

行政院國家科學委員會專題研究計畫 成果報告

稅捐減免與經濟發展在臺灣 研究成果報告(精簡版)

計畫類別：個別型
計畫編號：NSC 95-2414-H-002-012-
執行期間：95年08月01日至96年07月31日
執行單位：國立臺灣大學法律學系暨研究所

計畫主持人：黃茂榮

計畫參與人員：研究人員：鄭勤蓉、陳怡蓓、林季緯、趙彥強、高文心、邱晨、劉育奇、高汪瑜、陳敬宏、陳菽芊、洪玉珊、王彥斌、李芳宜、黃奕超、蘇源昌、陳珮瑜

處理方式：本計畫可公開查詢

中華民國 96 年 10 月 31 日

行政院國家科學委員會補助專題研究計畫 成果報告
 期中進度報告

稅捐減免與經濟發展在臺灣

Tax Exemption and Economic Development in Taiwan

計畫類別： 個別型計畫 整合型計畫

計畫編號：NSC -95-2414-H-002-012

執行期間：95年8月1日至96年10月31日

計畫主持人：黃茂榮教授

共同主持人：

計畫參與人員：陳菽芊、陳敬宏、劉育奇、高汪瑜、趙彥強、林季緯、
王彥斌、李芳宜、黃奕超、陳珮瑜、陳怡蓓、高文心、洪玉珊、鄭勤蓉、
邱晨、王瑩婷、蘇源昌

成果報告類型(依經費核定清單規定繳交)： 精簡報告 完整報告

本成果報告包括以下應繳交之附件：

- 赴國外出差或研習心得報告一份
- 赴大陸地區出差或研習心得報告一份
- 出席國際學術會議心得報告及發表之論文各一份
- 國際合作研究計畫國外研究報告書一份

處理方式：除產學合作研究計畫、提升產業技術及人才培育研究計畫、
列管計畫及下列情形者外，得立即公開查詢

涉及專利或其他智慧財產權， 一年 二年後可公開查詢

執行單位：國立台灣大學法律學系

中華民國 96 年 10 月 31 日

摘要

為經濟社會目的而對於一定之經濟或社會活動給予稅捐優惠時，有時可能因為規劃不夠周詳，以致經個別納稅義務人精心從事稅捐規劃後，產生高所得者竟然不用繳稅，或其租稅負擔遠低於一般人的情形，於是，為紓解財政困難，或為維護租稅負擔的公平，以符合量能課稅原則(實質課稅原則)，而有最低稅負之提出的改革議論。租稅改革有其稅制合理化上的嚴肅意義，其目的不適當被簡化為：為增加稅收，紓解財政困難。特別是在現有稅制也曾經為國庫帶來滿意之稅收的情形，更應深入精密檢討造成今日狀況的細節。基於上述情勢的發展，稅捐優惠在國內之實施情形，有立即加以探討檢討之必要。本研究計畫即在回顧稅捐優惠在台灣的實踐，及其對台灣經濟發展的影響。

本研究計畫共八章，前四章係以獎勵投資條例及促進產業升級條例之稅捐減免規定為主，就其施行情形、法條結構及申請程序予以回顧、分析、說明。其中，第一章係採取所得稅法之架構，在主體上分為居住者及非居住者，居住者又分為個人及營利事業，分別介紹在「獎勵投資條例」時期以及「促進產業升級條例」時期，我國經濟稅法對於各該主體所提供之稅捐優惠之事由及手段，以對於我國經濟稅法的歷史作一精簡介紹；第二章則是以孫克難先生、楊雅惠女士及王健全先生針對獎勵投資條例及促進產業升級條例稅捐優惠規定所作之實證研究為主，回顧這些稅捐優惠措施對台灣經濟發展是否及產生如何的影響。第三章則就與獎勵研究發展有關的現行稅捐優惠規定，從制度體系及實務面探討我國現行對於「研究發展」所採行的看法、定義是否合理；第四章則是對獎勵投資條例及促進產業升級條例稅捐優惠措施之申請適用程序作一說明。第五章則分別從兩稅合一、員工配股、大股東信託、人身保險給付及捐贈探討分析與之有關的稅捐優惠措施之所以形成過度優惠的原因。第六章則針對於 95.1.1 所施行的最低稅負制，探討其個別條文存在之正當性及對原本的稅捐優惠措施所產生的衝擊。第七章則對現行的捐贈制度作一全面的檢討與建議。第八章則藉搜尋、整理相關新聞，以掌握重要產業之同業公會就最低稅負制產生之衝擊所表達之看法及因應對策。

關鍵詞：稅捐減免、稅捐優惠、獎勵投資、獎勵投資條例、促進產業升級條例、研究發展、兩稅合一、員工配股、信託、保險、捐贈、過度優惠、最低稅負制、投資抵減、五年免稅、加速折舊、經濟發展、信賴保護

Summary

When the government offers tax incentives to some economic or social activities for the economic or social reasons, sometimes because of lacking detailed designs, high –income tax payers don't need to pay any tax or pay much less than ordinary tax payers after their tax planning. Therefore, in order to relieve the public financial difficulties, to maintain the equity of tax burden, and to pursue revenue of capacity principle (the principle of regulating tax with substance), there are debates on alternative minimum tax. Tax reform has serious meanings on rationalize the tax system; it is inappropriate to simplify its goal as increasing revenues or relieving public financial difficulties. Based on those circumstances above, the application of tax incentives in our country should be reviewed immediately. This research project is to reviewed tax incentives system in Taiwan and their influence on Taiwan economic development.

This research project contains 8 chapters. The first 4 chapters are about “Statute For Encouraging Investments” and” Statute for Upgrading Industries”, including reviewing and analyzing their enforcement, statute structures, and application procedures. Chapter 1 uses the structure of Income Act, distinguishing tax subject as resident (divided ad individuals and enterprises) and none-resident. Chapter 1 also introduces the conditions and measures of the tax incentives in the period of those two statutes, as well as briefly illustrates the Taiwan economic tax law history. Chapter 2 uses Sun Ke-Nan, Yang Ya-Hwei, Wang Jiann-Chyuan’s empirical research to review the impact of those tax incentives on Taiwan economic developments. Chapter 3 focuses on the R&D tax incentives valued and used much by the enterprises, analyzing from the theories and practical situations, in order to evaluate R&D policy rationales, definitions. Chapter 4 introduces the application procedures of “Statute For Encouraging Investments” and” Statute for Upgrading Industries”. Chapter 5 analyze the causes of over-incentives from the respective of imputation systems, the system of distributing shares to employees, share trust, personal insurance and donation. Chapter 6 focus on the ”Alternative Minimum Tax System (ㄐ (IBTA Statute, Statute of Income Basic Tax. Amount)” which is valid form 2006/1/1), form the respective of solving the over-incentives problems and relieving public financial difficulties, to discuss the justifications of individual provisions and their possible impacts to existing tax systems, economics and society. Chapter 7 reviews existing donation system and makes overall suggestions. Chapter8 searches relevant news to acquire important industry associations’ views, opinions of the impact on IBTA and their countermeasures .

Key words: tax deduction, tax incentives, encouraging investment, “Statute For Encouraging Investments” ,” Statute for Upgrading Industries”, R&D, imputation system,

the system of distributing shares to employees, trust, personal insurance, donation, Alternative Minimum tax system, investment credit, five-year tax exemption, accelerated depreciation, economic development

詳目

第一章 租稅優惠規定之變遷	1
壹、前言	5
貳、總機構位於中華民國境內之營利事業	5
一、組織	5
〈一〉獎勵投資條例	5
〈二〉促進產業升級條例	6
二、產業別	6
〈一〉獎勵投資條例	9
1、生產事業	9
2、民國 70 年後增設之產業別	10
〈二〉促進產業升級條例	10
三、功能別	11
〈一〉人才培訓	11
〈二〉研發	11
〈三〉製造	12
〈四〉銷售	13
〈五〉其他	13
1、合併	13
2、對外投資	14
3、環保	14
4、產業區域均衡發展	14
5、遷廠	15
參、居住於中華民國境內之個人	15
一、儲蓄	15
〈一〉獎勵投資條例	15
〈二〉促進產業升級條例	15
二、投資	15
〈一〉獎勵投資條例	15
〈二〉促進產業升級條例	16
三、研究發展	16
〈一〉獎勵投資條例	16
〈二〉促進產業升級條例	16
肆、非居住者	16

一、免納營業稅.....	16
〈一〉獎勵投資條例.....	16
〈二〉促進產業升級條例.....	17
二、投資收益.....	17
〈一〉獎勵投資條例.....	17
〈二〉促進產業升級條例.....	17
三、國外營利事業人員投資收益及薪資所得.....	17
〈一〉獎勵投資條例.....	17
〈二〉促進產業升級條例.....	18
四、設立物流配送中心.....	18
〈一〉獎勵投資條例.....	18
〈二〉促進產業升級條例.....	18
伍、結論.....	19
第二章 回顧這些稅捐優惠過去對於國內經濟發展之影響.....	21
第一部份：產業變遷.....	22
壹、台灣產業結構變遷之回顧.....	22
一、進口替代階段（1949~1960），輕工業起飛時期.....	22
二、出口擴張階段（1961~1972），輕工業成熟時期.....	23
三、第二次進口替代階段（1973~1981），重工業發展時期.....	24
四、市場自由化階段（1982~1989）.....	25
五、後工業化時期（1990~）.....	25
貳、參考文獻.....	26
第二部分：獎勵投資條例與促進產業升級條例實証研究.....	27
壹、獎勵投資條例概說.....	27
貳、促進產業升級條例概說.....	27
參、獎勵投資條例與促進產業升級條例之稅捐優惠措施過去對國內經濟發展的影響— 實証研究.....	28
一、孫克難方面：.....	28
(一)獎勵投資條例之經濟效益評估分項報告.....	28
1、第一階段(民國 50 年至 59 年).....	29
2、第二階段(民國 60 年至 69 年).....	29
3、第三階段(民國 70 年至 75 年).....	29
(二)獎勵研究發展措施之評估及改進建議(于宗先、馬凱、孫克難、王國樑、黃金 生、王秀鳴、林玉珍，1989.07).....	31
(三)邊際有效稅率、租稅減免與投資行為——台灣的實証研究(孫克難、劉涵蓁，	

2001. 03).....	32
(四)台灣產業科技發展中的財政支持 (孫克難, 2002. 06)	33
二、楊雅惠方面.....	34
(一)台灣產業發展與政策.....	34
(二)促進產業升級條例有關投資抵減及放寬保留盈餘之效果評析.....	35
三、王健全方面.....	36
(一)政府研究發展租稅獎勵工具與業者反應之探討——以台灣電子零組件廠商為例 (1993. 09 王健全)	36
1、電子零組件業廠商對各項獎勵措施之認知反應.....	36
2、電子零組件業廠商對各項獎勵措施之行為反應.....	37
3、政府獎勵措施和電子零組件業 R&D 投入及產出之關聯性.....	37
(二)促進產業升級條例有關重要科技/投資事業投資抵減與放寬保留盈餘之效果評析 (1994. 06 王健全、黃耀輝、屠美亞、陳厚銘、陳秋政)	37
肆、結論.....	38
伍、參考文獻.....	40
第三章 現行稅捐優惠之規定	41
壹、前言.....	43
貳、OECD 對研發相關定義.....	43
一、基礎定義與習慣.....	44
〈一〉基礎研究.....	44
〈二〉應用研究.....	44
〈三〉實驗性發展.....	44
二、研發的界線：一般原則.....	45
三、研發以及其他工業活動的邊界問題.....	46
〈一〉原型 (prototype)	46
〈二〉試驗廠 (pilot plant)	46
〈三〉大型專案 (Large-scale projects)	46
〈四〉生產前置作業 (manufacturing start-up phase)	47
〈五〉反饋式的研發 (feedback R&D)	47
〈六〉設計 (design)	47
〈七〉工具更新以及工業工程 (tooling-up and industrial engineering)	47
四、其他排除在研發之外的活動.....	47
〈一〉科技資訊服務 (Scientific and technical information service).....	47
〈二〉一般目的的資訊蒐集 (general purpose data collection)	47
〈三〉測試以及標準化程序 (Testing and standardisation).....	48

(四) 可行性研究(Feasibility studies).....	48
(五) 特殊的醫藥照顧 (specialized medical care)	48
(六) 專利以及授權許可(Patent and licence work).....	48
參、我國相關法規範.....	48
一、法院見解.....	48
(一) 須從促進產業升級條例立法目的定義研究發展.....	48
(二) 研究發展單位之研究發展活動須有超乎技術水準之原創與開展.....	49
(三) 生產單位之研究發展活動須以超乎生產單位原有功能.....	49
二、對實務見解之批評.....	50
(一) 市場客戶需求與研究發展活動的關係.....	50
(二) 稽徵機關「創新高度」的要求，審查要點並未列舉應檢附之證據方法，人民難以預期行政裁量的範圍.....	51
(三) 法院欠缺專業性.....	51
三、財務會計準則公報第 37 號對研究與發展之定義.....	51
(一) 公報定義.....	51
(二) 研究階段中相關公報用語：.....	52
(三) 發展階段中相關公報用語：.....	52
四、國科會統計標準之定義.....	52
(一) 研究發展 (研發).....	52
(二) 研發類型，係包括：.....	53
1、基礎研究.....	53
2. 應用研究.....	53
3. 技術發展.....	53
肆、專利新穎性與研發事實的關聯.....	53
一、有研發活動事實未必即可申請專利，但不影響投資抵減.....	53
二、專利權存在推定有研發活動事實.....	54
(一) 專利權與研發的關聯.....	54
1、發明專利.....	54
2、新型專利.....	54
3、新式樣專利.....	54
(二) 法院見解.....	55
1、臺中高等行政法院九十一年度訴字第一四九號判決.....	55
2、最高行政法院 93.05.06. 九十三年度判字第五六八號判決.....	56
3、臺中高等行政法院九十一年度訴字第一五〇號判決.....	56
三、小結.....	56
伍、結論.....	57

第四章 現行稅捐優惠規定之操作	58
壹、前言.....	60
貳、申請程序.....	60
一、投資抵減.....	60
(一)投資於自動化設備或技術，資源回收、防治污染設備或技術，利用新及淨潔能源、節約能源及工業用水再利用之設備或技術.....	60
1、公司.....	60
2、批發業、零售業、技術服務業.....	63
3、影視事業.....	64
4、營造業.....	60
5、交通事業.....	67
6、農業.....	69
7、網際網路業製造業及技術服務業.....	71
8、廢棄物回收清除處理業.....	73
(二)投資於研究與發展及人才培訓.....	75
1、公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法審查要點(附件二).....	79
2、研究發展之定義：.....	79
(三)投資於資源貧瘠或發展遲緩鄉鎮地區.....	75
(四)投資於新興重要策略性產業.....	82
1、電影工業數位化後製作.....	82
2、農業.....	83
3、製造業及技術服務業.....	87
二、新興重要策略性產業 5 年免徵營利事業所得稅：促進產業升級條例第 9 條.....	92
三、經濟部專案認定自國外輸入國內尚未製造而供自用之機器、設備免徵進口稅捐及營業稅：促進產業升級條例第 9 條之 1.....	93
四、製造業及其相關技術服務業新投資創立或增資擴展免徵營利事業所得稅：促進產業升級條例第 9 條之 2.....	93
五、外國營利事業來臺設立國際物流配銷中心免徵營利事業所得稅：促進產業升級條例第 14 條之 1.....	95
六、在中華民國境內設立營運總部免徵營利事業所得稅：促進產業升級條例第 70 條之 1.....	97
七、購置專供研究與發展、實驗或品質檢驗用之儀器設備及節約能源或利用新及淨潔能源之機器設備加速折舊：促進產業升級條例第 5 條、促進產業升級條例施行細則第 5 條至第 10 條.....	99
八、公司申請專案核准合併：促進產業升級條例第 15 條.....	100
九、創作發明之收入不計入綜合所得額：促進產業升級條例第 11 條、促進產業升	

級條例施行細則第 23 條、第 24 條.....	101
十、國外投資損失準備提撥：促進產業升級條例第 12 條、促進產業升級條例施行細則第 25 條、第 26 條.....	102
十一、僑外投資股利所得扣繳：促進產業升級條例第 13 條.....	104
十二、公司轉投資土地增值稅記存：促進產業升級條例第 16 條.....	104
十三、公司遷廠而出售或移轉原工廠用地應繳之土地增值稅，按最低級距稅率課徵.....	106
十四、員工分紅入股依面額課徵所得稅：促進產業升級條例第 19 條之 1.....	107
十五、個人、營利事業以專利或專門技術作價認股延緩課徵所得稅：促進產業升級條例第 19 條之 2.....	107
十六、個人、營利事業以專利或專門技術作價取得認股權憑證：促進產業升級條例第 19 條之 3.....	110
十七、買賣公司債及金融債券，免徵證券交易稅：促進產業升級條例第 20 條之 1..	111
參、申請程序之法律性質與救濟.....	111
一、租稅優惠申請程序(申請核發證明文件、申請抵減)是否為行政處分？是否為『多階段行政處分』，亦或『多階段行政程序』？.....	111
二、階段救濟.....	113
(一) 申請核發證明文件階段.....	113
(二) 申請抵減/退(溢繳)稅階段.....	114
肆、結論.....	115
第五章 稅捐優惠措施引起過度優惠之結果的成因.....	128
壹、總論.....	130
貳、兩稅合一與投資抵減之重複減免效應：.....	134
參、員工配股之稅捐規劃.....	135
一、公司對員工以紅利配股.....	135
(一) 內涵：.....	135
1、員工獲配股票紅利之法律性質：.....	135
2、促進產業升級條例第十九條之一之規定及個人最低稅負制之採行：.....	137
3、最低稅負制下本款與同條項第三款證券交易所所得之處理：.....	139
(二) 制度評析：.....	139
(三) 最新修法方向：.....	139
二、由大股東利用信託以自有股份之股息對員工配股.....	140
(一) 委託人為營利事業時：.....	141
(二) 委託人為自然人時：.....	141
1、依遺產及贈與稅法第十條之二第二款規定.....	143
2、依遺產及贈與稅法第十條之二第三款規定.....	143
肆、捐贈之濫用：.....	143

一、對捐贈活動給予稅捐優惠之理由.....	143
(一) 既成道路之捐贈.....	144
1、問題概說.....	144
2、既成道路捐贈之評析.....	146
3、小結.....	147
(二) 古董字畫之捐贈.....	147
1、問題概說.....	147
2、古董字畫捐贈之評析.....	148
3、小結.....	149
伍、人身保險之保險給付：.....	150
(一) 生存給付(生存保險)→稅捐規避：.....	150
(二) 死亡給付(死亡保險)→重複優惠：.....	151
二、年金保險.....	151
(一) 生存給付(單純之年金保險、最低保證年金保險)→稅捐規避：.....	152
(二) 死亡給付(最低保證年金保險)→重複優惠：.....	152
陸、結論.....	153
第六章 最低稅負制對於稅捐優惠之衝擊	154
壹、總論.....	157
一、最低稅負制之概念.....	157
二、最低稅負制實施原因：.....	157
(一)實施背景：.....	157
(二)實施原因：.....	158
1、財政部之見解：.....	158
2、本文見解：.....	160
三、最低稅負制實施方案：.....	161
(一)實施方式：.....	161
(二)實施法案：.....	162
1、修法或立法問題：.....	162
2、我國採行之方式：.....	163
四、信賴保護與最低稅負制：.....	164
(一)信賴保護與稅法：.....	164
(二)信賴保護與稅捐優惠：.....	165
(三)信賴保護與稅法之相關實務見解：.....	167
1、台財稅字第 0900453998 號：.....	167
2、高雄高等行政法院九十二年度訴字第三十九號判決：.....	168
(四)所得基本稅額條例與信賴保護：.....	168

1、第 7 條	營利事業之基本所得額，為依所得稅法規定計算之課稅所得額，加計下列各款所得額後之合計數：.....	169
2、第 16 條	第七條第一項第二款至第八款規定之所得額，符合下列規定之一者，於計算營利事業基本所得額時，得免予計入：.....	170
五、小結：	.....	170
貳、企業最低稅負制：	.....	171
一、企業最低稅負制內容：	.....	171
(一) 營利事業之一般所得稅額：	.....	171
(二) 營利事業之基本稅額：	.....	172
1. 基本所得額：	.....	172
2. 營利事業之基本稅額：	.....	173
二、企業最低稅負制與兩稅合一：	.....	173
(一) 製造業經濟成長變化：	.....	174
1. 產業分類.....	.....	174
2. 最近十一年度製造業各產業變化.....	.....	175
(二) 製造業稅捐優惠效果分析：	.....	177
四、企業最低稅負制對經濟成長影響：	.....	178
(一) 稅捐優惠與國外直接投資：	.....	178
(二) 企業最低稅負制與國際租稅競爭：	.....	179
1. 大陸對外資稅捐優惠：	.....	180
2. 大陸稅捐優惠對台商影響：	.....	181
3. 小結.....	.....	182
五、企業最低稅負制產生之問題.....	.....	182
〈一〉外資在台投資，面臨收益課稅問題：	.....	183
1. 營業代理人或分支機構爭議：	.....	183
2. 影響課稅主體設立與否：	.....	183
3. 財政部見解：	.....	184
(二) 有價證券成本認定標準：	.....	184
(三) 未上市證券交易所對自然人、法人適用結果不同：	.....	185
六、小結：	.....	185
參、個人最低稅負制：	.....	185
一、概論：	.....	185
(一) 個人最低稅負制之立法目的：	.....	185
1、矯正因過度優惠所造成之課稅不公：	.....	186
2、兩稅合一制度實施後，僅對企業採取最低稅負制無法發揮實效：...	.....	189
(二) 個人最低稅負制之運作模式：	.....	189
二、各項稅捐優惠規定之內涵及評析：	.....	191

(一) 作為計算一般所得稅額之減項(所得基本稅額條例第十一條)：.....	192
1、新興重要策略性產業之股東投資抵減【施行細則第三條第一款(促進產業升級條例第八條)】：.....	193
2、參與重大交通建設民間機構之股東投資抵減【施行細則第三條第二款(獎勵民間參與交通建設條例第三十三條)】：.....	195
(二) 作為計算所得基本稅額之加項【即稅基：基本所得額】(所得基本稅額條例第十二條第一項)：.....	196
→ 免稅所得：.....	196
I 全額免稅.....	197
1、海外所得(所得基本稅額條例第十二條第一項第一款)：.....	197
2、要保人與受益人非屬同一人之人壽保險及年金保險，受益人所受領之保險給付(所得基本稅額條例第十二條第一項第二款)：.....	200
3、特定之有價證券交易所得(所得基本稅額條例第十二條第一項第三款)：.....	204
II 定額免稅.....	206
4、員工分紅配股，可處分日次日時價超過面額之部分(所得基本稅額條例第十二條第一項第五款)：.....	206
→ 扣除額：.....	211
5、非現金捐贈之扣除額(所得基本稅額條例第十二條第一項第四款)：.....	211
三、個人最低稅負制實施之衝擊：.....	212
(一)短期內反造成鼓勵資金外流之效果：.....	212
(二)影響本國金融產業之發展：.....	212
(三)影響本國金融秩序之安定：.....	213
四、小結：.....	213
肆、結論.....	213
第七章 捐贈制度的檢討與改進	216
壹、前言.....	217
貳、捐贈制度之形成.....	217
一、私人捐贈行為之動機.....	217
(一)個人部分.....	217
(二)企業部分.....	218
二、捐贈制度之發展及其目的.....	219
參、捐贈的概念.....	221
肆、捐贈主體.....	222
一、捐贈人.....	222
二、受捐贈人.....	222

(一) 政黨/候選人.....	223
(二) 中央或地方政府.....	224
(三) 非營利組織.....	225
1、土地稅法第二八條之一規定係以：.....	225
2、所得稅法第十一條第四項規定係以：.....	225
3、遺產及贈與稅法第十六條第一款、第三款亦規定：.....	225
1、教育機構或團體.....	228
2、文化、慈善、公益機關或團體.....	231
3、土地稅法第二八條之一所稱之社會福利事業.....	233
(四) 所得稅法第三六條財政部核准專案.....	234
1、依內政部核准之捐募計畫捐贈.....	234
2、捐贈美國大學支助學校訪談計畫.....	234
伍、捐贈客體.....	235
一、物.....	236
(一) 動產.....	236
1、有價證券.....	236
2、防空消防器材設備.....	236
(二) 不動產.....	237
1、土地.....	237
2、骨灰(骸)存放設施.....	237
二、權利.....	238
(一) 債權.....	238
財政部 93.07.07 臺財稅字第 0930450531 號.....	238
陸、稅捐法上效果.....	239
一、直接免稅.....	239
二、間接免稅.....	242
三、其他.....	250
柒、結論與建議.....	251
第八章 重要產業之同業公會對最低稅負制之衝擊的看法及其因應對策 ..	252
壹、前言.....	253
貳、同業公會之看法及因應對策.....	253
參、結論.....	255

研究目的

本研究計畫之目的在於召集程度好的研究生及碩士後研究員，利用系統的對於稅捐優惠制度進行研究，以培養能夠以現代法學方法，為財稅機關規劃制度的人才。

研究方法

- 一、利用國內現有的電子資料庫，進行稅捐優惠相關法規之查詢，將所有有關法規作一全盤性的蒐集。
- 二、將所有蒐集到的稅捐優惠法規，由下述不同的觀點，將之系統分類、整理。
 1. 優惠事由，
 2. 優惠對象，
 3. 優惠手段
- 三、藉由此一分類整理出來之成果，系統檢視現行稅捐優惠對於相關經濟活動的影響機制。
- 四、適合調整之稅捐優惠的項目及其調整方法

第一章 租稅優惠規定之變遷*

目次

壹、前言

貳、總機構位於中華民國境內之營利事業

一、組織

〈一〉獎勵投資條例

〈二〉促進產業升級條例

二、產業別

〈一〉獎勵投資條例

1、生產事業

〈1〉研發

〈2〉製造

〈3〉合併

2、民國 70 年後增設之產業別

〈1〉創業投資事業

〈2〉大貿易商

〈3〉國際貿易大樓出租

〈4〉行政院指定之高科技產業

〈二〉促進產業升級條例

三、功能別

〈一〉人才培訓

〈二〉研發

〈三〉製造

〈四〉銷售

〈五〉其他

1、合併

2、對外投資

3、環保

4、產業區域均衡發展

5、遷廠

* 本章作者：劉育奇，國立台灣大學法律研究所財稅法組碩士班 3 年級；高汪瑜，國立台灣大學法律研究所財稅法組碩士班 3 年級。

參、居住於中華民國境內之個人

一、儲蓄

〈一〉獎勵投資條例

〈二〉促進產業升級條例

二、投資

〈一〉獎勵投資條例

〈二〉促進產業升級條例

三、研究發展

〈一〉獎勵投資條例

〈二〉促進產業升級條例

肆、非居住者

一、免納營業稅

〈一〉獎勵投資條例

〈二〉促進產業升級條例

二、投資收益

〈一〉獎勵投資條例

〈二〉促進產業升級條例

三、國外營利事業人員投資收益及薪資所得

〈一〉獎勵投資條例

〈二〉促進產業升級條例

四、設立物流配送中心

〈一〉獎勵投資條例

〈二〉促進產業升級條例

伍、結論

壹、前言

經濟目的之稅捐法係為促進經濟發展而制定之具有稅捐法形式的經濟法。此與狹義的社會目的之稅捐法以市場經濟之分配結果或運作機制的調整為目標，而利用稅捐之稽徵，從事財產或所得之重分配，或將經濟活動之外部成本內部化者不同¹。

我國經濟稅法的歷史起自民國 49 年通過施行之第一代「獎勵投資條例」開始，之後每 10 年立法通過新一代的獎勵投資條例，至民國 80 年為順應經濟發展之需要，不再延長施行 30 年之久的「獎勵投資條例」，並制定「促進產業升級條例」，其中兩者最主要的不同在於「獎勵投資條例」時期，稅捐優惠係以「產業別」做為主要獎勵之事由，而在「促進產業條例」時則改以「功能別」作為主要獎勵之事由²。

除了前述從「獎勵投資條例」到「促進產業升級條例」的重大變遷之外，在我國這將近 50 年的經濟稅法歷史中，「獎勵投資條例」與「促進產業升級條例」在各自施行期間，為了配合各階段經濟發展的需要，也進行了無數次小規模的變革，本文之目的即在於對於我國這段經濟稅法的歷史作一簡單的介紹。

由於我國的經濟稅法係以所得稅之減免作為主要促進經濟發展之手段，故本文在體系的編排上亦係採取所得稅法之架構，在主體上分為居住者及非居住者，居住者又分為個人及營利事業，分別介紹在「獎勵投資條例」時期以及「促進產業升級條例」時期，我國經濟稅法對於各該主體所提供之稅捐優惠之事由及手段。

貳、總機構位於中華民國境內之營利事業

一、組織

〈一〉獎勵投資條例

歷來受獎勵投資條例稅捐優惠之營利事業組織，大體上限於股份有限公司，惟值得注意的是，在民國 76 年時，曾一度將外國公司在台之分公司一體納入獎勵投資條例之適用範圍³，此規定將外國公司之分公司與子公司（總機構位於中華民國境內之營利事業）

¹ 請參黃茂榮，稅捐法總論第一冊，植根法學叢書編輯室，2005 年 9 月增訂二版，頁 167~171。

² 請參見立法院公報第 79 卷第 76 期委員會記錄，頁 2~3。

³ 民國 76 年修正獎勵投資條例第 3 條第 2 項：「前項外國公司之認許及其分公司之設立，依公司法之規定辦理。該外國分公司經登記之營業所用資金，於本條例中視同生產事業之資本額。」；修正理由第一點：「一、增列『依外國人投資條例申請投資核准之外國公司』為生產事業之型態，俾外國公司在華設立分公司經營

一視同仁相同對待。此外，為了獎勵農、漁會及合作社之附設工廠從事生產，於民國 60 年起，亦將農漁會及合作社附設之工廠一併納入優惠之對象⁴。並為配合當時農村經濟建設發展需要，民國 62 年增列專為農民提供生產服務之農業服務業，亦得享受獎勵。⁵

〈二〉促進產業升級條例

民國 80 年第一代促產升級條例，所獎勵之組織型態仍沿用獎勵投資條例規定，以股份有限公司為對象。惟，民國 84 年將適用對象修正為合乎公司法規定之公司，乃將稅捐優惠之適用對象擴大及於其他公司法規定的組織型態⁶。

二、產業別

〈一〉獎勵投資條例

1、生產事業

生產事業為獎勵投資條例最主要的租稅優惠對象，歷代以來對於生產事業的定義雖略微有所不同，但變化堪稱有限，獎勵投資條例於民國 49 年獎勵投資條例首次施行時，所受獎勵之產業共計有製造業、手工藝業、礦業、農業、林業、漁業、畜牧業、運輸業、公用事業、觀光旅館業以及國民住宅營造業共 11 項，至民國 80 年獎勵投資條例最後一代廢止前，生產事業擴充為製造業、手工藝業、礦業、農業、林業、漁業畜牧業、運輸業、倉庫業、公用事業、國民住宅興建業、技術服務業、國際觀光旅館業以及重機械營造業共計 14 項⁷。

本法對於生產事業之獎勵手段在早期係對於新創設立者及擴充達一定規模者自開始銷售產品或開始提供勞務之日起給予 5 年免稅，至民國 60 年以後新創設立者可選擇 5 年免稅或加速折舊二擇一方案，而對於擴充達一定規模程度者僅得選擇就擴充部分 4 年免稅或是加速折舊二擇一方案。而由於資本密集及技術密集產業在創業初期往往無法獲利而無法享受到 5 年免稅的好處，故自民國 60 年起，資本密集及技術密集性的產業得選擇延遲免稅開始之日 1 至 4 年。

除免稅假期之外，本法亦對於生產事業之所得稅及附加稅捐設定一定上限。此外，生產事業如有從事本法規定之特殊功能，本法亦提供額外之稅捐優惠，以下分述之：

從事第 3 條第 1 項所列各款事業者得適用本條例之獎勵。並增訂第 2 項，明訂外國公司之認許及其分公司之設立，應依公司法之規定辦理。且規定分公司之營業所用資金視同資本額，俾分公司得享受本條例之各項獎勵。」

⁴ 民國 60 年獎勵投資條例第 5 條：「依法設立之農會、漁會、合作社等所附屬之工廠或生產單位，適用第 22 條、第 26 條、第 27 條、第 31 條及第 3 章有關工業用地取得之有關規定。」

⁵ 民國 62 年修正獎勵投資條例第 5 條第 2 項：「專為農民提供農業生產服務，經農業主管機關登記，依法設立之營利事業，準用第 6 條有關獎勵之規定。」；修正理由：「為配合現階段農村經濟建設發展需要，增列第 2 項，使專為農民提供生產服務之農業服務業，亦得準用同條例第 6 條獎勵之規定，享受獎勵。」

⁶ 民國 84 年促進產業升級條例第 3 條：「本條例所稱公司，係指依公司法設立之公司。」

⁷ 歷代獎勵投資條例第 3 條規定

〈1〉研發

於獎勵投資條例施行之前 20 年期間，研發並非獎勵投資條例所欲獎勵之功能，至民國 70 年最後一代獎勵投資條例施行後，才正式將研發納入稅捐優惠獎勵之對象，其主要獎勵之手段為「緩課股票股利」。另外尚包括 a. 發展新產品而支付之研究發展實驗費用，准在當年度課稅所得內減除。研究發展、實驗或品質檢驗用之儀器設備，其耐用年數在 2 年以上者，適用加速折舊之規定⁸。b. 研究發展費用，超過以往 5 年度最高支出之金額者，其超出 20%得抵減當年度應納營利事業所得稅額⁹。c. 以未分配盈餘增資，購置研究發展之機器設備股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，應將全部轉讓價格，或贈與、遺產分配時之時價，作為轉讓、贈與或遺產分配年度之收益，申報課徵所得稅¹⁰。d. 進口專供研究發展實驗或品質檢驗用之儀器設備，在國內尚未製造供應者，免徵進口稅捐¹¹。

⁸ 民國 70 年獎勵投資條例第 34 條：「生產事業為改進生產技術，發展新產品而支付之研究發展實驗費用，准在當年度課稅所得內減除。供研究發展、實驗或品質檢驗用之儀器設備，其耐用年數在 2 年以上者，適用第 6 條關於折舊之規定。」惟於 80 年即廢止。

⁹ 民國 73 年獎勵投資條例第 34 之 1：「生產事業申報年度之研究發展費用，超過以往 5 年度最高支出之金額者，其超出部分百分之 20 得抵減當年度應納營利事業所得稅額。但每年抵減金額，不得高於當年度營利事業所得稅額百分之 50。當年度應納營利事業所得稅額不足抵減時，得在以後 5 年度應納營利事業所得稅額中抵減之。」

前項研究發展費用抵減之適用範圍，由行政院定之。」；增訂理由：「生產事業之研究發展費用，如以每年度增加支出新臺幣 50 萬元並以該增加部份百分之 20 抵減所得稅額，稅收之減少只有 10 萬元。同時生產事業要享受此 10 萬元抵減之優待，其應納所得稅額至少要 100 萬元。因此工業研究發展費用抵減所得稅之規定對稅收影響不大，但可激勵生產事業研究發展之興趣，對技術之革新，產業的升級貢獻很大。」

¹⁰ 民國 76 年獎勵投資條例第 13 條：「生產事業以未分配盈餘增資，供該事業左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，應將全部轉讓價格，或贈與、遺產分配時之時價，作為轉讓、贈與或遺產分配年度之收益，申報課徵所得稅：

一、增置或更新從事生產、提供勞務、研究發展、品質檢驗、防治汙染、節省能源或提高工業安全衛生標準等用之機器、設備或運輸設備者。

二、償還因增置或更新前款之機器、設備或運輸設備之貸款或未付款者。

三、轉投資於合於第二十條規定標準之工礦業或事業者。

生產事業之員工，以其紅利轉作所服務事業之增資者，其因而取得之新發行記名股票，準用前項之規定。

創業投資事業以未分配盈餘增資，其股東或出資人因而取得之新發行記名股票或出資額，準用第一項之規定。

合於本條例第三條規定之外國公司所設分公司，以未分配盈餘，撥充在中華民國境內營業所用資金，從事第一項第一款或第二款用途者，得免計入當年度中華民國來源所得課稅。但於分公司減少營業所用資金或撤回或被撤銷認許時，應補徵之。」修正理由：「一、將第一項前文中之「免予計入該股東當年度綜合所得額或營利事業所得額課稅」修正為「免予計入該股東當年度綜合所得額，其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅」。

二、增訂第三項，規定創業投資事業以未分配盈餘增資，其股東準用第一項緩課所得稅之規定。

三、增訂第四項，規定外國分公司以未分配盈餘擴充，得享受緩課所得稅之獎勵。」

¹¹ 民國 66 年獎勵投資條例第 27 條；69 年改列至第 21 條：「生產事業由國外輸入供該事業生產或提供勞務用之機械及設備，在國內尚未製造者，其進口稅捐得提供擔保，於開始生產或服務之日起，一年後分期繳納；到期不繳者，移送法院強制執行。

合於第二十條標準之工礦業或事業，於創立或擴充時，依設廠計畫或擴充計畫所核准輸入，供生產或

〈2〉製造

歷代獎勵投資條例均對於生產事業購置用於生產用之機器設備提供稅捐優惠，主要之優惠手段有：(1) 以未分配盈餘購置機械設備免與計入所得，並緩課股東股利所得(2) 更新機器設備加速折舊(3) 購買機器設備之外幣債務，得提列百分之七以下外幣債務兌換損失特別公積(4) 購買機器設備投資抵減(5) 機器設備進口稅捐免稅或分期繳納(6) 機器設備免徵戶稅。

〈3〉合併

自民國 53 年起，第一代獎勵投資條例開始對於合併給予稅捐優惠，惟一開始之範圍僅針對不合經濟原則之工礦事業免除其因合併所生之所得稅、印花稅以及契稅、准予記存工礦用地移轉所生之土地增值稅並允許合併事業繼續承受被合併事業之稅捐優惠¹²。

至民國 60 年至 70 年期間，除了將適用的產業擴大至所有生產事業外，並進一步將租稅優惠之範圍擴展至因執行合併計畫，而出售舊有機器設備、土地、廠房後購置新機器設備、土地、廠房所產生之印花稅及土地增值稅¹³。此外，當時曾一度針對外銷產品已占產量 50% 以上之生產事業，合併後合於規定生產規模，並可增加外銷量之生產事業，於

提供勞務用之機械及設備，在國內尚未製造者，免徵進口稅捐。但各該事業於機械及設備輸入後五年內，除轉讓與合於該條規定之生產事業外，如有減資或以其他方法將所輸入之機械及設備移轉他人使用情事，應補徵之。

生產事業為開發新產品、改良品質、節約能源、防治污染、促進廢物利用或改進製造方法，經事業主管機關核准，進口專供研究發展實驗用之機器設備，在國內尚未製造者，免徵進口稅捐。」修正理由：「因研究發展用之儀器設備，一般價格較高，且須自國外進口，規定生產事業進口專供研究發展實驗用之儀器設備，均免徵進口稅捐，用資鼓勵。」

¹² 民國 53 年獎勵投資條例第 31 條：「不合經濟原則之工礦事業，為促進合理經營，經經濟部專案核准合併者，其因合併而發生之所得稅、印花稅及契稅一律免徵；其原供該事業直接使用之工礦用地，隨同一併移轉時，經依法審核確定其現值後，即予辦理土地所有權移轉登記，其應繳納之土地增值稅，准予記存，由合併後之事業於該項土地再移轉時，一併繳納之。」

前項合併之事業，如破產或解散時，其經記存之土地增值稅應優先受償。

第 1 項合併後事業，為合於第 3 條獎勵標準之生產事業者，得繼續承受合併前任一生產事業原已享受免徵營利事業所得稅 5 年之優待，至該被合併生產事業原核准免稅期間屆滿為止。」

¹³ 民國 60 年獎勵投資條例 33 條：「營利事業為促進合理經營，經經濟部專案核准合併成為生產事業者，其因合併而發生之所得稅、印花稅及契稅一律免徵；其原供該事業直接使用之用地隨同一併移轉時，經依法審核確定其現值後，即予辦理土地所有權移轉登記，其應繳納之土地增值稅准予記存，由合併後之事業於該項土地再移轉時，一併繳納之。」

前項合併之事業，如破產或解散時，其經記存之土地增值稅應優先受償。

第一項合併後之事業為合於第 3 條獎勵標準之生產事業者，得繼續承受合併前任一生產事業原已享受而尚未屆滿之第 6 條之各項獎勵。」；立法理由：「一、原條文第一、二項之規定，僅為對因合併而原有產權過戶時之獎勵，但就製造業而言，其合併而能確實產生規模經濟利益者，尚須廢棄舊機器，或更換統一之機器設備，而其生產場地亦每以合併於一處為宜，因此仍有出售不必要之設備、土地、房屋而另行添置更新之必要，為有效鼓勵合併亦宜予以獎勵，爰增列第 3、4、5 項以為配合。第 6 項係就現行第 3 項修正移列。」

二、為配合土地稅法時限將「1 年 6 個月」修正為「2 年」。又為配合第 44 條增加「並予適當輔導」一語。

合併後之 2 年減徵營利事業所得稅 10%¹⁴，惟後為避免外國作為設限之藉口，刪除有關外銷數量之規定¹⁵，於 68 年後，所有生產事業合併後合於規定之規範標準者，於合併後 2 年均得享受減徵營利事業所得稅 10%之稅捐優惠。

2、農漁會及合作社附設之工廠

農漁會及合作社附設之工廠亦為從事生產製造之單位，故自民國 60 年以後，獎勵投資條例亦將其納入稅捐優惠規定適用之對象，惟其受獎勵之範圍較一般生產事業較為狹隘，僅適用進口機器設備分期繳納稅捐及土地作價入股分期繳納土地增值稅之規定。

2、民國 70 年後增設之產業別

至民國 70 年至 80 年最後一期獎勵投資條例施行期間，除了前兩期之生產事業及農漁會及合作社所附設之工廠外，本法進一步將受獎勵之產業範圍擴張至行政院指定之創業投資事業、大貿易商、國際貿易大樓出租以及行政院指定之高科技產業，以下分述之：

〈1〉創業投資事業

由於在本時期內我國國內之資金已相對較為充足，為進一步促進資金利用之效率以及產業升級，自民國 70 年起，獎勵投資條例即一連串對於創業投資事業給予許多的租稅優惠，包括：(1) 所得及附加稅率不得超過 20%-25%之稅率上限 (2) 未分配盈餘轉增資，緩課股東股票股利 (3) 股東於應募認股 20%內投資抵減。(4) 其股東股利所得屬於創業投資事業證券交易所部分免稅。

〈2〉大貿易商

由於當時我國一般貿易商之規模甚小，對於拓展貿易，難以有效發揮其功能。為了扶植大貿易商，自民國 71 年以後，大貿易商亦與創業投資事業一體適用 20-25%之所得稅率上限。

〈3〉國際貿易大樓出租

為配合政府拓展對外貿易政策，興建世界貿易中心計畫，自民國 71 年起，股份有限公司投資興建國際貿易大樓出租者，得與技術密集之生產事業一般，適用關於 5 年免稅

¹⁴ 民國 60 年獎勵投資條例 34 條：「現有生產事業外銷產品已占產量百分之 50 以上，合併後合於規定生產規模，可增加外銷量，於合併後之 2 年減徵營利事業所得稅百分之 10；其事業種類、標準及適用年限，由行政院定之。」

¹⁵ 民國 68 年獎勵投資條例 34 條修正理由：「一、為避免外國作為設限之藉口，刪除本條有關外銷數量之規定。二、為使條文明晰起見，將事業種類及標準另列一項；又條文中已列有「2 年」字樣，故將「適用年限」4 字刪除。」

及加速折舊二擇一之租稅優惠方案，並得適用延遲開始免稅期間 1 至 4 年之規定¹⁶。

〈4〉 行政院指定之高科技產業

由於意識到高科技工業為我國未來之經濟命脈，為推動資本密度高以及高度投資風險性之高科技工業，自民國 76 年起，准予應募認股行政院指定之高科技產業之股東，在 30% 以內投資抵減。

〈二〉 促進產業升級條例

促進產業升級條例不同於獎勵投資條例主要以產業別作為可否享受稅捐優惠之標準，促進產業升級條例就產業別的稅捐優惠範圍已大幅度限縮。第一代促進產業升級條例主要獎勵產業為「經政府指定之重要產業」及「創業投資企業」，以第 8 條¹⁷及第 8 條之 1¹⁸為例，為鼓勵重要科技事業、重要投資事業及創業投資事業之創立或擴充，認股或應募記名股票持有時間達 2 年以上者，得以其取得該股票之價款 20% 限，抵減當年度應納營利事業所得稅額或綜合所得稅額或享有 5 年免稅。

第二代促進產業升級條例於民國 88 年之全文修正時，更限於對「新興重要策略性產業」之認股或應募記名股票持有時間達 3 年以上者，始得於取得股價 20% 限度內投資抵減或 5 年免稅¹⁹。又，值得注意者為，民國 92 年為達成全面獎勵之目的，給予「製造業

¹⁶ 民國 71 年獎勵投資條例增訂 8 條之 1 立法理由：「為配合政府拓展對外貿易政策，興建世界貿易中心計畫，凡依該計畫投資興建國際貿易大樓出租者，給予獎勵之優惠。」

¹⁷ 民國 88 年以前之促進產業升級條例第 8 條規定：「為鼓勵重要科技事業、重要投資事業及創業投資事業之創立或擴充，依左列規定認股或應募記名股票持有時間達 2 年以上者，得以其取得該股票之價款百分之 20 限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額或綜合所得稅額；當年度不足抵減時，得在以後 4 年度內抵減之；其投資於創業投資事業者之抵減金額，以不超過該事業實際投資科技事業金額占該事業實收資本額比例之金額為限：

一、個人或創業投資事業以外之營利事業，原始認股或應募政府指定之重要科技事業及重要投資計畫，其因創立或擴充而發行之記名股票。

二、個人或營利事業原始認股或應募創業投資事業因創立或擴充而發行之記名股票。

前項投資抵減，其每 1 年度得抵減總額，以不超過該個人或事業當年度應納綜合所得稅額或營利事業所得稅額百分之 50 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。

第一項重要科技事業、重要投資事業及創業投資事業之適用範圍，由行政院定之，並每 2 年檢討 1 次。」

¹⁸ 民國 88 年以前之促進產業升級條例第 8 條之 1：「合於前條規定之重要科技事業及重要投資事業，於其股東開始繳納股票價款之當日起 2 年內得經其股東會同意選擇適用免徵營利事業所得稅或前條股東投資抵減之規定，擇定後不得變更。

前項選擇適用免徵營利事業所得稅者，依下列規定辦理：

一、屬新投資創立之事業，自其產品開始銷售之日或開始提供勞務之日起，連續 5 年內免徵營利事業所得稅。

二、屬增資擴展之事業，自新增設備開始作業或開始提供勞務之日起，連續 5 年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。但以增資擴建獨立生產或服務單位或擴充主要生產或服務設備為限。

第 2 項免徵營利事業所得稅，得由該事業在其產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起，2 年內自行選定延遲開始免稅之期間；其延遲期間最長不得超過 4 年，延遲後免稅期間之始日，應為一會計年度之首日。」

¹⁹ 現行促進產業升級條例第 8 條：「為鼓勵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之創立或擴充，營利事業或個人原始認股或應募屬該新興重要策略性產業之公司發行之記名股票，持有時間達 3 年以上者，得依下列規定自當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額或綜合所得稅

及其相關技術服務業」於 91 年 1 月 1 日起至 92 年 12 月 31 日間新投資創立或增資擴展亦得享有 5 年免稅²⁰，以彰顯製造業為我國傳統產業之主要命脈及其對地方產業之重要貢獻。

惟民國 92 年新增對「製造業及其相關技術服務業」之獎勵適用上仍有時間限制，由此可知第二代促進產業升級條例在產業別之稅捐優惠主要仍限縮於以「新興重要策略性產業」為獎勵對象。

三、功能別

〈一〉人才培訓

獎勵投資條例時期對人才培訓並無相關獎勵措施。而於民國 79 年第一代促進產業升級條例為促進產業升級需要，公司對人才培訓之投資得享有 5% 至 20% 之投資抵減。其後第二代促進產業升級條例於民國 88 年將投資抵減額提升為 5% 至 25%，民國 91 年更是提升至 35%。足見促進產業升級條例對公司人才之培訓之重視已日益增進。

〈二〉研發

對在生產流程中之研發階段，獎勵投資條例中並非全然無稅捐優惠之獎勵。惟，宜予注意者係，獎勵投資條例對研發功能之獎勵，均係以符合「產業別」為適用研發獎勵之前提，相關論述請參見前文二、(一) 1. (1)。

大體而言，促進產業升級條例就獎勵研究發展之項目及手段與獎勵投資條例有部分相同或相似，例如：研究發展、實驗或品質檢驗之儀器設備得按二年加速折舊²¹，投資於研究發展得享有一定比例之投資抵減²²，公司以未分配盈餘增資增置或更新研究發展之機

額：

一、營利事業以其取得該股票之價款百分之 20 限度內，抵減應納之營利事業所得稅額。

二、個人以其取得該股票之價款百分之 10 限度內，抵減應納之綜合所得稅額；其每一年度之抵減金額，以不超過該個人當年度應納綜合所得稅額百分之 50 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。

前項第 2 款之抵減率，自 89 年 1 月 1 日起每隔 2 年降低 1 個百分點。

第一項新興重要策略性產業之適用範圍、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項，由行政院召集相關產業界、政府機關、學術界及研究機構代表定之，並每二年檢討一次，做必要調整及修正。

²⁰ 現行促進產業升級條例第 9 條之 2：「為健全經濟發展並鼓勵製造業及其相關技術服務業之投資，該等公司自 91 年 1 月 1 日起至 92 年 12 月 31 日止，新投資創立或增資擴展，得依下列規定免徵營利事業所得稅：一、屬新投資創立者，自其產品開始銷售之日或開始提供勞務之日起，連續 5 年內免徵營利事業所得稅。二、屬增資擴展者，自新增設備開始作業或開始提供勞務之日起，連續 5 年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。但以擴充獨立生產或服務單位或擴充主要生產或服務設備為限。

前項免徵營利事業所得稅，得由該公司在其產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起，2 年內自行選定延遲開始免稅之期間；其延遲期間自產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起最長不得超過 4 年，延遲後免稅期間之始日，應為一會計年度之首日。

第 1 項公司免稅之適用範圍、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項，由行政院定之。

第 1 項公司如已適用第 8 條或第 9 條之獎勵者，不得重複適用本條之獎勵。」

²¹ 現行促進產業升級條例第 5 條：「公司購置專供研究與發展、實驗或品質檢用之儀器設備及節約能源或利用新及淨潔能源之機器設備，得按 2 年加速折舊。但在縮短後之耐用年數內，如未折舊足額，得於所得稅法規定耐用年數內 1 年或分年繼續折舊，至折足為止。

前項加速折舊之核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項，由行政院定之。」

²² 現行促進產業升級條例第 5 條：「為促進產業升級需要，公司得在下列用途項下支出金額百分之 5 至百分之 20 限度內，自當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額：

一、投資於自動化設備或技術。

器、設備或運輸設備，其股東得免稅²³。

惟，促進產業升級條例獎勵研發則無「產業別」之前提限制。且，於94年為加速推動我國邁向科技創新之知識經濟，新增第19條之2²⁴規定，將「技術入股」亦列入獎勵研發之項目，得享有5年緩課之稅捐優惠，其立法理由為以技術換取股權之方式，對於創新科技為主之知識產業具有極為重要之功能，因而增訂本條文。

〈三〉製造

獎勵投資條例中對於製造功能之獎勵，與研發階段同樣，皆以「產業別」為得享受稅捐優惠之前提，相關論述請參見前文二、(一)1.(2)。

二、投資於資源回收、防治污染設備或技術。

三、投資於利用新及淨潔能源、節約能源及工業用水再利用之設備或技術。

四、投資於溫室氣體排放量減量或提高能源使用效率之設備或技術。

五、投資於網際網路及電視功能、企業資源規劃、通訊及電信產品、電子、電視視訊設備及數位內容產製等提升企業數位資訊效能之硬體、軟體及技術。

公司得在投資於研究與發展及人才培訓支出金額百分之35限度內，自當年度起五年內抵減各年度應納營利事業所得稅額；公司當年度研究發展支出超過前2年度研發經費平均數，或當年度人才培訓支出超過前2年度人才培訓經費平均數者，超過部分得按百分之50抵減之。

前2項之投資抵減，其每1年度得抵減總額，以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之50為限。但最後年度抵減金額，不在此限。

第1項及第2項投資抵減之適用範圍、核定機關、申請期限、申請程序、施行期限、抵減率及其他相關事項，由行政院定之。

投資抵減適用範圍，應考慮各產業實際能力水準。」

²³ 現行促進產業升級條例第9條：「公司符合前條新興重要策略性產業適用範圍者，於其股東開始繳納股票價款之當日起2年內得經其股東會同意選擇適用免徵營利事業所得稅並放棄適用前條股東投資抵減之規定，擇定後不得變更。

前項選擇適用免徵營利事業所得稅者，依下列規定辦理：

一、屬新投資創立者，自其產品開始銷售之日或開始提供勞務之日起，連續5年內免徵營利事業所得稅。

二、屬增資擴展者，自新增設備開始作業或開始提供勞務之日起，連續5年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。但以增資擴建獨立生產或服務單位或擴充主要生產或服務設備為限。

第2項免徵營利事業所得稅，得由該公司在其產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起，2年內自行選定延遲開始免稅之期間；其延遲期間自產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起最長不得超過4年，延遲後免稅期間之始日，應為一會計年度之首日。

公司以未分配盈餘轉增資，其增資計畫符合第8條規定之適用範圍者，準用第2項及第3項之規定。」

²⁴ 現行促進產業升級條例第19條之2：「93年1月1日起，個人或營利事業以其所有之專利權或專門技術讓與公司，或授權公司使用，作價抵繳其認股股款，經經濟部認定符合下列各款規定者，該個人或營利事業依所得稅法規定計算之所得，得選擇全數延緩至認股年度次年起之第5年課徵所得稅，擇定後不得變更。但於延緩課稅期間內轉讓其所認股份者，應於轉讓年度課徵所得稅：

一、所投資之公司經經濟部認定屬新興產業，且其所取得之專利權或專門技術，以供自行使用者為限。

二、作價認股之股份應達該次認股後公司已發行股份總數之百分之20以上，且該次作價認股之股東人數不得超過5人。

前項所稱轉讓，指買賣、贈與、作為遺產分配、公司減資銷除股份、公司清算或因其他原因致股份所有權變更者。

個人依第一項規定計算之所得，未申報或未能提出證明文件者，其成本及必要費用按作價抵繳認股股款金額之百分之30計算減除之。

公司應於股東轉讓其所認股份年度或緩課期間屆滿年度之次年度1月31日前，依規定格式向該管稽徵機關列單申報該已轉讓或屆期尚未轉讓之股份資料；其未依限或未據實申報者，稽徵機關應依所得稅法第111條第2項規定辦理。

第一項新興產業之適用範圍，由經濟部會商相關主管機關定之。」

而從獎勵投資條例過渡到促進產業升級條例，在製造階段最大差異在於從單純獎勵機器設備到針對「自動化機器設備或技術」給予稅捐優惠，此乃係為獎勵產業在製造設備及技術升級，鼓勵以自動化作業提升產業效能。

〈四〉銷售

獎勵投資條例對於銷售階段，早期主要以鼓勵外銷而給予稅捐獎勵，但在第三代獎勵投資條例有關外銷的稅捐優惠遭到刪除。而促進產業升級條例第一代則為鼓勵投資於建立國際品牌形象之支出，乃給予公司在5%至20%限度內得投資抵減之優惠。惟民國88年之全文修正，則又將投資於國際品牌形象支出規定加以排除，立法理由未詳述原因。

〈五〉其他

1、合併

獎勵投資條例關於合併之稅捐優惠規定，與前述之研發和製造階段一樣，乃係以「產業別」為適用稅捐優惠之前提，相關論述請參見前文二、(一)1.(3)。

有關合併之稅捐優惠，無論是獎勵投資條例或促進產業升級條例，均須由經濟部專案核准始得享受，不同之處僅係優惠手段之差異，例如：現行促進產業升級條例第15條²⁵，即新增因合併而產生之商譽和費用得分別於15年內和10年內攤銷之優惠方式。

²⁵ 現行促進產業升級條例第15條規定「公司為促進合理經營，經經濟部專案核准合併者，依下列各款規定辦理：

- 一 因合併而發生之印花稅、契稅、證券交易稅及營業稅一律免徵。
- 二 事業所有之土地隨同一併移轉時，經依法審核確定其現值後，即予辦理土地所有權移轉登記，其應繳納之土地增值稅，准予記存，由合併後之事業於該項土地再移轉時，一併繳納之；合併之事業破產或解散時，其經記存之土地增值稅，應優先受償。
- 三 依核准之合併計畫，出售事業所有之機器、設備，其出售所得價款，全部用於或抵付該合併計畫新購機器、設備者，免徵印花稅。
- 四 依核准之合併計畫，出售事業所有之廠礦用土地、廠房，其出售所得價款，全部用於或抵付該合併計畫新購或新置土地、廠房者，免徵該合併事業應課之契稅及印花稅。
- 五 因合併出售事業所有之工廠用地，而另於工業區、都市計畫工業區或於本條例施行前依原獎勵投資條例編定之工業用地內購地建廠，其新購土地地價，超過原出售土地地價扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請，就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額。
- 六 前款規定於因生產作業需要，先行購地建廠再出售原工廠用地者，準用之。
- 七 因合併而產生之商譽，得於15年內攤銷。
- 八 因合併而產生之費用，得於10年內攤銷。

前項第3款至第6款機器、設備及土地廠房之出售及新購置，限於合併之日起2年內為之。

公司依第1項專案合併，合併後存續或新設公司得繼續承受消滅公司合併前依法已享有而尚未屆滿或尚未抵減之租稅獎勵。但適用免徵營利事業所得稅之獎勵者，應繼續生產合併前消滅公司受獎勵之產品或提供受獎勵之勞務，且以合併後存續或新設公司中，屬消滅公司原受獎勵且獨立生產之產品或提供之勞務部分計算之所得額為限；適用投資抵減獎勵者，以合併後存續或新設公司中，屬消滅公司部分計算之應納稅額為限。

公司組織之營利事業，虧損及申報扣除年度，會計帳冊簿據完備，均使用所得稅法第77條所稱之藍色申報書或經會計師查核簽證，且如期辦理申報並繳納所得稅額者，合併後存續或另立公司於辦理營利事業所得稅結算申報時，得將各該辦理合併之公司於合併前經該管稽徵機關核定尚未扣除之前5年內各期虧損，按各該辦理合併之公司股東因合併而持有合併後存續或另立公司股權之比例計算之金額，自虧損發生年度起5年內，從當年度純益額中扣除。

第1項專案合併之申請程序、申請期限、審核標準及其他相關事項，由經濟部定之。」

2、對外投資

在對外投資方面，獎勵投資條例第一代及第二代對設有分支機構在國外者，其分支機構之營業額不計入總機構或主事務所之營業額內。其後並鼓勵投資國外開發天然資源或政府專案認定之事業，給予免稅或加速折舊之稅捐優惠²⁶。

促進產業升級條例對分支機構在國外者已無優惠措施。僅規定公司經經濟部核准進行國外投資者，並於實行投資後報請經濟部准予備查者，得按國外投資總額 20% 範圍內，提撥國外投資損失準備，供實際發生投資損失時充抵之。

3、環保

獎勵投資條例自第三代起為達環境保護政策，規定公司以未分配盈餘增資增置或更新品質檢驗、防治污染、節省能源或提高工業安全衛生標準等用之機器、設備或運輸設備者得緩課股東股利所得及進口機器設備免稅²⁷。

促進產業升級條例，則擴充獎勵環保之項目於，投資於資源回收、工業用水再利用之設備或技術、利用新及淨潔能源及溫室氣體排放量減量或提高能源使用效率之設備或技術者，獎勵手段亦新增得享有 5% 至 20% 限度內投資抵減之方式²⁸。

4、產業區域均衡發展

針對產業區域之均衡發展，在獎勵投資條例時期並未受重視。促進產業升級條例為促進產業區域之均衡發展，乃定有公司投資於資源貧瘠或發展遲緩地區之一定產業，達一定資本額或增僱一定人數員工者，得按其投資總額 20% 範圍內投資抵減之稅捐優惠措施

²⁹。

²⁶ 例如民國 68 年獎勵投資條例第 5 條之 1「自中華民國 68 年 1 月 1 日起，專以投資開發國外天然資源，運回國內供應加工之事業，組織為股份有限公司者，準用第 6 條有關免稅獎勵規定。

前項事業適用範圍及輔導管理辦法，由行政院定之。」

²⁷ 民國 70 年獎勵投資條例第 13 條「生產事業以未分配盈餘增資，供該事業左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額或營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、增與或作為遺產分配時，應將全部轉讓價格，或贈與、遺產分配時之時價，作為轉讓、贈與或遺產分配年度之收益，申報課徵所得稅：

一、增置或更新從事生產、提供勞務、研究發展、品質檢驗、防治污染、節省能源或提高工業安全衛生標準等用之機器、設備或運輸設備者。

二、償還因增置或更新前款之機器、設備或運輸設備之貸款或未付款者。

三、轉投資於合於依第 20 條規定標準之工礦業或事業者。

生產事業之員工，以其紅利轉作所服務事業之增資者，其因而取得之新發行記名股票，準用前項之規定。」

²⁸ 現行促進產業升級條例第 6 條第 1 項「為促進產業升級需要，公司得在下列用途項下支出金額百分之 5 至百分之 20 限度內，自當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額：

二 投資於資源回收、防治污染設備或技術。」

²⁹ 現行促進產業升級條例第 7 條「為促進產業區域均衡發展，公司投資於資源貧瘠或發展遲緩鄉鎮地區之

5、遷廠

自獎勵投資條例第三代至促進產業升級條例，均有就公司因特定原因，遷廠於工業區、都市計畫工業區或於本條例施行前依獎勵投資條例編定之工業用地，其原有工廠用地出售或移轉時，應繳之土地增值稅，按其最低級距稅率徵收之稅捐優惠規定³⁰。

參、居住於中華民國境內之個人

一、儲蓄

〈一〉獎勵投資條例

為獎勵儲蓄累積資本，自 49 年開始施行獎勵投資條例以來，對於存入達一定期間之存款、信託資金以及儲蓄券之利息給予免稅之稅捐優惠，惟至民國 70 年最後一期獎勵投資條例施行後，取消對於儲蓄完全免稅的規定，而僅對一定限額以下之儲蓄利息所得給予免稅之待遇³¹。

〈二〉促進產業升級條例

至於促進產業升級條例對個人則已無儲蓄相關之稅捐優惠規定。

二、投資

〈一〉獎勵投資條例

為獎勵投資以及資本市場的形成，歷代之獎勵投資條例對於持有公司股票或債券之投資人亦均給予相當之租稅優惠，包括：(1) 賦予持有合乎規定之公司股票或債券達一定期間之個人投資抵減之權利 (2) 減免股利所得 (3) 減免證券交易所得。

一定產業，達一定投資額或增僱一定人數員工者，得按其投資金額百分之 20 範圍內，自當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。

前項地區、產業別、投資額、僱用員工人數、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項，由行政院定之。」

³⁰現行促進產業升級條例第 17 條「公司因下列原因之一，遷廠於工業區、都市計畫工業區或於本條例施行前依原獎勵投資條例編定之工業用地，其原有工廠用地出售或移轉時，應繳之土地增值稅，按其最低級距稅率徵收：

- 一 工廠用地因都市計畫或區域計畫之實施，而不合其分區使用規定者。
- 二 因防治污染、公共安全或維護自然景觀需要，主動申請遷廠，並經主管機關核准者。
- 三 經政府主動輔導遷廠者。」

³¹例如民國 49 年獎勵投資條例第 15 條第 1 項「個人在依銀行法儲蓄銀行章辦理儲蓄存款之金融機構存入 2 年以上之整存整付或零存整付之定期儲蓄存款者，其利息所得，免予扣繳及免予課徵綜合所得稅。但如未滿 2 年提取存款者，其利息所得不得免稅。」

〈二〉促進產業升級條例

促進產業升級條例就個人投資於政府指定之重要產業或創投事業得在獲取股票價款10%內享有投資抵減³²。

三、研究發展

〈一〉獎勵投資條例

至民國70年最後一期之獎勵投資條例，除了前述針對資本形成及獎勵投資而對於儲蓄及投資的稅捐優惠外，為鼓勵個人從事研究發展，於第36條中規定「中華民國國民以自己之創作或發明，經依法登記取得之專利權提供或出售予生產事業使用，經事業主管機關核准者，其提供生產事業使用所得之權利金，或售與生產事業使用所得之收入，免納所得稅。」

〈二〉促進產業升級條例

與獎勵投資條例相同，對個人之創作或發明經依法登記取得之專利權提供或出售予生產事業使用，經事業主管機關核准者，得就其提供生產事業使用所得之權利金，或售與生產事業使用所得之收入享有稅捐優惠，惟僅就50%免稅³³。

肆、非居住者

一、免納營業稅

〈一〉獎勵投資條例

或許係出於對營業稅理論的了解不足，獎勵投資條例於民國49年開始施行時，對於在中華民國境內未設置分支機構或代理人之外國營利事業，在中華民國境內發生之營業，免除其營業稅之納稅義務³⁴，於民國54年修法時將此一優惠限縮至「以該國外營利事業所在國，對未在該國境內設置分支機構或代理人之中華民國營利事業，在該國境內發生之營業，不課徵營業稅者為限³⁵。」後至民國60年再次修正時，終於發現此一規定

³² 現行促進產業升級條例第8條第1項「為鼓勵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之創立或擴充，營利事業或個人原始認股或應募屬該新興重要策略性產業之公司發行之記名股票，持有時間達3年以上者，得依下列規定自當年度起5年內抵減各年度應納營利事業所得稅額或綜合所得稅額：

一 營利事業以其取得該股票之價款百分之20限度內，抵減應納之營利事業所得稅額。

二 個人以其取得該股票之價款百分之10限度內，抵減應納之綜合所得稅額；其每一年度之抵減金額，以不超過該個人當年度應納綜合所得稅額百分之50為限。但最後年度抵減金額，不在此限。」

³³ 現行促進產業升級條例第11條「中華民國國民以自己之創作或發明，依法取得之專利權，提供或出售予中華民國境內公司使用，經目的事業主管機關核准者，其提供該公司使用所得之權利金，或售予該公司使用所得之收入，百分之50免予計入綜合所得額課稅」

³⁴ 民國49年獎勵投資條例第21條第2項：「國外營利事業在中華民國境內未設置分支機構或代理人者，其在中華民國境內發生之營業，免納營業稅。」

³⁵ 民國54年獎勵投資條例第27條第2項：「國外營利事業在中華民國境內未設置分支機構或代理人者，

對於在我國境內設有分支機構或代理人之外國營利事業不公，因而廢除此項規定³⁶。

〈二〉促進產業升級條例

至促進產業升級條例已無相免營業稅之規定。

二、投資收益

〈一〉獎勵投資條例

為獎勵外國人其華僑來台投資，獎勵投資條例自民國 49 年開始施行以來，均有關於對於中華民國境內無住所或居所之個人及在中華民國境內無分支店或代理人之外國營利事業，而有公司分配與股東之盈餘或合夥人應分配之盈餘時，不適用結算申報而採用就源扣繳之規定，民國 49 年規定之扣繳稅率為 10%³⁷，後逐步調升，至民國 80 年獎勵投資條例廢止前，對於依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，扣繳稅率定為 20%，非依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者扣繳稅率定為 35%³⁸。

〈二〉促進產業升級條例

與獎勵投資條例相同，為扣繳率為 20%。

三、國外營利事業人員投資收益及薪資所得

〈一〉獎勵投資條例

為進一步減低國外事業的投資障礙，獎勵投資條例於民國 70 年施行最後一期起，即適度限縮我國對於屬非居住者之國外營利事業董事、監察人、經理人及技術人員之課稅權，依 80 年廢止前獎勵投資條例第 17 條規定「非中華民國境內居住之個人，經依華僑回國投資條例或外國人投資條例核准在中華民國境內投資，並擔任該事業之董事、監察

其在中華民國境內發生之營業，免納營業稅；但以該國外營利事業所在國，對未在該國境內設置分支機構或代理人之中華民國營利事業，在該國境內發生之營業，不課徵營業稅者為限。」

³⁶ 民國 60 年廢除理由為「本條第 2 項刪除。原第 2 項規定國外營利事業在我國境內無分支機構或代理人者，其在我國境內之營業額免納營業稅；其對於在我國境內設有分支機構或代理人之國外營利事業言，顯非公允。」

³⁷ 民國 49 年獎勵投資條例第 11 條「在中華民國境內無住所或居所之個人，及在中華民國境內無分支店或代理人之外國營利事業，而有公司分配與股東之盈餘或合夥人應分配之盈餘時，此項所得不適用所得稅法結算申報之規定，其應納所得說應由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額扣繳百分之 10 稅款。」

³⁸ 民國 80 年廢止前獎勵投資條例第 16 條規定「非中華民國境內居住之個人及在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，而有由中華民國境內之公司分配與股東之盈餘或合夥人應分配之盈餘所得者，依左列規定扣繳所得稅，不適用所得稅法結算申報之規定：

一、依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，其應納之所得稅，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額扣繳百分之 20。

二、非依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，其應納之所得稅，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額扣繳百分之 35。

前項第 2 款納稅義務人於依規定扣繳稅款後，仍得就中華民國來源所得總額，依所得稅法之規定辦理結算申報；如扣繳稅額超過結算應納稅額時，得申請退稅。

合於本條例第 3 條規定之外國公司，其所設分公司之所得，於繳納營利事業所得稅後，將其稅後盈餘給付總公司時，應按其給付額扣繳百分之 20 所得稅。」

人或經理人者，如因經營或管理其投資事業需要，於一課稅年度內在中華民國境內居留期間超過所得稅法第 7 條第 2 項第 2 款所定 183 天時，其自該事業所分配之股利，得適用前條第 1 項第 1 款（就源扣繳 20%）之規定。」同法第 18 條規定「國外營利事業，依華僑回國投資條例或外國人投資條例核准在中華民國境內投資者，該國外營利事業之董事或經理人及所派之技術人員，因在中華民國境內辦理投資、建廠或從事市場調查等臨時性工作，於一課稅年度內居留合計不超過 183 天者，其由該國外營利事業在中華民國境外給與之薪資所得，不視為中華民國來源所得。」

〈二〉促進產業升級條例

第一代促進產業升級條例仍延續獎勵投資條例規定，惟民國 88 年已刪除相關規定。

四、設立物流配銷中心

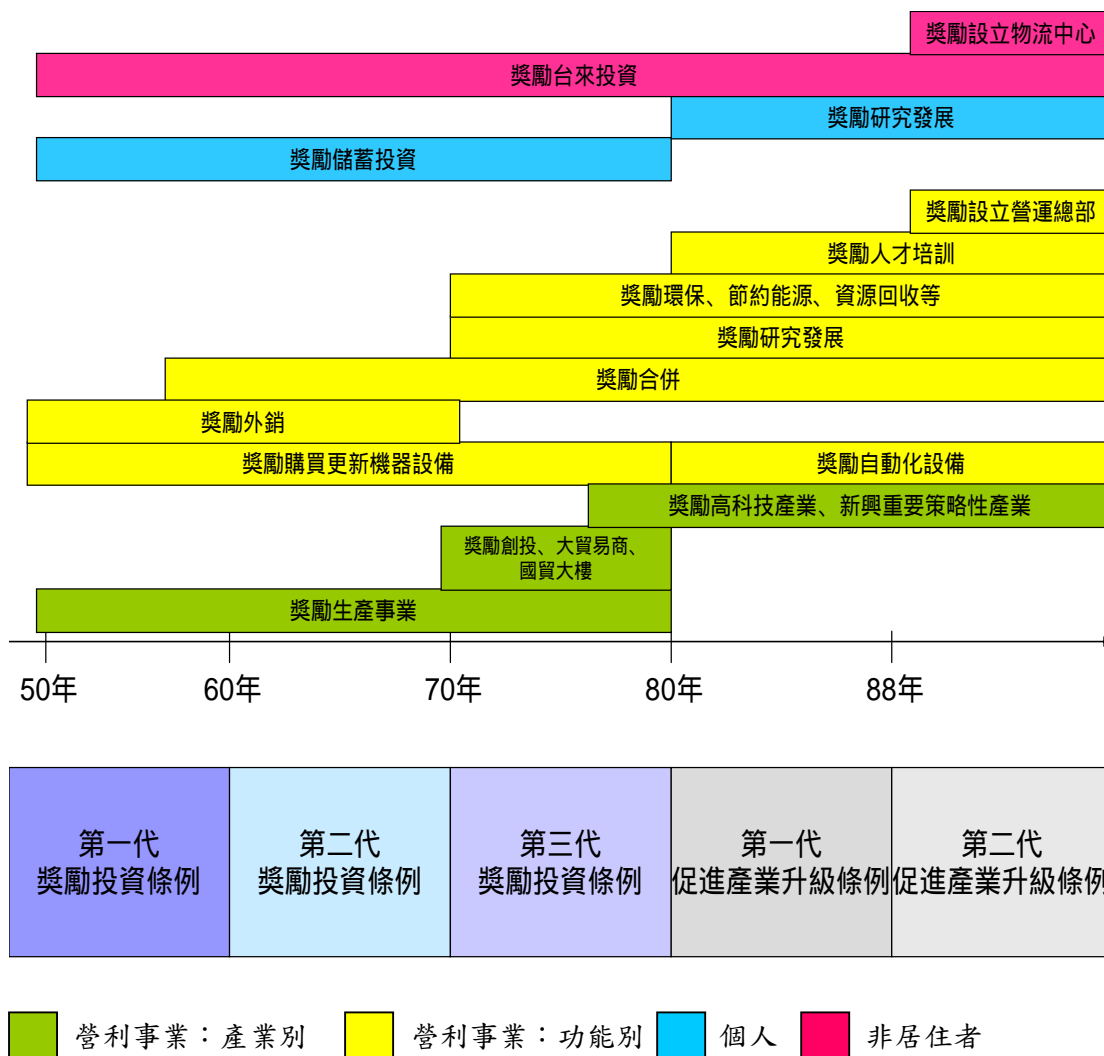
〈一〉獎勵投資條例

並無就此規定。

〈二〉促進產業升級條例

94 年度新增第 14 條之 1 規定：「外國營利事業或其中華民國境內設立之分公司，自行或委託國內營利事業在中華民國設立物流配銷中心，從事儲存、簡易加工，並交付該外國營利事業之貨物予國內客戶，其所得免徵營利事業所得稅。」

伍、結論



總觀我國稅捐優惠之變遷，在產業別獎勵方面，在「獎勵投資條例」時期受獎勵之對象由原先的生產事業後進一步擴大到創投業、大貿易商以及國貿大樓出租這類的金融及服務業，到了「促進產業升級條例」時期，政策轉為以獎勵「功能別」為主，但為扶植資本密集及具有高風險性的產業，仍維持了對於所謂「新興重要策略性產業」給予稅捐優惠，雖然在範圍上有所限縮，惟「獎勵投資條例」時期與「促進產業升級條例」時期皆一致以工業作為獎勵的對象，「促進產業升級條例」在制定過程中，曾有立法委員質疑為何受獎的產業限於工業，當時的經濟部政務次長王建煊王答詢「... 產業不僅限於工業，但是工業卻是產業之母，服務業、交通業、金融業都是為工業服務³⁹...」，可以看出我國以工業帶動其它產業發展的產業政策。

在功能別方面，與前述以工業作為獎勵對象的政策具有一致性，為提高我國工業的

³⁹ 請參見立法院公報第 79 卷第 76 期委員會記錄，頁 8。

生產效率，購置機器設備一直受到獎勵的，後促進產業升級條例將受獎勵的機器設備範圍限縮為「自動化設備」，但卻另一方面將擴大研究發展及人才培訓的獎勵，可以看出我國的產業政策已逐漸由獎勵「提高生產效率降低生產成本」轉為獎勵「高附加價值」的產業活動，此外，也開始注意到發展工業所帶來的污染問題，開始將環境保護作為獎勵之事由；另值得注意的是，雖然我國在以往係以中小企業作為產業的主力，但藉由獎勵企業合併以改善企業的體質，追求規模及範疇經濟從第二代的獎勵投資條例以來，就一直是我國經濟稅法所追求的政策目標。

在個人方面，「獎勵投資條例」主要係對於儲蓄及投資提供稅捐優惠，以期追求蓄積民間資本並達到活絡資本市場的目標，到了「促進產業升級條例」時期，則鼓勵個人從事研發活動，累積無形資本，以配合產業升級之政策目標。

最後在非居住者方面，早期的獎勵手段係以降低扣繳稅率以及對於僑外事業來台之員工及董監免除或減免其薪資及股利所得作為投資的誘因，鼓勵僑外事業加強對我的投資，近年來由於國際租稅競爭的激烈化，也開始仿效他國，獎勵跨國企業至我國設置「物流中心」此類之中心(Centres)⁴⁰，以提昇我國吸引外國人直接投資在稅制上的競爭力。

⁴⁰ 關於「中心(centres)」，請參照 Alex Easson, Tax Incentives For Foreign Direct Investment, Kluwer Law International, pp.69-70, 121-123.

第二章 回顧這些稅捐優惠過去對於國內經濟發展之影響*

目次

第一部份：產業變遷

壹、台灣產業結構變遷之回顧

- 一、進口替代階段(1949-1960)，輕工業起飛時期
- 二、出口擴張階段(1961-1972)，輕工業成熟時期
- 三、第二次進口替代階段(1973-1981)，重化工業發展時期
- 四、市場自由化階段(1982-1989)
- 五、後工業化時期(1990-)

貳、參考文獻

第二部份：獎勵投資條例與促進產業升級條例實証研究

壹、獎勵投資條例概說

貳、促進產業升級條例概說

參、獎勵投資條例與促進產業升級條例之稅捐優惠措施過去對國內經濟發展的影響—實証研究

肆、結論

伍、參考文獻

* 本章作者：林季緯、趙彥強，國立台灣大學法律研究所財稅法組碩士班3年級；鄭勤蓉、高文心、陳珮瑜，國立台灣大學法律研究所財稅法組碩士班2年級。

第一部份：產業變遷

壹、台灣產業結構變遷之回顧

產業結構會隨著經濟發展階段的不同而改變，但其改變通常是循序漸進，必須累積一定的經濟、技術水準後，才能發展至另一階段，台灣的產業結構變遷亦是如此。

綜觀台灣過去 50 年來的經濟發展，其發展策略為循序漸進的推動經濟自由化、促進經濟發展、提升經濟效率，且基本上遵循雁行理論 (flying-geese model)，與不平衡發展理論，不同時期皆有關鍵的代表產業興起，以接替日漸式微的產業，又政策上運用「動態比較利益」的原則，透過政府明確的產業發展優先順序，輔以優惠政策以發展具優先性之產業。以下即以大部分經濟學者之分類方式，將台灣經濟發展略分為五大階段，以探討台灣產業結構之變遷：

一、進口替代階段 (1949~1960)，輕工業起飛時期

此時期由於戰後外匯短缺，政府主要透過高度關稅保護與進口管制措施來協助產業發展，亦即：以嚴格管制進口的方式控制有限的外匯，進口品須繳交高額的關稅，且幾乎半數的商品均列入管制，須有特許才得進口；並於分配外匯時採取歧視性待遇，使廠商就農工原料的進口，得以較低的價格購得外匯，而消費性產品的進口，則須以較高的價格始能得買外匯，此項制度稱為「複式匯率」(multiple exchange rate)。簡之，政府希望透過嚴格的貿易管制，提供國內產業發展空間，以國內自製取代國外進口，因此稱為「進口替代」政策 (import substitution policy)。例如：收音機進口，而鼓勵進口真空管等零件自行組裝；以及利用美援購買棉花委託國內廠商代工，在於市場上銷售以培植紡織業 (此稱為「代紡代織制度」)⁴¹。此時期的產業發展以勞力密集的產業為主，諸如：肥料、水泥、玻璃、紡織、木材及其製品、塑膠原料及其製品、人造纖維、自行車等民生必需品及輕工業為主導產業。

雖然外銷退稅制度在 1954 年就已建立，但在以內銷為主之此一時期，就顯得不重要。值得一提的是，1951 年行政院核定並公布施行「台灣省內中央及地方各項稅捐統一稽徵條例」；1955 年 12 月政府修正公布新「所得稅法」，將原先的分類所得稅修改為綜合所得稅與營利事業所得稅兩大類。此種對營業盈餘重複課稅的新稅制，對投資意願將產生一定影響；1960 年公布施行的「獎勵投資條例」，對營利事業提供各種減、免稅措施，主要目的之一即在紓解此一重複課稅現象⁴²。

由於台灣島內市場狹小，經濟內向發展及產業保護的結果，不久島內市場就已經飽和，進而產生產能過剩現象。政府為圖繼續追求經濟的成長，曾經在「發展中間投入品」

⁴¹ 朱敬一、林全、陳昭南、許松根等合著，經濟學下冊，四版，2004 年，頁 279。

⁴² 孫克難，賦稅制度與經濟發展—台灣經驗的探討，財稅研究 32-1，頁 7。

的替代政策及轉型為「外向發展」政策間有所摸索，最後確認外向發展的路線。有鑑於1958年以前所使用的關稅保護、進口管制、外匯管制等財經工具，已使市場價格嚴重扭曲，致資源配置無效率，影響經濟成長，政府遂毅然推動一連串財金、外匯、貿易的改革，以配合外銷導向政策。1958年訂定「外匯與貿易改革」；1959年公布「十九點財經改革措施」，以局部降低租稅對投資、儲蓄行為的扭曲，主要內容為：平衡政府預算、鼓勵私人儲蓄及投資、減少管制、鼓勵出口等；並於1960年公布「獎勵投資條例」，對符合資格之生產事業給予租稅優惠及土地取得優惠，主要目的之一亦在於降低租稅對投資、儲蓄行為的扭曲。此可謂台灣在近半世紀以來經濟發展過程中的第一次「經濟自由化」運動。

產業結構變動方面，農業GDP比值呈現下降趨勢，此係因一系列的農業政策⁴³，使得自耕農比例大幅上升，不但提高農業生產力，且成功移轉土地資金，轉投資於工業，奠定經濟發展的基礎。又農業所得的提高，也增加了對工業產品的購買力，因此在農業現代化及農業支援工業發展之下，民營企業開始茁壯。此期間，工業基礎開始萌芽，發展重點多為國內迫切需要且技術簡單之產品：如：肥料、玻璃、水泥、紡織等。

就1951-1961年觀察，經濟成長率平均每年為7.9%，民間消費與政府消費的平均每年實質成長率分別為7.4%與7.8%，固定資本形成的實質成長率平均達12.2%，輸出與輸入的平均成長率分別為10.1%與9.8%，這些數字已呈現台灣在過去四十多年來的經濟發展過程中已有一個好的開始⁴⁴。

二、出口擴張階段（1961~1972），輕工業成熟時期

在進口替代時期後，輕工業已發展到達成熟階段，以往以供應國內市場為主之進口替代工業（如紡織業），受到台灣市場飽和之限制、供過於求，因此政府轉而採取擴張出口的措施（export promotion policy），主要的方式為：讓新台幣大幅貶值50%；廢止複式稅率，改採單一稅率，以矯正匯率高估現象；採取減稅、低利融資、設立加工出區、保稅工廠、建立出口退稅制度等措施⁴⁵。此時期政府主要之政策方向為，改善投資環境、加速經濟現代化發展、及發展輕工業、促進出口擴張，並加強基礎建設、促進產業升級。另鑑於當時農業產值的降低，政府亦加強農業現代化，以提升農業生產力。

在運用租稅措施以拓展外銷方面，除了「獎勵投資條例」對外銷品免徵營業稅與印花稅外，在「外銷品沖退原料稅捐辦法」中，並對外銷品所繳關稅與貨物稅准予退稅。這些間接稅的減免，主要在消除或緩和價格的扭曲，以利產品在國際市場上競爭⁴⁶。

產業結構變動方面，農業GDP比值由1961年的27.45%下降至1972年的12.21%，反觀工業部門，1972年的41.64%，且於1962年時，工業結構比值首次超越農業結構比值，其中，1967年，製造業結構比亦超過農業結構比，顯示此期間工業已逐步取代農業之地位，台灣亦正式進入工業生產之階段，而出口方面，成衣等輕工業亦取代米、糖等農產品，成為出口的大宗。而服務業方面則未有明顯變動，比值維持在45~48%，主因

⁴³ 諸如：1949三七五減租、1951公地放領、1953第一階段農地改革及耕者有其田等。

⁴⁴ 孫克難，賦稅制度與經濟發展—台灣經驗的探討，財稅研究32-1，頁9。

⁴⁵ 朱敬一、林全、陳昭南、許松根等合著，經濟學下冊，四版，2004年，頁279。

⁴⁶ 孫克難，賦稅制度與經濟發展—台灣經驗的探討，財稅研究32-1，頁9。

為政府於此時期對服務業並無特別的輔導獎勵措施，且消費支出結構仍著重基本民生需求之故，故服務業並未隨經濟發展而家速成長。本時期之平均成長率高達 11%，高於前一時期甚多；固定資本形成的成長率為 17.2%，輸出與輸入的成長率更分別高達 26.4% 與 20.3%，成長率均相當驚人，而台灣經濟發展的成就，也以此一階段最為輝煌。

由上述之說明與分析可知，此一時期的快速發展，與外銷導向的發展策略、足夠的投資與儲蓄誘因、相對低的稅負有關。然而，當時無論是獎勵投資、儲蓄，或獎勵外銷，均是針對稅制不健全而發，例如：所得稅的重複課稅、關稅稅率過高等。因此，透過租稅減免來降低租稅扭曲程度，在初期應能有利於經濟發展。惟未進一步擴大進行全面基本稅制改革而僅進行局部改革的結果，卻也留下許多後遺症。又劉大中先生於此時期所主持的第一次稅賦改革(1968-1970 年)，有其貢獻與影響，改革重點在於：將當時綜合所得稅率由 3% 至 52% 的累進稅率，提高至由 6% 至 60% 的累進稅率，並調高免稅額及標準扣除額，以強化量能課稅原則⁴⁷。

三、第二次進口替代階段（1973~1981），重化工業發展時期

經過前兩時期後，台灣輕工業已發展至一定水準，惟生產時所使用的原料、零組件及機器設備大半仰賴進口，產業結構過於「淺碟」，又由於正值台灣大力推動重大十項建設及十二項建設，故此階段以發展第二次進口替代工業為主，亦即希望能夠自行製造上游原材料及機器設備⁴⁸，且繼續拓展外銷外，並著重發展技術及資本密集型工業，以提升產業結構，加強國際競爭力。

此時期主導的產業以石化、機械、造船、鋼鐵工業為主，其發展過程為，當下游勞動密集產業發展至相當程度，則可為中、上游資本密集產業提供足夠市場，從而可發展前述工業，取代以往從國外進口、改善產業結構，減少對國外之依賴；增加經濟自主性。且在出口導向的策略下，台灣出口迅速擴張，帶動經濟高度成長，國民所得不斷上升，因此國內需求亦不斷增加。

產業結構變動方面，農業比值持續下降至 10.24%，比上一階段更為萎縮，政府因而推動「以工業發展農業措施」，加強農業科學技術發展，擴大農業投資，培養農業人才等，且以機械化代替人工，以彌補農業在經濟發展中受到工業排擠的不利因素。此時期的工業產品以出口為導向，受到國際景氣循環影響較大，因此在 1976 年石油危機（1973-1975 年）經過後，世界經濟景氣復甦，台灣工業產品的製造亦快速成長，工業產值結構比年平均為 43.97%，其中，製造業為 34.62%，顯示第二次進口替代及出口導向政策發揮功能，使得人造纖維、塑膠等石化工業以及金屬、機械及鋼鐵工業的產值提高，台灣工業結構已由民生工業逐漸轉以石化工業為重心。服務業則仍維持在 45% 左右。

本期的平均成長率為 8.4%，較上一期的 11% 為低，且無論是固定資本形成或輸出與輸入之平均成長率，也均較上一發展階段低許多，甚至只有上一發展階段的三分之一。但由於一、二十年來國際貿易部門的持續高度成長，使得此一階段末期的出口與進口占 GNP 的比率，分別高達 40% 與 30% 左右。又這一階段之總體績效表現欠佳，可能與前一

⁴⁷ 孫克難，賦稅制度與經濟發展—台灣經驗的探討，財稅研究 32-1，頁 10。

⁴⁸ 朱敬一、林全、陳昭南、許松根等合著，經濟學下冊，四版，2004 年，頁 279。

階段持續快速成長，以及政府在市場失靈下大力發展不具比較利益的公營事業、移用較多的資源有關⁴⁹。

四、市場自由化階段（1982～1989）

由於1980年代初期的第二次國際能源危機所致，台灣經濟成長亦明顯趨緩，但對外貿易仍呈現持續出超的情況。又由於先前階段出口不斷擴張、進口值持續受到抑制，對外貿易逆差不斷擴大，導致貿易對手（主要為美國）的不滿，要求我國降低進口障礙、開放國內市場⁵⁰，故此時期主要的經濟政策為，加速推動經濟自由化與國際化，讓新台幣升值，擴大開放進口與降低關稅。從而，我國海關進口稅則第二欄（即優惠國家適用）的關稅稅率，其平均數自此乃不斷降低：1984年為30.8%，1985年為26.5%，1988年為12.1%，1993年則為8.9%⁵¹。此時期主要的特色，即在於尊重市場因素及價格機能，減少公部門投資的擴張，鼓勵民間部門的發展，政府則居於引導、支援和配合的角色，使貿易順差居於合理的水準。

產業結構方面，1986、87年時，台灣經濟發展亦出現一轉捩點，製造業由盛轉衰，服務業則蓬勃發展，成為經濟成長的主要來源。而農業結構比平均為5.99%，而工業為45.33%，其中，製造業為37.02%，值得注意的是，製造業佔工業結構比重約為80%，且其結構已漸由金屬製造業、化學工業等，轉為資本及技術密集的資訊電子工業。此外，由於勞動成本的不斷上升，及國際市場結構的改變，亦造成傳統勞力密集產業的萎縮及外移。服務業的比重則約為48.86%，1980年代末期服務業發展迅速的主因為，隨著經濟發展、國民所得的增加，改變的消費性支出的結構，帶動消費性、服務性的產業興起。且資訊科技的廣泛運用，亦帶動知識性服務的創設，以及工商服務需求的增加。

1987-1989年，政府展開第二次賦稅改革，由陳聽安先生主持，並提出整套的租稅改革建議，以期建立中立性稅制。其中，最主要者係將綜合所得稅最高邊際稅率降至40%，較1985年以前的60%，1986-1989年的50%均有所降低⁵²。

五、後工業化時期（1990～）

此時期的特色為：（1）工業成長率下滑，服務業快速成長（2）資訊與科技主導（3）知識經濟來臨，亦即產業知識化且知識產業化（4）重視環保及永續經營。

就此時期的產業結構比而言，農業約為4%，工業約為41%（其中，製造業仍佔約80%），服務業約為54%。而營造業則是呈現先上升後下降的趨勢，此乃因經濟泡沫化的結果，蓋1980年代起，台灣工商社會逐漸形成，國民所得增加，儲蓄累積速度亦加快，但投資管道不多，導致金錢集中投入於股市及房地產間，致使股市炒作及房地產價格飆

⁴⁹ 孫克難，賦稅制度與經濟發展—台灣經驗的探討，財稅研究 32-1，頁 11。

⁵⁰ 朱敬一、林全、陳昭南、許松根等合著，經濟學下冊，四版，2004年，頁 280。

⁵¹ 孫克難，賦稅制度與經濟發展—台灣經驗的探討，財稅研究 32-1，頁 11。

⁵² 孫克難，賦稅制度與經濟發展—台灣經驗的探討，財稅研究 32-1，頁 11。

漲。

綜觀資訊電子產業的興起，乃因兩次能源危機以後，世界能源的價格大幅上升，使得比較消耗能源的重化工業，不再受到特別強調；政府自 1980 年代起，因而改採策略性工業政策，以發展「三高二低」⁵³商品為目標，產業技術發展政策也朝向技術密集度高、勞力密集度低、能源密集度低的產品發展。藉由財務支援（如：低利貸款政策）、技術、管理、市場輔導及設立新竹工業園區等措施，業於 1980 年代末期發揮了促進產業升級及產業結構調整的功能。於 1990 年代後，政府更選出十大主要發展之策略性產業，包括：資訊、通訊、消費性電子、半導體、精密器械與自動化、航太、高級材料、特用化學及製藥、醫療保健及污染防制等，作為發展之重點。

本期與上期合計之平均經濟成長率為 7.3%，較第三階段的 8.4% 略降，但固定資本形成之成長率為 8.6%，較第三階段的 8.1% 略升。由於台灣外匯大量累積，以及貿易自由化(關稅大幅降低)的推動下，使得進口成長率由第三階段的 7.7% 上升為 11.0%，呈現出較快速的成長，但出口的長率為 9.1%，較第三階段 12.3% 為低。且自 1987 年以來，由於新台幣的升值，土地價格的飆漲，勞動成本的上升，以及環保意識的抬頭，造成國際競爭力有衰退現象，使得以中小企業為主的產業界面臨轉型與升級壓力，紛紛外移中國大陸及東南亞，進行海外投資。雖然經濟自由化與產業升級均為持續性的工作，但一般而論，轉型與升級的進度似乎略顯緩慢，透過租稅減免以協助升級也使不上力，可能與兩岸關係不明朗、政治環境欠安定、金錢遊戲猖狂等因素有關⁵⁴。

貳、參考文獻

1. 朱敬一、林全、陳昭南、許松根等合著，經濟學下冊，四版，2004 年。
2. 孫克難，賦稅制度與經濟發展—台灣經驗的探討，財稅研究第 32 卷第 1 期，89 年 1 月。
3. 楊雅惠主編，台灣產業發展與政策，中華經濟研究院出版，1995 年九月。
4. 武冠雄，台灣貿易發展經驗，智庫文化出版，1999 年七月。

⁵³ 亦即高科技、高附加價值、高品質與低能源、低污染。

⁵⁴ 孫克難，賦稅制度與經濟發展—台灣經驗的探討，財稅研究 32-1，頁 12。

第二部分：獎勵投資條例與促進產業升級條例實証研究

壹、獎勵投資條例概說

獎勵投資條例係於民國 49 年(1960)，台灣經濟正由「進口替代時期」邁入「出口擴張時期」，鑑於美援即將停止，為尋求獨立自主發展途徑，依「十九點財經改革措施」中「改善民間投資環境」指示所制訂之法規。從而，為與「十九點財經改革措施」內容相呼應，獎勵投資條例之立法目的即在獎勵投資、促進經濟發展⁵⁵。

自民國 49 年(1960)經立法院通過之獎勵投資條例，原預計實施 10 年(第一階段 1960-1970 年)；1970 年第一階段實施屆滿前，經行政院賦稅改革委員會進行全面檢討修正後，同意再延長實施 10 年(第二階段 1971-1980 年)；第二階段實施屆滿前，適逢第二次能源危機，經經建會會同有關機關研擬「修訂獎勵投資條例應把握的政策方向與修訂重點」後，決定再延長 10 年實施至 1990 年 12 月 31 日止(第三階段 1981-1990 年)，總計共施行 30 年(1960-1990 年)、三階段，期間並歷經 14 次修正，主要內容包括稅捐減免、工業用地取得及公營事業配合發展三部分。在第一階段，為加速經濟成長、累積資本與儲蓄，所採取之主要租稅優惠措施有：五年免稅、納稅限額、證券交易所免稅、轉投資收入免稅、提列外銷損失準備、兩年期儲蓄存款利息免稅及僑外投資所得適用較低扣繳率等。獎勵之對象包括個人、營利事業、生產事業，其中以合乎獎勵類目與獎勵標準之生產事業受獎最為優厚。民國 57 年至 59 年賦稅改革期間，為加速設備更新、照顧資本額大、資金回收慢、利潤發生遲之企業，特於針對邁入第二階段之獎勵投資條例，增列「加速折舊」辦法，與「五年免稅」並列，供廠商自由選擇；又鑑於當時民間企業規模普遍過小，為發揮規模經濟之生產利益，使因合併而發生之營利事業所得稅、契稅及印花稅皆予免徵；並於民國 62 年(1973)能源危機後，增列獎勵節約能源、資源開發及污染防治之稅捐優惠措施，包括：加速折舊、免稅期間得以遞延等。民國 70 年第三階段展開，為因應景氣循環變動、刺激投資，則增列「投資抵減」措施⁵⁶。獎勵投資條例施行三個階段而屆滿後，則由促進產業升級條例所取代，轉以功能別之優惠措施為主。

貳、促進產業升級條例概說

自 1980 年代中期以後，台灣勞力密集產業逐漸喪失比較利益的競爭優勢，因此政府其以加速產業升級，提高產品的附加價值，尋求新的競爭優勢，因此繼實施近 30 年的獎勵投資條例屆滿後，於 1991 年 1 月 1 日開始實施「促進產業升級條例」，改變過去強調

⁵⁵ 獎勵投資條例第 1 條規定：「為獎勵投資，加速經濟發展，特制定本條例」。

⁵⁶ 黃仁德、胡貝蒂，台灣租稅獎勵與產業發展，聯經初版，95 年。

投資、儲蓄、外銷為導向的獎勵⁵⁷，立法目的在於產業升級及結構的改變，主要在於透過研究與發展(R&D)、人才培訓、國際品牌形象建立、生產自動化、高科技發展、污染防治、節約能源、產業結構調整、自有資金累積、投資國際化、經營合理化、平衡區域發展等功能別獎勵，以期達成產業升級的目的，藉以提昇國際競爭力。又1995年1月通過的修正案中，增列資源回收、工業用水再利用等項目，且將受獎勵對象由股份有限公司擴展至一般公司組織。

參、獎勵投資條例與促進產業升級條例之稅捐優惠措施過去對國

內經濟發展的影響—實証研究

獎勵投資條例及促進產業升級條例之各項稅捐優惠措施的實施效果如何？是否達成立法目的？稅收損失如何？有無必要繼續實施？某些功能別或產業別稅捐優惠措施是否仍值得繼續存在？由於促進產業升級條例在2010年底即將屆滿，此些問題更格外引人注目、質疑。又，不適當的優惠措施除可能造成稅收損失外，亦可能干預市場價格機能、扭曲經濟資源配置，而租稅抵減措施實施時間過長，也可能產生政策疲乏的效果⁵⁸。

本研究計畫以下將整理孫克難、楊雅惠及王健全在獎勵投資條例與促進產業升級條例方面所做的實証研究，以了解獎勵投資條例與促進產業升級條例之稅捐優惠措施之實施效果。

一、孫克難方面：

(一)獎勵投資條例之經濟效益評估分項報告

中華經濟研究院在民國76年針對獎勵投資條例施行之三個階段所完成的「獎勵投資條例之經濟效益評估分項報告」中，孫克難先生有參與者分別為「分項報告(2)鼓勵投資(個體廠商面)」、「分項報告(4)促進企業合併」及「分項報告(5)獎勵研究發展」。

在「分項報告(2)鼓勵投資(個體廠商面)」中，作者整理過去獎勵投資條例施行期間三次由官方所主導的調查資料⁵⁹，並就民國70年至75年7月的資料進行研究，得到以下的結果：

⁵⁷ 李涵茵，「促進產業升級條例」對總體經濟之成效分析，頁3。

⁵⁸ 李涵茵，「促進產業升級條例」對總體經濟之成效分析，頁3。

⁵⁹ 第一次為民國57年，由前行政院賦稅改革委員會因應獎勵投資條例第一階段實施屆滿，是否繼續施行所作的調查研究，以56年享受營利事業所得稅各項減免的廠商為對象，依獎勵方法的不同，比較各項方法的受惠程度，並判斷其效力。第二次為民國60年，由財政部稅制委員會邀請學者做客觀評估，研究範圍以58年為主幹，向前追查57年及56年受獎勵的廠商，其營業狀況作逼評估的基礎，探討獎投的免稅策略為雪中送炭抑或錦上添花？第三次調查，於民國70年由行政院經建會經研處著手調查研究，乃根據財政部賦稅署所提供該署核准自60年至70年7月，新投資免稅五年，增資免稅四年的案件，選出65年至67年三年實際可享租稅優惠歷半年以上的廠商(或因經營虧損無實質受惠者亦包括在內)。

1、第一階段(民國 50 年至 59 年)

「將民國 59 年與民國 49 年的總體經濟指標相互比較：GNP 由 621 億元成長至 2,253 億元，貿易額佔 GNP 的比率由 30% 增至 59.5%，失業率由 4% 降至 1.7%，每人所得由 5,200 元增至 14,000 多元，儲蓄率由 7.6% 增至 23.8%，GDP 由 622 億增至 2,257 億元，固定資本形成佔 GDP 的比率由 16.7% 上升至 21.8%」、「小結：將受獎勵的廠商與未受獎勵的廠商或全國平均數相比較：在稅捐成長率、就業貢獻、薪資支出、投資狀況、利潤等方面，皆有較好的表現」、「租稅減免對促進投資具有正面效果，特別是對資本回收時間較長，初期利潤較低的企業。獎勵投資條例此階段產生輔佐工業發展的功能(如食品加工業、木材製品業、非金屬礦業、紡織業)奠定農業轉向工業發展的基礎。」

2、第二階段(民國 60 年至 69 年)

「將民國 69 年與民國 59 年的總體經濟指標相互比較：GNP 由 2,253 億元成長至 14,681 億元，實質 GNP 成長率為 9.7%，貿易額佔 GNP 的比率由 59.5% 增至 107%，失業率由 1.7% 降至 1.2%，平均每人所得由 14,000 多增至 77,000 元，儲蓄率由 23.8% 增至 32.7%，GDP 由 2,257 億元增至 14,702 億元，固定資本形成佔 GDP 的比率由 21.8% 上升至 31%」、「將影響最深的受四、五年免稅獎勵的廠商與全國平均數相比較：在就業、附加價值、資本密集度、獲利能力等方面，皆有較好的表現」、「小結：就『鼓勵企業擴大投資及加速經濟發展』之政策目標言，不論新投資事業或舊事業的增資擴展，量的增加是顯著的。就『稅收犧牲應合理，並為培養未來之稅源』之政策目標言，此階段稅收的犧牲較第一階段為大，且雖有稅源的培養，但稅收並未相對增加。為達成『加重對資本密集、利潤發生較遲、風險性較大、技術性較高之獎勵』政策目標，政策刻意引導產業走向資本及技術密集化，惟因廠商習慣於五年免稅的優惠，再加上，事實上廠商無須提高資本密集度或技術密集度就能享有租稅優惠，獲取超額利潤，故仍偏向於容易獲利的勞動密集產業。此階段，資本密集度較佳表現的電子業、化學業或其他雜項的精密工業，似乎不完全因獎勵措施所引導，而是受國際市場經濟走向所示更為正確。」

3、第三階段(民國 70 年至 75 年)

「將民國 75 年與民國 69 年的總體經濟指標相互比較：GNP 由 14,681 億元成長至 27,424 億元，但實質 GNP 成長率由 9.7% 降為 7.2%，貿易額佔 GNP 的比率由 107% 降至 98.3%，失業率由 1.2% 升至 2.6%，儲蓄率由 32.7% 增至 37.4%，GDP 由 14,702 億元增至 26,756 億元，固定資本形成佔 GDP 的比率由 31% 下降至 18.9%」、「將民國 70 年至 75 年 6 月間，受四、五年免稅獎勵廠商的資料統計後，發現：此時期新投資設立者共 374 家(約 247 億元)，增資擴展者 449 家(約 1,024 億元)。核准免稅的家數佔全國營利事業

單位的比重，不論總計(65年至67年為1.3%，70年至74年為1.1%)、製造業(65至67年為9.7%，70至74為3.0%)或運輸業(65至67年為24.7%，70至74為5.0%)皆呈下降的情形⁶⁰、「小結：由以上各項指標顯示，第三階段的獎投實施期間其總體指標比第二階段表現為差，而長期享受免稅的廠商，只是因此增加了稅後超額利潤，而非決定投資的主要因素，此時期獎投的功能已降低，稅捐減免反而使稅負失去公平性。」

在「分項報告(4)促進企業合併」中，係以企業家數在資本額級距、行業別分配資料以及76年4月針對所抽取的500家製造廠商展開問卷調查，藉以瞭解獎勵投資條例對於促進企業合併的成效，並得出如下的結論：『

1. 由歷年來申請專案合併的資料發現，580家參與合併的企業中，62%屬中小企業，38%屬較大型企業。就行業別而言，則以紡織業、化學業為最多。每年參與合併的家數，不及營利事業總家數的萬分之一，顯得合併的意願不高，效果不彰。
2. 企業進行合併的主要動機在於人事費用的節省、人才與技術的結合、以及行銷管道的掌握。減輕租稅負擔、延緩納稅居各項決定因素之末，顯然與企業合併的決策並無關聯。
3. 在阻礙企業合併的各項因素中，以租稅減免的程度不夠，金融補助的措施不足為最重要。此一結果頗合乎企業決策者的理性；事實上，合併會造成人事大改組，所有權或控制權遭到削弱，效用滿足的程度因而降低，若在租稅或金融上未能獲得大幅度的補償，則合併的誘因就會顯得不足。
4. 基本上，合併為廠商在自利動機下的自發行為，政府時無介入必要。政府若是基於社會福利的考量對於社會淨效益大的合併案，理論上是有提供財經措施以介入之必要，然而政府在事前(合併前)若缺乏正確、有效的成本效益評估，事後(合併後)績效也只是造成企業獨占力的提高，如此非整各社會之福。若將企業合併視為一般交易行為，且在「凡是交易行為均應課稅」的基礎上，企業自然會選擇最適當的組織規模與經營方式；若對合併行為給予減免稅，將因而有違租稅中立性與公平性原則。」

又該報告文末並表示：「本文僅是以問卷方式，調查企業合併的動機、效果、減稅作用。若是資料及時間許可，更嚴謹的分析方式，則是透過單一或聯立方程式的設定，利用經濟計量學技巧，以其有效掌握企業合併的因果關係。有關此一方面的研究，值得進一步努力。」

在「分項報告(5)鼓勵研究發展」中，作者於本報告指出：「研究發展是經濟發展及產業競爭力的關鍵要素，…但由於其外部利益大、風險高、及部分具有公共財性質(如：基礎研究)，而有市場失靈的問題，故政府有介入的必要。一般而言，介入的方式大致上可分為租稅優惠、低利融資、直接補助、政府自營、各種管制。…」在獎勵投資條例中，為鼓勵研究發展所採用之租稅優惠措施包括：專供研究發展用的儀器設備免徵進口關稅、研究發展實驗費用得在當年課稅所得內減除、供研究發展用儀器設備加速折舊、取

⁶⁰此時期免稅廠商的資本增加金額占國內生產淨增加金額之比重雖提高(60至69年為12.1%，70至74為16.9%)但其係因中鋼及台電的重大投資所致，此二家企業，在70年至75年的投資額合計佔免稅廠商總投資額的41%。

得專利之創作、發明，因提供生產事業使用之權利金或所得免納所得稅⁶¹、研究發展經費超出以往五年最高支出金額者，可將其超出部份的百分之二十抵減當年度所得稅、以未分配盈餘增資購置研究發展設備，其股東因而取得之股票緩課所得稅。

就獎勵投資條例各項租稅措施獎勵程度的估算，作者係以新古典資本累積模型分析，並由最適控制問題的一階條件，解得資本財使用者成本，再與正常稅制下應有之值相互比較，得到的結果為：「在關稅免徵 10% 的情形下，降幅為 9.1%，免徵 5% 的情形下，降幅為 4.6%。在投資抵減 15% 的情形下，降幅為 18.3%，抵減 5% 的情形下，降幅則為 6.4%。就加速折舊（五年折舊或折舊期間減半），降幅為 4.1%，加速折舊（二年折舊），降幅為 7.3%。研究發展費用抵減 20%，降幅為 16.9%。」而就總體效果而言⁶²，作者的計算結果顯示：「在各項獎勵措施下，內購資本財使用者成本，降幅約在 30% 至 50% 間，外購資本財使用者成本，降幅約在 15% 至 35% 間。」

作者於本報告第五章中並表示：「若欲評估實施的各項獎勵措施是否有效，則需同時掌握獎勵措施造成研究發展成本降低的程度及研究發展需求的價格彈性大小⁶³，然因欠缺後者的相關資料，故無法予以計算⁶⁴。」

(二) 獎勵研究發展措施之評估及改進建議(于宗先、馬凱、孫克難、王國樑、黃金生、王秀鳴、林玉珍，1989.07)

民國 78 年 7 月完成的「獎勵研究發展措施之評估及改進建議」，其共同作者除孫克難外，尚有于宗先、馬凱、王國樑、黃金生、王秀鳴、林玉珍。作者整理獎勵投資條例關於「研究發展」方面之實證研究後⁶⁵，得到的結論如下：「

1. 適用獎勵投資條例第 34 條加速折舊之企業甚少，顯示對昂貴機器設備之購買意願低落，而屬四年或五年免稅的企業，基於租稅規劃，亦不選擇加速折舊，此項租

⁶¹ 作者於本報告第五章中表示：「利用民國 40 年以來的本國人及外國人的專利申請案件資料，透過虛擬變數，將民國 66 年(含)實施專利權所得免稅以後設定成 1，之前設定成 0，以掌握誘因機能，並進行簡單的統計檢定，發現前後兩階段之專利權成長率並無顯著改變。...本國人申請案件在 66 年前的平均成長率為 25.3%，66 年(含)之後為 12.5%；外國人申請案件在 66 年前的平均成長率為 58.6%，66 年(含)之後為 17.4%，均呈現下降的現象，其中原因除早年成長率過大外，是否另有其他原因，值得深入探討。」

⁶² 即在 25% 的營利事業所得稅率下，進口的資本設備免徵關稅，且可享 5% 的投資抵減率；國內採購的資本設備，則享 15% 的投資抵減率。資本設備的折舊年限可由十年縮短至五年，研究發展費用超過以往五年最高額的部份，適用 20% 的稅額抵減，並在不同利率水準下(作者以年利率 5、8、10% 計算)，得到對應的資本財使用者成本，進而與基本情況下的使用者成本比較，以計算獎勵措施組合下的降低程度

⁶³ 作者引用 Mansfield & Switzer(1985)對美、加、瑞典的實證研究，其研究認為研究發展的價格需求彈性較小，約為 0.3，提供誘因機能(主指稅額抵減)所造成研究發展支出的增加率約為 1 至 2%，因此，透過減稅以刺激研究發展支出成長的效果不大。

⁶⁴ 作者於 76 年 4 月，以問卷向 500 家製造業廠商進行調查，經整理後得出：「1、企業從事研究發展的動機，主要基於該產業的預期發展潛力，以及利潤動機的追求；至於享受租稅減免優惠，並不是主要因素。2、在助於企業從事研究發展活動的各項因素中，以擴大企業內部研究發展人才的培育最為重要，其次就是政府提供的各項租稅減免措施。3、在各項減免稅措施中，以研究發展費用准在當年度所得內減除，進口專供研究發展用儀器免繳關稅，所採用的比率為高，且具顯著激勵效果；至於其他措施採用較少，效果亦不具顯著性。...」

⁶⁵ 請參孫克難，獎勵投資條例之經濟效益評估分項報告(5)獎勵研究發展，民國 76 年、顏國裕(民國 76 年)、馬凱與馬維揚，工業政策五年期研究計畫，第一年小型研究計畫研究報告之四，民間研究發展之促進，民國 77 年、凌忠嫻，我國獎勵研究發展租稅措施之研究，財稅研究，第 30 卷第 5 期，民國 77 年，頁 48-86，等文獻

稅優惠的誘因不足。

2. 獎勵投資條例第 36 條，對取得專利之創作、發明，提供生產事業之權利金或所得免納所得稅之規定，自民國 66 年實施以來，由專利申請的統計數字看來，未構成有效之激勵誘因。
3. 在 71 年至 76 年間，獎勵投資條例中下列四種租稅措施，企業採用的情形：最經常被採用的是研究發展費用作當期費用減除，其逐年比率為 38%、42%、45%、59%、62%、58%。在 71 至 73 年，第二位為免徵進口關稅，其逐年比率為 32%、35%、38%，在 74 年實施研究發展費用超出以往五年度最高支出金額者，超出部分之 20%，得抵減當年度應納之營利事業所得稅(其自 74 年之逐年比率為 53%、61%、52%)，免徵進口關稅則退居第三位(其自 74 年之逐年比率為 47%、49%、42%)。最少被採用的則始終為加速折舊，其比率為 26%、29%、29%、32%、33%、30%。」

(三)邊際有效稅率、租稅減免與投資行為——台灣的實證研究(孫克難、劉涵蓁，2001.03)

本研究計畫係民國 90 年 3 月完成，其共同作者除孫克難外，尚包括劉涵蓁，研究期間為 1956~1997 年，研究對象為：藉由對邊際有效稅率變化之觀察，進而瞭解稅捐優惠對投資行為之影響，以探討稅捐優惠的激勵效果。由於影響投資的因素眾多，不容易直接掌握租稅相關因素的影響程度，故此研究藉由邊際有效稅率的衡量，檢視獎投條例及產升條例在過去四十年對投資獎勵程度的變化，透過對資本使用者成本的估算，進而衡量邊際有效稅率的高低，以探討台灣實行稅捐優惠措施的誘因效果大小。又本研究尤其關心稅捐優惠對於傳統產業以及高科技產業投資表現上有何不同。

為便於觀察，本研究將此四十多年區分為五個期間：第一段期間為獎投條例實施之前(1956~1959)，第二段期間為實施獎投條例後的第一階段時期(1960~1970)，第三段期間為實施獎投條例後的第二階段(1971~1980)，第四段期間為獎投條例第三階段(1981~1990)，第五段期間則是繼獎投條例之後的產升條例階段(此研究所涵蓋的期間為 1991~1997)。

台灣在不同發展階段所具代表性的製造業，大致上為 1950 年代的食品業，1960 年代的紡織業，1970 年代為機械業，1980 年代以後為電機及電子業。就製造業的資本使用者成本而言，大致上，於 1973 年能源危機以前，資本使用者成本較低，但在能源危機以後，則大幅上升。

至於邊際有效稅率方面，研究結果顯示一個共同現象，獎投條例實施的第一階段到第二階段期間(1960~1980)，各個產業因租稅獎勵工具不斷增加，而使得邊際有效稅率降低的程度提高，受獎勵及未受獎勵之產業間，邊際有效稅率差異逐期擴大。但是到了產升條例實施時期(1991~1997)，因租稅獎勵措施而使得邊際有效稅率降低的程度則均呈現下降趨勢，故其差異程度又略微降低。

進而觀察紡織業在 1971~1980 年的受獎勵程度達到最高，而後逐期下降。機械業之租稅獎勵程度則逐期上升，在獎投條例第三階段(1981~1990)達到最高而後下降。電子業在獎投條例第二階段及第三階段呈穩定狀態，食品業在獎投條例第二階段後就呈穩定中略降的趨勢。

就結論上而言，利用邊際有效稅率的估算，進而探討其對各產業投資率的影響，此研究認為：「經濟發展之前期，邊際有效稅率的降低，有助於投資率的提升，尤其是對於紡織、成衣、服飾、造紙等仰賴資本累積來配合生產之傳統產業，此時期租稅減免有較高之激勵效果存在。至於資本、技術密集的產業，如運輸工具製造修配、電力及電子機械設備等，由於其影響投資之因素更多，透過減稅以獎勵所能達到的效果則較小」。

換言之，租稅減免與產業特質具有關係，本研究認為其引申出的政策性意涵為，在投資導向的經濟發展階段，租稅減免做為獎勵工具較有效果，然而到了以創新為導向的經濟發展階段，租稅減免的重要性則大幅降低。

(四)台灣產業科技發展中的財政支持 (孫克難, 2002. 06)

本研究係於 91 年 6 月完成，認為，基於市場失靈或外部性存在等理由，當價格機能不能充分反應社會成本與效益時，政府往往透過租稅減免等政策工具，以發揮引導及矯正的功能。蓋與其他政策工具相較，租稅減免的對象只要是合乎一定資格、標準就能享用，較具有普遍性，不需每年編列預算送審，也不需事先撥款，屬於事後獎勵的觀念，短期內會有稅收損失產生，長期若能增加稅源，將有助未來稅收的增加。

其中，若原先稅制就不健全，則局部性的減免稅或可視成對受獎勵對象稅收負擔的降低，惟若是稅制已經較公平合理，局部性的減免稅反而會破壞稅制的健全性。蓋租稅減免也會面臨政府失靈的問題，例如租稅減免易於形成利益團體，反而有礙稅制改革，因此，在自由化及國際化的引導之下，當市場機能逐漸健全，財政、金融制度改革之後，政府應逐步縮小甚至捨棄租稅減免等獎勵工具，改以提升政府的行政效率、服務功能，建立良好公平的競爭環境，經由不被扭曲的市場價格機能運作，營造出合理的產業結構。

從國際經驗比較可知，採用租稅或非租稅優惠做為政策工具，主要視各國稅制是否健全而定，稅制較健全的先進國家，主要是以補助金制度來協助產業科技發展，而亞洲新興工業化國家，則多以租稅減免做為獎勵的工具。

就產業升級條例的稅收減免觀之，2000 年度在研究與發展方面約 80 億元，人才培訓約 4.5 億元，國內外產製自動化生產設備約有 230 億元的稅收減免。以產業別作為分類，重要科技事業在 2000 年度營所稅抵減 125 億元，綜所稅抵減 198 億元，合計達 323 億元。而產升條例所提供的租稅減免 2000 年度共達 837 億元佔總稅收的 4.32%，折合一年約有 560 億元的稅收損失，此研究認為，如此是否合於成本效益評估準則，仍有待進一步的研究。

此研究認為，在研究發展方面，由國內外實證研究發現，由於社會報酬率高於私人報酬率甚多，若只透過私人報酬率引導創新活動，則會造成研究發展過少的現象，因此政府有以租稅減免介入的必要性。然目前民間研發支出佔營業額的比率仍屬偏低，且全體產業的研發密集度提升緩慢，似乎顯不出租稅獎勵的激勵效果，此可能與租稅獎勵程度在邊際上沒有發揮功效，以及廠商缺乏研究發展的壓力及需要有關。

而自動化獎勵方面，由於自動化係出於自利動機之結果，且所創造的外部利益有限，故無須政府以租稅獎勵介入。節約能源方面亦係出於自利動機，只要油價能反映真實成本，減少交叉補貼等不公平現象，不因補貼而耗用能源，則節約能源方面實不待政府鼓勵。

環境污染方面則為典型的外部不經濟問題，政府以往對控制污染排放的防治設備，給予各項租稅獎勵，以減輕廠商成本，但此適用對象原應僅侷限於舊廠的短期措施卻長期存在，反而拖累產業調整的步伐，因此應考慮取消此項優惠，並進而加強對污染排放行為課稅，經由「外部成本內生化」以達到減少污染的目的。

現階段除繼續整合既有的財政支持措施及提升執行效率外，就稅制方面，應加強具有分散風險的功能，建議允許廠商視其需要，採取自由的折舊方式來提列折舊，加速設備更新以促進技術進步。並允許企業將以往年度之虧損向未來年度抵減的年限，由五年延長為十年，以因應高風險、高報酬且利潤發生延遲的產業需要。

二、楊雅惠方面

(一)台灣產業發展與政策

民國 84 年出版，由楊雅惠主編的「台灣產業發展與政策」，在其第三章「台灣產業租稅獎勵措施之沿革與成效」中(作者：孫克難)，係針對獎勵投資條例實施 30 年來之各項稅捐優惠措施施行的情形進行檢討與回顧。於第三章第四節中就稅捐優惠所犧牲之稅收金額指出：「自 1960 年開始實施的獎勵投資條例，在不考慮物價指數平減的情況下，其造成的稅捐減免金額，至 1990 年總計約達 4,000 億以上。其中，又以所得稅所占比率最高，歷年平均約達 64%，其次為 20%之營業稅及 10%之印花稅」、「進一步觀察 1982 至 1991 年間的所得稅，可以發現：就營利事業所得稅，其減免金額約在 40 至 160 億間，早期以一般或重要生產事業享受納稅限額優惠所占比重最高(約 35%)，1986 年後，開始低於五(或四)年免稅及投資抵減，1988 年後以投資抵減的所占比重最高…；就綜合所得稅，則以儲蓄投資特別扣除所占比重最高(50%以上)，其次為股東個人取得投資股票緩課所得稅。」

作者彙整歷來對獎勵投資條例施行效果予以研究之相關文獻⁶⁶，整理其結果於第三章第五節，摘錄如下：「

- 一、1960、1970 年代，營利事業所得稅與綜合所得稅的稅率均高(分別為 35%與 60%)，造成個人所得與營利事業所得重複課稅的現象嚴重；近年來營所稅率已降至 25%，使得五(或四)年免稅及納稅限額的重要性降低。
- 二、在一般性投資方面，雖有加速折舊與五(或四)年免稅擇一適用。由於加速折舊適合資本額非常大、資金回收期長的企業採用，否則加速折舊造成延緩繳稅的好處，當不及五(四)年免稅來得優渥，因此採用案件不多。至於在『功能別』方面，政府過去對於污染防治與節約能源設備，提供頗為優惠的措施(二年加速折舊)，所產生的激勵效果並不彰。然而加速折舊仍是幫助企業更新設備、提高生產力，

⁶⁶ 主要是選擇具有計量經濟實證或是有問卷調查統計評估的文獻，包括程杭生(1970)、江振南(1971)、徐育珠、侯繼明(1973)、劉泰英、江莉莉、黃松榮、張炳耀(1982)、林華德、謝長宏(1984)、孫克難(1985a)、劉芳瑢(1984)、張慶輝(1985)、稅制會顏慶章等(1987)、孫克難、周濟、鄭文輝、劉芳瑢、劉芬美(1987)、許松根、陳玉瓏(1989)、李金桐、朱澤民(1990)、藍科正、王健全、黃宗煌、蔡坤宏(1992)。

以及早日回收設備成本的有利工具。

三、在『產生條例』中，投資抵減這一政策工具，扮演相當重要的角色。然而依據以往學者評估結果指出：以投資抵減做為反景氣循環的短期性工具言，雖然有激勵業者改變投資時程的效果，但是由於政府在認知、執行上的落後，往往產生適得其反的結果，更加助長景氣的，並且造成資源的浪費。投資抵減做為達成『功能別』獎勵的長期性工具言，往往犧牲大量的稅收，所產生激勵『功能別』投資的效果一般認為有限。

四、若將五(或四)年免稅、納稅限額、加速折舊、投資抵減等獎勵工具的採用情形及成效比較，大致上發現，早期五年免稅與納稅限額較有效，其次是關稅減免，最近則是投資抵減較有效，加速折舊則始終相對無效，其背後與減稅程度的高低有密切關係。

五、無論是研究發展，人才培訓、污染防治、節約能源、企業合併，業者展開這些活動的目的，最主要取決於市場供需條件與利潤動機；獎勵措施在企業決策時的諸多因素中往往並不重要頂多是在投資與否的決策邊際上產生影響力」

文末，作者綜合全文分析，得出結論於第三章第六節，茲節錄如下：「

一、獎勵投資條例長久實施以來，產生巨額的稅收犧牲，然而激勵投資的經濟效益似乎顯得並不彰著。租稅獎勵措施只是在企業決定投資與否的邊際上，產生『推一把』的作用真正主導企業活動的力量，則是來自求利動機與市場供需條件的配合；否則徒有政府補貼，所產稱的效果可能極為有限，往往不合稅式支出的益本原則。

二、在功能別獎勵方面，除了防治污染、研究發展等外部性大的項目，可考慮由政府透過租稅減免激勵外，他如獎勵投資、獎勵儲蓄、促進外銷、增加生產、鼓勵合併、節約能源等，在公平、合理的健全稅制下，透過市場價格機能的充分發揮，公益與私益的調和，當可自動達成這些功能，實不須政府過勞。」

(二)促進產業升級條例有關投資抵減及放寬保留盈餘之效果評析

本研究計畫之計畫主持人為楊雅惠，主辦單位為：經濟部工業局，執行單位為：中華經濟研究院，計畫主持人為：楊雅惠，專題主持人為：王健全。

本研究計畫是針對「促進產業升級條例」關於投資抵減規定研究其獎勵成效如何，分別針對「研究發展」、「人才培訓與建立國際品牌形象」兩大主題加以探討。

本研究認為「產升條例」之研發抵減方式尚屬合理，應無變更之必要；就國際比較、國內的實際情況、理論、稅收損失及「獎投條例」相較，「產升條例」之研發抵減方式尚稱合理。

300萬元抵減基準並無歧視中小企業的本意：就研發費用的規模性、國內理論與實證文獻的觀察及廠商的實際執行能力來看，政府並無意其是中小企業。不過，企業規模愈大享受的租稅優惠愈大，卻是無可避免的事實。如果政府制定「產升條例」的立法重點在於鼓勵高科技產業，則未來修法方向可以考慮仿效美國研擬的修正方向，將租稅抵減採遞增方式，亦即 R&D 金額愈多時，適用抵減率愈高的方法。但是，如果政府立法的本意亦考慮將抵減門檻降至 200 萬元，促使中小企業跨過從事研發的規模障礙，進而使

政府的研發獎勵措施在未來發揮更大的功能。政府研發抵減獎勵對廠商研發支出及經濟效益(產品附加價值及投資報酬率)均有顯著的正向影響，應考慮持續之。廠商申請研發抵減最大困難在於費用核定與主管單位認知有歧見，值得政府加強宣導、溝通，以提高申請及通過比率。研發人才培育、融資及財團法人技術協助等政策搭配，才足以使研發抵減獎勵措施發揮更大效果，值得政府相關單位正視及配合。

關於人才培訓與建立國際品牌形象部分，對廠商之經濟效益有顯著的正向影響，因此，政府透過獎勵措施來誘導廠商從事人才培訓及建立國際品牌形象，將有助於產品附加價值提高及產業升級，是項正確的做法。人才培訓、建立國際品牌形象之抵減獎勵對廠商的人才培訓及建立國際品牌形象支出雖有正向影響，但並不顯著，可能和抵減門檻太高、財務誘因太小及費用核定認知的歧見有關，值得政府相關部會加強溝通，以消除歧見。自創品牌貸款的強化、解決仿冒及駐外單位的協助等搭配工具將有助於廠商建立國際品牌的努力。

三、王健全方面

(一)政府研究發展租稅獎勵工具與業者反應之探討——以台灣電子零組件廠商為例(1993.09 王健全)

本研究計劃係民國 82 年 9 月完成，其係以電子零組件業為抽樣對象，實證分析「促進產業升級條例」中，有關租稅獎勵措施的實施成效。在未考慮政府 R&D 租稅獎勵措施之稅收損失的前提下，廠商普遍肯定了租稅獎勵措施的成效；目前三項 R&D 獎勵措施對研發支出激勵效果的強弱，依次為投資抵減、進口儀器設備免關稅及加速折舊。此外，此研究亦發現，廠商的研發投入和產出間有正向關聯，在此一關聯性下，政府租稅獎勵措施的採行，有其正當性。

申言之，此研究認為，在新台幣大幅升值、工資不斷提升、土地取得日益困難的背景下，我國勞力密集產業逐漸喪失比較利益，因此加速產業升級、提昇產品附加價值乃當務之急。而由欲傳統勞力密集產業邁入技術、資本密集之領域，需依靠大力提倡研究發展為之，但台灣中小企業家數眾多，普遍資金缺乏、規模不足，欲激發他們從事研發及創新，需有待政府適度支援，透過獎勵措施，鼓勵企業從事研發投資，從而提升競爭力。而此研究即就(1)廠商對各種獎勵規定之認知反應，及(2)廠商在目前獎勵規定下的行為反應，此二方面，對現行獎勵措施是否達成政策目標進行研究。

1、電子零組件業廠商對各項獎勵措施之認知反應

就現有三項 R&D 措施：投資抵減、加速折舊及進口儀器設備免關稅，廠商認為重要性的優先順序，依次為投資抵減、免關稅及加速折舊，此結論與過去國內相關文獻相符。

且該業廠商普遍肯定租稅獎勵措施對 R&D 支出有相當大的激勵效果，若廢除所有獎勵措施，仍然會對研發支出產生激勵效果的該業廠商不到 1%。而此三項獎勵措施中，認為投資抵減有效果且極具效果者有 29.6%，相對於加速折舊或免關稅措施，依然偏高，可見投資抵減對該業廠商的研發支出，有較大的激勵效果。

2、電子零組件業廠商對各項獎勵措施之行為反應

根據此研究的實證分析顯示，單單廢止投資抵減，廠商傾向於減少研發支出的比率為 63.86%（相對於不會減少研發支出的 36.14%），顯然投資抵減措施對於廠商的 R&D 支出有顯著性的影響。反之，廢止加速折舊或免關稅措施，廠商傾向減少研發支出的比率分別為 41.18% 及 30%，均低於 50%，可見影響力相對較低。從而，此研究認為，以投資抵減措施對於廠商研發投資的決定影響最大，其次為免關稅，最後為加速折舊。

又此研究亦發現，在電子零組件業廠商特性方面，資產總值越高的廠商，從事研發發展的意願也越積極，不太會因為政府獎勵措施的廢止而減少，利潤率越高者也有類似的特性，不過效果並不顯著。

3、政府獎勵措施和電子零組件業 R&D 投入及產出之關聯性

根據此研究迴歸分析顯示，電子零組件業廠商 R&D 支出越多，新產銜、新技術開發的件數也越多，反映出 R&D 投入與產出有正向關聯，在此一前提下，政府的 R&D 獎勵工具可以發揮一定的效果，透過激發廠商 R&D 支出，帶動新產品、新技術的開發。

結論上，此研究認為（1）政府的獎勵措施對電子零組件業的研發支出有正向激勵效果，可以考慮持續之。（2）投資抵減和免關稅的搭配組合，對電子零組件業廠商效益最大，可考慮加以保留。（3）三項獎勵措施中，加速折舊效益最小，可考慮更改設計，建議改為自由選擇折舊年限，使廠商得以靈活運用，提高申請意願（4）針對中小企業設計獎勵措施，蓋資金越大、利潤率越高的廠商，從事研發活動越積極，不太會因為政府獎勵措施的廢止而減少，惟規模越大的廠商對政府租稅獎勵的資訊越充足，同時 R&D 支出金額也越大，較能享受政府獎勵優惠，相較之下，我國對於中小企業 R&D 獎勵措施較少，也較缺乏系統性。

（二）促進產業升級條例有關重要科技/投資事業投資抵減與放寬保留盈餘之效果評

析（1994.06 王健全、黃耀輝、屠美亞、陳厚銘、陳秋玫）

由於 1991 年開始施行的「促進產業升級條例」，相對過去實施的「獎勵投資條例」，最顯著的改進為其「功能別」的獎勵，但其第 8 條仍只選擇性的針對持有重要科技及重要投資事業和創業投資公司之股票，得抵減當年度應納營利事業和綜合所得稅額；此外，第 15 條亦規定只有政府規定之重要產業可以在已收資本額兩倍限度內，保留盈餘，不予分配。這二條與「產生條例」強調「功能別」獎勵精神的規定並不一致。因此此研究的研究目的在於瞭解：（1）產生條例第 8 條及第 15 條所提供的獎勵措施，對於選定的產業是否適當（2）受獎勵對象的產出是否受權益資金租稅的獎勵而有超額的增加。

此研究之實證研究發現，就上市公司資料而言，決定保留盈餘最重要的因素為獲利力及風險性，決定已收資本最重要的因素為規模，次為風險性、成長性與股權集中度。從產業的因素分析，顯示產升條例重要產業較有關的行業中，放寬保留盈餘之優惠對電機機械業較適用，因為該產業有相對較高的獲利力及成長性。股票投資抵減則對電子資

訊、電器電纜、化學工業以及鋼鐵工業較適用，因其都有較低的獲利力，尤其鋼鐵工業更有偏高的成長性與偏低的股權集中度。

而實證研究亦發現，獲准適用第 15 條的廠商並無明顯特徵，只約略可見有相對較大的規模與較高的風險性。獲准適用第 8 條的廠商特徵則較明顯，普遍有偏高的風險性與成長性，但是有偏低的獲利力，此特徵與該條例的立法意旨大致相符。而再就核准適用第八條的合格廠商分析，此研究發現，在核准當年就固定資產、總資產、淨營業收入及已收資本額方面均產生超額的成長率，效果較保留盈餘放寬為大，不過與獎投條例時代股東投資抵減的效果相比，則顯得非常的小。

此研究之問卷調查部分分析認為，就「放寬保留盈餘」之獎勵而言，企業之保留盈餘比例並不高，其原因一方面是因為既定之股利政策與無新投資計畫，另一方面是因獲利情況不佳，廠商大多認為，受到所得稅法第 76 條之一限制的比例很低，放寬保留盈餘對企業資金成本的降低極為有限。可見此項優惠在企業的評價上並不是很重要。

就「股票投資抵減」之優惠而言，此研究之問卷分析發現，受惠者大多認為此優惠是影響其投資決策及資金選擇的重要因素，而未受優惠者大多認為此項優惠不重要。因此許多業者認為此項優惠應繼續實施，但應加以修改。修改之意見大多認為獎勵標準不應訂得太嚴，範圍亦應擴大，包括中小型企業及「重要產業」亦應納入。

大致上而言，此研究的問卷分析及實證結果所得之結論接近，業者認為放寬保留盈餘優惠較不太重要，主要係因企業保留盈餘偏低，此項獎勵對資金成本之降低，幫助有限所致。結論上而言，此研究認為，對保留盈餘限制或放寬的規定和其他規避稅賦的優惠似乎都應同時取消，尤其是針對產業別所給予的差別待遇更應避免。

股票投資抵減，當初之立法意旨在於鼓勵社會大眾投資風險性高且回收較慢的產業，因此除設法降低此種產業之資金本外，此研究認為，如何降低這些產業的風險性可能在邊際上更具效果。此研究發現產生條例第 8 條適用之產業大致上具有上述特性，且事件分析也顯示這些獎勵有很好的效果，因此此研究建議，此項長期投資之優惠給予延長，但應將具有上述性質之各項產業亦納入，以減少產業間之扭曲，且不必設立太高的門檻，對促進投資意願才會有比較強的效果。

肆、結論

由以上的實證資料整理可知，關於獎投條例及產生條例中稅捐優惠措施效果如何之研究，有以時間為標準而針對獎投條例、產生條例施行期間的部份階段或者全部階段進行研究，亦有以產業為標準而研究特定產業因獎投、產生條例稅捐優惠規定之實施所產生的影響。

觀察以時間為標準而針對獎投條例、產生條例施行期間的部份階段或者全部階段所進行的研究，發現：在獎投條例施行的前階段，尤其是第一階段，所採行的稅捐優惠措施較有達成其政策目的，對經濟成長也因而有所助益；但獎投條例施行的

後階段，尤其是到了第三階段，以及接續下來的產升條例階段，稅捐優惠措施在政策目的的達成上所能發揮的激勵效果則屬有限，甚至有完全無效果而僅增加廠商超額利潤的情形。此觀上開「分項報告(2)」之小結：「由以上各項指標顯示，第三階段的獎投實施期間其總體指標比第二階段表現為差，而長期享受免稅的廠商，只是因此增加了稅後超額利潤，而非決定投資的主要因素，此時期獎投的功能已降低，稅捐減免反而使稅負失去公平性」及「邊際有效稅率、租稅減免與投資行為」之結論：「經濟發展之前期，邊際有效稅率的降低，有助於投資率的提升，尤其是對於紡織、成衣、服飾、造紙等仰賴資本累積來配合生產之傳統產業，此時期租稅減免有較高之激勵效果存在。至於資本、技術密集的產業，如運輸工具製造修配、電力及電子機械設備等，由於其影響投資之因素更多，透過減稅以獎勵所能達到的效果則較小」，可見分明。

惟若僅由上開研究報告之結論即一概否認稅捐優惠措施繼續存在之價值，則嫌速斷，蓋即使自獎投條例後期之後至產升條例段，稅捐優惠措施的整體效果不若獎投條例之前階段理想，然究竟係哪些措施不合時宜致拖垮整體成效、哪些措施仍有其貢獻及價值，還是必須分別以觀。在所有研究報告中，五(或四)年免稅的成效係比較一致地受到肯定的，尤其依上開由楊雅惠主編之「台灣產業發展與政策」：即使到了與加速折舊擇一適用的時期，無論在申請適用的件數及對經濟成長的貢獻上，五(或四)年免稅的成效仍優於加速折舊；又雖然加速折舊的成效不若五(或四)年免稅，但由「仍是幫助企業更新設備、提高生產力，以及早日回收設備成本的有利工具」看來，似認為仍有其貢獻，惟該研究報告在結論第「四」點卻又表示加速折舊乃屬相對無效之措施。至於，為節約能源、防治污染所採行的措施，激勵效果並不佳，並且，由於節約能源與自動化設備的採用，被認為係屬於廠商自利動機下的行為，外部性的現象亦不明顯，故此部分有關之獎勵措施應可取消。與此研究結果相同者，為獎勵合併的稅捐優惠措施，由於激勵效果不佳，且亦被歸因為屬廠商自利動機下的行為，故認為相關之獎勵措施亦可一併取消。至於，與研究發展有關之獎勵措施，依「台灣產業科技中的財政支持」，由於研究發展具有外部性，故認為稅捐優惠措施有存在之必要，然目前施行之激勵效果尚不如預期。又就投資抵減以觀，依「台灣產業發展與政策」，在獎投第三階段始施行的投資抵減措施，於獎投時代的效果不彰，主因在於：政府對於所處景氣循環的認知及執行上的落後；惟在產升時代，依「促進產業升級條例有關投資抵減及放寬保留盈餘之效果評析」，投資抵減措施在人才培訓及建立國際品牌形象上存在正面效果。

至於，選取特定產業作為研究對象的研究報告，依「政府研究發展租稅獎勵工具與業者反應之探討——以台灣電子零組件廠商為例」，肯定了在產升條例時代，投資抵減措施在研究發展上的貢獻；又該報告並發現：在電子零組件業廠商特性方面，資產總值越高的廠商，從事研究發展的意願也越積極，不太會因為政府獎勵措施的廢止而減少，此外，利潤率越高者也有類似的特性。

伍、參考文獻

1. 獎勵投資條例之經濟效益評估分項報告(2)(4)(5)
2. 獎勵研究發展措施之評估及改進建議(于宗先、馬凱、孫克難、王國樑、黃金生、王秀鳴、林玉珍，1989.07)
3. 邊際有效稅率、租稅減免與投資行為——台灣的實證研究(孫克難、劉涵蓁，2001.03)
4. 台灣產業科技發展中的財政支持(孫克難，2002.06)
5. 台灣產業發展與政策，楊雅惠主編。第三章「台灣產業租稅獎勵措施之沿革與成效」，孫克難。
6. 促進產業升級條例有關投資抵減及放寬保留盈餘之效果評析，計畫主持人：楊雅惠。
7. 政府研究發展租稅獎勵工具與業者反應之探討——以台灣電子零組件廠商為例(1993.09 王健全)
8. 促進產業升級條例有關重要科技/投資事業投資抵減與放寬保留盈餘之效果評析(1994.06 王健全、黃耀輝、屠美亞、陳厚銘、陳秋玫)

第三章 現行稅捐優惠之規定*

目次

壹、前言

貳、OECD 對研發相關定義

一、基礎定義與習慣

(一) 基礎研究

(二) 應用研究

(三) 實驗性發展

二、研發的界線：一般原則

三、研發以及其他工業活動的邊界問題

(一) 原型 (prototype)

(二) 試驗廠 (pilot plant)

(三) 大型專案 (Large-scale projects)

(四) 生產前置作業 (manufacturing start-up phase)

(五) 反饋式的研發 (feedback R&D)

(六) 設計 (design)

(七) 工具更新以及工業工程 (tooling-up and industrial engineering)

四、其他排除在研發之外的活動

(一) 科技資訊服務 (Scientific and technical information service)

(二) 一般目的的資訊蒐集 (general purpose data collection)

(三) 測試以及標準化程序 (Testing and standardisation)

(四) 可行性研究 (Feasibility studies)

(五) 特殊的醫藥照顧 (specialized medical care)

(六) 專利以及授權許可 (Patent and licence work)

參、我國相關法規範

一、法院見解

(一) 須從促進產業升級條例立法目的定義研究發展

(二) 研究發展單位之研究發展活動須有超乎技術水準之原創與開展

(三) 生產單位之研究發展活動須以超乎生產單位原有功能

二、對實務見解之批評

(一) 市場客戶需求與研究發展活動的關係

* 本文作者：陳菽芊，國立台灣大學法律研究所財稅法組碩士班 4 年級，本文亦為其碩士論文之部分。

(二) 稽徵機關「創新高度」的要求，審查要點並未列舉應檢附之證據方法，人民難以預期行政裁量的範圍

(三) 法院欠缺專業性

三、財務會計準則公報第 37 號對研究與發展之定義

(一) 公報定義

(二) 研究階段中相關公報用語

(三) 發展階段中相關公報用語

四、國科會統計標準之定義

(一) 研究發展（研發）

(二) 研發類型

肆、專利新穎性與研發事實的關聯

一、有研發活動事實未必即可申請專利，但不影響投資抵減

二、專利權存在推定有研發活動事實

(一) 專利權與研發的關聯

(二) 法院見解

三、小結

伍、結論

壹、前言

現行稅捐優惠相關規定琳瑯滿目，惟對我國產業而言，最具重要性之規定莫過於由「獎勵投資條例」演變之「促進產業升級條例」。而目前「促進產業升級條例」中，就租稅優惠之主體、客體，均採廣義性定義，為「不確定法律概念」之一種，隨著個人價值觀不同，將對如何認定是否符合租稅優惠規定產生疑慮，進而有統一定義之必要。而本文中，將就「促進產業升級條例」中影響企業政策甚鉅之「研究發展」，針對國際性組織 OECD 之規定與我國規定做比較，期望能提供較清晰之研究發展定義予讀者參考比較。

貳、OECD 對研發相關定義

OECD 全名經濟合作與發展組織 (Organization for Economic Co-operation and Development)，簡稱經合組織，是全球 30 個市場經濟國家組成的政府間國際經濟合作組織，總部設在巴黎。

經濟合作發展組織提供了一個框架，在此框架內成員國可以交流經濟發展經驗，為共同的問題尋找答案，協調在國內外政策中合作實踐。在這個論壇裡，各國政府可以達成沒有約束性的建議（軟法）或是有約束性的條約，這些文件對國際經濟和貿易環境的改善具有強大的推動力。

由於國家資源投入研發數量快速成長，約從 1960 年代起，大部分的 OECD 會員國開始收集此領域的統計資料。在這麼作的同時，它們遵從了一小部分先導國家，包含美國、日本、加拿大、英國、荷蘭、法國。但是它們再開始研發調查時遇到了理論的困難，在範圍方法概念上的差異使國際間的比較，十分困難。企圖標準化經濟統計數字的這個需求便漸漸增大。

OECD 對這個問題的興趣可以追溯回 OEEC(歐洲合作組織)。1957 年 OEEC 的歐洲生產力應用研究事務處委員會開始召集各會員國內的專家來討論研究方法的問題。因此設立一個專門目的的專家團體，應用研究委員會的資助下研究研發支出調查。這個團體的技術秘書 Dr. J.C. Gerritsen 準備了兩個詳細的研究，研究的主題是英國、法國、美國、加拿大等國家其「研究發展之定義」以及「計算政府部門研發的方法」。其他的成員則發行描述自己國家的方法以及調查結果的論文。

經過 1961 到 1962 年的準備，1963 年七月在義大利的弗拉斯卡蒂召開國際會議，討論並修正研究發展研究的標準的提案，最後由各會員國的專家接受，這是弗拉斯卡蒂手冊的第一版。1964 年 OECD 正式公告研發國際統計年度(International Statistical Year on Research and Experimental Development)，會員國回報 1963 或 1964 年的統計數字，17 個國家參加，其中許多是第一次從事此類特殊性質的研究與調查。

隨後 OECD 在 1970 修正並出版第二版，1974 年出版第三版，這個版本開始擴張其範

圍包含社會及人文學科的研究，並且開始重視用功能做分類，特別是用研發的「目的」來分類。1980年的第四版在重要的概念和分類沒有顯著變化，僅有個會員國統計專家所提出的建議。1980年末開始，弗拉斯卡蒂手冊開始面對修正的需要，最主要是針對有關決定政策優先性，以及取得能通知政策決定過所需要的數據，1991年召開國際會議討論弗拉斯卡蒂手冊的修正提議，這是第一次來自東歐的專家參與。最後於1993年正式發布了第五版手冊，其中最特別之處在於，加上了關於高等教育部門研發的附錄，這對政策決定較有幫助。目前最新的版本則是2002年的第六版，這個版本特別努力在，加強有關各種方法論上的建議。相較於之前的版本，這個版本更接近聯合國國民帳戶的統計標準。關於研發的定義在最新版本中沒什麼改變，但是在第二章內加入了一個新的部分，處理軟體、社會科學以及研發服務業；第四章關於金融服務業的研發活動增加新的例子。

以下將說明OECD所發布之弗拉斯卡蒂手冊第五版中針對「研究發展」之相關定義與判斷標準。

一、基礎定義與習慣

研發包含了以增加知識存量為目的在有系統的基礎實施有創意的工作，涵蓋人類、文化、社會的知識，以及使用這些知識製造新的應用。

研發這個詞語包含三種活動：基礎研究(Basic research)、應用研究(Applied research)、以及實驗性發展(Experimental research)。

〈一〉基礎研究

係實施實驗或理論工作主要用以獲取在現象及可見事實基礎之下的新知識，沒有計畫任何特定的應用或使用。

基礎研究分析物質特性、結構、以及公式與試驗假設、理論、定理的關係。基礎研究的結果通常不會出售，但是會在科學期刊上發表或傳遞給有興趣的同事。有時候基礎研究可能會因為安全原因而保密。

〈二〉應用研究

也是一個原創性的調查，目的在於獲取新知識。然而通常主要追求一個特定的實際意圖或目標。

應用研究的結果主要企圖，是為了使一個限制的數個產品、活動、方法或系統有合理依據。應用研究將想法發展成能操作的形式。從而得來的知識或資訊通常會申請專利但也同時保密。

〈三〉實驗性發展

是吸收研究以及實際經驗中而獲得的已存知識的一種系統性工作，目的是生產新材料、產品、機制；安裝新的流程、系統和服務；或穩定改善上述已生產及安裝者。

以下例子說明了自然科學、工程學以及人文社會學門中，基礎研究、應用研究、實驗性發展的一般區別：

研究某一種聚合作用在各種情況下的反應、產品的生產量、以及其化學物理性質即

為基礎研究。使某一種反應最佳化，而可以製造出有某特定物理或慣常的性質的聚合物（使其有特定用途），則為應用研究。實驗發展則包含調節上述在實驗室層次已經最佳化的程序，以及對此聚合物潛在的生產方法，以及可能用此聚合物製成的物件之調查與評估。

決定各區域經濟發展差異因素之理論調查，為基礎研究；然而若這些調查是為了發展政府決策而作，則為應用研究。發展以研究所發現的法則為基礎之操作性模型，目標在改善區域性不均衡的則是實驗性發展。

關於電腦軟體(software)，純粹的基礎研究包含發展加減乘除運算與數值分析的軟體。特定的基礎研究包含研究人類說話或特定任務的規格化（例如：人或機器直接用話語輸入和輸出溝通的工作，研究潛在資訊處理應用的基本演算法、研究規格化程式的程序之可能性）。應用研究包含：研究資訊應用發展的新領域或新方式（例如：發展新的程式語言、新的運作系統、程式產生器等等），研究資訊應用在地理資訊的工具或專家系統。實驗性發展則是發展新的應用軟體、操作系統的實質改善以及應用程式等等。

二、研發的界線：一般原則

為了學術研究的目的，研發必須和很多以科技為基礎的活動區分。這些活動和研發不論在資訊的流動或其運作、機構、人員等都有緊密連結。但此類活動，在測量研發支出數據時仍應該盡可能排除。

區別研發和這些相關活動的基本標準是：研發有明顯的創新性要素存在並能解決科學或技術上的不確定性。不確定性係指，對於一個已經很熟悉此一領域知識者，對該問題的解決方法還不是很明顯。

使用這個標準，某一特定專案可能會因為某一原因被定性為研發；若為了另一種原因就不能定性為研發。在下列例子可以說明：

在醫學領域，例行的死因解剖只是一個醫學照護的執行而非研發；為了研究某種癌症療法的副作用，對死亡率特殊的調查則是研發。同理，例行檢驗例如：醫生所作血液或細菌檢驗並非研發，但一個和採用新藥相關的特別血液試驗計畫，便是研發。

紀錄每日的氣溫氣壓並非研發，而是氣象報導服務或一般資料收集。研究新的測量氣溫方法是研發，研究或發展新系統及技術來解釋這些資料也是研發。

研發活動在機械工程產業通常和設計和製圖工作密切相關。此產業的中小企業通常不會有特別的研發部門，有關研發問題通常是去處理這個一般的標題「設計和製圖」。如果計算、設計、工作製圖、運作指導都是用來設置以及運作「原型」和「中試」，它們就應該被包含在研發內。但是如果它們是為了實施生產標準化程序的準備、執行和維修(例如鑽模、機械工具)，或是促進產品銷售(報價單、傳單、人名錄或地名錄等等)，則應該排除在研發之外。

在軟體系統領域，個別研究專案可能不會被視為研發。但是它們聚集到一個大的專題就可能被包含在內。例如檔案架構改變、第四代處理器的用戶介面。這些個別改變本身可能不會被視為研發，但是整體專案的改善，便可能導致科技不確定的解決而被視為研發。

三、研發以及其他工業活動的邊界問題

必須注意須排除於研發之外者為，無疑存在於創新過程中，但鮮少涉及研發的某些活動，例如：專利的檔案管理以及申請許可、市場調查、工具更新、重新設計生產前置作業等等。某些活動例如工具更新、流程發展，原型的製造或設計等，可能會包含相當程度的研發，因此也使得確切區別出什麼應被定義為研發(或不該被定義為研發)，變得困難。在國防工業或是大型的民間產業(例如航太業)特別是如此。類似困難也可能會發生在區別「公共技術服務」(例如檢查或品質控制)與「相關的研發」之間，例如在食品或藥品產業的領域。

在評估計算研發時最大的錯誤來源可能在於，區別實驗性發展以及其他在實踐創新流程裡的必要活動的分界線，很難劃出來。準確地定義實驗性發展與前製造過程(例如製造展示用模型和測試、所有工業情況皆適用的製造過程)非常的困難。按行業類型建立一系列的習慣或標準是必要的。美國國家科學基金會(NSF)所定下的基本規則為判斷這一棘手案件提供了實際的基礎。它指出：「如果首要目標是對產品或過程，作進一步的技術改進然後工作者，屬於研發；如果，在另一方面，產品、過程或方法是實質上已確定的，其首要目標是發展市場、生產前規劃、獲得生產、或控制系統運作順利，則不再是研發。」

最常發生困難的實例如下。

〈一〉原型 (prototype)

原型是一個原始模型，其製造出來會包括新產品所有的技術特性和表現。舉例來說，如若要製造一個針對腐蝕性液體的幫浦，則需要針對不同的化學物質加速壽命試驗準備數個原型。反饋迴圈會存在，如果原型試驗沒有成功，其結果仍可用於進一步開發該幫浦。原型的設計、建造和測試通常會屬於研發的範圍。但在原本的原型測試成功後，為了符合臨時商業、軍事或醫學的需要而製作的其他數個原型，即使是由研發人員所實施，仍不屬於研發。

〈二〉試驗廠 (pilot plant)

試驗廠的建設和運行，只要其主要目的是取得經驗，並彙編工程及其他數據，則屬於研發的一部份。但一旦實驗階段結束，一個試驗廠轉換其運作為普通的商業生產單位，其活動就再也不能被視為研發，即使它仍可以被形容為一個「試驗廠」。

〈三〉大型專案 (Large-scale projects)

大型專案，其中國防和航空是最重要的類型，其通常包括一個範圍的活動：從實驗到生產前的發展。在這種情況下，資金來源或實施的團體，往往無法區分研發和其他元素的支出。在那些比例的絕大部分比例的政府研發支出是針對國防的國家，區分研發和非研發支出便特別重要。仔細審視性質非常昂貴的試驗廠或原型是很重要的。他們可能幾乎完全從現有的材料興建，並利用現有技術，他們建立後，往往同時為研發和提供基本服務(發電或破冰)所使用，建造這種工廠和原型也不應完全計入研究與開發。

〈四〉生產前置作業 (manufacturing start-up phase)

原型被完善的測試之後，並且做了必須的修改後，就會有一個生產前置作業的階段。這是一個與整體規模相關的生產流程，它可能包含了產品或流程修正，維持新技術或使用新機器的人員。除非生產前置作業指向更進一步的設計和工程，否則不應再視為研發。因為其主要目標不再是促進更深入的產品改善，而僅是使生產流程繼續運作。為了大量生產的第一批試驗生產單位，不應該被視為原型，雖然它們常被寬鬆的如此稱呼。

〈五〉反饋式的研發 (feedback R&D)

解決問題通常會帶來更深入的研發需求，不過更常涉及發現設備或流程的問題，而導致標準設備和流程的微小調整。因此不應該被包含在研發。一個新產品或流程被送交到生產單位以後，技術問題會被解決，有些技術問題會產生更深入研發，這些反饋式研發應該被列入。

〈六〉設計 (design)

大部分的設計工作在工業領域是去適應生產過程，因此並不被分類成研發。然而設計工作的某些成分應該被包含在研發內。這些包含了針對以確定程序，技術規格設計圖和草圖，以及新產品新程序的概念、發展、製造所必需的運作特徵等。

〈七〉工具更新以及工業工程 (tooling-up and industrial engineering)

在大部分的情形，任何專題的工具更新以及工業工程通常會被視為生產階段的一部份。但若是工具更新導致了更進一步的研發，例如生產機械或工具的發展，生產與品質控制流程的改變，新方法及標準的發展等等，這些活動可被定義為研發。

四、其他排除在研發之外的活動

以下活動通常被排除在研發之外。

〈一〉科技資訊服務 (Scientific and technical information service)

由科學和技術人員所進行的收集、編碼、記錄、分類、傳播、翻譯、分析和評價之專門活動，文獻服務、專利服務、科學和資訊技術推廣和諮詢服務，科學會議原則排除，除非其召開目的專門或主要用於支持研發活動(如準備研發結果的原創報告應列入研發)。例如：例行地形測繪、例行的地質測量、水文測量、海洋學和氣象測量；天文觀測。若資料之蒐集專門或主要作為研發過程的一部份，可以被包含在研發之內。

〈二〉一般目的的資訊蒐集 (general purpose data collection)

一般都是由政府機構來記錄自然，生物或社會現象，其與是廣大公眾利益相關，或只是政府有資源記錄。同樣的道理也適用於處理和解釋數據。社會科學，尤其是在很大程度上取決於，以普查、抽樣調查等形式，準確記錄社會有關事實。當這些都是以專門蒐集或處理為目的科學研究，其所花費之成本應歸屬於研究，並應包含這些數據的規劃及系統化。但所收集的數據或其他一般用途，如每季失業問題的樣本，即應排除在外，即使利用該樣本作研究。市場調查也排除在外。

(三) 測試以及標準化程序(Testing and standardisation)

是指國家標準的維修，次級標準的校準，和進行例行檢查和分析材料、零件、產品、工藝、土壤、大氣等。

(四) 可行性研究⁶⁷(Feasibility studies)

利用現有技術，調查被建議之工程專案，以提供更多的信息，然後才決定是否實施。在社會科學，可行性研究就是調查具體情況的社會經濟特徵和影響(如研究在某區域某個石化工廠的可行性)。但是，研究專案的可行性研究，仍屬於研發的一部份。

(五) 特殊的醫藥照顧 (specialized medical care)

指例行調查和正常專門醫學知識的應用。但是，例如在大學教學醫院，實施「先進醫療」，可能會有研發的成分。通常這種先進醫療不會被視為研發，所有的醫療若不直接與特定的研究專案連結，就應該從研發統計數據中排除。

(六) 專利以及授權許可(Patent and licence work)

所有行政和法律工作，與專利和許可皆非研發。但是和研發專案直接相關的專利工作屬於研發。

參、我國相關法規範

一、法院見解

「研究與發展」在促進產業升級條例第六條並無明確定義，在公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法及其審查要點中雖然規定了研發的種類與研發事實認定原則，爭納雙方有爭議時，絕大多數判決意見會採取稽徵機關認定事實的見解，駁回公司提起之行政爭訟。法院在論證何為符合該抵減辦法之研究與發展活動時，以促進產業升級條例的立法理由出發，闡釋研究發展的定義，可發現下列三種論述。

(一) 須從促進產業升級條例立法目的定義研究發展

「按『研究發展』係指為開發新產品或新生產技術，或對現有產品或生產技術做「重大」修改所從事之一系列相關活動，因此「研究」之主要目的在於突破現狀找尋新知，「發展」則在應用研究成果以開發產品或技術。又促進產業升級條例有關研究發展投資抵減之立法精神，旨在鼓勵企業對生產技術之「基礎」研究發展，以突破我國產業在邁向現代化技術密集產業之瓶頸。故對現有產品或技術之經常性改良、變更、補強等程序以迎合客戶需求，自非研究發展獎勵範疇。」⁶⁸

⁶⁷ 須特別注意的是，這在後面的研究發展創新以及 2007 補貼規章草案，與研究發展並列為與許補貼的項目，詳後述。

⁶⁸ 相同見解：

最高行政法院 90.04.27. 九十年度判字第六八二號裁定

(二) 研究發展單位之研究發展活動須有超乎技術水準之原創與開展

以臺北高等行政法院 91.08.28. 九十年度訴字第四七六五號判決為例：

「惟查研究發展單位專業研究人員之薪資固得列為研究與發展支出，適用投資抵減，但以係研究與發展單位之支出始有適用可言；且所謂研究發展單位，雖不以組織名稱為研究發展部門為必要，然須設立於原生產部門以外，且所從事者為超乎既有技術水準之研創、開展，並有助於產業升級者，始足當之。」⁶⁹

(三) 生產單位之研究發展活動須以超乎生產單位原有功能

「查行為時投資抵減辦法第二條第二款所稱之生產單位改進生產技術或提供勞務技術之費用，必係於既有技術生產產品以外，對生產技術或提供勞務技術有所改進，已超乎生產單位原有功能而有助於該事業之發展者，屬現有產品、生產技術之重大突破，所

最高行政法院 93.04.29. 九十三年度判字第五〇七號判決
最高行政法院 93.05.06. 九十三年度判字第五六八號判決
臺北高等行政法院 90.08.09. 八十九年度訴字第一四五九號判決
臺北高等行政法院 92.03.13. 九十年度訴字第三八三號判決
臺中高等行政法院 90.10.09. 九十年度訴字第一二七號判決
臺中高等行政法院 91.12.11. 九十一年度訴字第一四九號判決
臺中高等行政法院 91.12.11. 九十一年度訴字第一五〇號判決
臺中高等行政法院 91.12.11. 九十年度訴字第一五一九號判決
⁶⁹ 相同見解：

行政法院 89.01.06. 八十九年度判字第一七號判決
最高行政法院 90.04.27. 九十年度判字第六八二號裁定
最高行政法院 91.12.30. 九十一年度判字第二三九一號判決
最高行政法院 91.12.30. 九十一年度判字第二四〇二號判決
最高行政法院 92.07.31. 九十二年度判字第九八〇號判決
最高行政法院 93.01.15. 九十三年度判字第二六號判決
最高行政法院 93.04.29. 九十三年度判字第五〇七號判決
最高行政法院 93.05.06. 九十三年度判字第五六八號判決
臺北高等行政法院 90.08.09. 八十九年度訴字第一四五九號判決
臺北高等行政法院 90.09.25. 八十九年度訴字第二〇〇七號判決
臺北高等行政法院 91.06.07. 九十年度訴字第五六三〇號判決
臺北高等行政法院 91.08.08. 九十年度訴字第五六三一號判決
臺北高等行政法院 91.08.28. 九十年度訴字第四七六五號判決
臺北高等行政法院 91.10.02. 九十年度訴字第六四二二號判決
臺北高等行政法院 91.10.09. 九十一年度訴字第九〇四號判決
臺北高等行政法院 91.11.20. 九十一年度訴字第一六一八號判決
臺北高等行政法院 92.03.13. 九十年度訴字第三八三號判決
臺中高等行政法院 90.10.09. 九十年度訴字第一二七號判決
臺中高等行政法院 91.12.11. 九十一年度訴字第一四九號判決
臺中高等行政法院 91.12.11. 九十一年度訴字第一五〇號判決
臺中高等行政法院 91.12.11. 八十九年度訴字第七四六號判決
臺中高等行政法院 91.12.11. 九十年度訴字第一五一九號判決
臺中高等行政法院 92.07.09. 九十二年度訴字第七號判決
臺中高等行政法院 92.07.09. 九十一年度訴字第八〇七號判決
臺中高等行政法院 92.07.09. 九十一年度訴字第九二七號判決
臺中高等行政法院 95.04.06. 九十四年度訴字第六二〇號判決
臺中高等行政法院 95.07.12. 九十五年度訴字第二四〇號判決

從事之研究發展工作，始得供為抵減稅額之用。」⁷⁰

二、對實務見解之批評

徵納雙方對研究與發展的事實認定產生歧異，集中在下列各點：

(一) 市場客戶需求與研究發展活動的關係

「因應客戶、市場之需要而進行研發」究竟是否屬於研發，在現行之公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法（91.03.27.修正）修正以前，為爭議集中點之一。⁷¹其前身為公司研究與發展人才培訓及建立國際品牌形象支出適用投資抵減辦法（89.03.24.廢止），關於依客戶要求而進行的研發並無特別規定，故行政機關通常會認為依客戶要求而進行的研發，並非合於優惠資格的研發；現行抵減辦法審查要點中，則特別在認定原則中指出，「公司依據客戶所要求之規格、圖面、樣品，進行工程設計及測試製模等行為，如符合抵減辦法第二條規定者，屬研究發展之範圍。但是公司依據客戶所要求之規格、圖面、樣品，進行測試製模，或就其現有產品應客戶要求之規格進行修正補強或自行修正，再交由客戶確認後量產，係量產前之準備工作，屬例行性開發市場業務，並無具體性及通盤性之研究計畫及目標，則非屬研究發展之範圍。」

審查的標準以公司是否有「具體性及通盤性之研究計畫及目標」，故在此標準下，研發的動機可以因為市場及客戶的需求，但是研發活動仍然應有其獨立的計畫與目標，此一認定原則即可推論出研發須具備相當程度創新性，以現有產品配合客戶需要微幅調整以進行量產者，不屬於優惠的範圍。

企業進行研發活動，其最終目的無非是為了能夠將研發成果發展為產品進入市場，獲取利潤。先不論研發是否確會產生成果，企業的研發活動之最終方向必然是朝向市場。研究階段到生產階段的流程，依審查要點的認定原則，可以歸納成以下五個階段⁷²：

- (1)設計階段
- (2)測試認證階段
- (3)試製階段
- (4)量產前準備階段
- (5)生產銷售階段

依審查要點之認定原則，前三個階段的活動皆屬於合於優惠要件的研究發展活動，但第四階段之「量產準備」，不論是依客戶要求而對產品作之修正補強，或已在國外核准上市之藥品或醫療器材，在國內所進行的安全性或療效試驗，均非合於優惠要件的研發。

⁷⁰ 相同意見：

行政法院 89.01.06. 八十九年度判字第一七號判決
 最高行政法院 91.12.30. 九十一年度判字第二三九一號判決
 最高行政法院 91.12.30. 九十一年度判字第二三九一號判決
 最高行政法院 92.07.31. 九十二年度判字第九八〇號判決
 臺北高等行政法院 90.08.09. 八十九年度訴字第一四五九號判決
 臺北高等行政法院 91.08.28. 九十年度訴字第四七六五號判決

⁷¹ 周竹君，〈研究發展支出與稅捐抵減問題試釋〉，《實用稅務》，2001年10月，頁34。

⁷² 蔡朝安、張世昌，從稅捐實務見解談研究與發展投資抵減制度，稅務，2006年7月，頁38。

到量產準備階段，其所進行的活動並無創新性，未產生知識或技術的進展，或解決原先不確定的問題。故稽徵機關否認這些活動為研究發展，其支出也因而不可抵減營所稅稅額。

（二）稽徵機關「創新高度」的要求，審查要點並未列舉應檢附之證據方法，人民難以預期行政裁量的範圍

法院對研究發展定義的論述，時常出現「重大突破」、「超乎既有水準」或與專利要件相類似的「新穎性」、「進步性」⁷³等用語。其論證固然符合促進產業升級條例的立法目的，並且彰顯稅捐優惠必須符合比例原則並且具有針對性，避免造成過度優惠之重要意義。但是此等審查標準應如何具體操作，並未規定在前述的審查要點之中，對申報投資抵減的公司而言，法律狀態過於不確定。故有建議稅捐稽徵機關，應直接將得以證明活動具備創新性的證據方法直接規定於行政規則，使納稅義務人得以確知行政機關明確的裁量基準。⁷⁴

（三）法院欠缺專業性

公司通常還會認為稅捐稽徵機關與法院，對該產業特性不夠了解、欠缺專業，故無法正確認定研發事實的存否。行政法院若依行政訴訟法第一百六十一條，囑託經濟部工業局鑑定，⁷⁵較能使公司信服。

但是釜底抽薪之計，仍然應該在訂立法規命令及行政規則時，便參考專家意見，根據不同的產業訂立審查基準，除了定義研究與發展，並且以清楚的釋例解釋之，以減少申報抵減時的爭議。⁷⁶

三、財務會計準則公報第 37 號對研究與發展之定義

投資抵減辦法、審查要點及其附表，以列舉方式排除某些項目，不計入研究發展支出，規範方式乃是以會計費用項目的觀點加以分類，故會計學上研究發展的意義在稅法上確有參考價值，摘錄如下。財務會計準則公報第 37 號，內容係關於無形資產之會計處理準則，且對研究發展加以定義。

（一）公報定義

本公報的第 5 段指出，本公報亦適用於廣告、訓練、創業及研究與發展活動之支出。研究與發展活動可能產出實體資產（例如完成品之原型或模型），但該等資產之實體要素乃次要於其無形要素。

第 7 段規定公報用語定義：「(5) 研究：係指原創且有計畫之探索，以獲得科學性或

⁷³ 台北高等行政法院九十年度訴字第 4904 號判決。

⁷⁴ 請參蔡朝安，研發費用投資抵減稅務爭議，2006/08/25 經濟日報。

⁷⁵ 請參行政訴訟法(87.10.28.修正全文)第一百六十一條：「行政法院依第一百三十八條之規定，囑託機關、學校或團體陳述鑑定意見或審查之者，準用第一百六十條及民事訴訟法第三百三十五條至第三百三十七條之規定。其鑑定書之說明，由該機關、學校或團體所指定之人為之。」

⁷⁶ 請參蕭子誼，現行我國研究發展支出投資抵減制度之檢討與建議，財稅研究，2003 年 5 月，頁 34

技術性之新知識。

發展：係指於產品量產或使用前，將研究發現或其他知識應用於全新或改良之材料、器械、產品、流程、系統或服務之專案或設計。」

第 37 段至第 41 段，則就研究階段與發展階段的活動加以舉例：「37. 企業於評估內部產生之無形資產是否符合認列條件時，宜將資產之產生過程分為下列二階段：(1) 研究階段。(2) 發展階段。企業若無法區分內部專案計畫係屬研究階段或發展階段，則僅能將其視為屬研究階段。

(二) 研究階段中相關公報用語：

38. 企業內部專案計畫之研究階段之支出，無法證明未來經濟效益很有可能流入企業，故宜於發生時認列為費用。

39. 研究階段之研究活動，舉例如下：(1) 致力於發現新知識之活動。(2) 對於研究發現或其他知識之應用之尋求、評估及選定。(3) 尋求材料、器械、產品、流程、系統或服務之可能方法。(4) 對於全新或改良之材料、器械、產品、流程、系統或服務之可行方法之草擬、設計、評估及最終選定。

(三) 發展階段中相關公報用語：

40. 在某些情況下，企業於內部專案計畫之發展階段即能辨認無形資產，並有證據顯示該資產很有可能將產生未來經濟效益，此係因專案計畫之發展階段較研究階段離實際應用有更進一步之進展。

41. 發展階段之發展活動，舉例如下：(1) 生產或使用前之原型及模型之設計、建造及測試。(2) 設計與新技術有關之工具、礦篩、模型及印模。(3) 尚未商業化量產之試驗工廠，其設計、建造與作業。(4) 對於全新或改良之材料、器械、產品、流程、系統或服務之已選定方法，所為之設計、建造及測試。」

四、國科會統計標準之定義

行政院國家科學委員會的統計標準，將研發類型分為基礎研究、應用研究及技術發展三類⁷⁷並作定義：

(一) 研究發展(研發)

係指在有系統的基礎上從事創造性的工作，其目的在擴大人類、文化和社會等知識的累積，以及運用累積的知識構思新的應用。(本手冊將研究發展統一稱為研發。)

⁷⁷ <http://www.nsc.gov.tw/tech/S&T%20terminology.pdf> 科技統計名詞定義手冊。根據該手冊，我國的國科會是採取 OECD 的 Frascati Manual 的定義作為其統計的標準。該定義係直接翻譯自 Frascati Manual 英文版。

(二) 研發類型，係包括：

1、基礎研究

係指實驗性或理論性的工作，其主要目的是為了獲得新知識，以作為瞭解某一現象或所觀察事實之根本基礎，並未預期在具體的時程內作特別的應用或利用。

2. 應用研究

係指在特定的實用目的及目標導向下，為獲得新知識而進行之原創性研究。

3. 技術發展

係指系統性的工作，包括利用從研究與實務經驗獲得的既有知識，用於生產新材料、新產品和新設備；或設置新製程、新系統和新服務；或具體改善既有的生產或設置。在社會科學上，技術發展的定義是將研究所獲得的知識轉化成可操作的計畫的過程，包括為了測試和評估而進行的展示計畫。對人文學科而言，通常沒有技術發展活動。

肆、專利新穎性與研發事實的關聯

企業投資研發若獲得知識或技術成果，為了能夠盡量獲得該成果的所有效益，減少知識外溢，通常會向國家申請專利權。授予專利權即是賦予申請者特許權，對於專利標的有使用特權，他人要使用則須支付權利金。專利制度對於從事研發的企業而言，保障其不被其他企業「搭便車」，是一種消除市場失靈的手段。專利權人所享有之權利極為優厚，國家許可其申請時之要件也十分嚴格。

專利權的三要件是：(1)新穎性(2)產業上利用性(3)非顯而易見性(進步性)。而且這三個要件依序有邏輯關係，申請標的須先具備新穎性，才能審查產業上利用性，最後審查進步性。

一、有研發活動事實未必即可申請專利，但不影響投資抵減

研發活動具有高風險性，從事研發未必會有具體成果。縱然有具體的研究計畫，實施該計畫最後仍可能沒有任何發現，此正是企業對於投資研發遲疑不前的原因。有研發活動之事實，未必會順利發展為符合專利要件之專利標的，此乃事理之必然。而促進產

業升級條例第六條第二項的研發投資抵減，並不以研發活動最終有成果為要件，縱然是結果失敗的，所支出的費用仍然可以計入抵減營所稅的數額。

不過在研發進行最後，沒有具體成果的情形時，稅捐稽徵機關會特別疑慮企業是否浮報研發費用，虛增可抵減稅額，實際上根本沒有進行任何研發活動；第二個疑慮則是，企業將研發成果的半成品，轉賣給其關係企業或子公司，該關係企業或子公司再接續完成研發，買受方就買入原先研發半成品所支出的費用，通常也符合研發投資抵減的要件，則轉賣的這個價格，經由此一買賣契約，則多出一筆得抵稅的數額，是一種脫法避稅的行為。根據《抵減辦法審查要點》第一點附表的規定，公司須說明計畫未能完成或是放棄繼續研究的具體原因，稅捐機關再依其職權裁量決定可抵減的數額，第一個疑慮可以藉著審查要點的規定稍稍解除，雖然還是會有欠缺專業性的爭執；關於第二個疑慮，僅能從所得稅法以及稅捐稽徵法，依目前的促進產業升級條例以及《審查要點》，並沒有明文限制關係企業之間互相交易研發半成品的支出不得計入抵減數額。

二、專利權存在推定有研發活動事實

（一）專利權與研發的關聯

授予專利權的行政機關為經濟部智慧財產局，在授予專利權之前，經過行政機關專業的審查，必須符合專利三要件者，方可取得專利權。因此享有專利權之公司，為了此項專利的產生所投入的種種成本，理論上均是有具有創新性質的費用，可視為研發之成本可以計入抵減數額。但是嗣後為維持專利權所需繳交的相關費用以及申請費等等，

依專利法規定，專利的種類可分為三種：發明專利、新型專利、新式樣專利⁷⁸。

1、發明專利

凡具有新穎性及產業利用性之高度技術思想之創作，而非法律上所排除之發明項目，依專利法規定申請取得之專利權。

2、新型專利

凡對於物品之形狀、構造或裝置之創作或改良，可供產業上利用，而無法律上所排除之項目，依專利法規定申請所取得之專利權。新型專利無方法專利之適用。

3、新式樣專利

凡對物品之形狀、花紋、色彩或其結合，透過視覺訴求之創作，可供產業上利用而

⁷⁸ 請參曾陳明汝，兩岸暨歐美專利法，2002年，頁39-40。

無法律上排除之項目，依專利法申請取得之權利。

此三種專利的保護標的不同及要件均有不同⁷⁹。三種專利的「新穎性」要件，依法條文義，程度並無不同。新專利法修正時更強調，將發明的定義加以修正，認為將發明專利與新型專利不應以「創作高度」區分。

縱然如此，三種專利保護之標的在本質上並不相同，發明專利與新型專利的保護標的係「技術成果」，而新式樣專利的保護標的係「美感成果」。美感成果在知識或技術上並沒有重大的突破，更無法達成「產業升級」的目的，故不屬於促進產業升級條例所規定之研究發展，不符合投資抵減的要件。

(二) 法院見解

關於專利權與研發事實認定的關係為何，在司法實務上曾經出現下列爭議，均涉及新式樣專利。

1、臺中高等行政法院九十一年度訴字第一四九號判決

「又促進產業升級條例之立法目的，係為促進產業升級，以健全經濟發展，業如上述；而專利法之立法目的乃在鼓勵、保護、利用發明與創作，以促進產業發展（專利法第一條），兩者立法目的不盡相同（促進產業升級條例重在促進產業升級，健全經濟發展；專利法重在鼓勵、保護、利用發明與創作）；取得專利權不當然即有促進產業升級條例抵減稅額之適用，仍須以從事相關產業升級之研究與發展支出，方屬獎勵之範疇，且須提出研究計畫及紀錄等如上相關文件，稅捐稽徵機關始得據以核定抵減；況原告主張取得專利之如上 A03 及 D01 產品均屬「新式樣專利」，依行為時專利法第一百零六條第一項規定「稱新式樣者，謂對物品之形狀、花紋、色彩或其結合之創作」，揆諸上述說明，亦難單憑此產品已取得專利，遂認符合促進產業升級條例之上開規定，得予抵減稅額。」

⁷⁹ 蔡明誠，發明專利法研究，1997年，頁30。三種專利的保護標的及保護要件如下表：

	發明專利	新型專利	新式樣專利
保護標的	發明 一物品或方法 技術成果	小發明 一物品之形狀、構造、 裝置 技術成果	平面圖案、立體模 型、物品之形狀、花 紋、色彩 美感成果
保護要件	新穎性 產業上利用性 非顯而易見性(進步 性)	新穎性 產業上利用性 非極容易(創作性、進 步性)	新穎性 產業利用性 創作性

2、最高行政法院 93.05.06. 九十三年度判字第五六八號判決

又促進產業升級條例之立法目的，係為促進產業升級，以健全經濟發展，業如上述；而專利法之立法目的乃在鼓勵、保護、利用發明與創作，以促進產業發展（專利法第一條），兩者立法目的不盡相同（促進產業升級條例重在促進產業升級，健全經濟發展；專利法重在鼓勵、保護、利用發明與創作）；取得專利權，不當然即有促進產業升級條例抵減稅額之適用，仍須以從事相關產業升級之研究與發展支出，方屬獎勵之範疇，且須提出研究計畫及紀錄等如上相關文件，稅捐稽徵機關始得據以核定抵減；況上訴人主張取得專利之如上A03及D01產品均屬「新式樣專利」，依行為時專利法第一百零六條第一項規定「稱新式樣者，謂對物品之形狀、花紋、色彩或其結合之創作」，揆諸上述說明，亦難單憑此產品已取得專利，遂認符合促進產業升級條例之上開規定，得予抵減稅額。

3、臺中高等行政法院九十一年度訴字第一五〇號判決

「又促進產業升級條例之立法目的，係為促進產業升級，以健全經濟發展，業如上述；而專利法之立法目的乃在鼓勵、保護、利用發明與創作，以促進產業發展（專利法第一條），兩者立法目的不盡相同（促進產業升級條例重在促進產業升級，健全經濟發展；專利法重在鼓勵、保護、利用發明與創作）；取得專利權，不當然即有促進產業升級條例抵減稅額之適用，仍須以從事相關產業升級之研究與發展支出，方屬獎勵之範疇，且須提出研究計畫及紀錄等如上相關文件，稅捐稽徵機關始得據以核定抵減。」

三、小結

上述三判決均涉及新式樣專利，判決見解乃採行政機關所持理由，認為縱然有新式樣專利權之取得，仍不必然符合促進產業升級條例的「研究與發展」的要件。

若是已取得發明專利或新型專利者，通常會被推定為有研究發展，這是因為專利權除了新穎性要件之外，尚有其他構成要件。法院所作出，研究發展的事實之標準：「超乎技術水準之原創與開展」或是「重大突破」，促進條例所指研發應較專利新穎性嚴格。這是因為專利權的構成要件較多，而新穎性係專利權要件中首先審查者，僅需與先前技術不同，決定是否已構成發明專利或新型專利，則仍仰賴「進步性」與「產業利用性」兩個要件。促進條例所指研究發展，基於其高風險的性質，時常是胎死腹中，未必能有具體成果產生，遑論「產業利用性」；反之，發明專利或新型專利，皆是由國家機關審查後方授予人民權利，符合發明專利與新型專利要件，意謂著其所從事研究發展不但有技術成果，且其創新程度足以取得公權力所授予的特權，在市場上享有優勢地位。簡言之，發明專利（或新型專利）的新穎性要件並不足以作為獨立判斷，是否構成研發稅捐優惠

的標準；但是也不宜以發明專利權〈或新型專利〉的存在作為構成研發稅捐優惠的要件。

較難處理的則是「新式樣專利」。新式樣專利所保護的係美感成果，和發明專利和新型專利不同，新式樣專利的存在，對於研究發展事實之判斷沒有關聯。故為了申請新式樣專利，所從事之活動及所支出費用，因為其僅有在「稱新式樣者，謂對物品之形狀、花紋、色彩或其結合之創作」，而不能與促產條例的研究發展等同視之。公司不能僅以取得專利權，便主張認列其相關活動皆屬研發，仍必須區別專利權之種類而定。發明專利與新型專利之存在，與研究發展事實存在之關聯較強；新式樣專利的關聯性則相當低。

最後，關於申請專利權所需要的各種費用，包含法律服務等等，這些活動相關費用，已不具備創新的性質，而與行政事務相關，而不被認列為研究發展費用。此為在將專利權與研究發展事實相互參照時必須注意之處。

伍、結論

由上述內容可知，目前我國對研究發展之定義，仍然未如國外組織 OECD 般具體詳盡。定義之不清，將使企業對應如何安排規劃「研究發展」產生盲點，且上述所言專利與研發之不同，亦易使研發者產生疑慮，進而喪失其獎勵研究發展之租稅優惠目的，是故，研究發展定義究應如何更貼近市場，仍具有極大之研究空間。

第四章 現行稅捐優惠規定之操作*

目次

壹、前言

貳、申請程序

一、投資抵減

(一) 投資於自動化設備或技術，資源回收、防治污染設備或技術，利用新及淨潔能源、節約能源及工業用水再利用之設備或技術

〈二〉投資於研究與發展及人才培訓

〈三〉投資於資源貧瘠或發展遲緩鄉鎮地區

〈四〉投資於新興重要策略性產業

二、新興重要策略性產業 5 年免徵營利事業所得稅：促進產業升級條例第 9 條

三、經經濟部專案認定自國外輸入國內尚未製造而供自用之機器、設備免徵進口稅捐及營業稅：促進產業升級條例第 9 條之 1

四、製造業及其相關技術服務業新投資創立或增資擴展免徵營利事業所得稅：促進產業升級條例第 9 條之 2

五、外國營利事業來臺設立國際物流配銷中心免徵營利事業所得稅：促進產業升級條例第 14 條之 1

六、在中華民國境內設立營運總部免徵營利事業所得稅：促進產業升級條例第 70 條之 1

七、購置專供研究與發展、實驗或品質檢驗用之儀器設備及節約能源或利用新及淨潔能源之機器設備加速折舊：促進產業升級條例第 5 條、促進產業升級條例施行細則第 5 條至第 10 條

八、公司申請專案核准合併：促進產業升級條例第 15 條

九、創作發明之收入不計入綜合所得額：促進產業升級條例第 11 條、促進產業升級條例施行細則第 23 條、第 24 條

十、國外投資損失準備提撥：促進產業升級條例第 12 條、促進產業升級條例施行細則第 25 條、第 26 條

十一、僑外投資股利所得扣繳：促進產業升級條例第 13 條

十二、公司轉投資土地增值稅記存：促進產業升級條例第 6 條

十三、公司遷廠而出售或移轉原工廠用地應繳之土地增值稅，按最低級距稅率課徵

* 本文作者：高文心，國立台灣大學法律研究所財稅法組碩士班 2 年級；王瑩婷，國立台灣大學法律研究所民商法組碩士班 2 年級。

- 十四、員工分紅入股依面額課徵所得稅:促進產業升級條例第 19 條之 1
- 十五、個人、營利事業以專利或專門技術作價認股延緩課徵所得稅:促進產業升級條例第 19 條之 2
- 十六、個人、營利事業以專利或專門技術作價取得認股權憑證:促進產業升級條例第 19 條之 3
- 十七、買賣公司債及金融債券，免徵證券交易稅:促進產業升級條例第 20 條之 1

參、申請程序之法律性質與救濟

- 一、租稅優惠申請程序(申請核發證明文件、申請抵減)是否為行政處分?是否為『多階段行政處分』，亦或『多階段行政程序』?
- 二、階段救濟

肆、結論

壹、前言

在國家職能日漸龐大的今日，政府對於經濟的發展、投資環境的建置、產業的走向等，常透過不同的方式予以引導、介入。其使用的手段，除給予補助款⁸⁰等直接支出的方式外，最常見的即是利用稅捐減免作為誘因，以獎勵投資、鼓勵研究發展、防治污染、促進區域均衡發展、誘導民間資金投入交通及公共建設、鼓勵企業併購、吸引外資、發展觀光⁸¹等。而現行法令中，則以於民國 79 年制定，後歷經 7 次修改的促進產業升級條例為最主要的依據，故本文即以此為中心，介紹相關的租稅減免申請程序。

貳、申請程序

一、投資抵減

(一)投資於自動化設備或技術，資源回收、防治污染設備或技術，利用新及淨潔能源、節約能源及工業用水再利用之設備或技術

1、公司

(一)、依據	促進產業升級條例(民國 94 年 2 月 2 日條正)第 6 條、公司購置節約能源或利用新及淨潔能源設備或技術適用投資抵減辦法(民國 95 年 3 月 27 日修正)
(二)、申請對象 ⁸²	依公司法設立之公司
(三)、要件	1、於民國 95 年 1 月 1 日起至 96 年 12 月 31 日間，同一課稅年度內購置 ⁸³ 自行使用之節約能源或利用新及淨潔能源設備(須全新)或技術之總金額達新臺幣 60 萬元以上。 (1)節約能源或利用新及淨潔能源設備 ⁸⁴ 包括： (a)製程省能設備。

⁸⁰ 鑑於其與本題目關係不大，但又屬重要之誘因，故將促進產業升級條例中關於補助款的規定整理於附錄一，以供參考。

⁸¹ 參陳寶欽、吳家驥、陳崑山，稅務會計，文笙書局，民國 95 年 7 月第 30 版，第 439 頁。

⁸² 指受稅捐減免之對象。

⁸³ 包括分期付款、融資租賃及自製，融資租賃時，承租人為二人以上者，以各承租人所取得之使用權或所有權與其所支付之價款比例相等者為限。

⁸⁴ 詳細定義請參見公司購置節約能源或利用新及淨潔能源設備或技術適用投資抵減辦法第 2 條。

	<p>(b)省能公用設備。</p> <p>(c)能源回收設備。</p> <p>(d)省能監控設備。</p> <p>(e)移轉尖峰用電設備。</p> <p>(f)利用新及淨潔能源設備。</p> <p>(g)其他經經濟部能源局會同財政部認定具節約能源效果或利用新及淨潔能源之設備。</p> <p>(2)節約能源或利用新及淨潔能源技術:指配合上述設備所需之專利權或專用技術。</p> <p>2、於訂購日⁸⁵之次日起 2 年內交貨；如因情形特殊，未能於規定期限內交貨者，得於期限屆滿前敘明事由向經濟部能源局申請延長，其延長期間不得超過 2 年。</p> <p>3、公司依本辦法申請適用投資抵減之設備，其安裝地點，以該公司自有或承租之生產場所或營業處所為限。但因行業特性須安裝於特定處所，經經濟部能源局專案認定者，不在此限。設備安裝地點位於實施都市計畫地區者，應符合都市計畫法及都市土地使用分區管制之規定；於非都市計畫地區者，應符合區域計畫法及非都市土地使用管制之規定⁸⁶。</p>
(四)、申請程序	<p>1、申請核發證明文件</p> <p>(1)主管機關：經濟部能源局。</p> <p>(2)時間： 應於交貨日⁸⁷之次日起 6 個月內或本辦法修正施行之日起 6 個</p>

⁸⁵ 訂購時間之認定：

(1)、購置國外產製之設備：

免輸入許可證者：足以認定購置該設備之證明文件（如：銀行簽發信用狀、付款交單、承兌交單、結匯單據）之日期

須輸入許可證者：輸入許可證之申請日期

如無上述證明文件者，得以該設備裝運日期或進口日期為準。但經由代理商、經銷商、貿易商或租賃公司購置國外產製之設備者，以買賣契約或融資租賃契約之簽訂日期為準。

(2)、購置國內產製之設備：以買賣契約或融資租賃契約之簽訂日期為準。

(3)、購置節約能源或利用新及淨潔能源技術：以買賣契約之簽訂日期為準。

⁸⁶ 台財稅字第 09404569850 號

公司購置符合促進產業升級條例第 6 條規定之投資抵減設備，其安裝地點如有違反區域計畫法、都市計畫法等相關土地使用管制法律規定者，業與同條例第 1 條係為促進農業、工業及服務業等各行業升級之立法目的有悖，除法令另有規定外，應無投資抵減之適用。

⁸⁷ 關於交貨時間之認定：

(1)、購置國外產製之設備：運抵我國輸入之日，但經由代理商、經銷商、貿易商或租賃公司購置國外產製的設備者，以運抵營業處之日為準。

	<p>月內。</p> <p>2、申請核定可抵減稅額</p> <p>(1)主管機關：公司所在地之稅捐稽徵機關。</p> <p>(2)時間： 於辦理當年度營利事業所得稅結算申報時。</p> <p>(3)檢附文件： (a)上述證明文件。 (b)購置成本之原始憑證影本。</p>
(五)、效果	<p>屬設備部分：得就購置成本⁸⁸百分之 7</p> <p>屬技術部分：得就購置成本百分之 5</p> <p>自設備或技術交貨之年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額⁸⁹。</p> <p>限制：每一年度得抵減總額，以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之 50 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。</p>
(六)、其他	<p>1、須補繳之情形⁹⁰：</p> <p>申請抵減所得稅之節約能源或利用新及淨潔能源設備 或技術，於交貨之次日起 3 年內轉借、出租、轉售、退貨、拍賣、失竊、報廢或經他人依法收回者。</p> <p>不在此限： 因地震、風災、水災、旱災、蟲災、火災及戰禍或其他不可抗力之災害所致。</p> <p>公司依促進產業升條例第 10 條或第 15 條規定辦理轉讓或合併，或依企業併購法規定辦理合併、分割或收購並符合公司法第 37 條規定，而將申請抵減所得稅之設備或技術轉移給受讓公司、合併後存續或新設公司、分割後既存或新設公司或收購公司者，該次轉移之設備或技術。</p>

(2)、購置國內產製之設備：運抵公司營運處所之日。

(3)、購置國外設備採整廠或整線申請發證者，經專案核定者：得以最後一批設備交貨日期為準，其以同一訂購證明文件整批訂購者，其交貨證明之認定亦同。

(4)設備附有土木、水電工程者：得以土木、水電工程完成日期為準。

(5)購置技術者：以價款交付日期為準，其以分期付款者，以第一次交付為準。

⁸⁸ 指取得設備或技術所支付之價款、運費及保險費，不包括為取得該設備或技術所支付之其他費用。公司自製之設備提供自用，以生產該設備所發生之成本認定。

台財稅字第 860463032 號：「...公司以貸款方式購置符合促進產業升級條例第六條規定之各項設備，其貸款利息經依營利事業所得稅查核準則第九十七條第七款、第八款規定資本化者，屬購置成本之一部分，准予適用依據促進產業升級條例第六條規定訂定之各項投資抵減辦法...」

⁸⁹ 台財稅字第 881958295 號：「...營利事業辦理未分配盈餘申報時，得適用投資抵減規定，抵減其未分配盈餘應加徵之稅額...」

	2、申請抵減所得稅，適用訂購當時本辦法之規定；其於民國 95 年 1 月 1 日起至 95 年 3 月 28 日之期間內訂購者，適用本辦法民國 95 年 3 月 27 日修正發布之規定。
--	---

2、批發業、零售業、技術服務業

(一)、依據	促進產業升級條例第 6 條、批發業零售業及技術服務業購置設備或技術適用投資抵減辦法(民國 95 年 3 月 10 日修正)
(二)、申請對象	批發業、零售業、技術服務業
(三)、要件	<p>1、於民國 95 年 1 月 1 日起至 96 年 12 月 31 日間，同一課稅年度內購置自行使用之下列設備或技術：</p> <p>(1) 自動化、溫室氣體排放量減量或提昇企業數位資訊效能之設備(須全新)或技術。</p> <p>(2) 資源回收或防治污染設備(須全新)或技術。 總金額達新台幣 60 萬元以上者(以上 2 類分別計算)。</p> <p>2、購置之設備或技術，應於 95 年 1 月 1 日至 96 年 12 月 31 日之期間內訂購，並於訂購日之次日起 2 年內交貨，如因情形特殊，未能於規定期限內交貨者，得於期限屆滿前敘明事由，向經濟部申請延長，但延長期間不得超過 2 年。</p> <p>3、安裝地點以該公司自有或承租之營業處所為限。但因行業特性須安裝於特定處所，經經濟部專案認定者，不在此限。設備安裝地點位於實施都市計畫地區者，應符合都市計畫法及都市土地使用分區管制之規定；於非都市計畫地區者，應符合區域計畫法及非都市土地使用管制之規定。</p>
(四)、申請程序	<p>1、申請核發證明文件</p> <p>(1) 主管機關：經濟部。</p> <p>(2) 時間： 於交貨之次日或本辦法修正施行日起 6 個月內。</p> <p>2、申請核定可抵減稅額</p> <p>(1) 主管機關：公司所在地之稅捐稽徵機關。</p> <p>(2) 檢具文件：</p> <p>(a) 上述證明文件。</p> <p>(b) 購置成本之原始憑證影本。</p>
(五)、效果	<p>{ 屬設備部分:得就購置成本百分之 7</p> <p>{ 屬技術部分:得就購置成本百分之 5</p>

⁹⁰ 台財稅字第 0920454196 號：「...設備或技術三年內處分，應補繳之稅款，不得以其他尚未抵減之投資抵減金額抵減之。...」

	<p>自設備或技術交貨之年度起 5 年內抵繳各年度應納營利事業所得稅額。</p> <p>限制:每一年度得抵減總額,以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之 50 為限。但最後年度抵減金額,不在此限。</p>
(六)、其他	<p>應補繳之情形：</p> <p>1、於預定安裝完成日期截止前仍未安裝完成，且未於該截止日期前，提出正當理由向稅捐稽徵機關申請展延者。</p> <p>2、於交貨之次日起 3 年內轉借、出租、轉售、退貨、拍賣、失竊、報廢或經他人依法收回者。</p> <p>不在此限：</p> <p>報廢係因地震、風災、水災、旱災、蟲災、火災及戰禍等不可抗力之災害所致者。</p> <p>公司依促進產業升級條例第 10 條、第 15 條規定辦理轉讓或合併，或依企業併購法規定辦理合併、分割或收購並符合公司法第 37 條規定，而將申請抵減所得稅之設備或技術轉移給受讓公司、合併後存續或新設公司、分割後既存或新設公司或收購公司者。</p> <p>3、批發業、零售業及技術服務業購置之設備或技術，申請抵減所得稅，適用訂購當時本辦法之規定；其於民國 95 年 1 月 1 日起至 95 年 3 月 11 日之期間內訂購者，適用中華民國 95 年 3 月 10 日修正發布之規定。</p>

3、影視事業

(一)、依據	促進產業升級條例第 6 條、影視事業購置設備或技術適用投資抵減辦法(民國 94 年 1 月 5 日修正)
(二)、申請對象	<p>影視事業⁹¹，包括：</p> <p>(1)電影片製作業</p> <p>(2)電視業</p> <p>(3)節目製作業(經營製作電視節目、廣告或錄影節目之事業)</p>
(三)、要件	<p>1、於 93 年 1 月 1 日起至 94 年 12 月 31 日之期間內購置自行使用之：</p> <p>(1)自動化、溫室氣體排放量減量或提升企業數位資訊效能之設備(須全新)或技術⁹²。</p> <p>(2)資源回收或防治污染之設備(須全新)或技術⁹³。</p> <p>在同一課稅年度內購置總金額達新臺幣 60 萬元以上(以上 2 類</p>

⁹¹ 詳細定義請參見影視事業購置設備或技術適用投資抵減辦法第 2 條。

⁹² 詳細定義請參見影視事業購置設備或技術適用投資抵減辦法第 2 條。

⁹³ 詳細定義請參見影視事業購置設備或技術適用投資抵減辦法第 2 條。

	<p>分別計算)。</p> <p>2、應於 93 年 1 月 1 日起至 94 年 12 月 31 日之期間內訂購，並於訂購日之次日起 2 年內交貨。</p> <p>3、安裝地點以該公司自有或承租之生產場所或營業處所為限。但因承包營建工程或行業特性須安裝於特定處所，經行政院新聞局專案認定者，不在此限。</p>
(四)、申請程序	<p>1、申請核發證明文件</p> <p>(1)主管機關：行政院新聞局</p> <p>(2)時間： 於交貨日之次日起 6 個月內或本辦法修正施行日起 6 個月內。</p> <p>2、申請核定可抵減稅額</p> <p>(1)主管機關：公司所在地之稅捐稽徵機關</p> <p>(2)檢附文件： (a)上述證明文件。 (b)購置成本之原始憑證影本。</p>
(五)、效果	<p>1、自動化、溫室氣體排放量減量或提升企業數位資訊效能</p> <p>{ 屬設備部分:得就購置成本百分之 8 屬技術部分:得就購置成本百分之 5</p> <p>自當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。</p> <p>2、資源回收或防治污染</p> <p>{ 屬設備部分:得就購置成本百分之 13 屬技術部分:得就購置成本百分之 5</p> <p>自當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。</p> <p>限制:每一年度得抵減總額，以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之 50 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。</p>
(六)、其他	<p>1、應補繳之情形：</p> <p>申請抵減之設備或技術，於交貨之次日起 3 年內，轉借、出租、轉售、退貨、拍賣、失竊、報廢或經他人依法收回。</p> <p>不在此限： 報廢係因地震、風災、水災、旱災、蟲災、火災及戰禍等不可抗力之災害所致者。</p> <p>公司依促進產業升級條例第 10 條、第 15 條規定辦理轉讓或合併，或依企業併購法規定辦理合併、分割或收購並符合公司法第 37 條規定，而將申請抵減所得稅之設備或技術轉移給受讓公司、合併後存續或新設公司、分割後既存或新設公司或收購公司者。</p> <p>2、申請抵減所得稅，應適用訂購當時之規定；其於民國 93 年 1 月 1 日起至 94 年 1 月 6 日之期間內訂購者，適用本辦法民國 94</p>

	年1月5日修正發布之規定。
--	---------------

4、營造業

(一)、依據	促進產業升級條例第6條、營造業購置自動化設備或技術及防治污染設備或技術適用投資抵減辦法(民國93年6月23日修正)
(二)、申請對象	營造業(依營造業法登記之公司)
(三)、要件	<p>1、於93年1月1日起至94年12月31日之期間內購置自行使用之：</p> <p>(1)自動化設備(須全新)或技術。</p> <p>(2)防治污染設備(須全新)或技術。</p> <p>在同一課稅年度內購置總金額達新台幣2百萬元以上(以上2類分別計算)。</p> <p>2、於訂購之次日起2年內交貨，若因情形特殊，未能於規定期限內交貨者，得於期限屆滿前敘明事由，向內政部營建署或其授權機關申請延長，但延長期間不得超過2年。</p> <p>3、申請適用投資抵減之設備，其安裝地點，以該公司自有或其承租之營業處所或工地處所為限。</p>
(四)、申請程序	<p>1、申請核發證明文件</p> <p>(1)主管機關：內政部營建署或其授權機關</p> <p>(2)時間：</p> <p>交貨之次日起6個月內或本辦法修正施行日起6個月內。</p> <p>2、申請核定可抵減稅額</p> <p>(1)主管機關：公司所在地之稅捐稽徵機關</p> <p>(2)檢附文件：</p> <p>(a)上述證明文件。</p> <p>(b)購置成本之原始憑證影本。</p>
(五)、效果	<p>1、自動化設備</p> <p>{ 屬設備部分：得就購置成本百分之8</p> <p>{ 屬技術部分：得就購置成本百分之5</p> <p>自當年度起5年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。</p> <p>2、防治污染設備</p> <p>{ 屬設備部分：得就購置成本百分之13</p> <p>{ 屬技術部分：得就購置成本百分之5</p> <p>自當年度起5年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。</p> <p>限制：每一年度得抵減總額，以不超過該公司當年度應納營利事業</p>

	所得稅額百分之 50 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。
(六)、其他	<p>應補繳之情形：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1、於預定安裝完成日期截止前仍未安裝完成者，且未於該截止日期前，提出相當理由向稅捐稽徵機關申請延展。 2、於交貨之次日起 3 年內，轉借、出租、轉售、退貨、拍賣、失竊、報廢或經他人依法收回。 <p>不在此限：</p> <p>報廢係因地震、風災、水災、旱災、蟲災、火災及戰禍等不可抗力之災害所致者。</p> <p>公司依促進產業升級條例第 10 條、第 15 條規定辦理轉讓或合併，或依企業併購法規定辦理合併、分割或收購並符合公司法第 37 條規定，而將申請抵減所得稅之設備或技術轉移給受讓公司、合併後存續或新設公司、分割後既存或新設公司或收購公司者。</p> <ol style="list-style-type: none"> 3、營造業購置自動化設備或技術、防治污染設備或技術，申請抵減所得稅，適用訂購當時之規定；其於 93 年 1 月 1 日起至 93 年 6 月 24 日之期間內訂購者，適用 93 年 6 月 23 日修正之規定。

5、交通事業

(一)、依據	促進產業升級條例第 6 條、 <u>交通事業購置設備或技術適用投資抵減辦法</u> (民國 95 年 7 月 19 日修正)
(二)、申請對象	<p>經營下列事業之公司⁹⁴：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1、鐵路貨物承攬業 2、鐵路運輸業 3、公路經營業 4、停車場經營業 5、汽車運輸業 6、大眾捷運業 7、觀光旅館業 8、觀光遊樂業 9、電信業 10、航業 11、港埠業 12、民用航空運輸業 13、普通航空業

⁹⁴ 詳細定義，請參見交通事業購置設備或技術適用投資抵減辦法第 2 條。

	<p>14、航空貨運承攬業 15、航空站地勤業 16、航空貨物集散站經營業 17、空廚業 18、航空器維修業</p>
(三)、要件	<p>1、於民國 95 年 1 月 1 日起至 96 年 12 月 31 日間，同一課稅年度內購置自行使用之：</p> <p>(1) 自動化、溫室氣體排放量減量或提升企業數位資訊效能之設備(須全新)或技術。</p> <p>(2) 資源回收、防治污染設備(須全新)或技術⁹⁵。</p> <p>總金額達新臺幣 60 萬元以上(以上 2 類分別計算)。</p> <p>2、於訂購日之次日起 2 年內交貨；如因情形特殊，未能於規定期限內交貨者，得於期限屆滿前敘明事由向交通部申請延長，其延長期間不得超過 2 年。</p> <p>3、申請適用投資抵減之設備或技術，其安裝地點以該公司自有或承租之機房或營業處所為限。但因行業服務特性須安裝於特定處所，經交通部專案認定者，不在此限。設備安裝地點位於實施都市計畫地區者，應符合都市計畫法及都市土地使用分區管制之規定；於非都市計畫地區者，應符合區域計畫法及非都市土地使用管制之規定。</p>
(四)、申請程序	<p>1、申請核發證明文件</p> <p>(1) 主管機關：交通部或其委任機關。</p> <p>(2) 時間：於交貨日之次日起 6 個月內或本辦法修正施行之日起 6 個月內。</p> <p>2、申請核定可抵減稅額</p> <p>(1) 主管機關：公司所在地之稅捐稽徵機關。</p> <p>(2) 時間：辦理當年度營利事業所得稅結算申報時。</p> <p>(3) 檢附文件：</p> <p>(a) 上述證明文件。</p> <p>(b) 購置成本之原始憑證影本。</p>
(五)、效果	<p>屬設備部分：得就購置成本百分之 7</p> <p>屬技術部分：得就購置成本百分之 5</p> <p>自設備或技術交貨之年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。</p> <p>限制：每一年度得抵減總額，以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之 50 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。</p>

⁹⁵ 詳細定義，請參見交通事業購置設備或技術適用投資抵減辦法第 2 條。

(六)、其他	<p>1、須補繳之情形：</p> <p>申請抵減所得稅之節約能源或利用新及淨潔能源設備或技術，於交貨之次日起3年內轉借、出租、轉售、退貨、拍賣、失竊、報或經他人依法收回者。</p> <p>不在此限：</p> <p>報廢係因地震、風災、水災、旱災、蟲災、火災及戰禍或其他不可抗力之災害所致。</p> <p>公司依促進產業升條例第10條或第15條規定辦理轉讓或合併，或依企業併購法規定辦理合併、分割或收購並符合公司法第37條規定，而將申請抵減所得稅之設備或技術轉移給受讓公司、合併後存續或新設公司、分割後既存或新設公司或收購公司者，該次轉移之設備或技術者。</p> <p>2、交通事業購置設備或技術，申請抵減所得稅，適用訂購當時本辦法之規定；其於民國95年1月1日至95年7月20日之期間內訂購者，適用民國95年7月19日修正發布之規定。</p>
--------	---

6、農業

(一)、依據	<p>促進產業升級條例第6條、<u>農業購置設備或技術適用投資抵減辦法</u>(民國95年1月20日修正)</p>
(二)、申請對象	<p>符合下列情形之公司：</p> <p>1、從事農、林、漁、牧業生產之公司。</p> <p>2、對農、林、漁、牧業提供指導服務之公司。</p> <p>3、公司組織之農產品批發市場。</p>
(三)、要件	<p>1、於中華民國95年1月1日起至96年12月31日之間，同一課稅年度內購置自行使用之：</p> <p>(1)、自動化或提升企業數位資訊效能或溫室氣體排放量減量之設備(須全新)或技術⁹⁶。</p> <p>(2)、防治污染或資源回收設備(須全新)或技術⁹⁷。</p> <p>總金額達新臺幣60萬元以上(以上2類分別計算)。</p> <p>2、於訂購日之次日起2年內交貨。若因情形特殊，未能於規定期限內交貨者，得於期限屆滿前，敘明事由，向行政院農業委員會或其委任機關申請展延；其展延期間，不得超過2年。</p>

⁹⁶ 詳細定義，請參見農業購置設備或技術適用投資抵減辦法第2條。

⁹⁷ 詳細定義，請參見農業購置設備或技術適用投資抵減辦法第2條。

	<p>3、申請適用投資抵減之設備，其安裝地點，以該公司自有或承租之生產場所或營業處所為限。但因行業特性須安裝於特定處所，經行政院農業委員會專案認定者，不在此限。安裝地點位於實施都市計畫地區者，應符合都市計畫法及都市土地使用分區管制之規定；於非都市計畫地區者，應符合區域計畫法及非都市土地使用管制之規定。</p>
<p>(四)、申請程序</p>	<p>1、申請核發證明文件</p> <p>(1)主管機關：行政院農業委員會或其委任機關。</p> <p>(2)時間： 於交貨日之次日起六個月內或本辦法修正施行日起 6 個月內。</p> <p>2、申請核定可抵減稅額</p> <p>(1)主管機關：公司所在地之稅捐稽徵機關。</p> <p>(2)時間：於辦理當年度營利事業所得稅結算申報時。</p> <p>(3)檢附文件： (a)上述證明文件。 (b)購置成本之原始憑證影本。</p>
<p>(五)、效果</p>	<p>屬設備部分:得就購置成本百分之 7 屬技術部分:得就購置成本百分之 5 自設備或技術交貨之年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。 限制:每一年度得抵減總額，以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之 50 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。</p>
<p>(六)、其他</p>	<p>1、須補繳之情形： 申請抵減所得稅之設備或技術，於交貨之次日起 3 年內轉借、出租、轉售、退貨、拍賣、失竊、報廢或經他人依法收回者。 不在此限： 報廢係因地震、風災、水災、旱災、蟲災、火災及戰禍等不可抗力之災害所致者。 公司依促進產業升級條例第 10 條或第 15 條規定辦理轉讓或合併，或依企業併購法規定辦理合併、分割或收購並符合合同法第 37 條規定，而將申請抵減所得稅之設備或技術轉移給受讓公司、合併後存續或新設公司、分割後既存或新設公司或收購公司者，該次轉移之設備或技術。</p> <p>2、農業購置設備或技術，申請抵減所得稅，適用本辦法訂購當時之規定；其於民國 95 年 1 月 1 日起至 95 年 1 月 21 日之</p>

	期間內訂購者，適用本辦法 95 年 1 月 20 日修正發布之規定。
--	------------------------------------

7、網際網路業製造業及技術服務業

(一)、依據	促進產業升級條例第 6 條、網際網路業製造業及技術服務業購置設備或技術適用投資抵減辦法（民國 95 年 3 月 1 日修正）
(二)、申請對象	經營下列事業 ⁹⁸ 之公司： 1、網際網路業 2、製造業 3、技術服務業
(三)、要件	1、於民國 95 年 1 月 1 日起至 96 年 12 月 31 日之間，同一課稅年度內購置自行使用之： (1) 自動化、溫室氣體排放量減量或提升企業數位資訊效能之硬體(須全新)、軟體或技術 ⁹⁹ 。 (2) 資源回收、防治污染或工業用水再利用之設備或技術 ¹⁰⁰ 。總金額達新臺幣 60 萬元以上(以上 2 類分別計算)。 2、於訂購日之次日起 2 年內交貨。若因情形特殊，未能於規定期限內交貨者，得於期限屆滿前，敘明事由，向主管機關申請展延；其展延期間，不得超過 2 年。 3、申請適用投資抵減之設備，其安裝地點，以該公司自有或承租之生產場所或營業處所為限。但因承包營建工程或行業特性須安裝於特定處所，經主管機關(指申請核發證明文件時)專案認定者，不在此限。設備安裝地點位於實施都市計畫地區者，應符合都市計畫法及都市土地使用分區管制之規定；於非都市計畫地區者，應符合區域計畫法及非都市土地使用管制之規定。
(四)、申請程序	1、申請核發證明文件 (1) 主管機關： 依設備或技術之安裝地點區分： (a) 安裝於加工出口區內：經濟部加工出口區管理處。 (b) 安裝於科學工業園區內：科學工業園區管理局。

⁹⁸ 詳細定義，請參見網際網路業製造業及技術服務業購置設備或技術適用投資抵減辦法第 2 條。

⁹⁹ 詳細定義，請參見網際網路業製造業及技術服務業購置設備或技術適用投資抵減辦法第 2 條。

¹⁰⁰ 詳細定義，請參見網際網路業製造業及技術服務業購置設備或技術適用投資抵減辦法第 2 條。

	<p>(c)安裝於前2項以外之地區：經濟部工業局。</p> <p>(2)時間： 於交貨之次日起6個月內或本辦法修正施行日起6個月內。</p> <p>(3)檢具文件：</p> <p>(a)申請書一份(如公司購置自動化、溫室氣體排放量減量或提升企業數位資訊效能之硬體、軟體或技術與購置資源回收、防治污染或工業用水再利用之設備或技術者，應分案申請)。</p> <p>(b)足資證明申請公司為製造業或技術服務業之證明文件¹⁰¹影本；申請公司屬特許之技術服務業¹⁰²者，應另檢附該目的事業主管機關所核發特許證照影本。</p> <p>(c)購置設備者並應檢具：</p> <p>a、自行購置設備：</p> <p>(一)購置國產設備：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 訂購單或買賣契約書影本。 2. 交貨簽收單影本。 3. 統一發票影本。 <p>(二)購置國外設備：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 海關核發之進口報單或註明運輸工具到港日期之進口證明書影本。 2. 銀行簽發之信用狀、付款交單、承兌交單、結匯單或其他訂購證明文件影本。 <p>b、經由代理商、經銷商或貿易商購置國內、外設備：</p> <ol style="list-style-type: none"> (一)訂購單或買賣契約書影本。 (二)交貨簽收單影本。 (三)統一發票影本。 <p>c、以融資租賃方式向租賃公司購置設備：</p> <ol style="list-style-type: none"> (一)設備供應商開立予租賃公司之統一發票影本或租賃公司之進口報單。 (二)租賃公司與購置設備使用者所簽訂租賃契約書影本及統一發票影本。 (三)交貨簽收單影本。 <p>(d)購置技術者並應檢具：</p> <ol style="list-style-type: none"> a、買賣契約書影本。 b、統一發票影本或其他付款證明影本。 c、中文技術說明資料。
--	---

¹⁰¹ 指工廠登記證、營利事業登記證或其他證明文件。

¹⁰² 指環境檢測服務業、第二類電信事業或其他特許之技術服務業。

	<p>2、申請核定可抵減稅額</p> <p>(1)主管機關：公司所在地之稅捐稽徵機關</p> <p>(2)時間：於辦理當年度營利事業所得稅結算申報時。</p> <p>(3)檢附文件：</p> <p>(a)上述證明文件。</p> <p>(b)購置成本之原始憑證影本。</p>
(五)、效果	<p>屬設備部分:得就購置成本百分之7</p> <p>屬技術部分:得就購置成本百分之5</p> <p>自設備或技術交貨之年度起5年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。</p> <p>限制:每一年度得抵減總額，以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之50為限。但最後年度抵減金額，不在此限。</p>
(六)、其他	<p>須補繳之情形：申請抵減所得稅之設備或技術，於交貨之次日起3年內轉借、出租、轉售、退貨、拍賣、失竊、報廢或經他人依法收回者。</p> <p>不在此限：</p> <p>因地震、風災、水災、旱災、蟲災、火災及戰禍等不可抗力之災害所致。</p> <p>公司依促進產業升級條例第10條或第15條規定辦理轉讓或合併，或依企業併購法規定辦理合併、分割或收購並符合公司法第37條規定，而將申請抵減所得稅之設備或技術轉移給受讓公司、合併後存續或新設公司、分割後既存或新設公司或收購公司者，該次轉移之設備或技術。</p>

8、廢棄物回收清除處理業

(一)、依據	<p>促進產業升級條例第6條、廢棄物回收清除處理業購置設備或技術適用投資抵減辦法(民國95年1月20日修正)</p>
(二)、申請對象	<p>1、廢棄物清除處理業：</p> <p>依廢棄物清理法第41條第1項規定，取得主管機關或中央主管機關委託之機關核發公民營廢棄物清除處理機構許可文件之公司。</p> <p>2、應回收廢棄物回收處理業：</p> <p>指從事應回收廢棄物回收業務之回收業及從事應回收廢棄物資源化、處理或輸出業務之處理業，並依廢棄物清理法第18條規定向主管機關完成登記之公司。</p>

<p>(三)、要件</p>	<p>1、於民國 95 年 1 月 1 日起至 96 年 12 月 31 日間，同一課稅年度內購置自行使用之：</p> <p>(1)、自動化、溫室氣體排放量減量及提升企業數位資訊效能之設備(以全新及未申請投資抵減者為限)或技術。</p> <p>(2)、資源回收、防治污染設備(以全新及未申請投資抵減者為限)或技術。</p> <p>總金額達新臺幣 60 萬元以上(以上 2 類分別計算)。</p> <p>2、於訂購日之次日起 2 年內交貨；如因情形特殊，未能於規定期限內交貨者，得於期限屆滿前敘明事由向行政院環境保護署申請延長，其延長期間不得超過 2 年。</p> <p>3、申請適用投資抵減之設備，其安裝地點，以該公司經目的事業主管機關許可或登記之場所為限。安裝地點位於實施都市計畫地區者，應符合都市計畫法及都市土地使用分區管制之規定；於非都市計畫地區者，應符合區域計畫法及非都市土地使用管制之規定。</p>
<p>(四)、申請程序</p>	<p>1、申請核發證明文件</p> <p>(1)主管機關：行政院環境保護署。</p> <p>(2)時間： 於交貨日之次日起 6 個月內或本辦法修正施行之日起 6 個月內。</p> <p>2、申請核定可抵減稅額</p> <p>(1)主管機關：公司所在地之稅捐稽徵機關。</p> <p>(2)時間：於辦理當年度營利事業所得稅結算申報時。</p> <p>(3)檢附文件： (a)上述證明文件。 (b)購置成本之原始憑證影本。</p>
<p>(五)、效果</p>	<p>屬設備部分:得就購置成本百分之 7 屬技術部分:得就購置成本百分之 5</p> <p>自設備或技術交貨之年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。</p> <p>限制:每一年度得抵減總額，以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之 50 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。</p>
<p>(六)、其他</p>	<p>1、須補繳之情形：</p> <p>申請抵減所得稅之設備或技術，於交貨之次日起 3 年內轉借、出租、轉售、失竊、退貨、拍賣、報廢或經他人依法收回者。</p> <p>不在此限：</p>

	<p>報廢係因地震、風災、水災、旱災、蟲災、火災及戰禍等不可抗力之災害所致。</p> <p>公司依促進產業升級條例第 10 條或第 15 條規定辦理轉讓或合併，或依企業併購法規定辦理合併、分割或收購並符合合同法第 37 條規定，而將申請抵減所得稅之設備或技術轉移給受讓公司、合併後存續或新設公司、分割後既存或新設公司或收購公司者，該次轉移之設備或技術。</p> <p>2、廢棄物回收清除處理業購置設備或技術，申請抵減所得稅，適用訂購當時本辦法之規定；其於民國 95 年 1 月 1 日至 95 年 1 月 21 日之期間內訂購者，適用本辦法 95 年 1 月 20 日修正發布之規定。</p>
--	--

(二)投資於研究與發展及人才培訓

(一)、依據	<p>促進產業升級條例第 6 條、<u>公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法</u>(民國 91 年 3 月 27 日修正)、<u>公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法審查要點</u>(民國 93 年 10 月 26 日修正)</p>
(二)、申請對象	<p>依公司法成立之公司</p>
(三)、要件	<p>投資於研究與發展及人才培訓支出：</p> <p>1、所稱研究與發展之支出(不包括政府補助款在內，且應以稅捐稽徵機關核定數為準)包括公司為研究新產品或新技術、改進生產技術、改進提供勞務技術及改善製程所支出之下列費用：</p> <p>(1)研究發展單位專門從事研究發展工作之全職人員之薪資。</p> <p>(2)生產單位為改進下列生產技術或提供勞務技術之費用：</p> <p>(a)提高原有機器設備效能。</p> <p>(b)製造或自行設計生產機器設備。</p> <p>(c)改善儀器之性能。</p> <p>(d)改善現有產品之生產程序或系統。</p> <p>(e)設計新產品之生產程序或系統。</p> <p>(f)發展新原料或組件。</p> <p>(g)提高能源使用效率或廢熱之再利用。</p> <p>(h)公害防治或處理技術之設計。</p> <p>(3)具有完整進、領料紀錄，並能與研究計畫及紀錄或報告相互勾稽，供研究發展單位研究用消耗性器材、原材料及樣品之費用。</p>

	<p>(4)專供研究發展單位研究用全新儀器設備之購置成本。</p> <p>(5)專供研究發展單位用建築物之折舊費用或租金。</p> <p>(6)專為研究發展購買或使用之專利權、專用技術及著作權之當年度攤折或支付費用。</p> <p>(7)委託國內大專校院或研究機構研究(包括政府之研究機構、準醫學中心以上之教學醫院、經政府核准登記有案以研究為主要目的之財團法人、社團法人及其所屬研究機構)或聘請國內大專校院專任教師或研究機構研究人員之費用。</p> <p>(8)經中央目的事業主管機關及財政部專案認定之委託國外大專校院或研究機構研究或聘請國外大專校院專任教師或研究機構研究人員之費用。</p> <p>(9)其他經中央目的事業主管機關及財政部專案認定屬研究與發展之支出(目前訂有生技醫藥產業委託國內醫藥研究服務公司從事研究與發展之支出適用投資抵減認定要點)。</p> <p>2、所稱人才培訓之支出(不包括政府補助款在內，且應以稅捐稽徵機關核定數為準)，指公司為培育受僱員工，辦理(包括自行辦理、委託辦理或與其他公司或相關團體聯合辦理，且共同指派所屬員工或會員參與訓練)或指派參加與公司業務相關之訓練活動費用。</p> <p>訓練活動費用之適用範圍如下：</p> <p>(1)師資之鐘點費及旅費。</p> <p>(2)受訓員工之旅費及繳交訓練單位之費用。</p> <p>(3)教材費、實習材料費、文具用品費、醫藥費、保險費、教學觀摩費、書籍雜誌費、訓練期間伙食費、場地費及耐用年數不及2年之訓練器材設備費。</p> <p>(4)參加技能檢定之費用。</p> <p>(5)經行政院勞工委員會許可附設職業訓練機構之建築物折舊費用、租金及專責辦理教育訓練人員之薪資(本款之折舊費用、租金及薪資，如有接受他人委託代訓情事，應按實際代訓人天數占全部受訓人天數比率扣除之，不得適用投資抵減；其折舊費用及租金，另按實際培訓人才所使用之面積占訓練機構總面積之比率及實際使用天數比率計算之)。</p> <p>(6)其他經中央目的事業主管機關及財政部專案認定屬人才培訓之支出。</p> <p>3、公司在臺灣地區以外設立之固定營業場所及總機構在臺灣</p>
--	---

	地區以外之公司在臺灣地區設立之固定營業場所，其發生之研究與發展及人才培訓之支出，不得適用。
(四)、申請程序	<p>1、申請核定抵減稅額</p> <p>(1)主管機關：公司所在地之稅捐稽徵機關。</p> <p>(2)時間：於辦理當年度營利事業所得稅結算申報時。</p> <p>(3)檢附文件：</p> <p>(a)研究與發展支出：</p> <p>a、公司之組織系統圖及研究人員名冊。</p> <p>b、研究發展單位研究用消耗性器材、原材料及樣品之完整進、領料紀錄。</p> <p>c、當年度購置專供研究與發展用儀器設備之清單。</p> <p>d、研究發展單位配置圖及其使用面積占建築物總面積之比率說明書。</p> <p>e、購置或使用專利權、專用技術、著作權之契約或證明文件及其攤折或支付費用計算表。</p> <p>f、研究計畫及紀錄或報告。</p> <p>g、其他有關證明文件。</p> <p>(b)人才培訓支出：</p> <p>a、人才培訓計畫。</p> <p>b、培訓人才名冊及執行情形。</p> <p>c、員工出國進修辦法。</p> <p>d、其他有關證明文件。</p> <p>2、申請適用要件 1(8)、(9)及要件 2(6)時，須先於費用發生當年度向中央目的事業主管機關及財政部提出專案認定申請，經核准者，自費用發生年度起適用；逾費用發生年度始向中央目的事業主管機關及財政部提出專案認定申請，經核准者，自申請之年度起適用。</p>
(五)、效果	<p>1、研究與發展之支出：</p> <p>在同一課稅年度內得按百分之 30 抵減當年度應納營利事業所得稅額；支出總金額超過前 2 年度研發經費平均數¹⁰³者，超過部分得按百分之 50 抵減當年度應納營利事業所得稅額；當年度應納營利事業所得稅額不足抵減者，得在以後 4 年度應納營利事業所得稅額中抵減之。</p>

¹⁰³ 指公司申報抵減年度前連續二課稅年度，經稅捐稽徵機關核定准予適用投資抵減之研究與發展支出金額之平均數。其因公司合併，合併後存續或新設公司於計算合併當年度之前二年度研發經費平均數時，應將消滅公司於合併前連續二課稅年度，經稅捐稽徵機關核定該二年度准予適用投資抵減之研究與發展支出金額併入計算。

	<p>2、人才培訓之支出： 在同一課稅年度內得按百分之30抵減當年度應納營利事業所得稅額；支出總金額超過前2年度人才培訓經費平均數¹⁰⁴者，超過部分得按百分之50抵減當年度應納營利事業所得稅額；當年度應納營利事業所得稅額不足抵減者，得在以後4年度應納營利事業所得稅額中抵減之。</p> <p>3、限制： 每一年度得抵減總額，以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之50為限。但最後年度抵減金額，不在此限。</p>
(六)、其他	<p>須補繳之情形： 申請抵減所得稅之設備或技術於交貨之次日起3年內，或專供研究發展單位研究用儀器設備於購置之次日起3年內，轉借、出租、轉售、退貨、報廢或變更原使用目的者。 不在此限： 因地震、風災、水災、旱災、蟲災、火災及戰禍等不可抗力之災害所致。</p>

¹⁰⁴ 指公司申報抵減年度前連續二課稅年度，經稅捐稽徵機關核定准予適用投資抵減之人才培訓支出金額之平均數。其因公司合併，合併後存續或新設公司於計算合併當年度之前二年度人才培訓經費平均數時，應將消滅公司於合併前連續二課稅年度，經稅捐稽徵機關核定該二年度准予適用投資抵減之人才培訓支出金額併入計算。

1、公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法審查要點(附件二)

2、研究發展之定義¹⁰⁵：

(1)實務：

台北高等行政法院 89 年訴字第 1459 號

…按研究發展係指為開發新產品或新技術、或對現有產品、生產技術作重大突破，所從事之研究工作。「促進產業升級條例」有關研究發展之費用得抵減營利事業所得稅之立法精神，旨在鼓勵企業對生產技術之基礎加以研究改進，以突破我國產業在邁進現代化技術密集產業之瓶頸。故若係對現有產品或技術之經常改良、變更、補強等一般性、經常性之消極工作，以迎合客戶需求，尚非屬「產業升級條例」所定研究發展獎勵範圍。…

台北高等行政法院 90 年訴字第 4904 號：

…促進產業升級條例之立法目的，係為促進產業升級，以健全經濟發展，為該條例第一條所明定。是應指從事相關產業升級之研究與發展支出，方屬獎勵之範疇，若為一般性之量產前之準備工作或將現有產品作部分修正以符合客戶之需求時，即非產業升級之研究發展工作，否則將與該條例之立法目的相違背。故所謂「研究新產品」，必以追求產品之新穎性、進步性及產業利用性為目標，始足當之¹⁰⁶。

台北高等行政法院 89 年訴字第 1459 號：

…行為時投資抵減辦法第二條第二款所稱之生產單位改進生產技術或提供勞務技術之費用，必係於既有技術生產產品以外，對生產技術或提供勞務技術有所改進，已超乎生產單位原有功能而有助於該事業之發展者，屬現有產品、生產技術之重大突破，所從事之研究發展工作，始得供為抵減稅額之用。…

最高行政法院 90 年判字第 682 號判決：

…所謂「研究發展單位」，固不以組織上名之為研究發展之部門為必要，要必立於生產之部門以外，從事超乎既有技術水準之研創、開展，有助於產業升級者，始足當之。倘係從事依既有技術生產成品或提供服務者，乃生產之部門，仍不能謂係研究發展單位，自不合以研究發展單位支出列報為投資抵減項目。…

¹⁰⁵ 蕭子誼、江錫光，現行我國研究發展支出投資抵減制度之檢討與建議，財稅研究第 35 卷第 3 期，92 年 5 月，第 24 頁、第 25 頁。

¹⁰⁶ 此與發明專利審查基準之三要件同。

台北高等行政法院 89 年訴字第 1459 號：

…投資抵減辦法所稱「研究發展單位專業研究人員」，應係指配置於該事業研究發展部門，專門從事研究發展工作人員，兼職人員或行政人員均不包括在內。…

(2)學者評論¹⁰⁷：

中小型企業之研發人員多同時從事於多項工作，其中包括符合研發定義之活動，亦可能從事於商業開發或測試等非獎勵範疇之工作。如因此認定其非專門從事研究發展工作人員，而全數不認定其薪資，並非合理。如可分別就營利事業所申請研發專案之各項活動，審核認定其中是否符合獎勵之研發活動後，再就參與此符合之研發活動佔該研發人員工作之比重，在某一比例上(如 80%以上者)全數認定為專業研發人員，在某一比例下(如 20%以下者)，全數否准認定為專業研發人員，在此二比例之間者，則按所佔比例認定，似較能顧及我國目前之情況。

(三)投資於資源貧瘠或發展遲緩鄉鎮地區

(一)、依據	促進產業升級條例第 7 條、公司投資於資源貧瘠或發展遲緩鄉鎮地區適用投資抵減辦法(民國 94 年 12 月 28 日修正)
(二)、申請對象	依公司法設立之公司
(三)、要件	設立屬農業、工業、服務業之公司於資源貧瘠或發展遲緩鄉(鎮)地區 ¹⁰⁸ 或設立分公司，且符合下列情形之一： 1、投資計畫中購置全新供生產或營業用之機器、設備及建築物之總金額達新臺幣 2 千 5 百萬元以上。 2、增僱員工人數全年以月平均數計算達 50 人以上。
(四)、申請程序	1、投資計畫申請備案時： (1)主管機關：設置機器、設備或建築物所在地之縣政府(投資地區跨 2 縣或 2 省(市)以上者：經濟部) (2)應檢附文件： (a) 籌設中之公司：經經濟部商業司核准登記之公司設立登記預查名稱申請表影本及投資計畫。 (b) 已設立之公司：應檢附公司執照影本及投資計畫。其在資源貧瘠或發展遲緩鄉鎮地區設立分公司者，應另檢附分公司執照影本。 (c) 投資計畫內容應敘明：計畫目的、營業項目、符合

¹⁰⁷ 蕭子誼、江錫光,現行我國研究發展支出投資抵減制度之檢討與建議,財稅研究第 35 卷第 3 期 92 年 5 月,第 30 頁

¹⁰⁸ 十項指標=二年前人口成長率、社會增加率、次級及三級行業人口占總就業人口之比率、稅課收入、平均每戶經常性收入、都市計畫區內人口占總人口比率、自來水普及率、市內電話每百人用戶、公路密度及專科以上學校數。

	<p>第 5 條所規定購置或預定購置之機器、設備與建築物之規格、數量與金額、機器與設備安裝地及建築物所在地；其依促進產業升級條例第 7 條第 1 項增僱一定人數員工適用投資抵減者，應敘明增僱員工人數。</p> <p>2、申請投資抵減證明時： (1)前提：投資計畫已完成 (2)主管機關：設置機器、設備或建築物所在地之縣政府（投資地區跨 2 縣或 2 省(市)以上者：經濟部） (3)時間：計畫完成後 6 個月內。 (4)檢附文件：購置機器、設備及建築物之相關證明文件。</p> <p>3、申請抵減所得稅時： (1)主管機關：管轄稽徵機關。 (2)時間：辦理該年度營利事業所得稅結算申報時。 (3)檢附文件： (a)投資抵減證明。 (b)公司執照影本（其在所投資地區設立分公司者，應另檢附分公司執照影本。）</p>
<p>(五)、效果</p>	<p>1、按下列規定之抵減率，自投資計畫完成當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額： (1)投資於金門縣、連江縣、澎湖縣所屬各鄉（鎮）、臺東縣蘭嶼鄉、綠島鄉、屏東縣琉球鄉，抵減率為百分之 15。 (2)依 10 項指標(由低至高依序)得出之前 4 名，抵減率為百分之 15；依 10 項指標得出之第 5 名到第 8 名，抵減率為百分之 10。 (3)最近 3 年平均國民申報綜合所得(由低至高依序)前 4 分之 1 名之鄉(鎮)，抵減率為百分之 15；前 4 分之 1 名至前 2 分之 1 名間之鄉(鎮)，抵減率為百分之 10。 (4)同時符合(2)、(3)之地區，得適用之抵減率如有不同時，以較高之抵減率為準。</p>
<p>(六)、其他</p>	<p>1、與促進產業升級條例第 6 條之競合：機器、設備已依本條例第 6 條規定申請適用投資抵減者，得就其適用本條例規定抵減率之”抵減差額”申請抵減。</p> <p>2、應補繳之情形： (1)適用投資抵減之機器、設備及建築物，於核發投資抵減證明之次日起 3 年內，其機器、設備如有轉借、出租、轉售、退貨、拍賣、失竊、報廢、拆除、經他人依法收回或移轉至第 2 條以外地區，或建築物有轉借、出租、轉售、拍賣、報廢、拆除或經他人依法收回之情事，致所投資之總金額低於新臺幣 2 千 5 百萬元。 如有以上情形，但所投資之總金額仍達新臺幣 2 千 5 百萬元以上者，則公司僅就轉借、出租、轉售、退貨、</p>

	<p>拍賣、失竊、報廢、拆除、經他人依法收回或移轉至第 2 條以外地區之機器、設備，或轉借、出租、轉售、拍賣、報廢、拆除或經他人依法收回之建築物，向管轄稽徵機關補繳各該部分已抵減之所得稅款。</p> <p>(2)倘違反應於核發投資抵減證明之次日起 2 年內，僱用員工達於全年以月平均數計算達 50 人以上之標準者，應向稅捐稽徵機關補繳依該投資已抵減之全部所得稅款。</p>
--	--

(四)投資於新興重要策略性產業

1、電影工業數位化後製作

(一)、依據	<p>促進產業升級條例第 8 條、新興重要策略性產業屬於電影工業數位化後製作部分獎勵辦法(民國 95 年 10 月 20 日修正)</p>
(二)、申請對象	<p>營利事業、個人</p>
(三)、要件	<p>原始認股或應募屬符合下列條件之公司發行之記名股票，持有時間達 3 年以上者：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1、投資計畫之實收資本額或增加實收資本額為新臺幣 6 千萬元以上¹⁰⁹。 2、投資計畫之全新機器、設備購置金額及裝置該機器設備之新建主體建築¹¹⁰金額合計新臺幣 6 千萬元以上。 3、投資計畫須有助於電影工業升級，並符合環境品質標準。 4、投資計畫提供之勞務為電影影像後期製作、電影聲音後期製作或電影在各種型式媒體之母源製作。
(四)、申請程序	<ol style="list-style-type: none"> 1、申請核發核准函(由被投資公司申請)： <ol style="list-style-type: none"> (1)主管機關：行政院新聞局。 (2)檢附文件： <ol style="list-style-type: none"> (a)電影工業許可證影本、公司執照影本、營利事業登記證影本(若屬增資擴充者，增資前、後之上述影本)。 (b)投資計畫書 5 份。 2、申請核發完成證明時(由被投資公司申請)： <ol style="list-style-type: none"> (1)主管機關：行政院新聞局。 (2)檢附文件： <ol style="list-style-type: none"> (a)核准函影本。 (b)購置之全新機器、設備或新建主體建築清單 5 份。 (c)機器、設備的配置圖及裝置該機器設備之新建主體建築平面圖。 (d)電影工業許可證影本、公司執照影本、營利事業登記證影本(若屬增資擴充者，增資前、後之上述影本)。 (e)購置全新機器、設備之統一發票、海關進口相關證明

¹⁰⁹ 得於核定之投資計畫期間內分次增資、分次收足。

¹¹⁰ 機器、設備、新建建築得於核定之投資計畫期間內分次購置。

	<p>文件影本或會計師查核證明文件。</p> <p>(f) 募集現金資本的相關證明文件。</p> <p>(g) 議決該投資計劃第1次增資之股東會或董事會會議紀錄影本(屬新投資創立者，為發起人會議紀錄影本)。</p>
(五)、效果	<p>得依下列規定自當年度起5年內抵減各年度應納營利事業所得稅額或綜合所得稅額：</p> <p>1、營利事業以其取得該股票之價款百分之20限度內，抵減應納之營利事業所得稅額。</p> <p>2、個人以其取得該股票之價款百分之10限度內，抵減應納之綜合所得稅額；其每一年度之抵減金額，以不超過該個人當年度應納綜合所得稅額百分之50為限。但最後年度抵減金額，不在此限。</p>
(六)、其他	<p>1、轉讓之情形：</p> <p>經認定為本辦法新興重要策略性產業之公司，依促進產業升級條例第10條第2項規定，將其部分受免稅獎勵能獨立運作之全套生產或服務設備，轉讓其他事業，繼續生產該受獎勵產品或提供受獎勵勞務者，受讓事業所受讓之生產或服務設備，依轉讓事業取得該設備之原始成本計算，應符合投資計畫之全新機器、設備購置金額及裝置該機器設備之新建主體建築金額合計新臺幣6千萬元以上之規定；未符合者，不得繼續享受轉讓事業未屆滿之免稅獎勵。</p> <p>2、民國95年10月20日修正發布之條文，施行至民國96年12月31日止。</p>

2、農業

(一)、依據	<p>促進產業升級條例第8條、新興重要策略性產業屬於農業部分獎勵辦法(民國95年2月27日修正)</p>
(二)、申請對象	<p>營利事業、個人</p>
(三)、要件	<p>原始認股或應募符合下列要件之公司所發行之記名股票，持有時間達3年以上者。</p> <p>生產之產品範圍為：</p> <p>(1) 應用無菌播種、組織或細胞培養、體細胞融合、基因工程等生物技術，培育、繁殖生產之植物種苗。</p> <p>(2) 應用遺傳工程技術，選育、繁殖生產之種畜禽或畜禽種原。</p> <p>(3) 應用遺傳工程技術，選育、繁殖生產之水產種原或苗。</p> <p>(4) 應用無特定病原技術，繁殖生產之動物。</p> <p>(5) 應用純菌種液態培養或體細胞融合技術，培育、繁殖生</p>

	<p>產之食藥用菇菌類。</p> <p>(6)作物病蟲害防治用之天敵。</p> <p>(7)應用室內高密度循環水養殖設施生產之水產生物。</p> <p>(8)其他經行政院指定之產品。</p> <p>2、投資計畫(應於符合新興重要策略性產業核准函核發之次日起3年¹¹¹內完成)，應符合下列要件之一：</p> <p>(1)投資計畫之實收資本額或增加實收資本額為5千萬元以上，其中屬全新機器、設備及裝置該機器設備之新建主體建物¹¹²購置金額合計新臺幣3千萬元以上。</p> <p>(2)公司於投資計畫完成年度及其前、後一年度之3年期間內，研究與發展支出達新臺幣1千5百萬元。</p>
<p>(四)、申請程序</p>	<p>1、申請核發符合新興重要策略性產業核准函(由被投資公司申請)</p> <p>(1)主管機關：行政院農業委員會。</p> <p>(2)時間： 新投資創立者應於公司設立核准函或證明書核發之次日起6個月內；增資擴充者應於增資核准函或證明書核發(於分次增資時，以第1次增資核准函或證明書為準)之次日起6個月內。</p> <p>(3)檢附文件：</p> <p>(a)公司設立核准函或證明書影本；其屬增資擴充者，為增資核准函或證明書影本。</p> <p>(b)投資計畫生產之產品屬應用無菌播種、組織或細胞培養、體細胞融合、基因工程等生物技術，培育、繁殖生產之植物種苗者，檢附種苗業登記證影本。</p> <p>(c)投資計畫生產之產品屬應用遺傳工程技術，選育、繁殖生產之種畜禽或畜禽種原者，檢附畜禽新品種登記審定書及畜牧場設立許可文件或畜牧場登記證書影本；飼養規模未達應辦畜牧場登記者免附。</p> <p>(d)投資計畫生產之產品屬應用無特定病原技術，繁殖生產之動物者，檢附畜牧場設立許可文件或畜牧場登記證書影本；飼養動物種類非屬畜牧法明定之畜禽或畜禽飼養規模未達應辦畜牧場登記者免附。</p> <p>(e)投資計畫書7份。</p>

¹¹¹ 其投資計畫完成年度之前一年度未滿一年者，自投資計畫完成年度起算三年。但申請核發核准函年度與投資計畫完成年度為同一年度者，自投資計畫完成年度之次年度起算三年。

¹¹² 指生物技術研究室、作業室、培養室、溫室、畜禽舍、無特定病原動物舍、水產種原或種苗生產房舍。

	<p>2、申請核發完成證明(由被投資公司申請)</p> <p>(1)主管機關：行政院農業委員會。</p> <p>(2)時間： 於核定之期限內完成投資計畫後。</p> <p>(3)檢附文件：</p> <p>(a)符合新興重要策略性產業核准函影本。</p> <p>(b)購置之全新機器、設備及裝置該機器設備之新建主體建物清單 6 份；無購置行為者免附。</p> <p>(c)購置之全新機器、設備及裝置該機器設備之新建主體建物配置圖；無購置行為者免附。</p> <p>(d)營利事業登記證影本；其屬增資擴充者，為資本額變更登記前、後之營利事業登記證影本。</p> <p>(e)新建主體建物使用執照影本；無購置行為者免附。</p> <p>(f)投資計畫生產之產品屬應用無菌播種、組織或細胞培養、體細胞融合、基因工程等生物技術，培育、繁殖生產之植物種苗者，檢附種苗業登記證影本。</p> <p>(g)投資計畫生產之產品屬應用遺傳工程技術，選育、繁殖生產之種畜禽或畜禽種原者，檢附畜牧場登記證書影本；飼養規模未達應辦畜牧場登記者免附。</p> <p>(h)投資計畫生產之產品屬應用遺傳工程技術，選育、繁殖生產之水產種原或種苗者，檢附登記為繁殖之養殖漁業登記證影本。</p> <p>(i)投資計畫生產之產品屬應用無特定病原技術，繁殖生產之動物者，檢附畜牧場登記證書影本；飼養動物種類非屬畜牧法明定之畜禽或畜禽飼養規模未達應辦畜牧場登記者免附。</p> <p>(j)投資計畫生產之產品屬應用室內高密度循環水養殖設施生產之水產生物者，檢附養殖漁業登記證影本。</p> <p>(k)購置機器、設備及裝置該機器設備之新建主體建物之統一發票影本、海關進口相關證明文件影本或會計師查核證明文件；無購置行為者免附。</p> <p>(l)募集現金資本之相關證明文件；全數以未分配盈餘轉增資者免附。</p> <p>(m)議決該投資計畫第 1 次增資之股東會或董事會會議紀錄影本；屬新投資創立者，為發起人會議紀錄影本；無購置行為者免附。</p>
(五)、效果	<p>自當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額或綜合所得稅額：</p>

	<p>營利事業： 以其取得該股票之價款百分之 20 限度內，抵減應納之營利事業所得稅額。</p> <p>個人： 以其取得該股票之價款百分之 10 限度內(抵減率，自 89 年 1 月 1 日起每隔 2 年降低 1 個百分點)，抵減應納之綜合所得稅額；其每 1 年度之抵減金額，以不超過該個人當年度應納綜合所得稅額百分之 50 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。</p>
<p>(六)、其他</p>	<p>1、須追繳之情形：</p> <p>(1)公司擇定適用(三)、要件 2、(2)之規定，並經取得完成證明，經管轄稽徵機關查核：</p> <p>①未達該款所定研究與發展支出金額或比率 2 分之 1：其選擇適用 5 年免稅者，應追繳所免徵之營利事業所得稅額，其適用股東投資抵減者，應追繳該公司各股東實際適用投資抵減之稅額。</p> <p>②未達該款所定研究與發展支出金額或比率，但已達 2 分之 1：其選擇適用 5 年免稅者，應按不足之比率，追繳公司所免徵之營利事業所得稅額，其適用股東投資抵減者，應就各股東實際適用投資抵減之稅額，與按實際研究發展支出之比率計算之可抵減稅額之差額追繳之。</p> <p>(2)、公司擇定適用(三)、要件 2、(2)之規定，並經取得完成證明，於取得完成證明後，依促進產業升級條例第 10 條第 2 項規定，將其受免稅獎勵能獨立運作之全套生產或服務設備或應用軟體，轉讓其他事業，繼續生產原受獎勵產品或提供受獎勵勞務，其轉讓係在(三)、要件 2 規定之 3 年期間內者，該轉讓事業於該 3 年期間內之研究發展支出，依<u>新興重要策略性產業屬於農業部分獎勵辦法</u>依第 11 條第 2 項規定換算，未達該款所訂研究與發展支出金額或比率者，應分別依 1、之規定，追繳所免徵之營利事業所得稅額或股東投資抵減稅額。</p> <p>2、轉讓之情形：</p> <p>(1)公司擇定適用(三)、要件 2 之規定，並經取得完成證明，且依促進產業升級條例第 10 條第 2 項規定，將其</p>

	<p>受免稅獎勵能獨立運作之全套生產或服務設備或應用軟體，轉讓其他事業，繼續生產該受獎勵產品或提供受獎勵勞務，其轉讓係在(三)、要件 2 規定之 3 年期間內者，受讓事業於受讓後至該期間屆滿止，其研究與發展支出，按受讓設備或應用軟體之金額比率及持有期間之比率換算；未達該款所定研究與發展支出金額或比率者，不得繼續享受轉讓事業未屆滿之免稅獎勵。</p> <p>(2)轉讓事業或受讓事業非屬中小企業認定標準規定之公司者，其研究與發展支出依前項規定核算後，仍應符合(三)、要件 2、(2)之規定；未達該款所定研究與發展支出金額或比率者，不得繼續享受轉讓事業未屆滿之免稅獎勵。</p> <p>3、轉讓應終止免稅獎勵之情形： 轉讓事業於(三)、要件 2、(2)規定之 3 年期間內，其屬轉讓前之研究與發展支出，加計轉讓後之研究與發展支出按未轉讓設備或應用軟體金額比率換算之金額或比率；未達該款所定研究與發展支出金額或比率者，應終止其未屆滿之免稅獎勵。</p>
--	--

3、製造業及技術服務業

(一)、依據	促進產業升級條例第 8 條、 <u>新興重要策略性產業屬於製造業及技術服務業部分獎勵辦法</u> (民國 95 年 1 月 1 日修正)
(二)、申請對象	營利事業、個人
(三)、要件	<p>原始認股或應募符合下列要件之公司所發行之記名股票，持有時間達 3 年以上者。</p> <p>1、投資計畫生產之產品或提供之技術服務，其範圍屬：(1) 3 C 工業 (2)精密電子元件工業 (3)精密機械設備工業 (4)航太工業 (5)生醫及特化工業 (6)綠色技術工業 (7)高級材料工業 (8)奈米技術工業 (9)技術服務業 (10)經行政院指定之產品或技術服務項目</p>

	<p>2、屬製造業者，應符合下列要件之一：</p> <p>(1)</p> <p>①投資於綠色技術工業之環保科技材料及資源化產品： 投資計畫之實收資本額或增加實收資本額應達新臺幣 5 千萬元以上，其全新機器、設備購置金額，應達為新臺幣 1 千 5 百萬元以上。</p> <p>②投資於其他 9 類以及綠色技術工業之環保處理設備及材料： 投資計畫之實收資本額或增加實收資本額，應達新臺幣 2 億元。其全新機器、設備購置金額，應達新臺幣 1 億元。</p> <p>(2)投資計畫之實收資本額或增加實收資本額應達新臺幣 4 千萬元。公司於投資計畫完成年度及其前、後 1 年度之 3 年期間內，研究與發展支出達新臺幣 4 千萬元。</p> <p>(3)符合中小企業認定標準規定之公司於投資計畫完成年度及其前、後 1 年度之 3 年期間內，新投資創立者，於該期間內之研究與發展支出占投資計畫實收資本額之比率，應達百分之 20；增資擴充者，於該期間內之研究與發展支出占投資計畫增加實收資本額之比率，應達百分之 20。</p> <p>3、屬技術服務業者，除屬技術服務業之研究發展服務者外，應符合下列要件之一：</p> <p>(1)投資計畫之實收資本額或增加實收資本額新臺幣 5 千萬元以上。其全新機器、設備購置金額如下：</p> <p>①技術服務業之無線網路應用服務業、高階積體電路設計業及產品測試服務業，為新臺幣 1 千 5 百萬元以上。</p> <p>②技術服務業之數位內容產品及服務業，其硬體設備及軟體購置金額，合計為新臺幣 7 百萬元以上。</p> <p>③技術服務業自動化或電子化工程服務業、環境保護工程技術服務業、生物技術與製藥業技術服務業、提供屬製造業之溫室氣體排放量減量工程技術服務業、節約能源或利用新及淨潔能源工程技術服務業，為新臺幣 7 百萬元以上。</p> <p>(2)投資計畫之實收資本額或增加實收資本額應達新臺幣 3 千萬元。公司於投資計畫完成年度及其前、後 1 年度之 3 年期間內，研究與發展支出達新臺幣 3 千萬元。</p>
--	--

	<p>(3)符合中小企業認定標準規定之公司於投資計畫完成年度及其前、後1年度之3年期間內，於該期間內之研究與發展支出占投資計畫(增加)實收資本額之比率，達下列之標準：</p> <p>①新投資創立者： 環境保護工程技術服務業者，應達百分之20，其他9類應達百分之30。</p> <p>②增資擴充者： 環境保護工程技術服務業者，應達百分之20外，其他9類應達百分之30。</p> <p>4、應於符合新興重要策略性產業核准函核發之次日起3年內完成投資計畫。</p>
<p>(四)、申請程序</p>	<p>1、申請核發符合新興重要策略性產業核准函(由被投資公司申請)</p> <p>(1)主管機關：經濟部工業局。</p> <p>(2)時間： 公司申請適用新興重要策略性產業之獎勵，新投資創立者應於公司設立核准函核發之次日起六個月內、增資擴充者應於增資變更核准函(分次增資時，以第一次增資變更核准函為準)核發之次日起六個月內。</p> <p>(3)檢具文件： (1)投資計畫書7份。 (2)其適用(三)、要件2、(2)、(3)及3、(2)、(3)之規定者，需載明公司於投資計畫完成年度及其前、後1年度之3年期間內之研究與發展經費。 (3)經核發符合新興重要策略性產業核准函之公司，應於符合新興重要策略性產業核准函核發之次日起3年內完成投資計畫，並於完成後檢具相關文件，申請核發完成證明。</p> <p>2、申請核發完成證明(由被投資公司申請)</p> <p>(1)主管機關： 依投資計畫之執行地點： ①位於科學工業園區內：向各該科學工業園區管理局。 ②農業科技園區內：向其園區管理局。 ③加工出口區內：向加工出口區管理處。 ④位於直轄市內：向當地直轄市政府建設局；位於直轄市以外，向經濟部工業局。 ⑤執行地點跨越上述4區域者：向機器、設備購置金</p>

	<p>額較高處之受理機關。</p> <p>(2)時間：完成投資計畫後。</p> <p>(3)檢具文件：</p> <p>①設立或資本額變更登記前、後之營利事業登記證 影本；投資計畫之機器、設備安裝地位於科學工業園區、農業科技園區或加工出口區內者，為設立或資本額變更登記之營利事業及工廠登記證影本。</p> <p>②符合新興重要策略性產業核准函影本。</p> <p>③購置之全新機器、設備清單 6 份；無購置行為者免附。</p> <p>④購置之全新機器、設備配置圖；無購置行為者免附。</p> <p>⑤購置全新機器、設備之統一發票影本、海關進口相關證明文件影本或會計師查核證明文件；無購置行為者免附。</p> <p>⑥議決該投資計畫第 1 次增資之股東會或董事會會議紀錄影本；屬新投資創立者，為發起人會議紀錄影本；無購置行為者免附。</p> <p>⑦募集現金資本之相關證明文件；全數以未分配盈餘轉增資者免附。</p> <p>⑧公司選擇適用免徵營利事業所得稅之規定者，尚應檢附購置全新機器、設備之清單 6 份，及其配置圖與購置證明文件。</p>
<p>(五)、效果</p>	<p>自當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額或綜合所得稅額¹¹³：</p> <p>營利事業：</p> <p>以其取得該股票之價款百分之 20 限度內，抵減應納之營利事業所得稅額。</p> <p>個人：</p> <p>以其取得該股票之價款百分之 10 限度內(抵減率，自 89 年 1 月 1 日起每隔 2 年降低 1 個百分點)，抵減應納之綜合所得稅額；其每 1 年度之抵減金額，以不超過該個人當年度應納綜合所得稅額百分之 50 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。</p>
<p>(六)、其他</p>	<p>1、須追繳之情形：</p> <p>(1)公司擇定適用(三)、要件 2、(2)、(3) 及 3、(2)、(3) 之規定，並經取得完成證明，經管轄稽徵機關查核：</p> <p>①未達該款所定研究與發展支出金額或比率 2 分之 1：</p>

¹¹³公司符合條件者，於其股東開始繳納股票價款之當日起二年內得經其股東會同意選擇適用免徵營利事業所得稅並放棄適用股東投資抵減之規定，擇定後不得變更。

	<p>其選擇適用 5 年免稅者，應追繳所免徵之營利事業所得稅額，其適用股東投資抵減者，應追繳該公司各股東實際適用投資抵減之稅額。</p> <p>②未達該款所定研究與發展支出金額或比率，但已達 2 分之 1：</p> <p>其選擇適用 5 年免稅者，應按不足之比率，追繳公司所免徵之營利事業所得稅額，其適用股東投資抵減者，應就各股東實際適用投資抵減之稅額，與按實際研究發展支出之比率計算之可抵減稅額之差額追繳之。</p> <p>(2)、公司擇定適用(三)、要件 2、(2)、(3) 及 3、(2)、(3)之規定，並經取得完成證明，於取得完成證明後，依促進產業升級條例第 10 條第 2 項規定，將其受免稅獎勵能獨立運作之全套生產或服務設備或應用軟體，轉讓其他事業，繼續生產原受獎勵產品或提供受獎勵勞務，其轉讓係在(三)、要件 2 或 3 規定之 3 年期間內者，該轉讓事業於該 3 年期間內之研究發展支出，依<u>新興重要策略性產業屬於製造業及技術服務業部分獎勵辦法</u>第 15 條第 2 項規定換算，未達該款所訂研究與發展支出金額或比率者，應分別依 1、之規定，追繳所免徵之營利事業所得稅額或股東投資抵減稅額。</p> <p>2、轉讓之情形：</p> <p>(1)公司擇定適用(三)、要件 2、(2)、(3) 及 3、(2)、(3)之規定，並經取得完成證明，且依促進產業升級條例第 10 條第 2 項規定，將其受免稅獎勵能獨立運作之全套生產或服務設備或應用軟體，轉讓其他事業，繼續生產該受獎勵產品或提供受獎勵勞務，其轉讓係在(三)、要件 2 或 3 規定之 3 年期間內者，受讓事業於受讓後至該期間屆滿止，其研究與發展支出，按受讓設備或應用軟體之金額比率及持有期間之比率換算；未達該款所定研究與發展支出金額或比率者，不得繼續享受轉讓事業未屆滿之免稅獎勵。</p> <p>(2)轉讓事業或受讓事業非屬中小企業認定標準規定之公司者，其研究與發展支出依前項規定核算後，仍應符合(三)、要件 2、(2)及 3、(3)之規定；未達該款所定研究與發展支出金額或比率者，不得繼續享受轉讓事業未屆滿之免稅獎勵。</p>
--	---

	<p>3、轉讓應終止免稅獎勵之情形： 轉讓事業於(三)、要件 2、(2)、(3) 及 3、(2)、(3)規定之 3 年期間內，其屬轉讓前之研究與發展支出，加計轉讓後之研究與發展支出按未轉讓設備或應用軟體金額比率換算之金額或比率；未達該款所定研究與發展支出金額或比率者，應終止其未屆滿之免稅獎勵。</p>
--	---

二、新興重要策略性產業 5 年免徵營利事業所得稅：促進產業升級條例第 9

條

<p>1、公司符合新興重要策略性產業適用範圍者，於其股東開始繳納股票價款之當日起 2 年內得經其股東會同意選擇適用免徵營利事業所得稅並放棄適用股東投資抵減之規定，擇定後不得變更。</p> <p>2、擇定適用免徵營利事業所得稅之公司，應於其投資計畫完成之次日起 1 年內，檢齊下列文件，向財政部申請 5 年免徵營利事業所得稅：</p> <p>(1)符合新興重要策略性產業之核准函影本。</p> <p>(2)符合新興重要策略性產業投資計畫之完成證明及全新設備清單影本。</p> <p>(3)中央目的事業主管機關就選擇適用免徵營利事業所得稅備查函影本。</p> <p>但屬全數以未分配盈餘轉增資擴充者免附。</p> <p>3、免徵營利事業所得稅之起算：</p> <p>a、屬新投資創立：</p> <p>自其產品開始銷售之日或開始提供勞務之日起，連續 5 年內免徵營利事業所得稅。</p> <p>b、屬增資擴展：</p> <p>自新增設備開始作業或開始提供勞務之日起，連續 5 年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。但以增資擴建獨立生產或服務單位或擴充主要生產或服務設備為限。</p> <p>4、延遲免稅：</p> <p>申於免徵營利事業所得稅的實益與公司的營運狀況、獲利金額關係密切，而公司在設立之初獲利金額通常不高甚至是處於虧損的狀態，因此，為達到實際獎勵之功能，得檢具相關文件向財政部申請延遲開始免稅起算期間¹¹⁴。</p>
--

¹¹⁴ 參陳寶欽、吳家驥、陳崑山，稅務會計，文笙書局，民國 95 年 7 月第 30 版，第 449 頁。

延遲免稅之要件：

a、該公司在其產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起，2年內自行選定延遲開始免稅之期間。

b、其延遲期間自產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起最長不得超過4年。且延遲後免稅期間之始日，應為一會計年度之首日。

5、準用：

公司以未分配盈餘轉增資，其增資計畫符合新興重要策略性產業之適用範圍者，準用2、3之規定。

三、經濟部專案認定自國外輸入國內尚未製造而供自用之機器、設備免徵進口稅捐及營業稅：促進產業升級條例第9條之1

四、製造業及其相關技術服務業新投資創立或增資擴展免徵營利事業所得稅：促進產業升級條例第9條之2

得稅：促進產業升級條例第9條之2

(一)、依據	促進產業升級條例第9條之2、製造業及其相關技術服務業新增投資五年免徵營利事業所得稅獎勵辦法(民國92年3月20日發布)
(二)、申請對象	製造業及其相關技術服務業
(三)、要件	<p>1、自91年1月1日起至92年12月31日止，新投資創立(指依法完成公司設立登記)或增資(指依法完成增資變更登記，且其資金來源應包括現金增資或未分配盈餘轉增資；公司如係減資後增資，除該減資行為係全數為彌補虧損外，其增資金額應大於減資金額)擴展，且符合下列情形之公司：</p> <p>(1)製造業：指從事物品製造或加工之公司。</p> <p>(2)製造業相關之技術服務業：指對製造業提供研究發展、設計、檢驗、測試、改善製程、自動化或電子化工程、節約能源或利用新及淨潔能源工程、資源回收、污染防治、工業用水再利用、溫室氣體排放量減量、智慧財產技術等服務。</p>

	<p>2、公司申請適用本辦法之獎勵，應購置全新機器、設備或技術。</p> <p>3、自核准函核發之次日起3年內完成投資計畫。</p>
(四)、申請程序	<p>1、申請核發5年免稅投資計畫核准函</p> <p>(1)主管機關：經濟部工業局。</p> <p>(2)時間：</p> <p> 新投資創立者：公司設立核准函核發之次日起6個月內</p> <p> 增資擴展者：增資變更核准函核發之次日起6個月內</p> <p>(3)檢具文件：</p> <p> (a)投資計畫書7份。</p> <p> (b)募集現金資本或盈餘轉增資之相關證明文件。</p> <p>2、申請核發完成證明</p> <p>(1)主管機關：依投資計畫之執行地點區分</p> <p> (a)科學工業園區內之公司：管轄科學工業園區管理機關為之。</p> <p> (b)加工出口區內之公司：管轄加工出口區管理機關。</p> <p> (c)直轄市內之公司：當地直轄市政府建設局。</p> <p> (d)直轄市以外之公司：經濟部工業局。</p> <p> (e)投資計畫之執行地點跨越區域者：購置機器、設備或技術金額較高處之受理機關。</p> <p>(2)時間：自投資計畫完成之次日起1年內¹¹⁵。</p> <p>(3)檢附文件：</p> <p> (a)設立或資本額變更登記前、後之營利事業登記證影本；投資計畫之機器、設備安裝於科學工業園區或加工出口區內者，為設立或資本額變更登記之營利事業及工廠登記證影本。</p> <p> (b)符合5年免稅投資計畫核准函影本。</p> <p> (c)購置之全新機器、設備或技術清單6份。</p> <p> (d)購置之全新機器、設備配置圖。</p> <p> (e)購置全新機器、設備或技術之交貨簽收單影本、付款憑證影本、海關進口相關證明文件影本或會計師查核證明文件。</p>
(五)、效果	<p>1、新投資創立者，自其產品開始銷售之日或開始提供勞務之日起，連續5年內免徵營利事業所得稅。</p> <p>2、增資擴展者，自新增設備開始作業或開始提供勞務之日起，連續5年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。但以擴充獨立生產或服務單位或擴充主要生產或服務設備為限。</p>
(六)、其他	<p>1、公司之設立核准函或增資變更核准函於91年1月1日起至本辦法發布施行日前核發者，得自本辦法發布施行之次日起6個月內，向經濟部工業局申請核發5年免稅投資計畫核准函。</p>

¹¹⁵ 公司逾期始提出申請核發完成證明，受理機關仍得依其申請於促進產業升級條例第9條之2規定獎勵期間內，就賸餘之期間核定適用本獎勵。賸餘期間，自申請核發完成證明規定文件檢齊之當日起算。

	<p>2、延遲免稅： 該公司在其產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起，2年內自行選定延遲開始免稅之期間；其延遲期間自產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起最長不得超過4年，延遲後免稅期間之始日，應為一會計年度之首日。</p> <p>3、與促進產業升級條例第8條、第9條之關係： 如已適用促進產業升級條例第8條或第9條之獎勵者，不得重複適用本條之獎勵。</p> <p>91年1月1日起創立或增資擴展之公司，已依據新興重要策略性產業屬於製造業及技術服務業部分獎勵辦法或促進產業升級條例施行細則規定，取得新興重要策略性產業核准函、投資計畫完成證明或5年免稅投資計畫核准函，而尚未適用新興重要策略性產業投資計畫之租稅優惠者，得依製造業及其相關技術服務業新增投資5年免徵營利事業所得稅獎勵辦法第10條¹¹⁶，申請放棄新興重要策略性產業投資計畫之租稅優惠，改適用本獎勵。</p>
--	---

五、外國營利事業來臺設立國際物流配銷中心免徵營利事業所得稅：促進產

業升級條例第14條之1¹¹⁷

¹¹⁶ 九十一年一月一日起創立或增資擴展之公司，已依據新興重要策略性產業屬於製造業及技術服務業部分獎勵辦法或本條例施行細則規定，取得新興重要策略性產業核准函、投資計畫完成證明或五年免稅投資計畫核准函，而尚未適用新興重要策略性產業投資計畫之租稅優惠者，得依下列程序，申請放棄新興重要策略性產業投資計畫之租稅優惠，改適用本辦法：

- 一 新興重要策略性產業投資計畫於九十一年開始適用租稅優惠者，應於九十一年度營利事業所得稅結算申報前，檢具取得之新興重要策略性產業核准函、投資計畫完成證明或五年免稅投資計畫核准函，向經濟部工業局申請廢止，並依第三條、第四條規定辦理。
- 二 前款以外之公司，應於依第三條、第四條規定向經濟部工業局申請核發五年免稅投資計畫核准函時，檢具取得之新興重要策略性產業核准函、投資計畫完成證明或五年免稅投資計畫核准函，同時申請廢止。

前項新興重要策略性產業核准函、投資計畫完成證明或五年免稅投資計畫核准函之廢止，得於核發本辦法之五年免稅投資計畫核准函時一併為之，並副知財政部賦稅署及公司所在地稅捐稽徵機關。

¹¹⁷ 促進產業升級條例第14-1條：「第14-1條 外國營利事業或在中華民國境內設立之分公司，自行或委託國內營利事業在中華民國設立物流配銷中心，從事儲存、簡易加工，並交付該外國營利事業之貨物予國內客戶，其所得免徵營利事業所得稅。前項物流配銷中心應具備之規模、適用範圍與要件、申請程序、核定機關及其他相關事項之實施辦法，由行政院定之。」

(一)、依據	促進產業升級條例第 14 條之 1、 <u>外國營利事業來臺設立國際物流配銷中心獎勵實施辦法</u> (民國 91 年 7 月 19 日發布)
(二)、申請對象	外國營利事業或其在中華民國境內設立之分公司
(三)、要件	<p>1、外國營利事業或其在中華民國境內設立之分公司自行或委託國內營利事業在中華民國設立物流配銷中心，從事儲存、簡易加工¹¹⁸，並交付該外國營利事業之貨物予國內客戶。</p> <p>2、外國營利事業在中華民國境內設立分公司從事國際物流配銷中心業務或委託中華民國國內之營利事業從事國際物流配銷中心業務，申請適用免徵營利事業所得稅之獎勵，應符合下列各款之規定：</p> <p>(1)該外國營利事業在國外為合法登記之公司組織。</p> <p>(2)該國際物流配銷中心貨物配銷之對象非屬自然人。</p> <p>(3)儲存於該國際物流配銷中心或於該中心從事簡易加工之貨物，於適用免稅年度發貨之貨物銷售總價¹¹⁹達新臺幣 2 億元；其中出口之貨物銷售總價達新臺幣 1 億元，或達當年度發貨貨物銷售總價百分之 10。設立未達 1 年者，按月平均銷售總價按比例換算之。</p> <p>(4)儲存於該國際物流配銷中心或於該中心從事簡易加工之貨物，為該外國營利事業所有，並由該外國營利事業與中華民國國內客戶直接簽訂契約銷售，或僅透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身分之代理人，以其通常之營業方式在中華民國境內從事營業。</p>

¹¹⁸ 對儲存貨物依下列行為辦理重整：

- 一、檢驗、測試。
- 二、整補修理或加貼標籤。
- 三、依性質、形狀、大小、顏色等特徵，予以區分等級或類別。
- 四、切割。
- 五、利用人力或簡單工具予以組合。
- 六、重行改裝或另加包裝。

¹¹⁹ 貨物銷售總價(包括外國營利事業於中華民國境內採購再發貨之金額)之計算：

- 銷售至中華民國境內者:以進口報單起岸價格(C I F)或統一發票價格為認定標準。
- 銷售至中華民國境外者:以出口報單離岸價格(F O B)為認定標準。

	<p>3、不適用本辦法獎勵之情形：</p> <p>(1)外國營利事業於中華民國境內採購再發貨至中華民國境內之所得。</p> <p>(2)外國營利事業儲存於國際物流配銷中心之貨物，銷售予該外國營利事業在中華民國境內設立之分公司，再配銷予中華民國國內客戶之所得。</p>
<p>(四)、申請程序</p>	<p>1、申請核發符合國際物流配銷中心證明函：</p> <p>(1)主管機關：經濟部工業局。</p> <p>(2)檢具文件：</p> <p>(a)在中華民國境內自行或委託經營國際物流配銷之計畫書。</p> <p>(b)委託中華民國國內之營利事業於中華民國境內從事國際物流配銷中心業務者，應另檢附其與該營利事業所簽訂生效配銷合約之中文簡譯本。</p> <p>(c)委任代理人為申請者；受外國營利事業委任之申請人，應另檢附委託申請授權書1份。</p> <p>2、申辦免納營利事業所得稅：</p> <p>(1)主管機關：所在地稅捐稽徵機關。</p> <p>(2)時間：於辦理當年度營利事業所得稅結算申報時。</p> <p>(3)檢具文件：</p> <p>(a)經濟部核發之符合國際物流配銷中心證明函影本。</p> <p>(b)經營利事業所得稅查核簽證申報會計師複核之當年度適用國際物流配銷中心租稅獎勵表及相關證明文件。</p> <p>3、外國營利事業委託中華民國國內之營利事業於中華民國境內從事國際物流配銷中心業務，更換所委託之營利事業，或因合約屆滿再行續約者，應重新申請符合國際物流配銷中心證明函。</p>
<p>(五)、效果</p>	<p>免徵營利事業所得稅</p>

六、在中華民國境內設立營運總部免徵營利事業所得稅：促進產業升級條例

第 70 條之 1

(一)、依據	促進產業升級第 70 條之 1、 <u>企業營運總部租稅獎勵實施辦法</u> (民國 91 年 5 月 29 日發布)
(二)、申請對象	在中華民國境內設立達一定規模且具重大經濟效益之營運總部的公司
(三)、要件	<p>公司申請適用營運總部租稅獎勵，應符合下列各款之規定¹²⁰：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1、僱用國內員工人數月平均達 1 百人；其中大專以上畢業人員月平均達 50 人。 2、年營業收入淨額達新臺幣 10 億元。 3、年營業費用達新臺幣 5 千萬元。 4、營運範圍涵蓋統籌各國外關係企業¹²¹之經營策略、智慧財產管理、財務管理、國際採購、市場行銷、後勤支援、人力資源、研發設計與工程技術或高附加價值生產等營運活動。 5、國外關係企業應於 2 個以上國家設立登記營業，且須有實質營運活動。 6、國外關係企業之年營業收入淨額合計達新臺幣 1 億元。
(四)、申請程序	<ol style="list-style-type: none"> 1、申請核發證明文件： <ol style="list-style-type: none"> (1)主管機關：經濟部工業局。 (2)時間：於適用年度辦理營利事業所得稅結算申報期限截止日前。 (3)檢具文件： <ul style="list-style-type: none"> 營運範圍說明書 1 式 3 份。 2、申請適用租稅獎勵： <ol style="list-style-type: none"> (1)主管機關：所在地稅捐稽徵機關

¹²⁰第 2 及第 6 之營業收入淨額計算，公司與國外關係企業間或國外關係企業相互間交易所產生之營業收入，不得重複計算。

¹²¹指在國外設立登記營業，並符合下列各款之一者：

- 一、營運總部持有該企業有表決權之股份或出資額，超過該企業已發行有表決權之股份總數或資本總額半數。
 - 二、營運總部與該企業相互投資各達對方有表決權之股份總數或資本總額三分之一以上。
 - 三、營運總部取得該企業過半數之董事席位。
 - 四、營運總部之董事長或總經理與該企業董事長或總經理為同一人。
 - 五、營運總部對該企業依合資經營契約規定，擁有經營權。
 - 六、該企業執行業務股東或董事有半數以上與營運總部執行業務股東或董事相同。
 - 七、該企業之已發行有表決權之股份總數或資本總額有半數以上與營運總部為相同之股東持有或出資。
- 計算營運總部持有前項國外關係企業之股份或出資額，應一併計入營運總部之從屬公司持有該國外關係企業之股份或出資額。

	<p>(2)時間：於辦理營利事業所得稅結算申報時。</p> <p>(3)檢附文件：</p> <p>(a)營運總部租稅獎勵表。</p> <p>(b)經濟部工業局核發之符合營運總部營運範圍證明函影本。</p> <p>(c)經營利事業所得稅查核簽證申報會計師複核之適用營運總部租稅獎勵資格表及相關證明文件。</p>
(五)、效果	<p>下列所得¹²²，免徵營利事業所得稅：</p> <p>1、對國外關係企業提供管理服務或研究開發之所得。</p> <p>2、自國外關係企業獲取之權利金所得。</p> <p>3、投資國外關係企業取得之投資收益及處分利益。</p>
(六)、其他	<p>準用：</p> <p>公司經經濟部許可或備查赴大陸地區、香港或澳門之投資，有關申請營運總部租稅獎勵事宜，準用<u>企業營運總部租稅獎勵實施辦法</u>第2至第5條之規定。</p> <p>但關係企業除應於大陸地區、香港或澳門營業外，亦應同時於其他國家設立登記營業始符合國外關係企業應於2個以上國家設立登記營業，且須有實質營運活動之要件。</p>

七、購置專供研究與發展、實驗或品質檢驗用之儀器設備及節約能源或利用

新及淨潔能源之機器設備加速折舊：促進產業升級條例第5條、促進產業升

級條例施行細則第5條至第10條

購置專供自行或受委託進行研究與發展、實驗用之全新儀器、設備、品質檢驗用之全新儀器、設備及節約能源或利用新及淨潔能源之機器設備¹²³應取得目的事業主管機關之證明文件，於開始提列折舊之年度辦理營利事業所得稅結算申報時，一併附送管轄稽徵機關核定。

☆加速折舊

稅務上以加速折舊鼓勵投資，使投資者加速攤折投資成本，降低投資風險，其租稅效果係獲取稅款延後繳納之時間差利益。財務上為求允當表達企業經營之成果，仍

¹²² 各款之所得，其相關成本費用應分別辨認歸屬；無法分別辨認歸屬者，應以合理方式分攤之。

¹²³ 詳細定義請參見促進產業升級條例施行細則第8條。

應依財務之折舊方法及折舊年限攤提折舊，有關財稅折舊金額差異，於申報所得稅時，以帳外調整方式處理¹²⁴。

八、公司申請專案核准合併：促進產業升級條例第 15 條

(一)、依據	促進產業升級條例第 15 條、公司申請專案核准合併審查辦法(民國 91 年 3 月 27 日發布)
(二)、申請對象	經經濟部專案核准合併之公司
(三)、要件	<p>公司申請專案核准合併者，應符合下列合理經營目標之一：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1、可降低營運成本，增進經濟效益者。 2、可促成多角化經營，降低營運風險者。 3、其他可促進合理經營之狀況者。
(四)、申請程序	<p>申請專案核准合併(經核准者，應自核准之日起一年內依公司法等相關規定辦妥設立、解散、變更等登記，逾期該核准失效)。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1、主管機關： <ul style="list-style-type: none"> 其存續或新設公司為： <ul style="list-style-type: none"> 製造業及其相關技術服務業、網際網路業者：向經濟部工業局申請。 公司為前項以外之業者：向經濟部商業司申請。 2、應檢付之文件： <ol style="list-style-type: none"> (1)聯名申請書 (2)含合併後營業項目之合併計畫書 1 份。 (3)合併契約書影本 1 份。 (4)同意合併之股東會或董事會會議紀錄影本 1 份。 (5)各公司章程影本 1 份。
(五)、效果	<ol style="list-style-type: none"> 1、因合併而發生之印花稅、契稅、證券交易稅及營業稅一律免徵。 2、事業所有之土地隨同一併移轉時，經依法審核確定其現值後，即予辦理土地所有權移轉登記，其應繳納之土地增值稅，准予記存，由合併後之事業於該項土地再移轉時，一併繳納之；合併之事業破產或解散時，其經記存之土地增值稅，應優先受償。 3、依核准之合併計畫，出售事業所有之機器、設備，其出售所得價款，全部用於或抵付該合併計畫新購機器、設備者，免徵印花稅。

¹²⁴ 參陳寶欽、吳家驥、陳崑山，稅務會計，文笙書局，民國 95 年 7 月第 30 版，第 463 頁。

<p>4、依核准之合併計畫，出售事業所有之廠礦用土地、廠房，其出售所得價款，全部用於或抵付該合併計畫新購或新置土地、廠房者，免徵該合併事業應課之契稅及印花稅。</p> <p>5、因合併出售事業所有之工廠用地，而另於工業區、都市計畫工業區或於本條例施行前依原獎勵投資條例編定之工業用地內購地建廠，其新購土地地價，超過原出售土地地價扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請，就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額。</p> <p>6、前款規定於因生產作業需要，先行購地建廠再出售原工廠用地者，準用之。</p> <p>7、因合併而產生之商譽，得於 15 年內攤銷。</p> <p>8、因合併而產生之費用，得於 10 年內攤銷。</p> <p>上述 3 至 6 機器、設備及土地廠房之出售及新購置，限於合併之日起 2 年內為之。</p> <p>9、公司專案合併，合併後存續或新設公司得繼續承受消滅公司合併前依法已享有而尚未屆滿或尚未抵減之租稅獎勵。但適用免徵營利事業所得稅之獎勵者，應繼續生產合併前消滅公司受獎勵之產品或提供受獎勵之勞務，且以合併後存續或新設公司中，屬消滅公司原受獎勵且獨生產之產品或提供之勞務部分計算之所得額為限；適用投資抵減獎勵者，以合併後存續或新設公司中，屬消滅公司部分計算之應納稅額為限。(要件與效果的分離?)</p> <p>10、公司組織之營利事業，虧損及申報扣除年度，會計帳冊簿據完備，均使用所得稅法第 77 條所稱之藍色申報書或經會計師查核簽證，且如期辦理申報並繳納所得稅額者，合併後存續或另立公司於辦理營利事業所得稅結算申報時，得將各該辦理合併之公司於合併前經該管稽徵機關核定尚未扣除之前 5 年內各期虧損，按各該辦理合併之公司股東因合併而持有合併後存續或另立公司股權之比例計算之金額，自虧損發生年度起 5 年內，從當年度純益額中扣除。(要件與效果的分離?)</p>

九、創作發明之收入不計入綜合所得額：促進產業升級條例第 11 條、促進

產業升級條例施行細則第 23 條、第 24 條

(一)依據	促進產業升級條例第 11 條、促進產業升級條例施行細則第 23 條、第 24 條
(二)申請對象	中華民國國民
(三)要件	<p>1、以自己之創作或發明，依中華民國法律取得並登記取專利權，提供或出售予中華民國境內公司使用。</p> <p>2、其提供或出售之專利權，應符合下列規定：</p> <p>(1)專利權之內容應與購置或被授權使用該專利權之公司所營事業相關。</p> <p>(2)購置或被授權使用專利權之公司，其專利權之使用，以供公司生產、研究發展或提供勞務所需，或委託其他公司生產使用為限。</p> <p>(3)提供或出售專利權之價款，須符合客觀公正之市場行情資訊。</p>
(四)申請程序	<p>1、申請核發證明文件</p> <p>(1)主管機關：依提供或出售的對象</p> <p style="margin-left: 20px;">{ 製造業及其相關技術服務業、網際網路業：經濟部工業局</p> <p style="margin-left: 20px;">{ 其他行業：該行業目的事業主管機關</p> <p>(2)檢附文件：</p> <p>(a)發明人國民身分證影本一份。</p> <p>(b)專利證書（含申請專利範圍）影本一份。</p> <p>(c)專利權授權或讓與合約書影本一份。</p> <p>(d)經濟部智慧財產局登記之授權或讓與證明文件影本一份。</p> <p>2、申請核定可抵減稅額</p> <p>(1)主管機關：戶籍所在地之稅捐稽徵機關</p> <p>(2)檢附文件：</p> <p>上述證明文件。</p>
(五)效果	權利金或所得之收入，百分之 50 免予計入綜合所得額課稅。

十、國外投資損失準備提撥：促進產業升級條例第 12 條、促進產業升級條

例施行細則第 25 條、第 26 條

(一)依據	促進產業升級條例第 12 條、促進產業升級條例施行細則第 25 條、第 26 條
(二)申請對象	依公司法設立之公司
(三)要件	<p>1、符合下列情形之一：</p> <p>(1)、經經濟部核准進行國外投資者。</p> <p>(2)、依經濟部所定辦法，於實行投資後報請經濟部准予備查者。</p> <p>2、國外投資損失準備之公司，以進行國外投資總股權占該國外投資事業百分之 20 以上者為限。</p>
(四)申請程序	<p>1、申請核發證明文件 主管機關：經濟部投資審議委員會。</p> <p>2、申請抵減時</p> <p>(1)主管機關：公司所在地之稅捐稽徵機關。</p> <p>(2)時間： 於實行國外投資年度營利事業所得稅結算申報時。</p> <p>(3)檢具文件：</p> <p>(a)核准或備查文件</p> <p>(b)實行投資之證明文件</p>
(五)效果	<p>得按國外投資總額百分之 20 範圍內，提撥國外投資損失準備，供實際發生投資損失時充抵。</p> <p>限制：</p> <p>投資損失之充抵，應以損失實現並能提供該國外被投資事業當地政府核准減資或清算之證明文件者為限，其所投資之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予充抵。</p>
(六)其他	<p>1、無損失時的處理：</p> <p>提撥之國外投資損失準備，在提撥 5 年內若無實際投資損失發生或投資損失發生經充抵後仍有國外投資損失準備餘額時，應將提撥之準備或其餘額轉作第 5 年度收益處理。</p> <p>2、解散、撤銷、廢止、合併或轉讓時的處理：</p> <p>公司因解散、撤銷、廢止、合併或轉讓依所得稅法規定計算清算所得時，國外投資損失準備有累積餘額，應轉作當年度收益處理。</p> <p>3、準用之情形：</p> <p>公司經經濟部許可或備查赴大陸地區、香港或澳門之投資。</p>

十一、僑外投資股利所得扣繳：促進產業升級條例第 13 條

(一)依據	促進產業升級條例第 13 條、促進產業升級條例施行細則第 27 條、華僑回國投資條例第 8 條、外國人投資條例第 8 條
(二)申請對象	1、非中華民國境內居住之個人 2、在中華民國境內無固定營業場所之營利事業
(三)要件	在中華民國境內投資，所稱投資如下： 1、持有中華民國公司之股份或出資額。 2、在中華民國境內設立獨資或合夥事業(外國人投資條例還包括設立分公司)。 3、對前 2 項所投資事業提供 1 年期以上貸款。
(四)申請程序	申請投資： 1、主管機關：經濟部 2、檢附文件： (1)投資申請書 (2)投資計畫及有關證件
(五)效果	取得中華民國境內之公司所分配股利或合夥人應分配盈餘應納之所得稅，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額扣繳百分之 20，不適用所得稅法結算申報之規定。
(六)其他	中華民國境內居住之個人，經依華僑回國投資條例或外國人投資條例核准在中華民國境內投資，並擔任該事業之董事、監察人或經理人者，如因經營或管理其投資事業需要，於一課稅年度內在中華民國境內居留期間超過所得稅法第 7 條第 2 項第 2 款所定 183 天時，其自該事業所分配之股利，亦得適用。

十二、公司轉投資土地增值稅記存:促進產業升級條例第 16 條

(一)依據	促進產業升級條例第 16 條、促進產業升級條例施行細則第 32 條至第 37 條
(二)申請對象	依公司法成立之公司

<p>(三)要件</p>	<p>1、公司為調整事業經營，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¹²⁵，其投資之事業仍繼續以提供原產品或勞務為主¹²⁶或提供較原產品、勞務附加價值為高之產品或勞務¹²⁷。</p> <p>2、公司持有該投資事業之股權達百分之 40 以上。¹²⁸</p> <p>3、轉投資應納之土地增值稅由公司提供合於稅捐稽徵法第 11 條之 1¹²⁹規定之相當擔保。</p> <p>4、經土地所在地直轄市或縣（市）政府，依地方自治法規核准。</p>
<p>(四)申請程序</p>	<p>1、申請准予記存土地增值稅</p> <p>(1)主管機關:土地所在地直轄市或縣(市)政府。</p> <p>(2)檢附文件:</p> <p>(a)公司轉投資後持有該投資事業股權達百分之 40 以上之切結書。</p> <p>(b)投資事業繼續提供原產品或勞務為主或提供較原品、勞務附加價值為高之產品或勞務之營運計畫書及切結書。</p> <p>2、辦理土地所有權移轉登記:</p> <p>(1)申報土地移轉現值:</p> <p>(a)主管機關:管轄稽徵機關</p> <p>(b)檢附文件:</p> <p>a、土地所在地直轄市或縣（市）政府核准函影本。</p> <p>b、合於稅捐稽徵法第 11 條之 1 規定之相當擔保。</p> <p>(2)辦理土地所有權移轉登記:</p>

¹²⁵ 以財產作價方式移轉與其投資之事業。

¹²⁶ 指公司轉投資後，其生產原產品或提供原勞務之產值或銷貨額占投資事業總產值或總銷貨額最大比例。

¹²⁷ 指公司轉投資後，其生產產品或提供勞務之附加價值率，較原生產產品或提供勞務之附加價值率為高。

¹²⁸ 指公司持有投資事業股權比例占投資事業股本百分之四十以上，但於計算股權比例時，投資事業之股本不包括公司轉投資於投資事業後，投資事業依公司法或證券交易法發行之下列股份：

- 一 投資事業以紅利轉作資本時，依章程員工應分配紅利發給之新股。
- 二 投資事業發行新股時，保留由員工承購之股份。
- 三 因合併他公司或以公司債轉換為股份，而增資發行之新股。
- 四 投資事業發行新股時，依規定應公開招募之股份。

¹²⁹ 本法所稱相當擔保，係指相當於擔保稅款之左列擔保品：

- 一 黃金，按九折計算，經中央銀行掛牌之外幣、核准上市之有價證券，按八折計算；其計值辦法，由財政部定之。
- 二 政府發行經規定可十足提供公務擔保之公債，按面額計值。
- 三 銀行存款單摺，按存款本金額計值。
- 四 其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產。

	<p>(a)主管機關:該管登記機關。</p> <p>(b)檢附文件: 管轄稽徵機關核發記存土地增值稅之證明文件。</p> <p>3、申請核發公司轉投資准予記存土地增值稅完成證明:</p> <p>(1)主管機關:原核准記存土地增值稅之土地所在地直轄市或縣(市)政府。</p> <p>(2)時間:土地所有權移轉登記後一年內。</p> <p>(3)檢附文件: (a)持有該投資事業股權達百分之四十以上之證明文 (b)投資事業生產原產品或提供原勞務為主,或投資事業生產之產品或提供勞務之附加價值率較原生產之產品或提供勞務之附加價值率為高之相關證明文件。</p>
(五)效果	<p>該土地應繳納之土地增值稅,按其轉投資之股權比例予以記存。</p>
(六)其他	<p>須補繳之情形: 公司持有投資事業之股權低於百分之 40,或其投資之事業將該土地再移轉,或未能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。</p>

十三、公司遷廠而出售或移轉原工廠用地應繳之土地增值稅，按最低級距稅

率課徵

(一)依據	<p>促進產業升級條例第 17 條、促進產業升級條例施行細則第 37 條</p>
-------	--

(二)申請對象	依公司法成立之公司
(三)要件	1、因下列原因之一，遷廠 ¹³⁰ 於工業區、都市計畫工業區或於本條例施行前依原獎勵投資條例編定之工業用地： (1)工廠用地因都市計畫或區域計畫之實施，而不合其分區使用規定者。 (2)因防治污染、公共安全或維護自然景觀需要，主動申請遷廠，並經主管機關核准者。 (3)經政府主動輔導遷廠者。 2、其原有工廠用地出售或移轉。
(四)申請程序	檢具下列文件送請經濟部核定後，向管轄稽徵機關辦理： 1、購妥遷廠用地之證明及原有工廠核准設廠面積等證明文件。 2、依要件 1、申請辦理者，應附具遷廠計畫書及原有工廠之土地使用分區證明文件。 依要件 2、申請辦理者，應附具遷廠計畫書及主管機關核准文件。 依要件 3、申請辦理者，應附具遷廠計畫書及主管機關輔導遷廠文件。
(五)效果	其原有工廠用地出售或移轉時，應繳之土地增值稅，按其最低級距稅率徵收。
(六)其他	須補繳之情形： 遷建工廠後 3 年內 ¹³¹ ，將其工廠用地轉讓於他人者，其遷廠前出售或移轉之原有工廠用地所減徵之土地增值稅部分，應依法補徵之。

十四、員工分紅入股依面額課徵所得稅:促進產業升級條例第 19 條之 1

為鼓勵員工參與公司經營，並分享營運成果，公司員工以其紅利轉作服務產業之增資者，其因而取得之新發行記名股票，採面額課徵所得稅。

十五、個人、營利事業以專利或專門技術作價認股延緩課徵所得稅:促進產

¹³⁰ 指公司經直轄市或縣(市)工業主管機關認定其確依遷廠計畫書遷移至工業區或都市計畫工業區，或促進產業升級條例施行前依原獎勵投資條例編定之工業用地及開發之工業區內之用地，且繼續生產相同工業類別之產品。

¹³¹ 自公司領得工廠登記證明文件之次日起算。

業升級條例第 19 條之 2

(一)依據	促進產業升級條例第 19 條之 2、促進產業升級條例施行細則第 37 條之 1 至之 6
(二)申請對象	個人、營利事業 ¹³²
(三)要件	<p>93 年 1 月 1 日起，個人或營利事業以其所有之專利權¹³³或專門技術¹³⁴讓與公司，或授權公司使用，作價抵繳其認股股款，經經濟部認定符合下列規定：</p> <p>1、所投資之公司經經濟部認定屬新興產業，且其所取得之專利權或專門技術，以供自行使用者為限。</p> <p>2、作價認股之股份應達該次認股後公司已發行股份總數之百分之 20 以上，且該次作價認股之股東人數不得超過 5 人。</p>
(四)申請程序	<p>1、認定新興產業及專利權或專門技術(由被投資公司申請)：</p> <p>(1)主管機關：經濟部</p> <p>(2)檢具文件：</p> <p>(a)屬新設公司者：設立之營利事業登記證明文件影本 屬增資之公司者：資本額變更登記前、後之營利事業登記證明文件影本。</p> <p>(b)公司產品或服務之說明文件。</p> <p>(c)當次認股之專利權或專門技術讓與或授權契約書，包括專利權或專門技術作價總額、取得對價種類及方式。</p> <p>2、被投資公司應檢具下列文件，於投資年度營利事業所得稅</p>

¹³² 指所得稅法第 11 條第 2 項、第 4 項所定營利事業及第四項之教育、文化、公益、慈善機關或團體，有銷售貨物或勞務行為者。

所得稅法第 11 條第 2 項：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」

所得稅法第 11 條第 4 項：「本法稱教育、文化、公益、慈善機關或團體，係以合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案成立者為限。」

¹³³ 應依國內或國外相關專利權法律取得並登記。

¹³⁴ 其範圍如下：

- 一、依國內或國外相關著作權法律享有之著作權。
- 二、依國內或國外相關積體電路電路布局保護法律取得之電路布局權。
- 三、依國內或國外相關植物品種保護法律取得之植物品種權。
- 四、依國內或國外相關營業秘密法律享有之營業秘密。
- 五、其他經中央目的事業主管機關認定屬專門技術者。

	<p>結算申報時，一併辦理申報：</p> <p>(1)經濟部核發之新興產業及專利權或專門技術認定證明。</p> <p>(2)董事會議事錄。</p> <p>(3)專利權或專門技術讓與或授權契約書，包括專利權或專門技術作價總額及取得對價種類及方式。</p> <p>(4)決定專利權或專門技術作價總額及取得對價所據以評估參採之文件資料及合理性說明書。</p> <p>(5)適用作價認股股東人數達2人以上者，應附送個別股東是否選擇延緩課徵所得稅之聲明書。</p>
(五)效果	<p>該個人或營利事業依所得稅法規定計算之所得，得選擇全數延緩至認股年度次年起之第5年課徵所得稅，擇定後不得變更。但於延緩課稅期間內轉讓其所認股份者，應於轉讓¹³⁵年度課徵所得稅。</p>
(六)其他	<p>1、個人或營利事業以其所有之專利權或專門技術讓與或授權公司使用，依此擇定延緩課徵所得稅者，其所投資之公司免依所得稅法第88條第1項第2款¹³⁶及第89條第1項第2款規定辦理扣繳。</p> <p>2、非中華民國境內居住之個人或在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，以其所有之專利權或專門技術讓與或授權公司使用，應依下列規定辦理：</p> <p>(1)於經濟部核發新興產業及專利權或專門技術認定證明之次日起1個月內，報經稽徵機關核准，委託在中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之營利事業為納稅代理人，負責代理申報納稅。</p> <p>(2)於轉讓所認股份時、緩課期間屆滿時或行使認股權時，由前款報經核准之納稅代理人，分別按財產交易所得或權利金所得，依規定扣繳率申報納稅。</p>

¹³⁵ 指買賣、贈與、作為遺產分配、公司減資銷除股份、公司清算或因其他原因致股份所有權變更者。

¹³⁶ 納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第九十二條規定繳納之：

二、機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、執行業務者之報酬，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得。

十六、個人、營利事業以專利或專門技術作價取得認股權憑證：促進產業升

級條例第 19 條之 3

(一)依據	促進產業升級條例第 19 條之 3、促進產業升級條例施行細則第 37 條之 1 至之 6
(二)申請對象	個人、營利事業
(三)要件	<p>1、經經濟部認定屬新興產業之公司。</p> <p>2、自 93 年 1 月 1 日起，經董事會以董事 3 分之 2 以上之出席及出席董事過半數同意之決議，發行認股權憑證予將其所有之專利權或專門技術讓與或授權公司使用之個人或營利事業。</p>
(四)申請程序	<p>1、認定新興產業及專利權或專門技術(由被投資公司申請)：</p> <p>(1)主管機關：經濟部</p> <p>(2)檢具文件：</p> <p>(a)屬新設公司者：設立之營利事業登記證明文件影本 屬增資之公司者：資本額變更登記前、後之營利事業登記證明文件影本。</p> <p>(b)公司產品或服務之說明文件。</p> <p>(c)當次認股之專利權或專門技術讓與或授權契約書，包括專利權或專門技術作價總額、取得對價種類及方式。</p> <p>2、被投資公司應檢具下列文件，於投資年度營利事業所得稅結算申報時，一併辦理申報：</p> <p>(1)經濟部核發之新興產業及專利權或專門技術認定證明。</p> <p>(2)董事會議事錄。</p> <p>(3)專利權或專門技術讓與或授權契約書，包括專利權或專門技術作價總額及取得對價種類及方式。</p> <p>(4)決定專利權或專門技術作價總額及取得對價所據以評估參採之文件資料及合理性說明書。</p> <p>(5)適用作價認股股東人數達 2 人以上者，應附送個別股東是否選擇延緩課徵所得稅之聲明書</p>
(五)效果	<p>1、對價全數為認股權憑證：</p> <p>於行使認股權時，以執行權利日標的股票之時價超過認股價格之差額部分，依規定減除專利權或專門技術成本後之餘額，依所得稅法規定，計入執行權利年度之所</p>

	<p>得額，依法課徵所得稅。</p> <p>2、對價為現金、公司股份及認股權憑證者： 現金及公司股份部分，應於專利權或專門技術讓與或授權年度，依所得稅法規定，計算專利權或專門技術讓與或授權所得課稅；至其行使認股權時，執行權利日標的股票之時價超過認股價格之差額部分，應依所得稅法規定，計入執行年度之所得額，依法課徵所得稅。</p>
(六)其他	<p>1、個人或營利事業以其所有之專利權或專門技術讓與或授權公司使用，取得認股權憑證者，其所投資之公司免依所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款及第 89 條第 1 項第 2 款規定辦理扣繳。</p> <p>2、非中華民國境內居住之個人或在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，以其所有之專利權或專門技術讓與或授權公司使用，應依下列規定辦理：</p> <p>(1)於經濟部核發新興產業及專利權或專門技術認定證明之次日起 1 個月內，報經稽徵機關核准，委託在中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之營利事業為納稅代理人，負責代理申報納稅。</p> <p>(2)於轉讓所認股份時、緩課期間屆滿時或行使認股權時，由前款報經核准之納稅代理人，分別按財產交易所得或權利金所得，依規定扣繳率申報納稅。</p>

十七、買賣公司債及金融債券，免徵證券交易稅:促進產業升級條例第 20 條之 1

為活絡債券市場交易，協助企業籌措資金，凡買賣公司債及金融債券，免徵證券交易稅。

參、申請程序之法律性質與救濟

一、租稅優惠申請程序(申請核發證明文件、申請抵減)是否為行政處分?是

否為『多階段行政處分』，亦或『多階段行政程序』？

按依行政程序法第 92 條(訴願法第 3 條)所謂行政處分係指，行政機關(中央或地方機關)就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。就整個申請程序觀之，大致分兩階段，一為申請核發證明文件時；一為申請抵減時。

就前者而言，屬於須協力之行政處分，即依法律規定，或依事件之性質，須相對人之申請或同意，行政機關始能合法作成行政處分，蓋此證明文件核發與否，係目的事業主管機關對是否符合核發要件所為之行政裁量，無論核發與否，對相對人而言雖可提行政爭訟救濟，係一由行政機關單方所作成，且一旦為準否之決定，對申請相對人即發生法律效果(可否申請抵減，蓋此一證明文件欠缺，申請抵減時即屬於申請文件不備，而遭不予抵減之效果)，又若無申請，行政機關自行作成證明文件係違反行政程序法第 34 條但書，構成同法第 114 條第 1 項第 1 款之行政處分有瑕疵，且亦屬難以想像。

就後者而言，各地稅捐稽徵機關係組織法上的行政機關固無疑問，又准予抵減與否，申請人對於決定之作成並無置喙之餘地，係行政機關單方之行政行為，且准許與否影響當事人當年度應納稅額多寡(蓋，准許抵減、可抵減多少金額，直接影響當事人之財產上利益)，即發生法律上效果，故應可認為係一行政處分。

惟，有爭論的是，申請核發證明文件至申請抵減，是否為學理上所謂之『多階段行政處分』？

學說上，對於『多階段行政處分』之定義，有廣義說¹³⁷、狹義說¹³⁸之爭，本文採狹義說¹³⁹。至於租稅優惠申請程序，是否為多階段行政處分，應區分為二：1. 研發及人才培訓之投資抵減，係『多階段行政處分』；2. 其他，則屬『多階段之行政程序』。

按現行實務操作，研發及人才培訓之支出，以稅捐稽徵機關核定為準，稅捐稽徵機關於核定抵減稅額時，如對公司申報之支出內容或相關事項有疑義時，可洽中央目的事業主管機關協助認定¹⁴⁰，在此一行政事件中，只存在稅捐稽徵機關所為稅額抵減之核定處分，係唯一之行政處分，至於中央目的事業主管機關協助稅捐稽徵機關認定抵減稅額之行為，實屬行政內部行為¹⁴¹。

所謂『多階段行政程序』係指，存在有多個彼此相關聯之處分，而其中較後者之處分

¹³⁷又區分為「明示說」及「非明示說」。明示說係指一個行政處分之作成，依法(包括職權命令)須經多數行政機關之參與為之(不論參與之強弱，縱使前階段已屬單獨之行政處分，若存在著手段與目的的關係仍屬之)。非明示說係指行政處分之做成，係由兩個以上機關本於各自職權共同參與而言，此既具有行政處分性質者，乃屬最後階段之行為，亦即直接對外生效的部份，至於先前階段之行為則為內部意見之交換。(參莊美玉 成大碩士論文 租稅優惠作為經濟輔助手段之研究 第 299 頁)

¹³⁸本質上、事實上僅有一個行政處分，即最後階段對外表示並生效之處分。其他都只是內部行為，非行政處分(參見前揭文第 300 頁)。

¹³⁹蓋採廣義說下之明示說，容易與「多階段行政程序」相混淆。採廣義說下之非明示說，於訴願機關非參與機關之上級機關時，能否審究前階段行為之妥當性，尚有疑問。故本文採狹義說。

¹⁴⁰參見公司研究與發展及人才培訓適用投資抵減辦法第 7、8 條。

¹⁴¹參見莊美玉，成大碩士論文，租稅優惠作為經濟輔助手段之研究，第 305、306 頁

須受到前行政處分之『構成要件效力』認定事實之拘束。除研發及人才培訓之投資抵減外，其他適用投資抵減之項目均係先有「申請核發證明文件」及「申請抵減」兩個階段，承上所述，分別為一單獨之行政處分，故既非單一之行政處分，又前後兩處分彼此相關聯，應可推論此屬於多階段行政程序。

『多階段行政處分』與『多階段行政程序』區分之實益在於，1. 訴願機關¹⁴²不同：前者之訴願機關為『最後處分機關』之上級機關，至於前階段之行政機關，僅能以參加人之身分參與程序；後者之訴願機關為核發證明文件准否之目的事業主管機關之上級機關、准否抵減之稅捐稽徵機關之上級機關。2. 審查範圍不同：前者包括參與機關之意見。雖然由不同隸屬機關審查與行政倫理不合，但基於人民權益之保障、行政救濟之有效性、行政的總體責任及協力行為不具獨立性(或已為處分機關所接受，即應當作是處分機關的意思)，應作如此解釋¹⁴³。

二、階段救濟

(一) 申請核發證明文件階段

情況一：准許核發(授予利益之行政處分)→若嗣後欲撤銷或廢止，有行政程序法第120條撤銷之損失補償或同法第123、126廢止之信賴補償問題，因非本文重點，故不多贅述。

情況二：不准核發(行政處分)→若申請人或利害關係人不服，可於自行政處分達到或公告期滿之次日起三十日內¹⁴⁴(本文應自該行政處分送達時起算)，依訴願法第1條第一項¹⁴⁵提起『拒絕申請訴願』。若不服訴願決定，可於訴願決定書送達後二個月之不變期間內，依行政訴訟法第5條第2項提起『拒絕申請訴訟』。

情況三：怠¹⁴⁶為准否核發→申請人或利害關係人得依訴願法第2條第1項，提起『怠

¹⁴²訴願法第3條：「本法所稱行政處分，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。前項決定或措施之相對人雖非特定，而依一般性特徵可得確定其範圍者，亦為行政處分。有關公物之設定、變更、廢止或一般使用者，亦同。」

¹⁴³參見莊美玉，成大碩士論文，租稅優惠作為經濟輔助手段之研究，第304頁

¹⁴⁴訴願法第14條：「訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起三十日內為之。利害關係人提起訴願者，前項期間自知悉時起算。但自行政處分達到或公告期滿後，已逾三年者，不得提起。訴願之提起，以原行政處分機關或受理訴願機關收受訴願書之日期為準。訴願人誤向原行政處分機關或受理訴願機關以外之機關提起訴願者，以該機關收受之日，視為提起訴願之日。」

¹⁴⁵拒絕處分之訴願依據為何，學者間有不同見解，一說認為訴願法第1條第1項之「行政處分」包括駁回處分[(參李建良論課予義務訴願-以新訴願法為中心 月旦法學雜誌第47期 第23頁) 莊美玉 成大碩士論文 租稅優惠作為經濟輔助手段之研究 第340頁 註102]；一說認為此係法律漏洞，惟法律未修正前，應適用訴願法第1條第1項[(陳敏 課予義務訴訟之制度功能與適用可能性-兼評新行政訴訟法及新訴願法 收錄於行政救濟法學研討會 第14頁 1999年5月22日) 莊美玉 成大碩士論文 租稅優惠作為經濟輔助手段之研究 第340頁 註103]；一說認為拒絕處分之訴，依行政訴訟法第5條第2項需訴願先行政程序，依其構成要件該當性，自應依訴願法第1條第1項提起撤銷訴願，然後用同法第96條尋求作成有利之處分，佐以同法第81條第2項，似可達訴願法增訂第2條課予義務訴願之相同效果[(蔡志方 論行政訴訟法上各類訴訟之關係 收於行政救濟法學研討會 第14頁 註61 1999年5月22日) 莊美玉 成大碩士論文 租稅優惠作為經濟輔助手段之研究 第341頁 註104]。綜上結論，訴願法第1條第1項。

¹⁴⁶依行政程序法第51條規定，行政機關對於人民依法規之申請，除法規另有規定外，其處理期間為兩個月。

為處分之課予義務訴願』。若不服訴願決定，可依行政訴訟法第 5 條第 1 項提起『怠為處分之訴訟』。此處有爭議的是：(1)無「原處分機關」之存在，則訴願機關為何？學說上有兩說，「訴願管轄機關說¹⁴⁷」及「受理申請機關說」，本文本於行政自我省察之觀點，採受理申請機關說。(2)此處並無處分之存在，則訴願期間如何起算？現行訴願法及行政訴訟法並無規定，訴願法第 2 條僅有始期之限制，無終期之限制，故類推適用訴願法第 14 條第 2 項¹⁴⁸，以提出申請後已逾三年者，不得提起『怠為處分訴願』。(3)怠為處分之訴願，是否為課予義務訴訟之先行程序？學者間有不同見解，本文本於行政訴訟法第 4、5 條之『訴願前置原則』¹⁴⁹採肯定說。惟有學者¹⁵⁰，參德國法之單純遲延不作為可逕提課予義務訴訟，採否定說。

應值得注意的是，訴願機關係『原處分機關之上級機關』¹⁵¹，但對其提起訴願之機關為『原處分機關』，目的在於避免發生訴願書誤遞之情形及使原處分機關有自我省察並更正其處分¹⁵²之機會。

(二)申請抵減/退(溢繳)稅階段

承上所述，申請投資抵減之程序為『多階段行政處分』或『多階段行政程序』，但均有前階段決定影響後階段判斷的效果，前者本身即是彼此相互關聯；後者有前階段機關所作之處分有『構成要件效力』，即所作之事實認定，後階段機關受其拘束，故若前階段機關已作成核准證明之文件，後階段機關(此指稅捐稽徵機關)對於證明文件所認定之事實不得為相反之認定，再參酌其他抵減要件決定抵減之數額。

情況一：按申報數額全額抵減(授予利益之行政處分)。

情況二：僅准許抵減部分數額或全部不准抵減(核定稅捐之課稅處分)→納稅義務人如有不服，可以下列途徑救濟：

1. 得依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項¹⁵³『申請復查』¹⁵⁴，因投資抵減多係與營利事業所得稅或綜合所得稅申報時合併為之，即先有申請抵減之數額(且申請人已自行先行抵減)，爾後稅捐稽徵機關作成課稅處分，故應屬第 1 款之「依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者」，則應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查。由於課稅處分送達納稅義務人之後，即發生效力，受處分人如有不服，自可請求救濟，因此，

¹⁴⁷ 比照請求撤銷原處分之情事認定之，即受理申請機關之上級機關為訴願機關。

¹⁴⁸ 利害關係人提起訴願者，前項期間自知悉時起算。但自行政處分達到或公告期滿後，已逾三年者，不得提起。

¹⁴⁹ 理由有三，一為行政法院不得就行政處分之妥當性為審查；二為行政自省；三為司法權尊重行政權之積極意義。

¹⁵⁰ 蕭文生 訴願法修正評析，收於台灣省政府訴願審議委員會主辦 東海大學法律系協辦 <訴願業務學術研討會> 1998.11.20~21，42 頁(參莊美玉 成大碩士論文 租稅優惠作為經濟輔助手段之研究 第 330 頁註 74)

¹⁵¹ 參訴願法第 4 條認定之。

¹⁵² 依訴願法第 117 條規定，對於違法之行政處分，行政機關得「依職權」為全部或一部之撤銷。

¹⁵³ 由於稅捐稽徵法僅適用內地稅行政，故優先於行政程序法。但稅捐稽徵法未規定者，因行政程序法未排除適用，仍有行政程序法之適用。又稅捐稽徵法第 1 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」故亦優先於<內地稅法>之適用。小結：稅捐稽徵法>內地稅法>行政程序法。

¹⁵⁴ 復查為「原處分機關」設置之復查委員會為之。審查範圍，依我國實務傾向於「爭點主義」見解，即只針對申請復查事項為調查決定。(與之相對的是，「總額主義」，就該課稅處分事件整體重新調查。)

在納稅義務人收到稅單後，於繳納期間屆滿以前，解釋上應可申請復查，俾早日進行並終結行政救濟程序，以達迅速有效之權利保護目的¹⁵⁵。如納稅人郵寄申請書申請復查者，應依行政程序法第 49 條規定，以「交郵當日之郵戳」為準，認定申請復查日期是否已逾復查期間。

2. 不服復查決定者，可依訴願法第 1 條第 1 項提起『撤銷訴願』，蓋復查決定本身亦係一行政處分，故申請人或利害關係人若認為該處分違法或不當，致損害其權利或利益者，自得提起訴願，請求撤銷該處分。

3. 若又不服訴願決定者，可依行政訴訟法第 4 條提起『撤銷訴訟』。

情況三：自行申報溢繳稅款(至於是對法律理解錯誤、計算錯誤或是對課稅基礎事實認知錯誤，要非所問¹⁵⁶)，欲請求退稅→

1. 依稅捐稽徵法第 28 條規定，自繳納之日起五年內提出具體證明，『申請退還』。至於，就納稅義務人申請退稅之決定是否必須經由稽徵機關以行政處分之形式予以核定，我國實務及學說主流均持否定見解，理由，(1)稅捐稽徵法第 28 條未有行政機關應以行政處分形式予以核定之限制。(2)納稅義務人自行溢繳之情形，事前並無稽徵機關之課稅處分存在，故納稅義務人主張稅法上不當得利返還請求權，並不以排除課稅處分為前提。(3)退稅案件涉及的情況比較單純，無須透過行政程序的補強使人民的權利獲得更多的保障，宜使人民可以儘快透過一般給付之訴滿足其權利¹⁵⁷。

2. 稽徵機關拒絕退稅時→承上所述，稽徵機關毋庸以行政處分之形式核定，故(1)若未明白地以行政處分之形式拒絕，且不涉及原處分是否違法之爭執，則此為一事實行為，當事人如有不服，自可依行政訴訟法第 8 條提『一般給付訴訟』以茲救濟¹⁵⁸。(2)反之，則應提起『撤銷訴願』、『撤銷訴訟』以排除該駁回處分之存續力，必要時，亦得一併提起『一般給付之訴』。

肆、結論

依財政部之稅賦統計資料，自民國 81 年 7 月¹⁵⁹至 94 年 12 月，因促進產業升級條例而減免的稅額總數¹⁶⁰約有 530,866,786,000 元(同時期，全國之稅收¹⁶¹約為 17,247,275,939,000 元，其比例約為 1：32.49)，可知因實行本條例而減少的稅收，實

¹⁵⁵參見陳清秀，稅法總論，民國 90 年 10 月第 2 版，植根法學叢書，第 621 頁

¹⁵⁶參見行政訴訟制度的回顧與展望學術研討會，95 年 3 月 25 日，輔仁大學法律系暨台北高等行政法院主辦。盛子龍，納稅義務人自行溢繳稅款之行政救濟，會議論文第 49 頁

¹⁵⁷參見前偕文 第 46~47 頁

¹⁵⁸各級行政法院法律座談會資料彙編(一)，90 年 12 月版。頁 272 以下，參前偕文第 42 頁

¹⁵⁹促進產業升級條例雖自 79 年即制定，但財政部之統計係自 81 年 7 月起，故本文僅自 81 年 7 月起計算。

¹⁶⁰http://www.mof.gov.tw/public/Data/statistic/Year_Tax/94/4170.htm

¹⁶¹http://www.mof.gov.tw/public/Data/statistic/Year_Tax/94/4100.htm

非少數，而這些稅捐優惠是否真有助於達到促進產業升級，健全經濟發展之目的，抑或只是使少部分人減輕稅賦的負擔，相關單位除在制定法令時審慎考量，更應在給予租稅優惠後，追蹤其效果。

倘其真可達到立法之目的，則，觀諸促進產業升級條例，現行規定的稅捐減免對象涵蓋範圍非常廣，相關的辦法更高達數十種，其要件、主管機關及應備之文件，亦有所差異。這些規定不僅相當複雜，且有些要件定義不明(如:研究發展費用)，有時雖定有應檢附之證明文件，卻忽略該文件應具備之內容，可能造成某些符合條件之個人或營利事業不知或怯於申請，而使透過稅捐優惠而促進產業升級、健全經濟發展之效果有所減損，實有就相關規定再為詳細、明確規定之需。

附錄一、補助款申請

表一

(一)依據	依促進產業升級條例第 22 條之 1；主導性新產品開發輔導辦法(民國 94 年 10 月 20 日修正)
(二)申請對象	1、依公司法設立之公司 2、國營事業機構
(三)主管機關	經濟部
(四)要件	<p>1. 所稱主導性新產品，係指促進產業升級條例第 8 條所稱新興重要策略性產業，其產品須具市場潛力，且其關鍵性技術超越國內目前工業技術水準者。數位內容產業之產品，其創新性達國際同級產品之水準者，亦同。</p> <p>2. 申請人應具備下列資格：</p> <p>(1)依公司法設立之公司</p> <p>(2)財務穩健，其公司淨值達實收資本額二分之一，且非銀行拒絕往來戶。</p> <p>(3)於國內設有研究發展部門及足夠之研究發展專門人才。</p> <p>3. 國營事業機構為發展新興產業，開發主導性新產品，應到經主管機關專案核定，始得提出申請。</p> <p>4. 研究發展費用以下列項目為限：</p> <p>(1)專職或兼職研究人員之人事費用</p> <p>(2)開發用消費性器材及原材料費用</p> <p>(3)研究發展設備之使用費及維護費</p> <p>(4)技術移轉費</p> <p>(5)國內、外差旅費</p> <p>5. 接受補助款之申請人，應設立補助款專戶，並單獨設帳。</p>
(五)申請程序	<p>1. 申請時：</p> <p>(1)主管機關：經濟部</p> <p>(2)檢具文件：</p> <p>①申請書</p> <p>②開發計畫書</p> <p>計畫書應記載下列事項：</p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ 公司概況 ➢ 開發新產品之說明 ➢ 新產品之風險與對策 ➢ 計畫執行說明 ➢ 申請研究開發費用之明細 <p>③相關資料</p>

附錄二¹⁶²

免稅所得計算公式：

壹、新興重要策略性產業

一. 獨立計算免稅所得：適用前提：得依帳載紀錄逕行核算。

如會計帳冊簿據完備，其新投資創立或增資擴展投資計畫完成後投資計畫之產品(勞務)銷貨收入、銷貨成本及毛利正確獨立計算，且合理分攤營業費用及與該新投資創立或增資擴展新增之免稅所得額有關之非營業損益者，該新投資創立或增資擴展新增之免稅所得額或依其帳證紀錄予以核實認定。

二. 依要點計算免稅所得：

(一) 以資本額及購置設備為要件之計算公式

1. 採全部機器設備比方式計算：

(!) 免稅所得 = 【全年所得額 - 免納或停徵所得稅之所得額 - 與經核准並完成之投資計畫產品(勞務)無關之非營業收益(或損失)】 × 免稅產品(勞務)收入比率 × (全部)機器設備比率 × (1 - 委外加工比率)

(2) 免稅產品(勞務)收入比率 = 投資計畫之產品(勞務)收入淨額 ÷ (全部)產品(勞務)收入淨額

(3) 委外加工比率 = 投資計畫之產品(勞務)委託加工成本 ÷ 投資計畫之產品(勞務)總成本

2. 採增加銷貨量方式計算：

(1) 免稅所得 = 【全年所得額 - 免納或停徵所得稅之所得額 - 與經核准並完成之投資計畫產品(勞務)無關之非營業收益(或損失)】 × 免稅產品(勞務)新增收入比率 × (新增)機器設備比率 × (1 - 委外加工比率)

(2) 免稅產品(勞務)新增收入比率 = 新增投資計畫之產品(勞務)收入淨額 ÷ 全部產品(勞務)收入淨額

(3) 新增投資計畫之產品(勞務)收入淨額 = 【投資計畫完成之日起投資計畫產品(勞務)銷貨量 - 基準年度投資計畫產品(勞務)銷貨量】 × 投資計畫產品(勞務)收入淨額 ÷ 投資計畫之產品(勞務)銷貨量

(4) 屬新投資創立公司計算新增投資計畫之產品(勞務)收入淨額時，免予減除基準年度投資計畫產品(勞務)銷貨量

(5) 基準年度：

a. 投資計畫所載之全新機器、設備業已安裝完畢並經試車完竣正式開始生產或開始提供勞務者，公司得於正式開始生產或開始提供勞務之日起30日內，向所在地稅捐稽徵機關申請核備：開始生產或開始提供勞務日之前一年為準。(投資計畫中之部分設備已符合條件即可)

b. 逾期申請核備者：以公司所在地之稅捐稽徵關受理申請核備之實際收文日之前一年度

¹⁶²陳寶欽、吳家驥、陳崑山編著，稅務會計，第30版，2006年7月，頁449至479

為準。

c. 未申請核備者：以全部投資計畫完成日之前一年度為準。

(二). 以研發支出為要件之計算公式：

1. 免稅所得＝【全年所得額－免納或停徵所得稅之所得額－與經核准並完成之投資計畫產品(勞務(無關 非營業收益(或損失)】×免稅產品(勞務)新增收入比率×研究與發展支出比率×(1－委外加工比率)

2 研究與發展支出比率＝當年度研究與發展支出占營業收入淨額比率÷2%

(當年度研究與發展支出占營業收入淨額比率大於2%者,以2%計算。)

3. 研究與發展支出,係指稅捐稽徵機關依〈公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法〉規定核定之研究與發展支出金額。

4. 90.12.31 以前以研究或發展支出適用新興重要策略性產業者,可選擇以(增支)研究與發展支出比率核算免稅所得。

(增支)研究與發展支出比率＝(當年度研究與發展支出－基準年度研究與發展支出)÷當年度研究與發展支出。

5. 智慧財產及研發服務業,因其研發支出為主要業務支出,計算免稅時準用【以研發支出為要件之計算公式】,但免再乘研究與發展支出比率。

貳. 製造業及其其相關技術服務業免稅所得計算公式

因其屬短期獎勵措施,主要計算公式參酌新興重要策略性產業訂定,差異部份：

一. 依免稅計算要點計算免稅所得時：

1. 排除有關【以研發支出為要件之計算規定】。

2. 原計算公式之機器設備比率,擴充為『機器設備技術比率』,亦即購買技術金額應併入計算式。惟購置技術係指所有權,不包括使用權。

二. 本項獎勵不能選擇適用股東投資抵減

參. 89 年修正促進產業升級條例後,新興重要策略性產業計算公式,與舊制主要差異：

一. 舊制之重要投資事業、重要科技事業屬製造業及重要科技事業屬技術服務業之新投資創立,除適用獨立計算外,採全部機器設備比率。

二. 舊制屬增資擴展,除適用獨立計算外,於重要投資事業採增加銷貨量方式計算;重要科技事業屬製造業採增加銷貨量或全部機器設備比;重要科技事業屬技術服務業採增加銷貨量方式計算。

三. 重要科技事業屬技術服務業免乘算機器設備比率。委外加工比率未放寬以投入人工成本比率計,亦未加入研究發展支出計算規定。

參. 釋例：

一. 新設免稅

松山公司 89 年 3 月 1 日新設取得設立核准函,同年 8 月 1 日檢具文件以資本

額及購置設備為要件，向經濟部工業局申請核發新性重要策略性產業核准函。投資計畫實收資本額為 2 億，預計購置全新機器設備 1 億元，生產 300 萬像素數位彩色像機，計劃預計 2 年內完成。

90 年 6 月 1 日經股東會議決，選定 5 年免稅並放棄股東投資抵減，於 90 年 6 月 15 日檢具文件，向經濟部工業局備查適用 5 年免稅。

投資計畫於 90 年 10 月 1 日完成，90 年 10 月 15 日項計畫質型地台北市政府建設局申請核發完成證明，核准設備實際購入金額為 1 億 5 佰萬元(不含土地)，91 年 3 月 1 日檢具文件向財政部申請 5 年免稅。

另公司於 91 年 6 月 1 日檢具文件，向財政部申請延遲開始免稅起算期間，延後 2 年即自 92 年 1 月 1 日起至 96 年 12 月 31 日止。

公司於 91 年 5 月 1 日另購五百萬設備，生產非核准計畫產品低階數位相機，92 年 4 月 1 日再添購 2 仟萬生產設備。增購設備之產出與免稅產品於中華民國行業分類標準無中類以上不同。

下列為該公司 92 年度銷貨資料：

免稅產品	36,000 台	3.6 億元
非免稅產品	10,000 台	0.5 億元

當年免稅產品製造成本 3.2 億元，部分製造委外加工成本 0.16 億元。當年申報之全年所得 6 仟萬元(不符獨立計算免稅所得標準)，其中含下列非營業損益：證券交易所得 50 萬元，利息收入 20 萬元，兌換利益 60 萬元，兌換損失 30 萬元，除兌換利益外均與計劃產品無關。

1. 倘採全部機器設備比方式計算：

委外加工比率 = $16,000,000 \div 320,000,000 = 5\%$ (倘大於 30% 則不能享免稅)

自制免稅產品(勞務)收入比率 = $【360,000,000 \div (360,000,000 + 50,000,000)】 \times (1 - 5\%) = 83.41\%$

(全部)機器設備比率 = $105,000,000 \div 【105,000,000 + 5,000,000 + (20,000,000 \times 9 \div 12)】 = 84\%$ (服務不滿一年者，當年應按實際服務月份折算)

免稅所得額 = $(60,000,000 - 500,000 - 200,000) \times 83.41\% \times 84\% = 41,548,189$

2. 倘採增加銷貨量方式計算：

本例之基準年度為全部投資計畫完成日之前一年度，亦即 89 年為基準年度，惟因屬新投資創立公司，計算新增投資計畫之產品(勞務)收入淨額時，免予減除基準年度投資計畫產品(勞務)銷貨量。

委外加工比率 = $16,000,000 \div 320,000,000 = 5\%$ (倘大於 30% 則不能享免稅)

自製新增投資計畫之產品(勞務)收入淨額 =

$(36,000 - 0) \times (360,000 \div 36,000) \times (1 - 5\%) - 342,000,000$

自制免稅產品(勞務)新增收入比率 = $342,000,000 \div (360,000,000 + 50,000,000)$
= 83.41%

新增機器設備比率 = $105,000,000 \div [105,000,000 + 5,000,000 + (20,000,000 \times 9 \div 12)]$
= 84% (服務不滿一年者, 當年應按實際服務月份折算)

免稅所得額 = $(60,000,000 - 500,000 - 200,000) \times 83.41\% \times 84\% = 41,548,189$

二. 增資擴展新加入免稅

延續前例, 92年7月1日公司增資擴展, 取具變更登記核准函, 於92年10月1日想經濟部工業局請, 其中現金增資1.5億元, 另盈餘轉增資5仟萬元, 核發新興重要促略性產業合核准函。投資計畫增加實收資本額2億, 預計購置新機器設備1億元, 生產300萬及500萬像素數位彩色相機, 該計劃預計2年內完成。

增資擴展之設備分批購入安裝生產, 93年7月1日第一批計畫設備6仟萬元, 及非計畫設備5佰萬元完工生產, 並已依法30日內向台北市國稅局核備。

94年6月1日經股東會議決, 選定5年免稅必放棄股東投資抵減, 於94年6月20日向經濟部工業局備查試用5年免稅。94年8月1日最後一一一繼或設備成本5仟萬元及配合手機簡易數位相機之設備1仟萬元完工生產, 並具文項計畫執行地台北市政府建設局申請核發完成證明, 核准設備實際購入金額為1億1仟萬元(不含土地), 94年12月15日檢具文件向財政部申請5年免稅。本次增資擴展未申請試用遲延免稅。增資擴展之免稅期間為94年8月1日至99年7月31日。

下列為該公司94年度銷貨資料, 部分製程委外之委外加工比率15%, 300萬像素與500萬像素單位生產成本比微1:1.2 :

產品別	7月31日前		8月1日以後	
	銷售量	銷售額	銷售量	銷售額
免稅品-300萬像素 ¹⁶³	30,000台	2.7億元	30,000台	2.7億元
免稅品-500萬像素	0	0	20,000台	2.6億元
非免稅產品	30,000台	1.2億元	20,000台	0.8億元

有關設備投資資料彙整如下:

日期	核准計畫設備金額	非核准計畫設備金額
90.10.01	105,000,000	
91.05.01		5,000,000
92.04.01		20,000,000
93.07.01	60,000,000	5,000,000

¹⁶³ 兩項免稅產品除關鍵零件不同外, 生產設備並無重大差異, 故計算免稅時, 以300萬像素為準, 按生產之單位成本1:1.2折算500萬像素銷貨量。

94.08.01	50,000,000	10,000,000
----------	------------	------------

當年申報之全年所得1.5億元(不符合獨立計算免稅所得標準),其中含下列非營業損益:利息收入30萬元,證券交易損失100萬元,兌換利益50萬元,兌換損失60萬元,除兌換損益外,均與計畫產品無關。

1. 倘採全部機器設備比方式計算:

各免稅產品之委外加工比率均低於30%上限,免稅產品均可享自製部分之免稅。

增資擴展自製新增投資計畫之產品(勞務)收入淨額:

$$(30,000 + 20,000 \times 1.2) \times 12 \div 5 = 129,600$$

$$(270,000,000 + 260,000,000) \div (30,000 + 20,000 \times 1.2) = 9,814.81$$

因兩項免稅產品生產設備大致相同,產能可相互替代流用,故增資新產品之產量,按生產之單位成本為原300像素產品1.2倍折算,平均售價亦比照換算後數量重新計算。另8月1日增資產品開始免稅,故免稅銷貨量按期間予以1年化。

$$129,600 \times 9,814.81 \times (1 - 15\%) \times 153 \div 365 = 453,215,120$$

增資擴展自製免稅產品(勞務)新增收入比率:

$$453,215,120 \div (540,000,000 + 260,000,000 + 200,000,000) = 45.32\%$$

增資擴展(全部)機器設備比率:

$$(60,000,000 + 50,000,000 \times 5 \div 12) \div (105,000,000 + 60,000,000 + 50,000,000 \times 5 \div 12 + 5,000,000 + 20,000,000 + 5,000,000 + 10,000,000 \times 5 \div 12) = 36.74\%$$

增資擴展免稅所得額:

$$(150,000,000 - 300,000 + 1,000,000) \times 45.32\% \times 36.74\% = 25,092,406. \dots (A)$$

新投資創立自製新增投資計畫之產品(勞務)收入淨額:

$$(30,000 \times 12 \div 7) \times (270,000,000 \div 30,000) \times (1 - 15\%) \times 212 \div 365 = 228,511,937$$

新創立自製免稅產品(勞務)收入比率:

$$228,511,937 \div (540,000,000 + 260,000,000 + 200,000,000) = 22.85\%$$

屬新創立(全部)機器設備比率:

$$(105,000,000) \div (105,000,000 + 5,000,000 + 20,000,000 + 5,000,000) = 77.78\%$$

屬新創立免稅所得額:

$$(150,000,000 - 300,000 + 1,000,000) \times 22.85\% \times 77.78\% = 26,783,504. \dots (B)$$

免稅所得額合計(A)+(B)=51,875,910

2. 倘採增加銷貨量方式計算:

本例增資擴展之基準年度為92年。

各免稅產品之委外加工比率均低於30%上限,免稅產品均可享自製部分之免稅。

增資擴展自製新增投資計畫之產品(勞務)收入淨額:

$$[(30,000 + 20,000 \times 1.2) \times 12 \div 5] - 36,000 = 93,600$$

$$(270,000,000 + 260,000,000) \div (30,000 + 20,000 \times 1.2) = 9,814.81$$

$$93,600 \times 9,814.81 \times (1 - 15\%) \times 153 \div 365 = 327,322,031$$

增資擴展自製免稅產品(勞務)新增收入比率:

$$327,322,031 \div (540,000,000 + 260,000,000 + 200,000,000) = 32.73\%$$

增資擴展之(新增)機器設備比率:

$$(60,000,000 + 50,000,000 \times 5 \div 12) \div [(60,000,000 + 50,000,000 \times 5 \div 12) + (20,000,000 \times 3 \div 12 + 5,000,000 + 10,000,000 \times 5 \div 12)] = 85.09\%$$

增資擴展免稅所得額:

$$(150,000,000 - 300,000 + 1,000,000) \times 32.73\% \times 85.09\% = 41,969,885. \dots (C)$$

新投資創立自製新增投資計畫之產品(勞務)收入淨額:

$$[(30,000 \times 12 \div 7) - 0] \times (270,000,000 \div 30,000) \times (1 - 15\%) \times 212 \div 365 = 228,511,937$$

新投資創立自製免稅產品(勞務)新增收入比率:

$$228,511,937 \div (540,000,000 + 260,000,000 + 200,000,000) = 22.85\%$$

新投資創立(新增)機器設備比率:

$$105,000,000 \div (105,000,000 + 5,000,000 + 20,000,000) = 80.77\%$$

新投資創立免稅所得額:

$$(105,000,000 - 300,000 + 1,000,000) \times 22.85\% \times 80.77\% = 27,813,109. \dots (D)$$

$$\text{免稅所得額合計} = (C) + (D) = 69,782,994$$

三. 新設與增資擴展併存免稅

承前例, 95 年度設備未增減, 下列為該公司當年度銷貨資料, 部分製程委外之委外加工比率 10%, 300 萬像素與 500 萬像素單位生產成本比為 1:1.25

免稅產品-300 萬像素	80,000 台	6.4 億元
免稅產品-500 萬像素	50,000 台	6.0 億元
菲免稅產品	78,000 台	2.6 億元

當年申報之全年所得 2 億元, 其中含下列非營業損益: 利息收入 30 萬元, 證卷交易損失 100 萬元, 兌換利益 50 萬元, 兌換損失 60 萬元, 除兌換損益外, 均與計劃產品無關。

1. 倘採全部機器設備比方式計算:

各免稅產品之委外加工比率均低於 30% 上限, 免稅產品均可享自製部分之免稅。

自製新增投資計畫之產品(勞務)收入淨額:

$$(80,000 + 50,000 \times 1.25) = 142,500$$

$$(640,000,000 + 600,000,000) \div 142,500 = 8,701.75$$

$$142,500 \times 8,701.75 \times (1 - 10\%) - 1,115,999,438$$

自製免稅產品(勞務)新增收入比率:

$$1,115,999,438 \div (640,000,000 + 600,000,000 + 260,000,000) = 74.40\%$$

(全部)機器設備比率:

$$\text{屬增資擴展: } (60,000,000 + 50,000,000) \div (105,000,000 + 60,000,000 + 50,000,000 + 5,000,000 + 20,000,000 + 5,000,000 + 10,000,000) = 43.14\%$$

屬新投資創立： $105,000,000 \div (105,000,000 + 60,000,000 + 50,000,000 + 5,000,000 + 20,000,000 + 5,000,000 + 10,000,000) = 41.18\%$

免稅所得額合計＝

$$(200,000,000 - 300,000 + 1,000,000) \times 74.40\% (43.14\% + 41.18\%) = 125,907,299$$

2. 倘採稱加銷貨量方式計算：

各免稅產品之委外加工比率均低於 30% 上限，免稅產品均可享自製部分之免稅。

增資擴展自製新增投資計畫產品(勞務)收入淨額：

$$\mathbf{[(80,000 + 50,000 \times 1.25) - 36,000]} = 106,500$$

$$(640,000,000 + 600,000,000) \div 142,500 = 8,701.75$$

$$106,500 \times 8,701.75 \times (1 - 10\%) = 834,062,738$$

增資擴展自製免稅產品(勞務)新增收入比率：

$$834,062,738 \div (640,000,000 + 600,000,000 + 260,000,000) = 55.60\%$$

增資擴展之(新增)機器設備比率：

$$(60,000,000 + 50,000,000) \div \mathbf{[(60,000,000 + 50,000,000) + (20,000,000 \times 3 \div 12 + 5,000,000 + 10,000,000)]} = 84.62\%$$

增資擴展免稅所得額：

$$(200,000,000 - 300,000 + 1,000,000) \times 55.60\% \times 84.62\% = 94,426,781. \dots (E)$$

新投資創立自製新增投資計畫之產品(勞務)新增收入淨額：

$$\mathbf{[(80,000 + 50,000 \times 1.25) - 106,500]} \times 8,701.75 \times (1 - 10\%) = 281,936,700$$

新投資創立自製免稅產品(勞務)新增收入比率：

$$281,936,700 \div (640,000,000 + 600,000,000 + 260,000,000) = 18.80\%$$

新投資創立(新增)機器設備比率：

$$105,000,000 \div (105,000,000 + 5,000,000 + 20,000,000) = 80.77\%$$

$$\text{新投資創立免稅所得額} = (200,000,000 - 300,000 + 1,000,000) \times 18.80\% \times 80.77\% = 30,475,813. \dots (F)$$

$$\text{免稅所得額合計} = (E) + (F) = 124,02,594$$

二. 釋例：

倘購置專供研究與發展之儀器設備成本 1,400,000 元，元耐用年限為 6 年，採加速折舊縮短耐用年數為 2 年，當年財務會計按原耐用年限為 6 年，並預留 1 年殘值，依直線法計提折舊為 200,000 元，即 $1,400,000 \div (6 + 1)$ 。報稅時，適用縮短年數之加速折舊，該儀器設備年線可縮短為 2 年，故在申報所得稅時，以帳外調整方式予以增列，本例申報折舊金額為 600,000 元，計算如下：

$$1,400,000 \div (6 + 1) = 200,000. \dots \dots \dots \text{殘值}$$

$$(1,400,000 - 200,000) \div 2 = 600,000 \dots \dots \text{折舊值}$$

以上計算加速折舊，其殘值應依照「耐用年數表¹⁶⁴規定之耐用年數」所應預留之殘值為準，而非按縮短後之耐用年數核算殘值。

投資抵減抵減年度順序規定

92年2月6日修正促進產業升級條例第6至第8條，將原規定『抵減當年度應納營利事業所得稅額；當年度不足抵減時，得在以後4年度內抵減之』，修改為『自當年度起5年內抵減各年度應納營利事業所得稅額』。

該項修正改變投資抵減年度順序，並規定自92年度結算申報開始適用。惟屬適用其他法律之投資抵減，因其投資抵減年序規定，法令並未修正，仍須按原投資抵減年序規定適用投資抵減。

前述投資抵減，均規定其每一年度得抵減總額，以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額50%為限。但最後年度抵減金額，不在此限。因此，<<修正前>>投資抵減之年度順序如下：

1. 當年度應納營利事業所得稅額50%之上限，優先以當年新增投資抵減額扣除，如尚有餘額，再以非最後年度之抵減額扣除。即由當年新增投資抵減額與非最後年度抵減額共用50%扣抵上限。
2. 最後年度抵減額倘部份或全部未能扣抵，即喪失扣抵權利。

例如91年辦理結算申報時，當年度應納稅額(含未分配盈餘加徵)200萬元該公司有關投資抵減相關資料如下：

年度	投資抵減內容	投資抵減金額
91年	研究發展投資抵減	400,000
90年	研究發展投資抵減	300,000
90年	購置自動化設備投資抵減	300,000
88年	購置自動化設備投資抵減	200,000
87年	購置自動化設備投資抵減	1,300,000

按舊制之抵減年度順序，則以91年度可抵減稅額之年度順序說明如下：

年度	說明	扣抵金額
91年	當年新投資抵減應優先扣抵，惟應受限不得於當年應納稅額50%	400,000
88~90年	非最後扣抵年度之投資	600,000

¹⁶⁴ 營利事業所得稅查核準則95條殘價(即殘值)之計算。

	抵減, 依先進先出順序, 與前項共用 50% 扣抵限額	
87 年	最後扣抵年度, 扣抵金額不受限, 惟剩餘扣抵數, 將喪失扣抵時效。	1, 000, 000

- (1). 91 年當年度應納營利事業所得稅額 50% 之上限計 100 萬, 先由 91 年之 40 萬扣抵, 差額 60 萬元, 由 88 至 90 年等非最後年度之抵減額扣底(88 年 20 萬全抵, 另 90 年 60 萬扣抵 40 萬, 餘留抵以後年度)。
- (2). 87 年 130 萬屬最後年度之抵減額, 扣抵剩餘 100 萬後, 餘額 30 萬元喪失扣抵時效。

倘改依新修正後之扣抵順序, 則應採先進先出原則扣抵, 以免喪失扣抵時效, 有關抵減稅額之年度順序說明如下:

年度	說明	扣抵金額
87 年	最後扣抵年度, 扣抵金額不受限, 惟可扣抵金額大於當年度應納稅額之剩餘扣抵數, 將喪失扣抵時效	1, 300, 000
88~91 年	金額受限不得於當年應納稅額 50%, 依先進先出順序扣抵, 但只能扣抵當年應納稅額扣減前項之餘額	700, 000

- (1) 87 年之 130 萬屬最後年度之抵減額, 不售當年度應納稅額 50% 限制, 且未逾當年度應納稅額 200 萬, 故可全數扣抵。
- (2) 金額受限不得逾當年應納稅額 50% 之可扣抵稅額 70 萬元(上限為 100 萬元), 按先進先出原則扣抵, 88 年度扣抵款 20 萬元全數先扣抵; 90 年扣抵款 60 萬元, 先抵 50 萬, 餘額 10 萬留抵以後年度, 另 91 年之 40 萬亦留抵以後年度, 故無喪失扣抵時效情形。

◎投資抵減之會計處理

依第 12 號財務會計準則公報「所得稅抵減之會計處理準則」規定, 購置設備或技術之投資抵減, 得按遞延法或當期認列法處理, 惟前後年度應符合一致性, 並於附註中說明採用之方法。對研究發展、人才培訓及股權投資之投資抵減, 應按當期認列法處理。遞延所得稅資產, 如有證據顯示一部份或全部有逾 50% 機率不會實現, 則應評估提列備抵評價。

釋例：

購置機器設備 60 萬元，耐用年限為 5 年，採直線法提列折舊每年 10 萬元，投資抵減率假設 10%，第 2 年底提列備抵評價 1 萬 2 千元。(遞延所得稅資產及相關評價，區分流動與非流動暫不予考慮，購設備、提舊之分錄省略)

1、採遞延法：

第 1 年應納稅額為 3 萬元，扣抵 1 萬 5 千元：

所得稅費用	30,000	
遞延所得稅資產	45,000	
應付所得稅		15,000
遞延所得稅抵減		60,000

遞延所得稅抵減依資產使用年限，分年攤銷，作為所得稅費用減項或折舊(攤銷)之減項，期末餘額應列為遞延貸項或相關資產之抵銷科目。遞延所得稅資產則用以扣抵以後年度應納稅額。

第 1 年依資產使用年限，分攤列所得稅費用減項：

遞延所得稅抵減	10,000	
所得稅費用		10,000

第 2 年無應納稅額，提 1 萬 2 千元提列備抵評價：

遞延所得稅抵減	12,000	
備抵評價—遞延所得稅資產		12,000

第 2 年依資產使用年限分攤遞延所得稅抵減：

遞延所得稅抵減	7,600	
所得稅費用		7,600

$(60,000 - 10,000 - 12,000) \div [(5-1) + 1] = 7,600$ ，每年評價調整金額，以會計估計變動處理，即評價後淨額按剩餘年數分攤。

2、採當期認列法

第 1 年應納稅額為 3 萬元，扣抵 1 萬 5 千元，倘以淨額列帳：

所得稅費用	15,000	
遞延所得稅資產	45,000	
應付所得稅		15,000
所得稅費用		45,000

投資抵減之利益於投資年度即全數認列，以後年度只評估提列備抵評價，無遞延利益攤認問題。遞延所得稅資產則用以扣抵以後年度應納稅額。

第 2 年無應納稅額，提 1 萬 2 千元提列備抵評價：

所得稅費用	12,000	
備抵評價—遞延所得稅資產		12,000

備抵評價調整為估計變動，逕調當期所得稅費用。

第五章 稅捐優惠措施引起過度優惠之結果的成因*

目次

壹、總論

貳、兩稅合一與投資抵減之重複減免效應

參、員工配股之稅捐規劃

一、由公司對員工以紅利配股

(一) 內涵

1、員工獲配股票紅利之法律性質

2、促進產業升級條例第十九條之一之規定及個人最低稅負制之採行

3、最低稅負制下本款與同條項第三款證券交易所所得之處理

(二) 制度評析

(三) 最新修法方向

二、由大股東利用信託以自有股份之股息對員工配股

(一) 委託人為營利事業時

(二) 委託人為自然人時

肆、捐贈之濫用

一、對捐贈活動給予稅捐優惠之理由

二、捐贈制度之濫用

(一) 既成道路之捐贈

(二) 古董字畫之捐贈

三、結論

四、參考資料

伍、人身保險之保險給付

一、人壽保險

(一) 生存給付(生存保險)→稅捐規避

(二) 死亡給付(死亡保險)→重複優惠

二、年金保險

* 本章作者：陳怡蓀，國立台灣大學法律研究所財稅法組碩士班 2 年級；趙彥強，國立台灣大學法律研究所財稅法組碩士班 3 年級；陳敬宏，國立台灣大學法律研究所財稅法組碩士班 4 年級

(一) 生存給付(單純之年金保險、最低保證年金保險)→稅捐規避

(二) 死亡給付(最低保證年金保險)→重複優惠

三、傷害保險之死亡給付→重複優惠

四、參考文獻

陸、結論

壹、總論

稅捐優惠乃係指「國家為達成特定之經濟或社會目的，而以量能課稅原則之讓步為手段，即對於具有相同負稅能力之納稅義務人而言，就其中符合法定要件者¹⁶⁵，給予較輕之稅捐負擔」。¹⁶⁶由於量能課稅原則要求對於具有相同負稅能力之納稅義務人給予相同之稅捐負擔，為憲法第七條平等原則於稅捐法領域之具體實踐¹⁶⁷，是故國家在以稅捐優惠措施追求特定經濟目的或社會目的達成的同時，應特別留意以下二者：一、該稅捐優惠措施對於量能課稅原則之退讓，就政策目的之達成而言，是否確實具有助益。二、該稅捐優惠措施對於量能課稅原則之退讓，就政策目的之達成而言，是否已構成『超越達成目的之所需必要限度』，致給予特定納稅義務人明顯過度之優惠，而損害其他一般納稅義務人之利益。就第一點而言，此乃稅捐優惠措施是否具有『實效性』之問題，就第二點而言，此乃稅捐優惠措施是否『合比例性』之問題。一個良好的稅捐優惠措施在其制度設計及制度運作上，皆應同時具備實效性及合比例性。不具實效性之稅捐優惠措施自然不具有作為政策手段之價值，而不合比例性之稅捐優惠措施則構成所謂的『過度優惠』，一方面在法體系上，因其已達違憲之程度而應予以修正或廢止；另一方面在政策考量上，即使該稅捐優惠措施對於目的之達成確實具有良好成效，但因其係以損害一般納稅義務人之利益換取而來，長久施行下來必會傷害國家根基及人民對政府之信賴，故亦非良好之制度。目前我國在經濟快速發展及社會福利高度需求下，對於稅捐優惠措施的使用已有日趨

¹⁶⁵ 稅捐優惠係給予特定納稅義務人以稅捐減免之利益，故其具有『給付行政』之特質，然由於其極易產生資源排擠效應，致損害一般納稅義務人之利益，故其實施仍與一般『干涉行政』相同，需受法律保留原則【就稅捐領域而言，即係指憲法第十九條所闡明之稅捐法定主義】之拘束，依法規範所定之要件為之。此可參考釋字第六二〇號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，迭經本院闡釋在案。」關於稅捐法定主義之說明，詳請參考黃茂榮，稅捐法體系建制原則—稅捐法定主義，收錄於稅法總論(法學方法與現代稅法)(第一冊增訂二版)，2005/09，頁261以下。

¹⁶⁶ 關於稅捐優惠概念之說明，詳請參考黃茂榮，論稅捐優惠(上)，植根雜誌第二十二卷第九期，2006/09，頁9；葛克昌，大法官解釋與公司合併虧損扣除—高雄高等行政法院八十九年度訴字第二五四號判決評釋，收錄於所得稅與憲法(增訂版)，2003/02，頁342。

¹⁶⁷ 詳細說明請參考黃茂榮，稅捐法體系概論，收錄於稅法總論(法學方法與現代稅法)(第一冊增訂二版)，2005/09，頁144以下；葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析，收錄於稅法基本問題—財政憲法篇(二版一刷)，2005/09，頁274以下。

頻繁之勢，是故就其中因不合比例性所造成的過度優惠，就其法理面及政策面所產生之諸般問題，更應予以關注留意，並認真思考解決之道。

在法理上，一項稅捐優惠措施就量能課稅公平原則所為之讓步，由政策目的¹⁶⁸達成之觀點言之，是否確實具備『實效性』及『合比例性』，得以憲法第二十三條比例原則之三項子原則，即：(1)適當性原則、(2)必要性原則、(3)衡量性原則(狹義比例原則)¹⁶⁹作為具體檢驗標準¹⁷⁰。不符合該三項子原則之稅捐優惠措施，在法理上即屬違憲，應予以修正或廢止。茲析述其內涵如下：

(1) 適當性原則：

此一原則要求國家機關所採取之手段，應有助於政策目的之達成。故國家在實施稅捐優惠措施的同時，應注意該優惠措施對於量能課稅原則之退讓是否確實能達成目的。若其無助於目的之達成，則該優惠措施即欠缺『實效性』而構成違憲，應予以修正或廢止。

(2) 必要性原則：

此一原則要求國家機關用以達成目的之手段，必需是對人民權益損害最小者。故國家在實施稅捐優惠措施的同時，應注意該優惠措施對於量能課稅原則之退讓是否會產生嚴重的資源排擠效應，致給予特定納稅義務人明顯過度之優惠，而損及一般納稅義務人之權益。例如當給予特定納稅義務人較小之稅捐優惠效果即足以達成目的時，即不應給予較強之稅捐優惠效果，否則其對量能課稅原則之讓步即為『超越達成目的所需必要限度』而構成『過度優惠』，過度優惠係屬違憲之稅捐優惠措施，應予以修正或廢止。

¹⁶⁸ 此處所稱之目的係指具備正當性之目的而言。國家所追求之目的是否具備正當性，而得以構成限制人民基本權利之合憲事由，可以憲法第二十三條之「公益原則」(即：為防止防礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序、增進公共利益)檢驗之。若國家限制基本人權之目的並不具備正當性，則其所為之限制即已構成違憲，毋須再進一步藉助本文後述之比例原則審查手段與目的間之『合憲性』(即手段對於目的之達成是否具備『實效性』及『合比例性』)。

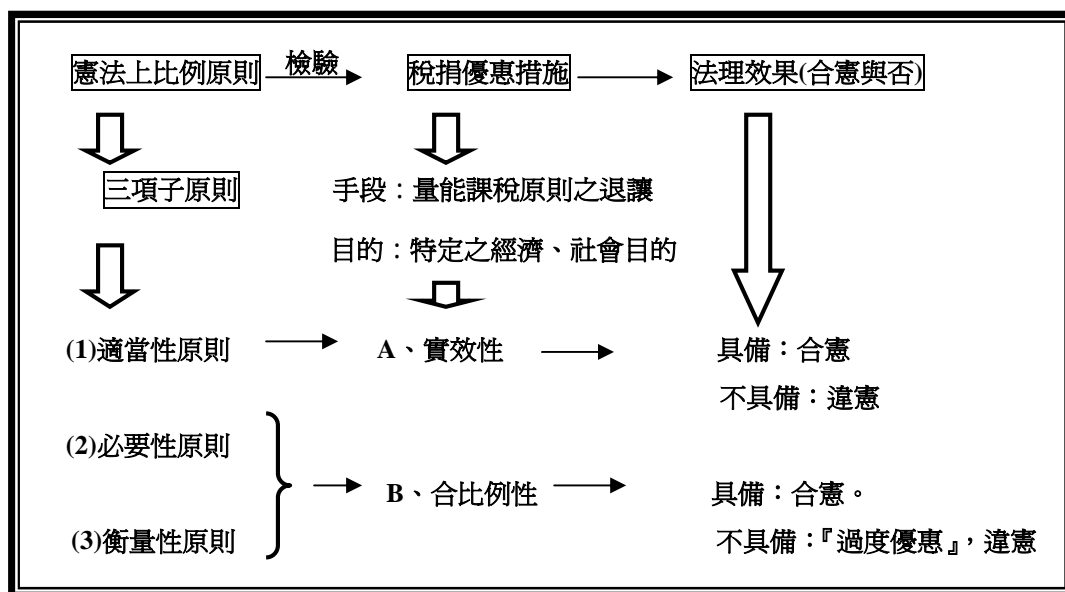
¹⁶⁹ 關於該三項子原則之具體內容，實際上已規範化。請參考行政程序法第七條規定：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成(註：此即適當性原則)。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者(註：此即必要性原則)。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡(註：此即衡量性原則)。」

¹⁷⁰ 以憲法上比例原則來檢驗對於平等原則之退讓，就目的達成觀點而言是否具備實效性及合比例性，請參照釋字第五四二號解釋理由書：「行政機關訂定之行政命令，其屬給付性之行政措施具授與人民利益之效果者，亦應受相關憲法原則，尤其是平等原則之拘束。按關於社會政策之立法，依本院釋字第四八五號解釋之意旨，在目的上須具資源有效利用、妥善分配之正當性，在手段上須有助於目的之達成且屬客觀上所必要，亦即須考量手段與目的達成間之有效性及合比例性。」

(3) 衡量性原則(狹義比例原則)：

此一原則要求國家機關採取之手段所造成的損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。是故國家在實施稅捐優惠措施的同時，應注意『量能課稅原則之退讓』與『政策目的達成』間之衡平性，不得為達成微小之政策目的而過分悖離量能課稅原則，否則該手段之採取即為『超越達成目的所需必要限度』而構成『過度優惠』，過度優惠乃違憲之稅捐優惠措施，應予以修正或廢止。

綜上所述，判斷一稅捐優惠措施在手段與目的間之採行是否具備『實效性』，乃係以憲法比例原則中之『適當性原則』作為具體檢驗標準，而判斷一稅捐優惠措施在手段與目的間之採行是否具備『合比例性』，則係以憲法比例原則中之『必要性原則』及『衡量性原則』作為具體檢驗標準。茲將其間之關聯性圖示如下：



以上所述者乃關於過度優惠之概念、判準及其於法理面上之檢討，至於過度優惠之成因，大別之可分為兩類。一類係因政策制度設計不當所造成，此源於立法者於立法過程或修法過程而生之疏漏，例如民國八十七年實施兩稅合一制度後，新興重要策略性產業即因實質上得同時享有『免徵營利事業所得稅』及『個人股東綜合所得稅投資抵減』之雙重優惠，致違反促進產業升級條例第九條第一項『優惠效果僅能擇一』之立法意旨。另關於人身保險優惠制度，就死亡給付部分，一方面就受益人所受領之保險給付，所得稅法與遺產及贈與稅法分別訂有免稅規定；一方面就要保人支出之保險費，所得稅法規

定得以之為綜合所得稅扣除額，如此單就社會風險保障目的而言，此一多重優惠似已『超越達成目的所需必要限度』而有構成『過度優惠』之嫌。至於另一類過度優惠，則係於稅捐優惠制度運作過程中，因使用者之濫用所形成，直言之，此即納稅義務人藉由稅捐優惠制度進行稅捐規避之問題。例如就『員工分紅配股』，目前促進產業升級條例第十九條之一規定以股票面額課徵所得稅，許多高科技公司即藉由降低員工基本薪資、提高員工股票紅利分配之作法，使員工得依促進產業升級條例第十九條之一之規定降低薪資所得稅負，目前所得基本稅額條例就此稅捐規避問題已設有防堵規定，即就員工分紅配發之股票可處分日次日時價超過面額之差額部分，計入基本所得額課徵最低稅負(所得基本稅額條例第十二條第一項第五款)，此點將於後文詳述之，至於隨最低稅負制之實施而生之大股東股票信託問題，亦將於本文中一併探討。另『實物捐贈制度』亦為目前實務上常見之稅捐規避手段，許多高所得者藉由實物鑑價不易或法令規範低估實物價額之特點，以實物捐贈方式減少所得稅稅基，進行所得稅負之規避，所得基本稅額條例施行後，對此問題亦設有防堵規定，即就實物捐贈，應依其估定價額計入基本所得額課徵最低稅負(所得基本稅額條例第十二條第一項第四款)，而目前最新之政策發展為直接廢除實物捐贈制度，僅保留現金捐贈¹⁷¹，故爭議已久之實物捐贈規避問題當可徹底解決。至於『人身保險』稅捐優惠制度之設計，除前述就死亡給付部分因制度設計不當所形成之過度優惠外，另就人壽保險及年金保險生存給付部分，隨投資型保險商品的出現，此一優惠制度亦有漸遭濫用之趨勢，許多高所得者借由購買投資型保險商品，以保險之名，行投資之實，將其本身投資所得之財富於生前移轉於下一代，如此除可規避贈與稅之課徵外，更能同時享有針對人身保險設計之各項稅捐優惠利益，目前所得基本稅額條例對此亦已設有防堵規定，即就要保人及受益人非屬同一人之人壽保險及年金保險，受益人所受領之保險給付，於超過一定數額之範圍內，納入基本所得額課徵最低稅負(所得基本稅額條例第十二條第一項第二款)，然正如同目前對於實物捐贈之政策發展趨向般，治本之道，當係藉由遺產及贈與稅法之明文規定，課要保人以贈與稅，徹底根除人身保險稅捐優惠制度之惡用。上述幾樣實務上常見之過度優惠問題，將於後文分別闡述之。以下即就過度優惠之類型予以圖示整理，並分別敘明相關主題：

¹⁷¹ 資訊來源：<http://www.lawbank.com.tw/fnews/pnews.php?nid=52571.00>

➤ 過度優惠成因之類型：

- 1、因政策制度**設計不當**所造成之過度優惠：
 - (1)原因：立法者於立法或修法過程中未注意而生之疏漏。
 - (2)實例：
 - 兩稅合一與投資抵減之重複減免效應。
 - ②人身保險死亡給付之重複優惠。
- 2、因稅捐優惠制度**運作不當**所造成之過度優惠：
 - (1)原因：制度使用者(即納稅義務人)因濫用稅捐優惠制度進行稅捐規避所造成。
 - (2)實例：
 - ①稅捐優惠制度—員工分紅配股以面額課徵所得稅：
高科技公司藉由調整員工薪資結構，實質降低員工薪資所得稅負。
 - ②稅捐優惠制度—實物捐贈：
高所得者藉由實物估價不易或法令低估實物價額之特性，以實物捐贈方式減少所得稅稅基。
 - ③稅捐優惠制度—人身保險各項優惠：
就人壽保險及年金保險生存給付部分，高所得者藉由購買投資型保險商品，以保險為名，行投資之實，將其投資所得之財富於生前移轉於下一代，並同時享有人身保險之各稅捐優惠利益。

貳、兩稅合一與投資抵減之重複減免效應：

為促進產業升級、健全經濟發展，民國七十九年底特制定促進產業升級條例，其中關於新興重要策略性產業之稅捐優惠規定，主要為第八條之『股東投資抵減稅額』及第九條之『免徵營利事業所得稅』。為避免構成重複優惠，同條例第九條第一項特別規定，『免徵營利事業所得稅』及『股東投資抵減稅額』為二擇一之優惠效果，即已選擇『股東投資抵減稅額』者，即不得再選擇『免徵營利事業所得稅』，否則即構成重複優惠。然民國八十七年實施兩稅合一制度後，採行『只課徵綜合所得稅，不課徵營利事業所得稅』

之模式¹⁷²，在此前提下，選擇以『股東投資抵減稅額(此主要係指個人股東綜合所得稅之投資抵減)』作為優惠效果之新興重要策略性產業，實際上亦能同時享有『免徵營利事業所得稅』之稅捐優惠利益¹⁷³，此與促進產業升級條例第九條第一項『擇一優惠』之本旨相違¹⁷⁴，為制度設計不當所形成之過度優惠。

參、員工配股之稅捐規劃

一、公司對員工以紅利配股

(一) 內涵：

1、員工獲配股票紅利之法律性質：

員工分紅配股為股份有限公司所獨有之員工獎酬制度，乃員工分紅制度與員工入股制度之結合，其法律依據為公司法第二三五條第二項本文¹⁷⁵及第二四〇條¹⁷⁶之規定。關於

¹⁷² 關於兩稅合一制度之設計，基本上有四種態樣：(1)僅課徵綜合所得稅。(2)僅課徵營利事業所得稅。(3)就營利事業所得稅及綜合所得稅，擇其重者課徵。(4)就營利事業所得稅及綜合所得稅，擇其輕者課徵。民國八十六年十二月三十日增訂之所得稅法第三條之一規定：「營利事業繳納屬八十七年度或以後年度之營利事業所得稅，除本法另有規定外，得於盈餘分配時，由其股東、社員、合夥人或資本主將獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣抵。」由此規定可知，我國兩稅合一制度，係採「僅課徵綜合所得稅」之模式，換言之，即係就營利事業所得稅之部分進行減免。相關之說明，詳請參考黃茂榮，論稅捐優惠(上)，植根雜誌第22卷第9期，2006/09，頁37，註77。

¹⁷³ 詳細說明請參考黃茂榮，「實質課稅原則」，收錄於稅法總論(法學方法與現代稅法)(第一冊增訂二版)，2005/09，頁505。

¹⁷⁴ 兩稅合一制度之實施，實際上係為消除營利所得之重複課稅現象，本身並非稅捐優惠規定，但就其產生「減免營利事業所得稅」之效果而言，由促進產業升級條例第九條第一項角度觀之，實已構成重複優惠。

¹⁷⁵ 公司法第二三五條第二項規定：「章程應訂明員工分配紅利之成數。但經目的事業中央主管機關專案核定者，不在此限。」

¹⁷⁶ 公司法第二四〇條規定：「公司得由有代表已發行股份總數三分之二以上股東出席之股東會，以出席股東表決權過半數之決議，將應分派股息及紅利之全部或一部，以發行新股方式為之；不滿一股之金額，以現金分派之(第一項)。公開發行股票之公司，出席股東之股份總數不足前項定額者，得以有代表已發行股份總數過半數股東之出席，出席股東表決權三分之二以上之同意行之(第二項)。前二項出席股東股份總數及表決權數，章程有較高規定者，從其規定(第三項)。依前三項決議以紅利轉作資本時，依章程員工應分配之紅利，得發給新股或以現金支付之(第四項)。依本條發行新股，除公開發行股票之公司，應依證券管

員工獲配之股票紅利在法律上性質為何，首先依所得稅法第十四條第一項第三類第二款之規定可知此股票紅利應為員工之薪資所得¹⁷⁷，且依同條第二項之規定，該屬於薪資所得之股票紅利應按「時價」¹⁷⁸課稅。然由於股票之財產利益結構較為複雜，其財產價值不單僅限於「面額」，尚包括「時價超過面額」之部分，而後者究為「薪資所得」或「有價證券交易所得」在實務學說上則有爭議。故本文擬先就股票紅利之法律性質加以釐清，以便於接下來之探討：

〈1〉股票紅利中關於「面額」之部分：

此一部份依所得稅法第十四條第一項第三類第二款乃員工之薪資所得，並無爭議，且該薪資所得為公司所給付，並於發放時實現¹⁷⁹。

〈2〉股票紅利中關於「時價超過面額」之部分：

A、是否應論為『證券交易所得』：

由於員工所獲配之股票紅利，其中「時價超過面額」之部分，事實上稀釋了原股東股份之淨值¹⁸⁰及市值¹⁸¹，是故於發放時即可認為有財產利益於原股東及公司員工間移動，

理機關之規定辦理者外，於決議之股東會終結時，即生效力，董事會應即分別通知各股東，或記載於股東名簿之質權人；其發行無記名股票者，並應公告之(第五項)。公開發行股票之公司，其股息及紅利之分派，章程訂明定額或比率並授權董事會決議辦理者，得以董事會三分之二以上董事之出席，及出席董事過半數之決議，依第一項及第四項規定，將應分派股息及紅利之全部或一部，以發行新股之方式為之，並報告股東會(第六項)。」

¹⁷⁷ 所得稅法第十四條第一項第三類規定：「薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。二、前項薪資包括：薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費。但為雇主之目的，執行職務而支領之差旅費、日支費及加班費不超過規定標準者，及依第四條規定免稅之項目，不在此限。」

¹⁷⁸ 所得稅法第十四條第二項規定：「前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。」

¹⁷⁹ 請參閱黃茂榮，股票股利與股票紅利之所得種類及其稅基，收錄於稅捐法專題研究（各論部分），2001/12，頁2。

¹⁸⁰ 每股權益淨值超出面額之部分主要係由累積未分配盈餘及資本公積所組成，由於股票紅利之發放使股東人數增加，稀釋原股東本可獲得之累積未分配盈餘及資本公積，是故就此部分可認為有財產利益於原股東及公司員工間移動。詳細之說明請參閱黃茂榮，股票股利與股票紅利之所得種類及其稅基，收錄於稅捐法專題研究（各論部分），2001/12，頁2。

¹⁸¹ 市值乃市場對該股票表現之評定，其定價基礎，除已表現於淨值者外，尚包括其他未經表現於淨值之

亦即公司員工於獲配股票紅利時，已從公司原股東處取得「時價超過面額」部分之財產利益，而非於取得股票後，將來在證券交易市場上進行交易時始由交易對象取得「時價超過面額」部分之財產利益，是故不應認為股票紅利中「時價超面額」之部分為證券交易所得¹⁸²。

B、是否應論為『薪資所得』：

如上所述，員工獲配之股票紅利，其中「時價超過面額」之部分可認為有財產利益在原股東及公司員工間移動，是故其並非證券交易所得，但此種由原股東給予公司員工之財產利益，究為原股東對於公司員工之「贈與」或公司員工之「薪資所得」仍有疑義。由於員工分紅入股乃公司對員工之獎酬制度，故在此實際上仍應論為「薪資所得」較為切合情理，至於公司股東及公司員工間之法律關係，依學者黃茂榮之見解，則可以「穿透理論」¹⁸³做圓滿之處理，即擬制公司此一權利能力主體不存在，而認為公司股東及公司員工間具有「間接」之僱傭關係，使該財產利益之移動得論為股東全體給付予員工之薪資所得。

2、促進產業升級條例第十九條之一之規定及個人最低稅負制之採行：

由上可知，員工獲配之股票紅利，無論係就「面額」或「時價超過面額」之部分，皆應依所得稅法第十四條第一項第三類第二款之規定論為員工之薪資所得，並應進一步依所得稅法第十四條第二項之規定按「時價」課稅。但為鼓勵員工參與公司經營，並分享營運成果，促進產業升級條例第十九條之一特別規定：「公司員工以其紅利轉作服務產業之增資者，其因而取得之新發行記名股票，採面額課徵所得稅」。換言之，此係為達特定之經濟目的所採行之稅捐優惠措施。然長期實施後，此一規定卻遭濫用為個人規避薪

有形、無形的資產，以及在當地政經環境下，投資大眾對於該公司股票市值的展望。由於股票紅利之發放使股東人數增加，減損原股東從市場獲取市價超出每股權益淨值部分的機會，是故就此部分亦可認為有財產利益於原股東及公司員工間移動。詳細之說明請參閱黃茂榮，股票股利與股票紅利之所得種類及其稅基，收錄於稅捐法專題研究（各論部分），2001/12，頁2、3。

¹⁸² 請參閱黃茂榮，論稅捐優惠(下)，植根雜誌第22卷第10期，2006/10，頁38。

¹⁸³ 所謂「穿透理論」，主要係用於處理(1)關係企業中企業控制權濫用問題以及(2)不當得利中，不當得利之受領人，以其所受者，無償讓與第三人，致受領人因此免返還義務所構成之問題(民法第一八三條)。在此則係用於處理公司股東及公司員工間之法律關係，即就公司股東及公司員工間財產利益之移動，先擬制該公司不存在，以便股東全體得以穿透該公司，直接對於其員工發放「薪資」。相關之說明請參閱黃茂榮，股票股利與股票紅利之所得種類及其稅基，收錄於稅捐法專題研究（各論部分），2001/12，頁6，註6；同氏著，論稅捐優惠(下)，植根雜誌第22卷第10期，2006/10，頁36，註36。

資所得稅負之管道，其理由在於同屬薪資所得，但以股票紅利之形式展現者僅按面額課稅，其他類型之薪資所得則無此待遇，再者一方面公司給付予員工之一般薪資所得須認列費用，而發放之股票紅利則不須認列費用¹⁸⁴，可墊高帳面盈餘，有利於延攬高科技人材，另一方面公司雖因費用無法認列而需多繳納營利事業所得稅，但在兩稅合一後，該營利事業所得稅僅具有暫繳之性質，最終仍會由個人股東加以扣抵，故對公司及其股東實質上並無不利，因此公司亦樂於配合員工之期望調整薪資所得結構，儘量拉高員工分紅配股占薪資所得之比例，使員工得規避薪資部分之所得稅負。在此種公司、股東及員工三贏之局面下，使此一原本即背離量能課稅原則之稅捐優惠措施，在濫用後更加偏離量能課稅原則。故此次採行之個人最低稅負制即將其納入稅基，規定就該股票紅利，於「可處分日」¹⁸⁵次日「時價」¹⁸⁶超過面額之部分，亦應計入基本所得額內課稅，以解決稅捐規避之問題，並與現行法就員工認股權憑證採時價課稅之制度趨於一致¹⁸⁷。

¹⁸⁴員工分紅配股究竟得否認列為公司費用，在學說及實務上甚有爭論。甲說認為其乃盈餘分配，自不得認列為費用，乙說則認為其既為薪資所得，則應准予認列費用減除。而實務因擔心認列費用後會影響帳面盈餘，不利於高科技人材之延攬，故皆支持甲說。舊商業會計法第六十四條亦採甲說，規定：「商業盈餘之分配，如股息、紅利等不得作為費用或損失。」財政部 69.10.04 台財稅字第三八三二〇號函亦持相同見解，認為：「公司組織之營利事業，依公司法第 235 條規定分配員工之紅利，係屬盈餘之分配，不能作為當年度費用認列。」但民國九十五年四月商業會計法修正後，第六十四條規定：「商業對業主分配之盈餘，不得作為費用或損失。**但具負債性質之特別股，其股利應認列為費用。**」由此可見目前已改採乙說。相關問題之說明請參閱黃國芬、林靜香，員工分紅配股課稅之研究，財稅研究第 38 卷第 6 期，2006/11，頁 89 以下。

¹⁸⁵所謂可處分日，依所得基本稅額條例施行細則第十七條第一項之規定為：「一、股票採帳簿劃撥方式配發者，為股票撥入集保帳戶之日；股票非採帳簿劃撥方式配發者，為公司或其代理機構所定可領取股票之首日。二、配發股票前先行交付新股權利證書，新股權利證書採帳簿劃撥方式配發者，為新股權利證書撥入集保帳戶之日；新股權利證書非採帳簿劃撥方式配發者，為公司或其代理機構所定可領取新股權利證書之首日。」

¹⁸⁶所謂「時價」，依所得基本稅額條例施行細則第十七條第二項及第三項為：「其屬上市或上櫃股票者，依股票可處分日次日之收盤價估定之，股票可處分日次日無交易價格者，以可處分日次日後第一個有交易價格之日，該日收盤價估定之；其屬興櫃股票者，依股票可處分日次日該股票之成交均價估定之，股票可處分日次日無交易價格者，以可處分日次日後第一個有交易價格之日，該日成交均價估定之(第二項)。前項以外之股票，其依本條例第十二條第一項第五款規定之時價，依股票可處分日次日之前一年內，最近一期經會計師查核簽證之財務報告每股淨值估定之，股票可處分日次日之前一年內，無經會計師查核簽證之財務報告者，按股票可處分日次日該公司資產淨值核算每股淨值估定之(第三項)。」

¹⁸⁷財政部 93.04.30 台財稅字第〇九三〇四五一四三六號函：「一、公司依證券交易法或公司法規定發行員工認股權憑證，個人依公司所定之認股辦法行使認股權者，執行權利日標的股票之時價超過認股價格之差額部分，核屬所得稅法第十四條第一項第十類規定之其他所得，應計入執行年度之所得額，依法課徵所得

3、最低稅負制下本款與同條項第三款證券交易所得之處理：

如前所述，個人未上市(櫃)之有價證券交易所得，亦應納入個人最低稅負制之稅基。則員工獲配之股票紅利，若係屬未上市(櫃)公司者，則將來在市場上進行交易之所得，自應依同條項第三款之規定計入稅基中，而關於其交易成本之計算，有價證券交易所得計入個人基本所得額查核辦法第十條第八款亦規定：「因員工分紅配股而取得者，以股票面額為準。但已將股票可處分日次日之時價與股票面額之差額計入基本所得額並課徵基本稅額者，以股票可處分日次日之時價為準。」另若其獲配者係屬上市(櫃)、興櫃公司之股票，則仍依所得稅法第四條之一之規定免徵所得稅。

(二) 制度評析：

此次個人最低稅負制之採行，將員工分紅配股時價超過面額之部分納入稅基，但能防杜稅捐規避之問題，且亦符合量能課稅原則，應值讚許。但就財政收入之增益而言恐無助益，一方面係因個人最低稅負之起徵點為新臺幣六百萬元，則在幾乎各款皆有免稅額或得減除損失之情況下，能超過起徵點的員工恐無幾人，另一方面則係因民國九十五年四月修正之商業會計法第六十四條規定擬就員工分紅配股費用化¹⁸⁸，則營利事業在扣除費用後可少繳之營利事業所得稅即抵銷員工因此須按所得基本稅額條例多繳之個人綜合所得稅，故其立意雖佳，但是否有實益，值得探討。惟一可勉強稱為實益之處，大概係此一加一減下，雖無法多增稅，但仍具有阻止稅收損失之效果。

(三) 最新修法方向：

針對促進產業升級條例第十九條之一「員工分紅配股按面額課稅」之規定，台聯黨團曾於民國九十四年提出修正案，建議改採現價之八成課稅，以符租稅公平、量能課稅之原則¹⁸⁹。據聞立法院政黨協商已就此一修正案達成共識，員工分紅配股按現價八成課稅之制度，最快可能於民國九十六年實施¹⁹⁰。若真如此，則其與個人最低稅負制之規定應如

稅。二、所稱「時價」，股票上市或上櫃公司為權利執行日標的股票之收盤價，興櫃股票發行公司、未上市或未在證券商營業處所買賣之公開發行股票公司或非公開發行股票公司為權利執行日之前最近一期經會計師查核簽證之財務報告每股淨值。三、股票出售價格與權利執行日標的股票時價之差額為證券交易所得或損失。」

¹⁸⁸ 商業會計法第六十四條規定：「商業對業主分配之盈餘，不得作為費用或損失。但具負債性質之特別股，其股利應認列為費用。」

¹⁸⁹ 資料來源→立法院法律提案系統。連結網址：<http://lis.ly.gov.tw/lgcgi/lgmeetimage?cfc9cfcececefcec5cdccc7d2cdccc6>。

¹⁹⁰ 資料來源→法源法律網 2007.01.03 法律新聞「員工分紅八折課稅 立院協商後年報稅適用」，

何調適，相關制定法規範又應如何進行調整，頗值注意。

二、由大股東利用信託以自有股份之股息對員工配股

所謂信託，係指委託人將財產為移轉或為其他處分，使受託人為受益人之利益，依信託本旨管理或處分信託財產之法律關係。我國於民國 85 年制定信託法及 89 年制定信託業法後，始建立信託法制化。

上述委託人為受益人時，稱為自益信託，委託人非為受益人時，稱為他益信託，於他益信託之情形，若為公益之目的，又特別稱為公益信託。

在信託法律關係的課稅問題上，學者提出所謂「導管關係」理論。導管關係理論認為信託在全部委託人與受託人間，是一種導管〔conduit〕而非實質關係，所謂導管為一種必要的通路或媒介，目的在建立委託人與受託人間之實質關係。

稅法上對導管關係不課稅，對實質關係課稅。現行稅法上落實導管理論之規定有：所得稅法第三條之三¹⁹¹、遺產暨贈與稅法第五條之二¹⁹²、土地稅法第二十八條之三¹⁹³、契稅條例第十四條之一¹⁹⁴以及加值型與非加值型營業稅法第三條之¹⁹⁵—¹⁹⁶等條文。

連結網址：<http://www.lawbank.com.tw/fnews/pnews.php?nid=46150.00>。

¹⁹¹所得稅法第三條之三規定：

「信託財產於左列各款信託關係人間，基於信託關係移轉或為其他處分者，不課徵所得稅：

- 一、因信託行為成立，委託人與受託人間。
- 二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。
- 三、信託關係存續中，受託人依信託本旨交付信託財產，受託人與受益人間。
- 四、因信託關係消滅，委託人與受託人間或受託人與受益人間。
- 五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。

前項信託財產在移轉或處分前，因受託人管理或處分信託財產發生之所得，應依第三條之四規定課稅。」

¹⁹²遺產暨贈與稅法第五條之二規定：

「信託財產於左列各款信託關係人間移轉或為其他處分者，不課徵贈與稅：

- 一、因信託行為成立，委託人與受託人間。
- 二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。
- 三、信託關係存續中，受託人依信託本旨交付信託財產，受託人與受益人間。
- 四、因信託關係消滅，委託人與受託人間或受託人與受益人間。
- 五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。」

¹⁹³土地稅法第二十八條之三規定：

「土地為信託財產者，於左列各款信託關係人間移轉所有權，不課徵土地增值稅：

- 一、因信託行為成立，委託人與受託人間。
- 二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。
- 三、信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人間。
- 四、因遺囑成立之信託，於信託關係消滅時，受託人與受益人間。
- 五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。」

¹⁹⁴契稅條例第十四條之一規定：

「不動產為信託財產者，於左列各款信託關係人間移轉所有權，不課徵契稅：

- 一、因信託行為成立，委託人與受託人間。
- 二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。
- 三、信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人間。
- 四、因遺囑成立之信託，於信託關係消滅時，受託人與受益人間。

本節討論由大股東利用信託以自有股份之股息對員工配股時之課稅問題。員工分紅配股為股份有限公司所獨有之員工獎酬制度，乃員工分紅制度與員工入股制度之結合，其法律依據為公司法第二三五條第二項本文及第二四〇條之規定。利用信託制度為員工分紅配股時，依委託人之身分，可分為兩種情形：

(一) 委託人為營利事業時：

此時依所得稅法第三條之二規定：「委託人為營利事業之信託契約，信託成立時，明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，該受益人應將享有信託利益之權利價值，併入成立年度之所得額，依本法規定課徵所得稅(第一項)。前項信託契約，明定信託利益之全部或一部之受益人為委託人，於信託關係存續中，變更為非委託人者，該受益人應將其享有信託利益之權利價值，併入變更年度之所得額，依本法規定課徵所得稅(第二項)。信託契約之委託人為營利事業，信託關係存續中追加信託財產，致增加非委託人享有信託利益之權利者，該受益人應將其享有信託利益之權利價值增加部分，併入追加年度之所得額，依本法規定課徵所得稅(第三項)。前三項受益人不特定或尚未存在者，應以受託人為納稅義務人，就信託成立、變更或追加年度受益人享有信託利益之權利價值，於第七十一條規定期限內，按規定之扣繳率申報納稅；其扣繳率由財政部擬訂，報請行政院核定發布之。(第四項)」在員工分紅配股之情形，由於受益人不特定，因此均依該條第四項以受託人為納稅義務人，就信託成立、變更或追加年度受益人享有信託利益之權利價值，於第七十一條規定期限內，按規定之扣繳率申報納稅。目前之行政院所發布之扣繳率為百分之二十。

(二) 委託人為自然人時：

此時依遺產贈與稅法第五條之一規定：「信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，視為委託人將享有信託利益之權利贈與該受益人，依本法規定，課徵贈與稅。(第一項)信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為委託人，於信託關係存續中，變更為非委託人者，於變更時，適用前項規定課徵贈與稅。(第二項)信託關係存續中，委託人追加信託財產，致增加非委託人享有信託利益之權利者，於追加時，就增加部分，適用第一項規定課徵贈與稅。(第三項)前三項之納稅義務人為委託人。但委託人有第七條第一項但書各款情形之一者，以受託人為納稅義務人。(第四項)」

五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。」

¹⁹⁵

¹⁹⁶ 加值型與非加值型營業稅法第三條之一規定：

「信託財產於左列各款信託關係人間移轉或為其他處分者，不適用前條有關視為銷售之規定：

一、因信託行為成立，委託人與受託人間。

二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。

三、因信託行為不成立、無效、解除、撤銷或信託關係消滅時，委託人與受託人間。」

在上述（一）委託人為營利事業時之情形，依所得稅法第三條之二第四項規定，已較所得稅法第五條所定五種稅率中之三種為低。且衡諸實際，享受員工分紅配股之利益者多為公司之高階員工，其原所適用之邊際稅率多係百分之三十甚至百分之四十，因此所得稅法第三條之二第四項所規定之處理方式，較諸其原所適用之邊際稅率，實為優惠。縱然在採行最低稅負制之背景下，營利事業仍可利用信託制度為員工分紅配股，而享受前揭較一般稅率為低之扣繳率之優惠。

而在上述（二）委託人為自然人時之情形，依遺產暨贈與稅法第五條之一的規定，由委託人繳納贈與稅。乍看之下，此處似乎將「大股東利用信託以自有股份之股息對員工配股」與一般贈與之情形為相同之處理，文獻上亦大多針對如此相同處理是否合理做出探討¹⁹⁷。

惟本文要指出者為，若考慮該條所稱「享有信託利益之權利」價值之估算過程，則會發現結果大不相同，比起一般贈與之情形，實更為優惠。

由大股東利用信託以自有股份之股息對員工配股，此時委託人為自然人，依遺產及贈與稅法第十條之二規定：「依第五條之一規定應課徵贈與稅之權利，其價值之計算，依左列規定估定之：一、享有全部信託利益之權利者，該信託利益為金錢時，以信託金額為準；信託利益為金錢以外之財產時，以贈與時信託財產之時價為準。二、享有孳息以外信託利益之權利者，該信託利益為金錢時，以信託金額按贈與時起至受益時止之期間，依贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率複利折算現值計算之；信託利益為金錢以外之財產時，以贈與時信託財產之時價，按贈與時起至受益時止之期間，依贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率複利折算現值計算之。三、享有孳息部分信託利益之權利者，以信託金額或贈與時信託財產之時價，減除依前款規定所計算之價值後之餘額為準。但該孳息係給付公債、公司債、金融債券或其他約載之固定利息者，其價值之計算，以每年享有之利息，依贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率，按年複利折算現值之總和計算之。四、享有信託利益之權利為按期定額給付者，其價值之計算，以每年享有信託利益之數額，依贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率，按年複利折算現值之總和計算之；享有信託利益之權利為全部信託利益扣除按期定額給付後之餘額者，其價值之計算，以贈與時信託財產之時價減除依前段規定計算之價值後之餘額計算之。五、享有前四款所規定信託利益之一部者，按受益比率計算之。」

上述遺產及贈與稅法第十條之二第二款及第三款之算法中存在一重大不合理之假設，亦即第二款關於享有孳息以外信託利益之權利者，規定以複利折算現值，以及第三

¹⁹⁷ 例如曾美智、陳貴端合著「他益信託視同贈與課稅之探討」，收錄於財稅研究第39卷第3期。

款關於享有孳息部分信託利益之權利者，減除依第二款規定所計算之價值後之餘額為準的做法。

舉例而言，若在利率為百分之一的情形下，以價值一億元之股票成立信託期間為民國 96 年 10 月 1 日至民國 97 年 10 月 1 日之孳息他益信託，則此時：

1、依遺產及贈與稅法第十條之二第二款規定

所計算之價值，為 100,000,000 除以 $(1+1\%)$ 的一次方，亦即 99,009,901 元。

2、依遺產及贈與稅法第十條之二第三款規定

計算享有信託利益之權利價值僅為 100,000,000 減去 99,009,901 元，亦即 990,099 元，此時委託人完全不用繳納贈與稅。

在課徵遺產稅之情形，其享有信託利益之權利價值計算之規定在遺產及贈與稅法第十條之一，為該條規定與遺產及贈與稅法第十條之二意旨相同，亦存在有上述相同之問題。

肆、捐贈之濫用：

一、對捐贈活動給予稅捐優惠之理由

與捐贈有關之稅捐優惠規定，主要散見於所得稅法、文化藝術獎助條例、遺產及贈與稅法、土地稅法、印花稅法、政治獻金法等規定之中，其優惠之機制通常為，以捐贈數額之一定比例作為稅基之減項，或是直接免除其本應負擔之稅捐等方式給予優惠。

政府之所以於各種法規中鼓勵私人進行捐贈活動，並對之給予稅捐上之優惠，其主要立論基礎依受捐贈主體之不同，存在有不同之理由。例如，當受捐贈之主體為政府本身時，則此時對於為捐贈者給予稅捐負擔上之優惠，主要理由在於，若所捐贈之客體為現金時，則私人每捐贈一塊錢，政府僅需犧牲邊際稅率之成本即可獲得大於稅收損失（邊際稅率）之利益（ $1 - \text{邊際稅率}$ ），對於政府財政收入上有所助益¹⁹⁸；而若所捐贈之客體為「非現金資產」時，則或係基於該資產具公益性質（例如：既成道路之捐贈），從而以稅捐優惠方式作為私人捐贈之誘因，政府亦可因此減少因提供該項行政服務所需之財政上之負擔，抑或是基於政府行政程序上之繁瑣，對於特定事件應變上或有所不及，因此鼓勵私人以捐贈方式，補充政府能力上之不足。

¹⁹⁸ 請參照吳世英，租稅制度與個人捐贈行為，財稅研究，第 35 卷第 3 期，92 年 5 月，頁 2。

若當受捐贈之主體為教育、社會、文化等福利機構時，由於單靠私部門力量恐無法支應此等機構之需求，而此等福利機構所提供之服務具有協助、補充政府能力之「公共財」性質，故會出現「搭便車 (free-riding)」之效果，因此政府有介入支持之理由，從而提供租稅上之誘因，以鼓勵私人對此等團體進行捐贈活動¹⁹⁹；當受捐贈之主體為少數、弱勢團體時，則此等福利團體所提供服務之對象由於係少數或弱勢者，因此其所提供之服務具有「異質性」，而非公共財之性質，然雖不具有公共財性質，惟基於人性尊嚴之維護亦為政府之職責，而政府受限於本質上為「集體決策者」之角色特質，勢必無法兼顧所有少數、弱勢團體之需求，因此，有以民間機構補足政府能力上之不足之必要，從而，政府即有透過稅捐優惠之方式，以「稅式支出」間接對此等福利團體進行補助之理由。²⁰⁰

二、捐贈制度之濫用

然而，不論受捐贈之主體為何，當捐贈之客體為「非現金資產」時，首先即涉及，為何政府要對於「非現金」捐贈給予租稅上之優惠，此部分前已略述，且非此部分所擬討論之重點，故不於此深究。

其次為，政府得否拒絕接受該非現金資產之捐贈，亦即，「捐贈」究竟係屬於「契約行為」，抑或是「單方行為」；以及，當政府接受該非現金資產之捐贈時，若稅捐優惠運轉之機制為，以捐贈之數額作為所得稅稅基之減項，此時「非現金捐贈」即產生「鑑價」上之問題，而此問題亦為實務上迭生爭議之所在，亦即，應在何數額範圍內肯認納稅義務人得以捐贈作為稅基之減項，始為合理之優惠，而不至於產生過度、或是優惠制度濫用之情形。

以下，即分別針對就實務上關於「既成道路之捐贈」以及「古董字畫之捐贈」此二類迭生爭議之「非現金資產」捐贈，是否產生稅捐優惠制度濫用之情形，分別進行討論。

(一) 既成道路之捐贈

1、問題概說

關於既成道路之捐贈，實務上主要的爭議在於，高所得者透過公告現值一成之低價向原地主購買既成道路後，將之捐贈予政府，並依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目之規定，以捐贈金額做為所得稅稅基之減項，且因係對政府之捐贈，故不受金額上限之限制。而實務上之爭議即在於此項非現金捐贈之鑑價問題，亦即，究竟應以公告現值或是以實際取得成本，作為該既成道路捐贈之金額。

過去稽徵機關均以公告現值認定捐贈金額，從而高所得者設若其所得稅之邊際稅率為 40%，而所捐贈既成道路依公告現值之一成買入後捐贈予政府，此時即得以公告現值之全額作為所得稅稅基之減項，以降低所得淨額，因此享有超過土地取得成本 30% 之減稅利益。故產生高所得者大量透過既成道路之市價與公告現值不一致之情形，以低價買

¹⁹⁹ 請參照許義忠，租稅優惠對私人捐獻公共財的影響，財稅研究，第 38 卷第 6 期，95 年 11 月，頁 124。

²⁰⁰ 請參照吳世英，租稅制度與個人捐贈行為，財稅研究，第 35 卷第 3 期，92 年 5 月，頁 2。

入、高價捐贈，從中獲取立法者制度規劃外之減稅利益，而產生是否有濫用捐贈制度、有違租稅公平、實質課稅原則之疑慮。²⁰¹

後財政部於財政部 95 年 2 月 15 日發佈之台財稅字第 09504507680 號²⁰²、92 年 6 月 3 日發佈之台財稅字第 0920452464 號²⁰³及 93 年 5 月 21 日發佈之台財稅字第 0930451432 號函²⁰⁴改變見解，原則上，捐贈者如能提出確實證據，則以購入成本核實認定所得稅稅基之列舉扣除額，否則，即按公告現值之 16% 以推計方式計算該既成道路購入成本，以平息此項捐贈措施所引起之稅捐公平上之爭議。

又，根據行政院 96 年 10 月 5 日送請第六屆立法院審議之所得稅法修正草案，亦進一步將捐贈規定，限制為僅得以現金捐贈為限，以防止非現金捐贈所可能造成之租稅規避、稅法漏洞。²⁰⁵

²⁰¹ 請參照林奇偉，納稅義務人捐贈公設地節稅之探討，稅務旬刊，第 1857 期，92 年 4 月 30 日，頁 7。

²⁰² 請參照財政部 95.2.15 台財稅字第 09504507680 號函：「摘要：94 年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準。內容：核定『94 年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準』個人以購入之土地捐贈而**未能提示土地取得成本確實證據**，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額**依土地公告現值之 16% 計算**」

²⁰³ 請參照財政部 92/06/03 台財稅字第 0920452464 號函：「摘要：個人以購入之土地捐贈列報扣除金額之認定標準。內容：一、自 93 年 1 月 1 日起，**個人以購入之土地捐贈，已提出土地取得成本確實證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目之規定核實減除**；購入年度與捐贈年度不同者，其捐贈列舉扣除金額之計算，按消費者物價指數調整之，調整金額以千元為單位，未達千元者按百元數四捨五入。二、個人以購入之土地捐贈，應檢附左列文件：(一)受贈機關、機構或團體開具領受捐贈之證明文件。(二)購入該捐贈土地之買賣契約書及付款證明，或其他足資證明文件。三、個人以購入之土地捐贈**未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之**。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定。」

²⁰⁴ 請參照財政部 93/05/21 台財稅字第 0930451432 號函：「摘要：個人以繼承之土地捐贈列報捐贈列舉扣除金額規定。內容：個人以繼承之土地捐贈，除屬依本部 90 年 5 月 2 日台財稅字第 0900452891 號及 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451431 號令規定，不計入遺產總額免徵遺產稅，並不得列報捐贈當年度綜合所得稅捐贈列舉扣除者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依本部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令第 3 點規定之標準認定之。」

²⁰⁵ 參照行政院 96 年 10 月 5 日送請第六屆立法院審議之所得稅法第十七條、第一百二十六條修正草案總說明：「所得稅法自四十四年修正公布全文以來，迄今已逾五十年，其間為健全稅制，促進租稅公平，歷經多次修正。現行綜合所得稅免稅額及各項扣除額占綜合所得總額之比率高達百分之六十，惟查近年來修正公布之所得稅法第十七條各項扣除額規定，多就特定項目為修正，因有其政策目標，反而未就各項扣除額之合理性進行整體檢討，爰在維持扣除總額比率不變之原則下，配合基本生活費之概念，考量各項扣除額之必要性及優先順序進行適度調整，以使資源作合理配置，減輕納稅義務人負擔，並符合租稅公平。爰擬具『所得稅法』第十七條、第一百二十六條修正草案，其修正要點如下：

- 一、提高薪資所得特別扣除額及身心障礙特別扣除額之額度至八萬二千元，以適度減輕納稅義務人之租稅負擔；**修正捐贈扣除，改以現金捐贈為限**，以防止租稅規避及保障稅收，落實個人捐贈係輔助政府從事各項公益活動之功能；另將教育學費特別扣除額之計算，由「每戶」二萬五千元改為按納稅義務人就讀大專以上院校子女之人數「每人」二萬五千元計算，並刪除領有獎學金者除外之規定，以適度減輕納稅義務人之租稅負擔及符合現階段之教育政策。(修正條文第十七條)
- 二、配合綜合所得稅課稅年度為每年一月一日起至十二月三十一日止，明定修正條文第十七條之施行日期為九十七年一月一日。(修正條文第一百二十六條)」

2、既成道路捐贈之評析

關於既成道路捐贈爭議之問題，財政部前開 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函，為避免高所得者濫用此制度而造成稅收損失，從而改以實際取得成本作為所得稅稅基之減項，而將重點放在捐贈者是否能證明取得成本上。然而，「既成道路」乃係因公益之需要，剝奪原土地所有人對於其土地自由使用、收益、處分上之權利，且該限制顯然已超過財產權所應負擔之社會義務，形成因公益而有「特別犧牲」之情形產生，依大法官解釋釋字第 400 號解釋之意旨²⁰⁶，各級政府有對之為徵收補償之義務，方符憲法第 15 條保障人民財產權之意旨。而徵收之金額，至少應為公告現值始能填補地主之損失。又，由於政府有徵收之義務，故當私人捐贈該筆土地時，政府無拒絕接受之理由，從而捐贈究屬單獨行為或係契約行為，在此即無討論之必要。

然而，有疑者為，當既成道路之地主將之捐贈予政府時，僅得依實際取得成本或係公告現值之 16% 計算捐贈金額，亦即以遠低於公告現值之市價作為所得稅稅基之減項；反之，當地主等待政府徵收時，則至少可取得公告現值之補償，依都市地畫法第 49 條規定，於必要時尚得加成 40% 作為補償，此二者間之差異是否合理，不無疑義。蓋既成道路公告現值之所以與實際市價間有所落差，乃係因該土地被認定為係既成道路後，政府卻遲未徵收之行為所致。職是之故，除前所述及之鑑價問題外，既成道路捐贈之所以產生爭議，其關鍵應在於各級政府遲遲未對應徵收之既成道路為徵收之緣故。

而原土地所有人之所以願意以公告現值一至二成之售價賤賣該既成道路之土地，即係肇因於遲未收到各級政府對該既成道路土地之徵收補償，迫使其必須賤價求售以減少損失。在前開含釋公布前，高所得者即可透過此售價與公告現值之落差獲取稅捐上之利益。²⁰⁷

然對於政府整體而言，以公告現值作為所得稅稅基之減項，表面上雖看似有稅捐收入上之減損，實際上，政府係僅以「公告現值乘上邊際稅率」作為對價，即取得該本應全額依公告現值徵收之土地，因此，整體而言，政府實未有損失，除非各級政府自始即不打算徵收該筆土地，或係將稅捐稽徵機關與應負徵收土地義務之各級政府割裂觀察。從而，以財政收入上之損失作為捐贈制度濫用之理由，該理由似有所不足。是故，既成道路之捐贈，政府與高所得者皆因此獲利，而真正受有損害者，毋寧是遲遲等不到政府

²⁰⁶ 請參照司法院大法官解釋釋字第 400 號解釋：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。如因公用或其他公益目的之必要，國家機關雖得依法徵收人民之財產，但應給予相當之補償，方符憲法保障財產權之意旨。既成道路符合一定要件而成立公用地役關係者，其所有權人對土地既已無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償，各級政府如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。若在某一道路範圍內之私有土地均辦理徵收，僅因既成道路有公用地役關係而以命令規定繼續使用，毋庸同時徵收補償，顯與平等原則相違。至於因地理環境或人文狀況改變，既成道路喪失其原有功能者，則應隨時檢討並予廢止。行政院中華民國六十七年七月十四日台六十七內字第六三〇一號函及同院六十九年二月二十三日台六十九內字第二〇七二號函與前述意旨不符部分，應不再援用。」

²⁰⁷ 請參照吳世英，租稅制度與個人捐贈行為，財稅研究，第 35 卷第 3 期，92 年 5 月，頁 13。

徵收補償之原地主。²⁰⁸

故既成道路捐贈肯認捐贈者得以公告現值作為所得稅稅基減項之關鍵，應不在於高所得者透過大量濫用此優惠措施而造成之稅收損失，反之，應在於高所得者利用此制度享有超過立法者制度設計預期得到之規範效果，而有稅法漏洞²⁰⁹之產生，以致於有違租稅公平或是量能原則之疑慮。

而在前開函釋公布後，則高所得者即無法透過捐贈既成道路取得租稅利益，從而即有效減少前開爭議之發生，合於租稅公平、量能原則。然而當私人因此無捐贈既成道路之誘因後，政府亦因此需付出較高之代價（公告現值之全額），始能徵收取得該既成道路所有權。

3、小結

準此，歸根究柢，既成道路捐贈之所以產生爭議，其癥結乃係在於政府本身遲未對該土地進行徵收之緣故，而究竟應以實際取得成本或係公告現值作為所得稅稅基之減項，恆存在量能課稅公平負擔原則與鼓勵捐地節稅使政府得以較低成本所取得利益間之拔河。在前開函釋公布後，以實際取得成本為準，作為所得稅稅基之減項，或係依所得稅法修正草案，限制所得稅稅基捐贈扣除僅得以現金捐贈為限，而政府卻仍遲遲不對既成道路為徵收補償時，則最後真正被犧牲者，仍係原土地所有人。

（二）古董字畫之捐贈

1、問題概說

在所得稅法修正草案通過前，現行法仍准許實物捐贈，故關於古董字畫之捐贈，首先即必須處理受捐贈之機關得否拒絕該項捐贈之問題，蓋基於各行政機關組織法上職權之不同，古董字畫之捐贈對受捐贈者不見得有意義，此時即有拒絕接受之必要，以避免任意接受客觀價值不確定之古董字畫，而容許以之作為所得稅稅基減項所可能產生之弊端。亦即，此時即必須討論，「捐贈」之性質究為契約行為，或係單獨行為。簡言之，若

²⁰⁸ 請參照林奇偉，納稅義務人捐贈公設地節稅之探討，稅務旬刊，第 1857 期，92 年 4 月 30 日，頁 9。相同見解，請參照吳世英，租稅制度與個人捐贈行為，財稅研究，第 35 卷第 3 期，92 年 5 月，頁 14。

²⁰⁹ 「法律漏洞」乃是指一種不完整性或是不圓滿性，從而法律漏洞存在的前提是立法者擬定有一個規範計畫，而欲將之具體落實成法律條文之文字，亦即必須取向於其所追求者為何後，始能討論是否具有法律漏洞的存在。而當該規範計畫、立法目的落實成法條文字之結果，不能完整表達其所欲規範者時，亦即存在有「違反計畫的不圓滿性時」，即構成法律漏洞。簡言之，規範計畫是指立法者原本所預計要規範之「應然」狀態，而具體落實成法條文字之結果，即為該規範「實然」之狀態，當應然與實然間有所落差時，該法律即有漏洞之存在。而該落差包含了過與不及，蓋過與不及對於規範計畫而言，均屬於一種不圓滿性。從而，當所欲規範者未被納入規範中，或是當所不欲被規範之對象卻被納入規範中時，均構成所謂之法律漏洞。請參照黃茂榮，法學方法與現代民法，植根法學叢書編輯室，增訂四版，民國 91 年，頁 390~391，併請參照陳清秀，稅法總論，植根法學叢書編輯室，三版，民國 93 年 9 月，頁 167~169。

係契約行為，基於契約自由原則，當事人有決定締約與不締約之權利；反之，若係捐贈人之單獨行為，則行政機關即無選擇是否接受之決定權。

又，關於古董字畫捐贈之特色，其已述及，即在於古董字畫無一定之客觀價值，從而產生鑑價上之爭議，亦即，究竟應以何金額肯認捐贈者得以之作為所得稅稅基之減項，始不至於因金額認定之過低而有礙透過租稅誘因，引導私人行為之目的，或是因金額認定之過高，而導致過度優惠、捐贈制度濫用之問題。

2、古董字畫捐贈之評析

首先，就「捐贈」行為究屬契約行為或係單獨行為此問題而言。單方行為係指由當事人一方之意思表示而成立之法律行為；契約係指一事件務涉及兩個以上之人的利益，其法律關係內容的形成自應由其當事人以一致之意思表示共同決定，而該一致之意思表示，法律上即稱為契約。²¹⁰

本文認為，基於捐贈之數額在所得之一定比例內，得作為所得稅稅基之減項，或享有其他租稅優惠之待遇，如依遺產及贈與稅法第 20 條規定不計入贈與總額，而免課贈與稅，從而對於國家財政收入及租稅公平均有一定之影響，故不適當認為行政機關對於私人之捐贈有接受之義務，應肯認受捐贈機關對於捐贈行為有決定是否接受之權利，亦即，得依所捐贈之非現金資產性質是否為其所需而決定接受或拒絕該非現金資產之捐贈，而實務上，受捐贈單位亦非來者不拒、一概接受²¹¹。職是，捐贈行為宜定性為契約行為。又，由於契約目的涉及公益，契約內容同時亦影響人民稅法上之權利義務，且當事人一方為行政機關，故依大法官解釋釋字第 533 號之意旨²¹²，應肯認私人對於政府之捐贈，於政府允受之行為屬於行政契約之訂定。而由於捐贈與民法之贈與契約均具有，一方以自己之財產無償給予他方之單務契約性質，故應得依行政程序法第 149 條準用民法關於贈與契約之規定。

其次為，若行政機關接受該非現金資產之捐贈後，在古董字畫方面，最大的爭議即出現在鑑價問題上，蓋如前所述，古董字畫等藝術品之價值具有濃厚的主觀性，在未實際於市場交易前，難以估計其客觀價值，此亦為關於透過古董字畫等藝術品之捐贈達成

²¹⁰ 請參照黃茂榮，法律行為與契約之締結，債法總論（第一冊），植根，91 年 6 月，頁 139。

²¹¹ 請參照陳宜君，捐贈作品會蔚為風氣嗎？——從公立美術館接受捐贈作品談起，典藏藝術雜誌，第 85 期，88 年 10 月，頁 134。

²¹² 請參照司法院大法官解釋釋字第 533 號解釋：「憲法第十六條規定，人民之訴訟權應予保障，旨在確保人民於其權利受侵害時，得依法定程序提起訴訟以求救濟。中央健康保險局依其組織法規係國家機關，為執行其法定之職權，就辦理全民健康保險醫療服務有關事項，與各醫事服務機構締結全民健康保險特約醫事服務機構合約，約定由特約醫事服務機構提供被保險人醫療保健服務，以達促進國民健康、增進公共利益之行政目的，故此項合約具有行政契約之性質。締約雙方如對契約內容發生爭議，屬於公法上爭訟事件，依中華民國八十七年十月二十八日修正公布之行政訴訟法第二條：「公法上之爭議，除法律別有規定外，得依本法提起行政訴訟。」第八條第一項：「人民與中央或地方機關間，因公法上原因發生財產上之給付或請求作成行政處分以外之其他非財產上之給付，得提起給付訴訟。因公法上契約發生之給付，亦同。」規定，應循行政訴訟途徑尋求救濟。保險醫事服務機構與中央健康保險局締結前述合約，如因而發生履約爭議，經該醫事服務機構依全民健康保險法第五條第一項所定程序提請審議，對審議結果仍有不服，自得依法提起行政爭訟。」

免稅捐之效果，最受人非議之所在。亦即，若將低價買入的古董字畫捐贈給政府，但卻以較高之金額認定捐贈物品之價值時，則可能造成減稅之數額大於取得該古董字畫之價額，而有違反實質課稅、優惠制度濫用之情形。

此外，古董字畫等文化藝術品送交鑑定所需之成本亦非低廉，而捐贈者通常不願於捐贈外再負擔鑑定費用，此點亦為目前實務上關於古董字畫捐贈所存在之困難。²¹³

3、小結

由於「捐贈」承前所述，性質上屬於契約行為，若所受之捐贈為「非現金資產」時，在此為古董字畫捐贈之情形，為達到捐贈制度提供稅捐優惠之目的，並避免可能產生的過度優惠、優惠制度之濫用等弊端，受捐贈機關於承諾時，應區分二種情形，一為若所捐贈之資產為涉及該機關法定組織權限之運作，且對其業務執行有所助益時，即可對捐贈為承諾；反之，若所捐贈之資產與該機關之職權無關係時，且難以變價時，則應拒絕接受該捐贈，若非難以變價之情形，則應逕付拍賣，並以拍賣所得之價金作為捐贈金額，以解決非現金資產鑑價上之問題。惟逕付拍賣在經濟上或有所不利，蓋對於受捐贈機關，相較於捐贈者而言，並無強烈動機尋求較好之賣價，因此可能產生效率較低之不利益，從而減少此類型捐贈之存在，惟整體而言，對受捐贈機關仍係有利無害，且所受非現金捐贈若與受捐贈機關之職權運作無涉時，則本亦非捐贈制度所欲鼓勵之對象，從而縱有所不利，亦不減損捐贈制度之目的。

惟在第一種情形，亦即所捐贈之資產為涉及該機關法定組織權限之運作，且對其有所助益，而接受該非現金捐贈時，此時則需建立客觀之鑑價制度²¹⁴，以正確衡量該資產之價值，一方面正確估算資產價值，可以促使私人願意為捐贈行為，另一方面，亦可減少不正確估價所可能產生過度優惠之弊。

三、結論

對於捐贈給予租稅優惠之制度，或係基於政府財政收入上之助益，或係基於補足政府角色、功能上之不足等理由，有其合理性基礎存在。惟就非現金資產為捐贈時，若制度設計或係運作上有所缺失，卻亦可能產生有違實質課稅、量能負擔公平原則等情形。

在既成道路之捐贈部分，如前所述，其癥結點乃在於各級政府遲遲未對既成道路為徵收補償之緣故，而產生高所得者利用低價買入、高價捐贈之方式獲取超額之租稅利益，而有是否濫用捐贈制度之疑慮。然論之經濟實質，此種情形，不論是政府或係為捐贈之高所得者而言，均未受有損害，真正被犧牲者，毋寧是遲遲等不到徵收補償之原地主。

就古董字畫捐贈方面，其關鍵即在於，應肯認捐贈性質上屬於契約行為，受捐贈者得決定是否接受該項捐贈，避免無益之捐贈反造成稅基之侵蝕。又，就此種客觀價值難

²¹³ 請參照鄭功賢，你發心，我鼓勵！——談租稅優惠與藝術品捐贈，典藏藝術雜誌，第85期，88年10月，頁139。

²¹⁴ 請參照楊崇森，從澳洲對藝術品捐贈之租稅獎勵談我國之相關規定，財稅研究，第38卷第4期，95年7月，頁147。並參照鄭功賢，你發心，我鼓勵！——談租稅優惠與藝術品捐贈，典藏藝術雜誌，第85期，88年10月，頁139。

以估算之古董字畫等藝術性質非現金捐贈，合理鑑價制度之建置，即為鼓勵文化、藝術等捐贈能否達其立法目的而不被濫用之關鍵。

伍、人身保險之保險給付：

關於人身保險之保險給付，所得稅法與遺產及贈與稅法分別定有相關免稅規定。所得稅法第四條第一項第七款規定：「人身保險、勞工保險及軍、公、教保險之保險給付，免納所得稅。」遺產及贈與稅法第十六條第九款規定：「約定於被繼承人死亡時，給付其所指定受益人之人壽保險金額、軍、公、教人員、勞工或農民保險之保險金額及互助金，不計入遺產總額。」由於人身保險兼具安全保障及儲蓄之特性，並可彌補社會福利政策之不足²¹⁵，故國家以給予稅捐優惠之方式，鼓勵人民購買保險(包括社會保險及私人保險)，以達轉嫁社會風險及確立社會安全保障之目的，是故相關稅捐優惠措施可謂係基於社會目的所為之優惠措施。就人身保險而言，依保險法第十三條第三項之規定，可分為「人壽保險」(第一百零一條以下)、「健康保險」(第一百二十五條以下)、「傷害保險」(第一百三十一條以下)及「年金保險」(第一百三十五條之一以下)。其中就「人壽保險」、「年金保險」及「傷害保險」部分所可能造成之過度優惠問題，茲分別說明如下：

一、人壽保險：

關於人壽保險，保險法第一百零一條作有如下之規定：「人壽保險人於被保險人在契約規定年限內死亡，或屆契約規定年限而仍生存時，依照契約負給付保險金額之責。」由此可知，人壽保險可分為以被保險人之生存為事故之「生存保險」(本條後段)及以被保險人之死亡為事故之「死亡保險」(本條前段)。關於生存保險，其所存在者乃稅捐規避之問題；關於死亡保險，其所存在者乃重複優惠之問題，二者乃不同之過度優惠類型，茲分別以生存給付 / 死亡給付為主軸說明如下：

(一) 生存給付(生存保險)→稅捐規避：

正如前述，「生存保險」係指以被保險人之生存作為保險事故之保險，而所謂「生存給付」，自係指被保險人屆契約所定期限仍生存時，受益人所得領取之保險給付。由於民

²¹⁵ 簡錦紅、李怡慧、施恬、李瓊琳、謝幼娟，人身保險相關課稅措施之檢討—所得稅及遺產贈與稅(上)，財稅研究第三十二卷第一期，2000/01，頁138。

國九十年保險法修正後確立「投資型保險」²¹⁶之法源依據，是故人壽保險中關於生存保險之部分除具有儲蓄之社會安全功能外，尚因其得作為投資之手段(即所謂「投資型人壽保險」)，故兼具有投資理財之經濟效益。實務上即常見納稅義務人藉由「投資型人壽保險」此一工具，以自己為要保人，並指定他人為受益人之方式，將為數可觀之投資利益無償移轉於他人，以規避贈與稅之課徵，並同時享有人身保險各項優惠制度所帶來之稅捐利益，即要保人所支出之保險費可作為綜合所得稅之列舉扣除額(所得稅法第十七條第一項第二款第二目之二)，而受益人所受領之保險給付可免納所得稅(所得稅法第四條第一項第七款)。

(二) 死亡給付(死亡保險)→重複優惠：

所謂「死亡保險」，如前所述，係指以被保險人之死亡作為保險事故之保險，而「死亡給付」，則係指被保險人之死亡於符合保險契約所定要件時，受益人所得領取之保險給付。由於一方面要保人所給付之保險費得作為綜合所得稅之列舉扣除額(所得稅法第十七條第一項第二款第二目之二)，另一方面於被保險人死亡時其保險給付不但不作為受益人之所得課徵所得稅(所得稅法第四條第一項第七款)，亦不計入遺產總額中課徵遺產稅(遺產及贈與稅法第十六條第九款、保險法第一百一十二條)，是故有造成重複優惠之疑慮。

二、年金保險

關於年金保險，保險法第一百三十五條之一作有如下規定：「年金保險人於被保險人生存期間或特定期間內，依照契約負一次或分期給付一定金額之責」。由此規定可知，年金保險除「單純年金保險」外，尚包括「最低保證年金保險」²¹⁷。前者係指「僅以被保險人之生存作為保險事故」之保險，換言之，若被保險人於年金清償期間身故，保險人即不再為任何年金給付，亦不退還任何保險費或保單價值準備金，亦即「**單純之年金保險**」**僅有生存給付**。後者則係指無論被保險人生存與否，保險人皆須依保險契約所載之「最低保證金額」(此即所謂的償還年金)或「最低保證期間」(此即所謂的最低保證年金)為保險給付，在此種情況下，即使被保險人死亡，保險人仍須將年金給付予契約預先指定

²¹⁶所謂「投資型保險」，依保險法施行細則第十四條之規定係指：「保險人將要保人所繳保險費，依約定方式扣除保險人各項費用，並依其同意或指定之投資分配方式，置於專設帳簿中，而由要保人承擔全部或部分投資風險之人身保險。」關於人身保險，其究何所指？依行政院金管會民國九十五年九月一日發布生效之「人身保險商品審查應注意事項」第二點規定可知，係指人壽保險(投資型人壽保險)及年金保險(投資型年金保險)，健康保險及傷害保險則被排除在外。

²¹⁷請參閱汪信君、廖世昌合著，保險法理論與實務，2006/09，頁330、331。

之受益人，換言之，在「最低保證年金保險」之下有生存給付及死亡給付。統合言之，無論年金保險係何種類型，就生存給付之部分，皆有如同人壽保險中稅捐規避之問題，就死亡給付之部分，則有重複優惠之問題，茲分別析述如下：

(一) 生存給付(單純之年金保險、最低保證年金保險)→稅捐規避：

如同前述，在民國九十年保險法修正確立「投資型保險」之法源依據後，年金保險亦得作為投資之工具，實務上即常見納稅義務人藉由「投資型年金保險」此一工具，以自己為要保人，以他人為受益人，將龐大之投資利益移轉於他人，藉以規避贈與稅之課徵，並同時享有人身保險各項優惠制度所帶來之稅捐利益，即要保人所支出之保險費可作為綜合所得稅之列舉扣除額(所得稅法第十七條第一項第二款第二目之二)，而受益人所受領之保險給付可免納所得稅(所得稅法第四條第一項第七款)。

(二) 死亡給付(最低保證年金保險)→重複優惠：

關於年金保險死亡給付之部分，首先要保人所給付之保險費得作為綜合所得稅之列舉扣除額(所得稅法第十七條第一項第二款第二目之二)，另一方面於被保險人死亡後，受益人所受領之保險給付不但不作為受益人之所得課徵所得稅(所得稅法第四條第一項第七款)，亦不作為被保險人之遺產而課徵遺產稅(保險法第一百三十五條之三第二項準用第一百一十二條)，是故有造成重複優惠之疑慮。

綜上所述，由於人身保險中關於「人壽保險」及「年金保險」之部分有過度優惠的問題，故此次採行之個人最低稅負制即將此二者納入稅基，並限定在要保人與受益人非屬同一人之情形下始須課稅，如此一方面得防杜實務上利用此一稅捐優惠措施進行稅捐規避之情形，另一方面亦可適度緩和人壽保險及年金保險中死亡給付部分給予他人過度優惠之觀感。但考量此二類保險仍具有社會安全功能，故就死亡給付部分定有新臺幣三千萬元之免稅額，就超過新臺幣三千萬元之部分始予計入稅基(所得基本稅額條例第十二條第一項第二款但書)，以兼顧一般家庭照顧遺屬生活之需要²¹⁸。

三、傷害保險之死亡給付→重複優惠：

關於傷害保險死亡給付之部分，首先要保人所給付之保險費得作為綜合所得稅之列舉扣除額(所得稅法第十七條第一項第二款第二目之二)，另一方面於被保險人死亡後，受益人所受領之保險給付不但不作為受益人之所得課徵所得稅(所得稅法第四條第一項第七款)，亦不作為被保險人之遺產而課徵遺產稅(保險法第一百三十五條準用第一百一十二條)，是故有造成重複優惠之疑慮。

²¹⁸ 請參閱該條之立法說明，收錄於財政部，租稅教育用書---「所得基本稅額條例」，頁 18。

人壽保險、年金保險及傷害保險所具有之「稅捐規避」及「重複優惠」問題已如上述。此次採行之個人最低稅負制，就人壽保險及年金保險之保險給付部分納入稅基，確實多少有解決此一過度優惠問題之功用，但嚴格言之，此種方法並非正本溯源之道。首先就稅捐規避部分，理想之解決方案應係直接就要保人與受益人非屬同一人之壽險及年金保險，受益人所受領之生存保險給付，向要保人課徵贈與稅²¹⁹，如此始為治本之道。另就「重複優惠」的問題，亦應直接就現行法加以檢討，例如將人壽保險及年金保險、傷害保險中死亡給付之部分改為定額免稅等²²⁰，以消弭人身保險所造成的過度優惠。但若考量直接修法有其困難度，尤其取消此等優厚之稅捐優惠措施必定造成人民極大的反彈，在立法院可能難以過關之情況下，採取此種迂迴權宜的措施亦屬可行的方法之一，但此法畢竟非長久之計，故俟將來改革條件成熟後，仍應以直接修法為當。

陸、結論

在台灣經濟發展過程中，政府往往透過局部租稅減免作為獎勵投資、鼓勵儲蓄、促進外銷的工具，並且可利用租稅減免手段來鼓勵研究與發展（R&D）、人才培訓，期能促進經濟發展與產業升級。如此作法，破壞租稅中立公平性，是否真能有利於經濟發展？於本章就四個主題徹底檢討後，發現現行優惠規定中，尚存有重複優惠或優惠規定內存有漏洞，將使納稅義務人利用此漏洞進行稅捐之規避，除造成國庫損失外，亦消耗磨損政府美意。是故，就目前相關租稅優惠規定，仍有值得改進、商榷部份。

²¹⁹ 實務上類似之案例為年金保險之要保人於保險期滿前將受益人由自己變更為他人，期滿時即由該他人受領保險給付。國稅局認定此一行為係要保人將自己的受益權無償移轉於他人，因此構成遺產及贈與稅法第四條第二項之贈與，並向要保人課徵贈與稅。要保人不服，提經復查、訴願、行政訴訟，結果一路敗訴（請見最高行政法院 94 年判字第 2056 號判決、台北高等行政法院 92 年訴字第 505 號判決。二者為不同之案例，但爭執內容相同。）在此等類型之案例中，因要保人將受益人由自己變更為他人，故客觀言之，亦屬要保人與受益人非屬同一人之年金保險，但終究與一開始要保人與受益人即非屬同一人之情形不同，實務界對變更受益人部分構成贈與並無疑義，但就一開始要保人與受益人即非屬同一人之情形卻未見有任何解釋函令或判決，僅有行政院財政改革委員會在「人身保險相關相關課稅問題之檢討」計畫案中，有提及應課徵要保人贈與稅，但其法律據係遺產及贈與稅法第四條第二項或遺產及贈與稅法第五第三款或另立新法，則未見說明。【關於該計畫案之主要結論及建議，網址：<http://www.nta.gov.tw/business/1-2-1.pdf>，頁 15、16】。

²²⁰ 請參閱行政院財政改革委員會在「人身保險相關相關課稅問題之檢討」計畫案，頁 15。連結網址同上。

第六章 最低稅負制對於稅捐優惠之衝擊*

目次

壹、總論

一、最低稅負制之概念

二、最低稅負制實施原因

(一)實施背景

(二)實施原因

1、財政部之見解

(1)稅捐優惠下，造成量能課稅原則的扭曲

(2)限縮稅式支出，增加國庫收入

2、本文見解

三、最低稅負制實施方案

(一)實施方式

(二)實施法案

1、修法或立法問題

(1)修正所得稅法

(2)修正促進產業升級條例

(3)修正稅捐稽徵法

(4)另立最低稅負新法

2、我國採行之方式

四、信賴保護與最低稅負制

(一)信賴保護與稅法

(二)信賴保護與稅捐優惠

(三)信賴保護與稅法之相關實務見解

1、台財稅字第 0900453998 號

2、高雄高等行政法院九十二年度訴字第三十九號判決

(四)所得基本稅額條例與信賴保護

1、第 7 條 營利事業之基本所得額，為依所得稅法規定計算之課稅所得額，加計下列各款所得額後之合計數

2、第 16 條 第七條第一項第二款至第八款規定之所得額，符合下列規定之一

* 本章作者：邱晨，國立台灣大學國家發展研究所碩士班 3 年級；蘇源昌，福田稅務諮詢顧問公司會計師；陳怡蓀，國立台灣大法律研究所稅法組碩士班 2 年級。

者，於計算營利事業基本所得額時，得免予計入

五、小結

貳、企業最低稅負制

一、企業最低稅負制內容

(一) 營利事業之一般所得稅額

(二) 營利事業之基本稅額

1、基本所得額

2、營利事業之基本稅額

二、企業最低稅負制與兩稅合一

三、稅捐優惠對過去經濟成長影響

(一) 製造業經濟成長變化

1、產業分類

〈1〉「傳統產業」與「非傳統產業」

〈2〉傳統工業、基礎工業與技術密集工業

〈3〉「新興重要策略性產業」與「新興重要策略性產業以外的其他產業」

2、最近十一年度製造業各產業變化

(二) 製造業稅捐優惠效果分析

四、企業最低稅負制對經濟成長影響

(一) 稅捐優惠與國外直接投資

(二) 企業最低稅負制與國際租稅競爭

1、大陸對外資稅捐優惠

2、大陸稅捐優惠對台商影響

3、小結

五、企業最低稅負制產生之問題

(一) 外資在台投資，面臨收益課稅問題

1、營業代理人或分支機構爭議

2、影響課稅主體設立與否

3、財政部見解

(二) 有價證券成本認定標準

(三) 未上市證券交易所對自然人、法人適用結果不同

六、小結

參、個人最低稅負制

一、概論

(一) 個人最低稅負制之立法目的

- 1、矯正因過度優惠所造成之課稅不公
 - 2、兩稅合一制度實施後，僅對企業採取最低稅負制無法發揮實效
- (二)個人最低稅負制之運作模式
- 二、各項稅捐優惠規定之內涵及評析
- (一) 作為計算一般所得稅額之減項(所得基本稅額條例第十一條)
- 1、新興重要策略性產業之股東投資抵減【施行細則第三條第一款(促進產業升級條例第八條)】
 - 2、參與重大交通建設民間機構之股東投資抵減【施行細則第三條第二款(獎勵民間參與交通建設條例第三十三條)】
- (二) 作為計算所得基本稅額之加項【即稅基：基本所得額】(所得基本稅額條例第十二條第一項)
- 三、個人最低稅負制實施之衝擊
- (一)短期內反造成鼓勵資金外流之效果
 - (二)影響本國金融產業之發展
 - (三)影響本國金融秩序之安定
- 四、小結
- 肆、結論

壹、總論

一、最低稅負制之概念

最低稅負制最早在一九六九年由美國提出，主要是針對高所得者過度使用稅捐優惠規定規避稅負，所採取的一種「懲罰性」措施。其可分為個人最低稅負制與企業最低稅負制二種。就前者言，美國曾經採用過二種不同的制度設計。從一九七〇到一九八二年止，實施「附加式」最低稅負制，亦即將一些有錢人享受最多的減免稅項目挑選出來，並予以加總，若超過某一金額水準，則就其超過部分加徵一定比率的補充性稅負。其次，從一九七八年開始改採「替代式」最低稅負制，其作法是另行制定一套不同於一般稅制的免稅額與稅率級距，將一些對有錢人有利的減免稅優惠還原成應納稅的稅基後，依據此一「另設」的稅制計算其應繳的稅負。若依此計算出的稅負低於一般稅制下應繳的金額，則按一般稅制的結果繳稅；若依此計算出的稅負高於一般稅制下應繳的金額，則按最低稅負制的結果繳稅。基本上，最低稅負制的設計乃遵守「擴大稅基、降低稅率」的課稅原則，故可視為是一般所得稅制外的一種「平行稅」。其目的主要是用一套較符合效率與公平的課稅機制，來制衡與檢驗現行制度的運作與缺失。

二、最低稅負制實施原因：

(一)實施背景：

在一九六九年一月，美國財政部長向國會報告，有一百五十五位年所得超過美金二十萬的高所得者，在他們一九六七年的申報書上不用繳納任何一毛錢的所得稅。這一則報告掀起了一場政治風暴。雖然這些高所得者都是合法取得稅捐優惠，但是美國國會仍然擔心「高所得卻低稅負甚至零稅負」的不公平現象，將會摧毀民眾對整體租稅制度的「尊敬」〈Such inequity undermines respect for the entire tax system〉。一九六九年當年美國立即通過租稅改革法案〈the Tax Reform Act of 1969〉，增訂了最低稅負〈minimum tax〉的規定，以確保高所得的個人與企業都必須要繳交合理的最低稅負，不能濫用稅捐優惠項目完全規避或只繳交過低的所得稅負。²²¹相繼而來的是加拿大政府為了導正稅捐減免項目繁多，造成許多高所得者無需負擔稅負，違背量能課稅原則之現象，

²²¹ 請參閱林世銘、陳明進、葛克昌、朱澤民，建立我國所得稅最低稅負制度之研究，2005/06，頁1。

於是在一九八六年參考美國稅法之規定，訂定最低稅負制。印度實施背景亦差不多。

情況可能比美國更糟的是，九十四年六月我國財政部長林全提出數據指出二〇〇三年全國前四十名最高所得者，年所得都超過三億元，有八個人一毛錢所得稅都不用繳，另外七個人的稅率不到1%，只有五、六個人按正常稅率繳稅。這些高所得者的總所得約二百七十億元，但是透過捐贈鑑價不易的字畫、未上市上櫃股票等非現金的實物捐贈，總共列舉扣除了一百八十億元，由於原本應適用40%的稅率，他們至少規避了七十二億元的租稅負擔。高所得者可以鑽法律之漏洞而不用繳稅，薪資階級者卻動輒負擔13%或21%的稅率。租稅負擔不公平的問題，不僅在個人，同樣嚴重的出現在營利事業所得稅上面。依據財政部九十二年度的統計資料顯示，由於促進產業升級條例所提供的稅捐優惠措施，七百二十四家高科技產業的公司享有約一千一百八十四億元的免稅所得額（佔全國同類免稅優惠之70%）以及三百六十八億元的投資抵減（佔全國之55%），平均每家高科技公司享受一點六四億元免稅所得與五千零八十三萬元之投資抵減，而其他四十九萬家營利事業平均僅有十點四萬元之免稅所得額與六點二萬元之投資抵減。高科技業者享受優渥的稅捐優惠，相反地政府財政赤字卻日益擴大。此等稅制不公、財政惡化的現象，近年來經由報章與電視等媒體之再三報導，不但已經嚴重損傷我國廣大納稅義務人對整體稅制之「尊敬」；為社會弱勢代言的泛紫聯盟，更已從二〇〇四年起兩度發起抗稅運動，並建議政府應實施「最低稅負制」，遏止財團利用多重避稅管道形成「高所得、低納稅」之不公平現象。財經學者並主張租稅改革之核心價值應在扭轉稅制的不公不義，強烈支持政府實施最低稅負制直接向低稅負的富人加稅。²²²因此，在學界、新聞媒體高度關切下，財政部自九十四年初，並積極展開最低稅負制之研究與準備工作。陳水扁總統於同年五月三十日主持「總統經濟顧問小組」會議後表示，台灣現行的國民租稅負擔率明顯偏低，政府應積極採取必要之對策。於是行政院院長謝長廷旋即於同年六月六日宣布成立稅改小組，並強調將儘速完成最低稅負制制度之方案，積極與立法院協調，儘速完成相關立法工作以貫徹租稅公平政策。

（二）實施原因：

1、財政部之見解：

從所得基本稅額條例總說明，我們可以得知政府實施最低稅負制，其原因有二²²³：

²²²請參閱林世銘、陳明進、葛克昌、朱澤民，建立我國所得稅最低稅負制度之研究，2005/06，頁2。

²²³所得基本稅額條例總說明「長期以來，我國為達成特定經濟、社會目的，採行各項租稅減免措施。實

(1)稅捐優惠下，造成量能課稅原則的扭曲：

以財政收入為目的之稅法，其合理正當性存在於國家財政收入如何公平分擔於國民間，其具體衡量基準即為「量能平等分擔原則」；非以財政收入為目的之稅法，此稅以稅捐優惠而犧牲量能原則來創造經濟誘因，以誘導管制人民之經濟行為。²²⁴但長期以來政府透過各種稅捐減免達到特定之經濟目的，其實施結果減免利益集中少數高獲利的企業或高所得的個人，造成部分所得極高者卻繳交極少租稅，甚至完全免稅，損害租稅公平性。因此財政部提出最低稅負制，使這些極高所得者，至少要繳一定程度的稅額。

(2)限縮稅式支出，增加國庫收入：

所謂稅式支出又稱隱含支出，不經政府預算支出，利用稅法一些減免規定而達成。我國之最低稅負制之所以包含營利事業與個人，其理由在於，依據現行法規規定，營利事業所享受所得稅減免仍多，並有集中於少數企業之情形，對於該等企業課以最基本稅負，可在兼顧產業發展情況下，適度達成租稅公平，並符合社會期待。而在兩稅合一制度下，公司所繳納之所得稅於盈餘分配予個人股東時，可由個人股東扣抵，因此，最低稅負制度若僅於公司階段實施，無法完全彰顯公平。另考量高所得個人透過實物捐贈方式等規避個人綜合所得稅之情形甚為嚴重，透過個人階段之最低稅負制，可適度達到所得重分配效果。因此，我國最低稅負制之實施範圍亦包括個人。²²⁵ 建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻。²²⁶

施結果，減免範圍逐漸擴增，而減免利益並有集中少數納稅義務人之情形，使租稅的公平性受到質疑。全面檢討修正不合時宜的租稅減免規定，係解決問題的根本之道。但因所得稅減免規定分散於 30 餘種法律當中，欲在短期內全面檢討修正，有其困難。參考國際經驗，如美國、韓國、加拿大等國的作法，訂定最低稅負制度(Alternative Minimum Tax)，使適用租稅減免規定而繳納較低所得稅負或甚至免稅之法人或個人，至少負擔一定比例之所得稅，可兼顧既有產業或社會政策，並適度減緩過度適用租稅減免規定造成的不公平，彌補現制的不足。」

²²⁴ 請參閱葛克昌，所得最低稅負制相關法律爭議，月旦財經法雜誌第 4 期，2006/03，頁 22。

²²⁵ 請參閱財政部台灣省南區國稅局網頁：http://www.ntas.gov.tw/county/ntas_h/income_QA.jsp。

²²⁶ 所得基本稅額條例第一條：「為維護租稅公平，確保國家稅收，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家

2、本文見解：

最低稅負制的實施原因在於避免稅捐優惠被過度濫用，造成量能課稅原則被過度犧牲，而損害了租稅公平、正義，因此政府提出了對策，就是實施最低稅負制，又由於稅捐優惠條文散見於十餘法條當中，因此如要一一抽絲撥繭，將不合理的稅捐優惠法條挑出，將會造成立法資源之浪費，因此另立特別法方式較屬可行。實務上立法理由、目的雖簡單，但是在手段上卻非如此。我們可從所得基本稅額條例第七條以及第十二條發現，其計算基本所得額在營利事業方面，將促進產業升級條例、獎勵民間參與公共建設條例、國際金融業務分行等條例下免稅所得納入稅基範圍；而在個人方面，主要將海外所得、保險給付、未上市櫃股票及私募基金受益憑證交易所得，納入稅基範圍。有疑問者在於，這些稅基部份，是否均與稅捐優惠有關，因為若與稅捐優惠無關，則就是純粹以增加國庫收入為目的，而將其納入稅基範圍，惟國家是否單純可因為增加國庫收入，而將原本列為稅捐優惠之事項，予以變相的廢除。²²⁷再者，若與稅捐優惠有關，則是否有造成過度優惠。因為最低稅負制係針對所得甚高，但因享受各項稅捐減免致繳納相對為低之稅負或完全免稅之企業或個人，課以最基本之稅負，故對於未適用稅捐優惠、或所繳納之一般所得稅額已較最低稅負為高者，不在課徵之列，並非全民或所有企業都須適用。因此，本文所要探討的方向是，將所得基本稅額條例列為稅基之部分，逐一檢視是否均為稅捐優惠，若是的話，其是否造成過度優惠，若答案亦是肯定的話，則採取最低稅負是否可解決過度優惠之情況，而對此些過度優惠，採取最低稅負之手段，對稅捐優惠所造成之衝擊為何。本文將一一說明。

而在此需要附帶說明的是，最低稅負制是否可達到防杜稅捐規避之目的。有學者認，最低稅負制當初設計之目的，即在於矯正過度優惠。因此是納稅義務人經由「合法」管道所為之稅捐規劃有過度犧牲量能課稅原則，已與租稅公平違背。至於經由脫法避稅之方式所為之稅捐規避，即非最低稅負制當初設計

財政之基本貢獻，特制定本條例。」

²²⁷ 租稅改革有其稅制合理化上的嚴肅意義，其目的不適當被簡化為：為增加稅收，紓解財政困難。特別是在現有稅制也曾經為國庫帶來滿意之稅收的情形，更應深入精密檢討造成今日狀況的細節。請參閱黃茂榮，稅法總論（法學方法與現代稅法）（第一冊增訂二版），2005/09，頁 502。

所欲解決之問題。²²⁸惟在本文寫作之過程中，發現納稅義務人因合法節稅，所導致之過度優惠以及因為稅捐規避所造成之稅捐優惠濫用，基本上是相當難以區分的。因此在探討過度優惠之問題時，仍將稅捐規避放入過度優惠之類型中，於此合先敘明。

三、最低稅負制實施方案：

(一)實施方式：

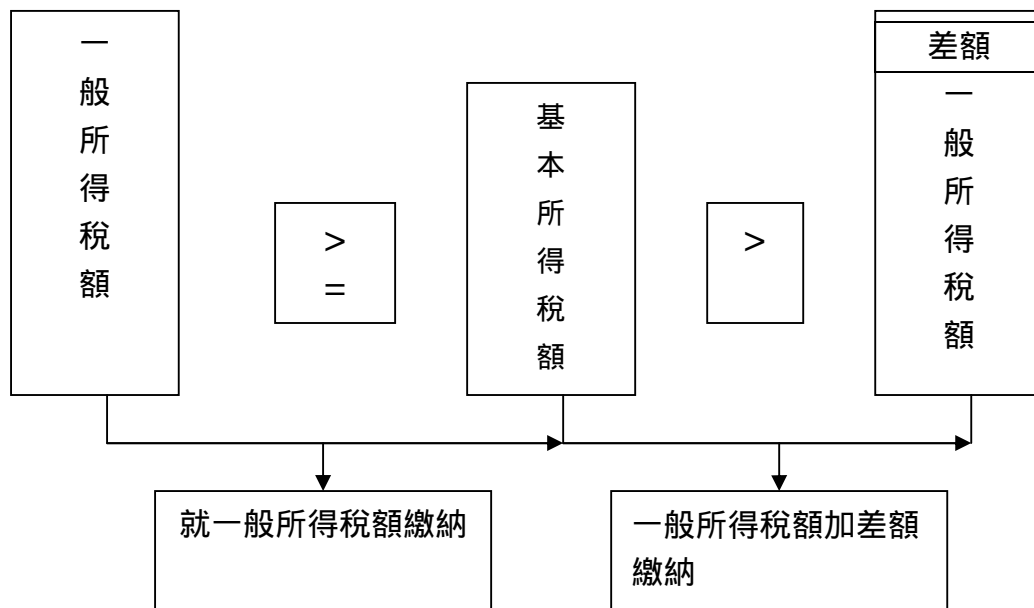
如前所述，最低稅負制有所謂的「附加式」最低稅負制以及「替代式」最低稅負制。我國是採取後者。即基本所得額大於二百萬之企業以及大於六百萬之個人，分別算出其一般所得稅額²²⁹以及其基本所得稅額，若前者大於後者，則繳納前者即可，因此時已達所得稅基本貢獻度，其應納稅額不受本條例影響；惟若前者小於後者，則除了須繳納一般所得稅額外，尚需加上基本稅額與一般所得稅額之差額。²³⁰可用下列圖示表示之：

替 代 式 ： 二 者 擇 高 課 稅

²²⁸ 請參閱葛克昌，所得最低稅負制相關法律爭議，月旦財經法雜誌第4期，2006/03，頁19。

²²⁹ 所得基本稅額條例第六條：「營利事業之一般所得稅額，為營利事業當年度依所得稅法第七十一條第一項、第七十三條第二項、第七十四條或第七十五條第一項規定計算之應納稅額，減除依其他法律規定之投資抵減稅額後之餘額。」以及第十一條：「個人之一般所得稅額，為個人當年度依所得稅法第七十一條第一項、第七十一條之一第一項或第二項規定計算之應納稅額，減除依其他法律規定之投資抵減稅額後之餘額。」

²³⁰ 所得基本稅額條例第四條第一項：「營利事業或個人依本條例規定計算之一般所得稅額高於或等於基本稅額者，該營利事業或個人當年度應繳納之所得稅，應按所得稅法及其他相關法律規定計算認定之。及其他一般所得稅額低於基本稅額者，其應繳納之所得稅，按所得稅法相關法律計算認定外，應另就基本稅額與一般所得稅額之差額認定之。」



(二)實施法案：

基於稅捐法定主義，在檢討應採行最低稅負制時，相關實施法案之制定亦是必須相輔相成的。而最低稅負制之推行，可採行之立法方式，亦可另訂新專法規範，其間各有利弊。茲就可採行之立法方式，以及我國所採行之方式說明如下：

1、修法或立法問題：

(1)修正所得稅法：

從比較法觀點，最低稅負制之主要國家多採行由所得稅法規範之設計，如美國、加拿大及德國。修改所得稅法，增列最低稅負制，以明該制度係對量能平等負擔適度尊重。即雖因經濟政策予以部分犧牲，但不得過度。而因所得稅具屬人性，²³¹故特別反映於綜合所得稅以及營利事業所得稅。此種作法亦與上述國家稅法簡化之趨勢相符。惟台灣之稅捐優惠法制，與上述國家不同，非規範於所得稅法中，而散見於促進產業升級條例、獎勵民間參與交通建設條例、促進民間參與公共建設法、企業併購法等，固修正所得稅法

²³¹ 請參閱葛克昌，綜合所得稅屬地主義之檢討與改制，收錄於所得稅與憲法，翰蘆增訂版，2003/02，頁316以下。

後其它各特別法如不配合修正，在適用上難免爭議。²³²因此，雖從比較法的觀點，採取修正所得稅法雖然較符合體系上的設計，惟若適用於台灣，將帶來立法程序上之不經濟。

(2)修正促進產業升級條例：

修正促進產業升級條例，其利在於稅法簡化，與修正所得稅法相同，且避免修正所得稅法只修正普通法不修訂特別法之疑慮。²³³惟台灣稅法體制，所有稅捐優惠並非集中在促進產業升級條例，故單獨修正促進產業升級條例，無法將其它法規之稅捐優惠納入考量。

(3)修正稅捐稽徵法：

稅捐稽徵法為稅捐行政程序法以及稅捐總則之規範。²³⁴是以如就稅捐優惠及其界限，以規範所得稅法及其他有關稅捐優惠之法規，理論上修正稅捐稽徵法以實施最低稅負具有可行性。惟稅捐稽徵法在行政程序法公佈施行後，並未作相應之修正，在行政執行法修正後亦然，又行政罰法以開始施行，是以稅捐稽徵法修正涉及甚廣，可能曠日費時。²³⁵

(4)另立最低稅負新法：

如於現行稅法外，另立稅捐優惠之特別法，作為稅捐優惠之界限。就此方式而言，可簡化修法程序，將所有稅捐優惠法規均納入範圍。惟現行稅捐減免法規，有部份係出於量能原則之必要考量須予除外較無疑義；惟有些部份究竟係稅捐優惠或量能原則之必要考量不無疑義。且稅捐優惠法規，有訂定落日條款者，納稅義務人取得稅捐優惠之資格，有在最低稅負新法公布施行前，亦有在後者，凡此種種，在另立最低稅負新法時，

²³²請參閱葛克昌，所得最低稅負制相關法律爭議，月旦財經法雜誌第4期，2006/03，頁27。

²³³請參閱葛克昌，所得最低稅負制相關法律爭議，月旦財經法雜誌第4期，2006/03，頁27。

²³⁴請參閱葛克昌，納稅人之程序基本權—行政程序法在稽徵程序之漏洞，收錄在行政程序與納稅人基本權，翰蘆增訂版，2005/09，頁21以下。

²³⁵請參閱林世銘、陳明進、葛克昌、朱澤民，建立我國所得稅最低稅負制度之研究，2006/06，頁85。

仍需特別予以分別考量。²³⁶

2、我國採行之方式：

目前我國是採取另立最低稅負新法，也就是在九十五年一月一日起實施的所得基本稅額條例；以及財政部在九十五年六月五日發布的所得基本稅額條例施行細則以及有價證券交易所得計入個人基本所得額查核辦法。有鑒於台灣稅捐優惠法規分散於數十種，予先進國家稅法集中於所得稅法、內地稅法或一種特別法者均有差異。就立法技術而言，仍以另立特別法方式較屬可行。

四、信賴保護與最低稅負制：

依照所得基本稅額條例第十八條，本條例自九十五年一月一日施行。²³⁷而本條例基本上將其定位為特別法之性質，因此符合最低稅負制實施要件之企業以及個人，必須按本條例繳納所得稅。而按本條例第七條以及第十二條，其涉及基本所得額之計算方式。這將影響企業或個人，在最低稅負制立法前已享有之優惠或是已申請或已核准投資之案件，²³⁸基於信賴相關稅捐優惠之規定，而所做的稅捐規劃，勢必受到影響。而在探討信賴保護與最低稅負應如何調和時，其應先探討信賴保護在稅法上之適用以及信賴保護與稅捐優惠之關係。

(一)信賴保護與稅法：

信賴保護原則是公法上之重要原則。係指人民信賴國家行為所形成之法秩序，如生

²³⁶請參閱葛克昌，所得最低稅負制相關法律爭議，月旦財經法雜誌第4期，2006/03，頁28。

²³⁷所得基本稅額條例第十八條：「本條例施行日期除另有規定外，自中華民國九十五年一月一日施行。但第十五條規定，自中華民國九十六年一月一日施行。」

²³⁸如促進產業升級條例第八條第一項：「為鼓勵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之創立或擴充，營利事業或個人原始認股或應募屬該新興重要策略性產業之公司發行之記名股票，持有時間達三年以上者，得依下列規定自當年度起五年內抵減各年度應納營利事業所得稅額或綜合所得稅額：一 營利事業以其取得該股票之價款百分之二十限度內，抵減應納之營利事業所得稅額。二 個人以其取得該股票之價款百分之十限度內，抵減應納之綜合所得稅額；其每一年度之抵減金額，以不超過該個人當年度應納綜合所得稅額百分之五十為限。但最後年度抵減金額，不在此限。」；促進民間參與公共建設法第三十六條第一項：「民間機構得自所參與重大公共建設開始營運後有課稅所得之年度起，最長以五年為限，免納營利事業所得稅。」

存之照顧與財產之處置，而國家就必須要保護人民正當合理之信賴，不能夠因國家行為嗣後之變更，而使人民遭受不可預期之損害。而信賴保護原則起源於授益處分之撤銷，意即當行政機關撤銷授益之行政處分時，應考慮補償相對人信賴處分有效存續之利益²³⁹。而公權力之行使，不論行政、立法、司法，均應保護人民正當合理之信賴。就稅法而言，公佈施行後予以修改或廢止時，亦有其適用。信賴保護並非憲法上孤立原則，而與特定法益，尤其是人民職業自由、營業自由、財產自由權與一般自由權均有關聯。經濟自由，只有信賴公權力不至於反覆無常，納稅人財產之長期安排、規劃與投資始有可能。租稅負擔在租稅國家，往往成為市場交易成本費用重要部分，稅法自不宜不顧信賴保護為不利之溯及，或恣意變更。稅法變更廢止時有信賴保護之必要，「應採取合理之補救措施，或制定過渡條款。」為稅法變更廢止基於公益考量，即使信賴值得保護，亦非不得變更廢止，而是如何補償或訂定過渡條款。「任何法規皆非永久不能改變，法規未來可能修改或廢止，受規範之納稅人並非毫無預見，故須有客觀上具體表現信賴之行為，始足當之。」釋字第五二五號解釋理由書已有明示。²⁴⁰又此種信賴保護必要，原則上係指以財政收入為目的之稅法，至於以經濟政策為目的之稅捐優惠，是否仍有信賴保護之必要，為以下所要討論的。²⁴¹

(二)信賴保護與稅捐優惠：

在量能課稅原則之平等課徵的意義下，對於納稅義務人而言，稅捐優惠(die Steuervergünstigung)中所稱之優惠，指在負稅能力相同的情況，相對於一般納稅義務

²³⁹ 請參閱吳庚，行政法之理論與實用，三民〈增訂八版〉，2004年，61頁以下。

²⁴⁰ 釋字第五二五號解釋理由書：「制定或發布法規之機關基於公益之考量，即社會整體利益優先於法規適用對象之個別利益時，自得依法定程序停止法規適用或修改其內容，若因此使人民出於信賴先前法規繼續施行，而有因信賴所生之實體法上利益受損害者，倘現有法規中無相關補救規定可資援用時（如稅捐稽徵法第四十八條之三等），基於信賴之保護，制定或發布法規之機關應採取合理之補救措施或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害。至有下列情形之一時，則無信賴保護原則之適用：一、經廢止或變更之法規有重大明顯違反上位規範情形者；二、相關法規（如各種解釋性、裁量性之函釋）係因主張權益受害者以不正當方法或提供不正確資料而發布，其信賴顯有瑕疵不值得保護者；三、純屬法規適用對象主觀之願望或期待而未有表現已生信賴之事實者，蓋任何法規皆非永久不能改變，法規未來可能修改或廢止，受規範之對象並非毫無預見，故必須有客觀上具體表現信賴之行為，始足當之。至若並非基於公益考量，僅為行政上一時權宜之計，或出於對部分規範對象不合理之差別對待，或其他非屬正當之動機而恣意廢止或限制法規適用者，受規範對象之信賴利益應受憲法之保障，乃屬當然。」

²⁴¹ Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., §22, Rn. 12. 轉引自葛克昌，所得最低稅負制相關法律爭議，月旦財經法雜誌第4期，2006/03，頁29。

人之比較有利的稅捐負擔。²⁴²而為達某種社會或經濟目的，稅捐法中有一些稅捐優惠的規定。在引入優惠規定後，如有再為不利於納稅義務人之廢止或變更的情形，產生其廢止或變更是否害及納稅義務人信賴保護之利益的疑問。鑑於稅捐優惠之制定在當年固有其社會或經濟政策上的理由，但可能由於社會、經濟及國家財政情勢的變遷，使得稅捐優惠的規定與其他規定一樣有修訂之必要，國民並不得期待一度引入之稅捐優惠將成永制，絕不修正。是故，原則上不認為稅捐優惠規定之廢止或變更害及納稅人信賴保護之利益。²⁴³倒是正如當年度要引入具有違反平等原則意義之優惠規定時，應有事理上的理由一樣，如今要將之廢止也應當有所應予廢止的理由。其理由應為，優惠原因消滅，或因社會、經濟、國家財政情勢已改變，不再有優惠之需要或財政能力。²⁴⁴蓋非如是，當年之制定理由豈非如同虛構。為避免此種疑慮，比較技巧的立法方式為，對於相關優惠規定附以所謂的「落日條款」，將之制定為限時法，規定其僅適用至將來之一定日期為止。然由於法律以不預設其不會被修正或廢止為其效力前提，所以，縱使對於稅捐優惠的規定未以限時法的方式規範之，主張納稅義務人就優惠規定之繼續，應受信賴保護，似乎有點勉強。惟在稅捐優惠規定之廢止或變更顯然會導致納稅義務人之適度困難時，其廢止或變更必需根據具體情況，依比例原則安排漸進之過渡規定。²⁴⁵在稅捐優惠規定之廢止或修正，對於廢止或修正時已成立，但尚處於效力未定狀態之契約有類似於不真正溯及效力的問題。蓋在該廢止或修正規定廢止或修正前，該契約已發生，只是尚未生效，這種契約所構成之要件事實在契約成立時是否已完成？這應視其所以效力未定的是由如何而定。其因附停止條件或始期而未生效力者，應認為已完成；其因待於本人、法定代理人或第三人同意，而未生效力者，應認為未完成。但若涉及法律之真正溯及的話，則還是需依照法律溯及效力之一般規範原則處理：由立法機關權衡經由溯及適用所要維護之公

²⁴² 請參閱黃茂榮，論稅捐優惠〈上〉，植根雜誌 22 卷 9 期，2006/09，頁 9。

²⁴³ 請參閱黃茂榮，稅法總論（法學方法與現代稅法）（第一冊增訂二版），2005/09，頁 313；葛克昌，所得最低稅負制相關法律爭議，月旦財經法雜誌第 4 期，2006/03，頁 29。

²⁴⁴ 不過基於財政能力，作為廢止稅捐優惠的理由，基本上是存有爭議的。法院必須要衡量社會及經濟政策的需要、國家的財政能力等公共利益與納稅義務人之個別利益。可參 Tipke, StRO I, S. 192.轉引自黃茂榮，稅法總論（法學方法與現代稅法）（第一冊增訂二版），2005/09，頁 314。

²⁴⁵ 行政法規之廢止或變更，在釋字五二五號解釋，肯認其亦有信賴保護原則之適用。德國學者有謂，稅捐優惠及經濟引導的規定引起之信賴基礎一般較之財政目的之規定引起者為強。納稅義務人習關於根據稅捐優惠及經濟引導的規定從事稅捐規劃。至於與財政目的之規定，通常不引起納稅義務人從事特別要件事實之形成上的需要或迴旋餘地。參 Tipke, StRO I, S. 194.轉引自黃茂榮，稅法總論（法學方法與現代稅法）（第一冊增訂二版），2005/09，頁 316。

共利益與受溯及效力衝擊者基於信賴保護原則享有之利益決定之。²⁴⁶

(三)信賴保護與稅法之相關實務見解：

1、台財稅字第 0900453998 號：

主旨：提供不正確資訊，致使行政機關作成稅捐優惠之處分，若事後行政機關查明，要撤銷原先之處分時，行政機關必須舉證當事人有信賴不值得保護之事由。

查「農業用地移轉經核定免徵土地增值稅後，…依有關規定補徵原免徵土地增值稅時，應就個案審酌當事人有無信賴保護原則之適用，以疏減訟源。說明：二、關於此類案件，稽徵機關應主動蒐集其信賴有不值得保護之具體證據，並詳述其認定之理由，以避免徵納雙方爭議，進而減少行政救濟訟源。」前經本部 82/12/30 台財稅第 821504767 號函釋有案。又依本年一月一日施行之行政程序法第一百七十七條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第一百十九條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」同法第一百十九條規定：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」準此，本案xx寺前以自有資金購買農業用地，而以郭xx名義登記並經核定免徵土地增值稅後，如經查明確係第三者利用農民名義購買，依本部 80/06/18 台財稅第 800146917 號函規定，補徵原免徵土地增值稅時，稽徵機關應依上述行政程序法第一百十九條規定，主動蒐集當事人有無信賴不值得保護之具體證據，並詳述其認定之理由，以避免徵納雙方爭議，至於所提如何適用行政程序法第一百十九條及以談話筆錄取證是否妥適乙節，核屬執行技術及個案事實認定問題，宜請本於職權辦理。

²⁴⁶請參閱黃茂榮，稅法總論（法學方法與現代稅法）（第一冊增訂二版），2005/09，頁 313 以下。

2、高雄高等行政法院九十二年度訴字第三十九號判決：

主旨：稅捐規劃必須自行承擔風險，而此風險亦為當事人進行稅捐規劃時所預見，與所謂誠信原則與信賴保護原則無違背。²⁴⁷

本件係被繼承人因於死亡前二年內贈與配偶系爭房地，依遺產及贈與稅法第十五條第一項第一款規定全數視為被繼承人遺產課徵遺產稅。本件原告主張此種贈與配偶之財產全數列入遺產，無意強制以二年生存時效做為區分夫妻是否生活共同體之本質，有違行政程序法第七條、第八條、第九條、第十條之規定。本判決肯認稅捐規劃之自由，但需自行承擔風險，而不得以事後無法達成稅捐規劃之目的，反歸咎相關之法律規定有違誤。²⁴⁸

(四)所得基本稅額條例與信賴保護：

由以上之討論可知，原則上，由於稅捐優惠係量能平等負擔之例外，以犧牲量能原則作為經濟誘因，達成經濟、社會政策目的。故人民自對此種例外法律長期存在並無信賴。

²⁴⁷ 請參閱葛克昌，一般法律原則與行政法實務，收錄於行政程序與納稅人基本權，翰蘆〈增定版〉，2005/09，頁409。

²⁴⁸ 可參考判決理由部分：「...故於此法律明文規定下，人民是否為贈與行為，其自有為租稅規劃之自由，但其租稅規劃結果是否有利於規劃人，就如同一般人為理財規劃，自需自行負擔盈虧之風險，而不得以事後無法達到租稅規劃目的，反歸咎相關之法律規定有違誤。以本件言之，被繼承人因於死亡前二年內贈與配偶系爭房地，故系爭房地依遺產及贈與稅法第十五條第一項第一款規定即應全數視為被繼承人之遺產，致原告欲以贈與配偶財產不計入贈與總額（即不課贈與稅），且亦無庸計入被繼承人遺產總額之租稅規劃目的無法達成；反之，若本件被繼承人係於贈與其配偶系爭房地二年後始死亡，則原告即可達成贈與既不課徵贈與稅，該財產亦無庸計入遺產總額之租稅利益；且配偶因此取得受贈之財產，其亦可尋其他租稅規劃途徑達成節稅或避稅之結果，是自此結果反面觀之，其實質即為國家租稅課徵之損失。故而，遺產及贈與稅法第十五條第一項規定即因死亡之時間並非常人所得預設，是此條始具防範規避之功能，又因死亡時間並無法預設，故以贈與方式為節稅，贈與人亦需面對自身財產減少之代價，而此亦為此種租稅規劃之負面誘因。足見遺產及贈與稅第十五條第一項規定之設計已充分考量租稅之社會正義功能及個人財產權之保障，並無有違比例原則之情。又避稅規劃若係面臨無阻嚇的代價，則遺產及贈與稅法第十五條第一項所為擬制規定之立法原應具有之防弊效果必大打折扣，且對於未利用贈與等租稅規劃以節稅之納稅義務人亦有欠公允；故本件原告之被繼承人以贈與配偶財產方式規避遺產稅之租稅規劃，其因與時間競賽結果，未能獲得原規劃預期之利益，甚至可能反較未為規劃者更不利，然此即為前述於法律明文規定下進行租稅規劃所必須承擔之風險，而此風險亦是當事人進行租稅規劃時所得預見，自與所謂誠信原則或信賴保護原則無違，更與行政程序法第九條及第十條所規範有利不利應一律注意及行使裁量權限制之規定無涉，故原告據為爭執並無可採。...」

是以因應經濟社會環境變遷對稅捐優惠法律之廢止變更，原則上尚不構成信賴保護要件。但最低稅負制立法後，涉及已享優惠者，以及生效後始申請者，此不同類型是否影響信賴保護原則之適用，基本上是值得探討的。因此在採取最低稅負制之同時，立法機關在制定相關法律時，應權衡經由溯及適用所要維護之公共利益與受溯及效力衝擊者基於信賴保護原則享有之利益制定相關之過渡條款以及適當補償。²⁴⁹

在所得基本稅額條例第十六條以及第七條第一項第二款至第八款，設有過渡條款之規定，以維護個人、企業之信賴。

1、第 7 條 營利事業之基本所得額，為依所得稅法規定計算之課稅所得額，加計

下列各款所得額後之合計數：

- 一、依所得稅法第四條之一及第四條之二規定停止課徵所得稅之所得額。
- 二、依促進產業升級條例第九條、第九條之二、第十條、第十五條及第七十條之一規定免徵營利事業所得稅之所得額。
- 三、依中華民國八十八年十二月三十一日修正公布前促進產業升級條例第八條之一規定免徵營利事業所得稅之所得額。
- 四、依獎勵民間參與交通建設條例第二十八條規定免納營利事業所得稅之所得額。
- 五、依促進民間參與公共建設法第三十六條規定免納營利事業所得稅之所得額。
- 六、依科學工業園區設置管理條例第十八條規定免徵營利事業所得稅之所得額。
- 七、依中華民國九十年一月二十日修正公布前科學工業園區設置管理條例第十五條規定免徵營利事業所得稅之所得額。
- 八、依企業併購法第三十七條規定免徵營利事業所得稅之所得額。
- 九、依國際金融業務條例第十三條規定免徵營利事業所得稅之所得額。但不包括依所得稅法第七十三條之一規定就其授信收入總額按規定之扣繳率申報納稅之所得額。

本條例施行後法律新增之減免營利事業所得稅之所得額及不計入所得課稅之所得額，經財政部公告者。

依前項第一款及第九款規定加計之所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定之損失，得自發生年度之次年度起五年內，從當年度各該款所得中扣除。

²⁴⁹ 請參閱黃茂榮，稅法總論（法學方法與現代稅法）（第一冊增訂二版），2005/09，頁 313 以下。

依第一項第十款規定加計之減免所得額及不計入所得之所得額，其發生之損失，經財政部公告者，準用前項規定。

2、第 16 條 第七條第一項第二款至第八款規定之所得額，符合下列規定之一者，

於計算營利事業基本所得額時，得免予計入：

- 一、本條例施行前已由財政部核准免稅。
- 二、本條例施行前已取得中央目的事業主管機關核發完成證明函或已完成投資計畫，並於本條例施行之日起一年內經財政部核准免稅。
- 三、本條例施行前已取得中央目的事業主管機關核發之投資計畫核准函，並已開工，且未變更投資計畫之產品或服務項目。
- 四、本條例施行前已取得中央目的事業主管機關核發之投資計畫核准函，尚未開工，而於本條例施行之日起一年內開工，並於核准函核發之次日起三年內完成投資計畫，且未變更投資計畫之產品或服務項目。
- 五、本條例施行前民間機構業與主辦機關簽訂公共建設投資契約，並於投資契約約定日期內開工及完工，且未變更投資計畫內容者。但依主辦機關要求變更投資計畫內容者，不在此限。

五、小結：

於總論中，我們探討了有關最低稅負制之概念、實施原因以及所得基本稅額條例之相關內容。其實，除此之外，最低稅負制尚涉及到合憲性之問題，意即其是否符合在法治國原則、社會國原則以及租稅國原則之要求。惟本文之標題為最低稅負制對稅捐優惠之衝擊，因此本文在總論部份即不處理合憲性之問題。而筆者在總論部分僅先將最低稅負制作一粗淺之介紹，其對稅捐優惠所帶來之衝擊，最有關聯者，即信賴保護之問題。最低稅負制立法後，涉及已享優惠者，以及生效後始申請者，此不同類型是否影響信賴保護原則之適用。因此在採取最低稅負制之同時，立法機關在制定相關法律時，應權衡經由溯及適用所要維護之公共利益與受溯及效力衝擊者基於信賴保護原則享有之利益制定相關之過渡條款以及適當補償。第七條，為補償之規定、第十六條，為過渡條款之規定。而以下，即分為企業最低稅負制及個人最低稅負制，從稅基、稅率等部分更為細膩

去探討最低稅負制之內涵及對於稅捐優惠之衝擊。

貳、企業最低稅負制：

根據財政部統計，從 1993 年到 2002 年之間，各種稅捐減免就讓國庫減少了三千億的稅收，2005 年度的中央政府總預算書中，促產條例讓企業減免的營所稅、綜所稅和保險費，總計高達 773 億元。因此，2004 年台灣國民的租稅負擔率已下降到 12.5%，稅收短缺與近年經濟狀況欠佳的現象，使得過去政府作法飽受批評，部分學者認為過去政府過度強調稅捐減免對提振景氣所帶來的好處，不斷擴大減免稅捐範圍，是造成稅基遭受嚴重侵蝕的主因²⁵⁰，因此，擴大稅基以提高國民的租稅負擔率便成為近年稅捐改革主軸，雖然產業界代表認為在兩稅合一制度下，公司營所稅可以抵減個人綜所稅，五年免稅只是稅收遞延收取罷了，非真正稅收損失，政府可以在將來個人綜所稅收取，因此只是時間上差別，故主張企業不應納入最低稅負制²⁵¹，但基於目前企業的盈餘分配率只有 51%²⁵²及當期財政收入實現重要性，因此仍將企業納入最低稅負制中。

一、企業最低稅負制內容：

最低稅負制的設計主要依「擴大稅基、降低稅率」原則，其有替代式及附加式最低稅負制兩種，美國採用的最低稅負制，原先是採附加式，但因效果不彰，故近年來改採替代式設計²⁵³，我國主要政策目的在於限縮稅捐優惠以擴大稅基，並經過實證研究建議適當稅率，以減少影響納稅人數量，降低稽徵成本，最後，我國是採替代式最低稅負制。

(一) 營利事業之一般所得稅額：

為營利事業當年度依所得稅法第七十一條第一項、第七十三條第二項、第七十四條或第七十五條第一項規定計算之應納稅額，減除依其他法律規定之投資抵減稅額後之餘

²⁵⁰ 請參閱曾巨威、朱秀妍，最低稅負制之介紹及相關問題之研究，財稅研究第 36 卷第 6 期，2004/11，頁 14。

²⁵¹ 請參閱蔡宏明，產業界對最低稅負制之看法，稅制改革公民共識會議會議記錄，2005/07，頁 3。

²⁵² 請參閱林世銘研究主持；陳明進、葛克昌、朱澤明協同主持，建立我國所得稅最低稅負制度之研究，2005/06，頁 5。

²⁵³ 請參閱曾巨威、朱秀妍，最低稅負制之介紹及相關問題之研究，財稅研究第 36 卷第 6 期，2004/11，頁 17。

額。²⁵⁴

(二) 營利事業之基本稅額：

1. 基本所得額：

為依所得稅法規定計算之課稅所得額，加計下列各款所得額後之合計數：

- (1) 依所得稅法第四條之一及第四條之二規定停止課徵所得稅之所得額。
- (2) 依促進產業升級條例第九條、第九條之二、第十條、第十五條及第七十條之一規定免徵營利事業所得稅之所得額。
- (3) 依中華民國八十八年十二月三十一日修正公布前促進產業升級條例第八條之一規定免徵營利事業所得稅之所得額。
- (4) 依獎勵民間參與交通建設條例第二十八條規定免納營利事業所得稅之所得額。
- (5) 依促進民間參與公共建設法第三十六條規定免納營利事業所得稅之所得額。
- (6) 依科學工業園區設置管理條例第十八條規定免徵營利事業所得稅之所得額。
- (7) 依中華民國九十年一月二十日修正公布前科學工業園區設置管理條例第十五條規定免徵營利事業所得稅之所得額。
- (8) 依企業併購法第三十七條規定免徵營利事業所得稅之所得額。
- (9) 依國際金融業務條例第十三條規定免徵營利事業所得稅之所得額。但不包括依所得稅法第七十三條之一規定，就其授信收入總額按規定之扣繳率申報納稅之所得額。
- (10) 本條例施行後法律新增之減免營利事業所得稅之所得額及不計入所得課稅之所得額，經財政部公告者。

上述加計之所得額，於所得基本稅額條例施行後發生並經稽徵機關核定之損失，得自發生年度之次年度起五年內，從當年度各該款所得中扣除。綜上，基本所得額為營利事業所得稅結算申報書課稅所得額(申報書第 59 欄)加計部分合於獎勵規定的免稅所得(申報書第 57 欄)及免稅的證券及期貨交易所得(申報書第 99 欄)，但不包括農業企業機構開發土地五年免稅所得(修正前農業發展條例第十八條)、民間機構參與災區公共建設

²⁵⁴ 所得基本稅額條例第六條。

免稅所得(修正前九二一震災重建暫行條例第四十條)、讓與財產或營業取得股份之免稅所得(企業併購法第三十九條);土地交易免稅所得與依公債條例免徵所得之利息,此外,分離課稅之利息所得亦不納入範圍。

2. 營利事業之基本稅額：

為依前條規定計算之基本所得額扣除新臺幣二百萬元後,按行政院訂定之稅率計算之金額;該扣除金額,每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達百分之十以上時,按上漲程度調整之。調整金額以新臺幣十萬元為單位,未達新臺幣十萬元者,按萬元數四捨五入。

二、企業最低稅負制與兩稅合一：

兩稅合一是我國稅制特色,企業最低稅負制會產生基本稅額與一般所得稅額之「差額」,依規定,該「差額」應計入當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額及未分配盈餘之減除項目;其計入日期為繳納稅款日。

部分產業界代表主張實行最低稅負制即可取消保留盈餘加徵百分之十營利事業所得稅²⁵⁵,但未分配盈餘的加徵課稅乃是實施兩稅合一制度的一種配套措施,未分配盈餘加徵的課稅設計是為了維持租稅的中立性,與最低稅負制為促進稅負分配的公平性,在性質與功能上意義皆不相同。如果為了實施最低稅負制而取消未分配盈餘加徵百分之十的規定,則將嚴重破壞兩稅合一稅制的精神,增加企業保留盈餘的誘因,進而引發新問題。因此取消保留盈餘加徵百分之十營利事業所得稅必需周延可行替代方案配合,方可施行。而替代方案之內容,宜就租稅公平、租稅中立性、財政平衡及經濟發展等因素作全盤考量,並配合整體財政改革計畫作綜合評估。

財政部已根據「取消保留盈餘加徵百分之十營所稅及其配套措施之研究」結果制定短期措施(二年以內)、中期措施(二年至六年)及長期措施(六年以上)推動實施,並於民國九十五年修正所得稅法第六十六條之九,減少財稅會計不一致的糾紛²⁵⁶。故最低稅負制不必強行與消保留盈餘加徵百分之十營利事業所得稅連結。

²⁵⁵ 請參閱蔡宏明,產業界對最低稅負制之看法,稅制改革公民共識會議會議記錄,2005/07,頁4。

²⁵⁶ 資料來源:財政部新聞稿 <http://www.mof.gov.tw/fp.asp?xItem=13841&ctNode=84>。最後瀏覽日,2006/12/31。

三、稅捐優惠對過去經濟成長影響：

一九八零年代初期開始針對策略性產業獎勵，一九九零年代爲了產業轉型，不但是針對新興產業、重要產業獎勵，而後更結合過去的策略性產業，演變成對「新興重要策略性產業」的獎勵。

(一) 製造業經濟成長變化：

過去臺灣經濟發展的階段，粗略可以分爲 1950 年代的「第一次進口替代時期」，1960 年代的「出口擴張時期」，1970 年代的「第二次進口替代時期」，以及 1980 年代後半期以後開始的「經濟轉型時期」，此四個時期皆是以製造業為主，獎勵投資條例與促進產業升級條例之獎勵目的也是產業升級，故分析稅捐優惠對過去經濟成長影響，應以製造業數據爲實證對象。

1. 產業分類

目前財政部與經濟部對產業分類有所差異，國內並無專門統計稅捐優惠對製造業影響之數據，故只能以經濟部統計之工業成長變化數據佐以租稅政策變化年度，判斷稅捐優惠對過去經濟成長影響。本文整理目前一般產業分類方法如下：

〈1〉「傳統產業」與「非傳統產業」：

「傳統產業」在產業經濟統計上或是一般民眾的看法，有不同的定義。由於近年來國內股市交易的資金約七八成集中於電子股，使得民間將資訊電子業以外之產業，視爲「傳統產業」，此現象固然是由於國內資訊電子業快速成長，使得人們普遍認爲資訊電子業爲高科技產業，不但忽略精密機械、航太、生物、醫藥及材料等其他高科技產業發展，也使傳統產業的定義擴大爲涵蓋化學材料業、化學製品業及機械業、運輸工具業、精密器械業等技術密集產業²⁵⁷。

²⁵⁷ 請參閱蔡宏明，傳統產業提昇競爭力的策略與政策建議，<http://www.moea.gov.tw/~ecobook/season/8903/htm/sag4-a3.htm#4>，最後瀏覽日，2006 / 12 / 31。

〈2〉傳統工業、基礎工業與技術密集工業：

經濟部工業局將製造業劃分為傳統工業、基礎工業與技術密集工業三大類，傳統工業包括食品、紡織、造紙印刷、非金屬製品與雜項等工業；基礎工業包括化學材料、化學製品、橡膠製品、基本金屬等工業；技術密集工業包括機械、運輸工具與電機電子等工業。

〈3〉「新興重要策略性產業」與「新興重要策略性產業以外的其他產業」：

民國 88 年行政院「提升傳統產業競爭力方案」將「傳統產業」定義為「新興重要策略性產業以外的其他產業」。換言之，除了經濟部根據「促進產業升級條例」（88 年 12 月 31 日生效）第八條所選定之「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」（數位 3 C、精密電子元件、精密機械設備、太、生醫及特化、綠色技術及高級材料工業等七大行業）外，均屬之。

2. 最近十一年度製造業各產業變化

由下列最近十年「製造業主要行業生產指數年增率表」了解各產業消長變化。

單位：%

	金屬機械工業				資訊電子工業			
	金屬基本工業	金屬製品業	機械設備業	運輸工具業	電腦通信及電子業	電子零組件製造業	電力機械器材業	精密器械業
84年	3.65	6.60	5.52	1.41	20.90	21.76	-0.69	0.03
85年	6.27	1.75	4.59	-5.16	17.01	3.06	-3.48	-8.87
86年	21.36	2.22	8.14	2.50	24.06	10.46	5.68	-3.13
87年	3.26	-0.95	-4.88	0.63	23.76	6.18	5.85	-1.11

稅捐優惠計畫研究案

年								
88年	6.94	6.57	3.81	-8.07	16.44	18.55	16.86	19.65
89年	2.72	-0.50	4.12	2.70	18.44	26.23	-5.67	15.85
90年	-10.10	-14.98	-15.27	-15.51	1.55	-17.89	-13.59	-14.69
91年	10.76	5.44	8.06	13.70	3.96	27.47	12.95	17.81
92年	3.58	0.72	6.91	10.70	5.47	15.35	5.48	17.40
93年	5.31	8.19	17.76	16.85	-5.85	23.69	8.83	29.48
94年	-5.74	-2.33	3.17	4.61	4.54	15.58	-4.77	-2.22

(續前表)

	化學工業							
	皮革、毛皮製品業	紙漿、紙及紙製品	印刷及其輔助業	化學材料業	化學製品業	石油及煤製品業	橡膠製品業	塑膠製品業
84年	-16.44	2.83	-2.98	5.97	3.65	22.10	2.18	-9.16
85年	-8.18	1.10	-3.10	5.84	5.34	8.84	-1.66	4.48
86年	-11.26	4.41	5.05	6.62	7.10	4.15	-0.21	3.46
87年	-13.86	0.27	12.96	2.90	-0.48	4.08	-4.21	-5.85
88年	-6.70	3.57	-1.32	9.46	3.83	8.73	-1.34	7.21
89年	-6.60	1.97	6.27	7.00	3.39	5.91	-0.63	-1.90
90年	-22.13	-8.03	-0.02	7.39	-7.89	14.17	-10.94	-10.15
91年	3.39	4.30	-1.35	6.26	2.40	12.77	11.88	3.87
92年	-4.63	9.03	9.73	6.34	8.76	15.76	12.11	1.13
93年	1.94	4.79	8.85	7.01	4.36	17.34	11.38	2.58
94年	-4.41	0.60	7.08	-0.11	-3.00	3.62	-3.21	-6.31

(續前表)

	民生工業							
	食 品 飲 料 業	菸 草 業	紡 織 業	成 衣 及 服 飾 業	木 竹 製 品 業	家 具 裝 設 品 業	非 金 屬 礦 物 製 品 業	其 他 工 業 製 品 業
84 年	1.97	-4.38	-1.64	-9.07	-19.15	-12.03	1.07	0.49
85 年	-1.60	-3.02	3.67	-7.15	-6.64	-4.81	-5.44	-2.73
86 年	-7.67	1.39	5.57	-3.99	1.63	-1.22	4.68	-0.24
87 年	-5.85	-7.90	3.42	-0.12	-8.11	-4.10	-0.35	-8.51
88 年	-0.44	-8.92	3.92	-4.74	-5.64	7.15	-3.43	-2.18
89 年	2.40	-7.35	-0.08	-9.89	-6.60	-0.44	1.65	5.76
90 年	0.49	5.52	-11.28	-23.04	-6.01	-30.34	-9.54	-11.43
91 年	-7.52	-12.79	-5.01	-9.89	-17.77	-17.78	4.11	3.55
92 年	-3.29	5.72	-8.20	-9.47	-14.65	-13.21	2.27	3.03
93 年	-1.26	-20.48	-2.01	-8.49	-4.12	-0.18	5.31	0.94
94 年	1.72	5.65	-13.43	-18.01	-10.83	-9.57	-2.42	0.15

資料來源：經濟部統計處

行政院主計處的行業分類與其有明顯的差距，將使學界與政府評估稅捐優惠成效時不夠精確，甚至不同研究者產生不同結果，且「新興重要策略性產業」之適用範圍每二年檢討，做必要調整及修正。更增加統計資料分類上的困難，宜分別針對「傳統產業」與「新興重要策略性產業」的範圍和統計資料分類加以釐清，以助政策決議。

(二) 製造業稅捐優惠效果分析：

民國 91 年大部分行業經濟指標均欠佳，出現戰後以來的首次經濟衰退，故有人認為稅捐優惠對刺激經濟成長無用論，但一般認為產生民國 91 年經濟衰退的原因為發生第一次“政黨輪替”，政局劇烈動蕩，民眾信心動搖；美國網路泡沫破滅、國際經濟景氣低迷。國際經濟的不景氣，對於出口導向的台灣經濟而言自然會產生重要影響。

整體而言，資訊電子工業成長率高於其他產業，此與「新興重要策略性產業」主要包含資訊電子工業，應有直接關係，但無法解釋「新興重要策略性產業」範圍中不屬於資訊電子工業，為何無法隨同資訊電子工業，亦有相當之經濟成長

。此有待行業分類與「新興重要策略性產業」之適用範圍做必要調整及修正，以便作精確判斷。

四、企業最低稅負制對經濟成長影響：

影響產業之因素包括成本與匯率變化、技術創新、關聯產業的結構變化、政府政策和競爭者的進入或退出等因素，難以用一個因素(稅捐優惠)一蓋而論，稅捐優惠對刺激投資意願的成效，是國內長久以來爭辯的話題。有學者認為從1960年實施獎勵投資條例開始，至1991年起改實施促進產業條例迄今，減免稅額多寡與景氣循環階段及經濟成長率高低，不易簡單判斷是否有因果關係，與民間投資變化率相互增減變化亦未能判斷出是否有因果關係²⁵⁸。

另有學者嘗試以邊際有效稅率²⁵⁹與資本形成關係描繪稅捐優惠與產業成長，結論是紡織、成衣及服飾品與造紙及紙製品產業仰賴資本累積來配合生產，故投資抵減有較高租稅效果，至於運輸工具、機械製造修配與電力及電子機械設備屬資本技術密集產業，影響其投資因素很多，透過減稅之激勵效果反而較小²⁶⁰。

(一) 稅捐優惠與國外直接投資：

從2001年11月OECD所舉辦的「國際投資全球論壇」研討會，Lancaster大學教授Vudayagi N. Balasubramanyam在演講指出，目前理論及實證研究指出有十項因素影響國外直接投資(Foreign Direct Investment; FDI)的流向：

1. 地主國市場規模(平均每人GDP)及成長潛力(GDP成長率)最具影響力。
2. 要素秉賦(天然資源及人力資源)對投資導向的國外廠商具有重要吸引力。
3. 基礎建設(包括運輸及通訊網路)。
4. 總體經濟穩定度，其中匯率及低物價很具重要性。
5. 政治穩定度。
6. 穩定及透明化的國外直接投資政策架構。
7. 扭曲的經濟及商業環境(包括配額及高關稅之進口障礙或出口補貼)。
8. 財政及貨幣獎勵，其中以稅捐減免扮演重要角色。
9. 區域集團及優惠貿易協定國家。

²⁵⁸ 請參閱李顯峰，減稅、產業與經濟景氣，減稅與當前財政問題研討會會議論文，2001/11，頁2。

²⁵⁹ 新增投資時，每賺取一單位資本所得之預期稅率。

²⁶⁰ 請參閱孫克難、劉涵秦，邊際有效稅率、租稅減免與投資行為，中華經濟研究院，2001/03，頁23。

10. 賦予國外廠商壟斷地位，以獲取經營管理知識或技術移轉等。²⁶¹

由上述十點觀之，稅捐優惠似乎是政府當局短時間可快速執行的手段，但其後遺症卻不會在短期顯現，其次，聯合國貿易和發展會議於 2004 年發佈

《2004 年世界投資報告》，報告中顯示全球外國直接投資(FDI)的重點已明顯轉向服務業。1970 年代初期，服務業只占全球外商直接投資總量的 1/4；1990 年則占不到一半；然而到了 2002 年，服務業外商直接投資在國際直接投資總額中的比重超過了 60%，估計總額為 4 兆美元。2001—2002 年，服務業平均占外國直接投資總流入量的 2/3，金額約為 5000 億美元。

外國直接投資之所以向服務業轉移，主要原因如下：

1. 服務業的特殊性：

使外國直接投資成為各國進入其他國家服務業市場的主要方式之一。由於多服務產品無法與消費過程分隔，故唯有透過外國直接投資之方式才能將這類服務帶入國外市場。

2. 各國服務市場的不斷開放：

有助於推動服務業的對外投資：《服務貿易總協定》(GATS)首次確立了有關服務貿易的多邊框架，強調在透明和漸進自由化的條件下擴展服務貿易，逐步提高服務貿易自由化水準。

3. 各國產業結構調整的需要：

按照發展經濟學的經濟成長階段論，隨著國家經濟能力的增長，該國的產業結構將依次提升，逐步由農業經濟過渡到工業經濟，再由工業經濟發展到服務經濟。1960 年代初期，大部分已開發國家都已經完成了本國的工業化進程，國內經濟重心開始向服務業偏移。

綜合所述，目前限縮稅捐優惠對國外直接投資並無明顯重大抑制效果。

(二) 企業最低稅負制與國際租稅競爭：

所謂國際租稅競爭是指主權國家通過減稅或利用各種優惠稅收政策等政策工具來吸引別國稅基的行為，這是經濟全球化下主權國家之間稅收關係的重要內容²⁶²，台灣在經濟全球化的潮流下，加上資訊科技的快速進步，產業鏈專業分工更具效率的發展趨勢下，

²⁶¹ 請參閱黃仁德、胡貝蒂，租稅獎勵的國際規範與各國運用趨勢，財稅研究第 36 卷第 6 期，2004 / 11，頁 130。

²⁶² 鄧力平、陳濤，國際稅收競爭研究，(大陸)中國財政經濟出版社，導言。

兩岸經貿交流日益頻繁，近年來，台灣赴大陸投資的行業特性，已從過去追求低廉要素成本為主要策略目標，逐漸演變為前瞻未來市場與全球戰略佈局作為導向，而高科技產業、物流業，以及醫療等行業，也逐漸成為台商投資大陸的新焦點。按經濟部投審會的統計，2003年台灣赴大陸投資之金額為46億美元，較2002年的39億美元，成長了19.08個百分點，不過，平均每件投資金額則由2002年的259萬美元，小幅下降至2003年的250萬美元。總計至2003年為止，台灣赴大陸投資之金額達343億美元，平均每件投資金額為110萬美元。投資的產業方面，台灣對大陸投資中，所占比例最高的是電子與電器製造業，從1991至2003年累計投資金額接近110億美元，占台灣對大陸投資總金額的比例為32.06%。服務業的投資則相對少了許多，累計投資金額僅有不到12億美元，占總投資金額之比例也只有3.39%。大陸已成為台灣最依賴市場，進而引發產業空洞化之憂慮，故本文嘗試比較企業最低稅負制與大陸稅捐優惠，分析兩者租稅競爭優劣。

1. 大陸對外資稅捐優惠：

對外資企業，稅捐優惠項目有特定地區、特定項目、特定行業長期投資、地方所得稅、再投資退稅、盈虧互抵優惠、技術權利金收入優惠、轉投資收益免稅、加速折舊、國產機器設備、投資抵減研究發展中心的優惠、軟件和集成電路產業優惠等等。整理如下：

性質	經營期	地區	原訂 企業 稅率	優惠	優惠 稅率	備注
生產性或兼營非生產性業務（生產性占50%以上）	10年以上		30%	免2減3	15%+3%	開採石油、天然氣、稀有金屬、貴重金屬除外
經濟特區沿海港口城市的經濟技術開發區、浦東新區			15%		7.5%+3%	

以上區域的老市區		24%				
老市區的技術密集知識密集性或 3000 萬美元以上投資或能源交通、港口建設項目		15%				
能源、交通、港口碼頭等基礎設施建設	15 年以上		30%	免 5 減 5	15%	不受投資區域的限制
機場、港口、碼頭、能源、交通等基礎設施和農業開發	15 年以上	海南經濟特區		免 5 減 5	15%	承包建築施工除外
機場港口等能源交通	15 年以上	上海浦東新區		免 5 減 5	15%	同上
產品出口	10 年以上	經濟特、浦東新區、經濟技術、高新技術開發區	15%	(免 2 減 3)，再減半	10%+3%	出口產值占產品產值 70%以上
先進技術企業	(免 2 減 3 後)延長 3 年減半徵收					
農林牧業或經濟不發達地區	(免 2 減 3 後) 10 年內減征 15-30%					
服務行業	10 年以上	經濟特區		免 1 減 2		投資超過 500 萬美金
外資金融機構	10 年以上		15%	免 1 減 2		1000 萬美金以上

高新技術企業	10 年以上	高新技術 產業開發 區	免 2	15%	
--------	--------	-------------------	-----	-----	--

資料來源：作者整理

2. 大陸稅捐優惠對台商影響：

大陸為了吸引外資(包括台商)，卯盡全力，其中包括提供稅捐優惠措施、行政效率的提高、協助勞力的提供、行政裁量權與政治壟斷利益之供給等，但稅捐優惠是否最重要的因素，值得探討。依據學者在 2001 年所做的實證研究²⁶³指出，「大陸稅捐優惠因素」及「外在環境因素」是台商到大陸投資主要考量，但該研究並未分析「外在環境因素」為何，有待釐清其與投資決策關係。

3. 小結

事實上，影響民間投資因素眾多，從市場大小、產業群聚效果到稅捐優惠等等，影響國外直接投資因素顯示稅捐優惠並非投資決策考量之單一因素，而「外在環境因素」與「稅捐優惠因素」對民間投資影響有顯著重大關聯，綜上所述，良好投資環境與稅捐優惠是吸引投資兩大利器，但當區域租稅競爭興起，而台灣無法”殺價競爭”時，改進投資環境，是提高經濟發展最佳途徑。

五、企業最低稅負制產生之問題

最低稅負制剛實施，對外國投資人及本土資金之影響有待觀察，但就已發生爭議說明如下。

²⁶³ 請參閱裴俊凱，大陸租稅優惠政策對台商外移關聯性之研究，國立政治大學九十年度財政所碩士論文，頁 111。

〈一〉外資在台投資，面臨收益課稅問題：

1. 營業代理人或分支機構爭議：

外國機構投資人 (FINIs) 在台投資證券市場，已面臨資本利得須課徵 10% 所得稅的爭議。歐美等商會頻頻陳情，希望政府能修法解套，以往，許多外資集團總是透過在台分支機構的帳戶來買賣股票，在最低稅負施行之前，證券交易所享有所得稅法的免稅保障，因此這些外資只須繳交千分之三的證交稅，不必再繳納所得稅，也不必與在台分支機構合併報稅。但最低稅負制實施後，凡是在台灣設有營業代理人或分支機構的外資企業，在台灣有股票交易所等免稅收益，都要與在台分支機構合併報稅。也就是外國總公司在台灣的投資收益，就要由外資在台分支機構合併申報所得稅。因此，營業代理人或分支機構認定標準便成為爭議所在。

台灣早年開放外資投資台股，管制相當嚴格，要取得專業外國投資機構 (QFII) 的資格並不容易，因此有不少外資會共用一個 QFII 帳戶，這個帳戶可能是在台銀行分支、證券、投信或投顧的帳戶。儘管政府近年已大幅放寬外資資格認定，改為外國機構投資人 (FINIs) 制度，但許多外資仍沿用以往的這些既有帳戶。而這種「共用帳戶」，正是讓外資產生最低稅負困擾的癥結所在。

2. 影響課稅主體設立與否：

外資機構投資人 (FINIs) 想進入台股投資有三種管道：包括在台設立子公司、以基金或信託方式投資，或是以總機構名義，透過在台分支機構來買賣股票。在這三種投資型態中，只有以「總機構」名義，透過在台分支機構投資的外資企業，也就是在台灣境內設有「固定營業場所及營業代理人」，才會面臨最低稅負的課稅問題。

3. 財政部見解：

財政部 95.8.17 台財稅字第 09500367140 號²⁶⁴ 採取投資策略發生地為「固定營業場所及營業代理人」認定標準，並排除基金型態之法人為適用範圍。

(二) 有價證券成本認定標準：

外資也反映，既然最低稅負是從 2006 年起實施，股票取得成本的計算時點，應以 2005 年底的股價為取得成本，而不宜追溯既往。但依據所得基本稅額條例施行細則規定，是以實際取得股票的價格為成本，投資獲利要繳的稅額便很可觀。引發外資將股票轉讓海外關係企業，例如飛利浦集團將台灣飛利浦持有的台積電股票共計 192 萬張，全數移轉給荷蘭母公司，媒體報導台灣飛利浦轉讓持股獲利 1,201 億元，除了繳納 3.6 億元證交稅之外，上千億元的售股

²⁶⁴ 一、境外外國機構投資人依華僑及外國人投資證券管理辦法規定買賣國內有價證券，如投資策略係由該境外外國機構投資人決定，國內證券商或其他受託買賣機構僅係接受該境外外國機構投資人之指示買賣國內有價證券，而保管機構僅接受該境外外國機構投資人委託辦理有關證券投資之款券保管、交易確認及買賣交割事宜者，該國內證券商、受託買賣機構或保管機構，尚不構成其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人。該境外外國機構投資人如在中華民國境內無其他固定營業場所或營業代理人，其買賣國內有價證券之所得，依據所得基本稅額條例第 3 條第 1 項第 5 款規定，免繳納所得基本稅額。

二、總機構在中華民國境外，而在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人，該總機構於境外募集不特定多數大眾之資金成立基金，並登記為基金型態之境外外國機構投資人，依法買賣國內有價證券之所得，非屬該總機構之所得部分，免由其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人併計申報繳納所得基本稅額。

三、總機構在中華民國境外，而在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人，該總機構登記為非基金型態之境外外國機構投資人，依法買賣國內有價證券之所得，應由其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人依據所得基本稅額條例之規定，併計申報繳納所得基本稅額。但該總機構買賣國內有價證券之資金，屬來自該總機構於中華民國境外與客戶簽訂委託買賣、代客操作、信託契約或以其他方式所取得非屬總機構之資金部分，買賣國內有價證券之損益，非屬該總機構之損益，免由其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人併計申報繳納所得基本稅額。

四、第三點之國外總機構在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人於申報繳納所得基本稅額時，應提供其國外總機構所在地合格會計師查核簽證足資證明應歸屬該總機構損益之財務報告，並檢附該固定營業場所或營業代理人委託辦理所得稅結算申報之查核簽證會計師簽證之依我國稅法規定調整計算之明細表，供稽徵機關查核認定。

收益全數免稅，更無繳納最低稅負的問題，節稅金額高達 120 億元。

(三) 未上市證券交易所對自然人、法人適用結果不同：

法人投資上市證券與期貨的交易所得，將納入最低稅負，而自然人投資則否，不同課稅主體有差別待遇，有違平等原則。

六、小結：

財政部規劃估計企業適用最低稅負制者有 5400 家，一年增加稅收約 186 億元；個人適用最低稅負制者、最多 1000 人，稅收約增加 100 億元。

另外，國際金融業務分行、證券交易所部分都將納入企業最低稅負制的稅基。產業界認為海外獲利匯回要被課最低稅負，因此不僅已設立營運總部的企業匯回海外獲利意願下降，連有意申請營運總部的廠商，也放緩腳步。此對經濟部的產業政策有一定影響，

大體而言，目前高科技產業的稅率約 11%，位在科學園區內的公司更僅有 1~3%，而傳統產業的有效稅率為 15%，實施最低稅負制後，租稅負擔在高科技業與傳統產業間的差距將被拉近，達成公平競爭，但對高科技業者而言，稅負提高可能對股價有不利的影響²⁶⁵。

參、個人最低稅負制：

一、概論：

(一)個人最低稅負制之立法目的：

關於個人最低稅負制，其立法目的有二：一為矯正因過度優惠所造成之課稅不公，確保財政收入²⁶⁶；二為兩稅合一制度實施後，僅對企業採取最低稅負制無法發揮其實效性。關於此二立法目的，茲分別析述如下：

²⁶⁵ 資料來源：<http://stock.yam.com/rsh/article.php/385451>。最後瀏覽日，2006 / 12 / 31。

²⁶⁶ 關於最低稅負制之立法目的已如前述，所得基本稅額條例第一條開宗明義即規定：「為維護租稅公平，確保國家稅收，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻，特制定本條例」。

1、矯正因過度優惠所造成之課稅不公：

(1)過度優惠之概念及其判準：

關於何謂「過度優惠」，國內財經學者多係以「廣大稅捐優惠利益僅集中於少數高所得個人」之觀點闡釋之，並提出具體數據加以說明²⁶⁷。由此種觀點解析過度優惠之內涵，對於一般大眾而言故甚具說服力，因而亦有助於稅改政策之推行。但若欲更精確理解過度優惠的概念，則應從法律之觀點加以剖析，即一稅捐優惠規定究竟於何種情形下構成「過度」，其具體之判斷標準為何？關於此一方面最具有參考價值者乃大法官釋字第四八五號解釋²⁶⁸，該號解釋雖主要係就社會立法政策加以探討，但就其他非屬社會立法政策之政府施政措施亦得加以適用。該號解釋相關之說明如下：「關於（社會給付）之給付方式及額度之規定，亦應力求與受益人之基本生活需求相當，不得超過達成目的所需必要限度而給予明顯過度之照顧」。釋字第五四二號解釋理由書就此段作有進一步之解析：「關於社會政策之立法，按本院釋字第四八五號解釋之意旨，在目的上須具資源有效利用、妥善分配之正當性，在手段上須有助於目的之達成且屬客觀上所必要，亦即須考量手段與目的達成間之有效性及合比例性。」由此可知，所謂「過度」，係指政府之施政措施「已超過達成目的所需必要限度」，而其「是否超過達

²⁶⁷例如財政部賦稅署委託林世銘研究主持，陳明進、葛克昌、朱澤民協同主持之「建立我國所得稅最低稅負制度之研究」計畫案，其關於個人過度優惠部分，即係以此種觀點進行闡析，相關內容如下：「2003 年全國前 40 名最高所得者，年所得都超過三億元（約 1,000 萬美金），有八個人一毛錢所得稅都不用繳，另外七個人的稅率不到 1%，只有五、六個人按正常稅率繳稅。這些高所得者的總所得約 270 億元，但是透過捐贈鑑價不易的字畫、未上市上櫃股票等非現金的實物捐贈，總共列舉扣除了 180 億元，由於原本應適用 40% 的稅率，他們至少規避了 72 億元的租稅負擔。高所得者可以鑽法律之漏洞而不繳稅，薪資階級者卻動輒負擔 13% 或 21% 的稅率，不公不義何勝於此！」（請參閱該計畫案頁 1）。另大力促成此次最低稅負制實施之政大財政學系教授曾巨威，亦採取同樣的觀點，其於 2005 年 3 月 13 日刊登於工商時報論壇之文章「財經二部應合作找出稅改的中間路線」中即指出：「...根據財政部財稅資料中心的統計，民國九十年高科技個人股票總計五十五億元的投資抵減稅額中，有三十三億元是由適用最高個人邊際稅率之高所得者所享有，平均每人可抵免約五十萬元稅款。尤有甚者，三十三億元中的二十四億元，乃是由年收入千萬元以上之一千三百位大戶所瓜分，平均每人可抵免約一百八十萬元。由此可見，促產條例所提供的租稅優惠，確實有集中於少數個人的偏頗情形。...」

²⁶⁸請參閱葛克昌，「最低稅負制法律問題」，收錄於財政部賦稅署委託林世銘研究主持，陳明進、葛克昌、朱澤民協同主持之「建立我國所得稅最低稅負制度之研究」計畫案，2005/06，頁 82。

成目的所需必要限度」，則係以「比例原則【即禁止過度原則】（憲法第二十三條）」為具體判準。綜上所述，關於何謂「過度優惠」及其具體判準，可作一明白之闡述如下：

(1)過度優惠之概念：所謂過度優惠，係指該稅捐優惠規定「已超過達成目的所需必要限度而給予明顯過度之優惠」；(2)過度優惠之具體判準：比例原則【即禁止過度原則】（憲法第二十三條）²⁶⁹。換言之，若一稅捐優惠規定經比例原則加以審查後確可認其「已超過達成目的所需必要限度」，即可肯認其屬於『過度優惠』。另在以比例原則進行具體審查時，筆者認為應以其中之「必要性原則」作為審查核心²⁷⁰，因若一稅捐優惠確屬「過度優惠」，則就「過度」之部分，即等同於不附理由地給予特定人經濟特權，相對地即會造成該特定人以外之人不利益。該特權既與不備正當理由之補貼、不公平之經濟特許等一樣妨礙公平競爭，而有害人民自由之發展²⁷¹，則自應以比例原則中之「必要性原則」加以檢視，視其是否為「損害人民(指獲得稅捐優惠者以外之人民)最少之手段」，若非屬損害人民最少之手段，即屬過度優惠而構成違憲。值得一提者為目前尚在立法院進行審議之納稅者權利保護法草案，已將過度優惠之問題予以規範化，而於第七條規定：「國家基於財政收入以外之公共利益目的，依法對於人民為稅捐之優惠者，應符合比例原則，不得給予過度之優惠」。

(2)過度優惠之成因及類型：

過度優惠之概念及其判準，已如上述。而造成過度優惠之成因，有一開始即因制度設計不良導致者，此最明顯之例子即為稅捐稅捐優惠規定之濫用(稅捐規避)，另亦有本屬適當之稅捐優惠規定，但因後來經濟情勢之演變而成為過度優惠者²⁷²，例如投資抵減稅額之規定即為適例。

另外，關於過度優惠之類型，首先以為達成同一目的，所採取之稅捐優惠措施形式上之單複數作區分，可分為「單純之過度優惠」及「重複優惠」二類，若另外加上

²⁶⁹ 請參閱黃茂榮，論稅捐優惠(上)，植根雜誌第22卷第9期，2006/09，頁16；葛克昌，「最低稅負制法律問題」，收錄於財政部賦稅署委託林世銘研究主持，陳明進、葛克昌、朱澤民協同主持之「建立我國所得稅最低稅負制度之研究」計畫案，2005/06，頁82。

²⁷⁰ 比例原則之三項子原則分別為「適當性原則」、「必要性原則」及「衡量性原則(狹義比例原則)」，關於此三個子原則之內涵，可參照行政程序法第七條之規定：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成(即適當性原則)。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者(即必要性原則)。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡(即衡量性原則)。」

²⁷¹ 請參閱黃茂榮，論稅捐優惠(上)，植根雜誌第22卷第9期，2006/09，頁10。

²⁷² 請參閱黃茂榮，論稅捐優惠(上)，植根雜誌第22卷第9期，2006/09，頁20。

因稅捐優惠規定之濫用(即稅捐規避)所造成之過度優惠。則過度優惠之類型計有以下三類：一、單純之過度優惠。二、重複優惠。三、稅捐優惠規定之濫用(稅捐規避)²⁷³。茲分述如下：

①單純之過度優惠：

此係指為達成特定目的所採取之單一稅捐優惠措施本身即已超過達成其目的所須必要限度而構成過度優惠。如促進產業升級條例第八條規定之新興重要策略性產業個人股東投資抵減稅額即為適例，關於此一部份，亦會在以下適當之處所進行探討。

②重複優惠：

此係指為達成同一目的而制定之複數稅捐優惠措施，因已超過達成目的所須必要限度而構成過度優惠。如兩稅合一制度實施後之「個人股東投資抵減稅額規定」與「兩稅合一」即為適例。關於此一部份，將在以下適當之處所再做說明。

③稅捐優惠規定之濫用(稅捐規避)：

所謂稅捐優惠規定之濫用(稅捐規避)，其原因正如前述，係因制度設計不良造成。由於稅捐債務係法定之債，於法所定之構成要件滿足時稅捐債務即實現，但因其構成要件連結至私法規定，於私法自治契約自由下，提供了納稅義務人安排稅捐構成要件實現與否的空間，故若稅法未設機制加以防杜，即會造成此種經濟實質與法律形式不相當之規避問題，此種規避將造成稅捐優惠措施於實質上超過其達成目的所須必要限度而構成過度優惠。本來稅捐優惠規定即已背離量能課稅原則，若再使個人得濫用此等稅捐優惠規定進行避稅，則會使本即背離量能課稅原則之稅捐優惠規定更加偏離量能課稅原則。例如非現金捐贈扣除額中鑑價制度之濫用及藉由投資型保險規避贈與稅之繳納等即為適例，而實際上個人最低稅負制採用最主要之目的即係在防杜此等稅捐優惠規定之濫用²⁷⁴。關於此一部份，亦會在以下適當處所進一步做詳細之探討。

²⁷³ 關於此一分類，係黃茂榮教授於稅法專題研究課堂講授上提出，本僅分為二類，一為「重複優惠」，二為「稅捐規避」。至於「單純之過度優惠」乃筆者自創之名詞，其用途主要係與「重複優惠」作區分，因「重複優惠」就文義解釋而言，應係指為達成同一目的所採取之二以上稅捐優惠措施構成過度優惠，但實際上亦有為一目的之達成所採取之單一稅捐優惠措施本身即已構成過度優惠者，故筆者另創一名詞闡述之。

²⁷⁴ 請參閱「所得基本稅額條例 Q&A」，收錄於財政部，租稅教育用書--「所得基本稅額條例」，頁 54。

2、兩稅合一制度實施後，僅對企業採取最低稅負制無法發揮實效：

兩稅合一制度下，營利事業所繳納之營利事業所得稅於盈餘分配予個人股東時，可由個人股東扣抵(所得稅法第三條之一²⁷⁵)，如可扣抵之稅額超過應納之稅負，仍可獲得退稅。因此，最低稅負制若僅於營利事業之階段實施，即無法達成其制度目的。此亦為採行個人最低稅負制之重要理由²⁷⁶。

(二)個人最低稅負制之運作模式：

正如前述，最低稅負制之運作模式計有「附加式(Add-on Minimum Tax)」及「替代式(Alternative Minimum Tax, AMT)」兩種。我國現制係採所謂的「替代式(AMT)」模式，即在最低稅負制之下創設兩個比較基準，一為「一般所得稅額」、一為「所得基本稅額」，二者擇高者課徵(所得基本稅額條例第四條第一項)²⁷⁷。就個人最低稅負制之部分而言，則有兩點應予注意，首先為其課稅單位，由於最低稅負制被定位為所得稅制之補充稅制，故如同所得稅法般，係以家計所得為申報繳納之單位(所得基本稅額條例第十四條)²⁷⁸。再者，關於「一般所得稅額」與「所得基本稅額」之內涵與企業最低

²⁷⁵ 所得稅法第三條之一規定：「營利事業繳納屬八十七年度或以後年度之營利事業所得稅，除本法另有規定外，得於盈餘分配時，由其股東、社員、合夥人或資本主將獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣抵。」

²⁷⁶ 相關說明，請參閱財政部賦稅署委託林世銘研究主持，陳明進、葛克昌、朱澤民協同主持之「建立我國所得稅最低稅負制度之研究」計畫案，2005/06，頁6；黃茂榮，實質課稅原則，收錄於稅法總論（法學方法與現代稅法）（第一冊增訂二版），2005/09，頁504；「所得基本稅額條例 Q&A」，收錄於財政部，租稅教育用書--「所得基本稅額條例」，頁46。

²⁷⁷ 所得基本稅額條例第四條第一項規定：「營利事業或個人依本條例規定計算之一般所得稅額高於或等於基本稅額者，該營利事業或個人當年度應繳納之所得稅，應按所得稅法及其他相關法律規定計算認定之。一般所得稅額低於基本稅額者，其應繳納之所得稅，除按所得稅法及其他相關法律計算認定外，應另就基本稅額與一般所得稅額之差額認定之。」就第四條第一項後段所指之差額，不得以其他法律規定之投資抵減稅額減除之(第四條第二項)，但得減除「尚未抵繳之可扣繳稅額」及「可扣抵稅額」(所得基本稅額條例施行細則第十四條第三項)。

²⁷⁸ 請參閱財政部賦稅署委託林世銘研究主持，陳明進、葛克昌、朱澤民協同主持之「建立我國所得稅最低稅負制度之研究」計畫案，2005/06，頁5：「最低稅負制是在常規稅制外，對於過度享有租稅優惠而達到完全免除或只繳交相當低的稅負者，課徵一定最低稅負的補充稅制...。」；另收錄於財政部租稅教育用書中之「所得基本稅額條例 Q&A」，則接續該研究案之基調進一步說明：「綜合所得稅以家戶為申報單位，係因最低稅負制是所得稅的補充稅制，其計算係建構於所得稅法之基本精神，所以個人最低稅負亦以家戶為申報單位...。」

稅負制亦有不同。茲分別說明之：

個人最低稅負制之下，所謂「一般所得稅額」（所得基本稅額條例第十一條），係指以個人當年度依所得稅法第七十一條第一項、第七十一條之一第一項或第二項規定計算之「應納稅額」減除依其他法律規定之「投資抵減稅額」後之餘額。

個人最低稅負制之下，所謂「所得基本稅額」，係指以「基本所得額」減除一定之「扣除額」（目前定為新台幣六百萬元，將來得依消費者物價指數調整之）後，適用百分之二十之稅率得出之金額（所得基本稅額條例第十三條第一項本文）。另關於「基本所得額」，則係指個人依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計一定之「免稅所得」及「扣除額」後之合計數（所得基本稅額條例第十二條第一項）。這當中屬於稅捐優惠規定者，為作為一般所得稅額計算上減項之『投資抵減稅額』及作為所得基本稅額計算上加項（即稅基：基本所得額）之『免稅所得』和『扣除額』。由於其規定頗為複雜，茲就其運作模式圖解如下，以方便讀者理解：

圖 1 → 個人最低稅負制下「替代式(AMT)」之運作(所得基本稅額條例第四條第一項)²⁷⁹：

²⁷⁹ 本圖係參考所得基本稅額條例講習會「所得基本稅額條例---綜合所得稅篇」頁七之圖製成。

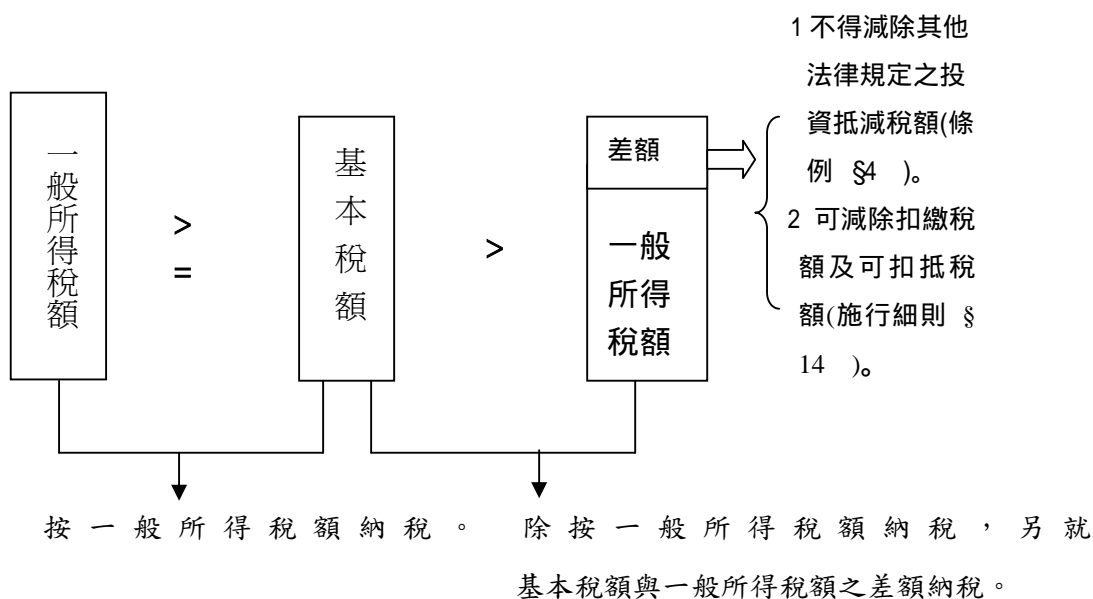
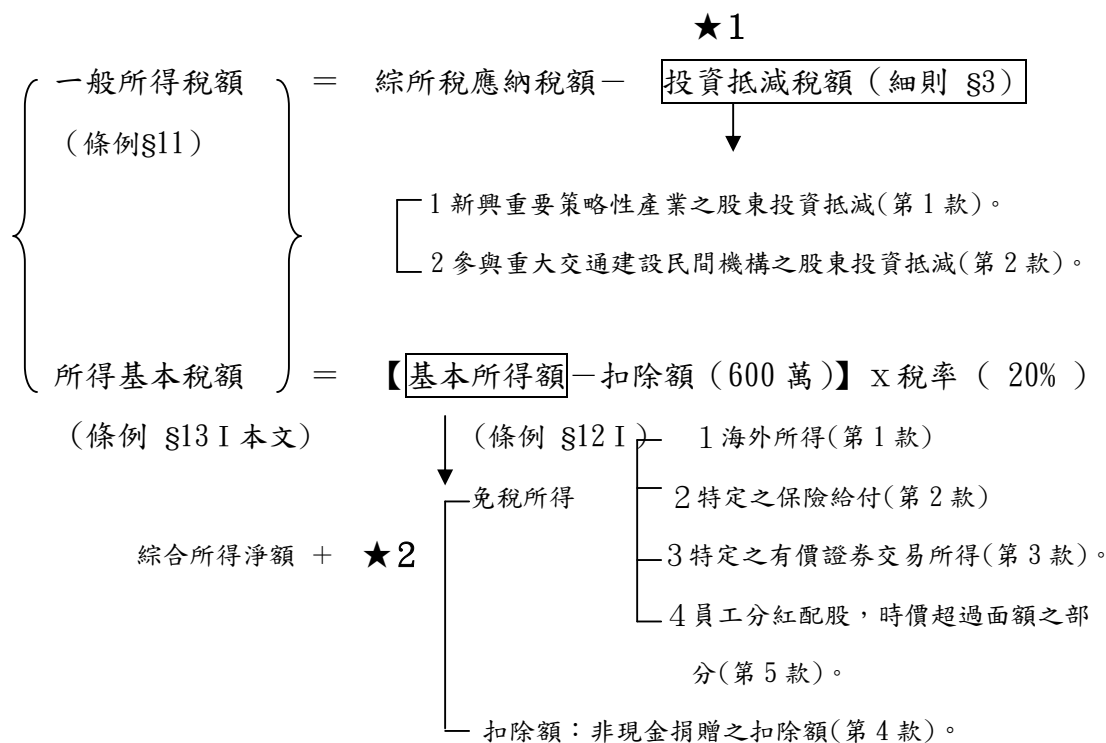


圖 2 → 個人最低稅負制下「各項稅捐優惠規定」(★)之運作²⁸⁰：

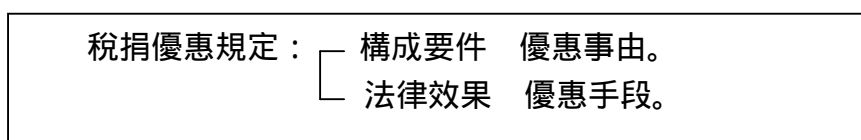


二、各項稅捐優惠規定之內涵及評析：

散布於各種不同類型法律中之稅捐優惠規定，係以「法條」作為其呈現方式。法

²⁸⁰ 本圖乃筆者自製。

條按其類型可分為「完全法條」及「不完全法條」²⁸¹。一個「完全法條」在邏輯結構上應包含「構成要件」及「法律效果」兩部分，此就稅捐優惠規定而言亦不例外。關於稅捐優惠規定之構成要件及法律效果，若進一步自「優惠」之角度觀之，則前者(即構成要件部分)可謂係「優惠事由」，而後者(即法律效果部分)即為所謂的「優惠手段」，茲圖示如下：



我國現行最低稅負制之運作模式，正如前述，係採取所謂的「替代式(AMT)」模式，即在最低稅負制之下，創設兩個比較基準，一為「一般所得稅額」，另一為「所得基本稅額」，二者擇高者課徵(所得基本稅額條例第四條第一項)。而各個稅捐優惠規定，則按其優惠手段之不同，分別置於「一般所得稅額」計算中之減項及「所得基本稅額」計算中之加項下運作(請見上頁圖 2)。故本文所擬採取之探討方式，即係先以各項稅捐優惠手段在個人最低稅負制下之運作情形作為各項稅捐優惠規定之分類標準，再於此分類標準下進一步探討各項稅捐優惠事由之內涵並進行評析。茲將各個稅捐優惠規定以此探討方式分別析述如下：

(一) 作為計算一般所得稅額之減項(所得基本稅額條例第十一條)：

→ **投資抵減稅額** (所得基本稅額條例施行細則第三條)：

關於投資抵減稅額之規定，由所得基本稅額條例施行細則第三條規定可知，共計適用於十八項稅捐優惠事由，並散布於十種法律之中。但與個人有關之投資抵減稅額規定，僅有二項，皆為針對「產業別」所進行之稅捐優惠²⁸²。一為促進產業升級條例第八條規定之「新興重要策略性產業之股東投資抵減」、一為獎勵民間參與交通建設條例第三十三條規定之「參與重大交通建設民間機構之股東投資抵減」，茲分述其內涵並評析如下：

²⁸¹ 所謂「完全法條」，係指已兼備構成要件與法律效力兩個要素，並將該法律效力連結於該構成要件的單一法條。所謂「不完全法條」，則係指不具備法律效力之規範要素的規定。關於此一方面之詳細說明，請參閱黃茂榮，法律規定之邏輯結構，收錄於法學方法與現代民法，增訂第五版，2006/06，頁 232 以下。

²⁸² 請參閱黃茂榮，論稅捐優惠(上)，植根雜誌第 22 卷第 9 期，2006/09，頁 15。

1、新興重要策略性產業之股東投資抵減【施行細則第三條第一款(促進產業升級條例第八條)】：

(1)內涵：

為鼓勵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之創立或擴充，促進產業升級條例特規定股東投資之抵減獎勵。此處之股東，包括營利事業及個人，就個人股東之部分，同條例第八條規定：「個人原始認股²⁸³或應募²⁸⁴屬該新興重要策略性產業²⁸⁵之公司²⁸⁶發行之記名股票，持有時間達三年以上者，得以其取得該股票之價款百分之十限度內，自當年度²⁸⁷起五年內抵減各年度應納之綜合所得稅額；其每一年度抵減金額，以不超過該個人當年度應納綜合所得稅額百分之五十為限。但最後年度抵減金額，不在此限(第一項第二款)。關於其抵減率，則自八十九年一月一日起每隔二年降低一個百分點(第二項)。」

²⁸³ 所謂「原始認股」，依促進產業升級條例施行細則第十四條第一項規定，係指發起設立時，發起人以現金所認股份或增資擴展時股東以現金認購增資擴展之股份。

²⁸⁴ 所謂「應募」，依促進產業升級條例施行細則第十四條第一項規定，係指募集設立或增資擴展時之應募股份及其承銷期間購買之股票。

²⁸⁵ 關於何謂「新興重要策略性產業」，促進產業升級條例及其施行細則皆未作有定義性之規定，但從「新興重要策略性產業屬於製造業及技術服務業部分獎勵辦法」、「新興重要策略性產業屬於電影工業數位化後製作部分獎勵辦法」及「新興重要策略性產業屬於農業部分獎勵辦法」此三部子法中可知，其類型可大別為製造業、技術服務業、電影工業(限於數位化後製作部分)、農業四大類，關於此四種產業別之適用範圍，上述三部子法皆有詳細之規定，本文於此不加詳述。

²⁸⁶ 依促進產業升級條例第三條之規定，所謂公司，係指『依公司法設立之公司』，包括「無限公司」、「有限公司」、「兩合公司」及「股份有份公司」，但就促進產業升級條例第八條之「新興重要策略性產業」而言，則係專指「股份有限公司」。

²⁸⁷ 所謂「當年度」，依促進產業升級條例施行細則第十四條第三項規定，係指繼續持有認股或應募記名股票之第四年度。

(2)制度評析：

關於本款所造成之過度優惠，可分為兩個部分加以探討，一為其本身抵減範圍未加限制所引發之過大免稅效應(即單純之過度優惠)，二則為民國八十七年兩稅合一制度實施後所造成之兩稅合一與個人股東投資抵減稅額之重複優惠，茲就此二點分別析述如下：

①投資抵減範圍本身未加限制所引發之過大免稅效應(即單純之過度優惠)：

關於個人股東投資抵減稅額之設計，較為正確之規劃應為：僅就該個人股東因此項投資抵減稅額之誘因進行投資所創造出來的營利所得，其因此增加之綜合所得稅部分，始得適用投資抵減稅額之獎勵²⁸⁸。亦即應將投資與營利所得間之關聯建入投資抵減稅額之構成要件中，限制以因該抵減獎勵所發生之營利所得的綜合所得稅為其適用對象。但現行促進產業升級條例第八條關於新興重要策略性產業個人股東投資抵減之規定，其適用範圍並不限於因該投資而取得之營利所得，致引發過大的免稅效應，造成過度優惠。

②兩稅合一制度實施後兩稅合一與個人股東投資抵減稅額構成重複優惠：

民國八十七年實施之兩稅合一制度，究其內容實為對營利事業所得稅進行減免²⁸⁹，然由促進產業升級條例第九條第一項之規定可知，「免

²⁸⁸ 之所以認為此乃較為合理之制度設計，係因在過去獎勵投資條例時代，就營利事業因投資機器設備所增加之所得，其得減免之範圍亦有如此之限制。請參考財政部 70.05.15. 台財稅字第三三八八二號函：「按獎勵投資條例第六條第二項第一款，對新增所得之免稅，以經核准免稅之新增設備所產生之新增所得為限，雖有新增所得，如非新增之免稅設備所產銷者，應不在該條款獎勵之列」。相關之說明請參閱黃茂榮，實質課稅原則，收錄於稅法總論（法學方法與現代稅法）（第一冊增訂二版），2005/09，頁 504、505。

²⁸⁹ 關於兩稅合一制度之設計，基本上有四種態樣：(1)僅課徵綜合所得稅。(2)僅課徵營利事業所得稅。(3)就營利事業所得稅及綜合所得稅，擇其重者課徵。(4)就營利事業所得稅及綜合所得稅，擇其輕者課徵。民國八十六年十二月三十日增訂之所得稅法第三條之一規定：「營利事業繳納屬八十七年度或以後年度之營利事業所得稅，除本法另有規定外，得於盈餘分配時，由其股東、社員、合夥人或資本主將獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣抵。」由此規定可知，我國兩稅合一制度，係採「僅課徵綜合所得稅」之模式，換言之，即係就營利事業所得稅之部分進行減免。相關之說明，請參閱黃茂榮，論稅捐優惠(上)，植根雜誌第 22 卷第 9 期，2006/09，頁 37，註 77；同氏著，實質課稅原則，收錄於稅法總論（法學方法與現代稅法）（第一冊增訂二版），2005/09，頁 505。

徵營利事業所得稅」與「個人股東投資抵減稅額」此二優惠僅能擇一適用²⁹⁰。則在兩稅合一制度實施後，兩稅合一與個人股東之投資抵減顯然有構成重複優惠²⁹¹之疑慮。

基於以上二因素，首先可肯定個人最低稅負制將該款投資抵減稅額納入規範之用意，但由於投資抵減稅額在最低稅負制之運作設計上，僅係作為計算一般所得稅額之減項，則其實際之效用，僅係儘量降低一般所得稅額之數額，而提高適用所得基本稅額之可能性而已，如此運作是否真能達到矯正因上述二因素所造成之過度優惠，實有待商榷。

2、參與重大交通建設民間機構之股東投資抵減【施行細則第三條第二款(獎勵民間參與交通建設條例第三十三條)】：

(1)內涵：

為獎勵民間參與交通建設、提升交通服務水準、加速社會經濟發展，獎勵民間參與交通建設條例特規定股東投資之抵減獎勵，此處之股東亦包括營利事業及個人，就個人股東之部分，同條例第三十三條規定：「個人原始認股或應募本條例所獎勵²⁹²之民間機構²⁹³因創立或擴充而發行之記名股票，其

²⁹⁰促進產業升級條例第九條第一項規定：「公司符合前條新興重要策略性產業適用範圍者，於其股東開始繳納股票價款之當日起二年內得經其股東會同意選擇適用免徵營利事業所得稅並放棄適用前條股東投資抵減之規定，擇定後不得變更。」

²⁹¹兩稅合一制度之實施，實際上係為消除營利所得之重複課稅現象，本身並非稅捐優惠規定，但就其產生「減免營利事業所得稅」之效果而言，從促進產業升級條例第九條第一項角度觀之，實已構成重複優惠。

²⁹²獎勵民間參與交通建設條例第五條規定：「本條例之獎勵，以下列重大交通建設之興建、營運為範圍：一、鐵路。二、公路。三、大眾捷運系統。四、航空站。五、港埠及其設施。六、停車場。七、觀光遊憩重大設施。八、橋樑及隧道。」第六條規定：「本條例適用之對象，以民間機構依下列方式之一參與前條交通建設為限：一 由政府規劃之交通建設計畫，經核准由民間機構投資興建及營運其一部或全部者。二 由政府興建完成之交通建設，經核准由民間機構投資營運其一部或全部者。三 由民間機構自行規劃之交通建設計畫，經政府依法審核，准其投資興建營運者。」

持有股票時間達二年以上者，得以其取得該股票之價款百分之二十限度內，抵減當年度應納綜合所得稅額；當年度不足抵減時，得在以後四年度內抵減之(第一項)。前項投資抵減，其每一年度得抵減總額，以不超過該個人當年度應納綜合所得稅額百分之五十為限。但最後年度抵減金額，不在此限(第二項)」。

(2)制度評析：

正如前述，關於投資抵減稅額，較為正確之制度設計乃將投資與營利所得之關聯性建入投資抵減稅額之構成要件中，亦即應限制以因該抵減獎勵所發生之營利所得的綜合所得稅為其適用對象。但現行獎勵民間參與交通建設條例第三十三條關於個人股東投資抵減稅額之規定並未有如此之限制，致引發過大免稅效應，造成過度優惠。現行最低稅負制將本款亦納入範圍內，用意雖值得肯定，但由於制度設計之緣故，故是否真能發揮實效性頗有疑問。

(二) 作為計算所得基本稅額之加項【即稅基：基本所得額】(所得基本稅額條例第十二條第一項)：

關於基本所得額之內容，依稅捐優惠手段之不同，可分為「免稅所得」及「扣除額」兩大類。就「免稅所得」之部分，又可分為全額免稅(如海外所得、特定保險給付之所得、特定之有價證券交易所得)及定額免稅(員工分紅配股，可處分日次日時價超過面額之部分免稅)；就扣除額之部分，目前僅有一項，即非現金捐贈之扣除額。茲分述並評析其內容如下：

→ **免稅所得**：

²⁹³ 獎勵民間參與交通建設條例第四條規定：「本條例所稱民間機構，係指依公司法設立之公司；其有政府或公營事業機構投資者，其直接投資間接投資合計不得高於該公司資本總額百分之二十。」由此可知，獎勵民間參與交通建設條例所指之『民間機構』，其型態亦不限於「股份有限公司」，尚包括「無限公司」、「有限公司」、「兩合公司」，但於第三十三條下所指涉者，僅限於股份有限公司。

I 全額免稅 ⇨

1、海外所得²⁹⁴(所得基本稅額條例第十二條第一項第一款)：

(1)內涵：

綜合所得稅之課徵，依其課稅範圍之不同，可分為「屬人主義」、「屬地主義」、「屬人兼屬地主義」。所謂「屬人主義」，係指以稅捐主體是否為居住者作為區分標準，若為居住者，則其境內外之所得皆需課稅；若為非居住者，則其境內外所得皆不課稅。所謂「屬地主義」，則係指以稅捐客體是否為境內所得作為區分標準，若為境內所得，則無論是否為居住者皆須納稅；若為境外所得，則無論是否為居住者皆無須納稅。至於「屬人兼屬地主義」，則係指以屬人主義為主，就居住者之境內外所得皆須課稅，並輔以屬地主義，就非居住者之境內所得，亦加以課稅²⁹⁵。我國現行所得稅法第二條規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅(第一項)。非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳(第二項)。」由此可知，我國現行所得稅法就個人綜合所得稅之課徵係採取「屬地主義」，即無論是否為居住者²⁹⁶，只要有中華民國來源所得即需課稅。唯一例外者乃香港、澳門來源所得，其雖亦為中華民國來源所得，但依香港澳門關係條例第二十八條第一項規定無須課稅²⁹⁷。我國當初之所以就綜合所得稅之課徵採取屬地主義，最主要之理由係因稅捐客體皆在國內，因此課稅資料之蒐集與查核皆較容易，符合稽徵經濟原則之要求²⁹⁸。但一方面因未就非中華民國來源所得課稅，故有鼓勵資本外流之嫌，不符租稅中立原則，另一方面因未就居住者之

²⁹⁴ 所謂「海外所得」，依文義解釋，應係指「非中華民國來源所得」，但於本文中除指「非中華民國來源所得」外，尚包括雖屬中華民國來源所得，但依特別法規定免納所得稅之「香港、澳門來源所得」。

²⁹⁵ 關於此部分詳細之說明請參閱葛克昌，綜合所得稅屬地主義之檢討與改制，收錄於所得稅與憲法(增訂版)，2003/02，頁 319、327。

²⁹⁶ 我國雖係採屬地主義，無論是否為居住者皆需就中華民國來源所得納稅，但所得稅法第七條規定仍有區分「中華民國境內居住之個人(所得稅法第七條第二項)」及「非中華民國境內居住之個人(所得稅法第七條第三項)」，其理由係二者申報繳納之方式有所不同，前者係採綜合課徵(所得稅法第二條第一項)，後者為就源扣繳(所得稅法第二條第二項)。

²⁹⁷ 香港澳門關係條例第二十八條第一項規定：「臺灣地區人民有香港或澳門來源所得者，其香港或澳門來源所得，免納所得稅。」

²⁹⁸ 請參閱葛克昌，綜合所得稅屬地主義之檢討與改制，收錄於所得稅與憲法(增訂版)，2003/02，頁 319。

全球所得課稅，故有違量能課稅原則，向為學者所垢病²⁹⁹，尤其此制施行以來，許多企業常藉由個人名義對外投資，使原本應稅之境外營利事業所得³⁰⁰轉換為免稅之境外個人所得，以規避稅負³⁰¹。故此次採行之個人最低稅負制，首先納入香港、澳門來源所得，使其回歸「屬地主義」，並且進一步將非中華民國來源所得亦納入稅基，以達成租稅中立、量能課稅原則之公平要求³⁰²，並藉此防杜稅捐規避之情形。但為避免造成重複課稅，所得基本稅額條例第十三條第一項但書規定，若海外所得已依所得來源地法律規定繳納所得稅，則得以之扣抵基本稅額³⁰³。另考量海外所得之課稅資料不易掌握，其徵納成本較境內所得為高，故此處特設有新臺幣一百萬元之免稅額(所得基本稅額條例第十二條第一項第一款但書)，即一申報戶全年之海外所得合計數未達新臺幣一百萬元者，免予計入稅基，但若超過新臺幣一百萬元，則應全數計入(所得基本稅額條例施行細則第十五條)³⁰⁴。

由於海外所得之課徵尚須完整之配套措施，故所得基本稅額條例第十二條第七項特規定本款自中華民國九十八年一月一日施行。且行政院得視經濟發展況，

²⁹⁹ 相關之探討請參閱葛克昌，綜合所得稅屬地主義之檢討與改制，收錄於所得稅與憲法(增訂版)，2003/02，頁319。

³⁰⁰ 依所得稅法第三條第二項本文之規定，僅有總機構在中華民國境內之營利事業，始應就中華民國境內外全部之營利事業所得合併課徵營利事業所得稅。但若係屬設立營運總部之情形，則其特定境外所得免納所得稅，請參閱促進產業升級條例第七十條之一：「為鼓勵公司運用全球資源，進行國際營運布局，在中華民國境內設立達一定規模且具重大經濟效益之營運總部，其下列所得，免徵營利事業所得稅：一 對國外關係企業提供管理服務或研究開發之所得。二 自國外關係企業獲取之權利金所得。三 投資國外關係企業取得之投資收益及處分利益。前項營運總部應具備之規模、適用範圍與要件、申請程序、核定機關及其他相關事項之實施辦法，由行政院定之。」

³⁰¹ 請參閱陳振銘、楊永列、魯奎彰，淺論我國「最低稅負制」制訂緣由與主要內容，財稅研究第39卷第1期，2007/01，頁138。

³⁰² 財政部就此款之說明為：「隨著國際資金自由流動，國人有境外來源所得者，日趨增加，將非中華民國來源所得及香港、澳門來源所得納入個人之基本所得額，可適度減緩境內外所得之課稅差異，避免資金外流，以符合租稅公平與量能課稅原則。」請參閱財政部，租稅教育用書---「所得基本稅額條例」，頁17。

³⁰³ 所得基本稅額條例第十三條第一項規定：「個人之基本稅額，為依前條規定計算之基本所得額，扣除新臺幣六百萬元後，按百分之二十計算之金額。但有前條第一項第一款規定之所得者，已依所得來源地法律規定繳納之所得稅，得扣抵之。扣抵之數不得超過因加計該項所得，而依前段規定計算增加之基本稅額。」

³⁰⁴ 此一作法，正如本文所述，係為符合稽徵經濟原則之要求，設若一納稅義務人於一課稅年度之海外所得為新臺幣101萬，則若採取扣除額之模式，只就超過100萬元之部分即本例中的1萬元納稅，則顯然不符合稽徵經濟原則。另此種作法亦隱含有避免資金外流之作用，因為一旦超過新臺幣100萬元即需全額課稅，則納稅義務人必定會設法將海外所得控制在不超過新臺幣100萬元之額度內，如此是否符合租稅中立原則，頗有疑義。

於必要時，將施行日期延至中華民國九十九年一月一日。目前財政部正積極與美加等經貿大國簽定雙邊租稅協定，期於本款實施後能順利取得相關課稅資料³⁰⁵。

(2)制度評析：

①綜合所得稅之課徵由「屬地主義」朝向「屬人兼屬地主義」發展：

如前所述，過去我國就綜合所得稅之課徵係採取「屬地主義」，不區分是否為居住者，只要有中華民國來源所得即需課稅。由於此舉違反量能課稅原則及租稅中立原則，故遭學者大力抨擊，並有學者進一步主張應採取「屬人兼屬地主義」：即以屬人主義為主，就居住者之境內外所得課稅，並輔以屬地主義，就非居住者之境內所得，亦加以課稅，以兼故量能課稅原則及受益負擔原則³⁰⁶。在此次採行個人最低稅負制後，由於所得基本稅額條例第三條第一項第五款明文規定僅以中華民國境內居住之個人為其適用對象³⁰⁷，是故僅中華民國境內居住之個人始須就境內外所得繳納綜所稅，至於非中華民國境內居住之個人，則仍回歸所得稅法之規定，僅就中華民國來源之所得課徵綜所稅。由此可知，新制之採行確有朝「屬人兼屬地主義」發展之傾向，但由於非直接就所得稅法之規定進行修改，故尚非為完全之「屬人兼屬地主義」。

②將海外所得納入最低稅負制稅基之合理性：

關於個人最低稅負制之立法目的，正如前述，係在矯正過度適用稅捐優惠規定所造成之課稅不公，既然如此，則其納入稅基者理應為稅捐優惠事由。由於我國不課徵海外所得之原因正如前述係基於稽徵經濟原則之考量，而非為達成特定之社會、經濟、文化等目的而給予特定人稅捐上之利益，故海外所得之免徵，是否可被歸類為稅捐優惠實有待商榷，但實際上因加以課徵確實符合量能課

³⁰⁵ 資料來源：2006/11/24 聯合報財經版「租稅協定 簽定有望 國人在美、加財產恐曝光」，本文指出財政部與美、加等國正積極洽談雙邊租稅協定之簽訂，此一雙邊協定不僅可消弭兩國在經貿、文化等交流時產生的重複課稅問題，更可藉由互換課稅資料，達成推展個人境外所得課稅計畫。此一協定之簽訂，預計於一兩年內能完成。

³⁰⁶ 請參閱葛克昌，綜合所得稅屬地主義之檢討與改制，收錄於所得稅與憲法(增訂版)，2003/02，頁 320。

³⁰⁷ 所得基本稅額條例第三條第一項規定：「營利事業或個人除符合下列各款規定之一者外，應依本條例規定繳納所得稅：五、所得稅法第七十三條第一項規定之非中華民國境內居住之個人或在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業。」其理由係為簡化稽徵，請參閱「所得基本稅額條例 Q&A」，收錄於財政部，租稅教育用書---「所得基本稅額條例」，頁 53。

稅原則，故就最低稅負制之立法目的而言，將其納入稅基，尚屬合理。但進一步言之，海外所得之免徵，即便對量能課稅原則有所限制，但是否即應因此而對其加以課稅，實有再探討之空間。首先對於海外所得課稅，由於明顯提高徵納雙方成本，故有悖離稽徵經濟原則之疑慮。再者，國家之所以享有課稅權，乃係因其提供境內居民其他主體所不得、不能、或不願提供之服務，國家既因此等服務之提供而產生財政需求，則人民亦應相對應地負有納稅之義務³⁰⁸。另於所得稅之課徵下探討何種所得具有可稅性時，亦有所謂「市場交易所得理論」³⁰⁹，此一理論認為具有可稅性之所得，僅限於經由國家或地方自治團體所代表之公共所提供之市場而取得之所得始有可稅性³¹⁰，雖此說主要不在探討課稅權承認之問題，但其理由實際上應與前述之課稅權承認相同。由此可知，對海外所得不加課稅有其課稅權理論上之依據。綜據上述，即便如量能課稅原則此一極為重要之稅法上原則，是否即可應而無視於稽徵經濟原則及課稅權理論之存在而加以絕對、無限上綱地貫徹，似有再思索之空間³¹¹。

2、要保人與受益人非屬同一人之人壽保險及年金保險，受益人所受領之保險給付(所得基本稅額條例第十二條第一項第二款)：

(1)內涵：

關於人身保險之保險給付，其免納所得稅之法律依據為所得稅法第四

³⁰⁸關於課稅權之承認，在租稅理論上有數說，本文所提者被稱為「利益說」。另外一說則被稱為「義務說」或「犧牲說」，其認為之所以承認國家、各級地方自治團體之課稅權，乃係因個人身為國家之一份子，為維護國家之存在，連生命皆可犧牲(指人民之服兵役義務)，更何況只是納稅。由於此說認為人民係為國家而存在，未能尊重人性尊嚴，是故遭致學者批評。相關之說明，請參閱黃茂榮，稅捐之概念及其種類，收錄於稅法總論(法學方法與現代稅法)(第一冊增訂二版)，2005/09，頁6；葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於行政程序與納稅人基本權，初版，2002/10，頁52，註55；王建煊，租稅法，第二十八版，2004/08，頁6。

³⁰⁹此外尚有「泉源說」、「淨資產增加說」。詳細之探討請參閱吳志中，所得稅法上所得概念之研究---以大法官釋字第508號解釋為中心，國立台灣大學法律研究所公法組碩士論文，2002/07。

³¹⁰請參閱葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法(增訂版)，2003/02，頁65以下。

³¹¹學者黃茂榮亦認為量能課稅原則非絕對、不受修正之原則，其相關之說明如下：「量能課稅原則在稅捐法制上，相當於私法自治原則在民事法制上的地位。惟其雖為最基礎的原則，但都不是至高無上不受修正的原則。正像私法自治原則衍生之契約自由原則受到社會政策考量的限制，量能課稅原則不但其內容在具體化中會受到限縮，而且有時受限於稽徵技術及行政能量的欠缺，必須為稽徵經濟而退讓。」關於此段說明，請參閱氏著，稅捐法體系概論，收錄於稅法總論(法學方法與現代稅法)(第一冊增訂二版)，2005/09，頁145、146。

條第一項第七款，該款規定：「人身保險、勞工保險及軍、公、教保險之保險給付，免納所得稅。」其立法意旨係為鼓勵人民以保險(包括社會保險及私人保險)之方式轉嫁社會風險，以達社會安全保障之目的，故可謂係基於社會目的所為之稅捐優惠措施。就人身保險而言，依保險法第十三條第三項之規定，可分為「人壽保險」(第一百零一條以下)、「健康保險」(第一百二十五條以下)、「傷害保險」(第一百三十一條以下)及「年金保險」(第一百三十五條之一以下)。其中就「人壽保險」及「年金保險」之部分所可能造成之過度優惠問題，茲說明如下：

① 人壽保險：

關於人壽保險，保險法第一百零一條作有如下之規定：「人壽保險人於被保險人在契約規定年限內死亡，或屆契約規定年限而仍生存時，依照契約負給付保險金額之責。」由此可知，人壽保險可分為以被保險人之生存為事故之「生存保險」(本條後段)及以被保險人之死亡為事故之「死亡保險」(本條前段)。關於生存保險，其所存在者乃稅捐規避之問題；關於死亡保險，其所存在者乃重複優惠之問題。為配合所得基本稅額條例第十二條第一項第二款但書之用語，茲以生存給付 / 死亡給付為主軸分別說明如下：

A 生存給付(生存保險)→稅捐規避：

正如前述，「生存保險」係指以被保險人之生存作為保險事故之保險，而所謂「生存給付」，自係指被保險人屆契約所定期限仍生存時，受益人所得領取之保險給付。由於民國九十年保險法修正後確立「投資型保險」³¹²之法源依據，是故人壽保險中關於生存保險之部分除具有儲蓄之社會安全功能外，尚因其得作為投資之手段(即所謂的「投資型人壽保險」)，故兼具有投資理財之經濟效益。實務上即常見納稅義務人藉由「投資型人壽保險」此一工具，以自己為要保人，並指定他人為受益人之方式，將為數可觀之投資利益無償移轉於他人，以規避贈與稅之課徵。

³¹²所謂「投資型保險」，依保險法施行細則第十四條之規定係指：「保險人將要保人所繳保險費，依約定方式扣除保險人各項費用，並依其同意或指定之投資分配方式，置於專設帳簿中，而由要保人承擔全部或部分投資風險之人身保險。」關於人身保險，其究何所指？依行政院金管會民國九十五年九月一日發布生效之「人身保險商品審查應注意事項」第二點規定可知，係指人壽保險(投資型人壽保險)及年金保險(投資型年金保險)，健康保險及傷害保險則被排除在外。

B 死亡給付(死亡保險)→重複優惠：

所謂「死亡保險」，如前所述，係指以被保險人之死亡作為保險事故之保險，而「死亡給付」，則係指被保險人之死亡於符合保險契約所定要件時，受益人所得領取之保險給付。由於一方面要保人所給付之保險費得作為綜合所得稅之列舉扣除額(所得稅法第十七條第一項第二款第二目第二小目)，另一方面於被保險人死亡時其保險給付不但不作為受益人之所得課徵所得稅(所得稅法第四條第一項第七款)，亦不計入遺產總額中課徵遺產稅(遺產及贈與稅法第十六條第九款、保險法第一百一十二條)，是故有造成重複優惠之疑慮。

② 年金保險：

關於年金保險，保險法第一百三十五條之一作有如下規定：「年金保險人於被保險人生存期間或特定期間內，依照契約負一次或分期給付一定金額之責」。由此規定可知，年金保險除「單純年金保險」外，尚包括「最低保證年金保險」³¹³。前者係指「僅以被保險人之生存作為保險事故」之保險，換言之，若被保險人於年金清償期間身故，保險人即不再為任何年金給付，亦不退還任何保險費或保單價值準備金，亦即「單純之年金保險」僅有生存給付。後者則係指無論被保險人生存與否，保險人皆須依保險契約所載之「最低保證金額」(此即所謂的償還年金)或「最低保證期間」(此即所謂的最低保證年金)為保險給付，在此種情況下，即使被保險人死亡，保險人仍須將年金給付予契約預先指定之受益人，換言之，在「最低保證年金保險」之下有生存給付及死亡給付。統合言之，無論年金保險係何種類型，就生存給付之部分，皆有如同人壽保險中稅捐規避之問題，就死亡給付之部分，則有重複優惠之問題，茲分別析述如下：

A 生存給付(單純之年金保險、最低保證年金保險)→稅捐規避：

如同前述，在民國九十年保險法修正確立「投資型保險」之法源依據後，年金保險亦得作為投資之工具，實務上即常見納稅義務人藉由「投資型年金保險」此一工具，以自己為要保人，以他人為受益人，將龐大之投資利益移轉於他人，藉以規避贈與稅之課徵。

B 死亡給付(最低保證年金保險)→重複優惠：

³¹³ 請參閱汪信君、廖世昌合著，保險法理論與實務，2006/09，頁 330、331。

關於年金保險死亡給付之部分，首先要保人所給付之保險費得作為綜合所得稅之列舉扣除額(所得稅法第十七條第一項第二款第二目第二小目)，另一方面於被保險人死亡後，受益人所受領之保險給付不但不作為受益人之所得課徵所得稅(所得稅法第四條第一項第七款)，亦不作為被保險人之遺產而課徵遺產稅(保險法第一百三十五條之三第二項準用第一百一十二條)，是故有造成重複優惠之疑慮。

綜上所述，由於人身保險中關於「人壽保險」及「年金保險」之部分有過度優惠的問題，故此次採行之個人最低稅負制即將此二者納入稅基，並限定在要保人與受益人非屬同一人之情形下始須課稅，如此一方面得防杜實務上利用此一稅捐優惠措施進行稅捐規避之情形，另一方面亦可適度緩和人壽保險及年金保險中死亡給付部分給人過度優惠的觀感。但考量此二種保險仍具有社會安全功能，故就死亡給付部分定有新臺幣三千萬元之免稅額，就超過新臺幣三千萬元之部分始予計入稅基(所得基本稅額條例第十二條第一項第二款但書)，以兼顧一般家庭照顧遺屬生活之需要³¹⁴。

(2)制度評析：

人壽保險及年金保險所具有之「稅捐規避」及「重複優惠」問題已如上述，此次採行之個人最低稅負制將其納入稅基確實多少有解決此一過度優惠問題之功用。但嚴格言之，此種方法並非正本溯源之道。首先就稅捐規避部分，理想之解決方案應係直接就要保人與受益人非屬同一人之人壽保險及年金保險，受益人所受領之保險給付向要保人課徵贈與稅³¹⁵，如此始為治本之道。另就「重複優惠」的

³¹⁴ 請參閱該條之立法說明，收錄於財政部，租稅教育用書---「所得基本稅額條例」，頁 18。

³¹⁵ 實務上類似之案例為年金保險之要保人於保險期滿前將受益人由自己變更為他人，期滿時即由該他人受領保險給付。國稅局認定此一行為係要保人將自己的受益權無償移轉於他人，因此構成遺產及贈與稅法第四條第二項之贈與，並向要保人課徵贈與稅。要保人不服，提經復查、訴願、行政訴訟，結果一路敗訴(請見最高行政法院 94 年判字第 2056 號判決、台北高等行政法院 92 年訴字第 505 號判決。二者為不同之案例，但爭執內容相同。)在此等類型之案例中，因要保人將受益人由自己變更為他人，故客觀言之，亦屬要保人與受益人非屬同一人之年金保險，但終究與一開始要保人與受益人即非屬同一人之情形不同，實務界對變更受益人部分構成贈與並無疑義，但就一開始要保人與受益人即非屬同一人之情形卻未見有任何解釋函令或判決，僅有行政院財政改革委員會在「人身保險相關相關課稅問題之檢討」計畫案中，有提及應課徵要保人贈與稅，但其法律據係遺產及贈與稅法第四條第二項或遺產及贈與稅法第五第三款或另立新法，則未見說明。【關於該計畫案之主要結論及建議，網址：<http://www.nta.gov.tw/business/1-2-1.pdf>，頁 15、

問題，亦應直接就現行法加以檢討，例如將人壽保險及年金保險中死亡給付之部分改為定額免稅等³¹⁶，以消弭人身保險所造成的過度優惠。但若考量直接修法有其困難度，尤其取消此等優厚之稅捐優惠措施必定造成人民極大的反彈，在立法院可能難以過關之情況下，採取此種迂迴權宜的措施亦屬可行的方法之一，但此法畢竟非長久之計，故俟將來改革的條件成熟後，仍應以直接修法為當。

3、特定之有價證券交易所得(所得基本稅額條例第十二條第一項第三款)：

(1)內涵：

關於有價證券交易所得，其免納所得稅之法律依據為所得稅法第四條之一，該條規定：「自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」其立法原旨係在延續原獎勵投資條例健全證券市場並促進資本市場發展之目的，可見此係基於經濟目的而為之稅捐優惠措施。但由於目前依所得稅法第四十二條第一項之規定，投資公司投資於國內其他營利事業，因而獲配之股利免納所得稅³¹⁷，故實務上經常發生高所得者藉由成立投資公司，再將個人之未上市(櫃)股票出售予該投資公司之方式，將原本應稅之股利所得轉換為免稅之證券交易所以規避稅負³¹⁸，故此次採行之個人最低稅負制即針對有價證券中未上市(櫃)部分，將其交易所納入稅基，所得基本稅額條例第十二條第一項第三款第一目即規定：「未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行或私募之股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書」應計入基本所得額內。另由於私募證券投資信託³¹⁹，其成立條件及投資範圍等法令規定較公開募集者更為寬鬆，且可以投資未上市(櫃)股票，進行稅捐規避³²⁰，實務上即常見公司大股東以私募基金之方式

16】。

³¹⁶ 請參閱行政院財政改革委員會在「人身保險相關課稅問題之檢討」計畫案，頁 15。連結網址同上。

³¹⁷ 所得稅法第四十二條第一項規定：「公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，應依第六十六條之三規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。」

³¹⁸ 請參閱「所得基本稅額條例 Q&A」，收錄於財政部，「租稅教育用書---所得基本稅額條例」，頁 56。

³¹⁹ 證券投資信託及顧問法第三條第一項規定：「本法所稱證券投資信託，指向不特定人募集證券投資信託基金發行受益憑證，或向特定人私募證券投資信託基金交付受益憑證，從事於有價證券、證券相關商品或其他經主管機關核准項目之投資或交易。」其中「向特定人私募證券投資信託基金交付受益憑證...」，即為本文所指之「私募證券投資信託」。

³²⁰ 請參閱「所得基本稅額條例 Q&A」，收錄於財政部，「租稅教育用書---所得基本稅額條例」，頁 56。

投資自有公司之股票，在被投資公司除權息後，再向證券投資信託事業申請買回自己之受益憑證，藉此將原本應稅之股利所得轉換為免稅之證券交易所³²¹，以規避所得稅負³²²。故此次採行之個人最低稅負制亦將私募證券投資信託基金之受益憑證³²³交易所得納入稅基對其課稅(所得基本稅額條例第十二條第一項第三款第二目)，以徹底防杜納稅義務人利用證券交易所所得稅之停徵進行稅捐規避。另為求其平衡，若納稅義務人發生有價證券交易損失，亦得自當年度交易所得中扣除；當年度無交易所得可資扣除或扣除不足者，得於發生年度之次年度起三年內，自其交易所得中扣除(所得基本稅額條例第十二條第三項)。

(2)制度評析：

由上可知，此次個人最低稅負制將未上市(櫃)有價證券交易所及私募證券投資信託基金受益憑證之交易所得納入稅基，主要係為防杜稅捐規避，但此種僅針對未上市(櫃)有價證券交易所課稅，而排除上市、上櫃及興櫃有價證券交易所及公開募集型證券投資信託之作法，恐有違反平等原則，並進一步構成違憲之疑慮³²⁴。首先應探究者為採取此等差別待遇是否具有目的正當性，正如前述，之所以將未上市(櫃)有價證券交易所及私募證券投資信託基金受益憑證納入最低稅負制稅基，係為防杜稅捐規避，此一目的符合「公益原則」，故可認具有目的正當性，但其所採取之手段是否能進一步通過比例原則之審查而得肯認為合憲，則有加以探究之必要。關於「比例原則」，其具體檢驗程序如前所述，依序為「適當性原則」、「必要性原則」及「衡量性原則(狹義比例原則)」。首先為防杜稅

³²¹ 財政部 81.04.23 台財稅字第八一一六六三七五一號函：「證券投資信託股份有限公司在國內發行受益憑證，以募集基金投資國內證券市場，其因買賣有價證券所取得之證券交易所所得暨日後買回受益憑證有關稅捐之核課規定如次：(五)基金於證券交易所所得稅停徵期間所發生之證券交易所所得，在其延後分配年度仍得免徵所得稅。(六)受益憑證持有人轉讓其受益憑證之所得，及受益憑證持有人申請買回受益憑證之價格減除成本後之所得，在證券交易所停止課徵所得稅期間內，免徵所得稅。(十)基金解散時，其應分配予受益憑證持有人之剩餘財產，內含免徵所得稅之證券交易所所得，依比例分配予受益憑證持有人時，仍得免徵所得稅。」由此可知，受益憑證之持有人向證券投資信託事業申請買回其受益憑證，亦屬有價證券交易之範疇，其所得為有價證券交易所所得，依所得稅法第四條之一免徵所得稅。

³²² 請參閱周剛毅，自然人最低稅負制下私募信託投資基金之課稅情形，稅務旬刊第 1976 期，2006/08，頁 44。

³²³ 所謂受益憑證，依證券投資信託及顧問法第五條第五款規定，係指「為募集或私募證券投資信託基金而發行或交付，用以表彰受益人對該基金所享權利之有價證券。」

³²⁴ 相同見解請見張清讚，推動最低稅負制 不如擴大稅基縮小租稅優惠，稅務旬刊第 1938 期，2006/07，頁 14。

捐規避，而採取對未上市(櫃)有價證券交易所得及私募證券投資信託基金受益憑證之交易所得課稅的手段，因其確實能達成目的，故符合「適合性原則」之要求，但因並非所有的未上市(櫃)有價證券交易皆係在進行稅捐規避，故財政部得否以一竿子打翻一條船本即有疑義。再者，就防杜稅捐規避而言應有更有效的手段可茲運用(如以實質課稅原則解決之)，是故現行作法並非對人民權益損害最小之作法，不符合「必要性原則」之要求，其無法通過比例原則之審查，應被認定為違憲甚為顯然。

II 定額免稅 ⇨

4、員工分紅配股，可處分日次日時價超過面額之部分(所得基本稅額條例第十二條第一項第五款)：

(1)內涵：

①員工獲配股票紅利之法律性質：

員工分紅配股為股份有限公司所獨有之員工獎酬制度，乃員工分紅制度與員工入股制度之結合，其法律依據為公司法第二三五條第二項本文³²⁵及第二四〇條³²⁶之規定。關於員工獲配之股票紅利在法律上性質為何，首先依所得稅法第十四條第一項第三類第二款之規定可知此股票紅利應為員工之薪資所得³²⁷，且依同

³²⁵ 公司法第二三五條第二項規定：「章程應訂明員工分配紅利之成數。但經目的事業中央主管機關專案核定者，不在此限。」

³²⁶ 公司法第二四〇條規定：「公司得由有代表已發行股份總數三分之二以上股東出席之股東會，以出席股東表決權過半數之決議，將應分派股息及紅利之全部或一部，以發行新股方式為之；不滿一股之金額，以現金分派之(第一項)。公開發行股票之公司，出席股東之股份總數不足前項定額者，得以有代表已發行股份總數過半數股東之出席，出席股東表決權三分之二以上之同意行之(第二項)。前二項出席股東股份總數及表決權數，章程有較高規定者，從其規定(第三項)。依前三項決議以紅利轉作資本時，依章程員工應分配之紅利，得發給新股或以現金支付之(第四項)。依本條發行新股，除公開發行股票之公司，應依證券管理機關之規定辦理者外，於決議之股東會終結時，即生效力，董事會應即分別通知各股東，或記載於股東名簿之質權人；其發行無記名股票者，並應公告之(第五項)。公開發行股票之公司，其股息及紅利之分派，章程訂明定額或比率並授權董事會決議辦理者，得以董事會三分之二以上董事之出席，及出席董事過半數之決議，依第一項及第四項規定，將應分派股息及紅利之全部或一部，以發行新股之方式為之，並報告股東會(第六項)。」

³²⁷ 所得稅法第十四條第一項第三類規定：「薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。二、前項薪資包

條第二項之規定，該屬於薪資所得之股票紅利應按「時價」³²⁸課稅。然由於股票之財產利益結構較為複雜，其財產價值不單僅限於「面額」，尚包括「時價超過面額」之部分，而後者究為「薪資所得」或「有價證券交易所得」在實務學說上則有爭議。故本文擬先就股票紅利之法律性質加以釐清，以便於接下來之探討：

A 股票紅利中關於「面額」之部分：

此一部分依所得稅法第十四條第一項第三類第二款乃員工之薪資所得，並無爭議，且該薪資所得為公司所給付，並於發放時實現³²⁹。

B 股票紅利中關於「時價超過面額」之部分：

(a) 是否應論為『證券交易所得』：

由於員工所獲配之股票紅利，其中「時價超過面額」之部分，事實上稀釋了原股東股份之淨值³³⁰及市值³³¹，是故於發放時即可認為有財產利益於原股東及公司員工間移動，亦即公司員工於獲配股票紅利時，已從公司原股東處取得「時價超過面額」部分之財產利益，而非於取得股票後，將來在證券交易市場上進行交易時始由交易對象取得「時價超過面額」部分之財產利益，是故不應認為股票紅利中「時價超過面額」之部分為證券交易所得³³²。

括：薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費。但為雇主之目的，執行職務而支領之差旅費、日支費及加班費不超過規定標準者，及依第四條規定免稅之項目，不在此限。」

³²⁸ 所得稅法第十四條第二項規定：「前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。」

³²⁹ 請參閱黃茂榮，股票股利與股票紅利之所得種類及其稅基，收錄於稅捐法專題研究（各論部分），2001/12，頁 2。

³³⁰ 每股權益淨值超出面額之部分主要係由累積未分配盈餘及資本公積所組成，由於股票紅利之發放使股東人數增加，稀釋原股東本可獲得之累積未分配盈餘及資本公積，是故就此部分可認為有財產利益於原股東及公司員工間移動。詳細之說明請參閱黃茂榮，股票股利與股票紅利之所得種類及其稅基，收錄於稅捐法專題研究（各論部分），2001/12，頁 2。

³³¹ 市值乃市場對該股票表現之評定，其定價基礎，除已表現於淨值者外，尚包括其他未經表現於淨值之有形、無形的資產，以及在當地政經環境下，投資大眾對於該公司股票市值的展望。由於股票紅利之發放使股東人數增加，減損原股東從市場獲取市價超出每股權益淨值部分的機會，是故就此部分亦可認為有財產利益於原股東及公司員工間移動。詳細之說明請參閱黃茂榮，股票股利與股票紅利之所得種類及其稅基，收錄於稅捐法專題研究（各論部分），2001/12，頁 2、3。

³³² 請參閱黃茂榮，論稅捐優惠(下)，植根雜誌第 22 卷第 10 期，2006/10，頁 38。

(b)是否應論為『薪資所得』：

如上所述，員工獲配之股票紅利，其中「時價超過面額」之部分可認為有財產利益在原股東及公司員工間移動，是故其並非證券交易所所得，但此種由原股東給予公司員工之財產利益，究為原股東對於公司員工之「贈與」或公司員工之「薪資所得」仍有疑義。由於員工分紅入股乃公司對員工之獎酬制度，故在此實際上仍應論為「薪資所得」較為切合情理，至於公司股東及公司員工間之法律關係，依學者黃茂榮之見解，則可以「穿透理論」³³³做圓滿之處理，即擬制公司此一權利能力主體不存在，而認為公司股東及公司員工間具有「間接」之僱傭關係，使該財產利益之移動得論為股東全體給付予員工之薪資所得。

②促進產業升級條例第十九條之一之規定及個人最低稅負制之採行：

由上可知，員工獲配之股票紅利，無論係就「面額」或「時價超過面額」之部分，皆應依所得稅法第十四條第一項第三類第二款之規定論為員工之薪資所得，並應進一步依所得稅法第十四條第二項之規定按「時價」課稅。但為鼓勵員工參與公司經營，並分享營運成果，促進產業升級條例第十九條之一特別規定：「公司員工以其紅利轉作服務產業之增資者，其因而取得之新發行記名股票，採面額課徵所得稅」。換言之，此係為達特定之經濟目的所採行之稅捐優惠措施。然長期實施後，此一規定卻遭濫用為個人規避薪資所得稅負之管道，其理由在於同屬薪資所得，但以股票紅利之形式展現者僅按面額課稅，其他類型之薪資所得則無此待遇，再者一方面公司給付予員工之一般薪資所得須認列費用，而發放之股票紅利則不須認列費用³³⁴，可墊高帳面盈餘，有利於延攬高科技

³³³ 所謂「穿透理論」，主要係用於處理(1)關係企業中企業控制權濫用問題以及(2)不當得利中，不當得利之受領人，以其所受者，無償讓與第三人，致受領人因此免返還義務所構成之問題(民法第一八三條)。在此則係用於處理公司股東及公司員工間之法律關係，即就公司股東及公司員工間財產利益之移動，先擬制該公司不存在，以便股東全體得以穿透該公司，直接對於其員工發放「薪資」。相關之說明請參閱黃茂榮，股票股利與股票紅利之所得種類及其稅基，收錄於稅捐法專題研究(各論部分)，2001/12，頁6，註6；同氏著，論稅捐優惠(下)，植根雜誌第22卷第10期，2006/10，頁36，註36。

³³⁴ 員工分紅配股究竟得否認列為公司費用，在學說及實務上甚有爭論。甲說認為其乃盈餘分配，自不得認列為費用，乙說則認為其既為薪資所得，則應准予認列費用減除。而實務因擔心認列費用後會影響帳面盈餘，不利於高科技人材之延攬，故皆支持甲說。舊商業會計法第六十四條亦採甲說，規定：「商業盈餘之分配，如股息、紅利等不得作為費用或損失。」財政部69.10.04台財稅字第三八三二〇號函亦持相同見解，認為：「公司組織之營利事業，依公司法第235條規定分配員工之紅利，係屬盈餘之分配，不能作為當年度費用認列。」但民國九十五年四月商業會計法修正後，第六十四條規定：「商業對業主分配之盈餘，不

人材，另一方面公司雖因費用無法認列而需多繳納營利事業所得稅，但在兩稅合一後，該營利事業所得稅僅具有暫繳之性質，最終仍會由個人股東加以扣抵，故對公司及其股東實質上並無不利，因此公司亦樂於配合員工之期望調整薪資所得結構，儘量拉高員工分紅配股占薪資所得之比例，使員工得規避薪資部分之所得稅負。在此種公司、股東及員工三贏之局面下，使此一原本即背離量能課稅原則之稅捐優惠措施，在濫用後更加偏離量能課稅原則。故此次採行之個人最低稅負制即將其納入稅基，規定就該股票紅利，於「可處分日」³³⁵次日「時價」³³⁶超過面額之部分，亦應計入基本所得額內課稅，以解決稅捐規避之問題，並與現行法就員工認股權憑證採時價課稅之制度趨於一致³³⁷。

③ 最低稅負制下本款與同條項第三款證券交易所得之處理：

如前所述，個人未上市(櫃)之有價證券交易所得，亦應納入個人最低稅負制之稅基。則員工獲配之股票紅利，若係屬未上市(櫃)公司者，則將來在市場

得作為費用或損失。但具負債性質之特別股，其股利應認列為費用。」由此可見目前已改採乙說。相關問題之說明請參閱黃國芬、林靜香，員工分紅配股課稅之研究，財稅研究第 38 卷第 6 期，2006/11，頁 89 以下。

³³⁵ 所謂可處分日，依所得基本稅額條例施行細則第十七條第一項之規定為：「一、股票採帳簿劃撥方式配發者，為股票撥入集保帳戶之日；股票非採帳簿劃撥方式配發者，為公司或其代理機構所定可領取股票之首日。二、配發股票前先行交付新股權利證書，新股權利證書採帳簿劃撥方式配發者，為新股權利證書撥入集保帳戶之日；新股權利證書非採帳簿劃撥方式配發者，為公司或其代理機構所定可領取新股權利證書之首日。」

³³⁶ 所謂「時價」，依所得基本稅額條例施行細則第十七條第二項及第三項為：「其屬上市或上櫃股票者，依股票可處分日次日之收盤價估定之，股票可處分日次日無交易價格者，以可處分日次日後第一個有交易價格之日，該日收盤價估定之；其屬興櫃股票者，依股票可處分日次日該股票之成交均價估定之，股票可處分日次日無交易價格者，以可處分日次日後第一個有交易價格之日，該日成交均價估定之(第二項)。前項以外之股票，其依本條例第十二條第一項第五款規定之時價，依股票可處分日次日之前一年內，最近一期經會計師查核簽證之財務報告每股淨值估定之，股票可處分日次日之前一年內，無經會計師查核簽證之財務報告者，按股票可處分日次日該公司資產淨值核算每股淨值估定之(第三項)。」

³³⁷ 財政部 93.04.30 台財稅字第○九三○四五一四三六號函：「一、公司依證券交易法或公司法規定發行員工認股權憑證，個人依公司所定之認股辦法行使認股權者，執行權利日標的股票之時價超過認股價格之差額部分，核屬所得稅法第十四條第一項第十類規定之其他所得，應計入執行年度之所得額，依法課徵所得稅。二、所稱「時價」，股票上市或上櫃公司為權利執行日標的股票之收盤價，興櫃股票發行公司、未上市或未在證券商營業處所買賣之公開發行股票公司或非公開發行股票公司為權利執行日之前最近一期經會計師查核簽證之財務報告每股淨值。三、股票出售價格與權利執行日標的股票時價之差額為證券交易所得或損失。」

上進行交易之所得，自應依同條項第三款之規定計入稅基中，而關於其交易成本之計算，有價證券交易所得計入個人基本所得額查核辦法第十條第八款亦規定：「因員工分紅配股而取得者，以股票面額為準。但已將股票可處分日次日之時價與股票面額之差額計入基本所得額並課徵基本稅額者，以股票可處分日次日之時價為準。」另若其獲配者係屬上市(櫃)、興櫃公司之股票，則仍依所得稅法第四條之一之規定免徵所得稅。

(2)制度評析：

此次個人最低稅負制之採行，將員工分紅配股時價超過面額之部分納入稅基，不但能防杜稅捐規避之問題，且亦符合量能課稅原則，應值讚許。但就財政收入之增益而言恐無助益，一方面係因個人最低稅負之起徵點為新臺幣六百萬元，則在幾乎各款皆有免稅額或得減除損失之情況下，能超過起徵點的員工恐無幾人，另一方面則係因民國九十五年四月修正之商業會計法第六十四條規定擬就員工分紅配股費用化³³⁸，則營利事業在扣除費用後可少繳之營利事業所得稅即抵銷員工因此須按所得基本稅額條例多繳之個人綜合所得稅，故其立意雖佳，但是否有實益，值得探討。惟一可勉強稱為實益之處，大概係此一加一減下，雖無法多增稅，但仍具有阻止稅收損失之效果。

(3)最新修法方向：

針對促進產業升級條例第十九條之一「員工分紅配股按面額課稅」之規定，台聯黨團曾於民國九十四年提出修正案，建議改採現價之八成課稅，以符租稅公平、量能課稅之原則³³⁹。據聞立法院政黨協商已就此一修正案達成共識，員工分紅配股按現價八成課稅之制度，最快可能於民國九十六年實施³⁴⁰。若真如此，則其與個人最低稅負制之規定應如何調適，相關制定法規範又應如何進行調整，頗值注意。

³³⁸ 商業會計法第六十四條規定：「商業對業主分配之盈餘，不得作為費用或損失。但具負債性質之特別股，其股利應認列為費用。」

³³⁹ 資料來源→立法院法律提案系統。連結網址：<http://lis.ly.gov.tw/lgcgi/lgmeetimage?cfc9cfcecececfc5cdccc7d2cdccc6>。

³⁴⁰ 資料來源→法源法律網 2007.01.03 法律新聞「員工分紅八折課稅 立院協商後年報稅適用」，連結網址：<http://www.lawbank.com.tw/fnews/pnews.php?nid=46150.00>。

→ 扣除額：

5、非現金捐贈之扣除額(所得基本稅額條例第十二條第一項第四款)：

(1)內涵：

關於捐贈得作為扣除額之法律依據，約有所得稅法第十七條第一項第二款第二目第一小目³⁴¹、文化資產保存法第九十三條第一項³⁴²、文化藝術獎助條例第二十七條、第二十八條第一項³⁴³、私立學校法第五十條第一項³⁴⁴等。其立法意旨係為鼓勵私人捐贈予特定機構以達成一定之公益、文化目的，故屬為達成特定社會、文化目的所為之稅捐優惠措施。然實施以來，履有納稅義務人藉由捐贈公共設施保留地、納骨塔、未上市(櫃)股票或古董、字畫、藝術品等不易估價或容易炒作價格之實物以提高捐贈扣除額，藉以規避所得稅負。故此次採行之個人最低稅負制即將其納入稅基，並規定以申報綜合所得稅時減除之非現金捐贈金額計算之，以防杜稅捐規避。

(2)制度評析：

有鑑於非現金捐贈估價不易，致使其成為納稅義務人濫用為規避稅捐之工具，故此次新制之採行或多或少有扼阻稅捐優惠規定濫用、防杜稅捐規避之功效，但直言之此仍非正本溯源之道。而且僅單純基於防杜稅捐規避之目的，即將非現金捐贈扣除額納入稅基，將連帶影響合法合實之非現金捐贈者日後之捐贈意願³⁴⁵。非現金捐贈之所以會成為稅捐規避工具，主要理由在於對於該捐贈之實物並無一完整、公開、公正之鑑價制度，故由鑑價制度之建立著手，方能真

³⁴¹ 所得稅法第十七條第一項第二款第二目第一小目規定：「1.捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」

³⁴² 文化資產保存法第九十三條第一項規定：「出資贊助辦理古蹟、歷史建築、古蹟保存區內建築物、遺址、聚落、文化景觀之修復、再利用或管理維護者，其捐贈或贊助款項，得依所得稅法第十七條第一項第二款第二目及第三十六條第一款規定，列舉扣除或列為當年度費用，不受金額之限制。」

³⁴³ 文化藝術獎助條例第二十七條規定：「捐贈國家文化藝術基金或省(市)、縣(市)文化基金者，視同捐贈政府。」第二十八條第一項規定：「以具有文化資產價值之文物、古蹟捐贈政府者，得依所得稅法第十七條第一項第二款第二目及第三十六條第一款規定列舉扣除或列為當年度之費用，不受金額之限制。」

³⁴⁴ 私立學校法第五十條第一項規定：「私人或團體對於私立學校之捐贈，除依法予以獎勵外，並得依所得稅法、遺產及贈與稅法之規定免稅。」

³⁴⁵ 張清讚，推動最低稅負制 不如擴大稅基縮小租稅優惠，稅務旬刊第 1938 期，2006/07，頁 13。

正解決問題。依學者黃茂榮之見解，目前具體可行之方案為：『首先確立該實物是否為該行政機關須用之財產，若非屬該行政機關須用之財產，則應透過「公開拍賣」之機制，以賣得之價金做為其捐贈額，若該行政機關主張捐贈物為其需用之財產，則亦應建立一監督機制，以隨時瞭解其運用狀況』³⁴⁶，如此方可根本地解決問題。目前實務上針對個人捐贈之未上市(櫃)股票，其捐贈扣除額之計算，亦已有類似之防杜規定³⁴⁷。

三、個人最低稅負制實施之衝擊：

民國九十五年一月一日實施之最低稅負制，由於施行未久，故對我國之經濟將產生如何影響有待觀察，目前預測可能造成之衝擊有三：一為短期內反而造成鼓勵資金外流之效果。二為影響本國金融產業之發展。三為影響金融秩序之安定。茲分述如下：

(一)短期內反造成鼓勵資金外流之效果：

此次納入個人最低稅負制稅基之各項免稅所得或扣除額規定，長期以來一直都是富人用以避稅之管道，此次最低稅負制將其一網打盡，全面防杜。但由於各款皆係立即實施，唯獨「海外所得」延至民國九十八年、甚至民國九十九年始施行，如此不亦等同於鼓勵各項避稅管道皆已被防杜之富人趁此緩衝期間將資金外移，則最低稅負制之實施實際上不但短期內無法達成其避免資金外流之目的，甚且進一步造成反效果。³⁴⁸

(二)影響本國金融產業之發展：

最低稅負制實施後，一方面由於海外所得暫不課稅，但特定之保險給付已被納入稅基，致使高所得者可能捨合法之境內保單不用，轉而購買未經核准之境外保單，在短期內勢必打擊本國金融保險業之發展³⁴⁹。另一方面，雖然海外所得將於兩三年後納入最低稅

³⁴⁶ 此一方案乃黃茂榮教授於稅法專題研究課堂講授時提出。類似之見解請見張清讚，推動最低稅負制 不如擴大稅基縮小租稅優惠，稅務旬刊第 1938 期，2006/07，頁 13。

³⁴⁷ 財政部 94.07.08 台財稅字第○九四○四五四二二二○號函：「個人以未上市(櫃)公司股票捐贈政府、教育、文化、公益、慈善機構或團體者，應俟受贈之政府、機構或團體出售該股票取得現金後，取具受贈單位載有股票出售價金之收據或證明文件，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目規定，列報為出售年度綜合所得稅之捐贈列舉扣除。」

³⁴⁸ 請參閱吳東安，最低稅負制對投資金融商品的影響，臺灣工銀證券投顧月刊第 93 卷，2006/05，頁 10。

³⁴⁹ 請參閱「我國最低稅負制實施影響之淺析」，一銀產經資訊第 489 期，2005/12，頁 54、55。

負制之稅基，惟屆時政府恐怕亦難以全面掌握納稅義務人的海外投資活動，是故納稅義務人仍有機會透過特殊管道來進行海外投資並逃避稅負，而境外銀行將是最有能力滿足富人此需求者，屆時若資金皆流往境外銀行，本國銀行業之生存發展勢必會受到嚴重衝擊。實際上根據相關財經新聞報導，個人最低稅負制之實施確實已為我國銀行業帶來不利之影響³⁵⁰。

(三)影響本國金融秩序之安定：

此次實施之最低稅負制，亦將員工分紅配股，其實價超過面額之差額部分納入稅基，並且係以「可處分日次日之時價」作為計價基準，由於股市之變化難以預測，故使獲配股票紅利之員工因懼怕日後股價下跌，導致其所繳納之所得稅負與其實質獲利不相當，而有損失，因此可能競相在可處分日次日出售股票，如此一來，將造成資本市場之動盪及影響企業的長遠發展，恐不利於本國金融秩序之安定³⁵¹。

四、小結：

個人最低稅負制可能造成之經濟衝擊已如上述，而其制度設計本身亦有諸多問題：(1)有是否應加以課徵頗有疑義者，如海外所得。(2)有對其課徵有違憲疑慮者，如特定之有價證券交易所得。(3)有可以更佳之制度設計解決問題者，如非現金捐贈扣除額、特定保險給付。如此一來，似僅剩「員工分紅配股，時價超過面額部分課稅」及「投資抵減稅額」可行，但「投資抵減稅額」之部分，因其在制度設計上僅作為一般所得稅額之減項，實際上僅有儘量提高所得基本稅額適用可能性之效果，故無法確實發揮矯正過度優惠之效用，至於「員工分紅配股，時價超過面額部分課稅」，於商業會計法修正後，亦僅有阻止稅收損失之消極作用，如此一來，個人最低稅負制之設計似有再重新斟酌的必要，是故此制度恐怕僅能作為過渡時期之特別設計，無法期待其長久施行。

肆、結論

就此次最低稅負制之實施，其對稅捐優惠所造成之衝擊最有關聯者，即信賴保護的

³⁵⁰ 2006/12/15 聯合報財經版「台灣有錢人 逃避最低稅負制」一文中即指出，我國不少高所得之個人為因應即將實施之最低稅負制，故將原存在本國銀行之資金移出，並以香港富邦銀行為例，該行之業績因我國此一制度之實施，近來有大幅地成長。

³⁵¹ 請參閱黃國芬、林靜香，員工分紅配股課稅之研究，財稅研究第 38 卷第 6 期，2006/11，頁 101；「我國最低稅負制實施影響之淺析」，一銀產經資訊第 489 期，2005/12，頁 54、55。

問題。最低稅負制立法後，涉及已享優惠者，以及生效後始申請者，此不同類型是否影響信賴保護原則之適用。因此在採取最低稅負制之同時，立法機關應權衡經由溯及適用所要維護之公共利益與受溯及效力衝擊者基於信賴保護原則所享有之利益，制定相關之過渡條款、給予適當補償。

另外，最低稅負制是否可達到防杜稅捐規避之目的。有學者認為，最低稅負制當初設計之目的，即在於矯正過度優惠。因此納稅義務人經由「合法」管道所為之稅捐規畫有過度犧牲量能課稅原則時，已與租稅公平違背，有以最低稅負制加以規範之必要。至於經由脫法避稅之方式所為之稅捐規避，即非最低稅負制當初設計所欲解決之問題。惟在本文寫作之過程中，發現納稅義務人因合法節稅，所導致之過度優惠以及因為稅捐規避所造成之稅捐優惠規定濫用，基本上相當難以劃分。是故在探討過度優惠之問題時，仍將稅捐規避置於過度優惠類型下，此點務請注意。

再者，就企業最低稅負制而言，政府應分析造成稅基流失最多的法令，局部予以修改，以防堵稅基之流失，始為正道。就個人最低稅負制而言，則首先應探究其制度設計本身之問題，歸納後可略分為四點：一為該所得是否應納入稅基有待商榷者，如海外所得；二為該所得若納入稅基恐有違憲疑慮者，如特定之有價證券交易所得；三為雖可將該所得、扣除額納入稅基，但實際上得以更佳的制度設計解決問題而無須利用最低稅負制者，如特定之保險給付、非現金捐贈扣除額；四則為雖得將其納入最低稅負制下規範，但實效不大者，如投資抵減稅額及員工分紅配股時價超過面額之部分。直言之，個人最低稅負制目前存在之實益，恐僅剩兩稅合一制度下，為使企業最低稅負制之採行具有實效性所不得不然之措施。另就個人最低稅負制對我國經濟所造成之影響，要言之為衝擊國內金融產業之發展、影響本國金融交易秩序之安定，另在短期內恐有加速資金外流之情形。相關政府單位應針對此一問題及早提出因應之道，以確保我國金融產業之順利發展、維護金融交易秩序之安定。

最後應予注意者為，此次採行之最低稅負制，由於其規定極為複雜，計算上頗為繁瑣，再加上我國所採者為「替代式(AMT)」模式，納稅義務人須分別計算基本稅額及一般所得稅額，得出具體之數據後，始能決定究應適用何者納稅，如此一來徵納成本勢必大幅提高³⁵²。稽徵成本之提高，就稅捐稽徵機關而言，無異等同於稅收之減損；納稅成本之提高，就納稅義務人而言，實屬擾民，且恐加深人民日後對於各項稅改法案之反感度。美國實施之最低稅負制，其最為人垢病之處亦在於此，我國於實施之際應避免重蹈覆轍，

³⁵² 陳振銘、楊永列、魯奎彰，淺論我國「最低稅負制」制訂緣由與主要內容，財稅研究第39卷第1期，2007/01，頁141。

財政部應及早提出完整之配套措施，有效降低徵納雙方之徵納成本，以符稽徵經濟原則，使稅收實現度及人民滿意度能有大幅之提升。

第七章 捐贈制度的檢討與改進*

目次

壹、前言

貳、捐贈制度之形成

一、私人捐贈行為之動機

(一) 個人部分

(二) 企業部分

二、捐贈制度之發展及其目的

參、捐贈的概念

肆、捐贈主體

一、捐贈人

二、受捐贈人

(一) 政黨/候選人

(二) 中央或地方政府

(三) 非營利組織

(四) 所得稅法第三六條 財政部核准專案

伍、捐贈客體

一、物

(一) 動產

(二) 不動產

二、權利

陸、稅捐法上效果

一、直接免稅

二、間接免稅

三、其他

柒、結論與建議

* 本章作者：李芳宜，國立台灣大學財稅法組碩士班3年級；黃奕超，國立台灣大學財稅法組碩士班2年級。

壹、前言

按捐贈行為在人類歷史上由來已久，其作用及原始面貌在近代國家建立後已大不相同，蓋國家本是一國之內最大公共財之管理者，然實際運作起來可能有分配不足與不均的問題，因此國家透過稅捐減免之誘因，設定「捐贈」這種行為類型提供稅捐優惠，希冀能達成補充國家公共財分配不足與不均的作用。

本文即以捐贈制度之檢討與改進為題，首先探討捐贈制度的形成，次論捐贈之概念，復以捐贈主體、捐贈客體、捐贈在稅捐法上之效果為主題，並蒐集行政實務相關函釋與判決，試圖從稅捐實務解析、檢討捐贈制度，最後提出本文不成熟之意見，祈請諸位先進給予指教。

貳、捐贈制度之形成

一、私人捐贈行為之動機

私人的捐獻及服務³⁵³，不論是以勞力、時間、實物的方式或者是透過金錢援助，一直是人類社會中普遍存在的行為。同住一村的村民共同出錢出力修橋造路、對於有難的人們施予援手、對於世界各地的難民給予人道協助，都可以說是捐獻行為的具體表現。在早期尚未有社會福利這樣的名詞出現之前，所謂的社會福利措施通常僅係由一些社會上有名望的人物推動。捐獻行為於人類社會中扮演了社會互助及提供公共設施的功能。特別是在現代政府尚未出現的早期社會，私人的捐贈行為，降低了社會成員在面對經濟困境時所需承受的壓力，同時透過大眾的協助，也使得個人無法獨立完成的計畫得以順利完成。

（一）個人部分

社會學上探討有關個人為何採取慈善捐贈行為之相關理論，早期是從「利他主義」出發。有些學者認為，具有利他主義特質者由於是發自內心來捐款助人，因而他們一旦面對別人需要協助的情況時，不只能體會受助者的感受，也會為受助者感到難過，因此他們對別人的福祉有強烈的責任感，而且他們不要求從受助者身上獲得回報。相對於利他主義者，具有利己主義之人格特質者，其捐款行為就涉及到所謂「互惠性」的概念，捐款者與受助者之間形成一種施與受的關係，二者會在付出與報酬之間取得一個合理的均衡點。然而現實世界中的個人行為並不會表現出絕對的利他主義或利己主義，往往是

³⁵³ 服務：無償提供勞力、時間
 捐獻：無償提供物
 捐贈：要不要限縮在發生稅法上效果之行為
 捐助：民法上債權單獨行為
 贈與：民法上債權契約行為

兩者相互結合的結果同時促成慈善捐贈行為的產生。並且相關的社會規範、社群準則、歷史傳統、宗教信仰及其他社會因素可能也是誘發或抑制利他主義的重要因素³⁵⁴，是以應結合眾多相關要素，始能正確闡釋利他主義之意義，並釐清其與捐贈行為之關係。

另有一派學者採取「社會交換理論」，其假定每件事物均有其代價，而所有人類關係即係一種維持給予及回收間的一種均衡模式。人們會衡量交換所需的代價及其可能產生的後果，從中選擇對自己最有利的事物，並在與他人的互動過程中做出理性的選擇。而非營利組織要促成一件交易，最好的方式就是「交換」。非營利組織通常都會希望民眾以有價值的東西來交換其所提供的利益（例如社會的或心理上的成就感、地位、歸屬感、自我實現等），而雙方都相信只要其中一方提供有利的交換，就能引起對方行為上的改變，也因此一般的交換行為會使雙方在交換之後便的更好。這種存在於受贈者與捐贈者之間的交換關係，即被稱之為社會交換理論。而捐贈者與受捐贈者之間的社會交換關係，主要是建立在捐贈者相信受贈者會實現其宗旨或使命的承諾，而受贈者也預期捐贈者會持續的關懷其相關活動，並願意持續的保有捐款或貢獻心力的承諾³⁵⁵。

此外，最常被社會學家、心理學家及社會心理學家引用以解釋捐贈行為之理論即為「成本酬償理論」。事實上，這個理論的部分概念與前述社會交換理論相當類似，意即個人在決定是否採取捐贈行為的考量階段中，將會在自己所可能要付出的成本與可以獲得的報酬二者之間進行評估，若個人衡量之後認為自己的報酬與成本相當或高於成本，則他們願意採取助人行為的可能性也比較高³⁵⁶。

至於經濟學家基於新古典主義經濟學則認為個人是理性的自利計算者，他們會理性的根據充分資訊而追求個人效益的極大化。根據這個理論，自利極大化者無法在沒有獎酬的情況下捐贈。然而，這種預期結果卻與現實環境中仍有相當多自願捐贈者的情形相互矛盾。是以近十年來許多經濟學者都透過對利他主義的重新詮釋，而試圖放寬新古典主義經濟學的分析條件。他們認為利他行為不只是單方面的贈與，而是一種捐贈者與受贈者之間的交易關係，在這個過程中，捐贈者可以從中提升自己的福祉，其效益的概念不僅限於物質上的獲得，並包括心理上的滿足。上述概念發展出「利他主義的純公共財模型」。此理論認為個人的私利主要是來自於看到所有人的福祉都能有所提升，而個人之所以願意捐贈，是因為他們可以從中獲得溫暖的感覺，或者捐贈者本身可能歸屬於其所捐贈之受益團體的一員，因而他們自己也可間接獲得個人私利³⁵⁷。

（二）企業部分

在解釋企業的捐贈行為時，傳統上可分為三種理論。第一種係採「企業的社會責任理論」，其認為企業所獲利潤並非單純源自本身經營的結果，事實上有賴於社會大眾消費

³⁵⁴ 李如婷，個人捐贈行為及其影響因素之探討—以嘉義地區為例，中正大學社會福利系碩士論文，九十一年，頁 12。

³⁵⁵ 李如婷，個人捐贈行為及其影響因素之探討—以嘉義地區為例，中正大學社會福利系碩士論文，九十一年，頁 14 以下。

³⁵⁶ 李如婷，個人捐贈行為及其影響因素之探討—以嘉義地區為例，中正大學社會福利系碩士論文，九十一年，頁 16 以下。

³⁵⁷ 李如婷，個人捐贈行為及其影響因素之探討—以嘉義地區為例，中正大學社會福利系碩士論文，九十一年，頁 18 以下。

以及企業所處環境關聯的文化、政治等因素互動之結果³⁵⁸。是以企業對於整體社會負有社會責任，所謂企業之社會責任，乃於法律規定與市場經濟運作之因素外，企業經理人所做含有道德與倫理考慮因素之決定，係屬「價值」之問題³⁵⁹。而捐贈行為乃是這種責任的具體表現。企業所追求者不僅僅係以獲得最大利潤為滿足，還要為其決策所造成的影響及後果負責。也因此企業對於社會福利的付出，不能再微觀的只提供有形的財貨，更需致力於追求整體社會物質及精神生活品質的提升。在這種觀念之下，便促成了「社會會計」之發展。「社會會計」指的就是將企業經營中所發生對社會產生的影響加以數量化，也就是同時衡量企業活動造福社會（即社會效益）以及危害社會（即社會成本）的程度，將這些原本隱藏於其他項目下或原本無法加以衡量的利益或成本單獨表示，更能充分揭露企業經營的良窳³⁶⁰。

第二種理論是從「企業利潤極大化」的觀點出發，此理論將企業的捐贈行為視為是追求企業利潤極大化整體政策的一部份，並從收入面、成本面加以探討。從收入面而言，企業之捐贈行為對於企業形象有正面效果，故常被視為廣告策略的一部份。因此，企業進行捐贈活動乃成為增加營業收入的具體活動之一。從成本面而言，企業之捐贈通常能提升當地環境品質或生活水準，同時亦可改善教育環境及品質，故長期而言將達成有關勞工、資金、營運以及政治成本的節省³⁶¹。

第三種理論則是著眼於「經理人效用極大化」的角度。由於企業所有權與經營權之分離，使得所有人與經理人之間產生代理問題，而企業所有者將負擔代理成本。就企業之捐贈行為觀察，亦存在此種代理問題，即經理人將利用裁量性利潤³⁶²增加企業之捐贈金額，使得捐贈水準大於在追求公司利潤極大化下之應有捐贈金額，藉以滿足經理人追求自身效用極大化之目的³⁶³。

二、捐贈制度之發展及其目的

私人的捐獻及提供服務行為具有社會互助及提供公共設施之功能，然而隨著時代變遷，社會型態的快速變革，單靠私部門的力量無法支應社會弱勢團體的龐大需求。由於

³⁵⁸ 何艷宏、陳潤卿，企業捐贈行為之分析—以中部六縣市營利事業為例，財稅研究第三十六卷第一期，九十三年一月，頁 17。

³⁵⁹ 許士軍，企業的社會責任，今日財經，六十六年三月，頁 18。

³⁶⁰ 許瀛心，企業捐贈行為及其所得彈性、稅率彈性之研究，台灣大學會計學研究所碩士論文，八十九年，頁 6 以下。

³⁶¹ 許瀛心，企業捐贈行為及其所得彈性、稅率彈性之研究，台灣大學會計學研究所碩士論文，八十九年，頁 9 以下。

³⁶² 當企業的利潤已經超過了股東要求的最低限額時，高出此一限額的部份即屬於經理人之裁量性利潤。由於經理人對於公司並無剩餘價值請求權，因此裁量性利潤便成為他們追求自身效用極大的工具。當他們把裁量性利潤用以增加自身的效用時，這種行為與股東追求企業利潤極大的目標相違背，代理問題於焉產生。許瀛心，企業捐贈行為及其所得彈性、稅率彈性之研究，台灣大學會計學研究所碩士論文，八十九年，頁 13。

³⁶³ 何艷宏、陳潤卿，企業捐贈行為之分析—以中部六縣市營利事業為例，財稅研究第三十六卷第一期，九十三年一月，頁 18。

捐獻活動具有公共財³⁶⁴ (public good) 的性質，而公共財具有非敵對性³⁶⁵ (non-rivalry) 及非排他性³⁶⁶ (non-excludability) 特質，故此類財貨之消費具有聯合性。如果聽憑市場機制，由私人提供公共財的話，基於上述特性，可能會導致部分消費者雖不願意表示其偏好，也不願意提供公共財，卻可共同消費此類財貨，使得市場價格無法充分反映社會邊際效益，造成資源配置的無效率，產生營利部門不願意提供，或投資不足等問題，使公共財的提供未達最適量，是以無法單純透過自由市場之機制來滿足人民對公共財的需求³⁶⁷。因此就具有公共財性質的社會福利事業，必須由政府提供，甚至可以說公共財的提供亦屬政府存在的重要理由之一。

惟社會福利的範圍極為廣泛，若僅憑政府有限的社會福利經費預算，欲使社會福利工作面面俱到，誠有其困難。以台灣地區為例，近三年來，中央政府預算中之社會福利支出³⁶⁸僅佔三年來中央總歲出預算的 18.6%、18.5%、17.7%³⁶⁹，實屬不足。此外，由於政府所提供之公共財之數量與品質決定於投票過程，講求的是普遍性，但在面對民眾因收入、種族、宗教、教育、社區等背景條件的差異性，所產生的異質需求時，政府供給的服務無法滿足每一個人的不同需要。因此，非營利組織於焉產生。其目的在於補充公共財的提供，作為政府以外提供集體財貨的替代選擇，並能夠考慮到少數人的需要，填補了政府集體決策所無法兼顧的角色。而民間之非營利組織之所以能夠運作，大多仰賴私人的捐贈。根據內政部統計處所做的社會福利機構概況調查報告，台灣地區社會慈善基金會孳息不敷支出的比例高達 58.7%，其餘不足部分多依賴募捐 (27.3%)、義賣 (10%)、私人捐贈 (66.9%)、和政府補助 (20%) 等方式籌措³⁷⁰。由此可知，私人之捐贈對於非營利組織的營運財源佔有極大的比例。因此，政府為鼓勵私經濟部門的個人或企業從事公益慈善活動，通常以稅式支出之方式給予租稅上的獎勵優惠。例如我國所得稅法規定個人或企業之捐贈數額在所得的一定比例之內，得於申報所得稅時，提列為可扣除之支出項目。換言之，政府以此一租稅設計的作法間接的以稅收來補貼捐款，使得納稅義務人所負擔的捐贈成本低於表面上看到的金額，即納稅人每捐一塊錢，其實際負擔的成本為 $(1 - \text{邊際稅率})$ ，政府負擔的比例則為邊際稅率的部份。利用補貼的作法，改變了納稅義務人的捐贈成本，也因此影響個人或企業捐款的誘因³⁷¹。

³⁶⁴ 所謂公共財，係指某些財貨在消費的同一時間內，可同時進入兩個以上的經濟個體之效用方程式，使多人受益，此種具有聯合或集體消費 (joint or collective consumption) 特性的財貨即為公共財。

³⁶⁵ 非敵對性係指某一財貨可以同時由眾人消費，且增加一個人的消費，其他人消費該財貨的效用不致因而減損。

³⁶⁶ 非排他性係指此等財貨不能排除他人使用，或排除他人消費的特質。即使自己不支付價款，也不會被排除使用，因而造成使用者不付費，出現免費享用者。

³⁶⁷ 請參賴佳華，私人慈善捐款與政府社會福利支出關係之研究，政治大學財政學研究所碩士論文，2001年，頁 10。

³⁶⁸ 包括社會保險支出、社會救助支出、福利服務支出、國民就業支出及醫療保健支出五項。

³⁶⁹ 資料來源：行政院主計處網站 <http://www.dgbas.gov.tw/mp.asp?mp=1>，最後點閱日 2006/12/25

³⁷⁰ 請參朱紀燕，台灣地區個人捐贈的所得稅誘因之實證分析，政治大學財政研究所碩士論文，2002年，頁 2。

³⁷¹ 請參吳世英，租稅制度與個人捐贈行為，財稅研究第三十五卷第三期，2003年五月，頁 2。

參、捐贈的概念³⁷²

稅捐優惠的規定主要有兩大系統：以導引經濟活動為目的之稅捐經濟法及以鼓勵公益活動為目的之稅捐社會法。前者之規範意旨在於促進經濟之永續發展。其優惠對象為參與經濟活動的事業。後者之規範意旨在於補充政府機能之不足。其優惠對象為從事公益活動之機關、組織以及對於政府機關及公益機關或組織的捐贈³⁷³。

稅法上之捐贈行為係指由捐贈者無償的將財產移轉予受捐贈者，美國財務會計準則委員會（FASB）針對非營利組織之特殊性所制定並發布的第 116 號公報將捐贈定義為：無條件的將現金或資產移轉予某個體，或由所有權者之外的其他個體以自願性的非互惠移轉來償還或取消該個體的負債³⁷⁴。於捐贈法律關係中，因牽涉民法與稅法之交接領域，因此除捐贈人與受捐贈人之間發生民法上贈與關係外，從稅法角度觀之，是否被論為捐贈而生稅捐減免之效果，基於職權調查原則（行政程序法第三四條參照）往往需要稅捐稽徵機關之認定。準此，一個捐贈法律關係原則上可解構成三方兩面的法律關係，即捐贈人與受捐贈人之間的捐贈行為、稅捐稽徵機關與捐贈人之間的稅法關係，惟在土地稅法上因該法第二八條之一的規定，稅捐稽徵機關還可能與受捐贈人之間產生捐贈優惠之認定問題。

針對捐贈人與受捐贈人間之捐贈行為，其特徵包括無償及以財產之移轉為目的，惟究應將其定性為單方行為或契約行為則有疑義。單方行為係指由當事人一方之意思表示而成立的法律行為；而契約行為係因當事人間互相意思表示一致而成立³⁷⁵。捐贈行為雖僅由捐贈者之一方負有義務，而受贈者之一方僅係單純受領捐贈者所提供之財貨，惟仍應承認受贈者有拒絕承諾之自由為宜。由於私人之捐贈為非營利組織最主要之財務來源，且捐贈者所捐贈之數額，在所得的一定比例之內，得提列為扣除額，或享有其他租稅優惠之待遇，從而影響國家之稅捐收入甚鉅，若任由捐贈者得任意捐贈不符受捐贈者所需

³⁷² 遺產及贈與稅法上之實物抵繳制度係指遺贈稅之納稅義務人，在以現金一次繳納遺贈稅確有困難時，得交付「課徵標的物」或「其他易於變價或保管之實物」，以代替其公法上金錢給付義務之債務清償方式，納稅義務人於移轉約定抵繳物之所有權於國家前，原遺贈稅債務關係並未消滅。是以實物抵繳在性質上，應定性為公法上之間接給付契約，而可供抵繳之「課徵標的物」或「其他易於變價或保管之實物」仍應納入稅基之內，以計算其應納稅額。至捐贈制度之下，捐贈者所捐贈之財貨可申報為列舉扣除額，是其自始即不計入稅基之中，從而不影響應納稅額之計算。

劉定基、王師凱，遺產及贈與稅實物抵繳之法律問題，財稅研究第三十六卷第一期，2004年1月，頁187以下。另按繼承人將遺產捐贈與各級政府與將遺產之實物抵繳遺產稅，二者性質迥異，且不能併存。蓋繼承人將遺產捐贈與各級政府，依遺產及贈與稅法第十六條第一款規定，所捐贈之遺產不計入遺產總額，因而免繳遺產稅，自不生抵繳遺產稅之問題。而以遺產之實物抵繳遺產稅，因用以抵繳之實物應計入遺產總額，其抵繳價值之計算，應以該項財產核課遺產稅之價值為準，即無從將該項財產捐贈與各級政府。八十一年度台上字第一五一六號判決。

³⁷³ 黃茂榮，論稅捐優惠（上），植根雜誌第二十二卷第九期，2006年九月，頁20。

³⁷⁴ <http://www.fasb.org/pdf/fas116.pdf> A contribution is an unconditional transfer of cash or other assets to an entity or a settlement or cancellation of its liabilities in a voluntary **nonreciprocal transfer** by another entity acting other than as an owner. Other assets include securities, land, buildings, use of facilities or utilities, materials and supplies, intangible assets, services, and **unconditional promises to give** those items in the future.

³⁷⁵ 請參王澤鑑，民法總則，2001年九月，頁280以下。

之財貨，且受贈者全無否准之可能性，則不僅對公益事業之推展全無幫助，且亦有損國家稅收。因此，為使受贈者有拒絕承諾之自由，應將捐贈行為定性為契約行為為宜，俟雙方當事人意思表示合致時，該捐贈行為始屬成立。綜上所述，基於捐贈行為所具有之無償、以財產之終局移轉為目的、並須雙方當事人合意之特性而言，應可將系爭法律行為定性為民法上之贈與契約。

若係一般私法上之贈與行為，則依遺產及贈與稅法第七條之規定，原則上應對贈與人課徵贈與稅，例外始以受贈人為納稅義務人。惟就稅法上之捐贈制度而言，其受捐贈之對象限於民間非營利組織、政府、候選人或政黨等，係政府出於公益政策考量之因素，為鼓勵民間從事公益事業，利用稅式支出之方式，對於從事捐贈行為者給予補貼，使其實際負擔之成本小於表面上捐贈之數額。基於受贈者之資格不同，而與一般之贈與行為為不同之對待，不僅免予課徵贈與稅，反而賦予租稅優惠之待遇，是為其與一般贈與行為相異之處。

肆、捐贈主體

捐贈主體的認定上，於捐贈人與受捐贈人之間應較少發生問題，蓋非如是，捐贈人也不會以捐贈的形式作出捐贈，而以所取得收據作為稅基或稅額的減項，至於取得假收據或發票來虛列捐贈額則是另一問題³⁷⁶；實務上會發生問題的，往往是稅捐稽徵機關對於捐贈事實之認定與捐贈人或受捐贈人不同時。補充說明者係，在行政訴訟舉證責任分配上，由於若成立捐贈，則發生稅捐減免事由，原則上依照規範有利說³⁷⁷應由納稅義務人負舉證責任。

在捐贈關係中，納稅義務人可能為捐贈人或受捐贈人，前者如所得稅法、遺產及贈與稅法之規定，後者如土地稅法中關於土地增值稅³⁷⁸之規定；此時，由於稅捐稽徵機關負有第一次認事用法之職權，原則上其認定事實不須與捐贈人或受捐贈人協議，因此在雙方立場有所差異下，若法律又無一兼顧實質與形式的標準足資辨明，終將致爭議迭生、增加訟源。承此，下述關於捐贈主體的部分，主要整理行政函釋及法院相關裁判，試圖勾勒出實務上對於捐贈主體認定的輪廓，並嘗試提出檢討與改進。

³⁷⁶ 這部份毋寧是實務上最常發生的問題，亦訂有財政部臺灣省中區國稅局辦理綜合所得稅列報教育、文化、公益、慈善機關或團體組織捐贈收據查核作業要點以茲因應，惟假收據或發票的問題並非捐贈制度所獨有，只要涉及報稅單據者皆可能產生造假的問題；在捐贈制度主要表現於非營利組織的監督與管理上，而此非本篇報告處理範圍所及。

³⁷⁷ 請參黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，發表於納稅人權利保護法暨第六屆兩岸稅法研討會，2006年12月，頁9以下。

³⁷⁸ 土地稅法第五條規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：

一、土地為有償移轉者，為原所有權人。

二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。

三、土地設定典權者，為出典人。

前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉

；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」

一、捐贈人

按捐贈制度係由政府以稅式支出的方式來鼓勵民間從事公益活動，在想像上其優惠之對象應該是需要有誘因才會從事公益活動的人或組織，因之，似可分為個人或營利事業，前者基本上是理性、自利；後者則因營利事業之目的在營利，若無使其獲益之手段，其基本上不會從事公益活動，因此，於現行法中，捐贈人部分皆以個人或營利事業為主體，而行政實務上，關於捐贈人的解釋函令甚少，推論在這方面的爭議不大，只是在捐贈人究竟是以個人名義或是營利事業名義為捐贈，實務上曾經發生案例³⁷⁹；惟比較有爭議的是下述受捐贈人的認定問題。

二、受捐贈人

綜觀捐贈相關法規，受捐贈人之範圍以土地稅法第二八條之一、所得稅法第十七條第一項第二款第二目與遺產及贈與稅法第十六、二十條最能涵括，包括社會福利事業、私立學校；教育、文化、公益、慈善機構或團體、政府，此外再加上政治獻金法對於政黨或候選人捐贈的規定，受捐贈人的範圍應可劃定，以下即分成政黨/候選人、政府及非營利組織三部份，而以爭議最大的非營利組織部份為中心，此外所得稅法第三六條關於營利事業捐贈財政部核准之專案計畫者，亦得列為費用或損失，因在性質上與前述三者差異較大，所以獨自列一項（見下文（四））。

（一）政黨/候選人

此部分的爭議很少，蓋政黨³⁸⁰或候選人³⁸¹之認定並不困難，形式上可以透過登記獲得明快的解決，惟須注意的是政治獻金法公佈施行後，原先公職人員選舉罷免法及總統副總統選舉罷免法的規定，關於捐贈租稅優惠部分某程度上要去適用政治獻金法³⁸²之規定，此外政治獻金法上對於捐贈之限制頗多，亦宜注意（請參下文陸、）。

³⁷⁹ 最高行政法院 91.09.12. 九十一年度判字第一六二四號判決

³⁸⁰ 人民團體法四五條規定：「符合左列規定之一者為政黨：一 全國性政治團體以推薦候選人參加公職人員選舉為目的，依本法規定設立政黨，並報請中央主管機關備案者。二 已立案之全國性政治團體，以推薦候選人參加公職人員選舉為目的者。」

³⁸¹ 公職人員選舉罷免法三一條第一項規定：「選舉人年滿二十三歲，得於其行使選舉權之選舉區登記為公職人員候選人。但省（市）長候選人須年滿三十五歲；縣（市）長候選人須年滿三十歲；鄉（鎮、市）長候選人須年滿二十六歲。」

總統副總統選舉罷免法第二十條第一項規定：「在中華民國自由地區繼續居住六個月以上且曾設籍十五年以上之選舉人，年滿四十歲，得申請登記為總統、副總統候選人。」

³⁸² 政治獻金法第三十條規定：「總統副總統選舉罷免法第三十七條、第三十九條、第四十條第二項至第四項、第八十三條、第九十五條之規定，及公職人員選舉罷免法第四十五條之二、第四十五條之三、第四十五條之四第二項至第五項、第八十八條、第九十五條之一及第九十七條第一項有關違反第四十五條之三之處罰規定，與人民團體法第五十一條、第六十二條規定，自本法施行日起不再適用。但個人或營利事業於本法施行日之當年度對政黨、政治團體及擬參選人之捐贈，不論捐贈行為在本法施行日前或施行日後，於申報所得稅時，應適用第十七條規定，不適用總統副總統選舉罷免法第四十條第二項至第四項、公職人員選舉罷免法第四十五條之四第二項至第五項規定。」

(二) 中央或地方政府³⁸³

此部分的爭議較少，蓋在認定上亦無困難，學理上有在討論的是對於國防、勞軍沒有捐贈上限的規定是否會造成政府稅收不合理的損失³⁸⁴，但對「政府」的認定則無疑義³⁸⁵。

實務上較有問題的是對一些基金或專戶³⁸⁶之捐贈，此時只要是中央或地方政府所設立者，無例外的會被認定是合於捐贈優惠之規定，蓋中央或地方政府之組成從財政支出面來看，不過是普通基金與特種基金³⁸⁷而已，對於中央或地方政府所設基金或專戶之捐贈，該經費皆會編於單位預算中，自然屬於對政府之捐贈，而可適用減免稅捐之規定³⁸⁸；相反地，村里建設基金³⁸⁹就不被認為是對政府之捐贈，函釋以「村、里辦公處本身並無獨立之預算，係鄉（鎮、市、區）公所之內部單位，非屬獨立組織之政府機關」為由，否准適用對政府捐贈之規定。

³⁸³ 須注意者係，此處所稱「政府」應指廣義的國家或地方自治團體公法人，而非僅指「行政機關」；另外關於是否包括外國政府，參考財政部 84.7.24.臺財稅字第八四一六三三八二六三號函「營業稅法第十九條第一項第二款但書『對政府捐獻者』進項稅額准予扣抵之規定，係指對我國政府之捐獻，尚不適用於捐獻外國政府之情形。」或可推論至對政府捐贈之規定，應係指我國政府而言；此外，臺北高等行政法院九十二年度訴字第四〇二二號判決、同院九十二年度訴字第四〇二三號判決及最高法院九十五年判字第五六九號判決亦認為遺產及贈與稅法既為我國法權範圍內所施行之法律，其所謂「各級政府」，自應指中華民國之各級政府為限，併同參照。

³⁸⁴ 林文二，所得稅法捐贈扣除之探討，稅務旬刊第一九五六期，頁十五

³⁸⁵ 至於和中央或地方政府一樣屬於公法人的農田水利會，財政部 92.03.12. 臺財稅字第〇九二〇四五一九八一號令認為「農田水利會之捐贈，可比照遺產及贈與稅法第二十條第一項第二款規定不計入贈與總額」，係將農田水利會類推適用公有事業機構或全部公股之公營事業。

³⁸⁶ 請參財政部 90.09.12. 臺財稅字第〇九〇〇四五五一八一號函關於各級政府機關之賑災專戶

財政部 88.10.01. 臺財稅字第八八一九四七九四三號函關於九二一賑災專戶

財政部 83.3.3. 臺財稅字第八三一五八六〇四四號函關於中華發展基金

財政部 75.3.22. 臺財稅第七五三五二九號函關於省立醫療機構仁愛基金

³⁸⁷ 預算法第四條規定：「稱基金者，謂已定用途而已收入或尚未收入之現金或其他財產。基金分左列二類：

- 一、普通基金：歲入之供一般用途者，為普通基金。
- 二、特種基金：歲入之供特殊用途者，為特種基金，其種類如左：
 - (一) 供營業循環運用者，為營業基金。
 - (二) 依法定或約定之條件，籌措財源供償還債本之用者，為債務基金。
 - (三) 為國內外機關、團體或私人之利益，依所定條件管理或處分者，為信託基金。
 - (四) 凡經付出仍可收回，而非用於營業者，為作業基金。
 - (五) 有特定收入來源而供特殊用途者，為特別收入基金。
 - (六) 處理政府機關重大公共工程建設計畫者，為資本計畫基金。

特種基金之管理，得另以法律定之。」

³⁸⁸ 依此觀之，遺產及贈與稅法第十六條第二款所稱之公有事業機構或全部公股之公營事業亦可放在此脈絡下理解，蓋公有事業，係指各級政府為達成某項事業目的而設置，不作損益計算及盈餘分配之事業組織（所得稅法第十一條第三項參照），而公營事業則係政府獨資經營者、政府與人民合資經營，政府資本超過百分之五十者或由前二款公有營業及事業機關轉投資於其他事業，其轉投資之資本額超過該事業資本百分之五十者（審計法第四七條參照）；兩者皆須在預算法上設置基金，受立法院之監督，準此捐贈給公有事業或公營事業，似亦可被理解為捐贈政府。

³⁸⁹ 請參財政部 86.08.26. 臺財稅字第八六一九一三五一一號函關於村里建設基金專戶

(三) 非營利組織³⁹⁰

此部分的爭議最多，行政實務上關於受捐贈人認定的問題幾乎集中在這部份，蓋何謂社會福利事業或教育、文化、公益、慈善機構或團體並不容易判斷，由於所得稅法與遺產及贈與稅法上的規定最為典型，且幾可囊括所有關於非營利組織認定的問題，以下即以該三法所涉實務見解加以整理，並主要以所得稅法與遺產及贈與稅法為中心。

1、土地稅法第二八條之一³⁹¹ 規定係以：

社會福利事業³⁹²或依法設立私立學校使用之土地但以符合左列各款規定者為限：

- 一、受贈人為財團法人。
- 二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。
- 三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。

2、所得稅法第十一條第四項規定係以：

合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案成立者為限。

3、遺產及贈與稅法第十六條第一款、第三款³⁹³ 亦規定：

遺贈人、受遺贈人或繼承人捐贈公立教育、文化、公益、慈善機關之財產。遺贈人、受遺贈人或繼承人捐贈於被繼承人死亡時，已依法設立登記設立為財團法人組織且符合

³⁹⁰ 有研究計畫參照學說及各國法令認為非營利組織之特性：

- 一、 成立目的：非營利組織之設立旨意，在謀求公眾利益之提昇，而非汲汲營營於利潤之賺取及分配。
- 二、 收支運用：非營利組織不當以不合理報酬給予受僱者，或者浮濫虛報違反章程或租稅法所規定之各項支出數額。
- 三、 盈餘分配：非營利組織不得將本身財產或累積盈餘，擅自分配給組織之成員、董事、捐贈人，或甚至非特別指定之受贈人。
- 四、 組織解散：非營利組織除依成立之法令，對解散後剩餘財產之歸屬已有規定者外，其剩餘財產應移轉予公法（或公益）團體。

請參楊建民，我國非營利組織徵免稅問題與稅務資訊系統之研究，第一部份非營利組織徵免稅問題之研究，財政部賦稅署委託研究計畫成果報告，1889年12月，頁4。

³⁹¹ 按平均地權條例第三五條之一亦有相同的規定。

³⁹² 內政部 75.11.06 臺(75)內社字第 450193 號函釋略以：「所稱社會福利事業，係指依兒童福利法（現為兒童及少年福利法）、老人福利法、身心障礙者保護法（原殘障福利法）、社會救助法規定，經主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之事業。」最高行政法院 90.11.16. 九十年度判字第二一六一號判決則以為：「土地稅法第二十八條之一所稱社會福利事業，該法並無定義性規定。依憲法第十三章基本國策，第四節社會安全中第一百五十五條規定：『國家為謀社會福利，應實施社會保險制度。人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災難者，國家應予以適當之扶助與救濟。』可知須達成之社會福利，乃與社會安全有關之社會保險及社會救助事項，為人民最基本之生活保障，應由國家承擔其責任。」

³⁹³ 同法第二十條亦有相同之款項不計入贈與，此處為行文方便，以第十六條為代表。

行政院規定標準之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產。

準此實務上亦有「土地稅法施行細則³⁹⁴」、「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準³⁹⁵」及「捐贈教育文化公益慈善宗教團體祭祀公業財團法人財產不計入遺產總額或贈與總額適用標準³⁹⁶」可資參考。析言之，上開法律關於非營利組織的認定頗為相似，

³⁹⁴ 土地稅法施行細則第四三條規定：「本法第二十八條之一所稱社會福利事業，指依法經社會福利事業主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之事業。所稱依法設立私立學校，指依私立學校法規定，經主管教育行政機關許可設立之各級、各類私立學校。」

³⁹⁵ 教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第二條規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：

- 一、合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案。
- 二、除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配。
- 三、其章程中明定該機關團體於解散後，其賸餘財產應歸屬該機關團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關團體。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後賸餘財產之歸屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定之限制。
- 四、其無經營與其創設目的無關之業務。
- 五、其基金及各項收入，除零用金外，均存放於金融機構，或購買公債、公司債、金融債券、國庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、銀行或票券金融公司保證發行之商業本票、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。但由營利事業捐助之基金，得部分投資該捐贈事業之股票，其比率由財政部定之。
- 六、其董監事中，主要捐贈人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董監事，人數不超過全體董監事人數三分之一。
- 七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。
- 八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之七十。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。
- 九、其財務收支應給與、取得及保存合法之憑證，有完備之會計紀錄，並經主管稽徵機關查核屬實。

財產總額或當年度收入總額達新臺幣一億元以上之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其本身之所得及其附屬作業組織之所得免納所得稅者，除應符合前項第一款至第九款規定外，並應委託經財政部核准為稅務

代理人之會計師查核簽證申報。

第一項第六款所稱主要捐贈人，係指原始捐助人或捐贈總額達基金總額二分之一以上之個人或營利事業。」

同標準第四條規定：「由各級政府機關籌設之教育、文化、公益、慈善機關或團體，不受第二條第一項第六款及第八款之限制。

前項所稱各級政府機關籌設之教育、文化、公益、慈善機關或團體，指

由各級政府機關捐助成立而其所捐助之財產達捐助財產總額百分之五十以上者。」同條第二項似亦可作為遺產及贈與稅法第十六條第一款之標準。

³⁹⁶ 捐贈教育文化公益慈善宗教團體祭祀公業財團法人財產不計入遺產總額或贈與總額適用標準第二條規定：「對符合左列規定之財團法人組織之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業捐贈之財產，不計入遺產總額或贈與總額：

- 一、除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對特定之人給予特殊利益者。
- 二、其章程中明定該組織於解散後，其賸餘財產應歸屬該組織所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定或核定之機關團體者。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後賸餘財產之歸

但似乎仍有範圍大小不一的細微差異，在適用上應宜注意：

土地稅法	所得稅法	遺產及贈與稅法
1. 財團法人社會福利事業	1. 合於民法總則公益社團或財團之組織	1. 公立教育、文化、公益慈善機關
2. 財團法人私立學校	2. 依其他關係法令，經向主管機關登記或立案	2. 依法登記設立為財團法人組織且符合行政院規定標準之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產
	宗教團體 ³⁹⁷ ？	合於民法總則公益社團者？（所>遺）
	祭祀公業？（遺>所）	合於民法總則財團組織，但不合行政院規定標準者？（所>遺）

本文就實務上曾有函釋或判決之實例加以整理，因教育、文化、慈善、公益機構或團體之爭議最多，而土地稅法上所謂社會福利事業又與前述團體有所差異³⁹⁸，以下分成三類，即教育機構或團體、文化慈善公益團體、社會福利事業：

屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定之限制。

三、捐贈人、受遺贈人、繼承人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董事或監事，人數不超過全體董事或監事人數之三分之一者。

四、其無經營與其創設目的無關之業務者。

五、依其創設目的經營業務，辦理具有成績，經主管機關證明者。但設立未滿一年者，不在此限。

六、其受贈時經稽徵機關核定之最近一年本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，經依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準核定免納所得稅者。但依規定免辦申報者，不受本款之限制。

前項第六款前段所定財團法人，其登記設立未滿一年，或尚未完成登記設立且依遺產及贈與稅法規定對之捐贈得不計入贈與總額中者，該款之所得，係以其設立當年度之所得為準。」

³⁹⁷ 財政部 84.9.8. 臺財稅字第八四一六四四九三一號函：「合於所得稅法第十一條第四項規定之宗教團體、各行業公會組織、同鄉會、同學會、宗親會及營利事業產業工會，無任何營業或作業組織收入，僅有會費、捐贈或基金存款利息者，可免依所得稅法第七十一條規定辦理結算申報，以資簡化。惟上開機關團體之財產總額或當年度收入總額達新臺幣一億元以上者，自八十四年度起，應依所得稅法第七十一條規定辦理結算申報，並應依『教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準』第二條第二項規定，委託經本部核准為稅務代理人之會計師查核簽證申報。」似乎認為所得稅法第十一條第四項亦可能適用於宗教團體，準此，對宗教團體之捐贈亦能列為扣除額或費用。

³⁹⁸ 參照前揭註三十九

1、教育機構或團體

首先，在教育機構或團體部份，典型的是公立各級學校，而在私立學校法第五十條第一項³⁹⁹及幼稚教育法第十五條⁴⁰⁰則分別規定了可以適用所得稅法與遺產及贈與稅法之規定，因此在範圍上也相對明確。而相關函釋或判決整理如下：

(1) 對海外僑校之捐贈

至於對海外僑校的捐贈，曾有函釋⁴⁰¹認為僑務委員會所設之「財團法人海華文教基金會」接受國內廠商或個人捐款。該基金會既係合於所得稅法第十一條第四項規定之機關或團體，營利事業或個人對該基金會之捐贈，可依同法第三十六條第二款或第十七條第一項第二款第二目第一小目規定辦理。而馬來西亞檳城臺灣僑校業依「華僑學校規程」向主管機關僑務委員會辦妥立案登記，係合於所得稅法第十一條第四項規定之機關或團體。個人對該校之捐贈，依同法第十七條第一項第二款第二目第一小目規定，其捐贈金額在不超過綜合所得總額百分之二十限額內得自綜合所得總額中減除。

(2) 對學校家長會

依據財政部 75.12.30. 臺財稅第七五七四七七四號函認為：「各級公私立學校家長會，係依據各省市政府訂定之『各級學校學生家長會設置辦法』設置，核屬所得稅法第十一條第四項規定所稱之團體，個人對學校家長會之捐贈，准作綜合所得總額之列舉扣除額。」

(3) 私立幼稚園

上述幼稚教育法第十五條對於捐贈人捐贈財團法人形式之私立幼稚園亦享有所得稅法與遺產及贈與稅法之捐贈優惠，但在土地增值稅上，受捐贈人（即財團法人私立幼稚園）可否免稅？行政函釋則採否定的見解，如財政部 83.5.9. 臺財稅字第八三一五九三七二五號函認為「私人捐贈土地供私立學校使用者，除應符合土地稅法第二十八條之一各款規定外，依同法施行細則第四十三條第一項後段規定，該私立學校尚須係依照私立學校法之規定，經主管教育行政機關許可設立者，始可免徵土地增值稅。本案財團法人私立xx幼稚園受贈土地，申請免徵土地增值稅，經函准教育部八十三年三月十七日臺(83)

³⁹⁹ 私立學校法第五十條第一項規定：「私人或團體對於私立學校之捐贈，除依法予以獎勵外，並得依所得稅法、遺產及贈與稅法之規定免稅。」

⁴⁰⁰ 幼稚教育法第十五條規定：「私人或團體對公立幼稚園或辦妥財團法人登記私立幼稚園之捐贈，除依法予以獎勵外，並得依所得稅法、遺產及贈與稅法之規定免稅。」

⁴⁰¹ 財政部 80.10.21. 臺稅一發字第八〇〇七三九三二二號函

國〇一三八四八號函略以：經查幼稚園之核准設立係依據『幼稚教育法』及其相關規定辦理。準此，該幼稚園既係依幼稚教育法規定核准設立，與依私立學校法規定設立之私立學校仍屬有別，其受贈土地即無法免徵土地增值稅。」

惟行政法院並不採上開財政部之見解⁴⁰²，而認為「土地稅法第二十八條之一所稱依法設立私立學校，應解釋包含依法辦妥財團法人登記之私立幼稚園，方符增修該條之立法意旨，並與私立學校法第四十八條及幼稚教育法第十五條免稅項目相同之法意。」

(4) 大陸地區公立教育機關

臺北高等行政法院九十二年度訴字第〇二三號判決認為：「本件原告主張系爭贈與三、二〇一、〇〇〇元，各該受贈人湖仁小學、湖愛小學、湖信小學，均為大陸地區之公立學校，並非中華民國政府依法設立之公立學校，非屬中華民國政府所管轄之『各級政府或公立教育機關』，而大陸地區之各級政府並非屬中華民國之政府，其設立之公立學校亦非中華民國政府所設立，且中華民國政府之法律並無法施行於大陸地區，除兩岸人民關係條例有明文規定者，得依其規定辦理外，其餘未規定者，自無適用於行為地在大陸地區贈與事項之餘地，是原告主張其對大陸地區學校捐贈之財產，得依遺產及贈與稅法第二十條第一項第一款之規定，不計入贈與總額云云，要無可採。⁴⁰³」

最高行政法院就同案亦作成結論相同之裁判，九十五年度判字第五六九號判決認為：「所謂租稅，乃國家為支應其支出藉以維繫其功能運作而對人民或其他主體強制取得之金錢或其他財產；另國家為達成特定施政目的，亦會以提供租稅優惠之方式引導民間從事特定之經濟活動或行為，以期藉由民間自主性之調整機制完成該特定之施政目的；行為時遺贈稅法第20條即為一租稅優惠之規定。而該條第1款所稱公立教育機關，參諸大學法、高級中學法及國民教育法等規定，應係指由教育部、直轄市政府或縣（市）政府所設立之學校等教育機關；而此等公立教育機關之經費原則上來自設立之各級政府，並因租稅為國家財政之主要來源，故上述行為時遺贈稅法第20條第1款所以對捐贈公立教育機關之財產為不計入贈與總額之租稅優惠，即基於政府稅收本即須挹注作為公立學校等公立教育機關之經費，而透過民間捐贈亦可達到相同施政目的之考量；故本條款所稱公立教育機關自係指中華民國政府依法令需挹注經費，而為中華民國政府統治權實際所及地區之公立教育機關，而不及於大陸地區之公立教育機關。」

從以上裁判可知，實務對於公立教育機關係限於我國政府所設立，並肯認捐贈之租稅減免措施乃一稅捐優惠，其實質理由在於公立教育機關之經費本來就要由政府租稅收入支應，透過民間捐贈也可以達到相同目的，簡言之，似乎意味著有幫我國政府省到錢才可以適用稅捐優惠，但大陸地區的經費並非由我國政府租稅支應，捐贈給大陸地區公

⁴⁰² 行政法院 85.09.06. 八十五年判字第二一〇二號判決。

⁴⁰³ 臺北高等行政法院 94.01.20. 九十二年度訴字第〇二二號判決亦為如此認定，「原告主張本件受贈之河南偉仁小學、清華大學教育基金會及中國科學院人事教育局等，均為大陸地區之公立教育機關，並非中華民國各級政府依法設立之公立教育機關。原告捐贈於該等大陸地區之教育機關，核與前開得不計入贈與總額之規定，尚有未合。原告主張本件捐贈大陸地區公立教育機關之財產，得依法不計入贈與總額之財產云云，尚不足採。」

立教育機關對我國政府來說並無何支出上的幫助，因此沒有給予優惠之必要。

再者，教育不外乎德、智、體、群、美，體育活動自然也是教育之一環，而對於體育團體之捐贈，是否皆合於稅捐優惠之規定，實務上亦有疑義。

(5) 中華民國桌球協會

財政部 65.7.23. 臺財稅第三四八八九號函認為「營利事業對中華民國桌球協會之捐贈，可於所得稅法第三十六條所規定之限度內，以捐贈認列。」但本函釋未提供任何實質理由，如依照財政部一貫的認定方式，該協會應該是有相關法規為依據，並經主管機關登記立案者。

(6) 高爾夫協會職業委員會

財政部 73.6.20. 臺財稅字第五四四八七號函認為「貴委員會係屬中華民國高爾夫協會內部組織之一，非屬所得稅法第十一條第四項規定所指之文教公益慈善機關或團體，亦非教育部臺 69 體一一二〇三號函稱『經政府登記有案之體育運動團體』。有關個人或營利事業對貴委員會之捐款，應不適用所得稅法關於個人捐贈扣除或作事業費用認定。」據此推論，財政部應該還是以有無依據相關法規，並經政府登記立案之形式標準來認定是否屬於所得稅法第十一條第四項之機關或團體。

(7) 財團法人高爾夫俱樂部

實務上曾有爭執「高爾夫俱樂部係依法辦理設立登記，從事教育、文化、慈善、公益之法人團體，原告所為捐贈，依所得稅法規定，是否應准予列報扣除」，惟法院判決⁴⁰⁴另從行為是否屬於捐贈切入，迴避了主體認定的問題，疏為可惜，其認為⁴⁰⁵「所謂捐贈係以無償即不具任何實質上之對價或利益為特質，然系爭七〇〇、〇〇〇元係將臺灣高爾夫俱樂部原不能轉讓僅能繼承之會員證轉換為具有財產價值可轉讓之會員證，其既取得對價，即非屬捐贈甚明，至嗣後是否不予買賣轉讓會員證或放棄轉讓權益，要係另一問題，仍無礙其性質之認定。是系爭七〇〇、〇〇〇元既係原告為取得具有財產價值可轉讓之會員證所支付之對價，並非原告以其所有之財產無償給與臺灣高爾夫俱樂部，核與民法第四百零六條所稱贈與須為一方以自己之財產無償給與他方之要件不符，非屬所得稅法第十七條第一項第二款第二目第一小目前段所稱之捐贈⁴⁰⁶」

⁴⁰⁴ 臺北高等行政法院九十三年簡字第二九九號判決及臺北高等行政法院九十一年度訴字第五二八八號判決。

⁴⁰⁵ 臺北高等行政法院九十三年簡字第二九九號判決。

⁴⁰⁶ 依該實務見解亦可發現，實務上從稅法角度描述為「捐贈」，在民法上其本應為「贈與」。

2、文化、慈善、公益機關或團體

由於實務上函釋多未將系爭團體屬於何種團體作細部的歸類，只言是否屬於教育、文化、慈善、公益團體，因教育部份在語義上較有一般的理解，所以本文在上述將之從實務中擇取、歸類；惟文化、慈善、公益在語義上欠缺一般可理解的範圍，非筆者所能闡明，因之順應實務，不另作細部分類，僅先以最常發生疑義的所得稅法第十一條第四項區分兩種類型，並以「其他類」來概括。

另外，如係以成立該機關或團體為目的而還在籌備階段，則依據財政部 87.04.10. 臺財稅字第八七一九三八二八八號函認為，尚不得成為受捐贈人，但嗣後該機關團體如辦妥登記時，則准按捐款人實際捐贈年度，依法按捐贈追認其當年度費用或列舉扣除額；至於以直轄市區公所提供之低收入戶「生活輔導戶」與「臨時輔導戶」名冊直接贈與金錢給低收入戶，實務上⁴⁰⁷認為不可適用所得稅法上捐贈列舉扣除額之規定，沒有所謂實質捐贈給區公所的問題。

(1) 是否合於民法總則公益社團或財團之組織

A. 財團法人中央廣播電台

財政部 92.06.16. 臺財稅字第 0 九二 0 四五四四一一號函認為：「營利事業對財團法人中央廣播電台之捐贈，准依所得稅法第三十六條第一款規定列為當年度費用或損失，不受金額之限制。」

B. 財團法人中央通訊社

財政部 85.12.19. 臺財稅字第八五一七二九二 0 號函認為：「財團法人中央通訊社係依據八十五年一月十七日總令公布之『中央通訊社設置條例』設立，以提供國內外大眾傳播媒體新聞服務，擴大新聞報導，促進國際新聞交流，辦理國家新聞通訊業務為宗旨。營利事業對該社之捐贈，可依所得稅法第三十六條第一款規定，列報當年度費用或損失，不受金額之限制；至個人對該社之捐贈，應依同法第十七條第一項第二款第二目第一小目前段規定，以捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限，自當年度綜合所得總額列舉扣除。」

C. 對海峽交流基金會之捐贈

財政部 80.6.19. 臺財稅字第八 0 0 二一三三二 0 號函認為：「財團法人海峽交流基金會係政府為因應現階段兩岸關係而協助民間人士組成之組織，以協調處理臺灣地區與大陸地區人民往來有關事務，促進兩岸民間交流，確保民眾權益為宗旨。營利事業對該

⁴⁰⁷ 臺北高等行政法院 91.11.12. 九十一年度訴字第三四號判決：「本件原告捐贈之對象既為個人，自不符上開規定，依法不得列為列舉扣除額扣除（按選舉罷免法第四十五條之四有個人對候選人競選經費即對個人之捐贈得作為列舉扣除額之特別規定）；至於原告所稱其名冊係由士林區公所提供一節，亦僅係其捐贈對象所由來而已，而其既非代區公所發放低收入戶之救濟金，自與得否作為列舉扣除之規定無涉。又財政部臺財稅第八六一九一三五一一號函釋，係對個人捐贈當地鄉、鎮、縣轄市公所、區公所而論，本件原告既非捐贈士林區公所，與該函釋規定應取得如何之證據資料，亦屬無關。惟對原告之此類善行，是否應予增列得為列舉扣除額，為立法之問題，尚非本件所得審究。」

基金會之捐贈，可依所得稅法第三十六條第一款規定全額認列為當年度費用；至個人對該基金會之捐贈，其列舉扣除額仍應依同法第十七條第一項第二款第二目第一小目規定之限額為準。」

D. 對國外基金會之捐贈

財政部 92.04.03. 臺財稅字第 0 九二 0 四五二六八九號函認為：「我國國民捐贈國外具公益性質基金會之財產，是否有遺產及贈與稅法第二十條第一項第三款規定之適用乙節，查國外基金會未於國內依法辦理財團法人之設立登記，並未受我國主管機關之監督，因此，我國國民對其捐助，自無上揭法條規定之適用。」

行政法院 83.1.31. 八十三年判字第二 0 四號判決亦採相同的見解，認為：「原告匯出系爭款捐贈與美國夏威夷大學洪氏獎助基金，而洪氏獎助基金固屬公益事業，惟未於國內依法辦理財團法人之設立登記，並未受本國主管機關之監督，自不得認為該項贈與符合遺產及贈與稅法第二十條第三款之規定，被告機關予以核課贈與稅，於法無違」

(2) 是否依其他關係法令，經向主管機關登記或立案

A. 演藝團體

財政部 94.09.09. 臺財稅字第 0 九四 0 四五六七三七 0 號令認為：「直轄市及各縣市政府已依行政院文化建設委員會 92 年 10 月 24 日文參字第 0923125735 號函所訂「○○縣(市)政府演藝團體輔導規則(參考本)」規定，訂定其演藝團體自治法規，且於法規內明確規範演藝團體成立之公益目的(包括明定盈餘不得分配、解散後賸餘財產不得歸屬於任何自然人或營利團體等)，其轄內演藝團體已依該法規換發登記證或設立登記者，可認屬所得稅法第 11 條第 4 項所稱之『教育文化、公益、慈善機關或團體』。」

B. 義勇消防大隊

財政部 83.04.06. 臺財稅字第八三一五八八八二九號函認為：「直轄市、縣(市)義勇消防大隊係依據內政部訂定之『直轄市縣(市)義勇消防編組辦法』設置，核屬所得稅法第十一條第四項規定所之團體。」

C. 社區衛生促進會

財政部 79.3.8. 臺財稅第七九 0 六二七三八五號函認為：「台灣省各社區衛生促進委員會，如經台灣省衛生處核准登記成立⁴⁰⁸，應屬所得稅法第十一條第四項規定之團體。」

D. 校友會

財政部 75.9.12. 臺財稅第七五六二五六三號函認為：「臺北市大同工學院暨高級工商職業學校校友會，既係依據『臺北市各種聯誼組織管理辦法』，經臺北市府社會局核准登記成立有案，可認屬合於所得稅法第十一條第四項之團體。惟依上述聯誼組織辦法第二條及第七條規定，該聯誼組織，係純私人聯繫情感為宗旨，不得向外籌募捐款，

⁴⁰⁸ 同函之說明：「台灣省社區衛生促進委員會係依據行政院核定之加強農村醫療保健計畫一籌組社區衛生事業促進委員會實施要點辦理，須經各縣市衛生局選定，報經台灣省衛生處核准後，始予以成立。」

故其接受捐款，應以校友為限。」

E. 村里守望相助推行小組

財政部 73.1.25. 臺財稅字第五〇五五五號函認為：「各村里守望相助推行小組未經依法登記或立案成立，尚非所得稅法第十一條第四項規定所指之公益團體，個人或營利事業對其捐贈應不適用同法第十七條或第三十六條規定⁴⁰⁹。」

(3) 其他

A. 不合於民法總則公益社團或財團之組織及依其他關係法令，經向主管機關登記或立案者

(a) 雜誌社

財政部 77.6.3. 臺財稅第七七〇一五五二七四號函認為：「所得稅法稱教育、文化、公益、慈善機關或團體，依同法第十一條第四項規定，係以合於民法總則公益社團及財團之組織或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案成立者為限，雜誌社尚非上開規定所稱之機關或團體，對其捐贈不得列舉扣除，並不因該雜誌為贈閱性質而有所例外。」

B. 未說明究屬合於民法總則公益社團或財團之組織及依其他關係法令，經向主管機關登記或立案者

(b) 榮譽觀護人協進會

財政部 77.5.26. 臺財稅第七七〇一六六五六一號函認為：「各地榮譽觀護人協進會，係合於所得稅法第十一條第四項規定之公益團體，個人或營利事業對該會之捐贈，可憑捐款收據，依同法第十七條第一項第三款第二目；或依第三十六條第一項第二款規定，自個人綜合所得總額內列舉扣除，列為營利事業之費用。」

3、土地稅法第二八條之一所稱之社會福利事業

(1) 財團法人醫院受贈土地

財政部 87.04.29. 臺財稅字第八七一九四一四八三號函係以內政部之函釋⁴¹⁰為基

⁴⁰⁹ 惟如捐贈當地鄉、鎮、縣轄市公所、區公所，取得機關出具之正式收據，應屬對政府之捐贈，依所得稅法第十七條第一項第三款第二目或同法第三十六條第一項第一款規定，作為個人綜合所得總額之扣除或列為營利事業之費用，不受金額之限制。請參同函之本文。

⁴¹⁰ 內政部 86.06.14 臺(86)內社字第 8617457 號函略以：「.....按本部 75.11.06 臺(75)內社字第 450193 號函釋略以：『所稱社會福利事業，係指依兒童福利法（現為兒童及少年福利法，此為筆者所加）、老人福利法、身心障礙者保護法（原殘障福利法）、社會救助法規定，經主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之事業。』，準此，本案應不適用平均地權條例第三十五條之一及土地稅法第二十八條之一免徵土地增值稅之規定。」內政部 86/01/08 臺(86)內社字第 8535961 號函略以：「行政院衛生署所核發之證明文件，自無法視為平均地權條例施行細則第五十條所規定之『社會福利事業主管機關許可設立之證明文件』。」

礎，認為：「本案財團法人XX醫院受贈土地，其檢附行政院衛生署許可設立之證明文件，非屬土地稅法施行細則第四十三條規定之『社會福利事業主管機關許可設立之證明文件』，應無土地稅法第二十八條之一免徵土地增值稅規定之適用。」

(2) 財團法人文教基金會

最高行政法院 90.11.16. 九十年度判字第二一六一號判決認為：「查土地稅法第二十八條之一所稱社會福利事業，該法並無定義性規定。依憲法第十三章基本國策，第四節社會安全中第一百五十五條規定：『國家為謀社會福利，應實施社會保險制度。人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災難者，國家應予以適當之扶助與救濟。』可知須達成之社會福利，乃與社會安全有關之社會保險及社會救助事項，為人民最基本之生活保障，應由國家承擔其責任。私有土地無償移轉，本應對受贈人課徵土地增值稅，如係捐贈供興辦社會福利事業者，既在分擔國家保障人民基本生活之責任，土地稅法第二十八條之一一定為免徵土地增值稅，以為獎勵，符合實踐憲法價值之理念。土地稅法施行細則第四十三條第一項規定本法第二十八條之一所稱社會福利事業，指以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之事業，即此之故。本件上訴人為文教性質之財團法人，其所從事者為教育文化相關事業，有助生活水準之提昇，亦屬公益事業，究無關社會安全，非興辦社會福利事業者可比，其受贈系爭土地，難認符合土地稅法第二十八條之一免稅之要件。又上訴人係經台北市政府教育局核准設立者，該局與主管社會福利之台北市政府社會局雖同屬台北市政府所設，既由組織規程分別定有職掌，各屬其職掌內之主管機關，上訴人自非經社會福利事業主管機關許可設立者。茲執詞主張其為經社會福利事業主管機關許可設立，從事者亦有關社會福利事業云云，並非可採。」

(四) 所得稅法第三六條財政部核准專案

1、依內政部核准之捐募計畫捐贈

財政部 80.8.29. 臺財稅字第八〇〇三〇〇四三六號函認為：「個人或營利事業依內政部核准之「救援大陸水災捐募計畫」，透過貴會等八個團體⁴¹¹，對大陸水災之捐贈可依所得稅法規定認列費用或列報扣除額」

2、捐贈美國大學支助學校訪談計畫

財政部 80.12.4. 臺財稅字第八〇一二六四六八九號函認為：「依所得稅法第三十六條規定，營利事業之捐贈，得列為費用或損失者，係以為協助國防建設、慰勞軍隊，對各級政府之捐贈、經本部專案核准之捐贈及對合於同法第十一條第四項規定之機關、團體之捐贈為限。所稱『經本部專案核准之捐贈』，係指基於政府政策上之實際需要而經本部

⁴¹¹ 中國大陸災胞救濟總會、中華民國團結自強協會、三民主義統一中國大同盟、財團法人海峽交流基金會、中華民國工商協進會、中華民國全國工業總會及中華民國全國商業總會等。

專案核准者而言，貴公司對美國哥倫比亞大學之捐贈，核與上開規定不合，不得列為費用或損失。」

綜觀上開實務見解可知，實務原則上是以十分形式的觀點來判斷，首先以財團法人形式出現的團體幾乎都會被認為合乎規定，這基本上也合於所得稅法第十一條第四項的規定，再者，若是有法規依據而成立，或經主管機關核准設立者，也多半會被認為合於受捐贈人資格，例如學校家長會、校友會、社區衛生促進會等；反之，欠缺法規依據或登記的村里互助小組則被否定。

此種形式觀點，在以活動範圍為標準劃分之境內、境外非營利組織，亦有適用。至於社會福利事業，財政部的見解比較有一個清楚的標準，然最高法院從憲法上推導也許較能顧及實質，惟須注意者係，土地增值稅與綜合所得稅皆為以「所得」為稅捐客體之類型，在捐贈優惠上前者有「社會福利事業」之限制，後者卻無，此二者究竟有何差別待遇之合理事由？是否屬於立法形成自由之範圍？則不見實務上有所著墨；最後在專案計畫部份，實務上也是要有行政院所屬部會之核准，判斷上較無困難。

伍、捐贈客體

現行法上有關捐贈行為之規定對捐贈之客體大多不加以限制，是以雖有以金錢為捐贈者，惟亦有多數人選擇以實物捐贈。實務上曾出現以土地、股票、債權、防空消防器材設備等為捐贈之客體。在捐贈客體方面最常出現爭執者即為受贈者可否拒絕捐贈人之捐贈，以及非金錢客體之鑑價問題。

就受贈人可否拒絕捐贈人之捐贈之問題，大多發生於捐贈人以非金錢客體為捐贈時，該客體可能不符受贈者之需求，或是系爭客體可能難以變價，導致受贈人即使接受，亦無法加以利用。此一問題，涉及捐贈行為之定性。若認定其屬契約行為，則須俟捐贈者與受贈者達成合意時，該契約始屬成立，是以受贈人有拒絕承諾之權利；若認定其屬單方行為，則受贈人並無拒絕受領之權利。本文於定義捐贈之概念時，已認定其性質應屬民法上之贈與契約，是以受贈人自得衡酌捐贈之客體是否符合其需求，從而決定接受與否。

另關於非金錢客體之鑑價問題，以金錢為捐贈之客體者，其價值之認定固屬無疑；以實物為捐贈者，就系爭客體應如何認定其價值，往往成為捐贈人與受贈者及稅捐稽徵機關三方爭執之焦點。由於捐贈客體之鑑價問題可能影響捐贈者之可扣抵稅額或其免稅額，同時也影響國家之稅捐收入，是以財政部賦稅署曾針對不同之客體做出多則函釋，以解決價值認定之問題⁴¹²。以下試就實務上關於非金錢客體鑑價之函釋整理。

⁴¹² 實務上似乎未見關於非金錢客體鑑價問題之判決，

一、物

(一) 動產

1、有價證券

(1) 財政部 94.07.08 臺財稅字第 09404542220 號令

個人以未上市（櫃）公司股票捐贈政府、教育、文化、公益、慈善機構或團體者，應俟受贈之政府、機構或團體出售該股票取得現金後，取具受贈單位載有股票出售價金之收據或證明文件，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目規定，列報為出售年度綜合所得稅之捐贈列舉扣除額。

(2) 財政部 89.11.17 臺財稅字第 0890457992 號函

營利事業捐贈其投資之股票，應參照營利事業所得稅查核準則第十五條之一第一款規定，按捐贈股票之帳載成本認定捐贈金額。

(3) 財政部 84.03.07 臺財稅 字第 841610725 號

關於中華職業棒球聯盟所提供之免費參觀券，如確屬捐贈與貴部（編者註：教育部）者，除應由該聯盟設帳記載以憑查核外，可依照本部 76.07.22 臺財稅第七六一一一二二二五號函釋規定，免視為銷售勞務課徵營業稅。

(4) 財政部 82.01.29 臺財稅字第 821475740 號函

會計基礎採用權責發生制之營利事業，以支票支付捐贈款項，應按其票載發票日所屬會計年度，依法核認捐贈費用。

2、防空消防器材設備

財政部 590818 台財稅 字第 26253 號

本案營利事業捐贈高雄市民防指揮部防空消防器材設備，核與協助國防建設有關，應准依照所得稅法第三十六條第二項規定，核實認列，不受當期所得額百分之三十限制。

(二) 不動產

1、土地

(1) 財政部 95.02.15 臺財稅字第 09504507680 號令本文

個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值 16% 計算。

(2) 財政部 94.02.18 臺財稅字第 09404500070 號令

個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16 % 計算。

(3) 財政部 93.05.21 臺財稅字第 0930451432 號函

自本令發布之日起，個人以繼承之土地捐贈，除屬依本部九十年五月二日台財稅字第○九○○四五二八九一號及九十三年五月二十一日台財稅字第○九三○四五一四三一號令規定，不計入遺產總額免徵遺產稅，並不得列報捐贈當年度綜合所得稅捐贈列舉扣除者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依本部九十二年六月三日台財稅字第○九二○四五二四六四號令第三點規定之標準認定之。

(4) 財政部 92.06.03 臺財稅字第 0920452464 號函

自九十三年一月一日起，個人以購入之土地捐贈，已提出土地取得成本確實證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第十七條第一項第二款第二目第一小目之規定核實減除；購入年度與捐贈年度不同者，其捐贈列舉扣除金額之計算，按消費者物價指數調整之，調整金額以千元為單位，未達千元者按百元數四捨五入。二、個人以購入之土地捐贈，應檢附左列文件：（一）受贈機關、機構或團體開具領受捐贈之證明文件。（二）購入該捐贈土地之買賣契約書及付款證明，或其他足資證明文件。三、個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定。

(5) 財政部 88.08.03 臺財稅字第 881932091 號函

土地稅法有關「原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值」及「物價指數調整基期年月」之認定，請依說明二辦理。說明：二、土地稅法有關「原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值」及「物價指數調整基期年月」之認定如下：11.因各級政府贈與、及私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用，經依法免徵土地增值稅而取得之土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為前次移轉現值；其年月以贈與契約訂約日之年月為準。

按捐地節稅單純從稅收數額來看，固然是使政府稅收減少，好像政府吃虧，蓋若以公告現值約一成購入公共設施保留地，再以公告現值抵稅，這中間的差額似乎使捐贈者獲益良多，反之受損者似為國庫，因此稅捐稽徵機關自然會有意見。

惟也有從不同角度切入，認為這些公共設施保留地本來就該由政府徵收補償，只是在現實財政窘況下，無法發給徵收補償費，土地所有權人期望政府徵收遙遙無期，「在此情況下，只有賤賣土地，聊獲小益，而高所得者則買入此種土地，以達節稅之目的；換言之，間接也幫助政府取得公共設施保留地，此為公共設施保留地節稅癥結所在，其最大之犧牲者乃土地原所有權人，而獲得最大利益之人首為政府，其次為高所得者⁴¹³」

2、骨灰（骸）存放設施

財政部 94.07.08 臺財稅字第 09404542230 號令

個人以符合殯葬管理條例設置之骨灰（骸）存放設施捐贈政府、公益、慈善機構或團體，已提出骨灰（骸）存放設施之取得成本確實證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目之規定核實減除；未能提出取得成本確實證據者，由稽徵機關依查得之資料認定之。二、個人以未符合殯葬管理條例設置之骨灰（骸）存放設施捐贈者，無前揭所得稅法規定之適用。

二、權利

(一) 債權

財政部 93.07.07 臺財稅字第 0930450531 號

個人以債權捐贈政府，不適用所得稅法第十七條第一項第二款第二目第一小目有關

⁴¹³ 請參林奇偉，納稅義務人捐贈公設地節稅之探討，稅務旬刊第一八五七期，頁 9，相同見解請參吳世英，租稅制度與個人捐贈行為，財稅研究第三五卷第三期，頁 14，2003 年五月。

綜合所得稅捐贈列舉扣除之規定。

陸、稅捐法上效果

將現行法中關於捐贈之規定加以分類，可能從構成要件的角度觀察，以受贈人或捐贈事由為標準；可能從法律效果的角度觀察，以直接免除稅捐負擔或從稅基中扣除為標準，分為直接或間接免稅；鑒於受贈人或捐贈事由在行政實務上時常發生爭議，兩者皆因與公益有關，而在公益概念難明，且其類型化後之教育、文化、慈善等團體又欠缺兼顧實質與形式之判準的情況下，以其為標準恐怕不容易獲得一妥適的結果，準此，基於捐贈作為一種稅捐減免事由，以其減免之法律效果來區分，似較合乎事理，也可以簡明地達到分類的效果。

一、直接免稅

現行法中，規定直接免稅者有土地稅法、平均地權條例、貨物稅條例、關稅法等，表列如下：

土 地 稅 法 414415	<p>第二十八條之一（免徵土地增值稅之對象）</p> <p>私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：</p> <p>一、受贈人為財團法人。</p> <p>二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。</p>
--------------------------------	---

⁴¹⁴ 土地稅法施行細則第四三條規定：

「本法第二十八條之一所稱社會福利事業，指依法經社會福利事業主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之事業。所稱依法設立私立學校，指依私立學校法規定，經主管教育行政機關許可設立之各級、各類私立學校。

依本法第二十八條之一申請免徵土地增值稅時，應檢附社會福利事業主管機關許可設立之證明文件或主管教育行政機關許可設立之證明文件、捐贈文書、法人登記證書（或法人登記簿謄本）、法人章程及當事人出具捐贈人未因捐贈土地以任何方式取得利益之文書。

依本法第二十八條之一核定免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應將核准文號註記有關稅冊，並列冊（或建卡）保管，定期會同有關機關檢查有無本法第五十五條之一規定之情形。」

第五一條規定：

「依本法第三十一條第一項第二款規定應自申報移轉現值中減除之費用，包括改良土地費用、已繳納之工程受益費、土地重劃負擔總費用及因土地使用變更而無償捐贈作為公共設施用地其捐贈土地之公告現值總額。但照價收買之土地，已由政府依平均地權條例第三十二條規定補償之改良土地費用及工程受益費不包括在內。

依前項規定減除之費用，應由土地所有權人於土地增值稅繳納期限屆滿前檢附工程受益費繳納收據、直轄市或縣（市）主管機關發給之改良土地費用證明書或地政機關發給之土地重劃負擔總費用證明書及因土地使用變更而無償捐贈作為公共設施用地其捐贈土地之公告現值總額之證明文件，向主管稽徵機關提出申請。」

⁴¹⁵ 土地稅減免規則第二十條規定：

「土地增值稅之減免標準如下：

	<p>三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。</p> <p>第三十一條（土地漲價總數額之計算）</p> <p>土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除左列各項後之餘額，為漲價總數額：</p> <p>一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。</p> <p> 規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。</p> <p>二、土地所有權人為改良土地已支付之全部費用，包括已繳納之工程受益費、土地重劃費用及因土地使用變更而無償捐贈一定比率土地作為公共設施用地者，其捐贈時捐贈土地之公告現值總額。</p> <p>前項第一款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定；所稱前次移轉時核計土地增值稅之現值，如因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值。</p> <p>土地所有權人辦理土地移轉繳納土地增值稅時，在其持有土地期間內，因重新規定地價增繳之地價稅，就其移轉土地部分，准予抵繳其應納之土地增值稅。但准予抵繳之總額，以不超過土地移轉時應繳增值稅總額百分之五為限。</p> <p>前項增繳之地價稅抵繳辦法，由行政院定之。</p> <p>第五十五條之一（土地增值稅之罰鍰事由）</p> <p>依第二十八條之一受贈土地之財團法人，有左列情形之一者，除追補應</p>
--	--

- 一、因繼承而移轉之土地，全免。
- 二、各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，全免。
- 三、被徵收之土地，全免。
- 四、依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，全免。
- 五、依法得徵收之私有土地，土地所有權人自願按徵收補償地價售與需地機關者，全免。
- 六、區段徵收之土地，以現金補償其地價者，及因領回抵價地不足最小建築單位面積而領取現金補償者，或以抵價地補償其地價者，全免。領回抵價地後第一次移轉時，減徵百分之四十。
- 七、經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，減徵百分之四十。但以下列土地，於中華民國六十六年二月二日平均地權條例公布施行後移轉者為限：
 - （一）在中華民國五十三年舉辦規定地價或重新規定地價之地區，於該次規定地價或重新規定地價以後辦理重劃之土地。
 - （二）在中華民國五十三年以前已依土地法規定辦理規定地價及在中華民國五十三年以後始舉辦規定地價之地區，於其第一次規定地價以後辦理重劃之土地。
- 八、土地重劃時土地所有權人依法應負擔之公共用地及抵費地，全免。於重劃區內原土地所有權人應分配之土地因未達最小分配面積標準改領差額地價者，亦同。
- 九、分別共有土地分割後，各人所取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等者，全免。共同共有土地分割，各人所取得之土地價值與分割前相等者，亦同。
- 十、土地合併後，各共有人應有部分價值與其合併前之土地價值相等者，全免。
- 十一、私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，全免。但以符合下列規定者為限：
 - （一）受贈人為財團法人。
 - （二）法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。
 - （三）捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」

	<p>納之土地增值稅外，並處應納土地增值稅額二倍之罰鍰：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一、未按捐贈目的使用土地者。 二、違反各該事業設立宗旨者。 三、土地收益未全部用於各該事業者。 四、經稽徵機關查獲或經人舉發查明捐贈人有以任何方式取得所捐贈土地之利益者。
<p>平均地權條例⁴¹⁶</p>	<p>第三十五條（土地增值稅之徵收）</p> <p>為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，應依第三十六條規定徵收土地增值稅。但政府出售或依法贈與之公有土地，及接受捐贈之私有土地，免徵土地增值稅。</p> <p>第三十五條之一（免徵增值稅）</p> <p>私人捐贈供興辦社會福利事業使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一、受贈人為財團法人。 二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。 三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。 <p>第八十一條之一（受贈土地財團法人違法之處罰）</p> <p>依第三十五條之一受贈土地之財團法人，有左列情形之一者，除追補應納之土地增值稅外，並處應納土地增值稅額二倍之罰鍰。</p> <ol style="list-style-type: none"> 一、未按捐贈目的使用土地者。 二、違反各該事業設立宗旨者。 三、土地收益未全部用於各該事業者。
<p>貨物稅條例</p>	<p>第三條（免稅範圍）</p> <p>應稅貨物有左列情形之一者，免徵貨物稅：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一、用作製造另一應稅貨物之原料者。 二、運銷國外者。 三、參加展覽，並不出售者。 四、捐贈勞軍者。 五、經國防部核定直接供軍用之貨物、

⁴¹⁶ 平均地權條例施行細則第五十條規定：

「本條例第三十五條之一所稱社會福利事業，指依法經社會福利事業主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之事業。依本條例第三十五條之一申請免徵土地增值稅時，應檢附社會福利事業主管機關許可設立之證明文件、捐贈文書、法人登記證書（或法人登記簿謄本）、法人章程及當事人出具捐贈人未因捐贈土地以任何方式取得利益之文書。

經核定免徵土地增值稅之財團法人，該管稅捐稽徵機關應會同社會福利事業主管機關定期檢查有無本條例第八十一條之一規定之情形。」

⁴¹⁷ 貨物稅稽徵規則第八一條規定：

「產製廠商將應稅貨物捐贈勞軍者，應取具主辦機關（構）證明書，申請主管稽徵機關核准後，自行填用免稅照，俟運達指定地點後，取具受贈單位驗收證明，連同免稅照繳回主管稽徵機關核銷。」

	前項免稅辦法，由財政部定之 ⁴¹⁷ 。
關稅法	<p>第四十九條</p> <p>下列各款進口貨物，免稅：</p> <p>五、辦理救濟事業之政府機構、公益、慈善團體進口或受贈之救濟物資。</p> <p>六、公私立各級學校、教育或研究機關，依其設立性質，進口用於教育、研究或實驗之必需品與參加國際比賽之體育團體訓練及比賽用之必需體育器材。但以成品為限。</p> <p>前項貨物以外之進口貨物，其同批完稅價格合併計算在財政部公告之限額以下者，免稅。但經財政部公告之特定貨物，不適用之。</p> <p>第一項第二款至第六款、第九款、第十四款、第十五款及第十八款所定之免稅範圍、品目、數量、限額、通關程序及應遵行事項之辦法，由財政部定之⁴¹⁸。</p>

二、間接免稅

現行法中規定間接免稅的例子，以所得稅法中個人綜合所得稅與遺產及贈與稅法之規定為典型，前者將捐贈額從所得中扣除後，再計算應納稅額；後者則是規定不計入遺產或贈與總額，兩者在理論上皆係將捐贈額從稅基中減除⁴¹⁹，進而可能適用較低稅率，達到合法節稅的效果，此外亦有將捐贈額得作為費用列支的立法方式，如所得稅法第三六條關於營利事業捐贈之規定。與捐贈有關的間接免稅規定表列如下：

⁴¹⁸ 救濟物資進口免稅辦法第二條規定：

「本辦法所稱之救濟物資係指辦理救濟事業之政府機構或公益、慈善團體（以下簡稱申請人）進口或受贈之物資，其範圍如下：

- 一、無償捐贈貧民之衣鞋、被褥、糧食、藥品及其他日用必需品。
- 二、辦理免費義診所必需之醫療器材，原裝備救護車，原裝備醫療巡迴車。
- 三、幫助傷殘重建之傷殘器材，製造傷殘器材之機具，及訓練傷殘技能之器具。
- 四、無償協助貧民謀取生計之機具、材料、種籽及家畜家禽等。

凡申請人本身自用之物資或非供救濟用途之物資，不適用本辦法。本辦法所稱救濟物資之用途，係指無償救助老弱貧病傷殘及緊急災害而言。

本辦法所稱之公益、慈善團體係指國內依法成立或經政府核准設立以辦理公益慈善救濟為職志而不求報償之法人。

本辦法所稱之免稅，其範圍係指豁免救濟物資自國外輸入所需之貨物進口稅費。」

⁴¹⁹ 有學者認為遺產及贈與稅法第十六條關於捐贈的規定，「應屬扣除，而非不計入，亦即非不論為遺產。只是基於鼓勵公益捐贈，因此規定其得自遺產總額扣除……，蓋免於計入有不論為稅捐客體的含意，其介入層次在稅捐客體；而准予扣除則尚肯認其為稅捐客體之一，只是在一定的前提下給予全額或定額之稅基計算上的優惠，其介入的層次在稅基。這比較不會衝擊稅捐客體之本來的定義。」黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，發表於納稅人權利保護法暨第六屆兩岸稅法研討會，頁14，2004年12月。

所得稅法	<p>第六條之一（捐贈） 個人及營利事業成立、捐贈或加入符合第四條之三各款規定之公益信託之財產，適用第十七條及第三十六條有關捐贈之規定。</p> <p>第十七條 按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：</p> <p>二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：</p> <p>（一）標準扣除額：納稅義務人個人扣除三萬八千元；有配偶者加倍扣除之。</p> <p>（二）列舉扣除額：</p> <p>1. 捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。</p> <p>第三十六條（捐贈） 營利事業之捐贈，得依左列規定，列為當年度費用或損失：</p> <p>一、為協助國防建設、慰勞軍隊、對各級政府之捐贈，以及經財政部專案核准之捐贈，不受金額限制。</p> <p>二、除前款規定之捐贈外，凡對合於第十一條第四項規定之機關、團體之捐贈，以不超過所得額百分之十為限。</p>
所得基本稅額條例	<p>第十二條</p> <p>四、依所得稅法或其他法律規定於申報綜合所得稅時減除之非現金捐贈金額。</p>
遺產及贈與	<p>第十六條（不計入遺產總額之項目） 左列各款不計入遺產總額：</p> <p>一、遺贈人、受遺贈人或繼承人捐贈各級政府及公立教育、文化、公益、慈善機關之財產。</p> <p>二、遺贈人、受遺贈人或繼承人捐贈公有事業機構或全部公股之公營事</p>

稅法 420	<p>業之財產。</p> <p>三、遺贈人、受遺贈人或繼承人捐贈於被繼承人死亡時，已依法登記設立為財團法人組織且符合行政院規定標準⁴²¹之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產。</p> <p>四、遺產中有關文化、歷史、美術之圖書、物品，經繼承人向主管稽徵機關聲明登記者。但繼承人將此項圖書、物品轉讓時，仍須自動申報補稅。</p> <p>第十六條之一（不計入遺產總額之財產）</p> <p>遺贈人、受遺贈人或繼承人提供財產，捐贈或加入於被繼承人死亡時已成立之公益信託並符合左列各款規定者，該財產不計入遺產總額：</p> <p>一、受託人為信託業法所稱之信託業。</p> <p>二、各該公益信託除為其設立目的舉辦事業而必須支付之費用外，不以任何方式對特定或可得特定之人給予特殊利益。</p> <p>三、信託行為明定信託關係解除、終止或消滅時，信託財產移轉於各級政府、有類似目的之公益法人或公益信託。</p> <p>第二十條（不計入贈與總額之項目）</p> <p>左列各款不計入贈與總額：</p> <p>一、捐贈各級政府及公立教育、文化、公益、慈善機關之財產。</p> <p>二、捐贈公有事業機構或全部公股之公營事業之財產。</p> <p>三、捐贈依法登記為財團法人組織且符合行政院規定標準之教育、文化</p>
-----------	---

⁴²⁰ 遺產及贈與稅法施行細則第七條規定：

「依本法第十六條第一款至第三款規定不計入遺產總額之遺產，納稅義務人於申報遺產稅時，應檢具受遺贈人或受贈人同意受遺贈或受贈之證明列報主管稽徵機關核發不計入遺產總額證明書。

前項捐贈之財產，其為不動產者，納稅義務人未於主管稽徵機關核發不計入遺產總額證明書之日起二年內辦妥產權移轉登記；其為動產者，未於三個月內交付與受遺贈人或受贈人者，除有特殊原因，報經主管稽徵機關核准延期者外，應依法補徵遺產稅，並按郵政儲金匯業局一年期定期存款利率加計利息。」

⁴²¹ 捐贈教育文化公益慈善宗教團體祭祀公業財團法人財產不計入遺產總額或贈與總額適用標準第二條規定：

「對符合左列規定之財團法人組織之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業捐贈之財產，不計入遺產總額或贈與總額：

- 一、除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對特定之人給予特殊利益者。
- 二、其章程中明定該組織於解散後，其賸餘財產應歸屬該組織所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定或核定之機關團體者。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後賸餘財產之歸屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定之限制。
- 三、捐贈人、受遺贈人、繼承人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董事或監事，人數不超過全體董事或監事人數之三分之一者。
- 四、其無經營與其創設目的無關之業務者。
- 五、依其創設目的經營業務，辦理具有成績，經主管機關證明者。但設立未滿一年者，不在此限。
- 六、其受贈時經稽徵機關核定之最近一年本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，經依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準核定免納所得稅者。但依規定免辦申報者，不受本款之限制。

前項第六款前段所定財團法人，其登記設立未滿一年，或尚未完成登記設立且依遺產及贈與稅法規定對之捐贈得不計入贈與總額中者，該款之所得，係以其設立當年度之所得為準。」

	<p>、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產。</p>
<p>政治獻金法</p>	<p>第六條 任何人不得利用職務上之權力、僱傭關係或其他生計上之利害，媒介或妨害政治獻金之捐贈。</p> <p>第七條 政黨、政治團體及擬參選人不得收受下列對象之政治獻金： 一、公營事業或政府持有資本達百分之二十之民營企業。 二、與政府機關（構）有巨額採購或重大公共建設投資契約，且在履約期間之廠商。 三、有累積虧損尚未依規定彌補之營利事業。 四、財團法人。 五、宗教團體。 六、其他政黨或同一種選舉擬參選人，但依法共同推薦候選人政黨，對於其所推薦同一組候選人之捐贈，不在此限。 七、未具有選舉權之人。 八、外國人民、法人、團體或其他機構，或主要成員為外國人民、法人、團體或其他機構之法人、團體或其他機構。 九、大陸地區人民、法人、團體或其他機構，或主要成員為大陸地區人民、法人、團體或其他機構之法人、團體或其他機構。 十、香港、澳門居民、法人、團體或其他機構，或主要成員為香港、澳門居民、法人、團體或其他機構之法人、團體或其他機構。 十一、政黨經營或投資之事業。 十二、與政黨經營或投資之事業有巨額採購契約，且在履約期間之廠商。</p> <p>前項第五款所稱宗教團體，係指從事宗教群體運作及教義傳佈與活動之組織，分為下列三類： 一、寺院、宮廟、教會。 二、宗教社會團體。 三、宗教基金會。</p> <p>第八條 政治獻金之捐贈，不得行求或期約不當利益。 前項之政治獻金，政黨、政治團體及擬參選人亦不得收受。</p> <p>第九條 第七條第一項各款所列事業、廠商、團體、機構、法人、個人不得為政治獻金之捐贈。</p> <p>第十三條</p>

任何人不得以本人以外之名義捐贈或為超過新臺幣一萬元之匿名捐贈。超過新臺幣十萬元以上現金捐贈，應以支票或經由郵局、銀行匯款為之。

第十五條

對同一政黨、政治團體每年捐贈總額，不得超過下列金額：

- 一、個人：新臺幣三十萬元。
- 二、營利事業：新臺幣三百萬元。
- 三、人民團體：新臺幣二百萬元。

對不同政黨、政治團體每年捐贈總額，合計不得超過下列金額：

- 一、個人：新臺幣六十萬元。
- 二、營利事業：新臺幣六百萬元。
- 三、人民團體：新臺幣四百萬元。

政黨、政治團體發現捐贈總額超過第一項規定者，應於十五日內繳交受理申報機關辦理繳庫。

第十六條

對同一擬參選人每年捐贈總額，不得超過下列金額：

- 一、個人：新臺幣十萬元。
- 二、營利事業：新臺幣一百萬元。
- 三、人民團體：新臺幣五十萬元。

對不同擬參選人每年捐贈總額，合計不得超過下列金額：

- 一、個人：新臺幣二十萬元。
- 二、營利事業：新臺幣二百萬元。
- 三、人民團體：新臺幣一百萬元。

擬參選人發現捐贈總額超過第一項規定者，應於十五日內繳交受理申報機關辦理繳庫。

第十七條

個人依前二條規定對政黨、政治團體及擬參選人捐贈者，得於申報所得稅時，作為當年度列舉扣除額，不適用所得稅法第十七條有關對於教育、文化、公益、慈善機關或團體捐贈列舉扣除額規定；每一申報戶可扣除之總額，不得超過當年度申報之綜合所得總額百分之二十，其總額並不得超過新臺幣二十萬元。

營利事業依前二條規定對政黨、政治團體及擬參選人捐贈者，得於申報所得稅時，作為當年度費用或損失，不適用所得稅法第三十六條規定，其可減除金額不得超過所得額百分之十，其總額並不得超過新臺幣五十萬元。

前二項規定，於對未依法登記為候選人或登記後其候選人資格經撤銷者之捐贈不適用之。

第一項及第二項規定，於對政黨之捐贈，政黨推薦之候選人於該年度立

<p>法委員選舉之平均得票率未達百分之二者，不適用之。如該年度未辦理選舉者，以上次選舉之得票率為準；新成立之政黨，以下次選舉之得票率為準。</p> <p>第二十一條</p> <p>政黨、政治團體及擬參選人收受政治獻金之用途，以第十八條第二項第二款、第三項第二款所列項目為限，並不得從事營利行為；擬參選人收受之政治獻金如有賸餘，得留供下列用途使用，並應於每年度結束後三個月內向受理申報機關申報：</p> <p>一、支付當選後與其公務有關之費用。</p> <p>二、捐贈政治團體或其所屬政黨。</p> <p>三、捐贈教育、文化、公益、慈善機構或團體。</p> <p>四、參加公職人員選舉使用。</p> <p>前項擬參選人賸餘之政治獻金，自第十九條第一項規定申報之日起二年內仍未支用完畢時，應繳交受理申報機關辦理繳庫。</p> <p>擬參選人收受之政治獻金，如供第一項各款規定使用者，於申報所得稅時，不得作為當年度列舉扣除額。</p> <p>政黨、政治團體及擬參選人收受之政治獻金，屬金錢以外之動產、不動產、不相當對價之給付、債務之免除或其他具經濟價值之利益，應依申報時之時價折算，並依本法相關規定處理之。</p> <p>第二十六條</p> <p>違反第八條第一項、第九條、第十三條、第十五條第一項、第二項、第十六條第一項或第二項規定捐贈政治獻金者，按其捐贈之金額處二倍之罰鍰。</p> <p>第三十條</p> <p>總統副總統選舉罷免法第三十七條⁴²²、第三十九條、第四十條⁴²³第二項至第四項、第八十三條⁴²⁴、第九十五條之規定，及公職人員選舉罷免法</p>

⁴²² 政黨及候選人不得接受下列競選經費之捐贈：

- 一、外國團體、法人、個人或主要成員為外國人之團體、法人。
- 二、大陸地區人民、法人、團體或其他機構，或主要成員為大陸地區人民之法人、團體或其他機構。
- 三、香港、澳門居民、法人、團體或其他機構，或主要成員為香港、澳門居民之法人、團體或其他機構。
- 四、其他政黨或同一種選舉其他組候選人。但共同推薦候選人政黨，對於其所推薦同一組候選人之捐贈，不在此限。

五、公營事業或接受政府捐助之財團法人。

政黨、候選人或為其助選之人，不得向不特定人以發行定期、不定期之無息、有息債券或其他有價證券方式，募集競選經費。

⁴²³ 自選舉公告之日起，至投票日後三十日內，同一組候選人所支付與競選活動有關之競選經費，於第三十八條規定候選人競選經費最高金額內，減除接受捐贈，得於申報所得稅時合併作為當年度列舉扣除額。

個人對於候選人競選經費之捐贈，不得超過新臺幣二萬元；其為營利事業捐贈者，不得超過新臺幣三十萬元。同一組候選人接受競選經費捐贈之總額，不得超過第三十八條規定之候選人競選經費最高金額。

前項之捐贈，個人得於申報所得稅時，作為當年度列舉扣除額；其為營利事業捐贈者，得列為當年度之費用或損失。

營利事業連續虧損三年以上者，不得捐贈競選經費。

	<p>第四十五條之二、第四十五條之三、第四十五條之四⁴²⁵第二項至第五項、第八十八條、第九十五條之一及第九十七條第一項有關違反第四十五條之三之處罰規定，與人民團體法第五十一條、第六十二條規定，自本法施行日起不再適用。但個人或營利事業於本法施行日之當年度對政黨、政治團體及擬參選人之捐贈，不論捐贈行為在本法施行日前或施行日後，於申報所得稅時，應適用第十七條規定，不適用總統副總統選舉罷免法第四十條第二項至第四項、公職人員選舉罷免法第四十五條之四第二項至第五項規定。</p>
私立學校法 ⁴²⁶	<p>第五十條 私人或團體對於私立學校之捐贈，除依法予以獎勵外，並得依所得稅法、遺產及贈與稅法之規定免稅。 前項捐贈，應依左列規定辦理： 一、捐贈為現金時，須確實交付私立學校收受並入帳。 二、捐贈為現金以外之動產或不動產時，必須確實點交並依法移轉。</p>
幼稚教育法	<p>第十五條 私人或團體對公立幼稚園或辦妥財團法人登記私立幼稚園之捐贈，除依法予以獎勵外，並得依所得稅法、遺產及贈與稅法之規定免稅。</p>
國	<p>第十二條</p>

⁴²⁴ 候選人違反第三十七條第一項第一款、第二款或第三款規定接受捐贈者，處五年以下有期徒刑；違反第一項第四款或第五款規定接受捐贈者，處一年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣十萬元以下罰金。

候選人或為其助選之人，違反第三十七條第二項規定者，處五年以下有期徒刑。

政黨之負責人、代表人，政黨或候選人之代理人、受雇人犯前二項之罪者，依前二項之規定處罰。其所犯為第一項前段及第二項之罪者，並對該政黨或候選人科新臺幣十萬元以上五十萬元以下罰金；所犯為第一項後段之罪者，並對該政黨或候選人科新臺幣十萬元以下罰金。犯第一項及第三項之罪者，其接受捐贈所得財物沒收之；如全部或一部不能沒收時，追徵其價額。

⁴²⁵ 自選舉公告之日起，至投票日後三十日內，候選人所支付與競選活動有關之競選經費，於第四十五條之一規定最高限額內，減除接受捐贈，得於申報所得稅時作為當年度列舉扣除額。

個人對於候選人競選經費之捐贈，不得超過新臺幣二萬元；其為營利事業捐贈者，不得超過新臺幣三十萬元。候選人接受競選經費捐贈之總額，不得超過第四十五條之一規定之競選經費最高限額。個人對於依法設立政黨之捐贈，不得超過綜合所得總額百分之二十，其總額並不得超過新臺幣二十萬元；其為營利事業捐贈者，不得超過所得額百分之十，其總額並不得超過新臺幣三百萬元。

前二項之捐贈，個人得於申報所得稅時，作為當年度列舉扣除額；其為營利事業捐贈者，得列為當年度之費用或損失。但對於政黨之捐贈，政黨推薦之候選人於該年度省（市）以上公職人員選舉之平均得票率未達百分之五者，不適用之。該年度未辦理選舉者，以上次選舉之年度得票率為準。如其為新成立之政黨者，以下次選舉之年度得票率為準。

營利事業連續虧損三年以上者，不得捐贈競選經費。

⁴²⁶ 私立學校法施行細則第三六條規定：

「私人或團體依本法第五十條對私立學校所為之捐贈，應由接受捐贈之學校開具捐贈之項目及款項，並發給證明屬實之捐贈證明文件予捐贈人，憑以向當地稅捐稽徵機關依法申請減免稅捐。」

民 體 育 法	<p>實施國民體育所需經費，各級政府機關及學校應分別編列預算。企業機構推行體育活動所需經費及捐贈體育事業款項，應准列為費用開支。</p> <p>各級民間體育活動團體之經費，由各該團體自行籌措，政府酌予補助；其申請補助之資格、條件、程序、方式、標準、撤銷或廢止補助及其他相關事項之法規，由各級主管機關定之。</p>
文 化 資 產 保 存 法	<p>第九十三條</p> <p>出資贊助辦理古蹟、歷史建築、古蹟保存區內建築物、遺址、聚落、文化景觀之修復、再利用或管理維護者，其捐贈或贊助款項，得依所得稅法第十七條第一項第二款第二目及第三十六條第一款規定，列舉扣除或列為當年度費用，不受金額之限制。</p> <p>前項贊助費用，應交付主管機關、國家文化藝術基金會、直轄市或縣（市）文化基金會，會同有關機關辦理前項修復、再利用或管理維護事項。該項贊助經費，經贊助者指定其用途者，不得移作他用。</p>
中 小 企 業 發 展 條 例	<p>第十條</p> <p>中小企業發展基金之來源如左：</p> <p>一、中央政府逐年編列預算撥充。</p> <p>二、其他專案基金撥充。</p> <p>三、公民營企業團體或個人之捐贈。</p> <p>四、基金之孳息。</p> <p>五、其他收入。</p> <p>前項第三款之捐贈，經主管機關之證明，依所得稅法之規定，准在當年度所得中減除，不受金額之限制。</p>
文 化 藝 術 獎 助 條 例	<p>第二十八條</p> <p>以具有文化資產價值之文物、古蹟捐贈政府者，得依所得稅法第十七條第一項第二款第二目及第三十六條第一款規定列舉扣除或列為當年度之費用，不受金額之限制。</p> <p>第二十九條</p> <p>經該管主管機關指定之古蹟，屬於私人或團體所有者，免徵地價稅及房屋稅。</p> <p>為維護整修古蹟所為第二十七條之捐贈，經捐贈人指定用途，並經目的事業主管機關認可者，不得移作他用。</p>
農 業 發 展 條 例	<p>第五十四條</p> <p>為因應未來農業之經營，政府應設置新臺幣一千五百億元之農業發展基金，以增進農民福利及農業發展，農業發展基金來源除捐贈款外，不足額應由政府分十二年編列預算補足。</p> <p>前項捐贈，經主管機關之證明，依所得稅法之規定，免予計入當年度所</p>

例	得，課徵所得稅，或列為當年度費用。中央主管機關所設置之農業發展基金，應為農民之福利及農業發展之使用，其收支、保管及運用辦法，由行政院定之。
促進產業升級條例	<p>第八條第二項</p> <p>第一項新興重要策略性產業之適用範圍、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項，由行政院召集相關產業界、政府機關、學術界及研究機構代表定之⁴²⁷，並每二年檢討一次，做必要調整及修正。</p>

三、其他

除了上開兩種立法方式外，也有於法律中籠統規定「得依有關稅法之規定減免稅賦」者，此時即依具體情形分別適用上開直接或間接免稅的稅法規定，表列如下：

醫	第三十八條
---	-------

⁴²⁷ 新興重要策略性產業屬於製造業及技術服務業部分獎勵辦法第二條規定：

「新興重要策略性產業屬製造業者，應符合下列要件之一：

一、投資計畫之實收資本額或增加實收資本額，除投資於第五條第一項附表（以下簡稱附表）六綠色技術工業之環保科技材料及資源化產品為新臺幣五千萬元以上外，應達新臺幣二億元。其全新機器、設備購置金額，除投資於附表六綠色技術工業之環保科技材料及資源化產品為新臺幣一千五百萬元以上外，應達新臺幣一億元。

二、投資計畫之實收資本額或增加實收資本額應達新臺幣四千萬元。公司於投資計畫完成年度及其前、後一年度之三年期間內，研究與發展支出達新臺幣四千萬元。

三、符合中小企業認定標準規定之公司於投資計畫完成年度及其前、後一年度之三年期間內，新投資創立者，於該期間內之研究與發展支出占投資計畫實收資本額之比率，應達百分之二十；增資擴充者，於該期間內之研究與發展支出占投資計畫增加實收資本額之比率，應達百分之二十。」

第四條規定：

「第二條第一款及前條第一款實收資本額或增加實收資本額，得於核定之投資計畫期間內分次增資、分次收足。機器、設備或軟體，得於核定之投資計畫期間內分次購置。第二條第二款、第三款及前條第二款、第三款所稱研究與發展支出，指稅捐稽徵機關依公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法規定核定之研究與發展支出，及於各該條款所定三年期間內捐贈行政院國家科學技術發展基金之金額。前項研究與發展支出，於稅捐稽徵機關尚未核定時，以申報數為準。第二條第二款、第三款及前條第二款、第三款所稱三年期間，其投資計畫完成年度之前一年度未滿一年者，自投資計畫完成年度起算三年。但申請核發核准函年度與投資計畫完成年度為同一年度者，自投資計畫完成年度之次年度起算三年。」

新興重要策略性產業屬於農業部份獎勵辦法第三條規定：

「前條第二項第一款規定實收資本額或增加實收資本額，得於核定之投資計畫期間內分次增資、分次收足。機器、設備及裝置該機器設備之新建主體建物，得於核定之投資計畫期間內分次購置。

前條第二項第二款所稱研究與發展支出，指稅捐稽徵機關依公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法規定核定之研究與發展支出，及於前條所定三年期間內捐贈行政院國家科學技術發展基金之金額。前項研究與發展支出，於稅捐稽徵機關尚未核定時，以申報數為準。前條第二項第二款所稱三年期間，其投資計畫完成年度之前一年度未滿一年者，自投資計畫完成年度起算三年。但申請核發核准函年度與投資計畫完成年度為同一年度者，自投資計畫完成年度之次年度起算三年。」

療 法	<p>私人及團體對於醫療財團法人之捐贈，得依有關稅法之規定減免稅賦。醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。</p> <p>本法修正施行前已設立之私立醫療機構，於本法修正施行後三年內改設為醫療法人，將原供醫療使用之土地無償移轉該醫療法人續作原來之使用者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。</p>
社 會 救 助 法 428	<p>第四十四條之一</p> <p>各級政府及社會救助機構接受私人或團體之捐贈，應妥善管理及運用；其屬現金者，應設專戶儲存，專作社會救助事業之用，捐贈者有指定用途者，並應專款專用。</p> <p>前項接受之捐贈，應公開徵信；其相關事項，於本法施行細則定之。</p>

柒、結論與建議

政府對於捐贈行為之稅捐減免，有以對於政府機關為捐贈對象，一方面不將其捐贈贈論為應課徵贈與稅之贈與，另一方面准許捐贈者將其捐贈當成所得稅、遺贈稅之扣除項目自其應稅所得或其贈與財產扣除之；有以教育、文化、慈善、體育、宗教或其他公益目的為宗旨之事業為對象者，不對其課徵所得稅、營業稅、印花稅、娛樂稅、使用牌照稅⁴²⁹。政府基於促進公益活動之目的，以租稅優惠之手段鼓勵人民從事捐贈行為，固有其政策考量上之意義。惟多數學者卻對此項稅捐優惠事由抱持著保留的態度。從實際從事捐贈行為的納稅義務人觀察之，大多集中於高所得階層的人身上。此一方面係由於其邊際稅率較高，導致捐贈行為之租稅價格⁴³⁰較低，相對於低所得者而言，此項稅捐優惠對其誘因較強；另一方面由於低所得者利用捐贈行為可以產生的節稅利益不如高所得階層來的大，是以少有從事捐贈行為之意願。

觀察這樣的結果，政府原本係為了鼓勵人民從事捐贈行為而設立該項稅捐優惠事由，卻反而造成某程度上獨厚高所得階層的納稅義務人，進而造成稅賦上的扭曲及稅基的侵蝕，則捐贈優惠事由確有其值得重新考量的地方。該如何在捐贈意願的提高與達成捐贈優惠事由在各階層的公平之間取得平衡係政府應積極思考之處。

⁴²⁸ 社會救助法施行細則第十二條規定：「第十二條私人或團體贊助社會救助事業捐贈之土地、財物，得依有關稅法規定申請減免稅捐。依本法辦理社會救助事業，非以營利為目的者，得依有關稅法規定申請免稅捐。」

⁴²⁹ 請參黃茂榮，論稅捐優惠（下），植根雜誌第二十二卷第十期，九十五年十月，頁十七

⁴³⁰ 若捐贈者之邊際稅率為 t ，則其捐贈行為之租稅價格 $(1-t)$

第八章 重要產業之同業公會對最低稅負制之衝擊的看法 及其因應對策*

目次

壹、前言

貳、同業公會之看法及因應對策

參、小結

* 本章作者：鄭勤蓉，國立台灣大學法律研究所財稅法組碩士班 2 年級

壹、前言

此次為推行最低稅負制而頒布之「所得基本稅額條例」，針對營利事業及個人而分別於第二章(企業最低稅負制)及第三章(個人最低稅負制)定有不同之制度設計及規範內容。首先，對於產業最具直接衝擊效應者當為企業最低稅負制部分，但即使如此，就個人最低稅負制部分，仍因特定人身保險之保險給付、有價證券交易所得及員工分紅入股時價超過面額部分納入個人基本所得額計算，而使保險同業公會、證券商同業公會及實行分紅入股制度之高科技公司同業公會的看法備受關注。本章即在搜尋、整理相關新聞以掌握重要產業之同業公會⁴³¹對最低稅負制之施行所表達之看法及因應對策。

貳、同業公會之看法及因應對策

關於最低稅負制是否應施行、及其施行後是否應訂定落日條款，在業界一直有所討論，依工商時報 2007.10.12 報導⁴³²，工商協進會金融賦稅委員會召集人顏慶章主張「促進產業升級條例到期落日以後，最低稅負制應一併取消」；惟世界先進董事長暨工商協進會金融賦稅委員會顧問林全則持完全相反的立場，主張「反對於促進產業升級條例到期落日後，取消最低稅負制」，理由在於為解決所得稅法規定證券交易所免稅所帶來之不公平，最低稅負制仍有存在必要，此一存在必要性不因促進產業升級條例之施行已屆期而改變，蓋即使促進產業升級條例未繼續施行，證券交易所免稅之規定仍不因此改變。

又依台灣新生報 2006.12.28 報導⁴³³，台北市海運承攬公會於前一日在師大所舉行的「最低稅負制相關法規解析」講習會，主講人財政部賦稅署一組組長吳自心指出「新制對中小企業並無影響，只有享受過高租稅減免利益，而負擔過低稅負或未繳稅之極少數高所得者，才須適用最低稅負制，估計受影響的企業約五千餘家，佔整體營利事業六十五萬家的百分之零點八。另根據外資分析，實施新制對企業獲利影響有限，對台灣影響是短空長多，除有助於使稅制合理化，國際化外，並有助於促進合併與產業升級，提高獲利」、「最低稅負制自今(九十五)年一月一日起開始實施，明年(九十六年)五月份結算申報時將面臨問題，但許多企業與個人對其規範內容仍不甚了解。依規定，最低稅負制

⁴³¹ 公平交易法施行細則第二條 本法第二條第三款所稱同業公會如下：

- 一、依工業團體法成立之工業同業公會及工業會。
- 二、依商業團體法成立之商業同業公會、商業同業公會聯合會、輸出業同業公會及聯合會、商業會。
- 三、依其他法規規定所成立之職業團體。

⁴³² 工商時報 2007.10.12

<http://news.chinatimes.com/2007Cti/2007Cti-News/2007Cti-News-Content/0,4521,120507+122007101200044,00.html>

⁴³³ 台灣新生報，記者陳維強

實施第一年有短漏報情事者補報不予處罰，而相關處罰規定已延至九十六年一月一日起實施所得基本稅額條例第十五條、第十八條。」

再者，依大紀元時報 2005. 4. 8 報導⁴³⁴，台灣區電機電子同業公會理事長許勝雄表示「企業界不反對最低稅負制，也不反對就某些獎勵項目訂定落日條款，但必須要有配套措施，產業政策與租稅政策應達成 match 架構，租稅政策也必須符合國際趨勢」；又關於企業最低稅負制之稅率，許勝雄則表示「10%的稅率太高，若跟中國大陸比較，3.5%到 7.5%才是合理區間」、「中國有『兩免三減半』的租稅優惠，加上稅收中央與地方各半，地方政府為了吸引投資，經常會不收自己的那一半。所以，若把台灣的稅率與中國現在的租稅優惠換算，3.5%到 7.5%是合理區間」⁴³⁵、「業者已盡應盡的言責，最低稅負制上路後，對招商引資可能引發的負面影響，要由政府負全責」⁴³⁶。

六大工商團體⁴³⁷於 2005. 11. 25 為促請朝野政黨召開二次經發會所提出之建議中，於其中「五、提昇產業創新及提高附加價值」中，提及「打消最低稅負制原擬對成立企業總部所取消的稅捐優惠」⁴³⁸，再者，蔡松棋會計師則建議「在台灣之最低稅負制即大陸將實施之兩稅合一⁴³⁹新政策夾擊下，台商 2007 年年底前回台設立營運總部最能發揮節稅效果」、「回台設立營運總部，將海外接單功能移回台灣，就可以根據現行台灣規定⁴⁴⁰，享受匯回免稅優惠，且日後還可規劃上市」⁴⁴¹。在立法院三讀通過最低稅負制法案後，曾對最低稅負制提出不同版本與主張的六大工商團體除瀟灑失望的情緒外，已將後續遊說重心鎖定取消保留盈餘加徵 10% 營利事業所得稅及降低遺產及贈與稅稅負兩大主題上⁴⁴²。

關於投信投顧公會、壽險公會方面，則不約而同指出：「由於投資私募基金的交易所得、三千萬以上的保險死亡給付均納入課稅，再加上海外所得未來三、四年才納入課稅，國內有錢大戶勢必利用這三到四年的緩衝期，將資金移轉到香港、新加坡等境外金融中心，短期內大戶資金出走潮難以避免，至於一般民眾因一年有新台幣六百萬元之扣除額，故影響不大」⁴⁴³；「至於最低稅負制個人稅基中，因人身保險死亡給付的保險金額超過三千萬元者要課稅，中華民國壽險公會秘書長洪燦楠說，未來高額保單出走勢難避免，政府應加強取締境外保單」。

又「中華財政學會理事長陳聽安主張，最低稅負制實施時間不宜拖太久，以免因此

⁴³⁴ 中央社，記者黃淑芳 <http://www.tcoc.org.tw/newslist/009500/9521.asp>

⁴³⁵ 中央社，記者許湘欣 <http://tw.epochtimes.com/bt/5/5/24/n932565.htm>

⁴³⁶ 中國時報，2005 年 12 月 10 日

http://www.ba.ncku.edu.tw/stuff/teacher/yong/z_hot_issue_topics/Poor&Rich/mimum_tax/new_page_1.htm

⁴³⁷ 指中華民國工業總會、商業總會、中小企業協會、工業協進會、台灣區電機電子同業公會、工商協進會

⁴³⁸ <http://www.ettodat.com/2005/11/25/91-1874056.htm>

⁴³⁹ 大陸的兩稅合一與台灣的兩稅合一所指涉的稅目並不相同

⁴⁴⁰ 促進產業升級條例第 70-1 條第 1 項

⁴⁴¹ 經濟日報，記者林安妮。<http://udn.com/>

⁴⁴² 中國時報，2005 年 12 月 10 日

http://www.ba.ncku.edu.tw/stuff/teacher/yong/z_hot_issue_topics/Poor&Rich/mimum_tax/new_page_1.htm

⁴⁴³ 同上

延宕正常稅制的改革，並造成兩套稅制的複雜性」⁴⁴⁴。

參、小結

以上為最低稅負制即將施行前及施行至今之業界聲音，所表達的內容有較一致的部份，也有南轅北轍之看法，此或起因於立場的不同，或係因為對於解決現行稅賦制度缺失手段上的認知不同，當可作為了解業界對於最低稅負制所產生之衝擊而採取之看法、因應對策的參考。

⁴⁴⁴ 同上。

計畫成果自評

第一章：租稅優惠規定之變遷

本研究計畫的目的在於，細緻且深入的討論租稅優惠制度與我國產業發展間的關係，亦即探討我國現有之優惠制度是否有可改進之處、能否達其預期之效果，以及所得稅基本稅額條例的實施，是否將造成對租稅優惠制度的衝擊，影響我國產業發展。由於國際市場的競爭，使稅捐公平與產業發展在短期常有難以兩全的困境。這是租稅優惠制度之合理化上必需細心面對並解決的問題。

本章之目的即在於，透過回顧過去經濟稅法的變遷，相對完整的認識我國租稅優惠制度。以在此基礎上深入之研究，檢討租稅優惠措施變遷之得失。就研究成果而言，本章不單純的以「法規別」為區分標準，而先按總機構位於中華民國境內之營利事業、居住於中華民國境內之個人、以及非居住者，將納稅主體區分為三類。再就其過去可能所享有的各項租稅優惠及其變遷加以說明。如此，較能對於經濟稅法的變遷為有系統的認識。就結論而言，本章之研究成果符合預期之目標，可作為之後各章及相關研究的基礎。

第二章：回顧這些稅捐優惠過去對於國內經濟發展之影響

本章之預期目標在於，以第一章之認識為基礎，再更深入的討論，過去租稅優惠措施是否有達成其預期效果。亦即，該些優惠措施對於國內之經濟發展的影響為何？所採取之各種租稅優惠措施是否能因應不同的經濟發展階段之需求？透過這一層面的認識，始能契合本研究計畫之目的，亦即，租稅優惠措施是否有繼續實施之必要，或係應做如何之調整。

討論最低稅負制之實施所可能產生的衝擊，亦必須建立在本章的認識上始有意義。就研究方法而言，本章係透過大量文獻的全面檢視，歸納、整理過去國內經濟學者對於租稅優惠措施的相關討論、研究文獻。結論上，本章研究成果具體的呈現了各種租稅獎勵措施在不同經濟發展階段以及對於不同產業之影響、成效，得作為日後租稅優惠措施調整、存廢之討論基礎，符合研究之預期目標。

第三章：現行稅捐優惠的規定

我國法上相關租稅優惠規定分散於各法之中，諸如土地稅法、遺產與贈與稅法、所得稅法等等。為貼切本研究計畫內容，本章主要將研究重心放在[促進產業升級條例]

中第六條第二項有關「公司投資研究發展及五年內抵減營利事業所得稅額」之部分，一來因[促進產業升級條例]與其前身[獎勵投資發展條例]，係典型專為租稅優惠訂定之法律，深具研究之價值；二來則因目前我國經濟結構已從傳統產業轉向高科技產業，政府政策目標朝向培養台灣成為亞太地區研究發展重地，而我國科技產業目前也積極投入研究發展。惟研究發展之定義模糊不清，往往造成企業與國稅局認知不同，產生無法抵減之情況，折損政府租稅優惠之美意。

本章將論述重點置於研究發展的定義，並就國際間 OECD 架構針對研究發展部份做詳細介紹，以方便讀者將之與我國行政機關與法院對研究發展定義之定義，加以比較。本章符合研究之預期目標。本章內容亦為研究團隊員陳菽芊於台大法研所，九十六年度即將發表之碩士論文擷取部分。這符合本計畫之目的在於培養研究生從事與本研究有關主題之興趣的構想。

第四章：現行稅捐優惠規定之操作

稅捐優惠制度之成效，繫於好的規定與執行。執行如有不善，徵納雙方必然爭訟不斷，突然提高其施行成本。

關於稅捐優惠的實踐，法律對徵納雙方皆有相當繁瑣之具體規定。所以，必需針對我國現行稅捐優惠之手續的規定及其操作，給予系統整理。本章研究目的即在將分散於各法、辦法等當中相關申請手續與程序事項，以類型化方式歸納整理，並以表格統一形式呈現，以達一目了然之目的，使讀者可於最短時間內清楚探知，如何稅捐優惠規定及其操作的情形。類型化工作為系統化的一環或準備工作。資訊透過類型化方式呈現時，可使分散各處之相關辦法，以高度關連性彼此銜接，提高相關資訊參考利用價值。就此而言，本章成果符合本研究計畫之研究目的。

第五章：稅捐優惠措施引起過度優惠之結果的成因

近年常有租稅優惠已經過度看法，並呼籲應予縮減。本章主要在探討過度優惠之概念內涵及其成因和解決方法。

按稅捐優惠措施所以產生過度優惠結果之成因，大別之可分為二類，一類係制度設計不當所造成之過度優惠，如「兩稅合一與個人股東投資抵減稅額之重複減免效應」、「人身保險之死亡給付相關稅捐優惠措施之重複優惠效應」。另一類係制度運作不當所造成之過度優惠，如「員工分紅入股以面額課徵所得稅之稅捐優惠措施濫用」、「人身保險(在此主要係指人壽保險、年金保險)之生存給付相關稅捐優惠措施濫用」、「實物捐贈稅捐優惠措施之濫用」。第一類型之過度優惠，當有賴立法者修法進行制度改革，期使機制運轉完整。第二類型之過度優惠，則為制度使用者(即納稅義務人)利用稅捐優惠制度進行稅捐規避所造成。此類過度優惠，除可透過立法者修法或立法進行制度改革外，尚可透過行

政機關及司法機關以政策制定、解釋函令及判決等機制防杜之。目前實施之個人最低稅負制(所得基本稅額條例第三章)，即係由立法者透過立法解決第一類型及第二類型之過度優惠，如就「要保人及受益人非屬同一人之人壽保險及年金保險之保險給付」、「實物捐贈」、「員工分工配股時價超過面額差額之部分」納入基本所得額課徵最低稅負等，即係用以解決過度優惠之問題。至於實物捐贈部分，立法者目前更打算進一步修正所得稅法第十七條規定，將實物捐贈制度完全移除，如此預期可徹底解決實物捐贈優惠措施遭到濫用的問題。其實關於實物捐贈尚可透過拒絕捐贈達到防止濫用的目的。

第六章：最低稅負制對於稅捐優惠之衝擊

本章探討最低稅負新制實施之目的及其造成的影響。誠如第五章所述，稅捐優惠措施在制度設計或運作不當的情況下，極易出現過度優惠情形，造成高所得者繳納之稅負與其獲利不甚相當。為維持課稅之公平合理，最低稅負制乃應運而生，分別將企業及個人之特定減免所得，納入基本所得額課稅。由於其制度設計較為複雜，故在其初始運轉期間相當程度提高稽徵成本。其整體實施成效如何尚待時間考驗。本研究計畫案就此部分之貢獻主要在於透過文獻資料一定程度之解析，將過度優惠之概念、成因及類型整理出完整體系，並借此檢驗最低稅負制之實施所可能面臨之問題及改進之道，具有其一定價值。

第七章：捐贈制度的檢討與改進

本章之研究目標在於深入探討捐贈制度。基礎資料範圍包括行政解釋函令、司法裁判、大法官解釋等相關實務見解。

研究中，分析捐贈之動機，討論捐贈概念、捐贈主體、捐贈客體等捐贈的構成要件，以及捐贈之稅法上效力，並以此等內容為基礎，對於捐贈制度提出建議。

關於捐贈制度之形成，區分私人捐贈行為之動機及捐贈制度之發展及其目的兩方面探討之。私人捐贈之動機再細分為個人部分及企業部分；此外並介紹捐贈的概念、捐贈主體、捐贈客體、稅捐法上效果。就捐贈主體除探討捐贈人外，並探討政黨及候選人、中央或政府組織、教育機構或團體，文化、慈善、公益機關或團體，土地稅法第二八條之一所稱之社會福利事業等非營利組織，以及所得稅法第三六條財政部核准專案捐贈等等受捐贈人之問題。

關於贈與客體，將以有價證券、防空消防器材設備等動產，土地、骨灰(骸)存放設施等不動產，以及債權等權利為客體之情形的實務見解加以整理、蒐集，並提出建議。

關於租稅法上的效果，區分直接免稅、間接免稅、其他等三個面向加以討論。最後再對於捐贈制度做出結論及提出建議。

第八章：重要產業之同業公會對最低稅負制之看法及因應對策

本章針對甫推行之最低稅負制，探詢重要產業同業公會對此制衝擊之看法以及其採取之因應對策。研究成果顯示最低稅負制即將施行前及施行至今之業界聲音，所表達的內容有較一致的部份，也有南轅北轍之看法。此或起因於立場的不同，或係因為對於解決現行稅賦制度缺失手段上的認知不同。此部分研究之價值為：了解業界對於最低稅負制看法、反應，以作為規劃相關制度的參考。