



财税博士论文库

CAISHUI BOSHI LUNWENKU

The Research of Chinese Enterprise's
Taxpaying Behavior

中国企业纳税行为研究

■ 林秀香 著

 中国税务出版社



财税博士论文库

CATSDR THESIS LIBRARY

中国企业纳税行为研究

The Research of Chinese Enterprise's
Taxpaying Behavior

林秀香 著



中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国企业纳税行为研究/林秀香著. - 北京:中国税务出版社,2006.7

(财税博士论文库系列)

ISBN 7-80117-933-1

I. 中… II. 林… III. 企业管理:税收管理—研究—中国

IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 067832 号

版权所有·侵权必究

书 名: 中国企业纳税行为研究

作 者: 林秀香 著

责任编辑: 宋晓兰

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编:100053

<http://www.taxph.com>

E-mail: fxc@taxph.com

发行部电话: (010) 63182980/81/82

邮购部电话: (010) 63043870 63028884(传真)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 880×1230 1/32

印 张: 9.875

字 数: 240000 字

版 次: 2006 年 7 月第 1 版 2006 年 7 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-933-1/F·854

定 价: 24.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

序

关于研究生应该如何学习和研究，我经常教育我的学生应当避免出现“3F”现象；关于如何写博士学位论文和硕士学位论文，我要求我的学生要学会“小题大做”。“3F”现象据说是台湾地区的学者评价大陆的某些学者学风时的用语，好像是“浮躁”、“浮夸”和“肤浅”三个词中第一个字的汉语拼音首字母。虽然我不了解这个评价是否客观，但是它至少给我们作教师、作学生的人一个有益的警示，那就是做学问切忌“3F”。至于作博士论文以及硕士论文要“小题大做”，一方面是因为学生在研究能力不是特别强、知识积累不是很雄厚时，大题大做会有困难，而小题大做有可能使学生的成果比较坚实；另一方面则是小题大做还有一个好处，可以使论文的焦点相对集中，把问题研究得深、透。

林秀香本身是一名教师，目前是中央财经大学会计学院副教授、财务管理系主任，作为一名在职攻读博士学位的研究生，她尽管工作十分繁忙，但是在学习上和做学问方面却不见“浮躁”，踏踏实实，认认真真。该篇论文的研究方向早在林秀香正式进入博士研究生学习之初我就要求她予以关注，这样在完成博士生课程学习的同时也能够有意识地收集相关方面的资料与研究动态。这种指导博士生做法的科学性也许还有待于进一步探讨，但是我觉得至少在我的研究生教学过程中的效果是比较好的。由于研究生在入学之初就有了比较明确的学习与研究目标，因而学生就有可能用比较长的时间去思考和探索，进而也就在一定程度上避免了研究生在科学研究方面的“浮夸”与“肤浅”问题的



出现。林秀香的博士学位论文就是在这样的情形下形成的。

关于这部书本身的内容以及有关专家学者的评价,本书的相关部分会有介绍,在此我不再赘述。我在这里想指出的是这本书的几个鲜明的特色,首先是在研究方法方面的特色,林秀香为了完成对我国企业纳税行为的研究,运用了调查问卷、访问座谈、模型计算、数据分析等多种研究手段,这在目前学术界普遍存在的“3F”现象的情况下是难能可贵的,同时这些工作也在相当大的程度上保证了研究的质量,提高了结论的可信度;其次是研究结果方面的特色,该书在研究了企业特征与纳税行为关联性的基础上,提出了建立与企业特征相适应的纳税行为管理体系的主张,并设计了企业纳税评估指标体系——这是一个在该研究领域颇有创意的研究成果;再次,该书从多学科角度对企业纳税行为进行了深入的理论探讨,所提出的管理对策具有可操作性,对加强税收征管工作也具有一定的指导意义。

诚然,企业纳税行为是一个复杂且值得长期研究的问题,就该书的研究主题来说,仍然有许多方面还有待于进一步研究和探讨,例如,如何从不同行业角度研究制定合理的企业纳税评价监管指标,如何对企业避税行为的合理性以及避税空间进行甄别,等等。由于有关业界急于看到林秀香的这个研究成果,致使作者无暇细做修改,疏漏肯定在所难免。但是我希望作者对这个问题的研究不要止于此。

作为一名教师,得悉自己的学生毕业论文行将出版,兴奋的心情不亚于本人,因而援笔作序,以示祝贺。

中央财经大学 教授
副校长

2006年6月于北京

论文提要

当前各国政府高度重视税收流失问题，并在积极探讨治理对策。在我国同样存在着税收流失问题，引起了政府、专家学者和纳税人的广泛关注。由于在我国的税收来源结构中 90% 以上的税收来自企业，因此，如果企业出现税收流失问题就会直接影响到我国的税收收入。但来自政府和企业的纳税调查问卷以及统计数据表明：我国企业的偷逃税现象已经达到比较严重的程度，半数企业存在偷逃税问题，企业避税行为也不断出现。

在税收理论中通常将纳税人的依法纳税行为称之为纳税遵从，将纳税人的偷逃税行为以及不合理的避税行为称之为纳税不遵从。是什么因素引起企业纳税不遵从，政府应如何评估、激励和约束企业纳税行为，提高企业纳税遵从，引起了我的深思，并决定将中国企业纳税行为研究作为论文选题，试图通过对企业纳税行为相关问题的研究，实现提高我国企业纳税遵从的目标。

企业纳税行为是指作为纳税主体的企业在内外部环境的影响下，为实现企业纳税目标，对纳税客体进行管理所做出的现实的能动的反应活动。企业纳税不遵从行为的存在，不仅增大了政府监管成本，引起了公众对税收征管不力的不满，而且影响着企业之间的公平竞争以及政府所能提供的公共产品与服务。因此研究企业纳税行为不仅具有理论意义，而且具有现实意义。从理论意义的角度，研究企业纳税行为对行为科学学科体系建设、对企业组织行为管理学科建设以及对完善我国的税收管理体系都具有重要意义；从现实意义的角度，研究企业纳税行为对于建立和谐社



会、建立依法纳税的税收环境、促进经济协调、可持续发展和公平效率、完善信用体系、促进国际资本流动、加强反避税、维护国家利益以及实现我国的税收管理精细化目标具有重要意义。

本文的研究对象是企业纳税行为，目的是研究企业纳税行为与非企业纳税行为的异同，并在分析企业纳税行为与非企业纳税行为差异的基础上，研究影响企业纳税行为的因素，探讨提高企业纳税遵从的可行路径，最终建立起比较理想化的政府税收管理模式。本文采用归纳分析法、实证分析法和逻辑推理法，充分利用文献研究成果、企业纳税行为调查问卷以及统计分析资料进行了相关问题的研究，从而在研究视点、学科理论运用、研究方法以及研究思路上具有创新性。对实践中影响企业纳税行为因素所进行的来自政府和企业的调查问卷设计上的科学性，以及利用调查问卷所进行的对比性研究是本文的特色之处。

按照以上研究思路和研究方法，本文从结构上分为七个部分，包括导论、企业的纳税行为与后果、企业纳税行为的归因分析、企业特征与纳税行为的关联性、企业纳税行为的激励与约束、企业纳税行为的评估与识别、企业纳税遵从与政府公共管理改革。

在导论中，本文主要是对研究的主题、背景、意义、国内外文献研究综述、研究思路与方法、研究结构与内容、研究的主要创新与不足进行了探讨。

任何一种行为都有其行为目标，并影响到行为的选择及其后果。企业纳税行为同样有其行为目标，引导、激励企业采取各种不同的纳税行为，并产生不同的后果。本文认为企业纳税行为是一种组织行为，企业纳税行为受到利益相关者的影响。纳税行为目标取决于企业的行为目标，企业的行为目标是税后利润的最大化，决定了企业纳税行为目标是税负的最少化，并促使企业选择不同的纳税行为。企业为了实现降低税负的目标，其可能选择的纳税行为方式包括：利用政治集团的影响力、税收筹划、避税、



偷逃税等。在这几种行为方式中,利用政治集团的影响力,通过政府寻租方式实现企业的纳税行为目标,是企业最想选择的行为;税收筹划是符合税法规定且可以鼓励的行为;而避税行为是法律所不赞同的行为;偷逃税是违反税法规定的行为。本文认为当前管理企业纳税行为主要是对偷逃税以及避税行为的管理,因为这两种纳税行为不仅造成了严重的企业税收流失,而且对企业之间的公平竞争以及我国政府的税收管理产生了相当大的影响。本文测算 2005 年企业税收流失额至少在 2000 亿元以上。

是什么因素在影响着企业纳税行为?这就需要进行归因分析。归因理论是探讨人们行为的原因与分析其因果关系的理论与方法的总称。归因理论为分析企业纳税行为和管理企业纳税行为提供了启示:要管理好企业纳税行为,首先必须分析了解影响企业纳税行为的主要因素,包括来自于企业内外部的因素,同时重视环境因素对企业纳税行为的影响;要分析判断企业纳税行为的意图和动机,充分考虑归因分析中可能出现的归因偏向,考虑非理性因素对企业纳税行为的影响。

本文综观国内外文献研究成果,专家学者对影响纳税人纳税行为的因素已经进行了多角度、比较全面的分析,但是从管理企业纳税行为的角度还存在以下不足之处:第一,从研究对象的角度,只研究了宽泛意义上的纳税人,忽视了企业纳税人与非企业纳税人的不同,以及企业组织对企业纳税行为的影响;第二,主要是站在纳税人角度进行的单方面研究。现有的文献研究成果没有将政府与企业对同一问题的看法进行对比性研究,而只有进行对比性研究才能消除政府与企业在纳税问题认识上的偏差,并找出管理对策。

为了了解影响我国企业纳税行为的主要因素,我分别在代表政府的税务部门和企业进行了问卷调查,调查涉及了企业 20 个方面和税务部门 12 个方面的内容。进行纳税调查问卷的目的,一是



为了分别从税务部门和企业的角度了解影响企业纳税行为的因素；二是了解税务部门和企业对同一问题看法上的趋同以及差异性，从总体上认识税务部门与企业在纳税行为影响因素判定上的差异，为政府引导和管理企业纳税行为提供政策性建议；三是提高政府行为的有效性。调查问卷在样本对象的选择上作了如下安排：对企业的调查问卷主要集中于财务经理、会计人员以及部分高级管理者，且样本主要以单一企业为单位；对税务部门的调查问卷集中于税收征管和税务稽查部门的税务人员。这样的问卷安排在于让那些最了解税收征纳信息的人反映最真实的情况。本次样本调查共收到有效问卷近 600 份。

调查问卷主要得出三方面信息：第一，90% 的调查者认为，我国企业偷逃税行为已经相当严重。影响企业偷逃税的环境因素在企业看来主要是纳税不公平、税收执法不严以及政府对税款的使用不透明及随意性；而政府方认为影响企业偷逃税的环境因素是现金交易行为的普遍存在以及税收执法不严。对税收执法不严的看法企业与政府具有趋同性，因此，应将严格税收执法作为管理企业纳税行为的重点。在对影响企业偷逃税行为的直接原因调查中，企业认为对其影响最大的是税负水平，其次是企业领导的纳税意识及政府对税款的使用，而政府也认同企业领导的纳税意识以及税负过高是影响企业纳税行为的主要原因。因此，应对这两个因素予以关注。第二，避税行为是企业的首选行为。影响避税行为的原因无论企业还是政府方都认为是税法漏洞，应通过税法的完善予以解决。同时在企业中有 13% 的调查者认为避税与偷逃税相比没有心理道德压力，这要通过提高企业纳税意识和社会责任感来解决。第三，企业的各种纳税行为有选择上的多样性，单方面研究某种行为很难达到管理目标。政府要继续做好纳税服务工作，考虑自身行为对企业纳税行为的影响，充分认识影响企业纳税行为因素所具有的复杂性。



企业避税行为是有经济后果的,因此对企业避税行为的合理性进行法理界定,监管中介机构,制定应对避税行为的管理对策,提高税务干部专业水平是监管企业避税行为的策略选择。虽然偷逃税行为是企业纳税行为管理的重点,但政府的监管是有成本的。本文利用两阶段动态博弈模型对政府的策略选择进行了分析,政府对企业的偷逃税行为管理的策略是:首先应了解不同企业对待纳税的态度,其次决定对企业的处罚力度,最后选择最优的监管力度。

企业特征不同,其纳税行为表现可能不同。目前文献中关于企业特征与纳税行为关联性的研究,主要集中于企业规模与纳税行为的研究以及企业经济性质与纳税行为的研究。但在企业特征与纳税行为关联性的研究中,对于股权结构与纳税行为的研究以及经营者激励与纳税行为的研究没有给予足够的关注,实际上这二者是影响企业纳税行为的重要因素。为了研究不同特征企业的纳税行为表现及其规律,根据不同特征企业纳税行为表现,分析其背后的成因,并为政府税收管理提供政策性建议,本文利用北京市1999~2004年的统计资料,对工业、建筑业、批发零售业、餐饮业以及服务业的纳税与其他经济指标的相关性,从企业经济性质和规模角度进行了分类研究,并得出了以下研究结论:第一,在所有行业中港澳台企业的纳税问题值得关注,对外商投资企业应重点关注的是工业企业,在内资企业中应重点关注的是私营企业和其他类型企业;第二,在不同的行业,不同经济性质和不同规模企业之间的纳税行为存在着行业差异,因此,政府应结合对行业发展趋势、投资规模以及纳税行为的研究,制定针对不同行业的纳税监管办法;第三,企业股权结构确实是影响企业纳税行为的因素之一,多元化的投资结构相对有利于提高企业的纳税遵从,因此,政府应主要关注那些股权结构单一企业的纳税行为;第四,必须从多角度研究企业纳税行为,仅仅将企业纳税行为与



单一指标建立联系，不足以客观公正地评价企业纳税行为。为此，本文在总结国外企业纳税分类管理经验的基础上，提出了从企业特征出发，建立我国企业纳税行为管理体系的设想。

企业纳税不遵从行为源于政府与企业之间纳税信息的不对称。在信息不对称的条件下，本文认为要管理企业纳税行为，首选的策略应是激励和约束企业纳税行为。激励理论是企业纳税行为激励的理论依据，预期理论和经济——心理学模式是企业纳税行为约束的理论依据。要设计一个有效的激励机制，前提是要了解企业的偏好。为了了解企业的纳税需求，建立符合企业纳税需求的激励机制，本文也分别从企业和政府角度对有效的激励方式进行了问卷调查，调查结果显示：半数以上的企业调查者希望给予的纳税激励是税后返还；而在政府部门中，60%以上的调查者希望给予企业的纳税激励是扩大企业的社会影响力。造成这种差异的主要原因是大多数企业比较重视经济利益，与企业预期收益最大化的目标具有一致性；政府之所以认为对企业最好的纳税激励是扩大企业的社会影响力，原因在于：一方面具有税收宣传效应，对提高企业纳税遵从具有榜样性作用；另一方面政府又不需付出激励代价，同时能够体现税法的严肃性。本文同时也分别从满足企业纳税需要、发挥企业管理层和雇员的作用方面探讨了对企业纳税行为激励的对策。为了了解我国企业的纳税心理，检验有关约束理论是否有效，同时提出约束企业纳税不遵从行为的管理对策，本文就税务部门加大处罚力度是否有助于提高企业纳税遵从，以及企业最担心的税收处罚方式以问卷的方式做了调研。处罚力度对企业纳税遵从影响的启示是：70%以上的企业调查者和94%以上的政府调查者都认为税务部门加大处罚力度会提高企业纳税遵从。但值得注意的是：分别有13%和14%的企业调查者认为没有关系或者会更加努力地逃避纳税义务，说明了一定有更多的原因在影响着企业纳税行为，同时也意味着我国企业纳税行为管理更



加复杂化,要通过严格执法,加强道德约束和社会约束规范企业纳税行为。

在不断改善企业纳税环境的条件下,企业纳税遵从的提高还必须依赖于税收监管,监管的前提在于对企业纳税行为的评估与识别。本文在总结国外纳税评估实践经验的基础上,也对我国的纳税评估实践进行了总结评价,指出了我国现有纳税评估体系在评估指标和评估方法上的缺陷,提出了建立多方位的企业纳税评估信息监控体系、建立多方位的纳税评估对比指标体系以及建立多层次的企业财务信息评价体系的设想。企业纳税行为评估体系有助于分析企业的纳税状况与行为表现,但关键是能根据有关数据指标的变化情况,识别企业纳税行为。本文通过典型案例对比研究提供了技术性指导,提出了应重视企业财务报表的价值,建立专业税务分析师队伍,并从对企业财务状况的综合分析中识别企业纳税行为的观点。

为了将企业财务状况分析引入税收管理实践,为各地税务部门提供征管参考依据,并借此对企业纳税行为做出合理判断,政府需要做好以下四个方面的工作:(1)建立全国性和区域性的分行业、分税种、分企业经济性质、分企业规模的税负分析指标参考标准值;(2)建立全国性和区域性的分行业、分企业经济性质、分企业规模的企业三大报表基本结构比例参考标准值;(3)建立全国性和区域性的分行业、分企业规模、分企业经济性质的企业主要财务比率参考标准值;(4)建立企业财务状况综合计分体系。

政府行为也是影响企业纳税行为的一个重要因素。政府也必须从提高企业纳税遵从的角度修正自己的行为,重视由于自己的信息不透明、决策失误、预算约束软化、追求自身效用最大化和“寻租”对企业纳税行为的影响,提高公共管理和服务水平。之所以要关注政府行为效率,是因为它直接影响着企业纳税遵从成本。政府良好的纳税服务、简化的税收征管模式,有助于提高企业纳



税遵从，同时降低企业的时间成本和货币成本，政府政策透明度越高，企业的心理成本才会越低。政府行为效率因素所导致的企业纳税遵从成本上升，会引起企业选择偷逃税行为或者避税行为，增加企业纳税行为监管的难度。本文通过对北京市地税局 20000 多户企业纳税调查问卷的分析，论证了企业对政府行为效率的关注，以及政府行为效率对企业纳税遵从的影响。

要提高企业纳税遵从，政府必须解决两个问题：一是政府职能定位问题，即政府应是服务型还是监管型政府；二是政府效率问题。本文从新公共管理理论中得到启示：政府在企业纳税行为管理方面应定位于服务型政府，并学会用企业家精神来管理公共事务，加强财政资金使用约束，提高财政资金使用效率，借鉴国外经验，降低税收征管成本，提高税收征管效率。政府要依据企业流程再造等先进理论，从管理理念、人员素质、信息化建设、纳税服务、市场分工、社会资源整合方面探索管理创新的办法。

总之，企业纳税行为管理是一个系统性的工程，要求政府具有系统性的观念，分别从企业、政府和环境建设角度研究探索可行方法，充分调动企业管理层与雇员的纳税积极性，规范和约束政府行为，发挥社会资源的力量，在吸收借鉴国内外先进管理经验的基础上，总结探索适合我国国情的企业纳税行为管理办法。

关键词：归因分析 企业特征 激励与约束 评估与识别 政府行为

Abstract

Currently, the governments have attached great importance to the loss of revenue and are exploring the relevant approaches actively. The similar problem also exists in China that it has raised widespread concern to the government, scholars and taxpayers. 90% of our revenue comes from enterprises; therefore, the loss of enterprises tax will directly affect China's revenue. However, the statistic data and the questionnaires from the government and enterprises show us the severe status of enterprise tax evasion in China. It almost occurs in half of the enterprises and enterprise tax avoidance recurs frequently. In taxation theories, the legal ratepaying behavior is usually called tax compliance and the evasion as well as the unreasonable tax avoidance is called tax non-compliance. Having thought deeply the question that which factors caused the tax non-compliance and how the government would assess, incent and restrict the enterprise tax behavior, the author decided to research on enterprise tax behavior, trying to improve the tax compliance behavior through the related research on tax issues.

Enterprise taxpaying behavior means in the impacts of internal and external environment, the enterprises manage the tax object in order to achieve its tax- administrating goal. The tax non-compliance has not only increased management cost for the government, it also bring forward the taxpayers' dissatisfaction to the government' inability. Besides, it affects the fairness, efficiency and the supply of public



product and service. So the research on enterprise taxpaying behavior has not only theoretical significance but also practical consequence. Theoretically the research is important to improve conduct discipline, business organizations behavior management and our tax administration. Practically the research is helpful to establish harmonious society, improve the taxation environment, promote sustainable development and efficiency, promote the flow of international capital, manage tax avoidance, stick up for our national interest and achieve refined taxation administration.

Enterprise taxpaying behavior being its research object and the differences between enterprise taxpaying behavior and non-enterprise taxpaying behavior being its study aim, this article will study the factors which impact on enterprise taxpaying behavior on the basis of differences between enterprise taxpaying behavior and individual taxpaying behavior. It also explores feasible path to improve enterprise taxpaying compliance and finally establish ideal taxation administration mode. The research methods contains the summarized analysis, empirical analysis as well as logic reasoning and it makes full use of literature research, enterprise taxpaying questionnaire and statistical analysis of information to study related problems. Therefore the research is innovative, disciplines theoretical exertion, research methods, research ideas and research perspectives. The feature lies in the scientific design of questionnaire of the factors affecting enterprise taxpaying behavior in practice sending to the government and enterprises and comparative study of it.

This article is consisted of seven chapters, containing introduction; the enterprise taxpaying behavior objectives and behavior choice; the attribution analysis of enterprise taxpaying behavior; enterprise features



and taxpaying behavior; incentives and constraints to enterprise taxpaying behavior; assessment and identification of enterprise taxpaying behavior, enterprise tax compliance and public administration reform of the government.

The introduction discusses the theme, research background, research meaning, literature research synthesis, research ideas and methods, research structure and content, the main innovation and inadequateness of this article.

Behaviors are aim-oriented; they will affect the behavior choice and economic consequences. Enterprise taxpaying behaviors also have its aim to guide and encourage the enterprises to adopt different taxpaying behaviors. This article suggests that the enterprise taxpaying behavior is an organizational activity, which is affected by related interest group. The tax management target depends on the enterprise conduct objective, the enterprise objective, which is to maximize after-tax profits, determines the tax targets, which is to minimize tax burden and as a result enterprises make different tax options. To achieve the goal of reducing the tax burden, the enterprises may choose taxpaying behavior such as the use of political groups, tax planning, tax avoidance, tax evasion and other methods. From the perspective of optimal sequence enterprises should firstly make use of the influence of political groups through the rent-seeking behavior. In these types of behaviors, tax-planning being consistent with tax law should be encouraged. The law does not encourage tax avoidance and tax evasion is a violation of the tax law. The author insists that the current managerial policy considers mainly the tax evasion and avoidance, because the two-taxpaying behaviors have caused not only serious enterprise tax losses but also considerable impact on our tax



administration and fair play among enterprises. In 2005 the enterprise tax losses reached at least 200 billion Yuan estimated by the author.

Which factors will affect enterprise taxpaying behavior? This question requires attribution analysis. Attribution theory is to explore the causes of human behaviors and to analyze their causality. Due to enterprise taxpaying behavior attribution theory is the revelation: to strengthen management of the taxpaying behavior, we must firstly understand the causes affecting the taxpaying behaviors, including reasons from internal environment and external environment and also pay attention to the impact of environment on the behavior, analyze the intentions and motives of enterprise taxpaying behavior, fully consider the possible attribution bias in the attribution analysis, and take into non-rational factor.

Experts and scholars have had more comprehensive analysis of factors affecting enterprise taxpaying behavior, but there are still some deficiencies in the management of taxpaying behavior. Firstly from the perspective of study object, the findings only studied the taxpayers from the broad sense and neglected the differences between non-enterprise taxpayers and enterprise taxpayers as well as the influence of formal and informal organizations within the enterprise. Secondly, the researches are only unilateral researches mainly from the perspective of taxpayers. No comparison studies will be available in the literature about the views of government and enterprises on the same issue. Only comparative study can eliminate awareness of the bias between the government and enterprises and identify management strategies.

To investigate the main factors, which have impact on enterprise taxpaying behavior, the author conducted a survey on the same issue within the enterprises and the tax department on behalf of the