

# 前期選案查核經驗對後續年度營利事業租稅逃漏之影響\*

黃美祝\*\*、林世銘\*\*\*、黃玟心\*\*\*\*

## 摘要

關於稽徵機關之查核是否能對受查者後續租稅逃漏行為產生遏阻效果，過往文獻並未有一致之結論。針對此一議題，本文提出實證證據顯示受查納稅者的後續租稅逃漏行為，會依其前期逃漏程度之不同而有所差異。本研究利用 2000 年及 2002 年營利事業所得稅之申報及查核資料，來檢視各申報案件前期之查核經驗（包括被查獲的逃漏程度與是否受罰）對其後續年度租稅逃漏行為之影響。實證結果顯示國稅局的前期查核及處罰措施，雖無法有效遏阻慣性積極逃漏者或逃漏金額較高者之逃稅行為，但對於相對較保守的小額逃漏者而言卻有顯著的遏阻效果。簡言之，本文證據顯示台灣的查核政策，對於小額逃漏者及誠實納稅者具有遏阻效果。而此一結論亦呼應 Long and Schwartz (1987) 及 Bergman and Nevarez (2006) 之實證結果。

關鍵詞：前期查核經驗、租稅逃漏

JEL 分類代號：H25, H26, M42

---

\* 作者感謝國科會專題研究計畫經費的支持（編號：NSC 96-2416-H-130-018）及兩位匿名審查委員提供的寶貴意見。

\*\* 輔仁大學會計學系助理教授，本文聯繫作者。電話：(02)29053078，Email：  
[048530@mail.fju.edu.tw](mailto:048530@mail.fju.edu.tw)。

\*\*\* 國立臺灣大學會計學系教授。

\*\*\*\* 國立臺灣大學會計學系博士候選人。

# 前期選案查核經驗對後續年度營利 事業租稅逃漏之影響

黃美祝、林世銘、黃玟心

## 壹、前言

租稅逃漏在世界各國中皆為普遍之現象，如何有效對抗租稅逃漏一直是各國政府及租稅學者們主要關切之議題。自從 Becker (1968) 提出犯罪經濟學理論後，許多學者紛紛將其分析架構應用於租稅逃漏的理論分析上，如 Allingham and Sandmo (1972)、Srinivasan (1973)、Graetz et al. (1986) 與 Erard and Feinstein (1994) 等。除了理論分析之外，針對租稅逃漏議題所進行之實證研究亦相繼發表，諸如 Clotfelter (1983)、Witte and Woodbury (1985)、Dubin and Wilde (1988)、Dubin et al. (1990)、Feinstein (1991) 及 Rice (1992) 等。

早期文獻大都在探討納稅者於某一特定年度之所得稅申報特性（如申報所得額、是否雇用稅務代理人、該年度稅款暫（扣）繳情形、財務狀況及其他社經變數等），以及稽徵機關之各項租稅政策（如稅率、查核率及處罰等）對該年度納稅者稅負低報額度的影響。然而多數研究卻忽略了納稅者的稅負低報行為，除了與申報當期各案件特性及稽徵機關查核等因素有關外，亦可能深受其自身先前的受查經驗，包括被查獲的逃漏程度與是否受罰等因素所影響。例如 Spicer and Hero (1985) 之實驗結果及 Alm and Yunus (2009) 之實證證據即顯示納稅者的逃稅行為具有持續 (persistence) 的特性。

而關於稽徵機關先前年度的查核對納稅者後續年度逃漏行為之影響上，目前研究尚未有所定論。Erard (1992) 及陳明進 (2006) 之實證結果皆顯示稽徵機關先前年度的查

核，對該納稅者後續年度的逃漏行為並未有顯著的遏阻效果<sup>1</sup>。然而，Bergman and Nevarez (2006) 則認為稽徵機關的查核雖然可使受查的納稅者心存警惕，因而降低其後續年度的租稅逃漏；然而若稽徵機關未能於前次的查核中發現納稅者所有的逃漏證據，則納稅者亦會抱持僥倖心態，反而於後期逃漏更多稅額。

然而稽徵機關之查核對全體納稅者後續的逃漏行為是否皆無遏阻效果？或者查核政策對何種特性的納稅者才具有遏阻效果？針對此問題，Long and Schwartz (1987) 之實證結果發現稽徵機關查核率的提高，並無法遏阻長期以來即習慣於逃漏者 (entrenched cheaters) 之逃稅行為，但卻可改善一般較溫和、逃漏傾向相對較少者 (moderate cheaters) 之逃漏行為。此外，Bergman and Nevarez (2006) 亦認為稽徵機關的查核對於不同社會環境及不同納稅者，會有不同的動態效果 (dynamic effects)。其實證結果顯示稅捐機關提高其查核率，對於習慣於逃稅或逃稅金額較高的申報者而言，無法發揮遏阻的效力；然而對於原先即相對較守法或逃漏金額較少的納稅人而言，稅捐機關查核率的提高確實可增加納稅者的稅務遵循程度。

由 Long and Schwartz (1987) 及 Bergman and Nevarez (2006) 的實證結果可知，稽徵機關的查核對納稅者後續租稅逃漏行為之影響，會隨著納稅者自身逃稅傾向，及其於前期逃漏程度之差異而有不同之效果。基於此，本文利用 2000 年及 2002 年我國營利事業所得稅之申報及查核資料，將營利事業按其於 2000 年的逃漏金額區分為小額逃漏與大額逃漏樣本，用以探討前期（2000 年）被查到屬小額逃漏或無逃漏跡象的營利事業，與大額逃漏或逃漏跡象較明顯的營利事業，於後續年度（2002 年）被查到的所得低報情形有否不同<sup>2</sup>。

---

<sup>1</sup> 陳明進 (2006) 認為稽徵機關對逃漏稅之案件，若僅是調整課稅所得額而未施以違章處罰，則並不會提高營利事業未來的稅務遵循程度。

<sup>2</sup> 探討 2000 年之查核經驗影響 2002 年租稅逃漏之理由，請詳見本文研究方法中樣本資料來源之說明。

此外，Allingham and Sandmo (1972) 之理論分析顯示納稅者的逃漏金額，除了會隨著稽徵機關查核率的提升而減少外，亦會隨政府懲罰率的提高而降低其逃漏程度。陳明進 (2006) 及 Dubin (2007) 的實證研究亦顯示稽徵機關懲罰政策的施行，有助於提升納稅者當期或未來年度的租稅遵循行為。然而另一方面，Bergman and Nevarez (2006) 則指出納稅者之行為普遍存有「補償效果」(compensation effect)。其研究顯示在其他條件不變下，當政府額外的處罰愈多時，納稅者為了補償過往繳納較多稅負與罰款的損失，在未來願意支付的稅負反而愈少。因此，本文亦進一步探討稽徵機關的處罰政策，對營利事業後期租稅逃漏行為之影響。

本文實證結果顯示我國企業的前期選案查核經驗，對逃漏行為相對較保守的小額逃漏營利事業於後期之逃漏上有較顯著的遏阻效果；至於對先前逃漏稅額相對較高的營利事業而言，其前期選案查核經驗對該營利事業後期租稅逃漏行為則未有明顯的遏阻效果，且其在被政府裁罰後，後期逃漏程度的降低亦不顯著。而此一結果與 Long and Schwartz (1987) 及 Bergman and Nevarez (2006) 分別針對美國、阿根廷及智利個人所得稅申報及查核情形所獲得的研究結論甚為一致。

本文相關的實證結果對於我國學術界及政府稅制決策者皆能有所貢獻。首先在學術研究的貢獻上，由於國內探討營利事業租稅逃漏議題的文獻著實有限，且多數文獻皆僅考量當期稽徵機關查核及當期各營利事業之申報特性對該期租稅逃漏之影響。而本文不僅考量各營利事業其前期受查情形，亦進一步發現了我國國稅局的查核及處罰政策對於逃漏程度不同的營利事業會有不同的效果。

另外，本文實證結果對於政府稅制決策者於制訂查核政策時亦頗具參考價值。本文發現國稅局的查核及處罰政策，對於小額逃漏者的後續逃漏行為具有顯著的遏阻效果，基於我國大多數的申報案件仍屬未有逃漏情事或逃漏情形較為輕微，故我國國稅局若能加強其選案查核率或懲罰率，亦即稍微增加其對逃漏者的威脅，則對於我國大多數逃漏情節較小的營利事業而言，應可有效的達到遏阻逃漏之效。相反的，本文結果顯示國稅局前期的查核似乎無法遏止習慣於積極從事租稅逃漏者的行為，因此針對此類大額逃漏

或逃漏情節較嚴重的營利事業，我國國稅局應另外採取其他因應對策，例如對逃漏情節重大的營利事業給予較為嚴峻之處罰，或再度被查獲逃漏行為時移送地檢署調查其刑事責任等<sup>3</sup>，讓這些企業不敢抱持僥倖或投機心態，以維護稅負申報間之公平，進而有助於提升國家整體之稅收。

本文後續各節之架構如下，第二部分回顧與統整與本文議題較為相關的文獻；第三部分介紹本文的樣本選取過程、實證模型及變數定義；第四部分呈現本文的實證結果；最後則為結論。

## 貳、文獻回顧

針對租稅逃漏行為，Allingham and Sandmo (1972) 最早應用「預期效用理論」(expected utility theory) 下個人選擇之架構，來探討政府各項租稅政策工具（如逃漏稅之懲罰率、查核率及稅率）對租稅逃漏行為之影響。分析結果顯示納稅者的逃漏金額（即低報所得），會隨政府查核率與懲罰率的提升而減少。至於最早探討租稅逃漏的實證研究則為 Clotfelter (1983)，該文利用美國內地稅務局 (Internal Revenue Service, IRS) 於 1969 年之 Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP) 資料，探討影響個人所得稅逃漏的各項決定因素。Clotfelter 以稽徵機關核定的課稅所得與納稅人自行申報所得之差額來衡量租稅逃漏金額，且因多數樣本的核定所得與申報所得之差額為零，故利用 Tobit 迴歸模型進行分析。

另外，Reinganum and Wilde (1985, 1986) 分別利用主理人—代理人 (principal-agent) 模型及序列均衡 (sequential equilibrium) 模型來分析稽徵機關的查核與納稅者逃漏間的關聯性，兩模型分析結果皆顯示稽徵機關的查核有助於遏止逃漏稅行為。在實證研究上，Alm et al. (1993)、Murray (1995) 及 Alm et al. (2004) 發展租稅遵循賽局 (tax compliance

---

<sup>3</sup> 如同 Dubin (2007) 認為刑事調查行動有助於提升納稅者之租稅遵循行為。

game) 之序列均衡架構來捕捉納稅人與稅捐機關間的互動情形。在國內文獻部分，Lin (2000) 及 Huang et al. (2005) 則探討台灣營利事業申報類型的選擇對營利事業所得稅逃漏之影響，實證結果皆顯示會計師稅務簽證，確實有助於減輕台灣營利事業所得稅之租稅逃漏情形。

然而上述文獻皆忽略了納稅者的租稅逃漏行為乃一重複多期之動態行為，亦即納稅者的逃漏行為不僅受當期查核或申報特性所影響，亦可能深受前期的查核經驗或前期逃漏程度所影響。針對此一議題，Greenberg (1984) 首先發展一個重複多期的賽局理論架構來探討稽徵機關查核與納稅者逃漏行為間的關係。其模型顯示當稽徵機關當期對特定申報案件的查核建基於先前的查核經驗時，此時納稅者基於其最適的逃漏策略，會降低其租稅逃漏程度。因此該文建議在稅率、懲罰政策及查核預算既定不變之下，為了降低整體租稅逃漏金額，稽徵機關可將其選案查核建基於先前的查核經驗上，如此不僅可有效降低查核工作之成本，亦有助於提升國家整體（包括當年度及後續年度）之稅收，使查核效果及效率能有所提升。

Spicer and Hero (1985) 則利用實驗研究得出納稅者的逃漏行為在各期的申報過程中有持續的特性，亦即納稅者後期的逃漏金額多寡與其自身前期逃漏金額呈正相關。而在實證研究方面，Erard (1992) 利用 IRS 1982 年及 1985 年之 TCMP 資料，分別探討納稅者自身前期的查核情形，對該納稅者於後續年度逃漏行為之影響。其實證結果顯示在控制納稅者當期的申報特性及各項社經變數之後，納稅者前期有否被查核的經驗並無法遏阻後期租稅逃漏之發生。而在國內文獻中，陳明進 (2006) 亦有探討前期查核結果對後期營利事業所得稅逃漏之影響，其實證結果顯示稽徵機關對逃漏稅之違章處罰，可有效遏阻營利事業未來短漏報之情形；但若僅是調整納稅者的課稅所得額而無違章處罰，則無法有效提升營利事業未來之稅務遵循水準。

然而部分研究則認為稽徵機關的查核對於不同特性的納稅人應有不同的效果。如 Long and Schwartz (1987) 之實證結果發現，稽徵機關的查核並不會降低長期慣性逃漏者 (entrenched cheaters) 之逃稅行為，但卻可改善一般較溫和、逃漏傾向相對較低者

(moderate cheaters) 之逃漏行爲。而 Bergman and Nevarez (2006) 則利用南美洲阿根廷與智利兩國於 1997 年至 2000 年個人 VAT 稅務申報案件，探討稅捐機關的查核對個人租稅遵循程度之影響。其實證結果如同 Long and Schwartz (1987)，亦顯示稅捐機關的查核對於習慣於逃稅或逃稅金額較高的申報者而言並未有遏阻的效果。此外，Dubin (2007) 利用 1988 到 2001 年美國對納稅者租稅逃漏行爲所執行的刑事調查資料，並利用動態追蹤估計法 (dynamic panel estimation method) 進行實證研究，結果發現稅捐機關的刑事調查行動確實有助於提升租稅遵循行爲，尤其以監禁 (incarceration) 及緩刑 (probation) 之效果最佳。至於 Alm and Yunus (2009) 之研究則顯示出納稅者的租稅申報行爲具有學習效果，納稅者會從過去的申報經驗來調整其後續各期的逃漏多寡，其發現納稅者之租稅逃漏行爲具有持續性。

有鑑於 Long and Schwartz (1987) 及 Bergman and Nevarez (2006) 等研究皆指出稽徵機關的查核對於全體納稅者之效果並非全然相同，從他們對美國、阿根廷及智利等國的實證研究可知，稽徵機關的查核似乎只有對於無逃漏或相對逃漏金額較小的納稅者而言，構成一個可信的威脅 (credible threat)。爲了進一步分析我國營利事業所得稅逃漏行爲是否如上述研究所言，存在大額逃漏者的逃漏持續性高於小額逃漏者的現象，本文進一步將樣本於前期 (2000 年) 被查獲的逃漏數額，區分爲相對小額逃漏及相對大額逃漏之營利事業，用以檢視我國國稅局的選案查核對逃漏程度不同的營利事業其後續年度逃漏行爲之影響；並檢視我國國稅局對各申報案件的處罰，是否有助於遏阻營利事業其後續年度的租稅逃漏情形。

## 參、研究方法

### 一、樣本資料來源及選取

本研究樣本資料主要係取自財政部財稅資料中心營利事業所得稅資料檔，包括 2000 年及 2002 年的營利事業所得稅申報損益表檔、申報資產負債表檔及經國稅局查核之核定損益表檔。樣本年度的選取主要是考量到稅務稽徵實務中，2000 年營利事業所得稅結算申報之期限係於 2001 年 5 月 31 日截止，且國稅局須經過收件整理後才會分案審查，因此大部分之審查工作可能會持續至 2002 年。所以本文以 2000 年之查核情形作為前期、2002 年作為後期，探討營利事業前期的所得稅查核結果對於該營利事業後期租稅逃漏情形之影響。如同陳明進 (2006) 之分析，本文亦預期國稅局對 2000 年營利事業所得稅結算申報之查核結果，對大多數的營利事業於 2003 年 5 月申報 2002 年所得稅時，應具有最直接的影響效果。

本研究樣本的篩選過程如下：首先，本研究刪除未同時存在於 2000 年及 2002 年之營利事業；其次，本研究刪除變數有遺漏值或數值不合理者<sup>4</sup>；再者，由於金融及保險產業的會計科目與行業性質較為特殊，故將之去除；另外，由於擴大書面審核案件的查核程序不同於普通申報案件與稅務簽證案件，故本研究刪除適用擴大書面審核者<sup>5</sup>；此外，

---

<sup>4</sup> 本文刪除之不合理值包括總資產、總負債、流動資產、流動負債、資本等數額為負之公司，以及在本文所定義之負債比率與速動資產比率數值大於 1 的公司。

<sup>5</sup> 當企業的營業收入淨額與非營業收入毛額（不包括租稅減免所得與土地及土地附著物之處份利得）之加總數額不超過新台幣三千萬時，可適用擴大書面審核制度。此時不論公司之盈虧，只要企業申報的純益率達到各該業之擴大書面審核純益率標準（約為 6%）且繳清所有稅額者，國稅局原則上只對其中報時所提的書面資料進行審核，不必調帳查核。



本文排除非營利事業、國外營利事業之分支機構、公營事業、中途變更會計年度及清算公司等類型之申報案件。最後，考量到案件若未經過稽徵機關查核，則可能無法發現是否存在逃漏稅情形，是故本文參考 Alm et al. (2004) 之作法，將 2000 年及 2002 年未被稽徵機關查核的營利事業加以刪除，用以捕捉各營利事業前期查核結果對其後續年度逃漏之影響。樣本之選取過程及家數彙整於表 1。

表 1 樣本選取過程與家數

樣本選取過程	家數
於 2000 年及 2002 年皆存在之企業	518,332
刪除：有遺漏值或數值不合理者	(162,966)
刪除：金融保險產業	(4,129)
刪除：適用擴大書面審核的企業	(282,694)
刪除：其他申報案件	(681)
刪除：於兩年度中未被查核之企業	(63,657)
所選取的樣本數	4,205

資料來源：財政部財稅資料中心營利事業所得稅申報損益表檔、申報資產負債表檔及核定損益表檔。

## 二、實證研究模型及變數定義

如前所述，本研究欲分別檢視前期選案查核經驗（包括前期被稽徵機關查獲的逃漏數額及是否被處罰）對後續年度營利事業租稅逃漏之影響。因此本文的實證研究模型包含下列兩條方程式：

$$EVASION02 = f(SMALL00, LARGE00, ASINC, DTR, CPA, WITHHOLD, QUICK, DEBT, CREDIT, DISTRICT, IND) \quad (1)$$

以及

$$EVASION02 = f(\text{SMALL00}, \text{LARGE00}, \text{PENALTY00}, \text{SMALL00} * \text{PENALTY00}, \\ \text{LARGE00} * \text{PENALTY00}, \text{ASINC}, \text{DTR}, \text{CPA}, \text{WITHHOLD}, \\ \text{QUICK}, \text{DEBT}, \text{CREDIT}, \text{DISTRICT}, \text{IND}) \quad (2)$$

其中 (1) 式及 (2) 式分別用以探討一申報案件前期被查獲的逃漏金額大小 (*SMALL00* 及 *LARGE00*) 及其前期是否被處罰的經驗 (*PENALTY00*)，對於該申報案件於後續年度逃漏情形 (*EVASION02*) 之影響。

在租稅逃漏 (*EVASION02*) 的定義上，本研究以營利事業低報的課稅所得額 (under-reported taxable income) 來衡量租稅逃漏金額。由於實際的所得稅申報上，有較大比例的樣本屬於未有租稅逃漏行為，或其逃稅行為並未被國稅局所查獲，故本文租稅逃漏模型的應變數—*EVASION02*，其數值有極大的比例為 0，亦即為一設限資料 (censored data)，因此本文以 Tobit 模式來分析 (1) 式及 (2) 式。茲將本研究採用的 Tobit 模型列示於下：

$$EVASION02_i^* = X_i \beta + \varepsilon$$

$$\text{而 } EVASION02_i = EVASION02_i^* \quad \text{if } EVASION02_i^* > 0, \quad i = 1, \dots, N \\ = 0 \quad \text{if } EVASION02_i^* \leq 0$$

其中  $EVASION02_i^*$  為第  $i$  家營利事業所得額低報傾向的隱匿變數 (latent variables)， $EVASION02_i$  為第  $i$  家營利事業被觀察到的 (observed) 低報所得額。 $X$  乃影響營利事業所得額低報的各項解釋變數， $\varepsilon$  為誤差項，而  $\beta$  則為  $X$  解釋變數的係數值。依據 Greene (2000) 之敘述，所得額低報傾向此隱匿變數的預期值如下：

$$E(EVASION02_i^*) = X_i \beta \quad (3)$$

若將上式對某一解釋變數  $X_j$  偏微分，可得：

$$\partial E(EVASION02_i^*)/\partial X_{ij} = \beta_j \quad i = 1, \dots, N, \quad j = 1, \dots, K \quad (4)$$

$\beta_j$  即為第  $j$  個解釋變數  $X_j$  對營利事業低報所得額傾向此一隱匿變數預期值之影響。至於各營利事業可觀察到的低報所得額之估計則應為：

$$E(EVASION02_i) = \Phi(Z)X\beta + \sigma\phi(Z) \quad (5)$$

其中  $Z = X\beta/\sigma$ ，為標準常態分配下的  $Z$  值， $\phi(\cdot)$  為標準常態分配的機率密度函數， $\Phi(\cdot)$  為標準常態分配的累積密度函數。而在此式中，若我們欲分析第  $j$  個解釋變數  $X_j$  變動對營利事業低報所得額數值之影響時，可以下式表示：

$$\partial E(EVASION02_i)/\partial X_{ij} = \Phi(Z)\beta_j \quad i = 1, \dots, N, \quad j = 1, \dots, K \quad (6)$$

在解釋變數方面，除前期逃漏數額 (*SMALL00* 及 *LARGE00*) 及處罰情形 (*PENALTY00*) 等主要解釋變數外，本研究亦參考相關的國內外文獻，加入了其他也會影響營利事業租稅逃漏的解釋變數於 (1) 式及 (2) 式中。茲將 (1) 式及 (2) 式相關的變數定義及其解釋說明於表 2。

表 2 變數定義

變數	定 義
<i>EVASION02</i>	2002 年國稅局核定之課稅所得額，減去納稅者自行申報所得額之差額（取自然對數衡量）。
<i>SMALL00</i>	1 表示其 2000 年之逃漏數額於當年度所有樣本逃漏由小到大排序之前 50%（即小額逃漏或無逃漏者），0 為其他。
<i>LARGE00</i>	1 表示其 2000 年之逃漏數額於當年度所有樣本逃漏由小到大排序之後 25%（即屬大額逃漏者），0 為其他。
<i>PENALTY00</i>	當申報案件於 2000 年有被核定違章處罰時定義為 1，否則為 0。
<i>ASINC</i>	核定之課稅所得額。本文將核定課稅所得作為企業真實所得之代理變數（取自然對數衡量）。

表 2 變數定義 (續)

變數	定 義
<i>DTR</i>	1 表示核定應納稅額減除適用之各項租稅減免金額後大於 0 之案件，0 為其他。
<i>CPA</i>	1 表示會計師簽證案件，0 為其他。
<i>WITHHOLD</i>	1 表示申報時須補稅之情況（扣繳或暫繳不足），0 為退稅情況（扣繳或暫繳過多）。
<i>QUICK</i>	速動資產佔總資產之比率。
<i>DEBT</i>	總負債除以總資產之比率。
<i>CREDIT</i>	1 表示依促進產業升級條例等相關法律規定享有五年免稅、投資抵減或研發等稅額抵減之企業，0 為其他。
<i>DISTRICT1</i>	1 表示位於台北市國稅局轄區內之營利事業，0 為其他。
<i>DISTRICT2</i>	1 表示位於高雄市國稅局轄區內之營利事業，0 為其他。
<i>DISTRICT3</i>	1 表示位於北區國稅局轄區內之營利事業，0 為其他。
<i>DISTRICT4</i>	1 表示位於中區國稅局轄區內之營利事業，0 為其他。
<i>DISTRICT5</i>	1 表示位於南區國稅局轄區內之營利事業，0 為其他。
<i>IND1</i> *	1 表示屬製造業之營利事業，0 為其他。
<i>IND2</i>	1 表示屬農林漁牧業、礦業、水電燃氣業的營利事業，0 為其他。
<i>IND3</i>	1 表示屬營造業的營利事業，0 為其他。
<i>IND4</i>	1 表示屬商業（買賣業）的營利事業，0 為其他。
<i>IND5</i>	1 表示屬運輸、倉儲或通信業的營利事業，0 為其他。
<i>IND6</i>	1 表示屬不動產業的營利事業，0 為其他。
<i>IND7</i>	1 表示屬工商服務業的營利事業，0 為其他。

資料來源：2000 及 2002 年度財政部財稅資料中心營利事業所得稅之資料檔。

註：\*本研究之產業分類以財政部之分類標準為依據，且本文排除金融及保險產業。

## (一)應變數

在(1)式及(2)式中，本研究承續 Clotfelter (1983) 及陳明進 (2006)，將樣本營利事業於2002年之租稅逃漏 (*EVASION02*) 定義為每申報案件於2002年之低報課稅所得額 (under-reported taxable income，取自然對數衡量)。若一申報案件的申報課稅所得額大於其核定課稅所得額，則假定其租稅逃漏為0。在此定義下，本文所稱的租稅逃漏不僅包括已被查獲之「蓄意」逃漏，亦包括因國稅局與企業對稅法適用之認定不同，而被國稅局剔除費用或增列收入等引起的「非蓄意」逃漏。然而，依據上述定義，未被查獲的未申報所得，以及已申報但未被查獲的低報收入或虛報費用等，皆不包括在本文所定義的逃漏行為內。

## (二)解釋變數

### 1. 前期逃漏金額大小—*SMALL00* 及 *LARGE00*

Spicer and Hero (1985) 利用實驗研究得出納稅者的逃漏行為，在各期的申報過程中具有持續的特性，亦即納稅者後期的逃漏金額多寡與其前期的逃漏金額呈正相關。而在實證研究上，Alm and Yunus (2009) 亦顯示納稅者的租稅申報行為具有學習效果，使得租稅逃漏行為普遍具有持續性。由此可知，納稅者後續年度的租稅逃漏行為實受到其自身前期逃漏水準所影響。此外，Long and Schwartz (1987) 及 Bergman and Nevarez (2006) 皆認為稽徵機關於前期對納稅者之查核，只有對於相對較守法或逃漏金額較少的納稅者而言具有威脅效果；至於那些長期以來即習慣於逃漏或逃稅金額較高的納稅者而言，稽徵機關的前期查核並未能顯著的遏阻其後續之逃漏。

基於此，本文乃將於2000年有經稽徵機關查核過的樣本營利事業，按其被查獲的逃漏所得額由小到大排序，並將前50%無逃漏或逃漏金額較小的營利事業定義為小額逃漏

者，令其  $SMALL00 = 1$ ，反之為 0<sup>6</sup>；而逃漏金額較大的後 25% 營利事業則定義為大額逃漏者，令其  $LARGE00 = 1$ ，反之為 0，用以探討各營利事業其前期被查獲的逃漏金額多寡對其後期逃漏行為之影響。根據 Long and Schwartz (1987) 及 Bergman and Nevarez (2006) 之論點，本文預期前期無逃漏或被國稅局查到有小額逃漏之營利事業，其後續年度（即 2002 年）的逃漏數額較其他營利事業而言應會降低；而前期被國稅局查獲有大額逃漏的營利事業，相較而言於後期仍會有較高的逃漏金額。亦即本文預期  $SMALL00$  之係數應為負值，而  $LARGE00$  之係數應為正值。

## 2. 前期受罰情形 (是否有被處罰) — $PENALTY00$

Dubin (2007) 之研究顯示稽徵機關多項的懲罰政策有助於提升納稅者之租稅遵循行為；陳明進 (2006) 亦指出稽徵機關對逃漏稅的處罰，對於營利事業後續年度的短漏報所得具有遏阻效果。然而，Bergman and Nevarez (2006) 之實證結果卻發現，在其他條件不變下，當政府處罰措施愈多時，納稅者未來願意支付的稅負反而愈少，亦即納稅者的行為普遍存有「補償效果」。該研究主張稽徵機關的處罰或罰金，會與納稅者之遵循程度呈反向相關。為了進一步釐清稽徵機關的處罰對營利事業逃漏行為之影響，本文乃將各申報案件於前期（2000 年）的受罰情形做為其後續逃漏行為之解釋變數。當樣本於 2000 年有經稽徵機關核定違章處罰，則令  $PENALTY00 = 1$ ，反之則令  $PENALTY00 = 0$ 。

此外，為了探討營利事業於前期被稽徵機關查獲有低報情形時，有無被稽徵機關核定違章處罰對其後期租稅逃漏情形之影響，本文另外加入  $SMALL00 * PENALTY00$  及  $LARGE00 * PENALTY00$  兩個交乘項加以分析。

---

<sup>6</sup> 由於 2000 年被查核過的樣本營利事業中，有將近一半的營利事業並未被查獲有逃漏的情形，故本文乃將逃漏較少的前 50% 樣本（包括無逃漏及逃漏金額相對較少者）定義為無逃漏或小額逃漏者。

### 3. 真實課稅所得－*ASINC*

Clotfelter (1983) 與 Klepper and Nagin (1989) 之實證結果發現納稅者的租稅逃漏金額，會隨著其真實所得的增加而增加。而 Erard (1993) 及 Alm et al. (1993) 亦認為高課稅所得之納稅人，由於其所得來源及所得名目相對而言較複雜，故往往比低所得者有較多的機會進行逃漏。由於企業真實的課稅所得水準無法得知，故本文參考先前文獻之作法，以國稅局對各營利事業核定的課稅所得，作為企業真實課稅所得的代理變數（取自然對數衡量），預期企業的核定課稅所得與租稅逃漏間會呈現正相關。

### 4. 稅率－*DTR*

Clotfelter (1983) 及 Erard (1993, 1997) 皆將邊際稅率視為納稅者租稅逃漏之價格。研究結果發現當納稅者的邊際稅率愈高，由於再額外多申報一元課稅所得的代價會更高，故邊際稅率愈高者，其逃漏的情形會愈嚴重。然而，由於我國營利事業所得稅於樣本研究期間的稅率結構，當所得額超過十萬元以上稅率即為單一之 25%，並無累進效果，故本文沿續陳明進 (2006) 之定義，以虛擬變數 (dummy variable) 來控制企業邊際稅率對逃漏稅額之影響。在此定義下，核定有應納稅額之企業，其適用的稅率為 25%，令其為 1；反之，對於核定後無應納稅額之企業，其適用的稅率為 0%，令其為 0。本文預期營利事業適用稅率之高低與其租稅逃漏間呈正相關。

### 5. 是否採行會計師稅務簽證－*CPA*

營利事業於稅務遵循的過程中，是否採用會計師簽證申報亦可能會影響該營利事業的租稅逃漏行為。在國內文獻中，Lin (2000)、Huang et al. (2005) 及陳明進 (2006) 等研究皆檢視會計師的稅務簽證對我國營利事業所得稅逃漏情形之影響。研究結果皆發現，在其他條件不變下，會計師稅務簽證申報案件較普通申報案件之逃漏情形為少，故本文預期 *CPA* 之係數符號應為負值。

### 6. 申報時之退、補稅情形－*WITHHOLD*

Chang and Schultz (1990) 應用 Kahneman and Tversky (1979) 所提出的展望理論

(prospect theory)<sup>7</sup>來解釋納稅者之行爲，實證發現納稅者於申報當時之退稅（扣繳或暫繳過多）或補稅（扣繳或暫繳不足）情況會影響逃稅行爲。此外，Lin (2000) 使用我國營利事業所得稅資料，來探討公司退、補稅情形是否會影響我國公司之租稅逃漏，其研究結果證實，申報當時須補稅的公司較申報當時可退稅的公司逃漏更多。因此，本文亦將申報時各營利事業的退、補稅情形，納為租稅逃漏之其中一個解釋變數，並預期其係數符號應為正值。

#### 7. 財務狀況－*QUICK* 及 *DEBT*

一家企業的財務狀況亦可能影響其租稅逃漏行爲。例如 Lin (2000) 及陳明進 (2006) 認為擁有較高速動比率的公司，於納稅時較無現金流出的資金壓力，故其逃稅傾向應較少；相反的，負債比率愈多的公司，由於其面臨較多的利息費用與較高的破產風險，是故高負債比率的公司會有較高的逃稅傾向。在國外文獻方面，Bradley (1994) 之間卷調查結果亦指出財務困難的公司爲了提高其現金流量，較有可能進行租稅逃漏行爲。因此，本文亦加入代表營利事業財務狀況的速動資產比率及負債比率作為企業租稅逃漏的解釋變數<sup>8</sup>。

#### 8. 是否享有租稅減免優惠－*CREDIT*

不同於一般針對美國納稅者進行實證研究之文獻，Chan and Mo (2000) 探討中國大

---

<sup>7</sup> 「展望理論」主張人們於做決策時，並非如「預期效用理論」所言為理性決策者 (rational decision-makers)，他們認為決策者在面對預期報酬為正或有預期損失時，對風險的承擔態度會不同，亦即會採取不同的風險偏好—當預期未來有淨利潤時，會偏好採取風險規避 (risk-avoiding) 行爲；但當預期未來有損失時，則會傾向採取追求風險 (risk-seeking) 之行爲。

<sup>8</sup> 由於本文所包含的營利事業中，有部分樣本於申報時未揭露其流動負債或申報其流動負債為 0，是故本文乃參考黃美祝 (2010) 以營利事業速動資產占總資產比重，來衡量企業的速動資產比率(Quick)。但本文亦曾另以速動資產除以流動負債的速動比率來衡量，兩者實證結果並未有所差異。



陸租稅假期 (tax holidays) 之設置，對外國投資者租稅逃漏行為之影響。其實證結果發現各外資公司於享有租稅假期之前、中、後時段下的租稅逃漏行為皆有所不同，其發現公司在享有租稅假期之前逃稅情形最為嚴重，而於租稅減免時期的逃漏最少。因此本文亦加入營利事業的租稅減免情形作為租稅逃漏之解釋變數，預期享有租稅抵減優惠的營利事業相對較無逃漏之誘因。

#### 9. 國稅局轄區別及產業別控制變數 – *DISTRICT* 及 *IND*

由於各地區國稅局查核品質的差異可能會影響企業租稅逃漏之意圖，且企業所處的行業特性及稅法適用上的複雜性差異，亦可能使企業於申報時較易發生錯誤或有較大的逃漏空間，因此本文亦加入兩組控制變數 – *DISTRICT* 及 *IND* – 用以控制區域性效果及產業效果對租稅逃漏可能產生的影響，其中 *DISTRICT1* 至 *DISTRICT5* 分別代表五個國稅局轄區，而 *IND1* 至 *IND7* 則代表七種產業分類（見表 2）。本文將台北市國稅局轄區及製造業作為此兩組控制變數之對照組 (excluded group)，用以控制所屬國稅局轄區別及行業別之差異對營利事業租稅逃漏之影響。

## 肆、實證結果

### 一、敘述性統計分析

表 3 列示依本研究定義下，營利事業於 2000 年的受查情形及其於 2002 年的所得額低報情形。表 3 顯示於 2000 年有被稽徵機關查核過的 4,205 家樣本中，於 2000 年有被國稅局核定違章處罰者約有 257 家，未被核定違章處罰者有 3,948 家。而有被處罰者中約有 244 家有低報所得額之情形，且平均之低報數額約為新台幣 1,753,348 元；而未被處罰者中則有 2,068 家營利事業有低報所得之情形，平均的低報數額約為新台幣 1,391,526 元。另外，由表 3 可知，於 2000 年有被國稅局查核且被核以違章處罰的營利事業，其後續於

2002 年所得額持續低報的家數已大幅減少，且平均的所得低報數額降為新台幣 1,263,412 元。至於在 2000 年雖經國稅局查核但未被核以違章處罰的營利事業中，其後續於 2002 年低報的家數略為提高，而平均的所得低報數額則增加至新台幣 1,508,829 元。

綜觀表 3 之結果可知，當營利事業於前期有被處罰時，普遍會降低後續年度的逃漏情形；反之，若營利事業於前期只被國稅局查核或要求補稅，但未被核以違章處罰時，則其於後期之平均逃漏數額呈現不減反增的現象。

表 3 營利事業 2000 年受罰情形及 2002 年平均低報情形

(N = 4,205)

	2000 年			2002 年		
		家數	平均低報數額		家數	平均低報數額
2000 年有被處罰 (n = 257)	低報	244	1,753,348 <sup>c</sup>	低報	129	1,263,412
	無低報	13 <sup>a</sup>	—	無低報	128	—
2000 年未被處罰 (n = 3,948)	低報	2,068 <sup>b</sup>	1,391,526	低報	2,085	1,508,829
	無低報	1,880	—	無低報	1,863	—

資料來源：2000 年與 2002 年財政部財稅資料中心之各項營利事業所得稅資料檔。

註：1. 此 13 家可能因逾期申報或申報程序不符等因素被國稅局施以違章處罰。

2. 這些營利事業可能於收入、費用的認定或稅法的適用上與國稅局的認知不同，僅被國稅局要求補稅而未加以處罰。

3. 單位為新台幣元。

4. N 為稽徵機關查核之樣本數。

表 4 列示本研究各項變數的敘述性統計值。由表 4 的統計結果可看出，全體樣本中約有 6.11% 的營利事業於 2000 年被國稅局核定違章處罰 (*PENALTY00*)。此外，樣本營利事業中約有 53.8% 於申報時處於須補稅的情況 (*WITHHOLD*)；而約有 10.3% 的營利事業享有租稅減免優惠 (*CREDIT*)，且半數以上的營利事業皆採取會計師稅務簽證申報 (*CPA*)。於產業別分布上，本文樣本營利事業中買賣業 (*IND4*) 約占 44%，製造業 (*IND1*) 約占 37%，此兩產業合計約占本文樣本之八成。

表 4 變數之敘述性統計分析

(N = 4,205)

變數	平均值	標準差	最大值	最小值
<i>EVASION02</i>	5.7008	6.2802	22	0
<i>SMALL00</i>	0.4908	0.4982	1	0
<i>LARGE00</i>	0.2507	0.4620	1	0
<i>PENALTY00</i>	0.0611	0.2396	1	0
<i>ASINC</i>	9.0680	6.6451	22	0
<i>DTR</i>	0.9971	0.0534	1	0
<i>CPA</i>	0.5122	0.4999	1	0
<i>WITHHOLD</i>	0.5377	0.4986	1	0
<i>QUICK</i>	0.4480	0.2822	1*	0
<i>DEBT</i>	0.5855	0.2833	0.9997	0
<i>CREDIT</i>	0.1030	0.3040	1	0
<i>DISTRICT1</i>	0.3686	0.4825	1	0
<i>DISTRICT2</i>	0.0768	0.2663	1	0
<i>DISTRICT3</i>	0.4026	0.4905	1	0
<i>DISTRICT4</i>	0.0740	0.2617	1	0
<i>DISTRICT5</i>	0.0780	0.2682	1	0
<i>IND1</i>	0.3681	0.4824	1	0
<i>IND2</i>	0.0040	0.0635	1	0
<i>IND3</i>	0.0897	0.2857	1	0
<i>IND4</i>	0.4409	0.4966	1	0
<i>IND5</i>	0.0233	0.1509	1	0
<i>IND6</i>	0.0264	0.1603	1	0
<i>IND7</i>	0.0476	0.2129	1	0

資料來源：2000 及 2002 年財政部財稅資料中心之各項營利事業所得稅資料檔。

註：1.\*本文將各營利事業速動資產比率及負債比率一值之上限設定為 1，亦即本文刪除此兩比率大於 1（即速動資產超過總資產或總負債超過總資產）之營利事業。

2.變數定義：*EVASION02* 為 2002 年低報所得額（取自然對數衡量）；*SMALL00* 為 2000 年屬無逃漏或相對小額逃漏者；*LARGE00* 為 2000 年屬相對大額逃漏者；

*PENALTY00* 為 2000 年受罰情形；*ASINC* 為核定課稅所得（取自然對數衡量）；*DTR* 為應納稅負狀況；*CPA* 為會計師稅簽案件；*WITHHOLD* 為退補稅情形；*QUICK* 為速動資產比率；*DEBT* 為負債比率；*CREDIT* 為租稅抵減狀況；*DISTRICT1~5* 為各國稅局轄區別；*IND1~7* 為各產業別。

3. *N* 為稽核機關查核之樣本數。

表 5 列示本研究 (1) 式及 (2) 式各項變數的相關係數值<sup>9</sup>。表 5 顯示後期低報數額 (*EVASION02*) 與前期小額逃漏 (*SMALL00*) 及前期大額逃漏 (*LARGE00*) 分別呈顯著負相關及顯著正相關，與本文預期相符。顯示出於前期無逃漏或相對屬小額逃漏的營利事業，相較於其他營利事業而言，其後續年度的逃漏數額相對較低；反之，前期相對逃漏較多的營利事業則於後期仍會有較多的逃漏行為。另外，後期低報數額 (*EVASION02*) 與前期受罰情形 (*PENALTY00*) 呈顯著正相關，顯示出營利事業其前期的受罰經驗，並未降低其於後續年度的低報數額。

而在其他解釋變數方面，表 5 顯示除租稅減免情形 (*CREDIT*) 與 *EVASION02* 之關聯性與本文的預期相反外，其餘解釋變數與 *EVASION02* 間的關係皆與本文的預期相符。其中核定課稅所得額 (*ASINC*)、是否有應納稅負 (*DTR*)、退補稅情形 (*WITHHOLD*) 及負債比率 (*DEBT*) 皆與低報數額 (*EVASION02*) 呈顯著正相關。結果顯示所得額愈高者、應納稅額為正、申報時處於須補繳稅者及財務狀況不佳的營利事業，會有較高的低報數額；至於會計師簽證申報 (*CPA*)、速動資產比率 (*QUICK*) 與 *EVASION02* 間之負相關，則顯示出採取會計師簽證申報的營利事業及財務流動性較佳的營利事業，其所得低報情形較輕微。至於各變數間的相關係數值中，除了退補稅情形 (*WITHHOLD*) 與核定課稅所得額 (*ASINC*) 間的相關性較高外（其值為 0.8089），其餘變數的相關係數值皆不高。

---

<sup>9</sup> 為節省篇幅，本文省略國稅局轄區別 (*DISTRICT1~5*) 及產業別 (*IND1~7*) 兩組控制變數與其他變數間之相關係數值。

表 5 各變數間之皮爾森相關係數 (括弧內為 p-value)

N = 4,205

	<i>EVASION02</i>	<i>SMALL00</i>	<i>LARGE00</i>	<i>PENALTY00</i>	<i>ASINC</i>	<i>DTR</i>	<i>CPA</i>	<i>WITHHOLD</i>	<i>QUICK</i>	<i>DEBT</i>	<i>CREDIT</i>
<i>EVASION02</i>	1	-0.3187 (<0.0001)	0.3612 (<0.0001)	0.0808 (<0.0001)	0.3767 (<0.0001)	0.0344 (0.0258)	-0.3126 (<0.0001)	0.4077 (<0.0001)	-0.0552 (0.0003)	0.1167 (<0.0001)	0.0621 (<0.0001)
<i>SMALL00</i>		1	-0.6128 (<0.0001)	-0.1882 (<0.0001)	-0.1665 (<0.0001)	-0.0225 (0.1440)	0.1910 (<0.0001)	-0.1723 (<0.0001)	0.0548 (0.0004)	-0.0949 (<0.0001)	-0.0311 (0.0436)
<i>LARGE00</i>			1	0.2228 (<0.0001)	0.2041 (<0.0001)	0.0165 (0.2863)	-0.1379 (<0.0001)	0.2128 (<0.0001)	-0.0756 (<0.0001)	0.1419 (<0.0001)	0.0633 (<0.0001)
<i>PENALTY00</i>				1	0.0718 (<0.0001)	0.0137 (0.3762)	0.0126 (0.4134)	0.0813 (<0.0001)	-0.0309 (0.0448)	0.0592 (<0.0001)	-0.0015 (0.9217)
<i>ASINC</i>					1	-0.0444 (0.0040)	-0.0684 (<0.0001)	0.8089 (<0.0001)	0.0634 (<0.0001)	0.1259 (<0.0001)	0.3080 (<0.0001)
<i>DTR</i>						1	-0.0433 (0.0050)	0.0488 (0.0016)	0.0307 (0.0466)	-0.0002 (0.9924)	-0.1579 (<0.0001)
<i>CPA</i>							1	-0.1013 (<0.0001)	-0.0600 (<0.0001)	0.1522 (<0.0001)	0.1459 (<0.0001)
<i>WITHHOLD</i>								1	0.0524 (0.0007)	0.1352 (<0.0001)	0.1855 (<0.0001)
<i>QUICK</i>									1	-0.2892 (<0.0001)	-0.1135 (<0.0001)
<i>DEBT</i>										1	0.0495 (0.0013)
<i>CREDIT</i>											1

資料來源：2000 及 2002 年財政部財稅資料中心之各項營利事業所得稅資料檔。

註：1. 變數定義：*EVASION02* 為 2002 年低報所得額(取自然對數衡量)；*SMALL00* 為 2000 年屬相對小額逃漏者；*LARGE00* 為 2000 年屬相對大額逃漏者；*PENALTY00* 為 2000 年受罰情形；*ASINC* 為核定課稅所得(取自然對數衡量)；*DTR* 為應納稅負狀況；*CPA* 為會計師稅策案件；*WITHHOLD* 為退補稅情形；*QUICK* 為速動資產比率；*DEBT* 為負債比率；*CREDIT* 為相抵減狀況。

2.N 為稽徵機關查核之樣本數。

## 二、模型分析結果

爲了檢視營利事業其前期選案查核經驗（包括被查獲的逃漏數額大小及處罰情形）對其後續年度租稅逃漏的影響，本研究的實證模型包含二條方程式。其中 (1) 式之結果用以探討前期被查獲的逃漏數額大小對後期租稅逃漏行爲的影響；而 (2) 式之結果則用以進一步衡量加入前期處罰情形後，對於後期租稅逃漏行爲之影響。如前所述，本研究利用 Tobit 模式來分析式 (1) 式及 (2) 式，實證結果分別列示於表 6 及表 7。表 6 及表 7 中第三欄之迴歸係數  $\beta$  代表各個解釋變數對逃漏隱匿變數 (*EVASION02\**) 的邊際影響；但若若要估計各個解釋變數對低報所得額 (*EVASION02*) 之邊際影響時，須將  $\beta$  係數乘上  $\Phi(\bar{X}\beta/\sigma)$ ，列示於本文表 6 及表 7 之第 5 欄中<sup>10</sup>。

### (一) (1)式之 Tobit 迴歸結果

表 6 列示 (1) 式之實證結果，由表 6 之結果可知，如同本文之預期，*SMALL00* 及 *LARGE00* 之係數分別顯著爲負及顯著爲正，顯示出於前期被查到無逃漏情形或屬小額逃漏情形之營利事業，其該次的查核經驗可有效降低其後續年度之租稅逃漏行爲；反之，於前期被國稅局查獲屬大額逃漏的營利事業，其該次查核經驗對其後期逃漏行爲不僅無遏阻效果，反而於下期被國稅局查獲更多的低報數額。

---

<sup>10</sup> 須特別強調的是，在計算虛擬變數（如表 6 及表 7 之 *SMALL00*、*LARGE00*、*PENALTY00*、*DTR*、*CPA*、*WITHHOLD* 及 *CREDIT* 等變數）對於應變數—*EVASION02* 之邊際影響時，由於虛擬變數非爲連續值，不適合用偏微分推導其邊際影響。故本文在計算某一虛擬變數之邊際影響時，乃在其他變數均設定爲平均值下，將該虛擬變數分別設定爲 1 及 0，再分別代入本文第 (3) 式算出應變數 *EVASION02* 之期望值。並以該虛擬變數設定爲 1 下算出的期望值減去將該變數設定爲 0 下之期望值後的差額來估計此虛擬變數的邊際影響。例如本文係以  $E(EVASION02|CPA = 1) - E(EVASION02|CPA = 0)$  做爲計算是否採用會計師簽證申報對營利事業低報所得額的邊際影響。

表 6 (1) 式之迴歸分析結果

Tobit 迴歸分析，應變數： <i>EVASION02</i>				
變數	預期符號	係數 $\beta$	t-值	邊際影響
<i>INTERCEPT</i>		-4.1573	-1.240	N/A
<i>SMALL00</i>	-	-3.0424	-8.963***	-1.9188***
<i>LARGE00</i>	+	0.8253	2.286**	0.5205**
<i>ASINC</i>	+	0.1351	3.709***	0.0852***
<i>DTR</i>	+	5.6570	1.716**	3.5678**
<i>CPA</i>	-	-3.9154	-12.511***	-2.4694***
<i>WITHHOLD</i>	+	2.4789	5.357***	1.5634***
<i>QUICK</i>	-	-0.8598	-1.703**	-0.5423**
<i>DEBT</i>	+	1.2131	2.364***	0.7651***
<i>CREDIT</i>	-	-0.3995	-0.830	-0.2519
<i>DISTRICT2</i>		6.5702	12.415***	N/A
<i>DISTRICT3</i>		-0.3605	-0.968	N/A
<i>DISTRICT4</i>		9.5532	17.226***	N/A
<i>DISTRICT5</i>		7.9492	15.106***	N/A
<i>IND2</i>		1.6150	0.813	N/A
<i>IND3</i>		1.0335	2.088**	N/A
<i>IND4</i>		-0.8875	-2.531**	N/A
<i>IND5</i>		0.2275	0.253	N/A
<i>IND6</i>		0.1055	0.114	N/A
<i>IND7</i>		-0.9618	-1.359	N/A

Log-likelihood = -8,895.5  
 $\sigma = 7.6166$   
 $n = 4,205$

資料來源：2000 及 2002 年財政部財稅資料中心之各項營利事業所得稅資料檔。

註：1. \*表示在 10% 統計水準下為顯著；\*\*表示在 5% 統計水準下為顯著；\*\*\*表示在 1% 統計水準下為顯著。

2. 由於迴歸模式中控制國稅局轄區別與產業別的虛擬變數均超過 1 個以上，故不適合計算個別轄區及產業別變數對營利事業低報所得額之邊際影響。

在其他解釋變數方面，首先，營利事業的真實課稅所得水準 (*ASINC*) 之係數顯著為正，證實了 Erard (1993) 及 Alm et al. (1993) 先前的主張，亦即由於高課稅所得的納稅者其財務狀況較為複雜，故相對而言有較多的機會逃稅。另一方面，此亦反映出隨著課稅所得的增加，納稅者的風險偏好愈呈現「絕對風險規避遞減」(decreasing absolute risk aversion) 之現象。

再者，*DTR* (邊際稅率之虛擬變數)、*WITHHOLD* (申報時之退、補稅情形) 及 *DEBT* (負債比率) 三變數之係數顯著為正，顯示出核定應納稅額為正的企業 (即邊際稅率  $> 0$  之企業)，由於逃漏可減少其當年度的稅額支出，故存有較高的誘因低報稅負；而由於暫繳、扣繳不足 (*under-withheld*)，於申報稅負時須補稅的營利事業，相較於暫繳、扣繳過多 (*over-withheld*) 而可退稅的營利事業更傾向低報租稅，此一結果支持 Chang and Schultz (1990) 及 Lin (2000) 之研究，亦即 Kahneman and Tversky (1979) 所提出的展望理論亦適用於台灣營利事業所得稅之申報情形。此外，負債比率愈高、財務狀況愈困難的營利事業，由於其資金調度的壓力較大，故相對於負債比率低的營利事業，愈有可能藉由低報所得額來增加現金流量。

另一方面，會計師稅務簽證案件 (*CPA*) 及速動資產比率 (*QUICK*) 的係數皆顯著為負，顯示出在其他條件不變下，因採用會計師稅務簽證申報之營利事業，有助於減少申報時發生之錯誤或更能遵守稅法的規定，故平均而言其低報所得額較非會計師稅務簽證案件為低；而流動性愈高 (速動資產比率愈高) 的營利事業，由於較無支付所得稅的壓力，故相對於流動性不足的營利事業而言，其逃漏稅的可能性較小。

至於是否享租稅減免優惠 (*CREDIT*) 的係數雖為負但不顯著，因此無足夠證據支持本文原先之預期。最後，本文 *DISTRICT* 及 *IND* 兩組控制變數各係數值的差異，則顯示出不同轄區別及產業別之租稅逃漏情形各異。其中在產業別部分，實證結果顯示，相對於製造業 (*IND1*) 而言，成本結構亦相對複雜的營造業 (*IND3*)，其逃漏情形更為嚴重；而會計處理較為單純的買賣業 (*IND4*) 被查到的逃漏數額則相對較少。



另外，轄區別之實證結果則顯示，除了北區國稅局 (*DISTRICT3*) 外，其他各國稅局（包括高雄市、中區及南區國稅局）相對於台北市國稅局 (*DISTRICT1*) 而言，所查獲的平均逃漏數額皆較北市國稅局為高。究其原因可能係在查核技術上，該三區之稽徵人員採取較嚴厲的查核手段，亦可能該三區企業的帳簿憑證較不齊全，以致於被補以較高的稅額。過去研究如謝耀智等 (2010)，亦指出我國各區國稅局稅務人員之稽核經驗及能力有別，以致於各轄區間的行政執行成效及稽徵效率呈現顯著的差異。

## (二)(2)式之 Tobit 迴歸結果

表 7 列示 (2) 式之實證結果，在加入前期懲罰情形後，*SMALL00* 及 *LARGE02* 之係數亦如同表 6 之結果，分別顯著為負及顯著為正，顯示出於前期被查到無逃漏情形或相對屬小額逃漏的營利事業，相較於其他營利事業而言，其該次的查核經驗可有效降低後續年度的租稅逃漏行為；反之，於前期被國稅局查獲相對屬大額逃漏的營利事業，其該次查核經驗對其後期逃漏行為不僅不具遏阻效果，反而於下期被國稅局查獲更多的低報數額。

表 7 (2) 式之迴歸分析結果

Tobit 迴歸分析，應變數： <i>EVASION02</i>				
變數	預期符號	係數 $\beta$	t-值	邊際影響
<i>INTERCEPT</i>		-4.3109	-1.285	N/A
<i>SMALL00</i>	-	-2.9535	-8.550***	-1.8633 ***
<i>LARGE00</i>	+	1.0111	2.678***	0.6379 ***
<i>PENALTY00</i>	?	1.1187	0.975	0.7058
<i>SMALL00* PENALTY00</i>	?	-4.1069	-1.744**	-2.5910 **
<i>LARGE00* PENALTY00</i>	?	-2.0650	-1.070	-1.3028
<i>ASINC</i>	+	0.1357	3.728***	0.0856 ***
<i>DTR</i>	+	5.7183	1.734**	3.6077 **
<i>CPA</i>	-	-3.8833	-12.398***	-2.4499 ***
<i>WITHHOLD</i>	+	2.4588	5.315***	1.5512 ***

表 7 (2) 式之迴歸分析結果 (續)

Tobit 迴歸分析，應變數： <i>EVASION02</i>				
變數	預期符號	係數 $\beta$	<i>t</i> -值	邊際影響
<i>QUICK</i>	—	-0.8682	-1.721**	-0.5477**
<i>DEBT</i>	+	1.2425	2.423***	0.7839***
<i>CREDIT</i>	—	-0.4162	-0.865	-0.2626
<i>DISTRICT2</i>		6.6013	12.429***	N/A
<i>DISTRICT3</i>		-0.3508	-0.942	N/A
<i>DISTRICT4</i>		9.6226	17.320***	N/A
<i>DISTRICT5</i>		7.9215	15.054***	N/A
<i>IND2</i>		1.5533	0.783	N/A
<i>IND3</i>		1.0704	2.163**	N/A
<i>IND4</i>		-0.8777	-2.502**	N/A
<i>IND5</i>		0.2551	0.284	N/A
<i>IND6</i>		0.0684	0.074	N/A
<i>IND7</i>		-0.9412	-1.330*	N/A

Log-likelihood = -8,892.85  
 $\sigma = 7.6091$   
 $N = 4,205$

資料來源：2000 年與 2002 年財政部財稅資料中心之各項營利事業所得稅資料檔。

註：1. \*表示在 10% 統計水準下為顯著；\*\*表示在 5% 統計水準下為顯著；\*\*\*表示在 1% 統計水準下為顯著。

2. 由於迴歸模式中控制國稅局轄區別與產業別的虛擬變數均超過 1 個以上，故不適合計算個別轄區及產業別變數對營利事業低報所得額之邊際影響。

3.  $N$  為稽徵機關查核之樣本數。

而在懲罰工具上，*PENALTY00* 之係數並不顯著，然而前期屬小額租稅逃漏與前期被懲罰與否的交乘項 (*SMALL00 \* PENALTY00*) 之係數顯著為負，顯示出前期被國稅局查獲屬小額逃漏之營利事業，相較於其他營利事業而言，若前次逃漏行為被施以違章處罰，

則有助於降低其後續的租稅逃漏行爲；至於前期屬大額逃漏與被懲罰與否的交乘項 ( $LARGE00 * PENALTY00$ )，其係數雖呈現負值，但未達顯著水準。顯示出前期被國稅局查獲屬相對大額逃漏者，相較於其他營利事業而言，即使其前次逃漏行爲被施以違章處罰，仍不足以遏阻其後期之租稅逃漏行爲。至於在 (2) 式之其他解釋變數方面，表 7 之實證結果顯示，各解釋變數對  $EVASION02$  之係數影響方向及顯著性皆同於表 6 之實證結果，故不再贅述。

## 伍、結論

本文以 2000 年及 2002 年我國營利事業所得稅申報及查核資料，探討國稅局對各營利事業前期的查核結果（包括被查獲的逃漏程度與是否受罰），對該營利事業後續年度租稅逃漏行爲之影響。本文依樣本營利事業於 2000 年被查獲的逃漏數額，區分爲小額逃漏及大額逃漏，用以檢視我國國稅局的選案查核對前期逃漏程度不同的營利事業其後續年度逃漏行爲之影響。

本文實證結果呼應 Long and Schwartz (1987) 及 Bergman and Nevarez (2006) 之論點，亦顯示於前期被查到無逃漏或屬小額逃漏情形之營利事業，其該次之查核經驗可有效降低其後續年度的租稅逃漏行爲；反之，於前期被國稅局查獲屬大額逃漏之營利事業，反而於下期被國稅局查獲更多的低報數額，顯示該次之查核經驗對其後期逃漏行爲未產生遏阻作用。在進一步加入前期營利事業被懲罰與否的變數及該變數與大小額租稅逃漏的交乘項後，實證結果發現國稅局的違章處罰措施，僅對於無逃漏或相對屬小額逃漏者之後續逃漏行爲，具有明顯的遏阻效果；然而對於逃漏金額較高的積極逃漏者而言，卻無法發揮抑制逃漏稅之成效。

上述結果的可能原因爲，對大額逃漏或逃漏情節較嚴重的納稅者而言，其前次的受查經驗可能使其察覺稽徵機關似乎無法完全看穿或查獲其所從事的諸多逃漏行爲。就我

國的稽徵實務觀之，任一派案選查的申報案件皆須於一定時間內結案，以致於稽徵人員對於較為複雜的案件，可能無法於短期間內即完全掌控該企業的各项逃漏行為<sup>11</sup>；再加上受查的營利事業可能發現即使被稽查出有逃漏稅行為，然而因被施予的違章處罰並未如想像中來得重，因而使他們於後續年度中仍抱持僥倖心態，繼續逃漏稅額 (Andreoni et al., 1998)。再者，一般而言，前期被國稅局查獲有大額逃漏或逃漏情節較嚴重者，稽徵人員對該企業於下期亦可能花費更多時間與精力加以查核，以致於後續年度可從這些營利事業中查核出更多的低報所得額。

本研究之實證結果對於政府稅制決策者及稅務稽徵人員，於制定選案查核機制及進行營利事業選案查核時頗具參考價值。有鑑於我國大多數營利事業仍屬於未有逃漏情事或逃漏情形較為輕微者，故本文建議我國國稅局只須稍微加強選案查核率或落實違章懲罰政策，亦即稍加對逃漏者施以威脅，即可有效遏阻我國大多數逃漏情節輕微的營利事業；然而，對於積極從事大額逃漏或逃漏情節較嚴重的營利事業而言，目前國稅局的違章處罰政策似乎尚無法有效遏阻其後續的逃漏行為，稽徵機關似應再採取其他因應對策，例如針對逃漏情節重大或連續逃漏者施以移送地檢署追究其刑事責任等更為嚴厲的措施，並且應確實執行與落實追稅行動，如此方能使這些營利事業不敢再抱持著僥倖或投機心態，誠實申報其所得額。

此外，本文實證結果顯示各區國稅局所查獲的所得低報程度有所差異，可見不同轄區內各申報案件的申報習性各異，或各區國稅局的查核能力或稽徵效率有別，建議財政部應加強稽徵人員的查核訓練及各轄區國稅局人員的經驗交流，以使各區國稅局人員的查核能力更趨一致。另外，本文結果亦顯示出企業的各项特性，如應納稅狀況、財務狀況及行業別等因素，皆會影響其短漏報的程度，因此本文結果亦可用以提供稅捐機關擬

---

<sup>11</sup> 依我國查核實務而言，2000 年的營所稅，於 2001 年 5 月申報，於該年年底前稽徵機關會經由電腦選案或上級列選等方式派案子各稽徵人員去查核，而稽徵人員一般須於次年（2002 年）12 月底前查核完畢。因此營利事業於申報 2002 年的營所稅時通常即可得知其 2000 年的稅額核定情形。

定未來選查策略之參考。

最後，在研究限制方面，由於本文的資料來源為 2000 年及 2002 年財稅資料中心建檔之營利事業所得稅結算申報及核定資料，因此無法排除營利事業於申報時資料錯誤或是國稅局在查核及建檔過程中發生錯誤之可能性。其次，受限於資料之取得，本研究只能取得 2000 年及 2002 年的課稅資料進行探討，如能進一步獲得較多年度的資料進行 panel data 分析，將可控制個別企業特性對租稅逃漏的影響。此外，由於本文是以經國稅局查核調整過的低報所得額來衡量營利事業的逃漏情形，因此當某營利事業有部分漏報所得、虛報費用等未被國稅局查獲時，則該營利事業在本文的衡量下即未被發現有任何的租稅逃漏情形。

(收件日期為民國 99 年 6 月 1 日，接受日期為民國 100 年 11 月 28 日)

## 參考文獻

### (1)中文部分

陳明進，2006，「稽徵機關稅務查核對營利事業短漏報所得之影響」，經濟論文，34：213-250。

黃美祝，2010，「財稅差異金額大小對國稅局選案查核之影響」，會計評論，50：23-55。  
謝耀智、黃明聖、黃淑惠、汪瑞芝與羅彩鳳，2010，「我國營利事業所得稅欠稅問題之實證研究」，應用經濟論叢，88：133-165。

### (2)英文部分

- Allingham, M. G. and A. Sandmo, 1972, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis," *Journal of Public Economics*, 1: 323-338.
- Alm, J., R. Bahl, and M. N. Murray, 1993, "Audit Selection and Income Tax Underreporting in the Tax Compliance Game," *Journal of Development Economic*, 42: 1-33.
- Alm, J., C. Blackwell, and M. McKee, 2004, "Audit Selection and Firm Compliance with a Broad-based Sales Tax," *National Tax Journal*, 57: 209-227.
- Alm, J. and M. Yunus, 2009, "Spatiality and Persistence in U.S. Individual Income Tax Compliance," *National Tax Journal*, 62: 101-124.
- Andreoni, J., B. Erard, and J. Feinstein, 1998, "Tax Compliance," *Journal of Economic Literature*, 36: 818-860.
- Becker, G. S., 1968, "Crime and Punishment: An Economic Approach," *Journal of Political Economy*, 76: 169-217.
- Bergman, M. and A. Nevarez, 2006, "Do Audits Enhance Compliance? An Empirical Assessment of VAT Enforcement," *National Tax Journal*, 59: 817-832.
- Bradley, C. F., 1994, "An Empirical Investigation of Factors Affecting Corporate Tax Compliance Behavior," Ph. D. Dissertation, University of Alabama.
- Chan, K. H. and P. L. L. Mo, 2000, "Tax Holidays and Tax Noncompliance: An Empirical Study of Corporate Tax Audits in China's Developing Economy," *The Accounting Review*, 75: 469-484.
- Chang, O. H. and J. J. Schultz, 1990, "The Income Tax Withholding Phenomenon: Evidence from TCMP Data," *Journal of the American Taxation Association*, 12: 88-93.
- Clotfelter, C. T., 1983, "Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns," *The Review of Economics and Statistics*, 65: 363-373.
- Dubin, J. A., 2007, "Criminal Investigation Enforcement Activities and Taxpayer Noncompliance," *Public Finance Review*, 35: 500-529.
- Dubin, J. A. and L. L. Wilde, 1988, "An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance," *National Tax Journal*, 41: 61-74.
- Dubin, J. A., M. J. Graetz, and L. L. Wilde, 1990, "The Effect of Tax Rates on the Federal Individual Income Tax, 1977-1986," *National Tax Journal*, 43: 395-409.

- Erard, B., 1992, "The Influence of Tax Audits on Reporting Behavior," in Slemrod, J. ed., *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, 95-114, Ann Arbor, MI. PA: University of Michigan Press.
- Erard, B., 1993, "Taxation with Representation: An Analysis of the Role of Tax Practitioners in Tax Compliance," *Journal of Public Economics*, 52: 163-197.
- Erard, B., 1997, "Self-selection with Measurement Errors: A Microeconomic Analysis of the Decision to Seek Tax Assistance and Its Implications for Tax Compliance," *Journal of Econometrics*, 81: 319-356.
- Erard, B. and J. S. Feinstein, 1994, "Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game," *The Rand Journal of Economics*, 25: 1-19.
- Feinstein, J. S., 1991, "An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and Its Detection," *The Rand Journal of Economics*, 22: 14-35.
- Graetz, M. J., J. F. Reinganum, and L. L. Wilde, 1986, "The Tax Compliance Game: Toward an Interactive Theory of Law Enforcement," *Journal of Law, Economics, and Organization*, 2: 1-32.
- Greene, W. H., 2000, *Econometric Analysis*, 4<sup>th</sup> edition, New Jersey: Prentice-Hall.
- Greenberg, J., 1984, "Avoiding Tax Avoidance: A (Repeated) Game-Theoretic Approach," *Journal of Economic Theory*, 32: 1-13.
- Huang, M. J., S. M. Lin, and K. T. Chen, 2005, "The Effects of the Integrated Income Tax System and CPA Tax Attestation on Corporate Tax Noncompliance," *Taiwan Accounting Review*, 5: 207-236.
- Kahneman, D. and A. Tversky, 1979, "Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk," *Econometrica*, 47: 263-292.
- Klepper, S. and D. Nagin, 1989, "The Anatomy of Tax Evasion," *Journal of Law, Economics, and Organization*, 5: 1-24.
- Lin, S. M., 2000, "CPA Attested Tax Returns and Tax Evasion," *Taiwan Accounting Review*, 1: 15-36.
- Long, S. and R. Schwartz, 1987, "The Impact of IRS Audit on Taxpayer Compliance: A Field Experiment on Specific Deterrence," Paper presented at the Annual Meetings of the Law

and Society Association, Washington D.C.

Murray, M. N., 1995, "Sales Tax Compliance and Audit Selection," *National Tax Journal*, 48: 515-530.

Reinganum, J. F. and L. L. Wilde, 1985, "Income Tax Compliance in a Principal-agent Framework," *Journal of Public Economics*, 26: 1-18.

Reinganum, J. F. and L. L. Wilde, 1986, "Equilibrium Verification and Reporting Policies in a Model of Tax Compliance," *International Economic Review*, 27: 739-760.

Rice, E. M., 1992, "The Corporate Tax Gap: Evidence on Tax Compliance by Small Corporations," in Slemrod, J. ed., *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, 125-161, Ann Arbor, MI. PA: University of Michigan Press.

Spicer, M. W. and R. E. Hero, 1985, "Tax Evasion and Heuristics: A Research Note," *Journal of Public Economics*, 26: 263-267.

Srinivasan, T. N., 1973, "Tax Evasion: A Model," *Journal of Public Economics*, 2: 339-346.

Witte, A. D. and D. F. Woodbury, 1985, "The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of the U.S. Individual Income Tax," *National Tax Journal*, 38: 1-13.



# The Effect of Prior Audit Experience on Subsequent Tax Noncompliance\*

Mei-Juh Huang<sup>\*\*</sup>, Su-Ming Lin<sup>\*\*\*</sup> and Wen-Hsin Huang<sup>\*\*\*\*</sup>

## Abstract

Whether or not the tax audits by tax authorities have significant deterrent effect on subsequent tax noncompliance, prior studies did not have a consistent conclusion. This study provides further evidence that the variation in responses to tax audits among taxpayers is determined by the aggressiveness of prior reporting. This study uses Taiwan's business income tax returns data of year 2000 and 2002 to investigate the effect of prior (year 2000) audit experience, including the previous level of noncompliance and the associated penalties, on subsequent (year 2002) tax noncompliance. The empirical results show that entrenched tax evaders are not deterred by prior audit experiences, while moderate or small tax evaders appeared to be more deterred by prior audits. In short, our evidence suggests that the audit policy in Taiwan generate deterrence to moderate tax evaders and honest taxpayers. This result is consistent with the results of Long and Schwartz (1987) and Bergman and Nevarez (2006).

**Keywords:** Prior Audit Experience, Tax Noncompliance

**JEL Classification:** H25, H26, M42

---

\* The authors are indebted to two anonymous referees for their constructive suggestions and insightful comments. The authors are also indebted to the National Science Council, R.O.C., under Grants NSC 96-2416-H-130-018 for the financial support.

\*\* Assistant Professor, Department of Accounting, Fu Jen Catholic University. Corresponding Author. Tel: 886-2-29053078, Email: [048530@mail.fju.edu.tw](mailto:048530@mail.fju.edu.tw).

\*\*\* Professor, Department of Accounting, National Taiwan University.

\*\*\*\* Ph.D. Candidate, Department of Accounting, National Taiwan University.