

# 中国纳税营商环境评价体系的分析与再塑

王斐民 王雅铃

---

**摘要：**以世界银行纳税营商环境评价体系与评价结果为参照，中国本土化的纳税营商环境评价体系在实践中面临一些障碍与困难。简化纳税营商环境分项指标设置、根据企业类型分别计算总的税费率、实施增值税留抵金额当期退税等措施，以改进中国纳税营商环境评价的指标体系。世界银行采取假设案例、第三方评估并进行交叉印证的评估方法，所获取的数据比真实企业的整体数据更为可靠，据此得出的前沿距离分数与排名更具有通用可比性。从“问”与“查”两个方面强化从实际案例获取的大数据与从假设案例获取的第三方模拟数据之间的交叉验证，以重塑中国纳税营商环境的评价方法。在改善中国纳税营商环境的过程中，除减税降费与通过互联网、大数据、人工智能、区块链等技术提升纳税服务效能外，应贯彻“简税制、宽税基、低税率、严征管”的原则，建立“明确且一贯”和“易于理解与广泛遵从”的税法典。

**关键词：**营商环境；纳税；纳税营商环境报告；评价体系；第三方评价

[中图分类号] D922.22 [文献标识码] A [文章编号] 2096-6180(2020)03-0017-15

---

## 引言

世界银行在2019年10月24日发布了《2020年营商环境报告》(Doing Business 2020)，中国的总体排名比去年上升15位，名列第31位，但是纳税作为营商环境评价的重要指标之一，中国排在190个经济体的第105位。实际上，在纳税营商环境方面，中国政府采取的改革措施也比较早也比较多。国家税务总局从2014年起就开始进行“便民春风行动”，加大“放管服”力度，在互联网办税、申报系统、审批事项、现场办税服务、纳税培训方面进行了根本性的改革。为贯彻落实中办、国办印发的《深化国税、地税征管体制改革方案》和《国务院办公厅关于印发进一步简化流程提高效率优化营商环境工作方案的通知》(国办函〔2016〕70号)关于“压缩办理纳税时间”的工作要求，国家税务总局制定了《压缩办税时间优化营商环境改革实施方案》，采取20项具体举措，缩短办税时间、提高办税效率。2018年，国家税务总局要求各地税务机关推出“最多跑一次”和“一次不用跑”办税清单，更进一步加大对纳税营商环境的优化。以北京市、上海市为

---

【作者简介】王斐民，北方工业大学文法学院教授，法学博士。王雅铃，北方工业大学金融科技与信息安全研究所研究助理。

【基金项目】2018年福建省税收营商环境评价及纳税人满意度调查(项目批准号：40205484180D)。

代表的各个地方先后推出各种有力举措,大幅度地改善了中国的纳税营商环境。《2018年营商环境报告》专门辟出“中国印象”一节,介绍中国为降低纳税人遵从税法的负担和成本、科技创新以及税制改革方面作出的努力和取得的成效。从世界银行发布的2016年至2020年《营商环境报告》看,中国缴纳税费的评价指标在2016年排名为第132名,之后依次是第131、130、114、105名,呈现逐渐上升的趋势。中国政府自2018年启动了营商环境试评价工作,初步建立了具有中国特色的营商环境评价体系。笔者作为课题组负责人对中国X省2018年税收营商环境进行了调查评价工作,本文拟结合实践,对比分析世界银行营商环境评价指标体系和中国营商环境评价指标体系的设计思路与调查方法,对中国纳税方面的指标体系和调查分析方法提出一些质疑与改进建议,并对改善中国纳税营商环境提出一些展望。

## 一、中国营商环境评价体系:指标体系与设计思路

中国营商环境评价体系建设 and 评价工作自2018年开始,经历2018年的试评价与2019年的扩大评价,2020年拟在全国地级以上城市(含)展开全面评价。2018年1月3日,国务院召开的常务会议明确指出,“要借鉴国际经验,抓紧建立营商环境评价机制,逐步在全国推行”。为落实上述要求,国家发展和改革委员会(下称国家发改委)会同有关部门和单位初步构建起中国营商环境评价体系,并在北京、上海、深圳、厦门等12个城市开展了首批试评价。在首批试评价基础上,国家发改委对营商环境评价指标进行了调整和修订,于2018年5月启动了第二批试评价,对10个城市进行营商环境评价。2019年4月,国家发改委通过公开招标,引入第三方对全国40个城市进行了营商环境评价。与此同时,营商环境评价工作也在很多地方政府层面如火如荼展开。2019年9月,国家发改委牵头执行世界银行贷款“中国经济改革促进与能力加强项目”子项目“中国营商环境评价体系建设能力加强项目”(2019—2011年),结合两年的评价实践,完善评价体系。2019年10月22日,国务院总理李克强签署国务院令公布《优化营商环境条例》,自2020年1月1日起施行。2020年,中国营商环境评价进入第三阶段,将要在全国所有地级及以上城市开展营商环境评价。<sup>(2)</sup>中国营商环境评价已经成为我国政府推进“放管服”改革、转变政府职能和改善我国公共服务水平的重要抓手。笔者在分析纳税营商环境评价体系之前,拟对中国营商环境评价体系进行一个概览分析,以便从整体方面更好地观察分析纳税评价体系。

### (一) 中国营商环境评价指标体系

国家发改委会同有关部门和地区,从衡量企业整个生命周期、反映城市投资吸引力、体现城市高质量发展水平等维度,初步构建了具有中国特色、国际可比的营商环境指标体系。这些指标体系涉及企业日常运行、启动选址、融资等多个方面,具体的指标体系如表1所示。

---

(2) 李飞:《国家发改委:2020年在全国地级及以上城市开展营商环境评价》, [https://www.sohu.com/a/252349207\\_161795](https://www.sohu.com/a/252349207_161795), 最后访问时间:2020年1月6日。

表 1 中国营商环境试评价体系

中国营商环境试评价体系的一级指标与二级指标			
一级指标	二级指标	一级指标	二级指标
A. 市场开放度	A1 市场准入开放度 A2 市场竞争开放度	M. 缴纳税费	M1 纳税次数 M2 纳税时间 M3 总税率和社会缴纳税率 M4 报税后程序指数
B. 企业信心	B1 中小企业投资意愿 B2 新登记注册企业数	N. 跨境贸易	N1 出口报关单审查时间 N2 出口通关时间 N3 出口报关单审查成本 N4 出口通关成本 N5 进口报关单审查时间 N6 进口通关时间 N7 进口报关单审查成本 N8 进口通关成本
C. 开办企业	C1 企业开办程序 C2 企业开办时间 C3 企业开办成本	O. 政府采购	O1 在线访问信息和服务透明度 O2 投标活动的严肃性 O3 履行合同义务后获得付款时间 O4 政府采购市场上中小企业参与度 O5 建立公平有效的投诉机制
D. 办理建筑许可	D1 建筑许可程序 D2 建筑许可时间 D3 建筑许可成本 D4 建筑质量控制指数	P. 信用环境	P1 守信激励和失信治理 P2 信用制度和基础建设 P3 诚信文化和诚信建设 P4 信用服务和信用创新
E. 获得电力	E1 用电报装程序 E2 用电报装时间 E3 用电报装成本 E4 用电报装办理流程透明度 E5 企业用电支出	Q. 交通服务	Q1 公共交通便捷度 Q2 交通优势度 Q3 物流成本
F. 获得用水	F1 用水报装程序 F2 用水报装时间 F3 用水报装成本 F4 用水报装办理流程透明度 F5 企业用水支出	R. 社会服务	R1 每十万人拥有的高质量教育资源 R2 每十万人拥有的高质量医疗资源 R3 住房成本 R4 写字楼租金 R5 每十万人拥有的市场中介数
G. 获得用气	G1 用气报装程序 G2 用气报装时间 G3 用气报装成本 G4 用气报装办理流程透明度 G5 企业用气支出	S. 保护中小投资者	S1 披露程度指数 S2 董事责任程度指数 S3 股东诉讼便利度指数 S4 股东权益程度指数 S5 所有权和控制程度指数 S6 公司透明度指数
H. 获得网络	H1 网络报装程序 H2 网络报装时间 H3 网络报装成本 H4 网络报装办理流程透明度 H5 4G 覆盖率 H6 企业用网支出	T. 执行合同	T1 解决商业纠纷的时间 T2 解决商业纠纷的成本 T3 司法程序质量指数
I. 注册商标	I1 商标注册程序 I2 商标注册时间 I3 商标使用监管力度	U. 办理破产	U1 回收率 U2 破产框架强度指数
J. 申请专利	J1 专利申请程序 J2 专利申请时间 J3 专利使用监管力度 J4 专利代理机构规范水平	V. 注销企业	V1 注销程序 V2 注销时间 V3 注销成本
K. 获得信贷	K1 合法权利力度指数 K2 信用信息深度指数 K3 信贷服务质量 K4 中小微企业申贷获得率 K5 直接融资便利度 K6 中小微企业贷款平均利率	W. 劳动力市场监管	W1 就业监管灵活性 W2 工作质量控制方面的灵活性 W3 万人新增就业数 W4 劳动力成本
L. 登记财产	L1 财产登记程序 L2 财产登记时间 L3 财产登记成本 L4 土地管理质量指数		

注：根据国家发改委发布的中国营商环境试评价（第二批）工作方案整理。

相对于世界银行《2020年营商环境报告》的评价指标体系，中国营商环境评价指标体系扩充和新增了一些评价指标。就前者而言，是在世界银行某项评价指标上增加相近的评价指标：如在“开办企业”之外增加了“市场开放度”“企业信心”；再如在“获得电力”的基础上，扩大到“获得用水”“获得用气”“获得网络”等接入公共服务网络的指标；在“办理破产”的基础上增加了“注销企业”，试图评价企业市场退出制度的相关方面。就后者而言，根据中国特色增加了“注册商标”“申请专利”知识产权保护内容，增加了“信用环境”“交通服务”“社会服务”等内容。

## （二）中国营商环境评价指标体系的设计思路

中国营商环境评价体系在设计思路主要借鉴了世界银行营商环境评价体系。自2003年至2019年，世界银行已经连续17年发布全球《营商环境报告》，目的在于促进被评价的经济体改善法律和监管环境，促进企业的发展，并为各经济体了解和改善商业监管环境提供客观依据。经过17年的积累与改进，世界银行已然形成了较为完善的10项一级指标体系，并通过全球190个经济体的营商环境进行持续评估，报告各个经济体在整体和分项上的前沿距离分数及排名，监测各个经济体的本地中小企业营商便利度。根据世界银行《2020年营商环境报告》的描述，营商环境是指影响一个经济体内部的普通企业开展一般经营活动的要素综合，营商环境评价则是从多个方面对提升营商效率和支持营商自由的政府监管变化予以记录和分析，以促进经济体改善与营商有关的政策法规与监管。<sup>(3)</sup> 具体而言，世界银行是从“开办企业、办理建筑许可、获得电力、产权登记、获得信贷、保护少数投资者、纳税、跨境贸易、执行合同、办理破产”10个方面（虽然也采集和公布有关雇工、政府采购合同的数据，但是并未将其纳入营商环境总体评价）评价190个经济体的中小型企业最具有普遍性的经营环境。

世界银行营商环境评价重点关注三个目标：第一，促进民营部门发展的政府监管改革何时发生？第二，政府改革的主要特征是什么？第三，监管改革对经济或投资活动的影响有哪些？世界银行营商环境报告以两种度量方法呈现评价结果：前沿距离分数（the distance to frontier score, DTF）和以前沿距离分数为基础的营商便利度排名（the ease of doing business ranking）。营商便利度排名可以比较不同经济体营商环境的好坏；前沿距离分数则可以检测一个经济体与营商环境最好的经济体之间的差距，可以显示该经济体在每一项营商环境指标中与表现最好的经济体在该项指标之间的绝对距离。以世界银行多年数据进行对比，一个经济体的营商便利度排名仅仅显示该经济体的监管环境相对于另外一个经济体发生了多大的变化，而前沿距离分数则可以显示一个经济体的企业所处的监管环境随着年度推移发生了多大的绝对变化。世界银行的10项指标是衡量各经济体创业投资环境的重要标志，整体评价结果和各项指标的评价结果对一个经济体寻求制度优化和监管改革具有重要参考作用。

根据官方的解释，与世界银行的指标体系相比，中国营商环境评价体系在保留和丰富国际通行评价指标的基础上，融入了中国的时代要求和地方特色，既体现供给侧结构性改革和“放管服”改革的要求，又体现市场主体和人民群众的期待和诉求，突出评价体系的公平性、客观性和创新

(3) See Simeon Djankov, *The Doing Business Project: How It Started: Correspondence*, 30 (1) JOURNAL OF ECONOMIC PERSPECTIVES, 247-248 (2016).

性。<sup>(4)</sup>在设计思路,中国营商环境评价指标体系吸收借鉴了世界银行的评价指标体系,剔除了与国情明显不符的内容,扩充了世界银行相关指标的范围,增加了具有中国特色的评价指标,初步形成了23项一级指标的营商环境评价指标体系。

中国营商环境评价结果呈现采用与世界银行相同的方式。世界银行运用前沿距离分数衡量值来显示被评价的各经济体与“前沿”(即2005年以来世界银行《营商环境报告》中所有经济体各个指标的最高值)的距离。经济体的前沿距离从0到100不等,其中0为最差绩效,100表示“前沿”。经济体根据营商便利度进行排名。前沿距离有助于评价监管绩效的绝对水平,以及随着时间推移的改进,前沿距离显示当前每个经济体离“前沿水平”的差距。这能使报告使用者看到某个经济体的表现与最佳表现在任何时间点的差距,并且能评估经济体随着时间推移在监管环境上的绝对改进。例如,2018年得到75分,表示一个经济体离最高水平(经济体历年以来的最佳表现)相距25个百分点;在2019年获得80分表示此经济体正在进步。以这种方式,前沿距离可以清晰观察该经济体是否提升了年度营商便利度。中国营商环境评价指标体系的评价方法整体吸收了世界银行评价方法,但是在具体操作上则明显不同。譬如,国家发改委会同国家信息中心、中国科学院等单位建立了营商环境评价系统的建设,充分利用大数据技术和信息化手段,把大数据分析系统的分析结果来比对企业填报问卷、政府部门填报问卷获取的数据,这与世界银行假设案例的调查方法与评价方法不同,具体的差异在后文论及纳税营商环境评价体系时详述。

## 二、中国纳税营商环境评价体系的特色与问题

探讨中国纳税营商环境的问题,不仅不能脱离整个中国营商环境评价体系进行讨论,而且也不能脱离世界银行纳税营商环境评价体系进行讨论。前者决定了纳税营商环境评价的思路与方法论,后者则是数据真实、对标可用所要求的。

### (一) 中国纳税营商环境评价的指标体系与调查方法

在纳税营商环境的测评中,世界银行《营商环境报告》研究小组的纳税报告最为详尽。纳税,即缴纳税费(paying taxes),是指缴纳各项税款与强制性派款。纳税指标的理论基础与方法论源于2010年发表于《美国经济杂志:宏观经济学》的论文《公司税收对投资和创业的影响》,该论文基于对85个国家公司税率数据的实证研究,认为公司税率与制造业(而非服务业)的投资有关联。<sup>(5)</sup>由于该文的数据收集由普华永道配合完成,所以世界银行《营商环境报告》中的纳税指标体系及其评估工作也与普华永道合作开发并持续改进。纳税指标自2006年开始引入营商环境评价指标体系,最初主要衡量的是纳税便利度(the ease of paying taxes)。到2016年,该指标包括3

---

[4] 李韶辉:《六问中国营商环境评价——专访国家发改委法规司相关负责人》, [http://zwdt.ndrc.gov.cn/fwdt/fwdttzgg/201808/t20180831\\_897273.html](http://zwdt.ndrc.gov.cn/fwdt/fwdttzgg/201808/t20180831_897273.html), 最后访问时间:2019年5月31日。

[5] See Djankov Simeon, Tim Ganser, Caralee McLiesh, Rita Ramalho, and Andrei Shleifer, *The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship*, 2(3) AMERICAN ECONOMIC JOURNAL: MACROECONOMICS, 31–64(2010).

项二级指标：总税率（total tax rate）、公司纳税次数（number of payments）、公司纳税所需时间（time to comply）。2017年，在此基础上增加了第四项二级指标：报税后指数（post-filing index），该二级指标包括4项三级指标：申请增值税退税的时间；获得增值税退税的时间；遵从公司（企业）所得税审计的时间；完成公司所得税审计的时间。《2018年营商环境报告》将第三项三级指标“遵从公司（企业）所得税审计的时间”改为“纠正公司所得税申报表的时间”，并将二级指标中的“总税率”改为“总的税费率”（total tax and contribution rate）。经过历次改进，纳税营商环境的评价体系包含4项二级指标（如表2所示），已经相当成熟，其设计思路是通过衡量企业的税费负担率和遵从税法的时间、成本、报税后程序来判断一个经济体的税收制度和税收管理是否有利于投资创业和企业经营。

表2 “世界银行纳税营商环境评价体系”的二级指标

二级指标	定义	计量方式
次数	该标准化案例研究一个公司运营第二年期间所缴纳的税项和强制派款的总数、支付方式、支付频率、申报频率以及所涉及机构数量	次数
时间	准备、申报、缴纳三种主要税项和强制派款所需要的时间	小时
税项和强制派款总额	公司在运营第二年所负担的税项和强制派款的总额	占商业利润百分比
报税后程序	增值税退税合规时间；获得增值税退税时间；企业所得税申报修正合规时间；完成企业所得税申报修正时间	0-100

但是，由于世界银行纳税指标体系涉及范围有限<sup>(6)</sup>、企业假定前提过多、采集对象范围偏窄<sup>(7)</sup>、数据渠道权威性不够与不真实<sup>(8)</sup>等，这一当前最为权威的纳税营商环境评价体系在评估我国不同区域的纳税营商环境时显得不敷使用。在借鉴世界银行指标体系的基础上，我国从本国实际情况出发，设计出一套“纳税”指标体系，主要包括纳税次数、纳税时间、总税率和社会缴纳费率、报税后程序指数4项二级指标（详见表3）。

表3 “中国纳税营商环境评价体系”的二级指标

二级指标	定义	计量方式
纳税次数	各类企业申报及缴纳主要税款和派款的总数、支付方式、支付频率、申报频率	次数
纳税时间	每年累计准备、申报和缴纳主要税种和代扣代缴社会保险费及公积金所需时间	小时
总税率和社会缴纳费率	企业实际承担的总税额和社会缴纳费占企业税前商业利润的份额	占商业利润百分比
报税后程序指数	增值税退税合规时间；获得增值税退税时间；企业所得税错报修正合规时间；完成企业所得税审计时间	0-100
税收执法规范水平	对税务机关行政执法公开情况、依法征收情况、行政执法程序规范情况进行综合评价	0-8
税外负担	企业承受的各种收费、罚款、集资、赞助、摊派等税收以外的费用	占总营收的比例

注：国家发改委发布的中国营商环境评价体系（第一批）试评价中包含上述六项二级指标，在第二批试评价的二级指标体系中，国家发改委对第一批试评价指标体系进行了修订和调整，其中去掉了“税收执法规范水平”与“税外负担”，从而与世界银行发布的世界银行营商环境评价中的一级指标“纳税”中的二级指标体系保持一致。

(6) 姚轩鸽、庞磊：《税收营商环境评价标准研究——基于伦理视域的观察与思考》，《税收经济研究》2019年第2期，第55页。

(7) 王绍乐、刘中虎：《中国税务营商环境测度研究》，《广东财经大学学报》2014年第3期，第35页。

(8) 娄成武：《基于市场主体主观感知的营商环境评估框架构建——兼评世界银行营商环境评估模式》，《当代经济管理》2018年第6期，第63页。

纳税次数是指纳税人缴纳增值税、企业所得税、土地增值税、房产税、城镇土地使用税、印花税（含财产转让印花税）、代缴个人所得税、社会保险费、公积金等各税费所需的总次数，以此反映缴纳方式的复杂程度及频率。其中需要说明的是，如果该税种全面实行电子申报，则无论当年申报缴纳 12 次、5 次或者其他多次，则均视为 1 次；非电子申报的，则按照现场提交给征收机关的实际次数计算；第三方代扣代缴则按照第三方代扣代缴的实际发生数量计算次数。

纳税时间包括每年累计准备、申报和缴纳主要税种（增值税、企业所得税、代扣代缴个人所得税）和代扣代缴社会保险费及公积金所需时间，通过衡量在增值税、企业所得税、个人所得税和社会保险费及公积金等办理业务中，纳税人准备、申报和缴纳税费所需要的年度总时间和各税种（含社会保险费和公积金）的时间，反映缴税的耗时和复杂程度。

纳税负担即总税率和社会缴纳费率，是指企业必须缴纳各种税款和支出占商业利润的比率。纳税负担测量的是企业在运营中所负担的税项和强制性缴费额的额度，以占商业利润的份额表示，旨在对企业负担的所有纳税负担（各项税额、社会保险费、公积金三者的总和，下称“纳税负担”或者“税费金”）进行全面测量。“纳税负担”不同于法定税率，后者只不过是提供一个税基适用系数。“纳税负担”是用实际纳税总额除以商业利润计算出来的。企业所负担的实付税额，为允许减免以后的所有应缴税额和应缴费额的总和。实付税额是核算完正当减免额和免税额后所有不同税款和应付费用的总和，不由企业承担而由企业代扣代缴的税款（如个人所得税）或由税务机关收取但实际上不由企业负担的税款（如增值税和消费税）不包括在内。计入的税费包括：企业所得税、企业为员工支付社会保险费及公积金、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、印花税（含财产转让印花税）、河流维护建设费和其他税（消费税不含在内，增值税及城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加不含在内，环境保护税因为 2018 年 1 月 1 日施行，未包含在 2018 年的两次试评价评价指标内，但在 2019 年的评价中已经包含在内，在 2020 年的全面评价中亦包含在内）。商业利润实质上是企业缴纳所有税款前的净利润，它不同于传统上在财务报表中显示的税前利润。在计算税前利润时，一个公司所负担的很多税项均是可扣除的，而在计算商业利润时，这些税项是不可扣除的。具体而言，商业利润为销售额减去销售成本、薪资、行政费用、其他费用及款项，加上资产收益（来自资产出售），减去利息支出，加上利息收入，减去折旧费。因此，商业利润清晰地呈现了企业在一个财年中缴纳任何税款之前的实际利润。二者的比率是总税率和社会缴纳费率，这个比率可以清晰地反映出企业的“纳税负担”总程度和各税种的负担程度。具体项目释义与计算方式如表 4 所示。

表 4 纳税负担的项目释义与计算方式

法定税率 (r)	对征税对象的征收比例或征收额度
法定税基 (b)	计税依据或计税标准
实付税额 (a)	实付税额 (a) = 法定税率 (r) × 法定税基 (b)
商业利润 (c)	销售额减去销售成本、薪资、行政费用、其他费用及款项，加上资产收益（来自资产出售），减去利息支出，加上利息收入，减去折旧费。
总税率 (t)	总税率 (t) = 实付税额 (a) ÷ 商业利润 (c)

报税后程序指数包括四个环节：填报增值税退税申请（即增值税退税合规时间：收集增值税退税信息、对会计信息进行额外分析并计算退税金额、申报增值税退税等花费的时间）、获得增值税退税（提交申请直到收到增值税退税的时间）、企业所得税错报后修正（向税务机关告知错误、修改申报表和进行额外付款的流程时间）、完成企业所得税错报审计（纳税人根据税务审计师要求收集信息和准备、提交文件所需要的流程时间）。报税后程序指数中的每个环节均包含该环节是否发生、受理时间、办结时间、办理时限、承诺时限等要素。

国家发改委的调查工作方法与世界银行的调查工作方法类似，但并不相同。国家发改委在税收营商环境评价中所使用的主要方法也是“问”和“查”，但是含义并不完全相同，详见表5。“问”包含两层含义：一是指向评价范围内的样本企业的办税人员发放问卷，对剔除无效问卷后的有效问卷进行统计分析，形成定量分析报告；二是指从样本企业选取代表性企业进行座谈、访谈，与税务师事务所等中介机构资深税务师进行访谈、咨询，形成定性分析报告。把定量分析结果与定性分析结果结合起来，以实现相互印证。“查”包含两层含义：一是对政府部门所填报样本企业的各项实际数据进行调查分析，并与样本企业填写问卷的数据分析结果进行交叉印证；二是指查阅与每一个指标相对应的法律、法规、规章等规范性文件，以确保被测评的相关举措具有拘束力，可以普遍适用和反复适用。如果这种改善营商环境的措施只是一种不具有规范性的、临时性的、过程性的具体做法，而没有辅之以规范性文件的保障与支撑，则无法得到有效的评价与得分。以数据定量分析和实地调查定性分析为基础，通过查阅相关规范性文件，在相互印证的基础上，形成评价结果，并作对标分析。

表 5 中国营商环境评价的调查方法

问	向评价范围内的样本企业发放问卷，获取各项数据，定量分析
	与部分代表性样本企业的办税人员和税务师事务所等中介机构的资深税务师进行座谈、访谈，定性分析
查	从政府部门提取所选取的样本企业的各项实际数据，定量分析
	查阅与每一个评价指标相对应的法律、法规、规章等规范性文件，以确保被测评的相关举措具有拘束力，可以普遍适用和反复适用

世界银行采用假设情景的标准化案例、委托第三方模拟填报，获取评价数据。世界银行的调查方法以“问”“查”为基础，但多是以假设企业作为调查对象，以此为基础进行“问”“查”。譬如，在开办企业指标评价中对开办的企业设定了几个假设，经过研究有关的法律、规章和公开信息，拟定了开办企业所需的程序单、每个程序所需要的时间、成本以及最低实缴资本，然后交由当地的公务人员、公证员、律师、会计师完成问卷调查并验证这些数据。如在世界银行《2020年营商环境报告》中，缴纳税费指标评价把被评估对象假设为一家中型企业（a medium-size company），假设该企业是在北京市、上海市这样的大城市开办的最普通常见的承担有限责任的公司，自2017年1月1日开始运营，由本国5个自然人股东100%拥有，从事类似生产陶瓷花盆并全部国内零售的一般性生产与商业活动，记录的税收和其他强制性派款均在运营第二年（2018年



1月1日至2018年12月31日),其数据收集完成时间为2019年5月1日。此外,运用财务报表对企业资产、资产负债表、财务与经营状况进行了各种限定。这种企业假设的模式有其科学性,即在该经济体最大城市刚注册一年后的中小型企业中选取假设样本,可以真实地反映企业运营中的税收状况,便于进行不同经济体之间的对比。这种假设案例的方法,不仅简化了评价样本企业,而且调查问卷对象为第三方主体,从而增强了不同经济体之间的通用可比性。

## (二) 中国纳税营商环境评价体系的特色

中国纳税营商环境评价体系的特色主要体现在三个方面:一是对接世界银行评价体系、国际可比。中国纳税营商环境评价体系完整吸收、整体借鉴世界银行指标,评价术语完全沿用世界银行指标表述,评价指标落实到可量化、可比较的程序、时间和成本上。评价计算方法与世界银行完全一致,采用国际通用的前沿距离分数和营商便利度排名,按等权重方法进行计算。二是立足国情、具有中国特色。以世界银行4项二级指标为基础,增加具有中国特色的评价指标,譬如在第一批试评价指标中增加“税收执法规范水平”和“税外负担”2项二级指标。这是针对我国税务机关征税人员的法治观念弱、执法中重实体法不重程序法以及税外罚款、摊派等问题添加的评价指标。但是随着政府治理能力和治理体系的完善,这些问题在实践中已经不是那么突出,同时另有纳税人满意度的评价体系在评价执法规范水平,所以在第二批评价指标体系中删掉了“税收执法规范水平”和“税外负担”2项二级指标,以更好地对标世界银行营商环境评价指标。三是客观真实、科学可行。中国强调实际案例支撑,获取数据采用调查问卷与大数据分析相结合、实际数据与填报数据相结合、实地访谈与问卷调查相结合。<sup>(9)</sup>世界银行采用假设情景的标准化案例、委托第三方模拟填报,获取评价数据。这种企业假设的模式有其科学性,可以真实地反映企业运营中的税收状况,便于进行不同经济体之间的对比。

笔者从实践中观察到,运用国家发改委的指标体系评价营商环境时,主要是从各种企业性质(国有企业、民营企业、外资企业)、各种企业规模(大型企业、中型企业、小型企业、微型企业)和各种行业的企业中分别随机选取样本,之后进行问卷调查、实地访谈,并通过查阅相关规范性文件的规定、咨询专业人士和从政府部门获取样本企业实际数据,交叉印证数据的可靠性,以定量分析和定性分析相结合的方式保障评估结果的科学性与客观性。

## (三) 中国纳税营商环境评价体系的问题

从实际操作层面而言,中国纳税营商环境评价体系主要存在以下问题。

### 1. 评价指标与世界银行指标形似神离

在总税率和缴费率方面,世界银行指标衡量的是样本企业负担的全部税款和强制性收费,但不包括不影响公司利润的税费,比如由公司代扣代缴的个人所得税、可转嫁的增值税等,而中国

---

(9) 李韶辉:《六问中国营商环境评价——专访国家发改委法规司相关负责人》, [http://zwtd.ndrc.gov.cn/fwdt/fwdtztzg/201808/t20180831\\_897273.html](http://zwtd.ndrc.gov.cn/fwdt/fwdtztzg/201808/t20180831_897273.html), 最后访问时间:2019年8月31日。

在子项目的细化设置上实际上把代扣代缴个人所得税也纳入其中。<sup>〔10〕</sup>另外,不同行业的税收优惠政策有所不同,世界银行通过假定样本企业进行评测,能够较为妥善地弥补行业的差异,而中国采取的填报方式直接套用指标却不借鉴假设案例方法,使得行业税款的差异被忽略。不同行业的企业税款负担差异在中国可能更为突出,导致评估结果在对标性上不尽如人意。

## 2. 纳税时间指标分项过细

“纳税时间”指标被细分为准备环节、申报环节和缴纳环节。第一,准备环节被细分成会计账簿取数、收集相关资料;账簿分析及相关税务分析;计算应纳税额;更新会计账簿、学习新税法、与税务机关沟通;处理发票事宜(包括购买、认证等)五个部分。实际上,对于企业承办纳税的财务人员来说,在实践中并没有如此明细的划分,学习新税法以及与税务机关沟通并非时常发生,难以确定具体用时。另外,个人所得税没有发票事宜需处理,却在指标评价表中列出该环节,与实际情况不符。第二,申报环节包括填写申报表和提交申报表的时间两个部分。在实际操作中,大部分税费已经普遍实行电子申报,通过税务局提供的填报系统直接填写并直接提交,操作具有连续性。根据即办件按1/8天(即1小时)计算提交环节,再与填写环节相加,明显大于申报的实际时长。第三,缴纳环节实际上是在提交申报表之后直接电子划扣缴纳,与申报过程具有连续性,操作简单且直接,根据即办件按1/8天(即1小时)计算,比实际缴纳所用时间长,造成调查结果与客观情况不符。总之,上述机械套用世界银行指标定义的做法,未能反映中国在“金税三期”工程、“互联网+税务”、大数据、人工智能以及电子税务局等方面改革措施对于节省纳税时间的贡献。

## 3. 总税率和社会缴纳费率的区域可比性不强

实践中,由于企业的规模、类型、行业不同,税费缴纳、盈利、享受优惠政策情况不尽相同。在“纳税负担”方面的评价中,就要求所评价的不同地区(或经济体)的企业是同种规模、同种类型、同种行业,才能对这些地区的税收负担情况进行有效比对。在目前国内的营商环境调查中,很难像世界银行营商环境评价报告一样,在各个被评价的经济区域中假设运营一家条件相似的普通企业,并以此得到的数据进行评价和比较分析。国家发改委的评价方式是选取不同地区的各种类型(国有企业、民营企业、外资企业;大型企业、中型企业、小型企业、微型企业)样本企业进行整体调查,由于各个地方的样本企业所处行业不同、规模不同、性质不同、享受的税收优惠政策不同,甚至其成立时间(选取样本企业时并未全部限定为成立一年后的企业,所以并非是对企业第二年的数据进行收集分析)和盈利状况不同,简单以此项整体数据进行计算和对标分析,有失科学性、有效性。

## 4. “报税后程序指数”中“增值税退税”含义不明

除增值税出口退税外,增值税退税主要包含两个含义,一是增值税留抵,二是增值税当期退

---

〔10〕 普华永道是世界银行《世界纳税报告》的合作发布方,普华永道合伙人、中国税务主管吴家裕对评价指标进行了解释,具体参见:《从世行〈营商环境报告〉看中国税收营商环境——访普华永道中国税务主管合伙人吴家裕》, <https://mp.weixin.qq.com/s/C1eNqMP—jGKXg6wQJ8cSQ>, 最后访问时间:2019年12月10日。

税。增值税留抵是指本期多缴的税款不予退还，留下抵作下期税款；增值税当期退税，是指当期增值税多缴税款期末申报退税，审核通过后当期退还。增值税留抵对于提出退税申请并被批准的企业来说是经常发生的，多缴税款抵作下期税款；增值税留抵退税在 2018 年之前是未发生的，因为财政部、税务总局在《关于 2018 年退还部分行业增值税留抵税额有关税收政策的通知》（财税〔2018〕70 号）中才提出增值税当期退税的政策。在该通知仅惠及部分行业的情况下，评估数据的处理上会出现更多的困难与混乱。

### 三、中国纳税营商环境评价体系的改进思路与具体构想

中国纳税营商环境评价体系的完善既需要考虑其对整个中国营商环境评价体系尤其是思路和方法论上的影响，也需要尽量保持与世界银行倡导的可对标性。

#### （一）中国纳税营商环境评价体系现存问题的改进思路

在建立中国纳税营商环境评价体系时，应遵循科学性、系统优化、通用可比、实用性、层次性和可度量的基本原则，在指标设置、数据获取、数据分析三方面进行改进。

首先，在指标设置方面，重视评估的可操作和适应性。在认识到不同地方、不同企业规模、行业差异以及指标不能完全涵盖的基础上，以对接世界银行与立足国情并重为原则，从可持续评价的角度，对纳税次数、纳税时间、总税率和社会缴纳税率、报税后程序指数 4 项二级指标进行改进，在细化分项过程中强化可操作性和可对比性，根据实务流程和情况进行设置。

其次，在数据获取方面，重视调查数据的真实性和独立性。数据获取应该通过真实填报、大数据抓取、交叉验证和独立第三方核验的方式共同进行，以保证数据客观、真实可用。在具体操作上，数据收集的过程可以运用客观指标和主观指标相结合的方法，一是假设企业样本以填补区域和行业差异性的不足，根据该假设企业样本进行类似世界银行的评估，并与现有评估体系获得的结果进行印证；二是结合座谈、访谈或实务界专业人士沙龙等方式获取操作性流程中的真实信息和数据。

最后，在数据分析方面，重视评估工作的专业性、便利性和实用性。笔者认为，第三方专家团队以及合作建立的在线填报、分析系统与报告发布系统，对数据进行分析和报告发布，关注数据分布情况、数据差异原因、改革范例及其数据表现，做好数据分析和事后改革措施的对接。

#### （二）中国纳税营商环境评价体系改进的具体构想

首先，从通用可比的原则出发，细化纳税营商环境指标体系的各分项，使其一目了然，填写时方便其准确理解和精确填写。在纳税时间分项方面，可简单列举纳税准备环节、申报环节、缴纳税环节所需的总时间，各环节的分项仅起到说明作用，不再要求填写各环节分项所耗时间；在纳税次数和报税后程序指数设置上，评价标准不仅持续推动缴纳税款的电子化，而且要推动增值税退税事项、企业所得税错报修正和错报审核简化、在线化。对于纳税负担而言，由于一些地方的民营企业基本不缴纳住房公积金，不具有通用可比性，所以在设计相应的纳税负担指标要素时，可以将住房公积金予以删除；或者，对其进行分项设置并且分项计算，把缴纳住房公积金的样本企业的统计数据单独

计算，把不缴纳住房公积金的样本企业的统计数据另外计算，并分别进行对标分析。

其次，纳税营商环境评价体系中最为重要的是“纳税负担”，它与国家税种设置、税率设置和税收优惠有关。不同行业之间的税种差异、不同大小与类型企业的差异税率以及税收减免政策等均对经济结构调整起作用。譬如，不同行业的税种差异，导致其负担具有极大不同，这可以反映出国家产业结构调整意志指向，也可反映出被评价地域的支柱性产业是哪个产业，但是对于评价整体纳税负担而言没有实质意义。国家发改委分20个行业作为选定样本企业的标准，对于纳税负担测量而言并没有实质意义。因此，在设计指标体系时，可以去掉样本企业的行业分布这个要素。同时，选定样本企业时，可以借鉴世界银行营商环境报告的方式，选取一类不享受纳税特殊负担的普通工业企业作为样本企业类型，以强化其通用可比性。再如，差异税率及税收减免等对中小微企业、双创企业的扶持作用明显，有助于经济持续发展，有助于增长方式的转变和经济结构转型，但是把大型企业和中小微企业放在一起统计数据、把享受税收优惠政策的企业和不享受税收优惠政策的企业放在一起统计数据，则由于各个地方不同类型的企业的差异，不能真正实现这些地方纳税负担的可比性。因此，对于样本企业类型的设计与选择应当重新考虑。第一种方案是选取一类不享受特殊优惠的普通而且生产通用产品的工业企业作为样本企业类型。第二种方案是不改变目前企业规模和企业性质的样本企业分类标准，但是在计算总税率和社会缴纳税率时将普通纳税企业与享受税收优惠政策企业分别列出，呈现不同类别企业税率、税负及商业活力。两种方案各有利弊，从可比性来看，第一种方案更好；从综合性来看，第二种方案更好。

最后，大力推进报税后程序指数改革。从世界银行最近5年发布的《营商环境报告》看，中国报税后程序指数在2016年至2020年分别是48.98、48.98、49.08、50、50，是4项二级指标中未得到改进甚至持续退步的一项。在这项二级指标体系里，由于中国被评估的假设案例企业没有增值税退税情况的存在，所以“增值税退税合规时间（小时）”“获得增值税退税时间（周）”得分均是0。在国内一些研究纳税营商环境的文献中，很少提出针对该项指标的改进建议。有研究者认为，由于中国增值税采用的是增值税进项留抵的方式，世界银行假设类型的样本企业无法申请超额进项增值税的退税，因此这项三级分项指标得分为0。<sup>(11)</sup> 增值税留抵对于提出退税申请并被批准的企业来说是经常发生的，也是目前税务机关征税的通常做法。财政部、国家税务总局在《关于2018年退还部分行业增值税留抵税额有关税收政策的通知》中提出在部分行业实施增值税留抵税额退还的政策。增值税留抵的做法占用企业资金，但是增值税不仅比较复杂不易遵从而且如果没有健全的会计制度、征纳技术手段和有效征收管理会导致欺诈，所以增值税当期退税不易推行。即便推行，增值税退税合规时间、实际返税时间，也很难缩短。增值税留抵税额予以当期退还，而非留抵下期金额，是世界银行《营商环境报告》中所评价和鼓励的。所以，国家发改委的评价指标体系应当采取这个含义，而且鼓励税务机关对留抵金额当期退还做更加便利化的处理。笔者

(11) 王靖：《从纳税指标入手优化税收营商环境》，《中国市场》2018年第35期，第149页。

认为，便利化处理可以从两个方面入手：一是发挥税务中介机构的作用。中介机构以专业化服务提升纳税申报准确性、税法遵从度和税务局管理效率，而且能够缩短增值税退税的合规时间和实际获得增值税的时间。二是推广增值税电子发票以及增值税征收的技术创新。普华永道（比利时）合伙人 Christoph Zenner 研究了世界范围内增值税征收管理中采用新技术的四个阶段，他认为目前处于第三阶段，即通过把会计系统与征税管理系统集成在一起可以实现增值税实时或接近实时申报、缴纳和支付，也可基本实现接近实时的合规退税。在正在发展着的第四阶段，区块链、人工智能、大数据等新技术用于增值税征收管理，可以提升增值税征收管理的可信赖、即时性。<sup>(12)</sup> 中国在区块链、人工智能、大数据、互联网技术方面发展迅速，将其尽早用于增值税管理，不仅对于降低增值税的纳税次数、纳税时间具有重要贡献，而且对于报税后程序中减少“增值税退税合规时间”“获得增值税退税时间”具有直接贡献。

#### 四、结语与展望

纳税营商环境作为营商环境的重要组成部分，对市场主体的投资与决策、经济增长及产业结构都会产生重要影响，合理适度的纳税营商环境可以促进经济发展。构建一套中国本土化的纳税营商环境评价指标体系与评价方法，对系统评价各区域的纳税营商环境现状、发现不足和差距，找到改善和优化地区税收营商环境的最佳方法和有效路径，具有重要的现实意义。在遵循科学准确、实用简洁的理念下，采取简化二级指标分项设置、根据企业不同情况分别计算总税率以有效比对企业税负状况、鼓励增值税留抵金额当期退税等措施，改进中国营商环境评价的指标体系与评价方法。《红楼梦》中“太虚幻境”的石牌坊有对联云：“假作真时真亦假，无为有处有还无。”<sup>(13)</sup> 这个对联颇具禅理。假设案例的方法在世界银行《营商环境报告》中反复在不同的评价指标中使用，借助第三方填写并进行交叉印证，使得假设案例获取的数据比真实企业的整体数据更为可靠，据此获得的前沿距离分数与排名更具有通用可比性，这也是改进包括纳税营商环境评价体系在内的中国营商环境评价体系时需要仔细考虑的一个问题：在假设案例中获取第三方填报数据与真实案例获取大数据之间如何取舍、如何平衡？

纳税营商环境评价指标体系的设计在于如何更好地、更客观地评价各地区的营商环境，但是纳税营商环境的大幅度提升或改善则需要从根本上分析如何改革“纳税负担”、如何形成“明确且一贯”的税法及其便捷的、透明的、低成本的税法遵从程序？根据世界银行最近 5 年发布的《营商环境报告》，2016 年至 2020 年中国企业的“纳税负担”分别是 67.9%、68.2%、67.3%、64.9%、59.2%，虽然有下降趋势，但是改善幅度不大。以 2020 年为例，与中国所处的东亚及太平洋地区的 33.5%、经济合作与发展组织高收入经济体的 39.8%、最佳监管表现的 32 个经济体平均值 26.1% 相比，中国的 59.2% 仍过高。中国连续降低增值税的政策，如财政部、税务总局《关于调整增值

(12) PwC, *Paying Taxes 2020*, pp.22–23, <https://www.pwc.com/gx/services/tax/paying-taxes-2020.html> (last visited Jan. 19, 2020).

(13) 曹雪芹：《红楼梦》，湖南教育出版社 2011 年版，第 5 页。

税税率的通知》(财税〔2018〕32号)将原本17%、11%的增值税税率调整为16%、10%，财政部、税务总局、海关总署《关于深化增值税改革有关政策的公告》(2019年第39号)再进一步将其分别调整为13%、9%，虽然有利于降低企业的税务负担，但是增值税及其三项附加是可转嫁税，并未纳入世界银行“总的税费率”评价范围内，所以对于提升中国该项评价得分并没有直接帮助。由于企业所得税最终由企业实际负担而被纳入评价范围，所以财政部、税务总局《关于进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》(财税〔2018〕77号)和国家税务总局《关于贯彻落实进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2018年第40号)“将小型微利企业年应纳税所得额上限由50万元提高至100万元，对年应纳税所得额低于100万元(含)的小型微利企业，所得减按50%计入应纳税所得额，并按照20%的税率缴纳企业所得税”的政策规定有利于中国在该项上的得分。纳入世界银行“总的税费率”评估的假设案例企业属于政策范围内的小型微利企业，有学者估算，世界银行《2020年营商环境报告》中，中国企业所得税占商业利润的比率可由7.56%下降至3.34%。<sup>(14)</sup>实际上，世界银行《2020年营商环境报告》中，上海在该项上为3.09%，北京为3.92%，加权平均后中国为3.46%<sup>(15)</sup>，实际降幅非常明显。2019年4月1日，国务院办公厅印发《降低社会保险费率综合方案》，自2019年5月1日起，降低基本养老保险单位缴费比例至16%、继续降低失业保险与工伤保险费率、调整社会保险缴费基数，确保企业特别是小微企业社会保险缴费负担有实质性下降。这个政策措施，不仅对于降低企业社会保险缴费负担有重大作用，而且对世界银行《2021年营商环境报告》有关中国纳税指标中的“总的税费率”以及“职工社保及公积金”占商业利润的比率(住房公积金缴存比例为5%—7%，中小企业自2018年可选择5%)有重大贡献，实质上会大幅降低2021年的“总的税费率”。

笔者认为，“纳税负担”降低很重要，但是更重要的是在改革税制上应当制定一个综合、统一、清晰的顶层策略，实现“明确且一贯”的税法及其便捷的、透明的、低成本的税法遵从程序。普华永道(英国)合伙人Amal Larhlid在世界银行2020年“Paying Taxes 2020”中认为，坚信以下四项原则可以缓解税制改革的特定风险：一是促进企业经营的确定性与稳定性；二是考虑未来，在未来公共开支与立即需要改革之间找到平衡；三是简化税收法典、建立适宜税率结构，从而使税制体系公平合法、易于纳税人理解与遵从；四是建立公众理解并参与的税制原则，譬如新西兰的“宽税基、低税率”的税收原则被利害关系者理解并将其作为税制改革讨论的基本指南。<sup>(16)</sup>笔者认为，中国纳税营商环境改善与评价体系设计时，除减税降费与通过信息技术、互联网、大数据、人工智能提升纳税服务效能外，应贯彻“简税制、宽税基、低税率、严征管”原则，与税收法定化相结合，启动税制体系的新一轮改革。这不是对2003年《中共中央关于完善社会主义市

(14) 罗培新：《世界营商环境评估：方法·规则·案例》，译林出版社2020年版，第369页。

(15) The World Bank, *Doing Business 2020*, <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/pdf/db2020/PayingTaxes2020.pdf> (last visited Jan. 15, 2020).

(16) *Supra* note (12).

场经济体制若干问题的决定》有关税制改革的简单重复，而是在新时代、征税机关合并扩容之后，以“明确且一贯”的税制原则为指导，建立“明确且一贯”和“易于理解与广泛遵从”的税法典。

## The Research and Reshape of China's Taxation Evaluation System

WANG Feimin WANG Yaling

**Abstract:** From the prospective of the World Bank's paying taxes evaluation system and assessment results, China's localized paying taxes evaluation system still faces certain obstacles and difficulties in practice. Simplifying the sub-item setting of secondary indicators, calculating total tax and contribution rate according to different type of enterprises, and implementing the VAT refund should be taken into consideration for improving the assessment index of paying taxes evaluation system in China. In the World Bank's Doing Business, hypothetical cases, third party's evaluation, and data cross-verification have been adopted generally to ensure that the data obtained from hypothetical enterprises cases is more reliable than the overall data of real enterprises cases. Basically, in the World Bank's Doing Business Report, the ease of doing business scores and the ease of doing business rankings of 190 economies are more universally comparable. The cross-verification between big data reported by government from actual enterprises cases and the data reported by third party from hypothetical enterprises cases should be strengthened from the aspects of questionnaire investigation and inquiry law to reshape the evaluation method of China's paying taxes evaluation system. In the process of improving the doing business for tax payers in China, in addition to reducing taxes and social security fees and improving tax service efficiency through Internet, big data, artificial intelligence, block chain and other technologies, the principle of "simplify tax system, broad tax base, low tax rate and strict tax collection" should be implemented, and a tax code that is clear and consistent and easy to be understood and widely be complied should be established.

**Keywords:** Doing Business; Paying Taxes; Paying Taxes Report; Evaluation System; Evaluated by Third Party

(责任编辑: 冯 辉)