

中國直接稅實務叢書之三

中國所得稅逃稅論

天倬吾兄惠存

包超時著

朱寶武贈

中華民國三十二年十一月初版（二五，〇〇〇本）

中國直接稅實
務叢書之三

中國所得稅逃稅論

著者 包 超 時

發行 財政部直接稅處經濟研究室

經售 直 接 稅 服 務 社
總社：重慶打銅街十四號
分社：全國各大都市

印刷 京 華 印 書 館
館址：打銅街二十七號

廠址：小龍坎天星橋

版 權 所 有
翻 印 必 究

序言

中國直接稅制之推動，於今七年。余自籌備起即主任其事。常感覺於職務本身以外，尚有一種使命爲義不容辭者；使命爲何？即對於負責之職務所知所行應詳實紀錄，公之於世，以供社會之參證，及學者之研討是也。

直接稅爲新創之事業，立法之初，未必盡善；推行途中，更有多少事實非盡憑理想所能得到，亦有多少障礙非身歷其境不能說出，如不隨時彙集登諸筆錄，則日久即無可考據，使後來辦事之人失所憑依，用力多而成功少；甚或隨意更張，廢棄前功。而有志斯學者，更不能採得真實之資料，助其研究，以爲改良進步之用。凡此種種，何莫非余輩擔負此新興事業之人所當引爲已任者乎？

余本此旨，乃指定同事中身任各部份職務，而富有經驗，感有興趣者，於公餘之暇，分頭檢閱檔卷，徵採紀錄，選擇專家之論著，審查各處之工作報告及會議專案，編爲直接稅實務叢書，陸續集成付梓，尙望海內學者，不吝指教。

高秉坊 三十二年九月於陪都

中國所得稅逃稅論目錄

第一章 緒論

第二章 逃稅之發生

第一節 基於經濟原因發生之逃稅

第二節 基於稅制法令發生之逃稅

第三節 基於政治社會發生之逃稅

第四節 基於其他原因發生之逃稅

第三章 逃稅之方法

第一節 關於資本方面之逃稅方法

第二節 關於成本方面之逃稅方法

第三節 關於收入方面之逃稅方法

第四節 關於支出方面之逃稅方法

第五節 關於其他方面之逃稅方法

第四章 逃稅之影響

中國所得稅逃稅論 目錄

第一節 逃稅對於庫收之影響

第二節 逃稅對於稅制之影響

第三節 逃稅對於國民道德之影響

第五章 逃稅之防止

第一節 防止逃稅之治標辦法

第二節 防止逃稅之治本辦法

第六章 結論

附錄

一、所得稅法

第二章 所得稅法施行細則

第三章 非常時期過份利得稅法

四、非常時期過份利得稅法施行細則

中國所得稅逃稅論

包超時著

第一章 緒論

英國經濟學者 A. Victor Tranter 於其所著租稅之逃避一書中，謂英國所得稅之逃漏在三分之一以上，此實爲一驚人之一統計。所得稅在英國之歷史最久，成效最著，在其歲入上之地位，亦最重要，一般人民對所得稅之繳納，已成習慣，以英國財政之進步，稅制之完善，而逃稅之比例，竟亦如是其高，實屬不容忽視，而足發吾人之猛省。我國所得稅開辦之初，法簡稅輕，於推行稅政爭取稅收之外，尙負荷有培養國民道德與轉移千百年來不良稅風之責任，數年以來，成效頗有可觀，自八中全會決議擴大直接稅體系一案以後，社會輿論與國家財政政策，對所得稅均另具有一新希望，即擴充課徵範圍，提高稅率，以謀庫收之增加，而積極担当戰時賦稅之新使命是也。基於時代要求之迫切，尤有無暇再給予所得稅本身以考慮選擇之餘地，事實上殆將必予接受。夫戰時租稅目的，當以增加財政收入最爲主要，而充裕財政收入，又多賴於稅收之增加，故稅收之消長，直接影響國庫盈虛，間接影響抗建大業，此爲人人皆知之事，今日之問題，蓋只在如何始可增加稅收，換言之，所得討論者，僅屬增加稅收之方法與途徑耳。若悉數其道，又非千萬可盡，然納之要衡之重行之有功忽之有害上裕國庫而下不病民，則莫有如防止逃漏者。我國數千年來，理財家所奉爲圭臬者，不過「開源節流」四字，吾人若引用此項原則以辦理稅收，則所謂「開源」，當在於因勢疏通暢導，使其源遠而流長，所謂「節流」，則在於隄防逃漏而已，兩者相生相用，缺一不可。今日以言擴大課徵範圍，提高稅率，本不失爲「開源」之有效方法，然僅執一端而不

注意逃漏之防止，則是忽略「節流」最重要之一環，勢將漏隨源開，流隨漏少，縱萬頃洪波，可涸竭於一旦，豈但無裨於事功，流弊所及，抑且貽患甚大。良以增加稅收與防止逃稅，固一事之兩面，而不可或分也。

自利得稅開徵而還，納稅人以稅負加重，基於避重就輕之本能，其不惜施用各種可能之方法，以求減輕或免除其法定稅負者，所在多有。年來物價飛昇，商業畸形發展。營利事業所得稅之損失於逃漏者，爲數尤鉅，若消耗大量人力物力於擴稅開源，而對逃稅問題，不謀妥善之解決，是猶注水於百孔之器，多注則多漏，少注則少漏，欲不耗竭，已屬事之大難，况復望其增加乎。世之經濟學者與夫財政專家，對於租稅之逃漏問題，莫不殫精竭慮，力謀具體有效之對策，我國曩者以事實之需要不甚迫切，尙未引起一般社會人士之注意，雖間有感覺此項問題之嚴重者，非視爲無法避免之當然現象，即認爲完全由於辦稅人員之從中舞弊，而未深察逃稅問題之發生，尙有其他社會條件與背景，并牽連若干專門技術問題也。其有設計立論以謀補救者，又大多偏於學理之研討，且多屬片段，鮮有針對事實，籌有一貫而具體之方法，足俾效法取用，終屬難補實際，此逃稅之風所以日熾日蔓而無止境者歟。

作者參與我國所得稅之孕育，目視其誕生，爲之服役亦且六七年，心惕於今日逃稅問題之嚴重，而稅收於抗建之負荷，又至爲艱鉅，不敢無言，爰就所得稅最重要部份之營利事業所得稅及過分利得稅兩者各種逃稅之情形，審察其利病之所由歸，自逃稅之所以發生以及逃稅之如何防止，皆條舉目張，撥其端要，雖繁縟疏簡，各有不同。一皆以能備實地取用爲本，然究竟能否小有裨補於實際，固不敢自必也。

第一章 逃稅之發生

納稅爲國民天職，則其必欲違法而逃避者，自必有其發生之原因，試分別類舉，以示梗概。

第一節 基於經濟原因發生之逃稅

(甲)經濟自私心理之發展 租稅爲私經濟制度下之產物，人民納稅，就其個人立場言，在原則上究與私經濟利害相衝突，抑係一種自我權益之犧牲，繳納不能轉嫁之直接稅，此種感覺，尤爲深切，故逃稅之動機，多由於此經濟自私作用之發揮，而經營一事獲一利，往往備嘗艱苦，耗精費神，今欲出其既得之利，殆非一般常人所樂爲也。

(乙)謀業務之穩固與進步 新設商號因亟謀事業基礎之穩固，舊有商號爲求業務發展之迅速，亦足使萌逃稅之念。蓋納稅每足以減少其業務上流動資金之數額，且足以阻滯其流動之速度，資力較小者，所感困難尤重，縱不致影響其事業之基礎，對其發展，則難免略有妨礙，於是乃設法逃稅，以企圖避免。抑有進者，在此非常時期，由於貨幣數量增多之結果，營業雖獲厚利，實物則日形減少，故此貨幣數量上之盈餘若干，商人多認爲是一種虛盈，而非實利，一旦物價回跌，其業務必受重大影響，三十年夏行政院通過之「非常時期工商業提存特別準備辦法」，即基於上項見解而訂定，原爲穩定工商業之有效措施。而有若干商號，以此項提存準備，未能豁免所得稅，乃有不惜以種種方法以圖逃稅者，如後方某大企業組織，擁有船隻機器生財甚多，自抗戰以來，歷年獲利均微，除發行公司債外，復向政府

請求救濟，經所得稅稽徵機關詳查賬目後，發現該公司爲保全資產之實在價值，不惜多方提存巨額準備及變相之祕密公積，且有隱匿其他收益之嫌疑，如計算其應納稅額，何止百萬，該公司此種會計上措施目的，或在保障業務之安全，而其逃稅則實也。

(丙)負擔加重之威脅 我國營利事業所得稅，雖採累進稅率，但由千分之三十累進至千分之一百，稅率較各國爲低，即一時營利事業之不能按資本計算者，稅率最高爲千分之二百，仍屬輕微，故施行之初，商人因稅負有限，意圖逃稅者，爲數甚少，乃自過分利得稅開徵後，其超額累進稅率，自就超過額徵百分之十以至百分之五十，稅率較前增高，稅負亦比較加重，所得額稍一隱匿，累進率即隨之降低，可減輕負擔不少。本年所得稅法及非常時期過分利得稅法頒行後，所得稅率，經常營利事業由百分之四累進至百分之二十，一時營利事業由百分之四，累進至百分之三十，利得稅率就超過額徵收百分之十至百分之六十，均較前提高，益以物價飛騰動盪商人雖易獲利，而出入之間，風險亦大，於是牟利取巧之心切，逃計乃百出矣。

(丁)納稅能力之消失 此項逃稅，大都屬於資力較薄之小商或倒閉歇業之商號，因營利事業所得稅之徵收，其報繳手續，常在其營業結算或閉歇清理之後，越時稍久，商人易以家庭費用及其他意外支出等原因，消費其所得，削減納稅能力，大概獲利與納稅之時間相隔愈久，愈有消失納稅能力之可能，逃避之事亦愈多。我國所得稅自開辦以來，發展相當迅速，人力財力之配備，皆不及適應業務之需要，以致各地徵收手續，未能及時辦理者，在所不免，商人納稅能力既失，於是良善者欠稅，刁狡者逃稅，乃爲必然之結果。

第二節 基於稅制法令發生之逃稅

(甲)稅負之不易轉嫁 所得稅爲直接稅之一種，稅負不易轉嫁，惟其不易轉嫁，於是逃稅之舉，相因而生。雖間接稅亦非絕對無逃稅避稅之事，然以已納稅款可以加入成本，轉嫁他人負擔，商人又何苦必欲違法以逃稅，故逃稅之在間接稅，問題較小，而直接稅則較大，稅負愈不能轉嫁，逃稅之事亦愈多，當爲自然不易之理。

(乙)稅法之尙欠完密 以前所得稅制度，稅法尙欠完善，所有暫行條例，施行細則與徵收須知及利得稅暫行條例，施行細則等主要法令，因均尙在試行時期，缺漏疏簡，未臻完密之處，在所難免。在以利爲重之商人，既視爲有隙可乘，得有能不與逃稅之念耶。現在所得稅法與非常時期過分利得稅法，及其施行細則，已先後完成立法手續公布實施。此項修正稅法，雖變更之處不多，但過去疏簡之缺漏自可彌補若干矣。

第二節 基於政治社會發生之逃稅

(甲)利用戰區特殊環境

所得稅之查徵手續較繁，不論進銷存貨以至開繳各項。各區各地，須彼此查詢核對，以免朦蔽，如稍一不慎，則假賬僞據紛乘，影響稅額至鉅。益以年來戰區廣大，其由上海等淪陷地區運銷貨物者，往往利用機會以取巧規避，例如僞造單據，虛報進銷價格，徵收機關，明知不實。顧查詢困難，即無法核對，以此規避之稅款，歷年不在少數，此其一。分支店之淪在戰區者，其盈虧應由後方總店合併申報，乃狡黠之徒，即利用此項規定，往往將其淪在戰區之分支店，盡量虛列損失，不特無盈餘可得，且虧損甚大，因合併計算之故，反使後方總分支店之原有盈餘，沖銷淨盡，以此而逃稅者，亦復不可勝計，此其二。總店之在上海者，其後方之分支店盈虧，原可在上海一地合併

申報，亦如上項理由，商人利用機會，任意報繳若干，即完成納稅義務，後方分支店所在地徵收機關，縱能分別詳查，終以環境特殊，執行困難，無法核對，逃漏尤多，此其三。

(乙)憑藉社會特殊地位 納稅人憑藉其社會之特殊地位以逃稅者，如政府官吏，軍閥餘孽，富商大賈，社會閒人以至土豪劣紳，流氓地痞，以依法繳稅，有損體面。或則以其社會地位較高，以公開逃稅為榮，或則以人格卑污，仗勢玩法，蓄意規避，甚至包庇他人逃稅，凡此種種，在所得稅施行之始，內地發現頗多，年來雖漸不多觀，然仍不能盡免。

第四節 基於其他之原因發生之逃稅

(甲)稽徵力量之難周 我國商人對於納稅道德，向不重視，兼以商業簿記之不完備，真實之盈虧不易確定，尤以新稅發展過快，稽徵機關人力財力，殆難比例配備，稽徵力量，間有一時一地，難期盡臻完備，商人既具逃稅之意念，自不免探虛而入，偶見他人嘗試之成功，則倣倖心理之仿行，油然而生，勃然而起。

(乙)經理人員之中飽 公司行號之經理人員，每有利用職務之便利，侵佔股東或合夥人之利益，雖此侵權中飽者本身，對於納稅多寡，原不在意，惟為對於作偽隱蔽股東或合夥人部分之使人信任起見，勢須澈頭澈尾，全部隱匿，終至影響納稅。各公司在股東會中所報告之營業情形及對外發表之資負損益之決算書表，與其向所得稅徵收機關所申報者，類皆相符，究其實際，難免無一部分公司實際所獲之利益，並不止此，蓋已為少數經理人員所吞沒矣。

(丙)其他社會環境之影響

或由於教育程度之淺薄，徵收機關宣傳之難收成效。商人不明

納稅爲國民對國家應盡之天職，或因過去地方政府不知愛民節物，苛捐雜稅，予取予奪，人民縱知納稅義務，因受以往之種種剝削經驗，轉對新稅在心理上先已發生厭惡，非無事例可證，凡此均足以引起逃稅之念。

總之，所得稅逃稅之原因，不外上述數端，其中尤以經濟自私心理，爲一切逃稅最基本之因素，亦每一逃稅者所必具之理由，良以此種經濟自私之心理，具有支配一般人民之力量，非常人之所能擺脫也。

第一章 關於資本主義社會之所得稅

中國所得稅逃稅論

第二章 逃稅之方法

營利事業所得稅之逃稅，自非常時期過分利得稅開徵後，方式更見繁多，大別而言，不外兩種，一爲適法的逃稅，一爲不適法的逃稅。前者其逃稅行爲，在利用法律上會計上之專門技術，以求曲合稅法之規定，而謀稅負之減輕。後者其逃稅方式，不合稅法之規定，全爲違法行爲，如逾期不報，隱匿不報，假造簿據，虛偽申報。或基於資本公積，或基於進銷成本，或基於收益開繳，本業以外有兼營，公標之外有黑市，住商有內號，行商如流寇，物價飛騰，獲利愈厚，獲利愈厚，詐變逃漏愈多，茲試分別述之於次。

第一節 關於資本方面之逃稅方法

我國營利事業所得稅及利得稅，以所得或利得合資本之比例爲課稅標準，設所得額及利得額不變，其資本額大者，稅率低，納稅少，資本額小者，稅率高，納稅多，故資本之多寡，直接影響稅額之大小，逃稅者每利用此點，而有下述各種逃稅之方式。

(甲) 虛增資本

依新法令規定，凡所得不滿資本百分之十者免稅，百分之十以上至百分之十五

者，課稅百分之四，超過百分之十五，課稅百分之六，超過百分之二十，課稅百分之八，超過百分之二十五，課稅百分之十，超過百分之三十，課稅百分之十二，超過百分之四十，課稅百分之十四，超過百分之五十，課稅百分之十六，超過百分之六十，課稅百分之十八，超過百分之七十時，一律課百分之二

十，至過分利得稅之稅額與資本之關係尤大，譬如同樣一萬元之純益，若資本額小，則應繳所得稅及利得稅，可至四五千元，若資本額大而純益不滿百分之二十，則利得稅可分文不納，立法原意，本在限制過度之利潤，保護薄利營業，並平均投資者之負擔，以符合能力之原則。乃狡黠之徒，即藉此以逃稅，上焉者其營業本無須鉅大之資金，而為減低稅負計，乃故意加大其資本。下焉者實際並未投入資金，而以變動資負為理由，偽造賬據，憑空虛列資本，資本既增大，純益合資本之百分比隨之減低，此種逃稅方法，對於過分利得稅，影響尤大。例如：

某商號資本實額十萬元，年終課稅純益四萬五千二百元，計應納所得稅及過分利得稅如下：

所得稅——純益合資本百分之四十以上，應納所得稅為純益額百分之十四，計六千三百二十八元。

利得稅——減除非常時期特別準備十分之一，利得稅課稅純益為四萬零六百八十四元，純益合資本

百分之四十強，應納利得稅三千七百零五元二角。

以上兩項合計共應繳納稅額九千七百三十三元二角。

如該號設法將往來存款十萬元轉為資本，純益額不變，則應納稅額如下：

所得稅——純益合資本百分之二十以上，應納所得稅為純益額百分之八，計三千六百十六元。

利得稅——減除非常時期特別準備十分之一，利得稅課稅純益為四萬零六百八十元，純益合資本百

分之二十強，應納利得稅五百二十九元。

以上兩項合計應繳納稅額四千一百三十六元，計共逃所利兩稅五千五百九十七元二角之多。

上例虛增資本一倍，課稅純益不變，而隱匿之稅款，已如此之巨，實足驚人，此種逃稅方法，頗簡單易行，新設行號，在開業申報時，可虛報資本，舊有行號，藉改組，改牌，增添股東，或藉貨價飛騰

遇轉困難為理由，重新辦理申報或增資手續等等，皆足達其虛增資本之目的。茲就其影響稅收最大現象亦最普遍者，略舉數端，以示梗概。

1. 虛列房地產生財暫付款等資產，或重照時價高估不動產價值，以抵補虛列之資本，或於開業時以固定資產作資本，而高估其價格，有意提高資本額。

2. 以某項戶名代替現金隱存數，名義上藉此避免「盜險」，實則借此浮列現金，抵補其虛列之資本。

3. 以對外負債，混充資本，即以客戶存款等移入資本科目，以達虛增資本之目的。

4. 以付現進抵補虛列資本，此法不特資本虛抬，且無形將成本提高。

5. 以不實之貨物損失轉賬，增加資本，例如在某月付進貨若干，至次月以受空襲或藉遭遇不可抗力之損失為名，收進貨，同時付貨物損失同數，翌日即可轉收資本同數，結果一則虛列損失，一則虛增資本，一舉兩得。

6. 不轉銷實際已難收回之呆賬，以保持「盈餘滾存」原額，再由「盈餘滾存」轉賬，列為資本。

7. 用資本主挪用名義提款積欠，或與虛列資本額相抵補，或將所增資本，另行運用，等於虛增。

8. 在公司組織，將法定公積金外之公積滾存，及在合夥獨資等組織，將一切公積滾存，概行作資本申報。

9. 隱匿減資，例如營業虧損，無法彌補，原應由資本額項下沖轉，為減資之申報，而故不報告，又

如股東退股，由股東往來戶內逕付，對原有資本額並不變更或減少，結果等於虛增資本。他若轉收當年銷貨收入或往年漏稅純益，以增加資本，其效尤甚於虛增，或以其所有資本，另設一莊，以莊名在外埠所辦之貨，轉售於本號門市零銷，兩店合算純益，雖無所隱，而究其實際資本，亦不

曾虛增一倍，諸如此類，不勝枚舉。

(乙) 故減資本

上述虛增資本，足以逃避所得稅及利得稅，但亦有故減資本，以爲逃稅者，此種方式，大都爲營業範圍較小之行號所運用，蓋依照所得稅法令規定，民營事業之資本不滿二千元者免稅，此項規定之原意，本在體恤小商，但實際上仍不無缺陷，以照此規定，資本不滿二千，雖獲數倍之利，可不必納分文所得稅，而滿二千元者，雖獲利僅一二百元，即須納稅是也。廿八年五月，財政部對此曾有補助之規定，「對於賬面資本不及二千元，而其營業額純益額，與該業一般比率不相稱合時，稽徵機關，得按其營業情形，與上年度及本年度各該業平均資本週轉率，逕行決定其資本額爲二千元」，雖故將資本減至二千元以下之逃稅技術，可以因此而減少，但在相反情形下，鉅額資本之商號，尙有故意減少其資本實額以逃稅者。川西某大正頭號，資力雄厚，投資實額，不下百萬元，在川中防區時代，商民意外負擔甚多，該號公司之資本額僅四萬元，蓋意在減少派捐負擔也。自過分利得稅開徵後，因課稅資本額甚小，故繳納所得稅及利得稅，爲數極鉅，該號並未仿效他號辦法，申請增資，僅於申報下一年度之所得額時，將純益隱匿甚多，試與所申報之資本額相比較，已獲對本之利而有餘，似可無疑有他，實則所獲利益，數倍於申報之額，該號深知如增大資本，純益之匿報，勢將受一般同業營業實況之限制，不如資本不變，澈底偽造賬冊，反可逃漏更多之稅款，誠狡黠之尤者矣。

此外尙有藉股東退股或經營不善爲名，緊縮營業範圍，以申報減資，而以此項減資之資金，轉作爲一時營利事業之運用，不復入賬，此種事實，各地均有，要因一時營利所得稅稽徵困難，逃稅較易，環境使然耳。

(丙) 化整或合零

將資本化整爲零，或合零爲整，均可逃稅，前者多見於無法合併課稅之商號

。茲以某分支店遍於全國各地之鐘表公司為例，該公司總號在上海，依照三十年五月部令頒行之「修正所得稅第一類徵課臨時補充辦法」規定，總分號以個別課稅為原則，但資本之劃分，仍頗不易，自抗戰以還，物價暴漲，以該公司在後方分支店營業規模觀之，確非巨額資本莫辦，故各地所得稅稽徵機關個別核定之課稅資本額，均相當鉅大，致該公司在後方各分支店之課稅資本額，幾已超過該公司之總資本額，實則除該公司總號外，在平漢蘇浙各地，尚有分支店甚多也，故該公司課稅資本額，無形虛增甚多，總公司對於稅額之負擔，遂為之大減。

「所得稅第一類徵課臨時補充辦法」修正前，在數種條件與範圍下，總分號得合併申報，總號在上海者，（其他各埠尚少有此種情事），僅須向所得稅徵收機關呈一紙申報表，即可自動暫行納稅，此即利用資本化零為整之逃稅方法也。某大糖食店，二十八年渝市一地，獲利達二十餘萬元，乃合併申報結果，僅納稅二三千元，驟聞該號連同淪陷區申報納稅，莫不贊歎為難能可貴，實則淪陷區賬目，真相難明，該商淪號之資本，固完全獨立，僅係同一牌號而已，巧借名義，企圖逃稅，如不明真相與內情者，每易為其所欺。

第二節 關於成本方面之逃稅方法

此處所謂成本，為銷貨成本之簡稱，即實銷貨物之成本。此項成本之內容，在販賣業應包括本期進貨淨額，與期初期末存貨之增減。而本期進貨淨額，又應包括進貨原價，進貨運費，捐稅賦課以及保險費佣金等項，及應行抵扣之進貨退回，與進貨折讓。在製造業則應包括本期製品成本，與期初期末製品盤存之增減。本期製品成本，又包括本期製造成本，與期初期末在製品成本之增減。本期製造成本，又