



北京大学中国经济研究中心
China Center for Economic Research

讨论稿系列
Working Paper Series

C2024003

2024-05-13

稽查体制改革与企业税收遵从

潘位力 雷晓燕 徐化愚 陈思玮

摘要:

扁平化改革能否提高组织机构的运行效率、更好地实现组织目标？一直以来，这是一个十分重要且具有争议的话题。本文聚焦于政府部门的扁平化改革，以 2002 年中国国税系统取消区县稽查局作为自然实验，运用双重差分策略实证评估这一改革对于企业税收遵从的影响。基于 1998-2007 年的工业企业调查数据，我们发现，稽查体制扁平化改革使得企业的税收遵从程度显著下降，降低了这一部门的执法效率。进一步的分析表明，扁平化改革增加了企业的寻租活动、提高了政府对于企业避税行为的庇护，可能是税收遵从显著降低的背后机制。本文为理解政府部门扁平化改革的影响提供了新的证据，提示未来行政执法部门在调整组织结构时需要充分考虑被监管对象的策略性行为。

关键词：扁平化改革；税务稽查；企业税收遵从；增值税

作者信息:

潘位力：北京大学国家发展研究院, wlpn2022@nsd.pku.edu.cn

雷晓燕：北京大学中国经济研究中心、北京大学国家发展研究院, xylei@nsd.pku.edu.cn

徐化愚(通讯作者)：北京大学中国经济研究中心、北京大学国家发展研究院、北京大学南南合作与发展学院, hyxu@nsd.pku.edu.cn

陈思玮：华中农业大学经济管理学院, 2575654126@qq.com

稽查体制改革与企业税收遵从

摘要：扁平化改革能否提高组织机构的运行效率、更好地实现组织目标？一直以来，这是一个十分重要且具有争议的话题。本文聚焦于政府部门的扁平化改革，以 2002 年中国国税系统取消区县稽查局作为自然实验，运用双重差分策略实证评估这一改革对于企业税收遵从的影响。基于 1998-2007 年的工业企业调查数据，我们发现，稽查体制扁平化改革使得企业的税收遵从程度显著下降，降低了这一部门的执法效率。进一步的分析表明，扁平化改革增加了企业的寻租活动、提高了政府对于企业避税行为的庇护，可能是税收遵从显著降低的背后机制。本文为理解政府部门扁平化改革的影响提供了新的证据，提示未来行政执法部门在调整组织结构时需要充分考虑被监管对象的策略性行为。

关键词：扁平化改革；税务稽查；企业税收遵从；增值税

Reform of the Tax Inspection System and Corporate Tax Compliance

Abstract: This study focuses on organizational flattening within government agencies, utilizing the 2002 elimination of district and county tax inspection offices in China's state taxation system as a natural experiment. Employing a difference-in-differences approach, this paper assesses the impact of this reform on corporate tax compliance. Using industrial firm data for 1998-2007, our findings indicate that the flattening of the tax inspection system significantly reduced corporate tax compliance, decreasing the enforcement efficiency of the agency. Further analysis suggests that the reform led to increased rent-seeking behavior by enterprises and heightened government protection of corporate tax evasion, which are likely key mechanisms behind the observed decline in tax compliance.

JEL Codes: H26, H83, K34

Keywords: organizational flattening, tax inspection, corporate tax compliance, value-added tax

一、引言

党的二十大报告指出，要优化政府职责体系和组织结构，提高行政效率和公信力，深化行政执法体制改革，全面推进严格规范公正文明执法¹。由此可见，更优的政府组织结构、更高的政府工作效率、更严的行政执法体系，是全面建设社会主义现代化国家的重要保障。

组织扁平化改革是学界关心的重要议题。从既有研究来看，对这一问题的讨论主要集中于企业管理领域。过往研究普遍认为扁平化改革对于企业的绩效和长期发展具有积极的意义。究其原因，这些研究认为扁平化的组织结构可以加强企业的内部信息传递能力（Pickering and King, 1995; Dewette and Johnes, 2001）、提升员工工作积极性（李慧莹和柴天佑，2002；林志扬和林泉，2008）、提升企业组织效率（Karake, 1992; 曾楚宏和林丹明，2003）。然而，有关政府组织的扁平化改革却是一个更具争议的话题。一方面，政府部门的扁平化改革可能因为减少了层级、提高了信息传递和沟通能力而增进效率；另一方面，扁平化改革带来的人员减少、监督力度下降可能会弱化行政能力。此外，由于政府组织结构通常较少调整、较为稳定，针对政府部门扁平化改革的研究相对不足，目前多数相关研究集中于中国的“省直管县”改革。虽然部分研究发现“省直管县”有助于扩大地方财政收入（毛捷和赵静，2012）、促进产业结构升级（王立勇和高玉胭，2018）、提高经济增长速度（郑新业等，2011），但也有学者认为“省直管县”对相关区县的经济增长存在负面影响（李猛，2012; Li et al., 2015）。

本文聚焦于中国 2002 年的国税稽查体制改革。税务稽查部门是我国税务系统的核心职能部门之一，承担着依法对纳税人和纳税企业进行税务监督、检查和处理的职责，在减少企业偷税漏税、提高企业税收遵从的工作中扮演着十分重要的角色。本文关注的体制改革于 2001 年 10 月开始实施，国家税务总局在部分试点地区陆续撤销了隶属于区县国税局的稽查部门、上收区县稽查权力至地市级国税局，以此将传统的地、县两级稽查系统缩减为地市一级的组织架构。按照要求，各试点区县于 2001-2002 年期间陆续完成了这一机构改革。本文将这一政策作为自然实验，探讨税收稽查部门的组织机构扁平化对企业税收遵从度的影响。

理论上，这一改革对企业税收遵从产生的影响并没有一个确定的方向。一方面，税收稽查部门的扁平化可能提高企业的税收遵从程度。一是因为，地方政府倾向于通

1 详细内容见习近平总书记在中国共产党第二十次全国代表大会上的报告。

过降低行政执法力度来庇护企业的避税行为（Cremer and Gahvari, 1997; 范子英和田彬彬, 2013），而改革可能抑制了区县政府对本级税务稽查部门的干预和对本地避税企业的庇护；二者，企业倾向于通过利用不同地区的差别化税收征管政策来实现避税（陈柏源和石恩祥, 1988; 张秋林等, 2021），扁平化改革统一了地市内部的税务案件处理标准，可能缩减了各区县差异化税收执法力度为企业创造的避税空间。然而另一方面，改革也可能降低企业的税收遵从程度。这是因为，下级部门通常较上级部门有更强的信息优势（Tiebout, 1956; 张琦和邹梦琪, 2022），撤销区县国税稽查局的改革可能削弱了稽查部门针对企业避税行为的信息获取能力。此外，企业往往需要通过寻租、关系维护和其它“影响性活动”（influence activities）来换取稽查部门对自身避税行为的庇护。在地县两级稽查体制下，由于企业面临着双重监督，其寻租和寻求庇护的成本更高，偷税漏税的动机相对更弱。而扁平化改革使得企业面临更少的监督主体、更低的寻租成本，可能导致其寻租活动和避税行为的增加（DeJanvry et al., 2023）。

本文使用 1998-2007 年期间的工业企业调查数据对上述问题展开实证分析。我们将被撤销了稽查部门的试点区县作为实验组，将那些仍保留稽查部门的非试点区县作为控制组，使用双重差分的实证方法，比较分析试点和非试点区县在改革前后企业税收遵从度的变化。实证结果发现，受国税稽查体制改革影响的实验组企业相较于控制组企业，其上报销售收入下降 8.2%，而上缴增值税金额下降了 11.3%，增值税实际税率显著下降约 0.1 个百分点，相当于样本企业平均税率的 2.6%。这表明改革显著降低了企业的税收遵从程度。

如前文所述，税收遵从的下降一方面可能是由于区县稽查部门的撤销降低了对企业信息的获取能力，另一方面可能是由于更少的稽查主体减少了企业寻求庇护的成本，增加了企业对稽查部门的寻租活动。为了检验这两种机制，本文首先运用企业至地市级国税局的距离进行异质性分析。如果信息获取能力的下降是导致上述发现的主要原因，那些距离地市级国税局较远的企业在改革后的税收遵从下降应该更大，因为获取这些企业关键信息的难度相对更高。相反，如果寻租和庇护是主要的机制，那些距离地市级国税局更近的企业应该呈现出更强的效应，因为这些企业更容易与稽查部门建立联系，其在改革后寻求庇护的成本更低。本文的结果支持了第二种假说，我们发现距离地市级国税局更近的企业在改革后税收遵从度下降幅度更大、统计上更为显著。此外，我们参考既有文献，使用企业超额管理费用作为寻租支出的代理变量，发现改革确实导致实验组企业的超额管理费用显著上升。这与上述异质性分析的发现一致，共

同表明改革导致的稽查主体减少、寻租活动增加是造成企业避税行为增加、实际税率下降的主要原因。

进一步的分析表明，稽查体制改革对企业增值税率的负向影响主要由内陆企业、非公有制企业、大型企业和高资本密集度企业所驱动。最后，我们尝试在地市层面定义改革变量，依据辖区内是否存在国税稽查体制改革试点区县将各地市分为处理组和对照组。基于 1998-2007 年《中国城市统计年鉴》数据库，本文发现受改革影响的地市相较于未受影响的地市，其增值税收入占 GDP 比重下降约 0.7 个百分点。这和我们之前的发现高度一致，验证了本文主要结论的稳健性。

本研究主要有两方面的贡献。首先，本文为理解扁平化改革对政府部门工作效率的影响提供了新的证据。从既有文献来看，关于组织扁平化的研究多数集中于企业，而聚焦于政府部门的讨论相对匮乏。在中国情境下，后者通常关注和讨论“省直管县”改革（Li et al. 2015；郑新业等，2011；王立勇和高玉胭，2018；毛捷和赵静，2012）。“省直管县”这一机构改革固然是政府扁平化改革的经典案例，然而，由于地方政府的工作目标较为多元，除经济增长外，还包括环境保护、人口控制、社会维稳等内容，难以找到直接评判县级政府工作效率的指标，因此也难以综合评判“省直管县”对政府工作效率的影响。本文基于 2002 年国税稽查体制改革分析扁平化改革对政府工作效率的影响。一方面，国税稽查部门仅负责企业避税行为的监督和查处，工作职能较为单一，度量国税稽查部门工作效率的唯一标准是企业税收遵从程度是否提高，这使得我们可以直接和客观地度量改革带来的效率变化。另一方面，国税稽查体制改革在区县层面的选择和试点存在社会经济之外其它考量，这为我们识别扁平化改革的因果效应提供了较为难得的自然实验。

此外，本文对有关税务稽查的文献做出了有益的补充。发达国家关心税务稽查的学术传统由来已久，主要原因是稽查部门在税务系统中占据着重要的地位（周虹等，2006；杨默如，2008）。例如，美国税务稽查人员数量占到国税系统总雇员人数的 35%，其中，基层税务稽查人员占到基层国税雇员人数的 50%。欧美学术界关于税务稽查的文献大致可分为两类，一类是评估税务稽查治理逃税的成效，包括税务稽查促使企业提高税收遵从度（Advani et al., 2021），诚实申报收入（Kleven et al., 2011），减少索取税收优惠（Guyton et al., 2018）等；另一类是针对新的税务稽查策略进行实证评估和讨论，包括第三方信息报告共享（Kuchumova, 2017）、税收风险模型推演（Khwaja and Mian, 2011）和随机威慑信件（Pomeranz et al., 2014）等。由于国内税务系统长期以来“重征收，轻稽查”，国内学界对税务稽查的关注度显著弱于发达国

家。既有文献中针对税务稽查的研究主要集中于 2012 年四省一市设立省级第一稽查局的改革，这项改革被证明对企业所得税实际税率（田彬彬等，2022）和企业集团资本结构调整（冯晨等，2023）都产生了不同程度的影响。据我们所知，本文是首篇运用严谨实证方法评估税务稽查扁平化改革影响的文章，既是对这一文献的重要补充，也能为中国税务稽查体制的改革提供有益的参考。

二、制度背景

税务稽查是国家税务机关依法对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务、扣缴义务情况所进行的税务检查和处理工作的总称²。税收稽查部门承担着对个人和企业的纳税行为进行监督、调查和处理的重要职能，是避免偷税漏税、提高国家税收能力的重要保障，也是各国税务系统的核心部门。自建国以来，中国税务稽查体制经历了四个阶段的变迁，而稽查权力的分配是贯穿这四个阶段的逻辑主线。

第一阶段是 1949 年至 20 世纪 80 年代末。在该阶段，税务稽查体制实行税收专管员模式，专管员一人到户、各税统收、征收管理稽查三项职能合一。该模式的优点是，专管员全面掌握纳税人的经营信息，便于针对偷漏税现象开展充分监管和直接打击；该模式的劣势是，专管员权力过大，执法随意性强，腐败难以杜绝。因此，后续改革过程中，税务稽查独立于税收征管行使职权成为稽查体制调整的焦点问题。

第二阶段是 20 世纪 80 年代末至 1998 年。在该阶段，稽查职能逐步从征管职能中分离，最终形成二级稽查体制。20 世纪 80 年代末，各地税务机关陆续成立专门从事税收检查工作的稽查部门。1995 年，国家税务总局召开第一次全国税务稽查工作会议，强调稽查地位作用，随后，全国各地（除西藏外）在 1998 年前陆续确立地市和区县税务局二级稽查体制。二级稽查体制指的是，地市和区县税务局各自设立相互独立的稽查部门。

第三阶段是 1998 年至 2018 年。在该阶段，国家税务总局在部分地区开启了从二级稽查体制向一级稽查体制转型的改革试点，取消区县税务局的稽查部门、上收区县税务稽查职能至地市级税务局³。二级稽查体制和一级稽查体制的核心差别在于，县级行政区是否有隶属于区县税务局的稽查部门。2001 年 10 月，国家税务总局下发《国家税务总局关于改进和规范税务稽查工作的实施意见》（以下简称《实施意见》），鼓

² 该定义来自《国家税务总局关于印发〈税务稽查工作规程〉的通知》（国税发[1995]226 号）。

³ 国家税务总局稽查局原局长刘太明以广西省桂林市为例，对二级稽查向一级稽查的转型做出如下解释：“过去桂林市有个稽查局，下面的区还有稽查局，叫做二级；现在把区一级的稽查拿回来了，统一在市里建立一级，这叫一级。”见《中国税务稽查年鉴》。

励各地开展上收区县稽查职能至地市级稽查局的一级稽查体制改革，并提出在总局和省局层面选择相应地市开展试点。随后，全国部分地区响应文件号召，尝试构建税务一级稽查体制。这一过程共有三波高潮，第一波是 2001-2002 年全国范围内广泛开展试点的地市一级稽查改革，第二波是 2008-2012 年由海南、重庆等地带动的省一级集中稽查改革，第三波是 2016 年后、2018 年国地税合并前部分地区配合国家税务总局铺开一级稽查的工作思路开展改革。国家税务总局推动一级稽查体制改革，主要基于三项考虑：一方面，稽查工作易于受到地方行政部门干扰，实行一级稽查可避免区县级的政府和征管部门对税务稽查的掣肘，加强税务稽查执法独立性（湖北省地方税务局课题组，2002）。另一方面，地区涉税案件处理标准统一是维护公平公正和构建营商环境的基础（严卫中，2011），一级稽查体制有助于统一该地区的案件执法标准，维护税收公平公正，构建良好营商环境。再一方面，经济一体化导致企业跨地区经营成为常态（曹春方等，2019），稽查机构若是受到属地管理约束，就难以解决大型企业避税问题。

第四阶段是 2018 年至今。在该阶段，伴随着国地税机构合并，全国税务稽查体制迎来全面改革，体现为以下三项内容，一是国税稽查和地税稽查进行部门合并和人员整合；二是取消几乎所有隶属于区县级税务局的稽查局（仅保留一些特殊区县，如河南济源、湖北天门等），成立隶属于地市级税务局的稽查系统；三是构建“稽查局+跨区域稽查局”的稽查行政体系，稽查局负责指导全市稽查业务，跨区域稽查局负责查办辖区内涉税案件。

本文的研究重点为第三阶段 2001 年国家税务总局颁布《实施意见》引发的 2001-2002 年全国国税稽查体制改革对企业税收遵从的影响。我们之所以选取这一改革作为研究对象，主要是基于两点考虑：首先，这一改革是国家税务总局尝试建立地市一级稽查体制的首次改革，在全国范围内开展试点和推广工作，深刻影响了税务稽查体制的改革方向，具有代表意义；其次，1998-2007 年期间的工业企业调查数据质量较高、信息较全，被学界广泛使用（聂辉华等，2012），为我们研究这一轮改革提供了极具适配度的微观数据。虽然《实施意见》于 2001 年发出，但是一方面发布日期为 10 月 1 日，已然接近年末，另一方面，行政机构调整通常是一个需要经过充分论证、详细策划、审慎推动的过程，虽然少数地区于 2001 年末迅速完成了机构调整，然而大多数地区直到 2002 年末才完成改革工作，因此本文将 2002 年设为改革的起始年份。

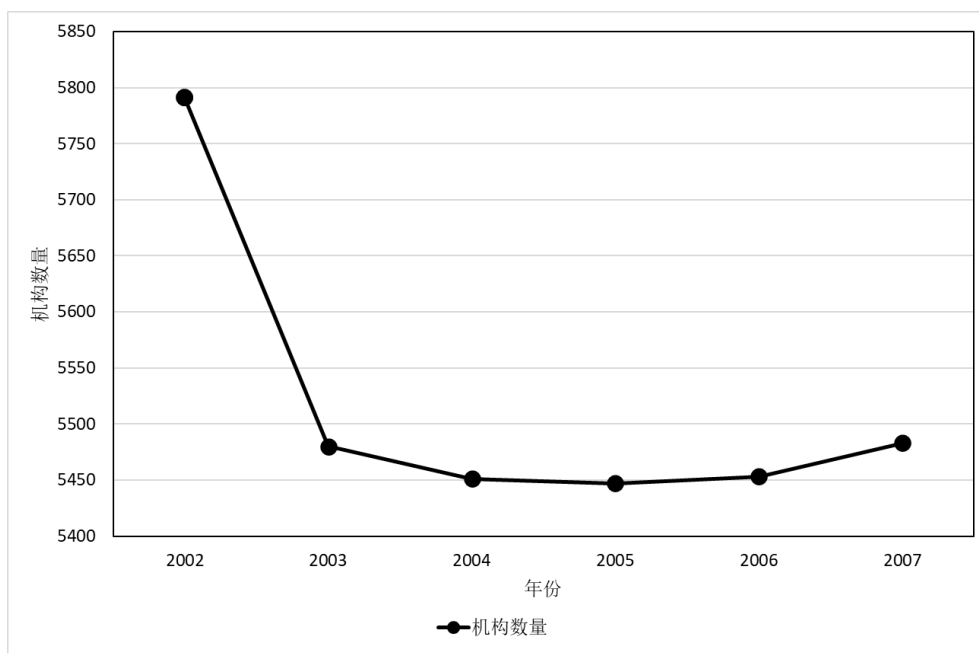


图 1：历年税务稽查机构数量

2002 年稽查体制改革的核心内容是取消隶属于区县税务局的稽查局、上收稽查权到地市级税务部门。图 1 展示了改革对全国稽查机构数量的整体影响。从图中可以看出，税收稽查部门在 2002 到 2003 年间出现了急剧的减少，机构数量从 5800 个左右减少到 5480 个，并在之后几年保持着基本稳定的趋势⁴。

三、研究设计

(一) 数据来源

1. 国税稽查体制改革

本文主要通过手工整理《中国税务稽查年鉴》中相关文字记录的方式来获取各地国税稽查体制改革的数据和信息。年鉴的第三篇“各地税务稽查工作概述”提供了各地的区县层面稽查局的数量和选取一级稽查体制改革试点单位的资料。例如，云南省国税局稽查局记录了该省“有区县局 136 个，玉溪、昭通两个地级市撤销地州市所在地城区的县市区国税局稽查局”。通过这些信息，我们识别出被裁撤了稽查局的区县级行政单位，作为本研究所关注的处理组对象。针对年鉴中没有记录改革试点单位的地区，我们通过税屋、汇法网和北大法宝等法律法规数据库搜集了有关国税稽查部门改革的政府文件，例如《银川市国税局税务稽查执法公示》就记录了 2002 年银川市国

4 数据来源于《中国税务稽查年鉴》，2002-2007 年历年税务稽查机构数见附录表 1。

税局稽查机构设置情况。通过上述两种方法，我们确定了 88.9%的区县国税局是否设置稽查局的情况。最后，关于浙江、广东和广西这三个无法通过以上两种途径确定区县稽查局设置情况的省份，我们通过联系相关地区税务部门、申请信息公开的方式获得了《实施意见》出台后区县国税局是否保留稽查局的信息。

2. 企业微观数据

企业微观数据来源于中国工业企业数据库。为了排除 2008 年后其它体制改革带来的干扰，我们将样本限定于 1998-2007 年。这一期间的工业企业数据质量最高、信息最全，在既往文献中的使用也最为广泛。样本方面，工业企业数据库包含了所有国有和规模以上非国有企业（年营业额大于 500 万人民币）详细的生产、经营和财务信息，涵盖了 40 多个行业和 600 多个子行业，样本企业的总产值约占中国工业总产值的 90%。指标方面，工业企业数据库不仅包含了一百多个与财务和生产经营指标相关的变量（如营业收入、所有制类型、雇佣人数和行业代码等），也包含了企业缴纳的增值税等利税信息。本文从中提取了研究所需的行业代码、地区代码、以及企业的年度财务和税务数据。

（二）变量说明

本文的核心被解释变量为企业增值税实际税率。之所以选择增值税相关指标作为本研究关注的主要变量，是因为增值税作为我国的第一大税种，全权由国税部门负责征收管理，企业的增值税缴纳情况是衡量国税部门工作效率的重要指标。由于工业企业数据库不存在增值税税率的直接数据，本文沿用既有文献的通用做法，使用增值税对销售收入的比值来度量企业的增值税实际税率（李艳等，2020；席鹏辉和周波，2021）。

本文依据 2002 年国税稽查体制改革后企业所在区县是否存在区县国税稽查局将样本划分为处理组和控制组。如果企业所在区县取消了隶属于区县国税局的稽查部门，则该企业进入处理组，赋值为 1；反之，若企业所在区县保留了本级国税稽查部门，则进入控制组，赋值为 0。

针对数据的清洗和处理，本文做两点说明。首先，本文删去企业增值税实际税率为负值、0 值和高于 17%的样本。增值税实际税率为负值，表明样本企业存在进项税额大于销项税额或出口退税额过大的特殊情形；该指标为 0 值，表明样本企业可能没有缴纳任何增值税；此外，1993 年《中华人民共和国增值税暂行条例》规定增值税最高法定税率为 17%，过高或为负的情况均意味着样本企业的数据填报存在异常。其次，西藏的国税系统从未在区县层面设立稽查部门，新疆和内蒙古的区县国税稽查部门在

样本期内存在反复设立和裁撤的情况，因此本文在所有回归中删去来自西藏、新疆和内蒙古的企业样本。表 1 展示了本文核心变量的描述性统计结果。

表 1：描述性统计

变量名称	计算方式	单位	均值	最小值	最大值	标准差
增值税实际税率	增值税/企业规模	%	3.949	0.000004	17	3.083
增值税	/	万元	316.6	0.1	2272000	5147
销项税额	/	万元	673.1	0	11535	1609
进项税额	/	万元	514.2	0	9036	1256
国税稽查体制改革	是=1, 否=0	/	0.173	0	1	0.378

图 2 使用原始数据分别展示了处理组和控制组企业增值税实际税率在 1998-2007 年期间的变化趋势。2001 年 10 月国家税务总局颁布了有关改革的政策文件，2001-2002 年各试点单位陆续完成改革。如图所示，改革前，处理组增值税平均实际税率高于控制组，且保持着稳定的差异；改革后，这种差异逐渐减小，两条趋势线在 2003 和 2004 年之间形成交叉，处理组增值税实际税率下降到控制组平均税率以下的水平，组间差异不断扩大。该图初步表明了国税稽查体制改革对企业税收遵从产生了显著的负向影响，但由于稽查组织结构调整导致企业涉税策略发生变化的过程需要一定时间，这一影响具有 1 年左右的滞后效应。

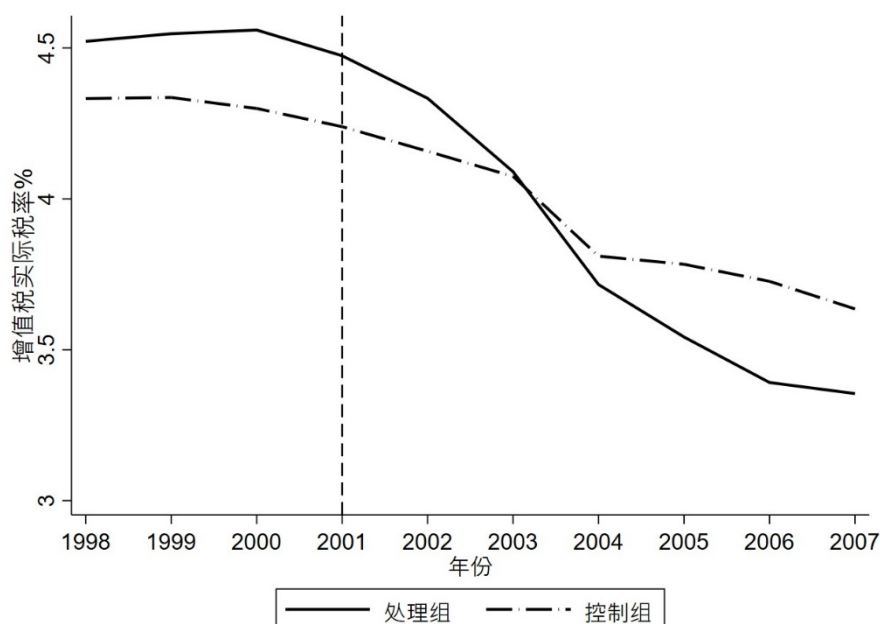


图 2：企业增值税实际税率的年度变化趋势

（三）模型设定和计量方法

在基准回归中，本文采用如下模型开展分析：

$$Y_{icdst} = \alpha + \beta Treat_c \times Post_t + \lambda_i + \mu_{dt} + \delta_{st} + \varepsilon_{icdst}$$

其中，i、c、d、s、t 分别表示个体企业、所在区县、地市、行业和年份； Y_{icdst} 表示一系列被解释变量，包括增值税实际税率、增值税额、销项税额、进项税额等等； $Treat_c$ 为表征企业是否进入处理组的二元变量， $Post_t$ 是表示年份是否处于 2002 即以后的二元变量，两者交互项的系数 β 估计了国税稽查体制改革的政策效应。在最为严格的设定中，我们的回归控制了个体固定效应 λ_i 、地市-年份交叉固定效应和行业-年份交叉固定效应，这意味着我们对核心参数 β 的识别来源于同一地市、同一行业内不同企业的差异。之所以控制时间-地市固定效应和时间-行业固定效应，是因为考虑到每年各地国税稽查局会在辖区内自行选择部分行业开展重点检查，且国税稽查体制改革由省级国税局做出统一规划、地市级国税局选择区县执行，需要避免企业所在地市和行业随时间变化的趋势对企业避税行为造成影响。我们将 ε_{icdst} 误差项在区县层面进行聚类。

为了进一步检验双重差分方法的有效性，本文还运用事件分法对改革前的平行趋势进行检验，并对改革带来的动态效应进行分析。我们借鉴文献中的通用做法（黄炜等，2022；宋弘等，2022），采用如下模型开展估计：

$$Y_{icdst} = \alpha + \sum_{t \neq 2001} \beta_t Treat_c \times D_t + \lambda_i + \mu_{dt} + \delta_{st} + \varepsilon_{icdst}$$

其中，本文以国税稽查体制改革到位前 1 年（2001 年）作为基期，设定 D_t 为事件年份虚拟变量，将处理组虚拟变量和年份虚拟变量的交互项放入回归方程，观察其系数 β_t 的数值和显著性如何随时间发生变化。

表 2：平衡性检验

指标	单位	处理组区县	控制组区县	DIFF	P-VALUE
人均 GDP	万元	0.76	0.63	0.13	0.234
第二产业占比	%	40.68	39.25	1.43	0.612
财政收入	万元	11337.89	14321.28	-2983.39	0.292
增值税	万元	1904.32	2330.92	-426.61	0.395
企业所得税	万元	2568.13	2734.35	-166.22	0.811
增值税占财政收入比例	%	14.72	14.18	0.54	0.684
企业所得税占财政收入比例	%	15.34	13.81	1.54	0.339

给定上述双重差分的实证策略，一个自然而然但十分关键的问题是：改革试点的地区是如何决定的？换言之，为什么有些区县被裁撤了本级税务稽查部门，而其它地区得以保留？与许多其它发生的改革类似，相关部门并没有对稽查体制改革的具体决策过程和试点地区的选取标准进行官方披露。然而从可得的证据来看，各省市税务系统负责人的个人意志在试点地区的选择上发挥了重要作用。根据国家税务总局稽查局原局长刘太明 2003 年在全国税务稽查业务培训班上的讲话，一些地区的税务局负责人更加重视人员编制的问题，认为在区县层面设立稽查局可以帮助解决部分干部的岗位和级别问题，因此更不愿意在管辖地区开展改革试点和推广工作。⁵由于省市税务系统负责人的个人意志和偏好不必然与当地社会经济状况和税收状况系统性相关，这为我们的因果识别提供了潜在的外生性来源。表 1 针对处理组和控制组区县的各类基期（2001 年）指标进行了比较和检验。结果显示，处理组和控制组区县在财政收入、人均 GDP、产业结构以及税收遵从程度等重要特征方面不存在显著的系统性差异，表明试点区县的选取存在着一定的外生性。

四、实证结果

（一）基准分析

表 3 展示了基准模型的回归结果，考察国税稽查体制改革对企业增值税实际税率产生的影响。第 1 列采用双重差分模型的基本设定，加入企业个体固定效应和时间固定效应，结果显示改革试点地区的企业实际税率下降 0.159 个百分点，这一效应在 1% 的统计水平上显著。考虑到不同地市的稽查执法力度可能存在随年份变化的趋势差异，第 2 列在之前模型的基础上加入时间-地市交互固定效应，将处理组和控制组的比较限制在同一地市的范围内；考虑到国家税务总局稽查局每年都会选择部分行业作为重点稽查对象，第 3 列在基准模型中加入时间-行业交叉固定效应，消除不同行业的年度变化趋势对回归结果的可能影响；我们发现，在分别控制了这些潜在的干扰因素后，核心估计系数不管在显著性还是数值方面均没有受到明显的影响。第 4 列综合上述所有因素，同时控制个体固定效应、时间-地市固定效应和时间-行业固定效应；回归结果显示，国税稽查体制改革使得企业增值税实际税率显著下降约 0.1 个百分点，表明改革降低了企业税收遵从程度，稽查部门的扁平化对税收征缴工作效率产生了负面的影响。

5 详细内容见 2004 年《中国税务稽查年鉴》。

表 3：基本结果

	增值税实际税率			
	(1)	(2)	(3)	(4)
TREAT×POST	-0.159***	-0.108***	-0.144***	-0.098***
	(0.032)	(0.037)	(0.031)	(0.036)
个体固定效应	YES	YES	YES	YES
时间固定效应	YES	NO	NO	NO
时间-地市固定效应	NO	YES	NO	YES
时间-行业固定效应	NO	NO	YES	YES
观测值	1722717	1722346	1722717	1722346
R-squared	0.652	0.660	0.655	0.663

注：（1）***、**、*分别代表在 1%、5%、10%的水平上显著；（2）括号内为聚类到县级行政区层面的标准误；（3）其中，第 1 列为加入个体固定效应和时间固定效应的回归结果，第 2 列为在第 1 列基础上加入时间-地市固定效应的回归结果，第 3 列为在第 1 列基础上加入时间-行业固定效应的回归结果，第 4 列为在第 1 列基础上加入时间-地市固定效应和时间-行业固定效应的回归结果。

此外，改革造成的 0.1 个百分点的增值税实际税率下降具有显著的经济意义。一方面，2002 年前样本企业的平均增值税实际税率仅为 3.79 个百分点，这意味着改革造成的实际税率下降较改革前的平均税率而言有将近 2.64%的变化幅度；另一方面，若在全国范围内推广此次改革，给定 2002-2007 年平均每年约 22.25 万家样本企业，平均每家企业年销售额约 1.05 亿元，0.1 个百分点的实际税率下降意味着国家在 6 年样本期内少收增值税 1401.75 亿元，平均每年少收 233.6 亿元。全国 2002-2007 年期间年平均增值税收入为 10246.67 亿元，样本企业每年少交的增值税占当年全国增值税总收入的 2.28%。

表 4：针对增值税相关指标的分析

	销售收入	增值税额	销项税额	进项税额
	(1)	(2)	(3)	(4)
TREAT×POST	-0.083***	-0.113***	-0.078***	-0.076***
	(0.001)	(0.016)	(0.021)	(0.023)
观测值	1722346	1722346	1722222	1721712
R-squared	0.893	0.796	0.717	0.750

注：（1）***、**、*分别代表在 1%、5%、10%的水平上显著；（2）括号内为聚类到县级行政区层面的标准误；（3）所有回归均控制了个体固定效应、时间-地市固定效应、时间-行业固定效应。

为了探究企业可能的避税途径，本文针对增值税其他相关指标做进一步的分析。表 4 分别估计了 2002 年国税稽查体制改革对企业销售收入、增值税、销项税额和进项税额的影响。表中第 1 列结果显示，相较于控制组企业，改革试点地区的企业销售收入下降约 8.26 个百分点；而第 2 列结果显示，试点地区企业上缴的增值税金额下降约 11.3 个百分点，显著超过了销售收入的下降幅度，进而导致了增值税实际税率的下降。既有文献发现对部分真实业务不开或少开发票从而减少销项税额核算是企业惯用的主要避税手段（李庆章，2001）。我们的发现与之一致，第三列结果表明改革使得企业销项税额平均下降了 7.76%。此外，第 4 列的结果显示稽查体制改革同时造成了企业进项税额的显著下降。本文认为，这一结果可能是由于试点地区上游企业销项税额的下降所导致的。下游企业的进项发票来源于上游企业的销项发票，若改革试点地区上游企业隐瞒和低报面向下游企业的业务收入，通过不给下游企业开票的方式避税，下游企业的进项税额会受到传导性影响⁶。因此，国税稽查体制改革在区县层面造成的税收遵从程度降低导致了企业销项税额和进项税额的普遍下降。

（二）动态效应分析

此外，本文运用事件研究法，对处理组和控制组在改革前的相对趋势以及改革产生的动态效应进行检验。图 3 展示了企业增值税实际税率作为被解释变量的事件研究的各期回归系数及 95%水平的置信区间。

如图 3 所示，在 2002 年国税稽查体制试点改革完成以前，处理组和控制组企业的平均税率不存在显著的差异，交叉项回归系数在政策前的年份呈现较小的波动，但没有呈现出明显的上升或下降的趋势。试点改革完成后，处理组企业的平均增值税率自 2003 年起开始下降，但交叉项回归系数直到一年以后才在统计意义上呈现出负向显著，并在之后的年份趋于稳定。这些结果表明，本文的核心结果并非由于事前存在的、试点和非试点区县之间增值税率动态趋势的不同所导致。此外，由于企业通常需要一定时间了解和适应税收管理体制和税务稽查力度的变化，国税稽查体制改革对增值税实际税率的影响存在着一定的滞后。这一发现与过往文献较为一致，例如，田彬彬和范子英（2018）发现政企合谋导致的寻租行为对企业逃税也存在着时间上的滞后效应，

6 在实际操作中，上游企业通常给与下游企业适当的价格优惠，以换取它们接受不开发票的安排。

而在税务稽查这类依靠震慑效应发挥监管作用的行政执法部门，滞后效应通常更强一些（游家兴等，2023）。

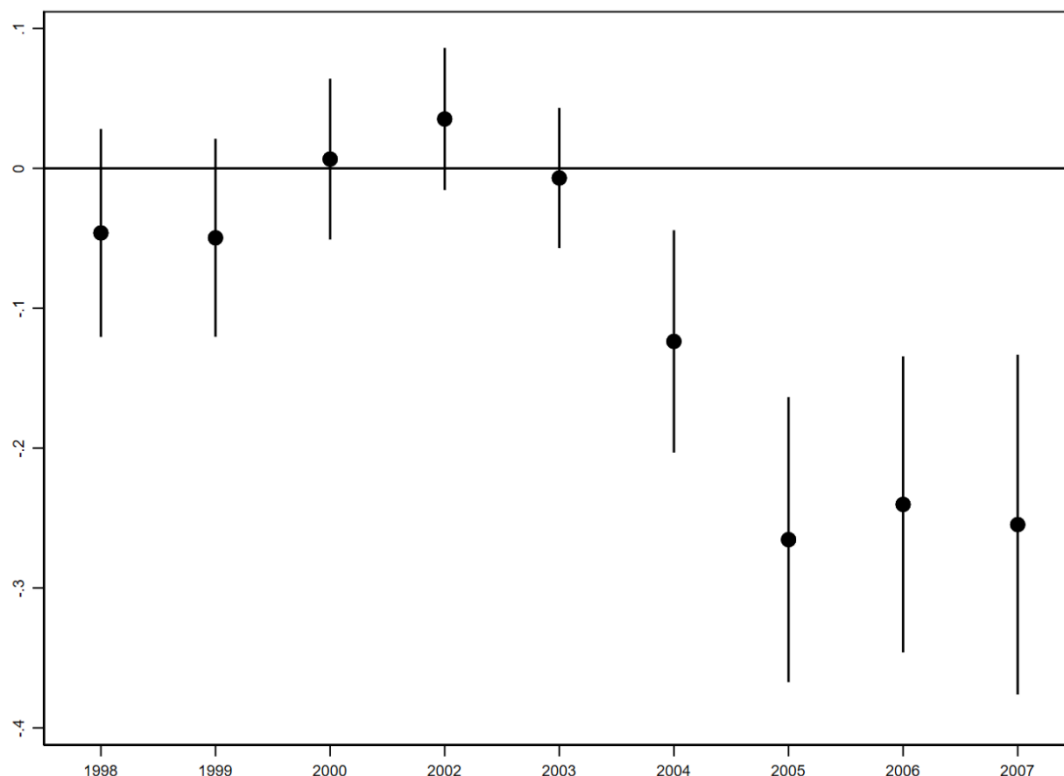


图 3：增值税实际税率的平行趋势检验

（三）稳健性检验

为了检验前文结果的稳健性，本文在变量构造、模型设定和样本选取等方面尝试了不同的处理方法，结果如表 5 所示。在基准回归中，我们剔除了企业完全不缴纳增值税的情况，在表 5 的第 1 列中，我们则允许增值税实际税率出现 0 值，发现包含这一特殊情况并不会显著影响之前的估计结果。此外，在之前的回归中我们由于西藏从未设立区县级别的稽查局而删除了来自西藏的样本。考虑到西藏地区改革前后税务稽查力度没有发生变化，在第 2 列检验中我们将来自西藏的企业加入控制组样本，仍然得到了非常相似的结果。在第 3 列回归中，考虑到企业其它经营行为对增值税实际税率可能存在的影响，我们加入一系列衡量公司经营状况的财务指标作为控制变量，包括企业规模（以销售收入衡量）、资产负债率、固定资产占比、净利润率等，我们的结论依然稳健。第 4 列回归加入了最为严格的时间-地市-行业固定效应，将处理组和

控制组的对比范围限定在同一地市的同一行业，排除跨区域、跨行业的外在因素对回归系数的干扰。

表 5：稳健性检验

	增值税实际税率			
	(1)	(2)	(3)	(4)
TREAT×POST	-0.086** (0.036)	-0.098*** (0.036)	-0.103*** (0.037)	-0.090** (0.036)
控制变量	NO	NO	YES	NO
个体固定效应	YES	NO	YES	YES
时间固定效应	YES	NO	YES	YES
时间-地市固定效应	YES	NO	YES	YES
时间-行业固定效应	YES	NO	YES	YES
时间-地市-行业固定效应	NO	NO	NO	YES
观测值	1960221	1723248	1625063	1707625
R-squared	0.660	0.663	0.670	0.691
	增值税实际税率			
	(5)	(6)	(7)	(8)
TREAT×POST	-0.098*** (0.015)	-0.091** (0.036)	-0.107*** (0.039)	-0.100*** (0.036)
个体固定效应	YES	YES	YES	YES
时间-地市固定效应	YES	YES	YES	YES
时间-行业固定效应	YES	YES	YES	YES
观测值	1722346	2347967	1618196	1529621
R-squared	0.663	0.643	0.665	0.657

注：（1）***、**、*分别代表在 1%、5%、10%的水平上显著；（2）除第 2 列外，其余列的括号内为聚类到县级行政区层面的标准误；（3）其中，第 1 列为保留增值税实际税率 0 值的回归结果，第 2 列为加入西藏样本后的回归结果，第 3 列为加入控制变量后的回归结果，第 4 列为加入时间-地市-行业固定效应后的回归结果，第 5 列为更换稳健标准误后的回归结果，第 6 列为扩展样本时间至 2009 年的回归结果，第 7 列为删去东北三省企业样本后的回归结果，第 8 列为删去直辖市企业样本后的回归结果。

在第 5 列中我们将标准误的聚类层级由区县调整为企业，发现这一聚类方法并没有对回归系数的统计显著性产生实质的影响。第 6 列将样本时间长度扩展至 2009 年，虽然 2007 年之后工企数据的质量有所下降，但没有改变本文的主要发现。国税稽查体制改革对企业增值税实际税率的负向影响仍然显著，表明本文结论稳健。第 7 列删除

了位于东北三省的企业样本，避免 2004 年针对东北三省八个制造业行业的增值税转型试点对回归结果的干扰⁷。最后，我们删除位于直辖市的样本企业，避免直辖市因兼具省级国税部门的行政级别和地级国税部门的管理内容而导致其稽查模式与普通地市稽查模式可比性弱的问题（刘玉文等，2012）。我们发现，这些样本选择的变化均不会影响本文的主要结论。

（四）安慰剂检验

本文针对处理组和对照组的平衡性检验表明，改革试点区县和其它区县在改革发生之前并不存在经济发展水平、产业结构、财政收入和增值税平均税率方面的显著差异。这意味着改革试点存在着一定的外生性来源，有助于本文识别出改革对于企业税收遵从的因果效应。为了进一步说明本文实证方法的有效性，我们借鉴通用做法（Li et al., 2006; 曹春方和张超，2020），根据改革试点区县数量随机生成区县层面的处理组、重复 500 次回归、并制作回归系数和 P 值的分布图。如图 4 所示，这些随机生成的安慰剂检验所得到的 DID 交叉项回归系数集中在 0 值附近，远远偏离本文所

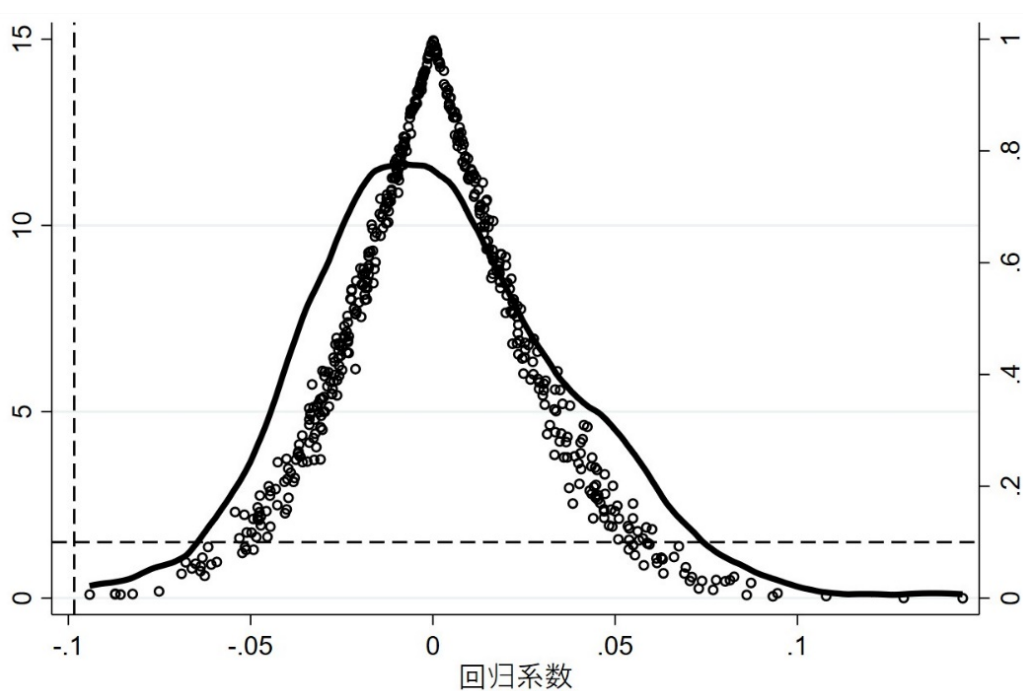


图 4：安慰剂检验

7 该转型试点改革的详细内容见《东北地区扩大增值税抵扣范围若干问题的规定》。

估计的-0.1 效应值。这一结果说明，处理组企业的税率下降并非源自偶然或不可知的随机因素。

（五）机制分析

如前文所述，扁平化改革的一个重要初衷是收回税收稽查权、减少区县政府对当地稽查执法部门的干预，从而提高改革地区企业的税收遵从度。本文的核心结果表明，国税稽查体制的扁平化造成了企业增值税实际税率的显著下降，意味着这一改革非但没有产生预期的效应，反而造成了适得其反的结果。如果理解这一结果背后的原因？理论和既有文献认为存在着两种可能的解释。一种解释基于信息或执法成本的视角，认为当地稽查部门较上级单位具有更强的信息优势或更低的执法成本，撤消区县国税稽查局的改革可能削弱了稽查部门的执法能力，进而增加了企业的避税行为。另一种着眼于企业的寻租成本，认为扁平化组织结构下企业面临着更少的监管主体、具有更强的寻租避税意愿。具体而言，改革前企业面临着两层监督，即企业所在地市和区县的税务稽查部门都有权力查办企业的涉税案件（例如，北京市国税局稽查局和东城区国税局稽查局都有权查办东城区内涉税案件），企业需要向地县两级稽查部门寻求对自身避税行为的庇护，寻租成本更高，因此偷税漏税的动机更弱（DeJanvry et al., 2023）。而扁平化改革使得企业仅面临地市监察主体，寻租成本通常更低，造成寻租活动和避税行为的增加。

参考过往研究的思路，我们用企业到稽查部门的距离作为区分信息和寻租机制的重要指标，检验改革造成的税收遵从效应如何随企业到地市国税局距离的不同而不同。企业到稽查部门的距离更近，一方面，稽查部门获取企业信息和进行监督检查的成本可能更低；另一方面，企业面向稽查部门开展寻租活动的便利程度越高，更容易获取寻租对象的庇护。如果信息和执法成本是最重要的作用机制，我们应当发现国税稽查体制改革对企业实际税率的负面影响随企业至地市国税局的距离增加而增加，因为对更远企业获取信息、进行监督调查的成本更高；反之，如果寻租机制占主导，改革对企业实际税率的负面影响应当随企业至地市国税局的距离增加而减弱，因为更远的企业与税务部门的关系更弱、寻租成本更高（张敏等，2018）。

表 6 展示了针对距离变量的异质性回归结果。第 1 列仅将基准回归中的上双重差分项与企业至地市级国税局距离进行交乘，结果显示三重差分交互项的系数显著为正，表明改革带来的负向税收效应在距离远的企业相对更弱，而距离国税局更近的企业在改革后增值税实际税率的下降幅度更大。这一结论支持了寻租假说，表明改革带

来的企业寻租成本下降是主要结果背后的重要机制。该结论与国内外相关文献（张敏等，2018；Kubick et al., 2007）较为一致，说明税务领域的寻租确实是造成企业避税的内在因素。在表 6 第 2 列，本文还额外加入了双重差分项与距离二次项的交互项，发现这一交互项系数并不显著，表明距离对改革效应的影响不存在某种 U 型的关系。

表 6：机制分析

	增值税实际税率		企业寻租
	(1)	(2)	(3)
TREAT×POST	-0.129*** (0.018)	-0.124*** (0.020)	0.017* (0.009)
TREAT×POST×DIST	0.003*** (0.001)	0.002 (0.002)	
TREAT×POST×(DIST)^2		0.000017 (0.00003)	
观测值	1704437	1704437	1722717
R-squared	0.662	0.662	0.008

注：（1）***、**、*分别代表在 1%、5%、10%的水平上显著；（2）括号内为聚类到县级行政区层面的标准误；（3）所有回归均控制了个体固定效应、时间-地市固定效应、时间-行业固定效应。（4）其中，第 1 列和第 2 列为以企业至地市税务局距离衡量信息或寻租的回归结果，第 3 列为以企业寻租作为被解释变量的回归结果。

此外，本文借鉴过往文献（杜兴强等，2010；申宇等，2015；王明涛和谢建国，2019），采用企业超额管理费用来作为企业寻租的代理变量，检验改革对企业寻租行为的影响。与普遍做法保持一致，我们用企业管理费用和销售收入比值作为因变量，对企业销售收入、员工数量、资产负债率、利润率、工资水平和人均资本等企业层面的特征变量进行回归。这一回归的残差则度量了剔除一系列特征差异后企业的“非常规”管理费用支出，以此作为寻租强度的代理变量。具体构建如下计量模型：

$$\begin{aligned}
 \ln fee_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \ln sale_{it} + \beta_2 \ln worker_{it} + \beta_3 \ln debt_{it} + \beta_4 \ln margin_{it} + \beta_5 \ln wage_{it} \\
 & + \beta_6 \ln k_{it} + \pi_i + \theta_t + \mu_{it}
 \end{aligned}$$

其中，i、t 分别表示个体、年份； $\ln fee_{it}$ 表示企业管理费用与销售收入的比值的对数， $\ln sale_{it}$ 表示企业销售收入的对数， $\ln worker_{it}$ 表示企业员工数量的对数，

$debt_{it}$ 表示企业总负债与总资产的比值， $margin_{it}$ 表示企业利润总额与销售收入的比值， $lnwage_{it}$ 表示企业工资水平（工资总额与员工数量的比值）的对数， lnk_{it} 表示企业资本密集度（固定资产净值与员工数量的比值）的对数； π_i 、 θ_t 分别表示企业固定效应、时间固定效应； μ_{it} 表示残差项，即企业超额管理费用，企业寻租的衡量指标。

表6第3列展示了稽查体制改革对企业寻租的影响，结果表明改革导致处理组企业的超额管理费用较对照组显著上升，表明受改革确实增加了企业的寻租支出，这与前文的发现高度一致，表明改革造成企业寻租避税行为的增加可能是实际税率下降的重要机制。

（六）异质性分析

本小节讨论国税稽查体制改革对不同类型企业影响的异质性，我们聚焦于企业地理位置、所有制、规模和资本密集度的异质性。相较内陆地区，沿海地区的制度规范更严、营商环境更优、寻租空间更小（罗昆，2015），本文预期改革的影响主要源于内陆地区。相较公有制企业，非公有制企业因经营者直接占有企业利润而具有更强的避税动机（陈德球等，2016；许云霄等，2023），本文预期改革的影响主要源于非公有制企业。相较中小型企业，大型企业基于政治联系和经济优势而在地市层面具备更强的寻租能力（彭飞等，2020），本文预期改革的影响主要源于大型企业。相较低资本密集度企业，高资本密集度企业具有更多可能成立的抵扣项，本文预期改革的影响的主要源于高资本密集度企业。为验证以上猜测，本文在表7展示了回归结果。

根据国家计委、国家统计局针对中国沿海地区定义⁸，本文将样本划分为沿海地区企业样本和内陆地区企业样本，回归结果如表7第1列和第2列所示。与过往研究结论一致，本文发现国税稽查体制改革对企业增值税实际税率的负面影响主要源于内陆地区企业。本文还将国有控股和集体控股的企业定义为公有制企业，将私人控股、外商控股和港澳台控股的企业定义为非公有制企业，探讨所有制类型对改革效应的影响。回归结果如表7第3列和第4列所示，与预期相符，我们发现国税稽查体制改革对非公有制企业增值税实际税率的影响更为显著。

此外，本文以2002年企业销售收入中位数为界，将样本划分为大型企业和中小型企业，即若企业2002年销售收入高于中位数，则进入大型企业组，若企业2002年销售收入低于中位数，则进入中小型企业组。回归结果如表7第5列和第6列所示，国

8 详细内容见《国家计委、国家统计局关于沿海和内地划分问题的通知》。沿海地区包括辽宁、河北、北京、天津、山东、江苏、上海、浙江、福建、广东、广西和海南。

税稽查体制改革对企业增值税实际税率的负面影响主要源于大型企业，符合过往文献的结论。

表 7：异质性分析

	增值税实际税率		增值税实际税率	
	沿海	内地	公有制	非公有制
	(1)	(2)	(3)	(4)
TREAT×POST	-0.077 (0.053)	-0.117** (0.046)	0.005 (0.053)	-0.086** (0.040)
观测值	1243438	478887	320448	1380579
R-squared	0.654	0.668	0.686	0.655
	增值税实际税率		增值税实际税率	
	大型	中小型	高资本密集度	低资本密集度
	(1)	(2)	(3)	(4)
TREAT×POST	-0.168*** (0.046)	-0.017 (0.035)	-0.122*** (0.040)	-0.066 (0.041)
观测值	592672	1129648	547953	1174381
R-squared	0.646	0.675	0.642	0.674

注：（1）***、**、*分别代表在 1%、5%、10%的水平上显著；（2）括号内为聚类到县级行政区层面的标准误；（3）所有回归均控制了个体固定效应、时间-地市固定效应、时间-行业固定效应。

最后，本文计算企业资本密集度（资本密集度=固定资产净值/从业人数），并以 2002 年企业资本密集度中位数为界，将样本划分为高资本密集度企业和低资本密集度企业，即若企业 2002 年资本密集度高于中位数，则进入大高资本密集度企业组，若企业 2002 年资本密集度低于中位数，则进入低资本密集度企业组。回归结果如表 7 第 7 列和第 8 列所示，国税稽查体制改革对高资本密集度企业增值税实际税率的影响较为显著，对低资本密集度企业增值税实际税率的影响并不显著。这一结论验证了上述猜想，即虽然固定资产投资抵扣增值税进项税额的合法政策直至 2009 年才在全国范围内正式实行，但在此之前，通过其他可抵扣进项税额的财务项目化解买入固定资产造成的进项成本、避免同一固定资产重复征税，是部分工业企业私下采用的避税行为之一。由于高资本密集度企业通常具有更高的固定资产投资需求，因此具有更强的避税动机。

（七）地市层面的进一步分析

最后，本文运用 1998-2007 年《中国城市统计年鉴》数据库，将改革所造成的影响从企业、区县层面拓展至地市层面，考察国税稽查体制改革对地市增值税收入占比的影响。本文区分地市为处理组和控制组的依据为，地市是否存在下属区县经历了国税稽查体制改革，若有，则进入处理组，反之，则进入控制组。

本文运用地市增值税收入占 GDP 的比重作为被解释变量，设置如下回归方程：

$$Y_{dpt} = \alpha + \beta Treat_d \times Post_t + \tau_d + \pi_{pt} + \varepsilon_{dpt}$$

其中，d、p、t 分别表示区县所在地市、省份、年份； Y_{dpt} 表示被解释变量； $Treat_d$ 表征地市是否进入处理组的二元变量， $Post_t$ 表示年份是否在 2002 年以后的二元变量，两者交互项的系数 β 估计了国税稽查体制改革在地市层面的政策效应；同时，我们还控制了个体固定效应 τ_d 和时间-省份交叉固定效应 π_{pt} ，这意味着我们对核心参数 β 的识别来源于同一省份内不同地市的差异。

表 8：地市层面的进一步分析

	增值税占 GDP 比重	
	(1)	(2)
TREAT×POST	-0.712*** (0.229)	-0.754* (0.375)
个体固定效应	YES	YES
时间-省份固定效应	YES	YES
观测值	2560	2558
R-squared	0.748	0.833

注：（1）***、**、* 分别代表在 1%、5%、10% 的水平上显著；（2）括号内为聚类到省份层面的标准误；（3）其中，第 1 列为使用地市整体数据作为被解释变量计算依据的回归结果，第 2 列为使用市辖区数据作为被解释变量计算依据的回归结果。

表 8 第 1 列展示了以地市增值税收入占地市 GDP 比重作为被解释变量的回归结果。处理组地市较控制组地市，改革后增值税收入占 GDP 比重下降 0.7 个百分点。回归结果表明，国税稽查体制改革对受改革影响的地市的财政收入产生了显著影响。为检验上述结论的稳健性，且考虑到国税稽查体制改革主要发生在城区，本文将增值税收入、GDP 的计算范围由地市替换为市辖区，即使用市辖区增值税收入占市辖区 GDP 比重作为

被解释变量。如表 8 第 2 列的结果所示，相较于控制组，处理组地市增值税收入占 GDP 比重在改革后下降了 0.754 个百分点，这一发现和前文主要结论高度一致，表明税收稽查机制的扁平化改革显著降低了企业的税收遵从。

五、结论与思考

本文基于 1998-2007 年工业企业数据库，使用双重差分的方法实证检验了 2002 年国税稽查体制改革对企业税收遵从产生的影响。研究发现，这一改革加剧了企业避税行为，使试点地区企业的增值税实际税率下降了 0.1 个百分点左右。进一步的机制检验表明，这一旨在促进稽查体制扁平化的改革减少了企业面临的监管主体和寻租成本、增加了企业的寻租活动，可能是导致税收遵从下降的重要原因。异质性分析结果显示，国税稽查体制改革加剧企业避税行为的经济现象主要由内陆地区企业、非公有制企业、大型企业和高资本密集度企业所驱动。最后，基于 1998-2007 年的地市级面板数据，本文还发现受改革影响的地市，增值税收入占 GDP 的比重显著下降。本文的结论为政府扁平化改革相关研究提供了新的证据，对未来行政执法部门的组织结构改革具有一定的启示意义。

基于以上结论，本文做如下思考：一方面，针对政府组织结构的调整不仅要考虑对政府自身工作产生的影响，也要同时考虑政府服务管理对象的策略性行为变化。科学的政府组织调整，应当引导服务管理对象的行为向政府期望的方向变化。这一结论在行政执法领域尤其重要，原因在于行政执法部门的监管对象的收益最大化决策是避免被监管。因此，未来行政执法部门的组织结构改革需要将监管对象的策略性行为变化纳入决策依据。另一方面，随着反腐败制度的完善和信息技术的发展，尤其是 2012 年党的十八大开启史上最严反腐斗争、2016 年金税三期在全国范围内的推广、2018 年国地税合并后各地税务稽查选案、检查、审理、执行“四分离”机制陆续到位，税务稽查的形势和政策发生了变化。当下税务稽查效率如何提升的问题，需要进一步的分析和研究。

附录

表 1: 历年税务稽查机构人员数

年份	机构数量	人员数量
2002	5791	113292
2003	5480	105979
2004	5451	100065
2005	5447	98759
2006	5453	93287
2007	5483	86946

参考文献

- [1] Advani, A., Elming, W., & Shaw, J. (2023). The dynamic effects of tax audits. *Review of Economics and Statistics*, 105(3), 545-561.
- [2] Cremer, H., & Gahvari, F. (1997). In-kind transfers, self-selection and optimal tax policy. *European Economic Review*, 41(1), 97-114.
- [3] De Janvry, A., He, G., Sadoulet, E., Wang, S., & Zhang, Q. (2023). Subjective performance evaluation, influence activities, and bureaucratic work behavior: Evidence from China. *American Economic Review*, 113(3), 766-799.
- [4] Dewett, T., & Jones, G. R. (2001). The role of information technology in the organization: a review, model, and assessment. *Journal of management*, 27(3), 313-346.
- [5] Guyton, J., Leibel, K., Manoli, D. S., Patel, A., Payne, M., & Schafer, B. (2018). Tax enforcement and tax policy: evidence on taxpayer responses to EITC correspondence audits. National Bureau of Economic Research.
- [6] Karake, Z. A. (1992). An empirical investigation of information technology structure, control and corporate governance. *The Journal of Strategic Information Systems*, 1(5), 258-265.
- [7] Khwaja, A. I., & Mian, A. (2011). Rent seeking and corruption in financial markets. *Annu. Rev. Econ.*, 3(1), 579-600.
- [8] Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, C. T., Pedersen, S., & Saez, E. (2011). Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. *Econometrica*, 79(3), 651-692.
- [9] Kubick, T. R., Lockhart, G. B., Mills, L. F., & Robinson, J. R. (2017). IRS and corporate taxpayer effects of geographic proximity. *Journal of Accounting and Economics*, 63(2-3), 428-453.

- [10] Kuchumova, Y. P. (2017). The optimal deterrence of tax evasion: The trade-off between information reporting and audits. *Journal of Public Economics*, 145, 162-180.
- [11] Li, P., Lu, Y., & Wang, J. (2016). Does flattening government improve economic performance? Evidence from China. *Journal of development economics*, 123, 18-37.
- [12] Pickering, J. M., & King, J. L. (1995). Hardwiring weak ties: Interorganizational computer-mediated communication, occupational communities, and organizational change. *Organization Science*, 6(4), 479-486.
- [13] Pomeranz, D., Marshall, C., & Castellon, P. (2014). Randomized tax enforcement messages: a policy tool for improving audit strategies. *Tax Administration Review*, (36), 1-21.
- [14] Tiebout, C. M. (1956). A pure theory of local expenditures. *Journal of political economy*, 64(5), 416-424.
- [15] 曹春方, 夏常源, 钱先航. 地区间信任与集团异地发展——基于企业边界理论的实证检验[J]. *管理世界*, 2019, 35(01):179-191.
- [16] 曹春方, 张超. 产权权利束分割与国企创新——基于中央企业分红权激励改革的证据[J]. *管理世界*, 2020, 36(09):155-168.
- [17] 曾楚宏, 林丹明. 国内外关于当前企业组织变革的研究综述[J]. *经济纵横*, 2003(05):44-47.
- [18] 陈柏源, 石恩祥. 我国目前避税类型及其对策研究[J]. *财经科学*, 1988, (10):30-32.
- [19] 陈德球, 陈运森, 董志勇. 政策不确定性、税收征管强度与企业税收规避[J]. *管理世界*, 2016(05):151-163.
- [20] 杜兴强, 陈韫慧, 杜颖洁. 寻租、政治联系与“真实”业绩——基于民营上市公司的经验证据[J]. *金融研究*, 2010, (10):135-157.
- [21] 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.
- [22] 冯晨, 周小昶, 田彬彬等. 税收稽查体制改革与企业集团资本结构调整[J]. *经济研究*, 2023, 58(08):100-119.
- [23] 湖北省地方税务局课题组. 改革与创新——湖北省地税系统实行稽查新模式的实践与思考[J]. *税务研究*, 2002(03):34-38.
- [24] 黄炜, 张子尧, 刘安然. 从双重差分法到事件研究法[J]. *产业经济评论*, 2022(02):17-36.
- [25] 李慧莹, 柴天佑. 钢铁企业扁平化管理模式下的CIMS体系结构[J]. *东北大学学报*, 2002, (08):746-749.
- [26] 李猛. “省直管县”能否促进中国经济平稳较快增长?——理论模型和绩效评价[J]. *金融研究*, 2012, (01):91-102.
- [27] 李庆章. 增值税分析控制法的原理及稽查应用[J]. *税务研究*, 2001(07):67-70.
- [28] 李艳, 杨婉昕, 陈斌开. 税收征管、税负水平与税负公平[J]. *中国工业经济*, 2020(11):24-41.
- [29] 林志扬, 林泉. 企业组织结构扁平化变革策略探析[J]. *经济管理*, 2008, (02):4-9.
- [30] 刘玉文, 段智晓, 王强. 对直辖市构建现代化税务“一级稽查”模式的探讨[J]. *天津经济*, 2012, (03):63-65.

- [31] 罗昆. 寻租抑或辩护: 同业参照效应、超额薪酬增长与薪酬业绩敏感性[J]. 财贸研究, 2015, 26(05): 131-138.
- [32] 毛捷, 赵静. “省直管县” 财政改革促进县域经济发展的实证分析[J]. 财政研究, 2012, (01): 38-41.
- [33] 聂辉华, 江艇, 杨汝岱. 中国工业企业数据库的使用现状和潜在问题[J]. 世界经济, 2012, 35(05): 142-158.
- [34] 彭飞, 许文立, 吕鹏等. 未预期的非税负担冲击: 基于“营改增”的研究[J]. 经济研究, 2020, 55(11): 67-83.
- [35] 申宇, 傅立立, 赵静梅. 市委书记更替对企业寻租影响的实证研究[J]. 中国工业经济, 2015, (09): 37-52.
- [36] 宋弘, 罗吉罡, 黄炜. 教育扶贫与人力资本积累: 事实、机制与政策含义[J]. 世界经济, 2022, 45(10): 3-27.
- [37] 田彬彬, 范子英. 征纳合谋、寻租与企业逃税[J]. 经济研究, 2018, 53(05): 118-131.
- [38] 田彬彬, 杨健鹏, 李文健. 组织结构、稽查策略与企业逃税[J]. 财贸经济, 2022, 43(08): 43-58.
- [39] 王立勇, 高玉胭. 财政分权与产业结构升级——来自“省直管县”准自然实验的经验证据[J]. 财贸经济, 2018, 39(11): 145-159.
- [40] 王明涛, 谢建国. 寻租、市场分割与企业超额回报——基于中国制造业企业的经验研究[J]. 经济科学, 2019, (03): 67-79.
- [41] 席鹏辉, 周波. 经济波动、企业税负与环境规制——来自重点税源企业的证据[J]. 经济学动态, 2021(06): 68-82.
- [42] 许云霄, 柯俊强, 刘江宁等. 数字化转型与企业避税[J]. 经济与管理研究, 2023, 44(06): 97-112.
- [43] 严卫中. 关于稽查选案工作的思考[J]. 中国税务, 2011(10): 35.
- [44] 杨默如. 国外税务稽查经验及借鉴[J]. 涉外税务, 2008, (02): 45-47.
- [45] 游家兴, 林慧, 蓝永泉. 税收稽查的震慑效应: 一个多期博弈模型及其经验检验[J]. 经济研究, 2023, 58(12): 59-76.
- [46] 张敏, 刘耀淞, 王欣等. 企业与税务局为邻: 便利避税还是便利征税?[J]. 管理世界, 2018, 34(05): 150-164.
- [47] 张琦, 邹梦琪. 环境治理垂直改革的效果、基层机制与影响因素[J]. 经济研究, 2022, 57(08): 172-190.
- [48] 张秋林, 马振宇, 刘爽等. 境内“税收洼地”引发的避税问题及应对策略[J]. 国际税收, 2021, (11): 53-56.
- [49] 郑新业, 王晗, 赵益卓. “省直管县”能促进经济增长吗?——双重差分方法[J]. 管理世界, 2011, (08): 34-44+65.
- [50] 周虹, 谢波峰, 谷昱璇. 从发达国家税收征管经验看我国税收征管机制的改革[J]. 税务研究, 2006, (06): 68-71.