

个人所得税新政对劳动收入分配效应的影响

刘 蓉 林志建

内容提要：根据有关统计年鉴的数据分析，近 5 年以来劳动所得在个人总收入中占比约为 56%，而劳动所得纳税额占个人所得税纳税总额 65% 左右，由此可见，个人所得税对劳动收入的影响对我国收入分配差距的缩小具有重要作用。本文采用 CFPS2016 数据，通过基尼系数分解衡量各分项劳动收入的基尼弹性系数变化，评估个人所得税制度下的工资薪金、劳务报酬和稿酬三类劳动所得对劳动收入税负和劳动收入分配效应的影响，并按照个人特征分析影响劳动收入不平等的重要因素，揭示影响劳动收入分配效应的具体原因，为未来进一步完善个人所得税改革提供政策依据。

关键词：个人所得税 劳动收入 分配效应评估

中图分类号：F812.42 **文献标识码：**A **文章编号：**1003-2878 (2019) 04-0063-12

DOI:10.19477/j.cnki.11-1077/f.2019.04.005

一、研究背景和文献综述

我国改革开放取得举世瞩目的成就，40 年来国内生产总值增长了约 224 倍，全国税收总收入自 1985 年的 2040.8 亿元增长至 2017 年的 144369.87 亿元，增长了约 70 倍。从个人所得税税收收入看，个人所得税纳税总额从 1999 年的 413.66 亿元增长到 2017 年的 11966.37 亿元，增长了约 28 倍。随着经济水平的不断提高，我国收入差距不断扩大的问题也日趋严重。根据国家统计局发布数据显示，2003-2013 年我国基尼系数全部超过 0.4 的国际警戒线，2014 年 1 月，国家统计局根据 2013 年的数据发布的基尼系数为 0.473。由表 1 可见，我国个人所得税纳税额增速约为 17%，快于国民总收入约 10% 的增速。由于劳动所得是个人收入的主要来源，2018 年出台多项重大举措，包括个人所得税由分项计征转变为综合和分项相结合的征收方式；增加了专项附加扣除；提高个人免征额；由按月计征改成按年计征方式；调整个人所得税税率表等，这些重大改革是否对我国劳动收入的税负以及分配效应产生影响备受社会各界关注和期

作者简介：刘 蓉，西南财经大学财政税务学院教授，博士生导师。

林志建，西南财经大学财政税务学院博士研究生。

基金项目：2014 国家自然科学基金面上项目“中国减税政策的可持续性社会福利效应研究：基于税制板块联动效应的视角”（项目编号：71473199）。

作者感谢匿名审稿专家所提宝贵建议，当然文责自负。

待。正如罗尔斯在《正义论》中提到的“某些法律和制度，不管它们如何有效率和有条理，只要它们不正义，就必须加以改造或废除”。

表 1 2012–2015 年国民收入和劳动收入纳税额增速比较分析

年份	国民总收入	劳动收入纳税额	工资、薪金所得纳税额	劳务报酬纳税额	稿酬纳税额
2015	0.0646	0.170	0.166	0.280	0.106
2014	0.0921	0.178	0.177	0.190	0.087
2013	0.0952	0.141	0.141	0.140	0.191
2012	0.1121	-0.073	-0.080	0.108	0.060

资料来源：《中国税务统计年鉴（2012–2015）》和《中国统计年鉴（2012–2015）》。

本次个人所得税改革的初衷是以缩小收入差距的“结果导向”为政策目标，改革亮点之一是统一了税制规则，把劳动收入综合计征个人所得税，使得性质相同的工资薪金、劳务报酬和稿酬同属于劳动所得，符合收入公平分配中的“规则导向”政策目标，同时增加了专项附加扣除和调整了个人所得税税率表。本文首先通过测试评估个人所得税新政实施后的劳动所得税收负担是否减轻，个人劳动收入差距是否缩小。其次，通过分解劳动收入，找出分项劳动收入税负变化及其劳动所得基尼弹性系数，试图分析各分项收入对劳动收入差距贡献度。其三，检验个人特征因素对劳动收入差距贡献度的影响，并试图发现本次个人所得税改革的影响效应。

研究个人所得税的文献相当丰富，其中个人所得税税负及收入分配效应的文献有：研究我国个人所得税收入的分配效应（岳树民和卢艺，2011；岳希明和徐静，2011；尚玮和王志杨，2013），主要观点是我国个人所得税收入的分配效应有限，其原因在于平均税率过低。有关个人所得税税制改革和设计的文献中，提出应该提高个人所得税征收公平性（高培勇等，2017；杨斌，2017；朱为群，2017）。我国居民收入占国民收入的比重逐年下降，而个人所得税税收收入占国民收入比重与工资薪金个人所得税税收收入占居民收入的比重却逐年上升，即“两个比重”的背离反映我国个人所得税税制与征管存在问题（梁季，2010）。董志强等（2016）发现收入分配改革政策的效率取向降低了劳动收入份额，因此分配政策应该更加注重公平。另外一条主线是有关税收对要素收入分配具有明显影响：就直接税而言，企业所得税降低了资本分配份额，个人所得税中对劳动征税部分降低了劳动分配份额（郭庆旺和吕冰洋，2011）。也有文献从要素收入分配视角分析劳动所得、资本所得的个人所得税负担及收入差距的贡献率，发现我国个人所得税使得劳动收入的基尼系数降低 0.824%，且劳动收入对基尼系数贡献率高达 81.25%（金双华，2014）。

以上研究主要关注了劳动要素收入与收入分配的关系，由于数据限制，少有学者研究分项劳动收入税负，劳动收入税负变化对基尼系数的影响，以及劳动者个人特征因素对收入差距的影响。本文尝试从微观视角评估此次个人所得税改革对劳动收入分配的影响效应。

二、劳动收入分解方法与数据说明

本文采用 CFPS2016 数据和 Lerman 和 Yitzhaki 在 1985 年提出的衡量收入不平等程度的分解方法，试图在劳动收入分解基础上测算个人所得税的改革效应。

(一) 分解方法

本文采用 Lerman 和 Yitzhaki 在 1985 年提出的衡量收入不平等程度的分解方法, 对劳动收入进行分项并对其基尼系数进行分解。其基本分解原理如下:

总体劳动收入 $Y=(Y_{01}, Y_{02}, \cdots, Y_{0n})$ 是一个 n 维向量, 其中 Y_i 为第 i 个样本的总体收入, $i=(1, 2, \cdots, n)$ 。又将每个样本的劳动收入分解为 k 项收入, 则第 k 项收入在总体样本中也是一个 n 维向量。

总体基尼系数分解公式:

$$G_0 = \sum_k S_k \bar{G}_k \quad (1)$$

G_0 为总劳动收入的基尼系数; S_k 表示第 k 项劳动收入在总劳动收入中的比重; \bar{G}_k ^① 为第 k 项收入的集中指数, 该集中指数的计算与基尼系数的区别是其计算指数的排序是依据总收入排序得来, 而不是按第 k 项收入自身的排序计算基尼系数, 因此又称之为伪基尼系数 (Pseudo-Gini Coefficient)。当 $\bar{G}_k > G_0$ 时, 可以认为第 k 项收入对总收入不平等的影响是不平等的增加; 反之, $\bar{G}_k < G_0$, 则认为该项收入是对不平等的缩减。

第 k 项劳动收入对整体劳动收入基尼系数的贡献率为:

$$v_k = S_k \bar{G}_k / G_0 \quad (2)$$

假设第 k 项劳动收入变动幅度为 e , 则有 $Y_k(e)=(1+e)Y_k$, G_0 和 S_k 为第 j 项收入发生变动之前的基尼系数和第 k 项收入占总收入的份额, 假设 G_e 为每个样本的第 j 项收入发生变动之后的基尼系数。我们假设第 j 项收入发生微小变动, 因此不改变该项收入的集中率 (伪基尼系数 \bar{G}_k), $j=(1, 2, \cdots, k)$, 由此可得到第 j 项收入变动后的基尼系数为:

$$G_e = \sum_{k=1}^K S_k(e) \bar{G}_k \quad (3)$$

定义, $S_k(e) = \frac{u_k}{\sum_{k=1}^K u_k + eu_j}$, $k \neq j$, 表示第 j 项收入发生变动后所占的份额。由以上公式可得, 当 $k=j$

项收入发生变动时, $S_j(e) = \frac{(1+e)u_j}{\sum_{k=1}^K u_k + eu_j}$ 。

下面就可以评估第 j 项收入变动对基尼系数的影响:

$$G_e - G_0 = \sum_{k=1}^K S_k(e) \bar{G}_k - \sum_{k=1}^K S_k \bar{G}_k = \sum_{k \neq j} \frac{-eS_k S_j}{1+eS_j} \bar{G}_k + \frac{eS_j - eS_j^2}{1+eS_j} \bar{G}_j = \sum_{k=1}^K \frac{-eS_k S_j}{1+eS_j} \bar{G}_k + \frac{eS_j}{1+eS_j} \bar{G}_j \quad (4)$$

最后对公式 (4) 两端求极限得到第 j 项收入变动对整体收入不平等的边际影响为:

$$\lim_{e \rightarrow 0} \frac{G_e - G_0}{e} = -S_j \lim_{e \rightarrow 0} \sum_{k=1}^K \frac{S_k}{1+eS_j} \bar{G}_k + \lim_{e \rightarrow 0} \frac{S_j}{1+eS_j} \bar{G}_j = \frac{\partial G_0}{\partial e_j} = S_j (\bar{G}_j - G_0) \quad (5)$$

即第 K 项收入变动 eY_k , 基尼系数将变动 $S_k(\bar{G}_k - G_0)$, 由此可以得到基尼弹性系数 η_k ^②:

$$\eta_k = \frac{1}{G_0} \frac{\partial G_0}{\partial e} = S_k \left(\frac{\bar{G}_k}{G_0} - 1 \right) \quad (6)$$

① 具体计算过程参考洪兴建《基尼系数理论研究》, 北京: 经济科学出版社, 2008: 71-73。

② 推导过程可向作者索要。

公式(6)表示,第k项收入的基尼弹性系数等于第k项收入对不平等的贡献度减去第k项收入占总收入的份额,即第k项劳动收入每变动1%,则总体劳动收入变动 η_k 。

为了更加清楚地考察个人劳动收入受个人特征影响的具体原因,本文采用宁光杰(2016)考察家庭财产收入与家庭特征因素的分解方法。构造的回归方程为:

$$\ln Y_i = \alpha + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \cdots + \beta_n X_{ni} + \varepsilon \quad (7)$$

其中 Y_i 为劳动总收入, α 是常数项, β_i 是待估计参数, X_{ni} 是影响劳动总收入的个人特征, ε 是误差项。

上述方程可以变形为以下形式:

$$\ln(Y_n) = \sum_n a_n z_{ni} \quad (8)$$

$$a = [\alpha, \beta_1, \beta_2, \cdots, 1] \quad (9)$$

$$z_{ni} = [1, x_{1i}, x_{2i}, \cdots, x_{ji}, \varepsilon] \quad (10)$$

得到公式(9)和(10)回归系数后,我们将回归结果代入到Shorrocks(1982)提出的不平等指标分解公式,即可以得到个人特征对劳动收入不平等的影响程度 S_n 。

$$= \frac{\text{cov}(\ln Y_n, \ln Y)}{\sigma(\ln Y)} = \frac{\alpha_n \sigma(Z_n) \text{corr}(Z_n, \ln Y)}{\sigma(\ln Y)} \quad (11)$$

其中, $\sigma(Z_n)$ 和 $\sigma(\ln Y)$ 表示变量 Z_n 和 $\ln Y$ 的标准差, $\text{corr}(Z_n, \ln Y)$ 表示变量 Z_n 和 $\ln Y$ 的相关系数。 S_n 越大表示第n项个人特征对劳动收入不平等性的贡献就越高。

(二) 数据说明

本文采用CFPS2016中的成人数据库和家庭关系数据库,筛选出成人数据库中主要工作收入数据,将主要工作收入扣除奖金作为基本工资,其他工作所得作为劳务报酬,年度奖金作为年终奖,把劳动所得分成三项。并分别根据新旧个人所得税法测算出各项劳动所得的应纳税额和税后收入。^①

主要工作收入减去年终奖金后作为基本工资,把年基本工资除以12,作为月基本工资。利用旧税制下应纳税额计算公式,应纳税额=[(不含税的月基本工资-3500-速算扣除数)/(1-适用税率)]×适用税率-速算扣除数,再根据应纳税额和税后收入相加得出税前基本工资。参考2019年实施的个人所得税及其六项专项附加扣除办法算出个人的专项附加扣除额,具体操作:住房贷款利息按照扣除办法是首套房有住房贷款且还贷时间不超过240个月才可以抵扣,因此本文采用统一标准是有住房贷款均可以每月抵扣1000元;房租抵扣金额参照有房就不可以抵扣房租的规定,同时按照统一标准每月抵扣1200元;老人赡养费用抵扣金额参照规定对家中有60岁以上老人且同住,每月可以抵扣1000元的办法,不同住的抵扣金额减半,数据中缺少是否独生子女的数据,根据成人数据库中平均年龄45岁判断,属于独生子女且老人年龄60岁以上的样本量极少,因此按照非独生子女数据进行处理;子女教育费用扣除按照子女是否3岁至25岁和子女数量计算抵扣金额,同时根据22岁至25岁年龄的子女是否在接受学历教育,通过是否在校读书的条件进行筛选;继续教育扣除费用,根据是否接受学历和非学历教育变量进行判断并按照每年4800元或3600元定额扣除;大病医疗按照实际发生抵扣,且满足每年医疗支出超过15000元部分其抵扣金额不超过80000元为标准。最后用新的个税税率表计算出个人所得税下的应纳税额和税后净工资所得。房租、房贷、父母赡养费用和子女教育费用的专项扣除可以在家庭成员之间进行分配,但

^① 成人数据库中列示的项目分别是主要工作收入,主要工作之外收入和年度奖金;本文采用主要工作收入扣除年度奖金作为基本工资收入,其他工作收入近似替代为劳务报酬,年度奖金作为年终奖。

是由于数据的限制，本文采用配偶之间平摊的方法计算其专项附加扣除金额。

劳务报酬的应纳税额根据其他工作收入进行测算，全年分成 12 次计税，并根据公式应纳税额 = [(不含税收入 - 800) / (1 - 税率)] × 税率，如果不含税收入超过 3360 元时，根据公式应纳税额 = [(不含税收入额 - 速算扣除数) × 换算系数^①] × 适用税率 - 速算扣除数，计算出一次劳务报酬的应纳税额，再乘以 12 可得出一年的劳务报酬应纳税额。由于数据库中没有单列出劳务报酬、稿酬和特许权使用费，只能近似替代成劳务报酬。^②

原始数据中为税后年终奖，因此采用公式应纳税所得额 = (不含税年终奖 - 当月工资低于费用扣除标准的差额 - 不含税级距的速算扣除数) / (1 - 不含税级距适用税率)，寻找到新的适用税率和速算扣除数后，再利用年终奖应纳税额公式即可计算出个人承担的年终奖的应纳税额。

首先，利用上述方法计算出旧个税制下工资薪金扣除奖金后的应纳税额、劳务报酬的应纳税额和年终奖的应纳税额；再利用 2019 年新实施的个人所得税法计算出所有劳动收入（包括工资薪金、劳务报酬和年终奖）的应纳税额。需要说明的是，计算得出的应纳税额可能与个人缴纳的税额有偏差，主要原因有：第一，旧个人所得税下，工资所得采用平摊成 12 个月的均值进行计算应纳税额，实际情况可能不是年收入的均值，应纳税额可能会被低估；第二，本文把其他工作收入所得近似替代成劳务报酬，由于劳务报酬税率分布是 20% 至 40%，稿酬和特许权使用费税率是 20%，因此可能存在高估劳务报酬应纳税额的情况；第三，新税法中的专项扣除额中，存在专项附加扣除可以自行选择扣除比例的情况，但是本文均采用平摊的方式计算专项扣除额，可能导致个别样本应纳税所得额高估的情况。由于本文的整体税负采用劳动收入应纳税额除以劳动税前收入，旧个人所得税法下整体劳动收入税负率为 1.729%，略高于根据国家税务局的个人所得税收入的统计数据计算结果，即 2014 年个税平均税率为 1.144%。^③

表 2 汇报了个人样本中劳动收入的结构。样本总数为 10531 个，其中约 11.54% 的个人有年终奖，表明总体上年终奖制度还是少数人适用，同时获得劳务报酬人数占比几乎与总人数相当，说明我国目前城乡就业比率较高。总样本的平均劳动收入为 22807.89 元，由于本文只考察劳动收入，所以与国家统计局数据计算人均可支配收入相比略低。

表 2 居民个人样本的变量描述性统计

	样本数	平均值	标准差	最小值（元）	最大值（元）
所有劳动收入	10531	22807.89	111373.1	0	10300000
主要工作收入	5806	30457.32	42514.68	1	1806000
- 年终奖收入	1216	6507.934	14386.49	1	300000
- 基本工资收入	5621	30051.86	40813.14	1	1801000
其他工作收入	9606	4712.483	106311.9	0	10300000

资料来源：CFPS2016 中的成人数据库和家庭关系数据库。

① 劳务报酬不含税公式为：应纳税所得额 [(不含税收入额 - 速算扣除数) × (1 - 20%) / 当级换算系数] × 适用税率 - 速算扣除数，采用不含税劳务报酬收入适用税率表。换算系数 = (1 - 20%) / 当级换算系数。

② 根据《中国税务统计年鉴（2014）》中个税分项收入中数据统计得出劳务报酬应纳税额占劳务报酬、稿酬和特许权使用费应纳税额总和的 95% 以上，因此以上处理不影响研究结果。

③ 根据《中国税务统计年鉴（2014）》和《中国统计年鉴（2014）》中总个税纳税总额除以国民总收入计算得出。

表 3 汇报了个人分项收入样本承担的税负。旧税制下, 劳动总收入的税负达到 1.729%, 兼职收入税负基本与总收入税负相当, 基本工资收入税负只有 0.241%。在新税制下各项收入的税负大幅下降, 劳动总收入下降到 0.127%, 税负降幅最大分项收入当属兼职收入, 税负率仅为 0.056%。^①

表 3 分项收入税负比较

项目	旧税制				新税制			
	劳动收入	基本工资收入	其他工作收入	年终奖金收入	劳动收入	基本工资收入	其他工作收入	年终奖金收入
税率	1.729%	0.241%	1.703%	0.289%	0.127%	0.106%	0.056%	0.055%

资料来源: CFPS2016 中的成人数据库和家庭关系数据库。

新个人所得税法对劳动收入的整体减税作用是很明显的, 对其他工作收入者的减税幅度最大。那么 2018 年个人所得税法在具有如此大幅减税效果的情况下, 其对收入再分配的效应如何呢? 下面本文就劳动分项收入差距进行测算, 探究个人所得税的收入分配效应, 并进一步分析影响收入不平等的因素, 从更深层面讨论我国个人所得税新政的收入再分配作用。

三、个人所得税新政对劳动收入分配效应影响的实证分析

(一) 内部构成不合理所致的劳动收入不平等

CFPS2016 数据库统计的是城乡数据, 其中乡村样本数据统计时, 只要在农村从事农业活动都作为有工作统计, 而这部分数据在统计时收入为零的样本量比较大。但是, 剔除第一等分组在统计上的数据处理的原因, 从表 4 中统计的数据来看, 第二等分组与第五等分组的劳动收入差距达到近 100 倍, 其中奖金收入差距最大, 达到约 300 倍, 其他工作收入的差距最小, 达到约 58 倍。因此, 我国劳动收入不平等的情况依然很严重。

表 4 劳动收入五等分组统计

单位: 元

变量名称	第一组均值	第二组均值	第三组均值	第四组均值	第五组均值
劳动收入	0	958.28	12717.7	28366.29	71960.76
奖金收入	0	11.07	133.5	357.1	3256.0
基本工资收入	0	622.80	8177.2	21406.3	50003.3
其他工作收入	0	324.41	4407.0	6602.9	18701.5

旧税制下税后劳动收入基尼系数分解

项目	劳动收入	奖金收入	基本工资收入	其他工作收入
基尼系数分解	0.2962	0.5211	0.2935	0.2757

资料来源: CFPS2016 中的成人数据库和家庭关系数据库。

从表 4 的基尼系数分解可知, 税后劳动收入存在不平等现象, 尤其是奖金收入的基尼系数已经达到

^① 新个人所得税税额计算方法, 首先对全部劳务收入综合计税, 然后按照分项收入占总收入的比重乘以总税额, 计算得出每个分项的税额和税后净额。

0.52, 基本工资收入和其他工作收入的基尼系数接近 0.3 左右, 已经达到收入不平等程度较严重的状态。

本文为了考察个人所得税对劳动收入差距的影响, 对数据进行了进一步的筛选, 只考虑获得劳动收入的样本, 总样本量为 10531 个, 计量单位为人均收入。具体分解结果见表 5。

表 5 个人劳动收入不平等程度的分解结果

	S_k	\bar{G}	V_k	η_k
劳动收入税前不平等程度分解结果 (旧税制税前基尼系数 0.3176)				
基本工资收入 (K=1)	0.764	0.3052	0.7342	-0.0298
其他工作收入 (K=2)	0.194	0.3214	0.1963	0.002
年终奖收入 (K=3)	0.042	0.5340	0.0706	0.0286
劳动收入税后不平等程度分解结果 (新税制整体基尼系数 0.2892)				
基本工资收入 (K=1)	0.767	0.294	0.779	0.0127
其他工作收入 (K=2)	0.189	0.248	0.162	-0.0269
年终奖收入 (K=3)	0.044	0.52	0.079	0.0351

注: 2019 年个人所得税按年计算劳动总收入 (包括基本工资收入、其他工作收入和年终奖金) 应纳个税税额, 此处将全部劳动收入扣除免征额和专项附加扣除额后计算个人所得税应纳税额, 再按照分项收入占劳动总收入比率分担税额, 进而算出各分项劳动收入税后净额。

从表 5 数据可以看出我国劳动收入税前基尼系数为 0.3176, 个人所得税新政下税后劳动收入的基尼系数为 0.2892。由此判断我国个人所得税具备一定的收入再分配功能, 但是其变动幅度都不大, 个人所得税制度使劳动收入基尼系数降低 8.94%。

S_k 是第 K 项劳动人均收入占总劳动人均收入的比值, 基本工资收入所占比重最大, 约占劳动收入的 76%, 对基尼系数的贡献度达到 $V_k=75\%$ 左右。数据说明对于工薪阶层来说, 基本工资收入是其主要经济来源, 也是造成劳动收入差距的主要原因, 但是基本工资收入基尼弹性系数仅为 0.0127, 说明在个人所得税作用下, 每增加 1% 基本工资收入后会使基尼系数增加 0.0127。

其他工作收入占总工作收入比重约为 19%, 其税前的基尼弹性系数为 0.002, 但是税后其他劳动收入基尼弹性系数为 -0.0269, 数据说明个人所得税对税后其他劳动收入差距具有抑制作用。个人所得税新政下, 综合计征使得劳务报酬得到大幅度减税, 其集中率降低到 0.248, 而基本工资收入集中保持在 0.294, 税后其他工作收入对基尼系数的作用发生反转, 每增加 1% 其他工作收入, 可以降低基尼系数 0.0269。

年终奖金收入在劳动收入中所占比重不到 5%, 年终奖金制度只有在一些大企业和职位较高的人群中才存在, 大多数样本是没有获得年终奖的, 而我国个人所得税对年终奖金在税制设计上有一定的优惠, 允许个人每年的奖金单独计税一次, 纳税人在年终奖除以 12 后匹配税率表中的税率, 计算个人所得税应纳税额, 因此年终奖金在旧税制下的税后收入差距并没有得到改善, 因此, 新税制下年终奖合并征收后, 年终奖的基尼弹性系数大幅度增加, 税后年终奖的基尼弹性系数达到 0.0351。

综合上述, 基本工资收入依然是影响我国劳动收入差距的主要因素, 其对基尼系数贡献度最高, 在个人所得税新政下基本工资收入对总体劳动收入差距起到的是正相关作用。虽然其他工作收入所占比重在 19% 左右, 对总体劳动收入差距起抑制作用, 这说明我国个人在基本工资存在差距的情况下, 可以通过其他工作收入进行弥补, 进而缩小收入差距。年终奖金的基尼弹性系数最高, 但是我国年终奖金份额不到 5%, 对基尼系数贡献度不高。目前我国个人所得税具备一定的收入再分配功能, 尤其对其他工作

收入的再分配作用最为显著，而年终奖金收入和基本工资收入会拉大劳动收入差距。

（二）个人特征对劳动收入税前和税后差距的影响

在论述了税前和税后劳动收入构成对总劳动收入差距的影响后，这部分内容主要论述个人特征对劳动收入税前和税后差距的影响。具体个人特征包括行业虚拟变量（高收入行业=1，高收入行业包括水、电、气等垄断行业，金融行业，交运行业、计算机行业、科研行业、租赁和商业服务行业）、职位虚拟变量（管理者=1）、企业规模对数（企业员工人数对数）、户籍虚拟变量（农村户口=1）、年龄对数、工作时间对数、工作时间平方对数、性别虚拟变量（男=1）、婚姻状况虚拟变量（已婚=1）、通勤时间、教育程度1虚拟变量（大专以上学历=1）、教育程度2虚拟变量（高中学历以上=1）、东部虚拟变量（以中西部作为对照组）。

表 6 劳动收入方程回归结果

变量	税前劳动收入	旧税制下税后劳动收入	新税制下税后劳动收入
行业	0.112** (0.0522)	0.108** (0.0514)	0.109** (0.0517)
职位	0.375*** (0.0658)	0.369*** (0.0637)	0.368*** (0.0649)
企业规模	0.0642*** (0.00888)	0.0657*** (0.00877)	0.0640*** (0.00885)
户籍	-0.0985*** (0.0359)	-0.100*** (0.0356)	-0.0976*** (0.0358)
年龄	0.0144 (0.0650)	0.0144 (0.0643)	0.0130 (0.0648)
工作时间	0.313*** (0.0534)	0.312*** (0.0529)	0.312*** (0.0533)
工作时间平方	-3.38e-05*** (1.08e-05)	-3.46e-05*** (1.08e-05)	-3.37e-05*** (1.08e-05)
性别	0.399*** (0.0346)	0.393*** (0.0342)	0.398*** (0.0344)
婚姻状况	0.198*** (0.0435)	0.195*** (0.0429)	0.197*** (0.0433)
通勤时间	0.00332*** (0.000952)	0.00320*** (0.000923)	0.00328*** (0.000946)
教育程度 1	0.219*** (0.0536)	0.226*** (0.0530)	0.216*** (0.0532)
教育程度 2	0.188*** (0.0435)	0.193*** (0.0430)	0.188*** (0.0434)
东部	0.277*** (0.0342)	0.272*** (0.0337)	0.276*** (0.0340)
截距项	7.938*** (0.294)	7.942*** (0.291)	7.946*** (0.293)
adj. R-sq	0.154	0.157	0.153

注：* p<0.1, ** p<0.05, *** p<0.01, 括号内为标准误差。

表 6 的回归结果显示, (1) 行业虚拟变量和企业规模在税前、税后以及新税制和旧税制下对劳动收入的回归系数均显著为正, 说明高收入行业相比其他行业人群劳动收入高出 10% 左右; 而企业规模每增加 1%, 劳动收入增加约 6% 左右。职位虚拟变量, 回归结果显著为正, 其劳动收入比非管理者收入高出近 40%。以上三种个人特征的回归结果在税前收入、新旧税制下的税后劳动收入均未发生显著变动, 行业的税后回归系数下降约为 0.004, 企业规模税后回归系数上升约为 0.0015, 职位税后回归系数下降约为 0.006。说明我国个人所得税对以上三类个人特征人群的收入调节效果不显著。这是因为我国个税在部分行业存在税收优惠政策, 特别是高收入行业从业人群个税政策。企业规模越大和职位越高的人群, 进行税收筹划的可能性就越大, 个税对该部分人群劳动收入的调节就越有限。(2) 户籍变量的回归系数显著为负, 说明我国农村户口的个人比城镇户口个人劳动收入少 10%。教育程度虚拟变量显著为正, 而且教育程度越高的变量显著性越好, 高学历个人比低学历个人劳务收入高出约 20%, 说明我国劳动就业主要以学历为导向, 农村户口由于教育资源匮乏等原因, 所获学历程度低于城镇户口, 这也是农村户口劳动收入低于城镇户口的根本原因。户籍和教育程度的回归结果表明, 相比税前劳动收入, 旧税制下税后劳动收入与户籍的回归系数绝对值增幅约为 0.0015, 而新税制下税后劳动收入与户籍的回归系数绝对值下降了 0.0009; 相比税前回归系数, 教育程度 1 与旧税制下的税后劳动收入的回归系数上升了 0.007, 而与新税制下的税后劳动收入的回归系数下降了 0.003。同时相比旧税制, 新个人所得税对户籍和教育程度的个人特征产生的收入差距具有一定的调节作用。(3) 年龄变量对劳动收入不显著, 而工作时间对劳动收入显著为正, 工作时间每增加 1%, 劳动收入高出约 30%, 对于工薪阶层来说, 努力工作才能获取更多的报酬, 同时个人所得税也未对回归系数产生影响; 同时与年龄大小关系不大, 但是工作时间过长的个人, 劳动收入反而与工作时间相反, 其中可以解释的理由就是我国庞大的农民工群体和社会底层人群, 这部分人群的工作时间往往超过八小时, 而所获取的收入却并不高。由于工作时间较长的人群普遍工资不高, 因此个税对这部分人群的影响微乎其微, 其对个人税前劳动收入和税后劳动收入回归系数基本没有改变。(4) 性别变量显著为正, 男性劳动收入比女性劳动收入高出近 40%, 说明我国男性工作者在劳动市场中占据主导地位。同时已婚个人的劳动收入变量显著为正, 高出未婚个人的劳动收入近 20%。说明拥有家庭的个人会更加专注于工作, 提高自己的收入并承担家庭责任。性别特征对劳动收入的回归系数中新旧税制的税后劳动收入系数均有下降, 说明我国个税对高收入具有一定调节作用, 这是由我国个税本身具备一定的累进性所致。(5) 东部地区个人劳动收入显著为正, 这与地区经济发达程度相关, 而通勤时间虽然显著为正, 但是回归系数不高。总体而言, 东部地区工资较中西部高, 东部人群的劳动收入受到个人所得税的影响更大, 因此新旧税制下对东部人群的劳动收入具有一定调节作用, 但是回归系数下降了 0.005 和 0.001。

根据上述回归结果, 本文利用 Fields 和 Yoo (2000) 分解不平等因素的方法, 评估 2019 年个人所得税法对我国收入再分配的影响效应, 并计算出具体个人特征对收入不平等的贡献度, 进而明确此次个税新政的受益人群。

表 7 劳动收入不平等因素分解结果

变量	税前各要素 基尼系数贡献度 (S_p)	旧税制税后各要素 基尼系数贡献度 (S_0)	新税制税后各要素 基尼系数贡献度 (S_n)	旧税制的 再分配效应 (S_0-S_p)	新税制的 再分配效应 (S_n-S_p)
行业	0.0031	0.0029	0.0029	-0.0002	-0.0002
职位	0.0165	0.0165	0.0162	0.0000	-0.0003
企业规模对数	0.0230	0.0243	0.0230	0.0013	0.0000
户籍	0.0041	0.0043	0.0041	0.0002	0.0000

续表

变量	税前各要素 基尼系数贡献度 (S_p)	旧税制税后各要素 基尼系数贡献度 (S_o)	新税制税后各要素 基尼系数贡献度 (S_n)	旧税制的 再分配效应 (S_o-S_p)	新税制的 再分配效应 (S_n-S_p)
年龄	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
工作时间	0.0152	0.0150	0.0154	-0.0002	0.0002
工作时间平方	0.0013	0.0016	0.0012	0.0003	0.0001
性别	0.0354	0.0348	0.0354	-0.0006	0.0000
婚姻状况	0.0016	0.0014	0.0016	-0.0002	0.0000
通勤时间	0.0081	0.0078	0.0080	-0.0003	-0.0001
教育程度 1	0.0130	0.0140	0.0128	0.0010	-0.0002
教育程度 2	0.0135	0.0146	0.0135	0.0011	0.0000
东部	0.0176	0.0175	0.0177	-0.0001	0.0001
残差项	0.8244	0.8025	0.8158	-0.0219	-0.0086

通过新旧个人所得税法计算得出税后劳动收入，并对其进行不平等因素分解，根据表 7 结果显示，对劳动收入不平等影响较大的因素有企业规模、职位、性别、工作时间、教育程度和东部地区虚拟变量，贡献度约为 1.5%。新个人所得税制度下，并没有大幅度缩小劳动收入差距，个别要素反而拉大了劳动收入不平等程度，比如个人特征中的工作时间和东部地区变量。新税制下仅有行业变量、职位和教育程度对劳动收入不平等贡献度有所降低，其他变量在新旧个人所得税制度下对基尼系数的贡献度没有变化。

通过上述对劳动收入不平等因素分析后，发现影响个人劳动收入差距较大的几个要素中，个人所得税制度对劳动收入不平等的贡献度并没有显著的变化，或者说本次个人所得税改革的收入再分配效应有限。

（三）税负变化对比分析

根据上述结论，本文试图选取影响劳动收入不平等的几大因素，对这些因素下不同个人特征群体的税负变化进行比较，进一步探讨个人所得税改革中综合劳动收入征收部分的政策效果。

表 8 个人所得税制度不同因素税负变动分析

	分项税负	管理者税负变动	非管理者税负变动	变动差异
职位	劳动收入税负	-0.71967	-0.90351	-0.18384
	基本工资税负	-0.53841	-0.58076	-0.04235
	其他工作收入税负	-0.91483	-0.96164	-0.04681
	年终奖金税负	-0.6682	-0.86316	-0.19496
	分项税负	男性税负变动	女性税负变动	变动差异
性别	劳动收入税负	-0.92239	-0.93775	-0.01536
	基本工资税负	-0.56566	-0.54747	0.01819
	其他工作收入税负	-0.96185	-0.98152	-0.01967
	年终奖金税负	-0.79793	-0.82856	-0.03063
	分项税负	男性税负变动	女性税负变动	变动差异

续表

地区	分项税负	东部地区	非东部地区	变动差异
	劳动收入税负	-0.88579	-0.95107	-0.06528
	基本工资税负	-0.58824	-0.50889	0.07935
	其他工作收入税负	-0.95834	-0.97205	-0.01371
	年终奖金税负	-0.78403	-0.84214	-0.05811

注：税负计算是利用新旧个人所得税税制计算税额分别除以税前收入，税负变动利用新旧个人所得税税负相减得出。

根据表 8 分析结果，以上所选择的个人特征在综合计征下的个人所得税减税效果非常显著，最低的减税幅度也在 50% 以上，分项收入中其他工作收入的最高减税幅度达到 97%。横向比较中职位、性别和地区的高收入群体的减税幅度要小于低收入群体，但是差距并不大，个别分项收入中高收入群体的减税幅度还要略高于低收入群体，比如基本工资税负中性别和地区变量。从个人所得税的税负变化分析得出，本次个人所得税改革对工薪阶层的利好基本一致，按不同个人特征因素分组，发现高收入组的税负下降幅度基本与低收入组税负下降幅度相差不大，最高税负率差也不到 20%。综合上述，本次个税改革对工薪阶层劳动收入再分配有一定调节作用，但效应有限。

四、结论与政策建议

（一）结论

1. 本次个税改革对我国工薪阶层的减税效果非常显著，从分项劳动收入来看，其他工作收入的减税幅度最大，其次是年终奖金收入，基本工资收入减税幅度最小。

2. 在新个人所得税减负效果显著的情况下，发现其对收入差距有一定调节作用，但效应有限。劳动收入基尼系数下降幅度仅为 8.94%。从分项收入集中率可以看出，其他工作收入的集中率下降了 0.073，其基尼弹性系数为 -0.0269，对收入差距起到抑制作用，其他分项收入对基尼系数的影响变化不大，且增加其他分项收入会拉大收入差距。

3. 从个人特征因素考察劳动收入水平，发现职位、企业规模、教育程度、工作时间、地区和性别对劳动收入水平贡献度较高，以上变量对基尼系数贡献度均在 1.5% 左右。与旧税制比较，按个人特征划分高低收入群体后发现，高收入群体税负下降幅度小于低收入群体，但是税负率相差不到 20%，相比个人特征税前基尼系数贡献度，除了劳动时间和东部地区的基尼系数贡献度在新税制下有微小上升外，其他个人特征要素对基尼系数的贡献度均有所下降。说明个人所得税对劳动收入具有一定的收入再分配功能。

（二）政策建议

1. 鼓励个人从事副业，收入多样化等方式，提高个人其他工作收入的份额，可以有效缩小劳动收入差距。

2. 个人所得税的税制设计可以考虑加大对基本工资收入和年终奖收入等的调节力度，因为基本工作和年终奖收入对基尼系数的影响变化不大，且增加收入会拉大收入差距。

3. 从个人特征因素考察发现职位、企业规模、教育程度、工作时间、地区和性别对劳动收入水平贡献度较高，因此应该设计收入分配政策，消除职位、企业规模、地区和性别等不合理因素对收入差距的影响。

参考文献

- [1] 董志强, 林文炼, 汤灿晴. 改革取向与收入份额: 对我国劳动收入份额变化的政治经济解释[J]. 学术研究, 2016(1):91-92.
- [2] 郭庆旺, 吕冰洋. 论税收对要素收入分配的影响[J]. 经济研究, 2011(6):28-29.
- [3] 高培勇, 杨志强等. 个人所得税改革方案及征管条件研究[J]. 税务研究, 2017(2):40-44.
- [4] 洪兴建. 基尼系数理论研究[M]. 北京: 经济科学出版社, 2008: 71-73.
- [5] 尚玮, 王志杨. 个人所得税累进性的影响因素及度量方法[J]. 财政研究, 2013(4):34-37.
- [6] 金双华. 要素收入视角下税收对收入分配的调节[J]. 税务研究, 2014(2):22-26.
- [7] 梁季. “两个比重”与个人所得税[J]. 税务研究, 2010(3):60-64.
- [8] 宁光杰, 雒蕾, 齐伟. 我国转型期居民财产性收入不平等成因分析[J]. 经济研究, 2016(4):116-128.
- [9] 岳树民, 卢艺等. 免征额变动对个人所得税累进性的影响[J]. 财贸经济, 2011(2):18-24+61.
- [10] 岳希明, 徐静. 2011年个人所得税改革的收入再分配效应[J]. 经济研究, 2012(9):119-124.
- [11] 朱为群, 陶瑞翠. 个人劳动所得综合课税改革路径探究[J]. 税务研究, 2014(9):32-36.
- [12] Lerman, R.I. & Yitzhaki, S.. Income Inequality Effects by Income Source: A New Approach and Applications to the United States. The Review of Economics and Statistics, Vol.67, No.1, Feb, 1985:pp.405-410.
- [13] Fields, G. S. & Yoo, G..Falling Labour Income Inequality in Korea's Economic Growth: Patterns and Underlying Causes. Review of Income and Wealth, Vol.46, No.2, 2000:pp.139-159.
- [14] Shorrocks, A. F..Inequality Decomposition by Factor Components. Econometrica, Vol.50, No. 1, Jan, 1982: pp.193-211.
- [15] Oded, S. Taylor, J. E. & Yitzhaki, S..Remittances and Inequality. Economic Journal, Vol.96, No. 383, Sep, 1986:pp.722-740.

The Effect of Individual Income Tax Policy on Labor Income Distribution

Liu Rong Lin Zhijian

Abstract: In accordance with the Statistical Yearbook data, the labor income accounts for about 56% of the total personal income for the last five years, and the total amount of tax paid on labor income accounts for around 65% of the total individual income tax. Thus, the policy plays an important role in the narrowing of the income distribution gap. This paper decomposes the gini coefficient to measure the gini coefficient of elasticity of labor income based on 2016 data of CFPS, and then assesses the personal income tax burden and distribution effects of wages and salaries, labor remuneration and author's remuneration. According to the personal characteristics, the paper analyzes the important factors that affect the labor income inequality, reveals the specific reason for the labor income distribution effect, and provides the policy basis for the individual income tax reform in the future.

Keyword: Individual Income Tax Policy; Labor Income; Allocation Effect Assessment

(责任编辑: 李亚如)