發佈：2020-06-01, 週一 11:50
點擊數：14858



## 摘要

為規劃出能夠獲取穩定稅源的制度，OECD自1985

年開始，許多國家逐步推展加值型營業稅制改革「他山之石可以攻錯」本文將藉由OECD

的經驗作為借鏡

，透過檢視臺灣現行加值型營業稅制面臨的問題



Phoca PDF

發佈：2020-06-01, 週一 11:50
點擊數：14858

提出幾點改革的方向建議，希

冀能作為在疫情控制妥適及新內閣就任後，我國消費稅制調整的參考。

關鍵詞：加值型營業稅、小規模營業人、順從成本 Keywords:Value-Added Tax、Small Business System、Compliance Cost

近半個世紀以來，加值型營業稅（Value-Added Tax,

VAT）越來越受到經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and

Development,

OECD）國家的重視特別是國

家租稅收入容易受到外在景氣

循環或租稅競爭等問題而受到影響，使得許多OECD

國家積極尋找穩定的財政來源。其中，調升VAT標準稅率及擴大VAT稅基便是OECD

與歐洲聯盟（European Union,

EU

）國家達成穩定財政收入的政策

工具；主因是相較於政府改革所得稅制度而言，調整VAT

稅率稅基將更能在短時間內獲得穩定的額

外稅收，對於國內經濟成長及企業競爭力的衝擊影響，相對較所得稅制度改革來得小。

根據圖1有關OECD各主要稅目占稅收比重的趨勢發現， VAT占總稅收比重在2010

年以前快速攀升，顯示在租稅收入扮演的角色越 2 來越重要目前約在20%的水準



Phoca PDF

發佈：2020-06-01, 週一 11:50
點擊數：14858

雖略低於個人所得稅、但卻高於

公司所得稅，屬於第三大的主要稅源。在稅

率方面，OECD平均標準稅率從2009年的17.7% 調升至2014年的19.3%

；近期則有日本將 VAT稅率逐步從5%調升至10%的案例。在稅基方面以法國及德國 1965 1975 1985 1995 2000 2010 2014 2016 0.0 5.0 10.0 15.0 20.0 25.0 30.0 35.0 (VAT) (Taxes on specific goods and services) (Personal income tax) (Corporate income tax) (Social security contributions)

3 隸屬於EU的OECD國家為例，VAT

課稅範圍有其細項規範，尤其限縮

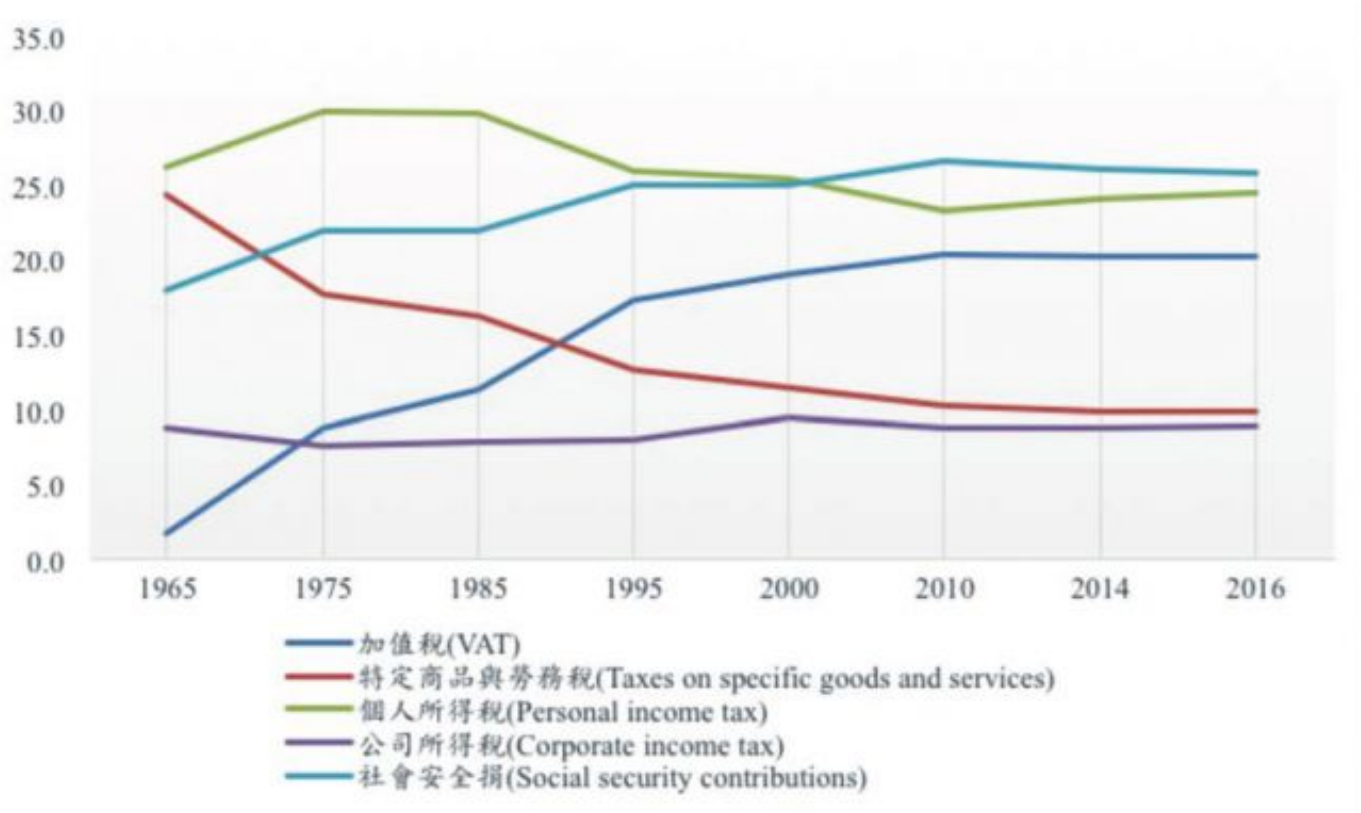
商品勞務的免稅政策及單一稅率規定，目的便是確保稅基的完整性與課稅的公平性。

圖1 OECD各主要稅目占稅收比重



Phoca PDF

發佈：2020-06-01, 週一 11:50
點擊數：14858




資料來源：OECD Consumption Tax Trends 2018

相較於OECD

稅制結構逐步走向所得稅與消費稅並重的趨勢

，不

論是從稅率、稅基或稽徵制度

的角度，臺灣加值型營業稅多年皆未進行過重大改革根據「107

年財政統計各國賦稅收入 - 按OECD稅收分類」的數據亦可發現



Phoca PDF

我國一般銷售課徵的消費稅占總稅收比重約在11.05%左右以106

年為例，一般銷售稅額總稅收 =3,783.54億元 34,240.32億元) 遠低於目前OECD

國家的平均水準 20%

，顯示我國高度依賴所得稅制作為主要的稅收來源，已和現行的OECD國際趨勢漸行漸遠。

因此，本文將著眼於OECD國家的VAT制度現況與改革經驗，探

討臺灣現行加值型營業稅可能面臨的問題，包

括：1.稅基漏洞 2. 稅率水準；3.稽徵制度等

期待能借鏡國外經驗，提供政府及相關單位未來政策擬定之參考。

## 稅基漏洞與影響因子

在OECD國家的VAT制度改革經驗中，彌補VAT的稅基缺漏是重要的

改革方向之一；其中，加值稅收入效率比值（VAT Revenue ratio,

VRR） - 亦可稱為C效率比值（C-Efficiency），便是一項衡量VAT稅

基缺漏的重要指標。根據「OECD Consumption Tax Trends

2018」對於VRR的定義為

一國實際的加值稅收入與理論上應徵得之加

值稅收入之間的比值，計算公式為：VRR=實收VAT稅額可能稅基×標準稅率 4 當VRR

數值越趨近於0，代表VAT實際稅額與理想稅額的差距越大亦即稅基缺漏越大。

根據OECD國家組織對成員國的VRR調查結果發現，OECD平均VRR值在2008-2016



Phoca PDF

年間約略處於0.56左右，顯示超過4成以上的VAT稅基並無進入VAT體系從個別國家VRR

資料來看，各國之間的VAT稅基缺漏差異相當大。以2016

年資料來看，紐西蘭與盧森堡就高達0.92-0.95 似乎

顯示稅基缺漏並不嚴重；但是，從義大

利和墨西哥都低於0.4數據發現其VAT稅基缺漏卻是相當嚴重請參考表1?

此外，根據歐盟在2019年公布「Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member

States: 2019 Final

Report」報告指出，歐盟某些國家也存在VAT

稅基流失或闕漏的問題，並且推估歐盟 2017年VAT

受到稅基缺漏而損失的金額高達137.5億歐元。然而，臺灣除了目前並非OECD

國家成員而無法獲得相關資料外，我國財政相

關單

位也未有提供更進一步的相關數據，建

議政府未來或可將OECD評估 VAT稅基缺漏的方式，納入未來政策研究的方向範圍。

表1 OECD各國之VRR加值稅收入效率比值



Phoca PDF

發佈：2020-06-01, 週一 11:50
點擊數：14858

| 國家 | 稅率 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 澳洲 | 10 | 0.49 | 0.51 | 0.49 | 0.47 | 0.47 | 0.49 | 0.48 | 0.50 | 0.50 |
| 奧地利 | 20 | 0.59 | 0.58 | 0.58 | 0.58 | 0.59 | 0.58 | 0.58 | 0.59 | 0.6 |
| 比利時 | 21 | 0.48 | 0.46 | 0.48 | 0.48 | 0.48 | 0.47 | 0.47 | 0.47 | 0.48 |
| 加拿大 | 5 | 0.49 | 0.49 | 0.49 | 0.48 | 0.47 | 0.47 | 0.47 | 0.48 | 0.47 |
| 智利 | 19 | 0.71 | 0.60 | 0.63 | 0.64 | 0.65 | 0.64 | 0.64 | 0.64 | 0.64 |
| 捷克 | 21 | 0.56 | 0.55 | 0.53 | 0.55 | 0.57 | 0.57 | 0.58 | 0.59 | 0.60 |
| 丹麥 | 25 | 0.61 | 0.58 | 0.57 | 0.58 | 0.59 | 0.57 | 0.57 | 0.57 | 0.60 |
| 愛沙尼亞 | 20 | 0.67 | 0.73 | 0.67 | 0.67 | 0.69 | 0.66 | 0.70 | 0.73 | 0.73 |
| 芬蘭 | 24 | 0.58 | 0.56 | 0.55 | 0.56 | 0.56 | 0.55 | 0.54 | 0.53 | 0.54 |
| 法國 | 20 | 0.50 | 0.47 | 0.48 | 0.48 | 0.48 | 0.48 | 0.48 | 0.49 | 0.49 |
| 德國 | 19 | 0.55 | 0.55 | 0.54 | 0.55 | 0.55 | 0.54 | 0.55 | 0.56 | 0.56 |
| 希臘 | 23 | 0.46 | 0.39 | 0.44 | 0.37 | 0.37 | 0.36 | 0.37 | 0.38 | 0.44 |
| 匈牙利 | 27 | 0.56 | 0.62 | 0.52 | 0.52 | 0.52 | 0.52 | 0.56 | 0.60 | 0.57 |
| 冰島 | 24 | 0.52 | 0.45 | 0.43 | 0.44 | 0.45 | 0.45 | 0.46 | 0.52 | 0.55 |
| 愛爾蘭 | 23 | 0.55 | 0.46 | 0.47 | 0.46 | 0.44 | 0.45 | 0.48 | 0.48 | 0.50 |
| 以色列 | 17 | 0.64 | 0.65 | 0.65 | 0.65 | 0.64 | 0.64 | 0.63 | 0.62 | 0.63 |
| 義大利 | 22 | 0.39 | 0.36 | 0.40 | 0.40 | 0.38 | 0.37 | 0.37 | 0.38 | 0.38 |
| 日本 | 8 | 0.66 | 0.66 | 0.68 | 0.68 | 0.68 | 0.69 | 0.69 | 0.73 | 0.71 |
| 韓國 | 10 | 0.63 | 0.65 | 0.67 | 0.67 | 0.69 | 0.67 | 0.69 | 0.64 | 0.70 |
| 拉脫維亞 | 21 | 0.49 | 0.38 | 0.42 | 0.42 | 0.46 | 0.49 | 0.51 | 0.52 | 0.55 |
| 立陶宛 | 21 | 0.58 | 0.47 | 0.49 | 0.51 | 0.50 | 0.50 | 0.50 | 0.51 | 0.51 |
| 盧森堡 | 17 | 0.95 | 0.96 | 0.99 | 1.06 | 1.11 | 1.17 | 1.25 | 0.96 | 0.92 |
| 墨西哥 | 16 | 0.33 | 0.30 | 0.32 | 0.31 | 0.31 | 0.28 | 0.32 | 0.32 | 0.33 |
| 荷蘭 | 21 | 0.56 | 0.52 | 0.54 | 0.52 | 0.52 | 0.47 | 0.47 | 0.49 | 0.51 |
| 紐西蘭 | 15 | 0.96 | 0.96 | 1.09 | 0.92 | 0.93 | 0.93 | 0.95 | 0.96 | 0.95 |
| 挪威 | 25 | 0.57 | 0.54 | 0.56 | 0.56 | 0.57 | 0.57 | 0.56 | 0.56 | 0.57 |
| 波蘭 | 23 | 0.50 | 0.45 | 0.47 | 0.47 | 0.43 | 0.42 | 0.44 | 0.44 | 0.44 |
| 葡萄牙 | 23 | 0.49 | 0.43 | 0.48 | 0.45 | 0.47 | 0.46 | 0.49 | 0.50 | 0.49 |
| 斯洛伐克 | 20 | 0.53 | 0.47 | 0.46 | 0.48 | 0.43 | 0.46 | 0.49 | 0.51 | 0.50 |
| 斯洛尼亞 | 22 | 0.68 | 0.59 | 0.59 | 0.59 | 0.58 | 0.60 | 0.59 | 0.59 | 0.58 |
| 西班牙 | 21 | 0.43 | 0.31 | 0.45 | 0.39 | 0.40 | 0.39 | 0.41 | 0.43 | 0.43 |
| 瑞典 | 25 | 0.58 | 0.57 | 0.59 | 0.58 | 0.56 | 0.56 | 0.57 | 0.58 | 0.60 |
| 瑞士 | 8 | 0.74 | 0.70 | 0.72 | 0.71 | 0.71 | 0.71 | 0.70 | 0.69 | 0.68 |
| 土耳其 | 18 | 0.37 | 0.36 | 0.41 | 0.44 | 0.40 | 0.44 | 0.40 | 0.42 | 0.40 |
| 英國 | 20 | 0.42 | 0.42 | 0.43 | 0.43 | 0.43 | 0.43 | 0.43 | 0.44 | 0.44 |
| 平均 | 19.1 | 0.57 | 0.54 | 0.55 | 0.55 | 0.54 | 0.55 | 0.55 | 0.55 | 0.56 |

資料來源：OECD Consumption Tax Trends 2018

依據OECD（2018）的研究發現，主要影響VRR的因素有二，分別是：

1.



Phoca PDF

發佈：2020-06-01, 週一 11:50
點擊數：14858

政府的租稅優惠政策：受到各國將

特定營業人排除在稅基之外

以及提供指定商品勞務的各類

免稅或優惠稅率，使得許多歐洲國家

的醫療、教育、社安、文藝

、金融保險、不動產、公營事業等行業，

皆可享有免稅或優惠稅率，導致VAT稅基削弱、造成VRR數值下滑。

2.

稽徵效率及順從成本：若稅捐稽徵

機關的稽徵制度成效不彰或

稽徵效率過低，將直接影響政府能否正確掌握VAT稅基；若納稅義務 6

人的順從成本過高或不穩定

，也會因為納稅義務人的納稅意願下降、增加避稅的可能性，進而導致VRR數值降低。

本文以下將歸納整理出臺灣加值

型營業稅的現行稅基問題，並透

過政策導致的稅基缺漏及稽

徵制度造成的順從成本增加等二大分析方向，指出我國加值體系未來潛在的改革方向與重點。

## 我國VAT面臨二大問題：免稅項目及特別稅率



Phoca PDF

發佈：2020-06-01, 週一 11:50
點擊數：14858

在免稅規定方面，主要是在《加值

型及非加值型營業稅法》第8

條，涵蓋範圍相當廣泛，諸如：土地、

醫療、初級農產等32項營業行

為皆屬免稅。然而，這些免

稅項目雖讓許多經濟行為可以透過合法手

段來規避繳納營業稅，但卻

無形中擴大營業稅的稅基缺漏；甚至部分

的免稅規定並未隨經濟發展或社會變遷而調整導致稅基缺漏有擴大趨勢。

舉例來說，近年我國相當盛行的

醫療美容以及牙齒整形，雖然傳

統上皆將其歸類為「醫療行

為」，但這類醫療行為多數是消費者為了

美化外貌所從事的「消費行為」

是否有必要繼續存在於加值型營業稅的免稅範圍

顯然有違原先稅制之立法目的。其次根據外國經驗

可以發現，南韓針對隆鼻、抽脂、

面部拉皮、隆胸和割雙眼皮以及

其他較受歡迎的醫美勞務課徵營業稅日本則是依據是否有健保給付

來進行劃分，對於醫美等不是用健保給付的自由診療項目仍屬於加值稅的課稅範圍。



Phoca PDF

在特別稅率方面，依據我國《加值

型及非加值型營業稅法》第13

條規定，小規模營業人、依

法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經

營，且全部由視覺功能障礙

者提供按摩勞務之按摩業，及其他經財政

部規定免予申報銷售額之營業人，其營業稅稅

率為1% 其中，在財政 7

部認定小規模營業人之身分

部分，過去主要的考量因素是小規模營業

人的營業規模較小、稅源不多

難有完整帳載紀錄、無法計算加值型

營業稅之進項扣抵，故一直

以來皆是依據每月銷售額未達使用統一發票標準20

萬之營業人，以查定稅額之方式，依照其營業收入乘上1%作為其非加值型營業稅應納稅額。

然而，在「OECD Consumption Tax Trends

2018」報告卻也明確

指出，以特別稅率的門檻來作為課稅

依據，很可能會將導致VAT稅基流失。以臺灣現況來看

目前稅局單位在小規模營業人的查定課徵制

度下，非常難確實掌握其真



Phoca PDF

實的營業收入，導致稅基被嚴重低估，造

成稽徵及經濟易產生不效率

；例如，小規模營業人已成長至應該進入

加值體系，但卻仍舊維持小規模營業人的身

分。其次小規模營業人

也無法使用完整的進項扣抵

，尤其是為避免稅局單位掌握其確切金流

，多數會選擇規避加值稅體系，更容易加速VAT加值體系的崩壞。

## 我國VAT面臨的稽徵與順從成本

受到統一發票制度的影響，臺灣在VAT稽徵制度上與OECD國家存

在明顯差異。臺灣加值型營

業稅高度仰賴統一發票，但卻極易造成課稅時產生行政成本，包括

稽徵成本及順從成本稽徵成本是稽徵機關每課徵到1

塊錢的稅收時需花費的成本順從成本則是人民繳稅時需付擔的成本。Barbone at el.

(2012) 的研究結果發現，加值稅造成民眾相當高的順從成本

對政府的徵收影響相當龐大估計約莫為稽徵成本的2-6

倍；而過高的順從成本也是限縮營業稅

稅基的因素之一，

導致營業人容易產生規避稅

負的誘因。另一方面，在現行統一發票制


Phoca PDF

度，營業人須購買發票機、統一發票或聘僱額外人員進行，而這些屬於VAT

報稅時的順從成本，不僅影響業者主

動納入加值稅體系的意 8 願無形中也可能推升臺灣營業稅的順從成本，嚴重將造成稅基流失。

由於VAT課徵主要係依據廠商的交易紀錄，故OECD國家多規定廠

商須保存申報交易紀錄之義

務，並規範其申報格式、電子交易及憑證

留存期限等。以智利、捷克

共和國、希臘、匈牙利、以色列、意大利

、韓國、立陶宛、墨西哥、

波蘭、葡萄牙、斯洛伐克共和國和西班牙等OECD

國家為例，皆要求廠商必須提交電

子化交易紀錄予稅捐稽徵機

關，以降低廠商漏報現金流

的風險，減少使用不實交易憑證的機會、降低VAT

逃漏行為，進而提高掌握VAT稅基；其中，韓國和智利皆成功

採取高度電子支付、限制消費者使用現金付費的交易方式。

回頭檢視臺灣，目前VAT

的課稅方式仍非常高度仰賴統一發票，

即便近年開始推動採用電子

發票做為雲端紀錄，但仍難以降低額外產生的順從成本



Phoca PDF

此舉不僅會提升全面推行營業稅加值化的難度也將

始投機份子利用統一發票進

行舞弊。政府與國人在誠實納稅與清楚稽

查方面，並不能都仰賴統一發

票或民眾的善心檢舉，未來或可參考 OECD

國家作法，藉由創新科技的電子

化資訊媒介，作為清楚掌握廠商現金流

交易軌跡、落實稽查營業人營業稅申

報，以提高電子支付的

使用率，相信從國外的政策經驗借鏡來看，將能提升我國營業稅稽徵效率與效果。

## 結論與政策建議

臺灣雖然目前仍以所得稅體系作

為主要稅源，但在平衡政府財源

的現實考量下，如何順應符

合國際潮流趨勢，在新冠肺炎疫情控制得

宜後，針對我國的加值型營

業稅制，推動「稅基擴大、稅制改革、財 9 政健全、經濟發展」將是520

政府新內閣必須面對的問題因此，本文以下提出四點建議，供政府相關單位未來政策擬定參考：

### 一、檢討現行營業稅法第八條之不合時宜免稅規定、納入加值體系



Phoca PDF

發佈：2020-06-01, 週一 11:50
點擊數：14858

我國現行的免徵營業稅項目應適

時調整，尤其是許多因為經濟環

境改變的產業，明顯已不符合傳統免稅

之立法意旨，例如醫療美容

服務、牙醫矯正服務等，這些消費行

為性質顯著的商品勞務應該納入加值型營業稅之課稅範圍

另外，在補習班屬於消費者購買教育服

務的部分，政府也應該考慮將其納入營業稅

課稅範疇但對於消費者

有利累積個人自身人力資本的文理類升學補

習班來說有助於提升未來個人生產力的規範可以適當維持在免稅範圍之內。

## 二、改革現行營業稅之小規模營業人制度、避免稅基侵蝕

現行查定課徵所能掌握到的小規

模營業人制度，往往造成稅局掌

握的營業收入遠低於真實收

入，導致無法確實掌握小規模營業人稅基

，造成營業人多藏身於小規模營業人制度中規避稅率。目前我國稅

捐稽徵機關除定時實際查核

小規模營業人的營業收入，以確認營業人

是否仍符合小規模營業人資



Phoca PDF

格之外，未來臺灣亦應參考國際趨勢，重

新檢討其起徵點與認定門檻，以降低納稅人認定上的複雜問題。

## 三、降低納稅義務人之順從成本、優化國內環境

我國的加值型營業稅亦被外界戲

稱為「統一發票稅」，不僅提高

加值型營業稅的順從成本，

更影響到部分營業人進入加值體系的意願。因此

建議財政單位應逐步從統一發票制度檢討方面

著手引進以廠商實際交易紀錄作為核課資料

強化推行電子交易紀錄之申報制度此外

政府也應提供政策誘因、積極輔導營業人

參與加值體系短期

可由財政部協助、補貼加入

統一發票體系、降低營業人使用統一發票 10

成本等方式著手，長期則搭

配逐步讓加值體系的營業人採用電子交易

紀錄申報的方式，透過申報

營業成果的透明性與便利性，降低營業人

繳納加值型營業稅之順從成本，提高業者更多的獲利空間機會。


Phoca PDF

發佈：2020-06-01, 週一 11:50
點擊數：14858

## 四、提高電子支付產業發展、改變民眾消費習慣

有鑑於目前國內消費者與商家願

意使用電子支付的意願仍低，目前累積已參與的商家數約莫5

萬多家，而且市面上也存在多種有意爭

取電子支付市場的廠商，以

至於消費者在選擇使用電子支付平台時，

可能會面臨前去消費的店家

沒有提供相同的電子支付平台來結帳。因

此，在高度電子支付的環境

之下，臺灣應該積極推行全面營業稅加值化的目標

讓交易雙方不需用現金交易的方式，提

高買賣雙方交易的

行為效率。尤其在過去社會

往往仰賴租稅優惠作法的部分，本文認為

推行電子支付不能單純仰賴租稅優惠更重要的是，改變民眾消費習

慣以及電子支付平台混亂的

問題，搭配電子交易紀錄申報，方有助於填補目前我國加值型營業稅稅基缺漏的問題。



Phoca PDF

發佈：2020-06-01, 週一 11:50
點擊數：14858

作者 黃勢璋

為中華經濟研究院臺灣研究所、副研

究員兼副所長，作者 石恩銘 為中華經濟研究院臺灣研究所、兼任助理



Phoca PDF