

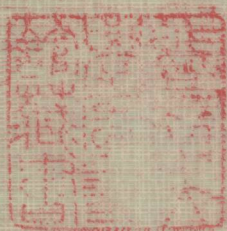
S.003422

財稅專著譯述叢書之十二

發展中國家的加值稅

G. E. Lent
M. Casanegra
M. Guerard
白培英

著 譯



財政部財稅人員訓練所編印

中華民國六十六年一月

石景堂先生贈

F 810.42
835

S 003422



S9000891

財稅專著譯述叢書之十二

發展中國家的加值稅

原名 The Value Added Tax in Developing

Countries



財政部財稅人員訓練所編印

G. E. Lend
M. Casanegra
M. Guerard
白培英 著
譯

譯者例言

一、本書雖然頁數不多，却分為兩部份：前一部份「發展中國家的加值稅」，是譯自國際貨幣基金一九七三年六月刊行的專家研究報告（Staff Papers）中，由 George E. Lent 等三人合著的“The Value-Added Tax in Developing Countries”一文。後一部份是譯自日本財政學者木下和夫所著「加值稅之理論與實務」一書中「加值稅之實務」一章。兩部份對照參讀，可增進對加值稅制度的瞭解。

二、本書封面的譯者雖然由我一人出名，但前一部份承葉朗雄兄協助很多，後一部份則由蘭錦川兄初譯，並承陳攀雲兄細心校核，所以實在是一件「有志一同」的集體譯作。封面由我代表出名，是掠了他們的美，要向他們致謝。

三、我國認真考慮實施加值稅的可能性，始於民國五十七年行政院賦稅改革委員會的建議。一晃十年，雖然由於若干因素，迄尚未能付諸實現，但是觀察經濟發展的情形和稅制改革的趨向，加值稅終將有實施的一日。則這本譯書尚可能有值得參考的地方。

四、如同我以前試譯「間接稅新論」一書一樣，如非張所長則堯師的鼓勵，以我的篤鈍疏懶，是不可能終其事的。在此要表示我由衷的感佩之忱。

白培英謹識

中華民國六十六年元月

發展中國家的加值稅目次

譯者例言

頁次

第一章 發展中國家加值稅的主要特徵.....二

第一節 加值稅的基本觀念.....三

第二節 若干發展中國家實施加值稅的情形.....六

第三節 稅基.....七

第一項 加值稅的一般課稅範圍.....八

第二項 農民的銷貨.....九

第三項 商店的銷貨.....一〇

第四項 一般勞務.....一一

第五項 金融勞務.....一二

第六項 建築業和不動產交易.....一三

第四節 免稅範圍.....一四

第一項 出口外銷.....一四

第二項	食品及其他必需品.....	一六
第三項	報紙、雜誌、及其他免稅項目.....	一七
第四項	課征國產稅的貨物.....	一七
第五節	資本財.....	一八
第六節	稅率.....	一九
第七節	稅額扣抵及退稅.....	二二
第八節	對小店戶的特別規定.....	二三
第二章	加值稅稅收的重要性.....	二五
第一節	加值稅稅收佔總稅收的比例.....	二五
第二節	加值稅稅收佔國內生產毛額的比例.....	二六
第一項	加值稅課及國內生產毛額的範圍.....	二七
第二項	各國加值稅與國內生產毛額之比例.....	二七
第三節	稅收彈性.....	三一
第三章	加值稅在執行上的問題.....	三四
第一節	納稅人數及其登記.....	三五

第二節	發票及會計記錄	三八
第三節	申報、繳納、扣抵及退稅	四〇
第四節	加值稅之查核	四一
第五節	小規模營利事業及農民之處理	四四
第一項	小規模營利事業	四四
第二項	農民	四八
第六節	執行機構	四八
第七節	改行加值稅的一些問題	五〇
第四章	加值稅與其他銷售稅的比較	五三
第一節	多階段轉手稅	五四
第二節	單階段製造稅	五五
第一項	消除稅負累積作用	五六
第二項	執行與依從	五九
第三節	零售批發混合稅制	六〇
第一項	稅負分配的效果	六二
第二項	執行	六三

第四節 雙軌稅制

第一項 對銷售通路的影响

第二項 稅收彈性

第三項 執行

第五章 結論

第一節 前文的歸納

第一項 加值稅結構上的差異

第二項 稅收的重要性

第三項 執行上的問題

第四項 銷售稅的選擇

第二節 開發中國家採行課征到零售階段加值稅的有利條件

第一項 零售商的多少

第二項 帳簿記錄

第三項 執行與依從

第四項 銷售稅之過去經驗

第五項 稅率的高低

六五

六六

六七

六八

六九

七〇

七一

七二

七三

七四

七五

七六

七七

七八

七九

八〇

補編 加值稅之實務

第一節 納稅義務人 七七

第一項 概要..... 七七

第二項 登記制度..... 七八

第三項 關於納稅義務人之特別措施..... 七九

第二節 課稅之交易 八一

第一項 概要..... 八一

第二項 與原有各種消費稅之關係..... 八二

第三項 非課稅之交易..... 八二

第四項 對特殊交易課稅..... 八四

第三節 稅率 八六

第一項 各國之稅率..... 八六

第二項 稅率之決定方法..... 八六

第三項 稅率結構..... 八八

第四節 免稅制度與零稅率.....九〇

第一項 免稅制度.....九〇

第二項 零稅率.....九五

第五節 稅額之計算.....九七

第一項 加值稅之結構.....九七

第二項 稅額計算之必要憑證.....一〇二

第三項 不得減除之進項稅額.....一〇三

第四項 計算稅額之價格（課稅基礎）.....一〇三

第五項 課稅時期.....一〇六

第六節 繳納之方法.....一〇七

第七節 資本財之處理.....一一〇

第一項 即時扣除方式與按折舊比率扣除方式.....一一〇

第二項 兼營免稅交易之處理.....一一一

第八節 對進口物品之課稅.....一二二

第九節	外銷之處理	一三
-----	-------	----

第十節	小店戶之特別措施	一六
-----	----------	----

第一項	基本構想	一六
-----	------	----

第二項	歐洲各國特別措施之概要	一六
-----	-------------	----

第十一節	農林漁業之處理	二三
------	---------	----

第一項	基本認識	二三
-----	------	----

第二項	歐洲各國特別措施之概要	二三
-----	-------------	----

第十二節	勞務業之課稅	二六
------	--------	----

第一項	概要	二六
-----	----	----

第二項	小規模業者提供之勞務	二七
-----	------------	----

第三項	非課稅之勞務	二八
-----	--------	----

發展中國家的加值稅

白培英譯

繼西歐若干國家採用加值稅之後，許多發展中國家已逐漸重視此稅，認為是一種改善銷售稅制和增加稅收的方法。法國最先於一九五四年採用加值稅，但當時法國的加值稅僅課征到批發階段。到一九六七年，歐洲共同市場（European Economic Community，簡稱EEC）指定其會員國以加值稅取代原有之轉手稅（Turnover Tax）後，加值稅才被廣泛採用。丹麥在一九六七年時，雖尚非歐洲共同市場之會員國，却首先在該年七月三日採行了課征到零售階段的加值稅，跟着法國和德國也在一九六八年元月一日實施課及零售商的加值稅。茲後瑞典和荷蘭在一九六九年元月，盧森堡和挪威在一九七〇年元月一日，比利時在一九七一年元月，及愛爾蘭在一九七二年十一月一日，都陸續實施包括零售階段在內的加值稅。

許多發展中國家的製造稅，都採用按加值額課稅的原則。這些國家有阿根廷、哥倫比亞、菲律賓、和西南關稅聯盟的各會員國。另外幾個法語系的國家，包括阿爾及利亞、象牙海岸、馬拉加西共和國、摩洛哥、塞內加爾和突尼西亞，則沿用法國一九五四年型式的加值稅，以取代它們原有的轉手稅。直到一九六六年以後，巴西的各州在一九六七年，烏拉圭在一九六八年，以及厄瓜多爾在一九七〇年，才先後實施普遍課征的加值稅制度。其他許多發展中國家業已着手研究實施普遍加值稅制度的可能性，有幾個國家（包括阿根廷、智利、中華民國、哥倫比亞、和墨西哥）已經擬定法案預備取替現行的銷售稅。

但由於各種原因均尚未正式實施（註一）。這種慎重的態度，大部份是由於施行任何重要的新稅都可能引起的不安所致；特別是實施一種在發展中國家尚無經驗的新稅，更會如此。

本文的目的，是在檢討加值稅適用於發展中國家的可能性。文內將研討發展中國家目前實施的加值稅的結構，並比較採用加值稅與採用其他銷售稅的可行性。

註一：中華民國計劃在一九七三年六月或七月，提出加值稅草案，假如草案獲得通過，將於一九七四年七月實施。（譯者註：由於一九七三年經濟上的不穩定，提出草案的時間業已延後。）

第一章 發展中國家加值稅的主要特徵

各種普遍性銷售稅的課征範圍、課征階段、稅率結構，以及其他的特性互不相同。若干型態的普遍性銷售稅，在已開發國家及發展中國家裡都有實施。為了分析方便，可以把它們分為下列幾類：(1)多階段轉手稅；(2)在零售、批發或製造階段課征的單階段銷售稅；(3)零售批發混合銷售稅；(4)實施到零售階段、批發階段或製造階段的加值稅（註二）。在法律觀點上，銷售稅僅課之於物品的移轉；如果加值稅要課及勞務，則通常係另作補充規定，列舉出課稅之勞務。下文第一節將談到加值稅的觀念基礎；其他型態的銷售稅則在第四章中討論。

註二：參見 P. D. Ojha and George E. Lent, "Sales Taxes in Countries of the Far East," Staff Papers, Vol. XVI (1969), PP. 532-503. John F. Due, "Alternative Forms of Sales Taxation for a Developing

第一節 加值稅的基本觀念

加值稅是就產銷過程中，每一階段企業對物品或勞務所增加的價值課征的稅。構成加值的主要因素是薪資和繳納所得稅前的利潤。另外的因素是所得稅以外的稅捐，租金、權利金和利息。雖然每一企業應納的加值稅可從上述這些因素（淨額）的總額予以計算——即所謂的「加計法」，但普通都採用「扣除法」。扣除法可採下面兩種方式之一：(1)從銷售淨額中減除購買物品和勞務的數額，而就其餘額課稅；或(2)採用「稅額扣抵法」，即是將進貨（及購買勞務）所付的稅抵扣銷貨上應付的稅。後一種方法比較廣泛採用。

多階段轉手稅是在產銷過程中每次產品易手時，按交易毛額課征。但加值稅則不同，它僅就每一階段產品較上一階段產品所增加的價值課稅。迨交易過程的終點，某種貨品所納稅額的總和，正是這種貨品最後售價與稅率的乘積，與這種貨品所經過產銷階段的多寡毫無關係。在產銷過程中分段征收的加值稅額，恰好等於對貨品最後階段價值課征的單階段銷售稅額。因此，加值稅沒有大企業垂直合併的誘因；對於在較早階段就有大量加值的產品，與在產銷過程中較後階段才獲得大部份加值的產品，其稅負並無軒輊。

加值稅對資本財的處理，因所用加值稅的類型而異。毛生產型的加值稅(Gross Product Variant)

對投資並無減免；這種加值稅的稅基，在觀念上就是國內生產毛額（Gross Domestic Product, GDP）。所得型的加值稅（Income Variant）則基於商店的資本設備在生產過程中逐漸消耗的事實，准予扣除每年折舊額。最後一種是消費型的加值稅（Consumption Variant），對於資本財准予在購買時按金額扣減，或准予扣抵其稅額。消費型的加值稅僅課及消費支出，如果實施到零售階段，它的稅基就和課征消費財及消費性勞務的零售稅完全一樣。

加值稅如果僅實施到製造或批發階段，則不具有課及經濟所有部門（包括零售及勞務）對產銷過程不干擾的優點。祇要有一個產銷階段在加值稅課征範圍之外，則營利事業向前或向後合併的誘因仍然存在，對經濟活動就會產生若干扭曲作用。因此歐洲的加值稅都實施到零售交易，並課及大部份的勞務。

按照目前廣泛採用的制度，商店應納的稅額是就一定期間的銷貨額乘以適當稅率後，減去該商店購買中間產品和（在消費型加值稅下）資本財上所付的稅額，計算而得。這種計算的方法必須在貨品或勞務的發票上註明以前階段所付的加值稅額，因而當產品經過產銷過程到最後成品階段時，各階段繳納的稅額便連貫地累積起來，而歸宿於最後的消費者。

加值稅的運作情形，可以下列麵包產銷的簡單實例加以說明。假定麵包以五百石的麥子所做（註三），各階段數額以美金表示如下：

百 分 之 十 加 值 稅

	進 貨	銷貨 (含加值稅)	總額	可扣抵之進項稅額	應納加值稅淨額
農 民	250	1100	100	—	100
麵粉廠	1100	1650	150	100	50
麵包廠	1650	2750	250	150	100
零售商	2750	4400	400	250	150
					400

從上例可以看出，每一產銷階段均按不含加值稅的銷售額計課百分之十加值稅，並減除在購貨或購買勞務上所付的加值稅後，即得到每一階段加值額應納加值稅的淨額。各階段應納加值稅的累計數四百元，恰好等於以百分之十稅率課之於最後零售商售予消費者的銷貨額。如果對產銷過程中某一階段予以免稅（除最初與最後階段之免稅外），不僅會增添行政上的麻煩，而且使稅額抵扣的連鎖中斷；如果免稅貨品在以後階段再進入課稅範圍時，便會犧牲稅制的中性，導入重覆課稅的因素。

關於免稅，在所謂「零稅率」(zero rate)與一般免稅(normal exemption)之間，有重大的區別。適用零稅率時，不僅銷貨額可以免稅，銷售商也有權退回進貨或購買勞務上所付的稅。如此，貨品與勞務的最後成本便不含加值稅因素在內。可扣抵的稅額，可以退還也可留抵應稅銷貨額的應納稅額。另一方面，在一般免稅的情形，則不能退回進貨或購買勞務時所付的稅。歐洲國家不論是否採用零稅率，對於出口貨物普遍都退還已納之加值稅。

在原則上，加值稅應當實施到零售階段，並應將所有的經濟部門（包括勞務）都涵蓋在內，而祇有極少部份除外。這正是歐洲國家所採用的加值稅的一般模型。祇有廣泛而劃一課征的加值稅，才能成為真正中性的銷售稅。

註三：購進其他供應品及勞務的加值稅，未計算在內。

註四：參閱Alan A. Tait, Value Added Tax (London, 1972), P. 32. 零稅率是由荷蘭導入實施，愛爾蘭已經適用於某些特定勞務，在英國亦是如此。

第二節 若干發展中國家實施加值稅的情形

雖然近年來許多發展中國家都在倡議實施加值稅，但真正採用加值型普遍銷售稅的國家却寥寥無幾。茲在表一中列出七個國家的加值稅結構，以資比較其異同。這七個國家是巴西（州稅）、厄瓜多爾、象牙海岸、馬拉加西共和國、摩洛哥、塞內加爾和烏拉圭（註五）。

這七個國家的開發程度不同，平均個人國民所得的差距也頗大，從馬拉加西共和國的美金一百元多一點，到厄瓜多爾、摩洛哥、象牙海岸、和塞內加爾的美金二百元左右，巴西的美金三百元（巴西中部比較開發的各州的個人國民所得，是全國平均個人所得的兩倍），和烏拉圭的美金六百元。

七個國家中，有六個國家的製造業生產額祇佔國家總生產額極小的比率（百分之十到百分之十五），巴西除中南部幾州以外，也是如此。除了巴西外，其餘各國對外貿易在經濟中都佔有重要地位，進口額佔國內生產毛額的百分之二十到百分之三十。相對之下，稅收佔國民生產毛額的百分比頗高。（大多是百分之十八到二十，巴西是百分之二十八）。

七個國家均採用加值稅取代普遍性的轉手稅或某種型式的製造稅；或是取代這二者混合的稅制。象牙海岸、塞內加爾、和摩洛哥的加值稅，是取代法國式的進口商和製造商分段繳納 (fractional payments) 的製造稅。馬拉加西共和國在採用加值稅前，是實施對貨品和勞務征收的普遍性轉手稅；巴西各州的加值稅也是用來取替對貨品課征的普遍性轉手稅。厄瓜多爾在一九七〇年以前原有的銷售稅，對礦冶、製造、建築和若干勞務的毛收入課征，不包括進口在內。在烏拉圭，由一九六八年的加值稅所取代的銷售稅，係製造稅 (原係依緩徵法 Suspensive method 征收)、及以後依加值額為基礎課諸批發商 (間接扣除法 indirect subtraction method) 的批發稅，和一九六三年後的增加對零售商和勞務業毛收入課征的零售稅等混合的稅制。

註五：很多發展中國家，製造階段的銷售稅，也按所謂「分段繳納法」而征收。雖然這些加值型式的課征，通常是採取直接扣除方法 (direct subtraction method) 即自應稅標的減除已稅的進項金額，而非自應納稅額扣抵進項稅額，與稅額扣減法不同)，但僅實施於製造及進口階段。此種課稅方法，在本文不認為是加值稅。

第三節 稅 基

發展中國家採用的加值稅，和已開發國家所採的加值稅一樣，都力求課征範圍廣泛，俾能課及國內消費支出的絕大部份。不過從整體來說，發展中國家的課稅範圍似較已開發國家為小。就發展中國家而言，雖然彼此的課征範圍差異亦大，但一般都不課征農產品，有些排除了勞務，而且並不全部課及零售