

税负公平促进资源配置效率提升

——基于征纳联系视角

赵仁杰 钟世虎 杜 诚 霍宇辰*

摘 要:本文基于国地税合并前企业所得税征管机构差异与合并后地级市税务局新任领导来源独特信息,考察征纳联系变化对企业间税负公平和资源配置效率的影响。研究发现,国地税合并后征纳联系变弱的企业其实际税率会比本地同行业企业提高约 10%,这一效应在非国有企业、大中型企业和成立时间更长的企业中表现更明显;征纳联系弱化会降低企业间税负不平等,改善资源配置效率。本文为构建公平竞争的税收营商环境以提升资源配置效率提供了政策启示。

关键词:征纳联系;税负公平;资源配置效率

DOI: 10.13821/j.cnki.ceq.2026.04.02

一、引 言

税负是企业一项重要的成本,有效税率差异会影响资源配置效率并作用于企业价值和经济发展(陈晓光,2013;Modigliani and Miller, 1963)。分税制改革以来中国快速实现了法定税率、税收优惠制定上的中央集权,但在税收征管层面还是赋予了地方一定的执法空间(汤玉刚和苑程浩,2011)。现有文献发现税收征管强度会直接影响企业有效税率变化和生产经营行为(Chen, 2017;范子英和田彬彬,2013;吕冰洋等,2022)。李艳等(2020)从征管技术提升视角分析了“金税三期”对企业增值税税负公平的影响,但对有效税率差距更为突出的企业所得税未展开讨论。从企业间实际税负差距角度来看,由于企业所得税存在众多优惠政策且针对利润征收,企业所得税实际税率更容易受到税收征管强度的影响(Slemrod, 2019;范子英和赵仁杰,2020),围绕企业所得税形成的征

* 赵仁杰,西北大学中国西部经济发展研究院、西北大学经济管理学院;钟世虎,上海国家会计学院;杜诚、霍宇辰,西北大学经济管理学院。通信作者及地址:钟世虎,上海市青浦区盈港东路 777 号上海国家会计学院行政教研楼 219,201702;电话:18121168317;E-Mail:zhongshihu@163.sufe.edu.cn。本研究得到国家自然科学基金面上项目(72573122)、国家自然科学基金青年项目(72203167、72303149)以及陕西高校青年创新团队项目和西北大学仲英青年学者项目的资助。感谢匿名审稿人和期刊主编的宝贵意见,当然文责自负。

纳联系会通过影响企业所得税有效税率差异对税负公平和资源配置效率产生作用,但现有文献对此少有涉及。

征纳联系一方面与主管税务官员紧密相关,根据《中华人民共和国税收征收管理法》相关规定,税务机关查询纳税人存款账户、实施税收保全和开展强制执行等税收征管行为需要县级以上税务局长审批,税务局长对企业纳税行为具有较大影响(Chu et al., 2025)。范子英和田彬彬(2016)、田彬彬和范子英(2018)研究发现国税局局长由异地调任能显著降低企业逃税,并且局长来源差异会导致企业所得税税负相差17%。另一方面,在固定管户模式下,纳税企业与管户机构之间形成了较为稳定的征纳联系(赵仁杰等,2023),纳税人与税收官员的过度互动会降低税收执法强度,造成税收流失(Chalendard et al., 2022)。可见,税务官员对纳税企业征管关系的外生变化会直接影响企业征纳联系和实际税负。具体到企业所得税,国地税合并以前企业所得税按照规定分属国税、地税局征收,在固定管户模式下国税、地税局与各自管辖企业形成稳定的征纳联系。2018年国地税机构合并后,新成立的税务局中仅设1名局长岗位,由于采取就地合并方式,地级市层面有96%的新任局长由本地原国税或地税局局长担任,领导班子成员也大多由原国税、地税系统产生。当机构合并后新成立税务局局长来源与合并前企业所得税征收机构不一致时,企业与税务机关的征纳联系会相对变弱,并且对单个企业而言这种征纳联系变化相对外生,有助于考察征纳联系变化对企业实际税负的影响。由于征纳联系变化发生在单个企业上,这为本文分析同一地区、行业内企业间税负差距变化及其对资源配置效率的影响提供了有利条件。

基于2016—2020年全国税收调查数据和手工整理的国地税合并后地级市税务局局长和党委委员数据,本文在企业层面构造征纳联系变量,基于双重差分方法研究发现:国地税合并后征纳联系变弱企业其所得税实际税率会比本地同行业其他企业提高约10%,这一效应在地税局征管、非国有企业、大中型企业和成立时间更长的企业中更显著,征纳联系弱化促进了企业间税负公平;机制分析表明,征纳联系弱化通过改善税收执法和降低征纳联系努力缩小企业间税负差异;最后,企业间税负公平提升会有效改善资源配置效率。

与已有文献相比,本文有如下贡献:

第一,利用国地税合并前后征管机构的局长来源差异,在单个企业层面构造征纳联系变量,实证结果较少受同期政策干扰,对已有征纳联系影响企业实际税率的研究(范子英和田彬彬,2016;田彬彬和谷雨,2018;Chu et al., 2025)提供了有益补充。并且本文将征纳联系对单个企业实际税率的影响拓展到同一地区、行业间企业税负公平上,探究税负公平对资源配置效率的作用,在研究对象上作了进一步拓展。

第二,基于中国独特的税收征管机构改革,为理解政府部门内权力配置的微观经济效应提供实证证据。近年来从政府内部目标差异角度考察政府行为对经济发展的影响引发学者们的广泛关注(梁平汉和高楠,2017;刘明兴等,2015;李飞跃等,2014;张鹏飞等,2019),但已有研究均缺乏来自微观企业的证据。本文以税收征管领域为例,为政府部门内权力配置的经济效应这一支文献提供了微观证据。

第三,拓展了关于国地税合并政策效应的相关文献。已有研究发现国地税合并整体上降低了企业逃税(范子英等,2022)、提高企业财务信息披露质量(刘贯春等,2023)和创新效率(蔡伟贤等,2024)、改善企业投融资期限错配(叶永卫等,2022),本文则从国地税合并后征纳联系变化对同一地区、行业内企业实际税负的异质性影响出发,为全面理解国地税合并的政策效应及实现机制提供新的视角。

二、制度背景与研究假说

(一) 中国的税收征管机构改革

中国在分税制改革中分设了国税、地税两套征管机构,并按照税种划分各自的征管范围。企业所得税是央地共享税,其征管机构发生过多调整。^①由于企业所得税存在较多优惠政策和税前扣除,税务机关征管强度会对企业享受税收优惠、实施避税等产生重要影响(田彬彬等,2024),不同征管机构执法差异会导致企业所得税实际税负不同(范子英和田彬彬,2013)。国地税并行的征管体系造成了一系列问题,一方面,分设两套征管机构增加了税收管理和纳税人成本(李建英和刘锦鸿,2019;陈懿赞和梁莱歆,2009)。对于同一经营行为国税、地税对其性质的认定差异会使得纳税人缴纳不同类型的税收,造成纳税人额外负担。另一方面,分设两套机构会带来新的委托代理问题。地税系统属地化管理加大地方政府征管干预(范子英和田彬彬,2016),征管机构与管户企业之间形成策略性互动和征纳联系(赵仁杰等,2023)。除此之外,在国地税均要完成税收任务的情况下,纳税人在补缴税款等方面会陷入两头为难的境地(杨斌和矫威,2001),是否配合税务机关完成征管任务关系到与税务机关的征纳联系,影响企业间所得税征管强度和实际税负差异。

关于国地税机构合并的争论一直存在,随着“营改增”后地方主体税种减少和国家行政机构改革,2018年3月国务院明确将省级和省级以下国税地税机构

^① 企业所得税征收机构改革的详细分析请见附录 I。限于篇幅,附录未在正文列示,感兴趣的读者可在《经济学》(季刊)官网(<https://ceq.ccer.pku.edu.cn>)下载。

合并。尽管两套系统并行的征管体制告一段落,但合并后新成立税务局的工作人员大多来自本地原有的国税、地税系统,这意味着在管户征税模式下征管机构、税务官员与纳税企业之间形成的征纳联系在机构合并后仍然存在。但国地税合并后新成立的税务局中人员构成和结构调整会使不同企业与税务机关的征纳联系发生明显变化,为识别企业间税负公平及其对资源配置效率的影响提供了宝贵机会。

(二) 研究假说

现有研究发现企业会通过增加业务招待、贿赂执法人员等方式与税务机关合谋规避税收征管(田彬彬和范子英,2018;赵仁杰等,2023),与税务机关、税务局长联系更加紧密的企业,会面临更低的征管强度(张敏等,2018;范子英和田彬彬,2016)。除了主动合谋行为外,政企联系还会受到政府对“内部人”偏袒的影响。当政府机构内部存在权力配置变化时,掌握资源配置权的一方实施的政策会更有利于那些之前与其保持紧密联系的群体(梁平汉和高楠,2017)。刘明兴等(2015)和李飞跃等(2014)通过对新中国成立初期各地方政府中本地干部占比与政府内权力配置变化的考察,发现本地干部掌握实际权力会倾向于实施维护本地利益的政策。这些文献均表明,在政府内部权力结构的调整导致政企关系发生变化后,企业面临的政策支持和发展环境也随之变化,这是观测政企联系和政府治理行为变化的重要视角。

具体到本文,在国地税机构合并改革之前不同企业的所得税分别由国税、地税局征收,在管户征税模式下企业与各自归口管理机构建立起了长期的征纳联系。但在机构合并以后新成立的税务局中,地区间新任税务局长的来源存在较大差异。税务局长对税收征管具有直接影响(范子英和田彬彬,2016;田彬彬和范子英,2018;Chu et al., 2025),特别是在税务征管和税收任务体系下,长期征管实践中企业与管户税务局之间会形成互动关系,并且征纳联系的影响大多体现在企业所得税征管领域(范子英和田彬彬,2016;赵仁杰等,2023;Slemrod, 2019; Chu et al., 2025)。这意味着国地税合并后对于未产生新局长的征管机构在合并前所管辖的企业,其与新成立税务局之间的征纳联系被削弱,而征管独立性的增强会导致企业实际税率相对上升。这一机制有助于缩小同一地区、行业内企业之间因改革前征纳联系不同导致的实际税负差距,促进税负公平。并且,已有文献发现地税局弹性征管更为明显,因此本文提出研究假说1:

假说1 国地税合并后征纳联系弱化的企业其所得税实际税率会上升,这一变化将缩小同一城市、行业内企业间的实际税负差距,进而促进税负公平,且该效应在原地税局征管的企业中更为明显。

实际税负是企业一项重要的成本负担,税负变化通过影响资源配置作用于企业发展和市场价值(Modigliani and Miller, 1963)。一方面,税收政策导致的法定税率差异会影响资源配置效率。罗鸣令等(2019)发现西部大开发地区的优惠税率造成了邻近地区的资源流出和税基流失,带来了明显的负外部性。钱学锋等(2015)研究表明出口企业的退税政策扩大了出口部门与非出口部门之间的资源误置程度,出口退税率差异会导致中国制造业企业内部的资源误置(许家云等,2017)。另一方面,企业实际有效税率差异会扭曲资源配置(陈晓光,2013)。蒋为(2016)研究发现增值税有效税率差异会导致中国制造业生产率离散与资源误置,刘启仁 and 黄建忠(2018)通过构造综合税负率指标,发现综合税负上升会促使企业通过抬升加成率进行税负转嫁,导致要素边际产出偏离社会最优水平。上述文献大多基于企业纳税额与营业收入或产值的比重刻画实际税率差异,但该变量本身受到资源配置行为的影响,并且很少涉及企业所得税。基于此,本文提出有待检验的假说 2:

假说 2 国地税合并后征纳联系弱化在促进税负公平的同时会降低企业间生产要素获取差距,降低同一城市、行业内企业间的全要素生产率标准差,促进资源配置效率提升。

三、数据、变量与研究设计

(一) 计量模型

首先,本文通过建立计量模型(式(1)),检验征纳联系弱化对企业实际税负的影响。

$$ETR_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 znrh_i \times post_t + \gamma \times X_{it} + \mu_t \times f'(Z_{j,2016}) + \delta_i + \mu_t + \epsilon_{ijt}, \quad (1)$$

其中,被解释变量 ETR 为企业实际税率, i 为企业, j 为城市, t 为年份。政策冲击变量 $znrh_i$ 表示企业在国地税合并后征纳联系是否弱化,如果合并后局长来源与合并前企业所得税征管机构不一致, $znrh_i$ 赋值为 1,表明企业征纳联系变弱,反之则为 0,企业征纳联系的构成共包含如表 1 所示的四种情况。其中 $post$ 为国地税合并改革时间虚拟变量,考虑到地市级税务机关合并挂牌是在 2018 年 7 月 5 日,从合并到影响税收征管会存在时滞,本文将政策发生时间定为 2019 年,在 2019 年及以后 $post$ 赋值为 1,反之则为 0。 X_{it} 为企业层面的控制变量,包括企业总资产对数值($\ln gm$)、资产负债率(lev)、职工人数对数值($\ln staff$)和利润率($profit$)。参考赵仁杰等(2023)的做法,将样本起始年份(2016 年)各城市社会经济变量 $f'(Z_{j,2016})$ 与年份固定效应交互项纳入控制变量。 δ_i 为企业固定效应, μ_t 为年份固定效应, ϵ_{ijt} 为扰动项。

表1 处理组变量的构成方式

合并后局长来源	合并前征管机构	
	国税局	地税局
国税局	(国税,国税)=0	(国税,地税)=1
地税局	(地税,国税)=1	(地税,地税)=0

数据来源：作者手工绘制。

为了在城市-行业层面检验征纳联系弱化对企业间资源配置效率的影响,本文构造强度双重差分模型(式(2))进行实证检验。

$$Misallocation_{jkt} = \beta_0 + \beta_1 post_t \times znrhratio_{i,2017} + \mu_t \times f'(Z_{j,2016}) + \delta_j + \mu_t + \epsilon_{jkt}, \quad (2)$$

其中,下标 j, k, t 分别表示城市、二位行业和年份。被解释变量为城市-行业层面的资源配置效率,用城市、二位行业内企业间全要素生产率标准差来度量。 $post$ 设置与式(1)一致。 $znrhratio_{i,2017}$ 为城市层面的政策处理强度变量,具体指2017年城市 i 中 $znrh=1$ (即征纳联系弱化)的企业数占全部企业数的比重。在回归中控制样本起始年份(2016年)城市社会经济变量与年份固定效应的交互项, δ_j 为城市固定效应, μ_t 为年份固定效应, ϵ_{jkt} 为扰动项。

(二) 数据来源与变量选择

1. 被解释变量

被解释变量主要在企业 and 城市-行业两个维度,企业层面以企业实际税率(ETR)来度量实际税负水平,并采用法定税率与实际税率之差、应纳所得税额是否为零分别进行稳健性检验。微观企业层面的数据来源于2016—2020年的全国税收调查数据库。城市-行业层面的税负公平是基于企业实际税负逐年计算的城市-二位行业企业实际税负标准差。关于资源配置效率变量,借鉴已有文献(江艇等,2018;刘潘和张子尧,2023),利用企业全要素生产率离散程度构建地级市-行业层面资源配置效率指标^①。

2. 征纳联系弱化变量

本文基于国地税机构合并改革后地级市新任税务局长来源和国地税合并前企业的所得税征管机构双重信息构造企业与税务机关的征纳联系变量。从新任局长简历中获取其任职前来源信息,结合国地税合并前企业所得税征管机构信息,构造征纳联系弱化变量,如表1所示。

3. 其他变量

本文还控制了企业所在城市2016年的GDP增长率、财政压力、产业结构

① 具体构造过程请见附录II。

以及规模以上企业数量等宏观经济变量,原始数据来自 2017 年《中国城市统计年鉴》及各地市 2017 年国民经济和社会发展统计公报。^①

四、基本结果、稳健性检验与异质性分析

(一) 基本结果

首先基于式(1)检验征纳联系弱化对企业实际税率的影响,在控制了企业、省份-年份、省份-行业、年份-行业固定效应以及企业层面和城市层面控制变量后,表 2 第(4)列核心解释变量估计系数为 0.011,说明机构合并后企业征纳联系弱化会导致其所得税实际税率提高 10%,表明在国地税合并之前企业与各自税务机关之间的征纳联系在企业层面造成了所得税税负不平等。

表 2 基准估计结果

	ETR			
	(1)	(2)	(3)	(4)
<i>znrh</i> × <i>post</i>	0.012*** (0.001)	0.012*** (0.001)	0.012*** (0.001)	0.011*** (0.001)
<i>lngm</i>		0.002*** (0.000)	0.002*** (0.000)	0.003*** (0.000)
<i>lev</i>		0.003*** (0.000)	0.003*** (0.000)	0.003*** (0.000)
<i>lnstaf</i> f		0.008*** (0.000)	0.008*** (0.000)	0.008*** (0.000)
<i>profit</i>		0.016*** (0.000)	0.016*** (0.000)	0.015*** (0.000)
企业固定效应	是	是	是	是
年份固定效应	是	是	是	否
城市控制变量_2016×年份固定效应	否	否	是	是
省份-年份固定效应	否	否	否	是
省份-行业固定效应	否	否	否	是
年份-行业固定效应	否	否	否	是
N	1 281 441	1 271 866	1 271 866	1 271 856
R ²	0.591	0.592	0.592	0.600

注:(1)括号中为企业层面的聚类稳健标准误;(2)*、**、***分别表示 10%、5%和 1%的显著性水平。

① 主要变量描述性统计结果请见附录Ⅲ。

现有关于税收征管的文献表明,国税局和地税局在税收执法上存在明显差异,相比于地税局,国税局的税收执法独立性更高,弹性征管的可能性较低(范子英和田彬彬,2016;范子英和赵仁杰,2020;刘贯春等,2023)。表 3 第(1)—(2)列中处理组是合并前企业所得税由地税局征管但合并后局长来自原国税局的企业(*dsrh*),在回归时将机构合并后局长来自原地税局且合并前企业所得税由国税局征收的样本剔除,控制组为征纳联系未发生变化的企业。第(3)—(4)列中处理组是合并前企业所得税由国税局征管但合并改革后新任局长来自原地税局的企业(*gsrh*),并将第(1)列中的处理组剔除。估计结果显示,机构合并后征纳联系弱化的企业纳税遵从度提升在原国税、地税征管的企业中均成立,但对地税局征管的企业影响更大。征纳联系对税收征管的影响不仅与税务局长有关,还受到税务机关内部权责分配的作用,本文利用机构合并后新成立税务局中党委委员构成数据,从内部权力配置视角作进一步分析。^①

表 3 征纳联系弱化对企业实际税率的影响:国地税差异

	ETR			
	(1)	(2)	(3)	(4)
<i>dsrh</i> × <i>post</i>	0.016*** (0.001)	0.018*** (0.001)		
<i>gsrh</i> × <i>post</i>			0.005*** (0.001)	0.001* (0.001)
企业控制变量	是	是	是	是
企业固定效应	是	是	是	是
年份固定效应	是	否	是	否
城市控制变量_2016×年份固定效应	否	是	否	是
省份-年份固定效应	否	是	否	是
省份-行业固定效应	否	是	否	是
年份-行业固定效应	否	是	否	是
N	1 101 182	1 101 172	1 076 286	1 076 278
R ²	0.601	0.609	0.615	0.622

注:同表 2。

（二）稳健性检验

1. 事前趋势检验

图 1(a)以国地税机构合并改革的前一年为基期,采用事件分析法对表 2 第

① 具体结果请见附录 IV。

(4)列的回归结果进行事前趋势检验。可以发现在政策发生之前,处理组和控制组企业所得税实际税率并不存在显著差异,未拒绝事前趋势平行的假设。并且,随着政策的实施征纳联系变弱的处理组企业实际税率会显著高于控制组。图 1(b)是针对表 3 第(2)列中地税局征纳企业回归结果的事前趋势和动态效应检验,估计结果表明在国地税合并改革之前处理组和控制组企业实际税负并不存在显著差异,随着机构合并改革的实施征纳联系弱化导致处理组企业实际税率上升。

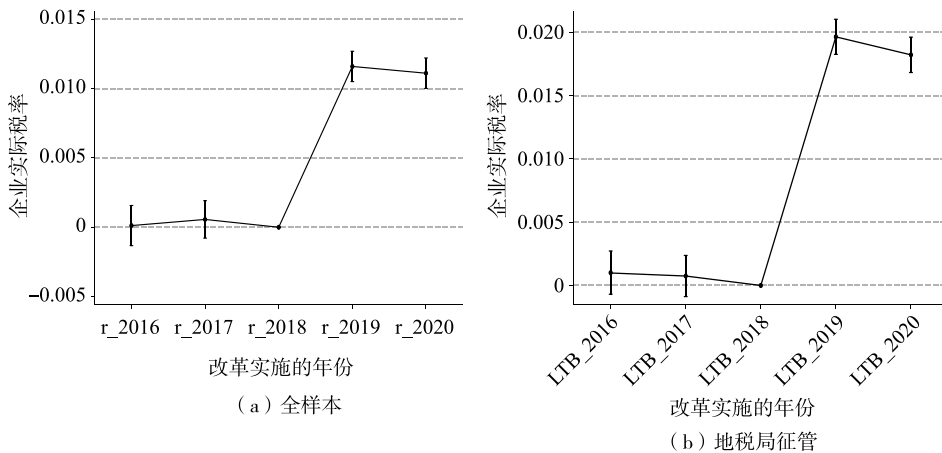


图 1 事前平行趋势与动态效应检验

2. 替换被解释变量

现有研究发现有大量企业的所得税实际税负为零,在税务机关征管不严的情况下,企业所得税逃税和利润转移会产生大量应税利润和应纳税所得额为零的企业(Bilicka, 2019)。表 4 第(1)—(2)列中以企业应纳税所得额是否为零作为被解释变量,结果显示国地税机构合并改革后那些征纳联系变弱的企业其所得税实际税率为零的概率降低了约 1.5%,这说明征纳联系变弱的企业更难以免除企业所得税税负。在税收法定原则下企业应该按照法定税率纳税,但由于税收优惠、逃税避税等原因,企业实际税率往往和法定税率之间存在较大差距,这一差距越大表明企业的实际税负越低。参考现有文献(Chen et al., 2010; 李青原和陈世来, 2021)对企业实际税负的度量方法,采用适用税率减去实际税率的差额作为企业税负程度的度量指标。全国税收调查数据提供了企业适用 25% 税率和免税税率(0%)两个法定税率指标,企业的适用税率还会受到其他税收优惠政策的影响,本文根据样本期间内中国实行的主要优惠税率政策,结合企业是否处在税收优惠地、优惠税率行业等信息,确定实行优惠税率后企业

的适用税率水平。^① 第(3)—(4)列采用税率差作为被解释变量的估计结果显示,国地税机构合并改革后征纳联系变弱的企业其适用税率与实际税率之间的差距会减小,这说明机构合并后税务机关加强对征纳联系弱化企业的税收征管会提高其实际税率水平,进一步验证了前文的基本结论。

表 4 稳健性检验:替换被解释变量

	应纳税所得额为零		适用税率—实际税率	
	(1)	(2)	(3)	(4)
<i>znrh</i> × <i>post</i>	-0.014*** (0.002)	-0.015*** (0.002)	-0.013*** (0.000)	-0.013*** (0.000)
企业控制变量	是	是	是	是
企业固定效应	是	是	是	是
年份固定效应	是	否	是	否
城市控制变量_2016×年份固定效应	是	是	是	是
省份-年份固定效应	否	是	否	是
省份-行业固定效应	否	是	否	是
年份-行业固定效应	否	是	否	是
N	1 271 866	1 271 856	987 165	987 156
R ²	0.562	0.592	0.728	0.734

注:同表 2。

3. 聚类层级与增值税征管

本文所研究的政策冲击主要发生在地级市层面,因此本文采用城市层面的聚类稳健标准误对基准回归重新进行检验,基本结论仍然成立。考虑到国地税合并后新任局长来源与企业所得税原征管机构不一致对企业有效税率的影响,除了征纳联系弱化后征管加强外还可能会受到改革后的协调成本、企业与税务机关信息传递以及政策执行不统一等因素的干扰,本文采用企业增值税有效税率进行安慰剂检验。具体而言,在本文样本范围 2016—2020 年内增值税已经全部由国税局征收,增值税征收机构在国地税合并前后是一致的,如果国地税合并后所得税征管机构和新任局长来源不一致对企业实际税率的影响不仅是由征纳联系弱化导致的,那么征纳联系弱化对增值税税率也会产生类似的影响,反之则说明新任局长来源与合并前征管机构不一致对企业所得税实际税率的影响主要是由征纳联系弱化导致的,安慰剂检验支持了本文的基准结论。^②

① 企业所得税实行优惠税率的主要政策类型请见附录 V。
② 具体结果请见附录 VI。

4. 排除局长任命内生性因素的影响

为了排除机构合并后局长上任的内生性因素对估计结果造成的影响,本文首先加入新任局长上任时年龄与年份固定效应的交互项,然后再分别加入新任局长首次担任副处级岗位时的年龄、从副处级晋升正处级岗位的时长、局长学历变量、是否是本地籍贯等多个变量与年份固定效应的交互项,结果显示排除局长上任内生性因素的影响后基本结论仍然成立。^①

5. 排除非局长征管因素的影响

除税务局长外,税收征管分工以及其他税务干部也会对税收征管产生影响,进一步利用局长来源和排名前 1/2 的党委委员中占多数的委员来源不一致的样本排除非局长征管因素的影响。表 5 第(1)列的样本由两部分构成,一是国地税合并后新成立税务局的局长来自地税局但排名前 1/2 党委委员来自原国税系统的人超过 50%的地区,二是国地税合并后新成立税务局的局长来自国税局但排名前 1/2 党委委员来自原地税系统的人超过 50%的地区。如果征纳联系弱化对企业实际税率的影响主要是由局长变动导致的,那么在那些地区征纳联系弱化提升企业实际税率的结论仍然成立。第(1)列的估计结果表明即使机构合并后存在新任局长来源与排名前 1/2 的党委委员中多数人来源不一致的情况,局长变动引起的征纳联系弱化仍会对企业实际税率产生显著影响,这说明排除掉原来税务部门强弱等其他因素对本文实证结果的干扰后结论仍然成立。第(2)列的样本仅为国地税合并后新成立税务局的局长来自地税局但排名前 1/2 党委委员来自原国税系统的人超过 50%的地区,结果与第(1)列一致。第(3)列考察在国地税合并后新成立的税务局中局长来自国税局但排名前 1/2 的党委委员来自原地税系统的人超过 50%的地区,结论与前文仍然一致。

表 5 稳健性检验:排除非局长征管因素影响

	ETR		
	(1)	(2)	(3)
<i>znrh</i> × <i>post</i>	0.022*** (0.001)		
<i>dsrh</i> × <i>post</i>		0.016*** (0.001)	
<i>gsrh</i> × <i>post</i>			0.004** (0.002)
企业控制变量	是	是	是
城市控制变量_2016 × 年份固定效应	是	是	是
城市固定效应	是	是	是

① 具体结果请见附录Ⅶ。

(续表)

	ETR		
	(1)	(2)	(3)
省份-年份固定效应	是	是	是
行业-年份固定效应	是	是	是
N	515 847	276 293	255 132
R ²	0.604	0.625	0.634

注：同表 2。

（三）异质性分析与机制讨论

1. 所有制差异

现有研究表明税务机关的弹性征管以及企业税负敏感性在不同所有制类型的企业之间会存在明显差异，与国有企业相比，民营企业面临着更重的税收负担，同时也拥有更强的避税动机，政治关联等对民营企业税负的影响也更为显著。本文采用交互项方式检验征纳联系弱化对不同所有制企业实际税负的影响。结果显示与国有企业相比，征纳联系变弱的非国有企业其所得税实际税率会出现更大程度的上升。^①

2. 企业规模差异

除了企业所有制差异外，征纳联系变化对企业实际税负的影响还与企业规模有关。相比于小微企业，大中型企业作为所在地主要纳税力量，本身就与税务机关存在较多联系，面对税务机关和政府的行政监管时具有更大的议价能力，并且建立征纳联系的能力相对更强，因此征纳联系变化对大中型企业纳税的影响会更加明显。基于非国有企业样本的交互项估计结果显示，与小型、微型企业相比，大中型企业与税务机关征纳联系弱化会显著提高其实际税率。^②

3. 企业年龄差异

企业存续时间越长，与政府机构之间的联系越深，在面临外部风险冲击时越有可能得到政府的政策支持和获取生存资源，进而表现出更好的风险应对能力(Alex et al., 2018; Fort et al., 2013)。尤其是在中国的税管员固定管户模式下，税务机关及税务人员在长期的税收征管中与管户企业会形成较为紧密的征纳关系(赵仁杰等, 2023)，存续时间越久的企业越有可能在税收征管中与主管机构形成征纳联系。本文基于非国有企业样本研究发现，与年轻企业相比，征纳联系弱化对存续时间越长的企业实际税率的影响越大。^③

① 具体结果请见附录Ⅷ。
② 具体结果请见附录Ⅸ。
③ 具体结果请见附录Ⅹ。

(四) 机制分析

1. 减少征纳联系努力

现有文献大多采用业务招待费度量征纳联系,业务招待支出越多的企业建立政企联系的程度越深(Cai et al., 2011;田彬彬和范子英,2018),相应的征纳联系变弱对这类企业的影响也越大。如果国地税合并后征纳联系弱化的确会通过强化税收征管对企业实际税率产生影响,那么对那些国地税合并前业务招待支出偏高的企业实际税率的影响会更大。通过引入国地税合并前企业是否属于高业务招待的虚拟变量,本文发现改革前业务招待支出越高但改革后征纳联系变弱企业其实际税率上升会越明显。^①

2. 信息共享与税收执法

国地税合并后企业所得税统一由国税局征管,不同税种的合并征管可以通过税种之间纳税信息共享比来提高征管效率,本文从增值税与企业所得税纳税信息共享角度进行检验。尽管因为纳税义务发生时间不同等因素,增值税销售额和企业所得税销售收入之间会存在一定差异,但这一偏离在财务上会存在合理区间,当企业存在明显避税行为时,两项收入之间的偏离程度会加大,增值税和企业所得税合并到国税局征管会显著提高两税销售收入的信息共享和比对能力。本文采用增值税销售额/销售收入作为被解释变量,结果显示征纳联系弱化会显著降低两税收入的偏离。进一步地,考虑到企业所得税的避税与成本费用有直接关系,因此增值税进项税额与所得税成本费用的偏离度也在一定程度上反映了企业的避税程度,将被解释变量替换为增值税进项税额/营业成本指标后估计结果仍显著为负,表明合并征管后税种信息共享有助于促进税收征管效率提升和税负公平。加强税收执法是征纳联系弱化促进企业纳税遵从和税负公平的核心机制,最后采用企业税费滞纳金及罚款/支付税费额变量,结果表明征纳联系弱化会使得企业面临的税收执法强度提升。^②

五、进一步分析：对税负公平与资源配置效率的影响

(一) 对税负公平的影响

国地税合并后征纳联系弱化的企业实际税率上升有助于降低企业间税负差距,表 6 参考 Hsieh and Klenow(2009)的做法测算城市-二位行业内企业所得税实际税率标准差来度量企业间税负公平。在同一城市同一行业内的企业

① 具体结果请见附录 XI。

② 具体结果请见附录 XII。

在国地税合并后面面临的一个关键区别就是因合并前征管机构和新任局长来源不同所导致的征纳联系差异,城市-行业内企业所得税实际税率标准差越大,表明企业税负不公平越严重。由于是在城市-行业层面的回归,处理组变量为改革前 2017 年城市内征纳联系弱化的企业数占全部企业数的比重(*znrhratio_2017*)、城市内与地税局征纳联系弱化的企业数占全部企业数比重(*dsrhratio_2017*)和城市内与国税局征纳联系弱化的企业数占全部企业数的比重(*gsrhratio_2017*)。第(1)—(3)列被解释变量是企业所得税实际税率的标准差(*etr_sd*),结果显示当国地税合并前企业所得税征管机构与合并后新任局长来源不一致的企业数占比越高时,企业间税负不公平就越低,说明征纳联系弱化会促进企业间税负公平。第(4)—(6)列使用企业适用税率与实际税率之差的标准差(*slgap_sd*)作为被解释变量进行稳健性检验,结论仍然成立。

表 6 对企业间税负公平的影响

	<i>etr_sd</i>			<i>slgap_sd</i>		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<i>znrhratio_2017</i> × <i>post</i>	−0.018*** (0.003)			−0.013*** (0.002)		
<i>dsrhratio_2017</i> × <i>post</i>		−0.019*** (0.004)			−0.015*** (0.005)	
<i>gsrhratio_2017</i> × <i>post</i>			−0.006* (0.003)			−0.004 (0.004)
城市控制变量_2016×年份固定效应	是	是	是	是	是	是
年份固定效应	是	是	是	是	是	是
城市固定效应	是	是	是	是	是	是
省份-年份固定效应	是	是	是	是	是	是
行业-年份固定效应	是	是	是	是	是	是
N	85 353	85 353	85 353	75 316	75 316	75 316
R ²	0.388	0.388	0.387	0.147	0.147	0.146

注:(1)括号中为城市层面的聚类稳健标准误;(2)*、**、***分别表示 10%、5%和 1%的显著性水平。

(二)对资源配置效率的影响

税负是企业生产经营过程中的重要成本,税负不公平在扭曲企业行为的同时带来的资源配置效率损失对中国经济发展具有显著负向作用(聂辉华和贾瑞雪,2011;罗德明等,2012)。现有文献在企业层面研究资源配置效率时使用较多

的是企业间全要素生产率的离散度指标(江艇等,2018;刘潘和张子尧,2023),也就是在一个竞争充分、资源配置有效的市场中,企业间全要素生产率标准差会更小,反之当资源配置存在扭曲时,同一地区同一行业内企业间全要素生产率的离散程度会更高。表 7 中本文分别使用 OP 法和 LP 法计算出单个企业的全要素生产率,然后按照城市和二位行业计算得到城市-行业层面企业收益全要素生产率(revenue-based total factor productivity,TFPR)的标准差(*tfp_sd_op* 和 *tfp_sd_lp*)。结果表明征纳联系弱化在提升企业间税负公平的同时,对企业之间的资源配置效率产生正向影响,这一效应在机构合并前国地税征管的企业中均成立。

表 7 对资源配置效率的影响

	<i>tfp_sd_op</i>			<i>tfp_sd_lp</i>		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<i>znrhratio_2017</i> × <i>post</i>	-0.010*** (0.002)			-0.014*** (0.003)		
<i>dsrhratio_2017</i> × <i>post</i>		-0.011*** (0.003)			-0.014*** (0.004)	
<i>gsrhratio_2017</i> × <i>post</i>			-0.004* (0.002)			-0.006** (0.003)
城市控制变量_2016×年份	是	是	是	是	是	是
固定效应	是	是	是	是	是	是
省份-年份固定效应	是	是	是	是	是	是
行业-年份固定效应	是	是	是	是	是	是
N	79 913	79 913	79 913	79 896	79 896	79 896
R ²	0.037	0.037	0.037	0.027	0.027	0.027

注：同表 6。

(三) 影响资源配置效率的内在机制

税负作为企业生产经营的重要成本,会直接影响其现金流水平,在宏观经济下行和企业经营压力普遍增大的情况下,现金流水平对于企业进行逆势创新和抢占市场机遇更为重要。本文采用经营活动产生的净现金流入/总资产度量企业现金流水平,结果显示征纳联系变弱的企业在国地税合并后现金流水平会相应下降。进一步在城市、二位行业层面计算企业间现金流标准差,估计结果显示征纳联系弱化会使同一城市同一行业内不同企业之间现金流标准差变小。实际税负变化影响资源配置效率的另外一个重要途径是融资约束,融资约束加剧会使企业缩减研发支出,导致企业的技术创新能力不足进而制约全要素生产

率的有效提升(吴敏等,2022)。本文采用利息支出/营业收入度量企业融资约束,结果显示在国地税合并后征纳联系变弱的企业会面临更高的融资约束程度,征纳联系弱化会降低企业间融资约束差距。考虑到采用利息支出度量企业融资约束可能存在不同解释,进一步采用商业信用需求度量企业融资约束程度,将企业的商业信用需求(TC)定义为(年末应付账款数/营业成本),结果显示国地税合并后征纳联系弱化的企业其商业信用需求会增大,并且征纳联系弱化会使企业之间的商业信用需求差距缩小,说明机构合并后企业征纳联系变化带来的税负公平会通过影响企业间的现金流水平和融资能力差异作用于资源配置效率。^①

进一步地,本文还从研发能力和市场势力以及市场竞争程度等多个方面分析征纳联系弱化后税负公平促进资源配置效率改善的作用机制,结果显示征纳联系弱化会显著降低同一城市同一行业内企业间研发能力和市场势力的差距,提升地区内企业间市场竞争程度。^②

六、政策含义

中国的税收管理体制一直面临着以中央集权促进税收公平和向地方扩权激发地方积极性的权衡,在这一过程中长期存在的弹性税收征管对税收营商环境和公平竞争统一大市场秩序造成的影响至关重要。党的二十届三中全会提出“增加地方自主财力,拓展地方税源,适当扩大地方税收管理权限”,从规范税收管理和营造公平竞争税收环境出发,本文得出的政策启示在于:

第一,要重视协调好适当扩大地方税收管理权限与营造公平竞争的市场环境之间的关系。需要提前注意防范地方税收自主权扩大对税收执法公平和资源配置效率的潜在不利影响。通过加快推进配套制度建设,使得地方税收管理权限依法合规运行,确保向地方税收管理适度放权能够真正成为激发地方发展积极性和促进形成公平竞争市场环境的有效政策工具。第二,加强地方税收执法合规性建设,完善税务官员交流降低征纳联系,借助大数据信息等手段降低税收征管人为因素干扰。第三,中国税收制度改革在整体上要加快推进向“低税率、严征管”方向迈进。近年来中国实施了以法定税率下调为代表的多项减税措施,在此情况下严格税收征管、确保税收执法公平对发挥好减税政策的实际效果和维持国家财政运行至关重要。深化税收制度改革过程中要切实推进法定税率下调与严格规范税务执法行为并举,加快形成企业依法合规纳税、法定税率逐步降低的现代化税收治理体系。

① 具体结果请见附录Ⅲ。

② 具体结果请见附录Ⅳ。

参 考 文 献

- [1] Alex, C., J. R. Holm, J. Krafft and F. Quatraro, "Firm Age and Performance", *Journal of Evolutionary Economics*, 2018, 28, 1-11.
- [2] Bilicka, K. A., "Comparing UK Tax Returns of Foreign Multinationals to Matched Domestic Firms", *American Economic Review*, 2019, 109(8), 2921-2953.
- [3] Cai, H. B., H. M. Fang, and L. C. Xu, "Eat, Drink, Firms, Government: An Investigation of Corruption from the Entertainment and Travel Costs of Chinese Firms", *Journal of Law and Economics*, 2011, 54(1), 55—78.
- [4] 蔡伟贤、周颖惠、朱迪, "国地税合并与企业创新——抑制还是促进?", 《经济科学》, 2024 年第 3 期, 第 70—90 页。
- [5] Chalendard, C., A. M. Fernandes, G. Raballand, and B. Rijkers, "Corruption in Customs", *The Quarterly Journal of Economics*, 2022, 138(1), 575-636.
- [6] Chen, S. P., X. Chen, Q. Cheng, and T. Shevlin, "Are Family Firms More Tax Aggressive than Non-family Firms?", *Journal of Financial Economics*, 2010, 95(1), 41-61.
- [7] Chen, S. X., "The Effect of a Fiscal Squeeze on Tax Enforcement: Evidence from a Natural Experiment in China", *Journal of Public Economics*, 2017, 147, 62-76.
- [8] 陈晓光, "增值税有效税率差异与效率损失——兼议对‘营改增’的启示", 《中国社会科学》, 2013 年第 8 期, 第 67—84+205—206 页。
- [9] 陈懿赞、梁莱歆, "分税制改革与国、地税机构建设", 《税务研究》, 2009 年第 6 期, 第 56—58 页。
- [10] Chu, J., Y. Shan, and G. G. Tian, "Corrupt Tax Bureau Commissioners and Corporate Tax Avoidance", *Review of Accounting Studies*, 2025, 30(2), 1873-1915.
- [11] 范子英、田彬彬, "税收竞争、税收执法与企业避税", 《经济研究》, 2013 年第 9 期, 第 99—111 页。
- [12] 范子英、田彬彬, "政企合谋与企业逃税: 来自国税局长异地交流的证据", 《经济学》(季刊), 2016 年第 4 期, 第 1303—1328 页。
- [13] 范子英、赵仁杰, "财政取权、征税努力与企业税负", 《经济研究》, 2020 年第 4 期, 第 101—117 页。
- [14] 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", 《财贸经济》, 2022 年第 10 期, 第 23—39 页。
- [15] Fort, T. C., J. Haltiwanger, R. S. Jarmin, and J. Miranda, "How Firms Respond to Business Cycles: The Role of Firm Age and Firm Size", *IMF Economic Review*, 2013, 61, 520-559.
- [16] Hsieh, C. Y., and P. J. Klenow, "Misallocation and Manufacturing TFP in China and India", *Quarterly Journal of Economics*, 2009, 124(4), 1403-1448.
- [17] 江艇、孙鲲鹏、聂辉华, "城市级别、全要素生产率与资源错配", 《管理世界》, 2018 年第 3 期, 第 38—50+77+183 页。
- [18] 蒋为, "增值税扭曲、生产率分布与资源误置", 《世界经济》, 2016 年第 5 期, 第 54—77 页。
- [19] 李飞跃、张冬、刘明兴, "实际政治权力结构与地方经济增长: 中国革命战争的长期影响", 《经济研究》, 2014 年第 12 期, 第 45—59 页。
- [20] 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", 《地方财政研究》, 2019 年第 6 期, 第 80—85 页。
- [21] 李青原、陈世来, "企业上市与税收规避", 《世界经济》, 2021 年第 11 期, 第 169—193 页。

- [22] 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,第24—41页。
- [23] 梁平汉、高楠,“实际权力结构与地方政府行为:理论模型与实证研究”,《经济研究》,2017年第4期,第135—150页。
- [24] 刘贯春、叶永卫、张军,“税收征管独立性与企业信息披露质量——基于国地税合并的准自然实验”,《管理世界》,2023年第6期,第156—174页。
- [25] 刘明兴、张冬、章奇,“区域经济发展差距的历史起源:以江浙两省为例”,《管理世界》,2015年第3期,第34—50页。
- [26] 刘潘、张子尧,“地方公共债务与资源配置效率:企业间全要素生产率分布差异的视角”,《经济研究》,2023年第10期,第114—133页。
- [27] 刘啟仁、黄建忠,“企业税负如何影响资源配置效率”,《世界经济》,2018年第1期,第78—100页。
- [28] 罗德明、李晔、史晋川,“要素市场扭曲、资源错置与生产率”,《经济研究》,2012年第3期,第4—14+39页。
- [29] 罗鸣令、范子英、陈晨,“区域性税收优惠政策的再分配效应——来自西部大开发的证据”,《中国工业经济》,2019年第2期,第61—79页。
- [30] 吕冰洋、陈怡心、詹静楠,“政府预算管理、征税行为与企业经营效率”,《经济研究》,2022年第8期,第58—77页。
- [31] Modigliani, F., and M. H. Miller, “Corporate Income Taxes and the Cost of Capital: A Correction”, *American Economic Review*, 1963, 53(3), 433-444.
- [32] 聂辉华、贾瑞雪,“中国制造业企业生产率与资源误置”,《世界经济》,2011年第7期,第27—42页。
- [33] 钱学锋、潘莹、毛海涛,“出口退税、企业成本加成与资源误置”,《世界经济》,2015年第8期,第80—106页。
- [34] Slemrod, J., “Tax Compliance and Enforcement”, *Journal of Economic Literature*, 2019, 57(4), 904-944.
- [35] 汤玉刚、苑程浩,“不完全产权、政府竞争与税收增长”,《经济学》(季刊),2011年第1期,第33—50页。
- [36] 田彬彬、范子英,“征纳合谋、寻租与企业逃税”,《经济研究》,2018年第5期,第118—131页。
- [37] 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,第53—66页。
- [38] 田彬彬、张欢、林超、李文健,“税收任务、征管裁量权与税收优惠落地”,《经济研究》,2024年第8期,第57—76页。
- [39] 吴敏、曹婧、毛捷,“地方公共债务与企业全要素生产率:效应与机制”,《经济研究》,2022年第7期,第107—121页。
- [40] 许家云、毛其淋、杨慧,“出口退税率差异化的资源误置效应:基于中国制造业生产率动态分解的视角”,《统计研究》,2017年第6期,第27—37页。
- [41] 杨斌、矫威,“国、地税机构分设存在的问题及对策”,《税务与经济》(长春税务学院学报),2001年第6期,第28—30页。
- [42] 叶永卫、陶云清、云锋,“国地税合并与企业投融资期限错配改善”,《财政研究》,2022年第10期,第100—115页。
- [43] 张敏、刘耀淞、王欣、何萱,“企业与税务局为邻:便利避税还是便利征税?”,《管理世界》,2018年第5期,第150—164页。

- [44] 张鹏飞、李国强、侯麟科、刘明兴,“区域经济增长差异的再反思:历史起因与演化逻辑”,《经济学》(季刊),2019年第1期,第151—166页。
- [45] 赵仁杰、赵欣仪、钟世虎、许文立,“征管模式、征管技术与税收治理——来自取消税管员固定管户的证据”,《经济研究》,2023年第9期,第133—151页。

Tax Burden Equity Enhances Resource Allocation Efficiency: A Perspective on the Taxpayer-Collector Ties

ZHAO Renjie

(Northwest University)

ZHONG Shihu*

(Shanghai National Accounting Institute)

DU Cheng HUO Yuchen

(Northwest University)

Abstract: Leveraging unique institutional features, including the pre-consolidation variation in corporate income tax administration and the composition of new municipal tax bureau leadership following the merger of national and local tax authorities, this study examines how changes in taxpayer-collector ties affect inter-firm tax burden equity and resource allocation efficiency. The results show that after the merger, firms experiencing weakened taxpayer-collector ties saw their effective tax rates increase by approximately 10% compared to local peers. This effect is more pronounced among non-state-owned enterprises, medium and large firms, and older firms. Weakening taxpayer-collector ties reduce inter-firm tax inequality and improve resource allocation efficiency.

Keywords: taxpayer-collector ties; tax fairness; resource allocation efficiency

JEL Classification: H20, H71, D61

* Corresponding Author: ZHONG Shihu, Shanghai National Accounting Institute, No. 777 Yinggang East Road, Qingpu District, Shanghai 201702, China; Tel: 86-18121168317; E-mail: zhongshihu@163.sufe.edu.cn.