

S. 003421

財稅專著譯述叢書之十一

加 值 稅 理 論 與 實 際

A. A. TAIT 著
葉秋南 譯

財政部財稅人員訓練所編印

中華民國六十四年八月

石景堂先生
惠贈

F810.42
836

S 003421

財稅專著譯述叢書之十一

加值稅理論與實際

葉秋南 著
A. A. FAIR
譯

財政部財稅人員訓練所編印



S9000967

財稅專著譯述叢書編刊旨趣

財稅訓練之實施，為求增進高深學識，提高訓練水準，培養高級人才，允宜兼顧研究工作之推動，始克奏效；而選譯各國財稅專著，提供優良讀物，藉獲他山切磋之益，當為推動研究工作之基礎。

本所有鑒於此，爰約請財稅經濟專家譯述最近二十餘年來之財稅專著，編印叢書，以供本所受訓學員研修及財稅同仁參考之需；倘能進而於我國財稅學術之發展、財政政策之研訂有所裨助，尤深企幸。

財政部財稅人員訓練所謹識

中華民國六十一年十月

第十章 大同市經濟與政治之關係 一六六

第八章 經濟建設之方針與實施 一六六

第七章 財政與金融 一五〇

第六章 財政與金融 一五〇

第五章 財政與金融 一五〇

第四章 財政與金融 一五〇

第三章 財政與金融 一五〇

第二章 財政與金融 一五〇

第一章 財政與金融 一五〇

前言 一五〇

後記 一五〇

序 言

加值稅 (value added tax) 是重要的，因為不管好壞，它已經被用來做為歐洲共同市場 (European Economic Community) 的一種主要的銷售稅 (sales tax)。參加共同市場的每一個正式會員國都必須採用加值稅來代替他們固有的銷售稅。(關於加值稅之英文名稱，歐洲各國普遍採用 tax on value added—TVA，但英國人却喜歡用他們自己創用的 value added tax—VAT，這可能顯示英國人對歐洲事物所持的態度。)

對於共同市場以外的大多數國家以及對於共同市場裏面的一些國家而言，由固有的銷售稅轉換為加值稅是一項重大的政策改變。有些國家如果不參加共同市場的話，他們可能就不會從事此項政策的改變。所以，很顯然地，加值稅是一種重要的稅制。即使不參加共同市場的國家，也值得去研究採用加值稅是否對他們有利的問題。

因此，對於共同市場的會員國或非會員國而言，加值稅是一種有意義的租稅，它很可能影響很多國家未來的租稅政策。各國基於各種不同的理由來評估加值稅：有些國家格於規定，不得不採用它；有些國家想要採用它；有些國家想要找出它的缺點而改善之；有些國家則想要摒棄它。要很精確地去預測實施加值稅的後果是不可能的。要知道其實施後果的唯一方法是實驗，可是經濟學的實驗通常是不容易轉換的。這就是為何我們要仔細的探討加值稅的原因。我們希望本書能夠幫助讀者透徹瞭解一些問題和潛在

的困難，並提示在物價、產量、效率和國際收支方面的可能變動。

本書不擬討論理論上或實際上的租稅調和 (tax harmonization) 所具有的全部含意，這些問題已經有其他學者專門討論過。討論關稅同盟 (customs unions) 和租稅調和的問題將會擴大本書的內容，並且分散讀者對於思想主流的注意力；它的重點在於加值稅之實際型態，他們的優點和缺點，在理論上和實際上的可能變動，以及加值稅之調和作用的合宜型態。

第一章對於加值稅加以扼要的說明，這些說明對以後各章提供了一個輪廓。對於加值稅已有基本知識的讀者可以不必閱讀這一章。在本章結尾附有摘要綜述本章內容。

從第四章到第八章之文末都附有摘要，這幾章都是討論加值稅代替各種不同的租稅所產生的效果之技術性的問題，讀者可由閱讀摘要來挑選各章裏面自己有興趣的要點。其餘各章不附摘要，讀者最好閱讀全文。

本書將儘量減少數學的舉例。但是我們希望用舉例和課文配合起來把事情解釋清楚。

專門討論一種租稅，很難在討論廣泛的問題和敘述枝節的小事之間保持平衡。有些細節實在太有趣了，以致無法割愛。我們希望這些枝節小事的敘述有助於廣泛之問題的討論。

現在已經有許多討論加值稅的文獻，但大部份都分散在共同市場或各會員國政府所發行的刊物和文獻中。總之，我們希望本書能夠對於有關加值稅之理論上或實際上的問題，提供一個最新的，清楚的和廣泛的討論。

目錄

財稅專著譯述叢書編刊旨趣

序 言

第一章	加值稅之計算	一
第二章	歐洲共同市場所採用的加值稅	八
第三章	加值稅之稅基	二五
第四章	加值稅與農業	五九
第五章	稅率的選擇	七八
第六章	用加值稅來代替銷售稅所產生的經濟效果	一〇〇
第七章	用加值稅來代替利潤稅所產生的經濟效果	一二九
第八章	用加值稅來代替其他租稅所產生的經濟效果	一五〇
第九章	稅務行政、統計資料、逃漏、財政政策、和區域政策	一六七
第十章	共同市場實施加值稅之經驗	一九七

第一章 加值稅之計算

一、加值稅簡介

加值稅之一般目的，大致有下列幾項：

- (1) 做為一種對於物品或勞務在交易過程中所產生的價格計課的銷售稅；
- (2) 做為一種包括所有物品和勞務的一般稅；
- (3) 適用一種簡單的比例稅率；
- (4) 可對物品之產銷的所有階段計課，包括零售階段；
- (5) 可避免對於不同型態之企業組織產生差別待遇；
- (6) 足以用來精確的代表和零售階段的銷售稅相同的稅負，不受產銷過程中交易次數的影響；
- (7) 對本國生產的物品和進口的物品採取同等待遇；
- (8) 對出口物品免稅。

本書以後各章將討論用加值稅來達成上述目的之各種方法。在開始討論以前，有一點值得一提，即上述目的可用零售階段的銷售稅來達成。因為銷售稅和加值稅一樣，是一般性的，包括所有的物品和勞務，對代表所有產銷階段的貢獻的最後產品計課，應用單一比例稅率，而且也可以做到無差別待遇、公

平，以及對出口物品免稅。還有稽征手續更簡單。那麼為什麼我們不採用零售階段的銷售稅呢？

其原因一部份是由於加值稅之發展的特殊歷史背景，另一部份原因是由於有些人認為加值稅有其更深遠的優點。在本書中，零售階段的銷售稅將被用來做為衡量加值稅的標準。無論從那一個角度來看，零售階段的銷售稅是加值稅的主要對手，而且容易相互比較。

另外還有一種衡量加值稅的標準。一些英國人把加值稅當做救濟各種稅制之弊病的萬靈藥。其實不然。歐洲人士贊成加值稅而反對累積式交易稅的理由是很單純的。在英國和自由貿易協會 (EFTA) 的會員國，加值稅可能被用來代替購買稅，累積式交易稅和批發稅，或者被用來減輕企業或個人的直接稅負，或者被用來增加轉移性支付。這樣一來使問題變為更複雜。沒有一個人能夠絕對客觀的說，加值稅的利弊是截然分明的。

首先我們要說明如何計算加值稅之稅負。為此我們先解釋加值稅之型態，以及加值稅之各種計課方法。

二、「加值」之計算

加值稅有許多種解釋。有些解釋混淆不清，有些名詞的使用是互相矛盾的，有些定義並未解釋清楚，有些說明文字是誇張的，這也許就是人類的天性使然。我們希望把各種因素之間的相互關係綜合整理以後，理出一個清晰的輪廓來。我們一旦了解八種加值稅之型態以後，對於許多舉例和說明會更容易了。

解。

簡單的說，所謂加值稅，係指企業單位附加於他們所購買的原料，物品和勞務之價值所徵課的一種稅。如果不考慮資本 (capital) 和存貨 (stock) 的問題，則「加值」 (value added—VA) 等於總產出 (total output—O) 減去當期帳戶之全部投入 (inputs—I) 的購買。

$$VA = O - I$$

(a)

很顯然的，產量減去投入 (包括原料，能源，裝運等) 就是薪資所得 (payments of wages and salaries—w) 和利潤 (profit—P)

$$O - I = w + P$$

(b)

由 (a) 式我們獲得

$$VA = O - I = w + P$$

(c)

因此，「加值」可以經由相減或相加求得。這些計算方式通常叫做「相減法」 (subtractive method) 和「相加法」 (additive method)。

計課加值之稅率至少有下列四種方式：

$$tVA = t(w + P)$$

(d)

$$tVA = tw + tP$$

(e)

$$tVA = t(O - I)$$

(f)

$$tVA = tO - tI \quad (g)$$

t代表加值稅之稅率。(e)式和(g)式在數學上雖然各別和(d)式和(f)式完全相等，但實際的稽徵工作並不相同，這一點以後再討論。

下面是一個簡單的例子，用以說明相加法和相減法的區別。

表1.1 相加法和相減法的區別 單位：英鎊

	不包括稅額之價格	稅率 %	支付稅額	包括稅額價格
投入 原 料 能 源	100 <u>100</u> 200	20 20	20 <u>20</u> 40	120 <u>120</u> 240
加值 工資和利潤 產出	<u>100</u> 300	20 20	20 60	<u>120</u> 360

如果要用相加法來計算加值稅之稅負，我們可以應用(d)式來計算：

$$t(w + P) = 0.20(100) = 20$$

如果要用相減法來計算加值稅之稅負，我們可以應用(f)式來計算：

$$t(O-I) = 0.20(300 - 200) = 20$$

由上面所舉的例子我們知道，用相加法或相減法來計算加值稅之稅負，其結果完全相同。

我們都知道，加值稅稅額之計算，係稅率乘上原料或產品之價格。在計算加值稅之稅額時，稅額本身是否包括在價格裏面，將會影響稅率及稅額，使實際的稅率及所支付的稅額和名目稅率及稅額不相等。上面所舉的例子，是根據加值稅之稅額不包括在價格裏面而計算的。這種計算方式為歐洲共同市場組織所倡導，並希望會員國一致採用。德國和丹麥遵照採用，但是法國仍舊使用包括稅額在內之價格。我們將用表1.2來說明兩者之區別。

如果應用(f)式來計算，亦即 $t(O-I)$ ，則所使用的稅率就不是20%的名目稅率(nominal rate)，20%的 $(O-I) = 100$ 是20...而是1種25%的有效稅率(effective rate)，它是價格包括稅額時所使用的稅率，25%的 $(O-I) = 100$ 是25。因此，包括稅額在內之價格不是100，而是125，付掉25的稅額以後，剩下100，這和不包括稅額在內之價格一樣。由於一般人對於名目稅率和有效稅率之概念混淆不清（還有另外其他原因留待以後討論），因此，通常要使用(g)式來計算，亦即 $tO - tI$ ，其計算方法說明如下。

tO 就是名目稅率乘上產出（其價格包括稅額），由表1.2可以看出， $0.2(375) = 75$ ，這就是價格包括稅額時產出所支付的稅額。 tI 就是名目稅率乘上投入，由表1.2不難看出， $0.2(250) = 50$ ，這就是價格包括稅額時投入所支付的稅額。產出的稅額減去投入的稅額，亦即 $75 - 50 = 25$ ，就是企業單位之「加值」的稅負。

表1.2 價格包括稅額與不包括稅額之區別 單位：英鎊

投入	不包括稅額之價格	稅率 %	支付稅額	包括稅額之價格
原料	100	20	25	125
能源	100	20	25	125
	200		50	250
加值				
工資和利潤	100		25	125
產出	300	20	75	375

應用相減法，企業單位之「加值」的稅負是間接的透過投入與產出之稅額來計算的。這和上面所講的(f)式之計算方法不同，它是稅率直接乘上企業單位之加值來計算的。所以，(f)式叫做「直接的相減法」(direct subtractive method)，而(g)式叫做「間接的相減法」(indirect subtractive method)。

這種「直接」與「間接」的分別亦可分別的適用於(d)式和(e)式。直接法有時又叫做「帳簿法」(accounts method)，而間接法又叫做「發票法」(invoice method)。

直接相減法有時又叫做「事前累積扣減法」(prior turnover deduction method)，或「成本相減法」(cost subtraction method)；而間接相減法有時又叫做「事前稅額扣減法」(prior tax deduction method)。由於這些使用的名稱繁多，使人迷惑。

「相加」、「相減」、「直接」、「間接」等名詞將會在以後各章經常出現。(參看表1.3) 當直接法和間接法應用到包括稅額的價格時，將會牽涉到比名目稅率高的有效稅率。因此在法國，20%的稅率實際上是25%的稅率。(第五章將詳細討論)

三、摘要

- (1) 加值稅可用相加法或相減法來計算。
- (2) 稅率可以用來計課包括稅額本身之稅基或不包括稅額之稅基。如果稅基包含稅額，則稅率必須區分為名目稅率和有效稅率。有效稅率總是高於名目稅率。
- (3) 無論稅基包括或不包括稅額在內，計算稅額的方法有兩種，一種是相加法，另一種是相減法。如此一來，我們就有八種計算方式可供選用。

表1.3 加值稅的計算方法

	經 由 相 加		經 由 相 減	
	不 包 括 稅 額	包 括 稅 額	不 包 括 稅 額	包 括 稅 額
直 接	$t_n(w+P)$	$t_o(w+P)$	$t_n(O-I)$	$t_o(O-I)$
間 接	$t_n w + t_n P$	$t_o w + t_o P$	$t_n O - t_n I$ *	$t_o O - t_o I$

t_n = 名目稅率
 w = 工資和薪俸
 O = 當期帳戶的產出
 t_o = 有效稅率
 P = 利潤
 I = 當期帳戶的投入

* 長方形內的公式為歐洲共同市場所採用的公式。

第二章 歐洲共同市場所採用的加值稅

一、歷史背景

加值稅並非濫觴於Neumark Commission，它是由對累積式交易稅 (cascade turnover tax) 所產生的不公平之不斷改善逐漸演化而來的。累積式交易稅原是歐洲各國所通行的一種銷售稅。

表2.1扼要說明法國加值稅之演化過程，並用德國的銷售稅和英國的購買稅 (purchase tax) 的發展與之對照。

表2.1 加值稅之演化過程

年度	法	國	德	國	英	國
1918			累積式交易稅0.5%			
1920	累積式交易稅					
1926	單階段購買稅					
1936	取消累積式交易稅和單階段購買稅， 開徵生產稅 (稅額停付制)					
1940					開徵購買稅	

1943		購買稅最高稅率100%
1947		購買稅最高稅率提高到125%
1948	取消序付制，實施部份支付制和實物扣減法	
1951		累積式交易稅之稅率提高到4%
1954	開始對資本財免稅，創立加值稅之名稱	
1955		對衣物和傢俱降低稅率
1958		減少稅率的數目
1962		規定低稅率為10%，最高稅率為45%
1963		精簡稅率為三種，10%，15%，25%
1968	把加值稅推延到躉售和零售階段	開始實施E E C型態的加值稅
1970	所有E E C的會員國都實施加值稅*	增加一種稅率50%的奢侈稅

*比利時和意大利未能在時限內實施。

在二十年代，法國和德國都對企業單位的每筆交易徵課一般的銷售稅。在德國稅率很低，只有0.5%。他們對每次交易都課稅，而以前所繳付的稅額並不能扣抵。這種課稅方法，對於已經付過稅的價格再加以計課，就產生了累積的因素（即稅上加稅的累積）。另外，在訂定（mark-up）價格時，也把稅

額加到價格裏面去，而產生了訂價累積 (mark-up cascade)。這種稅制的弊端盡人皆知。它將鼓勵企業單位從事縱的合併 (vertical integration)，因為如此做可以避免企業單位之間的交易而減少總稅負。因此之故，它等於是對專業化之企業的一種懲罰。在這種稅制之下，我們也無法確知在某一生產階段之價格裏面，到底包含多少稅額，使在邊境上所進行的銷售稅之調整變得漫無標準。

法國應付這些弊病的方法是逐漸取消累積式交易稅，而徵課一種單階段的購買稅。一九二六年到一九三六年這段期間，單階段的購買稅和累積式交易稅並行。至一九三六年，累積式交易稅顯然不受歡迎，因此和單階段的購買稅一併取消，而另外開徵一種單階段的生產稅 (single-stage production tax)。

這種新稅徵課的對象包羅很廣，包括原料和半製品。為了避免累積課稅，採用了著名的「稅額停付制」 (suspension of tax)，對於生產者購買生產過程中所需要的用品免稅，可是資本財仍然課稅。這足以妨害工業之現代化，同時不利輸出，因為它並未對出口退稅。

一九四八年法國稅制有重大改革，這一年法國取消了稅額停付制，而採用「部份支付制」 (system of fractional payments)。這種計貸方式是加值的獨特貢獻。依照稅額停付制的規定，物品在生產者之間的交易免稅，而在部份支付制度下，生產者可以用已支付的稅額來抵繳他們的稅負，因此，生產者只付他們的加值部份的稅額。這就是第一章討論過的間接法之濫觴。

部份支付制度仍對資本財課稅。加值稅演化到最後階段是准許資本財之稅額可以由總稅負中扣除。