

中研院賦稅改革建議的商榷
陳聽安／政治大學名譽教授

全國最高學術機構特別組成賦稅改革小組，由院士學者領導，經過十個月的分析研究，在本年度院士會議召開前提出了賦稅改革建議書，本人由衷的感佩。唯若干建議有待商榷，針對所得稅部分，幾點討論如下。

財政大師 Richard Goode 將所得稅分為公司所得稅與個人所得稅，兩者各自分別徵收、兩稅之間無統合之關聯，此即所謂的古典型所得稅制度；一般國家的所得稅體系皆依照此原則劃分。我國對企業的課稅不只包括公司，也涵蓋了獨資和合夥企業，是極少數的例外。由於對企業課稅範圍較廣，因此在名稱上非謂公司所得稅，而稱之為營利事業所得稅。中研院的建議報告中似未注意及中外稅制上的差異，而此一差別對檢討所得稅是否應進行兩稅整合有相當的重要性，因為公司為法人，而獨資及合夥企業並不具備法律人格，在所得稅的課徵上比照自然人；法人與自然人各自為獨立的課稅主體。以美國為例，向來保持古典型所得稅制度，對企業課徵所得稅，以公司為限，不包括獨資及合夥企業。

有關股利雙重課稅的問題，最早由英國學者 Mervyn A. King 論及——即公司發放的股利已負擔了公司所得稅，股利分配後復徵個人所得稅，造成所謂的重複課稅——一時之間興起了公司與個人所得稅整合之興革，即俗稱的兩稅合一制度。許多國家修法將股利在公司階段已繳納的稅負從個人所得稅中減除或扣抵，以消彌重複課稅，雖稱之為兩稅合一，實為一項不折不扣的減稅措施。不論實際做法為何，上述的重複課稅論，對象僅指公司組織。

我國未細究對企業的課稅與其他國家有別，自民國 87 年起也搭上兩稅合一的列車。檢討施行兩稅合一制度十幾年來的效果，除中研院日前發布的研究結果外，早有學者指出兩稅合一制度並未如預期產生明顯的投資激勵效果，甚至有一般均衡分析顯示兩稅合一制度對投資產生負效應。在稅收損失方面，則是遠超過當初估計的新台幣二百餘億，從每年四、五百億遞增至近年的八百至一千億元。而其中三分之二是落入高所得者的口袋，對所得分配產生的負面影響，不言而喻。此外，有關對於外人投資的稅負不同，也引起爭議。

中研院的賦稅改革建議參照晚近歐洲法院裁決及 OECD 國家稅改的建議，主張廢除兩稅合一制度，恢復營利事業與個人綜合所得的分離課徵，但令人不解的是，既然採兩稅分離，即各自獨立課徵，卻又建議個人綜合所得稅採部分股利所得免稅，以消彌重複課稅。當知，兩稅既然分離各自獨立，何來重複課稅之有？倘若是考量一旦廢除兩稅合一改革的衝擊過大，以此作為短期減緩衝擊的措施，但中長期應該如何處理也須有所說明。須注意的是，晚近公司所得稅改革的方向是消

除融資扭曲保持租稅中立，而非為避免重複課稅。在諾貝爾經濟得主 James A. Mirrlees 領軍所撰寫的賦稅改革報告書特別強調此一論點；另一位諾貝爾經濟得主 Peter Diamond 亦持相同的看法。更使人困惑的建議是比照利息所得 27 萬免稅，股利所得也可免稅 27 萬。依照我國現行所得稅法第十七條之規定，儲蓄投資特別扣除包括利息與股利等合計 27 萬元，並非單指利息所得。

中研院的改革建議書指出，我國營所稅稅率僅有 17%，低於一般國家，應予提高至 20 至 25%。但對於企業十分關切的保留盈餘另須加徵 10% 的營所稅規定，文中卻吝於著墨，不知保留盈餘的加徵在稅率提高後，是否維持不變？目前企業盈餘分配與不分配採雙元稅率的制度，在國際上並不多見，雖然德國曾一度採用，但早已廢除。此外，我國營所稅制繼續維持現狀，或與世界各國稅制接軌，改成公司所得稅？如此重要的問題，中研院的賦稅改革卻隻字未題，委實令人費解。

最後，建議書中對於目前有名無實的證券交易所課稅問題也不見討論或建議。是否認同目前上市櫃股票交易所實質免稅的做法，抑或此一問題太敏感，未便表示意見，實在不得而知。