

監察院一〇〇年度

我國賦稅結構與政府稅制改革措施 專案調查研究報告



監察院 編印

中華民國 101 年 7 月

**監察院一〇〇年度
我國賦稅結構與政府稅制改革措施
專案調查研究報告**

監察委員：吳豐山 黃煌雄 沈美真

劉玉山 李炳南

協查人員：黃瑞旭 李淑玲

國家圖書館出版品預行編目資料

我國賦稅結構與政府稅制改革措施

專案調查研究報告 / 監察院編著 . -- 初版 .

-- 臺北市：監察院，民 101.07

面；公分

ISBN 978-986-03-2992-6（平裝）

1. 稅制 2. 租稅改革 3. 臺灣

567.1

101012580

我國賦稅結構與政府稅制改革措施專案調查研究報告

編著者：監察院

發行人：王建煊

出版者：監察院

地址：台北市忠孝東路 1 段 2 號

電話：(02) 2341-3183

網址：www.cy.gov.tw

監察院檢舉專用信箱：台北郵政 8-168 號信箱

傳真：(02) 2341-0324

監察院政風室檢舉：

專線電話：(02) 2341-3183 轉 539 (02) 2356-6598

傳真：(02) 2357-9670

經銷處：五南文化廣場

台中市中山路 6 號 (04) 2226-0330

國家書店松江門市

台北市松江路 209 號 1 樓 (02) 2518-0207

國家網路書店

<http://www.govbooks.com.tw>

印刷者：遠舜實業有限公司

地址：新北市中和區立德街 98 巷 115 號

電話：(02) 2228-7245

中華民國 101 年 7 月初版

定價：新台幣 360 元整

ISBN: 978-986-03-2992-6

GPN: 1010101326

著作權管理訊息：

著作權人：監察院

欲利用本書全部或部分內容者，須徵求著作權人同意或書面授權。

請洽監察院財政及經濟委員會（電話：2341-3183）。

序

稅課是政府財政收入最穩健且充沛之來源，惟徵收稅捐是將民眾的私有財產依法作強制移轉，故需依賴良好且完整的稅制為其徵課法據；且隨經濟環境變遷、人民權利意識高漲，政府每經歷一段時間，勢須對整體稅制進行通盤的檢討，以求建立公平合理的租稅環境。

我國自 57 年進行首次稅制改革，奠定了現行租稅制度架構，其後因時代變遷、財政需求及經濟進程，陸續於 76、90 及 97 年進行三次賦稅改革，就各該期間重要問題進行稅制之調整討論。惟歷次稅改，因各方利益衝突，而有諸多妥協，致減稅多而增稅難。與世界各國比較，我國賦稅種類及名目稅率雖不低於工業國家，惟受各種賦稅減免措施影響，目前國民賦稅負擔已較工業國家明顯偏低。

另自 97 年第 4 季起，全球金融危機導致世界經濟急轉直下，並嚴重侵蝕各國的經濟成長。世界主要國家陸續推出振興經濟方案，企圖減緩景氣衰退之衝擊，我國亦然。兼且在政府財政收入已大幅減少情形下，再以減稅或擴大公共支出，使原已債台高築的國家財政問題更加雪上加霜。復檢視近年來政府財政缺口，大部分由舉債方式融通，稅收占政府歲出比例已下降到令人憂心的地步，是以現行稅制之闕漏已達非予重視不可之地步。

爰本院乃於 100 年 2 月決定成立專案小組辦理「我國賦稅結構與政府稅制改革措施專案調查研究」，自政策、法令、制度及執行等各層面，探究政府稅制結構問題癥結暨亟須檢討改進之處，促使相關主管機關積極面對，據以研謀有效因應對策，並落實執行。

本專案小組研究期間，除彙析國內外相關文獻、調閱相關文卷外，並辦理 6 場次相關機關簡報暨諮詢會議，廣泛蒐集學者專

家及政府機關之意見，另亦邀請財政部及經濟部工業局就本案進行中所發現的重要問題提供說明，務期能發掘與探討相關問題，力求調查研究結果之周妥及符實。

本專案調查研究報告業已完成，相關結論除已函請行政院參酌外，另為擴大整合產、官、學、研及民眾之力量共同促使稅制更趨公平合理，乃決定出版專書，提供各界參考。囿於時間短促及人力有限，部分問題誠難深入細究，闕漏之處在所難免，尚祈各界先進賢達不吝賜教及指正。

專案調查研究委員：

吳豐山

黃煌雄

沈美真

劉正山

李煥南

目 次

壹、我國賦稅結構與政府稅制改革措施。	1
貳、專案調查研究主旨：	1
參、問題背景與現況分析：	2
一、問題背景：	2
二、現況分析：	3
肆、研究方法與過程：	7
伍、研究發現與分析：	8
一、租稅之定義：	9
二、租稅制度之定義：	12
三、主要國家（地區）之稅制概況：	17
四、我國現行稅制結構：	21
五、我國財政收支平衡問題：	22
六、95 至 99 年各級政府歲入歲出淨額及餘絀：	24
七、95 至 99 年全國賦稅收入情形：	24
八、95 至 99 年全國賦稅結構比：	24
九、91 至 99 年中央政府賦稅收入預算數與實徵數：	25
十、95 至 99 年直接稅、間接稅收入金額及比重：	25
十一、我國經濟成長率、租稅負擔率及賦稅依存度等相關資料：	26
十二、我國國民納稅金額情形：	27
十三、我國地方政府稅課收入占歲入比例概況：	27
十四、我國與主要國家營業稅稅率：	27
十五、我國租稅減免相關規定及稅收損失情形	27
十六、95 迄 99 年促產條例及獎投條例執行情形：	29
十七、我國稅式支出評估作業實施情形：	32
十八、92 至 98 年間審計部查核政府稅制及稅政發現缺失：	33

十九、我國歷次稅改經過概說：	35
二十、賦稅改革之整體評估：	37
二十一、99 年綜所稅降稅影響：	43
二十二、政府「財政改革方案」：	44
二十三、政府中長期程財政健全方案：	50
二十四、財政部就賦稅改革後尚存問題之說明：	57
二十五、爭議性租稅法令：	72
二十六、諮詢會議專家學者意見摘要：	83
陸、結論與建議：	128
一、我國政府賦稅收入未隨國家經濟成長同步增加，國民租稅負擔率及政府賦稅依存度逐年下降，造成政府舉債彌平財政短絀，國家負債餘額逐年上揚，政府允宜速謀對策改善。	128
二、我國經過數次賦稅改革，由早期配合租稅改革，提出租稅獎勵配合經濟發展，其後已逐步反思前揭以獎勵投資方案為原則的租稅政策效率及公平問題。惟所得稅、消費稅及財產稅等三大稅目內，尚存外界多年關心之問題未獲解決，政府應積極設法研議改善。	131
三、歷次賦稅改革，主要係以促進經濟發展、追求社會公義、提升國際競爭力及維護永續發展為目標，並以「增效率、廣稅基、簡稅政」為改革重點，惟經檢視各項結論，仍有諸多待努力之處。	143
四、政府為改善財政收支情況，雖前於 92 及 98 年頒訂「財政改革方案」及「中長期財政健全方案」，惟實際執行情形，原擬提高租稅負擔率之主要目標幾全無進展，其他重要稅制改革目標常延宕經年始達成，部分議題甚至未有進展，為維持政府財政永續經營，增進國民福祉，允宜再加積極處理，以達原	

定目標。	149
五、財政部稅收預算估列失真，且實徵數與預算數之差 距有擴大之趨勢，嚴重影響預算編列之正確性，造 成中央政府稅課收入預算常發生短徵情形，斷傷國 家財政，主管機關允應改善稅收預算估列作為。	155
六、所得稅法內之租稅減免措施，造成稅收流失嚴重， 非租稅法律減免稅規定亦顯浮濫。且除所得稅法減 免稅規定所造成之稅損有相關估算資料外，其他稅 目減免規定造成損失並無從估算，允宜檢討以為施 政依據。	157
七、經濟部就促產條例之租稅減免效益，除提出增進 投資金額外，尚乏其他客觀評估指標；且近年來 我國產業結構已明顯失衡，影響整體經濟結構穩 定，政府為振興經濟發展而提供租稅優惠，允宜 審慎評估，適時調整。另該部對本條例所造成之 稅損影響竟未能充分掌握，亦應一併檢討。 . . .	159
八、政府為避免各部會就主管法律提出減稅修正案過於 泛濫，雖執行「稅式支出評估作業」，惟實施結果 未盡落實原訂作業規定，復常以短期影響稅收、長 期將產生回饋及誘發效果、尚不致影響整體財政之 穩定等為由，而未依法行事，實有未洽。 . . .	163
九、我國行政法院審理行政救濟事件中，向以財政部租 稅解釋函令爭議所生案件為大宗，財政部允宜就不 合時宜之租稅函釋加以檢視，以保障民眾權益。	170
柒、處理辦法：	175
捌、參考文獻：	176

附表目次

附表一、我國現行稅制結構一覽表·	178
附表二、95 至 99 年各級政府歲入歲出淨額及餘絀統計表·	179
附表三、95 至 99 年全國賦稅收入統計表·	179
附表四、95 至 99 年全國賦稅結構統計表·	179
附表五、91 至 100 年度 8 月底中央政府稅課收入預算數及實 徵數比較表	180
附表六、91 年度稅收預算短徵原因說明表	185
附表七、92 年度稅收預算短徵原因說明表	185
附表八、98 年度稅收預算短徵原因說明表	186
附表九、99 年度稅收預算短徵原因說明表	186
附表十、95 至 99 年直接稅、間接稅收入金額及比重統計表	187
附表十一、90 迄 99 年我國經濟成長率、租稅負擔率及賦稅 依存度統計表·	187
附表十二、我國平均國民所得及租稅負擔率變化統計表· .	188
附表十三、91 至 100 年收支差短情形及換算為稅收後之租稅 負擔率一覽表·	189
附表十四、90 迄 99 年我國國民納稅金額及賦稅收入統計表	190
附表十五、95 年度直轄市及縣(市)政府歲出、歲入、地方 稅稅課收入統計表·	191
附表十六、96 年度直轄市及縣(市)政府歲出、歲入、地方 稅稅課收入統計表·	192
附表十七、97 年度直轄市及縣(市)政府歲出、歲入、地方 稅稅課收入統計表·	193
附表十八、98 年度直轄市及縣(市)政府歲出、歲入、地方	

稅稅課收入統計表	194
附表十九、99 年度直轄市及縣(市)政府歲出、歲入、地方 稅稅課收入統計表	195
附表二十、主要國家(地區)營業稅稅率統計表	196
附表二十一、97 迄 100 年各項減稅措施統計表	197
附表二十二、綜合所得稅減免情形統計表	199
附表二十三、營利事業所得稅減免情形統計表	205
附表二十四、遺產及贈與法等稅目在其他法律內之租稅優惠 規定一覽表	212
附表二十五、獎投條例及促產條例稅負減免稅額統計表	217
附表二十六、促產條例產業別租稅獎勵促進投資統計表	217
附表二十七、促產條例產業別租稅獎勵減免稅額統計表	217
附表二十八、現尚有「○年免稅」及「投資抵減」之法律規 定一覽表	218
附表二十九、各部會所提租稅減免法案辦理稅式支出評估作 業彙整表	221
附表三十、審計部查核「稅式支出評估作業」實施及相關機 關函復表	264
附表三十一、92 至 99 年間審計部查核稅制及稅政缺失及相 關函復情形表	267
附表三十二、76 年「財政部賦稅改革委員會」決議與現制一 覽表	280
附表三十三、90 年「行政院財政改革委員會」決議及現制一 覽表	300
附表三十四、97 年「行政院賦稅改革委員會」決議與現制一 覽表	310

附表三十五、家庭收入 100 萬元降稅影響統計表 336

附表三十六、家庭收入 1000 萬元降稅影響統計表 336

附表三十七、95 迄 99 年綜合所得總額未達課稅級距家戶資
料表 336

附表三十八、歷年稅前與稅後所得差距倍數比較表 337

附表三十九、90 迄 99 年證交稅徵起統計表 337

附表四十、財政部停徵證所稅、期所稅稅收損失估算表 . . . 337

附表四十一、99 年度土地增值稅稅收占漲價總數額及市價百
分比統計表 338

附表四十二、99 年度不動產持有稅稅收占不動產現值及市價
百分比統計表 338

附表四十三、各國不動產稅有效稅率比較表 338

附表四十四、99 年度土地增值稅稅收占漲價總數額及市價百
分比表 338

附表四十五、公告土地現值占一般正常交易價格百分比統計表
. 339

附表四十六、公告地價佔一般正常交易價格百分比統計表
. 340

附圖目次

附圖一、我國租稅負擔率趨勢圖·	341
附圖二、中央政府歲入歲出餘絀直方圖·	341
附圖三、80-98 年度之賦稅依存度及租稅負擔率趨勢圖 . .	342
附圖四、80-98 年度稅收所得彈性、稅收成長率及經濟成長 率趨勢圖	342

專案調查研究報告

壹、題目：我國賦稅結構與政府稅制改革措施。

貳、專案調查研究主旨：

政府的各項建設均須靠財政收入來支應，故有財政為庶政之母乙說。在政府各項財源中，當以稅課收入最為穩健且充沛，而稅課收入又需依賴良好且完整的稅制為其徵課法據，且徵收稅捐是將民眾的私有財產依法強制移轉給政府作為公用財源，因此，世界各國莫不強調租稅制度應有其公平合理性。惟我國政府擬訂各項政策時，常會強調租稅減免的效果，各行政機關競相以租稅減免作為推展業務與施政的工具，對稅基造成的破壞難以評估。另政府每經歷一段時間，即須對整體稅制進行通盤的檢討，惟廣義的稅制改革，除稅制面，如稅目、稅率和稅基之改革外，尚需配合稅務行政問題之改善，始能建立公平合理的租稅環境。且由於政府移轉支出逐年增加，其資金來源為租稅收入，在收入無法顯著增加，移轉支出逐步增長下，政府財政赤字餘額不斷上升，政府財政之健全與否不無疑慮，容有專案調查研究之必要。

一、研究緣起：

本案係民國（下同）100年2月15日本院財政及經濟委員會第4屆第60次會議決議成立專案調查研究，並以同年2月18日院台調壹字第1000800055號及同年4月8日院台調壹字1000830829號函派調查專員黃瑞旭及調查員李淑玲協助調查研究。

二、研究目的：

深入瞭解我國稅制結構現況及政府歷次賦稅改革所達

成之決議、相關決議之執行成果、執行影響，從而自政策、法令、制度及執行等各層面，探究政府稅制結構問題癥結暨亟須檢討改進之處，促使相關主管機關積極面對，據以研謀有效因應對策，並落實執行，俾達成我國政府收入得以因應公共支出，政府財政健全無虞。

三、研究範疇：

本案擬自制度面、法令面及執行面探討我國內租稅制度及稅改現況、問題及其因應對策，將調查研究範疇界定如下：

- (一) 基本租稅及稅制之相關理論及觀念。
- (二) 主要國家之稅制概況。
- (三) 我國租稅制度與相關法規。
- (四) 我國現行稅收結構、相關問題及檢討情形。
- (五) 中央及地方稅收結構、相關問題及檢討情形。
- (六) 我國主要賦稅改革之決議、落實情形及影響。
- (七) 我國租稅減免規定、稅式支出評估作業之執行情形。
- (八) 其他調查研究發現之相關問題及解決對策。

參、問題背景與現況分析：

一、問題背景：

與世界各國比較，我國賦稅種類及名目稅率雖不低於工業國家，惟受資本利得免稅、土地增值稅據以核課之公告現值偏離市價、房屋稅及地價稅據以核課之房屋標準價格及公告地價偏低、實施獎勵投資條例（下稱獎投條例）及促進產業升級條例（下稱促產條例）暨兩稅合一等賦稅減免措施等影響，國民賦稅負擔目前已較工業國家明顯偏

低。且近 20 年來國內傳統產業大量外移，更隨著前幾年國際金融風暴，全球經濟景氣低迷，出口產業面臨國際競爭對手強大競爭壓力，導致失業人口節節攀升，政府為挽救國內經濟不景氣，一方面推動各項重大公共建設及社會福利政策，另一方面實施各項租稅減免措施，期能吸引投資，促進經濟發展。再加上近年來，國內自然災害頻生，為救災所需編列大量特別預算，使政府財政支出大幅擴張。惟就中央政府而言，在歲出預算規模逐年遞增，歲入主要來源之稅課收入預算卻經常短徵情況下，依中央政府總決算稅課收入與歲出決算審定數推算，賦稅依存度（賦稅收入占支出比例）已由民國（下同）87 年度之 72.35%，下降至 99 年度之 63%，賦稅收入無法充分支應施政所需。且其他政府收入項目如營業盈餘及事業收入、規費收入、財產收入等亦未能大幅成長下，遂產生鉅額歲入歲出差短，導致政府須仰賴發行公債及賒借等方式籌措財源，肇致政府債務餘額急遽攀升，依據財政部統計資料，截至 99 年底，中央及地方各級政府累計未償債務餘額為新台幣（下同）5 兆 1,923 億餘元，顯示政府債務負擔至為沉重。

二、現況分析：

為有效解決政府當前財政窘境，中長期應從制度面研擬改革，短期則宜由開源節流方面著手，而開源又以增加賦稅收入為主要手段。因此，政府賦稅施政措施，除研謀改革租稅制度外，亟宜積極檢討減免措施，調整稅制結構，加強賦稅稽徵，及防杜稅捐逃漏等方面著手，有關現行稅制主要問題略述如下：

（一）資本利得課稅議題：

有所得即應課稅，是國家租稅課徵的基本原則，但我國的證券交易所得、期貨交易所得及土地交易所

得等同屬所得範疇，依現行法律規定卻不需繳交所得稅。造成以錢滾錢的所得免稅，而以勞力賺取的薪資所得卻成為綜合所得稅之最大稅基，形成最大的稅基漏洞，也拉大貧富差距，造成嚴重社會問題。世界先進國家大都對資本利得課稅，我國對資本利得的免課所得稅規定，無異變相鼓勵富者炒作土地、股票。

（二）財產稅稅基議題：

- 1、由於房屋稅係以房屋現值為課稅稅基，但過去納稅義務人在房屋建造完成後向主管機關申報房屋現值時，主管機關參照不動產評價委員會評定標準核計房屋現值，往往低於市場價值甚多，課稅稅基過於偏低。
- 2、地價稅稅基之公告地價係由縣市政府的地價評議委員會評議。然依現行規定，地價評議委員會係由議會代表、地方公正人士、農會、縣市長、地政等相關人士組成。現實上的運作結果，其中大多有其個別之政治因素、私利因素或選票因素考量，故對公告地價的調整受到前述因素的影響，其價格偏離市場價格。稅基的調整無法適切的反應真實社會經濟情況，進而影響稅收。
- 3、土地增值稅則以公告現值為課稅稅基，公告現值亦由各縣、市地價評議委員會評議，其組成份子受到當地民意代表或利益團體等之影響，對公告現值的調整幅度亦無法反應適切的經濟狀況，也使得據此課徵的土地增值稅難以落實漲價歸公的理想。此外，公告現值一年僅調整一次，在同一年度內買賣土地者，依現行法律規定，因公告現值相同，致稅基為零而無法對其課徵土地增值



稅。

(三) 消費稅稅率議題：

觀諸過去 20 餘年，世界各國對消費的課稅逐漸成為重要的稅收來源，尤其以開發中國家為最。非洲及亞太地區國家，西元 1990 年的間接稅收占 GDP 比例平均為 4.6%，至西元 2002 年上升至 5.4%，同時期拉丁美洲與加勒比海國家則更從 4.1% 提高至 8.8%。這種趨勢一方面表示國際貿易自由化的結果讓關稅的重要性逐漸降低。反之，對國內消費課稅的比重乃隨之上升，另一方面則顯示各國為了避免對移動性高的資本所得課稅產生不利的影響，故策略性的將課稅的重心轉移到對消費的課稅上。其中最主要的間接稅或消費稅目為增值稅 (Value Added Tax ; VAT)，據估計 VAT 稅收大約占全世界稅收的 20%，受其影響的人數遠超過 40 億人。西元 1989 年時，全球只有 48 個國家採行 VAT，主要分布在西歐與拉丁美洲，但到了西元 2007 年，全世界已經有 143 個國家採行此制。我國自 75 年 4 月施行新制營業稅後，一般稅率均採最低之 5%，近年來約占全國賦稅收入 13 至 16% 之間，與其他國家相較似有探究之需。

(四) 綠稅、能源稅或環境稅議題：

OECD 國家對於能源、課稅的理由各有不同，有些是基於能源開採具有時間的不確定性與風險，有些是基於能源開採的環境外部性，甚至有些是基於總體經濟的考量。此外，其課稅的方法亦有許多不同，有的是透過一般性的稅目來課稅（包括所得稅、關稅或