臺大管理論叢 2013/12
第 24 卷第 1 期 285-320
DOI: 10.6226/NTURM2013.MAR.R11017

稅法不確定對營利事業短漏報所得之影響：台灣之實證

The Influence of Uncertain Tax Positions on Tax Compliance: Considering Taiwan's Business Income Tax

陳俊哲 / 東海大學經濟學系助理教授
Chun-Che Chen, Assistant Professor, Department of Economics, Tunghai University

Received 2011/4, Final Revision received 2012/3

摘 要

本文探討稅法不確定對納稅人之稅務遵循，稅務申報代理人之處罰責任，及稽徵機關之查核品質的影響。實證結果發現：在稅法不確定下，納稅人以避稅手段產生未確定稅負，稅務申報代理人協助納稅人逃漏稅，但是，加重稅務申報代理人之處罰責任，對納稅人之稅務遵循，沒有明顯的助益。 此外，稅法不確定、稅務人員之素養與操守不佳等因素是國內稅務遵循風氣敗壞的主因。 當稅法不確定現象存在時，加強稅務人員之素養與操守，對稽徵機關之查核品質，有顯著的影響。

【關鍵字】稅法不確定、稅務遵循、查核品質

Abstract

This paper explores the impact of uncertain tax positions on the tax compliance of taxpayers, penalties for tax agents, and audit quality of tax authorities. The findings are as follows: When tax positions are uncertain, taxpayers' intentions to avoid taxes and engaging in sheltering activities are more obvious, and tax agents assist taxpayers in evading taxes. However, increasing penalties for tax agents may not intensify tax compliance. Additionally, uncertain tax positions, poor audit quality, and low integrity of tax officials are the main reasons of decreased tax compliance. Furthermore, when tax laws are ambiguous, improving the integrity of tax officials has a significantly positive effect on the audit quality of tax authorities.

【Keywords】uncertain tax positions, tax compliance, audit quality

壹、緒論

揭露稅務風險是世界一致的趨勢，評估稅法不確定對稅負的影響，是建立稅務風險管理機制的重要工作。稅法不確定肇因於納稅人與稽徵機關對稅法的認知與解釋不同，當營利事業申報有爭議的稅務事項時，應評估稅法不確定對企業經營的影響，並將未確定稅負的影響數揭露於財務報表中，使報表使用者得知公司實際經營狀況。 早期有關租稅逃漏之研究，大部分是探討稅率、查核率、處罰率等政策工具對納稅人稅務遵循之影響，研究結果大多顯示，提高逃漏稅失敗之成本會遏阻逃漏稅 (Witte & Woodbury, 1985; Dubin, Graetz, & Wilde, 1990; Beck, Davis, & Jung, 1991)，但提高逃漏稅失敗之機率對政府稅收之影響，實證研究之發現仍未有一致之結論 (Allingham & Sandmo, 1972; Yitzhaki, 1974; Long & Burnham, 1990; Beck et al., 1991, Beron, Tauchen, & Witte, 1992)。

晚近有關稅務遵循之研究，大部分是探討稅務行政、社會規範、企業特性、稅務查核等因素對租稅逃漏之影響。Erard (1993) 指出，聘用稅務申報代理人之納稅人，其租稅逃漏情況，比其他納稅人更嚴重。王得山 (2000) 認為，提高查核嚴謹度對逃漏稅有嚇阻作用。翁堃嵐 (2009) 指出，當經濟體系存在稽徵機關可觀察到的商品消費訊息時，稅務人員可利用該訊息提升查核效率。陳明進 (2006) 認為，稅務查核方式改變對納稅人稅務遵循有顯著的影響。

林左裕、林苡妊與林冰如 (2009) 指出，營利事業所得稅之稅收成效取決於納稅人自動誠實申報比率。Cheng、Chu 與 Lin (2008) 認為，與捐贈扣除額有關的租稅漏洞，會減弱台灣的所得稅重分配效果。Frank、Lynch 與 Rego (2009) 指出，財稅差異金額 (Book-tax Difference) 對企業從事盈餘管理之誘因，有顯著的影響。Badertscher、Phillips、Pincus 與 Rego (2009) 認為，企業之財稅差異金額愈大，稽徵機關愈可能懷疑該企業從事租稅管理。黃美祝 (2010) 指出，國稅局對財稅差異金額較大的企業，應實施較高的選案查核率，以遏阻逃漏稅。黃美祝與林世銘 (2009) 發現，選案查核率受到查核預算、各案件之申報行為及特性的影響。Alm、Blackwell 與 Mckee (2004) 認為，在稅務遵循賽局之序列均衡架構下，當納稅人預料其被查核的機率上升時，稅務遵循會提高。

以上國內外文獻較缺乏以營利事業的稅務資料，探討稅法不確定對納稅人稅務遵循的影響，及稅務行政不順暢對稽徵機關查核品質的影響。此外，上述文獻大多以租稅逃漏之經濟效益與成本的權衡結果，探討邊際稅率、查核率、處罰率等政策工具與納稅人稅務遵循之關聯性，較少文獻探討在繁瑣的稅務行政與紛紜的法令規章下，稅務人員素養與操守對稅務查核品質的影響。

基於上述原因，本文有四個研究問題：第一、當納稅人與稽徵機關對租稅優惠的認知與解釋不同時，納稅人避稅之意圖是否比較明顯？第二、在稅法不確定下，稅務

申報代理人是否協助納稅人逃漏稅？第三、在稅法不確定下，營利事業是否應衡量核課期間內所得稅不確定的所有可能結果，以減輕稅務申報代理人之處罰責任？第四、在稅法不確定下，稅務機關是否應要求稅務人員，對於易發生爭議之稅務事項，研究降低爭議之方法，加強稅務人員之素養與操守，以提升查核品質？

針對上述問題，本研究依循 Beck et al. (1991) 及陳明進 (2006) 的觀點，定義稅法不確定於下：稅法不確定指的是，課稅法令對於企業所從事的交易及其所得來源，是否應課稅的規定很不明確，導致企業與稅務機關對稅法的認知與解釋不同，納稅人所持的稅務申報立場與稅務機關之法律見解不一致，須透過協商以決定雙方均可接受的租稅核定數，有時納稅人除了被要求補稅外，還須繳納利息及罰金。

本研究根據文獻上影響納稅人稅務遵循之法律與經濟因素，形成研究假說，並以問卷衡量受測者對稅法不確定現象及稅務遵循風氣的看法。另外，本文在問卷萃取出因素後，代入階層廣義線性模型 (Hierarchical Generalized Linear Models) 中，作為假說之代理變數，探討在稅法不確定下，加重稅務申報代理人之處罰責任，對納稅人稅務遵循之影響。此外，本文利用納稅人稅務遵循與稽徵機關稅務查核之嵌套關係，研究稅務人員素養與操守對查核品質之實質影響。

本文之結構如下：除本節說明研究動機與問題外，第二節回顧稅法不確定、租稅處罰、及稅務人員素養與操守對納稅人稅務遵循、稅務申報代理人之處罰責任及稽徵機關之查核品質的影響因素，並據以建立研究假說。第三節說明研究方法、受測者資料、研究結果與討論。第四節提出研究結論、建議與限制。

貳、文獻探討與假說推導

一、稅法不確定對納稅人稅務遵循之影響

在課稅實務上，會產生稅負不確定之稅務議題，常見的有： 移轉訂價，常設機構之認定，投資抵減等租稅優惠之適用，及企業採行高風險具爭議性之租稅規劃。Chan 與 Mo (2000) 研究租稅假期對投資者租稅逃漏之影響，結果是，企業在享受租稅假期前逃漏稅最嚴重。黃美祝與林世銘 (2009) 認為享有租稅優惠的企業，享受的租稅利益較其他行業多，稅務機關對這些事業的查核較嚴格。郭虹瑩與翁堃嵐 (2007) 指出，當稅制對廠商的產出決策具中立性時，稅率高低不會改變廠商的生產決策，也不影響出口競爭力，因此減少租稅優惠，不必然會降低社會福祉。通常，跨國企業利用常設機構或移轉定價，形成稅負不確定，規避納稅義務，理論上，這些企業面對兩個以上國家租稅管轄權的爭議，易造成重複課稅，馬嘉應、賴榮舟與宋梅芬 (2010) 認為，我國營利事業所得稅之課稅範圍係根據屬人兼屬地主義，總機構在境外之營利事業，僅就我國來源所得，申報及繳納所得稅，惟在認定是否為我國來源所得時，應根據經濟活動之實質內容，判斷該所得是否在我國境內創造。

我國稅法對於製造業有原物料超耗須去除之規定，而且製造業適用之課稅法令相對於買賣業較為複雜，導致製造業在計算產品單位成本時，較易發生錯誤或有較大的逃漏稅空間 (陳明進，2006)。另一方面，國內電子業適用投資抵減等租稅優惠之機會比一般製造業多，計算課稅所得之方式也比較複雜，因此容易發生錯誤或蓄意短漏報。

Klepper、Mazur 與 Nagin (1991) 及 Erard (1993) 研究稅務代理制度對稅務遵循之影響，結果是，當稅法不確定時，聘用稅務申報代理人之納稅人，其租稅逃漏情形，比其他申報類別的納稅人更嚴重。黃美祝、林世銘與陳國泰 (2005) 研究稅務簽證與租稅逃漏之關聯性，結果是，在稅法明確下，以會計師作為稅務申報代理人之申報案件，其逃漏稅額比普通申報案件少。朱敬一 (1988) 以問卷調查會計實務界，探討營利事業逃漏稅之成因，結果是，稅務行政繁瑣、稅法嚴苛、法令規章不明確、稅法過於注重形式憑證等現象導致納稅人稅務遵循下降。

國內某些企業獲利豐厚，稅前純益已達同業的稅前所得額標準，因而適用書面審核，查核範圍相較於調閱帳簿憑證為小，企業若有逃漏稅，不易被發現 (陳明進，2006)。政府為有效防止企業藉移轉訂價規避稅負，規範上市 (櫃) 公司於辦理所得稅結算申報時，編製合併報表，備妥移轉訂價報告 (馬嘉應、賴榮舟，2009)。此外，企業在申報有爭議的免稅所得或適用投資抵減時，若稅務申報立場與稽徵機關之法律見解不一致，而且未將未確定稅負之影響數揭露於財務報表中，將使報表使用者無從得知企業經營之實際狀況。

當課稅法令很明確時，以納稅人短漏報所得額作為逃漏稅行為之衡量，會比以短漏報應納稅額衡量逃漏稅行為，更有意義 (陳明進，2006)。但是，逃漏稅失敗之成本如果根據納稅人之短漏報所得額，按一定的比例計算，則提高稅率會產生替代效果與所得效果，兩者對租稅逃漏之影響方向剛好相反 (Allingham & Sandmo, 1972; 陳明進，2006)；相反地，如果逃漏稅失敗之成本是根據納稅人之短漏報應納稅額，按一定的比例計算，則提高稅率對租稅逃漏之影響僅有負的所得效果 (Yitzhaki, 1974; 陳明進，2006)。因此，當課稅法令很明確時，稅務申報代理人會阻止納稅人逃漏稅。基於前述說明，本文形成下列假說：

H1-1：當課稅法令對所得來源是否應課稅的認定越不明確時，納稅人逃漏稅之意圖越明顯。

H1-2：當課稅法令對所得來源是否應課稅的認定不明確時，稅務申報代理人傾向於協助納稅人逃漏稅。

二、加重稅務申報代理人之處罰責任對納稅人稅務遵循之影響

節稅與避稅不同，節稅是納稅人依據稅法所預定之方式，意圖減少稅負之行為，相反地，避稅是納稅人利用稅法所未預定之異常的形式，規避納稅義務之行為。避稅

未違背稅務法規，但為維持課稅之公平，稽徵實務傾向於避稅所規避之所得，納稅人應負申報義務，如果未納入課稅所得額申報，則認定構成逃漏稅，應予以處罰。在國內，租稅逃漏之處罰是根據納稅人之短漏報所得額，按一定的比例計算。

通常，稅務機關核定之課稅所得與納稅人申報之課稅所得不同，兩者之差額 來自於納稅人蓄意或無心錯誤短漏報 (Clotfelter, 1983; 陳明進，2006)，如果無心錯誤之短漏報不是系統性因素造成，納稅人必須舉證，否則要受罰。我國所得稅法規定： 營利事業本年度虧損可抵減未來十年度之課稅所得額，在稽徵實務上，納稅人在某一課稅年度發生營業虧損，透過稅務申報代理人之協助，虛列虧損額度，抵減往後十年度之課稅所得額，若稽徵機關未及時查獲，則納稅人將持續短漏報。在國內，聘用會計師協助報稅之企業，部分業者蓄意短漏報的可能性高於無心錯誤短漏報，現行營利事業委託會計師查核簽證申報所得稅辦法無處罰規定，對納稅人稅務遵循無強制效果存在。

Plesko (2004) 研究稅務查核對逃漏稅之影響，結果是，如果企業定期評估稅法不確定對稅負之影響，則可提升稅務遵循；反之，如果稅務查核流於形式，則對納稅人稅務遵循無實質影響。Beck et al. (1991) 研究查核率與處罰率對納稅人稅務遵循之影響，結果是，當稽徵機關提高查核率，而且稅法加重逃漏稅失敗之成本，風險中立 (Risk Neutral) 之納稅人會提高稅務遵循。在國內，由於稅務查核預算之限制，及稅法修訂曠日費時，大幅提高查核率與處罰率在短期不可行。朱敬一 (1988) 研究營利事業逃漏稅之成因，結果是： 納稅人認知的參考團體逃漏稅所產生的示範效果，對納稅人稅務遵循有顯著的影響。Dubin et al. (1990) 研究稽徵機關抽查比率與納稅人稅務遵循的關聯性，結果是，抽查比率變動對稅務遵循有顯著的影響。Erard (1993) 研究稅務申報代理制度對企業逃漏稅之影響，結果是，稅務申報代理對納稅人稅務遵循有負面影響，在稅法不確定下，稅務申報代理人協助納稅人規避稅負。Klepper et al. (1991) 指出，加重稅務申報代理人之處罰責任對稅務查核績效有正面影響。

根據現行營利事業委託會計師查核簽證申報所得稅辦法之規定，全年營業收入淨額與非營業收入在新台幣壹億元以上者，即須委託會計師查核簽證申報所得稅。在國內，大規模營利事業的營業額較高，透過會計師協助，從事避稅的可能性比其他企業大。此外，融資需求較大的企業，或稅前財務會計所得與核定課稅所得之差距較大的企業，採用會計師簽證申報的誘因較強。當納稅人與稅務機關對於租稅優惠的認知與解釋不同時，稅務申報代理人傾向於協助納稅人避稅。營利事業在決定是否聘用會計師作為稅務申報代理人時，可能就有為了增加短漏報課稅所得，而委託會計師簽證申報所得稅，這些企業被稽徵機關認定為從事逃漏稅之意圖大 (陳明進，2006)。

王得山 (2000) 研究企業逃漏稅之原因，結果是，書面審核相較於調閱帳簿憑證，查核嚴謹度較低，納稅人易產生僥倖心態。陳明進 (2006) 認為，納稅人逃漏稅如果僅

被補徵短漏之稅款，或納稅人不誠實申報之懲處輕微，則實際上是納稅人延遲補繳原應繳納之稅額，並未產生實質處罰效果。另一方面，如果納稅人隨時衡量核課期間內稅法不確定所產生的可能結果，則可減輕稅務申報代理人之處罰責任。基於前述說明，本文形成下列假說：

H2：在稅法不確定下，當營利事業蓄意短漏報所得額時，加重稅務申報代理人之處罰責任，並嚴格懲處逃漏稅，對營利事業往後之稅務遵循，有顯著的正面影響。

三、稅務人員之素養與操守對稽徵機關查核品質之影響

租稅是國家為提供政務支出所需，或為達成特定政策目的，強制向人民課徵，具共同報償的公共收入；如何推行國家的稅制，執行國家的稅法，同時輔導納稅人履行納稅義務，都是稅務人員的責任。

稅務人事的健全，首先要提高稅務人員的素養，吸收優秀人才從事稅務工作。優秀人才的來源，取之於學校教育的培養。對於從事稅務工作所需的知識，仍有在稅務人員實施職前訓練時加以教導的必要。稅務人員在從事稅務工作若干年後，難免會遭遇困難的課稅實務問題，有待實際工作經驗的相互交換，及加強專業知識的在職訓練。為擴充稅務人員的學識領域，提高租稅實務能力，稅務人員的在職訓練，可委託大專院校辦理，以便構成教育與訓練密切配合的技職體系，對稅務人員素養的提升，可產生正面效應。

企業所處的經營環境，及各地區稅務查核品質的差異都可能影響稅務遵循風氣。稽徵機關應要求稅務人員，對於因為公司行業特性向來易與稽徵機關發生爭議之稅務事項，研究降低爭議之方法。稅務行政之革新，除了改進課稅技術外，改善稅務風氣與加強稅務人員素養是首要任務，稽徵機關應要求稅務人員，對於易產生稅法不確定之稅務議題，研究改進稽徵技術。

Dubin et al. (1990) 研究查核品質與稅務遵循之關聯性，結果是，稅務人員之素養與納稅人之教育程度對稅務遵循有顯著的影響。Long 與 Burnham (1990) 研究查核率對稅務遵循之影響，結果是，提高查核率雖可增加逃漏稅失敗的機率，但若未同時增加逃漏稅失敗的成本，則對政府稅收無顯著的影響。朱敬一 (1988) 研究營利事業逃漏稅之成因，結果是：社會對稅務人員之角色期待，影響納稅人稅務遵循。王得山 (2000) 研究稅務遵循風氣，結果是，小規模營利事業之認定標準太模糊，稅務人員之實際核准太浮濫，導致稅務遵循風氣敗壞。在稽徵實務上，稅務機關應適時掌控稅法不確定所衍生的稅務風險，並要求稅務人員研究風險估列的方法，以提升稅務查核品質。

貪污犯罪直接影響政府的行政效率，造成人民對政府的不信任。稅務工作者應加強正面形象的塑造，國稅局應表揚優良稅務查核事蹟，以產生良性循環，形成民眾對稅務人員的正面觀感。另外，檢調機關應積極偵辦貪污不法案件，並加重貪污不法行

為之處罰。此外，為嚇阻心存貪瀆者，應增列掌理風紀業務及辦理犯罪調查等人員未舉發貪污有據者之刑責，並應明確規定直屬主管長官對所屬人員包庇貪污或不為舉發之刑責。基於前述說明，本文形成下列假說：

H3：在稅法不確定下，加強稅務人員之素養與操守，對稽徵機關之查核品質，有顯著的正面影響。

參、研究方法與研究結果

本文依循 Raudenbush 與 Bryk (2002) 及 Goldstein (2003) 的觀點，以階層廣義線性模型探討在稅法不確定下，加重稅務申報代理人之處罰責任，對納稅人稅務遵循之影響。另外，本文利用納稅人稅務遵循與稽徵機關稅務查核之嵌套關係，研究稅務人員之素養與操守對查核品質之實質影響。

一、問卷調查及其研究結果

本文以企業會計主管、會計師事務所從業人員及國稅局官員為受試對象，使用 7 點 Likert 量表 (-1，-2，-3，0，+1，+2，+3)，衡量受測者對稅法不確定現象及稅務遵循風氣的看法。本文以民國 96 年底已上市 (櫃) 公司作為問券發放對象，資料取自台灣經濟新報社 (Taiwan Economic Journal)。此外，為獲得較為一致之比較基礎，刪除下列企業：非曆年制公司，金融、保險、證券業等性質特殊公司，非集團企業或上市 (櫃) 子公司少於兩家之集團，以發行存託憑證方式來台上市之外國公司，全額交割公司，國營事業，財務資料漏缺不全或財務數值不合理者。在上述選樣標準下，本文對企業會計主管發送 312 份問卷，回收有效問卷 101 份。

在稅務申報代理人方面，本文依據 Cushing 與 Loebbecke (1986)，隨機選取七家員工人數超過 200 人的會計師事務所作為研究對象，其中四家每家發放 34 份問卷，剩餘三家每家 33 份，總共 235 份，回收有效問卷 73 份。至於稅務官員方面，在台北市、高雄市、及北、中、南區國稅局等五地區隨機選取 25 個國稅局作為研究對象，總共發送 178 份問卷，回收有效問卷 89 份。表 1 列示樣本結構。

在企業會計主管及會計師事務所從業人員中，受測者擔任現職之平均年資分別為 8.9 年與 6.3 年，從事會計或審計工作達 5 年以上者分別占 91% 及 74%，具有碩士以上學歷者分別占 72% 及 86%。另外，在稅務官員中，受試者擔任現職之平均年資為 8.7 年，從事稅務工作達 5 年以上者占 81%，具有碩士以上學歷者占 68%。因此，受試者大多具備專業知識及豐富的工作經驗。

本研究在問卷回收後，進行 KMO 檢定 (Kaiser, 1960)，結果是，Bartlett 球形考驗的卡方值為 3278.156 (自由度為 262)，顯著性機率值 $p = 0.000 < 0.05$，可拒絕淨相關係數矩陣不是單元矩陣的假設。另外，個別題項的取樣適切性量數 (Measures of

Sampling Adequacy) 達可接受水準 (Tabachnick & Fidell, 2007) ，因此量表及個別題項均適合進行因素分析，結果列示於附錄一。

表 1 樣本結構

受試者	問卷發放與回收狀況	
會計主管	發放問卷數	回收有效問卷數
買賣業	51	16
製造業	47	17
營造水電工程業	43	12
電子業	44	14
運輸、倉儲及通信業	41	14
工商服務業	47	16
農林牧礦採石業	39	12
會計師事務所從業人員	235	73
國稅局官員	178	89

註： 本研究之產業分類以我國營利事業所得稅結算申報書所適用的稅務行業標準代號為依據。

在效度分析上，本研究以主成份分析法 (Principal Factor Analysis) 萃取特徵值 (Eigenvalue) 大於 1 之因素，再以最大變異法 (Varimax) 作直交轉軸 (Hair, Anderson, Tatham, & Black, 1998)。附錄一列示因素負荷量、特徵值及累積解釋變異量。經分析量表之建構效度後，本研究進行信度分析，量表之 Cronbach α 值介於 0.8004 與 0.8215 間，達可接受水準 (Nunnally, 1978)。另外，根據 Tabachnick 與 Fidell (2007) 萃取取樣適切性量數在 0.900 以上之構面，代入階層廣義線性模型中，作為假說之代理變數。

表 2 列示敘述性統計量，受測者大多認為，在稅法不確定下，稅務申報代理人協助納稅人逃漏稅，但加重稅務申報代理人之處罰責任，對稅務遵循沒有顯著效益。另外，提高稅務人員之素養與操守對稅務查核品質有正面的影響。受測者也一致認為，稅法不確定、稅務人員之素養與操守不佳等因素是稅務遵循風氣敗壞的主因。

表 2 問卷之敘述性統計

研究假說	全體樣本	企業會計主管	會計師事務所從業人員	國稅局官員
H_{1-1}：當課稅法令對所得來源是否應課稅的認定越不明確時，納稅人逃漏稅之意圖越明顯。				
平均值	5.34	5.43	5.02	5.58
最小值	1.67	1.58	1.46	1.97
最大值	6.33	6.00	6.00	7.00
標準差	0.5990	0.6062	0.6124	0.5785
H_{1-2}：當課稅法令對所得來源是否應課稅的認定不明確時，稅務申報代理人傾向於協助納稅人逃漏稅。				
平均值	5.59	5.65	5.72	5.40
最小值	2.54	2.70	2.77	2.15
最大值	7.00	7.00	7.00	7.00
標準差	0.5409	0.5182	0.5097	0.5947
H_2：在稅法不確定下，當營利事業蓄意短漏報所得額時，加重稅務申報代理人之處罰責任，並嚴格懲處逃漏稅，對營利事業往後之稅務遵循，有顯著的正面影響。				
平均值	4.72	4.28	4.04	5.83
最小值	1.95	1.24	1.58	3.04
最大值	6.33	6.00	6.00	7.00
標準差	0.5734	0.7002	0.6036	0.4223
H_3：在稅法不確定下，加強稅務人員之素養與操守，對稽徵機關之查核品質，有顯著的正面影響。				
平均值	5.54	5.15	5.56	5.91
最小值	1.83	1.73	1.64	2.11
最大值	7.00	7.00	7.00	7.00
標準差	0.5574	0.6262	0.6137	0.4323

二、階層廣義線性模型及其研究結果

本研究在問卷萃取出因素後，代入階層模型中，進行 4 個假說對短漏報所得之關聯性研究。此外，本文利用稅務遵循與稅務查核之嵌套關係，探討稅務人員素養與操守對查核品質之實質影響。

(一) 樣本篩選過程

樣本資料來源係財稅資料中心民國 87 年至 96 年營利事業所得稅結算申報資料，及國稅局核定損益表資料。表 3 列示樣本篩選過程及最終使用樣本家數，本文選取十個年度皆有申報及核定資料之樣本，並刪除資料不完整及數值為負值之樣本，獨資及合夥企業樣本，及外國分支機構、公營事業、金融、證券、期貨保險業、教育、文化、慈善機關團體之樣本。

(二) 產業別與查核調整所得額之統計資料

本文依據營利事業所得稅結算申報書所適用的稅務行業標準代號，將營利事業分

類成： 買賣業、製造業、營造水電工程業、電子業、運輸、倉儲及通信業、工商服務業及農林牧礦採石業等。附錄二列示七類產業有或無調整所得額之家數及平均調整所得額。在各產業中，以製造業之平均調整所得額較高，此結果可能是製造業適用之稅法及計算課稅所得之方式較複雜，易發生申報錯誤或有較大的逃漏稅機會。

(三) 地區別與查核調整所得額之統計資料

我國營利事業所屬國稅局轄區，分為台北市、高雄市、及北、中、南區國稅局。表 4 列示五轄區營利事業之查核調整所得額，其中，台北市國稅局轄區營利事業之平均調整所得額高於其他地區，此結果可能是台北市擁有較多大規模營利事業。

(四) 隨機係數模型

1. 層 1 模型

層 1 模型考慮納稅人特徵對逃漏稅對數發生率 η_{ij} 的效果，其方程式為：

$$\begin{aligned}\eta_{ij}=&\pi_{0jk}+\pi_{1jk}(\text{CPA})_{ijk}+\pi_{2jk}(\text{TRANPRICE})_{ijk}+\pi_{3jk}(\text{PENALTY})_{ijk}\\&+\pi_{4jk}(\text{DISTRICT})_{ijk}+\pi_{5jk}(\text{DISTRICT})_{ijk}+\pi_{6jk}(\text{DISTRICT})_{ijk}\\&+\pi_{7jk}(\text{DISTRICT})_{ijk}+\pi_{8jk}(\text{DISTRICT})_{ijk}+\pi_{9jk}(\text{IND})_{ijk}+\pi_{10jk}(\text{IND})_{ijk}\\&+\pi_{11jk}(\text{IND})_{ijk}+\pi_{12jk}(\text{IND})_{ijk}+\pi_{13jk}(\text{IND})_{ijk}+\pi_{14jk}(\text{IND})_{ijk}+\pi_{15jk}(\text{IND})_{ijk}+r_{ijk}\end{aligned}$$

其中，π_{0jk} 是截距 ,π_{pjk} 是相應的層 1 係數，p=1, 2, …, 15，表示納稅人特徵與逃漏稅對數發生率的關聯方向與強度，r_{ijk} 是層 1 隨機效果，其他符號之意義與表 5 相同。

層 1 模型之應變數及解釋變數說明於下：

(1) 應變數－逃漏稅對數發生率

本文將逃漏稅定義為在某一課稅年度內，納稅人自行申報之課稅所得低於稽徵機關核定之課稅所得，其原因是納稅人蓄意或無心錯誤短漏報 (林世銘，2000；陳明進，2006)。

(2) 解釋變數

(a) 是否聘請會計師作為稅務申報代理人－ CPA

營利事業是否聘請會計師作為稅務申報代理人，會影響該事業往後之稅務遵循 (林世銘，2000；黃美祝等人，2005；陳明進，2006)。本文預期在稅法不確定下，稅務申報代理人將協助納稅人逃漏稅。

(b) 是否利用移轉訂價規避稅負－ TRANPRICE

本研究在分析問卷時發現，受試者普遍認為國內企業利用移轉訂價規避納稅義務。馬嘉應與賴榮舟 (2009) 指出，為防止企業藉移轉訂價規避稅負，應規範上市 (櫃) 公司於辦理所得稅結算申報時，編製合併報表，備妥移轉訂價報告。本文預期在稅法不確定下，移轉訂價查核制度之實施將提高

納稅人稅務遵循。

表 3 樣本篩選過程與最終使用樣本家數

	民國 87 年	民國 88 年	民國 89 年	民國 90 年
	家數	家數	家數	家數
申報及核定資料家數	628,956	631,015	630,229	631,732
刪除資料不完整及數值為負值之樣本	(82,645)	(85,313)	(76,131)	(93,054)
刪除獨資及合夥企業樣本	(24,026)	(24,168)	(24,201)	(24,322)
刪除外國分支機構、公營事業、金融、證券、期貨保險業、教育、文化、慈善機關與團體等之樣本	(6,038)	(6,247)	(7,752)	(8,402)
最終使用樣本家數	516,247	515,287	522,145	505,954
	民國 91 年	民國 92 年	民國 93 年	民國 94 年
	家數	家數	家數	家數
申報及核定資料家數	631,594	629,838	623,166	625,356
刪除資料不完整及數值為負值之樣本	(94,992)	(80,052)	(81,527)	(78,669)
刪除獨資及合夥企業樣本	(24,380)	(24,060)	(23,920)	(23,889)
刪除外國分支機構、公營事業、金融、證券、期貨保險業、教育、文化、慈善機關與團體等之樣本	(6,063)	(7,432)	(7,389)	(7,379)
最終使用樣本家數	506,159	518,294	510,330	515,419
	民國 95 年	民國 96 年	總家數	
	家數	家數		
申報及核定資料家數	631,173	631,267	6,294,326	
刪除資料不完整及數值為負值之樣本	(86,281)	(80,361)	(839,025)	
刪除獨資及合夥企業樣本	(24,111)	(24,114)	(241,191)	
刪除外國分支機構、公營事業、金融、證券、期貨保險業、教育、文化、慈善機關與團體等之樣本	(7,448)	(7,449)	(71,599)	
最終使用樣本家數	513,333	519,343	5,142,511	

(c) 是否被稽徵機關核定違章處罰－ PENALTY

陳明進 (2006) 認為，營利事業短漏報所得被發現後，若被稽徵機關核定違章處罰，則往後之稅務遵循會提高。本文預期，營利事業若曾被核定補稅，並課以違章處罰，則可遏阻逃漏稅。

(d) 控制變數－ DISTRICT 及 IND

黃美祝與林世銘 (2009) 認為，各地區國稅局查核品質之差異會影響納稅人稅務遵循。本文將台北市國稅局視為查核品質較高的地區，以該區作為迴

歸模式之對照組，另設立 $DISTRICT_j$ (j = 2, 3, 4, 5) 為其他四區之虛擬變數，以控制企業所屬國稅局轄區查核品質差異對租稅逃漏之影響。另外，陳明進 (2006) 及黃美祝與林世銘 (2009) 認為，稅法對於製造業有原物料超耗須去除之規定，造成製造業之成本計算相較於其他行業更為複雜。本文以製造業作為迴歸模式之對照組，另設立 IND_k (k = 2, 3, ⋯, 7) 為其他六類行業別之虛擬變數，以控制行業特性及適用稅法複雜性之差異對納稅人稅務遵循之影響。

表 4 地區別與營利事業所得稅查核調整所得額情形之統計資料

	民國 87 年		民國 88 年		民國 89 年	
	有調整所得額之家數	平均調整所得額	有調整所得額之家數	平均調整所得額	有調整所得額之家數	平均調整所得額
台北市	20,378	532,040	19,881	464,430	15,766	814,403
高雄市	7,108	360,289	5,309	278,492	6,125	174,046
北區	40,608	86,530	27,971	164,878	23,349	184,278
中區	18,074	292,699	19,134	629,811	18,531	632,183
南區	11,672	110,799	11,138	153,114	9,402	143,120
全國	97,840	1,382,357	83,433	1,690,725	73,173	1,948,030
	民國 90 年		民國 91 年		民國 92 年	
	有調整所得額之家數	平均調整所得額	有調整所得額之家數	平均調整所得額	有調整所得額之家數	平均調整所得額
台北市	17,261	821,258	13,076	644,959	17,947	2,524,844
高雄市	5,797	226,621	4,353	260,630	5,736	290,882
北區	22,550	161,180	17,059	157,332	24,064	312,811
中區	17,266	555,651	10,629	39,728	18,580	336,486
南區	9,753	133,811	7,525	118,873	11,003	154,370
全國	72,627	1,898,521	52,642	1,221,522	77,330	3,619,393
	民國 93 年		民國 94 年		民國 95 年	
	有調整所得額之家數	平均調整所得額	有調整所得額之家數	平均調整所得額	有調整所得額之家數	平均調整所得額
台北市	18,151	1,698,351	17,249	1,341,995	14,487	1,744,243
高雄市	6,113	339,972	5,837	291,246	4,985	251,242
北區	25,609	415,340	24,900	431,421	21,999	294,908
中區	19,189	395,243	18,180	549,564	16,460	572,926
南區	12,196	164,358	11,675	359,324	9,810	477,547
全國	81,258	3,013,264	77,841	2,973,550	67,741	3,340,866

表 4 地區別與營利事業所得稅查核調整所得額情形之統計資料（續）

	民國 96 年	
	有調整所得額之家數	平均調整所得額
台北市	18,517	2,599,066
高雄市	6,104	268,475
北區	27,864	636,759
中區	20,428	613,369
南區	12,120	522,341
全國	85,033	4,640,010

2. 層 2 模型

將層 1 模型的係數 π_{pjk} (p = 1, 2, ⋯, 15) 設為固定，並考慮稽徵機關特徵對納稅人稅務遵循之效果，得以下方程式：

$$\pi_{0jk} = \gamma_{00k} + \gamma_{01k}(\text{TAXGATHER})_{jk} + \gamma_{02k}(\text{AUDIT})_{jk} + \gamma_{03k}(\text{BUDGET})_{jk} + \gamma_{04k}(\text{CERTAIN})_{jk} + u_{0jk}$$

$$\pi_{pjk} = \gamma_{p0k}，p=1, 2, \cdots, 15$$

其中，γ_{00k} 是截距，γ_{0qk} 是相應的層 2 係數，q=1, ⋯, 4，表示稽徵機關特徵與稽徵機關層次效果的關聯方向與強度，u_{0jk} 是層 2 隨機效果，其他符號之意義與表 5 相同。

表 5 變數定義

變數	定義
Y_{ijk}	地區 k 稽徵機關 j 納稅人 i 在時間間隔長度為 m_{ij} 之逃漏稅次數，在本文 m_{ij} 為 10。
η_{ij}	逃漏稅對數發生率。本文將逃漏稅定義為在某一課稅年度內，納稅人自行申報之課稅所得額低於稽徵機關核定之課稅所得額。
CPA	1 表示納稅人聘請會計師作為稅務申報代理人，0 為其他。
TRANPRICE	1 表示企業從事移轉訂價，並在所得稅結算申報時，編製合併財務報表，備妥移轉訂價報告，0 為其他。
PENALTY	1 表示納稅人被核定補稅，並課以違章處罰，0 為其他。
TAXGATHER	1 表示稅務人員被舉發貪污，0 為其他。
AUDIT	1 表示稽徵機關擴大書面審查，0 為其他。
BUDGET	每一申報案件所耗用之查核資源，其為各區國稅局之年度預算除以該區之年度申報件數。
CERTAIN	1 表示課稅法令非常明確，-1 表示課稅法令很不明確。
DISTRICT1	1 表示位於台北市國稅局轄區之營利事業，0 為其他。
DISTRICT2	1 表示位於高雄市國稅局轄區之營利事業，0 為其他。

表 5 變數定義（續）

DISTRICT3	1 表示位於北區國稅局轄區之營利事業，0 為其他。
DISTRICT4	1 表示位於中區國稅局轄區之營利事業，0 為其他。
DISTRICT5	1 表示位於南區國稅局轄區之營利事業，0 為其他。
IND1	1 表示屬製造業之營利事業，0 為其他。
IND2	1 表示屬買賣業之營利事業，0 為其他。
IND3	1 表示屬營造水電工程業之營利事業，0 為其他。
IND4	1 表示屬電子業之營利事業，0 為其他。
IND5	1 表示屬運輸、倉儲及通信業之營利事業，0 為其他。
IND6	1 表示屬工商服務業之營利事業，0 為其他。
IND7	1 表示屬農林牧礦採石業之營利事業，0 為其他。

如果層 1 模型的截距及係數皆為隨機的，根據 Hedeker 與 Gibbons (1994) 及 Raudenbush 與 Bryk (2002) 的觀點，層 2 模型應為：

$$\pi_{pjk}=\gamma_{p0k}+\gamma_{01k}\,(\text{TAXGATHER})_{jk}+\gamma_{02k}\,(\text{AUDIT})_{jk}+\gamma_{03k}\,(\text{BUDGET})_{jk}$$
$$+\gamma_{04k}\,(\text{CERTAIN})_{jk}+u_{pjk}，p=0, 1, \cdots, 15$$

層 2 模型之應變數及解釋變數說明於下：

(1) 應變數－ π_{pjk}

(2) 解釋變數

(a) 稅務人員是否被舉發貪污－ TAXGATHER

Dubin et al. (1990) 認為，稅務人員之素養與納稅人之教育程度對稅務遵循有顯著之影響。本文在分析問卷時發現，受試者普遍認為稅務人員之素養與操守對於稅務查核品質之提升，有正面影響。另外，本文根據「知識贏家」新聞檢索資料庫，選取民國 87 年至 96 年間稅務官員舞弊事件，並搜尋公開資訊觀測站之重大訊息公布，以具完整性之舞弊事件內容作為依據，再參考調查局廉政處及司法院發布之統計、訴訟及判決資料，以瞭解舞弊案件之來龍去脈。本文發現，大多數舞弊事件都是稅務官員濫用權力，助長企業逃漏稅所致，而且多數是因主管機關監控、或檢方辦案時意外查獲，或遭人檢舉等原因而被揭露。本文以舞弊被揭穿年度作為事件期，因為大多數舞弊案件的起始年度很難確切得知 (林嬋娟、張哲嘉，2009)。本文預期在稅法不確定下，官員貪污頻率與納稅人稅務遵循有反方向變動之關係。

(b) 是否擴大書面審查－ AUDIT

王得山 (2000) 及陳明進 (2006) 認為書面審查相較於調閱帳簿憑證，查核範

圍較小，查核嚴謹度較低，企業有短漏報所得，不易被發現。本文預期在稅法不確定下，稽徵機關擴大書面審查，將不利於納稅人稅務遵循之提升。

(c) 每一申報案件所花費之查核資源－ BUDGET

黃美祝與林世銘 (2009) 認為當國稅局擁有的查核資源愈多時，納稅人之申報案件被查核的機率愈大，當納稅人預料其被查核的機率提高時，將更遵守稅法規定。本文預期，國稅局之查核資源與納稅人之稅務遵循有同方向變動之關係。

(d) 課稅法令是否明確－ CERTAIN

Scotchmer (1987) 指出，享受愈多租稅減免的企業，被稅務機關查核的機率愈大。黃美祝與林世銘 (2009) 認為享有投資抵減之企業，享受之租稅利益較其他行業為多，稅務機關對這些企業的查核比較嚴格。另外，本文在分析問卷時發現，受試者普遍認為若納稅人與稽徵機關對租稅減免的認知與解釋不同，則稅務申報代理人傾向於協助納稅人逃漏稅。本文預期稅法不確定與納稅人稅務遵循有反方向變動之關係。

表 6 列示敘述性統計值 (N = 5,142,511)，及平均值差異檢定之結果，本文發現：台北市與高雄市國稅局在違章處罰、查核資源、稅法不確定等方面有顯著差異，台北市與中區國稅局在稅務行政方面無顯著差異。

表 6 變數之敘述性統計值及差異檢定

變數名稱	敘述性統計值						
	平均值	標準差	最大值	75% (Q3)	中位數	25% (Q1)	最小值
ηij（逃漏稅對數發生率）	16.017	1.832	25.877	16.920	15.905	14.929	4.976
CPA（會計師簽證申報）	0.2650	0.4402	1	0	0	0	0
TRANPRICE（移轉訂價）	0.3119	0.4629	1	1	0	0	0
PENALTY（違章處罰）	0.0278	0.1223	1	0	0	0	0
TAXGATHER（官員貪污）	0.0054	0.0647	1	0	0	0	0
BUDGET（查核資源）	19,359	5,381	35,813	21,130	17,210	15,042	14,325
AUDIT（擴大書審）	0.5846	0.3485	1	1	0	0	0
CERTAIN（稅法不確定）	0.2905	0.4194	1	0	0	0	0
DISTRICT1（北市國稅局）	0.3695	0.4822	1	1	0	0	0
DISTRICT2（高市國稅局）	0.0441	0.2050	1	0	0	0	0
DISTRICT3（北區國稅局）	0.3570	0.4787	1	1	0	0	0
DISTRICT4（中區國稅局）	0.1413	0.3480	1	0	0	0	0
DISTRICT5（南區國稅局）	0.0868	0.2813	1	0	0	0	0
IND1（製造業）	0.2802	0.4481	1	1	0	0	0
IND2（買賣業）	0.4805	0.4992	1	1	0	0	0
IND3（營造水電業）	0.0970	0.2952	1	0	0	0	0
IND4（電子業）	0.0250	0.1543	1	0	0	0	0
IND5（運輸、倉儲業）	0.0217	0.1530	1	0	0	0	0
IND6（工商服務業）	0.0891	0.2846	1	0	0	0	0
IND7（農林牧礦採石業）	0.0051	0.0710	1	0	0	0	0

註： *、** 與 *** 分別表示達 10%、5% 與 1% 顯著水準。

表 6 變數之敘述性統計值及差異檢定（續前表）

差異檢定							
違章處罰		官員貪污		查核資源		稅法不確定	
平均值	t 值	平均值	t	平均值	t	平均值	t
北市	北市 vs 高市	北市	北市 VS 高市	北市	北市 VS 高市	北市	北市 VS 高市
0.0063	2.18**	0.0012	2.26**	4,361.5	2.29**	0.0654	2.64***
高市	(0.03)	高市	(0.02)	高市	(0.02)	高市	(0.00)
0.0021	北市 vs 北區	0.0004	北市 VS 北區	1,455.8	北市 VS 北區	0.0218	北市 VS 北區
北區	2.29**	北區	0.33	北區	1.79*	北區	1.81*
0.0092	(0.02)	0.0018	(0.74)	6,394.1	(0.07)	0.0960	(0.06)
中區	北市 vs 中區	中區	北市 VS 中區	中區	北市 VS 中區	中區	北市 VS 中區
0.0064	0.11	0.0012	0.02	4,452.5	0.18	0.0668	0.47
南區	(0.92)	南區	(0.98)	南區	(0.89)	南區	(0.64)
0.0039	北市 vs 南區	0.0007	北市 VS 南區	2687.0	北市 VS 南區	0.0403	北市 VS 南區
	1.81*		0.15		1.43*		2.26**
	(0.06)		(0.89)		(0.06)		(0.02)
	高市 vs 北區		高市 VS 北區		高市 VS 北區		高市 VS 北區
	3.61**		3.01***		5.44***		3.61***
	(0.00)		(0.00)		(0.00)		(0.00)
	高市 vs 中區		高市 VS 中區		高市 VS 中區		高市 VS 中區
	2.62**		1.81*		2.42**		2.96***
	(0.03)		(0.06)		(0.03)		(0.00)
	高市 vs 南區		高市 VS 南區		高市 VS 南區		高市 VS 南區
	1.51*		1.28*		1.76*		1.43*
	(0.07)		(0.07)		(0.08)		(0.06)
	北區 vs 中區		北區 VS 中區		北區 VS 中區		北區 VS 中區
	2.42**		1.74*		1.83*		2.15**
	(0.01)		(0.06)		(0.06)		(0.03)
	北區 vs 南區		北區 VS 南區		北區 VS 南區		北區 VS 南區
	3.01***		2.64***		4.28***		3.01***
	(0.00)		(0.00)		(0.00)		(0.00)
	中區 vs 南區		中區 VS 南區		中區 VS 南區		中區 VS 南區
	2.26**		0.15		1.41*		2.29**
	(0.03)		(0.89)		(0.06)		(0.02)

註：*、** 與 *** 分別表示達 10%、5% 與 1% 顯著水準。

兩個組別 (例如北市國稅局與高市國稅局) 平均數間高低的差異必須經過檢定，才能確知其差異值是否達到顯著，若 t 檢定結果的統計量未達到顯著水準，則此種差異是沒有意義的，因為它可能是抽樣誤差或機遇所造成的。

表 7 之 γ_{10k} 為 1.056，這表示，如果稅法不確定現象相似，查核資源相近，而且皆擴大書審，則稅務人員被舉發貪污之稽徵機關，相較於其他稅務機關，逃漏稅對數發生率高 1.056。此外，稅法不確定和擴大書審與逃漏稅對數發生率是正相關，查核資源則呈現負相關，這說明，當稅法越不確定，擴大書審比率越高，查核資源越少時，稅務遵循風氣越敗壞。

Bliese (1998) 及 Raudenbush 與 Bryk (2002) 認為，隨機係數模型是階層迴歸分析很重要的第一步，它的結果可以指導層 1 模型的最終設定，並為層 2 模型的建立提供一系列有用的統計量。表 7 列示隨機效果變異數成分分析的結果，平均而言，每個層 1 預測變數和逃漏稅對數發生率都有顯著的關係 (此一判斷是根據固定效果的估計值及其標準誤和 t 值)，因此，每個預測變數都應保留在納稅人層次模型中。另外，層 2 變異數的估計值提供稽徵機關逃漏稅發生率變化的資訊，對層 2 隨機效果之變異數進行同質性檢驗，能夠驗證：逃漏稅發生率在稽徵機關之間是否有差別。同質性的 $\chi 2$ 檢驗及信度統計量皆表示，各層 1 係數在稽徵機關之間有足夠大的差異，因此可以將這些係數設定為隨機的。就單參數的 χ^2 檢驗而言，在同質性假設下，稅法不確定與查核資源之係數估計的變化機率均小於 0.001，而擴大書審之係數估計的變化機率小於 0.01，至於官員貪污之係數估計的變化機率則接近臨界點 (0.074)。

由於層 2 模型之預測變數與結果變數分別在稽徵機關層次與納稅人層次測量，本研究依循 Raudenbush 與 Bryk (2002) 的觀點，認為組織特徵對組織內所有個人都有相同的影響，而且組織變數的效果是改變結果變數的平均水準，對結果變數的分配並不產生影響。然後利用以截距和斜率為結果變數模型 (Intercept and Slopes as Outcomes Model) 探討稽徵機關特徵對納稅人稅務遵循的影響。

(五) 以截距和斜率為結果變數模型

本研究將稅法不確定與官員貪污、查核資源及擴大書審等變數之交互影響，作為預測變數，納入上述層 2 模型中，形成以截距和斜率為結果變數的迴歸模型 (Heck & Thomas, 2009; 謝俊義，2010)。

$$\begin{aligned}\pi_{0jk} &= \gamma_{00k} + \gamma_{01k}\,(\mathrm{TAXGATHER})_{jk} + \gamma_{02k}(\mathrm{AUDIT})_{jk} + \gamma_{03k}(\mathrm{BUDGET})_{jk} \\ &\quad + \gamma_{04k}(\mathrm{CERTAIN})_{jk} + \gamma_{05k}(\mathrm{CERTAIN}\times\mathrm{TAXGATHER})_{jk} \\ &\quad + \gamma_{06k}(\mathrm{CERTAIN}\times\mathrm{AUDIT})_{jk} + \gamma_{07k}(\mathrm{CERTAIN}\times\mathrm{BUDGET})_{jk} + u_{0jk} \\ \pi_{1jk} &= \gamma_{10k} + \gamma_{11k}\,(\mathrm{TAXGATHER})_{jk} + \gamma_{12k}(\mathrm{CERTAIN})_{jk} \\ &\quad + \gamma_{13k}(\mathrm{CERTAIN}\times\mathrm{TAXGATHER})_{jk} + u_{1jk}\end{aligned}$$

$$\pi_{2jk}=\gamma_{20k}+\gamma_{21k}(AUDIT)_{jk}+\gamma_{22k}(CERTAIN)_{jk}+\gamma_{23k}(CERTAIN\times AUDIT)_{jk}+u_{2jk}$$

$$\pi_{3jk}=\gamma_{30k}+\gamma_{31k}(BUDGET)_{jk}+\gamma_{32k}(CERTAIN)_{jk}$$
$$+\gamma_{33k}(CERTAIN\times BUDGET)_{jk}+u_{3jk}$$

$$\pi_{pjk}=\gamma_{p0k}+u_{pjk}，p=4, \cdots, 15$$

表 7 逃漏稅對數發生率之隨機係數模型

固定效果	係數	標準誤	t 值
截距，γ_{00k}	3.112	0.062	2.44*
TAXGATHER，γ_{10k}	1.056	0.044	2.69*
AUDIT，γ_{20k}	0.584	0.042	2.17*
BUDGET，γ_{30k}	- 1.028	0.026	- 2.59*
CERTAIN，γ_{40k}	0.670	0.073	2.23*

隨機效果	變異數成分	自由度	χ^2	P
u_{0jk}	8.324	35	1005.63	0.000
u_{1jk}	1.266	35	150.86	0.074
u_{2jk}	0.261	35	161.44	0.006
u_{3jk}	0.335	35	180.82	0.000
u_{4jk}	0.397	35	202.75	0.000
r_{ijk}	30.664			

稽徵機關效果之間的相關程度	逃漏稅對數發生率	稅務官員貪污	擴大書審	稅法不確定	查核資源
稅務官員貪污	-0.387 (<0.0001)	1	- 0.109 (0.0004)	- 0.085 (< 0.0001)	0.016 (<0.0001)
擴大書審	0.172 (<0.0001)	- 0.109 (0.0004)	1	0.062 (< 0.0001)	-0.214 (<0.0001)
稅法不確定	0.317 (<0.0001)	-0.085 (< 0.0001)	0.062 (<0.0001)	1	-0.338 (<0.0001)
查核資源	-0.257 (<0.0001)	0.016 (< 0.0001)	-0.214 (<0.0001)	-0.338 (<0.0001)	1

OLS 迴歸係數估計的信度	
逃漏稅對數發生率	0.916
稅務官員貪污	0.094
擴大書審	0.329
稅法不確定	0.188
查核資源	0.417

註：1. 括弧內為 p-value。
2. * 表示在 1% 統計水準下為顯著。

表 8 顯示，稅法不確定與官員貪污之間存在顯著的交互效果，這說明：稅務人員素養與操守對企業逃漏稅的影響在稽徵機關之間並不相同，而且稅法不確定對稅務遵循的影響取決於稅務人員素養與操守。表 8 列示稅務人員素養與操守之差別效果，估計的交互效果 (γ_{13k}) 比相應的主效果 (γ_{05k}) 大，這說明，當稅法不確定時，平均素養與操守良好的稽徵機關，其稅務人員間素養與操守的差異性，大於平均素養與操守不佳的稽徵機關；反之，當稅法確定時，平均素養與操守良好的稽徵機關，其稅務人員間素養與操守的差異性，小於平均素養與操守不佳的稽徵機關。

表 8 稽徵機關特徵對逃漏稅對數發生率的影響估計

固定效果	預期符號	係數	t 值
截距，γ_{00k}	3.086	18.321*	
TAXGATHER，γ_{01k}	＋	0.672	4.322*
AUDIT，γ_{02k}	＋	0.523	3.371*
BUDGET，γ_{03k}	－	-0.484	-3.229*
CERTAIN，γ_{04k}	＋	0.436	3.211*
TAXGATHER×CERTAIN，γ_{05k}	＋	0.776	3.641*
AUDIT×CERTAIN，γ_{06k}	＋	0.353	2.116*
BUDGET×CERTAIN，γ_{07k}	－	-0.584	-3.385*
稅務人員素養與操守之差別效果			
截距，γ_{10k}		1.378	9.789*
稅務官員貪污，γ_{11k}		0.128	2.192*
稅法不確定，γ_{12k}		0.361	2.269*
交互效果，γ_{13k}		0.867	5.671*
擴大書審之差別效果			
截距，γ_{20k}		2.481	1.651
擴大書審，γ_{21k}		0.103	1.371
稅法不確定，γ_{22k}		0.073	0.772
交互效果，γ_{23k}		0.112	1.116
查核資源之差別效果			
截距，γ_{30k}		2.382	6.557*
查核資源，γ_{31k}		-0.273	-2.338*
稅法不確定，γ_{32k}		0.373	2.745*
交互效果，γ_{33k}		-0.613	-3.388*

註： * 表示在 1% 統計水準下為顯著。

本研究比較原模型標準誤與穩健標準誤 (Robust Standard Error)，以瞭解迴歸係數估計的精確度推論對於隨機效果分配的影響，藉以判斷隨機效果分配的設定是否存在

偏誤。本文發現：固定或隨機效果模型的標準誤，與穩健標準誤之差異很小；至於以截距和斜率為結果變數的迴歸模型，其標準誤很接近穩健標準誤。整體而言，隨機效果分配的設定並無偏誤 (Raudenbush & Bryk, 2002)。

肆、研究結論、建議與限制

一、研究結論

揭露稅務風險是上市 (櫃) 公司稅務治理的課題。有關租稅逃漏之研究，國內外文獻較缺乏以營利事業之稅務資料，探討稅法不確定對稅務遵循之影響，而且較少文獻探討稅務行政與查核品質之關聯性，以及兩者對稅務遵循之影響。本文之研究問題為：在稅法不確定下，納稅人是否利用避稅產生未確定稅負？稅務申報代理人是否協助納稅人逃漏稅？加重稅務申報代理人之處罰責任，對納稅人稅務遵循，是否有助益？加強稅務人員之素養與操守，是否提升稽徵機關之查核品質？

本研究依循文獻上影響稅務遵循之法律與經濟因素，建立研究假說，並以問卷衡量受測者對稅務遵循風氣及稅法不確定現象的看法。分析 263 位來自企業界、會計實務界及國稅局之問卷回函，獲得以下發現：

受測者普遍認為，在稅法不確定下，納稅人利用避稅產生未確定稅負，稅務申報代理人協助納稅人逃漏稅，但加重稅務申報代理人之處罰責任，對納稅人稅務遵循，沒有明顯的助益。

本研究在問卷萃取出因素後，代入階層廣義線性模型中，作為假說之代理變數，探討在稅法不確定下，加重稅務申報代理人之處罰責任，對納稅人稅務遵循之影響。此外，本文藉由納稅人稅務遵循與稽徵機關查核品質之嵌套關係，探討稅務人員之素養與操守對稅務查核之實質影響，獲得以下發現：

當稅法越不確定，擴大書審比率越高，查核資源越少時，稅務遵循風氣越敗壞。另外，若稽徵機關擴大書審，則稅法不確定對納稅人稅務遵循之影響取決於稅務人員之素養與操守。

其次，當稅法不確定時，平均素養與操守良好的稽徵機關，其稅務人員間素養與操守的差異性，大於平均素養與操守不佳的稽徵機關；反之，當稅法確定時，平均素養與操守良好的稽徵機關，其稅務人員間素養與操守的差異性，小於平均素養與操守不佳的稽徵機關。

二、建議

當稅務遵循風氣不佳時，書面審查相較於調閱帳簿憑證，查核嚴謹度較低，納稅人短漏報所得，較不易被發現。目前稽徵機關對於年營業額在新台幣 3,000 萬元以下之企業允許採用書審方式，甚至以最低書面核閱結案，導致納稅人有僥倖心態 (陳明

進，2006)。本文認為，調閱帳簿憑證的查核比率應維持在適當比率以上。其次，提高查核率雖可增加逃漏稅失敗的機率，但若未同時增加逃漏稅失敗的成本，則對遏阻逃漏稅，無顯著處罰效果，因此，配合國內經濟發展適度調高查核率及處罰率，有利於提升納稅人稅務遵循。最後，某些製造業因會計事項複雜，稅務申報容易發生錯誤，稽徵機關的核定補稅，應僅及於當年度應繳稅款之補繳；相反地，蓄意短漏報所得之製造業，在稅務申報代理人之協助下，逃漏稅不易被發現，該事業之短漏報所得，除調整補稅外，應課以違章處罰，而且應加重稅務申報代理人之處罰責任，以提高遏阻逃漏稅之成效。

三、限制

納稅人有短漏報所得，如果未被列入選案查核，或未被稅務人員發現，還是會被稽徵機關認定為誠實納稅，在實證研究上，這些逃漏稅行為無法直接觀察到；不過，納稅人短漏報金額愈大，被稽徵機關發現的可能性愈高，本研究未分析兩者之相關性，也未進一步探討選案查核與查核嚴謹度的關聯性。其次，本文雖使用交互嵌套的隨機係數模型，將納稅人稅務遵循之變化由層 1 模型反映，並將同一稽徵機關納稅人稅務遵循的差異用層 2 模型表示，但是，企業規模與獲利能力，及負債與流動性等因素皆可能對納稅人稅務遵循之成長有所影響 (林世銘，2000；陳明進，2006；黃美祝、林世銘，2009)，本研究未針對這些因素深入探討。

最後，稽徵機關核定之課稅所得與納稅人申報之課稅所得的差額，包括納稅人蓄意與無心錯誤短漏報所得，在實證研究上，要區分這兩種情況，相當困難，本文只能以稽徵機關核定之課稅所得與納稅人申報之課稅所得的差額，作為納稅人短漏報所得之觀察值 (陳明進，2006)。另外，本文在設計階層廣義線性模型時，預測變數是在稽徵機關層次測量，結果變數是在納稅人層次測量，而且，本文假設稽徵機關特徵對組織內所有稅務人員都有相同的影響，這些設計與假設從稽徵實務的觀點來看，對政府稅收之增加是否有明顯的效益，仍須進一步觀察。

The Influence of Uncertain Tax Positions on Tax Compliance: Considering Taiwan's Business Income Tax

Chun-Che Chen, Assistant Professor, Department of Economics, Tunghai University

Summary

The disclosure of tax risk is a common trend around the world. Assessing the influence of uncertain tax positions on tax burdens is an important part of establishing tax risk management mechanisms. When profit-seeking enterprises declare controversial tax matters, the effect of ambiguous taxation laws on profit-seeking enterprises should be assessed and the influence of uncertain tax burdens should be disclosed in financial statements in order to inform stakeholders of the actual operation of the company.

Uncertain tax positions occur due to ambiguous taxation laws that govern which kind of complex transaction and which income sources are taxable, leaving different interpretations of tax positions between taxpayers and tax authorities. Thus, the amount of tax to be paid needs to be settled between the two parties through negotiation.

The majority of recent studies on tax compliance investigate the influence of tax administration, social norms, corporate characteristics, and the audit quality of tax authorities on tax evasion (Lin, 2000; Chan & Mo, 2000; Plesko, 2004; Alm et al., 2004; Huang et al., 2005; Chen, 2006; Kuo & Ueng, 2007; Cheng et al., 2008; Ueng, 2009; Frank et al., 2009; Badertscher et al., 2009; Huang & Lin, 2009; Huang, 2010).

In tax practices, several commonly encountered issues can result in uncertain tax burdens: transfer pricing, identification of permanent establishments, the application of tax incentives such as investment tax credits, and enterprises engaging in high-risk, controversial tax planning. Chan and Mo (2000) studied the influence of tax holidays on tax evasion among investors. Their results showed that reshaping tax evasion was earlier than enjoying tax holidays. Huang and Lin (2009) held that tax incentives enjoyed by profit-seeking enterprises were greater than those of other enterprises and that tax authorities conducted stricter audits on these businesses. Kuo and Ueng (2007) indicated that neutral taxes did not affect manufacturers' decisions on production, and did not lower their export competitiveness. Therefore, reducing tax incentives did not necessarily decrease social well-being. Chu (1988) used questionnaires to investigate accountant practices and examined the causes of tax evasion among profit-seeking enterprises. The results indicated that complex tax administration, strict and ambiguous tax laws and regulations, and tax laws that focused too much on certification all made taxpayers less willing to comply with the law.

Ma and Lai (2009) indicated that multinational enterprises used permanent establishments or transfer pricing to form uncertain tax burdens. To effectively prevent enterprises from using transfer pricing to evade tax liability, governments have demanded that listed companies prepare consolidated statements and transfer pricing reports when filing for income tax returns. Wang (2000) indicated that written audits were less rigorous compared to accounting credentials as taxpayers were more likely to take chances of tax evasion. Chen (2006) argued that a person found evading his tax would not be effectively punished if he was fined the exact amount of his due payment or if the penalty was too light. Additionally, the tax-reporting agent could bear less liability if the taxpayer constantly gauged all possibly outcomes of riding on ambiguous tax codes throughout the entire audit period.

The literature above is lacking because it does not fully examine the influence of ambiguous tax laws on tax compliance and the impact of unequal tax administration on audit quality when using income tax returns data from profit-seeking enterprises. In addition, the majority of these studies have examined the relationships between policy tools—such as tax, audit, and penalty rates—and tax compliance by looking into the tradeoffs between the economic costs and benefits of tax evasion. Few studies have examined how the integrity of tax officers would influence the audit quality of tax authorities under unfair tax administration and ambiguous tax laws and regulations.

In response to these concerns, this study asks four research questions: First, when the awareness and interpretation of tax positions differ between taxpayers and tax authorities, would taxpayers be more intended to avoid taxes? Second, when tax laws are ambiguous, would tax-reporting agents assist taxpayers in avoiding and deterring taxes? Third, when tax positions are uncertain, should profit-seeking enterprises gauge all possible outcomes of taking advantage of ambiguous taxation laws throughout the audit period in order to alleviate the penalty liabilities of tax-reporting agents? Fourth, when tax laws are ambiguous, should tax authorities develop methods to prevent disputes over controversial tax matters and improve audit quality by reminding tax officers of integrity?

This study formulated hypotheses based on the legal and economic factors that influenced tax compliance as reported in literature, and surveyed respondents (accounting managers, employees of listed accounting firms, and tax officers in National Tax Administration) regarding tax compliance using a questionnaire. After extracting factors from variables in the questionnaire, we substituted the factors into a hierarchical generalized linear model as proxy variables. Furthermore, we used a random-coefficient model, and an

intercepts and slopes as outcomes model to investigate the effect of the integrity of tax officers on the audit quality of tax authorities and the influence of the characteristics of tax authorities on the tax compliance of taxpayers (Raudenbush & Bryk, 2002).

For this study, the 263 returned questionnaires were used as the sample. We found that taxpayers generated uncertain tax burden by avoiding tax under ambiguous tax laws. Additionally, tax-reporting agents assist taxpayers in evading tax; however, increasing the penalty for tax-reporting agents did not improve the tax compliance of taxpayers.

Next, by analyzing the hierarchical generalized linear models and using Taiwan's business income tax returns data, we found that the scarcer the audit resources were, the less taxpayers would comply with the law. Additionally, the integrity of tax officers directly influenced the audit quality of tax authorities if written audits were commonly applied, in which the effect of uncertain tax positions on tax compliance depended on the integrity of tax officers. Finally, when tax laws were ambiguous, the difference among the integrity of tax officers widened if officers were from tax authorities with better integrity; the difference narrowed if officers worked in authorities with poorer integrity. In contrast, when tax laws were certain, the difference among the integrity of tax officers narrowed if officers were from tax authorities with better integrity; the difference widened if officers worked in authorities with poorer integrity.

This study presents the following suggestions. Because tax compliance is poor and tax authorities perform written audits, the audit range and degree are smaller than reviewing the books and vouchers of taxpayers; consequently, tax authorities are less likely to detect understatement or omissions in taxpayers' income declarations. Therefore, we recommend that accounting credentials be maintained at an appropriate ratio. Additionally, although increasing audit rates may reduce the chances of successful tax evasion, it may still be insufficient to reduce tax evasion if the cost of evading tax remained low. Therefore, properly increasing audit rates and penalty rates according to Taiwan's economic conditions could better make taxpayers comply with tax codes.

This study, however, has the following limitations. Taxpayers who evade taxes are still regarded by tax authorities as honest taxpayers if they are not caught by tax officers. In empirical studies, the more an income is understated, the more likely the tax authority will find out. The correlation between audit selection rate and the degree of rigorous auditing is not investigated in this study. Additionally, only the differences in the amount of taxable income approved by tax authorities and the taxable income declared by taxpayers can be used as the proxy variable of understated income declaration. In the literature above,

empirical studies have experienced difficulty distinguishing differences in the amount of taxable income approved by tax authorities and the taxable income declared by taxpayers, including intentionally or unintentionally understated income declarations.

Further investigations are required to determine whether the following assumption and design can obviously increase the government's tax revenues. The effect of tax authority characteristics is assumed to be identical for all tax officers. Additionally, the predictor variables used in hierarchical generalized linear models are measured at the level of tax authorities and the outcome variable is measured at the level of taxpayers. Next, future studies may analyze the following negative factors in detail. When tax auditing is a mere formality and the penalty for tax evasion is mild, improvements to the audit quality are insignificant.

參考文獻

王得山，2000，「稅制公平新挑戰」，中國稅務旬刊，1770 期：頁 8-17。 (Wang, De-Shan. 2000. New challenges on a fair tax system. ***Tax Journal***, 1770: 8-17.)

朱敬一，1988，「台灣營利事業所得稅逃漏的成因與指標—MIMIC 模型的應用」，經濟論文叢刊，16 卷 3 期：頁 481-489。(Chu, Jing-Yi. 1988. Indicators and causes of profit-seeking enterprise income tax evasions: The applications of MIMIC model. ***Taiwan Economic Review***, 16 (3): 481-489.)

林左裕、林苡姙、林冰如，2009，「營利事業所得稅選案模式之研究—應用 Logit 模型分析」，財稅研究，41 卷 5 期：頁 68-85。(Lin, Zuo-Yu, Lin, Yi-Ren, & Lin, Bing-Ru. 2009. An empirical study on the discriminate models of profit-seeking enterprise income tax audit: The application of the Logit mode. ***Public Finance Review***, 41 (5): 68-85.)

林世銘，2000，「會計師稅務簽證與租稅逃漏」，中華會計學刊，1 卷 2 期：頁 15-36。(Lin, Su-Ming. 2000. CPA attested tax returns and tax evasion. ***Taiwan Accounting Review***, 1 (2): 15-36.)

林嬋娟、張哲嘉，2009，「董監事異常變動、家族企業與企業舞弊之關聯性」，會計評論，48 卷 1 期：頁 1-33。(Lin, Chan-Jane, & Chang, Che-Chia. 2009. Abnormal change of board members, family firms and fraud. ***International Journal of Accounting Studies***, 48 (1): 1-33.)

馬嘉應、賴榮舟，2009，「我國實施移轉訂價制度之實證研究—以臺灣電子產業上市公司財務報表與合併財務報表為例」，財稅研究，41 卷 4 期：頁 89-103。(Ma, Jia-Ying, & Lai, Rong-Zhou. 2009. An empirical study on the implementation of a transfer pricing system in Taiwan: Take financial statements and consolidated financial statements of listed companies in electronic industry in Taiwan as examples. ***Public Finance Review***, 41 (4): 89-103.)

馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，2010，「探討我國對於國際間來源所得之課稅議題」，財稅研究，42 卷 1 期：頁 30-61。(Ma, Jia-Ying, Lai, Rong-Zhou, & Song, Mei-Fen. 2010. Taxation issues of international sources of income in Taiwan. ***Public Finance Review***, 42 (1): 30-61.)

郭虹瑩、翁堃嵐，2007，「公司稅，租稅逃漏與最適出口貿易政策」，經濟論文叢刊，35 卷 1 期：頁 33-54。 (Kuo, Horn-In, & Ueng, Kun-Lan. 2007. Corporate tax, corporate tax evasion and the optimal export trade policy. ***Taiwan Economic Review***, 35 (1): 33-54.)

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

卷 2 期：頁 213-250。 (Chen, Ming-Chin. 2006. Tax evasion and tax auditing: An analysis of profit-seeking enterprise returns. ***Academia Economic Papers***, 34 (2): 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 卷 1 期：頁 23-55。(Huang, Mei-Juh. 2010. The effect of book-tax differences on audit selection of national tax administration. ***International Journal of Accounting Studies***, 50 (1): 23-55.)

黃美祝、林世銘，2009，「國稅局選案查核與企業租稅逃漏之探討」，會計評論，48 卷 1 期：頁 35-66。(Huang, Mei-Juh, & Lin, Su-Ming. 2009. Tax evasion and audit selection. ***International Journal of Accounting Studies***, 48 (1): 35-66.)

黃美祝、林世銘、陳國泰，2005，「兩稅合一與稅務簽證對企業租稅逃漏之影響」，中華會計學刊，5 卷 2 期：頁 207-236。 (Huang, Mei-Juh, Lin, Su-Ming, & Chen, Kuo-Tay. 2005. The effects of the integrated income tax system and CPA tax attestation on corporate tax noncompliance. ***Taiwan Accounting Review***, 5 (2): 207-236.)

翁堃嵐，2009，「柏瑞圖增進的查核機制改革」，經濟論文叢刊，37 卷 3 期：頁 325-345。(Ueng, Kun-Lan. 2009. Auditing with observable commodities. ***Taiwan Economic Review***, 37 (3): 325-345.)

謝俊義，2010，初版，多層次線性分析，台北：鼎茂圖書出版股份有限公司。(Xie, Jun-Yi. 2010. ***Multilevel linear analysis*** (1st ed.). Taipei, TW: Tingmao Publish Company.)

Allingham, M. G., & Sandmo, A. 1972. Income tax evasion: A theoretical analysis. ***Journal of Public Economics***, 1 (3/4): 323-338.

Alm, J., Blackwell, C., & Mckee, M. 2004. Audit selection and firm compliance with a broad-based sales tax. ***National Tax Journal***, 57 (2): 209-227.

Badertscher, B., Phillips, J., Pincus, M., & Rego, S. O. 2009. Earnings management strategies and the trade-off between tax benefits and detection risk: To conform or not to conform? ***The Accounting Review***, 84 (1): 63-97.

Beck, P. J., Davis, J. S., & Jung, W. O. 1991. Experimental evidence on taxpayer reporting under uncertainty. ***The Accounting Review***, 66 (3): 535-558.

Beron, K. J., Tauchen, H. V., & Witte, A. D. 1992. The effect of audits and socioeconomic variables on compliance. In J. Slemrod (Ed.), ***Why people pay taxes***: 67-89. Ann Arbor, MI: The University of Michigan Press.

Bliese, P. D. 1998. Group size, ICC values, and group-level correlations: A simulation.

Organizational Research Methods, 1: 355-373.

Chan, K. H., & Mo, P. L. 2000. Tax holidays and tax noncompliance: An empirical study of corporate tax audits in China's developing economy. ***The Accounting Review***, 75 (4): 469-484.

Cheng, P. C. R., Chu, C. Y. C., & Lin, C. 2008. Detecting possible taxation loopholes: The case of Taiwan. ***Academia Economic Papers***, 36 (3): 317-337.

Clotfelter, C. T. 1983. Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. ***The Review of Economics and Statistics***, 65 (3): 363-373.

Cushing, B. E., & Loebbecke, J. E. 1986. ***Comparison of audit methodologies of large accounting firms***. Sarasota, FL: American Accounting Association.

Dubin, J. A., Graetz, M. J., & Wilde, L. L. 1990. The effect of audit rates on the federal individual income tax, 1977-1986. ***National Tax Journal***, 43 (4): 395-409.

Erard, B. 1993. Taxation with representation: An analysis of the role of tax practitioners in tax compliance. ***Journal of Public Economics***, 52 (2): 163-197.

Frank, M. M., Lynch, L. J., & Rego, S. O. 2009. Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. ***The Accounting Review***, 84 (1): 467-496.

Goldstein, H. 2003. ***Multilevel statistical methods***. London, UK: Edward Arnold.

Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. 1998. ***Multivariate data analysis***. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

Heck, R. H., & Thomas, S. L. 2009. ***An introduction to multilevel modeling techniques***. New York, NY: Routledge.

Hedeker, D., & Gibbons, R. 1994. A random effects ordinal regression model for multilevel analysis. ***Biometrics***, 50 (4): 993-994.

Kaiser, H. F. 1960. The application of electronic computers to factor analysis. ***Educational and Psychological Measurement***, 20 (1): 141-151.

Klepper, S., Mazur, M., & Nagin, D. 1991. Expert intermediaries and legal compliance: The case of tax preparers. ***Journal of Law and Economics***, 34 (1): 205-229.

Long, S. B., & Burnham, D. 1990. The number games: Changes in tax compliance during the last 25 years. ***Tax Notes***, (46): 177-185.

Nunnally, J. 1978. ***Psychometric theory***. New York, NY: McGraw-Hill.

Plesko, G. 2004. Corporate tax avoidance and the properties of corporate earnings. ***National Tax Journal***, 57 (3): 729-737.

Raudenbush, S. W., & Bryk, A. S. 2002. ***Hierarchical linear models***: ***Applications and data analysis methods.*** Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Scotchmer, S. 1987. Audit classes and tax enforcement policy. ***The American Economic Review***, 77 (2): 229-233.

Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. 2007. ***Using multivariate statistics***. Needham Heights, MA: Allyn and Bacon.

Witte, A. D., & Woodbury, D. F. 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): 1-14.

Yitzhaki, S. 1974. Income tax evasion: A theoretical analysis. ***Journal of Public Economics***, 3 (2): 201-202.

附錄一：研究假說之問卷題項及因素分析結果 (N = 263)

研究假說	問卷之題項	因素分析結果		
		因素負荷量	特徵值	累積解釋變異量
H1-1: 當課稅法令對所得來源是否應課稅的認定越不明確時，納稅人逃漏稅之意圖越明顯。(Cronbach α =0.8089)	在稅法不確定下，當納稅人與稽徵機關對於租稅減免優惠的認知與解釋越不一致時，納稅人規避稅負之意圖越明顯。	0.817	2.022	80.620%
		(取樣適切性量數 =0.9134)		
	在稅法不確定下，納稅人藉著具爭議性的避稅手段來遞延稅負，逃漏稅之意圖很明顯。	0.802		
		(取樣適切性量數 =0.8681)		
	在稅法不確定下，國內營利事業常利用移轉訂價之稅務議題，形成所得稅不確定情形，藉以規避稅負之意圖相當明顯。	0.824		
		(取樣適切性量數 =0.9267)		
H1-2: 當課稅法令對所得來源是否應課稅的認定不明確時，稅務申報代理人傾向於協助納稅人逃漏稅。(Cronbach α =0.8125)	在稅法不確定下，當納稅人與稅務機關對於租稅減免優惠的認知與解釋不同時，稅務申報代理人傾向於協助納稅人規避稅負。	0.813	2.207	81.233%
		(取樣適切性量數 =0.9245)		
	在稅法不確定下，稅務申報代理人傾向於協助納稅人利用具爭議性的避稅手段，來遞延稅負。	0.847		
		(取樣適切性量數 =0.9418)		
	在稅法不確定下，國內營利事業之稅務申報代理人傾向於協助企業利用移轉定價之稅務議題，形成所得稅不確定情形，以規避稅負。	0.828		
		(取樣適切性量數 =0.8913)		
H2: 在稅法不確定下，當營利事業蓄意短漏報所得額時，加重稅務申報代理人之處罰責任，並嚴格懲處逃漏稅，對營利事業往後之稅務遵循，有顯著的正面影響。(Cronbach α =0.8004)	在稅法不確定下，稽徵機關應嚴格查核企業有無透過不合營業常規之交易，進行租稅之規避，以杜絕逃漏稅。	0.821	2.108	80.812%
		(取樣適切性量數 =0.9116)		

	在稅法不確定下，營利事業應定期評估因採取高風險具爭議性的租稅規劃而形成未確定稅負之影響，以避免產生核稅補罰的稅務爭訟。	0.835 (取樣適切性量數 =0.9382)		
	在稅法不確定下，稅務機關應要求營利事業隨時衡量在稅法規定核課期間內之各種所得稅不確定情形的所有可能結果，以達成加重稅務申報代理人之處罰責任的效果。	0.804 (取樣適切性量數 =0.8814)		
H3: 在稅法不確定下，加強稅務人員之素養與操守，對稽徵機關之查核品質，有顯著的正面影響。(Cronbach α =0.8215)	在稅法不確定下，稅務機關應要求其稅務人員 , 對於因為公司行業特性向來較易與稅務機關發生爭議之稅務事項，深入研究降低爭議之方法，以加強稅務人員之素養與操守。	0.819 (取樣適切性量數 =0.9263)	2.223	82.205%
	在稅法不確定下，稅務人員之素養與操守對於稽徵機關查核品質之提升，有顯著的正面影響。	0.834 (取樣適切性量數 =0.9317)		
	在稅法不確定下，稅務機關應要求其稅務人員，對於所得稅不確定情形所產生之稅務風險，注重徵納雙方對法令適用見解之落差，以提升查核品質。	0.806 (取樣適切性量數 =0.8905)		
	在稅法不確定下，稅務機關應要求其稅務人員 , 讓營利事業在處理易衍生租稅不確定性之稅務問題前，預先澄清企業整體納稅計劃的一些具體問題，避免因徵納雙方看法不一致而產生不必要的糾紛，以提升查核品質。	0.814 (取樣適切性量數 =0.8941)		

附錄二：產業別與營利事業所得稅查核調整所得額情形之統計資料

	民國 87 年			民國 88 年		
	有調整所得額之家數	無調整所得額之家數	平均調整所得額	有調整所得額之家數	無調整所得額之家數	平均調整所得額
製造業	18,230	17,466	285,635	22,227	28,288	235,643
買賣業	14,322	13,722	285,958	29,079	37,010	57,612
營造水電工程業	46,250	44,312	216,276	10,953	13,940	616,973
電子業	661	633	9,685	5,328	6,781	138,413
運輸倉儲通信業	6,184	5,925	51,474	2,685	3,418	162,971
工商服務業	7,780	7,454	263,141	12,392	15,771	241,535
農林牧礦採石業	4,413	4,228	270,188	769	979	237,578
全國	97,840	93,740	1,382,357	83,433	106,187	1,690,725

	民國 89 年			民國 90 年		
	有調整所得額之家數	無調整所得額之家數	平均調整所得額	有調整所得額之家數	無調整所得額之家數	平均調整所得額
製造業	16,609	28,366	262,670	18,376	30,264	238,824
買賣業	28,413	48,525	73,406	26,727	44,017	58,239
營造水電工程業	8,373	14,300	885,028	9,735	16,032	783,149
電子業	5,423	9,262	64,892	4,100	6,753	49,044
運輸倉儲通信業	2,441	4,169	175,946	2,458	4,048	367,784
工商服務業	11,223	19,168	348,702	10,722	17,657	277,614
農林牧礦採石業	691	1,181	137,386	509	838	123,867
全國	73,173	124,971	1,948,030	72,627	119,609	1,898,521

	民國 91 年			民國 92 年		
	有調整所得額之家數	無調整所得額之家數	平均調整所得額	有調整所得額之家數	無調整所得額之家數	平均調整所得額
製造業	11,589	28,359	373,132	15,257	23,116	286,180
買賣業	21,818	53,390	83,237	27,505	41,673	83,710
營造水電工程業	6,296	15,406	241,595	10,086	15,282	913,085
電子業	4,144	10,140	35,668	16,647	25,222	29,251
運輸倉儲通信業	1,398	3,421	109,115	1,907	2,889	37,220
工商服務業	7,110	17,398	269,061	5,457	8,268	2,132,724
農林牧礦採石業	287	701	109,714	471	714	137,223
全國	52,642	128,815	1,221,522	77,330	117,164	3,619,393

	民國 93 年			民國 94 年		
	有調整所得額之家數	無調整所得額之家數	平均調整所得額	有調整所得額之家數	無調整所得額之家數	平均調整所得額
製造業	17,067	23,138	344,092	17,290	25,784	443,402
買賣業	32,996	44,733	101,898	35,094	52,336	127,573
營造水電工程業	9,721	13,179	1,234,200	8,389	12,510	1,215,910
電子業	12,020	16,295	56,456	8,764	13,069	51,481
運輸倉儲通信業	2,438	3,305	41,726	2,128	3,173	44,337
工商服務業	6,495	8,806	1,072,367	5,728	8,542	933,961
農林牧礦採石業	521	706	162,525	448	668	156,886
全國	81,258	110,162	3,013,264	77,841	116,082	2,973,550
	民國 95 年			民國 96 年		
	有調整所得額之家數	無調整所得額之家數	平均調整所得額	有調整所得額之家數	無調整所得額之家數	平均調整所得額
製造業	13,273	23,730	349,790	17,354	22,404	564,715
買賣業	27,637	49,405	102,835	33,350	43,053	95,849
營造水電工程業	8,569	15,320	1,250,859	11,799	15,232	1,690,734
電子業	10,087	18,035	73,579	11,565	14,930	63,327
運輸倉儲通信業	2,037	3,642	45,949	2,654	3,427	47,548
工商服務業	5,705	10,199	1,376,405	7,743	9,996	2,042,140
農林牧礦採石業	433	775	141,449	568	734	135,697
全國	67,741	121,106	3,340,866	85,033	109,776	4,640,010

註：本研究之產業分類以我國營利事業所得稅結算申報書所適用的稅務行業標準代號為依據，且刪除金融、保險產業。

作者簡介

* 陳俊哲

澳洲維多利亞理工大學會計學博士，目前任職於東海大學社科院經濟學系助理教授，主要研究興趣為組織行為與管理、公司稅務治理、公共資源之運用與管理。論文曾經發表於 Academy of Management Learning & Education, International Journal of Finance and Economics 等學術期刊。

* E-mail: chen@thu.edu.tw