0748	0.0695	0.0592	0.0570	0.0704	0.0631	0.0715
电子业	0.0737	0.0834	0.0663	0.0614	0.0557	0.0523	0.0403	0.0462	0.0599
金属非金属	0.0946	0.0931	0.0781	0.0748	0.0667	0.0716	0.0712	0.0693	0.0774
机械设备	0.0845	0.0847	0.0762	0.0800	0.0634	0.0571	0.0486	0.0586	0.0691
医药生物	0.1093	0.1551	0.1173	0.1043	0.0975	0.0954	0.0772	0.0939	0.1063
其他制造	0.0952	0.1082	0.0902	0.0629	0.0595	0.0607	0.0562	0.0719	0.0756

从 21 个各行业的平均税负率可以看出,不同行业的税负率差异较大,税负最低的农林牧渔业(税负率为 4.44%)比税率最高的电力、煤气及水的生产和供应业(税负率为 13.37%)要低 8.93 个百分点。其中农林牧渔业、建筑业、批发零售业的税负较低,没有超过 7%,这也体现了国家对这些产业的照顾。而采掘业、电力煤气及水的生产和供应业、交通运输仓储业、房地产业、社会服务业、食品饮料业的税负比较高,这与行业的性质也有很大关系。各行业各年之间变动比较平缓,没有较大的波动。

(3) 上市公司各行业间不同年度税负差异的检验

表 9 上市公司各行业单因素方差分析

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
2000	Between Groups	1.127	20	0.056	2.745	0.000
	Within Groups	22.205	1082	0.021		
	Total	23.331	1102			
2001	Between Groups	1.228	20	0.061	6.197	0.000
	Within Groups	11.366	1147	0.010		
	Total	12.594	1167			
2002	Between Groups	1.156	20	0.058	8.723	0.000
	Within Groups	8.234	1243	0.007		
	Total	9.389	1263			
2003	Between Groups	1.138	20	0.057	5.884	0.000
	Within Groups	13.540	1400	0.010		

续表 9

	Total	14.678	1420			
2004	Between Groups	0.911	20	0.046	15.746	0.000
	Within Groups	4.388	1517	0.003		
	Total	5.299	1537			
2005	Between Groups	1.147	20	0.057	8.135	0.000
	Within Groups	10.890	1545	0.007		
	Total	12.036	1565			
2006	Between Groups	0.916	20	0.046	1.654	0.034
	Within Groups	42.529	1536	0.028		
	Total	43.445	1556			
2007	Between Groups	1.296	20	0.065	12.587	0.000
	Within Groups	7.941	1543	0.005		
	Total	9.237	1563			

可以看出从 2000 到 2007 年各年度的显著性都很好，都在低于 0.05 的水平下通过显著性检验，说明上市公司各行业间的税负差异非常明显，行业不同确实影响了税收负担，在分析税负时要考虑行业的因素。

3. 小结

通过对 2000-2007 年的上市公司的税收负担分析，从税收占营业收入的比重来看，我国上市公司的总体税收负担并不高，不到营业收入的 10%，年度之间的变化差异也不是很大，处于比较平稳的状态。各行业之间的税负差异比较显著，行业是影响企业税负的一个重要因素，这与我国的税收政策有很大关系，国家对不同行业的税收标准（比如对一些行业采取的税收优惠的扶持政策）大大影响了各行业的税负高低，造成了各行业之间的显著差异。

（三）我国税收负担实证分析的结果归纳及看法

1. 从宏观的横向比较看，采用普遍的衡量税收负担的方法——税收收入/GDP。就国际范围而言，我国的税收负担较轻，与众发展中国家水平相当。但是如果考虑到我国普遍存在的“费挤税”问题，将政府收入（即财政收入、企业亏损补贴、预算外收入、社会保障基金和制度外收入的加总）作为实际税收与 GDP 相比，那么我国的税收负担水平偏重，根据 1994 年~2006 年的数据测算，平均达到了 24.10%，几乎与一些发达国家持平。并且自 2000 年以来，税收负担增长较快，这是一个非常值得注意的动向。本文认为应该放慢税收负担的增长速度。

2. 从宏观的纵向比较看，1994-2006 年间小口径宏观税负的发展趋势成“V”型，1994-1996 呈下降趋势，1997 年恢复到 1994 年的水平，然后一直快速增长，到 2006 年达到 16.51%，与 1994 年相比增长了 5.87 个百分点；大口径的宏观税负则一直在 20% 的水平之上平稳增长，到 2006

年达到29.57%，与1994年相比增长了8.58个百分点。两个口径尽管走势基本相同，都是增长趋势，但是水平相差比较大。2006年两个口径之间相差13.06个百分点，是相当大的。表明我国存在大量的预算外收入和制度外收入。本文认为，宏观纵向比较的税负快速增长受到了不正常的因素影响，应该予以纠正。

3. 从微观的上市公司税收负担实证分析看，税负变动比较平缓。而且税收负担的水平也不高。对于近几年来争议比较大的上市公司税收负担水平，我们从上市公司实际支付税费占营业收入的比重来分析，结果表明上市公司总体税收负担水平不到营业收入的10%，这个比重并不高。但是，分析结果也表明上市公司行业间的税负差异比较明显，行业特性是影响上市公司税负的一个重要因素。

4. 从微观的行业税收负担实证分析看，各行业之间的税负差异比较显著，行业是影响企业税负的一个重要因素，这与我国的税收政策有很大关系，国家对不同行业的税收标准（比如对一些行业采取的税收优惠的扶持政策）大大影响了各行业的税负高低，造成了各行业之间的显著差异，说明税收优惠政策在其中起到了重要作用。本文认为应该坚持项目优惠政策，弱化直至淡出区域优惠政策。

五、影响我国税收负担实证分析结果的因素探讨

（一）实施税制改革是影响我国税收负担水平的直接因素

自1994年工商税制改革以来，我国的税收制度也在不断地进行调整，其中既有减税的因素，如在东部地区和中部地区实施的增值税改型、个人所得税中工资的 necessary 费用扣除标准的提高、企业所得税税率的降低和提高税前扣除标准等；也有增税的因素，如扩大消费税的征收范围、实行统一的企业所得税优惠政策、开征烟叶税等。减税政策和增税政策的交叉使用相对于税收负担而言会产生抵消作用，从实际情况看对我国税负水平的提高与降低不会产生重大影响。

（二）加强征收管理是影响我国税收负担水平的间接因素

由于税收是由国家无偿征收的，税收征纳矛盾比较突出。因此，一个国家的税收征收管理能力，有时也对税收负担的确定有较大的影响。一些国家的税收征收管理能力强，在制定税收负担政策时，就可以根据社会经济发展的需要来确定，而不必考虑能否将税收征上来。而在一些税收征管能力较差的国家，可选择的税种有限，勉强开征一些税种，也很难保证税收收入，想提高税收负担也较困难。近些年我国财政税务部门出台了一系列的加强税收征收管理的文件，如增值税防伪税控装置的使用、土地增值税的清算办法、对个人所得12万元以上的征收管理办法、欠税公告等，都使我国税收的征收管理水平有了长足进步，致使过去税款的流失现象得以一定程度上的扭转，从而导致我国的税收增长速度较快。所以，有的人认为我国税负水平的提高是税务部门加强征收管理的结果，而不能说明我国的税收负担过重。殊不知，每年10%以上的税收增长速度怎么能够用加强税收征收管理解释的了。所以本文认为加强税收征收管理只是影响我国税收负担水平的间接因素，而不是决定因素。

（三）“官僚集团”的言行是影响我国税收负担水平的主观因素

在西方国家，“官僚主义”是西方经济理论中政府机构和政府官员行为的同义语。本文所说的“官僚集团”是一个中性词，泛指一国政府机构及其成员，而无贬义之意。“官僚集团”的言行会影响一国的税收负担水平，尤其是在我们这样一个市场经济尚不完善，社会主义的特色尚待不断探讨的国度，其言与行对我国的税收负担水平高低具有重要影响。这主要表现在：

1. 多年来的赤字状况是促使我国税收负担水平不断提高的经济原因。自改革开放以来，我国的财政预算走过了一个从财政赤字向赤字财政的转化过程，过度的支出水平没有大量的财政收入给予保证，仅仅依靠发行公债弥补赤字的负面影响已经远远不能解决我国财政收支的巨额逆差。所以提高税负水平就成为中央政府及其职能部门的重要手段。这可以从我们前述的相关内容中窥见一斑。

2. “政绩”成为我国税收负担水平不断提高的主观因素。衡量“官僚集团”是否有作为的标准是多方面的，但是无疑“政绩”是可以看得见、摸得着的标准。如果将前者作为“诱因”，而后者则是将其转化为现实的标志物。为了实现这个标志物，“官僚集团”会千方百计的，甚至是不择手段的去取得这个标志物。如“寅吃卯粮”征收“过头税”的问题；违反税法规定征收“定额税”的问题等，试问，在这二者结合的过程中，我国的税收负担水平从纵向看焉有不提高之理。

（四）国际税收竞争是影响我国税收负担水平的外在因素

随着经济全球化和世界经济一体化的发展，各个主权国家所面临的国际经济环境发生了深刻的变化。各国政府在运用宏观经济政策和微观经济政策管理各自国家经济的过程中，必须面对已经变化了的社会、技术、经济等方面的约束条件。这些约束条件中的一个重要内容就是国际税收竞争，它的存在使得各个主权国家自主改革税收制度和运用税收政策的能力遇到新的挑战，即国际税收竞争对一主权国家在税收制度和税收政策方面的强力影响。

国际税收竞争的一个直接效应就体现在对一国宏观税负水平的影响上。一方面，国际税收竞争尤其是恶性税收竞争的目的在于吸引非居民税基，把生产要素与经济活动引向本国。优惠的税收政策将会影响跨国公司的投资决策和经营地点的选择，从而使具有流动性的企业资本、金融资本及其服务业从高税负国转移到低税负国。如果各国都竞相参与减税竞争而未受到任凭约束，在价值规律作用的驱动下，流动性较强的经济活动将从各国税基中消失。进而，国际税收竞争会扭曲税负的分布，引发新的不公平。如果不是通过减少财政支出来弥补上述税基受侵蚀造成的财政损失，则只有对流动性弱的生产要素及经济活动课以重税。显然，这种税收负担的转移降低了税收制度的公平性。

另一方面，利用包括减税在内的税收竞争手段参与国际竞争属于一国主权。一国有权自主地决定自己的课税安排，包括其税收优惠措施的设置。尤其是在全球资本市场已基本形成，各国货币政策运行受损的情况下，税收政策更是成为各国实现短期稳定和长期结构调整的重要工具。因而，主动减低税收负担参与国际税收竞争，以吸引更多的外国投资同时防止本国

资本外流，发展国内经济，也是提高一国国际竞争力的有力手段。

有人认为我国企业所得税的税率从 33%降为 25%，是由于企业的税收负担太重，所以国家才降低其税率。而我们认为，这并不是降低企业所得税的主要原因，主要原因应该是源于国际税收竞争。目前欧洲国家，尤其是原东欧的经济转轨国家，近两年来纷纷降低税率，甚至有的国家还实行单一税，以引进外资发展本国经济；就是像英国这样的发达国家也在降低本国的税率，以致法国人将英国视为“避税天堂”。再者，从表面看，我国的企业所得税税率下调了 8 个百分点，但是如果考虑新企业所得税法对税收优惠政策的规范，实际上税收优惠的程度已远远低于原来的税收优惠水平，尤其是对于外商投资企业而言更是如此。

参考文献

- [1] 刘玲玲. 公共财政学. 北京:清华大学出版社, 2000
- [2] 国家税务总局计划统计司. 关于中外宏观税负的比较. 国家税务总局网站, 2007, (8)
- [3] 国际税收竞争与合理调整税负——兼议积极财政政策的可持续性. 国家税务总局网站, 2007, (9)
- [4] 舒启明, 刘新利. 税负痛苦指数不能说明实际税负的高低. 国家税务总局网, 2006, (3)
- [5] 潘亚岚. 对我国企业税收负担问题的思考. 财会研究, 2000, (4)
- [6] 林鲁宁. 我国宏观税收负担:实证分析与思考. 财经理论与实践, 2002, (11)
- [7] 邓戡. 关于宏观税负的 international 比较分析. 当代财经, 2003, (8)
- [8] 安体富, 岳树民. 我国宏观税负水平的分析判断及调整. 经济研究, 1999, (3)
- [9] 杨斌. 宏观税收负担总水平的现状分析及策略选择. 经济研究, 1998, (8)
- [10] 刘尚希. 不能笼统地说税负重. 瞭望新闻周刊, 2004, (2)
- [11] 祝遵宏. 我国宏观税收负担问题探析. 上海财税, 2003, (8)
- [12] 周全林, 王乔. 我国政府征税规模的公平合理性分析. 税务研究, 2006(1)
- [13] 许生. 我国税制对国民经济增长影响效应的实证研究. 税务研究, 2006, (6)
- [14] 李波. 我国宏观税负水平的测度与评判. 税务研究, 2007, (6)
- [15] 张德志. 我国宏观税负和税收弹性的动态分析. 税务研究, 2007, (12)
- [16] 钟鸣明. 我国当前的宏观税负水平评析. 税务研究, 2007, (12)
- [17] 李佳. 试析我国税收收入高速增长的原因. 税务研究, 2007, (3)
- [18] 林贇. 试论合理税负. 税务研究, 2003, (12)
- [19] 孙钢, 邢丽. 目前我国应选择结构性减税. 税务研究, 2004, (5)
- [20] 夏杰长, 王新丽. 目前宏观税负与税制结构对经济增长的消极影响. 税务研究, 2003, (4)
- [21] 刘新利. 论我国宏观税负的发展趋势. 税务研究, 2007, (12)
- [22] 成都市国家税务局课题组. 可持续发展与我国的税负政策选择. 税务研究, 2003, (4)

- [23] 龙朝晖, 霍东亮. 降低我国宏观税负的建议. 税务研究, 2005, (1)
- [24] 河南税务学会课题组. 宏观税负结构分析及优化建议. 税务研究, 2007, (12)
- [25] 河南税务学会课题组. 宏观税负的国际比较与实证分析. 税务研究, 2001, (4)
- [26] 杨之刚. 多视角看待中国当前的宏观税负水平. 税务研究, 2003, (5)
- [27] 廖楚晖, 胡涛. 对我国宏观税负水平判断的几点认识. 税务研究, 2006, (12)
- [28] 李方旺. 2000-2005 年我国税收收入增长的数量特征与新一轮税制改革. 税务研究, 2006, (8)
- [29] 史耀斌. 国税负全球第二. 中国财政, 2005, (5)
- [30] 朱青. 中国税负高低辨析——评《福布斯》杂志的中国“税收痛苦指数”. 中国税务. 2007, (8)