

营商环境创新如何促进企业 合作性纳税遵从? ——基于行为财政学视角

孙雪娇, 陈禹弛, 赵玉洁

(天津财经大学 会计学院, 天津 300222)

摘要: 税收的个体减负与整体增收是国家治理层面重要的研究议题。现有研究主要关注了企业整体纳税遵从, 文章从行为财政学视角, 以企业合作性纳税遵从为切入点, 基于A-S模型剥离了强制性纳税遵从部分, 构建了合作性纳税遵从指标, 并以营商环境创新试点刻画营商环境创新, 理论分析并实证检验了营商环境创新对企业合作性纳税遵从的影响及其作用机制和机理。研究发现: 营商环境创新促进了企业合作性纳税遵从; 进一步表现为, 营商环境创新降低了企业实际纳税负担且提高了地区整体纳税贡献; 影响机制检验发现, 营商环境创新通过降低制度性交易成本激励企业合作性纳税遵从; 结合心理学和社会学理论, 分析并检验该影响机制背后的机理, 发现制度性交易成本的降低可以提升纳税人的税收道德、税收信任和群体认同感, 具体表现为, 当企业道德水平越低、地区税收征管强度越低时, 营商环境创新提高企业合作性纳税遵从的作用越显著, 且营商环境创新试点地区企业的合作性纳税遵从具有同群效应。研究结论对打造市场化、法治化、国际化一流营商环境具有重要的政策意义。

关键词: 营商环境创新; 合作性纳税遵从; 纳税贡献; 制度性交易成本

中图分类号: F812.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2026)02-0093-16

一、引言

税收是国家财政收入的主要来源, 其不仅为国家治理提供基本的财力保障, 也是推动国家高质量发展的重要支撑。近年来, 在高通胀率、气候变化日益严峻等诸多因素的冲击下, 经济长期低增长的风险依然存在。^①为了保证整体税收收入的可持续性, 政府既要减税降费以激发市场主体活力, 又要提高市场主体的纳税遵从度, 让企业“应享尽享”, 国家财政“应收尽收”。然而, 中国纳税人的纳税遵从水平普遍较低, 偷、逃、漏、抗税现象时有发生。从行为财政学视角来看, 纳税遵从不是一个单纯基于威慑的理性计算问题, 而是一个复杂的、受多种心理和情景因素影响的行为决策过程 (Kirchler, 2007)。Kirchler (2007) 将纳税遵从分为强制性遵从与合

收稿日期: 2025-07-19

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

陈禹弛(1997—), 女, 山东安丘人, 天津财经大学会计学院博士研究生;

赵玉洁(1998—), 女, 新疆哈密人, 天津财经大学会计学院讲师(通信作者)。

^①联合国:《世界经济形势与展望》, 2023。

作性遵从两种。前者指纳税人在税收征管制度威慑下被动履行纳税义务的行为,后者则更多的是纳税人出于对政府的信任、税收道德、公平感知等社会和心理因素的驱动而进行的纳税迎合行为(Horodnic, 2018; Faizal等, 2017)。目前我国的强制性监管模式虽然可以通过发挥威慑效应促进强制性纳税遵从,却并不利于提高纳税人的合作性纳税遵从,也难以全面提高纳税人的纳税遵从度和社会满意度。因此,在减税降费政策持续推进的背景下,如何通过优化制度设计降低强制性纳税遵从带来的税收负担,提高企业合作性纳税遵从,并创造更多的纳税贡献,进而实现税收个体“减负”与整体“增收”的双重目标,已成为国家治理层面的重要研究议题。

党的二十大报告明确指出要“优化营商环境”;党的二十届四中全会表决通过的“十五五”规划更进一步提出要“打造市场化、法治化、国际化一流营商环境”。根据世界银行2020年发布的《营商环境报告》,中国营商环境的全球排名虽在逐年上升,但在纳税、融资信贷、跨境贸易、办理破产等领域的营商环境排名仍相对滞后,存在较大的改善空间。^①为增强营商环境国际竞争力、全面提升政府治理效能,国务院于2021年印发了《关于开展营商环境创新试点工作的意见》,将北京、上海、重庆、杭州、广州、深圳设为营商环境创新试点城市,以期通过三至五年的试点,率先建成市场化、法治化、国际化的一流营商环境。区别于以往营商环境以“监管”优化为主,此次营商环境创新更加注重“公共服务”,这一改革逻辑与世界银行新的营商环境评价项目思路相契合。^②2022年,国务院办公厅又发布了《关于进一步优化营商环境降低市场主体制度性交易成本的意见》,指出“优化营商环境、降低制度性交易成本是减轻市场主体负担、激发市场活力的重要举措”。而制度性交易成本的降低可以提升纳税人满意度、增强征纳合作关系,从而提高合作性纳税遵从(范源源和李建军, 2023)。据此,营商环境创新能否通过降低制度性交易成本驱动企业实现合作性纳税遵从?对企业的整体税负和纳税贡献又有何影响?探讨这些问题对厘清营商环境创新政策效应、规范企业纳税行为均具有重要意义。

本文的贡献主要有以下两点:第一,丰富了合作性纳税遵从影响因素的相关文献。现有文献多关注整体纳税遵从,未按照纳税遵从性质对其加以区分。相较于强制性纳税遵从,合作性纳税遵从更多的是纳税人受税收道德、税收信任和公平感知等心理因素驱动的行为。据此,本文按照企业纳税遵从动机分离出合作性纳税遵从,并基于A-S模型量化了合作性纳税遵从这一新的指标,剥离了强制性纳税遵从部分,解决了合作性纳税遵从的度量问题。通过构建“营商环境创新—合作性纳税遵从—企业纳税负担—地区整体纳税贡献”的完整逻辑链条,理论分析并实证检验了营商环境创新对企业合作性纳税遵从的影响和作用机制。第二,拓展了营商环境创新中“公共服务”创新的经济后果。现有文献大多关注了以“监管”能力评价为主的各地区营商环境(以传统营商环境指数代表)对企业投融资决策(周泽将等, 2020)、生产率(牛志伟等, 2023)等的影响;也有研究从公平竞争审查制度(曹越等, 2024)、税收“放管服”改革(范源源和李建军, 2023)等营商环境优化视角,探究其对企业纳税遵从的影响。与此相比,在研究视角上,中国的营商环境创新以“公共服务”创新为主,本文以营商环境创新试点为准自然实验,可以剥离出营商环境中“公共服务”创新对企业合作性纳税遵从的影响,从而拓展营商环境创新经济后果的研究。在影响机制上,现有文献聚焦整个纳税遵从,主要围绕企业融资约束和内部治理等进行分析;而本文则从行为财政学角度围绕纳税人对征税方的税收道德、税收信任、群

^①世界银行发布的《2020年营商环境报告》显示,中国营商环境的全球排名从2013年的96位跃升到2020年的31位,但中国在纳税、融资信贷、跨境贸易、办理破产等领域的全球排名仍相对滞后。如中国的“纳税”全球排名是105位,纳税次数全年7次,耗时138小时,而该指标排名第一的巴林,纳税次数全年3次,耗时仅23小时。

^②2022年,世界银行宣布启动新的营商环境评价项目(Business Enabling Environment,简称“BEE”),新的评估体系从监管框架、公共服务和整体效率三个维度塑造评价指标,同步注重监管与服务效率。

体认同等社会和心理认同维度,挖掘营商环境创新降低制度性交易成本、促进企业合作性纳税遵从的背后机理。

二、理论基础与制度背景

(一)“纳税遵从之谜”——强制性纳税遵从与合作性纳税遵从

纳税遵从的相关研究主要围绕传统财政学和行为财政学两大理论展开讨论。其中,传统财政学认为纳税人的“理性”和“自利”特征会使其对纳税产生抗拒心理,从而天然地寻求避税。征纳双方之间通常是难以相互信任与合作的,税务机关需要凭借合法权力,使用稽查和惩罚等措施来提高纳税人的逃避税成本,从而迫使其在基于成本与收益原则的纳税决策权衡中选择提高纳税遵从(Kirchler, 2007)。基于这一观点,Allingham和Sandmo于1972年提出了A-S模型。该模型认为当逃税(不遵从)的预期收益低于逃税被查处的预期罚金时,理性的纳税人会选择纳税遵从,其中,逃税(不遵从)的预期罚金由税务机关的稽查率和罚款率决定。由传统财政学理论延伸可知,税务稽查和行政处罚是抑制税收不遵从的有效手段。而现实是,税务机关越是采用更为严苛的征管手段,就越会恶化征纳双方的关系。此时,不仅会提高征税成本,也会进一步破坏纳税人的信任感和纳税遵从意愿。

随着研究方法的进一步改进,Alm等学者开始使用实验方法研究“为什么人们会纳税”这一问题。学者们发现在纳税人完全理性假设下,无法解释“纳税遵从之谜”,即为什么企业现实纳税遵从率会高于纳税遵从A-S模型预测的纳税遵从率,主要是质疑纳税人理性假设的合理性(Slemrod和Yitzhaki, 2002)。由此学者们开始引入心理因素(如公平感、道德感)和社会因素(如对政府的信任)来构建更为完整的纳税遵从理论,这使得行为财政学在税收领域得以应用和拓展。行为财政学指出,对于客观信息,纳税人会基于个体认知和心理因素对其进行加工,纳税人的多元化心理也会影响其税收决策(Congdon等, 2011)。基于这一观点,学者们认为应当采取柔性征管方式,通过激发纳税人的税收信任、税收道德和公平感知等心理因素促使纳税人自觉纳税。现有文献也发现税收信任(Murphy, 2004)、税收道德(Horodnic, 2018)和公平感知(Faizal等, 2017; Kim, 2002; Murphy和Tyler, 2008)均会促进纳税遵从。当征纳双方保持互惠、合作的关系时,纳税人会倾向于以合作的态度回报税务机关,这有利于营造信任、合作的氛围,进一步促进纳税人合作性纳税遵从。因此,将合作性纳税遵从由整个纳税遵从中分离出来单独进行研究是有意义的:一个理想的制度环境或制度安排应是既可以逐渐降低企业强制性纳税遵从、提高合作性纳税遵从,又能从整体上降低企业税收负担,激发市场主体活力,提高市场主体的整体纳税贡献。

(二)营商环境、制度性交易成本与纳税人的社会和心理认同

制度性交易成本是指在企业开办、经营以及退出的过程中,由于政府的各种制度工具所带来的成本。国务院发布的《关于进一步优化营商环境降低市场主体制度性交易成本的意见》明确指出,降低制度性交易成本是优化营商环境的重要内容。行为财政学也为我们描绘了一幅更为复杂的纳税遵从图景:一个典型的纳税人,既可能因信任政府(社会因素)和感到税制公平(心理因素)而提升纳税意愿,也可能因感知政府信息不公开、不透明或认为税制没有被好好利用而选择少报一部分收入。因此,优化营商环境、降低制度性交易成本,不仅可以减少企业的客观负担,还能够通过提升信任感和公平感来增强企业对征税方的社会和心理认同,最终实现更高水平的合作性纳税遵从。而制度性交易成本的降低,正是培育这种积极社会和心理认同的关键手段。

2021年,国务院开展了营商环境创新试点工作,指出要“持续优化市场化、法治化、国际化营商环境”,其中,市场化是基础,法治化是保障,国际化是方向。^①根据营商环境创新试点改革事项清单,改革内容如下:(1)市场化营商环境创新,具体举措包含破除区域分割与地方保护、优化市场主体准入与退出机制、提升投资与建设便利度等内容;^②(2)法治化营商环境创新,具体举措包含进一步加强和创新监管、依法保护各类市场主体产权等内容;^③(3)国际化营商环境创新,具体举措包含持续提升跨境贸易便利化水平、优化外商投资和 International 人才服务管理等内容。^④因此,为全面考察营商环境创新对企业纳税行为的影响,本文将从市场化、法治化和国际化三个维度,进一步深挖营商环境创新对企业合作性纳税遵从的影响及其作用机制。

三、文献综述、理论分析与研究假设

(一)文献综述

1.政府不同监管方式对企业纳税遵从的影响。现有文献聚焦于政府不同监管方式对企业纳税遵从的影响,一类文献研究了强制性监管对企业纳税遵从的治理效应,即税收执法力度(范子英和田彬彬,2013)、社保费征管力度(许红梅和李春涛,2020)会影响企业纳税遵从;另一类文献研究了激励型监管的治理效应,发现税收监管的规范化(汤晓建等,2021)、大数据税收征管(孙雪娇等,2021)、税收“放管服”改革(范源源和李建军,2023)、“首违不罚”代表的柔性税收执法(孙雪娇和赵玉洁,2023)均可以降低企业避税程度。以上文献关注了不同监管方式对企业整体纳税遵从的治理效应,但并未将企业纳税遵从按其性质加以区分。由于强制性纳税遵从和合作性纳税遵从产生的动机不同,不同监管方式对其治理效应及作用机理也存在差异。主张强制性税收征管的研究认为,纳税人对缴纳税款有抵触心理,一旦发现有机可乘且有利可图,纳税人就会选择逃避税;而主张柔性监管的研究认为,一味追求强制性税收征管,不仅会导致征管效率有限,还可能会刺激纳税人逃避税,即过度税务稽查反而会对纳税遵从产生负面影响(Frey, 2003)。由此可见,相比于主张强制性税收征管的研究,主张柔性监管的学者考虑了心理因素对纳税人遵从行为的影响,其认为柔性税收征管比强制性税收征管在解决纳税不遵从问题上成本更低、效果更显著(Mohdali等, 2014),这可能是因为柔性税收征管能发挥激励纳税人合作性遵从的边际效应。但也有研究表明,柔性税收征管单独使用对提高纳税人遵从水平的作用有限(Kirchler, 2007)。这些研究没有得出一致结论的原因很可能是其在研究过程中没有将纳税遵从按性质加以区分。而目前关于强制性纳税遵从和合作性纳税遵从的研究还仅限于理论上的探讨,实证检验不足,究其原因可能是两种纳税遵从难以剥离且分别进行量化。

2.合作性纳税遵从的影响因素。有关合作性纳税遵从影响因素的研究发现税收信任、公平感知、群体认同和税收道德会影响纳税人的合作性纳税遵从。其中,税收信任能提升纳税人的公平感知和群体认同,从而促进其纳税遵从(Murphy, 2004)。征纳双方之间的公平关系则会增强纳税人的公平感知,促进其纳税遵从(Murphy和Tyler, 2008; Kim, 2002)。而征纳双方的交流合作则会提升纳税人与税务人员的共同群体认同感,从而促进纳税人自觉纳税(李文, 2022)。与此同时,税收道德作为纳税人内在动机的完整表现,也是影响纳税遵从的关键因素(Luttmer

^①参见郝思斯:《营造市场化法治化国际化一流营商环境》,中国纪检监察报2023(12)。

^②市场化营商环境创新举措主要包含进一步破除区域分割和地方保护(6项)、优化市场主体准入与退出机制(14项)、提升投资与建设便利度(10项)、支持市场主体创新发展(8项)、维护公平竞争秩序(5项)、优化经常性涉企服务(23项)。

^③法治化营商环境创新举措主要包含进一步加强和创新监管(11项)、依法保护各类市场主体产权和合法权益(8项)。

^④国际化营商环境创新举措主要包含持续提升跨境贸易便利化水平(9项)、优化外商投资和 International 人才服务管理(7项)。

和Singhal, 2014; Horodnic, 2018)。此外,还有文献发现税收柔性执法可以通过提高税务部门执法效率,降低企业经营风险,提高企业的合作性纳税遵从度(孙雪娇和赵玉洁, 2023)。

3.营商环境的微观经济后果。有关营商环境经济后果的研究大多采用营商环境指数评价各地区营商环境,并检验其对企业创新(夏后学等, 2019)、民营企业竞争力(张菡洺和杨广钊, 2022)、企业信贷成本(周泽将等, 2020)、劳动生产率(牛志伟等, 2023)、全要素生产率(杜运周等, 2022)的影响。还有文献从公平竞争审查制度(曹越等, 2024)、税收“放管服”改革(范源源和李建军, 2023)等可以优化市场竞争和税收等特定领域营商环境的视角切入,探究其对企业整体纳税遵从的影响。其中,与本文相关度最高的文献是范源源和李建军(2023)的研究,他们采用国家税务总局2017年开展的“优化税收营商环境试点”来刻画税收“放管服”改革,研究其对企业纳税遵从的影响。与此不同,本文以合作性纳税遵从为切入点,探讨营商环境“公共服务”创新对企业合作性纳税遵从的影响,并且从行为财政学角度围绕纳税人的税收道德、税收信任、群体认同等社会和心理维度来挖掘该影响背后的机理。

综上,已有关于营商环境的研究大多围绕地区营商环境(采用营商环境指数度量)和特定领域营商环境优化制度来探究其对微观企业的影响。与本文最相关的文献主要探究了税收领域营商环境优化对企业整体纳税遵从的影响(范源源和李建军, 2023)。税收营商环境是营商环境中与“税收”直接相关的部分,但并非影响企业纳税行为的唯一因素。因此,本文从市场化、法治化和国际化的多维视角研究营商环境“公共服务”创新对企业纳税行为的影响。与大多数文献关注的整体纳税遵从不同,本文将纳税遵从按性质分为强制性和合作性两类,根据营商环境创新的内容和特点,聚焦营商环境“公共服务”创新对企业合作性纳税遵从影响的净效应,并基于纳税人社会和心理认同进行了机理探索,以弥补现有研究的不足。

(二)理论分析与研究假设

纳税遵从理论认为,征税方与纳税人之间应建立合作、信任的伙伴关系,以使纳税人实现最大程度的合作性纳税遵从。当纳税人感受到征税方合作、互惠的态度时,会以合作的态度回应征税方。税务机关可以通过税收激励增强纳税人的税收道德、税收信任和群体认同感,进而激励其合作性纳税遵从,形成“信任税收环境→合作性纳税遵从意愿→税收环境更加优化”的良性循环(De Cremer和Tyler, 2007)。基于上述理论,营造合作性的营商环境可能更易于推动合作性纳税遵从的实现。区别于传统以“监管”提升为主的营商环境优化,2021年国务院开展的营商环境创新的核心是提升“公共服务”的质量和效能。本文分别从市场化、法治化、国际化营商环境创新三个维度探讨营商环境创新的“公共服务”属性如何降低制度性交易成本,强化纳税人的税收道德、税收信任和群体认同感,进而促进企业合作性纳税遵从。

1.市场化是优化营商环境的基础,可以提高纳税人的税收道德。公共选择理论认为,要想经济长时间保持增长趋势,政府既不能过度干预市场,也不能不加干预、过分放任市场,而是应该使用一定的权力去保护个人财产安全、确保合同如期履行,同时也约束自身权力,防止不当干预。营商环境的持续市场化可以通过优化税收领域公共服务供给,提高征税方的征管效率和服务效率。其一,营商环境创新提高了税务机关的征管效率。其政策具体包括:(1)营商环境创新试点地区通过推进“信用+风险”的税务监控方式,可以为低风险纳税人提供简化的纳税流程和服务,减少其资料报送,并对高风险纳税人进行预警,或者直接阻断其涉税业务办理,进而提高税务机关依托大数据分析的风险管理效能。交易成本理论认为,市场主体间为实现业务往来需要消耗一定的资源进行信息收集、交流等活动,与之相似,税收机关的执法资源的配置也是需要付出资源“代价”的。因此,提高税收征管效率的关键是减少低效的执法资源配置。动

态“信用+风险”的税务监控方式使税务机关把原来放在信用高、风险低的企业上的关注度和精力重新分配在信用低、风险高的企业上,这种分级管理的营商环境“公共服务”创新可以优化执法资源配置,提高税务机关的征管效率,进而降低企业制度性交易成本。(2)在税务领域建立执法人员尽职免责制度。在审查未深入或因技术受限而导致遗漏监管的领域,以及被审查方刻意隐瞒的部分情形下,对执法人员过错不予追究。这可以提高税务人员在工作中的担当意识及工作效率,提升税收公共服务质量,从而缓解征纳双方之间的阻碍与摩擦,降低企业制度性交易成本。综上可知,营商环境市场化可以通过优化税收相关公共服务,节约纳税人与税务机关打交道所付出的制度性交易成本,进而激发企业活力。出于对税务机关的“回报”,纳税人也会提高其税收道德,增加自身合作性纳税遵从。

其二,营商环境创新提高了税务机关的服务效率。源于税收“便利”“节约”原则的纳税服务理论指出,纳税服务能够降低纳税人的遵从成本,从而促使纳税人提高合作性纳税遵从。营商环境创新对税务机关服务效率的提高体现在以下两方面:(1)营商环境创新在纳税服务理论“便利”原则的指导下,提高了征税方的服务效率,其政策具体包括:一是拓宽“一网通办”开办业务范畴,便利企业线上办事。二是推进企业不动产业务及纳税相关业务“一窗受理、并行办理”。扩展“非接触式”办税缴税范围,实现90%的涉税事项、99%的纳税申报网上办理,切实减轻纳税人办税负担。^①三是将税收服务与纳税人、缴费人数据进行关联,“点对点”精准服务,将无差别纳税服务转变为定制式服务。(2)营商环境创新在纳税服务理论“节约”原则的指导下,提高了征税方的服务效率。其政策具体包括:一是深化“多税合一”申报改革,减少纳税人的申报次数。改变以往纳税流程烦琐、排队等情况,优化纳税人办事体验,降低企业制度性交易成本。二是推进企业年报“多报合一”改革。不同政府部门可依法共享企业年报信息,减轻企业年报报送负担。以上举措将原本分散、复杂的税收征管流程整合为面向企业的系统化流程,通过公共服务的集约化供给,节约了企业在办理涉税事务中耗费的时间成本、人力成本和交通成本。综上所述,营商环境创新通过优化公共服务,可以提高纳税便利度,节约企业纳税所花的时间和成本,不仅能够降低企业纳税遵从成本,还会提高其逃避税的道德成本,激励企业与征税方合作,进而提高其合作性纳税遵从(范源源和李建军,2023)。

2.法治化是营商环境优化的保障,可以提高纳税人的信任及公平意识。营商环境法治化与政府的透明度直接相关,政府信息不公开、不透明是产生政府信息求租和企业寻租、增加制度性交易成本的重要原因之一(Lindstedt和Naurin,2010)。营商环境创新试点可以通过提高税务机关执法透明度,为企业提供更加透明的公共服务,从而降低企业的制度性交易成本。其政策具体包括:(1)探索非接触式发放税控设备,提高税收相关公共服务的透明度,避免线下纳税环节中纳税人可能承担的行政负担,如税务人员因办税环节存在“操纵空间”产生的吃拿卡要等腐败成本,进而降低企业制度性交易成本。(2)建立不予实施行政强制措施清单。对主观非恶意、社会危害较小的违法行为,不采取强制措施。以清单形式采取柔性监管,既提高了执法透明度,也体现了执法审慎、包容的服务态度。根据公平理论,透明的税收制度有助于减少社会不平等和提高社会稳定性。因此,营商环境创新下清晰的税收制度和透明的公共服务可以降低纳税人因税务活动产生的行政成本,即降低其制度性交易成本,提高其公平感知,从而增强纳税人的税收信任和合作性纳税遵从意愿(Murphy,2004)。

3.国际化是营商环境优化的方向,可以增强纳税人的群体认同感。群体认同是指群体内部成员具有一致的目标和行为标准,其决定了一个群体的凝聚力和士气等特征,进而影响群体的

^①参见《中国税务年鉴(2022)》编辑委员会:《中国税务年鉴(2022)》,中国税务出版社2022年第1版。

工作绩效(Chen等, 2007)。根据群体认同理论,个体通过对自我和已有群体的特性认知,会自动归属具有相似特性的群体中,并产生类似于该群体成员的行为。营商环境的持续国际化提高了税收政策的对外开放和服务效率,降低了纳税人的制度性交易成本,提高了其国际竞争力,从而增强了纳税人的群体认同感。其政策具体包括:(1)营商环境创新试点政策目标对标国际惯例、通行规则、通用标准,与世界银行营商环境新的评价体系接轨。2022年,世界银行正式发布营商环境评估新体系,从监管框架、公共服务和整体效率对评价指标进行重塑,同步注重监管与服务效率,这与中国营商环境创新试点建设“市场化、法治化、国际化”的一流营商环境政策目标相契合。营商环境创新试点地区公共服务效率的提升可以降低纳税人的制度性交易成本,增强其国际竞争力,而这些利好作为国家政策的积极后果,也能够提升试点地区纳税人的国家认同感(即纳税人与国家合为一个群体的意识),培养其纳税光荣观念,使其愿意为了群体——国家的利益而增强自身纳税遵从意愿(Wenzel, 2004)。(2)营商环境创新事项清单包括持续提升跨境贸易便利化水平、优化外商投资等。这些措施既有助于降低企业制度性交易成本,促进企业跨境融资,又有助于企业跨境经营,提升国际竞争力,从而进一步提高试点地区纳税人国际企业群体认同感,激励纳税人对标国际标准合法、合规运营,更大程度地提升合作性纳税遵从。此外,在税收征管过程中,公共服务质量的提升可以加强征纳双方在交流中的合作,从而提升纳税人与税务人员的共同群体认同感(李文, 2022)。营商环境创新试点能够增强征纳双方的信任关系,信任可以增强群体认同感。当纳税人认同并理解同为群体成员的税务机关的职责时,也会提高自身的合作性纳税遵从。并且,税负公平是不同纳税人子群体的共同关注点(李文, 2022),营商环境创新提升了纳税人的公平意识,可以缓解不同纳税人子群体之间的偏见,提升试点地区不同纳税人群体的认同感,促进其合作交流,最终提升整个试点地区纳税人的合作性纳税遵从。

综上所述,营商环境创新通过市场化、法治化和国际化三个维度的不断完善提升了税收公共服务质量,降低了制度性交易成本,提高了纳税人的税收道德、税收信任和群体认同感,从而促进了合作性纳税遵从,具体的影响路径如图1所示。基于以上分析,提出假设1。

假设1:营商环境创新提高了企业合作性纳税遵从度。

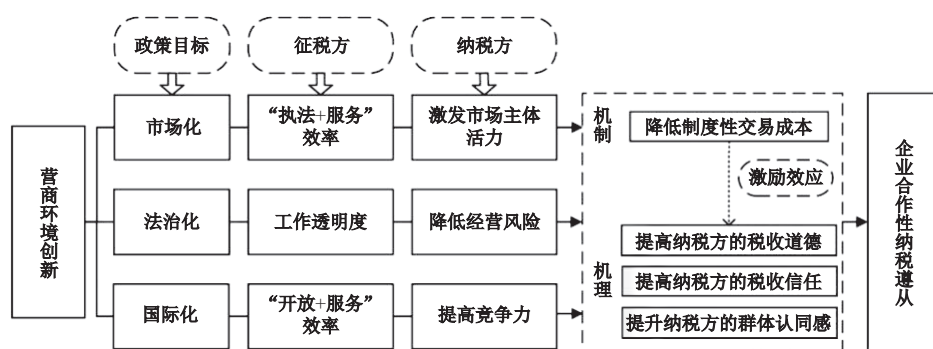


图1 理论分析框架

四、研究设计

(一) 样本选取与数据来源

为了规避2008年全球金融危机对研究结论的干扰,本文以2010—2023年中国A股上市公司

数据为初始样本,并对样本进行如下处理:剔除ST、*ST企业;剔除金融保险行业企业;剔除利润总额小于0或等于0的企业;剔除实际所得税率异常的企业;剔除注册地发生变更的企业;剔除数据缺失的企业。最终得到17 617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。

本文使用的母公司法定税率数据来自WIND数据库,税务稽查选案准确率数据来自《中国税务稽查年鉴》,缺失数据采用插值法补齐,其他数据来源于CSMAR数据库。

(二) 变量定义

1.被解释变量:合作性纳税遵从。Allingham和Sandmo于1972年最早提出运用期望效用理论分析逃税问题的经典逃税模型(A-S模型):

$$E(U) = (1 - p) \times U(W - \theta X) + p \times U[W - \theta X - \pi(W - X)] \quad (1)$$

其中, $E(U)$ 为纳税人实际可分配利润效用的期望, U 代表纳税人实际可分配利润的效用; p 为纳税人被稽查概率,且有 $1 \geq p \geq 0$; W 为纳税人利润总额, X 为纳税人申报的应纳税所得额, θ 为固定比率税率; π 为罚款率,代表纳税人逃税被发现后的惩罚力度。

Allingham和Sandmo(1972)认为纳税方会通过选择性向征税方申报应纳税所得额来实现纳税后可分配利润最大化,即纳税人会根据其逃税的预期效用进行税收遵从权衡,此时税务机关的检查和惩罚是限制纳税人逃税的关键,由此我们定义A-S模型下的效用期望为强制性税收征管模式下纳税人的预期实际可分配利润的期望,模型可以计算出企业的强制性纳税遵从度。对于A-S模型中代表纳税人满意度的效用 U ,采用强制性税收征管模式下企业的预期实际可分配利润来表示。根据A-S模型理论思路,本文沿用预期效用理论推导并构建新的理论模型,以期通过代入实际数据剥离并量化可以用于实证研究的合作性纳税遵从指标,具体推导过程如下:

$$Z = (1 - P)(I - TD) + P(I - TD - F) \quad (2)$$

$$CHRATE = (I - Z) / I \quad (3)$$

$$TAXWILL = (RATE - CHRATE) / CHRATE \quad (4)$$

本文采用A-S模型的期望效用公式(1)来计算强制性纳税遵从度。具体而言,模型(2)中的 Z 代表强制性税收征管下企业的预期实际可分配利润,延续A-S模型期望均值的形式,以企业税收不遵从行为未被税务部门稽查或被稽查且处以罚款两种情况的加权平均值表示,即根据企业未被发现纳税违规情况下的净利润与被发现存在纳税违规情况下的净利润扣除罚金的可能性均值计算所得。 P 为纳税人被税务稽查的概率,孙雪娇和赵玉洁(2023)用税务稽查选案准确率代表税务部门的执法效率,其与企业的被罚款概率直接相关,因此以税务稽查选案准确率度量企业违规行为被发现罚款的可能性。 I 为纳税人的利润总额。 T 为名义所得税税率,即企业年报中披露的企业所得税适用税率。 D 为纳税人的应纳税所得额,用(所得税费用-递延所得税费用)/企业名义所得税率计算得到。 F 为税务机关对纳税人未申报利润部分的罚款数额,我国《税收征管法》规定,对于偷税、抗税等纳税不遵从的税收行为,税务机关要对其进行罚款,金额为其所欠税款的0.5倍至5倍。由于罚款率一事一议,无固定比率,而且在实际税收征管中,对于税收违法行为的处罚一般都在1倍以下,据此,本文采取阶梯比率度量罚款率,即当应纳税所得额 \times (名义税率-实际税率) $>$ 5万元且利润总额与应纳税所得额的差额占应纳税所得额10%以上,罚款比率为1倍,其余比率为0.5倍。由此,通过模型(2)的推导计算得到强制性税收征管下企业的预期实际可分配利润 Z 。考虑到纳税人利润总额由其实际可分配利润与税金及罚款数额构成,由纳税人利润总额 I 与 Z 之差可得出强制性税收征管下企业缴纳的税金及罚款数额。本文

以强制性税收征管下纳税人缴纳的税金及罚款占利润总额之比度量强制性纳税遵从度并构建模型(3),将企业缴纳的税金及罚款数额与纳税人利润总额*I*相除,推导出纳税人的强制性纳税遵从度*CHRATE*。由于企业纳税遵从分为强制性纳税遵从和合作性纳税遵从(Robbins和Kiser, 2018),若从实际税率中剔除强制性纳税遵从度,就能剥离合作性纳税遵从。具体而言,用实际所得税税率*RATE*与强制性纳税遵从度*CHRATE*的差除以强制性纳税遵从度*CHRATE*,得到合作性纳税遵从*TAXWILL*。*TAXWILL*越大,表示企业合作性纳税遵从水平越高。

2.解释变量:营商环境创新政策哑变量和营商环境创新时间哑变量。2021年,北京、上海、广州、深圳、重庆、杭州6个城市被选为国家首批营商环境创新试点城市。基于此,本文设置营商环境创新政策哑变量*TREAT*,当企业注册地为营商环境创新试点城市时,*TREAT*取值为1,否则为0。设置营商环境创新时间哑变量*POST*,当时间为营商环境创新政策实施当年及以后年份时,*POST*取值为1,否则为0。

3.控制变量。借鉴张乾等(2022)的研究,控制了影响企业合作性纳税遵从的其他因素,具体变量定义如表1所示。

表1 主要变量定义

变量类型	变量名称	变量符号	变量说明
被解释变量	合作性纳税遵从	<i>TAXWILL</i>	合作性纳税遵从度/强制性纳税遵从度
解释变量	营商环境创新政策哑变量	<i>TREAT</i>	企业注册地入选试点城市,则 <i>TREAT</i> 取值为1,否则为0
	营商环境创新时间哑变量	<i>POST</i>	政策实施当年及以后年份, <i>POST</i> 取值为1,否则为0
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
	资产负债率	<i>LEV</i>	期末总负债/期末总资产
	固定资产比率	<i>PPE</i>	期末固定资产净值/期末总资产
	资产流动性	<i>ASSET</i>	期末流动资产/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
	无形资产比率	<i>INTANG</i>	期末无形资产净值/期末总资产
	存货占比	<i>INVENT</i>	期末存货净值/期末总资产
	产权性质	<i>SOE</i>	当企业为国有控股时取值为1,否则为0
	监管层持股比例	<i>MANAGER</i>	监管层持股数/总股数
	董事会规模	<i>BOARD</i>	董事会总人数的自然对数
	第一大股东持股比例	<i>TOP1</i>	第一大股东持股数/总股数
	两职合一	<i>DUAL</i>	当董事长和总理由同一人承担时取值为1,否则取0
地区经济发展水平	<i>LNGDP</i>	各省年度国内生产总值的自然对数	

(三)模型设定

为考察营商环境创新对企业合作性纳税遵从的影响,构建模型(5)。

$$TAXWILL_{i,t,p} = \alpha_0 + \alpha_1 TREAT_{t,p} \times POST_{t,p} + \sum \alpha_k CONTROL_{i,t,p} + YEAR_t + ID_i + IND_k + \varepsilon_{i,t,p} \quad (5)$$

其中, $TAXWILL_{i,t,p}$ 表示注册地位于城市*p*的企业*i*在时间*t*的合作性纳税遵从水平。 $TREAT_{t,p} \times POST_{t,p}$ 为营商环境创新政策哑变量*TREAT*_{*t,p*}与营商环境创新时间哑变量*POST*_{*t,p*}的交乘项,表示城市*p*在第*t*年是否入选营商环境创新政策试点城市。 $CONTROL_{i,t,p}$ 代表企业、宏观两个层面的控制变量。 $YEAR_t$ 、 ID_i 和 IND_k 分别表示年份、个体和行业的固定效应。 $\varepsilon_{i,t,p}$ 为随机扰动项。如果营商环境创新确实可以提高企业的合作性纳税遵从,则 α_1 应显著大于0。

五、实证结果与分析

(一) 描述性统计

各变量的描述性统计如表2显示, *TREAT*的均值为0.3559, 说明企业注册地位于营商环境创新试点城市的企业占总样本的35.59%。合作性纳税遵从的均值为0.4071, 中位数为-0.0677, 说明大部分企业合作性纳税遵从水平较低。合作性纳税遵从的最小值为-0.6565, 最大值为16.9228, 表明不同企业之间的合作性纳税遵从水平存在较大差异。

表 2 描述性统计

类别	观测值	均值	最小值	25%分位	50%分位	75%分位	最大值	标准差
<i>TAXWILL</i>	17617	0.4071	-0.6565	-0.3053	-0.0677	0.2699	16.9228	2.0720
<i>TREAT</i>	17617	0.3559	0.0000	0.0000	0.0000	1.0000	1.0000	0.4788
<i>POST</i>	17617	0.2289	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	1.0000	0.4201
<i>SIZE</i>	17617	22.2781	20.0580	21.3655	22.0805	22.9954	26.2207	1.2758
<i>AGE</i>	17617	18.1000	5.0000	14.0000	18.0000	22.0000	37.0000	6.0363
<i>LEV</i>	17617	0.4000	0.0526	0.2440	0.3930	0.5434	0.8332	0.1924
<i>PPE</i>	17617	0.2050	0.0029	0.0872	0.1728	0.2852	0.6954	0.1536
<i>ASSET</i>	17617	0.5838	0.0961	0.4541	0.6040	0.7343	0.9548	0.1994
<i>GROWTH</i>	17617	0.1943	-0.4489	0.0132	0.1312	0.2893	2.1185	0.3471
<i>INTANG</i>	17617	0.0441	0.0000	0.0164	0.0318	0.0541	0.3971	0.0493
<i>INVENT</i>	17617	0.1417	0.0001	0.0591	0.1112	0.1800	0.6953	0.1282
<i>SOE</i>	17617	0.3496	0.0000	0.0000	0.0000	1.0000	1.0000	0.4768
<i>MANAGER</i>	17617	0.1058	0.0000	0.0000	0.0010	0.1711	0.6660	0.1716
<i>BOARD</i>	17617	2.1269	1.6094	1.9459	2.1972	2.1972	2.7081	0.1988
<i>TOP1</i>	17617	0.3495	0.0802	0.2316	0.3328	0.4494	0.7418	0.1488
<i>DUAL</i>	17617	0.2936	0.0000	0.0000	0.0000	1.0000	1.0000	0.4554
<i>LNGDP</i>	17617	10.6649	6.2294	10.1039	10.7497	11.3004	11.8180	0.7893

(二) 营商环境创新对企业合作性纳税遵从的影响

表3报告了营商环境创新对企业合作性纳税遵从的影响。在列(1)、列(2)中逐步加入控制变量后, 模型的拟合优度不断增大, 说明模型不断优化。结果显示, *TREAT*×*POST*回归系数均在1%的水平上显著为正, 验证了假设1。

(三) 稳健性检验^①

1. 平行趋势检验。本文采用事件研究法进行平行趋势检验, 结果显示, 在营商环境创新试点政策实施前, 处理组与控制组的合作性纳税遵从无显著差异, 说明满足平行趋势假设; 而营商环境创新试点政策实施当年及以后, 回归系数均显著为正。以上结果说明, 处理组的合作性纳税遵从确实是由政策实施引起的, 而不是纯粹的时间效应。

2. 采用PSM-DID方法。为了避免可能存在的样本自选择问题, 我们将企业注册地为营商环境创新试点城市的样本作为处理组, 将未入选试点城市的样本作为对照组进行逐年匹配。选取企业规模、企业年龄、资产负债率、资产流动性、成长性、无形资产比率、第一大股东持股比例作为协变量, 按照1:1、1:2比例进行近邻有放回匹配。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, 且均值不存在显著差异, 说明匹配效果较好。本文采用PSM-DID的

^①版面所限, 稳健性检验结果留存备索。

回归结果显示, $TREAT \times POST$ 系数均在5%的水平上显著为正, 研究结论保持不变。

3. 安慰剂检验。为增强结果的稳健性, 本文采用随机模拟处理组和对照组的方法来验证营商环境创新对企业合作性纳税遵从的影响。具体而言, 将政策冲击变量 ($TREAT$) 随机赋值到样本企业, 用虚拟样本对模型 (5) 重复回归 500 次。回归结果显示, 虚构的处理效应并不存在, 企业合作性纳税遵从水平的提高确实是由营商环境创新试点引起的。

4. 其他稳健性检验。本文还进行了如下稳健性检验: (1) 替换被解释变量。将纳税人罚款数额 F 中的罚款比率改为“当企业隐匿所得税税额大于 5 万元且应税收入与申报收入的差额占应纳税所得额 10% 以上时, 罚款比率为 0.5 倍, 其余情况均不予加倍处罚”, 进而生成新的合作性纳税遵从 $TAXWILL_1$ 重新进行回归。(2) 调整时间窗口。将样本区间调整至营商环境创新政策冲击前后各 3 年的对称区间 (2018—2023 年) 重新进行回归。(3) 改变聚类层级。考虑到同一城市内的企业合作性纳税遵从行为可能存在关联性, 将聚类标准误调整为城市层面后对样本重新进行回归。(4) 排除政策重叠效应。为排除同一地区相同时间内相似、相关政策对结论造成的干扰, 本文控制了税收“放管服”改革、大数据税收征管以及社保费征管体制改革对企业合作性纳税遵从的影响, 在模型 (5) 中依次加入以上

三个政策实施哑变量与时间哑变量的交乘项后重新进行回归。(5) 工具变量法。选取企业所在城市至“八纵八横”光缆骨干网络节点城市的距离与年度虚拟变量的交乘项作为工具变量引入模型, 进行两阶段最小二乘法回归。以上结果均表明, 本文的研究结论保持不变。

(四) 营商环境创新促进合作性纳税遵从的作用机制检验

营商环境创新将降低纳税人守法成本作为政策亮点, 以期通过降低企业制度性交易成本激励其合作性纳税遵从, 因此, 本文通过检验营商环境创新能否降低企业制度性交易成本来验证该影响机制。借鉴万华林和陈信元 (2010) 的做法, 采用 (营业管理费用-高管薪酬-固定资产折旧-无形资产摊销-长期待摊费用摊销)/前期总营业成本度量企业制度性交易成本 ($ITCOST$), 并借鉴江艇 (2022) 的思路进行中介效应检验。回归结果如表 4 所示, $TREAT \times POST$ 回归系数均显著为负, 表明营商环境创新可以显著降低企业的制度性交易成本。

(五) 营商环境创新促进合作性纳税遵从的作用机理检验

本文进一步考察在企业道德水平、税收信任与地区税收征管强度不同的情境下, 营商环境创新对企业合作性纳税遵从的影响, 以拓展分析影响机制背后的作用机理, 并进一步验证企业

表 3 营商环境创新对企业合作性纳税遵从的影响

变量	(1)	(2)	(3)
$TREAT \times POST$	0.2325*** (0.0091)	0.2377*** (0.0076)	0.2466*** (0.0059)
$SIZE$		0.0168 (0.7928)	-0.0023 (0.9708)
AGE		0.0346 (0.5963)	0.0339 (0.6039)
LEV		1.2824*** (0.0000)	1.3020*** (0.0000)
PPE		0.4788 (0.1212)	0.4740 (0.1259)
$ASSET$		0.5280** (0.0365)	0.5288** (0.0377)
$GROWTH$		0.0047 (0.9382)	0.0000 (0.9996)
$INTANG$		1.5210* (0.0694)	1.5324* (0.0673)
$INVENT$		0.5908 (0.1432)	0.5806 (0.1498)
SOE			-0.1173 (0.3906)
$MANAGER$			-0.3057 (0.1118)
$BOARD$			0.7007*** (0.0002)
$TOPI$			0.3132 (0.3483)
$DUAL$			0.0028 (0.9640)
$LNGDP$			-0.3072 (0.2928)
_cons	0.3915*** (0.0000)	-1.6805 (0.3742)	0.5014 (0.8878)
N	17 617	17 617	17 617
年份/行业/个体	控制	控制	控制
$Adj-R^2$	0.0968	0.1003	0.1012

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

合作性纳税遵从同群效应的存在性。

1. 纳税方的道德水平。中国的儒家文化可以通过宣扬诚信、声誉等价值偏好, 加强对企业纳税行为所施加的道德约束, 进而削弱企业的避税动机(李树等, 2020), 可见, 企业的道德水平越高, 通常纳税遵从度也越高。因此, 预期对于道德水平较低的企业, 营商环境创新能够对其合作性纳税遵从发挥更强的边际促进作用。

声誉作为抑制代理人道德风险的隐性契约, 与企业的道德水平紧密相关, 本文以企业声誉衡量其道德水平。借鉴叶康涛等(2010)的研究, 以企业每年网络和报刊正面报道数量之和加1取自然对数度量企业声誉(SCORE), 并按企业道德水平的年度行业中位数将样本分为两组, 当该数值大于年度行业中位数时设为SCORE_HIGH, 否则设为SCORE_LOW, 分别对模型(5)进行回归。结果如表5列(1)、列(2)所示, 在道德水平较低样本组中, TREAT×POST系数在5%的水平上显著为正, 而在道德水平较高样本组中, 其系数不显著。以上结果表明, 当企业道德水平较低时, 营商环境创新能够更显著地促进企业合作性纳税遵从。

表4 营商环境创新促进合作性纳税遵从的作用机制检验

变量	(1) ITCOST	(2) ITCOST
TREAT×POST	-0.0189*** (0.0062)	-0.0142** (0.0310)
控制变量	未控制	控制
年份/行业/个体	控制	控制
观测值	17617	17617
Adj-R ²	0.7693	0.7912

表5 营商环境创新促进合作性纳税遵从的作用机理检验

变量	(1) SCORE_LOW TAXWILL	(2) SCORE_HIGH TAXWILL	(3) TE_LOW TAXWILL	(4) TE_HIGH TAXWILL	(5) INAREA
TREAT×POST	0.2762** (0.0490)	0.1501 (0.2776)	0.2869** (0.0335)	0.2307 (0.1514)	0.2463*** (0.0000)
TAXWILL					
控制变量	控制	控制	控制	控制	控制
年份/行业/个体	控制	控制	控制	控制	控制
观测值	8797	8820	9247	8370	17617
Adj-R ²	0.1436	0.1018	0.1116	0.1215	0.2258
经验p值	0.0139**		0.0861*		

注: 经验p值通过邹检验得到, 用于检验组间系数差异显著性。

2. 纳税方的税收信任。税收环境会影响企业纳税行为, 当地区税收征管强度较低时, 说明征税方执法水平较低, 这会减弱纳税方对征税方的信任水平。由于企业自身的投机心理和较低的违规成本, 其整体的纳税遵从水平相对较低。随着营商环境创新试点政策的逐步推进, 税务机关的执法效率和透明度不断提高, 纳税人的公平意识不断增强, 对税务机关的信任也随之提升, 一定程度上提高了企业的纳税自觉性与税收政策配合度, 从而促进了企业的合作性纳税遵从。因此, 预期在税收征管强度较低的地区, 营商环境创新能够更大程度地提高税务机关的执法效率和透明度, 进而对企业合作性纳税遵从发挥更强的边际促进作用。

借鉴江轩宇(2013)的研究, 本文以各地区实际税收负担比率与估计的税收负担比率之比度量税收征管强度(TE), 并按企业注册地税收征管强度的年度行业中位数将样本分为两组, 当该数值大于年度行业中位数时设为TE_HIGH, 否则设为TE_LOW, 分别对模型(5)进行回归。回归结果如表5列(3)、列(4)所示, 在税收征管强度较低样本组中, TREAT×POST回归系数在5%的水平上显著为正, 而在税收征管强度较高样本组中, TREAT×POST回归系数不显著。以上

结果表明,在较低的税收征管强度下,营商环境创新能够更显著地促进企业合作性纳税遵从。

3.纳税方的群体认同感。同群效应是指企业在进行财务决策时由于受到其他相似企业的影响,而倾向于模仿其他企业决策的现象。企业的纳税决策也存在一定的同群效应,纳税人的纳税遵从意识和行为往往会受到其他纳税人的影响。因此,本文预期企业的合作性纳税遵从具有同群效应,即纳税方存在群体认同感。

借鉴李秋梅和梁权熙(2020)的做法,采用同城市同行业其他企业的平均合作性纳税遵从度量企业合作性纳税遵从的同群效应(*INAREA*),该指标数值越大,代表企业合作性纳税遵从的同群效应越明显。回归结果如表5列(5)所示,*TAXWILL*回归系数在1%水平上显著为正,说明企业的合作性纳税遵从行为存在同群效应,即纳税人群体的认同感会促进其合作交流,从而提升整个地区其他纳税人的合作性纳税遵从水平。

六、进一步经济后果分析

(一)营商环境创新与企业实际税收负担

为验证营商环境创新试点政策的实施能否在提高企业合作性纳税遵从水平的同时,降低企业税收负担(*TAXPAY*),进而促成征纳双方合作共赢,本文借鉴叶永卫等(2023)的做法,以企业所得税费用与营业收入之比度量企业实际税收负担(*TAXPAY*),该比值越低,说明企业税收负担越小。回归结果(留存备索)显示,*TREAT*×*POST*的回归系数在5%的水平上显著为负,即营商环境创新可以降低企业的实际税收负担。这可能是因为营商环境创新下税务机关的“服务化”转型有利于其更好地落实税收优惠政策,并帮助企业较为充分、便利地享受税收减免、税收优惠等政策,从而缓解企业实际税收负担。

(二)营商环境创新与纳税贡献程度

上市公司通常具有较大规模与较高营收水平,因而其纳税金额的变化也会对国家税收产生一定的影响。为验证营商环境创新在降低上市公司税收负担时是否可能同步提高其纳税贡献(*CONTRI*),从而有助于中国税收环境整体向好发展,本文借鉴陈冬等(2016)的做法,以企业所得税费用占地区企业所得税收入之比度量企业的纳税贡献(*CONTRI*),该比重越大,表明企业整体的税收贡献程度越高。回归结果(留存备索)显示,*TREAT*×*POST*的回归系数在1%的水平上显著为正,表明营商环境创新可以显著提高企业整体纳税贡献。这可能是因为营商环境创新可以降低企业的制度性交易成本,促使企业通过优化经营管理活动及积累经济资源进而实现更多的财富创造,从而为政府的财政税收提供更高程度的支持与贡献。

七、研究结论与政策建议

本文以营商环境创新试点为准自然实验,检验了营商环境创新对企业合作性纳税遵从的影响。实证结果显示:营商环境创新提高了企业合作性纳税遵从度,并提高了整体纳税贡献,与此同时降低了企业实际纳税负担;影响机制检验显示,营商环境创新通过降低制度性交易成本进而提高了企业合作性纳税遵从度;检验该机制背后的机理发现,制度性交易成本的降低可以提升纳税人的税收道德、税收信任和群体认同感,具体表现为,当企业道德水平越低、地区税收征管强度越低时,营商环境创新提高企业合作性纳税遵从的作用越显著,且企业的合作性纳税遵从具有同群效应。基于上述结论,本文得出如下政策建议:

第一,对政府而言,应围绕“降低制度性交易成本、强化税收法治化”进一步推广营商环境创新政策,并关注企业道德水平与地区税收征管强度的异质性影响。近年来,中国的法治水平

和税收体系建设虽有较大提升,但税收法治水平仍较低。基于本文的结论,建议地方政府除对标世界银行纳税营商环境指标继续推进营商环境市场化和国际化外,还应重点强化税收法治化改革:一方面,依托大数据建立“精准监管+合规引导”机制,建立完善的监管机制,提高政策执行过程的透明度,在税收法定的基础上,最大限度地释放企业活力;另一方面,还应特别关注企业道德水平和地区征管强度等约束条件,针对道德水平较低的企业群体或征管基础较弱的地区,配套开展税收合规培训、案例警示教育与能力建设,确保政策红利能更有效地覆盖所有地区,并在释放企业活力的同时,全方位提升合作性纳税遵从。

第二,对税务局而言,应进一步探索柔性税收监管等激励型监管方式。降低制度性交易成本的激励型改革策略能降低企业税收负担,提高合作性纳税遵从,并提高纳税贡献。建议税务局依托大数据搭建“监管+服务+沟通”的一体化平台,既能通过数据精准识别企业合规需求以降低沟通成本,也能够定期公开政策执行案例与试点企业的合规经验,从而在税务机关与纳税人之间建立合作、信任的征纳关系,并引导试点企业发挥同群效应,最终形成征纳双方关系的良性循环。

第三,对企业而言,应依托营商环境创新红利,积极提高纳税遵从意识和合规能力。营商环境创新降低了制度性交易成本与企业税收负担,为企业提供了良好的外部条件,企业应将这种外部政策优势转化为内部合规动力。一方面,建议企业积极参与税务部门组织的政策宣讲、行业合规交流等活动,增强自身的税收道德意识与群体认同感;另一方面,建议企业充分借助营商环境创新的市场化优势提高经营效率,在增强国际竞争力的同时,建立内部税收合规流程,主动落实纳税义务。

主要参考文献:

- [1] 曹越,张玉婷,周瑞博. 公平竞争审查制度会降低企业避税程度吗?[J]. 中南财经政法大学学报, 2024, (2).
- [2] 陈冬,孔墨奇,王红建. 投我以桃,报之以李:经济周期与国企避税[J]. 管理世界, 2016, (5).
- [3] 杜运周,刘秋辰,陈凯薇,等. 营商环境生态、全要素生产率与城市高质量发展的多元模式——基于复杂系统观的组态分析[J]. 管理世界, 2022, (9).
- [4] 范源源,李建军. 税收“放管服”改革能否提高企业税收遵从[J]. 财贸经济, 2023, (1).
- [5] 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).
- [6] 江艇. 因果推断经验研究中的中介效应与调节效应[J]. 中国工业经济, 2022, (5).
- [7] 江轩宇. 税收征管、税收激进与股价崩盘风险[J]. 南开管理评论, 2013, (5).
- [8] 李秋梅,梁权熙. 企业“脱实向虚”如何传染?——基于同群效应的视角[J]. 财经研究, 2020, (8).
- [9] 李树,邓睿,陈刚. 文化经济学的理论维度与实践进路——第五届文化与经济论坛综述[J]. 经济研究, 2020, (1).
- [10] 李文. 社会认同与税收遵从意愿[J]. 税务研究, 2022, (10).
- [11] 牛志伟,许晨曦,武瑛. 营商环境优化、人力资本效应与企业劳动生产率[J]. 管理世界, 2023, (2).
- [12] 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, 2021, (1).
- [13] 孙雪娇,赵玉洁. 税收柔性执法对企业合作性税收遵从的影响研究[J]. 管理学报, 2023, (8).
- [14] 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).
- [15] 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).
- [16] 夏后学,谭清美,白俊红. 营商环境、企业寻租与市场创新——来自中国企业营商环境调查的经验证据[J]. 经济研究, 2019, (4).

- [17] 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[J]. 经济研究, 2020, (6).
- [18] 叶康涛,张然,徐浩萍. 声誉、制度环境与债务融资——基于中国民营上市公司的证据[J]. 金融研究, 2010, (8).
- [19] 叶永卫,陶云清,王琪红,等. 税收激励、人力资本投资与企业劳动生产率——来自2018年职工教育经费税前扣除政策的证据[J]. 数量经济技术经济研究, 2023, (5).
- [20] 张乾,葛国庆,薛健. 数字经济促进了企业避税吗——基于电子商务示范城市创建的准自然实验[J]. 会计研究, 2022, (4).
- [21] 张菟沼,杨广钊. 营商环境对民营企业竞争力的影响[J]. 财贸经济, 2022, (10).
- [22] 周泽将,高雅萍,张世国. 营商环境影响企业信贷成本吗[J]. 财贸经济, 2020, (12).
- [23] Allingham M G, Sandmo A. Income tax evasion: A theoretical analysis [J]. *Journal of Public Economics*, 1972, 1(3-4): 323-338.
- [24] Chen X P, Arzu Wasti S, Triandis H C. When does group norm or group identity predict cooperation in a public goods dilemma? The moderating effects of idiocentrism and allocentrism [J]. *International Journal of Intercultural Relations*, 2007, 31(2): 259-276.
- [25] Congdon W J, Kling J R, Mullainathan S. Policy and choice: Public finance through the lens of behavioral economics[M]. Washington: Brookings Institution Press, 2011.
- [26] De Cremer D, Tyler T R. The effects of trust in authority and procedural fairness on cooperation [J]. *Journal of Applied Psychology*, 2007, 92(3): 639-649.
- [27] Faizal S M, Palil M R, Maelah R, et al. Perception on justice, trust and tax compliance behavior in Malaysia [J]. *Kasetsart Journal of Social Sciences*, 2017, 38(3): 226-232.
- [28] Frey B S. Deterrence and tax morale in the European Union [J]. *European Review*, 2003, 11(3): 385-406.
- [29] Horodnic I A. Tax morale and institutional theory: A systematic review [J]. *International Journal of Sociology and Social Policy*, 2018, 38(9-10): 868-886.
- [30] Kim C K. Does fairness matter in tax reporting behavior? [J]. *Journal of Economic Psychology*, 2002, 23(6): 771-785.
- [31] Kirchler E. The economic psychology of tax behaviour[M]. New York: Cambridge University Press, 2007.
- [32] Lindstedt C, Naurin D. Transparency is not enough: Making transparency effective in reducing corruption [J]. *International Political Science Review*, 2010, 31(3): 301-322.
- [33] Luttmer E F P, Singhal M. Tax morale [J]. *Journal of Economic Perspectives*, 2014, 28(4): 149-168.
- [34] Mohdali R, Isa K, Yusoff S H. The impact of threat of punishment on tax compliance and non-compliance attitudes in Malaysia [J]. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 2014, 164: 291-297.
- [35] Murphy K. Aggressive tax planning: Differentiating those playing the game from those who don't [J]. *Journal of Economic Psychology*, 2004, 25(3): 307-329.
- [36] Murphy K, Tyler T. Procedural justice and compliance behaviour: The mediating role of emotions [J]. *European Journal of Social Psychology*, 2008, 38(4): 652-668.
- [37] 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 [J]. *Rationality and Society*, 2018, 30(2): 247-301.
- [38] Slemrod J, Yitzhaki S. Tax avoidance, evasion, and administration [J]. *Handbook of Public Economics*, 2002, 3: 1423-1470.
- [39] Wenzel M. An analysis of norm processes in tax compliance [J]. *Journal of Economic Psychology*, 2004, 25(2): 213-228.

How does Business Environment Innovation Promote Corporate Cooperative Tax Compliance? A Perspective from Behavioral Public Finance

Sun Xuejiao, Chen Yuchi, Zhao Yujie

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

Summary: The reduction of individual tax burden and the overall increase in tax revenue are important issues in national governance, and their implementation requires effective guidance of corporate tax behavior as a key lever. The State Council has released *Opinions on Further Optimizing the Business Environment and Reducing Institutional Transaction Costs for Market Entities*. The reduction of institutional transaction costs can improve taxpayer satisfaction, strengthen tax collection and payment cooperation, and thereby enhance corporate cooperative tax compliance. However, existing research mainly focuses on the overall tax compliance of enterprise, and has not yet delved into the potential influencing factors of cooperative tax compliance. From the perspective of behavioral public finance, this paper takes corporate cooperative tax compliance as the entry point, separates the mandatory tax compliance part based on the A-S model, and constructs cooperative tax compliance indicators. It characterizes business environment innovation through the pilot program for business environment innovation, theoretically analyzing and empirically testing the impact of business environment innovation on cooperative tax compliance, as well as its underlying mechanism. The study finds that business environment innovation promotes cooperative tax compliance, which is further manifested in the fact that business environment innovation reduces the actual tax burden of enterprises and improves the overall tax contribution of the region. Mechanism testing reveals that business environment innovation incentivizes cooperative tax compliance by reducing institutional transaction costs. Combined with psychological theories and sociological theories, the study finds that the reduction of institutional transaction costs can enhance taxpayers' tax morality, tax trust, and group identity, which is manifested in the fact that when the intensity of tax enforcement is lower and the ethical level of enterprises is lower, the promoting effect of business environment innovation is more significant, and enterprises in business environment innovation pilot areas exhibit a peer effect. This paper examines the impact of business environment innovation on corporate cooperative tax compliance from a new perspective of "public service" innovation, more comprehensively revealing the operational mechanism of business environment innovation. The findings have important policy implications for "creating a first-class business environment that is market-oriented, rule-of-law-oriented, and internationalized".

Key words: business environment innovation; cooperative tax compliance; tax contribution; institutional transaction costs

(责任编辑: 王西民)