

# 税收“放管服”改革能否提高企业税收遵从<sup>\*</sup>

范源源 李建军

**内容提要:**本文在前景理论框架下构建“价值-权重”函数模型探究税收“放管服”改革的税收遵从效应。借助“优化税收营商环境试点”这一准自然实验,利用中国上市公司的微观数据和多期双重差分方法,研究发现:税收“放管服”改革显著提高了企业税收遵从,这一结论在一系列稳健性检验中依旧成立。机制分析表明,改革通过降低企业纳税成本、提高税收执法能力以及纳税人满意度进而提升企业税收遵从。异质性分析表明,改革对企业税收遵从的提升效应,主要集中于高税率企业、公司治理水平较差的企业、规模较小的企业以及成立时间更长的企业。因此,持续深化税收“放管服”改革,不仅是发挥税收作用、实现新时代税收治理现代化的关键所在,也是激发市场主体活力、促进企业高质量发展的重要保障。

**关键词:**“放管服”改革 税收遵从 税收营商环境 纳税服务

**作者简介:**范源源,西南财经大学财政税务学院博士研究生,611130;

李建军(通讯作者),西南财经大学财政税务学院副院长、教授,611130。

**中图分类号:**F270 **文献标识码:**A **文章编号:**1002-8102(2023)01-0068-15

## 一、引言

改革开放以来,转变政府职能始终是深化中国行政体制改革的核心(何颖、李思然,2022)。党的十九届五中全会提出:要激发各类市场主体活力,完善宏观经济治理,建立现代财税金融体制,建设高标准市场体系,加快转变政府职能。事实上,税收征管制度改革是全面深化财税体制改革的重要内容,因此我国一直致力于建立与国家治理体系和治理能力现代化相匹配的现代税收征管制度。党的十八大以来,我国税务部门致力于推进税收“放管服”改革,以简政放权、放管结合、优化服务来激发市场主体的活力,提升企业税收遵从。那么,随着税收“放管服”改革的持续推进、税收营商环境的不断优化,企业税收遵从程度是否提升以及在多大程度提升是个亟待考察

<sup>\*</sup> 基金项目:教育部人文社会科学研究一般项目“税制改革视角下的企业税收遵从:实证评估与政策研究”(19YJA790039);国家社会科学基金重点项目“政府间横向税收分配的内在逻辑、激励效应与机制优化研究”(20AJY019)。作者感谢匿名审稿专家所提宝贵意见,文责自负。李建军电子邮箱:lijj@swufe.edu.cn。

的重要问题。

理论上,税收“放管服”改革将对企业税收遵从产生深刻影响。Robbins 和 Kiser (2018) 将税收遵从区分为强制遵从和自愿遵从,强制遵从主要受逃税被查获的概率和惩罚严厉性的影响,自愿遵从则主要受到政府提供公共物品的类型和效率以及决策者价值观等的影响。具体来说,一方面,纳税人满意度是影响纳税人纳税合规性的重要因素 (Hadiwijaya 和 Febrianty, 2019), 税收“放管服”改革正是通过减少税务行政审批事项以及提供更加优质的纳税服务,来降低企业税收遵从成本和提高纳税人满意度,进而激励企业自愿遵从税法。另一方面,税务机关征税能力的提升无疑会显著影响企业税收遵从 (张克中等, 2020)。税收“放管服”改革通过创新税收执法方式,提高了企业逃避税被发现的概率,进而威慑企业遵从税法。因此,理论上税收“放管服”改革将会提升企业税收遵从,然而目前尚未有研究对这一问题进行实证性的探索。研究这一问题的难点在于税收“放管服”改革本身很难被准确度量,即使采用了相关指标来衡量,可能也会因测量误差而存在内生性问题。

国家税务总局于 2017 年起开展的“优化税收营商环境试点”为识别税收“放管服”改革对企业税收遵从的影响提供了良好的“准自然实验”。在试点地区,各级税务部门不断压缩纳税时间、优化纳税服务、创新监管方式,以进一步提高社会满意度和税法遵从度,推动税收“放管服”改革向纵深发展。基于此,本文以 2012—2020 年中国上市公司为研究样本,以“优化税收营商环境试点”为准自然实验,构建多期双重差分模型,研究发现:税收“放管服”改革显著提升了企业税收遵从,这一结论在经过一系列稳健性检验后依旧成立。进一步分析表明,改革通过简政放权、放管结合以及优化服务,提升了企业税收遵从。此外,上述政策效应对于逃税动机更强的高税率企业、公司治理水平较差的企业、公司规模较小的企业以及成立年限较长的企业而言更为显著。

本文的贡献主要表现在以下方面。第一,拓展了税收征管制度改革的研究。以往研究主要围绕税收征管机构 (周黎安等, 2012)、税收征管弹性 (于文超等, 2018)、税收计划 (白云霞等, 2019)、税收征管不确定性 (杨武、李升, 2019) 以及税收征管独立性 (田彬彬、谷雨, 2018) 等,然而对于作为新时代税收治理现代化重要内容的税收“放管服”改革的研究较为匮乏,本文是对这方面文献的拓展和补充。第二,同时从强制和非强制视角,研究企业税收遵从的缘由。以往文献主要从税务审计概率、税务处罚的力度等强制性税收征管维度探究税收遵从行为 (Torgler, 2002; Nagin 和 Pogarsky, 2003), 本文不仅考虑了基于威慑理论的强制性税收征管的作用,即税收“放管服”改革可以通过“放管结合”来提高税务机关的征管能力,威慑企业遵从税法,还探讨了税收“放管服”改革通过“简政放权”和“优化服务”来降低税收遵从成本和提高逃避税的心理道德成本对纳税人自愿遵从的激励作用,这在一定程度上解释了标准税收遵从模型 (税率、收入、稽查概率以及惩罚的严厉性) 预测的税收遵从率为什么会低于现实的“税收遵从之谜” (Slemrod, 2007; Luttmer 和 Singhal, 2014)。第三,以“优化税收营商环境试点”为准自然实验,较好地识别了税收“放管服”改革与企业税收遵从之间的因果关系,为进一步深化“放管服”改革、优化税收营商环境、推动新时代税收治理的“第三次变革”提供了经验证据。

## 二、制度背景与理论分析

### (一) 制度背景

党的十八大以来,各级政府部门加快转变政府职能,以简政放权、放管结合、优化服务来推动

营商环境的优化,有效带动了价格、财税、金融、社会事业等改革。聚焦到税收领域,党的十九大明确了财税体制改革方向后,优化税收营商环境进入深入推进阶段。2017年,国家税务总局《关于进一步深化税务系统“放管服”改革 优化税收环境的若干意见》,要求北京、上海、广州、深圳、江苏省(市)国税局、地税局要积极开展优化营商环境试点工作,先走一步,提高一步,更好发挥典型示范作用。2018年,国家税务总局《关于贯彻落实全国深化“放管服”改革转变政府职能电视电话会议精神 优化税收营商环境有关事项的通知》,将国家税务总局浙江、江西、湖北、广西、海南、重庆、陕西、新疆、大连、宁波、厦门、青岛12省(区、市)税务局,作为第二批优化税收营商环境试点单位。在顶层设计的指引下,试点地区税务部门深入推进税收“放管服”改革,主要措施如下。

### 1. 简政放权,降低税收遵从成本

税务部门减少和优化税务行政审批,推行税收权力和责任清单,简化纳税人设立、迁移、注销手续,改进纳税人优惠备案和合同备案等,为企业创造公平公开的税收营商环境。<sup>①</sup>“十三五”期间,税务部门累计推出了49类418条创新服务举措,税务行政审批事项减少了93%,纳税人报税资料压减50%,99%的纳税申报可网上办理。<sup>②</sup>

### 2. 放管结合,切实创新监管方式

税务部门改革税收管理员制度,全面推行实名办税,建立信用动态监管方式以及强化税务部门同银行等协同合作。同时,依托大数据和智能监控预警,税务部门协同海关、人民银行、公安等多部门开展信息共享,税务部门的执法能力不断提高。据统计,2018年8月以来,查处涉嫌虚开骗税企业37.83万户,4969名犯罪嫌疑人主动投案自首。<sup>③</sup>

### 3. 优化服务,提高纳税人满意度

税务部门创新发票服务方式,大力推行网上纳税、就近办税,提高政策服务透明度以及完善纳税服务评价机制等。根据国家税务总局委托的第三方调查结果,我国纳税人满意度综合得分由2014年的82.06分提升至2020年的86.1分,说明随着办税缴费服务不断优化,纳税人满意度大幅提升。<sup>④</sup>

总之,在税收“放管服”改革的持续推进下,税务机关办税效率不断提高,纳税成本大幅降低,纳税人满意度和税法遵从度持续提高。

## (二)理论分析

税收“放管服”改革的实施本质上是通过“简政放权”(精简涉税资料和报送流程、减轻办税负担)降低企业税收遵从成本,通过“优化服务”(提供高质量的纳税服务)提高纳税人的获得感和满意度,以激励纳税企业自愿遵从税法。同时,通过“放管结合”(运用大数据、云计算等),建立事前事中事后的全方位监管体系,进而威慑企业遵从税法。因此,本文围绕“简政放权”“放管结合”“优化服务”三个方面,探究税收“放管服”改革影响企业税收遵从的理论机制。

经典的A-S逃税模型(Allingham和Sandmo,1972)以预期效用理论和理性经济人假设为基础,然而由于知识、情感、能力等因素对纳税人的税收决策行为也会产生影响,因此,以理性和自利为

① 国家税务总局:《关于进一步深化税务系统“放管服”改革 优化税收环境的若干意见》(税总发〔2017〕101号),国家税务总局网站,2017年9月14日。

② 王军:《从税收数据看我国市场主体蓬勃活力》,培育市场主体优化营商环境研讨会,2021年7月10日。

③ 税务总局新媒体:《一组数据带你看看深化税务“放管服”改革亮点》,国家税务总局网站,2021年6月10日。

④ 国务院新闻办公室:《第三方调查显示纳税人满意度综合得分提升至86.1分》,国务院新闻办公室网站,2021年3月29日。

假设前提的预期效用理论不能完全解释那些非完全理性的遵从行为(李林木,2007)。此时,基于有限理性假设的前景理论为理解税收遵从提供了新思路。Bernasconi 和 Zanardi(2004)使用累积前景理论解释了预期效用理论中存在争议的问题,包括税率与逃税之间的关系等。Dhami 和 Al-Nowaihi(2006)将参考点设为合法的税后收入,利用前景理论分析了惩罚率和污名率对逃税的影响。欧阳暉(2019)基于前景理论,通过分别引入纳税人心理道德成本和纳税遵从成本等因素,来分析不同收入人群的税收遵从度、纳税信用等级与预缴税款制度对纳税人税收遵从度的影响。基于 Dhami 和 Al-Nowaihi(2006)、欧阳暉(2019)的研究,本文在前景理论框架下构建“价值-权重”函数模型对税收“放管服”改革对企业税收遵从的影响进行分析。

首先,设  $w$  为企业真实收入,  $x$  代表纳税企业向税务机关报告的应税收入,有  $w \geq x \geq 0$ ;  $\theta$  为纳税企业的税收遵从度,有  $\theta = \frac{x}{w}$ ,且  $1 \geq \theta \geq 0$ ;  $r$  代表税率,有  $1 > r > 0$ ;  $m$  为心理道德成本率,有  $m \geq 0$ ;  $c$  为税收遵从成本率,有  $c \geq 0$ ;  $P$  代表税务机关的稽查概率,且有  $1 \geq P \geq 0$ ,  $f$  代表纳税企业逃税被发现后的处罚率,有  $5 \geq f \geq 0.5$ <sup>①</sup>。

在“价值-权重”函数模型中引入如下两个假设条件。一是纳税人的税收不遵从行为一旦被税务机关查处,会带来心理道德成本。由于良好的纳税服务可以提升纳税人的税收道德(马岩,2021),所以当纳税人对税务机关的满意度越高时,逃税被发现的愧疚感会越强,心理道德成本就越高。因此,假设纳税人的心理道德成本和被查获后的逃税额成正比,即心理道德成本  $M = mwr(1 - \theta)$ ,同时当纳税人满意度越高时,  $m$  越大。二是纳税企业的税收遵从行为是有成本的,如聘用财务人员或税务中介的花费、纳税时间成本等(欧阳暉,2019),假设税收遵从成本与企业报告收入成正比,即税收遵从成本  $C = cw\theta$ 。

借鉴 Dhami 和 Al-Nowaihi(2006)、欧阳暉(2019)的研究,本文选取的参考点为企业依法纳税后的收入,即  $I_0 = w - wr - cw$ ,此时企业全额申报,有申报率  $\theta = 1$ 。纳税企业逃税且未被税务机关查获的收入  $I^+ = w - wr\theta - cw\theta$ 。纳税企业逃税且被税务机关查获的收入  $I^- = w - wr - fwr(1 - \theta) - mwr(1 - \theta) - cw\theta$ 。因此,纳税企业逃税且未被税务机关发现与参考点相比的参考收益为:  $y_{na} = I^+ - I_0 = w(r + c)(1 - \theta)$ 。纳税企业逃税且被税务机关发现与参考点相比的参考收入为:  $y_{as} = I^- - I_0 = w(1 - \theta)[c - r(f + m)]$ 。

根据前景理论,纳税企业面临的问题是如何选择税收遵从度  $\theta$ ,从而使效用函数最大化。假设价值函数  $v(x)$  具有敏感性递减和损失厌恶的性质(Bernasconi 和 Zanardi, 2004),  $v(x) = \begin{cases} x^\alpha, & x \geq 0 \\ -\lambda(-x)^\alpha, & x < 0 \end{cases}$ ,其中,  $0 \leq \alpha \leq 1, \lambda > 1$ 。同时,为了简化起见,假设决策权重函数  $\pi(p) = p, \pi(1 - p) = 1 - p$ 。因此,有纳税企业的效用函数  $V(\theta)$ :

$$V(\theta) = (1 - P) \times v(y_{na}) + P \times v(y_{as}) \quad (1)$$

$$V'(\theta) = (1 - \theta)^{\alpha-1} ((P - 1) \times \alpha \times [w(r + c)]^\alpha + P \times \lambda \times \alpha \times \{w[r(f + m) - c]\}^\alpha) \quad (2)$$

① 根据《税收征收管理法》第六十三条规定,对纳税企业偷税的,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

$$V''(\theta) = (1 - \alpha)(1 - \theta)^{\alpha-2}((P - 1) \times \alpha \times [w(r + c)]^\alpha + P \times \lambda \times \alpha \times \{w[r(f + m) - c]^\alpha\}) \quad (3)$$

$$\frac{\partial V}{\partial \theta \partial c} = (1 - \theta)^{\alpha-1}((P - 1) \times \alpha^2 \times [w(r + c)]^{\alpha-1} \times w + P \times \lambda \times \alpha^2 \times \{w[r(f + m) - c]^{\alpha-1}\} \times (-w)) \quad (4)$$

$$\frac{\partial V}{\partial \theta \partial m} = (1 - \theta)^{\alpha-1}(P \times \lambda \times \alpha^2 \times \{w[r(f + m) - c]^{\alpha-1}\} \times w) \quad (5)$$

$$\frac{\partial V}{\partial \theta \partial p} = (1 - \theta)^{\alpha-1}(\alpha \times [w(r + c)]^\alpha + \lambda \times \alpha \times \{w[r(f + m) - c]^\alpha\}) \quad (6)$$

又因为当  $V'(\theta) = 0$  时,有最优的税收遵从  $\theta = \theta^*$ ,因此根据隐函数定理可得,  $\frac{\partial \theta}{\partial c} < 0, \frac{\partial \theta}{\partial m} > 0, \frac{\partial \theta}{\partial p} > 0$ 。

综上,在其他条件不变的情况下,纳税企业心理道德成本率( $m$ )和税务机关的稽查率( $P$ )越高,企业税收遵从度( $\theta$ )越高;纳税企业税收遵从成本率( $c$ )越高,企业税收遵从度( $\theta$ )越低。基于上述分析可知,税收“放管服”改革可以通过降低税收遵从成本、提高税收执法能力和纳税人满意度来提升企业的税收遵从度。

### 三、研究设计

#### (一)数据来源与样本选择

本文以 2012—2020 年中国 A 股上市公司为研究样本,<sup>①</sup>对数据进行如下筛选:剔除金融行业上市公司,因为其财务制度与其他行业公司有较大差异;去掉 ST 和 \*ST 的公司以及财务数据缺失的样本;剔除宁波、青岛、深圳、大连和厦门等税收单列市以及广州市的样本,因为这些城市与其他优化税收营商环境试点的行政级别不同。最终得到 16778 个样本观测值。由于各变量缺失程度不同,因此各回归中样本个数有所不同。此外,还对所有连续变量进行了上下各 1% 的缩尾处理。本文的基本财务数据来自 CSMAR 数据库、中国研究数据服务平台(CNRDS)和 Wind 数据库,省级层面的数据收集整理于《中国统计年鉴》和各省份统计年鉴。各省份市场化指数的分项指数数据来自《中国分省份市场化指数报告(2018)》。

#### (二)识别策略

本文以“优化税收营商环境试点”的实施作为外生政策冲击,构建多期双重差分模型考察税收“放管服”改革对企业税收遵从的影响。本文构建的实证模型如下:

$$DDBTD_{sit} = \delta_0 + \delta_1 D_{st} + \beta \times X_{sit} + \mu_i + \gamma_t + \varepsilon_{sit} \quad (7)$$

其中, $DDBTD$  用于度量企业税收遵从水平,下标  $s$  表示省份、 $i$  表示企业、 $t$  表示年份;本文借鉴 Desai 和 Dharmapala(2006)的研究,用扣除应计利润影响之后的会计税收差异( $DDBTD$ )作为企业税收遵从的衡量指标。<sup>②</sup>  $D_{st}$  是度量省份优化税收营商环境试点开展的变量,即  $s$  省份作为优化税

① 由于计算企业税收遵从指标时需要使用期初总资产,因此本文回归时的样本区间为 2013—2020 年。

②  $DDBTD$  的具体计算方法如下: $BTD_{it} = \beta \times TACC_{it} + u_i + \varepsilon_{it}$ ,其中  $BTD = (\text{会计利润} - \text{所得税费用} / \text{名义税率}) / \text{期初总资产}$ ;  $TACC = \text{企业总应计利润} / \text{期初总资产}$ ;  $DDBTD$  等于上述回归模型得到的残差。

收营商环境试点的当年及之后的年份,赋值为 1,否则设为 0。 $\mu_i$  为个体固定效应; $\gamma_t$  为年份固定效应; $\delta_0$  和  $\varepsilon_{sit}$  分别是常数项和残差项。

$X_{sit}$ 是一组控制变量,包括企业和地区两个层面。<sup>①</sup> 借鉴以往研究(刘行、赵晓阳,2019;李建军、范源源,2020;李林木等,2020),本文选取了一系列影响企业税收遵从的企业特征变量,具体包括:企业期末资产总额的对数( $SIZE$ )、投资收益率( $ROI$ )、无形资产比率( $IR$ )、固定资产比率( $FR$ )、存货密集度( $SR$ )、CEO 是否兼任董事长( $CEO$ )以及企业成立年限( $AGE$ )等。地区层面的变量包括:人均省级生产总值的对数( $\ln GDP$ )、省级财政支出的对数( $\ln EXP$ )和财政支出压力( $PRESS$ ),其中财政支出压力( $PRESS$ )定义为(省级财政支出-省级财政收入)/省级财政支出。

四、实证结果分析

(一)基准结果

表 1 报告了基于式(7)的回归结果,第(1)列只控制了年度固定效应和公司固定效应,此时税收“放管服”改革变量在 5% 的水平显著为负,表明在税收“放管服”改革后,企业税收遵从程度显著提高;第(2)、(3)列逐步加入其他影响税收遵从的企业层面的控制变量、地区层面的控制变量,估计系数仍然显著为负。上述回归结果初步证明,税收“放管服”改革显著提高了企业税收遵从。

表 1 税收“放管服”改革与企业税收遵从

变量	(1)	(2)	(3)
$D$	-0.0041 ** (0.0016)	-0.0046 *** (0.0016)	-0.0048 *** (0.0016)
企业层面变量	否	控制	控制
地区层面变量	否	否	控制
年份固定效应	控制	控制	控制
公司固定效应	控制	控制	控制
观测值	16778	16778	16778
$R^2$	0.0041	0.0386	0.0386

注:括号内为公司层面的聚类稳健标准误;\*\*\*、\*\* 和 \* 分别代表系数在 1%、5% 和 10% 的水平下显著。下同。

(二)平行趋势检验与动态效应

双重差分法估计结果有效的前提就是平行趋势假定,即如果没有优化税收营商环境试点的政策冲击,处理组和控制组企业税收遵从水平的变化趋势应该一致。为了验证平行趋势假定是否满足,本文以样本第一年为基准年,构建如下模型:

$$DDBTD_{sit} = \alpha + \beta_{-4}T_{-4} + \beta_{-3}T_{-3} + \cdots + \beta_{-1}T_{-1} + \beta_0T_0 + \cdots + \beta_3T_3 + \mu_i + \gamma_t + \varepsilon_{sit} \quad (8)$$

其中, $T_0$  表示企业所在地区成为优化税收营商环境试点的当年变量,若企业处于所在地区成

① 由于版面限制,正文中未列出主要变量的描述性统计,有兴趣者可向作者索取。



为优化税收营商环境试点当年,取值为 1,否则取值为 0。 $T$  下标为负,表示试点之前年份, $T$  下标为正,表示成为试点之后年份。从图 1 的左图可以看出,企业所在地区成为优化税收营商环境试点以前的回归系数都不显著异于 0,说明平行趋势假设成立。同时可以看出,在试点开展后的第一期及其后两期的回归系数均显著,且效应逐渐增大。此外,本文还借鉴 Aneja 和 Xu(2022)的研究,采用堆叠事件研究法对动态效应进行估计。由图 1 的右图可以看到,试点开展以前,系数均不显著,而在试点开展以后系数显著为负。

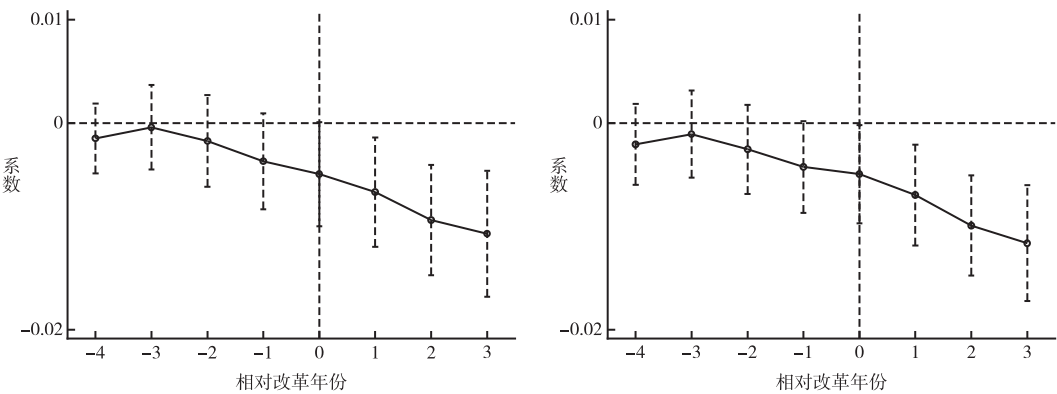


图 1 政策效果的动态变化

注:左图是基于模型(8)的回归结果,右图是采用堆叠事件研究法的检验结果。图中置信区间为 90%。横轴表示以每个个体接受处理的年份为基准的相对年份,纵轴表示各年份虚拟变量回归系数的大小。

(三)稳健性检验

1. 考虑样本选择偏误

本文采用倾向得分匹配法(PSM)和熵平衡法来缓解样本选择偏误问题,并使用匹配后的样本进行双重差分检验。首先,选取省份人均生产总值的增长率、省份进出口总额的自然对数、财政支出压力、省份第一产业生产总值与第二产业生产总值的比值以及地区法制化水平(各省份经济案件结案率)等变量,利用 Logit 模型计算倾向得分值,然后采用 1:1 最近邻匹配法对得分值进行逐年匹配,再以匹配后的样本进行回归分析。其次,选取与 PSM 相同的变量采用熵平衡法进行匹配,并用匹配后的样本进行回归分析。上述估计结果如表 2 列(1)和列(2)所示,表明在考虑样本选择偏误后,本文的基准结果依旧成立。

2. 安慰剂检验

首先考虑增值税的征管。与企业所得税不同,增值税实行“以票管税”,增值税的税收征管较少受到税务人员的干预,尤其是在“金税三期”工程建设后,增值税的逃税空间被大大压缩(李艳等,2020)。因此,税收“放管服”改革对企业增值税遵从的影响应当是不明显的。为此,本文参考许伟和陈斌开(2016)的方法计算了企业实际缴纳的增值税,然后以企业增值税税负(实际缴纳的增值税/营业收入)作为被解释变量进行回归,结果如表 2 列(3)所示。可以看到,核心解释变量的系数并不显著,从侧面印证了本文的结论。

其次是重复置换检验。为了排除本文的结论是一种随机性的结果,本文借鉴 Chetty 等(2009)的做法,通过随机筛选优化税收营商环境试点省份并随机产生改革时间,构造改革时间-省份两个层面的随机实验,使用构造的虚假实验估计基准模型,重复上述过程 500 次进行安慰剂检验。图





则为 0;2018 年及之后的样本, *Post* 取 1, 否则为 0。由表 2 第(5)列可知, 在控制了“国地税合并”的影响后, 核心解释变量的系数依旧显著为负, 表明本文的主要结论依旧稳健。

4. 更换被解释变量

本文还借鉴许红梅和李春涛(2020)、李青原和陈世来(2021)使用会计税收差异(*BTD*)、企业实际所得税率(*ETR*)以及消除名义税率影响的实际税率(*ATR*)作为企业税收遵从水平的代理变量。<sup>①</sup> 其中, 企业实际所得税税率(*ETR*)等于企业实际的所得税费用与利润总额的比值; 消除名义税率影响的实际税率(*ATR*)等于企业名义所得税率与实际税率的差额。*ETR* 越大, 代表企业税收遵从水平越高; *BTD* 和 *ATR* 越大, 代表企业税收遵从水平越低。结果显示, 在更换企业税收遵从的衡量方法之后, 本文结论依旧成立。<sup>②</sup>

5. 更换样本

为了排除样本选择对回归结果的影响, 本文还考虑了一系列子样本检验: 首先, 考虑到非平衡面板数据会随着时间改变样本组成的缺点, 使用平衡面板数据进行回归; 其次, 考虑到直辖市政治经济地位与其他省份存在差异(钟粤俊、梁超, 2021), 将直辖市的样本剔除, 此外还使用没有剔除宁波、青岛、深圳、大连和厦门等税收单列市以及广州市的样本进行回归; 最后, 为了排除疫情冲击等的影响, 剔除了 2020 年的样本进行回归。以上结果表明, 在考虑样本选择后, 本文的结论依旧稳健。<sup>③</sup>

五、渠道分析

(一) 简政放权做“减法”

税收“放管服”改革提升企业税收遵从的一个途径在于“做减法”, 即税收“放管服”改革可以通过减少税务行政审批事项、简化纳税申报程序等, 降低企业税收遵从成本从而提高其税收遵从度。按照这一逻辑, 如果降低企业税收遵从成本是税收“放管服”改革提高企业税收遵从的原因, 那么税收“放管服”改革的税收遵从效应应该主要存在于试点前位于税收遵从成本较高地区的企业, 而不是那些位于税收遵从成本较低地区的企业。

由于无法获取企业税收遵从成本的度量指标, 本文以市场化指数中分项指数“减少政府对企业的干预”来反映当地包含税收遵从成本在内的制度性交易成本。该指数使用抽样调查企业对“行政审批手续方便简捷情况”的评价来反映政府对企业的干预程度(王小鲁等, 2019)。一般来说, 当该地区行政审批手续越复杂时, 企业的制度性交易成本就越高, 而税收遵从成本可能就越高。本文按照试点前一年(2016 年)各省份该指数的中位数将样本分为两组, 然后进行分组回归, 估计结果见表 3 第(1)、(2)列。可以看到, 核心解释变量的系数在试点前制度性交易成本较高的样本组显著为负, 在制度性交易成本较低的样本组中系数不显著, 佐证了税收“放管服”改革通过降低企业制度性交易成本来提高企业税收遵从。

事实上, 上述检验实际上只提供了税收“放管服”改革降低了企业制度性交易成本这一机制的间接性证据。遗憾的是, 本文无法找到企业税收遵从成本的直接度量指标来进行检验分析。媒体报道中的一些案例事件给出了直接证据。例如, 2017 年上海市被定为优化税收营商环境试点地区

① 为了避免异常值的影响, 使用实际税率及其变体衡量税收遵从时, 剔除了实际税率大于 1 和小于 0 的样本。  
②③ 限于篇幅, 估计结果未在正文中展示。

之一后,为了进一步深化税收“放管服”改革,大力推广“网上办事”,让企业办税人员直接通过互联网平台办理相关涉税业务。展讯通信(上海)有限公司财务总监称:“目前,很多优惠备案、发票临时增量、税务信息变更等日常涉税事项,都由大厅办理改到了网厅,足不出户即可办理相关事项,更加方便快捷,减少了我们去税务大厅的次数及办税时间,真正实现了轻松办税。”<sup>①</sup>可见,随着税收“放管服”改革的推进,优化税收营商环境试点地区的企业的纳税成本得以降低,税收“放管服”改革可以通过降低企业纳税成本,进而提高企业税收遵从。

## (二)放管结合做“加法”

税收“放管服”改革提升企业税收遵从还在于“做加法”,即转变税收管理的方式,依托增值税发票管理新系统等加大信息管税力度,建立健全事前事中事后全方位立体化的征管体系,提高企业逃税被发现的概率以威慑企业遵从税法。按照这一逻辑,税收“放管服”改革通过“放管结合”对企业税收遵从的提升效应对于试点前税收执法程度较低地区的企业应该更为显著。

为了检验这一渠道,本文借鉴曾亚敏和张俊生(2009)的做法,以税收努力程度( $TE$ )作为税收执法水平的代理变量,按照试点前一年(2016 年)税收执法水平的中位数,将样本分为税收执法水平较高和较低两组,进行分组回归。估计结果见表 3 第(3)、(4)列。可以看到,核心解释变量的系数在试点前税收执法水平较低的样本组中显著为负,在执法水平较高的样本组中系数不显著,这一结果从侧面印证了税收“放管服”改革通过“放管结合”来提升地区税收执法水平,进而提高企业税收遵从。同样地,一些具体的案例事件也说明税收“放管服”改革的确提高了当地税收征管水平,进而威慑企业遵从税法。2020 年,在浙江省自贸试验区金义片区,税务部门成立税警工作室,运用税收大数据模型进行风险预警,将 1.3 万户出口企业按照税收风险分类标注为不同等级进行精准监管,在避免影响企业正常生产经营活动的同时,有效地威慑了企业依法纳税。<sup>②</sup>

## (三)优化服务做“乘法”

税务稽查和处罚重要且必要,而道德可以使逃税者感到羞耻,社会规范对于限制逃避税至为重要(Saez 和 Zucman,2019)。税务机关的纳税服务水平越高,纳税人不遵从的心理成本将越大,逃避税预期收益就越低。因此,税收“放管服”改革提升企业税收遵从的又一途径在于“做乘法”,即税务部门以纳税人为中心,持续提高纳税人的满意度和获得感,进而提高纳税人逃避税的心理道德成本,激励其自愿遵从税法。基于此,本文预期税收“放管服”改革通过“优化服务”对企业税收遵从的提升效应对于原本位于纳税人满意度较低地区的企业而言更为显著。

由于难以完整获取 2016 年全国各地区纳税人满意度数据,本文以国家税务总局委托第三方开展的 2014 年全国纳税人满意度调查中的综合得分来反映该地区的纳税人满意度。<sup>③</sup> 由于国家税务总局只公布了排名前十的省份,故本文将国税和地税得分排名均位于前十的省份定义为纳税人满意度较高的地区,其余为纳税人满意度较低的地区,然后进行分组回归。估计结果见表 3 第(5)、(6)列。可以看到,核心解释变量的系数在试点前纳税人满意度较低的样本组中显著为负,在纳税人满意度较高的样本组中系数不显著。这一结果也从侧面印证了税收“放管

① 上海税务:《2017 年 11 月 16 日优化税收营商环境新闻媒体集体采访会》,国家税务总局上海市税务局网站,2017 年 11 月 16 日。

② 秦正长:《智慧税务新生态“浙”样塑造》,《浙江日报》2021 年 11 月 4 日。

③ 国家税务总局办公厅:《2014 年全国纳税人满意度第三方调查结果出炉 纳税人满意度明显提升》,国家税务总局网站,2014 年 10 月 24 日。

服”改革通过“优化服务”提高企业税收遵从。一些案例证明税收“放管服”改革的确优化了纳税服务,提高了纳税人满意度。比如,作为试点地区之一的江苏省税务部门,建立 O2O 发票供给模式,由以前需到办税窗口排队领用变为“线上申请、线下配送、朝约夕至、次日必达”。据统计,已有 220 万户次江苏纳税人享受了超 2 亿份发票的送票上门服务,节约纳税人办税时间近 300 万小时。<sup>①</sup>

表 3 渠道分析

变量	简政放权		放管结合		优化服务	
	(1) 纳税成本低	(2) 纳税成本高	(3) 执法水平低	(4) 执法水平高	(5) 满意度低	(6) 满意度高
<i>D</i>	- 0.0021 (0.0022)	- 0.0070 *** (0.0025)	- 0.0070 ** (0.0027)	- 0.0031 (0.0022)	- 0.0057 *** (0.0022)	- 0.0003 (0.0030)
控制变量	控制	控制	控制	控制	控制	控制
年份固定效应	控制	控制	控制	控制	控制	控制
公司固定效应	控制	控制	控制	控制	控制	控制
观测值	8182	8596	8580	8198	9232	7546
<i>R</i> <sup>2</sup>	0.0529	0.0310	0.0343	0.0475	0.0407	0.0417

六、异质性分析

首先,现有研究表明高税率可以增加企业逃税的边际收益(金祥荣等,2019),即名义税率较高的企业拥有更强的逃税动机。因此,税收“放管服”改革对企业税收遵从的提升效应对于逃避税收收益更大的高税率企业应该更为显著,对于低税率企业而言则可能不明显。基于此,本文将样本按照企业名义税率高分为两组进行回归,当企业的名义税率为 25% 时,则为高税率企业,否则为低税率企业。表 4 中第(1)、(2)列显示,税收“放管服”改革对于税收遵从的提升效应仅存在于有更强逃税动机的高税率企业中,而对低税率企业的影响则不显著。从而进一步说明税收“放管服”改革可以降低企业的逃税动机,进而提升企业税收遵从。

其次,公司治理水平是影响企业税收决策的重要因素(严若森等,2018)。曾亚敏和张俊生(2009)的研究表明,强有力的税收征管作为一种外部治理机制可以发挥公司治理的作用,抑制管理层机会主义行为。基于此,本文预期,税收“放管服”改革对企业税收遵从的影响,对于公司内部治理水平较低的企业而言更为显著。这里以公司第一大股东持股比例衡量公司内部治理水平,并按其年度行业中位数将样本分为两组进行回归。表 4 中第(3)、(4)列显示,税收“放管服”改革对企业税收遵从的影响仅存在于公司治理水平较低的企业,这意味着税收“放管服”改革可以发挥外部治理的作用,提高公司内部治理水平较低企业的税收遵从。

再次,公司规模也可能影响企业避税。对于大企业来说,其作为“纳税大户”通常会受到税务

① 鲍晶:《江苏税务扩大“不见面”服务范围:年内过半纳税人可畅享“指尖”办税》,《江苏工人报》2018 年 4 月 11 日。

部门的重点管理(于文超等,2018)。税务机关的大企业税收管理部门会对大型企业实施税源监管、开展纳税评估,因此,相对于规模较小的企业来说,大企业逃避税被查处的概率更高。基于此,本文预期,税收“放管服”改革对企业税收遵从的影响,对于公司规模较小的企业而言更为显著。因此,本文按照公司规模的中位数将样本分为两组进行回归。表4中第(5)、(6)列显示,税收“放管服”改革对企业税收遵从的影响仅存在于公司规模较小的企业,这意味着税收“放管服”改革可以提高规模较小企业的税收遵从。

最后,本文考察税收“放管服”改革的税收遵从效应对处于不同生命周期的企业是否存在差异。随着税收“放管服”改革的不断深入,多地税务部门推行企业“全生命周期”税费服务,给“新办企业”提供套餐式服务、利用税收大数据进行精准管理,不打扰企业日常的生产经营等,促进企业生命周期良性循环。本文按照企业年龄将样本分为三组进行回归,如表4中第(7)~(9)列显示,税收“放管服”改革对企业税收遵从的影响仅存在于企业年龄较大的样本组中。可能的原因在于,创立时间相对较短、处于初创和成长期的上市企业,通常会享有所在地政府多种形式的支持政策,税负相对较低,逃避税动机相对较弱;而成立时间长、处于成熟阶段的企业,往往面临着持续成长的压力同时又有较强的税收操纵能力,由此改革对其税收遵从的提升效应更为显著。

表 4 异质性分析

变量	名义税率		公司治理水平		企业规模		企业年龄		
	(1)低	(2)高	(3)低	(4)高	(5)小	(6)大	(7)小	(8)中	(9)大
<i>D</i>	-0.0021 (0.0020)	-0.0090 *** (0.0027)	-0.0094 *** (0.0025)	-0.0006 (0.0020)	-0.0078 *** (0.0025)	-0.0025 (0.0021)	-0.0001 (0.0032)	0.0009 (0.0032)	-0.0081 *** (0.0030)
控制变量	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制
年份固定效应	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制
公司固定效应	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制	控制
观测值	10286	6492	8765	7957	8795	7983	6563	5677	4538
<i>R</i> <sup>2</sup>	0.0278	0.0635	0.0495	0.0384	0.0394	0.0455	0.0438	0.0558	0.0732

七、结论与政策含义

古印度政治家、哲学家考底利耶有言:“治者应如蜜蜂采蜜,不给植物造成苦痛”。税收“放管服”改革,将简政放权、税收执法、纳税服务相结合,执法有力度、服务有温度,提升了纳税人满意度和税收遵从度。本文利用中国上市公司数据,以“优化税收营商环境试点”的开展为准自然实验,构建多期双重差分模型考察了税收“放管服”改革对企业税收遵从的影响。研究表明:税收“放管服”改革显著提高了企业税收遵从。机制分析显示税收“放管服”改革通过三个渠道影响企业税收遵从行为:(1)通过简政放权,大幅度减少税务行政审批事项,降低纳税成本,进而提升企业税收遵从;(2)通过放管结合,优化征管方式,提高税务机关征税能力,以威慑机制提升企业税收遵从;(3)通过优化服务,即“纳税人所想,税务人所向”,持续提高纳税人满意度和获得感,进

而激励企业自愿遵从税法。此外,改革对企业税收遵从的提升效应主要集中于高税率的企业、公司治理水平较低、规模较小的企业以及设立时间较长的企业。

本研究对于抑制企业逃避税、提高税收遵从和完善现代税收制度有着丰富的政策含义。首先,过高的税收遵从成本会抑制企业自愿纳税的动机,因此在税收“放管服”改革持续推进的背景下,应该进一步提高办税效率、优化办税流程、减轻办税负担,同时进一步简化优化税制,以持续降低纳税人的遵从成本。其次,现代化的税收征管体系的威慑效应有助于企业遵从税法,应当加快构建全方位、立体化的税收征管体系,加快“金税四期”工程建设,充分利用大数据、人工智能等新一代信息技术对纳税人进行智慧监管,同时加快纳税信用管理制度的完善,形成“信用+风险”的动态监管体系。再次,纳税人的心理道德成本是影响其纳税行为的重要因素,这意味着税务机关应该不断深化纳税服务建设内涵、完善纳税服务机制建设,打造更高质量的纳税服务,以“真情服务”赢得“诚信纳税”。最后,在完善现代税收制度和减税降费背景下,应持续推进税制改革和税收政策的宣传和解读,利用税收大数据等分析研判、扫描定位税收优惠“应享未享”的纳税人,让税收优惠应享尽享,确保减税降费政策落地生根,使文本的改革和税制真切转换为实践的税改红利与税制优势。总之,税收“放管服”改革作为我国税收征管体系发展的关键变革,是中国税收之治的重要实践,显著提高了税法遵从度和社会满意度,明显降低了征纳成本。今后应继续坚持以纳税人缴费人中心,做到“放得到位”“管得规范”“服得优质”,将税收“放管服”改革持续向前推进,充分发挥税收在国家治理中的基础性、支柱性、保障性作用,为推动经济社会高质量发展提供有力支撑。

参考文献:

- 白云霞、唐伟正、刘刚:《税收计划与企业税负》,《经济研究》2019年第5期。
- 谷成、王巍:《增值税减税、企业议价能力与创新投入》,《财贸经济》2021年第9期。
- 何颖、李思然:《“放管服”改革:政府职能转变的创新》,《中国行政管理》2022年第2期。
- 金祥荣、李旭超、鲁建坤:《僵尸企业的负外部性:税负竞争与正常企业逃税》,《经济研究》2019年第12期。
- 李建军、范源源:《光环之下:纳税声誉能否提升企业税收遵从》,《当代财经》2020年第8期。
- 李林木、于海峰、汪冲、付宇:《赏罚机制、税收遵从与企业绩效——基于纳税信用管理制度的研究》,《经济研究》2020年第6期。
- 李林木:《从前景理论看纳税遵从决策与征管策略选择》,《涉外税务》2007年第9期。
- 李青原、陈世来:《企业上市与税收规避》,《世界经济》2021年第11期。
- 李艳、杨婉昕、陈斌开:《税收征管、税负水平与税负公平》,《中国工业经济》2020年第11期。
- 刘行、赵晓阳:《最低工资标准的上涨是否会加剧企业避税?》,《经济研究》2019年第10期。
- 马岩:《税务机关服务导向提升了纳税人税收道德吗》,《税收经济研究》2021年第5期。
- 欧阳暉:《纳税人税收遵从问题研究——基于税收契约诚信视角的考察》,武汉理工大学出版社2019年版。
- 田彬彬、谷雨:《征管独立性与税收收入增长——来自国税局长异地交流的证据》,《财贸经济》2018年第11期。
- 王小鲁、樊纲、胡李鹏:《中国分省份市场化指数报告(2018)》,社会科学文献出版社2019年版。
- 许红梅、李春涛:《社保费征管与企业避税——来自〈社会保险法〉实施的准自然实验证据》,《经济研究》2020年第6期。
- 许伟、陈斌开:《税收激励和企业投资——基于2004—2009年增值税转型的自然实验》,《管理世界》2016年第5期。
- 严若森、钱晶晶、祁浩:《公司治理水平、媒体关注与企业税收激进》,《经济管理》2018年第7期。
- 杨武、李升:《税收征管不确定性与外商直接投资:促进还是抑制》,《财贸经济》2019年第11期。
- 于文超、殷华、梁平汉:《税收征管、财政压力与企业融资约束》,《中国工业经济》2018年第1期。
- 曾亚敏、张俊生:《税收征管能够发挥公司治理功用吗?》,《管理世界》2009年第3期。
- 张克中、欧阳洁、李文健:《缘何“减税难降负”:信息技术、征税能力与企业逃税》,《经济研究》2020年第3期。
- 钟粤俊、梁超:《行政区划调整与企业家时间配置:基于撤县设区的视角》,《财贸经济》2021年第8期。

23. 周黎安、刘冲、厉行：《税收努力、征税机构与税收增长之谜》，《经济学（季刊）》2012 年第 1 期。
24. Allingham, M. G., & Sandmo, A., Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, Vol. 1, No. 3 - 4, 1972, pp. 323 - 338.
25. Aneja, A., & Xu, G., Strengthening State Capacity: Postal Reform and Innovation during the Gilded Age. NBER Working Paper, No. w29852, 2022.
26. Bernasconi, M., & Zanardi, A., Tax Evasion, Tax Rates, and Reference Dependence. *FinanzArchiv*, Vol. 60, No. 3, 2004, pp. 422 - 445.
27. Chetty, R., Looney, A., & Kroft, K., Salience and Taxation: Theory and Evidence. *American Economic Review*, Vol. 99, No. 5, 2009, pp. 1145 - 1177.
28. Desai, M. A., & Dharmapala, D., Corporate Tax Avoidance and High-Powered Incentives. *Journal of Financial Economics*, Vol. 79, No. 1, 2006, pp. 145 - 179.
29. Dhami, S., & Al-Nowaihi, A., Why Do People Pay Taxes? Prospect Theory versus Expected Utility Theory. *Discussion Papers in Economics*, Vol. 64, No. 1, 2006, pp. 171 - 192.
30. Hadiwijaya, H., & Febrianty, F., The Effect of Service Quality and Tax Sanctions on Service Satisfaction. *Etikonomi*, Vol. 18, No. 2, 2019, pp. 197 - 208.
31. Liu, G., Liu, Y., & Zhang, C., Tax Enforcement and Corporate Employment: Evidence from a Quasi-Natural Experiment in China. *China Economic Review*, Vol. 73, 2022, pp. 101771.
32. Luttmer, E. F. P., & Singhal, M., Tax Morale. *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, 2014, pp. 149 - 168.
33. Nagin, D. S., & Pogarsky, G., An Experimental Investigation of Deterrence: Cheating, Self-Serving Bias, and Impulsivity. *Criminology*, Vol. 41, 2003, pp. 167 - 193.
34. Robbins, B., & Kiser, E., Legitimate Authorities and Rational Taxpayers: An Investigation of Voluntary Compliance and Method Effects in a Survey Experiment of Income Tax Evasion. *Rationality and Society*, Vol. 30, No. 2, 2018, pp. 247 - 301.
35. Saez, E., & Zucman, G., *The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay*, New York: WW Norton & Company, 2019.
36. Slemrod, J., Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 21, 2007, pp. 25 - 48.
37. Torgler, B., Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments. *Journal of Economic Surveys*, Vol. 16, 2002, pp. 657 - 684.

## Can the Reform of Tax-Related Government Functions Improve Corporate Tax Compliance?

FAN Yuanyuan, LI Jianjun (Southwestern University of Finance and Economics, 611130)

**Abstract:** Institutional building is an important path for governments of many developing and emerging economies to promote economic growth and enhance international competitiveness. In order to further deepen the reform of tax-related government functions, the State Administration of Taxation of China has launched a pilot project to optimize the tax environment for doing business. The tax authorities in the pilot areas have shortened the tax affairs handling time, improved tax services and introduced new regulatory measures to further improve public satisfaction and tax compliance. This paper examines whether the reform of tax-related government functions can improve corporate tax compliance and explores potential mechanisms.

Theoretically, the reform of tax-related government functions will affect enterprises' tax compliance. On the one hand, the reform reduces the cost of tax compliance and improves taxpayers' satisfaction by reducing red tape and improving tax services, which in turn motivates enterprises to voluntarily comply with the tax law. On the other hand, the introduction of new enforcement measures has increased the accuracy of identifying tax evasion, thus deterring enterprises from violating the tax law. Based on the data of listed companies in China

from 2012 to 2020 and the quasi-natural experiment of the pilot project for improving the tax environment for doing business, this paper constructs a difference-in-differences model with multiple time periods to investigate the impact of the reform of tax-related government functions on corporate tax compliance. The study finds that the reform has significantly improved corporate tax compliance, and this finding remains valid after a series of robustness tests. Further analysis shows that the reform has improved corporate tax compliance by reducing tax compliance costs, and improving the audit capability of tax authorities and taxpayers' satisfaction. In addition, the above effects are more pronounced for higher-rate enterprises with stronger incentives to evade taxes, enterprises with poorer corporate governance, smaller enterprises, and enterprises with a longer history.

Our study contributes to the existing literature in three respects. First, it expands the research on the reform of tax collection and administration system. This paper complements the literature on the reform of tax-related government functions, which is important for China to modernize its tax governance system and capacity. Second, this paper examines the reasons of corporate tax compliance from both mandatory and non-mandatory perspectives. This partly explains the "tax compliance puzzle" that the standard tax compliance model (tax rate, revenue, probability of audit, and severity of penalties) predicts a lower tax compliance rate than the reality. Third, this paper identifies the causal relationship between the reform of tax-related government functions and corporate tax compliance using the pilot project for improving the tax environment for doing business as a quasi-natural experiment, and provides empirical evidence for optimizing the tax environment for doing business.

Our study has rich policy implications. First, excessive tax compliance costs can discourage firms from voluntarily paying taxes, and thus the tax system should be simplified and optimized to consistently reduce taxpayer compliance costs. Secondly, the deterrent effect of the modern tax enforcement system helps enterprises comply with the tax law, and the new-generation information technology such as big data and artificial intelligence should be applied to help supervise taxpayers' tax compliance and improve tax authorities' collection and administration capacity. Finally, the psychological cost of taxpayers is an important factor influencing their tax behavior, which means that tax authorities should improve the quality of tax services.

This paper mainly explores the tax compliance effects of the reform of tax-related government functions, but doesn't investigate the economic consequences of the change in corporate tax compliance. In future research, we can investigate the impact of such change on corporate investment, corporate financing, and corporate market value after the reform of tax-related government functions.

**Keywords:** Reform of Government Functions, Tax Compliance, Tax Environment for Doing Business, Tax Services

**JEL:** E62, G34, H26

责任编辑:无 明