

鄭宗典、陳瀛國 編著
邵培坪、邱政茂

加值型營業稅制度

△ 理論根據・法規分析
報繳實務・會計處理
▽

序

我國營業稅法，早自民國二十年六月十三日公布施行，~~現經~~目下已先後修正十四次，但仍維持以營業總額為稅基之多階段銷售制，其原有因重複課稅及稅上加稅而增加國民租稅負擔、違背租稅負擔原則、企業之經營方式、對資本財課稅影響資本形成暨外銷貨物所含國產銷售稅無法退清致削弱國際貿易之競爭能力等缺失，仍然存在，於經濟之發展，影響至鉅。茲值我國正處於經濟升級階段，舉凡阻碍經濟發展之因素，均以早日設法改善為宜，基於此，現行營業稅之改制，已至刻不容緩之時刻，政府決策階層有鑒及此，乃就前行政院賦稅改革委員會所提營業稅改制建議案，參照目前採行加值型營業稅國家實施情形，吸收其優點，改進其缺點，並配合我國國情，以循序漸進原則，擬訂營業稅法修正章案，經行政院於七十三年十一月一日院會通過，同月十日函請立法院審議，經完成立法程序後，即可選擇適當時機開始實施。新制實施後，對於上述缺點，均可立即消除。筆者

參與營業稅改制實際工作，深知新制實施成就之關鍵，在於獲致社會大眾之溝通、擁護與支持，而其採行途徑，以就新制之理論、稅法草案訂定原則與準據以及實務上之處理，作系統性之整理，公之於世為要務。有關新營業稅制之訊息，散見於報章雜誌，因係一鱗半爪，不能窺其全豹。為使全國國民均能了解新制對國家之貢獻與國民之實際效益關係重大，從而使新制之實施得以順利推行，乃就有關資料分別積極編撰，刊印成書，顏曰「加值型營業稅制度」，就新營業稅制理論根據、營業稅法修正草案內容、新制營業稅報繳實務與會計處理，針對社會各界實際需要詳加闡述，條分縷析，層次分明，竭盡棉力，使其內容充實完備，發行之日，盼能達成服務工商企業與社會大眾之願望及預期目標。稅法草案於完成立法程序並公布實施後，本書將就更動部分加以改正補充，力求完善，並重行刊印供應。由於籌備時間短促，匆卒脫稿，掛漏難免，尚祈讀者指教，如能藉此拋磚引玉，實為萬幸。

編者謹識

七十四年元月二十日
於臺北市

再版自序

加值型營業稅制度一書，由於各界踴躍訂購，以致初版未及一月，已有供不應求之趨勢，足見新的營業稅制度已引起社會大眾的注意與關切，筆者為本着繼續服務之初衷，乃不揣蹇陋，於二月間再版供應，以擴大傳播層面，並答謝讀者愛護與支持之雅意。

編者

七十四年
二月十日

修訂初版自序

修正營業稅法，經 總統於中華民國七十四年十一月十五日華總（一）義字第五七三〇號令公布，依第六十條規定，其施行日期，由行政院定之。因此，即將由行政院擇定適當時機實施，預計其日期當不在遠。為配合各界人士實際需要，乃依照修正營業稅法內容加以修訂，付梓在即，問世之日，敬祈舊雨新知，惠賜指正。

編者謹識

七十四年
十一月十六日

編輯例言

一、本書之編輯，按理論、法規及實務劃分爲三個單元。

二、在理論方面，指出現行稅制之缺點，分析加值型營業稅之優點，並就已採行國家成功之例證，以闡明我國採行加值型營業稅之重要性。

三、在法規方面，依修正公布之「營業稅法」爲準據，按章次分別撰述，並視實際需要舉例說明，以臻明確。

四、在實務方面，就營業人開始營業前、營業期間中及結束營業後之過程，應行注意辦理之有關事項，會計處理，逐一分別引述，對申報繳款書之填報，並舉實例說明，藉供參考。

五、本書係按不同性質型態在不同單元之中，爲便利讀者閱讀，而有重複引述之處；例如零稅率之證明文件，一見於第二篇第二章減免範圍，再見於同篇第五章稽徵程序之申報繳納，三見於第三篇第一章報繳實務；其內容雖然相同，但其繁簡則視實際需要而有差別。惟如無複述之必要者，即採取索引方式由讀者自行查閱。例如第三篇第一章帳務之處理，列明有關會計處理實務詳同篇第二章，而予省略。其餘部分，如有類似情形，均係本此原則處理。

六、本書對於按一般稅額計算，有時稱爲按進銷差額計算，亦有僅稱按加值額計算者，其說法雖有差異，但其意義却完全相同，關於按特種稅額計算者，有時亦稱按營業總額計算或按營業毛額計算，其意義亦無二致。

七、爲便利讀者查閱，特將營業稅法及其施行細則修正草案，連同與關稅法授權規定之有關子法列爲附錄，以利查考。

加值型營業稅制度目錄

第一篇 緒論

第一章 我國銷售稅之改進途徑

一、現行銷售稅概況	一
二、現行營業稅的性質	二
(一)多階段銷售稅	二
(二)單階段銷售稅	三
三、現行營業稅的缺點	三
(一)重複課稅、稅上加稅及稅上加價	四
(二)有違租稅中性原則	四
(三)外銷退稅無法退清	七
四、現行貨物稅與印花稅的缺點	七
(一)貨物稅的缺點	七
(二)印花稅的缺點	七
五、改進銷售稅的成因及其採行的方向	八
六、改制基本原則	九

七、實施增值稅的優點.....	一〇
-----------------	----

(一)消除重複課稅、稅上加稅及稅上加價.....	一〇
--------------------------	----

(二)提高出口的競爭能力.....	一〇
-------------------	----

(三)鼓勵投資促進經濟發展.....	一一
--------------------	----

(四)符合租稅中性原則.....	一一
------------------	----

八、改制後關於增值稅負擔之分析.....	一二
----------------------	----

(一)增值稅之轉嫁.....	一二
----------------	----

(二)改制前後稅負之分析.....	一四
-------------------	----

九、改制後對物價影響之分析.....	一四
--------------------	----

(一)理論上的問題.....	一五
----------------	----

(二)實質上的問題.....	一七
----------------	----

(三)配合措施.....	二〇
--------------	----

第二章 增值稅之基本概念

一、增值稅之意義.....	二二
---------------	----

二、增值稅之類型.....	二二
---------------	----

(一)毛所得型增值稅.....	二二
-----------------	----

(二)淨所得型增值稅.....	二三
-----------------	----

(三)消費型增值稅.....	二三
----------------	----

四三種類型加值稅之比較	二二三
三、加值稅之計算方法	二一五
(一)相加法	二一五
(二)相減法	二一五
四、現行營業稅與加值稅之比較	二一六
(一)稅基之計算方法不同	二一六
(二)稅基之內容不同	二一八
(三)外銷退稅難易不同	二一八
(四)消費者稅負與政府稅收可能不等	二一八
五、加值稅之課稅範圍	二一八
(一)銷售貨物或勞務	二一八
(二)進口貨物	二一八
1. 進口貨物課稅之理由	二一八
2. 進口貨物課稅之方法	二一九
(三)購買國外勞務	二二〇
六、加值稅之納稅義務人與實際負稅人	二二〇
七、加值稅之減免	二二一
(一)零稅率	二二一
1. 零稅率之意義	二二一

2. 零稅率之分析	三二
(二) 免稅	三三
1. 免稅之意義	三三
2. 免稅之分析	三三
八、加值稅之稅率	三七
(一) 單一稅率	三七
(二) 複式稅率	三八
九、加值稅之操作	三八
(一) 計算方法	三八
1. 銷項稅額	三八
2. 進項稅額	三九
3. 應納稅額或溢付稅額	三九
(二) 不准扣抵規定	三九
十、世界各國實施加值稅的沿革	四〇

第二篇 加值型營業稅法規內容

第一章 總 則

一、行為發生地之意義	四三
------------	----

二、銷售行為的本質

(一) 銷售貨物之範圍

1. 貨物之意義

2. 銷售貨物

3. 視為銷售貨物

4. 貨物銷售地之認定

(二) 銷售勞務之範圍

1. 勞務之意義

2. 銷售勞務

3. 視為銷售勞務

4. 勞務銷售地之認定

三、進口貨物

(一) 進口之意義

(二) 進口貨物課徵營業稅之理論根據

四、納稅義務人

(一) 納稅義務人之意義

(二) 納稅義務人之範圍

第二章 減免範圍

一、零稅率

(一) 零稅率之意義·····	六一
(二) 零稅率之適用範圍及其證明文件·····	六一
二、免稅·····	六四
(一) 免稅之意義·····	六四
(二) 免稅之性質與範圍·····	六四
1. 配合農業政策·····	六四
2. 配合社會福利政策·····	六五
3. 提升教育文化水準·····	六七
4. 促進國防工業發展·····	六八
5. 避免重複課稅·····	六八
6. 其他情形·····	六九
(三) 免稅之證明文件·····	七三
(四) 免稅之放棄·····	七四
三、進口貨物免稅·····	七四
(一) 進口免稅之意義·····	七四
(二) 進口免稅之項目及內容·····	七五
第三章 稅 率	
一、一般稅額計算營業人適用稅率·····	八〇

(一) 除本法另有規定外之含意	八〇
(二) 稅率之佔算	八一
(三) 彈性稅率	八二
(四) 徵收率	八二
(五) 稅率之幅度	八二
二、特種稅額計算營業人適用稅率	八三
(一) 金融業適用稅率	八三
(二) 特種飲食業適用稅率	八五
(三) 小規模營業人等適用稅率	八五

第四章 稅額計算

一、一般稅額計算	八六
(一) 銷項稅額	八七
1. 除本章第二節另有規定外之含意	八七
2. 銷售額之意義及內涵	八七
(1) 貨物稅產品銷售額之計算	八九
(2) 國際運輸事業銷售額之計算	八九
(3) 依時價認定其銷售額	九三
(4) 土地及其定着物合併銷售銷售額之計算	九三

(5) 物物交換銷售額之計算	九四
(6) 分期付款銷售額之計算	九四
(7) 自用貨物或勞務銷售額之計算	九四
(8) 贈送貨物或勞務銷售額之計算	九五
(9) 解散廢止餘存貨物銷售額之計算	九五
(10) 代購貨物銷售額之計算	九五
(11) 委託及受託代銷銷售額之計算	九六
(12) 賠償收入銷售額之計算	九六
(13) 出租財產收取押金銷售額之計算	九七
3. 計算銷項稅額所適用之稅率	九七
4. 銷項稅額尾數四捨五入	九八
(二) 進項稅額	九八
1. 進項稅額之意義	九八
2. 證明進項稅額之合法憑證	九九
(三) 應納或溢付稅額	九九
1. 通常情形	九九
2. 有退貨折讓之情形	一〇〇
3. 有不得扣抵之情形	一〇〇
4. 進項憑證扣抵時限	一〇三

(四) 進口貨物之稅額計算·····	一〇四
1. 進口貨物稅額計算方法·····	一〇四
2. 進口貨物課稅稅基之因素及其理由·····	一〇四
(五) 購買國外勞務之稅額計算·····	一〇六
(六) 拍賣貨物之稅額計算·····	一〇〇
(七) 兼營營業人之稅額計算·····	一一〇
1. 國內交易部分·····	一一一
2. 進口貨物部分·····	一一二
3. 購買國外勞務部分·····	一一四
4. 年底調整·····	一一六
二、特種稅額計算·····	一一七
(一) 金融業之稅額計算·····	一一七
(二) 特種飲食業之稅額計算·····	一一八
(三) 小規模營業人等之稅額計算·····	一九
三、稅額計算之變更·····	一二一
(一) 自動變更·····	一二一
(二) 核定變更·····	一二二
(三) 變更時之稅額計算·····	一二二

第五章 稽徵程序

一、稅籍登記·····	一二四
(一) 設立登記·····	一二四
(二) 變更登記·····	一二九
(三) 註銷登記·····	一三五
(四) 暫停營業及復業之報備·····	一三六
(五) 撤銷登記·····	一三七
(六) 免辦登記之範圍·····	一三八
二、帳簿憑證之管理·····	一三九
(一) 帳簿之設置·····	一三九
(二) 帳簿之登記驗印·····	一四二
(三) 帳簿之登帳·····	一四七
(四) 憑證之管理·····	一四八
1. 一般應行注意事項·····	一四八
2. 統一發票之管理·····	一四九
(1) 統一發票之種類·····	一四九
(2) 開立統一發票一般應行注意事項·····	一五〇
(3) 退貨或折讓之處理·····	一五二