

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織與韓國
租稅政策中心聯合舉辦
2017年「租稅政策分析工作小組」
國際租稅研討會報告

服務機關：財政部綜合規劃司

姓名職稱：秘書 朱紀燕

派赴國家：韓國首爾

出國期間：106年3月20日至3月25日

報告日期：106年6月23日

摘 要

經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Co-operation and Development) 與韓國租稅政策中心 (OECD Korea Policy Centre) 每年於韓國舉辦國際租稅研討會，主要邀集亞洲地區之稅務機關參與，由經濟合作暨發展組織指派專家，探討最新租稅相關議題，交換彼此經驗，供各國擬訂政策與實務執行參考。

106 年 3 月 20 日至 3 月 25 日於韓國首爾肯辛頓飯店 (Kensington hotel) 舉辦之「第 99 屆 OECD 租稅研討會：租稅政策分析工作小組 (The 99th OECD Tax Seminar: Tax Policy Analysis Workshop)」研討會，此次研討會共有 3 位專家擔任講座，包括紐西蘭籍 Mr. Alastair Thomas (event leader, OECD)、比利時籍 Mr. Christian Valenduc (Ministry of Finance, Belgian) 及奧地利籍 Mr. Tibor Hanappi (OECD)。研討會議題涵蓋稅收統計分析與應用、租稅政策目標衝突、個人所得稅制與公司所得稅制設計議題、稅式支出報告與成本效益分析、租稅規避與逃漏、中小企業課稅與消費稅制設計議題等，講座並準備數個案例，由參與成員分組討論，透過案例討論過程，相互交換意見，再將討論結果向與會人員分享，本次研討會有助於與會人員更了解租稅政策設計目標與各稅制度設計考量重點。

參加經濟合作暨發展組織與韓國租稅政策中心聯合舉辦 2017 年「租稅政策分析工作小組」國際租稅研討會 報告

壹、目的.....	4
貳、過程.....	5
參、討論議題摘錄.....	6
一、稅收統計（Revenue statistics）.....	6
二、租稅政策衝突（Conflicting tax policy goals）.....	9
三、所得稅制設計議題（Income taxation: facts, policy issues and reforms）.....	14
四、稅式支出報告與成本效益分析(Tax expenditures reporting and cost-benefit analysis).....	20
五、消費稅制度設計議題(Consumption tax design issues).....	23
肆、心得與建議.....	27
一、心得.....	27
二、建議.....	29

壹、目的

經濟合作發展組織(The Organization for Economic Co-operation and Development, 以下簡稱 OECD)致力於聚集世界各地管理者為世界經濟發展而努力合作，主要目的在於穩定世界經濟發展、提高就業率及生活水準、維持金融穩定及幫助開發中與未開發國家。為達到上述目的，OECD 每年在世界各國舉辦數十場研討會，聚集超過 100 個國家的管理者及菁英，相互合作分享專業知識，以達到促進世界經濟發展的最終目標。

歷年來 OECD 韓國租稅政策中心(OECD Korea Tax Policy Center)舉辦多場各議題稅務研討會，邀請 OECD 會員及非會員國稅務機關代表及該領域學者專家，針對各項重要議題交換經驗，共同討論當前熱門租稅議題之理論與實務，給予與會代表瞭解各國現行租稅制度的機會，共同為改善各國租稅環境而努力。

OECD 韓國租稅政策中心聯合於今(2017)年共舉辦 7 場研討會，討論議題包括「租稅政策分析工作小組」、「BEPS 行動計畫 1 之最低標準」、「國際租稅規避及 BEPS 因應措施」、「大型企業稅務管理最新發展」、「工具包—可比較性—採礦業」、「進階租稅協定」及「移轉訂價之爭端解決及反制」等議題，內容相當充實豐富。綜合規劃司多年來均選擇適合議題固定派員參與研討會，旨在與世界各國稅務代表和稅務專家們交換實務心得與意見，期透過此難得機會，互相討論切磋，帶回最新國際趨勢與作法供國內參考，使得本國租稅制度更加完善、健全和進步。

貳、過程

本研討會於今(106)年 OECD 於 3 月 20 日至 25 日在韓國首爾汝夷島肯辛頓飯店(kensington hotel Yeoido)舉行，主題為「租稅政策分析(Tax Policy Analysis Workshop)」。

討論議題包括：

- 一、稅收統計分析與應用
- 二、「薪資課稅 (Taxing Wages)」簡介與運用
- 三、有效稅率分析
- 四、租稅政策目標衝突
- 五、個人所得稅制度：實務、政策議題與改革
- 六、公司所得稅制度：設計議題
- 七、稅式支出報告與成本效益分析
- 八、租稅規避與逃漏
- 九、中小企業課稅
- 十、消費稅制度設計議題

本研討會除各項討論議題外，另包括分組案例研討及各國租稅優惠制度擇要簡報，透過各國與會代表針對各項議題進行討論，分享各國實務經驗，提供不同思維角度，再由講座歸納重點，確實瞭解各項議題，使各國代表能分享研討會所學知識，提昇該國對於租稅政策設計與制定能力。

本次與會國家包括不丹、印度、印尼、馬爾地夫、巴基斯坦、中國大陸、韓國、斯里蘭卡、坦尚尼亞、臺灣、泰國、越南、馬來西亞共 13 國，出席代表共 25 人。由紐西蘭籍 Mr. Alastair Thomas(OECD, event leader)、比利時籍 Mr. Christian Valenduc(Belgian Ministry of Finance) 及奧地利籍 Mr. Tibor Hanappi(OECD)分別擔任各項議題講座。

我國今年由綜合規劃司朱秘書紀燕代表參加。我國代表除與主辦單位韓國租稅政策中心同仁充分互動外，同時利用會議期間與他國與會代表就稅務政策制度交換意見。本次會議無論在專業領域或與友好國家實質官方交流方面，我國代表均有豐碩收穫。

參、討論議題摘錄

一、稅收統計 (Revenue Statistics)

主講人：Mr. Alastair Thomas

(一)OECD 稅收統計資料庫簡介

為使世界各國政府稅收統計相關數據更能廣為運用，OECD 於 1965 年起建置 OECD 稅收統計資料庫(OECD Revenue Statistics database)，原始資料範圍僅涵蓋 OECD 會員國，自 1990 年後，逐漸擴大包含拉丁美洲、亞洲、非洲區域與加勒比海國家，因各國對於所得及各類租稅定義因國情而異，OECD 透過各地區專門研究人員及資料提供者之協助，將各國資料做系統性彙整，並按照 OECD 對於各項所得及租稅項目定義重新分類後，調和出具參考價值及可比較性之國際租稅資料庫。

拉丁美洲國家稅收統計(Revenue Statistics in Latin American countries)首次於 2012 年發行，每年發行一次，最新第 6 版於 2017 年 3 月 23 日發行，主要由聯合國拉丁美洲及加勒比海經濟委員會(United Nations Economic Commission for Latin America and the Caribbean, ECLAC)及中美洲開發銀行(Inter-American Development Bank, IDB)協助提供資料，2016 年第 5 版包含 22 個國家，2017 年新增貝里斯及古巴 2 國。

非洲國家稅收統計(Revenue Statistics in Africa)於 2016 年首度發行，預定於 2017 年 7 月發行第 2 版，由 OECD、非洲開發銀行(African Development Bank, AfDB)、非洲稅務行政論壇(African Tax Administration Forum, ATAF)、非洲聯盟(African Union)、歐洲委員會(European Commission)、法蘭西國協賦稅行政組織協會(Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales, CREDA F)及世界關務組織(World Customs Organization, WCO)協助提供資料，目前加入國家尚少(8 個國家)，講師希望將來能有更多國家加入。

亞洲國家稅收統計(Revenue Statistics in Asian countries, 2016 年發行第 3 版)，僅包括印尼、日本、韓國、馬來西亞及新加坡 5 國資料，由日本提供財務預算贊助，講師認為未來需要更多亞洲國家加入提供資料。

OECD 建置稅收統計資料庫主要目的為期待能作為各國政策制定或決策參考，該資料庫為完全無償，公開於 OECD 官方網頁(網址為：[http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=RS ASI](http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=RSASI))，此外，為提高該資料庫之信度及效度，講師鼓勵各國參與提供政府稅收統計資料，講師指出，各國政府僅需指派聯繫窗口，負責提供該國現有之稅收統計相關數據，並與 OECD 稅收統計資料庫研究人員共同討論，釐清對所得及各類租稅定義，使 OECD 研究人員便於調和統整各國間資料定義所產生之差異，絕對不會造成各國財政負擔，我國出席代表已於會後初步以電子郵件表達加入意願。

(二)資料庫主要指標及分類

該資料庫各項指標分類標準為 1965 年建置時決定，其後參考其他國際資料庫如國際貨幣基金(IMF)分類標準，持續與各國資料提供者討論修正，OECD 並製作相關分類標準表提供使用者參考。相較於其他國際租稅相關資料庫，OECD 稅收統計資料庫經過彙整分類，並根據分類標準重新調整，資料較為精密及具可信度，同時，因所有統計數據資料均公開於網頁且無收取費用，使用者更易取得。講師認為，相較於 IMF 統計資料庫僅採用各國統計資料，未予重新調整，OECD 稅收統計資料庫更具可比較性及參考價值。

主要指標分類如下：

1. 稅收可比較指標：主要包括稅收占 GDP 比例(總稅收及各類稅收)、各類稅收占總稅收比例、中央政府及地方政府稅收占總稅收比例等。
2. 稅收計算幣別：區分為以該國貨幣計算及以美元計算兩種，方便使用者比較。
3. 其他參考指標：主要包括以該國貨幣計算之 GDP、以美元計價之 GDP 及國際匯率。

(三)稅收統計圖表運用範例

OECD 稅收統計資料庫搜羅各國歷年總稅收與各稅稅收數據，並整體分析各項稅收比重占總稅收及該國 GDP 比例變化等國際趨勢，提供各國政策決策者參考。以 2017 年出版 OECD 稅收統計資料—各會員國稅收占該國 GDP 比例，舉例如下：

Table 1.1. Total tax revenue as % of GDP

	1965	1975	1985	1995	2000	2007	2009	2012	2014	2015p
Australia	20.6	25.4	27.8	28.2	30.4	29.7	25.8	27.4	27.8	..
Austria	33.6	36.4	40.5	41.1	42.1	40.5	41.0	41.7	42.8	43.5
Belgium	30.6	38.7	43.5	42.6	43.5	42.7	42.4	44.2	45.0	44.8
Canada	25.2	31.4	31.7	34.8	34.8	32.1	32.0	31.0	31.2	31.9
Chile	..	..	..	18.4	18.8	22.8	17.4	21.5	19.8	20.7
Czech Republic	..	..	..	34.9	32.5	34.3	32.4	33.7	33.1	33.5
Denmark ¹	29.1	37.0	43.9	46.5	46.9	46.4	45.2	45.8	49.6	46.6
Estonia	..	..	..	36.0	31.1	31.3	34.9	31.5	32.4	33.6
Finland	30.0	36.1	39.1	44.5	45.8	41.5	40.9	42.7	43.8	44.0
France ¹	33.6	34.9	41.9	41.9	43.1	42.4	41.3	44.3	45.5	45.5
Germany ²	31.6	34.3	36.1	36.2	36.2	34.9	36.1	36.3	36.6	36.9
Greece ¹	17.1	18.7	24.6	27.8	33.4	31.2	30.9	35.5	35.8	36.8
Hungary	..	..	..	41.0	38.6	39.6	39.2	38.6	38.2	39.4
Iceland	25.5	29.3	27.5	30.5	36.3	39.0	31.9	35.3	38.9	37.1
Ireland	24.5	27.9	33.6	31.7	30.8	30.4	27.4	27.5	28.7	23.6
Israel ³	..	..	..	35.6	34.8	34.0	29.7	29.7	31.2	31.4
Italy	24.7	24.5	32.5	38.6	40.6	41.7	42.1	43.9	43.7	43.3
Japan	17.8	20.4	26.7	26.4	26.6	28.5	27.0	29.4	32.0	..
Korea	..	14.9	15.8	19.1	21.5	24.8	23.8	24.8	24.6	25.3
Latvia	..	..	..	29.7	29.1	28.2	27.9	28.5	28.9	29.0
Luxembourg	26.4	31.5	37.9	34.9	37.2	36.5	38.9	38.8	38.4	37.0
Mexico ⁴	..	..	15.2	11.4	13.6	13.2	13.6	13.9	15.2	17.4
Netherlands	30.9	38.2	39.8	37.7	37.2	36.0	35.4	36.0	37.5	37.8
New Zealand	23.2	27.5	29.5	35.6	32.5	33.9	30.3	32.0	32.5	32.8
Norway	29.4	38.8	41.9	40.0	41.9	42.1	41.2	41.5	38.7	38.1
Poland	..	..	..	37.7	32.9	34.6	31.4	31.9	32.1	..
Portugal	15.7	18.9	24.1	29.3	31.1	31.8	29.9	31.8	34.2	34.5
Slovak Republic	..	..	..	39.6	33.6	29.2	28.9	28.4	31.2	32.3
Slovenia	..	..	..	38.4	36.6	37.1	36.2	36.9	36.5	36.6
Spain ¹	14.3	18.0	26.8	31.3	33.4	36.5	30.0	32.4	33.8	33.8
Sweden	31.4	38.9	44.8	45.6	49.0	45.0	44.1	42.6	42.8	43.3
Switzerland	16.6	22.5	23.9	25.4	27.4	26.1	27.0	26.8	27.0	27.9
Turkey	10.6	11.9	11.5	16.8	24.2	24.1	24.6	27.6	28.8	30.0
United Kingdom	29.3	34.2	35.1	29.8	32.8	33.0	31.5	32.7	32.1	32.5
United States	23.5	24.6	24.6	26.5	28.2	26.7	23.0	24.1	25.9	26.4
<i>Unweighted average</i>										
OECD Average⁵	24.8	28.6	31.5	33.3	34.0	33.8	32.4	33.4	34.2	34.3

OECD 分析 1965 年至 2015 年 OECD 會員國總稅收占 GDP 比例，2015 年總稅收占 GDP 比例最高為丹麥，墨西哥最低；32 個可取得資料國家中，25 個國家較 2014 年增加，7 個較 2014 年下降。2014 年及 2015 年間，總稅收占 GDP 比例增幅最高者為墨西哥(2.3%)，其次為土耳其(1.3%)，其他增幅高於 1 個百分點的國家包括愛沙尼亞、希臘、匈牙利與蘇維埃聯合大公國。反之，2014 年及 2015 年間，總稅收占 GDP 比例降幅最高者為愛爾蘭(5.1%)，其次為丹麥(3%)及冰島(1.8%)。

講師指出，OECD 致力於蒐集整理世界各國之各類稅收及所得相關資料，並提供政策制定者多元且正確之資訊，任何租稅政策規劃均須參考各國資料及國際趨勢，透過統計數據佐證，能使政策更具說服力及可靠性。

二、租稅政策衝突(Conflicting tax policy goals)

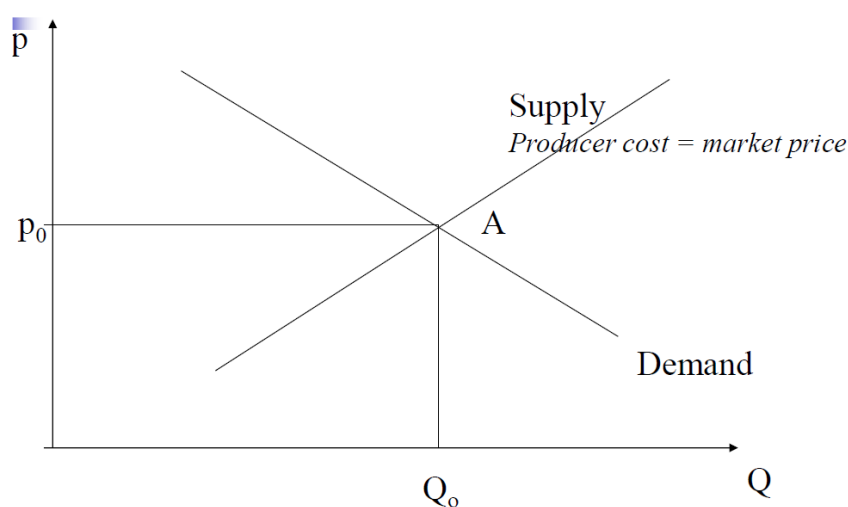
主講人：Mr. Christian Valenduc

(一)政策制定目標：租稅理論

講師認為，決策者在租稅政策制定前，應從租稅理論基礎著手，再根據各國國情需要調整，講師說明租稅政策制定主要考量重點包括效率性、公平性、中立性及稅務行政與依從成本 4 方面，前述考量重點均存在抵換關係，端賴決策者視政策目標優先性進行調整。

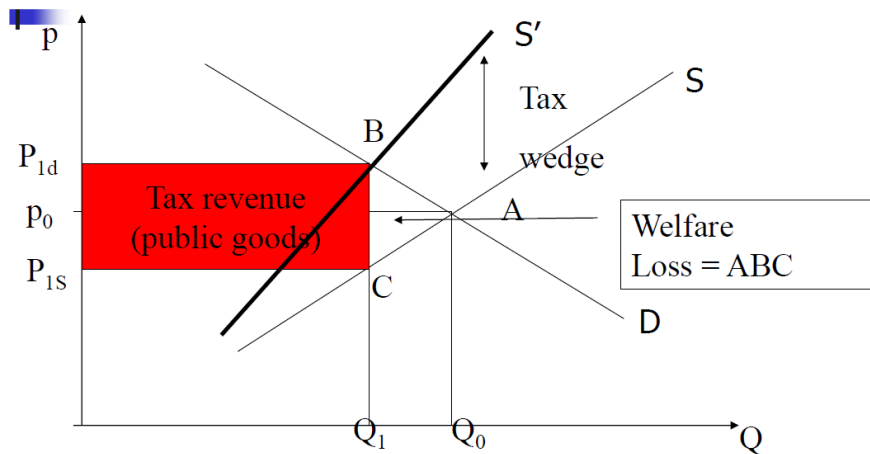
1. 效率性(efficiency)

在市場經濟下，供給和需求決定價格，倘若沒有租稅介入，則消費者剩餘及生產者剩餘相同，受雇主取得之報酬與雇主提供之成本相同，儲蓄取得報酬與資本投入成本相同，不產生分配扭曲和福利性損失，以供需圖表示如下：

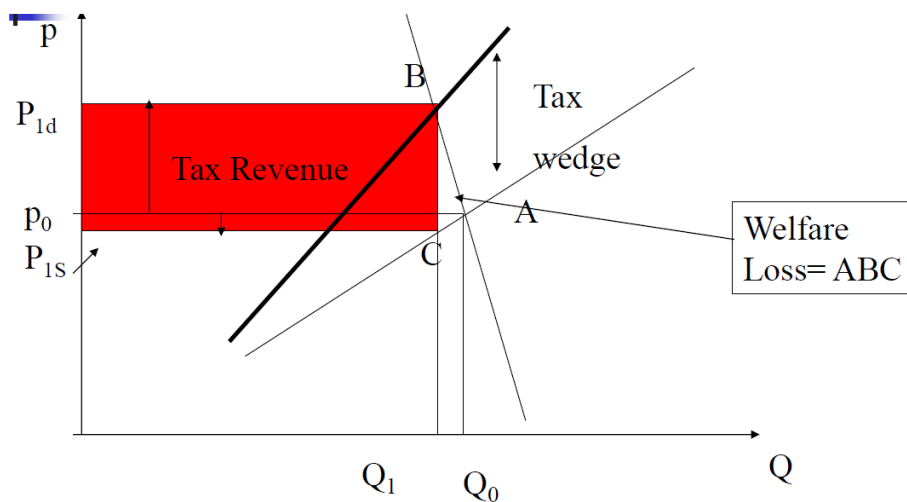


在公共體系下，為維持公共事務之運作，政府需要向人民課徵稅收，而租稅對市場經濟造成扭曲，市場價格將不再單純由生產者及消費者決定，在政府取得稅收同時，也造成福利性損失，生產者及消費者各自負擔福利性損失，負擔份額大小亦視其彈性高低而定。在需求彈性較低的前提下，消費者負擔福利性損失較多，供需圖表示如下。

(1)課稅後之稅收及福利性損失變化



(2)需求彈性較低情形下，提高稅率對於稅收及福利性損失之影響



理論上，稅率越低，總稅收占福利性損失比例越高，反之，稅率越高，總稅收占福利性損失比例越低，原則上決策者如要降低福利性損失且提高稅收，不應採行高稅率而應以低稅率為主，惟仍須視供需彈性而定，低需求彈性者情況下，提高稅率將使稅收越高，福利性損失越低，總稅收占福利性損失比例越高。

惟具有負外部性之財貨(bads)如菸品等，因具有負外部成本如空氣污染，政府對其負外部成本部分課稅，並不造成社會福利損失，同時可以增加稅收，矯正市場失靈(market failure)，無損市場效率。

2. 公平性(equity)

公平性原則可分為絕對公平原則及相對公平原則，絕對公平原則意指租稅徵收並不會因為納稅義務人經濟地位或納稅條件差異，而負擔不同稅額，此原則不考慮納稅義務人之納稅能力及受益原則，最能達成效率；相對公平認為課稅公平的追求，有水平公平(horizontal equity)與垂直公平(vertical equity)等 2 種標準。

水平公平係指具相同經濟地位的人，應負擔相同稅負，或具有同等納稅條件者，應負擔相同稅負，換言之，水平公平考量個人納稅能力，對各種類型之收入包括所得、消費及財產等不同態樣課徵相同稅負，惟講師認為，實現長期持有之資本利得，因該利得為經歷時間累積產生，不應與其他所得一視同仁，課徵相同稅率，應考量物價指數波動調整為實質所得。此外，水平公平亦應考量其他要素，包括年度財產或終生財產制、家戶制或個人制、家戶中無所得者如配偶或子女是否應納入納稅能力考量等。

垂直公平則指具不同經濟地位的人，應負擔不同稅負；強調租稅課徵前後，個人間的福利水準的高低次序，並沒有改變，須透過累進稅制方可達成垂直公平。租稅制定是否考量垂直公平，取決於決策者對於所得分配公平重視程度，歐洲國家相對於亞洲國家，課徵社會福利捐之比例較高，西歐國家個人所得稅多採行累進稅制，中歐與東歐國家則多採行平率稅制(flat tax)，而亞洲國家個人所得稅制主要仍以累進稅制為主。

3. 中立性(租稅誘因)

為促進國家經濟發展，提升產業競爭力，或達成某種特殊政策目的，政府有時會利用特定政策工具，例如租稅減免、直接補貼或間接補貼等。我國自 1960 年來為配合國家整體發展，使我國從農業導向國家邁向工業化，進而加速開發以早日邁進已開發國家，政府從制定實施「獎勵投資條例」，歷經數次修正後轉變為「促進產業升級條例」，即屬於租稅誘因之一。

絕大多數國家藉由實施租稅誘因以達成某種政策目的，其成效並不顯著。觀其原因應為制定租稅誘因政策時，未考慮以下 2 個關鍵因素：1. 政策設計並未達成預期政策目的，並引起非預期性經濟活動。2. 政策本身所造成的成本(包括：稅收損失、納稅人的依從成本及資源配置的扭曲等)遠高於制度所帶來的經濟效益。講師認為，政府在制定租稅誘因時，須謹慎考慮以下因素：

1. 制定租稅誘因目的：政府在制定租稅誘因政策前，須明確了解其目的及所要達成之經濟效果，方可制定出不偏離主題並符合需求的租稅誘因政策。
2. 定義適格經濟活動：明確定義適用租稅誘因的經濟活動型態並考慮各種態樣的經濟活動(例如：倘若企業中存在符合租稅誘因及不符合租稅誘因的經濟活動，該如何處理?)、經濟活動的發生地(若經濟活動發生在國外是否可適用?)，

及符合經濟活動的持續性(是否持續進行符合租稅誘因的經濟活動?)，以作為制定政策之考量依據。

3. 考量主要投資國之租稅誘因政策：隨著國際化腳步邁進，跨國企業在世界各國投資情形日益增加，政府在制定租稅誘因政策時，需同時考量其他主要投資國之租稅政策，避免跨國企業巧妙運用各國不同之租稅政策以規避稅負。

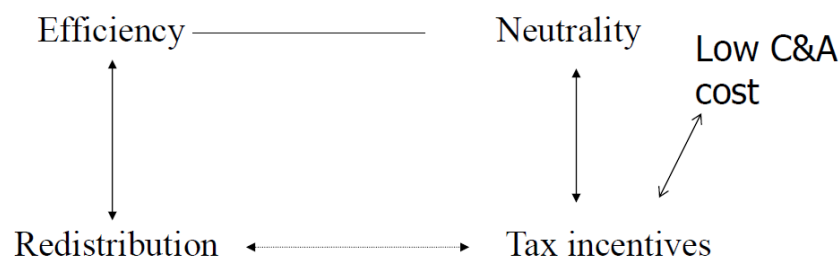
講師指出，多數國家認為採行公司所得稅之租稅優惠政策可刺激企業投資，降低失業率，提高產業競爭力，有助長期經濟成長，或對低所得者提供租稅優惠如扣除額或扣抵額等，有助改善所得分配。惟事實上，多數租稅優惠均存在其他不可預期之負面效果，或甚至無法達成政策目標，反而造成政府大量稅收損失，且增加稅制複雜度。租稅優惠成效的衡量不應僅止於使用人數的多寡，而必須整體考量所造成之負面效果。此外，是否只有透過租稅優惠政策方可達成政策目標，亦或有其他更好的方案，也是決策者應併同考量重點。

4. 稅務行政與依從成本

稅務行政與依從成本(compliance cost)為決策者制定租稅政策考量重點之一，任何縝密規劃之租稅政策需具備實務推動可行性，過於繁複的租稅政策恐將導致執行困難而增加徵納雙方成本，使得政府取得之稅收效益不急付出之行政成本，導致政策失敗，決策者不可不慎。

(二)理論與實務衝突

綜合前述 4 項主要政策制定目標分析，各種目標均存在抵換或相互衝突關係，如公平性(所得重分配)與效率性存在抵換關係，稅收中立性與租稅誘因存在抵換關係(如下圖)，而租稅誘因又損害所得重分配效果，此外，所有租稅政策均需考量產生之稅務行政成本與依從成本。



綜合考量各項目標之優缺點與抵換關係下，講師個人認為最佳租稅政策為

廣稅基，低稅率之租稅政策，不僅可改善租稅中立性且符合效率，稅務行政與依從成本亦較低。或有質疑此稅制並不符合所得重分配概念，講師認為只要透過提高高所得者之課稅所得級距就可以解決。

三、所得稅制設計議題(Income taxation: Facts, policy issues and reforms)

主講人：Mr. Christian Valenduc

(一) 個人所得稅

前節提到租稅政策制定考量重點包括效率性、公平性、中立性及稅務行政與

依從成本，講師由前述重點出發，探討個人所得稅稅制設計各項議題。

1. 效率性與公平性之抵換關係

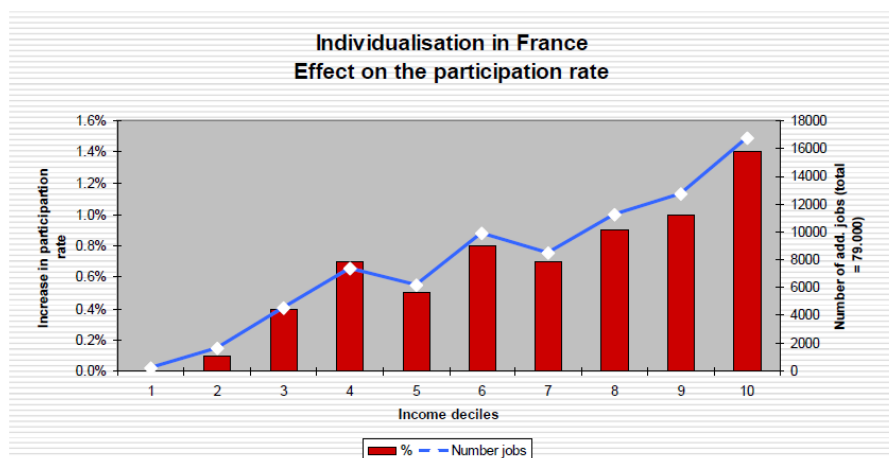
目前多數國家個人所得稅制仍採累進稅制為主，可達成所得重分配效果及公平性，惟不利於效率性。講師認為，多數決策者認為透過對高所得者課徵較高稅率可達成租稅公平性，事實上成效可能不如預期，原因在於高所得者之稅收彈性較中低所得者大，調高稅率反而使其更有意願透過其他方式規避稅目，有損租稅公平性。此外，累進所得稅制中存在過多租稅減免如免稅額、扣除額及扣抵額等，將對租稅累進性造成負面效果。最適個人所得稅政策應為廣稅基、低稅率，以提高租稅中立性及效率性，並確保達成水平公平，且擴大高所得之課稅所得級距即可解決無法達成所得重分配之問題。

2. 家戶所得制與個人所得制

所得稅制究竟應採家戶所得制或個人所得制亦為個人所得稅制設計重點之一，家戶所得制意指將家庭成員（主要為配偶）之所得合併申報，原則上相同所得之個人應負擔相同稅負，惟在累進稅制下，夫妻合併申報之所得稅負將高於分開申報之稅負，造成婚姻之懲罰，提高第二所得者(second earner)邊際稅率，降低其工作意願，為解決此問題，目前多採勞動所得分開申報或合併申報計算稅額後，按各自所得份額計算應納稅額比例 2 種方法。

個人所得制僅分別考量單一個人所得，不會造成婚姻懲罰，也不會降低工作意願，惟未整體考量家庭成員組成及納稅能力，將可能造成水平不公平現象，法國目前採行家戶所得制並按各自所得份額計算應納稅額，講師模擬該國採行新制後所對所得分配及工作意願之影響，發現個人所得制將增加多數高所得及低所得者之租稅負擔，對中所得者之影響較小，所得重分配效果不明顯，惟工作意願

將因此而增加(模擬結果如下表)。

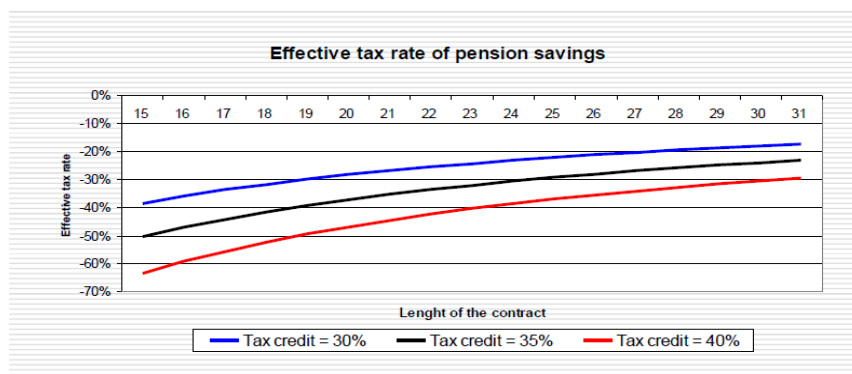


3. 全含所得制或獨立課稅制

租稅理論對全含所得制概念將稅基定義為所得和淨財富增加之總額，包括薪資、福利性所得、保險給付、失業給付及其他社會福利給付、實質資本所得及已實現或未實現資本利得等，減除所得所產生之必要費用後，即為應稅所得，理論上不提供其他扣除額或免稅額，亦無租稅減免適用。

實務上，淨財富增加額度計算有其困難度及爭議，例如福利性所得評價、資本所得按物價水準調整、應計基礎下未實現資本利得評價等，此外，各國政府均面臨應否提供扣除額、免稅額或其他租稅減免政策兩難局面。講師認為，採行租稅減免政策並不全然是壞事，良好租稅減免政策或可達成政策效果，但是所有租稅減免政策都會造成負面效果，例如破壞租稅中立性及所得重分配效果，同時增加稅務行政及依從成本，決策者需認知租稅優惠負面效果可能大於預期政策效果，且租稅減免政策一旦實施，極難撤銷或終止。

講師以比利時對於退休給付之租稅優惠制度為例，該國退休給付之租稅優惠設計原意是鼓勵人民及早提撥，惟因制度設計錯誤，反而造成越晚提撥者享受越多租稅優惠，提撥所得越高者租稅優惠越多，反而收到反效果(實證結果如下表)。



4. 極高所得者課稅

近 20 年來，越來越多 OECD 會員國人民開始重視所得分配不均問題，特別是對極高所得者之稅負相對偏低相關議題產生討論。2008 年全球金融海嘯重挫世界經濟，導致政府需要大量稅收從事擴張性財政政策，以提振長期經濟成長，政府增稅之同時，人民更意識到極高所得者納稅能力較一般人高，是否應相對承擔更多租稅負擔。

講師認為，許多國家開始提高極高所得者之稅率以增加其租稅負擔，惟回歸租稅理論而言，提高稅率將提高社會福利損失，且因為極高所得者之租稅彈性較大，在目前全球化經濟下，極高所得者較一般人更有能力將財產轉移至低稅負地區以規避稅負，對極高所得者課徵高稅負未必能增加稅收，對所得重分配幫助亦有限，倘若要達成對高所得課徵高稅負以改善所得重分配效果，則需透過建置更完善國際間自動資訊交換機制，充分掌握高所得者所得及財產配置情況，方可收效。

(二)公司所得稅

主講人：Tibor Hanappi

講師首先說明公司所得稅納稅義務人、稅基、課稅方式等基本原則，再說明課徵公司所得稅之租稅理論及目的，進一步說明公司所得稅與個人所得稅關連，最後講述公司所得稅租稅優惠相關理論，本報告僅就公司所得稅與個人所得稅之關連與公司所得稅租稅優惠相關理論敘明。

1. 公司所得稅與個人所得稅之關連—股利所得課稅制度

公司所得稅即是對出資者使用於公司的資本所產生之資本報酬(returns on

corporate equity)所課徵的稅負，為資本所得稅(capital income taxation)之一種，對公司分配股利應課徵公司所得稅，而股東獲配之股利所得係屬資本所得，亦應課徵個人所得稅。對公司賺取的淨利課徵公司所得稅與個人投資的股利所得課徵個人所得稅就租稅理論而言，具公平性；但從效率的角度言，同一所得課徵兩次租稅，造成效率扭曲與實質重複課稅，不具效率性。

目前國際間對股利所得課稅之主要作法包括傳統法(classical method)、設算扣抵法(imputation method)及免稅法(exemption method)，其中設算扣抵法可略分為完全設算扣抵法(full imputation method)及部分設算扣抵法(Partial imputation method)；免稅法可略分為完全免稅法(full exemption method)及部分免稅法(partial exemption method)，簡要說明如下：

- (1) 傳統法：傳統法基本上是採全含所得的觀念，股利所得(淨額)相同於一般所得，全部都納入綜合所得而課稅，但在課徵時，對股利所得給予與其他資本所得(如利息所得)相同的租稅減免優惠(如定額免稅或分離課稅)。
- (2) 設算扣抵法：設算扣抵法係指公司透過設置股東可扣抵稅額帳戶，將公司所繳納的稅額計入可扣抵稅額帳戶，可以讓個人股東在獲發股利所得時，經過稅額之還原(gross-up) 計算，作為個人所得稅稅額扣抵，而股東所收到的股利將包含已繳公司所得稅的扣抵稅額。完全設算扣抵法為在公司階段所繳納的公司所得稅，可全部作為股東個人所得稅扣抵。部分設算扣抵法則為在公司階段所繳納的公司所得稅，可以部份作為股東個人所得稅扣抵。
- (3) 免稅法：股利所得免稅法係指在公司階段仍依其利潤盈餘課徵公司所得稅，而在股東個人階段取得之股利，可全部或部分免計入股東之所得課稅，前者稱為全部股利所得免稅法，後者稱為部分股利所得免稅法。

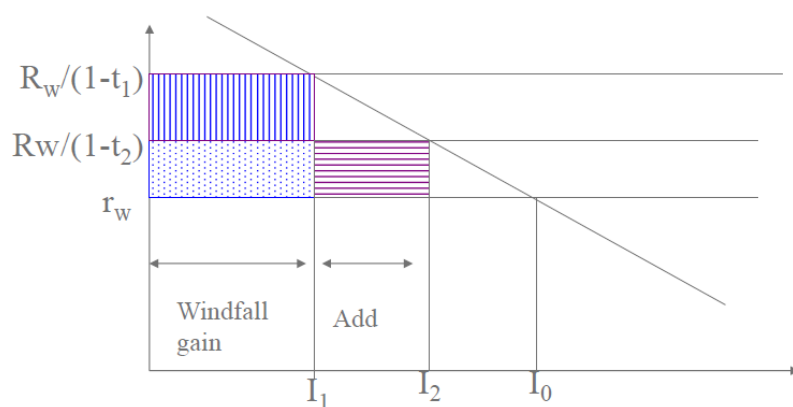
雖然各國對股利所得課稅制度各異，但其基本目的多是在避免或減緩公司淨利與股利所得的重複課徵疑慮，期能藉此提高投資意願，並降低股利重複課稅對企業財源籌措方式影響，及降低企業藉保留盈餘規避股東稅負誘因，以促進資源合理配置。

講師認為，股利所得課稅制度究竟應採何種方法並無絕對標準，端視該國政策目的而定，回歸租稅理論公平性、效率性、中立性及稅務行政與依從成本 4 項目標，全盤考量各國國情與政策需求，訂定適合該國之股利所得課稅政策。

2. 租稅優惠政策

多數國家為鼓勵特定產業發展、刺激企業投資獲其他與經濟發展相關因素，於公司所得稅制提出租稅優惠政策，透過費用扣除、稅額扣抵或優惠稅率等，達到預期政策效益，最常見的租稅優惠為研究發展、高新能源開發及中小企業租稅優惠。多數政府以企業自行申請專案租稅優惠取代政府自行提出特定租稅優惠專案，區別在於由政府提出之特定專案租稅優惠可能不符合企業當前需求或發展方向，由企業各自提出符合項目之專案租稅優惠，由政府審查是否為適格租稅優惠，較具實務可行性。

政府設計租稅優惠制度目的通常是預期可達成正向外部效果，例如鼓勵企業從事研究發展或高新能源投資，進而帶動經濟成長，講師認為，租稅優惠確實可能帶來正向外部效果，惟亦伴隨額外之負面效果(**additional effect**)，而兩者之消長則取決於納稅義務人稅收彈性及其他政策因素，倘若在沒有租稅優惠前提下，企業就會採取研究發展投資，則租稅優惠僅為該企業之額外利益(**windfall gain**)，尚造成稅收負面效果，租稅優惠反而未能達成預期效果。



講師 Mr. Alastair 補充說明，他自己並不是租稅優惠的愛好者，甚至對租稅優惠抱持質疑態度，他認為倘若決策者認為租稅優惠是達成政策效果的最適選擇，判斷基礎為何？租稅優惠的政策效果並不容易衡量，至今沒有明確判斷指標，但是所造成之稅式支出卻是可計算的，他不否認實施租稅優惠確實可能達成某種程度之政策效果，惟伴隨而來之負面效果也可能傷害國家財政。如果一定要實施租稅優惠政策，優惠範圍成為關鍵，過少投資及過多投資對國家都不是好事。

此外，以研究發展租稅優惠為例，決策者首先需決定研究發展之定義及範圍，什麼才是真正研究發展，事實上，研究發展範圍存在爭議，導致訴訟案件層出不窮，甚至形成會計師事務所及律師事務所等相關產業興起，並非值得鼓勵之現象。講師強調，如果一定要實施租稅優惠政策，須確實訂定落日條款，並定時檢討政策效果，避免錯誤租稅優惠政策傷害租稅公平性及效率性，並產生無謂稅務行政及依從成本。

四、稅式支出報告與成本效益分析(Tax Expenditures Reporting and Cost-Benefit Analysis)

主講人：Mr. Christian Valenduc

前節提到租稅優惠政策爭論，雖然租稅優惠政策可能造成市場失靈及負向外性，造成無效率，甚至導致政府鉅額稅收損失，惟目前多數國家考量國家經濟發展與政治等因素，提出各種租稅優惠政策。講師指出，倘若租稅優惠政策對該國有其必要性，建議實施後要定期透過編製稅式支出報告，瞭解租稅優惠政策對稅收影響，同時進行政策效益分析及成本效益，即時調整租稅優惠政策方向或終止政策，降低租稅優惠政策所帶來的負向效果，達到政策效率性。

(一)稅式支出定義

目前最具參考價值且廣為使用之稅式支出相關書籍為 Harvard University Press 於 1985 年出版之「稅式支出(Tax expenditure)」，該書對於稅式支出之定義及判斷基準(benchmark)有詳細說明，並對於各種稅式支出種類包括補貼及減免等分類說明，作為各國編製稅式支出報告參考。講師認為，雖然該書對於稅式支出種類及判斷基準說明詳盡，惟考量各國國情及政策目的異同，仍可保留自行定義之稅式支出項目判斷基準，稅式支出判斷基準的基本精神為在考量租稅制度原始設計目的，如增加稅收或改善所得分配等，而稅式支出則為損害該目的之政策。以比利時為例，該國判斷稅式支出的基準為(1)減少稅收。(2)損害政策目的。(3)旨在鼓勵特定行為。(4)該政策可用直接支出取代之。

(二)稅式支出判斷基準爭議—以個人所得稅為例

以個人所得稅制度為例，現行主要課稅單位分為家戶所得制及個人所得制，個人所得稅制較無提供免稅額及扣除額等租稅減免，而家戶所得制則存在許多租稅減免，對於各種租稅減免究竟屬於稅式支出與否存在許多爭議，例如孩童扶養相關租稅扣抵(扣除)額是否屬於稅式支出或為符合稅制原始設計目的，沒有一定答案，或有說法認為家戶所得制將考量家庭所有成員納稅能力，孩童扶養相關租稅扣抵額屬於對維持生活必需支出之減免，影響家庭納稅能力，非屬稅式支出項

目，而其他理論認為，只要是造成稅收損失或損害所得分配公平，均屬稅式支出項目，是以孩童扶養相關租稅扣抵(扣除)額為稅式支出項目。講師指出，各國制定扣除或扣抵等相關減免規定均有其政策目的及國情考量，難以適用相同準則，究竟要視為稅式支出項目與否，各國政府可自行判斷，以比利時為例，孩童扶養相關租稅扣抵(扣除)額並不列入稅式支出報告編製範圍，惟因仍屬稅收損失項目，是以每年仍須計算稅收損失供各界參考。

(三)稅式支出編算方法

目前國際上計算稅式支出成本的方式主要有 3 種，第一種為「稅收損失法(revenue forgone method)」；第二種為「稅收增加法(revenue gain method)」；第三種為「等額支出法(outlay equivalence approach)」。較常見的估算方法為稅收損失估計法，此法的估計方式是假設納稅義務人的行為模式不變，在有租稅獎勵法規存在時，政府所減少的稅收金額。所以重點在於比較某項法律存在與不存在時所產生的成本差異。故此方法為一事後的衡量估計方式。講師認為，稅收損失法假設納稅義務人之行為模式不變屬於較強烈的假設，與事實並不相符，是以該方法估算之稅式支出金額可能存在偏誤，事實上，稅式支出估算本來就存在某種程度之偏誤，要求精確之稅式支出金額實屬不易，惟仍可作為政策參考。

(四)稅式支出報告編製

鑑於租稅優惠政策對於稅收均有負面影響，造成國家稅收損失，定期編製稅式支出報告將有助檢視管理所有租稅優惠政策稅收衝擊及政策效果，使決策者瞭解租稅優惠政策對於國家稅收、所得分配及其他因素之成本效益，維持、終止、取代或調整租稅優惠政策內容，改善政策之效率性。

講師認為，稅式支出報告格式或內容因各國編製情形而異，惟基本上應包括以下 4 點：

- (1) 編製方法說明，若有變動應詳細說明變動內容。
- (2) 稅式支出項目列表，包括法令依據、稅目、施行日期與目的及調整內容(如有調整)。
- (3) 當年度稅式支出估算金額。

(4) 未來 1 至 3 年之預估稅式支出金額。

此外，各國稅式支出報告編算方法及項目判斷準則差異極大，涉及該國國情及政策考量，某些國家稅式支出項目包括地方稅目，有些僅著眼中央政府稅目，因此各國稅式支出金額不宜直接比較，根據國際貨幣基金(IMF)報告指出，全球 189 個國家，有 15%的國家(多數為 OECD 國家)編製稅式支出報告，其餘國家未編製稅式支出報告主要原因包括缺乏可取得之統計資料、編製人力限制及政治不透明等因素，致缺乏稅式支出報告。

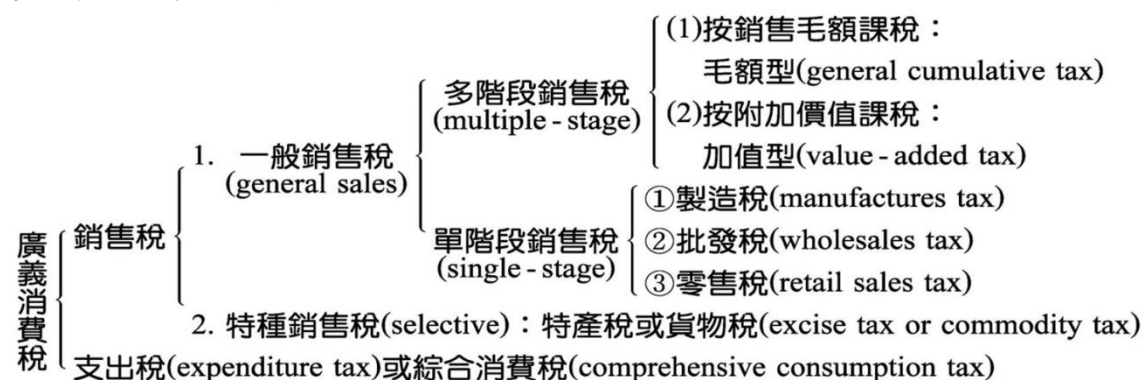
講師指出，租稅優惠政策對稅收衝擊及影響所得分配之負面因素雖為決策者所知，惟因政治或其他因素仍須制定各種租稅優惠政策，建議國家先從定期編製稅式支出報告著手，瞭解租稅優惠政策對稅收之影響，進一步估算政策之成本效益分析，即時做出調整修正，方能降低政策之負面效果，當然，講師認為，不使用租稅優惠政策方為上策。

五、消費稅制度設計議題(Consumption tax design issues)

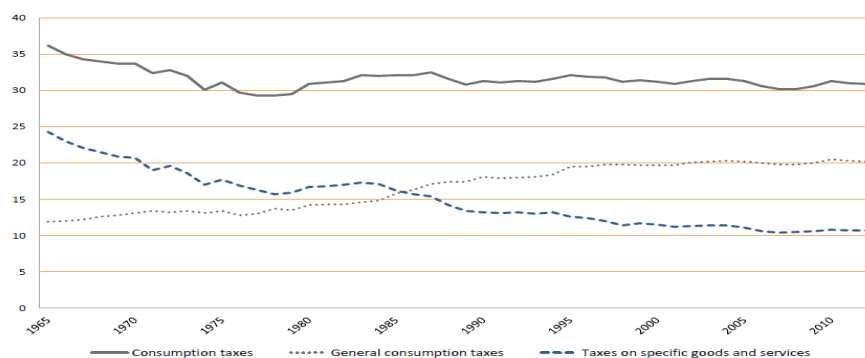
主講人：Mr. Alastair Thomas

(一)消費稅制度簡介

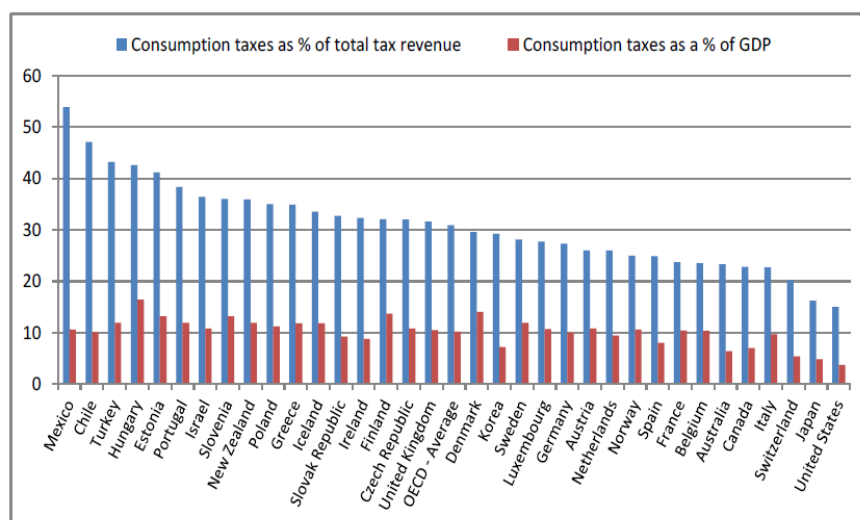
消費稅係指對財貨或勞務銷售行為所課徵的租稅。消費稅稅基為消費支出，而銷售稅(sales tax)對財貨或勞務的銷售行為所課徵的租稅，即為廣義之消費稅。銷售稅依其稅基的廣狹，又可分為特種銷售稅及一般銷售稅，若僅針對少數幾種財貨課徵，稅基較為狹小者，稱為特種銷售稅，如英國對含糖飲料課徵特種銷售稅或比利時對於酒精成分超過 25%之啤酒課徵特種消費稅等，若針對所有的財貨及勞務或銷售行為課徵，稅基較為廣泛者，則稱為一般銷售稅。而一般消費稅又可分为單階段銷售稅，如美國之銷售稅制度，及多階段銷售稅，目前全球有超過 160 個國家(其中 OECD 會員國有 34 個國家)採行之增值稅(Value added tax)即為多階段銷售稅之一種。



根據 OECD(2014)稅收統計資料顯示，自 1990 年代以來，OECD 會員國消費稅稅收占總稅收比例變動不大，呈現穩定狀態，而各會員國消費稅稅收占該國稅收及 GDP 比例則依各國而異，以墨西哥最高，美國最低。



Source: OECD (2014) "Revenue Statistics", OECD, Paris.



Source: OECD (2014) "Revenue Statistics", OECD, Paris.

(二)消費稅課稅原則

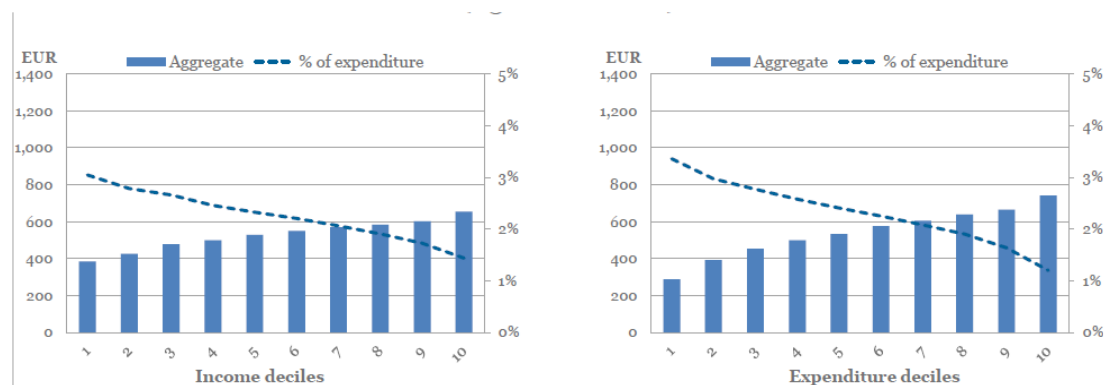
1. 財政收入原則：為獲取大量而穩定稅收，因此可對稅基廣、產量大、具廣大消費市場且替代品少的消費產品課稅。
2. 社會公平原則：對於奢侈品加重課稅，可增加稅收與配合社會政策之效果，如對名貴汽車、高級音響、遊艇等的課徵。其次對民生必需品輕課，減輕累退性，照顧低所得者，如對一般的電視與收音機等從低課徵。
3. 效率性原則：針對所有財貨(租稅普遍原則)，採單一稅率課徵。為避免重複課稅或稅上加稅的情形發生，稅基應以增值部分為基礎。根據反需求彈性法則，應對需求彈性小的產品，課徵較重的租稅。講師認為，財貨之需求彈性具有連動關係，如何正確判斷而給予不同之稅負，並不容易。
4. 稅務行政原則：簡化稽徵方式，降低課徵與稽查成本。
5. 矯正外部不經濟原則：基於環境保護與社會成本內部化的考量，對具有污染性及外部成本的財貨加重課稅，以矯正外部不經濟，例如油品、車輛、水泥等。

(三)加值稅設計相關議題

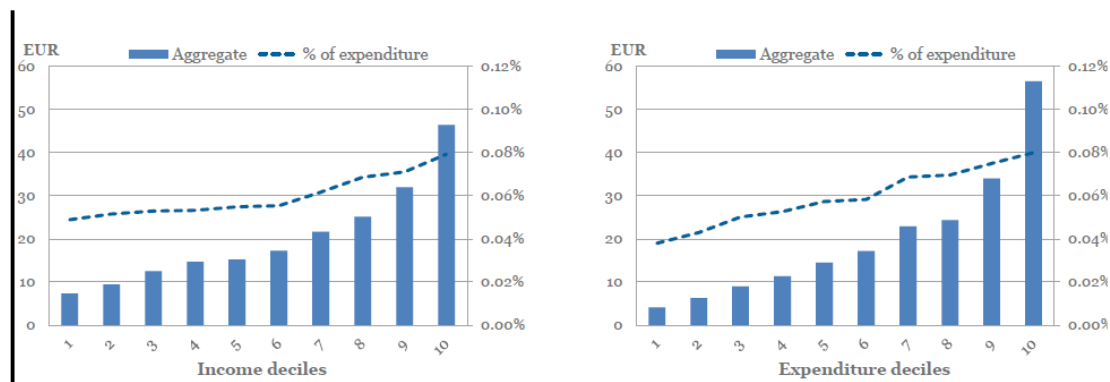
以租稅理論觀點，加值稅占所得比例存在累退性，亦即越高所得者所負擔加值稅稅負越低，而加值稅占消費比例則存在累進性，亦即消費越多，所負擔加值稅越高。正因為如此，為避免加值稅加重低所得之負擔，各國對民生必需品均

採差別稅率，或基於政策考量，提供文化或社會活動或特定產業低稅率或免稅之租稅優惠。講師認為，此等租稅優惠政策均減少政府稅收，視為稅式支出項目，應列入稅式支出報告。此外，OECD 分析其會員國對特定財貨或經濟活動之增值稅優惠稅率政策，發現政策效果各異，且可能反而有利高所得者，對所得分配產生負面效果。

以 OECD 中 15 個會員國對食物之優惠稅率為例，以所得面及消費面綜合分析政策效果發現，租稅優惠政策確實有助於低所得者，使其對食物消費增加，惟整體而言，高所得者對食物仍高於低所得者，對食物採行優惠稅率反而讓高所得者受益程度大於低所得者，產生負向所得分配效果，違反扶持低所得者之政策本意。



OECD 中有 17 個會員國對書籍提供優惠稅率，分析結果發現，不但無助於改善低所得者購書消費，反而使高所得者享受較高比例之租稅優惠，損害所得重分配效果。講師指出，購書消費對低所得者屬於奢侈品，消費比例本就較高所得者為低，優惠稅率只對高所得者產生效果，跟原始政策目的完全背道而馳。



此外，OECD 對購買報紙、觀賞藝文活動、外食餐飲及旅遊住宿等支出相關

租稅優惠政策效果分析，發現對對購買報紙支出租稅優惠政策有助低所得者消費，惟效果不大，對觀賞藝文活動、外食餐飲及旅遊住宿等支出之租稅優惠政策則完全無助低所得者，反而使高所得者受惠，講師認為，觀賞藝文活動、外食餐飲或旅遊住宿等消費活動，對低所得者而言較屬於奢侈性消費，低所得者的消費支出相對於高所得者為低，對其實施優惠稅率不但無法達成政策目的，反而造成所得分配不均，建議決策者儘量避免利用增值稅優惠稅率方式達成補助低所得者之政策目的，而應採取其他更有效率之政策。

肆、心得與建議

一、心得

(一) 透過各國代表經驗交換獲取許多寶貴經驗參考

本次 OECD 會議討論主題為「租稅政策分析(Tax Policy Analysis)」，首先由紐西蘭籍 Mr. Alastair Thomas 介紹 OECD 稅收統計(Revenue Statistics)與薪資課稅(Taxing Wages)兩項出版品內容及目前國際間運用情形，並鼓勵各國提供稅務統計資料供編撰參考。另就稅收分析工具及中小企業課稅議題講解分析。比利時籍 Mr. Christian Valenduc 說明租稅政策目標衝突、個人所得稅設計議題、稅式支出報告與成本效益分析等議題。最後，奧地利籍 Mr. Tibor Hanappi 介紹公司所得稅設計、租稅規避與逃漏等議題。各講師並分析紐西蘭、比利時及奧地利稅務機關於實務上面臨租稅政策設計衝突與難題，與利用設定政策目標及國際租稅統計相關資訊作為政策評估之經驗，提供與會各國代表參考。

OECD 講座為提高各國代表參與感，除於講述議題內容過程時，詢問各國代表問題或請其介紹其所屬國家的情形外，也藉由每次議題分組討論及報告，使各國代表能從中瞭解租稅政策制定相關重點，俾供各國未來於政策規劃參考運用。

(二) 租稅政策設定明確目標，謹慎使用租稅優惠政策

紐西蘭籍及比利時籍講師說明決策者在租稅政策制定前，應從租稅理論基礎著手，再根據各國國情需要調整，講師認為租稅政策制定主要考量重點包括效率性、公平性、中立性及稅務行政與依從成本 4 方面，前述考量重點均存在抵換關係，端賴決策者視政策目標優先性進行調整。

絕大多數國家藉由實施租稅誘因以達成某種政策目的，其成效並不顯著。觀其原因應為制定租稅誘因政策時未考慮以下兩個關鍵因素：1. 政策的設計並未達成預期的政策目的，並引起非預期性經濟活動。2. 政策本身所造成的成本(包括：稅收損失、納稅人的依從成本及資源配置的扭曲等)遠高於制度所帶來的經濟效益。講師認為，政府在制定租稅誘因時，須謹慎考慮制定租稅誘因之目的、定義適格經濟活動並考量主要投資國之租稅誘因政策，避免跨國企業巧妙運用各

國不同之租稅政策以規避稅負。

講師指出，多數國家認為採行公司所得稅之租稅優惠政策可刺激企業投資，降低失業率，提高產業競爭力，有助長期經濟成長，或對於低所得者提供租稅優惠如扣除額或扣抵額等，有助改善所得分配。惟事實上，多數租稅優惠均存在其他不可預期之負面效果，或甚至無法達成政策目標，反而造成政府大量稅收損失，且增加稅制複雜度。租稅優惠成效的衡量不應僅止於使用人數的多寡，而必須整體考量所造成之負面效果。此外，是否只有透過租稅優惠政策方可達成政策目標，或是還有其他更好的方案，也是決策者應併同考量的重點。

（三）租稅優惠政策要定期評估稅式支出金額，即時修正以確保公平效率

雖然租稅優惠政策可能造成市場失靈及負向外部性，造成無效率，甚至導致政府鉅額稅收損失，惟目前多數國家考量國家經濟發展與政治等因素，提出各種租稅優惠政策。講師指出，倘若租稅優惠政策對該國有其必要性，建議實施後要定期透過編制稅式支出報告，瞭解租稅優惠政策對稅收之影響，同時與政策效益分析成本效益，即時調整租稅優惠政策方向或終止政策，降低租稅優惠政策所帶來的負向效果，達到政策效率性。

此外，各國稅式支出報告編算方法及項目判斷準則差異極大，涉及該國國情及政策考量，某些國家稅式支出項目包括地方稅目，有些僅著眼中央政府稅目，因此各國稅式支出金額不宜直接比較，根據國際貨幣基金(IMF)報告指出，全球 189 個國家，有 15% 的國家(多數為 OECD 國家)有編製稅式支出報告，其餘國家未編製稅式支出報告主要原因包括缺乏可取得之統計資料、編製人力限制及政治不透明等因素，致稅式支出報告缺乏。

二、建議

(一) 積極派員參與 OECD 國際租稅會議，即時掌握國際租稅趨勢

經濟合作發展組織(OECD)致力於為世界經濟發展而努力合作，主要目的在於穩定世界經濟發展、提高就業率及生活水準、維持金融穩定以及幫助開發中及未開發國家經濟進步。為達到上述目的，OECD 每年在世界各國舉辦數十場研討會，聚集超過 100 個國家的管理者及菁英，相互合作分享專業知識以達到促進世界經濟發展的最終目標。

出席 OECD 國際租稅會議除有助即時掌握國際最新租稅趨勢，作為我國制定租稅政策參考，另透過與各國稅務代表及專家學者討論交流，更可有效提升我國國際能見度，並參考各國制定相關政策之背景與所面臨之挑戰或滯礙難行之處，我國應鼓勵從事相關稅務領域同仁，積極參與會議並與各國代表與專家學者保持良好關係並維持運作，或可作為未來制定政策諮詢資訊來源。

(二) 定期編製稅式支出報告，作為檢視修正租稅優惠政策參考

目前多數國家考量國家經濟發展與政治等因素，提出各種租稅優惠政策。講師指出，倘若租稅優惠政策對該國有其必要性，建議實施後要定期透過編製稅式支出報告，瞭解租稅優惠政策對稅收之影響，同時須辦理政策效益及成本分析，即時調整租稅優惠政策方向或終止政策，降低租稅優惠政策所帶來的負向效果，達到政策效率性。

查國際主要國家編製之稅式支出報告內容，所得稅為各國普遍編製之稅目，其餘則視各國國情另擇重要中央內地稅稅目編製，主要原因在於編製稅式支出工作繁重需大量專業人力，且並非所有稅目均能取得相關統計資料供估算，少有國家編製所有稅目之稅式支出報告。

目前我國列入中央政府總預算案總說明之稅式支出報告，主要以所得稅稅式支出項目為主，我國所得稅及營業稅稅收占國稅稅收約 7 成，編製該 2 稅目之稅式支出報告對表達我國租稅減免情形已具相當代表性，建議我國未來應參考各國稅式支出報告編製情形，先由營業稅開始，待編製技術成熟後再擇重要國稅稅目逐步編製。