

三流租稅負擔率怎有一流政府？日本調高消費稅率的反思
陳聽安、陳國樑／政大名譽教授、政大財政系副教授

面臨全球性的人口結構變遷（高齡化與少子化），素有「租稅女王」之稱的所得稅，皇冠上璀璨的明珠，已失去昔日丰采，相形下，較不受人口結構影響的消費，作為稅基的重要性日益提升。

人口結構變遷外，以消費為稅基的相對重要性，也受全球經濟變遷所驅使。在經濟全球化與數位化下，以移動快速的所得與企業利潤作為稅基，面對的是租稅競爭與稅基侵蝕的無解難題。相較於所得與利潤，消費則較不會於國際間流轉；試問：若非有瞬間轉換空間功能的「任意門」，一日三餐及一般生活所需，如何能經由選擇稅率較低的國家消費以滿足需求？就此而言，以所在地對於消費課稅，由於較不具移動性，是全球經濟變遷下，較好的稅基選擇。

因此，提升消費稅系統占賦稅收入的比重，是許多國家思索的改革方向。反觀我國，消費稅系統占整體賦稅收入的比重從 2000 年之 42.9% 下降為 2018 年之 37.6%；同期間，所得稅系統之比重則從 38% 上升為 48.9%，如此消長，與因應人口結構與全球經濟變遷應有的稅制發展方向，全然背道而馳。

擴大消費稅基，首要在於減少未納入課稅的地下經濟部門。根據第二次賦改會 1989 年之報告，地下經濟規模占國內生產毛額的比重，約為 20-25% 之間；根據前財政部長何志欽團隊 2012 年之研究，地下經濟規模已達國內生產毛額的 28.1%，顯示我國地下經濟規模，不僅較先進國家之 10-20% 明顯嚴重，還有擴大的趨勢。地下經濟造成稅基的侵蝕，動搖一國租稅課徵之根本正當性；然我國許多經濟活動（例如，消費性質明顯的醫療美容、牙齒美白與矯正等），之所以為地下經濟，並非規模小或政府無法掌握，而是從源頭被排除於課稅範圍外、為制度設計使然。此等地下經濟的地上化，繫於一念之間耳。

回歸體制內討論，消費稅系統包含稅目繁多，舉凡對於一般性消費所課徵的增值稅或零售稅、對於特定財貨課徵的貨物稅與菸酒稅等以及對於進口貨物所課徵之關稅，皆屬消費稅系統。目前各國（包括我國在內），對於消費之課稅，主要係以增值稅為之。

日本於 1989 年採行增值稅，為亞洲國家的後段班；原本 3% 的標準稅率，於 1997 年提升為 5%、再於 2014 年提升為 8%，並更進一步於今年 10 月 1 日起調升為 10%。此外，為縮減地下經濟、擴大稅基，也一併推出包括小規模商家接受電子支付稅率不升反降（自 8% 下調為 5%）等誘因，力求消費稅的完納。雖然新舊稅制的接軌勢必帶來一時的混雜與紛擾，但為舒緩既有沉重的政府債務，並為節

節攀升的社會福利支出尋求財源活水，安倍政權以提高消費稅方式進行稅制結構的調整，實不得不然。

我國雖較日本提前 3 年（1986 年 4 月 1 日）啟動對消費之增值課稅，但在制度上採相互矛盾的增值與非增值雙系統並行，施行至今，消費全面增值化課稅的目標，卻愈來愈遙不可及。稅率部分也未能統一，增值與非增值系統、按行業或營業規模區分，所適用的稅率有 6 種（1%、1%、2%、5%、15% 以及 25%）之多。就賦稅收入結構而言，2000–2018 年間，營業稅比重（即使經歷 2014 年「財政健全方案」恢復銀行及保險業營業稅率）不升反降；稅收占賦稅收入比重，自 16.8% 下跌至 16.4%。與整體經濟產值相比，2018 年我國營業稅稅收占國內生產毛額比重為 2.2%，還不到 OECD 國家（6.8%）之 1/3。

其實，我國營業稅稅率自始即為 5–10% 的彈性設計；若要提高「徵收率」，不須經過修法程序，行政院可逕行公告調整。然而從現行營業稅實施之初，行政院所公布之徵收率即為下限之 5%，未曾有變。一直以來，每遇重大施政尋求財源之際，每每有學者搬出提高營業稅徵收率的建言。例如，為「長照 2.0」及廢除印花稅之財源規劃，分別有提高營業稅徵收率 0.5% 與 0.2% 的構想，粗估可以帶來 3–400 億與 150 億的稅收。然而對於這些建言，主政者一概充耳不聞。

9 月初，國內租稅年度盛事「劉大中教授紀念演講會與研討會」，受邀主講的財政部長蘇建榮揭露三項賦稅改革策略，其中前兩項一稅基的擴大與稅收結構的調整，正是本文所討論的重點。然觀察實際的稅制發展，卻是愈趨以選票考慮決策。近日行政院與利益團體一次開會，隨即決定廢除印花稅、調降機車貨物稅等一味減稅的模式，後果不堪想像；不正也是這種視專業於無物的心態，造就了台灣敬陪末座的租稅負擔率。「風俗之厚薄，繫乎一二人之心之所嚮」，導正地下經濟、健全稅制，居廟堂之高者的心態是起點。政府沒有點石成金的魔法杖，三流租稅負擔率怎有一流政府？