



# 我國租稅負擔之研究

連 德 宏\*

- |              |              |
|--------------|--------------|
| 壹、前言         | 伍、租稅負擔率下降之原因 |
| 貳、我國租稅負擔率趨勢  | 分析           |
| 參、租稅負擔之國際趨勢  | 陸、結論與建議      |
| 肆、租稅負擔率下降之影響 |              |

## 摘 要

1990 年我國租稅負擔率曾高達 20%，惟 20 年來呈現下滑趨勢，不符 OECD 國家租稅負擔率自 1965 年以來呈逐年增加之勢。本研究觀察 OECD 國家租稅負擔率之趨勢，分析我國租稅負擔率下降之原因及可能影響，建議如下：

### 1. 國民租稅負擔率應適度提高

2003 年行政院核定「財政改革方案」，國民租稅負擔率的改革目標為每 2 年提高 1%，惟 8 年來僅上升 1.1 個百分點，遠低於 4 個百分點之目標。另若將各級政府收支短差換算為租稅負擔率，2009 年以來近 3 年度約需增加 2.2 至 4.5 個百分點才能達成收支平衡，租稅負擔率應適度提高。

### 2. 建立經濟成長帶動租稅成長的正向關係

2000 年以來我國稅收的所得彈性多低於 1，「經濟成長帶動租稅成長」之自動穩定機制並未完全發揮，顯示我國租稅負擔率的持續降低，與稅收對稅基缺乏彈性有關。未來應建立一般性、普遍性、中立性稅制，以利各類產業投資與發展，建立稅收成長與經濟發展間正向的互動關係。

### 3. 調整稅制結構

參考 OECD 國家 1980 年來的稅制調整經驗，租稅負擔率持續上升，係以降低所得稅稅率、提高消費稅稅率作為租稅結構調整主軸。建議我國未來可藉由調整直接稅與間接稅的比重，改善租稅結構，進一步提升租稅負擔率。

\* 經濟研究處專員。本文承洪處長瑞彬、朱副處長麗慧、吳組長明蕙及審查委員提供寶貴意見，謹此致謝。文中倘有謬誤疏漏之處，當屬筆者之責。

## A Study on the Tax Burden in Taiwan

Te-Hung Lien

*Specialist*

*Economic Research Department, CEPD*

### Abstract

Taiwan's tax burden reached a peak of 20% in 1990, but has subsequently displayed a downward trend, in contrast to the steady upward trend in OECD countries since 1965. This study looks at the tax burden trend in OECD countries, analyzes the reasons for and possible effects of the fall of Taiwan's tax burden, and makes the following suggestions:

1. The tax burden on individuals should be raised to an appropriate extent

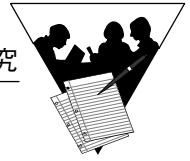
In the financial reform program approved in 2003, the Executive Yuan set the target of raising the individual tax burden by 1 percentage point every 2 years. However, in the past 8 years, it has increased by only 1.1 percentage points, far short of the targeted 4 percentage point rise. Moreover, if the central and local government deficits of the 3 years from 2009 to 2011 are converted into tax burden, it indicates the need for a tax burden increase of 2.2-4.5 percentage points in order to balance public revenue with public expenditure.

2. Establishing a positive relationship of economic growth driving tax growth

Taiwan's tax revenue elasticity has stayed below 1 since 2000, and the automatic stabilizers of "economic growth driving tax growth" have not been functioning to optimum effect, which indicates that the continuous reduction of the tax burden is connected with the lack of elasticity in tax revenue to tax base. In the future, Taiwan should build generality, universality and neutrality into the tax system, to aid all kinds of industrial investment and development, and to establish a positive interactive relationship between economic development and tax revenue growth.

3. Adjusting the tax structure

Taiwan should draw reference from OECD countries' post-1980 experience in adjusting their tax structures, by which they have continuously raised the tax burden mainly by reducing income tax and raising consumption tax. We suggest that Taiwan should adjust the ratios of direct and indirect tax, to improve the tax structure and gradually raise the tax burden.



## 壹、前言

1990年我國租稅負擔率曾高達20%，之後逐年下滑，2008年第4季後受國際金融海嘯影響，2009、2010年租稅負擔率再降為12.3%及11.9%。以2009年為例，我國租稅負擔率為12.3%，低於世界主要國家如美國24.0%、新加坡13.3%、韓國25.6%，相較於其他國家，我國租稅負擔率明顯較低。鑒於租稅負擔涉及財政健全及經濟發展，有必要進行研究。基此，本文研究目的有三：

- 一、我國國民租稅負擔下降之趨勢及影響
- 二、租稅負擔率下降之原因分析
- 三、研議提高我國租稅負擔率之建議

## 貳、我國租稅負擔率趨勢

### 一、租稅負擔之衡量

「國民租稅負擔」係指政府賦稅收入占國民生產毛額的比率，或政府賦稅收入占國民所得比率，是用來衡量一國國民租稅負擔輕重的標準，比率愈高，表示國民租稅負擔就愈重。

### 二、我國租稅負擔率之變化趨勢

觀察我國近20年租稅負擔率變化情形，約在12%至20%之間起伏，2003年11.7%為歷史性低點，其後景氣因素使稅收穩定成長，2008年租稅負擔率上升至13.9%，2009年受全球性金融風暴及莫拉克風災雙重影響，租稅負擔率下滑至12.3%，2010年則因所得稅等主要稅收仍反映不景氣之情形，使租稅負擔率降至11.9%，惟仍較2003年為高。2011年隨著我國景氣逐漸復甦，賦稅收入成長8.8%，致租稅負擔率回升達12.8%。

表 1 我國租稅負擔率

年度	賦稅收入 (新台幣億元)	GDP (新台幣億元)	租稅負擔率 (%)
1990	8,477	42,296	20.0
1995	12,323	69,496	17.7
2000	19,298	150,980	12.8
2001	12,578	99,304	12.7
2002	12,256	104,116	11.8
2003	12,528	106,963	11.7
2004	13,873	113,653	12.2
2005	15,674	117,403	13.4
2006	16,008	122,435	13.1
2007	17,339	129,105	13.4
2008	17,604	126,202	13.9
2009	15,303	124,811	12.3
2010	16,222	136,142	11.9
2011	17,646	137,450	12.8

註：自 2002 年(含)起，賦稅收入不含金融保險業營業稅及健康福利捐；自 2011 年(含)起，不含特種貨物及勞務稅。

資料來源：財政統計年報(2011)。

## 參、租稅負擔之國際趨勢

### 一、國際比較

以 2009 年為例，我國租稅負擔率為 12.3%，世界主要國家如美國 17.6%、英國 27.6%、新加坡 13.1%、韓國 19.7%，相較於其他國家，我國租稅負擔率明顯較低。

以 2010 年為例，我國含社會安全捐之租稅負擔率為 18.4%，世界主要國家如美國 24.8%、英國 35.0%、南韓 25.1%、希臘 30.9%、瑞典 45.8%，相較於其他國家，我國含社會安全捐之租稅負擔率亦明顯較低。

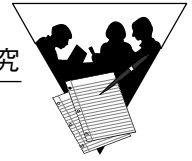


表 2 各國租稅負擔率(不含社會安全捐)

年度	我國	英國	美國	日本	南韓	新加坡	希臘	瑞典
1990	20.0	29.5	20.5	21.3	17.5	15.0	18.3	38.0
1995	17.7	28.0	20.9	17.8	17.6	15.9	19.5	34.4
2000	12.8	30.2	22.6	17.5	18.8	15.5	23.6	37.9
2005	13.4	29.0	20.5	17.3	18.9	12.1	20.5	35.8
2006	13.1	29.8	21.3	17.7	19.7	12.4	20.5	36.0
2007	13.4	29.4	21.4	18.0	21.0	13.5	20.9	35.0
2008	13.9	28.9	19.8	17.4	20.7	14.0	20.5	34.9
2009	12.3	27.6	17.6	15.9	19.7	13.1	19.8	35.3
2010	11.9	—	—	—	—	13.1	—	—
2011	12.8	—	—	—	—	14.1	—	—

資料來源：財政統計年報(2011)。

表 3 各國租稅負擔率(含社會安全捐)

年度	我國	英國	美國	日本	南韓	希臘	瑞典
1990	22.6	35.5	27.4	29.0	19.5	26.2	52.2
1995	21.6	34.0	27.8	26.8	20.0	28.9	47.5
2000	17.9	36.3	29.5	27.0	22.6	34.0	51.4
2005	19.1	35.7	27.1	27.4	24.0	31.9	48.9
2006	19.2	36.4	27.9	28.0	25.0	31.2	48.3
2007	19.2	36.0	27.9	28.3	26.5	31.8	47.4
2008	20.0	35.7	26.3	28.3	26.5	31.5	46.4
2009	18.8	34.3	24.1	26.9	25.5	30.0	46.7
2010	18.4	35.0	24.8	—	25.1	30.9	45.8

註：社會安全捐指雇主(含政府以雇主身分為政府員工繳納)及被保險者各項社會保險之保費及提繳退休金支出。

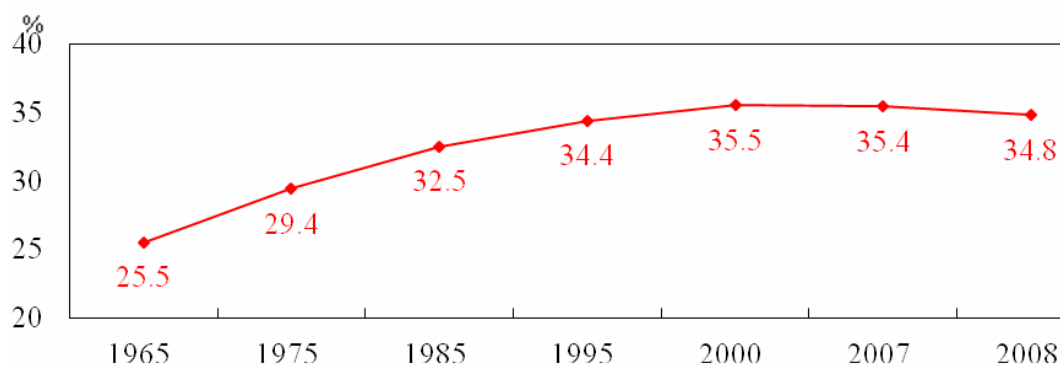
資料來源：財政統計年報(2011)。

## 二、經濟合作暨發展組織(OECD)國家租稅負擔率之趨勢

觀察 OECD 國家租稅負擔率，可發現其比重呈逐年增加之勢。OECD 國家自 1980 年代起，競相調降個人所得稅及公司所得稅稅率，調降理由係因所得稅對經濟成長及工作意願衝擊較大，

須適度予以降低；與此同時，OECD 國家也同步採行擴大稅基及適度提高增值稅(VAT)稅率等配套措施，作為稅制結構調整之主軸，故 OECD 國家在稅制調整後，租稅負擔率呈增加趨勢，自 1965 年的 25.5%、1975 年的 29.4%、1985 年的 32.5%、1995 年的 34.4%，上升至 2000 年達到 35.5% 高峰，2007 年和 2008 年幾乎維持在 35% 的水準，顯示 30 年來，OECD 國家藉由調降直接稅稅率、提高間接稅稅率之稅制改革策略，確實反映經濟成長帶動稅收成長之自動穩定機制。

圖 1 OECD 國家平均租稅負擔率(含社會安全捐)



資料來源：OECD(2011), "Tax Reform Trends in OECD Countries".

## 肆、租稅負擔率下降之影響

### 一、影響財政健全

由於賦稅未隨經濟發展成長，至稅收無法充分支應政府支出所需，1990 至 2011 年我國賦稅收入占各級政府支出比率平均為 66.8%，2009 年甚降至僅 55.5%。為彌平財政缺口，須採發行公債及賒借等措施，不僅導致未償債務餘額逐年攀高，國內財政無法平衡；此外，政府支出用於償還本金及利息金額大幅增加，將對



於一般政務支出及經濟發展支出，產生排擠作用，亦不利於經濟發展。

1995 年各級政府財政赤字達 3,506 億元，後經政府有效控制支出成長，赤字逐漸縮小，惟 2000 年因稅收成長減緩甚至負成長，加以國內租稅負擔率已低於 13%，無法支撐公共支出規模，財政赤字又回到 3,561 億元。2005 年至 2007 年，各年財政赤字皆維持在 1,000 億元以內，但 2008 年下半年受金融海嘯衝擊，政府積極推動各項振興經濟方案，加以 2009 年莫拉克颱風風災重建，致 2009 年財政支出擴增，財政赤字達 5,573 億元高點。

1990 年以來，20 年間僅 1998 年各級政府出現財政剩餘，其餘各年度皆為收支短差。若將各年度各級政府收支短差金額換算為稅收之租稅負擔率，約需增加 0.1 至 4.7 個百分點才能達成收支平衡，經調整後之租稅負擔率約在 13.4% 至 22.4% 之間。

表 4 各級政府收支餘絀及其占 GDP 之比率

年度	賦稅收入		各級政府收支差短		我國租稅負擔率 (%)	達收支平衡所需租稅負擔率 (%)
	金額 (億元)	占各級政府支出 (%)	金額 (億元)	占 GDP (%)		
1990	8,477	77.2	51	0.1	20.0	20.1
1995	12,323	64.5	3,506	4.7	17.7	22.4
2000	19,298	61.4	3,561	3.4	12.8	16.2
2005	15,674	66.8	740	0.6	13.4	14.0
2006	16,008	70.3	372	0.3	13.1	13.4
2007	17,339	73.6	454	0.4	13.4	13.8
2008	17,604	73.0	1,120	0.9	13.9	14.8
2009	15,303	55.5	5,573	4.5	12.3	16.8
2010	16,222	61.0	4,513	3.3	11.9	15.2
2011	17,646	64.9	3,066	2.2	12.8	15.0

資料來源：財政部、行政院主計總處。

## 二、不利經濟成長

因財政赤字逐年增加，政府預算規模成長空間有限，預算額度首先用於法定支出，政府無充足預算支應年度及額外之公共建設。近30年來，公共投資占GDP比重呈逐年下降趨勢，由1981年的13.5%降至2011年的4.8%，2012年更降至4.4%；相對於民間投資占GDP比重仍維持在15%上下，顯示公共投資對經濟成長之貢獻逐年降低，不利經濟發展的長期穩定成長。

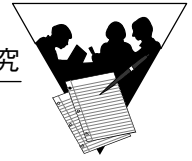
表5 公共投資占GDP比重

年度	政府及公營事業投資		民間投資	
	金額(億元)	占GDP(%)	金額(億元)	占GDP(%)
1981	2,439	13.5	2,530	14.0
1990	4,821	10.6	5,666	12.5
2000	7,250	7.0	17,994	17.4
2005	6,144	5.1	20,210	16.8
2006	5,791	4.6	21,516	17.1
2007	5,986	4.5	22,427	16.9
2008	6,558	5.1	20,101	15.5
2009	7,142	5.5	16,393	12.7
2010	7,284	5.2	22,318	15.9
2011	6,828	4.8	22,062	15.6
2012(f)	6,348	4.4	22,291	15.4

資料來源：行政院主計總處，國民生產毛額依支出分。

另觀察2000年以來，公共投資(政府投資及公營事業固定投資)對GDP實質成長率之貢獻大多為負數，僅在2009年及2010年呈正貢獻分別為0.48及0.02，係因應2008年美國金融風暴持續擴大，政府通過「振興經濟擴大公共建設特別條例」，以特別預算方式於2009、2010及2011年分別編列1,492億元、1,911億元及1,597億元所致。顯示面對國內外經濟環境變化，以額外之公共





投資方式確可調節景氣，然而受限財政狀況將使經濟復甦力道減弱。

表 6 公共投資對 GDP 之貢獻

單位：百分點

年度	GDP 實質 成長率	公共投資 之貢獻		
		政府投資 之貢獻	公營事業投資 之貢獻	公營事業投資 之貢獻
2000	5.80	-0.38	-0.29	-0.09
2001	-1.65	-0.59	-0.59	0.00
2002	5.26	-0.84	-0.77	-0.07
2003	3.67	-0.33	-0.22	-0.11
2004	6.19	-0.89	-0.43	-0.46
2005	4.70	0.36	0.11	0.25
2006	5.44	-0.58	-0.42	-0.16
2007	5.98	-0.12	-0.14	0.02
2008	0.73	0.00	0.03	-0.03
2009	-1.81	0.48	0.45	0.03
2010	10.72	0.02	-0.10	0.12
2011	4.03	-0.37	-0.16	-0.21
2012	1.66	-0.34	-0.28	-0.06
2013	3.67	-0.11	-0.09	-0.02

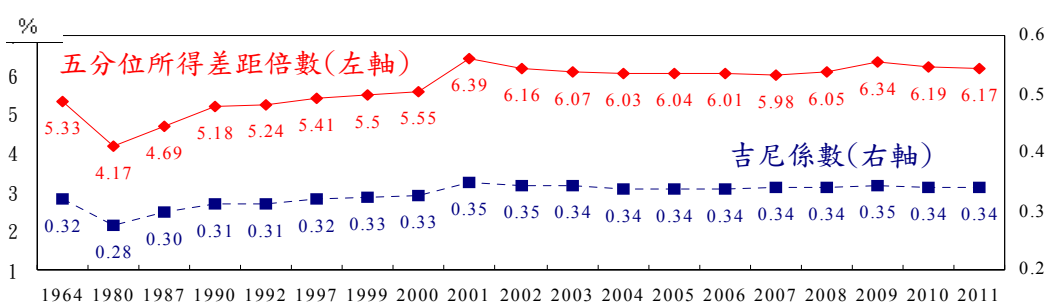
資料來源：行政院主計總處。

### 三、削弱所得分配效果

我國五等分位所得差距倍數，自 1964 年 5.33 倍逐年下降，1980 年達到最低點 4.17。1990 年代後，我國面臨全球化、產業結構轉型等挑戰，五等分位所得差距由 1990 年之 5.18 倍上升至 2001 年之 6.39 倍的高峰。在政府推動相關措施下，2002 年以來貧富差距呈下降趨勢，2007 年續降至 5.98 倍，為近 10 年來低點；惟受 2008、2009 年國際金融風暴、人力派遣、無薪假、關廠歇業、減薪等因

素，對中低所得傷害大於高所得者，所得分配差距倍數回升至 6.05、6.34 倍。2010、2011 年所得分配下降至 6.19、6.17 倍，貧富差距狀況已較 2009 年改善。

圖 2 我國貧富差距長期趨勢



資料來源：行政院主計總處，家庭收支調查報告。

OECD 2011 年 12 月至 2012 年 1 月陸續提出數份探討貧富差距的研究報告<sup>1</sup>。報告指出：儘管全球化及技術進步造成所得分配不均，惟政策及體制仍使各國貧富差距惡化程度不盡相同，其中租稅與所得重分配體系為重要因素之一。

家庭所繳的租稅，係屬對政府移轉支出，依最低所得組及最高所得組的對政府移轉支出，2011 年最低所得組平均稅率為 2.4%，較 1993 年 1.4%，增幅 71.4%。同期間，最高所得組平均稅率，由 3.1% 升到 5.0%，增幅 61.3%，不及最低所得組增幅，顯示稅制不盡公平，將削弱所得分配的效果。

<sup>1</sup> OECD 2011 年 12 月出版“Divided We Stand: Why Inequality Keeps Rising”報告，並於 2012 年 1 月提出“Going for Growth 2012”報告的部分章節(全文於 2012 年 3 月出版)，文中對貧富差距問題多所探討。

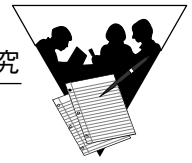


表 7 家庭對政府移轉支出

年度	對政府移轉支出(元)		可支配所得(元)		平均稅率(%)	
	最低所得組	最高所得組	最低所得組	最高所得組	最低所得組	最高所得組
1993	3,544	43,930	259,381	1,407,140	1.4	3.1
1995	6,629	63,769	296,166	1,581,581	2.2	4.0
2000	6,976	83,774	315,172	1,748,633	2.2	4.8
2005	7,399	89,412	297,694	1,796,884	2.5	5.0
2006	7,146	90,962	304,274	1,827,387	2.3	5.0
2007	7,375	88,225	312,145	1,866,791	2.4	4.7
2008	7,205	92,561	303,517	1,834,994	2.4	5.0
2009	7,353	84,262	282,260	1,790,418	2.6	4.7
2010	6,955	74,750	288,553	1,787,312	2.4	4.2
2011	7,183	91,345	296,352	1,827,354	2.4	5.0

資料來源：行政院主計總處，歷年台灣地區家庭收支調查報告。

#### 四、影響國際評比排名

2012年IMD國家競爭力評等，在59個受評比的國家中，我國總排名第7位，在「財政情勢」方面排名上升4位，由2011年的第20位進步到2012年的第16位。另世界經濟論壇(WEF)於2012年9月5日發布2012年「全球競爭力評比」，在144個受評國家中，我國競爭力整體排名仍居全球第13位，惟其中「政府財政赤字」由2011年的第91位下降至第100位、「債務排名」亦由2011年的第71位下降至第75位，皆較去年惡化。WEF給臺灣的忠告是：競爭力強勁，但應注意預算赤字，財政穩健度仍待加強。

表 8 近年來我國國家競爭力排名-財政指標

	指標	2008	2009	2010	2011	2012
IMD	總排名	13	23	8	6	7
	財政情勢	17	19	13	20	16
WEF	總排名	17	12	13	13	13
	政府債務餘額	61	79	66	71	75
	政府財政赤字	46	57	68	91	100

資料來源：1. World Competitiveness Yearbook, IMD.  
2. The Global Competitiveness Report, World Economic Forum.

## 伍、租稅負擔率下降之原因分析

### 一、租稅負擔率的持續降低，與稅收對稅基缺乏彈性有關

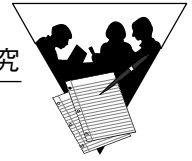
以稅收的所得彈性(即稅收的成長對 GDP 的成長)觀之，當稅收的所得彈性大於 1 時，意謂政府稅收增加幅度超過經濟成長率，此時賦稅負擔率將因國內經濟成長增加而有所提升。反之，當所得彈性係數小於 1 時，國內經濟雖然成長，但稅收成長有限，租稅負擔率反倒會出現下降的趨勢。

由於租稅負擔率的持續降低，導致賦稅收入的絕對金額及成長率減緩。2000 年以來，我國稅收的所得彈性並未穩定大於 1，顯示「經濟成長帶動租稅成長」之自動穩定機制並未完全發揮，亦代表我國租稅負擔率的持續降低，與稅收對稅基缺乏彈性有關。

### 二、租稅結構無法有效配合經濟發展

在租稅結構方面，直接稅與間接稅的比重，不但受經濟成長的影響，也會影響經濟成長，理論上具有雙向因果關係。一般而言，直接稅<sup>2</sup>重視稅負的公平，間接稅強調課徵的方便與普遍，所

<sup>2</sup> 直接稅在經濟學上一般指賦稅負擔不能轉嫁之稅目，依我國現行國民會計，直接稅包括所得稅、遺贈稅、證券交易稅、期貨交易稅、契稅、土地增值稅等，其餘各稅為間接稅。



以這兩種租稅在不同的經濟發展階段，對民間的消費、投資、儲蓄行為，將會有不同的影響；並且在不同經濟發展階段，可利用租稅作為鼓勵消費、抑制儲蓄、促進資本形成、吸引外資等政策工具。

表 9 我國稅收的所得彈性

年度	賦稅收入		國民生產毛額		稅收彈性 C=A/B
	金額 (新台幣億元)	成長率(%) A	金額 (新台幣億元)	成長率(%) B	
1990	8,477	25.1	42,296	13.3	1.9
1995	12,323	9.3	69,496	9.0	1.0
2000	19,298	42.4	150,980	59.7	0.7
2001	12,578	-34.8	99,304	-34.2	1.0
2002	12,256	-2.6	104,116	4.8	-0.5
2003	12,528	2.2	106,963	2.7	0.8
2004	13,873	10.7	113,653	6.3	1.7
2005	15,674	13.0	117,403	3.3	3.9
2006	16,008	2.1	122,435	4.3	0.5
2007	17,339	8.3	129,105	5.4	1.5
2008	17,604	1.5	126,202	-2.2	-0.7
2009	15,303	-13.1	124,811	-1.1	11.9
2010	16,222	6.0	136,142	9.1	0.7
2011	17,646	8.8	137,450	1.0	9.1

註：自 2002 年(含)起，賦稅收入不含金融保險業營業稅及健康福利捐；自 2011 年(含)起，不含特種貨物及勞務稅。

資料來源：財政統計年報(2011)。

由於個人所賺取的所得不是用於消費，就是透過儲蓄來累積財富，政府對所得(直接稅)與消費(間接稅)之課稅，稅率差異不宜過大。觀察 OECD 國家逐步調整直接稅與間接稅之租稅結構，趨勢如下：

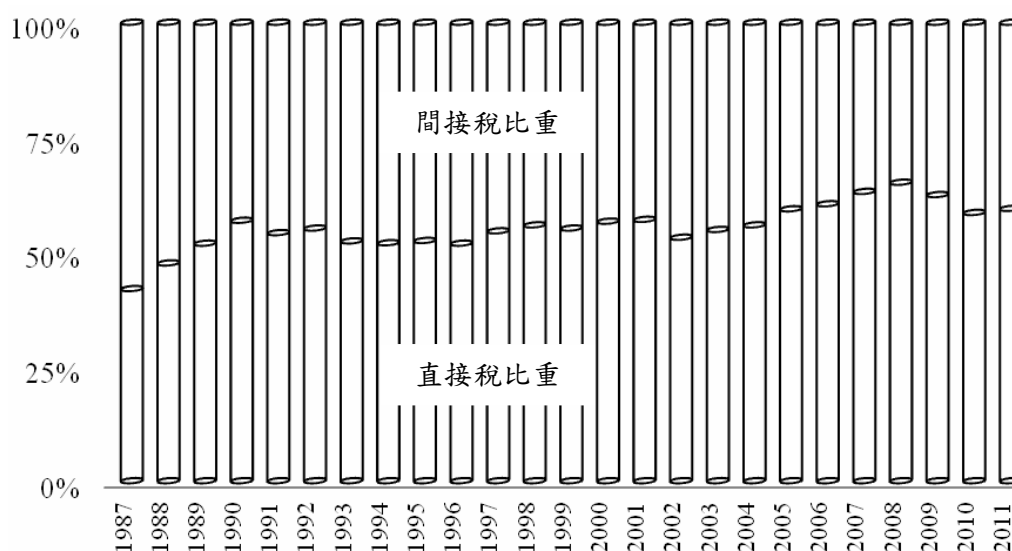
(一) 考量所得稅對經濟成長及工作意願衝擊較大，OECD 國家自 1990 年代起競相調降個人所得稅及公司所得稅稅率，個人所

得稅最高級距之平均稅率由 49.3%(1994 年)調降至 41.5% (2010 年),公司所得稅之平均稅率亦由 32.6%(2000 年)調降至 25.4%(2011 年)。

(二) 與此同時, OECD 國家也同步採行擴大稅基及適度提高增值稅(VAT)稅率等措施,作為稅制結構調整之主軸,平均增值稅稅率由 16.7%(1990 年)、17.8%(2000 年)、18.0%(2010 年),逐年提高。

由我國近年來的租稅結構可以發現,1987 年直接稅與間接稅的比重為 4:6,2011 年已轉變為 6:4,究其原因,因綜合所得稅及營利事業所得稅最高稅率分別達 40%及 17%,而營業稅稅率僅 5%,導致政府在租稅結構上,太過重視課徵所得之直接稅,而間接稅包括營業稅稅率偏低,以及貨物稅未隨環保及節能目的而轉型,使得租稅結構無法有效配合經濟發展。

圖 3 我國直接稅與間接稅比重



資料來源：財政統計年報(2011)。



### 三、租稅減免金額龐大及稅式支出增加

#### (一) 租稅減免金額龐大

我國租稅政策常基於獎勵投資與儲蓄、研發與培訓、環境與資源、企業合理化、中小企業、科技事業等各項政策性目的，給予租稅減免。我國租稅減免規定，散見各項法律中，如計算各項免稅、扣除額所造成的稅收損失，財政部估計金額如下：

##### 1. 綜合所得稅之減免

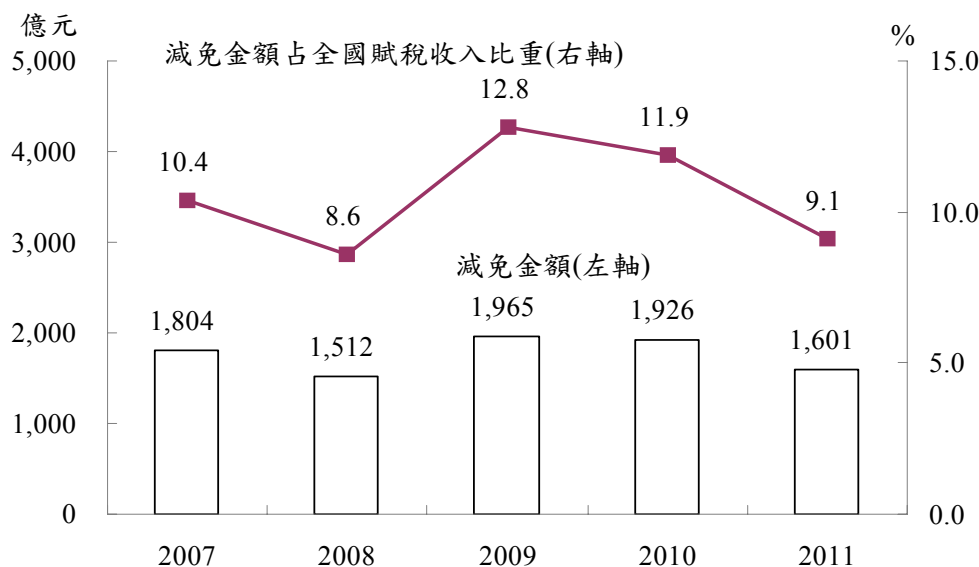
綜合所得稅減免規定計有 52 項，2008、2009 及 2010 年的減稅金額分別為 1,259、1,204 及 1,267 億元。各項規定以儲蓄投資特別扣除額之免稅金額為最高，2008、2009 及 2010 年之減稅金額分別為 295、310 及 332 億元。

##### 2. 「促進產業升級條例」中所得稅之減免

為獎勵民間投資促進產業升級，我國自 1991 年至 2009 年底實施「促進產業升級條例」，以稅捐減免方式促進經濟發展，2010 年起由「產業創新條例」接替。「促進產業升級條例」中所得稅之減免金額，2008、2009 及 2010 年減(免)稅金額分別為 1,512、1,965 及 1,926 億元。

經彙整「促進產業升級條例」減免所得稅、印花稅、土地增值稅及契稅等稅額，2004 年至 2011 年間減免稅額共計 1 兆 1,377 億元，平均每年減免稅額約為 1,422 億元，占各年度賦稅收入比重約 10%，金額龐大。

圖 4 促進產業升級條例之所得稅減免



資料來源：財政統計年報(2011)。

## (二) 稅式支出增加

稅式支出為非直接式之政府支出，係指政府為達成經濟或社會目標，利用免稅額、扣除額、稅額扣抵、免稅項目、稅負遞延或優惠稅率等租稅減免方式，補貼特定對象之措施。為健全財政，並增進整體經濟效益，行政院於 2003 年 7 月 18 日發布「稅式支出評估作業應注意事項」，財政部接獲各機關稅式支出法規之建議案件時，需依該注意事項規定，要求各目的事業主管機關就該稅式支出之效益予以量化分析，並研析稅收損失金額及替代財源方案，經評估可行並具效益後，再循相關法制作業辦理。

惟監查院報告指出，2003 年 7 月「稅式支出評估作業應注意事項」發布後，迄 2011 年 7 月 27 日計有相關法案共 79 案，經查核後發現各機關稅式支出法規案件，仍有諸多缺失包括：





1. 部分法規涉及減稅措施未經稅式支出評估決策機制，及部分改革措施之管考與原擬方案意旨未盡相符。
2. 稅式支出評估作業有待落實執行。
3. 稅式支出評估決策機制之運作，仍待加強溝通協調。
4. 無稅收損失案件，未能妥為評估其辦理情形。
5. 稅收損失案件之後續評估作業，有待研謀改善。

#### 四、投資減少、稅收流失

1990 年代以來，國內企業對外投資增加產業外移，國民所得帳中，國外要素所得淨額持續增加，特別是自 1987 年開放國人赴大陸探親後，赴大陸投資金額逐年攀升。國外要素所得淨額由 1987 年的 734 億元(占當年度 GDP 比例為 2.2%)，2004 年達 3,721 億元(占當年度 GDP 比例為 3.3%)，2010 年高峰為 4,297 億元(占當年度 GDP 比例為 3.2%)。產業外移，固然為企業全球化佈局、提升競爭力的做法，但也因企業多以設立海外子公司之方式將盈餘留在海外，造成國內稅收不足，尤其是所得稅的流失。

#### 五、稅制改革推動不易

40 年來我國共進行過 4 次大規模之稅制改革，歷次皆採行產、官、學、研各界共同參與之模式，獲致共識意見之過程並不容易。另政府一旦提出稅制改革，由於牽涉到眾多利害關係人，常遭民眾反對，以 2012 年財政部基於公平正義、量能課稅的理念，自 3 月 28 日起推動證所稅改革為例，因外界反彈聲浪最終仍導致部長去職，顯示稅制改革推動不易。

##### (一) 第一次稅改(1968 年)

1968 年由行政院成立「賦稅改革委員會」，一方面以減少間接

稅比重以及獎勵投資條例的租稅減免策略，進一步達成經濟發展目標。另一方面則是因應職業結構從農業轉向工業部門，將大量的「薪資階級」列為新課稅主體，而對所得稅進行改革、徵收。

### (二) 第二次稅改(1987年)

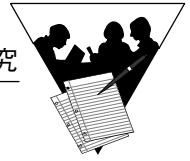
1987年由財政部設立「賦稅改革委員會」，提出的改革方案包括：研擬兩稅合一實施計畫、檢討金融保險營業稅制等，主要焦點仍是集中在所得稅。

### (三) 第三次稅改(2001年)

2001年，總統府召集「經濟發展諮詢委員會」，會議結論希望透過政府組織再造，提高行政效率，降低政府支出規模；並推動租稅制度改革，進行稅制結構調整，追求政府收支平衡、租稅公平、經濟發展、稅政簡化；同時決議由行政院成立財政改革委員會，積極從事稅制改革，以5年到10年的期程，達成財政收支平衡目標。

「行政院財政改革委員會」，由財政部部長擔任召集人，6位機關代表、4位工商團體代表、9位財經學者共同組成。2003年完成相關工作，針對38項課題、先後召開20次會議，規劃改革措施依實施期間分為短、中、長期。主要結論如下：

1. 在稅課收入部分，建議擴大稅基，取消職業別、產業別以及不合時宜的租稅減免，如軍教人員免稅，調整租稅結構；適度調高營業稅稅率，廢除印花稅；取消不合時宜的貨物稅課稅項目；適度調降遺產稅及贈與稅稅率；檢討土地稅課稅方式；並且針對租稅迴避問題，進行檢討，希望使國民租稅負擔率達成合理水準。



2. 在非稅課收入部分，提出建立公用土地為國家整體性資產的觀念，並且設定國有財產未來 5 到 10 年當中，挹注財政收入的具體目標額度；落實使用者、受益者、污染者付費原則；加強非營業基金的運作與管理；加強公營事業民營化，加速處理經營虧損的國營企業；並且合理規範公債發行政策。
3. 在政府支出部分，以控制名目政府支出零成長為基準，落實新增支出必須有新增財源作為同步考量，並且整合現行社會福利支出的給予方式及標準。

#### (四) 第四次稅改(2008 年)

本次稅改分為短、中、長期各項措施。短期措施以取消軍教免稅、調降土增稅最高邊際稅率至 40%，以及改進未分配盈餘計算基準等為主。中期措施以綜所稅改採屬人兼屬地主義、取消保留盈餘加徵 10%、調高營業稅率並調降遺贈稅及取消部分銷售稅等配套改革，以及降低土增稅與提高地價稅之結構比重等為主。長期措施係以資本利得課稅問題以及促產條例 2009 年落日後減免稅優惠條文的全面檢討等為主。

## 陸、結論與建議

### 一、我國租稅負擔確實偏低

由趨勢來看，我國租稅負擔率由 1990 年的高點 20.2% 下降至 2011 年的 12.8%，20 年間呈現下滑趨勢，不符 OECD 國家租稅負擔率自 1965 年以來呈逐年增加之勢。另觀察各年度租稅負擔率，不論是否包含社會安全捐，相較於其他國家，我國租稅負擔率明顯較低。

## 二、國民租稅負擔率應適度提高

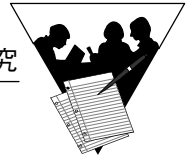
為推動財政改革，行政院於 2003 年 4 月核定「財政改革方案」，推動短、中、長期改革措施，改革目標包括國民租稅負擔率每 2 年提高 1%，控制支出維持零成長，進而視稅制改革效益反應支出水準等，並於 5 至 10 年內達到財政收支平衡之總目標。惟經檢視，國民租稅負擔率自 2003 年的 11.7% 上升至 2011 年的 12.8%，8 年僅上升 1.1 個百分點，遠低於 4 個百分點之目標。另觀察各級政府財政收支，若將各年度各級政府收支短差金額換算為稅收之租稅負擔率，2009 年以來近 3 年度約需增加 2.2 至 4.5 個百分點才能達成收支平衡，租稅負擔率應適度提高。

## 三、改革稅制結構方向

因應時空環境變遷，順應國內外當前發展趨勢，財政部延續過去財政改革委員會及賦稅改革委員會之基礎，於 2012 年 3 月 15 日成立財政健全小組，進行財政及稅制改革。本文亦提出下列建議，作為稅制改革方向之參考。

### (一) 建立經濟成長帶動租稅成長的正向關係

2000 年以來我國稅收的所得彈性多低於 1，「經濟成長帶動租稅成長」之自動穩定機制並未完全發揮，顯示我國租稅負擔率的持續降低，與稅收對稅基缺乏彈性有關。未來應建立一般性、普遍性、中立性稅制，對於局部性、選擇性的租稅減免措施均應取消(即擴大稅基、健全稅制)，建立「少減免」租稅環境，以利各類產業投資與發展，建立稅收成長與經濟發展間正向的互動關係。



## (二) 調整稅制結構

參考 OECD 國家 1980 年來的稅制調整經驗，係以降低所得稅稅率、提高消費稅稅率，為租稅結構調整主軸，租稅負擔率持續上升。觀察發現 OECD 國家調降公司所得稅稅率後，公司所得稅稅收占 GDP 比重及占總稅收比重呈增加趨勢；且營業稅稅率持續上調，由 1994 年平均的 16.7%，提高至 2010 年的 18.0%，相較我國於 1986 年開始實施加值型營業稅，稅率始終為 5%，25 年來未曾調整。建議我國未來可藉由調整直接稅與間接稅的比重，改善租稅結構，進一步提升租稅負擔率。

## 參考文獻

1. 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。
2. 孫克難、陳鴻林、張欽華(2002),「租稅負擔與租稅結構之檢討與合理規劃」,行政院財政改革委員會委託研究報告。
3. 黃建興(2003),「我國近十年來租稅負擔率之分析」,經濟研究,第4期,行政院經濟建設委員會經濟研究處。
4. 黃建興、林俊儒(2009),「OECD 國家公司所得稅稅率發展趨勢與對我國之啟示」,經濟研究,第9期,行政院經濟建設委員會經濟研究處。
5. 監察院(2011),「我國賦稅結構與政府稅制改革措施專案調查研究報告」。
6. OECD (2011), "Tax Reform Trends in OECD Countries," OECD Taxation Working Papers NO. 1.