

南 華 大 學

歐洲研究所

碩士論文

歐洲聯盟增值稅整合之研究

A Study on the Harmonization of Value Added Tax of
European Union

研 究 生：蔡昕燕

指導教授：沈玄池博士

中華民國 九十五年一月三十日

南 華 大 學

歐洲研究所

碩 士 學 位 論 文

歐洲聯盟增值稅整合之研究

研究生：蔡明慧

經考試合格特此證明

口試委員：王憶如

王憶如

鍾志明

指導教授：郭北平

系主任(所長)：郭北平

口試日期：中華民國 94年 12月 28日

謝辭

行文至此心情複雜，長久以來壓抑內心的情緒終得舒解。本論文得以完成，首先感謝指導教授沈玄池老師的激勵與細心指導、給予論文明確的架構與方向；更感謝口試委員鍾志明老師的不吝指正、王憶如老師提供許多寶貴意見與參考資料，以及許仟老師的協助；研討會發表時洪茂雄老師、張台麟老師、洪美蘭老師及毛樹仁老師的寶貴建議，以及所長郭武平老師的鼓勵，在此致上最誠摯的謝意。

就讀歐所期間，與同學相處融洽而愉快，千雅、依真的活力，子婷、佩君的勉勵，嘉宏、順棋、承築、宇華的熱心與義氣，為我們彼此的求學生涯，激盪出美麗的火花，還有淑娟姐長期的照顧，以及學長吳德煒不厭其煩地為我檢視論文，使我在歐所的求學期間過得相當豐富。

撰寫論文期間，適逢母親大病，家中生活大亂，感謝家人的支持與鼓勵，好友紹瑛、惠蘭、小羽、若芸及淑徵姐持續的關懷與打氣，以及鈞涵時時的提醒與激勵，使我終能完成此論文，謝謝你們！

感謝的話語說不盡，謝謝大家，我會銘記在心。最後，我勉勵自己在往後的工作上也能本著寫論文時的精神與毅力，好好努力，加油！

謹以本文獻給我最親愛的家人及所有關心我的人。

蔡昕燕 謹識

民國九十五年一月

論文名稱： 歐洲聯盟增值稅整合之研究

校(院)所組別：南華大學 歐洲研究所 碩士班

畢業時間暨提要別：九十四學年度第一學期碩士學位論文提要

研究生：蔡昕燕

指導教授：沈玄池博士

論文提要內容：

歐洲共同體自 60 年代開始推動經濟整合，於 1968 年完成關稅整合，1986 年簽署單一歐洲法，1990 年展開經濟與貨幣聯盟，以促使 1992 年 12 月 31 日前完成單一市場，並且爲了達到進一步之經濟整合，遂推行租稅整合。然而租稅整合因涉及會員國之財政主權，執委會之提議需經由理事會以一致決通過後方可推行，因此整合不易。而其中以直接稅的整合最爲困難，故先從間接稅之整合著手，以增值稅之整合爲主要工作。1993 年單一市場完成後，邊界廢除，爲了消除會員國間四大流通的障礙，增值稅之整合更受到重視。

增值稅自 1970 年 4 月 21 日理事會決定成爲歐洲共同體自有財源之一，其重要性也隨著增值稅收入增加而提高。爲了減少在課徵增值稅時，因各國稅制差異而造成歐洲共同體預算收入分配比例不均，增值稅整合更成爲刻不容緩的工作。

2004 年歐洲聯盟東擴，在新的 10 個會員國加入後，單一市場愈形擴大，會員國更深切地體認到推動深化的重要性。然而，現階段增值稅整合之成效爲何？未來增值稅整合工作又該如何推展，爲本論文所欲探討之重點。

關鍵字：歐洲聯盟、增值稅、歐盟東擴、自有財源

Title of Thesis : A Study on the Harmonization of Value Added Tax of European Union

Name of Institute : The Graduate Institute of European Studies , Nan Hua University

Graduated Date : Dec.2005

Degree Conferred : Master Degree

Name of Student : Hsin-Yen Tsai

Advisor : Dr. SHEN,Cen-Chu

(蔡昕燕)

(沈玄池博士)

Abstract :

In 1968, the European Community has completed its Customs Union. Since 1990, they started to work on the Economic and Monetary Union in order to achieve the Economic integration, therefore, leading to the concept of tax harmonization. The tax harmonization has involved by Member States' fiscal sovereignty and the harmonization on tax policy has to be proposed by the Commission and approved by the Council, acting by unanimously. Thus it can be seen that the tax harmonization is not an easy task, especially in the field of direct tax, therefore it has started off with indirect tax and making the Valued Added Tax (VAT) the most important chore of the harmonization of indirect taxation.

After the completion of EU single market in 1993, the removal the broders has accelerated the free movement of people, capitals, goods and services and making the harmonization of VAT a job not to be delayed. The Council Decision on April 21,1970 also made VAT become part of EU's own resources and enhanced its importance.

In accordance to enlargement of EU in 2004, the single market has been expanded with the new joining of 10 Member States. What's the result of VAT harmonization at this stage and what's the policy in the future to harmonize the VAT? These are the topics of the thesis.

Key Words : European Union (EU) 、 Value Added Tax(VAT) 、 EU Enlargement 、 Own Resources ◦

目 錄

第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機與目的.....	1
第二節 研究方法與架構.....	2
第三節 資料來源與研究限制.....	3
第二章 歐洲聯盟增值稅之概述.....	4
第一節 歐洲聯盟之簡介.....	4
第二節 增值稅之意涵.....	9
第三節 推動歐洲聯盟增值稅整合之動力.....	14
第三章 歐洲聯盟增值稅整合之發展.....	22
第一節 增值稅整合之背景與依據.....	22
第二節 一九九三年前增值稅整合之發展.....	29
第三節 一九九三年後增值稅整合之進程.....	31
第四章 一九九三年後歐洲聯盟增值稅整合之內容剖析.....	53
第一節 歐洲聯盟第六號增值稅指令之簡介.....	53
第二節 現階段歐洲聯盟會員國之增值稅稅率.....	66
第三節 歐洲聯盟增值稅因應東擴採行之措施.....	69
第五章 歐洲聯盟增值稅整合之評估與展望.....	73
第一節 現階段增值稅整合之成效.....	73
第二節 增值稅整合所遭遇之困境.....	75
第三節 未來展望.....	77
第六章 結論.....	84
參考文獻.....	88

表目錄：

表 2.1	歐洲聯盟 25 個會員國之簡介.....	7
表 2.2	歐盟 2000 至 2006 年自有財源收入之比例.....	18
表 2.3	歐盟預算之收入(2005 年~2006 年)	19
表 3.1	1994 年至 2004 年執委會提出修正之增值稅法規.....	26
表 3.2	1992 年後增值稅標準稅率與低稅率之發展.....	35
表 3.3	歐盟原 15 個會員國在 1993 年前與 2005 年標準稅率之比較.....	36
表 3.4	歐盟新 10 個會員國在 1993 年前與 2005 年標準稅率之比較.....	37
表 4.1	歐盟會員國特低稅率之適用項目.....	58
表 4.2	1980 年至 2004 年第六號增值稅指令修正內容.....	62
表 4.3	歐洲聯盟增值稅指令內容摘要.....	64
表 4.4	歐洲聯盟現行增值稅稅率一覽表.....	67
表 4.5	歐盟新會員國過渡時期之施行辦法.....	70
表 5.1	保加利亞,羅馬尼亞之過渡時期施行辦法.....	82

圖目錄：

圖 2.1	世界人口比例.....	6
圖 2.2	歐盟預算收入之分類表.....	17
圖 2.3	2005 年及 2006 年預算收入類型之分析.....	19
圖 2.4	歐盟預算支出之發展.....	20
圖 3.1	歐盟原 15 個會員國在 1993 年前與 2005 年標準稅率之圖面比較.....	36
圖 3.2	歐盟新 10 個會員國在 1993 年前與 2005 年標準稅率之圖面比較.....	38
附錄一	歐盟會員國稅率之演進.....	96
附錄二	第六號增值稅指令之附錄.....	107
附錄三	歐盟會員國適用於停車稅之項目.....	114
附錄四	歐盟會員國與其他國家增值稅稅率之比較.....	116

第一章 緒論

一個國家的財政收入，對於國家政策的推行有決定性的影響，一國的稅制不僅會影響國家的經濟發展，對企業的競爭力及人民的生活更有深切之影響。然而，歐洲共同體(European Community，以下簡稱歐體)截至目前仍然沒有一個真正的共同稅政策，雖然在歐體條約第 90 到 93 條中有特定條款規定，目前直接稅(Direct Tax)與間接稅(Indirect Tax)所採用共同法規之決策程序，仍以理事會(The Council of European Union)採一致決(unanimously)通過為主，因而形成稅務整合之困難。

現今擁有 25 個會員國的歐洲聯盟(European Union，以下簡稱歐盟)如何在稅政策上有效運作，既能維護歐盟自有財源(Own Resources)之來源，並可有效地協調會員國間稅務之法令與政策。本文以增值稅之整合(Harmonization of Value Added Tax，或稱 VAT)為例，由歐盟增值稅整合之發展進程與成效，來探討對歐盟及會員國所造成之影響。

歐體於 1992 年簽訂馬斯垂克條約(Maastricht Treaty)後，決議建立歐盟，故本文中以 1993 年馬斯垂克條約生效前，稱為歐體，馬斯垂克條約生效後，則稱為歐盟。

第一節 研究動機與目的

歐體自 60 年代開始推動經濟整合，於 1968 年完成關稅整合、1986 年簽署「單一歐洲法」(Single European Act)、1990 年展開經濟與貨幣聯盟(Economic and Monetary Union)，為了於 1992 年 12 月 31 日前完成單一市場，進一步達到經濟整合之目標，遂推行租稅整合(Tax Harmonization)。然而租稅整合因涉及會員國之財政主權(Fiscal Sovereignty)，執委會(The Commission of European Union)

之提議須經理事會以一致決通過後方可推行，因此整合不易。而其中以直接稅的整合最為困難，故先從間接稅之整合著手，其中以加值稅之整合為主要工作。

1993 年馬斯垂克條約生效後，建立歐盟，單一市場的完成、邊界障礙的廢除，原本以目的地原則(Destination Principle)為課稅之準則，經理事會採一致決通過後，決議最終加值稅制度將採取來源地原則(Origin Principle)為新的課稅原則，為了避免來源地原則的採用對會員國的衝擊，因此更著重加強會員國之間的合作與協調，而在某些特殊的情形下仍允許採用目的地原則。此外，單一貨幣的採用，也帶動了歐盟共同加值稅稅率之急迫需求，更進一步推動了加值稅之整合。

2004 年 5 月 1 日歐盟東擴(EU enlargement)後，10 個新會員國的加入，擴大了單一市場的規模，為了有效縮減新舊會員國稅制的差異、減少區域內不公平及競爭扭曲之情形，會員國體認到推動深化的重要性，因而更以加值稅之整合為當前要務。而加值稅之於歐盟的意義相較於其它國家更來的重要許多，不僅關係著歐盟自有財源之來源，對於歐盟政策的推展與經濟的發展更是息息相關，加值稅之整合實可帶動歐盟經濟之進一步整合，因此歐盟加值稅之整合關係重大且意義非凡。

本文以加值稅整合之發展為例，來了解歐盟經濟之整合。由於加值稅之整合與歐盟自有財源及會員國國家之稅制發展、經濟發展與民生消費等相關，故加值稅整合之發展與成效以及未來加值稅整合工作之推展方向，皆對會員國有重大影響，而為本論文所欲探討之重點。

第二節 研究方法與架構

本文以採文獻之歸納、分析與資料之整理為主，藉由探討專家學者所論述加值稅之相關文獻，以及研讀歐盟現行之法令規章，彙整其政策內容、並提出個案、實例及數據予以佐證，來了解當前加值稅整合之發展，並藉由提出歐盟

與會員國之看法，以及其他專家對歐盟增值稅整合之意見與分析，探討未來增值稅整合之發展方向。

本文由歐盟階段性經濟整合的過程中，產生對會員國稅制整合之需求，來點出增值稅整合之重要性，並以 1993 年後增值稅整合之發展為重心，分析現階段增值稅整合之成效以及增值稅整合之進一步發展，評估增值稅整合所帶動之影響層面。而因應 2004 年歐盟的廣化，新的 10 個會員國加入後，未來歐盟增值稅整合之工作應如何進行，增值稅在整合過程中面臨之困境與展望，皆為本論文所欲探討之重點。

第三節 資料來源與研究限制

本文主要以國內外學者專家撰述與增值稅相關之期刊、文獻，以及歐盟官方網站所公告之政策與法令規章並加以歸納、整理。

一、資料來源

(一)國內學者之期刊論文與專書，以及研究生之學位論文

(二)國外學者之期刊論文與專書

(三)歐盟之官方網站所刊載之公報、法規及最新之資訊等

(四)會員國國家機關網站所公布之法規與相關議題之探討

(五)財政部賦稅署所出版之專書及相關的出國報告書等

(六)本校圖書館、國家圖書館、淡江大學圖書館各校與各機關發行之期刊、專書及資料庫

(七)其他相關之國內外網站之資訊與論述

二、研究限制

(一)相關之法令規章眾多且繁雜

研究內容之來源大多參閱歐盟官方網站之法令規章等，官方公報之原文訊息且資料眾多且繁雜，形成閱讀上之緩慢及困難。

(二)中文參考資料取得困難

研讀本文相關資料時，由於近年來國內對於歐盟增值稅相關研究之中文期刊、論文與書籍顯少，無法提供許多近年來增值稅法規變動參考之論述及數據予以佐證論述。

(三)歐盟東擴後相關參考之數據與資訊尚未更新

另外，2004年5月1日10個新的會員國加入歐盟後，許多歐盟所出版之相關之官方公報內容及數據，並未包含新會員國加入後之研究論述；且目前新的10個會員國仍處於過渡時期，故仍無法完整的探討歐盟25國增值稅整合之最終成效，僅能以現階段之實施成果討論之。

第二章 歐洲聯盟加值稅之概述

歐體整合過程由 1954 年時僅有 6 個會員國，發展至 1993 年時成為歐盟，至今 2005 年已有 25 個會員國，為世界強大經濟實體之一，其在社會或經濟上的脈動，都影響著全球發展。本章主要先由歐盟整合進程了解歐盟經濟整合發展及歐盟在世界經濟的重要性，進而探討歐盟經濟整合過程中，推動加值稅整合之動力為何。

第一節 歐洲聯盟之簡介

歐洲之整合可從 1944 年 9 月 5 日荷蘭、比利時、盧森堡三國，為促進經濟、財政及社會之合作，而簽訂「關稅公約」說起，三國並於 1948 年 1 月 1 日建立關稅同盟。¹ 由於關稅同盟成效卓越，1957 年法國、德國、義大利、荷蘭、比利時、盧森堡進而尋求經濟合作，推行煤鋼共管，簽訂羅馬條約。在 1967 年簽訂的合併條約(Merger Treaty)中，將歐洲煤鋼共同體(European Coal and Steel Community)、歐洲經濟共同體(European Economic Community)及歐洲原子能共同體(European Atomic Energy Community)合併為歐洲共同體。歐體為積極加強區域之經濟整合，於 1968 年完成關稅整合後並幾次擴大，英國、愛爾蘭及丹麥於 1973 年，希臘於 1981 年及西班牙與葡萄牙也在 1986 年陸續加入歐體。

在歐體經濟整合的過程中，為消除內部市場流通障礙，執委會主席戴洛(J.Delors)於 1985 年 6 月提出「完成內部市場白皮書」，提供多項消除障礙之建議，並說明 1985 年至 1992 年實施單一市場之階段性計劃。為了加強政治與經濟的合作，1986 年 2 月 27 日在盧森堡簽署「單一歐洲法」，決議於 1992 年 12 月 31 日前完成單一市場，創造境內貨物(Goods)、人員(People)、勞務(Services)、

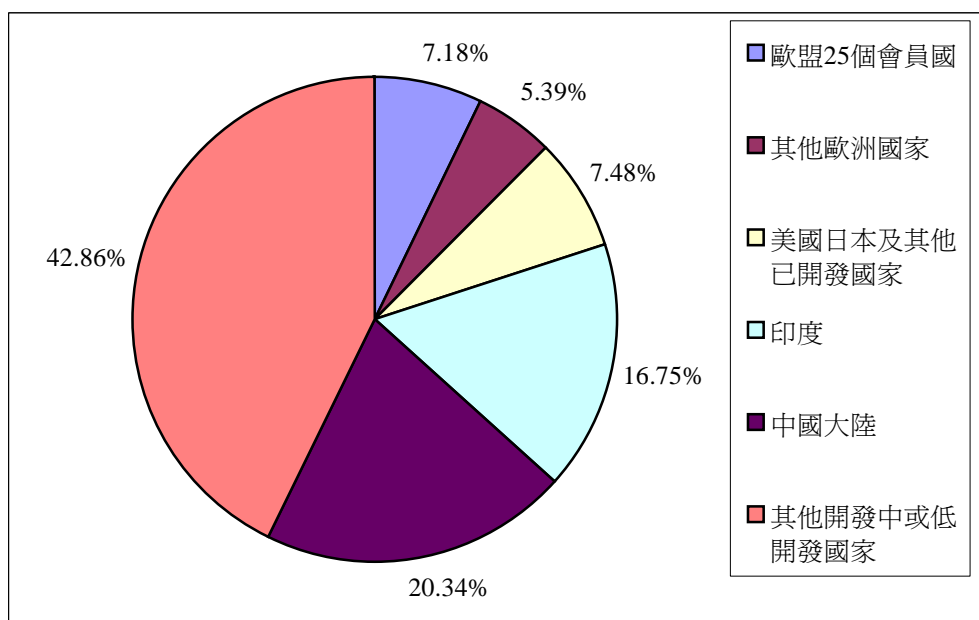
¹ 王泰詮，歐洲共同體法總論，台北：三民，民 86 年，頁 281。

資本(Capitals)之自由流通，並於次年 1 月 1 日正式生效。後續爲了加速推動整合，於 1992 年簽訂馬斯垂克條約，決議共同建立歐盟，因此，馬斯垂克條約又稱爲歐洲聯盟條約(The Treaty on European Union)，並在 1993 年正式生效。馬斯垂克條約除了加強經濟、外交、司法及安全事務的合作外，更進一步爲單一貨幣作準備。

1995 年奧地利、瑞典及芬蘭也陸續加入歐盟，成爲會員國，全體會員國並同意在 1999 年 1 月 1 日前使用單一貨幣-----歐元。後續因應整合所修訂之阿姆斯特丹條約及尼斯條約，使得歐盟在經濟與政治之整合更加緊密。

2004 年 5 月 1 日歐盟最大的一次擴大，捷克、斯洛伐克、斯洛汶尼亞、匈牙利、波蘭、愛沙尼亞、拉脫維亞、立陶宛、塞浦勒斯、馬爾它等 10 國加入，使得擴大後的歐盟，擁有 25 個會員國，總人口約 4.56 億，約佔世界人口 7.18%，實爲世界強大經濟實體之一。

圖 2.1 世界人口比例



資料來源：Gregor KYI，Eurostat，“Population and social conditions 15/2005”，*Population in Europe 2004 first results*，page 2，網址：http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_OFFPUB/KS-NK-05-015/EN/KS-NK-05-015-EN.PDF (2005/10/26)。

表 2.1 歐洲聯盟 25 個會員國之簡介

國家	國家代碼	土地面積 (km ²)	2005.1.1 人口數	2003 GDP (歐元：兆)	2004 GDP (歐元：兆)	2005 GDP (f) (歐元：兆)
比利時	BE	30,520	10,445,900	270	284	295
捷克	CZ	78,866	10,220,600	80	86	99
丹麥	DK	43,094	5,411,400	187	194	202
德國	DE	357,021	82,500,800	2165	2207	2238
愛沙尼亞	EE	45,226	1,347,000	8	9	10
希臘	EL	131,957	11,037,000	154	165	176
西班牙	ES	504,782	43,038,000	781	838	893
法國	FR	547,030	60,561,200	1585	1648	1709
愛爾蘭	IE	70,282	4,109,200	135	146	157
義大利	IT	301,270	58,462,400	1301	1351	1398
塞浦路斯	CY	9,251	749,200	12	12	13
拉脫維亞	LV	64,589	2,306,400	10	11	12
立陶宛	LT	65,200	3,425,300	16	18	20
盧森堡	LU	2,586	455,000	24	26	28
匈牙利	HU	93,036	10,097,500	73	81	89
馬爾它	MT	316	402,700	4	4	5
荷蘭	NL	41,528	16,305,500	454	466	475
奧地利	AT	83,858	8,206,500	227	237	246
波蘭	PL	312,685	38,173,800	185	195	231
葡萄牙	PT	92,391	10,529,300	131	135	140

斯洛汶尼亞	SI	20,273	1,997,600	25	26	28
斯洛伐克	SK	49,036	5,384,800	29	33	37
芬蘭	FI	338,145	5,236,600	144	150	156
瑞典	SE	449,964	9,011,400	267	279	289
英國	UK	244,820	60,034,500	1598	1716	1804
歐盟 25 國	EU-25	3,977,726	459,485,800	9812	10267	10664
美國	US	9,631,418	294,380,900	9728	9434	9936
日本	JP	377,835	127,375,100	3801	3758	3787

附註(1) 土地面積(km²)，資料來源：EU2005，網址：
http://www.eu2005.lu/en/savoir_ue/etats_membres/index.html (2005/10/25)

附註(2) 2005.1.1人口數據，資料來源：Gregor KYI，Eurostat，“Population and social conditions 15/2005”，*Population in Europe 2004 first results*，page 3，網址：
http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_OFFPUB/KS-NK-05-015/EN/KS-NK-05-015-EN.PDF (2005/10/26)。

附註(3) GDP：(Gross Domestic Product at market price)，國內生產毛額，可定義為：1)貨物及勞務使用之總和加上出口總值再減去進口之貨物總值(以需求面而言)；2)不同機構淨加值之總和或是不同產業生產總值加上稅及少數的補助(以生產面而言)；3)總經濟收入之使用總和(以收入面而言)。

附註(4) (f)：forecast，資料來源：Eurostat，*Eurostatistics Date for short-term economic analysis*，網址：
http://epp.eurostat.cec.eu.int/portal/page?_pageid=1194,47773485,1194_47782287:1194_47782529&_dad=portal&_schema=PORTAL (2005/10/26)，作者自行整理。

由表 2.1 的數據，我們將歐盟與其他經濟強權作比較；與美國相較：2003 年雙方之 GDP 差異尚不大，而在 2004 年美國 GDP 衰退，歐盟則有大幅成長；在 2005 年 GDP 預估的數字看來，歐盟還是會持續成長，而美國僅是小幅的回復成長腳步。另一方面，以歐盟與日本相較：歐盟的成長相對於日本的衰退，更凸顯出歐盟在世界經濟所占之重要位置。

第二節 加值稅之意涵

歐盟爲了完成單一市場，必須消除流通障礙，積極推動經濟整合並將會員國之稅制予以趨近。本文以加值稅之整合爲中心，故下列先就加值稅之意義與特點作介紹，並探討加值稅之經濟意涵。

一、加值稅之意義與特點

(一) 意義

加值稅是一種普遍以貨物及勞務之加值爲評估基礎的一種消費稅，它適用於共同體內所有以使用或消費爲用途之貨物及勞務。因此，銷售貨物之出口或提供勞務給海外顧客，通常不屬於加值稅範圍。相對地，進口則會課稅，以維持在歐洲市場上，歐盟內部之製造商與歐盟境外之供應商能在相同的條件下公平競爭。²

加值稅爲一般稅，原則上適用於與貨物生產與分配及勞務供應有關的所有商業行爲。加值稅也是一種消費稅，因爲它是由最後的消費者來支付，而不是對企業的負擔。加值稅依據價格百分比來課稅，意指實際稅務的負擔在各個生產與分配鏈的階段都是可看見的。透過一個根據納稅人(有註冊的企業)繳納稅金的制度中，在經營商業活動的過程之中，已經支付給其他納稅人的稅，則可列爲加值稅之扣除額。此機制可確保，無論涵蓋多少交易，稅是中立的原則。

由貨物的賣方，即“納稅人”，繳納稅金給稅務當局，因稅金是包含在買方支付給賣方的價格的一部份，因此爲間接稅之一種。

加值稅之對象即納稅人爲個人、合作經營或企業，或任何可提供納稅之貨物及勞務等事業之機關。然而，假如納稅人的年營業額比規定的門檻低，依據各個會員國的規定不同，納稅人可不必支付加值稅。

² 資料來源：European Commission, *What is VAT?*, 網址：
http://www.europa.eu.int/pol/tax/index_en.htm (2005/9/8)。

加值稅依據是任一銷售價格之百分比來課徵，但因納稅人有資格扣除所有在之前階段已繳納的稅金，所以，可避免雙重課稅並且只須在生產與分配的各階段加值的部分去繳稅，如此，產品的最終價格與在每一階段加值的總和是相等的，最後所支付的加值稅為每一階段所支付加值稅的總和。

已註冊的加值稅貿易商，在給顧客的發票上會有一個號碼並清楚列出其收取之加值稅，這樣的方式，若其顧客為一註冊之貿易商，則顧客可清楚知道可抵扣的金額為多少，也可以了解他在產品的消費支付了多少稅金。正確的加值稅係由階段性支付因而可形成互相監督之制度。其制度運作如下：

以下舉例說明³

第一階段

一個賣礦的供應商銷售鐵礦給一個精煉工，其銷售價格為 1000 歐元，假設加值稅率為 20%，那精煉工所應支付給賣礦商的總額應為 1200 歐元，而其中 200 歐元係由賣礦之供應商支付給國庫之加值稅稅金，然而，如果在同一個會計年度，賣礦商購買了 240 歐元的工具設備，其中並包含了 40 歐元的加值稅稅金，那麼賣礦商可抵扣 40 歐元而只須支付 160 歐元($200 - 40 = 160$ 歐元)的加值稅稅金給國庫。

第二階段

精煉工支付了 200 歐元的加值稅給賣礦之供應商，還有購買傢俱、文具等東西時所支付出去的加值稅稅金 20 歐元。所以當精煉工銷售價值為 2000 歐元的鋼時，顧客所應支付給精煉工之總額應為 2400 歐元，其中包含了 400 歐元的加值稅稅金。精煉工對於其購入的設備所支付的加值稅 220 歐元，可予以抵扣，故僅需支付 180 歐元加值稅稅金($400 - 220 = 180$ 歐元)給國庫。

國庫收到從精煉工繳納的 180 歐元，加上礦商繳納的 160 歐元，再加上工具供應商所繳納的 40 歐元，和從傢俱、文具供應商所繳納的 20 歐元，總和為 400 歐元之加值稅稅金。

³ 同前註。

180 歐元(由精煉工繳納)+ 160 歐元(由礦商繳納)+ 40 歐元(由工具供應商繳納)+ 20 歐元(由傢俱、文具供應商所繳納)= 400 歐元(最後銷售階段所須繳納之增值稅)。⁴ 每一階段所繳納增值稅之總和與最後銷售階段所須繳納之增值稅相等。由上例可清楚了解，產銷各階段之增值稅課徵過程，以及增值稅不包含前手之稅的原則，因此不會形成重覆課稅。

增值稅的理論在歐美都有許多學者提出不同的見解，在美國首先由亞當士 (T.S.Adams) 於 1917 年提出；在歐洲最初於 1919 年由德國電器業鉅子西門子 (Van Siemens) 提出，而法國為第一個實施增值稅的國家。

隨著經濟理論的發展及產業的需求與貿易的發達，增值稅理論持續的發展，也衍生出許多不同的類型。主要有以下三種⁵

1 毛所得型的增值稅(Gross Income Type Value-added Tax)

銷貨總額－進項總額＝所增加之價值（即為稅基）

2 淨所得型的增值稅(Net Income Type Value-added Tax)

銷貨總額－進項總額－折舊之餘額＝所增加之價值（即為稅基）

由於本篇主要探討之歐洲聯盟增值稅整合，係以消費型增值稅為主，因此上述兩種類型於此不多加以贅述。

3 消費型的增值稅(Consumption Type Value-added Tax)

銷貨總額－進項總額－新購入之資本設備＝所增加之價值（即為稅基）

近年來各國為提昇經濟發展、鼓勵企業投資以提高競爭力，紛紛允許企業將新購入之資本設備可立即從稅基中扣除。⁶由於新購入的資本設備可完全免徵增值稅，對於企業的投資獎勵最具功能，目前世界各國多採此類型。

⁴ 同前註。

⁵ 李金桐，**租稅各論**，台北：五南，民 75，頁 526~527。

⁶ 同前註，頁 528。

(二)特點

加值稅雖早有學者提出，但直至 1954 年首先於法國實施後，歐洲各國才紛紛起而效法，漸漸受到廣泛討論與積極改革。加值稅主要有以下幾項特點：

1 避免重複課稅

由於加值稅是對各階段之生產、銷售之加值部份課稅，並不會包含前手已課之稅，故可避免重複課稅之現象。⁷

2 經濟中性原則

「加值稅的基本特性，乃其對所有經濟活動皆一致對待」⁸，在各產銷之每一階段所課之稅率皆相同，因此符合中立原則。

3 增加出口貿易競爭力

實施加值稅的國家於貨物出口時，政府會將加值稅之稅款退給出口商，因此出口貨物比較便宜，可增加在國際出口貿易的競爭力。⁹

4 鼓勵企業再投資

企業可將新資本設備及折舊列入抵扣之稅額，有鼓勵企業再投資並更新設備及提升技術之作用，可強化產業之競爭力。

5 自動稽核、防止逃漏稅

企業爲了減輕稅負，在購買貨物時需索取發票，方可抵扣稅款，因此很難逃漏稅，具備自動稽核之功能。加值稅之課徵非但可防止逃漏稅情形，並對國家之稅收有益，同時也可兼具直接稅及間接稅之優點與公平性，實爲奠定國家稅收來源之重要支柱。¹⁰

⁷ 同前註，頁 548。

⁸ Richard W. Lindholm 著，張盛和譯，加值稅經濟學，台北：財政部財稅人員訓練所，民 75，頁 32。

⁹ 德法加值稅制度，臺灣省政府財政廳印，民 61，頁 4。

¹⁰ 關吉玉，租稅法規概論，台北：三民，民 61，頁 705。

二、 加值稅之經濟意涵

租稅是一個國家收入的來源，政府沒有收入無法運作政策，同時也具備經濟調節的功能，不但會影響民生消費、還能規範並刺激企業的發展，是每個國家財政之根本。目前全球大約有 135 個國家都已採用加值稅，而且在這些國家中，加值稅的稅收幾乎都是第一或第二大的國家稅收來源。

2005 年 3 月 15~16 日由義大利政府與國際貨幣基金(IMF)、經濟合作與發展組織(OECD)、以及由聯合國所監督之世界銀行(WORLD BANK)及其他國際組織等，共同於義大利羅馬召開第一次關於加值稅議題的全球性會議，藉由交換彼此的知識與經驗及進一步探討在國家之中的良好政策，以帶來互惠。世界銀行的副總裁 Mr.Danny Leipziger，在會議中提到“在近來 50 年內，加值稅就成了許多國家主要收支來源，尤其在已開發和開發中國家之財政來源構成一大部份。國家的稅收會直接影響國家在實現目標的能力，所以，主要政策與國家收支是息息相關的。”¹¹

一個國家租稅政策的運作，不僅影響本國，也會影響臨近國家，引起不當的競爭。尤其歐盟在 1993 年單一市場完成之後，區域內經濟發展緊密相連，因此會員國更應共同在租稅整合上努力。¹² 加值稅包含在各國租稅制度之下與一國之財政、經濟與政策之推展確有密切之關聯。因此有些國家以調節租稅政策來刺激國家經濟發展、提升國家的競爭力，例如：2003 年斯洛伐克之經濟改革，為吸引外資除提供租稅優惠並加速改善稅務行政外，新的法令也規定加值稅採行百分之十九的固定利率¹³；而有些國家則以提高稅率來增加財政收入。例如：2003 年英國預計如果 2004 年第三季後的財政收入仍然不理想，可能會將加值稅稅率由原先 17.5% 提高到 20%，雖然各界對提高稅率都持反對態度，但英國

¹¹ 資料來源：International Tax Dialogue (ITD)，Conference Press Release，*Value Added Tax System in a Global Environment*，網址：<http://www.itdweb.org/VATConference/Pages/PressRelease.aspx>。(2005/11/1)

¹²資料來源：European Commission，*Tax policy in the European Union*，2000，網址：http://www.europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/index_en.htm。(2004/10/15)

¹³ 鄭曉雯，“世界稅務眺望”，*稅務旬刊*，第 1877 期，頁 27。

爲了改善赤字問題，如果財政收入持續不佳，英國仍會加快調高稅率的腳步。¹⁴

第三節 推動歐洲聯盟增值稅整合之動力

增值稅爲國家間接稅來源之一，隨著歐盟政策支出的增加，財政的入不敷出，爲尋求更多財政收入及歐盟財政獨立，遂新增會員國增值稅之提撥金成爲歐盟自有財源的來源之一，且隨著增值稅收入逐年增加，增值稅對歐盟之重要性自然不遑多論，以下將針對推動增值稅整合的原因與增值稅整合的重要性分別作一論述。

三、推動增值稅整合之原因

消除內部財政性障礙(Fiscal barriers)，完成單一市場，租稅整合爲不可或缺之工作。撤除邊界管制後，會員國間交易將視爲內部市場，不存在關稅，且對外實行共同關稅。由於會員國間交易沒有關稅，爲避免各國以政策面採行保護本國市場的措施，以及各國在單一市場形成後，因租稅差異過大而形成之競爭扭曲，因此，租稅整合爲當前之要務。然而，鑑於各國爲維護其財政獨立自主權，且避免影響各國財政稅收及政策之運作，所得稅及公司稅等直接稅整合不易，故租稅整合目前以間接稅爲主，其中又以增值稅之整合爲首要工作，而主要整合工作在於稅制結構、稅基及稅率之趨近。

由於歐盟會員國各國之國情不同、經濟發展的程度、財政的狀況及社會環境與生活習慣等等都不同，因此各國之稅制結構等諸多差異，無論在稅基、稅率及稅目等皆有差異，在課稅範圍及減免項目也不盡相同，尤其因應各國民生所需不同而各有不同規定。

舉例說明：

英國不生產酒，多半仰賴進口因此長久以來對酒維持很高之增值稅率；相對地，法國是一個產酒的國家，對於法國人而言，酒如同民生必需品一般，因

¹⁴ 鄭曉雯，“世界稅務眺望”，稅務旬刊，第 1876 期，頁 23。

此在法國，酒的加值稅稅率就略為偏低。

歐盟因應經濟整合之所需，規定各國於 1970 年開始採用加值稅制，主要受到下列因素影響：

(一)法國實施效果的鼓舞

法國首先於 1954 年實施加值稅制，實施後法國財稅收入增加，經濟成長，各國因此受到鼓舞。

(二)改善歐洲各國採行的累積式轉手稅 (cascade turnover tax)¹⁵

改善重重課稅之下所產生的不公平。¹⁶

(三)實現羅馬條約的目標

羅馬條約中明訂建立共同市場，實現四大流通並協調各國在經濟政策之一致性，以促進歐盟之進一步整合。

(四)增加歐盟自有財源

歐盟的財政稅收來源，主要以農產品稅捐、關稅及各國國民生產毛額(Gross National Product, GNP)¹⁷的提撥金等三類為主。歐盟為尋求財政之自立，增加稅收，由理事會頒布決定(Decision 70/243)，使加值稅成為歐盟自有財源之一。

四、推動加值稅整合之重要性

(一)歐盟自有財源之一

過去國家的稅收一部份是依賴關稅收入，近年來由於各國加強在貿易的合作並簽訂許多合作的協定，關稅的稅率是呈現遞減的，由 60 年代、70 年代、

¹⁵ 累積式轉手稅 (cascade turnover tax)：原為歐洲各國通行之一種銷售稅，在每筆交易時課徵一般的銷售稅，由於對每次交易課稅且所付過的稅額無法扣抵，再針對已支付過稅的價格去課徵稅時就產生了累積的因素，同時也會造成在訂價時又再次將稅額加到售價上去，形成累積課稅。資料來源：A.A.TAIT 著、葉邱南譯，加值稅理論與實際，台北：財政部財稅人員訓練所，民 64，頁 9~10。

¹⁶ 同前註，頁 8。

¹⁷ 國民生產毛額 (GNP)；所謂 GNP 是指該國全體國民，在一定期間內所生產出來供最終用途的物品與勞務之市場價值的總和。國民所得(Gross National Income, GNI)係指全體國民所提供的生產要素之報酬總額。一般而言 GNI 已經廣泛的用來指「國民所得會計」上所衡量的國民生產的總數額。故歐盟於計算該項目自有財源之收入時，係依據 GNI 之比例為依據，來計算所需提撥之金額。

到 90 年代的各項合作與協定上可看出。歐盟為完成單一市場的目標，區域內實行零關稅、對外推行共同關稅的政策，使得國家在關稅收入部份正大幅度的減少，而增值稅之採用，著實為國家財政稅收提供一新來源。

1970 年 4 月 21 日理事會決定(70/243)，決議歐體預算的來源將原先由會員國之分攤比例，以建立共同體自有財源取而代之，並規定以一致的稅基提撥 1% 作為增值稅之課徵標準。然而，由於增值稅之稅基整合的拖延，此自有財源的決定一直到 1980 年才採用，自有財源的建立更凸顯了增值稅整合之必要。¹⁸ 後續增值稅經不斷修正後，2004 年增值稅之提撥比例修正為 0.5%。

歐盟之自有財源主要分為四種類型：第一種特指傳統自有財源 (Traditional Own Resources, TOR)，包括從非會員國家進口之農產品的平衡稅及糖的稅捐，和來自非會員國家進口時課徵之關稅等傳統收入。

第二種為增值稅收入，1970 年規定以增值稅稅基之 1% 提撥，1994 年柏林高峰會決議調降提撥比例，2000 年 9 月 29 日理事會決定(2000/597/EC, Euratom)，決議 2002 年及 2003 年之提撥比例不得大於 0.75% ，且 2004 年後調降以 0.50% 之比例提撥，且提撥總金額不得大於會員國 GNP 提撥金額之 50%。¹⁹

第三種為多種類之小額收入(Miscellaneous)，但重要性較小，例如：歐洲公務員所繳納的稅；執委會對於違法競爭條例的公司所課處之罰金；以及前一年度之所有節餘等等。²⁰

第四種為會員國國民生產毛額之比例分攤，1988 年理事會決定以 1.14% 之

¹⁸ 資料來源：European Commission，DG Budget，網址：
<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l34011.htm> (2005/11/28)。

¹⁹ 資料來源：Eur-Lex，Official Journal L 253，07/10/2000 P. 0042 - 0046，2000/597/EC, Euratom: Council Decision of 29 September 2000 on the system of the European Communities' own resources，網址：
<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32000D0597:EN:HTML> (2005/10/25)。

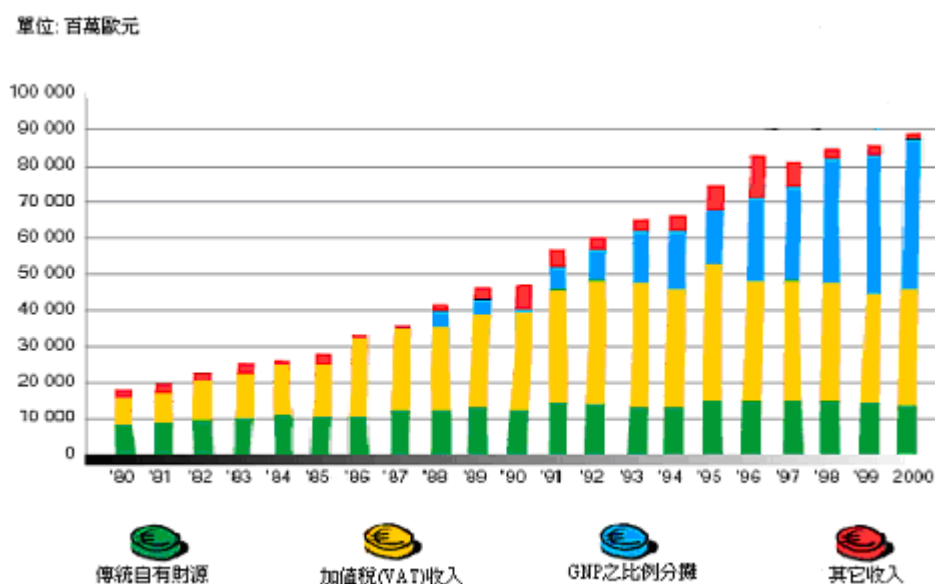
²⁰ 資料來源：European Commission，*The budget of the European Union：how is your money spent?*，Feb. 2000，網址：http://www.europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/21/txt_en.pdf (2005/10/15)。

比例提撥，後來又依據 1994 年 10 月 31 日理事會決定(94/728/EC)，1999 年之比例分攤以 1.27% 為提撥之上限，但執委會需依據 ESA 95²¹之最新 GNP 資料作適當調整，2001 年 12 月 31 日後則更改以 1.24% 為提撥之上限。²²

上述四種類型之自有財源所占比例為何？由下圖中可明顯看出 2000 年幾個較大的變化：在加值稅提撥之稅額方面，自 1980 年以 1% 比例提撥後，於 1986 年比例調升為 1.4%，所占比例明顯增加，1990 年至 1995 年亦大幅提升，1995 年後降低為 1% 之比例提撥，故對 1996 年至 2000 年造成些微影響。

另外，在依據會員國之 GNP 提撥之比例分攤方面，1988 年以 1.14% 為提撥之比例，隨後又於 1999 年調高提撥比例至 1.27%，因而 1999 年至 2000 年之收入有顯著之增加。²³

圖 2.2 歐盟預算收入之分類表



資料來源：European Commission，*The budget of the European Union：how is your money spent?*，Feb. 2000，網址：

http://www.europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/21/txt_en.pdf
(2005/10/15)。

²¹ European system of integrated economic accounts (hereinafter referred to as the "ESA 95")

²² 資料來源：European Commission，DG Budget，網址：
http://www.europa.eu.int/comm/budget/financialfrwk/index_en.htm#adapt2000 (2005/11/28)。

²³ 資料來源：European Commission，DG Budget，網址：
<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l34011.htm> (2005/11/28)。

2000 年後，自有財源收入所占之比例變化又是如何？由下表當中，可觀察出 TOR 所占之比例，因應關稅逐漸調降等因素而小幅地減少當中，因應歐盟的持續擴大，TOR 所提供之經費早已不再充足，必須由其他兩種主要自有財源收入來補充：一為，依據一致增值稅稅基所提撥之增值稅，上表中增值稅的收入自 2002 年後便由 40% 降至 28%，2004 年後更僅僅只占總財源之 15%，主要原因是為了持續更進一步地依據每個會員國的能力分配其對自有財源貢獻的能力，以及改正現行制度中對較不繁榮之會員國的回饋，因而從 2002 年後調降增值稅提撥之比例從 1% 降至 0.75%，於 2004 年更降至 0.5%；²⁴ 一為，依據每個會員國 GNP 之提撥所構成，雖然提撥比例從 1.27% 降至 1.24%，但隨著 2004 年歐盟東擴後，刺激經濟發展，會員國 GNP 的成長以及會員國由 15 國擴展為 25 國，此項收入大幅增加，所占自有財源之比例更高達 73% 之上。上述兩項主要財源提供歐盟確保所有的政策可穩定且持續地發展。

表 2.2 歐盟 2000 至 2006 年自有財源收入之比例

年份	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
占自有財源收入之比例 (%)							
傳統自有財源 (TOR)	17	16	14	13	12	11	11
增值稅收入(VAT)	40	40	28	25	15	14	14
GNP 收入	43	44	58	62	73	75	76

附註：2006 年數據為預估之比例

資料來源：Eur-Lex，*Communication from the Commission to the European Parliament and the Council : Technical adjustment of the financial perspective for 2006 in line with movements in GNI and prices*，網址：

http://www.europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/en/com/2004/com2004_0837en01.pdf (2005/11/28)。

²⁴ 資料來源：European Commission，DG Budget，網址：
<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l34007.htm> (2005/11/28)。

由下列了解歐盟各項自有財源之收入爲何？

表 2.3：歐盟預算之收入(2005 年~2006 年)

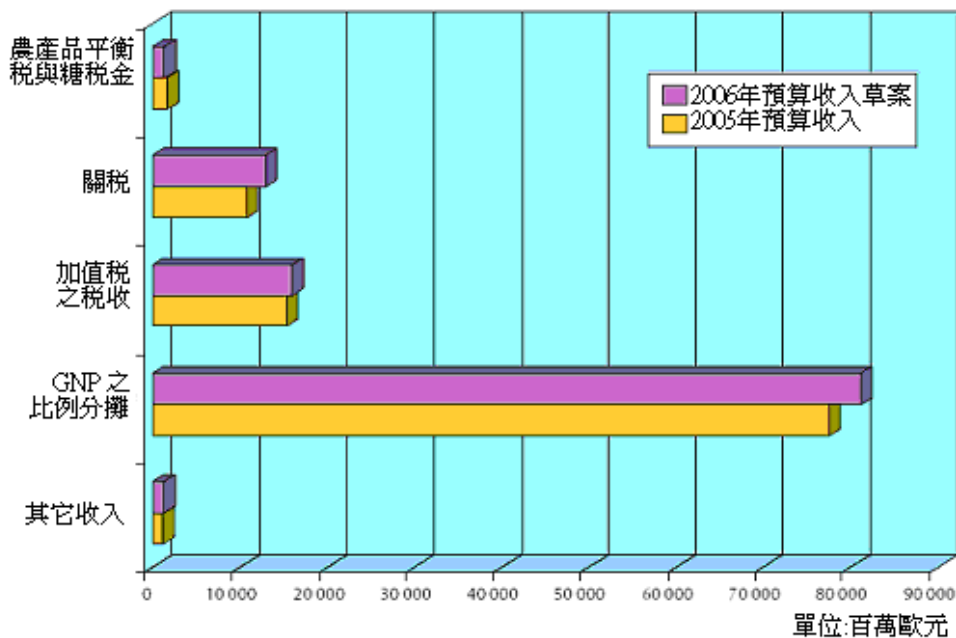
單位：歐元(Euro)

Description 內容	2006 預算	2005 收入
其他收入 (Miscellaneous revenue)	1,261,287,548	1,025,710,305
關稅、農產品平衡稅與糖稅收	14,225,100,000	12,362,925,000
以一致稅率徵收之增值稅	15,884,321,797	15,313,493,929
按會員國國民收入(GNI)之比例 分攤	80,050,649,182	77,539,038,876
總收入 (Total revenue)	111,421,358,527	106,241,168,110

附註：2006 預算係依據審計委員會在 2005 年 4 月 8 日召開有關自有財源會議之決議。資料來源：Eur-Lex，2006 Draft general budget：Financing of the General Budget，網址：

http://www.europa.eu.int/eur-lex/budget/data/P2006_VOL1/EN/nmc-grseq42960935830-3/index.html (2005/9/10)。

圖 2.3 2005 年及 2006 年預算收入類型之分析



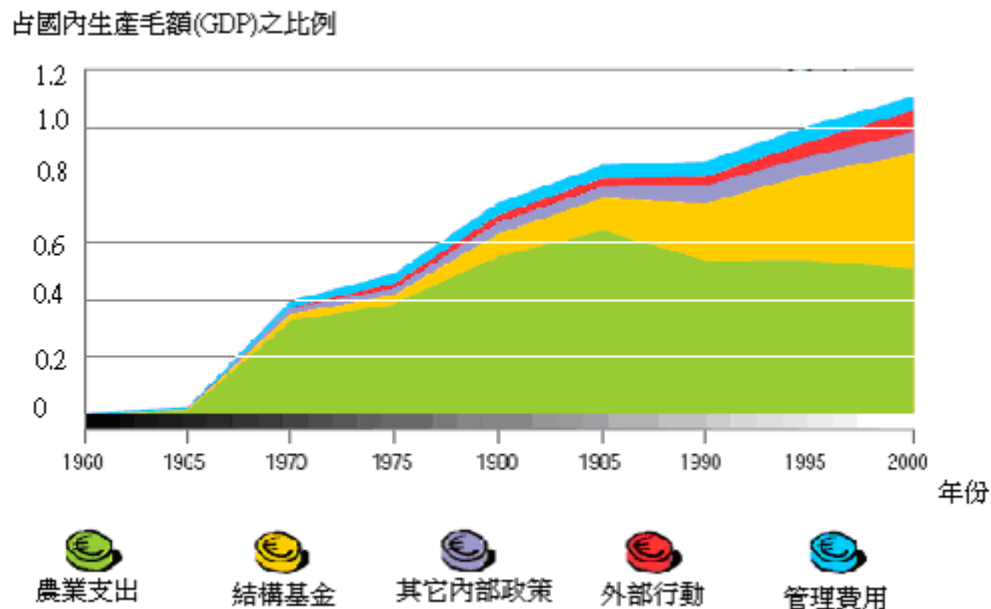
資料來源：European Commission，DG Budget，Preliminary draft general budget of the European Commission for the financial year 2006，網址：

http://www.europa.eu.int/comm/budget/pdf/infos/APB_2006_Apercu_EN.pdf (2005/11/28)。

(二) 加值稅課徵之公平性

歐盟政策的實施依據預算的多寡而影響實行的效果，自歐洲擴大為 25 個會員國之後，由於新的 10 個會員國需要歐盟許多政策及財政上的協助，以加速融於歐盟的各項措施。由下圖中可見歐盟預算之支出，正逐年且大幅度的增加，然而，歐盟的預算難題，因涉及到共同財政的來源和規模，以及資金的分配，與會員國之切身利益緊密相連，因此歐盟在擴大後的財政預算協調上，自然更是困難重重。²⁵ 由於目前加值稅收入是依據加值稅稅基的 0.5% 來課徵的，因此會員國間加值稅課徵的公平性，建立在稅基的一致上。

圖 2.4 歐盟預算支出之發展



資料來源：European Commission, *The budget of the European Union : how is your money spent ?*, Feb. 2000, 網址：

http://www.europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/21/txt_en.pdf

(2005/10/15)。

²⁵ 資料來源：European Commission, DG Budget, *Own resources mechanism*, 20.12.2004, 網址：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l34011.htm> (2005/11/28)。

(三)維持會員國財政之安定

單一市場的實現，區域內邊界障礙的消除，使得各會員國間的經濟活動更密切，也更凸顯會員國間稅制整合之重要性。然而，會員國稅賦結構的不一致，例如：希臘、葡萄牙、法國、愛爾蘭與西班牙等國家之加值稅稅收相較於其他會員國，占國家間接稅收入之比重較大，在邊界廢除後，稅制與稅率的差異，恐影響會員國之稅收，爲了維持各會員國在財政上的安定，加值稅整合之重要性不可忽略。²⁶



²⁶ 沈玄池、陳彥煌，歐洲聯盟租稅整合與我國因應之道，台北：行政院研究發展考核委員會，民 85，頁 11。

第三章 歐洲聯盟增值稅整合之發展

歐盟為實現單一市場，消除內部障礙，協助會員國縮小稅制差異，現以增值稅之整合為首要工作。本章將論述增值稅整合之背景與依據，並以增值稅整合之發展為主軸，探討原有 15 個會員國在增值稅整合之成果，並以 2004 年歐盟東擴後增值稅整合之發展為重心。

第一節 增值稅整合之背景與依據

歐盟經濟整合為實現單一市場，消除流通障礙，並防止會員國間競爭之扭曲，而積極推動增值稅之整合。然而，由於增值稅之整合必須跨越會員國間進行，因此促成增值稅整合之法令規章，為推動增值稅整合之重要依據，此為本節之論述重點。

一、增值稅整合之背景

歐體自 60 年代開始推動經濟整合，於 1968 年完成關稅整合、1986 年簽署「單一歐洲法」、1990 年展開經濟與貨幣聯盟，為了於 1992 年 12 月 31 日前完成單一市場，進一步達到經濟整合之目標，遂推行租稅整合。然而租稅整合因涉及會員國之財政主權，執委會之提議需經理事會以一致決通過後方可推行，因此整合不易。而其中以直接稅的整合最為困難，故先從間接稅之整合著手，其中以增值稅之整合為主要工作。

1993 年單一市場完成後，邊界廢除，為了加強貨物、人員、資本及勞務的自由流通，消除四大流通的障礙，增值稅的整合更為重要。

加值稅自 1970 年 4 月 21 日理事會決定成爲歐洲共同體自有財源之一後，其重要性也隨著加值稅收入增加而提高。爲了減少課徵加值稅時，因各國稅制差異而造成的不公平，因此積極協調會員國間公平且合理之加值稅制，成爲刻不容緩的工作。2004 年歐盟東擴後，新會員國的加入，擴大單一市場的規模，使得會員國體認到推動深化的重要性。

二、加值稅整合之依據

(一)羅馬條約

羅馬條約第二條：「共同體之任務，在於藉由建立共同市場、經濟暨貨幣聯盟，以及實現條約第 3 條及第 4 條所規定的政策及措施，以促進共同體內之協調、均衡與持續發展的經濟活動、高水準的就業率及社會保護、男女平等、持續且不通貨膨脹的成長、高程度的競爭力及經濟凝聚的成果、高標準的環境保護與改善政策、生活水準與品質的提高，以及在會員國之間經濟與社會的凝聚力與團結一致。

羅馬條約第三條中提到，爲了達到第二條所明訂的目標，會員國間於進、出口時，禁止課徵關稅、採取限額措施及其他任何有相同效果之措施；共同體內部市場必須廢除貨物、人員、勞務及資本自由流通之障礙；以及防止內部市場內競爭扭曲的制度，與適當地趨近會員國間的法律以推展共同市場的功能。

另外，羅馬條約第十四條也指出，共同體應採取適當措施以實現於 1992 年 12 月 31 日期限前，完成內部市場之目標。而內部市場應由一個無內部邊界的區域所組成，並應保障該區域內之貨物、人員、資本及勞務之自由流通。羅馬條約關於間接稅之整合，在第九十三條規定，有關整合轉手稅、貨物稅及其他間接稅之條款，須由執委會提議，在徵詢過歐洲議會的意見之後，經理事會採一致決通過。然而，此條款之目的必須爲確保內部市場之建立與功能之發揮，並在第十四條規定之期限內。

(二)單一歐洲法與馬斯垂克條約

1985年6月，執委會提出「完成內部市場白皮書」，提到欲完成此目標必須先消除會員國間流通之障礙，並編列了近三百項消除內部障礙之法案，提出完成單一市場之階段性計劃與時間表。針對消除流通之障礙主要分為三類：實體性障礙(Physical barriers)、技術性障礙(Technical barriers)及財政性障礙，其中財政性障礙主要以協調預算政策及稅制之整合為主。1986年簽訂之單一歐洲法，以白皮書之建議為準則，加強經濟上之合作、協調政策之推行，以期在1992年12月31日前完成單一市場之目標。²⁷

1993年生效之馬斯垂克條約，除建立歐盟外，更積極準備單一貨幣之採用，進入經濟與貨幣同盟第二階段，會員國間經濟之整合緊密相連，更凸顯出會員國間稅制整合之重要性。故馬斯垂克條約雖未對單一歐洲法之稅制整合部份作修正，但其意義卻不言可喻。²⁸

(三)部長理事會

加值稅主要以理事會所頒布之指令(Directive)、決定、規章(Regulation)等為主要施行依據。1967年4月11日理事會頒布第一號加值稅指令(67/227/EC)及第二號加值稅指令(67/228/EC)，要求會員國一致於1970年1月1日前採行加值稅，並制定加值稅之施行細則，後續更於1977年5月17日頒布了第六號加值稅指令(77/388/EEC)為施行細則之依據並廢除第二號加值稅指令。²⁹

事實上，理事會在加值稅整合方面通過之指令、決定、規章等已不下數百，其中許多指令都是用來修改先前通過之指令內容，其中最重要的仍為第六號加值稅指令。由於有關稅賦之提議須經由理事會採一致決通過後才可實行，形成許多議案在執行上的困難。有關理事會所通過之加值稅指令，可參閱歐體官方公報((Official Journal of the European Communities，簡稱 OJ) L 系列之文件。

²⁷ 邱美春，歐洲共同體加值稅調和理論與實際之研究，國立政治大學財政研究所碩士論文，民82，頁21。

²⁸ 沈玄池、陳彥煌，前階書，頁16。

²⁹ 同前註，頁27。

另外，理事會在討論經濟及稅務等議題時，主要是由經濟與財政委員會 (Economic and Financial Affairs, ECOFIN) 諮詢，因此許多執委會之提案或其他議案，主要交由 ECOFIN 來評估並提供建議。³⁰ 例如：2005 年 11 月 8 日 ECOFIN 討論關於勞務密集服務適用低稅率的決定，建議必須儘快在該議題上通過決定，因為現行勞務密集服務所適用之規則將於 2005 年 12 月 31 日到期，因此必須於年底前採取行動，ECOFIN 並談到可採取彈性機制，以協助會員國調整其適用範圍。其次，應避免適用低稅率項目之 Annex H 過度擴展，關於其他適用低稅率的新需求，基本上採選擇性項目適用，但以不致危害到內部市場或造成競爭上之扭曲為原則，以維護會員國間之公平性。2006 年 1 月 28 日決議將延長勞務密集適用低稅率的實驗階段，因此指令 77/378/EEC 中 Annex K 的適用期限將從 2006 年 1 月 1 日到 2010 年 12 月 31 日³¹

(四) 執委會

執委會為增值稅整合之推手，扮演不可或缺之角色。增值稅整合的過程中，任何有關採行之措施、整合工作內容與成效之評估、建議案的提出等等，都是由執委會運作。事實上，執委會在促進增值稅整合所提出的意見與提議之數量，多不勝數。然而，許多提議案在會員國基於本國利益之考量下，並沒能經由理事會以一致決通過，而只能以建議案方式運作，故整合之措施仍需與會員國多方協調、達成共識，增值稅之整合方可更進一步。舉例如下：2005 年 11 月 22 日執委會建議由理事會以決定，授權立陶宛在關於轉手稅整合的立法上適用第六號增值稅指令中第 11 條第 A 項第一款及第 28e 條中豁免的措施；³² 及 2005 年 7 月 20 日建議理事會修正第六號增值稅指令中有關勞務供給地點³³。

³⁰ 王泰詮，前揭書，頁 213。

³¹ 資料來源，ECOFIN，網址：www.ue.eu.int/ueDocs/newsWord/en/misc/88237.doc (2006/2/3)。

³² 資料來源，European Commission，DG Taxation and Customs Union，COM(2005)581 final，網址：
http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_en.htm (2005/11/28)。

³³ 資料來源，European Commission，DG Taxation and Customs Union，COM(2005)334 final，網址：
http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/i

另外，羅馬條約第二百二十六條中也提到，當執委會認為會員國有未盡到羅馬條約之義務或有違反共同體法之行爲時，執委會可要求會員國提出合理的解釋，假如會員國未能於執委會要求之期限內提出意見或會員國提出之說明不能符合共同體之原則，執委會可向歐洲法院提出申告。

無論因應新會員國的加入之需求，或是原有 15 個會員國在加強加值稅整合之所需，執委會都適時地採取法規，以協助會員國在加值稅之進一步整合。茲提供幾項如下供參考：

表 3.1 1994 年至 2004 年執委會提出修正之加值稅法規

內容依據	內容要點	來源
執委會決定 (2004/673/EC)	關於馬爾它在電力供給方面適用低稅率的請求。	Official Journal L 307 , 05/10/2004 P. 0007 - 0007
執委會規章 (EC) No. 2286/2003	修改執委會規則以制定實現共同關稅法典的條款。	Official Journal L 343 , 31/12/2003 P. 0001 - 0123
執委會決定 (2003/633/EC)	關於葡萄牙在天然氣供給方面適用低稅率的請求。	Official Journal L 220 , 03/09/2003 P. 0007 - 0007
執委會決定 (1999/200/EC)	關於希臘在提供天然氣與電力的供給方面適用低稅率的請求。	Official Journal L 069 , 16/03/1999 p. 0040 - 0040
執委會決定 (96/506/EC)	修正決定(90/178/ Euratom)，授權盧森堡在加值稅財源稅基之計算項目。	Official Journal L 205 , 15/08/1996 P. 0046 - 0046
執委會決定 (95/530/EC)	修正決定(92/164/EEC)，授權葡萄牙在加值稅財源稅基計算之交易項目。	Official Journal L 302 , 15/12/1995 P. 0035 - 0036
執委會決定 (94/72/EC)	修正決定(90/179/Euratom)，授權德國在加值稅財源稅基之計算項目。	Official Journal L 036 , 08/02/1994 P. 0009 - 0009

資料來源：EUR-Lex，Official Journal of the European Union，*Official Journal of VAT Directive*，網址：<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/JOIndex.do?ihmlang=en> (2004/11/8)，作者自行整理。

(五)歐洲法院 (Judgment of the Court)

會員國採行之措施，一旦經執委會與會員國溝通後，仍然認為有違反共同體條約之原則時，可向歐洲法院提出申告，由歐洲法院裁決。經由歐洲法院所裁決之判例，也成為會員國推行加值稅政策時，遵循之原則。實例如下：執委會針對奧地利所違反之行為向歐洲法院提出訴訟。

奧地利對於註冊在其他會員國或第三國家的駕駛操作員，並沒有遵守第六號指令之簡化稅的方案。在奧地利之簡化稅的方案，對於註冊在其他會員國或第三國家之國際乘客運輸的駕駛員是可以得到住宿申報的免稅，而且如果他們在奧地利的年營業額不超過歐元 22000 時，是不必支付加值稅。結果，奧地利卻不允許他們在發票上申報加值稅。而在共同體的立法上，要求駕駛員必須提供發票並申報加值稅，因此執委會認為奧地利採取之規則未與理事會指令 (77/388/EEC)第六號加值稅指令及理事會決定(2001/242/EC)相一致，違反了共同體法。

對此奧地利也提出說明，奧地利指出第六號指令(77/388/EEC)第 24 條是允許會員國在經歷困難時適用正常的方案，對小型企業採取特殊措施，但是適用此條款的前提是，此措施不能造成稅的減少。執委會針對奧地利的說明提出回應，認為當該企業乘攬關於國際運輸業務時，不太可能是小型企業；並且奧地利也未提出證明顯示，不申報加值稅時，不會導致稅收的減少，對此奧地利也沒有再提出合理的解釋。執委會以奧地利共和國未履行 1977 年 5 月 17 日之第六號加值稅指令(77/388/EEC)中第 2 條、第 6 條第 9 條第 2 項 b 款第 17 條第 18 條地 22 條的第 3 款到第 5 款所規定的義務，調和會員國之法律-共同加值稅制度：建立一致的稅基，決定向歐洲法院提出訴訟。³⁴

³⁴ 資料來源：Case C-128/05 *Commission v. Austria*，OJ C 182, 23.07.2005,P21，網址：http://www.europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/droit_com/index_en.htm (2005/01/27)。

(六)經濟暨社會委員會 (European Economic and Social Committee, 簡稱經社會)之意見

經社會主要由不同領域之利益團體代表所組成，包括生產者、農民、運輸業者、勞工、零售商、工匠、專業人員、技術人員等等。³⁵ 主要提供理事會及執委會之諮詢，但必要時也可主動提出意見，因此，關於經社會所提出之意見，也相當受到執委會及理事會之重視。³⁶

有關由經社會所提出之意見，舉例如下：

2、2001 年至 2004 年間提議簡化加值稅義務並修正理事會指令 (77/388/EEC)；且在有關行政合作所採行之單一作業的方案及加值稅退稅的程序，提議修正歐體規章(EC) No 1798/2003。³⁷

3、1996 年至 2004 年間多次皆提議修正共同加值稅制度(有關標準稅率、納稅人定義、豁免的權利範圍及加值稅委員會等等)。³⁸

4、提出修正由郵政部門所提供勞務之加值稅。³⁹

上述有關加值稅依據理事會、執委會、歐洲法院或經社會等建議，頒布之規章、指令、決定或已提出之建議案與意見等，十分眾多且相當複雜，詳細內容可參閱歐體官方公報。⁴⁰

加值稅在整合過程必須制定許多決策及標準，以作為會員國施行之依據，以下來了解其決策的過程及法律效力為何。

³⁵ 見歐體條約第 257 條。

³⁶ 王泰詮，前揭書，頁 249。

³⁷ 資料來源：Eur-Lex，Official Journal C 267，27/10/2005 P. 0045 - 0049，網址：<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/JOIndex.do?ihmlang=en> (2005/11/8)。

³⁸ 資料來源：Eur-Lex，Official Journal C 074，23/03/2005 P. 0021 - 0022，網址：<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/JOIndex.do?ihmlang=en> (2005/11/8)。

³⁹資料來源：Eur-Lex，Official Journal C 080，30/03/2004 P. 0135 - 0138，網址：<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/JOIndex.do?ihmlang=en> (2005/11/8)。

⁴⁰ 資料來源：Eur-Lex，Official Journal of the European Union，*Official Journal of VAT Directive*，網址：<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/JOIndex.do?ihmlang=en> (2004/11/8)。

(一) 決策過程

爲了防止會員國間之競爭扭曲，執委會應採取適當措施以整合會員國間之轉手稅、貨物稅及其它形式之間接稅。執委會在研擬稅制方面之提議案前，必須先諮詢會員國及專家的意見，再徵詢經社會及歐洲議會的意見後，方可提出。理事會在接到執委會的提議案，徵詢歐洲議會的同意後，由理事會採一致決通過後，予以立法並實行各會員國。⁴¹

(二) 法律效力

歐盟的法律體系除了條約之外，尚有規章、指令、決定、建議或意見等。

1、條約：條約明定所有會員國應確認執行並達成的目標，具強制約束力。

2、規章：規章的效力超越會員國之國內法，對會員國全體有約束力，並直接適用所有會員國。

3、指令：對會員國具約束力，但會員國可自行決定施行方式。

4、決定：僅對收受者有約束力。

5、建議與意見 (Recommendation or Opinion)：完全不具約束力。⁴²

第二節 一九九三年前增值稅整合之發展

繼法國於 1954 年採行增值稅，國家財政稅收擴增後，歐洲各國也相繼採行增值稅。歐盟爲了進一步加強經濟整合之腳步，同時爲龐大預算之尋求財政的來源，更將增值稅列爲歐盟自有財源之一，致使增值稅的整合更具必要性。

以下針對增值稅初期之整合作一簡單介紹：

一、1957~1970 年：頒布增值稅指令

1957 年羅馬條約規定整合會員國間之稅制，此爲增值稅整合之最初法令依據。1967 年理事會頒布第一號增值稅指令，要求會員國一致於 1970 年 1 月 1 日前採行增值稅，及第二號增值稅指令，制定增值稅施行細則。各國依據增值

⁴¹ 見羅馬條約第 93 條。

⁴² 見羅馬條約第 249 條。

稅指令將實行於各國不同類型之轉手稅 (Turnover Tax)，一致修正為增值稅。⁴³ 第一號及第二號指令的實行，是增值稅整合的第一階段。雖然第二號指令在增值稅施行都有詳細規定，但仍給與會員國在課稅範圍、稅基及稅率等規定許多彈性空間，為增值稅整合跨出了第一步。⁴⁴

1970 年理事會通過歐體自有財源之決議，計劃於 1975 年 1 月 1 日開始，歐體全部財政預算應自給自足，而增值稅也成為歐體自有財源之一類。⁴⁵ 增值稅整合之重要性，更隨著增值稅在歐盟自有財源收入的增加而提高。

二、1970~1985 年 6 年：完成稅基初步整合

1970 年大部份會員國均已完成增值稅之立法，唯比利時及義大利因考量到新稅制會影響國家財政或在實施上有困難，而延長採行新稅制之期限，直至 1973 年 1 月 1 日會員國才全面實施增值稅制。1977 年，為了進一步整合各會員國在稅制規定上的差異，遂頒布第六號增值稅指令，為增值稅之施行細則提供主要的依據。在第六號增值稅指令中，會員國須採行一致之稅基，舉凡課稅範圍、交易之課稅地點、免稅、稅額之抵扣以及小規模之營業人、農民等特別方案，在指令中都有完整規範。且增值稅已成為歐體自有財源的一類，為了減少在課徵增值稅時，因各國稅制差異而造成歐洲共同體預算收入比例不均，維持各國負擔的公平性，整合課徵標準之增值稅稅基，為此階段之重要工作。⁴⁶

三、1985 年白皮書提出後~1993 年：稅率之趨近

1985 年 6 月，執委會提出完成內部市場白皮書，為實現內部市場，消除財政性障礙，提出許多關於增值稅整合之建議，此階段以稅率的整合為主要的任

⁴³ 李怡慧，〈歐聯稅制整合之沿革與現況〉，行政院所屬各機關因公出國人員出國報告書，財政部稅制委員會，民 83，頁 2。

⁴⁴ 邱美春，前階書，頁 68。

⁴⁵ 許智偉主編、朱建松翻譯，歐洲共同體，台北：黎明，民 80，頁 178~179。

⁴⁶ 王億如，歐洲聯盟增值稅整合與西班牙對策之研究，淡江大學歐洲研究所碩士學位論文，民 84，頁 33。

務。⁴⁷ 1987年，單一歐洲法生效，明訂於1992年12月31日前完成單一市場，達到四大流通之目標。1987年執委會建議增值稅之整合採取過渡時期措施，於1991年12月16日頒布之增值稅指令(91/680/EEC)，明訂1993年至1996年為過渡時期，以協助會員國解決現行制度所衍生之問題。

有關增值稅稅率之趨近(Approximation)內容如下：在標準稅率(Standard Rate)方面：1992年前稅率為14%至20%，1992年10月9日理事會公布增值稅指令(92/77/EEC)後，稅率為不得低於15%，主要適用於大多數產品。在低稅率(Reduced Rate)方面：會員國可擇一項或兩項低稅率，1992年前稅率為4%至9%，1992年10月9日後，稅率為不得低於5%，主要適用於民生必需品，可參閱指令中之附錄Annex H規定之項目。在高稅率(Increased Rate)方面：則規定於1993年1月1日起全面廢除。⁴⁸

由於，增值稅的整合工作並非短時間可完成，非但需階段性的實施整合步驟，並需配合各國施行的情形去作調整，待階段性任務完成後，仍有許多持續修正之法令及建議等，使增值稅整合之發展朝向更完善的目標。

第三節 一九九三年後增值稅整合之進程

歐盟增值稅的整合歷時長久且遭遇許多困難，其中尤以會員國對增值稅整合之態度的歧異，造成增值稅整合之困境。1993年單一市場完成之後，隨著邊界的廢除，會員國間自由流通，許多傳統買賣方式的改變及會員國間資訊交換的需求，讓會員國體認到增值稅整合之迫切，進而推動增值稅的進一步整合。以下針對1993年後增值稅整合之發展分二個時期作介紹：

⁴⁷ 同前註，頁80。

⁴⁸ 沈玄池、陳彥煌，頁40。

一、1993 年~2004 年 5 月歐盟東擴

1993 年歐洲單一市場實現後，會員國邊界的廢除，催促著增值稅整合加緊步伐，不僅加強稅基的整合與稅率的趨近，更因應新會員國加入而採取不同的措施，使新會員國能跟上增值稅整合之腳步。有關 1993 年後增值稅之整合發展，分述如下：

(一)稅基之整合

稅基的差異會造成歐盟及會員國在徵稅標準的不一致，影響財政的收入。因此整合會員國間的稅基，縮小會員國間的差距，同時也可降低利用會員國間差異而進行之逃漏稅行爲。自 1977 年頒布第六號增值稅指令後，會員國在整合稅基的工作上已有依據，1993 年後爲了協助新會員國，更針對第六號增值稅指令之課稅範圍與項目、課稅金額、課稅交易與地點的定義上作修正，雖然會員國國情及習慣之不同，使得許多納稅的規定也不同，但都以不致造成會員國間競爭之扭曲爲前提，以期會員國在適當標準下，推展稅基之整合工作。

主要提出幾項說明如下：

1 整合納稅義務與規定

修正納稅人、納稅義務、課稅範圍、交易之課稅地點、免稅、抵扣額等之定義，以進一步整合會員國之規定。例如：指令 2001/115/EC 整合會員國在開立發票的規定，包括發票內容、開立發票的資格及發票的形式等，並於 2004 年 1 月 1 日正式生效。⁴⁹

2 提供特殊方案

爲了維護少數團體的權益，針對小規模營業人與農民提供特殊方案。另

⁴⁹ 資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，*European Tax Survey*，Taxation Papers，Working paper No 3/2004，SEC(20004)1128/2 of 10 September 2004，page71~72，(2005/12/13)。

外，對於提供套裝旅遊的旅行社也適用特殊規定，以避免會員國間產生雙重課稅的情形。在有關二手商品、藝術品與古董等收藏品的銷售方面，也適用不同的方案。

3 修正低稅率適用範圍

因應 2004 年歐盟東擴，提供新會員國過渡時期特殊項目低稅率之適用，如餐廳、瓦斯與電力的供應及居家看護的服務等，以避免造成過大衝擊。另外，適時地修正 Annex H 低稅率之適用範圍，以減少會員國間因適用不同稅率而造成之競爭扭曲。

4 零稅率與免稅之趨勢

會員國在零稅率的規定與適用範圍各不相同，有些國家如：愛爾蘭、英國、馬爾它等，適用零稅率的範圍較廣；有些國家如：捷克，則無零稅率；或者有些國家如：丹麥、波蘭，則僅有在報紙、期刊、書籍等，可適用零稅率。爲了避免零稅率適用範圍的不同對會員國帶來的影響，許多會員國在食物、藥物、書籍等都已改爲適用特低稅率或低稅率，顯示未來零稅率的適用範圍有縮減的趨勢。至於免稅方面、也積極整合會員國間不同的豁免項目，以縮小會員國間的差異。⁵⁰

5 交易之課稅地點

增值稅課徵原則主要分爲目的地原則與來源地原則。目的地原則主要以消費地爲課稅地點，來源地原則依據貨物或勞務供給之生產地或來源地，課徵增值稅。1993 年以前，歐盟增值稅之課徵原則爲目的地原則，而 1993 年 1 月 1

⁵⁰ 資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，*VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*，Tax Policy，DOC/1636/2005-EN，1st July 2005，page12~14，網址：http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2005_en.pdf (2005/11/17)。

至 1996 年 12 月 31 日為過渡時期，採目的地原則與來源地原則兩者並行。及至今日，增值稅之課徵原則已更改以來源地原則為主，僅特殊情形才適用目的地課徵原則。

交易課稅地點的變動會影響到各國的稅收，因此，原本預計在 1993 年邊界廢除後，採用清算制度(Clearing System)⁵¹，以解決會員國間的稅收分配問題。然由於清算制度的採用，必須依據納稅人提供購買記錄給清算中心，以作為稅收分配之依據，因此稅收記錄必須視納稅人申報增值稅的意願而定，準確性著實令人存疑不易，為了確保國家財政收入並簡化清算制度的手續與納稅人義務，執委會遂於 1985 年 5 月提議改以歐盟境內貿易統計的資料來計算並平衡會員國間實際應收取之增值稅，因而擬建立一個會員國間稅務機關連線之增值稅資訊交換系統(VAT Information Exchange System，VIES)。然而，由於清算制度涉及各國各國財政主權，推行不易，因而採行建立跨國之 VIES，以確切掌握會員國之貿易數據並確保增值稅稅收。⁵²

(二)稅率之趨近

事實上在稅率整合初期曾要求統一稅率，卻遭遇許多問題。首先會員國間生產與消費情形不盡相同，為了預防生產國因應統一稅率而提高售價，或新會員國因應稅率的統一受到較大衝擊，因此決議採行稅率趨近原則，以降低調整稅率時對會員國之影響，且會員國間稅率差異過大，容易造成競爭扭曲及逃漏稅情形更加嚴重，因此，稅率的趨近亦為整合工作之重點，其發展如下表：

⁵¹ 係指透過清算中心，對會員國間貿易作一統計與彙整，以調節會員國間稅收之分配，並償還自其它會員國收取之進項稅額。

⁵² 王憶如，前階書，頁 69~73。

表 3.2 1992 年後增值稅標準稅率與低稅率之發展

時間點	標準稅率	低稅率
1992 年前	14%到 20%之間	4%到 9%之間
1992 年後	不得低於 15%	不得低於 5%
2000 年	15%到 25%之間	不得低於 5%
2001 年後	不得低於 15%	不得低於 5%

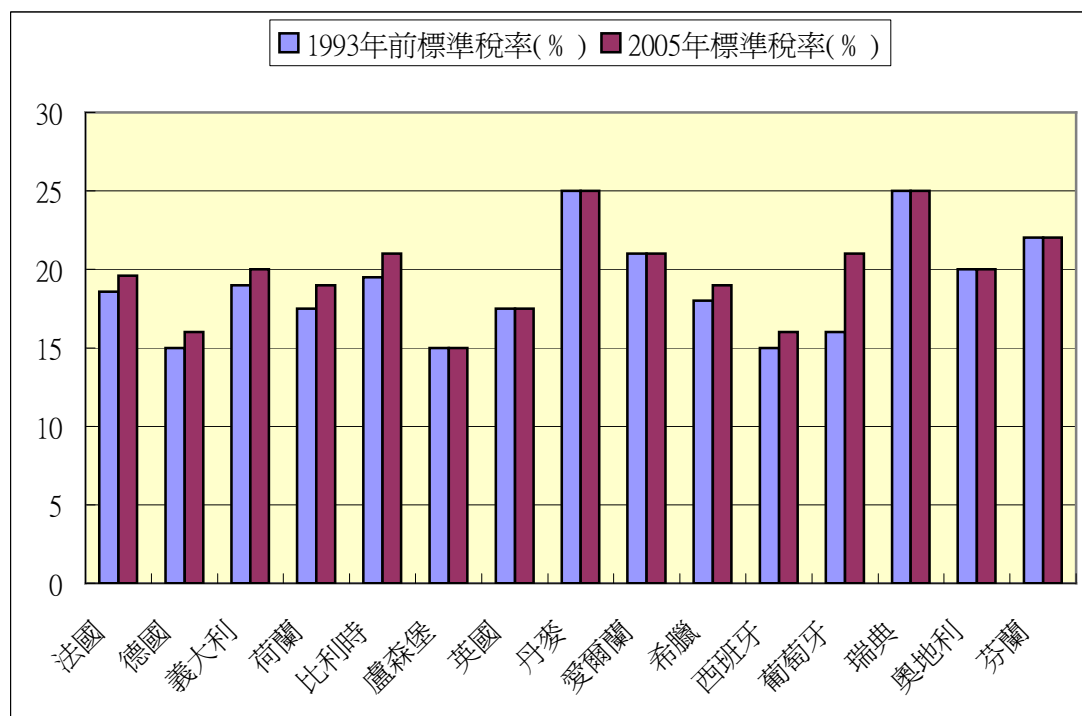
資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，VAT indicator，Taxation Papers，Working paper No 2/2004，April 2004，網址：http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm (2004/10/18)作者自行整理。

在增值稅稅率趨近方面，以標準稅率而言：在 2004 年 5 月 1 日 10 個新會員國加入前，原有 15 個會員國之標準稅率範圍為 15%至 25%，其中以德國、盧森堡、英國、西班牙、葡萄牙及希臘之標準稅率較低。然而在新會員國加入後，葡萄牙及希臘首先調整並提高其標準稅率，而其他會員國如：英國、德國等也都有提高稅率之計劃，如此一來，將來除盧森堡及西班牙之外，其餘 13 個會員國之標準稅率將也都在 19%之上，由此可見將來各會員國之標準稅率不但有趨近之情形且稅率為呈現提高之走向，由下表之數據與呈現出之圖面可清楚了解。

表 3.3 歐盟原 15 個會員國在 1993 年前與 2005 年標準稅率之比較

國家	1993 年前標準稅率 (%)	2005 年標準稅率 (%)
法國	18.6	19.6
德國	15	16
義大利	19	20
荷蘭	17.5	19
比利時	19.5	21
盧森堡	15	15
英國	17.5	17.5
丹麥	25	25
愛爾蘭	21	21
希臘	18	19
西班牙	15	16
葡萄牙	16	21
瑞典	25	25
奧地利	20	20
芬蘭	22	22

圖 3.1 歐盟原 15 個會員國在 1993 年前與 2005 年標準稅率之圖面比較



作者自行整理，資料來源參閱：European Commission，DG Taxation and Customs Union，VAT Rates Applied in the Member States of the European Community，Tax Policy，DOC/1636/2005-EN，1st July 2005 (2005/11/17)。

在 2004 年加入歐盟的新會員國原有之標準稅率分歧更大，有些國家稅率偏高於 20% 以上，有些國家稅率則過低，為求與大部份會員國稅率趨近，1993 年後都逐漸調整其增值稅之標準稅率，高稅率的國家將稅率調降至趨近 20%，低稅率的國家，也將稅率提高，朝向 20% 趨近。其中以塞浦勒斯調幅最大，由 1992 年 7 月開始採用增值稅時標準稅率 5%，於 1993 年調整為 8%，至 2000 年調整為 10%，又於 2002 年調整為 13%，於 2003 年調整為 15%，為了避免對國內消費衝擊過大，決議暫時不再調升稅率。

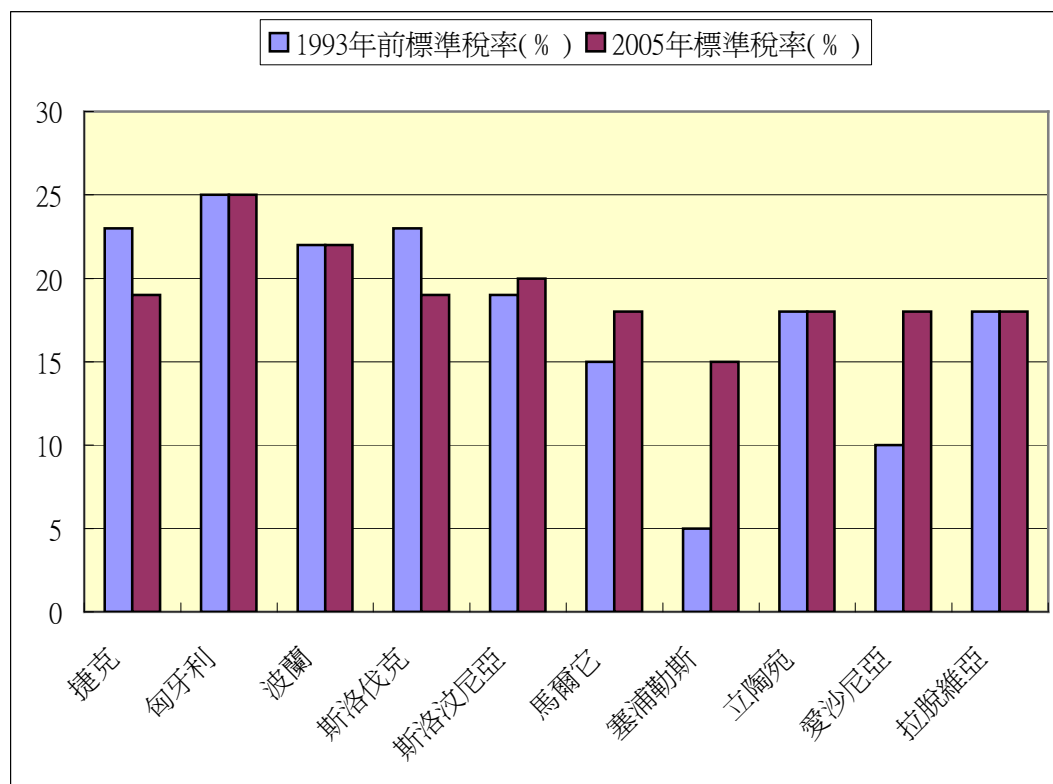
綜觀 2005 年整合之結果，除塞浦勒斯為避免對國內衝擊過大而維持 15% 之外，其餘各國標準稅率都在 18% 與 25% 之間，與原有 15 個會員國之標準稅率範圍相趨近。由上述稅率趨近之結果看來，各國的稅率都已向 20% 趨近。

表 3.4 歐盟新 10 個會員國在 1993 年前與 2005 年標準稅率之比較

國家	1993 年前標準稅率 (%)	2005 年標準稅率 (%)
捷克	23	19
匈牙利	25	25
波蘭	22	22
斯洛伐克	23	19
斯洛汶尼亞	19	20
馬爾它	15	18
塞浦勒斯	5	15
立陶宛	18	18
愛沙尼亞	10	18
拉脫維亞	18	18

作者自行整理，資料來源參閱：European Commission，DG Taxation and Customs Union，*VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*，Tax Policy，DOC/1636/2005-EN，1st July 2005 (2005/11/17)。

圖 3.2 歐盟新 10 個會員國在 1993 年前與 2005 年標準稅率之圖面比較



作者自行整理，資料來源參閱：European Commission，DG Taxation and Customs Union，*VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*，Tax Policy，DOC/1636/2005-EN，1st July 2005 (2005/11/17)。

另外，在高稅率方面：1993 年已全面廢除高稅率。在低稅率方面：由於 1993 年前低稅率之趨近僅存一個至兩個低稅率，因此，1993 年至東擴前，原有 15 個會員國在低稅率的變動，以趨近 5% 並不得低於 5% 為主，其中僅有瑞典(6% 及 12%)與芬蘭(8% 及 17%)擁有兩個低稅率，其餘 14 國僅有一個低稅率。而新會員國於加入歐盟前，也積極朝低稅率整合方向前進，除匈牙利(5% 及 15%)及立陶宛(5% 及 9%)擁有兩個低稅率之外，其餘 8 個新會員國同樣也僅有一個低稅率。

關於低於 5% 之特低稅率方面：在 2000 年時仍然有希臘、西班牙、法國、愛爾蘭、義大利、盧森堡等六個會員國實施特低稅率，而在 2004 年新加入的會員國中，波蘭也採用特低稅率，所以目前有五個會員國在某些特殊項目上仍然適用特低稅率。但特低稅率在各會員國中稅基所占的比例其實已經非常小了，如：希臘的特低稅率課徵的比例不超過 2%，所以未來特低稅率的適用性會越來越小，隨著稅率趨近的腳步，將來不採用特低稅率的可能性也加高。

在零稅率與免稅方面：在 2004 年時有 12 個會員國採用零稅率，雖然每個會員國適用的項目仍有不同，但是主要仍然是針對食物、藥品、書籍、報紙等民生需求品為主，其中更以英國所適用的項目為最多。在免稅的部份，除了波蘭沒有採用免稅之外，其餘 24 個會員國都有採用，而免稅適用的項目主要也以社會服務方面為主。⁵³

最後，比較特殊的是停車稅，2004 年比利時、盧森堡、愛爾蘭及奧地利仍採用停車稅，主要的適用項目大多為能源及酒類等相關產品，適用項目之詳細內容請參閱附錄三。由於此為較特殊之項目，且採用的會員國較少，故未來是否維持此項稅率的適用，目前仍在商議中。但在整合的考量上，未來仍以傾向廢除的可能性較高。

為了促進稅率的趨近，執委會曾提議理事會將與標準稅率適用有關之建議案由原來的一致決更改為條件多數決(Qualified Majority Vote)，但在徵詢歐洲議會及經社會後，遭理事會否決，並決議 2005 年 12 月 31 日後，與標準稅率有關之決議仍須經理事會以一致決通過，也因此未來在推動稅率進一步趨近將更加艱辛。

⁵³ 資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，*VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*，Tax Policy，DOC/1636/2005-EN，1st July 2005，網址：http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2005_en.pdf (2005/11/17)。

(三)新會員國之發展

歐盟會員國之政治，經濟關係密切，而歐盟於增值稅整合政策推行時所產生之問題，往往已超越一國之權力範圍，因此需要會員國間攜手合作。對於新加入之會員國，歐盟規定以接受並持續發展歐盟之現狀(*Community acquis*)為先決條件，因此，新加入的會員國或正準備加入的會員國皆以試行增值稅為要務，推動稅制改革，以配合歐盟增值稅整合之工作。而歐盟也必須在新會員國維護歐盟之現狀發展時，提供必要之協助。⁵⁴

2004 年加入前之候選國在增值稅整合的步伐上，尤其以波蘭、斯洛伐克、塞浦勒斯等最為配合，紛紛針對國內增值稅之稅務行政、稽徵程序、課稅方式及課徵範圍等進行改革，並積極與歐盟協調相關法令與規定之內容，以期與其他歐盟國家達到相同之稅務運作模式。說明如下：

1、以塞浦勒斯為例

塞浦勒斯自 1992 年 7 月採用增值稅後，就以歐盟之第六號增值稅指令為施行準則。儘管如此，稅制結構與內容仍然存在著許多差異，例如：免稅的範圍，對供給地點的定義以及可抵扣的條件等。其中主要問題為稅率適用的一致性，而零稅率的過度廣泛適用也是問題所在。歐盟增值稅之標準稅率規定不得低於 15%，然而這樣的標準仍然可能存在很大的差距。以塞浦勒斯而言，2002 年 7 月增值稅之標準稅率由原來的 10% 更改為 13%，於 2003 年 1 月開始並將其調升至 15%。在 2000 年制定新的增值稅之法令規章，將於 2002 年 2 月正式生效，其內容包含了國際性公司增值稅制的免除，及未註冊在塞浦勒斯的外國人增值稅之退稅制度。此外，2003 年塞浦勒斯之稅制改革幾乎完全遵循著歐盟增值稅整合之原則，改革內容除了減少部份適用零稅率的民生必需品，也將不動產納入增值稅課徵範圍並修正有關投資貨物的增值稅條款。⁵⁵

⁵⁴ 資料來源：European Commission, *Comprehensive Monitoring Reports, Regular Report 2003*, 網址：http://europa.eu.int/comm/enlargement/report_2003/pdf/summary_paper2003_full_en.pdf (2005/11/10)。

⁵⁵ 資料來源，歐盟網站：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10111.htm> (2005/11/9)。

2、以捷克爲例

捷克自 1993 年採用增值稅後，持續調整其增值稅之立法。增值稅制度的生效併入共同體法令之原則。1998 執委會報告出爐，提出在增值稅立法一致性上並未有實際進展，且增值稅的標準不受重視，因而產生一個監督增值稅申報之制度。然而在 2000 年的努力改革之後，最棘手的問題依然沒有解決，特別是公家機關適用的稅率及增值稅的免稅。同時還有，針對未註冊於本國領土內的納稅人之退稅制度的完整建立以及增值稅之抵扣權適用的重新裁量。

2002 年 4 月，由奧地利公司承攬之乘客運輸業務採用 10% 的增值稅率。在 2002 年的執委會報告中，聲明此稅率不符合一致性原則，並且可能會構成歧視。總之，其顯示出捷克在增值稅稅率的趨近上仍然離共同體的一致性有一段距離。在 2003 年底，仍然有許多需要努力之處，如：勞務及貨物適用低稅率之範圍及免稅之範圍；還有下列領域也必須使之趨近：未註冊在捷克之外國納稅人的退稅制度及採取進一步措施以降低中小型企業(SMEs)註冊與免稅門檻；並採行一些特殊的方案：如二手商品、旅行社、投資金子等；以及跟進共同體之制度。⁵⁶

3、以愛沙尼亞爲例

愛沙尼亞於 1991 年開始採用增值稅，現行之增值稅制度以共同體立法原則爲主要依據。1999 年 6 月廢除在銷售暖氣燃料、煤炭和木頭時適用之零稅率。2000 年愛沙尼亞的立法未能充分地遵循一致性原則，雖然其架構係以第六號增值稅指令爲依據，其中卻包含過多低稅率、零稅率及免稅之適用範圍。因此愛沙尼亞與共同體之一致性仍然有一些差距。

有關新修正第六號增值稅指令之法規於 2002 年 1 月生效，該法令刪去部份貨物和勞務供給的免稅，以低稅率取代之。在 2003 年底，愛沙尼亞仍然需要藉由刪去某些期刊和教科書的零稅率，使納稅人的定義一致，並藉由建立

⁵⁶ 資料來源，歐盟網站：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10107.htm> (2005/11/9)。

未註冊在愛沙尼亞之外國納稅人的退稅機制，來完成加值稅之一致性。另外在旅行社及投資金子方面採取特殊方案，並使加值稅免稅的適用範圍一致，除了那些在過渡時期已達成協議的規範之外。⁵⁷

4、以匈牙利為例

匈牙利自 1988 年採行加值稅，現行之加值稅制度係根據許多共同體加值稅之立法原則而成。匈牙利的立法在與第六號加值稅指令的一致性上有一些進展。1999 年，公共電視與電台服務適用加值稅免稅，除了以商業用途為目的例外，最後，藉由採取年度申報加值稅來減輕中小型企業的行政負擔。儘管如此，匈牙利的立法與共同體法規仍然存在著許多差異，尤其在稅率的差異。此外，在納稅人、納稅交易、加值稅退稅的特殊方案、免稅及簡化程序等，仍需加以整合以符合共同體之一致性。

2000 年時，限制一些適用低稅率的貨物及服務的範圍，並廢除零稅率。在 2001 年，持續其整合腳步以實現加值稅一致性原則，趨近低稅率之適用範圍並廢除零稅率，以及建立國外納稅人的退稅制度與其他制度。

執委會 2002 的報告並未提出匈牙利在此領域之立法的發展。到了 2003 年底，匈牙利仍須改善低稅率及免稅適用範圍的一致性，除了那些在過渡時期已達成協議的規範與納稅人的定義之外，還必須採行共同體之制度、調整其投資金子與二手商品的特殊方案。另外，在飯店及中小型企業的採用平率的特殊方案，也未遵守共同體之一致性原則，也必須加以修正，並應致力於消除與共同體之差異，如：供給之課稅地點。⁵⁸

⁵⁷ 資料來源，歐盟網站：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10102.htm> (2005/11/9)。

⁵⁸ 資料來源，歐盟網站：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10103.htm> (2005/11/9)。

5、以拉脫維亞爲例

拉脫維亞現行之增值稅制度，係於 1995 年採用，且主要以共同體之立法爲依據。然而，它的適用範圍太過廣泛且不一致。此外，拉脫維亞在某些交易的免稅規則上脫離了共同體立法所涵蓋之範圍與內容，必須修正其立法。1997 年 7 月起，拉脫維亞當局持續修正其增值稅之立法，而這些新修正的內容將於 1998 年 1 月正式生效，內容包括二手商品之特殊方案的採用、廢除針對進口商品(報紙及雜誌)所採取的歧視措施、採行國外遊客退稅的方案並取消部份增值稅抵扣的嚴格限制，並應進一步整合免稅交易範圍之定義。拉脫維亞仍需進一步改善其稅務管理以實現共同體之一致性。

1999 年拉脫維亞修正其增值稅法，提供在木材供給方面適用的增值稅，並採行國外自然人退稅方案 (自 2000 年初)，及廢除大眾媒體的免稅(自 2002 年)。在 2000 年，增值稅法遵循了大部份共同體原則但仍舊必須縮小一些差異(例如：過於冗長的免稅項目)。2001 年，致力於其他許多免稅的規定。2001 年 11 月再度修正增值稅法，修正內容包含將先前與歐體增值稅法矛盾之貨物與勞務供給適用之免稅項目，改爲適用低稅率；未註冊在拉脫維亞之國外納稅人之退稅方案的採用，上述這些變動將於 2003 年 1 月正式生效。

2003 年底，拉脫維亞修正其關於納稅人及課稅地點之定義與共同體一致，並採行投資金子的特殊方案及修正其二手商品適用之特殊方案。另外，也必須特別關注共同體內有關運輸業務的方案，還要消除可享有免稅或減稅的交易本質之間的差異，除了那些在過渡時期已達成協議之領域例外。最後，仍然需要消除低價值的禮品、貨運業務和投資貨物抵扣權之差異。⁵⁹

⁵⁹ 資料來源，歐盟網站：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10104.htm> (2005/11/9)。

6、以立陶宛爲例

立陶宛在 1994 年 5 月開始採用增值稅以取代先前之轉手稅。立陶宛採行單一增值稅稅率 18% ，適用於所有可課稅之交易，包括進口。現行之增值稅制度主要原則係依據共同體之立法。然而，其適用範圍也太過廣泛且不一致。

自 1997 年 7 月，立陶宛持續其朝向共同體一致性的增值稅法改革，主要改革內容爲：廢除僅國內農產品適用低稅率之規定、提升註冊的門檻以減少許多以增值稅爲目的之納稅人，儘管在改革上已有進展，仍需更加努力。2000 年 11 月的報告提到其立法的改革仍需以第六號增值稅指令爲目標，且免稅的項目仍舊太多，而且也沒有提供註冊在共同體外的納稅人的退稅方案。2001 年 11 月的報告證實了這些評估。

2002 年 3 月確立了新的增值稅法，並於同年 7 月正式生效。新的立法提供稅基、納稅人及課稅交易新的概念，也廢除了目前與共同體一致性原則不符合的免稅與低稅率的措施。在 2003 年底，立陶宛已轉換成共同體內之增值稅規則並修正其低稅率與免稅之適用範圍使之與共同體相符合，除了那些構成豁免的領域之外。另外還必須修正關於課稅交易、貨物供給地點及二手商品特殊方案。⁶⁰

7、以馬爾它爲例

馬爾它自 1995 年起採用增值稅，卻於 1999 年 1 月起重新採用過渡時期依據一致性原則所形成增值稅制度之框架，雖然如此，仍然有許多需要趨近的工作待完成，主要在於稅率適用之標準、過多的免稅交易及零稅率的濫用。馬爾它在關於稅的談判主要在於食物與藥品，由於大多數的會員國的食物與藥品都適用不得低於 5% 的低稅率，卻因爲英國與愛爾蘭開了先例，使得馬爾它可申請維持食物與藥品的免稅一直到 2010 年。⁶¹ 2001 年雖然有獲得一些進展，但

⁶⁰ 資料來源，歐盟網站：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10105.htm> (2005/11/9)。

⁶¹ Dominic Fenech, *European Journal of Political Research* 42 ,2003: , page1024-1028。

在稅率及免稅項目的立法方面與共同體仍有許多差異。2001 年 10 月，由中央銀行供應之金子，先前適用零稅率，後來則更改為適用標準稅率。此外，二手商品的特殊方案的適用也擴大至包括藝術品、收藏品及古董等，並更進一步適用在旅行社。另外，必須確立加值稅一致性之實質立法，特別是在課稅範圍、貨物與勞務供給定義的區別、進口的定義、以及加值稅的免稅。2003 年底，馬爾它仍須完成在過渡時期電力適用低稅率的規則並更精確定義低稅率與零稅率的範圍。同時，也必須提出由公家機關進行之課稅交易(如：電力、暖氣等)，並充分保證公平對待的原則，不論其來源為何。⁶²

8、以波蘭為例

波蘭於 1993 年開始採用加值稅，目前波蘭的加值稅制度與共同體的一致性，已有顯著地進展，且在本國貨物及其他類似之進口貨物上，也致力於確保以相同稅率課徵之課稅原則。1998 年 11 月的報告，波蘭採行遊客加值稅退稅之制度，及進口之商業貨物價值不超過 10 萬歐元的門檻，可適用加值稅免稅的制度，至於其他加值稅的立法仍有待改善，特別是關於加值稅課徵範圍與加值稅稅率的適用標準。

在 2000 年 11 月的報告指出，波蘭已相當致力於稅制改革，但在某些適用免稅的交易與及課稅交易的定義上仍須進一步整合。此外，應改善某些貨物因產地的不同而被課以不同的稅，形成對進口貨物的歧視。2001 年 11 月的報告提到，報紙及雜誌將適用 7% 的低稅率，而書本、報紙及雜誌的印刷將可採用零稅率。有些先前適用免稅的中小型企業，現在必須予以課稅，而網際網路的服務將課以 7% 的加值稅、網路資訊設備則適用 3% 的加值稅。

執委會在 2002 年的報告中聲明，波蘭在稅率的趨近與共同體一致的標準上已有相當之進展。海洋運輸工具及漁業工具變更為零稅率，受零稅率優惠的專家期刊也被重新定義，並建立進口輸入時加值稅之退稅條件，以及某些適用

⁶² 資料來源，歐盟網站：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10112.htm> (2005/11/9)。

免稅之進口貨物。在 2003 年底，波蘭爲了完成一致性，加強在增值稅率的定義與範圍(包括零稅率使用的太頻繁)以及免稅的交易，除了那些在過渡時期已達成協議的措施之外。另外，波蘭也必須擴展下列的定義：增值稅適用範圍、納稅人、課稅金額、可課稅之事物、抵扣權，及增值稅的退稅和納稅的義務權利，並應消除國家保護措施，以達到不論其來源之公平對待原則。最後，還必須採用旅行社、二手商品及投資金子的特殊方案，並修正其現行之農民適用的特殊方案，以作爲加入歐盟時過渡時期措施之談判條件。⁶³

9、以斯洛伐克爲例

斯洛伐克於 1993 年起採用增值稅，現行之增值稅制度係依據共同體增值稅之立法爲主要原則，因而爲趨近共同體立法的規則建立穩固基礎，然其適用範圍仍然太過廣泛。此外，斯洛伐克並沒有提供任何退稅的規劃給未註冊在其境內的國外納稅人，國外的貿易商無法在斯洛伐克申報增值稅。爲了加入歐盟，斯洛伐克調整其增值稅立法以符合共同體現行立法之需求，尤其是稅制結構。斯洛伐克國家的行動計劃，主要係以白皮書之建議，爲修正增值稅之優先考量，以及提供國外航空與海運公司在貨物與勞務供給適用之免稅措施。

1997 年 7 月斯洛伐克不斷地努力使其增值稅立法與共同體一致性相符合，特別是有關低稅率的適用範圍。在 1999 年 4 月增值稅立法所做的變動，堅持對由國外的運輸業者在其國內所承攬之非定期國際公共汽車運輸課稅，並重新分類，將橄欖油從適用標準稅率變成適用低稅率，以及提供在證券產生利益之免稅，並將低稅率由 6% 調升至 10%。

2000 年斯洛伐克的在增值稅的進展局限於稅基之修正，雖仍未完成低稅率適用範圍之趨近，但已大致符合共同體之立法。2001 年則致力於加強整合增值稅率適用標準，在增值稅立法修正內容，除了修正國外企業勞務供給之課稅地點符合一致性原則，並提供國外自然人出口非商業用途之貨物，享有退稅制度，

⁶³ 資料來源，歐盟網站：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10106.htm> (2005/11/9)。

並提供旅行社適用之特殊方案，上述修正內容於 2002 年 1 月正式生效。2003 年 1 月欲完成抵扣權、低稅率與免稅適用範圍之修正，使之與共同體趨近。⁶⁴

10、 以斯洛汶尼亞為例

斯洛汶尼亞一直到 1999 年才採用增值稅，在 2002 年 7 月修正其增值稅立法，其中特別指出公益活動享有免稅的優惠以及二手商品、古董、收藏項目和旅行社等課稅方案。另外酒和視聽設備適用低稅率，並將在加入前使之與共同體內之稅率趨近。在增值稅的領域，唯一的轉變僅為一些共同體內貿易之適用條款以及其他一些小差異之趨近。2003 年底，斯洛汶尼亞仍須整合低稅率適用範圍、郵政服務之免稅、新的運輸工具之定義及提供未註冊在共同體領土內之國外納稅人增值稅退稅之服務，其它則為納稅人與課稅交易之定義。⁶⁵

二、 2004 年 5 月 1 日歐盟東擴後

隨著歐盟在 2004 年 5 月 1 日東擴，10 個新會員國加入後，歐盟除了事前之準備與輔助工作，制定過渡時期之施行辦法外，並配合新會員國增值稅整合工作之所需，適當地修正相關法規。另外，重新評估第六號增值稅指令內容之合宜性，並討論是否須頒布新指令以取代現行之第六號增值稅指令。

歐盟東擴後區域內單一市場及經濟規模的擴大，歐盟財政預算壓力的增加，使得歐盟政策推展的困難度加高，此刻，關係著歐盟稅收的增值稅整合發展更顯現其重要性。新會員國增值稅的整合不但考驗著此次歐盟東擴的發展，未來增值稅整合工作該如何推展，更是對歐盟的另一項挑戰。

歐盟租稅整合之基本原則，主要係依據羅馬條約租稅法規部份，在條約第九十條中，對於來自其他會員國之商品，會員國不得直接或間接地，對於類似本國商品，課徵較高之直接或間接的國內稅；在第九十一條，則規定在商品從

⁶⁴ 資料來源，歐盟網站：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10109.htm> (2005/11/9)。

⁶⁵ 資料來源，歐盟網站：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10110.htm> (2005/11/9)。

會員國出口時，須退還其國內稅，但不得超過商品出口時所直接或間接課徵之國內稅。⁶⁶而第九十二條，更明確表示除了轉手稅、貨物稅(excise duties)及其他形式之間接稅外，出口商品到會員國時所課徵之稅捐，不得減少或退還，而從會員國進口所繳納之稅捐也不得抵扣，除非該措施已事先由執委會提議，並經由理事會採條件多數決通過，同意在特定的期間內可採取此措施。

目前會員國間增值稅之整合，主要係下列工作之推展：

(一)簡化並現代化增值稅制度，推行「單一作業」(“one-stop-shop”scheme)之整合申報系統

執委會提議簡化納稅人增值稅義務，以協助納稅人在會員國間自由貿易，不受會員國間繁複之納稅義務所擾，以減輕納稅之行政負擔。藉由推行「單一作業之整合申報系統」，給予所有貿易商一個單一的增值稅識別號碼(identification number)，並透過單一電子窗口申報所有歐盟境內會員國之增值稅，一次完成申報作業，並且該系統可自動將貿易商之資訊傳至其他相關之會員國，該電子窗口可確保交易發生之會員國將直接退稅至申請者，且增值稅退稅之期限將由六個月降至三個月。倘若會員國超過三個月期限未退還增值稅，則該筆增值稅退還金每超過一個月須增加1%之利息。⁶⁷

2005年5月31日由執委會委員László Kovács及德國聯邦稅務諮詢委員(Bundessteuerberaterkammer)的總裁Klaus Heilgeist，在柏林召開增值稅會議。會中執委會委員László Kovács強調應簡化增值稅申報流程之重要，德國聯邦稅務諮詢委員會的主席Klaus Heilgeist也說明採用單一作業的優點，除了可減輕企業的負擔外，亦可確保各會員國得以公平徵收增值稅。⁶⁸

⁶⁶ 陳麗娟，阿姆斯特單條約解讀，台北：五南，民 88，頁 153。

⁶⁷ 資料來源：國際貿易局，網址：http://ekm92.trade.gov.tw/BOFT/web/report_detail.jsp?data_base_id=DB009&category_id=CAT1915&report_id=74670 (2005/12/14)。

⁶⁸ *One-stop scheme* : conference on 31 May 2005 in Berlin Joint report from the Bundessteuerberaterkammer and DG TAXUD，網址：<http://praesenzen.datevstadt.de/13037/display/showpage.jsp?PageID=250859> (2005/11/24)。

除此之外，因應服務供給之概念的改變，電子商務(E-commerce)服務的增加以及遠距服務的提供，必須現代化增值稅制度。未來電子商務服務的供給，其納稅義務將可透過經由電子作業的方式來履行，以配合「單一作業」的方案。⁶⁹

(二)加強行政合作，建立一致的增值稅規則

會員國間歧異之增值稅規定，可能形成貿易商在跨國交易之障礙，因此執委會鼓勵會員國間加強合作，建立一致的增值稅規則。同時，執委會為了促成增值稅法案的通過，提議至少八國以上組成的團體在此領域中合作，而經理事會以條件多數決通過，然而此提議遭到否決，故仍維持一致決之決議。

為了因應加強歐盟境內資料的流通所建立之增值稅資訊交換系統(VIES)，包含了增值稅認證號碼，發行日期、貿易商名稱、地址、及增值稅號碼適用有效期限等。當貿易商欲確認其貿易夥伴或顧客之增值稅識別號碼是否為有效時，可透過線上查詢，進入增值稅認證系統，得到及時回覆，其目的在提供納稅人在會員國間進行貿易時，可藉由進入此資料庫查詢，輕易且快速地確認其顧客之增值稅認證號碼。VIES 不但可協助管理當局監控歐盟境內貿易流動，並可協助使用者透過此網站得到一些訊息或警示，以防止許多不法行為。⁷⁰

(三)增值稅之課徵原則

增值稅之課徵原則會影響貿易之效果，主要可分為目的地原則與來源地原則。目的地原則之課徵主要以消費地或目的地為準，不論其貨物與勞務是國內提供或國外進口，於消費時由消費國課徵增值稅。來源地原則係依據貨物或勞務供給之生產地或來源地，由來源地課徵增值稅。⁷¹

⁶⁹ 資料來源，歐盟網站：

<http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/03/1447&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> (2005/12/14)。

⁷⁰ 資料來源，European Commission，DG Taxation and Customs Union，網址：

http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_en.htm (2005/11/30)。

⁷¹ 資料來源，林懷恩，增值稅貿易效果—台灣觀點、亞洲實證研究，逢甲大學會計與財稅研究

1993 年以前，歐盟增值稅之課徵原則為目的地原則，原本預計於 1993 年財政邊界廢除後，會員國間交易改採來源地課徵原則，對於歐盟境外之交易則維持目的地原則，但因會員國間交易之來源地課徵原則所需之條件未能於 1992 年 12 月 31 日前完成，因此提出 1993 年 1 月 1 起至 1996 年 12 月 31 日為過渡時期，採目的地原則與來源地原則並行，並預計於 1997 年過渡時期結束後，改採來源地課徵原則，然而一直到 2000 年執委會提出新的增值稅策略，仍然是兩者混合並行。目前課稅原則主要為：會員國間之交易視同國內交易，某些特定交易仍以目的地原則課徵增值稅，例如：不動產的交易、運輸服務等。其餘採來源地原則，在來源地課徵增值稅，在目的地抵扣，則供應商在出口前應向買者收取增值稅額，並於出口時繳納，而買者在進口時，已預先支付供應商之稅額，則可於進口時申報並抵扣。當納稅人到其它會員國購買商品並將商品運回本國時，該商品所附加之增值稅於來源地課徵。但在歐盟境內新交通工具的購買(Purchases of new means of transport)以及遠距函購(Distance purchases)則為例外，仍以目的地為課徵原則。最終由來源地所課徵之增值稅，可作為跨國界貿易下目的地國家稅收不平均的補償金，以確保目的地國家財政稅收之穩定。⁷²

說明如下：當跨越邊界的交易是由企業對企業(Business to Business, B2B)所發生時，則採行課徵轉換機制(reverse charge mechanism)，意即在發生消費之目的地國家課徵增值稅，供應商在消費發生之目的地國家並無增值稅的義務，且適用於所有交易，即使發生消費之納稅人並未註冊於該會員國。至於，企業對一般個人(Business to Customer, B2C)的交易行為，則必須確實在來源地或生產國課徵，供應商為納稅人並且必須承擔在所有進行交易的會員國申報及繳納的義務，因此必須簡化 B2C 的義務，以不致影響目的地國家的稅收。⁷³

所碩士論文，民 92，頁 9-10。

⁷² 資料來源，歐盟網站，

<http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/03/1447&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> (2005/12/14)。

⁷³ 資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，網址：

http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/article_on_future_changes_of_sixth_vat_directive-en.pdf (2005/12/14)。

(四)定期審視增值稅實施情況並提出建議

執委會應定期檢視增值稅整合情形並提出報告，以因應所需提出合適之建議。例如：因應新會員國加入，調整其低稅率適用之項目，及針對如何縮小稅率差距、改善稅負差距提出解決方案。例如：通過提高菸草稅稅率，以拉近會員國間菸草之稅率，防止不當競爭。

此外，針對具爭議性之議題應先行評估並提出適當建議。例如：會員國適用低稅率之項目不一，爲了避免過度適用低稅率引起不當競爭，對於如何限制會員國擴大適用低稅率項目，以及部份項目是否應一體適用低稅率都應提出評估與建議。此外，在免稅部份，對於非納稅人(例如：醫院、大學、政府部門等法人)在其他會員國購買時必須提出證明，且購買之免稅金額是受到限制的，當他們在其他會員國所購買貨物金額超出門檻時，則應承擔與一般納稅人之相同義務。在會員國間分歧之退稅機制，由於每個會員國退稅的程序不同，對於居住在歐盟境外的個人，當他們參觀歐盟時所購買之貨物，所附加之增值稅，必須在購買時詢問增值稅退稅的程序，是否須於購買當時填寫申請表格。⁷⁴凡此種種都必須審慎評估並提出建議。

(五)共同對抗逃漏稅，加強取締逃漏稅，減少逃漏稅機會

在逃漏稅方面，由於過度擴展低稅率的適用項目、或免稅項目的過度濫用，容易形成逃漏稅情形，造成會員國間競爭扭曲，影響會員國經濟與稅收，另外，在第八號指令下繁瑣的退稅規定及時程也促使部份企業卻步。部份會員國之統計發現逃漏稅情形之嚴重，致使增值稅稅收減少 10% 以上。⁷⁵

2000 年執委會修訂現行增值稅法規，以確保財政收入不因電子商務盛行而

74 資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，網址：
http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/consumers/buying_goods/index_en.htm (2005/11/24)。

75 資料來源：歐盟網站：
<http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/03/1447&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> (2005/12/14)。

流失，並防堵各種逃漏稅行爲。例如：Carousel fraud，此即運用網際網路來規避增值稅及其他稅捐，根據英國政府資料顯示，因 Carousel fraudster 規避各種稅捐，使得英國政府在 2001 年至 2003 年稅捐逐年損失約 17.7 億、27.5 億及 26.4 億英鎊。⁷⁶ 2003 年 10 月 7 日理事會規章(EC No 1798/2003)旨在建立行政合作之架構，促進會員國間稅務當局之合作，透過資訊交換的共同系統 VIES，使會員國能快速掌握增值稅資料，確保增值稅之適當應用，並對抗增值稅之逃漏稅行動。另外，理事會指令(2003/93/EC)也授權會員國在直接稅與間接稅領域之資訊交換與互相協助，以共同對抗增值稅之詐欺，執委會 2003 至 2007 年的工作規劃中，也將對抗逃漏稅列入重要工作內容之一。

⁷⁶ 資料來源：國際貿易局，網址：
http://ekm92.trade.gov.tw/BOFT/web/report_detail.jsp?data_base_id=DB009&category_id=CAT1915&report_id=74670 (2005/12/14)。

第四章 一九九三年後歐洲聯盟增值稅整合之內容剖析

歐盟增值稅整合主要以理事會頒布之增值稅指令為依據，增值稅之整合自 1967 年頒布第一號增值稅指令至今，歷經無數次修正，目前仍以第六號增值稅指令內容為主要施行依據，故本章將介紹第六號增值稅指令內容及其他後來新增或修正之主要增值稅指令。

第一節 歐洲聯盟第六號增值稅指令

歐盟增值稅之整合主要仍以第六號增值稅指令內容為施行細則，然第六號增值稅指令之內容繁雜，內容重點說明如下。

一、第六號增值稅指令內容

(一)目標

廢除會員國間內部交易之租稅障礙，使增值稅率趨近一致，並制定過渡時期條款，以減輕會員國在此期間貿易轉移所造成之稅的移轉。

(二)依據法令

以理事會指令 77/388/EEC 整合會員國在關於轉手稅的法令，並採行以一致稅基之共同增值稅制度。⁷⁷

(三)內容摘要

1、第一條明示

會員國應修正其現行之增值稅制度，採取必要之法律規定與行政條款，以期修正後之增值稅制度可於 1978 年 1 月 1 日前生效。

⁷⁷ 資料來源，European Commission，DG Taxation and Customs Union，*Sixth VAT Directive: uniform basis of assessment*，網址：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/s10000.htm#INDIRECTE> (2004/10/15)。

2、範圍

適用於納稅人在國家領土內提供之貨物與勞務服務與進口之貨物。

3、領土

包含會員國國家之領土與領海。基本上與歐洲經濟共同體條約適用之會員國領域範圍相同，但不在此條約適用範圍內之領域則排除。例如：在條約中指出丹麥之格陵蘭（Greenland）不在條約適用範圍之內⁷⁸；或是某些會員國之領土視為第三地(Third territory, or third country)，亦排除在加值稅指令適用範圍之外。例如：德國之赫爾葛蘭島(the Island of Heligoland)、西班牙之休達(Ceuta)等。⁷⁹但摩納哥公國(the Principality of Monaco)及馬恩島(the Isle of Man)，卻應被視為是法國及英國與北愛爾蘭之領土，屬於此指令之適用範圍。然而，當執委會認為上列所排除適用之地區不合理時，特別是關係到公平競爭原則及自有財源時，執委會可向理事會提出適當之建議，予以修正。

4、納稅人

納稅人為加值稅制度之中心角色，加值稅系統的建立係依據納稅人之義務而建立。⁸⁰ 納稅人是指在任何地方「獨立」從事以下任一項經濟活動，且不論其是否以營利為目的。此經濟活動包括由生產者、貿易商、和提供在礦業與農業

⁷⁸ 會員國領土排除於條約適用範圍之詳細內容可參閱歐洲經濟共同體條約之第 227 條。

⁷⁹ 第六號加值稅指令中會員國領土排除適用之地區如下：

- Federal Republic of Germany: the Island of Heligoland, the territory of Busingen,
- Kingdom of Spain: Ceuta, Melilla,
- Republic of Italy: Livigno, Campione d'Italia, the Italian waters (SIC! waters) of Lake Lugano.
- Kingdom of Spain: the Canary Islands,
- French Republic: The overseas departments,
- Hellenic Republic 'Αγιο'Οπο.

資料來源：Consolidated TEXT，CONSLEG：1977L0388-01/05/2005，SIX COUNCIL DIRECTIVE of 17 May 1977 (77/388/EEC) OJ L 145, 13.6.1977, p.1，Office for Official Publications of the European Communities (2005/8/28)。

⁸⁰ 資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，Descriptive Report on the simplification and modernization of VAT obligations for the European Commission，TAXUD/2001/DE/307，14 June 2002，網址：<http://www.europa.eu.int/taxationandcustoms> (2004/10/20)。

活動上之勞務者以及提供專業服務之人員所從事之活動。因利用動產或不動產而得以持續獲得收入之活動也視為經濟活動。偶爾發生上述活動之交易情形或下列任一活動者，會員國也可將之視為納稅人，如：土地之供給、建構中之建築物與建築物完成後之使用，但會員國間仍適用不同之標準。

上述之「獨立」排除因契約關係受雇而提供其雇主勞務之雇員、或因法律約束而形成雇主與雇員之關係。然政府或其它公家機關等依公家職權從事之活動或交易，如課徵稅、規費或捐款等，則不視為納稅人，除非未執行課稅，會造成競爭之扭曲。⁸¹

5、納稅交易

(1) 貨物之供給：係指有形動產所有權之移轉。電力、瓦斯、暖氣及冷氣等相關皆可視為有形資產。依據公權力或法律強制針對負債的賠償所做之所有權的移轉，也視同貨物之供給。會員國也可將下列視為有形資產：在不動產上所產生的利益、不動產持有者在物之使用權利、不動產之所有權提供所有者等同於股份之股份或利益。由納稅人所運用之貨物，構成其商業資產之一部份，無論是私人用途、員工用途、免費的或非商業之一般用途，也應視為供給，然其貨物或零件之加值稅，可全部或部份予以抵扣；樣品或低單價之禮品則不視為供給。

(2) 勞務之供給：係指除上述可構成貨物之供給以外的任一交易，此交易包括無形資產之轉讓等。由納稅人所提供之免費勞務，為私人用途、員工用途或非商業之一般用途，也構成勞務之供給。為了防止競爭之扭曲，會員國應考慮將納稅人以商業為目的所提供之勞務，視為勞務之提供，且當此勞務係完全其他由納稅人提供時，將無法予以全部抵扣。

⁸¹ Op.cit. note : 56.

6、進口

進口貨物係指不符合歐洲經濟共同體條約第 9 條及第 10 條之規定，(為現歐洲共同體條約之第 23 條與第 24 條)，而進入共同體之貨物；或者包含在歐洲煤鋼共同體條約中，非自由流通之貨物；而從第三國領土進入共同體之貨物。⁸² 貨物進口之地點，應為貨物進入共同體時由會員國領土所進口之地點。

7、交易之課稅地點

(1) 貨物之供給地點：貨品由供應商或第三人運送時，貨物之供給地點應以運送之起點為交易地點；若不需運送，則以供應地為交易地點。⁸³ 當貨物需要安裝或組裝時，安裝或組裝之地點應代表供應商為貨物之供給地點。假如貨物之安裝或組裝是在會員國境內，不同於其供應商所在之地點，則會員國應採取適當措施以避免雙重課稅。

(2) 勞務之提供地點：一般視供應商所設立之營業所或其固定處所為勞務之提供地點；若無營業所或無固定處所，則以勞務提供者之永久地址或經常居所，為勞務之提供地點。若與不動產的服務有關的（例如：房屋仲介、建築師等專業人士）勞務提供地點，則以不動產之所在地為主；運輸服務之提供地點則以起運點為勞務提供地點；與文化、運動、科學、教育等活動相關的附屬運輸勞務，則以活動地點為勞務提供地點；關於可動之有形資產出租的勞務提供，則以資產之使用地點為勞務提供地點；但如專利權的轉讓、廣告、諮詢服務、工程師、律師、會計師及銀行與保險交易等的勞務提供，為了避免重複課稅及免稅，則由會員國自行決定其勞務提供地點在共同體內或外。⁸⁴

⁸² 見第六號加值稅指令之第七條第一項。

⁸³ Ben J.M. Terra, *The Place of Supply in European VAT*, London ; Boston : Kluwer Law International, 1998, page 21。

⁸⁴ 沈玄池、陳彥煌，前揭書，頁 31。

8、課稅金額

國家領土內，課稅金額係依據貨物購買時之金額及勞務提供之成本或市場價值來課徵。課稅金額應包含除增值稅以外之其他稅，以及供應商向購買者所收取之連帶費用，例如：運費、保險費、包裝費等等；課稅金額不應包含打折時所減少之單價、或於供給時給予顧客之折扣、以及由顧客所支付之其它金額，該金額係顧客之支出費用，若列入納稅人之費用項目時，作為補償之款項時，納稅人不應直接扣除於此交易中已被課徵之稅額，而應提出該費用之實際支出金額。另外，對於進口貨物之課稅金額，應依據通關時申報之金額。

9、稅率

課稅交易進行時，稅率應為當時可課稅之事物所適用之稅率。標準稅率應由會員國採固定稅率，依課稅金額之一定比率課徵增值稅，貨物與勞務適用之稅率應相同。2001年1月1日後規定標準稅率不得低於15%，且此標準適用至2005年12月31日之期限，延展至2010年⁸⁵；

在低稅率方面，會員國可適用一個或兩個低稅率，稅率採固定稅率，依課稅金額之一定比率課徵增值稅，不得低於5%，且僅適用於Annex H中之項目；主要適用範圍為民生必需品如：食物、水、一般醫藥供給品、乘客運輸及行李等等，詳細內容請參閱附錄二。

在零稅率方面，各國適用項目不一致，不過仍以報紙、日常消費之食物、飲料及藥品等為主。至於高稅率則早已全面廢除。此外，比利時、愛爾蘭、盧森堡、奧地利等會員國另有停車稅，主要適用於能源、燃料等產品上，詳細內容可參閱附錄三。

在特低稅率方面：目前仍有適用低於5%之特低稅率的會員國：希臘、西班牙、法國、愛爾蘭、義大利、盧森堡及波蘭，主要適用項目如下表：

⁸⁵ 資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，網址：http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/misc/87490.pdf (2005/12/14)。

表 4.1 歐盟會員國特低稅率之適用項目

項 目 \ 國 家	希臘 (EL)	西班牙 (ES)	法國 (FR)	愛爾蘭 (IE)	義大利 (IT)	盧森堡 (LU)	波蘭 (PL)
貨物與勞務：							
食物		4		4.4	4	3	3
飲料:礦泉水/檸檬水						3	
孩童衣物						3	
藥品		4	2.1		4	3	
書籍	4,5	4			4	3	
報紙	4,5	4	2.1		4	3	
期刊	4,5	4	2.1		4	3	
電視收費			2.1		4		
飯店						3	
餐廳						3	
文化表演收費 (電影、戲院、運動等)	4,5					3	
運動設備						3	
廢棄物處理						3	
家庭廢棄物之收集						3	
大眾運輸						3	
資產部份：						3	
新建築物之供給		4			4	3	
修繕		4			4	3	
與興建新建築物相關之工作		4			4	3	
版稅						3	
殘障人士之醫療設備					4	3	
水						3	
社會服務					4		
花草修剪 農藥、天然的、或人工的肥料					4		
羊毛原料						3	
農產品輸入						3	3

資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，*VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*，Tax Policy，DOC/1636/2005-EN，1st July 2005，網址：
http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2005_en.pdf. (2005/11/17)。

10、 免稅

免稅係指銷售不課稅，但其進項稅額則不准予以扣抵。免稅主要分為四種：其一，國家領土內之免稅，凡以公共利益為目的之相關活動，得予以免稅，如：社會與教育服務等；其他特定活動，如：保險與保險相關之交易等。⁸⁶；其二，進口之免稅，進口貨物在不抵觸共同體之其他條款下，會員國可允許免稅之情形，但必須註明其目的以確保免稅之正當應用，並防止任何可能造成逃稅、避稅或濫用之情形。然而，若會員國認為會嚴重影響競爭之條件時，會員國可保留予以免稅之權利；其三，出口之免稅，出口貨物到共同體之外的國家，可享免稅；最後，特殊之免稅，如國際貨物的運輸。⁸⁷

11、 扣抵額

納稅人於所需的貨物或勞務供給之交易後，下列情形所產生之增值稅，得予以抵扣。如：可抵扣該項交易所提供之發票上的增值稅、及輸入財貨時已繳納之增值稅。⁸⁸

12、 特殊方案

關於小規模營業人之特殊規定、對農民採用「平率」(Flat-rate) 方案⁸⁹以及旅行社、二手商品、藝術品與古董等收藏品都有特殊規定。⁹⁰

13、 電子商務

電子商務，係指由網際網路傳輸所構成的交易或經由進入網際網路所形成之貨物、服務或資訊之供給、銷售、出租與資產的遞送等等。網路時代的來臨

⁸⁶ 王憶如，前揭書，頁 47~48。

⁸⁷ 詳細內容請參閱第六號增值稅指令之第 13 條、第 14 條、第 15 條及第 16 條。

⁸⁸ 林攀雲譯，歐洲增值稅法規，台北：財政部財稅人員訓練所編印，60 年，頁 7。

⁸⁹ “平率”，乃指對會員國之農業投入品皆以相同之單一稅率課徵增值稅，並以此為農產品之退稅額，且農民可自有選擇是否加入增值稅制度。Richard W. Lindholm 著，張盛和譯，前揭書，頁 78~79。

⁹⁰ 資料來源：第六號增值稅指令之第 24 條、第 25 條、第 26 條、第 26a 條及第 16b 條。

使得任何人都可從事電子商務，賣方可透過網路從事廣告、行銷，以及直接與全球各地的買方聯繫並進行交易，因而戲劇性地拉近了全球各地從事經濟者間的距離。⁹¹

近年來網際網路的發達帶動了消費型態的快速變動，使得稅的管理更加困難，成為對國家稅務規則的挑戰。稅與國家財政及政策有重大關聯，以往有形的作業方式都因邊界的廢除與無形的網路所破壞，新的傳遞方式與新類型的產品的產生，解決了所有須透過邊界與實際作業才能達成的問題。因此，為了鼓勵電子商務並維護國家財政基礎，必須加強國際間在數位商務環境下課稅機制的合作，以兼具共同利益的協調與國內稅務政策的尊重。

1998 年 6 月 17 日執委會向理事會、歐洲議會和經社會在有關電子商務與間接徵稅提出宣言。執委會強調因應電子商務發展的需求必須修正稅務環境，並給予明確的法律義務。在 1998 年 7 月 6 日理事會採行由執委會制定之指導原則，並接受於 1998 年 10 月由歐盟與會員國在渥太華舉行之經濟合作與發展組織之部長會議所貢獻之基本原則。2000 年由理事會通過之指令(2000/31/EC)為內部市場之電子商務提供了法律架構，除了消除跨邊界之線上交易的障礙外，更提供了法律的確定性。⁹²

2002 年 2 月理事會基於稅賦公平考量，故電子商務必須負擔如同傳統稅負擔的義務，因而針對電子傳輸之商品或服務課徵增值稅，並於 2002 年 4 月通過歐盟增值稅指令(77/388/EEC)之修正案(Council Directive amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC)，主要係針對利用廣播、電視服務或特定之電子設備提供傳輸等服務，如：網路下載音樂、遊戲及娛樂等服務，課徵 15%~20% 不等之增值稅，該指令並於 2003 年 7 月 1 日正式生效。此項指令使得歐盟境內利用網際網路傳輸之電子商務受到極大衝擊，由於各會員國增值

⁹¹ Emilie Fridenskold, "VAT and the Internet: The Application of Consumption tax to e-commerce transactions", *Information and Communications Technology law*, Vol.13, No.2, 2004, Carfax Publishing (2005/12/4)。

⁹² 資料來源：EU –European Commission-Internal Market, *VAT and electronic commerce*, 網址：http://europa.eu.int/comm/internal_market/e-commerce/overview_en.htm (2006/1/15)。

稅率的不同以及行政程序上的差異，可能造成共同體內業者或行政機關的額外負擔，因此，執委會建立 VIES，藉由與各國稅務機關之連線，提供數位商品交易雙方網路申報增值稅相關資訊之服務，以減輕納稅人之負擔。⁹³

14、 簡化程序(Simplification Procedures)

執委會提議應簡化增值稅的義務，以利貿易商在跨會員國間進行交易時，能享受到單一市場形成之利益。貿易商在會員國間自由貿易，而產生在不同會員國貿易之納稅義務，由於各會員國之貨物與勞務所適用之稅率不同，爲了減輕貿易商之行政負擔，擬推行「單一作業之整合申報系統」，再經由理事會採一致決通過後，授權會員國採用任何措施，防止該指令之條款受到損傷，以簡化課稅的程序並防止逃稅或避稅之情形，然此課稅之簡化程序應不得影響會員國於最後消費階段所課徵之稅收。

15、 增值稅委員會(Value Added Tax Committee)

增值稅委員會係由會員國代表及執委會所組成，提供增值稅指令之諮詢，執委會因應主席所提出之問題或會員國代表所提出之請求，檢視並協調有關增值稅條款之適用情形。

16、 其他

有關締結國際協定的規定，及使用歐洲單位代號(European unit of account, EUA)之規定，爲 75/250/EEC 之決議。從 1982 年 1 月 1 日起每 2 年執委會應於徵詢過會員國後，提出一份共同增值稅制度在會員國內適用情形之報告給理事會，並應由理事會遞送此報告給歐洲議會。

⁹³ 資料來源：European Commission，網址：
<http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/02/864&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> (2005/11/18)。

二、1980 年至 2004 年第六號增值稅指令修正重點

自歐盟會員國採行共同增值稅制度後，會員國就以 1977 年頒布之第六號增值稅指令之施行細則為標杆，然而隨著過渡時期辦法適用期限的來臨、新會員國的加入、單一市場的完成與傳統交易方式的改變，對於第六號增值稅指令之規定，都必須因應時勢所需提出建議與評估、並適時修正增值稅法規。

以下針對 1980 年至 2004 年第六號增值稅指令修正內容，重點如下：

表 4.2 1980 年至 2004 年第六號增值稅指令修正內容

修改指令依據	修改日期	修改內容
(80/368/EEC) 第十一號增值稅指令	26 March 1980	第十一號增值稅指令：排除法國海外地區適用增值稅指令。
(84/386/EEC) 第十號增值稅指令	31 July 1984	第十號增值稅指令：修改第六號指令中關於有形動產出租之規定。
(89/465/EEC) 第十八號增值稅指令	18 July 1989	廢除第六號指令中一些過渡性措施。
(91/680/EEC)	16 December 1991	修正第六號指令對於廢除財政性障礙之觀點。
92/77/EEC	19 October 1992	修正第六號指令增值稅稅率的趨近。
92/111/EEC	14 December 1992	修正第六號指令及簡化增值稅措施。
94/4/EC	14 February 1994	修正第六號指令並增加非共同體會員國旅客 allowances 的層次，與在共同體內旅行免稅商品購買的限制。
94/5/EC	14 February 1994	修正第六號指令對於二手商品、藝術品、古董及其他收藏品的特別辦法。
94/76/EC	22 December 1994	修正第六號指令對於歐盟擴大在過渡時期適用的增值稅施行辦法。
95/7/EC	10 April 1995	修正第六號指令及簡化增值稅措施(免稅範圍及政策實行辦法的規定)。
96/42/EC	25 June 1996	修正第六號指令，允許會員國在日常植物及木柴的供應適用低稅率。
96/95/EC	20 December 1996	修正第六號指令關於標準稅率層次。
98/80/EC	12 October 1998	修正第六號指令關於投資用金子的特殊規定。

1999/49/EC	25 May 1999	修正第六號指令關於標準稅率層次。
1999/59/EC	17 June 1999	修正第六號指令關於通訊服務所適用的辦法。
1999/85/EC	22 October 1999	修正第六號指令關於在勞務密集服務採用實驗性的低稅率。
2000/17/EC	30 March 2000	修正指令 77/388/EEC 共同增值稅制度(於過渡時期)授權奧地利在不動產出租為住宅使用時，租金可適用不得低於 10%的低稅率；以及葡萄牙之餐廳適用不得低於 12%的低稅率。
2000/65/EC	17 October 2000	修正指令 77/388/EEC 關於應負擔增值稅之納稅人的規定。
2001/115/EC	20 December 2001	修正指令 77/388/EEC 在簡化、現代化的觀點，及整合增值稅在開立發票的規定
2002/38/EC	7 May 2002	修正第六號指令中在關於電視、廣播及類似電子服務的提供方面適用之臨時辦法。
2003/92/EC	7 October 2003	修正指令 77/388/EEC 中有關瓦斯及電子提供地點之規則。
2004/7/EC	20 January 2004	修正會員國從第六號增值稅指令中豁免所採取之程序。
2004/15/EC	10 February 2004	修正第六號增值稅第 289 條第 6 項中勞務密集服務適用。
2004/66/EC	26 April 2004	修正指令 77/388/EEC 中因應 10 新會員國的加入，在貨物、勞務農業、交通政策及稅務領域適用之規定。

資料來源：*Consolidated TEXT*，*CONSLEG*：1977L0388-01/05/2005，*SIX COUNCIL DIRECTIVE of 17 May 1977 (77/388/EEC)* OJ L 145, 13.6.1977, p.1，Office for Official Publications of the European Communities (2005/8/28)。

三、其它重要之加值稅指令、決定與規章

除了上述第六號加值稅指令內容外，尚有其他重要之加值稅指令，雖然有些指令因新指令的出現、指令期限的截止，或不符現況所需，已失去效力或影響力，但仍可由下表中，了解初期加值稅指令之內容重點。

表 4.3 歐洲聯盟加值稅指令內容摘要

編號	指令	內容摘要
第一號指令	67/227/EEC	要求會員國於 1970 年 1 月 1 日前實施加值稅制
第二號指令	67/228/EEC	目前已無效力或已無意義
第三號指令	69/463/EEC	目前已無影響
第四號指令	71/401/EC	目前已無影響
第五號指令	77/250/EEC	目前已無影響
第六號指令	77/388/EEC	關於加值稅施行細則之規定
第七號指令	—	已撤銷，由 94/5/EC 指令取代
第八號指令	79/1072/EEC	規定關於其他會員國納稅人之退稅事宜
第九號指令	78/583/EEC	目前已無效力或已無意義
第十號指令	84/386/EEC	修改第六號指令關於有形動產出租之規定
第十一號指令	80/368/EEC	排除法國海外地區適用加值稅指令
第十二號指令	—	目前已無效力或已無意義
第十三號指令	86/560/EEC	規定關於非歐體會員國納稅人之退稅事宜
第十四號指令	—	目前已無效力或已無意義
第十五號指令	83/648/EEC	延長希臘實施加值稅指令期限
第十六號指令	—	目前已無效力或已無意義
第十七號指令	85/362/EEC	目前已不實行，由 92/111/EEC 指令取代
第十八號指令	89/465/EEC	廢除第六號指令中一些過渡性措施

第十九號指令	—	目前已無效力或已無意義
第二十號指令	85/361/EEC	目前已無效力或已無意義
第二十一號指令	86/247/EEC	延長希臘實施增值稅指令期限

資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，*The numbering of VAT directives*，網址：
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/vat_law_en.htm (2004/10/15)。

在上表中，第一號增值稅指令內容為羅馬條約之主要目標，在經濟聯盟的框架之下，建立一個類似國內市場公平競爭的共同市場，可清楚了解的是，要追求這樣的目標，必須將各國增值稅予以整合，並廢除多重的累進稅，在會員國間採行一個共同的增值稅系統。會員國在增值稅的相關立法，應維持貨物及勞務自由流通的原則及不受扭曲的競爭。第二號增值稅指令適用於納稅人有償地供應貨物或提供勞務及進口之貨物。

自 1977 年頒布了第六號增值稅指令取代了第二號增值稅指令後，就以第六號增值稅指令內容為主要施行細則之依據，第二號增值稅指令也就失去其意義。然而，第一號及第二號增值稅指令的實現是卻是共同體增值稅整合的第一個階段。第六號增值稅指令則以進一步整合各會員國之間立法為目標。

在簡化義務方面，自 1992 年 12 月理事會接受執委會建議簡化過渡時期施行辦法，頒布指令 92/111/EEC，簡稱為簡化指令(Simplification Directive)，該指令中提出許多因應 1993 年單一市場完成、財政藩籬撤除後之措施，⁹⁴ 更陸續於 1995 年、2001 年建議修正理事會指令 77/388/EEC，簡化納稅人之義務，以防止因稅務程序之複雜或所產生的花費過多，而造成許多企業放棄其權利。2005 年更建議採行單一作業之整合申報方案，以協助企業減輕增值稅義務。

在行政合作(Administrative Cooperation)方面，理事會指令(77/799/EEC)，規定有關直接稅與間接稅領域的行政合作，但又有關於間接稅領域行政合作之規章(EEC No 218/92)。在間接稅領域有兩個不同之法令依據，卻反而妨礙了加

⁹⁴ 沈玄池、陳彥煌，前揭書，頁 40。

值稅有效之行政合作。2003年10月7日理事會規章(EC No 1798/2003)，除了加強在加值稅領域之行政合作，並撤銷了規章(EC No.218/92)。2004年10月29日執委會決定(EC No. 1925/2004)，為理事會規章(EC No 1798/2003)制定了施行細則。新的規章旨在建立一個資訊交換的共同系統，促使會員國與執委會之間可通力合作，以確保加值稅之適當應用。⁹⁵

在相互協助(Mutual Assistance)方面，1977年12月19日通過的相互協助指令，主要目的在加強會員國之間資訊的交換，以防止會員國間逃稅與避稅情況的發生。⁹⁶ 2003年10月7日理事會指令(2003/93/EC)修正了有關由會員國授權在直接稅與間接稅領域之資訊交換與互相協助之指令(77/799/EEC)內容，以共同對抗加值稅之詐欺。

第二節 現階段歐洲聯盟會員國之加值稅稅率

任何良好之稅制，首先必須有合理之稅率，才能順利推行。⁹⁷

稅率的規定不應過高，以免增加人民負擔，導致逃漏稅的情形愈發嚴重；稅率的規定也不應過低，否則非但無法負擔稅務作業上的支出，也無法為國家帶來充足的稅收。

一、會員國加值稅稅率之演進

會員國之稅率係依據各國經濟環境、民情風俗、民生需求、及消費習慣等不同而有著多種不同的稅目及稅率。1973年法、德、義、荷、比、盧已全面採行加值稅時，因應當時所需調整各國的稅率以互相趨近，後續加入的會員國也都於加入前先行調整國內的稅制，以求加入歐盟後縮小與其他會員國之差異可減小。

⁹⁵ 資料來源，網址：<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31003.htm> (2005/9/10)。

⁹⁶ 凌忠嫻，〈歐體直接稅制之整合〉，82年11月25卷第6期，頁157。

⁹⁷ 李嵩，〈我對加值稅意見及建議〉，**稅務改進研究專集**，台北：財政部稅制委員會編印，民62，頁81。

爲了因應 2004 年歐盟東擴，新的 10 個會員國在加入前就已先行修正其國內稅制，以降低加入歐盟後之衝擊。爲了降低對各會員國國內經濟及民生物資價格之影響，由原有 15 個會員國的稅率整合，到現在 25 國的稅率的趨近都是循序漸進的，不僅縮小原 15 國在稅率上的差異，更協助新加入 10 個會員國在稅率整合之步調，慢慢地步上整合的軌道。有關會員國在稅率之演進，詳細內容請參閱附錄一。

二、會員國現行之加值稅稅率

下表爲歐盟會員國現行之加值稅稅率。各會員國的在稅率的差異已由原來的差異，整合爲以下幾種稅率：標準稅率爲 15% 到 25% 之間；低稅率不得低於 5%；以及仍有特低稅率及停車稅之少數國家，請參閱下表。

表 4.4 歐洲聯盟現行加值稅稅率一覽表

會員國	加入歐盟	實施年度	現行稅率			
			特低稅率 (%)	低稅率 (%)	標準稅率 (%)	停車稅 (%)
法國	1957	1954	2.1	5.5	19.6	—
德國	1957	1968	—	7	16	—
義大利	1957	1973	4	10	20	—
荷蘭	1957	1969	—	6	19	—
比利時	1957	1971	—	6	21	12
盧森堡	1957	1970	3	6	15	12
英國	1973	1973	—	5	17.5	—
丹麥	1973	1967	—	—	25	—
愛爾蘭	1973	1972	4.4	13.5	21	13.5

希臘	1981	1987	4,5	9	19	—
西班牙	1986	1986	4	7	16	—
葡萄牙	1986	1986	—	5/12	21	—
瑞典	1995	1969	—	6/12	25	—
奧地利	1995	1973	—	10	20	12
芬蘭	1995	1994	—	8/17	22	—
捷克	2004	1993	—	5	19	—
匈牙利	2004	1988	—	5/15	25	—
波蘭	2004	1993	3	7	22	—
斯洛伐克	2004	1993	—	—	19	—
斯洛汶尼亞	2004	1999	—	8.5	20	—
馬爾它	2004	1995	—	5	18	—
塞浦路斯	2004	1992	—	5	15	—
立陶宛	2004	1994	—	5/9	18	—
愛沙尼亞	2004	1991	—	5	18	—
拉脫維亞	2004	1995	—	5	18	—

N.B.：免稅中所包含的可退稅的零稅率並未包含在上列。

資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，*VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*，Tax Policy，

DOC/1636/2005-EN，1st July 2005，網址：

http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2005_en.pdf (2005/11/17)。

第三節 歐洲聯盟增值稅因應東擴採行之措施

一、過渡時期施行辦法

中東歐國家於 2004 年加入歐盟之際，尚無法立即適應歐盟目前之措施，故歐盟制定了過渡時期施行辦法，以引領新會員國循序漸進實行歐盟各項法規。儘管如此，仍然有許多漏洞 以香煙為例：許多喜愛抽煙的人會爲了逃避高的增值稅而到鄰近低稅率的中東歐國家去消費。

2003 年制定關於新的 10 個會員國加入資格的法令，以因應新加入會員國的需要。爲了協助將於 2004 年 5 月 1 日加入的 10 個新的會員國，以及即將加入的 2 個會員國，在稅制上的差異，配合歐盟增值稅整合的步伐上，制定過渡時期之施行辦法，以舒緩新會員國在稅制整合上的腳步。

在新會員國過渡時期之施行辦法中，主要係提供新會員國於過渡時期推行各項措施之準則，並針對中小企業免稅標準、食物、藥品、書籍等零稅率的適用期限，及電力、瓦斯、暖氣、餐廳等低稅率的適用期限，各國情況的不同，給予不同的適用期限。

以波蘭爲例：

在波蘭，標準稅率適用於非低稅率範圍的貨物與勞務，免稅的項目則有以下：肉製品、禽畜和蛋類產品、魚和海鮮產品、未加工的乳製品、園藝產品、遊戲和林業產品以及由健康與社會保險單位所列出的基本醫藥等；還有國際的運輸及展覽會場攤位的出租，與跨越邊界的能源傳輸等適用零稅率。⁹⁸ 歐盟新會員國過渡時期之施行辦法請參閱下表。

⁹⁸ 資料來源，網址：<http://www.polandonline.com/tax.html#2> (2005/12/14)。

表 4.5 歐盟新會員國過渡時期之施行辦法

國家	適用辦法
捷克	營業額門檻為歐元 35,000 以下的小型及中型企業增值稅免稅
	暖氣增值稅的低稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	建築物建造增值稅的低稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	香煙的低貨物稅僅適用到 2007 年 12 月 31 日
	個人消費用水果種植者適用特殊貨物稅制
	國際旅客的運輸增值稅免稅
匈牙利	營業額門檻為歐元 35,000 以下的小型及中型企業增值稅免稅
	暖氣增值稅的低稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	電力及瓦斯增值稅的低稅率僅適用至加入一年後
	餐廳增值稅的低稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	國際旅客的運輸增值稅免稅
	個人消費用水果種植者適用特殊貨物稅制
	香煙的低貨物稅僅適用到 2008 年 12 月 31 日
斯洛伐克	營業額門檻為歐元 35,000 以下的小型及中型企業增值稅免稅
	暖氣增值稅的低稅率僅適用至 2008 年 12 月 31 日
	建築物建造增值稅的低稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	電力及瓦斯增值稅的低稅率僅適用至加入一年後
	香煙的低貨物稅僅適用到 2008 年 12 月 31 日
	個人消費用水果種植者適用特殊貨物稅制
	國際旅客的運輸增值稅免稅
賽浦路斯	營業額門檻為歐元 15,600 以下的小型及中型企業增值稅免稅
	食物等物品增值稅的零稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	藥物增值稅的零稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	餐廳增值稅的低稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	建築物建造的增值稅免稅
斯洛汶尼亞	營業額門檻為歐元 25,000 以下的小型及中型企業增值稅免稅
	建築物建造增值稅的低稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	餐廳增值稅的低稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	國際旅客的運輸增值稅免稅

國家	適用辦法
愛沙尼亞	營業額門檻為歐元 16,000 以下的小型及中型企業加值稅免稅
	暖氣加值稅的低稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	香煙的低貨物稅僅適用到 2009 年 12 月 31 日
	國際旅客的運輸加值稅免稅
拉脫維亞	營業額門檻為歐元 17,200 以下的小型及中型企業加值稅免稅
	香煙的低貨物稅僅適用到 2009 年 12 月 31 日
	國際旅客的運輸加值稅免稅
	暖氣加值稅的低稅率僅適用至 2004 年 12 月 31 日
立陶宛	營業額門檻為歐元 29,000 以下的小型及中型企業加值稅免稅
	香煙的低貨物稅僅適用到 2009 年 12 月 31 日
	國際旅客的運輸加值稅免稅
波蘭	營業額門檻為歐元 10,000 以下的小型及中型企業加值稅免稅
	書籍加值稅的零稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	餐廳加值稅的低稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	香煙的低貨物稅僅適用到 2008 年 12 月 31 日
	建築物建造加值稅的低稅率僅適用至 2007 年 12 月 31 日
	農業輸入品包括機械加值稅的特低稅率僅適用至 2008 年 4 月 30 日
	食物等物品加值稅的特低稅率僅適用至 2008 年 4 月 30 日
	國際旅客的運輸加值稅免稅
馬爾它	營業額門檻為歐元 37,000 以下的小型及中型企業加值稅免稅(主要以提供貨物方面的經濟活動的企業)、24,300(主要以提供勞務方面的經濟活動的企業)、14,600(所有其它的情況)
	書籍加值稅的零稅率僅適用至 2009 年 12 月 31 日
	藥物加值稅的零稅率僅適用至 2009 年 12 月 31 日
	水的加值稅免稅
	建築物的建造及新的建築物加值稅免稅
	內陸旅客的運銷及國內島嶼海洋之間的旅客運輸免稅

資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，*Enlargement*：Chapter 10-Taxation，March 2004，網址：
http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm
(2004/10/20)。

二、 過渡時期施行辦法期限截止後，該如何因應

新加入之 10 個會員國，除馬爾它、匈牙利及波蘭之外，其他國家的人民普遍都較西歐國家的人民貧窮，因此加值稅對其國民之民生影響極大。目前所採行之過渡時期施行辦法，旨在給予新會員國一個彈性的時間表，來適應歐盟的各項稅制。然而，由於各國之國情、文化與生活方式皆不同，如何協助新會員國在過渡時期期限截止後，達到加值稅的初步整合，仍是一項艱鉅的課題。

舉例而言，過渡時期施行辦法之內容主要為某些特定適用於免稅項目之規定，以及某些適用零稅率及低稅率項目之適用期限。新會員國必須降低某些項目在適用期限截止後，變更為適用其他稅率而對國內造成之衝擊。

為降低新會員國加入歐盟之衝擊，歐盟加強對新會員國的各项協助，提供"過渡措施"之暫時性財政援助，協助新會員國發展並強化其行政效率，以利共同體立法的執行，並激勵會員國之間推行最佳政策。在新會員國方面，新會員國在過渡時期部份項目可適用豁免或其它較優惠之稅率，其中多數會員國之過渡時期施行辦法之期限為 2007 年 12 月 31 日。為了因應過渡時期施行辦法期限截止後，部份法規與措施回歸歐盟現行之制度，新會員國也應調整其國內經濟體制、以提升國家競爭力、並加強與會員國間之政治合作與經濟對話、加速稅制的改革、提昇徵稅之效率，以期在過渡時期期限截止後，加值稅的整合能更有效地推行。

第五章 歐洲聯盟增值稅整合之評估與展望

歐盟在增值稅整合過程中，循序漸進地達成每個階段性目標，並配合歐盟的擴大而針對新會員國採行過渡時期辦法，以協助新會員國能儘快跟進歐盟整合之步伐。現階段增值稅整合之成效與影響為何？增值稅整合過程中又遭遇那些困境？未來增值稅整合之發展又為如何？

第一節 現階段增值稅整合之成效

歐盟增值稅整合自 1967 年頒布第一號及第二號增值稅指令，展開增值稅整合之始，會員國於 1973 年全面採用增值稅。在 1977 年公布第六號增值稅指令為施行依據後，便積極推動整合，無論在稅基一致性、稅率之趨近、稅目之種類、課稅範圍之整合與會員國間稅務的合作都有一定成效，至此，增值稅整合之藍圖已大致底定。

1985 執委會提出「完成內部市場白皮書」，為增值稅之整合提供許多建議，至 1987 年單一歐洲法的生效，更為增值稅整合奠定穩固基礎。1992 年理事會頒布增值稅稅率整合指令、增值稅簡化指令與稅務合作規則，會員國依循著階段性計劃，完成增值稅整合之初期目標。

1993 年單一市場實現後，會員國邊界廢除，人員、貨物、資本、勞務之自由流通，促使會員國政府必須加強合作，降低因會員國間差異造成之競爭扭曲，因此，推動增值稅的進一步整合更是不可或缺。隨著會員國對增值稅整合的重視，1993 年後陸續完成稅基及稅率的進一步整合，並推動簡化納稅人義務，加強會員國間之行政合作，並建立增值稅資訊交換中心，以防止逃稅或避稅情形。

2004 年新會員國加入後，採行過渡時期施行辦法，主要係針對新會員國間不同之稅制架構、稅率及低稅率、免稅等適用範圍作一調整，以協助新會員國能循序漸進地跟上歐盟增值稅整合之進程。

綜觀歐盟增值稅整合之發展，主要係在於增值稅稅基之整合與稅率之趨近，以下就稅基整合與稅率趨近之成效作簡單結論。

一、稅基整合方面

自 1973 年會員國全面實施增值稅，1977 年第六號增值稅指令頒布，提供會員國推行增值稅之主要依據，對於納稅人、納稅交易、稅率、免稅、抵扣額等等皆有完整規範。1993 年因應單一市場完成、邊界廢除，為因應會員國所需並推動進一步整合，遂制定 1993 年至 1996 年 12 月 31 日為過渡時期，並針對第六號增值稅指令內容之納稅定義與規定作適當之修正。2004 年新會員國加入後，稅基整合的工作更著重在課稅範圍的定義，使會員國間納稅的標準趨近、並加強會員國間免稅與低稅率適用範圍之整合等、還有交易之課稅地點的界定，目前課稅地點主要以來源地課稅原則為主，部份特殊交易得適用目的地課稅原則，但未來歐盟境內交易仍期以來源地課稅原則為最終目標。

二、稅率趨近方面

在原有 15 個會員國中，許多會員國都提高原有之標準稅率並有朝向 20% 趨近的趨勢，英國及德國在未來也預計調整其稅率，如此一來，將來除了盧森堡及西班牙之外，其餘會員國之標準稅率將都在 19% 之上，因此非但各會員國稅率趨近且稅率更是呈現提高的趨勢。新的 10 個會員國標準稅率則分歧更大，有些國家稅率偏高於 20% 以上，有些國家稅率則過低，不過新會員國在 1993 年之後，都因應加入歐盟之所需而逐漸地將稅率趨近，高稅率的國家將稅率調降至趨近 20%，低稅率的國家也將稅率提高，朝向 20% 趨近，除塞浦路斯為避免對國內衝擊過大而維持 15% 之外，其餘各國標準稅率都在 18% 與 25% 之間。

整體而言，2005 年增值稅整合之成果，原有 15 個會員國與新的 10 個會員國之標準稅率，在稅率之趨近都有很大的進展，雖然 2005 年理事會已決議未來標準稅率不得低於 15% 之規定將延用至 2010 年，但由上述稅率趨近之結果看

來，未來各國之標準稅率都將逐漸朝向 20% 趨近，於此大膽推測將來標準稅率之規定將可能逐漸調整為不得低於 20%。

第二節 加值稅整合所遭遇之困境

歐盟 25 個會員國，每個會員國之國情、環境、經濟發展與稅制結構等皆不盡相同，可想而知加值稅整合過程中必定是困難重重，然而唯有克服重重困境，整合之腳步方可向前邁進，以下對於加值稅整合所遭遇之困境作一概述。

一、新加入會員國所造成之衝擊

歐盟於 1993 年單一市場完成後，成本的降低，帶動經濟發展，擴大了經濟效益，促使會員國重視加值稅政策的整合與合作。然而 2004 年 5 月 1 日 10 個新會員國正式加入歐盟後，由於新會員國之經濟、社會條件與原有 15 國相較，仍有些差異，而加值稅稅收會直接地影響到會員國財政收入的多寡，因此會員國擔心會再次受到衝擊：高稅率國擔心調降稅率，會影響財政稅收；低稅率國擔心則提高稅率，會影響物價，引起消費者抵制。為了避免因歐盟東擴後而造成對會員國之衝擊，必須適時採取因應措施，以協助新舊會員國之適應。

二、具約束力之法令規章形成困難

歐盟在稅制的整合由於各會員國對於稅賦權利的堅持，在直接稅整合的進展相當緩慢，而在間接稅制(尤其在加值稅方面)之整合則較有進展。加值稅之整合，主要係針對各國稅制規定如：稅基及稅率等，作適當之修正以趨近。儘管歐盟積極地推動間接稅政策與法規的一致性及稅率的趨近等，然而，要各會員國失去在稅制、利率、及法令等決定權，將使會員國怯步不前。因此，仍然為會員國在其經濟及結構政策方面保留了某種程度的彈性與自由。

稅賦權利為國家的主權之象徵，因此有關加值稅的法規制定與施行都必須經理事會以一致決通過後，方能形成約束力，造成許多法規無法窒礙難行，或

僅能以建議案的方式採行，形成整合上的阻礙。因此，執委會在 2004 年 10 月 29 日歐盟 25 個會員國所簽署的歐盟憲法當中，對於各國在稅務的防止逃漏稅及欺騙等等的行政合作上，提議希望由原本一致決改為條件多數決之提案，在各國的反對下依舊維持一致決。⁹⁹ 加值稅多以頒布指令方式推行，且各國在加值稅之立法上仍有許多彈性空間，會員國間不同之彈性措施也會造成實施上的差異，使得加值稅的整合的時程拉長，形成加值稅整合之另一難題。¹⁰⁰

三、稅制之改變對民生、經濟與財政影響大

會員國稅制結構隨著政治、經濟、社會背景與國情不同，而有不同影響，且負責機關之組織架構的差異容易造成課徵加值稅時，形成舞弊或逃漏稅之情況，影響會員國之稅收。另外，加值稅在民生物價的影響亦不容忽視，舉凡稅率的高低、適用項目的不同、配合加值稅整合之新法規與措施等，都有可能會影響該國物價的波動。加值稅稅制的改變對歐洲企業也形成了重大影響，有些歐洲企業認為現存各國混亂而分立的加值稅稅制，形成重大的障礙：「這種稅制對於中小企業及出口業者尤其加重了負擔，不利於企業競爭力與消費者福祉」。¹⁰¹ 因此，各國在稅務機關的密切合作及稅制的簡化上，仍有很大的改善空間。

四、電子商務的盛行

隨著資訊社會的發展，消費型態的改變與傳輸方式的提升，越來越多人透過網際網路購物或提供服務，也為網際網路帶來了無限的商機。在 Emarketer 的研究當中顯示 2004 年美國有 168 百萬的網路使用者中有 75% 的人會在網路上購物，當歐洲有 221 百萬的人中有 86% 的人在網路上瀏覽。在 2003 年 7 月，Amazon(亞馬遜)提出報告國際銷售的成長比較北美銷售的成績上升的要快的

⁹⁹ 資料來源：歐盟網站：<http://www.europa.eu.int> (2005/11/28)。

¹⁰⁰ 王憶如，前揭書，頁 117~118。

¹⁰¹ 封德育，〈歐盟現行加值稅制的困境與未來走向〉，主要國家經貿政策月刊，第 108 期，89 年 6 月，頁 40。

很多，且主要市場是在德國、英國及法國等國家，在 2002 年有囊括了其中 70% 的電子商務服務。雖然，網路商機的躍動對於供應商的公平競爭與消費者中立與平等原則下有效運作的增值稅制度，卻存在著無法打敗的風險。電子商務的盛行為許多法規的適用與效力提供了不確定性，同時也影響了既有的稅制架構，因此，爲了避免電子商務的盛行影響了競爭的扭曲以及會員國的稅收，歐盟針對由網路下載的影音、軟體、遊戲等服務課徵增值稅。¹⁰² 不過，由於電子商務的提供大部份都是跨國進行，容易引起國際間的糾紛，且歐盟在課徵增值稅的新法規爲，自 2003 年 7 月 1 日非歐盟國家對歐盟國家提供電子商務的服務或貨物的銷售將必須繳納增值稅給消費者所在的國家，也引起許多爭議，尤其引起美國的反彈，然而經濟合作與發展組織(OECD)對於多數的電子商務爲銷售之一種的認定，卻提供了歐盟制定此法規的基礎，因此，如何對跨國電子商務課徵增值稅，也引起國際上的熱烈討論。¹⁰³

儘管如此，電子商務卻是時勢所趨，電子商務的盛行非但提升了企業作業的效率，也提供了許多重要的工作機會，特別在中小型企業並且刺激經濟增長和歐洲公司的創新與投資。同時，在所有人都得以進入網際網路的條件下，也提昇了歐洲產業的競爭力。

第三節 未來展望

增值稅自 1973 年開始採行至今，原 15 個會員國歧異的稅制架構已漸漸整合，然而，會員國雖對增值稅整合之重要性存有共識，卻常因本國利益的考量下，否決了增值稅的進一步整合。2004 年 10 月 29 日歐盟 25 個會員國所簽署的歐盟憲法當中，各國仍然否決了由執委會所提出，在增值稅議題經理事會以一致決通過，改爲以條件多數決通過之建議案，也就是說，未來有關增值稅整

¹⁰² Veronique de Rugy, "European Politicians Want to Tax U.S. Companies", *Knowledge, Technology, & Policy*, Spring 2004, page13-15.

¹⁰³ Information Technology Association of America (ITAA), *ECommerce Taxation and the Limitations of Geolocation Tools*, 網址：www.itaarog.org (2005/11/18)。

合之議案仍須經由 25 國理事會代表以一致決通過後，方可正式推行，增值稅整合之腳步，想必更艱辛。

由於增值稅整合所涉及的層面很廣，舉凡歐盟財政收入、政策施行、預算分配、會員國國家利益、經濟發展及民生消費需求等，都會受到直接影響。雖然目前增值稅的整合可謂略具成效，然而，增值稅整合未來的發展變數仍然很大。以下就各個面向探討未來整合之方向：

一、 歐盟東擴後，新會員國對增值稅整合之影響

以標準稅率為例：新的 10 個會員國標準稅率除塞浦路斯較低為 15%，波蘭與匈牙利較高分別為 22% 及 25% 之外，其餘新會員國主要介於 18%~20% 之間；相較於歐盟原有 15 個會員國之標準稅率而言，除德國為 16%、盧森堡為 15%、英國為 17.5%，西班牙為 16% 之外，其餘會員國則介於 19%~25% 之間，原有會員國標準稅率低於 18% 的國家反而多於新會員國。有鑑於此，原有會員國國家也紛紛有調高標準稅率的動作。

以希臘而言，於 2005 年 4 月 1 日將標準稅率由原有之 18% 調升至 19%；而葡萄牙也於 2005 年 7 月 1 日調整其標準稅率由 19% 提高到 21%。此外，現今面臨國家財政赤字龐大的德國，也研擬以提高增值稅來填補國庫，並預計在 2007 年將增值稅標準稅率由現行之 16% 調高至 19%，其增加之稅收將為減少社會保險費之用途，以降低企業人事成本並增加就業機會，同時亦考量將生活支出之消費產品如食品之增值稅率由目前 7% 調降至 5%。然而，提高增值稅率之作法仍受到多方持反對看法，認為目前德國經濟發展衰弱，若以提高增值稅率為填補赤字之方法，反而可能造成德國經濟成長停滯，由觀察以往德國調升增值稅率時即出現消費大幅滑落的情況可見一斑。¹⁰⁴而英國也計劃將原本

¹⁰⁴ 國際貿易局，駐德國代表處經濟組，經貿商情，2005/6/2，網址：
http://ekm92.trade.gov.tw/BOFT/web/report_detail.jsp?data_base_id=DB009&category_id=CAT1849&report_id=87812 (2005/12/16)。

17.5%之標準稅率提高至 20%。¹⁰⁵ 由此可見，將來那些標準稅率低於新會員國的國家將來可能會朝提高標準稅率方向前進。

由於，新的 10 會員國加入歐盟的時間仍不長，目前仍以過渡時期施行辦法為主要推行依據。新會員國整合的成效不但對影響著歐盟的整合，對於單一市場之經濟發展、各國財稅收入及企業的發展也會有重大影響，未來新會員國在過渡時期施行辦法之期限到期後，增值稅的進一步整合，也是一項未知的挑戰。

二、未來增值稅之整合

增值稅整合至今在稅制架構、稅基及稅率雖已有相當之成果，然而歐盟於 2004 年加入新成員以及未來也將陸續有新的成員加入，未來整合的工作仍然有許多爭議與問題，以下提出各方對未來增值稅整合之看法。

(一) 執委會的看法

執委會對於增值稅整合不遺餘力，增值稅整合至今，雖已頗具成效，但隨著東擴的腳步，許多整合工作仍待推展。未來將致力於推動簡化與現代化增值稅制度，推行「單一作業之整合申報系統」；並重新審慎第六號增值稅指令內容；促進會員國實施之增值稅規則一致化，將來源地課徵原則明確化，以建立一個明確並一致的增值稅制度。另外針對許多具爭議的議題提出討論，例如：不同型態服務的供給，其課稅地點之定義；特定適用免稅之貨物與勞務項目；電子方式提供之服務的定義；會員國之豁免及低稅率適用項目等等。¹⁰⁶

¹⁰⁵ 資料來源：Koalitionsvertrag CDU, CSU, SPD – 11.11.2005，*Gemeinsam für Deutschland – mit Mut und Menschlichkeit*，網址：

<http://www.bundesregierung.de/Anlage920135/Koalitionsvertrag.pdf> (2005/11/25)。

¹⁰⁶ 資料來源，European Commission，DG Taxation and Customs Union，網址：

http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_recently_adopted/index_en.htm (2005/12/14)。

下列提出執委會委員 László Kovács 對此之看法與建議。

為了有效提升企業在增值稅制度使用之效率及便利性，必須簡化企業之增值稅義務。執委會強調必須簡化增值稅的申報流程以減輕企業的負擔，因而提出“單一作業之整合申報系統”之提議。另外，會員國必須針對低稅率的彈性措施及適用範圍(Annex H)作一嚴格之限制，避免因會員國過度擴大的適用，將會員國間差距拉大，造成競爭之扭曲。以餐廳為例：一半以上的會員國藉由特定的豁免情形，餐廳的增值稅適用低稅率，因而造成其他會員國的抱怨；以法國為例：法國一直希望能將一般餐廳消費的增值稅率 19.6%的稅率，調整為如同速食店消費所適用之低稅率 5.5%，但遭到歐盟的拒絕；¹⁰⁷ 其次，現行有關勞務密集服務的規定將於 2005 年 12 月 31 日到期，所謂的勞務密集服務實驗階段的延長，不應列為可接受之選擇，如此將造成相關法規制定的困難並將問題一再地拖延。還有關於建築適用低稅率的問題，可給予詳細及階段性的規定與限制，以降低對歐盟預算收入的衝擊。同時，有關勞工的雇用是否適用低稅率，對於經濟的發展及失業的問題有重大影響，必須審慎評估。¹⁰⁸

(二) 會員國的看法

原有 15 個會員國在 2004 年 10 個新會員國加入歐盟後，由於單一市場經濟規模的擴大，人員、貨物、勞務及資本的自由流通，為了防止競爭之扭曲，應積極地改革稅制架構及增值稅之整合與趨近。

以英國為例：英國對於歐盟有關租稅整合的議案，並不希望以條件多數決(QMV)來通過，對於租稅整合的推展，除了積極推動增值稅之整合，對於個人所得稅與公司稅並不希望未來有更進一步的整合。除此之外，雖然英國不希望國家的高稅率造成國家競爭力的消失，且有鑑於目前歐元區經濟的蕭條，英國

¹⁰⁷ 鄭曉雯，“世界稅務眺望”，中國稅務旬刊，第 1828 期，頁 24。

¹⁰⁸ 資料來源，網址：http://europa.eu.int/comm/commission_barroso/kovacs/index_en.htm (2005/12/14)。

也不希望採取歐陸的高稅率政策。¹⁰⁹ 然而，隨著 2004 年歐盟東擴後，新會員國標準稅率之高稅率趨勢，以及英國財政赤字的壓力，英國仍朝向提高稅率的腳步前進。

以德國為例：相較於新會員國的標準稅率而言，德國之標準稅率 16% 略低，且由於德國之財政赤字已很嚴重，因此紛紛希望提高標準稅率，以增加國家財政收入。

另外，尚有希臘及葡萄牙，也紛紛提高其標準稅率。此舉無形中也形成稅率之趨近。而西班牙自 1986 年加入歐盟以來，對於增值稅整合工作一向相當配合。愛爾蘭對歐盟增值稅整合一直以來則持悲觀的看法，堅持保有本國財政課稅的自主權、維持低稅率且反對稅制統一，因為愛爾蘭向來以低稅負吸引外資著名，因而在一些整合的法規上，仍未依循歐盟的腳步。

至於 2004 年加入歐盟之新會員國對於增值稅之整合，大部份持樂觀態度。新會員國在增值稅整合的步伐上，尤其以波蘭、斯洛伐克、塞浦勒斯等最為配合，不但針對國內稅制進行改革，並積極協調與歐盟法規一致。新會員國認為與歐盟增值稅整合步伐愈趨近，就可減少與其他會員國之差距。以波蘭而言：波蘭自 2001 年開始改革稅制，至 2002 年更大幅調整許多原本為低稅率或免稅的項目。例如：將玩具業增值稅由原本 7% 調高至 12%。：傢俱業增值稅由原本 7% 調高至 22%；證照費的增值稅由原本的零稅率改為 22%；電力的增值稅採新的機動稅率等。

此外，預計於 2007 年加入歐盟之候選國：保加利亞及羅馬尼亞，亦為加入歐盟作準備，除加強改革其國內稅制外，並與 2004 年加入之新會員國同時採行過渡時期施行辦法(如下表)，其目的為促使其增值稅改革腳步與新會員國一致，並提前適應歐盟現行增值稅整合之規定，以加速與其它會員國之趨近。

¹⁰⁹ Katinka Barysch, *New Economy* "The importance of EU reform" 1070-3535/03/020100 +05 2003IPPR, page 102.

表 5.1 保加利亞,羅馬尼亞之過渡時期施行辦法

國家	適用辦法
保加利亞	營業額門檻為歐元 25,000 以下的小型及中型企業加值稅免稅
	國際旅客的運輸加值稅免稅
	個人消費用水果種植者適用特殊貨物稅制
	香煙的低貨物稅僅適用到 2009 年 12 月 31 日
羅馬尼亞	營業額門檻為歐元 35,000 以下的小型及中型企業加值稅免稅
	國際旅客的運輸加值稅免稅
	個人消費用水果種植者適用特殊貨物稅制
	香煙的低貨物稅僅適用到 2009 年 12 月 31 日

資料來源： European Commission， DG Taxation and Customs Union，
Enlargement： Chapter 10-Taxation， March 2004， 網址：
http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm
 (2004/10/20)。

至於長久以來一直在談判中的土耳其，為因應加入歐盟的條件也針對其國內的稅制作一改革，其發展如下：

1985 年土耳其開始採用加值稅制度，以取代先前的八種間接稅。土耳其的加值稅係根據共同體法的原則但仍與共同體法有些微不同，特別是關於豁免的規定。其標準稅率是 15%，有兩種低稅率分別為 1% 與 8%，低稅率 8% 適用在食品等民生需要，而 1%則適用於出口貨物，另外還有兩種高稅率的 23% 和 40%適用在奢侈品的消費。

為配合共同體之現狀在有關整合加值稅的立法上，必須提供所有在內部交易與進口的貨物與勞務在生產和分配之所有階段，一種非累積性的、公平的消費稅。納稅人有資格扣除因商業目的所購買之物品和服務。然而，土耳其的立法並不包含未註冊國內的外國人的退稅制度，對於小規模營業人及農民也沒有提供特殊方案，這些規定都與共同體法相衝突。

根據土耳其的法律，有一種補償生產過程與進口時所繳納稅款的規定。2000 年土耳其修正其進口方面有關豁免的適用範圍與規定，使之與共同體之現狀一致。2001 年針對豁免的交易與適用的稅率去作修正並在 2001 年 12 月採用，以減少進口勞務被雙重課稅的情形，如此並與共同體之現狀相一致。2003 年土耳其被進一步要求與共同體現狀相符合，因此土耳其採用了一個允許未註冊在境內的外國人的退稅制度並廢除了兩個高稅率。此外，更致力於豁免及低稅率適用範圍的一致。雖然土耳其在許多方面都朝向與共同體法相一致，但是仍然有許多地方需要改進。近來，共同體在行政合作和相互協助領域的立法上，提供避免在共同體內直接稅與間接徵稅上的逃稅與避稅行動。¹¹⁰

¹¹⁰ 資料來源，歐盟網站：<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10113.htm> (2006/1/15)。

第六章 結論

經濟的利益為歐盟會員國最初統合的基礎，隨著歐盟經濟整合的腳步，單一市場的完成、歐元的採行與流通，新會員國的加入，擴大了單一市場之經濟規模，促使會員國間經濟的發展更緊密相繫，因此，會員國間整合的工作也就愈形重要。

自法國於 1954 年開始採行增值稅制後，隨著法國財政稅收的增加、經濟的成長，全球的稅收改革浪潮也隨之熱絡起來，各國紛紛起而效尤。同時，由於國際貿易的成長衝擊著稅收系統，國家間的稅收制度被拿來互相比較，為了因應所需，多數國家都先後採行增值稅，就連前共產主義國家也加入西方稅收系統，在在都顯示出稅務的改革在全球的趨勢。

從本文之探討中可知，當前增值稅整合之發展與未來努力方向，尤其為 2004 年新加入歐盟之 10 個會員國，有關稅制的改革與增值稅整合之準備工作，早在 10 國尚為候選國時，歐盟就已積極宣導候選國在稅制上的配合，並推動許多相關的措施，無論在稅制、稅基與稅率或其他法規，都以歐盟的標準為原則，藉由與歐盟緊密的配合，降低加入歐盟後之衝擊。雖然歐盟在增值稅的整合無法達到完全的一致性，然而歐盟在增值稅整合的持續努力，確實使會員國間增值稅達到趨近之目標。

歐盟增值稅的整合發展，自 1967 年頒布第一號及第二號增值稅指令展開了增值稅整合的開端，至 1973 年會員國全面採用增值稅，後於 1977 年又頒布第六號增值稅指令，為會員國推行增值稅整合之依據。1993 年後至今，歐盟為了因應時勢所需並協助新會員國的適應，多次針對第六號增值稅指令內容作修正，在稅基整合方面，尤其著重於納稅義務與範圍的整合、為維護少數團體的權益提供之特殊方案、低稅率及免稅適用範圍的調整、豁免與抵扣額的定義與範圍以及課稅地點等有爭議之處也都有明確的規定。

在稅率的趨近方面，以標準稅率而言：歐盟標準稅率的規定為不得低於 15%，且此規定已確定會延用至 2010 年。在 2004 年 5 月 1 日 10 個新會員國加入前，原有 15 個會員國之標準稅率介於 15% 至 25% 之間，而在新會員國加入後，原會員國紛紛提高其標準稅率，如：葡萄牙及希臘；或計劃調高其標準稅率，如：英國與德國。而在 2004 年加入歐盟之新會員國，爲了加入歐盟而調整其標準稅率，除了塞浦路斯爲避免對國內衝擊過大未持續提高標準稅率而維持 15% 之外，其餘新會員國之標準稅率皆爲 18% 以上，與歐盟原有 15 個會員國之標準稅率相近。由上述可瞭解歐盟會員國之標準稅率，除了有趨近之事實外，更呈現稅率提高之走向。

另外，歐盟在其他稅率的整合上也具備一定成效，在高稅率方面：歐盟會員國已全面廢除高稅率。就連談判中的候選國土耳其也配合加入歐盟的談判條件而廢除了高稅率。在低稅率方面：歐盟在低稅率的規定為不得低於 5%，然而由於會員國適用的低稅率範圍項目繁多、參差不其，故雖然目前低稅率之適用範圍已漸整合，未來在低稅率適用範圍的整合工作上仍需多加努力。至於少數有低於 5% 之特低稅率的會員國，如：西班牙、法國、愛爾蘭、盧森堡、波蘭等，由於特低稅率在各會員國中稅基所占的比例很小，因此對會員國的稅收的影響也非常小。在歐盟持續整合增值稅的腳步上，會員國間的差異減少，特低稅率的適用也會漸漸整合。

在零稅率與免稅方面：每個會員國因國情風俗習慣等不同，零稅率與免稅的適用項目也不同，但仍以食物、藥品、書籍、報紙、雜誌等民生需求品爲主；在免稅的適用範圍，雖然多數會員國適用項目名稱不同，不過也都以社會服務方面爲主。

歐盟之增值稅整合，在稅基的一致與稅率的趨近方面確有其成效，不過仍有需進一步努力之方向，並且執委會在有關稅務整合的議題上，對於低稅率、免稅、豁免及課稅地點等爭議性的議題，曾提議理事會能針對部分議案以條件多數決來表決，但遭到理事會否決，因此，目前仍維持以一致決來通過，使得未來在協調增值稅的法令規章時更提高了困難度，未來在增值稅整合的工作上將更加艱辛。

綜觀歐盟租稅整合，有鑑於直接稅整合推行的困難，在間接稅整合的工作上，增值稅之整合可說為其中最具成效者，雖然增值稅的整合遭遇許多困難並受到許多批評，許多專家學者也不看好歐盟增值稅整合的發展，然而如同歐盟的持續整合一般，未來增值稅的整合雖然依舊會困難重重或是很緩慢，但仍然會持續地進行。

未來增值稅整合的工作，除了協助新會員國進行稅制改革、縮小會員國間差異並防止會員國間競爭之扭曲，且歐盟東擴後逃漏稅之情形加遽，嚴重影響了會員國的稅收，因此，執委會除了將對抗逃漏稅列入 2003 至 2007 年的工作規劃外，因應電子商務的盛行，許多納稅人運用網際網路來規避增值稅，故執委會也提出許多議案來修訂增值稅法規，以防堵各種逃漏稅行爲。

此外，除積極縮減會員國間的差異、維護會員國的稅收之外，更積極推動「單一作業之整合申報系統」以簡化增值稅之義務，並確保各會員國得以公平徵收增值稅，在加強會員國間稅務資訊的交換與聯繫及溝通管道的暢通，應維護並檢討 VIES 的運作，以減少納稅人的義務與負擔，以期促進會員國間貿易之自由流通與經濟蓬勃發展。

加值稅未來推展的方向，必須朝向簡化加值稅義務及與現代化之加值稅制度、並凝聚會員國共識以建立一致、明確且中立的加值稅規則以及完善之退稅機制。此外，因應網際網路的發達，服務供需概念的改變，對於目前盛行之電子商務及網際網路之交易與服務、遠距服務的提供與銷售所需課徵之加值稅，也必須提供有效解決方案，並且加強會員國間的溝通聯繫，以協助企業在歐盟境內之經濟發展。

加值稅的整合無論在民生、經濟、財政以至政策面的推行，都能有效地拉近會員國間的差距，尤其在歐盟東擴後，加值稅整合的工作更為浩大，除了有效地縮小會員國間稅制與稅率的差異，更要加強促進會員國間稅務行政上的合作與資訊的交換，才能真正達成單一市場內人員、貨物、勞務及資本自由流通之目標。

參考文獻

一、中文部份

(一)書籍

A.A.TAIT 著、葉邱南譯，加值稅理論與實際，財政部財稅人員訓練所，民 64。

Richard W. Lindholm 著，張盛和譯，加值稅經濟學，財政部財稅人員訓練所，民 75。

李金桐，租稅各論，五南圖書，民 75。

沈玄池、陳彥煌，歐洲聯盟租稅整合與我國因應之道，行政院研究發展考核委員會編印，民 85。

林攀雲譯，歐洲加值稅法規，財政部財稅人員訓練所編印，60 年。

許智偉主編、朱建松翻譯，歐洲共同體，黎明，民 80。

陳合良，區域經濟統合的研究－兼論亞太地區形成經濟統合的可能性，財政部稅制委員會編印，民 62。

廖繼敏，國際經濟學，文笙，民 66。

德法加值稅制度，臺灣省政府財政廳印，民 61。

關吉玉，租稅法規概論，三民書局，民 64。

(二)期刊、論文

王憶如，歐洲聯盟加值稅整合與西班牙對策之研究，淡江大學歐洲研究所碩士論文，民 84。

李怡慧，〈歐聯稅制整合之沿革與現況〉，行政院所屬各機關因公出國人員出國報告書，財政部稅制委員會，民 83。

李嵩，〈我對加值稅意見及建議〉，稅務改進研究專集，財政部稅制委員會編印，民 62。

呂映美，〈歐洲單一市場增值稅考察報告〉，出國研習考察報告選輯（第二輯），財政部賦稅署，民 83。

邱美春，歐洲共同體增值稅調和理論與實際之研究，國立政治大學財政研究所碩士論文，民 82。

林懷恩，增值稅貿易效果—台灣觀點、亞洲實證研究，逢甲大學會計與財稅研究所碩士論文，民 92。

封德育，〈歐盟現行增值稅制的困境與未來走向〉，主要國家經貿政策月刊，第 108 期，89 年 6 月。

凌忠嫻，〈歐體直接稅制之整合〉，82 年 11 月 25 卷第 6 期。

張盛和、邱政茂，〈歐市單一市場稅制整合考察報告〉，財稅研究，第 23 卷第 6 期，80 年 11 月。

黃建興，〈歐盟財政赤字改善政策與成效〉，財稅研究，第 35 卷第 1 期，92 年 1 月。

二、英文部份

Ben J.M. Terra / Julie Kajus , *Introduction to Value Added Tax in the EC after 1992* , Deventer ; Boston : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1992.

Ben J.M. Terra , *The Place of Supply in European VAT* , London ; Boston : Kluwer Law International, 1998.

Dominic Fenech , *European Journal of Political Research* 42 ,2003.

Eric Schiff , *Value-Added Taxation in Europe* , Washington, D. C. : American Enterprise Institute for Public Policy Research, 1973.

Emilie Fridenskold , “VAT and the Internet : The Application of Consumption tax to e-commerce transactions” , *Information and Communications Technology law* , Vol.13,No.2, 2004 ,Carfax Publishing.

Veronique de Rugy , “European Politicians Want to Tax U.S. Companies” ,

Knowledge, Technology, & Policy , Spring 2004.

Katinka Barysch , “The importance of EU reform” , *New Economy*

1070-3535/03/020100 +05 2003IPPR.

三、網站資料

(一) 歐盟官方網站

1 European Commission

Comprehensive Monitoring Reports , Regular Report 2003 , 網址 :

http://europa.eu.int/comm/enlargement/report_2003/pdf/summary_paper2003_full_en.pdf (2005/11/10)。

What is VAT ? , 網址 : http://www.europa.eu.int/pol/tax/index_en.htm (2005/9/8)。

Tax policy in the European Union , 2000 , 網址 :

http://www.europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/index_en.htm (2004/10/15)。

The budget of the European Union : how is your money spent? , Feb. 2000 , 網址 :

http://www.europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/21/txt_en.pdf (2005/10/15)。

網址 :

<http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/02/864&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> (2005/11/18)。

2 DG Budget

Preliminary draft general budget of the European Commission for the financial year 2006 , 網址 :

http://www.europa.eu.int/comm/budget/pdf/infos/APB_2006_Apercu_EN.pdf (2005/11/28)。

Own resources mechanism , 20.12.2004 , 網址 :

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l34011.htm> (2005/11/28) 。

網址 http://www.europa.eu.int/comm/budget/financialfrwk/index_en.htm#adapt2000
(2005/11/28) 。

網址 : <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l34007.htm> (2005/11/28) 。

3 DG Taxation and Customs Union

VAT Rates Applied in the Member States of the European Community , Tax Policy ,
DOC/1636/2005-EN , 1st July 2005 , 網址 :

[http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/
how_vat_works/rates/vat_rates_2005_en.pdf](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2005_en.pdf). (2005/11/17) 。

VAT indicator , Taxation Papers , Working paper No 2/2004 , April 2004 , 網址 :

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm(2004/10/18) 。

The numbering of VAT directives , 網址 :

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/vat_law_en.htm (2004/10/15) 。

Sixth VAT Directive: uniform basis of assessment , 網址 :

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/s10000.htm#INDIRECTE> (2004/10/15) 。

*Descriptive Report on the simplification and modernization of VAT obligations for
the European Commission* , TAXUD/2001/DE/307 , 14 June 2002 , 網址 :

[http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/info_doc/info_doc.ht
m#vat_rates](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/info_doc/info_doc.htm#vat_rates)(2004/10/20) 。

網址 :

[http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/i
ndex_en.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_en.htm) (2005/11/30) 。

網址 :

[http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/consumers/buying_g
oods/index_en.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/consumers/buying_goods/index_en.htm) (2005/11/24) 。

Enlargement , *Chapter 10-Taxation* , March 2004 , 網址 :

http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm

(2004/10/20) 。

網址 : http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/misc/87490.pdf

(2005/12/14) 。

網址 :

http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_recently_adopted/index_en.htm (2005/12/14) 。

COM(2005)581 final , 網址 :

http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_en.htm (2005/11/28) 。

COM(2005)334 final , 網址 :

http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_en.htm (2005/11/28) 。

4 Eurostat

Gregor KYI , Eurostat , “Population and social conditions 15/2005” , *Population in Europe 2004 first results* , 網址 :

http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_OFFPUB/KS-NK-05-015/EN/KS-NK-05-015-EN.PDF (2005/10/26) 。

Eurostatistics Date for short-term economic analysis , 網址 :

http://epp.eurostat.cec.eu.int/portal/page?_pageid=1194,47773485,1194_47782287:1194_47782529&_dad=portal&_schema=PORTAL (2005/10/26) 。

5 Eur-Lex

Council Decision of 29 September 2000 on the system of the European

Communities' own resources , Official Journal L 253 , 07/10/2000 P. 0042 - 0046 ,

2000/597/EC, Euratom: , 網址 :

<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32000D0597:EN:HTML> (2005/10/25) 。

2006 Draft general budget : *Financing of the General Budget* , 網址 :

http://www.europa.eu.int/eur-lex/budget/data/P2006_VOL1/EN/nmc-grseq42960935830-3/index.html (2005/9/10) 。

Communication from the Commission to the European Parliament and the Council : Technical adjustment of the financial perspective for 2006 in line with movements in GNI and prices , 網址 :

http://www.europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/en/com/2004/com2004_0837en01.pdf (2005/11/28) 。

Official Journal of the European Union , OFFICIAL JOURNAL OF VAT

DIRECTIVE , 網址 : <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/JOIndex.do?ihmlang=en> (2004/11/8) 。

Official Journal C 267 , 27/10/2005 P. 0045 - 0049 , 網址 :

<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/JOIndex.do?ihmlang=en> (2005/11/8) 。

Official Journal C 074 , 23/03/2005 P. 0021 - 0022 , 網址 :

<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/JOIndex.do?ihmlang=en> (2005/11/8) 。

Official Journal C 080 , 30/03/2004 P. 0135 - 0138 , 網址 :

<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/JOIndex.do?ihmlang=en> (2005/11/8) 。

6 其他

EU –European Commission-Internal Market , *VAT and electronic commerce* ,

網址 : http://europa.eu.int/comm/internal_market/e-commerce/overview_en.htm (2006/1/15) 。

Case C-128/05 Commission v. Austria , OJ C 182, 23.07.2005,P21 , 網址 :

http://www.europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/droit_com/index_en.htm

(2005/01/27)。

Consolidated TEXT , *CONSLEG* : 1977L0388-01/05/2005 , *SIX COUNCIL*

DIRECTIVE of 17 May 1977 (77/388/EEC) OJ L 145, 13.6.1977, p.1 , Office for

Official Publications of the European Communities(2005/8/28)。

EU2005 , 網址 :

http://www.eu2005.lu/en/savoir_ue/etats_membres/index.html(2005/10/25)。

Official Journal L307/L343/L220/L186/L236 , Sep.2004 , 網址 :

<http://europa.eu.int/eur-lex/en/index.html> (2004/10/15)。

ECOFIN , 網址 : www.ue.eu.int/ueDocs/newsWord/en/misc/88237.doc (2006/2/3)。

網址 : <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10102.htm> (2005/11/9)。

網址 : <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10103.htm> (2005/11/9)。

網址 : <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10104.htm> (2005/11/9)。

網址 : <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10105.htm> (2005/11/9)。

網址 : <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10106.htm> (2005/11/9)。

網址 : <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10107.htm> (2005/11/9)。

網址 : <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10109.htm> (2005/11/9)。

網址 : <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10110.htm> (2005/11/9)。

網址 : <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10111.htm>(2005/11/9)。

網址 : <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10112.htm>(2005/11/9)。

網址 : <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31003.htm>(2005/9/10)。

網址 : <http://www.polandonline.com/tax.html#2> (2005/12/14)。

網址 : http://europa.eu.int/comm/commission_barroso/kovacs/index_en.htm

(2005/12/14)。

網址 : <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/e10113.htm> (2006/1/15)。

(二)其他網站

國際貿易局，網址：

http://ekm92.trade.gov.tw/BOFT/web/report_detail.jsp?data_base_id=DB009&category_id=CAT1915&report_id=74670 (2005/12/14)。

國際貿易局，駐德國代表處經濟組，經貿商情，2005/6/2，網址：

http://ekm92.trade.gov.tw/BOFT/web/report_detail.jsp?data_base_id=DB009&category_id=CAT1849&report_id=87812 (2005/12/16)。

International Tax Dialogue (ITD)，Conference Press Release，*Value Added Tax System in a Global Environment*，網址：

<http://www.itdweb.org/VATConference/Pages/PressRelease.aspx> (2005/11/1)。

Koalitionsvertrag CDU, CSU, SPD – 11.11.2005，Gemeinsam für Deutschland – mit Mut und Menschlichkeit，網址：

<http://www.bundesregierung.de/Anlage920135/Koalitionsvertrag.pdf> (2005/11/25)。

One-stop scheme：conference on 31 May 2005 in Berlin Joint report from the Bundessteuerberaterkammer and DG TAXUD 網址：

<http://praesenzen.datevstadt.de/13037/display/showpage.jsp?PageID=250859>
(2005/11/24)。

The World Factbook，網址：

<http://www.cia.gov/cia/publications/factbook/geos/us.html#Geo>(2005/12/14)。

Information Technology Association of America(ITAA)，*ECommerce Taxation and the Limitations of Geolocation Tools*，網址：www.itaarog.org (2005/11/18)。

附錄一 歐盟會員國稅率之演進

THE EVOLUTION OF VAT RATES APPLICABLE IN THE MEMBER STATES

MEMBER STATES AND DATES (會員國)	REDUCED RATE (低稅率)	STANDARD RATE (標準稅率)	INCREASED RATE (高稅率)	PARKING RATE (停車稅)
France 法國				
1/01/1968 (1)	6	16.66	20	13
1/12/1968 (1)	7	19	25	15
1/01/1970	7.5	23	33.33	17.6
1/01/1973	7	20	33.33	17.6
1/01/1977	7	17.6	33.33	-
1/07/1982 (2)	4 5.5 7	18.6	33.33	-
1/01/1986	4 5.5 7	18.6	33.33	-
1/07/1986	2.1 4 5.5 7 13	18.6	33.33	-
17/09/1987	2.1 4 5.5 7 13	18.6	33.33	28
1/12/1988	2.1 4 5.5 7 13	18.6	28	-
1/01/1989	2.1 5.5 13	18.6	28	-
8/09/1989	2.1 5.5 13	18.6	25 28	-
1/01/1990	2.1 5.5 13	18.6	25	-
13/09/1990	2.1 5.5 13	18.6	22	-
29/07/1991	2.1 5.5	18.6	22	-
1/01/1993	2.1 5.5	18.6	-	-
1/08/1995	2.1 5.5	20.6	-	-
1/04/2000	2.1 5.5	19.6	-	-

MEMBER STATES AND DATES (會員國)	REDUCED RATE (低稅率)	STANDARD RATE (標準稅率)	INCREASED RATE (高稅率)	PARKING RATE (停車稅)
Denmark 丹麥				
3/07/1967	-	10	-	-
1/04/1968	-	12.5	-	-
29/06/1970	-	15	-	-
29/09/1975	9.25	15	-	-
1/03/1976	-	15	-	-
3/10/1977	-	18	-	-
1/10/1978	-	20.25	-	-
30/06/1980	-	22	-	-
1/01/1992	-	25	-	-
Germany 德國				
1/01/1968	5	10	-	-
1/07/1968	5.5	11	-	-
1/01/1978	6	12	-	-
1/07/1979	6.5	13	-	-
1/07/1983	7	14	-	-
1/01/1993	7	15	-	-
1/04/1998	7	16	-	-

MEMBER STATES AND DATES (會員國)	REDUCED RATE (低稅率)	STANDARD RATE (標準稅率)	INCREASED RATE (高稅率)	PARKING RATE (停車稅)
Netherlands 荷蘭				
1/01/1969	4	12	-	-
1/01/1971	4	14	-	-
1/01/1973	4	16	-	-
1/01/1976	4	18	-	-
1/01/1984	5	19	-	-
1/10/1986	6	20	-	-
1/01/1989	6	18.5	-	-
1/10/1992	6	17.5	-	-
1/01/2001	6	19	-	-
Sweden 瑞典				
1/01/1969	6.38 2.04	11.11	-	-
1/01/1971	9.89 3.09	17.65	-	-
1/06/1977	11.43 3.54	20.63	-	-
8/09/1980	12.87 3.95	23.46	-	-
16/11/1981	11.88 3.67	21.51	-	-
1/01/1983	12.87 3.95	23.46	-	-
1/07/1990	13.64 4.17	25	-	-
1/01/1992	18	25	-	-
1/01/1993	21	25	-	-
1/07/1993	21 12	25	-	-
1/01/1996	6 12	25	-	-

MEMBER STATES AND DATES (會員國)	REDUCED RATE (低稅率)	STANDARD RATE (標準稅率)	INCREASED RATE (高稅率)	PARKING RATE (停車稅)
Luxembourg 盧森堡				
1/01/1970	4	8	-	-
1/01/1971	2 5	10	-	-
1/07/1983	3 6	12	-	-
1/01/1992	3 6	15	-	-
1/01/1993	3 6	15	-	-
Belgium 比利時				
1/01/1971	6	18	25	14
1/01/1978	6	16	25	-
1/12/1980	6	16	25 25+5	-
1/07/1981	6	17	25 25+5	-
1/09/1981	6	17	25 25+8	-
1/03/1982	1 6	17	25 25+8	-
1/01/1983	1 6	19	25 25+8	17
1/04/1992	1 6 12	19.5	-	-
1/01/1994	1 6 12	20.5	-	12
1/01/1996	1 6 12	21	-	12
1/01/2000	6	21	-	12
Ireland 愛爾蘭				
1/11/1972	1 5.26	16.37	30.26	11.11
3/09/1973	1 6.75	19.5	36.75	11.11

MEMBER STATES AND DATES (會員國)	REDUCED RATE (低稅率)	STANDARD RATE (標準稅率)	INCREASED RATE (高稅率)	PARKING RATE (停車稅)
Ireland 愛爾蘭 (續前頁)				
1/03/1976	10	20	35 40	-
1/03/1979	1 10	20	-	-
1/05/1980	1 10	25	-	-
1/09/1981	1.5 15	25	-	-
1/05/1982	1.8 18	30	-	-
1/03/1983	2.3 23	35	-	-
1/05/1983	2.3 5 18	23 35	-	-
1/07/1983	2 5 18	23 35	-	-
1/05/1984	2 5 8 18	23 35	-	-
1/03/1985	2.2 10	23	-	-
1/03/1986	2.4 10	25	-	-
1/05/1987	1.7 10	25	-	-
1/03/1988	1.4 5 10	25	-	-
1/03/1989	2 5 10	25	-	-
1/03/1990	2.3 10	23	-	-
1/03/1991	2.3 10 12.5	21	-	-
1/03/1992	2.7 10 12.5	21	-	16
1/03/1993	2.5 12.5	21	-	12.5
1/01/1996	2.8 12.5	21	-	12.5
1/03/1997	3.3 12.5	21	-	12.5
1/03/1998	3.6 12.5	21	-	12.5

MEMBER STATES AND DATES (會員國)	REDUCED RATE (低稅率)	STANDARD RATE (標準稅率)	INCREASED RATE (高稅率)	PARKING RATE (停車稅)
Ireland 愛爾蘭 (續前頁)				
1/03/1999	4 12.5	21	-	12.5
1/03/2000	4.2 12.5	21	-	12.5
1/01/2001	4.3 12.5	20	-	12.5
1/03/2002	4.3 12.5	21	-	12.5
1/01/2003	4.3 13.5	21	-	13.5
1/01/2004	4.4 13.5	21	-	13.5
Italy 義大利				
1/01/1973	6	12	18	-
1/01/1975	6	12	30	18
18/03/1976	6	12	30	18
10/05/1976	6 9	12	30	18
23/12/1976	1 3 6 9	12	30	18
8/02/1977	1 3 6 9 12	14	35	18
3/07/1980	2 8	15	35	18
1/11/1980	1 2 3 6 9 12	14	35	15 18
1/01/1981	2 8	15	35	18
5/08/1982	2 8 10 15	18	38	20
19/04/1984	2 8 10 15	18	30 38	20
20/12/1984	2 9	18	30	-
1/08/1988	2 9	19	38	-
1/01/1989	4 9	19	38	-

MEMBER STATES AND DATES (會員國)	REDUCED RATE (低稅率)	STANDARD RATE (標準稅率)	INCREASED RATE (高稅率)	PARKING RATE (停車稅)
Italy 義大利 (續前頁)				
13/05/1991	4 9 12	19	38	-
1/01/1993	4 9	19	-	12
1/01/1994	4 9	19	-	13
24/02/1995	4 10	19	-	16
1/10/1997	4 10	20	-	-
Austria 奧地利				
1/01/1973	8	16	-	-
1/01/1976	8	18	-	-
1/01/1978	8	18	-	30
1/01/1981	13 8	18	-	30
1/01/1984	10	20	-	32
1/01/1992	10	20	-	-
1/01/1995	10	20	-	12
United-Kingdom 英國				
1/04/1973	-	10	-	-
29/07/1974	-	8	-	-
18/11/1974	-	8	25	-
12/04/1976	-	8	12.5	-
18/06/1979	-	15	-	-

MEMBER STATES AND DATES (會員國)	REDUCED RATE (低稅率)	STANDARD RATE (標準稅率)	INCREASED RATE (高稅率)	PARKING RATE (停車稅)
United-Kingdom 英國 (續前頁)				
1/04/1991	-	17.5	-	-
1/04/1994	-	17.5	-	8
1/01/1995	8	17.5	-	-
1/09/1997	5	17.5	-	-
Spain 西班牙				
1/01/1986	6	12	33	-
1/01/1992	6	13	28	-
1/08/1992	6	15	28	-
1/01/1993	3 6	15	-	-
1/01/1995	4 7	16	-	-
Portugal 葡萄牙				
1/01/1986	8	16	30	-
1/02/1988	8	17	30	-
24/03/1992 (1)	5	16	30	-
1/01/1995	5	17	-	-
1/07/1996	5 12	17	-	-
5/06/2002	5 12	19	-	-
1/07/2005	5 12	21		
Greece 希臘				
1/01/1987	3 6	18	36	-
1/01/1988	3 6	16	36	-
28/04/1990	4 8	18	36	-

MEMBER STATES AND DATES (會員國)	REDUCED RATE (低稅率)	STANDARD RATE (標準稅率)	INCREASED RATE (高稅率)	PARKING RATE (停車稅)
Greece 希臘				
(續上頁)				
8/08/1992	4 8	18	-	-
01/04/2005	4 ,5 9	19		
Hungary 匈牙利				
1/01/1988	0 15	25	-	-
1/01/1993	0 6	25	-	-
1/08/1993	10	25	-	-
1/01/1995	0 12	25	-	-
1/01/2004	5 15	25	-	-
Estonia 愛沙尼亞				
-1991	-	10	-	-
1993-...	-	18	-	-
2000-...	5	18	-	-
Cyprus 塞浦路斯				
1/07/1992	-	5	-	-
1/10/1993	-	8	-	-
1/07/2000	5	10	-	-
1/01/2002	5	13	-	-
1/01/2003	5	15	-	-

MEMBER STATES AND DATES (會員國)	REDUCED RATE (低稅率)	STANDARD RATE (標準稅率)	INCREASED RATE (高稅率)	PARKING RATE (停車稅)
Czech Republic 捷克				
1/01/1993	5	23	-	-
1/01/1995	5	22	-	-
29/04/2004	5	19	-	-
Slovak Republic 斯洛伐克				
1/01/1993	5	23	-	-
1/08/1993	6	25	-	-
1/01/1996	6	23	-	-
1/07/1999	10	23	-	-
1/01/2003	14	20	-	-
1/01/2004	-	19	-	-
Poland 波蘭				
8/01/1993	3 7	22	-	-
Lithuania 立陶宛				
1/05/1994	-	18	-	-
1/08/1994	9	18	-	-
1/01/1997	-	18	-	-
1/05/2000	5	18	-	-
1/01/2001	5 9	18	-	-

MEMBER STATES AND DATES (會員國)	REDUCED RATE (低稅率)	STANDARD RATE (標準稅率)	INCREASED RATE (高稅率)	PARKING RATE (停車稅)
Finland 芬蘭				
1/06/1994	12 5	22	-	-
1/01/1995	17 12 6	22	-	-
1/01/1998	17 8	22	-	-
Malta 馬爾它				
1/01/1995	5	15	-	-
1/01/1999	5	15	-	-
1/01/2004	5	18	-	-
Latvia 拉脫維亞				
1/05/1995	-	18	-	-
1/01/2003	9	18	-	-
1/05/2004	5	18	-	-
Slovenia 斯洛汶尼亞				
1/07/1999	8	19	-	-
1/01/2002	8.5	20	-	-

資料來源：European Commission，DG Taxation and Customs Union，*VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*，Tax Policy，DOC/1636/2005-EN，1st July 2005，網址：
http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2005_en.pdf. (2005/11/17 查閱)。

附錄二 第六號增值稅指令之附錄 A (Annex A)¹¹¹

農產生產之活動

I、種植業

- 2、 一般的農業活動，包含葡萄栽培。
- 3、 生長水果（包含橄欖）及蔬菜的種植，和種植在水中或地面的花及供裝飾的植物。
- 4、 蘑菇類、香料、種子等繁殖材料的生產；養殖場。

II、與農業耕種一起飼養的家畜

- 1、 一般飼養的家畜
- 2、 家禽的飼養
- 3、 飼養兔子
- 4、 養蜂業
- 5、 養殖桑蠶
- 6、 養殖蝸牛

III、森林業

IV、漁業

- 1、 淡水養魚
- 2、 養殖魚業
- 3、 養殖淡菜、牡蠣、和其它軟體、甲殼動物
- 4、 養殖青蛙

V、處理產品的過程，通常會委任一些從事農業、林業或漁場的企業作加工處理，該產品基本上是從農產品所獲得，經此處理過程後仍被視為農產品。

¹¹¹ 資料來源：Consolidated TEXT，CONSLEG：1977L0388-01/05/2005， “SIX COUNCIL DIRECTIVE of 17 May 1977 ” (77/388/EEC) OJ L 145, 13.6.1977, p.1， Office for Official Publications of the European Communities， page 80， (2005/8/28)。

第六號增值稅指令之附錄 B(Annex B)¹¹²

農業勞務的清單

農業勞務的提供在農業生產的過程中為一重要因素，應被視為農業勞務的提供並且包含下列各項

- 野外工作，收割、打穀、打包、聚集、收穫、播種和種植。
- 包裝及農產品到市場之準備工作，例如：烘乾、清洗、磨碎、消毒和保存。
- 農產品儲藏。
- 照顧、飼養和養肥牲畜。
- 以農業為目的，雇用通常被使用在農業、林業或漁場事業的設備。
- 技術協助
- 雜草和蟲的清除，打掃和噴洒農作物及土地
- 操作灌溉和排水設備。
- 修剪、砍伐樹和其它林業的勞務。

¹¹² ibid , page 81 。

第六號增值稅指令之附錄 C⁽¹⁾ (Annex C¹)¹¹³

共同的計算方法

I、以為所有農業，林業和漁場事業計算增值為目的，下列應被視為排除於增值稅之外

1、最後生產的總值，必須包括在下列第 IV 和 V 點所指出的，農民消費的種類”農產品和技術”和”粗糙木頭 wood in the rough”，加上在附錄 A 中第 V 點提到有關產品處理過程的活動；

2、總輸入的價值必需達到在(1)中所提到的生產；

3、總固定財產形成的價值，必須與附錄 A 和 B 的活動相關。

II、在決定農業平率的輸入和輸出的可扣除額，在正常增值稅方案之下，農民輸入和輸出的稅額應從國家的帳戶中被扣除，並考量到在第一段所提到的那些因素。

III、農民們平率的加值是等同於最後生產階段之價差，如同 I (1)點所提到，專屬於增值稅，和在 I (2)點之總輸入價值以及在 I (3)中構成之固定資產毛額之一起。上述所有因素僅與農民之平率相關。

IV、農產品與禽畜類(Agricultural Products and Game)¹¹⁴ SOEC 代碼

穀類農作物(排除米) Cereals(excluding rice)

例如：小麥 (Wheat and spelt) 10.01.11

米(含殼或穀) Rice(in the husk or paddy) 10.06.11

豆類(Pulses)

例如：乾豌豆和飼料豌豆(Dried peas and fodder peas) 07.05.11

根莖類 Roots(Brassicac group for fodder)

例如：馬鈴薯種子(Seed potatoes) 07.01.11

¹¹³ (1) 在此附錄之分類係使用歐洲共同體統計局(Statistical Office of the European Communities, SOEC) 在農業之經濟帳戶(Economic Accounts).

¹¹⁴ 詳細內容與代碼，請參閱：同前註 59，頁 82~91。

農產品與禽畜類(Agricultural Products and Game) SOEC 代碼

工業用作物(Industrial crops)

例如：大豆(Soya beans) 12.01.40

新鮮蔬菜(Fresh vegetables)

例如：韭蔥類(Leeks) 07.01.68

新鮮水果(包含柑橘類，不包含葡萄及橄欖) Fresh fruit (including citrus , excluding grapes and olives)

例如：核果類水果(Stone fruit)—桃子類(Peaches) 08.07.32

蛋(Eggs)

例如：雞蛋(Han's egg) 04.05.12

V、未加工的木材 (Wood in the rough)

工業用的結毬果木(Coniferous timber for industrial uses)

例如：1.原木(Logs)—冷杉木、樅木(fir)；雲杉(spruce)。

第六號增值稅指令之附錄 D(Annex D)¹¹⁵

在上述納稅人之第四條第五項之第三段所提及，下列活動之主體也應視為納稅人：

1. 通訊業務
2. 水、瓦斯、電力、暖氣設備之供給
3. 貨物運輸承攬
4. 機場及船舶業務承攬
5. 乘客運輸承攬
6. 提供銷售之新物品的製造
7. 貿易展覽的舉辦
8. 倉儲業務
9. 商業團體宣傳之活動
10. 旅行社之活動
11. 公司或產業之福利社或類似之商品經營機構
12. 不同於第 13 條 A 第一項之第 Q 段中電台與電視團體，所進行之特定交易

¹¹⁵ 同前註 59，頁 92。

ANNEX H
LIST OF SUPPLIES OF GOODS AND SERVICES WHICH MAY BE
SUBJECT TO REDUCED RATES OF VAT

In transposing the categories below which refer to goods into national legislation, Member States may use the combined nomenclature to establish the precise coverage of the category concerned.

Category	Description
1	Foodstuffs (including beverages but excluding alcoholic beverages) for human and animal consumption; live animals, seeds, plants and ingredients normally intended for use in preparation of foodstuffs; products normally intended to be used to supplement or substitute foodstuffs
2	Water supplies
3	Pharmaceutical products of a kind normally used for health care, prevention of diseases and treatment for medical and veterinary purposes, including products used for contraception and sanitary protection
4	Medical equipment, aids and other appliances normally intended to alleviate or treat disability, for the exclusive personal use of the disabled, including the repair of such goods, and children's car seats
5	Transport of passengers and their accompanying luggage
6	Supply, including on loan by libraries, of books (including brochures, leaflets and similar printed matter, children's picture, drawing or colouring books, music printed or in manuscript, maps and hydrographic or similar charts), newspapers and periodicals, other than material wholly or substantially devoted to advertising matter

- 7 Admissions to shows, theatres, circuses, fairs, amusement parks, concerts, museums, zoos, cinemas, exhibitions and similar cultural events and facilities
Reception of broadcasting service
-
- 8 Services supplied by or royalties due to writers, composers and performing artists
-
- 9 Supply, construction, renovation and alteration of housing provided as part of a social policy
-
- 10 Supplies of goods and services of a kind normally intended for use in agricultural production but excluding capital goods such as machinery or buildings
-
- 11 Accommodation provided by hotels and similar establishments including the provision of holiday accommodation (SCI! accommodation) and the letting of camping sites and caravan parks
-
- 12 Admission to sporting events
-
- 13 Use of sporting facilities
-
- 14 Supply of goods and services by organizations recognized as charities by Member States and engaged in welfare or social security work, insofar as these supplies are not exempt under Article 13
-
- 15 Services supplied by undertakers and cremation services, together with the supply of goods related thereto
-
- 16 Provision of medical and dental care as well as thermal treatment in so far as these services are not exempt under Article 13
-
- 17 Services supplied in connection with street cleaning, refuse collection and waste treatment, other than the supply of such services by bodies referred to in Article 4 (5)
-

附錄三 歐盟會員國適用於停車稅之項目

APPLICATION OF THE PARKING RATE IN CERTAIN MEMBER STATES

Country	Application Items
BELGIUM	1. Certain energy products such as: 能源產品類
	- coal and solid fuel obtained from coal
	- lignite and agglomerated lignite (except for jet)
	- coke and semi-coke from coal, lignite and peat
	- uncharred petroleum coke used as fuel.
	2. Certain tyres and inner tubes 輪胎及內胎等
Country	Application Items
IRELAND	1. Energy for heating and light 暖氣及照明等能源
	2. Movable property used in the construction and maintenance of immovable property
	3. Repair and maintenance of movable property
	4. Services relating to the care of the human body
	5. Certain specific tourist services
	6. Services relating to photography
	7. Services supplied by jockeys
	8. Works of art and antiques
Country	Application Items
LUXEMBOURG	1. Solid mineral fuels, mineral oils and wood intended for use as fuel
	2. Heat, air conditioning and steam
	3. Unleaded petrol
	4. Printed advertising matter; commercial and similar catalogues

	5. Tourism publications
	6. Travel agents' and tour operators' services
	7. Advertising services
	8. Services relating to the practice of a liberal profession
	9. The safe custody and administration of securities and the administration of credit and credit guarantees by a person or organisation other than that granting the credit
	10. Washing and cleaning products
	11. Tobacco products
	12. Certain wines
	13. Tailor-made clothing for men
Country	Application Items
AUSTRIA	- Wine from farm production carried out by the producing farmer

附錄四 歐盟會員國與其他國家加值稅稅率之比較

VAT Rates in Select Countries				
(as of July 1, 2005)				
Countries¹ (VAT System)	Description of Local VAT	VAT Rates in %		
		Standard Rate	Reduced Rates²	Zero Rate³
EU Members and EU Acceding Countries (Value Added Tax)				
Belgium	taxe sur la valeur ajoutée (TVA) OR belasting over de toegevoegde waarde (BTW)	21	6; 12	yes ⁴
Denmark	omsætningsavgift (MOMS)	25	-	yes ⁴
Germany	Umsatzsteuer	16	7	-
Estonia	Käibemaks	18	5	yes ⁴
Finland	arvonlisävero (AVL) oder mervärdesskatt (ML)	22	8; 17	yes
France	taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	19.6	2.1; 5.5	-
Greece	foros prostithemenis axias (FPA)	18	4; 8	-
Ireland	value added tax (VAT)	21	4.4; 13.5	yes
Italy	imposta sul valore aggiunto (IVA)	20	4; 10	yes
Latvia	Pievienotas vertības nodoklis	18	5	yes
Lithuania	Pridetines vertės mokestis	18	5; 9	-
Luxembourg	taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	15	3; 6; 12	-
Malta	value added tax (VAT)	18	5	yes
Netherlands	omzetbelasting (OB) OR belasting over de toegevoegde waarde (BTW)	19	6	-
Austria	Umsatzsteuer	20	10; 12	-
Poland	Podatek od towarów i usług	22	3; 7	yes
Portugal	imposto sobre o valor acrescentado (IVA)	21	5; 12	-
Sweden	mervärdesskatt (ML)	25	6; 12	yes
Slovakia	dan z pridanej hodnoty	19	-	-
Slovenia	Davek na dodano vrednost	20	8,5	-
Spain	impuesto sobre el valor anadido (IVA)	16	4; 7	-
Czech Republic	Dani z pridané hodnoty	19	5	-
Hungary	Általános forgalmi adó	25	5; 15	-
United Kingdom	value added tax (VAT)	17.5	5	yes
Cyprus ⁵	foros prostithemenis axias (FPA)	15	5	yes
Candidates for Accession				
Bulgaria	Dana Dobavena Stoynost (DDS)	20	-	-
Romania	Taxa pe valoarea adaugata	19	9	-
Other Countries				
Japan (VAT)	Shohizei Ho	5	-	-
Canada ⁶				
Federal (VAT)	federal sales tax (FST)	7	-	yes
Provinces (Retail Sales Tax)	provincial sales taxes (PST)	0 to 10	-	-
Norway (VAT)	merverdiavgift (MVA)	24	12	yes
Switzerland (VAT)	Mehrwertsteuer (MWST)	7.6	2.4; 3.6	-
Turkey (VAT)	Katma deger vergisi (KDV)	18	1; 8	yes

資料來源，網址：http://www.vat-refund.info/images/steuersatze_eu_engl.pdf
(2005/10/31)。