

# 賦稅改革政策建議書

中央研究院報告 No. 12

103 年 6 月

中央研究院組織法第 8 條第 1 項第 3 款明訂，中央研究院院士有「籌議國家學術研究方針」之職權。院士們出席本院定期舉辦之院士會議、評議會、國內院士季會等大型會議，會中均曾就各重要科技學術議題加以討論，並提出建議。為進一步落實職責並將作業制度化，本院針對科技學術及相關社會議題，擇其重要者由院長遴聘院士及國內外相關領域之專家學者組成小組，共同研究討論，並出版報告提出建議。

# 目錄

	頁次
研議小組委員與工作小組成員 .....	4
「賦稅改革政策建議書」工作配置 .....	6
「賦稅改革政策建議書」工作計畫及時程 .....	7
摘要 .....	8
前言 .....	9
壹、歷年賦稅概況分析 .....	11
一、經濟發展 .....	11
二、政府收支與財政赤字 .....	13
三、賦稅負擔 .....	20
四、租稅公平與所得分配 .....	24
貳、賦稅改革政策研析 .....	29
一、所得稅與消費稅(加值型營業稅)探討 .....	29
1. 所得稅 .....	29
2. 消費稅 .....	30
3. 小結 .....	32
二、所得稅「兩稅合一」探討 .....	34
1. 制度現況與背景 .....	34
2. 理論背景與實證評述 .....	34
3. 兩稅合一制度之影響 .....	35
3.1 兩稅合一制度與投資之關係 .....	35
3.2 兩稅合一制度對所得分配之影響 .....	37
3.3 兩稅合一制度變化之世界發展趨勢 .....	39
4. 所得兩稅分離之評析 .....	40
5. 小結 .....	40
三、營利事業所得稅探討 .....	42
1. 制度現況及背景 .....	42
2. 議題分析 .....	44
3. 小結 .....	46
四、土地稅及房屋稅探討 .....	47
1. 制度現況與背景 .....	47
2. 土地稅 .....	48
2.1 地價稅 .....	49
2.2 土地增值稅 .....	52
3. 房屋稅 .....	54
3.1 房價所得比 .....	54

3.2 供需失調 .....	59
3.3 持有成本偏低 .....	61
3.4 資本利得高，資本利得稅偏低 .....	62
4. 小結 .....	65
五、綠色稅制探討 .....	66
1. 前言 .....	66
1.1 使用者成本 .....	68
1.2 污染者付費原則 .....	68
1.3 雙重紅利 .....	68
1.4 能源安全 .....	68
2. 政策現況 .....	69
2.1 環境污染 .....	69
2.2 自然資源 .....	69
2.3 能源 .....	71
3. 課題分析 .....	71
4. 小結 .....	74
六、貨物稅探討 .....	75
1. 政策現況與背景 .....	76
2. 政策分析 .....	77
3. 小結 .....	78
七、中央與地方稅收結構探討 .....	79
1. 制度現況與背景 .....	79
1.1 「地方自治法」修正後的地方財政挑戰 .....	79
1.2 自有財源偏低 .....	82
2. 課題分析 .....	82
3. 小結 .....	83
參、政策建議 .....	85
肆、結語 .....	87
伍、參考文獻 .....	88
陸、附錄 .....	91
一、圖表索引 .....	91
二、「研議小組」會議紀錄 .....	94
三、「工作小組」會議紀錄 .....	96
四、專家意見彙編 .....	105

# 研議小組委員與工作小組成員

## 研議小組

### 召集人

王 平 本院院士、美國聖路易華盛頓大學經濟系講座教授  
兼美國聖路易聯邦儲備銀行諮詢委員  
兼美國密蘇里州州政府財稅諮詢委員

### 執行秘書

彭信坤 本院經濟研究所特聘研究員

### 副執行秘書

簡錦漢 本院經濟研究所研究員兼所長

### 支援單位

劉兆漢 本院院士、永續科學中心召集人

### 專家成員(依姓氏筆畫)

毛慶生 國立臺灣大學經濟學系副教授

朱敬一 本院院士、本院經濟研究所特聘研究員、前行政院國家科學委員會主任委員

何志欽 國立成功大學社會科學院經濟學系教授兼院長暨執行副校長

林 全 財團法人小英教育基金會執行長、前財政部部長

周德宇 國立政治大學財政學系副教授

邱正雄 永豐銀行董事長、前財政部部長、前行政院副院長

施振榮 智融集團董事長暨宏碁集團創辦人

胡勝正 本院院士、本院經濟研究所通信研究員、中央大學國鼎講座教授

殷乃平 國立政治大學金融學系教授

許嘉棟 臺灣金融研訓院董事長、前財政部部長

陳明郎 本院經濟研究所研究員

彭信坤 本院經濟研究所特聘研究員

楊建成 本院經濟研究所特聘研究員

劉憶如 香港北威國際集團董事總經理暨香港經濟發展委員會委員、前財政部部長

### **顧問(依姓氏筆畫)**

- 張忠謀 臺灣積體電路製造股份有限公司董事長暨執行長  
曾巨威 立法委員(國民黨不分區立委)  
鄒至莊 本院院士、美國普林斯頓大學政治經濟學系教授與經濟學系名譽教授

### **列席(依姓氏筆畫)**

- 管中閔 本院院士、行政院國家發展委員會主任委員

### **工作小組**

#### **專家成員(依姓氏筆畫)**

- 王 平 本院院士、美國聖路易華盛頓大學經濟系講座教授  
兼美國聖路易聯邦儲備銀行諮詢委員  
兼美國密蘇里州州政府財稅諮詢委員  
毛慶生 國立臺灣大學經濟學系副教授  
周德宇 國立政治大學財政學系副教授  
殷乃平 國立政治大學金融學系教授  
陳明郎 本院經濟研究所研究員  
彭信坤 本院經濟研究所特聘研究員  
楊建成 本院經濟研究所特聘研究員  
蕭代基 本院經濟研究所研究員

#### **助理編輯(依姓氏筆畫)**

- 陳靜怡 本院經濟研究所  
劉素汝 本院經濟研究所

## 「賦稅改革政策建議書」工作配置

工作小組專家成員 (依姓氏筆畫)	負責單元
王平	摘要 前言 政策建議 結語
毛慶生	營利事業所得稅探討
周德宇	貨物稅探討 中央與地方稅收結構探討
殷乃平	貨物稅探討
陳明郎	所得稅「兩稅合一」探討
彭信坤	歷年賦稅概況分析 營利事業所得稅探討 土地稅及房屋稅探討
楊建成	所得稅與消費稅(加值型營業稅)探討
蕭代基	綠色稅制探討

## 「賦稅改革政策建議書」工作計畫及時程

年	時程	工作事項
102	9月中旬	發邀請函
	9月底前	組織工作小組成員： 毛慶生委員、周德宇委員、楊建成委員、陳明郎委員、 蕭代基委員、彭信坤委員(執行秘書)、簡錦漢所長(副 執行秘書)
	10月	工作小組蒐集資料討論「稅改重點綱要」
	10月07日	工作小組第一次會議
	11月04日	工作小組第二次會議
	11月13日	工作小組第三次會議
	11月中旬	送「重點綱要」給召集人—王平院士
	11月底前	定稿「稅改討論綱要」
	12月10-11日	召集人王平院士返國
	12月13日	召集人主持工作小組第四次會議
	12月16日	翁院長以及王院士共同主持研議小組第一次會議
	12月17-29日	請委員就「稅改重點綱要」及相關議題提供卓見
	12月30日	召集人主持工作小組第五次會議
	103	1-2月
3月		送交召集人修改
4月		送請全體院士暨研議小組委員審閱及修訂
5月21日		召集人主持工作小組第六次會議
5月底前		送請院長及副院長修訂
6月		召集人定稿並送請印刷

## 摘要

賦稅收入為政府施政的重要財源，若無充裕之稅收，不但公共建設及一般政務無法有效執行，科技研發及教育文化也難以推展，而社會福利、社區發展、環境保護及退休撫卹亦無法支應。如此一來，非但經濟永續成長堪憂，社會公平安定亦將大受影響。因此，為健全我國財政，確保經濟穩定成長，國家能永續發展，本院集合產、官、學界，以及國內外碩彥，投入本次「賦稅改革政策」的議題研究。我們聚焦於：(1)、徹底檢討不符國際潮流趨勢，以及不合時宜之租稅優惠及減免措施；(2)、在不考慮現行政府總支出占 GDP 比例及債務未償餘額占 GDP 比例變動的情況下，適度調整我國之租稅結構及企業與國民之租稅負擔率，使國家財政能越趨穩健，而不致於債留子孫；(3)、評估租稅制度，包括稅源、稅基及稅率，以核實課徵、量能課稅為原則，並能逐漸達到租稅效率、合理而公平之理想。研議小組經過近一年之討論、分析及研究，發現目前我國明顯存在下列嚴重之財政問題：(1)、租稅負擔率(12.8%)為全球最低，不利財政穩定及國家長期發展；(2)、薪資所得者稅負比重偏高，而企業及資本所得稅負比重偏低，還有許多未稅所得，均造成不公現象；(3)、財政赤字日益嚴重，未來不但沒有任何改善之跡象，並且將愈形惡化。基於此財政問題之嚴峻及急迫性，在彌補財政赤字後，並維持稅收佔 GDP 的比例不變的原則下，基於賦稅公平、合理、量能課稅及稅收穩定性等原則之綜合考量，我們具體提出下列建議：

- (1)、恢復兩稅分離制；
- (2)、提高營利事業所得稅及提高奢侈品之加值型營業稅；
- (3)、不動產之持有成本應予合理化，非自用住宅之房屋稅稅率，應用現有稅率之上限或調高上限課徵；不動產之持有、交易及資本利得，以實價為基礎，對土地與房屋合併課稅；外籍人士購置不動產，應加重課稅；
- (4)、改革貨物稅制及其結構，建立綠色稅制，並予以整合；
- (5)、重新檢討中央及地方財政劃分之合理性及公平性；
- (6)、強化各項賦稅稽徵及處罰機制，避免逃漏稅繼續惡化，以保稅基之穩定。

我們希望各級政府、朝野各界、學界、各個產業與全體國民，都能深刻體認到賦稅改革之重要性，能夠透過嚴謹分析、理性討論以及充分溝通，進一步尋求共識，逐步改革目前困窘之財政結構，以達財政穩固健全，國家永續發展之目標。

## 前言

賦稅收入為政府施政的重要財源，若無充裕之稅收，不但公共建設及一般政務無法有效執行，科技研發及教育文化也難以推展，而社會福利、社區發展、環境保護及退休撫卹亦無法支應。如此一來，非但經濟永續成長堪憂，社會公平安定亦將大受影響。

長期以來，我國稅收雖有小幅成長，但仍不及經濟成長之增幅，更不及歲出規模之 75%，自民國 90 年迄今，除民國 95、96、97 三年，此一比率稍微高於 70%外，其餘皆維持在 50%-65%之間，雖然有其他非稅課收入予以挹入，仍不足以支應政府之各項支出，以致每年都需仰賴政府發行高額公債彌平歲入的不足。然而，頻繁之債務發行及長期累積之未償債務餘額及利息負擔，已經使得政府幾乎已無太多之空間再發行政府公債，更嚴重衝擊政府各項發展及政務推動之經費需求，以致各項經建支出及其發展，將面臨嚴峻之考驗。再者，我國賦稅收入占國內生產毛額(GDP)比重(亦即租稅負擔率)以民國 101 年為例，僅有 12.8%，不但遠比世界各國為低，亦比亞洲鄰近之新加坡(14.1%)、日本(16.8%)、及韓國(20.2%)等國家明顯偏低，與 2010 年 OECD 國家之平均值(33.8%)更相距甚遠。如此偏低之租稅負擔率，如何能充分支應各項經建、社福及科研教育之健全和永續發展呢？因此，目前我國之稅制已到必須嚴肅面對、深刻理性檢討之時刻。否則，未來不論是債留子孫或經濟發展停滯(甚至倒退)，均非國民社稷之福。

當然，政府的各項支出必須予以有效監督及管控，以避免浪費。但財源之檢討及籌措，以及健全租稅結構與制度之建立，亦是刻不容緩的當務之急。尤其近年來，因政府採行各項租稅減免措施，同時受到全球經濟景氣低迷之影響，稅基遭受嚴重侵蝕，稅收成長更為不易。另外在全球化趨勢以及我國與許多國家並無租稅協議之情況下，許多應稅課收入無法執行，更惡化了稅源之流失及導致整體稅收嚴重不足的問題。

本院身為全國最高學術研究機構，對於稅制不健全以致稅負不公及稅收不足導致我國健全永續發展無以為繼的窘境，感受尤其深刻。吾等體認必須善盡知識分子之社會責任，提供建議，使政府能充分瞭解所面臨問題之嚴重性，並妥善因應。故本院責無旁貸，集合產、官、學界，以及國內外碩彥，投入本次「賦稅改革政策」的議題研究。因此，為健全我國財政，確保經濟穩定成長，國家能永續發展，我們將聚焦於：(1)、徹底檢討不符國際潮流趨勢，以及不合時宜之租稅優惠及減免措施；(2)、在現行政府總支出占 GDP 比例及債務未償餘

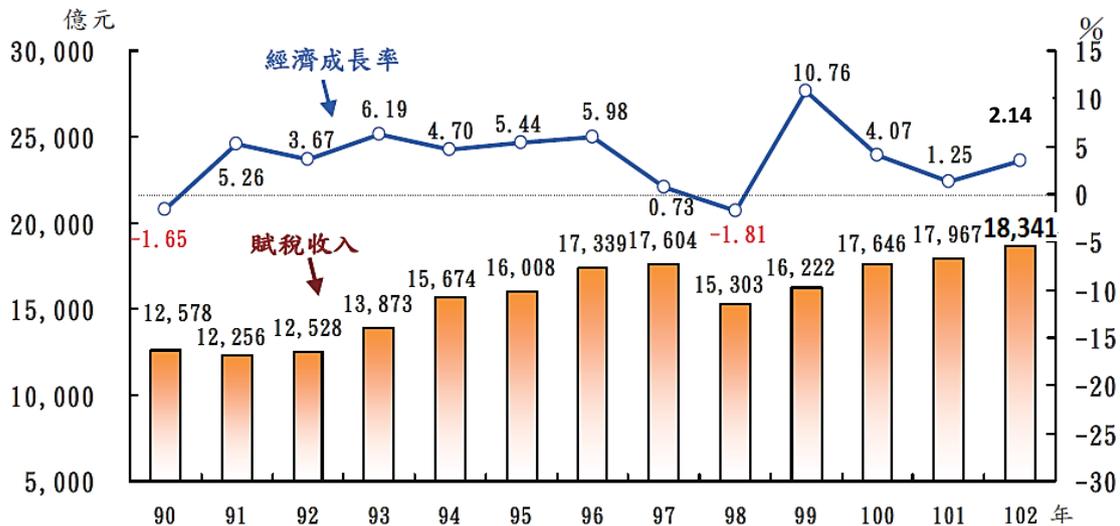
額占 GDP 比例不變的情況下，適度調整我國之租稅結構及企業與國民之租稅負擔率，使國家財政能越趨穩健，而不致於債留子孫；(3)、評估租稅制度，包括稅源、稅基及稅率，以核實課徵、量能課稅為原則，並能逐漸達到租稅效率、合理而公平之理想。至於累積債務未償餘額佔 GDP 比例之合理水準，未來需要蒐集更詳細之資料，並且需要作嚴謹而深入之量化分析。而頗具爭議性之證所稅，單軌制(102 年-103 年)及雙軌制(104 年後)正在實施中，待未來後續資料更齊全後，值得再作深入探討。

經研議小組近一年之討論、分析及研究，發現目前我國明顯存在下列嚴重之賦稅問題：(1)、租稅負擔率(12.8%)為全球最低，不利財政穩定及國家長期發展；(2)、企業之課稅比重太低，而薪資所得者課稅比重偏高；(3)、財政赤字日益嚴重，未來不但沒有任何改善之跡象，而且將愈形惡化。面對以上財政問題之嚴峻與急迫性，在彌補財政赤字後，並維持稅收佔 GDP 的比例不變的原則下，基於賦稅公平、合理、量能課稅及稅收穩定性等原則之綜合考慮，我們具體提出建議如下：(1)、恢復兩稅分離制；(2)、提高營利事業所得稅及提高奢侈品之加值型營業稅；(3)、不動產之持有成本應予合理化，非自用住宅之房屋稅稅率，應用現有稅率之上限或調高上限課徵；不動產之持有、交易及資本利得，以實價為基礎，對土地與房屋合併課稅；外籍人士購置不動產，應加重課稅；(4)、改革貨物稅制及其結構，建立綠色稅制，並予以整合；(5)、重新檢討中央及地方財政劃分之合理性及公平性；(6)、強化各項賦稅稽徵及處罰機制，避免逃漏稅繼續惡化，以保稅基之穩定。

# 壹、歷年賦稅概況分析

## 一、經濟發展

為了支應政府一般政務、國防、教育科學文化、經濟發展、社會福利、社區發展及環境保護、退休撫卹以及債務償還等各項支出，政府應編列足夠之財源。而政府歲入主要來源包括稅課收入、營業盈餘、規費與罰款收入以及財產收入等，其中又以稅課收入為最主要之歲入來源，並且與經濟景氣循環息息相關。如〈圖 1-1〉所示，中央政府歷年之稅課收入均呈現穩定之成長，其中民國 90 至 93 年間，因逢網路經濟泡沫及 SARS 影響，稅課收入不盡理想；而民國 98 與 99 年間，也因全球金融海嘯，稅課收入大幅減少。綜觀民國 91 至 96 年間，稅課收入平均每年成長 5.5%，略高於經濟成長平均增幅 5.2%。民國 97 至 102 年間，稅收平均每年僅成長 0.9%，遠低於經濟成長平均增幅 2.8%，此乃因近兩年歐債危機衝擊國內景氣，連帶影響稅課收入，導致稅收成長速度明顯趨緩。因此，稅課收入不論在稅基、稅率乃至於租稅結構，都有可以討論及改善之空間。此時若不設法改善，以至於將來可能面臨稅課收入無法因應政府各項支出需求而提高，則我國未來之永續發展及經濟成長，將會面臨更嚴重之挑戰。

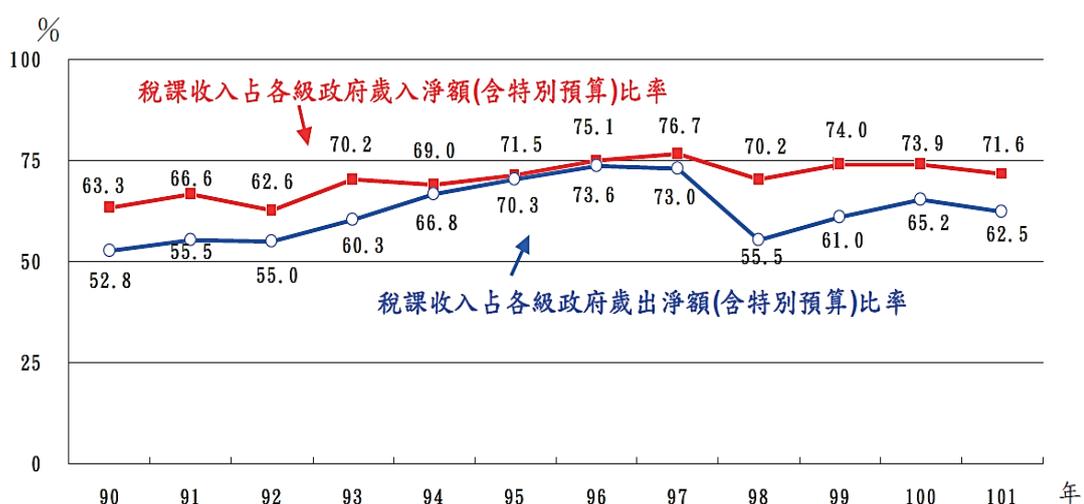


資料來源：楊子江(2013a)。

圖 1-1 稅收趨勢

其次，進一步就歲入結構觀之，財政愈穩健之國家，其大部分的歲入均來自於稅課收入。而如〈圖 1-2〉所示，民國 90 至 101 年，我國政府稅課收入占整體歲入之比率約維持在 62%-77%之間，而近五年來，此一比率大約維持在

70%-74%之間。若與其他各國比較，如〈表 1-1〉所示，除了香港及日本外，其他各國均明顯高於我國，因此亦可見我國政府稅課收入占整體歲入之比率仍屬相對偏低。若以近五年來稅課收入占各級政府歲出淨額(含特別預算)之比率而論，更僅有 65%或更低。可見我國政府之財政穩健度愈來愈低，這樣的情況實在不容許我們予以忽視。



註：101 年各級政府歲入(出)淨額為預算數。

資料來源：楊子江(2013a)。

圖 1-2 稅課收入占各級政府歲入(出)比率

表 1-1 各國一般政府賦稅收入占歲入比重(%)

年別	中華民國	澳大利亞	加拿大	中國大陸	香港	丹麥	法國	德國	希臘	義大利	冰島	日本	韓國*	荷蘭	挪威	新加坡*	西班牙	瑞典	瑞士	英國	美國
2001	66.3	83.3	82.1	...	...	88.8	90.0	90.7	84.8	92.0	84.3	88.5	...	85.8	74.7	59.9	90.5	88.1	...	92.0	83.2
2002	66.6	82.7	82.4	...	61.0	88.7	90.0	90.7	87.6	92.0	84.5	89.0	...	86.6	77.8	59.9	91.1	87.9	80.1	92.4	82.4
2003	62.6	83.0	81.6	...	64.1	88.7	90.4	90.8	86.6	92.3	85.7	87.5	...	86.1	76.7	64.1	91.6	88.1	79.0	92.5	82.2
2004	70.2	82.9	82.0	...	63.1	88.2	90.4	91.0	87.1	91.9	85.9	86.7	...	85.8	77.0	61.8	91.2	88.4	78.7	92.1	82.4
2005	69.0	83.0	81.7	71.4	63.2	89.1	89.6	90.5	87.5	92.3	86.1	64.4	...	85.6	76.5	63.7	92.7	87.9	78.7	91.7	83.0
2006	71.5	81.9	81.7	81.3	61.5	88.8	90.1	90.7	84.5	92.6	86.3	62.8	...	85.3	74.8	66.1	92.5	88.2	78.9	91.6	83.3
2007	75.1	81.7	81.8	58.8	62.5	89.1	90.1	90.7	83.5	92.8	85.0	67.5	79.7	85.7	74.7	66.6	92.6	87.3	79.2	91.2	82.9
2008	76.7	83.1	80.6	82.8	65.8	88.3	89.6	90.6	83.4	92.9	83.0	63.3	82.1	84.3	72.1	67.4	92.3	86.7	85.0	91.3	81.8
2009	70.2	80.7	82.2	81.7	61.8	87.9	89.1	90.1	85.5	92.6	82.3	59.7	81.0	84.1	74.4	76.0	91.9	87.0	85.2	90.5	79.2
2010	74.0	79.1	81.5	...	60.8	87.9	89.3	90.0	83.4	92.5	84.4	61.8	81.8	84.6	76.0	76.2	92.5	87.5	85.2	92.0	79.6
2011	73.9	79.9	...	...	...	...	...	...	...	...	85.8	...	...	...	74.7	77.0	...	...	...	...	...
2012	74.7	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
2013	※ 72.3	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

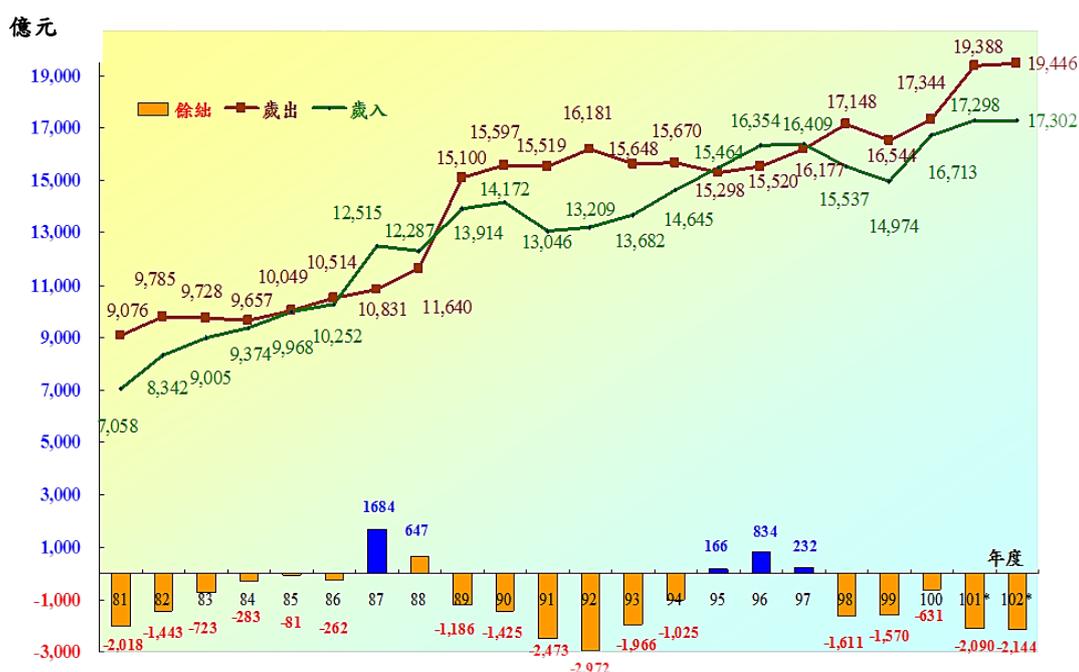
註：1. 韓國及新加坡為現金制基礎統計，其他國家為權責制。2. ※我國稅課收入及各級政府歲入淨額係為預算數。3. 我國資料為稅課收入占各級政府歲入淨額之比重；各國資料則為稅課收入及社會安全捐占各級政府歲入金額比重。

資料來源：財政部統計處(2013a)。

## 二、政府收支與財政赤字

租稅改革之主要動機之一，是改善長期累積之財政赤字。若短期一、兩年因經濟低迷或其他意外災變而有財政收支上之餘絀或許不必過度憂慮，但若長期累積赤字及財政赤字持續惡化，對國家財政健全則形成嚴重的挑戰。此時，若不思改革，研擬對策，財政赤字的問題將會侵蝕國家長期永續發展之利基。近年來，我國之財政收支情形亦不例外，如〈圖 1-3〉所示，從民國 81 至 102 年之 20 餘年間，除了民國 87、88、95、96 及 97 年政府收支稍有盈餘之外，其餘各年均呈現財政赤字現象。尤其到了近五年，財政收支缺口更呈現逐漸擴大之趨勢，可見財政收入不足的嚴重程度，已經到了不容忽視的地步。然而因為朝野間意識形態常不一致，因而對許多政府財政收入及支出之考量共識性不足，

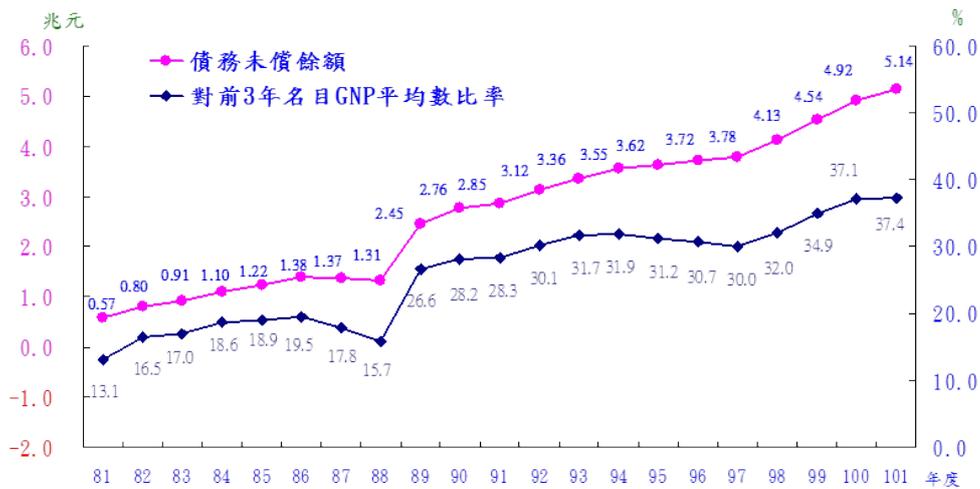
故朝野各政黨雖知悉此嚴重警訊，但仍未見有任何解決之共識。依財政部初步報告，民國 102 年全國賦稅收入 18,341 億元，比民國 101 年增加 374 億元，其中土增稅增加 221 億元，營業稅增加 212 億元，地價稅增加 81 億元，而營所稅減少 166 億元，遺贈稅減少 46 億元。若與原預算數比較，民國 102 年之賦稅收入較預算數短徵 296 億元。超徵部分包括土增稅 204 億元、綜所稅 98 億元、營業稅 70 億元、健康捐 53 億元；短徵部分則包括營所稅 381 億元、證交稅 250 億元、貨物稅 82 億元及菸酒稅 45 億元。此外，根據〈圖 1-4〉顯示，中央政府債務未償餘額(存量)逐年顯著攀升，已超過新臺幣五兆元規模。而此一存量亦已接近 GNP(國民生產毛額)前三年平均數 40%之法定上限，在民國 102 年已達約 38.6%。因此，除非設法提高此一法定舉債上限，或者我國未來幾年之 GDP 有顯著幅度之成長，否則政府未來幾乎無舉債的空間。而為了支應政府各項重大建設、經濟發展、社會福利以及償債需求等各項支出，稅課收入勢必需要設法增加，否則，面對政府之正常運作及國家永續發展，不但沒有任何樂觀的期待，未來更將面臨更嚴峻之挑戰。



註：100 年度以前為審定決算數，101 年度為法定預算數，102 年度為預算案數。

資料來源：凌忠嫻(2013)。

圖 1-3 81-102 年度中央政府總預算歲入、歲出及餘絀圖



註：1. 含總預算、特別預算及債務基金一年以上未償餘額債務。2. 未償餘額均未超過法定債限前3年度名目GNP平均數的40%。3. 101年度為截至9月底實際數資料。  
資料來源：凌忠嫻(2011)。

圖 1-4 中央政府債務未償餘額(存量)

再者，我國每年之財政赤字雖然嚴重，而中央政府未償餘額也逐年迅速增加，但與世界其他國家比較，情況還不算非常嚴重。如〈表 1-2〉所示，除了挪威及澳洲之外，其他各國之中央政府債務未償餘額占 GDP 之比例均高於我國。此乃因我國政府支出規模比許多歐美高福利國家微小，而稅課收入亦比這些國家為低。但值得特別注意的是，近年來我國政府支出總額中，有超過 70%之歲出屬法定支出，因而屬政府可用於經濟發展及重大公共建設投資之支出相當有限，此一情況若無法改善，我國未來永續繁榮之經濟發展將前景堪憂。

表 1-2 各國中央政府債務未償餘額占 GDP 之比率

Country Name	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
澳洲	22.6	21.7	20.3	18.3	24.1	29.3	30.6		
奧地利	67.5	63.8	60.8	66.2	71.4	74.0	75.0		
比利時	89.2	85.4	82.4	84.8	89.3	88.6	91.0		
加拿大	47.2	44.2	40.1	44.2	52.6	52.7	52.5		
德國	44.7	43.5	40.8	43.1	47.6	55.6	55.6		
丹麥	36.7	33.0	24.8	31.6	40.0	43.5	50.6		
西班牙	38.5	34.0	30.1	34.2	46.7	48.5	55.2		
芬蘭	44.1	41.3	37.4	33.4	43.3	49.2	47.7		
法國	72.9	68.5	67.4	73.3	84.9	89.1	93.7		
英國	46.1	46.1	47.0	57.3	73.0	86.6	101.2		
希臘	125.4	128.5	125.6	121.3	136.9	129.2	106.5		
香港	31.6	31.3	30.1	29.9	33.2	35.6	39.2		
匈牙利	68.8	70.5	70.8	73.9	82.8	82.7	81.6		
愛爾蘭	33.0	29.1	28.8	48.9	69.8	87.3	104.3		
冰島	39.4	44.4	43.0	82.9	105.3	111.5	118.9		
義大利	112.8	109.1	104.3	107.2	119.1	117.7	110.9		
日本	144.3	145.2	144.1	153.1	166.8	174.8	189.8		
荷蘭	51.5	45.8	43.2	55.7	58.1	61.8	66.0		
挪威	35.9	49.0	45.7	44.3	36.0	35.7	20.2		
紐西蘭	44.8	43.9	37.6	37.0	45.9	49.1	63.9		
葡萄牙	70.3	69.4	67.5	78.9	91.1	94.6	92.5		
新加坡	96.8	84.5	78.6	97.9	109.4	105.0	110.2		
瑞典	53.1	46.6	40.8	42.0	42.1	38.7	38.3		
美國	47.3	46.5	46.8	55.5	67.7	76.8	81.8		
台灣	30.2	29.6	28.8	29.9	33.1	33.5	34.8	35.7	36.3

資料來源：行政院主計總處統計資料庫。

雖然，中央政府債務未償餘額占 GDP 之比重與其他國家比較還不算高，但是我國政府未來面對財政赤字的衝擊將會愈來愈嚴重。此乃因我國面對經濟全球化、社會人口老化、少子化所受到的影響，比其他各國嚴重(中央研究院,2011)，而這些因素都會影響我國未來財政收入及支出之結構。在全球化之經濟社會中，不論資本或勞動，都比過去更容易跨國、跨區快速流動，因而使這些移動性之生產因素，本能地因尋求高淨值報酬、高稅後獲利，而往低稅負之國家及地區移動，因此使各國政府不易課其稅賦。在人口老化及少子化之社會，一方面社會福利之支出將逐年增加，另一方面勞動力之提供愈來愈少，可供課稅的工作所得之來源也愈來愈少，稅基縮小，故而財政赤字就愈形惡化。而我國乃屬小型開放經濟體系，資源稟賦稀少而需仰賴對外貿易，而政府常常為了吸引外資、獎勵研發、提升製造生產，因而對產業提出許多租稅減免措施，此亦使我國政府之稅基流失許多，也使政府財政赤字不易獲得有效改善。由〈表 1-3〉所顯示，民國 90 至 102 年間，因適用「促進產業升級與產業創新條例」而減免之稅捐，

每年都高達一千億元以上，民國 98 及 99 年兩年間之稅捐減免甚至接近二千億元之規模，此幾乎是每年財政赤字的水準。由〈圖 1-5〉亦可看出民國 97 至 101 年間，此減免金額占全國賦稅收入之比率亦非常顯著，大約介於 6%~13%之間。稍微可喜的是，此一稅捐減免金額已有逐年降低之趨勢，否則，政府之財政赤字更是會雪上加霜，難以想像。此外，依財政部賦稅署所提供之民國 93 至 101 年度我國重要租稅制度改革導致國家稅收增減狀況情形表查悉，如〈表 1-4〉所示，這段期間估計共減稅 16 項，金額達 1,448 億元(監察院，2012)。此外，如〈表 1-5〉所示，過去三十幾年，在財政赤字呈現逐年擴大之情況下，政府還不斷實施各種減稅政策，致使稅基不斷流失，讓稅收更是面臨了嚴重的挑戰。

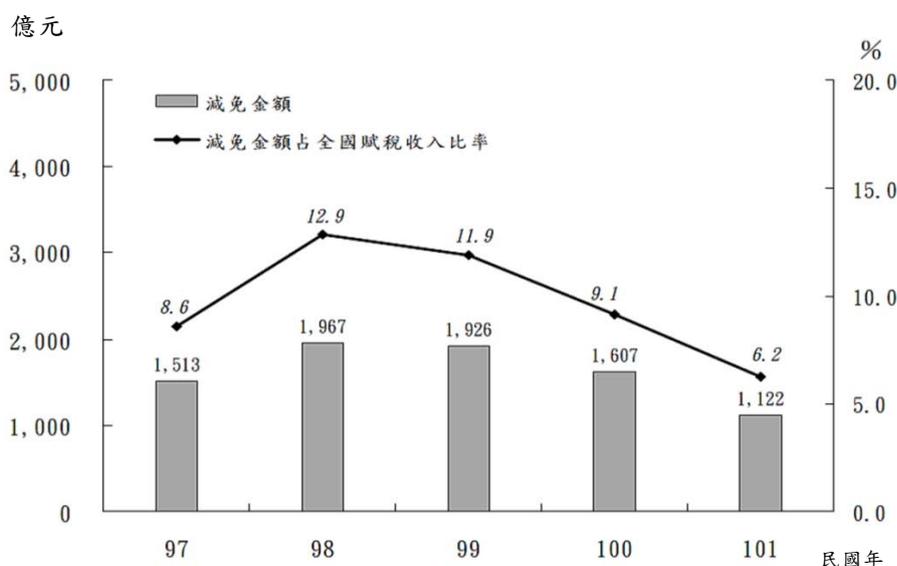
表 1-3 民國 90-102 年歷年之稅捐減免

單位：百萬元

年度	全國賦稅		歷年減免稅額				行政院院長	總統
	實徵淨額	超(短)徵	獎勵投資	促進產業升級	產業創新	小計		
90	1,257,841	(68,761)	(604)	(65,308)	-	(65,913)	張俊雄(89.10-91.02)	陳水扁(89.05-97.05)
91	1,225,601	(84,895)	(170)	(36,264)	-	(36,434)	游錫堃(91.02-94.02)	
92	1,252,766	(120,327)	(2)	(54,910)	-	(54,912)		
93	1,387,300	48,580	(175)	(53,139)	-	(53,314)	謝長廷(94.02-95.01)	
94	1,567,396	187,728	(219)	(83,406)	-	(83,626)	蘇貞昌(95.01-96.05)	
95	1,600,804	129,540	(284)	(119,463)	-	(119,747)	張俊雄(96.05-97.05)	
96	1,733,895	119,085	(61)	(180,501)	-	(180,562)	劉兆玄(97.05-98.09)	
97	1,760,438	19,545	(91)	(151,261)	-	(151,352)	馬英九(97.05-迄今)	
98	1,530,282	(253,809)	(73)	(196,682)	-	(196,755)		
99	1,622,244	4,594	(88)	(192,556)	-	(192,644)		
100	1,764,611	68,735	-	(160,659)	-	(160,659)		
101	1,796,697	(25,805)	-	(106,546)	(5,735)	(112,281)	陳冲(101.02-102.02)	
102	1,834,124	(29,589)	-	-	-	-	江宜權(102.02-迄今)	
90-102年累積合計			(1,767)	(1,400,696)	(5,735)	(1,408,199)		

註：依據毛慶生等(2007)所著《經濟學》一書，第 16 章「失業、通膨與政府收支」，16.7.2「地方自治與地方財政」中提及之「案例分析—臺灣財政收支的惡化」(第 374 頁)所述，近十年來政府各項租稅減免措施陸續實施，減免的稅目包括娛樂稅(1988、1990 年)、地價稅(1989、1991、1994 年)、房屋稅(1992 年)、土地增值稅(1989、1997、2002、2004 年)、貨物稅(1990、1997 年)、證交稅(1993 年)、牌照稅(1995、2001 年)、遺產及贈與稅(1995 年)、所得稅(1990、1994、1998、2001 年)、契稅(1999 年)以及營業稅(1990、1994、1995、1999 年)，其中尤以 1998 年實施的營利事業所得稅與綜合所得稅合一制度(簡稱兩稅合一)，以及 1999 年實施的金融業營業稅率降低措施影響最大，兩者合計造成的稅收損失，估計每年即達一千億元以上。這段期間的租稅減免措施，雖然如此眾多，但卻未在同一期間看到增加課稅的措施，因此自然造成了公共收入未能隨經濟成長而相對增加的結果。減稅如此慷慨，增稅卻未曾發生，政府收支焉有不惡化之理？

資料來源：財政部財政統計年報資料。



註：圖載年別為稅捐機關核定年度，非稅額減免所適用之所得年度。

資料來源：財政部(2013a)。

圖 1-5 適用促進產業升級與產業創新條例之稅捐減免

表 1-4 民國 87-101 年度我國重要租稅制度改革導致國家稅收增減狀況情形表

年度	改革事項	累計至101年底估計稅收損失	單位：億元
87	兩稅合一制度。	-12000.00 (87-101年)	
93	延長土地增值稅，稅率減半課徵。	-0.06 (93年)	
94	調降土地增值稅。	-42.00 (94-101年)	
95	全民健保費列舉扣除不受金額限制。	-198.00 (96-101年)	
96	調降重型機車使用牌照稅額。	-12.95 (97-101年)	
97	提高各項扣除額。	-864.00 (98-101年)	
	調降股價期貨契約之期貨交易稅徵收率。	-55.00 (97-101年)	
	增列進口肥料免稅。	-12.50 (97-101年)	
	機動免徵進口小麥、大麥、玉米及黃豆等大宗物資之營業稅。	-106.00 (97.3.10-99.6.9; 101.4.6-101.12.31)	
98	調降料理酒之菸酒稅額並調升酒精之酒稅。	-3.70 (97.5.16-101.12.31)	
	98年4月22日修正金融商品課稅規定。	-10.95 (99-101年)	
	調降蒸餾酒類菸酒稅。	-37.72 (98.6.1-101.12.31)	
	減徵2,000C.C.以下汽車及150C.C.以下機車貨物稅。	-84.91 (以符合減徵規定之小汽車、機車數量計算)	
98	免徵低底盤、天然氣、油電混合動力、公共汽車、電動公共汽車、身心障礙者復康巴士應徵之貨物稅。	-9.65 (98.6.5-101.12.31)	
	土地增值稅增訂「一生一屋」之規定。	-10.40 (99-101年)	
100	電動車免徵3年貨物稅。	-0.99 (100.1.28-101.12.31)	
101	對完全以電能為動力之電動汽車免徵使用牌照稅。	-0.0248 (101年)	

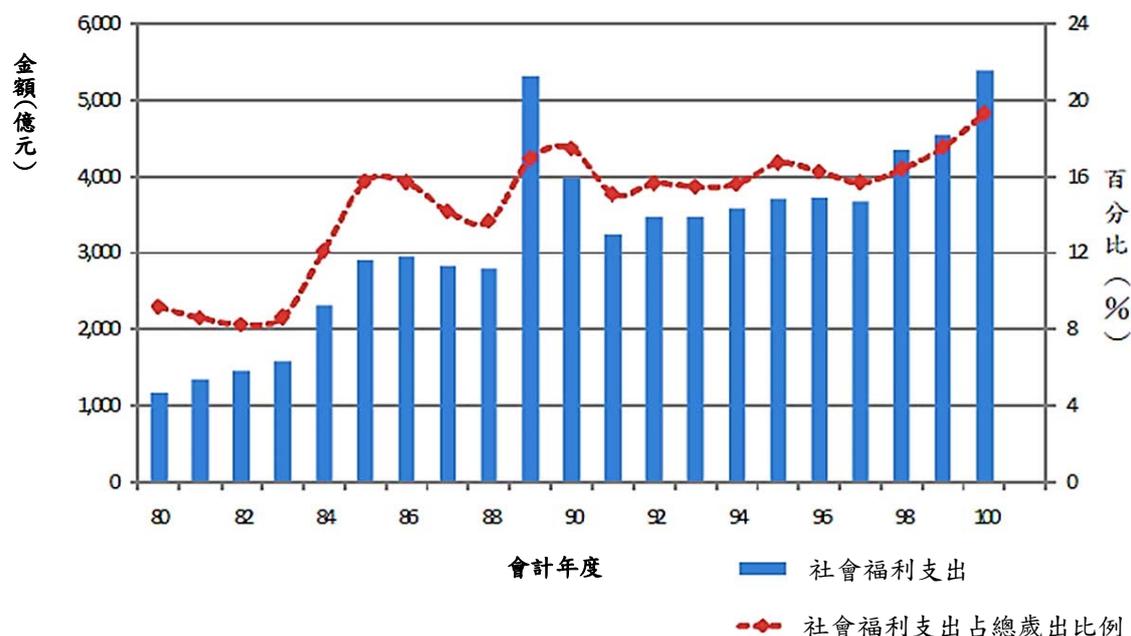
資料來源：整理自財政部國庫署、賦稅署提供資料。

表 1-5 歷年降稅類別統計

年度	所降稅制	總統	行政院長	財政部長
69	營業稅	蔣經國	孫運璿	張繼正
77	娛樂稅	蔣經國／李登輝	俞國華	錢純／郭婉容
78	地價稅、土增稅	李登輝	俞國華／李煥	郭婉容
79	娛樂稅、所得稅、貨物稅	李登輝	李煥／郝柏村	郭婉容／王建煊
80	地價稅	李登輝	郝柏村	王建煊
81	房屋稅	李登輝	郝柏村	王建煊
82	證交稅	李登輝	郝柏村／連戰	林振國
83	地價稅、所得稅、營業稅	李登輝	連戰	林振國
84	牌照稅、遺贈稅、營業稅	李登輝	連戰	林振國
86	土增稅、貨物稅	李登輝	連戰／蕭萬長	邱正雄
87	所得稅、兩稅合一(營利事業所得稅與綜合所稅)	李登輝	蕭萬長	邱正雄
88	契稅、營業稅	李登輝	蕭萬長	邱正雄
90	牌照稅、所得稅	陳水扁	張俊雄	顏慶章
91	土增稅	陳水扁	張俊雄／游錫堃	顏慶章／李庸三
93	土增稅	陳水扁	游錫堃	林全
98	遺贈稅	馬英九	劉兆玄	李述德
100	營所稅	馬英九	吳敦義	李述德

資料來源：中華民國總統府、行政院全球資訊網、財政部賦稅署。

特別值得一提的是，在人口結構老化、少子化以及在民主政治之體制下，各政黨在每次選舉都不斷提高各種福利措施以討好選民，導致我國政府之社會福利支出明顯呈現逐年擴大之趨勢。如〈圖 1-6〉所示，我國各級政府社會福利支出自民國 80 年之 1,177 億元，大幅成長至民國 100 年之 5,384 餘億元，20 年間成長約 4.57 倍；若以支出金額占政府歲出規模之比率觀之，亦自民國 80 年之 9.23%，攀升至民國 101 年的 20.2%，其規模大幅躍升。目前，社會福利支出占政府總歲出之比率僅次於教育科學文化支出，這雖然表示政府對社會福利政策愈來愈重視，但在課稅增加不易，又不斷有各項減稅項目陸續侵蝕稅基之情況下，這項社會福利支出在未來人口老化、少子化更嚴重之情況下，支出將會大幅增加且將無以為繼，進而對政府之財政支出造成更沉重之負擔。將來國內不論任何政黨執政，都勢必將面對此一問題之嚴重性，故終需提出有效的解決對策。

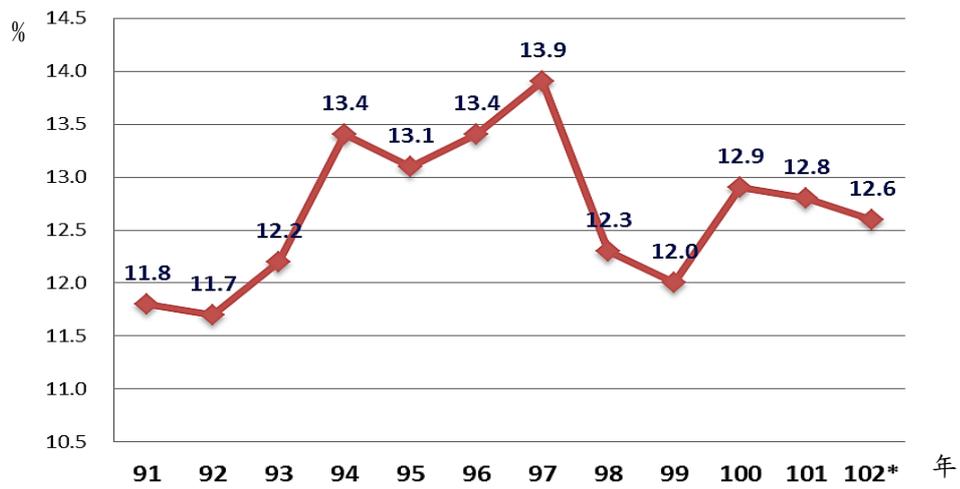


資料來源：民國 98 年度以前數據來源為財政部網站，民國 99 年度以後整理自各級政府提供資料。

圖 1-6 歷年各級政府社會福利支出執行概況

### 三、賦稅負擔

在討論健全財政或賦稅改革時，除了必須瞭解我國目前所面對之嚴重財政赤字外，全民之賦稅負擔是否合理？也是我們無法迴避討論之議題。賦稅負擔率為賦稅收入占 GDP 之比重，此一比率表示一個國家之國民其賦稅的負擔程度高低。首先，由〈圖 1-7〉顯示，民國 91 至 101 年度我國租稅負擔率介於 11.7% 至 13.9% 之間，且自民國 98 年度起，租稅負擔率均低於 13%。若與其他國家比較，如〈表 1-6〉及〈表 1-7〉所示，就以民國 99 年(2010 年)之跨國資料比較，若含社會安全捐，我國之租稅負擔率亦僅有 18.5%，不僅不及韓國(25.1%)及日本(27.6%)，更遠低於 OECD 國家平均值 33.8% 甚遠。若不含社會安全捐，如〈表 1-7〉及〈圖 1-8〉所示，我國之租稅負擔率相較於其他各國，更屬嚴重偏低。因此，不論在稅基擴大或各項稅目之稅率提高上，實應有相當大之調整空間。否則，偏低之稅課收入，實不足以支應政府正常運作及國家之永續發展。



註：102\*年為最新初步統計數，海關代徵營業稅等部分稅款尚未入帳  
 資料來源：財政部統計處、中華民國統計資訊網。

圖 1-7 我國近年來租稅負擔比率

表 1-6 1965-2011 年 OECD 國家租稅負擔率

單位：%

	1965	1975	1985	1995	2000	2007	2008	2009	2010	2011(暫定)
澳洲 Australia	20.6	25.4	27.8	28.2	30.4	29.7	27.1	25.8	25.6	n.a.
奧地利 Austria	33.9	36.7	40.9	41.4	43.0	41.8	42.8	42.5	42.0	42.1
比利時 Belgium	31.1	39.4	44.3	43.5	44.7	43.6	43.9	43.1	43.5	44.0
加拿大 Canada	25.7	32.0	32.5	35.6	35.6	33.1	32.3	32.1	31.0	31.0
智利 Chile	..	..	..	18.5	18.9	22.8	21.4	17.1	19.6	21.4
捷克 Czech Republic	..	..	..	35.9	34.0	35.9	35.0	33.9	34.2	35.3
丹麥 Denmark	30.0	38.4	46.1	48.8	49.4	48.9	47.8	47.7	47.6	48.1
愛沙尼亞 Estonia	..	..	..	36.3	31.0	31.4	31.7	35.7	34.2	32.8
芬蘭 Finland	30.4	36.6	39.8	45.7	47.2	43.0	42.9	42.8	42.5	43.4
法國 France	34.2	35.5	42.8	42.9	44.4	43.7	43.5	42.5	42.9	44.2
德國 Germany	31.6	34.3	36.1	37.2	37.5	36.1	36.5	37.3	36.1	37.1
希臘 Greece	18.0	19.6	25.8	29.1	34.3	32.5	32.1	30.4	30.9	31.2
匈牙利 Hungary	..	..	..	41.5	39.3	40.3	40.1	39.9	37.9	35.7
冰島 Iceland	26.2	30.0	28.2	31.2	37.2	40.6	36.7	33.9	35.2	36.0
愛爾蘭 Ireland	24.9	28.5	34.3	32.1	31.0	30.9	29.1	27.7	27.6	28.2
以色列 Israel	..	..	..	36.7	36.8	36.3	33.8	31.4	32.4	32.6
義大利 Italy	25.5	25.4	33.6	39.9	42.0	43.2	43.0	43.0	42.9	42.9
日本 Japan	17.8	20.4	26.7	26.4	26.6	28.5	28.5	27.0	27.6	n.a.
韓國 Korea	..	14.9	16.1	20.0	22.6	26.5	26.5	25.5	25.1	25.9
盧森堡 Luxembourg	27.7	32.8	39.5	37.1	39.1	35.6	35.5	37.7	37.1	37.1
墨西哥 Mexico	..	..	15.5	15.2	16.9	17.7	20.9	17.4	18.8	19.7
荷蘭 Netherlands	32.8	40.7	42.4	41.5	39.6	38.7	39.3	38.2	38.7	n.a.
紐西蘭 New Zealand	23.9	28.4	30.9	36.2	33.2	34.7	33.8	31.6	31.5	31.7
挪威 Norway	29.6	39.2	42.6	40.9	42.6	42.9	42.1	42.4	42.9	43.2
波蘭 Poland	..	..	..	36.2	32.8	34.8	34.2	31.7	31.7	n.a.
葡萄牙 Portugal	15.9	19.1	24.5	29.3	30.9	32.4	32.5	30.7	31.3	n.a.
斯洛伐克 Slovak Republic	..	..	..	40.3	34.1	29.5	29.5	29.1	28.3	28.8
斯洛維尼亞 Slovenia	..	..	..	39.0	37.3	37.7	37.1	37.1	37.5	36.8
西班牙 Spain	14.7	18.4	27.6	32.1	34.3	37.3	33.1	30.9	32.3	31.6
瑞典 Sweden	33.3	41.3	47.4	47.5	51.4	47.4	46.4	46.6	45.5	44.5
瑞士 Switzerland	17.5	23.8	25.2	26.9	29.3	27.7	28.1	28.7	28.1	28.5
土耳其 Turkey	10.6	11.9	11.5	16.8	24.2	24.1	24.2	24.6	25.7	25.0
英國 United Kingdom	30.4	34.9	37.0	34.0	36.4	35.8	35.8	34.2	34.9	35.5
美國 United States	24.7	25.6	25.6	27.8	29.5	27.9	26.3	24.2	24.8	25.1
OECD 國家平均	25.5	29.3	32.5	34.5	35.2	35.1	34.5	33.7	33.8	n.a.

註：1. n.a.顯示為無資料。2. 德國自 1991 年統一。

資料來源：OECD(2012)。

表 1-7 各國賦稅負擔率—賦稅收入占 GDP 之比率

單位：%

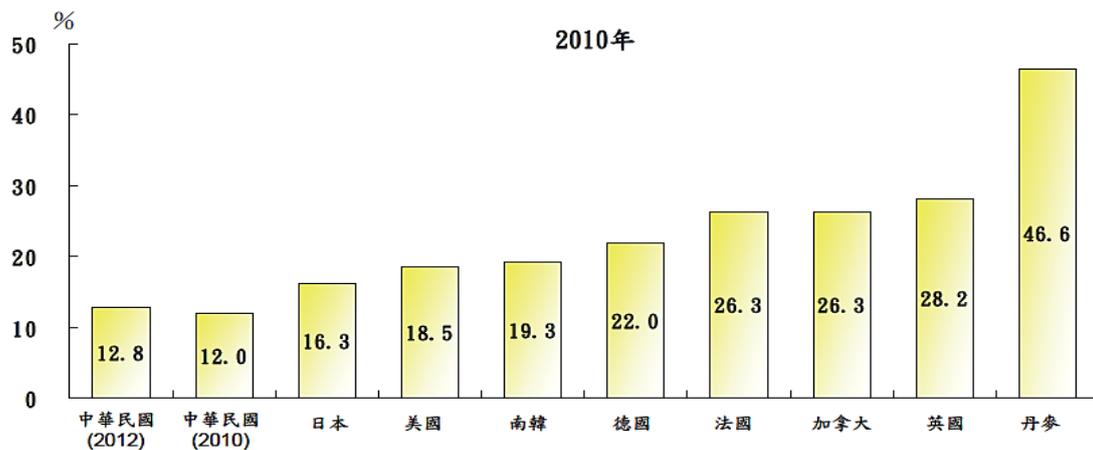
年度別	中華民國		美國		日本		德國		法國		英國		加拿大		韓國		新加坡
	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A
86年	15.5	20.6	21.8	28.7	17.6	26.8	21.3	36.2	26.4	44.5	28.0	34.0	31.8	36.7	17.4	20.3	16.6
87年	15.6	20.7	22.2	29.1	17.1	26.4	21.7	36.5	28.3	44.3	29.3	35.3	31.6	36.7	17.0	20.3	15.6
88年	14.3	19.4	22.3	29.1	16.6	25.9	22.7	37.3	28.9	45.2	29.6	35.7	31.5	36.4	17.2	20.7	15.0
89年	12.8	17.9	22.6	29.5	17.3	26.6	22.8	37.5	28.4	44.4	30.2	36.4	30.8	35.6	18.8	22.6	15.5
90年	12.7	18.1	21.5	28.4	17.0	26.8	21.9	36.3	28.1	44.1	30.0	36.2	30.2	35.2	18.8	23.0	16.0
91年	11.8	17.1	19.2	26.0	15.9	25.8	21.3	35.6	27.4	43.5	28.9	34.8	28.4	33.6	18.8	23.2	13.2
92年	11.7	17.1	18.7	25.5	15.5	25.3	21.3	35.8	27.0	43.3	28.1	34.4	28.3	33.5	19.3	24.0	12.4
93年	12.2	17.4	19.0	25.7	16.2	26.1	20.8	35.0	27.4	43.6	28.3	34.9	28.3	33.3	18.4	23.3	11.9
94年	13.4	19.1	20.5	27.1	17.2	27.3	21.0	35.0	27.8	44.1	28.8	35.4	28.2	33.2	18.9	24.0	12.1
95年	13.1	19.2	21.3	27.9	17.8	28.1	22.0	35.7	28.0	44.4	29.6	36.3	28.5	33.4	19.7	25.0	12.4
96年	13.4	19.2	21.4	27.9	18.1	28.5	22.9	36.1	27.5	43.7	29.2	35.8	28.3	33.1	21.0	26.5	13.5
97年	13.9	20.0	19.7	26.3	17.4	28.5	23.1	36.5	27.3	43.5	29.0	35.8	27.6	32.3	20.7	26.5	13.9
98年	12.3	18.7	17.7	24.2	15.9	27.0	22.9	37.3	25.8	42.5	27.4	34.2	27.1	32.1	19.7	25.5	12.8
99年	12.0	18.5	18.5	24.8	16.3	27.6	22.0	36.1	26.3	42.9	28.2	34.9	26.6	31.0	19.3	25.1	12.9
100年	12.9	...	18.5	25.1	16.8	...	22.7	37.1	27.4	44.2	28.8	35.5	25.9	31.0	19.8	25.9	13.8
101年	12.8	...	18.9	...	...	...	23.2	...	28.3	...	...	...	26.0	...	20.2	...	14.1

註：1. GDP為行政院主計總處102年5月發布。

2. 本表中欄位A：不含社會安全捐；B：含社會安全捐。

3. 本表中欄位B之美國、德國、法國、英國、加拿大、南韓等國100年為暫定數。

資料來源：行政院主計總處

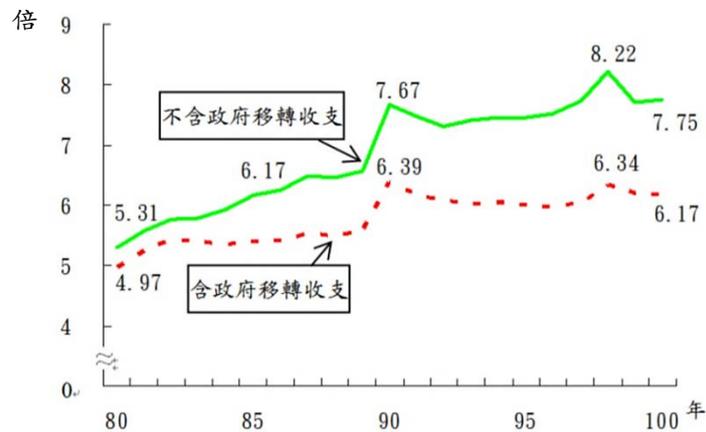


資料來源：楊子江(2013a)。

圖 1-8 賦稅負擔率(不含社會安全捐)

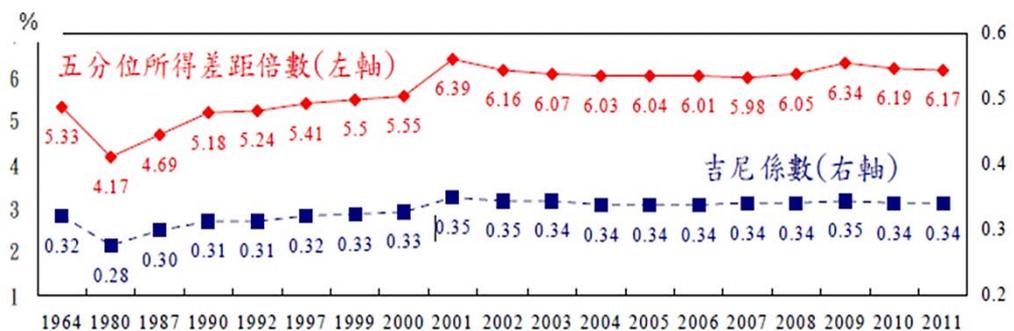
#### 四、租稅公平與所得分配

我國租稅結構除了上述所提及之賦稅負擔嚴重偏低外，我們亦需探討各種賦稅負擔是否公平、合理？由於全球化、知識經濟發展及產業專業分工，資本及人才快速流動，以及家庭結構之改變，世界各國所得差距均呈長期擴大趨勢，我國亦不例外。如〈圖 1-9〉所示，觀察過去 20 年我國五等分位每戶之所得差距倍數，如果未考慮政府移轉收支(包括社福及租稅效應)，此擴大趨勢更加明顯。民國 85 年超過 6 倍，90 年突破 7 倍，98 年更達 8.22 倍，100 年才略降為 7.75 倍。若加計政府移轉收支後，民國 100 年可支配所得每戶五分位差距倍數仍有 6.17 倍。若拉長至 30 年觀察，如〈圖 1-10〉所示，貧富擴大之長期趨勢其擴增之幅度更是明顯，但若以吉尼係數(Gini)衡量，則近幾年大多維持在 0.34 左右。



資料來源：行政院主計總處。

圖 1-9 五等分位差距倍數—每戶

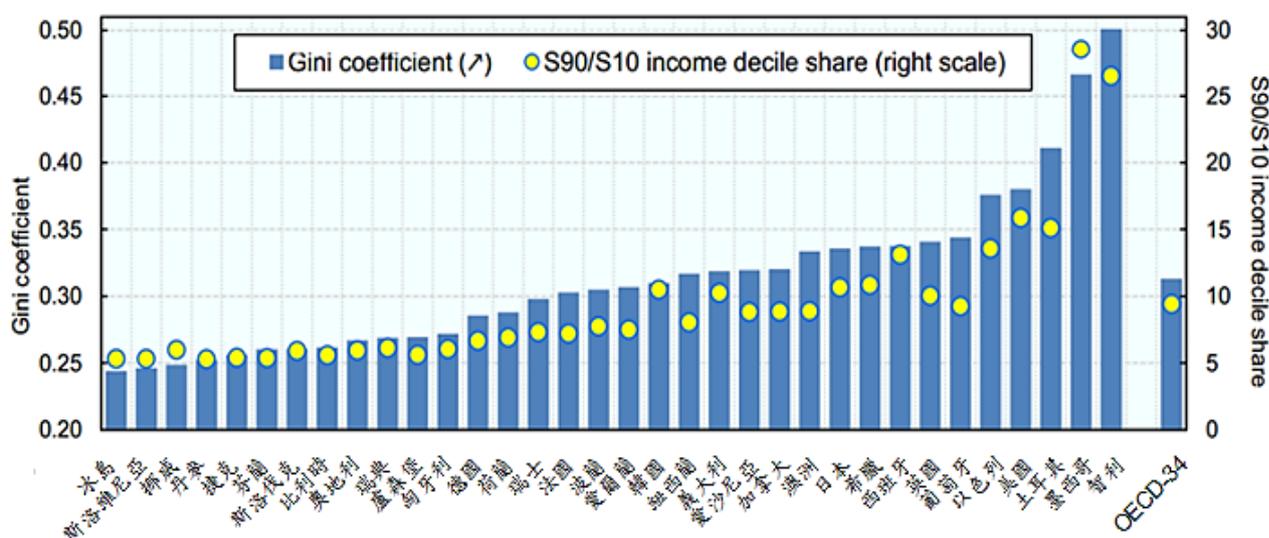


資料來源：行政院主計總處、家庭收支調查報告。

圖 1-10 我國貧富差距長期趨勢

若以十等分位每戶「可支配所得(disposable income)」之比較觀之，以現有民國 99 年(2010 年)之資料分析，我國為 10.57 倍<sup>1</sup>，與其他各國比較，如〈圖 1-11〉所示，此一差距幅度大約與韓國及義大利相當，而略高於 OECD 共 34 個國家之平均值(10 倍)，但明顯遠低於日本、加拿大、澳洲、以色列及美國等已開發國家，更遠低於智利及墨西哥等嚴重貧富不均國家。此表現若改以吉尼係數衡量，其差距幅度之趨勢亦相近。若以可支配所得低於中位數 50%人口比率衡量，如〈圖 1-12〉所示，貧富不均現象比大部分北歐國家差，但與大多數國家比較，貧富差距還不是很嚴重。然而，若以二十等分位觀察我國近十多年來所得差距之變化，卻顯示所得分配不均之現象快速惡化。如〈圖 1-13〉所示，最高 5%所得與最低 5%所得之差距倍數，由 1998 年之 32.74 倍，急速攀升至 2011 年之 94.84 倍，2012 年雖已降至 85.21 倍，此一所得分配不均之惡化速度及程度仍相當嚴重，政府必須予以正視，並設法提出有效解決之良策。

**There are large differences in levels of income inequality across OECD countries**  
Gini coefficient of household disposable income and gap between richest and poorest 10%, 2010



資料來源：OECD(2013)。

**圖 1-11 OECD 國家所得分配**

<sup>1</sup>根據行政院主計總處家庭收支調查資料計算而得。

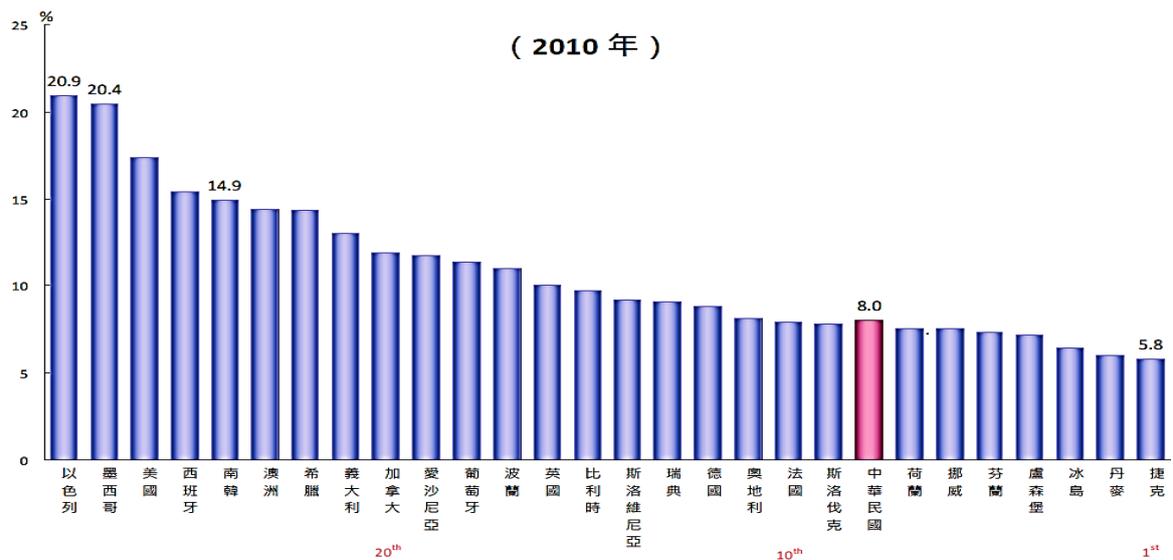
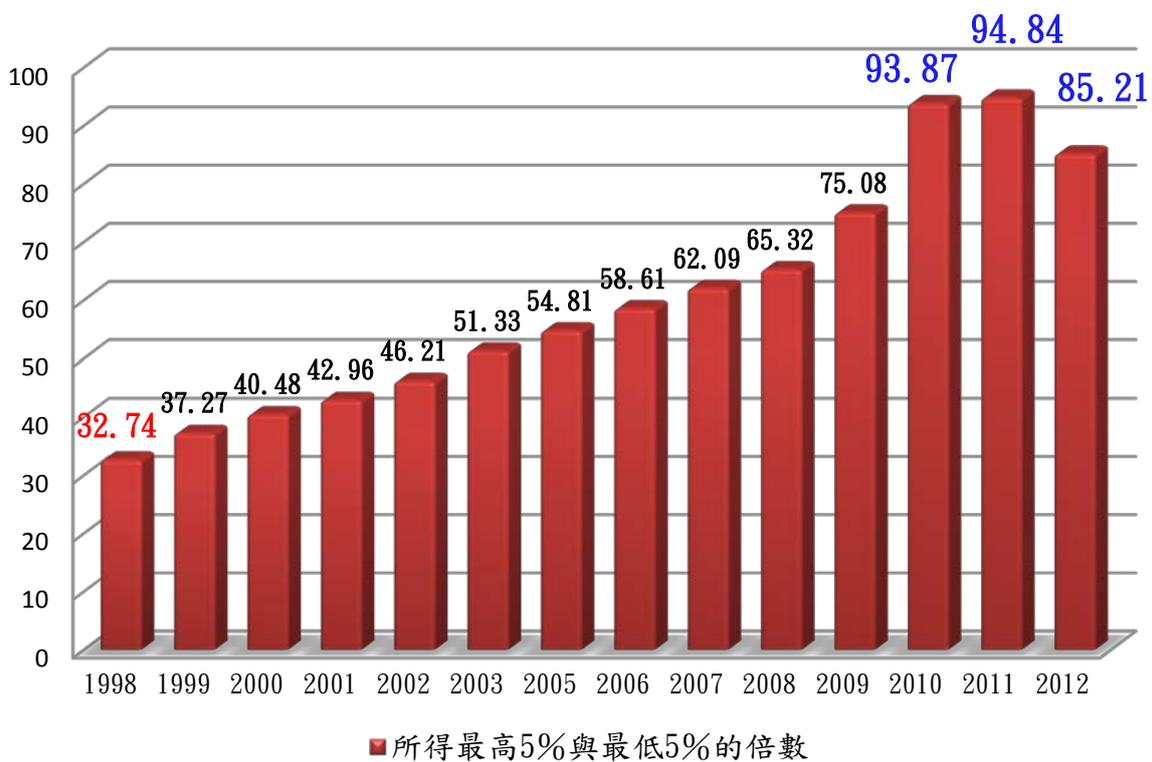


圖 1-12 我國與 OECD 及其夥伴國可支配所得低於中位數 50%人口比率

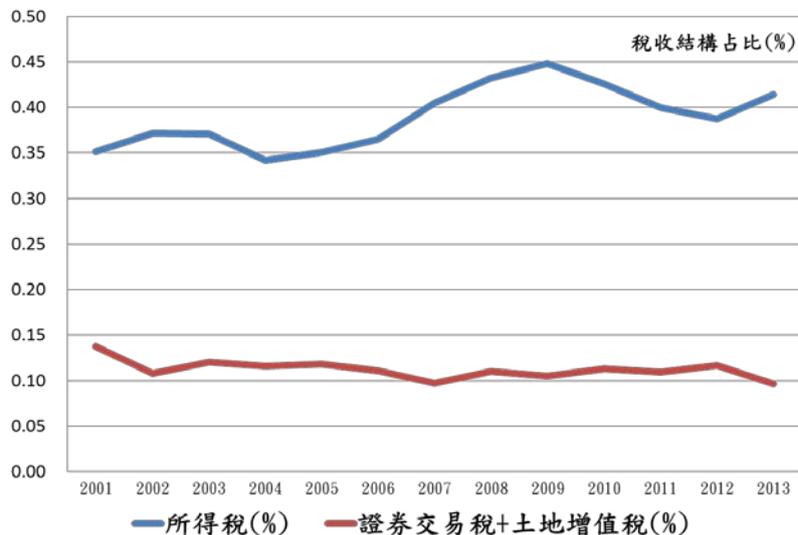


註：財政資訊中心之資料與主計總處家庭收支調查不同，且二十等分在意義上也與五等分有異，但此圖重點在於呈現分配惡化「趨勢」；此趨勢並不受前述資料特質而有所影響。  
資料來源：財政部財政資訊中心/本研究自行繪製。

圖 1-13 最高 5%所得與最低 5%所得倍數變化趨勢

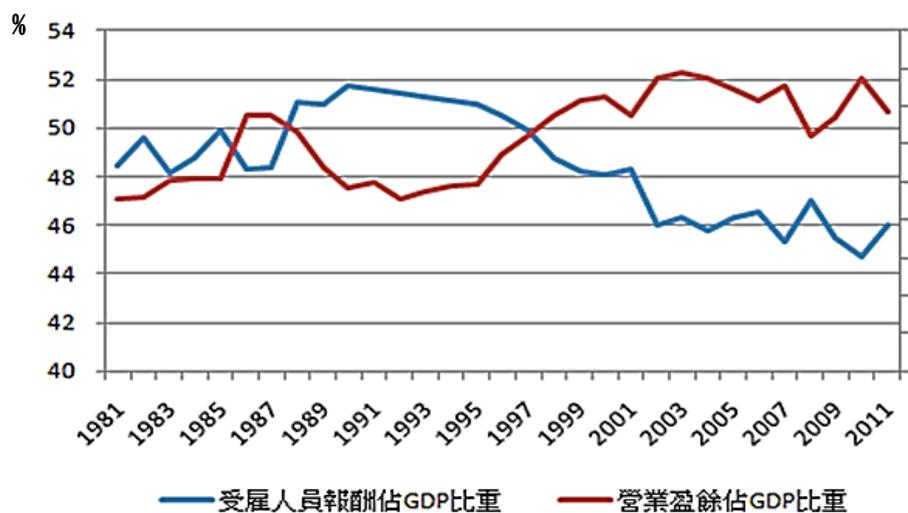
世界經濟論壇(WEF)於 2014 年 1 月 22 日至 25 日在瑞士達沃斯(Davos)之年會所發布之全球風險報告(Global Risk)中指出「長期存在的貧富差距，是未來十年最可能對全球造成嚴重傷害的風險所在」(WEF, 2014)。而合理有效之租稅改革，不但可減緩此一貧富差距之惡化，而且能進一步達到所得重分配之改善效果，讓貧富差距對各國所造成之風險或可有效降低。

然而，因富人之避稅管道太多，常造成負擔不公。如〈圖 1-14〉所示，自民國 96 年(2007 年)之後，薪資所得者所負擔之稅收占整體租稅結構均超過 40%，民國 98 年(2009 年)甚至高達 45%；反觀證券交易稅及土地增值稅等屬於資本利得之稅課收入，始終維持在 10% 上下。另由〈圖 1-15〉觀之，受僱人員報酬占 GDP 比重則節節下滑，至民國 100 年(2011 年)僅占 46%，但企業營業盈餘占 GDP 之比重卻逐年上升，在民國 100 年約 52% 左右。值得注意的是，期間差距自民國 86 年(1997 年)由正轉負，且差距幅度不斷擴大，顯示擁有資產者及企業之經營者，享受了更多全球化經濟以及經濟成長之果實。若與其他國家比較，如〈圖 1-16〉所示，我國受僱人員報酬占 GDP 之比重遠低於美國、日本及德國。民國 94 年(2005 年)前該比例仍明顯高於韓國，但自民國 100 年(2011 年)之後，韓國已超越了我國。而面對企業經營者報酬與受僱人員報酬之差距逐漸擴大的現象，若無法有效改善，將使我國貧富懸殊現象更形惡化。故透過合理之租稅改革，應可減緩或進一步改善此一惡化現象。



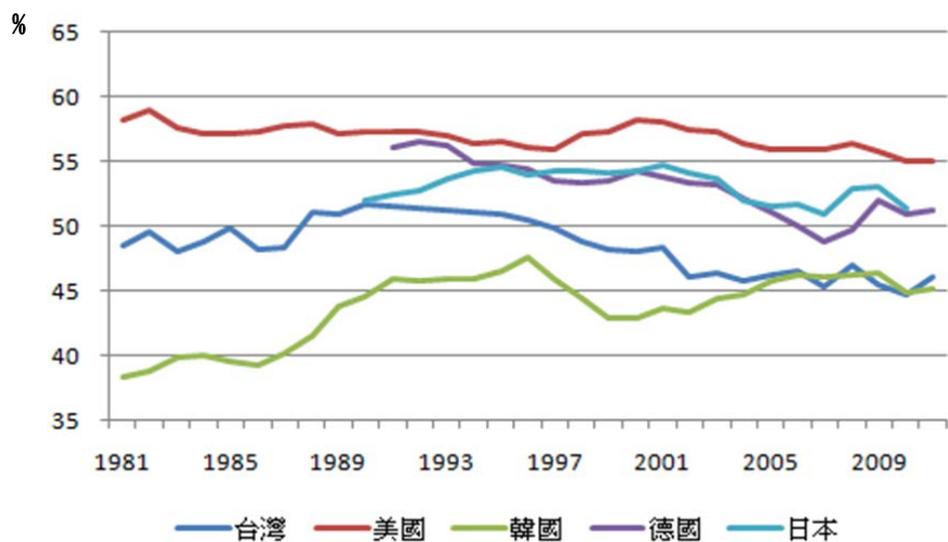
資料來源：行政院主計總處。

圖 1-14 所得稅與證券交易稅及土地增值稅占稅收比重



資料來源：行政院主計總處。

圖 1-15 受僱人員報酬及營業盈餘占 GDP 比重



資料來源：行政院主計總處。

圖 1-16 主要國家受僱人員報酬 GDP 比重

## 貳、賦稅改革政策研析

由於時間人力有限，我們將著重於所得與消費之平衡、兩稅合一制度之重估、營利事業所得稅、土地及房屋稅、綠色稅與貨物稅之檢討、以及中央與地方稅收之劃分與分配。其他影響層面較窄或尚缺資料評估之新稅制，我們目前暫不予以探討。同時，我們將著重於政策建議之原則與方向，對於預期稅收之增減，也不予精算。

### 一、所得稅與消費稅(加值型營業稅)探討

根據財政部統計處(2012)編印，民國 101 年 7 月出版的 100 年中華民國財政統計年報資料，民國 100 年的政府歲入中稅課收入占 73.9%，營業盈餘及事業收入占 12.7%，規費、罰款及賠償收入占 6.0%，財產收入占 3.5%，其他占 3.9%。稅課收入中，營利事業所得稅為新臺幣 3,672 億、綜合所得稅 3,430 億、營業稅 2,839 億，三稅加總占稅課收入的 56.34%，是稅課收入的最大來源。

所得稅能依納稅人不同情境課以不同稅賦負擔，故稱為「直接稅」；營業稅一般只能依交易量大小，但不能依納稅人不同情境課以不同稅賦負擔，故稱為「間接稅」。因為所得稅能依納稅人量能不同課不同稅賦，但營業稅不能，故理論上，以量能課稅觀點來判定，所得稅顯然優於營業稅。但實務運作又是如何？

#### 1. 所得稅

眾所皆知，受薪階級賺的錢沒有企業家或地主多，但繳的稅卻比較多。以民國 94 年的綜合所得稅申報核定資料來看，有如下發現：

家戶年總所得達新臺幣 135 萬元即是屬於臺灣前 10%的有錢人，換言之，夫妻每月賺的錢加總，只要超過十一萬三千元，就是屬於前 10%的有錢人。以這樣的家庭收入，要買一間一千萬的房子，不吃不喝要 7 年 4 個月才能辦到。報稅資料上呈現的有錢人和現實認知的有錢人差很大。

該年綜所稅總申報戶數約 550 萬戶，家庭年總所得未達 59.5 萬元的占全部申報戶數的 72.35%，換言之，臺灣有將近四分之三的申報戶，其每月家庭收入不足五萬元。以這樣的收入，要買一間一千萬的房子，不吃不喝要 17 年才能辦到。報稅資料上呈現的臺灣窮人數多很大。

家庭收支調查報告的家戶和所得稅申報的家戶定義不同，但由於綜合所得稅採累進計算，基於節稅考量，有理由相信，所得稅申報的戶數會比家庭收支調查報告的家戶數來得多。民國 94 年家庭收支調查報告的家戶數目約 710 萬，

同年的綜所稅申報戶數目約 550 萬，以此推估，至少有 160 萬戶，包括合法和非法，完全沒有報稅。這或許是原始行政院版本規定，二代健保對無收入者，推定虛擬所得計算健保費的原因。

所得稅申報資料的失真，也可以從前年推行的「近貧方案」看出端倪。民國 97 年，為仿效美國的「earned income tax credit」，政府推出「工作所得補助方案」，即俗稱「近貧方案」。其對象是年滿 20 歲，未滿 65 歲，全戶主要收入者其個人年薪在 30 萬以下的全職工作民眾。內政部以財政部財稅中心 95 年的財稅資料為基礎，進行比對，篩選出合格者，再透過各縣市政府主動寄發申請書給符合資格者。政府主動出擊是近貧方案的最大特色，但主動出擊卻也暴露出綜合所得稅申報的失真性<sup>2</sup>。「近貧方案」倉卒落幕，內政部甚至心虛到把所有關於「近貧方案」的訊息和資料在其網站上完全刪除，猶如從沒推行或發生過。

臺灣家戶申報所得和真實所得的差距主要源於兩個經濟結構性因素。一、中小型企業數目龐大，這些企業經營靈活能伸能縮，課稅稽徵成本很高。稅捐單位即使抓到這些企業逃漏稅，處罰效果作用亦不大，因為，很多是以人頭登記，它們會宣布倒閉另起爐灶。最新美國統計資料顯示，非農業獨資企業的所得有 57% 逃漏掉，臺灣的數字相信不會好多少。二、臺灣是開放的小型經濟，所得容易流出臺灣<sup>3</sup>。因而，對於高所得課以高稅賦，對於政府稅收是增是減，實難預料後果。民國 102 年短暫施行的證券交易所所得稅就是一活生生的例證。

## 2. 消費稅

所得稅是對個人的收入面課稅，而消費稅則是對個人的支出面課稅。如前所述，所得稅是直接稅，能針對個人的不同情境課以不同稅賦，消費稅是間接稅，一般不能針對個人的不同情境課以不同稅賦，因此，從量能理論觀點衡量，所得稅優於消費稅。不過，由於臺灣所得稅的實際執行有結構性的問題，能否以調高消費稅以補稅收之不足、甚至取代所得稅達成量能課稅，成為關注的焦點。

消費稅的徵收主要有兩種型式，一是如美國的銷售稅，只在商品勞務的最終消費階段課徵；另一是如歐盟和臺灣的加值型營業稅，對於商品勞務生產直到最終消費的每一買賣交易的加值部分課稅。銷售稅和加值型營業稅都屬於消

---

<sup>2</sup>97 年 10 月 3 日中時報導，該方案出現工廠負責人及小學老師等補助對象，藍綠立委一致炮轟內政部「補助浮濫、作法粗糙」，當時內政部回覆表示，發放對象是「電腦選的」，它反映的只是綜合所得稅申報資料的假很大而已。

<sup>3</sup>聯合新聞網 2014 年 1 月 23 日報導，「天下雜誌」於 2013 年 7 月加入「國際調查記者聯盟」的調查報導團隊，針對大中華區境外離岸資產狀況展開長達半年的調查。根據解密資料，大中華地區的境外離岸資產持有者逾 3 萬 7 千人，佔全體資料的 35%，其中臺灣客戶多達 15,856 人，是香港的 1.25 倍，中國的 1.8 倍。該記者聯盟副秘書長指出，臺灣人使用避稅天堂的程度遠勝中港澳三個地區。這一篇報導可以有不同解讀，但多少可以看出，流出臺灣的所得似乎不少。

費稅性質，主要差異在於徵收行政程序是最終消費階段課徵或是多階段課徵，因此，以下統稱以消費稅論述之。

一般人對於消費稅的看法是它是一種累退稅。從時間上的某一點觀察，消費稅的確是累退稅，因為高所得者的當期所得的消費比重比較低而儲蓄比重比較高，低所得者的當期所得的消費和儲蓄比重則相反。由於消費稅是比例稅，且消費稅只針對消費部分課稅，並沒有對儲蓄部分課稅，當期所得中消費比重比較低者(即高所得)比當期所得中消費比重比較高者(即低所得者)繳納了比較大的所得比重的稅賦。但上述的一般人看法是從時間上的某一點去作觀察，如果從一個人的終生去觀察，結果相當不同。第一，時間上某一點的當期所得是高或是低，很可能是歸屬於年齡因素，年輕人剛進入職場不久或是老年人已經退休，其當期所得會比較低；相反地，中年人、壯年人進入職場已有一定年限，比起進入職場不久的年輕人或是已經退休的老年人，其當期所得會比較高。這種生命不同週期所造成的當期所得差異，從時間上的某一點去觀察其租稅負擔，和以一個人的一生去觀察租稅負擔，會得出相當不同的結論。第二，消費稅之所以被認定是累退稅，因為高所得者的當期所得的儲蓄比重，比低所得的當期所得的儲蓄比重來得高，因此，高所得者比低所得者，其當期所得繳納了比較小的所得比重的稅賦。但仔細想想，什麼是儲蓄？儲蓄無非就是「未來消費」，未來消費不是自己花費掉，就是捐贈或留遺產給別人及子女，不論未來消費型式如何，只要未來消費所繳納的稅率不低於當期消費所繳納的稅率，沒有道理認定消費稅是一種累退稅，認定消費稅是一種比例稅似乎較為合理。

概括而論，臺灣的所得稅基本上是一種薪資稅的所得稅。考慮臺灣中小企業眾多，其賺取所得難以被稅捐機關掌握，及臺灣高所得者對其賺取的資本所得有較大能力節稅、避稅、甚至逃稅下，臺灣所得稅基本上是薪資所得稅的評述有相當根據。以民國 93 和 94 年的綜合所得稅報稅資料為準，兩年平均的薪資所得為 30,608 億元，約占全部報稅所得 75%，而兩年平均的非薪資所得為 10,338 億元，約占全部報稅所得的 25%。美國 2004 和 2005 年兩年平均的報稅之薪資所得與非薪資所得的相對比重為 56.3%和 43.7%；而歐洲區的 OECD 國家，2002 與 2003 年平均之此一比重為 48.8%和 51.2%。臺灣所得稅報稅資料的薪資所得者之比重顯然比美國和歐洲都高出許多。

從個人的預算限制來看，個人的收入會等於個人的支出。當所得稅基本上成為薪資所得稅時，其意味消費稅(支出面)的稅基會比所得稅(收入面)的稅基來得大，因為，個人收入中薪資所得以外的所得應繳納的稅大半被避掉或逃掉，但個人支出中，這些避掉或逃掉的所得還是會以當期消費或未來消費的型式出現，也就是說，這些避掉或逃掉的所得，可以避掉或逃掉繳納所得稅，但是當期消費或未來消費時，仍然得繳納消費稅。

租稅文獻有不少文章分析探討以消費稅取代所得稅的後果。一般分析，將此一取代之效果分解成兩個階段，第一階段以薪資所得稅取代同時課徵薪資和

非薪資所得的所得稅，第二階段再以消費稅取代薪資所得稅。同時課徵薪資和非薪資的所得稅具有兩種租稅扭曲，一方面它扭曲工作和休閒的選擇(因為對薪資所得課稅)，另一方面也扭曲消費和儲蓄的選擇(因為它對資本所得課稅)。以薪資稅取代所得稅可以消除第二種扭曲，不過由於稅基變小，為維持相同稅收，薪資稅的稅率必須比所得稅的稅率來得高，因此，以薪資稅取代所得稅固然可以消除第二種扭曲，但由於稅率變得較高，其淨結果從效率觀點來看未必會變得比較好。第二階段以消費稅取代薪資稅，當下財富(即過去儲蓄的累積)，在薪資稅下不必再繳納任何稅賦，但在消費稅下即必須繳納消費稅，這是因為儲蓄累積的當下財富將會是未來消費。當下財富屬於過去儲蓄的累積，是既成事實，對於既成事實課稅不會有任何租稅扭曲，也因此，成為以消費稅取代所得稅的最大效率增進來源。Isabel Correia 在 2010 年經濟學頂級期刊「美國經濟論叢」(American Economic Review)更進一步指出，如果一個社會財富分配相當不平均，則以消費稅取代所得稅也可以同時改善財富所得的不均度，這是因為消費稅即是對於當下財富(未來消費)的一種稅賦(Correia, 2010)。臺灣的所得稅基本上是一種薪資所得稅，因此，第一階段以薪資稅取代所得稅的稅基縮小問題將大幅減輕，另外，臺灣財富分配不均似乎是大家共識，也因此，第二階段以消費稅取代薪資稅，不僅可以增進效率，也可以改善降低財富所得不均度。

雖然消費稅的稅基比基本上是薪資稅的所得稅稅基來得大，但目前臺灣加值型營業稅的稅率只有 5%，遠比所得稅的稅率來得低，如果真以加值型營業稅完全取代所得稅，其必須課徵的稅率勢必大幅提高，對於一般物價的影響將會是如何實難預測。另外，以加值型營業稅完全取代所得稅，變革幅度太大，一般民眾的接受度以及政治上的可行性都不無疑慮。基此，調整消費稅之課徵，而不是以消費稅完全取代所得稅，似乎較為可行。

如何調整消費稅呢？第一，可以在維持稅收不變下，降低所得稅中薪資所得的稅率，提高消費稅的稅率。由於維持稅收不變，在說明道理的強力說帖下，相信一般民眾會傾向接受，特別是薪資所得者占人口絕對多數下。第二，可以將消費財貨區分為正常品和高級品兩級，正常品稅率定為 5%，高級品稅率定為 10%。依臺灣營業稅法的規定，營業稅適用稅率最低 5%，最高 10%，其徵收率由行政院定之。因此，將消費財貨分成二級，正常品課 5% 稅率，高級品課 10% 稅率，在行政上不必透過立法程序可以立即施行。目前臺灣有所謂「特種貨物及勞務稅」，即一般所稱的「奢侈稅」，奢侈稅課徵的對象和範圍過於狹小，上述將消費財貨分成正常品和高級品的作法，可以補正奢侈稅的不足。當然，所謂正常品和高級品的分野隨時代變遷會有所變化，因此，每隔數年，調整正常品和高級品的分野絕對必要。

### 3. 小結

一般人認為所得稅是累進稅，消費稅是累退稅，從量能課稅觀點，所得稅

優於消費稅，本文試圖從幾個角度打破此一迷思。

臺灣施行的所得稅基本上已經成為薪資稅的所得稅，相當高比例的非薪資所得被避掉或逃漏掉。此一現象是經濟結構使然。臺灣企業絕大半是中小企業，對於中小企業主的所得，即使是先進國家的稽徵機關也不容易掌握；臺灣是開放的小型經濟，高所得流入或流出臺灣的所得彈性極高，從學理上看，這些所得的稅率本來就應該偏低；從實務上看，即使對這些高所得課徵高稅率也不容易徵收到其稅收，因為在高彈性下，若我國課徵比他國明顯較高的稅率會令這些高所得者將資金所得移出臺灣；當臺灣和他國沒有實質邦交、和他國稅捐當局沒有實質租稅訊息交換或租稅協議下，對高所得課徵高稅率的問題比其他國家更顯嚴重。

消費稅是對個人的支出面課稅，當所得稅的稅基基本上只剩薪資所得時，消費稅的稅基將比所得稅的稅基來得寬廣。消費稅從某一時點的靜態觀點來看，它的確是一累退稅，但從終生動態觀點來看，它應是比例稅而不是累退稅。財富分配相當不均似乎是臺灣的目前共識，當下財富屬於過去儲蓄的累積，這些儲蓄會以不同型式的未來消費出現，提高消費稅的稅率、特別是高級品的消費稅稅率，就是對於既成事實的當下財富提高稅賦，它不僅可以增進租稅效率，也可以改善降低財富所得的不均度。

基於上述分析，我們建議如下：

- (1) 在彌補財政赤字後，維持稅收占GDP的比例不變下，降低薪資所得者之稅率，適度提高消費稅之稅率。
- (2) 一般正常之消費品可維持較低之現行5%稅率，較奢侈品廣義之高級消費品則課以較高如10%之稅率。
- (3) 從效率觀點，雖然消費稅優於所得稅，以及從長期觀點未必是累退稅，但消費稅在短期內仍有累退稅及轉嫁之特性，因此，從政治經濟學之角度，調整消費稅之時機及幅度，應周詳考量，以免重蹈「油電雙漲」改革失敗之覆轍。

## 二、所得稅「兩稅合一」探討

### 1. 制度現況與背景

民國 87 年 1 月 1 日，臺灣實施所得稅「兩稅合一」制度，把對法人課徵的「營利事業所得稅」(以下簡稱「營所稅」)，和對自然人課徵的「綜合所得稅」(以下簡稱「綜所稅」)合一，使得公司盈餘所繳的營所稅，在公司配發股利給自然人股東申報綜所稅時，採以「完全設算扣抵法」為基礎的制度，把所繳營所稅額完全扣除。

為了讓「促進產業升級租稅減免措施」落日，又在民國 99 年 1 月，把營所稅率由 25%降為 17%，雖然比香港的 16.5%略高，且和新加坡一樣，但比南韓的 24.2%、日本的 38.01%、中國的 25%以及美國的 40%為低，也比亞洲平均 22.49%、歐盟平均 22.85%、OECD 平均 25.32%以及全球平均的 24.08%皆低<sup>4</sup>。

「兩稅合一」制度實施，再加上營所稅率由 25%降為 17%之後，個人股東在申報綜所稅時，股利所得稅的可扣抵稅額，從民國 88 年的 386.7 億元，大幅增加到民國 100 年的 1,002 億元。民國 100 年的 1,002 億元股利所得稅的可扣抵稅額，約當年綜所稅收 3,419 億元的 30%。

財政部當年實施所得兩稅合一的理由，是避免重複課所得稅。擁有公司(法人)股權的股東(消費者)所賺的 1 元，在營所稅階段被課一次稅，又在綜所稅階段被課一次稅，有重複課所得稅之嫌。一隻牛不應被剝兩層皮。實施營所稅和綜所稅兩稅合一，消除營利所得之重複課稅，希望提高投資意願<sup>5</sup>。當年營利所得之重複課稅的論述，背後隱含假設生產者(法人)及其股權擁有者(消費者個人)，他們的經濟活動皆一樣，而使用到政府的服務及公共設施也一樣，因此他們經濟活動產生的所得不應被課不同的稅。然而這一概念，隨著新理論及新證據的出現、以及國際潮流，已被推翻，營利與綜合兩所得稅應分開課徵<sup>6</sup>。

### 2. 理論背景與實證評述

政府課稅，以便政府提供給社會所需的服務及公共設施。生產者和消費者皆使用到政府的服務及公共設施。但新近經濟理論顯示，由於生產者和消費者所從事的經濟活動及方式不同，以致於他們所使用的政府服務和公共設施並不完全相同。

政府為了鼓勵生產者，常會提供許多更有效率的行政措施，例如工業區、

<sup>4</sup>資料來源為 KPMG Corporate tax rates table。

<sup>5</sup>財政部 87 年 1 月，預期效益有避免重複課稅，提高投資意願，增進資本市場規模，促進企業之經營效率，降低逃漏稅誘因等。

<sup>6</sup>有些說法認為廠商借錢可列為成本抵稅，質疑為何發行股票籌資的股利不能抵稅？此一說法似乎忽略了股票可擁有公司的所有權，和借款做週轉性的營運資金(working capital)不同。

港口、設立研究機構(如工研院、金屬工業發展中心)以協助產業升級、推動相關產業發展、防治污染、經貿談判、甚至設立單一窗口等。這些設施及服務的提供，可提高投資生產的生產力，但生產者並沒有為此付出成本，屬於外部性經濟。因此，生產者應為此支付所得稅。

消費者也需要使用政府提供的服務和消費性公共設施，如公園、博物館、育樂中心等等。消費者會因為這些服務和消費性設施的提高，而提昇消費及生活上的品質。但消費者常沒有為此付出成本，屬於外部性經濟。因此，消費者應為此支付所得稅。

因生產者(公司法人)及消費者(股東自然人)所從事的經濟活動不一樣，他們使用不完全一樣的政府服務及公共設施，因此他們應分別被課不同的稅。文獻上已有許多這方面的理論。例如，Barro(1990)、Turnovsky(2000)和 Chen and Lu(2013)。

新的證據顯示，政府提供的服務及公共設施，對生產活動有很強的外部性經濟，生產者未支付、或只支付少許費用，不足政府提供服務及公共設施的成本，因此生產者應為此支付所得稅。

以美國的證據顯示，例如 Aschauer(1989)以美國的資料所估計的結果，發現政府所提供的公共設施，對生產活動有很強的外部性經濟。證據顯示，可提高生產者的生產力達 25%。

以臺灣資料所做的研究雖較少，但現有結果例如李怡璇(2003)，仍顯示公共設施，對生產活動有很強的外部性經濟。證據顯示，公共建設可提高製造業高達 28%的生產力，提高生產者服務業高達 26%的生產力。

既然消費者(自然人)和生產者(法人)，分別受到消費性和生產性政府服務和公共設施的外部性經濟，消費者和生產者就應分別繳交所得稅。是故，當生產者繳完「營所稅」後，稅後盈餘分配給股東時，作為消費者的股利所得，自應繳交與其它方式所獲的所得(例如薪水)同樣的「綜所稅」。這並沒有一條牛剝兩層皮的問題，在申報綜所稅時，不必採用所得兩稅合一制度，以扣抵先前所繳交的營所稅。

### **3. 兩稅合一制度之影響**

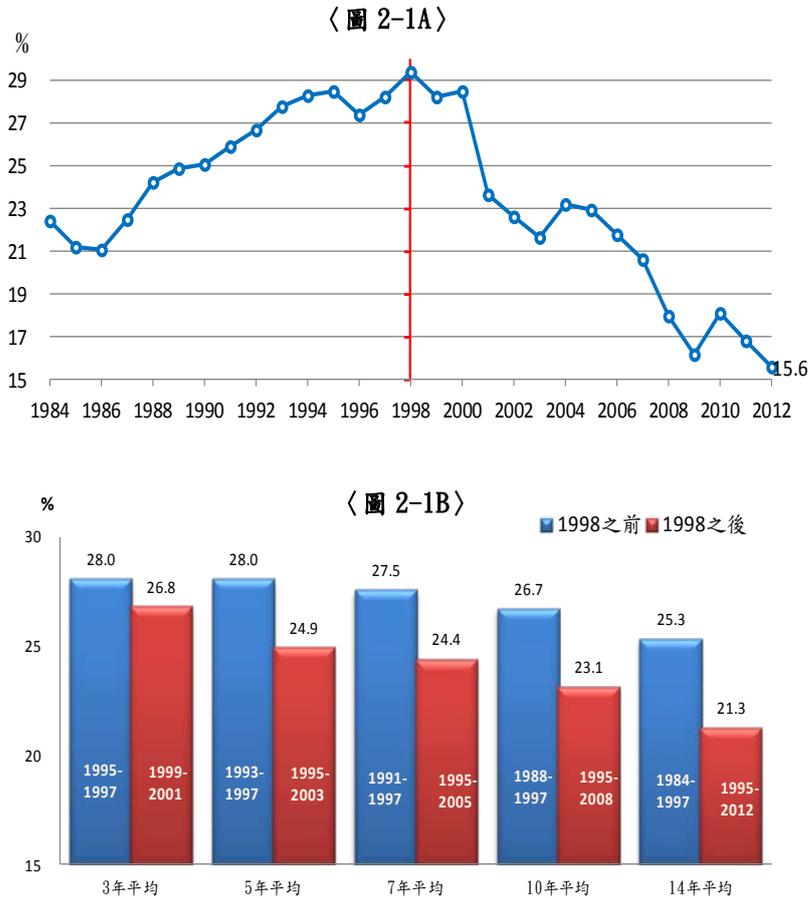
#### **3.1 兩稅合一制度與投資之關係**

財政部在民國 87 年 1 月預期，實施「兩稅合一」制度除可「消除營利所得之重複課稅」外，且可「提高投資意願」，因為所得「兩稅合一」制度可降低資本所得稅。

如果降低資本所得稅後，能吸引更多投資，此降稅制度也許仍有些道理。

然而資料顯示，臺灣在實施兩稅合一制度、降低資本稅後，並未提高投資意願，投資並沒有因此增加。

由〈圖 2-1〉可看出，自民國 87 年(1998 年)實施兩稅合一、降低資本稅後，固定資本形成占國民生產毛額的比例，不但並未增加，反而下降了<sup>7</sup>。



資料來源：主計總處統計資訊網。

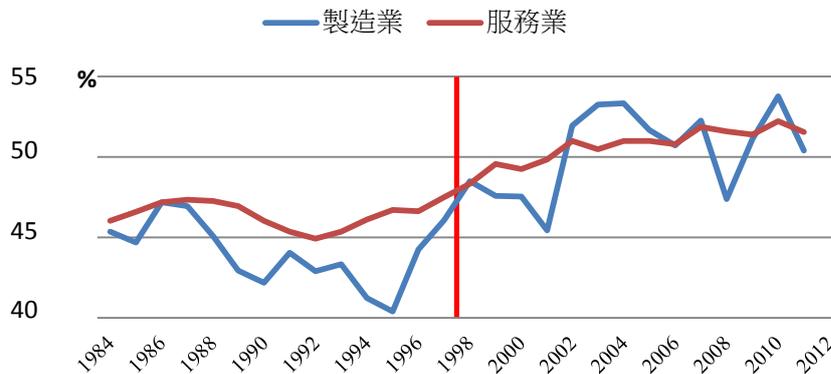
圖 2-1 固定資本形成占 GNP 比例

國內相關的文獻，不管是利用動態一般均衡模型作分析、或是利用產業投資函數的模型進行實證研究，皆發現實施兩稅合一制度，對提高投資意願的效果極為有限，租稅因素對投資的影響並不顯著。此結果，與國外相關的文獻一致，例如 Lucas(1990)。

<sup>7</sup>2000 年之後的投資減少，可能受到許多不同的因素影響。但可惜的是，兩稅合一、降低資本稅的實行，似乎無法降低這些因素對投資減少的影響。

### 3.2 兩稅合一制度對所得分配之影響

事實上，兩稅合一制度的施行，不但未帶來更多投資的好處，反而帶來所得分配更惡化的壞處。由〈圖 2-2〉可看出民國 87 年(1998 年)後，資本所得占國民生產毛額比例明顯上升<sup>8</sup>。

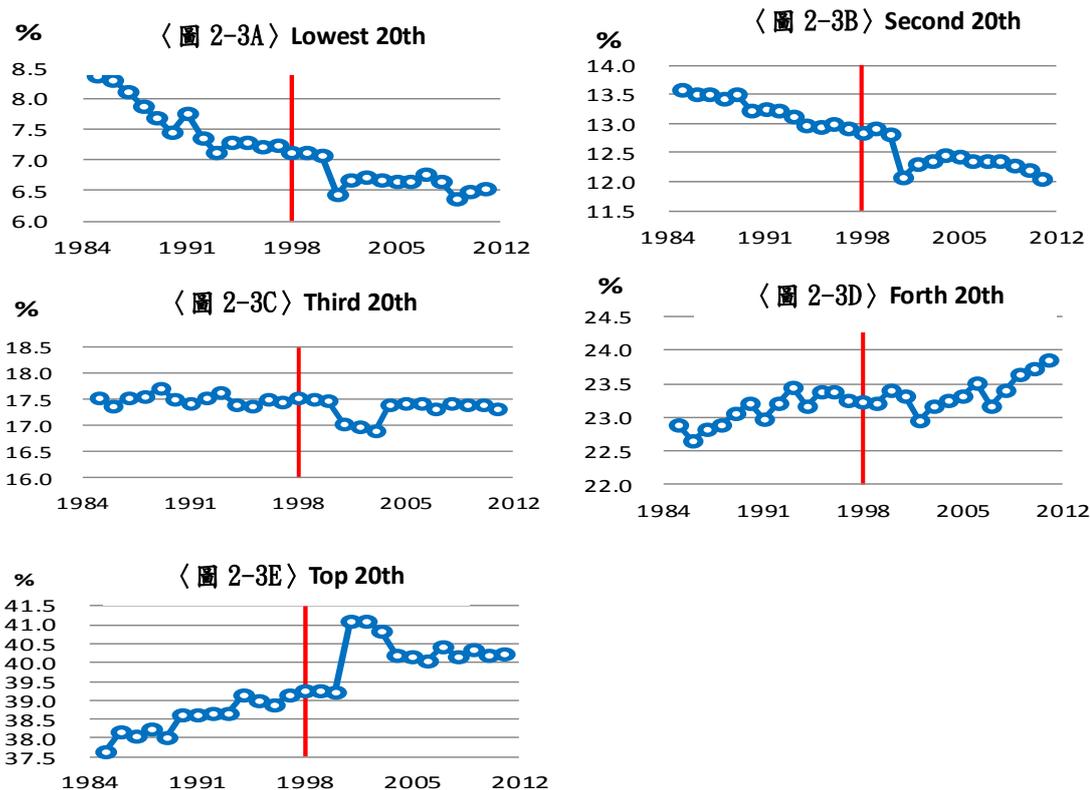


資料來源：主計總處統計資訊網。

圖 2-2 資本所得占 GNP 比例

由〈圖 2-3〉可看出，〈圖 2-3A〉最低 20%所得家戶及〈圖 2-3B〉次低 20%所得家戶的所得占總所得的份額，一直下降，而 1998 年後更明顯。〈圖 2-3E〉最高 20%所得家戶的所得占總所得的份額，卻一直上升，且 1998 年後更明顯上升。

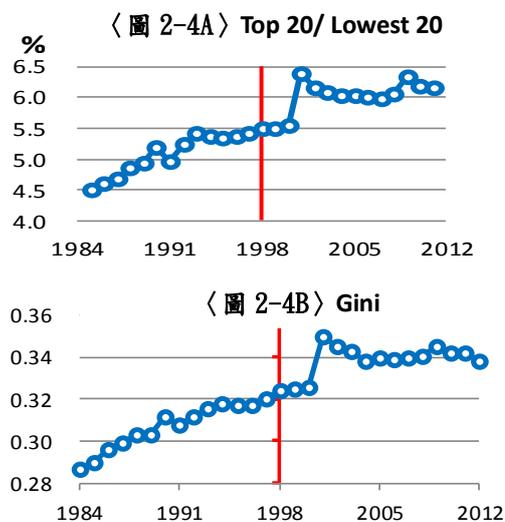
<sup>8</sup>所得分配的惡化，可能也同時受到全球化以及技術進步等因素的影響。



資料來源：主計總處統計資訊網。

圖 2-3 兩稅合一後最低及次低所得家戶所得份額

最高 20% 家庭所得家戶的所得和最低 20% 所得家戶的所得比，由〈圖 2-4A〉可看出，自 1998 之後，所得分配變得更惡化。〈圖 2-4B〉的 Gini 係數，也顯示家戶所得分配的惡化。



資料來源：行政院主計總處、家庭收支調查報告。

圖 2-4 所得分配變化

事實上，股利所得明顯集中於最富有階層。以 2010 年綜所稅申報稅資料，統計十等分位家戶所得主要類型。〈表 2-1〉中，最富有的第十分位家戶，平均每戶有薪資所得 199.08 萬元、股利所得 69.63 萬元、利息所得 8.48。次富有的第九分位家戶，平均每戶薪資所得降為 106.69 萬元、股利所得大降為只有 10.71 萬元、利息所得降為 5.29 萬元。第三富有的第八分位家戶，平均每戶薪資所得降為 79.03 萬元，但股利所得為 6.54 萬元、利息所得 4.78，與第九分位家戶差不多。

表 2-1 綜所稅十等分位平均每戶主要類型所得之統計(2010 年)

單位：萬元

所得十分位別	每戶薪資所得	每戶股利所得	每戶利息所得
第十分位	199.08	69.63	8.48
第九分位	106.69	10.71	5.29
第八分位	79.03	6.54	4.78
合計(第一分位至第九分位)	426.23	35.35	25.28

事實上，由第一分位家戶到第九分位家戶的股利所得合計加總，全部也只有 35.35 萬元，表示最富有階層 10%家戶的股利所得，比其他較低所得 90%家戶合計加總的總股利多很多。最富有階層 10%家戶的股利所得，占有全國的總合股利高達 66.3%。最富有 10%家戶的每戶平均股利所得，是其他較低所得 90%家戶每戶平均股利所得的 17.7 倍<sup>9</sup>。很明顯的，股利所得集中於 10%的最富有家戶階層。由於沒有資料，無法得出 5%最富有家戶每戶平均股利所得，甚至 1%最富有家戶，每戶平均股利所得是全國其他家戶每戶平均股利所得的幾倍。但我們相信，1%最富有家戶每戶平均股利所得，會是全国其他家戶每戶平均股利所得百倍。

### 3.3 兩稅合一制度變化之世界發展趨勢

大部分 OECD、歐盟國家已廢除兩稅合一制度，因兩稅合一制度只適用本國居民，國外投資者未能享用兩稅合一制度，故有歧視外國投資者之嫌。且實施兩稅合一制度有違背 WTO 的國民待遇精神，增加了外國投資者的投資成本。

由於兩稅合一制度有礙歐盟國家之間的資本流動，歧視歐盟內他國投資者，

<sup>9</sup>  $69.63 / (69.63 + 35.35) = 66.3\%$  ;  $69.63 / (35.35 / 9 \text{ 戶}) = 17.7$ 。

因此「歐盟法院」(European Court of Justice, ECJ)宣告，兩稅合一制度違反租稅協定。歐盟 27 個會員國，自 2007 年起，已無任一國家採行兩稅合一制度。至於 34 個 OECD 國家中，目前除了澳洲、加拿大、智利、墨西哥及紐西蘭等 5 個國家，仍實施兩稅合一制度外，其餘 29 個國家，皆已廢除「完全設算扣抵法」兩稅合一制度。因此，廢除兩稅合一制度，符合國際趨勢、世界潮流。

#### 4. 所得兩稅分離之評析

兩稅合一「完全設算扣抵法」制度廢除後，如何改革綜合所得稅以避免雙重課稅，有不同方法。有許多歐盟國家，採用「部分扣抵」，包含「定額」股利所得扣抵，及「固定比例」股利所得扣抵兩種。

「固定比例」扣抵法，不是好方法，我們不建議。因為此法不但稅基損失過大，也不利於所得分配。如前所述，臺灣最富有 10%家戶的每戶平均股利所得，17.7 倍於全國其他 90%家戶的每戶平均股利所得。1%最富家戶的每戶平均股利所得，可能百倍於全國其他 99%家戶的每戶平均股利所得。若採用「固定比例」扣抵法，最富 10%家戶的免稅扣抵額度將 17.7 倍於全國平均、最富 1%家戶的免稅扣抵額度甚至將可百倍於全國平均。如此，不但稅基損失過大，也不利於所得分配，故不是好方法。

因此，我們建議採用「定額」扣抵法，一家戶以不超過 27 萬元為額度的扣抵額。此建議基於下列二個理由。首先，此 27 萬元的「定額股利所得扣抵額」，高於第九分位家戶平均股利所得的 10.71 萬元，表示全國 90%家戶都將不受影響。其次，此「定額股利所得免稅額」，與不超過 27 萬元的「存款利息免稅額」一致。如此，家戶同時有同一額度的「股利所得」與「利息所得」免稅額。此方法，對家戶之「存款投資」與「股票投資」之影響，可有一致性。最後，此 27 萬元的股利免稅額，比西班牙的免稅額高 2.2 倍。西班牙是歐盟第四大經濟體，2013 年人均所得是 3 萬美元，約為臺灣的 1.5 倍。2013 年西班牙的「營利事業所得稅」稅率為 25%。營利事業申報完營所稅後，公司配發股利給股東。股東為家戶時，全年股利所得申報額度，可扣抵 3 千歐元(約新臺幣 12 萬元者)，比新臺幣 27 萬元的免稅扣抵額度低。

#### 5. 小結

基於生產者和消費者經濟行為不同，而使用不同公共服務及設施，且公共服務及設施對生產活動和消費活動產生外部性經濟，生產者和消費者應分別支付所得稅。實施兩稅合一制度，雖然降低了資本所得稅，但未能帶來更多資本形成，而且還帶來所得分配更加惡化。兩稅合一制度只適用本國居民，有歧視外國投資者之嫌，違背 WTO 的國民待遇精神。大部分 OECD、歐盟國家，已廢

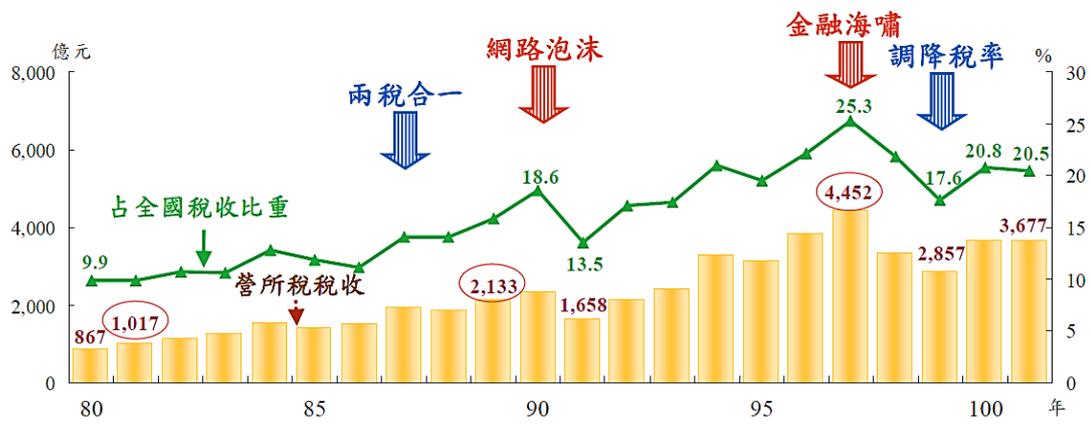
除兩稅合一制度。所得兩稅合一制度的廢除是國際潮流。

基於上述理由，我們認為應該廢除營利與綜合兩所得稅合一制度。兩稅分離後，綜合所得稅可採「部分股利所得扣抵法」消彌重複課稅。扣抵的方式，可採用「定額」扣抵法，一家戶以不超過 27 萬元的「股利所得」扣抵額為上限，與「利息所得」免稅額度同步。

### 三、營利事業所得稅探討

#### 1. 制度現況及背景

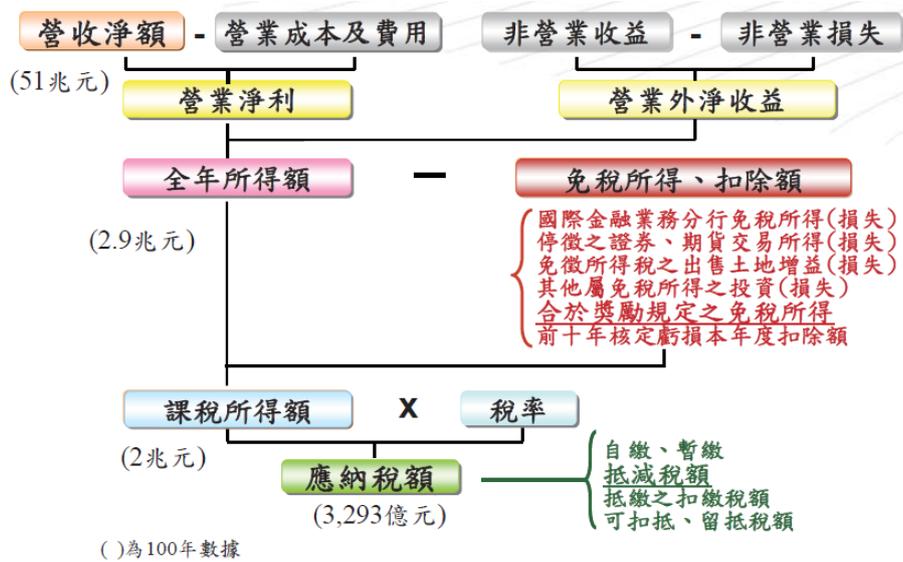
營利事業所得稅向來為國稅主要收入來源，由〈圖 2-5〉所示，其占全國稅收之比例，由民國 80 年之 9.9%，至 101 年已達 20.5%。民國 97 年雖逢金融海嘯，但因該年為課徵前一年(96 年)之營利所得，使 97 年營所稅達 4,452 億之歷年最高水準，亦達全國稅收 25.3% 之最高比例。99 年起營所稅之稅率由 25% 調降為 17%，稅收金額明顯縮減，導致營所稅收入占稅收比重降至 17.6%。



資料來源：楊子江(2013b)。

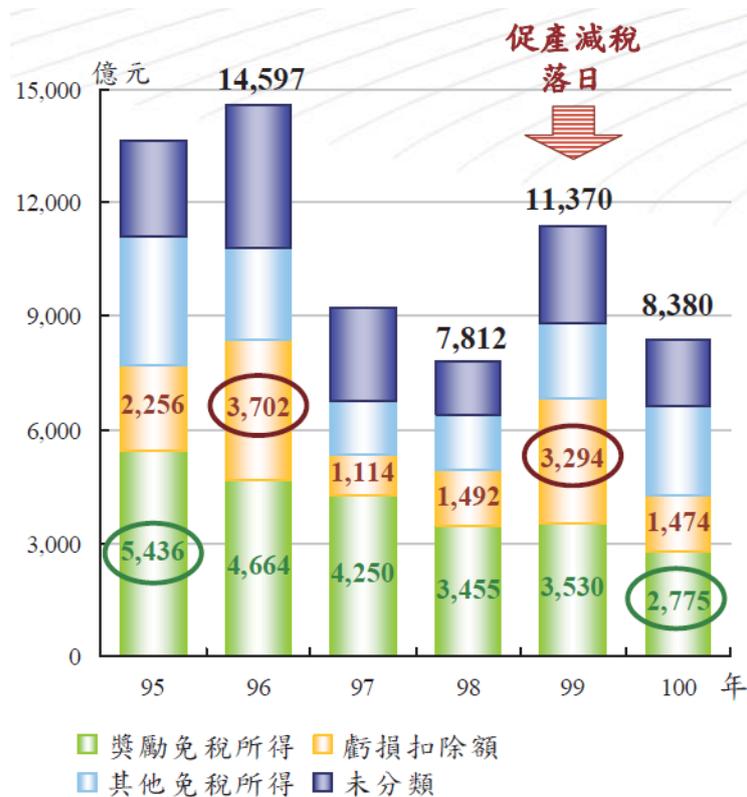
圖 2-5 營利事業所得稅稅收概況

營所稅之計算方式如〈圖 2-6〉所示。若以民國 100 年之資料為例來分析，該年我國營業收入淨額 51 兆元，但課稅所得僅 2 兆元，稅課收入亦僅有 3,293 億元，故課稅所得占營業收入之比重不及 4%。此乃因企業營運受國際大廠競爭影響，加上產品品質提升有限，品牌創新不足，以致獲利空間被壓縮。其次，租稅優惠措施亦嚴重侵蝕稅基。依財政部之估算，營所稅稅率自 25% 調降至 17% 以後，每年損失約 1,000 億元營所稅；另外，如〈圖 2-7〉所示，在營利事業所得與課稅所得之差額中，以虧損扣除額、獎勵規定之免稅所得占比重最高。民國 96 年及 99 年虧損扣除額均逾 3,000 億；民國 100 年虧損扣除額與獎勵免稅所得合計，金額亦達全年營業所得之五成左右，可見其稅基遭受嚴重侵蝕。所幸，民國 99 年廢止「促產條例」等相關法律規定之抵減稅額以及符合獎勵規定之免稅所得後，租稅減免占應納稅額之比重已有逐年下降之趨勢。如〈圖 2-8〉所示，此比重由民國 95 年之 34.7%，已降至 100 年之 18.4%。減免稅額亦由 95 年之 2,409 億元，逐年降至 100 年之 694 億元，使營所稅之稅基，避免進一步流失及惡化。



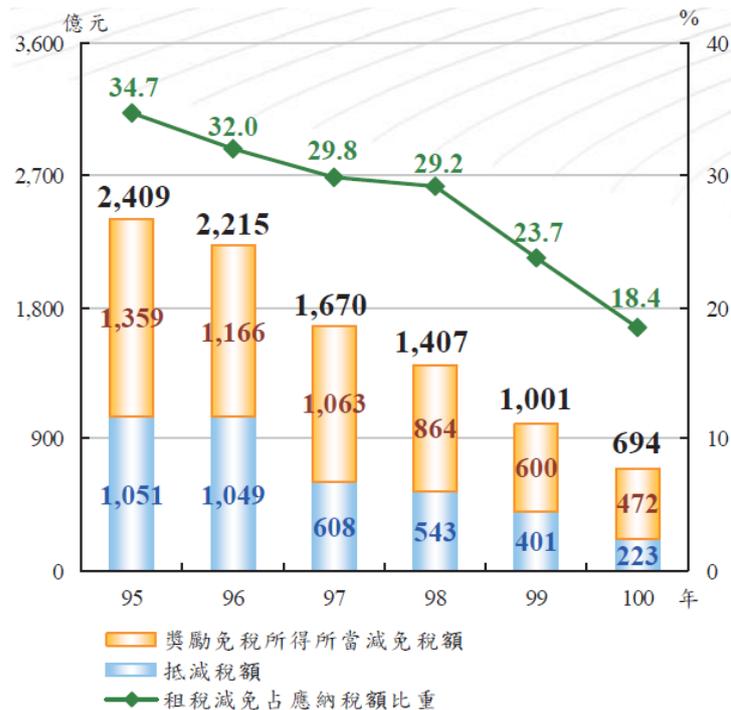
資料來源：楊子江(2013b)。

圖 2-6 稅源示意



資料來源：楊子江(2013b)。

圖 2-7 免稅所得及扣除額



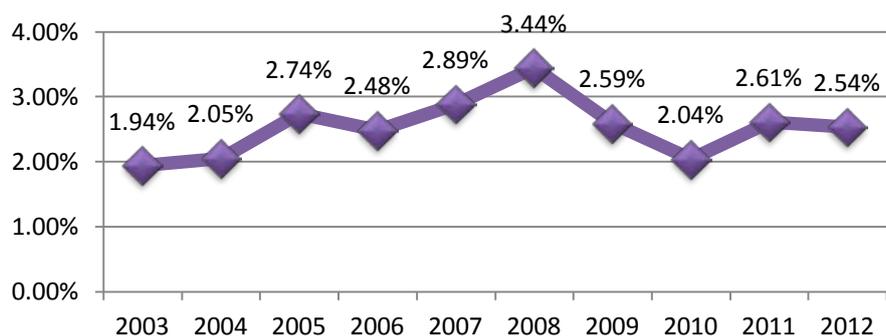
資料來源：楊子江(2013b)。

圖 2-8 營所稅租稅減免變動趨勢

## 2. 議題分析

我國企業之租稅負擔率，亦即營所稅占GDP之比重，在過去十年大多維持在2%至3.5%之間。如〈圖 2-9〉所示，民國 97 年(2008 年)曾達 3.44%之最高比重，而後再下降至民國 99 年(2010 年)之 2.04%，近兩年則回升至 2.5%以上。所以我國企業之租稅負擔率仍屬偏低。若我們與世界各國營所稅稅率加以比較，如〈表 2-2〉所示，自 2010 年以後，新加坡與我國之營所稅稅率同為 17%，而香港則稍低於我國，為 16.5%，其餘各國均明顯高於我國，如以 2013 年為例，包括了鄰近國家之日本(38.01%)、韓國(24.2%)，以及已開發國家之美國(40%)、英國(23%)、德國(29.55%)、法國(33.33%)、歐盟平均(22.85%)以及 OECD 平均(25.32%)，而該年全世界營所稅之平均稅率亦有 24.08%，可見我國 17%的營所稅稅率仍屬偏低。因考量企業獲利實應合理回饋所屬員工及社會，因此，除應合理調高企業員工之薪資外，也應承擔多一點之社會責任。所以在不影響產業發展之前提下，在經濟恢復景氣後，應可考慮調高營所稅之稅率<sup>10</sup>。

<sup>10</sup>Chen et al.(2011)指出，在人力資本重要性顯著時，對資本家適度課稅，可比對薪資所得者大量課稅，將更有長期經濟效率。



資料來源：財政部統計處/本研究自行繪製。

圖 2-9 企業租稅負擔率

表 2-2 各國營所稅稅率

Location	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Canada	36.1	36.1	33.5	33	31	28	26	26
China	33	33	25	25	25	25	25	25
France	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33
Germany	38.34	38.36	29.51	29.44	29.41	29.37	29.48	29.55
Hong Kong	17.5	17.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5
Italy	37.25	37.25	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
Japan	40.69	40.69	40.69	40.69	40.69	40.69	38.01	38.01
Korea	27.5	27.5	27.5	24.2	24.2	22	24.2	24.2
Singapore	20	20	18	18	17	17	17	17
Taiwan	25	25	25	25	17	17	17	17
United Kingdom	30	30	30	28	28	26	24	23
United States	40	40	40	40	40	40	40	40
North America average	38.05	38.05	36.75	36.5	35.5	34	33	33
Asia average	28.99	28.46	27.99	25.73	23.96	23.1	22.89	22.49
Europe average	23.7	22.99	21.95	21.64	21.46	20.81	20.42	20.6
EU average	25.01	24.11	23.29	23.22	23.04	22.8	22.6	22.85
OECD average	27.67	27	25.99	25.64	25.7	25.4	25.15	25.32
Global average	27.5	26.95	26.1	25.38	24.69	24.5	24.4	24.08

資料來源：OECD/本研究自行繪製。

### 3. 小結

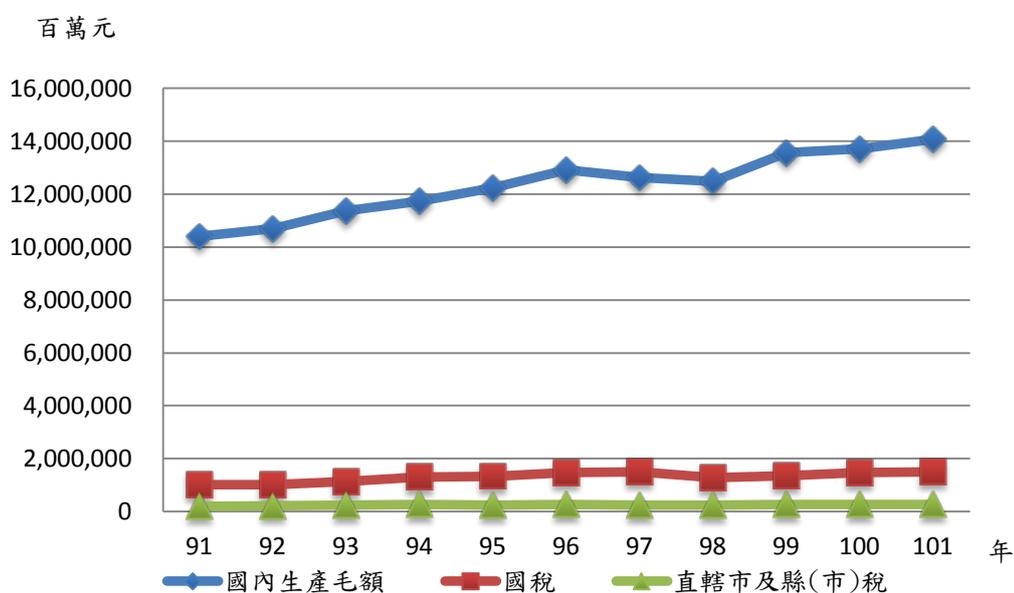
基於上述分析及比較，我們建議：

- (1) 避免營所稅稅基之流失，應徹底檢討各項產業租稅減免法規及金額，在不影響經濟發展之前提下，逐步廢止不當之租稅減免，核實課徵應課之營利事業所得稅。
- (2) 相較世界各國，我國營所稅稅率仍屬偏低，在未來經濟景氣恢復後，應合理提高營所稅稅率至20%-25%與韓國及歐盟相當之規格。使租稅負擔越趨公平合理。
- (3) 為能落實技術提升及品牌創新，對於研發投資之賦稅抵減，應針對真正有技術創新之產業，而非普遍性之減免。

## 四、土地稅及房屋稅探討

### 1. 制度現況與背景

我國現行租稅制度依財政收支劃分法的規定，可分為國稅和地方稅兩大類。國稅是屬於中央政府可支用的稅收，過去的稅改政策皆已針對此部分有所調整，而地方稅則是屬於地方政府可徵收及支用的稅賦，包括直轄市及縣(市)稅。觀察地方稅收與國內生產毛額長期的變動趨勢，由〈圖 2-10〉我們可以發現，不論國內生產毛額如何波動，地方稅收始終呈現趨近於水平軸的趨勢。換句話說，不但地方稅收的金額非常微小，即便國內經濟情勢如何變化，亦不會隨著經濟發展的脚步而有明顯變動的態勢。由此可知，地方稅之稅基應有因應之檢討及調整空間。



資料來源：行政院主計總處統計資料庫。

圖 2-10 GDP 與稅收成長趨勢圖

臺灣地方財政的問題涵蓋了中央與地方的財政劃分的爭議、稅負不公以及地方稅收不足等三大層面。儘管各縣市政府有調整稅基及稅率的自主權力，卻不願考慮藉由稅收之調整來解決地方財政問題，取而代之的是，在地方政府財政入不敷出之際，直接向中央尋求奧援。而地方稅收之不足，則可歸因於稅基流失以及稅率過低。參照〈表 2-3〉以民國 102 年賦稅收入變動來看，因稅基調整以及房地產交易熱絡，地方稅收超過 500 億元者有土地增值稅的 1,033 億元、地價稅的 708 億元、房屋稅 630 億元以及使用牌照稅 578 億元，占總稅課收入的比例分別為 5.7%、3.9%、3.5%、以及 3.2%。由此可見，地方稅課收入占總稅課收入的比例明顯偏低。

表 2-3 102 年賦稅收入變動

單位：億元；%

稅目別	賦稅收入	較101年		超(短)徵數	預算數達成率	稅目別	賦稅收入	較101年		超(短)徵數	預算數達成率
		增減數	增減率					增減數	增減率		
總計	18,189	222	1.2	-448	97.6	土地稅	1,741	302	21.0	234	115.5
一、稅課收入	17,539	206	1.2	-531	97.1	地價稅	708	81	12.9	30	104.4
關稅	963	14	1.5	-26	97.4	土地增值稅	1,033	221	27.3	204	124.6
所得稅	7,405	-203	-2.7	-310	96.0	房屋稅	630	12	2.0	-6	99.1
營利事業所得稅	3,497	-181	-4.9	-395	89.9	使用牌照稅	578	12	2.2	3	100.6
綜合所得稅	3,908	-22	-0.6	84	102.2	契稅	136	19	16.0	15	112.1
遺產及贈與稅	235	-48	-16.9	2	101.0	印花稅	104	4	3.6	9	109.3
營業稅	2,942	123	4.4	-19	99.4	娛樂稅	16	1	4.3	-1	96.8
貨物稅	1,611	2	0.1	-96	94.4	二、金融保險業營業稅	249	2	0.9	12	105.1
菸酒稅	443	-6	-1.3	-49	90.0	三、健康福利捐	348	5	1.3	50	116.8
證券交易稅	710	-10	-1.3	-254	73.7	四、特種貨物及勞務稅	52	9	21.3	21	166.4
期貨交易稅	27	-16	-38.3	-33	44.6						

資料來源：財政部統計處(2013d)。

如前所述，無論GDP如何成長，地方稅收的比例始終呈現「水平」的趨勢。因此，土地增值稅、地價稅以及房屋稅等包含工業用地、商業用地及住宅用地之不動產稅，雖然是地方政府最主要的稅收來源，但仍不足以支應地方的財政支出。根據財政部統計處最新資料顯示，民國 102 年全年稅課收入達到 18,189 億元，總稅收創歷年新高，營業稅、贈與稅、地價稅、房屋稅、牌照稅、健康捐等收入也都是歷年來最高，其中以土地增值稅 1,033 億，為自民國 88 年以來最高。由此可知，若是從此等不動產稅制著手進行合理化的改革，不但對薪資所得者及非薪資所得者之賦稅負擔結構能有較公平之調整，亦將為整體稅收，尤其是地方稅，增加不少稅收來源<sup>11</sup>。

## 2. 土地稅

根據我國土地稅法規定，土地稅包含地價稅、田賦及土地增值稅，乃是遵從 國父遺教「照價徵稅」、「漲價歸公」實行之主要方法<sup>12</sup>。政府自民國 19 年起開始制定土地法，對於相關條例詳加規定。惟隨著都市化之演進歷程，各城市大鎮人口激增，地價高漲，使擁有房地產者因而獲利不少，但卻未因此負

<sup>11</sup>關於包含土地及房屋稅等多項地方稅對社會福利影響的一般均衡分析，可參考 Peng and Wang(2009)。

<sup>12</sup>西方如英國約翰穆勒氏(John Stuart Mill)主張「地租歸公論」：「將土地的自然增值，用課稅的方法，收歸公有」。其次如美國亨利喬治氏(H. George)倡導「土地單一稅制」；主張實行「土地單一稅制」後，廢除一切租稅，而僅單獨徵收「地價稅」；地租或地價的稅額，必須增加到恰夠廢除其他一切的賦稅為宜。

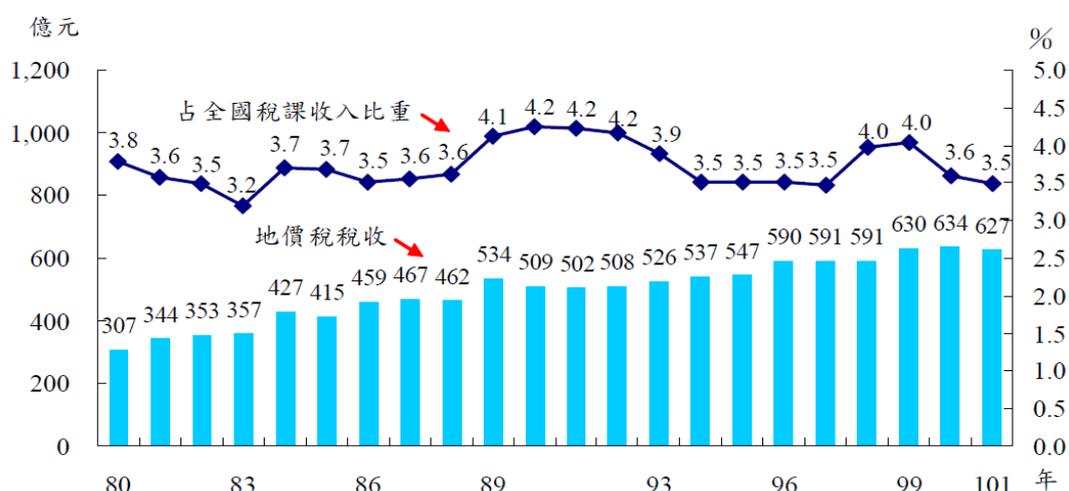
擔合理之稅賦。另外，因而造成土地移轉頻繁，以致土地問題日趨複雜。因部分法律規定顯已過時，難以適應實際需要，於是政府不斷頒布新條例，經過數次法案修正，始完成現今之土地稅法，但仍無法符合現實社會所需。

地價稅與土地增值稅雖同為土地稅，但地價稅為「持有稅」，具有財產稅性質；而土地增值稅為「機會稅」，具有資本利得稅性質。依據「土地稅法」以及「平均地權條例」之規定，地價稅與土地增值稅的課徵基礎並不相同。另外，自民國 76 年開始，政府為減輕農民負擔並且健全稅制，全面停徵田賦並取消其相關適用規定，此一措施仍沿用至今。

## 2.1 地價稅

地價稅是以每三年公告一次之公告地價為稅基，最近一次公告地價年度為民國102年，之後須至民國105年才會再重新調整評定(103年度公告之土地現值調整並不會對民國102至104年地價稅產生影響)。其中，依據「平均地權條例」，地價評議委員會由直轄市或縣(市)政府組織之，並應由地方民意代表及其他公正人士參加。直轄市或縣(市)主管機關辦理規定地價或重新規定地價之程序為，先分區調查最近一年之土地買賣價格或收益價格，依據調查結果，劃分地價區段並估計區段地價後，提交地價評議委員會評議。已規定地價之土地，應按申報地價，依法徵收地價稅，避免地權過度集中，並制止私人壟斷土地與操縱投機，以達平均地權之目的。

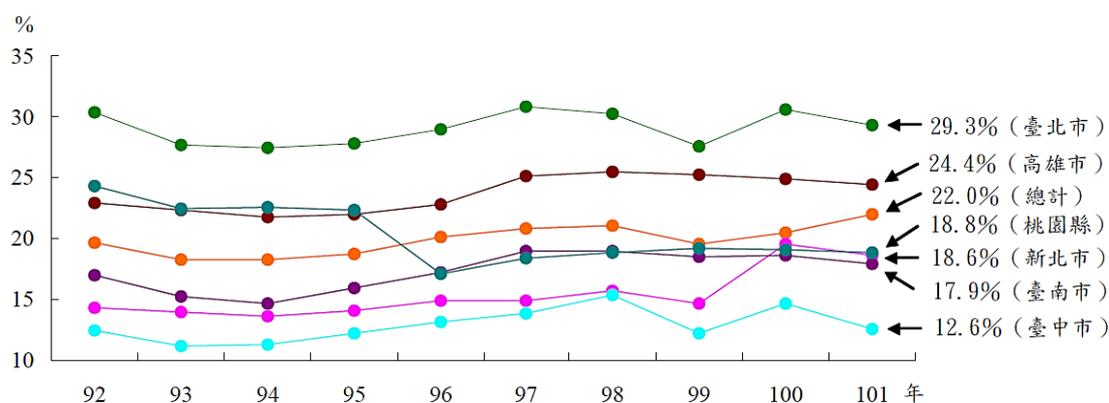
觀察〈圖2-11〉歷年地價稅稅收，近年來地價稅占全國稅課收入比重約為3.5%至4.0%之間，僅89至92年間曾經超過4.0%。長期來看，地價稅稅收實徵金額呈現逐年上升之趨勢。根據財政部統計處公布最新資料，民國102年度實徵淨額達708億元，為歷年最高，相較於101年的627億元，大幅提升81億元(+12.9%)。若單以12月份實徵淨額來看，與上年同月份比較，以地價稅增加48億元最多。



資料來源：財政部統計處(2013c)。

圖2-11 歷年地價稅稅收

依財政收支劃分法規定，地價稅係劃入直轄市或縣(市)政府財政之地方稅。如前所述，地方政府財政之歲入來源絕大多數來自於稅課收入與中央政府的補助款項。而根據財政部統計處資料顯示〈圖2-12〉，直轄市及縣(市)政府總計之地價稅占稅課收入(扣除統籌分配稅款後)比重約為20%，不但為主要稅收來源之一，而且不會因土地市場交易情形而產生劇烈之波動，故亦為地方政府最穩定的稅收來源。其比重又依都市化程度差異而不同。101年以臺北市因公告地價較高，比重為29.3%最高，其次為高雄市24.4%居次，桃園縣18.8%居三。



資料來源：財政部統計處(2013c)。

圖2-12 直轄市及縣(市)政府之地價稅占稅課收入比重

依據內政部地政司網站公布〈表2-4〉歷年公告地價調幅總表，最近一次調整公告地價為民國102年，較99年地價平均調整幅度為8.7%，其中臺中市(改制前)調升15.8%，桃園縣調升15.2%，新北市調升10.7%，臺北市調升5.5%，由此可以推斷102年度之地價稅收大幅成長即是與此公告地價調幅有密切關聯。

表 2-4 歷年公告地價調幅總表

單位：%

	89 年	93 年	96 年	99 年	102 年
總計	11.6	9.7	10.0	4.2	8.7
新北市	11.4	0.4	16.0	6.9	10.7
臺北市	4.4	-0.7	7.0	6.1	5.5
臺中市(改制前)	21.4	6.7	15.3	1.3	15.8
臺中縣(改制前)	6.4	1.4	9.2	1.7	—
臺南市(改制前)	7.4	0.4	3.5	-0.1	4.3
臺南縣(改制前)	0.2	8.3	6.6	2.8	—
高雄市(改制前)	1.2	6.1	5.1	0.7	9.5
高雄縣(改制前)	9.6	6.6	10.9	-1.1	—
桃園縣	9.1	21.2	22.3	14.7	15.2
...					

資料來源：內政部地政司網站。

然而，公告地價雖然每三年均有調漲，但根據內政部地政司統計，如〈表 2-5〉所示，民國 102 年公告地價占一般正常交易價格比率平均僅為 20.2%，五都及桃園縣中，臺北市 25.5%最高，其次為高雄市(改制前)24.0%，桃園縣 20.1%。觀察幅員廣闊，應稅戶數與應稅土地筆數為全國之冠的新北市，其公告地價占一般正常交易價格比率僅有 17.7%，顯示出地價稅之稅基仍然明顯偏低。且依據前〈表 2-4〉所示，新北市 102 年度之公告地價調幅只有 10.7%，仍低於臺中市(改制前)15.8%與桃園縣 15.2%，如此明顯偏離市價之課稅基礎，各地方政府之地價評議委員會應予以合理之調整。

表 2-5 公告地價占一般正常交易價格比率

單位：%

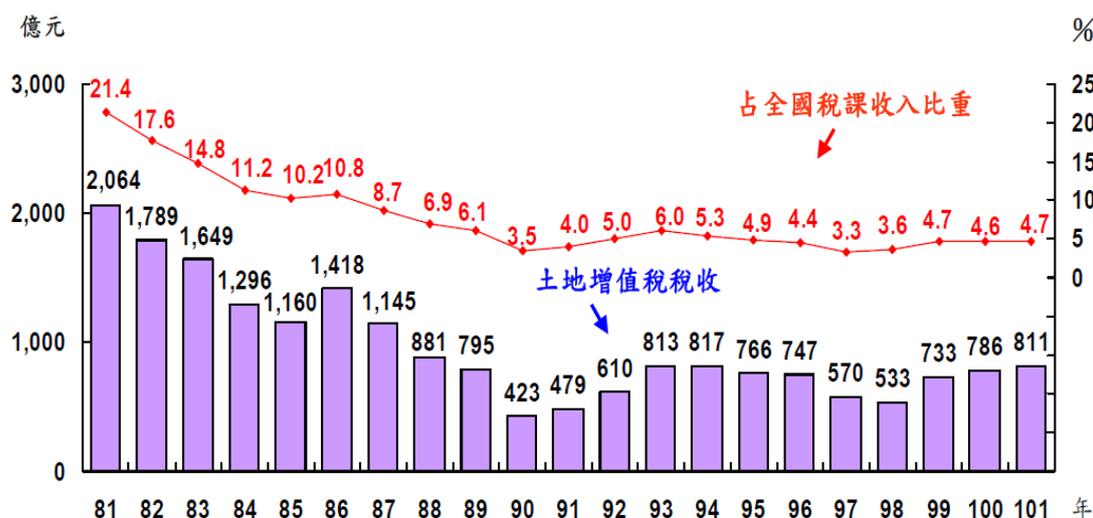
	89 年	93 年	96 年	99 年	102 年
總計	—	17.4	19.0	22.0	20.2
新北市	19.8	20.9	21.8	22.3	17.7
臺北市	29.6	34.4	34.5	31.5	25.5
臺中市(改制前)	11.5	15.6	16.9	14.0	14.0
臺中縣(改制前)	11.9	13.2	13.3	13.6	—
臺南市(改制前)	18.8	26.3	24.8	24.3	18.7
臺南縣(改制前)	15.1	14.5	17.1	16.6	—
高雄市(改制前)	24.0	28.0	29.5	27.5	24.0
高雄縣(改制前)	12.6	15.4	18.4	18.0	—
桃園縣	12.2	16.6	18.7	20.5	20.1
...					

資料來源：內政部地政司網站。

## 2.2 土地增值稅

土地增值稅之稅基則是依照土地漲價總實數額計算，以每年1月1日評定的公告現值為基礎，於土地移轉時，為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，應依「平均地權條例」第36條規定徵收土地增值稅；或雖無移轉而屆滿10年時，始對義務人課徵，並不會對全民增稅。而公告現值之評定，是由直轄市及縣(市)政府依平均地權條例公告之土地現值。為執行「土地稅法」第33條及「平均地權條例」第40條規定，公告土地現值不得低於一般正常交易價值之一定比例，應逐年接近一般正常交易價格，所以近幾年各直轄市、縣(市)政府逐年調整公告土地現值以期接近市價。

根據財政部公開資料顯示，近十年來土地增值稅之課徵有幾次重要的變革。於民國91至94年間，考量當時經濟環境不佳以及房地產市場長久以來的低迷等因素，政府決定針對土地增值稅採減半徵收措施，將稅率由原來的40%、50%、60%，減半為20%、25%、30%，期望藉此刺激房地產交易，進而活絡市場經濟，促進景氣復甦，共計維持三年之久。直到民國94年，回歸常態性永久調降，將最起初的40%、50%、60%調降為20%、30%、40%，並且另外針對部分對象編制優惠條例。觀察〈圖2-13〉，土地增值稅於民國81年攀升至2,064億元，達至歷史巔峰，其後便呈現一路下降之趨勢。民國90年因網路科技泡沫，加上全球經濟不景氣與房地產交易低迷，土地增值稅急遽下降至423億元，雖然政府採取減半徵收，企圖活絡交易市場，始終維持在七百億上下，占全國稅課收入比重，僅民國93年達到6.0%，而民國97及98年受金融海嘯影響又再度萎縮。

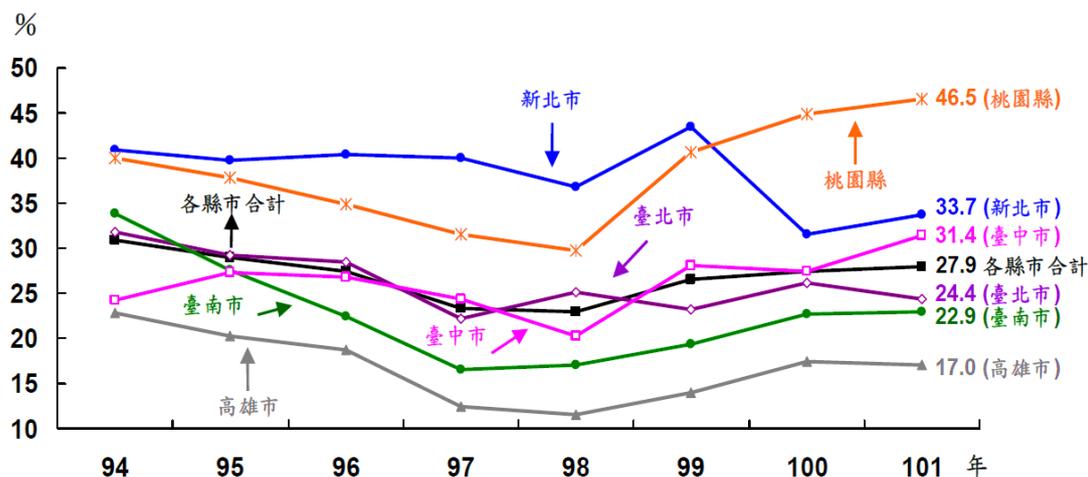


資料來源：財政部統計處(2013b)。

圖2-13 土地增值稅占全國稅課收入比重

自民國100年6月開徵奢侈稅以來，隨著兩年實行期間屆滿，加上銀行貸款利息仍屬偏低，以致房地產交易又趨熱絡。依財政部統計處公布最新資料，民國102年度實徵淨額為1,033億元，達到自民國88年以來之新高，較上年增加221億元(+27.3%)，並且占全年度預算數124.6%，總計超徵204億元，占全國稅課收入比重達5.7%。12月土地增值稅徵起件數68,861件，較上年同月增加14,501件(+26.7%)；102年全年751,903件，較上年增加129,668件(+20.8%)。為102年政府預算赤字缺口之縮小，以及地方稅收之增加，貢獻不少。

一般而言，交通便利、生活機能佳與經濟繁榮的都會型城市，由於產業集中，商業活動較頻繁密集，以致人口密度與土地利用價值高，向來成為房地產交易的兵家必爭之地，同時也成為土地增值稅主要之稅收來源。觀察全國土地增值稅的稅收分布，新五都之稅收總和約占全國土地增值稅總稅收之七成，其中又以大臺北地區(新北市、臺北市)所占比重最高，自92年起合占均達四成以上。而以各縣市稅收結構來看，由〈圖2-14〉所示，土地增值稅相對於各該縣市政府稅課收入比重，其大多超過二成，就民國99年資料觀察，新五都當中以新北市所占比重四成最高，高雄市占14.0%最低，臺北市則占23.2%。如同先前所推論，土地增值稅為各縣市政府主要財源之一。但也因受土地交易市場之景氣繁盛與否影響，土地增值稅之變動起伏亦較公告地價之震動為大。



資料來源：財政部統計處(2013b)。

圖2-14 土地增值稅占各該縣市政府稅課收入比重

因土地增值稅是以買進及賣出之「公告土地現值」作為評定應納稅額之基礎，由各地方政府地價評議委員會核定後，於每年1月1日分區公告。根據財政部地政司公告之財政統計分析，近年來，根據〈表2-6〉所列，各縣市政府公告之土地現值占一般正常交易價格比率逐漸攀升，由93年的67.5%，至102年已達85.3%。然而此公告現值因屬詢問調查而得，仍無法反映真實市場交易行情，長

期備受各界質疑。然而相較於地價稅以「公告地價」為課稅基礎，「公告土地現值」已逐步縮減與交易實價之差距，但未來仍有向上之調整空間。觀察102年統計資料，五都之比率均占八成以上，其中以臺北市最高88.5%，臺中市80.8%最低，其他縣市則以新竹縣65.3%位居末位。

表2-6 公告土地現值占一般正常交易價格比率

單位：%

改制前	93年	96年	99年	改制後	100年	101年	102年
總計	67.5	74.3	79.3	總計	81.5	83.7	85.3
臺北縣	79.3	83.6	85.1	新北市	86.1	87.1	88.0
臺北市	84.2	88.0	85.9	臺北市	86.7	87.6	88.5
臺中市	54.0	63.4	65.7	臺中市	73.8	80.6	80.8
臺中縣	58.4	67.7	73.3	臺南市	84.5	84.9	85.0
臺南市	88.3	87.3	85.7	高雄市	83.2	85.5	86.9
臺南縣	79.7	85.6	84.8	桃園縣	81.5	83.1	86.4
高雄市	74.0	80.0	82.2	新竹縣	59.4	58.4	65.3
高雄縣	72.5	78.5	81.4	...			
...							

資料來源：內政部地政司網站。

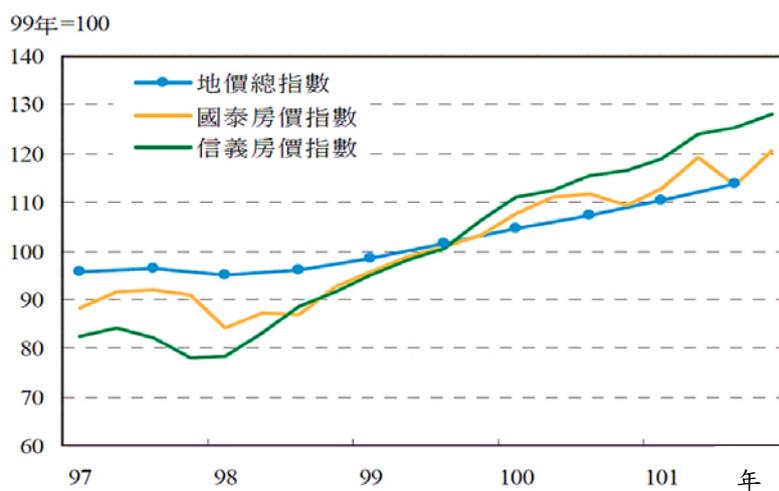
### 3. 房屋稅

長期以來，我國都會地區房價(包括土地與房屋)偏高為十大民怨之首，不動產之獲利與其所應負擔的稅負明顯不成比例，尤其以與薪資所得者所負擔之稅賦相比較，更是不盡公平、合理，故向來為人民所批評，而希望能有所改進。究其原由，或許與國人的「有土斯有財」心理因素有關，因此持有不動產的渴望，相對其他國家之國民偏高。且隨著經濟發展與生活品質的提升，而對居住品質之需求愈來愈高。另一方面，投機客大舉進駐房地產市場，不斷炒作帶動人民盲目的搶購風潮，使得國內的房價所得比日愈高漲。再加上全球量化寬鬆的貨幣政策，導致過多的熱錢不斷湧向亞洲等新興市場，引發人民資產炒作之熱潮，更加深影響不動產市場的健全發展，導致國內房價非理性的攀升。

#### 3.1 房價所得比

根據中央銀行(2013)所發布的民國102年度《中華民國金融穩定報告》，自97年以來，我國地價及房價指數不斷攀升，101年隨著國內景氣回穩、股市上揚、自住與置產需求回升等因素影響，觀察〈圖2-15〉地價及房價指數成長趨勢，成屋市場之信義房價指數持續走揚，新推案市場之國泰房價指數於第三季緩降後，第四季再度回升。其中主要是因桃竹地區與中部房價上漲所致。惟臺北市房價漲勢雖有趨緩，但臺北市及新北市房價仍然居高。隨著房價上漲，銀行房

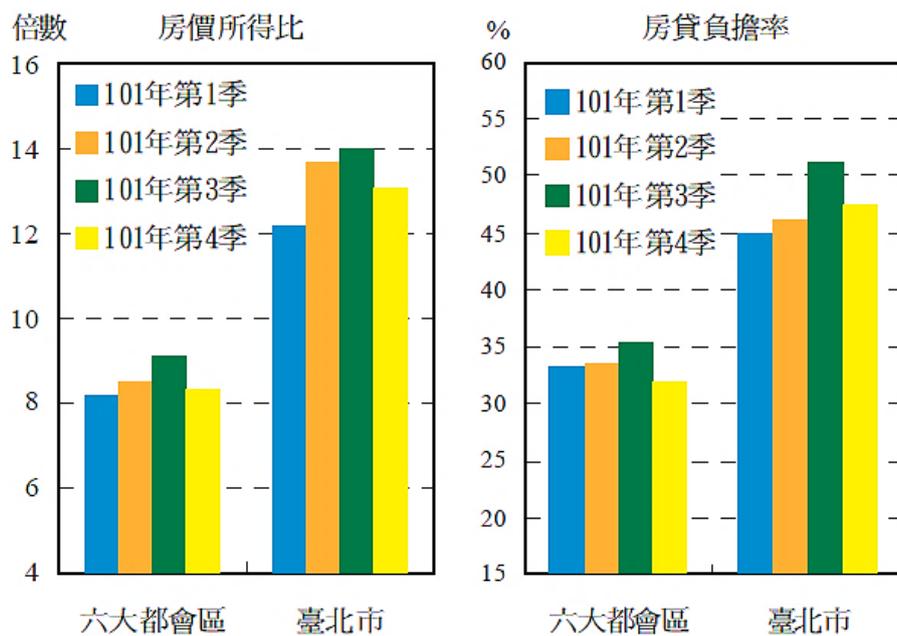
貸與建築貸款餘額雙創新高，如〈圖2-16〉所示，101年第四季六大都會區平均房價所得比為8.3倍；平均房貸負擔率為32.0%。各都會區中，尤以臺北市購屋負擔最為沉重，房價所得比及房貸負擔率分別高達13.1倍及47.6%。同時，101年家庭部門借款餘額續增至11.76兆元，相當於全年GDP之83.77%，透過〈圖2-17〉家庭部門借款用途結構分析可發現，其中以購置不動產為主要用途，占71.05%。



註：1. 地價總指數每半年(3月及9月)發布。2. 國泰房價指數，自101年第四季起，調整樣本與指數編製方式，並追溯調整時間數列。3. 三指數經轉換為同一基期(99年=100)，以利比較。

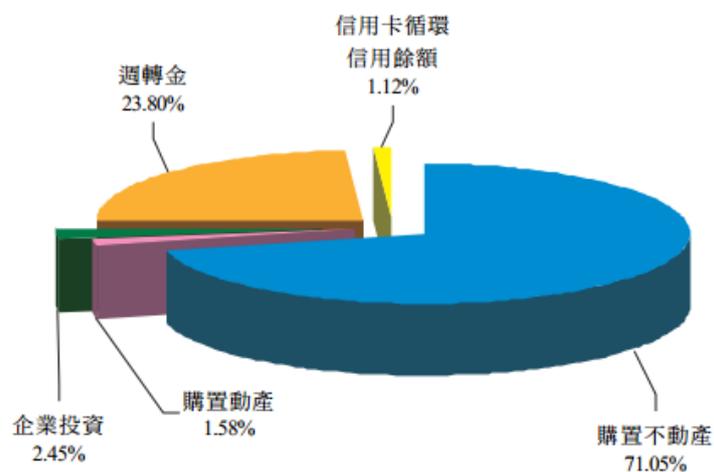
資料來源：中央銀行(2013)。

圖2-15 地價及房價指數



註：1. 房價所得比=購屋總價/家庭年所得；房貸負擔率=每年房貸支出/家庭月所得。  
 2. 六大都會區包括臺北市、新北市、桃竹縣市、臺中市、臺南市及高雄市。  
 資料來源：中央銀行(2013)。

圖2-16 房價所得比與房貸負擔率



註：資料基準日為101年底。  
 資料來源：中央銀行(2013)。

圖2-17 家庭部門借款用途別

臺灣都會地區房價偏高的問題，一直為人民所詬病，儘管各財金部會試圖調控房市、打壓房價，祭出「奢侈稅」及提高投資客炒房成本等因應對策，不合理之房價仍居高不下，隱藏泡沫化的風險<sup>13</sup>。另根據美國顧問公司Demographia於2014年1月21日發表的最新2014「國際房價能力負擔調查」顯示，香港、溫哥華、夏威夷是房價最不親民的市場。全球大都會中以香港的房價負擔最高，其平均房價是年平均所得的14.9倍，創該報告發行十年來最高紀錄，排名第二的溫哥華是10.3倍，夏威夷也要9.4倍。香港已經連續四年蟬聯最不親民房價都市榜首，創該報告發行十年來最高紀錄，分析師認為有泡沫化的隱憂。這項調查雖並未包括臺灣各都市，然而根據內政部營建署公布之最新資料，如〈圖2-18〉，民國102年第四季臺北市房價所得比已達到15倍；其次為新北市的12.67倍，顯示臺北市與新北市房價負擔程度與香港相當，遠高於洛杉磯、倫敦等主要大都市，在全球名列前茅。而同樣根據內政部營建署公布之最新資料，民國102年前3季臺灣的整體房價所得比為8.8倍，與Demographia各國房價所得比的統計數據相比，臺灣國內整體平均已然逼近其他已開發國家的兩倍之多，明確地透露出國內房價所得比明顯偏高，值得政府財政、金融及土地主管單位予以警惕。



註：超過100萬人口之城市。

資料來源：1. Demographia(2013)。

2. 臺北市及新北市資料來自於內政部營建署(2014年4月16日公布)。

圖2-18 全球房價最難負擔城市

<sup>13</sup>2013年諾貝爾經濟學獎得主之一的席勒(Robert Shiller)認為，當前全球的房價呈現快速成長，應慎防房地產市場泡沫化的危機。

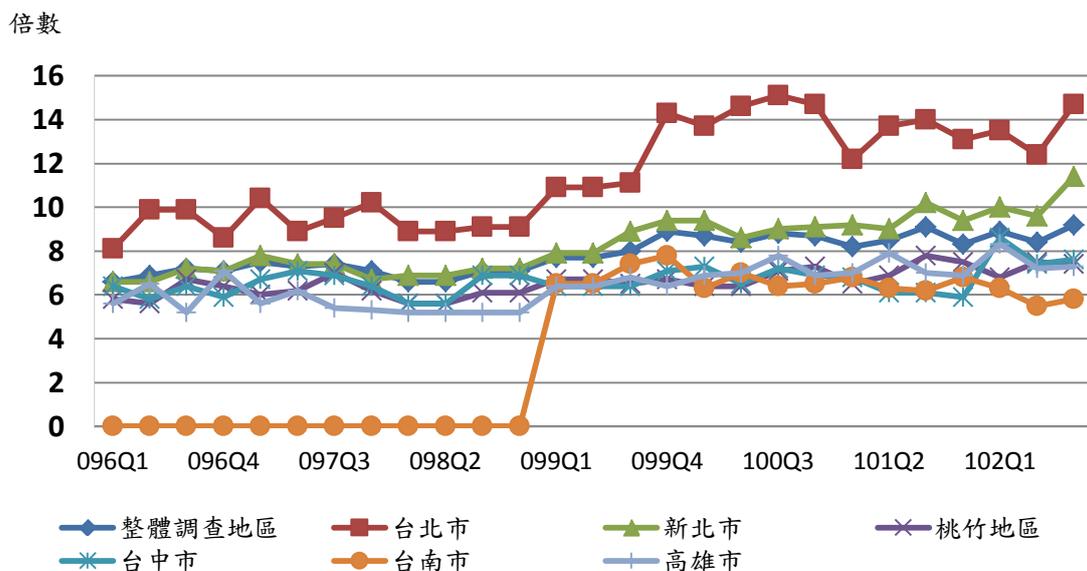
Demographia的調查涵蓋9個國家和地區共360個城市，除香港和新加坡外，還包括美國、英國、澳洲、加拿大、愛爾蘭、日本和紐西蘭。該調查採取世界銀行和聯合國的評估方法，以房價中位數除以家庭年收入中位數，計算出一個倍數，決定各大城市的房價水準落在：極度負擔不起(severely unaffordable)、嚴重負擔不起(seriously unaffordable)、略微負擔不起(moderately unaffordable)、或負擔得起(affordable)四個區間之一。依據〈表2-7〉，Demographia認為房價親民標準是房價所得比低於三倍(或每月租金在家庭月收入四分之一以下)。如房價所得比介於三倍到四倍算「略微超過一般人負擔」，高於五倍就算「極度超過一般人負擔」。

表2-7 房價親民標準

<i>Demographia International Housing Affordability Survey</i> Housing Affordability Rating Categories	
Rating	Median Multiple
Severely Unaffordable	5.1 & Over
Seriously Unaffordable	4.1 to 5.0
Moderately Unaffordable	3.1 to 4.0
Affordable	3.0 & Under

資料來源：Demographia(2013)。

若以〈圖2-19〉國內的房價所得比之跨縣市變動趨勢來做觀察，以臺北市的變化最大，自98年第一季8.9倍到101年第四季的13.1倍，三年之內迅速成長將近五成之多，而臺灣都會區同期的整體平均則由6.6倍上升到8.3倍，成長25.76%，相較之下，顯示北部都會區房價明顯偏高與不合理，向來廣受人民所詬病。若房價持續攀升，只會加重一般民眾的購屋負擔；而家庭對於償付房貸能力一旦吃緊，恐排擠民間消費支出，進而影響臺灣經濟成長率。



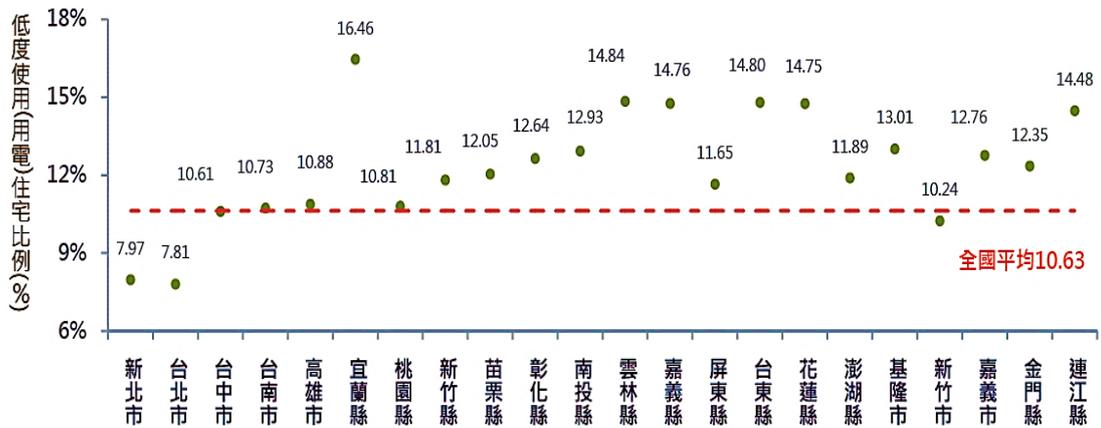
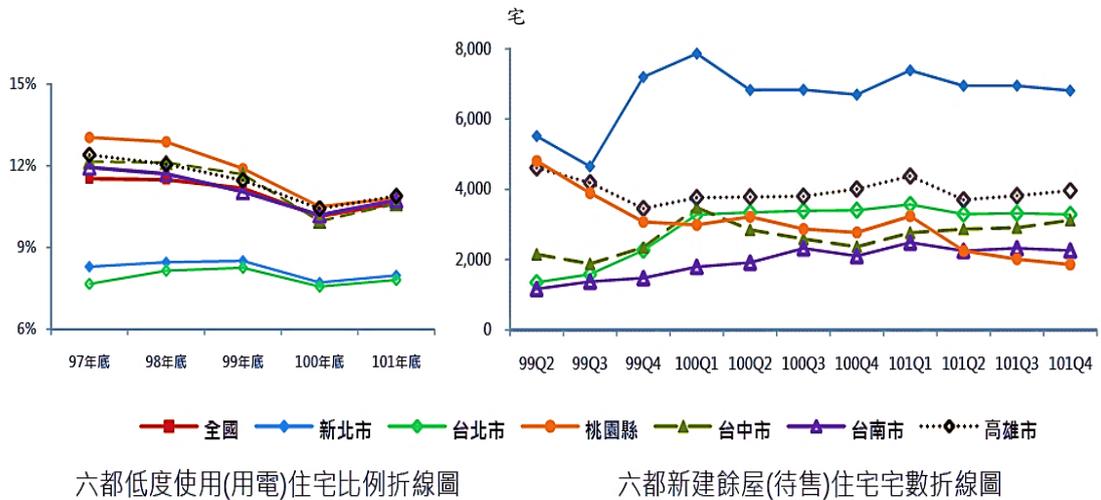
註：1. 涵蓋空間：98Q4以前為五大都會區，99Q2以後為六大都會區。  
 2. 編制方式：99Q4以前為中位數，100Q1以後為平均數。

資料來源：內政部營建署資料庫。

圖2-19 國內房價所得比(倍)

### 3.2 供需失調

根據財政部統計資料，民國 101 年房屋稅籍歸戶個人名下持有房屋者 810 萬人，其中持有一棟者 724 萬人(占 89.3%)，兩棟者 68 萬人(占 8.4%)，三棟及以上者 18 萬人(占 2.3%)。而 101 年房屋稅實徵淨額 618 億元，其中臺北市 119 億元最多(占 19.2%)，其次為新北市 98 億元(占 15.8%)。由內政部營建署公布最新空屋數(低度用電)住宅調查，參照〈圖 2-20〉所示，全臺空屋共 86.3 萬戶，占比高達 10.63%，相較於香港、新加坡空屋率分別為 4.3%、5.6%，顯示臺灣空屋率相對偏高，約為鄰國的兩倍之多。雖然此統計數據仍在合理的區間，但面臨現今負擔嚴重的房價所得比，空屋多形同資源浪費與調配失當，並且造成房市供需失調，進而加劇貧富差距之嚴重程度。雖然尚未有房地產泡沫化的危機，卻已導致超額供給，而且不排除未來存在房地產泡沫化的隱憂。



註：透過臺電用電資料與房屋稅籍資料勾稽完成之資料庫與98年度「臺灣地區家庭收支調查之家庭設備普及率」結果及臺灣電力股份有限公司網站「電冰箱節約用電」低度使用(用電)認定標準，可計算出各鄉鎮市區低度使用(用電)住宅比例，再由房屋稅籍住宅類數量乘算出全國、各縣市、各鄉鎮市區該年度11、12月之低度使用(用電)住宅數。

資料來源：內政部營建署(2013)。

圖2-20 101年度低度使用(用電)住宅比例分布

為了釋放空屋與空地給真正需要購屋的族群，由稅制層面著手亦是政府調控房價至合理水準的因應對策之一。國內現行不動產租稅法令規範中，主要是採用房地分離課稅。根據房屋稅條例規定，房屋稅之稅基為房屋現值，以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物為課徵對象，評定房屋現值的因子包括房屋構造標準單價、耐用年數、折舊率及街路等級調整率等。由各縣市政府單位選派有關主管及技術專門人員組織不動產評價委員會，其成員應由當地民意機關及有關人民團體推派代表參加。查照房屋稅條例第11條，房屋標準價格應由不動產評價委員會每三年核定一次，由各縣市政府公告並每年按評定價格開徵。

然而，由於過去政府僅掌握售屋者的售價，缺乏確實的買進成本，往往只能以偏低的房屋評定現值作為稅基課稅，售屋獲利遭嚴重低估。其次，房屋稅的法定稅率，自用住宅為房屋現值的1.2%，非自用住宅則介於1.2%至2%，由各地方政府視地方實際情形決定，但地方政府為了討好地方居民，對於非自用住宅，僅課以1.2%之下限，此亦不符稅賦公平原則。再者，因課徵之基礎是由不動產評價委員會所決議，容易因長年行政與人為因素之疏失及地方執政者之包袱，造成實際交易價格與評定現值脫鉤，失去了量能課稅的基本課稅原則。而稅基的偏離、稅率之偏低，導致炒作成本低，而且又有贈與稅或遺產稅避稅空間，使得持有不動產的擁有者其租稅負擔嚴重偏低，因而促使投機人士進駐房市炒作，引導消費族群盲目搶購，導致房地產價格惡性上漲。

### 3.3 持有成本偏低

而關於房地產稅率的問題，可以很簡單的以房屋和汽車間課徵的稅收高低來比較說明。平均房地產價值遠超過汽車價值10倍，甚至20倍或30倍以上，然而以自用住宅之標準作概略估計，擁有二千萬房屋一年繳納房屋稅與地價稅約新臺幣二萬元，比擁有一部兩千CC轎車所需繳納的牌照稅與燃料稅之總和還要低。因此我們發現，購置單價相對較低的汽車持有人每年所需繳納的稅款(動產持有稅，包括汽燃費及牌照稅)，出乎意料地比購置單價相對較高的房地產持有人所繳納的稅款(不動產持有稅，包括地價稅及房屋稅)還多！由此即可看出現行地方財稅的扭曲與不健全，甚至加速了有錢人拼命置產，而無殼蝸牛無力購屋的諷刺景象。

若將我國賦稅實徵淨額依照OECD稅收分類，項目「4100 對不動產徵收的經常性稅收」包含地價稅與房屋稅。根據我國財政部與OECD發布最新資料顯示，如〈表2-8〉所列，民國101年(2012年)我國地價稅與房屋稅合計占GDP比重為0.88%，與OECD其他國家比較，遠低於英國、美國、紐西蘭、日本、法國、義大利等許多先進國家，與愛爾蘭、韓國相近，僅略高於德國、奧地利、捷克等國，相較於OECD各國平均值1.14%，顯示長期以來我國地價稅與房屋稅合計比重占GDP之比例仍屬明顯偏低，仍存在相當大的調整空間。

表2-8 地價稅與房屋稅占GDP比重(%)

(OECD稅收分類 /4100 對不動產徵收的經常性稅收)

Year	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012*
奧地利	0.24	0.23	0.23	0.24	0.24	0.23	0.23
比利時	1.26	1.24	1.25	1.30	1.30	1.32	1.30
加拿大	2.81	2.81	2.89	3.04	3.00	2.88	2.86
智利	0.56	0.55	0.58	0.55	0.50	0.60	0.57
捷克	0.15	0.14	0.14	0.17	0.23	0.22	0.25
丹麥	1.12	1.12	1.22	1.35	1.37	1.39	1.36
芬蘭	0.47	0.48	0.49	0.57	0.65	0.64	0.66
法國	2.13	2.12	2.16	2.40	2.47	2.50	2.58
德國	0.45	0.44	0.44	0.46	0.45	0.45	0.45
冰島	1.44	1.57	1.75	1.85	1.86	1.74	1.68
愛爾蘭	0.67	0.67	0.76	0.91	0.96	0.94	0.88
以色列	2.39	2.45	2.42	2.43	2.39	2.37	2.33
義大利	0.81	0.82	0.62	0.62	0.62	0.62	1.51
日本	1.92	1.94	2.07	2.14	2.13	2.16	2.07
韓國	0.77	0.94	0.96	0.83	0.79	0.79	0.81
挪威	0.33	0.28	0.31	0.33	0.33	0.33	0.34
紐西蘭	1.80	1.78	1.89	2.03	2.06	2.04	2.07
葡萄牙	0.56	0.60	0.64	0.63	0.60	0.67	0.75
西班牙	0.67	0.68	0.72	0.82	0.90	0.95	1.02
瑞典	0.85	0.83	0.75	0.82	0.79	0.79	0.80
英國	3.24	3.19	3.29	3.50	3.40	3.38	3.38
美國	2.72	2.78	2.82	3.04	2.95	2.88	2.81
台灣	<b>0.88</b>	<b>0.87</b>	<b>0.91</b>	<b>0.92</b>	<b>0.89</b>	<b>0.90</b>	<b>0.88</b>
OECD平均	<b>0.96</b>	<b>0.97</b>	<b>0.99</b>	<b>1.05</b>	<b>1.05</b>	<b>1.07</b>	<b>1.14</b>

註：2012年度OECD平均值謹計入29個國家(澳洲、希臘、墨西哥、荷蘭、波蘭等國尚未有數據)。

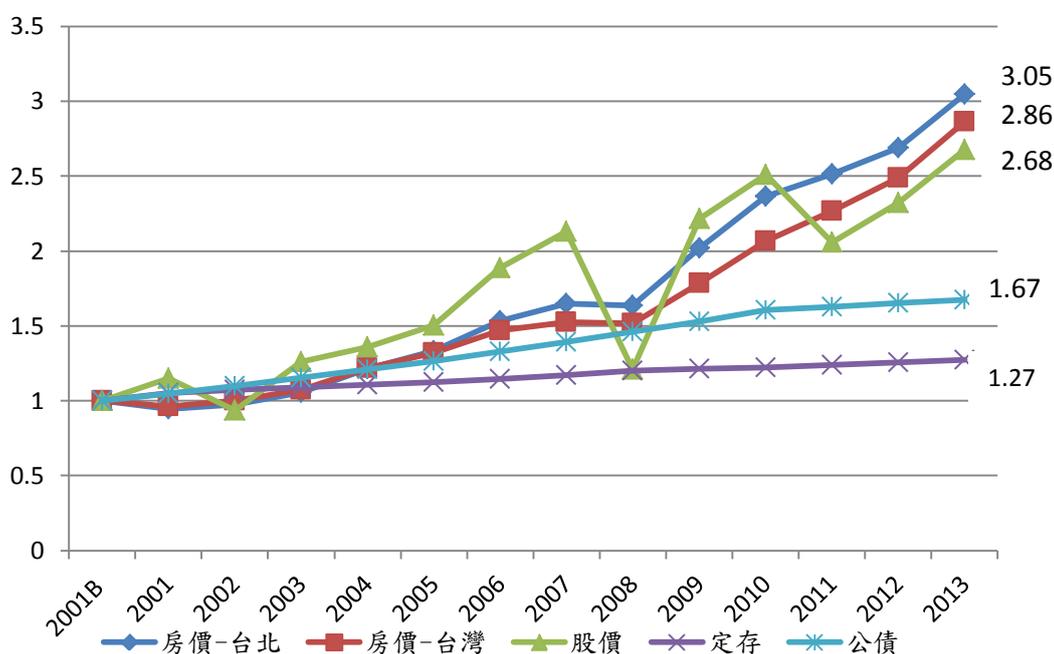
資料來源：財政部統計處、OECD。

### 3.4 資本利得高，資本利得稅偏低

如〈圖2-21〉所示，若以2001年為基期，至2013年年底之12年期間，以臺北市平均房價、臺灣地區平均房價、台股總報酬指數、公債以及定期存款為不同之投資標的作比較，我們發現以投資臺北地區房地產之投資報酬率305%為最高，臺灣地區房地產286%其次，最低者為定期存款之127%。可見投資臺北地區之房地產在過去12年期間之投資報酬相當高，資本利得高達兩倍多。另一方面，如〈表2-9〉，我們估算這些資本利得所需繳納之稅賦又顯著的偏低，這正也說明房地產價格不斷飆漲，而炒房現象難以有效抑止之原因。以下我們舉例試算之：

若以臺北市40坪房屋，土地持分8坪，2001年購入市價1,000萬元，以〈表

2-9>之投資報酬概估，2013年可獲得3,050萬元，資本利得2,050萬元，而其所需繳交之稅負包括：(1)持有稅—房屋稅及地價稅(每年合計約3萬元)；(2)資本利得稅—土地增值稅19.5萬元(如<表2-9>所試算)，及財產交易所得稅—假設房屋評定現值100萬元，則其應課所得為48萬元(以臺北最高之大安及中正區之48%為例)，並假設其所得稅之邊際稅率為30%，則其應納之財產交易所得稅約為14.4萬元(48\*0.3)。合計過去12年之賦稅負擔為：(i)持有稅負每年約3萬元，房地產持有之平均稅率僅約1‰，明顯偏低；(ii)資本利得稅賦約34萬元，資本利得之平均稅率僅有1.66%(34/2,050)，遠比所得稅最低級距之5%還低，這也是所得分配快速惡化的元兇之一。



註：1. 假設2001年年初投入1元至各市場，每年年底的投資價值變化。2001B為2001年年初值，其餘皆為年底值；房價為第4季的價格指數，採信義房價指數計算；台股總報酬指數為年底收盤價，資料由臺灣新報(Taiwan Economic Journal)提供；定存為每年1月的五大銀行平均一年定存利率，假設每年1月定存到期後本利續存。  
 2. 公債為10年期公債殖利率(央行提供)，假設2001年買進持有到期、2011年再買進持有。  
 3. 2001B代表2001年年初，其餘皆為年底值。  
 資料來源：信義房屋、臺灣新報(Taiwan Economic Journal)、本研究繪製整理。

圖2-21 2001-2013不同資產投資報酬趨勢

表2-9 臺北市歷年土地增值稅試算表

年度	公告現值(平均)			土地增值稅		
	每公頃(千元)	每平方公尺(元)	每8坪(元)	物價指數	自用住宅	一般住宅
90	528,894	52,889	1,396,280	0.00	0	0
91	514,071	51,407	1,357,148	100.01	0	0
92	509,449	50,945	1,344,945	99.83	0	0
93	519,881	51,988	1,372,486	100.72	0	0
94	527,650	52,765	1,392,996	103.04	0	0
95	549,223	54,922	1,449,949	103.47	523	1,046
96	573,409	57,341	1,513,801	104.34	5,704	11,408
97	616,161	61,616	1,626,666	108.46	11,248	22,496
98	632,468	63,247	1,669,716	108.31	15,771	31,543
99	645,146	64,515	1,703,185	109.67	17,223	34,446
100	723,317	72,332	1,909,557	111.21	35,744	71,489
101	794,826	79,483	2,098,340	112.60	52,714	105,429
102	868,195	86,819	2,292,034	114.13	69,978	139,956
103	982,719	98,272	2,594,379	115.97	97,697	195,394

- 註: 1. 消費者物價指數是以民國90年為基期，由財政部公布各年3月所當之指數。  
 2. 本表估算之稅額，係經由財政部稅務入口網之土地增值稅線上試算，僅供概算之用。  
 3. 每坪 = 3.3058平方公尺。  
 4. 土地增值稅稅率：自用住宅用地稅率一律10%；一般用地稅率按漲價倍數分3級稅率累進課徵。

資料來源：內政部地政司全球資訊網。

為解決民怨載道的高房價與房市供需失調的扭曲現象，政府應縮短房屋評定現值的調整期限，比照土地公告現值，改採每年一次，將房屋評定現值調整盡可能接近市價，使課徵稅基逐步跟進市場的實際交易價格，以防杜投機人士短期買賣與炒作房價。除了擴展稅基，為了以「不增加自用住宅者稅負」為原則，在提高房屋稅稅基之同時，應有調降自用住宅稅率之配套方案，避免增添自用者的賦稅負擔，將房屋稅中的住家用再細分為自用與非自用的分級稅率，而且差距要明顯，以使房地產投資者負擔應有之持有成本明顯提高。另外，擬定課徵空地稅，釋出空屋與空地給真正需要的人，不僅解救無殼蝸牛族群，提高投資客的炒作成本，更使豪宅的買賣與持有都應負擔較重的稅，避免房地產成為富人的資產配置及節稅的最佳工具，更期能達到量能課稅的目標。

#### 4. 小結

綜合言之，本於核實課徵及租稅公平之原則，房地產持有及交易之資本利得，應以實價作為其課徵基礎。目前，依土地稅法及平均地權條例之規定，地價稅、土地增值稅以及房屋稅之課徵基礎不同。實價課徵制度之變革，若將土地與房屋價格合併，並以市場實際交易價格為課徵之稅基，不但稅基擴大，也更符合公平、合理之課稅精神。然而，此項土地稅及房屋稅相關制度之改變，將涉及憲法之小幅修正或解釋，以及土地法、平均地權條例、所得稅法等相關法律及條例之配套修正，需全民有共識，亦相當耗時。然而將土地公告現值、公告地價及房屋評定現值盡可能調整其課徵基礎以期接近市價，以及將非自用住宅之房屋稅稅率以明顯之差別稅率課徵，應為公平合理之改革方向。目前，雖然已有奢侈稅之課徵，但若買賣或持有期間超過兩年，則無法課徵奢侈稅，仍需回歸至常態之課稅機制。因此，將土地公告現值、房屋評定現值，甚至是明顯偏低之土地公告地價，調整至正常交易實價之合理水準，並依自用住宅及非自用住宅，採用不同之差別稅率作為課徵基礎。其次，房地產價格之上升，周邊環境及公共設施，包括學校、公園綠地、運動休閒場所、藝術展覽場館等地方公共財品質及水準逐漸提升為重要因素之一，而提供這些公共財之財源，大都來自於國人之納稅，外籍人士在購置房地產前，並未繳納任何相關稅捐。因此，對於外籍人士購置房地產，可參考香港及新加坡之模式，課徵額外之交易稅，以遏止外資在房地產之炒作，使房價漸趨合理水準。如此，一則不但可以大幅增加地方政府稅收，降低對中央政府稅收及其他補助款之依賴，而使地方財政愈趨穩健；再則，使不動產持有者合理負擔應有之稅賦，避免貧富不均現象持續惡化；最後，因房地產持有成本之適度提高，可避免資本擁有者長期囤房、炒房之亂象，使房屋供需，乃至於房價，回歸合理正常之水準，使國民能購置及負擔其安身立命之居所。

## 五、綠色稅制探討

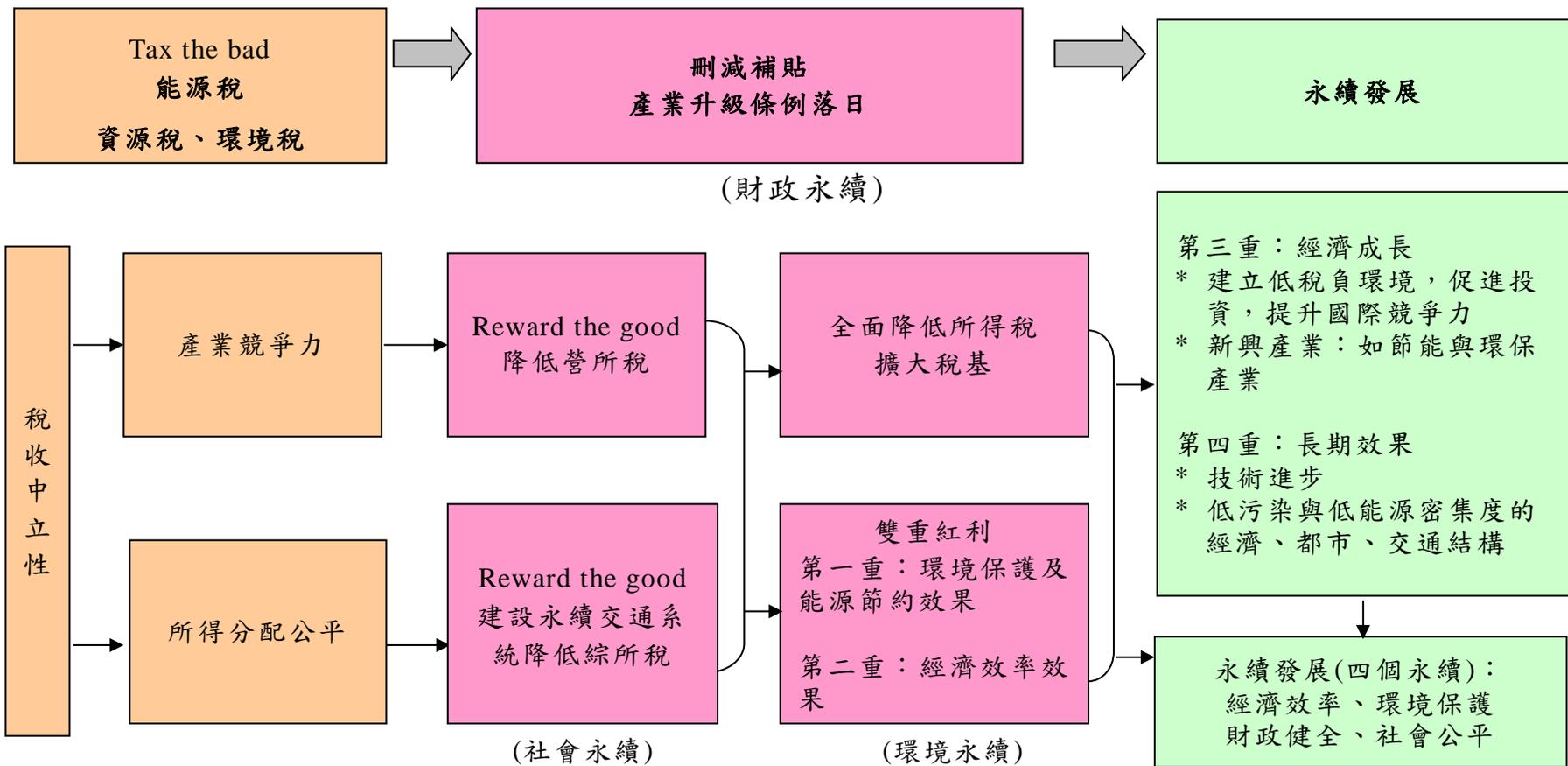
### 1. 前言

近四十年來，一方面，因環境品質日漸惡化、氣候快速變遷，許多地球限度(planetary boundaries)已經接近或超過(Rockström et al., 2009a, 2009b)，各國意識到環境保護及永續發展的重要，開始實施一連串的環境保護政策；另一方面，由於租稅的扭曲與財政惡化，有害經濟效率與所得分配；而且環境資源耗竭與政府財政惡化二者都會嚴重影響後代子孫的福祉，有礙社會、經濟與環境之永續，因此，許多國家紛紛進行綠色稅制改革，希望藉此能兼顧環境與經濟的雙重效益，提升國家的環境品質與競爭力，達到永續發展的願景。

在彌補財政赤字後，維持稅收占 GDP 的比例不變之原則下，綠色稅制改革包括兩個主要面向，如〈圖 2-22〉所示，一方面課徵綠色租稅，另一方面同時降低一些其他具有扭曲性的租稅，包括中低收入戶的所得稅及間接稅，使租稅負擔重新分配，從人力資源及財貨(goods)負擔轉至污染物等壞財(bads)負擔，即所謂的環境稅移轉(environmental tax shift)(Walls and Hanson, 1996)或綠色租稅移轉(green tax shift)(Hetherington, 2000)。綠色稅制改革不但可改善環境品質，增加財政收入，若將其收入用來取代其他具扭曲性的租稅時(例如所得稅、貨物稅及社會保險費等)，不僅增進租稅效率，亦可促進經濟成長、提高社會福利、改善所得分配，具有雙重紅利。

北歐國家為綠色稅制改革之先驅，自 1990 年代開始，深受社會福利和租稅負擔沉重影響的北歐國家(丹麥、挪威、瑞典與芬蘭)以及英國與荷蘭紛紛開始推行綠色稅制改革，透過課徵環境稅(如碳稅、空污費、硫稅)取得收入，再將其用以減輕社會福利稅捐的負擔或是藉以降低其他具有扭曲性質的租稅，試圖達成雙重紅利的願景。其中荷蘭的綠色稅制改革頗具成效。1997 年美國的佛蒙特州與明尼蘇達州亦開始進行相關改革，而德國與義大利則於 1990 年代末期陸續實施。最新的成功案例是 2008 年加拿大卑詩省啟動符合稅收中立性原則之碳稅及其配套減稅措施。

綠色稅制改革之理論基礎有四，分別為使用者成本、污染者付費、雙重紅利及能源安全，以下分別說明之(蕭代基等，2009)。



資料來源：蕭代基等(2009)。

圖 2-22 綠色稅制改革架構圖

### 1.1 使用者成本(User Cost)

由於耗竭性資源(exhaustible resources)不可再生、存量有限，我們多使用一單位就會使子孫少使用一單位，「使用者成本」的概念於是產生。所謂使用者成本係指：使用者成本是現今世代使用一單位的耗竭性資源造成未來世代無法使用資源的機會成本，因此耗竭性能源的當代使用者除了應負擔能源生產成本之外，也必須負擔使用者成本，以負起當代人對環境、社會以及未來世代的道義與責任。

### 1.2 污染者付費原則(Polluter Pays Principle, PPP)

污染者付費原則又稱為「不補貼原則」(no-subsidy principle)，意指政府除不應補貼污染者之污染防治成本，污染者除了負擔污染防治成本之外，也應要求污染者負擔其排放的污染物對他人造成的外部成本(蕭代基等，1998)。污染者付費原則之意義亦被擴展到相當於「外部成本內部化原則」(internalizing the externality)。

### 1.3 雙重紅利(Double Dividend)

「雙重紅利」的概念首先來自於 Tullock(1967)，但此一專有名詞係由 Pearce(1991)首度提出。所謂的雙重紅利是指：在彌補財政赤字後，維持稅收占 GDP 的比例不變之原則下，政府對有害環境的活動課稅(如能源或環境相關稅費)時應秉持財政中立原則，將其稅收用於調降直接稅(所得稅)，如此不但可以抑制環境污染，亦可鼓勵工作與投資，提升經濟效率，贏得雙重紅利。環境經濟學者探討綠色稅制改革能夠形成雙重紅利的的原因，主要來自二個效果：

(1) 環境保護及能源節約效果(又稱庇古效果，Pigouvian effect)(第一重紅利)——透過經濟誘因工具，使污染者降低污染物的製造，直至邊際防治成本等於污染稅率為止。這是課徵環境稅的主要目的。

(2) 經濟效率效果(又稱稅收循環效果，revenue effect)(第二重紅利)——利用環境稅收到的稅收降低具扭曲性的租稅，以增進經濟效率，促進經濟成長，提高社會福利，改善所得分配。

### 1.4 能源安全

近年來，全球暖化及氣候變遷等環境問題，使得各國更加投入心力在能源政策；生產國或其地區的政、軍及經濟的情勢動盪而造成國際能源價格巨幅波動，再加上 2008 至 2009 年全球金融與經濟危機之深層病因是全球暖化與能源稀缺(蕭代基等，2009)，也促使必須依賴能源進口的國家不得不重視能源安全，確保能源的穩定供應，在國際上已逐漸被定位為重要的國家戰略。我國能源價格與歐盟各國及其他東亞國家(日本、韓國、香港)相較之下便宜許多，過低的能源價格提供市場錯誤訊息，致使消費者及製造業都不重視節約能源，製造業的使用效率偏低，鼓勵耗能產業發展，不利高能源效率技術的採用，以致於不利於能源安全，

因此綠色稅制改革為增進能源安全的根本之道。

## 2. 政策現況

### 2.1 環境污染

行政院環保署為環境保護的主管機關，在各種環境保護政策工具中，課徵污染稅(費)是極重要的一項經濟誘因工具，環保署主管的相關污染費，包括空氣污染防治費、土壤及地下水污染整治費、水污染防治費、一般廢棄物清除處理費、回收清除處理費、土壤及地下水污染整治費、海洋棄置費。而航空噪音防制費為交通部所主管。相關資料整理如〈表 2-10〉。另外，針對溫室氣體造成氣候變遷的影響，環保署於民國 101 年 5 月 9 日依據空氣污染防治法施行細則第 2 條第 6 款公告「二氧化碳、甲烷、氧化亞氮、氫氟碳化物、六氟化硫及全氟化碳等溫室氣體為空氣污染物」，並自即日起實施，但尚未公告實質之管制措施。

### 2.2 自然資源

以下就水資源、礦業資源、土石資源、漁業資源四種自然資源說明其資源使用與取得的相關稅費，不含行政規費。

在水資源，「水利法」第 84 條規定政府為發展及維護水利事業，得徵收水權費、河工費、防洪受益費，各費除依法支付管理費用外，一律撥充水利建設專款，由主管機關列入預算，統籌支配。

在礦業資源，「礦業法」第 53 條規定礦業權者應依礦種、礦區面積及探礦權或採礦權費率，繳納礦業權費。但經營海域石油礦及天然氣礦，有特殊原因經主管機關核准者得免繳礦業權費。第 54 條規定各礦之礦業權者應按礦產物價格之百分比繳納礦產權利金。

在土石資源，「土石採取法」第 9 條規定申請之土石採取區土地為公有者，土地管理機關得出租或同意使用，並收取租金或使用費。第 48 條規定直轄市、縣(市)主管機關於核發土石採取許可證時，應收取環境維護費，作為直轄市、縣(市)政府之水土保持、環境保護及道路交通等公共設施建設經費之財源。

在漁業資源，「漁業法」第 32 條規定專用漁業權得向其入漁權人收取入漁費，其數額在入漁規章或契約內定之。第 59 條規定漁業動力用油，免徵貨物稅。漁業動力用油優惠油價標準，由行政院定之。「漁業動力用油優惠油價標準」第 4 條規定依法領有漁業證照之漁業人，於國內購買漁業動力用油做漁業使用，依法免徵貨物稅、營業稅，並依本標準規定享有優惠油價之補貼款。

表 2-10 環境污染稅費一覽表

污染費	法源	課費標的	課費對象	基金名稱	運用單位	用途
空氣污染防治費	「空氣污染防治法」第 16 條	固定污染源 移動污染源 營建場所	污染者 銷售者、進口者	空氣污染防治基金	環保署 縣市政府	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 空氣污染防治工作</li> <li>● 查緝及稽核事項</li> <li>● 補助及獎勵事項</li> <li>● 行政相關費用</li> </ul>
一般廢棄物清除處理費	「廢棄物清埋法」第 24 條	家戶垃圾	一般民眾	一般廢棄物清除處理基金	縣市政府	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 執行一般廢棄物之清除、處理</li> </ul>
回收清除處理費	「廢棄物清埋法」第 16 條	容器、汽機車、潤滑油、電子電器、資訊物品、乾電池、農藥、照明光源	製造、輸入、販賣者、進口者	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 資源回收管理基金信託基金</li> <li>● 資源回收管理基金非營業基金</li> </ul>	環保署	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 支付資源回收處理商補貼相關費用</li> <li>● 補助回收相關支出</li> <li>● 稽核認證之相關支出</li> <li>● 金融機構收支及保管之支出</li> <li>● 行政相關費用</li> </ul>
土壤及地下水污染整治費	「土壤及地下水污染整治法」第 22 條	特定化學物質 油品	製造者、輸入、進口者	土壤與地下水污染整治基金	環保署	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 污染認定、緊急處理與評估之相關費用</li> <li>● 涉訟之必要費用</li> <li>● 污染整治之費用</li> <li>● 行政相關費用</li> </ul>
水污染防治費	「水污染防治法」第 11 條	廢污水量	事業、污水下水道系統、家戶	水污染防治基金 (尚未徵收)	環保署 縣市政府	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 水質改善建設之相關費用</li> <li>● 水質改善費用</li> <li>● 水污染整治之費用</li> <li>● 行政相關費用</li> </ul>
海洋棄置費	「海洋污染防治法」第 12 條	廢棄物棄置污染	棄置者	特種基金 (尚未徵收，尚無基金使用辦法)	環保署	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 海洋污染防治、海洋污染監測、海洋污染處理、海洋生態復育、其他海洋環境保護及其研究</li> </ul>
航空噪音防制費	「民用航空法」第 37 條	航空噪音	航空公司	無	交通部	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 居民健康維護、電費、房屋稅、地價稅</li> </ul>

資料來源：本研究自行整理。

## 2.3 能源

「貨物稅條例」第 10 條規定油氣類(汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、溶劑油、液化石油氣)的課稅項目及應徵稅額，採從量課徵。各油類摻合變造供不同用途之油品，一律按其所含主要油類之應徵。此外，行政院得視實際情況，在規定之應徵稅額 50% 以內予以增減。

「再生能源發展條例」第 7 條規定電業及設置自用發電設備達一定裝置容量以上者，應每年按其不含再生能源發電部分之總發電量，繳交一定金額充作基金，作為再生能源發展之用；必要時，應由政府編列預算撥充。基金之用途包括：一、再生能源電價之補貼。二、再生能源設備之補貼。三、再生能源之示範補助及推廣利用。四、其他經中央主管機關核准再生能源發展之相關用途。電業及設置自用發電設備達一定裝置容量以上者，依第一項規定繳交基金之費用，或向其他來源購入電能中已含繳交基金之費用，經報請中央主管機關核定後，得附加於其售電價格上。第 9 條規定中央主管機關應邀集相關各部會、學者專家、團體組成委員會，審定再生能源發電設備生產電能之躉購費率及其計算公式，必要時得依行政程序法舉辦聽證會後公告之，每年並應視各類別再生能源發電技術進步、成本變動、目標達成及相關因素，檢討或修正。第 13 條規定中央主管機關得考量下列再生能源熱利用之合理成本及利潤，依其能源貢獻度效益，訂定熱利用獎勵補助辦法：一、太陽能熱能利用。二、生質能燃料。三、其他具發展潛力之再生能源熱利用技術。前項熱利用，其替代石油能源部分所需補助經費，得由石油管理法中所定石油基金支應。利用休耕地或其他閒置之農林牧土地栽種能源作物供產製生質能燃料之獎勵經費，由農業發展基金支應；其獎勵資格、條件及補助方式、期程之辦法，由中央主管機關會同行政院農業委員會定之。

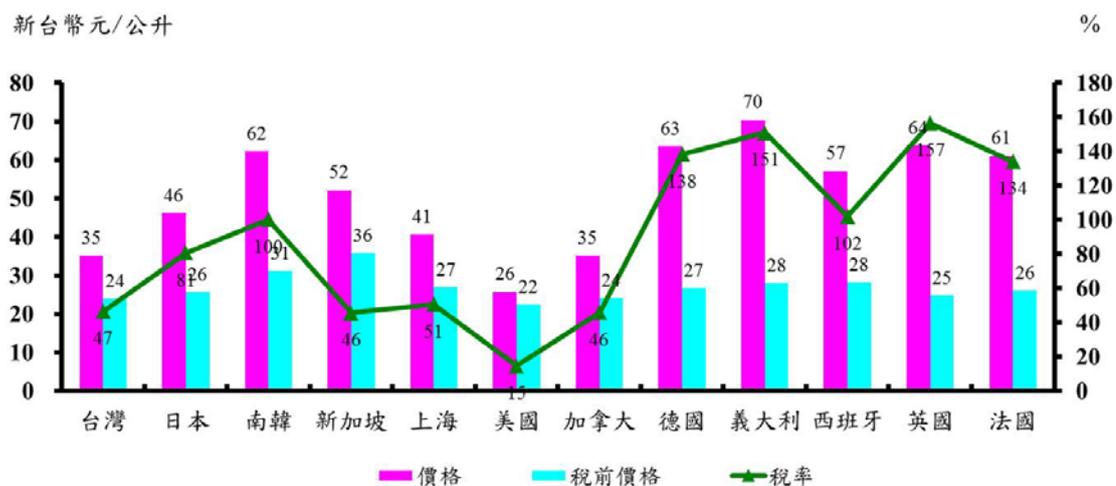
「國營事業管理法」第 20 條規定國營之公用事業費率，應由總管理機構或事業機構擬具計算公式，層轉立法院審定，變更時亦同。此法規範臺電公司的電價調整。

## 3. 課題分析

一方面，臺灣之經濟發展政策長期採取環境資源免費或低價政策，長期過低的环境資源價格也導致人民與產業都忽視環境保護、環境保護投入不足、效率偏低、污染物之大量排放，危害環境品質。在環境保護方面，環保署雖已逐漸透過行政管制、標準或是費額的徵收，將污染者可能造成的環境外部成本內部化，惟已徵收多年之空氣污染防治費費率過低，誘因效果不足，水污染防治費與海洋棄置費迄今仍未依法徵收，全面性的環境污染成本內部化尚有許多缺口。在自然資源利用，稅費的目的在於反映未來資源利用的稀缺性，若未能反映，則短期會有過度利用的隱憂。目前，水權費未能依法徵收、「土石採取法」未能針對土石採取量或土石價格徵費、「漁業法」規定專用漁業權得向其入漁權人收取入漁費，而執行者少。以致於可從臺灣許多實際自然資源使用現象中觀察到，臺灣自然資

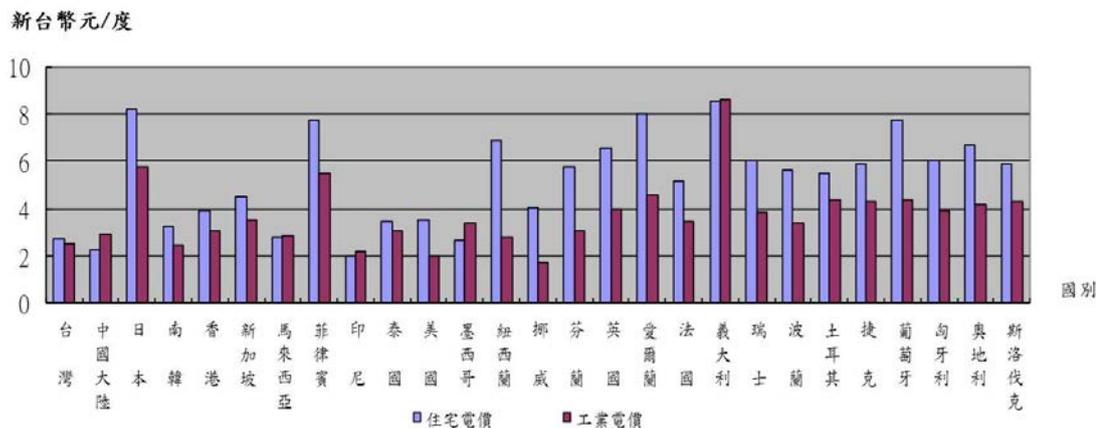
源早已被過度利用。

另一方面，雖然臺灣能源安全堪慮，但是臺灣之經濟發展政策長期採行低於競爭對手國(日本、南韓、香港、新加坡)能源價格策略，詳見〈圖 2-23〉及〈圖 2-24〉，長期過低的能源價格提供市場錯誤的訊息，導致人民與產業的能源使用效率偏低與變相鼓勵能源消費、與溫室氣體之大量排放。



資料來源：經濟部能源局(2014)。

圖 2-23 95 無鉛汽油價格國際比較 (2014 年 2 月)



註：1 美元等於 29.614 元新臺幣。

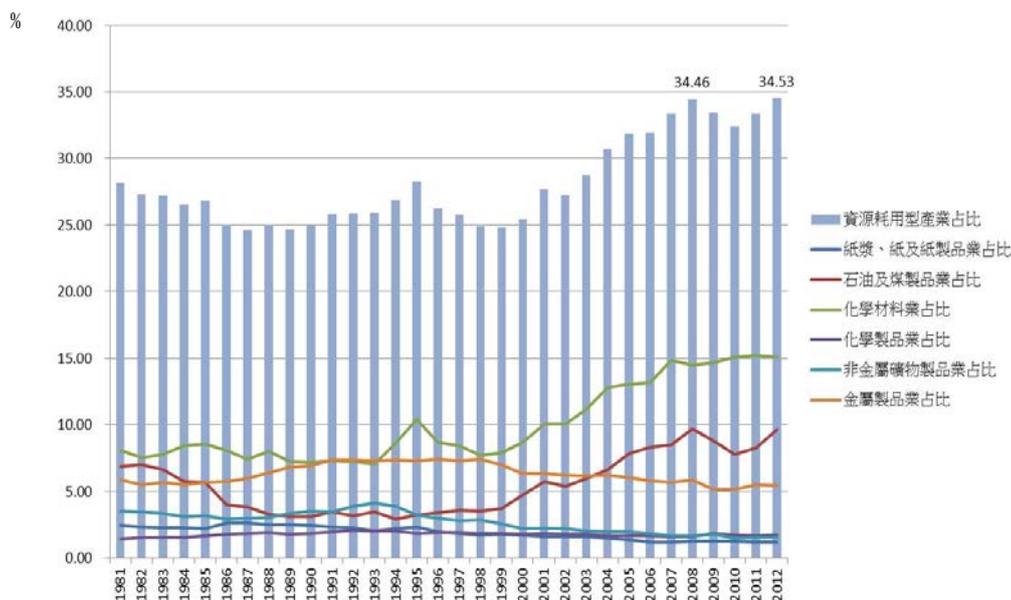
資料來源：臺灣電力公司<sup>14</sup>。

圖 2-24 2012 年各國電價比較

<sup>14</sup>請參考網址

[http://www.taipower.com.tw/UpFile/\\_userfiles/file/2012%E5%B9%B4%E5%90%84%E5%9C%8B%E9%9B%BB%E5%83%B9%E6%AF%94.pdf](http://www.taipower.com.tw/UpFile/_userfiles/file/2012%E5%B9%B4%E5%90%84%E5%9C%8B%E9%9B%BB%E5%83%B9%E6%AF%94.pdf)。

此長期低能源價格與低環境資源價格之產業政策在過去有助於產品國際競爭力、高速經濟成長、提升國民所得與生活水準，然而卻產生若干嚴重的副作用：(1)臺灣產業結構具高污染與高耗能的特徵〈圖 2-25〉，(2)臺灣廠商主要依賴低價格在國際競爭，較缺以高品質產品提升競爭力的動力，(3)臺灣公私各業從業人員工資與所得水準長期低落，雖然經過購買力評價調整的人均所得很高，(4)遑論對當代及後代子孫留下不佳的環境品質與逐漸耗竭的自然資源。



資料來源：行政院國家永續發展委員會(2013)。

圖 2-25 2012 年臺灣資源耗用型產業占比

這些副作用不但造成我們目前面臨的環境污染、經濟發展困境與社會所得差距擴大、中產階級消失等重要的永續發展問題，而且面臨未來全球能源價格高漲、能源安全堪慮、氣候變遷加劇、許多地球限度已被及將被超過、後代子孫生活品質與生存機會堪慮等預期，臺灣目前的社會與經濟系統將具甚高風險。總而言之，這是當代人只求自身生活水準之提升，而留給後代子孫之跨代外部性 (intergenerational externality)。

另一重要的跨代外部性是政府的巨額公債，此亦與低能源與環境資源價格有關，因為一方面，造成政府財政赤字之支出中包括不少能源與環境資源使用之補貼，另一方面，政府財政收入中缺少具外部成本內部化正當性的能源與環境稅。

若能源與環境稅制度長期執行，則可以透過正確的價格資訊，反應能源與自然資源使用的外部成本，提高能源與自然資源的使用效率，減少溫室氣體的產生，促使廠商努力提升效率與品質以提昇國際競爭力，培育出高效能、高產值的新興產業，促成低污染與低耗能的產業與消費結構，此外交通與都市型態也都會逐漸

地轉型為節能減碳的結構與型態。因此，能源與環境稅制度不僅是財政政策，也是能源及產業政策、與都市與交通政策的重點措施。

但是一般而言，各界對於能源與環境稅有兩個疑慮，一是對產業競爭力的影響(蕭代基與洪志銘，2010)，政府經濟發展部門及產業界最關心的是能源與環境稅課徵對其成本，進而是競爭力的影響，而能源與環境稅的長期目標是為了達成產業結構轉型，然而在短期之下，產業的調適能力為何，是否有足夠的能力調整，因此能源與環境稅必須漸進逐步調整。

其二是對低所得者及所得分配的影響，能源及自然資源使用不分貧富，能源稅的課徵將對低所得者造成相對大的影響，因此在能源稅相關立法必須審慎考量如何運用稅收以降低對低所得家庭的影響。

#### 4. 小結

建立綠色稅制的主要政策目標，在彌補財政赤字後，維持稅收占 GDP 的比例不變之原則下，一方面課徵綠色租稅，另一方面同時降低一些其他具有扭曲性的租稅，改善環境品質，增加財政收入，增進租稅效率，促進經濟成長、提高社會福利、改善所得分配，增強國家動能。

我們主要的政策建議可概分為三項：

- (1) 綠色稅制改革秉持財政中立原則、兼顧經濟效率之提升與社會公平之考量，降低綠稅的累退性、改善所得分配之考量，對有害環境的活動課稅(包括能源與環境相關稅費)，將其稅收用於：對低收入戶給予所得補貼，建設永續交通系統，補貼大眾運輸，所得稅制改革(調降綜合所得稅率及營利事業所得稅率)。再則，基於政治經濟學之考量，在實施之時間點與稅率也應周詳研議。
- (2) 落實環境污染費與資源管理費的開徵，徵費標的與費率應適切反映資源利用之外部成本：水污染防治費與海洋棄置費有法而未開徵，需落實執行。水權費有法而未執行、入漁費依法得收取而執行者寡；土石採取費未依土石採量化其價格徵費，未能反映土石資源耗用性。除了有法而未執行，費的課徵標的與費率皆為反映外部成本的一環，資源負責主管機關應一併檢討。
- (3) 將空氣污染、水污染、土壤及地下水污染和海洋污染等四種現有的環境污染費，改為環境稅，成為綠色稅制改革之一環，因其性質為污染者付費，而非使用者付費。

## 六、貨物稅探討

我國貨物稅條例於民國 35 年制訂後，迄今已經過 30 餘次修正，大多為課稅項目之調整。現行貨物稅課稅項目涵蓋七大類，分別為橡膠玻璃、水泥、飲料品、平板玻璃、油氣類、電器類及車輛類。我國貨物稅與國際間貨物稅之課稅型態不但有顯著差異，貨物稅實徵稅額占 GDP 之比重也遠超出國際平均值(OECD 國家)許多(參照〈表 2-11〉)，因此呼籲貨物稅應進行改革的聲音也一直不斷。本章將對貨物稅之政策現況，應達成之政策目標及合理之政策改革方向進行探討。

表 2-11 OECD 會員國貨物稅占 GDP 比值(%)

國家/年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
澳洲	2.715	2.702	2.547	2.481	2.291	2.176	2.072	2.01	1.963	1.901	1.786
奧地利	2.622	2.643	2.715	2.736	2.638	2.468	2.425	2.388	2.387	2.384	2.448
比利時	2.168	2.208	2.261	2.347	2.349	2.173	2.108	2.008	2.091	2.14	2.073
加拿大	1.691	1.777	1.804	1.735	1.598	1.506	1.433	1.406	1.461	1.446	1.355
智利	2.031	1.991	1.867	1.643	1.608	1.377	1.438	1.269	1.294	1.406	1.441
捷克	3.136	3.104	3.262	3.39	3.547	3.576	3.645	3.535	3.65	3.651	3.917
丹麥	5.044	5.115	4.932	4.957	4.917	4.828	4.652	4.233	3.968	4.078	4.124
愛沙尼亞	3.274	3.241	3.091	3.629	3.672	3.406	3.588	3.306	4.992	4.304	4.387
芬蘭	4.072	4.161	4.262	3.925	3.789	3.678	3.345	3.314	3.417	3.517	3.879
法國	2.638	2.762	2.664	2.621	2.498	2.456	2.321	2.287	2.359	2.359	2.413
德國	2.93	3.032	3.203	3.019	2.93	2.838	2.628	2.57	2.682	2.543	2.542
希臘	3.13	2.95	2.814	2.671	2.634	2.496	2.576	2.312	2.577	3.342	3.782
匈牙利	3.772	3.71	3.766	3.691	3.618	3.822	3.88	3.78	3.791	3.495	3.442
冰島	2.778	3.004	3.331	3.352	3.738	3.735	3.507	2.727	2.666	3.041	3.085
愛爾蘭	3.51	3.462	3.315	3.327	3.274	3.16	3.142	3.066	2.953	2.833	2.83
以色列	1.284	1.44	1.535	1.558	1.601	1.671	1.657	1.74	1.76	1.899	1.825
義大利	2.486	2.343	2.436	2.28	2.255	2.233	2.117	1.972	2.135	2.087	2.139
日本	1.942	1.922	1.93	1.93	1.894	1.869	1.827	1.778	1.799	1.796	1.842
韓國	3.471	3.119	3.127	2.964	2.876	2.749	2.859	2.761	2.379	2.671	2.056
盧森堡	4.352	4.562	4.508	4.837	4.432	3.985	3.742	3.848	3.805	3.51	3.516
墨西哥	1.81	2.078	1.621	1.055	0.6	0.407	0.416	0.497	0.587	0.661	0.659
荷蘭	3.226	3.074	3.079	3.221	3.273	3.344	3.088	3.139	3.106	3.122	3.027
紐西蘭	1.772	1.792	1.602	1.454	1.412	0.979	0.878	0.884	0.885	0.888	0.874
挪威	3.537	3.599	3.561	3.47	3.201	3.087	3.08	2.79	3.012	3	2.799
波蘭	3.708	3.957	4.106	4.164	4.193	4.027	4.169	4.446	3.79	4.206	4.126
葡萄牙	3.722	3.875	3.879	3.833	3.77	3.838	3.508	3.269	3.157	3.281	3.141
斯洛伐克	2.722	2.948	3.122	3.32	3.659	2.889	3.533	2.707	2.806	2.931	2.893
斯洛維尼亞	3.479	3.53	3.494	3.565	3.489	3.435	3.456	3.539	4.241	4.382	4.281
西班牙	2.456	2.475	2.446	2.397	2.302	2.192	2.174	2.074	2.101	2.153	2.062
瑞典	3.131	3.183	3.163	3.035	2.982	2.822	2.713	2.692	2.871	2.745	2.563
瑞士	1.577	1.485	1.528	1.541	1.51	1.458	1.339	1.432	1.419	1.438	1.365
土耳其	2.914	3.949	4.969	4.727	5.136	4.869	4.638	4.401	4.579	5.213	4.946
英國	3.589	3.504	3.347	3.285	3.109	2.953	2.863	2.892	3.129	3.099	3.045
美國	1.055	1.063	1.043	1.007	1.005	0.992	0.944	0.9	0.978	0.963	0.945
OECD 平均	2.875	2.934	2.951	2.917	2.876	2.75	2.699	2.587	2.67	2.72	2.694

資料來源：OECD(2012)。

## 1. 政策現況與背景

雖然其比重由民國 60 年代約占整體賦稅收入 15% 的比重，遞減至民國 80 年代的 12%，以及民國 90 年代的 10%，貨物稅仍是我國整體賦稅收入中非常重要的一項稅目。參照〈表 2-12〉及〈表 2-13〉可以發現，近 5 年的平均值仍在 8.6% 以上，每年平均的稅收貢獻亦達 1,400 億元以上。正由於其財政貢獻度相當大，因此即便課徵項目中涵蓋(早年可能具有奢侈消費特徵之)民生必需品及中間投入品之項目，並不是一合理的稅制結構，但歷經多時，貨物稅的改革仍然難以畢其功於一役。歷年來主要的項目調整有：民國 75 年實施加值型營業稅時，取消對紙類、皮革皮統、塑膠、元條及其他型鋼等加工外銷之原料的項目課稅；以及民國 79 年對鋼琴、電子琴、化妝品、調味粉、糖類的項目取消課稅。就現況而言，參照〈表 2-14〉可以看出，在目前的七大類貨物項目中，以油氣類的稅收貢獻超過 50%，占最高的比例；其次依序則為車輛類、電器類、水泥、飲料品、橡膠輪胎、平板玻璃。

表 2-12 全國賦稅收入

單位：億元；%

	合 計		所得稅	營業稅	貨物稅	證券 交易稅	關稅	土地稅	其他
		年增率							
97年	17,604	1.5	8,350	2,440	1,267	906	804	1,161	2,676
98年	15,303	-13.1	6,410	2,235	1,279	1,060	688	1,124	2,507
99年	16,222	6.0	5,904	2,682	1,508	1,046	895	1,364	2,823
100年	17,646	8.8	7,102	2,839	1,649	940	963	1,420	2,733
101年	17,967	1.8	7,608	2,818	1,609	719	949	1,438	2,826

資料來源：財政部統計處(2013a)。

表 2-13 全國賦稅收入結構

單位：%

	合 計	所得稅	營業稅	貨物稅	證券 交易稅	關稅	土地稅	其他
97年	100.0	47.4	13.9	7.2	5.1	4.6	6.6	15.2
98年	100.0	41.9	14.6	8.4	6.9	4.5	7.3	16.4
99年	100.0	36.4	16.5	9.3	6.4	5.5	8.4	17.5
100年	100.0	40.2	16.1	9.3	5.3	5.5	8.0	15.6
101年	100.0	42.3	15.7	9.0	4.0	5.3	8.0	15.7

資料來源：財政部統計處(2013a)。

表 2-14 貨物稅實徵淨額—按貨品別分

單位：新臺幣千元						
貨品別	97 年	98 年	99 年	100 年	101 年	平均占比(%)
總計	126,659,613	127,878,770	150,777,174	164,876,634	160,897,298	100
油氣類	75,828,510	84,370,114	85,018,713	88,003,279	85,879,258	57.3
車輛類	35,200,408	29,231,030	49,510,685	59,781,493	57,649,585	31.6
汽車	30,414,896	27,537,289	46,130,269	55,180,120	53,201,966	
機車	4,785,512	1,693,741	3,380,416	4,601,373	4,447,619	
橡膠輪胎	1,689,668	1,573,078	2,001,683	2,217,237	2,260,487	1.3
水泥	3,985,962	3,405,923	3,830,911	4,094,155	3,983,503	2.6
飲料品	3,077,513	3,323,086	3,017,216	2,878,030	2,988,473	2.1
平板玻璃	421,332	342,470	470,289	523,876	408,735	0.3
電器類	6,456,220	5,633,069	6,927,677	7,378,564	7,727,257	4.7
電冰箱	2,100,633	1,701,683	1,019,444	987,921	1,088,347	
電視機	966,164	836,084	950,461	1,063,510	1,165,253	
冷暖氣機	2,483,321	2,301,448	3,983,152	4,337,471	4,331,818	
除濕機	120,544	87,359	149,715	176,413	314,199	
錄影機	313,285	306,405	312,143	214,764	198,245	
電唱機	6,745	622	762	1,655	778	
錄音機	27,739	4,700	6,441	9,831	8,359	
音響組合	293,955	270,774	359,663	417,164	423,595	
電烤箱	143,834	123,994	145,896	169,835	196,663	

資料來源：財政部統計處(2013a)。

## 2. 政策分析

民國 90 年間舉辦的經濟發展諮詢委員會議中，已經開始對於貨物稅稅制合理化的方向，進行討論。以 OECD 國家為參考，大多數會員國的貨物稅占總稅收的比重不但大幅下降，也早已於 90 年代以後，轉向綠色稅制的整合；留存的貨物稅項目，則愈趨以特定政策目的為開徵之考量。我國貨物稅的具體改革方針，則是由民國 90 至 91 年間所組成運作的行政院財政改革委員會提出：為簡化銷售稅制，行政院財政改革委員會決議，將修正貨物稅條例，取消橡膠輪胎、飲料品、平板玻璃及電器類之貨物稅，列為中期財政改革措施。並擬將現行貨物稅中的油氣類、車輛類、水泥改制為符合環境保護、節約能源、國民健康維護等特定目的

之綠色租稅<sup>15</sup>。課徵能源稅議題則被列為財政部 101 年 3 月 15 日成立之「財政健全小組」優先討論議題。

### 3. 小結

貨物稅具有稽徵便利及稅收穩定的特性，而高度的稅賦貢獻常會妨礙合理的稅制調整。貨物稅之課徵，不應僅著重於增加財政收入，而應該藉由選擇性課徵的方式，來達到期望的政策目標。

我們建議：

- (1) 藉由貨物稅選擇性課徵的特性，可考慮類似獨立課徵菸酒稅捐之政策，推廣涵蓋至其他成癮性貨物與活動(addictive goods and services)，以達「寓禁於徵」之目標。
- (2) 「特種貨物及勞務稅條例」也應廣泛涵蓋各類奢侈財以及投機交易活動。
- (3) 對多項有環境負外部性的財貨與活動，應可納入綠色稅制一併探討與改革。

---

<sup>15</sup>環境能源稅制之政策改革建議，請參看本建議書第「貳-五」單元。

## 七、中央與地方稅收結構探討

我國中央與地方政府間的財政關係，建構於「財政收支劃分法」之上。但最近一次(民國 88 年)修法已逾十年，不僅地方政府對於中央統籌分配稅款的分配方式抗爭頻繁，更難以因應進展中「中央—6 直轄市—16 縣市—鄉鎮」的政治及財政體制。為免我國中央與地方的財政分權落入既患貧亦患不均的雙重危機，實有必要推動相關政策之改革。

### 1. 制度現況與背景

#### 1.1 「地方自治法」修正後的地方財政挑戰

我國於民國 98 年(2009 年)修正「地方制度法」，並於同年 7 月 2 日由行政院核定臺北縣改制為直轄市，臺中縣與臺中市、臺南縣與臺南市、高雄縣與高雄市則合併改制為直轄市；另有桃園縣於民國 100 年(2011 年)元月升格為準直轄市。以臺北市、新北市、臺中市、臺南市、高雄市 5 大直轄市，以及桃園縣為準直轄市的「六都」；加上基隆市、新竹市、嘉義市、新竹縣、苗栗縣、南投縣、彰化縣、雲林縣、嘉義縣、屏東縣、宜蘭縣、花蓮縣、臺東縣、澎湖縣、金門縣及連江縣等 16 縣(市)，構成了臺灣地方政府的主要財政體制。其中「六都」地理版圖幾占全臺面積三分之一，轄內市民總數則達到全臺人口之 68%。此一全新的地方自治體制，除了反應民主政治的進程外，更對未來的財政分權調適，帶來巨大的挑戰。由〈表 2-15〉可以看出，100 年度(2011 年)自有(籌)財源收入比例中，「六都」相對於其它 16 縣市具有明顯的優勢外，〈表 2-16〉進一步顯示直轄市與一般縣市除了基本財政能力的差異顯著，來自中央統籌分配稅款的分配比率與人口比率(68%：32%)相近，可以想見為了調和地方財政水平不均度，補助收入部分分配比率趨向於相對齊平。

表2-15 100年度地方政府自有(籌)財源比例概況

單位：億元

項目	歲出	自有財源			自籌財源占 歲出%	自有財源占 歲出%
		自籌財源	中央統籌	小計		
縣市別	(1)	(2)	(3)	(4)=(2)+(3)	(5)=(2)/(1)	(6)=(4)/(1)
<b>總計</b>	<b>10,546</b>	<b>4,233</b>	<b>1,977</b>	<b>6,210</b>	<b>40</b>	<b>59</b>
臺北市	1,730	961	341	1,302	56	75
新北市	1,459	730	239	969	50	66
臺中市	969	439	188	627	45	65
臺南市	776	237	157	394	31	51
高雄市	1,267	470	228	698	37	55
桃園縣	572	270	108	378	47	66
<b>「六都」合計</b>	<b>6,773</b>	<b>3,107</b>	<b>1,261</b>	<b>4,368</b>	<b>46</b>	<b>64</b>
<b>十六縣市合計</b>	<b>3,090</b>	<b>802</b>	<b>530</b>	<b>1,332</b>	<b>26</b>	<b>43</b>
宜蘭縣	205	60	29	89	29	44
新竹縣	230	98	33	131	43	57
苗栗縣	265	57	36	93	22	35
彰化縣	366	93	69	162	25	44
南投縣	210	53	43	96	25	46
雲林縣	251	48	55	103	19	41
嘉義縣	214	42	39	81	20	38
屏東縣	360	68	58	126	19	35
臺東縣	141	16	27	43	12	31
花蓮縣	165	28	32	60	17	36
澎湖縣	84	7	15	22	8	26
基隆市	176	46	30	76	26	43
新竹市	155	80	30	110	52	71
嘉義市	112	33	19	52	29	46
金門縣	121	73	12	85	60	70
連江縣	34	2	3	5	6	15
鄉鎮市合計	682	324	186	510	48	75

資料來源：本研究自行計算。審計部(2013)。

表2-16 【改制後】縣市財政概況

單位：新臺幣百萬元

項目及年度	總計	「六都」	16 縣市合計
歲入			
2009	781,577.97	505,032.10(64.6%)	276,545.87(35.4%)
2010	837,506.57	545,135.55(65.1%)	292,371.00(34.9%)
2011	939,329.11	640,441.43(68.2%)	292,887.67(31.2%)
2012	934,503.48	634,818.00(67.9%)	299,685.49(32.1%)
稅課收入			
2009	366,147.68	272,217.03(74.3%)	93,930.64(25.7%)
2010	397,703.28	303,465.47(76.3%)	94,237.82(23.7%)
2011	448,881.94	344,485.02(76.7%)	104,396.93(23.3%)
2012	471,551.42	361,752.03(76.7%)	109,799.39(23.3%)
稅課收入- 統籌分配稅收入			
2009	150,169.67	99,801.26(66.5%)	50,368.40(33.5%)
2010	153,281.30	105,992.43(69.1%)	47,288.87(30.9%)
2011	174,916.97	120,393.30(68.8%)	54,523.65(31.2%)
2012	189,474.24	129,562.42(68.4%)	59,911.83(31.6%)
補助及協助收入			
2009	320,479.84	161,255.71(50.3%)	159,224.14(49.7%)
2010	331,226.90	158,036.27(47.7%)	173,190.62(52.3%)
2011	369,313.39	203,659.47(55.1%)	165,653.93(44.9%)
2012	319,808.53	164,341.38(51.4%)	155,467.14(48.6%)

資料來源：中華民國統計資訊網，【改制後】縣市財政概況重要統計指標。本研究自行計算。

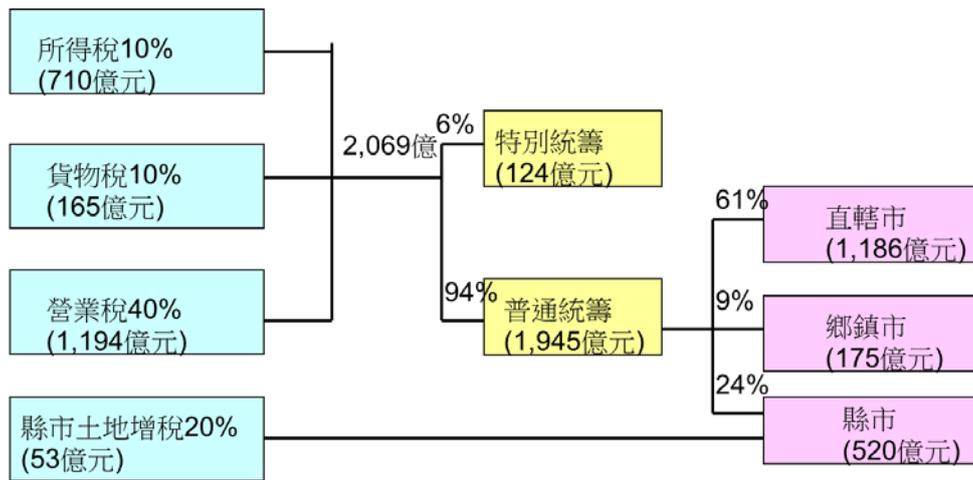
## 1.2 自有財源偏低

地方政府的財政自主性可以自有財源占歲出比率為主要指標。以臺北市與高雄市兩直轄市為例，就自有財源及自籌財源來觀察，臺北市的兩項比率均為各地方政府之最；高雄市作為直轄市，但其自籌財源比率仍低於50%，自有財源比率甚至未達60%，遑論各級縣市自有財源更為匱乏的情況下，可以充份發展財政自主的空間。

符合地方自治精神與鼓勵地方財政自主的「地方稅法通則」與「規費法」雖然於民國91年12月11日公布實施。但顯然地方政府首長在考量選舉因素後，開徵新稅意興闌珊；經中央機關同意備查且已開徵之地方稅，至目前止有桃園縣政府之「營建剩餘土石方臨時稅」及「景觀維護臨時稅」(桃園縣政府另提出「體育發展臨時稅」，財政部同意備查，但桃園縣政府尚未開徵)、苗栗縣政府之「土石採取景觀維護特別稅」及「營建剩餘土石方特別稅」、高雄縣政府之「土石採取特別稅」、臺中縣政府之「特殊消費稅」、南投縣政府之「土石採取景觀維護特別稅」、花蓮縣政府之「土石採取景觀維護特別稅」及「礦石開採特別稅」，以及臺北縣土城市公所、淡水鎮公所、鶯歌鎮公所、五股鄉公所、八里鄉公所和三芝鄉公所之「建築工地臨時稅」(升格為新北市後亦已停徵)。由此可見，「地方稅法通則」賦予地方政府因地制宜徵收地方特別稅、臨時稅、附加稅或調整地方稅率的權力，期待地方政府能夠追求財政自主的崇高目標，並未達成。

## 2. 課題分析

規範中央與地方政府財政關係的財政收支劃分法，早於民國40年6月13日制定公布，而最近一次修正公布日期為民國88年1月25日，早已不能因應當前之中央與地方之財政結構，參照〈圖2-26〉。而地方財政目前遭遇自有財源偏低、支出結構僵化與債務負擔沉重等多重問題，因此地方政府要求中央增加統籌分配額度與補助款項的呼聲始終不斷；再加上民選首長在地方政治運作與競選壓力下，常追求不具長遠經濟效益之建設與支出，地方財政紀律鬆散，更令地方自治與公共服務的品質與展望堪慮。因應此一財政挑戰，財政部擬具財政收支劃分法修正草案，於民國101年2月23日經行政院院會通過轉請立法院審議，但迄今仍無實質進展。



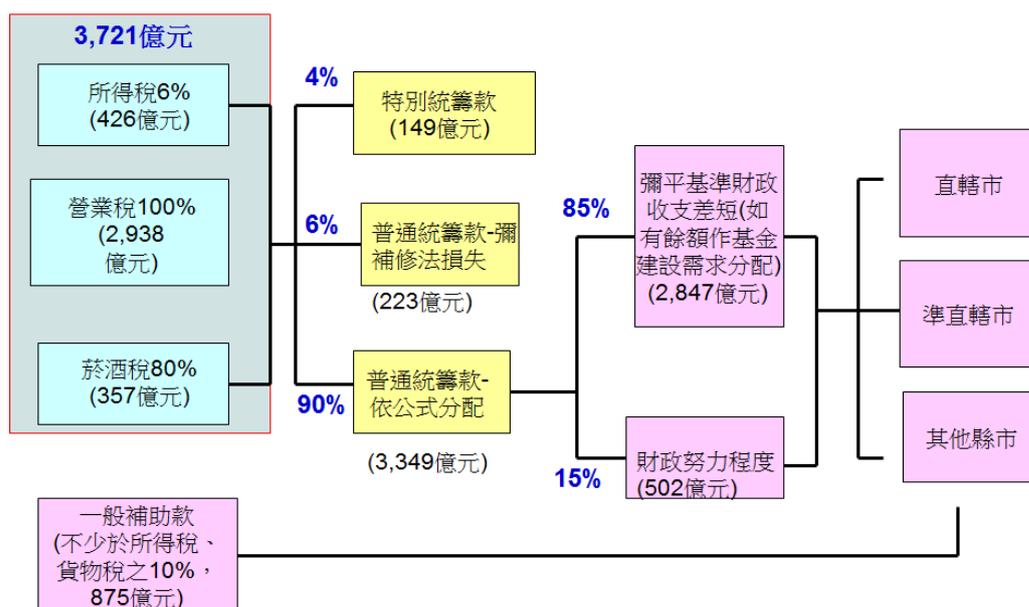
資料來源：本研究自行編製/財政部國庫署(2012)。

圖 2-26 現行財劃法中央統籌分配稅款分配方式

### 3. 小結

合宜的中央與地方財政分權，除了能夠反映地方自治的民主精神，更能藉由有效的地方公共服務，增進效率與提高民眾福祉。財政收支劃分法修正草案的審議與通過，只是改善現況的第一步，更長遠的改革，應該就以下四個財政分權基本原則來調整地方政府的收入組成(Blöchliger and Petzold, 2009)：

- (1) 效率面：應能增進地方公共支出效率、提供經濟發展誘因並強化財政紀律。不論就學理(Oates and Schwab, 1988)或實務層面(OECD, 2010)，此一效率指標均指向地方政府應提高自主財源，特別是在稅課收入上的比重。參照〈圖 2-27〉，財政收支劃分法修正草案中雖已訂定基準財政收入額與基準財政需要額之計算方式(占統籌分配稅款分配率之 85%)，有助於提升統籌分配稅款的透明度；但有關財政努力及績效及基本建設需求之指標(占統籌分配稅款分配率之 15%)，仍懸於中央與各地方政府之協商結果，成為修法通過的主要障礙。而就稅種而言，財產稅目為最能提昇效率的合適選項，因此也與本建議書第貳-四中對於地價稅與房屋稅的政策改革建議(將土地公告現值、公告地價及房屋評定現值盡可能調整其課稅基礎以接近市價，以及將非自用住宅之房屋稅稅率，用現有稅率之上限課徵等)互相呼應。其次，財政收支劃分法修正草案中所得稅與營業稅對於地方的分成應予以提高，也有助於效率面的提昇，應予支持。



資料來源：本研究自行編製/財政部國庫署(2012)。

圖 2-27 行政院提案之財劃法中央統籌分配稅款分配方式

- (2) 公平面：應確保地方民眾與企業所承受的租稅負擔與所提供的公共服務，在跨域間不會有巨幅的差異。目前的中央對地方的補助比例，約略具有平等的形態，但補助款的相關制度設計，攸關未來財政紀律是否得以維繫，仍然有極大的改革空間。近年來荷蘭、匈牙利、瑞典以及英國，均透過獨立公正的機制進行評估與予以監督(請參考 Hagemann, 2010)。
- (3) 基於中央及地方財政分權之公平、效率、合理之原則，以及落實地方自治之精神，賦予地方更多之財政權及責任，中央及地方財政劃分辦法應隨時因應調整修正。
- (4) 從政治經濟學之角度，宜由政務委員兼主計長，銜院長之命，基於零基預算之原則，負責統籌協調各部會之預算編列，檢討各部會支出之合理性、必要性、優先性及效率性，避免政府財政支出之不當及浪費。

## 參、政策建議

為使國家健全永續發展，國民賦稅負擔公平合理，避免所得分配進一步惡化、降低跨代分配不均，實應建立健全、公平、合理、永續之租稅體制。基於上述分析，在彌補財政赤字後，維持稅收占 GDP 的比例不變之原則下，在健全財政結構、增加財政收入、提高租稅效率、促進經濟成長、改善所得分配、提高社會福利、確保國家永續發展的綜合考量下，我們具體提出七大政策建議：

### 一、在所得稅與消費稅方面：

在彌補財政赤字後，維持稅收占GDP的比例不變之原則下，降低薪資所得者之稅率，適度提高消費稅之稅率。一般正常之消費品可維持較低之現行5%稅率，較奢侈品廣義之高級消費品則課以較高如10%之稅率。

### 二、在所得稅「兩稅合一」制度之調整：

營利與綜合兩所得稅合一制度應予以廢除。兩稅分離後，綜合所得稅可採「部分股利所得扣抵法」消彌重複課稅。扣抵的方式，可採用「定額」扣抵法，一家戶以不超過 27 萬元的「股利所得」扣抵額為上限，與「利息所得」免稅額度同步。

### 三、在營利事業所得稅方面：

避免營所稅稅基之流失，應徹底檢討各項產業租稅減免法規及金額，在不影響經濟發展之前提下，逐步廢止不當之租稅減免，核實課徵應課之營利事業所得稅。相較世界各國，我國營所稅稅率仍屬偏低，在未來經濟景氣恢復後，應合理提高營所稅稅率至20%-25%與韓國及歐盟相當之規格，使租稅負擔趨趨公平合理。再則，為能落實技術提升及品牌創新，對於研發投資之賦稅抵減，應針對真正有技術創新之產業，而非普遍性之減免。

### 四、在土地稅及房屋稅方面：

不動產持有及交易之資本利得稅負顯著偏低，基於核實課徵及租稅公平之原則，不動產交易之資本利得及其持有，應將土地與房屋價格合併，並以市場實際交易價格為課徵之稅基，不但稅基擴大，也更符合公平、合理之課稅精神。修法前(包括憲法之修正或解釋、土地法、平均地權條例以及所得稅法之修正)，各級地方政府應將土地公告現值、公告地價及房屋評定現值盡可能調整其課徵基礎以期接近市價，並將非自用住宅之房屋稅稅率，用現有稅率之上限或調高上限課徵，以符合量能課稅之原則，而外籍人士購買不動產，應課徵額外之交易稅。如此多方考量，將可使不動產之持有成本漸趨合理水準，並可抑制不動產之投機炒作，進而避免貧富不均之現象持續惡化。

## 五、在綠色稅制方面：

在彌補財政赤字後，維持稅收占 GDP 的比例不變之原則下，綠色稅制改革應兼顧經濟效率之提升、社會公平之考量，對有害環境的活動課稅(包括能源與環境相關稅費)，並將其稅收用於對低收入戶給予所得補貼、建設永續交通系統、補貼大眾運輸、以及相關所得稅制改革。並且落實環境污染費與資源管理費的開徵，徵費標的與費率應適切反映資源利用之外部成本。除了有法而未執行，費的課徵標的與費率皆為反映外部成本的一環，資源負責主管機關應一併檢討。將空氣污染、水污染、土壤及地下水污染和海洋污染等四種現有的環境污染費，改為環境稅，成為綠色稅制改革之一環，因其性質為污染者付費，而非使用者付費。

## 六、在貨物稅方面：

藉由貨物稅選擇性課徵的特性，可考慮類似獨立課徵菸酒稅捐之政策，推廣涵蓋至其他成癮性貨物與活動(addictive goods and services)，以達「寓禁於徵」之目標。而「特種貨物及勞務稅條例」也應廣泛涵蓋各類奢侈財以及投機交易活動。對多項有環境負外部性的財貨與活動，則可納入綠色稅制一併改革。

## 七、在中央與地方稅收結構及分配方面：

健全「財政收支劃分法」修正，應提高地方自主財源，以增進地方公共支出效率、協助地方經濟發展、提供地方政府積極徵稅及提高稅基之誘因並強化財政紀律。因此，除了落實與地方稅息息相關的土地稅與房屋稅，也應提高所得稅與營業稅對地方的分成。而中央對地方補助，宜著重於減低跨區域間的差異，以期朝向區域均衡發展之目標邁進。但補助分配應透過獨立公正的機制進行評估並予以監督。

最後，基於賦稅負擔之公平及合理性，政府應強化各項賦稅稽徵及處罰機制，避免逃漏稅繼續惡化，以保稅基之穩定。

## 肆、結語

健全之財政為國家永續發展之基石。若無穩健之財政制度及結構，未來國家長期發展堪憂。近年來，歐盟一些國家發生主權債務問題，造成產業出走、經濟發展停滯、國民失業問題嚴重、政府面臨破產之困境等，均可為借鏡。當然，任何之稅制改革都會涉及各方所得及利益之重分配，而且因改革工程浩大，所面對之挑戰尤其艱鉅，絕非短時間內可竟全功。尤其在現今全球化之經濟發展趨勢下，各種產業可跨國移動，人才及工作人口的移動不可避免，資金之流動更是容易，使得各項稅制之改革及推動所面對之挑戰及不確定性更高。此外，我國現今之人口結構又迅速朝向老化及少子化的趨勢發展，未來不論社會及家庭扶養之負擔都將會愈趨沉重，如此一方面在稅基將逐漸縮減，另一方面社福支出又將大幅增加之情況下，可預見的是未來政府財政勢必更是雪上加霜。因此，我們希望各級政府、朝野各界、學界、各個產業與全體國民，都能充分體認到我國目前所面臨的財政問題之嚴重性及改革之迫切性，而期望能透過對話、理性討論，進一步尋求共識，逐步改革目前困窘之財政結構，以達財政穩固健全，國家永續發展之目標，如此方為國家之幸、全民之福。

## 伍、參考文獻

- 中央研究院 (2011),《人口政策建議書》, 臺北: 中央研究院。
- 中央銀行 (2013),《中華民國金融穩定報告》, 臺北: 中央銀行。
- 內政部營建署 (2013),《低度使用(用電)住宅、新建餘屋(待售)住宅統計資訊簡冊》, 臺北: 內政部營建署。
- 毛慶生、朱敬一、林全、許松根、陳昭南、陳添枝與黃朝熙 (2007),《經濟學》, 臺北: 華泰文化。
- 行政院國家永續發展委員會 (2013),《2012 永續發展指標系統評量結果》, 臺北: 行政院國家永續發展委員會。
- 李怡璇 (2003),《公共建設投資對製造業、生產者服務業發展之關聯性研究》, 國立政治大學地政學系碩士論文。
- 凌忠嫻 (2011),「地方財政之檢討與前瞻(簡報檔)」, 財政部國庫署 100 財政業務聯繫會報。
- 凌忠嫻 (2013),「當前財政問題之因應」,《當代財政》, 26, 1-12。
- 財政部國庫署(2012),「財政收支劃分法修正」, 本署重大政策網頁資料, <http://www.nta.gov.tw/web/AnnD/uptAnnD.aspx?c0=251&p0=712>。
- 財政部統計處 (2012),《中華民國 100 年財政統計年報》, 臺北: 財政部統計處。
- 財政部統計處 (2013a),《中華民國 101 年財政統計年報》, 臺北: 財政部統計處。
- 財政部統計處 (2013b),「101 年土地增值稅結構變動與趨勢」, 財政部統計處財政統計分析專題報告。
- 財政部統計處 (2013c),「101 年地價稅之概況與結構變動」, 財政部統計處財政統計分析專題報告。
- 財政部統計處 (2013d),「102 年 12 月全國賦稅收入初步統計」新聞稿。
- 楊子江 (2013a),「101 年稅收徵起情形」,《當代財政》, 27, 92-98。
- 楊子江 (2013b),「營利事業所得稅統計分析」,《當代財政》, 34, 63-73。
- 經濟部能源局 (2014),《2014 年 2 月能源統計月報》, 臺北: 經濟部能源局。
- 監察院 (2012),《監察院 100 年度我國賦稅結構與政府稅制改革措施專案調查研究報告》, 臺北: 監察院。
- 審計部 (2013),《中華民國 101 年度直轄市及縣市地方決算審核結果年報》, 臺北: 審計部。
- 蕭代基與洪志銘 (2010),「綠色稅制與產業轉型」,《永續產業發展》, 52, 22-30。
- 蕭代基、張家春、黃錦堂、朱澤民、張能復、黃宗煌、楊重信、葉淑琦與林淑瑜 (1998),「空氣污染防治費收費辦法與執行之檢討」,《經社法制論叢》, 22, 203-228。

- 蕭代基、黃耀輝、陳明真、洪志銘、陳筆、黃德秀、葉沂萱、王姿懿與楊馥菁 (2009), 「綠色稅制之研究」, 行政院賦稅委員會研究報告。
- Aschauer, David Alan (1989), "Is Public Expenditure Productive?" *Journal of Monetary Economics*, 23(2), 177-200.
- Barro, Robert G. (1990), "Government Spending in a Simple Model of Endogenous Growth," *Journal of Political Economy*, 98(5), 103-125.
- Blöchliger, Hansjörg and Oliver Petzold (2009), *Taxes or Grants: What Revenue Source for Sub-Central Governments?* Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, Economics Department.
- Chen, Been-Lon, Hung-Ju Chen, and Ping Wang (2011), "Taxing Capital Is Not a Bad Idea Indeed: The Role of Human Capital and Labor-Market Frictions," *MPRA Paper*, No. 33209.
- Chen, Been-Lon and Chia-Hui Lu (2013), "Optimal Factor Tax Incidence in Two-Sector Human Capital-Based Models," *Journal of Public Economics*, 97(1), 75-94.
- Correia, Isabel (2010), "Consumption Taxes and Redistribution," *American Economic Review*, 100(4), 1673-1694.
- Demographia (2013), *Demographia International Housing Affordability Survey*, Belleville, IL: Demographia.
- Hagemann, Robert P (2010), *Improving Fiscal Performance Through Fiscal Councils*, *OECD Working Papers*, No. 829.
- Hetherington, Tom (2000), "Green Economic Policy," Progress Report of British Columbia Green Party Leadership, Canada: The Green Party of British Columbia (<http://www.progress.org/shift19.htm>).
- Lucas, Robert E. Jr. (1990), "Supply-Side Economics: An Analytical Review," *Oxford Economic Papers*, 42(2), 293-316.
- Oates, Wallace E. and Robert M. Schwab (1988), "Economic Competition among Jurisdictions: Efficiency Enhancing or Distortion Inducing?" *Journal of Public Economics*, 35(3), 333-354.
- OECD (2010), *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OECD Tax Policy Studies, No. 20, OECD.
- OECD (2012), *Revenue Statistics 1965-2011*, OECD Publishing.
- OECD (2013), *Crisis Squeezes Income and Puts Pressure on Inequality and Poverty*, OECD.
- Pearce, David W. (1991), "The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming," *Economic Journal*, 101(407), 938-948.
- Peng, Shin-Kun and Ping Wang (2009), "A Normative Analysis of Housing-Related Tax Policy in a General Equilibrium Model of Housing Quality and Prices," *Journal of Public Economics Theory*, 11(5), 667-696.
- Rockström, J., W. Steffen, K. Noone, Å. Persson, F. S. Chapin, III, E. Lambin, T. M. Lenton, M. Scheffer, C. Folke, H. Schellnhuber, B. Nykvist, C. A. de Wit, T. Hughes,

- S. van der Leeuw, H. Rodhe, S. Sörlin, P. K. Snyder, R. Costanza, U. Svedin, M. Falkenmark, L. Karlberg, R. W. Corell, V. J. Fabry, J. Hansen, B. H. Walker, D. Liverman, K. Richardson, C. Crutzen, and J. Foley (2009a), "Planetary Boundaries: Exploring the Safe Operating Space for Humanity," *Ecology and Society*, 14(2), Article 32, 1-33.
- Rockström, J., W. Steffen, K. Noone, Å. Persson, F. S. Chapin, III, E. Lambin, T. M. Lenton, M. Scheffer, C. Folke, H. Schellnhuber, B. Nykvist, C. A. de Wit, T. Hughes, S. van der Leeuw, H. Rodhe, S. Sörlin, P. K. Snyder, R. Costanza, U. Svedin, M. Falkenmark, L. Karlberg, R. W. Corell, V. J. Fabry, J. Hansen, B. H. Walker, D. Liverman, K. Richardson, C. Crutzen, and J. Foley (2009b), "A Safe Operating Space for Humanity," *Nature*, 461, 472-475.
- Tullock, Gordon (1967), "Excess Benefit", *Water Resource Research*, 3(2), 643-644.
- Turnovsky, Stephen J. (2000), "Fiscal Policy, Elastic Labor Supply, and Endogenous Growth," *Journal of Monetary Economics*, 45(1), 185-210.
- Walls, Margaret and Jean Hanson (1996), *Distribution Impacts of an Environmental Tax Shift: The Case of Motor Vehicle Taxes*, Washington DC: Resources for the Future.
- WEF (2014), *Global Risk*, Geneva: World Economic Forum.

## 陸、附錄

### 一、圖表索引

圖 1-1	稅收趨勢 .....	11
圖 1-2	稅課收入占各級政府歲入(出)比率 .....	12
圖 1-3	81-102 年度中央政府總預算歲入、歲出及餘絀圖 .....	14
圖 1-4	中央政府債務未償餘額(存量) .....	15
圖 1-5	適用促進產業升級與產業創新條例之稅捐減免 .....	18
圖 1-6	歷年各級政府社會福利支出執行概況 .....	20
圖 1-7	我國近年來租稅負擔比率 .....	21
圖 1-8	賦稅負擔率(不含社會安全捐) .....	23
圖 1-9	五等分位差距倍數—每戶 .....	24
圖 1-10	我國貧富差距長期趨勢 .....	24
圖 1-11	OECD 國家所得分配 .....	25
圖 1-12	我國與 OECD 及其夥伴國可支配所得低於中位數 50%人口比率 ..	26
圖 1-13	最高 5%所得與最低 5%所得倍數變化趨勢 .....	26
圖 1-14	所得稅與證券交易稅及土地增值稅占稅收比重 .....	27
圖 1-15	受僱人員報酬及營業盈餘占 GDP 比重 .....	28
圖 1-16	主要國家受僱人員報酬 GDP 比重 .....	28
圖 2-1	固定資本形成占 GNP 比例 .....	36
圖 2-2	資本所得占 GNP 比例 .....	37
圖 2-3	兩稅合一後最低及次低所得家戶所得份額 .....	38
圖 2-4	所得分配變化 .....	38
圖 2-5	營利事業所得稅稅收概況 .....	42
圖 2-6	稅源示意 .....	43
圖 2-7	免稅所得及扣除額 .....	43
圖 2-8	營所稅租稅減免變動趨勢 .....	44
圖 2-9	企業租稅負擔率 .....	45
圖 2-10	GDP 與稅收成長趨勢圖 .....	47
圖 2-11	歷年地價稅稅收 .....	49
圖 2-12	直轄市及縣(市)政府之地價稅占稅課收入比重 .....	50

圖 2-13	土地增值稅占全國稅課收入比重 .....	52
圖 2-14	土地增值稅占各該縣市政府稅課收入比重 .....	53
圖 2-15	地價及房價指數 .....	55
圖 2-16	房價所得比與房貸負擔率 .....	56
圖 2-17	家庭部門借款用途別 .....	56
圖 2-18	全球房價最難負擔城市 .....	57
圖 2-19	國內房價所得比(倍) .....	59
圖 2-20	101 年度低度使用(用電)住宅比例分布 .....	60
圖 2-21	2001-2013 不同資產投資報酬趨勢.....	63
圖 2-22	綠色稅制改革架構圖 .....	67
圖 2-23	95 無鉛汽油價格國際比較 (2014 年 2 月) .....	72
圖 2-24	2012 年各國電價比較 .....	72
圖 2-25	2012 年臺灣資源耗用型產業占比 .....	73
圖 2-26	現行財劃法中央統籌分配稅款分配方式 .....	88
圖 2-27	行政院提案之財劃法中央統籌分配稅款分配方式 .....	84
表 1-1	各國一般政府賦稅收入占歲入比重(%) .....	13
表 1-2	各國中央政府債務未償餘額占 GDP 之比率 .....	16
表 1-3	民國 90-102 年歷年之稅捐減免 .....	17
表 1-4	民國 87-101 年度我國重要租稅制度改革導致國家稅收增減狀況情形表 .....	18
表 1-5	歷年降稅類別統計.....	19
表 1-6	1965-2011 年 OECD 國家租稅負擔率 .....	22
表 1-7	各國賦稅負擔率—賦稅收入占 GDP 之比率 .....	23
表 2-1	綜所稅十等分位平均每戶主要類型所得之統計(2010 年) .....	39
表 2-2	各國營所稅稅率 .....	45
表 2-3	102 年賦稅收入變動 .....	48
表 2-4	歷年公告地價調幅總表 .....	51
表 2-5	公告地價占一般正常交易價格比率 .....	51
表 2-6	公告土地現值占一般正常交易價格比率 .....	54
表 2-7	房價親民標準 .....	58
表 2-8	地價稅與房屋稅占 GDP 比重(%) .....	62
表 2-9	臺北市歷年土地增值稅試算表 .....	64
表 2-10	環境污染稅費一覽表 .....	70

表 2-11	OECD 會員國貨物稅占 GDP 比值(%) .....	75
表 2-12	全國賦稅收入 .....	76
表 2-13	全國賦稅收入結構 .....	76
表 2-14	貨物稅實徵淨額—按貨品別分 .....	77
表 2-15	100 年度地方政府自有(籌)財源比例概況 .....	80
表 2-16	【改制後】縣市財政概況 .....	81

## 二、「研議小組」會議紀錄

### 研議小組第一次會議紀錄

時間：民國 102 年 12 月 16 日(星期一)下午 2 時整

地點：中央研究院行政大樓二樓會議室

主持人：翁啟惠院長

出席委員：王汎森副院長、王平院士、彭信坤特聘研究員、簡錦漢所長、劉兆漢院士、毛慶生副教授、何志欽副校長、周德宇副教授、邱正雄董事長、施振榮董事長、胡勝正院士、殷乃平教授、許嘉棟董事長、陳明郎研究員、楊建成特聘研究員、劉憶如董事總經理、曾巨威立法委員

記錄：劉素汝

#### 壹、主持人致詞：

對於國家財政，以及政府要推動公共建設、社會福利、教育甚至研發方面等資金來源，目前都受到相當大的挑戰，大家都歸咎於政府的稅制有問題，使得稅收方面產生許多困難；當然，也有人說 70% 的稅收是由薪水階級承擔，許多大規模高獲利的企業，其實租稅負擔相對較低。為了深入了解這些問題背後的原因，進而成立此次「賦稅改革」政策建議研議小組。考量到政治立場的中立性，特別邀請王平院士擔任召集人，帶領研議小組透過專業學術的角度，提出健全合理的稅制結構以及長期推動的計畫藍圖。

#### 貳、報告事項：

一、「賦稅改革」政策建議書草案報告，詳簡報檔。

報告人：彭信坤特聘研究員(執行秘書)

二、召集人一王平院士報告：

1. 相對於 GDP 而言，政府稅收呈現逐年遞減的趨勢，除了稅率調降，稅基本身不夠穩定也是其中因素。各級政府長期收入不足，國家永續發展堪憂。
2. 我國租稅負擔分配不公，包含所得課稅級距、使用者不付費等各層面，租稅結構尚有調整空間。
3. 目前稅制並未依據量能課稅原則，富人應承擔較大之社會責任。
4. 租稅改革，將依照與稅基相關一效率、公平、稅收穩定，以及長期動態收支平衡、中央地方財政平衡與配置等，五大原則進行調整。
5. 考量時間與人力不足，基本上遵循「兩個假設一個原則」：
  - i. 假設政府總支出占 GDP 比例不變
  - ii. 假設債務未償餘額占 GDP 比例 40% 不變

iii. 僅提供研議框架與改革方向等大原則，不予精算預期之稅收增減

三、工作小組成員論述。

### 參、議案討論：

一、資本利得稅(包括股票、債券、土地、房屋及其他財產交易所得)

(1) 是否應課徵？

(2) 如何課徵？

二、營業稅(消費稅)(5%)

是否有調升之空間？

三、營所稅(17%)

(1) 兩稅合一之檢討修正。

(2) 是否有調升之空間？

四、個人綜合所得稅

(1) 仰賴薪資所得稅(約 70%-75%)。

(2) 中小企業主及自我雇用者，大多無法課到稅。

五、地價稅、房屋稅

是否有調升之空間？

六、中央、地方財政收支如何合理劃分？

### 肆、會議決議：

一、

1. 增加貨物稅、能源環境稅之課徵。至討論議題中，貨物稅的部分，主要針對稅制項目的調整。
2. 關於第六點「中央、地方財政收支如何合理劃分？」將不做全面性的探討，僅針對中央與地方稅制的部分加以研議。
3. 根據多數委員的意見，第一點「資本利得稅」的研議，暫且不談證券交易所得稅。

二、

1. 擬訂於 102 年 12 月 30 日(星期一)召開工作小組第五次會議。
2. 預計 103 年二月下旬完成「賦稅改革」政策建議書(初稿)，於 103 年三月底送交委員會研議修正。

### 三、「工作小組」會議紀錄

#### 工作小組第一次會議紀錄

一、時間：民國 102 年 10 月 7 日(星期一) 上午 10：30

二、地點：中央研究院經濟研究所 B106 會議室

三、主持人：彭信坤特聘研究員(執行秘書)

四、出席人員：簡錦漢所長、毛慶生、周德宇、楊建成、陳明郎

記錄：劉素汝、陳靜怡

#### 壹、主持人報告：

1. 本次院長組成了賦稅改革政策建議委員會，召集人為王平院士。召集人從委員會名單內選出 6 位組成工作小組，原則上希望透過本次與下次(11/4)會議中找出一些重點，寫成簡單摘要，待 12/16 及 12/31 由院長召開委員會議後，最終於明年院士會議前寫成稅改政策建議書，並於院士會議中報告。院士會議後建議書將呈政府參考。至於是否接納使用，則非我們研議的重點。
2. 預計進行的步驟為：工作小組先討論並提出一些優先考慮的議題後，再送交委員會討論及發表意見，12 月底後再回到工作小組彙總。彙總後的資料再送回委員會，委員會可能仍有些修正意見，待確認後送交副院長、院長定稿，並送至明年院士會議報告。
3. 今天先請各位就過去資料瀏覽過目，希望先能產生一些想法，再來討論哪些議題可能比較重要。

#### 貳、背景資料討論：請參閱簡報檔資料

1. 未償債餘額比重(略)
2. 所得分配(略)
3. 資本利得(略)
4. 兩稅合一(略)

#### 參、優先議題綜合討論：

1. 財政困窘，入不敷出(略)
2. 資本利得是否應課稅？(略)
3. 中央地方財政之適切性(略)
4. 擴大稅基(略)
5. 稅率調整(略)

#### 肆、結論：

1. 經濟的永續發展是長遠的目標，「賦稅公平」、「健全財政」、「永續發展」等幾個大方向都是可以考慮的。比如「健全財政」，除了希望長期要有穩定的財稅收入，這是開源；但同時我們也需要將配套提出來，一併檢討支出的部分，也就是節流。避免收入調高了支出還是亂花的問題。
2. 目前希望工作小組能先提出幾個自己認為比較重要的、優先的稅制改革，寫 1-2 頁的綱要，並請各位老師分別針對一個主題進行，提供一些重點。如陳老師的兩稅合一議題，周老師的地方與中央財政劃分問題，毛老師可能討論央行在總體經濟及稅制改革中所扮演之角色，楊老師可能討論逃漏稅及租稅公平等議題…等，都可以是值得深究及討論的主題。
3. 鄒至莊院士因 12 月無法參與委員會，因此希望 11 月回國時我們能先給他綱要及方向，讓他提供一些意見及建議。之後我們會在委員會之前再跟王平院士討論並將提交委員會討論之優先議訂稿。我們在委員會報告時大概就是談一些重點及優先改革議題，並請委員會再根據我們的報告提供意見及建議，或提出另外的備案或意見。更細節的部分就待 12 月兩次委員會議後，再逐步撰稿。原則上希望不要造成小組同仁太大的負擔。
4. 下次討論原則上直接從某點切入，因此請大家先列出幾個個人認為目前最需要改革的問題。我們不需要提供唯一方案，而是提供數個方案，如此才可以討論。

謝謝大家！

## 工作小組第二次會議紀錄

一、時間：民國 102 年 11 月 4 日(星期一) 上午 10：00

二、地點：中央研究院經濟研究所 B106 會議室

三、主持人：彭信坤特聘研究員(執行秘書)

四、出席人員：簡錦漢所長、毛慶生、周德宇、楊建成、陳明郎

記錄：劉素汝、陳靜怡

### 壹、主持人報告：

1. 請小組成員確定第一次工作小組會議紀錄。
2. 11/13 召開第三次小組會議，適逢「賦稅改革政策建議研議小組」顧問鄒至莊院士回臺，故邀請他與會討論並提供意見。
3. 今日將針對草擬之建議書大綱進行討論，並請提供修正方向及意見。

### 貳、建議書大綱討論：請參閱簡報檔資料

1. 健全財政、國家永續發展(略)
2. 財政支出(略)
3. 租稅負擔(略)
4. 租稅公平(略)
5. 增加稅收(略)
6. 中央與地方財政劃分(略)
7. 討論議題(略)

### 參、工作小組成員報告：

1. 陳明郎委員報告(略)
2. 周德宇委員報告(略)
3. 毛慶生委員報告(略)
4. 楊建成委員報告(略)

### 肆、結論：

1. 研議架構原則上將聚焦於：
  - a. 房屋稅、土地稅、財產交易稅與資本利得稅；
  - b. 消費稅的提升；
  - c. 兩稅合一的檢討與修正；
  - d. 以及中央與地方財政劃分。
2. 工作小組成員議題分配如下：

- a. 陳明郎委員負責兩稅合一之論述；
  - b. 周德宇委員負責中央與地方財政劃分之論述；
  - c. 楊建成委員負責消費稅與租稅公平之論述；
  - d. 彭信坤委員負責地價稅、房屋稅及土地增值稅之論述。
3. 待下週第三次小組會議取得討論議題之共識，視委員會討論情況再請工作小組成員進行資料分析、彙總及文字論述。

## 工作小組第三次會議紀錄

一、時間：民國 102 年 11 月 13 日(星期三) 上午 10：00

二、地點：中央研究院經濟研究所 B110 會議室

三、主持人：彭信坤特聘研究員(執行秘書)

四、出席人員：鄒至莊院士、簡錦漢所長、毛慶生、周德宇、楊建成、陳明郎

記錄：劉素汝、陳靜怡

### 壹、主持人報告：

1. 本次工作小組會議很榮幸邀請「賦稅改革政策建議研議小組」顧問鄒至莊院士與會，在此將先簡略說明工作小組初步草擬之建議書大綱，懇請鄒院士提供意見和想法。
2. 請小組成員確定第二次工作小組會議紀錄。
3. 第四次工作小組會議，將由召集人王平院士親自主持，於民國 102 年 12 月 13 日上午 11:00 舉行，以確定提交「賦稅改革政策研議小組委員會」第一次會議之討論草案大綱。

### 貳、建議書大綱報告：請參閱簡報檔資料(略)

### 參、鄒院士與小組成員進行討論：

1. 確認租稅原則(略)
2. 稅率的考量(略)
3. 社會公平與社會福利的問題(略)
4. 總結(略)

### 肆、結論：

1. 感謝鄒院士的與會並提供稅改的方向和概念。
2. 鄒院士建議可考慮增加消費稅之課徵，並逐步替代所得稅之比重。此亦將納入討論議題。相信如果能夠調高消費稅，將可為政府增加稅收。唯因目前所得稅仍為國內主要稅入來源，且考量公平及量能課稅原則，仍應以穩健改革為之。
3. 以稽徵效率觀點，鄒院士建議可思考以消費稅為稅收的主要方向來調整稅負結構。並針對公平性的問題加以研議，設法透過補貼等相關政策進行，以期說服廣大群眾接受課徵消費稅的觀念。

## 工作小組第四次會議紀錄

一、時間：民國 102 年 12 月 13 日(星期五) 上午 11：00

二、地點：中央研究院經濟研究所 B110 會議室

三、主持人：王平院士

四、出席人員：毛慶生、周德宇、楊建成、陳明郎、彭信坤、簡錦漢所長(請假)

記錄：劉素汝、陳靜怡

### 壹、主持人報告：

1、煩請確認第三次工作小組會議紀錄。

2、因下週一(12/16)將與院長進行報告，因此今日我們將針對前幾次工作小組會議整理出的「賦稅改革(或健全財政)建議書」(討論草案)進行最後的統整。

### 貳、意見統整：

1、永續性的問題

1.1 債務上限(略)

1.2 國民年金(略)

1.3 中央與地方財政(略)

2、資本利得稅(略)

3、消費稅偏低(略)

4、營所稅偏低(略)

5、央行盈餘繳庫(略)

### 參、結論：

1、在永續性的考量下，我們需要調整目前稅制，回復至合理的稅收結構。

2、應思考的稅制包括：兩稅合一、房地產稅、消費稅、以及營所稅。

3、下週一請各位工作小組成員務必準時出席會議。謝謝大家！

## 工作小組第五次會議紀錄

一、時間：民國 102 年 12 月 30 日(星期一)中午 12：30

二、地點：中央研究院經濟研究所 B110 會議室

三、主持人：王平院士

四、出席人員：毛慶生、周德宇、楊建成、陳明郎、彭信坤、簡錦漢所長

記錄：劉素汝、陳靜怡

### 壹、主持人報告：

- 1、煩請確認工作小組第四次會議紀錄。
- 2、煩請確認研議小組第一次會議紀錄。
- 3、邀請蕭代基研究員加入工作小組。

### 貳、討論事項：

- 1、「兩個假設一個原則」的確認：

假設 1：假設政府總支出占 GDP 比例不變；

假設 2：假設債務未償餘額占 GDP 比例 40%不變；

原則：僅提供研議框架與改革方向等大原則，不予以精算預期之稅收增減。

- 2、稅改研議大綱擬訂：

#### 一、綜合分析(歷年及現況)：彭信坤

- (1) 財政赤字
- (2) 永續發展
- (3) 租稅負擔

#### 二、政策研析

- (1) 消費稅(加值型營業稅)：楊建成
- (2) 個人綜合所得稅：楊建成
- (3) 兩稅分離：陳明郎
- (4) 營所稅：毛慶生
- (5) 地價稅、房屋稅、土地增值稅：彭信坤
- (6) 環境能源稅：蕭代基
- (7) 貨物稅：周德宇(殷乃平)
- (8) 中央、地方稅收結構：周德宇

### 三、政策建議：王平

#### 參、結論：

1、初步報告煩請各位委員於 103 年 2 月底前(如蒙提前完成，也煩請提前提供)繳交初稿給召集人王平院士及執行秘書彭信坤。

2、政策研析每分項請提供 8-10 頁文字稿，待召集人彙總後再斟酌刪減。

## 「賦稅改革政策建議研議小組」 工作小組第六次會議紀錄

- 一、時間：民國 103 年 5 月 21 日(星期三)上午 11：00
- 二、地點：中央研究院經濟研究所 B110 會議室
- 三、主持人：王平院士
- 四、出席人員：簡錦漢所長、毛慶生、周德宇、陳明郎、楊建成、蕭代基、  
彭信坤

記錄：劉素汝、陳靜怡

### 壹、主持人報告：

今天為工作小組最後一次會議，感謝各位委員對此項研議工作之積極投入與付出，今日將就「賦稅改革政策建議書」全文進行最後的修正與確認。

### 貳、討論事項：

1. 對朱敬一院士所提出之口述修改意見討論、確認及因應修正。
2. 對邱正雄董事長及于宗先院士之意見確認及回覆。
3. 針對「賦稅改革政策建議書」全文進行最後的修正討論與確認。

### 參、結論：

「賦稅改革政策建議書」經過本日會議確認後，將於近日內送請院長及副院長修訂後，儘速完成定稿並送請印刷，以期於六月中前送交院方。

#### 四、專家意見彙編

## 賦稅改革政策建議書－專家意見

邱正雄 永豐銀行董事長、前財政部部長、前行政院副院長

1. 兩稅合一制度與投資之關係：兩稅合一制下，如分配股利，則不論營所稅率 25%或 17%，若總體經濟成長公司獲利(稅基)不變，不影響稅收。2000 年後固定資本形成佔 GDP 比率下降，主要原因應為 2000 年後開放 ICT 產業對大陸大量投資所致，Michael Spence(Foreign Affairs July/Aug 2011)之觀點亦如是，似不能歸罪於兩稅合一稅率制。又 2001-02 網路泡沫、2008-09 全球經濟大蕭條，稅基因廠商虧損而大降，是「稅基」減少問題，而非兩稅合一「稅率」問題，2000 年前兩稅合一未使稅收減少可供參考。
2. 營所稅與綜所稅應分開課徵(即 dual taxation)之論述：兩稅合一制度變化之世界發展趨勢稱，「廢兩稅合一制度，符合國際趨勢」，但 OECD 及美國國會研究趨勢係建議改採 dual taxation(分離課稅)，而非如財政部最近公布方案恢復到重複課稅(double taxation)，建議書標題為「兩稅分離」(即 dual taxation)，但內容所用之西班牙卻係重複課稅(double taxation)之例。dual taxation 稅改的基本觀念是認為公司所得的成長是造成一國所得成長的主要動力，此觀點與過去蔣碩傑院士觀點相同，而非如西班牙之對公司所得課嚴重的高稅率重複課稅。
3. 營所稅負擔率部份：如企業獲利不變且分配股利，政府稅收不會減少，因我國兩稅合一是將股利所得併入個人綜所稅課稅，營利事業所得稅祇是先暫繳，並於申報個人綜所稅時退還(或供抵扣綜所稅款)。當營所稅率為 25%，公司不發股利時，最高可引發個人避稅率 7.5%(另，營所稅率由 25%下降到 17%，企業不分配股利，則引發股東最高避稅率為 14.7%)，現財政部稅改版，在營所稅率為 17%下可引發最高 24.375%避稅率，故此問題值得再深入探討。
4. 我國現行兩稅合一制，為最接近國際潮流之分離課稅(dual taxation)，但我國另加上未分配盈餘保留稅，如與北歐挪威等四國及義大利、比利時、希臘為例相比，我國現行兩稅合一亦兼顧所得分配公平之制度。

### 工作小組回覆：

在 1990 年之前，對兩稅合一的看法是家計單位對公司持有股份，因此對公司課稅後再對家計單位課稅，則有重複課稅之嫌。但之後主流的看法已有改變。因為市場中有兩個單位，家計與廠商。兩個單位都使用公共服務。當家計單位消費使用消費性服務時，可以改善生活品質，廠商使用生產性的公共服務，可以增加生產效率。這兩種公共服務並沒有完全重疊，特別是許多公共服務都是在增加企業的效率。使用者應該對他們自社會取得的服務付費。因此，生產者使用生產性的公共服務，增加的所得應該課徵公司所得稅，以提高社會對廠商的生產性公共服務。當廠商在稅後，將所得分配給家計單位時，也應該對家計單位再課徵稅率，以對使用的改善家計單位生活品質的公共服務付費。

## 賦稅改革政策建議書－院士意見

于宗先 本院院士

拜讀「賦稅改革政策建議書」草案，很感佩將兩稅合一恢復兩稅分離之勇氣，但對於證交稅與證所稅未論及，不知何故？證交稅係舊稅，易徵，如交易量大，該稅即大，納稅人不覺是種負擔。證所稅是量能納稅，理論上是種合理的稅，但在官商勾結下，已有兩位部長因此而去職，迄今財政部門懼談證所稅，以免引火上身。本院建議書中不提該稅，是否也有這種考慮？為使本建議書能獲得有關決策階層閱讀，宜以二、三頁之政策提要，放在建議書前面，也許較為有效。

### 工作小組回覆：

關於證所稅之課徵，基於資本利得，理應予以課稅，但證所稅，單軌制(102年-103年)及雙軌制(104年後)目前正在實施中，制度雖有爭議，但應待未來後續資料更齊全後，再作深入探討，並已於頁 10 補充說明。