

# “十三五”减税降费效果评估及 “十四五”政策建议

## ——基于上市企业现金流量表分析

黄 静<sup>1</sup> 张金昌<sup>2</sup> 潘 艺<sup>1</sup>

(1.中国社会科学院研究生院,北京 100836;

2.中国社会科学院工业经济研究所,北京 100006)

**内容提要:**“减税降费”作为供给侧结构性改革“降成本”的主要任务之一,在“十三五”期间得到了有效执行。本文用“支付的各项税费/销售商品提供劳务收到的现金”指标和“收到的各项税费返还/支付的各项税费”指标,测算了“十二五”、“十三五”期间制造业企业微观税负水平,证明“十三五”期间的“减税降费”政策成绩显著,企业的税负成本占收入的比例从“十二五”时期上升 0.05 个百分点转变为下降 0.55 个百分点。但税负水平和税费返还率的行业差异较大,国家针对不同行业的“结构性减税”政策效果明显。“十四五”期间要在发展规划引领下进一步有针对性地实施“减税降费”政策,进一步促使制造业税负水平下降和制造业转型升级。

**关键词:**减税降费 税负水平 税费返还率 制造业转型升级

**中图分类号:**F812.4 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2020)10-0042-08

“减税降费”作为降低实体企业成本的主要任务之一,在 2015 年 12 月中央经济工作会议之后持续执行至今<sup>[1]</sup>,这一政策的执行效果如何值得认真评估。从财政部公布的数据来看,截止 2019 年 10 月全国实现减税降费 19688.94 亿元,其中减税 16473.26 亿元,降低社会保险费 3215.68 亿元<sup>[2]</sup>。得益于增值税税率的下调,制造业及其相关环节在增值税减税规模中占比近 70%,说明实体企业减税效果显著<sup>[3]</sup>。在已有研究文献中,杨灿明(2019)<sup>[4]</sup>、庞凤喜(2019)<sup>[5]</sup>从宏观政策角度讨论“减税降费”政策的影响;张蕊(2017)<sup>[6]</sup>等关注了“减税降费”对助推产

业发展、优化营商环境的影响;程文涛(2018)<sup>[7]</sup>、万莹等(2020)<sup>[8]</sup>讨论了增值税改革的政策效应,中国财政科学研究院课题组刘尚希等(2019)<sup>[9]</sup>对与“降成本”相关的“减税降费”情况进行了持续评估。除此之外还未看到制造业行业层面较为全面、系统的评估“减税降费”政策效果的文章。本文用我国 A 股制造业上市企业 2010 年-2019 年期间的报表数据为研究样本,对“十二五”期间和“十三五”期间实体企业税负水平进行比较研究,以说明国家出台的“减税降费”政策的效果,并对未来五年(“十四五”期间)“减税降费”政策给出建议。本文的主要贡献

[收稿日期]2020-08-06

[作者简介]黄静,博士研究生,研究方向为企业管理;张金昌,教授、博导,研究方向为企业管理;潘艺,博士研究生,研究方向为企业管理。

有三点:一是建立了一个新的企业税负评价指标体系,并计算确定“十二五”与“十三五”期间我国制造业企业的平均税负水平;二是评估了制造业企业的平均税费返还率,并发现国家对企业的税费返还比例在逐年提高;三是对制造业细分行业的税负水平及税费返还率进行了计算,为未来深入研究提供了经验数据。

## 一、“减税降费”政策回顾

2008年的美国金融危机给国内企业的正常发展带来很大冲击,企业经济效益增速出现大幅度下降。在2002年至2007年期间,规模以上工业企业实现利润总额年均增速在20%以上,但在2008年下降为只增长6.3%<sup>[10]</sup>。在这一背景下,时任国务院副总理李克强在2009年提出了“在增加政府公共支出的同时,实行结构性减税政策”<sup>[11]</sup>,以在不降低政府支出规模(不缩减政府投资消费需求)的同时减轻企业负担,提高企业经济效益。2012年4月13日召开的国务院常务会议进一步明确“抓紧落实并完善结构性减税政策,扩大营业税改征增值税试点的行业和地区范围,加大对小微企业的扶持力度”,由此开启了以“营改增”为基础通过调整企业税负结构的结构性减税政策。2015年11月10日习近平在中央财经领导小组第11次会议上提出“着力加强供给侧结构性改革”,在12月18日召开的中央经济工作会议上进一步明确将“降成本”作为供给侧结构性改革的五大任务之一。2016年8月国务院印发了《降低实体经济企业成本工作方案》,明确将全面推开营改增试点、落实好研发费用加计扣除政

策、免征18项行政事业性收费、取消减免一批政府性基金等作为降低企业税费负担的实质性政策,使降低企业税费负担的政策得到落实。

在增值税减免方面,自2017年7月1日开始降低增值税税率,减少增值税征税档次,2019年3月进一步下调增值税税率(具体政策如表1所示)。针对中小企业,还出台了特别的增值税减免政策,即对月销售额2万元至3万元的增值税小规模纳税人,免征增值税。在所得税政策优惠方面,从2014年起允许部分高端制造业的固定资产可以采用加速折旧政策,2015年进一步扩围,2019年将该政策扩大到全部制造业。自2014年10月1日起,对部分西部地区企业实行所得税率减按15%计征。对集成电路设计企业和软件企业在2018年12月31日前自获利年度起计算优惠期,第一年、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。在研发费用扣除方面,从2016年1月1日起推广自主创新示范区所得税试点至全国,放宽享受加计扣除政策的研发活动和费用范围,允许企业追溯过去3年应扣未扣的研发费用予以加计扣除,并简化审核,对加计扣除实行事后备案管理。在进出口税收方面,主要出台了取消科技重大专项进口免税额度管理;取消新型显示器件进口税收政策免税额度管理;自2018年10月开始将相纸胶卷、塑料制品、竹地板、草藤编织品、钢化安全玻璃、灯具等产品出口退税率提高至16%;将润滑剂、航空器用轮胎、碳纤维、部分金属制品等产品出口退税率提高至13%;将部分农产品、砖、瓦、玻璃纤维等产品出口退税率

表1 增值税减免政策

时 间	政 策	备 注
2017.7.1	取消13%档税率,增值税率变为17%、11%、6%三档	降低税率
2018.5.1	制造17%降为16%	降低税率
2018.6	部分先进制造业增值税留抵税额可以全部退还	增加退税比例
2019.3.5	制造业现行16%的税率降至13%,确保所有行业税负只减不增	降低税率
2019.4.1	全面试行增值税期末留抵税额退税制度	增加退税比例
2019.9.4	进一步加大部分先进制造业留抵退税	增加退税比例

资料来源:根据国家税务总局公布的“税收政策”整理而成。

提高至 10%;其余出口产品,原出口退税率为 15%的,出口退税率提高至 16%;原出口退税率为 9%的,出口退税率提高至 10%;原出口退税率为 5%的,出口退税率提高至 6%等政策。在“降费”方面,降低或免除企业的社会保险费、政府性基金、行政事业收费,先后取消 593 项行政事业性收费和政府性基金。这些政策的执行效果如何,本文将使用制造业上市企业的财务报表数据变化,对其进行评估。

## 二、“减税降费”政策效果评价指标及数据选择

国外学术界对企业税负的评价,主要使用所得税和企业利润之比指标,如 Fullerton(1984)<sup>[12]</sup>建议用前一年的所得税费用与前一年的利润所得之比来衡量,Dyren(2008)<sup>[13]</sup>出于税款抵扣及经营亏损会弥补企业所得税的考虑建议用多期实际支付的税款与企业税前会计利润之比指标。国外学者进行企业税负水平评价分子多使用“所得税费用”和分母多使用“税前会计利润”的主要原因是企业向国家缴纳的税金多以所得税为主。世界银行在进行国别比较时使用“所有应缴税费总和/商业利润”评价各国企业的税负水平也是基于这一逻辑<sup>[14]</sup>。但我国企业以增值税为主纳税,而增值税是价外税,“税前会计利润”中又扣除了“营业税金及附加”和在“管理费用”中核算的税种。因此在我国评价税负水平使用“所得税费用”和“税前会计利润”分别作为分子、分母均不太合理。

国内一些学者使用“税负实际支出/营业收入”来评价企业税负水平,这在一定程度上弥补了“所得税费用”与“税前会计利润”之比指标的不足<sup>[15-16]</sup>。但是,这个指标存在分子、分母核算口径不统一的问题,分子是当年实际缴纳的税金,分母是当年会计核算的收入。也有学者用“营业成本”代替“营业收入”做为分母<sup>[9]</sup>,但企业的税负与企业的收入直接相关,当行业、年份不同时营业成本与营业收入之比会差距较大,使用营业成本做分母无法进行行业之间、企业不同年份之间的有效比较。一些学者提出“死亡税率”的概念<sup>[17]</sup>,将社保支出作为企业的税

负计算则更加不合理,因为社保支出是企业的一种人工成本,不应当作为企业的税负成本来计算<sup>[18]</sup>。

基于以上分析,结合我国税收制度和企业承担税负成本的实际情况,考虑到数据的可得性和口径一致性,本文使用现金流量表中“支付的各项税费”(以下简称“税费支出”)作为分子,“销售商品、提供劳务取得的现金”(以下简称“现金销售收入”)作为分母的“税负成本占比”指标,来评价我国制造业企业的税负成本,其计算公式是:

$$\text{税负成本占比} = \text{税费支出} / \text{现金销售收入} \quad (1)$$

其中,“税费支出”是指企业本期发生并支付的各项税费总额,“现金销售收入”是企业本期实际收到的“销售商品、提供劳务所收到的现金”总额。使用现金流量表中这两个指标的好处是它们是企业当期实际的缴纳和收入,均是从现金角度统计的,并且不受企业收入造假和利润操纵的影响,能够反映企业的税负真实水平。

考虑到国家执行增值税出口退税、增值税“即征即退”等税收优惠政策来减轻不同行业企业税费负担的影响,以及税费返还政策的时间非连续性,本文拟计算“税费返还率”指标,以评价不同行业税费返还的比例,其计算公式是:

$$\text{税费返还率} = \text{税费返还} / \text{税费支出} \quad (2)$$

其中,“税费返还”是指企业的现金流量表中“收到的各种税费返还”数据。

“减税降费”是实体经济“降成本”的主要任务之一,为了评价实体经济“减税降费”效果,本文选择 2010 年至 2019 年底我国制造业 A 股上市企业作为研究样本,计算“税负成本占比”和“税费返还率”两个指标,以观察其变化情况。使用相对值指标可以抵消通货膨胀因素和经营规模因素的影响,便于进行不同时期的比较。截止 2019 年底制造业上市企业共计 2446 家,剔除被 ST、\*ST、S 等数据异常企业,剩余 2264 家可作为研究样本企业,涉及到证监会规定的全部 29 个制造业细分行业。

## 三、“十二五”时期企业税负水平

利用“企业税负成本占比”指标,“十二五”期

间,制造业上市企业税负成本占比上升了 0.32%,从 2010 年的占比 5.04% 上升到 2015 年的占比 5.36%(见表 2)。这主要是因为,税负成本的绝对值在此期间平均增速为 12.98%,现金销售收入平均增速为 11.59%(均为几何平均值),税负成本增长快于企业销售收入增长,导致企业税负成本占比上升。从各年度变化情况来看,年度波动相对较大,2011 年的税费支出年增速为 32.12%,超过现金收入年增速 25.34% 近 7 个百分点。这主要受 2009 年 12 月 23 日中国人民银行、银监会、证监会、保监会联合发布的《关于进一步做好金融服务支持重点产业调整振兴和抑制部分行业产能过剩的指导意见》“禁止对国家已明确为严重产能过剩的产业中的企业和项目盲目发放贷款”的影响,对钢铁、电解铝、电石、铁合金、焦炭、汽车生产企业以及水泥、煤炭、电力、纺织等行业企业带来了重要影响,使制造业销售收入增速持续放缓,2010

年一季度增速为 11.9%,到 2012 年二季度增速降低至 7.6%。而税收政策调整存在滞后效应<sup>[9]</sup>,导致企业税收增速明显快于收入增速。2012 年启动“营改增”试点,2013 年宏观经济发展稳中向好,制造业企业销售收入增速开始超过税收增速,税负成本占收入的比例降低到 5.22%,2014 年税负成本占比维持在 5.22% 的水平,到 2015 年,企业的销售收入增速放缓,但税负成本增速上升,税负成本占比较 2014 年上升了 8.3%,导致 2015 年税负成本占比上升到 5.36%。税负成本占比上升的主要原因一是全面推行增值税发票系统升级、推行电子发票试运行、开展“涉税中介”自查清理,提升了税收缴纳效率和归库水平;二是对成品油、电池、涂料等产品提高了消费税税率;三是规范了白酒企业消费税最低计税价格等,这些措施在一定程度上抵消了“营改增”带来的减税效果,提高了制造业的税负成本占收入的比例。

表 2 “十二五”制造业税负成本占比变化情况

年份	2010	2011	2012	2013	2014	2015
税费支出绝对值(亿元)	3050.6	4030.4	4348.4	4729.2	5135.8	5614.6
税费支出年增速(%)		32.1	7.9	8.8	8.6	9.3
现金销售收入(亿元)	60497.6	75828.9	81850.8	90664.4	98345.3	104685.2
现金销售收入年增速(%)		25.3	7.9	10.8	8.5	6.5
税负成本占比(%)	5.0	5.3	5.3	5.2	5.2	5.4

资料来源:根据 WIND 数据库整理而成。

“十二五”期间税负成本占比上升也可以从分行业税负水平的变化情况得到验证。在 2010 年至 2015 年期间,税负成本占比上升的行业有 24 个,其中上升幅度超过一个百分点的行业有石油加工、炼焦和核燃料加工业(5.0%)、酒、饮料和精制茶制造业(3.1%)、家具制造业(2.4%)、纺织服装、服饰业(2.2%)、皮革、毛皮、羽毛及其制品和制鞋业(2.1%)、文教、工美、体育和娱乐用品制造业(2.0%)、纺织业(1.8%)、医药制造业(1.6%)、金属制品业(1.6%)、仪器仪表制造业(1.2%)、橡胶和塑料制品业(1.2%)、化学原料和化学制品制造业

(1.1%)、通用设备制造业(1.1%)、印刷和记录媒介复制业(1.1%)14 个行业。税负成本占比下降的行业有黑色金属冶炼和压延加工业(-0.2%)、有色金属冶炼和压延加工业(-1.2%)、化学纤维制造业(-1.3%)、汽车制造业(-1.5%)、废弃资源综合利用业(-4.9%)5 个。

#### 四、“十三五”期间“减税降费”效果

##### (一)税负成本占比持续下降

“十三五”期间税负水平出现明显下降,从 2015 年的 5.36% 下降到 2019 年占 4.96%,降幅为 7.4%。

这与国家全面实施“营改增”、降低增值税税率、提高所得税加计扣除等一系列税收优惠政策相关,这些政策抑制了税负成本的增长,使制造业企业的销售收入增速超过了税负成本的增速。2015年-2019年期间税负成本年均增速 10.8%,收入年均增速 13.1%,收入增速快于税负成本增速,致使税负成本占比下降。以增值税改革情况为例,2016年5月1日全国全面实施“营改增”政策,在此之前的3月、4月国家税收收入分别增加 8.9%、17.5%,但5月下降为 8%,6月下降为 2.3%<sup>[20]</sup>。2017年7月1日国家取消原 13%档次的增值税,税率降为 11%。2018年

5月1日国家继续出台降低增值税税率政策,从 17%降为 16%。同年7月对已确定的先进制造业增值税留抵退税返还。2018年制造业税负成本占比较 2017年同期下降 2.8个百分点,减税效应已经开始显现。2019年3月国家又对增值税税率进行“普降”,将增值税最高档次的税率从 16%降低至 13%,将交通运输业、建筑业等行业的税率从 10%降低至 9%,通过对生产、生活性服务业增加税收抵扣等措施确保所有行业税负只减不增。这一系列政策的持续发力,使税负成本占企业收入的比例在 2017年、2018年、2019年持续下降,如表 3 所示。

表 3 2015 年以来制造业税负成本占比变化情况

年份	2015	2016	2017	2018	2019
税费支出绝对值(亿元)	5614.6	6332.0	7471.0	8397.4	8460.9
税费支出年增速(%)	8.6	12.8	18.0	12.4	0.8
现金销售收入(亿元)	104685.2	116727.1	138483.5	160134.3	171186.7
现金销售收入年增速(%)	8.5	11.5	18.6	15.6	6.9
税负成本占比(%)	5.4	5.4	5.4	5.2	4.9

资料来源:根据 WIND 数据库整理而成。

从制造业细分行业的情况来看,在“十三五”期间有 23 个制造业细分行业的税负成本占比下降,其中有 7 个行业的下降幅度超过了 2 个百分点,它们是通用设备制造业、医药制造业、仪器仪表制造业、纺织业、石油加工炼焦和核燃料加工业、文教工美体育和娱乐用品制造业、纺织服装服饰业,税负成本占比分别下降 2.1%(百分点,下同)、2.1%、

2.1%、2.4%、2.5%、2.8%、2.8%。其中纺织服装服饰业税负成本占比下降幅度最大,其主要原因是税负成本的绝对值在 2018 年、2019 年出现了下降,如表 4 所示。而文教工美体育和娱乐用品制造业税负成本占比下降幅度较大的主要原因则是销售收入增速明显快于税费支出增速,如表 5 所示。

表 4 2015 年以来“纺织服装服饰业”税负成本占比变化情况

年份	2015	2016	2017	2018	2019
税费支出绝对值(亿元)	119.8	120.5	129.5	123.5	120.9
税费支出年增速(%)		0.5	7.5	-4.7	-2.1
现金销售收入(亿元)	1314.5	1467.4	1749.1	1828.1	1895.1
现金销售收入年增速(%)		11.6	19.2	4.5	3.7
税负成本占比(%)	9.1	8.2	7.4	6.8	6.4

资料来源:根据 WIND 数据库整理而成。

表 5 2015 年以来“文教工美体育和娱乐用品制造业”税费绝对值及现金销售收入情况

年份	2015	2016	2017	2018	2019
文教工美体育和娱乐用品制造业税费支出绝对值(亿元)	11.1	12.2	12.6	13.6	16.1
税费支出年增速(%)		9.8	4.0	7.6	18.8
文教工美体育和娱乐用品制造业现金销售收入(亿元)	147.9	197.8	223.0	274.9	343.0
现金销售收入年增速(%)		33.7	12.8	23.3	24.8
税负成本占比(%)	7.5	6.1	5.7	4.9	4.7

资料来源:根据 WIND 数据库整理而成。

“十三五”期间有 4 个制造业行业的税负成本占比上升,它们是酒、饮料和精制茶制造业、化学纤维制造业、黑色金属冶炼和压延加工业、非金属矿物制品业。酒、饮料和精制茶制造业税负成本占比上升幅度超过 4 个百分点,为 4.22%,主要原因是消费税计税方式改变所致。以贵州茅台为例,其茅台酒的销售价格近年来在持续上涨,消费税新规要求最低计税价格为最后一级销售单位对外销售价格的 60%,销售价格年底高于年初,导致消费税持续提高。

总之,随着国家“减税降费”政策从“结构性减税”到“定向减税和普遍性降费”再到“普惠性减税与结构性减税并举”的发展,制造业税负成本占比

在 2016 年之后持续下降,确实降低了实体经济的税负成本,达到了降低企业成本的目的。

#### (二)税费返还持续提高

“十二五”期间用“收到的各项税费返还”与“支付的各项税费”之比定义的税负返还率为 17.0%(2010 年至 2014 年收到的各项税费返还合计与支付的各项税费合计的比值),而 2015 年以来的制造业企业税费返还率为 20.9%(2015-2019 年合计数的比值),总体上升了 3.9 个百分点,说明国家在“十三五”期间的税费返还幅度加大。这从每年的税费返还率数据可以看得更加清楚,如表 10 所示。2015 年的税费返还率为 18.5%,到 2019 年上升到 22.6%,上升了 4.1 个百分点(见表 6)。

表 6 “十二五”及“十三五”期间制造业税费返还率情况

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
制造业收到的税费返还(亿元)	438.7	696.8	755.2	747.3	825.8	1038.7	1157.8	1447.8	1897.9	1913.4
制造业支付的各项税费(亿元)	3050.6	4030.4	4348.4	4729.2	5135.8	5614.6	6332.0	7471.0	8397.4	8460.4
税费返还率(%)	14.4	17.3	17.4	15.8	16.1	18.5	18.3	19.4	22.6	22.6
考虑税费返还后的税负成本占比(%)	4.3	4.4	4.4	4.4	4.4	4.4	4.4	4.4	4.1	3.8

资料来源:根据 WIND 数据库整理而成。

从制造业细分行业情况来看,“十二五”期间税费返还率排在前三名的行业是“化学原料和化学制品制造业”、“纺织服装、服饰业”、“食品制造业”,税费返还率分别为 62.9%、52.1%、51.2%。“十三五”期间税费返还率排在前三名的行业是“黑色金属冶炼和压延加工业”、“化学原料和化学制品制造业”、

“纺织服装、服饰业”,其税费返还率分别为 100.2%、84.4%、49.9%。其中“化学原料和化学制品制造业”、“纺织服装、服饰业”持续享受高税收返还。这一方面与国家“调整优化原材料工业,改造提升消费品工业”有关,另一方面与这些行业属于劳动密集型行业,高税费返还还有利于帮助这些行业的企业腾挪

出转型升级所需的资金有关。

“十二五”期间税费返还率排在最低的三个行业分别是“金属制品业”、“汽车制造业”、“仪器仪表制造业”,税费返还率分别为0.6%、0.6%、1.9%。“十三五”期间税费返还率排在最低的三个行业仍然是这三个行业,税费返还比率分别为0.3%、0.6%、3.3%。较低的税费返还率有利于促使这些行业的企业转型升级。

将“收到的各项税负返还”从“支付的各项税费”中扣除之后的税负成本占比指标来看,“十二五”期间这一指标上升了0.1个百分点,从2010年的4.3%上升到4.4%。“十三五”期间这一指标下降了0.6个百分点。说明制造业企业总体的税负水平,在“十三五”期间出现了明显的下降,说明党中央、国务院在“十三五”期间持续执行“减税降费”政策见到了实效。

### 五、“十四五”减税降费政策建议

1.打通增值税上下游抵扣链条,进一步减少税率档次,统一全行业税率,进一步促进企业转型升级、向高附加值领域发展。在增值税仍是制造业最大纳税税种的情况下,部分细分行业在“营改增”之初存在的进项税抵扣链条不完整现象仍然存在,上下游增值税税率不一致,导致部分企业的实际税负仍然偏高。建议在“十四五”期间进一步厘清纳税税基和增值税抵扣来源,进一步减少增值税档次,并向全行业统一税率方向过渡,使企业对未来税收政策调整方向有一个清晰的预期,促进企业进行产品价值链重塑。从长远来看,应当增加房产税等直接税纳税、减少增值税等间接税纳税,使企业的纳税建立在盈利或取得财产基础之上<sup>[21]</sup>。这主要是因为,在制造业企业,从发票开出到收到付款一般会延迟1-3个月时间,但增值税的缴纳通常是在开票之后的次月进行,导致部分企业在收入款项未到账的情况下先行纳税,这些企业只好“借钱纳税”,对企业的资金压力较大。

2.适当降低税收优惠申请门槛,简化申请流程,加快税收返还速度。为了避免税收优惠政策的滥用,国家通常在税收优惠具体执行条款中加入比较严格的适用条件与标准。基层税务人员在执行税收优惠审核过程中机械地逐字逐条与标准核对,导致真正能满足税收优惠条件的企业少于预期。一些税收优惠申请需要填写并提交大量佐证材料,也使得部分企业畏难而退。另外,税收优惠审批流程较长,税收返还本身具有滞后性,使国家的税收优惠政策不能及时惠及企业,使税收对经济的调节效果降低。

3.继续实行“结构性减税”政策,有针对性地实施税收优惠。可以结合“十四五”规划中国家鼓励和支持的产业,对制造业不同行业实施有针对性的减税政策。如对劳动密集型产业应继续加大税收返还力度,鼓励这些产业转型升级。对于资本密集型产业,应加大固定资产加速折旧政策实施力度,鼓励这些行业快速更新设备,快速推广普及先进技术。对技术密集型产业,应加大研发加计扣除税收优惠政策,使人工成本压力进一步减轻。对于产能过剩或者污染严重产业,应通过税收返还鼓励其转型升级。

### 参考文献:

- [1] 李克强主持召开经济工作专家座谈会:供需两端发力推进结构性改革 促进经济长期平稳健康发展[EB/OL]. 中国政府网,2015-12-3.
- [2] 刘华东.今年减税降费将超过两万亿元——财政部部长刘昆解析减税降费[N].光明日报,2019-12-26.
- [3] 吴秋余.巩固拓展减税降费成效(人民时评)[N].人民日报,2020-1-20.
- [4] 杨灿明.减税降费:成效、问题与路径选择[J].财贸经济,2017(9):5-17.
- [5] 庞凤喜,牛力.论新一轮减税降费的直接目标及实现路径[J].税务研究,2019(2):5-11.
- [6] 张蕊.减税降费?政府收入“减法”换来经济发展新动能[J].中国财政,2017(2):8-10.

(下转第58页)

最高边际税率不能过高,因为适用后三级税率的人群中大多数人适用 30%的税率,若最高边际税率高于 30%,则会增加这部分人的税负,且 30%的税率与企业所得税 25%的税率差距不大,经济主体出于转换组织形式成本的考虑,以该手段逃避个人所得税的动机不大。另一方面,若最高边际税率过低,不能够体现累进税率的累进性,也不利于对高收入人群进行调节。最高边际税率降低到 30%,在国际上处于中间水平,体现我国个人所得税税负的合理性,不会给纳税人税负过重的错觉,有利于引进外来优秀人才,塑造良好国际形象。

其二,调整其他边际税率。为了便于纳税人理解 and 记忆,提高税率的累进性,可以考虑取消 25%一档的税率,因为 25%的税率与上下两档税率的差距均别为五个百分点,累进程度不够,不能充分体现对高收入者的调节力度。所以,我国可以考虑对应四个层级设定 3%、10%、20%和 30%四级超额累进税率,新设定的税率之间的分别相差 7 个百分点,10 个百分点和 10 个百分点,累进程度适中,能

够提高对不同收入者的调节力度。

#### 参考文献:

- [1] 陈龙.关于个税改革中若干争议问题的思考[J].地方财政研究,2011(07):16-20.
- [2] 苗金萍.个人所得税工薪所得税税率结构的国际比较[J].经济研究导刊,2019(15):62-65.
- [3] 陈昕婕.我国个人所得税改革及国外个税政策的借鉴[J].财会学习,2019(06):01-03.
- [4] 袁建国,胡明生,陶伟.国外个人所得税改革趋势及借鉴[J].税务研究,2017(07):54-58.
- [5] 王思.我国个人所得税累进税率结构的优化设计[D].江西.江西财经大学,2014.
- [6] 丛中笑.我国个人所得税法工薪累进税率的优化[J].当代法学,2010(02):123-129.
- [7] 袁建国,胡明生,陶伟.国外个人所得税改革趋势及借鉴[J].税制改革,2017,309(7):54-56.
- [8] 童锦治,冷志鹏,温馨.《个人所得税法修正案草案》的意见和建议——兼谈我国个人所得税的下一步改革[J].财政科学,2018,32(8):118-120.
- [9] 李铭,李立.优化个人所得税税率、级次与级距の設定[J].财政税收,2019(2):24-29.

【责任编辑 孟宪民】

(上接第 48 页)

- [7] 程文涛.全面-营改增-对物流企业经营管理-省略-影响及对策探析-以 H 物流公司为例[J].商业经济研究,2018(7):109-111.
- [8] 万莹,陈恒.2019 年我国增值税减税改革的政策效应——基于 CGE 模型的分析[J].当代财经,2020(4):27-37.
- [9] 刘尚希.降成本:2019 年的调查与分析[J].财政研究,2019(11):3-16.
- [10] 中国社会科学院工业经济研究所.中国工业发展报告(2018)[R].经济管理出版社,2018(12):637.
- [11] 李克强称中国实行结构性减税政策[N].人民日报,2009-3-23.
- [12] Fullerton D.Which effective tax rate? [J].National Tax Journal,1984,37(3):23-42.
- [13] Dyreng S,Hanlon M,Maydew E L.Long-run corporate tax avoidance [J].The Accounting Review,2008,83(1):61-82.
- [14] 张金昌,齐雯.中国企业税负水平评价与国际比较[J].会计之友,2017(6):79-84.
- [15] 刘骏,刘峰.财政集权、政府控制与企业税负[J].会计研究,2014(1):21-27.
- [16] 李春瑜.制造业上市公司税负实证分析-总体趋势-影响因素与差异比较[J].经济与管理评论,2016(7):87-92.
- [17] 王曙光,孙慧玲,朱子男.中国制造业死亡税率的测算与因应策略[J].财经问题研究,2019(1):92-98.
- [18] 钱金保,常汝用.死亡税率-还是言过其实-中国企业微观税负测度[J].地方财政研究,2018(1):62-70.
- [19] 陈宝熙,许锦锋.促进实体经济发展的税收政策思考[J].发展研究,2014(10):58-63.
- [20] 胡怡建.降低整体税负并非全行业减税[EB/OL].凤凰网 2016-8-4.
- [21] 张金昌,杨国丽.关于我国企业和居民税负水平高低的讨论[J].会计之友,2012(9):64-66.

【责任编辑 成丹】