

我國租稅法案之功能分析：2000 年至 2019 年

謝宇琇、蘇彩足、郭銘峰*

要 目

- | | |
|----------------|--------------|
| 壹、前言：由租稅負擔率談起 | 肆、不對稱政策功能之影響 |
| 貳、租稅之財政功能與政策功能 | 伍、反思與建議 |
| 參、我國租稅法案之數目和功能 | |

提 要

為探討我國租稅政策是否發揮應有之財政功能，本文檢視 2000 年 1 月至 2019 年 5 月期間立法院通過之 177 項租稅法案的立法意旨和內容，以瞭解當前臺灣民眾租稅負擔偏低之問題與癥結。研究結果顯示：我國租稅法案在財政與政策兩類功能上呈現不對稱性，執政者輕忽租稅法之財政功能，而偏好租稅之政策功能。換言之，政府長期忽略藉由增稅以充裕歲入之租稅財政功能，而喜好運用減稅來協助達成各種「經濟性」和「非經濟性」之政策目標，此為我國近年來租稅負擔率持續低落之癥結。

本文主張政府未來在推動相關財政改革時，應更為公開透明，俾使民眾深刻瞭解我國當前稅式支出浮濫、租稅負擔率過低，造成無法有效提供公共服務之嚴酷挑戰，藉以扭轉民眾對於租稅財政功能之集體漠視，為未來我國提供優質公共服務與回應，奠定更紮實施政支撐基礎。

壹、前言：由租稅負擔率談起

近年租稅負擔率議題頗受矚目。所謂租稅負擔率係指「全國賦稅收入占同期國內生產毛額(GDP)之比例」。由於租稅收入是政府整體財政收入中最重要來

* 本文作者分別為財政部法制處稽核、國立臺灣大學公共事務研究所暨政治學系教授及助理教授。

源，因此租稅負擔率高低，是一國政府能否有足夠財政資源為民眾提供公共服務之核心關鍵。正因為租稅負擔率扮演此一關鍵性的財政角色，近年我國租稅負擔率陷入低迷不振窘境，遂成為學者與媒體關切的焦點(柏雲昌，2011；翁仁甫、蘇建榮，2014；中央通訊社，2019)。財政部統計處亦在 2019 年元月指出，比較世界 20 個主要國家在 1990 年至 2017 年期間租稅負擔率變化情形，發現我國租稅負擔率為負成長，且降幅最大，遠遠超過其他國家。

表 1 以財政部統計處公布之數據為基礎，按照 20 個國家租稅負擔變化幅度(成長幅度)大小依序排列¹。數據顯示，這 20 國租稅負擔率平均值在 1990 年時為 24.7%，2017 年時為 26.0%，整體而言呈現成長趨勢。然而，其中有 7 個國家的租稅負擔率不增反減，包括臺灣、加拿大、日本、挪威、瑞典、新加坡及英國。這 7 個負成長的國家中，有 4 個國家(加拿大、挪威、瑞典和英國)在 1990 年時的租稅負擔率高於各國平均值(即 24.7%)，而在 20 餘年之後(即 2017 年)，挪威、瑞典、加拿大和英國的租稅負擔率雖下滑，但仍高於全體平均值(26%)；換言之，由 1990 年至 2017 年，加拿大、挪威、瑞典和英國等 4 國的租稅負擔下降，只是略為調整以向各國平均數看齊。至於另外 3 個租稅負擔率成長為負數之國家(臺灣、日本和新加坡)，由 1990 年至 2017 年，皆維持一貫低於全體平均值之小政府哲學，只是其中臺灣租稅負擔率降幅高達-7%，遠超過日本-2.5%和新加坡-1.4%。由 1990 年至 2017 年產生如此巨大變化，以致臺灣租稅負擔率在 2017 年僅餘 12.9%，成為 20 國中租稅負擔率最低之經濟體；而在 1990 年時，臺灣的租稅負擔率為 19.9%，雖低於當時的平均值，但仍高於當時之新加坡、美國、韓國、瑞士和希臘 5 國。

¹ 租稅負擔有狹義和廣義之分，狹義之租稅負擔指一般賦稅，廣義之租稅負擔則除一般賦稅之外，亦加計社會安全捐。財政部自 108 年 6 月 17 日公布廣義之租稅負擔率，惟僅追溯至 2006 年，為配合研究期間之一致性，本文採狹義之租稅負擔率據以分析。

表 1 租稅負擔率之國際比較(1990 年至 2017 年)

單位：%

國家	1990(A)	2017(B)	成長幅度(B-A)
臺灣	19.9	12.9	-7.0
加拿大	30.9	27.6	-3.3
日本*	20.7	18.2	-2.5
挪威	29.7	27.9	-1.8
瑞典	36.0	34.3	-1.7
新加坡	14.9	13.5	-1.4
英國	27.3	26.9	-0.4
荷蘭	24.8	24.9	0.1
奧地利	26.4	27.2	0.8
德國	21.8	23.3	1.5
丹麥	44.4	45.9	1.5
美國	19.3	20.9	1.6
西班牙	20.4	22.2	1.8
韓國	16.9	20.0	3.1
比利時	27.5	31.0	3.5
瑞士	18.2	21.8	3.6
冰島	30.0	34.2	4.2
義大利	24.4	29.5	5.1
法國	23.0	29.4	6.4
希臘	17.6	27.7	10.1
〈平均〉	24.7	26.0	1.3

*日本之數據為 2016 年數據。

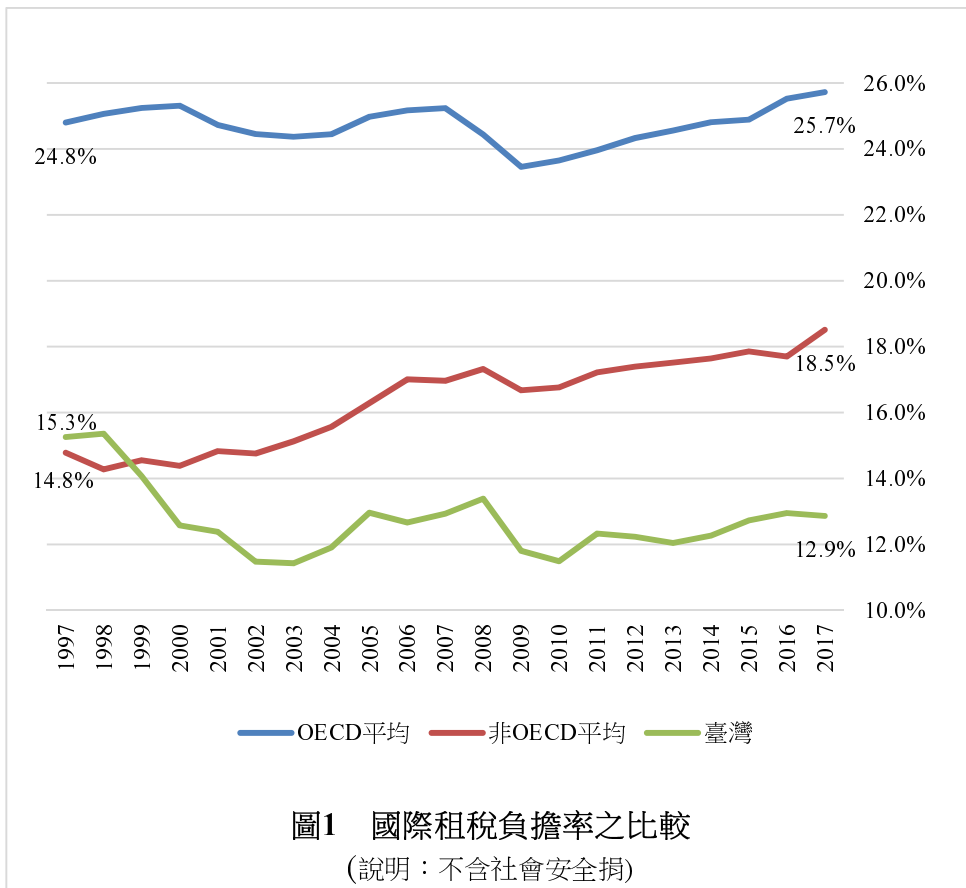
資料來源：財政部統計處，2019 年。

平心而論，最適租稅負擔率應為多高或多低，並無最適答案。理論上，政府除應滿足該國社會之國防治安等基本需求外，究竟要扮演一大有為萬能政府，或是選擇維持一小而美政府，應由民主社會下的集體選擇決定。如果多數民眾希望由搖籃到墳墓各個人生階段，都接受政府完善照顧及多元服務，則民眾自然應承受較高租稅負擔，以支付公共服務成本。反之，若民眾選擇由自由市場提供更多服務和財貨，不希望政府介入太多，則即使該國租稅負擔率偏低，亦為合理結果，不致於造成該國債務累積。

然而矛盾之處在我國租稅負擔率雖低，但人民需要的、想要的並非公共支出規模小的政府。在進入 1990 年代之後，伴隨著解嚴和民主化進程，人民愈來愈懂得利用選票表達自己各種支出需求；而政治人物在選舉壓力下，對民眾各種要求無法充耳不聞、毫無回應。因此，在過去 20 餘年民主發展歷程中，公共選擇學派所描繪的民主社會中極易產生公共支出過度擴張的「政治偏頗」(political bias)情勢已然浮現(蘇彩足，1999；Buchanan and Wagner, 1977)。且隨著全球化浪潮接續而來之各種問題，包括貧富差距惡化、金融危機、氣候變遷和人口老化等種種殘酷之挑戰，導致人民對於政府的期待日益加深。政府角色更形複雜而吃重，需要更多財政資源，才能滿足人民各項需求。因此，如果我國租稅負擔持續停留在極低之水準，則巧婦難為無米之炊，政府恐怕難以有效回應民眾期待。

此外，檢視世界各國租稅負擔率，不難發現大多數先進國家人民比開發中國家負擔更高之租稅負擔率。圖 1 比較「OECD 國家」和「非 OECD 國家」兩組經濟體之平均租稅負擔率。OECD 國家 1997 年之平均值為 24.8%，非 OECD 國家為 14.8%；至 2017 年時，OECD 國家之平均值上升至 25.7%，非 OECD 國家亦成長為 18.5%，兩組經濟體之租稅負擔率差距逐漸縮小。反觀我國租稅負擔率在 1997 年為 15.3%，相當接近非 OECD 國家群組之平均值；但至 2017 年，我國租稅負擔率卻滑落至 12.9%，不僅遠遠落後 OECD 國家，與非 OECD 群組之平均值漸行漸遠。

為何我國租稅政策無法有效提高租稅負擔率，以為政府籌措充裕的財政資源？立法院三讀通過之各項租稅法案究竟有何主要立法目的，其所欲發揮之租稅功能為何？是否忽視租稅應發揮最基礎、最核心充裕國庫之財政功能呢？這是筆者感到好奇、欲在本文中尋求解答之問題。是以本文彙整與分析自 2000 年 1 月以來立法院通過之各項租稅法案之立法意旨和內容，以瞭解當前租稅負擔偏低之問題與癥結。



貳、租稅之財政功能與政策功能

政府存在最原始目的，在於保護人民生命財產免於受到侵害(孫克難，2017)。因此，如果政府反過來要求民眾以繳納租稅的方式，付出其財產之一部分予政府，是因為政府為履行其保護民眾之任務，必須擁有一定數量財政資源之故。易言之，租稅是民眾為享受政府所提供之公共服務或建設所須支付之成本。此一給付具強制性，儘管侵及民眾私有財產權，但只要符合「租稅法定主義」原則，民眾即負繳納租稅義務。由此可知，租稅最原始、最核心功能在於為公部門取得充裕之財政收入，以籌措公共服務和公共建設所需財源，這亦是租稅之「財政功能」。具體而言，本文下節彙整分析立法院三讀通過之各項法案時，所謂具有財政功能之法案，係指法案內容包含減少稅收損失²、增加稅收³、

² 如 2001 年 10 月「貨物稅條例」，刪除天然氣之應稅項目及調高油品貨物之貨物稅應徵稅額，係為彌補未來進口石油關稅稅率調降為免稅造成之稅收損失。

減少欠稅⁴、或幫助稅收徵起⁵等條文，該等法案一律歸類為具有充裕財政收入功能之法案。

惟現代租稅政策任務，不僅在於充裕財政收入之「財政功能」而已，同時也被賦予協助達成其它公共政策之任務，此即租稅之「政策功能」。例如，我國政府為鼓勵視覺功能障礙者進入按摩業，並提高其市場競爭力，於2011年2月修訂「身心障礙者權益保護法」，規定將視覺障礙者成立之合作社視為小規模營業人或其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，以1%為其營業稅稅率，以保障視覺障礙者收入，此為政府以租稅減免達成照顧弱勢的政策目標具體案例之一。又如，為因應少子化危機，立法委員紛紛提案增列各項所得稅扣除額，包括幼兒照護費、孕婦照護費及未滿12歲子女免稅額等(風傳媒，2018)，這亦是我國政府另一項企圖使用租稅減免達成其他政策目標(即增加生育率)之案例。此外，許多國家課徵燃料稅降低空氣污染；或給予廠商研發投資之租稅抵免，以鼓勵企業從事更多具有正面外溢效果之研發活動；其他利用租稅工具協助促進資本形成、降低失業率或調節景氣之作法，在世界各國亦均屬常見。

上述幫助弱勢、提高生育率、降低空氣污染、促進研發、或促進經濟發展等政策目標的租稅措施，皆可發揮租稅的「政策功能」。而政府在應用租稅的政策功能時，須視實際政策之內容與政策目標，再決定須增稅或減稅。因此，在利用租稅工具協助達成政策目標時，必然對租稅充裕財政收入之財政功能有所影響或造成干擾。具言之，若採增稅以協助達成其他政策目標時，會因而增加稅收，帶來強化財政功能效果；若採減稅，則會削弱租稅之財政功能，因而減少政府財政收入。值得注意之處在藉由租稅以協助實現政策目標之法案，實務上往往偏好使用租稅減免，而較少採取加重民眾稅負之作法，本文將此一「偏好減稅、不愛增稅」傾向稱為租稅之「不對稱的政策功能」。長期運作結果，此

³ 如2014年6月「加值型及非加值型營業稅法」，恢復銀行業及保險業經營銀行、保險本業銷售額營業稅稅率為5%，係為健全政府財政。

⁴ 如2015年1月「稅捐稽徵法」，明定納稅義務人「因不可抗力之事由或為經濟弱勢者」得向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納稅捐之規定等，係為協助因不可抗力之事由或經濟弱勢者透過延期或分期繳納稅捐之措施繳清稅捐，以減少欠稅並確保稅收。

⁵ 如2015年7月「遺產及贈與稅法」，明定公同共有繼承人得以多數決同意遺產抵繳遺產稅，係為繼承人得以多數決以被繼承人遺產抵繳遺產稅，維護納稅義務人權益，並有助於稅款徵起。

一不對稱政策功能對於國家債務累積，恐有不利影響，本文將在下節進一步討論。

租稅之「政策功能」涉及範圍很廣，包括產業、環保、人口、教育、文化、社會福利、國防……等，幾乎所有領域政策皆可運用租稅工具協助推動其目標，而其中涉及所得重分配、促進社會公平之相關政策尤其受到民眾重視。Avi-Yonah (2006)在分析租稅功能時，將重分配(re-distribution)功能自租稅之「政策功能」中抽離出來，單獨列項⁶，以凸顯其重要性。我國先前一項網路調查亦發現我國民眾最重視租稅促進社會公平的功能⁷。因此，本文在分析時，將促進社會公平之政策功能單獨列成一項，亦即將租稅的「政策功能」分為兩類，包括：(一)促進社會公平功能，及(二)協助其他政策目標功能。

此處所謂「促進社會公平」功能，係指法案主要立法宗旨在於追求社會公平。它包括兩個意涵：第一，具有改善所得分配功能者，譬如刻意減少低所得者租稅負擔或增加高所得者租稅負擔之法案，皆有助提升社會公平；第二，可以促進稅負衡平者，如法案之立法意旨在於防止逃漏稅、減少差別課稅待遇⁸、及避免重複課稅⁹等效果之法案皆屬之。因此，具有促進社會公平功能之法案可能涉及增稅，也可能涉及租稅減免。

至於租稅之「協助其他政策目標」功能，係指以租稅為政策工具，以協助實現社會公平以外的各種公共政策目標。由於利用租稅「協助其他政策目標」例子不勝枚舉，所涉及公共政策十分多元，為便於統計和分析，本文進一步將「協助其他政策目標」之租稅功能再區分為兩類：(一)經濟性政策目標，如協助

⁶ Avi-Yonah(2006)將租稅的功能分為收入(revenue)、重分配(redistribution)和管制(regulation)3項。其中收入功能相當於本文的「財政功能」，管制功能和重分配功能則屬於本文所稱之「政策功能」的範疇。

⁷ 謝宇琇(2017)在網路調查中，詢問 18 歲以上的受訪者：「您認為何項租稅功能最重要？」，結果顯示 65%受訪者認為租稅的促進社會公平功能最為重要，18%認為協助達成其他政策目標的功能最重要，17%認為租稅的財政功能最重要。

⁸ 如 2015 年 7 月修正「土地稅法」，明定以自有土地交付自益信託之土地，受益人於信託關係存續中死亡者，該土地有應課徵土地增值稅之情形時，其原地價指受益人死亡日當期之公告土地現值，以避免同為繼承案件因信託契約之有無而有不同之稅負。

⁹ 如 2007 年 12 月「加值型及非加值型營業稅法」，明定營業人銷售其向非依營業稅法規定計算稅額者購買之舊乘人小汽車及機車，得設算擬制進項稅額，於申報銷售額當期扣抵，以避免重複課稅。

各項產業發展、活絡市場(包括不動產¹⁰、債券¹¹、股票交易¹²等)及提振景氣等以促進國家經濟為主要目的之租稅法案皆屬之；與(二)非經濟性政策目標，如落實環境保護¹³、提高生育率¹⁴、獎勵文化¹⁵、促進政治參與¹⁶、抑制房價飆漲¹⁷及囤房¹⁸等非以促進經濟發展為主要考量的租稅法案皆屬之。

綜合上述，租稅的功能有兩大項：第一，充裕財政收入之財政功能；第二，協助達成各種公共政策目標之政策功能。而其中「政策功能」可再區分為3項：促進社會公平之功能、協助達成經濟性政策目標之功能、以及協助達成非經濟性政策目標之功能。因此，在下節分析租稅功能共細分為4項。

叁、我國租稅法案之數目和功能

本文彙整2000年1月至2019年5月底經立法院三讀通過、總統公布，與內地稅有關的租稅法律案，共217項，包括財政部主管相關租稅法規、及配合其他中央部會所制定或修正之相關租稅法規；但不包括關稅法案或內地稅法規命令、行政規則及解釋函令。而在217項法案中，有40項單純只是制定或修正租稅稽徵作業程序、而未實質影響納稅義務人核課稅捐實體權利義務，即其立法目的與本文所關注4項租稅功能無關，故排除不計。因此，本文實際納入分析立法意旨

¹⁰ 如 2005 年 1 月「土地稅法」，調降土地增值稅稅率，以刺激不動產景氣。

¹¹ 如 2009 年 12 月「證券交易稅」，自 2010 年 1 月 1 日起 7 年內暫停徵公司債及金融債券之證券交易稅，以活絡債券市場，協助企業籌資及促進資本市場之發展。

¹² 如 2015 年 12 月修正「所得稅法」，停止課徵證券交易所所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除，以消除股市不確定因素。

¹³ 如 2002 年 7 月制定公布「資源回收再用法」，明定從事資源回收再利用之事業，其投資於回收再利用之研究、設施、機具、設備等之費用，應予租稅減免，以鼓勵節約自然資源使用，減少廢棄物產生，促進物質回收再利用，減輕環境負荷。

¹⁴ 如 2005 年 12 月修正「所得稅法」，提高有配偶者之綜合所得稅標準扣除額為單身之 2 倍，以提高結婚意願及生育率。

¹⁵ 如 2005 年 2 月修正「文化資產保存法」，明定私有古蹟、遺址及其所定著之土地免徵房屋稅及地價稅，其因繼承而移轉者，免徵遺產稅。

¹⁶ 如 2004 年 3 月制定公布「政治獻金法」，明定個人及營利事業對政黨、擬參選人捐贈政治獻金之稅賦減免規定及適用限制，以促進國民政治參與，確保政治活動公平及公正，健全民主政治發展。

¹⁷ 如 2011 年 5 月制定公布「特種貨物及勞務稅條例」，對短期不動產交易、特種貨物及特種勞務課徵特種貨物及勞務稅，以實現居住正義、健全房屋市場，有效遏止以房屋及土地作為商品短期投機炒作，防止高房價帶動物價上漲。

¹⁸ 如 2014 年 6 月修正「房屋稅條例」，提高非自住之住家用及私人醫院、診所或自由職業事務所房屋稅稅率，以抑制囤房、增加地方政府稅收，維護租稅公平。

法案為 177 項。

在此必須說明，許多法案不僅只有一項內容，也可能同時追求一個以上租稅目的或租稅功能。例如：2017 年 5 月修正遺產及贈與稅法，其立法理由為：「鑑於國際間對於財富分配議題日益重視，外界對於現行遺產稅稅率時有稅率偏低可能造成世代不公之議論，為符合公平正義及社會期待，同時避免中小額財產者產生稅負遽增情形，並配合長期照顧服務財源之籌措」，因而將我國遺贈稅稅率結構由單一稅率(10%)調整為三級累進稅率(10%、15%及 20%)；由此可知，此項法案同時具有充裕財政收入與促進社會公平的兩項租稅功能。同年同月立法院亦修正菸酒稅法，該項修正之主要內容在於提高各類菸品應徵稅額¹⁹，同時在法案中清楚敘明其立法理由為：「基於以價制量，維護國民健康，並支應長期照顧服務財源」，故此法案可視為兼具充裕財政收入和協助達成抑制吸菸率之「非經濟性政策目標」功能。經逐項檢視，在 177 項法案中，有 21 項租稅法案具有雙重功能²⁰，另有 1 項法案同時具有充裕財政收入、促進社會公平、協助達成經濟性和非經濟性政策目標等 4 項功能²¹。本文在統計租稅法案之租稅功能總數時，係允許具有多種功能之法案重複計算。

綜合上述法案彙整和功能歸類之原則，本文統計 2000 年 1 月至 2019 年 5 月我國所有之內地稅租稅法案共 217 項(見表 2)。其中 40 項法案之立法意旨非本文研究範圍，實際納入分析之法案為 177 項。又因其中 21 項法規具有雙重功能，及 1 項法規同時兼具 4 項功能，應加計之功能數目為 24。經調整統計後，本文所分析法案之立法目的涉及租稅功能總數為 201 項。

¹⁹ 本次修法明訂菸酒稅菸品應徵稅額由每千支(每公斤)新臺幣(下同)590 元調整至每千支(每公斤)徵收 1,590 元，所增加之收入撥入依長期照顧服務法設置之特種基金，用於長期照顧服務支出。

²⁰ 具雙重功能之法案包括：(1)2000 年 1 月修正之農業發展條例、(2)2000 年 2 月制定之促進民間參與公共建設法、(3)2000 年 4 月制定之菸酒稅法、(4)2001 年 1 月修正之所得稅法、(5)2001 年 1 月修正之使用牌照稅法、(6)2001 年 7 月修正之加值型及非加值型營業稅法、(7)2005 年 6 月修正之加值型及非加值型營業稅法、(8)2006 年 1 月之菸酒稅法、(9)2008 年 5 月修正之菸酒稅法、(10)2009 年 5 月修正之所得稅法、(11)2011 年 1 月 26 日修正之所得稅法、(12)2014 年 6 月修正之所得稅法、(13)2016 年 12 月修正之加值型及非加值型營業稅法、(14)2017 年 1 月修正之住宅法、(15)2017 年 5 月修正之遺產及贈與稅法、(16)2017 年 5 月修正之菸酒稅法、(17)2017 年 6 月修正之稅捐稽徵法、(18)2017 年 11 月修正之貨物稅條例、(19)2017 年 12 月修正之使用牌照稅法、(20)2018 年 11 月修正稅捐稽徵法、(21)2019 年 1 月修正之自由貿易港區設置管理條例及國際機場園區發展條例。

²¹ 2018 年 2 月 7 日修正之所得稅法同時具備 4 項功能。

表 2 租稅法案和租稅功能(2000 年 1 月至 2019 年 5 月)

	三讀通過 之法案 (1)	非研究範圍 之法案 (2)	納入分析 之法案 (3)	多重功能法案 應加計之功能 (4)	本文法案之 功能總數 (5)
數目	217	40	177	24	201
說明	影響納稅 義務人之 租稅權利 者,但不含 關稅法案	立法意旨與充 裕財政收入、 促進社會公 平、或協助達 成其他政策目 標無關者	(1)-(2)	21 項租稅法案具雙 重功能,1 項法案具 4 項功能(充裕財政 收入、促進社會公 平、及經濟性和非 經濟性的政策功能)	(3)+(4)

資料來源：自行整理。

進一步以表 3 檢視此 201 項法案的租稅功能，並依據上節所定義 4 項租稅功能內涵進行分類，可以發現我國租稅法案最常發揮者為「協助達成其他政策目標」功能。在 201 項租稅功能總數中，35.8%立法目的在於協助達成經濟性政策目標，另有 37.3%法案含有協助達成非經濟性政策目標(如環境保護、文化政策、農業政策等)的法條和立法意旨；二者合計，占所有法案的 73.1%。至於目的在「促進社會公平」的法案比重則為 18.4%。而充裕財政收入之財政功能僅占 8.5%，未達一成。換言之，我國自 2000 年以來，立法院三讀通過之租稅法案當中，有 91.5%以協助達成其他公共政策之目標為其立法主旨(包括協助達成經濟性目標、非經濟性目標、以及促進社會公平等政策)，而觸及租稅法案最關鍵核心之財政功能法案僅占 8.5%。

表 3 租稅法案之功能 (2000 年 1 月-2019 年 5 月)

		功能總數		百分比	
充裕財政收入		17		8.5%	
促進社會公平		37		18.4%	
協助達成其他 政策目標	經濟性目標	147	72	73.1%	35.8%
	非經濟性目標		75		37.3%
小計		201		100.0%	

資料來源：自行整理。

肆、不對稱政策功能之影響

本文之法案分析結果，顯示我國輕忽租稅法案之財政功能，而偏重租稅之政策功能。然而理論上，充裕財政收入才是租稅基本核心功能，其他租稅功能應居於次要地位。畢竟租稅手段並非政府推動政策或執行業務的唯一工具，政府可利用其他政策工具來達到不同政策目標，包括金融補助、行政協助、保護管制、技術支援及教育宣導等(曾巨威，2002)。譬如，政府可使用優惠利率的金融補助或各種抵用券來協助弱勢族群，促進社會公平；亦可運用貨幣政策或貿易政策達到經濟發展的政策功能；亦得利用汰換高污染車輛的管制手段或教育宣導方式，達成改善空氣污染的非經濟性政策目標。換言之，許多政策工具有其替代性，政府執行特定政策時，可用的政策工具不在少數，不僅租稅政策一途可供選擇。

除了「政策功能」使用過於頻繁、喧賓奪主之外，真正令人擔憂的是政府於運用租稅政策功能時，有明顯「偏好租稅減免，不喜加重稅負」之不對稱現象。租稅工具本身是中立的，可用以增稅，亦可用以減稅。例如，欲改善所得分配不均以促進社會公平時，政府可選擇減輕低所得民眾稅負，亦可選擇加重富人稅負，二者均能改善財富分配不均之結構，然而對政府財政收入影響大不相同。同樣若想利用租稅工具協助改善空氣污染，可規劃提供租稅減免給購置環保設備廠商，亦可通過對廠商加重污染稅政策，兩種作法對於國家財政影響差異頗大。然而，由於減輕稅負措施廣受民眾歡迎，因此在規劃以租稅工具協助推展各種政策時，較多政治人物提出租稅優惠或租稅減免政策，此一租稅之不對稱政策功能運用結果造成稅式支出(tax expenditure)大幅膨脹。

依據OECD之定義，稅式支出是對特定活動提供稅收優惠所造成之稅收損失(蘇彩足、左正東，2009)，包括免稅額、扣除額、抵減額、稅負遞延或優惠稅率等皆屬之。財政學者早已指出，我國租稅減免規定繁多，散見於不同法令之中，這些租稅減免措施的政策性目的非常明顯(曾巨威，2002)，其中包括對於經濟弱勢者特別照顧，如老年或殘障者租稅抵免，亦可能包括針對特別身分或職業者所給予之租稅減免等。誠然，以稅式支出協助其他政策目標並非我國獨特作法，亦非近年才有之創新模式，「稅式支出」此一名詞在1960年代即已出現(Hungerford, 2006)。文獻顯示，與協助弱勢和提升租稅公平相比，租稅更常被用來提供經濟

誘因及支援促進經濟發展，這是造成稅式支出不斷膨脹之主要因素(Witte, 1985)。美國國會研究處亦批評，稅式支出雖是政府補助替代工具，但對於協助達成既定經濟政策或社會政策目標而言，稅式支出比直接補助更無效率，而且稅式支出不僅增加租稅制度複雜程度，亦因為許多稅式支出主要獲利者為中上所得階級，造成降低所得稅累進性副作用，不符合租稅社會公平原則(Hungerford, 2006)。

依據良好租稅設計原則，租稅是最重要之經常門收入，應該帶來充裕財政收入，以滿足經常門公共支出需要，使債務餘額不再成長(柏雲昌，2011)。頻以租稅的不對稱政策功能，提供各種租稅減免，造成稅基侵蝕，導致租稅負擔率降低。長期以往，自然形成公共債務不斷攀升之壓力，甚至累積嚴重結構性財政赤字(structural deficits)(羅光達等，2014)。

所謂結構性財政赤字，係指即使一國經濟已達充分就業，但因其歲入歲出結構失衡，以至於產生入不敷出之財政窘境。其與景氣型財政赤字(cyclical deficits，或稱週期型財政赤字)產生原因並不相同，因而解方亦有殊異。景氣型赤字是指因為經濟不景氣才產生歲出大於歲入現象，此種赤字通常在經濟復甦後會縮小或消失。而結構型財政赤字則不然，其在景氣復甦後不會自動消弭，除非政府能針對結構性或制度性造成之歲出規模太大或歲入不足問題進行改革，否則單憑經濟復甦並無法解除財政赤字壓力。多份研究顯示，我國結構性財政赤字存在已久，其主要癥結即是我國立法壓力導致租稅負擔率過低之弊端(羅光達等，2014；柏雲昌，2011；曾巨威，2002)。

租稅可謂政治學者尚未深入探究之最重要政治現象之一(Curtis, 1989)。不論是政治體系中正式或非正式權力結構，決策者和利益團體在檯面上或檯面下互動，對最後在國會殿堂上通過之租稅法案數量和內容具莫大影響，並為租稅決策和執行過程帶來極大複雜性和不確定性。例如，一國政治體制(如民主或威權)不可避免會影響其租稅政策，然而二者之間關係為何，並無定論。Garcia & von Haldenwang(2016)分析 131 個國家在 1990 年至 2008 年期間租稅負擔率，發現租稅負擔率和政治體制間存在 U 型的非線性關係，亦即政治體制光譜兩端之國家(民主程度愈高、及愈獨裁專制之國家)人民，都比光譜中間「混合型」(hybrid)體制承受更高租稅負擔。因此，民主是否必然帶來更高租稅收入，實難以回答。

本文認為，政治體制光譜兩端民眾承受較高租稅負擔的理由之一或與政治穩定性有關，在民主愈成熟或愈專制獨裁政體之下，政治競爭較為溫和不激烈，社會較為穩定，因此相對而言，執政者比較不需要以減稅的方式來討好民眾或爭取選票，故其租稅負擔較高。

觀察我國近年來幾項重要租稅政策的制定過程，不難發現我國比較接近「混合型」政體，政治因素在租稅決策中扮演關鍵性角色，因此反映在租稅政策之制定和租稅稽徵上，容易產生稅式支出過於泛濫的情形²²，不只侵蝕稅基，弱化租稅財政功能，長期而言，租稅優惠就等同產業政策之做法，也不利提升我國經濟競爭力²³。

稅式支出易放難收，即使給予租稅優惠或租稅減免之時機和理由已不復存在，但要取消或減少稅式支出通常非常困難。孫克難(2017)回顧我國在1968年、1987年、2008年推動的三次租稅改革時，指出政府在一些關鍵改革上推動成效有限，主要即因受制於利益團體與政治人物干擾。翁仁甫與蘇建榮(2014)也觀察到我國在經濟衰退時(如2007年底至2008年的金融海嘯期間)或預期到既存租稅優惠即將被取消時(如2009年底「促進產業升級條例」落日前)，某些工商利益團體便會對政府發動強力遊說，以期維持原有租稅減免利益，甚或進一步要求降低租稅負擔，而這些利益團體的訴求大致皆能達成目的。

伍、反思與建議

租稅工具兼具財政功能和政策功能，其中政策功能又可區分為促進社會公平、協助達成經濟性之政策目標、和協助達成非經濟性之政策目標等3項功能。而在這些租稅功能中，充裕財政收入之財政功能最不討好，因其損及民眾財產權，增加民眾租稅負擔，然而它是民眾享受公部門所提供服務和財貨時必須支付之價格，政府必須重視。至於促進社會公平之租稅功能，雖然受到國內民眾和學界重視，然而「社會公平」認定有強烈的主觀性，不易獲得共識，因此政

²² 依據2019年度我國中央政府總預算案之稅式支出報告，截至107年4月底，我國綜合所得稅及營利事業所得稅之稅式支出項目共有115項，營業稅稅式支出項目共29項，貨物稅相關稅式支出項目計19項，菸酒稅相關稅式支出項目2項，本文合計其對於2019年度的財政影響約為3,028億元。

²³ 臺北商業大學財政稅務系副教授黃士洲表示，過去租稅優惠等同於產業政策的做法，長期而言，會弱化臺灣競爭力。參見中央通訊社(2019)報導。

府若欲以促進社會公平為目標來制定或修訂租稅法案時，亦有其不易克服之先天障礙，未必容易達成。

惟有「協助達成其他政策目標」之租稅功能最受重視和歡迎，特別是以減稅為主之不對稱政策功能最為常見。基本上，租稅減免性質之稅式支出法案往往具有公共選擇學派所指出之「利益集中，成本分散」特性，利益團體因而有強大的尋租(rent-seeking)誘因，藉由強力遊說官僚體系和立法部門給予租稅優惠或減免，以達成協助經濟發展、文化保護、農業發展、或其他政策之政策目標。因此，由人類自利邏輯推論，租稅「達成其他政策目標」之政策功能(不論是經濟性或非經濟性政策目標)，比起租稅財政功能和促進社會公平功能，皆更易獲得行政部門和立法部門支持，同時亦較不易遭遇廣大納稅人反對和抗拒。

而本文之研究發現與上述邏輯推論一致：政府側重「經濟性」與「非經濟性」的政策功能，常置財政專業於不顧，未先全盤瞭解租稅工具在推動該項政策上之必要性與合宜性，即傾向於採行稅式支出工具。由於稅式支出易放難收，一旦通過租稅減免法案，後來欲取消或縮小租稅減免範圍和規模，往往困難重重，必須投入許多交易成本和談判資源。因此，長期以往，租稅的不對稱政策功能氾濫，勢必會持續強化結構性財政赤字僵固性，成為適度提高租稅負擔率之障礙。是以，就未來財政改革而言，絕對必須正視租稅財政功能，且更加謹慎和嚴格使用稅式支出。亦即對於協助達成經濟性和非經濟性政策目標之租稅功能部分，應在財政相對健全前提下，再視情況彈性調配和應用。

本文再次強調，租稅財政功能雖不為民眾所喜愛，然其終究為租稅最原始且根本存在之目的。尤其近年來全球化經濟發展結果，對受困於嚴重結構性財政赤字、財政體質不佳的我國而言，財政轉型挑戰更形嚴峻。而歷史也告訴我們，每項租稅法案都是複雜政治、經濟和社會環境交織下之產物，因此純技術性、經濟理性租稅改革途徑註定不會成功，政府需要有更好政策溝通與政策行銷，才能扭轉民眾對於租稅財政功能之集體漠視。而最佳政策溝通與行銷原則為公開透明，因此本文以下提出兩項提升財政透明之具體建議，俾使民眾能更清楚瞭解我國目前稅式支出浮濫，以及租稅負擔過低、缺乏資源提供更好公共服務之財政現實及治理挑戰。

第一，宜提升稅式支出報告之易讀性

鑑於各國稅式支出規模有越來越龐大之趨勢，國際組織紛紛要求公部門定期估算重大稅式支出種類和規模，並將其列為年度預算書之補充資訊，以供預算決策之參考²⁴。我國遵循此一國際潮流，在預算法中明文規定，行政院應編製稅式支出報告，並公開於政府網站。目前我國各年度中央總預算書中，均提供稅式支出編製說明，然而該章節內容對於非稅務專業之一般民眾不易閱讀，應提供一般民眾可理解的重要分析和說明，內容編製應更著重於促進財政透明，和提升民眾、民意代表或媒體對瞭解稅式支出內涵之呈現。

第二，宜同時公布廣義和狹義租稅負擔率數據，以利解讀和國際比較

租稅負擔率有狹義和廣義之分，狹義之租稅負擔指一般賦稅，廣義之租稅負擔除一般賦稅外，加計各種社會安全捐負擔。外界(特別是工商團體)曾質疑，我國公保、勞保、健保等社會安全捐為強制納保，其性質與租稅相似，因此在計算租稅負擔時，若加計社會安全捐，則我國之租稅負擔率或許不致於落後其他國家如此之多²⁵。由於目前國際組織公布的租稅負擔率以加計社會安全捐者居多，因此建議財政部未來持續公布廣義和狹義兩種不同版本的租稅負擔率，並清楚註明其定義和計算基準(包括社會安全捐之內涵)，避免民眾在進行國際比較及解讀時，產生無謂爭議和混淆。

²⁴ 例如，OECD 於 2001 年公布之「預算透明化最佳實務」(OECD Best Practices for Budget Transparency)在介紹預算透明的最佳作法時，即建議政府將重大稅式支出的估算列為預算書的補充資訊，並儘可能將達成特定功能的稅式支出與其直接支出並列討論，以供預算決策之參考。請參考蘇彩足和左正東(2009)。

²⁵ 為回應外界之質疑，財政部於 2019 年起進行社會安全捐統計，統計結果發現我國 2017 年社會安全捐占 GDP 比重約 6.5%，因此我國之租稅負擔率在加計社會安全捐後由 12.8%提高至 19.3%，但與國際相比仍屬偏低，參見聯合報(2019)之報導。

參考文獻

一、中文部分

1. 中央通訊社(2019)，「台灣租稅負擔率降幅最大，浮濫減稅恐弱化競爭力」，2019/01/28 報導。https://www.cna.com.tw/news/afe/201901270141.aspx，2019/08/18 造訪。
2. 柏雲昌(2011)，我國合理租稅負擔率及租稅結構之研究，*財政部賦稅署委託研究報告*。
3. 風傳媒(2018)，「選舉會期藍綠立委拼減稅，公督盟：一味提供福利討好選民，是相對落後的作法」，2019/10/21 報導。https://www.storm.mg/article/558290，2019/08/18 造訪。
4. 孫克難(2017)，「臺灣三次賦稅改革之政經分析」，*財稅研究*，46(2)，1-30。
5. 翁仁甫、蘇建榮(2014)，「近年來我國居民之租稅負擔狀態與相關影響因素淺析」，*財稅研究*，43(3)，79-97。
6. 曾巨威(2002)，各項租稅稅基侵蝕之全面檢討，*行政院財政改革委員會委託研究計畫*。
7. 聯合報(2019)，「我租稅負擔率比 OECD 國家低，計社會安全捐後僅贏墨西哥」，2019/06/19 報導。https://udn.com/news/story/7238/3879900，2019/08/18 造訪。
8. 謝宇琇(2017)，我國租稅法案之功能分析：2000 年-2016 年，*國立臺灣大學政治學研究所碩士論文*。
9. 羅光達、彭祐宜、韓幸紋(2014)，「我國財政餘額結構性問題分析」，*財稅研究*，43(1)，84-119。
10. 蘇彩足(1999)，「民主化對於政府預算決策的衝擊與因應之道」，*理論與政策*，11(3)，47-64。
11. 蘇彩足、左正東(2009)，*政府透明化分析架構建立之研究*，臺北：行政院研究發展考核委員會出版。

二、英文部分

1. Avi-Yonah, Reuven S. (2006), "The Three Goals of Taxation," *Tax Law Review*, 60(1), 1-28.
2. Buchanan, James M. and Richard E. Wagner (1977), *Democracy in Deficit*, New York: Academic Press.
3. Garcia, Maria Melody & Christian von Haldenwang (2016), "Do Deocracies Tax More? Political Regime Type and Taxation," *Journal of International Development*, 28, 485-506.
4. Curtis, James L. (1989), "Review 'Of Rule and Revenue' by Margaret Levi; 'Taxation by Political Inertia: Financing the Growth of Government in Britain' by Richard Rose, Terence Karran," *American Political Science Review*, 83(4), 1424-1426.
5. Hungerford, Thomas L. (2006), *Tax Expenditures: Trends and Critiques*, Washington D.C.: Congressional Research Service.
6. Witte, John F. (1985), *The Politics and Development of the Federal Income Tax*, Wisconsin: University of Wisconsin Press.