

租稅優惠與其他非租稅獎勵工具之比較研究

黃建興*、黃鈺茹**

摘 要

我國向來偏重租稅獎勵措施之運用，但在資源配置及稅制公平的考量下，是否應採用其它非租稅獎勵工具替代，各界有不同看法。本文檢視我國與各國產業政策獎勵措施，發現各國所採行的優惠措施內容存有差異，實與各國所處的經濟環境、面臨的經濟發展階段、當時政策需要及租稅制度不同等因素有關。此外，本文並就稅收影響、獎勵效果、國際規範及行政成本等層面，比較分析租稅優惠與非租稅優惠措施之優、缺點。

壹、前言

一、研究動機

90年元月6日及7日行政院召開「全國經濟發展會議」，租稅環境分組以「對特定產業之租稅獎勵有無較佳之替代作法」做為討論子題。經二天討論，與會產、官、學及民代各界對此子題，有正反兩面極為不同的看法(詳表 1.1)。主張維持租稅減免措施，及贊成轉為功能別支出直接補貼，均有其立論基礎。各界對此子題無法形成具體共識，行政部門也無法付諸於稅制改革之行動方案。由表 1.1 可歸納出正反兩面看法：

(一) 主張維持租稅減免措施：許多國家以租稅獎勵鼓勵投資，台灣不應輕言改變租稅減免。租稅減免旨在以投資抵減誘發企業投資，直接補貼為稅收再分配之概念，兩者間截然不同。另直接補貼不符合 WTO 規範。

(二) 贊成轉為功能別支出直接補貼：取消租稅減免，可使稅

*經濟研究處專門委員。

**經濟研究處科員。本文承胡處長仲英及陳副處長寶瑞費心指導，特此誌謝。此外，匿名外審之建議一併感謝。

制趨向公平合理。租稅減免易放難收，政府為控制預算赤字，尤應減少租稅減免。另直接補貼係歐美國家主要產業政策，且符合 WTO 不可控訴補貼的規範。

社會各界就「對特定產業之租稅獎勵有無較佳之替代作法」討論子題，有不同的看法，正凸顯此一子題極具研究價值，這也正是本文研究的動機來源。

二、研究目的

本文研究目的在於進行學理論證及分析國外實際做法，使得租稅優惠與非租稅獎勵工具，做為產業政策之適切性，得以釐清與界定。為達成研究目的，本文研究重點有四項：

- (一) 檢討我國現行產業獎勵措施。
- (二) 分析美、日、韓等七國產業獎勵措施，進而獲得啟示。
- (三) 就稅收影響、國際規範及政府行政成本等層面，比較分析產業獎勵各種措施之優、缺點。
- (四) 對我國產業優惠措施，提出政策改進方向。

表 1.1 對「改變現行租稅減免政策，轉為功能別支出直接補貼」建議之看法

贊 成	反 對
<p>高科技產業幾乎完全免稅，故若提高營所稅率，取消未分配盈餘加徵百分之十，對高科技產業更有利，也造成更不公平租稅。建議只對研發、人才培訓給予直接補貼，取消租稅減免的獎勵方式。(立法院簡立法委員錫皆)</p>	<p>若要改善投資環境，如何以租稅政策鼓勵投資是很重要的。促產條例有關租稅減免對鼓勵企業投資誘因很有幫助，許多國家如大陸、新、馬均以租稅獎勵鼓勵投資，台灣想讓企業在台灣投資，不應輕言改變租稅減免。(全國工業總會林理事長坤鐘)</p>
<p>1.租稅減免是稅式支出，無以反映政府產業政策上之成本，且涉及產業認定等行政成本。政府不如依具有外部效益的功能別投資給予直接補貼，此係歐美國家主要之產業政策，且屬 WTO「不可控訴之補貼」。</p> <p>2.稅制因而合理、公平，進而可提供全面降低所得稅負之基礎，「低稅賦、少減免」之境界可實現。(中華經濟研究院黃研究員耀輝)</p>	<p>兩個前提必須先思考：一是產業政策工具，沒有一個國家可排除租稅工具；二是國際直接投資之促進競爭基本態勢。「租稅減免」之設置，旨在以「投資抵減」鼓勵、誘發再投資，以「績效抵減」促進產業營運方式之改善與績效之再提高；「直接補貼」是一種稅收再分配之概念，與「激勵再投資、再精進績效」之概念完全不同，且「直接補貼」之效能與效率問題原有可慮。(環球經濟社林社長建山)</p>
<p>稅制不患寡，而患不均，宜減少租稅減免措施，促進整體租稅公平。租稅減免易放難收，政府應控制赤字預算，減少產業別租稅減免。(空中大學李教授允傑)</p>	<p>直接補貼替代方案值得商榷，再者是否符合 WTO 規範亦值得懷疑。(中華經濟研究院麥院長朝成)</p>
<p>減稅過多，有失公平合理，但租稅減免取消不易，難以改革。(政治大學曾教授巨威)</p>	<p>直接補貼可能違反 WTO 相關規定。(立法院賴立法委員士葆)</p>
<p>特定產業獎勵，應逐漸由 Tax incentive 租稅獎勵，轉為 Non-tax incentive，如融資等。(資誠會計師事務所賴所長春田)</p>	<p>若採補貼，指定用途於企業研發與人才培訓，效果有限。替代方案應考慮公共財與準公共財的提供。(台灣大學劉教授憶如)</p>

資料來源：本研究整理自「全國經濟發展會議實錄」，九十年三月。

貳、我國現行產業獎勵措施

產業獎勵措施分為租稅優惠與非租稅優惠二大項，前者包含租稅減免、投資抵減、加速折舊等三類；後者包括政府補助、融資優惠、信用保證等三類。獎勵目的可分八大類：投資與儲蓄、研發與培訓、環境與資源、貿易與行銷、企業合理化、中小企業、地區發展、科技事業。我國現行產業獎勵措施，以工具別及目的別為分析基礎，列於表 2.1，分析如次：

一、租稅優惠

- (一) 獎勵目的：現行獎勵目的主要以鼓勵投資與儲蓄為主，且以運用租稅減免為最多，如新投資創立於新興重要策略性產業得五年免徵營利事業所得稅等。
- (二) 獎勵措施：對獎勵措施運用，偏重於租稅優惠措施。租稅優惠措施運用情形，以租稅減免最多，租稅抵減與加速折舊運用情形相接近。
- (三) 獎勵效果：依據國內學者孫克難、王健全分析，獎勵效果為：
 1. 五年免稅方面，刺激投資效果，比未受獎勵產業高出許多。
 2. 研發抵減方面，申請者研發活動，較未申請廠商積極。
 3. 加速折舊因使用者少，效果不彰。

表 2-1 我國產業獎勵措施：目的別與工具別交叉表

目的別	租稅減免	租稅抵減	加速折舊	政府補助	融資優惠	信用保證
投資與儲蓄	<ul style="list-style-type: none"> • 發行股票溢價轉公積緩課 • 外國銀行貸款供重大經建或出口所獲利息免稅 • 對外投資可提 20% 損失準備 • 進口合格機器設備免徵關稅 • 境外銀行除利息扣繳外免稅 • 外國製片業租片收入減讓課稅 • 外國國際運輸所得免稅 • 新興重要策略性事業享五年免稅及其他租稅優惠 • 證券資本利得免稅 • 27 萬銀行存款利息免稅 	<ul style="list-style-type: none"> • 自動化設備享 5% ~20% 投資抵減 	<ul style="list-style-type: none"> • 無形資產按 5 年、10 年、15 年攤提 		<ul style="list-style-type: none"> • 政府各項投資專案低利貸 • 政府提撥中長期資金貸款 • 購置國產自動化設備低利貸款 • 購置進口自動化設備低利貸款 	
研發與培訓	<ul style="list-style-type: none"> • 國人創作或發明收入免稅 • 承接政府研發計畫，免營業稅 	<ul style="list-style-type: none"> • 研發支出 5-25% • 人力培訓支出 15% • 運輸建設研發及人力培訓費 	<ul style="list-style-type: none"> • 研發儀器設備分二年折舊 • 實驗儀器設備分二年折舊 	<ul style="list-style-type: none"> • 提供研發潛力廠商 50% 補助款 	<ul style="list-style-type: none"> • 提供具研發潛力廠商 50% 償還性配合款 	
環境與資源	<ul style="list-style-type: none"> • 製造業進口環保能源設備免關稅 • 增資防治污染或節省能源緩課 	<ul style="list-style-type: none"> • 交通建設環保設備 • 提高能源效率設備 • 節省能源設備 	<ul style="list-style-type: none"> • 節省或利用新及淨潔之新設備分二年折舊 		<ul style="list-style-type: none"> • 民營事業環保設備低利貸款 • 中小企業環保設備貸款 	
貿易與行銷					<ul style="list-style-type: none"> • 出口貨款 	<ul style="list-style-type: none"> • 貸款保證
企業合理化	<ul style="list-style-type: none"> • 合併免徵印花稅及契稅 					
中小企業	<ul style="list-style-type: none"> • 投資之土增稅按五年均付 • 遷廠之土增稅按最低稅率繳付 		<ul style="list-style-type: none"> • 研發設備折舊年限縮短一半 • 研發費用 100% 攤銷 		<ul style="list-style-type: none"> • 購置環保設備低利貸款 • 中小企業升級低利貸款 • 中小企業購置國產自動化設備低利貸款 	<ul style="list-style-type: none"> • 信貸保證
地區發展	<ul style="list-style-type: none"> • 公司遷至開發工業區原用地課最低土地增值稅 	<ul style="list-style-type: none"> • 投資於發展落後區之產業享 20% 抵減 				
科技事業	<ul style="list-style-type: none"> • 新興策略性事業所得五年免稅 • 外國所得權利金免稅 • 輸入自用機器設備，免貨物稅及營業稅 • 合併後公司承續消滅公司之租稅優惠 	<ul style="list-style-type: none"> • 新興策略性事業五年免稅或 20% 股東投資抵減 			<ul style="list-style-type: none"> • 開發基金及交通銀行參與股權 • 公民營業海外投資計畫及其他國內投資計畫，可申請外幣資金融通 	

資料來源：中華經濟研究院，先進國家產業租稅政策之比較分析，88 年 6 月。

(四) 促產條例修正

租稅減免措施主要規定於「促進產業升級條例」中，現行促產條例係於八十八年十二月三十一日修正。租稅減免的修正重點（詳表 2.2），功能性獎勵方面，提高與產業升級密切相關的研發、人才培訓等獎勵幅度，亦即將投資抵減率上限由原先的百分之二十提高為百分之二十五，超過前兩年支出平均數部分，按百分之五十抵減。此外，將五年免稅或股東投資抵減之獎勵範圍，限於對經濟發展具重大效益、風險性高且亟需扶植之「新興重要策略性產業」，並將個人股東投資抵減率由百分之二十降為百分之十，並每隔二年調降一個百分點。逐年調降投資抵減率，使稅制逐步邁向公平合理，為本次修正最大特點。

另為鼓勵企業合理化，增列兩項獎勵：1.經濟部專案核准合併者，合併後續存或新設公司得繼續承受消滅公司合併已享有而尚未屆滿或尚未抵減之租稅獎勵。2.公司將其能獨立運作之生產或服務設備及該設備坐落之土地轉投資，其轉投資應納之土地增值稅得按比例予以記存。

表 2.2 88 年底促進產業升級條例租稅獎勵部分修正前後對照

項目	修正前	修正後
加速折舊	<ol style="list-style-type: none">1. 研發、品檢儀器設備及節省或替代能源之機器設備按二年加速折舊。2. 基於調整產業結構，改善經營規模及生產方法之需，對特定產業設備年限縮短一半。	研發、品檢儀器設備及節約能源或利用新及淨潔能源之機器設備按二年加速折舊。

表 2.2 88 年底促進產業升級條例租稅獎勵部分修正前後對照（續）

項目	修正前	修正後
租稅抵減— 環境與資源	投資於資源回收、防治污染、節約能源及工業用水再利用之設備或技術享 5%-20%投資抵減。	投資於資源回收、防治污染、利用新及淨潔能源、節約能源及工業用水再利用、溫室氣體排放減量或提高能源使用效率之設備或技術享 5%-20%投資抵減。
租稅抵減— 研發與培訓	投資於研發及人才培訓及建立國際品牌形象享 5%-20%投資抵減。	投資於研發及人才培訓享 5%-25%投資抵減。(超過前二年平均數者,超過部分得按 50%抵減)
租稅抵減— 特定產業	投資於重要科技、投資及創投事業達二年以上,享 20%內投資抵減或五年免稅。	投資於新興重要策略性產業達三年以上,營利事業享 20%內投資抵減,個人享 10%內投資抵減或五年免稅。
租稅減免— 企業合理化	經濟部專案核准合併者,免徵印花稅及契稅。(並享土地增值稅記存與重購稅捐退還)	<ol style="list-style-type: none"> 1. 同左規定。 2. 經濟部專案核准合併者,合併後續存或新設公司得繼續承受消滅公司合併前依促產條例已享有而尚未屆滿或尚未抵減之租稅獎勵。 3. 公司將其能獨立運作之生產或服務設備及該設備坐落之土地轉投資,其投資之事業仍繼續以提供原產品或勞務為主或提供較原產品、勞務附加價值為高之產品或勞務,且公司持有該投資事業之股權達百分之四十以上,其轉投資應納之土地增值稅得按比例予以記存。

資料來源：本研究自行整理

（五）鼓勵企業合併

鑒於近年來企業藉合併提昇經營能力之需要，為利企業進行合併，行政院業於九十年五月十八日通過促產條例第十五條修正重點有：

- 1.公司因合併而移轉資產，非屬實質交易行為，但依營業稅法應課徵營業稅，對企業現金流量有很大影響，將嚴重影響企業合併意願，爰明定因合併而發生之營業稅免徵。
- 2.鑑於金融機構合併法中提供之租稅優惠優於本法，爰比照金融機構合併法予以增訂，因合併而產生之商譽得於五年內攤銷，及因合併而產生之費用得於十年內攤銷，使企業進行合併享受之租稅獎勵無行業別之分。
- 3.增訂營利事業遇有合併情事時，得適用所得稅虧損扣除之規定。

（六）科學工業園區設置管理條例之修正

為促進高科技產業之發展，激勵國內工業技術之研究創新，科學工業園區設置管理條例，原訂有租稅減免措施對園區事業有關五（四）年免稅及納稅限額等規定。該條例於九十年元月二十日修正，將前述租稅減免措施全數予以刪除。科學工業之租稅減免，得回歸到促產條例之相關規定。對減少產業別租稅減免，及促進租稅公平，有實質幫助。

同時，為鼓勵公司合併，增列條文為：自八十九年起，科學工業依公司法規定合併者，合併後存續或新設科學工業，得繼續承受消滅科學工業合併前，依法已享有而尚未屆滿或尚未抵減之租稅獎勵。

二、非租稅優惠

非租稅優惠包括政府補助、融資優惠、信用保證等三類：

- (一) 獎勵目的：八大類獎勵目的中，以鼓勵投資與儲蓄居多，其情形與租稅優惠工具運用是相一致的。足見，鼓勵投資與儲蓄，對於經濟發展的重要性。
- (二) 獎勵措施：以融資優惠運用最廣，信用保證及政府補助運用甚少。如政府補助僅一項，係根據「主導性新產品開發輔導辦法」，對具研發潛力之新興工業廠商，由政府提供補助款，以其總開發經費之 50% 為限。
- (三) 融資優惠：融資優惠措施，對符合條件業者，給予專案融資額度及優惠利率，是非租稅優惠最常運用者。目前融資優惠措施，政府是以設置行政院開發基金、中小企業信用保證基金、央行提撥郵政儲金轉存款，及經建會中長期資金等各項專案性資金，予以辦理。各項基金之內容、目的及法令依據，彙整於表 2.3 中。

表 2.3 我國重要融資優惠產業獎勵措施

內 容	目的	法令依據
<p>● 行政院開發基金，運用於下列各款：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 融貸資金於產業升級或改善產業結構有關之重要事業或計畫，其資金不足者； 2. 配合產業政策，辦理融資貸款，輔導產業健全發展（現有「振興傳統產業貸款」、「購置自動化機器設備優惠貸款」、「輔導中小企業升級貸款」、「民營事業污染防治設備低利貸款」等貸款業務）； 	<p>投資與儲蓄 環境與資源 中小企業 傳統產業 重要事業</p>	<p>促進產業升級 條例第二十一 條</p>

表 2.3 我國重要融資優惠產業獎勵措施（續）

<p>3.提撥適當比率之資金，支援輔導中小企業發展有關之計畫；</p> <p>4.配合國家永續發展政策，辦理融資貸款輔導產業從事清潔生產、節約能源及降低溫室效應等有關之計畫。</p> <p>●中小企業發展基金，其用途：1.支援對中小企業各項輔導計畫所需經費；2.透過金融機構共同參與投資開發或辦理輔導融資及保證；3.其他有關促進中小企業健全發展及中小企業發展條例規定之用途。</p> <p>●中央銀行提撥郵政儲金轉存款，供銀行辦理中小企業購建廠房、購置機器設備或週轉金貸款專案融資。</p> <p>●經建會中長期資金：民間企業之投資計畫只要符合國家經濟及社會發展政策需要，且投資金額在兩億元以上者，均可提出申請。融資利率依郵政儲金一年期定期儲金年息機動利率加0.18個百分點，及承貸銀行加碼不超過2個百分點計息。</p>	<p>中小企業</p> <p>中小企業</p> <p>投資與儲蓄</p>	<p>中小企業發展條例</p> <p>中央銀行提撥郵政儲金轉存款供銀行辦理中小企業購建廠房、購置機器設備或週轉金貸款專案融資作業簡則</p> <p>中長期資金運用策劃及推動要點</p>
--	--------------------------------------	--

資料來源：本研究自行整理

三、經發會共識

九十年八月份召開之經發會，在產業組、投資組、財金組討論中，對於產業優惠政策達成多項共識。目的別，包含對投資與儲蓄、研發與培訓、企業合理化、中小企業、科技事業等之輔導與獎勵。工具別，包含租稅優惠與非租稅優惠工具。這些共識都將成為政府要落實之政策，未來產業優惠措施將會擴大。經發會共識重點如下：

（一）租稅優惠方面

- 在遵守國際規範下，目前政府對新興產業提供之直接補貼與租稅優惠不應縮減。
- 檢討在台設立營運總部或發貨中心與新加坡或香港比較不利之租稅條件並予以調整。
- 修正促產條例及相關法令，提供具有競爭力之租稅環境，以利高科技產業發展。
- 擴大促產條例中租稅優惠的新興重要策略性產業的適用範圍。
- 檢討研發人培訓投資抵減辦法，擴大企業研究發展與人員訓練租稅減免範圍，並簡化研發單據之核銷程序。

（二）非租稅優惠方面

- 政府科技預算補助應以重點領域或策略性產業為主。
- 推動前瞻計畫與跨技術領域之重大計畫，並以產業關聯性大與技術貢獻度高之計畫為優先，增加基礎科技研發之基金或補貼。
- 中央主管機關協調地方政府、金融機構及信用保證機構共同檢討中小企業發展基金之資金規模及來源，以滿足中小企業融資、升級及轉型之資金需求。

參、各國產業政策獎勵措施比較

各國產業政策常利用租稅或非租稅獎勵措施，來達成特定目的如：獎勵投資、儲蓄、研究發展、人力培訓等項。各國所採行的優惠措施內容存有差異，與各國所處的經濟環境、當時政策需要及租稅制度不同、預算赤字高低等因素有關。本章綜合比較各國間政策工具別差異情形，從而得出啟示，做為我國之參考：

一、各國產業獎勵措施整體運用情形

根據「先進國家產業租稅政策之比較研究」報告¹，各國各項獎勵工具之使用情況比較如表 3.1，可觀察如下：

表 3.1 各國獎勵工具之使用情形—所有目的

單位：項數

國 別	租稅獎勵				非租稅獎勵				合 計
	租稅 減免	租稅 扣抵	加速 折舊	小計	政府 補貼	融資 優惠	信用 保證	小計	
美 國	10	12	4	26	14	0	3	17	43
日 本	6	7	17	30	9	12	4	25	55
愛爾蘭	7	0	3	10	14	3	2	19	29
紐西蘭	2	0	4	6	1	3	0	4	10
韓 國	23	11	10	44	2	2	0	4	48
新加坡	14	2	6	22	10	4	2	16	38
馬來西亞	23	8	20	51	3	2	0	5	56
我 國	22	9	6	37	1	13	2	16	53

資料來源：中華經濟研究院。「先進國家產業租稅政策之比較研究」，88年6月。

¹ 中華經濟研究院，88年6月。

- (一) 美、日、韓、新、馬及我國，均廣泛地使用獎勵工具。愛爾蘭及紐西蘭使用情況較少。兩國以健全稅制為政策重點。
- (二) 各國因面臨不同的產業環境，其獎勵措施各有不同的特色。美、日及新對租稅與非租稅獎勵工具運用，較為平均；韓、馬及我國則偏重於租稅獎勵工具。
- (三) 亞洲國家偏好用租稅減免工具，在企業賺錢時，可以享受免繳稅，少繳稅或延付繳稅之利益。但企業營運需有資金從事投資經營，非租稅減免之融資優惠，讓企業事先取得資金經營，其實惠性尤為重要。

租稅獎勵措施為稅式支出形式，常帶來稅收損失，又影響稅制公平。其涉及到四項問題：(1)獎勵範圍：何種經濟活動應予獎勵。(2)獎勵合理性：不同的獎勵目的，應給予何種型態獎勵措施，方為合理。(3)獎勵效果：給予減免稅後，能否達成原定效果。(4)獎勵期間：獎勵措施應配合產業政策及經濟環境而做適當調整。各國租稅獎勵措施常易放難收，形成政府財政負擔。反觀紐西蘭自 1980 年代推動經濟改革，以市場經濟為導向，政府措施以創造及維持良好的公平市場競爭為主，租稅制度完全建立在「擴大稅基、降低稅率」基礎上，對產業獎勵措施相當少，減輕政府干預程度，為全球稅制改革之典範。

二、大陸對外商投資的所得稅優惠

(一) 稅率優惠

大陸於 1994 年對涉外企業所得稅減、免稅之條件作了部分修正，修正後統一了外資企業所得稅稅率，改採單一比例稅 33%，並限定「生產性外商投資企業」可享有稅捐減免之待遇。此稅捐減免之待遇係選定特定「地區」（如經濟特區、經濟技術開發區、沿海經濟開放區等）及「行業」（如能源、交通、港口建設、技術密集、知識密集型項目等），給予適用 15% 或

24%之優惠稅率。

（二）租稅假期優惠

大陸對外商投資租稅假期優惠方式，常先給予幾年免稅，再緊接著給予幾年減半課徵，租稅假期期間為 1、2 或 5 年不等，如對生產性外商投資企業，經營期十年以上者，享二免三減半之租稅優惠。其餘則視投資地區及項目而定，其中以港口碼頭建設等項目 5 年免稅 5 年減半，最為優惠。租稅假期適用投資地區，除經濟特區之外，也擴大及於全國；受獎勵投資項目，仍以生產性事業為主。獎勵案件由當地稅務機關審核同意，即可享受租稅假期，審查效率可有效提高。

肆、各種產業獎勵措施之比較分析

租稅優惠與非租稅優惠，其各別之特點如下：租稅優惠為一般開發中國家所普遍運用，且只要在合乎規定的資格與標準下即可自動適用，屬事後的獎勵，不須事先撥款，其缺點為易造成稅制的扭曲；非租稅優惠則多為 OECD 等先進國家所採用，採逐案審查的方式，屬事前的獎勵，需編列預算執行，其中融資優惠有造成利率結構扭曲的缺點。

產業獎勵措施可依其對稅收影響、獎勵效果、國際規範與行政成本等四項基礎，進行比較分析：

一、稅收影響

租稅優惠，短期內政府會有稅收損失產生；長期間，若此獎勵能誘發廠商投資的增加，將能帶動未來稅收的增加，故具有某種程度的「自償性」。亦即犧牲目前短期的稅收，培養長期間國家的稅源，以期增裕稅收。相對的，非租稅優惠並不會影響稅收，因此不會直接造成稅制的扭曲，但需政府編列預算來執行，其財源亦為政府稅收。非租稅優惠措施之每年編列預算高低，受到當年財政狀況、業者對獎勵目的需求程度，及其他支出競用預算等因素而定。

二、獎勵效果

租稅優惠之獎勵效果前提是，企業銷售賺錢後之利潤要課稅，此時給予租稅優惠具有實惠；但企業若虧損，就無法獲得實惠，因此租稅優惠往往具有錦上添花的意味。相對的，在非租稅優惠如融資優惠與政府補助方面，其對象是政府所刻意選定的產業或技術領域，主要在於紓解流動性限制或不足的問題，並且能降低資金成本，可以協助企業分散風險。

三、國際規範

全國經濟發展會議中，反對由租稅減免轉為功能別支出直接補貼之理由，即認為直接補貼會違反 WTO 規範。我國自九十一年起成為 WTO 會員，WTO 規範分析尤顯重要。

一九九五年烏拉圭回合 WTO 「補貼暨平衡稅協定」，其最大特色在於規範具有扭曲生產與貿易效果之特定性補貼措施²。

（一）補貼之要件

1. 補貼措施係指財務補助（financial contribution），種類有：補助金、租稅減免、保證價格等。
2. 補貼來源：財務補助來自會員境內政府或任何公立機構所提供者。
3. 企業因而獲得利益：除資金提供者必須來自政府，另一方面企業必須因而受惠，兩者間應有明確關連性，方構成補貼。

（二）特定性補貼之定義

1. 一國政府對產業提供較其他產業優惠之競爭優勢，將使他國同類產業因此受到不公平之競爭，並扭曲生產與貿易。倘若政府所提供之補助不具特定性，受惠對象普遍化，因受惠之企業或產業，相對於其他企業或產業，並未享受到競爭上之優勢，此類補貼可視為不具特定性，不為 WTO 所規範之對象。
2. 特定性補貼依其所受惠之對象或目的可分為四類：對於特定之企業、對於特定之產業、對於特定之地區及對於出口之補貼。

² 在加入 WTO 後，除補貼暨平衡稅協定外，尚需注意非歧視原則中的國民待遇問題，例如財政部已修正刪除「貨物稅條例」中，國人自行設計引擎、底盤或車身製造的小客車，及使用自有品牌，且引擎、車架及外型接自行設計製造的機車得減徵貨物稅的相關規定，至於本節的討論，則是以補貼暨平衡稅協定為主。

(三) 補貼之分類

補貼依其可能對其他會員之貿易產生之不利效果(adverse effects)，分為三類：

- 1.禁止性補貼（出口補貼）：即以出口實績或使用本國產品優先於進口產品為前提，所給予之補貼。WTO 補貼協定附件一，針對出口補貼項目共例示十二項。
- 2.不可控訴補貼：有研發補貼、環保補貼、對於貧瘠地區補貼。各會員均有實施之權利，其他會員不得對該措施課徵平衡稅，或向 WTO 爭端解決機制提出指控。惟會員認為他國採取之不可控訴性補貼措施已造成其產業嚴重不利影響時，可要求諮商解決或提交補貼委員會審查，以協調解決。
- 3.可控訴性補貼：不屬於前述兩者之其他特定性補貼，稱為可控訴性補貼。會員可採取對受補貼之進口產品課徵平衡稅，或向 WTO 爭端解決機制提出指控，尋求救濟。

由上可知，對直接性、特定性補貼因會扭曲價格機能，造成不公平競爭，WTO 明文禁止；但對間接性、一般性補貼，因其扭曲程度較小，甚至基於外部性而能增進國家整體利益，因而列為不可控訴補貼，如對研發與環保之補貼。我國對新興重要策略性產業之租稅優惠，雖不屬於禁止性之補貼，但係具特定性之補貼，若對他國產業造成不利效果，他國即可採取救濟程序，需特別注意。

四、行政成本

租稅優惠的受惠對象較普遍，只要合乎一定資格、標準，就具普遍適用性。直接補助的對象是政府所刻意選定的產業或技術領域，其行政成本較高，造成的扭曲效果亦較大。

產業獎勵措施對稅收影響、獎勵效果、國際規範與行政成本的比較，整理於表 4.3。

表 4.3 產業獎勵措施比較

獎勵工具	稅收影響	獎勵效果	國際規範	行政成本
租稅優惠	1.短期會有稅收損失，但長期有增加稅源的可能。 2.加速折舊則僅為稅收之遞延。	有利潤則具有實惠；但若虧損則無實惠，因此具有錦上添花的意味	禁止直接性、特定性的獎勵；允許間接性、一般性的獎勵。除特定產業別租稅優惠外，其餘大致符合此一規範。	業者只要合乎一定資格、標準，就具普遍適用性。不需每年編預算送審，行政成本較低。
非租稅優惠	財源來自各類基金或直接由政府編列預算執行，不會直接造成稅制的扭曲。	降低資金成本紓解流動性不足的問題，可以協助企業分散風險。	逐案審查、行政部門的裁量權相對較大，易給人具有特定性之疑慮。	需每年編列預算，逐案審查，行政成本較高。行政部門的裁量權相對較大。

資料來源：本研究自行整理

伍、結論與建議

一、結論

- (一) 租稅優惠具短期間有稅收損失、有利潤才有實惠、合乎標準就普遍適用等特性；非租稅優惠則具不會扭曲稅制、不需利潤即有獎勵實惠、行政部門裁量權相對較大等特性。一般而言，WTO 禁止直接性、特定性補貼，而允許間接性、一般性補貼。我國自九十一年起成為 WTO 會員，應避免特定性之補貼，包括對特定產業之租稅優惠。
- (二) 各國獎勵工具運用情形，美、日及新對租稅與非租稅獎勵工具運用，較為平均；韓、馬及我國則偏重於租稅獎勵工具，以租稅減免做為主軸。與紐西蘭及愛爾蘭減少政府政策干預，有明顯不同。
- (三) 經發會共識必須全力落實，預期未來國內的產業優惠政策不會縮減，且會有擴大之勢。

二、建議

(一) 檢討功能別獎勵

1. 研究發展具風險大、回收不確定性；人才培訓因有跳槽的可能，使廠商不願投入太多。此二者皆具有相當大的外部利益，且對產業技術升級、國家整體經濟發展甚為重要，故有賴政府繼續適度介入，以彌補市場機能的不足。
2. 自動化設備與技術投資抵減，由於其外部利益並不大、投資的不確定性亦較低，不宜長期的給予獎勵。
3. 外部性大的功能別獎勵，如研究發展與人才培訓等，應考慮讓其在股東階段享有抵稅權，使其能獲得實質獎勵。

（二）逐漸取消產業別獎勵

針對特定產業給予獎勵(投資新興重要策略性產業享投資抵減或五年免稅)，不僅無確切之理論基礎，造成經濟資源配置與運用之扭曲，亦不符合 WTO 規範，屬於可控訴性補貼，應儘量避免。但租稅優惠易放難收，以現今之經濟情勢與景氣條件，不適宜馬上取消產業別租稅減免，於促產條例屆滿後，將產業別獎勵取消，改以研發、人才培訓等功能別獎勵代替。

（三）強化非租稅獎勵工具

國內以租稅獎勵工具為主，非租稅獎勵工具運用程度相對不足，可強化非租稅獎勵工具。先進國家所採用之融資優惠、直接補助等非租稅優惠，不影響稅制公平，且在基礎性工業研究階段具有實惠。我國可參採加強由政府提供融資優惠、補助、或產學合作、技術移轉之方式，降低企業成本。

（四）改善整體租稅環境

OECD 國家已由直接協助產業發展，改為間接建立利於創新的市場機能與發展環境。未來政府應降低選擇性的政策介入，而朝向建立健全合理的租稅制度。為落實經發會共識，行政院財政改革委員會於九十年九月間成立，將推動租稅制度改革，追求租稅公平及稅政簡化，提送整套稅制改革計畫及相關法律修正案至立法院審議。預期對建立健全合理的租稅制度，會有實質的幫助。

參考文獻

1. 工業總會，大陸投資講義，90年5月。
2. 中華經濟研究院。「先進國家產業租稅政策之比較研究」，88年6月。
3. 王健全。「『促進產業升級條例』租稅優惠措施實施成效評估及其修正方向對台灣經濟的影響」，收錄於經濟情勢暨評論，5：1，p75-87，88年6月。
4. 白培英等。「兩岸現行對工商業投資賦稅優惠之比較」，中華民國工商協進會專案研究報告，2001。
5. 孫克難。「產業發展、政府介入與產升條例之歸宿」，財稅研究，30：6，p18-41，87年11月。
6. 孫克難。「台灣的儲蓄、租稅獎勵與經濟發展」，財稅研究，31：4，p1-12，88年7月。
7. 單珮玲。「我國加入WTO之稅制因應對策及措施」，財稅研究，32：1，p179-187，89年1月。
8. 黃耀輝。「對特定產業之租稅獎勵有無較佳之替代做法」，收錄於全國經濟發展會議主題五、租稅環境分組報告。台北：財政部，2001。
9. 黃耀輝。「國際產業政策與經驗之比較」，財稅研究，31：3，p12-29，88年5月。
10. 黃明聖。「加入WTO與財政收支」，收錄於加入WTO之後政府部門應有因應策略研討會論文集。台北：財團法人台灣綜合研究院，2001。
11. 經濟部國際貿易局網站，<http://www.trade.gov.tw>。