

企业规模及所处区域对企业税收负担影响的实证分析 ——以我国批发和零售行业的上市公司为例

沈剑飞^{1,2}, 林巍巍²

(1. 华北电力大学 培训学院, 北京 102206; 2. 华北电力大学 工商管理学院, 北京 102206)

摘要:分别对企业实际税收负担与企业规模及企业所处区域进行了相关性分析,旨在研究企业规模及所处区域对企业税收负担的影响。结果表明,批发和零售行业上市公司的实际税收负担受企业规模及企业所处区域的影响并不显著,这说明这些企业并未对税收负担问题给予足够重视。最后,针对如何降低企业实际税收负担提出了建议。

关键词:实际税收负担;企业规模;相关性分析;实证分析

中图分类号:F810.423 **文献标识码:**A **文章编号:**1002-980X(2009)01-0081-04

在西方发达国家,税收负担领域的研究已进入量化研究阶段,这些研究为政府制定税收政策和税法起着重要作用。但在中国,税收负担的理论分析较多,而实证分析却不多见^[1],而且与税收负担相关的分析多为宏观层面。目前,我国公司税收基本由所得税和流转税构成。研究表明,税务不仅影响财务会计,也影响企业的经营,例如,有些地方出现了企业大规模外迁的现象,这些外迁企业的借口大部分是税收负担不堪重负。然而,税收已经成为各国、各地区吸引投资、刺激经济的竞争手段。鉴于此,研究上市公司的税负受到哪些因素的影响和制约,对于上市公司的发展和国家税收的可持续增长具有重要意义^[2]。

1 企业实际所得税率的影响因素分析

1.1 研究假设

Zimmerman 运用时间序列方法研究企业规模与实际税率之间的关系,其研究结果表明,企业规模与实际税率具有正相关关系,即企业规模越大,其所承担的实际税负也越多。张阳和雷良海通过设置评价地区税负程度的指标——地区税收负担率,对不同地区(如广东、陕西、四川等)的税负水平进行了实证分析,认为区域经济增长与宏观税负水平呈现出均衡性,即经济增长东高西低、宏观税负西高东低^[3]。本文认为上述研究存在两个问题。一是数据存在问题。上述研究数据来自于《中国财政年鉴》,而该年鉴仅以各地的财政收入和 75% 的两税(增值

税和消费税)返还为数据来源,因此该年鉴的数据与国内各地区经济承担的税负之间存在很大差距,所以采用《中国财政年鉴》的数据来分析国内各地区的税负水平和对经济的影响显然是不准确的。二是仅从宏观进行分析而忽略了各地区之间存在的不同产业结构,这可能会造成税收天生不能平衡。鉴于此,以上研究并不能全面地反映出税收负担的实质性差异。为此,本文拟就企业的规模及分布地区的差异对零售业上市公司的影响进行实证分析,试图从微观层面揭示企业规模及所处地域与企业实际税收负担之间在本质上是否存在联系。鉴于此,本文提出如下研究假设:

假设 1:企业规模直接影响实际税率。

假设 2:企业所处地域直接影响实际税率。

1.2 研究设计

为了能更加全面准确地反映影响上市零售业实际税率的因素,本文采用企业注册资本金来反映企业规模,把企业所处区域分为东、西、南、北、中,分别对企业实际税收负担与企业规模及企业所处区域进行相关性分析。其中:企业规模 = 企业注册资本金 / 批发和零售行业上市公司注册资本金均值;设定虚拟变量来反映企业所处区域,例如企业所处区域为东,则变量“东”值为 1。为便于数据分析,本文对企业实际税收负担作如下定义:企业实际税收负担 = (企业所交的所有税金 / 企业净利润) / [(企业所交的所有税金 / 企业净利润) / 企业数量] 或企业实际税收负担 = (企业所交的所有税金 / 企业收入总额) /

收稿日期:2008-10-31

作者简介:沈剑飞(1965—),男,浙江杭州人,华北电力大学培训学院院长,华北电力大学工商管理学院教授,经济学博士,研究方向:企业纳税筹划理论与实务、(电力)技术经济理论与方法、电力市场与产业经济等;林巍巍(1983—),女,福建宁德人,华北电力大学会计学硕士研究生,研究方向:企业纳税筹划理论与实务。

[(企业所交的所有税金/企业收入总额)/企业数量]。

1.3 样本选择

本文采用中国证监会行业分类中“批发和零售贸易行业”企业在 2005—2007 年的应交所有税金、净利润、收入总额、注册资本金及所处区域的数据,其中剔除了在这 3 年税负畸高及税金与净利润之比(或与收入总额之比)为负值的企业的企业数据,最终以挑选出的 2005 年 49 家、2006 年 67 家和 2007 年 79 家合格样本企业的相关数据来计算样本企业规模、所处区域及实际税收负担,从而进行统计分析。

1.4 研究程序及方法

利用 SPSS 软件对 2005—2007 年各年样本企业的年度数据进行分析,分别对企业规模(注册资本相对值)、企业所处区域与实际税收负担(税金与净利润之比的相对值)进行相关性分析,分析结果见表 1 和表 2。

表 1 2005—2007 年样本企业的注册资本与实际税收负担的相关性分析结果

相关性指标	2005 年	2006 年	2007 年
Pearson Correlation	- 0.066937956	0.060210987	- 0.071372669
Sig. (2-tailed)	0.552683021	0.628376783	0.531931259
Sum of Squares and Cross-products			- 10.04183345
N	81	67	

表 2 2005—2007 年样本企业所处区域与实际税收负担的相关性分析结果

			东部地区	西部地区	南部地区	北部地区
实际税收负担	2005 年	Pearson Correlation	- 0.050333904	0.061288	0.051879	- 0.13152
		Sig. (2-tailed)	0.655418695	0.586767	0.645541	0.241857
		N	81	81	81	81
	2006 年	Pearson Correlation	- 0.208889514	0.349732	- 0.1467	0.103456
		Sig. (2-tailed)	0.08980493	0.003719	0.236159	0.404773
		N	67	67	67	67
	2007 年	Pearson Correlation	- 0.114827862	0.102168	- 0.1905	0.218731
		Sig. (2-tailed)	0.313606901	0.370273	0.092635	0.052787
		N	79	79	79	79

1.5 研究结论及其分析

根据利用 SPSS 软件所得的分析结果可知,采用税金与净利润之比的相对值或税金与总收入额之比的相对值进行分析,其结果并无很大差异,因此本文采用税金与净利润之比来代表企业实际税收负担。由表 1 可知:企业规模及企业所处区域与企业税金与净利润之比相对值并无明显的相关关系;样本企业的规模对企业实际税负的影响在 2005 年呈负相关关系,在 2006 年呈正相关关系,但在 2007 年又呈负相关关系,且 2007 年的相关系数(反映企业规模与企业实际税收负担之间的相关性)的绝对值大于 2005 年和 2006 年。由表 2 可知:东部地区与企业实际税收负担一直呈负相关关系,西部地区与企业实际税收负担的正相关关系先加强再减弱,以 2005 年最弱;南部地区与企业实际税收负担由正相关关系转变为负相关关系;北部地区与企业实际税收负担由负相关关系转变为正相关关系,且相关关系逐年加强;行业税收负担均值呈逐年上升趋势。

如果单从国家所给予的税收优惠来分析,西部地区以及东部沿海地区企业的企业所得税负担应该会相对较低,但分析结果却并不如此,也就是说,国家制定的一系列优惠措施(如国家对设在西部地区的国家鼓励类产业的内资企业给予在 2001—2010

年期间减按 15% 的所得税税率征收企业所得税、非居民企业减按 15% 的企业所得税税率征收企业所得税等的优惠措施)并未真正给西部和东部沿海地区的批发和零售行业的企业减轻税收负担。而有关税收优惠方面的信息不是无法获得就是含糊不清,获得税收优惠的过程长而烦琐,因为税收优惠申请需要各级地方税务部门的层层行政审批。除非企业已经申请并且税收优惠被正式批准,否则税务部门不再扩大税收优惠对象。为了实现税务收入的增长,税务部门有时会强迫企业提前交纳下一年度的税款,有时会给经营亏损企业下达所得税完成指标,有时还会取消给予企业的税收优惠,这些都加重了企业的税收负担,同时也使得对企业的税收负担分配有失公平。税务部门甚至要求一部分企业超额纳税,与此同时,地方政府或税务人员随意地给另一部分企业减税,这样做严重扭曲了市场,伤害了中小企业的发展^[4]。

一般而言,小企业对地税部门的行政管理比大企业更容易得到满足。这可能是因为大企业比中小企业的目标大,并且能够交纳更多税收收入,所以受到更加严格的监督。也正是因为这样,照章纳税的成本和时间随企业规模的不同而存在很大差异。一般情况下,大企业的成本比小企业高很多。

按照规定,税率由中央政府设定,地方政府不能改变,即使是地税也不能改变,但是,地方政府的确还设定各种不同的税率,并且会有选择地为某些类型的企业减税。有一些减税是中央政府允许的,例如获得省或中央政府认证的新产品可以获得免税,但是,究竟谁可以得到减税的优惠,其决策权掌握在地方政府手中。此外,小纳税人的纳税额度完全依靠企业与税务部门之间的协商来确定,因此纳税额度确实存在人为操纵和不确定性的空间。正是这些多种因素使得企业的规模与所处地域对企业实际税收负担的影响呈现无规律状态,在一定程度上影响了税收优惠的真正落实,企业的规模效应也存在很大的缺口。

2 降低企业实际税收负担的建议

2.1 进一步改革和完善增值税制

在新形势下,我国现行的生产型增值税的弊病越来越多。第一,由于不能抵扣购置机器设备等固定资产中所含的增值税,这在一定程度上加重了企业负担,影响了企业投资的积极性。第二,我国现行的生产型增值税影响了我国的产品出口。由于出口产品中固定资产所含税款没有被抵扣,因此出现了退税不彻底现象,这必然会导致价格水平提高,这些产品的国际竞争力降低^[2]。第三,我国现行的生产型增值税影响我国产品在国内市场上的竞争力。由于我国对外商投资企业进口的设备有免税规定,但内资企业购进固定资产所含税款得不到抵扣,这会使内资企业在国内市场的竞争中处于不利地位。为此,必须尽快实现增值税由生产型向消费型的转变。第四,面对企业账证不健全、进销项的倒挂等问题,各地国税征收机关在计征税款时大多实行进项的最高扣除率或增值税的最低负担率,即在具体管征中对大多数企业实行以最低负担率控管,凡高于最低负担率的,按实际负担率,凡低于最低负担率的,一律按最低负担率计征。尽管这两种方法简便,能够确保税务机关“完成指标”,但是却背离了增值税的政策精神。

加强现金及银行结算,用以堵塞现金销售管征上的漏洞。加强发票管理,严肃建账建证工作。对一般纳税人而言,应采取严格的建账建证措施;对小规模纳税人而言,则应采取严格的发货票管理。对购进货物,必须有发票,销售货物也必须填开发票。对不按规定取得填开发票的纳税人,必须按发票管理法严格处理。实行购物消费发票抽奖,鼓励索取发票,并对拒开发票者实行有奖举报,以此减少税收管征上的漏洞^[5]。

2.2 完善企业所得税制

我国现行的企业所得税制分为内、外两套税制。由于税前列支标准和税收优惠等并不一致,因此企业的实际税负差别很大^[6]。这种状况既不利于公平竞争,也不符合WTO关于规范税制的要求,因此应尽快合并两套税制、统一税法。

2.3 提高征收机关的效率及公正性

征收机关应提高自身的征税效率并且严格按照法律程序来征税,只有这样,才能使企业能够真正领会并享受国家所给予的优惠政策,使企业不必承担额外的税收负担。

2.4 加强对企业纳税筹划的理解及应用

2.4.1 对批发和零售行业主要税种增值税的筹划

1) 从税收优惠角度进行税收筹划。

税收优惠是税制设计的基本要素。国家在税制设计时,都设有税收优惠条款,企业如果充分利用税收优惠条款就可享受节税效益,用好、用足税收优惠政策本身就是税收筹划的过程。

2) 从纳税人构成角度进行税收筹划。

如果经过测算,缴纳增值税不如营业税合算,则要尽量避免成为增值税纳税人。比如,出现混合销售业务时,依据“混合销售按‘经营主业’划分,只征一种税”的原则,企业就有充分的空间进行税收筹划,以获得适合自己企业和产品特点的纳税方式。因此,企业要具体筹划税收,并进行系统比较,从而获得节税收益。但需要注意的是,只有当实际增值率比临界增值率低时,缴增值税才比缴营业税合算。

3) 从影响应纳税额的相关因素进行税收筹划。

计税依据越小,税率越低,增值税应纳税额也越小。比如企业在订立合同时,就要考虑到不同的确认收入方式、不同的采购流程、不同的交易对象性质等,这些因素都会在很大程度上影响计税依据和税率。

2.4.2 对批发和零售行业主要税种企业所得税的筹划

批发和零售业的企业往往忽视企业实际税负过重的情况,而实际上税负在很大程度上影响着企业的发展状况。企业所得税的纳税义务直接取决于其应税所得额及适用税率的大小,所以纳税筹划的任务就是通过一些合法的手段使企业当期的应纳税所得额减少。对一个企业来说,所得税纳税筹划可以通过避免或推迟应税所得来实现。

批发和零售行业企业的主营业务收入主要通过销售收入来实现,因此,这类企业通过减少销售量来降低收入的可能性不大。这里所说的“避免应税所得”,是要尽量取得不被税法认定为应税所得的经济

收入。例如,我国税法规定企业购买国债的利息收入不计入应纳税所得额,但企业若购买了国家重点建设债券和金融债券则应按规定纳税,因此,出于税收上的考虑,当国债利息率高于重点建设债券和金融债券的税后实际利率时,购买国债的收益更高,这时企业应当购买国债。企业的投资收益应尽量设法增加免税收入或低税收入,如:将闲置资金购买政府公债或在证券交易税停征期购买股票;对固定资产重估以提高其折旧额;免税期或亏损年度利息资本化;合理分期租金、开办费、业务招待费等费用;其他特殊情况如存货盘亏、递延税款、提列损失准备、盈亏互抵则要健全会计制度,并利用好免税期用以节税。

在无法避免实现应税所得的情况下,还可以考虑推迟应税所得的实现。如果能推迟应税所得的实现,则可以推迟纳税。推迟纳税对纳税人来说有两个好处:一是可以继续享用这笔资金,并从中获利;二是采用利息率对未来应纳税款的现值进行贴现,这样未来应纳税款的现值会有所减少。如果纳税被推迟的时间较长,而且市场利息率较高,则推迟纳税给纳税人带来的经济利益就更大。

筹措同一笔资金时,若采用不同的筹资渠道和筹资方式则会发生不同的筹资成本。筹资成本中包含的纳税因素日益成为企业税务会计研究的一个重要问题。从纳税角度讲,筹资方式的组合构成了不同的筹资方法^[2]。目前,依我国现行税法分析,不同的筹资方法所承担的税负是按照发行股票、债券、向金融或非金融机构借款、企业拆借资金、融资租赁的顺序依次递减的。税法规定资本利息不得在费用中列支,债券利息(通常不超过国家规定利率)、借款利息则可通过增加企业负债和支付利息的办法增加所得税的扣除额,融资租赁的利息、手续费和预提折旧费可增加可抵扣的应税所得。

另外,批发和零售行业的企业在上下游企业进行交易时,在税收筹划过程中还有一些应特别注

意的方面,如临界点的筹划,即在采购中根据票的情况计算税负临界点。在销售环节可把正常销售转化为代销行为,把退货行为转化为滚动扣除操作。实际上,企业对促销方式的选择在很大程度上也影响着自身的所得税负。

3 总结

本文利用 2005—2007 年我国批发和零售行业上市公司的年报数据,对样本企业的实际税收负担与企业规模、企业所处区域的内在联系利用 SPSS 软件进行相关性分析。分析结果表明:批发和零售行业上市公司的实际税负受企业规模及企业所处区域的影响并不显著。由此,批发和零售企业可以从中得到一些启示:越是成规模的企业,越可以利用规模效益,以更低的成本降低企业实际税收负担;由地域差异所带来的优惠政策也可以成为企业节约税收成本的一个途径。目前国内外研究主要侧重于分析资本结构与企业税收负担之间的关系,本文则主要量化分析了企业规模及所处区域对企业实际税收负担的影响,这是本文的一个创新。但是由于所能搜集到的数据有限,所以分析结果可能会具有一定的偏差。在后续研究中,笔者会继续收集和完善数据,并及时完善分析结果。

参考文献

- [1] 朴姬善. 实证分析我国上市公司企业规模与税收负担[J]. 延边大学学报, 2005(9): 67-70.
- [2] 娄权. 上市公司税负及其影响因素的实证分析[J]. 郑州航空工业管理学院学报, 2007(2): 76-79.
- [3] 李永友, 裴育. 我国地区间税负差异与地区间经济差异[J]. 中国软科学, 2005(8): 104-127.
- [4] 世界银行. 中国西南地区中、小企业的投资环境[EB/OL]. [2008-09-15]. <http://www.cqvip.com>.
- [5] 洪建兵. 税收征管差异: 一个必须面对的现实[J]. 中国税务, 2001(8): 46.
- [6] 唐绍欣. 中国税收负担地区结构的非均衡性须解决[J]. 中国国情电力, 2004(1): 80-81.

Empirical Study on Influence of Enterprise's Scale and Location on Actual Tax Burden : Taking Listed Enterprises in Wholesale and Retail Industry of China As Example

Shen Jianfei^{1,2}, Lin Weiwei¹

(1. Graduate School, North China Electric Power University, Beijing 102206, China;

2. College of Business Administration, North China Electric Power University, Beijing 102206, China)

Abstract: Aiming to study the effect of enterprise's scale and location on actual tax burden, this paper analyzes the correlations between enterprise's scale as well as location and actual tax burden. The result shows that the effect of enterprise's scale and location on actual tax burden in listed enterprises in wholesale and retail industry of China is not obvious, which shows that the tax burden isn't paid enough attention by these enterprises. Finally, it puts forward some suggestions on the relief of enterprise's tax burden.

Key words: actual tax burden; enterprise scale; correlation analysis; empirical analysis