第一章　緒 論

第 1.1 節　研究動機與目的

近年來國內工資水準上漲，經濟不景氣，企業經營條件逐漸惡化，產業面臨轉型或歇業的困境。國內企業為了延續生命，基於成本及經營環境等諸多因素的考量，紛紛將觸角延伸至中國及東南亞等地。中國自 1979 年對外採行經濟改革開放，提供多項租稅優惠獎勵措施，積極吸引外商投資，由於中國內銷市場廣大、人力充足、工資成本低廉，且與臺灣同文同種(陳瑞東 2002)。根據經濟部投資審議委員會統計，1991 年至 2007 年，臺灣赴中國投資件數為 36,538 件，總金額約為 648.69 億美元，經陸委會計算，占對外投資總額比重約為 30.35%，居臺灣對外投資總額的第一位，且臺商對中國投資金額由 2004 年的 69.40 億美元逐步升為 2007 年的 99.70 億美元(經濟部 2007)，臺商對中國投資金額正不斷的增加。

隨著社會主義市場經濟的建立，中國正對經濟體系進行全方位、大幅度的改善制度。基於經濟改革開放之需，推出許多新的經濟法規，稅政改革也跟著推動，這對外商企業是很大的衝擊。中國自入世以後經貿快速發展，成為世界第四大經濟體，近來進口金額亦履創新高，已從世界工廠，演變成舉世矚目的新興市場。隨著兩岸經貿的開放，兩岸已先後加入 WTO，雙邊經貿往來頻繁，因此臺灣對於了解中國法令的需求與相關租稅問題，自然也日益迫切。

臺灣比中國較早實行「加值稅制」(Value-Added Tax，VAT)，它是一種銷售稅，是以商品流轉各個環節的加值額為課稅對象的一種稅。在臺灣，加值稅被稱為「營業稅」。臺灣的營業稅經歷兩個發展階段，1986 年

4 月 1 日以前，臺灣的營業稅是一種全值流轉稅，即以產製批發或零售階段商品或勞務流轉額全值為課稅對象，存在著重複徵稅和稅上加稅的現象。自 1986 年 4 月 1 日以後實行「加值型營業稅」，將原營業稅改革為國際通行的「消費型加值稅[1]」，課稅對象由全值流轉額變為加值流轉額，初期為減少推行新制的阻力，名稱依然延續原來的「營業稅」，不過內容發生了實質性的改變，直至 2002 年 1 月 1 日方將名稱改為「加值型及非加值型營業稅」。

中國增值稅 1979 年開始試點，1984 年增值稅制初步確立，自 1994 年 1 月 1 日起全面實施租稅改革，頒布「中華人民共和國增值稅暫行條例」及諸多新的租稅法規，在銷售稅上亦實行「加值稅制」，他們稱為「增值稅」，因期以稅制引導經濟，做為貫徹市場經濟體制的重要措施，實行「生產型加值稅[2]」。而目前中國為擴大境內需求，降低企業設備投資的稅收負擔、促進企業技術進步、調整產業結構並刺激經濟成長，推行增值稅轉型（change）改制，增值稅轉型改制實已醞釀多年，自 2004 年 7 月 1 日起，東北、中部等部分地區先後進行增值稅轉型改制試點，將生產型增值稅調整為消費型增值稅，允許在資本設備投資當中購入的，或者自製設備所含的稅金可以扣抵，並且可以退稅。

中國宣布從 2009 年 1 月 1 日起由「生產型增值稅」轉為國際上通用的「消費型增值稅」，實施「三全」為主要內容的增值稅，主要內容為增值稅全面轉型，即中國範圍（不分地區和行業）、增值稅覆蓋的全行業和全額扣抵，也就是在中國所有地區、所有行業推行增值稅轉型改制，改制的主要內容是：允許企業扣抵新購入設備所含的增值稅，此舉將消除中國當前生產型增值稅制產生的重複徵稅因素，降低企業設備投資的稅收負

[1] 消費型加值稅（consumption type Value-Added Tax）：加值稅的稅基，為用於消費部分，用於儲蓄或投資的部分不包括在內。詳見 Rosen and Gayer （2007）。

[2] 生產型加值稅（net income type Value-Added Tax）：加值稅計稅的基礎，不允許扣除固定資產中

擔，在維持現行稅率不變的前提下，是一項重大的減稅政策。作為增值稅轉型改制的配套措施，是此次改制還相應取消了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。但與試點辦法不同的是，企業新購進設備所含進項稅額不再採用退稅辦法，而是採取扣抵辦法，直接扣抵銷項稅額（證券時報 2008）。雖與臺灣同為加值稅制，但舉凡稅基（tax base）、稅率（tax rate）及制度（systems）等均大不相同，對於兩岸稅制之稅基、稅率有何異同，有了解之必要。

另外中國 1994 年 1 月 1 日起實行新的稅制及財稅管理體制以後，稅務機關便進行了機構分設，分別組建了國家稅務局系統和地方稅務局系統，進而形成了目前的國稅及地方稅，按稅收歸屬的原則，分稅制下將全部稅目劃分為中央稅、地方稅和中央地方共享稅，稅收歸屬為中央的是為國稅，歸為地方的是為地方稅，若由中央與地方共享者是為中央地方共享稅。臺灣 1999 年 1 月 30 日「財政收支劃分法」修訂，將營業稅改為國稅，初期仍委託各縣市稅捐稽徵處代徵，至 2003 年 1 月 1 日起方收回由各縣市國稅局自行徵收，此措施對於稅收之統籌分配造成了影響，臺灣與中國之稅收歸屬有何不同，值得深入討論。

由於中國投資環境廣大開放且加速發展，變動幅度甚大，中國稅法也隨之深化改革，對於外商投資企業影響已不可言喻。綜觀目前兩岸加值型營業稅相關論文及期刊，多為數年前之論著，且甚少以稅基、稅率與稅收歸屬的角度深入分析，舊有論著已不敷使用，有必要重新蒐集臺灣與中國最新期刊再深入研究與了解。由於兩岸目前處於分治狀態，且兩岸社會經濟發展的程度不同，稅務法規也不盡相同。由於兩岸貿易存在著相互依存的關係，中國增值稅法令的規範攸關臺灣權益甚大，希望能藉此研究，在了解兩岸租稅制度設計的不同後，縮小兩岸認知的差距，期能提供

所含加值稅款。詳見 Rosen and Gayer （2007）。

政策上的意涵，做為兩岸租稅協調的參考。

本文研究的目的如下：

第一、比較（comparison）兩岸加值稅之差異。兩岸均已實行加值稅，且中國自 2009 年起將實行消費型加值稅，但仍與臺灣存在著若干差異，如制度、課徵範圍、納稅義務人、稅率與稅額、免徵項目、稽徵程序、發票制度及會計處理等，本文將特別針對**臺灣、中國改制前與改制後之稅基、稅率與稅收歸屬的差異進行深入比較**。

第二、期能提供政策上的意涵，做為兩岸租稅協調的參考，以縮小兩岸加值稅制的差距。以稅基、稅率與稅收歸屬的角度，對兩岸之間加值稅法令制度做深入的分析，提供臺灣對中國增值稅法令制度的了解。在比較兩岸加值稅制度設計的不同後，期能提供政策上的意涵，做為兩岸租稅協調的參考，縮小兩岸加值稅制的差距，以防止兩岸不當租稅規劃或逃漏稅行為的發生。

第 1.2 節　研究範圍

本研究將著重於臺灣、中國改制前與改制後加值稅稅基、稅率與稅收歸屬之比較，並就其課徵範圍、免稅暨稅收分配情形，做深入的分析。經參閱相關文獻，陳瑞東 （2002）曾就加值型營業稅制度、課徵範圍、納稅義務人、稅率與稅額、免徵項目、稽徵程序、發票制度及會計處理等加以研究探討，但因其受篇幅及時間限制，只著重於法令制度的論述，較少逐條比較分析，較細節或特殊之規定也並無詳述。另外因兩岸分屬不同的政治體制，各自法規條例繁多，該文並未充分涵括資料，且中國自 2009

年起亦將實行消費型加值稅，時空變遷與法令制度已有變更，本研究將重新蒐集臺灣與中國最新期刊予以重新分析比較。

第 1.3 節　研究方法

本研究兼具文獻分析、敘述性探討、制度比較、意見研究及總結歸納。首重於比較分析，區別臺灣營業稅及中國增值稅制度之間的相同與相異之處加以比較分析，以其法理依據立法原因進行探討。這些資料大部分是敘述性比較，較缺乏量化性數據，因此本文將進行質化性之分析，採以下列方式進行：

一、文獻分析法：參酌兩岸已發表或未發表的研究報告、期刊、論文及政府機關出版品相關資料，予以分析整理歸納，區別兩岸制度的異同，以其法理依據或立法原因進行探討，以期能對兩岸現行加值稅制度獲得更進一步的了解。

二、制度研究法：針對法令規章的歷史回顧、發展、形成、變遷等過程及現行運作的方式，用探討及敘述的方式進行研究。

三、制度比較法：藉由兩岸制度的比較分析，以了解之間的異同。比較研究法之基本原理有二：比相同與比差異，比相同的目的在以類似情況，作同因必同果的解釋或預測。比差異的目的，常為證明不同因不同果。欲研究一個制度之良窳，除觀察其制度設計是否良善及制度實行結果是否有效外，和其他國家相關的制度進行比較，亦是一種主要的方法。

四、歸納評述法：依研究過程中蒐集之資訊加以整理分析，進而歸納出新的事實、提出個人見解或結論，期能提供較具參考性之結論。

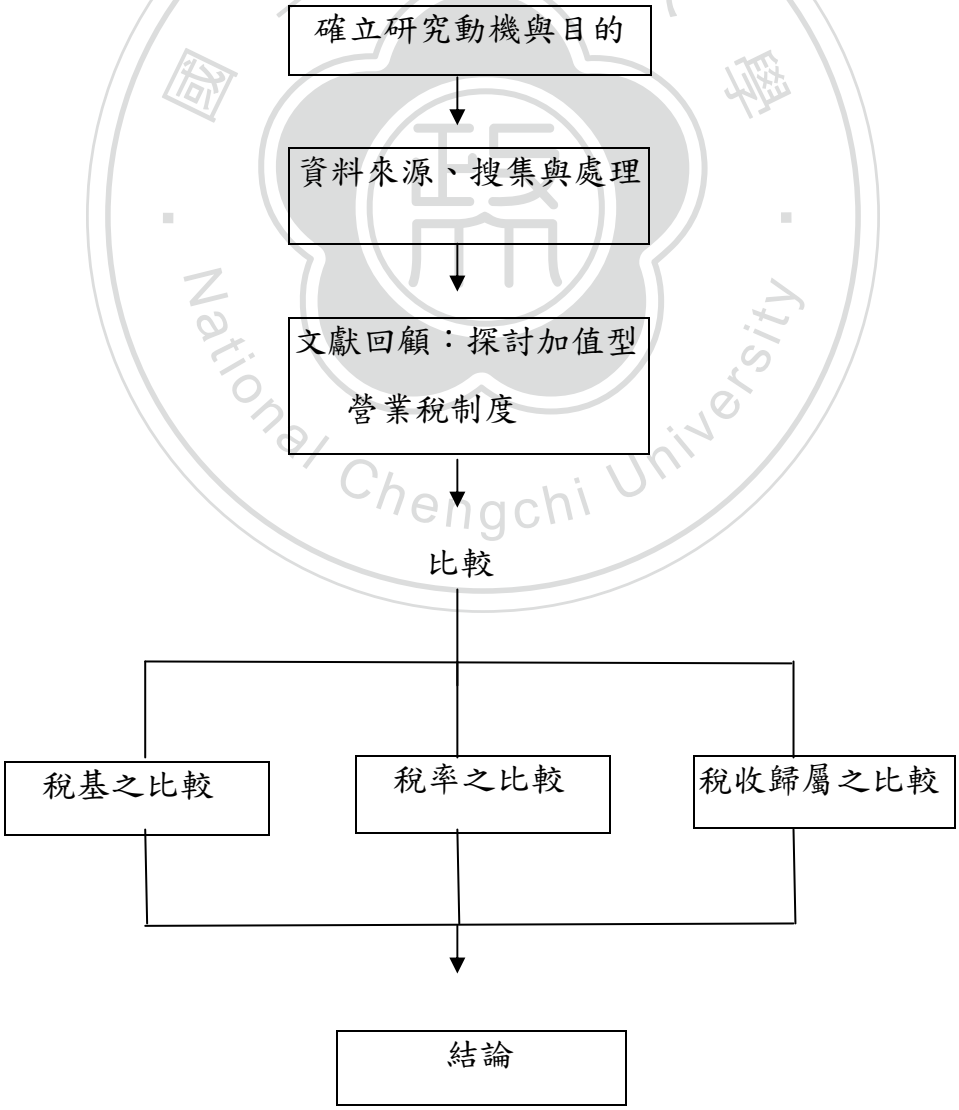
第 1.4 節　研究架構與流程

本研究在對於兩岸加值型營業稅制度有一概略性的了解之後，進一步確立研究目的與架構，進行文獻的蒐集與相關資料的整理並加以分析，再做最後總整理後，提出一些具體結論及建議。

研究架構如下：

本文章節安排如下：除了第一章為緒論以外，第二章為文獻回顧，第三章為稅基、稅率之比較，第四章為稅收歸屬之比較，第五章為結論。

研究流程圖示如下：



國立政治大學 National Chengchi University

第 1.5 節　研究限制

本研究限制在於：

一、考慮資料取得之便利性，因兩岸仍屬分治狀態，分屬兩種不同的政治體制，導致經濟與社會文化層面存在很大的差異，且受時間、空間、人力及研究經費的限制，無法在中國地區進行實地訪查，謹能就兩岸文獻、期刊、論文及書籍等次級資料進行分析及研究。中國資料之出版常有遲滯，且官方統計數字與實際情形常常有所差異，故本文的研究會面臨一些資料不足的問題。

二、由於兩岸各自法規條例繁多無法涵括所有規範，因此本研究僅就大規模營業人（即大店戶）之體制為主加以探討，且就重要條文加以研究探討，較細節或特殊之規定可能無法詳述。

三、關於兩岸加值型營業稅比較性的學述研究，在數十年來即是輕描淡寫，多是論文、期刊之討論，相關的學術性研究較少，且很少針對單一問題去討論。因資料取得困難，可參考之文獻及資料不足之情況下，本研究不免有舛誤、缺陷及尚待補強之處。

國立政治大學 National Chengchi University