

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 20051300876

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

新企业所得税法对企业税收负担的影响研究
——以厦门经济特区为例

A Study of the Impacts on the New Enterprise Income Tax

Law on Tax Burden of Enterprises

--- Taking Xiamen Special Economic Zone as An Example

王 琦

指导教师姓名: 陈 工 教授

专 业 名 称: 公共经济学

论文提交日期: 2008 年 4 月

论文答辩时间: 2008 年 5 月

学位授予日期: 2008 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2008 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

内 容 摘 要

税收负担问题一直是税收理论和实践中一个非常重要的问题，是量化税收政策对纳税人影响的重要指标体系。2008 年实施的《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称新税法）为我国各类企业创造了公平的税收环境。但对于那些曾经长期享受优惠政策的企业而言，新税法的实施意味着税收优惠政策的统一和竞争优势的弱化。本文选择厦门经济特区企业作为研究范围，研究新税法对该区域企业税收负担的影响，以及可能产生的问题，具有重要的现实意义。本文的研究成果表明，新税法对厦门经济特区企业税收负担的影响是显著的，税率政策调整是新税法影响企业税收负担的最主要因素。新税法实施后，厦门经济特区内外资企业的税收负担水平最终基本保持一致，但外资企业税收负担提高幅度大于内资企业。此外，本文还研究了企业应对税法变动的策略以及可能产生的税源流失问题，提出相关的政策建议。

本文结构包括五个部分：

第一章简要介绍本文选题的背景和意义，回顾以往的研究成果。

第二章着重研究税收政策对税收负担的影响机制，分析税收政策影响税收负担的核心要素税基和税率。引入税基弹性理论分析税基与税率的相关性及对税收负担的影响，为下文分析企业所得税制度对企业税收负担影响奠定理论基础。

第三章研究我国企业所得税制度与企业税收负担，分析企业所得税税负归宿问题，研究新税法的政策变化，定性分析新税法对企业税收负担的影响。

第四章运用厦门经济特区 880 户样本企业 2006 年度数据，量化新税法对企业税收负担的影响程度，研究企业应对税法变动的策略以及可能产生的税源流失问题。

第五章总结研究成果，从经济特区角度提出应对新税法不利影响的政策建议。

关键词： 税收负担；企业所得税；税收政策

Abstract

The tax burden problem has always been a significant issue in the theory and practice of taxation. It also acts as an important indicator system to quantify the impacts of tax policy on taxpayers. The Enterprise Income Tax Law of People's Republic of China implemented in 2008 has unified the income tax system of both domestic and foreign-funded enterprises. However, for the enterprises which have long enjoyed regional preferential policies, the implementation of the new tax law signifies the unity of preferential tax policies and the weakening of competitive advantages. With Xiamen Special Economic Zone as the scope, this paper studied the impacts of the new tax law on the tax burden of the enterprises in this region as well as the potential problems followed. There is great practical significance of such study. The study results of this paper show that the new income tax law has a notable influence on the tax burden of enterprises in Xiamen Special Economic Zone and among all the influencing factors, the adjustment of tax rate policy is the most powerful one. After the implementation of the new income tax law, the tax burden of domestic enterprises and foreign-funded enterprises are almost the same, but compared with the domestic enterprises, the rise of tax burden of foreign-funded enterprises is greater. In addition, this paper also studied the responding strategies of enterprises to the changes in law, the possible loss of tax revenue sources and the corresponding policy recommendations.

The whole paper consists of five parts.

Chapter 1 briefly introduced the background and significance of the thesis and the results of previous studies.

Chapter 2 focused on the mechanism by which the tax policy influences the tax burden, analyzed the tax base and tax rate which are the core factors through which the tax policy influences the tax burden, introduced the tax base elasticity theory to analyze the correlation between tax base and tax rate as well as the impact on the tax burden, and laid a theoretical foundation for the following analysis of the impacts of enterprise income tax system on tax burden.

Chapter 3 researched China's enterprise income tax system and corporate tax burden,

analyzed the end-result of the corporate tax burden, studied the changes in the policy brought by the new enterprise income tax law, and qualified the impact of the new enterprise income tax law on corporate tax burden.

Chapter 4 used the data of 880 sample enterprises in Xiamen Special Economic Zone in 2006 to quantify the degree of the influence of the new enterprise income tax law on corporate tax burden and studied the responding strategies of enterprises to the changes in law and the possible loss of tax revenue sources.

Chapter 5 summarized there search results and brought out some policy recommendations to the adverse effects of the new law from the perspective of the Special Economic Zone.

Key words: Tax Burden; Enterprise Income Tax; Tax Policy

厦门大学博硕士学位论文摘要库

目 录

第一章 导论	1
第一节 研究背景和意义.....	1
第二节 研究对象和以往研究回顾.....	2
第三节 研究方法和论文结构.....	5
第二章 税收政策与税收负担研究	7
第一节 税收负担的内涵.....	7
第二节 影响税收负担的税收政策要素.....	9
第三节 税收政策对税收负担的影响研究.....	11
第三章 我国企业所得税制度与企业税收负担研究	15
第一节 企业所得税概述.....	15
第二节 企业所得税制度对企业税收负担的决定因素.....	16
第三节 新企业所得税法对企业税收负担影响的定性研究.....	18
第四章 新企业所得税法对厦门经济特区企业税收负担的影响研究 ...	27
第一节 厦门经济特区企业新老所得税政策对比.....	27
第二节 数据来源和研究指标.....	30
第三节 测算结果和分析.....	32
第四节 企业策略与税源流失问题研究.....	37
第五章 结论和建议	43
参考文献:	45
后 记	48

厦门大学博硕士学位论文摘要库

Contents

Chapter 1	Introduction	1
Section 1	Studying Background and Significance of the Topic.....	1
Section 2	Studying Object and Literature Review	2
Section 3	Main Methods and Content Arrangement	5
Chapter 2	Research on Tax Burden and Tax Policy	7
Section 1	The Connotation of Tax Burden.....	7
Section 2	Tax Policy Elements Influencing the Tax Burden	9
Section 3	Study of the Impacts of Tax Policy on Tax Burden.....	11
Chapter 3	Research on China's Enterprise Income Tax System and the Tax Burden of Enterprises	15
Section 1	Summary of Enterprise Income Tax	15
Section 2	Decisive Factors through which Enterprise Income Tax System Influences Corporate Tax Burden.....	16
Section 3	Qualitative Study of the Impact of the New Enterprise Income Tax Law on Corporate Tax Burden.....	19
Chapter 4	Impact of the New Enterprise Income Tax Law on the Tax Burden of enterprises in Xiamen Special Economic Zone	27
Section1	Contrast between the New Enterprise Income Tax System and the Old One in Xiamen Special Economic Zone	27
Section2	Data Sources and Research Indicators	30
Section3	Analysis of the Calculation Results.....	32
Section4	Responding Strategies of Enterprises and the Possible Loss of Tax Revenue Sources	38
Chapter 5	Conclusions and Recommendations	43
Reference		45
Postscript		48

第一章 导论

第一节 研究背景和意义

改革开放以来，我国的企业所得税实行按企业性质分别立法的制度，外资企业适用 1991 年第七届全国人民代表大会第四次会议通过的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》（以下简称老税法），内资企业适用 1993 年国务院发布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》（以下简称老税法）。内外资有别的所得税政策，在很长一段时期对保障我国财政收入、扩大开放、吸引外资、促进企业制度改革和经济发展发挥了重大的作用。截至 2006 年底，全国累计批准外资企业 59.4 万户，实际使用外资 6919 亿美元。2006 年外资企业缴纳各类税款 7950 亿元，占全国税收总量的 21.12%¹。但是，随着我国社会主义市场经济体制的不断完善，特别是在加入世界贸易组织以后，我国政治、经济形势发生了很大变化，全球经济一体化发展速度加快，世界经济分工呈现出新的特点，尤其是在我国市场准入制度进一步放开的情况下，内外资有别的所得税制度已经不能适应企业发展和经济全球化的需要，继续采取内外资企业不同的税收政策，必将使内资企业处于不平等竞争地位，影响统一、规范、公平竞争的市场环境的建立。各类企业要求统一税制、公平税负、公平竞争的呼声日益强烈。

2007 年 3 月 16 日，全国人大十届五次会议高票通过《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称新税法），11 月 28 日，国务院第 197 次常务会议审议通过《中华人民共和国企业所得税实施条例》（以下简称实施条例），于 2008 年 1 月 1 日起实施。新税法的出台和实施为我国各类企业创造了公平的税收政策环境，有利于经济增长方式转变和产业结构升级，是适应我国社会主义市场经济发展新阶段的一项制度创新，标志着我国市场经济正在走向成熟和规范。

但是，对于那些曾经沐浴税收优惠阳光的企业而言，新税法的实施意味着税收优惠政策的统一和竞争优势的弱化。虽然为确保新老税法的平稳过渡，减少社会震动，新税法采取了“积极改革、平稳转换”²的渐进式方案，为曾经享受税收优惠的

¹财政部.《关于〈中华人民共和国企业所得税法(草案)〉说明》
http://www.mof.gov.cn/news/20070322_3259_25830.htm, 2007-03-22

² 财政部税政司.《新企业所得税法导读》[M].中国财政经济出版社.2007

老企业提供了过渡期政策。然而，新税法实施的最终结果必将导致企业税收负担的提高，进而影响企业经营和经济发展，这是税制改革必经的阵痛过程。新税法对企业税收负担的影响究竟有多大，由此可能引发的问题，都是当前社会关注的新热点和难点。

经济特区是一个国家和地区为促进经济发展而提供特殊的经济政策、制度环境和物质环境的行政区域，是世界各国和地区发展经济普遍运用的形式，自由港、自由贸易区、保税区、工业开发区、自由工业区、边境贸易区、出口加工区等都属于经济特区的范畴。在我国，经济特区特指深圳、厦门、珠海、汕头、海南五个综合性的经济开发区域，与其它国家的经济特区相比，我国的经济特区更像是计划经济体制下实行特惠安排的产物，在 20 世纪 80 年代至 90 年代初期，国家曾经赋予了多项税收优惠政策和与计划经济不同做法的特惠安排，使经济特区获得高速的发展。然而，随着 1994 年分税制财税改革，90 年代后期全国缩小地区间经济发展差距，与国际惯例接轨的需要，经济特区的特惠政策逐步被取消。进入 21 世纪，经济特区的特惠政策只剩下企业所得税方面的优惠政策，经济特区内的企业可以享受 15% 企业所得税优惠税率成为经济特区最为重要的税收优惠政策。然而，2008 年新税法的实施，标志着经济特区企业所得税的优惠政策的终结，标志着中国的经济特区实质上已经蜕变成没有特殊税收优惠政策的“特区”。在这一背景下，从经济特区视角局部研究新税法对企业税收负担的影响，将具有重要的现实意义。

第二节 研究对象和以往研究回顾

一、研究对象

税收是一个古老的财政范畴，至今已有几千年的历史。根据《现代汉语大词典》的解释，“税”字由“禾”与“兑”组成，在古代，“禾”指农作物，“兑”表示送达的意思，这两个字组成“税”，本意是社会成员向国家送交农产品。税收发展到今天，已经成为世界各国比较成熟的筹集政府财政收入的手段。税收负担问题与税收直接相关，是税收政策和制度的核心问题，它一方面影响国家的财力和宏观调控能力，另一方面影响企业和居民的负担水平。税收负担是量化税收政策对纳税人影响的重要指标体系，各国政府在制定税收政策过程中，往往将实现税收负担的公平和效率原则作为政策制定的重要目标之一。合理的税收负担不仅是社会经济资源科

学配置的重要因素，也是税收职能作用能否发挥的重要前提。研究税收负担问题，可以为确定税收课征强度提供重要的数量数据，有助于国家制定和完善各项税收政策，最终实现税制改革的公平合理。

二、以往研究回顾

1、国外研究回顾

国外关于税收负担的研究成果众多，其中，税收政策和税收负担的研究主要集中在公司实际税率（ETRs）的研究方面。在美国等西方发达国家，公司实际税率在税收政策和税法制定上发挥了越来越重要的作用。

早期的公司 ETRs 研究主要关注实际税率与法定税率的差异：Siegfried(1974)最早进行了关于行业平均 ETRs 的综合研究，研究中 Siegfried 计算了采矿和生产行业 1963 年整个纳税年度的平均 ETRs，得出简单平均税率 39%，与法定税率 52% 的差异在于特别税收条款和税费抵免的存在；Stichney 和 Mcgee(1982)检验公司所得税制度的中立程度，他们检验了平均 ETR 的差异与企业规模、资本密集程度、国外经营程度、涉及自然资源和负债程度的差异的关系。结果表明，有最低 ETRs 的企业有很高的负债，且多集中于资本密集度高和涉及自然资源的行业；Citizens for tax justice(CTJ, 1985)研究了 250 家大公司 1981-1984 的平均 ETRs，结果表明，许多大公司在这一时期税率低于 46% 的法定税率，平均 ETRs 为 15%。

1986 年美国进行了重大的税法改革，出台了 TRA86(Tax Reform Act of 1986)，关于 ETRs 的研究开始转向税制改革后对各方面的影响：CTJ(1989)研究表明，美国 1986 年的税制改革后 250 家公司 1987 年的平均实际税率有所增加，质疑美国税收制度的公平性。Shevlin 和 Sue Porter(1992)通过 1988 和 1989 年的数据，将 ETRs 的影响分解为企业账面收益变化、法定税率减少和税法中税基变化对企业 ETRs 的影响，分析表明，ETRs 的变化的最主要原因是由于拓宽了税基，并得出美国 1986 年税制改革增加了大公司的税收负担的结论。Gupta 和 Newberry(1997)采用 1982-1985 和 1987-1990 年的数据研究了影响公司实际税率变化的因素，结果发现 ETRs 与公司的资本结构、资产密集度、业绩等有统计上的显著关系，美国 1986 的税制改革对企业所得税负有显著影响。

2、国内研究回顾

在我国，随着改革开放和市场经济的不断深入，关于税收负担的研究愈来愈受

到理论界学者们的关注，将税收政策和税收负担相结合的研究成果经历了以下几个阶段：

1994年前后，研究成果主要围绕着1994年我国工商税制改革展开：国家税务总局政策法规司（1994）对全国30个省市1809户内资企业的调查表明，1994年税制改革后，企业流转税率降低，总体税负下降；首钢研究与开发公司改革与发展研究所（1995）通过对历史数据的实证分析和不同国家间的横向比较显示，1994年税制改革之前我国国有企业税负过重，并且在税制改革后国有企业税负又有进一步提高，得出1994年1-9月企业总体税负上升0.8个百分点的结论；许善达（1999）利用1992年的资料分析了我国1994年税制改革前后内资企业所得税负担水平，他的研究表明1992年我国国有大型企业所得税实际最终负担水平高达74.87%，税制改革后，内资企业所得税负担将处于30%左右，比名义税率低3个百分点，改革后，大中型国有企业的所得税实际负担将有大幅度降低。

2000年前后的研究成果则主要着重研究企业实际税负和法定税负的差异：王昉（1999）用简单的估计方法（平均所得税费用/平均税前利润总额）和1993年-1997年上市公司的数据，分行业和省考察了中国上市公司平均ETR的情况，结果表明平均ETR的水平远低于33%的法定最高税率。王延明（1999，2003）分别就上市公司所得税税负及上市公司所得税率变化的敏感性进行了相应的实证研究。对中国上市公司自1994-2000年执行的法定所得税税率的现状作分析。他用186家上市公司的样本进行检验，结果发现法定税率变化对实际税率的影响只有法定税率变化的0.502。他在2003年用1994-2001年上市公司的数据，对我国上市公司的所得税负担从规模、地区和行业角度进行分析，得出我国公司实际所得税税率存在递增的趋势，具有相对税收优惠优势的产业有电子、交通运输、仓储业及农林牧渔业，经济特区和西部地区实际税负较低，经济特区实际税负较低源自直接按低于法定最高税率的税率（15%）征税，西部地区则大部分源于政府补贴以及高比例的所得税返还。

近年来围绕着我国新一轮税制改革，许多学者通过税收负担的研究，提出税制改革的思路和建议。刘华（2000）从不同所有制结构的企业所得税负担分析得出内外资企业所得税制统一的必然性；任珑、欧阳进（2002）对我国企业税收负担进行了口径调整分析后，得出我国企业税负较重，提出了改革和完善我国税制，减轻税收负担建议；安体富、林鲁宁（2002）提出税收长期过快增长，会加重企业居民负

担, 从有利于经济持续发展的角度来看, 应采取适度减税政策; 孙玉栋 (2006) 的研究表明, 我国内资企业所得税 1994-1998 年税收负担水平一直略有下降, 1998 年之后, 企业所得税税负上升速度加快。2000-2004 年 5 年间, 内资企业所得税税负是外资企业的 1.28 倍, 尽快统一内外资企业所得税制度是非常必要的。赵杰 (2006) 按照 2000 年数据测算, 得出内资企业实际税负 22%, 外资企业实际税负 12%, 内外资企业税负悬殊的结果, 提出了如何统一内外资企业所得税制度, 降低企业税负水平, 调整计税成本, 规范税收优惠政策方面的建议。

伴随着我国企业所得税“两法合并”的尘埃落定, 关于“两法合并”和税收负担的研究逐渐成为新的热点。财政部 (2007) 指出实行新税法, 不同类型的企业的税负将会有一定程度的变化, 对内资企业来说, 主要是减轻税收负担; 对外资企业来说, 税负将略有上升, 但由于对老企业采取了一定期限的过渡优惠措施, 因此, 不会对其生产经营产生大的影响; 李成斌 (2007) 研究了“两法合并”对我国金融企业的影响, 指出“两法合并”可以使中资银行的税负减少 10 到 15 个百分点, 银行的所得税每下降 1 个百分点, 银行净利润将增加约 1.5 个百分点, “两法合并”将扩大银行资本金规模, 改善盈利能力; 马骏 (2007) 对在海外上市的中资企业研究表明, 石油、电信、银行和大部分采矿行业的国内公司将成为“两法合并”的主要受益者, 但部分非科技行业的中资企业可能受到不利影响。他指出, 占海外上市中资企业市值 6% 的公司的实际税负可能逐步上升, 长期来看, 这些企业的平均税后年收益可能下降 4-5 个百分点。江苏省财政厅 (2007) 研究“两法合并”对江苏企业税收负担的影响, 指出“两法合并”后, 企业实际税负将达到 23.35%, 比合并前的实际税负 20.02% 上升 3.33 个百分点。其中, 内资企业税负由合并前的 25.25% 下降到 21.57%, 降低 3.68 个百分点, 外资企业税负由合并前的 12.72% 上升到 25.57%, 提高 12.85 个百分点, 上升幅度很大, 将在一定程度上影响江苏省乃至全国吸引外资, 与其他发展中国家 (如印度、越南等) 的引资竞争更加激烈, 且外资利润率的降低还可能使部分劳动密集型外商投资企业撤资。

第三节 研究方法和论文结构

本文采用规范分析和实证研究相结合的研究方法, 结构上分为五章:

第一章《导论》, 主要介绍本文选题的背景、意义、回顾以往的研究成果。

第二章《税收政策与税收负担研究》，着重研究税收政策对税收负担的影响机制，首先简要介绍税收负担的内涵，其次分析税收政策影响税收负担的核心要素税基和税率，引入税基弹性理论分析税基与税率的相关性，最后研究税收政策如何通过税率和税基，对税收负担造成影响。本章为下文分析企业所得税制度对企业税收负担影响奠定理论基础，主要采用规范分析的研究方法。

第三章《我国企业所得税制度与企业税收负担研究》，首先分析企业所得税税负的归宿问题，提出企业所得税制度对企业负担的决定因素，其次研究新企业所得税法的政策变化，最后定性分析新企业所得税法对企业税收负担的影响。本章以规范分析方法为主，采用局部均衡分析和比较分析的研究方法。

第四章《新企业所得税法对厦门经济特区企业税收负担的影响研究》，首先对比分析厦门经济特区新老所得税政策，其次说明数据来源，定义研究口径，然后从企业类型、政策影响因素等角度量化新税法对厦门经济特区企业税收负担的影响程度。最后研究企业应对新税法不利影响的策略以及可能产生的税源流失问题。本章以实证研究的方法，主要运用数理统计和比较研究的方法。

第五章《结论和建议》，对全文进行总结，从经济特区角度提出应对新税法不利影响的政策建议。

本文的创新点在于研究的视角较为独特，将我国企业所得税改革和税收负担热点问题相结合，并将研究范围定位于改革之前享受区域优惠政策的经济特区的企业，研究成果具有重大的现实意义。

本文的不足之处在于定量研究还不够深入，相关影响因素考虑还不够全面，同时，由于税法配套政策尚未完全明确，也给研究带来了一定的不确定性和难度。此外，受笔者经验和阅历所限，本文的研究成果和判断可能与经济现实存在一定差距，对于这些不足，笔者将在今后的研究和实践中加以改进和完善。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库