

## 釋字第 757 號解釋不同意見書

### 蔡炯燾大法官、黃虹霞大法官共同提出

本件係對本院釋字第 706 號解釋之補充解釋，而且係經由本件解釋給予聲請人即本院釋字第 706 號解釋之聲請人救濟。惟一則本件聲請人固係本院釋字第 706 號解釋之聲請人，但本件聲請不符補充解釋要件，其補充解釋之聲請應不予受理，因為本院釋字第 706 號解釋只是宣告財政部兩個令函違背租稅法律主義，即程序違法（不得以命令規定而以命令規定），並未及於實體（包括聲請人之何種憲法所保障之實體基本權利受到如何之侵害等等）；<sup>1</sup>二則本院解釋給予聲請人之救濟有二種：即一般救濟（本院釋字第 177 號、第 185 號、第 725 號及第 741 號解釋參照，即不待於解釋文中特予提及，該號解釋之聲請人即得憑該號解釋依法請求再審等救濟）與特別救濟（如本院釋字第 747 號解釋，在解釋文中特別指明給予聲請人如解釋文所述之救濟），兩者不同。而由本件解釋理由書第 5 段所引本院解釋觀之，本件解釋對聲請人之救濟應係一般救濟，而非特別救濟。惟一般救濟，無待補充解釋；但對照本件解釋文用語則顯然非為一般救濟，已然應屬特別救濟範圍，本件解釋文與理由書已自相矛盾。更何況本院釋字第 706 號解釋作成當時，係以違反租稅法律主義為審查原則，不及於實體基本權利，也未以營業稅法第 33 條（係關於營業稅進項稅額憑證之規定）作為審查客體，怎得逕由財政部一、二個關於法院拍賣之命令（釋字第 706 號解釋之審查客體）違反租稅法律主義，即推論法院拍賣繳款

---

<sup>1</sup> 本院釋字第 706 號解釋審查會資料及蘇永欽大法官提出、羅昌發大法官提出之協同意見書參照。

收據屬營業稅法第 33 條規定之進項稅額憑證？此外，參與作成本院釋字第 706 號解釋之大法官們，係經討論而不作成給予聲請人特別救濟之決定，<sup>2</sup>則何得再以補充解釋為由，以本件補充解釋給予本件聲請人特別救濟，這是補充解釋嗎？已然是變更解釋！可以假補充解釋之名，不論究實體爭點，即行變更解釋之實嗎？

另關於法院拍賣部分之營業稅相關事項，自本院釋字第 367 號解釋起，似有若干值得再省思之事項（比如：本件實體關鍵：在 87 年系爭拍賣當時，在營業人銷售貨物或勞務予營業人之情形，營業稅是外加還是內含？），需要再釐清，但本件解釋全置之不理，不管法院拍賣實務，至少在系爭拍賣當時，其拍賣底價仍未含營業稅之事實，暨系爭營業稅仍未全額徵起（依拍賣當時之強制執行款分配表：營業稅完全未受分配，但本件聲請人以第二順位抵押權人之地位受分配），故其不足額需由全民負擔等等事實。基於以上考量，本席等無法贊成本件解釋，爰提出本不同意見書，本席等不同同意之理由除程序部分已如前述外，就本件解釋所置之不理之實體部分，另詳述如下，就教大方並存查，尤其希望有助於法院拍賣部分之營業稅法制：

#### 一、74 年修正營業稅法之前

（一）營業稅法於 20 年制定公布，幾經修正，但均係就所有銷售階段行為之營業額向銷售營業人課徵營業稅，即為「所有階段之毛額型銷售稅」，在零售市場之售價表相為依標價「不外加營業稅」，各階段銷售營業人則於銷售後自行依銷售價額（營業額）向稅捐稽徵機關申報繳納營業稅，且沒有

---

<sup>2</sup> 本院釋字第 706 號解釋審查會資料及湯德宗大法官提出之協同意見書參照。

所謂進項稅額與銷項稅額扣抵問題。

(二) 在此一階段，營業稅之徵收與法院拍賣完全無關，且儘管銷售營業人應自付營業稅，但從未有稅捐稽徵機關以該拍賣物應繳納營業稅為由，主張對拍賣價款行使參與分配權。為何如此？已可見法院拍賣具特殊性。

## 二、74 年全面修正營業稅法

74 年間全面修正營業稅法（自 75 年 4 月 1 日起施行）轉型改採取「加值型營業稅」制度，而為現行「消費稅」（消費型加值稅）性質之新營業稅法，法律名稱仍為「營業稅法」。現行「加值型及非加值型營業稅法」名稱則是 90 年修正時始變更。在 74 年修正之後，則：

(一) 營業稅為一般消費稅，納稅義務人雖是銷售營業人（營業稅法第 2 條），但經濟上之負擔者為最終消費者，營業人之角色僅限於為國庫代徵稅捐，而不是要加銷售營業人經濟上負擔（請見營業稅法第 14 條第 2 項規定：「銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額」；另請見本院釋字第 688 號解釋理由書末段第 1 至 3 行，稱：「依營業稅之制度精神，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔」）。

(二) 法院拍賣建物是否應有營業稅法之適用？

### 1、建物是消費品嗎？

營業稅已轉型為消費稅，則營業稅當然應該是針對消費品課徵；如果不是消費品，應無對之課徵營業稅（消費稅）

之理。營業稅法係針對貨物及勞務之銷售行為，課徵營業稅，但營業稅法本身沒有規定「建物」為貨物，也沒有何謂貨物之定義。而如參考貨物稅條例，則由其用語：產製、出廠、進口等（請見其第 1 條、第 2 條規定；營業稅法第 3 條第 3 項第 1 款亦使用產製、進口字樣），暨其列舉之徵收客體（請見其第 2 章規定），貨物應係指動產，而建物非動產。

## 2、執行法院是營業稅法所稱之營業人嗎？

應該沒有人會認為執行法院是營業稅法所稱之營業人。法院拍賣行為也應非營業行為。<sup>3</sup>營業稅法本身沒有提及執行法院之拍賣應適用營業稅法，也沒有特別規定在法院拍賣之情形，誰是營業人。法院拍賣執行債務人之建物，是一種強制措施，不是當事人（執行債務人）自己將建物之所有權移轉與他人，而是由法院發給拍定人權利移轉證書（即不是營業稅法第 3 條第 1 項規定之「銷售貨物」行為），也不是執行債務人委託執行法院代銷貨物（即也不是營業稅法第 3 條第 3 項尤其第 4 款規定之「視為銷售貨物」行為）。

3、法院拍賣在概念上不是零售，也未定價，故與營業稅為消費稅暨定價外加或內含，兩不相合；法院拍賣時之執行債務人包括非營業人與營業人，法院只定底價等等，故不適內含營業稅。

又因為至少在系爭拍賣當時，執行法院依專業鑑價所定

---

<sup>3</sup> 法院之拍賣行為屬營業行為，在 100 年 11 月 23 日修正稅捐稽徵法第 6 條第 2 項、第 3 項，以及 100 年 1 月 26 日修正加值型及非加值型營業稅法第 32 條第 2 項後，已明確受到立法者承認；至於立法者此種認定是否妥適，則為另一個問題。事實上，法院之拍賣行為，「本質上」是否屬於營業行為，學者間有不同見解。相關見解的綜合整理與討論可見，李惠宗，房屋被法院拍賣也是一種營業行為？—台北高等行政法院 98 年度訴字第 1207 號判決評釋，月旦法學雜誌第 182 期（2010 年 7 月），頁 264 以下。

者係拍賣「底價」，既非與營業稅法相關之「零售價」或「定價」，故與營業稅為消費稅性質及其課徵最終為消費者之意旨不同；且系爭拍賣當時，並未另加計營業稅（底價是以鑑價為基礎訂定，而鑑價未提及營業稅），因此，如果在拍定價（拍定價不等於拍賣底價，當然更非「零售價」或「定價」）中扣除營業稅，則等於是加銷售營業人（如以為營業人之執行債務人為營業稅法上之銷售營業人）經濟上負擔，不但有違營業稅法立法本旨，對執行債務人不公道（不論先分配或後分配營業稅），而且侵害執行債權人之權利（如果先扣除營業稅，則在分配不足之情形，執行債權人可能因而獲償額減少致其權利受侵害）。另就 87 年間之系爭拍賣言：如認聲請人得依本院釋字第 706 號解釋意旨以法院收據作為進項稅額憑證全額扣抵，並已生本件解釋聲請人因受超額分配（其所受分配金額中含所謂之內含營業稅）而不當得利之結果。<sup>4</sup>

4、稅基應公平，營業稅法也應無經由進項稅額扣抵銷項稅額之機制，使為買受人之營業人獲利之意思（如果買受人支付之價款未含營業稅，則因進項稅額為「0 元」，故應沒有進項稅額可供扣抵銷項稅額）。

如前所述，系爭拍賣當時，法院之拍賣底價並未內含營業稅，即拍定人未負擔營業稅，故應無進項稅額可供扣抵，但此種情形如許拍定人以法院拍賣之繳款收據，作為扣抵銷項稅額之進項稅額憑證，自己使拍定人獲利，與營業稅法規定之意旨不符。

另拍定人可能為營業人，也可能為非營業人，但進項稅額扣抵利益僅營業人有之，如許為營業人之拍定人扣抵，則

---

<sup>4</sup> 本院釋字第 706 號解釋黃茂榮大法官提出之協同意見書。

其買進成本較非營業人之拍定人減少百分之 5，與稅基應公平之旨不合。尤有進者，為營業人之拍定人再出售拍定建物時，如仍可向後手收取建物賣價百分之 5 之營業稅，則此一銷項稅額復可扣抵其另購買之其他建物等，其另購新建物之進貨成本相較於非營業人，再減少建物價格之百分之 5；如此循環，益加深稅基不公平，並間接鼓勵人民組設公司，以買賣房屋為業，投資建物、炒作房產，嚴重妨礙「住者有其屋」目標之達成，不符社會正義。

5、本院釋字第 367 號解釋已認定營業稅外加，故於法院拍賣，使拍定人於拍定價之外另負擔營業稅，並未額外增加拍定人之額外負擔云云，此部分之認定，洵屬正確。惟在運用租稅法律主義原則，未考慮法院拍賣之特殊性，而未從法院拍賣是否有營業稅法適用下手，則為美中不足。

蓋執行法院非銷售營業人，法院拍賣也非營業行為，法院不必開立統一發票；執行法院也不是零售業，法院拍賣也不是將消費品一件一件地出售給消費者；法院所定者係拍賣「底價」，不是「零售價或定價」、也不等於銷售價，在營業稅優先受分配規定立法前（此一立法在 87 年之後之 100 年修正稅捐稽徵法時始增訂，即系爭拍賣當時尚無關於法院拍賣中營業稅分配及優先分配之規定），執行法院為什麼當然應該如零售銷售業者向消費者收取營業稅般，向拍定人收取營業稅？在租稅法律主義原則下，執行法院為何應該如銷售業者般向拍定人收取營業稅？其「法律」規定之依據何在？

三、本院釋字第 706 號解釋係以自 77 年起營業稅額即已內含於貨物之定價為前提基礎展開論述（請見該號解釋之理由書第 2 段之首 5 行），而其依據不是營業稅法本身之法律規

定，只是為租稅法律主義所不容之行政命令（77 年 6 月 28 日修正發布之修正營業稅法實施注意事項）。即本院釋字第 706 號解釋之實質關鍵為營業稅在 100 年營業稅法再修正前，就買受人為營業人之情形，究為內含或外加？此一實質關鍵爭點在作成該解釋前，未被充分討論甚至忽略（其原因應為在本院 101 年間作成釋字第 706 號解釋當時營業稅法已於 100 年間增列定價應內含營業稅之規定之故），甚而又被不準確用詞之上開行政規則誤導，致以「77 年間在買受人為營業人之情形，營業稅已由外加修正為內含」，作為作成該解釋之基礎，其前提有誤，違憲之結論即不可能正確：

（一）自 74 年營業稅法修正起迄今，在統一發票開立上：

1、就買受人為營業人部分，始終均為「外加」（請見 74 年修正營業稅法第 32 條第 2 項規定：「營業人依第 14 條規定計算之銷項稅額，應於統一發票上分別載明之。」）

2、反之，就買受人為非營業人部分，在 77 年再修正當時之營業稅法第 32 條第 2 項前，依前引 74 年修正營業稅法第 32 條第 2 項規定，係「外加」；77 年修正營業稅法第 32 條第 2 項後迄今（但 100 年修法增列第 2 項後，本項規定項次變更為第 3 項），則由「外加」變更為「內含」。<sup>5</sup>

（二）74 年修法當時迄 100 年再修法增列現行營業稅法第 32 條第 2 項定價應內含營業稅之規定前，也就是在系爭 87 年拍賣當時，營業稅額確實是在銷售價之外另加即「外加」，其

---

<sup>5</sup> 請見現行營業稅法第 32 條第 3 項規定及財政部史料陳列室之財政史料文獻，該文件稱：「77 年 5 月：銷售與非營業人之發票記載方式由稅額外加修正為內含……。」（<http://museum.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=15579&ctNode=62&mp=1>，最後瀏覽日：2017 年 12 月 14 日）。

根據如下：

1、營業稅法第 14 條第 2 項明定：「銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。」（即營業稅係在銷售價之外，另向買受人收取並由銷售營業人代轉繳交國庫者）。

2、於 83 年 11 月 11 日作成之本院釋字第 367 號解釋理由書末段稱：「……營業稅係採加值稅之型態，營業稅額於售價之外另加而由買受人負擔……。」

3、註 5 所引財政史料文獻稱：「77 年 5 月：銷售與非營業人之發票記載方式由稅額外加修正……。」（意指：77 年 5 月前銷售與營業人或非營業人之發票記載方式均為外加；77 年 5 月之後，銷售與營業人之發票記載方式仍為外加。）

4、74 年營業稅法改採加值型營業稅型態當時之報導稱於銷售價之外另加（外加，如附件）。

（三）至於為本院釋字第 706 號解釋前提基礎之財政部為配合 77 年 5 月 27 日總統令修正營業稅法之施行，而於 77 年 6 月 28 日修正發布之修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 1 項固稱：「營業人銷售應稅貨物或勞務之定價應內含營業稅……。」（請見該號解釋之理由書第 2 段之首 5 行），但上開為釋字第 706 號前提基礎之注意事項規定，不是營業稅法本身之法律規定，充其量只是為租稅法律主義所不容之行政規則，其法令位階低，一則其是否可以作為其他法令是否違憲之認定依據，顯已非無疑（甚至屬較高法律位階之兩公約及其施行法是否得作為違憲認定之依據，迄無定論）；二則經查本院釋字第 706 號解釋當時審查會之資料，沒有提及營業稅法第 14 條第 2 項規定，沒有就所謂於 87 年當時定價是否



應內含營業稅乙節，有任何懷疑，可能是想當然耳地，故而未就就此部分之充分討論。至其想當然耳之原因可能是在 101 年作成本院釋字第 706 號解釋前，營業稅法甫於 100 年間修法，並於其第 32 條第 2 項增列營業稅內含之規定有關。<sup>6</sup>然則本院釋字第 706 號解釋原因案件之拍賣時點分別為 87 年、97 年及 98 年，即均在 100 年之前，故各該原因案件均應無 100 年營業稅法第 32 條第 2 項規定之適用，即釋字第 706 號解釋所引上開所謂配合 77 年營業稅法修正之注意事項規定是否合於當時（指 100 年修法前）之營業稅法本文規定？顯有必要於作成該第 706 號解釋前先予釐清。但由以下分析可知：至少就拍定人為營業人之情形，拍賣當時之營業稅法不是定價內含營業稅，而是外加：

1、77 年營業稅法修正沒有說：「定價內含營業稅」（而是 100 年修正才為規定）；

2、77 年營業稅法修正，共修了第 7 至 9、13、15、23、24、26、29、32、35、36、46、58 及 60 條，除第 14 條未修外，上開修改條文中只有第 32 條部分可能有關。而對照該修正前後第 32 條之規定，則是其第 2 項規定由原來的「營業人依第 14 條規定計算之銷項稅額，應於統一發票上分別載明之」，修正為「營業人依第 14 條規定計算之銷項稅額，買受人為營業人者，應與銷售額於統一發票上分別載明之；買受人為非營業人者，應與銷售額合計開立統一發票」。再加上前引財政史料文獻（請見註 5 及 77 年配合修正之營業稅法施行細則第 32 條之 1 規定係針對非營業人部分為規定，<sup>7</sup>可知：

<sup>6</sup> 請見該號解釋理由書第 2 段首 5 行、黃茂榮大法官提出之協同意見書及其註 1、葉百修大法官提出之協同意見書及其註 7、羅昌發大法官提出之協同意見書，以及湯德宗大法官提出之協同意見書。

<sup>7</sup> 77 年修正公布之營業稅法施行細則第 32 條之 1 規定：「本法第 4 章第 1 節計

所謂 77 年間定價改為內含營業稅是指買受人為「非營業人」之情形，不包括買受人為「營業人」之情形。而本件聲請人及其他本院釋字第 706 號解釋之聲請人均非「非營業人」，即均為「營業人」，乃本院釋字第 706 號解釋未先釐清上開注意事項之規定內容是否與 77 年營業稅法所修正之內容是否相符，更未查明在 100 年再修法前，營業稅法中關於買受人為營業人部分自 74 年修法時起即為「外加」，而非「內含」營業稅。而關於在買受人為營業人之情形，在 100 年營業稅法再修正前，營業稅係外加而非內含，早經本院釋字第 367 號及釋字第 688 號解釋之理由書敘明在案，已如上述。

3、綜上所述，本院釋字第 706 號解釋以上開 77 年注意事項為前提基礎之論述，應有未當。

4、參與作成本院釋字第 706 號解釋之大法官可能喊冤稱：「釋字第 706 號解釋是以 100 年修正增列之營業稅法第 32 條第 2 項為據，而且我們拒絕給予釋憲聲請人特別救濟，至於聲請人是否符合一般救濟部分，則眾所周知，應由法院判斷之」。上開說詞確言之成理，但適足證明本件解釋竟以本院釋字第 706 號解釋晦澀不明為由，再補充解釋使聲請人獲特別救濟之謬誤。

（四）就本院釋字第 706 號解釋另引法院行政執行機關及海關拍賣或變賣貨物課徵貨物營業稅作業要點第 4 點為據部分言：該規定仍只是法令位階低之行政規則，怎能以該行政規

---

算稅額之營業人，銷售貨物或勞務與非營業人，依本法第 32 條第 2 項規定將銷項稅額與銷售額合計開立統一發票者，其依本法第 35 條應申報之銷售額與稅額之計算公式如左：

銷售額＝當期開立統一發票總額÷（1＋徵收率）

銷項稅額＝銷售額×徵收率

前項銷項稅額，尾數不滿通用貨幣一元者，按四捨五入計算。」

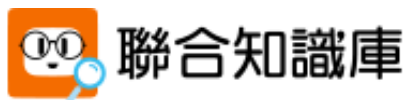
則變更就買受人（拍定人）為營業人時，依營業稅法營業稅應外加之法律規定（已如前述）？更何況 1、如營業稅內含，則所收取之營業稅不是拍賣出售執行債務人財產之對價，而是法院代收稅款，怎得分配給包括本件聲請人在內之執行債權人？2、據了解上開作業要點係為因應本院釋字第 367 號解釋之便宜措置。如該作業要點之真意在拍定價內含營業稅，則與本院釋字第 367 號解釋理由書中營業稅外加之意旨不符；反之，由拍定價款未先扣除營業稅而全額分配給執行債權人之事實，並上開作業要點第 4 點只是一個計算公式，而且不稱「營業稅額」而稱「應納營業稅額」（系爭案件原因事實為未收取營業稅），再加上被本院釋字第 706 號解釋宣告違反租稅法律主義中之法律保留原則之兩個行政命令，可知：上開作業要點第 4 點之真意，不在拍定價應內含營業稅，而只是以營業稅已徵起為條件，說明「應納營業稅額如何計算」而已，不應被解讀為營業稅內含於拍定價中，蓋：營業稅如內含，則攸關執行債務人、執行債權人之屬受憲法保障之財產權，怎可以上開作業要點規定之？上開作業要點不是顯然違反本院釋字第 367 號及第 706 號解釋所示之租稅法律主義原則嗎？

假如拿掉 100 年修正營業稅法第 32 條第 2 項規定，本院釋字 706 號解釋之依據就只剩下兩個行政命令，但怎麼可以拿兩個同位階的違背租稅法律主義之行政命令，指摘另兩個行政命令違背租稅法律主義為違憲呢？本院釋字第 706 號解釋之謬誤不是至為昭然嗎？

四、本院針對法院拍賣之營業稅在本號解釋之前，已作過釋字第 367 號及第 706 號兩號解釋，加上本號解釋共三個解釋，但剪不斷理還亂。釋字第 367 號解釋雖然沒有由法院拍賣不

適用營業稅法下手，美中不足，但已指引主管機關可以在營業稅法中規定法院拍賣物如屬應課徵營業稅者，其納稅義務人為拍定人；暨在加值型營業稅制下，營業稅外加並由拍定人負擔，未額外增加拍定人之稅賦負擔之旨。只可惜財政部未依本院釋字第 367 號解釋之建議完成修改營業稅法，而便宜以數個用詞可能引人錯誤之行政命令搪塞，財政部也有責任。本院釋字第 706 號解釋如以 100 年修正營業稅法第 32 條第 2 項為據，也未必為無理，但本號解釋之原因事實發生於 87 年間，根本尚無 100 年修正營業稅法第 32 條第 2 項之適用，則本件解釋無憲法或法律依據，且理由不備，自然完全無法被接受，本件解釋確有錯誤。

五、法院拍賣實務，適用營業稅法確實有扞格之處，並潛藏諸多可能爭議，營業稅不在法院拍賣中收取，在嗣後拍定人轉手時可以再收取，故有關機關應可考量在營業稅法中明文規定法院拍賣不適用營業稅法，企盼之。



## 認識增值稅

### 與現行稅制課徵手段不同 以稅額外加方式表示稅負

---

本報記者狄雅傑

---

實施增值稅以後，消費者在購買東西的時候，除非是免稅的貨品，消費者就要多付五％的錢，才能買到貨品。

這種購物付款方式的改變，是增值稅制度下，稅額外加的正常現象，並不是漲價。

例如，一件襯衫標價一千元，現在消費者祇要付一千元就可以買回家了，而實施增值稅以後，如果這件襯衫的標價仍然是一千元，消費者除了要付一千元外，還要另外多付五十元的稅，才能買到這件襯衫。

造成這種現象的主要原因，就是現行稅制與增值稅制的稅額表現方式不同，因為現行稅制的稅負是內含的方式，也就是廠商標價一千元的襯衫中，廠商已經把營業稅加在標價裡賣給顧客了，可是在增值稅制度下，廠商的標價並沒有將稅計入價格中，而是在賣出的時候另外再收的，這也就是增值稅以稅額外加的方式表示稅負。

由於稅額內含與稅額外加這兩種方式，祇是稅額表現出來的方式不同，實際上都是消費者負擔，因此對消費者來說，負擔稅捐的實質並沒有改變，改變的祇是將以往看不見的營業稅變成看的見的營業稅，使得直接負擔稅捐的事實可以很明顯的擺在眼前。

這種負擔稅捐的形式改變，剛開始時，對所有的消費者來說，心理上的感受會比實質上的負擔要強烈，在支付外加稅額時，直覺上就感到物價已經上漲，因為以前祇要花一千元就能買到的襯衫，要付出一千零五十元才能買到，心裡總是覺得怪怪的。

實際上這種直覺式的反映並不很正確。

因為現在標價一千元的襯衫中，已經包括了營業稅，而改制實施加值稅時，貨品的標價都是不含稅的價格，因此這件襯衫的標價不應該還是一千元，而應該是九八八．五元。然後消費者在購買時再支付外加的稅額，如果同一件襯衫在實施加值稅後仍然標價一千元，這是售貨的廠商沒有將以前內含的稅負扣除，消費者買進時等於付了兩次的稅。(本報記者狄雅傑)(17)

【1985-11-25/經濟日報/02版/】

聯合線上公司 著作權所有 © udn.com  
All Rights Reserved.

## 身邊的經濟訊號

### 認識增值稅

---

楊士仁

---

增值稅一旦從明年三月一日起施行，一般人的消費習慣將隨著改變。

現在，消費者到商店買東西、餐廳吃飯、菜市場買菜、加油站加油，只要按照訂價或雙方講好的價錢付款即可；增值稅施行後，必須加付百分之五的增值稅，才能拿走東西，或走出餐廳的大門。

這究竟是什麼稅，怎麼在消費者身上動腦筋，徒增大眾的稅負呢？

其實，這不是新增的稅制，而是將現行部分貨物稅、營業稅、印花稅及附徵的教育捐合併改制而成，稱為增值稅、新型營業稅、加值型營業稅或營業增值稅。

增值稅是就營業加值額課稅，與現行營業稅就營業毛額課稅不同。增值稅的計算十分簡單，例如進貨一百元，銷貨一百廿元，加值為廿元，如果增值稅稅率百分之五，則應付增值稅一元。

現行營業稅是內含在商品的售價內，例如訂價一百零

五元的商品，已將營業稅加入，但增值稅的稅款是外加的，例如訂價一百元的商品並不含稅，消費者在付款時必須另付五元（假設稅率百分之五）的稅款，總計一百零五元。增值稅要消費者來付，消費者感受上負擔加重了；現行營業稅則由廠商負擔，與消費者似乎無關，實際上羊毛出在羊身上，消費者還是要負擔稅款，只是不覺得而已。依據財稅當局的構想，實施增值稅後，總稅收並不增加，只是有的行業稅負提高，有的行業稅負降低而已。

是否買所有東西，從事所有消費行為都得負擔增值稅呢？

依據規定，有些人不必負擔加值稅，有些商品的交易可以免除加值稅。諸如農民出售農作物、漁民出售魚貨，都可免稅，但是漁販出售魚貨則不能免稅；房地產交易，土地部分可以免稅，房屋部分要繳加值稅；外銷商品可以不必負擔加值稅；飲食業中，消費者到一般飲食店、餐廳消費，要負擔加值稅（限於使用統一發票的商號），到夜總會或有女性陪侍的場所則不要付加值稅。

實施加值稅後，消費者會直接感受盡到國民納稅的義務，惟因加值稅是在商品的整個產銷過程中，一個環節扣緊一個環節，由上游層層反映至下游，最後交給消費者負擔，因此如果消費者付出了加值稅，而忘記索取統一發票，則等於讓所有廠商應負的加值稅都逃光了。

【1985-12-09/聯合報/12版/綜藝】

聯合線上公司 著作權所有 © udn.com  
All Rights Reserved.