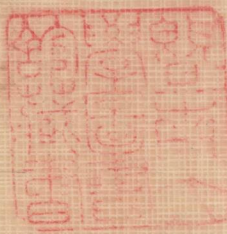


張盛和著

銷售稅制比較研究

——我國銷售稅改革方案剖析——



Y

F812.43
882

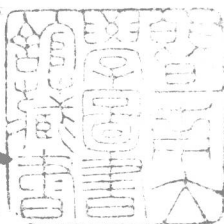
港台圖書

591574

張
威
和
著

銷售稅制比較研究

——我國銷售稅改革方案剖析——



90055333

中華民國七十四年十二月十五月初版

銷售稅制比較研究

——我國銷售稅制改革方案剖析

著者：張盛和

台北市實慶路一號

電話：(〇二)三八一五一四五轉二九

出版者

：中國租稅研究會

發行者

印刷者：興豐印刷廠

電話：五四一一六四七

總經銷：環球經濟社

台北市信義路四段199巷2號九樓之一

電話：七〇七五九〇八

郵撥帳號：環球經濟社〇一五二六六九四

定價：新台幣二〇〇元

作者簡介

姓名：張盛和

籍貫：台灣省高雄縣人

出生：民國三十八年生

學歷：1. 台灣大學商學系畢

2. 政治大學財政研究所碩士

3. 美國愛荷華大學經濟碩士

經歷：1. 財政部稅制會科長

2. 大同工學院講師

著作：1. 公共財的理論

2. 加值型營業稅十講

3. 加值稅經濟學（譯）

自序

銷售稅與所得稅孰優孰劣的論爭由來已久，在恩格爾法則，邊際效用遞減理論及量能課稅的租稅公平理論等等觀念影響之下，所得稅在近六、七十年來的租稅理論發展史中佔盡了風光。雖然如此，銷售稅在各先進諸國的財政收入上仍然有不可忽視的重要性，尤其近年來世界各國經濟景氣低瀾，失業率提高，增進效率及促進成長之呼聲日漸高漲之際，具有租稅中性的銷售稅制更逐漸受到各國的重視。

反觀所得稅，稅基定義一直籠統不明，實際執行時所得衡量困難重重，稅式支出（tax expenditures）不斷擴大造成稅基大量侵蝕、稅率過高影響工作及投資意願，所得稅法令規定繁複提高徵納雙方成本……等等，在在暴露其多方面的缺失。一九八五年五月二十八日美國總統向國會提出大幅度的所得稅改革方案，擬將現行課稅級距由十四級減為三級距，最高稅率由50%降至35%。幅度之大，令各界震驚，雷根總統亦稱該方案為「美國二次革命」（Secone American Revolution）。至此，多年來所得稅的各項優點乃受到多方質疑而逐漸動搖。

筆者自民國七十一年起參與我國銷售稅制改革方案的研擬工作，在工作過程中對銷售稅制理論及各國實際採行之情況多所接觸，並參與我國銷售稅制改革方案的宣導，深深感覺銷售稅易受人誤解乃因其全貌未爲大眾瞭解之故，因而興起欲對其一探全貌之念，並希望以之作爲我國未來全盤改革銷售稅制的參考，且有助於各界對即將採行的加值型營業稅制有充分的瞭解。因此研究的重點置於制度面的比較，而不在於銷售稅理論的探討。研究的方法採取總觀到微觀，以及從橫斷面及縱斷面等多角度的比較，希望透過比較研究將銷售稅制的優劣，各型態之間良窳，各國採行的情況，演變的趨勢等一一顯現，並以之作爲分析檢討我國銷售稅制改革方案的基石。

本書之撰寫首先要感謝恩師張則堯及陳聽安二位教授的教導，工作期間又蒙林振國教授指導，顏執行秘書慶章提供優良的研究環境，同事多人協助校對，王北岳老師賜封面題字，內人羅美理女士精神上的支持，始得以順利寫作完成，特此致上誠摯的謝意。

謹以本書獻給養我育我成人的

母親

張盛和謹識

中華民國七十四年十二月

目錄

第一章 導論·····	一
-------------	---

第二章 銷售稅制評價·····	四
-----------------	---

第一節 公平面之評價·····	四
-----------------	---

第二節 效率面之評價·····	一四
-----------------	----

一、對儲蓄誘因之影響·····	一七
-----------------	----

二、對產品間抉擇之影響·····	一七
------------------	----

三、對工作誘因之影響·····	一八
-----------------	----

第三節 結語·····	一九
-------------	----

第三章 銷售稅制本質之探討·····	二二
--------------------	----

第一節 銷售稅之意義及類型·····	二二
--------------------	----

第二節 銷售稅制型態上之比較·····	二六
---------------------	----

一、選擇性銷售稅與一般銷售稅·····	二六
---------------------	----

二、單階段銷售稅與多階段銷售稅·····	二九
----------------------	----

三、國產稅與製造稅·····	三一
----------------	----

四、轉手稅與加值稅·····	三三
----------------	----

五、加值稅與零售稅·····	四一
----------------	----

第三節 結語·····	四三
-------------	----

第四章 整體銷售稅制之觀察·····	四九
--------------------	----

第一節 橫斷面觀察·····	四九
----------------	----

第二節 縱斷面觀察·····	六四
----------------	----

第三節 結語·····	七〇
-------------	----

第五章 加值稅制之國際比較·····	七四
--------------------	----

第一節 稅基·····	七四
一、一般課稅範圍·····	七五
二、對農民之課稅處理·····	七六
三、小規模營利事業·····	八〇
四、金融業·····	八二
第二節 免稅及零稅率範圍·····	八三
第三節 稅率·····	九〇
第四節 稅額計算·····	九五
一、稅額扣抵法·····	九五
二、課稅期間·····	九八
三、計稅基礎·····	一〇〇
四、進項稅額扣抵·····	一〇一
五、溢付稅額之處理·····	一〇二
第五節 結語·····	一〇三

第六章 我國現行銷售稅制分析與檢討……………一〇八

第一節 稅制結構與趨勢分析……………一〇八

第二節 重要稅目檢討……………一一三

一、貨物稅……………一一四

二、營業稅……………一一八

三、娛樂稅……………一二〇

第三節 結語……………一二三

第七章 我國銷售稅制改革方案剖析……………一二六

第一節 課稅範圍……………一二七

一、中華民國境內銷售貨物或勞務……………一二八

二、進口貨物……………一三一

第二節 納稅義務人……………一三二

一、銷售貨物或勞務之義務人……………一三三

二、進口貨物之收貨人或持有人·····	一三五
三、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，其所銷售勞務之買受人·····	一三六
第三節 免稅與零稅率範圍·····	一三九
一、零稅率·····	一三九
二、免稅·····	一四一
第四節 稅率·····	一四六
第五節 稅額計算·····	一四七
第六節 結語·····	一五一
附錄：營業稅法·····	一五五
第八章 結論及建議·····	一七八
參考書目·····	一八五

第一章 導論

銷售稅制在租稅制度中，一直與所得稅制及財產稅制鼎足爲三大稅制。其稅收比重不僅在我國遠超過後二者（註一），就是在一些先進國家如法國、愛爾蘭、義大利、挪威諸國，其銷售稅制之稅收比重也超過50%以上（註二）。顯示銷售稅制在各國財政收入上佔了相當的重要性。

然而在「恩格爾法則」（Engel's Law）（註三）及邊際效用遞減理論之影響下，累進課徵的所得稅被認爲較具公平性，因而受到各界重視，甚且被譽爲「租稅中的女王」（註四），各項有關所得稅制之研究也蓬勃發展。相對地，銷售稅制即受到某些程度的冷落。

幸好所得稅制在盛行了幾十年之後，已在美、英等經濟先進國家暴露出其對工作誘因及儲蓄誘因的不利影響；而且爲達成其公平的目標，所得稅規定日趨複雜，此不僅增加納稅人的依從費用（compliance cost），更提供了新的逃漏誘因。何況所得的定義及其衡量也迄未出現令人滿意的說法與作法（註五）。結果，所得稅制在公平面的優點受到動搖，效率面又有諸多不利之處，因而各國改革所得稅制之呼聲四起。例如美國財政部在一九七七年即曾提出以累進稅率課徵的消費稅來取代所得

稅的改革方案（註六）。一九八五年五月美國總統雷根又向國會提出以「公平、成長及簡化」為目標的所得稅制改革方案，希望將累進稅率級距由現行十四個級距簡化為三級，且最高邊際稅率由50%降至35%。此一方案提出後，日本也相繼提出類似簡化所得稅制的改革方案。

相對地，銷售稅制在效率方面的優點更為彰顯，其在公平性方面雖稍有不足，但西歐諸國透過複式稅率的採行，已使銷售稅制的累退性大為改善，彌補了其在公平面的缺失。

本文即擬對銷售稅制作一有系統的研究，使銷售稅制的各項特質能清楚的顯現。研究的方法係採取比較的方式，從總觀（macro-view）到微觀（micro-view）各個角度來比較觀察。全文分七章，除第一章導論外，主要分為六大部分：首先從理論上探討銷售稅制在公平面及效率面之評價，並與所得稅制作一比較，使吾人能對銷售稅制的優劣有一清晰的概念；其次擬對銷售稅之意義、型態上之分類、各重要型態之銷售稅制間有何不同及其優劣點等作一分析比較，以瞭解銷售稅制之本質；接著擬對目前全世界所採行之銷售稅制作一觀察，首先從橫斷面觀察各國所採銷售稅制之型態，以瞭解銷售稅制在各國採行之現況。其次從縱斷面觀察銷售稅制型態間的演變，以明瞭其趨勢；第四部分擬對銷售稅制中採行之國家數目較多，且近十幾年來採行之國家數目有遞增趨勢的型態——加值稅制——作一分析比較，分別從稅基、免稅及零稅率範圍、稅率及稅額計算等四方面比較各國之規定，以明瞭各國在加值稅制實務上之重要內容，其所面臨之問題、及各國解決之方式，從而做為我國未來銷售稅

制改革方案之參考；第五部分爲我國銷售稅制改革方案分析與檢討，先對銷售稅制現況作一析述，再對擬議中之銷售稅制改革方案重要內容作一剖析，並檢討其缺失；第六部分爲結論及建議。

附註：

(一) 例如七十三年度銷售稅稅收比重爲 29.2%，所得稅稅收比重爲 17.7%，財產稅 18.3%，餘爲關稅及專賣利益。

(二) 見表十二。

(三) 恩格爾法則主要在說明愈窮的家庭花費在食物等基本生活方面的支出比重愈大；反之，所得愈高者花費在其他奢侈性的支出比重愈大。故對高所得者課以較高稅率，並不會影響其基本生活。

(四) 張則堯：「財政學原理」，二十八版，三民書局，民國六十九年，第一六三頁。

(五) Richard W. Lindholm, The Economics of VAT, Lexington Books, D.C. Heath and Company, 1980. PP. 71 ~ 72

(六) 同註(五) P. 75

第二章 銷售稅制評價

自從亞當史密斯（A. Smith 1723～1790）在其名著「國富論」中提出公平（equity）、確實（certainty）、便利（convenience）及節約（economy）四大租稅原則之後，除了確實、便利與節約係屬稅務行政方面的原則以外，在稅制方面公平就成爲一個重要的評價標準。其後德國學者華格納（Adolph Von Wagner, 1835～1917）及巴士泰堡（Bastable）等陸續發揚，增加了租稅的經濟發展原則（註一）。因此後來的財政學者評估稅制大都從租稅公平與經濟效率二方面着眼。本章擬從這二個角度來對銷售稅制給予一個評價，使銷售稅制的優劣重新展現新的面貌。

第一節 公平面之評價

課稅公平的研究，一般可從「受益原則」（benefit principle）及「納稅能力原則」（ability-to-pay principle）二個方向研究。前者指每個人納稅之多寡應根據其從政府公共勞務中所

獲利益大小而定；就後者而言，個人實際納稅額之多少則與政府公共支出不發生關聯，而純視個人納稅能力之大小而定。這二個方法都牽涉到一個難以解決的問題：即公共支出利益及個人納稅能力如何衡量？

雖然如此，二個方法在課稅公平方面都甚為重要，一般而言，凡公共支出之利益較為明確，或公共勞務具有私有財（private goods）性質者，大都採受益原則，例如規費、道路收費、工程受益費等皆屬之。至於利益較不明確者則大都採納稅能力原則。一般而言租稅之課徵並無對等報償，故公平性的衡量學者大多認為應從納稅能力着手。

至於納稅能力應如何衡量？有些學者認為所得是較佳的衡量指標（註二），有些學者則主張消費才是較佳之衡量指標（註三）。但是不管是所得也好，消費也好，都包含了「設算」部分（imputed form）而難以正確衡量，是故財政學者 R.A. Musgrave 認為課稅公平應追求的是「程度」問題，而不是「絕對」的規範（註四）。

撇開納稅能力的衡量問題不談，一般認為課稅要公平，必須「納稅能力相同者付相同的稅」（people with equal capacity pay the same），「納稅能力愈大者付較多的稅」（people with greater capacity pay more）。前者稱為「水平公平」（horizontal equity），後者稱為「垂直公平」（vertical equity）。這二個公平原則都一樣重要，但在實際意義上，水平公平

較簡單，垂直公平則較複雜，因為後者牽涉到納稅能力不同者，其納稅額應差別多少才算合理的問題。此一問題自 J.S. Mill 提出「均等犧牲」(equal sacrifice)之原則後，雖然又再發展出「均等絕對犧牲」(equal absolute sacrifice)、「均等比例犧牲」(equal proportional sacrifice)及「均等累進犧牲」(equal marginal sacrifice)等概念，但自邊際效用學派興起之後，均等累進犧牲之說似佔上風。該說法認為個人的所得邊際效用是遞減的，個人納稅最後一元的邊際犧牲應該相等。如以圖一中 Mu_H 代表低所得者的邊際效用曲線， Mu_L 代表高所得者的邊際效用曲線，其稅前所得分別是 $O B'$ 及 $O B$ ，則課稅應課至 $O F'$ 及 $O F$ ，使二者最後一元的邊際犧牲相等（即

