
月旦時論

擴大書面審核制度 之檢討與修正

An Examination and Revision Proposal
of the Expanded Application of
the “Audit-by-Reviewing-Tax>Returns” System

吳欣蕙 Jessica Wu * 陳國樑 Joe Chen **



德國經濟學家華格納 (Adolph Wagner) 對於租稅課徵提出了四大九小原則，其中，「社會正義原則」為現今租稅社會公平的基礎；租稅制度除了在公平的基礎上建立，更要公平地執行，不宜有租稅課徵上的差別待遇。就此而言，在我國已行之有年的擴大書面審核制度（下稱「擴大書審制度」），不論是制度設計或執行層面，都有可以進一步改善的空間。

壹、我國擴大書審制度

租稅行政屬大量行政，就節省稽徵成本而言，「書審制度」之設計本有其必要

性。在營利事業所得稅課徵實務上，《所得稅法》明訂營利事業申報之所得額，如達所得額標準以上，即以其申報之所得額為準；營利事業根據所得額標準申報，政府亦能取得稅捐收入。¹然而所得額標準之訂定，相較於擴大書審制度之純益率標準為高、適用所得額標準之營利事業家數有限，乃至於無法落實稽徵成本節省與稅捐收入維持之政策目標。²因此，擴大書審制度用意在於為放寬書面審核範圍、加大書審制度的效果。

擴大書審制度之理論基礎源於「推計課稅」觀點，由財政部每年參酌行業特性及景氣等情況修訂頒佈該年度之《營利事

業所得稅結算申報案件擴大書面審核實施要點》。營利事業於辦理所得稅結算申報時，如符合該要點之適用條件，且自行申報之純益率達該要點所訂之純益率標準者，稽徵機關原則上予以書面審核，不再調閱帳簿憑證查核。

貳、擴大書審制度爭點

我國擴大書審制度自1970年實施至今已40餘年，無論在學術界或實務界均有要求檢討之聲浪。茲將該制度主要之爭點彙整如下：

一、營利事業所得稅之課稅所得額計算，係以收入減除成本及費用、並扣除損失後而得。但採擴大書審制度申報之案件，其課稅所得係以財政部頒訂之《營利事業所得稅結算申報案件擴大書面審核實施要點》所訂之純益率計算而得。此種推計得出課稅所得的方式，與所得稅課徵制度之誠實申報原則未盡相符。

二、稽徵機關對於按擴大書審制度申報之案件，多數以書面審查之方式核定。在低抽查率的情形下，導致帳簿憑證不完全之營利事業為避免被查帳，故而選擇擴書制度申報。因此對於會計制度不健全之營利事業，擴大書審制度有如該等營利事業之保護傘。

三、相同稅務違章事實，會因為營利

事業是否採用擴大書審制度申報，稽徵機關之核課所得與裁罰基準有所不同。此非但有失課稅公平原則，更干擾了營利事業之經濟行為。

四、許多純益率高於擴大書審制度純益率之營利事業為減少稅負，於申報營利事業所得稅時不按實際獲利之純益申報，而改以較低之擴書純益率列報，使得擴大書審制度陷入以稅收損失「交換」稽徵成本節省的困境。

由上述爭點可知：擴大書審制度儼然已成為營利事業規避稅負之手段之一，反而在後續通報查核上衍生出更高的稽徵成本；另未經稽徵機關抽查之擴書案件，更是造成稅基侵蝕、稅收流失。此與擴大書審制度原本欲節省稽徵成本及充足稅收之立意相違。

參、擴大書審制度實證研究

有鑑於擴大書審制度於實務操作上引發之疑慮，學術界對此亦多有研究。首先，在申報方式之選擇：由於擴大書審制度標榜稽徵機關原則上僅為書面審查，在抽查率偏低的情形下，遂而誘使中小企業採該制度申報。然根據實際查核經驗，經稽徵機關抽查之擴書案件，多數無法依規定提示帳簿憑證；因此，擴大書審制度尤其為帳證不完全之營利事業所偏好採用³

(呂仁琦, 2000; 鄒克誠, 2005)。最值得一提的是, 吳欣蕙與陳國樑 (2020)⁴以臺北國稅局2015年度119860筆之營利事業所得稅申報案件進行Probit迴歸分析, 結果顯示: 當營利事業有集中銷售、加值率異常⁵、非實質營運或高營業淨利等情形時, 愈有可能採用擴大書審制度申報。

其次, 就稽徵機關派查案件進行實證分析之結果發現, 採擴大書審制度申報之案件, 逃漏稅捐之情形明顯高於其他申報方式 (孫慧蘭, 2015)⁶。實務上營利事業為規避稅負, 運用擴大書審制度已衍生出諸多逃漏稅模式, 如分散或壓低營業額、虛增帳載營業成本或費用、轉換所得類別或故意申報錯誤之行業代號以適用擴大書審制度等。因此偏好採用擴大書審制度申報之營利事業, 也確實與營利事業之租稅逃漏呈現正向顯著的關聯性 (許秋華, 2016)⁷。

此外, 陳明進 (2006)⁸明確指出, 稽徵機關以書面審查方式核定申報案件, 對於營利事業稅務之遵循有負向影響。近來, 吳欣蕙 (2018)⁹對2014~2016年各區國稅局擴書案件查核效能進行分析之結果顯示: 擴書案件經稽徵機關抽查後, 核定調整增加之所得額, 遠高於營利事業自行依擴大書審制度純益率調整之所得額。或有鑑於此, 為維護租稅公平, 稽徵機關不得不逐年提高擴書案件之抽查率; 但亦有

學者指出, 稽徵機關提高抽查率的做法, 實與擴大書審制度之立意相左, 應追本溯源、正視擴大書審制度庇護逃漏稅之問題 (張進德, 1991)¹⁰。

最後就稽核度構面而言, Allingham與Sandmo (1972)¹¹、Witte與Woodbury (1985)¹²認為稽徵機關查核比率與納稅義務人逃漏稅規畫的抑制及稅法遵循有正向的關聯性。為探究國內稽徵機關對擴書案件之抽查, 是否對欲藉擴大書審制度規避稅負之營利事業有遏阻作用, 吳欣蕙與陳國樑 (2020)¹³以營利事業前兩個年度是否被稽徵機關調閱帳簿憑證抽查作為解釋變數, 分析對於營利事業於以後年度採用擴大書審制度申報之影響。實證顯示稽徵機關抽查之稽核度越強, 越能有效遏阻營利事業欲藉由該制度進行避稅之規畫。

概括言之, 既有實證文獻認為擴大書審制度造成租稅依循度下跌, 原冀盼該制度能使徵、納兩方雙贏, 但卻形成租稅逃漏誘因, 絕非為制度規畫者與執行者所樂見。

肆、結語與建議

擴大書審制度之推行有其時空背景, 也是我國租稅稽徵技術上獨特的做法; 然理想的租稅制度應該與時俱進, 「古老的租稅就是良稅」之寓意在於提醒決策者,

稅制變革必須小心謹慎而為，而非制度不能改變。

目前全國營利事業所得稅申報案件中，有六成以上之營利事業採用擴大書審制度申報。從稅務行政原則觀之，由於稽徵機關對於採用該制度申報之案件多以書面審查之方式進行核定，因此確能收節省稽徵成本之效。然經由本篇討論可知，此稅捐稽徵成本之節省，付出的以國家財政收入與租稅課徵公平性為代價。

在改革建議方向上，為減少營利事業濫用擴大書審制度，在既有框架下，初期作法應實施分業抽查、釐清營利事業是否為實質營運之營利事業；又由於稽徵機關之稽核度確能有效遏阻營利事業欲藉由該制度進行避稅之規畫，各區國稅局對於擴

書案件之稽核強度宜一致。此外，在短期內，藉由提高擴大書審適用純益率與降低營業收入淨額及非營業收入合計3,000萬以下的規定，也能降低營利事業藉由擴大書審制度逃漏或規避稅負之誘因。

在中長期的作法上，擴大書審制度有疊床架屋之嫌。稅法既已明訂所得額標準，若需進一步降低稅捐稽徵成本，理當檢討所得額標準適用條件，無需訂定偏低之純益率。如能就擴大書審制度之純益率與所得額標準的整合、制定單一標準，將有助於營利事業所得稅制度之明確與簡化，除可降低營利事業之順從成本，也有利於推動營利事業會計制度之健全。

附註

* 財政部臺北國稅局稅務員。


** 政治大學財政學系教授。

1. 營利事業申報之所得額（營業淨利）雖達所得額標準，惟在有非營業損失及費用之情況，可能會吸釋其淨利，而產生純益率較低或是虧損之情形。
2. 在無非營業收入及非營業損失及費用之情形下，由於所得額標準高於擴大書審制度之純益率，因此訂定較低之擴書純益率等同放寬營利事業適用書面審查之門檻。
3. 呂仁琦（2000）。我國營利事業所得稅擴大書面審核制度之研究——台灣省北區廠商實證研究（未出版之碩士論文）。中原大學，桃園市。鄒克誠（2005）。營利事業逃漏稅捐之研究——以擴大書面審查申報制度（未出版之碩士論文）。東海大學，台中市。
4. 吳欣蕙、陳國樑（2020）。現行擴大書面審核制度良窳評估。財稅研究，49（4），74-108。

-
5. 加值率異常：實務上常見態樣有虛偽銷售、進貨未取得憑證、漏開發票、虛報進項等。
 6. 孫慧蘭 (2015)。營利事業擴大書面審核制度與租稅逃漏之研究 (未出版之碩士論文)。國立高雄應用科技大學，高雄市。
 7. 許秋華 (2016)。擴大書面審核申報制度與租稅逃漏之關聯 (未出版之碩士論文)。銘傳大學，台北市。
 8. 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 (2)，213-250。
 9. 吳欣蕙 (2018)。現行擴大書面審核制度良窳評估 (未出版之碩士論文)。國立政治大學，台北市。
 10. 張進德 (1991)。如何改進營利事業查帳制度。稅務旬刊，1429，7-8。
 11. Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.
 12. 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, 1-14.
 13. 吳欣蕙、陳國樑，同註4。

關鍵詞：租稅逃漏、稅務查核、營利事業所得稅申報、擴大書審

DOI : 10.3966/270692572020110011001

 本單元內容獲月旦會計財稅網、月旦知識庫收錄