

国地税征管体制改革与企业税收遵从 ——来自国地税合并自然实验的证据

赵玉洁, 孙雪娇

(天津财经大学 会计学院, 天津 300222)

摘要: 国地税征管体制改革是顺应我国经济发展需求的重要举措。现有文献主要关注了国地税合并下税收征管“强制力”的“威慑效应”, 鲜有研究关注国地税合并下税收征管“公信力”提升是否能发挥以及如何发挥“激励效应”。文章以2018年国地税合并为自然实验, 以2008—2021年A股上市公司为样本, 实证检验了国地税合并对企业税收遵从的影响及其作用机制。结果表明: 国地税合并提高了企业税收遵从度, 其通过降低企业制度性交易成本、提高税源信息透明度以及降低地区间税收竞争程度, 进而促进企业税收遵从。进一步研究发现, 国地税合并仅对法治水平较高、市场化水平较高、税务人员能力较强以及财政分权程度较高地区企业的税收遵从发挥了显著促进作用。研究结论丰富了国地税征管体制改革经济后果的文献, 为政府进一步完善国地税合并配套政策提供了经验证据。

关键词: 国地税征管体制改革; 国地税合并; 企业税收遵从; 自然实验

中图分类号: F812.2 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2023)02-0033-16

一、引言

国地税征管体制改革作为影响税收征管效率的重要因素, 对推进税收征管现代化具有重要意义。1994年推行分税制改革后, 国地税分设通过促进税收征管的合理分工, 助力了我国税收收入的快速增长(崔志坤, 2013)。随着信息技术逐渐成熟, “互联网+税务”逐步发展起来, “金税三期”系统从区域试点走向全面推广, 税务机关的征管效率得到了有效提高, 国地税分设引发的税收征管成本问题逐渐显现(庞凤喜, 2004)。此外, 2016年全面实施“营改增”后, 地税局失去了其主体税种——营业税, 使得地税局的业务量、税收收入均大幅缩水, 地方政府为应对财政压力倾向采取短期行为, 从而增加了分税制的体制风险(唐明和陈梦迪, 2017)。随着中国财政体制的逐渐完善, 中央政府具备了较强的征管能力, 统一税务机构造成“中央弱、地方强”的可能性逐渐下降, 国地税合并已成为趋势所向。

2015年中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《深化国税、地税征管体制改革方案》(以下简称《方案》), 指出要推动国税、地税“服务深度融合、执法适度整合、信息高度聚合”, 以实现“降低纳税成本、提高征管效率”“增强税法遵从度”的改革目标。截至2018年7月20日, 全国税务机构分级合并以及相应挂牌工作全部完成, 至此, 国税、地税自分税制改革24年后再次实现合

收稿日期: 2022-10-07

基金项目: 国家社会科学基金项目“数字经济背景下柔性税收征管与合作性纳税遵从研究”(22BGL057)。

作者简介: 赵玉洁(1998—), 女, 新疆哈密人, 天津财经大学会计学院博士研究生;

孙雪娇(1983—), 女, 河北秦皇岛人, 天津财经大学会计学院教授(通讯作者)。

并。国地税合并作为一项系统性改革,涉及税务机构岗位调整、人员调动、业务合并等多方面,既离不开良好的制度环境的支撑,也依赖于税务人员的学习能力和适应能力(李建英和刘锦鸿,2019)。Kirchler(2007)提出的“遵从坡面模型”指出,政府若想提高税收遵从度,既要增强税收征管的“强制力”,又要提升其“公信力”。此次合并全面简化了纳税流程,促进了全税种信息同步共享,并统一了税务机关执法口径和尺度,营造了公平的税收环境(卢真等,2018),既提高了税务机关征管效率,又为纳税人提供了更多便利和服务,发挥了增强税收征管“强制力”、提升税收征管“公信力”的政策效应,也促进了税收征管理念从单纯的“打击+威慑”向与“服务+激励”相结合的模式转型。此外,国地税合并还削弱了地方政府通过放松执法进行税收竞争的动机与能力,营造了更为严格的税收征管环境,增强了税收“强制力”(杨晓妹等,2019)。新制度经济学认为,有效的经济制度可以凭借较低的交易成本实现较高的资源配置效率(Coase, 1973)。国地税合并作为税收征管体制改革的重要组成部分,是否可以实现降本提效?其作用机制和作用环境是什么?探讨这些问题对国地税征管体制改革发挥积极作用、规范企业纳税行为、改善营商环境具有重要意义。

基于交易成本理论和纳税服务理论,本文实证检验了国地税合并这一自然实验对企业税收遵从的影响。研究表明:国地税合并提高了企业税收遵从度。研究其影响机制发现,国地税合并不仅可以通过降低制度性交易成本对企业税收遵从发挥“激励效应”,还可以通过提高税源信息透明度和降低地区间税收竞争程度发挥“威慑效应”,并且这一关系仅在法治水平较高、市场化水平较高、税务人员能力较强以及财政分权程度较高地区的企业中显著存在。

本文的研究贡献包括以下三点:第一,基于“放管服”改革背景,实证研究了国地税征管体制改革对企业税收遵从的影响。现有关于国地税合并政策效应的文献大多采用规范研究方法,为数不多的文献以企业逃税为切入点,从提升税收征管“强制力”的视角出发,实证检验了国地税合并下征管独立性提升对企业逃税的抑制作用(范子英等,2022)。而本文以企业税收遵从为切入点,从提高税收征管“公信力”和“强制力”的双重视角出发进行讨论。税收征管对企业逃税行为和税收遵从行为(即避税行为)的态度显著不同,前者为绝对打击,后者为同时采用治理和激励引导纳税人自愿纳税。因此,本文丰富了国地税合并对企业税收遵从影响的相关研究。第二,本文细致地识别了国地税合并影响企业税收遵从的作用机制,即通过降低企业制度性交易成本发挥“激励效应”,以及通过提高税源信息透明度和降低地区间税收竞争程度发挥“威慑效应”。相对于范子英等(2022)提出的信息机制和合谋机制发挥的“威慑效应”,本文着重论述提高征管“公信力”带来的“激励效应”,并提出了降低交易成本和税收竞争程度两条更为直接的影响路径,有助于较为深入地理解国地税合并这一系统性改革的运行机制。第三,本文为考察国地税合并的政策效应提供了微观证据,具有重要的现实意义。现有文献对国地税合并政策效应的观点尚不一致,本文的研究结论有助于政策制定者厘清国地税合并对微观企业的潜在影响,对政府进一步完善国地税合并政策、推进税收征管体制现代化具有启示意义。

二、文献综述、理论分析与研究假设

(一)文献综述

1. 国地税征管体制改革的相关理论研究及经济后果

现有文献对国地税征管体制改革的研究主要包括三方面:其一,国地税分设的理论研究。1994年的分税制改革后,中国分设了国税局、地税局两个税务机关,对国税局采取了系统内垂直管理方式,这使中央政府拥有了隶属本级的征税机构,巩固了中央政府的税收征管权以及重

要领域的经济管理权(Zhang, 1999; 张军, 2008),对地税局采取了以地方政府为主、同时也接受上级税务机关领导的双重领导模式,该模式刺激了地方政府的税收积极性(张晏和龚六堂, 2005),但也在一定程度上限制了地方政府的财政自主性(陈硕, 2010)。与此同时,国地税分设促进了税收征管的合理分工,提高了税务机关的专业化水平,降低了上下级税务机关之间的代理成本(李光辉, 2009),并且通过削弱地方政府的税收征管权,抑制了其横向税收竞争行为,进而助力了税收收入的持续增长(谢贞发, 2016)。但是,随着税收征管体制的进一步调整(包括全面实施“营改增”“金税三期”系统等),国地税分设的弊端逐渐凸显出来。如国地税分设导致的机构重复、人员冗余使税收征管成本无法进一步下降(庞凤喜, 2004);“营改增”全面推行导致的地方主体税种缺失(崔志坤, 2013),影响了地方政府的正常履职,增强了地方政府迫于财政压力而进行短期行为的动机等(唐明和陈梦迪, 2017)。其二,国地税合作的理论研究。2015年,为深入贯彻《方案》要求,国税和地税正式开展合作,但由于国税、地税各有相对独立的征管体系,且“合作不合并”缺乏较为明确的配套规定与相应的奖惩考核体系,国地税合作存在进程推动较慢、缺乏创新等一系列问题(武海燕, 2017; 张晓丽, 2018)。并且较多研究认为,国地税合作没有实现“金税三期”系统的并库,较难改善税收信息的质量问题,从而进一步导致国地税合作“重形式轻实质”(赖慧婧和黄雅妮, 2017)。其三,国地税合并的理论研究。2018年7月,国税、地税在分设24年后实现了合并。现有研究对国地税合并预期政策效果的观点并不一致。部分研究认为国地税合并推动了“金税三期”系统并库,实现了税源信息充分利用,提升了税务机关征管服务水平(李波等, 2018),优化了企业营商环境(卢真等, 2018),规范了地方政府税收行为(杨晓妹等, 2019),提高了税务机关去属地化程度,减少了企业逃税行为(范子英等, 2022)。还有部分研究认为,从长远来看,国地税合并可以简化纳税程序,降低税收成本;但从短期来看,由于国地税合并尚处于磨合期,受到数据合并困难、岗位及业务合并存在矛盾、冲突的影响,税收成本可能不降反升(李建英和刘锦鸿, 2019)。

2. 企业税收行为的宏观影响因素

从宏观层面探讨企业税收行为影响因素的文献主要涉及劳动者保护(刘行和赵晓阳, 2019)、税收征管规范化(汤晓建等, 2021)、社保征管机构改革(孙雪娇等, 2021a)、增值税改革(王怡璞等, 2021)等。与本研究直接相关的文献,范子英等(2022)从征管体系去属地化视角出发,研究发现国地税合并显著抑制了企业逃税行为。本文与之相比,在研究切入点、研究定位及思路上存在较多区别。首先,就研究切入点而言,范子英等(2022)聚焦企业违反税法而采取的逃税行为,而本文关注的是企业税收遵从,即企业在法律允许范围内,利用税法缺陷或漏洞减轻自身税负的避税行为。研究切入点的差异在一定程度上影响了文章研究定位及思路。其次,就研究定位及思路而言,范子英等(2022)从提升税收征管“强制力”视角出发,基于经典逃税理论,考察了国地税合并通过信息机制和合谋机制对企业逃税行为的影响;而本文从提升税收征管“公信力”和“强制力”的双重视角出发,基于交易成本理论和纳税服务理论,从优化服务、整合信息以及加大征管力度三个维度考察了国地税合并对企业税收遵从的影响。可见,本文侧重关注了国地税合并作为“服务型”征管体制改革对企业纳税行为产生的影响,并增加了国地税合并发挥“激励效应”的机制解释,更为全面地揭示了国地税合并的运行机制。

综上所述,现有文献对国地税合并预期政策效应的探讨仍未达成一致,关于国地税合并与企业纳税行为的研究也仍存在不足。范子英等(2022)主要关注了国地税合并通过提高征管独立性,加大税收征管力度,进而对企业逃税行为发挥“威慑效应”,而关于国地税合并下机构合并、人员整合所带来的纳税服务优化、监管效率提升的“激励效应”却鲜有相关研究。因此,本

文同时从提升税收征管“公信力”和“强制力”的双重视角研究国地税合并对企业税收遵从的“激励效应”和“治理效应”，以弥补现有研究的不足。

(二) 理论分析与研究假设

国地税征管体制改革通过降低企业制度性交易成本、提高税源信息透明度以及降低地区间税收竞争程度三条路径，发挥了对企业税收遵从的促进作用。

1. 国地税征管体制改革通过降低企业制度性交易成本发挥“激励效应”

根据纳税服务理论，纳税人作为理性经济人，其税收遵从度的高低取决于对纳税过程中交易成本与收益的权衡。税务机关为纳税人提供服务，可以节约纳税人的交易成本，从而激励其税收遵从。国地税分设期间，企业需要分别向国税局、地税局提供税收信息，这既增加了企业的交易成本，也使税务机关掌握的税收信息较为零散，限制了税收征管水平的提升(周菲, 2019)。国地税合并通过以下方式降低了企业制度性交易成本：(1) 国地税合并提高了税务机关的纳税服务质量。首先，税收治理理论指出，良好的税收治理是基于有效、全面的税收信息进行决策并实施的过程。税务机关可以凭借全面、系统的涉税信息为纳税人提供征管服务。国地税合并打破了原有国税、地税局间的信息壁垒，通过“金税三期”系统并库实现了全税种信息的充分整合和同步共享(李波等, 2018)，使税务机关能够基于全景化的征管视角，为企业提供高质量的纳税服务，从而节约企业的制度性交易成本。其次，国地税分设期间，纳税人需要向国税局、地税局分别申报数据，并接受税务机关的分头稽查，这使得纳税人与税务机关之间的交易成本居高不下(周菲, 2019)。在此背景下，国地税合并不仅节省了企业准备资料、填写表单而付出的人力、物力，还减少了对企业生产经营的重复干扰(卢真等, 2018)，从而减少了企业隐形费用支出，包括支付给中介机构的咨询费、代理费、人力成本以及招待税务人员而付出的非正式支出等(于文超等, 2018)，即国地税合并降低了企业制度性交易成本。(2) 国地税合并降低了税收执法的“操作空间”。我国的税收立法权归中央所有，地方政府只拥有较为有限的不完全税权(部分税种的收益权及征管权)。为满足政绩要求，地方政府倾向于采用干预税收执法这一竞争策略(Ma, 1996)，具体表现为制定税收优惠政策、调整税收执法尺度等(沈坤荣和付文林, 2006)，这些行为造成地区间税收执法口径和力度呈现较大差异。此外，国税局、地税局对同一纳税人的征收方式、定额核定依据等也存在差异，进一步导致税收执法实践呈现不一致，给予税务人员较多的“操作空间”，也增加了企业为与税务人员达成“征纳合谋”而需承担的制度性交易成本(田彬彬和范子英, 2018)。而国地税合并在一定程度上缓解了上述情况：其一，国地税合并统一了税务机构与税收执法口径，消除了多头执法造成的政策执行差异(卢真等, 2018)；其二，国地税合并后，税务机关主要接受上一级管辖，这削弱了地方政府对税收执法的影响(李建英和刘锦鸿, 2019)，缓解了地区税务机关之间因税收竞争而导致的执法差异，提高了税收执法的统一性，限制了税务机关的自由裁量权，营造了较为公平的税收环境，一定程度上减轻了企业的“人情税”和“关系税”负担(周菲, 2019)。不仅如此，国地税合并还提高了政府公信力，从而降低了纳税人的税收遵从成本(Kirchler, 2007)。“税收遵从理论”提出，有效的纳税服务可以降低纳税人的税收遵从成本，促使纳税人税收遵从。因此，本文认为国地税合并可以通过降低纳税人制度性交易成本(即税收遵从成本)激励纳税人税收遵从。

2. 国地税征管体制改革通过提高税源信息透明度发挥“威慑效应”

国地税分设期间企业可能会出于自利动机向税务机关提供“两套账”，这造成了税收信息的不一致，加剧了税务机关与企业之间的信息不对称，为企业偷逃漏税行为提供了机会(何利辉和许文, 2003)。在此背景下，国地税合并可以通过提高税源信息透明度对企业避税行为发挥

“威慑效应”，具体表现为：其一，实现了全税种信息集中管理。国地税合并统一了税务机关的信息来源，实现了“金税三期”系统并库，便于税务机关全面掌握纳税人的税收信息（李波等，2018）。其二，税收信息可以相互印证。国地税合并后，基于不同税种信息的融合、共享，税务机关可以通过税收信息之间的勾稽关系进行比对、分析，提高税收信息的准确性和有效性，从而提高税源信息透明度。随着税源信息透明度的提高，税务机关对企业纳税行为的监管能力逐渐增强（孙雪娇等，2021a），企业避税行为被稽查的风险大幅增加（Kerr，2019），避税成本显著提高，这使得企业倾向于降低避税程度，提高税收遵从度。

3. 国地税征管体制改革通过降低地区间税收竞争程度发挥“威慑效应”

国地税合并抑制了地方政府进行税收竞争的动机和能力，营造了相对严格的税收征管环境，从而促进了企业税收遵从。我国地方政府间存在“锦标赛体制”，地方官员若想获得晋升机会，可以凭借税收竞争手段在有限的任期内作出经济贡献（李永友和沈坤荣，2008）。国地税分设期间，地税局人员设置、办公经费等方面的管辖权归地方政府所有，国税局干部的任免、考核也会受到地方领导评价的影响，这使得地方政府能够通过干预税收执法进行税收竞争（Ma，1996）。地方政府的税收竞争会降低税收执法力度，为企业避税创造条件（范子英和田彬彬，2013），而国地税合并可以在一定程度上抑制上述情况。首先，国地税合并统一了税收执法机构与执法口径，为相关部门监管税务机关提供了便利，也意味着地方政府税收行为受到更严格的监管，其税收竞争动机也将受到一定程度的抑制。其次，国地税合并后，税务机关的人事、经费管辖权均由地方政府转为上一级税务机关所有，降低了地方政府对税收执法的干预能力（杨晓妹等，2019）。因此，国地税合并削弱了地方政府的税收竞争，降低了地区间税收竞争程度，进而削弱了放松税收执法这一税收竞争手段对企业产生的避税效应（魏志华和卢沛，2021）。随着税收执法力度的提高，企业避税行为被稽查的概率也随之提高，避税成本上升，避税行为随之减少（Hoopes等，2012），即税收遵从度得到提高。

综上所述，国地税合并通过降低企业的制度性交易成本对企业税收遵从发挥了“激励效应”，与此同时，通过提高税源信息的透明度和降低地区间税收竞争程度对企业税收遵从发挥了“威慑效应”，最终促进了企业税收遵从。基于以上分析，本文提出了如下假说：

假说1：国地税合并提高了企业税收遵从度。

三、研究设计

（一）样本选取

选取中国A股上市公司2008—2021年的数据作为初始样本，并按以下顺序剔除：（1）ST、*ST企业；（2）金融保险行业企业；（3）利润总额小于或等于0的企业，理由是该种情况下无法计算税收遵从度指标；（4）实际所得税率小于0或大于1的企业；（5）注册地与办公地不一致的企业，理由是两者不一致的企业有潜在的避税倾向；（6）注册地位于上海和西藏的样本，理由是上海一直为国地税合并办公模式，而西藏只有国税局，均无法获得省份层面的国税局、地税局税收收入数据；（7）数据缺失的企业。最终得到来自29个省份的16725个样本观测值。为减小极端值的干扰，对连续变量进行了上下各1%的Winsorize处理。

本文的母公司法定税率数据来自WIND数据库；各省份税收收入、地税局税收收入、国税局税收收入数据来自《中国税务年鉴》；各省份第二、第三产业增加值来自《中国统计年鉴》；各省份税务人员总人数、注会和注税人数以及本科以上学历人数数据来自《中国税务稽查年鉴》，对于部分缺失数据，以相邻或相近年份的数据替代补齐（张斌，2017）；地区法治水平和地区市

场化水平数据来自王小鲁等(2021)编制的《中国分省份市场化进程报告》(2021);各省份各年度财政收入、财政支出数据来自《中国财政年鉴》;其他数据来源于CSMAR数据库。

(二) 变量定义

1.被解释变量。会计—税收差异可以作为识别企业税收遵从行为的指标(Chan等,2010)。因此,借鉴Desai和Dharmapala(2006)的做法,采用*BTD*扣除不可操控应计利润影响之后的会计—税收差异(*DDBTD*)衡量企业税收遵从度。*DDBTD*具体计算步骤如下:首先, $BTD_{i,t}=\alpha TACC_{i,t}+\mu_i+\varepsilon_{i,t}$,其中, $BTD=(利润总额-应纳税所得额)/上年总资产$, $应纳税所得额=(所得税费用-递延所得税费用)/法定所得税率$ (蔡宏标和饶品贵,2015)。其次,总应计利润*TACC*=(净利润-经营活动产生的净现金流)/总资产, μ_i 为公司*i*在样本期间内残差的平均值, $\varepsilon_{i,t}$ 为*t*年度内残差与平均残差 μ_i 的偏离度。最后, $DDBTD_{i,t}=\mu_i+\varepsilon_{i,t}$,即*BTD*中不能被应计项目解释的部分。*DDBTD*数值越大,企业税收遵从度越低。

2.解释变量。国地税合并后,税务机关采取了以国家税务总局为主导的双重领导管理体制,这与原有国税局的垂直管理模式较为类似,而与地税局主要由地方政府领导的管理模式存在较大差异。由此推断,国地税合并政策对地税收入占比较高省份的影响更大,从而进一步推断,国地税合并政策对注册地位于受政策影响较大省份的企业影响将更为显著。基于此,借鉴李建军(2012)的做法,以税收分权程度(地税局税收收入占国地税税收收入总和之比)作为区分处理组与对照组的关键变量。设置国地税合并政策哑变量*TREAT*,当某省份某年的税收分权程度高于该年全国平均水平时,*TREAT*取值为1,否则为0。设置国地税合并时间哑变量*POST*,当时间为国地税合并政策实施当年及以后年份时,*POST*取值为1,否则为0。

3.中介变量。(1)企业制度性交易成本。税收征管给企业带来的制度性交易成本主要包括:为应对税收征管、稽查而产生的支出,向中介机构支付的咨询或代理费用,企业为减少税收支出而支付给税务人员的寻租支出,等等。借鉴万华林和陈信元(2010)的做法,采用删掉不属于非生产性支出部分后的营业管理费用衡量企业制度性交易成本(*ITCOST*)。该值越大,表明企业制度性交易成本越高。(2)税源信息透明度。采用Dechow和Dichev(2002)的DD模型计算盈余质量取绝对值(*OPAQUE*)来衡量税源信息透明度。该值越大,表明税源信息可能受到的操纵越大,从而透明度越低。(3)地区税收竞争程度。借鉴唐飞鹏和叶柳儿(2020)的做法,采用某一省份的实际税率与所有省份的平均实际税率之差来衡量地区税收竞争程度(*TAXCOM*)。在度量省份实际税率时,考虑到中国自2006年起全面取消农业税,第一产业基本不再产生税收收入,本文使用第二、第三产业增加值替代GDP指标。*TAXCOM*值越大,表明该省份实际税率在所有省份中处于较高水平,其税收竞争程度越低。

4.控制变量。本文借鉴刘行和赵晓阳(2019)、刘行和叶康涛(2013)的研究,控制了影响企业税收遵从的其他因素。具体变量定义如表1所示。

(三) 模型设定

为考察国地税合并对企业税收遵从度的影响,构建如下模型:

$$DDBTD_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 TREAT_{i,t} \times POST_{i,t} + \sum \alpha_k (Control_{i,t}) + \gamma_i + \mu_p + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

其中,*DDBTD*为企业税收遵从度,该值越大说明企业税收遵从度越低。*TREAT*×*POST*为国地税合并政策哑变量*TREAT*与国地税合并时间哑变量*POST*的交乘项,代表国地税合并的政策效应。 γ_i 代表个体固定效应, μ_p 代表省份固定效应,分别通过控制个体、省份固定效应来排除企业不随时间变化的固定特征和省份内共同冲击对回归结果的影响, $\varepsilon_{i,t}$ 为随机干扰项。如果国地税合并提高了企业税收遵从度,那么*TREAT*×*POST*的系数 α_1 应显著小于0。

表1 主要变量定义

变量类型	变量	变量符号	变量说明
被解释变量	企业税收遵从度	<i>DDBTD</i>	具体计算方式请参见被解释变量说明
解释变量	国地税合并政策哑变量	<i>TREAT</i>	企业注册地税收分权程度高于全国平均水平时,取值为1,否则为0
	国地税合并时间哑变量	<i>POST</i>	国地税合并政策实施当年及以后年份,取值为1,否则为0
中介变量	制度性交易成本	<i>ITCOST</i>	(营业管理费用-高管薪酬-固定资产折旧-无形资产的摊销-长期待摊费用摊销)/前期总营业成本
	税源信息透明度	<i>OPAQUE</i>	根据DD模型计算盈余质量后取绝对值
	地区税收竞争程度	<i>TAXCOM</i>	(该省份当年的税收收入/该省份当年第二、第三产业增加值之和)-(所有省份当年的税收收入/所有省份当年第二、第三产业增加值之和)
控制变量	企业规模	<i>SIZE</i>	期末总资产的自然对数
	企业年龄	<i>AGE</i>	企业成立年限
	举债经营比率	<i>LEV</i>	期末总负债/期末总资产
	固定资产比重	<i>PPE</i>	期末固定资产净值/期末总资产
	无形资产密集度	<i>INTANG</i>	期末无形资产净值/期末总资产
	成长性	<i>GROWTH</i>	(当年主营业务收入-上年主营业务收入)/上年主营业务收入
	总资产收益率	<i>ROA</i>	期末税前利润/期末总资产
	存货占比	<i>INVENT</i>	期末存货净值/期末总资产
	第一大股东持股比例	<i>TOP1</i>	第一大股东的持股比例
	董事会规模	<i>BOARD</i>	董事总人数的自然对数
	两职合一	<i>DUAL</i>	董事长和总经理由同一人承担时取1,否则取0
	产权性质	<i>SOE</i>	企业为国有控股时取值为1,否则为0
	地区经济发展水平	<i>LNGDP</i>	各省份年度国内生产总值的自然对数
行业哑变量	<i>IND</i>	属于该行业取值为1,否则为0	
年度哑变量	<i>YEAR</i>	属于该年份取值为1,否则为0	
进一步分析变量: 法制环境	地区法治水平	<i>LEGAL</i>	借鉴夏立军和方轶强(2005)的做法,以王小鲁等(2021)编制的市场化指数报告中的“市场中介组织的发育和法律制度环境指数”来代表,但由于该指数更新较慢,借鉴俞红海等(2010)的做法,以历年市场化指数的平均增长幅度作为预测2021市场化指数的依据,当企业注册地的该指数大于年度均值时设为 <i>LEGAL HIGH</i> ,否则设为 <i>LEGAL LOW</i>
进一步分析变量: 地区市场环境	地区市场化水平	<i>MARKET</i>	以王小鲁等(2021)编制的市场化指数报告中的“市场化进程总得分”来代表,由于该指数更新较慢,借鉴俞红海等(2010)的做法,以历年市场化指数的平均增长幅度作为预测2021年市场化指数的依据,当企业注册地的市场化指数大于年度均值时设为 <i>MARKET HIGH</i> ,否则设为 <i>MARKET LOW</i>
进一步分析变量: 地区税务人员能力	税务人员学习能力	<i>EDU</i>	借鉴孙雪娇等(2021b)的做法,以地区税务人员中本科及以上学历人员比例来代表,当该比例大于年度均值时设为 <i>EDU HIGH</i> ,否则设为 <i>EDU LOW</i>
	税务人员专业素养	<i>CPA</i>	借鉴孙雪娇等(2021b)的做法,以地区税务人员中注会和注税占总人数比例来代表,当该比例大于年度均值时设为 <i>CPA HIGH</i> ,否则设为 <i>CPA LOW</i>
进一步分析变量: 地区财政分权程度	地区财政自主性	<i>FINA</i>	借鉴陈硕(2010)的做法,以地方财政的净收入占地方财政总支出比例来代表,当该比例大于年度均值时设为 <i>FINA HIGH</i> ,否则设为 <i>FINA LOW</i>

四、实证结果分析

(一)描述性统计

表2PanelA报告了主要变量的描述性统计。其中,*DDBTD*的均值为-0.0047,最大值为0.4792,最小值为-0.5867,这与蔡宏标和饶品贵(2015)的统计结果较为接近。*TREAT*的均值为0.5348,说明处理组企业在总样本中占比约53.48%。其他变量的描述性统计结果与现有文献基本一致。

PanelB和PanelC比较了处理组与对照组在国地税合并政策实施前后税收遵从度均值的差异。结果显示,处理组的税收遵从度均值在国地税合并政策实施前后发生了显著变化,企业税收遵从度均值在政策实施后显著减小(该值越小代表税收遵从度越高);而对照组的税收遵从度均值在国地税合并政策实施前后没有呈现显著差异。综上可知,在没有控制其他影响因素的情况下,国地税合并可能在一定程度上提高了企业税收遵从度,初步验证了假设1。

表 2 描述性统计

Panel A: 全样本								
变量	观测值	均值	标准差	最小值	1/4分位	中位数	3/4分位	最大值
<i>DDBTD</i>	16725	-0.0047	0.1201	-0.5867	-0.0271	0.0036	0.0301	0.4792
<i>TREAT</i>	16725	0.5348	0.4988	0	0	1	1	1
<i>POST</i>	16725	0.1576	0.3643	0	0	0	0	1
<i>SIZE</i>	16725	22.2574	1.3064	19.9662	21.3157	22.0790	23.0080	26.3245
<i>AGE</i>	16725	16.8657	5.8785	4.0000	13.0000	17.0000	21.0000	32.0000
<i>LEV</i>	16725	0.4282	0.2004	0.0525	0.2696	0.4262	0.5818	0.8550
<i>PPE</i>	16725	0.2268	0.1668	0.0031	0.0964	0.1914	0.3223	0.7200
<i>INTANG</i>	16725	0.0470	0.0529	0	0.0169	0.0334	0.0570	0.3435
<i>GROWTH</i>	16725	0.1810	0.3474	-0.4436	0.0033	0.1214	0.2775	2.1074
<i>ROA</i>	16725	0.0497	0.0398	0.0009	0.0195	0.0408	0.0694	0.1942
<i>INVENT</i>	16725	0.1506	0.1375	0.0001	0.0619	0.1167	0.1900	0.7055
<i>TOP1</i>	16725	0.3522	0.1487	0.0906	0.2339	0.3335	0.4526	0.7489
<i>BOARD</i>	16725	2.2666	0.1782	1.7918	2.1972	2.3026	2.3026	2.7726
<i>DUAL</i>	16725	0.2370	0.4253	0	0	0	0	1
<i>SOE</i>	16725	0.4438	0.4969	0	0	0	1	1
<i>LNGDP</i>	16725	10.3918	0.7825	8.0920	9.9130	10.4757	10.9912	11.6645

Panel B: 处理组政策实施前后比较					
变量	政策实施前		政策实施后		均值t检验
	观测值	均值	观测值	均值	
<i>CHRATE</i>	6310	0.0000	2635	-0.0986	9.4770***

Panel C: 对照组政策实施前后比较					
变量	政策实施前		政策实施后		均值t检验
	观测值	均值	观测值	均值	
<i>CHRATE</i>	5488	0.0021	2292	-0.0942	0.9412

注:***、**、*分别表示在1%、5%、10%的水平上显著。

(二) 国地税合并对企业税收遵从的影响

表3报告了国地税合并对企业税收遵从的回归结果。在列(1)–(3)中逐步加入企业特征、企业治理以及宏观层面变量后,模型的拟合优度不断增大,说明模型不断优化。列(1)–(3)结果显示 $TREAT \times POST$ 的回归系数均在1%的水平上显著为负,说明国地税合并显著提高了企业税收遵从度,验证了假设1。由此可见,国地税合并可能会通过降低企业制度性交易成本、提高税源信息透明度和降低地区税收竞争程度三条路径,促进企业税收遵从。

(三) 稳健性检验

1.平行趋势假定检验。为检验样本是否满足平行趋势假定,本文借鉴Ni和Yin(2020)的做法,将 $TREAT \times POST$ 分解为代表国地税合并政策实施前的第3年、第2年、第1年、当年以及实施

后的第1年、第2年、第3年的7个哑变量,重新对模型(1)进行回归。回归结果如表5列(1)所示, $TREAT \times POST(-k)$ 的回归系数均不显著,说明在国地税合并政策实施前,处理组与对照组的税收遵从度呈现平行趋势。政策实施后, $TREAT \times POST(1)$ 和 $TREAT \times POST(3)$ 的回归系数均显著为负,表明国地税合并政策实施后,企业税收遵从度显著上升,即处理组企业税收遵从度的提高确实是由国地税合并政策实施引起的,而不是时间趋势效应。而 $TREAT \times POST(0)$ 和 $TREAT \times POST(2)$ 的回归系数并不显著,表明国地税合并的政策效应存在滞后性和波动性,理由是国地税合并涉及了税务人员岗位变动、征管业务合并、“金税三期”系统并库等磨合过程(李建英和刘锦鸿,2019)。

2.采用PSM-DID方法。为进一步解决可能存在的政策自选择问题,本文对注册地税收分权程度较高的企业($TREAT$)进行配对。具体而言,将注册地税收分权程度较高的企业作为处理组,将注册地税收分权程度较低的企业作为对照组进行配对。表4显示,处理组与对照组的样本比较,公司规模($SIZE$)、企业年龄(AGE)、举债经营比率(LEV)、固定资产占总资产比重(PPE)、资产收益率(ROA)、独立董事比重($INDEPENDENT$)以及地区经济发展水平($LNGDP$)的均值均存在显著区别。因此,选取上述变量作为协变量,采用逐年匹配的方法,进行半径匹配(半径为0.05)。平衡性检验结果显示,匹配后处理组与对照组之间的偏差显著降低,其绝对值均小于6%,且匹配后处理组与对照组的均值不存在显著差异,说明匹配效果较好。表5列(2)报告了采用PSM-DID方法后国地税合并对企业税收遵从的回归结果, $TREAT \times POST$ 的系数在1%的水平上显著为负,表明国地税合并提高了企业税收遵从度,研究结论保持不变。

3.安慰剂检验。除了国地税合并外,可能存在其他影响企业税收遵从的因素,从而导致结论不稳健。因此,本文设计了两组安慰剂检验来验证国地税征管体制改革对企业税收遵从的影响。首先,改变国地税合并政策实施的时间进行反事实检验。具体而言,将国地税合并政策实施的年份设定为提前1-3年,构建出三个虚假的国地税合并政策变量($TREAT \times POST^{placebo1}$ 、 $TREAT \times POST^{placebo2}$ 和 $TREAT \times POST^{placebo3}$),并分别对模型(1)重新进行回归,结果如表5列

表3 国地税合并对企业税收遵从的影响

变量	(1)	(2)	(3)
$TREAT \times POST$	-0.1190*** (0.0000)	-0.0496*** (0.0043)	-0.0492*** (0.0044)
$SIZE$		-0.0959*** (0.0000)	-0.0965*** (0.0000)
AGE		-0.0004 (0.8696)	-0.0012 (0.7966)
LEV		-0.0272 (0.5988)	-0.0283 (0.5848)
PPE		-0.0711 (0.2589)	-0.0692 (0.2708)
$INTANG$		0.1336 (0.4836)	0.1259 (0.5120)
$GROWTH$		0.0117 (0.4672)	0.0128 (0.4251)
ROA		-0.3719* (0.0585)	-0.3613* (0.0652)
$INVENT$		-0.1213 (0.1242)	-0.1171 (0.1402)
$TOP1$			-0.1125 (0.2124)
$BOARD$			0.0122 (0.7887)
$DUAL$			0.0047 (0.7523)
SOE			0.0207 (0.5315)
$LNGDP$			0.0044 (0.9305)
Cons	-0.0090*** (0.0002)	2.1937*** (0.0000)	2.1771*** (0.0001)
年份/行业/个体/省份	No	Yes	Yes
N	16725	16725	16725
$Adj.R^2$	0.0074	0.0235	0.0238

注:***、**、*分别表示在1%、5%、10%水平上显著,括号内为p值,标准误差经过公司层面Cluster调整,下同。

表4 处理组与对照组间企业比较

变量	处理组		对照组		均值t检验
	观测值	均值	观测值	均值	
$SIZE$	7780	22.3527	8945	22.1745	8.8187***
AGE	7780	17.6276	8945	17.4538	2.2037**
LEV	7780	0.1506	8945	0.1513	-2.4689**
PPE	7780	0.2168	8945	0.2355	-7.2548***
ROA	7780	0.0489	8945	0.0504	-2.3968**
$INDEPENDENT$	7780	0.3756	8945	0.3696	7.2260***
$LNGDP$	7780	10.4449	8945	10.3456	8.2010***

(3)–(5)所示, $TREAT \times POST^{placebok}$ 的系数均不显著, 说明企业税收遵从度的提升确实是由国地税合并引起的。其次, 随机模拟处理组和对照组。本文将政策冲击变量 ($TREAT$) 随机赋值到样本公司, 然后用模拟样本对模型 (1) 进行回归, 此过程重复 500 次。结果显示 (见表 6、图 1), 系数显著为正和系数显著为负的所占比重比较小, 这一结果表明本文构造的虚拟处理效应并不存在, 企业税收遵从的变化确实是由国地税合并引起的, 而不是其他因素所致。

表 5 稳健性检验——平行趋势检验、PSM-DID和安慰剂检验

变量	平行趋势检验	PSM-DID	提前一年	提前两年	提前三年
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
$TREAT \times POST$		-0.0553*** (0.0060)			
$TREAT \times POST(-3)$	0.0264(0.1088)				
$TREAT \times POST(-2)$	0.0319(0.1611)				
$TREAT \times POST(-1)$	0.0248(0.2250)				
$TREAT \times POST(0)$	-0.0034(0.9065)				
$TREAT \times POST(1)$	-0.1072*** (0.0001)				
$TREAT \times POST(2)$	-0.0078(0.7490)				
$TREAT \times POST(3)$	-0.0968** (0.0421)				
$TREAT \times POST^{placebo1}$			-0.0119(0.4623)		
$TREAT \times POST^{placebo2}$				0.0137(0.3652)	
$TREAT \times POST^{placebo3}$					0.0230(0.1221)
Cons	1.0948* (0.0566)	2.0256*** (0.0011)	2.7020*** (0.0000)	2.8580*** (0.0000)	3.4140*** (0.0000)
控制变量	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
年份/行业/个体/省份	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
N	16725	12804	16725	16725	16725
Adj.R ²	0.1227	0.0233	0.0228	0.0228	0.0248

表 6 虚拟处理效应回归结果的统计分布

	N	均值	5%分位	1/4分位	中位数	3/4分位	95%分位	标准差
系数	500	-0.0030	-0.0554	-0.0207	-0.0024	0.0166	0.0477	0.0300
t值	500	-0.0846	-1.7363	-0.6742	-0.0720	0.5324	1.5141	0.9586

4.其他稳健性检验^①。为了使回归结果更加可靠, 本文还进行了以下稳健性检验: (1) 借鉴刘行和赵晓阳 (2019) 的做法, 采用 $CHRATE = \text{法定所得税率} - (\text{所得税费用} - \text{递延所得税费用}) / (\text{税前会计利润} - \text{递延所得税费用} / \text{法定所得税率})$ 衡量企业税收遵从度。 $CHRATE$ 越大, 企业税收遵从度越低。其次, 借鉴叶康涛和刘行 (2014) 的做法, 将 BTD 的计算方法更换为 $(\text{税前会计利润} - \text{当期所得税费用} / \text{法定所得税率}) / \text{期末总资产}$ 后得到 $DBTD2$ 。 $DBTD2$ 越大, 企业税收遵从度越低。(2) 借鉴范子英等 (2022) 的做法,

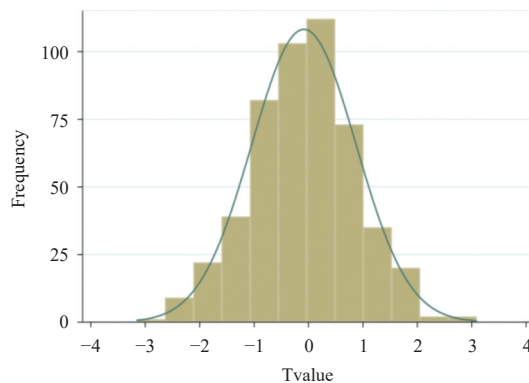


图 1 随机模拟 500 次

^①限于篇幅, 其他稳健性检验结果未列示, 留存备案。

将合并前在地税局缴纳所得税的企业设为处理组,在国税局缴纳所得税的企业设为对照组,然后使用新样本重新回归。(3)为排除所得税改革、增值税留抵退税改革、税务行政处罚裁量基准改革等政策实施的重叠效应(王跃堂等,2010;吴怡俐等,2021;汤晓建等,2021),本文在模型(1)中分别加入以上政策哑变量及其与实施时间哑变量的交互项以及同时加入以上三个政策的相关哑变量后重新进行回归。(4)考虑到2019年3月1日上线的“金税三期”(并库版)也可能影响企业税收遵从度(周开君,2022),本文只保留2008—2018年的样本重新进行回归。以上检验结果均显示,本文的研究结论保持不变。

(四) 国地税合并提高企业税收遵从度的作用机制检验

1.降低企业制度性交易成本。国地税合并促进了全税种信息同步共享,提高了税收执法口径、尺度的一致性,从而为纳税人提供了高质量的税收征管服务、便利的纳税流程以及公平的税收环境,降低了企业制度性交易成本,激励其税收遵从。因此,通过检验国地税合并能否降低企业的制度性交易成本,可以为国地税合并能否通过降低制度性交易成本促进企业税收遵从提供证据支持。检验结果如表7列(1)所示, $TREAT \times POST$ 的回归系数在1%水平上显著为负,表明国地税合并可以有效降低企业制度性交易成本。

2.提高税源信息透明度。国地税合并通过推动“金税三期”系统并库,统一了税收信息来源,促进了不同税种、不同口径税收信息之间的相互印证,提高了税源信息透明度,从而抑制了企业避税行为。因此,通过检验国地税合并能否提高税源信息透明度,可为国地税合并能否通过提高税源信息透明度进而促进企业税收遵从提供实证支持。结果如表7列(2)所示, $TREAT \times POST$ 的回归系数在1%水平上显著为负,表明国地税合并可以有效提高税源信息透明度。

3.降低地区税收竞争程度。国地税合并不仅增强了地方政府面临的监管力度,还削弱了地方政府对税收执法的干预能力,发挥了抑制地区间税收竞争的积极效应。因此,通过检验国地税合并能否降低地区间税收竞争程度,可以为国地税合并能否通过降低地区税收竞争程度进而促进企业税收遵从提供证据支持。检验结果如表7列(3)所示, $TREAT \times POST$ 的回归系数在1%水平上显著为正,表明国地税合并可以有效降低地区间税收竞争程度。

表7 作用机制检验

变量	(1)	(2)	(3)
	<i>ITCOST</i>	<i>OPAQUE</i>	<i>TAXCOM</i>
$TREAT \times POST$	-0.0147*** (0.0000)	-0.0058*** (0.0012)	0.0319*** (0.0000)
<i>Cons</i>	0.1789 (0.1861)	0.0523** (0.0204)	-0.0239 (0.8353)
控制变量	Yes	Yes	Yes
年份/行业/个体/省份	Yes	Yes	Yes
<i>N</i>	16725	16725	16725
<i>Adj.R</i> ²	0.1466	0.0688	0.0239

五、进一步分析

国地税征管体制改革的实施效果还可能受到一系列具体情境的影响。其一,国地税征管体制改革会通过影响税收征管活动进而影响企业税收遵从,考虑到税收征管的效果会受到制度环境的影响(于文超等,2018),因此,国地税征管体制改革的政策效应也可能会受到制度环境的影响。其二,国地税合并涉及业务合并、人员及岗位调整等磨合过程,这要求税务人员具备良好的学习能力及较高的专业素养,能够较快地掌握新业务并适应新环境。其三,国地税合并抑制了地方政府的税收竞争(杨晓妹等,2019),这要求地方政府及时转换竞争策略,更好地应对地区间竞争压力。综上,本文进一步考察了在地区法制环境、市场环境、税务人员能力以及财政分权程度不同的情境下,国地税合并对企业税收遵从的影响。

(一) 地区法制环境

国地税合并包含了税务人员岗位调整、业务合并、“金税三期”系统并库等工作,过程中难免存在业务混乱、人员岗位不匹配、“金税三期”系统并库出现卡顿故障等问题,一定时间内可能使得税务人员自由裁量空间不减反增,从而影响国地税合并的政策效应。完善的税收法律体系可以确保税收征管与法律标准的一致性,进而实现合理的宏观税负(高琪和曹爱民,2013)。在法制环境较好的地区,完备的法律监督机制可以缩小税务人员的自由裁量空间,抑制其腐败行为(于文超等,2018),这为国地税合并过程提供了良好的制度环境。因此,预期在法制环境较好的地区,国地税合并对企业税收遵从的促进作用更为显著。

选取企业注册地的法治水平衡量法制环境,按其年度均值将样本分为两组(分组变量定义如表1所示),并分别对模型(1)进行回归。回归结果如表8列(1)和列(2)所示,在法制环境较好的样本组中(*LEGAL_HIGH*),*TREAT*×*POST*的回归系数在5%水平上显著为负;而在法制环境较差的样本组中(*LEGAL_LOW*),其回归系数不显著。以上结果表明,仅当法制环境较好时,国地税合并能够显著地促进企业税收遵从。

(二) 地区市场环境

在良好的市场环境中,资源配置主要依赖于市场机制,政府较少干预企业的生产经营,更多的是为企业提供服务(夏立军和方轶强,2005)。而在较差的市场环境中,政府会时常“越位”干预企业经营,使“关系经济”占据市场主体地位,这增加了税务人员的腐败机会,不利于国地税合并治理效应的发挥。因此,预期在市场环境较好的地区,国地税合并对企业税收遵从的促进作用更为显著。

按企业注册地市场化水平的年度均值将样本分为两组(分组变量定义如表1所示),并分别对模型(1)进行回归。回归结果如表8列(3)和列(4)所示,在市场环境较好的样本组中(*MARKET_HIGH*),*TREAT*×*POST*的回归系数在1%水平上显著为负;而在市场环境较差的样本组中(*MARKET_LOW*),其回归系数不显著。以上结果表明,仅当市场环境较好时,国地税合并能够显著促进企业税收遵从。

表8 进一步分析——地区法制环境和地区市场环境

变量	(1)	(2)	(3)	(4)
	<i>LEGAL_HIGH</i>	<i>LEGAL_LOW</i>	<i>MARKET_HIGH</i>	<i>MARKET_LOW</i>
<i>TREAT</i> × <i>POST</i>	-0.0330** (0.0236)	-0.0258 (0.3759)	-0.0451*** (0.0036)	-0.0426 (0.1142)
<i>Cons</i>	2.1760 [†] (0.0551)	3.4996*** (0.0000)	2.7162*** (0.0006)	3.1023*** (0.0001)
控制变量	Yes	Yes	Yes	Yes
年份/行业/个体/省份	Yes	Yes	Yes	Yes
<i>N</i>	8532	8193	9238	7487
<i>Adj.R</i> ²	0.0124	0.0376	0.0155	0.0356
经验p值	0.026**		0.003***	

(三) 地区税务人员能力

国地税合并要求税务人员具备良好的学习能力和较强的专业素养,能够较快掌握新的工作技能,适应新的工作环境。税务人员能力会影响国地税合并的效率,进而影响其政策效果。因此,预期在税务人员能力较强的地区,国地税合并对企业税收遵从的促进作用更为显著。

选取地区税务人员中本科及以上学历人员比例代表税务人员学习能力,选取地区税务局

人员中有注会或(和)纳税证书的人数占总人数比重代表税务人员专业素养,根据税务人员学习能力和专业素养的年度均值将样本分为四组(分组变量定义如表1所示),并分别对模型(1)进行回归,回归结果如表9列(1)–(4)所示。在税务人员学习能力较强的样本组中(*EDU_HIGH*),*TREAT*×*POST*的回归系数在1%水平上显著为负;而在税务人员学习能力较弱的样本组中(*EDU_LOW*),其回归系数不显著。同样,在税务人员专业素养较强的样本组中(*CPA_HIGH*),*TREAT*×*POST*的回归系数在5%水平上显著为负;而在税务人员专业素养较弱的样本组中(*CPA_LOW*),其回归系数不显著。以上结果表明,仅在税务人员能力较强的地区,国地税合并能够显著地促进企业税收遵从。

表9 进一步分析——地区税务人员能力、地区财政分权程度

变量	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	<i>EDU_HIGH</i>	<i>EDU_LOW</i>	<i>CPA_HIGH</i>	<i>CPA_LOW</i>	<i>FINA_HIGH</i>	<i>FINA_LOW</i>
<i>TREAT</i> × <i>POST</i>	-0.0765*** (0.0011)	-0.0375 (0.2335)	-0.0484** (0.0421)	-0.0147 (0.6383)	-0.0500** (0.0358)	-0.0159 (0.4763)
<i>Cons</i>	2.3061*** (0.0081)	2.3996** (0.0207)	4.1934** (0.0163)	2.0587** (0.0120)	3.2464*** (0.0000)	2.3436** (0.0443)
控制变量	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
年份/行业/个体/省份	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
<i>N</i>	8738	7987	6136	10589	10248	6477
<i>Adj.R</i> ²	0.0279	0.0193	0.0364	0.0286	0.0164	0.0430
经验p值	0.046**		0.089*		0.016**	

(四)地区财政分权程度

我国政府组织结构呈现出以统一领导为主兼具地区间竞争的M型组织结构特征。考虑到国地税合并在一定程度上抑制了地方政府进行税收竞争,但对地区间竞争影响有限,因此,地方政府可能倾向于改用调整财政支出或者使用有税率选择权的小税种等其他竞争策略(杨晓妹等,2019)。在财政分权程度较高的地区,地方政府可以凭借较高的财政自主性灵活地转换竞争策略,这有利于国地税合并治理效应的发挥。因此,预期在财政分权程度较高的地区,国地税合并对企业税收遵从的促进作用更为显著。

选取地区财政自主性代表财政分权程度,按其年度均值将样本分为两组(分组变量定义如表1所示),分别对模型(1)进行回归。回归结果如表9列(5)和列(6)所示,在财政分权程度较高的样本组中(*FINA_HIGH*),*TREAT*×*POST*的回归系数在5%水平上显著为负;而在财政分权程度较低的样本组中(*FINA_LOW*),其回归系数不显著。以上结果表明,仅在财政分权程度较高的地区,国地税合并能够显著地促进企业税收遵从。

六、研究结论

国地税合并促进了我国税收“放管服”改革,优化了企业所处的营商环境。本文选取2008—2021年A股上市公司为研究样本,考察国地税征管体制改革对企业税收遵从的影响及其作用机制。研究表明:国地税合并提高了企业税收遵从度;其通过降低企业制度性交易成本、提高税源信息透明度以及降低地区间税收竞争程度三条路径促进了企业税收遵从。进一步研究发现,国地税合并仅对法治水平较高、市场化水平较高、税务人员能力较强以及财政分权程度较高地区企业的税收遵从发挥了显著的促进作用。

基于以上结论,本文提出以下政策建议:第一,对税务局而言,应进一步提高国地税合并效率,实现协同效应,促使纳税人税收遵从。首先,提高业务、流程的合并效率。国地税合并涉及纳税流程调整、纳税业务合并等,会影响国地税合并政策效应的发挥,建议提高新业务与新流程的可操作性及规范化程度,从而提高税务人员对新业务和新流程的实践能力。与此同时,还要加快完善“金税”系统并库后可能存在的漏洞,提高不同口径税源信息的兼容性,全面推动“互联网+税务”的深度应用。其次,提高税务人员的数字和财务能力。建议建立并完善税务人员“学习型”人才培养机制,通过绩效奖励等激励机制增强税务人员学习动力,提高税务人员的“数字+财务”能力。第二,对中央政府而言,国地税合并约束了地方政府的税收征管权,降低了地区间税收竞争程度,但也可能会促使地方政府采用其他小税种进行不良竞争,如降低环境保护税率或者放松环保监管力度,以污染环境为代价吸引资本流入。因此,建议中央政府改进地方官员绩效评价体系,将绩效目标设定长期化,减少地方政府短期行为造成的不良竞争。中央政府还应平衡集权管理与地方财政自主性之间的关系,支持并鼓励地方政府形成支撑地方财政的主要税种,引导地方政府通过提供更好的纳税服务来吸引企业,促进地区间良性竞争。第三,对企业而言,国地税合并为其营造了良好的税收营商环境,同时也加强了对企业的监管力度,企业应积极培养自觉诚信纳税的意识,降低自身的避税成本,实现健康长远的发展。

主要参考文献:

- [1] 蔡宏标,饶品贵. 机构投资者、税收征管与企业避税[J]. *会计研究*,2015,(10).
- [2] 陈硕. 分税制改革、地方财政自主权与公共品供给[J]. *经济学(季刊)*,2010,(4).
- [3] 崔志坤. “营改增”后地方税务机构改革的可能走向[J]. *改革*,2013,(6).
- [4] 范子英,田彬彬. 税收竞争、税收执法与企业避税[J]. *经济研究*,2013,(9).
- [5] 范子英,朱星姝,冯晨. 去属地化与企业税负:基于国地税合并的研究[J]. *财贸经济*,2022,(10).
- [6] 高琪,曹爱民. 税收法定主义视角下的宏观税负问题[J]. *税务研究*,2013,(8).
- [7] 何利辉,许文. 信息不对称与税收征管[J]. *当代经济研究*,2003,(3).
- [8] 赖慧婧,黄雅妮. 基于协同理论开展国地税合作探析[J]. *税务研究*,2017,(11).
- [9] 李波,季建辉,王泯之. 论国税地税机构合并后的信息融合与税收征管服务能力提升[J]. *税务研究*,2018,(8).
- [10] 李光辉. 交易成本、制度选择理论与国、地税机构分设体制研究[J]. *税务研究*,2009,(6).
- [11] 李建军. 我国国税机关税收征管效率及其影响因素[J]. *财经论丛*,2012,(4).
- [12] 李建英,刘锦鸿. 国地税合并对税收征管效率影响及政策建议[J]. *地方财政研究*,2019,(6).
- [13] 李永友,沈坤荣. 辖区间竞争、策略性财政政策与FDI增长绩效的区域特征[J]. *经济研究*,2008,(5).
- [14] 刘行,叶康涛. 企业的避税活动会影响投资效率吗?[J]. *会计研究*,2013,(6).
- [15] 刘行,赵晓阳. 最低工资标准的上涨是否会加剧企业避税?[J]. *经济研究*,2019,(10).
- [16] 卢真,李升,谭云. 从优化税务营商环境角度看国税地税征管体制改革[J]. *税务研究*,2018,(8).
- [17] 庞凤喜. 我国税收征收成本的构成及决定因素[J]. *税务研究*,2004,(8).
- [18] 沈坤荣,付文林. 税收竞争、地区博弈及其增长绩效[J]. *经济研究*,2006,(6).
- [19] 孙雪娇,范润,翟淑萍. 社保费征管体制改革如何影响企业避税——来自社保费征管部门转换的准自然实验证据[J]. *上海财经大学学报*,2021a,(2).
- [20] 孙雪娇,翟淑萍,于苏. 大数据税收征管如何影响企业盈余管理?——基于“金税三期”准自然实验的证据[J]. *会计研究*,2021b,(1).
- [21] 唐飞鹏,叶柳儿. 税收竞争、资本用脚投票与产业转型升级[J]. *财贸经济*,2020,(11).
- [22] 唐明,陈梦迪. “大共享税”时代来临,共享分税制做好准备了吗?[J]. *中央财经大学学报*,2017,(2).
- [23] 汤晓建,张俊生,林斌. 税收征管规范化降低了企业避税程度吗?——基于税务行政处罚裁量基准的准自

- 然实验[J]. [财经研究](#), 2021, (6).
- [24] 田彬彬, 范子英. 征纳合谋、寻租与企业逃税[J]. [经济研究](#), 2018, (5).
- [25] 万华林, 陈信元. 治理环境、企业寻租与交易成本——基于中国上市公司非生产性支出的经验证据[J]. [经济学\(季刊\)](#), 2010, (2).
- [26] 王小鲁, 胡李鹏, 樊纲. 中国分省份市场化指数报告(2021)[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2021.
- [27] 王跃堂, 王亮亮, 彭洋. 产权性质、债务税盾与资本结构[J]. [经济研究](#), 2010, (9).
- [28] 魏志华, 卢沛. 税收竞争、征税努力与企业税负粘性[J]. [经济学动态](#), 2021, (6).
- [29] 武海燕. 进一步深化国地税合作的思考[J]. [税务研究](#), 2017, (12).
- [30] 吴怡俐, 吕长江, 倪晨凯. 增值税的税收中性、企业投资和企业价值——基于“留抵退税”改革的研究[J]. [管理世界](#), 2021, (8).
- [31] 夏立军, 方轶强. 政府控制、治理环境与公司价值——来自中国证券市场的经验证据[J]. [经济研究](#), 2005, (5).
- [32] 谢贞发. 中国式分税制的税收增长之谜[J]. [中国工业经济](#), 2016, (5).
- [33] 杨晓妹, 刘文龙, 林凯琳. 国税地税机构合并对规范地方政府税收行为的逻辑解析及延伸思考[J]. [税务研究](#), 2019, (5).
- [34] 叶康涛, 刘行. 公司避税活动与内部代理成本[J]. [金融研究](#), 2014, (9).
- [35] 俞红海, 徐龙炳, 陈百助. 终极控股股东控制权与自由现金流过度投资[J]. [经济研究](#), 2010, (8).
- [36] 于文超, 殷华, 梁平汉. 税收征管、财政压力与企业融资约束[J]. [中国工业经济](#), 2018, (1).
- [37] 张斌. 我国国、地税征管效率评价比较及其影响因素——兼论国、地税深化合作的有效途径[J]. [中央财经大学学报](#), 2017, (8).
- [38] 张军. 分权与增长: 中国的故事[J]. [经济学\(季刊\)](#), 2008, (1).
- [39] 张晓丽. 放管服下国地税合作存在的问题及实践构想[J]. [山西财经大学学报](#), 2018, (S1).
- [40] 张晏, 龚六堂. 分税制改革、财政分权与中国经济增长[J]. [经济学\(季刊\)](#), 2005, (4).
- [41] 周菲. 国地税合并对营商环境的影响及其优化对策[J]. [财政科学](#), 2019, (1).
- [42] 周开君. 智慧税务建设的价值意蕴、逻辑机理与实践路径[J]. [税务研究](#), 2022, (8).
- [43] Chan K H, Lin K Z, Mo P L L. Will a departure from tax-based accounting encourage tax noncompliance? Archival evidence from a transition economy[J]. [Journal of Accounting and Economics](#), 2010, 50(1): 58–73.
- [44] Coase R H. Business organization and the accountant[A]. Buchanan J M, Thirlby G F. L. S. E. Essays on Cost[M]. London: Weidenfeld and Nicolson, 1973.
- [45] Dechow P M, Dichev I D. The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors[J]. [The Accounting Review](#), 2002, 77(s-1): 35–59.
- [46] Desai M A, Dharmapala D. Corporate tax avoidance and high-powered incentives[J]. [Journal of Financial Economics](#), 2006, 79(1): 145–179.
- [47] Hoopes J L, Mescall D, Pittman J A. Do IRS audits deter corporate tax avoidance?[J]. [The Accounting Review](#), 2012, 87(5): 1603–1639.
- [48] Kerr J N. Transparency, information shocks, and tax avoidance[J]. [Contemporary Accounting Research](#), 2019, 36(2): 1146–1183.
- [49] Kirchlner E. The economic psychology of tax behaviour[M]. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.
- [50] Ma J. Intergovernmental relations and economic management in China[M]. London: Palgrave Macmillan, 1996.
- [51] Ni X R, Yin S R. The unintended real effects of short selling in an emerging market[J]. [Journal of Corporate Finance](#), 2020, 64: 101659.
- [52] Zhang L Y. Chinese central-provincial fiscal relationships, budgetary decline and the impact of the 1994 fiscal reform: An evaluation[J]. [The China Quarterly](#), 1999, 157: 115–141.

Reform of National-Local Tax Collection and Management System and Corporate Tax Compliance: Evidence from a Natural Experiment on the NTB-LTB Merge Reform

Zhao Yujie, Sun Xuejiao

(School of Accounting, Tianjin University of Finance and Economics, Tianjin 300222, China)

Summary: The reform of national-local tax collection and management system is an important measure to meet the needs of China's economic development. In 2015, the Reform Plan for Deepening the Reform of National-Local Tax Collection and Management System, issued by the General Office of the Central Committee of the CPC and the General Office of the State Council, pointed out that it is necessary to "reduce the cost of tax payment and improve the efficiency of tax collection and management" "enhance the compliance degree of tax law", and promote the "deep integration of services, appropriate integration of law enforcement, and high aggregation of information" of NTB-LTB. Under the guidance of this plan, China's tax authorities achieved merger in July 2018. This merger is intended to standardize corporate tax behavior and its related financial behavior by strengthening the "compulsory force" of tax collection and management and improving the "public credibility" of tax collection and management. However, the existing literature mainly focuses on the "deterrent effect" of the "compulsory force" of tax collection and management under the NTB-LTB merge reform, while little focuses on whether the "public credibility" of tax collection and management under the NTB-LTB merge reform can exert and how to exert the "incentive effect". Taking the NTB-LTB merge reform in 2018 as a natural experiment, this paper selects A-share listed companies from 2008 to 2021 as the sample to empirically test the impact of the NTB-LTB merge reform on corporate tax compliance and its impact mechanism. The results show that the NTB-LTB merge reform improves the degree of corporate tax compliance. The mechanism test shows that the NTB-LTB merge reform promotes corporate tax compliance by reducing institutional transaction costs, improving tax source information transparency and reducing the degree of tax competition among regions. Further research shows that the NTB-LTB merge reform only plays a significant role in improving the degree of corporate tax compliance in regions with high a level of the rule of law, a high level of marketization, a high level of tax personnel ability, and a high degree of fiscal decentralization. This paper examines the NTB-LTB merge reform on corporate tax behavior from the new perspective of the reform of "service-oriented" tax collection and management system, and more comprehensively reveals the operating mechanism of the NTB-LTB merge reform, which enriches the literature on the economic consequences of the reform of national-local tax collection and management system, and provides empirical evidence for the government to further improve the supporting policy of the NTB-LTB merge reform and promote the modernization of tax collection and management system.

Key words: reform of national-local tax collection and management system; NTB-LTB merge reform; corporate tax compliance; natural experiment

(责任编辑: 王西民)