

纳税服务满意度能够激励企业纳税遵从吗?

——基于 G 省纳税服务满意度的调查

葛立宇¹ 李林木¹ 王峰²

(1.广东财经大学,广州 510320;2.上海财经大学,上海 200433)

内容提要: 本文以某经济大省 G 省税务机关委托第三方独立开展的大型纳税服务满意度调查数据为基础,对纳税服务满意度是否影响企业纳税遵从水平进行实证检验,并揭示其对不同经济类型企业的影响差异,研究结果如下:(1)纳税服务满意度对企业纳税遵从水平具有显著的正向作用,具体表现为纳税服务认知型、情感型、意志型满意度越高的地区,企业纳税遵从水平也越高。(2)纳税服务满意度对不同行业和经济类型企业纳税遵从水平的影响有异质性差异。第一、二、三产业企业所受影响程度依次呈现递增趋势;外资企业、民营企业对于纳税服务更为敏感,纳税服务满意度对其纳税遵从水平的影响也更为显著。根据实证研究结果,今后在税收管理中需要不断优化认知型服务、情感型服务和意志型服务,及时调查和跟踪纳税人心理动态变化,从而不断促进纳税遵从。

关键词: 纳税服务满意度 纳税服务 纳税遵从 税收征管 税收道德

中图分类号: F810.45 **文献标识码:** A **文章编号:** 1672-9544(2023)10-0066-16

近年来,随着经济从高速增长阶段转向高质量发展阶段,我国政府实施了大规模减税降费政策,大力减轻企业的税费负担。已有研究表明,减税降费一定程度上可以促进企业的纳税遵从,例如李昊楠和郭彦男(2021)基于 2010 年—2015 年“全国税收调查数据”,以小微企业所得税优惠政策在样本期间的

变动为准自然实验,采用双重差分法探究减税对纳税遵从的影响,研究发现,减税降费会产生额外红利,能够显著提高企业纳税遵从度。然而,考虑到财政可持续性(吕冰洋和李钊,2020)、财政风险约束等客观原因(于海峰和葛立宇,2021),我国进一步减税降费的政策腾挪空间在缩小,通过减税降费激励企

[收稿日期]2022-08-16

[作者简介]葛立宇,财政税务学院,广东地方公共财政研究中心,讲师,硕士生导师,研究方向为税收理论与政策;李林木(通讯作者),财政税务学院,广东地方公共财政研究中心,院长,教授,博士生导师,研究方向为税收理论与政策;王峰,公共经济与管理学院副院长,常任副教授,博士生导师,研究方向为公共经济理论与政策。

[基金项目]国家自然科学基金面上项目“企业税收遵从风险管理的双重效应识别与政策工具优化”(71973033);广东省自然科学基金面上项目“税收管理、纳税遵从与企业绩效”(2019A1515011658);广东省教育厅特色创新类项目“数字技术背景下纳税信用管理的国际比较与借鉴”(2020WTSX028)。

业纳税遵从的政策效应可能也会呈现递减趋势。特别是在中央已定调“稳定宏观税负”的政策背景下,优化税收营商环境,增强纳税人纳税遵从度的主要途径可能将更多依靠优化纳税服务,提高纳税人服务满意度。2021年3月,中共中央办公厅 国务院办公厅印发了《关于进一步深化税收征管改革的意见》,要求深入推进精确执法、精细服务、精准监管、精诚共治,大幅提高税法遵从度和社会满意度。这意味着提高税法遵从度和社会满意度已成为我国税收征管的两大目标。由于税收征管的主要服务对象是纳税人,这种社会满意度主要就是纳税人服务满意度。从这两大目标的关系来看,纳税人服务满意度是否影响以及如何影响纳税遵从度(即税法遵从度),现有的研究还相当薄弱。本文尝试从心理满意度构成机制为理论切入点,研究企业纳税人的纳税服务满意度是否能够激励其提高纳税遵从,并进行了实证检验,希望通过跨学科的理论视角在一定程度上丰富我国税收遵从领域的研究方法,为我国税务机关优化纳税服务提供决策参考。

相比较于已有文献,本文的边际贡献主要有三点:(1)在理论研究上,运用相关心理学的研究成果,建立起纳税人纳税服务心理满意度的综合性分析框架,完善了纳税人纳税服务心理满意度影响其纳税遵从行为的因果解释机理,补充了现有文献的一些理论盲点。(2)在实证研究上,本文采用的调查数据来源于G省税务机关委托第三方独立开展的纳税服务满意度和政风行风调查。调查全面覆盖全省20多个地级市,调查内容涉及纳税服务的全流程,因此,相比已有的文献,本文的数据覆盖范围较为全面和系统。(3)在政策优化上,本文基于纳税服务满意

度的心理分析,相应提出了纳税服务的核心目标,并分类设计了认知型服务、情感型服务和意志型服务的主要功能和实现手段,一定程度上为税务机关提升纳税服务质量、优化税收营商环境提供了全新的政策分析框架,拓展了现有研究领域。

一、文献综述

大多数国外文献研究表明(Alm,Torgler,2011;Al-Ttaffi,Abdul-Jabbar,2016;Kotakorpi,Laamanen,2016),企业纳税服务满意度越高,企业纳税遵从水平越高。相关学者(Kirchler等,2008;Kastlunger等,2013)还将经济学方法和心理学方法结合起来提出了纳税遵从的“滑坡”框架,从而在行为经济学视角上发掘了纳税服务满意度相对于刚性的行政执法可能更有利于纳税人的纳税遵从。“滑坡”框架理论区分了“自愿税收遵从”和“强制税收遵从”这两个概念:“自愿税收遵从”依赖于征纳双方的“信任”,“强制税收遵从”依赖于“权威”。税务机关需要通过高水平的强制(即控制和惩罚)和高水平的信任(即支持和沟通)来实现高水平的纳税遵从(Muehlbacher等,2011),避免由于任何一方的不足而产生遵从“滑坡”效应(见图1)。

在“滑坡”框架基础上,Kastlunger等(2013)进一步区分了“强制权力”和“合法权力”的性质。“强制权力”体现为“强加、压力和强迫”,而“合法权力”是权力当局由于其能力和专业知识而确保纳税人合作的效力。在对意大利自由职业人士纳税遵从的实证研究中,Kastlunger等(2013)发现“合法权力”能够增强征纳双方的信任,而“强制权力”却导致纳税人对于权力机关信任度的降低。税务机关强制型的执法方

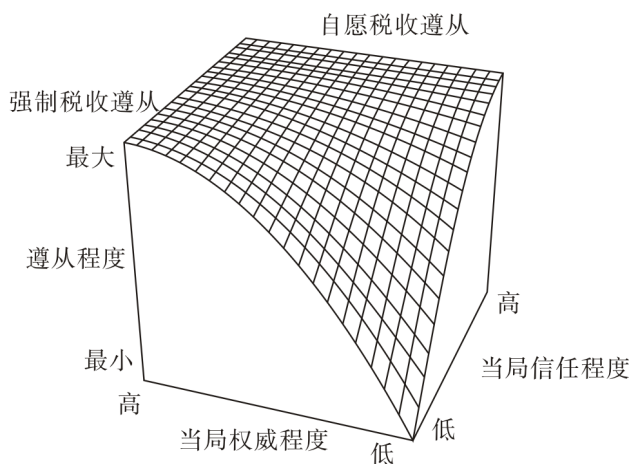


图1 “滑坡”框架

资料来源:Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I., Enforced versus voluntary tax compliance: the slippery slope framework[J]. Journal of Economic Psychology, Vol. 29 ,No. 2, 2008, pp. 210–225.

式(例如加大审计频率和罚款力度)会导致纳税人产生“情绪反感”,这使得逃税再次发生的可能性增大(Kristina 和 Murphy, 2008)。Ruedy 等(2013)报告称,一旦纳税人被税务机关确认为有欺诈行为,纳税人的“情绪冲动”可能会压过可能的违法羞耻感或内疚感,从而做出瞬时情绪决策。在经济学视角中,逃税是由“成本效益平衡”决定的,而在心理学视角中,逃税其实是由纳税人“情绪平衡”驱动的(Pickhardt 和 Prinz, 2014)。故此, Feld 和 Frey (2002)、Gobena 和 Dijke(2017)等学者主张税收征纳双方关系贯彻平等理念,税务机关应该注重和纳税人产生心理互动,将纳税人作为客户或者作为公共服务购买者来看待,而不能仅仅将纳税人视为被约束对象,纳税人对税务机关的心理信任程度将直接影响其纳税遵从水平。

在国外学者的启发下,我国学者 21 世纪以来也

开始注重运用行为经济学方法来研究纳税人心理与其纳税遵从行为的关系。在理论研究方面,苏中月和向景(2007)基于心理学的自我控制理论和公平理论对纳税人心理与纳税人遵从度之间的关系进行了分析;谷成(2012)等学者探讨了税收道德的概念和度量;赵磊(2016)从税收主体的社会思维、税收遵从的社会影响、税收的社会关系三个方面总结了税收遵从行为的社会心理学分析框架。在实证研究方面,陈金保和陆坤(2010)在调查问卷的基础上,通过定量分析的方法对北京市企业纳税遵从意识进行了测算,发现影响纳税遵从意识的最重要因素依次为社会影响、政府服务和征管措施,而税制是否复杂和纳税遵从成本的高低并不重要;何晴和郭捷(2018)以纳税人问卷数据为基础,构建了纳税服务、纳税人满意度与税收遵从三者关系的结构方程模型,揭示了纳税服务影响税收遵从的作用路径,提出良好的纳

税服务会提高纳税人的情感性遵从与忠诚性遵从,提升纳税人的办税服务满意度是我国当前税务机关促进纳税人税收遵从程度的重要路径。宋丽颖和张安钦(2020)使用中国综合社会调查项目(CGSS)的调查数据,实证考察了公共服务满意度对自然人纳税遵从的影响,并得出了肯定性结论。

综上,自20世纪70年代以来,中西方学者运用行为经济学方法对纳税服务满意度与纳税遵从的关系进行研究,并有了诸多有意义的发现。行为经济学的视角在传统的经济学和心理学之间架设了一道桥梁,启发了我们研究纳税遵从问题的新思路。但现有文献仍然有一些理论盲点和方法不足,尚待完善。(1)尚未建立起纳税人纳税服务心理满意度的统一架构。西方学者相继提出了税收道德、信任关系、社会规范、纳税情绪等一系列分析纳税人心理现象的理论工具,展现了纳税人心理的诸多典型特征和运作机理,也详细论证了其对纳税遵从行为的积极或消极影响。但迄今为止,中西方学界尚未对纳税人纳税服务满意度的心理现象进行统一建模,缺乏对纳税人纳税服务满意度心理过程进行全景透视。(2)现有心理调查方法的可靠性有待验证。现有文献关于纳税人服务满意度的心理调查对象的覆盖范围相对比较狭窄,调查的内容也比较单一,不能覆盖纳税服务的全流程和全领域,小范围心理调查得出的统计数据是否具有代表性有一定的疑问。总体来看,学界还未全面掌握纳税人纳税服务满意度影响其纳税遵从的心理机制,实证检验也需要更全面和系统的调研数据支撑,本文的研究致力于弥补现有文献存在的不足之处。

二、理论分析与研究假设

所谓税收遵从一般指纳税义务人遵守税法、服从税务执法部门的行政管理,并向国家依法缴纳税收的行为。影响纳税人遵从行为的主观心理动机是不可忽视的,心理学实际上是任何社会科学的基础(Schumpeter, 1954),通过细致考察纳税人心理活动可以为解释纳税人遵从行为打开一扇门。

心理学是有关行为的科学研究,受到生物基础、认知取向、个体差异取向、发展取向、社会取向等诸多复杂因素的影响,但心理学界一般认为心理活动的本质特征是意识,根据功能的不同,心理活动可以分为三大类,即认知、情感和意志(詹姆斯·马克·鲍德温, 2018)。认知是个体获得、加工、运用外界信息,继而形成概念、判断和想象的过程,客观方向性是认知功能的显著特征。情感是个体认知过程中表现出来的态度体验、生理唤醒和外部表现,冲动、气质和个人倾向也在其范围之内。意志体现了个体的注意、选择和决心等主观心理努力程度,形式上表现为个体动机斗争、确立目标、选择策略、执行策略并达到目标的过程。需要注意的是,这三大心理功能并不是独立平行的,而是相互依赖、相互制约、协同演变,在意识的统一形式下实现心理的动态平衡。正如詹姆斯·马克·鲍德温(2018)所述:“凭借认知,我们理解了行为的目的;凭借情感,我们产生了完成这个目的的冲动;凭借意志,我们合理的管控这些冲动并确保最大的胜利。人无认知则盲,无情感则呆,无意志则为奴。”

根据心理活动的功能分类,纳税人对于纳税服务的心理满意度自然也应该包含其对于纳税服务的

认知、情感和意志的相关心理体验。换言之,纳税人对于纳税服务的心理满意度实际上可以进一步细分为认知型满意度、情感型满意度和意志型满意度三类。研究纳税服务满意度对其纳税遵从的影响,逻辑上首先需要细致梳理税务机关各类纳税服务与认知型、情感型和意志型满意程度的内在因果关系(见表1)。

辑上首先需要细致梳理税务机关各类纳税服务与认知型、情感型和意志型满意程度的内在因果关系(见表1)。

表 1 纳税服务满意度心理分析框架

纳税服务	心理活动路径	满意度心理结构
宣传教育	丰富税收知识	认知型服务满意度
规范执法	提升税收道德	
信息公开	端正纳税态度	
顾客礼遇	产生情感需求	情感型服务满意度
导税咨询	营造共情体验	
政策落实	激发纳税动机	意志型服务满意度
信用评定	规范纳税意图	
电子税务	减少纳税障碍	

(一)认知型服务满意度

首先,现代税法的复杂程度日益增大,纳税人不遵从的行为并不完全是主观故意造成的,也有可能是由于不了解税法而疏忽导致的,在这种情形下,纳税宣传教育服务有利于纳税人丰富税收知识、提高认知型服务满意度,从而提高其纳税遵从。相关实证研究也表明税收知识与纳税遵从之间呈正相关关系。Fallan(1996)一项跟踪调查研究中发现,在课堂上获得较多税法知识的学生,之后在职业生涯中纳税遵从度会显著增加,而逃税相应会减少。澳大利亚也在一项关于税收知识评估中发现,纳税人的税收知识和税收价值观、税收遵从观念和行为意图是显著正向关联的(Niemirowski 等,2002)。其次,规范执法等纳税服务能够体现出税务机关程序公开、结果公正、廉洁自律的作风,有利于纳税人建立税收正当性的价值认知,从而有助于提升其税收道德,提升认知型服务满意度。Loomes 和 Sugden(1982)发现,个

人违反社会规范如果是由于被发现要承担后果而感到懊悔,其内心并不会产生耻辱感;但个体内心一旦树立了道德准则,违反社会规范会引起内疚并产生负罪感。因此,理论上,税收道德会驱使纳税人超越经济利益得失的计算,从内心自发树立遵守税法的遵从意识。再次,税收信息的社会公开与透明也是纳税服务的主要内容之一,若纳税人对政府如何用税拥有知情权、发言权、监督权等参与权利时,会激发纳税人对于政治共同体的归属认同,政治合法性认知的提升促使公民感到有义务遵守政策和规则,从而树立正确的纳税态度,继而通过认知型服务满意度的心理路径提升纳税遵从。

(二)情感型服务满意度

首先,办税服务厅等的顾客礼遇一定程度上有利于提升纳税人的情感体验。《心理学大词典》中认为“情感是人对客观事物是否满足自己的需要而产生的态度体验”。情绪和情感都是人对客观事物所持

的态度体验,只是情绪更倾向于个体基本需求欲望上的态度体验,而情感则更倾向于社会需求欲望上的态度体验。顾客礼遇有利于满足纳税人社会需求欲望,从而形成情感型满意度。其次,现代纳税服务已经不是税务机关单方面的管控行为,而是表现为征纳双方的沟通和互动,尤其是在信息技术条件下,纳税人通过信息化平台与纳税机关工作人员联系交流的广度和深度都呈现指数级增长趋势,有效的导税咨询服务(12366 热线)会提升纳税人的主人翁意识,提高其与纳税机关及其工作人员的“共情”体验。^①这种心理学意义上的情感共鸣会提高纳税人情感型满意度,鼓励人们更多地遵从税法(Christian 和 Alm,2014)。

(三)意志型服务满意度

首先,税务机关的政策落实一定程度上可以促进纳税人形成诚信纳税的心理动机。Frey(1997)指出尽管纳税人和税务机关是独立的,双方并无隶属关系,但征纳双方实际上存在隐性的“心理契约”,所谓“心理契约”可以被理解为存在于纳税人及税收部门之间没有明文规定的一整套期望。这种期望是征纳双方的主观心理约定,内含着双方的权利和义务,税务机关高质量的税收政策落实意味着作为契约一方有效完成了自身的责任和义务,因此,纳税人作为

相对人也会在心理契约的驱使下,产生合法、如实纳税的内在动机(Feld 和 Frey,2007),内在纳税动机的形成会导致纳税人产生意志型服务满意度。其次,如果说动机是行为的原因,意图则是树立具体行动目标的过程。纳税人在确立自身的行为意图时,都会受到身边群体的影响,例如朋友、熟人或同事,也就是所谓的“群体效应”,如果纳税人认为逃税或不遵守税法的行为是普遍存在的,他们往往也会产生不诚信纳税的主观意图(Ajzen,1991)。纳税信用评定有利于营造出诚信纳税的社会风气和文化氛围,风气和文化的持久传播会逐步形成社会规范,在社会规范潜移默化的影响下,纳税人会将其内化为自身的主观规范,意志型服务满意度由此形成,从而引导其诚信纳税。再次,在纳税人心理上树立起遵从动机和意图后,实现目标的困难程度也会影响其纳税意志,而税务机关的电子税务建设有利于降低纳税成本、简化纳税流程,可以有效减轻纳税人的纳税障碍,从而有利于纳税人意志型服务满意度的顺利实现。

以上我们分析了各类纳税服务会产生相应的纳税服务满意度,而认知型满意度、情感型满意度和意志型满意度的提升都会有利于个体产生积极情绪,从而激励其纳税遵从的行为。^②据此,本文提出研究假设 1 以及 3 个衍生子假设:

H1:纳税服务的满意度水平越高,企业纳税人纳税遵从水平越高。

H1a:纳税认知型服务满意度水平越高,企业纳税人纳税遵从水平越高。

H1b:纳税情感型服务满意度水平越高,企业纳税人纳税遵从水平越高。

H1c:纳税意志型服务满意度水平越高,企业纳

①我们对他人产生的“共情”会产生如下特征:(1)它是一种情感状态;(2)它与另一个人的情感状态相同;(3)它是通过观察或想象他人的情感状态而引发的;(4)我们意识到自身的情感状态来源于他人的情感状态。

②据新兴的神经经济学研究,个体的经济决策其实都有其神经生理基础,在积极情绪和消极情绪两种不同的心理系统背景下,人脑与决策相关的神经系统运行通路会产生差异。心理满意度的获得可以让个体产生更多的积极情绪,从而刺激人体多巴胺的分泌,多巴胺是一种神经传导物质,用来帮助细胞传送脉冲的化学物质。这种脑内分泌物和人的情欲、感觉有关,它传递兴奋及开心的信息。神经系统此时作决策会更加偏向于合作的行动倾向;反之,个体如果在人际互动过程中一旦产生厌恶或消极情绪,则更容易产生敌意或对抗的行动倾向。因此,纳税服务心理满意度的提升,一定程度上可以驱使纳税人产生积极情绪。

税人纳税遵从水平越高。

从纳税人行业类型的异质性角度来观察,各个行业由于所处城乡位置的空间差异,能够享受到纳税服务也是不一样的,一般来说,行业离中心城区越近越能够主观感受到税务部门纳税服务呈现出较好质量。总体来看,第三产业、第二产业和第一产业由于在空间布局上逐步呈现从城市中心逐步向外围扩散的趋势,即大多数第三产业处于城市中心、第二产业处于城乡郊区、第一产业处于农村地区。因此,纳税服务满意度对于不同行业的企业纳税遵从度理论上应该具有不同的影响效应。基于这样的分析,本文提出研究假设 2:

H2: 纳税服务满意度对于企业纳税遵从的影响,第一产业到第三产业依次呈现递增趋势。

进一步,从纳税人注册类型的异质性角度来看,已有研究表明(范子英和田彬彬,2013;高跃等,2019),不同纳税人类型由于所有权约束的不同,其税收敏感性也是不同的。对于外资和民营企业来说,其主观的纳税遵从主要体现为纳税心理满意度关系,税务机关提升纳税服务水平意味着忠实履行税收契约,自然可以相应提升纳税人履行纳税道德义务、遵守税收契约的积极性,但对于国企而言,国企的纳税遵从不仅仅体现为纳税服务满意度,还受到政治关联的影响(袁建国等,2015;党力等,2018)。政治关联度的差异会导致国企领导层产生不同的纳税心理特征和行为模式,从这个角度出发,理论上,国有企业可能不具有外资或民企那么高的纳税服务心理敏感度。基于这样的分析,本文提出研究假设 3:

H3: 纳税服务满意度对于企业纳税遵从的影

响,民企和外资的心理敏感程度要高于国企。

三、模型设定与变量说明

(一)模型设定

为了验证本文的理论分析和研究假说,考察纳税服务满意度对企业纳税遵从的影响,以国家税务总局 G 省税务局 2015 年—2019 年度的纳税满意度评分数据和纳税信用评级数据为基础,构建了如下计量模型进行分析研究:

$$Cred_{it_rate} = \beta_0 + \beta_1 Satisfaction_{it} + \beta_2 X_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

其中, i 表示地区, t 表示时间; $Cred_{it_rate}$ 为因变量,表示 i 地区在 t 年的企业纳税遵从水平, $Satisfaction$ 为自变量,表示 i 地区在 t 年的纳税服务满意度调查得分水平, X_{it} 为控制变量集合; ε_{it} 为随机扰动项。

(二)变量定义与数据收集

1.因变量

早在 2003 年,为了促进纳税人诚信自律,衡量和提高纳税企业的税法遵从度,国家税务总局就发布了《纳税信用等级评定管理试行办法》,对企业的税务登记、纳税申报、税款缴纳、账簿凭证管理等方面的遵从度进行评估,以确定企业的总体纳税信用等级,并据此进行分类监管。2014 年 7 月国家税务总局发布的《纳税信用管理办法(试行)》进一步扩大和健全了企业纳税信用的评价标准,评价指标里既包括企业经常性指标也涉及到非经常性指标;既包括税(费)款缴纳、偷税漏税等税收实体法遵从,也包括税收信息等级、申报、发票管理、账簿管理等税收程序法遵从;信用衡量指标的设置较为客观、全面的衡量了企业的纳税遵从水平。在此基础上,国家税务

局将参与纳税信用评价的企业划分为 A、B、C、D 四级纳税信用等级。A 级纳税信用企业的年度评价指标得分为 90 分及以上;B 级纳税信用企业的年度评价指标得分为 70—90 分;C 级纳税信用企业的年度评价指标得分为 40—70 分;D 级纳税信用由年度评价指标得分在 40 分以下或因其他因素直接判级确定的企业组成。由于在数据获取上,我们可以得到 G 省各地级市企业的具体信用等级,但却无法获得每个企业的具体信用得分数据,因此,我们参考李林木等(2020)的方法,采用给各信用等级赋值、然后计算平均分方法来判断一个地区的企业纳税遵从水平。具体方法是根据纳税信用等级将 A 级赋予 90 分,B 级赋予 70 分,C 级赋予 50 分,D 级赋予 30 分。例如,某地级市共有各类型企业 450 家,其中被评定为 A 级的企业有 100 家、B 级有 200 家、C 级有 100 家、D 级有 50 家,根据以下计算该地区企业纳税遵从得分为 65.55 分: $(90 \times 100 + 70 \times 200 + 50 \times 100 + 30 \times 50) / (100 + 200 + 100 + 50) = 65.55$ 。需要指出的是,无论是参与评级企业的总数量还是企业的信用等级评分,都是税务机关通过纳税信用评级系统按照统一的客观标准自动生成的,并不存在主观评定因素,因此,采用给信用等级企业赋值的方法应该可以客观衡量出一个地区企业纳税遵从度的平均水平。另外,2018 年纳税信用评级新增了 M 级纳税信用,由于其主要针对的是新设立企业或者评价年度内无生产经营业务收入的企业,所以 M 级纳税信用的企业数量并不对本地区的企业的纳税遵从水平构成实际影响,本文对 2018 年、2019 年度 M 级纳税信用企业的样本数据进行了删除处理。

2. 自变量

各地区纳税服务满意度变量的衡量数据是基于 G 省税务系统委托第三方独立开展的纳税服务满意度和政风行风调查,其问卷共涉及 4 大类别的一级指标。在一级指标下,还设有 17 项二级指标和 43 项三级指标。每一项评价内容均由纳税人分别对其所接触的国税和地税部门(2018 年合并为税务局)的表现进行评价,调查对象是 G 省国、地税系统管辖纳税户的办税负责人、企业负责人、财务负责人等。调查覆盖 G 省 21 个地市(区),共 146 个区县。调查采取定性及定量相结合的方式,通过计算机辅助电话调查、低满意度回访、神秘监测、录像观察等方法进行,多渠道了解纳税人对 G 省税务系统纳税服务工作的评价。由于该省存在一个副省级城市,企业纳税信用评级系统是单独运行的,因此,在自变量的处理上,我们也相应剔除了该市的纳税服务满意度数据。

样本数据覆盖其余的 20 个地市(区)。本次调查根据 G 省国、地税务系统提供的名单库,采取随机抽样的方式对符合条件的纳税人进行访问,每个城市抽取的样本数量按照其纳税人人数占全省总纳税人人数的比例进行分配。其中,2015 年国税系统完成 4577 个样本,地税系统共完成 4378 个样本;2016 年国税系统完成 3015 个样本,地税系统完成 3162 个样本;2017 年国税系统完成 3675 个样本,地税系统完成 3790 个样本;2018 年国地税合并后,共完成 9352 个样本;2019 年共完成 9867 个样本。

G 省纳税服务满意度调查采用计算机辅助电话调查的方式,了解纳税人对纳税服务工作的评价,并通过低满意度回访等方法深入了解不满意的原因。

其中,计算机辅助电话调查由国家税务总局 G 省税务局提供纳税人名单,经汇总去重后形成抽样框,然后由经过培训的访问员依照抽样设计要求随机拨打纳税人电话号码,将被访者的回答如实记录在计算机上。为了更具代表性,样本量根据各个区县纳税人管户数量占全省的占比进行分配。满意度调查的打分规则应用李克特 10 级量表,即评分由 1—10 分构成,分值越高,则满意度越高。如果纳税人对某项工作不了解,可以不做评价。指标权重的确定采用层次分析法,调查指标权重由 G 省税务局主要业务处室和 21 个地市税务系统的资深税务工作人员经过两两比较后计算得出。各地区的满意度总得分是每个地区内部满意度调查对象给出的加权平均分。由于 2015 年、2016 年和 2017 年度国税和地税尚未合并,当年的满意度调查是对国、地税分别打分,因此,本文将 2015 年、2016 年和 2017 年地区满意度得分处理为国、地税得分加总后的平均分,2018 年和 2019 年国、地税合并后,数据也随之合并。

在认知型服务满意度、情感型服务满意度和意志型服务满意度的指标的量化处理上,本文根据 17 项二级指标的服务性质相应纳入到各分类指标中,并根据原先权重,进行加权处理得出分项总分。其中,属于宣传教育、规范执法、信息公开性质的纳税服务指标纳入认知型服务满意度的范畴加权计算;属于顾客礼遇、导税咨询的纳入情感型服务满意度的范畴加权计算;属于政策落实、信用评定、电子税务的指标纳入意志型服务满意度范畴加权计算。

3.控制变量

考虑到地区层面的人均 GDP 指数、人口规模、税负水平、产业结构、进出口规模、城镇化率等经济变量指标对企业纳税遵从度的影响,本文将其纳入控制变量考察。另外,考虑到人均 GDP 指数、人口规模这两个控制变量数值较大,本文对其进行了取对数处理。本文控制变量数据来源于 2015 年—2019 年《G 省统计年鉴》,所有变量的数据统计与说明见表 2。

表 2 变量统计和说明

变量名称	变量说明	均值	最大值	最小值	标准差
企业纳税遵从水平	等级赋值	71.56	78.97	64.01	3.13
纳税服务满意度	指数测评	88.19	93.94	78.76	3.46
认知型服务满意度	指数测评	87.90	92.56	77.23	3.13
情感型服务满意度	指数测评	89.56	94.78	79.79	4.13
意志型服务满意度	指数测评	88.98	94.12	79.31	3.78
人均 GDP 指数	以 2000 年为基数	515.13	702.1	306.1	79.07
人口规模对数	常住人口(万人)取对数	6.07	7.33	5.09	0.49
税负水平	税收占 GDP 的比重	0.048	0.095	0.023	0.017
产业结构	第二产业增加值占比	0.42	0.61	0.27	0.084
进出口规模	进出口总额对数	0.40	1.57	0.04	0.40
城镇化率	城镇人口占比	62.54	95	40.02	17.99
人均企业数量水平	企业数量占总人口比例(人)	0.128	0.053	0.0019	0.012

(三)实证结果分析

1.回归结果

本文采用面板数据固定效应(FE)的计量方法验证了地区纳税服务满意度与企业纳税遵从水平之间的关系,在模型中同时控制了地区效应和时间效应。计量估计结果详见表 3。从表 3 第一列地区纳税服务满意度对于企业纳税遵从水平的影响,可以看出纳税服务满意度变量的系数为 0.14,且在 5%的

显著性水平上显著为正,这表明地区纳税服务满意度确实对企业纳税遵从水平有显著影响。方程(2)、(3)和(4)分别为认知型、情感型、意志型服务满意度对于当地企业纳税遵从的影响,各方程除了系数有些变化外,显著性都处在 5%的正向显著水平上。表 3 一系列回归结果初步证实了本文提出的研究假设 H1 以及相应的 H1a、H1b、H1c。

表 3 基本回归实证分析结果

变量名称	主回归	分类回归		
		(1)	(2)	(3)
回归方法	FE	FE	FE	FE
纳税人满意度(总、分)	0.14** (2.31)	0.16*** (3.98)	0.15** (2.47)	0.14*** (4.21)
控制变量	是	是	是	是
常数项	40.79	39.5	42.5	37.6
R ²	0.8520	0.8987	0.8143	0.8565
地区效应	控制	控制	控制	控制
时间效应	控制	控制	控制	控制
N	105	105	105	105

注:括号内为检验 t 值或 z 值,***、**、* 分别表示在 1%、5%和 10%水平上显著。

2.内生性问题

在内生性问题的处理上,由于本文的主要解释变量来源于外生的第三方调研,因此,理论上解释变量与模型误差项之间应该不存在相关性。然而,模型并不能排除由于遗漏变量偏差和变量度量误差引起的内生性问题。本文的控制变量集可能并没有完全覆盖影响纳税遵从的所有外部因素;纳税服务满意度、纳税遵从等衡量指标可能也存在一定的度量误差;另外,纳税服务满意度与纳税遵从之间也不能完全排除互为因果的关系。因此,为了保证模型不发生偏误性估计,有必要进行内生性检验。我们首先对方

程进行了 DWH 检验,发现 p 值小于 0.05,故可认为纳税服务满意度指标符合内生解释变量的特征,模型确实需要进行内生性处理。

在计量理论上,构建工具变量进行系统 GMM 估计可以比较好的解决内生性问题,而找到合适的工具变量是构建 GMM 模型的关键。通过探寻,我们发现人均企业数量这个指标可能符合工具变量的理论特征。人均企业数量较多的地区说明政府提供纳税服务的心理满意度水平相对可能较高,企业获得更多的纳税服务满意度自然会吸引更多的企业到当地注册,但人均企业数量水平和纳税遵从之间也并

没有直接的理论关系。通过以上考察,本文尝试利用人均企业数量水平作为纳税服务满意度及其系列分指标的工具变量,对方程进行系统 GMM 估计,回归结果如表 4 所示,无论是主回归方程还是分类回归方程,核心解释变量的系数符号和显著性并没有发生质的变化,并且系数显著增大,符合内生性检验的特征。对工具变量的检验结果也表明,我们选取

的工具变量并不存在识别不足、弱工具变量问题。由于我们设置的工具变量和内生变量数量相等,故也不存在过度识别问题。检验结果说明我们选取的工具变量显示出较好的统计特征,在经验上再次表明了纳税服务满意度确实对企业的纳税遵从水平有影响,从而进一步证实了本文提出的研究理论假设 H1、H1a、H1b、H1c。

表 4 内生性检验分析结果

变量名称	主回归	分类回归		
		(1)	(2)	(3)
回归方法	GMM	GMM	GMM	GMM
纳税人满意度(总、分)	0.42** (2.41)	0.46** (2.07)	0.36** (2.41)	0.51** (2.17)
控制变量	是	是	是	是
常数项	43.23	67.71	47.48	45.88
工具变量识别不足检验	12.24 [0.0000]	12.24 [0.0000]	12.24 [0.0000]	12.24 [0.0000]
工具变量弱识别检验	21.17 {8.98}	21.17 {8.98}	21.17 {8.98}	21.17 {8.98}
R ²	0.8789	0.7987	0.8534	0.8503
地区效应	控制	控制	控制	控制
时间效应	控制	控制	控制	控制
N	105	105	105	105

注:识别不足检验指的是 Kleibergen-Paap rk LM statistic,[] 内数字为 P 值。弱工具变量检验指的是 Cragg-Donald Wald F statistic,{ } 内数字为 15% 的显著性水平,括号内为检验 t 值或 z 值,***、**、* 分别表示在 1%、5% 和 10% 水平上显著。

(四)异质性分析

为了考察纳税服务满意度影响的异质性影响,首先,我们将样本企业按照行业属性分类为第一产业、第二产业、第三产业三类^①,假设某地区第二产业纳税信用 A 类企业有 20 家,B 类国企 40 家,C 类国企 20 家,D 类国企 30 家,则该地区第二产业纳税遵从水平得分由以下公式计算得出:(90*20+70*40+

50*20+30*30)/(20+40+20+30)=59.09 分。其次,本文将企业样本按注册类型划分为国有企业、私营企业、外资企业(含港、澳、台),对企业样本进行产权异质性分析,考察地区纳税服务满意度对企业纳税遵从水平的影响是否会因为企业产权性质的不同而有所差异。具体做法是将地区中的国有企业、私营企业、外资企业(含港、澳、台)分列出来,考察地区纳税服务满意度对该地区不同产权性质企业纳税遵从水平的影响。以国有企业为例,假设某地区纳税信用 A

①三次产业分类按照国家统计局《国民经济行业分类》(GB/T 4754—2017)进行划分。

类国有企业有 50 家,B 类国企 20 家,C 类国企 30 家,D 类国企 20 家, 则该地区国企纳税遵从水平得分由以下公式计算得出:
$$(90 \times 50 + 70 \times 20 + 50 \times 30 + 30 \times 20) / (50 + 20 + 30 + 20) = 55.41$$
分。

异质性回归结果由表 5 第 2 至 7 列显示,我们发现,第一产业至第三产业的显著性是依次增强的,回归系数也是逐渐增大的,这就说明可能由于行业所处城乡地理位置的差异,地区纳税服务满意度对于企业纳税遵从度的影响,第三产业要高于第二

产业,第二产业要高于第一产业。表 5 第 2 至 4 列的回归结果证实了本文提出的研究假设 H2。对于民企和外资企业,地区纳税服务满意度对于企业纳税遵从的影响显著为正,对于国企,纳税服务满意度对于其纳税遵从的影响并不显著,这表明民营和外资企业的纳税遵从对于纳税服务心理上更为敏感,可能的原因是国企与政府的关系更多的体现为政治关联度,国企的纳税遵从是由政治关联度维系的,故而纳税服务的心理感受并不能显著影响其纳税遵从。表 5 第 5 至 7 列的回归结果证实了本文提出的研究 H3。

表 5 异质性检验分析结果

变量名称	行业类别			注册类型		
	第一产业	第二产业	第三产业	国企	私营	外资
回归方法	FE	FE	FE	FE	FE	FE
纳税人 满意度(总)	0.12* (1.95)	0.16** (2.54)	0.18*** (3.18)	0.17 (1.18)	0.11*** (4.4)	0.19*** (3.16)
控制变量	是	是	是	是	是	是
常数项	112.2	134.8	123.9	148.24	92.89	90.06
R ²	0.9598	0.9219	0.9642	0.9584	0.9374	0.9980
地区效应	控制	控制	控制	控制	控制	控制
时间效应	控制	控制	控制	控制	控制	控制
N	105	105	105	105	105	105

注:括号内为检验 t 值或 z 值,***、**、* 分别表示在 1%、5% 和 10%水平上显著。

(五)稳健性检验

为了确保模型估计的稳健,我们进一步通过改变被解释变量衡量方法的方式进行稳健性检验。具体采用两种方法:一是运用一个地区纳税信用等级为 A 的企业数占纳税信用评级企业总数比例的方式重新衡量一个地区企业平均的纳税遵从水平。根据前文的逻辑,这里同样对 2018 年和 2019 年 M 级数据做了删除处理。依据这样的被解释变量替换衡

量方法,我们重新对方程进行了回归,结果见表 6。第 1 列是 A 类占比作为被解释变量的主回归结果,方程系数显著为正,方程(1)至(3)是 A 类占比作为被解释变量的分类回归的结果,各方程系数皆显著为正。与此同时,我们还尝试将被解释变量变更为地区纳税信用等级为 D 的企业数占纳税信用评级企业总数比例,以此方式衡量一个地区企业平均的纳税不遵从水平,这样的处理方式可以从反向维度验

证纳税服务满意度是否确实对企业的纳税不遵从也有影响,结果显示,表 7 各方程的回归结果系数显示出相反的迹象,各方程系数都显著为负,这就说明纳税满意度越高的地区,企业纳税不遵从水平也越低。

正反两方面的检验结果表明我们之前的回归结论确实是稳健的,从而说明本文之前对于基本假设 H1、H1a、H1b、H1c 的验证应该是稳健的。

表 6 稳健性检验分析结果 A

变量名称	主回归	分类回归		
		(1)	(2)	(3)
回归方法	<i>FE</i>	<i>FE</i>	<i>FE</i>	<i>FE</i>
纳税遵从度	A 类占比	A 类占比	A 类占比	A 类占比
纳税人满意度(总、分)	0.006*** (2.59)	0.004* (1.71)	0.011** (1.99)	0.016*** (3.19)
控制变量	是	是	是	是
常数项	0.135	1.52	0.46	1.25
R^2	0.9347	0.9918	0.9270	0.9378
地区效应	控制	控制	控制	控制
时间效应	控制	控制	控制	控制
N	105	105	105	105

注:括号内为检验 t 值或 z 值,***、**、* 分别表示在 1%、5% 和 10%水平上显著。

表 7 稳健性检验分析结果 B

变量名称	主回归	分类回归		
		(1)	(2)	(3)
回归方法	<i>FE</i>	<i>FE</i>	<i>FE</i>	<i>FE</i>
纳税不遵从度	D 类占比	D 类占比	D 类占比	D 类占比
纳税人满意度(总、分)	-0.015** (2.52)	-0.01* (-1.21)	-0.014** (-1.99)	-0.011*** (-3.67)
控制变量	是	是	是	是
常数项	0.3219	3.234	0.9823	3.457
R^2	0.8301	0.8096	0.8981	0.8301
地区效应	控制	控制	控制	控制
时间效应	控制	控制	控制	控制
N	105	105	105	105

注:括号内为检验 t 值或 z 值,***、**、* 分别表示在 1%、5%和 10%水平上显著。

四、结论和政策建议

(一)研究结论

本文通过将纳税遵从的研究视角聚焦到心理学领域,从认知、情感、意志三个层面定性分析了纳税人心理满意度的结构因素,深入剖析了纳税服务满意度促进纳税遵从行为的内在心理机制,弥补了已有文献的不足。另外,在定量研究方面,本文注重纳税人心理调查数据的科学性、全面性和权威性,综合利用 G 省税务局纳税服务满意度问卷数据和企业纳税信用查询数据库,实证分析和检验了纳税服务满意度对企业纳税遵从度的影响。经过以上分析,本文得出以下研究结论:

1.宣传教育、规范执法、信息公开等纳税服务会促进纳税人形成税收知识、税收道德、纳税态度,从而产生认知型服务满意度;顾客礼遇、导税咨询等纳税服务会促进纳税人产生情感需求、共情体验,从而产生情感型服务满意度;政策落实、信用评定、电子税务会促进纳税人形成纳税意志、纳税意以及克服纳税障碍,从而产生情感型服务满意度。

2.纳税服务满意度对企业纳税遵从水平具有显著的正向影响。一般而言,纳税服务满意度越高的地区会导致企业纳税遵从水平也越高。其中,认知型服务满意度、情感型服务满意度和意志型纳税服务满意度对企业纳税遵从都具有显著的正向影响效应。

3. 纳税服务满意度对企业纳税遵从水平的影响在不同行业、不同产权属性的企业之间存在异质性。纳税服务满意度对第三产业企业的遵从度影响最为显著,效应也更为明显,其次为第二产业,最后是第

一产业。纳税服务满意度对外资企业和民营企业的纳税遵从度的影响显著为正,而对国有企业纳税遵从度的影响并不显著。

(二)政策建议

在新时代背景下,我国各级税务机关服务对象的心理特征和行为方式都在发生深刻变化。各级税务机关需要深刻把握纳税人的心理现象和变化趋势,以便从纳税人的实际心理需求出发,设计纳税服务内容、提升纳税服务质量,有效提高纳税人的纳税遵从。根据本文以上的理论分析和实证结果,我们提出以下政策建议:

1.精准设计纳税服务的目标、功能和手段。一是将纳税服务的核心目标确立为促进纳税人心理遵从。从心理学角度来看,纳税服务实际上是一种遵从服务,因此,纳税服务的功能、手段都要围绕这个核心目标展开设计。二是将纳税服务分类设计为认知型服务、情感型服务和意志型服务,并相应制定具体的功能。认知型服务的主要功能是通过宣传教育、规范执法、信息公开等手段,让纳税人知晓税收法律法规,充分了解纳税的正当性,继而产生税收道德,端正纳税态度。情感型服务的主要功能是要在纳税服务过程中尊重纳税人权利,给予纳税人礼遇,通过情感联络的方式促进征纳双方的信任关系。意志型服务的主要功能在于激发纳税人合法纳税的内在动机,规范纳税意图,提高纳税服务技术,减少纳税行动障碍,减轻纳税人履行纳税义务所负担的时间和货币成本。三是将征纳双方的关系预先设定为“服务-顾客”的模式,积极运用“权威-信任”的双重手段实现功能、目标。一方面,实施税收审计和罚款等控制和惩罚措施是必要的,但要注意行政行为的合法

性和权威性,多采取服务性、激励性手段,避免强制和高压导致纳税人产生负面情绪。另一方面,税务机关需要在征纳双方之间建立常态化的支持和沟通机制,致力于通过建立高水平的信任关系来实现纳税人的自愿遵从。

2.及时跟踪和分析纳税人心理的动态变化。一是要深入调研。税务机关应该定期委托第三方调查机构进行纳税服务满意度调查,第三方调查机构应当根据税种、税率以及税收政策的变化及时更新和优化纳税服务问卷,重点挖掘纳税人纳税不遵从或服务不满意的深层心理动机,综合运用网络舆论监控、关键词搜索等技术手段实时跟踪纳税人心理和情绪的变化趋势。二是要对纳税人进行分类管理。税务机关应根据纳税人的异质性特征摸准纳税人的个性化需求,分析不同类别纳税人的心理偏好、行为特征和道德信念,并制定差异化的纳税服务方案。三是加强纳税服务心理大数据分析。近年来,我国税收大数据云平台建设卓有成效,各类系统平台采集的纳税心理大数据呈现出规模大、类型多、价值高、颗粒度细的特征,精准共享、分析和利用这类纳税心理大数据有利于我国纳税服务向精细化、智能化和个性化转变。

3.系统优化和提升纳税服务流程和质量。一是要根据纳税服务不足和问题优化服务流程。对纳税服务满意度调查出的流程薄弱环节进行系统优化,分类制订优化工作方案,并对优化结果进行督办和考核。二是要建立和优化纳税服务质量的量化指标。构建纳税服务质量承诺标准评价体系,按国际高标准量化纳税服务处理时间和达标率,并在量化指标的基础上构建科学的承诺标准评价体系,以便于内

部考核和外部监督。三是要加强纳税服务数字化水平。充分运用物联网、云计算、人工智能和区块链等数字化技术改造纳税信息化流程,提升网上办税平台的便利程度,提高其报税、咨询、投诉等的智慧化程度,切实降低纳税人纳税的时间和货币成本。

参考文献:

- [1] 陈金保,陆坤.企业纳税遵从意识及其影响因素实证研究[J].中央财经大学学报,2010(07):16-21.
- [2] 党力,杨瑞龙,杨继东.反腐败与企业创新:基于政治关联的解释[J].中国工业经济,2015(07):146-160.
- [3] 范子英,田彬彬.税收竞争、税收执法与企业避税[J].经济研究,2013,48(09):99-111.
- [4] 高跃,冀云阳,吴莉昀.企业纳税信用影响因素研究——基于征纳双方特征的实证分析[J].税务研究,2019(08):102-107.
- [5] 谷成.基于税收遵从的道德思考[J].税务研究,2012(09):67-70.
- [6] 何晴,郭捷.纳税服务、纳税人满意度与税收遵从——基于结构方程模型的经验证据[J].税务研究,2019(09):94-100.
- [7] 吕冰洋,李钊.疫情冲击下财政可持续性与财政应对研究[J].财贸经济,2020,41(06):5-18.
- [8] 李林木,于海峰,汪冲,付宇.赏罚机制、税收遵从与企业绩效——基于纳税信用管理制度的研究[J].经济研究,2020,55(06):89-104.
- [9] 李昊楠,郭彦男.小微企业减税、纳税遵从与财政可持续发展[J].世界经济,2021,44(10):103-129.
- [10] 苏中月,向景.纳税遵从的心理学解释及相关政策建议[J].财政研究,2007(08):50-52.
- [11] 宋丽颖,张安钦.公共服务满意度、道德认知与自然人纳税遵从意愿[J].当代经济科学,2020,42(06):50-63.
- [12] 袁建国,后青松,程晨.企业政治资源的诅咒效应——基

- 于政治关联与企业技术创新的考察[J].管理世界,2015(01):139-155.
- [13] 于海峰,葛立宇.积极财政政策下的财政风险研究——基于新冠疫情背景的分析[J].广东财经大学学报,2021,36(01):4-14.
- [14] 赵磊. 税收遵从行为的社会心理学分析[J]. 税务研究,2016(07):127-129.
- [15] [美]詹姆斯·马克·鲍德温.李艳会译:认知·情感·意志[M].北京:北京邮电大学出版社,2018:42.
- [16] AIM J,TORGLER B.Do Ethics Matter?Tax Compliance and Morality [J].Journal of Business Ethics,2011,101(6):635-651.
- [17] AJZEN I.The theory of planned behavior[J].Organizational Behavior and Human Decision Processes,1991,50 (2):179-211.
- [18] AL-TTAFFI L,ABDUL-JABBAR H.Geopolitics and its Implications for Tax Administration[C]. The International Conference on Government and Public Affairs 2016.2016:34-36.
- [19] CHRISTIAN R.C,ALM J.Empathy,sympathy,and tax compliance [J]. Journal of Economic Psychology,2014,40(1):62-82.
- [20] FALLAN E.L.Tax knowledge and attitudes towards taxation;A report on a quasi-experiment [J].Journal of Economic Psychology,1996,17(3):387-402.
- [21] FELD L.P,FREY B.S.Trust breeds trust:How taxpayers are treated[J].Economics of Governance,2002,3(2):87-99.
- [22] FELD L.P,FREY B.S.Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract:The Role of Incentives and Responsive Regulation[J].Law & Policy,2007,29(1):102-120.
- [23] FREY B S.A Constitution for Knaves Crowds Out Civic Virtues[J].Economic Journal,1997,107(443):1043-1053.
- [24] KASTLUNGER BLOZZA E,KIRCHLER E,et al.Powerful authorities and trusting citizens:The Slippery Slope Framework and tax compliance in Italy [J].Journal of Economic Psychology,2013,34(11):36-45.
- [25] KIRCHLER E,HOELZL E,WAHL I.Enforced versus voluntary tax compliance:The “slippery slope”framework[J].Journal of Economic Psychology,2008,29(2):210-225.
- [26] KOTAKORPI K,LAAMANEN J P.Welfare State and Life Satisfaction:Evidence from Public Health Care[J].Economica,2010,307(77):565-583.
- [27] KRISTINA,MURPHY. Enforcing Tax Compliance:To Punish or Persuade? [J].Economic Analysis & Policy,2008,38(3):113-135.
- [28] LOOMES G,SUDDEN R.Regret Theory:An alternative theory of rational choice under uncertainty Review of Economic Studies [J].The Economic Journal,1982,92(368):805-824.
- [29] MUEHLBACHER S,KIRCHLER E, SCHWARZENBERGER H.Voluntary versus enforced tax compliance:empirical evidence for the “slippery slope”framework[J].European Journal of Law & Economics,2011,32(1):89-97.
- [30] NIEMIROWSKI P,WEARING A J,BALDWIN S, LEONARD B,MOBBS C.The Influence of Tax Related Behaviours,Beliefs,Attitudes and Values on Australian Taxpayer Compliance. Sydney: University of New South Wales,2002:23-34.
- [31] RUEDY N E,MOORE C,GINO F,et al.The cheater’s high:The unexpected affective benefits of unethical behavior[J].Journal of Personality & Social Psychology,2013,105(4):531-548.
- [32] SCHUMPETER J A.History of Economic Analysis[M]. New York:Oxford University Press,1954:67.

【责任编辑 郭艳娇】