

出國報告（出國類別：國際研討會）

參加馬來西亞內地稅務局與經濟合作  
暨發展組織(OECD)聯合舉辦「租稅優  
惠之效益及效率」研討會報告

服務機關：財政部、財政部賦稅署

姓名職稱：科員張文妍、稽查黃怡靜、稽查吳佩娟

派赴國家：馬來西亞

出國期間：106年12月3日至9日

報告日期：107年3月7日

## 摘 要

經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) 與馬來西亞內地稅務局 (Inland Revenue Board of Malaysia, IRBM) 歷年來針對國際性稅務議題舉辦相關研討會，邀請各會員國及非會員國交換稅務實務經驗與意見，期能日益提升各國稅務機關稽徵效能。

2017 年 12 月 4 日至同年月 8 日在馬來西亞吉隆坡舉辦租稅優惠之效益及效率研討會，會議先由 OECD 主講人介紹租稅優惠主要概念及政策制定原則，進而針對經濟特區、研究發展、中小企業、綠色能源租稅優惠等議題專題報告，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「低所得國家有效運用租稅優惠吸引投資之選擇(Option for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment)」為探討主題，由參訓人員小組討論後，分享上開報告對於評估租稅優惠政策之具體協助。

本次研討會除提升我國對國際租稅議題參與度，亦有助瞭解國際間租稅優惠政策實行方式及最新發展趨勢，可做為我國規劃租稅優惠政策參考，實為難得之經驗。

# 參加馬來西亞內地稅務局與經濟合作暨發展組織(OECD)聯合舉辦「租稅優惠之效益及效率」研討會報告

壹、會議目的.....	3
貳、會議過程.....	4
參、研討會議內容 .....	5
一、稅式支出之簡介 .....	5
二、低所得國家有效運用租稅優惠吸引投資之選擇.....	12
三、租稅優惠簡介 .....	15
四、有效促進投資之租稅優惠 .....	20
五、經濟特區之租稅優惠.....	23
六、再生能源及化石燃料之租稅優惠.....	26
肆、會議心得與建議 .....	37

## 壹、會議目的

世界各國多使用租稅優惠吸引投資以促進經濟發展，由於財政資源有限，政府如何以犧牲最少稅收達到政策目的是各國共同面臨的難題。經由 OECD 及其他國際組織針對租稅優惠效益及效率深入研究，本次研討會探討投資租稅優惠工具之理論與實務，同時分析各項租稅優惠工具之經濟成本與效益，並針對特定租稅優惠是否達到其政策目的進行討論，提供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努力。

馬來西亞內地稅務局每年舉辦多場稅務議題研討會，內容充實豐富。財政部相關單位及賦稅署多年來均選擇適合議題派員參與，旨在與世界各國稅務代表及稅務專家們交換實務心得與意見，期透過難得交流機會，互相討論切磋，使本國租稅制度更加完善及健全。

## 貳、會議過程

本次研討會於 2017 年 12 月 4 日至 8 日在馬來西亞吉隆坡之內地稅務局研習中心舉行，主題為「租稅優惠之效益及效率」。研討會進行方式係由 OECD 主講人說明租稅優惠主要概念及政策制定原則，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)聯合研究報告「低所得國家有效運用租稅優惠吸引投資之選擇(Option for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment)」進行分享及討論。

本次與會國家包括柬埔寨、斐濟、迦納、印尼、馬爾地夫、馬來西亞、巴基斯坦、賽席爾、泰國、越南、蒙古及我國共 12 國，出席代表 26 人。另由 OECD 經濟學家 Mr. Florens Flues、荷蘭財政部 Mr. Kees Henineken 及比利時財政部 Mr. Christan Valenduc 擔任主講人。

我國今年由財政部綜合規劃司張科員文妍、賦稅署黃稽查怡靜及吳稽查佩娟代表參加。我國代表除與主辦單位馬來西亞內地稅務局同仁良好互動，同時利用會議期間與他國參訓代表就相關租稅議題交換意見。我國代表於本次會議中，在業務領域與友好國家代表交流方面，均有收穫。

## 參、研討會議內容

### 一、稅式支出之簡介

#### (一)定義

稅式支出是指由各項稅收優惠和稅收減免而減少的國家財政收入，其具下列特性：

##### 1、有著具體的政策意圖和目標：

其目的是激勵特定行為，即通過減少特定族群之租稅負擔，從而影響其經濟行為，對社會經濟活動激起特殊的調節作用。從稅制來看，稅式支出的運用是有目的地影響資源配置的稅收政策選擇。

##### 2、在一定情況下，具有財政替代性：

政府財政支出方式有兩種：一是通過國家預算的直接支出；另一種則是通過稅收制度規定的各種減免條款，即稅式支出，表現為政府對稅收收入的放棄，這是一種特殊形式的間接政府支出。

##### 3、是對基準稅制的一種偏離，其結果是造成政府收入的損失：

稅式支出源於稅制或稅法中兩類不同性質的條款，一類是標準性條款，稱為基準稅制，它們明確了稅基、稅率、納稅義務人、納稅期限等，並以此有效地取得收入；另一類是與基準稅制相背離的特殊條款，即政府為特定目的而制定，旨在優待特定行業、特定活動或特定納稅義務人的各種稅收優惠措施，這些條款導致稅收收入的損失或減少。

##### 4、是可量化的稅收優惠：

稅式支出是對稅收優惠政策措施實施結果的衡量與計算，從而有利於加強對稅收優惠政策措施的管理，從這個意義上來看，並不是所有的稅收優惠都能納入稅式支出的範圍，只有能夠量化的稅收優惠才能納入稅式支出的管理和

控制，亦即指可以量化的稅收優惠。

## (二)稅式支出歷史發展

稅式支出這一概念是由美國財政部於 1968 年首次提出的。1973 年，曾擔任美國聯邦政府財政部長助理的國際稅收專家 Stanley S. Surrey 在其所著的《稅收改革的途徑》中，定義在稅制結構正常部分之外，凡不以取得收入為目的而是放棄一些收入的各種減免稅優惠的特殊條款就是稅式支出。其後，稅式支出概念和理論迅速被國際接受並廣泛加以研究。

自 1973 年以後，稅式支出的概念得到了廣泛傳播。1974 年，美國聯邦預算草案將這個概念作為新的聯邦預算中的一個部分，並應用於預算政策分析。1975 年以後，美國各級預算都包含稅式支出項目，從法律上規定以稅式支出作為美國國會預算編制的正式組成部分。

美國稅式支出的研究和實踐引起了世界各國關注，在 1976 年至 1977 年間，國際財政協會將稅式支出作為其年會討論的重要題目。1979 年，加拿大政府編製了「稅式支出」帳戶，同年聯合國在支出計劃表中包含了稅式支出計劃。在 1980 年至 1983 年間，更是增加許多國家(如法國、西班牙、紐西蘭等)也正式接受了稅式支出預算並且開始進一步研究稅式支出理論。

稅式支出在各國的廣泛實施，引起了經濟合作暨發展組織(OECD)極大關注。1984 年，來自該組織的 6 個國家的學者召開了首次稅式支出比較研究大會，並將其定義係為實現一定的經濟和社會目標，通過稅收制度發生的政府支出。

## (三)稅式支出形式

### 1、減(免)稅：

係指在一定期間內，對納稅義務人之某些所得項目或所得來源不予課稅，或對其某項活動不列入課稅等，以減免其稅收負擔。

## 2、扣除額：

即允許納稅義務人將一些合乎規定的特殊支出，以一定的比率或數量從課稅標的或應稅所得中扣除，以減輕其稅負。

## 3、優惠稅率：

指透過降低稅率給予稅收優惠。

## 4、退稅：

指國家為鼓勵納稅義務人從事或擴大某種經濟活動而給予的稅款退還。包括兩種形式：出口退稅和再投資退稅。

## 5、彌補虧損：

是允許納稅義務人以某一年度或者某一專案的盈餘，去抵消以前、以後年度或者其他項目的虧損，以減少應付稅額。

## 6、加速折舊：

係指在固定資產使用年限的初期提列較多的折舊。加速折舊這種形式與稅收遞延並無實質區別，只是因為運用普遍，故單列一類。

## 7、稅收抵免：

指居住國政府對跨國納稅義務人在非居住國獲得的減稅或免稅等優惠視同已經繳納的稅款予以抵免。

## 8、稅收遞延：

又稱稅收延後或稅款分期繳納，是允許納稅義務人在符合規定的年限內，分期繳納或延遲繳納應付稅款。其實質是將稅負延緩至以後年度繳納，在功能上與免息貸款相同。在通貨膨脹的情況下，納稅義務人由此獲益更多。

## (四)稅式支出與財政支出之比較

稅式支出和財政支出均為國家的政府支出，無論財政支出還是稅式支出都是



國家財政資金的再分配。下列就其相同及差異點略作簡述：

## 1、相同點：

### (1)目的相同：

無論是稅式支出或財政支出，其目的都是為了滿足政府實現特定時期內的發展戰略和政策目標的需要。

### (2)實施效果相同：

稅式支出和財政支出都是對政府資金的使用，實施的結果都是使受益人的財力增加，而國家財政收入直接減少。

### (3)都是政府財政資金的無償安排：

稅式支出和財政支出均將使政府資金減少，既不要求受益者返還，也不要求受益者像銀行貸款那樣支付利息，是對政府財政資金的一種無償使用。

## 2、差異點：

### (1)在整個政府支出中的地位、作用不同：

財政支出居國家政府支出的主導地位，在促進國民經濟發展中起主導作用；而稅式支出則是對財政支出的一種補充，它能夠介入財政支出所不能顧及的領域，特別是企業內涵擴大再生產的一種輔助性支出。

### (2)實施方式不同：

稅式支出使稅收收入來源直接減少，是在形成財政收入之前就已發生的支出，而財政支出是在形成財政收入的基礎上通過預算安排的正常支出。

### (3)稅式支出側重於國民經濟之調節：

其調節對象是較為具體的特定對象，它是從個體(即特定對象)角度去促進社會經濟發展，而財政支出則主要表現在總體經濟方面，國家從整體角度有針對性地對重點行業、重點企業、重點建設項目進行投資，以保證國家的

建設，啟動整個社會經濟的全面發展。

## (五)稅式支出之衡量方式

OECD 國家計算稅式支出的方法主要有三種：收入放棄法、收入獲得法及等額支出法。

### 1、稅收損失估計法(revenue foregone method)：

是對於某種稅收優惠成本的事後測量，計算政府在每一年度內由於實施稅收優惠而減少的稅收收入，或者是國家放棄某一徵稅權力，而給予納稅義務人的退稅額，即納稅義務人獲得政府稅收優惠之後少繳納的稅款。此方法適用於所有的稅式支出項目。

收入放棄法的數據來源比較方便簡單，只要知道實際稅制與標準稅制的差異就可以估算出由於稅式支出而放棄的收入總額。

### 2、稅收增加估計法(revenue gains method)：

是假定取消減免、收入預期增加的一種事先測量，即計算政府由於取消稅收優惠而增加的稅收收入，不同於收入放棄法，需考慮稅收優惠的取消對納稅義務人行為和稅收結構的影響，掌握其行為以及有關彈性標準等資料。

取消一項稅收優惠應該考量納稅義務人的行為效應、反饋效應、各稅目之間相互影響等。因此，對納稅行為變化的預測較為困難，數據來源較少，採用此方法來估算稅式支出並不容易。

### 3、等額支出法(outlay equivalent method)：

即計算政府如果以相應的直接財政支出取代一項稅式支出，需要多少政府的直接支出才能達到相同的受益或效果。如此估算的直接支出額即為稅式支出的成本。此方法係假定納稅義務人行為不改變，測量通過財政直接支出提供與稅式支出同樣經濟效益的成本，有利於與相應的直接財政支出相比較。

## (六) 稅式支出的經濟效應及其影響

### 1、稅式支出的經濟效應

#### (1)稅式支出的正面經濟效應

有利於鼓勵微利有益產品的生產。在市場經濟條件下，產品的生產者自主經營、自負盈虧。因此，在利潤最大化目標的驅動下，產品的生產者一般不願意生產那些微利有益產品(產品的社會效益大於產品的企業效益)。如果政府實行適當的稅式支出政策，使產品的外部效益轉化為企業內在的經濟利益，鼓勵產品的生產者增加微利有益產品的供給。

有利於增加低收入者的所得，提高整個社會的福利水準。政府透過免稅、減稅、應稅所得扣除等特殊規定，減輕低收入者的納稅負擔，提高低收入者的實際收入，從而使整個社會的福利水準提高。

有利於吸引外資，引進先進技術，增加就業機會。儘管稅式支出可能減少了政府當前的稅收收入，但這種“損失”可以換取國外資金、先進技術和管理經驗，帶動國內其他行業的發展、增加就業機會。

有利於消除市場經濟發展的盲目性。稅式支出可從一定程度上規範納稅義務人的經濟行為，對消除市場經濟發展中的盲目性具有重要作用。

#### (2)稅式支出的負面經濟效應

違反稅收公平原則，在市場經濟係透過價格、稅收等訊息做出資源配置的選擇，而稅式支出則會改變個體經濟行為，誘導資源為尋求稅收優惠而向低效率的部門流動，成為保護落後的一種方式。

稅式支出的累退效果增加分配不公平，且隨著所得額的增加，受益程度提高，大部分稅式支出流向擁有高收入的納稅義務人，此特性在累進稅制中表現得尤為明顯。

導致稅法複雜化，提高租稅稽徵困難。稅式支出為一種特別措施，因種類繁多、形式各異、效應不同，而且各種稅式支出措施都有其特定的政策目標、實施範圍和執行標準，因而增加了租稅的複雜性和稽徵行政的困難。

稅式支出是以政府放棄一部分應收取的稅收收入為代價，而大量的稅式支出不但使法定稅率與實際稅率相違，亦侵蝕國家財政收入。另外，稅式支出為大多數納稅義務人的競租(rent-seeking)行為(是為獲得和維持壟斷地位從而得到壟斷利潤所從事的一種非生產性尋利活動)提供了機會。

## 2、稅式支出對市場機制的影響

稅式支出的目的是鼓勵納稅義務人從事政府所支持的行業，透過給予特定的納稅義務人或經濟活動以一定的優惠待遇而對整個經濟結構產生影響，即透過影響總供給和總需求從而影響市場機制。

從商品課稅來看，稅式支出的作用主要是降低產品成本，如對某企業實施了稅式支出(減免稅)政策，假定其他條件不變，那麼該企業的生產成本就會相應下降，使生產經營者願意並能夠擴大再生產，使產品供給量增加，從而影響市場的總供給。從所得稅方面來看，稅式支出的作用主要表現在增加利潤。

## 3、稅式支出對產業結構的影響

在整體經濟中，給予特定產業租稅優惠政策，鼓勵資本流向稅收優惠產業，從而實現資源的再配置，落實國家的產業政策，為鼓勵產業發展方式之一，進而調整產業結構。

## 二、低所得國家有效運用租稅優惠吸引投資之選擇

### (一)前言

本報告「低所得國家有效運用租稅優惠吸引投資之選擇(Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment)」主要提供 G20 國家工作團隊，係由國際貨幣基金(IMF)、經濟合作暨發展組織(OECD)、聯合國(UN)及世界銀行(World Bank)之共同研究報告。該報告目的係為協助低所得國家(Low-income countries, 簡稱 LICs)審視及改善租稅優惠，以助於國家使用正確之財政政策，俾與政策目標相互一致。其中報告提到未來目標如下：

- 1、提供實質有效建議，俾改進租稅優惠之缺失。
- 2、提供簡易評估工具，以有效衡量租稅優惠之有效性。
- 3、評估實施租稅優惠之成本效益，有效控制租稅損失。

對促進投資活動給予租稅優惠，係針對符合特定條件之投資者或特定投資活動給予額外之租稅優惠，其相較一般課稅規定較為有利，提供租稅優惠欲達成其社會目的，應使其社會利益大於其社會成本，而社會利益通常係指淨投資影響之規模大小、促進投資對於整體社會就業及薪資水準之影響、投資活動增加所連帶影響生產活動之外溢效果；而社會成本係指公共收入之淨損失、稽徵行政成本、依從成本、公共資金短缺、資源分配之扭曲等，進而促使對租稅優惠進行成本效益之評估。

### (二)考量因素

政府在制定租稅優惠時，須謹慎考慮以下因素：

- 1、制定目的：政府在制定租稅優惠政策前，須明確瞭解其目的及所要達成之經濟效果，方可制定出符合政策目的之租稅優惠政策。
- 2、定義經濟活動：明確定義適用租稅優惠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減免及不符合租稅減免的經濟活

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

- 3、考量主要投資國之租稅優惠政策：鑑於跨國企業在世界各國投資之情形日益增加，政府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。
- 4、定義課稅主體：針對課稅主體須作出明確的定義，包括課稅主體為個人、獨資、合夥或公司型態？納稅義務人須為居住者或非居住者亦可適用？公司規模大小是否有適用上之限制？
- 5、實施期限：實施期限的起迄是一個重要的關鍵。實施的時點會影響到納稅義務人的投資決策和經濟活動，若不謹慎決定政策實施的起點，將會造成政策宣誓效果，扭曲納稅義務人之選擇及資源配置；至於租稅優惠的落日時點將關係著納稅義務人的租稅規劃，必須在政策發布時同時公告落日日期，否則貿然終止租稅優惠政策將引起納稅義務人的恐慌，造成政策的不確定性。

### **(三)提高租稅優惠透明度之管理及行政處理原則**

- 1、符合政策目的性：任何租稅優惠之訂定應符合政府之政策目的，而非隨意給予租稅優惠。
- 2、透過法律明文規定：租稅優惠應透過立法通過，明定於法律條文中，而非僅透過規則訂定。
- 3、集中於同一政府部門：租稅優惠應由同一政府部門所訂定，而非由不同政府部門分別訂定。
- 4、應透過法律制度機構或議會訂定：因租稅優惠涉及特定對象之租稅減免，應透過法律制度機構或議會所訂定，而非僅透過政府補助、獎勵或非法律制度機構或非民意機構所給予。
- 5、資訊透明化：應定期公開政府所提供之租稅優惠並闡述其目的性。

- 6、計算稅式支出並公開結果，應衡量評估租稅優惠之成本效益，以檢視是否符合達政策目的。
- 7、對於現行租稅優惠，仍應定期評估並檢視是否達政策目的。
- 8、應針對各項租稅優惠之最大受益者評估，並提出其稅式支出報告。
- 9、定期追蹤及監督租稅優惠之整體影響及後續效果。
- 10、加強區域合作及避免有害租稅競爭。

### 三、租稅優惠簡介

#### (一)定義及特性

2008 年 Anderson 認為稅式支出是稅法針對特定納稅義務人減稅或延遲課稅之規定。2007 年 Schick 認為對政府而言，稅式支出是政府的稅收損失，對納稅義務人而言是租稅負擔減少，通常被稱為租稅減免、租稅補貼或租稅援助。2016 年維基百科就租稅誘因定義為租稅優惠是國家以稅法促進或鼓勵特定的經濟活動。

租稅優惠通常具備以下特點：

- ▶ 減少或延緩租稅負擔。
- ▶ 正常稅收制度之特別規範。
- ▶ 為達特定非租稅目的。
- ▶ 針對相對少數群體之納稅義務人所做之規範。

租稅優惠係明白或隱含地偏離基準稅收系統(Benchmark tax system)，該系統的定義是主觀的，通常具有高度差異性及符合各國國情，對某一產業提供較低稅率可能在 A 國被視為租稅優惠，在其他國家卻是整體課稅制度之特性。就廣泛概念而言，基準可被定義為不論「所得」或「消費量」，其租稅負擔是相同的。

茲將個人所得稅之基準說明如下表：

課稅單位：個人/家庭	基準
企業費用扣除	基準
兒童特別扣除或減免	OECD 國家不同
資本利得不計入所得或以較低稅率課稅	租稅優惠
累進稅率(含零稅率)	基準
消除雙重課稅	基準



茲將公司所得稅之基準說明如下表：

稅基：保留/分配利潤	基準
避免雙重課稅	基準
一般折舊原則	基準
加速折舊原則、租稅減免、降低稅率、租稅假期、加倍扣除	租稅優惠
虧損遞延扣抵	基準
虧損當期扣抵	租稅優惠

茲將營業稅之基準說明如下表：

稅基：最終消費/中間消費	基準
國內消費課稅	基準
出口零稅率	基準
特定商品免稅或較低稅率	各國不同

## (二)主要理論

政府在設計租稅優惠時，應審慎評估外部性，若從事一項活動對社會有益，但從事者未考慮其外部性而造成對該活動投資不足，租稅優惠可增加該活動之投資。對於納稅義務人不想從事該活動，租稅優惠可提供獎勵而誘導納稅義務人增加投資。基於重視貧窮族群或公平考量，對特定家庭提供租稅優惠或減少特定群體租稅負擔，有提供補償的作用。

政府提供租稅優惠通常具有下列普遍性目的：

- (1)促進社會政策，如針對撫育兒童提供租稅減免
- (2)刺激國內經濟成長或提高就業率
- (3)吸引對政府重視產業部門之投資
- (4)吸引外國資金直接投資，如對大型外國企業提供租稅假期、對銀行、保

險或營運總部給與零稅率或較低稅率之優惠

(5)補償具正外部性之活動

### (三)優點及缺點

租稅優惠具下列優點：

- (1)提高投資誘因
- (2)內化正外部性
- (3)彌補投資環境不足之處
- (4)增加長期稅收
- (5)具政治優勢

租稅優惠具下列缺點：

- (1)實際稅收損失可能提高
- (2)過度干預扭曲之經濟行為
- (3)提高徵納雙方依從及行政成本
- (4)租稅優惠可能造成租稅不公平
- (5)租稅優惠之決策過程可能缺乏透明度及說明性
- (6)採行租稅優惠的效果不如預期或成本太高

### (四)租稅優惠的主要類型

- 1.優惠稅率：針對特定產業、規模、部門等給予較低稅率。
- 2.租稅假期：針對新興產業或投資在一定期間內給予免稅優惠。
- 3.資本收回優惠，其類型簡述如下：
  - (1)加速折舊：以高於經濟折舊率認定稅法上的折舊。
  - (2)初期資本補助：在使用資本初期給予特別折舊率，兩者皆使企業可扣除費用提高，達減輕租稅負擔目的。
- 4.投資抵減：根據特定投資類型及規模給予不同租稅抵減率。

## (五)租稅優惠的分析工具

租稅優惠的分析工具如下：

- (1)透過調查取得租稅統計資料。
- (2)事前分析，如稅收指標、成本效益分析、個體經濟模型、可計算一般均衡模型。
- (3)事後分析，如計量經濟學及個案研究。

租稅優惠分析的關鍵是例外性，分析相同條件下，有無租稅優惠是否改變經濟行為，常用的方式為衡量採用某項租稅優惠所放棄的稅收，租稅優惠採行之重點在給予納稅義務人租稅優惠時所獲得的額外效果。衡量該額外效果有多種方式，通常會針對限制租稅優惠的主要因素進行分析，並調整其目標。

以提供租稅優惠當作獎勵工具，政府應評估租稅優惠是否為最好方式或是否有其他損害較低之替代方案達到相同效果。政府可利用下列衡量方式評估租稅優惠的成本及效益，協助決策：

- 明確辨別享有租稅優惠之納稅義務人。
- 衡量除特定政策目的外，該租稅優惠是否產生其他效益。
- 評估稅收損失。
- 因租稅優惠而扭曲經濟行為所產生之福利損失。
- 評估徵納雙方提高之依從及行政成本。

進行租稅優惠分析時所遭遇的主要問題為缺乏資料，難以評估因享有租稅優惠所增加的活動量及哪些活動無法透過租稅優惠達到激勵效果，即納稅義務人的行為並未增加整體投資，可能只是移轉至不同類型的投資以享受租稅優惠。

設計租稅優惠時應審慎評估事項如下：

- 應透過制度設計改善租稅效率

設計新租稅優惠時，政府應思考為何採行該項租稅優惠?哪些經濟活動符合適用資格?哪些納稅義務人可享有該項優惠?對於符合資格的經濟活動及納稅義務人是否應設有限制條件?是否應訂有適用期間及落日條款?

➤取得享有租稅優惠資格方式

享有租稅優惠的經濟活動及納稅義務人可分為自動適用及另行申請兩種，如是另行申請，是由稅務稽徵機關或其他主管機關審核?僅需申請申請一次或每年申請?是否有其他加入或退出限制?或遭註銷適用資格，是否僅能准未來適用租稅優惠資格，或是追回過去已享有之利益?

➤定義合格獎勵活動標準

政府應明確定義符合規定之經濟活動，說明如何將該項租稅優惠限制在特定活動，並訂明活動發生係在國內或其他特定地區?

➤納稅義務人的適用資格

納稅義務人適用資格應考量納稅義務人為公司、個人、家庭或其他形式組織，是否有國籍限制及投資超過一定金額始符合適用條件?

➤訂明適用期間

針對任何一項租稅優惠，皆應訂明適用期間，包含何時開始適用租稅優惠，現行已發生之經濟活動是否適用及預定結束之期間。

## (六)結論-評估租稅優惠之框架

- 1.有效性：如何有效達成租稅優惠之目的?是否有更具成本有效性之方法達成政策目標?
- 2.公平及分配：租稅優惠措施對於不同群體間產生之衝擊?
- 3.廣泛租稅制度之影響：就長短期而言，租稅優惠對於稅收及整體稅制產生的影響為何?
- 4.個體經濟之影響：整體而言，租稅優惠對於經濟成長及生產力所產生的影響?是否扭曲納稅義務人的經濟行為?
- 5.稅務依從及行政成本：租稅優惠措施將增加多少稅務行政及依從成本?
- 6.程式及法規考量：行政程式將如何影響租稅優惠措施的設計?租稅優惠之成本如何透明化?

## 四、有效促進投資之租稅優惠

### (一)理論

多數研究報告指出，投資支出增加可帶動經濟成長，惟實務上利用租稅優惠以誘發投資支出之效果，並未如理論闡述之結果。投資效率與促進投資支出兩大因素同等重要，理論上對投資者而言，租稅優惠係其重要考量因素之一，實務上非租稅優惠因素通常係影響其投資決策之重要因素。人口成長若帶動國民平均所得成長，其關鍵因素決定於實質資本投資、人力資本投資(如教育、專業訓練及健康照護等)及生產力成長(如技術、結構改變、良性競爭、完全競爭金融市場、知識外部性、規模經濟等)三大因素，由此可知，忽略人力資本及生產力成長可能會破壞投資所帶來的效益。

租稅優惠是否有效帶動投資支出，會根據該投資活動所產生之附加產值及投資當時環境；又租稅優惠是否能以最低成本達成政府政策目的，則須評估非中立性租稅成本、行政成本及其他達政策目的之成本(如教育、健康照護及機構品質)，亦須同時注意另一方面影響(如租稅公平、所得重分配等)。

### (二)類型

現行多數國家採取促進投資支出之租稅優惠措施，包含優惠稅率、加速折舊、租稅假期、投資抵減、原始資本減免、經濟特區及股利優惠等。

#### 1、優惠稅率(Preferential tax rates)

在直接稅(如個人所得稅及公司所得稅)或間接稅(如能源稅)下，係依據其規模或部門給予不同之優惠稅率，且在不同租稅優惠稅率下，會有稽徵控管程式(即評估適用租稅優惠之主體是否符合法定要件)。

以下幾個面向值得思考：

- (1)若給予中小企業較優惠的稅率是否能達成政策目標，並非所有中小企業均具有生產力，若給予所有中小企業租稅優惠之情形下，可能會造成其成長障礙。

(2)其次，如何訂定差別稅率並確保其稅率係有效率的，又如何針對特定活動給予租稅優惠之際，亦可避免租稅競爭(rent-seeking)。

(3)再者，對特定投入成本給予租稅優惠，可能會造成廠商較偏好該類投入成本，損害投入成本效率。

## 2、租稅假期(Tax holidays)

該類租稅優惠通常適用在公司所得稅上，係針對新創公司或投資行為給予特定期間內免除其稅負。其特徵如下：

(1)短暫免除其稽徵行政程序。(如免予申報)

(2)部分租稅假期係指減少納稅義務人部分之納稅義務，而非免除其全部義務。

(3)稽徵機關需預防租稅優惠之濫用，爰需維持基本的申報義務。

但值得稽徵機關思考以下幾點：

(1)租稅假期是否帶動社會整體實質投資，而非僅係投資者之意外收入。

(2)如欲衡量租稅假期之成本，仍需維持申報制度。

(3)給予此類型租稅優惠易形成存續期間短暫且容易結束之投資行為，且此類多為非資本密集產業，易於初期產生應稅所得以適用租稅優惠；相對地，資本密集產業初期固定成本較高，需較長的資金回收期，在創業初期較常產生虧損，爰該項租稅優惠較無實質效益。

## 3、資本回收優惠(Capital recovery incentives)

包含加速折舊減免(Accelerated depreciation allowance) 及原始資本減免(Initial capital allowance) 兩種，前者相較於傳統折舊方法下，將固定資產於籌備期間前期更能快速攤銷折舊費用，以降低前期盈餘，亦減低其租稅負擔之方法；後者係為減輕企業租稅負擔，允許企業資產一定比例於投資初期(通常為第一年)可優先費用化，相對地，其折舊費用亦減少。

## 4、投資抵減(Investment tax credits)

係指投資金額之一定比例做為租稅抵減或減免，依據投資類型(如研究發展支出及綠能研究支出等)或規模決定投資抵減比例，如投資抵減適用於公司所得稅單一稅率下，形同租稅減免。對於有大額損失且無盈虧互抵可適用之公司，給予其投資抵減租稅優惠並無實質上意義且較幫助，該類型租稅優惠較適用於有獲利能力公司。

### (三)中立性課稅(Neutral taxation)

經濟折舊係指資產因使用耗損造成其價值減損，另租稅折舊則係指部分投資支出得認列費用並於稅基中減除，而中立性租稅係指租稅折舊等於經濟折舊之情況。稅制上大多使用「直線法(投資金額的一定比例)」及「餘額遞減法(資產剩餘價值之一定比例)」兩種方法衡量資產之經濟折舊。特定資產適用差別稅率、通貨膨脹下重置成本高及無形資產費用化之因素下，整體稅制設計是否能使租稅中立性。

公司所得稅通常僅允許將變動成本費用化，固定成本則無，在此制度下，加速折舊將使公司傾向於有高變動成本投資支出，在投資初期有高額費用可抵扣。若欲達成中立性租稅，應使變動成本及固定成本均能費用化。

### (四)有效稅率(Effective Tax Rates；ETRs)

該指標主要係衡量公司租稅負擔，ETRs 不僅係公司法定所得稅率，最重要的是，亦可反映租稅課徵對投資行為扭曲程度。邊際有效稅率(Effective Marginal Tax Rates；EMTRs)，在投資行為之稅楔(Tax Wedge)係指損益兩平觀點(其投資項目不包含經濟租金)，並用來評估租稅如何影響投資行為及規模。而平均有效稅率(Effective Average Tax Rates；EATRs)係指「投資報酬率所繳納稅負之折現值」/「投資報酬率稅前折現值」，其主要係衡量獲利投資項目之租稅負擔，用以決定如何將投資分散風險及選定投資標的(如專利權、市場力量、特定區域租金等)。

### (五)實證研究

Clark (2007) 指出影響投資因素包含市場規模、實質所得水準及能力水準等，且應區分高所得國家及中低所得國家，因其適用同類型租稅優惠之投資效果可能會有所差異，應予區分比較之。

Maffini (2016)利用美國及英國資本回收優惠政策進行比較分析，英國提高第 1 年加速折舊率，由 25%增加至 40%，新增適格之中小企業由年增率 2.3%增至 2.6%，整體環境投資率增加 11%。

採用美國 2002 年至 2004 年及 2008 年至 2010 年資料，使用紅利折舊(Bonus depreciation)租稅優惠政策進行研究分析，House 及 Shapiro (2008) 發現該項租稅優惠對使用資產結構模型有正向反應，前後期間略有不同影響。Cohen 及 Cummins (2006) 指出，對於該差異估計難發現影響，其他類似政策亦有相同情形，惟未對長期資產進行分析。Zwick 及 Mahon (2015) 指出，該項研究對長期資產之差異估計有顯著影響。另對於嚴格限制資本公司給予該項租稅優惠時，有顯著影響，可能會增加其投資，其原因可能係短期資產較少運用該項租稅優惠所致。

Ohm (2015) 針對美國提供國內產品補助之租稅優惠進行研究，指出國內生產扣除額允許從事國內生產活動可於該項收入中減除 9%，使其得適用較低稅率 3.15%，因應該項扣除額措施，公司投資安裝資產及設備增加 2.14%。

簡而言之，高所得國家之租稅優惠如係促進投資(如提供資本回收優惠)，具顯著影響，惟不具高效率；如欲達高效率，需評估是否有其他政策亦能達到同樣投資增加且成本更低。

另針對低所得稅國家實施租稅優惠措施，尚無法證明實施租稅優惠有帶動增加投資之效果，部分國家可能發生租稅優惠帶動外國直接投資，惟未增加固定資本總額，且排擠國內投資機會，又租稅優惠具成本代價，資金應投資較有利制度、教育及技術等改善。

## 五、經濟特區之租稅優惠



## (一)前言

在各種型態租稅優惠方式下，經濟特區是極為普遍的，且具相當歷史性，第一個自由貿易港區就出現在古代迦太基(Phoenicia)，第一個現代化特區係建立於 1959 年愛爾蘭的香農機場(Shannon airport)，但在 1980 年代之後，中國開始建立經濟特區後才開始蓬勃發展，現今已有超過 4,000 個經濟特區，更有文獻提到，直到 2008 年時，經濟特區創造 6,800 萬的就業人口。

## (二)簡介

經濟特區通常發生在自由經濟體制下，在特定的地理範圍內，政府給予比本國其他地區優惠的經濟條件或低稅賦的優惠條件，以吸引外國企業的投資與進駐，並企圖培育凝聚經濟體。而依據功能的不同可以將經濟特區分為下列幾種類型：

- 1、自由貿易港區(Free Trade Zones；FTZs)
- 2、加工出口區(Export Processing Zones；EPZs)
- 3、單一工廠加工出口區(Single Factory Zones；EPZ)
- 4、專業區(Specialized/Investment Zones；SZs)

## (三)中國大陸－自由貿易港區之經驗

自 1979 年經濟改革開放以來，中國大陸每一個經濟措施都是先以有限度的試驗再擴大的方式實施，且都是以經濟特區當作試驗點，如 2013 年設立「中國（上海）自由貿易試驗區」，以試驗投資自由化、貿易便利化、政府監管的創新、金融創新與開放等領域，並計畫未來將成功的領域拓展到中國大陸其他地區，如同中國大陸於 1980 年在東南沿海的經驗一樣，當時中國大陸於深圳、珠海、汕頭與廈門等地成立四個經濟特區，其中深圳的成功讓中國大陸政府陸續在其他地區移植深圳經驗設立不同的經濟特區。

中國大陸早期經濟自由化之發展，帶動自由貿易港區數量增加，亦相對帶動整體經濟成長，卻也帶來所得分配不均及低工資，從中國大陸自由貿易特區實施

經驗得知，建立自由貿易港區固然重要，但更值得重視的是經濟自由化的程度。

#### **(四)結論**

一個成功的自由貿易港區不能僅憑藉於租稅優惠及貿易優惠，須具備下列條件：

- 1、強而有力的中央政府：租稅優惠須明定於法律中。
- 2、地理位置須位於人口分佈及投資便利區域：例如沿海地區。
- 3、必須是未發展中之國家：發展中國家中須在輸出傾向行業具備低勞動成本的競爭優勢。

## 六、再生能源及化石燃料之租稅優惠

### (一)前言

因應氣候變遷與能源匱乏的挑戰，各國皆致力於發展永續能源及低碳政策。國際能源總署(International Energy Agency, IEA)於 2004 年再生能源市場與趨勢報告中指出，各國在市場推廣再生能源市場策略隨著時間演進而有所不同，政策演進過程如下：

- 1、研究發展與推廣
- 2、投資誘因
- 3、租稅措施
- 4、獎勵費率
- 5、透過政府要求電業購買再生能源電力
- 6、追蹤與登記再生能源生產的機制

採用從供給面到需求面的推廣方式，其中研究發展與推廣、投資誘因、租稅措施與設備補貼的屬性較為相關；而「投資誘因」政策主要功能在於降低投資者的資本費用，從而提高投資者購置設備的意願，而其機制可進一步細分為設備補貼、協力廠商融資及低利貸款、免徵進口稅、加速設備折舊、中間投入之租稅減免等方式。

過去十多年來，化石燃料補貼相關議題漸漸受到全球重視。化石燃料補貼是政府透過政策方式降低化石燃料（石油、天然氣、煤炭）價格，促進化石燃料的高需求量。許多經濟體都存在各種不同形式的化石燃料補貼，例如以較低的價格銷售汽油或電力等，高度仰賴化石燃料，低估能源供應成本與環境成本，帶來許多的嚴重影響包括空氣污染加劇，危害人體健康；溫室氣體排放量增加，氣候變遷加劇等。由於化石燃料燃燒是造成地球暖化的主要人為因素。為因應日益嚴重的氣候變化問題，減少溫室氣體排放，國際趨勢多為取消相關補貼，逐步減少使用和依賴化石燃料，透過再生能源開發，增

加使用電動載具，淘汰老舊火力發電廠，和停止建設新的火力發電廠等，以達成低碳目標。

2009 年 G20 領袖於匹茲堡領袖宣言中宣示將逐步消除與合理化無效率之化石燃料補貼，同時提供貧窮者目標性的支援。同年，亞太經濟合作 (Asia-Pacific Economic Cooperation, APEC) 領袖承諾「合理化並逐步取消鼓勵浪費性消費的無效率化石燃料補貼，同時認可對需要的人提供基本能源服務的重要性」。2011 年紐西蘭推動「降低無效率化石燃料補貼自願性申報機制」。2013 年美國進一步提出「化石燃料補貼同儕檢視指導方針」，旨在透過同儕檢視之方式改善自願性申報機制中所提供之資訊品質，並為想要實施改革的經濟體，提供有效的協助及能力建構。依 APEC 同儕檢視指導原則，改革主要目的為降低化石燃料消費、達到更有效的資源配置、保護貧困族群的重要性及適當的配套措施。

在面臨全球暖化的威脅下，全球暖化問題備受重視，各國政府以降低使用化石燃料所排出的二氧化碳為目標，積極推動發展再生能源等相關綠色能源政策。目前，國際上對溫室氣體減量策略朝多方面進行，較為有效可行的三種方式為：

1、改變產業或大眾行為，以選擇較低碳排放之技術。

鼓勵新能源創新與研發減量技術，並調整能源結構、發展潔淨能源，以取代傳統技術，期能透過有效率的新能源科技，降低石化燃料的使用與降低溫室氣體的排放，為各國國家主要採行之策略。

2、資助產業或大眾投資於較低碳的產品及服務。

3、將溫室氣體的外部成本納入產業成本之中。

以上三種面向互相影響，政策規劃必須協調一致，以達低碳目標，而不影響經濟穩定成長基礎。

## (二) 溫室氣體減量之政策工具

1、溫室效應對人類社會產生危害，若經濟個體負擔相對應成本，將使得溫室效應的危害透過市場機制自行矯正，政府藉由產權界定和外部成本內部化兩種方式，將此成本轉移給污染責任者且有能力減碳的相關者，產業則將設法找出成本最低之方式來投資減碳及低碳技術，對產業誘因較大，成為氣候變遷減緩政策中的重要政策措施。目前國際間對溫室氣體減量之政策工具大致可分為四類：

- (1)價格政策：包含課稅與補貼
- (2)數量政策：主要為總量管制與排放交易
- (3)命令與管制：例如排放標準
- (4)其他：如自願協議及技術支持

2、本會議引用 2013 年 10 月 9 日經濟合作暨發展組織(OECD)「氣候與碳:協調碳定價和碳政策」(Climate and Carbon: Aligning Prices and Policies)報告，該報告彙整碳定價與氣候政策制定經驗，協助各國政府推動碳定價。世界各國須負起逐步淘汰化石燃料責任，將全球平均溫度升幅控制在比工業化前平均高 2°C 之範圍內。各國政府應提高碳稅及碳定價，建立一致的碳定價機制，以創造經濟誘因，獲得民眾支持與行為轉變；於規劃碳定價政策時，各國政府須解決以下問題:

- (1)設定明確的碳排放價格。

為碳排放設定明確的價格，需克服政治上的反對意見，高度注意碳價對國內經濟之影響。碳稅和碳排放權交易制度，通常比其他政策更具成本效益。目前開發中國家、新興市場和發展中經濟體正逐步擴大碳訂價機制的使用範圍。

- (2)採行其他具成本效益且能為碳排放設定隱含價格之政策工具。

為達到氣候控制目標外之其他目標(如控制空氣汙染或增加經濟發展等)，各國多有相關政策，而政策的執行亦會影響碳排放量。如政策若

缺乏一致性，往往導致碳排的成本相對提高。因此，必須評估相關政策的成本效益一致性及最大化。

政府須瞭解當前政策的優點和缺點，審慎評估碳價和氣候控制目標相關直接和間接政策之相互影響，選擇最佳政策組合，以確保於碳價和氣候控制目標之政策執行能相互輔助，有效設定碳排放之隱含價格。

(3)檢視財政政策，期與設定之氣候目標相一致。

執行碳定價政策，尚須評估該國財政政策，以確保租稅政策無直接或間接鼓勵生產和使用石化燃料，為低碳技術提供“公平競爭環境”。

(4)碳定價具累退性，應透過配套措施改善或消除。

為使民眾接受實施碳價，除應說明改革理由，更要明定碳價收入之運用，解決碳價措施之累退性及競爭力等問題，並提供補償予受嚴重影響之個人或企業。

(5)確保氣候目標與國內政策相互協調。

碳排放成本將隨著時間增加而提高，政府必須向消費者、生產者及投資者明確政策方向，降低對石化燃料依賴，逐步減少化石燃料排放。為面對氣候挑戰，建立協調一致的碳定價政策體系，對全球能源體系進行變革，同時還應針對全球溫度升幅控制在 2 度以內的目標制定長期計畫。

### (三)價格政策

現今國際間最常見的措施為碳稅與數量政策之總量管制及排放交易制度，二者同為改正市場缺失、給予碳制定價格、產生國家收入、施予特定少數對象強制遵循義務、需要特別條款降低負面衝擊、同樣須有監督、報告、及查證機制。

#### 1、碳稅（Carbon Tax）

碳稅針對二氧化碳排放課稅，徵稅範圍和對象為在生產、經營等活動過程中因消耗化石燃料(即煤炭、天然氣、成品油等)直接向自然環境排放的二氧化碳，透過對燃煤和石油下游的汽油、航空燃油、天然氣等化石燃料產品，按碳含量比例課稅，實現減少化石燃料消耗和二氧化碳排放。

徵收碳稅視為最容易但也最困難的碳價機制，以單位碳排放量為課徵單位，因可涵蓋大部分的碳排放源，極具成本效益。此外，碳稅政策可釐清產業對於投資低碳技術的不確定性，若政府加上資助產業低碳技術投資配套措施，產業較容易轉型至低碳及低能源消耗之技術。若政府設定碳稅價格等於減排之邊際效益，即其碳之社會成本，則可達成碳稅之最高經濟效率，且政府也可藉由碳稅得到收入以提供產業更多低碳技術之補助。

惟執行碳稅困難的地方在於政府如何制定每單位碳排放量的稅額，過高的碳稅可能造成產業及大眾反對，亦提高產業外移及碳外溢的風險，而使政府規定之碳價難以達到社會最佳化。國際上現在氣候變遷政策有實行碳稅的地區有：挪威、瑞典、丹麥、芬蘭、加拿大不列顛哥倫比亞省等。

政府訂定碳的固定價格，並直接針對排放溫室氣體的個人或企業課徵碳稅，但對於溫室氣體的降低效果卻不如總量管制明確。

## 2、排放交易體系 (Emissions Trading Scheme, ETS)

排放交易機制係為一種市場導向之環境政策工具，指藉由產權界定和自由交易矯正因外部性而產生的市場失靈，解決外部性(如資源配置無效率等)問題，建立在總量管制下，即所謂的總量管制和排放交易 (cap and trade)。此交易機制對政府而言，可建立明確之減碳目標並持續監測；對經濟個體而言，交易機制使減量具有市場價格，提供個體減量之經濟

誘因，且可促進減碳成本較低之經濟個體積極減碳，並透過交易將碳排放權銷售給減碳成本較高之經濟個體。整體社會之減碳成本將可有效降低，達到經濟效率。

因此，實務上是替溫室氣體排放設立一個上限，允許這些「額度」可以在「排放源」和「排放未達到額度的排放源」之間交易。碳交易下的供應與需求彼此牽引，便會創造出碳的市場價格，等於提供這些排放者財務誘因，並讓整體的碳排放量限制在科學可接受的範疇。執行排放交易機制之優點包括：

- (1)訂有明確之排放總量目標，可對個別排放量進行監測；
- (2)提供排放者彈性減量方式，利其選擇最小成本減量方式執行；
- (3)提供誘因，鼓勵企業選用創新之污染控制技術；
- (4)創造市場排放交易機制，提供污染排放者價格資訊。

因此，政府若採行總量管制及排放交易機制，需衡量可交易的排放規模、核配受管制排放源、提供受管制排放源之排放額度及額度拍賣系統，藉由市場機制訂定排放額度(allowances)價格等。

各國或區域政府出於必須或自願遵守約定，於管轄範圍內對溫室氣體排放進行總量管控，允許體系內的發電廠、工廠等設施有一定的排放許可量(allowance)，並根據個別需求在體系內自由交易排放許可量。雖然，排放交易機制對溫室氣體排放有較大的控制，但不可預期的經濟因素可能會導致市場失靈，如 2008 年金融海嘯便使歐盟排放交易體系產生供需不平衡。

與碳稅不同的是，執行排放交易機制碳價會由市場系統決定碳價，政府無需設定碳價。雖排放交易機制可解決碳稅設定價格的問題，但交易價格浮動不確定，可能降低產業投資低碳技術的意願。若排放額度核配量過高，可能造成低碳技術推動不彰，若核配過低，則可能會造成碳外溢或產業外移等影響。



碳稅方案與碳交易同，它直接給碳一個價格（即稅率）或稅額——碳稅較普遍附加在化石燃料上，依據不同碳含量來收取。碳交易與碳稅之間的主要差異在於減碳成果方面，碳稅的減碳量是不可事先預期的，而碳交易則預設了排量總量。

碳稅是較為透明公開且容易瞭解、不易讓特定利益團體操弄、其影響層面是全面性的、碳稅收入可以回饋至個人。

碳稅成本確定，而排放交易制度則為環境目標明確。從業者角度，排放交易制度更具彈性。換句話說，總量管制與排放交易制度對環境目標設定較明確，其運作機制對廠商而言較具彈性，亦符合目前溫室氣體國際合作減量協議之運作。

#### (四)中立課稅

各國在擬定碳稅政策時，多遵照稅收中性原則，包括採專款專用方式，將碳稅稅收投資於環境保護，如丹麥將碳稅稅收用於補貼公共天然氣和電力供熱系統；或採補償措施，即以碳稅稅收補償受碳稅影響大的居民或企業；抑或同時減少其他稅收，如加拿大不列顛哥倫比亞省於開徵碳稅，亦同時對低收入者減徵個人所得稅和企業所得稅，而非用於一般預算支出。

對於碳定價的定義，仍有著不同的理論派別。較廣泛的說法，或較間接但精確的定義，係指燃料稅，消除對化石燃料的補貼，或採購「碳中和」額度（例如採購再生能源或付費復育森林）。

除此之外，「價格機制措施」也包含直接影響生產與消費價格的相關政策。如政府對能源市場進行價格管制，直接設定能源價格下限或將能源價格固定在較高水準，使能源使用量降低，間接降低碳排放量；相反的，也有許多國家長期補貼能源成本導致能源使用過度，此時，政府若去除能源市場管制，讓能源回歸合理價格，則將抑制能源使用，降低碳排放量。

## (五)有效價格

本會議引用 2016 年 9 月 26 日經濟合作暨發展組織(OECD)發表「Effective Carbon Rates: Pricing CO2 Through Taxes and Emissions Trading Systems」(有效的碳價格:通過碳稅和排放交易體系給碳定價)報告，該報告主要係分析全球 41 個國家碳訂價機制的發展現狀，並指出當前 90%的碳排放定價無法反映最低的預估氣候成本，而即便是適度地調整價格亦將造成重大影響。

報告分析的 41 個國家包括 34 個 OECD 國家及 7 個 G20 經濟體(阿根廷、巴西、中國、印度、印尼、俄羅斯和南非)，這些國家占全球 80%的能源使用和全球 80%的 CO2 排放量；該報告分析各國有效碳價格政策於能源產業應用現狀，以及各國 6 大經濟部門(包括公路交通運輸、非公路運輸、工業、農業和漁業、住宅和商業，以及電力行業)能源使用的二氧化碳排放有效碳價數據。

報告指出，41 個國家中碳價格一般為 0 或很低，60%的 CO2 排放沒有設定碳價格，10%的排放碳價格介於每噸碳 0~5 歐元之間，20%的碳價格介於每噸碳 5~30 歐元之間，另外 10%的碳價格在每噸碳 30 歐元以上。整體而言，90%的碳價格低於最低預估氣候成本(每噸碳 30 歐元)之下，亦即無價格動機促使 CO2 減量。6 大部門中以運輸業的有效碳價實施成效較好，僅 2%的排放未定價、3%的排放定價低於每噸碳 5 歐元、48%的碳價格介於每噸碳介於 5~30 歐元之間、46%的碳價格每噸碳 30 歐元以上。

各國二氧化碳的訂價遠低於減少溫室氣體所需的真實成本，溫室氣體每噸的真實成本至少為 30 歐元。碳價格被認為是個透過污染者付費，可有效將低溫室氣體排放的作法，但目前以全世界來說，碳價格大都非常的低，甚至免費。

根據目前調查的 41 國家成果顯示，目前碳價與真實的成本差距約 80%，且 60%的能源耗用碳排放並沒有被定價，就算有也是非常的低。目前僅有 10%的碳排放定價是有效的，或是每公噸的二氧化碳價格有超過 30 歐元。

OECD 秘書長 Angel Gurría 表示，透過新的資訊顯示，就算是透過緩和地增加碳價，也能對國家邁向低碳帶來巨大的改變。無論是透過稅、碳交易來訂定碳價，皆是非常有效可以減少碳排放與減緩氣候變遷的方式。價格可以引發減少能源的使用、改善能源效率並轉向使用潔淨能源，最大的挑戰是在於訂定正確的碳價。

現行碳價政策與確保碳至少被定價在真正氣候成本最底端估計值(每噸二氧化碳 30 歐元)所需的作為之間仍存在巨大落差。有效碳價(effective carbon rate, ECR)是各種能源使用特定稅負、碳稅與可交易排放許可證價格的總和，各類稅負的納入是因其經濟效果而非其名稱所示的政策用意，表示貨物稅(excise taxes)也是有效碳價的一部分。橫跨所有部門與國家，平均有效碳價僅為每噸二氧化碳 14.4 歐元，其中 93.1%為貨物稅、1.3%為碳稅、5.6%為排放交易系統。其他主要發現包括 70%道路運輸以外之能源使用排放的有效碳價為零，僅 4%的排放高於每噸二氧化碳 30 歐元等。

## (六)實證證據

本會議引用 World Bank(World Bank Group, Ecofys, Carbon Pricing Watch 2016, May 25, 2016)報告指出，2016 年約 40 個國家和 20 多個城市、州和地區實行了碳定價，其中包括全球 10 個最大經濟體中的 7 個。這些國家和地區的溫室氣體排放量佔全球溫室氣體排放總量的 20%~25%。而這些國家和地區的碳定價機制覆蓋了約 70 億噸二氧化碳當量的溫室氣體，佔全球溫室氣體排放總量的 13%，為過去 10 年的 3 倍，目前現有碳定價機制總值約為 500 億美元。

2015 年 12 月底於巴黎舉行的「聯合國氣候變化綱要公約」(COP21)凝聚共識並促成巴黎協議，鼓勵各國採用國際碳市場來協助其達成承諾目標，因以市場為基礎的解決方案是有效的。162 個經濟體(代表 190 個國家)提出該國自定預期貢獻(Intended Nationally Determined Contributions, INDC, 亦即每個國家自己提出溫室氣體減量目標以及計畫)，有超過 90 個以上的國家提出碳排放交易體系、碳稅和其他碳定價機制，這些預定或規劃中的碳排放市場機制，將涵蓋全球 61%溫室氣體排放。

2015 年以來，韓國、葡萄牙、加拿大不列顛哥倫比亞省和澳大利亞等啟動或正在籌備 4 個新的碳定價機制。韓國於 2015 年 1 月 1 日開始推動排放交易制度(ETS)，配額市場的交易量低，2015 年總交易量只有 120 萬噸，總值約 1,100 萬歐元，僅占總量 5.73 億噸 0.2%，成效並未顯著。葡萄牙碳稅於 2015 年 1 月 1 日開始生效，課稅範圍涵蓋非歐盟 ETS 行業的所有能源產品。2016 年 1 月 1 日起，加拿大不列顛哥倫比亞省首先啟動 ETS，範圍涵蓋正在建設的液化天然氣設施；加拿大亦將提出整體國家氣候政策框架，考慮施行全國性的碳定價。2015 年 4 月起，澳洲政府透過拍賣，以澳洲排放減量基金(Emissions Reduction Fund, ERF)向已核准的自願降低排放計畫購買排放減量權。為避免國內整體排放增加，政府於 2016 年 7 月 1 日引入保障機制以限制碳排放和碳定價，要求年排放超過 10 萬公噸 CO<sub>2</sub> 的設施應將排放限制在絕對配額內，若超過此水準可以購買及放棄澳洲的排放減量權以符合規定。

2015 年，中國大陸已成立全國 ETS 計劃，並持續連結 7 個碳交易試點(2013 年起於 7 省市—北京市、天津市、上海市、重慶市、廣東省、湖北省、深圳市啟動碳交易試點)，並宣布於 2017 年啟動全國碳交易體系。如北京市、天津市及湖北省已簽署合作協議書，共同進行溫室氣體減緩活動。全國 ETS 之成立亦是中國大陸自訂預期貢獻目標(至 2030 年溫室氣體排放達到頂峰)

的重要減緩措施；此外，中國大陸政府已計畫待 2020 年全國碳市場形成並運作穩定後，將與國際其他碳市場連結，以擴大運作規模。

墨西哥宣布將建立全國排放登記系統，與其他政策配合實施碳交易市場計劃，並可望於 2018 年實施。

## (七)結論

對抗全球性氣候變遷所面臨危機，可由減少造成氣候變遷之成因 (Mitigation, 減緩) 及降低氣候變遷造成之衝擊 (Adaptation, 調適) 二方面著手。鑑於二氧化碳係造成全球氣候變遷之主因，如何降低二氧化碳排放量為各界所重視之議題，過去政府通常採行制定排放標準之管制方式，但汙染者達到政府管制之標準後，缺乏要求汙染者進一步減少排放之動態誘因。以能源消耗量為基礎課徵之能源或環境相關租稅，可使環境成本內部化，透過價格機制，鼓勵消費者消費價格較低對環境損害較輕之產品，鼓勵企業排除具污染性之生產方法及產品，使用較具環境保護之創新技術與處理方式，惟未能與二氧化碳排放量相連結，無法顯示碳價格訊息，進而影響減少碳排放之效果。

各國推動環境稅制之改革，係以財政中立為原則，屬租稅負擔之移轉，而非加稅措施，將租稅負擔由傳統課稅項目如勞動、資本，移轉由對環境有害之活動如汙染、資源耗用負擔。在整體租稅負擔不變下，重新檢視稅制，實施碳能源稅，進行環境稅制改革，建立對就業、環境及成長更為友善之稅制。

## 肆、會議心得與建議

### 一、心得

#### (一)透過各國代表實務經驗交換獲取許多寶貴政策規劃參考意見

此次針對會議主題「租稅優惠效益及效率」，各國與會人士大多贊同租稅優惠並非促進投資之唯一特效藥，利用租稅優惠方式達到特定政策目標或許可行，惟值得省思的是，租稅優惠政策可能造成國家稅收損失、納稅義務人之依從成本增加；因此，我國政府在制定租稅優惠政策時，應慎重考慮所有可能發生的狀況，並盡可能周延並明定於法律條文中，而非僅用解釋函令來訂定，如此方可達到資訊透明化、降低稅收損失並增加投資，進而促進經濟成長的雙贏局面。

OECD 為促進各國稅務實務經驗交流，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)政府政策應符合公共目的並謹慎使用租稅優惠政策

絕大多數國家藉由實施租稅優惠以達成促進投資之政策目的，其成效並不顯著。觀其原因應為制定租稅優惠政策時未考慮以下兩個關鍵因素：1.租稅優惠之實施未達成預期政策目的，且引起非預期性經濟活動。2. 租稅優惠所造成的成本(包括：稅收損失、納稅義務人的依從成本及資源配置的扭曲等)遠高於租稅優惠所帶來的經濟效益。

### 二、建議

#### (一)應評估各租稅優惠並製作稅式支出報告，作為檢視修正租稅優惠政策參考

依據「低所得國家有效運用租稅優惠促進投資之效益及效率」之報告內容顯示，建議訂定或實施租稅優惠政策前，應編製稅式支出報告，瞭解租稅優惠

政策對整體稅收之影響，同時須辦理政策效益及成本分析，以利調整租稅優惠政策方向，降低租稅優惠政策所帶來的負面效果，達到政策效率性。

## **(二)積極派員參與 OECD 國際租稅會議，即時掌握國際租稅趨勢**

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，另透過與各國官方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窒礙難行之處，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。