

營業稅之概念及其種類

黃 茂 榮^{*}

【目 次】

壹、營業稅之概念及其種類	(二) 加值型及非加值型營業稅
一、營業稅之概念	(三) 一般營業稅及特種營業稅
二、營業稅為間接稅	貳、營業稅與其他銷售稅或交易稅之競合關係
三、間接稅、轉嫁與稅負之歸屬	參、營業稅之法律關係
四、營業稅之種類	肆 間接稅（消費稅及銷售稅）之協調
(一) 單階段或多階段營業稅	

壹 營業稅之概念及其種類

一 營業稅之概念

營業稅，指以貨物或勞務之銷售為稅捐客體之稅捐。因其係為稽徵技術之需要，而以銷售，而不以其本來在稅制規劃上，設定之「消費」為稅捐客體，所以，實務上將之稱為「銷售稅」。因銷售之達成必須透過交易，所以有將之稱為「交易稅」或「移轉稅」。當同時注意到其標的之「交易」或「移轉」所構成貨物之流通的經濟現象，也有將之稱為「流轉稅」。當以「銷售稅」、「交易稅」、「移轉稅」或「流轉稅」稱呼營業稅，可能因此移轉注意力於其技術性或流通性的外觀，而遺忘在課徵「營利事業所得稅」（企業所得稅）之外，又課徵營業稅時，當初所以認為不構成重複課徵之道理所在，以致不再認得營業稅歸根究底是一種「消費稅」，以消費者支用其所得或財產，購買貨物或勞務所表徵之負稅能力為稅捐財，並在該基礎上，以營業人銷售貨物或勞務為其稅捐客體¹。至於營業稅法第一條並將進口貨物規定為稅捐客體（營業稅法第一條），並以進口貨物之收貨人或持有人為納稅義務人（營業稅法第二條第二款），乃為配合目的地主義及進口貨物之銷售特徵所做之規範安排，以防杜利用非營業人進口貨物，規避營業稅。

^{*} 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授。

¹ K. Tipke, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, Stuw 1992, 103, 107.

關於營業稅之核心的稅捐客體，營業稅法規定為：銷售貨物或勞務。實務上指有體物及無體物之銷售。與之對應者，德國營業稅法將其稅捐客體規定為有體之給付（die Lieferung）及其他給付（sonstige Leistungen）（亦即無體之給付）²。

二 營業稅為法定間接稅

在多階段之產銷流程的中間階段，雖然其購買者通常非為消費，而係為再投入生產或轉售而購買，但在其過程中之銷售標的，到最後都將貢獻於供消費者消費之貨物或勞務，以滿足其生活需要。為使在該產銷過程中發生之營業稅最後能夠全部由支用財產或所得之消費者負擔，以符合量能課稅原則，各階段之銷售營業人，必須將其繳納之營業稅，一路轉嫁於其交易相對人，而後由最後一個銷售營業人轉嫁給消費者。在各銷售階段，如皆能順利轉嫁，則營業稅並不因為在規範規劃上，基於稽徵技術上的需要，將其規定為銷售稅，而喪失其消費稅的實質³。

² 在德文，die Leistungeng 是給付之上位概念，可涵蓋有體及無體之給付。而 die Lieferung 則限指有體之給付。是故，die Lieferung 以外之其他給付（sonstige Leistungen）即是無體之給付。所謂有體給付，指營業人自己或其受任人使購買人或其受任人，得以自己之名義處分一件有體物（授予處分權）。下列情形視為有償而為有體給付：（1）一個營業人為其營業以外之目的，取用一件有體物，（2）一個營業人將一件不是小禮物之有體物無償給予其受僱人以滿足其私人需要，（3）除非是不值錢之贈品或為營業之目的樣品，否則任何有體物之無償給于，皆視為有體給付（§ 3 I, Ib UStG）。無體之給付，指不是有體給付之給付，也可以由不作為或容忍一定之行為或狀態構成（§ 3 IX UStG）。直接以有體及無體之給付為營業稅之稅捐客體，在邏輯上能夠無漏洞的全稱可能之課徵標的。反之，以貨物或勞務之銷售指稱營業稅之稅捐客體，有貨物相約成俗其實並不包含不動產的問題。然這雖有缺點，但習慣後，一時自也無礙。

³ 在營業稅之性質的探討上，德國學說曾有其究竟是交易稅（die Verkehrssteuer）或消費稅（die Verbrauchssteuer）的爭論。請參見 Hartmut Söhn, Die Umsatzsteuer als Verkehrssteuer und/ oder Verbrauchssteuer, StuW 1975, 1ff.; Hartmut Söhn, Die Umsatzsteuer als allgemeine, indirekte Verbrauchssteuer, StuW 1996, 165ff.. Tipke 認為，「從一種稅捐之正義的或正當的觀點觀察時，應探求其負擔的效力，而非其技術性之外觀。除大多稅法學者外，稅捐經濟學者也幾乎都一致同意，加值型營業稅基本上是一般的間接的消費稅。立法者之意思亦然。僅是基於技術上的理由，以營業人為納稅義務人」（Tipke, die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., 2003 Köln, S. 975~976）。Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 Rz. 1：「從負擔的觀念而論，營業稅是一個消費稅，他是一般消費稅，準確的說，是對最後使用者或消費者所為貨物或勞務之消費課徵之一般的所得支用稅。所得被課兩次稅，第一次在其發生時課徵所得稅，第二次在其支用時課徵營業稅。所得稅與

因此，營業稅法第三條第三項第一款中所稱之「轉供營業人自用」應指供營業人之營業外使用，特別是供消費使用而言。例如酒廠將釀造之酒品的一部分，提供員工品酒，以分等級或品管，係供生產，而非供消費，應不視為該款所定之銷售；反之，如供員工同樂使用，則是。營業稅之轉嫁的稅制期待，明定於營業稅法第三十二條第二項：「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」因此，營業稅是法定間接稅。倒是如何透過探討，使立法機關及執法機關，能夠正確認識其法定間接稅的性質，並在營業稅法之規範設計上，充分考量銷售營業人之轉嫁可能性，以及在因發生呆帳而不能轉嫁時⁴，如何退還其繳納之銷項稅額，值得

營業稅之優缺點因此部分獲得互補。補充所得，所得之支用，廣義的消費，是負稅能力之適當的標準。.....消費稅的觀點清楚的在學說與實務獲得肯認。歐盟法院（EuGH）將營業稅完全理解為消費稅。德國聯邦財政法院（BFH）亦同。如其客觀之文義所示，在解釋之限度內，於法律解釋時，應考慮到營業稅之消費稅性格，依其目的在使最後消費者負擔該稅捐。特別是關於營業人進項稅額之扣抵的保障及對為給付之營業人之組織型式的中立性，歐盟法院透過強調營業稅之中立性顧及其消費稅的性格。聯邦憲法法院（BverfGE 101, 151ff.）亦然。」在臺灣，雖然也將營業稅及貨物稅定性為消費稅。但其實還是將之當成銷售稅或出廠稅看待。不夠重視納稅義務人之轉嫁可能性的保障。關於營業稅，請參考司法院釋字第 688 號解釋文：「加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）之營業人開立銷售憑證時限表，有關包作業之開立憑證時限規定為『依其工程合約所載每期應收價款時為限』，尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違。惟營業人開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但無從轉嫁之營業稅，宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。主管機關應依本解釋意旨就營業稅法相關規定儘速檢討改進。」關於貨物稅，請參考司法院釋字第 697 號：「貨物稅條例（下稱本條例）第二條第一項第二款規定：『貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。』與法律明確性原則尚無違背。惟於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據，適時檢討相關規定改進之。」由於貨物稅條例第十五條規定：「產製廠商接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物者，以委託廠商之銷售價格依前二條之規定計算其完稅價格。」實務上依該條規定，竟以受託之產製廠商之委託廠商的委託廠商之銷售價格為基礎，計算受託之產製廠商之貨物稅的完稅價格。該實務見解給受託之產製廠商帶來預料不到的貨物稅風險。例如在該解釋案所涉案件，受託之產製廠商僅獲得每瓶新台幣（以下同）4 元的代工報酬，而其貨物稅稅基為 88.41 元，應納貨物稅每瓶 11.2 元。

⁴ 所謂呆帳，指債務人無資力或其他無支付能力；或債權未獲清償，且客觀上可預期債權人在可預見的將來不能實現其債權。債務人否認該債權之存在或其數額，並因而表示他將不支付該債務（Sölch/ Ringleb, Umsatzsteuer, 64. Er- gänzungslieferung September 2010, § 17 UStG Rn. 102f..）。

省思。

此外，亦應保障在各產銷階段，受營業稅轉嫁之（再投入或轉售）營業人，扣抵其進項稅額的權利。不適合一方面主張營業稅是間接稅，不用考慮營業人之負稅能力；另一方面又不保障其進項稅額之扣抵及銷項稅額之轉嫁的可能性⁵。例如在貨物之拍賣的情形，該貨物之營業稅應如何課徵？執行法院如因該管稅捐稽徵機關未聲請參與分配，或雖聲請參與分配，而未獲得完全清償時，就未受完全清償之部分，該管稅捐稽徵機關得向執行債權人請求返還，或僅得對執行債務人追徵？營業稅法第五十七條雖規定：「納稅義務人欠繳本法規定之稅款、滯報金、怠報金、滯納金、利息及合併、轉讓、解散或廢止時依法應徵而尚未開徵或在納稅期限屆滿前應納之稅款，均應較普通債權優先受償。」但尚不能圓滿解決該問題。

按在債權之受償順位，有擔保債權就擔保物固然優先於無擔保債權，其餘在債權平等原則下，有應平等受償的原則。但仍肯認費用性債權對於因該費用之支出而保存或增益其價值之標的，有優先受償權。這一般的表現在留置權（民法第九百二十八條第一項）⁶及以承攬為依據之法定擔保物權（民法第五百十三條）⁷。類似的問題：即使營業稅之稽徵不是像娛樂稅採由娛樂服務之營業人代徵的制度，而直接規定以營業人為納稅義務人，但營業人自消費者（或交易相對人）所

⁵ VerfGE 101, 151ff. (156)：「在稅務的領域，就稅捐客體的選擇及稅率的決定立法機關固有寬廣之形成空間，但在對其初始之構成要件加以規範後，他應在平等負擔的意義下，貫徹實踐其一旦所下之課稅的決定。……如果開放之稅捐構成要件要素，應為類似的法律事實或將來之發展，透過解釋予以具體化，則該一旦所下課稅決定之貫徹實踐的要求，對於行政及司法機關亦有適用。」

⁶ 民法第九百三十二條之一：「留置物存有所有權以外之物權者，該物權人不得以之對抗善意之留置權人。」

⁷ 民法第五百十三條：「承攬之工作為建築物或其他土地上之工作物，或為此等工作物之重大修繕者，承攬人得就承攬關係報酬額，對於其工作所附之定作人之不動產，請求定作人為抵押權之登記；或對於將來完成之定作人之不動產，請求預為抵押權之登記（第一項）。前項請求，承攬人於開始工作前亦得為之（第二項）。前二項之抵押權登記，如承攬契約已經公證者，承攬人得單獨申請之（第三項）。第一項及第二項就修繕報酬所登記之抵押權，於工作物因修繕所增加之價值限度內，優先於成立在先之抵押權（第四項）。」該條第四項之意旨即是：發生在後之費用性擔保物權優先於發生在先之擔保物權。惟該法定抵押權如未經登記，則其清償順位反而要後於發生在後而有辦理登記之抵押權。其理由為：發生在後者，關於登記簿上無該法定抵押權之登記的信賴保護。

收取之價款中，實際上一樣包含營業稅額。論諸實際，該稅額不屬於營業人之銷售額的一部分。是故，在執行法院辦理之拍賣，於拍得價金與執行債務人之其他財產混合前，能明白區分其銷售額及營業稅額的情形，該營業稅額應不論為執行標的物之拍得價金，應由該管稅捐稽徵機關直接自執行法院領回，並由該管稅捐稽徵機關發給拍定人《營業稅繳納證扣抵聯》，以必要時供其做為進項稅額之扣抵憑證使用。如有未為領回的情形，該管稅捐稽徵機關亦應依不當得利的規定，向執行債權人請求返還，而不得向執行債務人追徵。蓋拍定價格中本包含營業稅款。在執行債務人未參與的情形下，該管稅捐稽徵機關未領回該稅款的不利益不應責由執行債務人負擔。

在進口貨物的情形，如其收貨人或持有人為消費者（或最後購買人），因對於進口貨物所課之營業稅不再轉嫁，所以在此情形，其營業稅具有直接稅之特徵。此為例外之情形。如其收貨人或持有人為營業人，「由海關代徵之營業稅額，同時亦為營業人可扣抵之進項稅額，營業人得依同法第十五條、第十九條、第三十三條及第三十五條規定，檢附載有營業稅額之海關代徵營業稅繳納證扣抵聯，申報扣抵銷項稅額⁸。」在此種情形，對該進口貨物課徵之營業稅，依然具有法定間接稅的特徵。

三 間接稅、轉嫁與稅負之歸屬

只要如法律所期望，營業稅順利的轉嫁於營業人參與之產銷階段的購買營業人或最後購買人（消費者），銷售營業人即非營業稅之經濟上的負擔人。因該轉

⁸ 財政部 90.11.9.臺財稅字第 0900456960 號函：「一、營業稅法第四十一條第二項規定，業於本（九十）年七月九日奉總統令公布修正刪除，並報奉行政院依同法第六十條規定，核定自九十一年一月一日起施行，俟修正條文施行後，依營業稅法第四章第一節規定計算稅額之營業人（即加值稅體系營業人）進口貨物，除符合同法第九條免徵營業稅規定者外，均應於進口時由海關代徵營業稅；上開由海關代徵之營業稅額，同時亦為營業人可扣抵之進項稅額，營業人得依同法第十五條、第十九條、第三十三條及第三十五條規定，檢附載有營業稅額之海關代徵營業稅繳納證扣抵聯，申報扣抵銷項稅額。二、為因應前項營業人進口貨物課稅時點變更及營業稅報繳作業之需要，爰修訂『進項稅額憑證封面』（白色憑證封面），於『憑證類別』欄增訂『海關代徵營業稅繳納證』乙項，請依式印製使用，並輔導營業人於申報營業稅時，將海關代徵營業稅繳納證扣抵聯，按月及按『進貨及費用』或『固定資產』之性質，分別依規定裝訂。」

嫁是立法者在營業稅建制上所期望，亦即因為營業稅是法定間接稅，所以在營業稅之課徵上，不要求將轉嫁之營業稅稅額計入營業稅之稅基。該意旨可以從營業稅法第十五條之一及第三十二條第二、三項讀出。在營業稅之轉嫁特別是因有第三十二條第二項規定，並不需要交易雙方特別約定。惟在雙方的約定不清楚時，應認定，營業人已在其應稅貨物或勞務之定價中內含營業稅。反之，在法定直接稅（例如土地增值稅、地價稅或房屋稅），如無轉嫁之明白約定，有疑義時，應認定由土地出賣人負擔土地增值稅，或由房地出租人負擔地價稅及房屋稅。惟即便在法定直接稅並不禁止該稅捐之轉嫁，只是其轉嫁之稅捐應計入其相關之稅捐的稅基中。例如在營業人出租房地的情形，出租人轉嫁之地價稅及房屋稅首先應計入租金，課徵營業稅，而後就其營業稅之稅後租金，再在課徵營利事業所得稅。

如有上述轉嫁，該轉嫁之明示或默示的約定並不改變所轉嫁之稅捐的法定納稅義務人，而只是使受稅捐之轉嫁者對於納稅義務人在民事法上有負擔該稅捐之義務而已。因此，稅捐法關於納稅義務人的規定雖是公法上之強行規定，但轉嫁之民事法上的約定內容，不因與公法上之規定內容不同，而有因抵觸強行規定而無效的問題（民法第七十一條參照）。於是，當順利轉嫁時，法律所定之稅捐債務人及該稅捐之經濟上的負擔人便不相同。

然一筆稅捐在法律的形式觀點下是否轉嫁，與該稅捐在經濟學的實質觀點下是否完全歸屬於受轉嫁者，並不屬於相同層次的問題。在經濟學上認為一筆稅捐在交易雙方之分擔的情形，取決於系爭貨物或勞務之供給彈性與需求彈性，彈性低者分擔之稅捐比例較大⁹，即便交易雙方明示約定該稅捐由一方負擔，除非系爭

⁹ R. Glenn Hubbard/ Anthony P. O' Brien, Economics, 2006, p. 564. Reiß 認為即使如此，稅捐法上還是不適合將營業稅歸類為對於營業人課徵之稅捐（Reiß in Tipke/ Lang, aaO. (FN. 3), § 14 Rz. 3；相同看法 H. Söhn, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, StuW 1996, 165ff.; 不同看法，H. Zimmermann, Versuch zur Klassifizierung der unternehmensbezogenen Steuern in finanzwissenschaftlicher Sicht, StuW 1993, 231, 234; C. Theile, Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, StuW 1996, 154ff.）。這是稅捐之課徵結果，在法律上之形式歸屬與經濟上之實質歸屬的觀察。其觀察角度不同，所得之認識自然有所不同。其觀察之認知結果應用的場域亦因此而有不同。觀察之目的如重在於稅捐之課徵與經濟活動或發展的關係，則應側重於經濟之實質歸屬的觀察；如重在於稅捐之課徵所引起之法律關係的規範安排，則應側重於法律上之形式歸屬的觀察。俾經濟上之實質考量能夠透過可靠之法律形式來達成，並利用法律技術調整經濟上之實質歸屬的偏移，使調整後之經濟實質歸屬的結果，與規範規劃所預期之歸屬情況儘可能接近。

貨物或勞務之供給彈性為零並約定由賣方負擔，或需求彈性為零並約定由買方負擔時，有可能實現接近於完全轉嫁外，該稅捐在經濟學的實質觀點下，還是視供給彈性與需求彈性之實際情況，由市場決定買賣雙方之分擔比例。在德國稅捐法上雖有按經濟實質認定課稅事實之經濟觀察法，並看似已繼受於稅捐稽徵法第十二條之一第二項：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以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。」但這在中德都一樣，還不會影響到在法律觀點上，關於一種稅捐，是否為間接稅；或一筆稅捐，是否轉嫁的認定標準¹⁰。由於一定貨物或勞務之供給彈性或需求彈性分別皆不可能恰等於零，所以課稅的結果，通常必然降低成交數量。是故，經濟學者認為不能單從課稅前後之價格的變更論斷稅捐之轉嫁，而應考慮到課稅前後之成交數量的變化，對於供需雙方之福利剩餘的影響，才能正確判斷所課稅捐在供需雙方之分擔的實際情形。其結果通常是：即便是營業稅皆不可能透過轉嫁全部由消費者負擔¹¹。

四 營業稅之種類

營業稅可根據不同標準，例如以僅對一個產銷階段，或對於數個產銷階段課稅；以一個銷售階段之加值額或毛額為稅基；以營業人之業別或營業規模之大小為標準，加以分類：

（一）單階段或多階段營業稅

按一件貨物或勞務，要從原料製造為成品，可能經過由不同營業人完成之數道工序；從成品製造完成時起至交付到消費者（或最後購買者），亦可能經過由不同營業人經營之總經銷、批發商及零售商。因此，在銷售稅或消費稅之稅制的規劃上，可能僅選擇其產銷流程中之一個環節完成之貨物或勞務的銷售為稅捐客體。此為單階段之銷售稅或消費稅。這通常適用於特種銷售稅或消費稅。例如貨

¹⁰ H. Söhn, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, StuW 1996, 166: 「在個別案件縱有不能轉嫁成功的情形，還是一直都無礙於將營業稅定性為一般消費稅。」。

¹¹ C. Theile, Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, StuW 1996, 159ff..

物稅或娛樂稅。亦可能選擇自某一環節開始之全部的數個產銷環節完成之貨物或勞務的銷售為稅捐客體。此為多階段之銷售稅或消費稅。這通常適用於一般銷售稅或消費稅。即便是在多階段之銷售稅或消費稅，亦不一定對於全階段皆課徵銷售稅或消費稅，以符合其一般性或普遍性。基於稽徵技術或納稅義務人之配合的市場條件，仍有選擇適當之起始階段的必要。

然在一般銷售稅或消費稅之稅制規劃上，可能受其稅捐客體應具有普遍性的引導，立法者或執法者試圖從最原始的初級階段起，即一網打盡，以致忽視在初始之小規模營業的階段，其交易雙方分別有遵守營業稅法，辦理營業登記，組織成營業人，或向營業人購買的困難。實務顯示：僅設置小規模營業人之特別規定還不能圓滿解決該困難。例如（1）在零星拾荒階段之廢棄物回收人與廢棄物清理業間，由廢棄物運銷合作社介入，為零星拾荒者開立發票給再生工廠，做為進項憑證¹²，解決零星拾荒者之設帳、開立憑證，以及再生工廠需要向具有營業人資格者購買廢棄物的困難，（2）在街頭，由人工豎牌廣告的勞務需要，廣告公司透過報頭，組織工人，在街頭按時或按日計薪，為建設公司在路邊豎舉銷售房屋之廣告牌。該臨時工與廣告公司或建設公司間，由不具營業人身分之報頭介入。這些舉牌工人與廣告公司雖無直接關係，但在廣告公司支領工資。於是，引起廣告公司向未辦理營業登記之報頭購買派遣勞務的違章問題¹³。（3）營造廠透過工頭組

¹² 財政部 87.7.14.臺財稅字第 871953090 號函：「關於廢棄物回收業者涉嫌買賣發票藉以逃漏稅案，由於廢棄物之回收，多係透過個人到處收集後，再逐層集中交付再生工廠，其產業性質與一般貨物買賣殊有不同；而臺灣省廢棄物運銷合作社更具有促使廢棄物買賣進入加值型營業稅體系之功能。因此，……依財政部 86.3.18 臺財稅第 861888061 號函送同年 3 月 3 日研商「營業人取得廢棄物運銷合作社開立之統一發票涉嫌違章案件查核及執行相關事宜」會議紀錄之結論。一、『如查明營業人確有臺灣省廢棄物運銷合作社之社員購進廢棄物，並向該合作社支付貨款，其取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，於法尚無不合，應免依稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第十九條或第五十一條第五款規定補稅處罰。』上開情形，如營業人係支付貨款與該合作社未具營利事業負責人身分之司庫，亦有適用。二、臺灣省廢棄物運銷合作社之司庫如兼具其他營利事業負責人之身分，其交付再生工廠之廢棄物，除調查單位移送之筆錄及報告書外，若尚無其他具體事證證明確係該營利事業銷售與再生工廠者，基於前述廢棄物回收與一般貨物買賣性質確有不同之考量，宜認定係該社社員共同運銷之廢棄物，依一時貿易所得，歸課社員之綜合所得稅；而購進廢棄物之再生工廠，所取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額部分，亦有前揭財政部 86.3.18 之函送會議紀錄結論（一）之適用。」

¹³ 所以有此種交易態樣，乃因廣告公司不願與舉牌工人直接發生勞動關係，以避開勞工法上的麻

織，在營建工地按日計薪之版模工、泥水工、鐵筋工等與營造廠間之交易關係。是故，縱使加值型營業稅是多階段之一般銷售稅或消費稅，亦應斟酌其產銷流程之初始階段可能存在之遵守的困難，豁免該有困難階段之營業人的營業稅義務，讓加值型營業稅之追補機能，自然補充該缺口，避免對於自該有困難階段之營業人進貨者，課以向非營業人進貨之責任，或對為該有困難階段之營業人開立發票者，責問虛開發票的責任。營業稅法第五十一條第二項規定：「納稅義務人有前項第五款情形，如其取得非實際交易對象所開立之憑證，經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法補稅處罰者，免依前項規定處罰。」該項規定雖一定程度，似有意識到該問題的存在，但不夠透徹。蓋在與事業交易之情形，互相從事交易之自然人分別所代理或代表之事業究竟是哪一家，不是如實務上想像的那般，當然一清二楚。又事業經由自然人從事營業既是常態，如何否定該自然人關於為該開立憑證之營利事業銷售的主張。其實，在加值型營業稅制，取得非實際交易對象所開立之憑證，不致於影響營業稅之稅收。其可能之影響為：是否因虛增進貨，而減少取得發票者之營利事業所得。至於取得發票者之營利事業縱使以該發票所載之進項稅額扣抵其銷項稅額，只要該發票所載之營業稅額已繳納，稅捐稽徵機關並不會因此而有營業稅之短收。

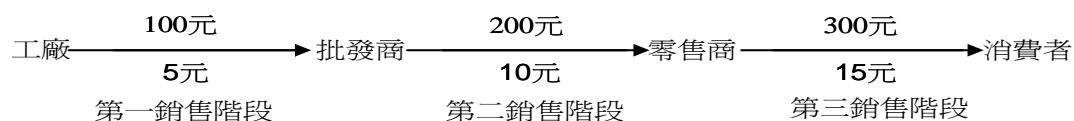
（二） 加值型及非加值型營業稅

在營業稅之分類中，最重要者為：（1）在稅基之計算上，是否僅含當階段之加值，或（2）在應納稅額之計算上，是否以「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額」（業稅法第十五條第一項）。依為標準，可將之區分為加值型及非加值型營業稅。稅基含當階段全部之銷售額，不扣

煩；而透過報頭時，因報頭的市場地位屬於代為組織臨時工的性質，反因有恩於舉牌工人，舉牌工人不敢對報頭主張勞工法上的權利。從而三方在勞動關係上可以相安無事。報頭與舉牌工人之勞力派遣的營業稅問題，至廣告公司開立發票給建設公司時，自然可以納入正軌。然若要深究報頭之人力派遣的營業人資格，以及廣告公司向非營業人購買派遣勞務，那便會難為報頭，並波及廣告公司的營業稅義務。在營造廠、工頭與小工間的關係與此類似。

除進貨額，或為當期應納或溢付營業稅額之計算，不得扣減進項稅額者，為非加值型營業稅。又稱為毛額型營業稅。

在毛額型營業稅，因各銷售階段皆以其銷售額之全部為稅基，所以在下述三個銷售階段的稅基，各階段分別為：100 元，200 元，300 元。該貨物之全部稅基總合為：600 元。如其各階段之稅率亦為 5%，則其各階段之銷售的應納稅額分別為：5 元，10 元，15 元。該貨物之全部應納稅額總合為：30 元。該稅基及應納稅額之總合皆大於銷售給消費者之銷售額及按該銷售額計算之應納稅額。在上述簡化之說明中，雖看似各階段之銷售營業人自己吸收受轉嫁之營業稅，其實不然。外觀上所以表現如此，純係因簡化用來說明之設例，而被隱藏的緣故。在毛額型營業稅制，其銷售系統之層級越多，其營業稅稅負越高。毛額型營業稅在此意義下違反平等原則¹⁴。茲將毛額型營業稅之稅基及其稅額之轉嫁流程圖示如下：



稅基僅含當階段之加值（稅基扣除法），或為當期應納或溢付營業稅額之計算，得扣減進項稅額（稅額扣除法），以其餘額為當期應納或溢付營業稅額者，皆是加值型營業稅之類型特徵¹⁵。加值型營業稅之名稱主要得自稅基扣除法：以各

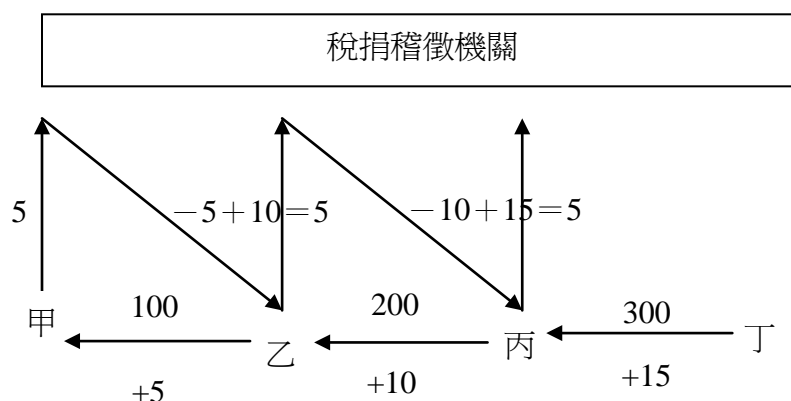
¹⁴ 多階段毛額型營業稅制之累計效果違反競爭中立性。為減少產銷階段，以節省營業稅負，企業會試圖儘可能採直銷的方法，以避開其產銷系統中之大盤商及零售商，或將數個產銷階段整合於一個企業下。多階段毛額型營業稅制所導致之競爭的崩解在德國最後引起憲法訴訟。德國聯邦憲法法院因此判決：多階段毛額型營業稅制，原則上應看成只是在制定根本之新規範前的過度時期，不得容忍之對於憲法平等原則的違反規定（BVerfGE 18, 1 及 BVerfGE 21, 12）。

¹⁵ 現行營業稅法，就加值型營業稅之應納稅額的計算原則上採稅額扣除法（營業稅法第十五條第一項），例外才採稅基扣除法，例如營業稅法第十五條之一規定：「營業人銷售其向非依本節規定計算稅額者購買之舊乘人小汽車及機車，得以該購入成本，按第十條規定之徵收率計算進項稅額；其計算公式如下：

$$\text{進項稅額} = \frac{\text{購入成本}}{1 + \text{徵收率}} \times \text{徵收率}$$

營業人自己階段之加值為其營業稅之稅基。因之，經濟學者有認為加值型營業稅是對於營業人之營業加值所課之稅捐¹⁶。

如採稅基扣除法，在下述三個銷售階段的稅基，每階段皆是 100 元，該貨物之全部稅基總合為：300 元。如採稅額扣除法，在下述三個銷售階段的應納稅額，每階段皆是 5 元。該貨物之全部應徵營業稅為：15 元。因此，在加值型營業稅制，其銷售系統層級之增加，不當然提高其營業稅稅負。茲將採稅額扣除法時，加值型營業稅之轉嫁及其進項稅額之扣除與銷項稅額之繳納流程圖示如下：



在上例中，製造商甲以新台幣 100 元銷售一件貨物給批發商乙，適用其該當之營業稅稅率 5%（營業稅法第十條）外加營業稅稅額 5 元，並依同法第三十二條第三項，將依第十四條規定計算之銷項稅額（5 元），與銷售額（100 元）於統一發票上分別載明。甲應將其在銷售額之外，自乙取得之 5 元營業稅稅款向該管稅捐稽徵機關繳納。該轉嫁之 5 元營業稅稅款，乙得以進項稅額之扣抵的方式，視情形，向該管稅捐稽徵機關請求退還或留抵其應納營業稅（營業稅法第三十九條）。

前項進項稅額，營業人應於申報該輛舊乘人小汽車及機車銷售額之當期，申報扣抵該輛舊乘人小汽車及機車之銷項稅額。但進項稅額超過銷項稅額部分不得扣抵（第二項）。營業人於申報第一項進項稅額時，應提示購入該輛舊乘人小汽車及機車之進項憑證（第三項）。」該條前二項規定雖努力套用稅額扣除法的模式，計算舊乘人小汽車及機車之進項稅額，惟論諸實際，與採稅基扣除法無異。蓋在舊乘人小汽車及機車之進貨，如出賣人本非營業人，根本不可能開立載有進項稅額之憑證。

¹⁶ C. Theile, Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, StuW 1996, 163f..

乙將該貨物以 200 元銷售給零售商丙，適用其該當之營業稅稅率 5%（營業稅法第十條）外加營業稅稅額 10 元，並依同法第三十二條第三項，將依第十四條規定計算之銷項稅額（10 元），與銷售額（200 元）於統一發票上分別載明。乙應將其在銷售額之外，自丙取得之 10 元營業稅稅款向該管稅捐稽徵機關繳納，惟乙可自該 10 元銷項稅額扣除其受甲轉嫁之 5 元的進項稅額，最後實繳 5 元。該轉嫁之 10 元營業稅稅款，丙同樣得以進項稅額之扣抵的方式，視情形，向該管稅捐稽徵機關請求退還或留抵其應納營業稅（營業稅法第三十九條）。

丙將該貨物以 300 元銷售給消費者丁，適用其該當之營業稅稅率 5%（營業稅法第十條），外加營業稅稅額 15 元。因丁不是營業人，而是消費者，所以依同法第三十二條第三項後段，其依第十四條規定計算之銷項稅額（15 元），不與銷售額（300 元）於統一發票上分別載明，而應合計為定價，開立統一發票。丙應將其在銷售額之外，自丁取得之 15 元營業稅稅款向該管稅捐稽徵機關繳納，惟丙同樣可自該 15 元銷項稅額扣除其受乙轉嫁之 10 元的進項稅額，最後實繳 5 元。因丁不是營業人，而是消費者，所以丁不得為進項稅額之扣抵。從而該管稅捐稽徵機關最後取得該 15 元的營業稅款。

上述情形及圖示是就銷售貨物課徵加值型營業稅的簡化流程。假設僅有單一貨物之進銷，未考慮其相關連之投資或輔助貨物及勞務的購買。如該流程所示，在銷售於消費者前，在各階段之銷售，其營業稅稅款自購買營業人經銷售營業人繳納於該管稅捐稽徵機關，再透過進項稅額之扣抵，自該管稅捐稽徵機關退還於購買營業人，構成一個循環：批發商乙→製造商甲→該管稅捐稽徵機關→批發商乙；零售商丙→批發商乙→該管稅捐稽徵機關→零售商丙。因此，有認為：「加值型營業稅實質上是零售商稅」¹⁷。不過，由於購買營業人受轉嫁之營業稅稅額形式上並不是直接由銷售營業人之該管稅捐稽徵機關退還給購買營業人，而是由購買營業人在向自己之該管稅捐稽徵機關，自動報繳營業稅時，始以自其銷項稅額扣抵進項稅額之方式，抵銷其受轉嫁之營業稅稅額的返還請求權。是故，實際上各銷售營業人之該管稅捐稽徵機關皆可終局的保有向其繳納之營業稅稅額。上圖所示消費者丁受轉嫁之 15 元營業稅稅額分別由甲、乙、丙之該管稅捐稽徵機關各

¹⁷ Reiß in Tipke/Lang, aaO. (FN. 3) § 14 Rz. 3.

得5元，不需返還¹⁸。

加值型營業稅制確保貨物或勞務之銷售的營業稅總額，等於最後銷售於消費者（或最後購買人）之銷售額乘以該當稅率之營業稅額，不受產銷階段之多寡而增減其營業稅總額。這除使加值型營業稅之課徵對於銷售組織的態樣保持中立外，在國際稅捐關係上就消費稅，並可方便透過加值型營業稅之出口退稅，實踐目的地主義，由進口國對於本地及進口之貨物與勞務，按其內地營業稅法課徵相同之營業稅，以維持營業稅對於國際貿易之中立性¹⁹。

（三）一般營業稅及特種營業稅

現行營業稅法按其適用業別或營業規模之大小，區分為一般營業稅及特種營業稅。一般營業稅與特種營業稅不是普通與特別的關係，而是分別視其個別案件該當之要件，決定其應適用之營業稅類型。

一般營業稅為加值型營業稅；特種營業稅為非加值型營業稅。不但其稅基之計算方法有加值額與毛額之不同，而且其適用之稅率亦有差異。此外，在特種營業稅，其納稅義務人縱無違反關於憑證、自動報繳之義務，營業稅法亦多規定，稅捐稽徵機關得以查定的方法計算其銷售額（稅基），並適用營業稅法所定特種營業稅之特別稅率。

應適用特種營業稅之對象，主要按業別及規模的大小定之。因所屬業別而歸類為特種營業人，適用特種營業稅法（非加值型營業稅法）者有：（1）銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業（營業稅法第二十一條），（2）第十二條之特種飲食業（營業稅法第二十二條）。主要因規模大小而歸類為特種營業人，適用特種營業稅法者有：農產品批發市場之承銷人、銷售農產品之

¹⁸ 以分段由甲、乙、丙向其該管稅捐稽徵機關繳納其銷項稅額扣除進項稅額後之餘額的方式，逐段收取加值型營業稅有下列優點：除可降低只向零售商收稅時之逃漏誘因外，還可省卻分辨銷售營業人究為大盤商、中盤商或零售商，以認定其是否負有營業稅之報繳義務的繁瑣問題。申報扣抵進項稅額者，也必須申報自己之銷售額及銷項稅額，這使加值型營業稅制具有前後手之銷售的勾稽功能。將營業稅分段徵收使各階段之營業人扮演代收行庫的角色。此外，該程序亦有源自心理學的道理（Reiß in Tipke/Lang, aaO. (FN. 3), § 14 Rz. 4）。

¹⁹ Reiß in Tipke/Lang, aaO. (FN. 3), § 14 Rz. 5.

小規模營業人、小規模營業人、依法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經營，且全部由視覺功能障礙者提供按摩勞務之按摩業，及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人（營業稅法第二十三條）²⁰。

第四章第二節規定之特種營業人中，對典當業（營業稅法第二十一條但書）及特種飲食業（營業稅法第二十二條但書），該管稽徵機關皆得主動以查定之銷售額，適用該當稅率計算其營業稅額，同時並無典當業及特種飲食業得請求依申報資料核實稽徵，或依照第四章第一節規定計算營業稅額，並依第三十五條規定申報繳納的規定。反之，「農產品批發市場之承銷人、銷售農產品之小規模營業人、小規模營業人、依法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經營，且全部由視覺功能障礙者提供按摩勞務之按摩業，及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人」及「銀行業、保險業、信託投資業，經營本法營業人開立銷售憑證時限表特別規定欄所列非專屬本業之銷售額部分」，得申請依照本章第一節規定計算營業稅額，並依第三十五條規定申報繳納。經依前開規定，申請依照本章第一節規定計算營業稅額者，經核准後三年內不得申請變更（營業稅法第二十四條第二項）。至於銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業之本業的銷售額，皆按第十一條規定之稅率計算營業稅額（營業稅法第二十一條）。

特種營業人只要係依第四章第二節規定計算營業稅額，皆不適用第十四條、第十五條第一項及第十六條第一項但書等關於加值型營業稅之規定。對於銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業之本業及特種飲食

²⁰ 2011 年一月二十六日修訂營業稅法第二十三條，將「依法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經營，且全部由視覺功能障礙者提供按摩勞務之按摩業」列入該條所定之小規模營業人的一種，以依該條規定查定其銷售額，按第十三條規定之稅率計算營業稅額。然關於盲人從事按摩業之營業稅的徵免，不但財政部賦稅署曾以該署 77.3.7.臺稅二發字第 770044235 號函表示：「盲人投資經營按摩院（中心），如具有按摩院之設備並僱用按摩人者，自應依法辦理營業登記，課徵營業稅。但如以個人按摩或集數個按摩者，以本身勞力應顧客召喚外出或在住宅附設按摩室從事按摩，並無僱用按摩人者，則屬以技藝自力營生之人，依照營業稅法第三條第二項但書及同法施行細則第六條規定，免辦理營業登記，並免徵營業稅。」而且財政部亦於該部 84.7.12.臺財稅字第 841634845 號函示：「查拳藝之傳授、指壓、刮痧、腳底按摩、收驚、神符、香灰、拔罐、氣功、內功等對人體疾所為之處置為者，係屬所得稅法第十一條第一項所稱以技藝自力營生之執行業務者，如無銷售貨物或其他勞務者，依營業稅法第三條第二項但書規定，其所提供之專業性勞務非屬營業稅課稅範圍，無辦理營業登記之問題。」

業，不准其自銷項稅額扣抵進項稅額的影響較大。至於依第二十三條規定，查定計算營業稅額之（小規模）營業人，購買營業上使用之貨物或勞務，取得載有營業稅額之憑證，並依規定申報者，主管稽徵機關應按其進項稅額百分之十，在查定稅額內扣減。但查定稅額未達起徵點者，不適用之（第一項）。前項稅額百分之十超過查定稅額者，次期得繼續扣減（第二項）」（營業稅法第二十五條）。小規模營業人之進項稅額的扣減，雖受到僅得扣減其百分之十的限制，但因其稅率已降至「小規模營業人、依法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經營，且全部由視覺功能障礙者提供按摩勞務之按摩業，及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，其營業稅稅率為百分之一（第一項）。農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人，其營業稅稅率為百分之零點一（第二項）」（營業稅法第十三條），所以影響尚不嚴重。

貳 營業稅與其他銷售稅或交易稅之競合關係

營業稅之稅捐客體的散佈最為寬廣，遍及「中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物」（營業稅法第一條）。所以定性為一般銷售稅、消費稅或交易稅。至於貨物稅，因其只對於一部分種類之貨物；娛樂稅，因其只對於一部分種類之娛樂性勞務的銷售，課稅。所以定性為特種銷售稅、消費稅。證券交易稅及期貨交易稅，因其只對於證券或期貨交易課稅，所以定性為特種交易稅。貨物稅、娛樂稅及證券交易稅、期貨交易稅分別皆與營業稅有競合關係：該當於貨物稅、娛樂稅或證券交易稅、期貨交易稅之構成要件的課稅事實，亦皆該當於營業稅之構成要件。於是，引起營業稅之規定，是否對之亦有適用的問題。依現行法的規定，相對於貨物稅、娛樂稅，營業稅法仍有適用，因此貨物稅、娛樂稅分別與營業稅併課，屬於依法重複課徵的態樣²¹。相對於證券交易稅、期貨交易稅，營業稅法不

²¹ 財政部 85.12.19. 臺財稅字第 851923829 號函：「營業人未辦理營業登記，擅自經營電動玩具遊樂場，且未依規定辦理代徵報繳娛樂稅手續，既已同時觸犯營業稅法第四十五條及娛樂稅法第十二條之規定，尚無擇一從重處罰之適用。」財政部 91.07.18.臺稅二發字第 0910454247 號函：「鑑於加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）及娛樂稅法係不同稅目，營業稅法第四十五條及娛樂稅法第十二條之處罰目的不同，處罰要件亦異，且二者皆為行為罰，財政部前於八十五年十二月十九日以臺財稅第八五一九二三八二九號函核釋，營業人因未辦營業登記，同時觸犯營

再適用。因此，在證券交易或期貨交易，僅課徵證券交易稅或期貨交易稅，不再徵課營業稅。由此表現出：稅捐法之競合效力的特色：不一定從重或擇一定其準據規定。其競合效力究竟如何，悉依稅捐法之明文規定²²。

「貨物如係應徵貨物稅、菸酒稅或菸品健康福利捐之貨物，其銷售額應加計貨物稅額、菸酒稅額或菸品健康福利捐金額在內」（營業稅法第十六條第二項）。其係進口貨物者，營業稅法第二十條規定：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第十條規定之稅率計算營業稅額（第一項）。前項貨物如係應徵貨物稅、菸酒稅或菸品健康福利捐之貨物，按前項數額加計貨物稅額、菸酒稅額或菸品健康福利捐金額後計算營業稅額（第二項）。」

一項娛樂應課營業稅及娛樂稅者，其稅基原則上相同。此與在一件貨物應課營業稅及貨物稅之情形，貨物稅應計入營業稅之稅基（銷售額）內²³，課徵營業稅者，不同。

特種貨物及勞務稅條例第八條第二項規定：「特種貨物或特種勞務如係應徵貨物稅或營業稅之貨物或勞務，其銷售價格應加計貨物稅額及營業稅額在內。」第十條規定：「進口特種貨物之完稅價格，應按關稅完稅價格加計進口稅後之數額計算之（第一項）。前項特種貨物如係應徵貨物稅或營業稅之貨物，應按前項數額加計貨物稅額及營業稅額後計算之（第二項）。」由上開規定可見，特種貨物及勞務稅與營業稅構成重複課徵。

參 營業稅之法律關係

業稅法第四十五條及娛樂稅法第十二條之規定，尚無擇一從重處罰之適用，故有關類似案件仍請依該函規定辦理。」

²² Lang in *Tipkel Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 8 Rz. 23

²³ 財政部 87.1.22.臺財稅字第 871925021 號函：「」二、依照營業稅法第二十三條規定，小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，除申請按同法第四章第一節規定計算營業稅額並依第三十五條規定申報繳納者外，就主管稽徵機關查定之銷售額按第十三條規定之稅率計算營業稅額。娛樂業即係依前條規定查定銷售額，以課徵營業稅，而依前開規定查定之每月銷售額並未包含營業稅額在內，故本案娛樂稅未達營業稅起徵點，免徵營業稅案件，其經查定之每月銷售額，既不含應納之營業稅額，於計算娛樂稅時，其營業淨額應無營業稅可資扣除。

營業稅之法律關係要分爲：稅捐債務關係、稅捐稽徵關係、稅捐處罰關係及稅捐爭訟關係。前三者特別與營業稅有關的事項規定於營業稅法，與其他稅捐共通之事項規定於稅捐稽徵法。至於稅捐爭訟關係除一小部分規定於稅捐稽徵法外，其餘規定於訴願法及行政訴訟法，並無關於稅務爭訟之特別訴願法及行政訴訟法，與其他公法爭訟適用相同之訴願法及行政訴訟法，由相同之訴願委員會決定，不服訴願決定時，由相同之行政法院裁判。另與其他法律或命令一樣，人民受憲法上保障之權利，如因確定終局裁判所適用之與營業稅法有關之法律或命令牴觸憲法而受侵害時，得聲請解釋憲法（司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款）；人民於其權利遭受不法侵害，認確定終局裁判適用法律或命令所表示之見解，與其他審判機關之確定終局裁判，適用同一法律或命令時所已表示之見解有異者，得聲請統一解釋（同法第七條第一項第二款）。「確定終局判決所適用之法律或命令，經司法院大法官依當事人之聲請解釋爲牴觸憲法者，其聲請人亦得提起再審之訴」（行政訴訟法第二百七十三條第二項）。

因此，營業稅法的規定基本上可以按其規範之事項，屬於稅捐債務關係、稅捐稽徵關係或稅捐處罰關係，分成三大部分。而後再將與稅捐債務關係有關的部分，按稅捐債務之發生的構成要件加以劃分：稅捐主體、稅捐客體、（稅捐客體對於稅捐主體之）歸屬、稅基、稅率。關於營業稅之減免的規定，有除連結於當期稅捐債務外，並得扣減進項稅額者，例如營業稅法第七條所定貨物或勞務之營業稅稅率爲零的銷售；有連結於當期稅捐債務，但不得扣減進項稅額者，例如營業稅法第八條所定免徵營業稅的銷售。此外，營業稅法第七條之一還規定：「外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其於一年內在中華民國境內從事參加展覽或臨時商務活動而購買貨物或勞務支付加值型營業稅達一定金額，得申請退稅。但未取得並保存憑證及第十九條第一項第二款至第五款規定之進項稅額，不適用之（第一項）。得依前項規定申請退稅者，以各該國對中華民國之事業、機關、團體、組織予以相等待遇或免徵類似稅捐者爲限（第二項）。」

配合舉證責任之規範機制的需要，與稅捐稽徵關係有關之規定，主要按稅捐義務人之行爲義務或協力義務展開。要分爲登記、設立帳冊、開立索取及保存憑證、申報義務，而後爲繳納義務。此外，並有配合調查，到場備詢，及提示有關

文件、提供帳簿、文據的義務（稅捐稽徵法第三十條）。納稅義務人如果違反行為義務或協力義務，致妨礙稅捐稽徵機關取得證明課稅事實之證據方法，稅捐稽徵機關即得依查得資料，推計課稅。例如營業稅法第四十三條規定²⁴：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：一、逾規定申報限期三十日，尚未申報銷售額者。二、未設立帳簿、帳簿逾規定期限未記載且經通知補記載仍未記載、遺失帳簿憑證、拒絕稽徵機關調閱帳簿憑證或於帳簿為虛偽不實之記載者。三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。六、經核定應使用統一發票而不使用者（第一項）。營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之（第二項）。」

依關於稅捐稽徵關係之規定，人民依稅捐稽徵法及營業稅法負有與營業稅有關之各種行為義務與繳納義務。於是，對應於該等義務之違反，稅捐稽徵法及營業稅法有各種關於稅捐處罰的規定。多年來已形成一些慣例：違反行為義務者，處以行為罰；違反繳納義務者，處以漏稅罰。行為罰之處罰規定，縱使以與稅基或稅額之一定比例規定其處罰之裁量範圍，還是應有一定之限額，以符憲法第二十三條所定之比例原則²⁵。此外，行為罰與漏稅罰原則上不得併罰²⁶。

²⁴ 在有營業稅法第四十三條第一項各款規定之行為之一時，該項規定，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額。於是，引起其是否亦應調查有利於納稅義務人之進項稅額，或納稅義務人能提出合法憑證證明進項稅額時，是否還有營業稅法第十五條第一項之適用等疑問。對此，司法院釋字第 660 號解釋文：「財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九 0 四五七二五四號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關如何認定同法第五十一條第三款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。」

²⁵ 司法院釋字第 616 號解釋文：「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百零八條第一項規定：「納稅義務人違反第七十一條及第七十二條規定，未依限辦理結算申報，但已依第七十九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。」八十六年十二月三十日增訂公布之同法第一百零八條之一第一項規定：「營利事業違反第一百零二條之二規定，未依

肆 間接稅（消費稅及銷售稅）之協調

間接稅，指其法定納稅義務人與該稅捐在制度上所期望之稅捐負擔人不同的稅捐。其法定納稅義務人透過價格的決定與收取，將其依法繳納之稅捐，實際上轉由其交易相對人負擔，稱為轉嫁²⁷。

限辦理未分配盈餘申報，但已依第一百零二條之三第二項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。」乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」

²⁶ 司法院釋字第 339 號解釋理由書：「中華民國六十年一月九日修正公布之貨物稅條例第十八條第一項，關於同條項第十二款，應貼於包件上或容器上之完稅或免稅照證，不遵規定實貼者，沒入其貨物，並處比照所漏稅額二倍至十倍罰鍰之規定（現已修正），固為防止逃漏稅款，以達核實課徵之目的，惟租稅秩序罰，有行為罰與漏稅罰之分，如無漏稅之事實，而對單純違反租稅法上作為或不作為之義務者，亦比照所漏稅額處罰，顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨。財政部六十六年十二月二十日臺財稅字第三八五七二號函，本於上開規定釋示：『凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以漏稅論處』，均應不予援用。」司法院釋字第 356 號解釋文：「營業稅法第四十九條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使營業人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。惟在營業人已繳納其應納稅款情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金與怠報金，又無合理最高之限制，依本院大法官釋字第三二七號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正，併此說明。」司法院釋字第 503 號解釋文：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。本院釋字第三五六號解釋，應予補充。」

²⁷ 在法定間接稅，因其稅負之轉嫁為制度上所期待，所以不另構成課稅事實。反之，直接稅之轉嫁，因具有以隱藏的方法降低交易價格的作用，所以可能要求將所轉嫁之直接稅稅款計入相關稅目之

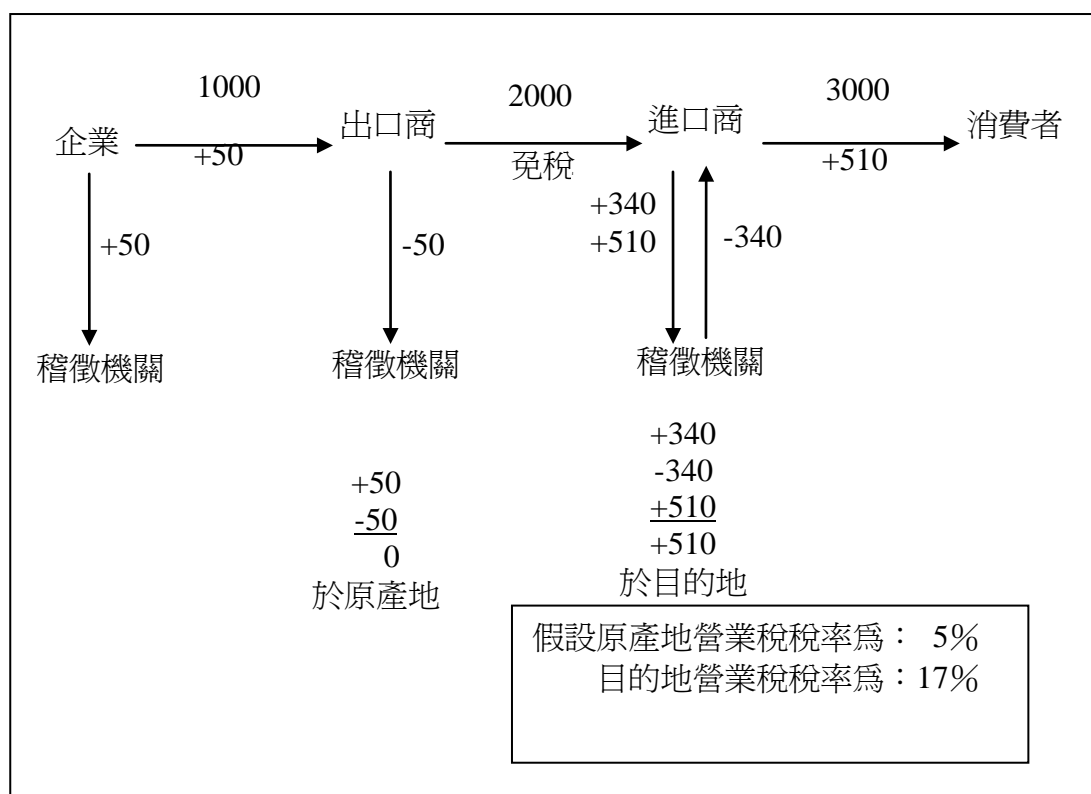
規劃為間接稅之銷售稅或消費稅，因為就其稅收管轄權的歸屬，採目的地主義²⁸。依其意旨，消費稅稅收歸屬於消費地國或地區，消費稅由消費者負擔，所以出口國或地區對於出口貨在外銷前所課之銷售稅或消費稅，於出口時，以採零稅率並准扣減進項稅額的方式，先由出口國或地區予以退還，而後由進口國或地區依進口地之稅法，按進口地之稅率，課徵銷售稅或消費稅，以維持銷售稅或消費稅之課徵對進口貨物與本地產製之貨物間之競爭的中立性²⁹，不扭曲其競爭條件。

例如假設原產地之營業稅稅率為 5%，且該貨物至銷售予出口商為止之銷售額為 1000，營業稅額為 50，則在其出口商以銷售額 2000 將該貨物銷售給境外進口商時，如外銷貨物適用零稅率（營業稅法第七條參照），則出口商之銷項稅額為零，可扣減進項稅額為 50。其結果，在扣減該進項稅額後，該貨物在原產地（出口地）之營業稅（消費稅）負擔等於零。另其進口商於進口時，縱依進口地之營業稅法應在進口時報繳進口營業稅，因該進口營業稅同時是該進口商之進項稅額，得在其銷售予消費者時扣減其銷項稅額。所以，假設進口地之營業稅稅率為 17%，且該貨物銷售予最後購買人或消費者之銷售額為 3000，則該進口貨最後之營業稅負擔僅為進口商按最後銷售額 3000 計得之營業稅額 510。茲圖示如下：

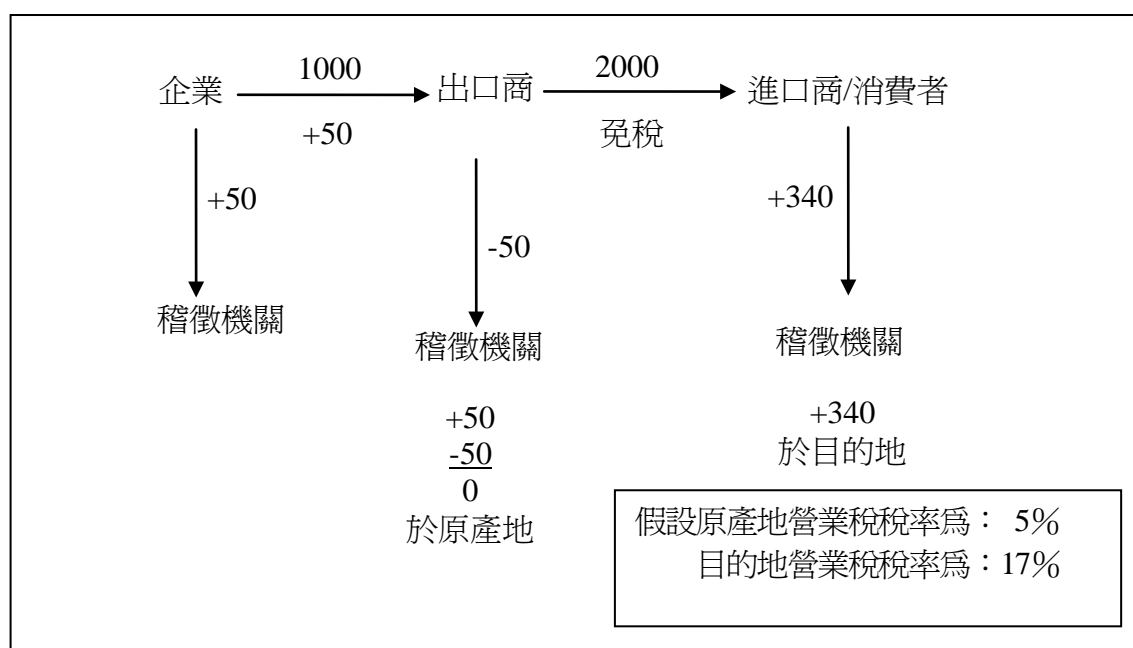
稅基中。例如地價稅及房屋稅為直接稅，出租人如與承租人約定租賃物之地價稅及房屋稅由承租人負擔，則將要求出租人應將其轉嫁之地價稅及房屋稅計入租金中，計算其營業稅及所得稅。惟在租金所構成之營利事業所得的計算上，出租人固得將繳納之地價稅、房屋稅及營業稅，自其租金收入中減除（所得稅法第二十四條第一項）。但在個人綜合所得總額之第五類財產租賃所得及權利金所得的計算上，其容許減除之必要費用，是否包含地價稅及房屋稅，該規定之內容並不盡明朗（所得稅法第十四條第五類）。就此，財政部 81.1.31.臺財稅字第 811658081 號函釋：財產租賃收入得減除該土地當年度繳納之地價稅。

²⁸ 關於目的地主義與來源地主義，請參考 *Reiß in Tipke/Lang*, aaO. (Fn. 3), § 14 Rz. 100ff..

²⁹ 縱使特種消費稅之課稅權的歸屬採目的地主義，外國企業組成之壓力團體還是可能嘗試利用貨物類型之混淆，來降低其出口貨物在進口國之特種消費稅的負擔，以降低價格，擴大其市場份額。例如施以經貿談判的壓力，使進口國在該出口貨物之消費稅之制定上，不按貨物用途之差異及貨物之替代性的有無，將料理米酒與其他高價蒸餾酒劃分為不同市場，而將之籠統歸類為蒸餾酒，適用同一稅率，其結果，雖不因此使米酒與其他高價蒸餾酒間產生替代性，但卻可使高價蒸餾酒因適用不得不降低之料理米酒的稅率，而得到降稅的利益（菸酒稅法第八條）。



該貨物如非由進口商為供銷售而進口，而是任何人為供自己消費而進口，則該貨物在進口時應依出口商之取價 2000 依進口地之營業稅稅率 17% 計算其應報繳之營業稅額 340。不是營業人為供銷售而進口貨物，而是一般旅客攜帶行李入關，這時所帶行李中，如有應課營業稅之貨物，其課稅即屬此類型。進口貨物之納稅義務人不需是台灣營業稅法第六條所定之營業人。茲圖示如下：



由上述說明可見，當採加值型營業稅制，其營業稅之課徵將可維持其對於進口貨與本地貨間之競爭的中立性，一概皆只按其對於消費者之銷售額依目的地（進口地）之稅率計得之營業稅款課徵³⁰。在國際稅法上，通常並無不同國家或課稅區間關於銷售稅或消費稅之衝突或重複課稅的問題。因此，傳統上國際稅法並不包含銷售稅或消費稅。

即使如此，在歐盟為促進其內部市場之自由化，依然推動與消費稅有關之協調³¹。為適應加入WTO後，對於稅基普遍之消費稅³²，有予以增值稅化或加值型化的協調需要，以將營業稅法（增值稅法）與國際接軌³³。台灣地區自1986年4月1日起由毛額型（非加值型）營業稅，轉軌施行加值型營業稅（相當於大陸之增值稅）。施行以來基本上可謂轉軌順利。目前存在的問題主要在於：（1）稅捐客體的界定（以物權行為或以履行行為為稅捐客體）及與之相隨關於交易相對人的認定、自非交易對象取得發票扣抵其所載進項稅額的問題。（2）漏稅罰之處罰是否應以有漏稅結果為要件³⁴，有無漏稅結果或有無稅收損失之認定基礎³⁵。（3）

³⁰ 上述圖示引自 *Reiß in Tipke/Lang*, aaO. (Fn. 3), § 14 Rz. 104.

³¹ 為實踐歐盟契約關於銷售稅的規定，自1967年以來頒佈了數個對於銷售稅法的指令。其基本者為第一及第二號指令。其意義在於課各會員國以義務，施行共通之加值型營業稅制，以在歐盟的層次及各會員國內部確保銷售稅之中立性。在對於加值型營業稅制之第六號指令有許多修正，例如關於稅捐客體（可稅標的）、免稅、稅基及進項稅額之扣抵。稅率至今雖未統一，但加值型營業稅制指令第九十七條（Art. 97 MwStSysRL）規定各會員國之加值型營業稅的一般稅率最低應為15%；第九十八條及第九十九條規定優惠稅率最低應為5%（Art. 98, 99 MwStSysRL）。歐盟契約第九十三條（Art. 93 EGV）明文所定之間接稅的協調，不但在加值型營業稅（Umsatzsteuer）已經高度整合，而且在聯邦層次之消費稅依1992之所謂的系統指令（die sog. Systemrichtlinie von 1992）亦皆已接納在施行於全歐盟之消費稅系統的規範中。至於地方消費稅（例如狗稅、娛樂稅、第二住宅稅、包裝稅），鑑於其課徵客體在消費上受地緣條件的限制，對於可稅貨物之跨境流通無影響力之性質，原則上不在間接稅之協調的要求範疇中（*Lang in Tipke/Lang*, aaO. (Fn. 1), § 2 Rz. 52.）。另請參考 *Otto H. Jacobs*, aaO. (Fn. 5), S. 156ff..

³² 稅基不普遍之消費稅例如貨物稅、娛樂稅。此種消費稅稱為特種消費稅，以與稅基普遍之一般消費稅（例如營業稅/增值稅）相區別。

³³ 關於建立增值稅制可能遭遇的複雜問題，請參見劉劍文教授在其主編，前揭書（註12），第五章的論述；劉劍文，前揭書（註2），第十八章。

³⁴ 司法院釋字第337號解釋：「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。」司法院釋字第339號解

在徵納雙方關於契約類型的選擇有不同意見時，是否可直接將納稅義務人選擇之契約類型認定為不合法，否認其依自己選擇之契約類型開立憑證，報繳營業稅款之合法性³⁶？縱使認定其為不合法，因此存在之禁止錯誤是否構成免罰的事由？

（4）國家縱無稅收損失之結果，而還是對納稅義務人課以漏稅罰的規定是否合理。（5）推計稅基計得之稅額是否得引為課處漏稅罰的依據？

然這不表示銷售稅或消費稅的出口退稅不被引用為調節各種貨物之出口的稅捐工具。出口國或課稅區，如果有以超額退稅的方式隱藏對於出口貨物之稅式補貼，則與直接稅之退稅一樣，會破壞銷售稅或消費稅在國際貿易上之中立性，影響出口貨在進口地與其本地貨間之公平競爭。此外，也有反其道而行，利用部分不退稅，替代匯率的調整，或抑制高耗能、高污染貨物或稀有農工原料之過度出口，或回收由於出口商之惡性競爭所喪失之本地經濟利益。全部或部分不退銷售稅或消費稅的作用，與對出口貨課徵出口關稅類似。因為這是出口國所為不利於其國產貨物之出口的課稅，所以進口國原則上並不會有意見。在容易引起被外國質疑本國貨幣之匯率是否有人為低估的國家，可在情況適當時利用營業稅（增值稅）之退稅率，儲備調整匯率的迴旋空間，以備在非調整匯率不可時，可反向操作，於貨幣升值時，同時在法定稅率的範圍內，提高營業稅（增值稅）之退稅率，衡平出口商因匯率調整所遭受之損失，然後在匯率之調整對於出口的影響明朗時，再逐步降低營業稅在外銷之退稅率。這是比對於高耗能、高污染或稀有自然資源設置出口配額的經濟管制，更為細膩的稅式管制。

與之相反，且過去更常見者為：對於進口貨物課徵進口關稅。此即是保護關稅。因關稅之課徵而構成的進口障礙，俗稱為關稅障礙。此與非關稅障礙不同。由於關稅障礙一望明瞭，作用直接，所以是國際或跨區域之經濟合作或貿易談判傳統上主要關切的項目。不論是依過去之關貿總協定（GATT：General Agreement on

釋：1971年1月9日修正公布之「貨物稅條例第十八條第一項，關於同條項第十二款，應貼於包件上或容器上之完稅或免稅照證，不遵規定實貼者，不問有無漏稅事實，概處比照所漏稅額二倍至十倍之罰鍰之規定（現已修正），顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨；財政部六十六年十二月二十日臺財稅字第三八五七二號函釋『凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以漏稅論處』，均應不予援用。

³⁵ 司法院釋字第660號關於證據方法之提出時限的限制、

³⁶ 司法院釋字第685號解釋關於契約類型之強制。

Tariffs and Trade) 或今日之世界貿易組織 (WTO: World Trade Organisation) 所推動的自由經濟秩序原則, 關稅已漸漸不再以阻礙貨物之進口, 以保護本國產業為目的, 而以管制貨物之流通為目的, 其演變之類似制度為進出口配額的數量管制³⁷。不過, 在跨境之貿易關係上, 正如WTO或ECFA協商所示, 關稅之降低及進出口管制依然是一個重要問題。一般說來, 在消費稅或銷售稅, 各國或課稅區間需要之協調主要集中在出口退稅之透明化。在勞務之銷售, 其銷售地之認定標準, 由於有以勞務提供地或使用地為準的差異, 或有兼採提供地及使用地為銷售地之認定依據, 依然有相當的協調需要。

營業稅所具消費稅的性格, 其稅收管轄權如前所述, 應歸屬於最後消費地, 並以消費地為銷售地。惟鑑於營業稅是多階段之消費稅, 並基於稽徵技術之需要, 將之在形式上規劃為銷售稅, 營業稅在形式上並不以消費者, 也不以最後對於消費者之銷售, 而以營業人在境內對於買方營業人或消費者之銷售, 做為稅捐客體, 以最後符合目的地主義的意旨, 由最後消費者負擔營業稅款。是故, 銷售營業人之所以應依營業稅法負報繳義務, 並不需要明知其銷售將供交易相對人或其轉售之人消費。然為符合目的地主義的意旨, 營業稅法對之課以營業稅之銷售, 限於發生在境內之銷售。於是, 營業稅之構成要件中, 據以認定境內銷售之基礎的銷售地便攸關營業稅之稅收管轄權的歸屬。為避免因銷售地之認定發生交集, 引起重複課稅, 有跨境貿易之國家或課稅區必須協調其關於銷售地之認定標準的規定³⁸。

依台灣營業稅法第一條, 僅以在境內銷售貨物或勞務及進口貨物為其稅捐客體。關於境內銷售, 台灣營業稅法第四條規定: 「有左列情形之一者, 係在中華民國境內銷售貨物: 一、銷售貨物之交付須移運者, 其起運地在中華民國境內³⁹。

³⁷ 進口關稅的課徵通常雖然會由於轉嫁, 而抬高進口貨物的價格, 並間接影響對於進口貨物的市場需求量, 產生以價制量的效果, 但關稅的課徵並不是價格管制。所謂價格管制, 指以法令規定一定貨物之銷售價格不得高於或低於法定之上限或下限價格。

³⁸ 歐盟透過關於給付地之內容一致的規定, 確保境內外銷售地之認定的協調 (Reiß in Tipke/ Lang, aaO. (Fn. 3), § 14 Rz. 51)。

³⁹ 債務按其清償地, 首先可區分為: 「往取債務」, 指以債務人之住所為清償地之債務; 「赴償債務」, 指以債權人之住所為清償地之債務 (最高法院 86.01.16.八十六年度臺上字第 106 號民事判決)。此外, 債權人如請求在清償地以外之處所為交付, 則該債務轉為「送交債務」 (民法第三

二、銷售貨物之交付無須移運者，其所在地在中華民國境內（第一項）。有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售勞務：一、銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者。二、國際運輸事業自中華民國境內載運客、貨出境者。三、外國保險業自中華民國境內保險業承保再保險者。」關於進口貨物，同法第五條規定：「貨物有下列情形之一，為進口：一、貨物自國外進入中華民國境內者。但進入保稅區之保稅貨物，不包括在內。二、保稅貨物自保稅區進入中華民國境內之其他地區者。」關於跨境銷售之營業稅的課徵，該條第一款但書所定之區域，視為境外。

其中關於跨境之勞務的銷售，其在境內提供，在境外使用者，構成勞務之外銷；其在境外提供，境內使用者，直接論為境內銷售，不論為勞務之進口。「外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內，無固定營業場所而有銷售勞務者，應由勞務買受人於給付報酬之次期開始十五日內，就給付額依第十條或第十一條第一項但書所定稅率，計算營業稅額繳納之；其給付額屬第十一條第一項各業之專屬本業勞務者，應按百分之三計算營業稅額繳納之。但買受人為依第四章第一節規定計算稅額之營業人，其購進之勞務，專供經營應稅貨物或勞務之用者，免予繳納；其為兼營第八條第一項免稅貨物或勞務者，繳納之比例，由財政部定之」（營業稅法第三十六條第一項）。

按勞務使用地課徵營業稅，在跨境銷售勞務，有其複雜性。相關課稅權者所關心者主要有二：（1）勞務使用地國希望能對於境外勞務提供者依法課到營業稅，以保護境內事業不受到境外事業之不公平競爭。（2）如何克服稽徵技術的困難，對於境外事業課稅。此種問題比較突出的表現在利用電信資訊之傳輸的方法履行

百七十四條）。惟該請求並不改變該債務之清償地。營業稅法第四條第一項第一款所定銷售貨物之交付須移運的情形，指上述赴償債務及送交債務兩種情形。在運送中改標受貨人時，以改標新受貨人之地點為該新有體物之給付的起運地，蓋自該地點開始對於新受貨人之運送。其由託運人改標者，原受貨人喪失其受給付之地位，改以新受貨人為該給付之受領人。其由原受貨人改標者，則原受貨人在其改標之地點對於其購買人為有體物之給付；原受貨人依然是原有體物之給付的受貨人。有疑問者為，德國營業稅法第三條第六項第一款，除給付地外，是否也擬制其給付時？*Reiß*認為，在具體案件之有體物給付時的認定，應視在交付運送時，受貨人是否取得對於託運物之處分權而定。其已取得處分權者，以取得處分權時為給付時。例如在交付運送時，危險負擔已移轉者，受貨人已取得處分權（*Reiß in Tipke/Lang*, aaO. (Fn. 3), § 14 Rz. 56）。

勞務之給付債務的電子商務。當其銷售對象是一般消費者，上引營業稅法第三十六條第一項的規定，顯然不能解決稽徵的需要。歐盟針對此種跨境銷售之營業稅的課徵設計，值得參考⁴⁰。

⁴⁰ *Reiß in Tipke/Lang*, aaO. (Fn. 3), § 14 Rz. 63: 「電子之勞務給付主要定義為：以電子的方法交付軟體（軟件）、信息、電子資料處理服務，以及以電子方法傳播營業稅法第三 a 條第二項第 3a 款所定之活動（運動及文化表演）（例如透過付費電視：per Pay-TV）。在對於營業人提供之電子勞務的給付，依然以受領勞務者之營業所為準，定其勞務使用地（亦即銷售勞務地）。為歐盟外之電子勞務給付，也在歐盟統一引進一個簡化之報繳程序。一個歐盟外之營業人得只在一個歐盟會員國登記（一地登記：Einortregistrierung）。該營業人得在該國履行其對於所有會員國之報繳義務。其稅捐債務將依各個銷售之客戶居住所在之會員國的稅率計算。在德國，該歐盟規定轉化為其營業稅法第十六條第 1a 項及第十八條第 4c 項及第 4d 項。受理登記的會員國應將所收之稅款轉交各該客戶之居住國。對營業人給付者，該稅捐債務依第十三 b 條應轉嫁於給付之受領者，所以歐盟外之營業人在此限度，無登記及報繳義務。……依 Art. 5 der Änderungsrichtlinie 2008/8/EG 在過度時期經過後，自 2015/01/01 起對非營業稅義務人為電信、廣播、電視或其他電子勞務給付者，縱使該勞務給付之提供者在歐盟內有營業處所，亦以該非營業稅義務人之居住所為準。自 2015 年起，適用於歐盟外之營業人提供之電子勞務給付的一地登記規定亦同樣適用於由歐盟營業人提供之電子勞務給付及電信、廣播、電視的給付。」。