

94 年特種考試地方政府公務人員考試試題解答

等別：三等考試

科別：財稅行政

科目：租稅各論

一、何謂「最適租稅組合」(Optimal tax mix)？試解釋「符合柏拉圖最適條件(Pareto-optimal conditions)的租稅組合，政府最終的稅收將為零」這句話的意義。(25 分)

【擬答】

(一)最適租稅組合

租稅的課徵對財貨的相對價格並無影響，並不會造成社會的福利損失，吾人稱之為「租稅中立性」(Tax Neutrality)。然而，在真實的經濟社會裡，要使租稅完全不干預市場的經濟活動，乃近乎不可能的現象，因此學者們專注於市場受租稅干預的情況下，如何使稅後社會損失降到最低，傳統上將社會損失最少(即每元租稅的社會損失達到相等)的租稅體系稱之為最適租稅制度(Optimal Tax System)。

(二)達成 Pareto 最適，政府是無稅收可言：

最適租稅的訂定，一方面要考慮 X、Y 的產品或財貨市場，另方面也要兼顧要素市場，縱使在短期分析，也應考慮勞動市場中的休閒 Z，今分別以 P_X 、 P_Y 、 P_Z 表示 X、Y、Z 的價格(Z 的價格 P_Z 可以工資 W 表示)，則若只對財貨 X、Y 課單一稅率 t，但對 Z 卻不課稅，則其邊際替代率 MRS_{XY} 等於邊際轉換率 MRT_{XY} (X、Y 課稅符合 Pareto 最適)，

即：

$$MRS_{XY} = \frac{P_X(1+t)}{P_Y(1+t)} = \frac{P_X}{P_Y} = MRT_{XY} \text{ ---- ① (X、Y 之間無替代效果)}$$

但是

$$MRS_{XZ} = \frac{P_X(1+t)}{P_Z} \neq MRT_{XZ} \text{ (預算線斜率大於等收益線斜率)}$$

即表示

$$MRS_{XZ} \neq MRT_{XZ} \text{ ---- ② (X、Y 之間有替代效果)}$$

且同理

$$MRS_{YZ} \neq MRT_{YZ} \text{ ---- ③ (X、Z 之間有替代效果)}$$

由①、②、③式知無法使 X、Y、Z 三大市場皆符合 Pareto 全面效率條件，此可見單一稅率若只對產品課稅，而忽視了要素市場，從整個社會的角度來看，不能滿足 Pareto 的最適境界。為使社會上的資源不受租稅的扭曲，需考慮所有市場，必對所有產品及生產要素課徵同一比例稅(亦即 X、Y 財貨課單一稅率 t，並對勞動給予 t 稅率之補貼)，則在稅後可達到所有市場的全面效率，因此在單一稅率下，即：

$$MRS_{XY} = \frac{P_X(1+t)}{P_Y(1+t)} = \frac{P_X}{P_Y} = MRT_{XY}$$

$$MRS_{XZ} = \frac{P_X(1+t)}{W(1+t)} = \frac{P_X}{W} = MRT_{XZ}$$

$$MRS_{YZ} = \frac{P_Y(1+t)}{W(1+t)} = \frac{P_Y}{W} = MRT_{YZ}$$

$$\Rightarrow P_X(1+t)X + P_Y(1+t)Y$$

$$= W(1+t)L \text{ ----此為稅後預算限制線}$$

與原先稅前

$$P_X X + P_Y Y = W \times L \text{ ----此為稅前預算限制線}$$

上兩式相減後

$$P_X tX + P_Y tY = W \times t \times L$$

故使政府的稅收額 ($P_X tX + P_Y tY$) 剛好等於政府對勞動之補貼額 ($W \times t \times L$)，此時租稅課徵的結果，依然與稅前一樣達成 **Pareto 最適化** (此時政府是沒有任何稅收可言的)，則該租稅制度為一可使社會損失達到最小的最適租稅制度 (Optimal Tax System)，此時不僅可達成 Pareto 的效率條件，政府亦可完全不干擾市場經濟，租稅制度完全遵循市場的價格機能，此也正是自由放任思想，主張「租稅中立性」之理論根據。

二、試說明企業未分配盈餘加徵 10% 的課稅規定，對兩稅合一制度的意義為何？又，何謂最低稅負制 (Minimum tax)？試舉出二種以上的理由，區分加徵 10% 與最低稅負間的不同。(25 分)

【擬答】

(一) 未分配盈餘加徵 10% 營所稅對兩稅合一之意義：

1. 為了降低公司藉保留盈餘規避股東稅負誘因，促進資源合理分配。
2. 兩稅合一前，公司分配盈餘之稅負，公司及股東階段合計最高為 55%，未分配盈餘之最高稅負為 25%，相差 30%，導致公司藉盈餘之保留，規避股東之稅負。
3. 兩稅合一後，公司分配盈餘之最高稅負為 40%，未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅後，其最高稅負為 35%，分配盈餘與未分配盈餘最高稅負之差異，縮小至僅為 5%，使企業盈餘保留與分配之選擇，不再受賦稅因素之干擾，而完全取決於其經營政策，此當有助於投資之合理分配。

(二) 最低稅負制：

最低稅負制最早在一九六九年由美國提出，主要是針對高所得者過度使用租稅優惠規避稅負，所採取的一種「懲罰性」措施。其可分為個人最低稅負制與企業最低稅負制二種：

1. 「附加式」最低稅負制：即將一些有錢人享受最多的減免稅項目挑選出來，並予以加總，若超過某一金額水準，則就其超過部分加徵一定比率的補充性稅負。
2. 「替代性」最低稅負制：另行制定一套不同於一般稅制的免稅額與稅率級距，將一些有錢人有利的減免稅優惠還原成應納稅的稅基後，依據此「另設」的稅制計算其應繳的稅負。若依此計算出的稅負低於一般稅制下應繳的金額，則按一般稅制的結果繳稅；若依此計算出的稅負高於一般稅制下應繳的金額，則按最低稅負制的結果繳稅。

(三) 上述加徵 10% 與最低稅負制目的之不同：

1. 加徵 10% 之理由：

- (1) 減低規避綜合所得稅之程度：公司常以未分配盈餘方式，將盈餘保留在公司，而暫時免除綜合所得稅之繳納，由於享高股利分配權者多為高所得者，使租稅之社會正義原則遭受破壞，為維持賦稅公平，應對未分配盈餘之保留予以限制。
- (2) 促進公司與獨資合夥之間稅負的公平性：由於獨資及合夥事業之盈餘，須於課徵營所稅後直接併入個人綜合所得，無保留盈餘之待遇，使獨資合夥相對於公司處於不利之租稅負擔地位，故應對保留盈餘課稅以減輕不公平。
- (3) 防止經濟力量之集中：因公司資本通常較大，若對未分配盈餘不課稅，勢必使公司資本大幅累積，造成經濟力量之集中，形成獨占、壟斷、妨礙民生經濟。

(4)為彌補兩稅合一實施後鉅額的稅收損失。

2.最低稅負制的目的：

- (1)最低稅負制的設計及遵守「擴大稅基、降低稅率」的課稅原則，可視為是一般所得稅制外的一種「平行稅」，發揮抵銷租稅減免的功能。
- (2)可達成對高所得者過度使用租稅優惠規避稅負，採行一種「懲罰性」措施。
- (3)可避免租稅減免的過度浮濫與持續擴大，俾遏止稅基的侵蝕與流失。
- (4)主要目的在於用一套較符合效率與公平的課稅機制，來制衡與檢驗現行制度的運作與缺失。

三、土地增值稅減半徵收後，最新修正的土地增值稅課稅規定之內容與特色為何？試以資本利得課稅理論為基礎，評估此項制度修正的利弊。(25 分)

【擬答】

(一)土地增值稅修正的內容及特色

- 1.立法院通過永久調降土地增值稅率為 20%、30%及 40%。
- 2.對於持有自用住宅用地者一人一生一次的價惠稅率，則因法律未同步修正，94 年 2 月 1 日起將結束長達三年的減半課徵稅率，恢復適用按原稅率 10%課稅。
- 3.又同時對持有土地年限超過二十年以上者，分別給予 20%到 40%不等的減稅優惠。
- 4.公告現值調整須接近正常交易價格。

(二)此次修正之利弊：

1.優點

- (1)更為符合公平與效率原則：土地增益本係資本利得，資本利得與一般所得理當適用相同的最高稅率；並且以擴大地價稅基來彌補稅收損失，未來若將土地增值稅納入所得稅制中課稅，也可減少衝突性；以此與土增稅減半徵收措施相比較，更為符合公平與效率原則。
- (2)發揮「劫富濟貧」的功能：
 - ①估算地價稅的公告地價，易在地價評論中受到主觀見解、政治因素、利益團體壓力等影響，往往不能充分反映一般市價動態，以致長期以來偏離市場正常交易價格甚多，造成有效稅率嚴重偏低，因而握有大量土地的富豪，卻不需負擔應有的租稅。
 - ②因此，中央設立機制鼓勵地方政府調高地價，不但可以增進土地資源使用效率，充裕地方政府稅收，使得土地稅制合理化，亦可進而發揮「劫富濟貧」的功能。
- (3)避免產生「閉鎖效果」：由於絕大多數的土地交易均屬於長期持有者，卻因隨地價上升而高度累進的土地增值稅率阻礙土地交易的進行，產生了所謂的「閉鎖效果」；永久調降偏高的土增稅率、降低租稅扭曲程度，活絡土地交易，實乃土增稅改革的重要目的。

2.缺點：

(1)肥了財團鉅富，瘦了平民百姓及政府國庫：

- ①稅法規定這個稅是由賣房地產的人去繳，我們也真正看到賣方去繳了稅才可以進行移轉登記。但是，如果因為看到地主、建商去繳稅就以為是他在負擔，這樣的學術研究可以休矣！
- ②只有當富人將土增稅加碼到售價上賣出房地產時，他才會脫手出售，否則，在他需要周轉金的時候，大可以拿房地產去抵押貸款。這就是我們看到許多空屋而房價不下跌的主因。
- ③如上述，土增稅表面看來是由地主、建商負擔，而本質上大部分負擔都落在中低收入

公職王歷屆試題 (94 地方政府特考)

戶的肩上。這亦就是為何低所得家庭總是買不到合理價格的房地產的原因。

(2)圖利財團鉅富；

①對於一般百姓而言，購買土地的面積有限，土增稅對他們來說，雖是一種負擔，卻也還過得去。但對於有能力購買大量土地的財團鉅富而言，土增稅稅是否減半就有很大影響。

②如臺灣某大電子公司，在土增稅宣佈減半時，辦理土地過戶，僅僅這個動作就讓其 60 億稅負立刻減半，等於獲利 30 億。

(三)結論：

- 1.呼籲降土增稅負、進行土地稅制改革，在不提高地價稅率情況下，合理調整公告地價，提高地價稅負擔，讓擁有眾多土地的富人多負擔一些基層建設的經費，以符合受益者付費的公平正義原則。
- 2.先將「公告現值」調高到接近或等於市價，再來考慮土增稅是否調降。如果土增稅永久減半，行政立法機關一定會從調高「公告地價」下手，到時小老百姓面對節節高漲的房屋稅、地價稅，那才真叫「窮人稅」。
- 3.又租稅的基本概念在於財富的重新分配。一般在先進國家中，對各項「資本利得」皆課以重稅。炒作土地之所得屬於不勞而獲，過去臺灣是依照歐美標準來訂定土地增值稅的課徵基準，不過，若真要符合公平正義原則，就應該依照土地實際交易所得課徵「土地交易所得稅」才較符合公平的稅制。
- 4.總之，就租稅原則與性質言，土增稅為機會稅，稅率過高將阻礙土地交易，產生閉鎖效果，故其稅率與稅收比重宜降低；地價稅則能使地方公共財的提供與受益付稅之間產生密切的關聯，擁有高額土地價值者，理應多納一些稅，以挹注地方政府的公共建設。至於房屋稅，為避免加重一般大眾的稅負，相對於地價稅反而降低稅收比重。經由這些原則引導及合理結構調整，才能建立更公平合理，而非「劫貧濟富」的土地稅制。

四、何謂「稅基侵蝕」(Tax base erosion)與「落日條款」(Sunset clause)？我國「促進產業升級條例」中與此二者有關的主要規定有那些？(25 分)

【擬答】

(一)稅基侵蝕：

政府之稅收，因為政策考慮等因素致使稅源漸漸受到侵蝕，而致影響財政收入稱為稅基之侵蝕。

(二)落日條款：

所謂落日條款，是要求對預算所列各項支出計畫在授權時加以時間限制（如三年），時限屆滿必須重新獲得授權方得繼續執行，否則即自動停止該項支出計畫。

(三)促進產業升級條例：

1.稅基侵蝕之情況：

- (1)符合一定標準（如專供研究發展、節省能源等）固定資產可縮短使用年限（此即加速折舊）（產升§5）。
- (2)投資於自動化設備、資源回收或購買防治污染設備及節約能源、工業用水再利用等支出，可在 5%至 20%限度（另投資於研究發展、人才培訓支出抵減上限可高至 35%）內抵減當年度營所稅（產升§6）。
- (3)在資源貧瘠地區投資，可按投資總額 20%範圍內抵減當年度營所稅，（產升§7）。
- (4)對政府指定新興重要策略性產業等認股，須持股滿三年以上可以股價 20%(營利事業)或

公職王歷屆試題（94 地方政府特考）

10%(個人)限度內抵減營所稅或綜所稅（產升§8）。

(5)國外投資可提列 20%的損失準備，並可專案獲准不受限制（產升§10）。

(6)經核准企業合併可免印花稅、契稅、證交稅、營業稅等稅負、土地增值稅准予記存及享有重購退稅（產升§15）。

2.落日條款：

產業升級條例實施期限由民國 80 年 1 月 1 日起施行；而立法院又於日前修正，將租稅獎勵期限再延長十年。本條例修正條文自中華民國 89 年 1 月 1 日起施行。但第二章租稅減免施行至中華民國 98 年 12 月 31 日止。

公
職
王