

臺灣三次賦稅改革之政經分析

孫克難*

要 目

| | |
|-----------------|---------------|
| 壹、前言 | 肆、臺灣三次賦稅改革之檢討 |
| 貳、影響賦稅改革之政經觀點 | 伍、結語 |
| 參、臺灣三次賦稅改革之主要內容 | |

提 要

回顧臺灣過去曾舉辦的三次大規模賦稅改革，其方案內容有些在當時已立即推動改革，有些延宕數十年才落實，有些至今仍未推動；其中有些推動成功，有些仍然窒礙難行，各有不同際遇，原因值得從傳統財政學或福利經濟學規範，及新政治經濟學或公共選擇理論角度，檢視並探討賦稅改革與制度之形成過程、所產生問題、改革經驗啟示，及如何突破困局之努力方向。

壹、前言

臺灣過去超過一甲子以來，賦稅制度及結構有極大轉變，由間接稅（或消費稅）為主轉向直接稅（或所得稅）為主；此種結構之形成實與長期以來政治、經濟、社會變遷具密切關係，更與過去歷經多次重大稅制改革直接關聯。舉其大者，例如 1968 年至 1970 年由劉大中先生主持之「第一次賦稅改革」，主要目的在於提高所得稅比重；1987 年至 1989 年由陳聽安先生主持之「第二次賦稅改革」，主要在建立「公平、簡化」之租稅環境；2008 年至 2009 年由行政院主導之「第三次賦稅改革」，則為建立「增效率、廣稅基、簡稅政」之稅制與稅政。而 2001 年至 2003 年成立財政改革委員會，雖在追求財政平衡，然而健全稅制、改善稅收仍為要角。

回顧臺灣過去曾舉辦之三次大規模賦稅改革，其方案內容有些在當時已立

* 本文作者為中華經濟研究院諮詢委員暨國立臺北商業大學財政稅務系兼任副教授。

即推動實施，有些延宕數十年才落實，有些至今仍未推動，有些仍然窒礙難行，各有不同際遇，其中原因值得從傳統財政學或福利經濟學規範角度，及新政治經濟學或公共選擇理論（public choice theory）視野，探討賦稅改革與制度之形成、所產生問題、改革成敗原因，及如何突破困局及努力方向。

貳、影響賦稅改革之政經觀點

本節嘗試對賦稅改革如何啟動？原因與動力何在？成敗因素如為何？如何突破利益團體阻力？提出賦稅改革的政經觀點，包括兩大方面：其一，著重於傳統財政學或福利經濟學觀點，考量市場失靈（market failure）存在下，政府為籌措公共財（包括國防外交、公共建設、社會安全等）財源，須公平有效率的課稅，進行規範性（normative）分析；其二，從新政治經濟學（包括公共選擇理論及新制度經濟學）觀點，強調政府失靈（government failure）現象之存在與矯正，亦即在政府明確面臨市場失靈存在而有介入市場機制必要時，也應合乎公平與效率原則，且應有效克服各種改革障礙，避免政府失靈，將助於改革成功。前者可喻為視政府屬性偏「性善說」、後者偏「性惡說」，各有其立論角度，故「市場失靈」與「政府失靈」之矯正，看似互斥，實應相輔相成，才能構成完整論述。

一、賦稅改革之財政（學）規範

一般而言，政府受全民付託，提供各種公共財服務，且為克服公共財提供可能產生坐享其成（free ride）問題，而依法強制向人民課稅。然而課稅是否公平合理，是否需要稅制改革，與理念及思潮、客觀環境、科技條件等有關。啟動賦稅改革之原因可能如下：

（一）偏離優良稅制之矯正力道

古典經濟學派鼻祖 Adam Smith（1723-1790）提出小政府主張，政府應尊重市場價格機能，保護私人財產權，其作為僅侷限於國防、司法、治安與基礎建設。而租稅之課徵實乃人民享受政府提供安全保障及公共財服務所支付之代價。至於如何課稅為當？Adam Smith（1776）在其巨著《國富論》（An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations）中，揭櫫課稅四大原則，即公平

(equity)、明確(certainty)、便民(convenience)、省費(economy in collection)。由於古典小政府職能單純，所掌控資源較少，課稅以不干擾經濟活動為主要訴求，以期達到中立性效果。

現代政府應如何課稅？諾貝爾經濟學獎得主 J. Stiglitz 認為一個良好稅制應該包括 5 個屬性，即：經濟效率(economic efficiency)、行政簡化(administrative simplicity)、應變彈性(flexibility)、政治負責(political responsibility)、公平正義(fairness)。其中，經濟效率乃指課稅不應扭曲資源配置效率，亦即不影響工作與生產、投資與儲蓄、研發與創新、風險承擔等行為，進而促進經濟成長；行政簡化則在降低徵納雙方執行成本(包括管理與遵循成本)；應變彈性強調稅制因經濟波動而產生自動穩定與調節之功能；政治負責著重在所設計之稅制透過政治制度能正確反應人民偏好；公平正義主應包含追求水平公平性與垂直公平性。¹

財政學者常說「舊稅即良稅」(a old tax is a good tax)。然若現行稅制偏離優良稅制之特性，達到減損全民社會福祉地步，「舊稅即良稅」無法成為阻礙改革的保護傘時，推動稅制改革就不可避免，一般須從租稅公平、經濟效率、稅務簡化、稅收中立等角度，展開稅改評估作業，進而推動賦稅改革。這些目標如何取捨，是否衝突，將影響稅改之方向、效果與成敗。

(二) 政府角色與財政需求壓力

租稅主要本質，在於人民享用政府提供公共服務所支付之代價。政府存在最原始角色，在於保護人民生命財產免於受損，當人民生命財產無法得到保障，主政者卻又橫徵暴斂時，人民「揭竿而起」就不是偶然與意外。

然而當政府角色從強調國防、治安之「防衛型政府」，轉向重視經濟發展之「建設型政府」後，與經濟發展有關的公共建設投資大幅提高，租稅依賴亦為之增加；而後再邁向「福利型政府」後，社會安全支出大幅成長，政府在教育、文化、環保角色與職能擴大，對稅收需求之依賴大幅增加，創造新稅之誘因亦隨之增強。尤其在一國面臨戰爭及生死存亡之秋。許多國家實施所得稅制就是如此，例如英國對拿破崙戰爭、美國南北戰爭、日本明治維新及日俄戰爭時，

¹ 參見 Stiglitz (1988), pp.390-409。

主要基於戰費籌措之背景開徵新稅。故而政府財政上的「需求」會創造新稅之「供給」。

(三) 國際思潮與示範效果

1980 年代前，凱因斯（Keynes）學派之總體經濟理論風行天下，主張「功能財政」，透過減稅、擴大支出、赤字與舉債，作為促進經濟穩定與成長之政策工具，並且利用所得稅高度累進課稅，達到反景氣循環之自動穩定功能。

然而隨著自由化、國際化推波助瀾，國與國間資源流動性增加，稅制改革思潮演變，必然產生示範效果，甚至競相減稅，以期吸引資金與人才。1980 年代初期全球受美國總統雷根（Ronald W. Reagan）及英國首相柴契爾（Margaret H. Thatcher）影響，為落實供給面經濟學（supply-side economics）觀點，「擴大稅基、降低稅率」，稅率朝扁平化方向改革，風起雲湧至各國紛紛仿效，致個人所得稅最高稅率普遍由 60% 以上降至 40% 左右，形成一股改革趨勢。國際化、全球化推動所至，除關稅大幅降低，也掀起新一波所得稅稅率調降。

觀察上一世紀賦稅改革國際趨勢，在國際示範效果下，許多國家紛紛推動實施「設算扣抵式」兩稅合一所得稅制及加值型營業稅。如今「設算扣抵式」兩稅合一所得稅制，在歐盟因違反內外資公平待遇而被判決違憲後，歐盟國家紛紛改弦易轍之際，其他採取「設算扣抵式」兩稅合一國家也面臨更張之壓力，臺灣亦不例外。美國總統川普（Donald J. Trump）在 2017 年元月上任後，對外採取關稅保護，對內大幅降低公司所得稅稅率等，極可能引領另一波稅改風潮，令人關注。

(四) 科技進步與課稅技術

隨著人類科技進步與發展，繳稅標的由實物繳納改而以貨幣繳納，再由貨幣繳納發展成網路或轉帳繳稅。亦從傳統底冊課稅發展到自動申報，再發展至網路申報。科技進步影響賦稅徵納成本，進而改變課稅與繳稅方式。如今個人所得稅自動申報制度，在電腦化作業及政府稅捐單位充分掌握扣繳憑單下，稅制及稅政亦面臨種種簡化、便民之挑戰。

(五) 經濟發展階段孕育賦稅創新

稅制創新及改革與經濟發展程度密切關聯。人類經濟發展過程與階段，生

活方式與經濟活動變遷，影響稅制之創新與改革，稅基、稅收及租稅結構也會跟著改變。觀察人類經濟發展歷程，例如由仰賴傳統直接稅（如土地稅）轉為傳統間接稅（如貨物稅、關稅）；再由傳統間接稅轉為現代直接稅（如所得稅）；²近年來許多國家更有從現代直接稅轉而強調現代間接稅（如加值型營業稅）之傾向。隨經濟發展進步引起課稅標的改變，政府課稅制度亦有所變革。

二、賦稅改革之政治經濟學

賦稅制度、結構與變革，受經濟、政治、行政等因素影響（Hettich and Winer, 1984、1988）。本節嘗試從新政治經濟學（包括公共選擇理論及新制度經濟學）角度，企圖探討可能影響賦稅改革成敗之因素，以檢視臺灣賦稅改革理論與實踐基礎。

（一）公共選擇理論之相關角度

民主政治中，政治人物為爭取選票，一味討好選民，往往傾向擴大支出與降低稅負，政府支出效率又普遍引起質疑時，若欲推動賦稅改革，調增稅率，就不是一件容易的事。其中選民、業者、民代、官員、政黨、利益團體等角色，主要在於追求各自利益極大化，在賦改推動上產生衝突、矛盾、折衝、妥協乃司空見慣，必將影響賦稅改革方向、內容與成敗。從新政治經濟學角度，尤其就公共選擇理論言，將政治因素納入決策之干擾將使賦稅改革不易成功，爰須深切注意下列因素，以期降低可能產生之阻礙。包括：

1. 從「政治景氣循環」（political business cycle）³言

每逢選舉，政治團體或人物（尤其是執政黨）為爭取選票贏得勝選，不斷釋出利多消息，宣示採取擴張性財政政策或寬鬆貨幣政策，以期降低失業率並穩定物價，例如擴大各項補助、社福支出、減稅及獎勵等措施爭取選票。此種選舉政治操作，看似對某些選民有利，事前為爭取選民支持，事後由於須付出財政惡化代價，承諾不一定實現，產生政策在時間上的不一致性（time inconsistency），縱使有機會實現政見，卻極可能留下財政赤字與債務累積爛

² Hinrichs（1968）認為傳統農業社會以土地及不動產等直接稅為主；經濟發展初期，則以關稅為主；而後則強調國內間接稅；最後才是現代直接稅，如所得稅。

³ 此方面代表作為 Nordhaus（1975）。

攤子。此等作為在選民存在資訊不完全現象時，會產生受益卻無須付費之「財政幻覺」(fiscal illusion)⁴，更使得政客為所欲為以局部減稅討好部分選民。相對而言，正常、合理賦稅改革之推動，由於並非政治人物的理性抉擇，也難有實現之日。

2. 從「利益團體」(interest groups)言

在民主政治及多元化社會中，中位數投票者(median voter)理論⁵與利益或壓力團體⁶扮演重要角色。由於利益團體(包括來自產業、財團、政治、社會等方面)之利益與力量集中，勇於透過遊說(lobbying)爭取各項福利，擴大減稅、阻止加稅，進而影響稅制改革之方向與內容。而官僚(bureaucrats)基於自利行為與自我保護⁷，往往擋不住利益團體與民意代表強力勾結行為，或在政策辯護上未能展現專業優勢，再加上民意代表護航，形成利益團體、議會(民代)、官僚之「鐵三角」(iron triangles)關係，以致通過不合理稅改方案成為法律，反而注定改革失敗之命運。

3. 從「尋租」(rent-seeking)理論言⁸

利益團體利用各種合法及非法之非生產性手段(例如遊說、拉關係、套交情)，取得政治或經濟上特權(包括關稅保護與各種租稅減免)，極可能誤導政策方向，並造成資源浪費與不符社會公平正義現象。

(二) 新制度經濟學之交易成本與產權角度

North (1981) 在其大著 *Structure and Change in Economic History* 第 3 章開頭即指出：「政府的存在是經濟成長之關鍵，然而政府又是人為經濟衰退之根源。此等矛盾使得政府成為經濟研究史之核心」。其實，政府之存在與起源，關鍵在於使用武力控制資源，透過國防與治安維護，確保財產權，而徵稅權則為提供保護交換之代價。⁹

⁴ 參見 Wagner (1976)。

⁵ 參見 Downs (1957), Meltzer and Richard (1981)。

⁶ 參見 Becker (1983)。

⁷ 參見 Niskanen (1971)。

⁸ 參見 Tullock (1967), Krueger (1974)。

⁹ 參見 North (1990)。

有效率的財產權界定，將降低交易成本（transaction cost）¹⁰，促進經濟持續成長；相反的，無效率的財產權界定，大幅提高交易成本，使經濟無法運作，人民終將無以為生。至於徵稅為財產權規劃與安排之一環，苛捐雜稅過高，交易成本太大，人民生存困難至無法容忍地步，由歷史經驗觀之，往往成為人民揭竿而起的主要原因，甚至為朝代敗亡主因。由此可見，當政府無法保障人民生命財產安全時，政府即不具存在價值。而現代化國家，政府職能不僅為國家安全防禦、維護治安，尚有經濟與產業發展、教育投資、社會安全制度等，徵稅權範圍也就需要相應擴大。

雖然政府向人民徵稅為提供財產權保障之代價，降低追求國家社會發展之交易成本，促使社會產出極大化，然而徵稅本身亦付出交易成本，以期極大化政府淨稅收，若相關交易成本過高，所產生之淨稅收就低。因此，透過「交易成本」概念，不但可解釋租稅規模與結構之演變，亦影響稅制改革能否成功。進言之，以天下為己任的政府，理應從極大化社會福利出發，進行租稅規劃與設計，而不應以一己私利為之；然而前述福利經濟學之規範及論述，往往忽略稅制變遷或稅制改革所產生之交易成本，實有關注意。此處所謂「交易成本」，包括納稅稽徵與遵從、資訊收集、協商與共識形成、監督執行、防止取巧及避免逃漏稅等成本。稅制改革「交易成本」如過高，改革不易成功；相對地，若能降低「交易成本」，稅制改革便易於成功。

此外，稅制改革涉及「當事人與代理人問題」（principle-agent problems）。選民為當事人，民代與官員為代理人，若監督代理人之交易成本很高，稅制改革極可能被扭曲。而看似無效率之稅制能夠繼續存在與運作，可能是「路徑依賴」（path dependency）之結果，亦即推動與完成賦稅改革之交易成本太高，用以另類詮釋「舊稅即良稅」長久存在現象。

影響賦稅改革成敗因素複雜，使得賦稅改革往往推動不易，例如：就福利經濟及規範分析言，在公平與效率之取決，往往難以形成共識；就新政治經濟分析言，在立法推動上，利益團體與政治人物各有盤算，改革非易事。稅制簡化本為優良稅制特性之一，對政治人物言，或許缺乏運作空間。因此，賦稅改

¹⁰ 交易成本之概念提出與創新，參見 Coase（1937、1960、1988）。

革往往值得期待，卻不是一件容易推動之工程。若是賦稅能夠配套改革，使絕大多數人獲利，避免被利益團體各個擊破，將可提高改革成功機率。

參、臺灣三次賦稅改革之主要內容

理論上，賦稅改革是基於稅收中立前提下，追求稅制合理化；但現實中，基於財政目標考量，必然期待未來能夠增加稅收。至於其經濟目標，無非是促進全國資源效率配置、國民生產快速成長、物價穩定、所得公平分配四大目標，經由賦稅改革建立公平、合理、具經濟效率之租稅制度。

一、三次賦稅改革時空背景與主要內容彙整

以下對習慣上所稱「第一次」、「第二次」與「第三次」賦稅改革內容扼要彙整於表 1：就賦稅改革政治背景言，第一次賦稅改革在威權體制下進行，成敗關鍵繫於層峰決策之認知、意志力與支持力；而當時蔣總統即將 1968 年訂為「賦稅改革年」¹¹，以展示推動改革之決心。臺灣當時經濟成長快速，所得分配相對公平，中小企業蓬勃發展，一黨獨大之政治利益一致，故有利於賦稅改革推動。賦稅改革主要目的著重租稅結構調整，提高所得稅或直接稅比重，降低關稅、消費稅或間接稅比重；特別強調綜合所得稅（以下簡稱綜所稅）稅制改革，提高稅率及稅收彈性，以期增加稅收支應政府支出，尤其是九年國民義務教育之推動，實為主要任務。

第二次賦稅改革不但面對經濟自由化、國際化衝擊，且政治環境已經解嚴及民主化，社會也趨多元化，所得與財富分配差距擴大，貿易順差持續增加，儲蓄率高、投資率卻相對不足。在此政經環境下進行賦稅改革，新政治經濟學所關心之相關因素則須加以考慮，而其成敗關鍵在於突破利益團體壓力及可能造成之扭曲，以期形成共識。而其改革重心在於建立「適足、效率（中立）、公平、簡政」之租稅環境，為當時國際租稅改革潮流所在。雖然此次賦稅改革結果在稅收維持中立原則下，採有增有減之配套改革，然在立法及修法時，由於稅率調降容易，取消租稅減免卻相當困難，以致改革結果事與願違。

¹¹ 見劉大中（1976），頁 195、199。

第三次賦稅改革則在第二次政黨輪替下進行，以期落實馬英九總統競選政見。當時已面臨國民租稅負擔率持續偏低、租稅負擔不公、稅制欠缺節能減碳功能、全球化投資環境亟待改善之改革背景，故在行政院下成立「賦稅改革委員會」（以下簡稱賦改會），推動各項賦稅改革。主要以促進經濟發展、追求社會公義、提升國際競爭力及維護永續環境為目標，並以「增效率、廣稅基、簡稅政」為改革重點，就未來產業、經濟發展需要及社會關注議題進行通盤檢討，期能建置公平、效率、簡化及具國際競爭力之賦稅環境。

然而此次賦改同樣面臨減稅容易、加稅困難之困局，尤其適逢金融海嘯，各項減稅先行，其中 2009 年元月修法將遺產及贈與稅（以下簡稱遺贈稅）由最高 50% 累進課稅降至 10% 比例課稅，以期引導海外資金回流，不但有違量能課稅公平，且因投資環境與投資機會未能密切配合，資金大量流入房市，房價飆漲，更助長所得與財富分配不均之後遺症。

二、三次賦稅改革主要內容進一步說明

（一）第一次賦稅改革

第一次賦改會成立時，我國正屬於農工轉型及輕工業快速成長時期，許多基礎建設相對落後，而軍教人員待遇偏低，人員素質有待提升；且因正值實施九年國民義務教育，亟需提高賦稅收入以籌措財源，並極力避免以膨脹性公債為其財源。將綜所稅稅率結構，由 3% 至 54% 累進稅率，提高為 6% 至 60%，以期增加稅收。在增加稅收同時，期望提高所得稅比重，增強稅負累進程度，達成量能課稅及改善所得分配目的，並發揮所得稅自動穩定功能，符合凱因斯（Keynes）學派之精神。在消費稅方面，降低因差別稅率造成價格與邊際成本在各業間之差異程度。同時指出在獎勵投資方面，不應過度、不當減免稅，以免影響基礎建設及軍公教人員改善待遇之財源。且成立「財稅資料處理及考核中心」，開創財稅機關使用電子計算機處理財稅業務之先河，以期提升租稅稽徵能力（見《行政院賦稅改革委員會報告書》）。

表 1 三次賦改時空背景與主要內容比較

| | 改革期間 | 改革背景 | 政治背景與層級 | 改革目標 | 具體建議或成果 | 簡評 |
|---------|--------------------------|---|---|--|--|---|
| 第一次賦稅改革 | 1968 年 5 月至 1970 年 6 月底。 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 所得稅稅收彈性小，比重偏低，有待提高。 2. 基本建設相對落後（包括國民義務教育），亟需增加賦稅收入，以期取得非膨脹性財源。 3. 改進獎勵投資租稅優惠，並考慮對稅收之減損。 4. 研究改進關稅保護政策。 5. 改善政府公務人員待遇及行政風氣。 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 威權體制時代。 2. 賦改會隸屬於行政院。 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 促進經濟成長。 2. 改進稅負分配公平性及賦稅結構（包括所得稅之量能課稅，及降低間接稅，如貨物稅、營業稅、印花稅等對資源配置干擾程度）。 3. 維持物價穩定。 4. 增加賦稅收入，積極提高軍公教人員待遇。 5. 改進稅務行政效率。 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 完成報告書，分為綜合報告、改革方案彙編、專題研究彙編三大部，計 11 大冊。 2. 提高綜所稅稅率，由 3%-54% 累進稅率，修改為 6%-60%。 3. 建議採行加值型營業稅。 4. 調整關稅稅率結構。 5. 擴大遺產稅法為遺產及贈與稅法。 6. 獎勵投資條例之減稅工具，在五年免稅外，增列加速折舊，並應加強對高級工業獎勵；另不應忽視為獎勵投資所付出之代價。 7. 成立「財稅資料處理及考核中心」（為財政部財政資訊中心之前身）與「財政部稽核組」。 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 往後所得稅稅收之大幅成長與此次改革有關；且由於所得稅基主要來自薪資所得（約 70% 左右），相對使得薪資所得者之稅負增加，進而造成稅負分配不公平現象。 2. 此次改革偏重增加稅收及量能課稅，忽略對資源配置效率之改善及租稅誘因機制之重視。 3. 未能解決營利事業所得稅（以下簡稱營所稅）與綜所稅重複課稅現象。 4. 雖已研擬加值型營業稅，但遲至 1986 年實施。 5. 開創財稅機關使用電子計算機處理財稅業務之先河。 |

表 1 三次賦改時空背景與革主要內容比較（續一）

| | 改革期間 | 改革背景 | 政治背景與層級 | 改革目標 | 具體建議或成果 | 簡評 |
|---------|-------------------------|---|--|--|---|--|
| 第二次賦稅改革 | 1987 年 7 月至 1989 年 6 月。 | <ol style="list-style-type: none"> 貿易順差持續增加，外匯鉅額累積。 儲蓄率偏高，公私部門投資均不足。 勞資糾紛不斷，環保意識抬頭。 財富分配差距擴大。 | <ol style="list-style-type: none"> 政治解嚴及民主政治開展。 賦改會隸屬於財政部。 | <ol style="list-style-type: none"> 適足之稅收。 中立之稅制。 公平合理之稅負。 多面配合與調適。 廉能有效之稅政。 | <ol style="list-style-type: none"> 完成總報告書及專題報告 76 項。 擬議重大財稅問題之改革方案，著重「擴大稅基與降低稅率」之搭配，即同時提出取消優惠與降低稅率。 重提「行政院經濟革新委員會」（以下簡稱經革會）財稅組所提所得稅「兩稅合一」案。 建議降低綜所稅稅率及縮減級距為 5 級（最高稅率由 50% 降至 40%）；且改採屬地兼屬人主義，並允許國外稅額扣抵。 建議取消軍教人員薪資所得免稅。 建議大幅度取消獎勵投資條例租稅減免項目。 綜所稅之免稅額、扣除額隨物價指數連動。 建議取消證券交易所所得稅（以下簡稱證所稅）停徵之規定。 建議建立稅務代理制度。 | <ol style="list-style-type: none"> 繼續強化經革會建議，調降綜所稅率；並將稅率級距自 1990 年起降為 5 級。免稅額、扣除額也隨物價指數連動調整。 此項標榜全面性配套之稅制改革方案，在國內外政經生態丕變，及政治民主化與爭取選票影響下，似乎僅選擇性針對稅務行政工作進行改革，不斷擴大減免稅範圍，只有減稅而無法增稅下，破壞整套改革方案，也無法達成稅收適足目標。 取消軍教人員薪資所得免稅、改採屬地兼屬人主義，及取消與企業投資有關減免項目，在第三次賦稅改革前（2008 年）仍未能修法實施；但「兩稅合一」所得稅制已自 1998 年元月開始實施。 證券交易所得雖於 1989 年恢復課稅，但在一年後又停徵。 |

表 1 三次賦改時空背景與主要內容比較（續二）

| | 改革期間 | 改革背景 | 政治背景與層級 | 改革目標 | 具體建議或成果 | 簡評 |
|---------|--------------------------|---|---------------------------|---|---|--|
| 第三次賦稅改革 | 2008 年 7 月至 2009 年 12 月。 | 1. 租稅負擔率偏低。 2. 稅制不公。 3. 應加強稅制節能減碳功能。 4. 全球化投資環境亟待改善。 | 1. 民主政治。 2. 賦改會隸屬於行政院。 | 1. 促進經濟發展。 2. 追求社會公義。 3. 維護永續環境。 4. 提升國際競爭力。 | 1. 完成總報告書及專題報告 20 項。 2. 提出短、中、長期之整套賦稅改革方案。 3. 配合促進產業升級條例（以下簡稱促產條例）落日，調降營所稅稅率及調高綜所稅各項扣除額。 4. 取消軍教薪資所得身分別免稅。 5. 能源及環境稅規劃採 10 年滾動逐年推動。 6. 實施噸位稅。 7. 檢討土地稅及房屋稅之課徵與減免。 8. 簡化綜所稅、營所稅及營業稅等稅政。 9. 強化對納稅人權利保護。 | 1. 適逢金融海嘯，各項減稅先行，破壞賦稅改革之完整配套。 2. 降低投資稅負及簡化稅政之成效較為明顯；但在取得適足稅收及追求稅制公平方面則令人質疑。 3. 各界對能源及環境稅之實施寄以厚望，但其時間表未能明確。 4. 資本利得課稅問題仍乏具體進展。 5. 遺贈稅稅率調降至 10%，留下後遺症。 |

資料來源：

整理自：

1. 行政院賦稅改革委員會（1970），《行政院賦稅改革委員會報告書：第一部綜合報告》。
2. 財政部賦稅改革委員會（1989），《賦稅改革總報告書》。
3. 孫克難等（2009），《賦稅改革方案之整體評估》，行政院賦稅改革委員會委託研究計畫。

第一次賦稅改革目標，本質上在增加稅收以取得政府支出財源，並在重要顧問美國著名財政學者哈佛大學教授 R. A. Musgrave 引導下，強調凱因斯學派以累進所得稅達成自動穩定目的，且有意改革傳統性消費稅之缺失，均有當時背景與貢獻存在。但從事後觀點言，其忽略考量所得稅之資源配置誘因機能，此乃後來供給面經濟學者所強調者。此次賦稅改革另一具體成果，在於增加稅收以籌措當時刻推動之九年國民義務教育財源。賦改會建議提高所得稅稅率進而增加稅收，以支應基礎教育，累積人力資本，實有助經濟成長，若從此角度言，此次賦稅改革可謂成功。但是從公平面言，所得稅著重對薪資所得課稅，資本所得往往因租稅優惠而不課稅，以致對所得分配之改善極為有限。易言之，對中間所得者提高稅率，主要等同於加重須先就源扣繳再結算申報之薪資所得者負擔，故而種下「所得稅成為薪資稅」之前因與後果。

華人著名經濟學者蔣碩傑於本次賦稅改革極力主張實施加值型營業稅，亦提出改革方案，但受到顧問 R. A. Musgrave 反對，及當局因擔心引起通貨膨脹而作罷¹²。而後經過 17 年，政府在審慎、充分準備下，才於 1986 年正式實施，其結果並未引起通貨膨脹。

(二) 第二次賦稅改革

政府 1987 年至 1989 年推動第二次賦稅改革，正值總統李登輝就任之過渡階段。此次賦改會提出大量研究報告及建議全面性、整套式改革，例如：大幅取消各種減免稅項目，包括取消軍教人員薪資所得免稅，取消獎勵投資條例租稅減免項目等¹³（見表 1）。但由於利益團體等種種壓力，使得稅改方案在當時無法妥當立法及有效執行，反而基於現實考慮及政治力量干擾而將其分割、拆解，只著重技術性稅務改革及局部性租稅減免。若從稅制上是否產生重大變革之嚴格角度及標準來看，第二次賦稅改革正處於臺灣社會邁入民主化初期，前述所擔心的政治經濟因素多少已經產生作用，以致在當時雖缺乏立即具體之改革行動，卻為未來稅制改革指引努力之方向，具有「承先啟後」功能；而所完成之研究報告對往後改革亦具有高度參考價值。

¹² 見《蔣碩傑先生訪問記錄》，頁 106-111；蔣碩傑（1985）。

¹³ 詳細內容參見財政部賦稅改革委員會（1989），《賦稅改革總報告書》，頁 43-70。

在「承先」方面，由於第二次賦稅改革中部分看法，在經革會中已多有提及，故此處先將經革會重要建議回顧如下。行政院於 1985 年 5 月 7 日至同年 11 月 6 日（為期 6 個月）成立之經革會，分為財稅、金融、產業、貿易、經濟行政 5 個分組。其主要目的係為落實俞國華先生初任行政院長時（1984 年 9 月）所提出之「經濟自由化、國際化與制度化」政策理念。在財稅組方面，認為「重複課稅」與「稅基侵蝕」為當時稅制不合理之兩大問題，因此在稅制合理化方面，正視股利所得在營所稅與綜所稅重複課稅問題，及當時總額型營業稅因多階段重複課稅，產生稅上加稅之「租稅金字塔作用」，故建議在所得稅方面採取全部扣抵之兩稅合一所得稅制，在銷售稅方面應儘速採行研議多年之加值型營業稅。¹⁴因此，在經革會後，自第一次賦稅改革即已研議多年之加值型營業稅，終自 1986 年 4 月 1 日付諸實施，稅率訂為 5%。¹⁵至於所得稅兩稅合一，在經革會則未取得共識。

在「啟後」方面，經革會未能完成所得稅制之兩稅合一，第二次賦稅改革仍繼續提案，惟當時仍未取得社會共識，以致功敗垂成；後於 1996 年 7 月成立之「賦稅革新小組」，由前財政部長邱正雄擔任召集人，為落實 1996 年臺灣第一次直選總統李登輝之競選政見，建立「低稅負、無障礙」投資環境，完成所得稅「兩稅合一」稅改工程。

其實，第二次賦改會真正達成之任務，是朝降低綜所稅最高邊際稅率著手；經革會並未通過所得稅兩稅合一的改革方案，而是由政府修法將綜所稅最高邊際稅率由 60%降 50%（仍有 13 個級距），第二次賦改會後則繼續修法將最高邊際稅率由 50%降至 40%（並簡化為 5 個級距）¹⁶；而經革會後修法將營所稅稅率由 35%降至 25%，第二次賦改會後未再修法調降。此種稅率扁平化之改革方向，實受美國雷根總統「公平、簡化與經濟成長租稅改革方案」影響。此外，在擴大稅基方面，建議取消軍人及國中小學教職員薪資所得免稅，遺憾的是，截至

¹⁴ 參見行政院經濟革新委員會（1985a,1985b）。

¹⁵ 此外，關稅稅收於 1980 年代以前曾為最重要稅收之一，占總稅收 20%以上，但在政府推動自由化、國際化後，所占比重持續降低，現今已不及 5%，可參見歷年《賦稅統計年報》。

¹⁶ 參考孫克難（2000），頁 26 之表七；以及財政部賦稅改革委員會（1989），《賦稅改革總報告書》，頁 46。

當時研議二十多年仍未付諸實施¹⁷。但是針對綜所稅採物價指數連動法調整課稅級距、免稅額及扣除額，以避免因通貨膨脹而造成虛增所得稅負現象，及提高妻一方之薪資所得特別扣除額，以增進夫妻合併申報制度之公平性，避免造成對婚姻懲罰等，後來在所得稅法之修正中逐次落實。

(三) 第三次賦稅改革

在檢視「第三次賦稅改革」之前，擬先說明 2001 年之財政改革。2001 年 8 月 24 日至 26 日總統陳水扁召開「經濟發展諮詢委員會議」（以下簡稱經發會），達成由行政院成立財政改革委員會之共識，並於 2001 年 9 月 14 日成立「行政院財政改革委員會」（以下簡稱財改會），規劃在 5 年至 10 年內達成財政收支平衡目標。財改會有關稅制改革方面之短、中、長期配套措施，主要內容為：短期措施著重稅務行政及現有規定之強化與落實，及取消軍教人員薪資所得免稅；中期措施則是推動涉及修法之各種稅制改革，包括提高營業稅稅率，改革貨物稅，調降土地增值稅（以下簡稱土增稅）稅率及遺贈稅稅率等；長期措施則強調資本利得課稅及促產條例之改革方向。¹⁸

2008 年為落實總統馬英九競選政見，成立「賦稅改革委員會」，主要透過 19 個研究計畫之執行，彙整提出整套改革方案，包括所得稅、財產稅、銷售稅之稅制與稅政改革，詳見表 2。¹⁹在所得稅方面有：

1. 調整綜所稅部分扣除額，包括薪資所得特別扣除額、標準扣除額、殘障特別扣除額及教育學費特別扣除額；
2. 調整綜所稅部分稅率，前三級稅率由原本 6%、13%及 21%，各調降 1 個百分點，亦即調整後 5 個級距稅率為：5%、12%、20%、30%、40%；
3. 取消軍教薪資所得身分別免稅之規定；
4. 配合促產條例實施屆滿，營所稅稅率調降為單一稅率 20%；
5. 有關資本利得課稅問題應廣集各方意見，深入研討以凝聚共識，並據以規劃資本利得課稅原則等。

¹⁷ 軍教人員薪資所得遲至 2012 年才恢復課稅。

¹⁸ 詳見孫克難（2003）。

¹⁹ 詳見孫克難等（2009）。

在財產稅方面，主要包括：

1. 遺贈稅稅率均從最高稅率 50% 之 10 級稅率結構，簡化為 10% 單一稅率，遺產稅免稅額從原本 779 萬元調高為 1,200 萬元，贈與稅免稅額從 111 萬元調高為 220 萬元，以達輕稅簡政目標；
2. 公告地價作業改為每兩年辦理一次，地價稅基本稅率以外之各級距稅率酌予調高等，以期改善土地公告地價、公告現值、房屋評定現值偏離市價甚多現象。

在銷售稅方面，包括：

1. 「對奢侈消費課徵特種銷售稅之研究」議題，進行通盤考量²⁰；
2. 針對現行營業稅稅率應否調整與應否採取複式稅率，及檢討金融業營業稅制度等議題，需配合整體稅制之變革情形，繼續研究可行改革措施；
3. 改革貨物稅、實施能源及環境稅，預定以 10 年漸進調整之方式執行，中期先推行能源稅，長期再開徵環境稅，其稅收部分用於補助低收入戶及大眾運輸搭乘者。

由於第三次賦稅改革面對全球性金融海嘯之侵襲，許多減稅方案已先行實施，加稅方案失去籌碼，使原先規劃進行結構性配套調整之稅改目標面臨嚴峻挑戰，也因而影響此次賦稅改革之成果，例如調降遺贈稅稅率、營所稅稅率，配套取消促產條例大多數租稅減免，卻無法如期實施能對源及環境課稅，亦未能對資本利得有效課稅。

²⁰ 基此，政府自 2011 年開徵「特種貨物及勞務稅」，俗稱「奢侈稅」。

表 2 第三次賦稅改革完整方案

| 稅種 | 短期措施 | 中期措施 | 長期措施 |
|-----|--|--|--|
| 所得稅 | 1.調高綜所稅標準扣除額，及薪資、殘障、教育學費特別扣除額。 2.調降綜所稅前三級稅率為 5%、12%、20%。 3.取消軍教薪資所得身分別免稅。 4.重新界定投資型保險契約課稅原則。 5.營所稅稅率調降為單一稅率 20%。 6.新增噸位稅（與營所稅並行）課徵方式。 7.增訂反自有資本稀釋條款。 | 1.推動 CFC 課稅制度，防止濫用租稅協定、自然人納稅身分之轉換與應稅所得轉換為免稅所得等 4 種反避稅改革建議。 2.全面檢討資本利得課稅。 | 1.賡續推動 CFC 課稅制度，防止濫用租稅協定、自然人納稅身分之轉換與應稅所得轉換為免稅所得等 4 種反避稅改革建議。 2.建立與推行資本利得課稅原則。 3.建立與推行勞務所得租稅補貼（Earned Income Tax Credit, EITC）福利制度。 |
| | 1.簡化綜所稅申報及稽徵作業。 2.調整營所稅稽徵與作業流程。 | | |
| 財產稅 | 調整遺贈稅稅率為單一稅率 10%；遺產稅及贈與稅之免稅額分別調高為 1,200 萬元、220 萬元。 | 重新檢討土地稅及房屋稅課徵與減免規定（包括：覈實評定房屋標準價格、地價稅適用自用住宅用地之面積改為未超過「2 公畝」、酌予提高房屋稅法定下限稅率、公告地價作業改為每兩年辦理一次、酌予調高地價稅各級距累進稅率等共 10 項）。 | |

| 稅種 | 短期措施 | 中期措施 | 長期措施 |
|-----|--|--|-------------------------|
| 財產稅 | <p>1.遺贈稅應納稅額超過 30 萬元得分期繳納之期數，由原規定 12 期改為 18 期。</p> <p>2.遺產及贈與稅法第 44、45 條兩條罰則，由原 1 倍至 2 倍之罰鍰，修正為 2 倍以下。</p> | | |
| 銷售稅 | <p>全盤檢討營業稅具爭議或疑義部分，修正營業稅相關規定。</p> | <p>1.檢討現行加值型營業稅稅率應否調整與應否採取複式稅率，及金融業營業稅制度。</p> <p>2.特種飲食業之營業稅課稅問題，另案納入「對奢侈消費課徵特種銷售稅之研究」議題，進行通盤考量。</p> <p>3.變革貨物稅、實施能源及環境稅，並逐年檢視，擴大推動。</p> | <p>逐年擴大推動能源及環境稅之課徵。</p> |
| | <p>稅政 調整營業稅部分稽徵作業。</p> | | |
| 其他 | <p>1.簡化經濟特區之課稅作業並提供必要獎助。</p> <p>2.提升稽徵作業品質與效率，以疏減訟源。</p> <p>3.改善徵納環境，強化保護納稅人權利。</p> | <p>於稅捐稽徵法增訂納稅義務人權利保護專章，以落實納稅人權利之保護制度。</p> | |

資料來源：本文整理取材自孫克難等（2009）。

肆、臺灣三次賦稅改革之檢討

一、綜合檢討

(一) 檢視以往

回顧 1950 年代初期臺灣稅制，無論是所得稅、銷售稅、關稅、財產稅，均呈現不健全與不合理現象，自然存在許多問題。在所得稅方面，長久以來高度累進之營所稅與個人綜所稅並存，嚴重影響勞動、投資及儲蓄意願，並使投資者營利所得面臨過重且重複課稅現象，為防止廠商透過保留盈餘規避重複課稅，又對公司保留盈餘加以種種限制，影響公司自有資金累積。加以資本利得多不課稅，綜所稅採屬地主義，對軍教人員薪資長期免稅，及租稅減免浮濫等，均造成稅制不公與複雜。

在銷售稅方面，早期營業稅屬總額型轉手稅，商品或勞務每交易一次就按交易價格課一次稅，有稅上加稅之「金字塔作用」。同時營業稅、印花稅、貨物稅也有嚴重重複課稅問題，阻礙商品流通，扭曲價格，影響產銷通路。貨物稅又多課及民生必需品與中間原材料，與其本質上應具特種消費稅之功能相距仍遠。在國際銷售稅（即關稅）方面，政府為保護國內產業發展，及仰賴鉅額關稅收入，使進口產品價格高出國外價格甚多，受保護之國內產業長年坐享超額利潤卻欠缺國際競爭能力，消費者更因無法享受物美價廉產品而減損消費者福利，且由於對中、下游原材料產業過度保護，往往形成負保護現象，不利整體產業發展。

在財產稅方面，遺贈稅往往因稅率過高，助長租稅規避誘因，以致徵不到稅，造成不公平現象。而地方政府財政所仰賴之土地稅及房屋稅，又因按長期偏低之公告地價、土地公告現值及房屋評定價格課稅，未能按實際價格或市價課徵，與先進國家相較顯不合理，也影響地方財政健全。

綜言之，臺灣過去 50、60 年前或長久以來陸續存在之重大問題，包括：

1. 關稅稅率過高，為保護產業發展而付出高昂保護成本；
2. 營業稅採總額型，產生「稅上加稅」之租稅金字塔現象；
3. 綜合所得中薪資所得比重過高，使綜所稅淪為「薪資稅」；

4. 軍教人員薪資所得長期免稅，造成身分、職業上不公平；
5. 同時課徵綜所稅與營所稅，有重複課稅現象；
6. 租稅減免項目浮濫，嚴重侵蝕稅基；
7. 過度傾向間接稅（傳統消費稅）之租稅結構，以致所得稅比重偏低等。

經歷過去多次（尤其是大規模的三次）賦稅改革，已持續落實之項目包括：

1. 臺灣加入 WTO 以後，關稅稅率已大幅降至國際水準，關稅收入占總稅收比重已微不足道；
2. 1986 年將總額型營業稅改為以加值型為主，營業稅長期存在之稅上加稅現象已不復存在；
3. 1998 年實施設算扣抵式「兩稅合一」所得稅制，股利所得重複課稅現象消除；
4. 2006 年實施「所得基本稅額條例」（即最低稅負制），改善稅制不公平性；
5. 2010 年元旦實施產業創新條例（以下簡稱產創條例），取代實施屆滿之促產條例，租稅減免只留下研究與發展一項功能性獎勵，並配套調降營所稅稅率，由 25% 降至 17%，以期建立「低稅率、少減免」之租稅環境；
6. 2011 年實施噸位稅及奢侈稅（特種貨物及勞務稅條例）；
7. 2012 年元旦軍教人員薪資所得恢復課稅，改善職業別差別課稅及稅負不公現象；
8. 2016 年實施「房地合一」所得稅制。

尤其值得一提者，過去三次賦稅改革均建議檢討及取消產業租稅獎勵措施，亦即從 1960 年開始實施 30 年之獎勵投資條例，從 1991 年開始實施近 20 年之促產條例，已大幅取消租稅減免項目；2010 年實施之產創條例只留 1 項研究發展投資抵減之租稅優惠。²¹第二次及第三次賦稅改革所提軍教人員薪資所得免稅，也已在 2012 年恢復課稅。這些長期存在之租稅減免，均在「課多少、補多少」之利益交換下，突破利益團體壓力而能取得改革成果，可見賦稅改革之困難程度。

（二）策勵未來

²¹ 有關臺灣產業發展租稅減免政策之評估，可參見 Sun（1998）、孫克難（2016）。

臺灣當前稅制仍存在一些問題，值得全國上下繼續努力。在所得稅方面，例如：

1. 綜所稅淪為薪資稅，資本利得仍不課稅（但部分已納入「最低稅負制」²²）；
2. 租稅結構雖由以往過度傾向間接稅（傳統消費稅）之結構，轉而以直接稅（所得稅）為主²³，卻在公平與效率上仍難令人滿意；
3. 設算扣抵式兩稅合一所得稅制下，兩稅最高邊際稅率未能拉近，以致有損租稅中立性效果，對保留盈餘加徵 10%營所稅成為妥協結果，卻留下許多後遺症；
4. 2009 年底促產條例落日，產創條例僅留一項研究發展租稅減免，並將營所稅稅率降為 17%單一稅率，使得兩稅稅率差距擴大，產生套利問題。2015 年開始，綜所稅最高級距稅率調高至 45%後，問題更顯嚴重；
5. 兩稅合一下，縱使對保留盈餘加徵 10%，兩稅稅率仍有差距，助長盈餘保留而不分配，雖能提升公司每股獲利，且在證券交易所恢復停徵下，理性之個人極可能將股利所得轉變為資本利得而無須納稅，更加深稅制不公程度，以致證券交易所恢復課徵始終是個難題。

此外，土增稅未能納入所得稅體系課徵²⁴，綜所稅課稅範圍仍未採屬人兼屬地主主義²⁵，至今問題依然存在。

在銷售稅方面，1986 年已將營業稅由總額型改為以加值型為主，消除產銷通路之扭曲，且因採消費型加值稅，將有助資本累積及外貿拓展。然而某些屬民生必需品及中間原材料之貨物稅，至今未能配套取消；油品類及車輛類貨物稅仍未轉型為能源稅，顯見在銷售稅改革方面仍有待努力。在關稅方面，1950 年代有高關稅保護問題，經過臺灣加入 GATT 及 WTO 之努力，關稅稅率已大幅度降低，實可考慮廢除外銷沖退稅制度。

至於財產稅方面，雖然遺贈稅、土增稅稅率近年已大幅降低，或許展現經

²² 即 2006 年正式實施之「所得基本稅額條例」，將綜所稅及營所稅一些減免項目納入課稅，請詳見該條例內容。

²³ 臺灣自 1989 年以後，直接稅比重即超越間接稅比重，可詳見《中華民國財政統計年報》。

²⁴ 但政府自 2016 年開始，已實施房地合一課徵所得稅制。

²⁵ 部份海外所得已自 2010 年 1 月 1 日納入所得基本稅額條例中課稅。

濟效率面效益，然在租稅公平面則付出代價。至於房屋稅按房屋評定現值課稅，地價稅按土地公告地價課稅，土增稅按土地公告現值課稅，均未能按市價課稅。目前政府已建立不動產實價登錄制度，且於 2016 年實施房地合一課徵所得稅制，將有助健全財產稅課稅稅基。

二、選案檢討

以下以設算扣抵兩稅合一所得稅制、加值型營業稅角色、證券交易所恢復課稅為例，檢討及分析如下：

(一) 兩稅合一所得稅制

如前所述，1984 年政府揭櫫「經濟自由化、國際化」之基本方針，1985 年 5 月至 11 月於行政院成立之經革會曾有激烈論爭，即擬以「兩稅合一」所得稅制取代當時「兩稅獨立」課稅制，基於稅收損失過大，結果功敗垂成。第二次賦稅改革也提出兩稅合一方案，當時政府並未實施，除賦稅理論之爭外，主要仍基於稅收損失過大之考量。直至前總統李登輝當選後於 1996 年 7 月成立財政部賦稅革新小組，推動稅改落實其實施兩稅合一、建立「低稅負、無障礙」投資環境之政見，於 1998 年正式實施。轉眼之間，「兩稅合一」已實施 19 年。

「兩稅合一」之立論，當初係在「法人擬制說」之基礎，認為公司僅為導管，所繳納之營所稅只是暫繳，並非量能課稅對象，真正負擔租稅者為個人，故公司階段所繳納之稅，在個人階段應得以扣抵，落實「只課一次稅」原則。經由降低資本有效稅率，期待吸引投資、促進經濟成長，長期又能增加稅收。當初實施兩稅合一另外理由，則是試圖矯正舉債與募股間，及盈餘分配與保留間之扭曲，增進租稅中立性，亦有立論基礎。

然因近一、二十年來，國內外政經情勢發生極大變化，投資環境持續惡化、經濟成長遲緩、所得分配嚴重不均、吸引外資成效不彰，再加上中國大陸磁吸效應、全球化風潮等因素，原本擬透過供給面經濟學基礎來減稅，惟不但沒有達到吸引投資、擴大稅基原始目的，反而帶來每年千億元稅收損失，而這些減稅利益主要由高所得者享有，使得分配不公現象雪上加霜。由於徵納雙方所付出之執行及遵循成本甚高，預期效益又無法實現，「得不償失」就成為難以避免

之結果。

在臺灣實施兩稅合一之初，基於量能課稅精神，採取「設算扣抵」方式，兩稅稅率卻未能取得一致，許多專家學者反對調降綜所稅稅率，而產業界又反對提高營所稅。基於利益折衝與平衡，在既存最高稅率之妥協及維持下，兩稅最高邊際稅率存在明顯差距，故對盈餘分配或保留之間無法維持中立性；折衷之下，而有未分配盈餘加徵 10%之規定，企圖彌補部分缺口，卻造成稅制複雜化。2010 年更因營所稅稅率配合促產條例落日調降至 17%，及綜所稅稅率在 2015 年因課徵「回饋稅」提高至 45%，使得決定盈餘分配與否之非中立性缺口更為擴大。此外，兩稅合一僅適用於本國人及本國企業，外國人及外商並不適用，而後者稅率又相對偏低，違反資本流動中立性，製造假外僑、假外資之不合理現象。

臺灣過去幾次稅改一再提出推動「兩稅合一」改革，卻面臨種種阻力。後為兌現總統政見而實施，又面臨國內外主客觀環境變化，使兩稅合一現制面臨各方質疑，要求改革呼聲甚囂塵上。其實，從國際趨勢言，由於歐盟設算扣抵制兩稅合一不適用於外資，違反國民待遇原則，歐洲法庭已視為違憲，歐盟國家因而紛紛改弦易轍採取設算扣抵以外之方式。未來所得稅制是在現行「兩稅合一」設算扣抵基礎上圖謀改善，還是改採許多國家採行之部分股利免稅法，或採股利分離課稅法，甚至直接回歸「兩稅獨立」所得稅制，必須從財政學觀點及在政治經濟學上可能面臨問題，慎重、詳實及客觀評估。

(二) 加值型營業稅角色

我國加值型營業稅自 1986 年實施以來，稅率一直維持 5%，與 OECD 國家動輒 15%至 20%間相較，顯得嚴重偏低。第二次與第三次賦改會及財改會，均有調高營業稅稅率以期改善租稅結構、充裕財政收入之建議，無奈因有可能引起通貨膨脹及稅負累退之疑慮而作罷。縱使國民年金法第 47 條規定以提高營業稅徵收率 1%作為財源，然至今仍未能執行。政府也不考慮將調高營業稅徵收率作為推動長期照顧之財源，使得加值型營業稅制在稅制結構改善及支應財政上，未能發揮應有功能。

加值型營業稅稅基廣、稅收穩及具成長性。徵收稅率每調高 1 個百分點，

稅收約可增加 600 億元，當能配合政府施政需求。由於僅為一次性調高稅率，且透過商品及勞務供需，引導租稅轉嫁與歸宿，進而使得相關價格有所合理調整。只要加強物價監理督導查核及貨幣數量控制得當，自然不會引起持續性通貨膨脹，更何況我國已有當初推動實施加值型營業稅之成功經驗。

由於現行加值型營業稅係按消費而非生產課稅，可鼓勵產出抑制消費，增加儲蓄與投資，有助於經濟成長與稅基擴大，而稅收成長具所得彈性，有利改善財政赤字。至於加值型營業稅或許具有累退性，然因民生必需品多已免稅，只要採取適當配套措施，例如已有專法針對特種貨物及勞務課徵奢侈稅，因而產生稅負累退程度有限。且從終生所得概念來看，各所得階層之消費比例大致相同²⁶，故對消費課稅應不致產生稅負累退情形，何況用其稅收加補助強弱勢者，將可增進制度公平性。

(三) 證券交易所課稅

證券交易所具變動所得性質，往往具長期累積性，對其課以累進稅率，會產生所得集中實現而稅負遽增之「集遽效果」(bunching effect)，也可能產生「閉鎖效果」(lock-in effect)，對其課稅影響資本稅後投資報酬率，可能不利投資與經濟成長。因此，有些國家對證券交易所免稅，有些國家減半納入綜合所得累進課稅，有些則是分離課稅，並對長期持有股票之交易提供租稅優惠等。然而，對證券交易所免稅，有違「有所得就應課稅」之租稅公平原則，也會因股利所得課稅、股票交易所免稅，造成在抱股配息或棄息避稅之決策形成扭曲。況且，證券交易免稅對我國資本市場發展並無明顯正面效果。²⁷因此，以往歷次賦改會基於課稅公平性，多有對證券交易所恢復課稅之議，卻在利益團體反對及民意代表護航下，始終不易有效課稅。

1988 年 9 月 24 日（次日為中秋節，股市休市）政府宣布自 1989 年元旦起恢復課徵證所稅，然自課稅宣布日後 19 個交易日，股市無量重挫，股價指數大跌約 3,200 點，的確具抑制股市過熱效果。²⁸爾後股票投資者、證券商、民意代表等紛向政府施壓，相關單位又無法確切掌握與抑制氾濫之「人頭戶」，終致政

²⁶ 見 Rosen and Gayer (2014), P.472。

²⁷ 參見陳聽安 (1995), 頁 220。

²⁸ 參見于宗先、王金利 (2008), 頁 177。

府在 1990 年元旦恢復停徵，開徵僅短短 1 年。此一事件之後續處理方式，則是將復徵證所稅前之證券交易稅（以下簡稱證交稅）稅率由 0.3% 提高至 0.6%，表示證交稅內已含證所稅，形成非驢非馬之怪象。

而後在馬英九總統第二任期內，行政部門參考第三次賦改會建議，提案對證券交易所恢復課稅。然至立法階段，妥協結果規定 2013 年至 2014 年上市櫃股票採雙軌制，即設算證券交易所與核實計算所得並列，供納稅人自行選用；上市櫃股票採設算扣繳分離課稅方式者，又與股價指數連動，股價指數達 8,500 點後才要課稅；至於未上市櫃、首次上市櫃（IPO）及興櫃股票之交易所得，一律採核實課稅方式。惟自 2015 年，各類股票則完全採取核實課稅之單軌制。

此種討好股民大眾之立法，尚未開始正式課稅即隨股價指數即將達到 8,500 點而破功。利益團體與民意代表聯手運作修法，自 2013 年開始只對未上市櫃、首次上市櫃（IPO）及興櫃股票之交易所得核實課稅；2015 年才開始針對上市櫃出售股票超過 10 億元大戶課稅，以期縮小打擊面，降低對股民之衝擊。而後又因利益團體壓力，再度修法將適用時間延後 3 年，自 2018 年才開始課稅。後來總統選舉將至，又修法自 2016 年一舉全面停徵證所稅。在各方強大壓力下，以致「先求有、再求好」之證所稅，自 2016 年又走入歷史。

從理論上言，證交稅對交易總額課稅，屬流通稅性質，稅率不宜過重，以免阻礙市場交易，除非政策目的在於打擊投機行為。至於證所稅，則是對證券交易所得課稅，須落實量能課稅原則，否則將大幅侵蝕所得稅制公平性。若股民大眾相對偏好證交稅而非證所稅，政治人物及利益團體又一再強調課徵證所稅不利股市活絡與經濟發展，並主張現行證交稅稅率中已含證所稅，課稅如妥協至此地步，就應該按比例將兩種稅負拆分出來，其中對證所稅縱使便宜行事，也應按所得稅概念及學理詮釋，設算所得率及稅率，不宜任由政治人物及利益團體混為一談。

伍、結語

賦稅改革能否成功推動，須有許多條件相配合，要有國家建設財源需求迫

切性、適切財經理論作基礎、配合理論力求實踐之政經環境、最高行政首長之大力支持、國際示範效果之呼應、揚棄「舊稅即良稅」阻礙改革保護傘之魄力、突破利益團體及政客之壓力、尋求大多數選民支持之能耐等，賦稅改革才易於成功。

賦稅改革應有整體配套，就個別項目言，「有些人得、有些人失」，但就整個配套方案言，應是「得大於失」，以期增進社會整體福祉。然而利益團體之運作，政治人物基於選票考慮，屬於減稅之項目先行，加稅項目則不行，稅改就形同跛腳。此種改革不但利政府財政，也有違租稅公平與效率原則，恐得不償失，在賦稅改革推動上必須力求避免。

賦稅改革之目標，一般包括租稅公平、經濟效率、稅務簡化、稅收中立（成長）等。然而這些目標間可能相互衝突，尤其是公平與效率之取捨（trade off）。過度強調經濟效率將損及分配正義，過度強調分配正義又損及經濟效率，均可能成為賦稅改革失敗之重要原因。此時 Rawls (1971)「小中取大準則」(maximin criterion) 將能有所啟示：政府應強調人人在競爭立足點之公平，例如公平課徵遺產稅及加強基礎義務教育，並對努力賺取所得者不應課徵過重稅負，且須加強對消費能力高者課稅，用以支應經濟弱勢者有公平參與競爭之機會與能力，以增進社會福祉。

臺灣 1968 年至 1970 年第一次賦稅改革，在當時總統蔣中正大力支持下，將 1968 年訂為「賦稅改革年」，宣示賦稅改革決心。並在該時代盛行之凱因斯學派思潮引導下，強調累進所得稅之課徵，增進稅收成長，改善以傳統間接稅為主之賦稅結構，增加稅收支應義務教育延長至九年之財源，可說是達成賦稅改革所懸目的。然而對所得分配中間者提高稅率，等同於加重薪資所得者稅負，種下往後所得稅被詬病為薪資稅之前因。

1987 年至 1989 年第二次賦稅改革，正值我國政經環境進入經濟自由化、政治民主化之發展階段與格局。當時經濟思潮已由凱因斯學派轉向供給面經濟學或新古典經濟學，強調「輕稅、簡政」，改善總體投資環境，擴大稅基以增加稅收。由於當時政權正面臨由總統蔣經國轉移李登輝之過渡期，雖然第二次賦稅改革提出許多改革方案，卻在利益團體運作等因素下，立即付諸改革之績效有

限，但也醞釀往後推動改革之壓力與力量。

2008 年至 2009 年第三次賦稅改革，雖然在總統馬英九第一任期時推動，除調降遺贈稅引導資金回流，造成房地產價格高漲及違反租稅公平正義外，主要是在第二任期內真正落實其他改革，為矯正調降遺贈稅之後遺症及進一步回應民眾對租稅公平正義之訴求，後對證券交易所得恢復課稅，卻又在民代與利益團體運作下，功敗垂成。調降遺贈稅所衍生財富及所得分配不均，後來雖然推動富人稅及回饋稅制矯正（例如提高綜所稅最高邊際稅率至 45%，且在設算扣抵兩稅合一下只允許營所稅額在綜所稅減半扣抵），卻也留下後續問題，有賴蔡政府改革。

綜觀臺灣過去近半世紀以來所推動之三次大規模賦稅改革，雖使得整體稅制結構有長足發展與改善，但在某些方面也顯得推動腳步緩慢，主要受制於利益團體與政治人物之干擾，及改革未能展現更大魄力與格局。由於每次賦稅改革之議題內容往往具有連續性、關聯性、重分配性與時代需求性，需仰賴社會凝聚共識、累積民氣持續推動改革，縱使有來自政治經濟及利益團體之壓力，合乎公平、效率、簡政、便民之稅制，在全民努力下，終將有實現之日。

參考文獻

一、中文部份

1. 于宗先、王金利（2008），《臺灣賦稅體制之演變》，臺北：聯經出版公司。
2. 行政院賦稅改革委員會（1970），《行政院賦稅改革委員會報告書：第一部綜合報告》。
3. 行政院經濟革新委員會（1985a），《行政院經濟改革委員會報告書，第一冊：綜合報告》。
4. 行政院經濟革新委員會（1985b），《行政院經濟改革委員會報告書，第二冊：財稅組研究報告》。
5. 財政部賦稅改革委員會（1989），《賦稅改革總報告書》。
6. 孫克難（2000），「賦稅制度與經濟發展－臺灣經驗的探討」，《財稅研究》，第

32 卷第 1 期，頁 1-34。

7. 孫克難（2003），《五至十年內達成財政收支平衡方案之研擬》，行政院財政改革委員會委託研究計畫，臺北：中華經濟研究院。
8. 孫克難、羅時萬、歐俊男（2009），《賦稅改革方案之整體評估》，行政院賦稅改革委員會委託研究計畫，臺北：中華經濟研究院。
9. 孫克難（2016），「租稅優惠與產業發展－臺灣經驗評析」，《財稅研究》，第 45 卷第 3 期，頁 1-29。
10. 陳聽安（1995），「租稅政策的變革與影響」，收錄於高希均、李誠主編《臺灣經驗再定位》，臺北：天下文化出版公司，頁 193-231。
11. 陳慈玉、莫寄屏訪問（1992），《蔣碩傑先生訪問紀錄》，臺北：中央研究院近代史研究所。
12. 財政部賦稅改革委員會（1989），《賦稅改革總報告書》及各分項報告。
13. 劉大中（1976），「賦稅改革之目標、原則及推進行程序」，收錄於楊必立主編《臺灣財稅改革論文集》，臺北：聯經出版事業公司，頁 195-231。
14. 蔣碩傑（1985），《臺灣經濟發展的啟示－穩定中的成長》，天下叢書 No.36，臺北：經濟與生活出版公司。

二、英文部份

1. Becker, G.S. (1983), "A Theory of Competition among Pressure Groups for Political Influence," *Quarterly Journal of Economics*, 98 (3) : 371-400.
2. Coase, R.H. (1937), "The Nature of Firms," *Economica*, New Series, 4 (4) : 386-405.
3. Coase, R.H. (1960), "The Problem of Social Cost," *Journal of Law and Economics*, 3 (1) : 1-44.
4. Coase, R.H. (1988), *The Firm, the Market, and Law*, Chicago: University of Chicago Press.
5. Downs, A. (1957), *An Economic Theory of Democracy*, New York : Harper &

Row.

6. Hettich, W. and S. L. Winer(1984), “A Positive Model of Tax Structure,” *Journal of Political Economics*, 24 (1) : 67-87.
7. Hettich, W. and S. L. Winer (1988) , “Economic and Political Foundations of Tax Structure,” *American Economic Review*, 78 (4) : 701-712.
8. Hinrichs, H. H. (1968) , *A General Theory of Tax Structure Change during Economic Development* , Cambridge : Harvard Law School.
9. Krueger, A. O. (1974) , “The Political Economy of the Rent-Seeking Society,” *American Economic Review*, 64 (3) : 291-303.
10. Meltzer, A. H. and S. F. Richard (1981) , “A Rational Theory of the Size of Government,” *Journal of Political Economy*, 89 (5) : 914-927.
11. Niskanen, W. A. (1971) , *Bureaucracy and Representative Government*, Chicago : Aldine-Atherton.
12. Nordhaus ,W. D. (1975) , “The Political Business Cycle,” *Review of Economic Studies*, 42 (130) :169-190.
13. North, D. C. (1981) , *Structure and Change in Economic History*, W.W. Norton & Company, Inc.
14. North, D. C. (1990) , *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press.
15. Rawls, J. (1971) , *A Theory of Justice*, Cambridge: Harvard University Press.
16. Rosen, H. S. and T. Gayer (2014) , *Public Finance*, McGraw-Hill Education.
17. Smith, Adam (1776) , *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, London.
18. Stiglitz, J. E. (1988) , *Economics of the Public Sector*, second edition, New York: W. W. Norton & Company.
19. Sun, K. N. (1998) , “The Evolution and Performance of Industrial Tax Incentives in Taiwan,” *Industrial Development and Policies in Taiwan*, ed. by Ya- Hwei

Yang, Taipei: Chung- Hua Institution for Economic Research: 45-102.

20. Wagner, R. E. (1976) , “Revenue Structure, Fiscal Illusion and Budgetary Choice,” *Public Choice*, 25 (10) :45-61.
21. Tullock, G. (1967) , “The Welfare Costs of Tariffs, Monopolies, and Theft,” *Western Economic Journal*, 5 (3) :224-232.