

國際租稅競爭力指數 (ITCI) 評析

顏如玉、游奕恬*

要 目

- | | |
|--------------|-------------|
| 壹、前言 | 肆、我國租稅競爭力分析 |
| 貳、租稅原則與租稅競爭力 | 伍、結論與建議 |
| 參、國際租稅競爭力探討 | |

提 要

在全球化經濟下，稅制已成為競爭力之重要構成因素，政府需維持租稅負擔合理性及稅制結構中立性，以促進經濟持續成長。有鑑於此，美國稅務基金會於2014年9月15日首度發表「國際租稅競爭力指數」(International Tax Competitiveness Index; ITCI)，就公司所得稅、個人所得稅、消費稅、財產稅、國際租稅規則等5大面向，評比OECD 34國租稅競爭力，本文參酌ITCI評比內涵及OECD國家作法，分析我國租稅競爭力優劣勢，並研提未來稅制改進建議。

壹、前言

在全球化經濟下，資金、人力跨國移動加遽，國際競爭日益激烈，各國政府致力建構友善租稅環境以吸引投資及人才，稅制已成為提升競爭力的重要工具之一，而租稅競爭力之高低，不僅止於稅負之輕重，尚需注意租稅結構是否符合中立性，以減少對經濟的干擾，促進經濟持續成長。

有鑑於此，美國稅務基金會 (Tax Foundation) 於2014年9月15日首度發表「國際租稅競爭力指數」(International Tax Competitiveness Index; 以下簡稱ITCI)，對經濟合作暨發展組織 (以下簡稱OECD) 34國進行租稅競爭力評比。我國政府推動「財政健全方案」，其中稅制調整為重要的一環，ITCI評比內容及OECD國家做法，可做為我國未來稅制改革之參考。

* 本文作者分別為國家發展委員會科長及科員。

本文將探討國際租稅競爭力評比原則、評估範圍與架構、評分方法，及主要國家稅制概況與評比結果，並參酌 ITCI 評比內涵與 OECD 國家做法，針對公司所得稅、個人所得稅、消費稅、財產稅及國際租稅規則等面向，分析我國租稅競爭力優劣勢，研提未來稅制改進建議。

貳、租稅原則與租稅競爭力

財政收入係租稅最基本之目的，政府必須獲取充分財政收入以應政務之需，惟租稅係國家運用政治權利對人民強制徵收，因此必須謹慎為之。自 18 世紀亞當斯密 (Adam Smith) 以來，眾多學者提出各種租稅原則，大多強調社會公平 (所得重分配) 與經濟效率 (租稅中立性) 二大目標，一方面考慮納稅能力與租稅負擔之公平，另一方面必需避免干擾經濟活動，減少租稅對資源配置之扭曲效果。

傳統租稅原則仍有其重要性，惟隨著全球化經濟演變，面對國際間租稅競爭，數十年來各國逐漸偏向效率面目標，將稅制改革聚焦於鼓勵創造財富，並避免對經濟活動產生抑制或干擾。美國稅務基金會於 2014 年首度發表「國際租稅競爭力指數」報告，即從效率角度出發，以「稅負」與「中立性」二大原則評估租稅競爭力。

值得注意的是，ITCI 並不考慮公平性、財政收入等其他政策目標，然而經濟面資源配置達最有「效率」狀態，卻未必是社會面所得分配與租稅負擔最「公平」狀態，尤其近年許多國家面臨債務危機、所得分配惡化等問題，各國政府仍須兼顧稅收充分、經濟均衡穩定發展、縮短貧富差距、促進就業等多元目標。

參、國際租稅競爭力指數探討

一、評估架構

ITCI 以租稅負擔與稅制中立性為原則，評估 OECD 34 國的租稅競爭力，範圍涵蓋公司所得稅、個人所得稅、消費稅、財產稅及國際租稅規則等 5 大面向，每個面向各有 3 個評估子項，共 15 個評估子項，每個子項訂定若干變數，合計超過 40 項變數，加以評分並排名 (包括總排名、各面向排名、各評估子項排名)，評估架構如下圖。

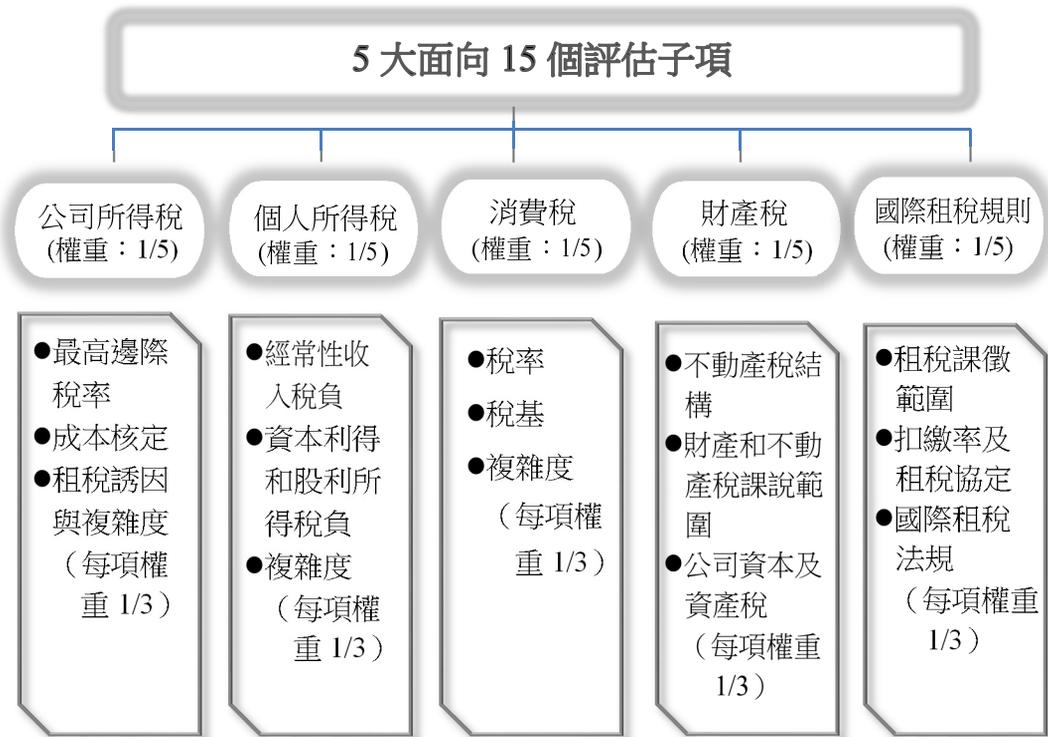


圖 1 ITCI 評估架構

二、評分方法

ITCI 以租稅負擔高低及中立性程度做為評分原則，先就各面向及評估子項評定各國分數及排序，再綜合計算總分數及總排序；其評分法係採統計方法計算相對比，最優者評為 100 分，其餘國家分數係表示與最優者之相對差距。估算步驟與內容說明如下：

(一) 步驟一：計算標準差 (標準計分)

呈現各國租稅變數與 OECD 國家租稅變數平均值的差異，0 代表與 OECD 平均值相同，-1 表示小於 OECD 平均值 1 個標準差 (6 個百分點)，1 代表大於 OECD 平均值 1 個標準差。

例如：OECD 國家公司所得稅平均稅率為 25.4%，美國公司所得稅率為 39.1%，標準化後之標準計分為 -2.32 (標準差為 2.32)。

(二) 步驟二：加權計算

將各評估面向及評估子項等變數之標準計分，按權重計算總和；5 個評估面向權重相同（各 1/5），同一面向下 3 個評估子項權數相同（各 1/3）；同一子項下的各項變數權數相同（依變數數目而定）。

例如：公司所得稅項下有「稅率」、「成本核定」、「租稅誘因與複雜度」等 3 個評估子項，各適用相同權重 1/3；其中，評估子項「成本核定」內含 6 項變數，包括：虧損前抵、虧損後抵、提列機器設備、建築物、無形資產折舊（耗）時程及存貨評價方式，各項變數權重均為 1/6。

(三) 步驟三：轉換 P 值

為消除負值標準計分，將各評估子項及面向之標準計分總數轉換成 P 值，代表特定某一國之稅制優於其他國家之機率。

例如：美國整體稅制標準計分為 -0.423，轉換 P 值後為 33.5%，代表美國稅制較 OECD 任一國家優良之機率為 33.5%。

(四) 步驟四：計算整體分數

將各國整體 P 值轉換成最高為 100 分的整體相對分數；其公式如下：（各國整體 P 值 / OECD 國家中最高整體 P 值比重）×100%。

例如：愛沙尼亞整體 P 值 77.9% 為 OECD 最高，獲得分數 100 分，排名第 1；美國整體 P 值 33.5%，換算為 43.1 分（ $[(33.5 / 77.9) \times 100]$ ），排名第 32。

三、評估項目

(一) 公司所得稅

分為「最高邊際稅率」、「成本核定」及「租稅誘因與複雜度」3 個評估子項。

1. 最高邊際稅率

公司所得稅影響經營與投資決策，不利資本形成與經濟成長，邊際稅率愈高扭曲效果愈大；OECD 國家公司所得稅平均最高邊際稅率為 25.4%，各國稅率若高於此平均值者，評分較低。

2. 成本核定

稅法對成本的認定愈接近實際情況者愈具中立性。例如：機器、建築物、無形資產成本愈快攤銷完畢，評分較高。又如：銷貨成本計價方法採後進先出法評分最高（因為該法可使銷貨成本接近市價，避免膨脹公司淨利及稅負）、只允許採先進先出法評分最低；OECD 國家中，有 14 國採後進先出法，13 國採平均成本法認列成本。

3. 租稅誘因與複雜度

提供投資及研發租稅扣抵等租稅優惠的國家，因僅對特定產業或行為給予租稅獎勵，可能導致投資決策扭曲，降低資源配置效率，評分較低。

另稅務行政亦是影響租稅中立性的重要因素，ITCI 以遵從時間¹做為評估複雜度之指標，遵從時間愈長，則評分較低；OECD 國家公司所得稅之遵從時間平均為每年 52 小時。

(二) 個人所得稅

分為「經常性收入稅負」、「資本利得和股利所得稅負」及「租稅複雜度」3 個評估子項。

1. 經常性收入稅負

個人所得稅之累進稅率係所得重分配的重要政策工具，惟高度累進稅率將影響工作意願，且因可支配所得減少，將進一步影響消費意願，爰稅率較高或採高度累進稅率者評分較低；OECD 國家個人所得稅平均最高邊際稅率為 41%。

另薪資所得者之租稅負擔愈重，代表稅制對工作意願干擾作用愈大，則評分也愈低；OECD 國家薪資所得者租稅負擔平均為 35.8%。

2. 資本利得和股利所得稅負

對資本利得及股利所得課稅不利資本形成，且對股利所得課稅將影響投資及籌資決策，有重複課稅之慮，不符稅制中立性原則。因此，資本利得及股利所得適用稅率愈高，評分愈低；OECD 國家資本利得平均稅率為 16.6%。

¹ 遵從時間，係指納稅人處理稅務事宜所需耗費之時間（時數），時數愈長，表示稅制愈複雜，將增加納稅人之行政成本（稱之遵從成本）。

3. 租稅複雜度

稅制愈複雜，企業及個人為繳納租稅需付出更多的時間及成本，增加納稅人負擔，爰遵從時間愈長者，評分愈低；OECD 國家個人所得稅之遵從時間平均為每年 75.9 小時。

(三) 消費稅

分為「稅率」、「稅基」及「租稅複雜度」等 3 個評估子項。

1. 稅率

稅率愈低，消費者負擔愈低，可促進消費及投資生產，爰稅率較低者評分較高；OECD 國家消費稅平均稅率為 19.1%。

2. 稅基

- (1) 消費稅相對較具中立性，尤其是增值稅 (Value Added Tax, VAT)，不因產銷階段不同而影響稅負，亦不影響相對價格，對經濟行為扭曲效果較小，爰其稅基愈廣者愈符合中立性，評分愈高。
- (2) 增值稅制對於「增值」之核算應儘量符合實際情況，爰對於進項稅額之扣抵，未訂定限制條件者，評分較高。
- (3) 各國為減輕小規模企業遵從時間及成本，通常設有適用增值稅門檻，惟該門檻設定過高，將造成有利較小規模企業，不利於較大規模企業之扭曲情形，爰適用增值稅門檻愈低，評分較高；OECD 國家增值稅門檻平均為年營收 34,000 美元。

3. 租稅複雜度

消費稅遵從時間愈短者，表示稅制愈簡便，評分愈高；OECD 國家消費稅之遵從時間平均為每年 56.4 小時。

(四) 財產稅

分為「不動產稅結構」、「財產和不動產稅課稅範圍」及「公司資本及資產稅」3 個評估子項。

1. 「不動產稅結構」及「財產和不動產稅課稅範圍」

稅制應維護稅本（如土地、資本等），只對稅源（如租金收益、利息所得等）

課稅，對財產課稅係課及稅本，違反樹果原則，「稅本」之稅負愈重，將損害生產力，不利經濟成長。

若一國之不動產稅制同時對土地及建物課稅，或是不動產（土地及房屋）稅收占國內生產毛額比重較高者，評分愈低；另財產稅課稅範圍若包括不動產、繼承及贈與者，租稅負擔大，評分亦較低；OECD 國家不動產稅收占 GDP 比重平均為 1.14%。

2. 公司資本及資產稅

若對股份發行課稅，將增加資本成本，干擾企業對資金籌措方式之選擇，評分較低；對金融資產出售或轉讓課徵金融交易稅，因阻礙金融市場運行效率及資本流動，評分亦較低；OECD 國家中，對股份發行課稅計有 16 國，對金融資產出售或轉讓課稅計有 14 國。

(五) 國際租稅規則

分為「租稅課徵範圍」、「扣繳率及租稅協定」及「國際租稅法規」3 個評估子項。

1. 租稅課徵範圍

採屬地主義之國家，對分公司境外來源資本利得及股利所得不課稅，稅負較輕且稅務行政較簡易，因此評分較高；OECD 國家中，僅 6 國採屬人兼屬地主義，其餘 28 國採屬地主義。

2. 扣繳率及租稅協定

股利、利息、權利金之扣繳率愈高者，稅負愈重，評分愈低；國際租稅協定可避免跨國雙重課稅，爰簽署較多租稅協定的國家，評分較高；OECD 各國平均與 71 國簽訂租稅協定。

3. 國際租稅法規

國際間常見之反跨國避稅法規，包括受控外國公司、國外所得租稅豁免之來源國限制、反資本稀釋等，將使稅制複雜化且增加稅負，不利競爭力，因此評分較低；OECD 國家中，24 國訂有受控外國公司規則，15 國訂定國外所得租稅豁免之來源國限制，24 國訂有反資本稀釋規定。

四、評比結果

OECD 國家租稅競爭力評比結果（詳表 1），前 3 名為愛沙尼亞、紐西蘭及瑞士；而法國最不具競爭力；美國競爭力亦不佳，排名第 32 名；亞洲國家韓國排名第 13 名，日本第 25 名。主要國家稅制概況如下（參考表 2）：

（一）愛沙尼亞總評比第 1 名

公司所得稅及個人所得稅採單一稅率 21%，不累進課徵，股利所得不重複課稅，境外所得亦不課稅，財產稅僅對土地課稅（建物不課財產稅），稅制複雜度亦低。

整體而言，愛沙尼亞不但稅負輕，且對投資、儲蓄及工作意願等干擾較小，稅制較具中立性，租稅競爭力強。

（二）法國敬陪末座

公司所得稅稅率 34.4%，遠高於 OECD 國家平均的 25.4%，僅低於美（39.1%）、日（37%）；個人所得稅採高度累進稅率（54.1%），為 OECD 國家第 2 高（僅次於瑞典 56.7%）；財產稅稅負亦重，稅收占 GDP 比率 2.58%，遠高於 OECD 國家平均的 1.14%，僅低於美、英、加拿大等國；對資本利得及股利所得課以重稅，稅率分別為 38%（OECD 國家最高）及 44%（OECD 國家第 2 高）。

整體而言，法國稅率高，稅負重，且影響投資、儲蓄及工作意願，不利租稅競爭力。

（三）美國租稅競爭力不佳

總評比第 32 名，主因係公司所得稅稅率高達 39.1%，為 OECD 國家最高，且採屬人兼屬地主義（目前 OECD 僅有美國、智利、愛爾蘭、以色列、墨西哥、韓國等 6 國採行），海外所得須課稅（扣繳率 30%），且境外來源之股利、資本利得無減免規定，並訂有反跨國避稅法規，在國際租稅規則單項排名最末。

此外，美國個人所得稅採累進稅率，最高邊際稅率 46.3%，且對資本利得及股利所得課稅，稅率分別為 28.7%及 30.3%。

（四）比利時

比利時經濟規模（GDP）及形態（仰賴出口、中小企業為主）與我國相近，

總評比第 22 名，公司所得稅（單項排名第 28 名）稅率 34%，高於 OECD 平均的 25.4%；消費稅（單項排名第 29 名）繳納所需耗費之遵從時間平均每年高達 100 小時，遠高於 OECD 平均的 56.4 小時。

然比利時於國際租稅規則排名較佳（單項排名第 8 名），採屬地主義，股利及資本利得等境外來源所得訂有減免規定，並與 91 國簽訂租稅協定，以避免雙重課稅。

(五) 韓國

總評比第 13 名，消費稅具競爭優勢（單項排名第 3 名），稅率僅 10%，遠低於 OECD 國家平均的 19.1%，僅高於美（7.2%）、日（8%）、瑞士（8%）。

惟韓國在國際租稅規則項目排名落後（單項排名第 30 名），主因係境外來源之股利所得及資本利得須課稅，且無減免規定，並訂有反跨國避稅法規等所致。

(六) 日本

總評比第 25 名，消費稅具競爭優勢（單項排名第 2 名），稅率 8%，為 OECD 第 2 低（僅高於美國）。

惟日本在公司所得稅項目排名最末，主要因稅率高達 37%，為 OECD 國家第 2 高，且遵從時間達 155 小時，遠高於 OECD 平均 52 小時，顯示稅制過於複雜，稅務行政亟需簡化。

五、綜合評析

(一) 具競爭力之稅制應符合輕稅負與中立性

提升租稅競爭力，除減輕稅負外，尚需注意稅制中立性，包括高度累進稅率、成本認列限制、繁複稅務作業等非中立性措施，將干擾經濟活動，影響資源配置效率，增加無謂損失。

以 OECD 國家來看，租稅競爭力評比名列前矛的國家，如愛沙尼亞等，大多具有稅負低、稅制簡單、稅政簡化等優點；而排名落後的國家，如法國、美國等，常訂定高稅率及繁複稅法，影響投資意願與經濟發展。

值得注意的是，ITCI 報告指出，普遍性的降稅可以提高競爭力，但是針對特定經濟行為提供租稅優惠，則可能產生過度投資、政治遊說、稅負移轉等問題，

不符合中立性，反而不利競爭力。

(二) 稅率為租稅競爭力的重要指標

稅率不僅影響稅負，亦影響中立性，若非中立性稅制又搭配高稅率，將更加重對經濟的扭曲程度，例如：高度累進之所得稅率、對資本利得及股利所得課以重稅等，將影響工作意願、投資及籌資決策等，不利競爭力。

以 ITCI 15 個評估子項來看，即有 5 個子項將稅率納入評估變數中，顯示稅率對租稅競爭力的重要性。為提升租稅競爭力，近年許多 OECD 國家紛紛調降稅率，例如：公司所得稅平均稅率由 1980 年代之 47.5%，大幅降至目前之 25%；資本利得稅之稅率亦不高，平均為 16.6%。

(三) 反跨國避稅之重要性日益提高

隨著全球化經濟潮流，企業跨國避稅問題愈來愈受各國重視，雖然美國稅務基金會於 ITCI 報告中認為反跨國避稅法規將提高稅制複雜度及增加稅負，不利租稅競爭力，然而 OECD 多數國家仍訂有反跨國避稅法規，例如：24 國訂定「受控外國公司規則²」，15 國訂定「國外所得租稅豁免之來源國限制³」，24 國訂定「反資本稀釋⁴」等。

另外，OECD 組織於 2014 年 9 月 16 日宣布將大幅修訂國際稅則，以防堵跨國企業濫用租稅協定，或移轉利潤而侵蝕各國稅基，顯示國際租稅將成為未來各國稅制改革之重要議題。

² 為避免母國公司藉由在境外稅率較低之國家（如英屬維京群島等）註冊設立受控外國公司，利用該地提供之租稅優惠或免稅措施降低租稅成本，並將盈餘保留於海外而不分配至母國，享受租稅遞延效果，因而建立之反避稅條款，針對受控外國公司的特定所得，直接視為母國控制公司之當年度應稅所得而課稅。

³ 採屬地主義之國家，對於來自黑名單（black list）國家之外國企業（若干租稅天堂國家等），限制該國來源所得不得豁免免稅，應適用本國稅法課稅。

⁴ 為避免企業透過增加借貸款（債權性投資）而減少股份資本（權益性投資）之方式增加稅前扣除，以降低企業稅負，所建立之反避稅條款，規定負債超過法定比例以上的利息支出，不得做為利息費用從所得中扣除。

表 1 2014 OECD 國家國際租稅競爭力排名

國家	總分	總排名	個別項目排名				
			公司所得稅	消費稅	財產稅	個人所得稅	國際租稅規則
愛沙尼亞	100	1	1	8	1	2	11
紐西蘭	87.9	2	22	6	3	1	21
瑞士	82.4	3	7	1	32	5	9
瑞典	79.7	4	3	12	6	21	7
澳洲	78.4	5	24	7	4	8	22
盧森堡	77.2	6	31	5	17	16	2
荷蘭	76.6	7	18	11	21	6	1
斯洛伐克	74.3	8	16	32	2	7	6
土耳其	70.4	9	10	26	8	4	19
斯洛維尼亞	69.8	10	4	25	16	11	13
芬蘭	67.3	11	9	15	9	23	18
奧地利	67.2	12	17	22	18	22	4
韓國	66.7	13	13	3	24	10	30
挪威	66.7	14	20	23	14	13	12
愛爾蘭	65.7	15	2	24	7	20	26
捷克	64.4	16	6	28	10	12	24
丹麥	63.7	17	14	14	11	28	20
匈牙利	63.5	18	11	33	20	17	3
墨西哥	63.3	19	32	21	5	3	32
德國	62.8	20	25	13	15	32	10
英國	62.2	21	21	19	29	18	5
比利時	59.6	22	28	29	22	9	8
冰島	57.1	23	12	16	28	29	16
加拿大	56.1	24	19	10	23	24	27
日本	54.8	25	34	2	26	25	25
波蘭	53.8	26	8	34	27	15	23
希臘	53.3	27	15	27	25	14	28
以色列	53.2	28	26	9	12	27	31
智利	51.1	29	5	30	13	19	33
西班牙	50.8	30	27	18	30	31	14
義大利	47.2	31	23	20	33	33	15
美國	44.6	32	33	4	31	26	34
葡萄牙	42.9	33	29	31	19	30	29
法國	38.9	34	30	17	34	34	17

資料來源：Tax Foundation (2014), International Tax Competitiveness Index。

肆、我國租稅競爭力分析

一、我國稅制競爭力檢討

以下參酌 ITCI 評估項目及評估原則，分析我國所得稅、消費稅、財產稅及國際租稅規則之競爭力，並與 OECD 國家比較（參見表 2）。

表 2 OECD 國家與我國國際租稅競爭力重點項目概況

國家		OECD (34 國)						我國	
		愛沙尼亞	韓國	比利時	日本	美國	法國		
重點項目	排名	-	1	13	22	25	32	34	N/A
	最高邊際稅率	25.4%	21%	24.2%	34%	37%	39.1%	34.4%	17%
公司所得稅	銷貨成本計價方法	後進先出 (14 國) 平均成本法 (13 國)	N/A	後進先出	後進先出	後進先出	後進先出	平均成本法	個別辨認法 先進先出法 加權平均法 移動平均法
	租稅遵從時間	平均每年 52 小時	平均每年 20 小時	平均每年 82 小時	平均每年 20 小時	平均每年 155 小時	平均每年 87 小時	平均每年 26 小時	N/A
	最高邊際稅率	41%	20.6%	38.1%	45.3%	50.6%	46.3%	54.1%	45%
個人所得稅	資本利得和股利所得稅最高邊際稅率	• 資本利得： 16.6% • 股利所得： N/A	• 資本利得： 21% • 股利所得： 0%	• 資本利得： 0% • 股利所得： 35.4%	• 資本利得： 0% • 股利所得： 25%	• 資本利得： 20% • 股利所得： 20.3%	• 資本利得： 28.7% • 股利所得： 30.3%	• 資本利得： 38% • 股利所得： 44%	• 資本利得： 45% • 股利所得： 45%
	租稅遵從時間	平均每年 75.9 小時	平均每年 34 小時	平均每年 80 小時	平均每年 40 小時	平均每年 140 小時	平均每年 55 小時	平均每年 80 小時	N/A
	稅率	19.1%	20%	10%	21%	8%	7.2% (州及地方政府加權平均)	20%	5%
消費稅	適用 VAT 門檻 (年營收)	34,000 美元	30,075 美元	29,170 美元	6,443 美元	93,566 美元	N/A	94,006 美元	79,080 美元 (匯率 0.03295) ⁵
	租稅遵從時間	平均每年 56.4 小時	平均每年 27 小時	平均每年 25 小時	平均每年 100 小時	平均每年 35 小時	平均每年 33 小時	平均每年 26 小時	N/A

⁵ 以臺灣銀行 2014 年 10 月 16 日匯率估算。

財產稅	不動產(土地、房屋)稅收占GDP比重	1.14%	0.34%	0.81%	1.3%	2.07%	2.81%	2.58%	0.88%
	財產和不動產稅課稅範圍	N/A	土地稅	不動產稅、遺產與贈與稅	不動產稅 ⁶ 、遺產與贈與稅	不動產稅、遺產與贈與稅	不動產稅、遺產與贈與稅	不動產稅、遺產與贈與稅	不動產稅、遺產與贈與稅
	公司資本及資產稅	股份發行(16國)金融資產出售或轉讓課稅(14國)	無	股份發行、金融資產出售或轉讓課稅	金融資產出售或轉讓課稅	股份發行課稅	無形資產、股份發行、金融資產出售或轉讓課稅	銀行稅 ⁷ 、無形資產、股份發行、金融資產出售或轉讓課稅	股份買賣時課稅
國際租稅規則	租稅課徵範圍	6國採屬人兼屬地；其餘採屬地	屬地主義	屬人兼屬地主義	屬地主義	屬地主義	屬人兼屬地主義	屬地主義	屬人兼屬地主義
	扣繳率	N/A	• 股利：0% • 利息：0% • 權利金：10%	• 股利：20% • 利息：20% • 權利金：20%	• 股利：25% • 利息：15% • 權利金：25%	• 股利：20% • 利息：20% • 權利金：20%	• 股利：30% • 利息：30% • 權利金：30%	• 股利：30% • 利息：0% • 權利金：33%	• 股利：20% • 利息：20% (短期票據15%) • 權利金：20%
	簽訂租稅協定國家數	71國	50國	80國	91國	60國	67國	127國	27國 ⁸
	國際租稅法規	受控外國公司規則(24國)、國外所得租稅豁免之來源國限制(15國)、反資本稀釋(24國)	國外所得租稅豁免之來源國限制	受控外國公司規則、反資本稀釋	國外所得租稅豁免之來源國限制、無反資本稀釋但對特定交易有利息扣除限額	受控外國公司規則、反資本稀釋	受控外國公司規則、反資本稀釋	受控外國公司規則、反資本稀釋、國外所得租稅豁免之來源國限制	反資本稀釋

資料來源：1. 各國資料整理自 Tax Foundation (2014), International Tax Competitiveness Index。
2. 我國資料由本文整理。

⁶ 比利時財產稅課稅範圍尚包括設算租金及機械。

⁷ 根據銀行從事交易活動所承擔的風險程度徵稅，稅收存放至專門設立之基金，用於未來金融局勢動蕩不安時進行援助，以降低對金融體系與經濟的傷害。

⁸ 截至 2014 年 7 月底止，我國已簽署並生效之全面性所得稅協定計 27 個；另海、空或海空國際運輸互免所得稅單項協定計 14 個。

(一) 營利事業所得稅

1. 稅率

我國營利事業所得稅稅率為 17%⁹，遠低於 OECD 平均稅率 25.4%，且低於競爭力第 1 名的愛沙尼亞（稅率 21%）及絕大多數 OECD 國家（僅高於愛爾蘭為 12.5%），在稅率上極具競爭優勢，惟需注意稅率過低可能影響財政收入。

2. 租稅優惠

政府基於各項政策目的，訂有諸多租稅優惠措施，舉如：「產業創新條例」第 10 條，符合條件之研究發展支出金額 15% 限度內得抵減營利事業所得稅；「中小企業發展條例」第 36 條之 2，增僱本國籍員工薪資 130% 限度內，得自增僱當年度營利事業所得額中減除等。針對特定經濟行為之租稅優惠係違反中性原則，且將侵蝕稅基，影響財政收入。

3. 成本計價方法

我國稅法對於銷貨成本計價方法，可採用個別辨認法、先進先出法、加權平均法、移動平均法等，但不允許採用後進先出法。OECD 許多國家採後進先出法，該法可使銷貨成本接近市價，避免膨脹公司淨利及稅負，爰我國在成本計價方法上較為不利。

(二) 綜合所得稅

1. 稅率與稅負

我國綜合所得稅課稅級距為 6 級，累進稅率為 5%~45%，最高邊際稅率超過 OECD 平均的 41%，雖然在租稅競爭力上較為不利，惟近年各國普遍面臨所得分配惡化問題，累進稅率具所得重分配之功能，不宜僅以競爭力單一面向考慮，仍需兼顧公平正義目標。

此外，依 ITCI 評比原則，若薪資所得者租稅負擔愈重，將不利競爭力。依據財政部今（2014）年公布之綜所稅申報資料，薪資所得占綜合所得總額比重達 76%，為近 10 年新高；薪資所得繳納稅額占綜合所得稅總額約 56%，成為繳稅

⁹ 2009 年 5 月 27 日修正「所得稅法」，營利事業所得稅稅率由 25% 降為 20%，嗣配合 2010 年 5 月 12 日制定公布「產業創新條例」僅提供研究發展支出投資抵減乙項優惠，2010 年 6 月 15 日修正「所得稅法」，營利事業所得稅稅率由 20% 進一步調降為 17%。

主力，不利租稅競爭力。

2. 股利所得課稅規定

我國股利所得係併入綜合所得稅適用累進稅率計稅，最高稅率為 45%；OECD 國家之股利所得稅率，低於 20% 者計有 8 國（其中，愛沙尼亞、斯洛伐克等 2 國免稅），20%~30% 計有 19 國，稅率高於我國的僅有愛爾蘭（48%），我國股利所得之稅負相對偏重。

(三) 消費稅

1. 稅率

依加值型及非加值型營業稅法規定，稅率最低不得少於 5%，最高不得超過 10%，現行徵收率為 5%，遠低於 OECD 國家平均稅率 19.1%，並低於所有 OECD 國家（最低者為 8%）。

2. 稅基

- (1) 我國採行具中立性之加值型營業稅，凡境內銷售貨物或勞務及進口貨品均在課徵範圍，惟基於經濟發展與產業政策，另訂有減免規定，且我國消費稅除營業稅外，尚採行較不具中立性之貨物稅，不利競爭力。
- (2) 為減輕小規模營業人營業稅遵從時間及成本，依規定每月平均銷售額未達新臺幣 20 萬元之營業人，以查定銷售額按規定稅率計算營業稅，不適用加值型營業稅；多數 OECD 國家亦設定加值型營業稅門檻，平均為年營收 3.4 萬美元（約為新臺幣 102 萬元，折合月營收 8.5 萬元），依 ITCI 評分標準，門檻愈高愈不利競爭力，我國門檻相對較高，較不利競爭力。

(四) 財產稅

1. 不動產課稅範圍及稅收比重

財產稅課及稅本，不利資本形成，因此財產稅課稅範圍愈廣、稅負愈重者，租稅競爭力愈低。我國財產稅包括地價稅、房屋稅、遺產及贈與稅等多項稅目，惟若就不動產稅收比重來看，2012 年我國地價稅與房屋稅合計占 GDP 比重為 0.88%，低於 OECD 國家平均值 1.14%，我國不動產整體稅負相對較輕。

2. 公司資本及資產稅

我國係對股票買賣時課徵證券交易稅，惟不含股票發行，亦不含公債、公司債及金融債券。OECD 有 16 國針對金融資產出售或轉讓課稅，亦有 14 國對股票發行課稅，我國僅對股票交易課稅，尚不致過度損害競爭力。

(五) 國際租稅規則

1. 租稅課徵範圍

我國營所稅課稅範圍，係採屬人兼屬地，營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅，營利事業之總機構在中華民國境外，其中華民國來源所得應依法課徵營利事業所得稅；惟為避免對境外所得造成重複課稅，訂有國外稅額扣抵規定。

OECD 國家之公司所得稅多採屬地主義，僅有美國、韓國等 6 國採屬人兼屬地主義。我國採屬人兼屬地主義，將增加稅制複雜度，並加重公司稅負，較不利競爭力。

2. 租稅協定

租稅協定可減少跨國雙重課稅，有助於提升競爭力，截至 2014 年 7 月底止，我國已簽署並生效之全面性所得稅協定計 27 個；另海、空或海空國際運輸互免所得稅單項協定計 14 個。若與 OECD 國家平均與 71 國簽訂租稅協定比較，我國簽訂協定數目偏低，較不利競爭力。

3. 國際稅務法規

為防止跨國公司藉由各國租稅法令間之差異進行避稅，我國 2011 年已制定反資本稀釋法規；另受控外國公司法規已於 2012 年 12 月 6 日經行政院會通過，目前立法院審議中。該等規定雖不利競爭力，惟在全球化經濟下，為避免雙重「不」課稅情況，導致稅基侵蝕影響財政收入及公平性，反跨國避稅法規有其必要性，且日益重要。

二、未來改進建議

我國稅制在營利事業所得稅及營業稅之稅率具競爭優勢，惟在股利所得、屬人兼屬地主義、薪資所得稅負、租稅減免優惠規定、成本認列方法、加值型營業稅門檻等方面，尚有檢討改進空間。

(一) 股利所得課稅制度宜再檢討

股利所得課稅方式係 ITCI 評估重要指標之一，我國股利所得須併入綜合所得稅適用高度累進稅率（最高為 45%），且為配合「財政健全方案」推動，已將「兩稅合一」由「完全設算扣抵」改為「部分設算扣抵」，增加實際稅負。惟近年受到歐盟法院判決「設算扣抵」妨礙資本自由流通之影響，各國紛紛改採股利所得「分離課稅」或「全部、部分免稅」，建議我國後續可朝此方向調整，俾符合國際潮流及提升競爭力。

(二) 建議修正境外所得課稅規定

我國營利事業所得稅採屬人兼屬地主義，增加稅制複雜度，並加重納稅人負擔，較不利競爭力，參酌 OECD 國家多採用屬地主義，可研議改採屬地主義之可行性，惟為防堵跨國避稅，除目前已訂定「反資本稀釋」（2011 年通過立法）等條款外，建議參酌 OECD 做法，限定部分來源國（如：租稅天堂國家）之國外所得仍需納入國內所得課稅，以減緩稅收衝擊。

(三) 適度減輕薪資所得者租稅負擔

我國綜合所得稅最高邊際稅率高於 OECD 平均，且薪資所得比重偏高，不利競爭力，相對其他所得易於避稅、逃稅或轉嫁稅負，薪資所得稅收易於掌握，成為主要稅收來源，有違公平正義原則，亦不利改善所得分配，建議宜適度減輕薪資所得者租稅負擔，例如：檢討調高薪資所得扣除額等，並應加強對其他所得課稅資料之掌握，降低對薪資所得稅收之倚賴。

(四) 檢討營業稅及營利事業所得稅稅率與不符中立性之規定

我國營業稅及營利事業所得稅之稅率遠低於 OECD 國家，雖具競爭優勢，惟亦須考慮稅率過低，恐將嚴重影響財政收入，建議在兼顧競爭力前提下，適時檢討調整稅率及稅制中不具中立性之規定，俾挹注財源，提升競爭力。

1. 加值型營業稅具中立性，對經濟扭曲較小，且我國加值型營業稅現行稅率僅 5%，遠低於 OECD 國家。考量我國稅法係規定加值型營業稅稅率為 5%~10%，建議在此範圍內適當調升稅率，並檢討調降加值型營業稅適用門檻及取消不具中立性之貨物稅，以擴大稅基。
2. 我國營利事業所得稅稅率僅 17%，遠低於 OECD 平均稅率及絕大多數國家，更

依政策需要訂有各類租稅優惠，建議宜通盤檢討企業實質稅負，並考量韓國等亞洲主要競爭國家租稅情形，適當調整相關規定；另建議採後進先出法認列銷貨成本，避免虛增獲利。

伍、結論與建議

一、結論

- (一) 在全球化經濟下，稅制已成為國際競爭力的重要因素，具競爭力之稅制須符合輕稅與中立性原則，包括高度累進稅率、成本認列限制、繁複稅務作業等非中立性措施，將干擾經濟活動，影響資源配置效率，增加無謂損失，不利經濟持續成長。
- (二) 稅率為重要評估指標，普遍性調降稅率有助提升競爭力，惟須注意若係針對特定經濟行為提供租稅優惠，可能導致過度投資、政治遊說、稅負移轉等負面影響，反而不利競爭力。
- (三) 企業跨國避稅課題日益受各國重視，多數國家訂有反避稅法規，OECD 亦將大幅修訂國際租稅規則，以防堵跨國企業濫用租稅協定避稅。

二、建議

參酌 ITCI 評比內涵及 OECD 國家作法，建議我國未來稅制改革可朝以下方向檢討調整：

- (一) 我國股利所得須併入綜合所得稅適用累進稅率，參酌各國股利所得多採「分離課稅」或「全部、部分免稅」，建議我國可研究採行該等做法之可行性，俾符合國際潮流及提升競爭力。
- (二) 我國營利事業所得稅採屬人兼屬地主義，參酌 OECD 國家多採屬地主義，建議研議改採屬地之可行性，並配合反跨國避稅法規，包括「反資本稀釋（已實施）」、「受控外國公司規則（立法院審議中）」、「國外所得租稅豁免之來源國限制（建議增訂）」，以減緩稅收衝擊。
- (三) 我國綜合所得稅最高邊際稅率高於 OECD 平均，且薪資所得比重偏高，成為主要稅收來源，不利競爭力，建議宜適度減輕薪資所得者租稅負擔，例如：檢

討調高薪資所得扣除額等，並應加強對其他所得課稅資料之掌握，降低對薪資所得稅收之倚賴。

- (四) 我國營業稅及營利事業所得稅之稅率遠低於 OECD 國家，雖具競爭力，但稅率過低將影響財政收入，建議在兼顧競爭力前提下，適當調整以挹注財源，同時一併檢討稅制中不具中立性之規定，包括：允許後進先出法認列成本、擴大適用加值型營業稅、取消貨物稅等以提升競爭力。

參考文獻

一、中文部分

1. 資誠聯合會計師事務所 (2013), 「OECD 對稅基侵蝕與利潤移轉議題的處理方向」, 《國際稅務要聞》 Vol. 141。
2. 羅光達、羅時萬、單珮玲 (2014), 我國兩稅合一制度現況檢討與未來改革方向, 財政部 102 年度委託研究計畫。
3. 中央研究院 (2014), 賦稅改革政策建議書, 中央研究院報告 No. 12, 6 月發布。
4. 財政部中區國稅局 (2014), 「我國簽訂全面性所得稅協定國家已達 27 個及為適用所得稅協定申請核發居住者證明之注意事項」, <http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=77573&ctNode=2449&mp=1>。
5. 財政部高雄市國稅局 (2011), 「營利事業向關係人借款逾業主權益三倍, 利息支出不得列費用, 有排除條款」, <http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=64688&ctNode=407>。

二、英文部分

1. Tax Foundation (2014), “International Tax Competitiveness Index,” Sep. 15th.
2. OECD (2014), “Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project,” Sep. 16th.
3. PwC & World Bank Group (2014), “Paying Taxes 2015: The global picture,” Nov. 20th.