

國際「繳納稅款 (Paying Taxes)」改革趨勢與我國經商納稅容易度之研究

游奕恬*

- | | |
|-----------------|----------------|
| 壹、前言 | 肆、經商環境稅制改革國際趨勢 |
| 貳、租稅原則與優化經商租稅環境 | 伍、政策意涵與建議 |
| 參、「繳納稅款 2015」分析 | |

摘 要

- 一、友善的經商環境攸關國家競爭力與經濟成長動能，其中「租稅」為經商環境重要的一環。
- 二、世界銀行與 PwC 全球聯盟組織合作，提出「繳納稅款 (Paying Taxes) 2015」調查報告，評估企業於 189 個經濟體之經商納稅容易度，分析近十年全球納稅容易度逐漸提升，各國朝輕稅簡政方向，總稅率及納稅遵從時間大幅下降。
- 三、我國稅制改革方向與國際趨勢一致，2015 年該項評比為第 37 名，惟落後香港 (第 4 名) 等亞洲主要競爭國，主要落後項目，包括：勞工稅之稅率、利潤稅 (營所稅) 之納稅遵從時間、各項稅費之繳納稅款次數等，仍有改進空間。
- 四、建議改進方向
 - (一) 檢討調降總稅率 (勞工稅部分)
 1. 評估勞健保雇主負擔比例有無調降空間。
 2. 研議加稅配套措施，以挹注調降雇主負擔之財源。
 - (二) 減少納稅遵從時間及繳納次數
 1. 檢討兩稅合一設算扣抵制度，簡化行政作業。
 2. 檢討營所稅對境外所得課稅規定。
 3. 檢討房屋稅及地價稅合併開徵之可行性。
 4. 研議整合勞保、勞退、全民健保繳費機制之可行性。

* 作者為經濟發展處科員。

A Study of Reformatory Trendy in International "Paying Taxes" and Taiwan's Easiness of Tax

I-Tien Yu

Officer

Economic Development Department, NDC

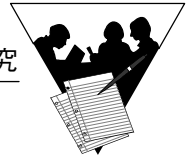
Abstract

The World Bank and PwC Global Alliance organizations proposed "paying taxes 2015" report, which assessed business enterprises in 189 economies in the easiness of tax. The report analyzed that global easiness gradually lift in nearly a decade. Countries toward the way in lighting duty and streamlining administration, to drop the tax rates and the total tax compliance time significantly.

Taiwan's tax system reform in line with international trends, and the ranking is in the 37th place in 2015, but behind Hong Kong (in the 4th place) and other major Asian countries. The mainly behind the project, including: the rate of labor tax, the compliance time of profit tax, the number of taxes and the payment of taxes and so on, there is still room for improvement.

Finally, the proposed improvement directions are as following.

1. To decrease of the total tax rate (labor tax section)
 - (1) To assess whether mitigate the proportion of labor and health insurance burden on employers.
 - (2) To research supporting measures of injecting taxation, in order to mitigate the burden of the employer.
2. To reduce the number of tax compliance and payment time
 - (1) To review of dividend imputation system, and simplification of administrative operations.
 - (2) To review of enterprise income tax provisions about imposing tax of overseas income.
 - (3) To review of the feasibility to merger housing tax and land tax .
 - (4) To deliberate the feasibility to merger the mechanism of labor insurance, national health Insurance payment.



壹、前言

一、研究動機

在全球化經濟下，資金、人力的跨國移動加遽，國際間競爭日益激烈，各國政府致力建構友善經商環境以吸引投資及人才，友善的經商環境攸關國家競爭力與經濟成長動能，其中「租稅」為經商環境重要的一環。

有鑑於此，世界銀行自 2006 年起與 PwC 全球聯盟組織合作，每年就「繳納稅款」進行調查，評估企業於各國（189 個經濟體）之經商納稅容易度，並分析稅制改革國際趨勢，依據「繳納稅款 (Paying Taxes) 2015」調查報告，近十年全球納稅容易度逐漸提升，各國朝輕稅簡政方向進行稅制改革，總稅率及納稅遵從時間雙雙大幅下降。

二、研究目的

近年我國在「繳納稅款」方面持續改善，稅制改革方向與國際趨勢一致，2015 年調查報告該項評比為第 37 名，較前一年（第 58 名）大幅進步 21 名，惟仍落後香港（第 4 名）、新加坡（第 5 名）、韓國（第 25 名）等亞洲主要競爭國，仍有改進空間。

本研究將探討各國經商繳納稅款容易程度、評估範圍與列計方法，以及亞洲主要競爭國經商稅負概況與評比結果，並分析近年來國際間對於企業經商租稅改革趨勢及做法，再據以評估我國對於企業納稅容易度之優劣勢，研提未來改進建議。

貳、租稅原則與優化經商租稅環境

一、租稅原則 (Principles of Taxation)

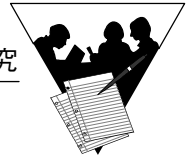
財政收入係租稅最基本的目的，政府必須獲取充分的財政收入以應政務之需。經濟學之父亞當斯密 (Adam Smith) 以「國富論」著作為基礎，於價格機能完全運作觀點下提出租稅課徵 4 個原則：公平、確實、便利及節約，主要係站在人民的立場，認為租稅不應干擾經濟活動與所得分配，強調租稅中立，並宜避免徒增政府與人民的困擾，稽徵成本愈小愈好，應盡量簡化徵收。

儘管隨著全球化經濟演變，傳統租稅原則仍有其重要性，面對國際租稅競爭，近數年各國逐漸偏向稅制在便利及節約面的目標，將稅制改革焦點放在輕稅簡政，並避免對各項經濟活動產生抑制或干擾效果。

二、優化經商租稅環境

世界銀行自 2006 年起與 PwC 全球聯盟組織合作，每年就「繳納稅款」進行調查。以企業執行租稅負擔之「總稅率 (total tax rates)」、「納稅遵從時間 (time to comply)」及「繳納稅款次數 (number of tax payments)」等 3 項指標，衡量各國經商納稅容易度。

「繳納稅款」報告不考慮效率、公平，及財政收入等目標，主要係評估是否營造出對企業友善之租稅環境，未必是對社會所得分配具「效率」與租稅負擔最「公平」的狀態，然而近年許多國家面臨財政危機、所得分配惡化等問題，各國政府仍須兼顧充分稅收、經濟均衡穩定發展、縮短貧富差距、促進就業等多元的政策目標。



參、「繳納稅款 2015」分析

一、評估內涵

Paying Taxes 2015 評估方法，沿用繳納稅款調查報告過往以經濟體人均國民所得 (gross national income per capita, GNIPC) 設算之財務報表為基礎，衡量企業一年內申報繳納稅費交易過程，並納入新的估算方式，如：擴大衡量經濟體前 2 大城市，對於超過 1 億人口國家，改以考量人口數前 2 大城市之評估指標項目，按人口比例加權計算、調整人均國民所得基期至 2012 年。(方法詳表 1)

(一) 評估資料：「繳納稅款 2015」係依 2013 年納稅數據進行評估。

(二) 評估指標：依「總稅率」、「納稅遵從時間」及「繳納稅款次數」等 3 項指標，衡量各國經商納稅容易度；各項指標評估基礎如下：

1. 「總稅率 (total tax rates)」：加總計算自企業為因應營運，平均一年所須繳納之稅費 (排除企業未實際負擔之稅費，如：增值稅、貨物稅等) 等占稅前盈餘的比率。
2. 「納稅遵從時間 (time to comply)」：主要衡量申報營利事業所得稅、增值稅及勞工稅費等須備妥相關文件、檔案等前置作業時間，及計算、繳納稅款花費之全部時間。
3. 「繳納稅款次數 (number of tax payments)」：統計每項稅費代扣繳、定期支付的頻率次數，惟該項稅費可透過電子申報繳納，則不論繳納次數多寡，年度之繳納次數均以 1 次計算。

表 1 各項指標評估方法

原則	沿用過去設算基礎	Paying Taxes 2015，沿用過去以經濟體人均國民所得（gross national income per capita, GNIpc）設算之財務報表為基礎，評估企業一年內申報繳納稅費交易過程。
新採用之評估方法	1. 調整人均國民所得基期	為使研究之企業型態更符合目前該國經濟體規模，將人均國民所得基期由 2005 年更新至 2012 年。
	2. 擴大納入經濟體衡量之城市	對於超過 1 億人口之國家（如：日本及中國等）其總稅率、繳納稅款遵從成本及次數，係以人口數前二大城市（如：日本之東京、大阪及中國之上海、北京等）之總稅率、繳納稅款遵從成本及次數，按人口比例加權計算。
	3. 改變納稅容易度排名公式	不同以往運用各評估指標之百分等級（percentile ranking）平均值 ¹ 相對位置排序，改以「邊界」分數差距（distance to frontier score; DTF）方式計算。
	(1) 納稅遵從時間及繳納稅款次數指標之 DTF	— 計算公式： $DTF=100 (max-y) / (max- frontier)$ 其中，max 指納稅遵從時間最長（或繳納稅款次數最多）的國家的數值（即表現差的國家的小時數或次數）；y 是被計算 DTF 值的國家的納稅遵從時間（或繳納稅款次數）之數值；frontier 就是 min，也就是表現最差的國家的納稅遵從時間（或繳納稅款次數）。 ²
	(2) 總稅率指標之 DTF	總稅率居於最低的前 15% 的國家（2013 年稅率在 26.1% 以下的國家），其總稅率指標皆設為 DTF=100；其餘總稅率高於 26.1% 的國家則按下列公式計算： — 計算公式： $100[(max-y) / (max- frontier)]^{0.8}$
(3) 以指標總 DTF 之平均值排名	將總稅率、納稅遵從時間及繳納稅款次數之 DTF 加總，並按權數 1/3 計算總分數，據以排名。	

資料來源：Paying Taxes 2015。

¹ 一組數值由小到大排序後，再將這些數據個數分為一百等分，某一數值位在第 r 個百分位置時，稱此數值之百分等級為 r。

² 由計算公式可知，DTF=100 乃納稅遵從時間最短（或繳納稅款次數最少）的國家；DTF=0 乃納稅遵從時間最長（繳納稅款次數最多）的國家。



- (三) 評估範圍：依前揭 3 項指標，針對利潤稅（公司所得稅）、勞工稅（雇主負擔之勞退、勞保與全民健保等）、其他稅費（房屋稅、地價稅、股利所得稅、使用牌照稅等）等 3 大部分進行評估。
- (四) 列計原則：以企業實際負擔為列計原則，例如：增值稅（VAT）可將稅負轉嫁消費者，爰不納入計算「總稅率」，惟企業仍須辦理申報作業，故納入計算「納稅遵從時間」及「繳納稅款次數」。

二、納稅容易度評估結果

由表 2 可知，全球企業於 2013 年負擔利潤稅平均稅率為 16.3%，占總平均稅率 40.9% 之比重約為 4 成，係 3 評估項目中占比最高，然而企業辦理利潤稅相關事務之遵從時間（71 小時），卻較房屋稅等其他稅費之遵從時間少 28 小時。再者，其他稅費平均稅率為 8.4%，僅占總平均稅率比重 2 成，但繳納稅款次數（12.6 次）占總繳納稅款次數卻高達近 5 成。

(一) 2013 年與 2004 年評估分析（詳表 2）

全球企業的總平均稅率、納稅遵從時間及繳納稅款次數，於過去 10（2004~2013）年間均呈下降趨勢，可看出輕稅簡政為近期各國致力推行之租稅政策。

1. 總稅率：全球平均總稅率為 40.9%，10 年間降低 12.5 個百分點（2004 年為 53.4%），且利潤稅、勞工稅及其他稅費之稅率均呈遞減，從歐盟、日本近期的稅制變動可觀察出主要係企業營所稅稅率調降趨勢所致，企業租稅負擔明顯降低，惟近年已趨於平穩。

表 2 全球納稅容易度一覽表

項目	平均總稅率 (%)			平均納稅遵從時間 (小時)			平均繳納稅款次數 (次)		
	2013	2012	2004	2013	2012	2004	2013	2012	2004
利潤稅	16.3	16.1	19.2	71	71	84	3.1	3.3	4.2
勞工稅	16.2	16.3	17.2	94	96	121	10.2	10.4	13.8
其他稅費	8.4	10.7	17.0	99	101	125	12.6	13.0	16.0
總計	40.9	43.1	53.4	264	268	330	25.9	26.7	34.0

資料來源：Paying Taxes 2015、Paying Taxes 2014、Paying Taxes 2007。

2. 納稅遵從時間：全球平均納稅遵從時間為 264 小時（每週工時 40 小時基礎下約逾 6.5 週），10 年間減少 66 小時（2004 年為 330 小時）。
3. 繳納稅款次數：全球平均為 25.9 次，10 年間減少 8.1 次（2004 年為 34 次）。

(二) 區域分析（詳表 3）

本調查報告將全球劃分為 8 個研究區域，南美、非洲、中美和加勒比、歐盟（EU）與歐洲自由貿易聯盟（EFTA）、北美、亞洲太平洋、中亞與東歐及中東地區。

調查報告指出，南美地區雖總稅率和納稅遵從時間居各區域之最，但繳納稅款次數卻低於全球平均值；反之中東地區總稅率和納稅遵從時間為各區域間最低，惟繳納稅款次數主要因勞工稅繳納次數繁（10.4 次）不具優勢，僅次於非洲等地區。

1. 總稅率：除南美和中東地區總稅率分別為 55.4% 和 24% 外，其他地區之平均稅率與總平均稅率（40.9%）差距皆在 7 個百分點內。

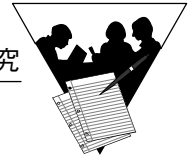


表 3 納稅容易度一覽表

項目	指標	排名		總稅率 (%)			繳納遵從時間 (小時)			繳納稅費次數 (次)		
		2013	2012	2013	2012	2004	2013	2012	2004	2013	2012	2004
利潤稅、勞工稅及其他稅費總計	全球	-	-	40.9	43.1	53.4	264	268	330	25.9	26.7	34.0
	南美	-	-	55.4	52.7	56.8	620	618	659	23.7	24.2	36.0
	委內瑞拉	188	187	65.5	61.7	51.9	792	792	864	71	71	68
	巴拉圭	111	125	35.0	35.0	43.2	378	384	328	20	28	33
	北美	-	-	38.9	41.4	49.7	213	213	335	8.2	8.3	15.3
	美國	47	64	43.8	46.3	46.0	175	175	325	11	11	10
	墨西哥	105	118	51.8	53.7	37.1	334	334	552	6	6	49
	中東	-	-	24.0	23.7	41.4	160	159	178	16.8	17.6	21.5
	沙烏地阿拉伯	3	3	14.5	14.5	14.9	64	72	75	3	3	14
	伊拉克	52	63	27.8	27.8	38.7	312	312	312	13	13	13
	非洲	-	-	46.6	52.9	70.3	317	320	342	36.2	36.1	38.8
	史瓦濟蘭	74	59	35.6	36.5	39.5	110	110	104	33	33	34
	南非	19	24	28.8	30.1	38.3	200	200	350	7	7	23
	中亞及東歐	-	-	34.7	39.5	57.7	245	256	478	23.3	29.5	54.4
	哈薩克	17	18	28.6	28.6	45.0	188	188	156	6	7	34
	以色列	97	93	30.1	29.9	39.1	235	235	225	33	33	33
	中美及加勒比	-	-	42.9	42.8	44.6	211	217	245	33.8	33.7	43.8
	巴拿馬	166	175	37.2	40.5	52.4	417	417	560	52	52	59
	貝里斯	61	48	31.1	33.2	31.7	147	147	108	29	29	40
	歐盟	-	-	41.0	41.1	46.6	176	179	250	12.3	13.1	21.4
	德國	68	89	48.8	49.4	57.1	218	218	105	9	9	32
	西班牙	76	67	58.2	58.6	59.1	167	167	602	8	8	7
	義大利	141	138	65.4	65.8	76.0	269	269	360	15	15	15
	法國	95	52	66.6	64.7	68.2	137	132	128	8	7	33
	亞洲太平洋	-	-	36.3	36.4	40.0	229	232	286	25.4	25.4	27.1
	我國	37	58	34.2	35.0	35.8	221	221	1,104	11	12	15
	香港	4	4	22.8	22.9	28.8	78	78	80	3	3	4
新加坡	5	5	18.4	27.1	28.8	82	82	30	5	5	16	
韓國	25	25	32.4	27.9	30.9	187	187	290	10	10	27	

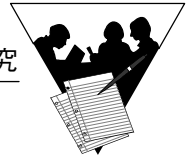
資料來源：Paying Taxes 2015、Paying Taxes 2014、Paying Taxes 2007。

- (1) 非洲地區總稅率從 2004 年 70.3%，遞減至 2013 年為 46.6%，降幅達 30%。
 - (2) 南美地區平均稅率由 2004 年的 56.8% 降至 2012 年為 52.7%，惟 2013 年又上升至 55.4%。
2. 納稅遵從時間：近年調查資料顯示，僅非洲及南美地區之納稅遵從時間超過全球平均值。
- (1) 南美地區納稅遵從時間 620 小時，為全球平均值之 2.3 倍，主要係委內瑞拉等申報繳納義務稅務時間一年超過 650 小時。
 - (2) 北美地區納稅遵從時間從 2004 年 335 小時，降至 2013 年之 213 小時，主要係美國 2004~2013 年間納稅遵從時間縮減約 50%。
3. 繳納稅款次數：2013 年各區域間繳納稅款次數差異不大，惟北美地區繳納次數較少，非洲及中美與加勒比地區繳納稅款次數逾全球平均值。
- (1) 北美地區繳納稅款次數從 2004 年 15.3 次，降至 2013 年僅 8.2 次。
 - (2) 中亞與東歐地區繳納稅款次數已持續減少，雖 2012 年仍超過全球平均值，但 2013 年已降至全球平均值之下為 23.3 次。

(三) 我國與亞洲主要競爭國家評比情形 (詳表 4)

1. 我國評比

- (1) 總排名進步至第 37 名：我國 2013 年納稅容易度排名為 37



名，較 2012 年之第 58 名，大幅進步 21 名；惟與亞洲主要競爭國相比，仍落後香港、新加坡、韓國等。

(2) 分項指標情形：

— 企業負擔總稅率略降，但勞工稅稅率偏高

2013 年為 34.2% (較 2012 年降低 0.8 個百分點)，低於全球平均稅率 40.9%，惟高於香港的 22.8%、新加坡的 18.4%、韓國的 32.4%。其中，利潤稅為 12.7% (略升 0.1 個百分點)，低於全球平均稅率 16.3% 及香港的 17.6%、韓國的 18.4%、日本的 28.9% 等。勞工稅為 18.1% (降低 0.9 個百分點)，高於全球平均稅率 16.2% 及香港的 5.1%、新加坡的 15.1%、韓國的 13.6% 等。

— 企業納稅遵從時間偏高，尤其是利潤稅之遵從時間

2013 年為 221 小時 (與 2012 年相同)；其中，利潤稅 (我國為營所稅) 遵從時間高達 161 小時，遠高於全球平均值 71 小時，以及香港的 50 小時、新加坡的 32 小時、韓國的 82 小時、中國大陸的 59 小時等。

— 企業繳納稅款次數略減，惟仍高於亞洲主要競爭國

2013 年為 11 次，較 2012 年減少 1 次；我國繳納稅款次數雖遠低於全球平均值 25.9 次，惟仍高於香港的 3 次、新加坡的 5 次、韓國的 10 次、中國大陸的 7 次等。

2. 亞洲主要競爭國家評比

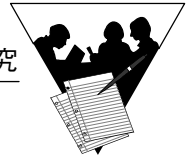
亞洲主要國家如：香港、新加坡，為吸引外商投資，在稅務方面向來營造低稅率、簡便納稅行政手續等利於商業經營之環境，因此在全球的納稅容易度排名多居領先的位置。

表 4 我國與亞洲主要國家納稅容易度評比

	香港			新加坡			韓國			我國			中國大陸			日本		
	2013	2012	2004	2013	2012	2004	2013	2012	2004	2013	2012	2004	2013	2012	2004	2013	2012	2004
排名	4	4	-	5	5	-	25	25	-	37	58	-	120	120	-	122	140	-
總稅率 (%)	22.8	22.9	28.8	18.4	27.1	28.8	32.4	27.9	30.9	34.2	35.0	35.8	64.6	63.7	77.1	51.3	49.7	52.8
利潤稅 (%)	17.6	17.5	23.0	2.2	4.9	12.0	18.4	14.2	14.2	12.7	12.6	21.7	7.8	6.2	17.7	28.9	27.2	33.4
	5.1	5.3	5.4	15.1	17.6	14.8	13.6	13.4	12.6	18.1	19.0	10.6	49.3	49.6	51.0	18.1	17.9	14.4
	0.1	0.1	0.4	1.1	4.6	2.0	0.4	0.3	4.1	3.4	3.4	3.6	7.5	7.9	8.3	4.3	4.6	5.0
繳納稅費時間 (小時)	78	78	80	82	82	30	187	187	290	221	221	1,104	261	318	872	330	330	350
利潤稅 (小時)	50	50	50	32	32	10	82	82	120	161	161	240	59	70	200	155	155	175
	28	28	30	10	10	10	80	80	120	27	27	480	110	142	288	140	140	140
	0	0	0	40	40	10	25	25	50	33	33	384	92	106	384	35	35	35
繳納稅費次數 (次)	3	3	4	5	5	16	10	10	27	11	12	15	7	7	44	14	14	15
利潤稅 (次)	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	2	2	2	5	3	2	3
	1	1	1	1	1	12	2	2	15	3	3	2	1	1	12	2	2	2
	1	1	2	3	3	3	7	7	11	6	7	11	4	4	30	9	10	10

資料來源：Paying Taxes 2015、Paying Taxes 2014、Paying Taxes 2007。

- (1) 香港排名第 4 名：總稅率 22.8%，納稅遵從時間約 78 小時，繳納稅款次數 3 次，為全球繳納次數最少者。
- (2) 新加坡排名第 5 名：總稅率 18.4% (利潤稅稅率僅 2.2%)，較前 1 年大幅降低 8.7 個百分點；納稅遵從時間約 82 小時，繳納稅款次數 5 次，維持不變。
- (3) 韓國排名第 25 名：總稅率 32.4%；納稅遵從時間約 187 小時，繳納稅款次數 10 次。
- (4) 中國大陸排名第 120 名：總稅率高達 64.6%，其中，勞工稅稅率高達 49.3%；納稅務遵從時間約 261 小時，繳納稅款次數 7 次。



(5) 日本排名第 122 名：主要係因總稅率高達 51.3% (利潤稅稅率達 28.9%)，及納稅遵從時間長達 330 小時，高於全球平均值，且無明顯改善。

3. 我國與亞洲主要競爭國家評估比較

(1) 香港：公司所得稅採屬地主義，稅制簡單且明確，稅率僅 16.5% 少有扣繳稅，境外所得一律免稅，且不對股利所得課稅。相較我國營利事業所得稅採屬人兼屬地課稅方式，且兩稅合一下設算股利所得扣抵比率複雜³，及適用所得基本稅額條例⁴，加重稅務計算困難，增加租稅遵從時間。

(2) 新加坡：公司所得稅採屬地主義，不對境外來源所得課稅，稅率為 17%，且股利所得免稅，另為簡化公司納稅作業，因應公司規模大小，設計不同申報書表；而我國不論公司規模，均適用相同營利事業所得稅申報書表，小公司人力不足，稅務處理複雜度相對較高，是以，公司利潤稅遵從時間 161 小時，較新加坡多 129 小時。

(3) 韓國：近年來推動簡化法人稅稅收等級及企業課稅制度合理化改革，並整合國民年金、健康保險、工傷保險及雇傭保險等「四大社會保險」保費，且建置線上繳費系統，減輕公司辦理勞工相關保險繁瑣作業流程，提升企業納稅容易程度；而我國現行勞保、勞退、全民健保繳費機制各自

³ 財政健全方案，修正「所得稅法」條文第 66 條之 4、第 66 條之 6 及 73 條之 2 部分條文，兩稅合一雖由「完全設算扣抵制」改為「部分設算扣抵制」，惟企業仍須設算股東可扣抵稅額比率，作為扣抵股東之個人綜所稅之依據，可扣抵稅額比率計算方式複雜，相關規定繁多，包括加計、減除項目及計入帳戶時點等，帳務作業繁複。

⁴ 所得基本稅額條例，我國現行採用的課徵模式為「替代式」，即係於營利事業課稅所得，加回特定租稅減免項目，再依據另設計的免稅額與稅率規定算出「基本稅額」，倘基本稅額低於營利事業所得稅規定應繳的金額，應按最低稅負制計算的基本稅額繳稅。

獨立，致企業得個別處理該等稅費前置作業，耗費較多時間成本，影響評比結果。

- (4) 中國大陸：「社會保險法」強制徵收社會保險「五險一金」，包括：養老保險、醫療保險、失業保險、工傷保險和生育保險五種保險，以及住房公積金⁵。根據有關研究統計⁶，中國大陸五項社會保險法定繳費率之和相當於工資水準的 40% 以上；相較目前我國勞保雇主負擔七成，較中國大陸雇主負擔之社會保險比重高。
- (5) 日本：公司所得稅稅率介於 19%~23.9%，相較於亞洲其他國家，如：香港為 16.5%、韓國為 10%、20%、22%，日本所得稅率偏高；採屬人兼屬地課稅方式，增加申報繳納作業複雜度，稅務遵循時間約 330 小時，惟處理利潤稅時間約 155 小時，尚較我國少 6 小時。

肆、經商環境稅制改革國際趨勢

各國稅制改革著重鼓勵創造財富及降低對經濟活動之干擾，尤其在金融海嘯（2008~2010 年）期間，為因應經濟情勢遽變及籌應適足財源，各國政府加速稅制改革腳步⁷，惟 2011 年起各國改革步調已趨緩。依據「繳納稅款 2015」調查報告，近年國際間稅制改革方向如下：

⁵ 員工與企業要共同分擔養老保險、醫療保險、失業保險 3 項保險及住房公積金，工傷保險和生育保險等 2 項保險則全由企業支付，企業負擔基本養老保險的比重最高（如：上海市企業負擔基本養老保險費率 22%），基本醫療保險次之（如：上海市企業負擔基本醫療保險費率 12%）。

⁶ 中國大陸清華大學白重恩教授研究結果。

⁷ 依據經商環境報告（Doing Business），為因應金融海嘯期間之經濟情勢遽變及籌應適足財源，2008 年租稅改革次數高達 118 次，嗣後隨經濟情勢趨於穩定，租稅改革趨緩，2011 年降至 43 次。



一、減輕企業稅負

- (一) 調降稅率：為最普遍採行之租稅政策，金融海嘯期間（2008~2010 年）全球總稅率平均每年下降 1.8 個百分點，主要為降低利潤稅稅率（共有 47 國）⁸，惟 2011 年以後降幅已減緩；至於勞工稅稅率則變化不大。
- (二) 放寬費用認列：部分國家允許企業擴大或提前認列費用（或折舊），如：澳洲對於 2009 年 1~6 月新簽訂之廠房投資計畫，但在 2010 年 6 月底以前建置完成者，可提前扣除簽訂契約相關成本費用之 30%；西班牙對於企業在 2009 年、2010 年新投資之固定資產和不動產所提列之折舊可完全抵稅，以降低企業稅負，提升公司稅後利潤。

二、運用電子系統簡化稅務作業

近年全球之納稅遵從時間及繳納稅款次數顯著降低，主要歸功於電子系統之推廣運用，有 43% 的國家已透過電子系統申報及繳納稅款，有效降低處理租稅文件表單時間及人工作業成本，並連帶強化資料勾稽功能，降低逃漏稅誘因。

三、以能源稅及增值稅增裕財源

為因應金融海嘯期間所得稅減稅損失及支應必要支出，2008 年起計有 16 國採行加稅措施，如：芬蘭增課能源稅、匈牙利對能源供應零售商銷售行為課徵附加稅、西班牙 2010 年 7 月將 VAT 稅率由 16% 提高至 18%，2012 年 9 月再調高至 21%、義大利於 2011 年調高 VAT 及地方財產稅率，並配合調降勞工及公司

⁸ 例如：加拿大及英國等均調降稅率，越南短期調降稅率（2009 年為期一年，由 25% 降至 17.5%）。

所得稅率，及日本將逐步調升 VAT 稅率由 5% 至 10%（2014 年 4 月已調至 8%）等，並調降公司所得稅從 35% 至 30%；基於能源稅具有改善環境品質及配合減少扭曲性租稅（如：所得稅）之「雙重紅利」效果，及加值稅可轉嫁消費者而不增加企業實際稅負，加稅項目以能源稅（如：芬蘭、匈牙利等）及加值稅（如：西班牙、義大利等）為主。

伍、政策意涵與建議

優化的經商租稅環境，能產生投資誘發效果，帶動產業發展，進而促進經濟成長，有利增進國家競爭力，以下提出各項具體簡化方案，期以達到降低繳納稅款時數之目標，強化提振我國經商納稅容易度。

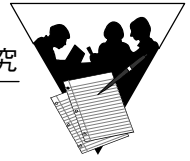
一、政策意涵

(一) 我國經商納稅容易度大幅進步

近年來我國為提升租稅競爭力已致力改善經商納稅環境，如：2009 年調降營所稅稅率、2012 年起實施營利事業可透過網路繳稅服務網站，繳納使用牌照稅等（詳附表），2013 年納稅容易度雖已躍升為 37 名。

(二) 經商環境友善度仍有改進空間

儘管我國納稅容易度已躍升，惟仍落後香港、新加坡、韓國等亞洲主要競爭國，我國主要落後項目，包括：勞工稅之稅率、利潤稅（營所稅）之納稅遵從時間、各項稅費之繳納稅款次數等，仍有改進空間。



二、建議改進方向

(一) 檢討調降總稅率 (勞工稅部分)

1. 評估勞健保雇主負擔比例有無調降空間

雖然我國 2013 年企業負擔總稅率 34.2%，較 2012 年降低 0.8 個百分點，且低於全球平均稅率 40.9%，惟仍高於香港、新加坡、韓國等，主要係因勞工稅高達 18.1% 之故，經查目前我國勞保雇主負擔七成，健保雇主負擔六成，建議評估企業負擔比例是否有調降空間。

2. 研議加稅配套措施，以挹注調降雇主負擔之財源

為利於減輕企業負擔，建議參酌國際做法，研議提高加值型營業稅稅率或課徵能源稅之可行性，所增裕之稅收可用以挹注調降企業稅費負擔所需經費，例如：提高政府負擔勞健保比例，以相對調降企業負擔比例等。

(二) 減少納稅遵從時間及繳納次數

1. 檢討兩稅合一設算扣抵制度，簡化行政作業

我國兩稅合一採設算扣抵制度，企業須設置股東可扣抵稅額帳戶，且帳務處理及計算方式複雜，增加納稅遵從時間，建議可參考國際趨勢，研議改採股利所得「分離課稅」或「全部、部分免稅」之可行性，以降低稅制複雜度及簡化行政作業。

2. 檢討營所稅對境外所得課稅規定

我國營所稅採屬人兼屬地主義，增加稅制複雜度，並加重納稅人負擔，較不利競爭力，參酌我國主要競爭國家為吸引國外投資多採用屬地主義，建議研議改採屬地主義之可行性，惟為防堵

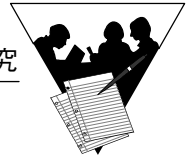
跨國避稅，建議參酌 OECD 做法，限定部分來源國（如：租稅天堂國家）之國外所得，仍需納入國內所得課稅，以減緩稅收衝擊。

3. 檢討房屋稅及地價稅合併開徵之可行性

我國稅法僅規定房屋稅及地價稅每年徵收一次，並未明定開徵日期（另以行政命令定之），目前係分別於 5 月及 11 月繳納，倘能調整開徵時間，二稅合併填發稅單一次繳納，將可同時降低企業納稅遵從時間及繳納稅款次數，有利提升我國納稅容易度。

4. 研議整合勞保、勞退、全民健保繳費機制之可行性

現行我國勞保、勞退與全民健保係分屬各自獨立之繳費機制，增加企業繳費作業成本，建議應研議整合健保、勞保及勞退繳費作業機制系統，以簡化企業分別計算繳納勞健保費等作業時程及縮減繳納次數。

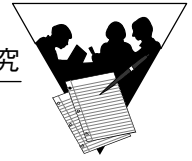


參考文獻

1. WORLD BANK GROUP (2014) , “Paying Taxes 2015” , Nov.20th.
2. WORLD BANK GROUP (2014) , “Doing Business 2015” , Oct.29th.
3. WORLD BANK GROUP (2013) , “Paying Taxes 2014” , Dec.19th.
4. WORLD BANK GROUP (2006) , “Paying Taxes 2007” , Sep.26th.
5. 行政院經濟建設委員會 (2013) , 「 2013 臺灣經商環境改革報告 」 , 2013 年 9 月。
6. 行政院經濟建設委員會 (2012) , 「 2012 臺灣經商環境改革報告 」 , 2012 年 7 月。
7. 行政院經濟建設委員會 (2011) , 「 2011 臺灣經商環境改革報告 」 , 2011 年 6 月。
8. 吳嘉勳 (2015) , 「 租稅法 」 , 36 版 , 華泰文化 , 2015 年 8 月。
9. 國家發展委員會 (2014) , 「 2014 臺灣經商環境改革報告 」 , 2014 年 8 月。

附表 我國近年改善經商納稅環境之重要措施

改革方向		內 容	成 效
總稅率	調降營所稅稅率	1. 調降營利事業所得稅稅率，並改為單一稅率 - 2009 年營利事業所得稅稅率由 15%、25% 改為單一稅率 20%，並將起徵額由 5 萬元提高至 12 萬元。 - 2010 年將營利事業所得稅稅率再降為 17%。	降低企業租稅負擔，且有助於減少稅額計算時間。
納稅遵從時間	簡化租稅作業流程	1. 申報作業： (1) 簡化營利事業所得稅暫繳申報制度 - 2009 年營利事業以上一年度應納稅額一半做為本年度暫繳稅款並全數繳納者，得免辦理暫繳申報。 (2) 網路申報附件製作成光碟送交稽徵機關 - 自 2009 年 5 月辦理營利事業所得稅結算申報起實施，網路申報附件得製作成光碟交付稽徵機關。 (3) 調整營利事業所得稅結算申報書等繁瑣項目內容 - 2009 年將營利事業所得稅結算申報書，刪減 26 處公司基本資料等填寫欄位、2 張頁次及 84 個簽章處，另有 2 張應填寫頁次得由營利事業依規定格式以自有報表代替。 - 2012 年 2 月 10 日核定刪除「100 年度營利事業所得稅結算、99 年度未分配盈餘申報書」及「100 年度營利事業所得稅結算申報書(租稅減免部分)」32 個營利事業統一發票專用章蓋章處。 - 2013 年「101 年度營利事業所得稅結算申報各類書表」，刪除暫繳申報情形表等、直接原料明細表、未分配盈餘加減部分項次明細表等。 - 2014 年「102 年度營利事業所得稅結算申報書表格」，簡化營業成本明細表、所得稅法規定有列支限額之項目標準計算表等填寫內容，刪除營利事業所得稅結算申報書、機關團體申報書各 1 個表格。 (4) 獨資合夥組織之營利事業所得稅申報及其盈餘歸課稽徵程序 - 獨資合夥組織辦理 2010 年度辦理營利事業所得稅結算申報時，僅須依規定計算所得額辦理申報，無須計算及繳納應納稅額，其所得應直接歸課綜合所得總額並計算及繳納綜合所得稅應納稅額。 2. 扣繳作業： - 2014 年起事業、機關等如期向國稅局辦理憑單申報後，原則上免寄發憑單給納稅義務人。	減少申報書填寫及資料準備時間



改革方向	內 容	成 效
簡化稅款計算	<p>3. 行政救濟作業：</p> <ul style="list-style-type: none"> — 2011 年簡化賦稅業務「復查申請書」表單，整併「復查申請書」與「復查理由書」，刪除重複填寫欄位，以利申請人填寫並節省紙張。 	
	<p>1. 縮短財務會計與稅法規定之差異</p> <ul style="list-style-type: none"> — 2009 年將固定資產折舊方法計算方式、員工分紅費用化，配合商業會計法及財務會計準則公報作一致性修正。 — 2011 年將商品存貨之估價方法修正為成本與淨變現價值孰低法及增訂跌價損失得列為銷貨成本，且刪除後進先出法之成本計算方式。 — 2014 年修正固定資產之各項重大組成部分，得按規定耐用年數單獨提列折舊。 <p>2. 簡化營利事業損失認列規定及訂定一致性處理原則</p> <ul style="list-style-type: none"> — 2009 年起固定資產因未達規定耐用年數而毀滅或廢棄，或商品、原料、物料或在製品等因過期、變質、破損等而報廢者，可依會計師查核簽證報告核實認定損失，免除應報請核備或報經核准之程序。 — 2009 年起被投資事業合併、破產時，營利事業得以被投資事業合併或破產證明文件認定投資損失，並明定該等投資損失認定時點，以資明確。 — 2010 年 4 月 15 日訂定發布財政部各地區國稅局審查營利事業呆帳損失認定原則，建立一致性呆帳損失查核及認定標準，俾利納稅義務人遵循。 	降低企業租稅試算複雜度，縮短帳務處理時間
簡化繳納	<p>1. 營利事業繳稅管道多元且便利</p> <ul style="list-style-type: none"> — 營利事業所得稅繳納稅款管道為金融機構、自動櫃員機、便利商店及網路繳稅，納稅據點多，繳納具便利性。 — 自 2012 年 4 月起實施「活期 (儲蓄) 存款帳戶網際網路轉帳繳納稅款」作業，營利事業可透過網路繳稅服務網站 (https://paytax.nat.gov.tw) 扣繳使用牌照稅。 — 營利事業於 2013 年以網路方式辦理 2012 年度營所稅結算申報及 2013 年度營所稅暫繳申報時，得選擇以其活期存款帳戶，透過工商憑證 IC 卡認證身分以網際網路轉帳繳納稅款。 	減少繳納稅款時間

資料來源：整理自 2014 年、2013 年、2012 年及 2011 年臺灣經商環境改革報告。