

# 稅式支出於預算管理之問題研究

謝雨豆、郭昱瑩\*

## 要 目

壹、前言	肆、稅式支出預算管理之分析與討論
貳、稅式支出預算管理相關文獻評述	伍、結論與建議
參、研究設計	

## 提 要

稅式支出(Tax Expenditure)屬於誘因型政策工具，為政府間接性支出，透過免稅、租稅抵減等獎勵措施達成政策目標。因其未透過直接支出施行，又可提供優惠於民的形象，受到政治人物與大眾歡迎，依據我國近年中央政府總預算案總說明，每年度皆有上百項所得稅稅式支出項目，稅式支出政策使用相當頻繁。但也因稅式支出項目不須經由每年正式預算制度審視，易形成預算管理與政策績效評估漏洞，也不利全面性政府預算監督。長期下來，稅式支出累積規模確為政府不容忽視之重要課題，本文由預算管理角度探討稅式支出影響，輔以實證研究，提出稅式支出預算管理改善建議。

## 壹、前言

近年許多國家皆面臨財政失衡問題，2008 年金融海嘯、2010 年歐債危機，使國家財政健全與否成為全球關注焦點，政府支出超過收入是許多國家皆面臨問題。目前我國政府每年舉債額度主要用於支付當年度支出及償還過去債務，近 20 年來我國公共債務餘額(截至 2017 年度)持續上升，<sup>1</sup>面對財政失衡問題，如何

\* 本文作者分別為工業技術研究院產科國際所研究員及世新大學行政管理學系教授兼教務長。

<sup>1</sup> 由財政部統計資料庫資料得知，由 2009 年至 2016 年，每年度中央債務餘額占當年度 GDP(Gross Domestic Produce，下稱 GDP)比重皆在 31%以上，截至 2017 年度決算止，中央政府債務未償餘額(即 1 年以上非自償性債務)為 5 兆 3,598 億元。

降低政府負債為需積極面對重要議題之一。

改善國家財務困境解決之道，不外乎「開源」與「節流」。在節流面向，因存在預算或政治制度導致刪減預算可能遭受困境，其中包含：政府收支結構改變、政治結構問題、預算財務本質等影響，使政府在支出面若採行直接性公共支出，可能存在難以控制之處(徐仁輝，2009)。就開源面來看，政府主要收入來源為「稅」，應增加稅收，提高預算平衡可能性，然而增稅往往面臨政治壓力，民主政治下增稅不易；可規劃擴大公共支出，提振經濟景氣，當國家經濟狀況好轉時，則相對可增加政府租稅收入。無論開源或節流，公共政策之規劃、執行須更謹慎評估，確保納稅人的錢花在刀口上，在政府財政困窘情況下，此認知更為關鍵。

作為政策工具之一的稅式支出為規範性政策之替代方案，可視其為政府修正市場失敗之租稅誘因手段(Gravelle, 1999; Weimer and Vining, 2011)。原則上，稅式支出係對目標人口或納稅人採行降低稅率或遞延稅負的租稅法規(Anderson, 2008)。美國 1974 年國會預算法對稅式支出定義為「因稅法規定使特定群體享有特殊免稅所得(exclusion)、免稅額(exemption)、扣除額(deduction)，或提供其扣抵額(credit)、優惠稅率(preferential rate of tax)或遞延稅負(deferral of liability)」(Office of Management and Budget, 下稱 OMB, 2011)，將稅式支出分為六種類型。我國財政部認定稅式支出係指「稅法或其他法令針對特定個人、團體或事項給予之租稅減免，一經立法通過，則造成稅基之侵蝕與稅收之損失」<sup>2</sup>強調稅式支出帶來稅基侵蝕與稅收損失。

對政府而言，稅式支出代表稅收減少，對納稅人來說，則為應納稅額的下降(OECD, 2010)。Lewis(2013)則認為，近年稅式支出成為普遍之政策工具，主要用於刺激經濟發展，由於稅式支出在經濟上等同於公共支出，但卻偽裝成減稅型態，在政治操作上易受歡迎。是故，稅式支出工具之運用，可免除資源濫用之質疑及罵名，但又確實提供目標選民利益，對有選票需求的政治人物來說，有助其獲得選民支持。但此工具的使用也因其間接、隱藏特色，使得在預算管理與政策績效評估之關注度不足。陳國樑、黃勢璋(2013)即指出租稅減免與優惠

<sup>2</sup> 參考財政部資訊。<http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=72043&ctNode=2816&mp=1>。

形成之稅式支出是一種看不見政府預算，若無法將錢用在刀口上，或未經審慎規劃，除無法達成政策目標外，更將嚴重破壞整體國家財政結構。

我國過去在稅式支出政策使用上，依據年度中央政府總預算案總說明之資訊，綜合所得稅(下稱綜所稅)方面，有用於社會補助(如獎助雇主負擔公勞保費配合推動社會保險、減輕身障及撫養親屬之負擔、保險費列舉扣除、生育列舉扣除)、鼓勵儲蓄(如儲蓄投資特別扣除額)、鼓勵捐贈(一般捐贈列舉扣除額)等多種項目；在營利事業所得稅(下稱營所稅)部分，為獎勵國內投資與經濟發展，政府在許多經濟推升政策上皆使用稅式支出工具，如獎勵投資條例(下稱獎投)、促進產業升級條例(下稱促產)、產業創新條例(下稱產創)等，或期透過民間投資讓災害重建更加迅速(如參與災區公共建設免納營所稅)，項目涵蓋相當廣泛。行政院主計總處自 2006 年起於中央政府總預算案總說明，公布綜所稅及營所稅稅式支出項目，<sup>3</sup>自 2004 年起至 2017 年度每年稅式支出項目至少皆有 90 筆以上，<sup>4</sup>顯見我國採用稅式支出做為政策工具之頻繁趨勢。

值得一提的是，稅式支出長期被視為提振經濟之重要工具，伴隨臺灣經濟發展，從 1960 年獎投、1991 年促產，到近期 2010 年產創，皆以租稅減免形式刺激民間投資，在政府樂觀使用與大眾期待下，三者為延續性政策工具。<sup>5</sup>由產業別獎勵(獎投)，到目前以研發投資行為為稅式支出標的(產創)的功能別獎勵，<sup>6</sup>顯示政府在經濟政策及產業發展之目標變化，產創為政府主要推展的經濟發展政策。

由於稅式支出是透過各種租稅減免形式替代直接性公共支出，對政府財政整體性評估將形成阻礙，以產創為例，在 2012 至 2017 年間，已造成 571 億元租

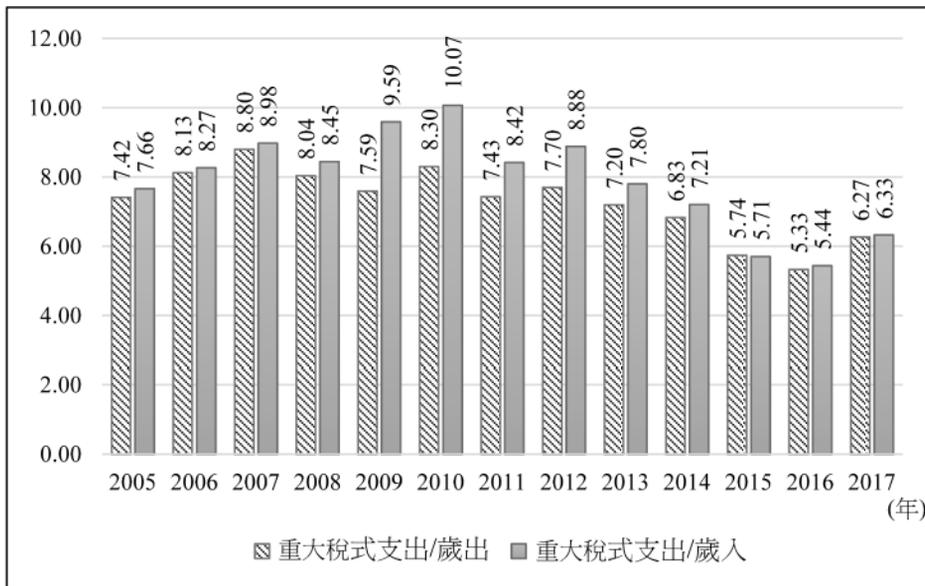
<sup>3</sup> 行政院主計總處自民國 94 年起於中央政府總預算案總說明公布稅式支出相關資訊。其中，民國 94 年僅公布稅式支出項目數(民國 93 年資訊)及數項重大稅式支出項目金額，至 95 年起方公布營所稅及綜所稅稅式支出細項項目及數額。

<sup>4</sup> 2019 預算案，綜所稅稅式支出項目編列有 59 項，營所稅則有 56 項。

<sup>5</sup> 獎投、促產、產創三政策為臺灣經濟面重點稅式支出政策，企業享受大小小免稅近 50 年。而營所稅降稅與產創條例的研發投資抵減又繼續扶持國內企業，對企業而言，租稅優惠持續進行不間斷。2016 年止，獎投與促產分別造成的稅收損失高達 5,292 億元與 19,163 億元，合計 2 兆 4,882 億元(謝雨豆，2018)。

<sup>6</sup> 產創的稅式支出項目是針對產業(廠商)的創新行為適用投資抵減，強調透過行為誘因，提升國內產業創新能力，相較早期獎投、促產較針對產業性減免有所不同(謝雨豆，2018)。

稅損失。<sup>7</sup>圖 1 呈現近年我國重大稅式支出項目占總預算之比重。此重大項目為綜所稅及營所稅每年個別規模前五大稅式支出項目金額總計，無論以歲出或歲入角度來看，至少皆達 5.3%以上，顯示其規模具一定程度，且若考量綜所稅及營所稅所有稅式支出項目或涵蓋其他稅目[加值型及非加值型營業稅(下稱營業稅)、貨物稅、菸酒稅]稅式支出則將更為可觀，故此資訊若未能呈現至預算管理內，可能會錯估政府整體財政狀況。



資料來源：本文整理自預算書(94 年度至 108 年度)、財政部財政統計資料庫。

註：重大稅式支出項目定義為綜所稅及營所稅總額中前五大，計 10 項稅式支出項目總額。

圖 1 重大稅式支出項目占預算比(%)

雖然我國採用稅式支出政策由來已久，但直到近年稅式支出資訊的公開較為系統性與一致性。稅式支出工具之特色，在於其為隱藏的、間接的，但也因為這項特色使其不易受到預算過程規範與監督，而成為普遍受政治人物喜好的政策工具。在外部監督與資訊不足情況下，加以各政黨或候選人樂於使用，可能形成公有財悲劇(Tragedy of the commons)的窘境，<sup>8</sup>故稅式支出在預算管理上

<sup>7</sup> 財政部統計處(107 年 7 月)，2017 年財政統計年報，表 3-27 產業創新條例減免稅額。

<sup>8</sup> 基於部門預算最大化，各部門往往成為租稅優惠的最大呼籲者及爭取者，及在租稅優惠政策調整時的激烈反對者，稅式支出資源成為一種公共利益，食之者眾，導致稅式支出項目的創設立法皆有可能損害公共利益、損害資源配置效率(李旭鴻，2012)。

雖不同於直接支出，但仍相當重要，需要政府投入更多注意力。

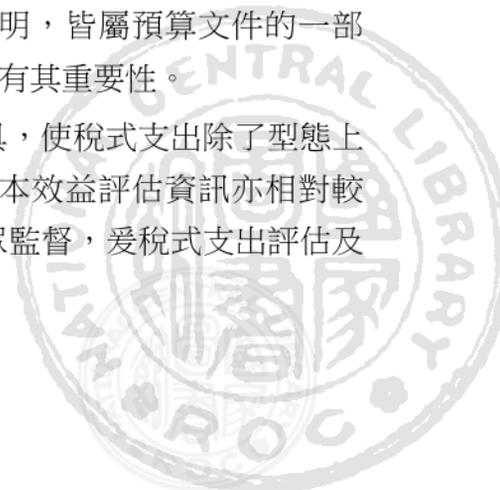
## 貳、稅式支出預算管理相關文獻評述

以預算管理的公平角度來看，同樣是政府的公共政策，稅式支出與直接支出的政策模式相較，如同享特權，在預算過程中較缺乏關注，就公眾監督層面而言，也造成缺乏監督或疏於管理的負面影響。

一般政策方案須經歷預算過程包含預算籌編、審議、執行、決算與審計，而在籌編及審議階段則特別需要過去預算執行成效資訊。我國預算制度是行政院主計總處會同所有機關擬定預算政策，確定各機關歲出概算額度，並由立法院審議完成(徐仁輝，2009)。由於稅式支出並非直接支出，故未能經由正規預算過程來加以監督其成效。有學者建議將稅式支出加以會計監督，強調透過理性系統的預算控制方式來呈現其內涵，而此種系統需要明確的成本效益資訊，並將監督程序、監測結果，及定期審查該政策工具之效果等程序制度化，提供計量資訊及機會成本等訊息(Harris and Hicks, 1992)。

Villela, Lemgruber, and Jorratt(2010)也指出因稅式支出等同於財政收入的扣除額，使政治系統對其評估能力變得有限，因此稅式支出評估有效程度取決於資訊可取得性。相較於直接公共支出或補貼措施，這些以租稅形式出現的支出效果難以衡量且不容易確定，加上隱而未見的稅式支出規模長期以來受到漠視，導致租稅優惠之總體財政代價有被低估的危機(張四明，2002)。崔軍、高培勇(2004)亦指出稅式支出具有隱蔽性，政策效果感受較直接支出低，顯示若資訊透明度低，則會影響民眾對公共政策的監督程度。徐仁輝(2005)也說明強化財政透明度要點之一，即在於應提供財政活動的全面資訊，而中央政府或有債務、稅式支出與準財政活動之性質及其對財政影響的說明，皆屬預算文件的一部分。顯見稅式支出資訊的公布與監督對國家預算管理有其重要性。

因傳統預算控制過程不適用於租稅優惠政策工具，使稅式支出除了型態上及預算過程與一般直接支出政策有所差異外，其成本效益評估資訊亦相對較少。當資訊相對不透明，則政策執行效果不易受大眾監督，爰稅式支出評估及資訊公布有其必要。



因應國際社會對財政政策應更加透明的需求，尤其是發展中國家為尋求投資，更熱絡討論稅式支出議題。1998 年國際貨幣基金(International Monetary Fund, IMF)發布財政透明度報告(Manual on Fiscal Transparency)，指出經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development，下稱 OECD)建議各國應將稅式支出資訊涵蓋在預算設計中(Villela, Lemgruber, and Jorratt, 2010)。蘇彩足(2009)也指出若依照 IMF「健全財政透明度施行守則」，我國在財政透明度上仍有許多需要改進之處，如該守則中指出預算報告內應有個別揭露事項，應詳實揭露重要經濟假設、稅式支出等資訊，並確保財政報告完整性，裨益強化財政透明度。畢竟，稅式支出分析有助於政策制定者及大眾瞭解政府預算實際規模，包含政府資源使用、租稅及經濟政策效果(JCT, 2013)。

在設算上，由於稅式支出並非先設定預算支出金額，故評估上有其困難度，難以明確預估目標納稅者可能採取的行動，並衡量後續效益，於預算中呈現支出與收入確切數據。然而，此將造成年度預算評估時，未將稅式支出視為政府支出作全面性考量，顯示預算管理的預估與資訊整合的呈現，尚有努力空間。

目前我國中央政府總預算案預算書公布之稅式支出報告，呈現綜所稅、營所稅、營業稅(自 107 年度增編)、貨物稅及菸酒稅(自 108 年度增編)等項目，於年度預算書中以「預算籌編重要相關事項」呈現。此外，目前公布之稅式支出資訊，多呈現數值與項目，以我國所得稅稅式支出報告為例，現行所得稅稅式支出項目之編列估算方式主要係參考「所得稅稅式支出報告理論架構暨編算模式之研究」所述各所得稅稅式支出項目估算方式(朱澤民，2004)，<sup>9</sup>然而，有關各項稅式支出編製方式、參考基準與估計假設等資訊，若可於預算書內有相關指引資訊，或於各相關單位網頁提供說明，對於外界檢視或研究將更為便利。<sup>10</sup>

Toder, Rosenberg and Eng(2013)認為國家在探討稅式支出使用規模之議題時，須討論幾個面向，第一，何種類型的稅式支出須納入討論，即針對稅式支出範圍進行定義；第二，利用何種方式來降低這些優惠；第三，如何將新的限

<sup>9</sup> 朱澤民等(2004)，「所得稅稅式支出報告理論架構暨編算模式之研究」，財政部委託研究計畫。

<sup>10</sup> 經瞭解，以「108 年度中央政府總預算案總說明及主要附表」所得稅稅式支出項目為例，項目達 115 項，囿於篇幅，預算書僅能就共通性或特殊性說明其編製方式表達於稅式支出項目及金額。

制整合至現有規範中。其他稅式支出設計之限制，包含如何降低此工具僅有利高所得族群之程度、在租稅規範上高度複雜等問題，也是我國應思考議題。

加拿大財政部自 1979 年即首次發布稅式支出報告，自 1994 年開始除了所得稅外，亦將商品及服務稅(Goods and Services Tax, GST)納入稅式支出報告，其中商品及服務稅稅式支出係透過加拿大統計局提供的投入產出表及國家收支資訊估算而得(Department of Finance Canada, 2014)。Altshuler and Dietz(2011)指出美國財政部在 1983 年預算書內以額外稅基(Additional tax baseline)概念說明及估計稅式支出。1984 年起至近期，<sup>11</sup>使用等額支出法觀點評估稅式支出影響，此法原則是將稅式支出採用直接支出政策方案之估算方式。<sup>12</sup>自 1995 年預算書內以現值(Present-value)概念計算遞延支付項目之稅式支出影響結果，後續美國政府認為採行稅基概念評估稅式支出更增添不確定性。

此外，稅式支出表一般可分為兩部分，估算部分及預測部分，估算是利用已有的稅收統計和歷史數據，依據稅收模型估算過去年度稅式支出數額；預測則是根據現有歷史數據進行抽樣，根據經濟預測值如 GDP、人口、就業、個人所得或公司利潤、通貨膨脹及消費指數等進行調整，從而得出分層抽樣的納稅人未來年度應稅所得，據以預測稅式支出數額(李旭鴻，2012)。

OECD 在 2004 年發布「預算外收支及稅式支出的最佳實踐準則(Best Practice Guidelines – Off Budget And Tax Expenditures)」，明確指出稅式支出範疇、估算、預算處理基本原則，提供 OECD 國家關於稅式支出於預算控制上的實施準則，其中準則 11 至 14(Guideline 11-14)可提供政府機關在稅式支出預算管理之精進建議：

**準則 11(Guideline 11)：**所有稅式支出應估計並整合至支出報告中，呈現給預算部門當局進行租稅資訊整合。經常性支出與稅式支出應同時呈現在該報告中。

**準則 12(Guideline 12)：**在一般或結構赤字、營運/經常收支平衡規則下，稅式支出應納入預算編製中或是特殊稅式支出編製呈現，皆須

<sup>11</sup> OMB 在 2008 年度預算報告書內說明等額支出法不再適用，因其稅式支出估算總是相同，認為稅式支出估算應隨著時間與稅收項目不同而有所差異(Altshuler and Dietz, 2011)。

<sup>12</sup> 等額支出法於 OECD(2010)之定義，是若採行非稅式支出政策工具(選擇其他政策備選方案，如補貼或移轉支出)以達成相同政策效果，所必須付出之直接支出(稅前金額)。

受每年支出上限限制。超支的稅式支出，可能透過減少直接支出金額來彌補。

**準則13(Guideline13)：**所有稅式支出應與直接支出相同，接受每年預算審核。

**準則 14(Guideline14)：**稅式支出須由個別部會負責，如某一部會被要求減少其稅式支出項目或尋找過度支出財源，則財政部反對另一稅式支出調整之意見，不可用於引述反對前開稅式支出調整。

由上述準則內涵可發現，理想之稅式支出評估應整合至預算中，並受每年度預算編製、審議、執行或決算審慎檢視，方可達到資源整合評估目標。然而，目前我國及許多國家往往以補充資訊方式，將稅式支出資訊呈現在預算書中，或以特別文件形式揭露稅式支出影響範圍，與上述最佳實踐準則要求有差距。

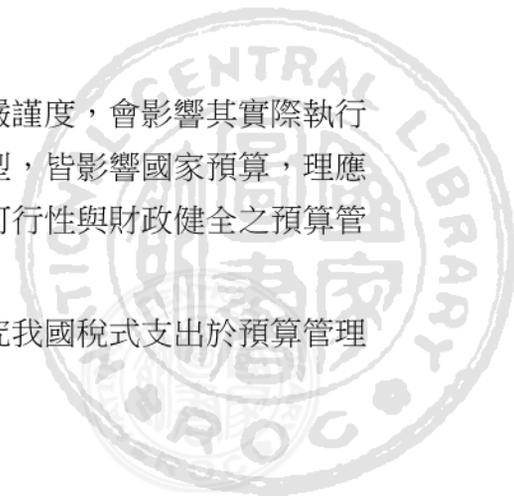
在評估運算上，OECD 於 2010 年的「OECD 國家稅式支出」(Tax Expenditures in OECD Countries)報告指出，由於稅式支出非有實際支出行為，而是建立在納稅人對此特殊規範所產生反應進行假設及估計，顯示評估上，須考量未來政策影響效果。一般來說，稅式支出衡量方式可分下列 3 種：

- 一、最初收入差額/損失法：在經濟行為及其他租稅收入維持不變前提下，採行減稅方案之稅收影響數。
- 二、最終收入差額/損失法：採行減稅方案後，經濟行為改變或其他租稅收入受影響之稅收影響數。
- 三、等額支出法：以其他政策工具(如補貼或移轉支出)取代稅式支出，為達相同政策效果必須付出之稅前金額。

### 叁、研究設計

一項政策工具的使用，在各階段評估執行上的嚴謹度，會影響其實際執行效益，而無論是直接支出或間接支出的公共政策類型，皆影響國家預算，理應以相同預算管理角度關注，才可同時兼顧公共政策可行性與財政健全之預算管理。

本文以預算管理角度研究稅式支出之運用，探究我國稅式支出於預算管理



上之發展狀況、稅式支出統計資訊之處理及稅式支出在預算過程中扮演角色。此外，也針對目前國際上在稅式支出預算管理上的處理情況進行分析，探究其與我國差異性，並透過財政學者專家之專業意見，提供我國發展稅式支出預算管理參考。

為探討我國稅式支出政策工具之預算管理情況，本文使用深度訪談法，輔以次級資料文獻分析法進行實證研究，為充分掌握稅式支出於預算管理之各項議題，本文選擇較大規模稅式支出(如促產、產創政策等)相關主管機關(如經濟部工業局)人員進行訪談，此外，並訪談具財政與預算管理實務經驗之財政專家、曾參與財政部稅式支出統計架構建置之人員及長期對此議題深入研究之財政學者，受訪者如表 1 所示。

表 1 深度訪談列表

序號	編碼	訪談日期	單位
1	A1	104/10/07	經濟部工業局
2	B1	104/09/30	財政學者，曾參與財政部稅式支出統計架構建置
3	B2	104/10/13	財政學者，前行政機關首長
4	B3	104/10/16	財政學者
5	B4	104/10/22	財政學者，曾參與財政部稅式支出統計架構建置
6	B5	104/10/29	財政學者，前地方政府財政機關首長

資料來源：本文整理。

## 肆、稅式支出預算管理之分析與討論

### 一、稅式支出預算管理現況評估

許多國家在年度預算呈現上早將稅式支出影響納入考量，並將此資訊以不同形式呈現，如以預算書附件、獨立篇章等。其中，德國在 1967 年提出稅式支出預算表，為最早實施稅式支出資訊公布國家，美國則是因應 1974 年國會預算法案，規定預算書內須呈現稅式支出資訊始公布之，而 OECD 多數國家則在 1980



年代在預算書納入稅式支出資訊。<sup>13</sup>

我國正式由法規面規範稅式支出資訊之呈現，可追溯到民國 87 年預算法修正。<sup>14</sup>在該次修法中於第二章預算之籌劃及擬編，新增第 29 條明列「行政院應試行編製國富統計、綠色國民所得帳及關於稅式支出、移轉性支付之報告」，顯示政府對此議題逐漸重視，而在實際執行上，移轉性支付報告自民國 88 年下半年及 89 年度開始編製，國富統計及綠色國民所得帳報告於民國 90 年度起呈現，而稅式支出報告直至民國 94 年度預算總說明中才呈現。在公布項目上，自民國 94 年起至 106 年度的預算書中僅呈現所得稅(營所稅及綜所稅)稅式支出內容，而近兩年則將營業稅、貨物稅及菸酒稅等稅目納入我國稅式支出報告。<sup>15</sup>

依照預算法規範預算書內公布之稅式支出資訊說明，其目標為提供社會大眾對政府所運用資源之規模與範圍，及其對整體經濟、社會環境之影響有概略瞭解。而在中央政府總預算案預算書中亦指出，各年度呈現的稅式支出資訊為各地區國稅局建檔後送交財政資訊中心彙總統計而得，並包含 5 個年度稅收預估影響數，108 年度中央政府總預算案預算書內稅式支出報告，有關「綜合所得稅稅式支出項目及金額」之說明摘述如下：

「由於我國所得稅為落後申報制，相關申報、核定資料，係由各地區國稅局建檔後送交財政資訊中心彙總統計，資料處理費時且送檔時間存有落差，故現有綜合所得稅申報核定統計資料為 104 年度資料；105 年度為申報初步核定數，106 年度至 108 年度之稅式支出金額係屬推估，推估金額將因最新年度資料加入而修正調整。」

<sup>13</sup> 法國於 1980 年首次公布稅式支出表；英國在 1980 年將稅式支出摘要表列於政府年度預算中；澳洲在 1982 年起開始編制稅式支出預算表；荷蘭財政部於 1985 年著手並資助研擬稅式支出預算表。(林華德，李顯峰，1996)

<sup>14</sup> 該次修法經立法委員黃國鐘等召集 2 次公聽會與朝野黨團協商會議，就聯席會議審查結果與行政院建議意見，再酌予修正者計 32 條，另增列 11 條，其餘 57 條照審查會通過條文辦理。並於 1998 年 10 月 15 日經立法院三讀通過，修正重點多達 30 項(徐仁輝，1999)。

<sup>15</sup> 經確認，新增「營業稅稅式支出項目」估算方式，乃召開專家學者座談會，逐項與財政學者、稅捐稽徵機關及賦稅署討論，新增「貨物稅及菸酒稅稅式支出項目」亦係按委託財政學者辦理之委託研究報告所示估算方式計算。估算前置作業包括函證統計數據、編算、複核等各項程序，期能完備。

上述內容顯示中央政府總預算案預算書中公布之稅式支出金額，乃依據所得稅申報核定統計資料估算。稅式支出資訊呈現主要目的在擴大外界瞭解政府預算與資源使用全貌，而此資訊理應在預算過程中有其重要性及影響性，強化預算管理周延性，受限於稅收申報期限影響，無法即時提供政策執行成果供下一年度預算規劃及審核參考，對預算管理實屬艱難。

民國 87 年我國預算法修正後，新增第 29 條明列「行政院應試行編製國富統計、綠色國民所得帳及關於稅式支出、移轉性支付之報告」，<sup>16</sup>民國 94 年度中央政府總預算案預算書中開始以「預算籌編重要相關事項」的附件型態與預算書連結。編製公布所得稅稅式支出報告，嗣於民國 107 年度及民國 108 年度分別新增營業稅、貨物稅及菸酒稅稅式支出報告，其他國家在所得稅之外亦有統計其他稅目稅式支出金額，如加拿大公布商品及服務稅(GST)、英國公布繼承稅(Inheritance)、增值稅及能源稅(Hydrocarbon oils duty)等、美國紐澤西州公布銷售及使用稅、各項商品與服務稅，我國稅式支出公布項目仍可持續強化其完整性，訪談財政專家也有提到相關問題：

(我國)應該做直接稅(的稅式支出評估)，可偏向於土地增值稅、地價稅、房屋稅、遺產贈與稅。(B4)

現在綜所稅、營所稅(評估)比較沒什麼爭議，所以就放在中央政府總預算案預算書，營業稅也有估計。(B1)

相較之下，我國稅式支出資訊統計及透明度仍有加強空間，進一步瞭解原因，可能與稅式支出估計相關。

目前我國稅式支出之公布，僅說明待各地區國稅局建檔後送交財政資訊中心彙總統計，推估金額將因最新年度資料加入而修正調整。進一步訪談我國稅式支出統計模型建構專家得知，我國稅式支出是以最初收入損失法估計之。

第一個會按照國際準則，是兩位哈佛教授所提出，主要是所得稅、銷售稅、還有財產稅，我們一條一條去篩選，用我們國內免稅、優惠稅

<sup>16</sup> 民國 105 年預算法第 29 條修正將原條文中「試行」詞語刪除。

率法規，這一條是符合這個國際準則的第幾條，是稅基的影響、還是稅率的影響，它是以公共政策的目的去分類。(B1)

第一先確認稅式支出的定義，其依據某種社會政策或總體經濟政策目的實施減稅，如產業升級條例。(B1)

對照過去研究，Altshuler and Dietz(2011)、Jacobsen et al.(2010)、Department to Finance Canada(2010)等皆指出，要做整體性稅式支出估計，必須先確定該項目租稅基準，是屬於稅基抑或稅率的稅式支出，在操作上依照此基礎進行評估。

我國採用最初收入損失法進行評估，與許多國家相同(詳見表 2)。對照 2004 年 OECD「預算外收支及稅式支出的最佳實踐準則」報告提出三大規範中的第二項，「稅式支出須以收入損失法估之，並以等額支出如被課稅之邊際稅收調整之。」美國、丹麥、瑞典等國皆使用此方法，但我國並未以等額支出法矯正，而須評估行為影響之最終收入損失法，目前各國評估也少見使用。

(稅式支出的評估)會有兩種到三種方法，我們是用稅收損失法，其他評估方式估計行為之間接衝擊與影響甚為複雜。(B1)



表 2 各國稅式支出資訊與預算連結方式

國家	稅式支出與預算連結方式	評估方式
澳洲	獨立文件，另呈現在預算書附錄	按權責發生制的收入損失法
奧地利	在預算書以附件資訊呈現	按權責發生制的收入損失法
比利時	在預算書以附件資訊呈現	以現金基礎的收入損失法
加拿大	與預算過程無連結，但在預算協商時使用	以現金基礎的收入損失法
法國	在預算書以附件資訊呈現	以現金基礎的收入損失法
德國	為預算一部分，呈現在「補貼報告」	以現金基礎的收入損失法
義大利	與預算過程無連結，也未以附件呈現，但透過獨立文件形式表現	按權責發生制的收入損失法
荷蘭	為預算備忘錄之附件，未與預算做直接連結，但提供國會作為背景資訊	按權責發生制的收入損失法
英國	與預算過程無連結，也非預算文件之附件，但為統計補充資訊。	按權責發生制的收入損失法
美國	為年度預算書的一部分，但未整合在預算過程中	以現金基礎的收入損失法、等額支出法及現值法
阿根廷	整合在預算案中	收入損失法
巴西	以稅式支出報告形式整合至預算案中	收入損失法
智利	以公共財務報告中的一部分形式整合至預算案中	收入損失法
哥倫比亞	預算案附件之一	收入損失法
瓜地馬拉	獨立研究報告	收入損失法
西班牙	整合至年度預算書中	收入損失法
秘魯	預算書內附件	收入損失法
中國大陸	尚未建制	尚未建制

資料來源：Warburto and Hendy(2006)，澳洲財政部資訊、Villela, Lemgruber and Jorratt(2010)、李旭鴻(2012)。

## 二、稅式支出資訊的完整度及準確度

目前我國稅式支出資訊使用較不廣泛，使其在預算監督上也較被忽視，另在資訊完整度及準確度亦可再探討。中央政府總預算案預算書中說明「待各地區國稅局建檔後送交財政資訊中心彙總統計，推估金額將因最新年度資料加入而修正調整」，因屬事後申報形式，<sup>17</sup>統計單位須利用統計推估，再配合預算書之年度資訊呈現。以所得稅來說，每年預算書中公布的5年度稅收影響數，前面2期為修正數與初步核定數，餘為預估數(見表 3)。

表 3 稅式支出資訊在中央政府總預算案預算書中的型態

108 年度中央政府 總預算案預算書	104	105	106	107	108
所得稅	修正數	初步核定 統計數	預估數	預估數	預估數
營業稅 貨物稅、菸酒稅	估算數 <sup>18</sup>	估算數	估算數	預估數	預估數

資料來源：本文整理。

另外一個問題是，整體性稅式支出估計無法直接加總，除方法論因素，如採最終收入損失法，須考量納稅主體行為及其他政策影響，原本估計即具難度，實際進行估計也有高估可能；若使用其他兩個評估方法(最初收入損失法及等額支出法)，也可能產生重複計算問題。另 Department of Finance Canada(2010)認為考量租稅間交互影響，如個人享有兩項以上所得稅減免，可能影響累進稅率估計，而在各項稅式支出項目獨立計算下，不宜以彙總計算方式呈現，故許多研究以加總計算稅式支出占 GDP 比重，僅能提供一參考值。專家學者也特別提及相關概念：

<sup>17</sup> 以 108 年度稅式支出報告為例，主計總處須於 108 會計年度開始 4 個月前(107 年 8 月底)，將中央政府總預算案提送立法院審議。

<sup>18</sup> 依據 108 年中央政府總預算案總說明，營業稅估算數：是以其加值型營業稅稅式支出金額估算=免稅銷售額×5%－不得扣抵進項稅額；貨物稅估算數：(應稅商品數量×單位完稅價格×稅率)或(應稅商品數量×稅額)；菸酒稅：應稅商品數量×稅額。

稅式支出總表是不能加總，因為每一個稅式支出項目其實有間接效果，OECD 也如此聲明，加總絕對是高估。(B1)

由前述討論可得知稅式支出之評估有其專業性，龐大資訊統計設算與統整，對行政單位是不小的負擔，Lewis (2013)、Surrey (1970)、Jacobsen et al. (2010) 等研究皆指出，稅式支出的資訊統計於預算管理上，將造成行政成本增加。而在專業性高、耗費資源問題下，有關稅式支出統計及複檢業務委外辦理或是未來可考慮方向之一。

### 三、稅式支出之預算過程

#### (一) 單一稅式支出政策預評估報告的預算檢視

一般性直接支出經費表，會呈現在預算書中，並檢討前一年度執行情況。而新政策的提出也須進行預評估，並送至立法院備查，且主管單位應就各機關概算排列優先順序，依重要性進行重點管理，若該政策為長期、非單年度型態，則須重新進行預算編製供立法院審議。

稅式支出評估作業流程中，5 千萬以上者，由行政院主計總處及財政部進行方案評估，其主要內容(詳見表 4)，可看出該評估報告要與財政部、行政院主計總處、經濟建設委員會與研究發展考核委員會(現整併為國家發展委員會)等相關機關及學者專家就所研提之評估方案會商。

表 4 稅式支出及預算審議過程法源或規範

預算法	內容	備註
第 29 條	行政院應編製國富統計、綠色國民所得帳及關於稅式支出、移轉性支付之報告。	—
第 28 條 第 1 項第 2 款	中央經濟建設計畫主管機關應供給以前年度重大經濟建設計畫之檢討意見與未來展望。	前年度計畫檢討
第 34 條	重要公共工程建設及重大施政計畫，應先行製作選擇方案及替代方案之成本效益分析報告，並提供財源籌措及資金運用之說明，始得編列概算及預算案，並送立法院備查。	重大施政計畫編制原則
第 39 條	繼續經費預算之編製，應列明全部計畫之內容、經費總額、執行期間及各年度之分配額，依各年度之分配額，編列各該年度預算。	非單年度計畫須每年重新編列預算金額

預算法	內容	備註
第 43 條 第 1 項	各主管機關應將其機關單位之歲出概算，排列優先順序，供立法院審議之參考。	—
第 45 條	中央主計機關將各類歲出預算及中央財政主管機關綜合擬編之歲入預算，彙核整理，編成中央政府總預算案，並將各附屬單位預算，包括營業及非營業者，彙案編成綜計表，加具說明，連同各附屬單位預算，隨同總預算案，呈行政院提出行政院會議。	行政院主計總處彙整
第 46 條	中央政府總預算案與附屬單位預算及其綜計表，經行政院會議決定後，交由中央主計機關彙編，由行政院於會計年度開始四個月前提出立法院審議，並附送施政計畫。	送至立院審議
稅捐稽徵法	內容	備註
第 11 條之 4	稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。 前項租稅優惠之擬訂，應經稅式支出評估。	
納稅者 權利保護法	內容	備註
第 6 條	稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。 前項租稅優惠之擬訂，應舉行公聽會並提出稅式支出評估。	
92 年行政院稅式支出評估作業應注意事項		
第三點、業務主管機關研擬稅式支出法規，於研議可行並具效益後，經自行評估每年度稅收損失在新臺幣五千萬元以上者，應依下列程序辦理		
(一)	業務主管機關應會同財政部與本院主計處估算稅收損失金額及研擬財源籌措方式。	
(三)	業務主管機關應邀集財政部、本院主計處、經濟建設委員會與研究發展考核委員會等相關機關及學者專家就所研提之評估方案會商，經確認該方案可行後，擬訂法規，依規定發布或將評估方案及擬訂之法規循程序送本院審查。	

資料來源：本文整理。



此外，依據財政收支劃分法第 38 條之 1「各級政府、立法機關制(訂)定或修正法律或自治法規，有減少收入者，應同時籌妥替代財源」，主管單位可能為避免籌措財源問題，在評估報告上也會有所調整，使成果盡可能高估，以避免後續其他業務處理產生問題。而因稅式支出政策不在一般預算過程中，被要求績效評估之壓力也相對較小，故政策實施後，外部單位亦難以檢視稅式支出政策實行成果是否達成當初設定目標。

籌措財源都沒有在處理，(官方)唯一可以做應希望經常收支平衡，然後每一年新債不要超過百分之十五，赤字不要超過規定。(B2)

付出成本要有效益，至少模型推估效益稅收損失不要太大，因為稅收損失太大要籌措財源。(A1)

然而，特別值得說明的是，現行我國於中央政府總預算案預算書表達之稅式支出項目屬事後(ex post)稅式支出。而「稅式支出評估作業應注意事項」規範，屬事前(ex ante)稅式支出項目，依稅捐稽徵法第 11 條之 4 規定「...前項租稅優惠之擬訂，應經稅式支出評估。」另納稅者權利保護法第 6 條規定「...前項租稅優惠之擬訂，應舉行公聽會並提出稅式支出評估。」故單一稅式支出之評估報告係業務主管機關提出租稅優惠法案之擬訂時併同提出，與法律審查較有關聯。惟評估報告確有可能高估，單一租稅優惠法案通過後，其稅式支出之績效評估確為外界所關切，業務主管機關亦注重所提稅式支出政策成果是否達成當初設定目標。

## (二) 整體稅式支出報告的預算檢視

OECD 在 2004 年提出的「預算外收支及稅式支出的最佳實踐準則」規範第三項中，準則 11 至 14 明確指陳稅式支出應估計整合至支出報告中，並呈交預算規劃當局進行租稅資訊整合，且所有稅式支出應與直接支出相同，受每年預算過程的審核。

觀察各國稅式支出資訊與預算之連結(見表 2)，有以預算附件形式呈現(秘魯、荷蘭、比利時、奧地利、法國等)、或以提要項(澳洲)、或整合至其他報告中(德國)，又或編製為獨立報告(瓜地馬拉、義大利等)。而我國稅式支出資訊係

整合至「預算籌編重要相關事項」，並以附件方式呈現。

若就實際運用觀察，各國在預算過程中，不論其動機是用於政治辯論或政策檢視，多有運用稅式支出資訊(見表 5)。我國因為稅式支出統計公布時間不算長，且稅式支出預算管理發展相較其他國家晚，目前在預算審議過程也鮮少對稅式支出項目進行討論，相對的，較常出現單一政策項目之預算檢視。

表 5 國際上稅式支出統計在預算過程運用情形

國家	稅式支出統計在預算過程中運用情形
美國	與其他聯邦支出一同在預算審議過程中使用，用於稅制改革方案及削減赤字依據，常被用於政治辯論。
澳洲	在籌集政府收入期間，常被政府做為參考資訊與基準條件。
奧地利	常用於稅制改革時重要資訊。
比利時	多次在國會討論及勞工談判時被引用，為評估各種租稅優惠政策影響提供重要資訊。
德國	須提交聯邦議院及議會，在全體會議受各委員審查，因德國報告中提供所有項目之稅式支出資訊，故使用頻率高。
愛爾蘭	用於政策方案之決策參考資訊。
葡萄牙	為預算報告的一部分，常用於立法機關政策討論。
西班牙	未在預算過程中被廣泛使用。
英國	每年在預算報告前公布，提供大眾考量稅式支出的績效與成本，並使其成為廣受討論政策議題之一。

資料來源：整理自李旭鴻(2010)，66-68。

以目前我國產創研發投資抵減來說，並未有每年度預算的抵減規模限制，亦即不論廠商家數及金額規模，只要申請並經核定，即准允抵減稅額，此對國家整體資源存在不利影響。正如 OECD 規範說明「所有稅式支出應與直接支出相同，受到每年預算過程的審核」，方可讓政策執行更具效果。

在立法院審議過程中，稅式支出被外界檢視或監督程度較小，除因未整合至主文中，其資訊可用性也可能是原因之一，若預算決策者欲使用該資訊則可能產生對估算假設不瞭解或資訊落後問題。此外，依稅式支出估算特性不宜直接加總，加總將高估其規模，更遑論稅式支出本身存在專業性，亦將影響其於預算過程被檢視與審查程度。

我們曾做過稅式支出估算，故使用中央政府預算書內的稅式支出資訊就很保守。(B1)

學者 Surrey(1968)在提出稅式支出概念時，是希望政府單位能以整體性預算評估，檢視國家資源使用，目前我國在資訊運用上，僅呈現相關估計數額，在資源應用上，政府單位也較少就預算管理角色，每年檢討眾多稅式支出項目是否須修正，或是否違背政策目標。

檢討中央政府預算書的一百多項稅式支出，例如 27 萬元免稅(儲蓄投資特別扣除額)，以前到現在一直都 27 萬元，如果我是決策者，就覺得 27 萬元，是不是該降低，因為 27 萬元利息，銀行存款至少也要有快兩千萬，有兩千萬的不該再給予免稅。(B4)

政務官要作決策就要看稅式支出的管理是否合理，此資訊揭露是很好。(B4)

雖然資訊統整上，稅式支出目前衡量方式有不能加總以觀測整體規模之問題，但政府仍應就預算監督角色，評估各稅式支出政策效果，即便稅式支出並未有實質性資源支出，但對國家財政而言，屬於應收未收之稅收，國庫確實有損失，故定期檢討有其必要性。

要評估，譬如列出優先順序，如金額很龐大的，看政策有無需要，如果不是那麼需要，金額又大應該優先去評估，然後過期的、沒有達到效益、不合時宜的，就要去檢討。(B5)

目前中央政府預算書內稅式支出呈現，是預算的參考資料，顯現政府透過這個租稅損失，等於支出一樣達到效果。(B2)

此外，對稅式支出項目作評估說明，除讓行政首長、民意代表、其他政府單位瞭解政府資源使用概況外，也可讓民眾或外部單位瞭解，稅式支出並非僅讓產業獲得租稅減免好處，而是須付出龐大成本。其可能牽涉政策公平性與效率性，甚至影響下一代資源使用，讓民眾瞭解政府或政治人物提供稅式支出政

策時，不能只看該政策給予的優惠，須同時關注其可能造成的成本問題。

稅式支出資訊可瞭解政府稅收損失多少，理論上如未使用減稅方式，政府支出應增加。政府現在規模那麼小，因為減稅減掉，事實上我們政府規模應該很大，資訊的呈現可以瞭解政府施政工具應用到底用減稅還是直接支出。(B3)

稅式支出很重要，應該讓人民瞭解其影響性(應收未收稅款)。(B5)

## 伍、結論與建議

學者 Surrey(1968)提出稅式支出概念，目的在於將稅式支出納入租稅及預算系統評估，作為預算管理一環，希望避免稅式支出政策工具濫用。迄今近五十年，觀察稅式支出在我國預算管理之發展，須要產、官、學界對稅式支出管理議題加以關注。

在預算管理上，許多國家在 1970、1980 年代開始探討國家稅式支出統計與影響，而各國也以各種預算型態、管理程度將稅式支出與預算過程連結。本文由預算管理現況、資訊準確度與完整度及預算審查過程等三面向探討我國稅式支出運用情況，研究發現我國稅式支出統計之項目別、預算連結程度、資訊透明度仍有精進空間。

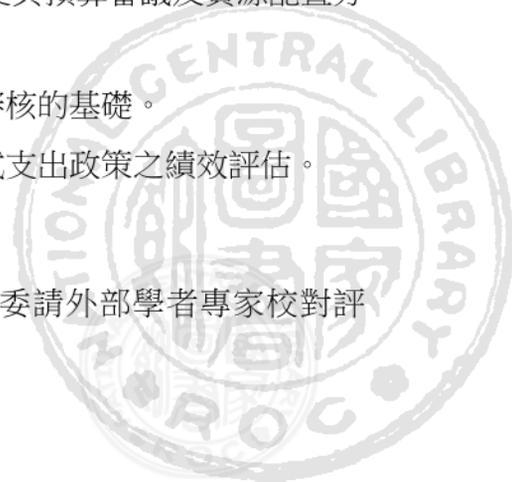
對於稅式支出在預算管理建議歸納如下：

### 一、稅式支出的預算管理

- (一) 應持續擴大編製其他稅目之稅式支出項目，諸如地方政府可試編土地增值稅、地價稅、房屋稅等地方稅目之稅式支出報告，俾使其預算審議及資源配置分析。
- (二) 稅式支出衡量方式應充分說明，以提供外界評估審核的基礎。
- (三) 稅式支出應確實納入預算管理系統中，以落實稅式支出政策之績效評估。

### 二、稅式支出的資訊管理

為強化稅式支出資訊準確度與完整度，可定期委請外部學者專家校對評



估，以增加資訊準確度並降低行政處理成本。

### 三、稅式支出的預算審查

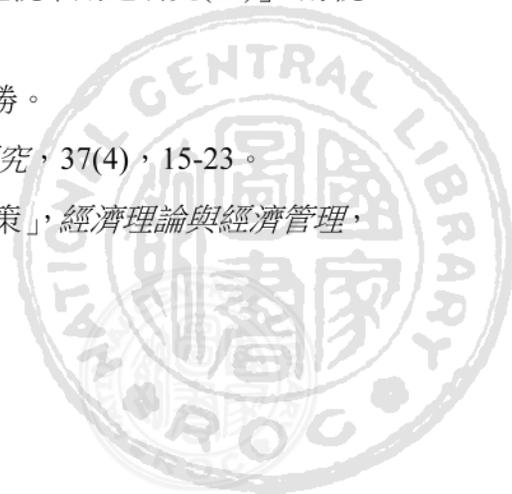
- (一) 整合稅式支出資訊至預算書中，而非以附件形式呈現，便於預算管理整體性評估。
- (二) 提升外界對稅式支出政策之理解，稅式支出並非無須耗費成本，而是政府損失之稅收，屬間接支出。

整體而言，稅式支出政策之預算管理仍有諸多須持續改進之處，無論在政策規劃、執行及績效成果檢視部分，尤其選舉期間，政治人物「開支票、得選票」，使用具有給糖表象的政策受到選民廣泛支持，濫用可能性更甚。既然稅式支出屬於政策工具、可能的政策備選方案，則如同進行一般性政策決策時，應於決策前進行全面性評估，同步考量落實落日立法的必要性，才不致使稅式支出形成國家財政、租稅制度或預算管理之隱憂。

## 參考文獻

### 一、中文部分

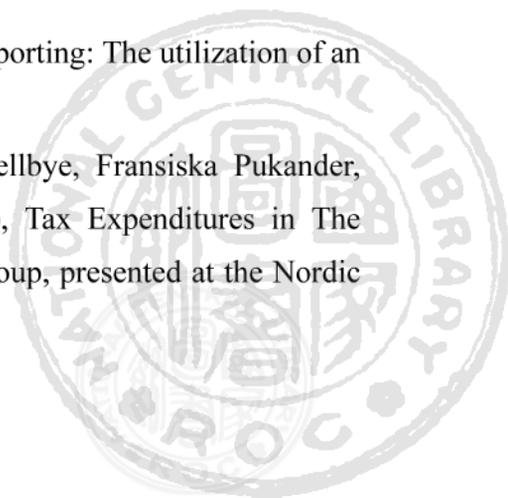
1. 行政院主計總處(2015)，「陸、預算籌編重要相關事項」，*中華民國105年度中央政府總預算案總說明*，行政院主計總處。
2. 朱澤民(2004)，「所得稅稅式支出報告理論架構暨編算模式之研究」，財政部委託研究計畫。
3. 李旭鴻(2012)，*稅式支出制度的法律分析*，北京：法律出版社。
4. 林華德、李顯峰(1995)，「稅式支出與國際規範性租稅準則之研究(上)」，*財稅研究*，27(6)，33-47。
5. 徐仁輝(2009)，*公共財務管理(第五版)*，臺北：智勝。
6. 徐仁輝(2005)，「台灣財政透明度的研究」，*財稅研究*，37(4)，15-23。
7. 崔軍、高培勇(2004)，「調節收入分配的稅式支出政策」，*經濟理論與經濟管理*，1，20-23。



8. 張四明(2002),「租稅優惠的政治特性：以取消軍教免稅的改革為例」, *財稅研究*, 34(3), 1-19。
9. 陳國樑、黃勢璋(2013 年 6 月 26 日),「《學者觀點》財政困窘與稅式支出」, *工商時報*, A8 版。
- 10.謝雨豆(2016),「稅式支出之評估：以產業創新條例為例」, *世新大學行政管理學系博士論文*。
- 11.謝雨豆(2018 年 3 月),「稅式支出之評估：以產業創新條例為例」, 公共行政學術新生代論文發表會, 國立臺北大學公共行政暨政策學系主辦。
- 12.蘇彩足編(2009),「政府透明化之分析架構及評估」, 行政院研究發展考核委員會委託研究計畫。

## 二、英文部分

1. Altshuler, Rosanne and Robert Dietz (2011), Reconsidering tax expenditure estimation, *National Tax Journal*, 64 (2, Part 2), 459-490.
2. Anderson, Barry (2008), Powerpoint Presentation at the Asian Senior Budget Officials Meeting, 10-11 January 2008, Bangkok, Thailand. [www.oecd.org/dataoecd/40/6/39944419.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/40/6/39944419.pdf).
3. Department of Finance Canada (2010), *Tax Expenditures and Evaluations 2010*, Canada: Department of Finance Canada.
4. Gravelle, Jane G.(1999), Federal tax policy tax provisions as incentives, in W. Bartley Hildreth and James A. Richardson (eds.), *Handbook on Taxation*, 529-541, CRC Press.
5. Harris, J.E. and S.A. Hicks (1992), Tax expenditure reporting: The utilization of an innovation, *Public Budgeting & Finance*, Fall, 32-49.
6. Jacobsen, Michael Riis, Andrea Gebauer, Kirsti Mellbye, Fransiska Pukander, Seppo Kari, Soren Olsen and Lars Lindvall (2010), *Tax Expenditures in The Nordic Countries*, A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo.



7. Joint Committee on Taxation (JCT) (2013), *Estimates of Federal Tax Expenditures For Fiscal Years 2012-2017*. JCS-1-13. U.S. Government Printing Office: Washington.
8. Lewis, Richard Q. III (2013), Are tax expenditures reaching their goals? A view from the fiscal cliff, *Florida Bar Journal*, APRIL: 28-31.
9. OECD (2004), *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures*.
10. OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*.
11. Office of Management and Budget (OMB) (2011), *Fiscal Year 2012 Analytical Perspective Budget of the U.S. Government*, Washington: U.S Government Printing Office.
12. Toder, Eric. J., Rosenberg, Joseph., Eng, Amanda (2013), Evaluating broad-based approaches for limiting tax expenditures, *National Tax Journal*, 66(4), 807-832.
13. Surrey, Stanley S. (1970), Tax incentives as a device for implementing government policy: A comparison with direct government expenditures, *Harvard Law Review*, 83(4), 705-38.
14. Villela, Luiz, Andrea Lemgruber, and Michael Jorratt (2010), *Tax Expenditure Budgets, Concepts and Challenges for Implementation*, Inter-American Development Bank.
15. Warburton, Richard F. E. and Peter Hendy (eds.) (2006), *International Comparison of Australia's Taxes*, Australian Government the Treasury Australia: CanPrint Communications Pty Ltd.
16. Weimer, David L. and Aidan R. Vining (2011), *Policy Analysis: Concepts and Practice*, United States: Pearson Education, Inc.

