

474058

台湾经济研究

28.2972

JXF

1987:10

第 10 辑

111-7

台港及海外中文报刊资料专辑

书目文献出

28.2972
JXF
1987:10

出版说明

由于我国“四化”建设和祖国统一事业的发展,广大科学研究人员,文化、教育工作者以及党、政有关领导机关,需要更多地了解台湾省、港澳地区的现状和学术动态。为此,本中心编辑《台港及海外中文报刊资料专辑》,委托书目文献出版社出版。

本专辑所收的资料,系按专题选编,照原报刊版面影印。对原报刊文章的内容和词句,一般不作改动(如有改动,当予注明),仅于每期编有目次,俾读者开卷即可明了本期所收的文章,以资查阅;必要时附“编后记”,对有关问题作必要的说明。

选材以是否具有学术研究和资料情报价值为标准。对于反对我四项基本原则,对我国内情况进行捏造、歪曲或对我领导人进行人身攻击性的文章,以及渲染淫秽行为的文艺作品,概不收录。但由于社会制度和意识形态不同,有些作者所持的立场、观点、见解不免与我们迥异,甚至对立,或者出现某些带有诬蔑性的词句等等,对此,我们不急于置评,相信读者会予注意,能够鉴别。至于一些文中所言一九四九年以后之“我国”、“中华民国”、“中央”之类的文字,一望可知是指台湾省、国民党中央而言,不再一一注明,敬希读者阅读时注意。

为了统一装订规格,本专辑一律采取竖排版形式装订,对横排版亦按此形式处理,即封面倒装。

本专辑的编印,旨在为研究工作提供参考,限于内部发行,请各订阅单位和个人妥善管理,慎勿丢失。

北京图书馆文献信息中心

台湾经济研究 (10)

——台港及海外中文报刊资料专辑(1987)

北京图书馆文献信息中心编辑

季啸风 李文博主编

路 雄 选编

书目文献出版社出版

(北京市文津街七号)

北京百善印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

787×1092毫米 1/16开本 5印张 128千字

1988年2月北京第1版 1988年2月北京第1次印刷

印数 1—4,000册

ISBN 7—5013—0102—6/F·28

(书号 4201·113) 定价 1.40元

〔内部发行〕

目 次

经济形势

台湾经济的七大隐忧

胡志华 1

经济体制与政策

对新制营业税实施一年的总检讨

邓海波 一

支票对台湾经济的贡献

邓海波 一四

制订劳工措施应以“社会政策”为依据

老海 一九

电价制定与管制的一套法则

许志义 二五

国营事业何以需要迈向“私有化”?

范兴国 二七

文官制度与经济制度化

侯家驹 三一

平衡经济增长与环境保护

王涂发 三二

比较研究

一样的革新, 不一样的结果

周添城 三六

国外投资的共识与作法

赵既昌 四〇

金融

新台币汇率升值的方式与底线

郑月遂 四三

从六项指标验算新台币合理价位

边裕渊 四六

新台币升值与外销产业耐冲击力分析

沈建德 四八

理论研究

台湾解体船产业之研究

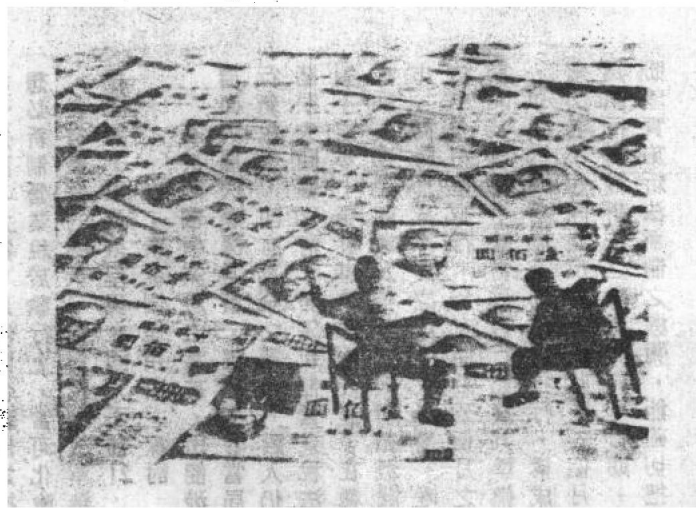
胡胜益 张荣甫 6

對

新制營業稅

實施一年的總檢討

鄧海波



一、前言

新制營業稅法於民國七十四年十一月十五日公布，已決定自七十五年四月一日實施，至今已屆一年，除立法院財政委員會發表聯合書面聲明（參74.11.6立法院第三六七五號公報新聞稿），要求主管當局慎重處理新稅制外。至於論者專家、工商團體、以及社會人士，對推行新制營業稅，均投下莫大之關注，誠懇希望實施後之新稅制，不要讓國人失望！且在新稅法完成立法程序之後，各地稽征機關應宣輔工商單位有關人員，獲得進一步認識及瞭解新稅制之關係事項，然就正面說明徵繳新制營業稅，於程序及手續上之有關實務，雖然日夜舉辦多場演習會，參加者亦衆，其宣輔實際效益，究有多大，則爲未知之數。復因新制營業稅之徵繳，與舊稅制出入很大，並將徵繳秩序予以移位，由自繳改爲代徵，如此的大轉變，然使工商業者

於一段時間中，確難適應，應為推展新稅制之必然趨勢。

猶因新制營業稅之徵繳，既然移位，於施行之初，總有些不便，却為事實，無論主管機關如何強調新稅制，不致增加業者之煩困，僅為一些解說而已。總之，凡一個新制之推動，不論如何之完美，若在摸索階段，難免不發生桿格難行之處。其實，難行之處如能進行克服，仍然無礙新制之推進，新稅制是否有此能耐，乃在主管當局推動新稅制之誠意，及其努力之程度以為斷！

政府既然決定於民國七十五年四月一日（愚人節）施行新稅制，想必準備已經就緒，對新制營業稅之副面作用，應有萬全之對策，免因推行新稅制動搖已有稅基，免形成為愚人稅，始不致影響工商業各階層申報繳稅之情緒，更不能因推動新稅制而愚弄國人，此當為主管機關必須慎重考慮各方面之反應，不論正副層面之意見如何，均應詳加探索，作為推動新稅制處理原則之依據。其實，凡一個新制度之推動，於推行之初，均為一些歌功頌德之宣染，很少作副面之探究與反應，有如勞動基準法之實施，在完成法案後，立刻公布施行，亦因其適應性關係，便影響該法之施行，至為深遠，即其顯例。唯新制營業稅法雖經公布，並未即日實施，交由主管當局擇期開張，此當為財稅主管機關，早

有「未雨」之策，以便配合新制之推動，想必新制營業稅於執行上，當可化險為夷，必有美好的明天，要新稅制改革精神發揚光大，讓成果呈現在國人面前？！

二、新稅制作用面之探討

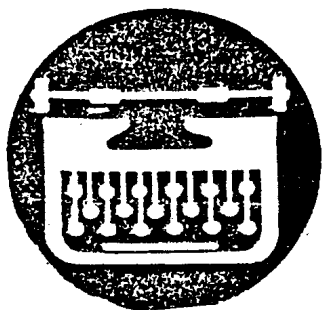
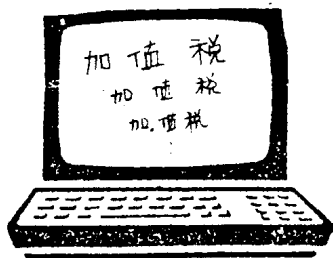
基於新制營業稅之實施，所能涉及之層面與層次過深過廣，雖然主管當局對施行新稅制，即有萬全之準備，國人仍然付諸很大關懷之情，希望新制營業稅法，絕對不能步上勞動基準法之後塵，在徵繳或繳納（即工商業及消費者與稽徵機關）雙方，同時形成不良之反應及影響。唯新稅法自公布至施行，尚有將近五個月之猶豫期間，以便主管當局再行充實其準備工作，以免如同勞動基準法之推行，構成勞資雙方各不相同之反感，因此該五個月殆可為執行新制新法之應變與充實日期，更形盼望實施新法新制之機關，能確切把握，



要推動過程中不可再出差錯。且在新制營業稅法完成立法後，論者專家無不關心新法新制之成敗，提出其看法與建議，不論為逆耳之言，或承奉之詞，各有其依據與理由存在，則因正副面論點過多，並散見報章雜誌，從而引起筆者對新制新法研討之興趣，便就見仁見智之論據，提出實施後之總檢討，供為徵繳或繳納雙方執行新法新制參考之用，如分析有欠週延之處，祈請匡正是幸。

（一）新稅制似難貫徹修法改制之原意與精神：在引進加值型營業稅之當時，目的在改革舊有稅制之缺失，要按營業總（毛）額課征之稽徵方法，改進為依據營業人轉手之加值，予以課稅，首在減少轉手者之稅負，從而按理演進至最後購物（消費）者，於稅負上亦應有所減輕，纔屬推動新稅制之總目標，及其總精神。若按新制營業稅之徵繳結果，營業人不論負擔稅捐之有無，應以維持實施新稅制前之物價水準為其守則，有如在成衣市場購衣一件，於舊稅制時代，其營業稅等不論名義或實質由誰負擔及報繳，購衣者所付之價款為一百元；如在四月一日後始行去買該件衣服，因施行新稅制關係，仍維持原價一百元不變的話，務必由營業人代繳銷項稅額五元，此項形成無形之漲價，或有形削減業者獲利率之現象與事實，殆難否認。至於該「五元」之稅款，係因實施新稅制所

發生之稅負，並且移位，此項移位後稅款之歸屬與承當，當基於購物者之意願，則為新舊稅制癥結之所在，有如購衣者在新稅制實施後，祇願以一百元購買該件衣服，其應由營業人代徵之「五元」銷項稅款，不得不由零售商自行負擔，將衣價降為九十五元，此項被迫降價之現象與事實，恐新稅制對之亦莫可奈何？與現行稅制復何差異？因此新稅制當難貫徹建制之原意



及其精神，應行再予考慮，以便貫徹始終

(二)新稅制似難達成防止物價波動之功能：關於新稅制之推動，是否影響物價，不僅國人甚為關切，主管當局更行重視，從而在施行新稅制前，即已完成物價調查工作，同時並編訂物價手冊，盡其努力要在推動新稅制後，達成防止物價波動之功能，此項功能與要求，能否達成與實現，更難肯定其答案。至於調查物價及編訂手冊所作之努力，是否白費？加上主管機關強調不致影響物價，是否白講？於推動新稅制後，究竟影響物價之與否？並非主管當局講幾句不致影響物價的話，或者編訂幾本物價手冊，對物價所作之調查，即可完成立法院三讀通過新制營業稅法時該院財政委員會所作「新法之施行，必須慎重選擇，防止物價波動」之要求，此在財稅主管當局應有所認識與瞭解。其實新稅制之實施，是否影響物價，應以各行各業之「邊際」獲利率，作為分析新稅制可否影響物價之數據，較為適當。有如前例買賣成衣一件，在舊稅制由零售營業人繳納營業稅，該含稅售價為一百元，其進貨成本為九十五元，獲利五元；若展至新制營業稅實施後，零售營業人之進貨成本仍為九十五元不變，因要求前手減去原其負責繳納百分之二·一五營業及印花稅等，未盡同意所致，則必另行繳付進項稅款五元（參扣抵及四捨五入規定），其含稅成本則

升至一百元，如仍以一百元出售，因繳稅移位關係，應由零售營業人，向購衣者代徵營業稅五元，用以扣抵其進項稅額，故此購衣者必付一〇五元，始可購入該件衣服，然於實質上因推動新稅制，勢必在無形中足長物價之上升，此在成衣零售開始可維持其邊際獲利率，否則將影響其獲利水準。若各行各業之獲利率，能在「邊際」水準以上，業者當可將其獲利水準，予以壓低而承受無法轉嫁之稅，有如前例成衣進價為八十元，其進項稅額為四元，加上原「邊際獲利率」五元，該進貨價共為八十九元，若售價仍為一百元，依新稅制可向購衣者代徵銷項稅額五元，則因購買衣著者祇以一百元，承購該件衣服，至該零售商係使用統一發票之營業人，必開立發票交付買受人持用，應代徵五元銷項稅款，在購衣者不願加付該稅情形下，業者祇有權衡其獲利率，是否處於「邊際」水準之邊緣，且以進價八十元，加進項稅額四元，加邊際獲利率五元，加無法轉嫁之銷項稅額五元，其本利和連同進銷項稅額，共為九十四元，再因進銷稅額可留抵關係，其銷貨成本實為九十元，因此成衣零售營業人即使承當該銷項稅款，仍未影響其邊際獲利率，當可壓低其利潤而維持原有物價水準，否則殆有困難，物價必因新稅率之調高而上升，該等事實似應勝於雄辯，是以業者之邊際獲利率，確為推動新

稅制，能否維持（影響）物價水準之基本因素，及其有效之數據，不能任意論及物價之影響關係。

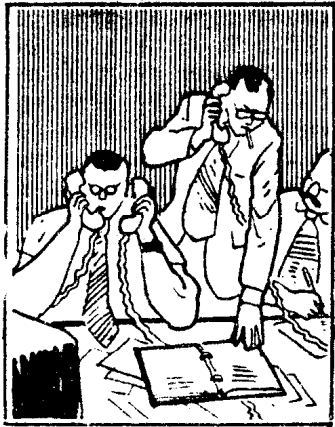
（三）新稅制似難改善舊制舊法之積弊：

立法院財政委員會於新稅法經過三讀時，曾發表聯合書面聲明強調新稅制之優點，首在要求新稅制能革除「稅上加稅，重複課稅」之積弊，此係指舊稅制採行按總（毛）額課其轉手之稅，凡轉手次數愈多，從而累積所課徵之稅額，必超出百分之五以上，是以新稅制之稅率，雖然提高，於內含因改制所取消之部份印花與貨物稅外，尚可縮短貨物轉手過程，及必減輕消費者所應負擔之稅，此當為推動新稅制之遠程目標與期許。其實，消費者在累積型營業稅制下，不論轉手多少次，其累積所課徵之營業稅，究有多少，似可不必過問，僅求其所購買之貨物，達到「價廉物美」之希望，即行滿意，絕對不致考慮所購貨物之稅，由何方繳付，更不管甚麼「稅上加稅，重複課稅」事實之存在，此項消費者之心態，在財稅主管機關想必早有所瞭解。再以前例成衣每件零售價為一百元，不論由買賣何方負擔營業稅，於新稅制實施後，如消費者仍可以原價購買該件衣服，若零售係使用統一發票營業人，務必開立統一發票，其銷項稅額為五元，應表示於統一發票之上，否則構成漏開或短收稅捐之違規行為。既然在統一發票上載明

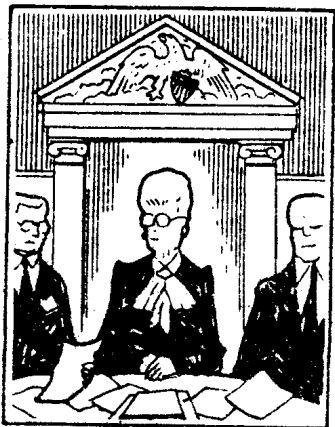
應行代徵之稅額，能否向購買衣服業者收取稅款，因於統一發票上已記載稅額，不論為繳納或扣抵，均有稅款之負擔，如負擔稅款者為銷貨之零售商，不僅有違推動新稅制之精神，更難以改善現制之積弊。若由消費者負擔新制之外加稅額，則足使物價形成無形之上升，因此新稅制將形成兩種不同（仍由銷售者負擔營業稅，或促使物價隨稅率之增加而波動）之實施結果。

（四）新稅制似難發揮勾稽課稅資料及防止逃漏之作用：

至於違章漏稅之情節，的確無業不有，並與稽徵機關站在對立立場，盡情發揮其違漏本能，有時確可至防不勝防之境，甚會形成漏者自漏，逃者自逃，防者自防，總難將違章逃稅行為，予以禁絕，可能形成道高一尺，魔高一丈之情景，此在新稅制勢必無法避免該等事件之發生。且稽徵機關為防杜工商業逃漏稅捐



，日夜必須努力以赴，即使規劃與設計防漏之策，甚為週密，仍難禁絕逃漏於工商業者之私心，雖在業者私心重重情形下，財稅主管當局必再接再厲，多方設防，然以改進營業稅制，為加強勾稽課稅資料之依據，俾高度收防止逃漏之效，當為政府推動新稅制之導向與目標，是以立法院財政委員會聯合發表書面聲明時，強調新稅制之功能，乃在要求其能以發生勾稽作用。唯勾稽課稅資料之途，仍以統一發票為其依據，要該制度進入緊張期，再度負起掌握與控制稅源之使命及其重任，此在統一發票本身有無該項潛能，的確深值探討分析，以免形成泥菩薩過河，在自身難保情形下，有何能耐再行擔任勾稽課稅資料之重大使命，殆有存疑之處。加上前行疊積型營業稅制度，亦因統一發票致使稅制弄得烏煙瘴氣，已被迫至非改制無以善後不



可之境，何以新稅制再以統一發票，為控制與掌握稅源之可靠措施，是否再行步上舊制之老路，仍要勾稽課稅資料之功能，失去作用，無法有效掌握與控制稅源，致使新稅制難達預期目標，與舊稅制一樣無法防杜逃漏稅捐之行爲發生，或者有變本加厲之情節形成。至於舊制下之逃漏行爲，僅以營業層次上之個體爲出發點，尚未涉及於綫與面，從而所逃漏稅捐之情節，僅爲個案，因未廣及營業層面，其逃漏行爲畢竟有限，對稅制之傷害，即使有虛設行號利用統一發票爲非作歹，雖已至風聲鶴唳，則無退抵稅款關係，自未傷及營業稅之根本，尚未到無可補救之境，此當爲舊稅制可取之處。唯至新稅制實施後之逃漏稅捐行爲，勢必由點（個體）而綫（層面與層次相串連）而面（全體）的形成逃漏稅捐之網，屆時再收覆水，想必困難重重，有如在舊稅制施行以後，必須由消費者負擔稅捐，營業人僅處於代徵代繳之地位，此項繳納營業稅移位之原則，當不致有礙？然爲新稅制稽徵準則。不過，新稅制又准許多數之小規模營業人，可不使用統一發票，即等於該等營業人不須向其購貨者代徵營業稅，則與使用統一發票營業人，發生應代徵或不代徵營業稅之兩種不同情況，因此使用統一發票之營業人，爲商場上之競爭關係，務必設法規避營業稅之代徵代繳，甚至規劃代徵代繳之反

連鎖作用，其避稅行爲將由點而綫而面而成網。凡使用統一發票之營業人，基於小規模營業人出售貨物，不必開立統一發票，則不必代徵營業稅，因此形成同一價格之貨物，則有不同之稅捐負擔，是以使用



統一發票營業人之營運，因商場競爭將受影響，不得不設法將難以代徵之稅，予以反轉至批發商與生產者承受，從而形成由點而綫而面的構成逃稅網，屆時因生產工廠無法承受連鎖性之逃漏行爲，故地下工廠勢將林立，新稅制將更難發揮其勾稽課稅資料，與防止稅捐逃漏行爲之作用。

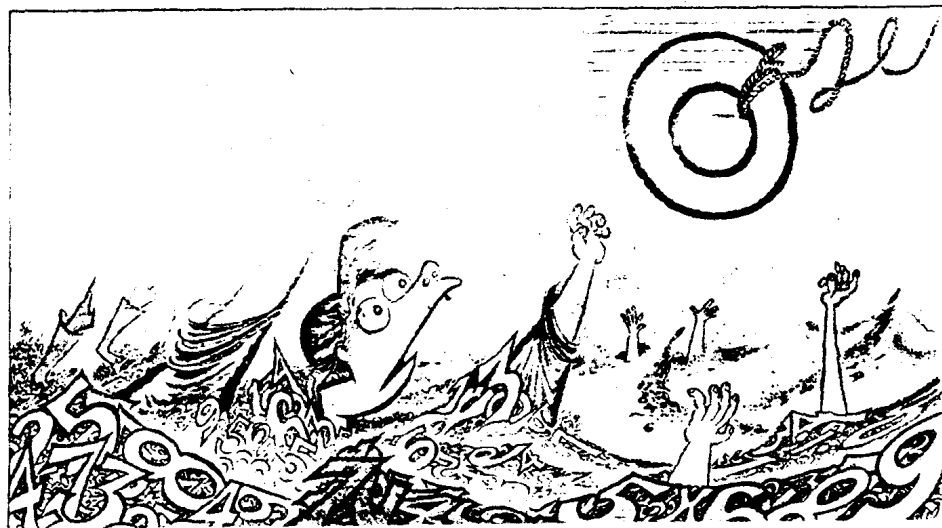
(四)新稅制並非以統一發票爲徵繳之唯一課稅基礎：且基於台灣地區工商型態以中小企業佔絕大多數，在此多數中復以小

規模之工商行業，再佔優勢，故此使用統一發票之各行各業，不致超過整個工商行業家數之半，故此統一發票殆難爲新稅制之唯一課稅基礎。且在該未有一半使用統一發票家數工商行業中，違背使用統一發票規定者，當佔該一半家數的百分之八、九十，從而得知漏開短開或以其他行爲，使用統一發票之情節與事態，甚爲嚴重，其層面之廣，當爲稽徵機關所知悉。否則，財政部不必於七十五年七月十二日會商，在不過分苛擾商民原則下，力勸開立統一發票之後一個月，台北市稅捐稽徵處長武炳炎先生，何必在七十五年八月十二日十九時卅分，電視新聞頻道上亮像，並強調決派百餘名幹員明查暗訪，深入查察各行各業開立統一發票之情節，並希望消費大眾秉持正義予以檢舉，尤可對一家行號於一日之內，檢查三次以上，若查獲其漏開統一發票之行爲，達三次以上時，即行勒令停止營業達六個月之久。至於主管機關加強檢查統一發票之措施，與該處以前實施之站崗收稅，確有異曲同工之妙，則因「站崗」徵課並無滿意之回報，是以再次之檢查統一發票措施，若與站崗收稅發生同一結果，致使事業單位因檢查而受不同之待遇，形成不甚平衡之心態，對新制新法難不構成深遠之影響，更可能產生反效果，致使稅收稅制稅政均受創傷。按統一發票在創制之初，雖有一段可歌之時

刻，嗣因統一發票促使虛設行號發生，不僅將統一發票勾稽作用破壞無遺，失去控制稅源及稅收之力量，因此統一發票制時代，已非徵繳之唯一課稅基礎，並至可泣之季節。何以新稅制在實施前，未能另行確立更優更美，並可掌握稅收及稅源之措施，取代統一發票，反將原本無力量之舊制，再行硬要派上用場，必失建立與推動新法新制之厚望及期許！

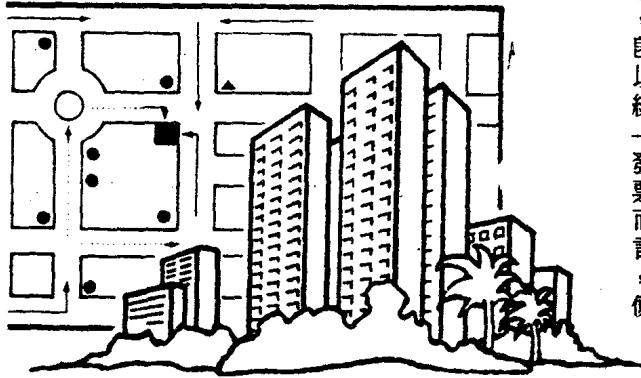
(四)新稅制似難有提高國人投資意願之功能：在財稅主管當局提出舊營業稅法修正案時，於總說明書中即已表示，凡事業單位購買機器設備，於舊制含有營業與印花稅等關係，投資成本必高。展至新制新法實施後，業者購買機器設備等所繳之進項稅額，基於可抵繳或退還之理由，認為新稅制便有提高國人投資意願之功能。至於該一廂情願之期許與想法，可否實現，則必須嗣後事實，給國人一個明確之交待，免有心人士將投資意願低落之責，交由新稅制新稅法予以承當，然與勞動基準法曾受國人將投資意願低落，歸責於該法之情節，諒無二致。且至今日（七十六年四月一日）因新制新法已施行一年，對提高國人投資意願並未達成；反因推動新制營業稅之結果，殆有將國人投資意願，迫落湖底之潛在力量，此類情節，當非台灣經濟發展中，應有之現象，然為國人至為憂心之處。猶基於新稅制在推動前，即將提

高「投資意願」為其優點之一；延至新法新制實施一年後之今天，究有多少廠商為配合新制新法之推進，增加其投資意願，因無主管機關公布數據資料，筆者不敢武斷揣測，更不能將無變成有，或以有看成無，唯在個人潛在意識中，新法新制既然經過三百六十五個日出日落，為配合新制新法所能增加之投資意願，想必有限。且至美國大勢要求台灣對外貿易，務必推動自由化，將關稅防線一再失守，該國反厲行保護政策，使台灣對外貿易如同驚弓之鳥，再難展其遠走高飛之翔，無法在國際市場任意飛翔，台灣經濟發展將因此失去方向，對外貿易將為過於自由而受害，再加上台幣之被迫升值，以及新制新法之適應性，於一年實施反映上，仍存觀望心態，甚至發生反作用，在如此逆流下，若大談「投資意願」之提高，豈不是在緣（沿）木求魚？更如同「菜籃」打水，然必「一場空」是也。再自政府以實施低利政策，去提高國人之提高意願，並未如願以償，嗣再逼使台幣升值，雖有部份國人將其存在於外銀之美金，轉入台灣而套取匯價利益，從而形成鉅額台幣游資，其用之於投資者甚為有限。且在湧向金融或貨幣市場外，則擠入股票市場，造成股市之空前熱絡與不正常，並不因此證明國人投資意願之提升，更未提出投資意願之導向。嗣待台幣與美元兌換關係穩定後，將會形成



反作用，股市股價必發生極大之副面影響，對投資股票市場者未必有利？更應加以提早防範！

(七)新稅制似難配合課徵簡便原則之實施：要人民盡其繳稅之義務，必給予繳稅人之方便，於報繳稅捐程序上更應簡化，此項「課徵簡便」原則，不論在任何時代任何地區，均應配合實施，當為政府向人民徵稅或加課責任之基本導向與準繩，不能放棄。且自新稅制各項宣導資料，及經一年來施行實際情形，進行探討分析，在新制營業稅報繳程序上所用之書表，確盡繁複難亂之能事，即以統一發票而言，便



有二聯三聯式之分，尤在該兩式中復因行業之不同，規劃不同之統一發票。諸如收銀專用統一發票復又另立型式，致使統一發票在格式上，即已五花八門未能統一，要業者如何使用統一發票，不知所從。復隨統一發票之使用，從而形成之繳款書（即稅單），則有多種，再要營利事業單位，對所代徵之營業稅，在扣抵後不論有無應繳代徵之稅，必須填報繳款書及明細表等，此於業者因代繳代徵營業稅制度之施行，必然增加營利事業單位，於代征代繳營業稅程度上之諸般繁困。惟基於新制新法對該等繁困之義務行為，再付諸處分，

如此用法，當有商權之餘地，否則營業人為繁之代征代繳程序，於無意中發生失誤，復又不能取得稽徵機關之諒解，遭受莫須有之裁罰，其若為守法之營業人，在感受與心態上，殆難平衡。茲按新制營業稅法第四十八條規定，營業人開立統一發票，如記載不實者僅為名稱地址或統一編號等其中之一；或第四十九條規定營業人，僅未依規定申報統一發票明細表（第五十一條第一項第二款）時，遭受罰鍰之處分，此對代徵代繳營業人，在營業稅徵繳程序上，專盡義務而未享權利之行爲，接受不白之罰鍰，於心態上然必失去平衡，如何獲得彌補，當在主管當局如何用法以爲斷。若財稅主管機關能在實施新制營業稅之後，對代徵代繳之繁褥報繳程序，進行檢討，必先從各項申報書表簡化開始，爲方便代徵代繳之營利事業單位，報繳其代徵之營業稅，當可由各地稽徵機關設立專爲代徵營業稅報繳事務之單位，取代現行由營業人報繳之方式，祇要營業人將代徵之稅款，併同進銷項稅款憑證，交由稽徵機關專設單位，進行報繳事宜，以便配合課徵簡便原則之實施。

在新稅制作用面上，似應發揮改進制度之原有意願與構想，此於上開各項從新稅制正面作用，所作之檢討分析，依施行實際情況推測，似難達成改制之期許與目標。基於改制之真正目的，當在如何增加

稅收，乃不可否認之事實，何以財稅主管當局却透過大眾傳播工具，經常聲明改制，不再增加稅收，難免不是自欺欺人，然屬違心之論。惜至新制營業稅實施一年中，基於扣抵關係，部份舊稽徵分支機構已有短徵趨勢，逼使該等稽徵分處，爲求達成其所謂之稽徵預算，似必設法嚴格苛求，致使代徵代繳之營業人，難以承受。因此，業者對管轄稽徵人員之強制要求，復又無可奈何，祇有忍氣吞聲在埋怨政府，要政府爲新制新法背上黑鍋，政府形象同時亦遭無情的破壞。且推動新稅制之主管機關，明知營業稅推動代徵代繳，亦無法改善營業稅制之舊有積弊，更難徹底發揮課稅資料之勾稽作用，則形成一種具結式之聲明書，首在阻止虛設行號開立統一發票之種種，要求業者具結聲明接受處罰，勢至如此徵課稅捐、及課徵代收代繳稅捐營業人之責任，的確證明新制營業稅，於代徵代繳程序上，表露其高度之無力及無奈感。且新稅制基於其本身出現無奈與無力，當爲泥菩薩過河，在自身很難保障情景下，要想藉推行新稅制，去提高國人之投資意願，談何容易！雖自民國七十三年秋冬之季，對外貿易似乎已從逆勢中復甦，呈現暫緩之成果，並經過一年有餘之查察時間，財稅主管當局認爲時機成熟，便加速腳步於七十五年四月一日實施新制營業稅，用以提高國人之投資意願，於似

有起色意識下，則因美國接續實施保護政策，強制台幣對美元之升值，再要求台灣對外貿易，加緊自由化之腳步，在在逼使中小型企業，面臨困境，維生尚難，何言提高國人之投資意願與興緻，從而形成與新稅制相互影響，兩者間的惡性循環，勢將環生不止，同時亦可影響稅捐之稽徵，此當爲新稅制於施行前，所難預料之處，該等情節究應如何化解，必頗費周章矣！

三、新稅制影響面之檢討

不論推動任何制度，於其實施初期，有缺失亦具其優點，唯新制營業稅推遲已將一年，當有一年之施行經驗，其間必有諸般利弊得失之處，可付諸檢討改進者，想必總有若干可資分析之依據。至於新稅制之作用面，當以增加稅收，爲改制動機之要求之首，即使財稅主管當局常言營業稅之改制，不在增加稅收，此類論調祇有騙主管人員自己，不足取信於國人。且在推行新稅法新稅制之一年中，營業稅稅收雖有增加，仍然有限，當不可觀，新法自難達成改制之預期指標，及其使命，進則美其名改制不在增加稅收，如此不落實之聲明，僅爲自欺之言，何足愚人。關於改制之正面作用，次在加強稽徵資料之勾稽，則仍以統一發票爲基礎依據，加上統一發票本身已有破綻，常爲不法之徒所利用，然於新法新稅之下，始有「假開發票真退稅」之情節出現，復因稽徵機關處於高

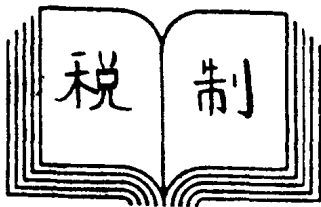
度無力無奈感之中，祇有另出心裁逼使工商行業就範，出具切結式之聲明書，任由稽徵機關之取求，工商行業因此困擾萬分。有關「假開發票真退稅」之種種，其運作與處理過程，的確十分複雜，更有「三角」關係存在，深具三種不同心態，致使交易行爲買賣雙方，及稽徵機關等三方面，從事各個不同之需求，運用各種不同方法，則給新制新法帶來甚大之震撼與困擾，形成修法改制之議。唯該等改制修法之議因，不管如何形成，均爲新稅制不想預見之事，却醞釀於財稅主管機關，及專業業者之間已久，殆與新法公布施行同時存在，從而發生之影響關係，其勢必深且廣，無法一一分析其概，茲擇其中較爲普及而易於發生者，申述其義如下，除供爲主管稽徵機關用法、制法、執法、修法之考據外，尚可借予各行各業在從事代徵代繳



事務時，加深其共識，以免發生不必要之誤違事件，遭受莫須有之處分，然爲筆者檢討編制新法實施一年之動機。

（一）改制未必可增加稅收之影響關係：不論主管財稅之機關，如何強調營業稅之改制，不再增加營業稅及營利事業所得稅之稅收，此在工商行業心態上，似乎無此想法與看法之共識，致使改制不在增稅之聲，如何美麗動聽，仍然無法扭轉工商行業認爲改革稅制，必以增加稅收爲使命之潛意識。唯在營業稅自改制實施一年以還，制度雖然已改，稅法既然已修，尤因稽徵程序亦作大翻身之變更，要工商行業取代稽徵機關之地位，掌握代繳營業稅之大權，由生意人變成收稅之人，由營利事業單位變成稽徵機關，由無權變成有權，由繳稅變成收稅，凡在此等變更之餘，復又實施「稅額扣抵法」作爲代繳代繳之依據，則因有退抵進銷稅額關係，是以改制未必可增加稅收之情節，於施行新稅制初期，似必發生，加上改制之目的，當在逐步獲得達成增加稅收之使命，反於推動新制新法一年中，依其代繳代繳實情分析，深恐今後仍難如願以償，不妨重行改制，以便早收覆水，免越陷越深。且基於營業稅制之改革，歷經十餘年之籌畫，修法數次，終於民國七十四年十一月十五日公布，展至七十五年四月一日施行，當爲實施新稅制成熟之期，可助新法新制之推動與

執行，何須自實施後即行遇上暗礁，致使新稅制如同在暴風雨中行舟，復又遭受打頭風，即不翻船，再行當必困難重重，則在自身不保情況下，要求增加稅收，談何容易。因此，改制究竟能否增稅，祇有財稅主管當局心裡有數，同時則因改制在無



形中增加消費者稅負，或有形減少業者之獲利水準，反很明顯的呈現在國人面前，從面對實施新稅制，便形成一股巨大之阻力，似難阻擋，此等情節，當爲主管之財稅機關，於改制前應有的預知，何以不作「未雨」之策，然在執行上又無防範之道，財稅主管機關對此似有責任！

（二）改制未必可減少遺漏之影響關係：基於舊營業稅制之積弊，在稽徵機關之共識下，認爲舊營業稅制之弊端，已至不可收拾之境，非改制不足遏止營業稅之違章漏稅，是故營業稅制之改革，勢成必然之勢，當以掃除積弊爲其要求。且依舊營業稅制之性質，進行分析，因係一種累積型之營業稅，尤基於其稅之累積關係，幾乎有可能等於或超過，買賣標的之製造成本加利潤，改使工商行業爲此不得不設法逃漏各種稅捐，以累積到逃漏之稅額，作爲降低售價，或增加獲利水準之依據，營業稅及其相關稅收，從而發生爲數可觀之逃漏情形，甚至越來越嚴重之境，則令財稅主管當局爲此必須嚴加設防，迫於情事而修法改制。至於舊稅制之逃漏所爲，係出於過度依賴統一發票所致，自民國四十年實施統一發票以後，即行奠定「憑證掛帥」之帳務處理，並形成「稅務會計」之運作情節，於工商行業普遍存在著內外之分，假帳假據從而泛濫於工商行業之間，則以逃漏營業稅爲起點，然後擴張至營利事

業所得稅之正確性，再行牽涉到綜合所得稅之申報，該等連續性之遺漏，對稅收影響至鉅，更足以破壞稅制，故稅捐主管機關為挽救稅收，維護稅政，必要改制修法以應其需。展至民國七十五年四月一日起推動新制營業稅，於想要增加營業稅及相關稅（最少為營利事業所得稅）收外，當在加強防阻逃漏稅捐所為之發生，此等要求究應如何付諸實現，的確困難重重，更繫於各稽征機關之努力以為斷，尤不能以稽征機關之努力，侵害工商行業之基本數量，妨礙其經營，該項原則勢必堅持，於新稅制仍以統一發票，為課征營業稅之主要依據，然屬營利事業所得稅結算申報查核準則，規定所必要之統一憑證，從而形成「憑證掛帥」與「稅務會計」之運作基礎，同時亦因統一發票之繼續使用，隨使用統一發票到形成之逃漏稅捐行為，則未能因營業稅制之改變，進行減少，尚有基本加厲之勢，否則「假開發票真退稅」之情節，當不致如此層出不窮，究應如何遏止，再行困擾着財稅主管機關，並力求防範之策。

(三) 改制勢必增加營業人困擾之影響關係：接舊制營業稅之徵繳，係由營利事業單位自行負擔營業稅款，依規必須自動繳納，其徵繳手續與程序，以及計算應繳稅款上，較新稅制為簡，況行之亦有三十餘年之經驗，尚稱得心應手，即為劣稅，仍

可稱得上為良稅。至於新制營業稅之推動，雖仍然採行自動報繳程序，則由自繳改為代征代繳關係，復因採用「稅額扣抵法」計算應繳稅款，於是在征繳程序上，將必增加諸多繁瑣手續，加上營業稅之征繳，並非由權操稽征大權之稽征機關掌管，依規交付營業人，進行營業稅之代征代繳事務，從而因新稅制之實施，當必增加營業人諸多困擾，其影響關係將更趨嚴重。且在推行新制營業稅初期，營業人依法操作代征代繳業務，所能體會出之困擾與難行，因在未進一步瞭解新稅制精神前，認為代征代繳營業稅，並無甚麼重要性，則於執行代征代繳營業稅業務一段期間後，深感責任重大，不僅困擾萬分，尤恐影響關係牽涉營業人之經營，有如營造業者承攬公共工程，依營造慣例多將工程若干部份，發包於諸多小包者，進行工程之承造，更不論發包工程，係出於包工不包料，或包工亦包料等方法進行——由工地依施工實況購買建材之情形，普遍存在於營造行業之間。凡在工地依施工實際所購買之建材，多由工地人員就地叫貨，即使隨貨所附送之統一發票，其來源如何？是真是假更無從查究，然必往口袋裡一放，非因銷售建材者找其交付貨款時，工地人員不知所取得之統一發票，仍然擺在自己口袋裡，此在舊稅制時代，其所能形成之困擾，較為輕微，似可持統一發票向事業單位

請款，以及為帳務處理之依據，始無多大問題與困擾，或影響關係存在。唯展至新法新制時代，則基於扣抵進銷項稅額問題，如該工地人員所持統一發票，超過兩個月以上，因不能進行扣抵，再依七十五年十二月三十日，修正公布之營利事業所得稅於結算申報查核準則第九十條第五款，規定要求自動放棄（似無可能，祇有因故）進項稅額扣抵者，不得列為成本或費用之後，却更行困擾着工商行業，此項未進行退抵之進項稅款，於營業人有時甚因疏忽，或其他緣故所致，稽征機關在查核營利事業所得稅之際，復將稅捐費用或成本，予以刪除未必合情合理。再依營業稅法施行細則第二十四條，及財政部七十五年四月十一日台財稅字七五三六九六號函，解釋規定出租財產所收取得之押金，應按月計算銷售額，並開立統一發票之出租營



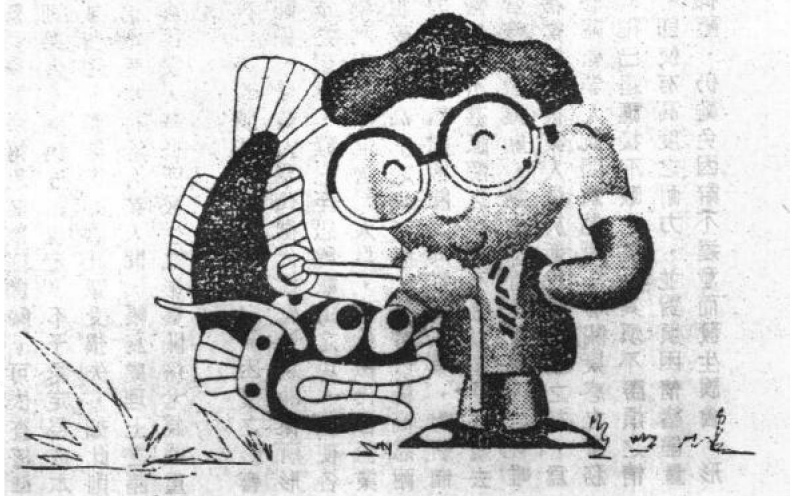
業人，於帳務處理上較為簡易，可依利息或其他關係收入列帳。且在支付押金而取得統一發票之承租營業人，依上開釋令表示雖可不必為帳務處理，此與會計資訊之正確性，及其處理原則，殆有抵觸之處。更基於進項稅款之退抵關係，進行帳務處理時，其會計科目及紀錄之安排，則頗費周章，轉來轉去總是一些虛列帳務，僅足增加會計處理之煩困而已，並無其他特別可取之地方；若知退抵其進項稅額，查核營利事業所得稅之稽徵機關，可依查核準則第九十條第五款規定，不予認定為成本或費用，營業人必因此蒙受損失，如此則倍增受授押金營業人間，帳務處理上之諸多困擾，基此所發生之影響關係尤為嚴重。

四、改制尤可加重稽徵機關困擾之影響關係，營業人為代徵代繳營業稅關係所形成之影響，確已至怨聲載道之境，並使各營利事業單位會計人員，為代繳代徵營業稅表達其高度之無奈感，祇有以極高忍耐去打擾稽徵機關及其從業人員，對新制營業稅不甚瞭解之處，不時以電話或親去管轄稽徵機關，請教於管區稅務人員。唯稽徵機關從業人員於新稅制推動之初，為管區營業人詢問新制新法有關疑惑之事務，確已達應接不暇之境，其煩不勝煩之情，即使有高度之耐力，並對煩困情緒儘量抑壓，仍難免因辭不達意而發生誤會，形

成工商行業對新稅制之惡感，該等情節似難避免，同時亦倍增稽徵機關對新稅制之困擾與無奈，進而所形成之影響關係，更形深遠。基於新制營業稅之代徵代繳，仍以統一發票為其徵繳之依據，加上採用「稅額扣抵法」為徵繳營業稅之基礎，必造成退抵之報繳程序，從而使不法之徒，有利可圖，於是「假開發票真退稅」之情形，震撼工商行業及稽徵機關，確至「風聲鶴唳，草木皆兵」之境地，不知如何善後較為妥切，是以困擾稽徵機關一段很長之期間，不得設算防範之佳策。諸如採用所謂具有切結性質之聲明書，以僅補繳已退抵之營業稅，利誘營業人填具該類聲明書，此在稽徵機關謂之自首，於自首之結果，依聲明書要求，仍必接受稅法規定之處罰，係出於該聲明書內容，印就「本公司（行號）七十六年四月份『營業人申報銷售額與稅額繳款書』申報之進項稅額有新台幣壹佰貳拾叁萬肆仟伍佰陸拾柒元，係屬不得扣抵之進項稅額，無進貨事實，偽造變造之進項稅額，進貨未依規定取得及保存憑證，違反營業稅法第十九條，自認虛報進項稅額，甘願聽候處罰。再者調查人員無其他騷擾情事，特具此聲明書為憑。」等理由，以及「甘願聽候處罰」之要求，僅補繳已退抵之稅款，即可了事，似乎有些不可能，殆為無稽之表態。若業者填具聲明書後，復應受營業稅法第五十一

條規定，於追繳稅款外，必按所謂之漏稅額處五倍至二十倍之罰鍰，以及稅捐稽徵法第四十四條規定，再按所謂漏列金額百分之五，處以罰鍰等情節，何必事前具結聲明，否則便失去事前具結聲明之意義，因此更困擾著稽徵機關及其從業人員，其影響關係尤為深遠！

其實，於推進新稅制一年以還，對工商行業與稽徵機關間影響面之作用，較新稅制推動作用面之影響為大，亦基於改制正面作用之期許過高，其副面影響之程度更深，是以影響面有關事項，不止上述四項檢討內容，該可探究之處，有如數家珍之慨。唯在推動一項新制新法雖有阻力或困難，尚易克服，若為改進舊有制度之繼續施行，並基於比較關係，其所能形成之困擾與阻力，勢必嚴重而有難以克服之勢，此在情節便在營業稅改制推進中，予以表露其概，加上新稅制徵繳程序改為代征代繳，並採用「稅額扣抵法」進行扣繳作業，此在依法行事之工商業者，為代征代繳營業稅：當必增加徵繳上不少之煩困，雖為事實，萬一無意失誤而發生錯漏，然必接受莫須有之處分，此在守法業者而言，對新制新法難不形成反感。且在不肖之徒，於新法新制推行後，認為有機可乘，依報導說明在新制新法實施後，利用統一發票賺稅之人，不僅很多，其中甚至有獲得碩士學位之人士，出而主持虛設行



號達數十宗之衆，其組織之龐大，由此可獲知其概，該等不法份子所能賺取之稅款，據聞勢將上億，基此所構成「假開發票，真退稅」之行爲，勢必對新法新制，以及稽征機關等各方面，真的存有莫大之威脅與諷刺，於工商行業間更增加諸多困擾；與莫須有之處分，究竟如何善後，的確費周章，然僅以切結或之聲明書，擬將新制新法所構成困擾，暫時進行化解；讓因推

動新法新制所發生影響面之外用關係，儘量予以縮減，俾新制新法之推進，得以順利達成其修法改制之使命，諒誰亦不肯給予肯定之答覆與承諾！

四、結 論

從作用與影響而探討新制新法之推行，似乎甚難達到修法改制之作用與期許，則其影響程度廣及工商各業，甚至消費層面對新制新法之推動，確具強烈之排斥感，即使工商業者接受新稅制之實施，亦高度表達其無奈，除非不再營業，始可抗拒營業稅之實施外，工商行業於新制新法之推行，不論是良是劣，祇有以「船到橋頭自然直」之心態，去承受新法新制之來臨。且自民國七十五年四月一日施行新制營業稅以還，自今以屆一年，於一年中雖經財稅主管機關多方努力，該項努力之表現，僅由二十五種各業對新制營業稅之操作範本，即可獲知各級稽征機關對我稅制之推進，在宣導資料上確已不遺餘力，投入甚爲可觀之人力與財力，要新稅制於實施過程中，獲得工商行業及消費層面之普遍支持與認同，何知結果並未其理想，於是修法改制之聲，復又不絕於途。至於在行改制修法能否糾正因新稅制所導致工商行業不適應之處，人爲未定之天，究應如何修法與改制，確有商榷之餘地，希望財稅主管機關對復行改制修法之議，似因慎重行事，不能僅固及某一層次或層面之利害

關係，即行輕言修法改制，以資配合，若如此之改制修法，勢必缺乏週延性，屆時必在面臨某些不適應，或還可能發生之抗拒與挑戰，再謀求解決之道，似必再行到發一陣或大或小之騷動，故祈財稅主管機關對修法改制之請，不妨三思，以免動搖新稅制之施行根基。

茲據有關報導新稅制架構之重組，必定牽涉至稅法之修正，如此修法改制必須同時實施，從而責任之重，於財稅主管當局似因明知，究竟應如何改制修法，然必早有所準備，進則考慮修法改制之週延性，當然已有「未雨」之良策，足以應因國人對改進新稅制所作之要求。惟依報導財稅主管機關再擬改制方向，對營業人間之貨物購銷行爲，仍維持外加而不由銷貨營業人，代徵代繳營業稅之制度不變，僅將消費層面營業稅，再回歸內含之制，由零售營業人自行繳稅，此對零售層面之營業稅，當固有加重之結果，能否未該層次營業人（零售者）所接受，將成爲新的問題與困擾，諒財稅主管當局對此有所考慮。且因舊營業稅制係對營業行爲課稅，並以營利事業單位爲負責報繳稅款之主體，加上營業稅爲內含關係，該營業單位能否將其所報繳之營業稅等，轉嫁於後手或消費者，舊稅制則在所不問，此在稽徵機關祇管營業稅等之徵收，絕對不過問該等稅捐之歸屬，然爲舊營業稅之課徵方法及其

原則，猶經五十餘年之徵繳而不衰。展至民國七十五年四月一日因舊制老化，無法適應現階段工商業之變遷情況，於是進行徹底改制，由內含改爲外加，由自動報繳改爲代徵代繳等制度，要營業人不負營業行爲上有關之稅捐，按理營利事業單位對新稅制，不至發生任何杆格難行之處，何以反而形成諸般困難，諒不在改制本身，應爲稽徵六法改採「稅額扣除法」所致，殆與營業稅等內含變更爲外加，其影響關係不深，究應如何再改制再修法，於財稅主管機關早有「綢繆」之計，當不因修法



改制再發生困擾。

其實，早在實施新制營業稅前，個人爲改制修法之前途設想，將不成熟膚淺之箇中之見，草撰數稿，表達採用「稅額扣除法」後遺症之嚴重性，提供爲有關機構之參考，則經財稅主管當局之傳喚，認爲筆者對外國稅制轉換期中之變遷實況，不甚瞭解所致。個人因未去國外考察稅制，當不知外國稅制變遷情形，却爲事實，不敢對財稅主管當局之認知與要求，多表示意見，祇有讓新稅制實施成果，向國人作週全之交待。唯在新稅制實施至今（民國

七十六年四月一日），雖然一年，在一年中之迴響與反應，失誤之處，多於所獲，營業人爲接受新稅制之施行，發出之怨聲之絕於途，加上不肖之徒，利用進銷項稅額之退抵關係，從而形成「假開發票真退稅」之情節與事態，甚爲嚴重，各級稽徵機關對此亦更表重視，於是透過電腦作業，動員大輔人力財力從事追跡清查工作，雖然困擾工商行業，則對課稅資料之勾稽，似已發生有利之牽制作用，如再改制，當可收雙管齊下之效，再行配合修法，以事全功。且在財稅主管機關進行修法改制前，個人對營業稅制之未來與前途，仍然表示一點膚淺私見，不論當否，僅供參考之用，想必無妨，萬一有失言之處，尙祈財稅主管當局諒察是幸。基於新制營業稅之徵繳，不在乎內含與外加，要不在營業稅等究爲誰去實質負擔，僅求該等稅捐之徵繳落實，所以將消費層面營業稅再改由內含，或者僅就中間商營業稅等不再外加，均非爲再修改制修法之重點及其必要處所，故依筆者井底之見，殆可改行「稅基相減法」一段期間，若較採用「稅額扣除法」易爲國人所接受，如此修正，能對新稅制之推動，減少其困擾外，復又不影響舊營業稅制之老路一途，然新制營業稅復又何其不幸！！

支票

對台灣經濟的貢獻

鄧海波

前言

新舊票據法第一四一條規定，凡持（執）票人提示未獲支付（兌現）者，處發票人三年以下有期徒刑等，依規定其未獲兌現（支付）者之情況，計有①發票人無存款餘額，又未經付款人（行庫）允許墊借（透支戶在外）而簽發支票，此種情形在台灣地區工商市場中，較為常見，再行配合票據法第一二八條第二項：「支票在票載發票日前，執票人不得為付款之提示。」規定，便形成以往所運行之遠期支票，票據刑責從而發生者較多；②發票人簽發支票時，故意將金額超過其存款，或超過付款人允許墊借之金額，此種情形雖然為構成退票原因，可以加諸其刑責，唯該類情節在工商市場中，似屬鮮見；③發票人於執票人法定提示期限（七日、十五日、二個月）內（票據法第一三〇條）故意提回存款，或以其他不正當方法，使支票不獲支付（兌現）者，似同空頭支票而準用刑期等之規定，此種情形在台灣地區以往工商市場中，除發票人基於某種原因，使持票人於票據法第一三〇條各款規定提示期限內而未提示，發票人可依票據法第一三五條規定，作相反解釋，向付款人（行庫）撤銷付款之委託，持票人

於提示期限經過後再行提示，依票據法第一三六條第一款規定，未獲支付（兌現）者，發票人當不為票據法第一四一條第三項規定刑責之拘束，因此準用刑責情形更難發現。

按上開三種支票刑責，統為新舊票據法第一四一條所規定，唯在民國七十五年六月二十日經立法院修正（同月廿九日公布）之新票據法，僅增訂第一四四條之一規定，指明同法第一四一條、第一四二條規定支票刑責之施行期限，執行至中華民國七十五年十二月卅一日屆滿為止。此在主管機關財政部，將七十六年定為票據之新時代，並廣為宣傳而迎接「票據新時代」之來臨，並由財部設立票據法宣導工作專案小組，編印「迎接票據新時代」一書，用作宣導資料及其依據，僅為支票刑責之廢止，即如此大張旗鼓，似乎有些小題大作。加上宣導資料亦有訛誤之處，始有廢除支票刑責而為票據之新時代，係出於宣導專案小組與工商人士，犯上共同之通病，誤認為支票原本屬「支付」工具之票據，當非一種「信用」工具票據之一種，主管機關方有如此訛誤之宣導，足以破壞現行票據之使用程序與慣例。況立法機關於修正票據法時對廢止支票刑責，僅以「施行期限屆滿」手法予以處理，若台灣經濟發展環境再有所脫變，擬復用支票刑責時，僅將本