

《租稅各論》

試題評析

今年高考租稅各論的題目可以說是相當平實，其中第一題考遺贈稅課稅目的，第三題考貨物稅和營業稅是否重覆課稅，都是敘述式的基本題型，應該難不倒同學，第四題畫圖說明工資的課稅計工資意願的影響較偏向財政學租稅理論，同學們也都會注意到，比較難的是第二題考教育支出應否自所得中減除，涉及教育本身是殊價財，高等教育的外部性較低，扣除額因邊際稅率高低而有不同效果等，沒有聯想到這些概念的同學較不易得分。總結這一次題目難易適中，上過高上課程的都可應付，平均大約可得70分左右，程度較好、分析較完整的可有80分以上實力。

一、請分別說明遺產稅與贈與稅課徵之目的。(25分)

- 答：**(一)遺產稅主要做為所得稅的補充稅用以達成平均社會財富目標，避免貧富不均造成社會動亂，是資本主義自由經濟社會繼續發展的重要機制：所得稅及遺產稅是稅制中用以平均社會財富之兩種重要稅目。所得稅主要在對個人在世時所賺之所得以累進稅率方式加以平均，但此種平均尚嫌不足。因為有許多所得由政策或稅務行政上需要而規定免徵所得稅，有些所得則被逃漏亦未被課徵所得稅。同時即使所得未獲免徵亦未逃漏所得稅，其稅後所得經多年累積，仍然會一鉅大財富，若任其留交子孫仍將成為財富分配不均之重要原因。因此乃有遺產稅之產生，意欲對人們死亡時所遺留財產再以累進課稅方式平均一次。
- (二)贈與稅主要做為遺產稅的輔助稅：由於大家可以利用生前贈與，將財產分配與子女，以規避死後之遺產稅，因此又有贈與稅之課徵以為防杜，所以贈與稅乃成為遺產稅之輔助稅。因為如無贈與稅，遺產稅很容易落空，故贈與稅的稅率應較遺產稅為高。同時贈與稅亦有輔助所得稅之功能，因為贈與稅之課徵可以減低藉財產贈與以分散所得降低累進稅率之誘因。

二、教育支出應否列為所得稅的抵減項目，自課稅所得中減除？試就正反面意見說明之。(25分)

答：所得稅係對淨所得課稅，理應自總收入中減去取得該項收入之一切成本。而問題在於某些支出項目兼具消費及成本雙重性質，故減除與否常有爭議，教育支出即為一例。

(一)贊成減除意見

- 1.為賺取所得而支出之教育費用，原則上均為勤勞所得之重要成本，若不准減除將對大量投資人身資本者不利，而對職業技能作較小投資而大量投資於有形資產者有利，此就國家需要大量有高度訓練之人民及教育對經濟發展之貢獻而言，自非良策。
- 2.允許減除教育費用可使所得計算更加精確，更能符合所得稅的正義精神，況且教育費用比起受教育者因而放棄工作所得之機會成本可謂相當微小。
- 3.對於那些不願為受教育而舉債者，教育費用的減除有鼓勵其教育之效果。

(二)反對者意見

- 1.與其說教育支出是賺取所得的必要成本，毋寧說其為一消費性支出。因受教育所獲得的知識可廣泛應用在生活上而非全然用於得的賺取。況且，學位的取得已被廣泛視為社會地位的象徵，不全然與所得的賺取有關。
- 2.教育費用認定困難，准許減除不但會增加所得稅的複雜性，且將更有利於那些富有家庭出身的小孩，因其普遍進入著名私立學校，教育費用比一般家庭高出很多。
- 3.誠如贊成者所言，教育費用占接受教育所有成本之比重相當微小，則准許教育費用抵減所可產生的促進教育效果實值得懷疑。

結論：從理論觀之，所得的賺取與其接受之教育並無必然的因果關係，且教育本身就具有很強的消費性質，故將教育支出列為所得稅扣除額似有不妥。

三、請就租稅性質評析貨物稅和營業稅是否重覆課稅。(25分)

答：(一)就租稅性質而言，貨物稅為特產稅(Excise Tax)性質，是一種選擇性租稅(Selective Tax)，係基於特定理由而開徵，在課稅範圍上應是「免稅為原則，課稅為例外」。而營業稅目前係對營業增值課稅，其為一般性租稅(General

Tax)，對所有的營業活動所創造的加值課稅，在課稅範圍上應是「課稅為原則，免稅為例外」。值此觀之，貨物稅與營業稅實為不同性質租稅，難謂其為重覆課稅。

例如：

- 1.菸酒的銷售要繳營業稅，但政府可能基於糾正菸酒消費所產生的外部成本，而另課以較高稅率的貨物稅。雖然菸酒消費繳了二種稅，但因其性質不同，課稅目的不一，應無重覆課稅問題。
- 2.對汽車及奢侈性財貨，政府除了課營業稅外，也常基於限制奢侈浪費，實現社會正義之精神，而另對之課以貨物稅。此時也很難視為重覆課稅。

(二)有時政府為了財政收入目的，對某些民生消費品課貨物稅（如家電用品），因其課徵目的與營業稅幾乎相同，旨在取得稅收，而非基於特定經濟或社會目的。此時，重覆課稅的疑慮是存在的。

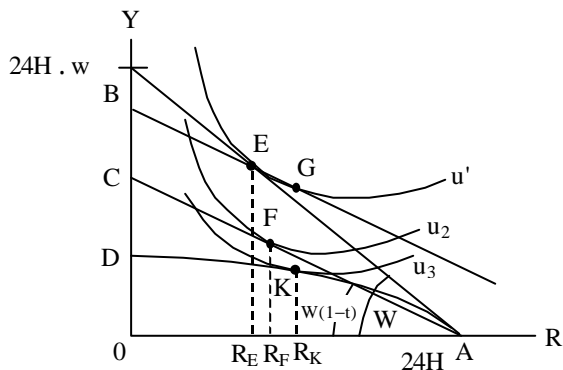
(三)從課稅技術上看，由於消費稅係預定轉嫁租稅，而貨物稅課徵結果將使完稅價格因而提高，再以之課徵營業稅，將造成稅上加稅的不合理現象。

結論：從租稅性質看，貨物稅與營業稅，一為基於特定目的課徵之選擇性租稅，一為基於稅收對所有營業活動課徵之一般性租稅，其性質不同、目的不一，並無重覆課稅問題。然而，若政府常為了稅收而徵收貨物稅，且其又以稅額內含方式計稅，重覆課稅現象就會存在。

四、試問累進性個人工資所得稅及比例性工資所得稅對工作意願之影響，何者降低工資意願之可能性較高？試繪圖說明之。（25分）

答：(一)比例性工資所得稅對工作意願之影響：

- 1.如下圖橫座標代表休閒（R），縱座標代表所得（Y），則 \overline{AB} 為稅前預算線，斜率為工資率 W ，預算線切無差異曲線 U_1 於E點，E點為稅前均衡點。
- 2.如課比例工資所得稅，稅率為 t ，則稅後工資率為 $W(1-t)$ ，稅後預算線為 \overline{AC} ， \overline{AC} 切無差異曲線 U_2 於F點，由E點至F點為價格效果，可反映休閒由 R_E 增加至 R_F ，代表工作意願下降，工作努力由 AR_E 減少至 AR_F ，進一步研究替代效果及所得效果，則可繪平行線與 \overline{AC} 平行切 U_1 於G點，則E點至G點為替代效果，代表稅後工資下降，休閒機會成本下降，使休閒增加、工作時間減少，G點至F點，為所得效果，所得減少，因休閒為正常財，故使休閒減少，但由於替代效果絕對值大於所得效果，故最終結果休閒仍然增加，工作意願下降，工作時間減少。



(二)累進性工資所得稅對工資意願的影響：

- 1.累進性工資稅代表隨工作時數增加，稅前淨利增加，則所得稅呈遞增式的增加，而稅後淨工資收入則呈現遞減式的增加。
- 2.如上圖課累進稅的稅後工資線不是直線，而是遞減式增加的AD曲線，與無差異曲線 U^3 相切在K點，K點一定在F的右邊，代表課累進性工資所得稅之工作意願較低，休閒增加較課比例工資稅時為多。