

# 九十四年第二次地方政府特種考試試題及解答

功名文教機構

三等考試

租稅各論

施瑜 老師

www.exschool.com.tw www.exschool.com.tw www.exschool.com.tw

一、何謂租稅大赦 (Tax amnesty)？其實施方法與目的為何？我國有無類似規定？我國正在推動稅改，有無必要另再採行租稅大赦以為配套？試申論之。(25分)

〈答〉

(一)租稅大赦亦可稱為租稅赦免，通常係指租稅當局在短期內提供逃漏稅者或疏於申報納稅者，當其前往申報補稅時，政府當局免除或減輕其處罰。

(二)租稅大赦免之實施方法可分為兩種，一為外顯性，另一為內隱性。前者為通案式的赦免，適用範圍較大，且非經常性；後者則為個案式的赦免，實施範圍較小，且屬經常性。實施租稅大赦之目的，主要是為了鼓勵納稅人誠實報稅，遂給予自新的機會，使其免於受罰。因為有眾多的逃稅者或因疏忽而低報稅額之納稅人，當其欲彌補過去的錯誤而申報正確稅額時，往往因畏懼稅法嚴厲的處罰而躑躅不前，此時若給予租稅大赦，免除其處罰，則可預期這些納稅人會樂意前來自動申報，不僅可使租稅收入增加，也可使這些脫離課稅範圍的納稅人再度被納入，並提高納稅義務人之納稅意願。

(三)我國租稅史上尚未有採用過類似通案式的租稅赦免，至於個案式的赦免則在現行稅捐稽徵法第四十八條之一即有規定。納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除下列刑責：

- 1.稅捐稽徵法第四十一條至第四十五條之處罰。
- 2.各稅法所定關於逃漏稅之處罰。

至於前項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收。

(四)近年來，包括美國、愛爾蘭、義大利、德國等國家，都曾經實施過租稅大赦，其中，美國實施期間只有3個月，雖然只是採補稅不罰的方式，依然吸引不少海外資金回流，美國因此增加稅收約7500萬美元。德國在2003年12月23日立法通過的「促進租稅案件誠實申報法」，規定逃漏稅捐者可在符合一定條件下，提出租稅的赦免申報，估計約吸引200至1000億歐元回流，政府增加稅收約50億歐元至250億歐元，成效相當的驚人。我國綜所稅雖採「屬地主義」，但營所稅及遺產稅則採「屬人兼屬地主義」，企業與個人如果有海外所得，還是會被課營所稅或遺產稅，因此，很多台商都不願意進行盈餘分配，在海外賺的錢不願意匯回台灣，形成台灣資金有去無回的情況，是國內經濟發展的一大隱憂。依照立法院甫於94年12月9日通過之「所得基本稅額條例」（即最低稅負制），海外所得也將納入個人最低稅負之稅基，但訂有日出條款最長四年，並訂有個人海外所得免稅額為100萬元。最低稅負制是為了限縮法律規定之減免稅效果，並非是為了捕捉非法的逃漏稅行為，因此與為了給予非法逃漏稅者自新機會的大赦，其性質與目的皆完全不同，不可混為一談。何況，根據現行稅捐稽徵法四十八條之一的規定，逃漏稅者已有一定程度的自新免罰保障，似乎亦無須另闢蹊徑。預估個人最低稅負約有一萬五千人受到影響，為了這些人的海外所得課稅，而大張旗鼓的實施租稅大赦，不但浪費國家資源，更無法擺平一般民眾心中的不滿。這次稅改的特色乃在強調稅制公平，海外所得既然是有錢人最常及最

能利用的避稅方法，法律中既已賦予其實施日期最長延期四年的日出條款，不但可以維持最低稅負制的合理性，同時也可以緩和改革過程的衝擊力。

至於那些擔心因為海外所得列入最低稅負制而迫使其「非法」海外財產曝光的有錢人，只要其願意誠實與悔過，自新免罰的配套措施早已存在，無須再採行其他的租稅大赦。而國外採行過外顯性租稅大赦的經驗，一致指出其成功的要件，除了要作廣泛公開的宣導外，更重要的是須配合提高查獲率與處罰率等強化稽徵的作為，以增加納稅人未來的逃漏稅成本，防止其投機取巧的心理。換言之，在未有全面整頓並提高稅捐稽徵效率之前，輕言採行特殊的租稅大赦，乃是甚為不妥之事。

## 二、何謂將貨物稅「特種銷售稅化」？為何貨物稅對油品採從量課稅？政府為因應原油價格劇烈上升，緊急採行油品貨物稅減半措施，其合理性若何？試申論之。

### 〈答〉

(一)貨物稅可以配合經濟社會政策，對於稅率、稅額之運用與稅種選擇，可以配合經濟財政之需要，如對於新興事業之產品，可以輕稅或免稅獎勵，對於外銷物品退稅，因此降低物品價格，增加國內消費與外銷競爭能力，使貨物能暢其流，生產者有利可賺，自必擴充設備，增加生產以配合經濟發展需要。學者Sijbren Cnossen認為貨物稅之課徵，通常不僅限於財政目的，而是進一步利用其選擇性課徵所造成的有意歧視(Discrimination In Intent)，以達到某些特定目的，將貨物稅「特種銷售稅化」。其理由包括：

- 1.寓禁於徵：對有礙身心健康或善良風俗之項目課稅，以匡正人心，改善社會風氣。
- 2.量能課稅：對非必需品或奢侈品課稅，以達稅負累進之效果。
- 3.使用者付費：對直接享受到公共財服務者，按其所得利益課稅，以分擔公共財之生產成本。
- 4.防治污染：對具有外部成本之產業或產品課稅，使外部成本內部化，以反映真正社會成本。
- 5.提高經濟效率：對無效率之產業課稅，以促成資源之有效利用；對能源課稅，以達節約能源之目標。
- 6.增加就業機會：對資本密集之產業課稅，可使生產資源移轉至勞動密集產業，以增加國民就業機會。
- 7.充為特定基金：為研究發展與產品促銷目的課徵貨物稅，並以其稅收充當為發展基金。

(二)我國貨物稅課稅方式大多採從價課稅，只有水泥類及油品兩大類採從量課稅。自84年7月起，才將水泥及油品改為從量課稅。大致而言，貨物稅課稅項目若符合下列標準之一者，宜採從量課徵：

- 1.產品價格差異小：若貨物規格齊一，品質相當，價格差異不大，從量稅可收稽徵簡便之功效。
- 2.課徵理由與外部性有關：如前所述，若課貨物稅乃基於糾正外部性、寓禁於徵等特殊目的，此與貨物之價格無關，卻跟貨物之數量息息相關，因此稅負之核課以從量為宜。

油品之課貨物稅，乃因使用者使用公共道路，基於使用者付費原則，汽油為使用道路時之燃料，故對之課稅，且使用時會污染空氣，所以汽油之貨物稅甚高，而漁船用油及航空用油較低，天然氣更低；而水泥因生產過程製造空氣污染、破壞景觀，且石灰礦為耗竭性的資源，此皆與數量有關，而與價格無涉，故改採從量課稅自有其理論根據。

(三)為應付國內或國際經濟之特殊情況，並調節物資供應及產業合理經營，行政院得視實際情況在各項油氣類產品規定之應徵稅額百分之五十以內予以增減。因此，政府因應原油價格劇烈上升，所緊急採取油品貨物稅減半措施，可發揮平抑物價之效果，應屬合理。

## 三、何謂所得稅「婚姻懲罰」(Marriage penalty)？我國有無這種現象存在？又，婚姻關係是否一定對稅負不利？試從「課稅單位的選擇」為學理基礎申論之。

### 〈答〉

(一)所得稅「婚姻懲罰」(Marriage penalty)

在累進稅率結構下，所得稅若採合併申報制度，夫妻雙方結婚後，所得需合併申報，若因此而導致較雙方皆為單身分開申報時，繳納更多的稅額，形成納稅人婚前婚後所得相同，卻因結婚而負擔較多租稅之情形，如同租稅制度之設計，給予選擇結婚者須支付較多稅款之懲罰一般，稱之為所得稅「婚姻懲罰」(Marriage penalty)。

(二)就我國所得稅法之規定而言，夫妻合併申報而產生所得稅「婚姻懲罰」現象，會使該對夫妻應納所得稅額大於其婚前分別應繳之所得稅額之總和，其原因主要在於扣除額變少，以及適用稅率提高，說明如下：

- 1.過去我國所得稅法第17條對標準扣除額之規定為單身者為：4萬4千元；有配偶為6萬7千元，遂形成夫妻在婚前分別可享受各4萬4千元之標準扣除額，婚後標準扣除額反而減少之現象，而被稱之為「婚姻懲罰」，但此一現象已於94年11月立法院三讀通過將有配偶之標準扣除額提高為單身者的兩倍（即8萬8千元），使所得稅之「婚姻懲罰」得以消除。
- 2.若干扣除額以每戶計算，合併申報較不利，例如儲蓄投資特別扣除每戶為二十七萬元，若未婚男女二人於銀行皆有大額存款，每年利息收入皆為二十七萬元，原本分別申報時，二個二十七萬元利息所得皆可全數減除，但合併申報後，只能減除一個二十七萬元，所以扣除額變小。購屋借款利息之情形亦類似。
- 3.所得稅採累進稅率，合併申報者通常會因所得合併計算，而被推進到較高的課稅級距稅率，雖然夫妻薪資所得可分開申報，但薪資所得以外的其他所得仍須合併申報，故合併申報者因適用較高稅率，致使實質稅負加重。

為解決以上問題，我國所得稅法第15條規定：納稅義務人之配偶，及合於所得稅法第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有各類所得者，應由納稅在務人合併報繳。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿後六個月內申請變更。納稅義務人得就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳。計算該稅額時，僅得減除薪資所得分開計算者依第十七條規定計算之免稅額及薪資所得特別扣除額；其餘符合規定之各項免稅額及扣除額一律由納稅義務人申報減除，並不得再減除薪資所得分開計算者之免稅額及薪資所得特別扣除額。

(三)夫妻婚後稅負可能因為「婚姻懲罰」而使稅負加重，但也可能因為婚後夫妻合併申報而致較雙方皆為單身分開申報時，繳交較少稅款，如同因租稅制度之設計，而給予選擇結婚者節省支付稅款之紅利一般，稱之為「婚姻紅利(marriage bonus)」。由於累進稅率級距及單身與夫妻標準扣除額、免稅額之差異，以致採不同程度之合併申報制度，或多或少皆存在有婚姻懲罰或婚姻紅利之情形，對於婚前婚後所得總額相同之夫妻，究會產生婚姻懲罰或婚姻紅利，端視夫妻婚前之所得分配情形而定。茲說明如下：

- 1.若夫妻僅一方有所得，因婚後可享之標準扣除額較單身時為高，故婚後合併申報之稅負較婚前為少，產生婚姻紅利。
- 2.若夫妻雙方皆有所得，不論夫妻雙方所得相等或有所差異，婚後合併稅負多較婚前單身時為多，而所得愈平均者，因結婚而須多繳納之稅負愈多；所得差異愈大者，因婚姻影響稅負之程度較少。
- 3.不論夫妻所得分配比例如何？夫妻總所得愈高，結婚後較結婚前隻應納稅額增加愈多。由於採累進稅率級距，總所得增加，應納稅額之差異亦隨之增加，而觀察稅負差異與婚前稅負之比例，高所得者之比例亦較大。

隨著兩性平等之推展、家庭財產制之變動以及婦女參與勞動市場愈來愈普遍，國際間之個人所得稅課稅單位已呈現以個人單位制取代合併申報制之趨勢，故我國之申報單位，未來應朝此方向改進，以維持所得稅制對於婦女進入勞動市場之中立性。

四、立法院修法將計程車視為大眾運輸業，可享受車輛使用牌照稅的免稅優惠。試依租稅理論的效率（Efficiency）與公平（Equity）二方面，申論其合理性。

〈答〉

(一)從租稅效率分析：

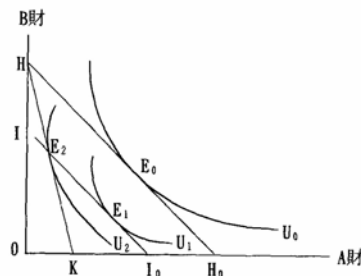
將計程車視為大眾運輸業，可享受車輛使用牌照稅的免稅與一般自用乘人小汽車產生稅負差異，將改變兩者之相對價格比，引起租稅扭曲。

茲舉例說明如下：

若A代表自用乘人汽車、B代表計程車，且稅前之預算線為HH<sub>0</sub>，無異曲線為U<sub>0</sub>，稅前均衡E<sub>0</sub>。

- 1.若對A、B財貨均課稅，且稅率相同，由於不會改變稅後A、B財貨的相對價格比，稅後預算線往左移至II<sub>0</sub>，無異曲線為U<sub>1</sub>，稅後均衡為E<sub>1</sub>。
- 2.若政府只對A財課稅，B財不課稅。則在稅額相等下，僅由A財之消費者承擔稅負，故稅後預算線移至E<sub>2</sub>，HK，無異曲線為U<sub>2</sub>，稅後均衡為此時A、B財貨稅前稅後之相對價格比發生變化

$$\frac{P_A}{P_B} \neq \frac{P_A(1+t_A)}{P_B}$$



比較上圖U<sub>1</sub>、U<sub>2</sub>可知，由於課徵選擇性消費稅改變A、B財貨之相對價格比，因而產生扭曲性，發生「無謂損失」，故稅後之效用水準較低。

另一方面，對計程車免稅，可能使計程車數量越來越多，反而對計程車業者更不易生存。

(二)從租稅公平分析：

使用牌照稅屬於特種消費稅，根據公平原則應對民生必需品免稅，對高級消費品及奢侈品課稅，除可符合能力原則，亦可彌補普通銷售稅的累退效果。

對計程車免使用牌照稅之作法，表面上雖可減輕計程車業者之稅負，改善業者之生計，然而由於對計程車所課徵之使用牌照稅可以透過計程車費率轉嫁給乘客負擔，通常搭乘計程車之乘客，應較搭乘大眾運輸工具如：公車、捷運等之民眾，有較佳之經濟能力。因此，修法對計程車免使用牌照稅，反而是使經濟能力較高者之稅負減輕，形成稅負具累退性的不公平現象。

綜上所述，對計程車免使用牌照稅之作法，表面上雖可減輕計程車業者之稅負，但由於使用牌照稅屬於可轉嫁之租稅，對其免稅不僅會造成自用乘人汽車與計程車之資源錯誤配置，也不符合公平原則。