國立政治大學法律學系在職專班

碩士學位論文

中國大陸增值稅法制之研究—

以稅制轉型為重心

Research on Mainland China's law system of value－added tax

－Focus on transfer of the tax system

指導教授：王文杰 博士

研 究 生：倪振亞　撰

中 華 民 國 一 〇 二 年 九 月

摘　要

隨著經濟蓬勃發展，中國大陸不僅成為金磚四國，更從金融海嘯中脫穎而出，成為目前引領世界潮流之經濟體，許多企業競相前往中國大陸投資與設廠，企業以牟取最大利益為前提的情況下，節稅亦成為重視議題。從中國大陸的所有稅收中，以「增值稅」比例最高可知，若增值稅無法從生產型增值稅轉型成消費型增值稅，將會嚴重影響中國經濟發展及其稅收。2009 年 1 月 1 日，全面轉型為消費型增值稅。遺憾的是，此次轉型仍存有重複課稅的問題，遂於 2011 年 3 月中國大陸人民代表大會上通過的第十二個五年計畫，簡稱「十二五」計畫，當中將增值稅取代營業稅列為重要的規劃之一，不僅希望能夠徹底解決重複課稅和稅負不公的弊病，同時更能提升國際競爭力。

本文以稅制轉型為主軸，討論修法前後增值稅的差異及影響，輔以增值稅的演進及各國增值稅的比較，此外，台灣實施統一發票制度防止商家逃稅，更規劃每兩個月開獎一次的對獎制度，成為發票制度中值得學習之標竿，故以台灣為例針對大陸發票制度進行比較研究。

綜觀而言，中國大陸於增值稅的推行已有初步的成效，在沿海地區的試辦試行亦已逐漸具規模，但全面推行仍有幾點須克服：

1. 轉型地區的行業特性是否合宜

2. 稅制的制定是否與國際接軌

3. 稅法的制定是否能真正的落實

4. 增值稅法應儘速擬法，以提高立法位階

綜合以上四點，大陸的增值稅法才能真正落實租稅法定主義及符合公平原則，同時也能夠真正提升國際的競爭力。

關鍵詞：中國大陸增值稅法、增值稅轉型、消費型增值稅、增值稅擴圍

國立政治大學 National Chengchi University

Abstract

With the booming economic development, china not only experienced the glorious area of the BRIC countries, but also became the leading league from the financial turmoil in 2008.Many companies compete to invest and set up factories in mainland China in order to make maximum benefit; automatically, “tax mitigation “ is to be taken into consideration. The rate of highest in fiscal revenue is “Valued-add tax” ; therefore, only the production value-added tax transformed consumption value-added tax, it would be better in economic development and fiscal revenue. Unfortunately, it existed double taxation and violated principle of equity. China's legislature, the National People's Congress, endorsed the country’s 12th Five-Year Plan on 14 March 2011. One of the main priorities is replaced business tax with value-added tax; as a result, china will solve the malady in double taxation and promote the national competitiveness.

This study is emphasized on transition of valued-added tax, and then researched the difference before and after amending the law. Besides, it is excellent in performance of the uniform invoice

system in Taiwan, so comparison of uniform invoice system between in Taiwan and Mainland China is another research.

All in all, the mainland China in the transformation of Value-added tax has preliminary results; however, there are still some points to be overcome as follow:

1. The desirability in industry characteristics of transition region.
2. The relevance in tax system compared with the international trends.
3. The degree of implementation in tax system to avoid tax evasion.
4. The review of constitutionality in value-added tax

Base on the above four points, the mainland China will fulfill the form doctrine and principle of equity; simultaneously , mainland China will be more competitive than ever before.

Keywords：The law of the Peoples republic of China on Valued-added Tax rate、transition of valued-added tax、consumption-type valued-added tax、 the expanding reform of value-added tax.

謝辭

「流淚撒種的，必歡呼收割」。(聖經詩篇 126:5)

能夠在進入職場二十年左右再回研究所進修，實在是意料之外。回想從覺察到工作中法律素養的不足而大膽決定報名在職專班，在入學考試筆試和口試時的戰兢緊張，入學後非法律科班出身的自己在研讀各項課程，以及準備考試與報告的壓力後，最終終於完成本論文並通過口試。實在是人生難得充實的經驗。

本論文能夠如願完成，最要感謝的當然是指導教授王文杰老師耐心的指教，若非如此則實難以達此成果。同時也要特別感謝郭土木教授和徐崑明教授兩位口試委員在口試的過程中多所啟發，讓我受益匪淺。另外也要感謝法學院各課程講授老師對於像我這樣的初學者之細心教導，除了增進在此專業領域之素養以外，也同時加強並豐富了在論文撰寫內容的深度。

最後要感謝是我摯愛的家人，沒有她們的支持與陪伴，恐怕難以在規定的時程內完成各科課業與論文。也期許自己在完成法學院碩士在職專班的學業後，無論在工作或生活中更能發揮所長，榮神益人。

目錄

第一章　緒論 4

第一節　研究動機與目的.....4
第二節　研究範圍與研究方法.....7
第三節　研究架構.....9

第二章　理論探討與增值稅制度 11

第一節　稅法基本理論探討.....11
第二節　增值稅制度之起源.....35
第三節　增值稅之原理及特點.....40
第四節　增值稅之計稅原理及類型.....44

第三章　大陸增值稅轉型及擴圍後之現況分析 52

第一節　大陸增值稅之發展沿革.....52
第二節　大陸增值稅轉型之背景及內容.....58
第三節　大陸增值稅之擴圍試點.....68
第四節　大陸增值稅之立法階層.....77

第四章　大陸增值稅改革之比較研究 86

第一節　大陸增值稅與台灣之比較.....86
第二節　大陸增值稅與國際之比較.....103
第三節　大陸增值稅轉型後之利弊分析.....123
第四節　大陸增值稅之試點評析.....134

第五章　結論 154

參考文獻.....159

附錄一 台灣加值型與非加值型營業稅法 166

附錄二　　中華人民共和國增值稅暫行條例 184

附錄三　　中華人民共和國增值稅暫行條例實施細則 194

國立政治大學 National Chengchi University

圖目錄

圖 1-1　中國大陸 2012 年中央財政收入結構 6
圖 1-2　論文架構圖 10
圖 3-1　中國大陸增值稅演進流程圖 72

表目錄

表 4-1　美國聯邦政府 2005-2011 收入結構 111
表 4-2　各國增值稅稅率一覽表 117
表 4-3　增值稅暫行條例轉型前後新舊條文主要變動比較表 123
表 4-1　中央與地方政府事權之劃分支出項目 172

國立政治大學 National Chengchi University

第一章　緒論

第一節　研究動機與目的

由於增值税覆蓋了大陸生產流通的各個環節，在生產、流通、消費等生產經營領域，實行普遍徵收，只要有增值額即須繳納增值税。自 1994 年國務院頒布《中華人民共和國增值税暫行條例》後，雖然税目種類繁多，然而增值税已成為大陸税收的主體税目。2010 年 3 月 5 日，在第十一屆全國人民代表大會第三次會議上，中國大陸財政部提出「關於 2011 年中央和地方預算執行情況與 2012 年中央和地方預算草案的報告」更指出：中國大陸國內的所有税收中，以「增值税」比例最高，佔所有税收的 22.7%。[1]而增值税在大陸並非一開始即採用消費型增值税，而有其時空背景。在税制改革之際，經濟增長快速、固定資產投資過熱以及財政收入下降，政府為了控制企業過渡膨脹的非理性投資、保證財政收入，於是 1994 年國務院頒布的《中華人民共和國增值税暫行條例》之制度乃是採用「生產型」消費税。隨著改革的深化和經濟社會的發展，經濟增長促使格局的改變、市場經濟體

[1] 新華社，http://www.gov.cn/2012lh/content_2086079.htm，最後瀏覽日期：2013/09/26。

制的確立和產業結構的優化升級，國家的經濟形式開始產生顯著的變化，生產型增值稅弊端日益凸顯，於是增值稅的運行模式，乃逐漸由生產型增值稅過渡到消費型增值稅，從一開始僅部分東北實施試點，逐漸擴大到中部、西部，進而全面推廣。2009 年 1 月 1 日在全國範圍內實施增值稅轉型，採用消費型增值稅，然而消費型增值稅乃是因應大陸實際情況，實施了具有中國特色的消費型增值稅，相較於國際潮流的消費型增值稅仍有差異，因此在現況體制下仍有許多不完善的地方需要改進。

中國大陸為了擴大內需、獎勵投資，訂立許多租稅優惠政策，吸引廠商進駐，為了因應大陸兩套並行之間接稅體系，許多企業將職能單一化，規劃數種性質的公司，如研發中心、服務外包……等。2009 年增值稅轉型取消進口設備免徵增值稅和外商投資企業採購國產設備增值稅退稅政策，逐步統一國內與外資企業稅負。2011 年 3 月中國大陸人民代表大會正式通過第十二個五年計畫，為 2011 年至 2015 年的發展設定藍圖，而稅務作為國家財政收入的主要來源和宏關經濟的有力管理工具，被認為是「十二五」規劃的關鍵議題。由於十二五

税改傾向於整合營業稅與增值稅，雖然目前正處於修正草案階段，然而當修法完成時，必定會影響甚劇。本研究透過「稅制轉型」並輔以十二五計畫，討論增值稅制度立法前後之轉變，分析增值稅轉型產生的成效和其中存在的問題，同時並探討十二五計畫的實施是否真能解決服務業承擔的稅負比工業還沈重之稅收不公問題。

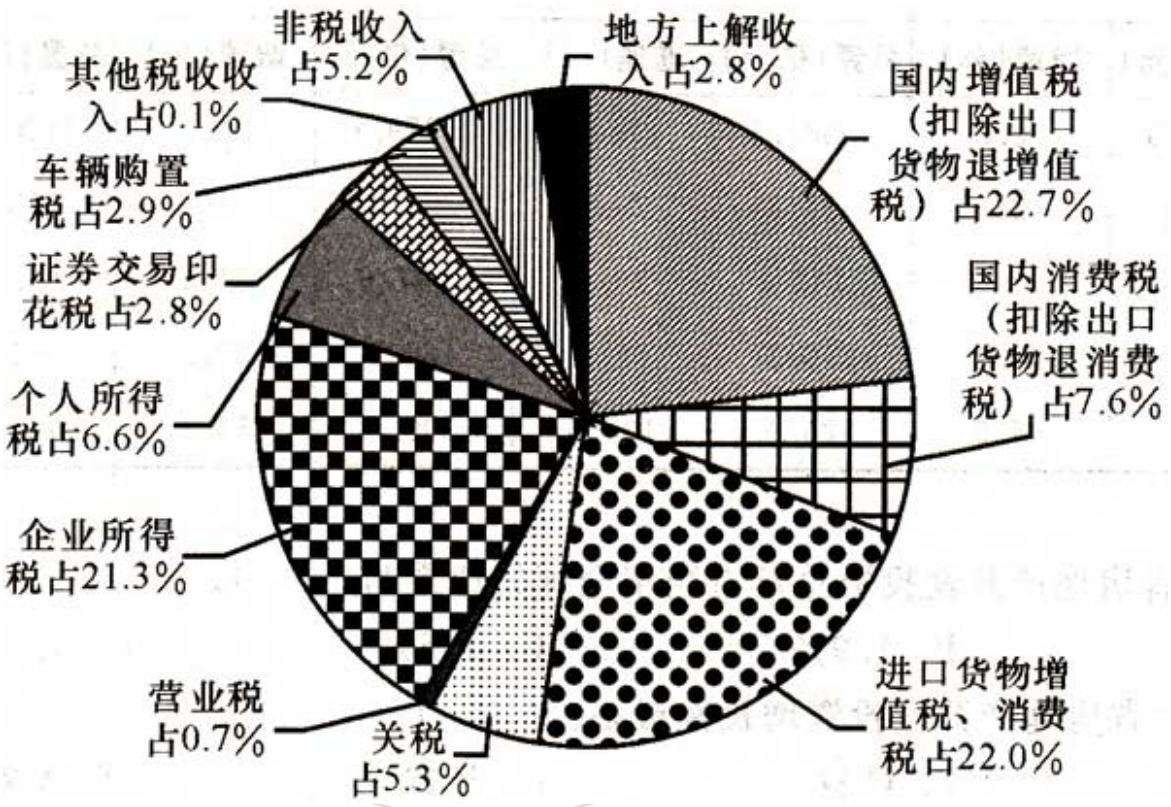


圖 1-1　中國大陸 2012 年中央財政收入結構

第二節　研究範圍與研究方法

中國大陸目前按照稅目徵收對象的不同，可分成下列五種[2]：

1. 商品和勞務稅：主要包含增值稅、營業稅等法。這類稅法的特點是與商品的生產、流通、消費有密切的關係。

2. 所得稅：主要包含企業所得稅、個人所得稅，其特點是可以直接調節納稅義務人的收入，發揮公平稅負、調整分配關係的作用。

3. 財產、行為稅：主要包含房產稅、車船稅、印花稅、契稅，能夠對於財產的價值或行為產生調節作用。

4. 資源稅：主要包含資源稅、土地增值稅和城鎮土地使用稅，乃是為了保護和合理使用國家自然資源而課徵的稅負，能夠針對因開發和利用自然資源所產生的差異收入，發揮調節作用。

5. 特地目的稅：包含城市維護建設稅、車輛購置稅、耕地佔用

[2] 中國註冊會計師協會，《稅法》，經濟科學出版社，2013 年 3 月一版。頁 16-17。

稅及菸葉稅，主要是對特定對象和特定行為發揮調節作用。

本文研究範圍主要著重在中國大陸商品和勞務稅法中的增值稅法，採取文獻分析及及比較法方式探討中國增值稅法制度改革前後之差異，透過廣泛收集期刊、論文、政府刊物、報章雜誌等文獻資料，針對增值稅法制度層面之議題加以整理，並參酌台灣及國際經驗之借鑒，來探討中國增值稅法制度轉型後產生之成效及現存問題，以便對於十二五計畫中「增值稅擴圍」試點給予適當之建議。

國立政治大學 National Chengchi University

第三節　研究架構

本研究共分五章，各章節之內容分述如下：

第一章　緒論

說明研究動機與目的、研究範圍、研究方法與論文架構。

第二章　理論探討與文獻回顧

探討稅法基本相關理論及增值稅法制度之起源、特點及其類型加以彙整並針對稅法理論於中國大陸之施行狀況加以評析。

第三章　中國大陸增值稅法之沿革與現況分析

探討大陸增值稅從建立到全面轉型的歷史沿革及轉型後所產生之利弊分析，同時分析 2012 年實施擴圍後仍存在之弊病。此外，評析大陸增值稅法之立法位階之適法性。

第四章　中國大陸增值稅法制度與台灣、國際之比較研究

由於目前國際上徵收徵值稅的國家多半採用消費型增值稅，故以法國、瑞典、英國、韓國等國家為例加以比較並總結增值稅制度

中的共有特點；此外，消費型增值稅最適宜採用發票扣抵法，而台灣統一發票制度是目前世界各國稅務制度上特有的賦稅稽徵工具，故將台灣之營業稅法之制度加以比較。

第五章　結論與建議

針對增值稅法之比較對於目前現況提出現存之弊病，提供適當建議以落實稅法基本原則及增值稅真正解決重複課稅之問題。

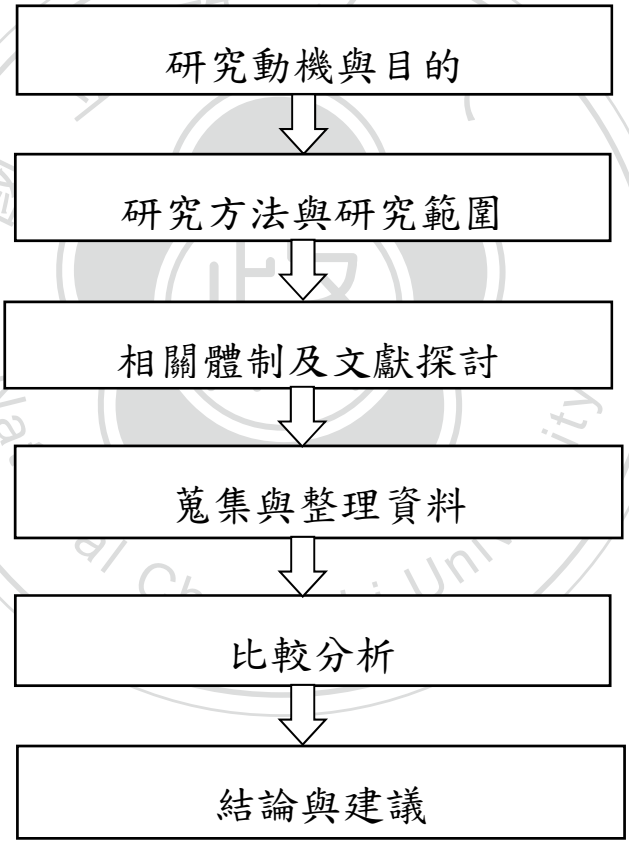


圖 1-2　論文架構圖

第二章　理論探討與增值稅制度

第一節　稅法基本理論探討

一、稅收中性理論

稅收中性理論源自於 17 世紀英國古典經濟學派的亞當・斯密[3]，在其著作《國民財富的性質和原因的研究》中，提出自由放任和自由競爭的經濟政策，認為政府的最佳角色是「守夜人」，因而成為市場經濟理論構成稅收中性原則的理論基礎。而 19 世紀末由新古典學派的代表人物馬歇爾[4]，利用供需曲線和消費者剩餘的概念提出「均衡價格理論」。當商品的需求曲線和供給曲線相交時的價格，即為均衡價格；反之，影響價格均衡者即為「非中性」而將產生超額負擔，因此提出純粹理想狀態的稅收中性原則，即稅收自由在市場經濟發展過程中發揮對資源的配置作用，政府徵稅使納稅義務人因為納稅而承擔稅額負擔之外，不會承擔其他額外負擔或遭受其他經濟損失，而使超額負擔為零。然而稅收中性原則在世界資本主義經濟發展過程當中，遭受到兩大學派

[3] 楊洪，論稅收中性原則，法制典社會，2007 年 4 月，頁 101。
[4] 黃仰玲，由相對稅收重性原則綜觀我國增值稅發展之路，生產力研究，2009 年 2 月，頁 49-50。

的嚴峻挑戰。[5]在 20 世紀初期爆發的世界經濟大恐慌，依靠著市場「看不見的手」自發調節經濟而達到均衡的傳統理論宣告破產，凱恩斯提出國家應採取稅收手段、拉動投資幅度、刺激消費以擴大總需求，強調稅收對於穩定經濟和減輕經濟期的波動性，而美國羅斯福總統更開始對經濟大規模調整，透過高邊際稅率和各式各樣的優惠政策，使美國經濟得以恢復並高度發展，因此稅收成為調控經濟不可或缺的方式。20 世紀 70 年代資本主義經濟面臨「滯漲」的局面，以供給學派為代表的經濟理論因運而生，認為在影響儲蓄、投資和勞動供給的各種政府政策當中，稅收政策乃是主要關鍵，透過減稅政策可以增加社會儲蓄、投資和勞動的有效工具，重新發揮市場的自動調節功能。因此市場雖然在配置資源方面具有重要功能，但僅僅依賴市場看不見的手，會帶給經濟發展重大損失。

從稅法制度層面觀看，即是指國家徵稅以不干預市場經濟正常運作而平等對待納稅人為目標，因此稅收中性理論特別強調普

[5] 陳金池，2006 年第 5 期，正確認識稅收中性原則，現代經濟探討，頁 85-87。

遍原則以及效率原則。由於國家徵稅會引起納稅人與國家之間的經濟利益轉移，影響各利益主體的經濟活動之能力與行為，故在現實生活中不可能存在絕對中性，故盡量避免稅收對市場機制的干擾和扭曲而使經濟活動得進行下產生的相對中性的稅收政策。

由於增值稅從銷售稅演變而來，增值稅針對貨物生產流通的各個環節或提供勞務所取得的增值額課徵稅負，因此增值稅相較於一般銷售稅而言，不具有多階段徵稅的特徵而使得增值稅對於企業具有平等稅負之外更可促進企業效率。然而生產型增值稅對購置固定資產不扣抵進項稅額使得增值稅對於納稅義務人產生偏差而並非平等對待，特別是大量購置固定資產之產業影響更為劇烈，由於購置固定資產不得扣抵而對生產要素價格產生扭曲作用而產生非均衡價格的出現，使稅收產生額外負擔。隨著貨物的流轉環節日益增多，生產型增值稅價格扭曲程度越大，重複課徵現象更行嚴重，價格無法真實反應資源配置進而不利於進行投資決策。目前大多數國家實施的消費型增值稅與生產型增值稅相比

下，縮小重複課稅的可能性，可避免損失的產生，充分體現稅收中性理論。而中國大陸自 2004 年增值稅轉型試點到 2009 年增值稅全面轉型乃是對稅收中性原則有了進一步的還原，雖然僅允許扣除固定資產中所購進機器設備的增值稅，而對佔固定資產四分之三的房屋及建築物等不動產不能納入扣抵範圍，而使得增值稅的徵管有所缺失，而存在增值稅納稅人與營業稅納稅義務人稅負繳納不公平之情況，然而將營業稅納入增值稅徵收範圍而能消除重複課稅的現象,將成為中國大陸下一步努力的方向,如此一來，將能夠使稅收中性原則徹底還原。

二、稅式支出理論

1967 年美國財政部部長助理、哈佛大學教授薩里首先提出稅式支出概念[6]，在稅制結構正常部分之外，凡不以取得收入為目的而是放棄一些收入的各種減免稅收優惠的特殊條款就是稅式支出；其後，稅式支出概念和理論迅速在世界範圍內得以接受並廣泛加以研究。稅式支出是指政府通過稅制體系把一部份稅收

[6] 席思，稅式支出對高技術產業發展的激勵效應研究—以湖北省爲例，武漢理工大學經濟學院碩士論文，2008 年 11 月，頁 6-7。

收入讓渡給納稅義務人而形成的一種間接性政府支出，對於納稅義務人來說，是稅收負擔的減輕；而對於政府來說，則是稅制基本結構中囊括的稅收收入以法定形式放棄或讓與。政府為了實現社會經濟目的，透過以稅收制度的形式來執行法令或政策，使特定納稅義務人得以租稅減免，雖然偏離一般課稅準則，造成稅基之侵蝕與稅收之損失，但卻能促進經濟發展的政府支出。稅式支出主要是採取投資抵減、納稅扣除、退稅、加速折舊、優惠稅率等形式減免納稅人稅款支出額。事實上，稅收優惠為稅式支出的主要實現形式[7]，因此稅收優惠是稅式支出總量的決定因素，其具備條件為：1.可用財政支出替代且適用於稅收優惠項目。2.稅制中有規範性條款其及相對應之稅收優惠項目。3.有明確社會經濟政策為目的之稅收優惠項目。在正常情況下，稅收優惠和稅式支出相等；若稅收優惠無法構成稅式支出時，將會產生差異。

至於稅式支出對於經濟及產業的影響，在效益部分如同減稅效果，在供給面可使廠商獲利提高，提高產業的附加價值；在需

[7] 鐵衛，稅式支出制度及相關理論問題，西部財會，2004 年 2 月第 2 期，頁 8-10。

求面則對家計及投資的稅式支出可提供誘因而增加最終需求，造成個別企業及整體經濟的增加。所以朱澤民、孫克難、郭迺鋒與尚瑞國[8]（2006）利用投入產出模型以計算稅式支出之效益，該研究將稅式支出效益之研究區分為兩個階段：

第一階段：主要在釐清稅式支出政策所造成之成本降低效果。將確定之產業別稅式支出金額輸入模型後，透過價格型產業關聯模型及相關分析工具，可以得知價格變動下產業投入係數會產生何種變化。

第二階段：為成本降低加上需求擴張的最終效果。將第一階段得到之投入係數變動影響帶入數量型產業關聯模型中，並將之前確定之產業別最終需求變動金額輸入模型，透過數量型產業關聯分析，可以瞭解價格變動所引起之投入係數變動會對最終需求產生何種衝擊。

在大陸增值稅制度中，稅式支出主要有下列幾種方式[9]：

[8] 林育和，稅式支出稅收影響數及替代財源評估模式之研究，政治大學會計研究所碩士班，2007年6月，頁11-12。

[9]許秋花，我國增值稅轉型後的相關問題研究，吉林財經大學碩士學位論文，2010年4月，頁7-9。

1. 起徵點方面

根據大陸增值稅法第十七條規定：「納稅人銷售額未達到國務院財政、稅務主管部門規定的增值稅起徵點的，免徵增值稅；達到起徵點的，依照本條例規定全額計算繳納徵值稅。」而增值稅的減免權在「國務院」，任何地區、部門均無權減免，但各省級國稅局可在規定幅度內根據該地實際情況確定適用起徵點。此種租稅優惠實際上屬於稅基式免稅，簡化增值稅的稅收管理同時又扶持經營規模小、繳納稅負能力較低的納稅義務人。

2. 稅率方面

在現行增值稅制度當中，原則上基本稅率為17%，例外則可使用 13%的稅率。而適用 13%稅率乃當納稅義務人銷售或進口下列幾種貨物[10]：

（1）農產品

[10]財政部財稅[2009]9 號。

糧食、食用植物油、自來水、暖氣、冷氣、熱水、煤氣、石油液化器、天然氣、沼氣、居民用煤炭用品、圖書、報紙、雜誌、飼料、化肥、農藥、農機。

（2）音像製品

正式出版錄有內容的錄音帶、錄像帶、唱片、激光唱盤和激光視盤。

（3）電子出版物

指以數字代碼方式，將圖文聲像等內容信息編輯加工後儲存在具有確定物理型態的磁、光、電等介質上。通過內嵌在計算機、手機、電子閱讀設備、電子顯示設備以及其他具有類似功能的設備上讀取使用，用來表達思想、普及知識和積累文化的大眾傳播媒體。

（4）二甲醚

常溫常壓下為具有輕微醚香味，易燃、無毒、無腐蝕性的氣體。

3. 免稅方面

大陸增值稅稅式支出在免稅方面主要採用直接免徵一定稅額，從有無扣抵權層面來看，可以區分為無扣抵權的免稅項目和有扣抵權的免稅項目。所謂有扣抵權的免稅即是對商品或貨物採用零稅率的方式，此乃確保貨物不含稅的最佳方法；至於無扣抵權的免稅則是國家針對某些特定的生產經營項目免稅，但該免稅項目相關而外購的商品或勞務所繳之增值稅則不允許扣抵。由於不允許扣抵以前所繳納的增值稅是屬於增值稅正常免稅的形式，相較於有扣抵權的免稅形式的情況下，不允許扣抵繳納的增值稅為一種不徹底的免稅形式。

2009 年增值稅轉型，從生產型增值稅改為消費型增值稅，固定資產項目的進項稅額從不允許扣抵到允許扣抵，減輕納稅義

務人的稅收負擔，因此增值稅轉型乃是稅式支出的一種形式。隨著經濟的發展，增值稅收入從長期來看必定會增加，稅收收入補償亦能實現而提高整個社會的福利水平。增值稅的轉型對於企業投資將掀起一陣漣漪，由於固定資產的進項稅額得以扣抵，將能降低企業設備投資的稅收負擔，促進產業結構的調整和經濟增長方式的轉變，增值稅轉型可當成國家對經濟投資的一種方式。

三、稅制優化理論

稅收優化理論是指稅收制度的不斷優化、完善的過程當中，政府適度干預下所獲取稅制優化狀態的重要性與現實性[11]，需考慮稅制優化過程中稅收效率目標、公平目標與收入目標的並重，並注意分析稅制在不充分信息條件下對於經濟行為主體決策的刺激作用問題。因此稅制優化理論是假設政府在建立稅收制度和制定稅收政策時，對於納稅義務人的經濟訊息無所不知，即便需要代價亦相當低廉，同時政府具有徵管能力，使得稅收對於經濟

[11]唐雅儀，西方稅制優化理論及中國稅制改革，柳州職業技術學院學報，2004 年 3 月第 4 卷第 3 期，頁 21。

效率不會產生任何扭曲作用[12]。稅制優化理論發展至今，比較系統的理論闡述和科學的研究方法主要發展於國外，而西方國家財稅理論先後形成三大具有代表性的理論流派，分別是最優稅收理論、供給學派的稅制優化理論以及公共選擇學派的稅制優化理論，這三大理論成為西方稅制優化理論發展的主線，以下就三大理論加以闡述：

（一）最優稅收理論

最優稅收理論在 20 世紀 20 年代開始發展，到 70 年代初進入鼎盛時期，該理論採用大量數學方法研究稅制優化問題，其核心理論為[13]：

（1）最優商品稅理論

傳統上認為最優商品稅理論是針對所有商品以相同稅率徵收，由於單一稅率不影響相對價格，而差別稅率會扭曲相對價格，故單一稅率較

[12] 肖亮亮，論優化稅制理論對中國稅制改革的啓示，廣東財經職業學院學報， 2004 年 8 月第 3 卷第 4 期，頁 5-8。
[13] 郝春虹，《多元目標約束下的中國稅制優化研究：理論與實務》，中國財政經濟出版社，2005 年 12 月一版，頁 13-15。

優。1927 年英國劍橋大學福利經濟學家拉姆賽做出開創性貢獻，在《經濟期刊》上發表「對稅收理論的一個貢獻」中說明在一系列假設條件下，為了確保政府的收入而不得不對商品和勞務課稅時，消費者對於每一種產品的實際消費應等比例減少，使稅收的扭曲作用降到最低程度，因此最優商品稅具有一套差別稅率結構[14]，每種商品稅率的高低與該商品的供需價格彈性成反比，即政府對於價格彈性低的商品課予高稅率；對於價格彈性高的商品課予低稅負，然而拉姆賽僅考量效率目標而未考慮分配目標，故發展出最優稅收與生產效率理論。

（2）最優稅收與生產效率理論

拉姆賽假設政府僅徵收商品稅建立最優稅收理論，因此在扭曲稅存在的條件下，如何保證

[14] 劉建民、雷振，論優化稅制理論與中國稅種結構優化，財經理論與實踐，1999 年第 1 期，頁 73。

生產的高效率成為首要探討議題。1970 年代戴蒙德和米爾利斯提出：只要政府能夠獲得充分信息而不受約束制訂出最優商品稅方案，徵稅能力不受限制且對所有企業徵收 100%純利潤稅，此時最優商品稅可以保證其生產效率，政府也不需對廠商徵收扭曲性稅收。若政府因訊息獲取程度受到限制或無法課徵 100%的純利潤稅，則直接對最終消費者課稅，依然能夠保證經濟處於生產可能性曲線上。

（3）最優所得稅理論

最優商品稅雖然能夠保證生產的效率，然而有一重大前提乃在於忽略再分配問題，因此一旦納入考量，最優商品稅就必須結合需求彈性和再分配因素，因此使得最優商品稅的結構更加複雜。隨著個人所得稅在現代稅收制度中的重要性日益增加，因此考察最優個人所得稅的核心問題是

在稅制設計中如何均衡公平與效率的關係。[15]由於收入達到某個層級後，當事人所有增加的收入將會使高收入者選擇放棄工作而將時間用於娛樂上，因此政府稅收收入採取高稅率反而低於課徵低稅率的收入。斯恩特通過稅收與勞動供給的研究，得出最優所得稅率與勞動供給彈性呈現負相關。

（二）供給學派的稅制優化理論

由於傳統的稅收理論強調多重目標，舉凡效率、公平、經濟成長、收入再分配、改善環境、禁止浪費等等，供應學派則以「效率原則」為最重要[16]，故認為透過大幅度降低稅負可以有效調節供給，刺激經濟發展，著名的「拉弗曲線」即反應供給學派的稅收思想：「當稅率達到一定程度，稅收會隨著稅率的提高而減

[15] 吳俊培、張青，我國稅制改革的優化路徑—最優稅收理論模型及政策分析，稅務研究，，2003年5月第5期，頁8。

[16] 王德忠，西方稅制優化理論及對我國的啓示，四川師範學院學報，2001年3月第2卷第2期。頁42-44。

少，形成稅率禁區。因此，當稅率處於禁區內，降低稅率可以促進供給，反而擴大稅基，增加財政收入，同時也能夠刺激儲蓄和投資，提高生產力而創造就業機會和收入，故長期來看，降低稅率會促使稅負公平，同時能夠減少逃漏稅的情況發生。世界銀行曾做過實證分析：在一個國家裡，稅負在 10.3%～30.9%時，稅收每提高 1%GDP 就會下降 0.36%；而稅負每增加 1%，國內投資就會下降 0.66%，而大陸稅收在尚未轉型為消費型增值稅時，其稅負約為 20.56%，[17]因此存有負相關的關係，企業稅負沈重，增加企業生產營運成本並影響企業投資能力。2009 年轉型將能使稅負降低，最終帶來經濟與稅負呈現正向之關係。

（三）公共選擇學派的稅制優化理論

公共選擇學派理論起源於財政交換理論，又稱為「政治學的經濟理論」，介於經濟學和政治學之間的邊

[17] 高國強，增值稅轉型的經濟效益分析—以濟南市爲例，山東經濟學院碩士班論文，2011 年 5 月，頁 17。

緣性理論[18]。不同於一般傳統以增進社會福利為目標，而是基於契約主義，將個人作為分析的基本單位而非國家，所有納稅義務人預計從政府那裡取得公共服務收益將會大於通過稅收轉移給政府的成本，且公共產品的偏好顯示真實反應其偏好下，參與公共選擇的個體便能夠在理論上獲得一致同意的稅。

然而現實情況下並非存在著理想的最適優化稅制理論，20 世紀 80 年代，各國減稅而產生財政收入銳減，強調效率原則而忽視公平原則的稅制結構調整加劇社會再分配的矛盾，因此西方稅收理論界致力於對供給學派稅收理論進行反思，而產生新的稅制優化理論。[19]新稅制優化理論從現實層面探討，不片面強調稅制的最優化，而是通過各種特定的約束條件[20]，包含分析市場機制中存在不充分、不完全信息及不確定性等現實因素，因此政府必然透過「扭曲性」稅收工具進行調節，應在此種客觀現實基礎上對於稅制進行改革與優化，同時注

[18] 林敏，稅制優化理論與稅制優化建設，浙江大學公共管理學院碩士論文，2004 年 4 月，頁 13-15。
[19] 曹燕萍，從西方國家的新稅制優化理論看我國國內商品稅，財經理論與實踐，，2000 年 1 月第 21 卷第 103 期，頁 85。
[20] 張慧玲，當代稅制優化理論下的企業稅收分析，山西財政稅務專科學校專學報，2001 年 8 月第 16 卷第 4 期，頁 16。

重研究稅制對於經濟行為主體決策刺激作用的問題，論證不充分訊息條件下對於經濟決策過程中提供刺激的方法、目標與約束條件； 此外，新稅制優化理論引入不同的「社會福利函數」而協調效率與公平的目標，透過制訂稅收優惠措施，矯正現行體制下對經濟造成的扭曲作用。[21]

最優稅制理論標準必須適應特定國家的經濟、政治、管理、文化、歷史等各方面的實際條件，因此中國大陸為一發展中國家，「如何提高效率、促進經濟成長」仍然是主要政策目標，現行情況下流轉稅仍是主體稅目，故完善增值稅制是稅制優化的主要任務。稅制優化改革可以從下列幾個方面進行：

1. 拓寬稅基[22]

在增值稅部分，可透過逐步轉化為消費型增值稅，而產業範圍不僅限於製造業，應拓展至建築業、運輸業等營業稅課稅範圍之產業，才能夠真正拓寬稅基並符合公平。

[21] 涂占新，試析優化稅制理論的運用，財經論壇，1998 年 12 月第 220 期，頁 7。
[22] 溫桂榮，關於最優稅理論與中國稅制優化改革思考，財會研究，2001 年 1 月第 1 期，頁 42-43。

2. 降低增值稅稅率，優化稅負結構

中國大陸增值稅法定稅率為 17%，若換算成國外消費型增值稅其稅率高達 23%[23]，然而大部分消費型增值稅國家之稅率低於 20%，應考慮將其稅率降低，以符合國際潮流。綜觀世界上多數國家的稅制改革與稅負水平來看，無論國家稅制改革如何進行，總稅負水平應保持不變，稅收收入與 GDP 保持同步增長且稅收的絕對數額應保持逐年上升，故應另行開闢新稅源而非使增值稅稅率居高不下[24]。

四、稅收法律主義

稅收法律主義可溯自西元 1215 年英國大憲章第十二條確認「禁止不承諾課稅原則」[25]，對國王課稅權有所限制。1628 年權利請願書、1689 年權利法案均表明國王未經國會同意不得任意徵稅之規定；1789 年法國大革命中之人權宣言亦重申各國均於

[23] 吳俊培、張青，我國稅制改革的優化路徑-最優稅收理論模型及政策分析，稅務研究，2003 年 5 月第 5 期，頁 7-13。
[24] 羅昕，優化稅制理論與我國的稅收政策，稅務與經濟，1999 年 11 月第 6 期，頁 5-7。
[25] 莊義雄，《我國實質課稅原則析論》，凱侖出版社，2008 年 9 月，頁 23。

憲法中明定租稅法律主義之規範。我國憲法亦可從第19條規定：「人民有法律納稅之義務」中看出，租稅法律主義之基本根據。

稅收法律主義又稱稅收法定主義、稅捐法定主義、稅收法定主義，其意義為稅負之課徵僅能由法律明確規定，換言之，若無法律之規定，不得對納稅義務人行使徵稅或減稅。所謂「有稅必有法」被認為是稅收法定主義的經典表達。[26]探究需以法律規範之原因，主要為稅收對納稅義務人而言，乃是將私有財產無償轉讓給國家，因此需由納稅義務人所選出的民意機關，透過制訂法律來規範，否則便淪為國家對於納稅義務人的財產權利之非法侵權。

目前通說對租稅法律主義之內容，有「課稅要件法定主義」、「課稅要件明確主義」、「合法性原則」及「程序保障性原則」，茲將分述如下：

1. 課稅要件法定主義

根據大法官解釋釋字第 217 號解釋中提出：「憲法第 19

[26] 李鵬飛，稅收法定主義問題研究，東北財經大學經濟所碩士論文，2004 年 12 月，頁 1-2。

條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項目負有納稅之義務」，明確解釋出稅法課稅要件之項目內容，此項規範乃是比較刑法中「罪刑法定主義」所建立之原則，用來限制國家介入納稅義務人之財產；因此，若無法律依據，行政命令不得為課稅要件之規定。根據大法官釋字第 622 號解釋理由書提出：「憲法第 19 條規定人民有依法納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免納稅之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，否則即有違租稅法律主義。」至於有關稅捐之賦課徵收之規定，國會亦得委任行政機關以行政命令定之，但授權制定委任命令應限於具體的、個別的委任，至於一般的、空白的委任則為法所不允許，實屬無效，其據以發佈之行政命令亦屬無效[27]。

[27] 陳清秀，《稅法總論》，元照出版公司，2012 年 10 月七版，頁 44-45。

2. 課稅要件明確主義[28]

課稅要件明確原則是指稅法對於納稅主體、納稅客體、稅率等事項均能詳細規定，使納稅義務人可以預見其法律負擔，稅務機關亦能客觀適用。法治國家雖要求稅捐構成要件之明確性，但不排除法律規定之單純解釋之需要，因此，法治國家原則不禁止稅捐立法者使用不確定法律概念做成構成要素。但不確定法律概念，若過於抽象而違背原本立法目的，會造成不易依照稅法解釋方法做成稅法解釋，容易導致公權力恣意濫用的情況，因此在稅法中，採用不確定法律概念之判斷標準在於納稅義務人必須能遇見可能的租稅後果，若租稅法律或其授權命令無法明確定義，將會使課稅要件明確性原則失去其意義。

3. 合法性原則（程序法上合法性原則）

租稅法係屬強行法而非任意法，於滿足課稅構成要件時，稅捐稽徵機關不僅無減免稅捐之自由，且亦無不予徵收之自由，換言之，稅捐稽徵機關必須依法律規定之稅額徵收，此稱為合法性

[28] 廖本吉，由租稅法律主義及實質課稅主義析論我國房屋稅判決案例，逢甲大學財稅研究所碩士論文，2009 年 6 月，頁 6-8。

原則[29]；若無法律之根據，稅捐之減免或延緩徵收均非所許，且對納稅內容或徵收方法、期間，均不得由納稅稽徵機關與納稅義務人達成協議。此外，稅法不宜考慮徵稅效果而予以便宜行事，除非法律有明訂或授權範圍才能列入考量。

4. 手續之保障原則

稅捐的稽徵乃是公權力之行使，故稽徵機關必須依照法律所規定之稽徵程序執行且對租稅行政救濟程序亦需公正處理，故稽徵程序各個環節均有公正程序予以保障，所謂「實體合法、程序正當」，即是手續保障原則之體現。

2000 年中國大陸頒佈實施《立法法》，確定立法體制，其實施稅收基本制度的立法由全國人民代表大會及其常委會專屬，對於其中部分事項授權國務院根據實際需要先行制訂行政法規。然而時至今日，國務院及財稅主管部門在稅法制定方面依然處於主導地位，主要乃是中國大陸在稅收立法體制方面採取共享模式，包含幾個方面：(1)根據全國人民代表大會及其常委會的授權，

[29] 顏慶章、薛明玲、顏慧欣，《租稅法》，國家圖書館出版品，2010 年 8 月三版，頁 67-70。

擬定有關稅收條例，以草案形式發佈試行，待條件成熟後，才由全國人民代表大會或常委會制訂法律。(2)國務院享有的稅收立法權有：A.根據全國人民代表大會及常委會的授權，擬定有關稅收條例，以草案形式發佈試行。B.根據全國人大及常委會制定的稅收法律實施細則。C.根據憲法規定，向全國人大及其常委會提出稅收立法議案。(3)國務院財稅主管部門除根據國務院稅收行政法歸的授權制定實施細則、制定有關稅收的部門規章外，還在授權不明確的情況下，訂定大量的「通知」、「批復」、「辦法」。(4)省、自治區、直轄市人民代表大會及其常委會可以制定地方性稅收法規。

由於中國大陸地區發展不均，在高度集中的立法體制下，地方稅收若無法滿足地方財政的支出，地方政府往往透過濫用收費權的方式或以權力代替法律的方式徵收[30]。在稅制改革過程中所產生一系列稅收相關暫行規定，國務院往往無完全的法律依據，依照稅收法律主義規定，此乃空白授權而不應發生效力。

[30] 魯衛星，稅收法律主義在中國的困境與出路探析，武漢工程大學碩士論文，2012 年 5 月，頁 28-29。

國立政治大學
National Chengchi University

第二節　增值稅制度之起源

增值稅乃是為了適應社會生產力發展，在稅收制度發展到一定階段所逐步形成的。由於營業稅是商品經濟發展的產物，隨著經濟不斷發展，弊端日益明顯，舉凡稅上加稅、稅負難以預測、企業出口商品的退稅額和進口商品的徵稅額過於困難，為了克服這些缺點，不斷尋求既能夠保有國家財政收入同時又能夠適應發展商品經濟需要的稅制，因而產生增值稅。

增值額為課稅依據的發想來自於德國和美國。1917 年，由美國耶魯大學教授托馬斯・亞當斯（Thomas S. Adams）[31]在全美租稅學會中所提出的「商業稅」一文中即討論對增值額課稅的概念。透過毛利潤在財務角度看為工資、資金、利息和利潤的總和，也就是國民所得價值的增加部分，因此應將增加額作為增值稅的稅基將會比直接對利潤課稅的公司所得稅較佳。1921 年亞當斯在美國經濟季刊中發表《聯邦所得稅的基本問題》進一步提出，將企業負擔的租稅改為銷售額的型態，准許銷售稅與購入稅相互扣抵，換言之，企業在購買貨物時，

[31] 鍾竹枝，兩岸增值稅最優稅基稅率設計之研究，濟南大學財政所碩士論文，2008 年 6 月，頁 9。

已經付出的稅收在應納銷貨稅額中得以扣除，這種營業毛利的發想已經初步具有增值稅的雛形。1939 年，美國學者保羅史圖登斯基（Paul Studenski）指出，多階段交易稅會隨著交易次數而成金字塔的累積作用（Pyramiding effect），因此建議改為增值稅。至於在德國，則於 1918 年由擔任政府顧問的工業資本家威爾威爾漢姆・馮・西門子（C. F.V. Siemens）博士在「改進的流轉稅」一文當中，則提出「以一種精巧的銷售稅[32]」來取代當時的營業稅，不僅明確提出增值稅的名稱，還提出對工業單項生產過程中進行課徵增值稅的建議。西門子主張增值稅應取代過去流轉稅中對產品的全部產值課稅以避免多環節重複課稅，適應工業產品中實現專業化生產的需要性，同時在文中也詳細列舉稅制的基本內容。

雖然最初發源地源自於美國和德國，然而增值稅的設想最終沒有被當時政府決策部門採納，使得真正增值稅的發源地在法國。二次大戰後，法國遭受戰爭掠奪下經濟幾乎面臨崩潰的命運，之後在美國大力支持下，經濟才得以好轉[33]，透過生產的高速發展，法國原來的營

[32] 王曦，當前中國增值稅轉型研究，中央民族大學經濟學院碩士論文，2010 年 4 月，頁 6-7。
[33] 胡靚，增值稅法律制度研究，華東政法大學法律碩士論文，2008 年 4 月，頁 2-3。

業稅稅制多階段、階梯式的徵收方式造成重複課稅的情況，使得經濟的發展受到阻礙而停滯不前，因此，法國的稅制在過度到增值稅之前進行一系列的改善政策。首先實施一次徵收制，各種貨物只對最終消費者課稅，中間生產、經營環節皆不需要課稅，雖然解決最終稅負不平的問題，但是又出現新的問題，即為「組裝場與零配件廠」供應稅負不平的現象，由於零件製造完成後才會送到組裝場加以組合，因此零件廠不需要納稅，但是組裝廠卻需要繳納全額稅負，使得組裝廠的稅負過重，對於經營將更為不利。1948 年法國將一次徵收制的生產稅改成分階段徵收且稅率不變，不論是生產的製成品、半成品或原材料，均按銷售金額乘上規定稅率求出整體稅負，接著將以前環節所產生的稅負予以扣除，雖然沒有將購入的固定資產已納稅款計入扣除範圍，但已經為世界稅制發展史上帶來莫大的改變。1954 年在經濟學家莫里斯·萊斯的努力下，法國政府進一步把扣除範圍擴大的固定資產已納稅款，將生產稅（營業稅）改成增值稅，也就是將增值稅推廣到批發階段，因此這次改革不僅讓課稅擴展到批發階段同時也讓原材料、零物件、以及本期內購進的資本設備均不課稅。雖然企業中用來

從事生產和提供勞務的物品,除了機器、工具、熔爐廠房和建築物……等,然而廠房和建築物仍要課稅,但是對於國際稅制改革的意義是有新的稅目產生。

1954 年,法國成功把生產稅改成增值稅之後,使人們認為當時實行多階段課稅的徵收與歐洲共同市場相互矛盾,因此 1962 年歐洲經濟共同體的財政和金融委員向所有成員國建議轉向增值稅,獲得歐洲經濟共同體部長理事會的同意並開始逐漸施行在各個國家。1968 年德國、奧地利、比利時、丹麥、荷蘭、英國到 1973 年義大利也紛紛採納,增值稅的制度更成為加入歐盟的重要條件之一。20 世紀 70 年代和 80 年代,增值稅為多數其他南美洲國家、中美洲國家、加勒比海地區國家和亞洲國家所採納,雖然增值稅課徵範圍僅限於進口和製造業部門,但對於引進增值稅的課徵制度仍跨越一大步。赤道非洲的塞內加爾、象牙海岸、馬達加斯加、北非的阿爾及利亞、摩洛哥紛紛在 1960 年代實行增值稅。在拉丁美洲則於 1970 年代開始實施增值稅。

由於增值稅為一中性稅目,具備稅基寬、消除重複課稅等優越性,

讓國家財政、經濟和外貿等方面帶來綜合積極效應，因而倍受各國歡迎，短短 40 多年就已成為全球化浪潮，截至 1990 年，全世界實施增值稅的國家和地區只有 53 個，到了 1995 年則為 100 個；目前則多達 140 多個國家和地區實施增值稅。增值稅在半個世紀的時間裡能夠得到如此廣泛的國家認可和推行，在世界稅制發展歷史是罕見的，國際上著名的增值稅專家愛倫•A•泰特對此曾評論:「增值稅的興起堪稱世界一絕，沒有任何稅目能夠想增值稅那樣，在短短的三十年左右的時間裡從理論到實踐橫掃世界，使許多原本對其抱著懷疑態度的學者回心轉意，令不少將其拒之門外的國家改弦更張。」[34]因此被稱為 20 世界人類在財稅領域中一個最重要的改革和成就。增值稅得以推廣，探究最主要的原因乃在於改變了傳統流轉稅由於按照全額課徵而造成重複課稅的現象得以改善。[35]

[34] 愛倫•A•泰特，《增值稅國際實踐和問題》，中國財政經濟出版社，1992 年 7 月，頁 5。
[35] 中國註冊會計師協會，《稅法》，經濟科學出版社，2013 年 3 月，頁 25。

第三節　增值稅之原理及特點

增值稅（value-added tax）簡稱VAT，是對在一國境內銷售貨物或者提供加工、修理修配、勞務以及進口貨物的企業和個人，就其貨物銷售或者提供勞務的增值額和貨物進口額為徵收對象所徵收的稅目[36]。所謂增值額可以從理論和實務運行兩個層面來理解：從理論上這個層面來說，是指生產者或經營者在一定期間的生產經營過程中所創造出來的新價值。增值額相當總商品價值C+V+M中的V+M部分[37]，C是指商品生產過程中消耗的生產資料轉移價值的餘額;V是指工資，即勞動者自己創造的價值；M則為剩餘價值或營利，是勞動者為社會創造出來的價值。大體上來說，增值額為淨產值或國民收入；若從生產單位來看，增值額是這個單位商品銷售收入額或經營收入額扣除非增值項目價值後的餘額，相當於該單位活動或勞動所創造出來的價值，而根據定義來看，台灣的加值型營業稅，僅就銷售中之加值額課徵，因此亦屬於此種計算方式[38]。若從商品的生產經營過程來看，不論生

[36]付廣軍，《中國增值稅轉型效應分析》，中國市場出版社，2010年10月1版，頁1-24。
[37]劉豔杰，增值稅轉型對我國石油化工業的影響研究，北京交通大學經濟管理學院碩士論文，2011年7月，頁9。
[38]王建煊，《租稅法》，華泰文化，34版，2012年8月，頁369。

產經營經過幾個環節，最後的銷售總值，應該等於商品從生產到流通各個環節的增值額之和，即商品最後銷售價格＝各環節增值額之和。然而從稅收實務運行中來看，增值額則為體現法定的增值額，各國政府在增值稅法制度當中會根據實際情況和選擇增值稅類型的不同，對於增值額做出法律的具體規定，明確規範哪些屬於增值項目，那些屬於非增值項目，因此，法定增值得與理論增值額可能存在著差異性。

增值稅之所以能夠風靡全球，使各國積極實施的原因，在於增值稅具有其優越性，尤其是普遍採用稅額扣抵排除流轉稅重複課稅的弊端，因而具有調節中性、稅負公平、收入有效、徵管嚴密等優點，這些都是流轉稅無可比擬，茲將優點分述如下：

（一）稅收中性，具有公平保護作用

根據增值稅的計稅原理，流轉額中的非增值因素在課徵稅額時會被扣除。因此，對於同一商品而言，無論流轉環節的多寡，只要增值額相同，稅負就會一致而不會產生差異，因此課徵稅負不會影響商品本身的生產結構、組織結構和產品結構，更能夠有利於企業在平等的基礎上展開

競爭，對於企業生產的社會化和專業化更有助益。此外，增值稅向企業徵收，而企業在銷售商品時透過價格將租稅負擔轉嫁到下一個生產流通環節,雖然由最終消費者負擔，但基於納稅義務人在生產經營過程中的增值稅稅負應相等，對於所有徵收對象和納稅義務人給予基本相同的稅收待遇，因此增值稅的課徵不僅不會影響納稅義務人的經營活動，同時也不會影響到消費者的消費選擇。

（二）普遍徵收，具有穩定財政收入作用

從增值稅的徵稅範圍來看，對於從事商品生產經營和勞務提供的所有單位和個人，在商品增值的各個生產流通環節向納稅人普遍徵收，因此具有寬廣的稅源，而增值稅實施每一個環節都徵稅，從製造、批發、零售的環節均課稅而使得財政收入更加穩定。

（三）徵管嚴密，有利防止逃漏稅

由於每個環節均課稅且採用已徵稅款扣抵的計算方法，

使增值稅各個環節形成自動、交叉的審計關係，加上世界各國多半實行憑購貨發票進行扣抵的方式來計算，使得稅收徵管信息化的程度不斷提高，稅務部門容易透過買方的進貨發票掌握賣方的已繳納稅款，使稅收徵管的工具具有嚴密性而有利於防範各種逃漏稅行為。

（四）實現徹底退稅，促進貿易發展

在貿易發展上，增值稅實施稅款扣抵制度完全體現出口得以徹底退稅，真正達到出口產品零稅率的目標。由於對出口產品實行零稅率，使出口產品能夠以零稅率進入國際市場，大大提高國內市場的競爭力，對於出口貿易產生極大的推動作用。

國立政治大學 National Chengchi University

第四節　增值稅之計稅原理及類型

增值稅針對貨物銷售或勞務收入額中屬於新創造、尚未課稅的部分加以課徵，若以公式表示，則為：

應納增值稅額＝增值額x增值稅稅率

至於增值額的計算方法有加法和減法兩種，可以用公式表示：

1. 加法：增值額＝折舊＋工資＋利潤＋利息＋直接稅

2. 減法：增值額＝銷售額－外購貨物及勞務支出

若以直接法和間接法計算，其應納增值稅的計算方法可以衍生為以下四種[39]：

（1）直接相加法：

應納稅額＝（折舊＋工資＋利潤＋利息＋直接稅等）x稅率

（2）間接相加法

應納稅額＝折舊x稅率＋工資x稅率＋利潤x稅率＋利息x稅率＋直接稅等x稅率

（3）直接減除法（扣抵法）

[39] 覃永清，關於中國增值稅轉型問題的探討，廣西大學政治經濟學院碩士論文，2007 年 6 月，頁 16-17。

應納稅額＝（銷售稅－外購貨物及勞務支出）×稅率

（4）間接減除法（扣稅法）

應納稅額＝銷售稅×稅率－外購貨物及勞務支出×稅率

理論上計稅方法雖有多種方式，但各國普遍採用發票證明上的稅款產生的扣抵額以計算增值稅，而不是直接透過計算增值額來計算增值稅，原因是折舊、利潤、利息、外購貨物及勞務支出等項目的認定，計算較為困難，因此發票憑證法成為準確可靠且為大多數國家採用的方式。

在實務運行中，各國實行的增值稅都是以法定增值額為課稅對象，而法定增值額和理論增值額往往不相一致，主要表現在各國對外購投入物品的減除或扣抵規定不相一致。生產商品和外購勞務的投入物品包括以下幾種：(1）原材料及補助材料（2）燃料、動力（3）包裝物品（4）低值易耗品（5）外購勞務（6）固定資產。各國增值稅法通常允許將上述五項列為扣除項目，從貨物或勞務的銷售額中予以扣除。但針對第（6）項部分則依照國情而有所差異，有的國家允許扣抵、有的國家則不允許扣抵。因此，基於計算增值稅額對於納稅義務人購

買固定資產價值的處理方式可以將增值稅劃分成生產型增值稅、收入型增值稅以及消費型增值稅，茲將分述如下：

（一） 生產型增值稅

生產型增值稅是指在徵收增值稅時，商品的銷售收入或勞務收入減除原材料、補助材料等中間性產品的價值，但不允許扣除固定資產價值及折舊中所含的稅額。由於需要扣除的項目可以區分成兩部分，分別是勞動手段的轉移價值和勞動對象的轉移價值，將勞動對象作為扣除項目是沒有疑義的，但是因為投入固定資產和折舊不予扣除，使得稅基變成（C+V+M）-C_1。若從國民經濟總體來看，課稅基數上等同於國民生產總值 GNP，因此稱為生產型增值稅[40]。在此種增值稅體制下，重複課稅情況將變得更為嚴重，不利於投資，目前實行這種類型的國家主要有中國、印度尼西亞，屬於一種過渡性增值稅[41]。

（二） 收入型增值稅

收入型增值稅是指銷售收入減除投入生產的中間性產品

[40] 劉冬婧，2010 年 3 月，基於增值稅轉型的企業稅收籌劃問題研究，首都經濟貿易大學會計學院碩士論文，頁 12-17。
[41] 奚園，2010，中國消費型增值稅制度研究，蘭州大學會計研究所碩士論文，頁 8。

價值和固定資產折舊後的餘額為增值額課徵的增值稅，這時候的稅基為（C+V+M）-C_1-C_2，此時增值額和理論上相符合，屬於一種標準的增值稅。若從國民經濟整體來看，稅基相當於國民收入，因此稱為「收入型增值稅」。然而固定資產的提列方式不是一次提列完成，而是分期認列折舊費用且可以按照磨損程度相對應的扣除，在這樣的情況下無法獲得任何憑證，因此採取該種稅制的國家較少，像是阿根廷、摩洛哥以及原本實施計畫經濟的東歐國家。

（三） 消費型增值稅

消費型增值稅主要是以銷售收入減除投入生產的中間性產品價值和同期購入全部固定資產價值後的餘額作為課稅增值額徵收的增值稅，因此購置用於生產、經營的固定資產價值中所含的稅款，在購置當期得以全部一次扣除[42]。這種類型的增值稅對於所有外購項目，即非企業新創造的價值都可以實施全部的購進扣抵法，因此最能體現增值稅的計稅原理，為最典

[42] 桂慶，當前我國增值稅轉型問題的研究—常州市武進地區增值稅轉型問題的研究，南京林業大學農業推廣碩士論文，2008 年 6 月，頁 6-7。

型的增值稅,此時稅基小於理論上的V+M。若從國民經濟來看，由於社會總價值為C+V+M，而扣除的不僅是C，還包括V+M用於累積的部分，因此增值額相當於全部消費品的價值，故稱為「消費型增值稅」。由於該增值稅類型適用發票扣抵法，為一種先進而容易規範的增值稅制度,因而成為歐盟及許多已開發國家採用，為增值稅發展的主流。目前採用增值稅國家當中多半採取「消費型」增值稅[43]。

三種類型的增值稅對於不同層面有其不同影響,茲比較如下[44]：

1. 稅收負擔

由於生產行增值稅存在嚴重的重複課稅，不允許固定資產進項稅額進行扣抵且流轉環節錯綜複雜，使得重複課稅現象問題嚴重，稅收負擔也更形嚴重。收入型增值稅雖然解決生產型增值稅扣抵稅額不徹底的缺點，然而其分期扣抵的特點造成扣抵不夠完整，仍

[43] 袁玉玲，南昌市D區增值稅轉型後稅源管理研究，南昌大學公共管理學院碩士論文，2011年12月，頁7。
[44] 付俊珺,我國消費型增值稅的轉型效應及制度完善研究,江西財經大學財稅與公共管理學院碩士論文，2010年12月，頁8-13。

有重複課稅的問題，因此消費型增值稅才真正不存在重複課稅的問題，稅收負擔也在三種類型當中實際稅負最低。

2. 產業結構

中國大陸實施生產型增值稅造成不同產業實際稅負水平各不相同，資本結構密集的產業實際稅負遠大於勞動結構密集的產業，不利於產業升級和均衡發展，有違稅收中性原則。推究其原因乃在於生產型增值稅不允許扣除固定資產所含稅金，然而收入型增值稅分期扣抵政策延長投資的回報期間，故對產業僅具有中性作用而無法促進投資；至於消費型增值稅則有利於加速投資者更新設備、促進資本密集產業的發展亦能符合稅收中性原則。

3. 對徵收成本的影響[45]

由於生產型增值稅不允許固定資產所含稅額進行

[45] 何慶橋，我國增值稅法轉型改革之若干問題探討，華東政法學院法律碩士論文，2007 年 4 月，頁 10-12。

扣抵，使得增值稅的扣抵鏈條機制發生中斷，增值稅的約束功能因而減弱，導致逃漏稅的現象層出不窮，因而大幅增加稅收徵管成本。收入型增值稅對於固定資產進行扣抵部分，在實務上往往無法辨別實際已經扣抵和尚未扣抵的差異，耗費更多人力區分已經扣抵部分，因此徵收管理成本更大。消費型增值稅由於對於所有外購項目都能夠實施按照憑證上面註明的稅額進行扣抵，使得徵收規範得以統一而提高徵收效率，故從稅收徵管成本來看，收入型產生的成本最高、生產型次之，消費型最低。

4. 對貿易的影響

在國際貿易當中，各國在用進口環節多採用對國外企業徵收增值稅，出口環節則採用「徵多少、退多少」使國內產品得以不含增值稅的價格進入國際市場，提高其國際競爭力。若採用生產型增值稅將會使得國

內產品稅負極高，限制其出口，影響產業的發展[46]；若採用收入型增值稅將會使得國內產品和進口商品稅負接近一致，處於公平競爭；至於採用消費型增值稅會使國內產品稅負低於進口產品，有利於限制進口，保護國內商品。在出口環節，生產型增值稅多重環節重複課稅而無法全額退稅,降低在國際市場上的競爭力；收入型增值稅雖然能夠足額退稅，但是固定資產的折舊額難以確定而使得退稅在實務操作上有一定難度；至於消費型增值稅真正能夠做到全額退稅，因而提升國內產品的競爭力。

[46]劉蓉，不同類型增值稅效應及轉型分析，天府新論，2000 年 6 月第 6 期，頁 28。

第三章　大陸增值稅轉型及擴圍後之現況分析

第一節　大陸增值稅之發展沿革

大陸增值稅法起源於 1970 年代末期，中國大陸開始介紹國外增值稅的原理以及運作方式，認為增值稅應能代替原有工商稅，於是在 1980 年開始在廣西柳州、上海等地的機器機械產業進行增值稅的試點。1981 年 7 月 11 日，財政部發出《關於對工業公司實施增值稅和改進工商稅徵稅辦法的通知》，規定對機器機械、農業機具、日用機械三個產業進行增值稅的試點。1982 年中華人民共和國財政部制訂《中華人民共和國增值稅暫行辦法》[47]，自 1983 年 1 月 1 日起，對生產機器機械、農業機具、縫紉機、自行車、電風扇的企業試行增值稅；1984 年 9 月，國務院發佈《中華人民共和國增值稅條例（草案）》，同時頒布條例的實施細則，條例中明確規範增值稅納稅義務人、應稅項目及稅率、稅額計算方法、減免稅項目、繳納期限、徵納雙方的權利義務等項目。同時計稅方式則為扣稅法以及扣額法，分別適用於不同產品，增值稅體系採用價內稅而成為一個中國大陸獨立的稅目。然

[47]國務院第 34 次常務會議修訂中華人民共和國國務院令第 538 號

而該階段的徵稅範圍僅限於生產環節課稅，主要針對機器設備、零配件、汽車、機動船舶、農業機具及其零配件、自行車、縫紉機、電風扇、西藥等十二項工業產品徵稅；1986 年對於紡織產品、日用機械、日用電器、電子產品開始徵收增值稅；1987 年財政部制訂《關於完善增值稅徵稅辦法的若干規定》[48]，統一扣抵方式，擴大扣除項目的範圍，明確規範應稅額的計算方式，成為增值稅徵收管理方面重要的規範化文件；1988 年將建築材料、有色金屬產品和玻璃及其製品改徵增值稅；到了 1993 年 12 月 31 日由國務院頒佈的《中華人民共和國增值稅暫行條例》及批准頒佈的《中華人民共和國增值稅暫行條例實施細則》，成為中國增值稅法制上的重要轉捩點。《中華人民共和國增值稅暫行條例》雖然擴大徵稅範圍、減輕稅率，卻沒有選擇國際上慣用的消費型增值稅，而是結合中國的國情需求選擇生產型增值稅，主要原因如下：

（1） 財政收入大幅滑落

中國財政收入佔國民生產毛額的比重不斷下降，從 1979 年

[48]財政部財稅增[1987]9 號

的 31%下降到 1993 年的 13%，年平均下降 1.2%。同期中央財政收入佔全國財政收入的比重也不斷下滑，到了 1993 年，中央財政收入佔全國財政收入的比重僅為 33.7%，中央財力相當有限，隨之而來的是中央財政赤字壓力。因此為了使國民生產毛額和中央財政收入的比重提高，增強中央宏觀調控能力，採用生產型增值稅能夠使稅收收入較收入型和消費型增值稅為多。當時固定資產投資為 13,072.3 億元，國民生產毛額為 34,634.4 億元，固定資產投資佔國民生產毛額的比重為 37.74%，因此若選擇消費型增值稅，將會有 37.74%的固定資產不能徵收增值稅，財政收入顯然將會大幅減少而造成國民經濟的重大波動。而事實上證明 1994 年全國實現增值稅收入達 2,660.91 億元，與 1993 年相比而言增長了 87.23%，中央財政收入佔全國財政收入的比重亦提高至 58.9%。

（2） 抑制投資過熱[49]

[49] 匡龍飛，中國增值稅轉型問題研究—基於東北三省試點的實證分析，濟南大學經濟學院碩士論文，2008 年 5 月，頁 10。

20 世紀 90 年代，中國大陸出現經濟過熱的現象，由於固定資產投資過度膨脹，使得通貨膨脹不斷攀升，因此抑制投資膨脹進而能夠抑制通貨膨脹，成為中國大陸宏觀調控的目標。在此目標下，採用生產型增值稅乃是當時經濟情況下的較佳選擇，由於固定資產不能抵扣已經繳納的增值稅，雖然產生重複徵稅的現象卻能有效抑制過熱的固定資產投資之作用。

（3） 徵收管理模式尚未健全

長期以來，中國大陸稅收徵管模式採用政治動員的方法，使徵管效率十分低落。90 年代以來，國家對於徵管體制雖進行一連串的改革，但徵管模式仍屬相對落後，相關配套設施跟不上，徵管水平難以在短時間內迅速提升。由於徵管方式乃是採用手工徵收為主，全國只有極少數的基層分局會採用計算機，應用領域主要是內部會計系統，基本上未涉及徵管訊息監控，不具備對企業經濟信息充分監控的基本條件，同時企業數量眾多、普遍規模較小、會計核算體系不健全、

納稅意識淡薄，也增加徵收管理的難度。因此，如果選擇消費型、收入型增值稅，稅款抵扣業務相當複雜，工作量勢必大增，是中國大陸原有的徵管水平所難以應對的；此外，消費型增值稅要求對企業的經濟訊息需具有充分的監控能力，要求稅務系統徵管對於商品流轉環節進行全程管理，只要有一個環節出現漏洞，增值稅法改革便難以成功，因而採用生產型增值稅。

此次改革的主要內容有以下幾個層面：[50]

（1）若要針對商品的增值部分課稅，必須包含整個商品的生產、批發、零售過程，因此增值稅的徵收範圍擴大至生產、批發、零售和進口商品及加工、修理修配各環節。然而中國大陸為了鼓勵發展勞務產業，因此服務業、建築安裝和交通運輸業保留課徵營業稅而非增值稅。

（2）將改革前的多種稅率整合成兩種稅率，標準稅率為17%，低稅率則為13%。根據中性原則，增值稅實施低稅率的

[50] 孟憲宇，中國當前增值稅轉型問題研究，東北師範大學政治經濟學院碩士論文，2006年4月，頁13-14。

貨物宜越少越好，故改革後適用低稅率的產品主要為基本生活必需品。

（3）採用價外稅模式，以不含增值稅的銷售額作為計稅依據，使得企業成本的核算不再受到稅款的影響，徵收增值稅不再侵蝕企業利潤，使稅款的最終負擔者更為明確。

（4）取消帳簿法，建立憑發票註明稅款扣抵的方式，使得計算應納稅額時允許扣抵的稅款，僅限於增值稅憑證上註明的稅額以及購進免稅農產品時的規定扣除額。若發票遺失或取得的發票不合規定則不允許扣抵。透過發票註明稅款進行扣抵形成納稅人自我約束和相互制衡的機制，有效減少逃漏稅的發生。

（5）統一內外兩種稅制，規定對於內資企業和外資企業一律實行增值稅。

（6）簡化徵收方法，不僅使增值稅的推行更加順利，亦能保障稅收之收入，對小規模納稅義務人亦有特殊規定。

第二節　大陸增值稅轉型之背景及內容

生產型增值稅的實施，對於國家財政收入的穩定和限制固定資產過度投資雖發揮重要作用，然而生產型增值稅本身固有的缺陷也日益凸顯，制約中國大陸的經濟發展，主要缺點如下：

（1）抑制投資需求，難以發展對外貿易[51]

生產型增值稅對於企業購進固定資產的進項稅額不予扣抵，使產品銷售時，其銷項稅額包含部分購買固定資產的進項稅額，造成重複課稅，增加企業租稅負擔，對於企業而言，產品成本的提高就會抑制需求，需求不足則會造成生產萎縮，影響企業投資的意願。此外，大多數國家實施消費型增值稅而使各國產品在出口時已退回在國內所繳納的增值稅，然而中國大陸實施生產型增值稅，由於出口商品包含固定資產所含稅額，提高出口產品的價格，相對降低產品的競爭力而不利於出口。因此，生產型增值稅對於中國大陸國內經濟和對外貿易均產生負面的影響。

[51] 沈煜，增值稅轉型中的法律問題研究，蘇州大學法律碩士論文，2007 年 4 月，頁 6-9。

（2）不利於調整產業結構[52]

生產型增值稅不允許扣抵固定資產已徵納稅額，使得有機構成較高的產業稅負必然重於有機構成較低的產業，其中高新技術產業和資本密集型企業稅收負擔較勞動密集型企業負擔更為嚴重，對於中國大陸的經濟改革與起飛政策產生重大影響，不僅傳統產業的技術更新與改造難以推行，新興技術產業的發展也將受到嚴峻的挑戰，抑制政策中鼓勵優先發展的產業。

（3）加劇區域發展不均衡

中國大陸東部地區加工產業、輕工業較為發達，固定資產在資本中所佔比重較低；而西部地區及東北地區自然資源豐富，故較為適合發展重工業，尤以東北地區為中國大陸傳統重工業地區，固定資產比重自然而然相對較高，實施生產型增值稅對於西部大開發、東北老工業基地的振興和東西部

[52] 楊曄，從東北三省增值稅改革成效論增值稅轉型，山西財政稅務專科學校學報，2005 年 5 月第 5 期，頁 21。

地區的平衡發展將會大打折扣，使政策窒礙難行[53]。

2003 年 10 月底，發布《實施東北地區等老工業基地振興戰略的若干意見》[54]，提出「東北優先推行從生產型增值稅向消費型增值稅的改革」，同年 12 月 24 日，國家稅務總局宣布「稅制改革方案」，將從 2004 年開始針對東北老工業基地的裝備製造業、石油化工業、冶金工業、船舶製造業、汽車製造業、高新技術產業、軍品工業和農產品加工業共八個產業實施消費型增值稅，允許企業按照 17%的稅率抵扣當期新增機器設備所含進項稅額。2004 年 1 月 29 日，國家稅務總局向黑龍江省、吉林省、遼寧省三省國稅局及大遼市國稅局發出《關於開展擴大增值稅抵扣範圍企業認定工作的通知》[55]，確定最終享受優惠政策的企業；2004 年 7 月 14 日，國務院總理溫家寶先生主持召開國務院常務會議，提出「認真落實西部大開發和振興東北地區等老工業基地的措施」。2004 年 7 月 1 日起，在東北地區的六大產業中試行擴大增值稅扣抵範圍，試點採取「增量扣抵」和退稅的方式[56]；2004

[53] 李曉麗、楊建平，對生產型增值稅到消費型增值稅的認識，重慶工商大學學報，2005 年 2 月第 1 期，頁 28。
[54]國務院國發[2009]33 號。
[55]國家稅務總局國稅函[2004]143 號。
[56]陳嘉，增值稅轉型對我國企業固定資產投資影響研究，中山大學財政學碩士論文，2010 年 4 月，

年 9 月，財政部、國家稅務總局發布關於《東北地區擴大增值稅抵扣範圍若干問題的規定》之通知，和《2004 年東北地區擴大增值稅抵扣範圍暫行辦法》，表示振興東北老工業基地稅收優惠的正式啟動和增值稅轉型試點的開始。為了配合改革，同時發布《關於落實振興東北老工業基地企業所得稅優惠政策的通知[57]》，允許企業抵扣當期新增機器設備所含進項稅額的八大產業，幾乎涵蓋東北的 51 家大型生產企業所在的產業領域。至於高新技術產業則按照科技部頒發的《國家高新技術產業開發區高新技術企業認定條件和辦法》和《國家高新技術產業開發區外高新技術企業認定條件和辦法[58]》中規定的高新技術範圍並符合認定條件，取得省級科委頒發的高新技術企業證書以及生產產品屬於科技部、財政部、國家稅務總局《關於發布＜中國高新技術產品目錄＞的通知》來作為納稅義務人的認定範圍。東北地區增值稅轉型試點促進投資規模的擴大和經濟的發展，促進東北老工業基地的稅收激勵政策，並增強東北企業對技術改造和設備投資的積極性；同時為增值稅轉型的改革累積經驗，使財政部門得以掌握擴大增值稅

頁 9-11。

[57]國家稅務總局財稅[2004]153 號。

[58]國家科委國科發火字[1996]第 18 號。

扣抵範圍對財政收入的影響。

2007 年 7 月 1 日在內地中部地區六個省分的 26 個指定老工業基地城市，對從事八大產業為主的增值稅一般納稅人實行擴大增值稅抵扣範圍的試點，同時也是中央為促進中部地區崛起，支持中部地區老工業基地振興和資源城市轉型採取的重大措施。納入試點範圍的中部地區六省老工業基地城市包括：山西省的太原、大同、陽泉、長治；安徽省的合肥、馬鞍山、蚌埠、蕪湖、淮南；江西省的南昌、萍鄉、景德鎮、九江；河南省的鄭州、洛陽、焦作、平頂山、開封；湖北省的武漢、黃石、襄樊、十堰和湖南省的長沙、株州、湘潭、衡陽等 26 個城市。而適用的產業包括從事裝備製造業、石油化工業、冶金業、汽車製造業、農產品加工業、採掘業、電力業、高新技術產業八大類產業。增值稅在東北三省試點後第一次有較大範圍的拓展，以中部地區作為試點，對區域發展經濟和推行稅制改革都有重大意義。[59]

2008 年 7 月 1 日內蒙古東部地區增值稅轉型試點主要包括呼倫貝爾市、興安盟、通遼市、赤峰市和錫林格勒盟。裝備製造業、石油

[59] 許超伊，增值稅轉型對物流業上市公司的影響，北京交通大學經濟管理學院碩士論文，2010 年 6 月，頁 17-18。

化工業、冶金業、船舶製造業、汽車製造業、高新技術產業、軍品工業和農產品加工業且年銷售額佔同期全部銷售額50%以上的公司企業作為試點改革的產業，允許一般納稅人購進固定資產進項稅額從銷項稅額扣抵，為了減少對財政收入的影響，對於應扣抵的增值稅採取退稅的方式，當期應退稅額不得超過當期新增增值稅稅額，不足扣抵的部分結轉下期繼續扣抵[60]。准許扣抵的進項稅額包含：(1)購進(含接受捐贈和實物投資）固定資產（2）用於自製（含擴建、安裝）固定資產的購進貨物或應稅勞務（3）通過通資租賃方式取得的固定資產（4）為固定資產所支付的運輸費用[61]。

2008年5月12日四川發生汶川大地震，因四川、甘肅和陝西三省被認定為極重災區和重災區，故7月1日在汶川地震受災嚴重地區實施增值稅轉型試點，適用產業包含汶川地震受災嚴重地區的增值稅一般納稅人以及從事國家限制發展特定產業的納稅義務人，根據《汶川地震受災嚴重地區擴大增值稅抵扣範圍暫行辦法》的規定中指出特定產業納稅義務人是指從事焦炭加工、電解鋁生產、小規模鋼鐵生產、

[60] 廖靜，增值稅轉型對企業稅負影響分析，西南財經大學經濟學院碩士論文，2009年11月，頁9-11。
[61]國家稅務總局財稅[2008]94號。

小火電發電為主的納稅義務人。而主要內容為：(1) 取消增量限制，允許企業新購入的機器設備進項稅額 (2) 取消產業限制，除了國家限制發展的特定產業外，其他產業全部納入增值稅轉型範圍 (3) 將計算退稅辦法調整為正常扣抵辦法，轉型辦法趨於規範，徵納雙方操作簡便 (4) 對統一核算的總分支機構制定更為優惠的政策，規定總機構不在受災嚴重地區，由總機構購進並用於受災嚴重地區分支機構的固定資產，可由總機構扣抵固定資產進項稅額[62]。

2008 年 11 月 5 日，國務院第 34 次常務會議決定自 2009 年 1 月 1 日起在全國範圍內實施增值稅轉型改革。中國大陸增值稅全面轉型的主要內容為[63]：

(1) 自 2009 年 1 月 1 日起，全國所有增值稅一般納稅人新購進設備所含的進項稅額可以計算扣抵。

(2) 購進應課徵消費稅的小汽車、摩托車和遊艇不得扣抵進項稅額。

[62]國家稅務總局財稅[2008]104 號。

[63] 李醇西，增值稅轉型對稅收徵管的影響研究——以成都市爲例，西南財經大學經濟學院碩士論文， 2010 年 12 月，頁 9。

（3） 取消進口設備增值稅免稅政策和外商投資企業採購國產設備增值稅退稅政策。

（4） 小規模納稅人徵收率降低為 3%。

（5） 將礦產品增值稅稅率從 13%恢復到 17%。

中國大陸實施的增值稅是具有中國特色的、過渡性質的消費型增值稅。主要的特點如下：

（1）新增加設備所含進項稅額允許扣抵

中國大陸現行增值稅制度規定對於新增加設備所含的進項稅額允許扣抵，不包括以前已存在的存量固定資產的進項稅額。換言之，2009 年 1 月 1 日以後實際購買且增值稅專用發票上註明時間為 2009 年 1 月 1 日後的固定資產才允許扣抵進項稅額；若是 2009 年 1 日 1 日以前購入但是增值稅專用發票上註明時間為 2009 年 1 日 1 日後的固定資產所負擔的進項稅額也不得扣抵。

（2）小規模納稅人採用簡易計稅辦法徵收

實施消費型增值稅後，仍然將增值稅納稅義務人按照應

徵收增值稅銷售額的大小區分為一般納稅人和小規模納稅人。對於小規模納稅人採用簡易辦法徵收增值稅（目前稅率為3%），其購入的生產資料均允許抵扣進項稅額，因此，小規模納稅人不能享受現行消費型增值稅帶來的優惠。

（3）全面實施扣抵辦法，由企業直接計算扣抵辦法

對於試點地區採用相同的政策，企業新購入設備所含進項稅額不再採用退稅辦法，而改採用規範的扣抵辦法，按照正常辦法直接扣抵其進項稅額。此外，為了保證現行消費型增值稅制度對於擴大內需的積極作用，企業扣抵設備進項稅額不再按照增值稅稅收增量計算退稅，而使得所留存的尚未退稅部分之進項稅額從原本「待扣抵」變成「可扣抵」狀態。

（4）增值稅與營業稅並存

多數消費型增值稅比較成熟的國家取消了營業稅制度而盡可能擴大增值稅徵收範圍。中國大陸現行消費型增值稅與其他國家不同的地方在於增值稅和營業稅並行徵收。增值稅的徵收範圍主要有工業和商品流通業；營業稅的徵收範圍主

要有交通運輸業、建築業、金融保險業、郵電通信業、文化體育業、娛樂業、服務業等。雖然被課徵增值稅的納稅義務人無須被課徵營業稅，被課徵營業稅的納稅人義務亦不再徵收增值稅，徵收範圍看似不重疊，事實上重複課稅的現象仍然存在，因為營業稅和增值稅同時存在會讓繳納營業稅的企業在購買應納增值稅的固定資產時，藉由購買固定資產支付的進項稅額不得扣抵，使企業在買固定資產時繳納增值稅，而在銷售時所產生的銷貨收入中包含固定資產折舊額亦需繳納營業稅。因此，第三產業的廣泛性不斷擴增下使得增值稅的產品增值額中包含許多來自第三產業的服務費用。

國立政治大學 National Chengchi University

第三節　大陸增值稅之擴圍試點

隨著社會型態的發展漸行複雜，很多企業的服務環節和製造環節往往緊扣相連，常常在製造業當中有許多服務，而在服務業當中存有許多設備裝置。從增值稅制度的設計理念及發展過程端看，理想的增值稅徵稅範圍應包含所有創造和實現價值增值的領域，因此，從縱向來看，應包含上游原材料採購、中游製造生產以及下游批發與零售等各個環節；而從橫向[64]來看，則應包含農業、林業、牧業、採礦業、製造業、建築業、交通業、商業、勞務服務業等各行各業而不再僅限於第二產業，如此才能確保增值稅扣抵環節中均無間斷，有效達成消除重複課稅之現象。然而中國大陸增值稅主要集中在工業生產和商業流通領域，徵稅範圍的有限性以及增值稅與營業稅兩稅並存的情況下，使得企業稅負產生嚴重不均。2008 年開始，全國人大常委會預算工作委員會與財政部稅政司投入大量的人力物力展開增值稅的理論研究，不僅翻譯許多縱橫國際的現代增值稅法典，甚至還訂閱國際財政文獻局的增值稅雜誌《國際增值稅觀察》，透過舉辦大型的增值稅國際研討會不斷增進國際借鑑之經驗；此外，出版《增值稅法律制度比

[64] 蔡昌，對增值稅「擴圍」問題的探討，稅務研究，2010 年 5 月第 300 期頁，44-45。

較研究》以及起草《中華人民共和國增值稅法（專家稿)》，透過一連串的準備，使中國大陸增值稅改革有理論上的依靠，並在第 11 屆全國人大公布的立法規劃中，制訂增值稅等若干單行稅法被列入第一類項目，由國務院負責起草。

2009 年的增值稅轉型雖然針對機器設備實施稅前扣抵，然而增值稅仍僅涉及到第二產業和第三產業的批發和零售業，廣大的第三產業則需要繳納營業稅，因此增值稅納稅義務人和營業稅納稅義務人的重複課稅現象依舊存在。若要能夠統一且有完善體系並促進服務業發展及企業科技創新及研發，仍必須將營業稅產業納入增值稅體系內，真正落實增值稅從生產型轉向消費型。2010 年 3 月，財政部、國家稅務總局、國務院法制辦成立增值稅立法工作組，並在 2010 年 11 月形成增值稅法草案[65]。

2011 年 3 月第 11 屆全國人民代表大會四次會議通過《中華人民共和國國民經濟和社會發展第十二個五年規劃綱要》，在《加快財稅體制改革》中明確提出，「要擴大增值稅徵收範圍，相應調減營業稅

[65] 華夏時報，上海試點傳言被否增值稅擴圍近期難出，2011 年 8 月 8 日第 004 版。

等稅收」。由於「十二個五年規劃綱要」之主線為「創新驅動、轉型發展[66]」，因此想要轉變經濟發展模式，就必須透過調整產業結構，增加服務業在國民生產毛額中所佔比例，才能相對降低製造業之比例。在 2009 年增值稅轉型雖然使得機器設備得以扣抵，然而卻僅停留在「製造業」才得以享有扣抵之優惠，使得增值稅的稅負低於營業稅之稅負，投資方向自然而然流向製造業而無法提高服務業之比例。因此，在《完善服務業政策》中也提出要「結合增值稅改革，完善生產性服務業稅收制度」，因此透過逐步擴大增值稅徵收範圍，並優先考慮將生產性服務納入增值稅增收範圍。2011 年 5 月 28 日發布的《關於 2011 年深化經濟體制改革重點工作的意見》中進一步明確規範，部分生產性服務業領域進行推行增值稅改革試點。2011 年 10 月 26 日國務院總理溫家寶召開國務院常務會議時亦決定，從 2012 年 1 月 1 日起在部分地區和產業展開增值稅制度改革試點，逐步將徵收營業稅的產業改為徵收增值稅。因此，2012 年 1 月 1 日起在上海市交通運輸業和部分現代服務業開展營業稅改徵增值稅試點，條件成熟時可選擇部分產業在全國範圍進行試點；2012 年 9 月 1 日起增加 8 個地點辦理試

[66] 第一財經日報，專家稱上海爭取「十二五」試點增值稅擴圍，2010 年 11 月 26 日 A03 版。

點的作業[67]，分別為北京市、天津市、江蘇省、安徽省、浙江省(含寧波市)、福建省(含廈門市)、湖北省、廣東省(含深圳市)，在稅率上，從原本增值稅 17%標準稅率和 13%的低稅率基礎上，分別增加 11%和 6%兩種新稅率[68]；此外，在試點期間，原屬於試點地區的營業稅收入改徵增值稅後收入仍屬於試點地區，同時為了保有試點納稅義務人優惠的平穩過渡之實踐，採取「享受營業稅優惠政策期限未滿者，可以繼續享受增值稅優惠」之原則，使營業稅優惠政策得以延續，而納入改革試點的納稅義務人所繳納之增值稅亦可按規定扣抵。

由於上海市地方稅務局在 2010 年 8 月 18 日頒佈《營業稅差額徵稅管理辦法》[69]，針對各類服務業發展過程中實行營業稅差額徵收辦法並參照增值稅的徵收方式，對交通運輸業、建築業、郵電通訊業、金融保險業、服務業、文化體育業、轉讓無形資產和銷售不動產專門就差額徵收進行規定，使得規定漸行符合增值稅抵扣原理，使營業稅徵收規定正走向增值稅之路，因此營業稅與增值稅的理論差距大為縮

[67]國家稅務總局財稅[2012]71 號

[68] 東方早報，「增值稅擴圍」催變供應鏈規劃，2011 年 12 月 27 日 A36 版。

[69] 東方早報，滬交運業將首試「增值稅擴圍」，2011 年 8 月 1 日 A29 版。

小；上海市委書記俞正聲認為：「沒有增值稅的改革就沒有中國高速發展的今天，也就沒有製造業向中國大量集聚的現象。」財政部財科所所長賈康亦透露：「下一步的改革目標，就是要把目前徵收營業稅的產業全部納入增值稅徵收範圍。」此外，上海的服務業較為發達且企業管理水平較高，國務院在 2009 年更批覆上海加快建立「國際金融、航運」[70]兩個中心建設，因此選擇以上海作為改革試點城市將能夠減少擴圍改革所帶來的影響。再者，營業稅和增值稅乃是分屬不同歸屬和管理系統，增值稅為國稅，而營業稅則是地方稅，稅收收入如何在中央和地方之間進行重新分配將受到嚴重的考驗；然而上海國稅局與地稅局乃是合署辦公，行政牽絆相較於其他省分乃相對較低，利益格局的重新調整將不會窒礙難行。

而選擇交通運輸業和部分現代服務業作為開展試點，除了試點地區的產業發展規劃外，也有其技術上考量。由於交通運輸業在當時徵收營業稅，稅率為 3%，但交通運輸勞務與有形動產買賣通常是同一交易的構成行為，為同一交易契約的條款，在《增值稅暫行條例》第八條即規定：「購進或者銷售貨物以及在生產經營過程中支付運輸費

[70] 第一財經日報，服務業迎大減稅曙光增值稅擴爲上海試水，2011 年 10 月 27 日 A01 版。

用的，按照運輸費用結算單據上註明的運輸費用金額和 7%扣除率計算進項稅額」，因此取得交通運輸業發票的增值稅一般納稅人雖然全額徵收 3%營業稅，但可以按照票面金額扣抵 7%增值稅，使得該產業擁有 4%稅率差額，存在著營業稅和增值稅產生矛盾而常有逃漏稅之現象[71]。此外，計算進項稅額之企業也僅限於「運輸企業」而將「裝卸堆存企業」排除在外[72]，使市場競爭中裝卸堆存企業無法享有扣除進項稅額因而處於不利之地位；此外，交通運輸業目前分為運輸裝卸和倉儲服務兩大類，按照營業稅稅目稅率主要可以分成運輸、裝卸、搬運的稅率為 3%；堆存、貨代、加工流通、配送、信息處理的稅率則為 5%，隨著提供市場競爭越來越激烈，為了提供完善的顧客服務，許多物流業開始轉變成複合型服務產業，以爭取客源；然而稅務部門要求必須將收入區分成裝卸收入和儲存收入，按照不同稅率計算營業稅，使得物流業的課稅運作與企業混業經營之行為有所衝突而降低效率，因此交通運輸業在已經存有扣抵之機制情況下以及符合未來競爭環境下之趨勢，實為營業稅徵稅範圍中較容易及迫切改為增值稅的產

[71] 郭家華，增值稅擴圍改革對第三產業的影響—以交通運輸企業爲例，企業改革與發展理論月刊，2011 年 8 月第 8 期，頁 165-167。
[72]劉志堅，增值稅擴圍應從物流業入手，交通財會，2010 年 8 月第 8 期，頁 53-56。

業領域。財政部財政科學研究所副所長王朝才在接受《第一財經日報》採訪時亦提到：「營業稅改革也是個老問題，服務業企業多繳納營業稅，近幾年來，很多服務業企業反映稅負水平較繳納增值稅的工業企業稅負水平高，開始興起營業稅轉為增值稅之浪潮，這也是現代服務業的發展需要[73]。」若能解決營業稅重複課稅最為嚴重的產業將能使得產業快速提升，因而將試點產業以交通運輸業和部分現代服務業為主。而原本建築安裝業也列為試點範圍內之產業，但是建築安裝業若實施增值稅，房地產隨之需要實行增值稅，使得原本在物權體系複雜的中國，若不動產交易從營業稅納入到增值稅，不僅在估價上意見紛歧，同時也象徵地方主要收入來源再度成為中央所有，無疑是雪上加霜。

在稅率部分，由於服務業過去繳納營業稅，增值稅扣抵環節尚未完整，不同產業的利潤率也不盡相同，因此根據生產性服務業設置不同於普通製造業和貿易類企業的增值稅稅率，分別為11%和6%的稅率。理論上基於稅收中性與簡化目的，本應採用單一稅率，但為了試點初期適用多重稅率兼顧利益平衡而能達到「軟著陸」，讓服務業從過去繳納

[73]第一財經日報，專家稱上海爭取「十二五」試點增值稅擴圍，2010年11月26日A03版。

營業稅過渡到增值稅的過程中，能夠在原本不同產業而有不同利潤率以及增值稅扣抵方式尚未完善之情況下[74]，採用權宜之計而設置不同於原本製造業的增值稅稅率。關於增值稅相關演進如下圖所示：

圖 3- 1　中國大陸增值稅演進流程圖

9 個改徵增值稅的城市比較一覽表[75]：

[74] 第一財經日報，服務業迎大減稅曙光，增值稅擴圍上海試水，2011 年 10 月 27 日 A01 版。
[75]竇翠平，營業稅改征增值稅試點城市的實施比較，金融經濟，2013 年 2 月第 2 期，頁 7-9。

地點	加入時間	特色
上海市	2012 年 1 月 1 日	進行交通運輸業和特殊服務業的改徵
北京市	2012 年 9 月 1 日	給予稅負增加之企業補助
天津市	2012 年 12 月 1 日	力保平穩轉換，加強組織協調
江蘇省	2012 年 10 月 1 號	同上海市作法
安徽省	2012 年 10 月 1 號	同上海市作法
浙江省(含寧波市)	2012 年 12 月 1 日	逐戶進行核實確認
福建省(含廈門市)	2012 年 11 月 1 號	同上海市作法
湖北省	2012 年 12 月 1 日	訂定 6 工作子方案，77 重點工作任務
廣東省(含深圳市)	2012 年 11 月 1 號	同上海市作法

國立政治大學 National Chengchi University

第四節　大陸增值稅之立法階層

中國稅收收入以流轉稅為主，在增值稅、營業稅、消費稅、關稅等流轉稅中，增值稅所占比重最大，在 2007 年中國大陸增值稅收入就已達 1.5 億元，約占全年稅收收入的 31%。然而增值稅立法的法律效力層次不高[76]，1993 年 12 月 13 日國務院發布的《增值稅暫行條例》為行政法規，根據中國大陸法律優先制度可以得知：全國人民代表大會及其常委會享有稅收「法律」的立法權；國務院享有稅收「行政法規」的立法權；國務院部門、省級和較大的市的人民政府享有「規章」立法權[77]，由於租稅係國家強制以無價之方式侵害人民財產權，現代國家於課徵租稅均需有法律根據，方可保障人民權益。探究租稅法之法源根據立法之效力可區分成下列六種[78]：

（1）憲法

憲法乃是一國之根本大法，因此對於稅法具有指導和約束效力，其宗旨在於限制國家權利，保護公民基本權利。憲法中對於國家權利的要求，構成國家機構

[76]路春城、李磊，現行增值稅擴圍：理論分析與現實選擇，山東經濟，2010 年 9 月第 5 期，頁 127-131。
[77]沈理平，立法法與稅收法定主義，廣東職業技術師範學院學報，2002 年 2 月第 2 期，頁 44。
[78]劉劍文、熊偉，《稅法基礎理論》，北京大學出版社，2006 年 9 月，頁 112-115。

的義務。雖然在憲法第 56 條有規定：「中華人民共和國公民有依照法律納稅的義務。」然而卻僅為公民設定一種附條件的義務，由於公民無法直接援引憲法的規定去主張權利，納稅人的義務來自合乎憲法的法律，因此憲法上的義務並非現實上的義務，應該明確立法規範納稅規範，若條件不滿足，公民的納稅義務自然無從發生。雖然中國大陸許多學者針對「憲法對於稅收法定主義之體現[79]」有許多不同觀點，然而仔細探究可以得知憲法第56條僅規範租稅客體—納稅義務人，但卻沒有涉及稅收法定主義規範的租稅主體—政府、稅收立法者；此外，僅規範納稅義務人依法納稅之義務卻無相關之納稅中之權利，因而並未有「租稅法定原則」，在稅法的實踐當中，並無真正落實稅收法定主義，而導致依法徵稅或依法納稅產生偏差現象。

（2）法律和行政法規

[79]劉志輝，從憲法涉稅條款看我國稅收法定主義之缺失，中國政法大學碩士論文，2007 年，頁 14。

按照稅收法定主義，法律乃是稅法之主要根源，有關納稅人、課稅對象、課稅對象的歸屬、課稅標準、減免規定、納稅期限……等內容，應該只能由法律加以規定。這是憲法加諸立法機關的義務，不能推託也不能隨意轉讓。因此，稅法主體的權利義務必須由法律加以規定，沒有法律依據，任何主體不得徵稅或減免稅收，在西方的稅法理論當中，稅收法定主義位於稅法四大基本原則之首，然而中國大陸在稅收法定主義的規定卻相當不明確。根據憲法而在第 9 屆全國人民代表大會第三次會議通過《中華人民共和國立法法》，於 2000 年 7 月 1 日起開始施行。而在《立法法》第 8 條規範下列事項只能制訂法律之條文中的第 8 款明確規範「基本經濟制度以及財政、稅收、海關、金融和外貿的基本制度」是需要由法律來訂定的。然而在第 9 條以及第 65 條當中卻將稅收立法權歸入不屬於法律絕對保留之事項，雖然國家立法機關擁有專屬稅收立

法權，卻在特定情況下可以授權行政機關立法以及授權特區所在地制定稅法。此外，在第 10 條規定：「授權決定應當明確授權的目的、範圍」、「被授權機關應當嚴格按照授權目的和範圍行使該項權力」、「被授權機關不得將該項權力轉授給其他機關」，此乃對授權立法之一般限制。由此可知，全國人民代表大會及常委會本應僅就稅收構成要件以外的事項授權國務院制訂行政法規，然而現行規定卻過於寬鬆，全國人民代表大會授權由國務院推動制訂增值稅、營業稅、消費稅、資源稅、土地增值稅、企業所得稅等許多暫行條例及進出口關稅條例等可知：「行政機關既擁有立法權，同時又是稅收利益的最終取得者。」此將造成利益衝突的情況發生，而有擴大稅收權利卻使得公眾稅收負擔大幅增加，實不符合稅收法定主義的要求也背離民主政治的原則。

至於行政法規則是介於法律和部門規章、地方規章以及地方性法規之間，為了保證憲法和法律的實施真正落實且能順利運行而制訂行政法規，《稅收徵收管理實施細則》即為行政法規。

（3）部門規章和地方規章

規章屬於中央部委和地方政府的職權範圍，不需要經過法律或行政法規的授權，部門規章主要是執行法律或者國務院法規、決定、命令的事項；地方政府規章則是執行法律、行政法規、地方性法規之事項以及屬於該地行政區域的具體行政管理事項。然而無論是部門規章還是地方政府規章都只對行政機關內部發生效力，對於納稅義務人並沒有直接約束力，因此無法當成是稅法之法源。

（4）地方性法規

按照中國大陸的經濟發展從國有企業和集體企業為基礎的制度下，雖然由地方政府徵收稅收，但是稅

權仍然集中在中央，中央決定減免稅的權力、決定稅率的權力……等，地方政府並無法參與；此外稅收多半也由中央配置，地方政府間接從中央獲得資金，使得目前中國大陸地方稅收立法權之實現仍屈指可數；倘若未來將課稅立法權下放到地方性權利機關時，應將稅收法定主義中的「法」從法律拓展到地方性法規。

（5）自治條例和單行條例

由於全國人民代表大會在《立法法》第 66 條當中規定:「民族自治地方的人民代表大會有權依照當地民族的政治、經濟和文化的特點，制訂自治條例和單行條例，自治區的自治條例和單行條例，報請全國人民代表大會常務委員會批准後生效；自治州、自治縣的自治條例和單行條例，報省、自治區、直轄市的人民代表大會常務委員會批准後生效。」因此在稅法的立法階層裡面多了一項自治條例和單行條例，然而《立法法》第 66 條後段「自治條例和單行條例可以依照當

地民族的特點，對法律和行政法規的規定做出變通規定，但不得違背法律或者行政法規的基本原則，不得對憲法和民族區域自治法的規定以及其他有關法律、行政法規專門就民族自治地方所作的規定做出變通規定」，由於「變通」權利範圍並未明確規範，視同給予自治條例和單行條例無限擴張的權力，變通之權利範圍是否可擴及到需由法律明確規範之稅收要素實有其法律漏洞，而造成稅收立法權限劃分不明之缺陷。

（6）國際條約

由於兩個以上的國家對於同一納稅義務人於同一時期徵收同一種或相類似之稅負，引起各國稅法之間的衝突，為了避免對所得的重複課稅以及各主權國家租稅管轄權之制訂，國際社會開始大量訂定雙邊或多邊之租稅協定、條約、公約，讓國際經貿往來越來越頻繁的環境中，仍能提供給納稅義務人具有中立性之稅制環境，因而在國內法律、法規與國際條約相衝突

之情況下，國際條約乃具有優先適用之效力。政府之間簽署之稅收條約由於需要經過全國人民代表大會的審核批閱，因此符合稅收法定主義之精神，而能成為稅法之效力淵源；至於政府之間稅收問題而進行的換文，多半涉及條約解釋而非創造法律條文，因此並無與稅收法定主義相違背之情況。

本文探究截至 2013 年為止，中國大陸現行稅法體系當中由全國人民代表大會及其常委會制訂的法律者，僅有《中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法》、《中華人民共和國所得稅法》以及《中華人民共和國農業稅暫行條例》[80]，其他各稅目舉凡增值稅、營業稅、消費稅、印花稅、資源稅等的法律制訂均根據 1985 年 4 月 10 日第六屆人民代表大會三次會議通過的《中華人民共和國第六屆全國人民代表大會第三次會議關於授權國務院在經濟體制改革和對外開放方面可以制定暫行的規定或者條例的決定》的授權而制定的暫行條例[81]。回顧中國大陸的稅制改革發展歷程可知：中國大陸稅制改革多由暫行

[80]徐蓉，試論稅收法定主義及其對我國稅收立法的要求，西南民族大學學報，2004 年第 3 期，頁 219。
[81]王鴻貌，稅收法定主義之再研究，法學評論，2004 年 3 月，頁 58。

條例逐步推展調整而成具有法律位階之條文。由於中國大陸受到左派思想及蘇聯經濟理論之影響，稅務機關曾遭到大量裁併，稅目漸趨減少、稅制漸趨簡單，縮小租稅對社會、政治與經濟之影響，嚴重妨礙租稅職能的發揮[82]。1978 年 12 月中國大陸稅制建設才進入嶄新時期，以「劃分收支、分級包乾」[83]為主要內容的財政改革及建立完善涉外徵稅的稅制改革展開之後，一連串的稅法改革有如雨後春筍般實施；1993 年不僅改革流轉稅制（以增值稅為主體），頒布《中華人民共和國增值稅暫行條例》，同時於 1993 年 12 月 13 日國務院頒布《中華人民共和國企業所得稅暫行條例》，由於暫行條例乃是採用授權立法之方式，透過立法機關授權行政機關制訂大量的稅收實體法，經過一段時間的試行後，若發現問題再做必要的補充及修訂。

依據租稅中立性，租稅本應具有超然而獨立之特色，而不應受到相關法律的干擾，但是大陸地區在增值稅之稅目仍然處於試行方式，不僅造成「多法一治」的現象，還存在重複課稅和稅負無法傳遞的問題。

[82] 劉佐，50 年來的中國稅制改革，中國稅務雜誌，1999 年 10 月第 10 期，頁 8-10。
[83]林茂盛、洪東煒，大陸發票犯罪問題之探討，朝陽商管評論，2012 年 5 月，頁 111-138。

第四章　大陸增值稅改革之比較研究

第一節　大陸增值稅與台灣之比較

相較於中國大陸增值稅法而言，台灣的營業稅法規範較為完善。茲將台灣營業稅法與大陸增值稅法比較如下：

甲、 課稅範圍

1. 銷售或進口勞務

地區／項目	台灣	大陸
項目	銷售貨物	
相同	貨物起運點或所在地在本國境內 貨物所有權移交時為銷售貨物	
相異	有說明課徵加值型及非加值型兩種營業稅	僅有說明課徵增值稅

【本研究自行整理】

2. 提供加工、修理修配勞務

地區 項目	台灣	大陸
項目	提供勞務	
相同	勞務提供所在地在本國境內	
相異	承攬國際客運業 由國內廠商之再保險	僅說明勞務提供在國內者

【本研究自行整理】

3. 特殊項目及行為

地區 項目	台灣	大陸
項目	特殊處理方式	
相同	無償移轉勞務或貨物者，視為銷售行為 將貨物所有權移交給股東或投資人 委託代購或代銷貨物，視為銷售行為	

相異	無特殊除外規定	若同一公司，在同一縣市讓出貨物使其分公司進行銷售，此讓出行為視同銷售

【本研究自行整理】

由上述整理可知：就貨物而言，大陸僅對有形資產課徵增值稅，無形資產和不動產則屬於營業稅課徵範圍。至於就勞務而言，大陸增值稅亦只對加工、修理勞務課徵，其他部分勞務則以營業稅加以課徵，因此，相較於台灣將大部分勞務提供納入加值型營業稅的課稅範圍，大陸「銷售勞務」的範圍明顯小於台灣「銷售勞務」之範圍。至於在特殊行為上，兩岸雖對於「視為銷售貨物或勞務」的規定大致相同，然而中國大陸增值稅與營業稅因並行存在而需區分增值稅和營業稅範圍。當一項銷售行為同時涉及增值稅應稅貨物及非應稅勞務時，為混合銷售行為，當從事貨物生產、批發或零售的企業、企業性單位及個體工商戶發生混合銷售行為時，視為銷售貨物而徵收增值稅。

根據大陸和台灣稅法的高度相關性，可以了解該增值稅和加值型營業稅主要係該銷售或勞務造成的商品價值之增加而課徵，但是依照

不同國情所產生的課稅範圍和認定方式也有差異，因此在實務管理課徵方面亦有相當程度的不同。

乙、 納稅義務人

地區 / 項目	台灣	大陸
項目	納稅義務人	
相同	在國境內提供銷售或勞務之人或其代理人	
相異	以營業人為徵收單位	分為機關團體和個人

【本研究自行整理】

在納稅義務人部分，在台灣以及大陸方面，凡是有出售貨物、勞務或進口勞務之行為，不管公營、私營企業以及營利或非營利，都需要課稅。在扣繳義務人方面，台灣原則上以買受人為納稅義務人。反觀大陸，原則上以境內代理人為扣繳義務人；若境內沒有代理人者，以購買方為扣繳義務人。大陸與台灣均將納稅義務人分成一般納稅人

和小規模營業納稅義務人。然而大陸對於小規模營業人還實施《增值稅小規模納稅人徵收管理辦法》，加強小規模生產企業財務會計人員的培訓，幫助建立會計帳簿，只要在年應稅銷售額不低於 30 萬元的小規模營業人有會計帳冊且能正確計算進項稅額、銷項稅額以及應納稅額者，同時按照規定繳交相關稅務資料時，即可認定為增值稅一般納稅人，享有扣抵進項稅額也得以使用增值稅專用發票。此外，對於沒有條件設置專職會計人員的小規模企業，可以透過稅務機關的協助，像是從稅務諮詢公司、會計師事務所聘請會計人員建帳、核算抑或直接從稅務機關組織中從事過財務會計業務且有工作經驗的退休或離職會計人員，幫助小規模企業在會計方面的工作，使兼職人員能盡快獨立進行會計核算的工作而符合一般納稅人的條件。至於年應稅銷售額在 80 萬元以下的小規模商業企業、企業性單位以及從事貨物批發或零售為主，同時兼營貨物生產或提供應稅勞務的企業、企業性單位，無論財務核算是否健全，一律不得認定為增值稅一般納稅人。

針對大陸和台灣兩方不同認定之納稅義務人，主要以營業之行為當作納稅標的，而最大的差別在於「納稅人」，台灣稅法針對營業人

有諸多規範且有詳細規定；大陸稅法中則多針對個人或企業專門人士，尤其是小規模之納稅義務人。在大陸法條規範下，個人不得為納稅義務人且無法擁有增值稅扣抵的權利，同時必須尋求專業人士的代理和輔導，容易造成小規模企業和稅務代理人之觀念不同導致企業經營的方向會和公司所規劃的不一致。

丙、 起徵點

地區 / 項目	台灣	大陸
項目	起徵點	
相異	依產業別和營業人不同，各有其相關規定	除未達起徵點外，其餘皆以相同之範圍徵收之

【本研究自行整理】

至於在起徵點方面，大陸明確規定納稅人應稅銷售額若未達到規範的增值稅起徵點者，免予課徵增值稅；台灣則對於免予申報銷售額之營業人，其營業稅起徵點，由財政部定之。

針對大陸和台灣兩者之起徵點，主要因為台灣地區財政部考慮各

種產業營業項目繁多，因此對於各產業之特性和營業方式皆有不同，造成每個營業項目很難有統一標準，因此由財政部各別認定之，而大陸係因其增值稅暫行條例在「追求經濟利益最大化」之前提下訂定，為了簡化課稅之認定而訂定統一標準，以增加徵收管理的方便性和一致性。

丁、 稅率

1. 基本稅率

地區 / 項目	台灣	大陸
項目	基本稅率	
相異	一般營業人：5% 小規模營業人：1% 銷售農產品之小規模營業人：0.1%	一般稅率：17% 低稅率：13% 小規模納稅人：3%

【本研究自行整理】

2. 免稅項目

地區 / 項目	台灣	大陸
項目	免稅項目	
相同	文化科學科技研究 農產用品 古物 進口肥料	
相異	土地 外國援助及進口為殘疾人士所使用之物品 為增進社為福利之貨物及勞務 政府機關核可機構在特定範圍內所提供之勞務和貨物	

【本研究自行整理】

國立政治大學 National Chengchi University

3. 零稅率

地區 / 項目	台灣	大陸
項目	零稅率項目	
相同	出口貨物	
相異	出口之勞務 跟外銷有關之各項服務，如保稅倉庫存放之貨物及其運輸之服務，海在免稅區設置之貨物銷售和勞務提供等 與我國有簽訂優惠之遠洋漁業和國際客運業提供之相關貨物或勞務	勞務並未在所規定之內

【本研究自行整理】

4. 小規模納稅人

地區 / 項目	台灣	大陸
項目	小規模納稅人	
相異	銷售額在 20 萬元以下 稅率：原則上 1%，經營農產品買賣之小規模營業人為 0.1%	增值稅銷售額在 50 萬元以下 稅率：3%

【本研究自行整理】

大陸增值稅基本稅率為 17%，明顯高於台灣的營業稅，容易造成稅負轉嫁給消費者，增加消費者的負擔。此外，從免稅項目的比較可以發現：台灣對於特定產業的保護色彩較為濃厚，而大陸對於台灣免稅之商品尚且課徵 13%的稅負，大陸高稅率的結果會造成納稅義務人容易有誘因從事逃稅之情事，尤其是在統一發票的使用上，由於台灣允許小規模營業納稅人按照發票上進項稅額之 10%得以扣抵，而大陸則規定小規模納稅人不得使用增值稅專用發票扣抵進項稅額，因此台灣的規定對於統一發票發展之流通較為有利。

戊、 專用發票開具的使用及管理

1. 專用發票的開具形式

地區 / 項目	台灣	大陸
項目	發票形式	
相異	有分為二聯、三聯、特種、收銀機和電子發票等五種	增值稅發票基本為三聯，發票聯、扣抵聯、記帳聯，其他聯可依納稅人自行使用

【本研究自行整理】

2. 專用發票的開具限額

地區 / 項目	台灣	大陸
項目	發票限額	
相異	無限額之規定	開立 10 萬元以下發票由區縣級機關審核，100 萬元以下為地市級機關審核，1000

國立政治大學 National Chengchi University

		萬及以上者由省級機關審核

【本研究自行整理】

3. 專用發票的領購使用範圍

地區／項目	台灣	大陸
項目	發票領用限制	
相異	無領用之規定	會計制度不健全有違反規定之人不得領用發票

【本研究自行整理】

4. 專用發票開具要求

地區／項目	台灣	大陸
項目	開立發票之要求	
相異	若有誤開作廢者，應在明細表註記並且將作廢之發票黏貼於	字跡工整，項目正確並蓋上專用發票之專用章和交易

	存根聯上	時間順序開立

【本研究自行整理】

5. 專用發票除外規定

地區 項目	台灣	大陸
項目	使用發票之除外規定	
相異	為增進社為福利之貨物及勞務和政府機關核可機構在特定範圍內所提供之勞務和貨物，可免開立發票	零售菸、酒、食品、服裝、鞋帽、化妝品，不得開立專用發票 小規模納稅人要開立專用發票時，應由稅務機關代開

【本研究自行整理】

不管是台灣抑或大陸最直接且可認定的消費憑證就是發票，通常發票的開立就會內含稅額，台灣除財政部規定之中小型營業場所外，皆須開立發票以資證明，各產業彼此之間會以發票互相勾稽，使營業

稅的徵收管理能夠更加完善。大陸地區因幅員廣大，各產業彼此間連結性較為微弱，衍生出各種專門的發票和憑證，根據《中華人民共和國發票管理辦法》第十九條規定，「銷售商品、提供服務以及從事其他經營活動的單位和個人，對外發生經營業務收取款項、收款方應當向付款方開具發票；特殊情況下，由付款方向收款方開具發票。」若依此分類會造成部分能開立專用發票部分只能開立一般發票，例如《增值稅專用發票使用規定》第二條規定，「專用發票，是增值稅一般納稅人（以下簡稱一般納稅人）銷售貨物或者提供應稅勞務開具的發票，是購買方支付增值稅額並可按照增值稅有關規定據以抵扣增值稅進項稅額的憑證。」第十條中亦規定「一般納稅人銷售貨物或者提供應稅勞務，應向購買方開具專用發票。商業企業一般納稅人零售的煙、酒、食品、服裝、鞋帽（不包括勞保專用部分）、化妝品等消費品不得開具專用發票。 」，再加上產業特性的關係，可能有些適用專用發票而有些又不能開立，會演變成稅負無法傳遞，造成徵收管理上的困難，就像《中華人民共和國增值稅暫行條例實施細則》第五條第一款規定，「一項銷售行為如果既涉及貨物又涉及非增值稅應稅勞務，

為混合銷售行為。除本細則第六條的規定外，從事貨物的生產、批發或者零售的企業、企業性單位和個體工商戶的混合銷售行為，視為銷售貨物，應當繳納增值稅；其他單位和個人的混合銷售行為，視為銷售非增值稅應稅勞務，不繳納增值稅。」而第五條第二款解釋「本條第一款所稱非增值稅應稅勞務，是指屬於應繳營業稅的交通運輸業、建築業、金融保險業、郵電通信業、文化體育業、娛樂業、服務業稅目征收範圍的勞務。」所以一個銷售行為就會造成二種以上不同稅目的課徵，因此造成課稅的複雜性。

若將中國大陸的專用發票與一般發票加以比較，開立者雖然沒有分為一般納稅人和小規模納稅人的分別，但是稅率上卻有其差異。一般納稅人開立之發票稅率為１７％，而小規模納稅人稅率為３％，最主要的差別除了一般發票的表達方式係以總額表示，也就是類似台灣的兩聯式發票，總額內含稅的方式表達，而增值稅專用發票等同於台灣的三聯式發票，稅額獨立出來可供扣抵，此外，一般發票並無增值概念，屬總額成本，而專門發票其課稅標的卻以增值部份來計算，因此對進貨廠商而言，不同的發票對於扣抵影響差異甚劇，若 A 廠商以

100 元(未稅)向B廠商進貨，並以 150 元的價格出售，那麼增值稅相關成本計算所拿到的發票差異可簡單表達如下：

	一般發票	專用發票
進貨成本	100*(1+17%)=117	100*(1+17%)=117
可扣抵稅額	0	100*17%=17
毛利	150-117=33	150-117+17=50
應納稅額	150*17%=25.5	(150-100)*17%=8.5
淨利	33-25.5=7.5	50-8.5=41.5

由上表比較可得知，納稅人拿到一般發票或是增值稅專用發票在計算所得上會有差異，因此改變稅制中規範發票的一致性成為大陸地區亦需解決的問題。

統籌以上各點可得知，台灣的加值稅制度由於事前準備較充分，並且稅負較大陸低，不僅可以增加產業競爭力，在稅制上亦能夠與國際接軌，而大陸為了促進出口給予出口退稅所產生之誘因，長久以來造成徵稅與退稅脫節，財政負荷過重，出口騙退稅等問題[84]叢生 ，導

[84] 徐碧芸，中共出口退稅制度之研究，政治大學財政研究所碩士論文，2000 年 6 月，頁 85-91。

致各種違法情事屢見不鮮，舉凡多報進項稅額、少報銷項稅額、虛開發票、甚至還夥同稅務人員或地方官員一起逃漏……等，在在顯示人民納稅意識不高，訂定一個高稅率將會存在問題[85]。

國立政治大學 National Chengchi University

[85] 蔡素貞，中國大陸增值稅逃漏現狀之探討，淡江大學大陸研究所碩士論文，1998 年 6 月，頁 98-131。

第二節　大陸增值稅與國際之比較

由於實施消費型增值稅必定會對經濟帶來巨大的變化，世界各國為了因應一個國家的政治、經濟、社會文化、制度等許多因素，而在增值稅的類型上有了不同的選擇，透過世界各國在實施增值稅的過程中所經歷的經驗，來逐步分析中國大陸的增值稅體系而得以成為借鑑。

一、　法國

法國增值稅的創立推動了世界各個國家的稅制改革，因此法國的開徵和制度特點成為各國群起仿效的對象。法國增值稅制度乃以「稅收公平原則」為原則，盡可能將徵收範圍擴大，除了法律另有規定者外，幾乎所有的經濟活動都納入增值稅的徵收範圍，舉凡農業、工業、建築業、商業、服務業、自由職業以及民用和管理活動等的經濟領域的行為均包含其中。

法國的增值稅稅率目前仍有四種，分別是（1）標準稅率（2）低稅率（3）特別稅率（4）零稅率。零稅率適用於出口

交易或向歐盟提供產品以及遠洋輪船和飛機；而特別稅率主要用於書籍、藥品、屠宰場、戲院、跑馬場以及音樂廳的表演。此外，個別地區還實施特別稅率。像是法國第一大島—科西嘉（Corsica）實施了五種稅率；至於低稅率則為生產或經營基本生活用品以及客運服務，而不含在上述三種稅率的項目均按照標準稅率加以課稅，因此標準稅率的使用範圍甚為廣泛。雖然四種稅率使法國因應國家經濟發展而發揮稅收的調節作用，體現國家產業政策，然而卻造成徵稅成本加重，同時增加計算的複雜性及稅負不均的現象。

法國為了保持徵收制度的完整性，對於免稅範圍盡可能加以縮小，目前主要的免稅範圍為「金融和保險服務、醫療設備和服務、教育和培訓、房屋租賃以及非營利活動所提供的產品和服務。」同時法國給予許多交易活動自主選擇是否享受免稅政策的權利，若選擇不享受免稅政策，納稅義務人雖需繳納增值稅卻同時享有扣抵進項稅額的權利。至於小規模納稅人琺國政府則提供優惠政策，小規模貿易商以及零售

商可以自行選擇是否繳納增值稅；農業生產者則實施農業定額退稅制，換言之，農業生產者不僅可以享有免稅優惠，還能夠得到部分退稅或是加價款收入以補償農民因購買貨物而負擔的稅金，等同於出口退稅之概念。至於增值稅的進項稅額如何計算則是透過進貨發票上註明的已繳稅款作為依據，無進貨發票、有進貨發票但未註明款項或不合法的進貨發票皆一律不得扣抵。

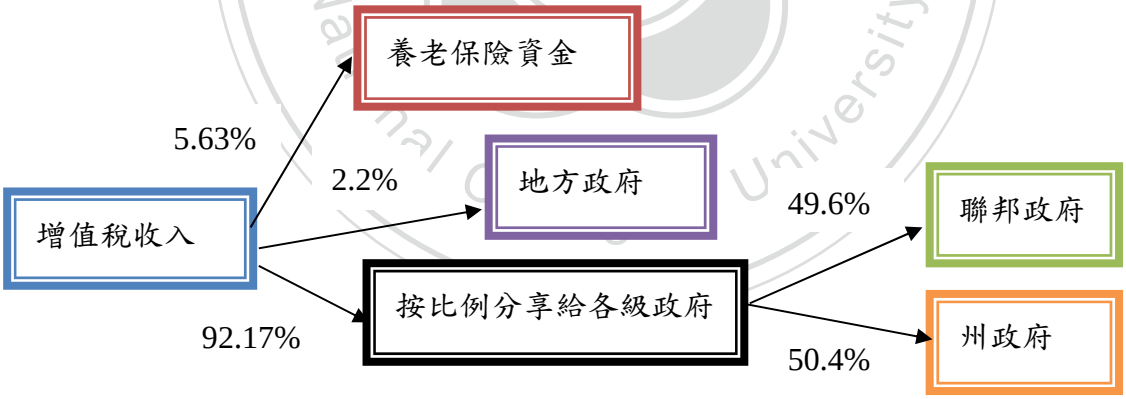
二、 德國

德國《基本法》第七十條及第七十四條規定聯邦和州之間立法權限劃分之原則且具體列舉各自立法權的內容，因此為了求得一致而需要在全聯邦範圍用同樣方式處理的事物都屬於聯邦的專有立法權，從憲法上確定增值稅這一種僅能由聯邦政府開徵。儘管增值稅的立法權限屬於聯邦政府，但其稅收收入並非由聯邦政府所獨享[86]。《基本法》第 106 條規定增值稅為聯邦、州和地方政府共享稅，稅收收入由聯邦、州

[86] 施文潑、賈康，增值稅「擴圍」改革與中央和地方財政體制調整，財貿經濟，2010 年 11 月 11 期，頁 46-51。

和地方三級政府共享，具體分享比例由聯邦法律訂定；而在《聯邦財政平衡法》當中對於增值稅在聯邦政府、各州政府和地方政府之間的分配有具體的規範。

藉由下圖即可知悉：全部增值稅收入當中，除了 5.63% 用於養老保險資金外，其餘 92.17%為聯邦政府和州政府共同分享，其中聯邦政府享有 49.6%而州政府則享有 50.4%；州政府的增值稅收入按照 75%分配給各州居民人口數，剩下的 25%分配給財政能力較弱的州（貧困州），使得貧困州的財政能力達到全國平均水準的 92%，經過這兩次分配後還有餘額時，餘額部分才再按照州的居民人數進行分配。



三、　澳大利亞

2000 年 7 月 1 日，增值稅終於在澳大利亞開徵，稱為貨物和勞務稅（Goods of Service Tax，簡稱 GST）取代了原有的批發銷售稅和州及地方稅，因此澳大利亞成為經濟合作與發展組織（The Organization for Economic Co-operation and Development，簡稱 OECD）29 個成員國中倒數第二個開徵增值稅的國家，目前僅有美國尚未開徵增值稅[87]。法案規定，凡是在澳大利亞境內從事除了基本食品之外，均需列入徵收範圍。針對金融服務、住宅租金、私人出售財產、政府非商業性活動、政府收取的各項費用以及雇員的工資等項目採取免稅優惠。至於零稅率項目則適用在貨物與勞務出口、食品、醫療保險服務、教育、慈善活動、宗教活動、公共交通設施服務。此次聯邦政府開徵貨物服務稅，除了取代之前批發環節的銷售稅，同時也取消部分州稅。針對州政府受到財政收入的損失，聯邦政府保證貨物服務稅開徵後三年內，州政府

[87] 全國人大常委會預算工作委員會，《增值稅法律制度比較研究》，中國民主法制出版社，2010 年 3 月 1 版，頁 16-17。

的財政狀況不會惡化，同時提供無息貸款以彌補州政府的財政赤字。

根據澳大利亞憲法的規定，聯邦政府和州政府均有獨立的徵稅權，然而「關稅」和「貨物銷售稅」卻僅能由聯邦政府徵收而無法由州政府徵收；貨物服務稅只能由聯邦政府統一徵收，但不得任意更改稅基及稅率，除非同時經過聯邦政府和州政府一致同意才能更動。

四、 印度

印度是一聯邦制度國家，各邦擁有較大的自主權力，使聯邦政府難以進行統一協調。1986 年實施「有限度增值稅」方案，即有限度增值稅只適用於極少數的製造業貨物，爾後慢慢將範圍擴及至所有製造環節及批發環節，但始終沒有擴及至零售環節。2001 年印度政府提出取消銷售稅而要在全國實施增值稅之制度，認為增值稅屬於中央稅，但可以對各邦進行轉移支付。然而在印度的政治體制下，凡是涉及各邦的稅收政策需要經過各邦立法通過乃得以生效，因此該提議已

導致印度利益團體衝突，不斷舉行全國規模性的示威或罷工，使政府退而求其次的實施有區別的聯邦增值稅和邦增值稅，在增值稅法律條款中更考慮地方政府的利益訴求，降低增值稅稅率；反對黨執政邦擔心稅制造成地方稅收受到損害同時能夠鞏固自己手中的徵稅權，並沒有實施增值稅制度。目前印度在貨物和服務的流通領域中主要開徵五種流轉稅，首先在服務流通領域和貨物加工製造環節中，中央政府分別開徵服務稅和中央增值稅；其次在貨物流通環節又區分成貨物的州際銷售和州內銷售，針對貨物的州際銷售的部分，由中央政府開徵中央銷售稅，中央銷售稅在州際貨物銷售的單環節課徵且不允許任何扣抵，因此就性質上而言並不屬於增值稅；而在州內銷售貨物的部分，由各州開徵增值稅，係屬地方稅目，扣抵範圍僅限於該州而無法跨越州際之間的銷售。29 個州中只有 22 個州開徵增值稅，其中 7 個州仍然徵收原來的單環節銷售稅。

印度在憲法當中與德國一樣採用列舉項目的方式對中央

政府和州政府的徵稅權進行劃分，但在貨物和服務流通相關的流轉稅上，中央和州的權力劃分卻是模糊而不精確。在服務方面，中央政府擁有全部服務供應環節徵稅的權力；就貨物交易而言，在貨物的加工製造環節、貨物的進出口環節以及貨物州際貿易環節的徵稅權歸屬中央政府，地方政府對於在州境內發生的貨物銷售行為則有徵稅的權力，導致中央政府和州政府對於貨物和服務流通環節分別課增值稅和銷售稅，重複課稅現象十分嚴重，對於市場競爭造成扭曲。

五、 美國

美國雖然引領世界經濟強國，成為全球經濟指標；然而美國至今尚未引入增值稅制度，分析主要原因如下：

I. 所得稅是美國主體稅目[88]

美國自 1909 年開始徵收公司所得稅，1913 年徵收個人所得稅以來，在政府收入當中佔有一席之地。根據美國政府預算管理報告當中指出 2010 年美國政府收入共計 21,630 億

[88]黃淑幸，中國大陸生產型增值稅轉型爲消費型增值稅實質稅率影響之研究，國立政治大學會計研究所碩士班論文，2013 年 1 月，頁 12-14。

美元,其中個人所得稅約占 8,990 億美元,所占比重為 41.56%；而公司所得稅 1,914 億美元，所占比重為 8.83%；而在 2011 年美國政府收入共計 23,034 億美元，其中個人所得稅約占 10,915 億美元，所占比重為 47.38%；而公司所得稅 1,810 億美元，所占比重為 7.86%。由此可知，2011 年光是公司所得稅加上個人所得稅就高達政府稅收的 55.25%，因此增值稅是否開徵對於美國而言並沒有實質上的效益。

表 4- 2　美國聯邦政府 2005-2011 收入結構[89]

單位：百萬元（美元）

	個人所得稅	公司所得稅	社會保險稅	銷售稅	其他
2005	927,222	278,282	794,125	73,094	80,888
2006	1,043,908	353,915	837,821	73,961	97,264
2007	1,163,472	370,243	869,607	65,069	99,594
2008	1,145,747	304,346	900,155	67,334	106,409
2009	915,308	138,229	890,917	62,483	98,052
2010	898,549	191,437	864,814	66,909	141,015
2011	1,091,473	181,085	818,792	72,381	139,735

89 黃淑幸，同註 89，頁 14。

II. 增值稅在理論與實務中存在差異性[90]

在美國，「公平」乃是稅制改革的主要目標，而增值稅在稅率上採用單一比例稅率，收入越高的階層，實際承擔稅負佔總收入的比重則越低；反之，收入越低的階層實際承擔的稅負佔總收入的比重則越高。由於增值稅的累退性質，若引進美國勢必與「公平」的目標相違背而難以推行。此外，增值稅的稅務成本包含開徵成本以及納稅成本，為此美國國會預算辦公室曾經估計：「若用歐洲型增值稅徵收1500億美元稅收，徵稅成本將會在50億美元到50億美元 之間，換言之，即為稅收收入的3.33%到5.33%之間。」因此，實施增值稅不僅要增加稅務人員，徵稅成本以及納稅成本更是令人為之咋舌。

III. 已開徵零售銷售稅，美國在聯邦制度國家中不利於開徵

零售銷售稅為美國現行消費稅的主體稅目，從19世紀

[90]全國人大常委會預算工作委員會，《增值稅法律制度比較研究》，中國民主法制出版社，2010年3月1版，頁21-25。

初期營業稅的基礎上演變而來。目前，美國已超過 45 個州和哥倫比亞特區徵收零售銷售稅並有擴大使用的跡象[91]。

此外，美國為一聯邦制度國家，由於美國憲法修正案規定:「凡是憲法授予聯邦政府之外或未明確禁止州政府行使的權力，都應屬於州政府和人民。」因此，在稅收制度上分成聯邦政府、州政府以及地方政府三個級別。目前，聯邦政府的主要收入來源依序為:「個人所得稅、社會保險稅、公司所得稅、國內產品稅……等」。而州政府的主要收入來源則為：零售銷售稅、個人所得稅、公司所得稅、國內產品稅……等，因此若開徵增值稅，究竟由聯邦政府抑或州政府開徵，將面臨極大的挑戰。若由聯邦政府開增增值稅，州政府仍繼續課徵零售銷售稅的情況下，州政府開徵的稅務收入雖不會受到影響，然而對納稅義務人將會造成重複課稅，和稅改革中「消除重複課稅」的目標背道而馳，對於國家整體發展極為不利；倘若由聯邦政府課徵增值稅而取消州政府的零售銷售稅，將會使得州政府的經濟權力受到剝奪，稅收收入亦造成重大影

[91] 劉佐，同 83，頁 8-10。

響；即便由聯邦政府和州政府皆開徵增值，，然而美國卻因為開徵零售銷售稅，各州對於勞務的範圍和免稅商品的包含範圍之基礎並非一致，造成彼此間的銷售稅基有其差異[92]，即便有德國依照聯邦和州以 7：3 的比例區分為先例，然而美國若依此劃分將會使開徵的難度舉步維艱。

六、　紐西蘭

中國社科院財貿所財政研究室副主任楊志勇認為國際上許多國家已經進行增值稅替代營業稅的改革，其中紐西蘭的模式值得中國作為借鑒。紐西蘭在 1980 年代進行稅制改革，以貨物與勞務稅（Goods of Service Tax，簡稱　GST），代替稅率種類繁多的營業稅。貨物與勞務稅為增值稅的一種，也是銷售稅的一種，乃指政府為各種商品及貨物所徵收的稅目，因此不同於一般的銷售稅僅針對消費者課稅，商品的標價包含貨物與勞務稅，紐西蘭實施的貨物和勞務稅被稱為現代增值稅類型的代表。根據《貨物與勞務稅法》規定，在紐

[92]陳香梅，背離租稅理論之美國銷售稅結構——從傳統商務時代至電子商務時代，經社法制論叢，2006 年 1 月第 37 期，頁 221-265。

西蘭境內的稅務登記者發生銷售貨物、提供勞務以及進口勞務的行為，都屬於增值稅的徵稅範圍，由於貨物與勞務稅不僅對於產品徵稅，對勞務也加以課稅，因此徵收範圍涵蓋大部分生活必須品，僅住宅租金、慈善捐款及金融服務得以豁免。此外，即便是政府機關也需課稅，像是紐西蘭國家稅務局為政府機關徵稅而取得的「業務經費」需作為業務收入和銷項稅額，扣除進項稅額後仍需繳納稅負，因此目前為世界實施增值稅範圍最為廣泛的一個國家。紐西蘭對於增值稅的稅率採取單一稅率，初時稅率為 10%，後改為 12.5%，在 2010 年 10 月 1 日起增加至 15%，沒有減免，僅針對貨物出口及相關的服務和國際運輸服務適用零稅率。

因此，從世界各國在實施增值稅的過程當中可以知悉消費型增值稅形式多樣化，沒有統一模式，各國國情不同而導致實施的消費型增值稅規範化程度也不盡相同。從世界各國增值稅發展制度來看，主要可以分成兩種模式：(1) 以歐盟增值稅 (VAT) 為主的傳統增值稅模式 (2) 以澳大利亞和紐西蘭為代表的現在增值稅模式 (GST)。而兩

種類型的增值稅主要存在下列差異，分別整理如下：

I. 徵收範圍

理論上而言，增值稅對於貨物以及勞務的銷售行為普遍徵收，因此應涵蓋各行各業產業，然而受到經濟發展水平以及稅收徵管能力等因素影響，使得有些國家僅對貨物銷售和貨物進口徵收增值稅，對於勞務銷售則不徵收增值稅或者課予其他流轉稅。一般而言，貨物概分成「有形動產和不動產」，而貨物以外均歸為「勞務」，勞務會依照各國情況而採取不同處理方式，像是英國、法國、德國採用排除法，先對勞務銷售普遍徵收增值稅後，再將免稅項目單獨列示；比利時、印度、瑞典、挪威等國則是採用列舉法，針對稅法列舉中之勞務項目加以課稅，未列舉者則不在課稅範圍內。因此傳統增值稅模式下的國家免稅項目較多；至於現代增值稅模式下的國家會將產品和服務業全面納入課稅範圍，將免稅範圍縮小到最低限度。

II. 稅率結構

傳統增值稅的稅率較現在增值稅高，而且稅目繁雜，歐盟基本稅率為 15%至 25%，此外還有低稅率適用於少數需要特殊照顧的產業或生活必需品；而現行增值稅稅率普遍較低且實行單一稅率，如新加坡實施 7%的單一稅率、澳大利亞實施 10%稅率、日本實施 5%稅率。

中國大陸目前稅率制度上的缺陷乃在於標準稅率仍偏高且低稅率適用商品範圍過於廣泛而使得消費者稅負過高，造成納稅義務人增加逃漏稅之誘因。增值稅制度實應降低增值稅稅率，適量減少低稅率商品以及免稅商品的範圍，才能夠使增值稅制度更加完善。

表 4-3　各國增值稅稅率一覽表

國家	標準稅率	低稅率	其他稅率
澳大利亞	10%	無	零稅率
紐西蘭	15%	無	零稅率
新加坡	7%	無	零稅率

法國	19.6%	5.5%：生活必需品。 2.1%:報刊雜誌、藥品、演出。	零稅率 特別稅率—科西嘉
德國	19%	7%	零稅率
印度	12.5%	4%：基本生活用品。 1%：貴金屬所製造的金、銀。	零稅率
希臘	19%	9%：生活必需品。 4.5%：書籍報紙雜誌、劇場門票	零稅率 特定稅率
比利時	21%	12%:有限數量的貨物和勞務。 6%：住宿、房屋改造、食物、水、醫療物品、出版物以及勞動密集型產業。	零稅率
俄羅斯	18%	10%：基本生活用品。	零稅率
日本	5%	無	零稅率
中國大陸	17%	13%:農業產品、電子出版物。 3%：小規模納稅人。	零稅率

III. 優惠政策

稅收優惠政策乃是為了鼓勵某些產業發展或降低稅收制度而訂定例外規定。而優惠政策所採取的方式主要可以分成以下三種：(1)對某些交易事項免徵增值稅，即「免稅」。(2)對某些交易事項適用特殊的低稅率(3)對某些交易事項適用零稅率。免稅通常是增值稅優惠政策普遍採用的方式。對比傳統增值稅模式下的免稅政策，現代增值稅模式下的免稅範圍較小；至於低稅率的適用多半運用在基本生活消費需求息息相關的產品和服務上，而現代增值稅模式下的國家幾乎不採用設立低稅率的方式；至於零稅率的適用範圍將更為嚴謹，由於零稅率優惠幅度最大，不僅在銷售貨物或提供服務時免繳納銷項稅額，同時也可扣抵購買成本當中的進項稅額，因此對於國家財政收入所帶來的挑戰也最不容小覷。 然而出口零稅率並非稅收優惠，而是增值稅徵收原理中扣抵機制必須採用之方式以符合正常運行，故現代增值稅模式下的國家沒有零稅率優惠政策。

透過各國增值稅的課徵方式加以比較，可以凸顯大陸地區的增值稅法並非法規內文中有明顯缺失，而是相關徵收管理上的實務問題。探究歐美國家的增值稅雖採高稅率之方式，但是並無相關逃漏的疑慮，主因該稅負實施已久，人民對稅負上已經有較完整的了解，並且繳稅可以帶來社會的安定，增值稅的稅收會有部分用以填補弱勢族群的不足，達成一種增加社會正向力量的動力；然而大陸地區普遍以追求效率為優先目標，不論是企業或個人，皆以追求本身利益最大為優先目標，再加上稅率採用較高稅率，諸多因素交會後形成逃漏誘因，所以在課徵上政府實施政策更加棘手，造成當今逃漏嚴重之現況，其逃漏手段更是層出不窮，其逃稅的手段主要可區分成下列方式[93]：

1. 專用發票

（1）開具「大頭小尾」發票：是在開票方的存根聯和記帳聯填寫較小的金額，而在收票方發票聯和扣抵聯填寫較大的金額，以減低銷項稅額，這樣會導致開票方銷項稅額下降，而收票方進項稅額上升，造成應付稅額的降低。

（2）「拆本使用，單聯填開」：係屬大頭小尾的延伸，為開票方填

[93] 林茂盛、洪東煒，大陸發票犯罪問題之探討，朝陽商管評論，2012 年 5 月，頁 111-138。

寫正常之存根聯和記帳聯，但收票方同樣填具較大之金額，造成收票方可以增加進項稅額，以換取更多合作的機會。

(3)「撕聯填開」:為蓄意提高出口貨物之進項金額，以達到獲取更多的進項稅額的目的。

(4)「對開發票」:即兩家廠商互為對方虛開增值稅發票。

(5)「循環虛開增值稅發票」:為對開發票的延伸，也就是多家廠商聯合串開發票。

(6)「代開發票」:此向逃漏之方法主要是該一般納稅人並非以營利為目的，而為小規模納稅人或非增值稅納稅人依交易額代開發票。

(7)「變造」或「偽造」發票：所謂的變造發票就是在原本的發票上以塗改、剪貼等方式改變數量或交易金額，達到逃漏稅的方式，而偽造就是利用手法做一張假發票以用來抵稅。

2.一般發票

(1) 不開發票：也就是利用隱匿收入，已達到少繳稅的方式。

(2) 串用發票：主要是針對經營有多項業務的企業，會選擇開立

稅率較低的發票票種，或是地方稅和國稅之間的發票混用，以降低應納稅額的方式。

（3）代開發票：將自己單位的發票提供給別人使用，使別人可以降低稅負，而自己以收取手續費為目的。

（4）虛開發票：透過發票的收集以墊高成本，造成收入減少，以逃漏企業或個人的所得稅。

2011 年大陸地區所查獲透過這些逃漏的方式，光是製造出售假發票和代開發票案件就有 9 萬件，而查獲的非法發票更是高達了 3.5 億份，違法收受假發票的企業近 8 萬戶，其補稅金額高達 71 億[94]，因此可以知道大陸逃漏稅的嚴重性，所以如何杜絕違法的情事再次發生，現在成為了中華人民共和國政府最大的挑戰。

[94] 國家稅務總局，http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136608/n9947993/n9948014/11888286.html 最後閱覽時間：2013/09/26

第三節　大陸增值稅轉型後之利弊分析

2006 美國次級房貸市場所造成的金融危機使得全球經濟蕭條且委靡不振，隨著金融海嘯的加劇，更使經濟情勢越來越不利。中國大陸透過一連串擴大內需、促進經濟增長的政策措施，在一片慘況中相對穩定。2009 年 1 月 1 日更實施新的《增值稅暫行條例》，全面實施增值稅轉型改革。茲將新舊條文主要變動內容列示如下，來比對增值稅轉型後產生的差異：

表 4-4　增值稅暫行條例轉型前後新舊條文主要變動比較表[95]

	舊《增值稅暫行條例》 國務院令〔1993〕第 134 號	新《增值稅暫行條例》 國務院令〔2008〕第 538 號
第十條	下列項目的進項稅額不得從銷項稅額中抵扣： 1. 購進固定資產。 2. 用於非應稅項目的購進	下列項目的進項稅額不得從銷項稅額中抵扣： 1. 刪除 2. 用於非增值稅應稅項

[95] 譚瑞，我國增值稅轉型的影響和問題及其對策研究，首都經濟貿易大學工商管理學院碩士論文，2009 年 6 月，頁 13-14。

	貨物或者應稅勞務。 3. 用於免稅項目購進貨物或者應稅勞務。 4. 用於集體福利或者個人消費的購進貨物或者應稅勞務。	目、免徵增值稅項目、集體福利或者個人消費的購進貨物或者應稅勞務。
第十二條	小規模納稅人銷售貨物或者應稅勞務的徵收率為6%。 部分特定貨物銷售的徵收率為4%。	小規模納稅人增值稅徵收率為3%。
第十七條	下列項目免徵增值稅： （六）來料加工、來件裝配和補償貿易所需進口的設備。	
第二十三條	納稅期限分別為1日、3日、5日、10日、15日或者1個月。	納稅期限分別為1日、3日、5日、10日、15日、1個月或者 1個季度。

國立政治大學 National Chengchi University

第二十三條	納稅申報並結清為次月 1 日至 10 日。	納稅申報並結清為次月 1 日至 15 日。
第二十四條	納稅人進口貨物，應當自海關填發繳款書的次日起 7 日內繳納稅款。	納稅人進口貨物，應當自海關填發繳款書的次日起 14 日內繳納稅款。

因此中國大陸此次推出的財稅體制改革致力與國際接軌，頒佈新的《增值稅暫行條例》主要成果體現在以下幾個方面：

1. 產業稅負負擔減輕

根據中國大陸財政部的估算，生產型增值稅的 17%稅率相當於消費型增值稅的 23%稅率。因此生產型增值稅轉型成為消費型增值稅將產生約莫 6%的稅率優惠。表面上雖然法定稅率未曾改變，然而不同類型的增值稅將使得實際稅收負擔產生差異。在一年固定資產投資金額皆一致的前提下，消費型增值稅的實際稅收負擔將低於生產型增值稅。因此，在此基礎下更可進一步推論：若固定資產投資金額越多，其稅收負擔差距也越大。除了在同一產業之稅率產生差異性之外，對於不同產業之

間的差異性更大。此外，城市維護建設稅和教育費附加都是以增值稅作為稅基而課徵的稅目，因此徵值稅的稅負減輕後勢必帶來連鎖效應，城市建設維護稅以及教育費附加的減少亦將使整體稅負降低。

2. 產業間投資意願提高

隨著經濟的日益發展，有效的技術改造以及更新原有設備乃是促使產品汰舊換新的主要途徑，然而在生產型增值稅制度下，由於固定資產進項稅額不得扣抵，使得投資成本相對提高，投資越多其稅負也越重，因此許多企業仍舊選擇以舊機器或人力作為生產主力來降低成本。實施消費型增值稅後不但可以讓企業重複課稅的問題得以減緩，同時能夠使企業減少現金直接支出，在收益增加以及可支配資本額顯著提高的情況下，提供企業增加投資意願之誘因。

3. 提高產品競爭力，促進國際貿易發展

增值稅轉型為消費型增值稅後，由於企業稅負降低，相對提高原材料抗漲價成本的能力，此外，設備的更新與技術的改

造使得生產成本大幅下降，有利於產品的貿易。尤其在國際市場上目前許多國家多半採用消費型增值稅制度，若中國大陸仍實施生產型增值稅將使國產商品稅負超過進口商品，不利於保護國產商品，出口產品礙於多環節重複課稅而無法全額退稅的情況下，嚴重削弱在國際上的市場競爭力，造成不利於出口也無法保護國產商品。因此，增值稅的轉型將使商品在國際間的貿易發展有其競爭力。

然而，增值稅轉型後尚存在許多缺陷和不足的地方，因而產生許多問題，茲將列舉如下：

1. 增值稅的徵收鏈結性不完整，不利於產業結構升級

針對增值稅制度而言，通常徵收範圍越大，增值稅解決重複徵稅的能力就越大，越能保證增值稅制度實施狀況之良好，同時實現公平稅負。國際上增值稅範圍為：貨物銷售、修理修配、勞務服務業、生產性加工進口、交通運輸業、郵電通信業、建築安裝業，由於符合稅收中性原則，故消費型增值稅制度為世界上大多數實施增值稅國家所採用;然而中國大陸增值稅的徵稅範圍目

前仍為銷售產品、進口貨物和提供加工、修理修配勞務等項目，由於覆蓋層面不夠廣大，沒有將交通運輸業、建築安裝業、郵電通訊業以及其他勞務服務業等相關的產業納入增值稅之徵稅範圍， 而是劃入營業稅的徵收範圍,屬於不完全的消費型增值稅。因而使增值稅本應環環相扣的制約作用卻因增值稅銷售貨物與營業稅應稅勞務扣抵環節的不一致產生中斷。營業稅稅款由於不能扣抵，存在重複課稅；增值稅稅款則可以扣抵，使得屬於營業稅課徵範圍的勞務服務產業與實施增值稅的勞務服務產業的稅負產生不一致的情況，不利於各部門間或產業間的公平競爭。中國大陸相較於國內外稅負水平情況,可以看出大陸企業稅負相對較重，使得國際競爭方面中國大陸相形之下較為弱勢。在出口退稅層面，由於營業稅出口不退稅、增值稅出口實施退稅制度，在國際間理當屬於增值稅的產業更處於極為不利的情況,對於中國大陸的勞務、服務產業在國際競爭力大打折扣。因此，增值稅轉型成消費型增值稅，雖然對於第二產業提高產品競爭力，但是大部分第三產業仍排除在增值稅的徵稅範圍外,企業多半選擇自行

提供所需服務，專業分工和服務外包較為不利，亦將影響服務業的發展。

2. 增值稅轉型使就業壓力加劇

由於消費型增值稅能促進資金在資本密集型產業和技術密集型產業間流動，使得勞動密集型產業資金流動較少，因而阻礙其產業發展；此外，資本密集型產業和技術密集型產業比勞動密集型產業投入相對較多，因此，實施消費型增值稅後，勞動密集型企業由於本身購進的設備、機器等固定資產比其他產業較少，因此獲得扣抵的進項稅額也相對較少，因此對勞動密集型產業的稅負而言，相對比資本密集型產業和技術密集型產業要重，對於社會就業亦產生不利影響。消費型增值稅雖然可以促進經濟發展，然而目前現行體制不完全的情況下，就業壓力所帶來的經濟改變與消費型增值稅所帶來的經濟好轉將產生拉鋸戰。

3. 部分進項稅額無法實現正常扣抵

增值稅轉型後，若不能明確定義增值稅的扣抵範圍，很容易造成企業進項稅額扣抵發生混亂的現象。根據目前《增值稅暫行

條例》規定，動產的進項稅額都是能夠扣抵的。中國大陸增值稅對於動產與不動產劃分標準乃是根據物體是否能夠移動及是否能夠因為移動造成其價值損壞。然而國際則考量物的價值大小、物權變動的法定要件而使得企業在實際生產經營中，對於資產很難界定是「動」還是「不動」，造成進項稅額無法正常扣抵。像是電力、石油化工等產業以建築物形式存在的設備在中國大陸屬於不動產範圍，然而在國際分類上卻屬於動產範圍的專用設備項目[96]。即便能夠完整詮釋動產之定義，仍僅在允許企業扣抵生產用機器設備但不包括非生產用的機器設備和不動產，導致不動產價值在銷售環節中因不能扣抵而造成重複課稅的現象依然存在。根據統計數據表示：「企業固定資產投資中不動產類固定資產的投資比重高達 60%[97]」更可以知悉增值稅轉型事實上不到一半實質效用，在動產定義完整下才有 40%之效用，然而在目前不能明確定義增值稅的扣抵範圍更是雪上加霜。

4. 增值稅轉型造成增值稅體系的產業稅負不均

[96] 許秋花，我國增值稅轉型後的相關問題研究，吉林財經大學碩士學位論文，2010 年 4 月，頁 26。

[97]21 世界經濟報道，中央財經大學稅務學院教授黃樺：服務業減稅並非簡單增值稅擴圍，2011 年 3 月 9 日第 T03 版。

根據資本構成的不同，可以將產業區分成為：資本密集型產業、技術密集型產業以及勞動密集型產業。由於資本密集型產業可以從固定資產中進項稅額中扣抵;技術密集型產業的進項稅額雖然遠不如資本密集型產業,然而該政策卻可以鼓勵高新技術產品進行技術創新與改造，增加其銷量。至於勞動密集型產業由於購進的設備、機器等固定資產相對比上述產業少，使得進項稅額的扣抵大幅降低,使得勞動密集型產業的稅負比資本密集型產業以及技術密集型產業為重，增加勞動密集型產業的負擔。此外，增值稅轉型也會使得地區稅負差距加大,由於中西部地區的產業結構中以重工業所佔比例較大,在全面推行消費型增值稅的情況下，中西部地區的企業將獲得較大的利益。

5. 增值稅法僅停留在行政法規層面，位階不足

自我國實行增值稅以來,增值稅在整個稅收體系中對於財政收入、保持稅收中性、減少重複課稅發揮巨大效用。然而，增值稅立法的法律效力層次卻僅停留在行政法規層面。1993 年 12 月 13 日國務院發布的《增值稅暫行條例》僅僅是全國人大及常委

會授權國務院制訂的暫行規定和條例；1994 年開始實行分稅制度，雖然規範地方與中央在稅收上的分配關係，然而其管理權限並沒有上升為法律。在中國大陸之稅收法律乃是由全國人民代表大會（相當於台灣的立法院）制訂；然而增值稅暫行條例則是由中國國務院（相當於台灣的行政院）所制訂的，由於法律位階越高者，穩定性越高，位階越低者穩定性越低。因此，增值稅若仍停留在行政法規層面，因其穩定性低，甚且可能違反上階法令規章，因此於企業適用之際，容易受到變動而遭受重大損失。

中國大陸增值稅制轉型困難重重，不僅要將本為地方稅的營業稅改為國稅型態的增值稅，還需將原本均一性的總額標準營業稅改為現在增值型的增值稅，不僅核定的方式有所改變，更要加強範圍界定，動產的認定以及應稅勞務和未稅勞務應如何區分，而逃漏稅負的風氣更使增值稅的改革之路遭受嚴峻的考驗，然而中國大陸已成為眾所矚目的焦點，隨著時代潮流的推移，不合宜的課徵方式終究遭到淘汰，古人曾云：「苛政猛於虎」，倘若中國大陸仍以生產型增值稅作為課徵方式，將使企業因繳納過重稅負，故鑽研法律漏洞以逃稅而非留心於

產業之躍進，故增值稅改革之重要性成為當今國務院重大優先之討論事項。此外，增值稅擁有稅負相互勾稽之特點，減少重複課稅之現象。由於重複課稅造成資源無效率的情況，統計經濟數據亦將發生偏誤，故增值稅的轉型不僅可以避免重複課稅，國家在統計ＧＤＰ時其數據更有公信力，對於國家未來的發展制定政策時亦能提供較為正確之方向。

國立政治大學 National Chengchi University

第四節　大陸增值稅之試點評析

增值稅擴圍乃是擴大增值稅的徵收範圍[98]，而從學理上來講即是涵蓋所有的貨物與勞務範圍，最終增值稅取代營業稅，因此擴圍的目標為「解決重複徵稅」之問題而非媒體所報導的降低企業稅負，因此在財政部和國家稅務總局發布經國務院同意的《營業稅改徵增值稅試點方案》，同時印發了《交通運輸業和部分現代服務業營業稅改徵增值稅試點實施辦法》、《交通運輸業和部分現代服務業營業稅改徵增值稅試點過渡政策的規定》，試點辦法有許多進步性的規定，列舉如下：

1. 賦予納稅人更多選擇權，符合比例原則

根據《交通運輸業和部分現代服務業營業稅改徵增值稅試點實施辦法》中第 15 條規定：「一般納稅人提供應稅服務適用一般計稅方法計稅。一般納稅人提供財政部和國家稅務總局規定的特定應稅服務，可以選擇適用簡易計稅方法計稅，但一經選擇，36 個月內不得變更。」此外，在第 44 條亦規定：「納稅義務人提供應稅服務適用免稅、減稅規定的，可以

[98] 華夏日報，國務院立法倒逼增值稅擴圍先行交通運輸和建築業首當其衝，2010 年 1 月 30 日第 003 版。

放棄免稅、減稅，依照本辦法之規定繳納增值稅。放棄免稅、減稅後，36 個月不得再申請免稅、減稅。」由此兩條規定可以知悉，中國大陸提供納稅義務人多重性選擇，保護人民權益而不受任意侵害，此乃符合憲法當中的「比例原則」。而所謂的比例原則即是作為人民之自由權利不受公權力的不當限制與侵害之準則，政府介入之手段必須為必要且能適用於達成之目標，該目的能夠具體完成。而手段是否必須則在於行為不超越現實目的之必要程度，亦即達成目的須採影響最輕微之手段。

2. 集團納稅，可以減緩資金成本積壓，增進企業競爭力

根據《交通運輸業和部分現代服務業營業稅改徵增值稅試點實施辦法》[99]第 7 條規定：「兩個或者兩個以上的試點服務人，經財政部和國家稅務總局批准可以視為一個納稅人合併納稅。具體辦法由財政部和國家稅務總局另行制定。」 對於一個法人企業而言，若能夠由自由運用現金流量而創造更多的彈性時，可以降低納稅成本、規避納稅風

[99]國家稅務總局財稅[2011]111 號。

險，提升企業的競爭力。「企業集團」乃透過集團內部企業買入或取得另外一個企業有投票表決權的股份並達到擁有控制權的狀態，使得母公司對於企業集團中的各個法律主體資產擁有控制權和指揮的權力，根據「實質重於形式」之原則，由母公司把企業集團具有不同法律地位的主體結合為一個報告主體並編制合併財務報表。如此一來，將能夠使集團內部的企業減少不必要的支出，達到盈虧互抵的節稅效果，避免在徵稅時將公司部門或分支機構式微單獨的法律實體，而真正落實整體資源配置的效率化。目前採用集團合併納稅模式的國家主要有：美國、法國、德國、西班牙、奧地利、丹麥、冰島、以色列、盧森堡、墨西哥、荷蘭、波蘭、葡萄牙……等國家，普遍而言，國家之間往往僅允許居民企業在納稅上進行合併處理，而不允許擴及國與國之間的合併，然而目前法國與丹麥已經允許集團在全球範圍進行合併納稅。至於中國大陸雖然目前仍需稅務機關的「特批」乃得以採用，然而目前其他國家鮮少針對

增值稅進行合併納稅的規定，多半僅明確規範所得稅，中國大陸在增值稅的改革上也逐步引進集團納稅模式，乃是在增值稅該項稅目上之一大進步。

儘管《交通運輸業和部分現代服務業營業稅改徵增值稅試點實施辦法》有許多成果，但仍有許多亟需改進的地方以及面臨的難題，茲將一一討論如下：

1. 中央與地方稅收管理體制如何劃分以確保收入分配體系之完整[100]

所謂稅收管理體制乃是在中央與地方之間劃分稅收收入、稅收管理權限和立法權限之制度，體現中央與地方及各級政府之間行使課稅及管理權、立法權過程當中的分配關係。中國大陸的稅收管理體制在初期高度集中在中央政府，後來為了經濟改革需要，開始將「稅收管理權」下放而使地方擁有收入分享權，1994 年 1 月 1 日起國務院實施分稅制財政管理體制，透過對於稅目和稅收管理權限的劃

[100] 李歡歡，淺議增值稅「擴圍」改革面臨的難題及對策建議，經濟研究，2011 年 2 月第 11 期，頁 61-62。

分確立政府之間財力分配關係的制度，其制度沿襲1977年11月的文件規定，將稅收管理權限劃分為國務院、財政部和省、市、自治區三級，分別列舉各級權限[101]：

（1）屬於國務院的權限

凡屬國家稅收政策的改變、稅法的頒佈以及實施、稅目開徵與停徵、稅目的增減和稅率的調整，都屬於中央的管理權限，除了各個稅目按照立法程序由全國人民代表大會或由常務會審議通過、中華人民共和國主席公布或授權國務院制訂頒佈外，一律由國務院統一規定。

（2）屬於財政部的權限

制定各稅稅法和條例的實施細則及解釋稅法，在省、市、自治區範圍內開徵或停徵某一稅目、鹽稅稅額的調整與減免、涉及外事、外商的稅收問題，均由財政部掌握；在全省、市、自治

[101] 馬宏麗，我國現代稅收管理體制改革及完善初探，吉林大學公共管理學院碩士論文，2005年9月，頁12-13。

區範圍內，對於某種應稅產品或某種產業減稅免稅，對產品徵稅中的卷煙、酒、糖、手錶等產品的減稅、免稅亦都由財政部批准。

（3）屬於省、市、自治區人民政府的權限

除少數幾種稅目，如城鄉人民個體工商業戶所得稅、城市維護建設稅、房產稅、車船使用稅、牲畜交易稅等稅目的稅收條例施行細則由省、自治區、直轄市人民政府制定頒佈外，主要是個別納稅單位因生產、經營、價格等發生變化需要的定期減免稅，當權限下放之後，有利於地方即時處理具體問題。

1994年分稅制財政管理體制改革本應具有現代分稅制內容，舉凡分稅制的界定事權、財權、劃分稅目、分設中央稅與地方稅徵管機構，使各級政府在事權劃分的基礎上確定各自的權利劃分與支出範圍而能夠有清楚的權責，建立完善規範、權責明確的分級財政收入管理體制的核心

價值；然而該次改革並沒有解決事權與財權交叉劃分不清的問題加以改善，而是著重於「劃分收入」，使得各級政府之間事權的劃分依然採用原則性劃分而不夠清晰、合理，茲將中央財政支出及地方財政支出之劃分臚列成下表：

表 4-5 中央與地方政府事權之劃分支出項目[102]

	中央財政支出	地方財政支出
原則	承擔國家安全、外交和中央國家機關運轉所需經費，調整國民經濟結構、協調地區發展、實施宏觀調控所必需之經費。	承擔地區政府機關運轉所需支出及地區經濟、事業發展所需支出。
具體支出	中央統管的基本建設投資、中央直屬企業的技術改造和新產品試製費、地質探勘費；中央財政安排	地方統籌的基本建設投資、地方企業技術改造的新產品試製經費、農業支出、城市維護和建設經

[102]陳櫻琴、顧海禎，《兩岸稅法簡析》，五南圖書出版社，2008 年 3 月初版，頁 5-10。

	的農業支出、國防費、武警經費、外交和援外支出；中央級行政管理費及應由中央負擔的國內外還本付息支出、公安檢察和司法支出與文化、教育衛生、科學等各項事業費支出。	費；地方文化、教育、衛生等各項事業費和行政管理費；公減費支出、部分武警經費、民兵事業費、保險支出價格補貼支出及其他支出。

由上表即可看出許多仍待改善之地方：如國防、武警等支出應當由中央承擔的支出責任卻部分交給地方；養老保險在已開發國家中屬於中央事務，然而在中國大陸卻委由地方政府管理，實際執行時中央政府卻又承擔大部分支出責任；此外，省、市、縣、鄉政府之間支出責任劃分亦為模糊而使政府間財力分配極為不利，連帶影響收入劃分依據。中央財政與地方財政實施分稅制度後，中央為了保證地方的既得財力，實行以 1993 年的地方財力作為基數，

按照實際收入情況分享比例、劃分收入後，針對地方實得財力低於 1993 年基數的部分，由中央財政返還給地方以補足地方財政。此辦法即將財政包幹體系[103]下產生中央政府的財政收入沒有與國民經濟發展同步成長，而出現中央財政日益萎縮地方財政日益擴大的諸侯鼎立之弊病依舊存在外，對於中央財政收入比重之提高有所阻礙。

1994 年分稅制改革將收入來源穩定、稅源集中和發展潛力大的稅目列為中央固定收入及中央和地方共享收入，而增值稅作為地方與中央共享稅的主體稅目，收入為全國稅收收入的 31.04%，而中央佔有 75%，地方則佔有 25%；營業稅也為共享稅，但目前營業稅佔有地方稅收入的 56.16%，佔地方稅加上中央與地方共享稅中規地方分享部分構成的地方稅收收入之 33.82%，為地方財政收入的重要來源，其比重詳見下圖：

[103]陶振，財政包幹體系下中央與地方政府關係走向分析，哈爾濱學院學報，，2007 年 5 月第 5 期第 28 卷，頁 37-41。

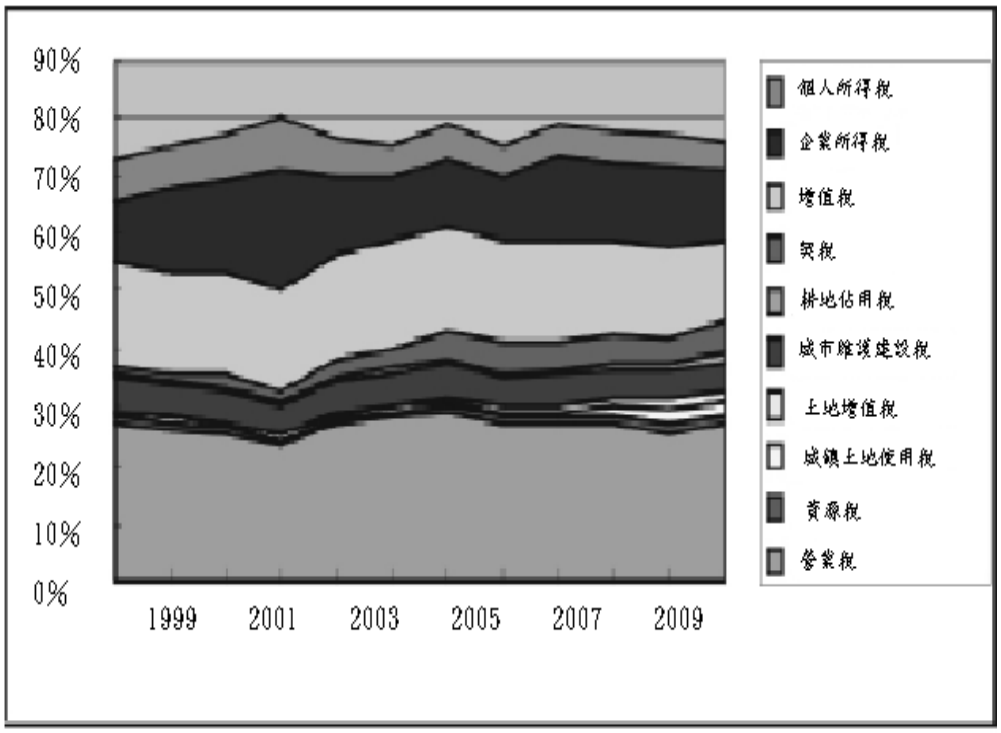


圖 4-1　1998-2009 年主要稅目收入占地方財政收入比重[104]

若營業稅改由課徵增值稅而不改變增值稅收入歸屬和分享比例，將會造成地方全額徵收的營業稅轉變為地方僅能享受 25%的增值稅，影響地方財政利益。此外，西部地區財政稅收來源向來就較其他地區薄弱，若將增值稅的課稅範圍擴大到各個產業，對於地區的貧富差距將更行明顯。因此將增值稅增值稅擴大範圍而導致營業稅減少之稅收的

[104]張斌，增值稅擴圍對地方經濟的影響分析及對策研究，湖北社會科學，2011 年 6 月第 6 期，頁 74-77。

部分，需重新調整中央與地方的分成比例並建立合理的地方稅收體系，按照事權與財權相結合原則，賦予地方必要稅收立法權，正確處理經濟分權與行政分權體系，界定政府職能分工基礎下各級地方政府之財源支柱，使地方稅體系擁有主體稅目。根據國際經驗來看，目前能夠解決西部區域發展不均而變成主體之稅目為「資源稅」[105]，由於資源稅乃為調整開發、利用自然資源過程中調節級差收入、促進資源合理開發利用而開徵的稅目。2011 年 11 月 1 日更施行《國務院關於修改＜中華人民共和國資源稅暫行條例＞的決定》，將從量計徵改為從價計徵，根據新疆自治區地稅局統計，資源稅改革在新疆的實施使資源稅收入增加了 17.7 億元[106]，將能成為地方政府的財源支柱。

2. 稅率應如何訂定才能保有國家稅收且能解決各產業稅負不均之情況

[105]郭家華，增值稅擴圍改革對第三產業的影響—以交通運輸企業爲例，企業改格與發展理論月刊，2011 年 8 月第 8 期，頁 165-167。

[106]新華網 http://www.chinanews.com/cj/2011/05-13/3039758.shtml ，最後瀏覽日：2013/09/26

由於中國大陸增值稅採用比例稅率，按照一定的比例徵收，為了發揮增值稅的中性作用，原則上增值稅的稅率應該實施單一稅率，過多的稅率不僅會使稅制複雜化、加大徵收管理機制的難度、增加避稅現象的發生，因而破壞納稅義務人的公平性[107]。營業稅乃是為了落實政府對於特定產業的扶持與引導而訂定的差別稅率，因此增值稅的徵稅範圍與營業稅的徵稅範圍一旦結合將會產生理念上的衝突。對於產業附加價值較低、資源消耗度高、吸納就業能力弱、在服務業總產值中比例較低的服務業，如傳統餐飲住宿、洗染修理等產業，由於處於飽和發展階段，很難有成長空間[108]；融入現代信息技術和創新需要引導消費、對未來產業結構調整起關鍵作用、產業附加價值較高的服務業則應成為改革中優先選擇的實施產業；此外，亦需結合營業稅的收入結構考慮改革的承受能力，因此增值稅的擴圍改革於此次試點當中，稅率因應產業而將交通運輸業之

[107]張海明，建築企業如何應對增值稅「擴圍」改革，商業經濟，2012 年 3 月第 3 期，頁 40。
[108]趙麗萍，關於增值稅的擴圍改革，稅務研究，2010 年 11 月第 11 期，頁 34。

稅率訂為11%、現代服務業之稅率訂為6%，因應產業結構而設計差別稅率，乃是為了發展現代服務業結構而加以調整成保留產業差別稅率，雖然與增值稅的理論相違背而可能加劇稅制扭曲，卻能達到扶持企業發展而保有其優勢且能解決重複課稅的問題。但此次增值稅擴圍因覆蓋範圍有限，僅能部分解決營業稅重複課稅問題；扣抵機制下目前也僅有外購加工修理修配、運輸、金融勞務才可以扣抵，需隨著增值稅擴圍的全面實施才有辦法消除，然而增值稅取代營業稅之後，如何制訂稅率才不影響國家財政收入卻又不加重企業的稅收負擔成為擴圍試點後面臨的難題。

3. 不動產認定標準與估價成為增值稅課稅範圍擴大之障礙

動產與不動產的劃分根據時代的演變而有不同的區分標準，其源頭可以追溯至查士丁尼大帝時代採用的優士丁尼羅馬法，將動產與不動產的分類透過「純粹的物理標準」來進行區分。所謂的動產是指「能夠自行移動或外力移動而不改變其性質和價值之物」，像是家畜；不動產則是指「不

能自行移動，否則就會改變其性質或減損其價值之物」，像是土地。在此定義下，面對商業貿易模式的變化多端，動產與不動產的劃分標準早已不合時宜，故將物理標準的表現形式加以修正，提出下列幾種方式[109]：

(1) 物理標準兼具價值標準

以《法國民法典》為典型代表，透過定義財產的用途區分價值標準，不動產即是貴重、能長期存在且能產生收益的財產；動產則是具有較低價值且不能長久存在的財產。《法國民法典》這樣的改變使得附著於土地之財產本應成為不動產，但因為價值過低而被納入動產；而有些財產並未附著於土地本應列為動產卻被視為不動產的情況因而產生，因而使得法律體系的設置對不動產的支配與行使產生了矛盾。

(2) 物理標準兼具程序標準

《德國民法典》將物理標準基礎結合一定程序以區

[109]房紹坤，動產與不動產劃分標準研究，河南省政法管理幹部學院學報，2006 年 2 月第 2 期，頁 71-72。

分動產與不動產，根據《德國民法典》第 94 條規定如下：(1) 附著於土地上之物，特別是建築物，以及與土地上為分離的出產物，屬於土地的主要組成部分；種子自播種起，植物自栽種時起，為土地的主要組成部分。(2) 為完成建築物而附加的物，屬於建築物的主要組成部分。《德國民法典》沒有對於不動產與動產的概念加以規定，乃是根據技術角度，依據土地登記簿內容進行劃分：不動產為「地產」，即可以納入不動產登記的土地而非自然意義的土地[110]；建築物是地產的重要組成，因而地產的組成部分和地產具有同等地位。透過登記程序加以限制而形成民法上不動產之概念。

(3) 物理標準結合法律標準

有些國家則是以物理標準為主，輔以法律規定哪些財產為不動產，代表國家為越南。根據《越南民法典》第 181 條規定，不動產是指不能移動或改變的財

[110]孫獻忠，《德國當代物權法》，北京法律出版社，1997 年 7 月 1 版，頁 130-133。

產：如土地、建築物以及土地上附著物。

(4)　物理標準結合法定標準與程序標準

有些國家雖以物理標準為主，但同時以登記及法律規定來區分動產與不動產，代表國家為俄羅斯。根據《俄羅斯聯邦民法典》第 130 條規定，不動產包括土地及附著物，而不動產還包括下列兩種：(1) 登記機關登記的航空器、航天器以及船舶，此乃以登記程序作為劃分其他財產的標準。(2) 法律規定可以成為不動產的其他財產，像是第 132 條即規定「作為財產綜合體的企業在整體上是不動產」，此為法律規定的不動產。

中國大陸增值稅對於動產與不動產劃分標準乃根據物體是否能夠移動以及是否能夠因為移動造成其價值損壞。在增值稅轉型雖然允許企業抵扣生產用的機器設備，然而非生產用的機器設備與不動產仍佔企業總固定資產比重甚高的情況下，急需靠著增值稅擴圍而將課稅範圍擴大到不動產才能夠真正消弭重複課稅之現象外，更重要的是稅

務機關對於解釋不動產類固定資產的定義仍眾說紛紜而沒有一致的見解，使得中國物權體系錯綜複雜且增值稅尊重物權交易法律制度進行課稅下，不動產交易看似能夠解決進項稅額扣抵之全面落實，實則需回歸到法律體系中具體規範不動產的定義使其完備。

此外，增值稅為「從價稅」，在稅率已知的情況下，銷售價格決定稅收負擔的輕重，因此價格是否正常以及判斷方式成為稅務局特別關注的議題。隨著營業稅的課稅範圍逐步納入增值稅體系，無形資產的轉讓、不動產的轉讓由於沒有明確的市場價值，因此估價技術的完善程度成為急需解決的問題。像是中國大陸的房地產估價，雖然隨著《中華人民共和國城市房地產管理法》的制定、房地產估價師學會的成立，迄今為止仍無行之有效的方式讓房地產估價體系完善，縱有許多估價方法，但是即便是當今房地產估價業中使用最為廣泛的「市場比較法」依然存在著許多嚴重的問題，不動產估價尚且如此，更遑論無形資產轉讓時其鑑價亦存在著許多不確定性，然而隨著全球競爭越來越激烈，無形資產往往成為大型跨國公司致勝的關鍵因素，像是近年來蔚為風潮的蘋果電腦，更是中國政府當局鼓勵企業發展的未來方

向，因此制定明確規範而能夠避免價值產生明顯差異乃為當務之急。

稅法有關實施方面之基本原則雖可以從《稅收徵管法》體現，彌補稅收法定主義的缺失，然《稅收徵管法》乃是一部稅收程序法，主要規範稅收徵收與管理程序的規定，不涉及稅目、稅率、納稅義務人、稅收優惠等基本要素。由於稅收法定主義要求稅收基本要素必須由基本法律來規定，不允許授權行政機關決定，至於部門規章、地方規章、地方性法規、法院判決、司法解釋更不應涉及稅收要素的確定，因此《稅收徵管法》第三條中規定「稅收的開徵、停徵以及減稅、免稅、退稅、補稅，依照法律的規定執行；法律授權國務院規定的，依照國務院制訂的行政法規的規定執行。任何機關、單位和個人不得違反法律、行政法規的規定，擅自做出稅收開徵、停徵以及減稅、免稅、退稅、補稅和其他同稅收法律、行政法規相抵觸之規定。」即不符合稅收法定主義之內容；再者，稅收對於納稅義務人的財產乃是無償轉移，因此稅收法律具有侵權性質。稅負不僅影響納稅義務人之基本生活也具有國家干預經濟活動的職能，倘若欠缺穩定性及公平性而使法律之立法與執行有所缺失，將會造成納稅義務人的權利受到嚴重侵害。

綜合上述，本文對於中國大陸增值稅的未來發展應整理如下：

1. 課徵單位：各個稅務單位因其層級不同，所分配課稅之項目亦不同。在營業稅改徵增值稅之政策如火如荼展開之際，稅款如何分配給中央與地方成為眾所關注之議題，由於營業稅為地方稅，增值稅為國稅，其分配之權重自不相同，故利益互相牽連之情況下，分配的比例自然而然成為中國大陸官方無法以強硬之姿態訂定政策之原因，本文建議應以試點城市為例，計算出本由地方政府所享有之營業稅及增值稅，透過量化模擬之方式，設算回推其地方政府應有之比例，使地方財政收入來源不至於流失，卻能使政府徵收稅收之管道更為單純且方便。

2. 課稅主體及目標：實務上，為了保持租稅中立性，稅負不得任意改變經濟型態，故理應包含所有產業。現行狀況下，即便是針對增值稅進行擴圍，也僅包含部分產業而非將營業稅課徵的主體對象全部納入擴圍，本文雖認為不宜採取一步到位之方式，然將營業稅改增為增值稅已是不可以避

免之趨勢。本文建議，宜以優惠政策及零稅率之過度政策使目前產業面臨到的衝擊降低，而能使政府推動稅制改革更為順暢且能真正達到結構性減稅之目的。

3. 執行方式：從課稅方法，還有罰則的訂定，必須有一套完整的規範，目前尚缺乏一套完整有系統的罰則及完善的勾稽系統以規範人民，避免藉由高壓政策而使得民與官鬥，惟有透過良好完整的規範、有效適切的處罰，並輔以政策宣導理念使人民先進正確的觀念，在恩威並濟的方式下，才能遏止不法情事發生，使納稅人有依循的標準，使增值稅法的改革推行更為順暢。

4. 增值稅之立法階層：大陸增值稅仍停留在法規層級且增值稅之立法程序尚未臻於成熟，而造成徵收管理有窒礙難行之疑慮，因此如何加強增值稅的強制性，成為當務之急。透過加快立法的速度，更要和其他稅目經過縝密討論並予以修正，進而達到「課徵範圍普及」、「稅負傳遞流暢」，使消費型增值稅的推行才能更加順暢。

第五章　結論

增值稅實施至今已近 20 年，在中國大陸國內的所有稅收中更是獨占鰲頭，高達所有稅收的 22.7%。針對稅制擴圍的部分，從地方稅制的營業稅升級為國家體系的增值稅，相關的配套措施和各地的風俗民情均需納入考量，不能的全面性改變，否則很容易因為課稅的不適應性造成不僅無法達到原本立稅的目標，還會有各種負面的聲音出現，因此大陸地區從 2012 年 1 月 1 號起，開始分地點進行營業稅改徵增值稅的作業，首先從高度都市化的地區，如上海市、北京市、天津市、江蘇省、安徽省、浙江省(含寧波市)、福建省(含廈門市)、湖北省、廣東省(含深圳市)，一方面進行立法的程序，一方面進行實務上的試驗，力求在不久的將來可以達到全面廢除營業稅改為增值稅的稅制。

本文從以下幾點來探討大陸在增值稅上之改革工作之適切性：

第一、轉型地區的產業特性是否合宜

中國大陸從 2012 年 1 月 1 號起，開始分地點進行營業稅改徵增值稅之方案，從高度都市化的地區率先推進，其地區包含上海市、北

京市、天津市、江蘇省、安徽省、浙江省(含寧波市)、福建省(含廈門市)、湖北省、廣東省(含深圳市)，這些地區產業特性均普遍存在以現代化二級或三級產業為主，唯有將增值稅鏈條的間隙加以整合，防止增值稅的扣抵環節中斷，將建築業、交通運輸業、融資租賃業、由電通信業與銷售貨物緊密相關的產業儘速納入增值稅徵收範圍，實為當務之急[111]。此外，人民所得較高，對於高稅率容忍度較大，對於課稅的認同度也較高，因此政府才會選擇以這些東部沿海都市化高的地區進行第一波試辦。

第二、稅制的制定是否與國際接軌

在這個資訊公開透明的時代下，經濟體系已不是僅侷限於國內廠商的競爭，面對外來洶湧澎湃的挑戰是能夠生存更是關鍵，中國大陸自 2008 年起就積極投入增值稅研究並且大量翻譯國際間之相關文獻，期以透過國際借鑒而能夠加速國內的經濟水平與政策環境得以並駕齊驅，故大量修訂不合時宜的法條，力求與國際接軌，增加企業在國際上的競爭力；此外，面對弱勢產業也予以保護輔導其轉型，使弱勢

[111] 張小鵬，增值稅擴圍問題研究，雲南財經大學財政與經濟學院研究所論文，2012 年 6 月，頁 44。

產業維持相當的競爭力不致於被淘汰，達到產業結構完整彼此間的連結亦更加強固；最後，改變現形地方政府收入以營業稅為主的現況，改革資源稅徵收方式，適時開徵遺產稅和社會保障稅，將稅收收入納入，保障地方稅收收入的穩定以減少增值稅體制改革對於地方政府的衝擊，如此一來，大陸增值稅之型態才能夠依循著國際潮流而有個明確的依歸，不再是受限於時空背景下所制定之生產型增值稅而無法有效提升經濟成長。

第三、稅法之制訂是否能夠真正落實：

不論是在哪個國家，一個稅制的推行都會遭受到很大的抨擊和反對，在法規尚未完善時常常會成為有心人士覬覦的對象，從中獲取利益或是針對有瑕疵的地方加以利用進而危害到國家整體利益，目前中國大陸增值稅仍處於萌芽階段，雖然有很多可以效法國外之處，然而各國風俗民情之差異會造成不合時宜抑或有所缺漏，許多有心人士利用缺失進行逃漏稅行為，雖然中國大陸政府透過制定罰則而規範人民，然其效果不彰，經文獻探究主因是大陸幅員廣闊，稽徵機關間的連線尚未完成，在增值稅稅率偏高且專用發票無法相互勾稽的情況下，導

致偽造、代開增值稅專用發票的情況屢見不鮮，本文建議透過借鑒台灣實施統一發票制度已有 40 年之經驗，以解決中國大陸專用發票制度之缺失，使徵納雙方不僅能夠有一客觀且具有公信力之交易憑證，亦能夠有效抑制逃漏增值稅之犯罪率。

第四、增值稅法之位階需儘速擬法以避免違憲

企業所得稅法在 2007 年 3 月 16 日在第十屆全國人民代表大會中通過，其立位位階已從行政法規之層次提升至法律層次；然而增值稅的稅收規範當中，主體均為「國家稅務總局」、「財政部及國家稅務總局」、「財政部、海關總署與國家稅務總局」而非人民代表大會[112]。中國人民大學財稅法研究所所長徐孟洲教授即表示：「如果一個國家規制第一大稅目的立法僅有行政法規而沒有法律，不但直接違反立法法第 8 條『基本經濟制度以及財政、稅收、海關、金融和外貿的基本制度只能制訂法律』之規定，更重要的是違背稅收法定主義之原則。」綜觀 2013 年中國大陸的稅收法律體系，仍為「稅收行政法規為主，

[112] 戰大為，對我國已確立稅收法定主義的質疑，福建金融管理幹部學院學報，2004 年 5 月第 5 期，頁 38。

稅收法律為輔」的狀態，雖然增值稅為中央地方共享稅，若增值稅透過立法程序進行改革，將影響中央和地方的分成比例，2010 年初國務院已將增值稅列入立法程序，然而存在多方利益相互糾葛以及 2012 年增值稅擴圍試點的展開，未能讓增值稅之立法程序臻於成熟，本文認為仍應以保障納稅人基本權利為優先，且以建設法制國家為目標之國家，首要之務應針對全國人民代表大會對於國務院授權立法的決定予以撤銷，嚴格禁止空白授權，若有其必要需經過全國人民代表大會的明確授權才不至於授權氾濫。此外，增值稅在稅收比重最大之情況且中國大陸採用「一稅一法」之模式下，率先將增值稅條例之立法階層提升為「法律」乃為當務之急，如此一來才能確保法律制度之完善，真正落實稅收法定主義。

綜合以上觀點，本文認為中國大陸雖在營業稅改徵增值稅上已有躍進，然目前推行情況仍有待加強，若中國大陸政府透過立法程序而使得稅制有明確之定位，不僅能避免有心人士鑽法律漏洞，亦能讓國內企業租稅負擔亦不再沈重，才能夠真正提升國家之競爭力。

參考文獻

期刊

大陸部分

1. 王德忠，西方稅制優化理論及對我國的啟示，四川師範學院學報，2001 年 3 月第 2 卷第 2 期。頁 42-44。
2. 王鴻貌，稅收法定主義之再研究，法學評論，2004 年 3 月，頁 58。
3. 李歡歡，淺議增值稅「擴圍」改革面臨的難題及對策建議，經濟研究，2011 年 2 月第 11 期，頁 61-62。
4. 李曉麗、楊建平，對生產型增值稅到消費型增值稅的認識，重慶工商大學學報，2005 年 2 月第 1 期，頁 28。
5. 肖亮亮，論優化稅制理論對中國稅制改革的啟示，廣東財經職業學院學報，2004 年 8 月第 3 卷第 4 期，頁 5-8。
6. 沈理平，立法法與稅收法定主義，廣東職業技術師範學院學報，2002 年 2 月第 2 期，頁 44。
7. 房紹坤，動產與不動產劃分標準研究，河南省政法管理幹部學院學報，2006 年 2 月第 2 期，頁 71-72。
8. 吳俊培、張青，我國稅制改革的優化路徑—最優稅收理論模型及政策分析，稅務研究，，2003 年 5 月第 5 期，頁 7-13。
9. 施文潑、賈康，增值稅「擴圍」改革與中央和地方財政體制調整，財貿經濟，2010 年 11 月 11 期，頁 46-51。
10. 高國強，增值稅轉型的經濟效益分析—以濟南市為例，山東經濟學院碩士班論文，2011 年 5 月，頁 17。
11. 涂占新，試析優化稅制理論的運用，財經論壇，1998 年 12 月第 220 期，頁 7。
12. 唐雅儀，西方稅制優化理論及中國稅制改革，柳州職業技術學院學報，2004 年 3 月第 4 卷第 3 期，頁 21。
13. 徐蓉，試論稅收法定主義及其對我國稅收立法的要求，西南民族大學學報，2004 年第 3 期，頁 219。
14. 張慧玲，當代稅制優化理論下的企業稅收分析，山西財政稅務專科學校專學報，2001 年 8 月第 16 卷第 4 期，頁 16。
15. 張斌，增值稅擴圍對地方經濟的影響分析及對策研究，湖北社會科學，2011

年 6 月第 6 期，頁 74-77。
16. 張海明，建築企業如何應對增值稅「擴圍」改革，商業經濟，2012 年 3 月第 3 期，頁 40。
17. 陳金池，2006 年第 5 期，正確認識稅收中性原則，現代經濟探討，頁 85-87
18. 郭家華，增值稅擴圍改革對第三產業的影響—以交通運輸企業為例，企業改革與發展理論月刊，2011 年 8 月第 8 期，頁 165-167。
19. 曹燕萍，從西方國家的新稅制優化理論看我國國內商品稅，財經理論與實踐，，2000 年 1 月第 21 卷第 103 期，頁 85。
20. 黃仰玲，由相對稅收重性原則綜觀我國增值稅發展之路，生產力研究，2009 年 2 月，頁 49-50。
21. 陶振，財政包幹體系下中央與地方政府關係走向分析，哈爾濱學院學報，，2007 年 5 月第 5 期第 28 卷，頁 37-41。
22. 劉佐，50 年來的中國稅制改革，中國稅務雜誌，1999 年 10 月第 10 期，頁 8-10
23. 劉蓉，不同類型增值稅效應及轉型分析，天府新論，2000 年 6 月第 6 期，頁 28。
24. 劉建民、雷振，論優化稅制理論與中國稅種結構優化，財經理論與實踐，1999 年第 1 期，頁 73。
25. 劉志堅，增值稅擴圍應從物流業入手，交通財會，2010 年 8 月第 8 期，頁 53-56。
26. 楊洪，論稅收中性原則，法制典社會，2007 年 4 月，頁 101。
27. 楊曄，從東北三省增值稅改革成效論增值稅轉型，山西財政稅務專科學校學報，2005 年 5 月第 5 期，頁 21。
28. 路春城、李磊，現行增值稅擴圍：理論分析與現實選擇，山東經濟，2010 年 9 月第 5 期，頁 127-131。
29. 溫桂榮，關於最優稅理論與中國稅制優化改革思考，財會研究，2001 年 1 月第 1 期，頁 42-43。
30. 趙麗萍，關於增值稅的擴圍改革，稅務研究，2010 年 11 月第 11 期，頁 34。
31. 蔡昌，對增值稅「擴圍」問題的探討，稅務研究，2010 年 5 月第 300 期，頁 44-45。
32. 戰大為，對我國已確立稅收法定主義的質疑，福建金融管理幹部學院學報，2004 年 5 月第 5 期，頁 38。
33. 竇翠平，營業稅改征增值稅試點城市的實施比較，金融經濟，2013 年 2 月

第 2 期，頁 7-9。
34. 羅昕，優化稅制理論與我國的稅收政策，稅務與經濟，1999 年 11 月第 6 期，頁 5-7。
35. 鐵衛，稅式支出制度及相關理論問題，西部財會，2004 年 2 月第 2 期，頁 8-10。

台灣部分：

1. 林茂盛、洪東煒，大陸發票犯罪問題之探討，朝陽商管評論，2012 年 5 月，頁 111-138。
2. 陳香梅，背離租稅理論之美國銷售稅結構——從傳統商務時代至電子商務時代，經社法制論叢， 2006 年 1 月第 37 期，頁 221-265。

專書

1. 中國註冊會計師協會，《稅法》，經濟科學出版社，2013 年 3 月，頁 16-25。
2. 王建煊，《租稅法》，華泰文化，34 版，2012 年 8 月，頁 369。
3. 付廣軍，《中國增值稅轉型效應分析》，中國市場出版社，2010 年 10 月 1 版，頁 1-24。
4. 全國人大常委會預算工作委員會，《增值稅法律制度比較研究》，中國民主法制出版社，2010 年 3 月 1 版，頁 16-25。
5. 孫獻忠，《德國當代物權法》，北京法律出版社,1997 年 7 月 1 版，頁 130-133
6. 郝春虹，《多元目標約束下的中國稅制優化研究：理論與實務》，中國財政經濟出版社，2005 年 12 月一版，頁 13-15。
7. 陳清秀，《稅法總論》，元照出版公司，2012 年 10 月七版，頁 44-45。
8. 陳櫻琴、顧海禎，《兩岸稅法簡析》，五南圖書出版社，2008 年 3 月初版，頁 5-10。
9. 莊義雄，《我國實質課稅原則析論》，凱侖出版社，2008 年 9 月，頁 23。
10. 愛倫•A•泰特，《增值稅國際實踐和問題》，中國財政經濟出版社，1992 年 7 月，頁 5。
11. 劉劍文、熊偉，《稅法基礎理論》，北京大學出版社，2006 年 9 月，頁 112-115。
12. 顏慶章、薛明玲、顏慧欣，《租稅法》，國家圖書館出版品，2010 年 8 月三版，頁 67-70。

論文

大陸部分

1. 王曦，當前中國增值稅轉型研究，中央民族大學經濟學院碩士論文，2010 年 4 月，頁 6-7
2. 付俊珺，我國消費型增值稅的轉型效應及制度完善研究，江西財經大學財稅與公共管理學院碩士論文，2010 年 12 月，頁 8-13。
3. 匡龍飛，中國增值稅轉型問題研究—基於東北三省試點的實證分析，濟南大學經濟學院碩士論文，2008 年 5 月，頁 10。
4. 何慶橋，我國增值稅法轉型改革之若干問題探討，華東政法學院法律碩士論文，2007 年 4 月，頁 10-12。
5. 沈煜，增值稅轉型中的法律問題研究，蘇州大學法律碩士論文，2007 年 4 月，頁 6-9。
6. 李鵬飛，稅收法定主義問題研究，東北財經大學經濟所碩士論文，2004 年 12 月，頁 1-2。
7. 李醇西，增值稅轉型對稅收徵管的影響研究——以成都市為例，西南財經大學經濟學院碩士論文， 2010 年 12 月，頁 9。
8. 林敏，稅制優化理論與稅制優化建設，浙江大學公共管理學院碩士論文，2004 年 4 月，頁 13-15。
9. 孟憲宇，中國當前增值稅轉型問題研究，東北師範大學政治經濟學院碩士論文，2006 年 4 月，頁 13-14。
10. 胡靚，增值稅法律制度研究，華東政法大學法律碩士論文，2008 年 4 月，頁 2-3。
11. 馬宏麗，我國現代稅收管理體制改革及完善初探，吉林大學公共管理學院碩士論文，2005 年 9 月，頁 12-13。
12. 席思，稅式支出對高技術產業發展的激勵效應研究—以湖北省為例，武漢理工大學經濟學院碩士論文，2008 年 11 月，頁 6-7。
13. 桂慶，當前我國增值稅轉型問題的研究—常州市武進地區增值稅轉型問題的研究，南京林業大學農業推廣碩士論文，2008 年 6 月，頁 6-7。
14. 奚園，2010，中國消費型增值稅制度研究，蘭州大學會計研究所碩士論文，頁 8。
15. 袁玉玲，南昌市 D 區增值稅轉型後稅源管理研究，南昌大學公共管理學院碩士論文，2011 年 12 月，頁 7。

16. 張小鵬，增值稅擴圍問題研究，雲南財經大學財政與經濟學院研究所論文，2012 年 6 月，頁 44
17. 陳嘉，增值稅轉型對我國企業固定資產投資影響研究，中山大學財政學碩士論文，2010 年 4 月，頁 9-11。
18. 許超伊，增值稅轉型對物流業上市公司的影響，北京交通大學經濟管理學院碩士論文，2010 年 6 月，頁 17-18。
19. 許秋花，我國增值稅轉型後的相關問題研究，吉林財經大學碩士學位論文，2010 年 4 月，頁 7-26。
20. 覃永清，關於中國增值稅轉型問題的探討，廣西大學政治經濟學院碩士論文，2007 年 6 月，頁 16-17。
21. 劉志輝，從憲法涉稅條款看我國稅收法定主義之缺失，中國政法大學碩士論文，2007 年，頁 14。
22. 劉冬婧，2010 年 3 月，基於增值稅轉型的企業稅收籌劃問題研究，首都經濟貿易大學會計學院碩士論文，頁 12-17。
23. 劉豔杰，增值稅轉型對我國石油化工業的影響研究，北京交通大學經濟管理學院碩士論文，2011 年 7 月，頁 9。
24. 廖靜，增值稅轉型對企業稅負影響分析，西南財經大學經濟學院碩士論文，2009 年 11 月，頁 9-11。
25. 魯衛星，稅收法律主義在中國的困境與出路探析，武漢工程大學碩士論文，2012 年 5 月，頁 28-29。
26. 鍾竹枝，兩岸增值稅最優稅基稅率設計之研究，濟南大學財政所碩士論文，2008 年 6 月，頁 9。
27. 譚瑞，我國增值稅轉型的影響和問題及其對策研究，首都經濟貿易大學工商管理學院碩士論文，2009 年 6 月，頁 13-14。

台灣部分

1. 林育和，稅式支出稅收影響數及替代財源評估模式之研究，政治大學會計研究所碩士班，2007 年 6 月，頁 11-12。徐碧芸，中共出口退稅制度之研究，政治大學財政研究所碩士論文，2000 年 6 月，頁 85-91。
2. 黃淑幸，中國大陸生產型增值稅轉型為消費型增值稅實質稅率影響之研究，國立政治大學會計研究所碩士班論文，2013 年 1 月，頁 12-14。
3. 蔡素貞，中國大陸增值稅逃漏現狀之探討，淡江大學大陸研究所碩士論文，1998 年 6 月，頁 98-131。
4. 廖本吉，由租稅法律主義及實質課稅主義析論我國房屋稅判決案例，逢甲大

學財稅研究所碩士論文，2009 年 6 月，頁 6-8。

法律條文與法規

1. 財政部財稅增[1987]9 號
2. 財政部財稅[2009]9 號。
3. 國家科委國科發火字[1996]第 18 號
4. 國家稅務總局國稅函[2004]143 號。
5. 國家稅務總局財稅[2004]153 號。
6. 國家稅務總局財稅[2008]94 號。
7. 國家稅務總局財稅[2008]104 號。
8. 國家稅務總局財稅[2011]111 號
9. 國家稅務總局財稅[2012]71 號
10. 國務院第 34 次常務會議修訂中華人民共和國國務院令第 538 號。
11. 國務院國發[2009]33 號。

報紙與其他出版品

1. 21 世界經濟報道，中央財經大學稅務學院教授黃樺：服務業減稅並非簡單增值稅擴圍，2011 年 3 月 9 日第 T03 版。
2. 東方早報，滬交運業將首試「增值稅擴圍」，2011 年 8 月 1 日 A29 版。
3. 東方早報，「增值稅擴圍」催變供應鏈規劃，2011 年 12 月 27 日 A36 版。
4. 第一財經日報，服務業迎大減稅曙光增值稅擴為上海試水，2011 年 10 月 27 日 A01 版。
5. 第一財經日報，專家稱上海爭取「十二五」試點增值稅擴圍，2010 年 11 月 26 日 A03 版。
6. 華夏日報，國務院立法倒逼增值稅擴圍先行交通運輸和建築業首當其衝，2010 年 1 月 30 日第 003 版。
7. 華夏時報，上海試點傳言被否增值稅擴圍近期難出，2011 年 8 月 8 日第 004 版。

網路資料

1. 國家稅務總局，http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136608/n9947993/n9948014/11888286.html 最後閱覽時間：2013/09/26

2. 新華網 http://www.chinanews.com/cj/2011/05-13/3039758.shtml ，最後瀏覽日：2013/09/26

3. 新華社，http://www.gov.cn/2012lh/content_2086079.htm，最後瀏覽日期：2013/09/26

國立政治大學 National Chengchi University

附錄一 台灣加值型與非加值型營業稅法

中華人民共和國增值稅暫行條例(民國 100 年 11 月 23 日修訂)

第 一 章 總則

第 1 條　在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物,均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。

第 1-1 條　本法所稱加值型之營業稅,係指依第四章第一節計算稅額者;所稱非加值型之營業稅,係指依第四章第二節計算稅額者。

第 2 條　營業稅之納稅義務人如下：

一、銷售貨物或勞務之營業人。

二、進口貨物之收貨人或持有人。

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。但外國國際運輸事業,在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。

四、第八條第一項第二十七款、第二十八款規定之農業用油、漁業用油有轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人。但轉讓或移作他用之人不明者，為貨物持有人。

第 3 條　將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。但執產業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內

。有左列情形之一者，視為銷售貨物：

一、營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用；或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者。

二、營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者。

三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。
四、營業人委託他人代銷貨物者。
五、營業人銷售代銷貨物者。
前項規定於勞務準用之。

第 3-1 條　信託財產於左列各款信託關係人間移轉或為其他處分者，不適用前條有關視為銷售之規定：
一、因信託行為成立，委託人與受託人間。
二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。
三、因信託行為不成立、無效、解除、撤銷或信託關係消滅時，委託人與受託人間。

第 3-2 條　非以營利為目的之事業、機關、團體、組織及專營免稅貨物或勞務之營業人，有第三條第三項第一款或第二款規定情形，經查明其進項稅額並未申報扣抵銷項稅額者，不適用該條項有關視為銷售之規定。

第 4 條　有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售貨物：
一、銷售貨物之交付須移運者，其起運地在中華民國境內。
二、銷售貨物之交付無須移運者，其所在地在中華民國境內。
有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售勞務：
一、銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者。
二、國際運輸事業自中華民國境內載運客、貨出境者。
三、外國保險業自中華民國境內保險業承保再保險者。

第 5 條　貨物有下列情形之一，為進口：
一、貨物自國外進入中華民國境內者。但進入保稅區之保稅貨物，不包括在內。
二、保稅貨物自保稅區進入中華民國境內之其他地區者。

第 6 條　有左列情形之一者，為營業人：
一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。
二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷

售貨物或勞務者。

三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。

第 6-1 條　本法所稱保稅區，指政府核定之加工出口區、科學工業園區、農業科技園區、自由貿易港區及海關管理之保稅工廠、保稅倉庫、物流中心或其他經目的事業主管機關核准設立且由海關監管之專區。本法所稱保稅區營業人，指政府核定之加工出口區內之區內事業、科學工業園區內之園區事業、農業科技園區內之園區事業、自由貿易港區內之自由港區事業及海關管理之保稅工廠、保稅倉庫、物流中心或其他經目的事業主管機關核准設立且由海關監管之專區事業。本法所稱課稅區營業人，指保稅區營業人以外之營業人。

第 二 章　減免範圍

第 7 條　下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：

一、外銷貨物。

二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務。

三、依法設立之免稅商店銷售與過境或出境旅客之貨物。

四、銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務。

五、國際間之運輸。但外國運輸事業在中華民國境內經營國際運輸業務者，應以各該國對中華民國國際運輸事業予以相等待遇或免徵類似稅捐者為限。

六、國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船。

七、銷售與國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船所使用之貨物或修繕勞務。

八、保稅區營業人銷售與課稅區營業人未輸往課稅區而直接出口之貨物。

九、保稅區營業人銷售與課稅區營業人存入自由港區事業或海關管理之保稅倉庫、物流中心以供外銷之貨物。

第 7-1 條　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，其於一年內在中華民國境內從事參加展覽或臨時商務活動而購買貨物或勞務支付加值型營業稅達一定金額，得申請退稅。但未取得並保存憑證及第十九條第一項第二款至第五款規定之進項稅額，不適用之。得依前項規定申請退稅者，以各該國對中華民國之事業、機關、團體、組織予以相等待遇或免徵類似稅捐者為限。第一項所定一年期間之計算、展覽與臨時商務活動之範圍、一定金額、憑證之取得、申請退稅應檢附之文件、期限及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

第 8 條　下列貨物或勞務免徵營業稅：

一、出售之土地。

二、供應之農田灌溉用水。

三、醫院、診所、療養院提供之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食。

四、依法經主管機關許可設立之社會福利團體、機構及勞工團體，提供之社會福利勞務及政府委託代辦之社會福利勞務。

五、學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務及政府委託代辦之文化勞務。

六、出版業發行經主管教育行政機關審定之各級學校所用教科書及經政府依法獎勵之重要學術專門著作。

七、（刪除）

八、職業學校不對外營業之實習商店銷售之貨物或勞務。

九、依法登記之報社、雜誌社、通訊社、電視臺與廣播電臺銷售其本事業之報紙、出版品、通訊稿、廣告、節目播映及節目播出。但報社銷售之廣告及電視臺之廣告播映不包括在內。

十、合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務。

十一、農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業

務，或依農產品市場交易法設立且農會、漁會、合作社、政府之投資比例合計占百分之七十以上之農產品批發市場，依同法第二十七條規定收取之管理費。

十二、依法組織之慈善救濟事業標售或義賣之貨物與舉辦之義演，其收入除支付標售、義賣及義演之必要費用外，全部供作該事業本身之用者。

十三、政府機構、公營事業及社會團體，依有關法令組設經營不對外營業之員工福利機構，銷售之貨物或勞務。

十四、監獄工廠及其作業成品售賣所銷售之貨物或勞務。

十五、郵政、電信機關依法經營之業務及政府核定之代辦業務。

十六、政府專賣事業銷售之專賣品及經許可銷售專賣品之營業人，依照規定價格銷售之專賣品。

十七、代銷印花稅票或郵票之勞務。

十八、肩挑負販沿街叫賣者銷售之貨物或勞務。

十九、飼料及未經加工之生鮮農、林、漁、牧產物、副產物；農、漁民銷售其收穫、捕獲之農、林、漁、牧產物、副產物。

二十、漁民銷售其捕獲之魚介。

二十一、稻米、麵粉之銷售及碾米加工。

二十二、依第四章第二節規定計算稅額之營業人，銷售其非經常買進、賣出而持有之固定資產。

二十三、保險業承辦政府推行之軍公教人員與其眷屬保險、勞工保險、學生保險、農、漁民保險、輸出保險及強制汽車第三人責任保險，以及其自保費收入中扣除之再保分出保費、人壽保險提存之責任準備金、年金保險提存之責任準備金及健康保險提存之責任準備金。但人壽保險、年金保險、健康保險退保收益及退保收回之責任準備金，不包括在內。

二十四、各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券。

二十五、各級政府機關標售賸餘或廢棄之物資。

二十六、銷售與國防單位使用之武器、艦艇、飛機、戰車及與作戰有關之偵訊、通訊器材。

二十七、肥料、農業、畜牧用藥、農耕用之機器設備、農地搬運車及其所用油、電。

二十八、供沿岸、近海漁業使用之漁船、供漁船使用之機器設備、漁網及其用油。

二十九、銀產業總、分行往來之利息、信託投資業運用委託人指定用途而盈虧歸委託人負擔之信託資金收入及典當業銷售不超過應收本息之流當品。

三十、金條、金塊、金片、金幣及純金之金飾或飾金。但加工費不在此限。

三十一、經主管機關核准設立之學術、科技研究機構提供之研究勞務。

三十二、經營衍生性金融商品、公司債、金融債券、新臺幣拆款及外幣拆款之銷售額。但佣金及手續費不包括在內。銷售前項免稅貨物或勞務之營業人，得申請財政部核准放棄適用免稅規定，依第四章第一節規定計算營業稅額。但核准後三年內不得變更。

第 8-1 條　受託人因公益信託而標售或義賣之貨物與舉辦之義演，其收入除支付標售、義賣及義演之必要費用外，全部供作該公益事業之用者，免徵營業稅。前項標售、義賣及義演之收入，不計入受託人之銷售額。

第 8-2 條　（刪除）

第 8-3 條　依第八條第一項第二十七款、第二十八款規定免徵營業稅之農業用油、漁業用油，有轉讓或移作他用而不符免稅規定者，應補繳營業稅。

第 9 條　進口下列貨物免徵營業稅：

一、第七條第六款、第八條第一項第二十七款之肥料及第三十款之貨物。

二、關稅法第四十九條規定之貨物。但因轉讓或變更用途依照同法第五十五條規定補繳關稅者，應補繳營業稅。

三、本國之古物。

第 9-1 條　為因應經濟特殊情況，調節物資供應，對進口小麥、大麥、玉米或黃豆應徵之營業稅，得由行政院機動調整，不受第十條規定限制。前項機動調整之貨物種類、調整幅度、實施期間與實際開始及停止日期，由財政部會同有關機關擬訂，報請行政院核定公告之。

第 三 章 稅率

第 10 條　營業稅稅率，除本法另有規定外，最低不得少於百分之五，最高不得超過百分之十；其徵收率，由行政院定之。

第 11 條　銀產業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業，除經營非專屬本業之銷售額適用第十條規定之營業稅稅率外，其營業稅稅率為百分之二。但保險業之再保費收入之營業稅稅率為百分之一。前項非專屬本業之範圍，由財政部擬訂相關辦法，報行政院核定。第一項各業除保險業之再保費收入外，應自中華民國八十八年七月一日起

，就其經營非專屬本業以外之銷售額百分之三之相當金額，依目的事業主管機關之規定，沖銷各業逾期債權或提列備抵呆帳。其在期限內所沖銷或提列之金額未符目的事業主管機關之規定者，應另就其未符規定部分之銷售額，按百分之三徵收營業稅。前項以百分之三營業稅沖銷逾期債權或提列備抵呆帳之適用期間，於第一項各業之機構逾期放款比率低於百分之一時，即停止適用。適用第一項規定之各業，自中華民國九十一年一月起至行政院金融重建基金設置及管理條例第三條第一項第一款規定停止列入行政院金融重建基金財源之日止之營業稅稅款，專款撥供行政院金融重建基金作為處理問

題金融機構之用，並不受財政收支劃分法有關條文之限制。金融營業稅收移作行政院金融重建基金財源或調降為零後，行政院應確實依財政收支劃分法第三十八條之一規定，補足地方各級政府因統籌分配款所減少之收入。嗣後財政收支劃分法修正後，從其規定。自中華民國一百年一月起，第一項銀產業營業稅稅款專款撥供存款保險賠款特別準備金，其餘各業營業稅稅款撥入銀產業以外之金融業特別準備金；其運用及管理辦法由行政院金融監督管理委員會定之。

第 12 條　特種飲食業之營業稅稅率如左：

一、夜總會、有娛樂節目之餐飲店之營業稅稅率為百分之十五。

二、酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為百分之二十五。

第 13 條　小規模營業人、依法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經營，且全部由視覺功能障礙者提供按摩勞務之按摩業，及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，其營業稅稅率為百分之一。農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人，其營業稅稅率為百分之零點一。前二項小規模營業人，指第十一條、第十二條所列各業以外之規模狹小，平均每月銷售額未達財政部規定標準而按查定課徵營業稅之營業人。

第 四 章　稅額計算

第 一 節　一般稅額計算

第 14 條　營業人銷售貨物或勞務，除本章第二節另有規定外，均應就銷售額，分別按第七條或第十條規定計算其銷項稅額，尾數不滿通用貨幣一元者，按四捨五入計算。

銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。

第 15 條　營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。營業人因銷貨退回或折讓而退還買受人之營業稅額，應於發生銷貨退回或折讓之當期銷

項稅額中扣減之。營業人因進貨退出或折讓而收回之營業稅額，應於發生進貨退出或折讓之當期進項稅額中扣減之。進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。

第 15-1 條　營業人銷售其向非依本節規定計算稅額者購買之舊乘人小汽車及機車，得以該購入成本，按第十條規定之徵收率計算進項稅額；其計算公式如下：

$$\text{進項稅額} = \frac{\text{購入成本}}{1 + \text{徵收率}} \times \text{徵收率}$$

前項進項稅額，營業人應於申報該輛舊乘人小汽車及機車銷售額之當期，申報扣抵該輛舊乘人小汽車及機車之銷項稅額。但進項稅額超過銷項稅額部分不得扣抵。營業人於申報第一項進項稅額時，應提示購入該輛舊乘人小汽車及機車之進項憑證。本條修正公布生效日尚未核課或尚未核課確定者，適用前三項規定辦理。

第 16 條　第十四條所定之銷售額，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。但本次銷售之營業稅額不在其內。

前項貨物如係應徵貨物稅、菸酒稅或菸品健康福利捐之貨物，其銷售額應加計貨物稅額、菸酒稅額或菸品健康福利捐金額在內。

第 17 條　營業人以較時價顯著偏低之價格銷售貨物或勞務而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價認定其銷售額。

第 18 條　國際運輸事業自中華民國境內載運客貨出境者，其銷售額依左列規定計算：

一、海運事業：指自中華民國境內承載旅客出境或承運貨物出口之全部票價或運費。

二、空運事業：

（一）客運：指自中華民國境內承載旅客至中華民國境外第一站間之票價。

（二）貨運：指自中華民國境內承運貨物出口之全程運費。但承運貨物出口之國際空運事業，如因航線限制等原因，在航程中途將承運之貨物改由其他國際空運事業之航空器轉載者，按承運貨物出口國際空運事業實際承運之航程運費計算。

前項第二款第一目所稱中華民國境外第一站，由財政部定之。

第 19 條　營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：

一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。

二、非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務。但為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻者，不在此限。

三、交際應酬用之貨物或勞務。

四、酬勞員工個人之貨物或勞務。

五、自用乘人小汽車。

營業人專營第八條第一項免稅貨物或勞務者，其進項稅額不得申請退還。營業人因兼營第八條第一項免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之。

第 20 條　進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第十條規定之稅率計算營業稅額。前項貨物如係應徵貨物稅、菸酒稅或菸品健康福利捐之貨物，按前項數額加計貨物稅額、菸酒稅額或菸品健康福利捐金額後計算營業稅額。

第 二 節　特種稅額計算

第 21 條　銀產業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業，就其銷售額按第十一條規定之稅率計算營業稅額。但典當業得依查定之銷售額計算之。

第 22 條　第十二條之特種飲食業，就其銷售額按同條規定之稅率計算營業稅額。但主管稽徵機關得依查定之銷售額計算

之。

第 23 條　農產品批發市場之承銷人、銷售農產品之小規模營業人、小規模營業人、依法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經營，且全部由視覺功能障礙者提供按摩勞務之按摩業，及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，除申請按本章第一節規定計算營業稅額並依第三十五條規定申報繳納者外，就主管稽徵機關查定之銷售額按第十三條規定之稅率計算營業稅額。

第 24 條　銀產業、保險業、信託投資業，經營本法營業人開立銷售憑證時限表特別規定欄所列非專屬本業之銷售額部分，得申請依照本章第一節規定計算營業稅額，並依第三十五條規定申報繳納。依前項及第二十三條規定，申請依照本章第一節規定計算營業稅額者，經核准後三年內不得申請變更。財政部得視小規模營業人之營業性質與能力，核定其依本章第一節規定計算營業稅額，並依第三十五條規定，申報繳納。

第 25 條　依第二十三條規定，查定計算營業稅額之營業人，購買營業上使用之貨物或勞務，取得載有營業稅額之憑證，並依規定申報者，主管稽徵機關應按其進項稅額百分之十，在查定稅額內扣減。但查定稅額未達起徵點者，不適用之。前項稅額百分之十超過查定稅額者，次期得繼續扣減。

第 26 條　依第二十三條規定，查定計算營業稅額之農產品批發市場之承銷人、銷售農產品之小規模營業人、小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，其營業稅起徵點，由財政部定之。

第 27 條　本章第一節之規定，除第十四條、第十五條第一項及第十六條第一項但書之規定外，於依本節規定計算稅額之營業人準用之。

第 五 章 稽徵

第 一 節 稅籍登記

第 28 條　營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業

前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。

第 29 條　專營第八條第一項第二款至第五款、第八款、第十二款至第十五款、第十七款至第二十款、第三十一款之免稅貨物或勞務者及各級政府機關，得免辦營業登記。

第 30 條　營業人依第二十八條申請營業登記之事項有變更，或營業人合併、轉讓、解散或廢止時，均應於事實發生之日起十五日內填具申請書，向主管稽徵機關申請變更或註銷營業登記。前項營業人申請變更登記或註銷登記，應於繳清稅款或提供擔保後為之。但因合併、增加資本、營業地址或營業種類變更而申請變更登記者，不在此限。

第 30-1 條　營業登記事項、申請營業登記、變更或註銷登記之程序、應檢附之書件與撤銷或廢止登記之事由及其他應遵行事項之規則，由財政部定之。

第 31 條　營業人暫停營業，應於停業前，向主管稽徵機關申報核備；復業時，亦同。

第 二 節　帳簿憑證

第 32 條　營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。營業人依第十四條規定計算之銷項稅額，買受人為營業人者，應與銷售額於統一發票上分別載明之；買受人為非營業人者，應以定價開立統一發票。統一發票，由政府印製發售，或核定營業人自行印製；其格式、記載事項與使用辦法，由財政部定之。主管稽徵機關，得核定營業人使用收銀機開立統一發票，或以收銀機收據代替逐筆開立統一發票；其辦法由財政部定之。

第 33 條　營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：

一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發

票。

二、有第三條第三項第一款規定視為銷售貨物，或同條第四項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。

三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。

第 34 條　營業人會計帳簿憑證之管理辦法，由財政部定之。

第 三 節　申報繳納

第 35 條　營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。營業人銷售貨物或勞務，依第七條規定適用零稅率者，得申請以每月為一期，於次月十五日前依前項規定向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。但同一年度內不得變更。前二項營業人，使用統一發票者，並應檢附統一發票明細表。

第 36 條　外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內，無固定營業場所而有銷售勞務者，應由勞務買受人於給付報酬之次期開始十五日內，就給付額依第十條或第十一條第一項但書所定稅率，計算營業稅額繳納之；其給付額屬第十一條第一項各業之專屬本業勞務者，應按百分之三計算營業稅額繳納之。但買受人為依第四章第一節規定計算稅額之營業人，其購進之勞務，專供經營應稅貨物或勞務之用者，免予繳納；其為兼營第八條第一項免稅貨物或勞務者，繳納之比例，由財政部定之。外國國際運輸事業，在中華民國境內，無固定營業場所而有代理人在中華民國境內銷售勞務，其代理人應於載運客、貨出境之次期開始十五日內，就銷售額按第十條規定稅率，計算營業稅額，並依第三十五條規定，申報繳納。第一項勞務買受人購買之勞務，每筆給付額在財政部公告之限額以下者，免依該項規定繳納營業稅。

第 36-1 條　外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內，無固定營業場所而有銷售供教育、研究或實驗使用之勞務予公私立各級學校、教育或研究機關者，勞務買受人免依前條第一項規定辦理。本條修正公布生效日尚未核課或尚未核課確定者，適用前項規定辦理。

第 37 條　外國技藝表演業，在中華民國境內演出之營業稅，應依第三十五條規定，向演出地主管稽徵機關報繳。但在同地演出期間不超過三十日者，應於演出結束後十五日內報繳。外國技藝表演業，須在前項應行報繳營業稅之期限屆滿前離境者，其營業稅，應於離境前報繳之。

第 38 條　營業人之總機構及其他固定營業場所，設於中華民國境內各地區者，應分別向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。依第四章第一節規定計算稅額之營業人，得向財政部申請核准，就總機構及所有其他固定營業場所銷售之貨物或勞務，由總機構合併向所在地主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。

第 39 條　營業人申報之左列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之：

一、因銷售第七條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。

二、因取得固定資產而溢付之營業稅。

三、因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅。前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財政部核准退還之。

第 40 條　依第二十一條規定，查定計算營業稅額之典當業及依第二十三條規定，查定計算營業稅額之營業人，由主管稽徵機關查定其銷售額及稅額，每三個月填發繳款書通知繳納一次。依第二十二條規定，查定計算營業稅額之營業人，由主管稽徵機關查定其銷售額及稅額，每月填發繳款書通知繳納一次。前二項查定辦法，由財政部定之。

第 41 條　貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及

行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。

第 42 條　依本法規定，由納稅義務人自行繳納之稅款，應由納稅義務人填具繳款書向公庫繳納之。依本法規定，由主管稽徵機關發單課徵或補徵之稅款及加徵之滯報金、怠報金，應由主管稽徵機關填發繳款書通知繳納，納稅義務人，應於繳款書送達之次日起，十日內向公庫繳納之。納稅義務人，遺失前項繳款書，應向主管稽徵機關申請補發，主管稽徵機關，應於接到申請之次日補發之。但繳納期限仍依前項規定，自第一次繳款書送達之次日起計算。

第 42-1 條　主管稽徵機關收到營業稅申報書後，應於第三十五條規定申報期限屆滿之次日起六個月內，核定其銷售額、應納或溢付營業稅額。依稅捐稽徵法第四十八條之一規定自動向主管稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，主管稽徵機關應於受理之次日起六個月內核定。第一項應由主管稽徵機關核定之案件，其無應補繳稅額或無應退稅額者，主管稽徵機關得以公告方式，載明按營業人申報資料核定，代替核定稅額通知文書之送達。

第 43 條　營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：

一、逾規定申報限期三十日，尚未申報銷售額者。

二、未設立帳簿、帳簿逾規定期限未記載且經通知補記載仍未記載、遺失帳簿憑證、拒絕稽徵機關調閱帳簿憑證或於帳簿為虛偽不實之記載者。

三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。

四、短報、漏報銷售額者。

五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。

六、經核定應使用統一發票而不使用者。

營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並

補徵之。

第 四 節 稽查

第 44 條　財政部指定之稽查人員，查獲營業人有應開立統一發票而未開立情事者，應當場作成紀錄，詳載營業人名稱、時間、地點、交易標的及銷售額，送由主管稽徵機關移送法院裁罰。前項紀錄，應交由營業人或買受人簽名或蓋章。但營業人及買受人均拒絕簽名或蓋章者，由稽查人員載明其具體事實。

第 六 章 罰則

第 45 條　營業人未依規定申請營業登記者，除通知限期補辦外，處一千元以上一萬元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰。

第 46 條　營業人有左列情形之一者，除通知限期改正或補辦外，處五百元以上五千元以下罰鍰；逾期仍未改正或補辦者，得連續處罰至改正或補辦為止：

一、未依規定申請變更、註銷登記或申報暫停營業、復業者。

二、申請營業、變更或註銷登記之事項不實者。

三、使用帳簿未於規定期限內送請主管稽徵機關驗印者。

第 47 條　納稅義務人，有左列情形之一者，除通知限期改正或補辦外，處一千元以上一萬元以下罰鍰；逾期仍未改正或補辦者，得連續處罰，並得停止其營業：

一、核定應使用統一發票而不使用者。

二、將統一發票轉供他人使用者。

三、拒絕接受營業稅繳款書者。

第 48 條　營業人開立統一發票，應行記載事項未依規定記載或所載不實者，除通知限期改正或補辦外，按統一發票所載銷售額，處百分之一罰鍰，其金額最低不得少於五百元，最高不得超過五千元。經主管稽徵機關通知補正而未補正或補正後仍不實者，連續處罰之。前項未依規定記載事項為買受人名稱、地址或統一編號者，其連續處

罰部分之罰鍰為統一發票所載銷售額之百分之二，其金額最低不得少於一千元，最高不得超過一萬元。

第 48-1 條　營業人對於應稅貨物或勞務之定價，未依第三十二條第二項規定內含營業稅，經通知限期改正，屆期未改正者，處新臺幣一千五百元以上一萬五千元以下罰鍰。

第 49 條　營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元，最高不得多於四千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元，最高不得多於一萬元。其無應納稅額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。

第 50 條　納稅義務人，逾期繳納稅款或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，除移送法院強制執行外，並得停止其營業。前項應納之稅款或滯報金、怠報金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或法院強制執行徵收繳納之日止，就其應納稅款、滯報金、怠報金及滯納金，依當地銀產業通行之一年期定期存款利率，按日計算利息，一併徵收。

第 51 條　納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：

一、未依規定申請營業登記而營業者。

二、逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。

三、短報或漏報銷售額者。

四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者。

五、虛報進項稅額者。

六、逾規定期限三十日未依第三十六條第一項規定繳納營業稅者。

七、其他有漏稅事實者。

納稅義務人有前項第五款情形，如其取得非實際交易對

象所開立之憑證，經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法補稅處罰者，免依前項規定處罰。

第 52 條　營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額經查獲者，應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅額繳納稅款外，處一倍至十倍罰鍰。一年內經查獲達三次者，並停止其營業。

第 53 條　主管稽徵機關，依本法規定，為停止營業處分時，應訂定期限，最長不得超過六個月。但停業期限屆滿後，該受處分之營業人，對於應履行之義務仍不履行者，得繼續處分至履行義務時為止。前項停止營業之處分，由警察機關協助執行，並於執行前通知營業人之主管機關。

第 53-1 條　營業人違反本法後，法律有變更者，適用裁處時之罰則規定。但裁處前之法律有利於營業人者，適用有利於營業人之規定。

第 54 條　（刪除）

第 55 條　（刪除）

第 七 章 附則

第 56 條　（刪除）

第 57 條　納稅義務人欠繳本法規定之稅款、滯報金、怠報金、滯納金、利息及合併、轉讓、解散或廢止時依法應徵而尚未開徵或在納稅期限屆滿前應納之稅款，均應較普通債權優先受償。

第 58 條　為防止逃漏、控制稅源及促進統一發票之推行，財政部得訂定統一發票給獎辦法；其經費由全年營業稅收入總額中提出百分之三，以資支應。

第 59 條　本法施行細則，由財政部擬訂，報請行政院核定發布之。

第 60 條　本法施行日期，除中華民國八十八年六月二十八日修正公布之第十一條、第二十一條修正條文，自八十八年七月一日施行者外，由行政院定之。

附錄二　　中華人民共和國增值稅暫行條例

中華人民共和國國務院令

第 538 號

《中華人民共和國增值稅暫行條例》已經 2008 年 11 月 5 日國務院第 34 次常務會議修訂通過，現將修訂後的《中華人民共和國增值稅暫行條例》公布，自 2009 年 1 月 1 日起施行。

中華人民共和國增值稅暫行條例

（1993 年 12 月 13 日中華人民共和國國務院令第 134 號

發布　2008 年 11 月 5 日國務院第 34 次常務會議修訂通過）

第一條 在中華人民共和國境內銷售貨物或者提供加工、修理修配勞務以及進口貨物的單位和個人，為增值稅的納稅人，應當依照本條例繳納增值稅。

第二條 增值稅稅率：

（一）納稅人銷售或者進口貨物，除本條第（二）項、第（三）項規定外，稅率為 17%。

（二）納稅人銷售或者進口下列貨物，稅率為 13%：

1. 糧食、食用植物油;

2. 自來水、暖氣、冷氣、熱水、煤氣、石油液化氣、天然氣、沼氣、居民用煤炭制品;

3. 圖書、報紙、雜志;

4. 飼料、化肥、農藥、農機、農膜;

5. 國務院規定的其他貨物。

(三)納稅人出口貨物,稅率為零;但是,國務院另有規定的除外。

(四)納稅人提供加工、修理修配勞務(以下稱應稅勞務),稅率為17%。

稅率的調整,由國務院決定。

第三條 納稅人兼營不同稅率的貨物或者應稅勞務,應當分別核算不同稅率貨物或者應稅勞務的銷售額;未分別核算銷售額的,從高適用稅率。

第四條 除本條例第十一條規定外,納稅人銷售貨物或者提供應稅勞務(以下簡稱銷售貨物或者應稅勞務),應納稅額為當期銷項稅額抵扣當期進項稅額後的余額。應納稅額計算公式:

應納稅額=當期銷項稅額-當期進項稅額

當期銷項稅額小于當期進項稅額不足抵扣時,其不足部分可以結轉下期繼續抵扣。

第五條 納稅人銷售貨物或者應稅勞務，按照銷售額和本條例第二條規定的稅率計算並向購買方收取的增值稅額，為銷項稅額。銷項稅額計算公式：

銷項稅額=銷售額×稅率

第六條 銷售額為納稅人銷售貨物或者應稅勞務向購買方收取的全部價款和價外費用，但是不包括收取的銷項稅額。

銷售額以人民幣計算。納稅人以人民幣以外的貨幣結算銷售額的，應當折合成人民幣計算。

第七條 納稅人銷售貨物或者應稅勞務的價格明顯偏低並無正當理由的，由主管稅務機關核定其銷售額。

第八條 納稅人購進貨物或者接受應稅勞務（以下簡稱購進貨物或者應稅勞務）支付或者負擔的增值稅額，為進項稅額。

下列進項稅額準予從銷項稅額中抵扣：

（一）從銷售方取得的增值稅專用發票上注明的增值稅額。

（二）從海關取得的海關進口增值稅專用繳款書上注明的增值稅額。

（三）購進農產品，除取得增值稅專用發票或者海關進口增值稅專用繳款書外，按照農產品收購發票或者銷售發票上注明的農產品買價和13%的扣除率計算的進項稅額。進項稅額計算公式：

進項稅額=買價×扣除率

（四）購進或者銷售貨物以及在生產經營過程中支付運輸費用的，按照運輸費用結算單據上注明的運輸費用金額和 7%的扣除率計算的進項稅額。進項稅額計算公式：

進項稅額=運輸費用金額x扣除率

準予抵扣的項目和扣除率的調整，由國務院決定。

第九條 納稅人購進貨物或者應稅勞務，取得的增值稅扣稅憑證不符合法律、行政法規或者國務院稅務主管部門有關規定的，其進項稅額不得從銷項稅額中抵扣。

第十條 下列項目的進項稅額不得從銷項稅額中抵扣：

（一）用于非增值稅應稅項目、免徵增值稅項目、集體福利或者個人消費的購進貨物或者應稅勞務；

（二）非正常損失的購進貨物及相關的應稅勞務；

（三）非正常損失的在產品、產成品所耗用的購進貨物或應稅勞務；

（四）國務院財政、稅務主管部門規定的納稅人自用消費品；

（五）本條第（一）項至第（四）項規定的貨物的運輸費用和銷售免稅貨物的運輸費用。

第十一條　小規模納稅人銷售貨物或者應稅勞務，實行按照銷售額和徵收率計算應納稅額的簡易辦法，並不得抵扣進項稅額。應納稅額計算公式：

應納稅額=銷售額×徵收率

小規模納稅人的標準由國務院財政、稅務主管部門規定。

第十二條　小規模納稅人增值稅徵收率為 3%。

徵收率的調整，由國務院決定。

第十三條　小規模納稅人以外的納稅人應當向主管稅務機關申請資格認定。具體認定辦法由國務院稅務主管部門制定。

小規模納稅人會計核算健全，能夠提供準確稅務資料的，可以向主管稅務機關申請資格認定，不作為小規模納稅人，依照本條例有關規定計算應納稅額。

第十四條　納稅人進口貨物，按照組成計稅價格和本條例第二條規定的稅率計算應納稅額。組成計稅價格和應納稅額計算公式：

組成計稅價格=關稅完稅價格+關稅+消費稅

應納稅額=組成計稅價格×稅率

第十五條　下列項目免徵增值稅:

（一）農業生產者銷售的自產農產品；

（二）避孕藥品和用具；

（三）古舊圖書；

（四）直接用于科學研究、科學試驗和教學的進口儀器、設備；

（五）外國政府、國際組織無償援助的進口物資和設備；

（六）由殘疾人的組織直接進口供殘疾人專用的物品；

（七）銷售的自己使用過的物品。

除前款規定外，增值稅的免稅、減稅項目由國務院規定。任何地區、部門均不得規定免稅、減稅項目。

第十六條　納稅人兼營免稅、減稅項目的，應當分別核算免稅、減稅項目的銷售額；未分別核算銷售額的，不得免稅、減稅。

第十七條　納稅人銷售額未達到國務院財政、稅務主管部門規定的增值稅起徵點的，免徵增值稅；達到起徵點的，依照本條例規定全額計算繳納增值稅。

第十八條　中華人民共和國境外的單位或者個人在境內提供應稅勞務，在境內未設有經營機構的，以其境內代理人為扣繳義務人；在境內沒有代理人的，以購買方為扣繳義務人。

第十九條　增值稅納稅義務發生時間：

（一）或者應稅勞務，為收訖銷售款項或者取得索取銷售款項憑據的當天；先開具發票的，為開具發票的當天。

（二）進口貨物，為報關進口的當天。

增值稅扣繳義務發生時間為納稅人增值稅納稅義務發生的當天。

第二十條　增值稅由稅務機關徵收，進口貨物的增值稅由海關代徵。

個人攜帶或者郵寄進境自用物品的增值稅，連同關稅一並計徵。具體辦法由國務院關稅稅則委員會會同有關部門制定。

第二十一條　納稅人銷售貨物或者應稅勞務，應當向索取增值稅專用發票的購買方開具增值稅專用發票，並在增值稅專用發票上分別注明銷售額和銷項稅額。

屬于下列情形之一的，不得開具增值稅專用發票：

（一）向消費者個人銷售貨物或者應稅勞務的；

（二）銷售貨物或者應稅勞務適用免稅規定的；

（三）小規模納稅人銷售貨物或者應稅勞務的。

第二十二條　增值稅納稅地點：

（一）　固定業戶到外固定業戶應當向其機構所在地的主管稅務機關申報納稅。總機構和分支機構不在同一縣（市）的，應當分別向各自所在地的主管稅務機關申報納稅；經國務院財政、稅務主管部門或者其授權的財政、稅務機關批準，可以由總機構匯總向總機構所在地的主管稅務機關申報納稅。

（二）　固定業戶到外縣（市）銷售貨物或者應稅勞務，應當向其機構所在地的主管稅務機關申請開具外出經營活動稅收管理證明，並向其機構所在地的主管稅務機關申報納稅；未開具證明的，應當向銷售地或者勞務發生地的主管稅務機關申報納稅；未向銷售地或者勞務發生地的主管稅務機關申報納稅的，由其機構所在地的主管稅務機關補徵稅款。

（三）　非固定業戶銷售貨物或者應稅勞務，應當向銷售地或者勞務發生地的主管稅務機關申報納稅；未向銷售地或者勞務發生地的主管稅務機關申報納稅的，由其機構所在地或者居住地的主管稅務機關補徵稅款。

（四） 進口貨物，應當向報關地海關申報納稅。

扣繳義務人應當向其機構所在地或者居住地的主管稅務機關申報繳納其扣繳的稅款。

第二十三條 增值稅的納稅期限分別為1日、3日、5日、10日、15日、1個月或者1個季度。納稅人的具體納稅期限，由主管稅務機關根據納稅人應納稅額的大小分別核定；不能按照固定期限納稅的，可以按次納稅。

納稅人以1個月或者1個季度為1個納稅期的，自期滿之日起15日內申報納稅；以1日、3日、5日、10日或者15日為1個納稅期的，自期滿之日起5日內預繳稅款，于次月1日起15日內申報納稅並結清上月應納稅款。

扣繳義務人解繳稅款的期限，依照前兩款規定執行。

第二十四條 納稅人進口貨物，應當自海關填發海關進口增值稅專用繳款書之日起15日內繳納稅款。

第二十五條 納稅人出口貨物適用退(免)稅規定的，應當向海關辦理出口手續，憑出口報關單等有關憑證，在規定的出口退（免）稅申報期內按月向主管稅務機關申報辦理該項出口貨物的退（免）稅。具體辦法由國務院財政、稅務主管部門制定。

出口貨物辦理退稅後發生退貨或者退關的，納稅人應當依法補繳已退的稅款。

第二十六條 增值稅的徵收管理，依照《中華人民共和國稅收徵收管理法》及本條例有關規定執行。

第二十七條 本條例自 2009 年 1 月 1 日起施行。

國立政治大學 National Chengchi University

附錄三　　中華人民共和國增值稅暫行條例實施細則

中華人民共和國財政部
國　家　稅　務　總　局　令

第　50　號

中華人民共和國增值稅暫行條例實施細則

第一條　　根據《中華人民共和國增值稅暫行條例》（以下簡稱條例），制定本細則。

第二條　　條例第一條所稱貨物，是指有形動產，包括電力、熱力、氣體在內。

條例第一條所稱加工，是指受託加工貨物，即委託方提供原料及主要材料，受託方按照委託方的要求，製造貨物並收取加工費的業務。

條例第一條所稱修理修配，是指受託對損傷和喪失功能的貨物進行修復，使其恢復原狀和功能的業務。

第三條　　條例第一條所稱銷售貨物，是指有償轉讓貨物的所有權。

條例第一條所稱提供加工、修理修配勞務（以下稱應稅勞務），是指有償提供加工、修理修配勞務。單位或者個體工商戶聘用的員工為本

單位或者雇主提供加工、修理修配勞務，不包括在內。

本細則所稱有償，是指從購買方取得貨幣、貨物或者其他經濟利益。

第四條　單位或者個體工商戶的下列行為，視同銷售貨物：

（一）將貨物交付其他單位或者個人代銷；

（二）銷售代銷貨物；

（三）設有兩個以上機構並實行統一核算的納稅人，將貨物從一個機構移送其他機構用於銷售，但相關機構設在同一縣（市）的除外；

（四）將自產或者委託加工的貨物用於非增值稅應稅項目；

（五）將自產、委託加工的貨物用於集體福利或者個人消費；

（六）將自產、委託加工或者購進的貨物作為投資，提供給其他單位或者個體工商戶；

（七）將自產、委託加工或者購進的貨物分配給股東或者投資者；

（八）將自產、委託加工或者購進的貨物無償贈送其他單位或者個人。

第五條　一項銷售行為如果既涉及貨物又涉及非增值稅應稅勞務，為混合銷售行為。除本細則第六條的規定外，從事貨物的生產、批發或者零售的企業、企業性單位和個體工商戶的混合銷售行為，視為銷售貨物，應當

繳納增值稅；其他單位和個人的混合銷售行為，視為銷售非增值稅應稅勞務，不繳納增值稅。

本條第一款所稱非增值稅應稅勞務，是指屬於應繳營業稅的交通運輸業、建築業、金融保險業、郵電通信業、文化體育業、娛樂業、服務業稅目徵收範圍的勞務。

本條第一款所稱從事貨物的生產、批發或者零售的企業、企業性單位和個體工商戶，包括以從事貨物的生產、批發或者零售為主，並兼營非增值稅應稅勞務的單位和個體工商戶在內。

第六條 納稅人的下列混合銷售行為，應當分別核算貨物的銷售額和非增值稅應稅勞務的營業額，並根據其銷售貨物的銷售額計算繳納增值稅，非增值稅應稅勞務的營業額不繳納增值稅；未分別核算的，由主管稅務機關核定其貨物的銷售額：

（一）銷售自產貨物並同時提供建築業勞務的行為；

（二）財政部、國家稅務總局規定的其他情形。

第七條 納稅人兼營非增值稅應稅項目的，應分別核算貨物或者應稅勞務的銷售額和非增值稅應稅項目的營業額；未分別核算的，由主管稅務機關核定貨物或者應稅勞務的銷售額。

第八條　　條例第一條所稱在中華人民共和國境內（以下簡稱境內）銷售貨物或者提供加工、修理修配勞務，是指：

（一）銷售貨物的起運地或者所在地在境內；

（二）提供的應稅勞務發生在境內。

第九條　　條例第一條所稱單位，是指企業、行政單位、事業單位、軍事單位、社會團體及其他單位。

條例第一條所稱個人，是指個體工商戶和其他個人。

第十條　　單位租賃或者承包給其他單位或者個人經營的，以承租人或者承包人為納稅人。

第十一條　　小規模納稅人以外的納稅人（以下稱一般納稅人）因銷售貨物退回或者折讓而退還給購買方的增值稅額，應從發生銷售貨物退回或者折讓當期的銷項稅額中扣減；因購進貨物退出或者折讓而收回的增值稅額，應從發生購進貨物退出或者折讓當期的進項稅額中扣減。

一般納稅人銷售貨物或者應稅勞務，開具增值稅專用發票後，發生銷售貨物退回或者折讓、開票有誤等情形，應按國家稅務總局的規定開具紅字增值稅專用發票。未按規定開具紅字增值稅專用發票的，增值稅額不得從銷項稅額中扣減。

第十二條　條例第六條第一款所稱價外費用，包括價外向購買方收取的手續費、補貼、基金、集資費、返還利潤、獎勵費、違約金、滯納金、延期付款利息、賠償金、代收款項、代墊款項、包裝費、包裝物租金、儲備費、優質費、運輸裝卸費以及其他各種性質的價外收費。但下列項目不包括在內：

（一）受託加工應徵消費稅的消費品所代收代繳的消費稅；

（二）同時符合以下條件的代墊運輸費用：

1. 承運部門的運輸費用發票開具給購買方的；

2. 納稅人將該項發票轉交給購買方的。

（三）同時符合以下條件代為收取的政府性基金或者行政事業性收費：

1. 由國務院或者財政部批准設立的政府性基金，由國務院或者省級人民政府及其財政、價格主管部門批准設立的行政事業性收費；

2. 收取時開具省級以上財政部門印製的財政票據；

3. 所收款項全額上繳財政。

（四）銷售貨物的同時代辦保險等而向購買方收取的保險費，以及向購買方收取的代購買方繳納的車輛購置稅、車輛牌照費。

第十三條　混合銷售行為依照本細則第五條規定應當繳納增值稅的，其銷售額為貨物的銷售額與非增值稅應稅勞務營業額的合計。

第十四條　一般納稅人銷售貨物或者應稅勞務，採用銷售額和銷項稅額合併定價方法的，按下列公式計算銷售額：

銷售額＝含稅銷售額÷（1+稅率）

第十五條　納稅人按人民幣以外的貨幣結算銷售額的，其銷售額的人民幣折合率可以選擇銷售額發生的當天或者當月1日的人民幣匯率中間價。納稅人應在事先確定採用何種折合率，確定後1年內不得變更。

第十六條　納稅人有條例第七條所稱價格明顯偏低並無正當理由或者有本細則第四條所列視同銷售貨物行為而無銷售額者，按下列順序確定銷售額：

（一）按納稅人最近時期同類貨物的平均銷售價格確定；

（二）按其他納稅人最近時期同類貨物的平均銷售價格確定；

（三）按組成計稅價格確定。組成計稅價格的公式為：

組成計稅價格=成本×（1+成本利潤率）

屬於應徵消費稅的貨物，其組成計稅價格中應加計消費稅額。

公式中的成本是指：銷售自產貨物的為實際生產成本，銷售外購貨物的為實際採購成本。公式中的成本利潤率由國家稅務總局確定。

第十七條　條例第八條第二款第（三）項所稱買價，包括納稅人購進農產品在農產品收購發票或者銷售發票上注明的價款和按規定繳納的煙葉稅。

第十八條　條例第八條第二款第（四）項所稱運輸費用金額，是指運輸費用結算單據上注明的運輸費用（包括鐵路臨管線及鐵路專線運輸費用）、建設基金，不包括裝卸費、保險費等其他雜費。

第十九條　條例第九條所稱增值稅扣稅憑證，是指增值稅專用發票、海關進口增值稅專用繳款書、農產品收購發票和農產品銷售發票以及運輸費用結算單據。

第二十條　混合銷售行為依照本細則第五條規定應當繳納增值稅的，該混合銷售行為所涉及的非增值稅應稅勞務所用購進貨物的進項稅額，符合條例第八條規定的，准予從銷項稅額中抵扣。

第二十一條　條例第十條第（一）項所稱購進貨物，不包括既用於增值稅應稅項目（不含免征增值稅項目）也用於非增值稅應稅項目、免征增值稅（以下簡稱免稅）項目、集體福利或者個人消費的固定資產。

前款所稱固定資產，是指使用期限超過12個月的機器、機械、運輸工具以及其他與生產經營有關的設備、工具、器具等。

第二十二條　條例第十條第（一）項所稱個人消費包括納稅人的交際應酬消費。

第二十三條　條例第十條第（一）項和本細則所稱非增值稅應稅項目，是指提供非增值稅應稅勞務、轉讓無形資產、銷售不動產和不動產在建工程。

前款所稱不動產是指不能移動或者移動後會引起性質、形狀改變的財產，包括建築物、構築物和其他土地附著物。

納稅人新建、改建、擴建、修繕、裝飾不動產，均屬於不動產在建工程。

第二十四條　條例第十條第(二)項所稱非正常損失,是指因管理不善造成被盜、丟失、黴爛變質的損失。

第二十五條　納稅人自用的應徵消費稅的摩托車、汽車、遊艇，其進項稅額不得從銷項稅額中抵扣。

第二十六條　一般納稅人兼營免稅項目或者非增值稅應稅勞務而無法劃分不得抵扣的進項稅額的，按下列公式計算不得抵扣的進項稅額：

不得抵扣的進項稅額＝當月無法劃分的全部進項稅額x當月免稅項目銷售額、非增值稅應稅勞務營業額合計÷當月全部銷售額、營業額合計

第二十七條　已抵扣進項稅額的購進貨物或者應稅勞務,發生條例第十條規定的情形的（免稅專案、非增值稅應稅勞務除外），應當將該項購進貨物或者應稅勞務的進項稅額從當期的進項稅額中扣減；無法確定該項進項稅額的，按當期實際成本計算應扣減的進項稅額。

第二十八條　條例第十一條所稱小規模納稅人的標準為：

（一）　從事貨物生產或者提供應稅勞務的納稅人，以及以從事貨物生產或者提供應稅勞務為主，並兼營貨物批發或者零售的納稅人，年應徵增值稅銷售額（以下簡稱應稅銷售額）在 50 萬元以下（含本數，下同）的；

（二）　除本條第一款第（一）項規定以外的納稅人，年應稅銷售額在 80 萬元以下的。

本條第一款所稱以從事貨物生產或者提供應稅勞務為主，是指納稅人的年貨物生產或者提供應稅勞務的銷售額占年應稅銷售額的比重在 50%以上。

第二十九條　年應稅銷售額超過小規模納稅人標準的其他個人按小規模納稅人納稅；非企業性單位、不經常發生應稅行為的企業可選擇按小規模納稅人納稅。

第三十條　　小規模納稅人的銷售額不包括其應納稅額。

小規模納稅人銷售貨物或者應稅勞務採用銷售額和應納稅額合併定價方法的，按下列公式計算銷售額：

銷售額＝含稅銷售額÷（1＋徵收率）

第三十一條　小規模納稅人因銷售貨物退回或者折讓退還給購買方的銷售額，應從發生銷售貨物退回或者折讓當期的銷售額中扣減。

第三十二條　條例第十三條和本細則所稱會計核算健全，是指能夠按照國家統一的會計制度規定設置帳簿，根據合法、有效憑證核算。

第三十三條　除國家稅務總局另有規定外，納稅人一經認定為一般納稅人後，不得轉為小規模納稅人。

第三十四條　有下列情形之一者，應按銷售額依照增值稅稅率計算應納稅額，不得抵扣進項稅額，也不得使用增值稅專用發票：

（一）一般納稅人會計核算不健全，或者不能夠提供準確稅務資料的；

（二）除本細則第二十九條規定外，納稅人銷售額超過小規模納稅人標準，未申請辦理一般納稅人認定手續的。

第三十五條　條例第十五條規定的部分免稅專案的範圍，限定如下：

（一）　第一款第（一）項所稱農業，是指種植業、養殖業、林業、牧業、水產業。

農業生產者，包括從事農業生產的單位和個人。

農產品，是指初級農產品，具體範圍由財政部、國家稅務總局確定。

（二） 第一款第（三）項所稱古舊圖書，是指向社會收購的古書和舊書。

（三） 第一款第（七）項所稱自己使用過的物品，是指其他個人自己使用過的物品。

第三十六條 納稅人銷售貨物或者應稅勞務適用免稅規定的，可以放棄免稅，依照條例的規定繳納增值稅。放棄免稅後，36 個月內不得再申請免稅。

第三十七條 增值稅起征點的適用範圍限於個人。

增值稅起征點的幅度規定如下：

（一）銷售貨物的，為月銷售額 2000-5000 元；

（二）銷售應稅勞務的，為月銷售額 1500-3000 元；

（三）按次納稅的，為每次（日）銷售額 150-200 元。

前款所稱銷售額，是指本細則第三十條第一款所稱小規模納稅人的銷售額。

省、自治區、直轄市財政廳（局）和國家稅務局應在規定的幅度內，根據實際情況確定本地區適用的起征點，並報財政部、國家稅務總局備案。

第三十八條 條例第十九條第一款第（一）項規定的收訖銷售款項或者取得索取銷售款項憑據的當天，按銷售結算方式的不同，具體為：

（一）採取直接收款方式銷售貨物，不論貨物是否發出，均為收到銷售款或者取得索取銷售款憑據的當天；

（二）採取托收承付和委託銀行收款方式銷售貨物，為發出貨物並辦妥托收手續的當天；

（三）採取賒銷和分期收款方式銷售貨物，為書面合同約定的收款日期的當天，無書面合同的或者書面合同沒有約定收款日期的，為貨物發出的當天；

（四）採取預收貨款方式銷售貨物，為貨物發出的當天，但生產銷售生產工期超過 12 個月的大型機械設備、船舶、飛機等貨物，為收到預收款或者書面合同約定的收款日期的當天；

（五）委託其他納稅人代銷貨物，為收到代銷單位的代銷清單或者收到全部或者部分貨款的當天。未收到代銷清單及貨款的，為發出代銷貨物滿 180 天的當天；

（六）銷售應稅勞務，為提供勞務同時收訖銷售款或者取得索取銷售款的憑據的當天；

（七）納稅人發生本細則第四條第（三）項至第（八）項所列視同銷售貨物行為，為貨物移送的當天。

第三十九條　條例第二十三條以 1 個季度為納稅期限的規定僅適用于小規模納稅人。小規模納稅人的具體納稅期限，由主管稅務機關根據其應納稅額的大小分別核定。

第四十條　　本細則自 2009 年 1 月 1 日起施行。

國立政治大學 National Chengchi University