
資料摘要

海外地區所徵收的 商品及服務稅／增值稅及利得稅

1. 引言

1.1 在2002年3月1日的財經事務委員會特別會議上，稅基廣闊的新稅項事宜諮詢委員會簡介其向財政司司長提交的最後報告，委員要求資料研究及圖書館服務部就此作出跟進。所須研究的事項包括：

- (a) 海外地區為商品及服務稅作出的豁免／直接補償安排；及
- (b) 海外地區對利得稅實施累進稅率的做法，以及透過分拆公司以達到避稅的情況有否出現。

2. 商品及服務稅

2.1 商品及服務稅是對商品及服務供應時所徵收的間接、廣闊稅基的消費稅。一般而言，這個稅項在供應流程中的每個階段徵收及收取，而稅項負擔最終由消費者承擔。這項特色令商品及服務稅有別於僅在供應過程中單階段徵收的單一層面消費稅。由於採用單階段消費稅稅制所涉及的行政費用及遵從成本較高，大部分發達國家均以商品及服務稅的形式開徵消費稅。因此，此份資料摘要將集中研究商品及服務稅稅制的運作，以及有關的豁免／補償安排。

2.2 商品及服務稅在某些海外地區亦稱為增值稅。舉例而言，英國及其他歐洲聯盟成員國使用增值稅一詞，而新西蘭、加拿大、新加坡及澳洲則使用商品及服務稅的用詞。在這些國家，商品及服務稅和增值稅均與上文所述的消費稅相同。

運作情況

2.3 現時有多種方法計算商品及服務稅／增值稅，較常用的方法是發票抵免機制¹。根據發票抵免機制，商品及服務稅／增值稅是對商品及服務在生產及分銷的每個階段所增加的價值，分多階段徵收的稅項。每名供應商向顧客收取的費用中，均已計入商品及服務稅／增值稅(即銷項稅)。銷項稅是以應課稅銷售的價值乘以當時的消費稅稅率計算。供應商可就其生產所投入的資源所繳付的商品及服務稅／增值稅(即進項稅)申請全數退款／十足抵免。稅務當局會向有關人士收取或發還銷項稅與進項稅兩者之間的差額。由於最終消費者不會獲發還所繳付的商品及服務稅／增值稅，亦不會就該稅項獲得抵免，因此消費稅的稅務負擔最終由他們承擔。

開徵的原因

2.4 法國在50年代率先引入商品及服務稅／增值稅，該稅項現已成為多個海外地區重要的收入來源。舉例而言，在29個經合組織國家中，除美國外²，其餘28個國家現時均有開徵商品及服務稅／增值稅³。在亞太地區，徵收商品及服務稅／增值稅的主要經濟體系包括中國內地、澳洲、新西蘭、日本、新加坡、台灣、印尼、菲律賓及泰國。

2.5 商品及服務稅／增值稅通常是在有關國家認為其現行的稅收結構有欠理想的情況下引入的稅項。開徵商品及服務稅／增值稅的目的，是要徹底改革現行的消費稅稅制⁴及／或開拓新的稅收來源。稅基廣闊的商品及服務稅／增值稅，相信能提供一個周期性變化較穩定的收入來源，從而令政府可寬減／取消其他間接稅、調低入息稅及資助社會福利計劃，藉此對低收入家庭提供補償。

¹ 其他方法包括追加機制及銷售項目扣減機制。

² 美國並無在聯邦層面對消費徵收任何形式的商品及服務稅／增值稅；反而一些州就貨品售予最終消費者時徵收單一階段消費稅。

³ 澳洲於2000年7月1日引入商品及服務稅，是最近期實施商品及服務稅稅制的經合組織國家。

⁴ 在一些海外地區，消費稅在實施初期，是一項根據營業總額徵收的稅項。其後每次商品的流轉，先前已繳付的稅款及已課稅的價值，均須再次課稅，有關過程通常稱為“稅上稅”或“層壓效應”。

累退性

2.6 與高收入家庭比較，低收入家庭繳納的商品及服務稅／增值稅稅款佔其入息的比重較高，因而令人關注到商品及服務稅／增值稅存在累退性的問題。尤其是商品及服務稅／增值稅原則上是一項稅基廣闊的稅項，包括必需品及基本服務在內的各類項目均須課稅。與較富裕的家庭比較，低收入家庭用於必需品及基本服務方面的開支佔其入息的百分比較高。有鑒於此，很多國家在開徵商品及服務稅／增值稅時，亦訂定了一些相關寬減措施，以稅項豁免或直接作出補償安排的形式來減輕低收入家庭的稅務負擔，藉此增加公眾對開徵該稅項的接受程度。

豁免安排

對商品作出豁免

2.7 雖然消費稅在實施方面的一般原則是必須稅基廣闊，但很多國家對若干類別的商品及服務均實施零稅率或稅項豁免，而此類商品及服務因而無須繳納商品及服務稅／增值稅。

- 實施零稅率的銷售

2.8 實施零稅率的銷售仍屬於應課稅銷售，但所徵收的稅率為“0%”。零稅率商品及服務的供應商在向消費者銷售有關商品及服務時，無須計入商品及服務稅／增值稅。此外，供應商可就生產投入的資源成本所包括的商品及服務稅／增值稅，申請全數退款／十足抵免。消費者在購買有關商品及服務時，無須繳付任何消費稅。

- 獲豁免的銷售

2.9 豁免的銷售是指賣方獲豁免就其增值部分繳納任何商品及服務稅／增值稅的銷售。然而，賣方就該等項目所投入的資源而繳付的商品及服務稅／增值稅，是不能討回的。由於消費者仍須承擔賣方就獲豁免銷售項目所投入的資源而繳付的商品及服務稅／增值稅，因此豁免安排對消費者來說，所獲得的好處較實施零稅率為少。附錄I按有關銷售屬於應課稅銷售、實施零稅率銷售或免稅銷售，載列其零售價格的不同之處。

2.10 由於對必需品及基本服務徵收商品及服務稅／增值稅，帶給低收入家庭的影響，會較高收入家庭為大，因此基本的必需品及服務通常會實施零稅率或稅項豁免。除考慮到商品及服務稅／增值稅屬累退性質外，海外地區亦會基於其他考慮而實施零稅率／稅項豁免。舉例而言，由於從金融服務收取商品及服務稅／增值稅的工作相當繁複，而且存在一定的困難，因此很多國家會豁免對金融服務徵稅。此外，一些海外地區對若干具有“重大價值”的商品及服務，例如教育及醫護服務，徵收較低的稅率或實施零稅率⁵。出口貨品／服務亦獲豁免繳納商品及服務稅／增值稅，因為各個國家通常會根據目的地原制界定其稅制的司法管轄範圍，也就是說，有關商品及服務會在進口國家課稅。

對機構作出豁免

2.11 除對商品作出豁免外，不同的商品及服務稅／增值稅稅制亦就某些機構作出兩類不同的豁免。第一類豁免是基於有關機構的性質而作出的，這些機構銷售的商品及服務無須課稅。這類豁免包括對非牟利團體銷售的商品及服務豁免徵稅。

2.12 第二類豁免是給予小型企業的豁免。無論有關機構所提供的是哪類商品及服務，只要該機構每年的營業額低於某個水平，便會獲得豁免，無須繳納商品及服務稅／增值稅。由於獲豁免的機構無須向稅務當局登記，亦不需要備存有關商品及服務稅／增值稅的紀錄，因此該等機構可節省相關的行政費用及遵從成本。這些小型企業能夠得以豁免徵稅，是基於稅務徵收的成本效益考慮，因為從這些帶來很少稅收的機構所收取的商品及服務稅／增值稅，可能不足以彌補向他們徵收稅項所涉及的高昂行政費用。

豁免安排所引起的關注

2.13 豁免安排不但減輕商品及服務稅／增值稅對貧困人士造成的稅務負擔，富有的人亦可因為對商品及服務實施零稅率及作出免稅安排而受惠。此外，實施零稅率／稅項豁免的範圍若過於廣泛，難免會縮窄稅網，其帶來的收入損失將須透過對其他應課稅商品及服務徵收較高的商品及服務稅／增值稅稅率來彌補。再者，假如供應商同時提供應課稅項目及實施零稅率項目／免稅項目，其行政費用及遵從成本將會較高。

⁵ 具重大價值的商品(Merit goods)是指那些政府認為能夠切合社會需要的商品，因此有必要作出干預，以確保市民能夠享用足夠數量的該類商品。政府會透過各項措施作出干預，例如作出補貼，使該類商品供應價格較低。

直接補償安排

2.14 一些海外地區以劃一稅率來實施稅基廣闊的商品及服務稅／增值稅，藉此避免豁免安排可能帶來的弊病。此外，稅基廣闊兼稅率劃一的商品及服務稅／增值稅制，所涉及的行政費用及遵從成本較低，並有助減低消費稅對消費者因商品及服務的價格的變動而改變其消費選擇的影響程度。不過，實施商品及服務稅／增值稅稅制而設有很少免稅項目的海外地區，通常會作出一些直接補償安排，為低收入家庭提供稅務及／或非稅務的寬減措施。

海外國家的經驗：英國、新西蘭及新加坡

2.15 在開徵消費稅時，不同國家採取各種不同的政策，以解決商品及服務稅／增值稅對低收入家庭造成的負擔。下文各段會討論英國、新西蘭及新加坡的豁免／直接補償安排。簡單來說，英國選擇實施零稅率及免稅的方法，以減輕消費者的負擔；新西蘭及新加坡則以劃一稅率來實施稅基廣闊的商品及服務稅／增值稅稅制。該兩個國家亦訂定了一些直接補償措施，而新加坡所推行的措施較新西蘭的更為全面。

2.16 下表概述英國、新西蘭及新加坡的商品及服務稅／增值稅稅制的主要特點：

表1 —— 英國、新西蘭及新加坡的商品及服務稅／增值稅的特點比較

國家	稅率／ 登記的起徵點	主要的 豁免項目	主要的 零稅率項目	主要的 直接補償安排
英國	<ul style="list-style-type: none"> 標準稅率：17.5% 經調低的稅率：部分項目的稅率為5% 每年營業額 >52,000英鎊 	<ul style="list-style-type: none"> 郵政服務； 若干金融服務； 教育； 醫護及社會服務； 土地及樓宇供應；及 部分籌款活動 	<ul style="list-style-type: none"> 小童的衣服及鞋襪用品 大部分食品； 書籍、報章及雜誌； 處方藥物； 食水及污水處理； 客運服務； 為弱能人士提供的指定輔助設備； 由慈善機構提供或向該等機構提供的若干供應物品；及 出口物品 	<ul style="list-style-type: none"> 並無為低收入家庭作出直接補償安排
新西蘭	<ul style="list-style-type: none"> 標準稅率：12.5% 每年營業額 >40,000新西蘭元 	<ul style="list-style-type: none"> 精製金屬的供應； 若干金融服務； 住宅租金；及 非牟利團體出售的捐贈物品 	<ul style="list-style-type: none"> 出口貨品及服務；及 出售仍持續營運的公司 	<ul style="list-style-type: none"> 工資補助計劃，確保低收入人士至少賺取最低工資
新加坡	<ul style="list-style-type: none"> 標準稅率：3% 將於2003年1月1月起調高至5% 每年營業額 >100萬新加坡元 	<ul style="list-style-type: none"> 若干金融活動；及 住宅用地及樓宇的租賃及銷售活動 	<ul style="list-style-type: none"> 出口貨品；及 若干指定國際服務 	<ul style="list-style-type: none"> 全面的稅務及非稅務直接補償安排，以抵銷即將提高的商品及服務稅稅率，包括： <ul style="list-style-type: none"> 調低入息稅稅率； 年滿21歲或以上的新加坡國民獲發1 200股經濟重組股票(每股面值1新加坡元)； 由政府承擔就教育及醫護服務所須繳付的商品及服務稅； 就公共房屋的服務及管理費和租金實施退稅安排； 調高公共援助金及領取養老金人士的新加坡津貼；及 由公共運輸服務機構承擔商品及服務稅

英國

開徵增值稅

2.17 英國在1973年4月1日開徵增值稅。當時開徵增值稅的目的，是要配合英國加入歐洲共同體。該組織規定其轄下所有成員國必須徵收增值稅。新稅項亦取代了購物稅及指定行業稅。購物稅屬於批發銷售稅，而指定行業稅是英國向從事服務業的人士徵收的稅項。

2.18 雖然英國並非在有迫切需要增加稅收的情況下開徵增值稅，但該稅項為英國政府帶來了可觀的收入。增值稅在2001至02年度佔英國政府稅收總額16%，比較之下，該項收入在1973至74年度只佔稅收總額的5%。

增值稅的運作情況

2.19 增值稅根據發票抵免的方法計算，是對商品及服務在生產及分銷的每個階段所增加的價值，分多階段徵收的稅項。就應課稅商品及服務收取增值稅的工作，由英國海關負責。

2.20 英國的增值稅標準稅率為17.5%。但對多種商品及服務，包括供住宅使用的燃料供應、節省能源裝置、女士衛生用品及兒童汽車安全椅等，稅率寬減至5%。

豁免安排

2.21 英國在開徵增值稅初期，對多項商品及服務實施零稅率／稅項豁免，藉此贏取公眾接納該稅項。由於當時英國經濟表現強勁⁶，英國政府並無迫切需要藉着增值稅帶來收入，因此可作出各項豁免安排。

⁶ 英國經濟在1993年首9個月急速增長8.4%，但是在發生中東石油危機後，國內生產總值在第四季增幅回落至3.9%。

2.22 英國的增值稅稅制的基本特點一直沒有任何改變，迄今仍然對多類商品及服務實施零稅率／稅項豁免。免稅的做法反映出英國政府沒有採用向受影響的低收入家庭作出直接補償，而是透過作出廣泛的豁免安排，來解決增值稅存在累退性的問題。豁免徵稅項目的範圍相當廣泛，包括多項必需品及具重大價值商品，藉此減低增值稅對低收入家庭可能造成的累退影響。

2.23 實施零稅率的各類主要商品及服務，包括小童的衣服及鞋襪用品、大部分食品、書籍、報章及雜誌、處方藥物、非商業用食水及污水處理，國內及國際客運服務、為弱能人士提供的指定輔助設備、由慈善團體提供或向該等團體提供的若干供應物品，以及出口往其他國家的商品。與此同時，多個項目獲豁免徵收增值稅，包括郵政服務、若干金融服務、教育、醫護及社會服務、土地及樓宇供應，以及某些籌款活動。

2.24 除豁免對商品徵稅外，任何公司如每年的營業額不超過52,000英鎊，可獲豁免繳納增值稅。這些公司無須登記繳納增值稅，但也可自由選擇登記。

直接補償安排

2.25 英國政府對大部分必需品實施零稅率、稅項豁免及調低稅率，已減輕增值稅對普羅大眾造成的負擔⁷。因此，英國政府並無提出任何直接補償安排，進一步為低收入家庭提供補償。

新西蘭

開徵商品及服務稅

2.26 新西蘭在1986年10月1日開徵商品及服務稅。當時的稅制，特色是非常依賴個人入息稅，其邊際稅率非常高，最高可達66%。此外，入息稅制度亦存在很多的回扣和扣減，並且由於邊際稅率過高，而經常出現避稅／逃稅的情況。

⁷ 據估計，英國在2001年有41%的消費者開支是用於零稅率或豁免徵收增值稅的項目。請參閱 Adam and Frayne (2001)。

2.27 開徵商品及服務稅，是該國在稅務改革方面的其中一項措施，目的是減少這個“窄稅基，高稅率”的稅制所造成的經濟低效率。特別是商品及服務稅取代了設有多項豁免及多重稅率的批發銷售稅。與此同時，該國就商品及服務稅徵收一個偏高的稅率，已超過廢除批發銷售稅所招致的損失。而從徵收商品及服務稅所取得的額外收入，則用作減低個人入息稅，並用作資助為低收入家庭作出的直接補償安排。

2.28 開徵商品及服務稅，和隨後的個人入息稅率削減，使該國能夠減低對直接稅的依賴。在2001至02年度，政府稅收總額的25%來自商品及服務稅，另外有10%則來自其他間接稅。在1985至86年度，間接稅只佔政府稅收總額的25%。

商品及服務稅的運作情況

2.29 商品及服務稅根據發票抵免的機制計算，並在有關商品及服務的生產及分銷過程中分階段徵收。就應課稅商品及服務收取稅款的工作，由稅務局負責。

2.30 商品及服務稅對所有並非零稅率或豁免徵稅的商品及服務徵收12.5%的標準稅率⁸。

豁免安排

2.31 新西蘭的最初稅制結構，是對差不多所有商品及服務徵收劃一的稅率。現行的稅制仍沿用該項原則：商品及服務稅是以12.5%的單一稅率徵收，只有很少數的豁免及零稅率項目。

⁸ 就在商業住所(例如酒店、汽車旅館等)為個別人士提供的長期居所服務，12.5%的標準稅率只適用於供應租值的60%。換言之，商品及服務稅是以7.5%的實際稅率徵收。

2.32 零稅率主要適用於出口的商品及服務，目的是使新西蘭的出口貨品，其價格在國際市場上保持競爭力。在新西蘭出售仍持續營運的公司也無須徵稅⁹。稅項豁免主要限制於精製金屬供應、若干金融服務、住宅租金，以及由非牟利團體出售的捐贈商品。由於估價方面的困難，金融服務得以豁免徵收商品及服務稅。此外由於商品及服務稅不適用於由業主自住的房屋，為公平起見，住宅租金亦獲得豁免。至於對機構給予的豁免，商業機構的每年營業額若不超過40,000新西蘭元，可獲豁免登記繳交商品及服務稅。

直接補償安排

2.33 新西蘭的商品及服務稅制的設計，只設有很少的免責稅項，目的是刻意避免豁免安排可能出現的低效率。儘管如此，政府仍透過以稅務及非稅務的寬免措施作出直接補償安排，以補償低收入家庭。舉例而言，在最初開徵商品及服務稅的同時，提高社會福利金額，以減低消費稅對低收入家庭的實質收入的影響。此外，當局訂立一個入息補助方案，以確保低收入人士至少可賺取最低工資。該方案目前透過一個稱為家庭稅收抵免額的工資津貼計劃，容許每年入息不足 18,368 新西蘭元的家庭透過稅務局的額外補貼取得該個數額的入息。此外，個人入息稅稅率在開徵商品及服務稅後已作出連續削減，使普羅大眾在整體稅款方面的負擔大大減輕。

新加坡

開徵商品及服務稅

2.34 新加坡政府在1993年發表一份白皮書，建議推行廣闊稅基的商品及服務稅，並隨後於1994年4月1日開徵該稅項。開徵商品及服務稅，目的是使間接稅承擔較大的稅項負擔，從而減低新加坡對直接稅的依賴。廣闊稅基的措施是為了使公司及入息稅稅率可進一步的削減，以提高新加坡在經濟上的競爭力。

⁹ 出售仍持續營運的公司是售賣一個可由買家繼續從事應課稅活動經營的業務。就售賣仍持續營運的公司徵收零稅率，是為了減輕在收購業務時所需的資金。

2.35 新加坡政府在消費稅方面的稅收所得，佔庫房的總收入較其他國家為低。在1994至95年度及2001至02年度期間，商品及服務稅每年約佔政府稅收總額的7至8%。

商品及服務稅的運作情況

2.36 商品及服務稅是根據一個發票抵免的機制計算，並在生產及分銷的過程中就每個階段所增加的價值分多階段徵收。就應課稅商品及服務收取稅款的工作，由稅務局負責。

2.37 由於新加坡開徵商品及服務稅時經濟環境甚佳¹⁰，新加坡政府最初只以3%的低稅率徵收商品及服務稅。商品及服務稅的稅率其後一直維持不變，反映政府無意把商品及服務稅視為一個即時的收入來源，而是將其發展為一個在有需要時可帶給額外收入的稅源。

2.38 商品及服務稅的稅率偏低，可能是由於中央公積金計劃令政府的財政狀況穩健所致。中央公積金計劃在1955年設立時原是一個退休金計劃，其後逐漸演變成一個全面的社會保障儲蓄計劃。該計劃容許成員在退休前把其中央公積金儲蓄用作支付房屋、醫療、教育、保險等開支及用作投資¹¹。在使用中央公積金計劃儲蓄方面的靈活性的同時¹²，在職人士實際上就其本身在房屋、教育及醫療服務方面的開支作出承擔，以致政府可在提供這些社會服務方面承受較輕的財政負擔¹³。舉例而言，在1999年，醫療保健服務、房屋及教育的開支在新加坡政府的總開支中分別佔4.0%、9.8%及17.9%¹⁴。香港在有關項目的相應開支為11.8%、17.0%及18.7%。

¹⁰ 新加坡在經濟興旺及政府財政穩健的時候開徵商品及服務稅：在1991年至1994年期間，每年平均經濟增長率達9.4%，並連續數年錄得財政盈餘。

¹¹ 中央公積金計劃供款分別存入下列三個帳戶：即一般帳戶、醫療儲蓄計劃帳戶及特別帳戶。一般帳戶的儲蓄可用以購置居所、支付保費、投資及支付教育開支。醫療儲蓄計劃帳戶的儲蓄可用以支付住院開支及投購核准的醫療保險。特別帳戶的儲蓄用以應付年老及緊急需要，以及投資在與退休保障有關的金融產品。

¹² 這個做法與英國和新西蘭的退休金計劃截然不同。根據該兩國的退休計劃，退休金只會支付予達到退休年齡的該等人士。在英國，退休金是向年屆60歲的婦女及年屆65歲的男士發放的每周福利。在新西蘭，新西蘭退休金計劃是一個公營的退休制度。根據該制度，政府向大部分年屆65歲的新西蘭居民發放退休金，直至他們去世為止。

¹³ 另一個減輕政府財政負擔的因素，是新加坡國民從他們的收入中向中央公積金計劃作出數額可觀的供款。舉例來說，年屆55歲或以下的僱員須把其收入的20%支付中央公積金計劃的供款。

¹⁴ 請參閱統計處(2001)的資料。

豁免安排

2.39 新加坡的商品及服務稅稅制以新西蘭的制度為藍本，消費稅實際上向所有商品及服務徵收，甚至包括醫護服務及基本的食品。目前，零稅率項目僅限於出口商品及若干指定的國際服務，而只有住宅用地及建築物的租賃和售賣，以及若干財務活動，才可獲得稅務豁免。除上述應課稅品可獲得稅務豁免外，商業機構每年營業額若不超過100萬新加坡元，亦可獲豁免登記繳交商品及服務稅。

直接補償安排

2.40 鑒於零稅率／稅項豁免項目甚少，新加坡政府在推行商品及服務稅稅制時，亦同時實施廣泛的直接補償計劃。在1993至1994年度財政預算案公布的該項計劃，包括與商品及服務稅有關的物業稅退稅，以及就服務及管理費¹⁵和公共房屋租金實施的退稅安排。此外，在1993至1994年度，新加坡國民享有就商品及服務稅而獲得達700新加坡元的入息稅退稅額。這些補償措施大部分都不是一次過的措施，並在其後的數年持續施行。

最新發展：調高商品及服務稅的稅率

2.41 商品及服務稅稅制在1994年開始實行後，新加坡政府最近才首次就該稅項作出調整。在2002年5月4日，政府在其2002至2003年度的財政預算案中公布，由2003年1月1日起，政府會把商品及服務稅的稅率由3%調高至5%。該項加幅是為彌補由2003課稅年度¹⁶起，對公司利得稅和個人入息稅稅率的持續削減所帶來的收入損失。公司利得稅率將會由2002課稅年度的24.5%減至2003課稅年度的22%，而個人入息稅的最高邊際稅率亦於同期由26%減至22%。除非在政治及經濟環境方面出現重大改變，政府希望在3年內把該兩項稅率均削減至20%。

¹⁵ 每月的服務及管理費是為維修公共房屋的公用地方而徵收。

¹⁶ 課稅年度指就收入作出評稅的年度。此外，公司及個人入息課稅是根據前一年度的收入評估。因此，就2003課稅年度支付的稅款是根據2002年所賺取的收入計算。

2.42 對於繳付入息稅的新加坡國民，入息稅稅率的削減預期能夠抵銷全部或部分商品及服務稅的增幅。無論如何，該國政府仿效最初開徵消費稅時的做法，制訂一個廣泛的5年寬減計劃，以抵銷商品及服務稅的增幅。這些寬減措施預期可抵銷大部分家庭因商品及服務稅增加所加重的稅務負擔，令他們的生活質素至少在5年內不會降低。這些直接的補償措施包括：

- (a) 所有新加坡國民獲發類似債券的經濟重組股票，總值達 36 億新加坡元。這些經濟重組股票屬商品及服務稅補償計劃的主要部分，在 2004 至 08 年的 5 年期間每年將會支付最少3%的保證股息。此外，每年會派發相等於前一年國內生產總值的實質增長的紅利。新加坡國民可隨時以每股 1 新加坡元向政府出售經濟重組股票；
- (b) 政府會向醫院及綜合診療所提供直接補助，以完全抵銷就資助醫護服務所支付的商品及服務稅；
- (c) 透過增加政府向國家教育制度提供的資助，承擔就教育所支付的商品及服務稅；
- (d) 就公共房屋的服務及管理費和租金實施的退稅安排，由 2003 年 4 月 1 日起將再延長 5 年；
- (e) 調高公共援助及領取養老金人士的新加坡津貼¹⁷；及
- (f) 由公共運輸服務機構承擔商品及服務稅。

2.43 最新頒布的直接補償安排相當全面，並涵蓋廣泛階層的市民。舉例來說，總值36億元的經濟重組股票計劃今年滿21歲或以上的新加坡國民獲政府分配1 200股經濟重組股票¹⁸。同時，由於大部分新加坡國民(約85%)居住在公共房屋，服務及管理費和租金方面的退稅會令他們受惠。此外，補償計劃中為那些繳付很少或並無繳付入息稅的低收入家庭，提供很多非稅項的寬免措施。

¹⁷ 新加坡津貼是新加坡政府向在新加坡定居的領取退休金人士額外發放的一項特惠津貼。

¹⁸ 居住在每年年值不超過 10,000 元新加坡元的物業的人將獲分配 1 200 股。九成的新加坡家庭屬於這個類別。居住在每年年值超過 10,000 元新加坡元的物業的人，他們獲配 600 股的較少股份。

3. 累進利得稅

3.1 在一些海外地區，利得稅亦稱為公司稅，是基於公司每個會計年度所獲得的利潤而徵收。根據個別公司在其利潤改變時所需繳付的稅款來分類，可分為累進、按比例及累退等3個類別。當公司的利潤增加時，若所繳付的稅款在其盈利中佔較大的比率，稱為累進稅⁹。在累進利得稅的制度下，小規模公司的所繳付的稅率因此會較低。這項稅務優惠是為了培育小規模公司的發展潛力，因為這些公司需要依靠保存盈利作為營運資金。由於與大企業比較，小規模公司往往由於其規模細小，在金融市場上較難取得融資，以致他們特別需要藉輕省的稅務負擔來增加營運資金。然而，累進稅的架構或會誘使大公司分拆為多間小規模公司，以便從較低的稅率中得益。

3.2 利得稅在多個國家均屬累進稅。下文將會研究英、美兩國的公司稅稅制，兩國均按累進方式徵收公司稅，但採取的做法卻並不相同。在英國，公司稅的稅率按照所賺取的應課稅利潤的水平而有所不同。有關利潤若屬某一個課稅組別的範圍，將會按就該組別所徵收的劃一稅率收取稅款。當利潤越多，就該所屬課稅組別所徵收的劃一稅率亦會相應增加，故此該稅制視為一項累進稅。在美國，公司所賺取的利潤若有所遞增，須按比例繳納較高款額的稅款，在此情況下，公司稅亦是一項累進稅。

英國

3.3 在英國，2002至03年度的公司稅有以下3個稅率：

- (a) 就超過 150 萬英鎊的利潤收取 30% 的主要稅率；
- (b) 就介乎 50,001 英鎊至 300,000 英鎊的利潤，收取 19% 的小規模公司稅率；及
- (c) 就達到 10,000 英鎊的利潤收取 0% 的起始稅率。

⁹ 不管公司所獲取的利潤水平為何，所繳付的稅款佔公司利潤為同一個百分比，稱為比例稅制。公司的利潤增加，而所繳付的稅款佔公司利潤的百分比減少，則屬累退稅。

3.4 一間公司所賺取的利潤若介乎3.3(a)及3.3(b)所訂明的限額(即介乎300,001英鎊與150萬英鎊)，有關利潤首先須繳交30%的主要稅率。根據此稅率計算所得的稅款，減去一個稱為邊際寬減的稅項寬減，使實際稅率變成介乎主要稅率與小規模公司稅率之間。類似的邊際寬減亦適用於利潤介乎3.3(b)及3.3(c)所訂明限額(即介乎10,001英鎊與50,000英鎊)的公司。附錄II就利潤介乎300,001英鎊與150萬英鎊之間的公司，載列計算邊際寬減的方法。

3.5 為阻止公司分拆為多間較小規模公司，以乘機繳付較低的稅率，《1988年收入及公司稅務法》(Income and Corporation Taxes Act 1988)訂明：一間公司若有一間或以上的相聯公司，在計算邊際寬減的所有利潤上下限時，均除以相聯公司的數目。換句話說，每間公司所能享受的邊際寬減會因此而較少。附錄III就相聯公司的公司稅，載列其計算方法。

3.6 就入息、利潤和資本，以及印花稅進行評稅及收取稅款的工作，是由稅務局負責。稅務局推行多項促進遵從稅務法例的措施，以進一步阻止納稅人利用累進稅制而得益。舉例來說，倘若公司因欺詐或疏忽而對其計算應繳稅款所作出的免稅額、削減或邊際寬減的申索作出失實的呈報時，當局會向公司施加有關的罰款。因報稅表內容失實的最高罰款，是繳付原來應付稅款及經稅務局調整後稅款的差額。

美國

3.7 根據《稅務守則》(Inland Revenue Code)第11條，每間美國公司按照一個載有4個收入組別的稅率表，以15%、25%、34%及35%計算其稅款。稅率表亦包括兩項附加稅率：收入介乎100,000美元與335,000美元之間，附加稅率為5%；收入介乎1,500萬美元與18,333,333美元之間，附加稅率為3%。該5%的附加稅扣除從首個75,000美元應課稅收入的15%及25%稅率得益。該3%的附加稅扣除從首個1,000萬美元應課稅收入的34%稅率得益。

3.8 多重稅率的制度誘使大公司分拆為多個獨立運作的企業，以便從較低的平均稅率受惠。《稅務守則》第1561條有助阻嚇這種避稅策略。該條訂明，互控公司集團的各成員，必須平均攤分在每個稅務組別的收入。舉例而言，若某人把其業務分拆由4間公司經營，相關的4間公司，每間只有12,500美元(首50,000美元應課稅收入的四分之一)會按15%的稅率徵稅。附錄IV描述稅務局用作界定互控公司集團的準則。

表2 —— 公司稅稅率表(美元)

超逾	但不多於	稅款為：
\$0	\$50,000	15%
\$50,000	\$75,000	\$7,500 + 25% x (利潤 ^(a) - \$50,000)
\$75,000	\$100,000	\$13,750 + 34% x (利潤 - \$75,000)
\$100,000	\$335,000	\$22,250 + 39% ^(b) x (利潤 - \$100,000)
\$335,000	\$10,000,000	\$113,900 + 34% x (利潤 - \$335,000)
\$10,000,000	\$15,000,000	\$3,400,000 + 35% x (利潤 - \$10,000,000)
\$15,000,000	\$18,333,333	\$5,150,000 + 38% ^(c) x (利潤 - \$15,000,000)
\$18,333,333	-	\$6,416,667 + 35% x (利潤 - \$18,333,333)

註： (a) = 應課稅利潤

(b) = 34% + 5%附加稅

(c) = 35% + 3%附加稅

3.9 《稅務守則》第482條對透過設立多間公司避稅的做法提供進一步的防範措施。若有此必要，這條文容許稅務局局長就互控公司的收入、稅項扣減或其他項目作出重新分配，以防止逃稅或清楚地反映其收入情況。

3.10 此外，若評稅人員認為納稅人在缺乏誠信下計算其在有關年度的稅款，他將會向這納稅人施加有關的懲罰。在該情況下，稅務局可能向納稅人施加罰款。《稅務守則》載有多項不同罰則，每一項均為針對阻嚇某一類的不當行為而訂立。其中一項經常施加的罰則是疏忽的罰則，所徵收的罰款相等於由於(i) 忽視或罔顧稅務條例，(ii) 大幅少報應繳付的稅款，(iii) 在估值方面大幅誇大，或(iv) 在估值方面大幅少報而少付稅款的20%。

余肇中
2002年6月28日
電話：2869 9695

立法會秘書處歡迎轉載這份文件的部分或全文，並歡迎將之譯成其他語文。文件所載資料可隨意複製以供非商業用途，但須註明資料出處為立法會秘書處資料研究及圖書館服務部，並將一份複製文本送交立法會圖書館備存。

附錄 I

Difference in Retail Price for Taxable, Zero-rated and Tax Exempt Goods

I. Assuming that a retailer has a value-added of \$600,000 and pays \$400,000 on inputs (exclusive of GST/VAT), the retail price he/she charges on the consumer will depend on whether the sales are taxable, zero-rated or tax exempt.

	Taxable (no zero rating/ exemption)	Zero Rating	Exemption
Value-added (a)	\$600,000	\$600,000	\$600,000
GST/VAT* charged on value added (b) = (a) x 10%	\$60,000	0	0
Inputs purchased exclusive of GST/VAT (c)	\$400,000	\$400,000	\$400,000
GST/VAT paid on inputs (d) = (c) x 10%	\$40,000	\$40,000	\$40,000
Refund of GST/VAT paid on inputs (e)	0	\$40,000	0
Net GST/VAT paid on inputs (f) = (d) - (e)	\$40,000	0	\$40,000
Consumer pays (a) + (b) + (c) + (f)	\$1,100,000	\$1,000,000	\$1,040,000

Note: * assuming a 10% GST/VAT rate

附錄 II

Calculation of Marginal Relief

I. As discussed in paragraph 3.4, marginal relief is provided to firms with annual profits between £10,001 and £50,000, and between £300,001 and £1.5 million. Marginal relief is calculated based on the following formula:

marginal relief fraction x (the upper limit of the relevant corporation tax bracket - chargeable profits)

where marginal relief fraction is set by the government; and

upper limit = £50,000 for companies with profits between £10,001 and £50,000,
= £1.5 million for companies with profits between £300,001 and £1.5 million²⁰.

II. To illustrate the calculation of the corporation tax paid by firms with profits between £300,001 and £1.5 million, assume that Corporation A has chargeable profits of £370,000. Its corporation tax liability is calculated as follows:

	£
Corporation tax at 30% on £370,000	111,000
Less: Marginal relief	
11/400 x (£1,500,000 - £370,000)	(31,075)
Corporate tax payable:	79,925

²⁰ The calculation of marginal relief will be more complex if a corporation receives dividends from other UK companies. The dividends so received are not taxed for corporation tax purposes in the UK, because they will be paid out of profits which have already borne corporation tax in the paying company. As such, marginal relief is calculated as:

marginal relief fraction x (the upper limit of the relevant corporation tax bracket - total profits) x taxable profits/total profits

where taxable profits = total profits minus dividends received from other UK companies.

附錄 III

Calculation of Corporation Tax for Associated Companies

I. The Income and Corporation Taxes Act 1988 stipulates that when a company has one or more associated companies, all the rate thresholds for calculating marginal relief are divided by the number of companies associated with each other.

II. To demonstrate the calculation of corporation tax liability for associated companies, assume that Corporation A in Appendix II changed its company structure and has two associated companies. Corporation A will be entitled to marginal relief calculated as follows:

The upper limit is divided by the number of companies associated with each other: $£1,500,000 \times 1/3 = £500,000$.

	£
Corporation tax at 30% on £370,000	111,000
Less: Marginal relief	
$11/400 \times (£500,000 - £370,000)$	(3,575)
Corporate tax payable:	107,425

III. As a result of the adjustment of the upper limit by the number of associated companies, marginal relief received by Corporation A is £3,575 and the corporation tax payable amounts to £107,425, while the corresponding figures are £31,075 and £79,925 if no adjustment has been made to the upper limit²¹.

IV. The Income and Corporation Taxes Act 1988 also stipulates that associated companies are broadly those where one company has control of the other, or both are under a common control. When determining if companies are associated, the following principles apply:

- (a) Control is established by holding:
 - over 50% of the share capital; or
 - over 50% of the voting rights; or
 - being entitled to over 50% of the distribution income, or net assets on a winding up;
- (b) An associated company is counted even if it is associated for only part of the accounting period; and
- (c) An associated company is disregarded if it has not carried on any trade or business at any time in the accounting period, or the part of the accounting period when it is associated.

²¹ See Appendix II for the derivation of these two figures.

附錄 IV

Definition of a Controlled Group of Corporations

I. Section 1563 of Inland Revenue Code defines the types of controlled groups that are governed by Section 1561. A controlled group of corporations includes mainly parent-subsidary groups and brother-sister groups.

Parent-Subsidiary Group

II. A parent-subsidiary controlled group is a chain of corporations headed by a parent corporation in which at least 80% of either the voting power or value of each subsidiary's stocks is owned within the chain. For example, Corporation A owns 80% of the voting stocks of Corporation B, and Corporation B in turn owns 80% of the voting stocks of Corporation C. Corporations A, B and C constitute a controlled group in which Corporation A is the common parent and Corporations B and C are subsidiaries.

Brother-Sister Group

III. A brother-sister controlled group consists of two or more corporations in which five or fewer shareholders meet two ownership tests. Under the first test, the shareholders collectively own at least 80% of the voting power or value of each corporation's stocks. Under the second test, the shareholders collectively own more than 50% of the voting power or value of each corporation based on each shareholder's identical ownership of each corporation's stocks. Identical ownership refers to a shareholder's lowest ownership percentage in any corporation in the group.

IV. As an example showing the application of the two ownership tests, assume that shareholders X, Y and Z own the stocks of Corporations A and B in the following proportion:

	X	Y	Z	Total
Corporation A	40%	50%	10%	100%
Corporation B	15%	20%	65%	100%
Identical ownership	15%	20%	10%	45%

附錄IV (續)

V. Corporation A and Corporation B are not a brother-sister controlled group. X, Y and Z collectively own more than 80% of the stocks of each corporation and this passes the first ownership test. However, taking their identical stock ownership into account, X, Y and Z own not more than 50%. In other words, Corporation A and Corporation B fail the second ownership test. If the share holding of Corporation A owned by X drops to 34% and that owned by Z increases to 16%, then Corporation A and Corporation B constitute a brother-sister controlled group.

	X	Y	Z	Total
Corporation A	34%	50%	16%	100%
Corporation B	15%	20%	65%	100%
Identical ownership	15%	20%	16%	51%

參考資料

英國

1. Adam, Stuart & Frayne, Chris. "A Survey of the UK Tax System", The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No. 9, November 2001.
2. Emmerson, Carl & Leicester, Andrew. *A Survey of the UK Benefit System*, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No. 13, April 2002.
3. James, Simon. "VAT/GST: The UK Experience Revisited", *Revenue Law Journal*, Vol.10, 2000.
4. Manteith, Anita. *Corporation Tax 1999-2000*, Accountancy Books, 1999.
5. Neil, Warren. "The UK Experience with VAT", *Revenue Law Journal*, Vol.3, 1993.
6. Nightingale, Kath. *Taxation Theory & Practice*, Prentice Hall, 2000-01.
7. Office for National Statistics. *UK 2002*, 2001.
8. Saunders, Glyn & Antczak, Gina. *Corporation Tax 2001-02*, Butterworths Tolley, 2001.
9. Tiley, John & et al., *UK Tax Guide 1999-2000*, London: Butterworths, 1999.
10. Voyezed, John & et al., *Tolley's VAT in Europe*, Tolley Publishing, 2000.
11. Whitehouse, Chris. *Revenue Law - Principles and Practice*, 5th ed., Butterworths, 1997.

網址

1. Department for Work and Pensions, <http://www.dwp.gov.uk>
2. Her Majesty's Stationary Office, <http://www.hmso.gov.uk>
3. HM Customs and Excise, <http://www.hmce.gov.hk>
4. Inland Revenue, <http://www.inlandrevenue.gov.uk>
5. KPMG, <http://www.kpmg.co.uk>
6. National Health Service, <http://www.nhs.uk>
7. Online Accountant, <http://www.netaccountants.com>
8. The Institute for Fiscal Studies, <http://www.ifs.org.uk>

新西蘭

1. Cotton, Margaret & Tooley, Stuart. "GST: A Reflective Evaluation", Asian-Pacific Tax & Investment Bulletin, March 1993.
2. Inland Revenue Department. *GST: A Review*, 1999.
3. Muir, Rodger. "The Goods and Services Tax: Reflections on the New Zealand Experience, Six Years On", Law Revenue Journal, Vol. 3, 1993.
4. Pallot, Marie & Fenwick, Hayden. "Recent GST Reforms & Proposals in New Zealand", Revenue Law Journal, Vol. 10, 2000.
5. Prebble, John. "Tax Reform in New Zealand", Asian-Pacific Tax & Investment Bulletin, January 1987.
6. Smith, Julie. "Tax Reform, the GST & Women", The Australia Institute, Background Paper No. 11, April 1998.

網址

1. Inland Revenue Department, <http://www.rd.govt.nz>
2. The Ministry of Social Development, <http://www.winz.govt.nz>
3. The Treasury, <http://www.treasury.govt.nz>

新加坡

1. Asher, Mukul G. "Reforming Singapore's Tax System for the 21st Century", National University of Singapore, Working Paper Series, July 2000.
2. Asher, Mukul G. "The Proposed Goods & Services Tax (GST): Implications for Singapore's Fiscal System", Asian-Pacific Tax & Investment Bulletin, June 1993.
3. Asher, Mukul G. & Newman, David. "Hong Kong & Singapore: Two Approaches to the Provision of Pensions in Asia", National University of Singapore, Working Paper Series, September 2001.
4. Lim, Charles Aeng Cheng & et al., *Goods & Services Tax: The Law & Practice*, Butterworths Asia, 1995.
5. Jenkins, Glenn & Khadka, Rup. "Tax Reform in Singapore", Harvard Institute for International Development, Development Discussion Paper No. 644, July 1998.
6. Low, Linda. "Central Provident Fund in Singapore", HKCER Letters, Vol. 41, November 1996.
7. Low, Linda. "Goods & Services Tax in Singapore", HKCER Letters, Vol. 65, May-June 2001.
8. Ministry of Finance. *A Budget for a Different World*, May 2002.
9. Ministry of Information and the Arts. *Singapore 1993*, 1993.

-
10. Ministry of Information & the Arts. *Singapore 1994*, 1994.
 11. Ministry of Information & the Arts. *Singapore 2001*, 2001.
 12. Thomas, John W. & Lim, Siong Guan. "Using Markets to Govern Better in Singapore", KSG Faculty Research Working Paper, August 2001.
 13. Toh, David. "Singapore Goods & Services Tax", *Asian-Pacific Tax & Investment Bulletin*, March 1993.

網址

1. Central Provident Fund Board, <http://www.cpf.gov.sg>
2. Inland Revenue Authority of Singapore, <http://www.iras.gov.sg>
3. Ministry of Finance, <http://www.mof.gov.sg>
4. Singapore Government, <http://www.sg>

美國

1. Abrams, Howard E & Doernberg Richard. *Federal Corporate Taxation*, 4th ed., New York Foundation Press, 1998.
2. Jones, Sally M. & Rhoades-Catanach, Shelley C. *Principles of Taxation: Advanced Strategies*, McGraw-Hill, 2002.
3. Jones, Sally M. *Principles of Taxation for Business & Investment Planning*, Irwin/McGraw-Hill, 1998.
4. McDaniel, Paul R., McMahon Jr., Martin J. & Simmons, Daniel L. *Federal Income Taxation of Corporations*, 2nd ed., New York, Foundation Press, 1999.
5. Sommerfeld, R.M. & et al., *Concepts of Taxation*, Harcourt Brace Jovanovich College Publishers, 1992.
6. Willis, Eugene & et al., *West's Federal Taxation. Comprehensive Vol.*, South-Western College, 2002.

網址

1. Inland Revenue Service, <http://www.irs.gov>

其他

1. Advisory Committee on New Broad-based Tax. *Final Report to the Financial Secretary*, 2002.
2. Census and Statistics Department, Hong Kong SAR Government. *A Comparison of the Economic and Social Situation of the Hong Kong Special Administrative Region with Eleven Selected Economies*, 2001.
3. Ernst & Young. *VAT & Sales Taxes Worldwide: A Guide to Practice & Procedures in 61 Countries*, John Wiley & Sons, 1995.
4. Organisation for Economic Co-operation and Development. *OECD Economic Outlook*, December 1985.
5. Organisation for Economic Co-operation and Development. *OECD Economic Outlook*, December 1986.
6. Schenk, Alan & Oldman, Oliver. *Value Added Tax: A Comparative Approach in Theory and Practice*, Transnational Publishers Inc., 2001.
7. Tait, Alan A. ed., *Value-Added Tax: Administrative & Policy Issues*, International Monetary Fund, Occasional Paper No. 88, 1991.
8. Tait, Alan A. *Value-added Tax: International Practice & Problems*, International Monetary Fund, 1988.