

行政院國家科學委員會專題研究計畫 成果報告

大陸個人所得稅法比較研究 研究成果報告(精簡版)

計畫類別：個別型
計畫編號：NSC 95-2414-H-002-009-
執行期間：95年08月01日至96年07月31日
執行單位：國立臺灣大學法律學系暨研究所

計畫主持人：葛克昌

計畫參與人員：博士班研究生-兼任助理：藍元駿
碩士班研究生-兼任助理：藍佳韻

處理方式：本計畫可公開查詢

中 華 民 國 96 年 10 月 28 日

行政院國家科學委員會補助專題研究計畫成果報告

大陸個人所得稅法比較研究

(精簡版)

**Comparative Studies on Individual Income Tax
in Mainland China**

(SUMMARIZED VERSION)

計畫類別：個別型計畫

計畫編號：NSC 95－2414－H－002－009

執行期間： 2006 年 8 月 1 日至 2007 年 7 月 31 日

計畫主持人：葛克昌 教授

計畫參與人員： 藍元駿
藍佳韻

成果報告類型：精簡報告

■ 中文摘要

本研究報告，擬以「受薪階級與就源扣繳制度」、「稽徵經濟原則與量能原則」、「勞力所得與資本利得」三個制度要素作為主軸，對大陸個人所得稅法，作一合憲性分析。認為：1.受薪階級所得就源扣繳之部分，使得所得稅之本質產生變化；2.過度重視稽徵經濟原則，將侵蝕量能原則；3.有重勞力所得輕資本利得之稅負不公平情形。此外，就近日法制發展，例如個人所得稅人之修訂，部分結算申報制度之採行，與企業所得稅法公布施行對個人所得稅法影響予以評估。

■ 英文摘要

This paper attempts to examine the Personal Income Tax with ability-to-pay principle in Mainland China in order to find its constitutional legitimacy, and concludes: 1. the withholding tax system of salary men tends to change the nature to income tax. 2. too much emphasis on efficiency of taxation would in the end erodes the ability-to-pay principle. 3. preference to capital gains over labor in the system is evidently against tax equity. Additionally, possible changes due to recent legislations, such as the revision of individual income tax, adoption of partial tax-returning system, and the new corporate income tax law, will also be discussed.

■ 關鍵詞

社會主義市場經濟(socialist market economy)，大陸個人所得稅(individual income tax in Mainland China)，量能原則(ability-to-pay principle)

■ 報告內容*

一、前言

自一九九四年改革開放以來，大陸地區由傳統之計劃經濟體制「轉軌」，採行具社會主義色彩的市場經濟體制後；緊接而來不得不面對者，即其財政國體亦需從「所有權者國家」(Eigentümerstaat)轉變為「租稅國家」(Steuerstaat)之問題。就所得稅制言，個人所得稅於一九八〇年開徵後，確立了現行之所得稅制度。^{1a}值得注意的是，新制個人所得稅實施至今已十年，十年來所得稅之稅收已成為大陸國家財政收入之重要來源。¹然隨著大陸經濟發展、人民生活水準提昇，造成社會經濟之鉅大變化，伴隨而來個人所得稅之適應問題。²另「企業所得稅法」即將於 2008 年施行，取代原有內外資企業所得稅法雙軌制，其影響個人所得稅法值得吾人重視。

二、研究目的與研究方法

個人所得稅不公平的問題，不論在採行分類所得稅制度的大陸地區或是採行綜合所得稅制度的台灣地區，均涉及稅負分配正義問題，而為人民所關切。本報告之研究目的，即在於比較大陸地區與台灣在個人所得稅制度異同，以求進一步理解租稅公平於法制上之實踐。

由於大陸地區稅法理論與台灣地區稅法學交互影響情形甚鉅，法制上之比較具有實質意義。本研究報告，從量能原則在台灣地區之實踐情形出發，復以量能原則，分就各個制度性要素，檢試大陸地區個人所得稅制之難題與改革方向。

* 本研究報告，必須特別感謝北京大學稅法中心主任 劉劍文教授以及武漢大學 熊偉教授之協助。另承蒙北京大學博士研究生 湯洁茵先生與 郭維真先生兩位之寶貴意見，對本文獲益良多，在此表示感謝之意。另郭先生與本校財稅法組碩士班研究生 高汪瑜律師所惠賜之珍貴資料，有助於本研究對相關問題之釐清，特此表明。

^{1a} 惟自 2008 年後，大陸地區之新所得稅制度僅包括了企業所得稅與個人所得稅二項稅目，值得吾人繼續追蹤觀察。

¹ 2005 年 9 月 22 日所召開全國所得稅管理工作會議中提及，2005 年所得稅占全部稅收收入累計增收額的 24%，所得稅已無可爭議的成為現行稅制中的第二大稅種。所得稅稅收今年大幅成長，稅務旬刊 1947 期，頁 24，2005。不過值得注意的是，在 2005 年，個人所得稅在稅收收入的比重僅為 7%（不到企業所得稅的 1/2），因此仍與第一大稅種有一定的差距。

² 大陸現行之個人所得稅制度採行「分類所得制」，在適用比例稅率情況下，常常無法確實體現個人所得稅所希冀實現之量能課稅原則，衍生諸多弊病，諸如：現行個人所得稅（指 2005 年 10 月 27 日通過，自 2006 年 1 月 1 日起施行前之舊法）起徵點太低，產生逆調節之效果、實施分類制度，使一批所得來源多，綜合收入高之人士不納稅或少納稅；而所得來源少，收入相對集中的人多交稅。金邦貴，比較法視角下中國大陸個人所得稅改革之目標，月旦財經法雜誌第二期，2005，頁 125。

三、 文獻探討

本研究報告係以大陸地區之稅捐法制作為中心，是以從大陸地區與台灣地區之文獻分析為主軸，惟此部分於大陸地區仍屬新興領域，真正詳予討論者並不多見，以下擇要探討之。其中對較具理論性質者，當以劉劍文與熊偉合著之稅法基礎理論（2004）為代表；另金邦貴（2005）從比較法視角對中國大陸之個人所得稅改革之評論，甚具比較法參考意義。至於針對最新稅制發展概況者，請參考劉劍文（主編）之企業所得稅法（2007）以及張富強之稅法學（2007）。

另稅法基礎理論部分則以中文與德文文獻為主。首先，就量能原則作為稅法原則之論述，請參考 Birk（1983）之著作。就稅捐法體系而言，首推 Tipke 氏所著之 *Steuerrechtordnung* 三冊論著（2000, 2002）。而特別針對所得之課稅論述者，詳見 Lang 氏之意見（2001）。另 Eckhoff（1996）從合作國家觀點探討之面向，亦具啟發性。至於稅法最新動向與綜覽，則可參考 Tipke/Lang 之 *Steuerrecht*（2006）。

四、 量能原則乃稅法結構性原則

1. 學術界

學者不僅肯認量能原則，並普遍採行之。有主張稅法之首要原則為量能課稅原則³，更主張量能課稅原則應成為租稅立法之指導原則、稅法解釋之準則、稅法漏洞填補指針、行政裁量界限，同時量能課稅原則也使稅法成為可理解、可估計即可學習之科學；⁴有認為量能課稅原則為各稅法所共同之基本原則及其課徵限制；⁵有稱量能原則為課稅基礎原則；⁶有謂量能課稅原則在稅捐法制上，相當於私法自治原則在民事法制上的地位⁷、為稅捐正義在稅捐法上的表現⁸、量能課稅原則為稅法建制上之基本原則，其所要保障者為納稅義務人之實質利益，屬於實質正義在稅法上的表現⁹；量能課稅原則作為稅法基本原則之原因為其能落實概

³ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁 8。

⁴ K. Tipke, Über Steuergerechtigkeit und Steuergesetzgebung, *Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit*, StuW, 1980, S.281.

⁵ 陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，1981 年 12 月，頁 23。

⁶ 陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，植根，2004 年，頁 23。

⁷ 但私法自治原則亦非絕對，有時仍可依法予以限制，例如保護經濟弱者時；量能原則亦可依法予以犧牲或限制，例如租稅優惠；但本質及核心領域不容侵害，Vgl. J. Lang, *Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen*, DStJG 24(2001), S. 129.

⁸ 黃茂榮，稅捐法體系概論，載於稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005 年，頁 148。

⁹ 黃茂榮，實質課稅原則，載於稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005 年，頁 375。

念上極為抽象的平等原則¹⁰，並作為檢驗稅法有無實現平等原則的衡量標準，此或基於保障納稅人權利，貫徹疑則作有利納稅人解釋（北野）或就大陸稅務界現狀作分析（如熊偉）^{10a}，但通說認為在實質法治國，如不承認量能原則作稅法結構性原則，則稅法無法成為有體系之統一體，亦無法成為納稅人可認識可理解之規範系統。但亦有少數說，以 Kruse 為代表，認為量能原則並非稅法結構性原則，而須與其他原則相競爭（如受益原則，市場中立原則）。日本北野弘久甚至認為其僅為立法原則而非法律解釋適用原則。武漢大學之熊偉教授將其衍申為財稅原則而非法律原則。

2. 實務界

大法官會議解釋首次提及「量能原則」為釋字第四七三號解釋，本號解釋首先定性全民健保法之「保險費」，「係為確保全民健康保險制度之運作而向被保險人強制收取之費用，屬於公法上金錢給付之一種，具分擔金之性質。」，並提出「鑑於全民健康保險為社會保險，對於不同所得者，收取不同保險費，以符**量能負擔**之公平性。」本號解釋雖提到「量能負擔之公平」，惟係針對非稅公課，而非稅捐。¹¹

大法官正式肯認量能原則為稅法基本原則係釋字第五六五號解釋，¹²大法官在本號解釋理由書中明白提出「依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。」本號解釋有關量能課稅原則主要見解為：量能課稅原則係出於憲法第七條平等原則；稅課須依租稅平等原則，即量能原則；量能原則之主要內涵為納稅義務人應按其實質稅賦能力，負擔應負之稅捐；租稅優惠為量能原則之例外或特別規定。本號解釋相當程度內緩和了憲法對量能課稅原則之沈默與法定定義之闕如。¹³司法院釋字 597 號則在解釋文中首次肯認量能原則：「各該法律（指稅法）之內容應符合量能原則。」

¹⁰ 稅法上對於抽象平等原則的具體化努力。Weber Grellet, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, 2001, S.147f.

^{10a} 劉劍文、熊偉，稅法基礎問題，北京大學，2004.9.，第六章；葛克昌，量能原則為稅法結構性原則，稅法基本問題，2005 版，頁 321 以下。

¹¹ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁 8。

¹² 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁 8。

¹³ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁 8。

最高行政法院在判決中亦曾多次引用「量能課稅原則」¹⁴，以最高行政法院九三年判字第五十九號判決說理最為詳細：「復按**量能課稅原則**雖然無憲法明文，亦缺乏法定定義，惟在學理上自憲法第十五條、第二十三條及第七條出發，認為租稅負擔之衡量應就個人為之（人稅），應負擔之對象為供私人使用之經濟財（租稅客體），所課者應為收益部分而不及於財產本體，稅後仍留有可供私人使用之經濟財（稅基），易言之，**量能課稅原則**在憲法上任務，為其負擔之衡量應以個人為準，課稅時應保障財產權且平等課徵。」¹⁵

依最高行政法院見解，納稅義務人負擔稅捐，按照實質稅負能力（經濟給付能力），除了釋字五六五號所提之相對負擔能力—平等原則（憲法第七條）外，尚包括絕對負擔能力—自由權保障，主要為財產權及生存權（憲法第十五條），並受限比例原則（憲法第二十三條）拘束。¹⁶

3. 研究意見—憲法上量能原則作為檢視依據

量能課稅原則在憲法上之任務，為其負擔之衡量應以**個人**為準，課稅時應保障財產權且平等課徵。¹⁷按照台灣地區憲法第十五條規定對人民財產權之保障，係對私有財產制度之確立。另依憲法第二十三條規定：國家為增進公益所必要，得以法律限制財產權，此種為公益所做犧牲，以平等犧牲為前提（憲法第七條）。為公益而平等犧牲財產權，主要即指納稅義務，此種金錢給付義務較其他作為、不作為義務，對人民財產自由權損害最少。人民所以納其應納之稅，其基礎理由在於相信與其收入相同之鄰人亦納相同之稅。¹⁸

五、 研究成果要述

大陸地區之財稅改革次數頻仍，顯示其整體市場機在因應轉軌政策時，所不得不經歷的調整階段，此外因加入 WTO 等國際組織及外人投資日盛，受國際要求應有國際可接受之稅法環境，亦有相當影響。只是這些調整是否適切，是否能與法治建設相互吻合，則是另一問題。透過對其個人所得稅制之分析，我們發現仍有若干情形值得深思。

¹⁴ 如：最高行政法院 91 年判字 1623 號判決、91 年判字 930 號判決、91 年判字 931 號判決均提出量能課稅原則：『所謂「量能課稅原則」，係指租稅負擔之衡量應以個人為準，課稅時應保障財產權並平等課徵，所課者應為收益部分而不及於財產本體而言。』司法院法學檢索系統：<http://210.69.124.222/FJUD/index.htm>。

¹⁵ <http://210.69.124.223/FJUD/index.htm>。檢索日期：95.09.30。

¹⁶ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁 9。

¹⁷ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁 169。

¹⁸ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁 168。

（一） 計劃經濟體制對於市場經濟之回應

大陸地區早期力行「社會主義」，在社會主義初期主張無產階級專政並實施計畫經濟體制。¹⁹計畫經濟要實現有兩大必要條件：一為，國家掌握社會全部經濟活動信息。二為，國家可以完全代表全體人民利益。事實上這兩個必要條件是不可能實現的，造成計畫經濟產生許多嚴重的後果。²⁰²¹ 由於計畫經濟的採行始得生產力逐漸衰退，國家經濟成長遲緩，產生全民均貧之現象。²²

爲了改善計畫經濟體制無法使大陸生產力全然發揮，大陸開始朝改善經濟體制著手。²³大陸地區提出了「社會主義市場經濟體制」，這個市場經濟與資本主義下之市場經濟最大的不同在其運行方式上。亦即用「看得到的那隻手」（宏觀調控）與「看不到的那隻手」一起發揮作用。而且「看得到的那隻手」作用在一定程度上會更大。²⁴

社會主義市場經濟體制之特殊性，主要表現在：一、在所有制結構上，以公有制包括全民所有制和集體所有制經濟為主體，個體經濟、私營經濟、外資經濟爲補充。國營企業、集體企業和其他企業都進入市場，通過平等競爭發揮國有企業的主導作用。二、在分配制度上，以按勞分配爲主體，其他分配方式爲補充，兼顧

¹⁹ 所謂計畫經濟是由國家根據對社會需求的測算制定統一的計畫，然後以行政命令的方式把資源調配到各生產部門和企業，它具有宏觀性特徵。參見，徐孟洲、周珂主編，中國社會主義市場經濟的法律調整，法律出版社，1994，頁 189。

²⁰ 肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000 年，頁 286。

²¹ 計畫經濟無法徹底實現產生之嚴重後果包括：生產者不關心技術改造及提高生產效率、生產者對計畫的依附程度大，能力發揮受限以及計畫經濟需要持續的政治轉動，以保證全民思想與行動始終統一，保證國家計畫完成。肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000 年，頁 287。

²² 採行計畫經濟體制，國家爲所有財產之所有權人，不僅操控市場價格更決定生產數量，利潤上繳全數歸公。當時政府主張公有財產制（即全民所有制），所有的生產資料全部歸公，呈現「國家有財，人民無財」之情況。

²³ 市場經濟體制本質爲一種競爭型經濟、是追求效率的經濟。是透過一雙看不見的手來運行的，係以私人之間的自立行爲和互利交換的交易爲基礎的。與計畫經濟截然不同。也與大陸主張之社會主義不符。其矛盾包括：人民利益分配之矛盾、宏觀調控和市場的矛盾以及不同經濟結構內部的矛盾。（肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000 年，頁 294。）要如何調和計畫經濟與市場經濟？以及如何使市場經濟與大陸社會主義共存？計畫與市場之比例爲何？如何分配？大陸著手研究並試著爲市場經濟體制進入社會主義解套。（鄧小平於 1994 年初談話指出：「計畫經濟不等於社會主義，資本主義也有計畫；市場經濟不等於資本主義，社會主義也有市場。計畫和市場都是經濟手段。計畫多一點還是市場多一點，不是社會主義與資本主義的本質區別。」徐孟洲、周珂主編，中國社會主義市場經濟的法律調整，法律出版社，1994，頁 187。）

²⁴ 肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000 年，頁 295。亦有主張，在社會主義市場經濟條件下商品生產者與經營者間之競爭，與資本主義市場經濟條件下之弱肉強食之競爭並不相同，社會主義市場經濟是在公有制基礎上，在國家指導和法律約束下做競爭，是建立在社會主義經濟中心服務的前提下，把企業推向市場。社會主義市場經濟體制之確立，係著眼於建立及發展大陸制止不正當競爭法律制度奠定基礎。徐孟洲、周珂主編，中國社會主義市場經濟的法律調整，法律出版社，1994，頁 222。

公平、效率。並運用各種調節手段，逐步實現共同富裕。三、在宏觀調控上，綜合運用經濟槓桿，促進經濟更好、更快的發展。²⁵

從計畫經濟到市場經濟的改革，需要解決兩方面的問題，即確立市場主體及培育市場機制，而這兩個問題的關鍵都集中在國有企業²⁶。國有企業的改革關係到社會主義市場經濟體制改革成敗、關係社會主義市場經濟體制能否確立之問題。²⁷本文以為，國有企業改革成敗更攸關大陸地區國家型態可否由企業者國家轉型為租稅國家。

實施了社會主義市場經濟，使生產力逐漸發達加上私有財產得到有效的保護，國家的稅收亦逐年增長。財政收入對稅收之依賴與日遽增。²⁸大陸地區財政收入主

²⁵ 徐孟洲、周珂主編，中國社會主義市場經濟的法律調整，法律出版社，1994，頁 2。自 1997 年之十五大，將個體經濟，私營經濟納入社會主義市場經濟體制之內，承認其為重要組成部分，嗣後並列入大陸地區之憲法修正案（第 44 頁），即所謂「公有制為主體，多種所有制經濟共同發展；按勞分配為主體，多種分配方式並存。」

²⁶ 大陸地區之國有企業是其經濟最核心的部分。在計畫經濟時期甚至初轉型為市場經濟體制之時，大陸地區的國有企業接續著計畫經濟存在著以下五大問題。一為，政企不分—政府是社會管理主體，企業是市場競爭主體。兩個截然不同的主體捆綁在一起，實踐的結果證明政企不分既束縛了國有企業之生產力，也造成政府腐敗。二為，國有企業產權不清，係指國有企業在實際運作過程中，其所有權行使出現混亂。在計畫經濟體制下，國家是國有企業唯一的投資主體，其為國家行政機關之附屬品，無法形成競爭。國家雖以立法形式建立企業法制度，但仍不完善，且企業僅為形式上法人，並無獨立支配企業財產權利。此問題，在社會主義市場經濟體制下係嚴重的弊端。三為，國有企業負擔太重，首先，其必須承擔企業外部之社會事務，如：吸收社會剩餘勞動力、興辦學校、醫院等社會福利。最後，國有企業中離退休職工工資、醫療、福利都要企業自行處理。這「三座大山」是國營企業的沈重負擔。四為，負債過多，自計畫經濟時代留下來之國有企業，在計畫經濟時期因政府未挹注足夠資金已經營不善。加上採行市場經濟體制後，存在不利國有企業之因素。使得國有企業之負擔沈重。五為，企業的外部環境不佳，係指國有企業與其他性質之企業相比較，其處於不公平待遇之中，缺乏平等競爭的環境。例如：國家對國有企業的產品及勞務價格還實行管制，造成政策性虧損，不利與其他企業競爭。此外，非公有制企業的發展，除了改善大陸地區所有制結構外，更使國有企業的生存、經營、發展構成很大壓力。面臨著以上諸多問題，由於國有企業在中國大陸是「只能生不能死」的企業，因此如何將其改革建立現代化企業尤其重要。

大陸地區第十四屆三中全會提出「現代企業制度」，此係相對於傳統企業制度而來，基本特徵為：實行企業法人制度；企業職責必須分開；確立企業法人財產權；權、責、利明確的有限責任制度等諸多特徵。國有企業改革分為兩大步，以第二步的「抓大放小」為最具戰略性的重大決策。「抓大」—抓好大的，實施大企業集團戰略，因為大企業集團是市場競爭的主體，國家競爭的支柱，完善大企業發展，有利政府職能轉變，促進整體國民經濟良性發展。如：電子、鋼鐵、石化產業；「放小」—放活小的，從整體上搞活國有經濟。放小從三層面為之，一為，將國有小企業從計畫經濟中放出，按市場經濟運作。二為，賦予地方政府一定的改革權、探索權。三為，讓出一部份國有經濟給非國有經濟。國有企業一步步往現代企業前進，最終仍有一個最關鍵的問題有待突破—「所有制」。國有企業為公有制乃社會主義之本質，如何將國有企業的所有制突破，將是最難也是最關鍵的一點。節錄自 肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000 年，頁 298—333。本文以為，國有企業之問題如果不從本質加以突破，不管採行何種政策，僅係舊瓶穿新衣，本質沒有改變的改革是將徒勞無功的。

²⁷ 肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000 年，頁 298。

²⁸ 目前大陸地區每年財政收入的百分之九十以上都來自稅收。中財網：今年稅收佔 GDP 比重約為二成 <http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480483/n480675/n760856/n762512/1021534.html>。瀏覽日

要來源是稅收。²⁹就財政收入面觀察，大陸地區無疑為一個財政租稅國。

然而，從西方經驗來看³⁰，租稅國體制具有其運行之原理，倘忽略此一事實，將可能對國家財政帶來莫大影響。有鑑於此，大陸地區是否亦面臨此一問題，值得身受西方理論影響的吾人所試問。而這些理論移植至各個地區，如何與當地法治建設交互作用，則更是攸關人民基本權之議題。適逢大陸地區針對個人所得稅法加以改革，本研究報告針欲以此為窺鏡，具體要述其憲法上意義。

（二）大陸地區個人分類所得稅制與台灣地區綜合所得稅制

本研究報告，擬以「受薪階級與就源扣繳制度」、「稽徵經濟原則與量能原則」、「勞力所得與資本利得」三大制度要素作為論述主軸，作一合憲性分析。

1. 受薪階級所得就源扣繳使所得稅本質產生變化

由於所得稅聚財功能以及受薪階級所得採行就源扣繳制度，因此受薪階級之所得成為所得稅各類所得中最易掌握之所得，使大陸地區之工薪所得以及台灣地區之薪資所得成為個人所得稅稅收之主要來源。

在社會法治國家，國家之社會救助，源自納稅人依量能負擔所納之稅捐。以台灣為例，綜合所得稅稅收百分之七十五來自薪資所得³¹；在大陸由於個人所得稅免徵額較低，再加上源泉課徵之基本徵管方式，導致工薪階層誠實納稅，而大量高收入群體則可以輕易逃避稅收義務，個人所得稅變成「工薪稅」。³²如果租稅負擔不公平，則社會福利越擴張，社會貧富差距越

期：95.10.20。以「十五」為例，在「十五」期間，大陸地區全國稅收年收入二〇〇一年、二〇〇三年、二〇〇四年分別突破一五〇〇〇億元、二〇〇〇〇億元和二五〇〇〇億元，二〇〇五年超過三〇〇〇〇億元，達到三〇八六六億元。五年共使國庫收入稅款一〇九二一七億元（不包括關稅及農業稅收），年平均增長百分之一九點五，比「九五」稅收多達一倍之多。

²⁹ 人民網：稅務總局局長謝旭人就稅收改革與發展做報告，詳細內容煩請點閱以下網址：<http://202.108.90.130/n480462/n480483/n480675/n759994/n760105/1019974.html>。最後造訪日期：95.10.20。

³⁰ 此一問題之發軔，可回溯至 1918 年奧國財政學者之討論，其中又以 Goldscheid 與 Schumpeter 之論辯最著名，詳見，葛克昌，國家學與國家法，元照，1997。美國經驗請參照 O'Connor, The Crisis of the fiscal state, 1973。台灣亦有學者重視之，黃世鑫，跨世紀財政赤字問題--財政社會學之剖析，華信金融季刊，2000.12。社會學上探討，臺灣財政平衡的現實與迷思：沒有平等的成長崇拜，吳挺鋒，臺灣社會研究，2003. 9。

³¹ 依據財政部最近年度統計，所得稅佔政府歲入 32.8%，約總稅收的一半。所得稅中，綜合所得稅與營利事業所得稅的稅收平分秋色，而綜合所得稅係以薪資所得占百分之七十以上。由此觀之，薪水階級對國家社會之貢獻度，接近政府總收入之兩成，在稅收中的比重則超過三分之一。稅務旬刊，1924 期，頁 6。

³² 翟繼光，個人所得稅法改革與個人收入分配差距調節，2005.05.09，詳細內容煩請點閱以下網

擴大，距離社會正義越行越遠。³³以受薪階級之稅收為個人所得稅主要來源，亦與所得稅欲達成收入調節之目的不符。

另一深為薪資所得者不平之原因為：薪資所得即為「所得總額」僅能扣除固定之扣除額，無法與比照其他類所得扣除營業所需之成本、費用後使為「所得總額」。在稅源最易被掌握（就源扣繳）以及薪資所得全數為「納稅所得」之情形下，受薪階級之所得與量能原則下之客觀生存保障淨所得原則相違背，對受薪階級之不公平待遇抵觸租稅國之基本法則：租稅公平以及稅源保持原則，實值深究。

2. 稽徵經濟原則侵蝕量能原則

大陸地區之個人所得稅制度採行分類所得稅制度。分類所得稅制度之優點為稽徵方便，在初實行所得稅制度之大陸地區，選擇此制度對徵納雙方之不便降至最低的確有其必要性。但隨著所得種類多樣化、人民納稅意識逐漸形成的同時，所得稅制度型態亦應考慮改變，以符合現況之需求。

大陸個人所得稅法第六條應納稅所得額之稅前費用扣除固定，以工薪所得為例，每人每月固定扣除額為一千六百元。以定額扣除之方式的確便於扣繳，但此定額並未將個人不同生活情況、是否需扶養親屬、子女以及扶養人數多寡.....等個別原因納入考量，對生存權之保障有待落實。此種齊頭式之平等違反量能課稅原則。大陸憲法雖規定對婚姻家庭予以保護，但在稅法上不見相對應費用扣除之規定。有待立法修正。此外內外國人之費用扣除額亦有所不同，此種不平等亦有違上述法理。

在台灣，薪資所得亦是所得稅不公平之主要來源。首先為：由於薪資所得僅有薪資固定扣除額可以扣除，此種定額費用扣除之形式平等，違反實質平等。加上薪資所得採行就源扣繳，使薪資所得成為所得稅主要來源。其次由於薪資所得課稅之不公，造成所得歸類產生諸多爭議。

台灣與大陸雖採行不同所得稅制度，但對受薪階級所得課徵卻產生相同不公之情形，如何使受薪階級之所得課徵能體現量能課稅原則，而不是使所得稅之課徵背離公平正義，是值得研究之課題。³⁴

址: http://www.cftl.cn/show.asp?c_id=555&a_id=3824。最後造訪日期：95.10.22。

³³ 葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，月旦法學雜誌，第 142 期，2007，頁 5。

³⁴ 不過關於勞務所得最大的問題是扣除額 800 的規定。工薪所得扣除額的提高反映了社會經濟發展水準，但卻未體現在勞務報酬標準的提高上。大陸地區個人所得稅法第 3 條，第 6 條，個人所得稅法實施條例第 11 條參照。

3. 有重課勞力所得輕課資本利得之虞

差別課稅係認為勤勞所得與不勞所得在租稅之負擔能力有所不同，為使所得稅更加公平，對勤勞所得或薪資所得應課徵較低稅率。³⁵

在台灣地區由於薪資所得與其他各類所得一同列入綜合申報範圍，不僅無差別課稅之優惠，更有被加重課稅之現象。理由略分為以下二點：

- I. 與其他類所得稽徵技術相較：薪資所得就源扣繳使薪資所得來源能確實掌握，無逃漏之可能。相較於執行業務所得、租賃所得等其他所得，因採申報法，有規避租稅可能。且其他所得因獎勵投資等租稅優惠有減課或免課之情形。³⁶
- II. 所得稅法規定各類所得，均可減除必要費用，而後之餘額為所得。如：執行業務所得，可以就**收入**中，**減除**執行業務所付房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理**費用**、或收取代價提供顧客使用材料之**成本**，餘額始為**所得**。唯獨薪資所得無此項規定。³⁷

六、最近法制發展

鑑於法律體系之邏輯一貫性要求，部分法領域間，勢必不宜相互矛盾衝突，否則容易產生對相同事物卻有不同對待之不平等情形，在法律保留要求極高之稅法領域尤須重視。以下茲以「部分結算申報制度之引入」與「新企業所得稅法制定施行」二者，作一展望式評估。

（一） 部分結算申報制度之引入

2005 年大陸地區國務院通過修訂《個人所得稅法實施條例》第 36 條將「個人所得超過國務院規定數額」明定為「年所得 12 萬元以上」的情形，使得對高收入者個稅自行申報的規定能夠得到有效執行。³⁸針對此高收入的界定問題，有表示此

³⁵ 李金桐，財政學，五南，1977，頁 257。

³⁶ 李金桐，財政學，五南，1977，頁 257。

³⁷ 觀念上，或有論者以為薪資所得不必花費成本，惟實則不然。薪資所得為勤勞所得，其所得之負擔能力在課稅時應與考量，不為差別課稅無法體現勤勞所得予以輕課之精神已侵害所得稅所得重分配之要求。更有甚者為對勤勞所得予以重課之差別待遇，有違所得稅課徵公平之要求。如此將造成工作意願低落。李金桐，財政學，五南，1977，頁 258。

³⁸ 實則，在 1993 年《稅收徵收管理法》初次頒佈時即確立了納稅人自行申報納稅制度，1995 年國家稅務總局制定了《個人所得稅自行申報納稅暫行辦法》予以細化，但實際執行並不徹底。2005 年 10 月 27 日十屆全國人大常委會第十八次會議審議通過之《關於修改〈中華人民共和國個人所得稅法〉的決定》，規定“個人所得超過國務院規定數額的”納稅人應當自行申報，擴大了納稅人自行申報的範圍。隨後，國務院通過修訂的《個人所得稅法實施條例》第 36 條將“個人所得超過

“一刀切”的考慮不夠周全，不符合稅收公平原則和稅收效率原則的精神而應就各省經濟發展與收入水準、征管水準，制定相應的實施辦法。³⁹

實則，在法律中明定特定數額作為適用法律效果之要件者（在此為年所得達 12 萬元之要件者，負有申報義務之法律效果），固無授權明確性之疑慮，惟就手段與目的之關聯性而論，欲提昇稽徵效率之目的而以課予高所得者額外之繳納義務者，暫不論手段目的是否顯失均衡亦不評估手段是否侵害最小，單從手段能否確實達到目的而論，恐已眾說紛紜，不能確定。而惟一能確定者，毋寧只是此類納稅義務人的自由受到更大的限制。

（二） 企業所得稅法之制定施行

1. 脫法避稅之防杜

此次大陸新企所稅法的重要里程碑之一，一方面是將原《企業所得稅暫行條例》第 10 條的移轉訂價（或「轉讓訂價」）規則，從稅收徵管法及其實施細則的有關規定予以抽離，回歸企所稅法的規範架構底下；另一方面則是透過新企所稅法第 6 章規定 7 個條文，將獨立交易原則與稅務機關的合理調整權（第 41 條）、企業與稅務機關得成立預約定價安排（第 42 條，即所謂 Advance Pricing Agreement）、企業申報關聯業務及受稅務調查時的協力義務（第 43 條）、當企業違反協力義務，稅務機關得進行推估課稅（第 44 條）、海外受控公司的盈餘調整（第 45 條）、反資本弱化規則（第 46 條）、企業不合營業常規安排之調整（第 47 條）以及納稅調整加收特別利息（第 48 條，依此條規定加徵的利息，亦有稱之為「罰息」）等等一般與個別反避稅的措施，賦予法律的基礎，貫徹稅收法定主義。⁴⁰

兩岸所得稅制對於企業所得轉讓定價的調整，予以法制化的努力，固然是極資贊同的發展方向，倘若從整體稅捐法律體系來看，實際上仍不脫「稅捐規避特別防杜條款」的格局，尚不足以與總則性質的「一般防杜條款」等量齊觀。兩岸現行均欠缺稅捐規避一般防杜條款的法制背景之下，稽徵機關多運用實質課稅的抽象原則，在稅法規定未及之處，進行個案的課稅調整。⁴¹企業利用集團間的定價安

國務院規定數額的”明確為“年所得 12 萬元以上的”情形，使得對高收入者個稅自行申報的規定能夠得到有效執行；並授權國家稅務總局制定具體管理辦法。詳見 劉劍文，納稅申報與納稅人權利保護——《個人所得稅自行納稅申報辦法（試行）》解讀，《中國稅務》2007 年第 2 期。

³⁹ 劉劍文，納稅申報與納稅人權利保護——《個人所得稅自行納稅申報辦法（試行）》解讀，《中國稅務》2007 年第 2 期。

⁴⁰ 中華人民共和國企業得稅法，法律出版社，2007。

⁴¹ 如將台灣移轉訂價準則與大陸新企所稅法第 41 條以下的規定，相互進行比較，初步可發現兩岸用語上存有部分差異，台灣以「常規交易」，大陸新企所稅法的用語則是為獨立交易原則，不過內容應當指向英美稅法所謂的「arm's length principle」；其次，台灣移轉訂價準則缺乏受控公司、反資本弱化條款、一般反避稅條款及額外加計利息等規定。此外，相形於大陸新企所稅法係以法律規範移轉訂價查核事項，台灣移轉訂價準則的規範位階卻僅是法規命令或行政規則的層次

排，將經營利潤移轉至低稅負的企業個體或國家，移轉定價準則藉由「常規交易原則」（台灣）或「獨立交易原則」，使其歸避稅捐的安排徒勞無功。如前所述，無論台灣或大陸的移轉定價查核準則僅屬特別防杜條款，在稅捐總則法（台灣為《稅捐稽徵法》，大陸為《稅收徵收管理法》）欠缺一般防杜條款的背景之下⁴²，其他類型的規避所得稅負安排，是否均可適用，值得斟酌。⁴³

2. 租稅優惠

大陸地區之新企業所得稅，關於稅收優惠部分，規定於第 25 條至 36 條。主要針對國家重點扶持之產業項目予以企業所得稅之優惠（第 25 條）。其中，企業之國債利息收入以及特定符合條件之權益性投資收益，非營利組織等收入，均為免稅收入（第 26 條）；稅率減徵方面，對於小型微利企業，減按 20% 的稅率課徵，國家需要重點扶持的高新技術企業，減按 15%（第 28 條）；研發費用與支付就業人員之工資扣除（第 30 條）、創業投資企業之比例抵扣所得額（第 31 條）、固定資產之加速折舊與縮短折舊年限（第 32 條）、生產符合國家政策規定產品所取得之收入得減計收入（第 33 條）、購置環境保護目的之專用設備亦可按比例抵免稅額（第 34 條）。惟具體辦法，由國務院定之（第 35 條），而且國務院根據國民經濟和社會發展的需要，甚或是突發事件而對企業經營活動產生重大影響者，得制定企業所得稅專項優惠政策（第 36 條）。⁴⁴

租稅優惠章之訂定，具備授權法之性質固無疑異，但實際上由於各項租稅優惠，論諸實質，均係犧牲量能平等原則，對未受優惠者言無異是加重其稅捐負擔，因此必須具備極高之憲法正當性，且一旦該正當性不復存在，即因違反量能原則而有違憲之虞；是以，租稅優惠之容許性，必須時常加以檢討。因此，相較於新通過之第 36 條制定專項優惠政策之規定，更應明示一旦該特定政策目的已不再存在時，則相關之優惠待遇即不應繼續存在。

而已，僅源自於所得稅法第 80 條第 5 項的概括授權以及同法第 43 條之 1 關於不合營業常規的調整規定。參照台灣地區所得稅法第 80 條第 5 項：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」黃士洲，兩岸稅捐反規避條款之粗略比較－從大陸新企業所得稅法第六章「特別納稅調整」出發第七屆兩岸稅法學會議（2007/9/23），安徽黃山，2007。

⁴² 稅捐規避防杜一般條款，論著大多援引德國租稅通則第 42 條（§42, AO）作為參考，該 2 條第 1 項規定，略譯為：「稅法不得因濫用法律事實之形成自由而規避其適用。濫用者依與該經濟事件相當之法律事實，成立租稅請求權。」

⁴³ 稅法欠缺特別防杜規定的場合，台灣稽徵機關的實務操作習慣以所謂的「實質課稅的經濟觀察法」，來填補稅法漏洞。此稽徵實務作法自台灣司法院大法官於 1997 年宣示釋字 420 號起，普遍獲得行政法院的容許，該號大法官釋字解釋文謂「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」嗣後於 2000 年釋字 500 號更就高球場入會費或保證金如何課徵營業稅問題，基於實質課稅原則的觀點，闡釋「如名目雖為『保證金』，惟實際上係屬銷售貨物或勞務之代價，則仍應依營業稅法規定課徵營業稅」，以「貫徹營業稅法之執行」，「以杜巧立名目之迴避稅捐行為」。黃士洲，前揭文。

⁴⁴ 中華人民共和國企業得稅法，法律出版社，2007。

3. 個人所得稅與企業所得稅之聯結問題

個人所得稅法，作為財政稅收體系中眾多環節中之一子系統，除了維持子系統本身之體系一貫外，更應注意與其他子系統之間的相互關係。是以，一旦對其一作規範上的調整，則不得不注意，該法調整後與其他關連法之聯結關係之變動情形。例如，長久以來存在的股利所得經濟性雙重徵稅，在新《企業所得稅法》出臺後，如何與個人所得稅法進行調和問題，亦屬當務之急。⁴⁵

大陸地區之所得稅法體系，將取代原有內外資企業所得稅法雙軌制，轉以個人所得稅法與企業所得稅法作為其主幹架構。惟就稅捐客體而言，二者雖課稅之對象不同，但均係以「所得」作為其負擔稅捐能力指標，倘同一類型之所得在二法中的評價有所不一致，卻無更高之憲法正當性作為依據（如管制誘導目的之租稅）時，將有違量能平等負擔之虞，而極易成為脫法避稅之規範漏洞。

七、 結論與建議

（一） 結論

大陸地區倘以稅收作為其財政收入之主要型態，則意謂欲以租稅國為其財政運作型態，而受其原理原則（即量能原則）之支配。以個人所得稅為例，本研究認為：1.受薪階級所得就源扣繳之部分，使得所得稅之本質產生變化；2.過度重視稽徵經濟原則，將侵蝕量能原則；3.有重勞力所得輕資本利得之稅負不公平情形。

另面對個人所得稅中部分結算申報制度之引入以及即將於 2008 年施行之新企業所得稅法，亦可能對個人所得法產生衝擊。本報告分就部分結算申報制度引入情形、脫法避稅之防杜、租稅優惠，與個人所得稅之聯結關係作一合憲性評估。

（二） 建議

實則，欲對大陸地區之稅制發展作一根本性之分析，單就稅制及至於法制建設之分析，固能略有所獲，亦能提高對人民基本權之實質保障。但如能從大陸地區人民在租稅意識上的做一歷史性之分析，及至於對西方法治觀念之繼受情形之關聯性有所論述，將能更有助於理解中西方在租稅文化上之價值觀差異。

⁴⁵ 高汪瑜，新企業所得稅與個人所得稅一體化整合研究，2007 年度德勤稅務精英挑戰賽徵文比賽入選文章集，2007。

本研究報告囿於時限，僅能嘗試具體指出問題之所在，並提供片面性指引，以供有志人士一同努力。

■ 主要參考文獻

一、 中文

1. 陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，1981 年 12 月
2. 徐孟洲、周珂主編，中國社會主義市場經濟的法律調整，法律出版社，1994。
3. 葛克昌，國家學與國家法，元照，1997。
4. 肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000。
5. 解學智，個人所得稅，財政經濟出版社，2003。
6. 陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，植根，2004。
7. 劉劍文、熊偉，稅法基礎理論，2004。
8. 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005
9. 翟繼光，個人所得稅法改革與個人收入分配差距調節，2005。
10. 翟繼光，個人所得稅政策解析與案例分析，中國經濟出版社，2005。
11. 金邦貴，比較法視角下中國大陸個人所得稅改革之目標，月旦財經法雜誌第二期，2005
12. 黃茂榮，稅捐法體系概論，載於稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005 年
13. 廖欽福，台灣與中共關於國家財稅體制之定位與轉變（上），稅務旬刊第一九一一期，2005。
14. 黃俊杰，解釋函令之合憲案例，稅務旬刊第一九一二期，頁 25 至 29。
15. 廖欽福，台灣與中共關於國家財稅體制之定位與轉變（下），稅務旬刊第一九一四期，2005。
16. 稅務旬刊編輯室，中國大陸財政收入重要來源－所得稅稅收今年大幅成長，稅務旬刊第一九四七期，2005。
17. 陳韻如，海峽兩岸所得稅制比較研究，中國財政經濟出版社，2005。
18. 張守文，財稅法疏議，北京大學，2005。
19. 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006
20. 柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌一三六期，元照，2006

21. 陳清秀，量能課稅原則在所得稅法上之實踐－綜合所得稅裁判之評析，法令月刊，2007。
22. 劉劍文，納稅申報與納稅人權利保護－《個人所得稅自行納稅申報辦法（試行）》解讀，中國稅務，2007，第2期。
23. 劉劍文（主編），企業所得稅法，2007。
24. 劉佐，中國稅制概覽，經濟科學出版社，2007。
25. 張守文，稅法原理，北京大學出版社，2007。
26. 張富強，稅法學，法律出版社，2007。
27. 黃士洲，兩岸稅捐反規避條款之粗略比較－從大陸新企業所得稅法第六章「特別納稅調整」出發第七屆兩岸稅法學會議（2007/9/23），安徽黃山，2007。
28. 高汪瑜，新企業所得稅與個人所得稅一體化整合研究，2007年度德勤稅務精英挑戰賽徵文比賽入選文章集，2007，pp.95-103。

二、 外文

1. Tipke, Über Steuergerechtigkeit und Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit, StuW, 1980
2. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983.
3. Eckhoff, Vom Konfrontativen zum Kooperativen Steuerstaat, StuW 1996.
4. Tipke, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000.
5. Lang, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 24(2001).
6. Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001.
7. Tipke, Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2002.
8. Kirchhof, Das Gesetz der Hydra, 2005.
9. Birk, Steuerrecht, 9. Aufl. 2006.
10. Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl. 2006.

■ 成果自評(綜合評估)

本研究報告從憲法原理原則出發，分就大陸與台灣地區之所得稅法體系分析，並針對二者制度上不同之處作比較，並援引統計資料與研究文獻，具體指出在憲法上之意義及相關法制應予改善之處，與原計劃大致相符。

另就本報告之內容而言，發現大陸租稅法制結構確實具有與台灣地區法制建設相同之檢驗可行性，而能夠站在與台灣地區更為接近之平台予以討論者，可謂與所

預期達成之目標若合符節。

面對全球市場交易型態之多元化，財稅改革勢必為大陸地區不得不面對之問題。大陸地區對於個人所得稅法之相關修正，毋寧只是一個開端。本研究報告，期以開啓國內稅法學對此領域之認識自許，針對可能引發之憲法問題乃至於對台灣之影響，透過法制建設之討論，做一深入剖析任務，希冀引起各界之重視與投入，以收拋磚引玉之效。

由於大陸所得稅立法，日新月異，尤以近日之部分結算申報制度引入，作為他日改採綜合所得稅之過渡；以及企業所得稅法之公布施行，均影響深遠，值得吾人進一步探索。

本研究報告雖從理論出發，但涉及知識領域甚廣，討論課題亦深具時事性，值得吾人加以重視；如能於相關學術期刊發表，可作為日後比較法研究之參考，有助於此一領域之深耕。