

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 96 屆稅務研討會-  
「有效運用租稅優惠」會議報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：稽核張伊伊

派赴國家：韓國首爾

出國期間：105 年 7 月 4 日至 7 月 9 日

報告日期：105 年 10 月 3 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 OECD 會員國及非會員國代表與會,探討國際間重要租稅議題,期能有效降低課稅權爭議,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。

2016年7月4日至同年9月在韓國首爾舉辦有效運用租稅優惠研討會,會議先由主講人就租稅優惠進行一般性介紹,進而針對投資、研究與發展、中小企業、經濟特區租稅優惠等專題進行專題報告,並就國際貨幣基金(IMF)、OECD、聯合國(UN)及世界銀行(World Bank)之研究報告「低所得國家有效迅速運用租稅優惠以吸引投資之選擇(Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment)」進行說明及摘要分析,並藉分組討論方式,由參訓人員研討後,分享上開報告對於評估租稅優惠政策之具體協助。

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使用租稅優惠議題之最新發展趨勢,更可做為我國使用租稅優惠政策之參考,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 96 屆稅務研討會-「有效運用租稅優惠」會議報告

壹、會議目的.....	4
貳、會議過程.....	5
參、研討會議內容.....	6
肆、心得與建議.....	30

## 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。

歷年來 OECD 與韓國政策中心致力於舉辦各議題稅務研討會，邀請 OECD 會員及非會員國稅捐機關代表及該領域之學者專家，針對各項重要議題交換經驗，共同對當前熱門租稅議題進行理論與實務討論，給予各國代表瞭解各國現行租稅制度之機會，共同為改善各國租稅環境而努力。

韓國政策中心每年舉辦多場稅務議題之研討會，內容相當充實豐富。賦稅署及財政部相關單位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，期盼透過這個難得交流機會，互相討論切磋，使得本國租稅制度更加完善、健全和進步。

## 貳、會議過程

本研討會於 2016 年 7 月 4 日至 9 日在 OECD 韓國首爾之韓國政策中心舉行，主題為「有效運用租稅優惠」。研討會進行方式，係由主講人說明租稅優惠之理論及使用相關概念，再透過專題報告方式深入介紹租稅優惠之影響，並就國際貨幣基金(IMF)、OECD、聯合國(UN)及世界銀行(World Bank)之研究報告「低所得國家有效迅速運用租稅優惠以吸引投資之選擇」進行分享及討論。

本次與會國家包括不丹、柬埔寨、迦納、印度、印尼、韓國、馬爾地夫、尼泊爾、中國大陸、菲律賓、俄羅斯、泰國及我國共 13 國，出席代表 29 人。另由 OECD 經濟學家 Mr. Florens Simon Flues、比利時財政部 Mr. Christian Valenduc 及荷蘭財政部 Mr. Jordy Huis 擔任主講人。

我國今年由賦稅署張稽核伊伊及臺北國稅局葉審核員楊銘(自費)代表參加。我國代表除與主辦單位 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。

### 叁、研討會議內容

#### 一、租稅優惠之簡介

##### (一)定義及特性

2008年 Anderson 認為稅式支出(tax expenditures)是稅法對於少數群體之納稅義務人減少課稅或延緩收入之規定。2007年 Schick 認為對政府而言，稅式支出是稅收之減少，對於納稅義務人而言，是租稅負債之減少……通常稱為租稅減免 (tax reliefs)、租稅補貼(tax subsidies)及租稅援助(tax aids)。2016年維基百科對租稅誘因之解釋，認為租稅優惠是國家稅法用以刺激或促進特別經濟活動之規定。租稅優惠用於減少或延緩租稅負擔，通常之結果是放棄稅收，屬於正常稅收制度之特別規範，亦即租稅優惠針對目標企業或投資，提供與一般稅收制度不同之處理。租稅優惠之目的，包括誘發投資、獎勵特殊活動、產業、階級或個人等。

租稅優惠定義係明白或隱含，透過基準稅收系統(benchmark tax system)之減少。基準(benchmark)之選擇是主觀的，往往具有高度特異性及符合各國之國情。如對某一特別產業提供較低稅率可能在該國被視為租稅優惠，但在其他國家是整體課稅制度之特性。基準是否屬於稅收制度結構之特性或屬於正常稅收制度之偏航(租稅優惠)，就廣泛概念言，基準定義不論是「所得(income)」或「消費數量」，課稅之結果是相同的，如淨總所得(收入減費用)應課稅，故抵消費用之補貼屬於結構之特性，而收入不課稅則屬於租稅優惠(incentive)。

茲將個人所得稅之基準說明如下表：

課稅單位：個人或家庭	基準
費用之扣除	基準
小孩之扣除或貸款	OECD 國家不同
低稅率或不包括資本利得	租稅優惠
累進稅率(包括零稅率)	基準
雙重所得結構：累進稅率用於賺取性所得，平準稅率用於投資性所得	基準

公司所得稅之基準說明如下表：

稅基=保留及分配利潤	基準
避免雙重課稅條款	基準
普通折舊規則	基準
加速折舊規則、投資抵減、降低稅率(依規模、部門)、	租稅優惠

租稅假期、加強扣除	
虧損扣抵	基準？
直接損失抵消	租稅優惠？

茲將營業稅之基準說明如下表：

總消費稅(TVAT)稅基=家庭最終消費及中間消費之經濟代理者免徵消費稅(VAT)	基準
國內消費課稅	基準
出口零稅率	基準
免稅或特定商品較低稅率(食品、出租等)	租稅優惠，建議國家另有不同規定

## (二)主要理論

政府提供租稅優惠或稅式支出主要有 3 大理由，首先為正的外部性，如從事一項活動對社會有利益，但從事者並未明瞭其外部性，則透過租稅優惠可增加該活動之投資；第二為誘導行為，對於納稅義務人不想從事之投資，獎勵納稅義務人從事(或增加)該項活動，如投資特別之區塊或地區；第三為提供補償，基於重視窮族群或公平考量提供租稅優惠，如對特定之家庭提供租稅優惠或減少特別群體之課稅負擔(如中小企業)；租稅優惠是政府有意干涉私經濟市場，政府需要理由干涉私經濟市場，因干涉將扭曲資源配置及變動市場價格，對納稅義務人造成差別待遇且增加遵從及行政成本。

提供租稅優惠之目的，可能有幾項普遍性目的：(1)為促進社會政策，如對兒童提供租稅優惠以促進生育；(2)為促進經濟成長(例如對出口提供租稅優惠)或提高就業率；(3)對政府重視產業部門之投資；(4)為吸引外國直接投資(foreign direct investment)及國際活動之產業，對大型國外投資者提供租稅假期(tax holiday)，如對銀行、保險或營運總部提供低稅率或零稅率；(5)對外部性給予補助，對研究發展支出及環境保護給予租稅優惠等。

以提供租稅優惠當作補助之手段，政府應該評估租稅優惠是否為最好之方式或有無其他可減輕損害之工具可以使用。租稅優惠常被作為租稅競爭之工具，然而 Keen(2002 年) 研究指出，某些國家為吸引流動資本，其租稅優惠措施允許對於非流動資本之公司課徵較高之稅率，此種情形，就某種程度而言，將可降低運用租稅優惠而造成競相殺價(the race- to- the bottom)結果。

## (三)優點及缺點

租稅優惠之優點計有：獎勵增加投資、內化正向之外部性、彌補其他投資環境之不足(缺乏建設、能源成本較高)、長期有助於增加整體稅收、成功達成政策目的及達成政治目的(例如獲得選民肯定)。

租稅優惠之缺點計有：實際損失之稅收成本可能提高、透過避稅或逃稅方式適用租稅優惠而減輕稅負(如利用公司重整或收入移轉之方式認列利息扣除)、租稅優惠可能導致資源扭曲(如投入生產效率較低之投資)、影響使用技術之決策、徵納雙方之遵從成本及行政成本提高、租稅優惠造成租稅不公平、租稅優惠之決策過程可能缺乏透明度及說明性及採行租稅優惠之結果未如預期等。

#### (四)類型

直接稅之租稅優惠計有：優惠稅率、租稅假期、特區優惠、資本回收優惠(加速折舊、原始資本補助)、投資之租稅抵減、股利之優惠、額外之扣除及投資之補貼等。

間接稅之租稅優惠計有：出口優惠及加工出口區、對資本財及原料降低進口稅、保護性關稅、對特定行業降低或零消費稅、減免貨物稅或碳稅等。

#### (五)分析工具

租稅優惠分析之工具計有：1、透過調查獲得之稅收統計資料。2、事前稅收分析：如稅收指標(有效稅率等)、成本效益分析、微觀模擬模型、可計算一般均衡(CGE)模型。3、事後評估：經濟分析、個案研究。

租稅優惠之分析，係為評估長期及短期之淨效益，效益係指租稅優惠之新增(additional)影響，成本包括放棄稅收(直接或間接)、影響租稅公平及所得分配、非中立課稅等所產生之成本、行政及遵從成本、租稅系統之廉正成本等。普遍用於衡量成本之方法，屬於事後計算，如提供 100 元補貼，邊際稅率 40%，則稅收損失 40 元，並未衡量該租稅優惠對於行為者產生反應之影響。租稅優惠採行之重點不是給予納稅義務人適用彈性稅率，而是因租稅優惠而激勵之新增影響。衡量方式十分多元，最佳之方式是對不同之方法進行區別，次佳之方式是觀察限制租稅優惠之主要因素，進而調整其目標。因為目標不理想，可能降低附加影響之成效，以比利時對養老金儲蓄及人身保險



提供租稅優惠為例，即為因目標不理想而導致政策效果不彰。

衡量租稅優惠之成本及效益，需確認納稅義務人可能使用該項租稅優惠，且新增之投資係源於租稅優惠之結果，決定一段時間內之收入及成本，且可從扭曲之經濟活動及意外收益中隔離可能之福利成本，以確認政府及納稅義務人所增加之行政及監管成本。

分析工具所遭遇之主要問題為有效性之評估，因缺乏資料，難以評估使用租稅優惠之結果產生多少新增之活動，且難以決定那些活動可能無法透過租稅優惠達到激勵效果，亦即納稅義務人不增加整體投資，他們只是轉移到不同類型的投資以利適用租稅優惠。

設計租稅優惠政策之程序，分別說明如下：

#### 1、政策評估：

多數計量經濟學研究發現租稅優惠之成本大於效益，亦即增加之活動效益小於稅收損失，其成本增加係源自：(1)冗餘措施：無論如何都會發生冗餘補貼活動，亦即部分活動毋須透過補助即會發生。(2)移轉效果：投資活動 X 正在進行，但投資活動 Y 可能被放棄。(3)增加複雜性：規範租稅優惠及反避稅法則之成本。(4)增加遵從成本：納稅義務人及政府雙方都增加成本。

#### 2、透過制度設計改善效率：

為透過更好之設計增加租稅優惠之有效性，首先對於每個新的或改革之租稅優惠，必須思考下列問題：為何使用該項租稅優惠？何種類型之活動符合資格？何種類型之納稅義務人符合資格？對於符合資格之活動或納稅義務人有何限制條件？有何時間限制？

#### 3、設計申辦程序：

有關租稅優惠使用之設計，需考量自動適用或自行申請，如果是自行申請，係由稅務部門或其他政府部門(如外國投資部)負責管理登記系統？另申請方式部分，僅申請一次或每年申請？有無選擇加入或退出之限制？再者，註銷或失效之結果，是否只能否准未來適用租稅獎勵之資格，或可追回過去已適用之利益。

#### 4、定義獎勵之活動：

有關活動性之設計，必須提供符合規定活動之定義，並且確定混合或補充之活動是否符合規定？如何將它限制在特定性之活動？活動發生之地點係在國內或一個特別地區？是否與其他政府計畫目標一致，如製造之獎勵符合綠色稅制。

#### 5、納稅義務人之適用資格：

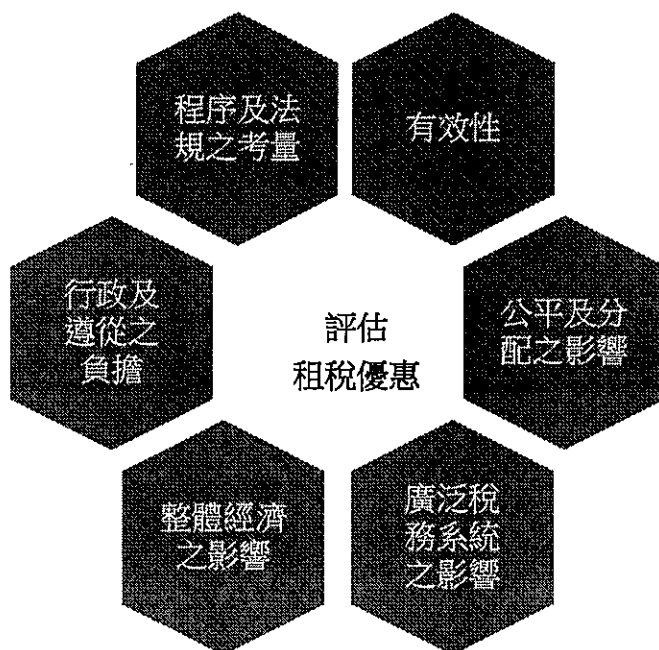
有關納稅義務人資格之設計，需考量納稅義務人之法律形式為公司、個人、家庭、合夥或其他商業型態；身分別係屬稅務居民或是非稅務居民；公司之納稅狀態，由納稅義務人繳稅，或虧損之公司也涵蓋在內，另須考量對免稅公司之待遇。另是否只有投資超過一定之金額始符合適用要件？

#### 6、適用時限：

有關時間性之設計，需考量何時開始實施租稅優惠？如何處理目前已發生之活動？租稅優惠有預定結束之期間嗎？如5年免稅。倘租稅優惠措施停止，對已發生活動之因應方式為何？仍永久保障？或於一段固定期間仍給予保障？或租稅利益立即終止？

### (六)結論

#### 評估租稅優惠框架



1. 有效性：如何有效達成租稅優惠之目標？就成本言，有無更有效之方法達成目標？
2. 公平及分配之影響：影響不同群體之面向為何？水平公平及垂直公平如何影響？
3. 廣泛稅務系統之影響：就短期及長期而言，租稅優惠將如何影響整體稅制？
4. 整體經濟之影響：什麼會影響政策之成長，公平或產業競爭？會引發何種扭曲？
5. 行政及遵從負擔：政策會產生何種行政成本及遵從成本。
6. 程序及法規之考量：程序規定，將影響政策之設計。另應思考如何使租稅優惠及其成本透明化？

## 二、專題研究-投資之租稅優惠(Tax incentives for investment)

### (一) 理論

理論指出，增加投資可促進經濟成長，而租稅優惠可有效地刺激投資，但事實上並非如理論所說的簡單。投資效率與投資數量是同等重要，租稅優惠可能是重要的，但通常非租稅因素對投資更為重要。每人平均所得之成長比率，因人口之成長，決定實質資本之投資、人力資本之投資，如教育、職業的訓練、健康照顧等、生產力之成長，如增加資本或勞動力，對實際產出增加，而技術、結構變化、競爭活動、完整金融市場、知識外部性、規模經濟及運作機構等等之影響。忽略人力資本及生產力之成長，可能減弱高額投資之效益。

租稅優惠是否可增加投資，有賴於投資所產生之附加影響及環境，政策能否達成其目標，且以最少之成本獲得更多之投資，則需要評估其非中立課稅之成本、行政成本及其他政策成本(也可能會增加投資，如教育、健康管理、制度之質量等)，應同時觀察其副作用，如公平、重分配等面向。

### (二)類型

投資之租稅優惠類型包括優惠稅率、加速折舊、租稅假期、原始資本津

貼、投資抵減、特別經濟區域、股利優惠等。分別說明如下：

1. 優惠稅率(Preferential tax rates)：依規模或部門別給予優惠稅率，可能是直接稅(個人所得稅或公司所得稅)或間接稅(能源稅)，惟需要管理各種稅率，評估申請之納稅義務人是否符合法定要件。需考慮之問題包括：對中小企業降低稅率是好目標嗎？並非所有的小企業都具有生產力，再者，也可能造成企業成長障礙；對特定經濟區域降低稅率，如對合併活動課徵不同之稅率，如何保證其正確課稅？如何知道應挑選哪一個部門，以降低其租稅負擔，且易於發生競租行為；對產出降低稅率，有可能妨礙產品之有效利用等。
2. 租稅假期(Tax holidays)：係對新設之公司或投資應課稅部分，給予暫行性免稅，特別指公司所得稅，有時也會放棄部分行政管理上之要求，如填寫申報書。部分假期係指減少部分之負擔而不是全部之負擔。需要仔細管理以避免浮濫，爰需維持申報規定。另需考慮之問題包括：思考以租稅假期促進投資之必要性，或僅是給予投資者一筆意外收益。另欲分析租稅假期之成本，仍需要申報相關資料。受獎勵之投資，通常會迅速啟動，短暫存續且容易結束，多為非資本密集之投資，且在免稅期間內即產生課稅所得。對資本密集計畫而言，需要較長之資金回收期，通常於前幾年發生虧損，租稅假期並無太大之實質價值。
3. 對投資提供投資抵減(investment tax credits)：以投資金額之某個百分比為投資抵減，決策者可依各種不同類型之投資訂定不同抵減率，如研究與發展、綠色技術或投資之規模等，如屬單一公司稅率，則抵減稅額(credit)相當於補貼。另當公司有大額虧損且虧損無法抵銷其他之所得時，投資抵減並無太大之價值(現存公司相較新設公司較為有利)；且對於具有獲利能力之投資計畫較有利。
4. 資本回收優惠(Capital recovery incentives)：包括二類型，一為加速折舊津貼(Accelerated depreciation allowance)係指就稅務目的而言，於籌備期間資本扣除額及費用之沖銷較經濟衰退更快，可視為一種獎勵。

另一為原始資本津貼(Initial capital allowance)係指在計畫開始時期，特別費用沖銷可促進成本之回收；某個百分比之資產成本能夠在第一年當作費用沖銷；最初的沖銷可減少提列折舊之基礎（直接費用化）。加速折舊實施後，如果公司稅後之收益大於公司實際收益，表示有部分之實際收益未課稅，亦即減輕投資租稅負擔。需考慮之問題包括攤折 (allowance)對於早期虧損之投資計畫並無太大之價值，除非損失可抵消其他之來源收入部分，否則實益不高；另資本攤折受益者多為現存之企業，而非新設企業；攤折價值有賴於資本投資金額，資本密集投資產業相對於勞動密集型投資產業有利；對於短期投資及生命週期較短者較有利；對於有獲利能力之計畫較有利。

### (三) 中立課稅

公司投資報酬包括實際報酬及負擔耗損報酬兩部分，其稅負為全部之報酬乘以公司稅率。而中立課稅係指當課稅折舊等於經濟折舊時，亦即公司因負擔經濟折舊所獲報酬，無須課稅。所謂經濟折舊，係指因耗損而減少資產之價值；所謂課稅折舊係指從稅基中減除部分投資之租稅補助(tax allowance)。

稅制(tax-system)估算一段期間資產之經濟折舊，有兩種方式一為直線法(亦即每年投資額之某個百分比)，另一為餘額遞減法(亦即資產剩餘價值之某個百分比)。稅制可以維持完全中立性嗎？特定類別資產適用特別稅率。通貨膨脹使得重建成本更昂貴，從而備抵折舊法能有效解決通貨膨脹問題嗎？尚有疑義。另無形資產通常直接費用化(如廣告、研究發展、公司訓練等)。

### (四) 有效稅率(effective tax rates ;ETRs)

國家可能提供各種不同租稅優惠，是否有方法可以綜合衡量所有之租稅優惠？有效稅率為總稅負指標，目的在衡量企業因投資報酬實際負擔稅負。ETRs 不僅可代表法定公司所得稅稅率，更可反映稅基之關鍵特徵及稅收對投資扭曲之影響。有關有效稅率之展望，包括：1、評估課稅如何影響，代表投資計畫之淨現值(the net present value)。2、允許使用者單獨確定影響淨投

資收益之各種因素，包括：法定稅率、折舊津貼、利息扣除額及其他租稅優惠等。

邊際有效稅率係對於投資之「課稅楔子」(tax wedge)，剛好收支平衡(投資項目不包括經濟租金)；使用於評估課稅如何影響投資水平(規模決定)。平均有效稅率係指「投資所獲報酬應支付公司所得稅之折現價值」除以「來自投資之稅前所得之折現價值」；用於衡量有獲利投資項目之租稅負擔，如早期之超額利潤(專利、市場力量、區位租金)及評估「分散投資」及「選址決定」之課稅影響。

#### (五) 實證證據

2007 年 Clark 等研究指出投資考量因素，包括市場規模、實際收入水平、技術水平等，且應將國家特色納入，再予以區分高所得國家及中低所得國家，因其使用獎勵投資之效果可能有所不同，爰予以區別個別觀察。

就美國及英國之資本回收租稅優惠政策進行研究：2016 年 Maffini 等研究指出英國提高第 1 年加速折舊率，由 25% 增加至 40%，新增合格之中小企業由年增率 2.3% 增至 2.6%，整體投資比率增加 11%。

就美國 2002 年至 2004 年及 2008 年至 2010 年使用紅利折舊(Bonus depreciation)租稅優惠政策進行研究：2008 年 House 及 Shapiro 研究指出，該租稅優惠對使用資產結構模型有強烈影響。但前後期研究有不同之差異，前期研究結果，2006 年 Cohen 及 Cummins 研究指出，對於差異估計很難發現任何影響，其他類似之政策也有相同之情形，且未對長期資產進行分析。後期研究結果，2015 年 Zwick 及 Mahon 研究指出，2002 年至 2004 年及 2008 年至 2010 年紅利折舊津貼(Bonus depreciation Allowance)對長期資產之差異估計，有顯著之影響。另對於嚴格限制資本之公司該項租稅優惠有顯著之影響，可能增加投資，其真實之影響可能係短期資產較少使用紅利折舊之優惠制度。另其他研究結果，2006 年 Knittel 研究指出因美國調高費用化門檻，將美金 24,000 元門檻調增至美金 100,000 元，導致納稅義務人放棄選擇該項租稅優惠；2007 年 Knittel 研究指出公司投資總額之 55%~63% 未選擇適用紅利折舊，公司發生虧損可能由紅利折舊獲得一些額外之利益，相對於虧損結

轉。

就美國提供國內產品補助之租稅優惠進行研究：2015 年 Ohrn 研究指出下列 3 項結果：1、國內生產扣除額(Domestic Production Activities Deduction)，允許從事國內生產活動可於該項收入中減除 9%，使其得以適用較低稅率 3.15%。2、因應國內扣除額政策，公司投資安裝資產及設備增加 2.4%。3、確定收入變動係受到因產業水平下降之影響。

就德國及英國調降輸入稅率之租稅優惠進行研究：2014 年 Martin 等研究發現外部因素將對公司之投資額產生影響，以英國為減少氣候變化而課徵能源使用稅之政策為例研究，公司之投資額受到限制不能超過該公司已支付氣候變化稅之額度。2015 年 Flues 及 Lutz 研究指出德國為降低電力需求而對用電課稅，公司為使其投資額不超過已支出電力稅之額度，使用中斷設計以符合電力稅所規範之用電門檻，對公司之投資額產生影響。

大致來看，高所得國家之租稅優惠，包括二部分，第一部分為為促進投資提供資本回收優惠政策，具有有效性，但不表示該政策具有高效率。因為效率如何，需經評估是否其他政策也能達到同樣之投資增加且成本更低。另投資將對廣泛經濟產生何種影響？亦不明確；另一部分為促進投資而降低輸入稅率政策，不具有有效性。

對中低所得國家運用租稅優惠進行之研究：2012 年 Van Parys 研究指出有效稅率相對低之投資環境，對外國直接投資(Foreign Direct Investment)不具敏感性。外國直接投資只是固定資本總額結構之一部分，研究指出租稅優惠之影響取決於國家之特色。另 2007 年 Clark 等研究指出影響企業選址因素，主要包括市場規模、實質所得水準、技術水準、可利用性、基礎建設、貿易政策、政治及總體經濟安定性等，租稅僅扮演微小角色，租稅之透明度及安定性傾向相較於稅率更具重要性。

就非洲國家之租稅假期進行研究：2010 年 Parys 及 James 分析非洲地區之法郎區，結果認為租稅假期對投資無影響；複雜之租稅假期及法律保障，投資者將會增加外國直接投資，但不增加總投資(因可能降低國內投資，致固定資本總額)，租稅制度之安定性、可信度及透明度等比稅率更重要。

就拉丁美洲、加勒比海及非洲之租稅優惠進行研究：2009 年 Klemm 及 Van Parys 研究指出 2 項結果，一為租稅優惠為租稅競爭之工具，特別是租稅假期及公司所得稅之法定稅率，但投資補助及投資抵減非屬租稅競爭範疇。較低之公司所得稅稅率及較長之租稅假期，將增加外國直接投資，但不增加總投資(固定資本總額)及經濟成長。

總結中低所得國家租稅優惠，包括 3 部分：1、無法證明租稅優惠增加總投資(固定資本總額)。2、部分國家之租稅優惠可能增加外國直接投資，但並未增加固定資本總額，而且租稅優惠排擠國內投資。3、租稅優惠具有其成本代價，資金應該投入更有利之制度、教育及技術等多面的改善。

#### (六) 結論

1. 許多不同租稅優惠之目的係為促進投資。
2. 在高所得國家資本回收優惠可有效增加投資，但不代表提高總體經濟之產出。
3. 在中低所得國家，部分之租稅優惠可增加外國直接投資，但排擠國內投資，故並未影響整體投資。

### 三、專題研究-研究與發展之租稅優惠

#### (一) 理論

創新將導致財富之增加，Solow 及 Swan 有關資本累積及技術改變理論認為，資本累積是不足的，為啟動創新有兩個必要之條件，一為現有知識，另一為獎勵。故政策應創造合適之條件，因為知識分享將產生許多重新組合之無限可能，多數情況下，知識分享將降低獎勵。

創新之階段，包括：獲取知識→產生理念→融資貸款→研究及發展→使用。協助知識分享之方式為透過教育、策略之條件及研究機構等，協助獎勵之方式為透過補助、貸款、保證及租稅優惠等。

何時使用租稅優惠？由於知識外溢性將導致私人報酬低於社會報酬之市場失靈現象；基於投資者及創新者間資訊之不對稱所導致之市場失靈現象。另如何降低融資問題？一為降低成本，另一為增加獎勵。



## (二) 類型

許多國家提供研究與發展之租稅優惠，實質上有兩種類型：一為減少開支(與輸入相關)，另一為增加報酬(與產出相關)。常見之形式包括：投資抵減，以投資抵減降低公司所得稅之稅率，稅率可適用於所有之稅目(公司所得稅、工資稅等)；提高費用認列，可有效降低應課稅之稅基；加速折舊，允許購買固定資產可較正常情形更快速提列折舊；降低稅率(專利盒)，針對特別之研究及發展相關所得(如智慧財產權，IP)適用較低之稅率。

就計算基礎而言，計有「數量基礎」或「增量基礎」，通常，以數量基礎較為常見。就獎勵之基礎而言，計有研究及發展成本、研究及發展薪資、IP 費用及 IP 收入等。就稅基而言，指何種稅？公司所得稅、工資稅、個人所得稅？就創新性而言，允宜就全球或國家觀點再予區分。就規定之指標而言，計有明確規定(法律形式、規模、年齡、地區、產業等)及隱含規定(歸為同類、下限、上限等)，上開之方式應該如何選擇？

## (三) 實證研究

何謂創新？新產品(服務)或新流程？2005 年 OESO en Eurostat 指出「一項技術產品創新是將提高其性能的特性之產品予以商業或產製之情形，例如對消費者提供客觀嶄新或改善服務」。另「一項技術過程創新是實現(或採用)新的或顯著改善生產或交付方法。它可能涉及設備、人力資源、工作方式之改變，或上述這些組合之改變」。

實務上，創新難以衡量，因為不同形式各有不同投資之差異及衝擊，難以判斷是否為創新(是屬於新的創新)，選擇之偏差，公司從事研究與發展符合研究與發展投資抵減租稅優惠。如何運用工具分離經濟？想要以何者來衡量？投入(專利數量、推出或銷售新產品、有何過程之創新、需要更長時間實踐或可能不能達成更高之層次之高度不確定性)或產出(研究與發展費用化、研究與發展之人力時數)？

研究結果顯示，放棄稅收提供 1 歐元之投資抵減，但增加之研究與發展費用小於 1 歐元(計量經濟學研究)。問題是這將使企業更具創新性或生產力嗎？工資扣繳稅款免扣繳優惠可能對調高研究與發展人員薪資有影響。研究

與發展租稅優惠之影響對不同之組別公司（大多數研究著重企業規模），尚無明確之定論。證據顯示，大型企業之知識外溢性(Knowledge spillovers)超出小型企業。中小企業對研究與發展投資抵減易有強烈之反應。前揭研究混合了「增量基礎」或「數量基礎」資料，另因專利盒制度導致利潤移轉至低稅率地區，造成評估之困難度提高。

#### (四)最佳實踐

在衡量租稅優惠政策之有效性時，可分以「投入」或「產出」為衡量方式，最佳實踐建議「投入」為衡量方式，因將產生更多之專利數量而非研究與發展費用；有關應採行「投資抵減」或「加強補助」方式，最佳實踐建議採行「投資抵減」，因加強補助將導致稅率發生改變；有關應以「數量基礎」或「增量基礎」為衡量方式，最佳實踐建議採行「數量基礎」，因理論上增量方式將扭曲研究與發展投資計畫，且實務上更加複雜；有關創新性應從全球或國家觀點衡量，最佳實踐建議採行全球觀點，因具有較高之社會利潤，且無模仿之誘因，相對可減少行政成本。費用包括薪資費用、投入研究與發展之成本，因其具有高度之外部性。

#### (五)荷蘭使用之創新工具

有關荷蘭使用之創新工具，包括研究與發展投資抵減及智慧財產權盒(IP-box)制度兩項，茲分別說明如下：

- 1、研究與發展投資抵減，主要聚焦於投入，係以研究與發展之成本為適用範圍，其成本包括薪資及原料等，且對智慧財產權之薪資稅(payroll tax)提供投資抵減，而該智慧財產權(IP)指廣泛之定義，且屬荷蘭從事開發而享有所有權。2015年預算為800萬歐元，使用者計有2.3萬人，該項獎勵政策目標為激勵創新企業進行更多之研究與發展。
- 2、IP-box制度，主要聚焦於產出，係以智慧財產權之利潤為適用適用範圍，並以降低其所適用之公司所得稅稅率為獎勵方式，而該智慧財產權(IP)指廣泛之定義，且屬荷蘭從事開發而享有所有權。2012年預算為700萬歐元，使用者計有1.4千人，該項獎勵政策目標為激勵創新企業進行更多之研究與發展。

荷蘭於 2015 年進行 IP-box 制度評估(施行期間 2008 年至 2012 年)，其目的計有二項，首先為瞭解 IP-box 制度是否有助於更多創新？其次為 IP-box 制度是否有提高創新之商業環境？評估過程使用之研究方法，包括經濟分析及調查，經濟分析主要使用 Dif in Dif 方法，運用 IP-box 使用者及其他創新公司之個別資料；而調查係將調查對象安排於選定之組別。

上開計量經濟分析結果為平均「物美價廉」(Bang for the buck)比率大於或等於 0.54，第一代之使用者投入最多，對於新世代有較大之影響(2012 年)；調查之結果為三分之一之受調者表示，投入較多之研究與發展，三分之一之受調者表示，未投入較多之研究與發展，三分之一受調者表示，決定投資時會包括 IP-box 制度(主要是大型企業)。有關是否提高創新之商業環境部分，研究結果顯示僅存在理論上。

#### 四、租稅優惠有效性之報告及指引

##### (一)目的

本報告「低所得國家有效迅速運用租稅優惠以吸引投資之選擇(Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment)」係國際貨幣基金(IMF)、OECD、聯合國(UN)及世界銀行(World Bank)之研究報告，提供予 G20 國家之發展工作團隊，主要探討低所得國家為吸引投資可有效運用租稅優惠之選擇。整體目標為協助低所得國家(low-income countries, 簡稱 LICs)審視及改革租稅優惠制度，俾與發展目標連成一線。未來目標包括下列 3 項：1、提供實質之建議，改進租稅優惠制度之設計。2、提供簡易工具，評估租稅優惠之有效性。3、控制稅收損失及更有效運用租稅優惠。

有關租稅優惠之回顧，對於投資提供租稅優惠，係對符合條件之投資計畫或公司提供特別之租稅規定，相較一般課稅規定為有利，一項租稅優惠提供一項社會目的，且社會利益大於其社會成本，而社會利益係指淨投資影響之規模、較高之投資對於就業及薪資之淨影響、生產之外溢效果等；而社會成本係指淨公共收入之損失、行政及遵從成本、公共資金之短缺、扭曲資源

之分配等，最終要求租稅優惠應進行成本及效益評估。

實證研究顯示，低所得國家常使用免稅假期及降低稅率之租稅優惠，以期促進投資，提高財政收入，惟政策目的達成與否，仍係取決於租稅優惠之有效性及其效率。

## (二) 有效性之評估

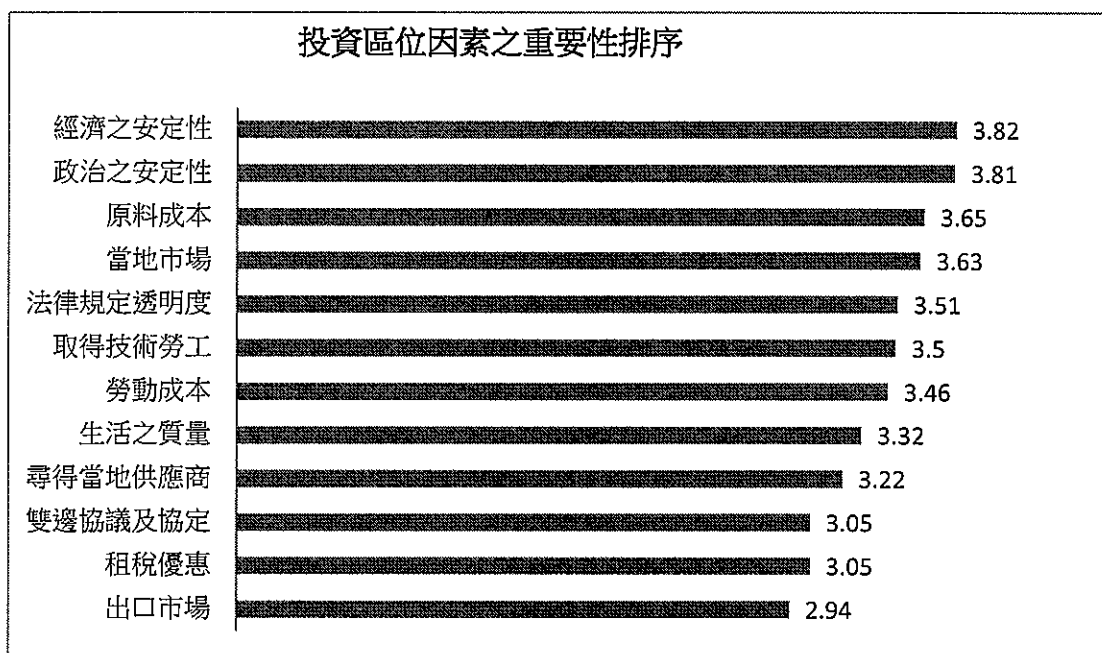
冗餘：即使無租稅優惠，投資者也會進行。

有關租稅優惠政策冗餘之調查 (註 1)			
布隆迪(2011)	77	盧安達(2011)	98
薩爾瓦多(2013)	37	塞爾維亞(2009)	71
幾內亞(2012)	92	坦尚尼亞(2011)	91
約旦(2009)	70	突尼西亞(2011)	58
肯亞(2012)	61	烏干達(2011)	93
尼加拉瓜(2009) 15/51(註 2)		越南(2004)	85
莫三比克(2009)	78	泰國(1999)	81

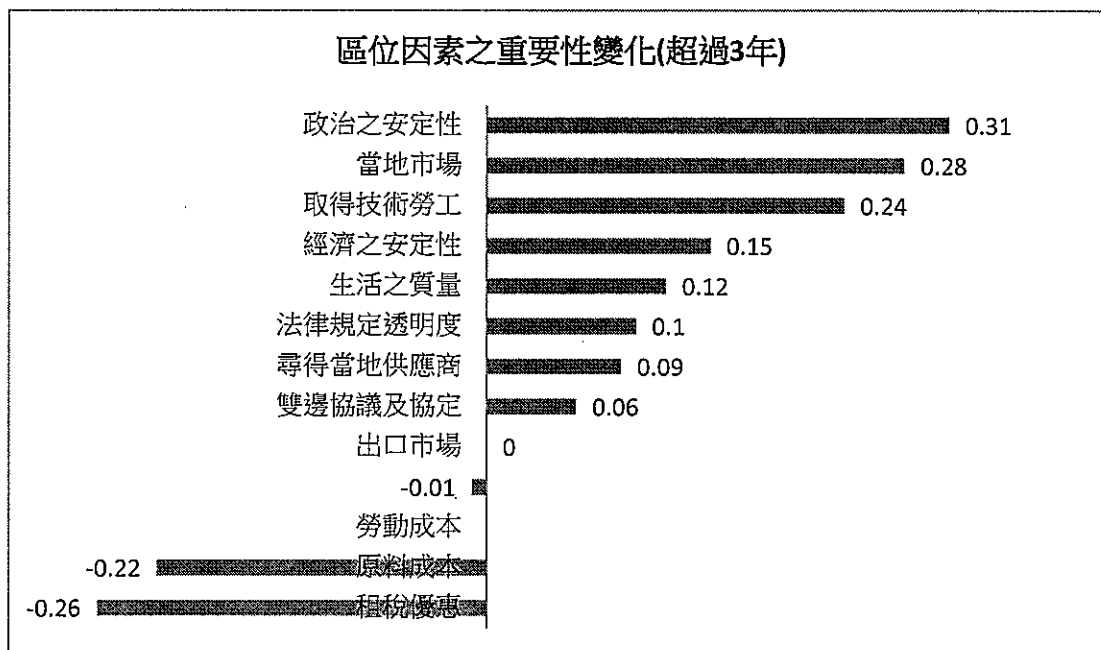
註 1：對投資者進行調查，認租稅優惠係屬冗餘之百分比。

註 2：51%係指位於自由貿易港區之非出口企業。

以下圖表為 UNIDO，2011 年非洲投資報告，使用 19 個撒哈拉以南非洲國家之 7,000 份商業調查統計資料。結果顯示，在開發中國家，一般投資條件比租稅優惠更加重要。



以下圖表為 UNIDO，2011 年非洲投資報告，使用 19 個撒哈拉以南非洲國家之 7,000 份商業調查統計資料。以超過 3 年統計結果顯示，租稅優惠之重要性實際上係屬遞減。



### (三) 政策之評估

有關放棄租稅收入之計算，稅式支出係檢視及量化各項租稅優惠其所放棄之稅收。有關如何定義相關之基準？放棄每一元之財政收入應該由一個指標反映犧牲之公共資金，亦即公共資金之邊際成本或租稅收入之每一元社會

成本。每花費 1 元之租稅優惠，可吸引之外國直接投資(FDI)或與其他資金之競爭，如公共資金短缺及公共投資回報率高，則租稅優惠之機會成本較高。

有關計算「每個工作之單位成本」，就工作量之衡量方式，區分為對全部適用租稅優惠之投資者，及僅對「邊際」(新增)工作，或指沒有租稅優惠就不會有投資者投入者兩種方式。就單位成本之衡量，係以稅式支出評估放棄之總稅收。歧視性租稅待遇扭曲了資源配置，建議對跨部門之稅務處理，徵收更高之負擔使其租金較高（如自然資源）。

#### (四)租稅優惠之設計

租稅優惠之設計，主要包括 3 個重要議題，分別為「選擇工具」、「適格條件」及「報告及監督」。

就成本基礎(如，投資成本攤銷)與利潤基礎(如，租稅假期)來看，對增加投資而言，利潤基礎之租稅優惠，冗餘比率較高且相對缺乏效率。當利潤低時，投資者適用利潤基礎之租稅優惠相對於適用成本基礎，以減輕其資金成本，更不具有有效性。對租稅假期而言，自由投資更勝於長期投資，且對短期投資及投資前期之成本較低者較為有利。

就適格條件而言，有 2 項目的，一為便利政府區別及吸引投資者之類型，另一為降低獎勵之財政成本。符合條件，可包括「特別之規模」，如資產價值或合約規定需增僱之就業人數，但監督及後續驗證較為困難，另其他尚包括「特別之成員」及「特別之地區/區域」，如經濟特區。

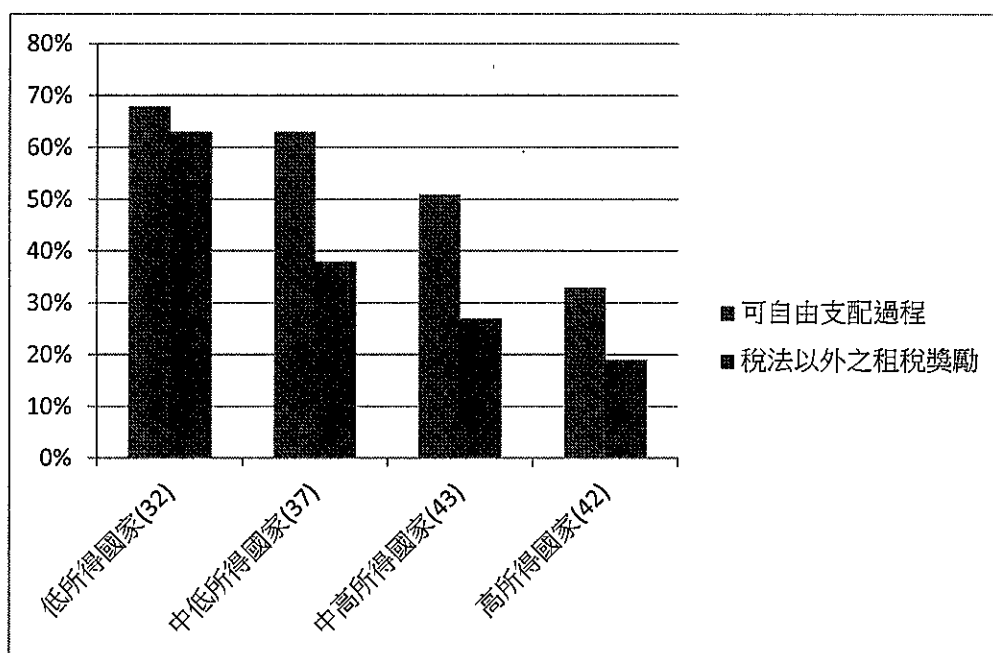
就報告及監督而言，稅捐機關應定期審核，以確保租稅優惠政策不被濫用，如持續監測就業人數或要求出口產品達成某個百分比率。建議臨時性租稅優惠優於固定性租稅優惠，以利定期評估是否繼續使用該項租稅優惠，是否使用反週期策略及限制租稅假期(Tax holidays)等。

#### (五)租稅優惠之管理

良好之管理要求透明度、法律規則、核准之機構及行政管理。有關管理及法律規則，指租稅優惠應該依據相關稅法之規定，租稅優惠之意圖應該公開說明，且進行事前及事後之成本與效益評估。有關行政部分，資格標準應明確、簡潔、具體、客觀，並減少授予租稅優惠官員之自由裁量權。所謂自

由裁量權係指納稅義務人可以透過談判取得特別優惠，或租稅優惠可以被稅務/海關機關以外者授予。總而言之，租稅優惠應明確規定於法律並且合併於稅法之中。

下圖顯示四種不同所得之國家，分別於自由裁量/提供稅法以外獎勵所佔之百分比統計資料，資料來源：James(2014)。

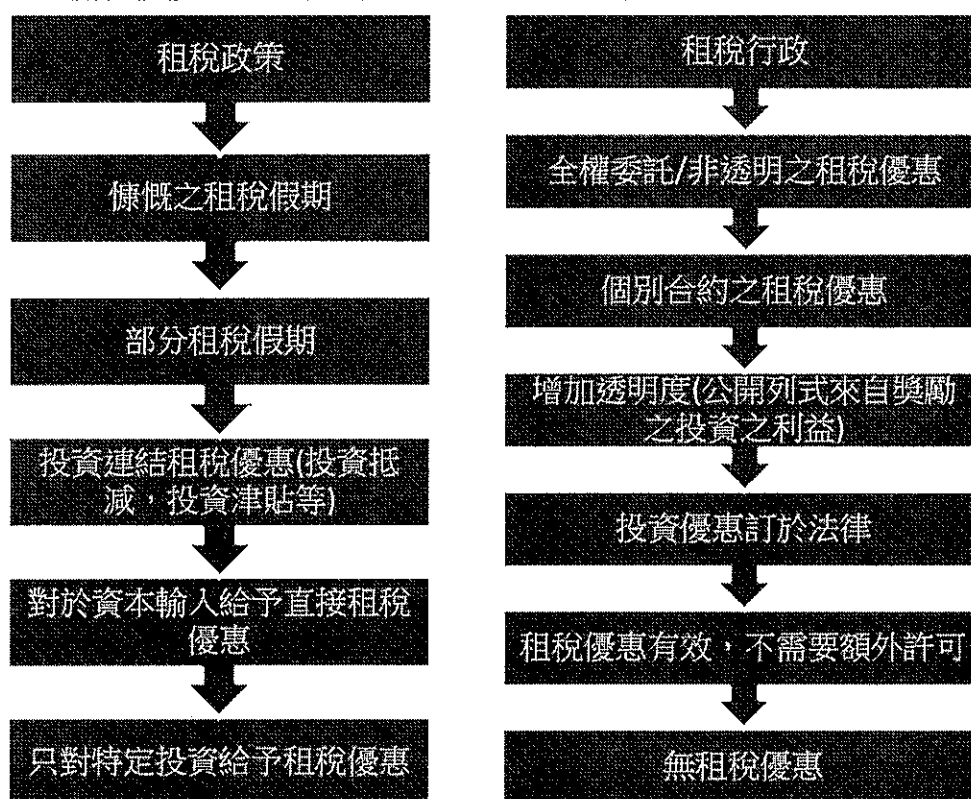


有關核准之機構，就租稅優惠之核准而言，部會及委託機構間之有效協調是極為重要之工作。就國家層面而言，財政部首長應是唯一有權利制定租稅優惠之決策者。稅務之行政機關負責租稅優惠方案之執行及實施。相關文件及公開之出版物應堅持其課責性及更能運用成本與效益評估之能力。

#### (六)租稅優惠之改革

租稅優惠之改革係為尋求「已存在市場者之租稅安定」及「平等對待新加入市場者」兩者之平衡。

有關租稅優惠之改革路徑，以圖示說明如下：



以模里西斯(Mauritius)租稅優惠改革為例，該國於 2006 年修訂租稅優惠制度及消除各種免稅、扣除額。主要改革為個人所得稅(Personal Income Taxes, PIT)及公司所得稅(Corporate Income Taxes, CIT)，包括刪除資本支出之投資攤銷，除與營業收入有關之支出外，刪除全部費用攤銷、刪除投資抵減(對投資及出口等)及租稅假期、以 5 年期之盈虧互抵取代不限期間之盈虧互抵、2006 年以後採行單一所得稅稅率，稅率 15%；2006 年以前，適用租稅優惠之公司，公司所得稅稅率 15%；未適用之公司，公司所得稅稅率 25%。

模里西斯實施租稅優惠改革後，稅收之成果如下表：

單位：百萬盧比

年度	2005-06	2006-07	2007-08	2008-09	2010
稅收	31,839	34,115	42,144	42,247	49,346
公司稅	4,704	4,922	6,234	10,331	8,498
個人所得稅	2,767	2,405	3,425	4,014	4,508

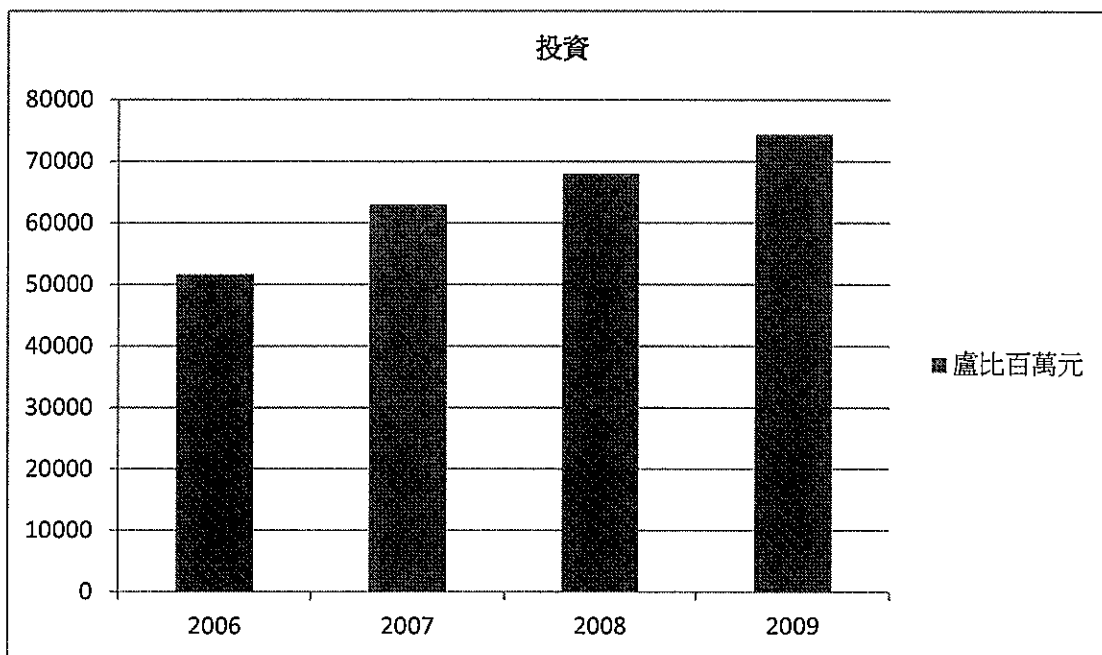
\*公司稅平均成長 20%。

\*所得稅平均成長 15%。

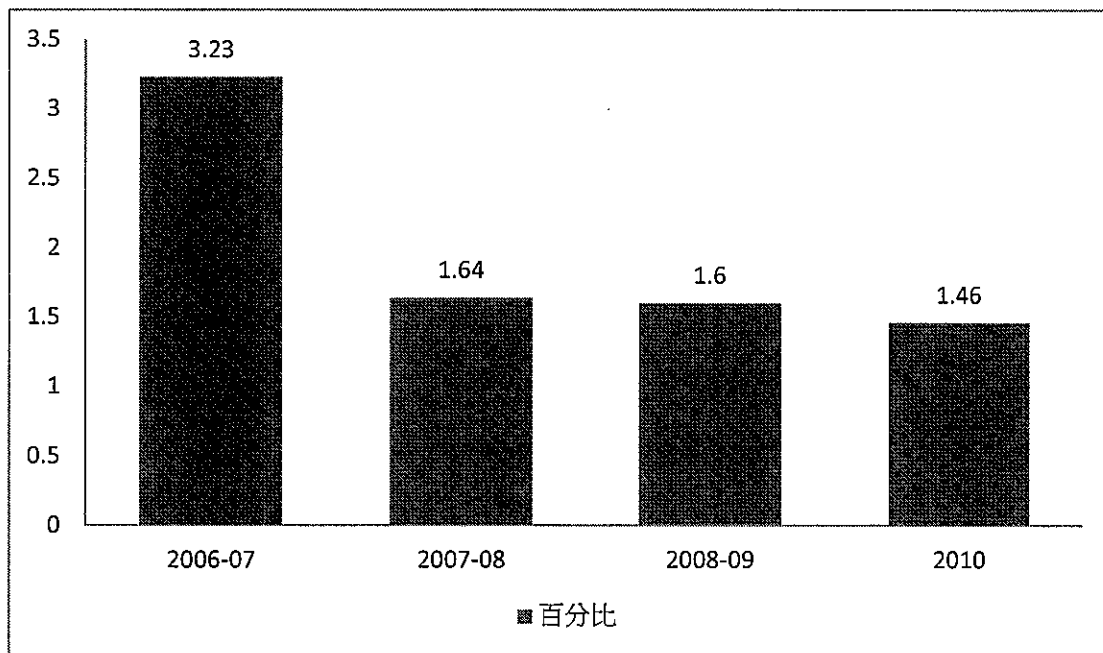
模里西斯實施租稅優惠改革後，2006 年至 2009 年，投資金額由 517 億



元成長至 744 億元，投資成果如下表：



模里西斯實施租稅優惠改革後，2006 年至 2010 年稅式支出占 GDP 百分比由 3.23% 下降至 1.46%，稅式支出占 GDP 百分比如下表：



### (七)國際協調

租稅優惠是租稅競爭之一種形式，對於所有競爭者是潛在有害而終至競相殺價(Race to the bottom)嗎？國際租稅協調採行一致性處理方式，原則上有益，但也可能誘導其他有害反應，如在協調規定以外部分，租稅競爭更加激

烈化。國際租稅協調採取之形式，一為不具約束力之行為標準（歐盟行為準則於商業課稅），另一為共同之法律框架（歐盟國家援助規則）。實質上，租稅協調是非常困難，各國家可以從共同框架開始，報告其租稅優惠政策及資訊交流。

#### (八) 租稅優惠之評估工具

G20 文件中規範租稅優惠之評估工具包括成本效益分析、稅式支出評估、企業微觀模型、有效稅率模型、透明度及治理評估等：

- 1、有關成本效益分析，以外國直接投資(私人消費)為例說明，社會福利係私人消費及公共消費之總計，兩者皆受到租稅優惠之影響。直接影響部分，研究採用創造就業數量及外國直接投資計畫衡量租稅優惠之優點。間接影響部分，包括「勞務之移動」、「資本之移動」及「生產力之外溢效果」。

所謂勞務之移動，係指由外國直接投資之流入而創造就業，然而這些工作者過去在國內部門工作，將造成國內生產程度之下降。如跨國公司支付之工資高於國內部門生產之損失，對開發中國家之淨效益仍然為正數。所謂資本之移動，係外國直接投資可能（部分）取代國內資本，如當外國直接投資涉及收購或資金往返，以經驗估計及一般均衡分析，顯示此種資本之移動效果。如有完全之移動，則對總股本之淨效益將為零。所謂生產力之外溢效果，係外國直接投資帶來新的技術及技能，就開發中國家而言，對國內部門之生產率及資本具有積極作用，實證研究顯示該外溢效果具有重要性。

- 2、有關稅式支出評估，說明稅式支出不一定是不理想之政策。事實上，通過稅法規定提供有時較直接支出之措施有明顯之優勢，如稅務管理可利用稅收目的而已蒐集到可利用之資訊達到規模經濟。稅式支出評估之目的不一定是降低稅式支出，而是實現某些政策目標，就稅式支出與直接支出措施二者進行適當之評估及比較。

稅式支出之報告，應將稅式支出表格化且清晰之描述，如全部或部分利潤豁免、租稅優惠、租稅抵免、為續期間及適用法令依據等。每項稅式

支出應有執行法令之政策目的，某些國家其稅式支出共計數百項，且散落於各處法令之章節或條文及橫跨不同之法令。對於表列中之每項稅式支出，估計稅收之損失，且該報告應指出量化之模型及數據，如微觀模式、數據來源等。亦可提供輔充說明，如減免稅對納稅義務人分配效果之分析（公司、規模或部門），且可與直接支出併列表達，以支出類型/類別劃分，並以總支出（直接支出加稅式支出）方式呈現。

稅式支出之評估方法，計有「稅收損失法」及「稅收增加法」。所謂稅收損失法，係政府靜態收入損失之計算，其未考慮稅式支出之改變而影響納稅義務人之行為。如投資抵減減少租稅負擔\$ 100，則稅式支出就是\$100。該法是計算稅式支出最簡單及最常用之方法。它使用簡單之會計原則，通常根據納稅申報表或海關文件，該方法可能較吸引低所得國家採用。

所謂稅收增加法，係源自稅式支出之改變，考慮納稅義務人行為改變而計算稅收之增加。如未提供投資抵減措施，可能結果為降低投資。計算稅式支出計算時，需要將此行為之效果考慮在內。上開案例，將導致投資減少而造成收入減少\$ 10，則稅式支出計算為\$90，而非\$ 100。該方法對於特定誘因之目的是較好之計算，但行為之影響程度具有不確定性，存在爭議性，該方法較為複雜，不易為低所得國家採用。

不同之稅式支出分開計算，最後相加，可能發生估算錯誤，如公司稅率降低時，同一時間，對於某資產之稅上折舊變得較為慷慨，估算該兩項之稅式支出（在其他條件不變假設）測得之總收入損失，忽略該兩項措施之間互動關係，而該交互效應可能導致總稅收損失之低估。

使用彙總數據方式作為稅式支出之估計，如國民帳戶、進出口之報表，可能未反映租稅優惠預期收益之真實效果。事實上，收入之計算不僅忽視行為之影響，而且可能也忽略未遵從課稅規定之影響。

- 3、有關公司微觀模型(Corporate Microsimulation Models,簡稱 MSM)，本質上是一個公司層面之公司所得稅計算器，可對稅收政策參數及經濟變量進行靈活之調整，其特點為它可以在租稅政策變化時，分析稅收及分配之

影響，如特別之企業所得稅率、租稅折舊率及方法（針對不同類別之折舊資產分開計算）、免稅額、投資抵減等。MSM 是估計公司所得稅稅式支出之首選工具，事實上，模型依賴彙總數據，如國民帳戶數據，此外，不像彙總數據資料之工具，MSM 能夠產生當公司所得稅(CIT)發生改革時，觀察公司間所得稅負擔分配之影響（如產業、企業規模及公司之所在地等）。此將有助於加強政治經濟考量相關 CIT 之改革，如消除或縮減租稅優惠政策。

MSM 發展之關鍵步驟是數據集之建立，架構於公司層面之納稅申報，作為輸入模型，理想之情形為複製全部公司之申報資料，該部分，在完全採行電子申報國家有可能可行，但如不具可行性或認為太耗費資源，如需手動抄寫數據，並將書面公司納稅申報之信息輸入至電子數據庫，則可選擇建立一個代表性之樣本，根據取樣結果進行加權複製為全部公司數量之經濟範圍。

- 4、有關有效稅率(ETRs)係租稅負擔之指標，目的為有效地衡量公司之投資報酬，計算不僅代表法定公司所得稅之稅率，更可反映稅基之關鍵特徵及，稅收對投資扭曲之影響。ETRs 源自數學公式，用以從評估具有代表性投資計畫之淨現值。該公式是透明及靈活的，允許使用者分別定義各種不同影響淨投資收益之因素，包括法定稅率，折舊免稅額，利息扣除額及租稅優惠。

邊際有效稅率 (METRs) 為衡量投資之稅前回報率偏離正常(小於)稅後之公司回報率，亦即股東可以獲得別處之好處。METRs 反映「稅收楔子(tax wedge)」之投資只是保本。它們通常用來評估稅收如何扭曲投資（規模決定）水平。在許多國家，包括開發中國家，ETRs 是很重要之政策分析工具，如透過改變稅收參數，闡明複雜之稅收改革將如何影響投資。也包含稅收就不同資產類型之投資或融資變量之影響。ETRs 隨時間之推移，可用來推斷趨勢，或提供稅收制度之國際比較，亦即輸入 ETRs 模型係稅法及課稅規則之內容。

- 5、有關提高租稅優惠透明度框架之管理部分，OECD 之稅收與發展專責小

組已針對投資之租稅獎勵建構更有效之全球透明度框架，並將發展一系列原則，以提高對投資提供租稅優惠之透明度及一致性之管理及行政處理。茲就投資所提供租稅優惠之管理及行政處理原則，簡述如下：

- (1)於管理框架內，公布所有針對投資提供之租稅優惠及其目的性。
- (2)對投資所提供之租稅優惠，只能透過法律。
- (3)在可能之情況下，針對投資所提供之所有租稅優惠予以集中於一個政府部門。
- (4)確保投資之租稅優惠是透過法律之制定機構或議會之批准。
- (5)對投資所提供之租稅優惠，其管理方式採行透明化方式。
- (6)對投資所提供之租稅優惠予以計算稅收損失金額並公布該部分之稅式支出。
- (7)對於現行之租稅優惠，定期評估是否達成其法定目標。
- (8)在可能之情況下，對於投資所提供租稅優惠之最大受益者，特別提供定期之稅式支出報表。
- (9)對投資之稅收支出蒐集相關數據，並監督各項租稅優惠政策之整體影響及效果。
- (10)加強區域合作，以避免有害之租稅競爭。

#### (九) 結語

使用租稅優惠之前應先辨別問題，再挑選正確之獎勵方式，真的是租稅嗎？且維持預估所需之成本，衡量成本及透明度，並對成本及效益進行評估，且發展一套與能力相符之評估工具。

## 肆、會議心得與建議

### 一、心得：

經濟合作暨發展組織(OECD)與韓國政策中心本年度聯合舉辦多場國際租稅研討會，邀集會員國與非會員國相關代表與會，針對不同之租稅議題進行授課及相互研討。本場次係以租稅優惠之有效性議題為主，由 OECD 代表 Mr. Florens 及 OECD 會員國比利時代表 Mr. Christian 與荷蘭代表 Mr. Jordy 等擔任主講人，對研討議題之理論及實務進行相關簡介，會上針對相關專題進行簡報，並由各國就該國之租稅優惠進行報告，另就「低所得國家有效迅速運用租稅優惠以吸引投資之選擇」之報告及指引進行小組討論。本次會議不僅提供 OECD 非會員國瞭解國際現行租稅議題發展趨勢之機會，小組討論之過程亦可瞭解各國家對相同議題切入點之異同，實為難得之國際交流機會。

本次會議要求各國代表自行擇定該國提供之租稅優惠進行簡報，各國提供之租稅優惠屬公司所得稅優惠稅率之國家，包括越南(公司所得稅稅率為 22%，自 2015 年起對農產品、水產品提供優惠稅率 10%)、泰國(稅率級距區分為免稅、15% 及 20%，對於符合條件之中小企業適用優惠稅率)、俄羅斯(公司所得稅 20%，其中聯邦稅 2%，地區稅 18%；對於低所得地區提供優惠之地區稅稅率 13.5%至 14%) 及迦納(為鼓勵從事製造及農業加工之跨國公司至需要開發之地區設立，依不同投資地區提供不同之稅率，分別為 25%、18.75%及 12.5%)；提供租稅假期之國家包括菲律賓、尼泊爾；針對經濟特區提供租稅優惠之國家，包括印度、尼泊爾及印尼；對於環境保護提供租稅優惠或課徵特別稅之國家，包括中國大陸(對企業購買環境保護、能源及水資源節省之設備提供一定比率之稅額抵減)及馬爾地夫(開徵綠稅，自 2015 年 11 月起住宿渡假村、飯店及船舶需要支付每天美金 6 元綠稅)；韓國為吸引高新技術及外資，對外國人投資之公司提供各項減免稅優惠，包括公司所得稅、收購稅、財產稅、關稅、社會消費稅等租稅優惠。藉由各國與會代表之介紹，對各國因應發展需要所提供之租稅優惠及其實際操作與影響，有更深入之認識及瞭解。

各國為達成某項特定之政策目的，如為吸引外國投資或促進某項產業之發展，考量國家之永續經營，應有其明確之投資(或產業)發展策略，再輔以適宜之

租稅優惠，以期在特定之期間達成其政策目的，故租稅優惠措施扮演之角色允宜為有效之助力，但非為主要或唯一的政策工具。OECD 稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)亦將租稅優惠議題納入範疇，可見該議題之重要性。本次研討會就租稅優惠之設計、成本效益評估、監督及治理及國際協助等議題進行介紹，有助對國際潮流之實務處理有更深刻的認知，作為我國未來進行對租稅優惠政策之擬訂、檢討及改革運用及參考。

## 二、建議：

- (一) 如何運用政策工具協助產業發展同時兼顧租稅公平正義，一直為各國政府所面臨之高難度課題。我國自民國 49 年起至 98 年底，於廢止前獎勵投資條例及促進產業升級條例提供涵蓋功能性、地域性及產業別類型之多項租稅優惠措施，為順應世界潮流，藉促進產業升級條例施行期滿之契機，進行所得稅制改革，於接續之產業創新條例僅提供研究與發展投資抵減 1 項租稅優惠，同時將營利事業所得稅之稅率由 25%調降至 17%，已建構具有國際競爭力之租稅環境。惟近年來我國經濟景氣復甦情形未如預期，各產業面臨嚴峻之生存考驗，不論產業界或政府之產業主管機關已有恢復提供各項租稅優惠之聲浪，面臨此困境，產業政策制定者應思考我國如何靈活運用政策工具。
- (二)我國現行提供之租稅優惠措施皆以法律訂定且明訂施行期間，並已執行稅式支出評估，初步評估尚符合租稅優惠管理要求，惟就達成租稅優惠之有效性目標尚有一段距離，建議未來研議或修訂租稅優惠措施時，應於相關子法規明定施行期間之政策目的及衡量指標，並定期進行評估，除可瞭解租稅優惠之施行成果外，且能因應國家或產業之發展，進行滾動式修訂政策目的及衡量指標，以利衡量政策之有效性。
- (三)我國自 92 年起施行稅式支出評估作業，目前對研議或修訂之各項租稅優惠，雖已要求主管機關進行事前之稅式支出評估，惟未落實租稅優惠實施後之事後驗證，致無法掌握租稅優惠施行之效益，爰建議廣續追蹤國際間有關稅式支出評估技術之後續發展趨勢外，對於已通過修法程序之租稅優惠，應確切落實稅式支出評估之事後驗證，以提升稅式支出評估制度之有效性。
- (四)持續派員參與 OECD 舉辦之各型會議，俾利吸收新知，瞭解國際趨勢，作為

政策擬訂之參考。