

# “中国式”企业逃税研究

——基于政企关系的视角

ZHONG GUO SHI QI YE TAO SHUI YAN JIU

— JI YU ZHENG QI GUAN XI DE SHI JIAO

田彬彬 / 著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社

Economic Science Press

教育部人文社会科学研究基金青年项目 (15YJC790097) 资助  
湖北省社科基金一般项目 (2015041) 资助

# “中国式”企业逃税研究

——基于政企关系的视角

田彬彬 著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社  
Economic Science Press

## 图书在版编目 (CIP) 数据

“中国式”企业逃税研究：基于政企关系的视角 /  
田彬彬著. —北京：经济科学出版社，2016. 8  
ISBN 978 - 7 - 5141 - 7176 - 1

I. ①中… II. ①田… III. ①逃税 - 企业管理 - 税收  
管理 - 研究 - 中国 IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 197048 号

责任编辑：白留杰

责任校对：隗立娜

责任印制：李 鹏

## “中国式”企业逃税研究

——基于政企关系的视角

田彬彬 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

教材分社电话：010 - 88191354 发行部电话：010 - 88191522

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮箱：[bailiujie518@126. com](mailto:bailiujie518@126.com)

天猫网店：经济科学出版社旗舰店

网址：[http://jjkxbs. tmall. com](http://jjkxbs.tmall.com)

北京财经印刷厂印装

710 × 1000 16 开 9 印张 150000 字

2016 年 9 月第 1 版 2016 年 9 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 7176 - 1 定价：27.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换。电话：010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话：010 - 88191586)

电子邮箱：[dbts@esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

# 目 录

<b>第1章 导论</b> .....	( 1 )
1.1 选题依据与思路 .....	( 1 )
1.2 核心概念 .....	( 4 )
1.3 方法和数据 .....	( 6 )
1.4 本书的结构和内容 .....	( 7 )
1.5 创新之处 .....	( 8 )
<b>第2章 文献综述与评论</b> .....	( 10 )
2.1 企业逃税：理论和经验的解释 .....	( 10 )
2.2 政企合谋与企业逃税：基于税收竞争的框架 .....	( 14 )
2.3 政企合谋与中国经济发展 .....	( 20 )
2.4 企业逃税与企业绩效 .....	( 22 )
<b>第3章 地税局的合谋：基于国地税分设的研究</b> .....	( 25 )
3.1 引言 .....	( 25 )
3.2 国地税分设与所得税分享改革 .....	( 27 )
3.3 方法和数据 .....	( 35 )
3.4 实证分析及稳健性检验 .....	( 38 )
3.5 税收执法：征税能力还是征税努力？ .....	( 51 )
3.6 小结 .....	( 55 )
<b>第4章 国税局的合谋：来自国税局长异地交流的证据</b> .....	( 57 )
4.1 引言 .....	( 57 )
4.2 异地交流背景和理论假说 .....	( 59 )

4.3	逃税的测度与研究设计 .....	( 66 )
4.4	实证分析及稳健性检验 .....	( 70 )
4.5	小结 .....	( 82 )
<b>第5章</b>	<b>合谋的机会成本：分享比例的变化 .....</b>	<b>( 84 )</b>
5.1	引言 .....	( 84 )
5.2	文献回顾与制度背景 .....	( 85 )
5.3	税收分享比例与企业逃税：一个理论模型 .....	( 88 )
5.4	实证研究设计 .....	( 90 )
5.5	实证分析及稳健性检验 .....	( 92 )
5.6	小结 .....	( 98 )
<b>第6章</b>	<b>援助之手：合谋的绩效 .....</b>	<b>( 100 )</b>
6.1	引言 .....	( 100 )
6.2	研究方法和数据 .....	( 101 )
6.3	绩效指标设计与测算 .....	( 104 )
6.4	实证分析及稳健性检验 .....	( 110 )
6.5	结论 .....	( 118 )
<b>第7章</b>	<b>结论与政策建议 .....</b>	<b>( 120 )</b>
7.1	总结论 .....	( 120 )
7.2	政策建议 .....	( 122 )
7.3	研究不足与展望 .....	( 125 )
<b>参考文献</b>	<b>.....</b>	<b>( 126 )</b>

# 第1章 导 论

## 1.1 选题依据与思路

企业逃税是一个全球范围内普遍存在的现象，无论是在发达国家还是在发展中国家。在美国，国内税收服务局（IRS）的一项估计表明，美国公司在2001年的所得税逃税额接近300亿美元，占总额的17%（Slemrod，2007）。日本的国家税务机关在1984年对全国范围内10%的企业进行严格和全面的财务检查，结果发现接近82.8%的企业（约17万家）存在偷税漏税的行为，逃税总额达到11287亿日元，这在当时创下了日本的记录（邹鼎，1986）。而据Schneider和Ernste（2000）的一项测算显示，OECD国家中非正式部门在整体经济中的份额占GDP的10%~30%，而这些部门是很少缴纳税收的。在税收征管效率较差的发展中国家，逃税现象更是屡见不鲜。Silvani和Brondolo（1993）针对19个发展中国家逃税情况的计算表明，这些国家增值税的平均逃税率达到31.5%。中国的企业也存在普遍的逃税现象。国家审计署2004年针对788户重点企业税收征管情况的审计报告显示，2002~2003年，这些企业的逃税额接近250亿元，占总税额的近10%<sup>①</sup>。而在2009年，税务系统通过对重点税源企业进行全面税务检查发现，全年漏缴的税款总额达到688.4亿元，其中，来自63家重点大型企业集团的税收补征额达到229.5亿元，占全部重点税源补查收入的33%<sup>②</sup>。

追溯问题产生的原因往往也会带来解决问题的方法。关于企业逃税的原因解释，早期的研究主要借鉴研究个人逃税的A-S模型（Allingham and Sandmo，1972），同样将税率的水平、被稽查的概率以及惩罚力度认为是影响企业逃税的主要因素。如果说所有权和经营权合一的企业行为可以看做等同于个人

① 国家审计署审计报告，2004年第04号。

② <http://finance.sina.com.cn/roll/20100211/06037406010.shtml>。

行为的话，那么基于个人逃税的模型就不适用于解释所有权和经营权分离的现代企业逃税行为。后期的研究也逐渐意识到了这一点，逐渐从企业内部的治理结构、所有权结构、经理层的薪酬激励以及管理者个人的逃税偏好等角度来对企业的逃税行为做出解释。同时，随着数据的可获得性增加，实证的文献也从不同方面给出了关于企业逃税的各种解释，如 Fisman 和 Wei（2004）发现较高的税率是导致企业逃避关税的主要原因。Desai 和 Dharmapala（2004）强调了管理层的激励补偿对于企业逃税行为的影响，认为较高的激励计划会降低管理层的逃税动机。Desai（2007）和 Wingender（2008）则分别从企业内部的治理水平和一国的金融发展水平来考察企业逃税的差异，结果表明企业内部治理环境的改善和国家金融发展水平的提高都会有效地减少企业逃税。Cai 和 Liu（2010）基于中国制造业企业数据的研究发现，所在行业的市场竞争压力越大也会使企业更多的逃税。马光荣和李力行（2012）的研究则表明，企业所在地的政府规模和治理水平也会影响企业的逃税规模。

既有的研究丰富了我们对于企业逃税原因的认识，但却不足以解释在中国所发生的故事。中国国家统计局“利用外资和外商投资企业研究”课题组 2007 年发表了一份关于在华外资企业盈利状况的报告<sup>①</sup>，而这份报告的内容很好地阐释了何为“中国式”的企业逃税。调查显示，在中国经济快速发展的 2006 年，有超过一半的外资企业在年报中报告亏损，而令人疑惑的是，同期的其他类型企业，如国有企业、集体企业，甚至于私营企业的营业利润都呈快速上升的状态。而进一步的调查则表明，在所有报告亏损的外资企业中，2/3 左右为非正常的亏损，也就是说，外资企业通过各种方式隐瞒了自身利润，造成的逃税额度达到 300 亿元以上。那么，这是否只是说明外资企业拥有比较先进和高明的逃税手段呢？事实并非如此，例如，调查显示，大多数外企的逃税手段还只是停留在通过压低价格的方式向关联企业销售产品的层面。由此，问题的本质则在于，对于如此明显的转移利润，恶意偷逃税的行为，地方的税务机关为什么没有进行查处呢？报告最后给出了调查结论，地方政府对于外资企业的纵容是导致外资企业大面积逃税的主要原因。在发展经济和基于 GDP 的考核体制下，中国的地方政府往往将外资企业的落户数量和企业规模的大小作为政绩考核的指标，在这种政策导向下，地方税务部门自然没有勇气去严查外资企业的偷逃税问题。

<sup>①</sup> [http://news.xinhuanet.com/newmedia/2007-03/26/content\\_5896012.htm](http://news.xinhuanet.com/newmedia/2007-03/26/content_5896012.htm).

可见，中国式企业逃税根源是税收执法力度的下降，是地方政府主动帮助企业进行逃税的结果，这在本质上是一种政企合谋的行为。中国经济过去30多年的高速增长过程是与“高事故”相伴的，例如，矿难事故的频发、环境污染、土地违法以及信贷资源的扭曲配置等。聂辉华和李金波（2006）认为应该从政企合谋的角度来理解中国经济高速增长与事故并存的现象，并提出了相应的理论框架。合谋的产生是需要一定制度基础的，首先是合谋的双方需要有强烈的激励，另外，一个信息不对称的环境也是必要的。在Tirole等所提出的经典合谋理论中，委托人和代理人之间存在信息不对称是合谋成功实施的重要条件。

中国分权型的中央集权制度为政企合谋的广泛产生提供了土壤。这种分权式的中央集权体制的一个重要特点就是政治上的集权与经济上的分权相结合。一方面，中央政府以高度集中的方式控制着政治事务和人事任免，通过控制地方官员的晋升通道来促使其遵循中央的政策。另一方面，绝大多数的行政和经济事务处理权利都下放给地方政府，由地方官员承担着辖区内的经济发展、公共服务的提供，以及法律的维护等（Xu, 2010）。中国的地方官员是在晋升的激励下开展竞争的，理论上讲，一个中央高度集权的体制必然存在着中央政府和地方政府之间的信息不对称问题，当地方政府的行为无法得到全面有效的监督时，追求GDP增长的地方政府就会产生很多道德风险（Moral Hazard）问题，地方官员有强烈的动机通过与企业合谋，选择低成本的“坏的”生产方式，特别是以牺牲中央政府利益的方式来追求本地区的经济发展和自身政绩（聂辉华，2013），自然而然，以放纵企业逃税的方式来吸引企业的落户就是上述合谋的后果之一。

基于以上认识，本书将试图从经验的角度来研究政企合谋对于企业逃税的影响，并进一步分析企业的逃税行为在企业绩效水平上会有怎样的体现。对于本书而言，经验研究的一个重要难点是如何寻找政企合谋水平在企业层面的存在差异的角度，这是开展经验分析的前提条件。幸运的是，中国改革开放过程中的丰富政策实践为本书的顺利实施创造了条件，具体而言，本书将从实证的角度回答以下问题：不同政企合谋程度下的企业在逃税水平上是否存在显著的差别。随后，还将分析逃税对于企业绩效的影响。尽管从中央政府的角度来看，企业逃税是一种负面现象，但对于企业而言，逃税本身意味着企业实际税负的减轻，类似于政府的减税政策，对企业生产运作将产生影响。Agell和Persson（2000）将企业的逃税行为看做是税收套利行为（Tax Arbitrage），并



认为在实行高边际税率的国家，税收套利有利于抵消高税率的消极影响，提高个人和企业的积极性，减少了高税率带来的效率损失。由此，在实证层面所要回答的第二个问题是：不同逃税水平的企业在绩效水平上存在怎样的差别。

## 1.2 核心概念

### 1.2.1 政企合谋

本书所讲的政企合谋，是指在中国分权型的中央集权体制下地方政府与企业之间的合谋。按照聂辉华（2013）所给出的定义，所谓政企合谋，是在信息不对称的情况下，地方政府为了自己的利益，违背中央政府的政策，与企业共同选择不利于中央政府的行为。而在本书的语境中，政企合谋特指地方政府为了吸引资本和企业的流入，通过放松税收执法的力度，纵容或主动帮助企业进行逃税，而造成中央政府税收损失的行为。按照聂辉华（2013）的说法，政企合谋不同于政治关联，前者主要体现为政府和企业的关系，而后者则主要关注政治家个人与企业的关系。同样，政企合谋也不等同于腐败行为，腐败是公然的违法行为，但政企合谋并不是直接违反法律的行为，只是对于中央利益的某种背离。

此外，尽管政企合谋的框架可以适用与各种上级政府与下级政府之间的利益冲突关系，但实证分析在行政级别上主要基于省级层面，因而本书的政企合谋中，地方政府主要指省级政府（包含自治区和直辖市）以及省级以下的各级政府。企业是指所有从事生产活动的单位。信息不对称的环境是指地方政府拥有中央政府所不拥有的信息优势，从而导致中央政府的监督缺位。

关于政企合谋的度量。本书主要基于两个政策变动来考察政企合谋对于企业逃税的影响，一是2002年我国所实施的所得税分享改革，二是我国国税系统在1998年实施的干部异地交流政策。所得税分享改革按照企业的成立时间将企业的征税机构划为地税局和国税局，而我们有理由认为，比起垂直管理的国税局，属地管理的地税局更容易成为地方政府实施政企合谋的机构，因而在地税局缴税的企业有更高的政企合谋程度，因此在第1章实证研究中，以企业成立时间的虚拟变量来度量政企合谋。另外，一个合理的推测是，相比于外地调任的干部，由本地晋升的干部更容易参与到地方政府与本地企业的合谋中，因而在第2章实证研究中，以企业所在省份的国税干部是否由外地调任来作为政企合谋程度的度量。

### 1.2.2 企业逃税

根据《国际税收词典》的定义，逃税是指以非法的手段逃避税收负担，即纳税人所缴纳的税收少于按照税法规定所应缴纳的税收。而本书所指的企业逃税则要包含更广，主要指企业各种方式逃脱自身所应缴纳的税收，包括非法的和合法的。主要原因在于，尽管从法律层面上讲，企业逃税和避税之间的界限非常明显，即逃税是非法的，而避税则是合法的<sup>①</sup>。但在很多场合下，法律本身往往是不明晰的，存在很多的漏洞，不可能对所有可能的税收处理情形做出明确的规定，这也使得在现实中，逃税和避税往往是模糊不清的 (Slemrod and Yitzhaki, 2002)。从效果上看，逃税和避税都会导致政府财政收入的损失，并且在微观上都起到减轻企业税负的目的，基于此，很多学者通常不对逃税和避税做出严格区分，而是结合起来分析其相应的经济后果 (Seldon, 1979; Cross and Shaw, 1982)。在本书的经验研究中，也并未区分逃税和避税，而是统一为一种概念。

关于企业逃税的度量。现有研究中，主要存在两种关于企业逃税的度量方法：实际税率 (Effective Tax Rate, ETR) 和账面一应税收入差异 (Book-tax Difference)。实际税率是企业的税收支出除以税前收入，企业逃税越多会导致实际税率越低。账面一应税收入差异背后的逻辑是，账面收入是面向企业股东的，因此更加真实，而应税收入是面向税务机构的，因此两者差距越大，反映企业逃税越多，一些实证研究也确实发现账面一应税收入差异能够捕捉一定程度上的企业逃税。但账面一应税收入的方法也存在一定的问题，那就是这一方法只适用于上市公司，非上市由于无法获得账面收入而无法计算逃税规模。不过，基于账面一应税收入的逻辑，Cai 和 Liu (2009) 提出了一种基于不同利润计算的企业逃税度量方法，其基本原理是，通过企业的投入产出，基于国民收入核算方法测算出企业相对真实利润，然后与企业自身所报告的利润相比较，两者的差距就反映了企业的逃税程度。在经验研究部分分别采用上述两种方法来对企业逃税进行度量。

---

<sup>①</sup> Kay (1980) 提供了另外一种关于逃税和避税的定义：逃税是通过隐瞒或者误报的方式来改变已有交易的性质，而避税则是在不改变交易性质的前提下，通过合理的安排改变某项交易所对应的税收处理。

## 1.3 方法和数据

### 1.3.1 研究方法

本书主要从经验的角度来研究政企合谋对于企业逃税的影响，因而统计学方法和计量经济学方法是本书中主要采用的研究工具。本书的计量回归分析中，全部使用了面板数据的回归方法，通过固定效应模型（Fixed Effect, FE）和随机效应模型（Random Effect, RE）以及运用 Hausman 检验来确定适合本书的模型。

此外，为了增强因果推断的准确性，本书在经验研究方法上还采用了近期实证经济学中比较流行的断点回归方法（Regression Discontinuity Design, RDD）。在因果关系的实证推断中，最优的选择是随机实验，但在社会科学中，大多数情况下的随机实验由于面临较高的经济成本和参与限制而不太容易实施，因此经济学家们努力寻找出能够近似模拟出随机实验结果的研究方法。断点回归就是这样一种能够有效利用现实约束条件的因果关系推断方法。断点回归是需要一定使用条件的，那就是必须存在一个变量以及相应的临界值，当变量的值大于临界值时，个体接受处理（Treatment），反之则不接受处理。实证研究中，因果关系的推断需要我们得到一个处置样本的反事实，即我们需要知道接受处置的样本在没有接受处置情况下的状态，但在实际生活中，一个个体的接受处置以后，我们是无法观测到其反事实的。断点回归的方法就是给我们提供一个寻找反事实的思路，那就是将小于临界值而没有接受处置的个体作为控制组（Control Group）来反映接受处置的样本在没有接受处置的情况下的状态，特别是在临界值附近小范围内的样本差别可以很好地反映处置和经济变量之间的因果关系。

### 1.3.2 研究数据

本书所使用的企业数据主要来自由中国国家统计局所维护的中国制造业企业数据库（1998～2007年），该数据库的样本范围是全部的国有工业企业以及规模以上非国有工业企业，基本统计单位是企业法人。该数据库是目前可获得的最大的企业数据库，具有较高的真实性和代表性。目前，该数据库在学术界有着广泛的应用，并产生了一批关于中国的高质量的研究成果（聂辉华等，2012）。

本书的实证分析还用了各地税务机关，特别是国地税分设以来的机构、人员的数据，这部分数据取自历年的《中国税务年鉴》，此外，用到的部分宏观数据来自历年的《中国统计年鉴》。用到的有关国税局长异地交流的数据，以及国税局长个体特征的数据，是笔者根据《中国税务年鉴》中的有关人物信息，结合各种资料手工整理而成的。

## 1.4 本书的结构和内容

本书的研究内容总共分为7章，其中，第1章导论。主要介绍选题依据、研究思路、方法、数据以及研究内容和创新之处，并提供一个政企合谋影响企业逃税的案例分析。

第2章文献综述与评论。首先对有关企业逃税的理论和经验研究进行回顾，以个人逃税的经典模型为起点，企业逃税的理论研究经历了对传统所有权和经营权合一企业的分析，以及对于现代所有权和经营权分离企业的研究，经验研究也讨论了各种内部和外部因素对于企业逃税的影响。地方政府在追求自身利益过程中所展开的税收竞争是导致企业被动逃税的主要理论基础，也是本书所分析的政企合谋引发企业逃税的基本内容，因此对有关税收竞争的理论进行了回顾，并重点讨论了以税收执法力度为手段的地方政府间横向向税收竞争。中国的分权型的中央集权制度是导致广泛政企合谋的制度基础，我们也简要回顾了政企合谋在中国经济发展过程中的作用机制和基本后果。最后，企业的逃税在微观层面上减轻了企业的税负，而这会对企业的行为和绩效产生影响，因此也对有关减税与企业绩效的文献进行了总结。

第3章、第4章和第5章是实证分析部分。在第3章中，以2002年我国所进行的所得税分享改革为制度背景，分析了政企合谋对于企业逃税的实际影响。这次改革将企业所得税由地方税转变为共享税，同时对征管范围实施“一刀切”的政策，规定在2002年之前成立的企业还保留在地税局管理，而所有新成立的企业必须在国税局缴纳所得税，由于国税局和地税局征管的是同一个税种，因而两者对企业所得税的征收力度则反映了税收执法力度和政企合谋程度的差异。因此，以企业的成立时间作为衡量税收执法力度和政企合谋的主要变量，分析不同成立时间企业在逃税水平上的差异。

在第4章，同样运用中国的政策实践，以中国国税系统在1998年开始实施的干部异地交流为背景研究政企合谋对于企业逃税的影响。在有关政企合谋

的文献中，主管官员的个人特征常常被作为度量政企合谋的重要手段，基于这种认识，本书认为，国税系统的干部异地交流是带来地区间政企合谋程度差异化的重要机会，并以此分析了面临不同主管官员特征的企业在逃税水平上存在何种差异。

第5章考察的是合谋成本的变化对于合谋动机和企业逃税的影响。在本书的逻辑中，企业逃税是政企合谋的结果，是地方政府为了吸引企业流入而付出的一种成本。那么，一个自然的逻辑是，当这种成本变小时，地方政府应该更有激励与企业进行合谋，并对企业实施更大程度的减税。中国在2002年实施了企业所得税的分享改革，在这次改革中，企业所得税由地方税变为了中央—地方共享税，其中2002年的分享比例为中央和地方各50%，在2003年，中央的分享比例进一步提高至60%，并保持至今。从政企合谋的角度看，分享比例的变化意味着地方政府实施合谋的成本显著下降，40%的分享比例表示地方政府为了吸引资本流入而损失的税收收入只有原来的40%，而其余的损失将由中央政府来买单，因此会在边际上激励更多的地方加入到引资竞争中。在第5章，运用倍差法的分析方法，研究2002年税收分成比例的变化对于企业逃税的影响。

在第6章，进一步考察了基于政企合谋的企业逃税对于企业绩效的影响。尽管在宏观层面，企业逃税导致了中央政府税收收入的损失，但对于企业而言，逃税降低了企业的实际税负。理论上，企业税负的减轻会带来企业行为和绩效的改变，因此，本章以第3章中不同成立时间的企业为背景，分析企业逃税对于企业绩效的影响。

第7章为全书的结论和政策建议，并给出未来的研究展望。

## 1.5 创新之处

在以往有关企业逃税的理论和经验研究基础上，试图从政企合谋的角度来研究企业的逃税行为，以及由此带来的企业绩效的变化。中国的地方政府在经济绩效考核和政治晋升的压力下，会选择与企业合谋的方式，通过降低税收执法力度和监管力度纵容企业逃税，从而达到吸引资本的目的，并且由于制度性的原因，中央政府很难对这一行为进行监督。本书的创新主要是以下两个方面：

1. 区别于以往的研究，从政企合谋的角度来解释中国企业的逃税行为。

现有的文献主要侧重于从企业内部因素和宏观经济角度来阐明企业逃税的原因，如税率水平、企业内部环境、金融发展水平和行业的竞争压力等，尽管角度不同，但这些文献有一个共同特点，那就是主要关注企业的主动逃税，强调的是企业作为逃税主体的逃税动机，而事实上，作为税收的征管机构，地方政府也存在着主动帮企业减免税负的动机，而且，这种减免通常并不具备合法的性质，这就造成了企业的被动逃税。企业被动逃税的本质是政企合谋，而主要的实施机制则是地方政府间以税收执法力度为手段的税收竞争行为。这也是本书在选题角度上的创新。

2. 本书创造性地运用中国的政策实践来度量税收执法力度和政企合谋程度，避免了以往研究中的内生性难题。政企合谋影响企业逃税的主要作用机制是地方政府的税收执法力度，但如何准确度量和识别税务机构的税收执法努力一直是公共财政领域的重点和难点。首先，就度量本身来说，虽然税收执法力度是企业逃税的重要影响因素——更低的税收执法力度会提高逃税的期望收益，因此会显著增加逃税的产生，但是由于税务机构一般不对税务审计进行详细记载，无法获得企业层面上的税收执法力度（Kleven, 2011）。在本书中，充分利用中国改革开放过程中的政策实践，以2002年所实施的所得税分享改革和国税系统在1998年所实施的干部异地交流来作为税收执法力度和政企合谋程度的度量，由于政策的改变对于企业来说是完全外生，因此，度量方法能够有效地克服内生性的问题。

## 第2章 文献综述与评论

企业逃税是一个世界性普遍存在的问题，众多学者从理论和经验的角度对影响企业逃税的因素展开了研究。早期企业逃税研究运用的是有关个人逃税的理论框架，但随后，经济学家们逐渐认识到经营权和所有权分离的企业逃税与个人逃税存在本质的区别，由此发展出相适应的企业逃税理论。政企合谋影响企业逃税的实质是地方政府基于税收执法力度所进行的税收竞争，而中国分权型的中央集权制度是导致政企合谋广泛存在的主要制度基础。尽管在微观上，逃税的增加可能有减轻企业负担，降低税负的作用，但在宏观上，逃税的大量存在不仅扭曲了宏观经济活动，增加了资源误配的概率，还降低了税收政策的调控能力，使国家宏观调控机制产生紊乱。本章首先，对有关企业逃税的国内外理论和经验研究进行回顾。其次基于税收竞争的框架总结政企合谋影响企业逃税的实质，以及政企合谋在中国存在的制度性基础。最后，对有关减税影响企业绩效的文献进行了梳理和总结。

### 2.1 企业逃税：理论和经验的解释

关于逃税的研究，最早的研究对象是针对个人逃税，有关个人逃税的研究在现有文献中也取得了比较一致的结论。理论研究方面，个人逃税行为研究的经典模型来自 Allingham 和 Sandmo (1972)，也被称为 A-S 模型。在该模型的框架下，具有风险厌恶特征并追求预期效用最大化的理性纳税人将在逃税与否之间进行选择。成功逃税会增进纳税人的效用，但这种行为也会在一定概率下被发现并受到处罚，从这个角度看，A-S 模型是将逃税视为一种更具风险的资产加入到纳税人原有的资产组合。在模型中，个人收入、法定税率、被查获的概率和罚款比例是影响纳税人逃税的四个最主要的因素，而比较静态分析的结果表明，个人收入和法定税率对个人逃税的影响是不确定的，而被查获概率和罚款比例的提高则会显著降低纳税人逃税的收益，减少其逃税行为。后续

的理论研究大多以 A - S 模型为基础进行扩展, 纳入更多对于现实因素的考量, 其中一个重要的改进来自 Yitzhaki (1974) 的研究。他认为 A - S 模型中以少申报的收入作为处罚的依据不符合现实情况, 很多国家税法是以逃税的额度作为处罚依据的。模型改进后的结论表明, 税率的提高会减少逃税行为。作者的解释是, 税率与税收处罚力度是正相关的, 税率的提高增大了逃税的风险而不改变其收益, 因而会抑制逃税行为。此后的模型还在稽查概率 (Witte and Woodbury, 1985; Spicer, 1986) 和偷逃税成本 (Benjamin and Maital, 1985) 等几个方面对 A - S 模型进行了扩展, 并得出了相关结论。

理论上, 所有权和经营权合一的企业与个人的行为之间并不存在明显的区别, 因而早期关于企业逃税的研究也主要是基于 A - S 模型 (Marelli and Martina, 1988), 并且, 由于影响企业逃税的因素与影响个人逃税的因素基本相同, 因而早期对于企业逃税的关注主要是其与企业产出决策之间的关系。早期的研究主要支持企业逃税影响企业产出的观点, 其理由也非常直接, 即企业通常都是夸大自身的生产成本来规避税收, 而被夸大的成本通常也会或多或少带来企业产量的增加, 因而在存在企业逃税的情况下, 其与企业的产出是存在正相关关系的 (Kreutzer and Lee, 1986)。而即使考虑到税务机关的稽查会降低企业夸大成本的行为, 但只要这种稽查不是完全的, 企业逃税增加就会带来产出的增加 (Kim, 1997)。值得说明的是, 关于企业逃税影响企业产出的研究主要是基于垄断企业, 主要理由是, 自由竞争市场的产量由市场来决定, 因而企业自身的行为对于均衡的产量是没有影响的。而只有在垄断的前提下, 企业的决策才是有可能影响其产量的。基于这一点, 部分学者也尝试从垄断组织结构的角度来研究逃税与产出之间的影响, 认为在寡头垄断的市场结构下, 企业的逃税行为会对垄断结构组织产生影响, 而在寡头市场中, 组织结构的变化又会带来产出的变化, 由此便将企业逃税与产出变化联系在一起 (Florian, 1997)。

早期研究结论的获得存在一个重要的问题, 那就是关于模型的前提假设存在诸多的不规范之处。例如, 基于 A - S 模型的企业逃税影响因素包括了税务机关的稽查概率以及逃税的惩罚力度等, 对这些因素的具体假设不同, 就会带来研究结论的变化。如早期研究通常都假定稽查概率和惩罚力度是保持不变的, 而如果将这两个重要因素的假设更为贴近现实, 如认为它们可以根据不同的企业状况而发生变化, 那企业逃税与产出之间的关联就会变得模糊 (Lee, 2006)。



除了所有权和经营权合一的企业外，在现实中，大量现代形式的企业是所有权和经营权分离的，虽然大多数决定个人逃税的因素同样适用于所有权和经营权分离的企业逃税，但是两者有一个根本的差异，企业由于所有权和经营权的分离会产生委托—代理问题，因此此时企业逃税的发生有利于经理人，但不一定有利于股东 (Slemrod, 2004)。另外，企业经理人的薪酬激励结构会显著影响企业逃税行为，如果企业将经理人的薪酬激励建立在税后表现而不是税前表现，以此来协调经理人和股东利益的不一致，结果发现这些企业的实际税率会低很多 (Phillips, 2003)。企业的所有权结构也会显著影响到逃税，所有权结构越集中的企业逃税越多，如家族企业，因为实际控制者能够从企业逃税中受益更多，但是相反的机制也存在，由于逃税会给企业带来声誉损失，这些企业从长期来说逃税更少反而更有利 (Chen et al., 2010)。

Crockera 和 Slemrod (2005) 从理论上分析了所有权和经营权分离的企业逃税问题，在假设经营者说谎存在高昂成本以及所有者会签订最优激励合约的前提下，他们发现税务机关对于所有者和经营者同时进行处罚都会减少企业的逃税，而更为重要的是，对于经营者的直接处罚是更为有效减少逃税的手段。在假定企业经营者会更加真实地向所有者而不是税务机关申报企业收入的情况下，Megeal (2005) 通过对比经营者的具体申报行为发现，经营者的薪酬水平、惩罚的概率以及税率水平都是影响企业逃税的重要因素。而 Desai (2007) 则认为企业的治理水平会影响所有者对于经营者激励的顺利实施，从而也会影响经营者的逃税决策，前提是经营者可以做出逃税以及转移公司收入的决策。同时，一个可能的问题是，由于逃税所产生的收入很容易对企业的所有者进行隐瞒和谎报，因而也很容易被企业经营者私自占有，而企业的内部治理水平的高低就会对经营者的逃税决策产生重要影响，治理水平越低的企业将会鼓励经营者更多的进行逃税。

相比于个人逃税的经验研究，微观数据的可获得性一直是导致有关企业逃税的经验研究进展缓慢的主要原因。与理论研究主要关注企业内部因素不同，经验研究主要关注企业的外部因素对于企业逃税的影响。Kenyon (2008) 通过对巴西制造行业的调查以及案例走访，较早地发现了企业规模是影响企业逃税水平的重要因素。Chiarini (2008) 则通过对长期税负和逃税规模的时间序列数据进行协整分析，度量了两者之间的弹性，证实了两者之间的长期稳定关系。另外一个非常有趣的研究将经营者的个人逃税偏好与所管理公司的逃税规模联系起来，Joulfaian (2000) 通过运用美国 TCMP 项目 (Tax Compliance