

出國報告(出國類別：出席會議)

參加經濟合作暨發展組織(OECD)  
韓國政策中心第 116 屆稅務研討會  
「租稅優惠：承諾與陷阱」  
研討會報告

服務機關：財政部、財政部賦稅署  
姓名機構：科員周杰穎、稽查范良芳  
派赴國家：韓國  
出國期間：108 年 9 月 23 日至 28 日  
報告日期：108 年 12 月 17 日

## 摘要

經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) 與 OECD 韓國政策中心 (Korea Policy Centre)，歷年來針對國際性稅務議題，積極舉辦相關研討會，廣邀各國代表與會，探討國際間重要租稅議題，期能有效降低課稅爭議，喚起國際間對稅務資訊透明度之要求，達成各區域間合理課稅之目的。

2019 年 9 月 23 日至同年月 28 日在韓國首爾舉辦「租稅優惠：承諾與陷阱」稅務研討會，本次研討會先由主講人介紹租稅優惠之基本定義、經濟理論、評價方式與評估報告，再就投資、再生能源與石油及中小企業之租稅優惠等議題進行專題演講，並藉由各國代表簡報使與會人員瞭解各國租稅優惠制度，並輔以案例進行分組分享及討論。

本次與會除能提升我國對國際租稅議題之參與度外，亦有助於瞭解國際間租稅議題之最新發展趨勢及各國間租稅優惠制度，更可作為我國未來設計租稅優惠制度之參考，實為難得之經驗。

# 參加經濟合作暨發展組織(OECD)韓國政策中心第116屆稅務研討會「租稅優惠-承諾與陷阱」研討會報告

壹、 會議目的.....	4
貳、 會議過程.....	5
參、 研討會議內容 .....	6
一、 租稅政策與公共財政之關係.....	6
二、 租稅優惠之簡介 .....	8
三、 分析架構-租稅優惠經濟原理與政策規劃原則.....	11
四、 租稅優惠、投資與各租稅工具之關聯.....	16
五、 再生能源及化石燃料之相關財稅政策.....	20
六、 中小企業租稅優惠政策與中小企業選擇聘僱員工與外包之 考量.....	24
七、 有關地下經濟之稅務議題.....	27
八、 租稅優惠資訊公開 .....	28
肆、 心得及建議 .....	32
伍、 參考文獻.....	34

## 壹、會議目的

OECD 之成立宗旨在於協助各成員國家經濟成長和增進就業，提升成員國生活水準，穩定金融秩序，促進世界經濟發展。為落實上開宗旨，OECD 每年在世界各國舉辦多場研討會，邀集許多國家政府官員，相互合作分享專業知識以達到促進世界經濟發展之最終目標。

現今世界各國常使用租稅優惠刺激國內外投資、鼓勵特定活動(如：研究發展、綠色投資)或對於特定對象或標的給予特殊待遇(如:外國投資者、中小企業或家庭支出等)，惟事後分析發現，租稅優惠成效有限，且往往並非是成本最低之政策工具。因此，為使各國代表可以瞭解何時可採用租稅優惠政策以達到政策目的，又如何設計租稅優惠制度，本次研討會藉由討論租稅優惠之經濟理論，使各國代表瞭解採行租稅優惠理由與設計租稅優惠制度應遵循之原則與架構，並藉由各國簡報給予與會代表瞭解各國現行租稅優惠制度之機會，共同為改善租稅環境而努力。

## 貳、會議過程

本研討會於 2019 年 9 月 23 日至同年月 28 日在 OECD 韓國首爾之韓國政策中心舉辦，主題為「租稅優惠：承諾與陷阱」，本次研討會先由主講人介紹租稅優惠之基本定義、經濟理論、評價方式與評估報告，再對投資、再生能源與化石燃料及中小企業之租稅優惠等議題進行專題演講，藉由各國代表簡報使渠等瞭解各國租稅優惠制度，並輔以案例進行分組分享及討論。

本次與會國家包含不丹、柬埔寨、迦納、匈牙利、印度、印尼、馬來西亞、摩洛哥、緬甸、蒙古、尼泊爾、巴基斯坦、塞席爾、烏干達、越南、韓國及我國共 17 國，出席代表 30 人。另由 OECD 經濟學家 Mr. Florens Simon Flues、義大利財政部 Ms. Barbara Bratta 及英國稅務海關總署 Mr. Alan Carter 擔任主講人。

我國由財政部周科員杰穎及賦稅署范稽查良芳代表參加，除與主辦單位 OECD 韓國政策中心同仁有良好互動外，同時利用會議期間與他國與會代表就相關租稅議題交換意見。我國代表於本次會議中，在業務領域或與友好國家實質官方交流方面，均有收穫。

## 參、研討會議內容

### 一、租稅政策與公共財政之關係

#### (一)稅收之四大使命目標

政府稅收係一國財政收入最重要來源，可作為下列用途：

1. 作為公共支出之財源
2. 所得重分配
3. 矯正具外部性之經濟行為
4. 提供從事特定行為之經濟誘因

本研討會著重探討上述 3 及 4 之情形，即政府應該如何於確保財政收入維持穩定及利用適當租稅優惠提振國內投資促進經濟發展取得適當平衡。同時採取適當評估方法定期檢視租稅優惠之存續必要性，除確認租稅優惠持續有效執行其政策目的外，也可及時取消不必要之優惠措施，避免無謂稅基侵蝕而保財政永續發展。

#### (二)租稅負擔率及公共服務

租稅負擔率一般定義為一國之總稅收金額對其 GDP 之比率，經常作為衡量國民稅負輕重之指標。然而，縱然租稅負擔率係一評量指標，但亦應搭配觀察經濟成長率、國民所得成長率等指標，始可瞭解整體之財經狀況。

重視提供國民完善社會福利之歐陸國家，其龐大支出通常主要以稅收融通，其租稅負擔率相對較高。根據 OECD Revenue Statistics 網頁，如 2017 年瑞典等北歐諸國之租稅負擔率均超過 30%；反之，如一國政府追求輕稅簡政，則以低稅負取之於民。

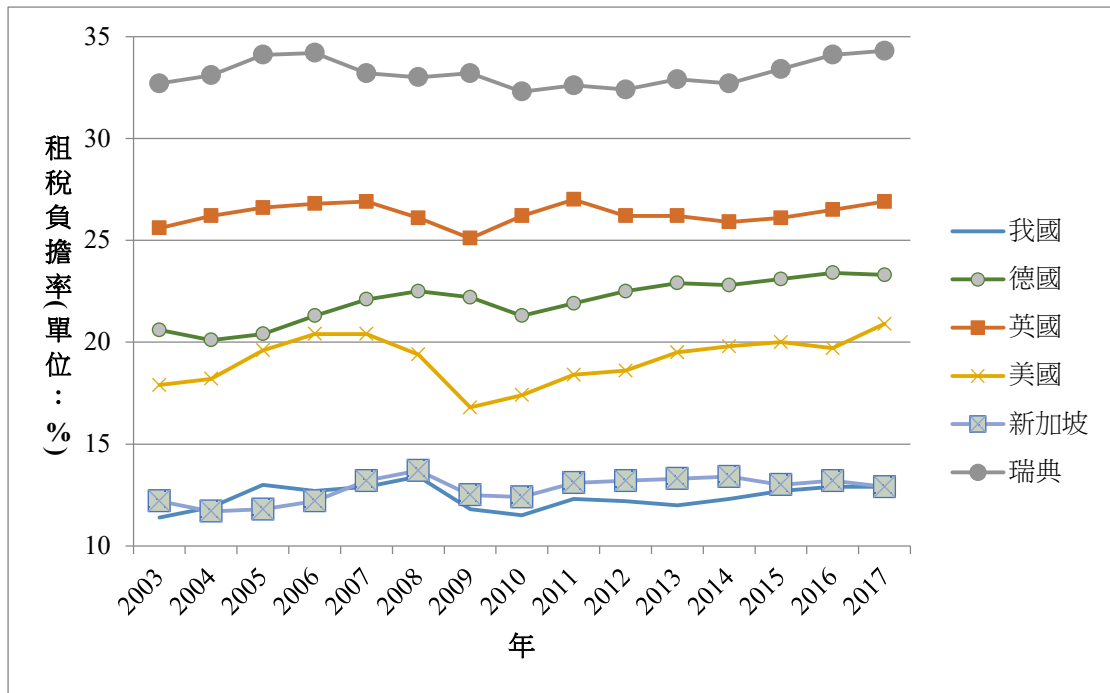


圖 1 世界諸國 2003 年至 2017 年租稅負擔率趨勢<sup>1</sup>

### (三)理想稅制之原則

#### 1. 稅基廣泛

如所得稅制中，少有例外之免稅所得規定，可簡化行政成本並促進租稅公平及資訊透明。

#### 2. 中立性

稅制實施之前後，如納稅義務人經濟行為未因此受影響，則該稅制合乎中立性原則。

#### 3. 穩定性及彈性

稅制一經確定，即不應隨意變動，否則將產生遵循成本及徵納雙方對課稅事實之認定爭議，惟稅制也須因應時空變遷及科技進步調整，以符合社會需求。

#### 4. 簡化程序將行政成本降至最低。

#### 5. 在不造成納稅義務人額外負擔之情況下，獲得最大稅收。

#### 6. 促進投資及經濟成長。

<sup>1</sup> 本文圖 1 引用之租稅負擔率統計資料，係以不含社會安全捐之租稅負擔率為主。

## 二、租稅優惠之簡介

### (一)租稅優惠之定義與理論

稅式支出(tax expenditure)是稅法對特定少數人提供之減少或延後其稅負之規定(Anderson, 2008)，對政府而言，稅式支出是稅收之減少，對納稅義務人而言，稅式支出降低其租稅負擔，通常稅式支出又被稱為租稅減免(tax reliefs)、租稅補助(tax subsidies)、租稅援助(tax aids)(Schick, 2007)。而租稅優惠(tax incentive)係國家為達到非稅收目的之其他政策目標，利用稅制刺激或促進特定經濟活動，如：誘發投資、獎勵特定產業等，租稅優惠係屬稅式支出之一種。

政府提供租稅優惠主要有 3 大理由：

#### 1. 鼓勵特定活動

利用租稅優惠制度鼓勵納稅義務人執行(或增加)原本不想做之活動(例如：投資特定區域)。

#### 2. 正外部性

若某特定活動有利於社會，惟活動執行者無法享有該活動所創造之利益，可利用租稅優惠鼓勵增加該活動(例如：研究發展、環境保護)。

#### 3. 推廣社會政策目的

基於重視貧困或公平等理由，可利用租稅優惠降低特定族群之租稅負擔。

### (二)基準稅制(Benchmark tax system)

租稅優惠係減少「基準稅制」之稅收，各國之基準稅制定義不同，如對某國而言，對特定產業提供較低稅率係租稅優惠，但對另一個國家而言，可能是整體租稅制度之特性，並非租稅優惠。就廣泛概念而言，無論是對所得或消費量課稅，基準稅制之定義是相同的，如最終國內消費須課營業稅，則出口外銷零稅率係屬整體租稅制度之特性(為基準稅制，其依據國際慣例給與最終消費國課稅權而設)，非為租稅優惠，特定貨物免稅則為租稅優惠；又如淨所得(收入減費用)應課所得稅，則此時允許費用減除僅是整體租稅制度之特性(基準稅制)，允許特定收入不課稅則為租稅優惠。



表 1 個人所得稅之基準稅制與租稅優惠範例

課稅單位：個人或家庭	基準
幼兒之稅額減除	各國規定不同
營業費用減除	基準
針對資本利得提供低稅率或排除課稅	租稅優惠
累進稅率(包括零稅率)	基準
雙元所得稅制度：針對賺取所得(earned income)採累進稅率，投資性所得(investment income)採單一稅率	基準

表 2 公司所得稅之基準稅制與租稅優惠範例

稅基=剩餘利潤	基準
避免雙重課稅條款	基準
一般折舊	基準
加速折舊、投資抵減、降低稅率(依規模、部門)、租稅假期、加倍減除)	租稅優惠
虧損扣抵	基準

表 3 營業稅之基準稅制與租稅優惠範例

加值型營業稅稅基	基準
針對國內消費課稅	基準
出口零稅率	基準
針對特定商品及勞務提供免稅或較低稅率之待遇(如:食品、租賃等)	租稅優惠 但各國規定仍有不同
金融服務免稅	基準

### (三)租稅優惠之優缺點

#### 1. 租稅優惠之優點

- (1) 可能有效達成國家政策目標，例如：增加投資之誘因。
- (2) 可能提升經濟效率，例如：將研究發展活動之正外部性內化為企業之利益。
- (3) 長期可能有助於增加稅收，例如：暫時性租稅優惠刺激廠商進行額外且持續性之投資。
- (4) 相較於一般直接支出，租稅優惠之成本較不易被外界發覺。

## 2. 租稅優惠之缺點

- (1) 達成國家政策目標之有效性有限，例如：僅增加少數投資，或無論是否有租稅優惠，廠商皆會增加其投資(冗餘【**redundancy**】之租稅優惠)。
- (2) 租稅優惠成本高，例如：美國 2017 年稅收損失(forgone revenue)占 GDP 8% (Redonda and Neubig, 2018)。
- (3) 租稅優惠效率低，例如：降低稅制中立程度、扭曲資源分配情形、增加稅制複雜度等。
- (4) 增加雙方之行政成本及遵從成本，例如：定義營業稅免稅產品。
- (5) 租稅優惠決策過程可能缺乏透明度。

### (四)成本及效益評估

租稅優惠之成本包含直接或間接之稅收損失、行政成本、遵循成本、造成租稅制度不中立之成本、損害租稅公平之成本等。租稅優惠之利益即為租稅優惠所造成之增額影響，例如：增加投資量。

衡量租稅成本及效益面臨之問題包含缺乏資料可供分析、難以衡量因租稅優惠制度之增額影響(排除冗餘與互相替代之效果)，亦很難評估租稅優惠對未受補助者所造成之影響。大多數研究結果發現，租稅優惠制度之成本往往大於效益。

## (五)評估租稅優惠之架構

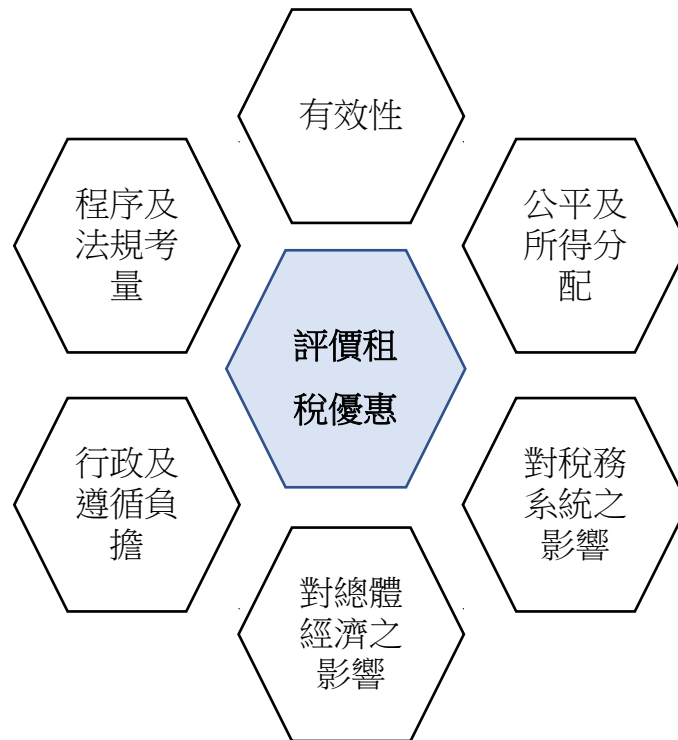


圖 2 評估租稅優惠之觀念架構

1. 有效性：租稅優惠是否能有效促進政策目標？是否有成本較低之方法可達成政策目標？
2. 公平及所得分配：租稅優惠對不同群體之影響層面為何？
3. 對稅務系統之影響：就短期及長期而言，租稅優惠如何影響稅收？
4. 對總體經濟之影響：租稅優惠對成長率與生產力之影響為何？會引發何種扭曲情形？
5. 行政及遵循負擔：租稅優惠會產生何種行政成本及遵循成本？
6. 程序及法規考量：程序規定會如何影響政策設計？租稅優惠與其成本之透明度為多高？

## 三、分析架構-租稅優惠經濟原理與政策規劃原則

此章節係為建立租稅優惠制度之分析架構，先介紹評估租稅優惠政策效益應考量之因素，這些因素互相衝突，政府在推行一個租稅優惠制度前，必須衡量其各自成本與效益。倘經過各方面考量，僅有租稅優惠制度可達到特定政策目的時，就必須遵循相關的規劃流程與原則。

## (一)租稅優惠經濟原理

租稅提升了廠商投資成本，降低廠商投資意願，政府提供租稅優惠會降低廠商投資之實質有效稅率，進而鼓勵廠商增加投資。

雖然提供租稅優惠能鼓勵投資，但實施租稅優惠政策時，尚須考量有效性、租稅收入、中立性、公平性、行政成本及遵循成本等因素：

### 1. 有效性(Effectiveness and Additionality)

有效性係指政府提供租稅優惠創造多少投資，即使政府未提供租稅優惠，部分廠商仍會進行投資，此時政府提供租稅優惠，對這些廠商而言租稅優惠係意外收穫(windfall gain)，得到額外的租稅利益，卻不會因政府提供租稅優惠而改變其投資決策，增加其投資水準。2010年北京調降了餐飲業之營業稅稅率，結果僅增加了餐飲稅前金額，市場價格並未改變，此租稅優惠僅增加廠商意外收穫，並無鼓勵投資或促進消費等效益。另一方面，租稅優惠雖可鼓勵廠商增加投資，但同時廠商亦可能減少其他未適用租稅優惠之投資。

若政府提供愈優惠之租稅優惠政策，其鼓勵效果雖較大，但投資行為對投資報酬率變動之彈性(Elasticity)亦為影響租稅優惠制度有效性之重要因素，倘廠商之投資彈性較低，即使政府利用租稅優惠政策提升了投資報酬率，廠商亦不會增加其投資金額。例如：投資環境差(如缺乏建廠土地、市場需求已飽和等)，即使政府提供租稅優惠，仍無法提升廠商投資意願。政府在低投資彈性之市場提供租稅優惠，僅會增加廠商意外收穫，投資金額增加幅度有限。

過去各國政府常以租稅優惠政策吸引外國投資，但實證研究尚無法支持租稅優惠制度能有效吸引外國投資(Klemm and Van Parys, 2009; Chai and Goyal, 2008)，比起租稅制度，各國投資環境良窳才是吸引外國投資之重要因素。另一方面，實證研究亦發現，當廠商投資行為對投資報酬率變動之彈性較高(Devereux et al., 2016; House and Shapiro, 2008)，以租稅優惠措施降低廠商資本成本，可有效鼓勵廠商增加投資。

政府往往僅能取得實施租稅優惠制度前後之投資金額，無法從中分析投資金額之增加原因，亦無法判斷租稅優惠政策是否排擠其他原有投資。此

時可採用差異中之差異法(Difference in Difference approach)，該法須比較實驗組(適用租稅優惠者)與控制組(與實驗組具有類似特質，但因外在因素影響，未適用租稅優惠者)之表現，得以評估租稅優惠政策造成投資水準變動之效果。

## 2. 租稅收入(Tax Revenue)

雖然提供租稅優惠會降低實質有效稅率，但亦可能因降低廠商投資成本而增加投資金額，進而擴大稅基。倘若廠商投資彈性高，對於投資報酬率變動極為敏感，租稅優惠政策能有效地鼓勵廠商增加投資並且同時增加稅基，可適度補償租稅優惠政策所造成之稅收損失。惟倘若廠商投資彈性低，以租稅優惠措施鼓勵投資之效果有限，租稅優惠政策僅會使廠商獲得意外收穫，造成稅收損失。

## 3. 中立性(Neutrality)

具中立性之租稅制度係指納稅義務人之不同所得來源採單一稅率，故租稅並不會影響其投資決策。針對特定項目提供租稅優惠，會引導廠商增加該特定項目之投資金額，甚或是排擠其他項目之投資(假設該特定項目與其他項目具有替代性)，故提供租稅優惠均會使租稅制度喪失中立性。

當市場失靈(Market Failure)時，租稅優惠可作為修正市場失靈的一種方式。外部性即為一種市場失靈，外部性係指當生產(或消費)產品或服務會導致第三人受益(或受損)，且此影響並未反映於該產品或服務之價格。例如：研究發展活動具有正的外部性，可提升社會效益，但因其所增加之社會效益並非廠商可享有，廠商不會因此而增加研究發展水準。常見以租稅優惠制度修正市場失靈的案例包含研究發展、教育、中小企業融資等。

## 4. 公平性(Equity)

租稅之水平公平(Horizontal Equity)係指對每個納稅義務人有相同之租稅待遇，故任何租稅優惠制度均會傷害租稅之水平公平。

租稅之垂直公平(Vertical Equity)係指量能課稅，所得程度愈高者須繳納更多稅負，具有所得重分配之效果，針對低所得者提供之租稅優惠或累進之租稅優惠制度均可強化租稅之垂直公平，惟對於所得低於課稅門檻而未負擔租稅者，租稅優惠制度對其並無效益。

另一方面，針對消費提供租稅優惠之制度，雖低所得者之消費占所得比例較高，惟高所得者消費之絕對金額仍較高；針對投資提供租稅優惠之制度，獲利愈高之企業，有能力投資更多，可享受更多租稅優惠，故針對消費及投資提供租稅優惠，均會傷害租稅之垂直公平。

#### 5. 行政成本及遵循成本(Administrative and Compliance Cost)

租稅優惠制度倘對所得類別與適用者之限制條件愈多，或者較難審核其是否符合條件者，均會提升政府之行政成本與納稅義務人之遵循成本。

以上均係政府提供租稅優惠時須考量之因素，惟各因素之間往往互相衝突，如：提供投資彈性較高之廠商租稅優惠，鼓勵投資效果較好(有效性)，惟此制度之受益者通常為高所得者，傷害租稅之垂直公平；設定過多租稅優惠之適用條件，會增加政府之行政成本與納稅義務人之遵循成本。

### (二)租稅優惠制度規劃原則

基於政治因素，各國政府很難廢止一項已實施之租稅優惠制度，故須在實施租稅優惠制度前，先進行詳盡的評估程序，分析過程必須回答以下幾個問題：

1. 此制度想要解決的問題是什麼?造成此問題之原因是什麼?
2. 租稅優惠制度是否為解決此問題之最佳方法，是否有其他更有效率之非租稅政策可解決此問題?
3. 倘租稅優惠制度為唯一解決此問題之方法，須考量其有效性及效率。
4. 租稅優惠制度設計程序：

- (1) 選擇租稅工具：設計租稅優惠制度須先選擇稅目（例如：所得稅、營業稅、財產稅等）與租稅優惠之態樣。

租稅優惠可分為成本基礎(cost-based)或利潤基礎(profit-based)，成本基礎之租稅優惠係將租稅優惠與支出(例如:投資金額)連結，如：抵減稅額、免稅額或扣除額、加速折舊等，以成本為基礎之租稅優惠降低了資本成本，可更有效地鼓勵投資，易吸引高成本且長期投資的產業；利潤基礎之租稅優惠係降低稅率或利用租稅假期或特定經濟區免除其稅負，該優惠方式鼓勵投資之效果較差，常淪為冗餘政策，且易吸引前期投資成本較低之短期投資計畫或移動較容易的產業，惟此類以利潤為基礎之租稅優惠政策較易管理。

## (2) 適用條件

租稅優惠制度須針對獎勵標的設置清楚、簡易的適用條件，以確認政府欲吸引的產業類型並減少財務成本。惟設定條件過程中須注意，是否影響租稅制度之中立性並扭曲市場；另一方面，若條件設定過為繁多，亦會提高租稅制度複雜度。常見適用條件的型態有：

### I. 數量限制

例如：投資規模或增僱員工人數等，數量限制能有效提升租稅優惠制度有效性，惟可能會影響市場競爭，並限制小型國內事業之成長；數量限制條件於事前較易監控，行政成本低，惟事後監控較難。

### II. 對象限制

例如：針對對經濟具有高且正面之外溢效果或策略性價值之產業提供租稅優惠。

### III. 區域限制

例如：提供投資較偏遠區域租稅優惠，或為提升特定區域之經濟成長率，提供租稅優惠。

## (3) 定期申報與監管機制

租稅優惠制度之定期監管機制有助於評估稅式支出、確保租稅優惠制度未被濫用並進行成本效益分析，倘分析結果發現租稅優惠制度效益不彰，必須適時修正調整或廢除此項租稅優惠措施。

監管租稅優惠制度效益之方法：

### I. 針對適用租稅優惠者進行調查

此種方法僅能於租稅優惠制度實施後執行，無法於事前進行規劃時進行調查；且適用租稅優惠者為既得利益者，為使該租稅優惠制度得以延續，其回答可能與實際情形不符。

### II. 設計分析模型（例如：差異中之差異法）：此種方法須較多之資料量。

### III. 計算有效稅率

透過比較租稅優惠制度實施前後之有效稅率，政府可有效瞭解租稅優惠制度對廠商之影響。

租稅優惠制度必須以法律明定，且因財政部在政府機關中，係最有能力針對租稅優惠進行評估並考量稅式支出之機關，又避免各單位疊床架屋提供類似租稅優惠，故建議授權財政部為唯一有權提供租稅優惠措施之機關。

各國常採行各項租稅優惠措施吸引外國投資，惟往往導致國際間之租稅競爭與報復。為了避免各國在租稅競爭中均受到傷害，必須進行跨國協調，藉由限制各國提供特定優惠制度(如:租稅假期)或相互揭露各自租稅優惠規定，以避免相租稅競爭與報復，並允許更有效率之資金分配。

## 四、租稅優惠、投資與各租稅工具之關聯

### (一)刺激投資即相當刺激經濟成長之迷思

過往大眾常認為投資規模增加會促進經濟發展，又租稅優惠措施能有效提升投資規模，但事實上，非租稅因素才能有效提升投資規模。投資規模之衡量除了投資金額大小以外，也包含人力資本品質及整體生產力多寡。前者可透過學校教育、職業訓練或是職工福利來提升，而後者則有賴一套完整之長期產業升級計畫，通常包含制訂完善法規及中介金融體系等非一蹴可及之努力。此外，尚須注意實施租稅優惠後，行為改變造成之社會成本，以及稽徵機關相關查核等行政成本。

### (二)各種促進投資之租稅優惠介紹

#### 1. 特別稅率(preferential tax rates)

針對符合特定條件之公司，提供較低之所得稅或消費稅稅率。以我國為例，2018年至2019年間，課稅所得超過12萬元未逾50萬元之營利事業得適用較低之營利事業所得稅稅率、農業機器設備用油免徵營業稅、及經政府核定之重要生產事業因建廠而支付國外之技術服務報酬免徵所得稅等。

(1) 優點：簡單明瞭。

(2) 缺點：徵納雙方在實務上常因特定交易是否適用特別稅率發生齟齬。

此外，對特定產業或要素給予優惠，是否造成該產業公司數量過多



或該特定要素過度濫用等尋租現象；甚至中小企業是否對租稅優惠過於依賴或甚至成癮，妨礙其成長之機會？該等議題皆值得深思。

## 2. 租稅假期(tax holidays)

提供公司在特定期間內減免所得稅之措施，例如我國廢止前「促進產業升級條例」提供新設立及增資擴展公司 5 年免徵營所稅之優惠。

- (1) 優點：企業可立即享有免稅好處，效果直接迅速。
- (2) 缺點：同樣可能造成非必要超額投資，另外公司恐怕只在該免稅期間進行短期投資計畫，不利於推動長期促進結構性成長之專案。

## 3. 加速折舊(accelerated depreciation)

允許公司於使用折舊性資產之初期，認列較高之折舊費用。例如我國所得稅法第 51 條第 2 項規定，允許縮短為防制水汙染或空氣汙染所增置之設備之耐用年限為 2 年。

- (1) 優點：公司可於投資計畫初期享有租稅利益，利於資金回收。另對稅捐稽徵機關而言，總稅收並無損失。
- (2) 缺點：由於新創公司初期難以獲利，故本租稅優惠對新創公司較不實用，常有「僅能錦上添花，無法雪中送炭」之批評。另如在累進稅制下，將可能造成同樣之設備，但適用不同級距之稅率導致最後減免應納稅額不同，違背租稅公平及中立性原則。

## 4. 稅額扣抵(tax credits)

賦予公司直接從應納稅額中，減除投資額之特定比率金額之權利。例如我國中小企業發展條例第 35 條規定，中小企業投資研究發展之支出，可選擇在 15% 金額限度內抵減當年度應納營利事業所得稅額、或於 10% 之額度內抵減三年內之應納營利事業所得稅額，但當年抵減金額不得超越應納稅額 30%。

- (1) 優點：由於直接抵減稅額，金額不因累進稅率改變，符合公平及中立性原則。
- (2) 缺點：同樣存有「僅能錦上添花，無法雪中送炭」之缺陷。

## 5. 經濟特區(special economic zones, SEZs)

一國為吸引國外投資或產業升級，於境內劃定特定區域，並以較寬鬆優惠之法規吸引企業進駐，期能達成規模經濟(agglomeration economies)之效果。「經濟特區」一詞實為各種不同經濟發展模式之泛稱，其包含自由貿易港區(free trade zones, FTZs)、加工出口區(export-processing zones, EPZs)、單一工廠加工出口區(single factory zones, EPZ)及特定投資區(specialized/investment zones, SZs)等。

- (1) 優點：公司於經濟特區內可享較優惠寬鬆之法律待遇，有助於商業模式創新；且特區通常設置在交通樞紐地帶，如搭配完善物流基礎設施，將可促進商品貿易流動。
- (2) 缺點：特區內寬鬆之法規使國內管理更為複雜，可能引發差別待遇之批評。另發展中國家為提升出口競爭力，在特區內之薪資水準將被壓低以補償擴充公司現代化產能之成本，恐有剝削勞工之虞。

經濟特區著名實例為中國大陸沿海經濟特區，自 1978 年起中國大陸領導人鄧小平實施「改革開放」政策以降，於 1980 年根據「廣東省經濟特區條例」首設深圳、珠海、汕頭及廈門經濟特區起，作為其測試逐步經貿自由化之工具，如引入不動產私有物權之法律保障概念、制定租稅優惠及土地利用政策等，皆由地方政府指派之委員會監督管理。

中國大陸早期經濟特區政策成功吸引外國直接投資，使該區域整體生產力提升及勞工薪資成長，並逐漸擴張至周圍城市，形成規模經濟帶動區域整體性的發展。於 2017 年配合重點「一帶一路」政策，中國大陸欲複製沿海經濟特區之成功經驗至尚未開發之內陸地區，致使經濟特區數量如雨後春筍般日益增加。然 Curtis et al. (2006)指出，中國大陸經濟發展重點不在經濟特區多寡，而在政治自由化之程度。此外在 WTO 會員國遍佈全球，自由貿易區域已如此廣泛之情況下，經濟特區之重要性似已不如以往，成效仍待評估。

### (三) 跨國租稅優惠比較－有效稅率

各國為因應本身經濟情勢及發展方針，各自推行不同態樣之租稅優惠措

施。前章提及政府可透過計算有效稅率俾控管租稅優惠對企業之影響。然於現代社會中，企業能自由跨國流動，此時，企業同樣也能運用有效稅率，選擇對自己最有利之國家設置基地。以下簡介 2 種有效稅率衡量指標。

#### 1. 邊際有效稅率(Effective Marginal Tax Rate, EMTR)

衡量企業在某一租稅優惠下進行投資計畫時，每增加一單位投資，其所增加之稅負與其投入成本之比值。本指標可幫助企業在特定租稅優惠之環境中決定其最適投資規模；其他因素不變下，依據利潤極大化條件「邊際成本等於邊際收入」下，當邊際有效稅率如和邊際報酬率相同時，該投資規模為可極大化企業利潤之最適投資量。

#### 2. 平均有效稅率(Effective Average Tax Rate, EATR)

平均有效稅率著重在固定投資計畫之規模，計算在不同之租稅優惠下，其所帶來之稅負及利潤之比值。故本指標目的在幫助企業維持資金規模不變情況下，選擇最適之國家地點、投資標的或是租稅優惠方案。

### (四)實證研究結果

#### 1. 租稅優惠效果在不同所得水準國家而有所差異

Clark et al. (2007)研究指出在衡量租稅優惠效果時，須考慮不同國家特性之差異，如市場規模、實質 GDP 及勞工素質等等，且通常同樣之租稅優惠，在不同國家間實施，尤其是不同實質所得水準者，其差異經常相當顯著。在高所得國家中，實施租稅優惠通常可「有效」刺激投資水準，但並不表示最後可達成「效率」之投資水準，整體經濟是否可隨之改善也須存疑。效率之評估須思考是否有其他可達成同樣目的，成本花費較少之政策，但成本效益評估過程中，難以找出並衡量所有經濟效果，使政策之效率性難以受外界檢視。

此外於 2005 年 OECD、國際貨幣基金(IMF)、聯合國(UN)及世界銀行(World Bank)聯合發布調查報告，指出在中低所得國家中，往往租稅優惠政策無法有效執行，造成之稅損常排擠其他重大公共支出。通常中低所得國家實施租稅優惠，主要目的在於吸引外資進駐投資。其他研究同樣強調，租稅優惠只是外資考量之其一因素，且外資往往更著重一國之基本面：如基礎設施、政治情勢及法令規範是否完善等。縱然一國持續

推出看似頗具吸引力減稅政策，但如同前面所述，沒有其他配套政策相互配合，效果仍然有限。

## 2. 加速折舊在英美之成效

Maffini et al. (2019)探討英國加速優惠政策對投資規模之影響：英國將首年加速折舊率由 25%增加至 40%，帶動適用本優惠之中小企業投資率增加 2.3%至 2.6%，而整體環境投資率增加 11%。

另一方面，美國分別於 2002 至 2004 年間及 2008 至 2010 年間實施之折舊費用大幅加速減除措施，多數研究指出刺激投資之效果和公司之資產結構有所關聯，特別是長期耐久財規模與租稅優惠呈現相當顯著之正相關，卻和公司整體資產規模無顯著相關。推測原因政策實施期間皆為大蕭條時期，公司可能皆面臨短期資金短缺之窘境，故手上較少可適用該租稅優惠之短期資產所致。然有趣的是儘管美國將認列加速折舊限額從 24,000 美元放寬至 10 萬美元，卻仍有 55%至 63%之公司放棄使用該優惠，可能係當時企業多半財務報表呈現大幅虧損，選擇虧損後抵反比首年認列加速折舊費用更能降低租稅成本，又再次驗證此類租稅優惠缺乏雪中送炭之陷阱。

# 五、再生能源及化石燃料之相關財稅政策

## (一)政策背景：氣候變遷

### 1. 人類活動對氣候影響日益劇烈

聯合國政府間氣候變化委員會(Intergovernmental Panel on Climate Change, IPCC)(2015)發布最新之「氣候變化 2014 綜合報告」，確認人類對氣候影響日趨嚴重，且觀測資料達到前所未見之歷史紀錄。如圖 3 灰色部分，顯示利用化石燃料、水泥及空燒產生之二氧化碳排放量成長速度來到年排放 400 億噸之規模。我們不得不重視如此結果可能為未來帶來之環境衝擊。

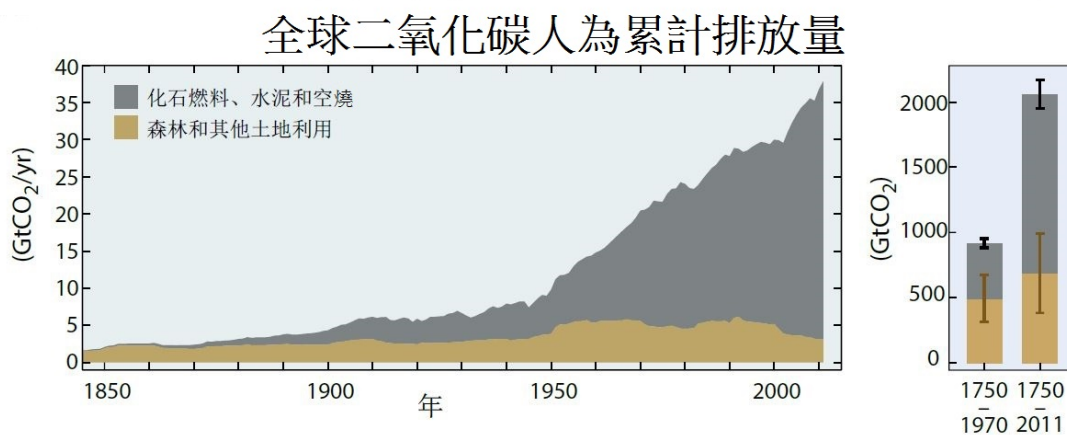


圖 3 1845 年至 2015 全球人為二氧化碳排放量

## 2. 財稅政策扮演之角色

古典經濟學中「外部性」理論專門探討政府如何利用政策工具介入並矯正市場失靈及扭曲現象，此目標即指降低過度排放之溫室氣體。講師 Mr. Florens Flues 指出「碳定價」一直是對抗氣候變遷之核心政策工具，故本研討會以其作為討論代表。

### (1) 有效性

碳定價，顧名思義即對人為排放之二氧化碳訂立標準課稅，其原理即相當於經濟學著名之「皮古稅」(Pigouvian tax)，目標在於將外部成本內部化，由排放者負擔之。依據 Sen and Vollebergh (2008) 之研究，長期而言每提高一單位碳排放實質定價 10 歐元，可有效降低排放量達 7.3%。另英國自 2012 年至 2016 年，將電力供應業者每噸碳定價從 7.24 調漲至 32.4 歐元，也達成碳排放減量 58% 之目標，回到 1890 年左右之水準。由上述可知，碳定價可有效降低碳排放量。

### (2) 效率性

政府只要清楚訂立單位碳排放標準價格，即可放手交由各廠商自行依照定價互相交易；廠商如只須花低於標準定價之成本即可降低碳排放者，即可將差價轉售給需要較多成本降低排放量之業者，雙方可分別完成賺進額外收入及法規遵循之需求，實為經濟學上效率性之體現。

### (3) 提高政府財政收入

如同其他稅收或規費，碳定價可讓政府獲得額外收入，掌握更多資源使預算運用上更具彈性。

### (4) 其他效益

例如降低空氣汙染及促進產業整體生產流程升級等，皆可為國家長期競爭力建立紮實基礎。

## 3. 仍有進步空間

縱然各國政府已針對氣候變遷提出各種因應措施，但整體上尚有待改善之處。例如給予使用再生能源或進行相關研究發展等租稅優惠之同時，就不該存在對傳統燃煤火力發電之電價補貼。該等矛盾現象仍普遍存在，削弱政策力道令人惋惜。

## (二) 再生能源之財稅政策

研究指出，現行企業所得稅稅務處理，往往對再生能源產業不利。列舉如下：

### 1. 直線法折舊忽略貨幣之時間價值

目前一般企業所得稅針對折舊費用之處理多半採取直線法，於耐用年限內逐年平均認列。Dressler et al. (2018)指出多數再生能源製造公司、或是使用低汙染創新機器設備之投資計畫多半有固定成本高之特性，採用直線法認列年度折舊費用，導致大額投資成本須等候至耐用年限將屆時方能回收，儘管稅上直線折舊可能與經濟實質之折舊攤提速度相同，但未考慮貨幣之時間價值，對再生能源產業較為不利。

### 2. 稅制對投資計畫融資方式不中立

如前所述，往往公司手頭無大筆現金可動用至大型投資計畫，此時可選擇債務融資或發行新股之股權融資。然後，這兩種融資方式，在稅務上卻有截然不同之效果。如企業選擇股權融資，其每年以「股利」之形式給予股東之資金報酬，現行制度不允許於課稅所得中減除；然而若以銀行借款或發行公司債之債務融通資金需求，卻能夠減除相關之利息費用。

### 3. 改善租稅扭曲之解決方式

目前以傳統化石燃料為主之機器設備或投資計畫，與再生能源恰好相

反，呈現固定成本低而變動成本高之結構。也因此導致化石燃料投資計畫變動成本發生時能馬上認列，但再生能源低耗能之特性使其幾乎無變動成本可供稅上減除之不公平現象。

現行多數國家均採給予「加速折舊」之租稅優惠，將大額之原始投資固定成本在初期即允許公司認列，透過稅上扣除一方面使公司能儘早回收投資成本，另一方面也可使固定成本變動化，以期改善兩種能源因本身特性導致租稅待遇不一致之扭曲現象。以我國為例，我國所得稅法第 51 條第 2 項規定，允許縮短為防制水汙染或空氣汙染所增置之設備之耐用年限為 2 年。

### (三)化石燃料之財稅政策

#### 1. 近年國際補貼政策之趨勢

OECD 長期致力降低各國無效率之化石燃料補貼措施。研究團隊 Girouard et al. (2019)於最新「化石燃料補貼政策調查報告」中指出，雖然各國皆致力於降低或收回前期對化石燃料之補貼政策，但自 2013 年取消補貼幅度來到新高之 2,400 億美元後逐年下降至 2017 年之 1,400 億美元水準，降幅已將近 40%。同樣如從當前仍有效之補貼政策估計支出觀之，雖自 2013 年至 2016 年呈現下降趨勢，但於 2017 年時由於原油價格較 2016 年高，使其預估政策支出金額又比 2016 年回升 5%，來到 3,400 億美元之水準。

#### 2. 同儕檢視制度

無論二十國集團(G20)峰會或亞太經濟合作會議(Asia-Pacific Economic Cooperation, APEC)，其秘書處皆成立「同儕檢視」(peer review)制度以幫助世界諸國瞭解自身化石燃料補貼政策實際情況。透過該制度，各國可互相協助彼此找出現行補貼政策並估算其預算支出及效益之金額，輔以成本效益分析與經驗交換，逐步將不合時宜及無效率之補貼政策淘汰下架。以 G20 機制為例，評估過程大致可分為八大步驟如下：

- (1) 決定同儕檢視夥伴國家
- (2) 確定作業時程及計畫目標等行政細節
- (3) 指派專責管理單位並全程由其統籌

- (4) 辨認欲受評之化石燃料補貼政策及其他待改革之相關措施
- (5) 指派政策評估團隊之成員國及專家學者群
- (6) 提出自評報告初稿
- (7) 就報告初稿與評估團隊進行訪談諮商
- (8) 交由專責管理單位完成最終同儕檢視報告

#### (四) 近期發展

OECD (2019)在最新之「2019 租稅政策改革要覽」再次提及全球在環境稅改革之腳步趨緩，甚至有國家刪減過去對再生燃料租稅優惠之規定，反而走向補貼石化燃料之老路。除可能受限於維護永續環境及確保財政稅收之兩難外，另一項原因可能來自政治因素：利益團體之施壓或被改革者之反彈聲浪。

雖然與環保議題相關之稅收成長停滯甚至衰退，但 OECD 並未對此抱持完全悲觀之態度。相反地，於一些長期實施環境稅制之國家，稅收成長趨緩可能反映民眾已經降低傳統石化燃料相關產品之需求至一定程度，且多半已轉換可替代之綠色能源，代表能源轉型已臻成熟。

## 六、 中小企業租稅優惠政策與中小企業選擇聘僱員工與外包之考量

企業在選擇要聘僱員工或將工作外包予其他企業，稅務成本常常成為他們考量的重點之一，此章節主要是討論提供予中小企業之租稅優惠類型，並且討論不同的稅制如何影響中小企業對於聘僱員工或外包之選擇。

### (一) 名詞定義

#### 1. 受僱者(Employee)

受僱者與聘僱方(employer)簽訂服務契約，為聘僱方提供服務並且取得報酬，產出結果之好壞並不影響受僱者個人財務風險，受僱者取得之報酬須申報個人所得稅。

#### 2. 個體經營者(Self-employed)

個體經營者係以獨資方式經營(未聘僱員工)，其所取得之報酬須申報個人所得稅。



### 3. 中小企業(SMEs)

由一人或多人一起經營的事業，可能為非公司組織(申報個人所得稅)或公司組織(公司申報營利事業所得稅，將盈餘分配予股東後，股東再將股利所得併入個人所得申報個人所得稅)，個體經營者亦為中小企業之一種類型。

各國針對中小企業並無統一定義，通常係以員工人數劃分，例如加拿大與美國規定中小企業係員工人數係少於 500 人之事業、紐西蘭則規定中小企業係員工人數少於 100 人之事業。

據統計，中小企業家數占總企業家數 95%以上，受僱於中小企業之員工人數亦占總勞動人數 60%以上，且其創造出來的產值亦占總產值相當高的比例。

## (二)課稅制度比較

### 1. 營利所得之課稅方式比較

不同於受僱者，個體經營者在申報個人所得稅時，可將其支出作為費用抵減其課稅所得。在多數國家中，非公司組織之營利所得係併入個人所得計算，並採用累進稅率；而公司組織就其課稅所得繳納營利事業所得稅，並由股東就其獲配股利繳納個人所得稅。多數國家之營利事業所得稅率為單一稅率，若採分級稅率(tiered rate)者，多會對中小企業提供租稅減免。

### 2. 租稅制度對就業之影響

受僱者、非公司組織中小企業(包含個體經營者)及公司組織中小企業有著不同的組織架構與納稅方式，租稅與社會安全捐對其各自影響效果亦有異，故除了考量租稅公平外，亦因考量其他層面之影響。

在企業須增加人力執行其業務時，可選擇聘僱員工，亦或是將其業務委請另一個事業執行。聘僱員工必須支付薪資及相關的社會安全捐；委請另一個事業執行業務，僅須負擔其報酬，免為其負擔社會安全捐。而個人在選擇以哪種型態(受聘於企業或自行成立企業)承攬業務，亦會評估其可支配所得(薪資扣除稅捐、社會安全捐等後之淨所得)高低。

以義大利為例，在總聘僱成本(employment cost)相同的情形下，一個簽署永久僱傭契約的員工，其 47%所得須支付予政府(包含個人所得稅、社會安全捐等)，僅 57%所得係屬員工可支配所得；惟倘係一間非公司組織之個體經營者且適用 forfait regime(類似我國擴大書審制度)，其僅 11%所得須支付予政府，高達 89%均屬其可支配所得，故個人會傾向以個體經營之方式承攬業務，而不受聘於企業。

### (三)中小企業之租稅優惠政策

針對中小企業提供租稅優惠之常見方式有降低稅率、加速折舊、投資抵減、財務誘因、推計課稅(Presumptive taxes)等。

推計課稅係以間接方式推定課稅所得，而非以其真實所得為計算基礎，計算方法有二：

1. 以利潤相關的指標推定課稅所得 (Indicator-based tax)。例如:法國針對低所得之農業事業，係依據其土地面積、農作物類型與地區等推算其課稅所得。
2. 以收入總額及較低的獲利率推定課稅所得，但費用不得再抵減其課稅所得。

使用推計課稅之優點有四：

1. 降低企業遵循成本及政府行政成本
2. 以指標推定課稅所得，企業較難隱藏其所得，較難逃漏稅捐。
3. 確保每人都必須負擔一定比例的稅捐。
4. 若推計課稅制度係依據產業平均獲利率推定其課稅所得，納稅義務人獲利高於產業平均數之部分免繳納稅捐，鼓勵納稅義務人增加其獲利，可促進經濟發展。

使用推計課稅之缺點有三：

1. 推計課稅制度之實質是對推定依據(如:營業額、員工人數等)課稅，而非對所得課稅。
2. 不符合量能課稅原則。
3. 若推計課稅制度係依據營業額或員工人數推定課稅所得，將鼓勵企業降低其營業額，亦不鼓勵企業聘僱員工。

## 七、有關地下經濟之稅務議題

個人與企業常隱匿所得以降低其稅負，為避免稅捐稽徵機關發現其逃漏稅行為，避稅手法日新月異；而各國稅捐稽徵機關亦因此發展出許多蒐集稅務資訊及風險預測模型，以提升稽徵效率。

在大多數 OECD 國家中，地下經濟並非重要的議題，但對於所得較低之開發中國家，地下經濟占整體經濟之比例非常高。例如撒哈拉沙漠以南之非洲地區之正式勞動市場中，女性就業率很低，此地區女性多在家庭事業裡工作，且未具備技能的女性很難在勞動市場中尋得工作機會。地下經濟嚴重影響國家生產力，進而影響經濟成長的空間與企業擴展的可能性，政策(如:勞動法規)制定亦係影響地下經濟規模原因之一。

為了降低地下經濟規模，必須先從瞭解地下經濟特質開始。影響勞動市場結構之原因很多，當正式勞動市場缺乏工作機會時，勞工僅能自地下經濟市場中尋找工作機會，造成此現象之原因有：

1. 需求面:零售業或須個人服務之產業常需要地下經濟市場之人力。
2. 供給面:勞工缺乏技術或訓練、缺乏工作媒合的平臺或個人成本效益衡量等因素，勞工選擇自地下經濟市場尋找工作機會。
3. 地下經濟市場提供不同型態之工作選擇，如臨時工。
4. 新移民難以自一般勞動市場找尋工作。
5. 人力成本考量。

對於稅捐稽徵機關而言，單純微小但未申報所得並非主要查核標的，對此類所得課稅，稅收低但稽徵成本很高，稅務稽徵機關的查核重點在於正式登記並申報之企業(或個人)所隱藏之所得。稅務稽徵機關如何發掘隱藏於地下經濟之所得，已是討論久之議題，強制申報、簡化申報方式、推計課稅等制度均是常見使地下經濟檯面化的政策。然而，政治因素(例如:當權者為地下經濟之受益者又或是具有裙帶關係)往往才是造成地下經濟難以被解決的原因，在設計政策時亦必須考量政治因素並進行適當調整，例如：為解決交通阻塞問題，可以使用者收費制度取代所得稅制度，以達到政策目的。

## 八、租稅優惠資訊公開

### (一)稅式支出報告

稅式支出報告即可作為衡量各項租稅優惠之實用工具，可強化政府對各項租稅優惠之資訊透明及課責概念(accountability)，並協助辨認無效率項目俾節省國庫開支。以下簡要說明稅式支出報告必要內容及編製方式。

#### 1. 應包含內容

- (1) 簡述各項稅式支出及其內容
- (2) 各項稅式支出估計成本金額
- (3) 將稅式支出分類，分類方式可包含稅基、政策目標、受益對象、優惠類別及預算種類等。
- (4) 其他必要資訊。

#### 2. 編製方式

##### (1) 定義基準稅制

由於租稅優惠係偏離基準稅制獨立存在，係「相對比較」之概念，故首要步驟即為辨認基準稅制，方可有比較基礎找出應納入報告之稅式支出項目。

以我國綜合所得稅為例，除標準扣除額外，另外給予自金融機構存款獲取利息所得者額外之儲蓄特別扣除額。因本項為給予特定所得者之額外好處，故該特別扣除額為稅式支出，應列入報告並公開相關資訊。

##### (2) 辨認租稅優惠偏離內容

租稅優惠於整體稅制中，偏離一般規定而獨立存在。在量化其造成之稅收損失前，須先確認其「如何偏離」一般規定，換言之，即其具體優惠內容。繼續以儲蓄特別扣除額為例：其給予一家戶金融機構存款利息所得者年度最高新臺幣 27 萬元之扣除權利，很明顯本項目之「偏離內容」係 27 萬元內之扣除金額。

### (3) 估算稅式支出之影響金額

國際間如 OECD 及世界銀行常用以估算稅式支出稅收影響金額之方式，大致分為以下 3 大類：

#### I. 最初收入損失法(initial revenue loss method)

即在經濟行為及其他租稅收入維持不變前提下，採行稅式支出之稅收影響數。

#### II. 最終收入損失法(final revenue loss method)

與前者最大不同之處在於本法將稅式支出實施後，經濟行為改變及其他受影響之稅目，其金額皆須列入估算範圍。

#### III. 等額支出法(outlay equivalence method)

即假設為達成相同之稅後利益，如改以補貼或政府移轉支出等其他方式支應時，其估算之稅前金額。

### (4) 稅式支出報告之結構

在編製稅式支出報告時，可考慮以下面向：

#### I. 一般資訊：

- 報告使用之語言
- 是否向大眾公開

#### II. 法律相關規定：

- 編製稅式支出報告是否為政府法定義務
- 報告是否應納入政府預算併同審查

#### III. 稅式支出定義是否明確清楚

- 是否明確定義基準稅制
- 是否明確說明各稅式支出項目之法源

#### IV. 報告包含期間

- 報告編製之頻率
- 首次編製之年度
- 報告中涵蓋幾期之估計值
- 是否估計各項目之跨期影響數

#### V. 估計方式

- 是否說明估計方式
- 是否設定納入報告估計之重大性門檻

#### VI. 各項目分類方式

### (二)稅式支出報告實例

講座 Ms. Barbara Bratta 以義大利政府稅式支出報告為例，依據前述架構說明編製實務如下：

#### 1. 一般資訊：

- (1) 報告使用之語言：義大利語。
- (2) 各年度報告均已上網向大眾公開。

#### 2. 法律相關規定：

- (1) 由 15 位統計、財政及金融機構、相關部會首長及教授組成之委員會負責一切編製作業。
- (2) 預算法規定稅式支出報告係監督各項租稅優惠之必要程序，並應納入政府預算併同審查。
- (3) 每隔 5 年，稅式支出項目須重新評估是否存續、修正或廢止。

#### 3. 稅式支出定義是否明確清楚

- (1) 稅式支出定義為任何偏離基準稅制之租稅優惠，且基準稅制已於法律中明確定義，稱之「法定基準」。
- (2) 輔以實務判斷如下：
  - I. 如受益人族群不特定且人數眾多，則非稅式支出。
  - II. 累進稅率中，較低之級距不該視為稅式支出。
- (3) 所有項目皆於後方標注法源依據。

#### 4. 報告包含期間

- (1) 每年編製，並須附上往後 3 年政府施政計畫變動一覽表。
- (2) 自 2016 年開始編製，前期資料可追溯至 2011 年。
- (3) 涵蓋報告年度往後 3 年之估計值

#### 5. 估計方式

- (1) 除非核定資料較合適，原則上使用事前申報資料估計。
- (2) 定期比較申報與核定資料，俾修正估計方式。

(3) 使用個體模擬方程式，搭配最近一期申報數估計稅式支出未來影響數。如有必要，再加入其他可靠外部資料，如國民所得會計及各部會統計年報等作為估計參數。

(4) 無明確訂立重大性門檻，但影響數顯然微小者不納入。

#### 6. 各項目分類方式

(1) 依稅目區分：個人所得稅、公司所得稅、消費稅等。

(2) 依優惠方式區分：稅額抵減、費用扣除、優惠稅率等。

(3) 依政策目的區分：促進產業升級、教科文、環保議題等。

(4) 依受益對象區分：一般營利事業、金融機構、非營利組織等。

### (三)稅式支出報告之財政功能

1. 透過持續追蹤各租稅優惠之稅收損失，可協助政府進行各項租稅優惠成本效益分析，並提升預算支出效率及效能。
2. 避免政府為同一目標而制定重複之租稅優惠政策。
3. 協助立法者辨認無效率及無效果之租稅優惠，加以修正或廢除。

## 肆、心得及建議

### 一、政府應審慎提供租稅優惠政策

租稅優惠措施可作為輔助政府推動政策之工具，但絕非唯一之工具，倘無基礎建設或完善法規保障等配套措施，恐無法藉由租稅優惠措施有效達成政策目的。以各國人口問題為例，為提升生育率，各國除生育補助外，也紛紛祭出相關所得稅扣除額優惠，鼓勵夫妻生育。但講座 Ms. Barbara Bratta 強調，一國生育率低落，可能是工時太高常常需要加班導致照顧困難、公共托育中心設置不足、甚至房價房租過高及薪資水準長期低落等，並非僅以實施租稅優惠即可解決。故政府應審慎評估租稅優惠政策之有效性，並進行效益及成本分析，審慎評估提供租稅優惠措施之必要性。

### 二、持續加強揭露租稅優惠資訊品質

揭露租稅優惠資訊實具重要政策意涵，透過稅式支出報告之編製，衡量租稅減免措施對不同族群納稅義務人之經濟利益，作為政府與其他相關團體定期檢視租稅減免政策之成本效益，進而改進稅制之重要參考。此外，定期及完整揭露租稅減免措施影響情形，將提高財政透明度，有助全民監督，提升政府施政效能。

為使稅式支出結果作為政策重要參據，編算方式之精進係屬重要課題。目前我國稅式支出報告編製囿於人力、統計及計量技術，仍有改進空間。然鑑於資料抽樣及計算方法對稅式支出項目稅收影響數估算結果影響甚鉅，建議未來可仿照義大利模式：定期召開座談會或研討會，邀集相關領域學者及專家共同檢討修正我國相關稅式支出項目編算採樣資料及計算公式(張琬如等，2017)，精進我國稅式支出報告內容，強化揭露租稅優惠資訊之品質。



### 三、積極參與 OECD 租稅會議，掌握國際趨勢推動稅務合作

透過參與 OECD 等國際組織舉辦之稅務研討會議，不僅可向講座學習專業知識，更可即時更新目前各國相關稅務改革趨勢供我國參考。再者，於會議中藉由各國與會人員簡報，除可相互觀摩學習，更能積極向國際宣傳我國管理租稅優惠之各項努力及措施，俾提升我國國際能見度。

本報告建議應持續派員參加該等大型國際研討會議，除瞭解新興議題及掌握最新租稅發展趨勢，供未來精進政策參考外；更應鼓勵同仁積極與各國代表及稅務專家交流討論，並與各國與會成員及講座建立合作關係維持聯繫，為推動國際稅務合作奠定良好基礎。

## 伍、參考文獻

### 一、中文部分

張琬如、楊靜怡、朱紀燕、楊濛徽，2017，稅式支出項目之界定與編算－以編製營業稅稅式支出報告為例，財政部 106 年度研究報告。

### 二、英文部分

1. Anderson, B., 2008, Tax Expenditures in OECD Countries. In *PowerPoint presentation at the Asian Senior Budget Officials meeting*.
2. Chai, J., and R. Goyal, 2008, Tax Concessions and Foreign Direct Investment in the Eastern Caribbean Currency Union. IMF Working Papers 08/257, International Monetary Fund.
3. Clark S., Cebreiro A., and A. Böhmer, 2007, Tax Incentives for Investment – A Global Perspective: experiences in MENA and non-MENA countries. *Making Reforms Succeed: Moving Forward with the MENA Investment Policy Agenda*, OECD Publishing, Paris
4. Curtis, T.E., Hill, S.B., and C. C. Lin, 2006, Special Economic Zones (SEZs): Chinese, Russian, and Latin American Cases and the Use of SEZs as an Economic Development Tool. Prepared for the International Economic Development Program, Ford School of Public Policy, University of Michigan
5. Dressler, L., Hanappi, T., and K. van Dender, 2018, Unintended technology-bias in corporate income taxation: The case of electricity generation in the low-carbon transition. OECD Taxation Working Papers No. 37.
6. Devereux, M., Xing, J., and Maffini, G., 2016, The impact of investment incentives: evidence from UK corporation tax returns.

7. Girouard, N., van Denderm, K., Bae R., and A. Elgouacem, 2019, *Inventory of Support Measures for Fossil Fuels 2019*. OECD: Paris.
8. House, C. L., and M. D. Shapiro, 2008, Temporary Investment Tax Incentives: Theory with Evidence from Bonus Depreciation. *American Economic Review* 98(3).
9. Intergovernmental Panel on Climate Change, 2015, *Climate Change 2014: Synthesis Report*. IPCC: Geneva.
10. Klemm, A. and S. van Parys, 2019, Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives. IMF Working Papers 09/136.
11. Maffini, G., Xing, J., and M. Devereux, 2019, The Impact of Investment Incentives: Evidence from UK Corporation Tax Returns. *American Economic Journal: Economic Policy* 11.
12. OECD, 2019, *Tax Policy Reforms 2019: OECD and Selected Partner Economies*, OECD Publishing: Paris.
13. Redonda, A., and T. Neubig, 2018, Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. Discussion Note 2018/3. Council on Economic Policies, Geneva.
14. Schick, A., 2007, Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?. *OECD Journal on Budgeting*, 7(2).
15. Sen, S., and Vollebergh, H., 2018, The effectiveness of taxing the carbon content of energy consumption. *Journal of Environmental Economics and Management*, 92, 74-99.