國立政治大學法律科際整合研究所

碩士學位論文

增值稅法的反避稅規定

Research on the Legal Problems of Value-added Tax Avoidance and Anti-Tax Avoidance

國立政治大學
National Chengchi University

指導教授:王文杰 博士

研究生：杜瑋倫 撰

中華民國一0五年二月

謝辭

畢業將至，在政大法科所待了不算短的時間， 覺得來政大是正確的決定。不僅專業提升了，視野也不同了。回首當初猶豫是否繼續就讀研究所還是直接就業，感謝家人支持念研究所的決定。學習兩門專業並要融合，其實並不容易，常常會碰到徬徨的時候與考證照的壓力，特別感謝學長姐能提供相關的意見與指導。

在決定論文題目後，第一個碰到的難題就是，當時並沒有修過相關的稅法課程，但法學院相關的課程卻不多，因此花了半年的時間修了 9 學分的商學院的稅法課程，並邊上課邊蒐集資料與撰寫論文，尤其感謝盧聯生會計師在政大會研所開設的大陸租稅法研究課程，期間協助我快速地釐清相關的大陸稅法問題。而大陸的法規跟台灣並不太相同，感謝王文杰教授幫忙蒐集相關資料，並提供相關學術指導。也特別感謝葉攀幫忙修改論文格式，與提供人力幫忙蒐集判決解釋，還有王芷涵與郭治安對論文內容提供相關建議。

最後感謝就學期間家人與朋友的支持與陪伴，沒有他們的支持與陪伴，恐怕難以在規定的時間內完成各科課業與論文。也期許自己在完成法學院碩士的學業後，無論在工作或生活中更能發揮所長。

國立政治大學 National Chengchi University

增值稅法的反避稅規定

論文摘要

OECD於1961年成立，主要會員國為已開發國家，該組織推行反避稅不遺餘力，中國身為開發中國家一直到2010年始加強對反避稅查緝的力道，調查顯示中國在反避稅調查補稅的案件上，2006年有6.79%，有29戶調整金額破千萬人民幣，有1戶調整金額破億人民幣，平均調整金額共574萬人民幣;然到了2014年被調查補稅的有79%，有83戶調整金額破千萬人民幣，有20戶調整金額破億人民幣，平均調整金額共3068萬人民幣。與此同時也積極的修法，呈現具有中國特色的反避稅，以呼應BEPS行動方案的反避稅工作部署，並積極與租稅天堂等國家簽訂稅收情報交換協議，可見中國對於反避稅的打擊力道之強勁。

台灣近20年來，台商對外投資金額達2,200億美元，其中赴大陸地區投資金額1,382億美元，相當於62%，大陸地區已成為台商對外投資重點地區。2013年大型台商自陸撤資的投資金額，已創下78.59億元，2014年僅第二第三季，大型台商處分大陸子公司投資金額僅62億元，此現象被人稱為台商逃亡潮。大陸台商經營失敗，原因很多，稅務也是其中一個因素，這也難怪有台商表示「做生意不難，但面對稅局很難」，這裏的難分層幾個層面，第一個是，台商缺乏對稅法的理解，無法區分合法避稅與非法避稅;第二個是，營業稅改增值稅後，增值稅課稅範圍變廣所帶來的稅務風險;第三個是，稅局對增值稅避稅傾向認定為漏

開發票;第四個是，行政覆議長久以來被詬病為「維持會」，行政訴訟在2014年也高達94.5%的原告主動撤訴率，都影響納稅義務人的權利保障 。

然關於避稅，學術界一直側重於稅收徵管角度的研究，從企業角度研究稅務管理的較少，企業稅務管理缺乏相對應的理論指導，況且關於避稅的文章大多是跟直接稅相關，少有跟間接稅相關。因此本文提出了一些增值稅避稅的案件類型，以及提出相關的判定節稅、增值稅反避稅、逃漏稅與虛開發票的區分方式，希望有助於台商在增值稅上相關的租稅規劃，減少稅務風險。

本文的研究方法為，蒐集中國法院相關判決、文獻解釋。及整理近期中國相關的法律案件。期望協助降低企業稅務風險，加強台商企業競爭力。

國立政治大學
National Chengchi University

Abstract

OECD was established in 1961 and their membership are developed countries. OECD want to reduce tax avoidance behavior . China is a developing country but China government also want to reduce tax avoidance behavior in China. To avoid profit shifting and protect countries' tax base, China have developed anti-tax avoidance laws. The spirit of anti-tax avoidance of arm's length principle have provision in China's VAT(7) .On 25 November 2014, China government announced <general anti-avoidance administrative method (Trial)>. At the same time, China government signed of tax information exchange treaty with tax heaven . The investigation shows that China's anti-tax avoidance due to overdue tax cases on 6.79% in 2006, there are 29 cases to adjust and their adjust amount more than 10 million yuan, there is one case to adjust and in this case the adjust amount more than one billion yuan and average case of adjust amount is 5.74 million yuan; The investigation shows that China's anti-tax avoidance due to overdue tax cases on 79% in 2014, there are 83 cases to adjust and their adjust amount more than 10 million yuan, there are 20 case to adjust and in this case the adjust amount more than one billion yuan and average case of adjust amount is 30.68 million yuan.

The past 20 years, Taiwan's companies have investment 2200 billion dollars in foreign , of which 1,382 billion dollars have investment in China, equal to about 62 % in this foreign investment . China is important for Taiwan's economic and trade development . Taiwan's companies have divestment 7.859 billion and disposal of subsidiary 6.2 billion yuan in the second and third quarter of 2014 that phenomenon is known as Taiwan's Companies Exodus . Taiwan's companies of business failure have many reasons and the tax factor is one reason. Taiwanese said that "It is not difficult to do business, but it is difficult to deal with tax problem " . There difficult have several levels, the first one is , Taiwan's companies are lack of understanding of tax law due to they can not distinguish between legal and illegal tax avoidance behavior ; the second is in 2015 China's Business tax will combine into China's VAT due to increase object of taxation of VAT due to tax risk is large than before; the third is for the China IRS feel VAT avoidance is tax evasion or drain invoicing ; fourth, the administrative has long been criticized as "maintenance organization" and administrative proceedings also up 94.5% of the active plaintiff withdrawal rate in 2014 that also affect the taxpayer's rights protection.

About tax avoidance, academia has focused on anti-tax law and direct taxes that due to the companies are lack of indirect tax management guidance . Therefore, this studies presents some of the types of cases of VAT avoidance, as well as determining tax savings and tax avoidance .For example, using comparative method, I will look into similarities and differences between Value-added tax laws in Taiwan, China. I will collect literature and analyze relevant IRS cases and court decisions about how to decide the arm’s length. I want to help Taiwan's economic development.

國立政治大學
National Chengchi University

目錄

第一章 緒論 12
第一節 研究背景與案例分析 12
第二節 研究方法及研究範圍 19
第一項 研究範圍 19
第二項 研究方法 19
第三項 研究限制 20
第二章 反避稅的相關理論 22
第一節避稅的概念 23
第一項 避稅的定義 23
第二項 避稅的法律效果 26
第二節 避稅的相關重要原則 27
第一項 實質課稅原則 28
第二項 租稅法律主義 30
第三項 契約自由原則 32
第三節 節稅與避稅 35
第四節 逃漏稅與避稅 37
第五節 虛開發票罪與避稅 38
第一項 昌信通用機械（煙臺）有限公司犯虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪戴建利、王某甲犯虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪、偽造公司、企業、事業單位、人民團體印章罪等二審刑事判決書（山東省煙臺市中級人民法院刑事判決書（2015）煙刑二終字第 80 號） 40
一、案例事實 40

國立政治大學 National Chengchi University

二、原告 40
三、被告 40
四、法院判決 41
第二項 施偉民虛報註冊資本罪，施偉民、浙江中諾進出口有限公司虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪等二審刑事裁定書（浙江省湖州市中級人民法院刑事裁定書（2014）浙湖刑終字第 197 號） 41
一、案例事實 41
二、原告 42
三、被告 42
四、法院判決 42
第三項 柳州新森能源技術有限公司、羅澤雲虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票二審刑事判決書（廣西壯族自治區柳州市中級人民法院刑事判決書（2015）柳市刑二終字第 144 號） 43
一、案例事實 43
二、原告 43
三、被告 43
四、法院判決 44
第四項 丁某某犯虛開增值稅專用發票罪二審刑事判決書（安徽省蕪湖市中級人民法院刑事判決書（2015）蕪中刑終字第 00287 號） 44
一、案例事實 44
二、原告 44
三、被告 45
四、法院判決 45
第五項 某、陳華等虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪二審刑事判決書（江蘇省揚州市中級人民法院刑事判決書（2014）揚刑二終字第 00135 號） 45
一、案例事實 45
二、原告 46

國立政治大學 National Chengchi University

三、被告 46
四、法院判決 46
第六項 劉文見、謝會虛開增值稅專用發票、用於抵扣稅款發票罪二審刑事裁定書（新疆維吾爾自治區高級人民法院刑事裁定書（2015）新刑一終字第 108 號） 47
一、案例事實 47
二、原告 47
三、被告 47
四、法院判決 48
第七項 上訴人海原縣平豐皮毛有限公司、楊建雲、楊國發、楊占平虛開增值稅專用發票案二審刑事裁定書（寧夏回族自治區高級人民法院刑事 裁定書（2015）甯刑終字第 33 號） 48
一、案例事實 48
二、原告 49
三、被告 49
四、法院判決 50
第八項 浙江瑞泰建設有限公司、陳某犯虛開發票罪二審刑事裁定書（浙江省溫州市中級人民法院刑事裁定書（2015）浙溫刑終字第 1491 號） 50
一、案例事實 50
二、原告 51
三、被告 51
四、法院判決 51
第九項 被告人黃紅偉犯虛開增值稅專用發票罪、虛開發票罪二審刑事裁定書（海南省三亞市中級人民法院刑事裁定書（2015）三亞刑終字第 55 號） 51
一、案例事實 51
二、原告 52
三、被告 52
四、法院判決 52

第十項 溫州興海進出口有限公司、溫州市琦海進出口有限公司等犯虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪二審刑事判決書（江蘇省南通市中級人民法院刑事判 決書（2014）通中刑二終字第 00161 號） 53
一、案例事實 53
二、原告 54
三、被告 54
四、法院判決 54
第十一項 王志憲王豔彬虛開增值稅專用發票二審刑事裁定書（營口市中級人民法院刑事裁定書（2015）營刑二終字第 00168 號） 55
一、案例事實 55
二、原告 55
三、被告 56
四、法院判決 56
第十二項 小結 56
第三章 中國增值稅介紹 61
第一節中國大陸增值稅介紹與相關案件分析 61
第一項課稅範圍 62
一、一般規定 63
二、特殊規定 64
第二項納稅義務人 64
第三項稅率與起徵點 65
一、一般納稅人 66
二、小規模納稅人 66
第四項 減免範圍 67
一、零稅率 67
二、免稅 67
第五項 罰則 68
一、行為罰 68
二、漏稅罰與偷稅罰 68

第六項 總結中國增值稅的特點 69
一、稅基差異 70
二、單一稅率與複式稅率 70
三、稅率高 71
第二節 增值稅的反避稅的規定與案例 71
第一項 租稅規劃案件 73
一、納稅人身份選擇 73
二、遞延納稅期限進行避稅 74
三、利用移轉訂價進行增值稅的節稅籌劃 80
四、公司組織形式的改變 83
五、優惠政策 84
六、促銷方式的稅收籌劃 85
七、整理表格 86
第二項 避稅失敗案件 87
一、案件整理：廣西壯族自治區高級人民法院刑事裁定書（2012）桂刑經終字第 19 號 89
二、判決評析 93
第三項營改增後所增加的避稅案件類型-探討何謂「無正當理由，價格明顯偏低」 104
一、案件整理-了新疆維吾爾自治區烏魯木齊市中級人民法院行政判決書（2014）烏中行終字第 95 號的判決 105
二、判決評析 109
第四章大陸行政救濟制度 **115**
第一節 稅務行政覆議 116
第二節 稅務行政訴訟 119
第三節 小結 120
第五章建議與結論 **122**
參考文獻 **126**

第一章 緒論

第一節 研究背景與案例分析

OECD於1961年成立，主要會員國為已開發國家，該組織推行反避稅不遺餘力，從2013年宣布了十五項「稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫方案」，並於2014年發布7項正式報告，而2015年陸續對另8項行動計畫進行發布。OECD會員國制訂BEPS之緣由，起緣於近一、二十年企業組織的全球化浪潮，跨國性公司普及且全球分配資源不均，加上數位經濟時代來臨，電子商務交易型態複雜度增加，各國間租稅差異造成之稅基流失情形日益嚴重，導致傳統租稅法規面臨挑戰[1]。2014年4月17-18日，舉行了第二屆OECD增值稅全球論壇，該論壇的最大成果是86個國家的政府達成了第一個國際公認，將增值稅原則適用於跨境貿易的一致性稅收框架，即OECD「國際增值稅（貨勞稅）指南2014」（international VAT/GST Guidelines），該指南的目的在於消除增值稅對跨境貿易的重大扭曲，防止各國財政收入的流失。使得所得稅範本、VAT範本和TP範本成為三足鼎立的國際公認準則[2]。

面對國際間打擊避稅以及合理分配稅制的浪潮下，中國雖然是開發中國家，但是也不能置身事外的不理會跨國企業避稅問題，中國從世界的工廠轉變成世界的市場，從資本輸入國到輸出國，也開始意識到

[1]黃曉雯，迎向國際課稅新潮流，會計研究月刊 No.355，頁：60-61。
[2]趙芸淇、王麗軍、張新，能否比肩 OECD 範本-簡評 OECD 國際增值稅指南 2014，國際稅事評說第十期，2014 年，頁：39。

若不好好的處理避稅問題，將對國家稅基造成莫大的損失。回顧中國1972年改革開放以來，於1991年始注意到反避稅的問題的嚴重性，1991年到1992年間，全中國已開放的外商投資企業中，大約有一半處於虧損狀態，以地區而言約有75%為虧損、保本或微利企業[3]，亦即把GDP留給當地，把利潤全部帶走[4]。

面對此問題中國開展開了反避稅的立法，並積極簽訂相關租稅協議，以呼應BEPS行動方案的反避稅工作部署。內國法的修訂，像是轉讓定價「自查自報」案件增加:54號公告、一般反避稅管理辦法（試行）、具「中國特色」的轉讓定價觀點、支付境外關聯方非貿易項下款項的查核、特別納稅調整實行辦法（試行）升級版研擬中、於企業所得稅和增值稅、營業稅中引入一般反避稅條款。外國法的簽約，像是租稅協議的徵管協力、2015年7月中國人大常委批准多邊稅收徵管互助公約、2009年以來與開曼群島、列支士敦等10個租稅天堂，簽訂稅收情報交換協議等，與租稅天堂簽訂的稅收情報交換協議是一個大突破，因為避稅天堂在過往，幾乎完全沒有民主政治可干預和破壞賺錢機會的風險，使其成為「提供政治穩定的便利性，協助個人或體驗，逃避其他國家的法令規章與監理，藉此吸引企業的地方」，整個重點就在於提供逃脫之道，逃避伴隨著居住在社會中、從社會獲利而來的義務-包含租稅、負責的金融監理、刑法、遺產法等義務，並對企業提供零稅率服務[5]。

[3]夏仕平，我國反避稅立法進程及實踐評析，湖北第二師範學院學報，2015 年 4 月，頁：41。

[4]康淼、李勁峰、劉巍巍、姜剛、何豐倫，跨國公司逃避稅手段翻新 反避稅陷重重瓶頸，經濟參考報，2015 年 8 月 13 日。

[5]尼可拉斯.謝森，大逃稅，商業出版，2011 年 9 月，頁：13-15。

因此中國與租稅天堂所簽的稅收情報交換協議渴望能打破跨國企業逃稅的大源頭。

中國在反避稅調查補稅的案件上大躍進，2006年有6.79%，有29戶調整金額破千萬人民幣，有1戶調整金額破億人民幣，平均調整金額共574萬人民幣;然到了2014年被調查補稅的有79%，有83戶調整金額破千萬人民幣，有20戶調整金額破億人民幣，平均調整金額共3068萬人民幣。可見中國在反避稅上的企圖心[6]。

台灣作為中國前四大的投資國家，近20年來，台商對外投資金額達2,092億美元，其中赴大陸地區投資金額1,312億美元，相當於62%[7]，從2013年開始，台商從大陸撤資就已如星火燎原般擴散開來，據台灣官方統計與台商私下初步保守估算，近2年從大陸撤出的資金超過了500億元新台幣，此現象被人稱為台商逃亡潮[8]。大陸台商經營失敗原因很多，其中原因包含了租稅問題，像是有人歸因於台商對大陸租稅不太熟悉，把台灣的租稅概念搬到大陸運用，因而碰壁，導致台商因為增值稅、所得稅問題權益受損，更甚者是被認為是逃稅，導致犯罪或補稅[9]。亦有台商表示「做生意不難，但面對稅局很難」[10]，這裏的難可以

[6] 轉引徐丞毅，中國大陸投資所涉重要稅務法規與 查核實務介紹，資誠聯合會計師事務所 演講報告，2015 年 12 月 22 號，頁：32。
[7]財政部，兩岸租稅協議答客問（一），2015 年 9 月 19 日。造訪於：http://www.seftb.org/mhypage.exe?HYPAGE=/03/03_content_01.asp&weekid=193&idx=4，最後瀏覽日：2016 年 2 月 1 日。
[8]江上雲，台商大撤離，這次來真的！，財訊雙週刊 477 期，2015 年 5 月 27 日。
[9]李永然，兩岸投資經商的法律技巧，2015 國際傑青外交經貿創意高峰會，2015 年 7 月 17 日，瀏覽於：http://cpyrlee.pixnet.net/blog/post/428404412-李永然律師出席「2015 國際傑青外交經貿創意，最後瀏覽日:2016 年 1 月 1 日。
[10]沈婉玉、杜宗熹，台商大陸股利，將掀匯回潮，經濟日報，2015 年 9 月 20 日。

區分成四個層次，第一個是，台商缺乏對稅法的理解，無法區分合法避稅與非法避稅;第二個是，營業稅改增值稅後（以下簡稱營改增），增值稅課稅範圍變廣所帶來的稅務風險;第三個是，稅局對增值稅避稅傾向認定為漏開發票;第四個是，行政救濟能不能救濟的問題。

首先，台商為什麼無法區分合法的避稅與非法的避稅呢？原因就在於合法避稅亦即節稅必須要形式與實質上都合法，必須要事實符合法律的字面解釋，又要符合法律的立法意圖，要依據法律的經濟上或社會上的目的，或是依據稅法整體內容來判斷稅法條款對於某件具體事實或行為的運用性與符合性。也就是說，一項經濟行為的形式雖然與法律規定在字面上是吻合的，但如其後果與立法的宗旨相悖，則在課稅目的上仍不予承認。然台商不論是內部或外部的人力能做出這樣的判斷的人手卻不足。外部部分，企業會去請專家來做稅務規劃，然有些專家，把如何逃稅解釋成是稅收籌劃來教導企業，結果企業付出了不斐的專家費，稅收籌劃不成反賠上滯納金和罰款[11]。內部部分，若企業想要自己去做稅務規劃也面臨許多問題，第一個是，企業缺乏專業的指導，導致避稅方案都是為了享受某項稅收優惠政策，企業為了滿足條件而被動的改造生產管理控制的流程，一旦後續控制不到位，會導致避稅失敗;第二個是，相關的財務人員不僅要熟知國家的相關法律法規和經濟政策，更要深刻理解有關稅收優惠的內涵，也就是立法目的等，以及稅務部門的工作流程，但這方面人才缺乏;第三個是，大多

[11]李繼堂，籌劃首先要守法!愚者偷稅,智者籌劃—快來向李老師求教合法稅收籌劃的必勝法寶吧!，會計人才智匯第 16 期，2015 年 10 月 20 日，造訪於：http://www.chinaacc.com/jbft_zygh/ga1510206184.shtml，最後瀏覽日：2016 年 1 月 1 日。

企業在制定合理避稅方案時，通常只著眼眼前利益，缺乏長遠考慮和整體規劃，一旦發生突發狀況，會給企業帶來不可預知的負面影響[12]。這也是為什麼，在實務上會發現很多看似很好的稅收籌劃方案也很多企業認同並採用，但仔細分析起來，卻發現了若干與法律抵觸之處[13]。因此本文會試圖找出增值稅常用的稅收籌劃方式，來分析裡面可能被認定為避稅的狀況，提醒企業多加注意。

其次，營改增後所增加的租稅風險，增值稅已經成為中國最主要的稅種之一，大陸增值稅稅收占總稅收的42.14%[14]。2015年營改增將建築業、房地產業、金融業和生活服務四大領域納入營改增版圖後，營改增的範圍將擴至全行業，中國將全面告別營業稅[15]。而這四大領域也正是台商，從生產製造業之後轉向的四大行業。然法院對於「價格明顯偏低，無正當合理理由」的界定模糊。本文試圖去搜集法院判決以及相關文獻解釋，去找出「價格明顯偏低，無正當合理理由」的界定。

而目前增值稅的相關反避稅規定並沒有任何法院判決的出現，針對此問題，有學者解釋是因為，增值稅的反避稅手段，主要寄希望於稅務局的核定權，即稅務機關認為價格不合理時有權進行調整。但稅務局進行核定調整並不容易，稅務機關人手不夠，對交易資訊的掌握也

[12]孟祥雲，關於企業在法律範圍內合理避稅的方法研究，企業改革與管理，2014 年 4 月，頁：145。
[13]慕容天，馬威事件警示稅務諮詢業—畢馬威，你能避免重蹈安達信的覆轍嗎？，會計師雜誌第八期，2005 年。
[14]2014 中國統計資料庫年鑑版。
[15]金融業營改增進入倒計時，新浪財經，2015 年 7 月 13 日，造訪於：http://finance.sina.com.cn/money/bank/bank_hydt/20150713/095922668275.shtml，最後瀏覽日：2016 年 1 月 31 日。

很難全面。基於契約自由與權力處分自由的法則，交易主體可以談判商定自己的交易價格，稅務機關不得隨意干預市場交易，所以稅務機關要鎖定所謂的「濫用作法」其實並不容易。導致增值稅的案件多都集中在增值稅犯罪[16]。例如被認定為虛開發票，在修法前還有被判處死刑的案例，根據1994年2006年中國因為竊盜、偽造、虛開增值稅專用發票而被一審判處死刑共有200多位，其中100多人已被執行死刑[17]。但是稅局真的無法取得企業資料所以無法判定企業是否是避稅嗎？顯然不是如此，在直接稅部分例如企業所得稅，稅局是有辦法查緝避稅而且戰果頗豐，而在增值稅這種有用發票勾稽稅種，理論上稅局會更好查緝，像是推行雲端發票這種現代化的財務管理手段後，使得這些數據的真實性、準確性、及時性和完整性得到了保障[18]。所以理論上跟直接稅相比，政府機關手上會握有更多的企業資訊，應該會更好查緝避稅。那為什麼增值稅避稅案件會如此之少，虛開發票罪會如此之多呢？因此本文整理了虛開發票罪2015年上訴二審的相關案件，與增值稅避稅的案件類型相比較，希望能找出問題的原因。也找出了一個避稅失敗的案例，來分析其失敗之處，以提醒台商要多加注意。

最後是行政救濟部分， 若人民想要運用行政覆議與行政訴訟去維護權利，最終也會碰到許多難題，這個難題不論是在台灣或是大陸，在台灣上訴人如不服行政法院一審判決而向最高行政法院提起上訴時，

[16]楊小強，增值稅法的反避稅規定，稅法解釋與判例註第四卷，元照出版有限公司，2014 年 4 月，頁:202。
[17]林茂盛，中國大陸稅制改革後發票犯罪問題之探討，當代財政第三十五期，2013 年 11 月，頁：80。
[18]高琪，淺談營改增後緩寶企業納稅籌劃，財會觀察第 140 期，2015 年 3 月，頁：73。

上訴人如為個人或法人，被以程序不符直接被駁回的約有64%，但上訴人如為稅捐機關被駁回率只有27%，差近兩倍多;若未被駁回而進入實質審理者，如為稅捐機關勝訴率高達72.22%，個人與法人約只有9.65%及12.82%，差約七倍。林世銘進一步分析，個人與法人未被駁回率36%，其中只有10%能勝訴，顯示最後真正勝訴率可能只有3.6%，顯示人民上訴被駁回率高、勝訴率低，行政法院等同於「敗訴法院」[19]。在大陸由於其特殊的社會主義體制，這個狀況反而更嚴重，以至於行政覆議制度長久以來被詬病為「維持會」[20]，行政訴訟在2014年也高達94.5%的原告主動撤訴率[21]，都對人民的權利救濟造成了一定的影響，亦即若被稅局盯上要調查補稅，納稅義務人常會選擇非正式的救濟管道[22]，但在這個不公平的博弈裡，納稅人的權利無法被完全的保障。原此，在面對大陸租稅上的高風險及不確定性，台商有必要做好相關的租稅規劃與管理。

面對這些難題，有必要教導企業如何合法避稅，而不會落入偷、漏稅的範疇，增加營運成本不說，還有可能惹來稅務風險[23]。然關於避稅，學術界一直側重於稅收徵管角度的研究，從企業角度研究稅務管理的較少，企業稅務管理缺乏相對應的理論指導[24]，況且關於避稅的文章大

[19]葛克昌，核實課稅、實價課稅與推計課稅暨台灣 2013 最佳稅法判決，資誠國際租稅系列叢書，2014 年 3 月，頁：13。
[20]莫于川，覆議機關做行政訴訟被告的制度變化及其理論依據-大陸行政訴訟法首次修改中的一個爭議點檢討，第二屆兩岸行政訴訟法制比較研討會交流論文，2015 年，頁：1。
[21]何海波，沒有判決的訴訟，第二屆兩岸行政訴訟法制比較研討會交流論文，2015 年，頁：6。
[22] 楊松、閆海，中國大陸納稅人權利三種形態的評價與改革，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，財團法人資誠教育基金會，2011 年 6 月，頁：167。
[23]倪維，2010 年大陸增值稅重大變化匯總，台商張老師刊物第 140 期，2010 年 6 月。
[24]趙永莉，物流企業稅務管理中的問題及對策分析，中國儲運第二期，2015 年，頁：131。

多是跟直接稅相關，少有跟間接稅相關的。因此本文提出了一些增值稅避稅的案件類型，以及提出相關的判定節稅與增值稅反避稅以及逃漏稅與增值稅避稅的區分方式，更整理出虛開發票罪與增值稅反避稅的關聯性，希望有助於台商在增值稅上相關的租稅規劃，減少稅務風險。期待有助於釐清合法避稅與非法避稅，並希望有助於台商在增值稅上相關的租稅規劃，減少稅務風險。

第二節 研究方法及研究範圍

第一項 研究範圍

本文的研究範圍從反避稅的相關理論著手，包含平等原則所衍伸的實質課稅原則、量能課稅，以及與反避稅概念相衝突的的契約自由原則還有租稅法定主義，最後歸納出節稅與反避稅、逃漏稅與反避稅、虛開發票罪與反避稅的區別方法和實務、學術相關見解。研究完相關原理原則後，本文會探討中國增值稅的特殊性，以及相關專書所建議的節稅方法所帶來的租稅風險。並討論由廢舊物資企業的特殊形態所帶來的相關避稅手法與營改增後所帶來的不動產被避稅調整的案件。最後討論中國的行政救濟制度，以期望能為納稅義務人提供全面的增值稅制度的了解，以及權利的保障以期降低租稅風險。

第二項 研究方法

本論文參考資料的搜集途徑包括：

一、國家圖書館網站

二、CNKI 資料庫

三、Google 搜尋

四、法律判決文書網

五、研討會

資料來源類型包括：

一、中國法學書籍/期刊

二、台灣法學書籍/期刊

三、法院判決

四、新聞

五、網路文章

六、研討會文章

第三項 研究限制

一、資料廣度及深度的限制：由於大陸地區遼闊，政府行政資訊對外提供較保守，稅務覆議案件查詢不易，法院判決文書也是這幾年才公開。再加上資料取得不易，除了 CNKI 的管道，介紹中國增值稅的書籍在台灣取得並不容易，所以不能即時拿到最新的資料做比較與分析，故本研究在廣度、深度都受到相當的限制。

國立政治大學 National Chengchi University

二、資料限於篇幅及時間的限制:因為與增值稅相關的虛開發票罪與營改增後衍伸出的避稅案件頗多，礙於篇幅與時間的限制，只選取了一些案件來做探討。

國立政治大學
National Chengchi University

第二章 反避稅的相關理論

租稅是一種欠缺直接對待給付的公法上給付義務，基於自利的心理，企業或人民莫不希望能減輕租稅負擔。而在企業經營中，租稅成本不僅是少繳稅的問題而已，往往還是決定了企業活動走向的重要因素之一，像是中國大陸政府頒佈租稅優惠措施吸引外商前來投資或是國際間均積極簽訂相關租稅協議等。既然租稅成本影響社會如此深遠，那麼租稅規避作為人民減輕租稅負擔的方法之一，此問題就有其研究的價值。

租稅規避的議題，其存在著租稅法律主義以及實質課稅原則的衝突，在稅法規範不足或不夠明確的狀況下，造成就某一經濟行為之解讀，因為徵納雙方立場不同所引發之爭紛，其結果是對企業之投資行為造成困擾[25]，面對此問題，不同的時代對於避稅的認知會有不同的解答。

在1935年英國的稅務局長訴溫斯特大公案中，當時參與此案的英國上議院議員湯姆林爵士對避稅做了這樣的敘述：「任何一個人都有權安排自己的事業。如果依據法律所作的某些安排可以少納稅，那就不能強迫他納稅。」[26]1947年美國法官藍道、漢德在訴細曼一案的判決裡也提到：「法院不斷地陳述，不管富人或窮人，各人可視本身的狀況盡量地減少租稅的付出，而不致於獲罪，因為每個人沒有義務支付法律要求以外的金錢，租稅是強制性的徵收，而不是自動自發的捐贈，

[25]黃士洲，一般反避稅立法實踐的比較研究-以中國台灣地區、日本與德國稅法相關規定與實例為主線，交大法學，2015 年，頁：129。
[26]普拉斯切特，偷稅與避稅，國家稅務總局稅收科學研究所 中國財政經濟出版社 1992 年版，頁：158。

假借道德之名，要求額外的支付不過是偽善的言詞罷了。」[27]也就是說，避稅是不違法的也是不可禁止的。然而時過今日，中國在2014年11月25日公佈「一般反避稅管理辦法」，台灣於2013年施行「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」，經濟合作與發展組織（OECD）也針對防堵跨國企業避稅的關於稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting,以下簡稱"BEPS")的方案。避稅從過去的合法，到現在政府積極防堵，面對此落差，有必要對於租稅規避的法律定性加以探討。

第一節避稅的概念

第一項 避稅的定義

租稅規避（Tax Avoidance）在學說上簡稱為避稅，在用語上不同國家或地區有其相對獨特或習慣稱為，例如美國稱為tax avoidance ，在德國為Steuermeidung，在日本、中國與台灣則稱租稅規避或租稅迴避[28]。

相關定義，台灣規範在稅捐稽徵法第十二條之一第三項：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」在中國稅務辭典中，對避稅的定義是：「避稅是指納稅人以不違反稅收制度為前提而減輕稅收負擔的行為。」因此衍伸出所謂的順法避稅亦即節稅或稱租稅規劃，是指納稅人依據稅法規定所作出的符

[27]劉劍文，避稅的法理新探，涉外稅務 2003 年第 8 期，瀏覽於：http://www.iolaw.org.cn/showarticle.asp?id=1406，最後瀏覽日：2016 年 2 月 1 日。
[28]劉劍文，財稅法學研究述評，高等教育出版社，2004 年 11 月，頁：223。

合稅法宗旨在減輕納稅義務的各種正當行為;還有違法避稅，亦即該行為不違反法律的形式規定，行為人利用的是稅法漏洞，策劃法律所未預定的行為方式以達到與通常行為方式同樣的經濟效果，同時得以減輕或排除稅法適用[29];大陸的多數學說採劉劍文教授的說法，亦即避稅是指所謂的違法避稅。本文也將依據此脈絡分開介紹避稅以及節稅的差異。

由上述可知，避稅的定義包含了幾個要件：納稅者具有規避稅收的故意、納稅者具有濫用法律形成可能性的行為、納稅者的行為導致了稅收負擔被減輕或者減免的經濟效果[30]。

第二項 避稅的法律性質

避稅行為的法律性質一直有所爭議，其到底是否具有合法性，這會連帶的影響到避稅行為的懲罰效果。

合法說基於租稅法律主義的立場，認為基於私法自由，在不違反法律的前提下，人民可以選擇經濟發生的形式，應為法律所允許。所以避稅行為既然符合形式意義的法律，就不應該給予否認，而應該要認為法律所允許。這樣才能充分的對人民經濟自由給予最完整的保障，而不至於發生因為經濟行為徵納雙方因為解讀不同，而對企業的投資行為造成困擾，導致企業無法直接將投資計劃付諸實行的困擾[31]。

[29]劉劍文，避稅的法理新探，涉外稅務 2003 年第 8 期，瀏覽於：http://www.iolaw.org.cn/showarticle.asp?id=1406，最後瀏覽日：2016 年 2 月 1 日。
[30] 徐達，我國一般反避稅規則研究，湖南大學法學院碩士論文，2014 年 4 月。
[31] 黃士洲，一般反避稅立法實踐的比較研究-以台灣、日本與德國稅法相關規定與實力為主線，交大法學第一期，2015 年，頁：129。

違法說是站在實質課稅原則的立場，認為避稅行為雖然形式合法，但是實質違法，不但損害國家稅收利益，亦違背稅法宗旨，應為稅法所不允許。亦即前面定義所提到的違法避稅，專指濫用法律事實選擇的可能性，進行違反稅法目的的異常行為安排，以實現規避稅負的不當行為[32]。

脫法說則認為避稅行為乃是脫法行為的下為概念，脫法行為者，以迂迴手段之行為，規避強制禁止規範之法律效果，而違反該規範的立法意旨。由此可知，脫法行為的前提是強行法，所使用的手段即基於契約內容形成自由，利用經濟效果相同之非典型契約，企圖擺脫強制禁止規範之限制。稅捐債務法以強制禁止禁止為原則，具有不容規避性，因此稅捐規避即為脫法行為的下為概念。而脫法行為的特徵，在於不違反法律表面文字，而違反立法意旨，亦即違反強行法的立法意旨，因此常會碰到窮盡法律解釋能事仍無法適用強行法，但又違反強行法的立法意旨，這個時候不能僅孤立觀察，須就整體法體系全面考察。而脫法行為的法律效果，即與未規避前相同，蓋避稅行為是濫用法律事實之形成，就「濫用」概念往往讓人第一眼誤認「得以處罰」。實則，濫用行為，非犯罪行為，亦非可非難行為，因其並非以詐術或其他不正當方法，故意（或過失）違反真實義務以減輕租稅負擔，僅係企圖藉以取得租稅利益而言，此種法律事實之安排不僅在私法上非屬權力濫用，並受私法上契約自由之保障（私法關係非虛偽，仍生法

[32]劉劍文，避稅的法理新談，涉外稅務，2003 年第 8 期，造訪於：http://www.iolaw.org.cn/showarticle.asp?id=1406，最後瀏覽日：2016 年 2 月 1 日。

律效果），因此避稅安排本質上為「稅法上脫法行為」（並不牴觸民法之強制禁止規定，非法上脫法行為，而為民法上適法行為），嚴格來說，僅係「稅捐債務法上脫法行為」而非「稅捐處罰法上脫法行為」。然而避稅行為破壞量能平等負擔與市場經濟之競爭秩序，脫法避稅行為不僅大量增加，且嚴格侵蝕租稅國家基礎與國民團結之一體感。是以租稅國家具有憲法任務，在立法、行政與司法三方面防杜規避，並由國際合作共同追求稅捐負擔公平[33]。

本文認為採脫法說為妥當，若採合法說雖然保障到了人民的契約自由但是卻忽略了平等課稅原則與量能課稅原則，讓有錢的人可以去請稅務專家做租稅規避而達到少繳稅的效果，而沒錢的人卻要多繳稅。若採違法說，則要對避稅行為加以處罰，則影響到了人民對於租稅處罰的可預見性，若發生了爭納雙方對於租稅安排是否違法產生爭議，不僅影響人民的契約自由且易造成國家經濟的損失。若採脫法說，則認為避稅行為的法律效果是調整，調整到避稅前的法律效果，該行為是否違法則有待國家立法給予規定，才能兼顧人民權益與國家稅收。

第二項 避稅的法律效果

目前中國或是台灣對於避稅的法律效果都為調整納稅，應為脫法說的展現。大陸企業所得稅法（2007）47條：「企業實施其他不具有合理商業目的的安排而減少其應納稅收入或者所得額的，稅務機關有權按照合理方法調整。」與台灣所得稅法43-1條：「營利事業與國內外其他

[33]葛克昌，脫法行為與租稅國家憲法任務，避稅案件與行政法院判決，2010 年 4 月，頁：9。

營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」增值稅暫行條例（2008）第7條：「納稅人銷售貨物或者應稅勞務的價格明顯偏低並無正當理由的，由主管稅務機關核定其銷售額。」

稅捐稽徵機關對於稅捐規避行為，基於實質課稅原則，稅法特別規定對於形式上尚未滿足法定課稅要件之濫用法律形式之行為，透過類推適用或事實關係之擬制方式，對於稅捐規避行為按照相當的法律形式所發生之稅捐債務，調整補稅[34]。

第二節 避稅的相關重要原則

國家有向人民徵稅的權利，其前提是國家向人民徵稅前，必須要達成稅捐正義與目標，國家才能與有組織的強盜集團掠奪商旅、黑幫組織向地盤上的住家收取保護費有所區別[35]。而稅捐正義與目標的達成就在於實質課稅原則、量能課稅原則與平等原則的體現。而避稅行為因違反法律的實質正義而應受法律的否定性評價，而實稅原則作為反避稅實踐中產生的一種精神或者原則，已成為各國稅務管理部門規制避稅行為的「尚方寶劍」[36]。但持反對意見者，則認為契約自由與租稅法

[34]陳清秀，稅法總論，元照出版社，2014 年 9 月，頁:230。
[35]柯格鐘，憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則，司法院大法官第 98 年度學術研討會，2009 年，頁:4。
[36]劉鶯，避稅與實質課稅原則爭議，華東政法學院，2005 年 4 月，頁：35。

律主義亦應該予以兼顧，此乃私有財產是維持納稅人存續發展和人格尊嚴的重要支撐。然而國家的財政是確保國家存續及維護國家國格及實現國家能力的主要因素[37]，而兩者的衝突所衍生出與避稅相關原則的探討為本節的探討重點。

第一項 實質課稅原則

國家徵稅必須要符合稅捐正義的追求，亦即國家課稅要符合平等課稅原則，一個合於公平課稅原則的稅捐體制，才能符合競爭中立性的課稅要求，亦即課稅對於整體經濟的影響，在於如何使國家或社會之總產值極大化，因此所有參與經濟活動的人民，決定其產業或個別企業之競爭勝敗的關鍵性，並不在於政府稅捐負擔的多寡，而在於其價格、成本、服務、經營管理，甚至是國家及整體產業景氣有關的事項[38]。而平等課稅原則的具體化原則為量能課稅原則，其原則的概念是依靠納稅義務人其稅負能力去負擔他應負擔之稅捐[39]。因此台灣和大陸的所得稅率皆採累進稅率就為量能課稅原則的體現。

而實質課稅原則應是觀察納稅義務人之稅捐負擔能力的方法，其源於1919年德國，其已「經濟觀察法」的形式出現[40]。其定義為，在適用稅法時不能只判斷其形式還需要深入探討其實質。其意義在於防止濫

[37] 楊松、閆海，中國大陸納稅人權利三種形態的評價與改革，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，財團法人資誠教育基金會，2011 年 6 月，頁：158。
[38]柯格鐘，憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則，司法院大法官第 98 年度學術研討會，2009 年，頁：7。
[39] 黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌第 18 卷 8 期，2002 年，頁 6-7。
[40] 陳影、徐晴，實質課稅原則的適用，廣西政法管理幹部學院學報，2004 年 5 月，頁：67。

用稅法而形成的避稅以及虛假行為而形成的偷稅以及維護納稅義務人合法權益，亦即當法律形式上那納稅人符合課稅要件而實質上不滿足時因運用實質課稅原則予以調整[41]。

台灣根據大法官釋字420號解釋：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」依造台灣稅捐稽徵法第十二條之一第一項的規定，實質課稅原則係指稅捐機關於認定課徵租稅之構成要件事實時，應以當事人之實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。亦有學者認為可從實質要素的兩種面向去看：首先從事實面出發，表示應按照事實去認定與稅捐發生有關的構成要件事件。而另一個則是就當為面，表示應該按照一個人的事實基礎，去評斷他的賦稅能力，判斷該個體有無納稅之義務，以及其應納稅額為多少[42]。在我國實質課稅原則不僅用在避稅上，亦有用來維護納稅義務人權利的案例，像是解釋字620號解釋，認為生存配偶依法行使剩餘財產差額分配請求權，依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分既非屬遺產稅之課徵範圍，故得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅[43]。

而中國亦沒有直接在有關稅收法律中確立實質課稅原則，但法律賦予徵稅機關合理調整納稅人某些行為的應納稅額的權力，則為實質課稅原則的具體體現。像是中國徵收徵管法、企業所得稅法以及增值稅

[41] 陸建華，財政與稅收，上海復旦大學出版社，2005 年 6 月，頁：245。
[42]黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌第 18 卷 8 期，2002 年，頁:10。
[43] 張美惠，實質課稅原則之研究-從合作電營業稅爭訟案件談起，新學林，2015 年 11 月，頁：39。

法都在特殊情況下賦予徵稅機關有核定應納稅額的權力。但有人會質疑，每次一提到實質課稅原則，必條件反射的與反避稅相關聯[44]，少有與保障納稅義務人權利相關，此質疑跟中國整個監督行政權力的制度相關，蓋中國目前違憲審查制度不完備，且對於行政機關如何適用實質課稅原則的「部門別規章」是由國務院進行審查，但由於國務院是稅收執行法機關的上級機關，可能不會否定該規章，此將會導致稅收執法機關行使「剩餘執法權」，在法律不完備情況下，行政機關執行了本應該由法律規定的執法權，因此無可避免的會產生行政機關權力濫用的情形。面對此問題，雖然可以援引租稅法律主義作為實質課稅原則的基礎，將法律已明文納稅課稅範圍，實質課稅原則才能對此種行為加以課稅[45]。但亦無法掩蓋實質課稅原則大多運用在替政府多徵稅的用途上，而少用來保障納稅義務人的權利。

第二項 租稅法律主義

台灣憲法第十九條：「人民有依法納稅的義務。」蓋在台灣租稅法律主義是法治國的租稅原則，國家依法徵稅，人民依法納稅，係憲法保障人民財產之具體化表徵[46]。蓋國家對國民徵稅行為，係對國民財產權最深度之干預，故自由市民立憲運動的首要要求，乃是國家須依法徵稅[47]。因此在法治國原則下所衍生的租稅法律主義，稅法規範的課稅

[44]藤祥志，實質課稅與反避稅辨異，稅法解釋與判例評註第四卷，元照出版社，2014 年 4 月，頁：171。
[45] 劉映春，實質課稅原則的相關法律問題，中國青年政治學院法律系，2012 年，頁：115-116。
[46]張美惠，實質課稅原則之研究，新學林，2015 年 11 月，頁:75。
[47]李惠宗，憲法要義，元照出版社，2012 年，頁:439。

要件的內容、對象、範圍、目的均須具有明確而有界線，且為納稅人事前所能理解，對納稅負擔能預見，預為計算，並可經由司法審查加以確認，蓋維護人民對法律秩序的合理信賴，因此有學者認為稅捐機關若無法律特別規定的情況下，受到租稅法律主義的影響，不得經由類推適用創設稅捐構成要件，反倒是應該常以納稅義務人所選取的法律形式為基準，核定納稅人的稅捐負擔[48]。

在中國大陸憲法第五十六條：「中華人民共和國公民有依照法律納稅的義務。」有學者反面解釋成，納稅人必須依照法律納稅，此為租稅法律主義的憲法規定，亦為納稅人權利保障的憲法依據，然在中國大陸憲法仍停留在規定、觀念中，沒有走進現實的法律生活中來，雖然憲法明文規定，一切違反憲法和法律的行為，必須予以追究，但尚缺乏司法化的支撐，而且違憲審查制度尚不健全[49]。然在2014年10月23日，中共第十八屆四中全會通過決定「全面推進依法治國」、「依憲治國」始改革進入了「改革深水區」[50]，有望增強憲法在中國法治中的影響力。

而在中華人民共和國稅收徵收管理法（2013）第八條：「納稅人依法享有申請減稅 、免稅、退稅的權利。」第五十一條：「納稅人超過應納稅額繳納的稅款，稅務機關發現後應當立即退還。」亦有學者認為，稅收徵收管理法大抵表述了租稅法律主義的精神，亦即稅收的徵

[48]陳清秀，稅法總論，元照出版，2014 年 9 月，頁：220。
[49]楊松、閆海，中國大陸納稅人權利三種形態的評價與改革，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，財團法人資誠教育基金會，2011 年 6 月，頁：161。
[50] 馮象，憲政與專政，2015 理律學者論壇論文集，2015 年 12 月 15 日。

收和繳納必須基於法律的規定進行，沒有法律依據，國家不能徵稅，任何人也不得被要求納稅，然而由於稅收徵收管理法規定，涉及從國庫中退庫的，依照法律、行政法規有關國庫管理的規定退還，然而國庫管理的規定卻缺少有關稅收退還請求權的具體操作規定，使得納稅人權利得不到保障[51]。

由上面的分析可以得出，當一個避稅案件發生時，由於其是形式合法實質不合法，因此若納稅人運用租稅法律主義來抵抗實質課稅原則，希望避免納稅的調整，認為要保障人民對法律的信賴。然此方法在中國的適用上本文認為可行性很低。因為在中國目前租稅法律主義的運用先不論憲法的實際運作效益，就憲法的訂定方式是以公民基本義務的方式呈現，並無法用來要求國家必須要依照法律徵稅，而用來保障納稅義務人的基本權利。而用稅收徵收管理法所推論出來的租稅法律主義，除了要求納稅義務人必須要符合法規的申請減稅 、免稅、退稅以及國家超收稅款必須要退回之外，像避稅這種納稅人運用來少繳稅的案件，就無法用稅收徵管法中的租稅法律主義概念來保障納稅人的權益。

第三項 契約自由原則

私法給予個人廣泛的機會，依自己的自由意願，去塑造他和四周的法律關係，就是私法自治。債法上的權利與義務，原則上只能以契約

[51]王蕭元，論大陸地區納稅人稅收退還請求權的立法完善，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，財團法人資誠教育基金會，2011 年 6 月，頁：343、356。

建立、變更或解除，是為「契約原則」。契約自由即每個人有機會自由決定是否訂立契約之自由;與誰訂立契約之自由;決定契約內容之自由[52]。基於此原則，租稅規避才有了形成的可能性，因為稅捐債務的形成原則上要有特定的私法關係為基礎，當同一交易目的面臨到不同的交易形式安排而會產生不同的租稅負擔效果時，契約當事人就可以利用契約自由原則去安排交易的形式，以降低租稅負擔，當此手段是在納稅義務人基於規避稅捐的意圖，濫用法律形成之手段，亦即透過複雜而多重迂迴之法律形式的安排，迴避稅捐負擔構成要件之規定或滿足或減輕稅捐負擔構成要件之規定[53]，此時即形成租稅規避的問題。

在台灣契約自由為憲法第二十二條所保障的其他自由權利的一種且受憲法各相關基本權利保障，亦為個人自主發展與實現自我之重要機制，並為私法自治之基礎，惟國家基於維護公益之必要，尚非不得以法律對之為合理之限制。

中國目前稅收占預算內財政收入的比重達95%以上，已然成為「稅收國家」[54]，沒有納稅人繳納稅款，政府變不復存在，更談不上履行職能，因此原則上需保障私有經濟的秩序[55]。私有經濟秩序的保障很大一部分就是關於民法的保障，關於契約自由的定義:「每個人可以自由地取得

[52]黃立，契約自由的限制，月旦法學雜誌，125 期，2005 年 10 月。
[53]陳清秀，稅法總論，元照出版，2014 年 9 月，頁：215。
[54]楊松、閆海，中國大陸納稅人權利三種形態的評價與改革，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，財團法人資誠教育基金會，2011 年 6 月，頁：158。
[55] 華國慶，大陸稅務行政覆議制度研究，，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，財團法人資誠教育基金會，2011 年 6 月，頁：283。

財產，自主從事法律允許的活動。」[56]，應為中國憲法第十三條保障財產權的範疇，亦即對物的占有、處分的法律權益[57]，但契約自由與財產權的保障還是有些許不同。

然而稅捐法上不能無條件地承認，納稅義務人在私法上，基於私法自治原則所作各種降低稅捐負擔的法律形式安排，若無條件地不予以課稅、課予較輕的稅捐負擔，獲承認其滿足稅捐優惠之條件。無疑是給予避稅行為人利用法律漏洞，濫用法律事實的形成可能，意圖規避稅收法規定的行為給予肯認，而有稅捐負擔能力之人皆可藉由稅捐規劃，規避其應負擔之稅捐負擔而獲稅捐稽徵機關承認時，稅捐實務上將產生所謂「笨蛋稅」同時也違反了量能課稅原則與稅法的宗旨，更有甚者是避稅者在使用公共財時呈現拿窮人的錢去補貼有錢人的現象。因此稅收法學上因此即提出稅捐規避的理論，藉由認定納稅義務人「濫用」法律形成手段的安排，容許有權機關以「通常」本應作成的法律行為為基礎，調整其所應承擔的稅捐負擔[58]。

此避稅手段在中國亦有可能會違反「民法通則」及「合同法」的「民事行為不得損害社會公共利益」的規定若違反，則法律效果為無效，因此有學者認為，避稅行為若認定為非法行為，則合法掩蓋非法該行為應此無效[59]，然避稅行為是否就為非法行為本文認為尚有爭議。

---

[56] 高富平，尋求我國現代民法出路-以政府行為規範為突破口，兩岸民商法前沿（第二輯）-民商法傳統與現代化，2013 年 11 月，頁：55。
[57] 李博，論公民財產權的憲法保障，黑龍江大學法律碩士論文，2003 年 12 月，頁：5。
[58]柯格鐘，稅務行政訴訟事件專題研究計畫-稅捐規避案件中補稅與裁罰問題之研究，司法院，97 年 4 月，頁：5。
[59] 藤祥志，實質課稅與反避稅辨異，稅法解釋與判例評註第四卷，元照出版社，2014 年 4 月，頁：175。

但若認定避稅行為是損害公共利益違反量能課稅原則，因此認定為無效的話尚有討論的空間存在。

中國稅收徵收管理法施行細則第3條：「任何部門、單位和個人作出的與稅收法律、行政法規相抵觸的決定一律無效，稅務機關不得執行，並應當向上級稅務機關報告。 納稅人應當依照稅收法律、行政法規的規定履行納稅義務；其簽訂的合同、協議等與稅收法律、行政法規相抵觸的，一律無效。」該條文中的「相抵觸」在像避稅這種符合法律形式，但悖於法律意旨的案件中的解釋是否包含法律意旨的部分呢？若持肯定見解，則認為該條文是用來打擊避稅的工具。若持反對見解，則是基於維護交易安全的重要性，稅法不應過度衝擊民法秩序，因此有學者主張應持嚴格限制解釋為當，最好排除避稅於外[60]。本文肯認此見解，且認為避稅若定性為脫法行為，其法律效果只是調整課稅，國家已經獲得了實際上所應課徵的稅收，就沒有必要再去否定最後交易的經濟成果，以維護交易的安定性。

第三節 節稅與避稅

節稅是依據稅捐法規所預定之方式，意圖減少稅捐負擔的行為，蓋其是應循合法節稅空間所為的事先擇取對納稅義務人最有利、最節省稅捐負擔的方法，然由於稅捐相關法令多如牛毛，尤其是稅捐解釋函令更是不勝枚舉，因此也存在著違法的風險，稍有不慎或是長期的租

[60]楊小強，增值稅法的反避稅規定，稅法解釋與判例評註第四卷，2014 年 4 月，頁：202。

稅規劃遇上法令之修正，則會落入違法的逃稅或是避稅之可能，而且需要對租稅法令要充分的瞭解，除了要符合法律的形式要件，更要符合法律的實質要件，才能達到節稅的效果[61]。

稅捐規避則是利用稅捐法規預定之異常情況的或不相當的法形式，意圖減少稅捐負擔的行為[62]。亦即徵納雙方對於課稅事實之存在並無爭議，有爭議者為就系爭事實之法律判斷或適用稅務法規的效果。由此可見，究竟應如何區分合法節稅與脫法避稅，界線模糊，實務上亦常常難以區別其與納稅義務人具有合法正當性的節稅行為間的差異[63]。蓋節稅要遵守的原則為，合法性原則與合理性原則，其中的合理性原則所強調的是要同稅法的立法意旨一致[64]，然因為實務運作的複雜性，解釋總會碰到爭議的時候，因此日本學者金子弘教授認為必須依社會通念決定之，亦有謂應依法律之各項評價標準判斷其事實關係，以了解其獲得稅捐利益有無牴觸法律之意旨及目的;再加上避稅與節稅同為取得相關稅捐上利益，因此連專業的會計師、法官與律師，有時都會發生混淆的現象[65]。

因此有學者提出，節稅這種決定是屬於個人人格權之自我決定與自我展開的一環，或屬合於稅法規範目的之行為，不得以稅捐規避加以否定。但避稅是一連串的法律行為之安排，以達成所欲達成的經濟目

[61] 陳敏娟，租稅規劃實務，新文京開發出版有限公司，民國 91 年，頁：17。
[62]陳清秀，稅法總論，元照出版，2014 年 9 月，頁：216。
[63]葛克昌，避稅案件與行政法院判決，翰蘆圖書出版有限公司，2010 年 4 月，頁 III。
[64] 趙書琴，淺議企業的節稅籌劃與合理避稅，財經界雜誌第 11 期，2010 年。
[65] 柯格鐘，稅捐規避及其相關連概念之辨正，兩岸避稅防杜法治之研析，2010 年 4 月，頁：91、117。

的，故可以被評價為濫用法律形式之情形[66]。

第四節 逃漏稅與避稅

我國稅捐稽徵法第四十一條對於逃漏稅之行為規定為納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，課以五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下之罰金。中國逃稅罪規範在刑法201條：「納稅人採取欺騙、隱瞞手段進行虛假納稅申報或者不申報，逃避繳納稅款數額較大並且占應納稅額百分之十以上的，處三年以下有期徒刑或者拘役，並處罰金；數額巨大並且占應納稅額百分之三十以上的，處三年以上七年以下有期徒刑，並處罰金。」

由上可知，逃漏稅係指納稅義務人違反稅捐上之義務，對於滿足稅捐構成要件之課稅事實，故意隱瞞課稅事實使稅捐機關不知，或給予稅捐機關不正確或不完整之資訊，而達成其少繳、免繳稅捐或符合稅捐優惠條件之目的。此種行為侵害國家作為稅捐債權人本應享有的稅捐債權，惡性與詐欺罪相當，學說上稱為稅捐詐欺[67]。

從稅捐稽徵機關的角度而言，納稅義務人所進行租稅規避行為，有時外觀上與逃漏稅行為相仿，尤其納稅義務人都同要採取某項積極之作為，以求使其本人或第三人獲得稅捐上利益。因此，在實務上我們不能排除一種可能性，亦即稅捐稽徵機關以納稅義務人所進行之稅捐

[66] 柯格鐘，稅捐規避及其相關連概念之辨正，兩岸避稅防杜法治之研析，2010 年 4 月，頁：117。
[67]柯格鐘，稅務行政訴訟事件專題研究計畫-稅捐規避案件中補稅與裁罰問題之研究，司法院，97 年 4 月，頁：7。

規避行為，非僅止於認定其構成稅捐規避行為而已，而是認定其為逃漏稅行為之可能[68]。然從最高行政法院97年度判字第191好判決中法官嘗試要區別稅捐規避與逃漏稅行為的差異，認為稅捐規避係屬於不隱瞞課稅事實之行為，它只是濫用法律形成自由而已，逃漏稅行為則係屬以積極作為或消極不作為方式（亦即不申報相關稅捐）而隱瞞課稅事實[69]，本文贊同此見解。

第五節 虛開發票罪與避稅

在 中國增值稅的虛開發票罪與避稅案件中，納稅義務人都有積極的作為行為，已達到少繳稅的目的，其手段均是以發票扣抵的情況，或是用小規模納稅人與一般納稅人身份上的差異出現，手段類似。且虛開增值稅發票的事實前提是，該交易不存在或是以虛假的交易形式構成虛開發票罪，而避稅的交易型態是形式上合法，但實質上不合法，其本質上也非實質交易，故兩者外觀相似。增值稅暫行條例第七條為反避稅的規定，當納稅人銷售貨物或者應稅勞務的價格明顯偏低並無正當理由，由主管稅務機關核定其銷售額。蓋虛開增值稅發票罪與避稅的目的就是為了少繳稅，所以都可能構成價格偏低，且同樣會符合無正當合理理由。因此在兩者性質如何相似的情況下該如何區分兩者呢？因此有必要討論騙稅與避稅的差異。

[68]柯格鐘，稅務行政訴訟事件專題研究計畫-稅捐規避案件中補稅與裁罰問題之研究，司法院，97 年 4 月，頁：7。
[69]柯格鐘，稅捐規避及其相關連概念之辨正，兩岸避稅防杜法治之研析，2010 年 4 月，頁：122。

虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪規範在中國刑法第205條：「虛開增值稅專用發票或者虛開用於騙取出口退稅、抵扣稅款的其他發票的，處三年以下有期徒刑或者拘役，並處二萬元以上二十萬元以下罰金；虛開的稅款數額較大或者有其他嚴重情節的，處三年以上十年以下有期徒刑，並處五萬元以上五十萬元以下罰金；虛開的稅款數額巨大或者有其他特別嚴重情節的，處十年以上有期徒刑或者無期徒刑，並處五萬元以上五十萬元以下罰金或者沒收財產。」台灣部分由財政部78.8.3.台財稅第780195193號函解釋:「營業人無銷貨事實出售統一發票牟取不法之利益，非屬營業稅課徵之標的，免予課徵營業稅。但其虛開或非法出售統一發票之犯行，應視情節依刑法偽造文書罪、詐欺罪及稅捐稽徵法第41條（取得假發票者）或第43條（賣發票者）規定辦理。」可看出台灣大抵是以逃漏稅來處理。

本論文問了詳細分析虛開發票罪與避稅的差異，因此整理了2015年上訴到中國大陸各地中級人民法院二審的虛開發票罪的19筆案件，並排除上訴理由是認罪但希望量刑減輕的案件，整理如下：

國立政治大學 National Chengchi University

第一項 昌信通用機械（煙臺）有限公司犯虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪戴建利、王某甲犯虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪、偽造公司、企業、事業單位、人民團體印章罪等二審刑事判決書（山東省煙臺市中級人民法院刑事判決書（2015）煙刑二終字第 80 號）

一、案例事實

上訴人（原審被告人）戴某，曾用名戴甲，原昌信通用機械（煙臺）有限公司總經理。2013 年 7 月 3 日因涉嫌犯偽造公司印章罪被刑事拘留，同年 8 月 6 日因涉嫌犯偽造公司印章罪、故意銷毀會計憑證罪被逮捕。現羈押於萊州市看守所。

二、原告

上訴人昌信通用公司請求依法撤銷原審判決，改判上訴單位不構成虛開增值稅專用發票罪。理由是：一審關於單位構成犯罪的認定不符合事實和法律，本案不符合單位犯罪的基本構成要件，單位不具有虛開增值稅專用發票的主觀意志和客觀行為，不應為被告人戴建利虛開增值稅專用發票的行為負責。

三、被告

在案證據載明，昌信通用公司註冊成立時，上訴人戴某被聘任為公司總經理，全權負責公司的日常生產經營、財務管理等事務，公司財務支出均需由其簽字。 2008 年、2009 年，戴某安排王某甲到濰坊長遠

國立政治大學 National Chengchi University

公司、致遠公司以公司名義虛開增值稅發票，然後辦理了虛假的入庫、出庫手續，將發票入帳，後長遠公司將收到的款項，通過劉某丙的中國農業銀行卡退到戴建利的中國農業銀行卡上 。

四、法院判決

上訴人昌信通用公司請求依法撤銷原審判決，改判上訴單位不構成虛開增值稅專用發票罪。理由是：一審關於單位構成犯罪的認定不符合事實和法律，本案不符合單位犯罪的基本構成要件，單位不具有虛開增值稅專用發票的主觀意志和客觀行為，不應為被告人戴建利虛開增值稅專用發票的行為負責。

第二項 施某虛報註冊資本罪，施某、浙江中諾進出口有限公司虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪等二審刑事裁定書（浙江省湖州市中級人民法院刑事裁定書（2014）浙湖刑終字第 197 號）

一、案例事實

湖州市吳興區人民法院審理湖州市吳興區人民檢察院指控原審被告人施某犯虛報註冊資本罪、虛開增值稅專用發票罪、騙取貸款罪、非法吸收公眾存款罪，指控原審被告單位浙江中諾進出口有限公司犯虛開增值稅專用發票罪一案 。

國立政治大學 National Chengchi University

二、原告

中諾公司和諾華公司之間存在真實的貨物交易，上訴人不具有虛開增值稅專用發票的主觀故意 。

三、被告

2010～ 2011 年，施某在經營中諾、諾華公司期間，在沒有真實貨物交易的情況下，從中諾公司虛開增值稅專用發票給諾華公司共計 69 份，價稅合計人民幣 661285 元，涉及稅款人民幣 96084.14 元，均已申報抵扣。上訴人施偉民從諾華公司虛開增值稅專用發票給中諾公司共計 10 份，價稅合計人民幣 668790 元，涉及稅款人民幣 97174.61 元，均已申報抵扣。

四、法院判決

上訴人施某虛開增值稅專用發票的事實有增值稅專用發票記帳聯、增值稅專用發票認證清單、抵扣證明增值稅專用發票認證結果清單等證據予以證實，上述證據能夠與上訴人施偉民的供述相互印證，足以認定虛開發票罪。中諾公司和諾華公司之間存在的真實貨物交易與本案認定虛開的增值稅專用發票無關，不影響罪名的成立。

國立政治大學 National Chengchi University

第三項 柳州新森能源技術有限公司、羅某虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票二審刑事判決書（廣西壯族自治區柳州市中級人民法院刑事判決書（2015）柳市刑二終字第144號）

一、案例事實

廣西壯族自治區柳城縣人民法院審理柳城縣人民檢察院指控的原審被告單位柳州新森能源技術有限公司、原審被告人羅某、周某、黃某犯虛開用於抵扣稅款發票罪一案，於二 O 一五年八月六日作出（2015）柳城刑初字第127號刑事判決。原審被告單位柳州新森能源技術有限公司、原審被告人羅澤雲不服，提出上訴。

二、原告

柳州新森能源技術有限公司上訴稱，國家對發展新能源企業給予的政策性減稅，未得到落實，該公司未降低運營成本，才採取虛開發票的方法抵扣稅款，事出有因。該公司已經補繳了所有稅款及罰款、滯納金，原判量刑過重，請求二審法院從輕處罰。

三、被告

柳州市人民檢察院認為，本案事實清楚，證據確實充分，原判決程式合法、量刑適當。

國立政治大學 National Chengchi University

四、法院判決

關於柳州新森能源技術有限公司、羅某及其辯護人提出因財稅政策未得到落實，公司為降低運營成本，才採取虛開發票的方法抵扣稅款，本院認為，此與本案犯罪行為的發生並無直接的關聯性，更不能成為其長期通過虛開發票的抵扣稅款的理由。

第四項 丁某某犯虛開增值稅專用發票罪二審刑事判決書（安徽省蕪湖市中級人民法院刑事判決書（2015）蕪中刑終字第 00287 號）

一、案例事實

安徽省繁昌人民法院審理安徽省繁昌人民檢察院指控原審被告人丁某某、尚某某、原審被告單位蕪湖萬林商貿有限公司、蕪湖曉日商貿有限公司犯虛開增值稅專用發票罪一案，於 2015 年 8 月 20 日作出（2015）繁刑初字第 00110 號刑事判決。原審被告人丁某某不服，提出上訴。

二、原告

丁某某上訴及其辯護人辯護提出：對於不知情的 198 份增值稅專用發票其不應承擔責任；一審法院超出指控的事實範圍裁判案件；蕪湖萬林商貿有限公司和石某某有 57 萬元真實交易，應予扣減；上訴人能認罪悔罪，並已繳納 25 萬元罰金，原判量刑過重。請求二審法院依法改判緩刑。

國立政治大學 National Chengchi University

三、被告

出庭檢察員出庭意見認為：對證據不持異議。一審判決認定事實清楚，適用法律正確，量刑適當，建議二審駁回上訴，維持原判。

四、法院判決

關於丁某某及其辯護人提出對不知情的 198 份增值稅專用發票虛開行為不應承擔責任以及蕪湖萬林商貿有限公司和石某某有 57 萬真實交易應予扣減的上訴理由及辯護意見，經查，丁某某所提出的辯解意見均在一審中提出，原判均根據在案證據予以詳述，所認定的事實符合刑事訴訟的證明標準，因此丁某提出的該項上訴理由及辯護意見與事實不符，不予採納。鑒於丁某具有自首、立功等情節，對其適用緩刑對所在社區無重大不良影響，可宣告緩刑。

第五項 某、陳某等虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪二審刑事判決書（江蘇省揚州市中級人民法院刑事判決書（2014）揚刑二終字第 00135 號）

一、案例事實

江蘇省寶應縣人民法院審理江蘇省寶應縣人民檢察院指控原審被告單位金濤公司、原審被告人陳某、武某、吳啟寶、夏某、范某某、陸某某犯虛開增值稅專用發票罪一案，於 2014 年 9 月 23 日作出（2014）寶刑初字第 0113 號刑事判決。陳某、武某不服，提出上訴。本院審理過程中，上訴人（即原審被告人）陳某於 2014 年 11 月 14 日申請撤回

上訴。本院受理該案後，依法組成合議庭，於 2015 年 1 月 16 日、2 月 13 日公開開庭審理了本案。

二、原告

上訴人武某的上訴理由是：1、一審判決認定上訴人的非法所得 355000 餘元不當，實際所得約合人民幣 11800 餘元。2、上訴人主觀上並不知道陳某將增值稅專用發票用於虛假抵扣、騙取國家稅款之用。而且，上訴人經手的增值稅專用發票都有真實的鋼鐵交易為基礎。3、一審判決認定涉及上訴人的增值稅專用發票中有一張（No.15726168，票面金額 450016 元）與上訴人無關，應當從總額中予以剔除。

三、被告

二審審理期間，揚州市人民檢察院提出如下意見：上訴人武某退出全部非法所得，認罪態度較好，最終未給國家造成稅款損失，從量刑平衡角度考量，建議對其酌情從輕處理。

四、法院判決

對於上訴人武某及其辯護人提出的一審判決認定上訴人的非法所得 355000 餘元不當問題，經查，一審法院認定其非法所得有上訴人武某的供述在卷，且得到同案犯的供述以及其他證據印證，並無不當。其客觀上具有虛開行為，主觀上有虛開的故意，上述行為符合虛開增值稅專用發票罪的構成要件，且屬共同犯罪，至於其辯稱自己與開票單位發生真實業務以及不知道陳某將增值稅專用發票用於虛假抵扣、騙取國家稅款，這並不影響其通過聯繫開票單位為華浩公司虛開增值稅專用發票犯罪的認定。 對於上訴人提出的一審判決認定涉及上訴人的增值稅專用發票金額 450016 元與上訴人無關部分，經查，寶發公司與

武某有業務關係。武某在偵查期間對指控事實涉及的增值稅專用發票均核對也作合理供述，也符合其與陳某之間的交易形式，故該上訴理由和辯護意見不能成立，本院不予採納。

第六項 劉某、謝某虛開增值稅專用發票、用於抵扣稅款發票罪二審刑事裁定書（新疆維吾爾自治區高級人民法院刑事裁定書（2015）新刑一終字第 108 號）

一、案例事實

2009 年 12 月，被告人劉某、謝某以虛開增值稅專用發票為目的註冊成立達非爾公司。2010 年 1 月至 5 月間，劉某、謝某為自己虛開農產品收購發票 201 份，涉及稅額 2555837.01 元；為他人虛開增值稅專用發票 196 份，涉及稅額 3199881.48。

二、原告

本案二被告人實施的犯罪給國家實際造成多少損失未能核實，稅務機關監管缺失對本案引發有一定責任，劉文見歸案後能如實供述自己的罪行，請求二審從輕處罰。

三、被告

認定本案為虛假交易的證據為：證人蔡某某的證言及辨認筆錄證實，2009 年年底，謝某與房東談租賃廠子的事，謝某告訴其，他在該廠內成立「烏魯木齊達非爾木製品銷售有限公」，但在公司內沒見過一根

國立政治大學 National Chengchi University

木頭、傢俱、工人、機器。又劉文見供述成立公司就是為了開增值稅專用發票，開票費是按照票面金額的 4.2%～5.8%收取，依行情調整，共獲利 100 於萬。

四、法院判決

關於劉某辯護人提出「本案二被告人實施的犯罪給國家造成實際損失未能核實，稅務機關監管缺失對本案引發有一定責任，劉某歸案後能如實供述自己的罪行，請求二審從輕處罰」經查，相關法律規定，虛開增值稅專用發票、用於抵扣稅款發票罪只要具有虛開、抵扣行為即構成犯罪，並不以是否給國家造成實際損失為構成要件。在案證據不能證實稅務機關是否存在監管缺失，且稅務機關是否有監管缺失並不能成為對其從輕處罰的理由，劉某並未如實供述本案全部事實，本案虛開稅款數額巨大，原審對其量刑並無不當，故對其辯護意見不予支持。

第七項 上訴人海原縣平豐皮毛有限公司、楊某、楊某某、楊某甲虛開增值稅專用發票案二審刑事裁定書（寧夏回族自治區高級人民法院刑事 裁定書（2015）甯刑終字第 33 號）

一、案例事實

2011 年 6 月 23 日被告人黃某、楊某與楊某某簽訂了註冊成立海原縣超微皮草有限公司的協議，同年 6 月 28 日被告人楊某與楊某某註冊成立了超微公司，楊某任公司法定代表人兼執行董事並取得一般納稅人

資格。2012 年 3 月至 2013 年 7 月，在沒有真實貨物購銷的情況下，被告人黃某、楊某以被告單位超微公司名義為他人虛開增值稅專用發票也讓他人把虛開發票用於抵扣稅款。2012 年 6 月 19 日被告人楊某某與其妻王某註冊成立了海原縣平豐皮毛有限公司，被告人楊某某任公司法定代表人兼執行董事並取得一般納稅人資格。2012 年 10 月至 2013 年 7 月，在沒有真實貨物購銷的情況下，經被告人黃某介紹聯繫下以平豐公司名義為他人虛開增值稅專用發票。

二、原告

訴人平豐公司的上訴理由是：一審判決書中指出公司水電問題的證據不足以證明公司的實際生產經營情況，公司依法註冊成立，始終處於生產經營狀態。上訴人楊某某的上訴理由是：一審法院認定其犯虛開增值稅專用發票罪事實不清，證據不足。且未對受票單位與第三方是否有真實的貨物交易進行認定，不能將受票方的抵扣數額認定為國家稅款的實際損失，況其他公司的稅款已經追繳或者正在追繳，本案損失已經減少或者將會減少且情節亦不特別嚴重 1.其是在和受票方有真實交易的情況下開具的增值稅專用發票，沒有實施虛開行為；2.其不認識黃愛平亦無拿好處費。

三、被告

認定本案為虛假交易的證據為：公司水電的狀態證明公司沒有實際營運，且有相關證人證詞以及被告的證詞。（本案找不到中級人民的相關判決內容，在本判決書中也僅用「在沒有真實貨物購銷的情況下」來說明本案是虛假交易，所以無法看出本案的認定過程）

國立政治大學 National Chengchi University

四、法院判決

關於上訴人平豐公司的上訴理由，經查，在案書證、證人證言、被告人供述等證據能夠證實上訴人平豐公司在無真實貨物購銷的情形下，為他人虛開增值稅專用發票 196 份，稅額合計 328.05651 萬元，其行為構成虛開增值稅專用發票罪。故該上訴理由不能成立，不予採納。受票單位與第三方是否有真實的貨物交易不影響對平豐公司虛開增值稅發票犯罪的認定，國家稅款的實際損失應以偵查終結前受票方已經抵扣且未補繳的稅款為依據。根據《最高人民法院關於適用＜全國人民代表大會常務委員會關於懲治虛開、偽造和非法出售增值稅專用發票犯罪的決定＞的若干問題的解釋》的規定，平豐公司因虛開增值稅發票致使國家稅款被騙取數額超過 30 萬元，屬於有其他特別嚴重情節。

第八項 浙江瑞泰建設有限公司、陳某犯虛開發票罪二審刑事裁定書（浙江省溫州市中級人民法院刑事裁定書（2015）浙溫刑終字第 1491 號）

一、案例事實

判認定，2011 年 11 月至 2012 年 3 月間，被告單位某某有限公司為提升公司資質，在未發生真實貨物交易的情況下，由時任公司法定代表人的被告人陳某以支付票面金額 1.5%開票費的方式通過杭州協朗貿易有限公司陸續虛開 18 份增值稅普通發票，票面價稅合計人民幣 14970000 元，均計入公司「固定資產」科目入帳，未計提折舊。

二、原告

原審被告單位某某有限公司上訴稱，其虛開發票僅是為虛增固定資產、註冊資本，達到財務平賬且能申請建築行業一級資質目的，未計提折舊，不具有騙稅、逃稅等牟取非法經濟利益目的，要求改判無罪。

三、被告

2015 年 1 月，某某有限公司被里安市地方稅務局查處後繳納罰款 500000 元。同年 3 月 18 日，陳某主動投案，並如實供述自己的罪行。

四、法院判決

虛開增值稅普通發票的行為既侵犯了國家的稅收征管制度，又侵犯了國家的財務管理制度，是否具有騙稅、逃稅目的並非構成本罪的必要條件，某某有限公司關於不構成本罪的意見與法不符，不予採納。

第九項 被告人黃某犯虛開增值稅專用發票罪、虛開發票罪二審刑事裁定書（海南省三亞市中級人民法院刑事裁定書（2015）三亞刑終字第 55 號）

一、案例事實

2011 年下半年，被告人黃某使用張 X 元、李 X 陽二人的居民身份證于 2011 年 9 月 26 日向三亞市工商行政管理局申請註冊成立三亞弘安傢俱實業有限公司、三亞仁發傢俱實業有限公司，二公司登記的經營範圍均為「傢俱加工、銷售，農副產品加工、收購、銷售」，但實際均

國立政治大學 National Chengchi University

無任何實際生產、經營能力。並申請成為增值稅一般納稅人。稅務機關工作人員依規定對弘安、仁發二公司的生產場所進行實地調查時，黃紅偉將稅務機關工作人員帶領至經其事先踩點的由戴 X 勝經營的三亞市鳳凰鎮新聯村三亞鳳凰永誠實木傢俱廠，並向稅務機關工作人員表示該地便系二公司的生產場所。其後就開始虛構相關交易。

二、原告

原審被告人黃某沒有給國家造成任何經濟損失，並向國家實際繳納 100 余萬稅款，應從輕、減輕處罰。

三、被告

1.2011、2012年度弘安、仁發二公司的財物帳簿資料，反映弘安、仁發二公司的資金支出情況，顯示出弘安、仁發二公司帳目明細中並無任何運輸成本費用。

2.中華人民共和國海口海關、三亞海關出具的《證明》各一份，證實弘安公司及仁發公司均未在海口海關、三亞海關註冊備案，弘安、仁發二公司無辦理報關出口業務的記錄。

四、法院判決

原判在量刑時考慮到涉案的受票單位均未實際退稅，未給國家造成實際的經濟損失，在量刑幅度內對其酌情從輕判處有期徒刑十四年，並處罰金人民幣 200000 元。

國立政治大學 National Chengchi University

第十項 溫州興海進出口有限公司、溫州市琦海進出口有限公司等犯虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪二審刑事判決書（江蘇省南通市中級人民法院刑事判 決書（2014）通中刑二終字第 00161 號）

一、案例事實

2011 年 1 月，歐某甲借用其父親歐某乙的名義、被告人蔡某借用其父親蔡某乙的名義，各出資人民幣 25 萬元設立了興海公司，並實際共同經營，被告人歐某丙擔任該公司出納。期間，興海公司以蔡某的名義辦理了一張卡號為 62×××01 的浙江省農村合作銀行信用卡（以下簡稱：001 卡），主要用於興海公司的貨款、工人工資、公務費用報銷、開票費用等資金流轉，由被告人歐某丙負責進行網銀操作。2012 年 5 月 24 日，被告人蔡某借用其朋友陳某的名義，虛構註冊地址，興海公司支付代辦費用人民幣 5000 元，委託仲介機構設立了南通正康紡織有限公司。興海公司經營模式系從國內採購貨物後進行出口外銷，由於部分貨物供應商不是一般納稅人，不能提供增值稅專用發票，影響了興海公司向稅務機關申報進出口退稅，為此，興海公司於 2011 年 6 月至 2012 年 11 月期間，讓與其無實際貨物供銷關係的其他公司為其虛開增值稅專用發票，虛開稅款合計人民幣 1172199.64 元。興海公司通過虛開的增值稅專用發票，向稅務機關申報進出口退稅合計人民幣 272351.26 元。

二、原告

興海公司作為進出口企業，在國內小商品市場購貨出口，依法有權申報出口退稅，故興海公司包括上訴人蔡某所在的正康公司屬有貨虛開，且主觀上均無偷稅的目的，客觀上亦未造成國家稅款損失，該行為僅違反了國家發票管理制度，宜作為行政處罰處理。

三、被告

2012 年 6 月，被告人蔡某與其朋友即被告人袁某聯繫，提出讓被告人袁某為正康公司虛開增值稅專用發票，初步約定 4.2%-4.8%的開票費用。2011 年 8 月，被告人歐某甲借用其母親鄭某的名義成立了琦海公司，並由其實際負責經營管理。2012 年 7 月，被告人歐某甲為掩蓋琦海公司讓他人虛開增值稅專用發票的行為，借用其母親鄭某的名義成立了富島公司。琦海公司經營模式系從國內採購貨物後進行出口外銷，由於部分貨物供應商不是一般納稅人，不能提供增值稅專用發票，影響了琦海公司向稅務機關申報進出口退稅，為此，琦海公司在沒有實際貨物買賣的情況下，讓多家公司虛開增值稅專用發票。被告人蔡某經公安機關通知到指定地點，並向公安機關如實供述了正康公司、華玨公司虛開增值稅專用發票等主要犯罪事實。

四、法院判決

根據國家稅務總局發佈的《出口貨物勞務增值稅和消費稅管理辦法》的相關規定，外貿企業申報出口退稅應當提供進貨明細申報表、增值稅專用發票的原始憑證等申報資料。易言之，提供增值稅專用發票的原始憑證所對應的必須是真實有效的交易行為。而本案中被告單位提供的增值稅專用發票中的開票方和受票方之間並無真實的貨物交易，系虛開。再者，本案案涉被告單位出口貨物系從國內小商品市場採購，

但銷售方不能提供增值稅專用發票，不能反映交易雙方真實的價格，而被告單位讓他人虛開發票就更不能反映該真實價格，此中不排除交易雙方均有偷逃國家稅款的目的。故原審被告單位興海公司、琦海公司依法不享有獲得出口退稅的權利。蔡某辯護人認為興海公司在國內購買商品而出口，享有獲取出口退稅權利的辯護意見，與查明的事實相悖。兩單位因虛開行為所獲得的出口退稅，實質上已造成國家損失，關於本案原審被告單位和上訴人的虛開行為無偷稅的主觀目的、未造成國家稅款損失的辯護意見不能成立，本院不予採納。

第十一項 王甲王乙虛開增值稅專用發票二審刑事裁定書（營口市中級人民法院刑事裁定書（2015）營刑二終字第 00168 號）

一、案例事實

2012 年 5 月，被告人王甲、王乙夥同夏某、王某為虛開增值稅專用發票，向工商部門申請註冊成立營口森燁紡織有限公司，先後向多家公司虛開發票。2012 年 9 月 12 日，又利用他人的身份資訊，向工商部門申請註冊成立營口爍軒紡織有限公司繼續虛開發票。

二、原告

其辯護人提出原判認定事實不清，證據不足，應發回重審的辯護意見。

三、被告

該事實有被告人王甲、王乙的供述與辯解、同案被告人夏某等人證言及王甲、孫某某銀行卡交易明細、認證結果通知書、增值稅專用發票、營口森燁和營口爍軒紡織有限公司相關註冊材料、戶籍證明及常住人口資訊表、案件來源及抓捕經過（2013）西刑初字第 109 號刑事判決書等相關書證予以證明。

四、法院判決

對二上訴人及辯護人提出的原判認定事實不清、證據不足的辯解和辯護意見，因有同案多名被告人的供述及相關證人于某某、劉某等人證言和王甲等人銀行卡轉款明細等證據在卷佐證，足以認定二上訴人夥同夏某、王某等人為虛開增值稅犯罪而註冊成立公司，並大肆虛假開具增值稅專用發票牟取私利的犯罪事實成立，故二上訴人的上訴意見及辯護人的辯護意見本院不予採納。

國立政治大學 National Chengchi University

第十二項 小結

共計11筆的案件中，檢察官認定是虛假發票的證據有公司營運水電費、貨運成本、出口紀錄、實地勘查公司營運狀況、證人證言等，最直接的證據為被告自白，可以歸納出虛開的形式有下列三種，假發票假交易、有真實的貨物交易背景，但發票的價格和金額高於實際價格和金額，超出部分被視為沒有真實貨物交易、開票方與實際供貨方不同人等。

法官大都傾向認定虛開發票罪為行為犯，其侵害的法益是國家的徵管秩序，而犯罪金額的多寡僅能成為量刑的參考依據。而最高人民法院於2004年11月24日至27日，在蘇州召開了全國部分法院經濟犯罪案件審判工作座談會，會議形成了《全國部分法院「經濟犯罪案件審判工作座談會」綜述》，認為該罪侵犯的是增值稅專用發票管理秩序與國家稅收徵管制度。其中，根據刑法第三章第六節的規定，國家稅收徵管制度應當屬於主要客體。因此，如果虛開行為僅僅破壞了增值稅專用發票管理秩序，只能屬於一般的行政違法行為。因此可得出「行為人主觀上不具有偷、騙稅目的，客觀上也不會造成國家稅款流失的虛開行為，不應以虛開增值稅專用發票犯罪論處」[70]。但新疆維吾爾自治區高級人民法院刑事裁定書（2015）新刑一終字第108號法院判決卻認為，是否給國家造成稅款流失在所不問，由此可知虛開增值稅發票罪法院仍有見解認為是以行為犯認定。但本文認為基於刑法的謙抑原則若沒有造成國家稅款的損失就沒必要用刑法加以處罰，因此比較傾向認定虛開發票罪為結果犯。

而避稅案件與虛開發票罪的差異，主要在於討論何謂實質交易，要區分成交易真實、開票方與出貨方同一人、公司有正常營運、應稅價格無明顯偏低以及是否有合理理由。故整理出會構成避稅與虛開增值稅發票的案件類型如下：

		增值稅避稅	虛開增值稅發票

[70]田文昌，虛開增值稅發票罪構成表述應修改，財新網，2014 年 11 月 25 日，瀏覽於：http://opinion.caixin.com/2014-11-25/100755182.html，最後瀏覽日：2016 年 1 月 11 日。

形式合法		○	○	○	○	○
實質合法	交易真實	○	╳	○	○	○
	開票方與出貨方同一人	○	╳	╳	○	○
	公司有正常營運	○	╳	○	╳	○
	銷售價格無明顯偏低並有合理理由	╳	╳	○	○	╳
	符合立法意旨	╳	╳	╳	╳	╳

(作者整理表格一)

從表中可以看出在銷售價格明顯偏低且無正當理由的情況下會重疊虛開增值稅發票罪與增值稅避稅。面對此種案件法院要如何處理會影響納稅義務人權利，面臨到如此狀況本文認為要對納稅義務人的主觀犯意的區分：在應稅價格明顯偏低且無正當理由的案件類型中，客觀上納稅義務人已經取得租稅利益，因此有必要對，對稅義務人的主觀犯意加以區分。虛開發票罪此種犯罪的危害實質上並不在於形式上的「虛開」行為，而關鍵在於行為人是通過虛開增值稅專用發票抵扣稅款以達到偷騙國家稅款的目的，其主觀惡性和可能造成的客觀損害，因此在舉證責任上檢察官必須要舉證到納稅義務人的主觀犯意，若無法舉證納稅義務人的主觀犯意，就應該秉持刑法的謙抑性與無罪推定原則不應用刑法論處。而這個時候就可以討論是否用增值稅避稅來調整納稅義務人稅款，根據增值稅法第七條其將舉證責任轉嫁到納稅義務人身上，納稅義務人必須證明「正當合理理由」若無法證明或理由

國立政治大學 National Chengchi University

不合理則稅局可以對其稅款做調整。蓋稅收犯罪，是稅收違法的特殊組成部分，稅收犯罪必然是稅收違法而稅收違法不一定構成稅收犯罪[71]。

由上述的分析，本文認為，當有一案件是銷項稅額偏低，法院應視當事人是否有正當合理理由來判斷是否適用增值稅第七條予以調整，但實務上可能會出現檢察官舉證公司營運水電費之類的間接證據，並沒有舉證達到優勢證據的情況下，直接認定公司有虛開發票罪的犯罪行為而無從適用增值稅第七條;就算公司可以證明有真實交易存在，依據廣西壯族自治區高級人民法院刑事判決書（2012）桂刑經終字第19號法院判決認為「開票方式，已使稅務部門難以掌握真實交易情況……已構成虛開發票罪」，況法院判決大多不管是否有真實交易存在。因此，公司若希望做增值稅的稅務規劃，必須要注意的公司營運的實質，而不能只有交易的形式，因為法院一旦認定該交易不具有實質，就會落入虛開發票罪的情況，中間的模糊地帶亦即討論增值稅避稅的空間很小，此點納稅義務人一定要多加注意。於此本文認為，實務上增值稅的避稅案件很少出現的原因可能是因為法院把虛開發票罪認定為行為犯，以至於沒有適用增值稅避稅的空間與機會，這樣的結論是非常不利增值稅納稅人做稅務規劃的，因為稍有不慎就會被認定為虛開發票罪。

本文也找到兩個判決，安徽省阜陽市中級人民法院刑事判決書（2014）阜刑初字第00152號，是利用銷項稅額偏低的方式來進行交易;雲南省普洱市中級人民法院刑事判 決書（2015）普中刑終字第26號，

[71] 朱興有、魏賽娟，新型經濟犯罪，法律出版社，2000 年 5 月，頁：198。

則是利用低於沙料採購指導價格的方式和虛開運費的方式來貪污，但由於這兩個判決都涉及到國家公務員，因此大都在討論公務員犯罪，因此沒有涉及到虛開增值稅發票的討論，且證人都說明犯罪人有犯罪目的，因此無法從這兩個案型從中得知利用銷項稅額偏低的方式來虛開增值稅發票以及虛開運費的案件，法院會傾向是用虛開發票罪或是增值稅第七條予以處理。

國立政治大學
National Chengchi University

第三章 中國增值稅介紹

台灣營業稅的稅收占總稅收的18.32%[72]，大陸增值稅稅收占總稅收的42.14%[73]，台灣的加值與非加值型營業稅和中國的增值稅都屬於流轉稅的一種。增值稅（Value-Added Tax），是指以增值額為課稅對象而徵收的一種制度。由於受到特定經濟社會環境、徵收管理水準和法治化程度的不同，各國和各地區的增值稅制度中的增值稅內涵和外延並不盡一致。但通常而言，增值稅可以區分為三種類型：生產型增值稅、收入型增值稅和消費型增值稅。其中，生產型增值稅准許在銷售收入中扣除中間性產品價值、勞務支出和同期購入的全部固定資產價值;收入型支增值稅准許在銷售收入中扣除投入生產的中間性產品價值、勞務支出和固定資產折舊，即等於工資、利潤、利息和租金之和;消費型增值稅則准許在銷售收入中扣除投入的中間性產品價值後的餘額，即等於工資、利潤、利息和租金之和[74]。目前，大陸正在朝向完全的消費型增值稅實現全面轉型，因此臺灣「消費型」之稅基即與中國「改制後消費型」之稅基相同[75]。

第一節中國大陸增值稅介紹與相關案件分析

增值稅是中國稅收體系中重要的稅種，其相關法規規定在，中華人民共和國增值稅暫行條例與施行細則以及營改增試點實施辦法，學界

[72]2014 財政部財政統計資料。
[73]2014 中國統計資料庫年鑑版。
[74]劉劍文，財稅法-原理、案例與材料，北京大學出版社，2013 年，頁:191。
[75]林容羽，兩岸加值型營業稅制度之比較研究-稅基、稅率與稅收歸屬，政大行政管理碩士論文，2008 年。

對其概念和特徵的研究亦相當深入，但中國增值稅法並未明確規定增值稅的定義，因此學界對此並未形成一致的見解[76]。但整體來說，增值稅，是以商品在流轉過程中的增值額作為計稅依據的一種商品稅。所謂增值額，就是指納稅人在商品的生產經營過程中新創造的價值[77]。

2013年8月1日，中國試點地區加特定範圍應稅服務的「營改增」將不再有地區之別，部分專家學者擔憂的「稅收洼池」問題不復存在。當然基於政策的統一，眾多因為地區割裂存在的稅收漏洞、管理成本及政策對接方面的內容將不復存在，「營改增」在經歷稅制改革的「陣痛」後逐漸走向成熟[78]。而當初之所以要做這樣的改革，是因為在生產型增值稅下，未將固定資產納入扣抵範圍，將不利投資，且高新技術產業和資本密集型企業稅收負擔較勞動密集型企業負擔更為嚴重，而中國東北部地區為中國大陸傳統重工業地區，固定資產比重亦較高，此將加劇區域發展不均衡，若改成消費型增值稅，可以將投資激勵因素納入進來，帶動產業結構的調整與升級[79]。

第一項課稅範圍

目前增值稅的課徵範圍包括在中國境內銷售貨物、進口貨物、提供應稅勞務或服務 。所謂的貨物指有型動產，包括熱力、電力、氣體在內之無形貨物需課徵增值稅。而對企業受託加工之貨物，即委託方提

[76]劉劍文，財稅法學研究述評，高等教育出版社，2004 年 11 月，頁：283。
[77]劉劍文，財稅法學，高等教育出版社，2004 年 2 月，頁：414。
[78]郝龍航，營改增的大時代-政策透析與解決方案，中國市場出版社，2013 年 10 月，頁：1。
[79]倪振亞，中國大陸增值稅法制的研究-以稅制轉型為重心，政治大學法學院碩士論文，102 年 9 月，頁：59。

供原料及主要材料，受託方按照委託方之要求製造貨物並收取加工費用的業務;以及企業受託對損傷和喪失功能的貨物進行修復，使其恢復原狀和功能的業務均須徵收增值稅[80]。

一、一般規定

在中華人民共和國境內銷售貨物或者提供加工、修理修配勞務以及進口貨物的單位和個人，為增值稅的納稅人，應當依照本條例繳納增值稅。所稱銷售貨物，是指有償轉讓貨物的所有權。所稱提供加工、修理修配勞務（以下稱應稅勞務），是指有償提供加工、修理修配勞務。單位或者個體工商戶聘用的員工為本單位或者雇主提供加工、修理修配勞務，不包括在內。有償，是指從購買方取得貨幣、貨物或者其他經濟利益。中華人民共和國境內（以下簡稱境內）銷售貨物或者提供加工、修理修配勞務，是指：銷售貨物的起運地或者所在地在境內；提供的應稅勞務發生在境內[81]。

一些易混淆，但不徵收增值稅的行為，包含：基本建設單位和從事建築安裝業務的企業的附設工廠、車間在建築現場製造的預製零件;因轉讓著作所有權而發生的銷售電影母片、錄影帶、錄音磁帶的業務以及因轉讓專利和非專利技術的所有權而發生的銷售電腦軟體的業務;供應或開採未經加工的天然水;郵政部門銷售集郵商品;郵政部門發行報刊;電信單位自行銷售無線尋呼機、行動電話、並為客戶提供有關的電信

[80]中華人民共和國增值稅暫行條例第2條。

[81]中華人民共和國增值稅暫行條例第 1 條;中華人民共和國增值稅暫行條例施行細則第 8、2、3 條。

勞務[82]。

二、特殊規定

對於納稅人不屬於銷售範圍或尚未實現銷售的貨物，仍然視同為銷售貨物之處理，納入增值稅的徵稅範圍[83]。對於單位或者個體工商戶的下列行為，視同銷售貨物：

（一）將貨物交付其他單位或者個人代銷；

（二）銷售代銷貨物；

（三）設有兩個以上機構並實行統一核算的納稅人，將貨物從一個機構移送其他機構用於銷售，但相關機構設在同一縣（市）的除外；

（四）將自產或者委託加工的貨物用於非增值稅應稅項目；

（五）將自產、委託加工的貨物用於集體福利或者個人消費；

（六）將自產、委託加工或者購進的貨物作為投資，提供給其他單位或者個體工商戶；

（七）將自產、委託加工或者購進的貨物分配給股東或者投資者；

（八）將自產、委託加工或者購進的貨物無償贈送其他單位或者個人[84]。

第二項納稅義務人

增值稅的納稅人，是指在中國境內銷售貨物或者提供加工、修理修

[82]張金男、於鼎丞、張正忠，中國稅務制度，桃園：成泓國際經銷，2012 年，頁：83-84。
[83]張又仁，中國大陸增值稅變動對財政收入影響之研究，淡江大學大陸研究所碩士論文，95 年 6 月，頁：64。
[84]中華人民共和國增值稅暫行條例施行細則第 4 條。

配勞務以及進口貨物的單位和個人。其中，單位是指國有企業、集體企業、私有企業、股份制企業、其他企業和行政單位、事業單位、軍事單位、社會團體及其他單位;個人是指個體經營者及其他個人。要構成增值稅納稅人須具備兩個條件，一是有銷售貨物或者提供加工、修理修配勞務以及進口貨物的商業行為;二是上述商業行為發生在中國境內。此外，境內的單位或個人在境內修受應稅勞務而在境內未設有經營機構的，其應納稅款以代理人為扣繳義務人;設有代理人的，以購買者為扣繳義務人。增值稅徵收採取抵扣法，這種方式對納稅人的財務會計制度有比較高的要求，在實踐中，一些納稅人無法達到扣稅的要求，針對這種情況，開徵增值稅的國家和地區納稅人一般都採取區別對待的做法[85]。中國將生產規模較小，且對增值稅的核算不夠健全，或者可能不健全的納稅人，劃定為小規模納稅人[86]。

第三項稅率與起徵點

納稅人銷售額未達到國務院財政、稅務主管部門規定的增值稅起徵點的，免徵增值稅；達到起徵點的，依照本條例規定全額計算繳納增值稅[87]。增值稅起徵點的適用範圍限於個人。 增值稅起徵點的幅度規定如下：銷售貨物的，為月銷售額2000-5000元；銷售應稅勞務的，為月銷售額1500-3000元；按次納稅的，為每次（日）銷售額150-200元[88]。為了管理的需求，分為一般納稅人和小規模納稅人。

[85]劉劍文，財稅法學，高等教育出版社，2004 年 2 月，頁：420。
[86]陳櫻琴、顧海禎，簡析兩岸稅法，五南出版社，2008 年 3 月，頁：127。
[87]中華人民共和國增值稅法第 17 條。
[88]中華人民共和國增值稅法施行細則 37 條。

一、一般納稅人

1.從事貨物生產或提供勞務的納稅人，以及以從事貨物生產或提供應稅勞務為主（指其銷售額超過50%），並兼營貨物批發或零售的納稅人，年應稅銷售額達100萬元（含）以上。

2.從事貨物批發或零售的納稅人，年應稅銷售額達（含）180萬元以上。

3.從事成品油銷售的加油站[89]。

4.基本稅率為17%，民生必需品稅率為13%。

二、小規模納稅人

1.從事貨物生產或提供應稅勞務的納稅人，以及以從事貨物生產或提供應稅勞務為主（指其銷售額超過50%），以兼營貨物批發或零售的納稅人，年應徵增值稅額銷售額（以下簡稱應稅銷售額）在100萬元（指不含稅額銷售額，以下同）以下。

2.從事貨物批發或零售的納稅人，年應稅銷售額在180萬元以下。

3.年應稅銷售額超過小規模納稅人標準的個人、非企業性單位、不經常發生應稅行為的企業（但個人、非企業單位有特殊情況經批准的除外），視同小規模納稅人納稅[90]。

4.小規模納稅人的徵收率原來統一為6%，但從1998年7月1日起調降至4%。小規模稅人的銷售額是不含稅的銷售額與一般納稅人銷售額的確定方法相同。由於小規模納稅人不能開具增值稅專用發票，只能價稅

[89]陳櫻琴、顧海禎，簡析兩岸稅法，五南出版社，2008 年 3 月，頁：127。
[90]陳櫻琴、顧海禎，簡析兩岸稅法，五南出版社，2008 年 3 月，頁：128。

合併開具普通發票，因此，計算時應將含稅銷售額換算成不含稅額售額，其公式為：銷售額＝含稅銷售額/（1＋徵收率）[91]

第四項 減免範圍

一、零稅率

對出口貨物實行零稅率。零稅率是免稅的一種特殊形式，但它與一般免稅的內涵不一樣。一般免稅只是對某一應稅商品免徵本環節的稅收，而增值稅不同。增值稅稅率表現的是生產、流通全部過程的整體稅賦。如果對某一商品的稅率規定為零，實際上意味著要對該商品從工業產製到商品出口免徵各個環節的稅收，使其在出口環節以不含稅價格進入國際市場。因此，對出口商品實行零稅率制，是各國鼓勵商品出口的重要稅收之舉。實行零稅率的產品亦在徵收範圍之列，只是稅率為零，並不是徵收範圍外的商品勞動[92]。

二、免稅

下列項目免徵增值稅:農業生產者銷售的自產農產品;避孕藥品和用具；古舊圖書；直接用於科學研究、科學試驗和教學的進口儀器、設備；外國政府、國際組織無償援助的進口物資和設備；由殘疾人的組織直接進口供殘疾人專用的物品；銷售的自己使用過的物品[93]。

---

[91]張又仁，中國大陸增值稅變動對財政收入影響之研究，淡江大學大陸研究所碩士論文，95 年 6 月，頁：68。
[92]張又仁，中國大陸增值稅變動對財政收入影響之研究，淡江大學大陸研究所碩士論文，95 年 6 月，頁：71。
[93]中華人民共和國增值稅暫行條例第 15 條。

第五項 罰則

增值稅的徵收管理，依照《中華人民共和國稅收徵收管理法》及本條例有關規定執行[94]。

一、行為罰

納稅人未按照規定的期限辦理納稅申報和報送納稅資料的，或者扣繳義務人未按照規定的期限向稅務機關報送代扣代繳、代收代繳稅款報告表和有關資料的，由稅務機關責令限期改正，可以處二千元以下的罰款；情節嚴重的，可以處二千元以上一萬元以下的罰款[95]。

二、漏稅罰與偷稅罰

納稅人偽造、變造、隱匿、擅自銷毀帳簿、記帳憑證，或者在帳簿上多列支出或者不列、少列收入，或者經稅務機關通知申報而拒不申報或者進行虛假的納稅申報，不繳或者少繳應納稅款的，是偷稅。對納稅人偷稅的，由稅務機關追繳其不繳或者少繳的稅款、滯納金，併處不繳或者少繳的稅款百分之五十以上五倍以下的罰款；構成犯罪的，依法追究刑事責任。 扣繳義務人採取前款所列手段，不繳或者少繳已扣、已收稅款，由稅務機關追繳其不繳或者少繳的稅款、滯納金，併處不繳或者少繳的稅款百分之五十以上五倍以下的罰款；構成犯罪的，依法追究刑事責任[96]。納稅人、扣繳義務人編造虛假計稅依據的，由稅

[94]中華人民共和國增值稅暫行條例第 26 條。
[95]中華人民共和國稅收徵收管理法第 62。
[96]中華人民共和國稅收徵收管理法第 63。

務機關責令限期改正，併處五萬元以下的罰款。 納稅人不進行納稅申報，不繳或者少繳應納稅款的，由稅務機關追繳其不繳或者少繳的稅款、滯納金，併處不繳或者少繳的稅款百分之五十以上五倍以下的罰款[97]。

第六項 總結中國增值稅的特點

大陸的增值稅率高，由於其稅率採複式稅率所以存在租稅規劃空間，亦損租稅中立性，茲將大陸增值稅法整理如下：

稅目	增值稅
立法	中華人民共和國增值稅暫行條例;中華人民共和國增值稅暫行條例施行細則;營改增試點實施辦法
課稅範圍	第一條
稅率	第二條：0%～17%
小規模納稅人	第十一條～第十三條
零稅率	第二條：出口貨物
免徵	第十六條
行為罰	稅收徵收管理法第六十二條

[97]中華人民共和國稅收徵收管理法第 64。

逃漏稅	稅收徵收管理法第六十三條、稅收徵收管理法第六十四條
發票	第二十一條專用發票

(作者整理表格二)

一、稅基差異

根據大陸和台灣稅法的高度相關性，可以瞭解增值稅和加值型營業稅主要是銷售或勞務造成的商品價值之增加部分予以課稅。而目前大陸增值稅不包含不動產銷售，且勞務中也僅限於加工、修理修配勞務以及營改增改革後新增的幾種項目，大陸銷售勞務的範圍明顯小於台灣銷售勞務的範圍。因此依造不同國情所產生的課稅範圍的差異，在實務管理課徵方面亦有相當程度的不同[98]。

二、單一稅率與複式稅率

台灣營業稅稅率單一，原則上都為5%，中國營業稅採複式稅率（一般商品17%、民生必需品13%），存在著租稅規劃空間，違反租稅中立性[99]。若企業用低稅率的原料來生產高稅率的產品，會導致多繳稅;若企業用高稅率的原來來生產低稅率的產品，會導致少繳稅。茲將中國增值稅租稅規劃空間表格整理如下:

[98]倪振亞，中國大陸增值稅法制之研究-以稅制轉型為中心，政治大學法學院碩士論文，102 年 9 月，頁：88。

[99] 曾子耘、吳朝欽、戴昭杰，兩岸營業稅制的問題與建議，財稅研究第 43 卷第 2 期，2012 年，頁：148。

	進項17%	進項13%
銷項17%	無租稅規劃空間	多繳稅
銷項13%	少繳稅	無租稅規劃空間

三、稅率高

OECD 2014年國家平均加值稅稅率高達19.1%[100]，台灣為5%，中國17%，所以中國稅率偏高，容易造成消費者負擔。此外免稅項目的比較可知，台灣對於特定產業的保護色彩較為濃厚，而大陸對台灣視為免稅之商品還要課徵13%的稅，大陸高稅率的結果會造成納稅義務人容易有誘因從事逃稅之情事，尤其在統一發票的使用上，由於台灣允許小規模營業納稅人按照發票上進項稅額之10%得以扣抵，而大陸則規定小規模納稅人不得使用增值稅專用發票扣抵進項稅額，因此台灣的規定對於統一發票之流通較為有利[101]。

第二節 增值稅的反避稅的規定與案例

中國目前在增值稅中一般反避稅的立法在增值稅暫行條例第七條:「納稅人銷售貨物或者應稅勞務的價格明顯偏低並無正當理由的，由主管稅務機關核定其銷售額。」但這反避稅定是不全面的，只關注銷項稅額，忽視了進項稅額也可能導致稅收規避，國家稅務總局為此專

[100]OECD Revenue Statistics 2014。
[101]倪振亞，中國大陸增值稅法制之研究-以稅制轉型為中心，政治大學法學院碩士論文，102 年 9 月，頁：95。

門發佈了「關於加強增值稅徵收管理若干問題的通知」（國稅發[1995]192 號）：「一、關於增值稅一般納稅人進項稅額的抵扣問題：…3.納稅人進購進、銷售貨物所支付的運輸費用明顯偏高、經過審查不合理的，不予抵扣運輸費用。」這主要是給予稅務機關權力予以調整。而如何調整規範在，增值稅暫行條例實施細則第十六條。

而中國稅收徵收管理法第三十六條，規定關於關聯企業避稅行為的規範，這條款主要有兩層意思，一是規定在中國境內的企業與關聯企業之間的業務往來，必須要按照獨立企業之間的業務往來收取或者支付價款、費用，防止出現利用關聯企業間的交易移轉利潤，達到避稅目的。二是關聯企業之間的交易不符合獨立企業之間交易的一般市場規律，導致企業出現減少應納稅的收入或者所得額，稅務機關有權就相關的交易行為進行納稅調整，從而防止納稅人利用關係企業來達到避稅的缺口。而稅收徵收管理法施行細則第三條規定是，關於涉及避稅在內的與稅收法律法規相抵觸的決定、合同等的效力問題的規定，該條款主要包含兩層意思，一是任何與稅收法律、行政法規想牴觸的決定一律無效，稅務機關不得執行，從而避免出現某些部門、單位和個人以某種形式的方案、規定、決定等形式來規避稅收法律法規，從而達到避稅的目的;二是合同、協議等與稅收法律、行政法規想牴觸的，一律無效。其原意是避免納稅人之間通過簽訂合同協議的形式來規避稅法，達到避稅目的。但該條款某種意義上也存在用稅收法律法規的規定來干涉平等主體之間自由簽訂合同的權利，可能會導致公權力對

市場經濟下契約自由的過度干涉[102]。在了解完增值稅的相關避稅規定後，接下來將分成三個部分介紹增值稅的相關避稅案件。

第一項 租稅規劃案件

一、納稅人身份選擇

（一）、節稅方法

增值稅的納稅人分為一般納稅人和小規模納稅人。現行的增值稅暫行條例施行細則第二十八條，小規模納稅人的標準為：（一）從事貨物生產或者提供應稅勞務的納稅人，以及以從事貨物生產或者提供應稅勞務為主，並兼營貨物批發握者零售的納稅人，年應徵增值稅銷售額在五十萬元以下。（二）除（一）以外的納稅人，年銷售而在八十萬以下的。同時增值稅暫行條例又規定，小規模納稅人會計核算要健全，能夠提供準確稅務資料，可以向主管稅務機關申請資格認定，不作為小規模納稅人，其差異在於可否進項稅額扣抵。

增值率＝（不含稅銷售額-不含稅進貨金額）/不含稅進貨金額

一般納稅人應納增值稅額＝當期銷項稅額-當期進項稅額＝不含稅銷售額×增值率×增值稅稅率

小規模納稅人應納增值稅額＝不含稅銷售額×徵收率

這兩邊的避稅籌劃常是用無差別平衡點的增值率進行籌劃，亦及假設一般納稅人銷售貨物及購進勞務的增值稅稅率均為 17%或 13%，小規模納稅人的徵收率為 3%，應納稅無差別平衡點的計算如下:

[102]陳楚昭，試論增值稅法中的反避稅規定，中山大學法學院碩士論文，2010 年 12 月 03 日，頁：5。

銷售額×17%×增值率＝銷售額×3%

增值率平衡點＝3%/17%×100%

銷售額×13%×增值率＝銷售額×3%

增值率平衡點＝3%/13%×100%

一般納稅人稅率	小規模納稅人稅率	無差別平衡點
17%	3%	17.65%
13%	3%	23.08%

也就是說，當增值率為17.65%（23.08%）時，兩邊納稅人稅負相同，但當增值率超過平衡點時，一般納稅人的稅負高於小規模納稅人，反之，小規模納稅人的稅賦高於一般納稅人。於是有的企業會將企業組織進行拆分進行稅收籌劃以符合小規模納稅人的標準，或是創造條件進行適當的合併，增加企業銷售額，以符合一般納稅人的認定條件[103]。

（二）、節稅風險

然與此所帶來的稅務風險是，當企業使用稅收優惠政策或改變公司組織形式時，如果沒有增加經營收入而減少了稅款或者增加的收入所納稅款少於使用稅收優惠或改變公司組織形式前所納的稅款額，並且這個安排的經營活動不符合企業和國家長遠發展利益，則這種安排應視為濫用稅收優惠或濫用公司組織形式。

二、遞延納稅期限進行避稅

（一）、節稅方式

[103]陳春潔，增值稅、消費稅、關稅納稅節稅實用問答，中國東方出版社，2004 年 1 月第一版，頁：48。

遞延納稅可以增加企業使用營運資金的彈性，相當於免費使用資金，使企業獲取資金的時間價值，為企業生產經營提供便利，因此無論何種稅，只要能夠做到合法的遞延納稅，對企業即屬有利[104]。增值稅的納稅期限規定在增值稅暫行條例第二十三條，增值稅的納稅期限分別為1日、3日、5日、10日、15日、1個月或者1個季度。納稅人的具體納稅期限，由主管稅務機關根據納稅人應納稅額的大小分別核定；不能按照固定期限納稅的，可以按次納稅。納稅人以1個月或者1個季度為1個納稅期的，自期滿之日起15日內申報納稅；以1日、3日、5日、10日或者15日為1個納稅期的，自期滿之日起5日內預繳稅款，於次月1日起15日內申報納稅並結清上月應納稅款。扣繳義務人解繳稅款的期限，依照前兩款規定執行。相關罰則規定在中華人民共和國稅收徵收管理法第三十二條，納稅人未按照規定期限繳納稅款的，扣繳義務人未按照規定期限解繳稅款的，稅務機關除責令限期繳納外，從滯納稅款之日起，按日加收滯納稅款萬分之五的滯納金。

具體關於銷售貨物或者應稅勞務的納稅義務時間，按照銷售結算方式的不同而有所不同。增值稅暫行條例施行細則第三十八條：「第三十八條條例第十九條第一款第（一）項規定的收訖銷售款項或者取得索取銷售款項憑據的當天，按銷售結算方式的不同，具體為：（一）採取直接收款方式銷售貨物，不論貨物是否發出，均為收到銷售款或者取得索取銷售款憑據的當天。（二）採取託收承付和委託銀行收款方式銷售貨物，為發出貨物並辦妥託收手續的當天。（三）採取賒銷

[104]詹淑雯，大陸增值稅節稅方法之探討，東吳大學會計系碩士論文，94 年 1 月，頁:80。

和分期收款方式銷售貨物，為書面合同約定的收款日期的當天，無書面合同的或者書面合同沒有約定收款日期的，為貨物發出的當天。（四）採取預收貨款方式銷售貨物，為貨物發出的當天，但生產銷售生產工期超過 12 個月的大型機械設備、船舶、飛機等貨物，為收到預收款或者書面合同約定的收款日期的當天。（五）委託其他納稅人代銷貨物，為收到代銷單位的代銷清單或者收到全部或者部分貨款的當天。未收到代銷清單及貨款的，為發出代銷貨物滿 180 天的當天。（六）銷售應稅勞務，為提供勞務同時收訖銷售款或者取得索取銷售款的憑據的當天。（七）納稅人發生本細則第四條第（三）項至第（八）項所列視同銷售貨物行為，為貨物移送的當天。第三十九條條例第二十三條以 1 個季度為納稅期限的規定僅適用於小規模納稅人。小規模納稅人的具體納稅期限，由主管稅務機關根據其應納稅額的大小分別核定。」可以歸納成以下幾種方式，首先為，賒銷和分期收款方式的籌劃：賒銷和分期付款結算方式中，都以合同約定日期為納稅義務發生時點，因此，企業在產品銷售過程中應收貨款一時無法收回或部分無法收回的情況下，可選擇賒銷或分期收款結算方式。其次為，委託代銷方式或銷售貨物的籌劃，委託代銷商品是指委託方將商品交付給受託方，受託方根據合同要求，將商品出售後，開具銷貨清單，交給委託方，這時委託方才確認銷售收入的實現。因此若企業的產品銷售對象是商業企業，且貸款結算方式是銷售後付款，則可根據其實際收到的貨款分期計算銷項稅額，從而延緩納稅。

國立政治大學 National Chengchi University

最後為購進扣稅法，購進扣稅法式指工業生產企業購進貨物（包括外購貨物所支付的運輸費用）在購進的貨物驗收入庫後就申報抵扣，併計入當期的進項稅額（當期進項稅額不足抵扣的部分，可以結轉到下期繼續抵扣）。增值稅實行購進扣稅法，不能降低應稅商品的總體稅負，但可使企業延緩納稅，利用通貨膨脹或時間價值因素為相對降低稅負的創造條件[105]。

以下將分別對銷項稅額及進項稅額，如何達到延緩納稅予以說明。

1、銷項稅額額延緩納稅：

（1）、利用委託代銷方式銷售貨物進行稅收籌劃：對於發出貨物後一時難以回收的貨款，採取委託代銷商品處理，待收到貨款時，才開立發票繳納稅款[106]。為什麼會發生這樣的情況呢？原因就在於，委託方商品交付給受託方後，受託方根據合約要求，將商品出售後，開具銷貨清單交給委託方，這時委託方才確認銷售收入的實踐併計提增值稅銷項稅額，確認納稅義務的發生。根據這一原理，如果企業的產品銷售對象是商業企業，且在商業企業實現銷售後再付款結算，就可採用委託代銷結算方式。這樣企業就可以根據其實際收到的貨款分期計算銷項稅額，從而延緩納稅期間[107]。

（2）、充分利用賒銷和分期付款收款方式進行稅收籌劃:在不能及時收到貨款的情況下，採用賒銷或分期收款結算方式，避免墊付稅款[108]。賒

[105]姜敏、張彤，增值稅業務實訓，北京大學出版社，2012 年 1 月，頁：225。
[106]詹淑雯，大陸增值稅節稅方法之探討，東吳大學會計系碩士論文，94 年 1 月，頁:81。
[107]曾靖，增值稅轉型後稅收籌劃研究，湖南大學工商管理學院碩士論文，2010 年 10 月 10 日，頁:28。
[108]詹淑雯，大陸增值稅節稅方法之探討，東吳大學會計系碩士論文，94 年 1 月，頁:81。

銷和分期收款結算方式都以合約約定日期為納稅義務發生時間，這就表示，在納稅義務發生時間的確定上，企業有充分的自主權，也有籌劃空間。因此，企業在產品銷售過程中，在應收貨款一時無法收回的情況下，可選擇賒銷或分期收款結算方式，為企業節約大量的流動資金，節約銀行利息資出[109]。

（3）、採用支票、銀行本票和匯兑的結算方式銷售貨物：採用支票、匯兑、銀行本票、銀行匯票等結算方式銷售產品，按稅法的規定，屬於直接收款方式銷售貨物，不論貨物是否發出，均為收到貨款或取得索取銷貨款的憑據，應於提貨單交給購貨方的當天，確認銷售成立並發生納稅義務[110]。如選取銀行本票結算，就可以避免因簽發空頭支票、簽章與預留銀行印鑑不符的支票而使企業財產被人欺騙的風險；如選取銀行匯票結算，一方面可以避免攜帶大額現金的風險，另一方面也可以避免採取匯兑結算，款項付出後拿不到貨物的風險；如選取銀行承兑匯票、國內信用證結算，就可以降低乃至避免採取託收承付結算中，貨已發出，難以及時、足額收到貨款等風險的發生[111]。

（4）、避免採取託收承付和委託銀行收款方式銷售貨物，以防代墊稅款:如某公司為增值稅一般納稅人，2007 年 6 月 21 日對外銷售一批產品，銷售額為 50 萬元。因急於成交，在合約中存在諸多隱患，如墮方約定

---

[109]李懷森，增值稅轉型後稅收籌劃的基本思路，中國鄉鎮企業會計，2009 年 9 月，頁：52-53。
[110]增值稅會計-增值稅銷項稅額的會計處理（一），中國會計網，2007 年 11 月 13 日，造訪於:http://www.canet.com.cn/tax/sskj/zzskj/200807/21-48449_2.html，最後瀏覽日:2016 年 1 月 1 日。
[111]企業合理選擇銀行結算的方式，2015 年 12 月 14 日，中國會計網，造訪於:http://www.canet.com.cn/chuna/piaoju/201512/502252.html，最後瀏覽日:2016 年 1 月 1 日。

採用委託收款方式結算，購買方應在收到貨物後十日內付款。結果B公司按合約約定於2007年6月22日產品發出後，立即開具了增值稅專用發票，並委託銀行委託收款，此時，依稅法規定該業務的應稅行為已成立，B公司的增值稅納稅義務也已經發生。然而對方在收到貨物後的十日內並沒有付款，原因是對方認為B公司發出的商品質量存有問題。最終該筆業務以退貨了之，B公司已繳納增值稅也在退貨的當月予以折抵，但B公司卻為此墊付了8.5萬元的增值稅貨款[112]。

2、進項稅額延緩納稅

進項稅額申報扣抵的時間，因企業性質不同而有不同規定，依據國家稅務總局[財稅（1995）015 號]文件規定，工業企業（即從事製造業）購進貨物，必須在購進貨物「已經驗收入庫後」才能申報扣抵;一般納稅人購進應稅勞務（加工、修理配件），必須在勞務費用支付後才能申報扣抵。所以對於為驗收入庫或未付款的部分，是不得申請提前作為當期進項稅額扣抵的。企業可採取下列方法，達到遞延納稅的目的：

（1）、商業企業應盡量採取商業匯票支付貨款，而不採取現金或銀行存款支付，不但可拖延付款時間，又可視同支付貨款，獲得可扣抵進項稅額，以達到遞延納稅的目的。

（2）、工業企業只要原料入庫，即可獲得可扣抵之進項稅額。因此，除了採取匯票支付貨款，還可採取賒帳、分期付款等方式購買原料，達到遞延納稅的目的[113]。

[112]劉玉軍，我國增值稅避稅與反避稅法律問題研究，吉林大學法律碩士論文，2008年10月，頁：17。

[113]詹淑雯，大陸增值稅節稅方法之探討，東吳大學會計系碩士論文，94年1月，頁:81。

（二）、節稅風險

稅局若發現增值稅納稅申報存在明顯的稅負偏低的情況，納稅義務人必須對增值稅稅負低的現象進行舉證。有案例是，稅負偏低的原因是因為把企業當月實現銷售收入與企業進項稅額對比，將多出進項稅額的部分移轉到下月做收入達到避稅目的。以為是聽信專家教導的稅收籌劃技巧。對此，稅局對於企業這一行為是違法，及按何種違法行為進行處罰，稅務機關有不同的聲音。最終，稅務機關納稅評估部門將該企業的上述行為認定為逃漏稅行為，認為企業將本應在當月做收入的收入採取滯後入帳的方式記入下月，在當月來講屬於明顯的不計、少計收入及隱匿收入行為，並且每個月都有少繳納稅款行為。將該企業交由稅務稽查部門進行立案查處，最後企業被稅務機關將所有的推遲到稅款所屬月份重新計算當月應該繳納的增值稅稅款，並從至納稅款之日按日加收萬分之五的稅收滯納金及處企業所逃稅款一倍的罰款[114]。

三、利用移轉訂價進行增值稅的節稅籌劃

增值稅在生產環節和流通環節普遍徵稅，每經過一個環節，只要有增值額就徵稅，而且只對增值而徵稅。這個特點決定了增值稅的籌劃可以涉及各個環節，能廣泛開展，而且易於同國際接軌，為關聯企業之間通過移轉定價（轉移增值額）來減輕稅負提供了極好的條件[115]。

---

[114]李繼堂，籌劃首先要守法!愚者偷稅,智者籌劃—快來向李老師求教合法稅收籌劃的必勝法寶吧!，會計人才智匯第 16 期，2015 年 10 月 20 日，瀏覽於：http://www.chinaacc.com/jbft_zygh/ga1510206184.shtml，最後瀏覽日：2016 年 1 月 1 日。

[115]陳春潔，增值稅、消費稅、關稅納稅節稅實用問答，中國東方出版社，2004 年 1 月，頁：66。

（一）、節稅方式

具體來說，移轉訂價是指關聯企業在交易過程中，不依照市場買賣規則和市場價格進行交易，而是根據自身意願，制定高於或低於市場價格的行為。其避稅的方式主要表現在國內外關聯企業之間、國內關聯企業之間供應機器設備和原材料、銷售產品時，轉讓利潤公司像轉入利潤公司高價支付貨款或低價銷售商品，通過高價購進的方式推高進項稅額，通過低價銷售的手段壓低銷項稅額，從而使交付的增值稅小於應交增值稅[116]。像是利用聯營轉讓增值額，某A企業（化工企業），開發出一種高效特種農藥，並獲得了專利，由於其在農藥市場上佔有技術壟斷優勢，因而可以將價格控制在較高的價格上，屬高收益，低成本產品，增值額極高，但是不屬於目前政策規定的生產環節免徵增值稅的產品，該公司經過研究，決定將與B公司聯營（農資公司），由農資公司全權負責該農藥的銷售，而該A企業僅負責生產，農藥出廠價格按其他常規農藥的成本利潤核定，B公司銷售該產品獲取的利潤按協議與A公司分配。經過這樣處理，A公司獲得了壟斷利益，但卻只負擔行業正常的稅收負擔，而B公司銷售農藥，按照現行政策規定可免徵增值稅，因而並不增加其稅收負擔，但卻可分得一部分壟斷利潤，A公司與B公司互惠互利，A公司利用B公司的免稅優待，而B公司則享受A公司的壟斷利益[117]。

[116]陳楚昭，試論增值稅法中的反避稅規定，中山大學法學院碩士論文，2010 年 12 月 03 日，頁：9。
[117]陳春潔，增值稅、消費稅、關稅納稅節稅實用問答，中國東方出版社，2004 年 1 月，頁：67。

在移轉訂價上稅局對於企業採用的利潤法，不僅查核利潤率是否合理，還會深化觀察企業獲利內容是否可調增徵稅的可能。另外，移轉訂價管理在大陸的發展，亦有走向集權化的趨勢，各地方稅局移轉訂價查核的經驗與管理上，都要汲取全國該產業同業的經驗與標準。例如設立行業辦公室，一家汽車公司的移轉訂價報告，須經汽車業行業辦公室來自全國汽車業移轉訂價的比較標準與查核經驗的檢視。由上述移轉訂價的案件在與稅局官員討論移轉訂價報告時，稅局會引用其他省市對相關移轉訂價報告的做法，稅局會表達其類似案件已有的標準或利潤率，並要求企業有相應或更高的利潤率。另外移轉訂價在中國 2014 有一個新措施，是特別納稅預警系統。特別納稅預警系統的 特點在於，其資料是與大陸主要的報稅系統-金稅系統連結，透過預設多達五百項指標進行分析，透過特別納稅預警系統，稅局得以提早偵知移轉訂價避稅行為，當預警系統出現警示，就會通知稅局人員可針對該筆交易深入查核[118]。由此可知，移轉訂價要符合行業的標準，不然就有被調整的分險。

（二）、節稅風險

就上述的案例，先不討論是否有關聯企業濫用稅收優惠政策的行為，僅討論利用移轉訂價進行增值稅的節稅籌劃所帶來的避稅風險。過去曾發生台商在年底時大筆匯進大陸 2,000 萬元當成價格調整，但產品出口報關時貨款只有 1 億元，兩相查核後，差額反而被視為內銷，被課

[118]蔡淑芬，掌握大陸稅務趨勢 降低移轉訂價風險，工商時報，2014 年 1 月 20 日。

徵 17%的增值稅[119]。由此可知，移轉訂價是目前大陸查核的重點，關聯企業的移轉訂價利潤分配，必須要注意同產業的標準利潤率去進行合理的分配，不然就有被重新調整的狀況出現。

四、公司組織形式的改變

分散經營與聯合經營是增值稅納稅籌劃的兩個重要方法，其目的是充分享受增值稅的特殊優惠政策而減少稅負。理想的增值稅是建立在普遍徵收稅基上的，個環節前後緊密相連，相互制約，形成一條增值鏈。任一環節的中斷，都會增加增值稅運行的不良影響，一種是由於增值稅徵稅範圍過程照成的中斷（免稅範圍、優惠政策），一種是由於納稅人類別造成的中斷。因此增值稅鏈條的中斷點處為，納稅人提供了納稅籌劃的空間[120]。

（一）、節稅方式

組織形式的改變，例如分支機構，對企業進行專業化的組織和經營，就是一個重要的納稅籌劃方法。分散與分立經營策劃的依據在於，現行稅法規定的增值稅減免對象獨立化，主要針對某一生產環節、某一產品減免稅，因此對一些企業而言，可針對不同生產環節、不同產品進行分散經營，獨立核算或分立成若干個獨立企業，使可以享受減免

[119]吳父鄉、林昶宏，陸查稅嚴查移轉訂價 台商備戰，經濟日報，2013 年 11 月 13 日。
[120]陳春潔，增值稅、消費稅、關稅納稅節稅實用問答，中國東方出版社，2004 年 1 月，頁：90。

稅和抵扣進項稅額的生產環節或產品能夠真正享受到，以減輕企業稅收負擔[121]。

（二）、節稅風險

需要注意的是，若企業改變了這種公司組織結構，但是實際的生產流程卻沒有跟著改變，就會導致公司組織的虛設，也容易落入虛開增值稅發票罪的可能。再者是，公司要注意，改變公司型態與公司發展策略要相結合，不然就會像下面這個案例一樣，有被調整課稅的風險：某化工企業銷售公司為增值稅一般納稅人，2005 年 1 月至 6 月該公司在某市設置了臨時辦事處，經營公司發來的化工產品，根據辦事處靈活多變的特點，有不同的經營方式及涉稅處理方式，例如：辦事處作為固定業戶外出經營活動的辦事機構、常設分支機構、獨立核算機構，會有不同的稅捐負擔。因此企業若前幾年採用了相同的納稅方式，之後改成最省稅的方式，這樣改變形式其經營規模沒有發生變化，但稅收減少了，則這種安排，就是濫用公司組織形式的避稅行為[122]。

五、優惠政策

（一）、節稅方式

關於租稅優惠，有些企業會創造條件，使得原來非免稅或不享受優惠政策的項目，變身為免稅或享受優惠政策的項目，從而規避增值稅稅款的繳納[123]。

（二）、節稅風險

[121]陳春潔，增值稅、消費稅、關稅納稅節稅實用問答，中國東方出版社，2004 年 1 月，頁：91。
[122]邵建鶴，對我國一般反避稅方法和實踐的思考，財會研究，2009 年，頁：22。
[123]陳楚昭，試論增值稅法中的反避稅規定，中山大學學學院碩士論文，2010 年 12 月 03 日，頁：10。

需要注意的是，若企業改變了這種公司組織結構，以符合申請租稅優惠的條件，但是實際的生產流程卻沒有跟著改變，這樣很容易會使公司一些單位沒有實際的運作，而只是單純的符合租稅優惠申請要件，這樣會很容易落入虛開增值稅發票罪或避稅調整的可能。例如某集團公司下屬於A生產性公司和B外貿公司，經營X出口產品，退稅率為12%，對於外貿企業來說，出口貨物的增值部分全部免徵，而對生產企業來講，出口貨物的增值部分，只能按退稅率免徵，增值部分的徵稅率和退稅率之差，生產企業要依法繳納稅金，因此集團公司把X產品按成本價交給B公司出口，這就是濫用稅收優惠的避稅行為，雖然是內部關聯交易，但應作為特別納稅調整[124]。再者值得注意的是，國家稅務總局對享受稅收優惠政策的企業進行分類統計和利潤水平排序，對利潤水平顯著異常，濫用各種優惠政策避稅嫌疑突出的企業組織開展反避稅全國聯查，無疑將會統一反避稅調查調整方法、進度與力度，所以如果對濫用稅收優惠的避稅行為將會更容易被起底[125]。

六、促銷方式的稅收籌劃

在企業的銷售活動中，為了達到擴大銷售額的目的，往往採取多樣化的促銷方式，較常見的讓利促銷活動主要有打折、贈送，其中贈送又可分為贈送實物（或購物券）和返還現金。不同的促銷方式，企業應繳納的稅負也不同[126]。

（一）、節稅方式

[124]邵建鶴，對我國一般反避稅方法和實踐的思考，財會研究，2009年，頁：22。
[125]曾立新，軟件企業應特別注意防範避稅風險，Tpguider評論，2014年2月19日。
[126]陳春潔，增值稅、消費稅、關稅納稅節稅實用問答，中國東方出版社，2004年1月，頁：63。

企業在新的增值稅徵收環境下，會利用銷售折扣銷售方式的選擇達到避稅的目的，例如，某企業為鼓勵買主購買更多的商品而規定買十送一，此屬於實物折扣，根據新增值稅條例規定，將貨物無償贈送他人，無論贈送的貨物是自己生產的還是委託他人加工的或購進的，均應視同銷售貨物計算繳納增值稅。但是，如果將實物折扣轉化為價格折扣，則可達到節省納稅的目的，因為按照稅法的規定，折扣的部分在計稅時就可以從銷售額中扣減，不需計算增值稅，節約了納稅支出[127]。

（二）、節稅風險

被調整課稅的例子是，某電信公司有預存話費手機業務，規定預存2000 元話費，送價值 1000 元手機一部，所以原本為視同銷售的情況。後來企業改成綑綁銷售，在發票上用銷售折扣的形式填寫，達到少納稅的目的。然這個改變營銷方式後營業而並沒有增加，而稅收減少，顯然是為了獲取稅收利益的安排，是濫用稅收優惠的避稅行為[128]。因此，公司在做增值稅的租稅規劃時，要注意與公司策略相結合，以防止落入如此的情況。

國立政治大學 National Chengchi University

七、整理表格

將上述的案件，整理如下表：

節稅方法	節稅風險	注意事項
納稅人身份選擇：小規模納稅人（3%）一般納稅人稅率	避稅否認	改變納稅身份，少繳稅，但公司收入卻沒有增加。

[127]曾靖，增值稅轉型後稅收籌劃研究，湖南大學工商管理碩士論文，2010 年 10 月 10 日，頁:24。
[128]邵建鶴，對我國一般反避稅方法和實踐的思考，財會研究，2009 年，頁：21。

(13%,17%)		
遞延納稅期限進行避稅	逃漏稅	採用符合同業的認列收入方式。
利用移轉訂價	避稅否認	同業利潤標準
公司組織形式的改變	避稅否認與虛開發票罪	改變組織形式，但是公司流程卻沒跟著改變。或者少繳稅，公司收入卻沒有增加。
優惠政策	避稅否認與虛開發票罪	改變組織形式，但是公司流程卻沒跟著改變。或者少繳稅，公司收入卻沒有增加。
促銷方式	避稅否認	少繳稅，但公司收入卻沒有增加。

(作者整理表格三)

第二項 避稅失敗案件

2002年國家稅務總局答覆福建省國稅局《關於廢舊物資回收經營業務有關稅收問題》的批復函（國稅函[2002]893號）中，明確了廢舊物資經營單位可以向廢舊物資收購人員（非本單位人員）開具廢舊物資收購憑證，以及在廢舊物資收購人員「確實像購廢方銷售了同等貨物，並確實收取了同等金額的貸款」的情況下，「廢舊物資經營單位向購貨方開具增值稅專用發票或普通發票的行為不違背有關稅收規定，不應定性為虛開」。這一文件的出檯，讓許多廢舊物資回收公司、廢舊

國立政治大學 National Chengchi University

物資收購人員和利廢企業看到了「獲利」的空間。使原本是直接像小鐵廠（小規模納稅人）購買原料的利廢企業，轉向讓小鐵廠的生鐵在這些廢舊物資公司轉一圈，利廢企業就可以多獲得10%抵扣稅款。很多利廢企業也慢慢成立自己的廢舊物資回收公司以便鑽法律漏洞。使得許多稅局稽查人員大嘆：「這些稅收籌劃都是沖著我們稅收政策中的漏洞設計的。」[129]有鑑於此，財政部國家稅務總局發佈了財稅[2008]257號，就說到為了促進稅收公平和稅制規範，經國務院批准，決定調整再生資源回收與利用的增值稅政策，現通知如下：

一、取消「廢舊物資回收經營單位銷售其收購的廢舊物資免徵增值稅」和「生產企業增值稅一般納稅人購入廢舊物資回收經營單位銷售的廢舊物資，可按廢舊物資回收經營單位開具的由稅務機關監製的普通發票上註明的金額，按10%計算抵扣進項稅額」的政策。

二、單位和個人銷售再生資源，應當依照《中華人民共和國增值稅暫行條例》（以下簡稱增值稅條例）、《中華人民共和國增值稅暫行條例實施細則》及財政部、國家稅務總局的相關規定繳納增值稅。但個人（不含個體工商戶）銷售自己使用過的廢舊物品免徵增值稅。增值稅一般納稅人購進再生資源，應當憑取得的增值稅條例及其細則規定的扣稅憑證抵扣進項稅額，原印有"廢舊物資"字樣的專用發票停止使用，不再作為增值稅扣稅憑證抵扣進項稅額。

三、在2010年底以前，對符合條件的增值稅一般納稅人銷售再生資源繳納的增值稅實行先徵後退政策。對符合退稅條件的納稅人2009年

[129]王祺元，廢舊物資稅收優惠政策的制度性誘因，稅收研究第 253 期，2006 年。

銷售再生資源實現的增值稅，按70%的比例退回給納稅人；對其2010年銷售再生資源實現的增值稅，按50%的比例退回給納稅人。

國[2008]257號等同於宣告了自2011年開始廢舊物資回收經營行業原有的減免稅收扶持政策被取消，由於大部分（達85%以上）回收廢舊物資不能取得進項稅發票抵扣，17%的增值稅（差價稅）在回收經營企業變成了銷售額17%的銷售營業稅，回收企業的稅收負擔大幅增加，整個行業發展受到嚴重影響[130]。因此企業無不在尋找降低稅額的辦法，像是本案金祥公司就屬於其中一個模式，從本案周偉在二審庭審中提出檢舉、揭發他人涉嫌犯罪線索中就提到，金山鋼廠廢舊回收公司、貴鑫、長豐、恆信等鋼廠下屬廢舊物資回收公司等五家公司也是按照本案模式開具增值稅專用發票，對此稅局辯駁裡面有些公司開的是普通發票所以跟本案無關，縱使有開具專用發票的，目前也證據不足無法證明虛開。但也無法抹滅的事情是，應該有很多類似的案子還沒被揭發出來。本案涉及的爭點有三個部分，金易公司與其他公司的虛假交易和周偉行賄的部分還有金祥公司的虛假交易，為了集中探討金祥公司的案件，所以刪除了判決中的另外兩案。

一、案件整理：廣西壯族自治區高級人民法院刑事裁定書（2012）桂刑經終字第 19 號

案件事實	廣西壯族自治區賀州市中級人民法院審理廣西壯族自

[130]中國物資再生協會，關於調整完善廢舊物資回收經營企業增值稅政策的建議，2013 年 10 月 10 日。

	治區賀州市人民檢察院指控被告單位廣西鐘山縣金祥金屬回收有限公司（以下簡稱金祥公司）、被告單位廣西鐘山縣金易冶煉有限責任公司（以下簡稱金易公司）犯虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪，被告人周甲犯虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪和行賄罪，被告人王某、周乙犯虛開增值稅專用發票、用於騙取出口退稅、抵扣稅款發票罪一案。於二〇一二年九月十三日作出（2011）賀刑初字第 14 號刑事判決。宣判後，上述被告單位、被告人均不服，提出上訴。
原判認定	1、被告單位廣西鐘山縣金祥金屬回收有限公司犯虛開增值稅專用發票罪，判處罰金人民幣三十萬元；2、被告人周甲犯虛開增值稅專用發票罪，判處有期徒刑十一年；犯行賄罪，判處有期徒刑二年；決定執行有期徒刑十二年；3、被告人王丙犯虛開增值稅專用發票罪，判處有期徒刑十年六個月；
上訴理由	金祥公司的上訴理由：金祥公司沒有虛開增值稅專用發票以騙取國家稅款的主觀故意，客觀上沒有違反發票管理的相關規定，沒有造成國家稅款流失；開票主體是稅務機關，不是金祥公司。民事上可以委託三個個體工商戶代理或借用名義，在第三人介入交易時以個體戶作為納稅主體，能實現對零散戶的歸集管理。

國立政治大學 National Chengchi University

	不損害國家稅收。周甲上訴稱：金祥公司以三個個體工商戶名義代開增值稅專用發票，均以真實交易為基礎，且經國稅部門同意。雖然金祥公司與三個個體工商戶之間沒有實際進行交易，但三個個體工商戶收取了同等金額的貨款並付給了零散供應商，且有同等數量的貨物銷售。不構成犯罪。王丙上訴稱：有實際貨物交易，以三個個體工商戶名義開票是為瞭解決入賬無發票的問題，並取得相關部門同意，也沒有造成國家稅款流失；其只是金易公司普通結算會計，一審將其混同為金祥公司的員工與事實不符。其未獲得任何利益，只履行職務，如有罪也應有所區別。廣西壯族自治區人民檢察院檢察員的出庭意見：金祥公司虛開增值稅專用發票，有肖某某等三人證實其三人均沒有進行過個體工商戶的工商和稅務登記，也沒有與金祥公司從事過廢錫料生意；金祥公司、金易公司的財務人員也對此佐證；上訴人周甲、王丙對此也有供認。綜上，各上訴人的上訴理由不能成立。
經二審審理查明	金祥公司由上訴人周甲出資於 2009 年 3 月經工商行政主管部門登記成立，屬自然人獨資公司，實際經營人和控制人為周甲，法定代表人黃某，經營範圍是回收、銷售廢舊金屬，經稅務部門認證登記具有增值稅一般納稅人資格。上訴人周甲指使金易公司的財務人

國立政治大學 National Chengchi University

	員對金祥公司的財務工作進行管理，上訴人王丙也參與金祥公司的會計結算工作。2009 年 3 月至 2010 年 3 月，金祥公司在沒有取得肖某某、劉甲、王甲同意的情況下，擅自使用肖某某、劉甲、王甲三人的身份證辦理了三個個體工商戶的工商登記和稅務登記及開設銀行賬戶，並實際控制。在經營過程中，金祥公司在與肖某某、劉甲、王甲三個個體工商戶沒有實際貨物購銷的情況下，賬目上分別登記金祥公司與該三個個體工商戶交易，並以三個個體工商戶的名義到鐘山縣國家稅務局鐘山分局申請代開增值稅專用發票，共開具增值稅專用發票 1905 份，金額 180,552,325.04 元，稅額 5,416,569.78 元，價稅合計 185,968，894.82 元。
法院判決	本院認為，上訴人金祥公司故意違反增值稅專用發票管理規定，在沒有貨物購銷的情況下，虛構事實，偽造材料，騙取稅務部門為其虛開增值稅專用發票，虛開稅款數額巨大；上訴人周甲、王丙、作為金祥公司虛開增值稅專用發票中直接負責的主管人員和其他直接責任人員；其行為均已觸犯了《中華人民共和國刑法》第二百零五條第一款、第二款的規定，構成虛開增值稅專用發票罪，依法應當對金祥公司判處罰金，對直接負責的主管人員和其他直接責任人員週甲、王丙分別處以相應刑罰。週甲一人犯數罪，依法應當數

國立政治大學 National Chengchi University

	罪併罰。上訴人金祥公司、週甲、王丙、及辯護人提出的上訴和辯護意見，經查與在案查明的事實、證據不符，請求改判金祥公司、週甲、王丙無罪的理由均不能成立，本院不予採納。廣西壯族自治區人民檢察院檢察員的出庭意見正確，本院予以支持。原判認定事實清楚，證據確實、充分，定罪準確，量刑適當，適用法律正確，審判程式合法。依照《中華人民共和國刑事訴訟法》第二百二十五條第一款第（一）項的規定，裁定如下：駁回上訴，維持原判。本裁定為終審裁定。

二、判決評析

（一）、為何廢舊物資收購企業要設立三個個體戶

1.金祥公司實際上是金易公司的原料採購部門

金祥公司是從金易公司的原料採購部門分出來獨立成的公司，其實際就是金易公司的原料採購部門，之所以會這樣設計公司制度，是因為財稅函[2001]78 號：廢舊物資回收經營單位銷售其收購的廢舊物資免徵增值稅;生產企業增值稅一般納稅人購進廢舊物資可憑廢舊回收企業開具的廢舊物資銷售發票金額的 10%計算抵扣進項稅再加上國稅函[2002]893 號的出檯，讓廢舊物資企業可以自己開專用發票。以至於有的生產企業出於此目的便在營業執照經營範圍上增加「廢舊物資回收、銷售」內容，辦證領購收購業發票後自行填開（或虛開）收購業發票

申報抵扣進項稅，後來被稅務機關糾正。於是就想出了一個公司成立兩家企業（廢舊回收企業和生產企業），分開核算，互為關聯（一免一繳）[131]。所以在當時，很多鋼鐵廠的企業都成立的關聯的廢舊物資公司[132]。

2.為了解決進項無發票的問題

然在財政部國家稅務總局發佈了財稅[2008]257 號後，廢舊物資企業不能在開專用發票，也從原來的銷售免稅變成先徵後退 2009 年退 70%到 2010 年退 50%到 2011 年廢止，並廢止了利廢企業的 10%抵扣進項稅。使得廢舊物資企業面臨一個窘境，因為很多廢舊物資的供應商都是零散戶，零散戶並不能開具發票，也無法申請國稅局代開專用發票，使得廢舊物資企業進項稅額無法入帳，進銷項無法扣抵的情況下，廢舊物資企業的稅率從過去的免徵一下躍升到 17%（2011 年後）。為了解決此問題，金祥公司就設計本次的交易架構，先設立三個個體工商戶，再以這三個個體工商戶的以小規模納稅人的名義去向國稅局申請代開增值稅專用發票。解決了進項稅額扣抵無發票的問題。因此原告才會主張，這個交易架構是為了解決入帳無發票的問題，以完善自然人無法納稅的情形。但是檢察官與法官均已三個個體戶不知情為由，認定金祥公司利用這三個個體戶從事假交易，虛開增值稅專用發票。

[131]熊新佳，關於廢舊物資行業稅收問題的調查與思考，中華會計網校，2005 年 1 月 28 日，瀏覽於：http://www.chinaacc.com/tougao/article/2005/1/99083450112821500216416.html，最後瀏覽日期：2016 年 1 月 10 日。

[132]王祺元，廢舊物資稅收優惠政策的制度性誘因，稅收研究第 253 期，2006 年。

3.本文認為此交易架構的安排是為了減少繳納的稅收

但本文有不同觀點，認為本次的交易架構是為了要避稅而設計，符合避稅的三個要件手段迂迴、形式合法、達到與常規交易相同的經濟效果（亦有學者認為是要達到少繳稅的效果）。先分析本次的交易架構，本次的交易架構環繞在四者之間，利廢企業（增值稅稅率 17%）、回收企業（增值稅稅率 17%，2009 年先徵後退 70%）、個體戶（增值稅稅率 3%）、零散戶（免稅）。假設本次都零散戶賣給個體戶，個體戶賣給回收企業的價格都相同皆為五十元，回收企業賣給利廢企業的都為 100 元。個體戶要負擔的增值稅是 1.5 元（50×3%），由於增值稅的可轉嫁性，這 1.5 元會轉嫁給回收企業，變成回收企業的進項稅額，當回收企業用 100 元賣給利廢企業時，銷項稅額就為 8.5 元（（100-50）×17%），回收企業所要負擔的增值稅為 7 元，再退回 2009 年的 70%後，實際繳納的稅率為 2.1 元。

若不採用本次的交易架構，亦即不透過個體戶從事本次的交易。利廢企業（增值稅稅率 17%）、回收企業（增值稅稅率 17%，2009 年先徵後退 70%）、零散戶（免稅）。假設本次都零散戶賣給回收企業的價格都相同皆為五十元，回收企業賣給利廢企業的都為 100 元。回收企業無法取得進項稅額，取得銷項稅額為 8.5 元（（100-50）×17%），再退回 2009 年的 70%後，實際繳納的稅率為 2.55 元。由此可以證明，本次的交易價夠確實有減少繳納稅收的誘因。

至於本次交易架構是否合法，在於幾個環節，第一個環節是個體戶是否以知情為必要，若不知情可否就判定為虛開增值稅發票;第二個部

分是原告一直主張的，小規模納稅人申請由稅局代開發票，其背後交易的真實性由稅局擔保，亦即代開發票國稅局的定位在哪;最後是討論若真是國稅局許可本次交易架構，是否就可以讓本次交易架構被視為合法。最後要討論，虛開增值稅發票的構成要件問題，是否要以主觀故意，還要客觀上導致稅基流失為必要。

（二）、這三個個體戶是否要以知情為必要

1.城鄉個體工商戶管理暫行條例並無要求不可以把名義借用給他人

本案的個體工商戶於 2009 年 3 月辦理了個體工商戶的工商登記和稅務登記，當時適用的法條是城鄉個體工商戶管理暫行條例，裡面並沒有要求代理人不可以把名義借用給他人，因此更沒有要求要以知情為必要。

2.民法法律解析

本案三個個體工商戶實際為名義出借人，借名行為是指借名人使用出名人的名義實施法律行為，其在法律結構上包括內部借名的約定與外部借名的行為，可以區分為直接借名行為與間接借名行為，所謂的直接借名行為，是指借名人直接以出名人的名義與第三人實施法律行為，但借名人與出名人內部約定該法律效果由借名人承擔，所謂的間接借名行為，是指借名人並未直接與第三人實施法律行為，但是依借名人與出名人的內部約定，該法律效果仍由借名人承擔[133]。因此 53 個零散戶以三個個體戶名義進入銷售，零散戶為名義借用人，或可視金祥公司為名義借用人。

[133]冉克平，論借名實施法律行為的效果，法學 2014 年第 2 期，頁：81。

至於法律效果以第三人是否知情及其意願類推適用表見代理[134]，本案因為法院並沒有去探究三者之間的關係，所以無從得知第三方是否知情，但是用歷史脈絡去看，以及第三人不知情而否定交易的目的是為了保障第三人利益和交易安全，所以類推適用表見代理等等看法，都可以知道本案的第三方，不論是金祥企業或是零散戶在知道是在跟對分進行交易的情況下，也不會取消交易，所以沒必要加以細分。

其次是，民商法認為，自然人主體，在名義出借之後與作為工商戶的商事主體，不屬於同一主體，可以分離。例如「周大福金店」作為商事主體，其每筆交易不必周大福本人親自參與或知情。因此，名義借用在民商法上受到法律保護，具有商事交易的便利，在諸多交易結構中有所體現[135]。

至於原告亦主張本次交易屬於代繳性質，如果沒有造成國家稅基減少，稅法沒有否定的理由。在實務上，上海出現了居民買電給國家網路，而國家網路「代繳」居民銷售電力增值稅。在網拍的情況，拍賣人是「名義銷售主體」，其進入交易並繳納增值稅，稅法予以認可（國稅發[1999]40 號），實際稅負委託人和拍賣人以合同約定進行分擔，稅法亦沒有否定。與隱名股權轉讓場合，轉讓人是轉讓所得的納稅主體，稅法以交易形式來確認納稅主體，不破壞民商法秩序[136]。況且為了歸集再生資源零散稅源，各地曾經出臺收購企業「代扣代繳」的政策，

[134]馬一德，借名買法之法律適用，法學家，2015 年 4 月 13 日。
[135] 藤祥志，實質課稅與反避稅辨異，稅法解釋與判例評註第四卷，2014 年 4 月，頁：181。
[136]藤祥志，實質課稅與反避稅辨異，稅法解釋與判例評註第四卷，2014 年 4 月，頁：183。

閩國稅發[2006]59 號，已廢止：明確代徵代繳零散投售者的增值稅問題;雲南省在國家政策基礎上作了一些調整規定：當次收購超過 200 元的，由廢舊物資經營企業 4%的增值稅。

因此原告主張不能因為這三個個體戶不知情就否認本次交易，亦可比照民商法的代繳案件去參照本案，但是法院認為無理由，因為根據稅收徵收管理法施行細則第四十四條：「稅務機關根據有利於稅收徵管和方便納稅的原則，可以按照國家規定委託有關單位和個人代徵零星分散和異地繳納的稅收，並發給委託代徵證書。受託單位和人員按照代徵證書的要求，以稅務機關的名義依法徵收稅收稅款。」就本案而言，都沒有取得當地稅務機關班法的委託代徵證書，所以本案不形成稅法意義上的代徵代繳關係。

至於原告亦有主張本次交易架構是跟稅局擬定的結果，鍾山縣國稅局關於 11.25 稅案的復函證實，必沒有同意本次的交易架構。就算有同意，原告亦有行賄的事實，所以亦為行賄所導致出的結果，所以法院並不予承認。

3.刑法解析

（1）虛開增值稅發票罪：刑法第二百零五條：「虛開增值稅專用發票或者虛開用於騙取出口退稅、抵扣稅款的其他發票的，處三年以下有期徒刑或者拘役，並處二萬元以上二十萬元以下罰金;虛開的稅款數額較大或者有其他嚴重情節的，處三年以上十年以下有期徒刑，並處五萬元以上五十萬元以下罰金;虛開的稅款數額巨大或者有其他特別嚴重

國立政治大學 National Chengchi University

情節的，處十年以上有期徒刑或者無期徒刑，並處五萬元以上五十萬元以下罰金或者沒收財產」。

本罪中的「虛開」，若從結果犯的觀點出發，會認為針對發票項下有無真實貨物交易而言，與開票方的主體身份並無必然聯繫。因為只有發票項下所列的貨物交易價格虛假，才能造成騙取稅款的結果。否則，即使開票主體身份與供貨方主體身份不符，也不應視為「虛開」。因此「真實貨物交易」體現於交易事實本身的客觀性、真實性，不因交易主體的不同身份而發生變化。只要交易事實存在且與發票價格相符，就不可能造成騙取國家稅款的結果。若以行為犯論，違背了罪刑相適應的原則。

但若從行為犯的角度出發，會認為只要有虛開的行為包含了代開發票的情況，亦即出貨方與開票方不是同一人，這樣就已經構成了虛開發票罪，因為該行為已經侵害了國家稅收徵管的秩序，本件法官亦採相同見解 。

虛開發票罪到底是行為犯還是結果犯實務上亦有爭議，2000 年 12 月 28 日上海高級法院組織的司法審判會議並印發的《關於審理經濟犯罪案件具體應用法律若干問題的意見》中指出，認定虛開增值稅專用發票罪，「還必須查明或證實虛開行為在實質上具有偷逃國家稅款的實際危害性或者造成該種危害的現實可能性……，如果缺少這一實質特徵（即虛開以後如實申報繳稅），則意味著行為人在主觀上並沒有通過虛開增值稅專用發票的手段達到偷逃國家稅款的非法目的，客觀上

也沒有實際侵害國家稅收管理制度。因為主觀和客觀要件均有欠缺，故單純具有形式上的虛開行為，不能認定虛開增值稅專用發票罪。」

最高人民法院於 2004 年 11 月 24 日至 27 日，在蘇州召開了全國部分法院經濟犯罪案件審判工作座談會，會議形成了《全國部分法院「經濟犯罪案件審判工作座談會」綜述》，其中關於虛開增值稅專用發票犯罪的認定中明確：「正確認定虛開增值稅專用發票犯罪的客體是最終確認該罪定罪標準的關鍵。認為該罪侵犯增值稅專用發票管理秩序，與國家稅收徵管制度。其中，根據刑法第三章第六節的規定，國家稅收徵管制度應當屬於主要客體。因此，如果虛開行為僅僅破壞了增值稅專用發票管理秩序，但未實際危及國家正常的稅收活動，只能屬於一般的行政違法行為。」並在此基礎上得出了一致結論：「行為人主觀上不具有偷、騙稅目的，客觀上也不會造成國家稅款流失的虛開行為，不應以虛開增值稅專用發票犯罪論處。」[137]。

然亦有不同看法，認為虛開專用發票犯罪所侵害的是國家對發票的管理制度，所以只要納稅義務人只要有虛開的行為，就會影響到稅務機關或有關國家機關對稅收的職能掌控，進而可能造成國家財稅的損失。所以虛開增值稅專用發票罪應該為行為犯[138]。法院亦採相同見解，河南省新鄉市中級人民法院刑（2014）新中刑二終字第 106 號：「關於上訴人蔣曰法及其辯護人的辯護理由經查，給國家造成稅款流失不是虛開增值稅專用發票罪的構成要件，上訴人雖然進行了實際交易，但並

[137]田文昌，虛開增值稅發票罪構成表述應修改，財新網，2014 年 11 月 25 日，瀏覽於：http://opinion.caixin.com/2014-11-25/100755182.html，最後瀏覽日：2016 年 1 月 11 日。
[138]張宇佳， 論虛開增值稅專用發票罪， 四川師範大學憲法與行政法學碩士論文，2014，頁：13。

不是蕪湖新飛科技公司的實際經營活動，該公司的虛開行為侵害了國家的稅收徵管秩序，故該辯護理由不能成立。」

本文認為，在客觀面上，應看公司的行為是否已經造成國家稅款流失，主觀面上應用犯意去做區分，去認定金祥公司的犯意為何，來歸納應該要論增值稅避稅的調整還是虛開發票罪較為妥當，不應該全部論虛開發票罪，這樣有違刑法的謙抑性。因此本文並不贊同法院直接用三個個體戶不知情來認定本次交易構成虛開增值稅發票罪，而不去論證客觀面上是否導致漏稅的結果，以及犯罪客體的主觀犯意。但法院最後的看法是認為是否有虛假交易在所不論，只要違反了國家稅收徵管秩序，使稅務部門難以掌握供應商與金祥公司間的真實交易情況，而且這三個個體戶是金祥公司虛設，不能形成正常經營情況下由於付款方於收款方存在權利、義務對應而形成的相互制約關係，所得利益也歸於金祥公司，本質上是金祥公司虛構事實，欺騙稅務部門，騙取稅務部門工作人員為其開具增值稅專用發票，應此以虛增發票罪論處。

（2）逃稅罪：刑法兩百零一條：「納稅人採取欺騙、隱瞞手段進行虛假納稅申報或者不申報，逃避繳納稅款數額較大並且占應納稅額百分之十以上的，處三年以下有期徒刑或者拘役，並處罰金；數額巨大並且占應納稅額百分之三十以上的，處三年以上七年以下有期徒刑，並處罰金。 扣繳義務人採取前款所列手段，不繳或者少繳已扣、已收稅款，數額較大的，依照前款的規定處罰。 對多次實施前兩款行為，未經處理的，按照累計數額計算。 有第一款行為，經稅務機關依法下達追繳通知後，補繳應納稅款，繳納滯納金，已受行政處罰的，不予追

究刑事責任；但是，五年內因逃避繳納稅款受過刑事處罰或者被稅務機關給予二次以上行政處罰的除外。」逃漏稅罪的構成要件是：1）犯罪主體為納稅義務人；2）納稅人在主觀上需有犯罪故意；3）納稅人在客觀上實施以欺騙或隱瞞等手段；4）偷稅人偷稅數額要達到一定比例或數額，或具備法定情節，才構成犯罪[139]。

逃稅罪與虛開增值稅發票的關係為，逃稅罪是不繳或少繳應納稅款，使國家得不到應該得到的稅款，而虛開增值稅發票罪是沒有繳稅而偽裝繳稅，將國家已經得到的稅款通過抵扣再騙回來。因此本案應該不屬於逃稅罪的適用範圍。

（3）是否構成增值稅避稅問題，先假設為真實交易，就本案而言，就實際交易部分，當有零散戶向三個個體戶銷售廢舊物資時，由金祥公司將金額打入個體戶的帳戶，再轉付給零散戶，中間無價差，三個個體戶再把廢舊物資交給金祥公司。該三個個體戶應有機會適用增值稅暫行條例第七條，銷售貨物價格明顯偏低並無正當理由，而被價格調整。

（4）小結論：本文認為，本案有實際交易與虛假交易部分，但到底多少金額是真實交易，多少金額是虛假交易，法院並無法合理確認，檢察官也無法舉證清楚，單憑証人的說詞，以及金祥公司的內外帳去認定金祥公司的全部交易皆為虛假交易並不妥當。

就真實交易部分，法院是否可以適用虛開增值稅發票罪尚有爭議，若為結果犯，檢察官就應該去證明客觀上有造成稅款的流失，主觀上

[139]李永然，稅務 信託法律實用寶典，正中書局出版發行，2003 年 3 月，頁:204。

有犯意，但不論是檢察官和法官用整個案件的脈絡來看，似乎都認為虛開發票罪是行為犯，所以只著重在交易過程的瑕疵，因此也沒有討論是否適用增值稅第七條去做價格調整的餘地。

本文認為，本案件是一個避稅失敗的案件，因為從該公司整個交易流程的設計，都可以發現有減少納稅的誘因存在，但由於公司經營實質沒跟上交易形式的安排，才會落入虛開發票罪的情況，再加上目前中國司法實務，認定虛開發票罪為行為犯，所以判決結果才會完全不利於該公司。

（三）、稅局對於代開的小規模納稅人的專用發票是否對發票背後的真實性負有監督管理之責

國稅發[2005]18號國家稅務總局關於國家稅務局為小規模納稅人代開發票及稅款征收有關問題的通知：1.增值稅小規模納稅人如因業務需要開具增值稅專用發票的，應當向主管稅務機關（國稅）申請代開專用發票。2.申請代開增值稅專用發票時，納稅人應填寫《代開增值稅專用發票繳納稅款申報單》（以下簡稱：《申報單》），連同稅務登記證副本，到主管稅務機關稅款征收崗位按專用發票上注明的稅額（稅率以小規模納稅人實際適用的征收率3%或者6%確定）全額申報繳納稅款，同時繳納專用發票工本費。3.增值稅納稅人繳納稅款後，憑《申報單》和稅收完稅憑證及稅務登記證副本，到代開專用發票崗位申請代開專用發票。並沒有說明，稅局對於代開的小規模納稅人的專用發票是否對發票背後的真實性負有監督管理之責。國稅發[2004]153號稅務機關代開增值稅專用發票管理辦法（試行）規定了稅務機關在代開專用發票

時的審查屬於一般審查，稅款徵收崗位接到《申報單》后，應對以下事項進行審核：（一）是否屬於本稅務機關管轄的增值稅納稅人；（二）《申報單》上增值稅徵收率填寫、稅額計算是否正確。審核無誤后，稅款徵收崗位應通過防偽稅控代開票徵收子系統錄入《申報單》的相關信息，按照《申報單》上註明的稅額徵收稅款，開具稅收完稅憑證，同時收取專用發票工本費，按照規定開具有關票證，將有關徵稅電子信息及時傳遞給代開發票崗位。

就本案而言，法院認為對於小規模納稅人申請代開增值稅專用發票的審查屬於程序審查。即審查申報異常的一般納稅人取得的專用發票貨銷貨清單注名的貨物品名與其經營範圍或生產耗用原料是否相符;根據納稅人的銷貨合同、銀行結算憑據等有關資料審核實際交易方與專用發票開具方是否一致。所以原告認為應由稅局負虛開發票之責因屬無理由。

第三項營改增後所增加的避稅案件類型-探討何謂「無正當理由，價格明顯偏低」

營改增後，銷售不動產和轉讓不動產，原則上適用增值稅一般計算方法[140]。所以會有一些避稅案件會從適用營業稅法的避稅法規到適用增值稅的避稅法規，不論是過往的營業稅或之後試行的增值稅以及稅

[140]財政部及國家稅務總局財稅〔2011〕110 號通知印發《營業稅改徵增值稅試點方案》，2011 年 11 月 16 日。

收徵收管理法第三十五條都會有「無正當理由，價格明顯偏低」的反避稅規定，其中心涵義只有一個：如果納稅義務人申報的價格（課稅依據）明顯偏低，又無正當理由，稅務機關可以和定期計稅依據或應稅額。但國家稅務總局頒布的各類規範文件中，並未對「無正當理由，價格明顯偏低」做出一個明確的認定標準[141]。為釐清上述問題，因此挑出了新疆維吾爾自治區烏魯木齊市中級人民法院行政判決書（2014）烏中行終字第95號的判決，希望能釐清此問題。

一、案件整理-了新疆維吾爾自治區烏魯木齊市中級人民法院行政判決書（2014）烏中行終字第 95 號的判決

案件事實	新疆地方稅務局稽查局是新疆稅務稽查工作的行政主管部門，無告知當事人可以申請迴避。2012 年 10 月 31 日，稅務局對瑞成房產公司作出新地稅稽罰（2012）12 號稅務行政處罰決定，對瑞成房產公司少繳 2009—2010 年營業稅、城建稅、印花稅、房產稅、土地使用稅、土地增值稅（查補數），合計 1610002.80 元，處以少繳款一倍的罰款計 1610002.80 元。對瑞成房產公司應扣未扣個人所得稅 102565.72 元（其中：2009 年 60921.00 元，2010 年 41644.72 元）處以一倍的罰款 102565.72 元。以上應繳款項共計 1712568.52 元。

[141]鄒勝，案例分析：價格明顯偏低與正當理由的標準究竟在哪，稅屋網，2015 年 7 月 29 日，造訪於：http://www.shui5.cn/article/31/80415.html，最後瀏覽日：2016 年 1 月 2 日。

	2012 年 11 月 7 日，稅務局將該處罰決定送達瑞成房產公司。瑞成房產公司不服，遂向法院提起訴訟。其中，瑞成房產公司對營業稅中第 2 項稅務局認定 2010 年以低於市場價格銷售給某投資發展有限公司離退休職工住宅，應按同期市場價格進行調整補繳營業稅，調整金額 2494258.77 元，少繳營業稅 124712.94 元存有異議，稱其在經營過程中，對企業的商品價格進行調整是企業自主經營的權利，稅務局以價格明顯偏低對瑞成房產公司進行處罰沒有依據。
上訴理由	上訴人稅務局不服原審判決，向本院提起上訴稱： 1、我局在對瑞成房產公司稽查過程中，也未發現稽查人員有迴避的情形，且瑞成房產公司也未向我方提出迴避申請，故我方在實施稅務稽查過程中，未違反法定程式。2、原審法院認定我方越權核定被查企業營業額錯誤，我局在實施稅務檢查的過程中核定的是營業額，而非價格，原審法院混淆了核定營業額與核定價格兩個概念，以價格非稅務部門認定的職權為由認定我局越職權錯誤。 被上訴人瑞成房產公司答辯稱：1、上訴人稅務局對我方的稽查及處罰過程違反法定程式。其在稽查過程中，未依法告知我方有申請迴避的權利，將我方作為稽查對象的選案不合法。

	2、我方主觀上不存在偷逃 2010 年度營業稅款 1067318.28 元及附加稅的故意，我方之所以未足額繳納上述稅款，是因為我方正常申報時，稅務登記部門烏魯木齊市沙依巴克區地稅局稱其當年徵稅任務已完成，為了「壓庫」。 3、2010 年，上級主管單位新疆維吾爾自治區供銷社（下稱自治區供銷社）提出給這些退休的上訪老職工享受優惠售房政策，我方在接到上級主管單位自治區供銷社的同意批復後，在我方開發的藍天森林花苑項目中，按照當時市場銷售價下浮 20%的價格，對這些老職工優惠售房，此舉應為化解糾紛之善舉，我方在收到《稅務處理決定書》後，無奈地又補繳了營業稅 124712.94 元，但令我方沒有想到的是稅務局卻對此又以「無正當理由，明顯低於市場價」售房為由，對我方再次科以 124712.94 元的罰款顯失公平。
不爭執事實	（一）、關於迴避問題的規定，目前，現行法律法規尚未將告知申請迴避權作為稅務機關執法必定的法定程式，且在稅務機關統一適用的各種執法文書中，均沒有告知迴避的內容。 （二）、關於稅務機關核定營業額是否屬於超越執法權的問題。價格是計算營業稅計稅依據營業額的基礎，稅務機關只有認定價格偏低，才能認定營業額是

	否偏低並確定是否適用核定是否徵收。據此，稅務機關認定價格偏低，核定營業額等行為不屬於越權執法。（三）、2010 年 3 月 12 日，自治區供銷合作社給新疆某集團有限公司公司下發新供聯發（2012）132 號《關於新疆某投資發展有限公司離退休職工申請購房的報告》的批復，該檔主要內容為：「雖某投資發展有限公司離退休職工不符合集資建房條件，但考慮到某投資發展有限公司老職工住房條件差、生活困難多，為供銷合作事業做出過貢獻的實際情況，切實解決信訪突出問題，維護社會大局穩定，同意你公司關於某投資發展有限公司離退休職工申請購房的請求，售房價格在 2009 年 12 月份價格的基礎上優惠 20%向某投資發展有限公司離退休職工售房。」（四）、2010 年 3 月 12 日，瑞成房產公司召開董事會會議，並形成決議，全體董事同意新疆某投資發展有限公司離退休職工購房，銷售價格在 2009 年 12 月份銷售價格的基礎上優惠 20% 。
判決結果	本院認為，稅務局作為國家稅收徵管機關除依法徵收稅款之外，通過稅收徵管服務，創造良序的稅企關係，管服務，創造良序的稅企關係，促進企業健康、可持續的發展，是稅務機關的另一項重要職責。縱觀本案稅務局作出的《稅務行政處罰決定書》，其將瑞

國立政治大學 National Chengchi University

	成房產公司低於市場價格銷售給退休老職工的房屋，簡單地定性為「無正當理由，明顯低於市場價格」，屬認定事實不清，主要證據不足。原審法院判決主文正確，應予維持。上訴人稅務局的上訴理由不能成立，應予駁回。

二、判決評析

（一）關於稅局為了「壓庫」，讓納稅義務人在 2011 年再申報繳納，且有稅局的證明的法律效力

1.「壓庫」屬於違法行為。稅款是國家預算收入的主要來源，其能否及時入庫直接關係到國家預算收入計劃的實現和預算支出的安排。從稅款入庫的流程來看，稅款入庫要先由納稅人進行納稅申報，徵收機關核實後開具稅收繳款書，然後交代國庫經收處從納稅人預先開立的預儲帳戶扣除後，按有關規定及時足額劃繳國庫，但當前稅款入庫的過程中卻存在嚴重的延壓現象，也就是本判決所稱的「壓庫」，其意思是指對於納稅義務人來說，一個納稅期間的經濟行為所產生的經濟利益，根據國家稅法規定就應該納稅，如果稅局向納稅義務人授意或暗示延期交稅，就構成了所謂欠庫、壓庫[142]。

目前延壓入庫的狀況還在持續發生中，2001 年 12 月鞍鋼集團新鋼鐵責任有限公司被發現兩份增值稅申報表，數字不同日期相同，顯示延押金額高達兩千萬、2015 年湖南省湘陽縣地稅局也發現延押高達四千

[142]張元，公務員舉報國稅局後被 2 次辭退勞教 1 年，國際在線，2006 年 3 月 28 日，造訪於：http://big5.cri.cn/gate/big5/gb.cri.cn/8606/2006/03/28/1329@967165_1.htm，最後瀏覽日期：2016 年 1 月 3 日

萬[143]，而「壓庫」其主要產生的原因在於，稅收任務的考核亦即當年稅收形勢較好，稅局就會想盡辦法的延押稅款，此可以產生兩個好處，其一是避免因超計劃過多而招致抬高下一年度任務基數，其二是蓄積部分稅源，以便在稅收形勢不好時可以充補欠款，其通常使用的方式是對某一時期開出的稅票暫不繳交國庫經收處辦理扣劃、由徵收機關在國庫經收處開立稅款過渡帳戶將某一時期納稅人繳交的稅暫存放在該帳戶最後是與納稅人達成一致，未繳交部分先存放在納稅人帳戶，本案就是屬於後者的情況[144]。

若發生延壓，根據徵管法以及預算法的規定，都是違法的行為。依造稅收徵管法第二十八條：「稅務機關依照法律、行政法規的規定徵收稅款，不得違反法律、行政法規的規定開徵、停徵、多徵、少徵、提前徵收、延緩徵收或者攤派稅款。農業稅應納稅額按照法律、行政法規的規定核定。」第三十二條：「納稅人未按照規定期限繳納稅款的，扣繳義務人未按照規定期限解繳稅款的，稅務機關除責令限期繳納外，從滯納稅款之日起，按日加收滯納稅款萬分之五的滯納金」。第八十三條：「違反法律、行政法規的規定提前徵收、延緩徵收或者攤派稅款的，由其上級機關或者行政監察機關責令改正，對直接負責的主管人員和其他直接責任人員依法給予行政處分。」預算法第五十五條：「預算收入徵收部門和單位，必須依照法律、行政法規的規定，及時、足額徵收應徵的預算收入。不得違反法律、行政法規規定，多

[143]關於 2014 年度縣級財政預算執行和其他財政收支情況的審計工作報告，審計局，2015 年 8 月 11 日。

[144]蔣國忠，當前稅款入庫中存在的問題與對策，審計與經濟研究第 16 卷第 2 期，2001 年 3 月。

徵、提前徵收或者減徵、免徵、緩徵應徵的預算收入，不得截留、佔用或者挪用預算收入。」第九十三條：「各級政府及有關部門、單位有下列行為之一的，責令改正，對負有直接責任的主管人員和其他直接責任人員依法給予降級、撤職、開除的處分：(二)違反法律、行政法規的規定，多徵、提前徵收或者減徵、免徵、緩徵應徵預算收入的。」由此可知，納稅義務人若配合稅務機關延壓入庫，會被處罰滯納金，稅務機關也會被行政處罰。

就本案來說，瑞成房產公司舉證說有稅務機關開立的證明，說明自己並沒有逃漏稅的主觀意圖應可成立，但是並不能主張不繳交滯納金，因為壓庫本身就是違法的行為。

（二）關於稅務機關核定營業額是否屬於超越執法權的問題

1.稅務機關核定營業額是在其職權範圍。本文同意烏魯木齊市中級人民法院的見解，亦即核定價格是計算營業稅計稅依據營業額的基礎，稅務機關只有認定價格偏低，才能認定營業額是否偏低並確定是否適用核定是否徵收，所以稅務機關認定價格偏低，核定營業額屬於其職權範圍之事務。

2.沒進行告知義務，是否使之後所做的行政處分不成立。原審法院認為，新疆維吾爾自治區地方稅務稽查局向瑞成房產公司發出稅務檢查通知書時未告知依《中華人民共和國稅收徵收管理法實施細則》第八條規定瑞成房產公司享有申請迴避的權利，違反法定程序以至於稅局無價格認定行政職權的情況下，所做的調整金額 2494258.77 元，並據此認定瑞成房產公司少繳營業稅 124712.94 元，屬越權行政部分，中級人民

法院並沒有對於是否因為稅局未告知納稅義務人有申請迴避的權利，進而影響之後稅局所做的營業稅調整叫做越權行政作出評論。

稅局所做出的稅務調整屬於不利益的行政處分，直接對納稅義務人產生法之效力。行政機關在作出行政處分決定之前，應當告知當事人作出行政處罰決定的事實、理由及依據以及其可以享受的權利，未告知的話行政處分決定不能成立[145]，所以本案若把告知迴避事由當成是納稅義務人所可以享受的權利，那行政處分應不成立，反之則成立。然稅局依據《中華人民共和國稅收徵收管理法實施細則》第八條僅說明有利害關係的人應該迴避，且最後需不需要迴避也是由主關機關進行審核，再者根據其兩造不爭執的事實部分，均肯認現行法律法規尚未將告知申請迴避權作為稅務機關執法必定的法定程序，且在稅務機關統一適用的各種執法文書中，均沒有告知迴避的內容。從這個案子審判結果看來，中級人民法院似乎是認為稅局沒有義務告知《中華人民共和國稅收徵收管理法實施細則》第八條的相關事情。

（三）關於離退休職工讓利售屋，是否屬於正當理由，而不構成「無正當理由，價格明顯偏低」

1.「無正當理由，價格明顯偏低」的標準何在：目前並沒有統一的見解，但最高人民法院《關於適用<中華人民共和國合同法>若干問題的解釋[二]》（法釋[2009]5 號）中關於合同糾紛中如何確定「明顯不合理的低價」的法律解釋：「人民法院應當以交易當地一般經營者的判斷，參

[145]中華人民共和國行政處罰法第31條：「行政機關在作出行政處罰決定之前，應當告知當事人作出行政處罰決定的事實、理由及依據，併告知當事人依法享有的權利。」

考交易當時交易地的物價部門指導價或者市場交易價，結合其他相關因素綜合考慮予以確認。轉讓價格達不到交易時交易地的指導價或者市場交易價格百分之七十者，一般可以視為明顯不合理的低價。」因此就本案而言，尚且低於同期銷售的百分之二十，所以也不能構成「價格明顯偏低」，而就有無正當理由部分，納稅義務人說明是依據批复，亦即上級機關下達給下級機關的命令所做出的決定，所以應該屬於有「正當理由」然稅局卻認為是關係人交易所以不成立正當理由。

最終法院認為，認為瑞成房產公司為了解決老國企退休職工住房困難，防止群體事件發生，化解社會矛盾所以以低價出售房屋，屬於正當理由，應可採。但從這裡可以看出，「無正當理由，價格明顯偏低」不能拘泥於文字解讀，必須要就事實個案去探討。

（四）關於構成「無正當理由，價格明顯偏低」的避稅規定，其法律效果是只有調整補稅還是會被處罰

依造營業稅法的規定，納稅人有價格明顯偏低並無正當理由的，應由主管稅務機關核定其營業額，並沒有處罰的規定，蓋本屬於避稅的行為，並沒有偷稅的隱匿事實之情事，所以沒有違反作為與不作為義務之故。然就本案而言，稅務機關不僅調整了稅基，還處罰一倍，蓋避稅與偷稅一直界線不明，由此可看出稅局混淆了避稅與偷稅的概念，尚無清楚的界定。

（五）若與稅法牴觸，合約是否無效

稅收徵收管理法實施細則第三條規定：「任何部門、單位和個人作出的與稅收法律、行政法規相抵觸的決定一律無效，稅務機關不得執

行，並應該向上級稅務機關報告。納稅人應當依照稅收法律、行政法規的規定履行納稅義務;其簽訂的合同、協定等與稅收法律、行政法規相抵觸的，一律無效。」對於本條規定中「相抵觸」如何解釋？避稅通常在法律文義之內，卻有悖於法律的精神，有悖於立法意旨。避稅往往內含有人為的要素，如採用一定的法律形式，這些人為的要素與法律的精神不吻合。個人有權運用法律允許的方式，去降低或規避本應承擔的稅捐負擔，這在法律上不應該受到質疑。儘管如此，當一個納稅人越過界限所實施的行為，只有稅收動機，卻與法規的意旨不符合，其稅收利益不應受到支持。避稅違背法律精神，如果將「牴觸」擴展至避稅，那麼避稅的契約歸屬於無效。因此有人認為該條法律規定可以用來作為反避稅工具。但亦有學者認為，基於維護交易安全的重要，稅法不應該過度的衝擊民法秩序，因而有上述「牴觸」概念採取嚴格限制解釋更為合適，最好排除避稅於外[146]。本文亦贊同此見解。

國立政治大學 National Chengchi University

[146]楊小強，增值稅法的反避稅規定，稅法解釋與判例評註第四卷，2014 年 4 月，頁：202。

第四章大陸行政救濟制度

「有權利即有救濟，權利無救濟即非權利。」因此，平等救濟是國家之義務，亦屬人民之基本權利[147]。稅務行政救濟防止和糾正稅務機關違法或者不當的具體行政行為、保護納稅人及其他當事人的合法權益與保障和監督稅務機關依法行使職權[148]。因此基於保障納稅的權益，行政覆議機關在申請人之行政覆議請求範圍內，不得作出對申請人更為不利之行政覆議決定。稅務行政訴訟的主要法規有，行政覆議法、稅收徵收管理法、行政訴訟法、行政覆議法實施條例與稅務行政覆議規則。

在大陸由於1990年10月1日起施行的行政訴訟法第二十五條第二款規定：「經覆議的案件，覆議機關決定維持原具體行政行為，作出原具體行政行為的行政機關是被告;覆議機關改變原具體行政行為的，覆議機關是被告。」因此，在既往二十多年的行政法制實踐中，許多行政覆議官及其公務員從「趨利避害」、「多一事不如少一事」的本性和從政心裡出發，往往為了本機關不當被告而在覆議實務中只是走走過場，簡單地維持原行政行為的做法比較普遍，行政覆議制度未能很好的發揮出監督和救濟功能，導致覆議公信力嚴重下降的現實困境，被批評為「維持會現象」[149]，全國律協財稅法專業委員會副主任兼秘書長劉天永，在接受記者採訪時披露，近年來，中國每年的稅務行政覆

147 黃俊杰、蔡淑華，我國稅捐救濟限制之憲法解釋評論-評析釋字第二一一號解釋，經社法秩論叢第 20 期，民國 86 年 7 月。

148 張金男，兩岸稅務行政爭訟救濟實務之比較研究，中原大學碩士論文，民國 90 年 6 月，頁：3。

149莫于川，覆議機關做行政訴訟被告的制度變化及其理論依據-大陸行政訴訟法首次修改中的一個爭議點檢討，第二屆兩岸行政訴訟法制比較研討會交流論文，2015 年，頁：2。

議案件不足2000起，與每年中國數十萬件稅務稽查案件相比，僅佔0.3%[150]，而行政訴訟在2014年也高達94.5%的原告主動撤訴率[151]，在全國法院受理的稅務行政案件中，1998年至2002年的案件撤訴率分別為70.8%、63.7%、58.3%、41.6%、49%，這5年的平均撤訴率為56.7%，都對人民的權利救濟造成了一定的影響。因此有學者認為，稅收行政覆議機構設置的獨立性與公平難以保障及司法機構和程序稅收上的專業性不足，納稅人往往放棄有限的救濟方式，而選擇非正式手段解決稅收糾紛[152]。但也有學者認為，這樣的現象顯示了現行法律制度無法對納稅義務人的權利救濟達到保障，因此有必要讓稅局與納稅義務人可以互相協商意見來突破現在的僵局，因此稅務和解與調解的需求孕育而生[153]。

本章節的重點是在說明當納稅義務人面臨稅務爭議時，可以選擇的管道有哪些，以協助納稅義務選擇哪個管道最有利納稅義務人的權利救濟。

第一節 稅務行政覆議

行政覆議（訴願）與現行行政訴訟都是關於行政爭議解決與合法權益救濟的專門法律制度。一般認為，行政覆議是立足於行政體系內部

[150]萬靜，稅務行政覆議每年案件佔比不足 1% 修法後將致涉稅复議案件大幅增加，法治日報，2015 年 02 月 08 日，瀏覽於：http://www.legaldaily.com.cn/index/content/2015-02/08/content_5963024.htm，最後瀏覽日：2016 年 1 月 13 日。
[151]何海波，沒有判決的訴訟，第二屆兩岸行政訴訟法制比較研討會交流論文，2015 年，頁：6。
[152] 楊松、閆海，中國大陸納稅人權利三種形態的評價與改革，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，財團法人資誠教育基金會，2011 年 6 月，頁：167。
[153]顏運秋，稅務和解的正當性分析，法學雜誌第八期，2012 年，頁：44。

的行政糾紛解決機制，既有行政性質又有司法色彩，其在整體上被視為行政爭議的一種行政救濟機制，但其准司法化已成國際趨勢，在學界也取得較多共識。即便這一觀點成為通說，但行政覆議的准司法化，也須要理性的吸納司法制度的長處，對覆議權形成公正、公開、有力的程序約束，才能促使行政覆議制度扮演依法解決行政爭議、積極推動依法行政的一種主渠道角色。自中華人民共和國行政覆議法（下稱行政覆議法）於 1999 年頒布實施以來，於 2014 年 11 月 1 日由全國人大常委會三審通過了修法方案，且於 2015 年 5 月 1 日實施，其中就調整覆議機關的被告資格制度做出了專項規定，修改了行政訴訟法第二十六條第二、三項規定的基本涵義可以概括為「維持必然當共同被告，不作為也可能當被告」。被認為「這一條有利於發揮行政覆議的緩衝作用」，從根本上解決「覆議機關是維持會」的老大難問題[154]。

而覆議制度，有別於台灣的訴願先行制度，人民可以選擇行政救濟的管道為行政訴訟或是行政覆議。但在稅務部分，由於1999年9月23日國家稅務總局制定了「稅務行政覆議（試行）」並與行政覆議法同時實施，所以在稅務案件上，有覆議先行的規定，為了確保國家財政收入，納稅義務人需要繳清稅款和擔保始能覆議，乃至事後的行政訴訟，例如：海關法第六十四條、稅收徵管法第八十八條[155]。但此先納稅才能

[154]莫于川，覆議機關做行政訴訟被告的制度變化及其理論依據-大陸行政訴訟法首次修改中的一個爭議點檢討，第二屆兩岸行政訴訟法制比較研討會交流論文，2015 年，頁：1。

[155]林明昕，兩岸行政救濟制度比較與研究，行政院大陸委員會委託研究，民國 101 年 8 月。

提起行政救濟的制度引發諸多爭議，根據現行《稅收徵收管理法》規定，「納稅人、扣繳義務人、納稅擔保人同稅務機關在納稅上發生爭議時，必須先依照稅務機關的納稅決定繳納或者解繳稅款及滯納金或者提供相應的擔保，然後可以依法申請行政覆議」。此規定在而在1月5日公佈的《稅收徵收管理法修訂草案（徵求意見稿）》中，明確取消「先繳稅後覆議」的規定，按照新的規定，納稅人與稅務機關在納稅上發生爭議後，可以直接進行行政覆議，同時修正案將納稅人與稅務機關在「直接涉及稅款的行政處罰」發生爭議也設置成行政覆議前置，以體現「窮盡行政救濟而後訴訟」的原則。「先繳稅後覆議」制度的破除，無疑為納稅人合法權益的維護築起一道強有力的製度保障，徵納雙方地位嚴重不對等的現狀也會大為改善[156]。

國家稅務總局令第39號《國家稅務總局關於修改〈稅務行政覆議規則〉的決定》，自2016年2月1日起施行：一、將第十九條第一款第一項修改為：（一）對計劃單列市國家稅務局的具體行政行為不服的，向國家稅務總局申請行政覆議；對計劃單列市地方稅務局的具體行政行為不服的，可以選擇向省地方稅務局或者本級人民政府申請行政覆議。二、將第五十二條修改為：行政覆議證據新增了電子數據資料。三、第八十六條增加一款，作為第二款：行政覆議審理期限在和解、調解期間中止計算。因此增強了對納稅義務人的權利保障。

156 萬靜，稅務行政覆議每年案件佔比不足 1% 修法後將致涉稅复議案件大幅增加，法治日報，2015 年 02 月 08 日，瀏覽於：http://www.legaldaily.com.cn/index/content/2015-02/08/content_5963024.htm，最後瀏覽日：2016 年 1 月 13 日。

2007年5月23日出台的《中華人民共和國行政覆議法實施條例》第40條提出了行政覆議申請人和被申請人可以在行政覆議決定做出之前自願達成和解，第50條提出了行政覆議可以按照自願、合法的原則進行調解，首次在行政法領域內引進了替代性糾紛解決機制。自2010年4月1日起實施的國家稅務總局《稅務行政覆議規則》中，也專門設立章節規定了和解與調解制度[157]，稅務調解與和解目前規範在稅務行政覆議第十章。此章節設立的目的有利於稅務機關與納稅義務人拿到折衷的意見而促成輸贏的局面，在2014年上海、北京與安徽地方稅務局等都出台了《稅務行政覆議和解調解辦法》，具體化了調解與和解的法律程序。

第二節 稅務行政訴訟

納稅義務人必須要窮盡救濟管道後才能步入行政訴訟程序，該程序的主要目的是協助公民、法人或其他組織認為行政機關及行政機關工作人員之行政行為侵犯其合法權益，有權依法向人民法院提起訴訟。所稱行政行為，包括法律、法規、規章授權之組織作出的行政行為。2014 年 11 月 1 日，十二屆全國人大第 11 次會議表決通過了關於修改「行政訴訟法」的決定，新法將於 2015 年 5 月 1 日開始實施，這是行政訴訟法實施了 24 年來的首次修法。修法重點是新增了利害關係人有權提起訴訟;並讓覆議機關若選擇維持原行政行為也會被當成共同被告，有利於打破過去「維持會」的狀況;新增加了起訴人得以口頭起訴的規

[157] 趙東莉，稅務和解問題研究，吉林大學法學院碩士論文，2010 年，頁：1。

定，雖然有利於知識水平較低的人民行使權利救濟，但亦有問題存在，因為納稅義務人口頭陳述後理論上要經過當事人的確認，但其不識字又怎麼知道內容有無問題，只能說此立法立意良善;人民法院判決變更不得加重原告的義務或者減損原告的權益;以欺騙與脅迫等非法手段使原告撤訴的會被處罰。由上可看出，近期的修法，都大大的提升了納稅義務人的權利保障。

第三節 小結

稅務覆議與稅務行政訴訟的比較如下，基於避稅案件的特殊性，徵納機關取證困難因此容易導致資訊不對稱而誤判形勢，再加上目前勝訴率不高的情況下，因此建議納稅義務人多採取稅務覆議法下的和解與調解程序以維護自身權益。制度比較表格如下：

	稅務覆議法	稅務行政訴訟法
範圍	第十四條	第十二條
管轄	第十六條到第十九條	第十四條倒第十六條
程序	第三十二條到第三十四條、第三十八條到四十條、第四十四	第四十四條、第七十條、第七十三條到第七十五條、第八十五條、第九十到九十三條與稅收徵管法第八十八條

國立政治大學 National Chengchi University

	條、五十一條、第八十條、第七十五到第七十七、第八十三條	
和解調解	第八十六條	第六十條
期限	具體行政行為六十日內申請	收到覆議決定書之日起 15 日、覆議機關逾期不作成決定者，覆議期滿之日起 15 日、覆議不受理之案件，收到不受理決定書之日起 15 日。

(作者整理表格四)

國立政治大學 National Chengchi University

第五章建議與結論

2014 年稅務風險調查報告顯示，高達 94%的台商認為中國大陸是最具困難度的稅務挑戰國家，而最具挑戰的稅務問題是實質課稅原則[158]。而在中國大陸以往實質課稅原則只會在反避稅領域起作用[159]，亦即實質課稅原則大都用在反避稅案件，而較少用來捍衛納稅人權利義務的保護，而這也大大的提升了納稅人的稅務風險。

企業依法繳稅不僅是法律賦予的義務，更是善盡社會責任的表現。租稅是公司經營必要之法令遵循成本之一，從增值稅節稅的案件分析以及相關的法律判決，可以發現過去運用所謂的「稅務規劃」來降低營運成本的作法，不僅風險很高，更無法達到提升公司價值及創造股東利益的目的。因此有必要建置一套完善的稅務治理機制，配合公司營運目標，訂定稅務策略，讓公司的實際商業模式可以在公司落實，而不是虛設公司形式，才能確實管理企業稅務，進而達到企業價值再提升的目標[160]。

一、稅務規劃應與公司策略先連結

而稅務治理是公司治理的一環，是利用稅務管理來創造價值及管理風險。而目前跨國企業的稅務管理趨勢是基於財務效率及長期節稅的需要，稅務規劃需要配合公司策略一併的長期規劃。因此採取僅使用一次或針對特定稅目所做的租稅規劃，此一方式偏重於戰術運用，而非

[158]吳德豐、謝淑美，國際租稅要義與釋例-跨國投資經商全球稅務治理，2014 年 10 月，頁：31-36。
[159] 藤翔志，實質課稅與反避稅辨異，稅法解釋與判例評註第四卷，2014 年 4 月，頁：171。
[160] 薛明玲，國際租稅要義與釋例-跨國投資經商全球稅務治理作者序，2014 年 10 月，頁：15。

策略性規劃，將無法產生重大性與節稅性的效果[161]。從金祥公司的案例就可以發現，以及相關節稅案件所碰到的稅務風險都可以看出，企業若只是短期的使用某個交易型態，或是單純為了符合法律規定來達到少繳稅的目的，忽略了公司對於設定該交易模型的實際理由，都會提高公司的稅務風險。

再加上目前中國的司法實務，增值稅避稅的案件類型與虛開發票罪有重疊之處，而法院多傾向用虛開發票罪論處，以至於沒有增值稅避稅的適用空間，因此公司更應注重公司營運的實質與形式的相配合，避免落入只有形式而無實質的情況。

二、公司資料庫的建立

為了因應「無正當理由，價格明顯偏低」的避稅調整，納稅義務人需要舉證資料已說明合理理由以及價格沒有偏低，來應對稅局的檢查與調整。因此在做相關決策時，需要把相關的資料庫建立起來，像是同業間價格的訂定以及公司做決策時的相關過程及理由準備充足。當面對到稅局的質疑時，就可以把這些資料拿出來以供檢證。

三、合理納稅，善盡企業社會責任

企業責任在過去認為，企業就只有一個責任，就是幫股東獲取最大利益。整個的企業的氛圍是，公司必須要努力幫股東賺錢，而社會責任是政府的責任，企業只要負責賺錢把稅繳給政府讓政府去盡社會責任。但這樣的氛圍下出現了一些問題，政府可能不是完美的，或是政府會貪污，再者，外部成本的概念沒有被考量進去，因此有些企業感

[161]吳德豐、謝淑美，國際租稅要義與釋例-跨國投資經商全球稅務治理，2014 年 10 月，頁：37、49。

覺到企業社會責任是重要性，亦即若企業在一個不穩定的環境裡面，會不容易賺到錢。所以開始有人在思考，什麼是企業社會則。企業社會責任可以區分成，經濟、法律、倫理、社會及慈善的責任。

而依法納稅、稅務法遵循及稅務風險管理，也被視為企業善盡社會責任的重要指標。有人認為，企業依法納稅，是依造立法意旨納稅，亦即依造實質課稅原則去繳納稅款，因為租稅不僅是營業成本，同時也是對社會的貢獻，本質上屬於公司取得社會營業全的基本費用。此一觀點隱含租稅並非簡單的法律概念，當公司考量訂定稅務策略或商業決策時，應採取道德與社會價值的觀念[162]。

在前面所看到的相關案件，都可以發現繳最低稅，反而會面臨許到稅局的檢查，公司也需要花成本去證明自己沒有在逃避稅捐或虛開發票，又加上中國大陸目前的稅務救濟制度救濟上的問題，一來一往間繳最低稅未必對公司來說是利益最大化，因此利益最大化的做法應該是「繳最合理的稅」，才是公司最理想的稅務規劃，並且把社會利益考量進公司的稅務規劃裡，對公司的永續經營才是最佳的選擇。

四、稅務糾紛建議多使用稅務和解與調解機制

從金祥公司與瑞成房產公司的案件中可以發現，上訴人都聲稱自己的違法行為都有稅務機關的認可，先排除這個說法的真實性，納稅義務人都應該要注意，納稅義務人跟稅局違法的協議都不能拿來當證明自己行為的合法性。再者，納稅義務人與稅局發生糾紛，最好的管道，

[162]吳德豐、謝淑美，國際租稅要義與釋例-跨國投資經商全球稅務治理，2014 年 10 月，頁：57～58。

本文建議採用稅務覆議制度下的稅務和解與調解，來折衷納稅義務人與國家的利益，以爭取納稅義務人權利最大化。而且要避免尋求違法的解決途徑。

國立政治大學
National Chengchi University

參考文獻

專書

1.尼可拉斯.謝森，大逃稅，2011 年 9 月。

2. 李惠宗，憲法要義，元照出版社，2012 年。

3.李永然，稅務 信託法律實用寶典，正中書局出版發行，2003 年 3 月。

4.吳德豐、謝淑美，國際租稅要義與釋例-跨國投資經商全球稅務治理，2014 年 10 月。

5.姜敏、張彤，增值稅業務實訓，北京大學出版社，2012 年 1 月。

6.郝龍航，營改增的大時代-政策透析與解決方案，中國市場出版社，2013 年 10 月。

7.陳清秀，稅法總論，元照出版社，2014 年 9 月。

8.陳櫻琴、顧海禎，簡析兩岸稅法，五南出版社，2008 年 3 月。

9.陳春潔，增值稅、消費稅、關稅納稅節稅實用問答，中國東方出版社，2004 年 1 月第一版。

10.陸建華，財政與稅收，上海復旦大學出版社，2005 年 6 月。

11.陳敏娟，租稅規劃實務，新文京開發出版有限公司，民國 91 年。

12.張美惠，實質課稅原則之研究，新學林，2015 年 11 月。

13.張金男、於鼎丞、張正忠，中國稅務制度，桃園：成泓國際經銷。

14.國家稅務總局稅收科學研究所，偷稅與避稅，中國財政經濟出版社 1992 年版。

15.張美惠，實質課稅原則之研究-從合作電營業稅爭訟案件談起，新學林，2015 年 11 月。

國立政治大學 National Chengchi University

16.葛克昌，脫法行為與租稅國家憲法任務，避稅案件與行政法院判決，2010 年 4 月。

17.葛克昌，避稅案件與行政法院判決，翰蘆圖書出版有限公司，2010 年 4 月。

18.葛克昌，核實課稅、實價課稅與推計課稅暨台灣 2013 最佳稅法判決，資誠國際租稅系列叢書，2014 年 3 月。

19.稅人權利保護之立法潮流，財團法人資誠教育基金會，2011 年 6 月。

20. 普拉斯切特，偷稅與避稅，國家稅務總局稅收科學研究所 中國財政經濟出版社 1992 年版

21.楊小強，增值稅法的反避稅規定，稅法解釋與判例註第四卷，元照出版有限公司，2014 年 4 月。

22.新型經濟犯罪，朱興有、魏賽娟，法律出版社，2000 年 5 月。

23.楊松、閆海，中國大陸納稅人權利三種形態的評價與改革，兩岸納。

24.劉劍文，財稅法-原理、案例與材料，北京大學出版社，2013 年。

25.劉劍文，避稅的法理新探，涉外稅務 2003 年 8 期。

26.劉劍文，財稅法學研究述評，高等教育出版社，2004 年 11 月。

27.滕祥志，實質課稅與反避稅辨異，稅法解釋與判例評註第四卷，2014 年 4 月。

28.薛明玲，國際租稅要義與釋例-跨國投資經商全球稅務治理作者序，2014 年 10 月。

29.藤祥志，實質課稅與反避稅辨異，稅法解釋與判例評註第四卷，元照出版社，2014 年 4 月。

國立政治大學 National Chengchi University

學位論文與會議論文

1.何海波，沒有判決的訴訟，第二屆兩岸行政訴訟法制比較研討會交流論文，2015 年。

2.林容羽，兩岸加值型營業稅制度之比較研究-稅基、稅率與稅收歸屬，政大行政管理碩士論文，2008 年。

3.林明昕，兩岸行政救濟制度比較與研究，行政院大陸委員會委託研究，民國 101 年 8 月。

4.李博，論公民財產權的憲法保障，黑龍江大學法律碩士論文，2003 年 12 月。

5.柯格鐘，憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則，司法院大法官第 98 年度學術研討會，2009 年。

6.柯格鐘，稅務行政訴訟事件專題研究計畫-稅捐規避案件中補稅與裁罰問題之研究，司法院，97 年 4 月。

7.莫于川，覆議機關做行政訴訟被告的制度變化及其理論依據-大陸行政訴訟法首次修改中的一個爭議點檢討，第二屆兩岸行政訴訟法制比較研討會交流論文，2015 年。

8.倪振亞，中國大陸增值稅法制的研究-以稅制轉型為重心，政治大學法學院碩士論文，102 年 9 月。

9.陳楚昭，試論增值稅法中的反避稅規定，中山大學法學院碩士論文，2010 年 12 月 03 日。

國立政治大學 National Chengchi University

10.徐達，我國一般反避稅規則研究，湖南大學法學院碩士論文，2014年4月。

11.張又仁，中國大陸增值稅變動對財政收入影響之研究，淡江大學大陸研究所碩士論文，95年6月。

12.張宇佳， 論虛開增值稅專用發票罪， 四川師範大學憲法與行政法學碩士論文，2014。

13.張金男，兩岸稅務行政爭訟救濟實務之比較研究，中原大學會計系碩士論文，民國90年6月。

14.曾靖，增值稅轉型後稅收籌劃研究，湖南大學工商管理碩士論文，2010年10月10日。

15.馮象，憲政與專政，2015 理律學者論壇論文集，2015 年 12 月 15 日。

16.詹淑雯，大陸增值稅節稅方法之探討，東吳大學會計系碩士論文，94年1月。

17.趙東莉，稅務和解問題研究，吉林大學法學院碩士論文，2010年。

18.轉引徐丞毅，中國大陸投資所涉重要稅務法規與 查核實務介紹，資誠聯合會計師事務所 演講報告，2015 年 12 月 22 號，地點：政治大學。

19.劉玉軍，我國增值稅避稅與反避稅法律問題研究，吉林大學法學院碩士論文，2008年10月。

期刊與報章雜誌

1.王祺元，廢舊物資稅收優惠政策的制度性誘因，稅收研究第253期，2006年。

2.中國物資再生協會，關於調整完善廢舊物資回收經營企業增值稅政策的建議，2013 年 10 月 10 日。

3.冉克平，論借名實施法律行為的效果，法學 2014 年第 2 期。

4.江上雲，台商大撤離，這次來真的！，財訊雙週刊 477 期，2015 年 5 月 27 日。

5.吳父鄉、林昶宏，陸查稅嚴查移轉訂價 台商備戰，經濟日報，2013 年 11 月 13 日。

6.李懷森，增值稅轉型後稅收籌劃的基本思路，中國鄉鎮企業會計，2009 年 9 月。

7.邵建鶴，對我國一般反避稅方法和實踐的思考，財會研究，2009 年。

8.沈婉玉、杜宗熹，台商大陸股利，將掀匯回潮，經濟日報，2015 年 9 月 20。

9.林茂盛，中國大陸稅制改革後發票犯罪問題之探討，當代財政第三十五期，2013 年 11 月。

10.孟祥雲，關於企業在法律範圍內合理避稅的方法研究，企業改革與管理，2014 年 4 月。

11.兩岸納稅人權利保護之立法潮流，財團法人資誠教育基金會，2011 年 6 月。

12.金融業營改增進入倒計時，新浪財經，2015 年 7 月 13 日。

13.柯格鐘，稅捐規避及其相關連概念之辨正，兩岸避稅防杜法治之研析，2010 年 4 月。

國立政治大學 National Chengchi University

14.夏仕平，我國反避稅立法進程及實踐評析，湖北第二師範學院學報，2015 年 4 月。

15.財政部，兩岸租稅協議答客問（上），2015 年 9 月 19 日。

16.倪維，2010 年大陸增值稅重大變化匯總，台商張老師刊物第 140 期，2010 年 6 月。

17.高琪，淺談營改增後緩寶企業納稅籌劃，財會觀察第 140 期，2015 年 3 月。

18.馬一德，借名買法之法律適用，法學家，2015 年 4 月 13 日。

19.高富平，尋求我國現代民法出路-以政府行為規範為突破口，兩岸民商法前沿（第二輯）-民商法傳統與現代化，2013 年 11 月。

20.康淼、李勁峰、劉巍巍、姜剛、何豐倫，跨國公司逃避稅手段翻新反避稅陷重重瓶頸，經濟參考報，2015 年 8 月 13 日。

21.曾子耘、吳朝欽、戴昭杰，兩岸營業稅制的問題與建議，財稅研究第 43 卷第 2 期，2012 年。

22.黃曉雯，迎向國際課稅新潮流，會計研究月刊 No.355。

23.黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌，18 卷 8 期，2002 年。

24.黃立，契約自由的限制，月旦法學雜誌，125 期，2005 年 10 月。

25.曾立新，軟件企業應特別注意防範避稅風險，Tpguider 評論，2014 年 2 月 19 日。

26.黃俊杰、蔡淑華，我國稅捐救濟限制之憲法解釋評論-評析釋字第二一一號解釋，經社法秩論叢第 20 期，民國 86 年 7 月。

27.黃士洲，一般反避稅立法實踐的比較研究-以台灣、日本與德國稅法相關規定與實力為主線，交大法學，2015 年。

28.慕容天，馬威事件警示稅務諮詢業——畢馬威，你能避免重蹈安達信的覆轍嗎？，會計師雜誌第八期，2005 年。

29.趙芸淇、王麗軍、張新，能否比肩 OECD 範本-簡評 OECD 國際增值稅指南 2014，國際稅事評說第十期，2014 年。

30.趙永莉，物流企業稅務管理中的問題及對策分析，討論與研究，2015 年 2 月。

31.蔣國忠，當前稅款入庫中存在的問題與對策，審計與經濟研究第 16 卷第 2 期，2001 年 3 月。

32.趙書琴，淺議企業的節稅籌劃與合理避稅，財經界雜誌第 11 期，2010 年。

33.蔡淑芬，掌握大陸稅務趨勢 降低移轉訂價風險，工商時報，2014 年 1 月 20 日。

34.劉鶯，避稅與實質課稅原則爭議，華東政法學院，2005 年 4 月。

35.劉映春，實質課稅原則的相關法律問題，中國青年政治學院法律系，2012 年。

36.顏運秋，稅務和解的正當性分析，法學雜誌第八期，2012 年。

37. 劉劍文，避稅的法理新談，涉外稅務，2003 年第 8 期。

國立政治大學 National Chengchi University

網路

1.田文昌，虛開增值稅發票罪構成表述應修改，財新網，2014 年 11 月 25 日，瀏覽於：http://opinion.caixin.com/2014-11-25/100755182.html，最後瀏覽日：2016 年 1 月 11 日。

2.企業合理選擇銀行結算的方式，2015 年 12 月 14 日，中國會計網，造訪於:http://www.canet.com.cn/chuna/piaoju/201512/502252.html，最後瀏覽日:2016 年 1 月 1 日。

3.李永然，兩岸投資經商的法律技巧，2015 國際傑青外交經貿創意高峰會，2015 年 7 月 17，造訪於：http://cpyrlee.pixnet.net/blog/post/428404412-李永然律師出席「2015 國際傑青外交經貿創意，最後瀏覽日:2016 年 1 月 1 日。

4.李繼堂，籌劃首先要守法!愚者偷稅,智者籌劃—快來向李老師求教合法稅收籌劃的必勝法寶吧!，會計人才智匯第 16 期，2015 年 10 月 20 日，瀏覽於：http://www.chinaacc.com/jbft_zygh/ga1510206184.shtml，最後瀏覽日：2016 年 1 月 1 日。

5.李繼堂，籌劃首先要守法!愚者偷稅,智者籌劃—快來向李老師求教合法稅收籌劃的必勝法寶吧!，會計人才智匯第 16 期，2015 年 10 月 20 日，瀏覽於：http://www.chinaacc.com/jbft_zygh/ga1510206184.shtml，最後瀏覽日：2016 年 1 月 1 日。

6.金融業營改增進入倒計時，新浪財經，2015 年 7 月 13 日，造訪於：http://finance.sina.com.cn/money/bank/bank_hydt/20150713/095922668275.shtml，最後瀏覽日：2016 年 1 月 31 日。

國立政治大學 National Chengchi University

7.張元，公務員舉報國稅局後被 2 次辭退勞教 1 年，國際在線，2006 年 3 月 28 日，造訪於：http://big5.cri.cn/gate/big5/gb.cri.cn/8606/2006/03/28/1329@967165_1.htm，最後瀏覽日期：2016 年 1 月 3 日。

8.國地稅如何區分？細說生活中碰到的各種稅，湖北人民政府戶網站，2015 年 8 月 14。

9.鄒勝，案例分析：價格明顯偏低與正當理由的標準究竟在哪，稅屋網，2015 年 7 月 29 日，造訪於：http://www.shui5.cn/article/31/80415.html，最後瀏覽日：2016 年 1 月 2 日。

10.萬靜，稅務行政覆議每年案件佔比不足 1% 修法後將致涉稅复議案件大幅增加，法治日報，2015 年 02 月 08 日，瀏覽於：http://www.legaldaily.com.cn/index/content/2015-02/08/content_5963024.htm，最後瀏覽日：2016 年 1 月 13 日。

11.熊新佳，關於廢舊物資行業稅收問題的調查與思考，中華會計網校，2005 年 1 月 28 日，瀏覽於：http://www.chinaacc.com/tougao/article/2005/1/990834501128215002164 16.html，最後瀏覽日期：2016 年 1 月 10 日。

12.增值稅會計-增值稅銷項稅額的會計處理（一），中國會計網，2007 年 11 月 13 日，造訪於:http://www.canet.com.cn/tax/sskj/zzskj/200807/21-48449_2.html，最後瀏覽日:2016 年 1 月 1 日。

13.OECD Revenue Statistics 2014。

國立政治大學 National Chengchi University

14.2014 財政部財政統計資料。

15.2014 中國統計資料庫年鑑版。

相關法條與解釋

1.中華人民共和國增值稅暫行條例。

2.中華人民共和國稅收徵收管理法。

3.財政部及國家稅務總局財稅〔2011〕110 號通知印發《營業稅改徵增值稅試點方案》，2011 年 11 月 16 日。

4.關於 2014 年度縣級財政預算執行和其他財政收支情況的審計工作報告，審計局，2015 年 8 月 11 日。

國立政治大學 National Chengchi University