

國立政治大學行政管理碩士學程
碩士論文

指導教授：黃明聖 博士



香港所得稅制之研究
A Study of Income Tax System in Hong Kong

研究生：林音茵 撰

中華民國一〇三年六月

謝 辭

自進入社會就業以來，從沒想過會有重拾書本當回學生的一天，回想第一次與政大的淵源，乃緣起於財政部財稅人員訓練所(現為財政人員訓練所)與政治大學公企中心共同為公務人員開設的財政學分班，為提升理論的專業知識，並期能與工作實務相結合，於是報名利用假日進修，後來由於素戎學姐的鼓勵，如願考上政大行政管理碩士學程，開啟了二年的學生生涯。

在求學的過程中，首先要對所有曾經教導學生的老師們致上最深的謝意，其中記憶深刻有毛維菱老師，因其嚴格的教學態度與要求，使得學生的量化知識，從無到有，進而累積成論文實證的實力；周麗芳老師為拉進同學間的距離，除上課製作名牌外，更成立了響應「節能減碳」的搭便車小組，以增進同學間的情誼；莊院長奕琦及黃執行長東益採每周邀請不同的講師，先聽取正、反兩面的課程，再分組進行辯論，以強化學生思考的邏輯，進而提升語言表達能力；王耀興老師及曾巨威老師採將豐富的實務經驗與理論相結合的教學方式，以精進財稅的專業智能；還有在天堂的孫本初老師，很榮幸成為您最後一屆的學生，您認真地書寫黑板將畢身豐厚學識傳承給學生的身影將永留心中。

再來，要感謝學程安排黃明聖老師擔任一年級導師一職，因黃老師認真、嚴謹的教學態度，在學生心中留下深刻且難以抹滅的印象，於是黃老師成為指導教授之首選，在接受老師指導的過程中，每二個星期就召集同學開會討論，從論文題目、文章架構及內容編排等等，無一不用心教導，使學生能按部就班完成論文；還要感謝徐偉初老師與羅德城老師二位口試委員，以其淵博的學識給予珍貴修正建議，使本研究更臻完善；更要感謝一群共同并肩作戰、一同奮鬥的好同學佩容、嫻璉、百晴、昕妤、明進及珮滢；還有阮大哥、漢彬、鎮成、文佑的協助，更感謝長官、同事的支持、協助與體諒，使學生能不畏艱難堅持下去；最後要謝謝竹攸及麗娥助教的提醒與幫助，使得學習過程中所遇到的困難都能迎刃而解。

音茵 謹誌 2014.06

論文摘要

近年臺灣經濟表現不佳，租稅收入入不敷出，故吾人興起藉瞭解其他國家之租稅制度，以求能有新的公共服務思維來開拓稅務新視野，此乃研究動機。

本研究的目的為：

一、探討香港為何在世界各國大多採行綜合所得稅制之情形下，仍然採行「分類所得稅」制？

二、探討在世界各國多為因應人口結構轉變及避免影響工作意願，而調整直接稅與間接稅比重的同時，為何香港政府未與世界潮流接軌，仍然維持高比例之直接稅？其與經濟成長率之關係為何？有無調整之必要？

本研究藉由瞭解香港所得稅背景、演進及歷年租稅收入結構變化，探討其採行分類所得的原因及直接稅稅收比重與經濟成長率的關係，獲得結論如下：

一、**歷史地理因素—承襲英國所得稅制度，發展成國際貿易航運中心。**香港稅務條例係以英國為殖民地制定的稅制為基礎而訂定，且香港位於歐亞大陸與太平洋交匯處，便於通往世界各地，又鄰近中國，為中國的轉口貿易港，為吸引外資及促進經濟發展，稅制應求簡單。

二、**簡單與效率原則—低稅率與簡單稅制。**香港屬小型經濟體，為維持競爭優勢，堅持低稅率與屬地主義的課稅政策，並取消利息稅，不課徵資本利得稅與股息稅，對資金流動及對外投資障礙低、金融與銀行業限制少，使得國際金融中心的地位提高，無改革稅制之必要。

三、**經濟及財政預算政策—自由放任主義、量入為出原則。**以市場經濟為導向，且採取自由放任主義，加上預算財政政策採取審慎理財方式，以量入為出為原則，多為結算盈餘，經濟繁榮，故無租稅之改革動力。

四、**實證結果—直接稅占稅收的比重與經濟成長率成負相關。**直接稅占稅收的比重提高 1% 時，經濟成長率將降低 0.1767%；即欲維持一定的經濟成長，必降低直接稅的比重。

關鍵詞：分類所得稅制、所得稅、直接稅、經濟成長

Abstract

Taiwan's Economic Performance is not satisfactory for the past few years; meanwhile, government's total expenditures exceed the tax revenue that it generates. Consequently, it is the research motive to explore the brand-new thinking of public service to develop new scope of taxation by comprehending different taxation systems of other countries in the world. The research purpose is to explore:

1. why most of the countries put the global income tax into practice in the world, Hong Kong is still adopting the schedular income tax.
2. why most of the countries regulate the ratio of direct tax to indirect tax for responding to the change of population structure and avoiding the influence of incentives to work in the world, Hong Kong is still adopting higher percentage of direct tax, and whether which is related to economic growth and which is required to regulate.

The research mainly explore the reasons of adopting the schedular income tax and the relations between the ratio of direct tax to total tax revenue and economic growth by comprehending the background and evolution of income tax, and the change of taxation structures over the years in Hong Kong. Its conclusions are as follows:

1. **Geographic and historical variation**—Based on inheriting British's income tax system, Hong Kong has become the important center for international trade and shipping. Hong Kong Inland Revenue Ordinance is based on the taxation system established in the period of British Colony. Besides, Hong Kong is situated at the crossroads of Eurasia and the Pacific, its physical location is convenient to go everywhere in the world; moreover, it is China's transit trade port because of adjoining Mainland China. As a result, taxation system is as simple as possible to attract foreign capital and promote economic development.
2. **Simple and efficient principle**—Simple and low-rate tax system.
Hong Kong is a small-sized economic entity. For maintaining competitive advantages, Hong Kong has to persist in the taxation policy of low-rate tax and territoriality principle, and has repealed interest tax, and does not impose capital gains tax and dividend tax. Besides, there are few barriers to capital movement and investment outward and few restrictions on financial and banking industry for Hong Kong to attain a higher position in the international financial center, so it is not necessary to carry out the taxation reform.
3. **Economic and fiscal budget policy**—Laissez-faire and the principle of keeping the expenditure within the limits of revenues.
As a result of market-oriented, laissez-faire economy, adoption of the fiscal budget policy of prudent financial management and the principle of keeping the expenditure within the limits of revenues, Hong Kong government budget is surplus frequently and its economy is prosperous, and therefore does not have the motive to carry out the taxation reform.
4. **Empirical results**—The correlation between the ratio of direct tax to total tax revenue and the rate of economic growth is a negative number.
If the ratio of direct tax to total tax revenue increases by 1%, the rate of economic growth decreases by 0.1767%, i.e., the first requisite for sustaining a certain rate of economic growth is decreasing the ratio of direct tax to total tax revenue.

key words: the schedular income tax, income tax, direct tax, and economic growth.

目次

| | |
|------------------------------|-----------|
| 謝辭 | I |
| 論文摘要 | II |
| 英文摘要 | III |
| 目次 | IV |
| 圖表目次 | V |
| 第一章 緒論 | 1 |
| 第 1.1 節 研究背景..... | 1 |
| 第 1.2 節 研究動機與目的..... | 2 |
| 第 1.3 節 研究設計與方法..... | 4 |
| 第 1.4 節 章節安排與研究架構..... | 5 |
| 第二章 文獻回顧 | 7 |
| 第 2.1 節 所得稅歷史背景..... | 7 |
| 第 2.2 節 租稅結構..... | 12 |
| 第 2.3 節 本章小結..... | 16 |
| 第三章 香港所得稅歷史與演進 | 17 |
| 第 3.1 節 所得稅制度緣起..... | 17 |
| 第 3.2 節 政府組織架構與運作方式..... | 18 |
| 第 3.3 節 所得稅制歷史沿革..... | 27 |
| 第 3.4 節 探討香港採分類所得之原因..... | 33 |
| 第四章 香港租稅結構之研究 | 36 |
| 第 4.1 節 租稅收入結構之演進..... | 36 |
| 第 4.2 節 直接稅稅收比重與經濟成長率關係..... | 42 |
| 第 4.3 節 香港直接稅比重是否合宜..... | 50 |
| 第五章 結論 | 53 |
| 參考文獻 | 56 |

圖表目次

| | | |
|--------|--|----|
| 圖 1-1 | 研究架構圖..... | 6 |
| 圖 3-1 | 香港政府組織架構圖..... | 19 |
| 圖 3-2 | 香港稅捐稽徵機關及稅目圖..... | 20 |
| 圖 4-1 | 香港 1947-2013 年直接稅與間接稅趨勢圖..... | 38 |
| 圖 4-2 | 香港 1962-2013 年直接稅稅收比重與經濟成長率趨勢圖..... | 43 |
| 圖 4-3 | 香港 1980-2013 年直接稅占總稅收比重與經濟成長率趨勢圖... 50 | |
| 表 2-1 | 世界各國採行所得稅種類彙整表..... | 12 |
| 表 2-2 | 香港間接稅稅項彙整表..... | 13 |
| 表 3-1 | 2013-14 薪俸稅免稅額..... | 21 |
| 表 3-2 | 2013-14 薪俸稅扣除額..... | 21 |
| 表 3-3 | 2013-14 薪俸稅稅率..... | 22 |
| 表 3-4 | 香港所得稅重要演變..... | 32 |
| 表 4-1 | 近 3 年度的香港稅收統計..... | 42 |
| 表 4-2 | 變數定義..... | 43 |
| 表 4-3 | 敘述性統計..... | 44 |
| 表 4-4 | DIR 的 ADF 單根檢定結果..... | 45 |
| 表 4-5 | DIR 的 PP 單根檢定結果..... | 45 |
| 表 4-6 | EGR 的 ADF 單根檢定結果..... | 45 |
| 表 4-7 | EGR 的 PP 單根檢定結果..... | 45 |
| 表 4-8 | Pearson 相關係數..... | 48 |
| 表 4-9 | Spearman 相關係數..... | 48 |
| 表 4-10 | 租稅結構對經濟成長率之迴歸結果..... | 49 |

第一章 緒論

第 1.1 節 研究背景

所得稅曾被譽為租稅女王，一直是臺灣主要的收入來源之一，依據財政部的資料顯示，2013 年總稅收實徵淨額為 18,341 億元，其中綜合所得稅稅收實徵淨額為 3,922 億元，占總稅收 21.38%，營利事業所得稅稅收實徵淨額為 3,511 億元¹，占總稅收 19.14%，合計占 4 成以上。而一般民眾對於課稅之議題，第一個所接觸到的稅目就是綜合所得稅，常看到新聞媒體報導綜合所得稅稅負多集中於勞務所得者，不利於生產，且累進稅制無法發揮所得重分配之功能，因而造成社會富者恆富、貧者恆貧的窘境，透過媒體傳播的力量形成輿論²，之後又形成德國傳播學者諾爾·紐曼 (Noelle-Neumann)³ 於 1974 年所提出沉默螺旋理論 (Spiral of Silence Theory)⁴，而造成似是而非的錯誤印象。

臺灣在日據時期 1910 年引進所得稅制，是採用分類所得稅。而國民政府自民國 38 年播遷來臺，因臺灣當時薪資及利息所得稅，暫停徵收，綜合所得稅之稅基，並不完全，然探究臺灣所得稅制度的歷史，乃起源於民國 35 年修正後之所得稅法，除原有三類所得⁵外，增加財產租賃所得及一時貿易所得二類所得，於課徵五類分類所得稅後再合併課徵綜合所得稅，即採行分類綜合所得稅制，形成六種獨立稅課之錯覺，且因當時綜合所得稅課徵費力最多但稅收卻最少，導致稅務人員滋生厭惡之心，而一般納稅義務人因不明法理，亦認為綜合所得稅為分類所得稅之附加稅，似有重複課稅之嫌，於民國 39 年，提出廢止綜合所得稅之建言，雖未被當時政府採納，遂形成分類所得稅、綜合所得

¹ 資料來源：財政部統計資料庫電子書，表 3-4 各類賦稅實徵淨額統計。

² 輿論是大眾傳播、人際傳播和人們對「意見環境」的認知心理三者相互作用的結果。

³ 引自 university of twente. 網址：

http://www.utwente.nl/cw/theorieenoverzicht/Theory%20clusters/Media,%20Culture%20and%20Society/spiral_of_silence/。最後瀏覽日期：2014 年 7 月 15 日。

⁴ 即社會中如果存在主流意見，當人們發現自己的意見與主流意見不同時，因為害怕被孤立，便會選擇隱藏自己的意見，並保持沉默，最後支持主流意見的聲音會愈來愈大，而弱勢意見的聲音逐漸消失，

⁵ 即為營利事業所得稅、報酬及薪資所得稅及利息所得稅。

稅及戶稅三位一體⁶制度。我國自民國 45 年起，改採行綜合所得稅及營利事業所得稅，分立平行課徵的制度，而綜合所得稅即是將納稅義務人之各種所得加以合併加總，按其家庭狀況減除各項減免額、扣除額後，以其餘額衡量其納稅能力，並按累進稅率課稅。

我國以綜合所得的概念作為稅基，立意雖良好，惟綜合所得稅於每年 5 月份報稅時，無論是國稅局或納稅義務人均需耗費許多人力、物力與時間，基於此，財政部雖積極致力於簡政便民之措施，於 101 年推行稅額試算，並於今 (103) 規劃推動所得稅各式憑單免填發方案，針對符合一定條件者，憑單填發單位得免填發憑單予納稅義務人，惟對降低稽徵成本及民眾的依從成本仍有限，進而有了想瞭解其他國家稅制之念頭。

第 1.2 節 研究動機與目的

臺灣與香港、新加坡及韓國被稱為亞洲四小龍，而「亞洲四小龍」的說法推測是在 1970 年代後期出現的，在 1980 年代就已經出現在許多國際文獻中。在 1991 年，哈佛大學著名的傅高義教授 (Ezra F. Vogel) 出版了「亞洲四小龍—東亞工業化的散播」，內容主要係說明是臺灣、香港、新加坡及韓國四國在全球都採取保護主義時，均願意逐步開放市場、降低關稅、減少政府干預，於是在 1960 到 70 年代因此發生年均經濟成長率在 9% 左右的耀眼紀錄，成為開發中經濟體的典範，以及國際機構協助開發中國家發展的樣本，因此，亞洲四小龍成為國際間討論經濟發展政策的典範；世界銀行在 1993 年出版了「東亞奇蹟—經濟成長與公共政策」中，彰顯了四小龍的經濟發展政策被國際開發機構重視的程度⁷。惟近幾年來臺灣的經濟表現不佳，租稅收入入不敷出，加上租稅逃漏型態隨著時代之演變，查核困難度增加，致使稽徵成本提高，又政府組織推行以服務為導向之目標，稅務人員之工作量負荷與日遽增，雖有訂定創

⁶ 按所得稅規定，原應就個人所有各項分類所得合併課徵之綜合所得稅，移置於戶稅上，成為收入額部分戶稅之超額稅，成為三種稅制併行。

⁷ 社論 (2014 年 2 月 21 日)，「『亞洲四小龍』存在與否的深層思維」，經濟日報，A2 版。

意提案及參與建議制度，但大多數提案皆係以改善或簡化現行稅制之行政作業，故吾人興起藉由瞭解其他國家之租稅制度，謀求以新思維來看待我國稅制之問題。

財政部稅制委員會（現稱財政部綜合規劃司）2012 主要國家稅制概要出版品中首次加入香港，主要係因臺灣房價高漲及財產交易所得賦稅不公的問題，已是民怨之所在，而此是因投機炒作的風氣盛行，再加上租稅制度規範不足所致。故財政部參卓新加坡、香港及韓國相關稅制，制定特種貨物及勞務稅條例（俗稱奢侈稅）並 100 年 6 月 1 日開始實施，以抑制房地產價格高漲情況，由此而知，隨著時代的潮流，與社會經濟環境的影響，同屬小型經濟體的香港與臺灣，對於現實環境所採取的因應措施，係可以互相學習與仿效的。

2012 年度高考財稅行政財政學考題，其中一題問題與香港稅制有關，引起考生的強烈反應，有學生於網站留言表示，臺灣的稅制都不清楚了，更何況是香港稅制呢？我想出題委員是想跳脫陳舊的考題方式，讓考生能靈活運用租稅理論，而不是死背書，這樣才能為政府的公務人員注入新血，提升服務素質。這是吾人第一次接觸到香港稅制，從中得知香港所得稅係採行分類所得稅的資訊，體驗到很多時候我們就像井底之蛙，常常自以為是、以管窺天，以為多數學習到的理論或知識是正確的，從未認真思考或反思，用不同的角度看事情，明白瞭解別人的優缺點，進而反饋於自身，故吾人有了研究香港為何在世界各國大多採行綜合所得稅制之情形下，仍舊採行分類所得稅制之原因。

依據經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，簡稱 OECD）2013 年 12 月公布「1965-2012 年稅收趨勢」報告顯示，近年 OECD 國家稅收結構，雖然仍以直接稅為主，惟自 2008 年以來間接稅比例已有逐漸增加的趨勢。就現況而言，所得稅等直接稅一直以來都是世界各國租稅收入的主要來源，惟其對工作意願等影響較大，相對地，間接稅則具有租稅中立性、稅收穩定及稽徵簡便等優點。因此，各國為因應高齡化社會及少子化人口結構的轉變，OECD 國家於 2000 年起陸續透過調高加值型營業稅稅率，並配合調降社會安全捐，逐漸將課稅重心從對經濟成長及工作意願衝

擊較大之個人及公司所得稅等直接稅，轉向增值稅、消費稅等間接稅，因此，直接稅與間接稅比重自 2005 年的 66：33，2009 轉變為 66.3：33.7，2010 年則為 65.3：34.7，而 2011 年隨著經濟景氣回穩，個人及公司所得稅收略為增加，直接稅與間接稅比率調整為 65.6：34.4。OECD 國家個人及公司所得稅收占總稅收比重平均值從 2008 年 35.3%，下降至 2009 年的 33.5%，2010 年的 33.1%，而於 2011 年略升為 33.5%⁸。而於蒐集香港稅務資訊之過程中，按香港特別行政區政府稅務局 2014 年 5 月份公布之稅收概況顯示，2013-14 年度香港政府的稅收總額為 2,435 億元，在其收取的稅款總額中，以利得稅 (1,209 億元) 及薪俸稅 (556 億元) 兩種直接稅合計占總稅額 72.48%⁹。另吾人由香港政府統計處之資料發現，該地區所得稅 (直接稅) 比重一直居高不下，遠超過 OECD 國家的平均數，對納稅義務人工作意願影響甚大，為何香港政府不跟進維持合理的比例呢？是以，本研究之目的：

一、探討香港為何在世界各國大多採行綜合所得稅制之情形下，仍然採行分類所得稅制？

二、探討在世界各國多為因應人口結構轉變及避免影響工作意願，而調整直接稅與間接稅之比重，惟香港仍舊以直接稅為主，究竟為何香港政府未與世界潮流接軌，仍然維持高比重之直接稅？其與經濟成長率之關係為何？有無調整之必要？

第 1.3 節 研究設計與方法

本論文所採用的研究方法包括文獻回顧法及實證分析法，以下簡述本研究之設計及研究方法之內涵。

一、文獻回顧法

本方法係蒐集現有之資訊進行分析，首先，運用政府部門之報告、學術論

⁸ 資料來源：OECD (2013) 及經建會財務處 (102 年 12 月 24 日) 新聞稿。

⁹ 資料來源：香港特別行政區政府稅務局 (2014)，GovHK 香港政府一站通，網址

<http://www.ird.gov.hk/chi/abo/rev.htm>。香港財政年度係採四月制，2013-14 年度係指 2013 年 4 月 1 日至 2014 年 3 月 31 日。

文、期刊學報發表相關文獻，另蒐集 OECD、世界銀行 (World Bank)、報章新聞等資訊及政府官方對所得稅所發布之相關檔案，並以所得稅租稅理論為主軸，參考歷史變革，利用歸納分析方法，深入探討香港為何仍採用分類所得稅，以作為本研究方向。

二、實證分析法

本方法是指對經濟現象、經濟行為或活動及其發展趨勢進行客觀分析，以得出一些規律性的結果。本研究乃先就香港租稅收入結構進行初步了解，再利用香港特別行政區政府稅務局、政府統計處等的官方次級資料，國際貨幣基金會 (International Monetary Fund, 簡稱 IMF) 及 OECD 等非官方組織所公布之統計資料等，求出香港直接稅與間接稅的比重，運用 SAS 統計軟體中迴歸分析法分析，探討現行香港地區直接稅稅收比重是否合宜，進而分析直接稅稅收比重與經濟成長率的關係，藉由觀察研究結果，與相關理論或文獻分析所得之結論作印證，以作為本研究方向。

第 1.4 節 章節安排與研究架構

一、章節安排

本論文在內容上，共分為五章，第一章為研究背景與研究動機及研究目的之說明，先以我國官方公布之統計資料及稅制為基礎，再以 OECD 國家直接稅與間接稅之比重做出比較，以闡明本論文研究主題，進一步對該主題中較重要性之問題提出探究，並於後續章節進行討論。第二章為文獻回顧，主要係先介紹所得稅之歷史背景，再說明香港租稅結構，並引出直接稅與間接稅之分類及比重之合理性。第三章主要介紹香港所得稅制度的歷史，與香港政府的基本組織架構與運作方式，再分析所得稅稅制改革演進之歷程，最後就各方面因素探討香港採分類所得稅之原因。第四章介紹歷年香港租稅收入結構，分析直接稅稅收比重與經濟成長率的關係，進而探討香港直接稅比重是否合宜。最後第五章為結論。

二、研究架構

本論文之研究架構，如圖 1-1 所示：

研究架構圖：

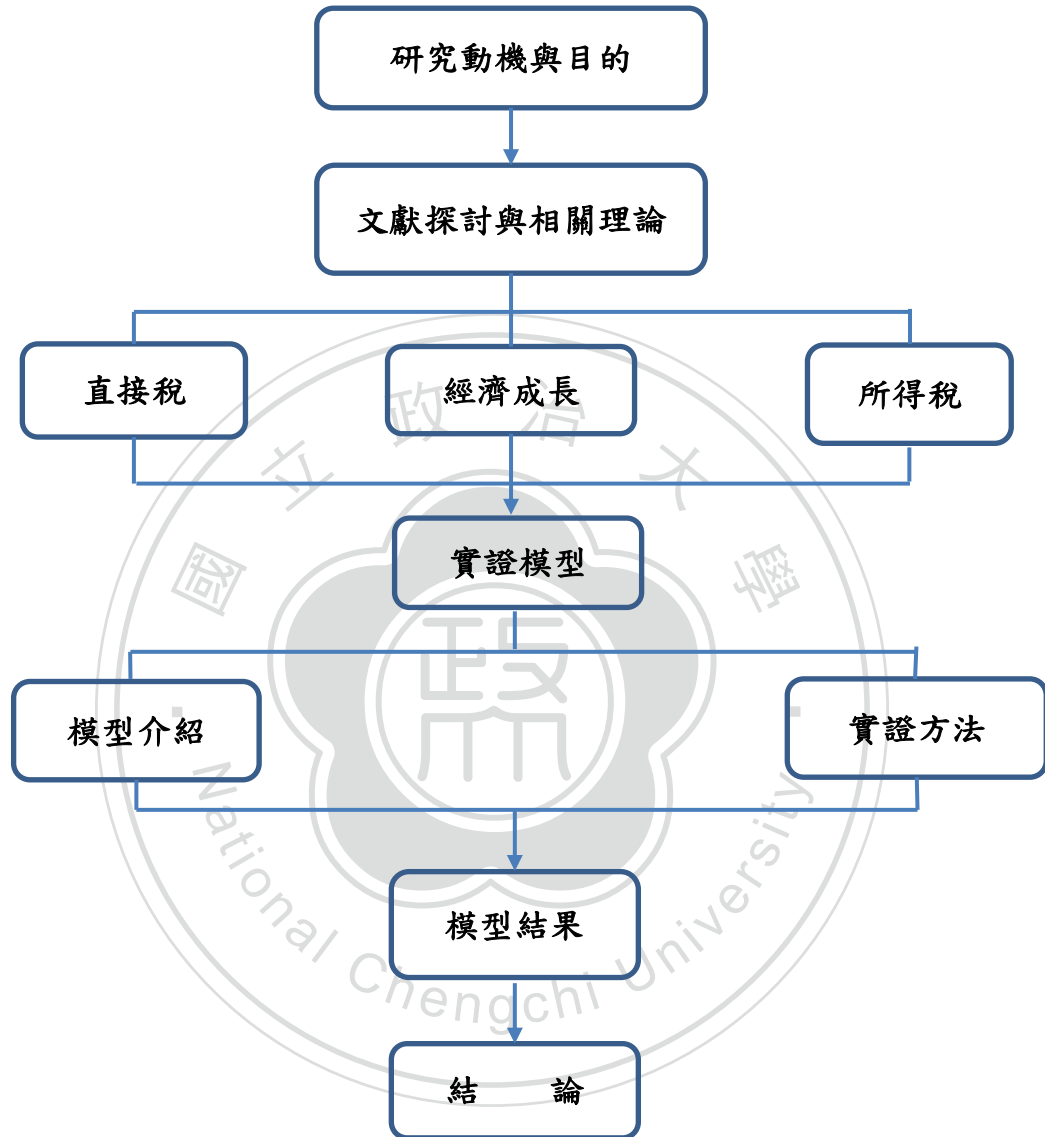


圖 1-1 研究架構圖

資料來源:本研究

第二章 文獻回顧

由於臺灣方面研究香港所得稅的文獻相當有限，因此，本研究主要的文獻資料多以香港及中國大陸之學者較多，本章文獻回顧 2.1 節先予介紹所得稅之歷史背景，次於 2.2 節說明香港租稅結構，即直接稅與間接稅之分類及比重之合理性。

第 2.1 節 所得稅歷史背景

任何制度的形成和發展，都與歷史有關，所得稅制當然也不例外。因此，吾人就將從香港的歷史進行研究。

一、香港所得稅歷史

香港原為漁村，因為滿清政府對外戰敗，而成為英國的殖民地，由此可知，香港所得稅制度之制定，應深受英國法令之影響，故欲研究香港所得稅之歷史，就應從研究英國所得稅之歷史開始。

(一) 所得稅之緣起

汐見三郎 (1936) 表示所得稅創設始於英國，其乃係在世界上歷史最悠久的，且是最典型的，故英國又稱為所得稅之祖國。英國所得稅最初發生之原因，乃係 1798 年正值英法戰爭，為籌措戰爭經費，英國首相皮特 (William Pitt) 於 1799 年制定 The Aid and Contribution Act 創設了三級稅 (triple assessment)，其目的係對於富裕階級，分三種依不同階級課徵不同之稅率，冀以獲取必要收入，支應戰爭經費，係一種戰時稅，亦為一種臨時稅，惟因稅法不健全，漏稅者居多，因此，稅收有限，故於 1802 年配合戰爭結束而停徵。後因拿破崙企圖支配歐洲而又開戰，當時英國收入係仰賴消費稅及關稅，尚不足支應龐大的戰時經費，遂於 1803 年由奧德古 (Henry Addington) 制定新的所得稅，以冀應一時之急，此項所得稅與以前所得稅不同，並不要求全部申報義務，乃係以分類制

度 (Schedule System) 為基礎，採取源泉課稅方式，以期提高收入；該稅制首先將所得分為五類：第一類(A)為土地所得，第二類(B)為土地利用之所得，第三類(C)為資本利息所得，第四類(D)營業之所得，第五類(E)為俸給所得，其中第一、三、五類是以源泉課稅之方法，而第二類及第四類則是以直接課稅之方法，無論是採源泉課稅或直接課稅，皆分別對各類所得課稅，此項稅制已成為現行所得稅法之基礎。

北京財政部稅收制度國際比較課題組 (2000) 表示1815年拿破崙失敗，戰爭停息後，所得稅再度被廢止。直到1842年，所得稅才又恢復開徵，從此，所得稅就成為英國政府及其他國家一個經常性徵稅種類，而現行所得稅的基礎係以亨利·亞丁頓 (Henry Addington) 提出為主，故真正的所得稅之父應為亨利·亞丁頓 (Henry Addington) 。

(二) 香港所得稅制度

Michael Littlewood (2010) 說明英國對香港原只想建立一個貿易港口，而不是一個有定居者之殖民地，故對香港只提供必要的服務業務，因此，稅相對很輕，只課徵土地銷售稅、印花稅及遺產稅。其實香港在世界第二次大戰前是沒有所得稅的，後來因為英國需要戰爭經費，故想在香港引進英國的所得稅制度，當時香港殖民地的外籍商人勉強同意，只要求稅率要非常低，惟中國的商人反對，因該所得稅係對香港的居民及收入來自香港居住在其他地方之人士課稅，而其目的則是在供應英國的花費而不是為了香港本身之利益，最後香港政府妥協，故香港所得稅制度不是全由政府設計的，而是由當地商人參與決定的。此時稅制係屬戰時稅收條例，其特點有三：

1. 三個獨立且不同類型的所得稅：薪俸稅、物業稅及利得稅。
2. 採源泉課稅基礎，僅對源自於香港地區的收入課稅，即離岸收入不納稅。
3. 最高稅率為10%，津貼定得很高，以當時在香港的平均收入很低，只有不到1%的民眾須支付稅款。

香港政府於1941年，除上述三種稅目外，又增加課徵利息稅的稅種，同時提高稅率至14%。但是同年12月7日，因日軍襲擊珍珠港，英國殖民政府於12月25日投降，殖民稅制管理因此暫停。英國於1945年恢復對香港殖民地之統治，於1946年，香港政府再次提出建立正常的所得稅，作為永久的稅制，而非戰時稅，當時商界反對，於是香港政府則改以戰時稅收條例為基礎，訂立1947年稅務條例，除保有原四種稅目外，另增加了個人評估制度，即個人入息課稅 (personal assessment) ，施行至今。

由上述而知，香港的稅制提供的典範有：(1)稅率低；(2)稅收制度是相對中性的（僅有極少數的規定係針對特定行業所制定的）；(3)法律規定相對簡單。

二、所得定義、種類及優缺點

(一) 所得定義

所得稅係以所得為稅源、課稅標準及租稅客體或對象，故所得的定義最為重要，徐偉初、歐俊男、謝文盛 (2012) 表示，其主要定義學說有三：

1. 泉源週期說 (source or periodicity concept)：又被稱為泉源說，亦即對源源不絕的所得源頭進行課徵，認為課稅所得係指具有規則性、重複發生（即經常性）與可預期重複發生的收入，如營利所得、薪資所得、利息所得等；偶發性或臨時性所得，因不具經常性、無規則性或重複性，如一時貿易所得、資本利得、受贈所得、機會中獎所得等，故不包括在課稅所得內，屬於流量的概念，僅對經常且重複發生的所得課稅，故課稅範圍較小，常被批評違反有所得就要課稅原則。
2. 勞務流通說 (services-flow concept)：此學說是由費雪 (I. Fisher) 所提出，其認為所得是一個人於特定時間（通常為一年）內消費財貨及勞務的價值，亦即所得是透過消費行為而產生，故所得就是消費，因此，儲蓄、資本利得及租賃所得等，皆非屬課稅所得，故不對其課稅。換句話說，不論所得的來源為何，只要是用於消費，就對其課稅；反之，未用

於消費者，就不對其課稅，係屬於消費稅、流量的概念。故卡多爾 (N. Kaldor)認為應該將學說稱為「綜合消費稅」(comprehensive consumption tax) 或支出稅 (expenditure tax) 。

3. 淨資產增加說 (net asset accretion concept)：又被稱為經濟能力增加說 (economic power accretion approach)。以德國熊滋 (G. Von Schanz)、美國海格 (R. M. Haig) 與西蒙士 (H. Simons) 三人為代表，故又稱為 S-H-S 所得概念。此學說認為所得係一個人在某一段特定期間 (通常為一年) 內經濟能力淨增加的貨幣價值，亦即應將臨時性、偶發性及未實現的所得皆列入課稅所得中，同時對於獲取資產的各項成本、費用、債務利息、財產損失等准予從所得中扣除，也就是僅對資產純增加部分課稅，係屬存量的概念，換句話說，是以一個人一年內期末資產減除期初資產所增加的貨幣價值所得為稅基，不論該所得實現與否均予以課稅，故其課稅範圍較前二者大，因此，又稱為「概括性所得」(comprehensive income)。

上述三種定義中，以淨資產增加說，即概括性所得的定義涵蓋範圍較廣，且較能符合以所得為納稅能力指標的基本概念，故多為世界各國所採用，惟就香港而言，其是採泉源週期說，取其簡單的特性。

(二) 個人所得稅種類及優缺點

徐偉初等三人 (2012)：個人所得稅可分為分類所得稅、綜合所得稅及分類綜合所得稅等三種，分別說明如下：

1. 分類所得稅制 (schedular income tax)：僅對個人特定種類的所得，分別按其性質課徵不同的累進或比例稅率，亦即對不同來源的所得，個別課徵不同的稅率，例如對薪資所得課予較低的稅率，對資本利得課予較高的稅率，所以又稱為個別所得稅，由於其是對個別所得課稅，稅制的設計較為簡單，且易掌握所得的出處，故其優點為就源繳納、稅制較簡單、不易逃漏、民眾租稅的依從成本較低、稽徵成本亦較低，較符合社

會公平的理念；惟由於其僅對特定種類的所得課稅，非以全部的所得作為課稅的基礎，故其缺點為違反有所得即應課稅原則，且較不符合量能課稅原則、缺乏平均社會財富的功能。

2. 綜合所得稅制 (global income tax)：此稅制係將個人的各種所得綜合加總計算，即以總所得作為課稅的基礎，再按家庭狀況准予減除不同之免稅額或扣除額等項目後，以其餘額衡量其納稅能力，並採累進稅率課稅，故其優點為稅源廣且較為豐富、符合有所得就應課稅原則，即符合量能課稅原則，且由於採累進稅率，具有平均社會財富、改善所得分配的功能；惟因需將全部所得加總，且不同的家庭狀況可扣除的稅額不同，所以此稅制設計較為複雜，故其缺點為課徵手續較為繁瑣，民眾的租稅依從成本較高、稽徵成本亦較高。
3. 分類綜合所得稅制 (hybrid income tax)：此制度是折衷上述兩種課徵方式，對一定金額以下之所得先按所得分類課徵分類所得稅，求以用最小的稽徵成本取得稅收；當所得累積超過某一水準時，再加徵綜合所得稅。換句話說，是維持對不同來源的所得，個別課徵不同稅率，稅制設計較簡單，且為彌補分類所得稅制的缺點，再對高於一定金額後的所得課累進稅率，以符合量能課稅原則、平均社會財富；但其缺點是稅制較為複雜，分二種方式課徵手續較為繁瑣、民眾租稅的依從成本較高，易有可能導致重複課稅、稅上加稅的現象。

上述三種種類的個人所得稅制，各有其優缺點，其中以綜合所得稅優點較多，較能符合量能課稅原則，具有改善所得分配的功能，故多為世界各國所採用，惟就香港而言，其係採分類所得稅制，亦是取其簡單的特性。

表2-1 世界各國採行所得稅種類之彙整表

| 種類 | 國家別 |
|---------|---|
| 分類所得稅 | 英國、中國、香港、蘇丹、阿拉伯、葉門、約旦、黎巴嫩、巴西、芬蘭、比利時、挪威、秘魯、盧森堡、埃及、敘利亞 |
| 綜合所得稅 | 美國、德國、加拿大、澳大利亞、墨西哥、馬來西亞、越南、印度、新加坡、希臘、阿根廷、以色列、西班牙、哥倫比亞、捷克、智利、奧地利、剛果、瑞士、愛爾蘭、斯里蘭卡、尼泊爾、緬甸、菲律賓、泰國、巴基斯坦、伊朗、伊拉克、土耳其、中華民國 |
| 分類綜合所得稅 | 日本、韓國、葡萄牙、瑞典、法國、義大利、荷蘭、波蘭、匈牙利 |

資料來源：自行整理。

第 2.2 節 租稅結構

一、香港租稅種類

黃明聖、黃淑惠、李瑞生 (2013) 指出租稅的分類按預期能否轉嫁而分為直接稅 (direct tax) 與間接稅 (indirect tax)。所謂直接稅是指繳納租稅與實際負擔租稅均為同一人，即預期不會轉嫁的稅；間接稅則是指繳納租稅與實際負擔租稅為不同的人，即預期會發生轉嫁的稅。綜觀香港稅制主要係由直接稅和間接稅稅種構成的。目前，香港政府只設有薪俸稅 (salaries tax)、利得稅 (profit tax) 及物業稅 (property tax) 三種「直接稅」，統稱入息稅 (income tax)，其他稅項例如差餉、印花稅、汽車首次登記稅、飛機乘客離境稅、專利稅及特權稅等均為「間接稅」。

(一) 直接稅稅種

劉麥嘉軒、黎嘉德 (2012) 說明香港政府係按照收益類型對個人的所得徵收的稅種。種類如下：

1. 薪俸稅：本稅項規定於條例第3部的第9條，是按照每個人從任何有收益的職位或受僱工作或退休金所取得的於香港產生或得自香港的入息而

徵收的稅款。

2. 利得稅：本稅項規定於條例第4部的第14條，是向每一位在香港經營任何行業、專業或業務人士就他們的從事這一些經濟活動而獲得於香港產生或得自香港的應評稅利潤，按標準稅率徵收的稅款。
3. 物業稅：本稅項規定於條例第2部的第5條，稅務局向在香港擁有土地和／或樓宇的業主出租行為所徵收的稅款，於每個課稅年度按照在香港的土地和／或樓宇的應評稅淨值，以標準稅率向土地或建築物擁有人徵收的稅款。應評稅淨值則是按租金收入計算。

(二) 間接稅稅種

香港特別行政區政府稅務局 (2013) 表示，除上述直接稅稅種外，其所徵收的間接稅稅種與由其他政府單位所徵收的間接稅的稅項，彙整說明如下表：

表2-2 香港間接稅稅項彙整表

| 稅目名稱 | 內容 | 主管機關 | 資料來源 |
|-------|--|---------|---------------------------------------|
| 印花稅 | 香港政府向所有涉及任何不動產轉讓、不動產租約及股票轉讓所徵收的稅款 | 稅務局 | 第 117 章《印花稅條例》 |
| 博彩稅 | 是香港向賽馬投注、合法足球博彩投注及六合彩收益等所徵收的稅款。 | 稅務局 | 第 108 章《博彩稅條例》 |
| 酒店房租稅 | 是對酒店及賓館就房租所徵收的稅款。 | 稅務局 | 第 348 章《酒店房租稅條例》 |
| 商業登記費 | 是任何人士在香港設立公司，而需每年向稅務局繳交的商業營運牌照費用。 | 稅務局 | 第 310 章《商業登記條例》 |
| 差餉 | 是香港的一種地稅，是香港政府為使用香港境內房產物業所徵收的稅項 | 差餉物業估價署 | 第 116 章《差餉條例》 |
| 地稅 | 除差餉外，按土地契約的不同，土地使用者另須繳交地稅或按《中英聯合聲明》的規定向政府繳納地稅。 | 地政總署 | 第 515 章《地租(評估及徵收)條例》所述的地租由差餉物業估價署徵收除外 |

| 稅目名稱 | 內 容 | 主管機關 | 資料來源 |
|---------|---|------|----------------------|
| 商品稅 | 1. 香港一般不徵收商品稅，但烈酒、烟草、碳氫油及甲醇例外。 2. 進口或於香港製造此等商品均須繳稅。 | 香港海關 | 第 109 章《應課稅品條例》 |
| 飛機乘客離境稅 | 是旅客使用香港國際機場或以直升機從港澳碼頭離境時需繳交的稅款，此稅款已包括在機票價格內。而以海路從港澳碼頭、中港碼頭或屯門碼頭離境的旅客亦有類似收費，但不歸類於此稅項中。 | 庫務署 | 第 140 章《飛機乘客離境稅條例》 |
| 車輛首次登記稅 | 因政府為鼓勵市民使用公共交通工具，降低汽車增長，汽車首次登記時須向政府繳交稅項。 | 運輸署 | 第 330 章《車輛(首次登記稅)條例》 |

資料來源：自行整理。

除上述間接稅外，尚有專利稅，是香港政府對某些專利行業營運者所徵收的稅項，如橋樑及隧道、採石及開礦等。特權稅是對某些行業須向政府繳交特權稅，如屠房特權稅、停放車輛及車輛檢驗等。

惟按財政學上直接稅與間接稅之分類，香港的直接稅的稅種除薪俸稅、利得稅、物業稅外，尚有差餉、印花稅、商業登記費及車輛首次登記稅，而本研究係所稱之直接稅及間接稅的分類乃是按香港稅務局所採用的為主。

二、香港的租稅結構

張偉、張科 (1999) 指出香港稅制在很長一段時間是由間接稅占居主導地位，如1947-48課稅年度，香港稅收建制之始，香港間接稅稅收占稅收總額的85.5%，直接稅稅收僅占14.5%。到70年代中期，經濟開始起飛，香港政府將直接稅與間接稅的比重調整為45: 55，1978-79年度又調整為55: 45，1982-83年度又修改為60: 40，1987-88年度二者比例又回復到55: 45，1992-93年度，直接稅的比重為60.8%，間接稅回到39.2%；亦即稅制的改革明顯提高了直接稅稅收在稅收總額中的比重，直接稅的作用明顯增強，間接稅的作用則有所下降。因此，在香港現行稅制中，直接稅所占的比重最大。而在直接稅中，又以所得稅

為主要稅種，故所得稅之課徵對香港的稅收收入極為重要。

王肇蘭、徐偉初 (2004) 表示近來亦有不少文獻開始探討租稅結構對經濟成長的影響，如直接稅與間接稅何者較有助於經濟成長，所獲結論大致一致：直接稅與經濟成長間存在著顯著的負相關，因此，其以臺灣1963~2001年的經濟成長率作為被解釋變數，租稅負擔與租稅結構（間接稅占直接稅的比重）為解釋變數進行實證分析，證明直接稅與間接稅皆不利於經濟成長。羅時萬 (2000) 則是採用內生性成長理論 (endogenous economic growth) 為基礎，以臺灣1961~1996年時間序列資料，分別就政府財政收支與所得分配對經濟成長做實證分析，其財政收支部分，取政府投資（生產性支出）、政府消費支出（消費性支出）、直接稅（財政收入）、間接稅（財政收入）及預算盈餘或赤字（各占GDP比重表示）做為解釋變數，實證結果發現直接稅與間接稅與經濟成長間皆為顯著的負相關。Branson and Lovell (2001) 將紐西蘭1946~1995年之時間序列資料，採用線性計量經濟模型，以 Solow's 新古典成長模型為基礎，把租稅負擔及租稅結構（間接稅占直接稅的比重）取log後做為解釋變數，該比重介於0.31和0.75之間，並考量非租稅因素後，再與經濟成長做OLS的迴歸分析，實證結果獲得租稅負擔與經濟成長有顯著的負相關，而稅收結構與經濟成長則為較弱的正相關，並求得經濟成長最大化的稅收組合為直接稅收應占65%，而間接稅稅收應占35%。

李林木、湯群群 (2010) 根據稅負歸宿理論，在稅制結構中直接稅所占比重越高，意味著越多的稅收收入來自所得和財富，由於對所得和財富課徵的稅收負擔一般難以轉嫁，因而以直接稅為主體的稅制結構就被認為有利於收入分配公平。反之，稅制結構中間接稅所占比重越高，由於這類稅收通常容易轉嫁，具有累退性，因而會加劇收入分配的不平等，特別是會降低低收入階層的生活水平。而在直接稅中，由於個人所得稅的稅基是個人收入，因而說直接稅對收入分配公平的調節作用最為顯著。

第 2.3 節 本章小結

綜上，依據 Flux (謝孝衍譯) (1990) 認為香港稅制並沒有總入息 (總所得) 概念，不論在任何其他稅項下，每個個人或公司的入息多寡，必須按照每類稅項作獨立評估課稅，故香港係採分類所得稅制，並採行泉源說，與世界多數國家不同，惟為何未隨世界潮流併同演進仍採用此稅制，尚無相關研究報告可查。又香港租稅收入以所得稅 (直接稅) 為主，據前述研究報告顯示租稅結構 (直接稅與間接稅) 之變化，與經濟發展相關，惟其比例合理與否，各國各有不同，故本研究將針對香港此二議題進行探討。



第三章 香港所得稅歷史與演進

本章主要介紹香港所得稅制度的歷史，3.1 節介紹所得稅制度的緣起，次於 3.2 節說明香港政府的基本組織架構與運作方式，再於 3.3 節分析所得稅稅制改革演進之歷程，最後 3.4 節就各方面因素探討香港採分類所得稅之原因。

第 3.1 節 所得稅制度緣起

Michael Littlewood (2010) 指出英國對香港殖民時，對香港地區的殖民只提供必要及基本的服務業務，因此，只課徵土地銷售稅、印花稅及遺產稅，以因應殖民政府管理香港地區所需之管理運作成本。

在第一次世界大戰的過程中，英國首次提出建立一個殖民地所得稅的可能性，但最後無疾而終，直到第二次世界大戰，再度被提起，因此，香港於第二次世界大戰之前並無所得稅這種稅項，後來因為英國與德國開戰，有臨時性的戰爭經費需求，想在香港殖民地地區引進英國的所得稅制度，以作為籌措當時戰時財源方法之一，當時中國的商人堅決反對，最後香港殖民政府妥協，由總督羅富國 (Geoffry Alexander Stafford Northcote) 爵士於 1938 年 12 月 19 日成立一個以商人為主的簡易稅務委員會，最主要的任務為在考慮殖民地的經濟地位下，香港應採用何種徵稅方法最為公平且不會額外產生費用。該簡易稅務委員會召開了六次會議，但沒有從公眾徵求意見書作為參考，於 1939 年 4 月 5 日提交報告，內容審議增加收入的可能性，包括課徵差餉、死亡稅、酒和汽油稅及增加學費等，最終得出的結論是，課徵所得稅是最為公平的，且將產生大部分收入。然而，委員會擔心在香港引入所得稅可能遇到的實際困難為中國會計制度，且所得稅可能會阻礙產業發展與投資。

所以，羅富國爵士徵詢香港行政會議，發現其支持報告中在香港引入所得稅的主題。於是羅富國爵士寫信給英國國務大臣，請求為香港殖民地聘請合適

的專家進行施行所得稅制度可行性的研究，最後訂定了戰時稅收條例 (War Revenue Ordinance, No.13 of 1940)，其內容主要係參照英國1803年入息稅條例而訂定，課徵稅種有三：薪俸稅、物業稅及利得稅，即僅對部分所得課稅，非採綜合所得課徵概念，並採源泉課稅為基礎，僅對源自於香港地區的收入課稅，最高稅率訂為10%。因此，嚴格來說香港所得稅制度並不是由香港殖民政府自行設計完成的，而是由當地商人參與，並決定所得稅內容的。

綜上，香港引進所得稅制度，最主要是為支應英國戰爭經費之需求，基於成本效率的考量，香港稅制徵收之內容及方式以明確且簡單為原則，而此即為香港地區最早的所得稅制度¹⁰。

第 3.2 節 政府組織架構與運作方式

現行的政府組織，係於 1997 年 7 月 1 日時成立的，係採三司十二局，取代原英國殖民地時期的香港政府，惟大部分仍沿用原來的組織制度。

3.2.1 香港政府組織架構¹¹

行政長官為香港政府的最高長官，係由選舉委員會依據基本法選舉，並經中央人民政府委任而產生的，其負責領導香港政府，並取代原英國殖民時總督之職權。政府組織分三層設計，第一層設個三司，律政司、政務司、財政司，由行政長官直接委任，負責制定重要政策，直接對行政長官負責。第二層設 12 個決策局，負責訂定、規劃及檢討特定範疇之業務。第三層由 61 個部門和機構負責執行業務推展作業。

¹⁰ 參閱 Michael Littlewood (2010)。

¹¹ 參閱香港基本法及 GovHK 香港政府一站通。

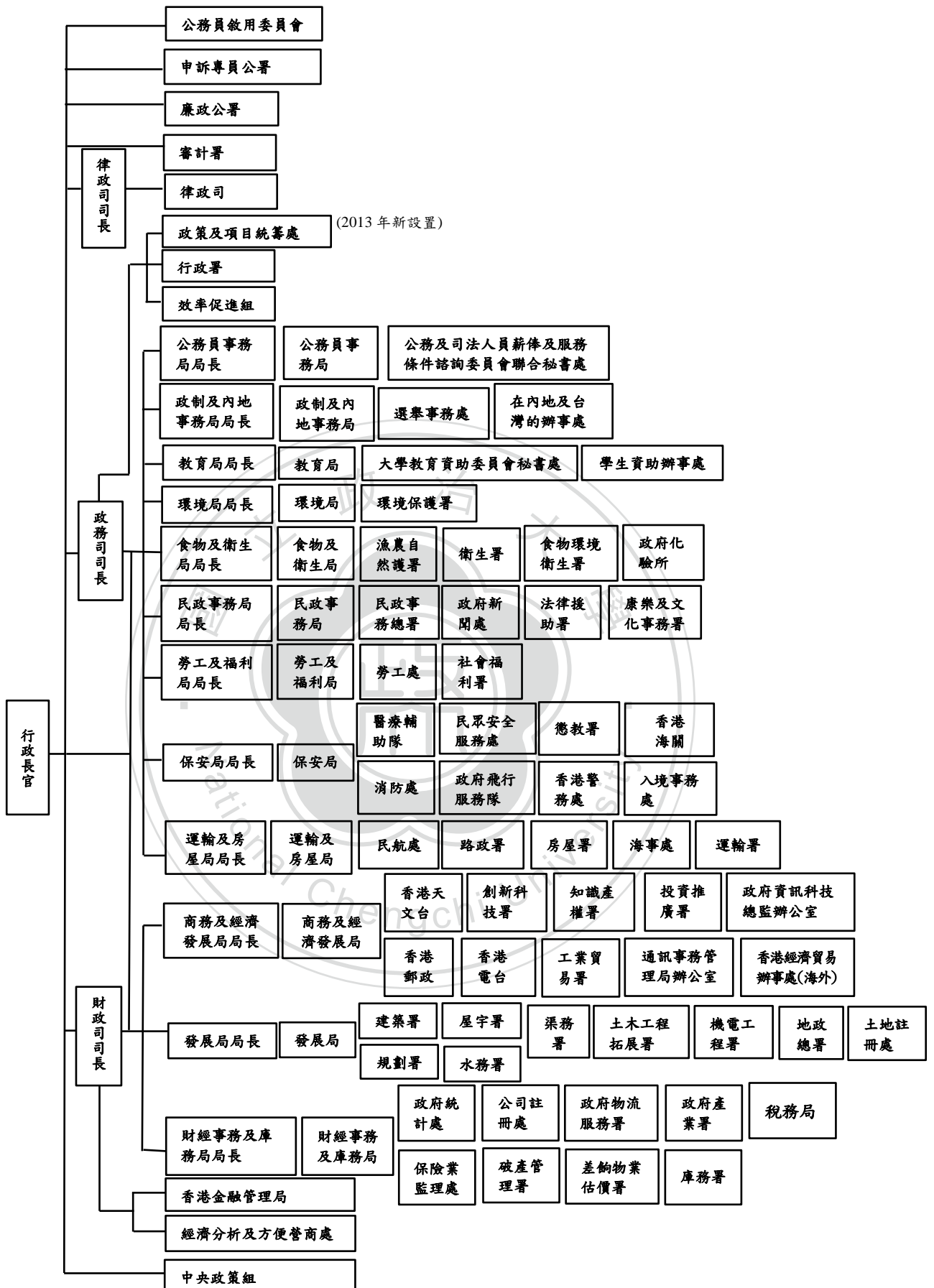


圖 3-1 香港政府組織架構圖

資料來源：GovHK 香港政府一站通。

3.2.2 稅捐稽徵機關組織

香港稅捐稽徵機關組織很簡單，由財政司所屬的稅務局負責相關租稅徵收事宜，實行徵、管、查三種方式併行的制度，依據基本法第 106 條及第 108 條規定，香港特別行政區保持財政獨立，財政收入全部用於自身需要，不須上繳中央人民政府，且因其施行獨立的稅收制度，並參照原在香港地區施行的低稅政策 (low tax policy) ，自行立法規定稅種、稅率、稅收寬免額和其他稅務事項¹²。



圖 3-2 香港稅捐稽徵機關及稅目圖

資料來源：GovHK 香港政府一站通。

3.2.3 現行所得稅稅項簡介

香港的所得稅項皆規定於第 112 章稅務條例內，另參閱黃明聖 (2014) 所書寫的「香港稅制 知多少」之內容，對直接稅稅項的薪俸稅、利得稅及物業稅內容進行基本之介紹。

一、薪俸稅

(一) 課稅範圍

個人於課稅年度內自香港產生或得自香港的職位、受僱 (聘) 工作及退

¹² 參閱香港基本法。

退休金，即各種得自僱主或他人之所得及福利性收入，無論支付之地點為何處，均應課徵薪俸稅。

(二) 納稅人

包括居住者、非居住者但受僱於香港，並取得香港所得之個人，及香港以外人士訪港期間受僱或提供勞務超過 60 天者。

(三) 寬減範圍

1. 免稅額：除個人、夫婦、兄弟姊妹、父母、祖父母、外祖父母外，仍包含單親及傷殘受養人。

表 3-1 2013-14 薪俸稅免稅額

| 課稅年度 | 2013/14(港幣) |
|---|-------------|
| 基本免稅額 | 120,000 |
| 已婚人士免稅額 | 240,000 |
| 子女免稅額 (每名) | 70,000 |
| 在每名子女出生的課稅年度，子女免稅額可獲額外增加 | 70,000 |
| 供養兄弟姊妹免稅額 | 33,000 |
| 供養父母及供養祖父母或外祖父母免稅額 | |
| 年齡為 60 歲或以上，或有資格按政府傷殘津貼計畫申索津貼的父母/祖父母/外祖父母 | 38,000 |
| 年齡為 55 歲或以上，但未滿 60 歲的父母/祖父母/外祖父母 | 19,000 |
| 單親免稅額 | 120,000 |
| 傷殘受養人免稅額 ¹³ | 66,000 |

資料來源：香港特別行政區政府稅務局 (2014)。

2. 扣除額：

表 3-2 2013-14 薪俸稅扣除額

| 課稅年度 | 2013/14(港幣/%) |
|------------------------------|---------------|
| 個人進修開支 | 80,000 |
| 長者住宿照顧開支 ¹⁴ | 76,000 |
| 居所貸款利息 | 100,000 |
| 向認可退休計畫支付的強制供款 ¹⁵ | 15,000 |
| 認可慈善捐款(入息-可扣除支出-折舊免稅額)x 百分率 | 35% |

資料來源：香港特別行政區政府稅務局 (2014)。

¹³ 即身心障礙親屬之免稅額。

¹⁴ 納稅人及其配偶支付納稅人或其配偶之父母、祖父母或外祖父母有關居住於香港地區持有社會福利署依規定條例發給牌照或相關證明書，或已依據規定註冊安養院之費用。

¹⁵ 指按照《強制性公積金計畫條例》(第 485 章)支付予該計畫的強制性款項。

3.寬減稅款：繳交薪俸稅納稅人可獲寬減當年度最後評稅 75%的稅款，
每宗個案以 10,000 港幣為上限。

(四) 評稅的基礎

根據納稅人於每個課稅年度內的應課稅入息實額計算而徵收的，即應稅所得總額扣除各項扣除額及免稅額後之應稅所得淨額 (net chargeable income)。

(五) 稅率

香港同時採用標準與累進二種稅率。

- 1.標準稅率為 15%。
- 2.累進稅率為 2%、7%、12%及 17%。

表 3-3 2013-14 薪俸稅稅率

| 課稅所得(港幣) | | 稅率 |
|----------|------------------|-----|
| 超過 | 以下 | |
| | 40,000 | 2% |
| | 40,000 ~ 80,000 | 7% |
| | 80,000 ~ 120,000 | 12% |
| | 120,000 | 17% |
| 標準稅率 | | 15% |

資料來源：香港特別行政區政府香港稅務局 (2014)。

二、利得稅

(一) 課稅範圍

凡在香港經營任何行業、專業或業務，而從該行業、專業或業務獲得於香港產生或得自香港的所有利潤（出售資本資產所得的利潤除外）。

(二) 納稅人

任何人士，包括法團、合夥業務、受託人或團體，在香港經營任何行業、專業或業務，並從中獲得於香港產生或得自香港的所有利潤之人士。

(三) 寬減範圍

繳交利得稅的營商人士及有限公司可獲寬減當年度最後評稅 75%的稅款，每宗個案以 10,000 港幣為上限。

(四) 評稅基礎

根據納稅人於每個課稅年度內的應評稅利潤計算而徵收的，即應稅所得總額扣除各項扣除額及免稅額後之應稅所得淨額。

(五) 稅率

1. 一般稅率：法團業務利得稅稅率為 16.5%；非法團業務利得稅稅率為 15%。
2. 特惠稅率：從符合資格的債務票據所獲得的利潤或利息收入，以及專業再保險公司的離岸業務所得，其稅率為一般稅率的一半。

三、物業稅

(一) 課稅範圍

向香港土地及／或建築物的擁有人（業主）所徵收的稅項，除物業之租賃收入外，換取物業使用權而支付之代價亦包含。若物業之土地及建築物非屬同一人所有，則應分別課徵物業稅。

(二) 納稅人

為香港地區土地及／或建築物的擁有人。

(三) 寬減範圍

繳交物業稅的業主可獲寬減為每課稅年度最後評稅 75% 的稅款，每宗個案以 25,000 港幣為上限。

(四) 評稅的基礎

根據納稅人於每個課稅年度內的應評稅值計算而徵收的，即按當年度租金收入之 80% 為應評稅值。

(五) 稅率

標準稅率為 15%。

3.2.4 所得稅稽徵運作方式

一、徵納方式

(一) 僱主義務¹⁶

僱主於開始僱用員工之日起 3 個月內，應以書面通知稅務局局長，並在該通知書內註明該名僱員個人的姓名、地址、開始僱用日期及僱用條款。而於停止僱用該名員工的 1 個月前，亦應以書面通知稅務局局長，並於通知書上註明該名僱員個人的姓名、地址及預期停止受僱之日期。如果有任何僱員即將離開香港期間超過 1 個月時，則須在其預期離開香港之日前 1 個月，以書面向稅務局局長發出通知，俾利稅務局即時掌握稅課資料。

(二) 申報義務¹⁷

香港的課稅年度為每年 4 月 1 日起至翌年的 3 月 31 日止。稅務局將根據註冊紀錄，於一個課稅年度結束後向納稅人寄送報稅表，如未收到，納稅人應主動通知稅務局，再另行寄送。表報分類如下：

1. 個別人士報稅表 (BIR60)：即使納稅人於一課稅年度內沒有任何收入須申報，仍須依時限填妥及提交報稅表。
2. 利得稅報稅表 (BIR51、BIR52 或 BIR54)：一般稅務局會於該課稅年度後的 4 月第 1 個工作天發出，納稅人須在報稅表所列期限內申報，通常是在發出報稅表後 1 個月內。
3. 物業稅報稅表 (BIR57 或 BIR58)：申報規定與利得稅報稅表相同。
4. 僱主每年應填報及呈交其僱用之僱員薪酬及長俸報稅表 (BIR56A 及 IR56B)：申報規定與利得稅報稅表及物業稅報稅表相同。

由於香港無稅務專管員制度，上述報稅表，納稅人填妥後可利用紙本郵寄、網路或電話報稅系統方式提交稅務局，以完成報稅。

(三) 瞞稅處刑事罰¹⁸

香港係採取實報實收的徵收方式，報稅人繳交的所有報稅表均應檢附聲明書，且須簽署證實所申報之資料全屬真實及無遺漏之情事，倘發

¹⁶ 參閱 112 章稅務條例第 52 條規定。

¹⁷ 參閱香港特別行政區政府香港稅務局 (2014)。

¹⁸ 參閱第 112 章稅務條例第 82 條規定。

生少報、漏報收入或提供錯誤資料且無合理理由者，即屬犯罪行為，一經定罪，可處第 3 級罰款，及處少繳稅款 3 倍之罰款。若報稅人係故意瞞稅時，若循簡易程序定罪者，可處第 3 級罰款，及處少繳稅款 3 倍之罰款，並處監禁 6 個月；倘循公訴程序定罪者，除可處第 5 級罰款，及處少繳稅款 3 倍之罰款外，並處監禁 3 年，以有效遏止瞞稅、漏稅行為。

二、收入單一帳戶制度

在香港有特定的電腦監察系統。首先，在稅務局裡每一個納稅人及公司都有一個固定的檔案編號如身分字號、商業登記的證號，以便於資料集中管理¹⁹。即政府建置一套電腦系統，採取個人報稅和僱主為每一個僱員報稅的雙重報稅體系來核對納稅人在該課稅年度中的總收入。如果僱主與僱員雙方報稅收入不一致時，即顯示有一方出現了錯誤情事。而稅務局對於出現錯誤的一方，不論為故意或過失，皆處以非常高的懲罰。

次由於香港金融體系健全，為防止僱主和僱員相互勾結，設立收入單一帳戶體系，即香港政府規定，納稅人應以身分證字號開戶²⁰，銀行無權拒絕稅務局要求提供納稅人帳戶資料。而在銀行體系裏，無論一個公民在多少個銀行擁有多少張銀行卡，但在銀行總行只有一個收入帳戶。公民只要是通過支票結算的收入，銀行會主動將數據匯總到公民這個收入帳戶中。這樣稅務局就能掌握每一個財政年度中，納稅人在香港有多少種不同的收入來源皆會被彙總到這個帳戶，再由稅務局人員進行核對²¹。

三、評稅制度²²

稅務局採用「先評後核」的方式評稅，即先按照報稅表上的資料作出評稅，並輔以資訊科技系統按風險評估高低進行覆核作業。因此，評稅是香港稅收管理的重要環節之一，包括對納稅人稅額及應納稅額的評定、對納稅時間的確定

¹⁹ 參閱陳麗 (2002)。

²⁰ 參閱劉群 (1994)。

²¹ 參閱 2011 年 10 月 26 日香港「個人所得稅」介紹(原創)，http://blog.sina.com.cn/s/blog_5218bebf0100v7oo.html?tj=1。

²² 參閱第 112 章稅務條例及鐘惠坡 (2000)。

等，根據第 112 章稅務條例規定，評稅主任²³ (assessor) 有權對任何納稅人進行評稅，一般情況，評稅主任於納稅人申報該課稅年度報稅表後的 1 個月後，才能對其作出評稅，但當納稅人面臨清算或破產或即將離開香港時，評稅主任則可隨時進行評稅。另外，補加評稅通常應在課稅年度結束後的 6 年內作出，倘發現有詐欺或蓄意逃稅者，其期限可往前追溯 10 年。

評稅主任有評稅權和批准納稅人暫緩繳稅的權利，但僅限於薪俸稅與利得稅，在某些特定的情況下，其還可根據蒐集到的稅課資料推計金額來進行評稅，即所謂的推計課稅，如納稅人的帳務處理有問題時，評稅主任亦可按該行業的平均利潤率作出評稅，納稅人對評稅結果不服，可提出反對意見，如反對無效或被稅務局局長駁回或評稅結果已根據納稅人和評稅主任的協議作調整，該結果即屬最終的評稅額，不得異議。如上訴該項評稅時，則由一個獨立於稅務局組織外之稅務上訴委員會或法院進行裁決，作成最終及決定性的評稅。評稅主任作出評稅結論時，須簽發評稅通知書，並於通知書內明列被評稅的款額、徵收的稅款和指定的繳稅日期，稅務局透過郵寄方式將通知書送達納稅人，除非有反證，否則無論納稅人是否收到，均視為其在正常情況下，經一般郵遞程序應接獲通知書之日的翌日送達²⁴，而通知書寄送的日期對納稅人是很重要的，因為納稅人倘對評稅結果不服欲提出反對意見時，其聲復時限是按通知書寄送的日期算起而非實際收到的日期。

四、擁有搜查令的權力

稅務局局長或總評稅主任²⁵ (chief assessor) 合理懷疑有人提交申報不正確的報稅表或提供虛假的資料，以致少報其應課稅的入息或利潤，而無合理辯解，亦非為無心之過失或有人未遵從法庭所發出的命令時，如懷疑任何土地、建築物或地方有屬於該人或任何其他人的簿冊、紀錄、帳目或文件等，而前揭資料對評定該人就稅項所須負的法律責任可提供關鍵性的證據時，則無須事先通知即可在日間任何合理時間進入或自由出入該等土地、建築物或地方，並可

²³ 根據第 112 章稅務條例獲委任的評稅主任，主要職責為評稅、查稅和欠稅清理。

²⁴ 參閱第 112 章稅務條例第 58 條規定。

²⁵ 屬專業職系，又稱為評稅主任職系，主要職責是人力規劃、稅收管理和控制、稅例修訂及其影響，以及稅務政策的實施。

搜查及查閱任何簿冊、紀錄、帳目或文件等，以掌握及保全課稅資料，俾利保障稅收²⁶。

第 3.3 節 所得稅制歷史沿革

1940 年戰時稅收條例，只規定課徵薪俸稅、物業稅及利得稅，於 1941 年，除上述三種稅目外，增加利息稅，同時提高稅率至 14%。但是同年 12 月 7 日，日軍襲擊珍珠港，12 月 25 日，英國殖民政府投降，稅制管理被迫暫停。於 1945 年，英國恢復統治，當時政府所關注的是如何儘速回復香港地區的社會秩序及政治穩定，不太重視殖民地章則所要求的審慎理財 (prudent financial management)，收支平衡，故於同年 9 月 12 日首批在英國印刷的新港幣即運抵香港，用以支付當時政費，且於 10 月間開徵菸酒稅²⁷，以彌補財政收入之不足。

因戰後預算赤字龐大，為籌措財源，香港政府先於 1946 年 12 月 2 日開徵飲食稅，而後又成立稅務委員會 (Committee on Taxation)，並再次提出建立正常的所得稅，以作為永久的稅制，惟當時商界人士反對，很多團體均向香港殖民政府遞交反對開徵所得稅的意見書，由於當時香港殖民地尚未成立有權責的市議會，立法局 (現稱立法會) 亦未有選舉議席，在無議會選舉權就不應課徵所得稅的情況下，加上一方面由於華人社區強力反對開徵所得稅，且當時正處於戰後不久，中國內戰卻又再起，直接影響香港轉口港的地位，又戰後日本在輕工業市場的競爭，使香港的經濟遭受沉重壓力。另一方面，由於薪俸稅稅基廣，每一受薪階級均受影響，故每一階層市民均表態反對。香港政府為了安撫市民，遂根據當時外籍僱員來香港出任高級職位的收入及消費模式，將薪俸稅的個人免稅額定為 7,000 港幣，以一般當時平均月收入數 10 元的大眾而言，是一個極高的個人免稅額，故大部分市民根本不用繳納薪俸稅，藉以平息市民

²⁶ 參閱第 112 章稅務條例第 51b 條規定。

²⁷ 參閱鄧樹雄 (2003)。

的不滿²⁸。

最後香港殖民政府以戰時稅收條例為基礎，於 1947 年 5 月 3 日訂立稅務條例 (Inland Revenue Ordinance, No.20 of 1947)，除保有原來四種稅目外，另增加了個人評估制度，即個人入息課稅，並施行至今。1947 年稅務條例課徵的稅目皆為直接稅，由於直接稅的彈性較大，於經濟成長時，直接稅稅收的增幅較間接稅大，香港在 1947-48 年度開徵時，收取的直接稅稅款高達財政總收入的 9%，至 1948-49 年度更急升至 20%，即是一個明顯的例子²⁹。

3.3.1 第一次稅制改革

一、背景

自 1947 年實施稅務條例後，香港政府便意識到該條例有相關不足之處，而 1951 年，因韓戰開打，聯合國宣布對中國施行禁運，使得香港經濟不景氣³⁰，因此，香港政府財政收入下降，出現了赤字，為改善財政狀況，香港殖民政府評估認為增加直接稅的方案較為可行，於是建議於 1950-51 年度把標準稅率由 10% 增加至 15%，但該議案於 1950 年 3 月 22 日在立法局（現稱立法會）討論時，遭多位非官守議員反對，結果議案押後，交由小組再議。另香港各大商會對於不到 5 年的時間，又要再度提高標準稅率，於是皆群起聯合反對。華商總會向香港殖民政府呈交反對提高標準稅率意見書，指出當時各工商企業經濟發展疲弱，政府不宜再加稅增加企業負擔，而且受薪階層生活困苦，香港殖民政府不但未予以重視並給予救濟，反而採行增加薪俸稅之租稅政策，實屬不智之舉，香港殖民政府面對各界壓力之情況下，遂把標準稅率增加幅度由原來的 5% 減至 2.5%，但亦同時開徵商業登記稅以資彌補。

立法局（現稱立法會）非官守議員周竣年醫生於 1951-52 年度預算案辯論時指出立法局（現稱立法會）同意把標準稅率從 10% 提高至 12.5%，僅是一個

²⁸ 參閱鄧樹雄 (2003)。

²⁹ 參閱張偉、張科 (1999)。

³⁰ 香港立法局 1992 年 2 月 19 日會議過程正式紀錄，頁 1324，資料來源：香港特別行政區立法會網站 http://www.legco.gov.hk/general/chinese/library/onsite_researchers.html。

暫時措施的共識，俟財政狀況改善，應將標準稅率降回 10%。為平息議員、商界及市民的不滿情緒，財政司於 1952 年 9 月 20 日成立第一屆稅務條例檢討委員會，委員由 6 人組成，委員會主席為財政司司長，成員包括財政司及稅務局局長等，其中只有 1 名華人³¹，討論稅務條例的法律及技術問題，但內容不能涉及財政政策，即不能夠檢討稅率的累進程度及免稅額的水平問題。本次研究由香港總商會及稅務局局長提交有關修訂稅務條例的建議，該委員會於 1954 年 11 月 29 日發表報告書³²。

二、改革目標

簡化稅制、租稅公平、追求效率，並建立一個正常的所得稅制度。

三、重點

- (一) 考量以總入息為租稅客體之可能性。
- (二) 研究以業主的實際租金收入徵收物業稅的可能性，而不是其物業的名義租值來作為課稅客體。
- (三) 取消物業稅減半課徵，主張物業稅應與企業利得稅、公司利得稅和利息稅以按標準稅率 (12.5%) 收取，不應為鼓勵物業發展，而按標準稅率的一半 (6.25%) 作為手段。
- (四) 物業稅應按物業用途別來課稅，因現行物業稅對自住業主也徵收，原因僅係為了稅務行政上的方便，此違反租稅公平性原則。

四、成效

就稅務條例的法律及技術問題部分提出的建議，對 1955 年稅務條例之修訂深具影響，惟委員會認為當時香港殖民政府尚未建置完成足以處理蒐集納稅人的正常所得稅行政作業之管理制度，故暫不予考慮。

3.3.2 第二次稅制改革

一、背景

³¹ 參閱李文輝 (1997)。

³² 參閱鄧樹雄 (2003)。

1965 年香港出現銀行擠兌風波，導致經濟低迷³³，香港政府出現結算赤字，財政司司長郭伯偉 (John J. Cowperthwaite) 遂於 1966-67 年度預算案把標準稅率由 12.5% 調高至 15%，並於 1966 年 4 月 7 日成立第二屆稅務條例檢討委員會，委員會主席為財政司司長，成員包括稅務局局長、會計師、律師等 7 人，其中華人有 2 名³⁴。本次研究由香港總商會、稅務局局長及其他團體共 17 個機構提交意見書，報告書於 1967 年 8 月 21 日發表，並作出多項修訂建議。

二、改革目標

簡化稅制，遏阻漏稅行為，維護租稅公平，並建立一個正常的所得稅制度。

三、重點

- (一) 考量以總入息為租稅客體之可能性，實行單一稅的收入等，而非四個獨立的不同種類的收入稅。
- (二) 加強稅務調查人員權力。
- (三) 公司利得稅與企業利得稅合併為單一稅，統稱利得稅。
- (四) 薪俸稅及利得稅的評估改採以當年度之收入為基礎。
- (五) 納稅人應留存相關紀錄之義務及訂定保存年限。
- (六) 申報制度之形成。

四、成效

就稅務條例的法律及技術問題部分之提出建議，對 1969 年及 1971 年稅務條例之修訂深具影響，惟委員會對引入正常所得稅乙案仍宣告失敗。

3.3.3 第三次稅制改革

一、背景

1973 年發生世界能源危機，使得香港經濟於 1974 年及 1975 年連續 2 年出現衰退，財政司司長夏鼎基 (Charles Philip Haddon-Gave) 遂於 1975-76 年及 1976-77 年預算案分別開徵利得稅附加稅率 1.5% 及 0.5%，並於 1976 年 2 月 25

³³ 香港立法局 1992 年 2 月 19 日立法局會議過程正式紀錄，頁 1324，資料來源：香港特別行政區立法會網站，網址為 http://www.legco.gov.hk/general/chinese/library/onsite_researchers.html。

³⁴ 參閱李文輝 (1997)。

日成立第三屆稅務條例檢討委員會，委員會主席為會計師，成員包括稅務局局長及律師等 6 人，其中華人有 3 名³⁵。本次委員會與前 2 次有重大的差別，前面 2 個委員會之檢討範圍不包括基本稅制原則，而本次明確指示須檢討基本原則。包含：股息課稅及其與法人課稅之關係、物業稅之基準等，並於 1976 年 12 月 13 日發表報告書。

二、改革目標

檢討基本原則，使稅制合理化，並簡化稅制，以達成租稅公平，進而建立一個正常的所得稅制度。

三、重點

- (一) 考量以總入息為租稅客體之可能性及自願式個人入息課稅制度。
- (二) 夫婦評稅制度研究廢除妻室入息當作丈夫入息條款及夫婦分開評稅之可能性。
- (三) 課徵股息稅之部分，改以標準稅率加徵 2% 附加稅代替的可能性。
- (四) 考量個人免稅額應否隨通貨膨脹及經濟增長而作調整。
- (五) 地域性課稅概念，即屬人與屬地主義之討論。

四、成效

本次會議使所得稅制更合理化，並對日後稅務條例之修訂深具影響，惟委員會對引入正常所得稅乙案仍宣告失敗。

香港殖民政府除前三次成立稅務委員會，檢討稅務條例並做出修正意見外，於每年就訂定財政預算案時，皆會併同檢討稅務條例，以配合當時香港經濟的發展與企業轉型，而歷年來香港有關所得稅的重要演變內容彙整如下：

³⁵ 參閱李文輝 (1997)。

表 3-4 香港所得稅重要演變

| 年代 | 重要演變內容 |
|-----------|---|
| 1940-1949 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 1940 年戰時稅務委員會通過「1940 年戰時稅收條例」，開徵利得稅、薪俸稅及物業稅，稅率為 10%。 2. 1941 年通過「1941 年戰時稅收條例」，加徵利息稅，稅率提高為 14%。 3. 1947 年 5 月 3 日通過「1947 年稅務條例」，加入個人評稅制度。 4. 利息稅採扣繳方式課徵。 5. 1949 年 4 月起，香港稅務局接替庫務司署，負責稅務之執行、徵收及管理。 |
| 1950-1959 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 1952 年 9 月 20 日成立第一屆稅務委員會，檢討及修訂稅務條例。 2. 1956 年 4 月 1 日起暫停徵收新界土地及建築物之物業稅，即物業稅的課稅範圍僅限於市區的物業。 |
| 1960-1969 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 1961 年起，自用住宅免徵物業稅。 2. 1965 年香港營業之企業其物業租賃收入為該企業收入之一部分，可申請減免。 3. 1966 年 4 月 7 日成立第二屆稅務委員會，檢討及修訂稅務條例。 |
| 1970-1979 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 1973 年薪俸稅由按上年度所得改按當年度所得課稅，並採用暫繳制度。 2. 1974 年 4 月 1 日恢復新界地區課徵物業稅，並擴及至全香港。 3. 1975 年利得稅由按上年度所得改按當年度所得課稅，並採用暫繳制度。 4. 1976 年 2 月 25 日成立第三屆稅務委員會，檢討及修訂稅務條例。 |
| 1980-1989 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 1982 年及 1983 年分別取消存放於香港金融機構之外幣存款及港幣存款之利息稅。 2. 1983/1984 課稅年度起，物業稅改以實際租金為應課稅所得。 3. 1989/1990 課稅年度起，已婚夫婦薪俸稅由合併申報改為個別申報為原則，合併申報為例外。 4. 1989 年 4 月 1 日全面廢除利息稅。 5. 成立「稅務聯合聯絡小組」作為政府與業者主要的溝通管道。 |
| 1990-1999 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 1994 年引進綜合所得報稅表供納稅義務人使用。 2. 1997 年 7 月成立工作小組，檢討利得稅稅制。 |
| 2000-2009 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 2003 年起境外基金之利得免稅。 2. 2004 年全面檢討遺產稅，2006 年 2 月 11 日廢除遺產稅。 |

資料來源：財政部稅制委員會 (2012) 及自行整理。

第 3.4 節 探討香港採分類所得之原因

一個國家或地區租稅制度的形成，往往與歷史、地理環境、政權的組織型態、行政管理體制等有著密切的關係，下面就各方面來探討香港地區採行分類所得之原因。

一、歷史因素—承襲英國所得稅制度

香港的稅務條例最初是在 1947 年所制定的，其原係以英國為殖民地制定的稅制為基礎，即以 1940 年戰時稅收條例為本，目的是在香港地區徵收各類所得稅項，由於當時正處於第二次世界大戰之後，香港殖民地的相關稅務行政管理制尚未建置完成，而英國本身所採行的就是分類所得稅制，採其就源繳納稅捐簡單且方便的特性，故直接將英國所採行的所得稅制引進香港，而其後雖然歷經三次稅務檢討委員會研討修訂意見，每次修訂時都會先將立法草案公布，徵求公民的意見，任何公民、團體都可以向政府反映發表對法案的意見，以展現民主參與之精神，另每年度於訂定財政預算案時亦併同修訂該條例，惟修改幅度有限，現仍維持原稅制之基本精神。

二、地理因素—自由港，發展成國際貿易航運中心

香港土地面積僅有 1,140 平方公里，天然資源有限，香港的經濟地理位置十分有利，其位於東亞中國東南沿海、太平洋西岸中央，是世界上最大的歐亞大陸與太平洋交匯之處，便於通往世界各地，故香港的維多利亞港被稱為世界最優良的天然深水港之一，有鑑於香港優越的經濟地理位置，使其發展成為國際貿易航運中心。

其次，於 1910 年與中國大陸聯繫的廣九鐵路建置完成，由於香港鄰近中國大陸，可就近獲得大量低廉的資源、勞力和廣大的市場；且香港面向海洋，可利用海運成本低的優勢，聯繫世界各地³⁶，使得香港成為中國的轉口國際貿易港，故為促進香港地區經濟發展及吸引外國人到香港進行

³⁶ 參閱張育樂 (2009)。

投資，其稅制應力求簡單，而此即為分類所得稅制的優點。惟分類所得稅的另一項優點為不同性質的所得，應採行差別稅率，如勤勞所得—薪俸稅稅率應較低，資本所得—利得稅率應較高，就香港而言，二者稅率相差不多。

三、財政預算政策—採量入為出原則

香港政府預算財政政策係採取審慎理財 (prudent financial management) 的方式，以量入為出為原則，即政府的開支不得超過其收入，最主要的精神在於自給自足，避免結算赤字情形之發生，而香港自施行分類所得稅制後，由於香港政府保守的估計預算收支，於編制預算時，高估開支且低估收入，用以減低預算盈餘數額，而此種方式仍實現了英國殖民地章則內審慎理財 (prudent financial management) 的精神，使得香港政府多為結算盈餘，因此，香港政府在稅收不匱乏之情形下，實無進行租稅制度之改革動力，故迄今香港仍維持原稅務條例之基本原則。

四、經濟政策—採自由放任主義

由於香港以市場經濟為主導，且工商界對香港政府在作財經決策的過程中影響甚大，故香港政府於稅制的改革上會儘量維持工商界的利益，如60年代財政司郭伯偉 (John J. Cowperthwaite) 認為香港應採取自由放任 (laissez-faire) 主義，又稱不干預主義 (non-interventionism)³⁷，即不干預市場機制運作的經濟政策，才能吸引外資進入，使得戰後香港的經濟得以復甦與發展。而其繼任者夏鼎基 (Charles Philip Haddon-Gave) 亦認同郭伯偉的政策，提出積極不干預主義 (positive non-interventionism) 的經濟政策，故吸引外國人至香港投資，使得香港經濟快速發展。因此，政府對於所得稅制之改革並不熱衷，故迄今香港仍維持原稅務條例之基本原則。

五、效率原則—低稅率與簡單稅制

香港屬小型經濟體，其經濟狀況易受世界大國的影響，而依據比較利益原則，為維持競爭優勢，香港政府一直堅持維持低稅率與屬地主義的課

³⁷ 參閱鄧樹雄 (2003)。

稅政策，以鼓勵貿易與生產，例如利得稅稅率為 16.5%，薪俸稅稅率為 15%³⁸，並取消了利息稅，不課徵資本利得稅、股息稅與銷售稅，因此，香港與其他國家相比，其所規定的稅率與稅項相對較為優惠。又香港政府對資金流動及對外投資障礙低、金融與銀行業限制少，因此，提高了香港的國際金融中心地位，有鑑於香港的低稅率與簡單稅制，有助於與其他國家競爭，故政府無進行租稅制度之改革動力，仍維持原稅務條例之基本原則。

六、公平原則—考量免稅額，不易逃漏稅捐

由於香港所得稅制度係採行古典學派強調個人主義與自由經濟市場，並遵守亞當斯密 (A. Smith) 租稅課徵原則³⁹—平等、確實、便利及節約，針對不同所得來源課徵，除薪俸稅採單一稅率與累進稅率併行外，餘皆採單一稅率，並考慮納稅人的家庭經濟狀況，設定一定額度的免稅額，以維持基本消費；另以就源繳納方式課徵，簡單方便，且不易轉嫁及逃漏，符合社會公平原則，又香港須繳納所得稅之納稅人多集中於少數人身上，故多數人並無要求租稅制度之改革動力，仍維持原稅務條例之基本原則。

綜上，香港自採行分類所得稅制後，配合政治體制、財政政策及經濟發展策略等，適時的調整稅制，以因應當時經濟發展現況，加上維持其一貫的稅制原則，使得香港經濟得以起飛，因此，由香港經驗得知，舊稅即良稅。

³⁸ 資料來源：香港特別行政區政府香港稅務局網站，網址為 http://www.ird.gov.hk/chi/tax/ind_tra.htm。

³⁹ 徐偉初、歐俊男、謝文盛 (2012)。

第四章 香港租稅結構之研究

本章主要介紹歷年香港租稅收入結構，4.1 節介紹租稅收入結構之演進，次於 4.2 節分析直接稅稅收比重與經濟成長率的關係，進而於 4.3 節探討香港直接稅比重是否合宜。

第 4.1 節 租稅收入結構之演進

租稅收入是一種國家經濟政策的表現，因此，直接稅與間接稅二者間的關係，一直是世界各國所關心的議題之一，經常被廣泛討論的是直接稅與間接稅的性質、特徵與功能，以及二者間應如何協調與配合的問題，由於香港地區自其所得稅制度實施以來，從 1973-74 年開始，依稅務局所管之稅收中，直接稅占總稅收收入的比重不斷攀升，已出現直接稅與間接稅比例失衡的現象，引起了香港地區一些專家和決策者的擔心。吾人將從國際租稅收入結構的演變進行瞭解，進而分析香港的租稅收入結構，二者間是否有關聯。

4.1.1 國際間直接稅與間接稅歷史的演變⁴⁰

世界租稅收入結構的演進，一開始是從以簡單直接稅為主的租稅結構演變至以間接稅為主的租稅結構，再由以間接稅為主租稅結構演進至以現代直接稅為主的租稅結構，再到現行的直接稅與間接稅並重的租稅結構。

在租稅收入政策發展之初期，由於當時社會經濟型態是以自給自足的自然經濟為主，因此，國家的租稅收入政策採取直接對人或對物徵收的直接稅徵收，因而形成了以簡單直接稅為主的租稅結構。雖然當時亦有對部分商品徵稅，惟其租稅收入相對較少，故在租稅制度中未占居重要地位。之後，由於社會的發展，資本主義興起，商品經濟迅速發展，進而成就了各國政府對商品課稅的條

⁴⁰ 參閱魏潤水 (2003)。

件；另一方面，由於間接稅可以將稅負轉嫁於他人，使納稅人無痛苦感，不易引起課稅之反對，加上又有利於增加國家之財政收入，且進口關稅之實施對國內企業所產生之商品產生了保護的作用，於是各國便開始普遍開徵各種類型的間接稅，以取代原來簡單的直接稅，遂形成了以間接稅為主的租稅結構。但隨著資本主義經濟的發展，開徵間接稅所產生之問題也慢慢地一一浮現。由於商品稅的課徵，造成商品價格上漲，對市場經濟產生影響，限制商品市場的拓展；而關稅制度則使各國對外貿易產生了限制，故各國開始研討，認為以間接稅為主的租稅制度無法滿足資本主義經濟發展的需要，加上資本主義的盛行，使得人們的財富不斷累積增加，進而為政府創造了課徵所得稅的條件。基於義務學說與普遍原則，注重人民直接負擔，乃漸由間接稅趨向於直接稅，於是1799年英國率先開徵所得稅，由於所得稅的課徵，能依據量能課稅原則，使稅負公平合理，且稅源豐富，於是各國紛紛在其帶領下開始建立所得稅制度，而此即為現代直接稅為主的租稅結構。

自80年代以來，由於西方國家進行了大規模的稅制改革，認為租稅收入對經濟發展有顯著之影響，於是又開始重新重視間接稅的作用，特別是消費稅的推廣，使得西方國家開始降低課徵所得稅之比重，同時增加間接稅的課稅項目，在各國的租稅結構中間接稅的地位又再次被提高。進入90年代後，世界各國對租稅結構又提出了新的主張：一是在原有所得稅基礎上調整所得稅與消費稅的比重，但仍以所得稅為主租稅結構制度。二是直接稅與間接稅相結合的租稅結構制度。三則是用消費稅取代原本的所得稅。而香港是否隨著世界潮流的演進而改變呢？將於下面進行探討。

4.1.2 香港直接稅與間接稅歷史的演變

在香港租稅收入的歷史上，由於其為港口，一開始是以間接稅為主的租稅結構。後於第二次世界大戰時，因戰爭經費需要，乃引進所得稅制度，開始課徵直接稅。但由於當時社會經濟發展水平及所得收入都不高，加上稅務條例是

由商人草擬而訂定的，該直接稅（所得稅）的稅率很低⁴¹，故當時的直接稅並沒有成為香港政府租稅收入的主要來源，仍係以間接稅為主；直至1973-74年後直接稅之比重首度超過間接稅，自此，直接稅之稅收成為香港財政收入重要來源之一。

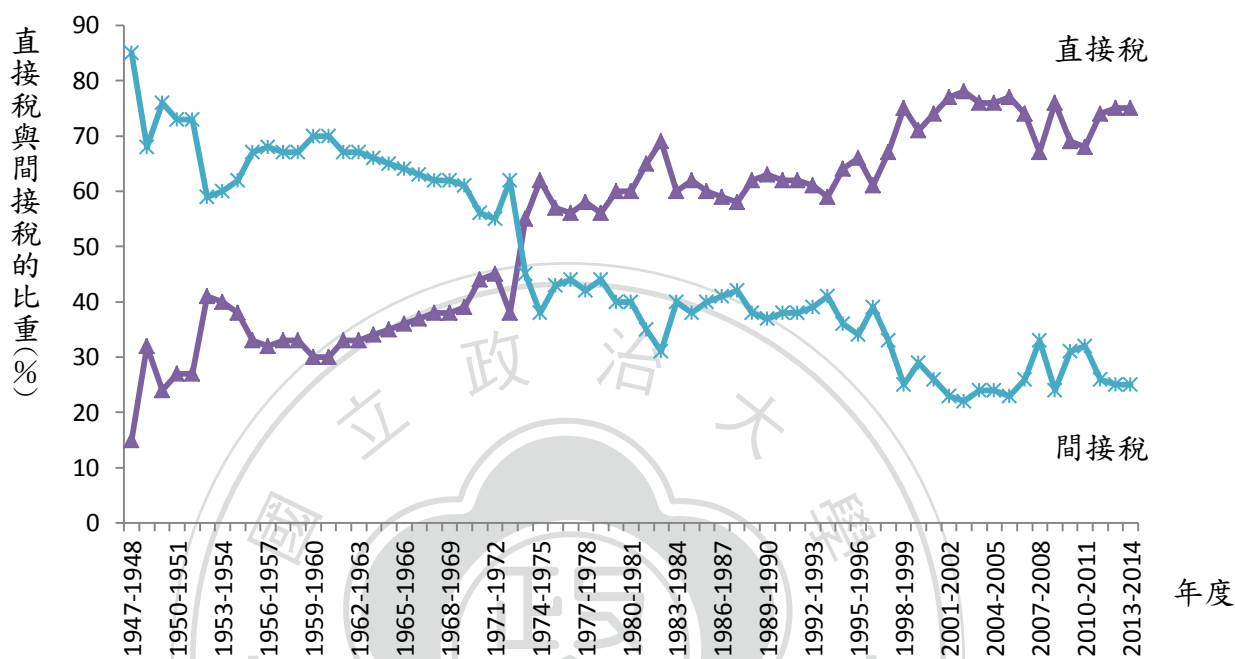


圖4-1 香港1947-2013年直接稅與間接稅趨勢圖

資料來源：1.香港特別行政區政府政府統計處 (2013)。

2.梁東豪、王鴻飛 (2011)。

3.張偉、張科 (1999)。

由圖4-1中可知，在香港租稅結構中，直接稅與間接稅的比重在各個時期是不相同的，明顯地可以看出直接稅與間接稅間之比重，自1960年起，直接稅逐年遞增，而間接稅逐年遞減，吾人進一步分析：

一、1947年以前—以間接稅為主

英國於1843年在香港成立殖民政府，同時宣布香港為自由港，不徵收所謂的進口關稅。在稅收方面，只徵收各種間接稅，不徵收稅基較廣的銷售稅(或稱消費稅)。而香港殖民政府成立初期，開徵不同種類的間接稅時，常受到香港市民及商界的反對，如第二任港督戴維斯 (John F. Davis) 於1844年到任時，

⁴¹ 第三章第3.1節所述，最高稅率為10%，且津貼定得很高，在香港當時的平均收入很低，故不到1%的民眾須支付稅款。

為維持香港殖民政府的日常開支，欲開徵各項稅種如地稅、專利稅、財產稅、奢侈稅（鴉片）、酒稅等，即受到許多商人的反對，且商界特別反對開徵酒稅，認為這違反了香港自由港的政策。其次，香港殖民政府在建制的早期亦無建議開徵如利得稅或薪俸稅等的直接稅，是因為當時香港的人口不多，且在香港的工商界及外籍僱員，也不願意負擔直接稅的稅負，故大力反對開徵直接稅，使得香港未能建立一個完整的直接稅制度⁴²。

二、1947年至1959年時期－間接稅衰退

第二次世界大戰之後，由於國民黨與共產黨開始內戰，1949年國民黨政府退守臺灣，而數以萬計的人為了逃避新成立的共產黨政府，從中國大陸逃到香港。於是香港人口數急速成長，而這些新移民不但提供了廉價的勞動力，更重要的是把技術和資金也帶至香港。加上共產黨推行國有化政策，因此，不少公司把辦事處從中國大陸各大城市搬遷至香港，此成為香港的經濟迅速發展的條件之一。1951年，因韓戰開打，聯合國宣布對中國大陸實施禁運，使得香港連帶受到影響⁴³，當時社會呈現經濟不景氣之情況，因此，香港殖民政府的財政收入下降，出現財政赤字，而為了改善財政狀況，香港殖民政府決定增加直接稅的課徵，以挹注財政收入，故此時期的直接稅比重增加。

三、1960年至1969年時期－直接稅起飛

此時香港經濟改以轉口貿易為主，工業部分則是以航運業，如造船業、維修船隻等為主，於是在香港設立公司經營貿易或設廠從事生產的工商家數愈來愈多，因此，公司利得稅稅收因而增加。加上1965年香港地區出現銀行擠提風潮，導致經濟低迷，為免影響財政狀況，所以香港殖民政府把薪俸稅標準稅率由12.5%調高至15%⁴⁴，故直接稅收入迅速增長。

四、1970年至1979年時期－以直接稅為主

在此時期直接稅的比重逐年上升，並首次超過間接稅，而且一直保持領先地位。主要是因為1973年發生世界能源危機，除汽車首次登記稅稅收減少外，

⁴² 參閱鄧樹雄 (2003)。

⁴³ 參閱鄧樹雄 (2003)。

⁴⁴ 參閱 Michael Littlewood (2010)。

香港的經濟亦受到影響，於是在1974年及1975年連續2年出現衰退現象，為確保財政收支平衡，除1973年薪俸稅由按上年度所得改按當年度所得課稅，並採用暫繳制度外，於1975年利得稅由按上年度所得改按當年度所得課稅，亦採用暫繳制度。其次，香港殖民政府於1975-76年及1976-77年預算案分別開徵利得稅附加稅率1.5%及0.5%。再加上1974年4月1日恢復新界地區課徵物業稅，並擴及至全香港⁴⁵。加上1970年後期，香港的土地價格開始上漲，房屋地產成為了新興的商業活動，原本預留作興建工廠的土地都被改為興建住屋及大型商場之用，故物業稅收入遽增，使得直接稅比重增加。

五、1980年至1989年時期一兩稅互有增減，仍以直接稅為主

中國與英國簽定《展拓香港界址專條》後，將新界地區以99年為期租借給英國，而此時香港憑藉地理上的便利，成為中國與其他國家的轉運站，其次，於1982年及1983年分別取消存放於香港金融機構之外幣存款及港幣存款之利息稅，於是至香港設立公司或辦事處的家數增加，故利得稅收入增加。又自1984年4月1日起，物業稅改以實際租金為應課稅所得，扣除20%修繕費用乘以16%的比例稅率，於1988年將稅率提升至16.5%，物業稅收入增加。在各種因素之影響下，使得直接稅占總稅收的比重居高不下，因此，香港殖民政府開始擔心倘發生經濟危機時，將產生租稅收入大幅減少，可能會危及財政的平衡與社會穩定，於是在租稅政策上推動課徵間接稅的稅源，以適度提高間接稅的比重。

六、1990年至1999年時期一直接稅持續增加

香港殖民政府為避免直接稅與間接稅比例失衡，於1993年將公司利得稅稅率由原本16.5%提高至17.5%，同時亦調整差餉稅率由應課差餉租值的5.5%提高至6%；博彩及彩票稅的普通稅率由10.5%提高至11.5%，而特別投注稅率由17%提高至17.5%；菸酒及碳氫油稅增加10%。因此，當期的間接稅比重略有增加。其次，1997年香港回歸中國大陸，由於政治情勢不明，加上10月份受到金融風暴的影響，香港的投資、消費急速萎縮，香港經濟的各個環節，包括百貨零售、飲食、酒樓、酒店以至旅遊業等，均受到嚴重影響，整體經濟

⁴⁵ 資料來源：財政部稅制委員會（2012）。

急轉直下，因此，間接稅的比重降低。

七、2000年以後時期—直接稅居高不下

香港的經濟在2000年穩定地復甦，因此，當年度的直接稅較上年度增加70億元，但股票交投量減少，加上股票交易印花稅率調降，印花稅收入減少12億元；2004年香港政府實行第一階段加稅措施（薪俸稅標準稅率2003-04由15%調高至15.5%；法團業務利得稅2003-04由16%調高至17.5%、非法團業務利得稅與物業稅稅率調至薪俸稅標準稅率），故直接稅收入較上年度增加74億元，印花稅因物業移轉及股票交易案件大幅增加，稅收增加38億元。而2005年實行第二次階段加稅措施（薪俸稅標準稅率2005-06由15.5%調高至16%；非法團業務利得稅與物業稅稅率調至同薪俸稅標準稅率），直接稅收入攀上新高，整體收入增加162億元；印花稅稅收亦因物業及股票交易旺盛而增加46億元。2006年2月取消課徵遺產稅，香港政府預估每年將減少直接稅稅收15億元。2007年，香港經濟蓬勃發展，在2007-08年度的稅收再一次創新高。在經濟成長的帶動下，公司盈利顯著上升，就業人士收入亦普遍增加，加上股票和物業市場交投量大增，使直接稅和印花稅（間接稅）的稅收大幅上升，較上年度分別增加184億元及265億元。2008年2月取消徵收葡萄酒和酒精濃度不高於30%的酒類商品稅，香港政府預估每年將減少間接稅稅收5.6億元⁴⁶。2008-09年度，直接稅因受惠於上一課稅年度的經濟擴張而創造出1,461億元的新高稅收，較上年度的稅收增加124億元。不過，由於年內出現環球金融危機，股市和物業交易急降，印花稅（間接稅）稅收降低194億元，故直接稅的比重一直居高不下。

由上述可知，香港的租稅結構亦受到世界潮流的影響，由最初的間接稅為主，進化成以直接稅為主，而後世界各國雖提倡直接稅與間接稅應並重的理論，惟香港係屬貿易自由港，為吸收外資，維持經濟成長，一直維持低稅率；且其係尊重民意之地區，有關間接稅之相關立法亦遲遲無法通過，故現今香港租稅結構仍係以直接稅為主。

⁴⁶ 香港立法會 2010 年 12 月 15 日會議過程正式紀錄，頁 2703，資料來源：香港特別行政區立法會網站 http://www.legco.gov.hk/general/chinese/library/onsite_researchers.html。

4.1.3 香港稅收概況

2013-14年度稅務局的整體稅收為2,435億元，較上一年度略為增加14億元即增加0.6%。而在收取的稅款總額中，利得稅及薪俸稅合共占72.4%，而所得稅稅收占總稅收的75%。

表4-1 近3年度的香港稅收統計

單位:港幣

| 稅項種類 | 2011-12(百萬元) | | 2012-13(百萬元) | | 2013-14(百萬元) | |
|----------|--------------|------------------|--------------|------------------|--------------|------------------|
| 利得稅 | | | | | | |
| 法團 | 116,097.5 | | 120,727.2 | | 113,798.6 | |
| 非法團業務 | 4,784.3 | 120,881.8 | 4,911.2 | 125,638.4 | 4,801.3 | 118,599.9 |
| 薪俸稅 | | 55,620.3 | | 50,467.0 | | 51,761.3 |
| 物業稅 | | 2,583.8 | | 2,258.2 | | 1,948.4 |
| 個人入息課稅 | | 4,420.0 | | 4,078.2 | | 4,512.2 |
| 入息及利得稅總額 | | 176,821.8 | | 182,441.8 | | 183,505.9 |
| 遺產稅 | | 94.2 | | 137.6 | | 388.4 |
| 印花稅 | | 44,355.9 | | 42,879.7 | | 41,514.7 |
| 博彩稅 | | 15,760.6 | | 16,564.8 | | 18,066.4 |
| 商業登記費 | | 1,292.9 | | 122.9 | | 73.5 |
| 小計 | | 61,503.6 | | 59,705.0 | | 60,043.0 |
| 稅收總額 | | 238,325.4 | | 242,146.8 | | 243,548.9 |
| 比對去年的變動 | | +14% | | +1.6% | | +0.6% |

資料來源：香港特別行政區政府稅務局 (2014)。

第 4.2 節 直接稅稅收比重與經濟成長率關係

經濟成長，長久以來一直是世界各國所追求的目標，影響它的因素有很多，就香港而言，其直接稅稅收的比重如同 4.1 節所探討的，自 1973 年起比重一直居高不下，對政府財政收入的影響頗深，故本節將深入探討其與經濟成長的關係。

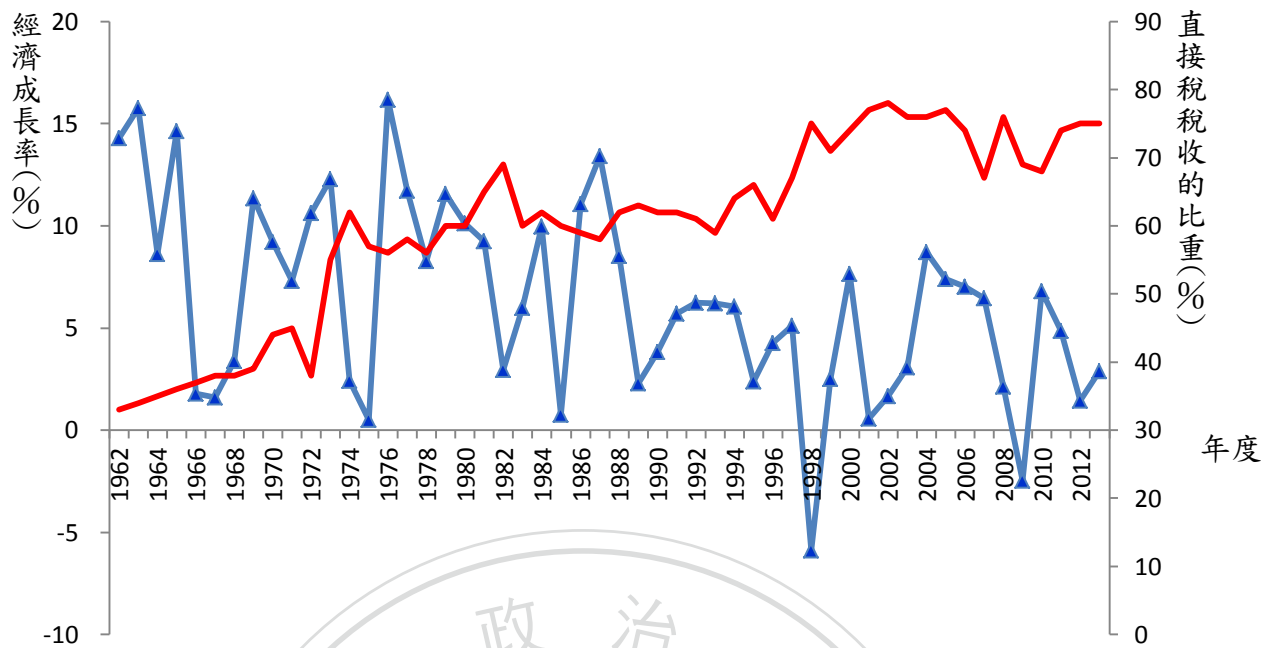


圖 4-2 香港 1962-2013 年直接稅稅收比重與經濟成長率趨勢圖

資料來源：1. 香港特別行政區政府政府統計處 (2014)。
2. 中央政府總預決算查詢及統計資料庫 (2014)。

從圖 4-2 的趨勢圖來看，香港直接稅稅收比重（以下簡稱 DIR）與經濟成長率（以下簡稱 EGR）之間似乎沒有很明顯的關係存在。

4.2.1 敘述性統計

本研究係以香港1980至2013年之時序資料為主，首先討論各變數間的敘述性統計，包括平均數、標準差、最大值及最小值，藉以對變數進行初步之瞭解。

表4-2 變數定義

| 實證變數 | 資料名稱 | 資料來源 |
|--------|-------------|---|
| EGR | 經濟成長率 | 中央政府總預決算查詢及統計資料庫 |
| 租稅結構變數 | | |
| DIR | 直接稅稅收占總稅收比率 | 香港特別行政區政府政府統計處 |
| S | 儲蓄占GDP比率 | IMF World Economic Outlook Database, April 2014 |
| PF | 政治因素 | 1997年回歸中國大陸，設為虛擬變數 |
| CC | 金融危機 | 1998年與2009年的經濟成長率為負值，設為虛擬變數 |

表4-3 敘述性統計

| 變數 | 平均值 | 標準差 | 最小值 | 最大值 |
|-----|---------|--------|---------|---------|
| EGR | 4.9653 | 3.9258 | -5.8800 | 13.4000 |
| DIR | 67.7059 | 6.6721 | 58.0000 | 78.0000 |
| S | 31.9429 | 2.4931 | 26.7080 | 37.3840 |
| PF | 0.5000 | 0.5075 | 0 | 1.0000 |
| CC | 0.0588 | 0.2388 | 0 | 1.0000 |

資料來源：本研究。

由表4-3中可知，經濟成長率最大值出現在1987年，是因為中國將新界地區以99年為期租借給英國，而香港憑藉地理上的便利，成為中國與其他國家的轉運站，故經濟大幅成長，經濟成長率最小值出現在1998年-5.88%，是受到金融危機的影響，而平均值4.9653%，標準差3.9258%，顯示香港過去30年來經濟成長率不集中於平均值而是分散的，故經濟成長率差距比較大；直接稅稅收占總稅收比率最大值78%，最小值58%，平均值67.7059%，標準差6.6721%，顯示資料較不集中平均值而呈現分散的狀況，代表直接稅稅收占總稅收比率易受到外在經濟景氣的影響而產生較大的變化；儲蓄占GDP比率最大值37.384%，最小值26.708%，平均值31.9429%，標準差2.4931%，顯示資料較不集中平均值而呈現較分散的狀況，代表儲蓄占GDP比率同直接稅稅收占總稅收比率易受到外在經濟景氣的影響而產生變化。

4.2.2 直接稅稅收比重與經濟成長率之單根檢定

傳統經濟學家在分析動態經濟體系時，通常會假定所分析的變數為穩定的 (stationary) 時間序列 (time series)，亦即變數之年序列具單根。而 Granger 和 Newbold (1974) 提出非定態序列會產生虛假迴歸 (spurious regression)，即序列間的關係是因時間趨勢所造成的，並非經濟上的關係，故將降低統計上的有效性。為使本研究的經濟計量模型較具信度，於模型建置及迴歸評估前，將先以單根檢定 (Unit Root Test) 方法來檢驗所採用的變數是否具有穩定性。本模

型以 ADF (Augmented Dickey-Fuller, 1984)⁴⁷ 及 PP (Phillips-Perron, 1988) 二種檢定進行分析，結果分析如下：

表4-4 DIR的ADF單根檢定結果

| Type | 滯後 | Rho | Pr < Rho | Tau | Pr < Tau | F | Pr > F |
|-------------|----|----------|----------|-------|----------|-------|--------|
| Zero Mean | 0 | -41.3386 | <.0001 | -7.67 | <.0001 | | |
| Single Mean | 0 | -41.3350 | 0.0002 | -7.55 | 0.0002 | 28.54 | 0.0010 |
| Trend | 0 | -41.3357 | <.0001 | -7.44 | 0.0001 | 27.71 | 0.0010 |

資料來源：本研究。

表4-5 DIR的PP單根檢定結果

| Type | 滯後 | Rho | Pr < Rho | Tau | Pr < Tau |
|-------------|----|----------|----------|-------|----------|
| Zero Mean | 0 | -41.3386 | <.0001 | -7.67 | <.0001 |
| Single Mean | 0 | -41.3350 | 0.0002 | -7.55 | 0.0002 |
| Trend | 0 | -41.3357 | <.0001 | -7.44 | 0.0001 |

資料來源：本研究。

從 ADF 及 PP 單根檢定來看 DIR 一階差分後是否具有單根，檢定結果如表 4-4、表 4-5，顯示 DIR，其統計量 $\rho = -41.3357$ (P-value < 0.0001)、 $\tau = -7.44$ (P-value = 0.0001)，此二統計量的 P-value 均小於 5% 的顯著水準，顯示 DIR 呈現定態序列。

表4-6 EGR的ADF單根檢定結果

| Type | 滯後 | Rho | Pr < Rho | Tau | Pr < Tau | F | Pr > F |
|-------------|----|----------|----------|-------|----------|-------|--------|
| Zero Mean | 0 | -41.6386 | <.0001 | -7.58 | <.0001 | | |
| Single Mean | 0 | -41.6383 | 0.0002 | -7.46 | 0.0002 | 27.84 | 0.0010 |
| Trend | 0 | -41.6564 | <.0001 | -7.34 | 0.0001 | 26.96 | 0.0010 |

資料來源：本研究。

表4-7 EGR的PP單根檢定結果

| Type | 滯後 | Rho | Pr < Rho | Tau | Pr < Tau |
|-------------|----|----------|----------|-------|----------|
| Zero Mean | 0 | -41.6386 | <.0001 | -7.58 | <.0001 |
| Single Mean | 0 | -41.6383 | 0.0002 | -7.46 | 0.0002 |
| Trend | 0 | -41.6564 | <.0001 | -7.34 | 0.0001 |

資料來源：本研究。

⁴⁷ 檢定單根的方法最早是由 Dickey 與 Fuller (1979) 所提出，假設殘差符合白噪音 (white noise)，惟因 DF 檢定之殘差項通常存在明顯的序列相關，於是 Said 與 Dickey (1984) 發展出 ADF 檢定，加入額外差分落後期調整，以解決殘差項序列相關的缺失。

從 ADF 及 PP 單根檢定來看 EGR 一階差分後是否具有單根，檢定結果如表 4-6、表 4-7，顯示 EGR，其統計量 $\rho = -41.6564$ ($P\text{-value} < 0.0001$)、 $\tau = -7.34$ ($P\text{-value} = 0.0001$)，此二統計量的 $P\text{-value}$ 均小於 5% 的顯著水準，顯示 EGR 呈現定態序列。

綜上，DIR 與 EGR 兩變數經一階差分後皆成定態序列，表示該兩變數具穩定性，故不會產生虛假迴歸。

4.2.3 直接稅稅收比重與經濟成長率之因果關係

理論上直接稅稅收比重的變動應該會受到經濟成長率變動的影響，而直接稅稅收之增減亦受到稅基、稅率及寬減額等之影響，因此，吾人以用 Granger 因果關係⁴⁸檢定法，檢測直接稅稅收比重與經濟成長率之間的因果關係，結果顯示如下：

$$\text{EGR}_t = 0.2639 \text{EGR}_{t-1} + 0.0499 \text{DIR}_{t-1}$$

(1.58) (3.18) (t值)

$$\text{DIR}_t = 0.3693 \text{EGR}_{t-1} + 0.9784 \text{DIR}_{t-1}$$

(2.20) (62.00) (t值)

由上可知，直接稅稅收比重與經濟成長率之間具雙向的因果關係；而當期經濟成長率不受前期經濟成長率的影響，惟受前期直接稅稅收比重的影響。當期直接稅稅收比重受前期經濟成長率的影響，亦受前期直接稅稅收比重的影響。

4.2.4 模型設計

由於影響一個國家經濟成長的因素眾多，其中租稅結構應該是重要因素之一，而根據內生性成長理論 (endogenous growth theory)，是以整體經濟內的變數來解釋經濟成長的原因，即除了資本、勞動與技術外，政治制度、國際貿

⁴⁸ Granger causality test 是一種假設檢定的統計方法，檢驗一組時間序列 x 是否為另一組時間序列 y 的原因，其基礎是自迴歸模型。迴歸分析通常只能得出變量間的相關性，但諾貝爾經濟學獎得主克萊夫·格蘭傑 (Clive W. J. Granger) 於 1967 年論證，在自迴歸模型中透過一系列的檢定，進而揭示部分的因果關係是可行的。

易與財政政策等，均會影響經濟成長，過去有許多學者探討一個國家的租稅結構與經濟成長的關係，以臺灣為例，如王肇蘭、徐偉初 (2004) 等表示許多文獻均探討租稅結構對經濟成長的影響，所獲結論大致一致：直接稅與經濟成長間存在著顯著的負相關。

本研究主要目的在探討香港政府以直接稅為重的租稅結構，其對經濟成長的影響為何，並考慮總體經濟其他因素，以實證方式進行研究，探討直接稅、儲蓄率、政治因素等對經濟成長的影響程度。

本研究經濟計量模型設計如下：

$$EGR_t = \alpha + \beta_1 DIR_t + \beta_2 S_t + \beta_3 PF_t + \beta_4 CC_t + \varepsilon_t \quad (4.1)$$

式(4.1)中， t 代表期間， α 代表截距項， β_i 代表變數的係數， ε_t 代表誤差項， $t = 1980, \dots, 2013$ ， $i = 1, 2, 3, 4$ 。

我們預期 β_1 與 β_4 的符號為負的， β_2 與 β_3 的符號為正的。也就是說，直接稅稅收比率愈重，表示人們的可支配收入和淨利潤減少，人們工作及投資的意願降低，削弱經濟成長之速度，因此會預期參數估計值為負的；同理，面對金融危機時，將限制經濟的成長，故預期參數估計值為負的。而根據內生性成長理論，儲蓄占GDP比率愈高，表示經濟成長良好，除了有能力消費外，還有多餘的錢可以儲存。就政治因素來說，短期雖造成人心動盪不安，進而對經濟造成負面的影響，由於回歸後，係採一國兩制，加上中國大陸日益茁壯，儼然已成為世界大國，香港應可從中獲得好處，故儲蓄占GDP比率與政治因素預期參數估計值為正的。

4.2.5 實證結果分析

為使模型更臻至，先進行變數的相關性檢定，即假設任一解釋變數皆不會是其他解釋變數的線性函數，本研究運用皮爾森相關係數 (Pearson correlation coefficient) 及斯皮爾曼等級相關係數 (Spearman rank correlation coefficient)

檢定兩變數間是否相關，以避免共線性 (collinearity) 的存在。變數間之相關係數估計值如下：

表4-8 Pearson 相關係數

| | EGR | DIR | S | PF |
|------------|------------|------------|----------|-----------|
| DIR | -0.4418 | | | |
| | 0.0089 | | | |
| S | 0.3516 | -0.3511 | | |
| | 0.0414 | 0.0418 | | |
| PF | -0.3726 | 0.8770 | -0.3802 | |
| | 0.0300 | <.0001 | 0.0266 | |
| CC | -0.5905 | 0.1633 | -0.1606 | 0.2500 |
| | 0.0002 | 0.3561 | 0.3642 | 0.1539 |

資料來源：本研究。

表4-9 Spearman 相關係數

| | EGR | DIR | S | PF |
|------------|------------|------------|----------|-----------|
| DIR | -0.4248 | | | |
| | 0.0123 | | | |
| S | 0.4078 | -0.3153 | | |
| | 0.0167 | 0.0693 | | |
| PF | -0.3148 | 0.8474 | -0.3747 | |
| | 0.0698 | <.0001 | 0.0290 | |
| CC | -0.4077 | 0.1596 | -0.2039 | 0.2500 |
| | 0.0167 | 0.3671 | 0.2475 | 0.1539 |

資料來源：本研究。

由上述結果顯示，無論是皮爾森相關係數還是斯皮爾曼等級相關係數之檢定，兩兩變數間之相關係數皆無或為弱相關，僅直接稅占總稅收比率與政治因素相關係數為大於0.7以上，表示具高度相關，亦即有強烈的共線性關係，為避免此一因素造成有害的共變性影響，本模型將刪除共變性較高的變數。

刪除共變性之變數後，計量模型重新設定如下：

$$EGR_t = \alpha + \beta_1 DIR_t + \beta_2 S_t + \beta_3 CC_t + \varepsilon_t \quad (4.2)$$

式(4.2)中， t 、 α 、 β_i 、 ε_t 、 i 定義同式(4.1)。

本研究係採用香港1980年至2013年的時間序列資料，以一般線性模型 (General Linear Model)，其推算參數的理論基礎是最小誤差平方法以求得直接稅稅收比重變數對經濟成長的影響，並採取線性相關迴歸分析以測量兩變項之間的關係強度。

因1998年與2009年的經濟成長率為負值，經分析是受到金融危機的影響；且1998年與2009的經濟成長率為34個樣本中的極端值，故設計虛擬變數以反映此一情況。

表4-10 租稅結構對經濟成長率之迴歸結果

| Variable | Coefficient | Std. Error | t-Statistic | Prob. |
|--------------------|-------------|------------|-------------|--------|
| α | 9.2024 | 10.3209 | 0.89 | 0.3797 |
| DIR | -0.1767** | 0.0821 | -2.15 | 0.0397 |
| S | 0.2574 | 0.2197 | 1.17 | 0.2506 |
| CC | -8.4686*** | 2.1767 | -3.89 | 0.0005 |
| R-squared | | 0.49 | | |
| f-statistic | | 9.78 | | |
| Pr > F | | 0.0001 | | |

註：***表示p-value=1%的顯著水準；**表示p-value=5%的顯著水準。

由上述可知，香港直接稅稅收的比重對經濟成長率有顯著的負相關，亦即直接稅 (所得稅) 稅收的比重愈重，其對經濟成長率呈不利狀態，而本研究的實證結果與香港實際情形 (如圖4-3) 相同。

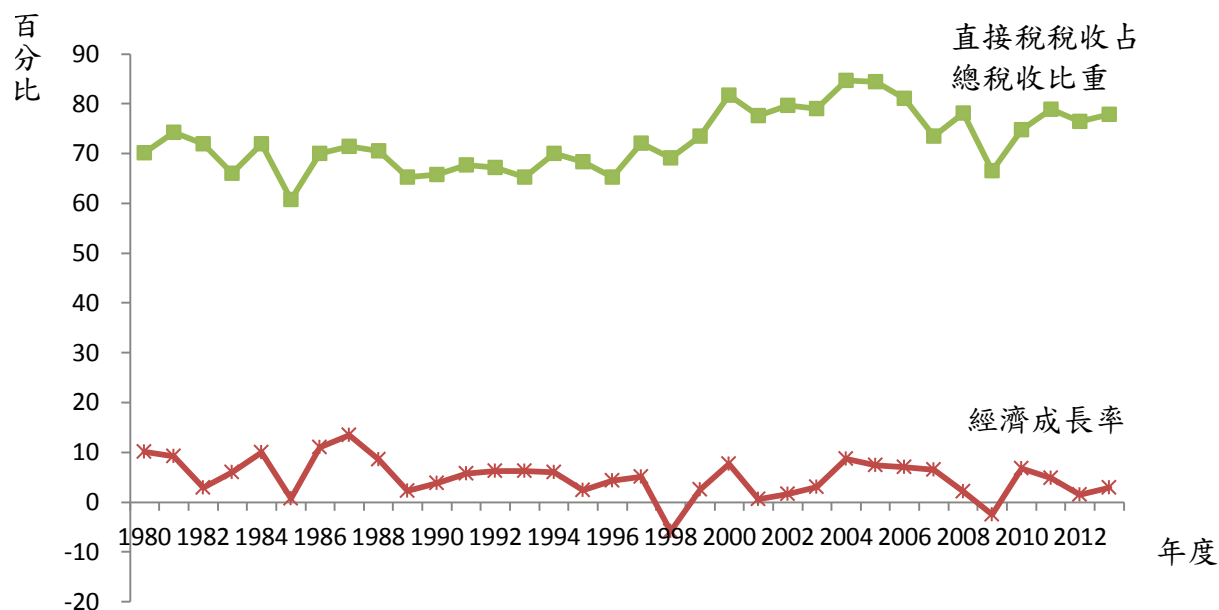


圖4-3 香港1980-2013年直接稅占總稅收比重與經濟成長率趨勢圖

資料來源：1.香港特別行政區政府政府統計處 (2014)。
2.中央政府總預決算查詢及統計資料庫 (2014)。

第 4.3 節 香港直接稅比重是否合宜

一國政府開徵稅目取得稅收，目的不外乎是增加財政收入、調節經濟、維護公平及提高效率，而各國政府由於社會、經濟及政治等因素的不同，對這些目的會有所取捨。為瞭解香港直接稅占稅收的比重是否合宜，吾人將從歷史、學術理論、文獻探討及實證結果等方面進行分析。

一、歷史

由香港1987年立法局（現稱立法會）報告⁴⁹資料顯示，香港人民早就注意到政府稅收中直接稅與間接稅的租稅結構已漸失衡，並多次就此議題提出討論及給予意見，有些人建議其比重應維持45：55或50：50，惟最終皆無定論。根據香港特別行政區政府稅務局2010-11課稅年度的數字可知，在776,000家註冊公司中，只有91,000家公司（占註冊公司家數的12%）繳納利得稅，不用繳納利

⁴⁹ 香港立法局 1987 年 3 月 18 日會議過程正式紀錄，資料來源：香港特別行政區立法會網站 http://www.legco.gov.hk/general/chinese/library/onsite_researchers.html。

得稅的公司幾乎達九成。而在公司利得稅收入中，69%來自1,400家公司（占註冊公司家數的0.18%）所繳納的稅款。至於薪俸稅方面，在350萬工作人口中，有200萬人（占工作人口的57%）無須繳納薪俸稅。在150萬名繳納薪俸稅的人數中，20萬名薪俸稅納稅人（占工作人口的6%）所繳納的稅款已占薪俸稅收入的81%⁵⁰，使得香港人民及立法會（前為立法局）之委員們無相關動力進行稅制調整。

又為了促進經濟發展，香港稅制奉行三項原則，即整體稅率應保持低水平、稅制應簡潔及易於執行、稅制應易於明瞭，以吸引外資投資資金、人才及技術之引進，進而增加直接稅稅源，此部分可由香港的人口數自1961年底3,168,100人至2013年底7,219,700人⁵¹，增加人口數為3,601,600人，增加幅度高達113.68%；登記冊上的公司家數由1961年5,036家增加到2014年1月1,171,736家，增加家數為1,166,700家，增加幅度約231.67%⁵²可知。

故在此方面可知，香港政府固然明瞭直接稅比重過重，惟基於自由放任主義，尚無急迫修正之必要。但就資源配置及效率的考量，究竟應以何為優先，端看一個國家的重要施政目標為何？以香港而言，其較著重效率原則，惟以經濟高度發展的國家，資源配置的公平原則更為重要。

二、理論與文獻

由理論與相關文獻中不難發現，直接稅與間接稅各占稅收的比重應是互補而非替代的關係，兩者皆有其存在的理由及其必然性，次就學術理論而言，直接稅有助於實現公平原則，而間接稅則有利於社會資源之重置，因此，二者應併存，至其比重之多寡應端視各國經濟發展情形與政府採行的政策目標而定，就香港而言，其係經OECD認定之已開發的國家，理應著重於實現公平原則，故直接稅的比重應較間接稅為重。

⁵⁰ 資料來源：2013施政報告及2013-14財政預算案公眾諮詢（2012），2013年11月15日取自網址：<http://www.budget.gov.hk/2013/chi/speech.html>。

⁵¹ 1961年的數字是根據「廣義時點」方法編製，而2013年的數字是根據「居住人口」方法編製，且2013年為臨時數字，資料來源：香港特別行政區政府政府統計處網站 http://www.censtatd.gov.hk/hkstat/sub/bbs_tc.jsp。

⁵² 資料來源：香港特別行政區政府政府統計處網站 http://www.censtatd.gov.hk/hkstat/sub/bbs_tc.jsp。

惟因香港地區採行的稅率過低，相對的實現公平原則的效益有限，倘再提高直接稅的比重，亦無法縮小貧富差距，且直接稅之稅收易受到外在經濟環境的影響，財政收入相當不穩定，可能導致財政赤字，影響香港政府財政，故應適時調整比重。

三、無開徵銷售稅

香港殖民政府於 1984 年報告中曾指出，香港的經濟體制規模較小，且性質係屬開放型，易受到外在環境因素的影響，而香港政府為抵銷外來不利因素而採取之因應措施，往往成效不如預期，故採取自由經濟市場原則，加上香港為國際自由港，除了少數應課稅品例如煙草及汽油外，政府對進口貨物並無徵收關稅等銷售稅，係造成間接稅比重遲遲無法提高之原因，故多倚重直接稅稅收，因此，應適時增加間接稅的比重。

四、實證結果

就本研究實證結果來說，直接稅占稅收的比重與經濟成長率為負相關，即直接稅占稅收的比重提高 1% 時，經濟成長率將降低 0.1767%，亦即香港政府欲維持一定的經濟成長，勢必降低直接稅的比重。

綜上，就現行香港而言，其以直接稅為主的租稅結構，即以所得稅為主要稅收來源，香港政府亦認為直接稅比重稍嫌過重，對經濟成長來說，容易受到外在環境的影響，造成財政收入巨額變動，進而影響政府政策的進行，故應適時調整其比重。

第五章 結論

凡有國家組織的存在，必然有租稅之產生，世界各國皆依據當時歷史背景與財政需要，採取不同的課稅方式，以取得收入，因此，直接稅與間接稅二者間的關係一直是世界各國所關心之議題。而一個國家稅收制度的形成，往往與地理環境、歷史、政治、經濟及社會變遷等有著密切的關係，故應觀其源泉，究其發展，尋求因果關係，進一步探討香港地區採行分類所得之原因。另外一個國家的政府開徵稅項的目的大多為增加財政收入、調節經濟、維護公平或提高效率，而各國政府由於所面對社會、經濟及政治因素的不同，對這些目的會有所取捨，本研究係以香港資料進行研究，並就實證結果分析，得到下列結論：

一、歷史地理因素—承襲英國所得稅制度，發展成國際貿易航運中心

香港的稅務條例最初是在1947年制定的，原係以英國為殖民地制定的稅制為基礎，即以1940年戰時稅收條例為本，目的是在香港地區徵收各類所得稅項，由於當時正處於第二次世界大戰之後，香港殖民地的相關稅務行政管理制度尚未建置完成，而當時英國本身所採行的就是分類所得稅制，採其就源繳納稅捐簡單且方便的特性，故直接將英國所採行的所得稅制引進香港，而其後雖然歷經三次稅務檢討委員會研討修訂意見，惟修改幅度有限，仍維持原稅制之基本精神。

次香港天然資源有限，惟其所處的經濟地理位置卻非常有利，位於世界上最大的歐亞大陸與太平洋交匯處，便於通往世界各地，而香港的維多利亞港憑藉著優越的經濟地理位置，遂發展成為國際貿易航運中心。又香港於1910年完成了與中國大陸聯繫的廣九鐵路的建置，使得香港成為中國的轉口貿易港。再加上香港因鄰近中國大陸，可就近獲得大量低廉的資源、勞力與廣大的市場，為吸引外國人到香港進行投資及促進經濟發展，其稅制應力求簡單，而此即為分類所得稅制的優點。

二、簡單與效率原則—低稅率與簡單稅制

香港地狹，屬小型經濟體，經濟狀況易受世界大國之影響，為維持其競爭

優勢，香港政府一直堅持維持低稅率與屬地主義的課稅政策，以鼓勵貿易與生產，如利得稅稅率為16.5%，薪俸稅稅率為15%，並取消了利息稅，不課徵資本利得稅、股息稅與銷售稅，與其他國家的稅率相比，香港的稅項相對優惠。又因香港政府對資金流動及對外投資障礙低、金融與銀行業限制少，使得香港國際金融中心的地位提高，有鑑於香港低稅率與簡單稅制，有助於與其他國家競爭，故無進行租稅制度之改革動力。

三、經濟及財政預算政策—自由放任主義、量入為出原則

由於香港以市場經濟為主導，且工商界對香港政府在作財經決策的過程中影響甚大，故香港政府於稅制的改革上會儘量維持工商界的利益，加上60至70年代財政司司長認為香港應採取自由放任主義、不干預主義，即以不干預市場機制運作的經濟政策，來吸引外資進入，使得戰後香港的經濟得以迅速復甦與發展。又當時香港政府對於預算財政政策係採取審慎理財方式，以量入為出為原則，避免結算赤字情形之發生。

而香港自從施行分類所得稅制後，因香港政府保守的估計預算收支，於編制預算時，採取高估開支及低估收入之方法，以減低預算盈餘數額，貫徹審慎理財的精神，使得香港政府財政多為結算盈餘，因此，香港政府在稅收不匱乏的情形下，無進行租稅制度之改革動力，迄今香港仍維持原稅務條例之基本原則。

四、實證結果

就本研究結果來說，直接稅稅收占總稅收的比重與經濟成長率為負相關，即香港直接稅占稅收的比重提高1%時，經濟成長率將降低0.1767%，換句話說，當直接稅稅收占總稅收的比重減少1%時，香港的經濟成長率將提高0.1767%，亦即欲維持一定的經濟成長，勢必降低直接稅的比重，此與OECD 2010年出版的稅收政策改革與經濟增長結果相同，公司所得稅是所有租稅稅目中對經濟成長率負影響最為顯著的，其次是個人所得稅，因此，吾人建議香港政府應配合經濟政策作適度的調整。

綜上，香港自採行分類所得稅制後，配合政治體制、財政政策及經濟發展

策略等，適時的調整稅制，以因應當時經濟發展現況，加上維持其一貫的稅制原則，使得香港經濟得以起飛，因此，由香港的經驗得知，舊稅即良稅，即其較注重租稅公平原則。另就現行香港而言，其係以直接稅為主的租稅結構，對經濟成長來說，比重稍嫌過重，且容易受到外在環境的影響，造成財政收入變動，進而影響政府政策的推行，故應適時調整其比重。



參考文獻

一、中文部分

王肇蘭、徐偉初 (2004),「經濟成長極大化之租稅負擔及租稅結構—臺灣實證分析」,《經社法制論叢》,第 34 期,頁 77-102。

中央政府總預決算查詢及統計資料庫。網址：<http://nplbudget.ly.gov.tw/>。

最後瀏覽日期：2014 年 4 月 1 日。

北京財政部稅收制度國際比較課題組 (2000),《從國稅收制度叢書-英國稅制》,北京：中國財政經濟出版社。

汐見三郎 (1936),《各國所得稅制度論(再版)》,上海：上海及各埠商務印書館。

李文輝 (1997),「香港稅務縱覽^⑩」,《涉外稅務》,第 10 期,頁 1。

李林木、湯群群 (2010),「1994 年稅制改革以來我國直接稅的收入分配效應」,《稅務研究》,第 3 期,頁 32-37。

香港特別行政區政府稅務局 (2013),《稅務局所課徵的稅項指南 2013-2014》,香港：香港特別行政區政府稅務局。

徐偉初、歐俊男、謝文盛 (2012),《財政學》,臺北：華泰文化事業股份有限公司。

陳麗 (2002),「香港與內地個人所得稅的比較」,《福建稅務》,第 4 期,頁 33-35。

財政部稅制委員會 (2012),《2012 主要國家稅制概要》,臺北：財政部稅制委員會。

張偉、張科 (1999),「簡介香港稅制」,《稅收廣角》,第 8 期,頁 36-37。

張樂育 (2009),「經濟地理學與區域經濟研究」,香港：中國評論學術出版社,2013 年 11 月 13 日取自網址：

<http://hk.crntt.com/crn-webapp/cbspub/secDetail.jsp?bookid=33661&secid=33701>。

梁東豪、王鴻飛 (2011),「香港稅制簡介」,中央財經大學報告,取自 2013 年 12 月 15 日網址:

<http://wenku.baidu.com/view/49c4b4115f0e7cd1842536d9.html>。

黃明聖、黃淑惠、李瑞生 (2013),《租稅法規:理論與實務》。臺北:五南圖書出版股份有限公司。

黃明聖 (2014),「香港稅制 知多少」,《財稅園地》,第 14 期,頁 4。臺北:財政部財政人員訓練所。

劉麥嘉軒、黎嘉德 (2012),《香港稅務:法例與實施說明 2011—2012》,香港:中文文學出版社。

劉群 (1994),「香港政府對稅收的管理」,《財稅與會計》,第 5 期,頁 49。

謝孝衍 (譯) (1990),《簡明香港稅務》(David Flux 原著),香港:中文文學出版社。

鄧樹雄 (2003),《香港公共財政史:1949/50—1979/80》,香港:香港浸會大學。

魏潤水 (2003),「直接稅與間接稅的關係研究」,《福建稅務》,第 12 期,頁 23-25。

羅時萬 (2000),「財政收支與所得分配對臺灣經濟成長影響的探討」,國立政治大學經濟學系博士論文。

鐘惠坡 (2000),「香港的稅收管理」,《中國稅務》,第 11 期,頁 63。

二、英文部分

Branson, J. and C. K. Lovell (2001), "A Growth Maximising Tax Structure for New Zealand", *International Tax and Public Finance*, 8(2), 129-146.

Granger, C. W. and P. Newbold (1974), "Spurious Regressions in Econometrics", *Journal of Econometrics*, 2(2), 111-120.

Littlewood, M. (2010), *Taxation Without Representation: The History of Hong Kong's Troublingly Successful Tax System (Vol. 1)*, Hong Kong: Hong Kong University Press.

OECD (2010), “Tax Policy Reform and Economic Growth”, *OECD Tax Policy Studies*, No. 20, OECD Publishing.

OECD (2013), “Tax Revenue Trends, 1965-2012”, in OECD, *Revenue Statistics 2013*, OECD Publishing.

