

中小企業發展條例第 35 條
稅式支出

經濟部中小及新創企業署

中華民國 113 年 4 月

目錄

一、法規內容.....	1
二、有害租稅慣例評估及採行稅式支出之理由	2
三、實施期間之合理性	20
四、稅式支出評估	20
五、財源籌措方式	23
六、稅式支出績效評估機制	23
七、總結.....	23

一、法規內容

(一) 背景說明

2022 年臺灣全年經濟成長率為 2.59%，較 2021 年之 6.62%，下降 4.03 個百分點。而 2023 年因地緣政治危機愈演愈烈，以及升息週期之高息時代，衍發金融危機、加重廠商投資成本，加上全球經濟成長持續下行、需求減緩，企業營運備感艱辛。

根據中小企業白皮書統計，2022 年度臺灣全體企業家數為 165.2 萬家，其中，中小企業家數約為 163.4 萬家，占比達到 98.90%；同年度總就業人數為 1,141.8 萬人，中小企業之就業人數為 913.2 萬人，占比 79.98%，而銷售額達到新臺幣（以下同）28.59 兆元，占整體企業銷售額的 51.58%，此外，中小企業銷售額近 9 成是針對國內市場。整體來說，中小企業對於活絡臺灣經濟與就業市場扮演重要角色，為經濟穩健發展不可或缺的基石。

引導中小企業持續研發創新，有助於維繫中小企業創新力、帶動就業、推動整體產業升級，活絡臺灣總體經濟。

(二) 法規內容

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，並以不超過該公司或有限合夥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：

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。

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。

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。

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。

(三) 具體目標

透過展延中小企業發展條例研發投資抵減租稅優惠期程，有利於提升中小企業投入研發活動之誘因，帶動中小企業持續進行研發投資，擴大產業創新研發活動之規模，厚植我國研發能量。

二、有害租稅慣例評估及採行稅式支出之理由

(一) 未構成有害租稅慣例之評估

為防杜跨國企業利用各國稅制差異或藉由形式安排隱藏交易之經濟實質規避稅負，經濟合作暨發展組織 (OECD) 於 2013 年開始進行「防止稅基侵蝕與利潤移轉 (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)」共 15 項行動計畫，並於 2015 年完成最終報告，其中，行動計畫 5 聚焦於打擊有害租稅慣例。

根據 OECD 的「有害租稅慣例論壇 (Forum on Harmful Tax Practices, FHTP)」對租稅優惠措施之定義，因財務及其他服務活動，包括提供無形資產等，所產生的課徵企業所得稅規範，若在稅率、稅基、納稅及退稅等規定當中，相較國內一般課稅原則有較優惠之情形，即屬於租稅優惠措施。若租稅優惠措施得以讓跨

國企業進行租稅規劃之巧門，造成侵蝕國內稅基、扭曲資本流向，甚至將稅負轉由其他生產要素承擔等情形，則有構成有害租稅競爭之虞。依據 2019 年同儕檢視 BEPS 行動計畫 5「有害租稅慣例-2018 年租稅優惠制度進展報告 (Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes)」，評估租稅優惠措施是否屬於潛在有害租稅慣例，可透過各 5 項的關鍵因素及其他因素來辨別，若符合其中 1 項即屬之：

5 項關鍵因素為：

- 1.有效稅率為 0 或很低；
- 2.藩籬(Ring fencing)制度；
- 3.資訊透明度不足；
- 4.資訊訂有保密規定或保護措施使稅務機關無法取得以進行有效資訊交換；
- 5.不具實質活動。

5 項其他因素為：

- 1.超過政策所需合理必要範圍之減免稅；
- 2.國內移轉訂價制度悖離國際移轉訂價常規交易原則；
- 3.對國外來源所得免稅；
- 4.視投資人居住地（稅制）彈性諮商稅率或稅基；
- 5.訂有保密規定或保護措施，使稅務機關無法取得相關資訊。

本次修正包括營利事業投資抵減屬租稅優惠範疇，經評估後並未構成潛在有害租稅慣例，說明如表 2-1。

表 2-1 未構成潛在有害租稅慣例說明

因素		說明
關鍵因素	1.有效稅率為 0 或很低	現行我國營利事業全年課稅所得額超過 12 萬元者，就其全部課稅所得額課徵 20%，本條例第 35 條設有抵減上限，尚無有效稅率為 0 或很低之虞。
	2.藩籬制度	符合條件者皆可適用本條例，無構成藩籬制度之情形。
	3.資訊透明度不足	本條例第 35 條及其子辦法皆明確訂定優惠內容、適用條件、申請程式、施行期限，所需文件將於經濟部網站公開揭露，不構成資訊透明度不足之問題。
	4.資訊訂有保密規定或保護措施使稅務機關無法取得以進行有效資訊交換	中小企業申請適用本項租稅優惠，須依規定進行稅務申報作業，無使稅務機關無法進行有效資訊交換之保密規定或保護措施。
	5.不具實質活動	本條例第 35 條需檢具研發活動相關支出明細資料，供稅務機關確定有實質研發活動事實，以核定可減除之稅額。
其他因素	1.超過政策所需合理必要範圍之減免稅	本條例第 35 條雖僅允許符合條件者才可申請適用，但仍可能產生超過政策所需之合理必要範圍。
	2.國內移轉訂價制度悖離國際移轉訂價常規交易原則	由財政部評估之。
	3.對國外來源所得免稅	依臺灣所得稅法，國內外所得來源皆須納稅。
	4.視投資人居住地(稅制)彈性諮商稅率或稅基	符合條件者一體適用本條例，本條例第 35 條提供之租稅優惠未視投資人居住地(稅制)彈性諮商稅率或稅基。
	5.訂有保密規定或保護措施，使稅務機關無法取得相關資訊	本條例第 35 條未訂有使稅務機關無法取得相關資訊之保密規定或保護措施；申請適用本條例第 35 條者須配合稅務機關提供相關證明文件，無使稅務機關無法取得所需資訊之疑慮。

資料來源：本研究。

稅式支出法規是否構成潛在有害租稅慣例檢核表如表 2-2 所列。

表 2-2 稅式支出法規是否構成潛在有害租稅慣例檢核表—第 35 條

法規名稱	中小企業產業發展條例	條次	第 35 條	主管部會	經濟部
				聯絡人	
提案委員					
內容摘要	1. 中小企業投資於研究發展之支出，得選擇支出金額 15% 限度內，抵減當年度應納營所稅，或支出金額 10% 限度內，抵減自當年度起 3 年內各年度應納營所稅。 2. 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，准按所得稅法固定資產耐用年數表所載年數，縮短 1/2 計算折舊；縮短後餘數不滿 1 年者，不予計算。 3. 自 113 年 1 月 1 日施行至 122 年 12 月 31 日止。				
壹、檢視稅式支出之性質 <input type="checkbox"/> 非屬營利事業所得稅優惠範疇。【無須填寫貳、三項目】 <input checked="" type="checkbox"/> 屬營利事業所得稅優惠範疇： <input type="checkbox"/> 符合填表說明壹、一清單所列曾被經濟合作暨發展組織 (Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD) 認屬潛在有害租稅慣例並進行檢視之租稅優惠措施。 <input checked="" type="checkbox"/> 不符合填表說明壹、一，但符合壹、二「有害租稅慣例論壇 (Forum on Harmful Tax Practices, FHTP) 工作範圍之租稅優惠措施定義」。					
貳、檢視潛在有害租稅慣例標準【該稅式支出法規有下列情形者，請予勾選(可複選)】 一、關鍵因素 <input type="checkbox"/> (一)有效稅率為零或很低。 <input type="checkbox"/> (二)具藩籬制度(排除居住者或國內市場適用該租稅優惠)。 <input type="checkbox"/> (三)資訊透明度不足。 <input type="checkbox"/> (四)訂有保密規定或保護措施，使稅務機關無法進行有效資訊交換。 <input type="checkbox"/> (五)不具實質活動。 二、其他因素 <input checked="" type="checkbox"/> (一)超過政策所需合理必要範圍之減免稅(例如允許免稅收入相關成本费用得自其他應稅收入扣除；允許認列扣除未實際發生之費用等措施)。 <input type="checkbox"/> (二)國內移轉訂價制度悖離國際移轉訂價常規交易原則。【由財政部評估】 <input type="checkbox"/> (三)對國外來源所得免稅。 <input type="checkbox"/> (四)視投資人居住地(稅制)彈性諮商稅率或稅基。 <input type="checkbox"/> (五)訂有保密規定(例如銀行保密條款、無記名債務工具或票券等規範)或保護措施，使稅務機關無法取得相關資訊。					

叁、總評

一、評估風險程度

- (一)屬高風險潛在有害租稅慣例【勾選關鍵因素(一)，並勾選關鍵因素(二)~(五)或其他因素(一)~(五)中1項以上者】
- (二)屬中風險潛在有害租稅慣例【勾選關鍵因素(二)~(五)或其他因素(一)~(五)中1項以上者】
- (三)屬低風險潛在有害租稅慣例【未勾選以上任一因素者】

二、分析評估結果

- (一)分析屬高風險潛在有害租稅慣例，經評估極可能構成國際組織發布之標準、準則或指引認定之有害租稅慣例，不提稅式支出法規。
- (二)分析屬中風險或低風險潛在有害租稅慣例
 - 1.經評估，可能構成國際組織發布之標準、準則或指引認定之有害租稅慣例，不提稅式支出法規。
 - 2.經評估尚無構成國際組織發布之標準、準則或指引認定之有害租稅慣例，研提稅式支出法規。無構成有害租稅慣例之理由說明如下：
 - a.適用本項租稅優惠需符合一定程度創新且研發支出項目需符合規範，始可適用。
 - b.本條第2項優惠僅是應納所得稅額繳納時點的延後，非屬實質稅負的減免。
 - c.本項租稅優惠訂有減除稅額上限及不得就同一事項重覆享有其他法令之租稅優惠。

三、研提稅式支出法規理由(例如立法目的、必要性、有效性)

請詳「二、有害租稅慣例評估及採行稅式支出之理由」。

(二) 必要性分析

1. 有關非租稅措施工具運用

現政府補助及輔導中小企業研發的措施彙整如下：

(1) 小型企業創新研發計畫

經濟部自 1999 年起推動「小型企業創新研發計畫」(SBIR)，鼓勵中小企業進行創新研發活動，提升我國中小企業技術水準及我國產業之競爭力，以及協助地方產業升級轉型。本計畫又分為「小型企業創新研發計畫」(經濟部 SBIR) 及自 2007 年起推動之「地方產業創新研發推動計畫」(地方型 SBIR)，說明如表 2-3 所示。

表 2-3 「小型企業創新研發計畫」及「地方產業創新研發推動計畫」

項目	小型企業創新研發計畫 (經濟部 SBIR)	地方產業創新研發推動計畫 (地方型 SBIR)
執行項目	1. 補助中小企業投入創新技術或創新服務之研發活動，業者向經濟部 SBIR 計畫專案辦公室提出申請。 2. 計畫依領域區分資通、電子、機械、生技製藥、民生化工、服務 / 文創等 6 大領域。	由經濟部配合匡列協助經費，辦理地方特色產業創新研發計畫之推動，業者向各直轄市、縣(市)政府提出申請。
主要成果	截至 2023 年 12 月底，累計通過 8,941 件創新研發計畫，政府投入補助金額約 134.61 億元，帶動中小企業投入研發經費約 248.98 億元。	截至 2023 年 12 月底，共補助 7,127 家中小企業，各縣市政府自行匡列經費累計約 20.15 億元，經濟部配合匡列協助經費累計約 30.04 億元，帶動中小企業投入地方產業創新研發經費約 81.75 億元。

資料來源：經濟部中小及新創企業署，2023 年。

(2) 協助傳統產業技術開發計畫

經濟部產業發展署(前身工業局)自 1991 年起推動「協助傳統產業技術開發計畫」，透過提供傳統產業研發補

助資金，鼓勵業者自主研發，以厚植我國傳統產業之創新研發能力、加速升級轉型及提升競爭力。2023 年補助類別包括：(一) 產品開發；(二) 產品設計；(三) 研發聯盟；(四) 產學合作研發。

(3) 產業升級創新平台輔導計畫

為協助推動產業升級轉型，經濟部產業發展署自 2015 年起將原「標竿新產品創新研發輔導計畫」更名為「產業升級創新平台輔導計畫」，引導業者開發具市場競爭力之產品或服務，並輔以產業推動及方案補強等措施，對所核定之計畫總經費提供相對研發補助經費。

表 2-4 「產業升級創新平台輔導計畫」執行項目

項目	計畫內容
產業高值計畫	鼓勵企業掌握關鍵技術，切入高端產品應用市場，創造產品/技術單價(毛利)或銷售量倍數成長，塑造我國高值化產品形象，以提升整體產業附加價值率。
創新優化計畫	開發可超越目前國內產業技術水準之關鍵材料、零組件及設備，可取代進口或打造整體系統解決方案，提供整廠整案輸出之開發，以擴大海外輸出，爭取國際商機。
新興育成計畫	因應產業需求及政策發展方向，發展替代性的主流新興產業，鼓勵企業進行開發新興產品或服務，協助企業自行或異業結合，或運用前瞻學研成果，進而構築產業生態體系。
主題式研發計畫	由工業局不定期依據產業發展需要與政策推動方向盤點主題性項目，透過聚焦產業推動方式，鼓勵多家企業共同開發符合主題研發內容之技術、產品或服務，以集中資源推動國家產業政策，串連產業鏈發展。

資料來源：經濟部產業發展署，2022 年。

(4) A⁺企業創新研發淬鍊計畫

為蓄積企業研發能量，經濟部產業技術司（前身技術處）自 2014 年起推動「A⁺企業創新研發淬鍊計畫」，引導企業投入更具價值的前瞻產業技術開發、鼓勵產業鏈整合

，並協助業者建立研發組織與團隊、建構研發管理制度及發展核心技術能力或有特色的營運模式。

表 2-5 「A+企業創新研發淬鍊計畫」執行項目

項目	計畫內容
前瞻技術研發計畫	引導國內企業進行前瞻技術研發活動，開發 3 年後可符合市場需求的技術、產品或服務，亦鼓勵聯合新創企業、中小企業共同申請，以促進產業鏈發展。
鼓勵國內企業在臺設立研發中心計畫	以「研發環境建構」為主要任務，協助廠商建立完善研發組織與研發管理制度。
專案類計畫	快速審查臨床試驗計畫、國際創新研發合作補助計畫。
全球研發創新夥伴計畫	產業政策導向，盤點我國重點發展產業之技術缺口與需求，連結與我國產業互補互利之外國企業來臺從事創新研發活動。

資料來源：經濟部產業技術司，2022 年。

(5)傳統產業技術創新推動作法

經濟部產業技術司自 2007 年起執行「傳統產業技術創新推動作法」，以專案方式整合相關法人研究機構，運用科專技術與國內大專院校高階研發能量，推動關鍵模組自主化與開發特色化產品，協助傳統產業技術發展與升級。

表 2-6 「傳統產業技術創新推動作法」執行項目

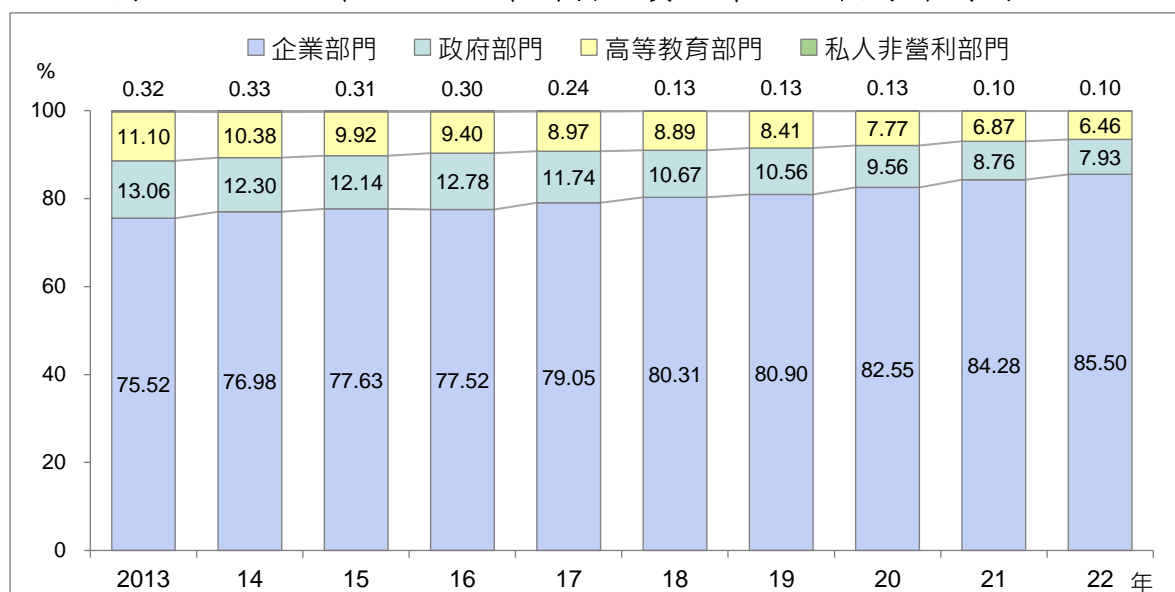
項目	法人推動在地產業科技加值創新	學界推動在地產業科技加值創新
計畫內容	藉由金屬中心及傳統產業創新聯盟等法人研發能量，推動產業技術精進與加值應用，選定水五金、金屬門窗及帷幕、航空零組件製造、食品加工、輸送機械設備製造、行動輔具等 6 項產業。	推動學界長期協助在地重點產業專案，導引學界研發資源與研發成果，應用於產業加值以深化產學鏈結帶動傳統產業發展。

資料來源：經濟部產業技術司，2022 年。

2.採行稅式支出必要性

根據國家科學及技術委員會統計，2022 年的全國總研發經費為 8,979.75 億元，較 2021 年的 8,206.32 億元，增長 9.42%。各部門研發經費投入，占全國總研發經費的比率，依序為：企業部門投入 7,677.58 億元（占 85.50%）、政府部門投入 712.28 億元（占 7.93%）、高等教育部門投入 580.46 億元（占 6.46%），以及私人非營利部門，僅投入 9.42 億元（占 0.10%）。企業部門一直是我國研發經費的主要來源，且企業部門研發經費占比呈攀升趨勢，由 2013 年的 75.52%，成長至 2022 年的 85.50%，上升 9.98 個百分點，且 2022 年企業部門研發經費成長率高達 11.01%。如圖 2-1 所示。

圖 2-1 2013 年至 2022 年研發經費比率—依執行部門別

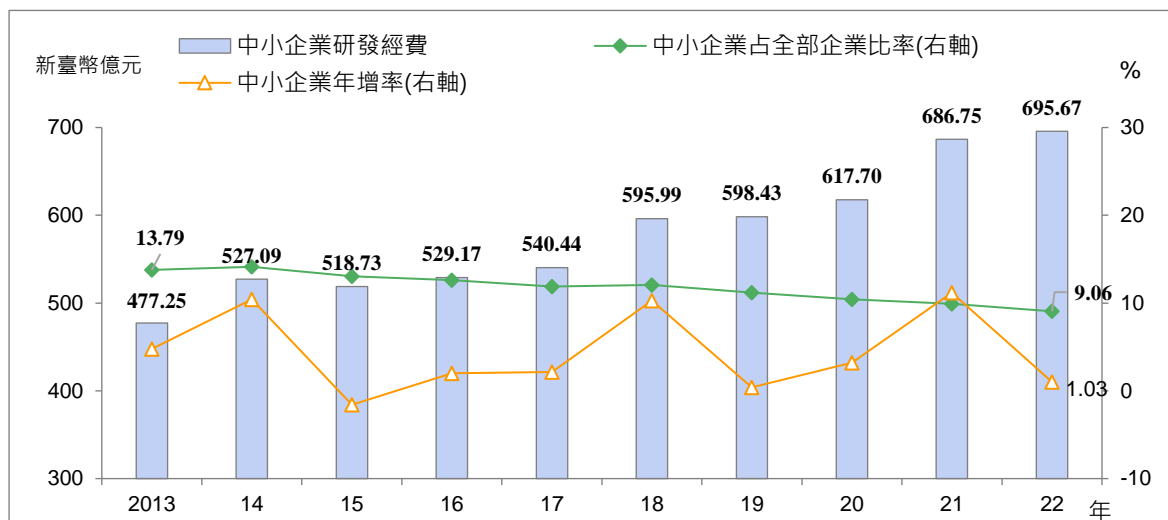


資料來源：國家科學及技術委員會（2023 年 12 月），《科學技術統計要覽 2023 年版》。

2022 年中小企業研發經費為 695.67 億元，占整體企業比率為 9.06%。觀察近 10 年企業部門之研發經費，中小企業研發經費占比，大致呈下降趨勢，由 2013 年的 13.79%，減少至 2022 年的 9.06%。但中小企業研發經費投入仍大致呈增加趨勢，自 2016 年起成長率由負轉正，2018 年及 2021 年成長率更超過 10%，如圖 2-2 所示。大企業研發經費投入，

自 2013 年起至 2022 年逐年攀升，2022 年的成長率高達 12.08%。

圖 2-2 2013 年至 2022 年中小企業研發經費概況



附註：中小企業係指員工人數未滿 200 人者。

資料來源：國家科學及技術委員會（2023 年 12 月），《科學技術統計要覽 2023 年版》。

整體來說，隨著臺灣整體研發規模持續成長，中小企業研發投入亦隨之增加，但占整體產業研發投入比重從 2013 年的 13.79% 降至 2022 年的 9.06%，減少約 4.7 個百分點，顯示中小企業占整體產業研發的重要性逐漸下降，雖現已有不少輔導或補助中小企業研發的機制，但受限於預算，補助規模增加有限且每案多訂有研發補助上限，對於支援中小企業提高研發能量助益有限。

爰透過延長研發投抵租稅優惠，讓中小企業提升研發能量就可享有更多的抵減稅額優惠，有利於提供中小企業擴大研發投入之誘因，提升中小企業研發的研發能量。

3. 國際做法

相關國家提供促進中小企業研發創新之租稅優惠作法，彙整如下：

(1) 韓國¹

根據租稅特例限制法第 10 條規定，研發投資抵減依技術類型及企業規模，設計不同抵減率，加碼條件視當年度研發費用占營收的比率（研發密度）而定，大企業最高為 40%、中小企業最高為 50%。

無抵減稅額上限規定，以納入最低稅負的方式處理，但中小企業可排除適用最低稅負規定。

表 2-7 韓國研發投抵抵減率規定

單位：%

技術類型	大企業	中堅企業 ²	中小企業	加碼上限
一般技術	0~2	8	25	-
新成長、關鍵技術	20	20	30	10
國家戰略技術	30	30	40	10

註：研發投抵加碼條件為「當年度研發密度乘以 3 倍」加碼抵減。
資料來源：韓國企劃財政部、租稅特例限制法。

A. 施行期間

(a) 一般技術：無規定施行期間。

(b) 新成長、關鍵技術：2022 年 1 月 1 日至 2024 年 12 月 31 日。

(c) 國家戰略技術：2021 年 7 月 1 日至 2024 年 12 月 31 日。

B. 適用範疇

¹ 資料來源：<https://www.law.go.kr/법령/조세특례제한법>

² 韓國中堅企業定義係根據《中小企業基本法》第 2 條第 3 項認定為中小企業的公司，在上一營業年度主營業務領域及銷售額符合有下列情形之一者：(1) 前三個營業年度銷售額年均增長率在 15/100 以上的公司；(2) 前三個營業年度研發投入與銷售額的平均比率為 2/100 或以上的公司。

(a)一般技術：無限制技術範疇。

(b)新成長、關鍵技術：

為考量未來前景與產業競爭力之必要技術，根據租稅特例限制法之子辦法「租稅特例限制法施行令」，共涵蓋 13 個領域。

表 2-8 研發投抵新成長、關鍵技術涵蓋領域

領域	子領域
未來車	自駕車、電動車
智慧資訊	物聯網、雲端、大數據、裝戴式智慧器具、資訊科技融合
下一代軟體及安全	軟體科技、安全融合
數位內容	虛擬實境(VR)、擴增實境(AR)、遊戲及電影等影視文化製作技術
下一代電子資訊設備	智慧型半導體感測器、半導體等材料及零組件、OLED、3D 印刷
下一代廣播及電信	5G 行動電訊、UHD
生技健康	生物醫藥、複方藥、醫療裝置、醫護產品、農業生技
新能源事業及環境	儲能系統 (ESS)、發電系統、核能、污染防治
複合及集成材料	高性能紡織、極輕金屬、鈦
機器人	高科技製造用機器人、醫護型機器人、服務型機器人、一般機器人
航太	無人機、太空科技
先進材料、零組件、設備	先進材料、先進零組件、先進設備
碳中和	碳捕捉及封存、氫能、再生能源、能源效率提升

資料來源：韓國租稅特例限制法施行令。

(c)國家戰略技術：

涵蓋 6 個領域，為半導體、電池、疫苗、顯示器、氫能、未來交通工具（如電動車、自駕車），根據子辦法「租稅特例限制法施行令」於 2023 年 6 月 7 日發布之附表，如下表所示。

表 2-9 研發投抵國家戰略技術涵蓋領域

	領域	技術（列舉）
半導體	記憶體	15 奈米以下的 DRAM 和 170 層以上的 NAND 快閃記憶體等的設計/製造技術
	設計、製造與封裝技術	7 奈米以下用於車用、能效提升、功率半導體、DDI 等系統晶片(SoC)設計與製造；2D/2.5D/3D 封裝測試
	材料、零件、設備	15 奈米以下 DRAM、170 層以上 NAND 及系統單晶片(SoC)相關材料、零件與設備的開發製造
電池	商用電池	高能量密度、高輸出、長壽命、高性能的鋰二次電池(可充電電池)製造技術等
	次世代電池	基於超高性能電極或固態電解質的次世代二次電池製造技術
	材料、零件	高容量正極材料(鎳含量 80% 以上)、長壽命陽極材料(充放電 1000 次以上)製造技術等
疫苗	開發生產	應用抗原、核酸、病毒載體等的疫苗製造技術
	試驗	使用細胞、動物的非臨床試驗和臨床一、二、三期試驗技術
	原料	疫苗開發、製造所需的原料、原材料及免疫輔助劑開發、製造技術等
顯示器	面板技術、材料、設備	QD 奈米材料顯示器、面板製造用沉積/塗層材料、防護膜電晶體成型設備
氫能	製造、儲存、電池零件技術	水電解潔淨製氫技術、氫燃料儲存裝置製造技術、燃料電池專用零組件製造等
未來交通工具	系統、感測器技術	高效驅動系統技術、功率轉換與充電系統技術、駕駛狀態識別感測器技術等

資料來源：韓國租稅特例限制法施行令。

(2) 日本³

根據經產省公布之「令和 5 年度（2023 年）經濟產業稅制修正案」，研發投資抵減優惠以研發成長率及企業規模，設計不同抵減率，大企業最高為 14%、中小企業最高

³ 資料來源：經產省，https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/about_tax.html

為 17%。抵減稅額上限決定於企業研發密度及研發成長率，大企業及中小企業抵減稅額上限最高皆為 35%。

表 2-10 日本研發投抵抵減率規定

企業規模	研發成長率(R)	抵減率
大企業	R>12%	11.5% + (R-12%)×0.375; 上限 14%。(註 2)
	-30% ≤ R ≤ 12%	11.5% - (12% - R)×0.25
	R ≤ -30%	1%
中小企業	R>12%	12% + (R-12%)×0.375; 上限 17%。(註 3)
	R ≤ 12%	12%

註 1：研發成長率=(當年度研發費用-前 3 年平均研發費用)/前 3 年平均研發費用。

註 2：研發密度>10%者可適用加碼抵減率，加碼後抵減率=「加碼前抵減率+(研發密度-10%)×0.5×加碼前抵減率」，其中「(研發密度-10%)×0.5」最大為 0.1，加碼後抵減率不能超過 14%抵減率上限。

註 3：研發密度>10%者可適用加碼抵減率，加碼後抵減率=「加碼前抵減率+(研發密度-10%)×0.5×加碼前抵減率」，其中「(研發密度-10%)×0.5」最大為 0.1，加碼後抵減率不能超過 17%抵減率上限。

註 4：研發密度為研發費用占當年度及前三年度平均營收之比率。

表 2-11 日本研發投抵抵減稅額上限規定

企業規模	研發密度(D)	抵減稅額上限(U)
大企業	D> 10%	25%~35%
	D≤ 10%	20%~30%
中小企業	D > 10%	25%~35%
	D ≤ 10%	25% 或 35%

註：研發密度為研發費用占當年度及前三年度平均營收之比率。

施行期間自 2023 年 4 月 1 日起至 2026 年 3 月 31 日止共 3 年。

(3)美國

企業可就以下兩者擇一適用：

A. 傳統研發投抵 (Regular research credit, RRC)^{4、5}

企業首先須計算指定測試期間總研發支出占同期總營收之比率，該比率與 16% 取其小者做為固定基數百分比 (fixed-base percentage)，並將固定基數百分比乘上過去四年年平均營收，該數值與當年度研發支出的 50% 取其大者做為基數，將當年度研發支出減去該基數後視為研發支出增額部分，該部分享有 20% 抵減率。

B. 替代簡化型研發投抵 (Alternative simplified credit, ASC)⁶

自 2009 年 1 月 1 日起，若企業當年度研發支出大於前三個年度平均研發支出的 50%，可就當年度增額部分享有 14% 抵減率。若企業於過去三年中的任一年沒有符合規定的研發支出，則抵減率為 6%。

(三) 成本效益分析

1. 稅收面

根據本報告第四部分評估結果，採行稅式支出後，最終收入損失法下估計租稅損失計 10.89 億元，並產生 11.13 億元租稅效益，淨效益約達 0.24 億元，顯示本次修法具有淨效益。

2. 非稅收面

(1) 垂直及水平公平

⁴ 資料來源：<https://www.adp.com/resources/articles-and-insights/articles/r/r-and-d-tax-credit-calculation.aspx>

⁵ 資料來源：<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/41>

⁶ 資料來源：<https://www.adp.com/resources/articles-and-insights/articles/r/r-and-d-tax-credit-calculation-methods.aspx>

本次修法將可能產生以下幾點衡平性的問題：在繳稅能力相同的納稅義務人方面，不在適用範圍內的納稅義務人，可能會在當年度因為無法抵減而繳納較高的稅額，產生水平不公平的情況；在繳稅能力不相同的納稅義務人方面，繳稅能力較高且在適用範圍內的納稅義務人，擁有較多的資源進行研發創新並獲得租稅抵減，相較於不在適用範圍內且繳稅能力較低的納稅義務人而言，有較高的負擔租稅能力，因而產生垂直不公平的現象。

(2)效率

適用本項租稅優惠措施之營利事業，皆以當前營利事業所得稅稅率 20%之單一稅率課徵，符合租稅中立性。雖提供租稅優惠會造成些微無謂損失，然而，中小企業增加研發支出有利於提升經濟動能、創造就業機會，進而提高產業運作效率。

(3)經濟或社會發展

中小企業研發投抵租稅優惠有利於帶動經濟動能提升，提高中小企業薪資水準、降低失業率，進而使勞動生產力增加、民間消費力增加的外溢效果，進一步帶動經濟成長與發展。

(4)行政及遵從成本

根據財政部公布的 111 年《財政統計年報》，111 年營所稅實徵淨額為 10,272.79 億元，徵課費用為 23.83 億元，換算實徵淨額每 1,000 元將產生 2.32 元的徵課費用。就本

文第四部分所推估，運用最終收入損失法可能產生之徵課費用為 510.86 萬元⁷。

(四) 可行性分析

1. 成本效益分析結果

根據前述成本效益分析，採行稅式支出後，在稅收面所產生的租稅效益高於租稅損失，因而具有租稅淨效益；至於在非稅收面，租稅優惠產生的效益，讓可能產生的水平不公平及垂直不公平現象都可望減輕，也符合租稅效率，且對經濟及社會發展都有正面的影響，對於行政成本的影響不大。綜合前述顯示不管在稅收面或非稅收面，本條例採行稅式支出尚稱可行。

2. 環境分析

近 10 年臺灣中小企業研發投入規模雖有增加，但占整體產業研發投入比重卻呈現下降趨勢，顯示中小企業占整體產業研發的重要性逐漸下降，現有輔導或補助機制提升中小企業擴大研發支出效益有限。

現不少國家持續提供中小企業研發創新之租稅優惠，政府延長中小企業發展條例研發投資抵減有利於提供中小企業提升研發規模之誘因，讓臺灣中小企業站在拓展國際市場的公平立足點。

3. 是否與其它稅式支出重複或計畫配合

⁷ 計算方式： $[(10.89 \text{ 億元} + 11.13 \text{ 億元}) \times 2.32 / 1000]$

產業創新條例第 10 條及生技醫藥產業發展條例第 5 條皆有提供產業研發投資之租稅優惠，如中小企業申請適用上開條例中有關研發之租稅優惠措施，則不得再申請適用本項租稅優惠措施。

4. 預期貢獻

延長中小企業發展條例第 35 條研發投抵之施行，有助於促進投資、降低失業率及提高勞動生產力之效益，進一步充實整體產業研發能量，提供轉型升級助力。

5. 前期政策實際成效

據本署統計，中小企業依中小企業發展條例第 35 條申請研發投抵，研發支出由 103 年的 14.93 億元，逐年成長至 111 年的 96.62 億元，年平均成長率約 29%，研發支出共計 461.59 億元；同期可抵減稅額自 1.84 億元上升至 12.69 億元，共計 60.10 億元，適用當年度抵減率 15% 之抵減稅額高於分 3 年度抵減率 10%。

表 2-12 申請適用中小企業發展條例第 35 條之情形

單位：億元

年度	研究發展支出	可抵減稅額		
		抵減率 15%， 抵減當年度	抵減率 10%， 抵減 3 年度	合計
103	14.93	1.04	0.80	1.84
104	30.24	2.39	1.43	3.82
105	38.52	2.54	2.16	4.70
106	39.11	3.16	2.59	5.75
107	44.47	3.99	1.79	5.78
108	52.60	4.53	2.24	6.77
109	63.84	5.17	2.94	8.11
110	81.26	7.44	3.20	10.64
111	96.62	9.08	3.61	12.69
總計	461.59	39.34	20.76	60.10

資料來源：本署。

三、實施期間之合理性

本條修正後，實施期間至 122 年 12 月 31 日止，有利於中小企業因應國際情勢及國內景氣變化調整研發規劃，有利維繫中小企業研發動能。

四、稅式支出評估

(一) 評估資料之內容及範圍

1. 依表 2-12 統計資料，109 年至 111 年申請適用研究發展支出金額年平均數 80.57 億元⁸，又根據過去相關租稅優惠施行經驗，自發比重約占 6 成，誘發比重約占 4 成，爰假設本項租稅優惠不延期，中小企業每年研究發展支出金額為 48.34 億元⁹。
2. 根據產業創新條例第 10 條研發投抵 108 年延長施行，達到提升產業進行研發投資之意願，109 年申請適用研發投抵之成長率為 15%，較 105 年至 108 年平均成長為 9%，高出六個百分點，本報告以此作為中小企業發展條例研發投抵延長施行之政策效果，推估每年誘發之研發支出金額為 37.06 億元¹⁰。
3. 有限合夥實務上適用之家數有限，本報告忽略不計。
4. 依表 2-12 統計資料，中小企業擇定 15% 抵減率抵減當年度應納稅額之研發支出占比約 55%¹¹，擇定 10% 抵減率抵減 3 年度應納稅額之研發支出占比約 45%¹²。

⁸ 計算方式： $[(63.84 \text{ 億元} + 81.26 \text{ 億元} + 96.62 \text{ 億元}) / 3]$

⁹ 計算方式： $(80.57 \text{ 億元} \times 0.6)$

¹⁰ 計算方式： $[(80.57 \text{ 億元} \times 0.4) + (80.57 \text{ 億元} \times 6\%)]$

¹¹ 計算方式： $\{(39.34 \text{ 億元} / 15\%) / [(39.34 \text{ 億元} / 15\%) + (20.76 \text{ 億元} / 10\%)]\}$

¹² 計算方式： $\{(20.76 \text{ 億元} / 10\%) / [(39.34 \text{ 億元} / 15\%) + (20.76 \text{ 億元} / 10\%)]\}$

- 5.產業誘發效果：推估誘發研究發展支出金額為 37.06 億元，本報告利用 CGE 模型推估(參考附表)，GDP 增加 226.79 億元。
- 6.營業盈餘占 GDP 比率：根據行政院主計總處國民所得統計年報國內生產毛額分配面結構，營業盈餘比率近 3 年(109 年至 111 年)平均占 GDP 之 35.2%。
- 7.根據 109 年度營利事業所得稅結算申報核定統計專冊，整體營利事業所得稅之平均有效稅率為 13.94%。
- 8.本條文第 2 項加速折舊之優惠為應納所得稅額繳納時點的延後，非屬實質稅負的減免，且實務上適用之家數有限，故本報告忽略不計。

(二)稅收影響數之評估

1.最初收入損失法

$$\begin{aligned} &= \text{研發支出金額} \times \text{中小企業擇定抵減率之比例} \times \text{抵減率} \\ &= 48.34 \text{ 億元} \times 55\% \times 15\% + 48.34 \text{ 億元} \times 45\% \times 10\% \\ &= 6.16 \text{ 億元} \end{aligned}$$

2.最終收入損失法租稅損失

a.最初收入損失法所帶來之稅收損失+誘發研發投資產生之稅收損失

$$\begin{aligned} &= 6.16 \text{ 億元} + (\text{誘發研發支出金額} \times \text{中小企業擇定抵減率之比例} \times \text{抵減率}) \\ &= 6.16 \text{ 億元} + [(37.06 \text{ 億元} \times 55\% \times 15\%) + (37.06 \text{ 億元} \times 45\% \times 10\%)] \end{aligned}$$

=6.16 億元+4.73 億元

=10.89 億元

b.誘發研發投資帶動營所稅增加之效果

=新增之營業盈餘×營所稅率有效稅率

=GDP 增加數×營業盈餘占 GDP 比率×營所稅率有效稅率

=226.79 億元×35.2%×13.94%

=11.13 億元

c.最終收入損失法推估值

=-10.89 億元+11.13 億元=0.24 億元

3.等額支出法

根據經濟部產業發展署「產業升級創新平台輔導計畫」補助廠商金額統計資料進行推估，平均每年度政府補助約 16.48 億元，依過往補助經驗，廠商投入 1 元，約可獲得 0.39 元的補助款。假設以此補助比例試算，推估政府採補助方式財政支出約為 14.45 億元(37.06 億元×0.39)，相較之下採行租稅優惠措施較為有利，如表 4-1 所示。

表 4-1 中小企業發展條例第 35 條研發投抵租稅效益評估

單位：億元

	最初收入 損失法	最終收入損失法			等額支 出法
		租稅損失	租稅效益	淨效益	
第 35 條	6.16	10.89	11.13	0.24	14.45

資料來源：本研究自行估算。

五、財源籌措方式

依「最初收入損失法」評估產生 6.16 億元租稅損失；而根據「最終收入損失法」，租稅效益達 11.13 億元，可產生約 0.24 億元租稅淨效益，故無須另外籌措財源。

六、稅式支出績效評估機制

(一) 評估指標及其評量標準

本稅式支出為提供中小企業研發投抵租稅優惠評估，評量指標以研發投抵金額為衡量之參考。

(二) 評估期間及週期

以本條例適用期間作為評估期間，本條例修正通過後三年作第一次評估，實施滿五年再評估一次。

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。

七、總結

稅式支出報告之租稅措施，依「最初收入損失法」及「最終收入損失法」評估如下：

- (一) 採最初收入損失法當年度有 6.16 億元的稅損。
- (二) 採最終收入損失法當年度有 10.89 億元的稅損及 11.13 億元的租稅收益。
- (三) 當年度租稅淨效益為 0.24 億元。
- (四) 採等額支出法，政府需補貼 14.45 億元。

綜上，本條措施將可帶來正面的租稅淨效益，如以補助的方式達到相同政策效果，金額將明顯高於稅式支出，故租稅措施相對有利。

附表 CGE 模型理論架構

透過一般均衡模型 (Countable General Equilibrium Model; CGE)，配合臺灣地區投入產出表 (Input-Output Table) 及 GTAP 相關參數資料庫，可實證模擬求解出單區域 (臺灣) 均衡時之各產業、生產要素、消費、投資與儲蓄等均衡值，亦可求解當經濟環境受到政策工具調整時，總體經濟均衡值之改變，並進行政策衝擊之模擬與分析。以下將分別對本研究所使用的一般均衡模型之生產部門、投資部門以及家計部門之行為模式進行說明。

A. 生產者結構

在總體經濟的靜態模型架構中，本研究所採用的模型乃以 ORANI-G 模型為基本型，並輔以 Johansen 多部門模型 (Johansen, 1960) 的架構為基礎做進一步的延伸，描述總體產業經濟體系的可計算均衡分析模型。在 ORANI-G 中，允許每一產業皆能生產數種不同的產品，產業在生產過程中所使用之中間投入可能來自國產品或進口品，產業所使用的勞動投入可分為多種職業別，產業亦可能使用土地、資本與其他成本等原始投入，而生產出來的產品，可供國內市場或供出口使用。對於多投入、多產出的生產型態而言，可分性是重要的假設，而該假設的存在，使得圖 a 之巢式結構得以呈現。其主要的函數型態包括 Leontief 生產函數、CES (Constant Elasticity of Substitution, 固定替代彈性) 生產函數和 CET (Constant Elasticity of Transformation, 固定轉換彈性) 分配函數與 Klein-Rubin 效用函數。

本研究所使用的一般均衡模型之生產模式結構，於樹狀圖下層 (如圖 a) 由下而上表示廠商於進行生產活動時的要素投入。生產時直接投入的生產要素 (包括勞動、資本 (如固

定資本消耗及盈餘)與研發資本投入),以及區域內生產以及進口的各項中間投入,而生產要素投入經過固定替代彈性 CES (constant elasticity substitution) 方程組計算後,成為廠商的要素組合之一。CES 的生產函數表示不同種類的生產要素可以以某種形式互相替代,例如增加資本的投入,可以減少勞動的投入。CES 生產函數之形式如同式 1 所示,透過 CES 生產函數計算得到生產要素投入之最佳組合。

$$Y = A \left[\sum_{i=1}^n \delta_i X_i^{-\rho} \right]^{-1/\rho} \quad (1)$$

其中, Y 為廠商產出; X1, ..., Xn 為投入要素; A、 δ_i 和 ρ 為參數值,並且滿足 $\sum_{i=1}^n \delta_i = 1$ 。而廠商生產成本包括直接投入的生產要素成本及商品製造過程中購買其他行業商品進行加工或使用這些商品,後者稱為中間投入,包括由國內生產者購入或進口外國生產的商品。中間投入成本同樣經由 CES 生產函數進行計算後,匯入生產要素成本與其他生產過程中之必要開支,成為廠商生產過程的總成本。本研究將行政院主計總處公佈之 52 種主要產業整併為 30 種類別行業;另各產業生產之商品由主計總處公佈之產業關聯表之 166 項產品整併為 65 項產品。因此,本研究的中間投入共計 30 個行業、65 項商品。

本研究所使用的一般均衡模型中,一個重要的假設條件為原始投入間是可分的 (separable),並且使用 CES 生產函數對各項要素投入進行加總,得到總合原始投入 (aggregate primary input)。另使用相同的 CES 生產函數對區域內生產與進口的中間投入進行加總,得到總合中間投入 (aggregate intermediate input)。

在圖 a 之樹狀圖的最上層，則假設總合原始投入與總合中間投入無替代性，並使用 Leontief 生產函數對兩者進行加總，得到該產業最終的生產量。Leontief 生產函數的函數形式如下所示：

$$\bar{Y} = C \times \text{Min}[B_1, \dots, B_n] \quad (2)$$

其中， \bar{Y} 為投入面總產出， B_1, \dots, B_n 為各投入面總合，包含總合中間投入和總合原始投入， C 為一參數值。若從生產供給面來看，則是樹狀圖之最上層，透過 CET (constant elasticity of transformation) 生產函數，對於所供給的產品進行加總，亦可以得到該產業之最終生產量。CET 的函數形式如下式：

$$Q = B \left[\sum_{i=1}^G \gamma_i Y_i^{-\rho} \right]^{-1/\rho} \quad (3)$$

其中， Q 為供給面產出； Y_1, \dots, Y_G 為各商品來源之產出水準； B 、 γ 和 ρ 為參數值，並且滿足 $\sum_{i=1}^G \gamma_i = 1$ 。

本研究所使用的一般均衡模型將藉由事先估計出的參數差異，將總合原始投入下的資本投入，區分各項資本投入之邊際效果，以評估各項政策情境之效益。

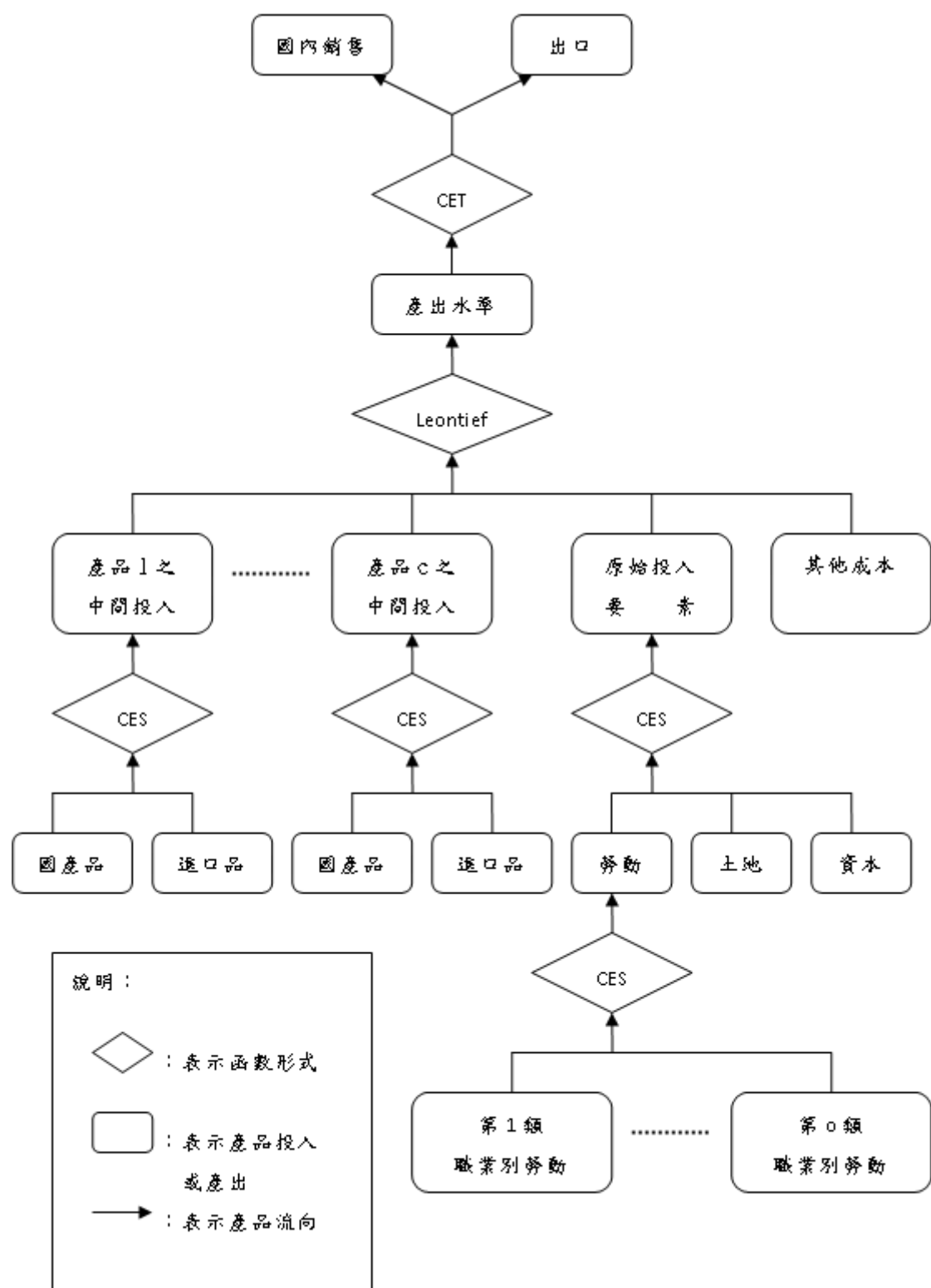


圖 a 生產結構圖

B.投資結構

本研究所使用的一般均衡模型中，假設各產業之資本財乃因各別生產函數而有所限制，而在此限制條件之下，各產業極小化其固定資本形成之成本。其中，資本財之生產是來自於國內自產與國外進口之中間產品作為投入，並以 CES 生產函數（式(1)）進行加總。最後，再將各種不同的資本財透過 Leontief 生產函數進行加總，即為各產業之總合資本財數量。

CGE 模型對資本假設為透過國內生產之投入與進口之投入所生產得來之資本財，生產函數的巢式結構與處理中間投入時相同，原始投入不作為投資財之投入。簡而言之，CGE 模型之投資需求函數是透過求解兩層投資者之成本極小化問題而來，第一層以 CES 生產函數為限制式，求解進口品與國產品之總成本極小化；第二層再以 Leontief 生產函數進行加總，最後，還需要零利潤條件式，讓每單位資本財之價格等於其成本。

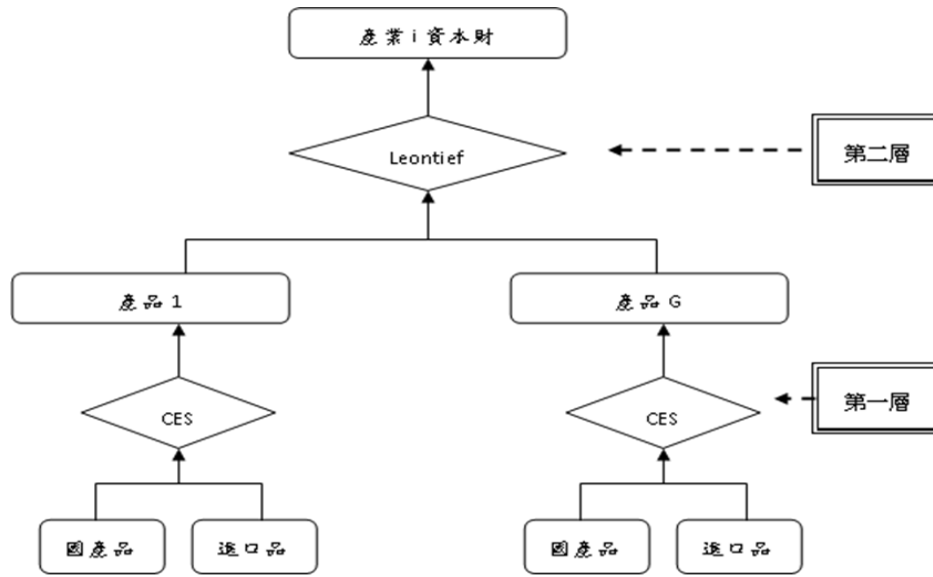


圖 b 投資行為之巢式結構

C. 家計消費結構

在家戶消費上，ORAN-G 模型採用 Klein-Rubin (1947-1948) 效用函數作為其消費函數，此消費函數為一線性支出系統，即家計單位對每一種商品的支出為該商品的價格及家計單位總支出的線性函數，函數如下所示：

$$U(Z_1, \dots, Z_C) = \sum_{i=1}^C S_i^{Lux} \ln(Z_i - Z_i^{Sub}) \quad (4)$$

其中， Z_i 為消費者對 i 商品的總需求， Z_i^{sub} 為視 i 商品為必需品的消費者需求； $Z_i - Z_i^{sub}$ 則為視 i 商品為奢侈品的消費者需求，且隨著所得增減而變動； S_i^{Lux} 為視 i 商品為奢侈品的消費者需求，占總奢侈品需求的比例。然而，家戶單位對於各商品擁有的份額比例，決定於家戶單位的所得和商品的相對價格，藉此影響消費者效用函數大小。

Klein-Rubin 函數內訂有各產品的基本生活需求，僅超過基本需求以上的奢侈性需求受產品價格變動影響。此一函數

形式允許消費者對不同產品的支出份額隨所得增減而改變，反應消費者會隨所得水準上升，而改變其消費型態。最後，將國內各商品別的家戶消費加總成為國內家戶的總消費，而各項消費之商品，各來自於國內自產以及國外進口，若將國內自產與國外進口之商品以 CES 函數進行加總，即為各項商品之總供給。

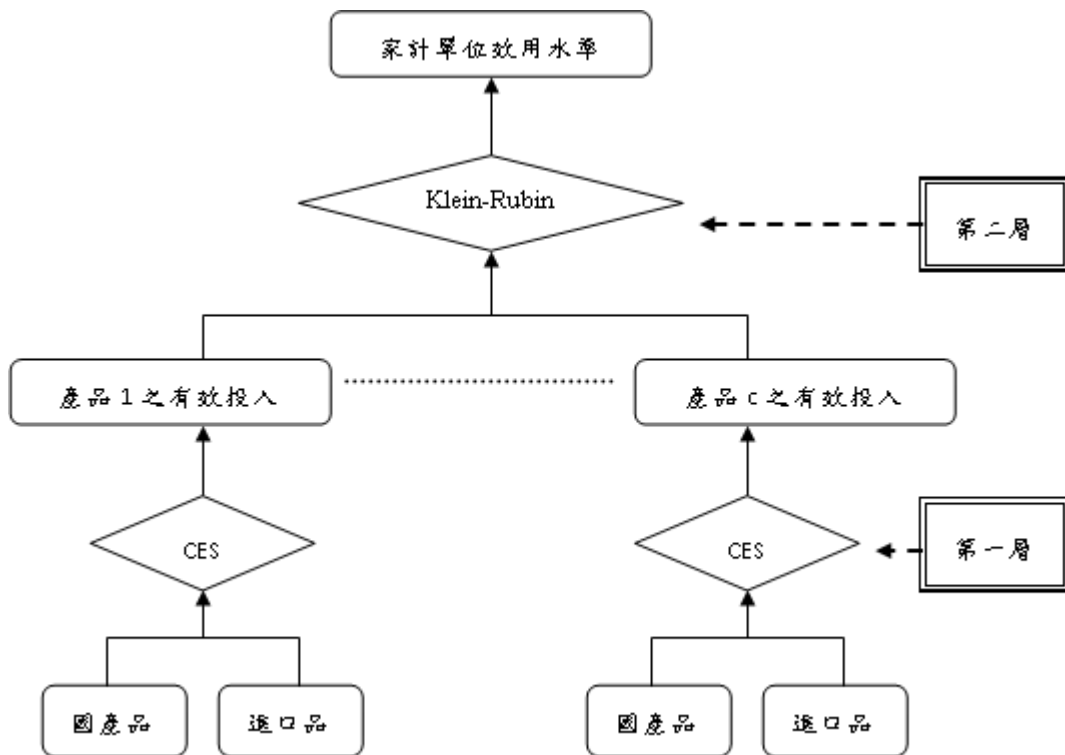


圖 c 消費行為之巢式結構