

港台書

殷乃平編撰

財稅參
考資料

價值增加稅

財政部財稅人員訓練所編印

中華民國六十五年八月再版

561438

561438

財稅參考資料之五



價
值
增
加
稅

財政部財稅人員訓練所編印



90055241

財稅參考資料編刊旨趣

財稅人員訓練之實施，在於「培養新德，增進新知」，其在增進新知方面，對於財稅有關之新理論、新政策、新制度、新技術，均需作廣泛而深入之介述，並須有正確而精密之瞭解，以宏訓練效果。本資料之陸續編刊，即係適應此項需要，預定每月以編刊一冊爲原則，分發本所受訓與結業學員閱覽，藉供參考，希能有裨於財稅新知之增進與闡揚。倘承斯學宏達暨財稅同仁多賜匡助，共同充實此一財稅園地，誠不勝其企幸。

張則堯敬識

民國五十九年七月

序

價值增加稅乃爲一種新稅制，自歐洲共同市場諸國相繼採行以來，備受重視，論者輒以此種間接稅之興起，殆可與直接稅中之所得稅相媲美。近年來我國從事間接稅之整理，亦有採行此稅之議，此議初倡，贊否不一其說，然此爲改進之方向，要無可疑。殷君乃平，前在政大財政研究所修讀時，即以價值增加稅爲其研究專題，時適賦稅改革委員會成立，第一組主任程杭生博士負責研擬此項稅制，殷君得在程博士領導下參加工作，頗獲進益，並將其研所得撰爲碩士論文，則堯承乏論文指導，亦多蒙程博士惠助，良用感綬。殷君於碩士論文考試及格後，旋即遄赴美國深造，專攻財政政策。則堯以其所撰論文，對於價值增加稅之理論與制度，有簡明敘述，而於我國採行此稅之可能性，亦有具體建議，在此研議改進間接稅聲中，不無參考價值；爰商請政大財稅系殷文俊教授費神將殷君論文予以閱正，印作財稅訓練所參考資料，倘承斯學專家賜予指教，固不僅殷君遠在海外感幸已也。

張則堯 敬識

民國五十九年十二月

價值增加稅目錄

財稅參考資料編刊旨趣

序

提要

第一章 價值增加稅之導源及發展

第二章 價值增加稅稅基之計算及其型態

第一節 價值增加稅之計算

第二節 價值增加稅之型態

第三章 價值增加稅與其他租稅之比較

第一節 價值增加稅與個人所得稅之比較

第二節 價值增加稅與公司所得稅或企業利潤稅之比較

第三節 價值增加稅與銷售稅之比較

第四節 價值增加稅與支出稅（或綜合消費稅）之比較

一

二

一

五

一七

一七

三三

五七

五七

六一

六七

第五節	結語	七六
-----	----	----

第四章	各國價值增加稅概述	八〇
-----	-----------	----

第一節	法國的價值增加稅	八〇
-----	----------	----

第二節	日本的附加價值稅	八四
-----	----------	----

第三節	美國密昔根州的營業稅	八七
-----	------------	----

第四節	西德的價值增加稅	九五
-----	----------	----

第五節	其他各國的價值增加稅	九五
-----	------------	----

第五章	價值增加稅在我國實行的可能性	九七
-----	----------------	----

第一節	價值增加稅可替代的對象	九七
-----	-------------	----

第二節	價值增加稅替代營業稅問題	一〇〇
-----	--------------	-----

第三節	價值增加稅替代貨物稅問題	一〇八
-----	--------------	-----

第四節	價值增加稅替代我國銷售諸稅的具體建議	一一五
-----	--------------------	-----

第五節	結語	一二四
-----	----	-----

提要

價值增加稅首先由亞當士 (T. S. Adams) 於一九一七年提出，到了一九二〇年代才普遍受到學者的重視，經過史圖登斯基 (Paul Studenski) 柯姆 (Gerhard Colm) 諸人在理論上不斷的深入研究，直到一九四八年，法國始採用價值增加爲生產稅的稅基，此一嘗試甚爲成功，法國稅制因之逐漸改善。一九五五年又推展至批發階段，對法國的經濟成長，厥功甚偉，嗣後各國紛起仿效，價值增加稅遂一躍而爲舉世矚目的重要稅制。

所謂價值增加稅就是企業的淨生產稅 (Net product Tax) 即准許企業從營業收入中，減除向其他廠商購買的財貨，以其餘數——即價值增加——作課稅的稅基。如由國民所得增值觀念出發，價值增加可由營業收入減去進貨；或是由產銷時投入生產因素的總和求出。但是最簡便的方法，還是稅額扣除法，就是允許企業在銷貨時應納稅額中，扣除進貨時所負擔的稅課，這一方法可促使企業自動稽核其買入貨物時有無逃稅的行爲，因爲進貨漏稅時，企業可資抵扣之稅額減少，逃漏部份便由企業本身負擔。如此政府稅收不會遭受損失，民間自動建立勾稽制度，此爲他稅所不及之處。若由總體的國民生產物着眼，價值增加稅可演變成三種型態：

(1) 毛所得型態的價值增加稅 (Gross Income Type Value-Added Tax) 課征範圍除包括一般計算國民生產增值的薪資、租金、利息等投入的生產因素外，尙包括折舊在內，與國民生產毛額相同，故稱

之爲毛所得型態的價值增加稅。

(2) 淨所得型態的價值增加稅 (Net Income Type Value-Added Tax) 課征範圍爲國民生產的增值因素，如薪資、租金、利息等，不包括折舊在內，故稱之爲淨所得型態的價值增加稅。

(3) 消費型態的價值增加稅 (Consumption Type Value-Added Tax) 課征範圍爲薪資、利息、租金、折舊等毛所得增值因素，再減去新增投資。此時的折舊費用，因投資本身可以免除，而無減去之必要，故仍在課征之列。由總體觀點而論，國民生產毛額減除投資，得出者即爲國民總消費，故稱之爲消費型態的價值增加稅。

以上三種型態的價值增加稅，因爲其稅基所包括之項目不同，對經濟的影響也互異。其中以消費型態的價值增加稅最爲有利，新投資的減免，可鼓勵投資、提高資本形成率。同時經由產品轉嫁的價值增加稅，又可透過物價的變動抑制社會的消費，對經濟發展中的國家中，實有莫大的功效。

此外，價值增加稅尙具備一般銷售稅制的優點，如稅收充分，課稅明確等，並可以防止重複課征，減低銷售稅的累積作用，公平分擔稅負。同時價值增加稅對進出口貨物的處理，遠較其他各稅爲優，外銷品在國內所繳納的價值增加稅可以全部退回，而可增加國產品在國外的競爭力量；對進口的洋貨又能與國貨平等看待，以往的多階營業稅課時，國貨因有重複課征的營業稅，故有重複課征及累積作用，稅負大，而洋貨在進口前，沒有積累的營業負擔，進口後課征的營業稅重複次數少，稅負輕，反占有利的競爭地位，在價值增加稅下，可以一律平等看待，必要時尙可加征保護關稅，以切實保障國內的生

產。其次，由於其影響力（Impact）深入各產銷階段，最能適應現代租稅平衡經濟的任務，而就征課於國民生產物上的稅率調整，可確切的估計出其對經濟影響的深淺程度，不論由財政收入、由社會公平、或是由平衡經濟的諸項觀點來看，價值增加稅皆優於其他的銷售稅。

就各國現行的價值增加稅來看，法國的歷史雖然最久，但其制度上的缺點亦復不少，日本實行此稅雖然失敗，但失敗於人爲因素居多，稅制本身的設計並無多大的缺陷，而美國密昔根州所實行者，爲價值增加稅和公司所得稅的混合物，需要高度會計水準的國家才能推行，不能適用於一般會計水準太低的國家，惟有西德實行的此稅，雖以法國價值增加稅爲藍本，可是經過研究改善，消除了其中的缺點，而得出適合德國國情的價值增加稅，其中頗多可取之處，如對價值增加額低於一定水準者，其免稅額依次遞增；對過渡時期購入資本財時所負擔的價值增加稅，分五年攤銷等。事先在電視、報紙等各種傳播工具上宣揚價值增加稅的計算方法與各項優點，使商民對之有所認識，故自一九六八年推行以來，阻力甚小，而收效甚大。

我國具有推行價值增加稅的條件甚多，倘若施行，似無困難，有人以爲我國小企業單位過多，推行不易，但根據民國五十五年工商普查的結果，我國在總企業單位數中，有百分之十六的較大企業其營業收入占全國總收入的百分之八十，其餘百分之八十四的中小企業，營業收入僅占全國總收入的百分之二十，故對企業單位的抉擇似無困難。再就目前獎勵投資以促進經濟成長而言，消費型態的價值增加稅最具此項作用，而我國現行營業稅範圍與價值增加稅的範圍，大略相同，僅是稅基的計算方法略加變更，

即可無形中消除現有稅制的缺點，在稅額扣除法下，更可發揮自動稽核的作用，還可以改善目前日趨敗壞的統一發票制度。用價值增加稅代替現行貨物稅，又可以簡化複雜的貨物稅稽征方法，消除稽征上的困難，防止逃漏，杜塞弊端。

由以上諸點，可知價值增加稅可以補救我國現行有關各稅缺點，倘若我國採用價值增加稅，應採用稅額扣除法，以其所產生的自動勾稽作用來掌握稅收；採用消費型態的價值增加稅，以獎勵投資；外銷品退回全部價值增加稅，以鼓勵外銷；估計稅率百分之十可增加稅收四十六億二千六百萬元。（註一）若對食品類減半征收，估計仍可增加稅收三十五億六千二百萬元（註二）。同時可另對奢侈品課以較重的奢侈稅，附加於價值增加稅，以求社會負擔公平。

總之，價值增加稅較之目前的銷售諸稅，所具優點甚多，各國是否皆能採行此稅，端視其國內的經濟條件是否適宜，由我國經濟上企業의 結構看來，頗能適應價值增加稅之征課，惟民間對價值增加的觀念尚甚模糊，須先由培養社會觀念着手，始能收預期之功效。

註一：見本論文第五章第四節。

註二：同註一。

第一章 價值增加稅之導源及其發展

一、價值增加稅之導源

價值增加稅 (Value-Added Tax) 有人譯爲營業增值稅，一般通稱爲增值稅，因爲就價值增加部份課征，所以直譯爲價值增加稅，所謂增值並不限於營業部份，例如我國現行土地增值稅，是以價值增加爲稅基，又如對資本增益 (Capital Gain) 課稅，也是以價值增加爲對象，當然都應屬於價值增加的範圍。所以用價值增加稅而不用營業增值稅，不過本文研究仍以營業的價值增加爲主要對象，所謂的價值增加稅就是企業的淨生產稅 (Net product Tax) 即准許企業由營業收入中，減除向其他廠商購入的財貨，以其餘數 (即價值增加) 爲稅基征課的租稅。

由租稅發展歷史觀之，價值增加稅之產生，是在消費稅理論最黯淡之時，自從經濟學上奧國學派的邊際效用理論出世之後，累進征課的所得稅，一面能符合租稅理論上能力納稅原則，公平分配政府財政負擔於個人，另方面又可獲得大量稅收，穩定經濟，遂成天之驕子，其他各稅相形之下，皆黯然失色。而且其中尤以對消費課征之諸稅，未能考慮個人生活狀況，且具有累退現象，一直屈居劣勢，但即在所得稅如日中天之時，其本身仍具許多缺陷，最爲人詬病者，爲其高度累進之征收，大大減少社會高所得者之儲蓄，而使資本形成率相對減低，更爲嚴重乃在斷喪了人民之投資意願，影響經濟成長甚鉅，此種

情景在經濟開發國家中，尤爲一大障礙，開發初期，正值提倡儲蓄以增加資本之供給，高度累進的所得稅恰具相反效果，及至開發中期，人們所得激增，原本低所得者佔社會之大部，消費傾向接近於一，加上所謂模仿作用（Demonstration Effect）之產生，大家盲目趨向較高級消費，若無一有效稅制，新增的邊際生產力迅即被邊際消費的增加所吞噬，經濟立即停滯不前，此時唯有課征高度消費稅以防止過度消費，而使所得由消費轉向投資生產的途徑，所得稅則不具有此項作用，其次凡是研究財政的學者皆認爲在今日錯綜複雜的經濟中，只靠單一稅制是絕對無法公平的分配政府負擔，故爲了補償高度累進所得稅，對經濟偏重的影響，亦應配合以一適當的消費稅，但現時所行的消費稅制尙無一能令人滿意者，價值增加稅乃應運而生。一般而言，美國研究價值增加稅是在過高所得稅之壓迫下產生，而德、法乃爲代替其原有不公平之營業稅，故於不同目的之下，所作之研究，其結論使價值增加稅更臻完善。

二、價值增加稅理論之發展

價值增加稅並不是一種新的租稅理論，早在西元一九一七年耶魯大學經濟學者亞當士（T.S. Adams）（註一）在國家租稅學會提出商業稅（The Taxation of Business）報告中，首先揭櫫價值增加的觀念，此一構想旋即激起普遍注意與討論，當時德國正擬採用一永久性的銷售稅，學者西蒙（Carl Friedrich Von Siemens）（註二）即建議採用價值增加的方式課稅，西元一九二一年亞當士於美國經濟季刊發表一篇美「聯邦所得稅之基本問題」中，（註三）正式將價值增加稅的理論提出，他認爲對營業之

毛利稅 (Gross Income Tax) 淨毛利稅 (Net Income Tax) 爲佳，惟計算極其複雜，若改以價值增加之型式，可大大的簡化其複雜性，他說：「若能將現行企業負擔之租稅改爲銷售稅之型態，而由銷售者來償還或抵扣該企業購入時所負擔之租稅，則對商品之製造及銷售者來說將更是簡單」。(註四)他是着眼於價值增加方式的一般營業稅來替代美國之公司所得稅，他把此稅之大綱提交美國參院財政委員會，建議企業進貨時已付的租稅，可納入銷售稅中扣除(如目前法國之制度)，但他本人也認爲此項建議不會被委員會採納。同年德國西蒙氏發表了一篇「營業增值稅 (Veredolte Umsatzsteuer)」之專論，(註五)將價值增加稅詳細內容列出，此一建議雖受德國政府當局的重視，但德國仍是執行原有重複課征之營業稅，(Umsatzsteuer)此時美國猶他州參議員史穆特 (Senator Reed Smoot) 亦企圖修改西元一九一一年美國稅法 (Revenue Act of 1921)，主張採用百分之一的增值稅，惜被否決，改課戰時特種銷售稅 (Wartime Excises Tax)，又西元一九一九年美國通用電氣公司稅務主任容勒 (J. F. Zoller) 也在美國國家租稅學會提出類似性質的生產稅以代替法人所得稅，及美衆院財政委員會在制定西元一九三二年收入法案時，也考慮過以此稅替代當時之製造稅，但皆未被採行。雖然價值增加稅之建議迭遭各國之否決，可是其理論在西元一九二〇年前後已非常普及，且學者多認價值增加稅爲最適當之營業稅型態，其中以柯姆 (Gerhard Colm) (註六) 教授及史圖登斯基 (Paul Studenski) 二人最爲積極。我們可由柯姆教授在西元一九三四年所寫之「理想租稅制」(註七)一文中摘下數句，「在利益原則下，政府一般生產性的服務，應爲一無所不至，平均政府負擔於生產各個部門的一般營業稅……而

在生產的方面，由於追求利潤之影響，對製造階段的價值增加稅也許更合乎公平原則」（註八）其實他在西元一九二四年「生產價值增加的統計方法」（註九）一文中，就已強調此點，於西元一九三五年他甚至簽署一個襄贊價值增加稅的建議，西元一九三九年在「聯邦財政政策之基礎」（註十）一文中又重提價值增加稅之重要。主史圖登斯基在他那篇「步向營業稅理論」（註十一）一文中特別讚揚價值增加稅說：「一種遠較目前更為公平，而且能合理衡量企業納稅能力者，即為價值增加或者可稱之為生產淨值……一個以價值增加為稅基的租稅，可以避免累積作用（Pyramiding Effect），因為此稅乃課征於各企業單位真正的生產上，且在價值增加稅之下，政府對工商提供服務的成本，也表現於生產成本之中，如此政府也如同參加生產的其他因素，如資本提供者，勞動者一樣，同時分享企業之利益。」（註十二）

同時價值增加稅也可說是最好的營業稅，西元一九二九年在美國國家租稅學會年會中的杜賓（C. J. Tobin）報告（註十三）與西元一九三一年布魯金學院（Brookings Institution）對美國阿拉巴馬州的財政收支報告上，同樣指出此點，認為價值增加稅之優點可避免一般營業稅之累積作用與差別待遇；可產生一種交叉稽核之作用，易於計算；其稅收且較所得稅為穩定，並建議採用稅基列舉法，與所得稅併行使用，但使人奇怪的是，此稅不但未被阿拉巴馬州所採用，且自此後近廿年在美國也沒有人熱心倡導研究過，僅阿郎特（Roscoe Arant）（註十四）於其論文中批評營業稅之聚合作用（Integration Effect）與累積作用後，認為增值稅不但不具上述壞的影響，而且對企業真正的社會貢獻（即淨生產）課征，符合總體經濟總所得的概念，是最合理之消費稅。西元一九三九年美國國家租稅學會年會又公推價值增加

稅爲最適合課征於企業的租稅，但在理論發展上，一直無多大的建樹，多在史圖登斯基的觀點上，引述其理論而已。但在西元一九四八年，法國將製造階段課征之銷售稅，改於價值增加爲計算基礎，亦即把原有課征於製造最終階段的銷售稅，改爲對各該生產之淨值征課，採用前期階段所納之稅額，可於本期稅額中抵扣的稅額扣除法（註十五）後，雖然嚴格說來，此稅並非純粹的價值增加稅，只是近乎營業毛利稅，並未包括資本財或折舊的扣除，僅僅粗略的扣除進貨成本所附之稅額，但直至此時，價值增加稅之理論才首度出現於各國稅制之中。價值增加稅之全貌，却是於一年後，蕭普稅制改革團（Shoup Mission）（註十六）赴日改建戰後日本稅制時，始公諸於世，日本議會於西元一九五〇年三月，採納蕭普教授之建議，通過並制定附加價值稅，採用稅基扣除法（註十七）即前期之納稅稅基（進貨成本），可於本期總銷售值中減除，求出增值部份後，再計算稅額，用來替代各縣的事業稅與中央的交易額稅，課征於製造至銷售之各個階段，西元一九五〇年八月，日本國會正式通過附加價值稅條例，其設計仍是未離史圖登斯基企業受益於國家，而增值爲衡量收益最佳基礎之範疇，但是由於制定時遭遇許多實際問題，尙未能求得經濟上確切的影響，加以日本政府根本無信心執行此一稅制，故決定延至西元一九五二年元旦實施，在西元一九五四年日本國會終於在強大壓力下，廢除此稅。同年，史提芬（Roger Steffan）教授率領之經濟顧問團來華時，亦曾向有關方面建議採用此稅，此時我國自更不敢輕言應允。

但西元一九五五年法國製造階段的價值增加稅，實行非常成功，遂廢除原有的交易稅（La taxe Sur Les Transactions），將之推廣至批發階段，同時在美國的密昔根州因爲財政收入連年赤字，入不

敷出，加以州政府對各地方政府之負擔甚重，乃於西元一九五一年由上下議會組織一臨時的聯合稅收研究委員會，並邀請各工商團體代表參加，但因主張採納稅制的意見不同，造成州議會兩院間之爭論，下議會通過了個人所得稅的附加稅及對製造，批發之銷售稅，而上議會正反爭辯十一小時後，否決了前者，並採納美國通用汽車公司與福特汽車公司代表之建議，修改後者為價值增加稅，其征課之稅基為「調整收入」，即採用稅基扣除法，除了准許購入之原料等開支扣除外，尚包括許多列舉收入項目之扣除，（註十八）而其課征標的包括一切營利事業，故範圍甚廣，此稅原訂於西元一九五三年開征二年即予停止，但因普遍受到工商之歡迎，且備受學者名流之讚揚，遂於西元一九五五年立法修正，而成一長期的稅制，此後紐澤西州也曾研究過此稅，但迄未採取正式立法。

西元一九六一年，克諾（K. Knorr）及鮑謨（W. J. Baumol）於其著作「以什麼來估定經濟成長」（註十九）一文中，設計一種激進的租稅制度以配合並促進經濟成長，如對不擴充生產的企業征稅含以懲罰，及對急劇擴展生產的企業給予稅額補貼，其目的則在鼓勵投資之擴充及刺激資源流向擴張生產的企業，他主張以價值增加稅為獎勵與懲罰的租稅，因為企業的成長可由每年價值增加的變動來衡量，若企業價值增加率與所訂的價值增加標準相符時，就完全不須納稅，若企業之擴張率低於標準率時，即須課征一定比率的價值增加稅。反之，企業之擴張率若大於標準率時，則可享有租稅補貼，惟此一說法在美國未曾受到重視，而加拿大於西元一九六二年則曾採取一近似之租稅補償方法，應用於所得稅上，以促進生產。但因過於複雜，實施未久即被取消。