

「中小企業發展條例」  
第 35 條、第 35 條之 1、  
第 36 條之 2 第 1 項及第 2 項

稅式支出評估報告

經濟部中小企業處

中華民國 107 年 5 月



# 壹、法案內容

## 一、背景說明

自金融海嘯以來，國內外經濟景氣雖有緩和復甦，但仍有相當之不確定性。鑒於全球化競爭之激烈衝擊，臺灣產業惟有全力投入研發創新，方能面對嚴峻的國際競爭挑戰。我國中小企業占全體企業比率近百分之九十八，目前雖已訂有「產業創新條例」，惟中小企業難以適用，以致未能達成鼓勵企業研發創新之目的，爰提案修正「中小企業發展條例」部分條文，以具體鼓勵中小企業研發創新。

此外，中小企業以其技術作價取得非屬上市、上櫃或興櫃公司之股票，因僅取得股權，尚未實際取得現金，且日後轉讓之收益未必與取得當時相當，為提升智慧財產權之運用與交流，如立即課徵所得稅實有未妥之股票，爰提案新增「中小企業發展條例」部分條文，明定自其轉讓、贈與或作為遺產分配時，該等技術股始予課徵所得稅。

再者，為因應國際經濟情勢變化，促進國內投資意願及提升國內就業率，鼓勵中小企業於經濟不景氣時，擴大投資並創造就業，爰提案新增「中小企業發展條例」部分條文，對於新投資創立或增資擴展中小企業達一定金額且增僱一定人數之本國籍之員工得享有租稅抵減優惠。

## 二、法案內容

法案修正內容，如表 1 及表 2 所示：

【表 1】 中小企業發展條例第 35 條、第 35 條之 1、第 36 條之 2 第 1 項條文修正  
草案對照表

修正條文	現行條文	說明
<p><u>第三十五條 為促進中小企業研發創新，中小企業投資於研究發展之支出，得選擇以下列方式抵減應納營利事業所得稅額，並以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之三十為限；一經擇定，不得變更：</u></p> <p><u>一、於支出金額百分之十五限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額。</u></p> <p><u>二、於支出金額百分之十限度內，抵減自當年度起三年內各年度應納營利事業所得稅額。</u></p> <p><u>供研究發展、實驗或品質檢驗用之儀器設備，其耐用年數在二年以上者，准按所得稅法固定資產耐用年數表所載年數，縮短二分之一計算折舊；縮短後餘數不滿一年者，不予計算。</u></p> <p><u>第一項投資抵減之適用範圍、申請期限、申請程序、核定機關、施行期限、抵減率及其他相關事項之辦法，由行政院定之。</u></p>	<p>第三十五條 中小企業為改進生產技術、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，其耐用年數在二年以上者，准按所得稅法固定資產耐用年數表所載年數，縮短二分之一計算折舊；縮短後餘數不滿一年者，不予計算。</p>	<p>一、現行研發費用本就係以費用列支而於課稅所得內減除，故現行中小企業發展條例第三十五條前段雖名為獎勵研發之租稅優惠，實際上並無任何實惠。</p> <p>二、現行產業創新條例第十條雖亦訂有研發租稅獎勵，惟受限於相關子法之「高度創新」門檻，致使中小企業難以享受政府所賦予之研發租稅獎勵，對中小企業有所不公。</p> <p>三、為實質鼓勵中小企業研發創新，其研發費用之一定比率可抵減應納之營利事業所得稅。</p> <p>四、原第一項後段之規定，挪增為第二項。</p> <p>五、有關本條租稅抵減之相關事項，明定由行政院定之。</p>
<p><u>第三十五條之一 為促進創新研發成果之流通及應用，中小企業以其享有所有權之智慧財產權，讓與非屬上市、上櫃或興櫃公司，所取得之新發行股票，免予計入該企業當年度營利事業所得額課稅。</u></p> <p><u>個人以其享有所有權之智慧財產權，讓與非屬上</u></p>		<p>一、本條新增。</p> <p>二、如個人或中小企業因智慧財產權所取得之收益為股票時，因僅係取得股權，尚未有實際現金入袋，日後轉讓之收益未必與取得當時相當，如立即課徵所得稅實有未妥，爰明定自其轉讓、贈與或作為遺產分配</p>

修正條文	現行條文	說明
<p><u>市、上櫃或興櫃之公司時，該個人所得之新發行股票，免予計入其當年度綜合所得稅額課稅。</u></p> <p><u>前二項股票於實際轉讓、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該轉讓、贈與或遺產分配年度之收益，並於扣除取得前開股票之相關而尚未認列之費用或成本後，申報課徵所得稅。</u></p> <p><u>前項股票發行公司於辦理前項規定之股票移轉過戶手續時，應於移轉過戶之次日起三十日內，向所在地稅捐稽徵機關申報。發行公司依前項規定應申報而未依限申報、未據實申報或未依限填發規定格式之憑單者，除依限責令補申報及填發憑單外，並按該股票轉讓金額處百分之二十之罰鍰。</u></p> <p><u>中小企業或個人計算第二項及第三項所得時，如無法提出取得成本之證明時，得以其轉讓價格百分之三十計算該股票之取得成本。</u></p>		<p>時，該等技術股始予課徵所得稅。</p> <p>三、為避免個人或中小企業無法舉證證明其研發成本，比照生技新藥產業發展條例第七條、原促進產業升級條例第十九之二條之規定，推定其研發成本為百分之三十。</p>
<p><u>第三十六條之二 為因應國際經濟情勢變化，促進國內中小企業投資意願及提升國內就業率，經濟景氣指數達一定情形下，新投資創立或增資擴展之中小企業達一定投資額，增僱一定人數之員工且提高該企業整體薪資給付總額時，得就其每年增僱本國籍員工所支付薪資金額之</u></p>		<p>一、本條新增。</p> <p>二、為因應嚴峻之國際經濟情勢，增加投資、創造就業，立即加強經濟成長之動力並吸引外資來臺，爰訂定本條文。如新投資創立或增資擴展中小企業達一定金額且增僱一定人數之本國籍之員工得享有租稅抵減優惠。</p>

修正條文	現行條文	說明
<p>百分之一百三十限度內，自其增僱當年度營利事業所得額中減除。</p> <p>中小企業於本條適用期間，不符合前項要件，自不符合要件之年度起，依所得稅法規定計算其營利事業所得額及應納稅額。</p> <p>第一項經濟景氣指數達一定情形、適用期間、投資額、增僱員工之對象及人數、企業整體薪資給付總額、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。</p>		<p>三、有關啟動本租稅優惠條文之經濟景氣指數、適用之產業別、投資額、僱用員工對象及人數、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。</p>
<p>第四十條 本條例自公布日施行。但第三十五條、第三十五條之一及第三十六條之二施行期間自中華民國一百零三年五月二十日起十年止。</p>	<p>第四十條 本條例自公布日施行。</p>	<p>為兼顧經濟發展及財政公平，配合稅捐稽徵法第十一條之四規定，稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限。爰參照產業創新條例第七十二條租稅優惠相關條文適用期間為十年，明定本條例第三十五條、第三十五條之一及第三十六條之二施行期間自中華民國〇年〇月〇日起十年。</p>

【表 2】 中小企業發展條例第 36 條之 2 第 2 項條文修正草案對照表

修正條文	現行條文	說明
<p>第三十六條之二 為因應國際經濟情勢變化，促進國內中小企業投資意願及提升國內就業率，經濟景氣指數達一定情形下，新投資創立或增資擴展之中小企業達一定投資額，增僱一定人數之員工且提高該企業整體薪資給付總額時，得就其每年增僱本國籍員工所支付薪資金額之百分之一百三十限度內，自其增僱當年度營利事業所得額中減除。</p>	<p>第三十六條之二 為因應國際經濟情勢變化，促進國內中小企業投資意願及提升國內就業率，經濟景氣指數達一定情形下，新投資創立或增資擴展之中小企業達一定投資額，增僱一定人數之員工且提高該企業整體薪資給付總額時，得就其每年增僱本國籍員工所支付薪資金額之百分之一百三十限度內，自其</p>	<p><b>為有效降低年輕勞工之失業率，鼓勵企業增加僱用年輕勞工之誘因，允宜給予較僱用其他年齡層失業勞工更優惠之租稅減免。</b></p>

修正條文	現行條文	說明
<p><u>前項員工年齡在二十四歲以下者，得就每年增僱本國籍員工支付薪資金額之百分之一百五十限度內，自其增僱當年度營利事業所得額中減除。</u></p> <p><u>中小企業於經濟景氣指數達一定情形下，調高基層員工之平均薪資給付水準時，得就每年非因法定基本工資調整而增加支付本國籍現職基層員工薪資金額之百分之一百三十限度內，自其增加薪資當年度營利事業所得額中減除。但因增僱員工所致增加之薪資給付金額已適用前二項規定者，不得重複計入。</u></p> <p><u>中小企業於本條適用期間，不符合前三項要件，自不符合要件之年度起，依所得稅法規定計算其營利事業所得額及應納稅額。</u></p> <p><u>第一項、第二項及第三項所定經濟景氣指數達一定情形、適用期間、投資額、增僱員工之對象及人數、企業整體薪資給付總額、基層員工範圍及平均薪資給付水準計算方式、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項之辦法，由中央主管機關會同財政部定之。</u></p> <p><u>本條中華民國一百零四年十二月十八日修正之第二項、第三項、第四項及第五項規定，自一百零五年一月一日施行至一百十三年五</u></p>	<p>增僱當年度營利事業所得額中減除。</p> <p>中小企業於本條適用期間，不符合前項要件，自不符合要件之年度起，依所得稅法規定計算其營利事業所得額及應納稅額。</p> <p>第一項經濟景氣指數達一定情形、適用期間、投資額、增僱員工之對象及人數、企業整體薪資給付總額、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。</p>	

修正條文	現行條文	說明
<p>月十九日止，不適用第四十條但書之規定。</p>		

資料來源：本研究整理。

### 三、具體願景

本條例之修訂，預計可達成以下目標：

- (一) 透過研發支出適用投資抵減的租稅獎勵，鼓勵中小企業自主研發，進而提升經濟及社會創新及轉型之動能。
- (二) 藉由智財權作價入股緩課之措施，以促進產業智慧財產權之運用與交流，不僅提高個人及企業投入研發或創意的誘因，也可提高產業升級的契機。此外，本條之修正提供缺乏資金的個人智財權擁有者更多獲得資金協助的機會。
- (三) 透過景氣欠佳時的增僱員工薪資費用加成減除，促進國內企業投、增資意願及提升國內就業率。預計國內總體環境透過投資及生產力的增加，能夠強化景氣反轉的動能。

## 貳、整體評估

### 一、環境分析

根據《2013 年中小企業白皮書》資料，我國 2012 年中小企業家數為 130 萬 6,729 家，占全部企業家數之 97.67%，較 2011 年成長 2.11%。我國中小企業家數於 2007-2009 年間，因金融海嘯影響呈現衰退後，自 2010 年起開始回升，2012 年更創下歷年最高之紀錄。在營收表現部分，2012 年中小企業銷售值為 11 兆 3,818 億元，占整體企業之 30.23%，且較 2011 年成長 1.38%。在產業結構部分，2012 年服務業部門占中小企業家數比重達 80.02%，工業部門則為 19.07%，綜觀近年的家數變化，工業部門家數有逐年增加之趨勢，而服務業部門則略為下降。

在新設企業的表現上，2012 年的新設中小企業為 9 萬 5,954 家，占整體中小企業之 7.34%，但其規模多為微型企業，銷售比重僅為 1.56%，對整體營收貢獻不大。在產業結構部分，以服務業為最主要之行業分布，其比重達到 85.19%，且新創中小企業有超過九成的營收來自國內銷售。

在研發經費的投入上，2011 年中小企業研發經費為 438.65 億元<sup>1</sup>，僅占整體企業部門研發經費之 14.60%，且較 2010 年之研發投入金額（467.59 億元）減少逾 28 億元，大約減少 6.19 個百分點。

綜上所述，中小企業在我國經濟發展中扮演重要的角色，產業結構集中於服務業，但由於先天規模及結構之限制，中小企業

<sup>1</sup> 資料整理自：2013 年科學技術統計要覽資料，歷年企業部門研發經費—依員工數分層區分。

研發之投入動能較為不足，不僅阻礙其市場擴張，也影響其創新之能量。

## 二、國際作法

### (一) 研究發展支出抵減

當今世界從已開發國家至開發中國家，莫不將獎勵研究與發展視為重要政策，因此如何鼓勵企業投入在研發上，成為各國政府之重要課題。以下我們將介紹我國經濟上主要競爭對手國家對於企業研發上的一些獎勵措施。

#### 1. 中國大陸<sup>2</sup>

中國大陸的企業營所稅率為 25%，自 2002 年開始對企業從事研究發展給予優惠措施，鼓勵企業的研究創新早已成為中國大陸政府施政的重要目標。

##### (1) 高科技企業

政府給予電訊、生技、航太等高科技企業較優惠的營所稅率 15%，且分布在高科技公司周邊的公司也可享有三年降稅的優惠。

##### (2) 各產業之大企業與中小企業（亦包括前項高科技產業）

在政府許可的研發項目下，對於企業發生的研發費用除可全額於當期損益扣除外，還可按照研發費用的 50% 加計扣除當期的營所稅所得額。

<sup>2</sup> 資料整理自：KPMG R&D Incentives- Adding Value Across ASPAC, 2012/2013。

## 2. 香港<sup>3</sup>

香港的企業營所稅率為 16.5%。2004 年以前，香港稅務條例對於研發費用的租稅優惠僅限於科學相關研究上，之後才擴及一般企業的研究發展。

設置於香港的大企業、中小企業所享有的研發租稅優惠是相同的。政府認定下之研發費用支出可全額(100%)於當期損益扣除。

## 3. 日本<sup>4</sup>

日本的大型企業營所稅率為 38%，中小企業營所稅率為 28%。2012 年起開始針對設立於日本的企業之研究發展進行多種補助與獎勵措施，其中包括提高營利事業所得稅扣除研發支出的比率。在日本設立的跨國企業可最高享有 40%的研發支出可於當年度應納營利事業所得稅扣除的優惠。

### (1) 基本租稅扣抵 (Base R&D tax credit)

#### A. 大型企業

企業可享有研發支出費用 8%的抵減金額。

#### B. 中小企業

中小企業可享有研發支出費用 12%的抵減金額。

<sup>3</sup> 資料整理自：KPMG “R&D Incentives- Adding Value Across ASPAC, 2012/2013”。

<sup>4</sup> 資料整理自：KPMG “R&D Incentives- Adding Value Across ASPAC, 2012/2013”；Ernst & Young “2013 Asia-Pacific R&D incentives”。

原定研發租稅扣抵上限為企業應納所得稅額之 20%，為鼓勵企業加強研究發展，於 2013 年提高研發租稅扣抵上限至 30%，期限為 2013 年 4 月 1 日至 2015 年 3 月 31 日。

## **(2) 附加租稅扣抵 (Increased R&D tax credit)**

### **A. 增值研發支出扣抵 (Incremental R&D Tax Credit)**

企業當年度研發支出若是超過過去三年的平均研發支出金額，同時大於其前兩年研發支出的最大值，則當年度增值研發支出扣抵金額為，「其研發支出增量部分 × 5%」。

### **B. 超額研發費用扣抵 (Excess R&D Tax Credit)**

企業當年研發支出超過近四年（包括當年）平均銷售額達 10%，則給予減除應納營利事業所得稅額。減除比率為「當年度研發支出金額 / 平均銷售額」。

上述兩種「附加租稅扣抵」，只能擇一適用。

## **4. 新加坡<sup>5</sup>**

新加坡將自己定位成世界科學與創新的中心，為了達成目標，新加坡政府採取有效的策略去推動公、私部門對於研究發展支出的增加。為了鼓勵私人企業投入更多資源在研究發展上，政府從財政補助、租稅誘因，至整體創新價值鏈上的所有研發活動，都配合相當優惠的政策去推動。

### **(1) 基本扣除額 (Section 14D Base Deduction) :**

符合資格之企業研發費用可享 100% 扣除額優惠。

<sup>5</sup> 資料整理自：KPMG “R&D Incentives- Adding Value Across ASPAC, 2012/2013”。

## **(2) 額外扣除額 (Section 14D Additional Deduction) :**

2011 年起，在新加坡不論產業、不論規模大小、不論企業研發活動發生所在地是在國內或國外，對於前 40 萬元新幣的研發費用，允許認列其研發費用的 400% 於當期損益扣除。

若研發超過 40 萬元新幣，且研發活動在國內，除允許認列其超過之金額可全額於當期損益扣除外，其超額研發支出的 50% 加計扣除當期的營所稅所得額；若研發活動在國外，則允許認列其超額研發支出的部分可全額於當期損益扣除，適用期限至 2015 年。

此外，對於特定研究項目經過新加坡經濟發展委員會 (Singapore Economic Development Board) 認可，且研發活動在國內的企業，允許其超過 40 萬新幣部份，最高可享 200% 額外所得稅扣除額的優惠。

## **5. 韓國<sup>6</sup>**

韓國對於創新的獎勵從傳統認知的研究發展，延伸到服務業。直接服務上的創新或是提供服務之系統的創新都在政府獎勵範圍內。韓國的企業稅介於 11%-24.2%，韓國政府為獎勵企業從事創新研發，提供研發支出抵減獎勵，獎勵內容根據企業之規模，而有所差異，對於中小企業的獎勵更是優於大企業。

### **(1) 大型企業**

<sup>6</sup> 資料整理自：Deloitte “Global Survey of R&D Tax Incentives”；KPMG “R&D Incentives- Adding Value Across ASPAC, 2012/2013”。

大型企業營利事業所得稅率為 22% 或 24%。當年度研發支出超過過去三年平均者，其超額部分可享有研發支出費用 40% 的抵減金額。此外，若為政府規定之新興產業或科技產業，其當年度研究發展支出之 20% 可於當期損益扣除。

## (2) 中小企業

韓國中小企業營利事業所得稅率為 11%~22%。當年度研發支出超過前三年平均數者，其超額研發支出部分可享有研發支出費用 50% 的抵減金額。若研發支出未超過前三年平均數者，可享有研發支出費用 25% 的抵減金額。此外，若為政府規定之新興產業或科技產業，當年研發支出之 30%，可於當年應納營利事業所得額扣除。

## (二) 智財權入股緩課<sup>7</sup>

當股東投資某公司時，並不是以現金出資，而是以持有的智財權充抵現金作為股款取得公司股票，即為「智財權作價入股」。獲得智財權股的股東在認股時是否有所得的發生、所得該如何認定？皆重大影響股東的權利、義務。對於此點，各國學說、看法分歧，直接影響到各國對於智財權作價入股的課稅時點的規定，以下介紹日本、美國、韓國及中國大陸的相關規定。

### 1. 日本的規定<sup>8</sup>

<sup>7</sup> 資料整理自：劉其昌(2004)「技術入股課稅問題及國內外作法之比較」，稅務旬刊第 1903 期。

<sup>8</sup> 資料整理自：蔡孟彥(2014)「技術入股課稅之日本經驗」，臺北商業技術學院財政稅務系，技術入股課稅實務與稅制檢討座談會；蔡孟彥(2009)「證交所得與財交所得該如何區分」，稅務旬刊第 2075 期。

日本公司法允許股東以金錢以外的財產出資，但由於擔心現物出資鑑價過高，損及其他股東之權益，因此公司章程需載明：

- 現物出資股東之姓名；
- 現物之價值；
- 所取得之股數；

股東以現物出資的財產除了不動產或有價證券之外，亦有以專利權、著作權，甚或是以 Know-how 等智慧財產出資者，但對於 Know-how 出資採保留態度者亦不在少數。依據所得稅法的規定，以現物出資投資公司如同將資產讓與給公司，因此若取得股份之時價高於技術之成本，即認定有所得之產生，而課稅時間點為股東取得股份之年度，亦即在股東取得股票時點必須課徵財產交易稅。過去日本也曾經針對是否對技術入股給予緩課進行討論，但未獲得通過，因此目前仍然採用認股時課稅。

## 2. 美國的規定<sup>9</sup>

美國對於智財權作價入股的案件並沒有特別的規範，而係將智慧財產視同一般的財產現物出資。原則上，股東應於移轉財產取得股票當時認列損益課稅。

但美國內地稅法第 351(a)條之規定，投資人移轉財產（包括現金及各種有形、無形財產）予公司，用以取得股票後，該投

<sup>9</sup> 資料整理自：張憲璋(2009)「技術作價之課稅問題以所得費用認列時點與計算基準為中心(上)」，智慧財產權月刊 122 期

資人握有公司 80% 以上股權者，其作價入股所得可延後至股票移轉後再行課稅。

另，依據「稅務旬刊」1903 期<sup>10</sup>，劉其昌（2004）依據 2004 年立法院第 5 屆第 5 會期第 10 次全體委員會議行政院經濟建設委員會（現國發會）及財政部的資料，整理出中國大陸及韓國的智財權入股課稅作法，以下分別說明之。

## 1. 中國大陸的規定

依據行政院經濟建設委員會之書面報告，有關智財權入股課稅時點，過去在中國大陸是有所爭議，最後中國大陸依據其財政部 2002 年 12 月以財稅（202）91 號函正式決定於股票轉讓時予以課稅。

## 2. 韓國的規定

依據財政部之書面報告指出，韓國國家稅務局（2003 年）發布之解釋令，非韓國稅務居民以技術投資韓國公司換取韓國公司股票者，需扣繳所得稅。即智財權作價入股之時點即產生所得，必須課稅。

該解釋令是關於一家在韓國當地未設有常設機構的美國公司，為了投資一韓國公司，於是以公司之智慧財產權，換取韓國公司之新發行股票。依據這項解釋令，國外投資者所獲得之股票價值，將被視為韓國來源所得，需扣繳所得稅。而發行給美國公司的股票價值是以韓國政府認可的鑑價人對該股票所鑑定之發行價格為準。

<sup>10</sup> 資料整理自：稅務旬刊第 1903 期，劉其昌，技術入股課稅問題及國內外作法之比較。

【表 3】 智財權入股課稅時點主要國家之規定

國家	課稅時點
日本	作價入股時課稅
美國	1. 原則規定：作價入股時課稅 2. 例外規定：當投資人握有公司 80% 以上股權者，延遲至股票轉讓時課稅
韓國	作價入股時課稅
中國大陸	股票轉讓時課稅

資料來源：本研究整理。

### (三) 增僱員工費用加成減除

#### 1. 日本僱用促進稅制<sup>11</sup>

日本歷來非常重視培育、扶植和支援中小企業。在日本，包括微小企業在內的中小企業大約有 419 萬家，占日本企業總數的 99.7%。由於 21 世紀以來日本人口老化問題，且製造業陷入長期不景氣的影響，造成日本嚴重的失業及勞動力不足的情形。2011 年日本政府修訂「僱用促進稅制」，從 2011 年 4 月 1 日到 2014 年 3 月 31 日期間（已延長至 2016 年底），企業新增就業時，淨增加 1 人可享受 20 萬日圓（2014 年 4 月起至 2016 年底訂為 40 萬日圓）的特別減稅。

日本僱用促進稅制適用要件如下：

- (1) 當年度及前一年度無僱用因故離職或屆齡退休之員工。
- (2) 基準僱用人數須大於 5 人（中小企業為 2 人）

基準僱用人數＝當年度底總僱用人數－前一年底總僱用人數

<sup>11</sup> 資料整理自：日本厚生勞動省網站  
([http://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/koyou\\_roudou/koyou/roudoseisaku/koyousokushinzei.html](http://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/koyou_roudou/koyou/roudoseisaku/koyousokushinzei.html))

### (3) 基準僱用比例須高於 10%。

基準僱用比例 = 當年度新增僱用人數 / 前一年底總僱用人數

### (4) 企業薪資給付水準須高於「比較薪資給付水準」

比較薪資給付水準 = 前一年度薪資給付水準 + (前一年度薪資給付水準 \* 基準僱用比例 \* 30%)

根據日本厚生勞動省 2011 年統計資料，該年僱用促進稅制創造出 8.27 萬人的就業量，2012 年亦有 7.92 萬人，2013 年更是成長到 9.39 萬人。

## 2. 美國鼓勵小企業增加就業與工資優惠抵減措施 (Small Business Jobs and Wages Tax Cut)<sup>12</sup>

2009 年，美國的經濟已經開始從金融危機所帶來的衰退中復甦，美國政府為了加快景氣復甦的力量，透過對於小型企業的增加就業優惠措施，來帶動總體環境的反轉速度。美國於 2010 年實施鼓勵小型企業增加就業與工資優惠抵減措施 (Small Business Jobs and Wages Tax Cut)。其主要的重點如下列說明：

- (1) 雇主每僱用一位新員工可額外獲得 5,000 美元的租稅扣抵。
- (2) 政府補助企業由於實質薪資給付增加所新增的社會安全稅 (相當於我國的勞工保險制度)。這項規定提供企業更有意願去提高員工薪資水準的誘因。

<sup>12</sup> 資料整理自：“Small Business Jobs and Wages Tax Cut”  
([http://www.whitehouse.gov/sites/default/files/rss\\_viewer/fact\\_sheet\\_small\\_business\\_jobs\\_wages\\_tax\\_cut.pdf](http://www.whitehouse.gov/sites/default/files/rss_viewer/fact_sheet_small_business_jobs_wages_tax_cut.pdf))

(3) 為確保小企業能夠實質獲得支援，每家企業最高只能夠獲得 50 萬元的租稅抵減。

此項政策預估將能創造 194,000 個就業機會，平均企業資本額會上升 2.24%，國內生產毛額可以增加 0.78%，學者分析這項優惠措施帶來的經濟效益可以抵消稅收減少的損失。

### 三、我國作法

#### (一) 研發支出抵減

##### 1. 租稅措施

我國自 1985 年「獎勵投資條例」中開始採用研發投資抵減，允許公司從研發支出之一定比率來抵減其應納之營利事業所得稅。而後續的「促進產業升級條例」及「產業創新條例」也仍保有研發支出抵減之相關做法。在現行的制度中，主要依據「產業創新條例」第 10 條規定，研發抵減額度為研發金額之 15%，且以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額 30% 為限。

然而，因「產業創新條例」之研發支出抵減強調「高度創新」，且限於當年度之營利事業所得稅額抵減，使得中小企業難以適用，故立法院李貴敏委員提出「中小企業發展條例」部分條文修正草案，取消「高度創新」之門檻，並增加可選擇分三年內抵減之選項。

##### 2. 非租稅措施

經濟部中小企業處為鼓勵小企業運用研發服務資源投入創新研發，並建立創新研發之整體性規劃，確實提升我國中小企

業創新技術研發能力，擴大產學研合作效益，因此辦理「中小企業創新服務憑證補(捐)助計畫」。

中小企業創新服務憑證補(捐)助計畫<sup>13</sup>是以中小企業需求為導向觸發與國內設育成中心或產學相關單位之大專院校進行「產學合作」，誘發創業創新服務供需市場。產學合作計畫經費規模必須超過 60 萬新臺幣，計劃通過主管機關的審查與考核，可享有補助 30 萬元。2013 年改補助措施的申請共有 387 件，其中核定通過件數有 164 件。不同於以往研發補助計畫多著重於技術研發，本計畫更切合中小企業多樣化、創意、彈性之特性。本計畫著重於提升企業本身之研發水準及競爭力，並促使微、小型及新創企業開始運用學術機構研發服務資源投入創新研發，以補足政府研發補助計畫缺口。促進及提升大專校院整體產學合作服務能量，建構中小企業知識服務網絡。

除了上述針對中小企業研發創新的措施之外，我國政府為獎勵投資創新，亦推出許多補助型計畫，如「A+企業創新研發淬鍊計畫」及「小型企業創新研發計畫」等。

「A+企業創新研發淬鍊計畫」<sup>14</sup>內容包括針對「前瞻技術」、「整合產業技術」、「設立研發中心」等計畫進行補助。期望產業投入更高階先進技術開發，鼓勵垂直與水平領域的整合，協助補足產業缺口，使產業創新成果發會更大效益。

另「小型企業創新研發計畫」的申請資格限定於符合「中小企業認定標準」所稱依法辦理公司登記或商業登記之事業，

<sup>13</sup> 資料來源：自「經濟部中小企業處」摘錄網站資料取得。

<sup>14</sup> 資料來源：自「經濟部技術處」摘錄網站資料取得。

其針對具產業效益之創意或前瞻創新構想之先期研究，或是具產業效益及明確可行之創新構想進行產品、生產方式或服務機制研發，或是研發成果商品化所需之加值應用研究等，提供經費補助，總補助經費以總經費 50% 為上限。

### 3. 各種措施之比較

根據黃建興、黃鈺茹（民 90）的研究，若以行政部門的角度來看，實施租稅優惠時，企業只要合乎一定資格或標準，就具普遍適用性，毋需每年編列預算送審，行政成本較低；而非租稅優惠須每年編列預算，逐案審查，行政成本較高，且行政部門裁量權相對較大。

【表 4】 產業獎勵措施比較

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

資料來源：黃建興、黃鈺茹（民 90）租稅優惠與其他非租稅獎勵工具之比較研究。

從上述研究結論可知，租稅優惠措施相較於非租稅優惠（政府補助），為「事後獎勵」的概念，不須事前編列預算經費，企業僅須合乎資格或標準，就具普遍適用性；此外，其審

查及核可之程序也較為簡單，故行政成本也較低。儘管租稅措施可能具有租稅扭曲之負面影響，但長期可望帶動明顯的正向外外部性，為經濟社會提供助益。

## (二) 智財權入股緩課

### 1. 租稅措施

智財權入股緩課之作法，最早見於已廢止之「促進產業升級條例」第 19 條之 2 之規定，其個人或營利事業依「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五年課徵。在「促產條例」廢止後，除生技新藥公司及中小企業得依「生技新藥產業發展條例」及「中小企業發展條例」規定申請適用技術入股或智財權入股緩課所得稅規定外，一般公司均須於隔年申報時課稅並繳納。

【表 5】 智財權入股課稅時點之演進

時間	規定
1986 年 9 月	智財權作價入股在股票轉讓時點課稅。
2003 年 1 月	智財權作價入股為財產交易所得，在次年申報所得稅時課稅。
2004 年 1 月	智財權作價投資延緩五年課稅。
2009 年底	「促產條例」落日後，除生技新藥公司及中小企業得依「生技新藥產業發展條例」及「中小企業發展條例」規定申請適用技術入股或智財權入股緩課所得稅規定外，一般公司均應於次年申報所得稅時課稅。
2013 年 1 月	根據財政部 2013 年 6 月 11 日公告之解釋函令，推動智財權作價入股合理化政策，有關於智財權作價入股可扣除相關成本，但僅限接受政府科技預算補助的學術研究和財團法人等單位。

資料來源：資料來源：陳惠明（2015），〈產創條例修法通過的 3 大利多〉，《工商時報》，取自 <http://www.chinatimes.com/cn/newspapers/20151229000084-260202>

由於現行之智財權入股緩課適用的產業、單位都有所限制，一般的中小企業難以適用。鑑此，立法委員提案修正本條

之規定，將其緩課的適用性擴充至其他產業及中小企業，以有效鼓勵投入研究發展、流通智慧財產。

## 2. 非租稅措施

為提升智慧財產權之運用與交流，經濟部也推動「發明專利產業化推動方案」，透過「建置專利增值輔導顧問中心」、「輔導商品化驗證服務」、「強化 TWTM 服務功能」、「整合政府輔導資源輔導企業專利商品化」、「輔導或補助個人專利創業育成或開發新商品」及「強化政府科專計畫研發成果商品化」等具體做法，來強化專利技術移轉及交易。

## 3. 各種措施之比較

非租稅措施之推動，儘管對於強化智慧財產權之移轉及產業化，產生相當的助益，但仍未能解決現行租稅制度上所造成之問題。現行的制度規定，個人或中小企業因智慧財產權所取得之收益為股票時，於取得時即須視為財產交易所得而課稅，但因僅取得股權，尚未有實際現金收入，使得個人或中小企業須面臨極大的租稅負擔，使其降低智財權作價入股之意願。此外，智財權作價入股緩課，並非直接的租稅減免，而是利用遞延的措施，來強化稅收的合理性，對於稅收及公平性應不至於有明顯的負面效果，故智財權作價入股緩課之租稅措施，具有推動上之必要性。

### (三) 增僱員工費用加成減除

#### 1. 租稅措施

為因應景氣惡化之情勢，我國曾於 2009 年修正「促進產業升級條例」第 9 條之 2 條文，針對製造業及其相關技術服務業之公司，於 2008 年 7 月 1 日起至 2009 年 12 月 31 日止新投資創立或增資擴展者，提供 5 年免增營利事業所得稅之租稅優惠。

我國企業超過九成為中小企業，僱用員工人數超過 850 萬人，凡能於景氣低迷時期，鼓勵投資並增僱員工，將具有明顯帶動就業之功效，因此透過於景氣欠佳時期的租稅減免，將可望提升我國景氣反轉及就業改善之驅動力。

## 2. 非租稅措施

### ■ 中小企業人力協助辦法

為誘發中小企業創造就業機會、解決失業問題，我國政府於 2003 年 6 月依據「公共服務擴大就業暫行條例」之規定，訂定「中小企業人力協助辦法」，提供中小企業新增僱失業人員，每人每月新臺幣 1 萬元（不超過 12 個月）獎助金。自 2003 年 6 月推動至 2004 年底，本措施所創造出的企業增僱人數達 51.5 千人，高於行政院核定 32 千人的目標。

## 3. 各種措施之比較

相較租稅之減免，增僱補助的適用範圍較低，不僅限定僱用失業超過三個月以上的勞工才得以補助，且當年度的新設企業較難以適用，此外增僱補助通常具有預算之上限，因此可能申請門檻會較為嚴格，無法使所有增僱員工之企業皆得以受益，因此採行稅式支出之措施應較能達到政策目標。

#### 四、預期效益

立法委員李貴敏等人提出「中小企業發展條例」部分條文修正草案，內容包含研發支出抵減、智財權作價入股緩課及增僱員工費用加成減除等措施，其預期效益如下：

- (一) 強化中小企業投資研發之誘因，藉以帶動產業發展創新。
- (二) 促進提高提昇個人及企業之智慧財產權運用與交流。
- (三) 鼓勵中小企業於經濟不景氣時，擴大投資並創造就業及消費。

## 參、採行稅式支出措施之理由

### 一、必要性

本「中小企業發展條例」部分條文修正草案，可望帶動中小企業投入研發之動能，並提高智慧財產權的運用及交流。根據 2014 年中小企業白皮書資料，中小企業占我國企業家數比重超過 97%，但研發支出經費卻不到整體企業的 15%，顯示我國中小企業在投入創新研發上，仍有不足之處，研發支出抵減及智財權作價入股緩課等措施，將有助鼓勵我國中小企業投入創新研發，進一步帶動產業升級。

另，對於智財權作價入股的部分，依據現行制度，個人或中小企業因智慧財產所取得之收益為股票時，於取得時即視為所得而須課稅，但因僅取得股權，尚未有實際現金收入，使得個人或中小企業須面臨極大的租稅負擔，使降低智財權作價入股的意願，間接影響國內技術研發的動能。因此，若能將智財權作價入股施以緩課，將能夠刺激技術提升，流通智慧財產。

近年全球化經濟盛行，國際經濟榮枯對我國經濟體系影響度更為深化，為鼓勵中小企業於經濟不景氣時施行營所稅薪資費用加成減除，以鼓勵中小企業擴大投資，並增僱員工，以提高經濟反轉的動能，並緩和景氣波動的負面影響。

### 二、衡平性

「中小企業發展條例」第 35 條修正條文中小企業研發支出抵減營利事業所得稅，對於繳稅能力相同的納稅義務人之利益（水平公平）將會有影響，亦即原本所得相同負擔相同租稅的企業，由於

研發投抵租稅優惠，有可能導致研發支出較高之企業，繳納較低稅額，造成租稅扭曲；對不同繳稅能力的納稅義務人之利益（垂直公平），也將會有影響，亦即原本所得不同負擔不同租稅的企業，由於研發投抵租稅優惠，有可能導致原本應繳納較高稅額的企業，因其研發支出較高而繳交較低稅額，造成租稅扭曲。然而，政府運用租稅抵減以鼓勵中小企業投入研發投資，進而帶動中小企業轉型，研發支出抵減租稅優惠所產生之產業關聯效果、促進就業及消費等效益，預期也將抵銷部份可能產生的不公平現象。

「中小企業發展條例」第 35 條之 1 中小企業智財權入股緩課措施可能產生以下幾點衡平性問題：在水平公平方面，對於繳稅能力相同的納稅義務人來說，該項措施將導致沒有投入智慧財產權研發或購買取得智慧財產權之個人或中小企業，在當年度繳納較高的稅額而產生水平不公平的情形；在垂直公平方面，對於繳稅能力不相同的納稅義務人來說，繳稅能力較高者通常擁有較多的資源得以進行研發創新與購入新技術，並進一步獲得租稅抵減的優惠，相較於繳稅能力較低而沒有進行研發投資抵減的納稅義務人來說，產生了其具備較高的負擔租稅能力，卻因享有租稅抵減而繳納較低稅額的垂直不公平的現象。

「中小企業發展條例」第 36 條之 2 第 1 項與第 2 項增僱員工費用加成減除措施，對繳稅能力相同的納稅義務人之利益比較上（水平公平），會對有投入增僱員工的中小企業提供營所稅部分減免，可能產生租稅扭曲；對不同繳稅能力的納稅義務人之利益（垂直公平），也將會有影響，亦即原本所得不同負擔不同租稅的企業，由於增僱員工費用加成減除，有可能導致原本應繳納較高稅額的企業，因其增僱員工較多而繳交較低稅額，造成租稅扭曲。然而，政

府運用費用加成減除措施以鼓勵中小企業增聘員工，進而降低國內失業，加強保障國民基本生活能力，藉由就業促進及消費擴增等效益，預期將抵銷部份可能產生的不公平現象。

政策向來具有兩面刃的效果，惟我國當前的目標為鼓勵研究發展、擴大投資及提升就業率，儘管造成小幅租稅扭曲，但長期而言對整體經濟具有正向影響，使得社會全面獲益。

### 三、執行性

#### (一) 估算納稅義務人之依從成本

為申請研發支出抵減優惠，中小企業必須提供證明研發事實的相關人員名冊、計畫、紀錄或日誌等相關文件。根據世界銀行 Doing Business 2014 所公佈 Paying Taxes 數據，我國每家企業每年申報稅款所花費的時間為 221 個小時。也就是相當於一個月要花費 2.3 天進行內部進行單據憑證之整理、分類以提供報稅用。

企業內部會計人員的平均實質時薪部分，則參考勞動部「102 年度職類別薪資調查報告」的總薪資 32,080 元（經常薪資 30,362 元；非經常薪資 1,718 元），加上以經常薪資 30,362 元所屬之投保級距，企業每月須負擔的勞工保險、就業保險、健康保險及勞退休金費用計算而得來，合計企業實際支出的實質月薪為 37,912 元。以 22 個工作天、一天 8 小時換算，可得會計人員平均實質時薪為 215 元，故平均每家中小企業每年申報租稅優惠的依從成本約為 47,515 元。

在智財權作價入股緩課方面，由於課稅時點改變，智財權作價入股之中小企業或個人，其入股的所得得以延緩至股票未來轉

讓時才繳納所得稅，毋須於隔年申報時繳納稅額。至於緩繳對於納稅義務人之成本的變動可分為稅額成本及行政成本。由於智財權入股之所得稅延緩至移轉股票時點與股票移轉所得一併課稅，故納稅義務人繳交稅額會依據股票價值有所不同。在緩課實施後，未來股票上漲時，納稅義務人應繳稅額會增加；反之，下跌的情況下，應繳稅額會減少。另，由於緩課之施行，納稅義務人為配合稽徵機關的查核工作，必須對智財權股之相關資料保存完整以便查驗。因此，即使所得申報對於納稅義務人來說，為每年之例行作業，但智財權股相關資料的保存，易產生部分行政依從成本。

適用增僱員工費用加成減除的中小企業，須提交新投資、增資以及增僱員工證明，以適用本措施。由於新投資、增資等資料於辦理新投資或增資時已經取得，而增僱員工證明則是例行性的申報財稅文件，因此本項優惠適用並不會增加企業的依從成本。

## **(二) 規劃納稅義務人知悉稅式支出運作之宣導措施**

本「中小企業發展條例部分條文修正案」的三項租稅優惠措施，未來在政策的宣導上，政府相關部會各層級窗口，例如中小企業處以及目的事業主管機關，均會提供企業相關諮詢服務，並透過媒體、廣告的方式，向企業宣導，還可透過邀請各工、商協會團體召開說明會向外界說明，協助宣導，促成政府與業界的支援與交流。

## **(三) 估算稽徵機關及相關機構之行政成本**

根據財政部公布的《財政統計年報》指出，2015 年的整體實徵淨額約為 20,240 億元，約有 197.1 億元是徵課費用，故可估算

得到每徵收 1,000 元之稅收約需要 9.74 元的徵課費用。在 2015 年綜所稅方面，實徵淨額約為 4,739.46 億元，而約有 40.13 億元是徵課費用，故可估算得到每徵收 1,000 元之稅收約需要 8.47 元的徵課費用。在營所稅方面，實徵淨額約為 4,627.84 億元，而約有 23.24 億元是徵課費用，故可估算得到每徵收 1,000 元之稅收約需要 5.02 元的徵課費用。在營業稅方面，實徵淨額約為 3,608.99 億元，而約有 42.70 億元是徵課費用，故可估算得到每徵收 1,000 元之稅收約需要 11.83 元的徵課費用。

【表 6】 2015 年財政統計年報每千元稅收課徵費用

單位：元

稅收類別	每千元稅收課徵費用
整體實徵淨額	9.74
綜所稅	8.47
營所稅	5.02
營業稅	11.83

資料來源：財政部，《財政統計年報》。

## 1. 研發支出抵減

根據本報告稅式支出評估結果，第 35 條研發投資抵減租稅優惠，採最初收入損失法，有 1.95 億元的稅收損失（稅損 26.69 億元及稅增 24.74 億元）；採最終收入損失法，有 2.28 億元的稅收淨效益（稅損 28.96 億元及稅增 31.24 億元）。運用上述「財政統計年報」資料可計算出徵課費用為：以稅增部分計算，最初收入損失法為 1,241.95 萬元〔= 247,400 萬元×（5.02/1,000 元）〕；最終收入損失法為 1,577.85 萬元〔= 310,300 萬元×（5.02/1,000 元）+ 1,400 萬元×（8.47/1,000 元）+ 700 萬元×（11.83/1,000 元）〕。

## 2. 智財權作價入股緩課

根據本報告稅式支出評估結果，第 35 條之 1 中小企業智財權作價入股緩課租稅優惠方案，採最初收入損失法，稅收損失-1,664.08 萬元（稅損 1,664.08 萬元，無稅增）；採最終收入損失法，有 239.86 萬元的稅收淨效益（稅損 1,923.34 萬元及稅增 2,163.2 萬元），運用上述「財政統計年報」資料，以稅增部分計算可計算出徵課費用分別為：最初收入損失法 0 元（無稅增）；最終收入損失法為 10.86 萬元〔營所稅稅增部分為 10.86 萬元（=2,163.2 萬元×（5.02/1000 元））〕。

### 3. 增僱員工費用加成減除

根據本報告稅式支出評估結果，第 35 條之 2 中小企業增僱員工抵稅租稅優惠方案，採最初收入損失法，有- 25,840 萬元的稅收淨損失（稅損 25,943 萬元及稅增 103 萬元）；採最終收入損失法，有 26,700 萬元的稅收淨效益（稅損 6,073 萬元及稅增 32,773 萬元），運用上述「財政統計年報」資料，以稅增部分可計算出徵課費用分別為：最初收入損失法為 0.87 萬元〔=103.02 萬元×（8.47 /1000 元）〕；最終收入損失法為 291.56 萬元〔=9,277.14 萬元×（8.47 /1,000 元）+ 9,540.87 萬元×（5.02 /1,000 元）+ 13,954.84 萬元×（11.83 /1,000 元）〕。

## 四、關聯性

### （一）對其他機關施政目標之貢獻

研發支出抵減及智財權作價入股緩課之措施，長期可帶動社會創新及產業轉型，因此除了可配合經濟部的施政目標外，也可促進國發會及科技部等單位施政目標之達成，產生正面的貢獻。在提高增僱員工薪資費用加成減除之措施上，則會產生

促進投資及降低失業的預期效益，也對國發會及勞動部等機構之施政目標產生綜效。

## (二) 與現行稅式支出政策重複之問題

在研發支出抵減部分，現行已有「產業創新條例」第 10 條及「生技新藥產業發展條例」第 5 條之相關辦法，但「產業創新條例」第 10 條要求高度創新之研發，而「生技新藥產業發展條例」第 5 條之投資抵減則僅限生技新藥產業，使得大部分中小企業依然難以適用。故本「中小企業發展條例」部分條文修正草案中，研發支出抵減部分，並未存在與現行稅式支出政策重複之問題。

在智財權作價入股緩課上，現行的稅式支出相關法案有「生技新藥產業發展條例」第 7 條之相關辦法，但僅限生技新藥產業適用。因此，本「中小企業發展條例」部分條文修正草案中，智財權作價入股緩課部分，並未存在與現行稅式支出政策重複之問題。

在新增投資增僱員工租稅獎勵部分，我國現行並未有類似的稅式支出作法，因此也未存在政策重複之問題。

歸納以上，本「中小企業發展條例」部分條文修正草案的租稅優惠措施，並未存在與現行租稅政策重複之問題。

## (三) 與政府其他計畫配合

本「中小企業發展條例」部分條文修正草案中，研發支出抵減主要是鼓勵中小企業投入研發創新。經濟部中小企業處自 1992 年起設立「經營輔導體系」，藉以促進中小企業健全發

展。其中「新興中小企業創新服務增值計畫」即針對中小企業推動服務創新的關鍵要素，規劃實質輔導方案，包括：協助中小企業建立內部服務創新能量；幫助業者建立服務思維，掌握消費者需求與市場脈動；從中探索服務創新需求與商機，再進行服務設計並善用科技，發展高獲利營運模式與服務系統。同時經由服務創新案例分享及安排商機合作，吸引更多的業者積極參與服務創新。因此，研發投資抵減的措施，正可與「新興中小企業創新服務增值計畫」相互配合，透過輔導與優惠之相輔相成，達到更好的政策目標。

在智財權作價入股緩課措施上，主要為改善課稅時機不合理之問題，藉以提高個人或中小企業智慧財產的運用及交流。在相關可配合的計畫上，經濟部現正推動「發明專利產業化推動方案」及中小企業處的「中小企業新技術新產品商機媒合推動計畫」，透過輔導及市場媒合來協助智財權移轉及交易，因此智財權作價入股緩課措施之推動，預期可使相關計畫的推動更具成效。

為鼓勵中小企業於經濟不景氣時，擴大投資並創造就業，政府常在景氣嚴峻時期，推動相關的及時性措施，來改善經濟情況，如金融海嘯時期的擴大就業方案等，然從方案提出至執行常須耗費相當時間，若能訂定於「中小企業發展條例」中，則一旦要件滿足，即可自行啟動鼓勵增僱的配套機制並與其它即時性的提振景氣措施相互搭配，達到更好的政策效果。

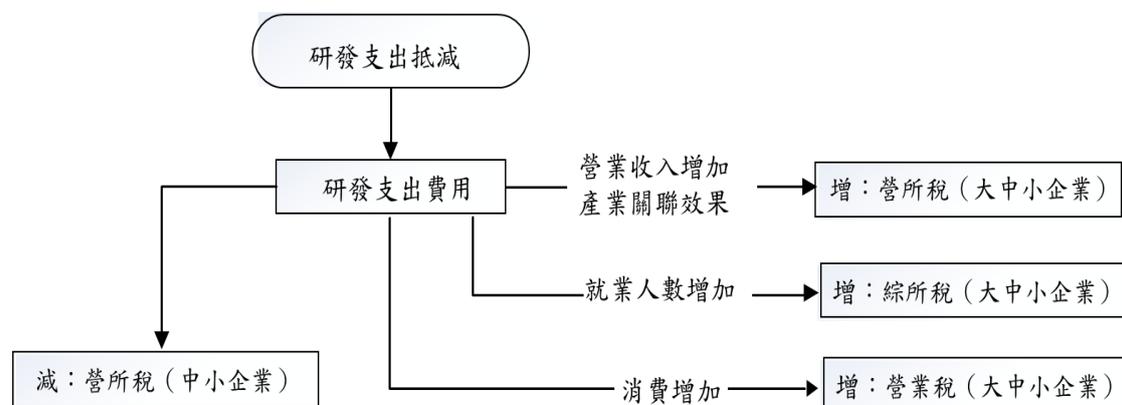
## 肆、稅式支出評估

本「中小企業發展條例」部分條文修正草案的稅式支出措施共分為三個部分，分別為「研發投資抵減」、「智財權作價入股緩課」及「增僱員工薪資費用加成減除」。

### 一、第 35 條—研發支出抵減

在「中小企業發展條例」第 35 條修正實施以前，中小企業研發支出僅能申請「產業創新條例」第 10 條之租稅抵減，投資於研究發展支出金額 15% 限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額。中小企業可自行選擇適用「產業創新條例」第 10 條或「中小企業發展條例」第 35 條之規定。

本報告考量上述二法律之研發支出審查認定標準應有所差異，「中小企業發展條例」第 35 條應較為寬鬆，假設中小企業會擇用「中小企業發展條例」第 35 條，而停止申請「產業創新條例」第 10 條之規定。以下納入該假設條件，評估本條例租稅優惠實施後產生之稅收變化。「研發投資抵減」之措施將依以下架構進行稅式支出評估（圖 1）。



資料來源：本研究整理。

【圖 1】 「研發投資抵減」稅式支出評估方向

## (一) 評估資料內容及範圍

1. 相較於「產業創新條例」第 10 條適用辦法之高度創新的門檻，「中小企業發展條例」第 35 條適用辦法將不具不再援用「前瞻性、風險性、開創性」三個準則，在其他租稅抵減條件不變之情況下本報告假設全部中小企業之研發支出抵減將選擇適用「中小企業發展條例」第 35 條。
2. 假設中小企業選擇抵減率 15% 當年抵減及 10% 分三年抵減之件數各占 50%。
3. 2014 年不含誘發效果之中小企業研發經費預估數為 485.79 億元；誘發之「新增中小企業研發經費」為 41.30 億元

依據科技部統計資料庫<sup>15</sup>中「歷年企業部門之研發經費——以員工數分層區分（未滿 200 人）」，中小企業研發經費及年成長率如表 7 所示。以成長率來看，在適用「促進產業升級條例」的期間（2003 年至 2008 年）中小企業研發經費平均成長率約為 7.89%；在「促產條例」落日後，適用「產業創新條例」的期間（2009 年至 2013 年，2014 年 5 月 20 日已通過「中小企業發展條例」第 35 條修正案），中小企業研發經費平均成長率約為 1.79%。若以該時期的平均成長率 1.79%，並以 2013 年中小企業研發經費 477.25 億元，來估計 2014 年中小企業研發經費應為 485.79 億元〔= 477.25 億元 × (1 + 1.79%)〕。

依據科技部統計資料庫，2014 年中小企業實際研發經費為

<sup>15</sup> 資料來源：科技部，統計資料庫，取自：  
<https://ap0512.most.gov.tw/WAS2/technology/AsTechnologyStatistics.aspx?ID=17>

527.09 億元，顯示「中小企業發展條例」第 35 條實施後，誘發中小企業新增研發經費 41.30 億元（=527.09 億元－485.79 億元）。

【表 7】 2003 年至 2014 年中小企業部門研發經費

單位：億元；%

年	中小企業 研發經費 (億元)	成長率	平均年成長率
2003	304.63		7.89%
2004	295.74	-2.92%	
2005	291.42	-1.46%	
2006	331.59	13.78%	
2007	374.37	12.90%	
2008	438.64	17.17%	1.79%
2009	447.64	2.05%	
2010	467.59	4.46%	
2011	438.65	-6.19%	
2012	455.58	3.86%	
2013	477.25	4.76%	10.44%
2014	527.09	10.44%	

資料來源：科技部，統計資料庫，員工數未滿 200 人之企業部門研發經費，取自：  
<https://ap0512.most.gov.tw/WAS2/technology/AsTechnologyStatistics.aspx?ID=17>

#### 4. 研發支出認定比率

##### (1) 「中小企業研發支出投抵」之研發支出認定比率為 62.62%

依據財政部統計，2014 年度適用「中小企業發展條例」申請研發支出為 14.46 億元，核定研發支出為 9.05 億元，核定研發支出占申請研發支出比率為 62.62%（=9.05 億元/14.46 億元\*100%）。

##### (2) 「公司研發支出投抵」之研發支出認定比率為 54.34%

依據經濟部工業局研發資料庫及財政部統計年報，表 8 顯示，2012 至 2014 年度適用「產業創新條例」申請研發支出總

計為 3,788.8 億元，核定研發支出總計為 2,058.7 億元，核定研發支出占申請研發支出比率為 54.34%（=2,058.7 億元/ 3,788.8 億元\*100%）。

【表 8】 2012 年至 2014 年適用「產業創新條例」研發支出申請數與核定數

單位：千元；%

年	申請數 <sup>1</sup>	核定數 <sup>2</sup>	核定數占申請數比率
2012	109,268,613	53,279,172	48.76%
2013	115,750,481	68,591,132	59.26%
2014	153,856,965	84,001,374	54.60%
總計	378,876,058	205,871,678	54.34%

資料來源：1. 申請數整理自經濟部工業局研發資料庫；2. 核定數整理自財政部統計處，  
財 政 部 統 計 年 報 ， 取 自  
<https://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=285&pid=64525>

## 5. 核定抵減稅額占可抵減稅額比率

(1) 「中小企業研發支出投抵」當年度之核定抵減稅額占可抵減稅額比率為 90.15%；分三年抵減之核定抵減稅額占可抵減稅額比率為 71.22%

A. 依據財政部統計，2014 年適用「中小企業研發支出投抵」，選擇「抵減率 15%、當年度抵減」，當年度核定抵減稅額為 5,698 萬元，可抵減稅額為 6,321 萬元，當年度核定抵減稅額占可抵減稅額比率為 90.15%（=5,698 萬元/ 6,321 萬元\*100%）。

B. 依據財政部統計，2014 年適用「中小企業研發支出投抵」，選擇「抵減率 10%、分三年抵減」，核定抵減稅額為 1,644 萬元，可抵減稅額為 4,839 萬元，核定抵減稅額占可抵減稅額比率為 33.98%（=1,644 萬元/ 4,839 萬元\*100%）。假設每年度核定抵減稅額占可抵減稅額比重

均為 33.98%，推估採行「抵減率 10%、抵減年限 3 年」，但無法於 3 年內抵減之額度，約占可抵減稅額的 28.78%  $[ = (1 - 33.98\%)^3 ]$ ，換言之，可在 3 年內抵減完之額度占可抵減稅額的 71.22%  $( = 1 - 28.78\% )$ 。

**(2) 「公司研發支出投抵」當年度之核定抵減稅額占可抵減稅額比率為 73.52%**

依據財政部統計年報，表 9 顯示 2012 年至 2014 年適用「產業創新條例」第 10 條研發支出可抵減稅額共有 3,086,775 萬元，核定抵減稅額共 2,269,417 萬元，可得近 3 年「核定抵減稅額占可抵減稅額的比重」為 73.52%  $( = 2,269,417 / 3,086,775 )$ 。假定選擇「抵減率 15%、當年度抵減」，其當年度核定抵減稅額占可抵減稅額比率為 73.52%。

**【表 9】 2012 年至 2014 年適用「產業創新條例」研發支出  
當年度核定抵減稅額占可抵減稅額**

單位：萬元；%

年	可抵減稅額	核定抵減稅額	核定抵減稅額占可抵減稅額比率
2012	799,188	573,510	71.76%
2013	1,028,866	741,484	72.07%
2014	1,258,721	954,422	75.82%
總計	3,086,775	2,269,417	73.52%

資料來源：財政部統計處，財政部統計年報，取自 <https://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=285&pid=64525>

**6. 實質稅收損失（增加）率為 85%**

根據財政部賦稅署委託研究計畫「稅式支出效益評估具體內容及模式之研究」（2006），實質稅收損失（增加）率為 70%。另考量所得稅法已於 2014 年 5 月 16 日調整我國境內居

住者個人股東獲配股利淨額之可扣抵稅額為原可扣抵稅額之半數，假設此部分實質稅收損失為 15%(30% / 2)。兩者合計為 70%+15%=85%，此作為本報告設定的實質稅收損失（增加）率。

## 7. 新增營業收入為 188.82 億元

根據曾俊堯（2003）<sup>16</sup>，企業研發對公司營業收入具有正向且顯著的影響，楊志海與陳忠榮（2002）<sup>17</sup>、張惠真（2006）<sup>18</sup>亦指出研發對於公司生產力或績效具有正向顯著影響。另外，依據孫克難、王健全等（1997）<sup>19</sup>利用我國總體模型推估之研究結果顯示，長期而言每投入 1 元的研發支出可創造出 4.572 元的產出。故推估新增營業收入總額為 188.82 億元（=41.30 億元×4.572 元）。

## 8. 新增就業人數 755.28 人

根據行政院主計處 2011 年工商及服務業普查之結果，推估全年企業單位每增加 1 億元之營業收入，可新增 4 個就業機會，故假設新增 188.82 億元營收，可新增就業人數 755.28 人。

<sup>16</sup>曾俊堯（2003），「創新資本對經營績效與公司價值影響之研究」，國立臺北大學企業管理學系，博士論文。

<sup>17</sup>楊志海與陳忠榮（2002），「研究發展，專利與生產力—臺灣製造業的實證研究」，經濟論文叢刊，第 30 卷，第 1 期，頁 27-48。

<sup>18</sup>張惠真（2006），「廠商研發能力對績效影響之研究」，國立臺北大學企業管理學系，博士論文。

<sup>19</sup>孫克難、王健全等（1997），「促進產業升級條例租稅減免獎勵措施之全面評估」，經濟部工業局委託研究計畫，中華經濟研究院。

## 9. 綜合所得稅之有效稅率為 2.87%

以 2014 年工業及服務業部門平均月薪 47,300 元計算，有效稅率為 2.87%。平均月薪係以 2014 年工業及服務業部門平均月薪 47,300 元計算，以該平均月薪計算員工 2014 年度全年薪資所得減除該年度個人免稅額、標準扣除額及薪資所得特別扣除額後之所得淨額所適用之該年度稅率估算稅收，算式如下：有效稅率 = 【應納稅額】 / 【所得總額】 × 100%

$$\begin{aligned} &= \left[ \left\{ \text{所得總額} [ \text{月薪} (47,300 \text{ 元}) \times \text{平均年薪} (13.5 \text{ 個月}) ] - \text{個人免稅額} (85,000 \text{ 元}) - \text{標準扣除額} (79,000 \text{ 元}) - \text{薪資所得特別扣除額} (108,000 \text{ 元}) \right\} \times \text{適用稅率} (5\%) \right] / \left[ \text{所得總額} [ \text{月薪} (47,300 \text{ 元}) \times \text{平均年薪} (13.5 \text{ 個月}) ] \right] \times 100\% \\ &= 18,328 / 638,550 \times 100\% \\ &= 2.87\% \end{aligned}$$

## 10. 產業關聯效果 3.62

特定產業研發支出增加，亦將帶動其他產業的發展與投資活動，間接帶動所得與消費的成長。由科學技術統計要覽得知，2014 年製造業研發經費占整體比重達 91%，故足以製造業來作為本報告研究發展創造產業關聯效果之代表。依據 2011 年產業關聯表，製造業平均產業關聯效果為 3.62。

## 11. 企業利潤率為 6.37%

依據行政院主計總處 2011 年工商及服務業普查之結果，企業利潤率為 6.37%。

## **12. 平均月薪為 47,300 元**

依據行政院主計總處「薪資與生產力統計年報」資料，2014 年工業及服務業部門平均月薪為 47,300 元。

## **13. 營利事業所得稅率為 17%、營業稅稅率 5%**

## **14. 消費占所得之比率為 78.92%**

依據行政院主計總處「2014 年家庭收支調查報告」，平均每人（不論是否有收入者）可支配所得總額為 303,762 元、平均每人消費支出 239,736 元，所以平均每人消費占所得比重為 78.92%。

## **15. 內銷比重為 74.60%**

依據「2015 年中小企業白皮書」統計資料，2014 年我國企業內銷額 30,019,115 百萬元、總銷售額 40,240,506 百萬元，內銷比重為 74.60%。

## **16. 依據行政院主計總處「2014 年家庭收支調查報告」平均每人可支配年所得為 303,762 元。**

## (二) 稅收影響數之評估

### 1. 最初收入損失法

最初收入損失法為在經濟行為及其他租稅收入維持不變前提下，採行減稅方案之收影響數。計算式之基礎及採用數據，請見前文（一）評估資料內容及範圍。本報告假設中小企業皆申請「中小企業研究發展支出適用投資抵減辦法」，而停止申請「公司研究發展支出適用投資抵減辦法」，計算如下。

#### A. 適用「中小企業研發投抵」之營所稅損失

=【擇定當年度抵減 15%之營所稅損失】+【擇定分三年抵減 10%之營所稅損失】

=【中小企業研發經費（485.79 億元）×研發支出認定比率（62.62%）×擇定當年度抵減比重（50%）×當年度核定抵減稅額占可抵減稅額比重（90.15%）×抵減率（15%）×實質稅收損失率（85%）】

+【中小企業研發經費（485.79 億元）×研發支出認定比率（62.62%）×擇定分三年抵減比重（50%）×核定抵減稅額占可抵減稅額比重（71.22%）×抵減率（10%）×實質稅收損失率（85%）】

=17.48 億元+9.21 億元

=26.69 億元

#### B. 停用「公司研發投抵」之營所稅增加

=中小企業研發經費（485.79 億元）×研發支出認定比率

$$\begin{aligned}
& (54.34\%) \times \text{當年度核定抵減稅額占可抵減稅額比重} \\
& (73.52\%) \times \text{抵減率} (15\%) \times \text{實質稅收損失增加率} \\
& (85\%) \\
& = \underline{24.74 \text{ 億元}}
\end{aligned}$$

### C. 最初收入損失法之稅收影響為

$$\begin{aligned}
& = \text{適用「中小企業研究發展支出適用投資抵減辦法」之營} \\
& \quad \text{所稅損失} + \text{停用「公司研究發展支出適用投資抵減辦} \\
& \quad \text{法」之營所稅增加} \\
& = (-26.69 \text{ 億元}) + 24.74 \text{ 億元} \\
& = \underline{-1.95 \text{ 億元}}
\end{aligned}$$

## 2. 最終收入損失法

最終收入損失法為採行減稅方案後，經濟行為改變或其他租稅收入受影響之稅收影響數。計算式之基礎及採用數據，請見前文（一）評估資料內容及範圍。本報告評估時係考量企業新增研發支出影響，包括適用「中小企業研發投抵」之營所稅損失及停用「公司研發投抵」之營所稅增加，以及稅收之影響，包括營所稅、綜所稅、營業稅等，計算如下。

### A. 稅收損失—適用「中小企業研發投抵」之營所稅損失

$$\begin{aligned}
& = \text{【擇定 15\% 當年度抵減】} + \text{【擇定 10\% 分 3 年抵減】} \\
& = \text{【〔中小企業研發經費 (485.79 億元) + 誘發增加中小} \\
& \quad \text{企業研發經費 (41.30 億元)〕} \times \text{研發支出認定比率} \\
& \quad (62.62\%) \times \text{擇定當年度抵減比重 (50\%)} \times \text{當年度核}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
& \text{定抵減稅額占可抵減稅額比重 (90.15\%)} \times \text{抵減率} \\
& \text{(15\%)} \times \text{實質稅收損失率 (85\%)} \text{】} \\
& + \text{【 [ 中小企業研發經費 (485.79 億元) + 誘發增加中小} \\
& \text{企業研發經費 (41.30 億元) ]} \times \text{研發支出認定比率} \\
& \text{(62.62\%)} \times \text{擇定分三年抵減比重 (50\%)} \times \text{核定抵減} \\
& \text{稅額占可抵減稅額比重 (71.22\%)} \times \text{抵減率 (10\%)} \times \\
& \text{實質稅收損失率 (85\%)} \text{】} \\
& = 18.97 \text{ 億元} + 9.99 \text{ 億元} \\
& = \underline{28.96 \text{ 億元}}
\end{aligned}$$

## **B. 稅收增加**

### **a. 停用「公司研發投抵」之營所稅增加**

$$\begin{aligned}
& = \text{中小企業研發經費 (485.79 億元)} \times \text{研發支出認定比率} \\
& \text{(54.34\%)} \times \text{當年度核定抵減稅額占可抵減稅額比重} \\
& \text{(73.52\%)} \times \text{抵減率 (15\%)} \times \text{實質稅收損失增加率} \\
& \text{(85\%)} \\
& = \underline{24.74 \text{ 億元}}
\end{aligned}$$

### **b. 誘發效果之營所稅增加**

$$\begin{aligned}
& = \text{新增營業收入 (188.82 億元)} \times \text{產業關聯效果 (3.62)} \times \\
& \text{企業利潤率 (6.37\%)} \times \text{營所稅率 (17\%)} \times \text{實質稅收增} \\
& \text{加率 (85\%)} \\
& = \underline{6.29 \text{ 億元}}
\end{aligned}$$

**c. 誘發效果之綜所稅增加**

$$\begin{aligned} &= \text{新增就業人數 (755.28 人)} \times \text{平均月薪 (47,300 元)} \times \text{平} \\ &\quad \text{均年薪 (13.5 個月)} \times \text{綜所稅有效稅率 (2.87\%)} \\ &= \underline{0.14 \text{ 億元}} \end{aligned}$$

**d. 誘發效果之營業稅增加**

$$\begin{aligned} &= \text{新增就業人數 (755.28 人)} \times \text{平均每人可支配所得} \\ &\quad \text{(303,762 元)} \times \text{消費占所得之比重 (78.92\%)} \times \text{內銷比} \\ &\quad \text{重 (74.60\%)} \times \text{營業稅率 (5\%)} \\ &= \underline{0.07 \text{ 億元}} \end{aligned}$$

**C. 最終收入損失法之淨稅額**

$$\begin{aligned} &= \text{【稅收損失】} + \text{【稅收增加】} \\ &= \text{【(-28.96 億元)】} + \text{【24.74 億元 + 6.29 億元 + 0.14 億} \\ &\quad \text{元 + 0.07 億元】} \\ &= \underline{2.28 \text{ 億元}} \end{aligned}$$

**3. 等額支出法**

等額支出法以補貼或移轉支出取代稅式支出，為達相同之稅後利益，補貼或移轉支出所必須付出之稅前金額。

根據經濟部工業局「主導性新產品開發計畫」2011 至 2012 年度補助廠商金額統計資料進行推估，平均每年度廠商投資 22.61 億元，政府補助廠商 8.46 億元，即廠商投入 1 元，約可獲得 0.37 元的補助款 (8.46 / 22.61)。假設以該法吸引中小企業投入研發活動，若要達到前述 41.30 億元之新增研發

投資金額，補助款金額約占廠商投資總額的 37% ( $=8.46/22.61*100$ )，推估政府以補貼或移轉支出方式所須支付的財政支出金額約 **15.28 億元** ( $=41.30*37%$ )。相較於前述最初收入損失法所估算之實質稅收損失金額，以補貼或移轉方式取代稅式支出所須之財政支出金額更高。

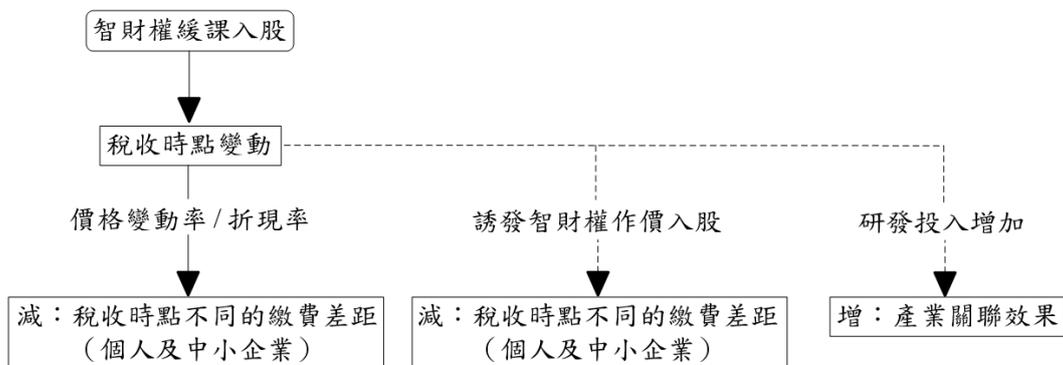
### (三) 本稅式支出對國家其他支出的影響

1. 本稅式支出對其他稅收（土地增值稅、貨物稅、印花稅等）均無影響。
2. 本稅式支出之規定與「產業創新條例」第 10 條規定相同，唯目的事業主管機關審核標準有差異，而中小企業可自行選擇適用「產業創新條例」第 10 條或本條例之租稅抵減。由於「中小企業發展條例」第 35 條研發支出審查標準低於「產業創新條例」第 10 條，故本報告假設所有中小企業均放棄申報「產創條例」第 10 條之優惠，改申報本條例之研發支出適用投資抵減之規定。
3. 根據「最終收入損失法」之估算結果，本稅式支出均產生正的租稅效益，不會排擠政府其他方案的支出。
4. 本稅式支出為正向效益，且抵減金額以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額 30% 為限，故不至於無總額上限。
5. 本稅式支出無附加條件，故無須調整稅收影響數。

## 二、第 35 條之 1—智財權入股緩課

### (一) 課稅時間點之差異

本修正草案的智財權作價入股措施，主要為改善個人或中小企業因智慧財產權取得之收益為股票時，即時課徵所得稅的制度，因此研擬將智財權入股的財產所得收入，遞延至實際股票轉讓、贈與及遺產分配時才予課稅，其課稅的時間點即產生差異。此外，遞延課稅提高了技術讓與者轉讓智財權的意願，誘發的智財權入股案件同樣因課稅時點不同產生稅收差距，且智財權入股緩課使技術轉讓者手邊握有更多資金，誘使廠商更積極地投注研發經費，研發投入的增加帶動總體經濟成長，為稅收帶來正面效果。「智財權入股緩課」之措施將依以下架構進行稅式支出評估（圖 2）。



資料來源：本研究整理。

【圖 2】 「智財權入股緩課」稅式支出評估方向

### (二) 評估資料之內容及範圍

1. 2014 至 2016 年平均每件個人和中小企業轉讓智財權取得之作價入股金額分別為 5,287.11 萬元和 2,629.23 萬元

轉讓智慧財產權所取得之股票金額，依據中小企業處提供之「中小企業發展條例」第 35 條之 1 智財權入股緩課統計表之核准案件的作價入股金額，統計期間自 2014 年 5 月 20 日至 2016 年 9 月 19 日為止，共 2.33 年。2014 至 2016 年個人轉讓智慧財產權作價入股金額分別為 2014 年 6,646.9 萬元、2015 年 30,650 萬元、2016 年 5,000 萬元，件數分別為 2014 年 1 件、2015 年 4 件、2016 年 3 件，故 2014 至 2016 年平均每件個人作價入股金額與平均作價入股件數分別為 5,287.11 萬元（ $=42,296.9 \text{ 萬元} \div 8 \text{ 件}$ ）與 3.43 件（ $=8 \text{ 件} \div 2.33 \text{ 年}$ ），其中，平均個人每件轉讓智慧財產權分十年轉讓金額為 528.71 萬元；2014 至 2016 年中小企業轉讓智慧財產權作價入股金額分別為 2014 年 0 元、2015 年 7,887.7 萬元、2016 年 0 元，件數分別為 2014 年 0 件、2015 年 3 件、2016 年 0 件，故 2014 至 2016 年平均每件中小企業作價入股金額與平均作價入股件數分別為 2,629.23 萬元（ $=7,887.7 \text{ 萬元} \div 3 \text{ 件}$ ）與 1.29 件（ $=3 \text{ 件} \div 2.33 \text{ 年}$ ）。

2. 個人或公司享有所有權之智慧財產權，其成本及必要費用均假設為股票價值之 30%

依據所得稅法相關規定，公司之成本費用採「核實認定」之原則，立法例上尚缺乏有類似扣除成本費用定額比例之概念，實務上亦無可供參酌之成本費用實際比例，經詢問會計師事務所之意見，以 30% 作為成本費用之計算可視為法律給予之最低保障。

3. 年金現值與複利現值折現因子分別為 8.6936 與 0.7714。

折現率是根據資金具有時間價值此一特性，按複利計息與年金計息的原理將未來一定時期的預期收益折合成現值的一種比率。本研究以借款風險利率作為折現計算之基準，係根據中央銀行全球資訊網 107 年 4 月 9 日所公告的「五大銀行平均基準利率」，設算利率為 2.63%，故 10 年之年金現值為 8.6936  $(= (1 - \frac{1}{(1+2.63\%)^{10}}) / (2.63\%))$ ；10 年之複利現值為 0.7714  $(= 1 / (1 + 2.63\%)^{10})$ 。

#### 4. 非上市、上櫃股票平均持有期間設算為 10 年

由於我國尚無非上市、上櫃股票平均持有期間之公開資料，故此處參考產業創新條例第十二條之一稅式支出評估報告中對一般公司持有期間的假設，假設持有期間為 10 年。在產業經營實務中，公司於取得技術授權後再進行研發、製程生產與開拓市場，通常需要一段時間，故該技術的所有權個人或公司為了分享其授權利益，會在持有技術入股或配股的一段期間後，才轉讓或出售其持股。由於不同產業具有不同特性，持有期間長度不一，但其平均期間約為 10 年。

#### 5. 非上市、上櫃股票 10 年價格變動率設算為 3.58%

由於因我國尚無非上市、上櫃或興櫃公司之股票投資報酬率之公開資料，所以此處依據臺灣證券交易所臺灣指數系列的年報資料及臺灣證券交易行量加權股價指數資料，以平均每年發行量加權股價指數試算 90 年至 106 年的 10 年移動

平均，並採用其平均變動率 3.58% 作為非上市、上櫃或興櫃公司股票價格變動率的替代參數。

6. 營利事業所得稅率為 17%

7. 個人有效平均稅率為 19.52%

依據 104 年綜合所得稅應納稅額及稅率各級距申報統計表，若股票持有人分 10 年轉讓，每年之交易金額為 528.71 萬元，有效稅率係在所得級距為 500-1000 萬元之間，其有效稅率為 19.52%；若股票持有人不進行分期轉讓，交易金額為 5,287.11 萬元，有效稅率係在所得級距為 1000 萬元以上，其有效稅率為 35.56%。

8. 本報告參考產業創新條例第十二條之一稅式支出評估報告中平均誘發件數的假設，根據促進產業升級條例（以下簡稱為促產條例）第 19 條之 2 技術入股 93 年至 98 年之實施情形，智慧產權交易頻率與件數不高，故假設此措施實施後，每年平均增加一件智慧財產權交易，又因該件交易可能來自個人或公司，對其進行智慧財產權之機率均分，皆為 1/2。

9. 實質稅收增加（損失）率為 85%

根據財政部賦稅署委託研究計畫「稅式支出效益評估具體內容及模式研究」（2006），實質稅收損失率為 70%。另外依據 103 年 6 月 4 日公布之所得稅法修正，將我國境內居住者個人股東獲配股利淨額之可扣抵稅額調整為原可扣抵稅額的一半，故實質稅收損失率調整為 85%（=70% + 30 ÷ 2）。

10. 營業盈餘占 GDP 比率為 35%。

根據行政院主計總處國民所得統計年報 105 年國內生產毛額分配面結構，營業盈餘比率近 3 年（103 年至 105 年）平均占生產總額之 35%。

【表 10】 103 年至 105 年我國 GDP 分配面結構

年度	受僱人員報酬	營業盈餘	固定資本消耗	生產及進口稅淨額
103	43.8	34.8	15.9	5.4
104	43.9	35.2	15.5	5.4
105	43.8	35.0	15.6	5.6

資料來源：105 年行政院主計總處國民所得統計年報。

### 11. 產業誘發效果使 GDP 增加 42,772.19 萬元。

智財權入股緩課可提升個人及中小企業增加研發投資的誘因，本報告參考產業創新條例第十二條之一稅式支出評估報告中產業誘發效果的設算，利用 CGE 模型<sup>20</sup>推估，個人及中小企業每增加 1 萬元的研發投資，我國總體經濟的 GDP 可增加 2.2077 萬元（=9,405.41 萬元 ÷ 4,260.22 萬元）。假設誘發研發投資增加之金額為平均每年個人及中小企業轉讓智財權所獲得股票金額的九成<sup>21</sup>，19,373.84 萬元（=(18,134.79 萬元

<sup>20</sup> 可計算一般均衡模型 (Computable General Equilibrium, CGE) 代表著一個經濟社會的縮影，涵蓋了所有經濟個體之最佳化選擇、各種資源的有效配置以及著重市場績效等，並透過變數彼此之間的交互關係，以達到整體均衡。

<sup>21</sup> 不論是中小企業條例或產創條例，智財權作價入股的租稅優惠對於個人的誘發效果高於企業，中小企業發展條例下平均一件之入股金額，個人是企業的 2.01 倍（= 5,287.11 萬元 / 2,629.23 萬元），產創條例為 1.07 倍（= 2,899.50 萬元 / 2,721.43 萬元），顯見智財權作價入股對個人的誘因較高；再從中小企業條例與產創條例來看，對個人而言，中小企業條例平

+ 3,391.71 萬元) × 0.9 = (5,287.11 萬元 × 3.43 件) + (2,629.23 萬元 × 1.29 件))，故智財權入股緩課的產業誘發效果，可望使總體經濟的 GDP 增加 42,772.19 萬元 (=19,373.84 萬元 × 2.2078)。

### (三) 稅收影響數之評估

#### 1. 最初收入損失法

最初收入損失法為經濟行為及其他租稅收入維持不變的前提下，採行減稅方案之稅收影響數。計算式之基礎及採用數據，請見前文(一)評估資料內容及範圍。本案內容係有關股票緩課規定，由於涉及跨期效果，故計算時應將折現概念納入公式計算。

(1) 個人及中小企業智財權入股尚未適用緩課規定之稅收金額 4,857.18 萬元

[個人轉讓智財權尚未適用緩課規定之稅收金額] + [中小企業轉讓智財權尚未適用緩課規定之稅收金額]

= [平均每件個人轉讓智財權取得之股票金額 5,287.11 萬元 × 3.43 件 × (1 - 智財權成本與費用 30%) × 個人平均有效稅率 35.56%

均一件之入股金額較產創條例為高，約為 1.82 倍 (=5,287.11 萬元/2,899.5 萬元)。因此可支持本報告採用較產創條例為高的誘發效果，產創條例稅式支出評估報告推估的誘發比例為 50%，本報告稅評以 90% 計算，約等於 1.8 倍 (= 90%/50%=1.8)。

+ [ 平均每件中小企業轉讓智財權取得之股票金額 2,629.23 萬元 ×  
1.29 件 × (1 - 智財權成本與費用 30%) × 營所稅率 17% × 實質稅收  
損失率 85%

= [ 4,514.11 萬元 ] + [ 343.07 萬元 ]

= 4,857.18 萬元

(2) 個人及中小企業智財權入股適用緩課規定後之稅收金額 3,193.1 萬  
元

[ 個人轉讓智財權適用緩課規定後之稅收金額 ] + [ 中小企業轉讓  
智財權適用緩課規定後之稅收金額 ]

= [ 個人智財權入股股票分 10 年轉讓後應繳稅額 ] + [ 個人智財權  
入股股票不進行分期轉讓轉讓後應繳稅額 ] + [ 中小企業智財權入  
股股票轉讓後應繳稅額 ]

= [ 平均每件個人轉讓智財權分 10 年轉讓取得之股票金額 528.71 萬  
元 × 3.43 件 × 分 10 年轉讓比例 50% × 10 年之年金現值率 8.6936 ×  
(1 - 智財權成本與費用 30%) × 分 10 年轉讓之個人平均有效稅率  
19.52% × (1 + 價格變動效果 3.58%) ]

+ [ 平均每件個人轉讓智財權持有第 10 年轉讓取得之股票金額  
5,287.11 萬元 × 3.43 件 × 持有第 10 年比例 50% × 10 年之複利現值  
率 0.7714 × (1 - 智財權成本與費用 30%) × 持有第 10 年轉讓之個  
人平均有效稅率 35.56% × (1 + 價格變動效果 3.58%) ]

+ [ 平均每件中小企業轉讓智財權取得之股票金額 2,629.23 萬元 ×  
1.29 件 × 10 年之複利現值率 0.7714 × (1 - 智財權成本與費用 30%) ]

× 營所稅率 17% × 實質稅收增加率 85% × (1 + 價格變動效果 3.58%) ]

= 1,115.67 萬元 + 1,803.33 萬元 + 274.1 萬元

= 3,193.1 萬元

(3) 課稅時點不同之租稅實繳差額-1,664.08 萬元

(個人及中小企業智財權入股適用緩課規定後之稅收金額 3,193.1 萬元－個人及中小企業智財權入股尚未適用緩課規定之稅收金額 4,857.18 萬元)

= -1,664.08 萬元

## 2. 最終收入損失法

最終收入損失法為採行減稅方案後，經濟行為改變或其他租稅收入受影響之稅收影響數。計算式之基礎及採用數據，請見前文（一）評估資料內容及範圍。

(1) 誘發 1 件個人及中小企業智財權入股尚未適用緩課規定之稅收金額 791.01 萬元

[ 誘發 0.5 件個人智財權入股尚未適用緩課規定之稅收金額 ] +  
[ 誘發 0.5 件中小企業智財權入股尚未適用緩課規定之稅收金額 ]  
= [ 平均每件個人轉讓智財權取得之股票金額 5,287.11 萬元 × 0.5 件  
× (1 - 智財權成本與費用 30%) × 個人平均有效稅率 35.56%

+ [ 平均每件中小企業轉讓智財權取得之股票金額 2,629.23 萬元 × 0.5 件 × (1 - 智財權成本與費用 30%) × 營所稅率 17% × 實質稅收損失率 85%

= [ 658.03 萬元 ] + [ 132.97 萬元 ]

= 791.01 萬元

(2) 誘發 1 件個人及中小企業智財權入股適用緩課規定後之稅收金額 531.75 萬元

[ 誘發 0.5 件個人智財權入股適用緩課規定後之稅收金額 ] +  
[ 誘發 0.5 件中小企業智財權入股適用緩課規定後之稅收金額 ]

= [ 誘發 0.5 件個人智財權入股股票分 10 年轉讓後應繳稅額 ] + [ 誘發 0.5 件個人智財權入股股票不進行分期轉讓轉讓後應繳稅額 ] +  
[ 誘發 0.5 件中小企業智財權入股股票轉讓後應繳稅額 ]

= [ 平均每件個人轉讓智財權分 10 年轉讓取得之股票金額 528.71 萬元 × 0.5 件 × 分 10 年轉讓比例 50% × 10 年之年金現值率 8.6936 × (1 - 智財權成本與費用 30%) × 分 10 年轉讓之個人平均有效稅率 19.52% × (1 + 價格變動率 3.58%) ]

+ [ 平均每件個人轉讓智財權持有第 10 年轉讓取得之股票金額 5,287.11 萬元 × 0.5 件 × 持有第 10 年轉讓比例 50% × 10 年之複利現值率 0.7714 × (1 - 智財權成本與費用 30%) × 持有第 10 年轉讓之個人平均有效稅率 35.56% × (1 + 價格變動率 3.58%) ]

+ [ 平均每件中小企業轉讓智財權取得之股票金額 2,629.23 萬元 × 0.5 件 × 10 年之複利現值率 0.7714 × (1 - 智財權成本與費用 30%) × 營所稅率 17% × 實質稅收增加率 85% × (1 + 價格變動率 3.58%) ]

=162.63 萬元 + 262.88 萬元 + 106.24 萬元

=531.75 萬元

### (3) 產業誘發效果

新增之營業盈餘 × 營所稅稅率 × 實質稅收損失率

= [ 產業誘發效果 GDP 增加 42,772.19 萬元 × 營業盈餘占 GDP 比率 35% ] × 營所稅稅率 17% × 實質稅收損失率 85%

=14,970.27 萬元 × 17% × 85%

=2,163.2 萬元

### (4) 淨稅額 239.86 萬元

(個人及中小企業智財權入股適用緩課規定後之稅收金額 3,193.1 萬元 - 個人及中小企業智財權入股尚未適用緩課規定之稅收金額 4,857.18 萬元) + (誘發 1 件個人及中小企業智財權入股適用緩課規定後之稅收金額 531.75 萬元 - 誘發 1 件個人及中小企業智財權入股未適用緩課規定之稅收金額 791.01 萬元) + 產業誘發效果 2,163.2 萬元

= 課稅時點不同之租稅實繳差額 -1,664.08 萬元 + 誘發 1 件個人及中小企業作價入股課稅時點不同之租稅實繳差額 -259.26 萬元 + 產業誘發效果 2,163.2 萬元

=239.86 萬元

## 3. 等額支出法

以補貼或移轉支出取代稅式支出，為達相同之稅後利益，補貼或移轉支出所必須付出之稅前金額。

本評估報告假設該租稅優惠措施可誘發個人及公司增加投資 19,373.84 萬元。並根據經濟部工業局「產業升級創新平台輔導計畫」104 至 105 年度補助廠商金額統計資料進行評估（表 11），平均每年度政府補助約 16.48 億元，而平均每年度廠商自付金額約 25.31 億元，依據過往補助資訊，廠商每投入 1 元，約可獲得 0.39 元的政府補助。且由於本租稅優惠的適用對象僅限於個人及中小企業，所以透過 2016 年我國中小企業占總企業家數比例 97.73% 對補助金額試算進行調整。假設以此補助比例試算，推估政府採補助方式的財政支出約為新臺幣 7,384.28 萬元（ $=19,373.84 \times 0.39 \times 97.73\%$ ）。

由上式估算可知，若是要達到前述智財權入股緩課方案下，個人及中小企業進行智慧產權入股的政策成果，且政府採行補貼或移轉支出方式補助智慧財產權入股之個人以及中小企業，估計需要投注 7,384.28 萬元。相較於前述最終收入損失法所估計之正的實質稅收金額，以補貼或移轉方式取代租稅優惠需要額外的政府支出。

【表 11】104 年至 105 年度「產業升級創新平台輔導計畫補助廠商金額

單位：億元

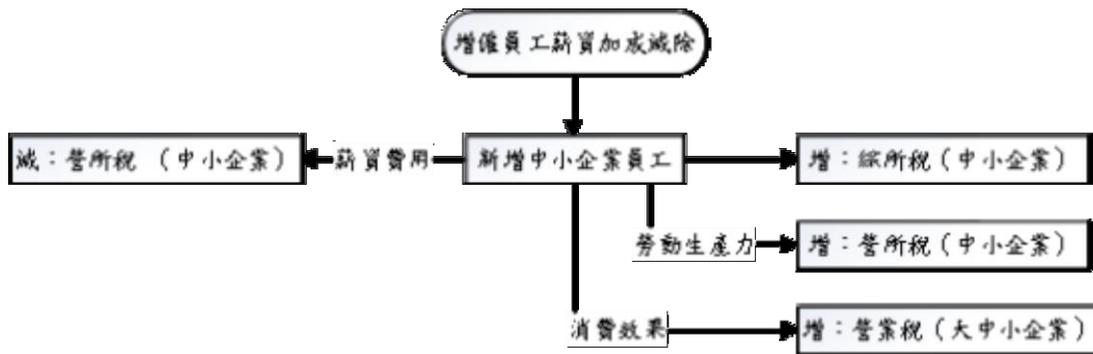
年度	當年度補助廠商金額	當年度廠商自付金額
104	14.99	24.22
105	17.97	26.40
平均	16.48	25.31

資料來源：經濟部工業局年度補助計畫。

### 三、第 36 條之 2 第 1 項及第 2 項—增僱員工抵減

為獎勵於不景氣時新投資設立或增資擴展之中小企業聘僱或增聘員工，本條例第 1 項可對增僱員工之薪資費用於營利事業所得額中加成減除 30%、第 2 項對 24 歲以下員工薪資費用可加成減除 50%，。本條例適用主題為全體中小企業，其中中小企業組織型態可分為公司及獨資、合夥，且獨資或合夥事業於申報及繳納營利事業所得稅之規定與公司組織不同，因此將分別計算公司組織與獨資、合夥事業。

以下為評估架構與各項稅收影響關鍵因素，增僱員工薪資加成減除，若誘發中小企業增僱員工，將直接減少中小企業應繳的營所稅；然而，中小企業新增僱員工也將透過新增員工的薪資所得增加而增加了綜所稅稅收，多僱用一位員工也由員工的勞動生產力增加中小企業的利潤，而增加營所稅稅收。再者，透過新增員工的所得將透過消費的擴散效果而使經濟體的大中小企業營業收入增加，進而增加了營業稅稅收。



資料來源：本研究整理。

【圖 3】 「增僱員工薪資加成減除」稅式支出評估方向

## (一) 評估資料之內容及範圍

### 1. 平均每年新增加之中小企業員工 45,390 人

依據行政院主計總處 2006 年與 2011 年工商普查資料，分別可得 2006 年中小企業有 1,100,612 家、員工 5,013,021 人，2011 年中小企業有 1,180,131 家、員工 5,239,972 人。五年間中小企業員工增加 226,951 人，平均每年新增員工有 45,390 人（=226,951 人/5 年）。

### 2. 誘發增僱員工之評估 10,626 人

以我國 2003 年「中小企業人力協助辦法」及日本 2011 年「僱用促進稅制」的統計資料，作為本條「增僱員工費用加成減除」誘發效果的假設基礎。推估誘發增僱員工約 10,626 人。

說明：

#### (1) 我國「中小企業人力協助辦法」

為誘發中小企業創造就業機會、解決失業問題，我國政府於 2003 年 6 月依據「公共服務擴大就業暫行條例」之規定，訂定「中小企業人力協助辦法」，提供中小企業新增僱失業人員，每人每月新臺幣 1 萬元（不超過 12 個月）獎助金。自 2003 年 6 月推動至 2004 年底（實施一年半），獲該辦法獎助金之企業增僱人數達 51.5 千人，高於行政院核定 32 千人的目標。

觀察自 2000 年以來我國就業人數變化（詳表 11），除 2004 年、2010 年及 2011 年就業量成長超過 2% 以外，其餘平均每年就業人數僅穩定成長 1%，而前述 3 個年度就業成長顯著，其原因與景氣波動有關，依據行政院國家發展委員會 2004 年我國「總體經濟情勢檢討」，2004 年國內工業及服務業景氣明顯

擴張，創造相當就業機會。加上政府延長「公共服務擴大就業計畫」及後續配套措施（即「中小企業人力協助辦法」），平均就業人數 978 萬 6 千人，增加 2.23%，創當時近 12 年新高；而 2010 及 2011 年就業人數顯著成長係因經濟景氣剛從「金融海嘯」後復甦而帶動就業顯著成長，從上個年度的負成長反轉至為正成長。

【表 11】 臺灣歷年平均就業人數及變動率

單位：千人；%

年度	平均 就業人數	較上年度 之增減	較上年度 之增減幅度
2000	9,491	106	1.13
2001	9,383	-108	-1.14
2002	9,454	71	0.76
2003	9,573	119	1.26
2004	9,786	213	2.23
2005	9,942	156	1.59
2006	10,111	169	1.70
2007	10,294	183	1.81
2008	10,403	109	1.06
2009	10,279	-124	-1.19
2010	10,493	214	2.08
2011	10,709	216	2.06
2012	10,860	151	1.41
2013	10,967	107	0.99

資料來源：行政院主計總處。

由上可知，2004 年就業增加顯著之原因，除了經濟景氣提升之外，也因「中小企業人力協助辦法」的補助措施，創造更多的就業。

「中小企業人力協助辦法」從 2003 年 6 月開始實施，至 2004 年底（施行一年半），該辦法協助就業之勞工總計約 51.5 千人；另由表 11 可知，2004 年就業人數淨增加 213 千人。由

上述推估政府執行「中小企業人力協助辦法」，所誘發出的就業比重為 24.18%（=51.5 千人/213 千人）。

依據行政院主計總處工商普查資料可得，我國平均每年中小企業員工淨增加 45,390 人來說，由「中小企業人力協助辦法」的誘發就業比重（24.18%）來估計，在政府增僱員工獎勵政策下，應會誘發增僱 10,975 人（=45,390×24.18%）。

## (2) 日本「僱用促進稅制」

由於 21 世紀以來日本人口老化問題嚴重，且製造業陷入長期不景氣的影響，造成日本失業及勞動力不足的問題更加嚴峻，即使來到 2010 以後年世界經濟已從「金融海嘯」逐漸復甦，但日本的製造業產能仍呈現負成長，失業人口持續增加。因此日本政府於 2011 年 4 月起推行「僱用促進稅制」，希望藉此稅制鼓勵企業聘僱員工，改善失業問題。隨著政府租稅優惠的推行，2012 至 2014 年的正成長幅度來到近 17 年最高，主要原因即政府實施「僱用促進稅制」。

由表 12 可知，自 2008 年發生金融海嘯至 2011 年，日本就業連續 4 年呈現負成長；而到了 2012~2014 年因「僱用促進稅制」就業量逐漸正向成長。

「僱用促進稅制」從 2011 年 4 月開始實施，依據日本厚生勞動省統計至 2014 年底，該稅制獎勵下核定之就業人數為 34.1 萬人<sup>22</sup>，平均每年獲獎勵之就業者有近 8.5 萬人；依據總務省統計局資料，2012 年至 2014 年就業淨增加共 109 萬人，平均每年增加 36.3 萬人。因此推估日本執行「僱用促進稅制」產生誘發的就業比重達 23.41%（=8.5 萬人/36.3 萬人）。

<sup>22</sup> 根據日本厚生勞動省統計，「僱用促進稅制」下核定之就業人數 2011 年有 8.27 萬人、2012 年有 7.92 萬人、2013 年有 9.39 萬人、2014 年預估有 8.52 萬人。

【表 12】 日本歷年平均就業人數及變動率

單位：萬人；%

年度	平均就業量	較上年度 之增減	較上年度 之增減幅度	「僱用促進稅制」 促進就業人數
2008	6,385	-27	-0.42	-
2009	6,282	-103	-1.61	-
2010	6,257	-25	-0.40	-
2011	6,242	-15	-0.24	8.27
2012	6,270	28	0.45	7.92
2013	6,311	41	0.65	9.39
2014	6,351	40	0.63	*8.52

備註：\*表示依據 2011、2012 及 2013 年的資料推估而得。

資料來源：日本總務省統計局與厚生勞動省統計資料。

依據行政院主計總處工商普查資料可得，我國平均每年中小企業員工淨增加 45,390 人來說，由「僱用促進稅制」的誘發就業比重（23.41%）來估計，在我國增僱員工獎勵政策下，應會誘發增僱 10,626 人（ $=45,390 \times 23.41\%$ ）。

### (3) 誘發增僱員工數之估計

由於「中小企業人力協助辦法」係以「補貼」方式來鼓勵企業增僱員工，且一般來說，「補貼政策」效果大於「租稅政策」，因此以「中小企業人力協助辦法」之案例作為誘發增僱員工數之估計，會存在高估之情形。

故本研究以日本「僱用促進稅制」之統計資料推估，中小企業增僱員工抵稅之誘發增僱員工數為 10,626 人（ $=45,390 \text{ 人} \times 23.41\%$ ）。

**3. 獨資合夥企業員工占比為 33.94%、公司組織員工占比為 66.06%。**

根據行政院主計總處 2011 年工商及服務業普查總報告，中小企業員工總數為 5,239,972 人，其中獨資或合夥事業員工有 1,777,951 人、公司組織員工有 3,462,021 人，故獨資或合夥事業員工占比約 33.94%，公司組織員工占比約 66.06%。

**4. 獨資合夥企業平均每人全年勞動報酬為 35.84 萬元、公司組織平均每人全年勞動報酬為 49.12 萬元。**

根據行政院主計總處 2011 年工商及服務業普查總報告，獨資合夥事業年勞動總報酬為 6,371.94 億元，平均每位員工年勞動報酬為 35.84 萬元；中小企業公司組織全年勞動報酬約為 1.70 兆元<sup>23</sup>，平均每位員工勞動報酬為 49.12 萬元。

**5. 原不分年齡增僱員工薪資費用加成減除為 30%，惟 105 年 1 月 6 日修法增僱對象為 24 歲以下之本國籍工作者，薪資費用可加成增至 50%。**

**6. 根據 2013 年當代財政月刊第 034 期的研究，應稅企業家數占所有企業比重約 35.80%。**

**7. 公司組織家數占全體中小企業家數約 40%；獨資及合夥企業家數占全體中小企業家數 60%，其中大店戶家數比重為 36.14%、小店戶家數比重為 63.86%。**

<sup>23</sup>根據行政院主計總處 100 年工商及服務業普查報告，中小企業平均每人年勞動報酬為 446,164 元，中小企業從業人員共 5,239,972 人，故中小企業全年勞動報酬約 2.34 兆元。扣除獨資、合夥事業之全年勞動報酬（6,371.94 億元），可得中小企業公司組織全年勞動報酬為約 1.70 兆元（=2.34 兆元-6,371.94 億元）

根據中小企業白皮書統計資料，2014 年我國中小企業有 1,284,284 家，其中公司組織有 513,722 家，占 40%、獨資及合夥組織有 770,562 家，占 60%。

依據財政部賦稅署提供的資料，2014 年度營利事業所得稅申報統計資料，營利事業獨資、合夥單位共 73.6 萬家，其中大店戶（月營業額超過 20 萬元）約有 26.6 萬家，占 36.14%；小店戶（月營業額 20 萬元以下）約有 47.0 萬家，占 63.86%。

#### **8. 獨資或合夥組織營所稅應計比重 50%。**

財政部公布自 2015 年起獨資合夥企業自辦理營利事業所得稅結(決)、清算申報起，要以全年應納稅額的半數，減除尚未抵繳的扣繳稅額，計算應繳的結算稅額於申報前自行繳納；並以其營利事業所得額減除全年應納稅額半數後之餘額，列為獨資資本主或合夥人個人綜合所得稅的營利所得，課徵綜合所得稅<sup>24</sup>。因此獨資或合夥組織營所稅應計比重為 50%。

#### **9. 中小企業公司員工平均每人勞動報酬 491,200 元、綜所稅有效稅率為 2.23%；中小企業獨資及合夥 358,400 元，綜所稅有效稅率 1.21%。**

平均每人勞動報酬根據行政院主計總處 2011 年工商及服務業普查報告計算而得。綜所稅有效稅率分別計算如下：

##### **(1) 中小企業公司員工平均每人勞動報酬 491,200 元、綜所稅有效稅率為 2.23%：**

$$\text{有效稅率} = \frac{\text{【應納稅額】}}{\text{【所得總額】}} \times 100\%$$

<sup>24</sup> 依據財政部臺北國稅局公布之新聞稿「獨資合夥企業與小規模營業人之獨資及合夥人應如何申報 104 年度綜合所得稅營利所得」。

<https://www.ntbt.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/952/8515019267935930457>

$$\begin{aligned}
&= \left[ \text{所得總額 (491,200 元)} - \text{個人免稅額 (85,000 元)} - \text{標準扣除額 (79,000 元)} - \text{薪資所得特別扣除額 (108,000 元)} \right] \times \text{適用稅率 (5\%)} \Big/ \left[ \text{所得總額 (491,200 元)} \right] \times 100\% \\
&= 10,960 / 491,200 \times 100\% \\
&= 2.23\%
\end{aligned}$$

**(2) 中小企業獨資及合夥平均每人勞動報酬 358,400 元、綜所稅有效稅率為 1.21%：**

$$\begin{aligned}
\text{有效稅率} &= \left[ \text{應納稅額} \right] \Big/ \left[ \text{所得總額} \right] \times 100\% \\
&= \left[ \text{所得總額 (358,400 元)} - \text{個人免稅額 (85,000 元)} - \text{標準扣除額 (79,000 元)} - \text{薪資所得特別扣除額 (108,000 元)} \right] \times \text{適用稅率 (5\%)} \Big/ \left[ \text{所得總額 (358,400 元)} \right] \times 100\% \\
&= 4,320 / 358,400 \times 100\% \\
&= 1.21\%
\end{aligned}$$

## **10. 實質稅收損失（增加）率為 85%**

根據財政部賦稅署委託研究計畫「稅式支出效益評估具體內容及模式之研究」（2006），實質稅收損失為 70%。另考量所得稅法於 2014 年 6 月 4 日修正公布，調整我國境內居住者個人股東獲配股利淨額之可扣抵稅額為原可扣抵稅額之半數，假設此部分實質稅收損失為 15%(30%/2)。兩者合計為 70%+15%=85%，此作為本報告設定的實質稅收損失（增加）率。

**11. 獨資合夥綜所稅增加（損失）為「獨資合夥之營所稅損失（增加）\*綜所稅平均有效稅率（5.38%）」**

依據財政部 2013 年綜合所得稅申報核定統計專冊表 6-2 「綜所稅應納稅額及稅率各級距申報統計表」，可得綜所稅平均有效稅率 5.38%。此外，獨資合夥企業所繳納之營所稅變動，亦將造成其企業主綜合所得稅之變動，由以下範例說明之。

某獨資企業年營收 100 萬元，員工人事費用為 10 萬元，則：

**(1) 當年須繳納營利事業所得稅額為：**

$$\begin{aligned} &= [ \text{營收 (100 萬元)} - \text{人事費用 (10 萬元)} ] * \text{營所稅率} \\ &\quad (17\%) * \text{獨資合夥營所稅應計比重 (50\%)} \\ &= 7.65 \text{ 萬元} \end{aligned}$$

**(2) 獨資企業主當年度應繳納綜所稅額為：**

$$\begin{aligned} &= [ \text{獨資企業主當年綜合所得額} ] * \text{綜所稅平均有效稅率} \\ &\quad (5.38\%) \\ &= [ \text{獨資合夥企業營收 (100 萬元)} - \text{人事費用 (10 萬元)} \\ &\quad - \text{當年須繳納營利事業所得稅額 (7.65 萬元)} ] * \text{綜所稅} \\ &\quad \text{平均有效稅率 (5.38\%)} \\ &= 4.43043 \text{ 萬元} \end{aligned}$$

若增僱員工費用加成減除 130% 實施，則：

**(3) 當年須繳納營利事業所得稅額為：**

$$= [ \text{營收 (100 萬元)} - \text{人事費用 (10 萬元)} * 130\% ] * \text{營所}$$

$$\begin{aligned} & \text{稅率 (17\%)} * \text{獨資合夥營所稅應計比重 (50\%)} \\ & = 7.395 \text{ 萬元} \end{aligned}$$

**(4) 獨資企業主當年度應繳納綜所稅額為：**

$$\begin{aligned} & = [ \text{獨資企業主當年綜合所得額} ] * \text{綜所稅平均有效稅率} \\ & \quad (5.38\%) \\ & = [ \text{獨資合夥企業營收 (100 萬元)} - \text{人事費用 (10 萬元)} \\ & \quad - \text{當年須繳納營利事業所得稅額 (7.395 萬元)} ] * \text{綜所稅} \\ & \quad \text{平均有效稅率 (5.38\%)} \\ & = 4.444149 \text{ 萬元} \end{aligned}$$

由上述(1)、(2)、(3)及(4)得知，增僱員工薪資費用加成減除30%實施後，政府營所稅將損失0.255萬元，綜所稅會增加0.013719萬元，故可得獨資合夥綜所稅增加（損失）為「獨資合夥之營所稅損失（增加）\*綜所稅平均有效稅率（5.38%）」。

**12. 中小企業利潤率為 8.28%。**

依據行政院主計總處 2011 年工商及服務業普查之結果，中小企業利潤率為 8.28%。

**13. 消費占所得之比重 78.92%、內銷比重 74.60%。**

依據行政院主計總處 2014 年家庭收支調查報告，平均每人（不論是否有收入者）可支配所得總額為 303,762 元、平均每人消費支出 239,736 元，所以平均每人消費占所得比重為 78.92%。

依據 2015 年中小企業白皮書統計資料，2014 年我國企業內銷額 30,019,115 百萬元、總銷售額 40,240,506 百萬元，內銷比重為 74.60%。

**14. 企業營所稅率 17%、營業稅率 5%。**

**15. 獨資合夥企業平均勞動生產力為 106.21 萬元、公司組織平均勞動生產力為 305.72 萬元。**

根據行政院主計總處 2011 年工商及服務業普查資料，中小企業全年生產總額為 12.47 兆元，每位員工勞動生產力（生產總額/從業員工數）約為 238 萬元。其中獨資合夥事業之生產總額為 18,883.77 億元，從業員工數為 1,777,951 人，故平均勞動生產力為 106.21 萬元；中小企業公司組織全年生產總額為 10.58 兆元，平均勞動生產力為 305.72 萬元。

**16. 依據行政院主計總處勞動統計資料，2014 年 24 歲以下勞動力占全體勞動力 7.68%。高於 24 歲的勞動力占全體勞動力的 92.32%。**

## (二) 第 36 條之 2 第 1 項及第 2 項增僱員工抵稅之稅收影響數評估

### 1. 最初收入損失法

最初收入損失法為在經濟行為及其他租稅收入維持不變前提下，採行減稅方案之收影響數。計算式之基礎及採用數據，請見前文（一）評估資料內容及範圍。以下「中小企業」表示全體中小企業，「獨資合夥」表示中小企業獨資或合夥之事業，「公司組織」表示中小企業之公司組織。

#### (1) 增僱員工總數

平均每年新增中小企業員工有 45,390 人，又根據 36 條第 2 項可對 24 歲以下增僱者有不同的薪資加成比例，因此後續的評估會在適當之處，依 24 歲以下新增員工占勞動力占比進行評估。

#### (2) 直接稅收影響（獨資合夥營所稅損失+獨資合夥企業主綜所稅增加+公司組織營所稅損失）

##### A. 獨資合夥營所稅損失

= [ 平均每年新增中小企業員工 (45,390 人) × 24 歲以上占比 (92.32%) × 獨資合夥員工占比 (33.94%) ] × 獨資合夥平均每人勞動報酬 (35.84 萬元) × 薪資費用加成減除 (30%) × 營所稅應稅比重 (35.8%) × 大店戶比重 (36.14%) × 營所稅率 (17%) × 獨資合夥應計營所稅比重 (50%)

+ [ 平均每年新增中小企業員工 (45,390 人) × 24 歲以下占比 (7.68%) × 獨資合夥員工占比 (33.94%) ] × 獨資合

夥平均每人勞動報酬（35.84 萬元）×薪資費用加成減除  
（50%）×營所稅應稅比重（35.8%）×大店戶比重  
（36.14%）×營所稅率（17%）×獨資合夥應計營所稅比  
重（50%）

$$= 1,682 + 233 = \underline{1,915 \text{ 萬元}}$$

#### **B. 獨資合夥企業主綜所稅增加**

= 獨資合夥企業主增僱 24 歲以上員工營所稅損失（1,682 萬  
元）×綜所稅平均有效稅率（5.38%）

+ 獨資合夥企業主增僱 24 歲以下員工營所稅損失（233 萬  
元）×綜所稅平均有效稅率（5.38%）

$$= 90 + 13 = \underline{103 \text{ 萬元}}$$

#### **C. 公司組織營所稅損失**

= [ 每年中小企業增僱員工數（45,390 人）×24 歲以上占比  
（92.32%）×公司組織員工占比（66.06%） ] ×公司組織  
每人勞動報酬（49.12 萬元）×薪資費用加成減除  
（30%）×營所稅應稅比重（35.8%）×營所稅率（17%）  
×實質稅收損失率（85%）

+ [ 每年中小企業增僱員工數（45,390 人）×24 歲以下占比  
（7.68%）×公司組織員工占比（66.06%） ] ×公司組織  
每人勞動報酬（49.12 萬元）×薪資費用加成減除  
（50%）×營所稅應稅比重（35.8%）×營所稅率（17%）  
×實質稅收損失率（85%）

$$= 21,102 + 2,926 = \underline{24,028 \text{ 萬元}}$$

#### D. 最初收入損失之直接稅收影響

$$= \text{獨資合夥營所稅損失} + \text{獨資合夥企業主綜所稅增加} + \text{公司組織營所稅損失}$$

$$= (-1,915 \text{ 萬元}) + (103 \text{ 萬元}) + (-24,028 \text{ 萬元})$$

$$= \underline{-25,840 \text{ 萬元}}$$

根據最初收入損失法，平均每年新增中小企業員工有 45,390 人，直接稅收損失 2 億 5,840 萬元。

## 2. 最終收入損失法

最終收入損失法為採行減稅方案後，經濟行為改變或其他租稅收入受影響之稅收影響數。計算式之基礎及採用數據，請見前文（一）評估資料內容及範圍。中小企業增僱員工薪資費用加成減除施行後，預估會帶動中小企業誘發增僱員工 10,626 人，誘發增僱員工雖然會產生直接營所稅損失，但也會透過就業增加，進而帶動消費及產業面擴張，產生額外租稅收入，以下說明之。

### A. 稅收損失

#### a. 營所稅損失

$$= [\text{誘發獨資合夥營所稅損失}] + [\text{誘發公司組織營所稅損失}]$$

$$= [\text{誘發增僱員工數 (10,626 人)} \times \text{24 歲以上占比 (92.32\%)} \times \text{獨資合夥員工占比 (33.94\%)} \times \text{獨資合夥平均每人勞動報酬 (35.84 萬元)} \times \text{薪資費用加成減除}$$

$$\begin{aligned}
& (30\%) \times \text{營所稅應稅比重} (35.8\%) \times \text{大店戶比重} \\
& (36.14\%) \times \text{營所稅率} (17\%) \times \text{獨資合夥應計營所稅比} \\
& \text{重} (50\%) ] + [ \text{誘發增僱員工數} (10,626 \text{ 人}) \times \text{24 歲以} \\
& \text{上占比} (92.32\%) \times \text{公司組織員工占比} (66.06\%) \times \text{公司} \\
& \text{組織每人勞動報酬} (49.12 \text{ 萬元}) \times \text{薪資費用加成減除} \\
& (30\%) \times \text{營所稅應稅比重} (35.8\%) \times \text{營所稅率} (17\%) \\
& \times \text{實質稅收損失率} (85\%) ] \\
+ & [ \text{誘發增僱員工數} (10,626 \text{ 人}) \times \text{24 歲以下占比} \\
& (7.68\%) \times \text{獨資合夥員工占比} (33.94\%) \times \text{獨資合夥平} \\
& \text{均每人勞動報酬} (35.84 \text{ 萬元}) \times \text{薪資費用加成減除} \\
& (50\%) \times \text{營所稅應稅比重} (35.8\%) \times \text{大店戶比重} \\
& (36.14\%) \times \text{營所稅率} (17\%) \times \text{獨資合夥應計營所稅比} \\
& \text{重} (50\%) \\
+ & [ \text{誘發增僱員工數} (10,626 \text{ 人}) \times \text{24 歲以下占比} \\
& (7.68\%) \times \text{公司組織員工占比} (66.06\%) \times \text{公司組織每} \\
& \text{人勞動報酬} (49.12 \text{ 萬元}) \times \text{薪資費用加成減除} (50\%) \times \\
& \text{營所稅應稅比重} (35.8\%) \times \text{營所稅率} (17\%) \times \text{實質稅收} \\
& \text{損失率} (85\%) ] \\
= & [ \text{誘發獨資合夥營所稅損失} (394 \text{ 萬元}) + \text{誘發公司組織} \\
& \text{營所稅損失} (4,940 \text{ 萬元}) ] (24 \text{ 歲以上部分}) \\
+ & [ \text{誘發獨資合夥營所稅損失} (55 \text{ 萬元}) + \text{誘發公司組織營} \\
& \text{所稅損失} (685 \text{ 萬元}) ] (24 \text{ 歲以下部分}) \\
= & 5,334 + 740 = \underline{6,074 \text{ 萬元}}
\end{aligned}$$

## b. 獨資合夥企業主綜所稅增加

＝獨資合夥企業主增僱 24 歲以上員工營所稅損失（394 萬元）×綜所稅平均有效稅率（5.38%）

＋獨資合夥企業主增僱 24 歲以下員工營所稅損失（55 萬元）×綜所稅平均有效稅率（5.38%）

＝21 + 3 = 24 萬元

## c. 最終收入法稅收損失

＝誘發獨資合夥營所稅損失（449 萬元）＋誘發公司組織營所稅損失（5,625 萬元）－獨資合夥企業主綜所稅增加（24 萬元）

＝6,050（萬元）

## B. 稅收增加

### a. 綜所稅增加

＝〔誘發獨資合夥組織綜所稅增加〕＋〔誘發公司組織綜所稅增加〕

＝〔誘發增僱員工數（10,626 人）×獨資合夥員工占比（33.94%）×獨資合夥平均每人勞動報酬（35.84 萬元）×綜所稅平均有效稅率（1.21%）〕

＋〔誘發增僱員工數（10,626 人）×公司組織員工占比（66.06%）×公司組織每人勞動報酬（49.12 萬元）×綜所稅平均有效稅率（2.23%）〕

= 誘發獨資合夥綜所稅增加 (1,564 萬元) + 誘發公司組織綜所稅增加 (7,689 萬元)

= 9,253 萬元

**b. 營業稅增加**

= [ 獨資合夥企業新增員工誘發 ] + [ 公司組織新增員工誘發 ]

= [ 誘發增僱員工數 (10,626 人) × 獨資合夥員工占比 (33.94%) × 獨資合夥平均每人勞動報酬 (35.84 萬元) × 消費占所得比重 (78.92%) × 大中小企業內銷比重 (74.6%) × 營業稅率 (5%) ]

+ [ 誘發增僱員工數 (10,626 人) × 公司組織員工占比 (66.06%) × 公司組織每人勞動報酬 (49.12 萬元) × 消費占所得比重 (78.92%) × 大中小企業內銷比重 (74.6%) × 營業稅率 (5%) ]

= [ 獨資合夥企業新增員工誘發增加 (3,805 萬元) ] + [ 公司組織新增員工誘發 (10,150 萬元) ]

= 13,955 萬元

### c. 營所稅增加

= [ 獨資合夥企業營所稅增加 ] + [ 公司組織營所稅增加 ]

= [ 誘發增僱員工數 ( 10,626 人 ) × 獨資合夥員工占比 ( 33.94% ) × 獨資合夥企業每人勞動生產力 ( 106.21 萬元 ) × 中小企業利潤率 ( 8.28% ) × 大店戶比率 ( 36.14% ) × 企業應稅比重 ( 35.8% ) × 獨資合夥營所稅繳納半數 ( 50% ) × 營所稅率 ( 17% ) ]

+ [ 誘發增僱員工數 ( 10,626 人 ) × 公司組織員工占比 ( 66.06% ) × 公司組織每人勞動生產力 ( 305.72 萬元 ) × 中小企業利潤率 ( 8.28% ) × 營所稅應稅家數比 ( 35.8% ) × 營所稅率 ( 17% ) × 實質稅收增加率 ( 85% ) ]

= [ 獨資合夥企業營所稅增加 ( 349 萬元 ) ] + [ 公司組織營所稅增加 ( 9,192 萬元 ) ]

= 9,541 萬元

### d. 稅收增加

= 綜所稅增加 + 營業稅增加 + 營所稅增加

= 9,253 萬元 + 13,955 萬元 + 9,541 萬元

= 32,749 萬元

### C. 最終收入損失法之淨稅額

= [ 稅收損失 ] + [ 稅收增加 ]

$$= [ (-25,840 \text{ 萬元}) + (-6,050 \text{ 萬元}) ] + [ 32,749 \text{ 萬元} ]$$

$$= \underline{859 \text{ 萬元}}$$

### 3. 等額支出法

根據上述假設，推估因本租稅方案所誘發增僱中小企業員工 10,626 人。其新增就業者之薪資，如以補貼或移轉支出取代稅式支出，其補貼或移轉支出所必須付出之稅前金額估計為：

#### 補貼或移轉支出金額

$$= [ \text{獨資合夥企業新增員工薪資總額} ] + [ \text{公司組織新增員工薪資總和} ]$$

$$= [ \text{誘發增僱員工數 (10,626 人)} \times \text{獨資合夥員工占比 (33.94\%)} \times \text{獨資合夥組織平均每人勞動報酬 (35.84 萬元)} ]$$

$$+ [ \text{誘發增僱員工數 (10,626 人)} \times \text{公司組織員工占比 (66.06\%)} \times \text{公司組織每人勞動報酬 (49.12 萬元)} ]$$

$$= 129,256 \text{ 萬元} + 344,800 \text{ 萬元}$$

$$= 474,056 \text{ 萬元}$$

然而，政策實際執行時，較不可能採行全額補助，部分補助可能更貼近實務的政策操作。若假設政府的補貼率為薪資費用加成減除比例（30%）與營所稅率（17%）的乘積（ $=0.3 \times 0.17 = 0.051$ ），補貼金額為：

$$474,056 \text{ 萬元} \times 0.051 = 24,177 \text{ 萬元}$$

由上估算可知，若是要達到前述 10,626 人的政策成果，且政府實際操作時以部分補貼或移轉支出方式補助每一位新增就業員工年薪，估計需要 2 億 4,177 萬元。相較於前述最終收入損失法所估計之實質稅收損失金額，以補貼或移轉方式取代租稅優惠所需之財政支出金額更高。

## 伍、財源籌措方式

依據本報告評估結果，以最初收入損失法及最終收入損失法合計評估：第 35 條—中小企業研發投抵使得稅收淨增加 2.28 億元；第 35 條之 1—智財權作價入股緩課，每年稅收淨增加 239.86 萬元；第 36 條之 2 第 1 項及第 2 項增僱員工抵稅稅收淨增加 859 萬元。

各項評估結果，稅收均為淨增加，不會造成國家稅收短少，無須額外籌措財源。

## 陸、稅式支出績效評估機制

### 一、研究與發展支出抵減

#### (一) 評估指標及其評量標準研究與發展支出抵減

本條文主要內容為「研發支出抵減規定中小企業擇定其抵減率 15%（可抵減當年度營所稅）或抵減率 10%（可延長抵減 3 年營所稅）。」因此建議未來以中小企業年度研發投入金額等項目作為評估指標。

#### (二) 評估期間及週期

以本條例適用期間作為評估期間。由於採用研發抵減率 10% 的中小企業可以分別抵減 3 年的營所稅，故建議以 3 年為一週期，作定期評估。

#### (三) 績效評估公開

稅式支出實施後之成效評估，將由主管機關定期掌握及檢討預期效益之達成情形，並彙整於機關網站平臺。

### 二、智財權入股緩課

#### (一) 評估指標及其評量標準

本條文主要內容為「以特定智財權入股投資之課稅時點改變」，主要是為了鼓勵國內加強研究發展、促進智慧財產權的運用與交流，故可將智慧財產權的申請數量、登記數量納入評估指標。

#### (二) 評估期間及週期

以本條例適用期間作為評估期間。由於智慧財產權的發展並非短期即可創造出來成果，應給予中小企業有一定時間去創新，故建議評估週期為3年1次，定期評估。

### **(三) 績效評估公開**

稅式支出實施後之成效評估，將由主管機關定期掌握及檢討預期效益之達成情形，並彙整於機關網站。

## **三、增僱員工薪資費用加成減除**

### **(一) 評估指標及其評量標準**

本條文主要內容為「在經濟景氣指數達一定情形下，新投資設立、增資的中小企業公司於增僱一定員工時，其增僱員工薪資費用可額外加成30%認列費用扣除。」與目的是在景氣不佳的狀況下，鼓勵中小企業透過投、增資與增僱新員工，來加快景氣反轉的速度。可將每年新設立公司組織的中小企業數量，以及每年增加就業人數等指標納入評估。

### **(二) 評估期間及週期**

本條例適用期間作為評估期間。由於本條例適用之中小企業於當年度增僱員工，是要在隔一年的所得稅申報期間進行申請營所稅加成減除，故建議評估週期為每2年定期評估。

### **(三) 績效評估公開**

稅式支出實施後之成效評估，將由主管機關定期掌握及檢討預期效益之達成情形，並公開於機關網站。

## 柒、總結

「中小企業發展條例」第 35 條、第 35 條之 1、第 36 條之 2 第 1 項及第 2 項評估結果簡述如下：

### 一、研發支出抵減

#### (一) 立法原意 (目的)

未修訂前的「中小企業發展條例」第 35 條前段雖名為獎勵研發之租稅優惠，實際上並無任何實惠，而我國企業組成係以中小企業為主（占全體企業比率近 98%），中小企業多未達現行「產業創新條例」之研發獎勵門檻，而無法有效鼓勵中小企業自主研發，故，透過「中小企業發展條例」第 35 條之修訂，以促進中小企業研發創新。

#### (二) 稅評結果

依據稅式支出評估結果，中小企業研發支出抵減產生稅收淨增加 2.28 億元。

### 二、智財權作價入股緩課

#### (一) 立法原意 (目的)

因新創事業現金不足，常以股票換取得智財權中小企業或個人讓與智慧財產權而取得股票時即需繳稅，即使未獲得現金也需自籌現金繳稅，導致智財權所有人不願將智財權讓與新創事業，阻礙新創事業發展。「中小企業發展條例」第 35 條之 2 之修訂，智財權所有人於賣出股票時繳稅，有所得要繳稅，促進更多智財流通，鼓勵新創事業發展。

## （二）稅評結果

依據稅評結果，智財權入股緩課產生稅收淨增加 239.86 萬元。  
促進智財流通。

## 三、增僱員工抵稅

### （一）立法原意（目的）

本條文修訂，使新投資創立或增資擴展中小企業達一定金額且增僱一定人數之本國籍之員工得享有租稅抵減優惠，以因應嚴峻之國際經濟情勢，增加投資；另亦擴大增僱青年員工之租稅優惠額度，鼓勵企業增加僱用年輕勞工之誘因，以促進全國就業，加強經濟成長之動力。

### （二）稅評結果

依據稅評結果，第 36 條之 2 第 1 項與第 2 項增僱員工抵稅稅收淨增加 860 萬元。

## 四、小結

國際競爭激烈，政府須加速產業升級轉型來因應全球趨勢。透過調整研發支出抵減規定、智財權入股緩課所得稅、增僱員工薪資費用加成減除三項條例的修訂，將有助於國內研發、創新的發展，以及增加投資、就業以帶動經濟成長。

依上述 3 項稅評結果，產生 2.28 億元+0.023986 億元+0.086 億元=2.39 億元之稅收淨增加，故無財源籌措之問題，詳如表 13。各項評估結果，稅收均為淨增加，因此不會造成國家稅收短少，無須額外籌措財源。

【表 13】 第 35 條、第 35 條之 1、第 36 條之 2 第 1 項租稅優惠稅式支出評估結果

單位：億元

項目	稅收影響	第 35 條	第 35 條之 1	第 36 條之 2 第 1 項及第 2 項	合計
		研發投抵	智財權 入股緩課	增僱員工抵稅	
稅收損失		<b>28.96</b>	<b>0.192334</b>	<b>3.202</b>	<b>32.35</b>
稅收增加		<b>31.24</b>	<b>0.21632</b>	<b>3.288</b>	<b>34.74</b>
營所稅增加		31.03	0.21632	0.954	32.02
綜所稅增加		0.14	-	0.938	1.08
營業稅增加		0.07	-	1.395	1.47
稅收淨額		<b>+2.28</b>	<b>+0.023986</b>	<b>+ 0.086</b>	<b>+2.39</b>

資料來源：本研究整理。