

國立屏東商業技術學院企業管理系

畢業專題

所得基本稅額條例之探討  
暨其對營利事業有稅效率之影響

指導教授：張俊文 老師

學生：曾彩嘉、徐香琳、廖佩雯、汪品含、陳育瑩

中華民國 100 年 5 月

# 所得基本稅額條例之探討 暨其對營利事業有稅效率之影響

## 摘要

本研究首先藉由整理相關文獻，暨財政部有關所得基本稅額條例（最低稅負制）之解釋函令，針對所得基本稅額條例之內容做廣泛了解與探討，其次以抽樣方式，由上市、櫃公司中以(1)不分產業(2)高科技產業 v.s.傳統產業方式，分別比較所得基本稅額條例的實施，對企業有稅效率之影響。

研究結果:

- (1) 若不分產業，最低稅負制實施前後，企業之有稅效率有顯著差異
- (2) 最低稅負制實施前後，傳統產業(以紡織業為例)之有稅效率並無顯著差異；高科技產業(以光電業為例)之有稅效率則具有顯著差異。

# 目錄

第一章 緒論	
第一節 研究動機	P4
第二節 研究問題與方法	P6
第三節 研究架構	P6
第二章 法令制定過程與文獻整理	
第一節 我國稅制之歷程	P7
第二節 我國最低稅負制之立法沿革	P8
第三節 我國最低稅負制之法規範	P11
壹、 營利事業基本稅額之計算	P11
貳、 個人基本稅額之計算	P12
參、 不適用對象	P14
肆、 罰則	P14
第四節 有關營利事業有效稅率影響之實施研究	P15
第五節 最低稅負之於高科技產業與傳統產業	P16
第三章 最低稅負制之內容	
第一節 營利事業之最低稅負制	P17
第二節 個人之最低稅負制	P24
第三節 營利事業最低稅負制例示	P29
第四節 最低稅負制對營利事業之影響實證	
第一節 研究假說	P37
第二節 變數之定義	P37
第三節 樣本和資料來源	P38
第四節 實證結果與分析	P39
第五章 結論與建議	P41
參考資料	

# 表目錄

1.1 營業事業主要減免項目·····	P4
2.1 各業不同稅率下補徵 AMT 之平均家數及稅額比較表·····	P16
3.1 各國最低稅負之稅率·····	P19
3.2 將 OBU 免稅所得納入 AMT 稅基之影響·····	P21
3.3 最低稅負制實施前後對企業衝擊比較一覽表·····	P23

# 第一章 緒論

## 第一節 研究動機

我國長期以來爲了達成企業發展、獎勵投資及扶植特定產業等目的，採取各項租稅減免政策來提升臺灣企業的競爭力。長期實施的結果使得減免範圍逐漸擴大，利益集中在特定產業及少數個人手中，導致高所得的公司與個人免繳稅負或稅額甚低之情形，不僅使租稅公平性受到嚴重質疑，亦因稅基遭受嚴重侵蝕，而造成政府稅收短絀、財政失衡。以2003 年度爲例，財政部的數據資料顯示，在營利事業租稅減免上，724 家高科技產業（占有樣本營利事業家數的0.15%）平均每家所享有的租稅減免爲2.14 億元；其餘489,406 家傳統產業（占有樣本營利事業家數的99.85%）平均所享有的租稅減免僅有16.6 萬元(表1.1)。由此可知，在營利事業部分，租稅減免優惠對象集中於少數的高科技產業，使得高科技產業與傳統產業間租稅不公平之現象極爲嚴重。

	高科技產業		其他營利事業		合計	
家數	724 家	0.15%	489,406 家	99.85%	490,130 家	100%
總產業享有免稅所得額	1,184 億	70%	509 億	30%	1693 億	100%
每家企業享有免稅所得	1.64 億元		10.4 萬元		--	
總產業享有投資抵減額	368 億	54.84%	303 億	45.16%	671 億	100%
每家企業享有投資抵減	5,083 萬元		6.2 萬元		5089.2 萬元	

資料來源：財政部2005

有鑑於此，爲了促進我國稅制之公平性及健全我國的財政收支，政府乃積極檢討各項租稅優惠的適當性。然而，現行與租稅優惠有關的法律繁多，逐一修法勢必曠日廢時，因此我國參考美國、韓國、加拿大等國的作法，於2006 年 1 月1 日起正式實施「所得基本稅額條例」（即最低稅負制），使在原先所得稅法下僅需繳納低稅負或無需繳納稅負的企業或個人，皆能依照此條例繳納基本稅額。依據我國「所得基本稅額條例」第七條規定，在計算營利事業之基本所得額時，應先就所得稅法規定之課稅所得加回現行法律中規定的多項免稅所得。將上述計算出的基本所得額乘以適用之稅率即可得出營利事業應繳納的基本稅額。當營利事業依所得稅法計算的一般所得稅額高於或等於此一基本稅額者，其應納稅額不受所得基本稅額條例影響，只須依所得稅法等相關規定繳納一般所得稅額即可；但若營利事業的一般所得稅額低於此一基本稅額時，除應按所得稅法等相關法律規定繳納一般所得稅額外，應另就基本稅額與一般所得稅額之差額繳納所得稅，且其差額不得以其他法律規定的投資抵減稅額減除之。

由上述所得基本稅額條例的規定可知，當營利事業原先所享受的租稅減免優惠愈多以致於其租稅負擔愈低時，該營利事業受到所得基本稅額條例的影響愈大，所須補繳的稅額可能愈多；反之，原先租稅負擔相對較大的營利事業，其受到所得基本稅額條例的影響即相對較小。而在企業租稅負擔的衡量上，由於公司的有效稅率代表著企業享受各項租稅優惠後的結果，因此各國政府及學者（如陳明進，2003；Manzon and Smith, 1994; Gupta and Newberry, 1997 等）大多利用「有效稅率」（effective tax rates）來衡量企業的租稅負擔情形。當各企業或各產業間有效稅率的分布狀況頗為不均時，通常代表著租稅減免優惠的實施可能存有租稅不公平之疑慮。以我國產業為例，高妮瑋（2006）顯示在實施最低稅負制之前，台灣高科技產業的平均有效稅率約為6.8%，而傳統產業的平均有效稅率則約為15.0%。由此可見，我國於最低稅負制實施前，高科技產業與一般傳統產業的租稅負擔情形實有不公平之現象。目前我國最低稅負制對營利事業之徵收率為10%，因此在最低稅負制實施後，我們可預期享有較多租稅減免優惠的高科技產業，由於在最低稅負制實施前平均的有效稅率比起傳統產業而言偏低，故最低稅負制之實施對此一產業的影響應屬最鉅。

據此，本研究之動機即在於探討最低稅負制實施前後我國企業中包括高科技產業與傳統產業之比較租稅負擔程度（以有效稅率衡量）之改變，用以評估最低稅負制之實施是否能有效減輕現行稅制下產業間租稅負擔不公的現象。

## 第二節 研究問題與方法

本研究首先針對所得稅法及所得基本稅額條例之規定做廣泛了解，進而蒐集相關文獻及期刊雜誌，暨財政部有關最低稅負制之解釋函令，加以比較、分析及探討。其次在探討最低稅負制之實施對我國營利事業實質稅負影響部分，根據過去文獻已證實對有效稅率顯著影響的因素當控制變數，進而考慮最低稅負制是否對企業有效稅率有顯著影響，以判斷最低稅負制之成效，研究基礎資料以取自公開資訊觀測站台灣上市、櫃公司之財務數據進行實證。

## 第三節 研究架構

本文共分為五章，除本章緒論外，第二章為法令制定過程與文獻，第三章介紹最低稅負制之內容，第四章則作最低稅負制對營利事業之影響實證，第五章為結論與建議。

## 第二章 法令制定過程與文獻整理

### 第一節 我國稅制之歷程

回顧我國的稅制歷程，在歷次重大的改革之餘，仍不免存在諸多問題，其中就屬約在 20 多年前的「經革會」時期，當時提出要建立「稅基廣、稅率低」的稅制。稅基廣，減少特權與優惠；稅率低，減輕稅負與逃漏誘因，緩和課稅的扭曲效果，最具根本影響。

我國第一次的稅制大改革，於民國 57~59 年間，改革內容包括修訂綜合所得稅制度、修訂獎勵投資條例、稅務資料電腦化等；第二次的稅制大改革，則為民國 76~78 年間，改革包括調整綜合所得稅稅率及級距、刪減貨物稅項目、國稅由地方改為中央徵收；而最近幾年的稅制改革，即可為我國稅制第三次大改革。

在民國七十七年的第二次稅負改革委員會，提出「降低稅率，擴大稅基」的稅制改革基本原則。為能兼顧財政收支整體的考量，所有建議方案在維持收入不變的條件下，盡皆以「包裹」的方式設計。可惜在立法過程中，政治的現實與利害主導一切，最終的結果是稅率調降方案都被接受而付之實施，取消減免或擴大稅基方案則皆未被採納而無法推行。因此政府在稅制上便不敢再有積極性的改革作為，以免「賠了夫人又折兵」，造成更多的困擾。

然而隨著經濟發展的愈趨國際化與自由化，資金與人力的移動障礙減少，相對偏高的稅負自然容易對企業或個人的投資選擇造成負面衝擊，不利我國的國際競爭。面對此一情勢，政府只好採用更多的減免租稅優惠措施，希冀能降低或抵銷對企業或個人的不利影響。

在過去，我國稅制的改革重點幾乎落在稅徵效率的追求上，加上基於對經濟、社會發展之考量，又傾向於採取租稅減免方式已達特定目的(稱之為稅式支出)，以至於實施結果是造成租稅減免範圍不斷擴大，減免利益並有集中特定產業或個人之現象，破壞了租稅公平，使得我國稅制結構的扭曲漸次陷入惡性循環，難以改善。

自財稅資料中心統計中，發現薪資所得為主要稅收來源，其中又以年所得 0 至 37 萬元者占多數。稅法中優惠扣減項目甚多，但薪資所得者僅有薪資所得特別扣除額一項，其他項目則甚少適用機會。加上近年來政府本著提振景氣，提供投資誘因的想法，擴大傳統製造業五年免稅、員工分紅配股依面額課稅、制定企業併購法，免徵企業併購的印花稅、契稅、證交稅與營業稅；企業營運總部與運籌中心之特別免稅、企業與金融機構的合併享受減免優惠、制定金融資產證券化條例，免徵印花稅、契稅、證交稅與營業稅，特殊目的的信託財產收入比照銀行業營業稅率課徵等，一連串租稅減免措施幾乎全為財團、企業量身訂作，民間投資的效果尚未顯現，國家財政卻早因稅基遭受侵蝕，收支嚴重失衡。

然而，稅制就像一國經濟的調節器，是推動經濟起飛的力量，也是抑制產業過度蓬勃的滅火器，因此除了租稅不公平的問題外，我國整個租稅制度已不再能

完全配合當前經濟規模，特別是自民國 49 年以來，我國對企業投資的獎勵措施，向來有增無減，對國家財政方面幫助不大。

爲了消除人民的不平，彌補租稅制度不合理，故當前的租稅改革多以強調在租稅公平性的追求，例如近年來陸續實行之遏止捐地節稅歪風、制定移轉訂價查核準則、規範網路交易課稅、解決頻道業者課稅問題等，都是朝向改善租稅公平的目標，所採取的必然作爲。

此間，「最低稅負制」的立法即是來自於解決此次租稅改革的困境。作法上先求突破諸多相互牽制因素中的某一環節，先將只有有錢人才能享受的減免稅優惠，挑選出來另行課以基本必須承擔之稅負，藉以彌補正常稅制的陋習。稅基擴大後，經濟成長對政府稅收的貢獻方得以發揮，因而，財政收入充裕才能爲進一步降低稅率提供適當的稅改條件。尤有進者，最低稅負制也可以「稅率低、稅基廣」爲原則另行設計，以便做爲現行正常稅制的替代性選擇，故可作爲改革過程中的過渡性措施。

## 第二節 我國最低稅負制之立法沿革

根據九十二年度綜合所得稅申報資料顯示，在排名前四十名最高所得者中，有十五名平均稅率不到 1%，亦即每一百元所得所繳稅額不到一元，其中八名甚至無須繳稅，出現嚴重違反社會公平正義的現象。

財政部針對我國租稅不公的情況，參考其他國家最低稅負制之實施經驗並配合我國產業之實際狀況後，於民國九十四年六月十日公布最低稅負制初步草案，正式將這項重要的稅改項目端上臺面。財政部確定採行「替代式」的最低稅負制，且實施對象包括個人及營利事業。其後在同年六月十八日召開「賦稅政策及法令諮詢委員會」，第一次針對最低稅負制的草案，逐條進行討論。及至同年七月十九日，由當時的行政院副院長吳榮義率領的稅改小組通過了財政部所提最低稅負制方案，並於八月三十一日將「所得基本稅額條例草案」陳報行政院審查，而後行政院將該草案函請立法院審議，而立法院財政委員會排定十一月二日正式審查，終於在十二月九日於立法院三讀通過，自民國九十五年度起開始施行。

我國此次所得稅法增設特別法—所得基本稅額條例之修法過程可謂十分迅速、有效率，其原因除係政府爲貫徹施政方針外，亦因此一制度已歷經多次之研究討論，更參考了美國、韓國、印度及加拿大等國之作法，希望有效減緩過度使用減免稅所造成的社會不公平現象。

茲將政府與相關學者專家推行最低稅負制過程之研究重點及相關意見概述於下：

### 第一階段

民國九十四年六月二十八日召開「賦稅政策及令諮詢委員會」，第一次針對最低稅負制的草案，逐條進行討論。財政部規劃採行的最低稅負制爲「替代式」，亦即將一些「不合理」的減免稅項加回至一般稅制的稅基中，然後，再以之計算

新稅率下的最低應納稅額。雖然實施的對象包括企業與個人，但財政部認為，「為避免小規模營利事業或中低所得者，亦須繳納最低稅負」，故特在條文中將營利事業「加計免稅所得後之所得總額未達二百萬元者」以及個人「所得淨額加計免稅所得及扣除額之合計數未達一千萬元(或八百萬元)者」，皆排除適用。根據資料估算，如稅率訂在百分之十，須申報繳納最低稅負之營利事業最多五千四百家，約占全部營利事業申報家數的百分之零點八。此外，個人綜合所得淨額在一千萬元以上者，九十年度的申報戶計四千六百戶，僅占總申報戶的百分之零點零九。由此可見，財政部為縮小稅改的影響層面，採用了極端保守的設計概念。其次，最低稅負制的「所得排除門檻」與「免稅額」，設計的目的與意義乃是不相同的二個項目。前者指的是適用該制度的先決條件與標準；後者代表的則是內建在制度中稅負計算公式的一部分。換言之，所得排除門檻比較類似一種「資格」條件，而免稅額則比較像是計算稅額時遵循的具體「步驟」。定義上言，同樣是一千萬元，若為所得排除門檻，則高於此門檻標準者，全部的所得皆應適用最低稅負的計算，但若是免稅額，則所有的企業或個人都須先適用最低稅負，惟只有超過免稅額標準的對象，才需要繳納最低稅額。財政部的方案將性質不同的二者，混合使用，不但在其他國家經驗上未見，更違反了制度設計的專業要求。簡而言之，一開始設計的構想即過於限縮與窄化，從專業的角度言，該方案早已違背了最低稅負制的實施目的與精神。其中，最明顯的缺失有三，一是採用正面表列方式選納稅基項目；二為訂定過高的課徵起點或免稅額度，另一則是個人海外所得不納入稅基。此三者，被批評在最低稅負制的功能與效益上將大打折扣。其次，針對最低稅負制草案的相關意見，歸納如次：

1. 行政院版草案條文共計十八條，第一章總則、第二章營利事業基本稅額之計算、第三章個人基本稅額之計算、第四章罰則、第五章為附則。草案第三條規定，「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」，其排除者中包括「依第七條第一項規定計算之基本所得額在新台幣一百萬元以下之營利事業」(第九款)及「依第十二條第一項規定計算之基本所得額在新台幣六百萬元以下之個人」(第十款)等二種情況。由於前述金額乃是計算基本所得稅負時的「扣除額」，當基本所得高於此金額時才須計算營利事業或個人的基本所得稅額。惟若將此二者直接排除本法之適用，則只要營利事業或個人自行估算的基本所得額未達此標準，即可不必申報，稅法主管機關對於此類情形將無從審查或掌握其真實性。若因此而有逃漏或規避行為，亦將影響最低稅負制的實施成效。何況，將此二金額標準置於第三條中，其性質比較像是一種「門檻」條件，與草案中計算基本所得額公式中的「免稅額」標準，容易造成認知上的誤解與混淆，是故，此二款規定允宜從第三條中刪除。
2. 草案第十二條規定，「個人之基本所得額，為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計下列各款金額後之合計數」，其中包含保險給付、特定有

價證券(未上市櫃或私募)交易所得、非現金捐贈扣除、及員工分紅配股時價與面額之差額部分等四項。惟就海外所得與上市櫃證券交易所得二者，行政院一則考量到租稅協定困難與稅務稽徵成本太高等因素，暫不納入，另一則是擔心一次將此課稅全面適用於所有的證券交易所得，可能造成對資本市場過大的衝擊，故亦決定暫予排除。這種顧慮或有些許務實的道理，但為避免該法案通過後，行政院即心理鬆懈而延宕後續的改革，第十二條的條文中，應該增加對海外所得與上市櫃證券交易所得的「日出條款」，規定此二類所得在「法律實施三年後即自動依法課稅」。此外，有關第十二條第一項第三款規定，「依所得稅法或其他法律規定於申報綜合所得稅時減除非現金捐贈金額」，則應將其改為適用於所有各種捐贈，亦即將「非現金」文字刪除，以真正發揮遏止高所得者利用捐贈來規避稅賦的效果。

3. 草案第十三條規定，「個人基本稅額，為依前條規定計算之基本所得額扣除新台幣六百萬元後，按百分之二十計算之金額」。依照現行所得稅率級距，所得淨額超過三百七十二萬元以上者，即須適用最高的邊際稅率，且此一級距只有三萬戶左右，占不到全體申報戶的百分之一。由此觀之，六百萬元的扣除額的確過高且不合理，允宜往下調整至四百萬元左右。尤有甚者，扣除額訂的過高，將使得多數的有錢人不必計算最低稅額或最低稅額為零，此時，若其亦享有投資稅額抵減的優惠，則將給予這些人更大且更多的利用機會，增加課稅的扭曲與不公平。

## 第二階段

民國九十四年七月八日，行政院稅改小組討論後，初步擬定最低稅負之稅率在個人方面為 20%，營利事業為 10%。在個人部分，暫訂得加計免稅所得後未達 800~1000 萬元之個人，排除繳納最低稅負。營利事業最低稅負稅基則暫定包括「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」等受獎勵適用之免稅所得，及證券交易、期貨交易所得及國際金融業務分行之免稅所得。

## 第三階段

民國九十四年十二月九日，立法院三讀通過最低稅負制的所得基本稅額條例，個人課稅所得額門檻為六百萬元，稅率百分之二十，營利事業課稅所得額門檻為二百萬元，稅率為百分之十至十二；同時將個人海外所得納入課徵範圍，預計自民國九十九年開始實施。院會同時決議，所得基本稅額條例每兩年檢討一次。九十四年十二月二十八日，總統頒布「所得基本稅額條例」，自九十五年一月一日起實施，個人課稅所得額門檻為新台幣六百萬元，稅率 20%；營利事業課稅所得額門檻新台幣二百萬元，稅率 10 至 12%。

### 第三節 我國最低稅負制之法規範

最低稅負制最早在一九六九年美國提出，當時美國財政部發現 155 位所得超過 20 萬美元之高所得個人及營利事業不用繳納所得稅，主要因為原先制定之租稅減免、租稅扣抵被過度使用，為了確保高所得者繳納一定稅負，1969 年的租稅改革法案中初次引進最低稅負制，針對一些常用到的租稅減免項目另外加徵一定比率的稅賦。最低稅負制有兩種設計，一種為「替代性(alternative minimum tax)」最低稅負制，在現有一般稅制下，再另設計一套不同於一般稅制的免稅額及稅率級距，對一些減免租稅優惠還原成應納稅的稅基後，計算應繳稅賦；另一種為「附加式(add-on minimum tax)」最低稅負制，把一些享受最多的減免稅項目挑選出來，予以加總，若超過某一金額水準，則就超過部分加徵一定比率的補充性稅負(財政部)。有學者認為台灣現階段，只要採用簡單的「附加式」最低稅負制即可，因要的是發動改革契機的起步及建立改革共識的示範，若稅制改革可以正常的推動，即可以結束最低稅負制過渡性的功能(曾巨威，2004)。然我國現制是採替代式，理由在於：鑒於替代式最低稅負制可以依照納稅義務人有效稅率高低，決定納稅義務人是否適用最低稅負制，排除中低所得者的適用，較符合量能課稅原則，且目前實施最低稅負制的國家，大多採行替代式(財政部)。

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，透過個人階段實施最低稅負制，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。

財政部訂定“所得基本稅額條例”來因應實施最低稅負制，目的在於維護租稅公平，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。除第十五條罰則自九十六年一月一日實施、第十二條第一項第一款規定自九十八年一月一日施行(但行政院得視經濟發展情況，於必要時，自九十九年一月一日施行)，其餘自九十五年一月一日開始實施。

依所得基本稅額條例規定，營利事業或個人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。而當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。

#### 壹、營利事業基本稅額之計算

- 一、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相關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。
- 二、所得基本稅額條例第七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：

- 1.依所得稅法第四條之一停止課徵所得稅之所得額。按：所得稅法第四條之一係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。
  - 2.依所得稅法第四條之二停止課徵所得稅之所得額。按：所得稅法第四條之二係規定依期貨交易稅條例課徵期貨交易稅之期貨交易所，暫行停止課徵所得稅；期貨交易損失，亦不得自所得額中減除。
  - 3.促進產業升級條例第 9 條、第 9 條之 2、第 10 條、第 15 條及第 70 條之 1、依中華民國 88 年 12 月 31 日修正公布前促進產業升級條例第 8 條之 1 規定免徵營利事業所得稅之所得額。
  - 4.民間參與交通建設條例第 28 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 36 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及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。
  - 7.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。
  - 8.國際金融業務條例第十三條：國際金融業務分行之所得，免徵營利事業所得稅之所得額。但對中華民國境內個人、法人、政府機關或金融機構授信之所得，其徵免應依照所得稅法規定辦理。
  - 9.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。
- 三、所得基本稅額條例第八條，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 200 萬元後，按行政院訂定之稅率計算之金額；該稅率最低不得低於 10%，最高不得超過 12%；其徵收率由行政院視經濟環境
- 四、所得基本稅額條例第九條，營利事業自行繳納基本稅額與一般所得稅額之定之。第七條規定之扣除金額，其計算調整及公告方式，準用第 3 條第 2 項規定。差額及核定補繳之稅額，得適用兩稅合一規定，並定明其計入股東可扣抵稅額帳戶之時點為繳納稅款日；核定減少之稅額，應自當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額中減除，並定明其減除之時點為核定退稅通知書送達日。
- 五、所得基本稅額條例第十條，營利事業之基本稅額與一般所得稅額之差額，及經稽徵機關調查核定增加之繳納稅額，得列為未分配盈餘之減除項目。

## 貳、個人基本稅額之計算

一、所得基本稅額條例第十一條，個人之一般所得稅額為個人當年度依所得稅法相關規定計算之應納稅額，減除各項投資抵減稅額後之餘額。

二、所得基本稅額條例第十二條，個人之基本所得額為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額加計下列各項金額：

1. 未計入綜合所得總額之非中華民國來源所得，及依香港澳門關係條例第二十八條第一項規定免納所得稅之所得，(按：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)。但一申報戶全年之本款所得合計數未達新臺幣一百萬元者，免予計入。
2. 本條例施行後所訂立受益人與要保人非屬同一人之人壽保險及年金保險，受益人受領之保險給付。但死亡給付每一申報戶全年合計數在新臺幣三千萬元以下部分，免予計入。
3. 下列有價證券之交易所得：
  - (1) 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。
  - (2) 私募證券投資信託基金之受益憑證。
4. 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。
5. 公司員工依促進產業升級條例第十九條之一規定，取得之新發行記名股票，可處分日次日之時價超過股票面額之差額部分，此部分之所得，應於可處分日次日之年度計入基本所得額。(按：促進產業升級條例第十九條之一規定「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。」)
6. 本條例施行後法律新增之減免綜合所得稅之所得額或扣除額，經財政部公告者。

三·所得基本稅額條例第十三條，個人之基本稅額，為依第十二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。但有第十二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。前項扣抵，應提出所得來源地稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證。上開規定之扣除金額，其計算調整及公告方式準用第三條第二項之規定，即依第七條第一項規定計算之基本所得額在新臺幣二百萬元以下之營利事業，及依第十二條第一項規定計算之基本所得額在新臺幣六百萬元以下之個人，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，未達新幣十萬元者按萬元數四捨五入；其調整之公告方式及所稱消費者物價指數，準用所得稅法第五條第四項規定。

四·應合併申報綜合所得稅者根據所得基本稅額條例第十四條規定，有符合第十二條第一項各款金額者，應一併計入基本所得額。

## 參、不適用對象

所得基本稅額條例第三條所定下列各款排除適用對象暨其理由：

1. 獨資及合夥組織之營利事業不適用租稅減免規定，爰不納入本條例之適用對象。
2. 所得稅法第四條第一項第十三款規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，第十四款規定之消費合作社，及第十九款規定之各級政府公有事業；其依所得稅法規定免徵所得稅，均具特殊政策因素，爰不納入本條例之適用對象。
3. 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，及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，依現行所得稅法規定，非以辦理所得稅結算方式申報納稅，爰不納入本條例之適用對象。
4. 所得稅法第七十五條為對清算所得之申報課稅規定，由於清算所得係營利事業於清算期間處分資產、償還負債產生之所得，並非其正常營業年度之所得，故應無須依本條例規定繳納所得稅。又破產宣告之營利事業多屬經營不善之營利事業，其破產宣告年度如應依本條例規定繳納所得，該項稅額僅能參與破產債權之分配，徵起之機率微乎其微，爰不納入本條例之適用對象。
5. 所得稅結算申報未適用法律規定之投資抵減獎勵，且無第7條第一項及第12條第一項各款規定之所得額之營利事業或個人。
6. 為避免將規模不大或獲利較低之營利事業亦納入本條例之適用對象，致增加徵納雙方之成本，爰規定基本所得額在新臺幣二百萬元以下之營利事業免依本條例規定辦理。
7. 為避免大多數個人亦受影響，爰明定個人所得之適用門檻為新臺幣六百萬元。

## 肆、罰則

針對營利事業或個人已依所得基本稅額條例規定計算及申報基本所得額，有漏報或短報致短漏稅額之情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。若未依規定計算及申報者，經稽徵機關調查，發現有應課稅之所得額者，除依規定核定補徵應納稅額外，另應按補徵稅額處三倍以下之罰鍰。

#### 第四節 有關營利事業有效稅率影響之實證研究

1. Porcano(1986)，分析 1982 及 1983 年約 1300 家企業有效稅率，發現大型企業有較低的有效稅率，主張政治權力假說，且也進一步指出，大型企業常利用加速折舊與國外租稅抵減來降低稅額負擔。
2. 林世銘、楊朝旭(1994)，取 73 年至 81 年度資料，利用二元固定影響模型 (two-wayfixed effects model) 控制公司間之異質性與時間對有效稅率之影響後，發現上市公司之規模越大，其有效稅率越低；在其他情況不變下，上市公司的資產每增加一億，有效稅率就降低 0.076%，所以並不支持政治成本假說。而上市公司的平均有效稅率低於 20%，為 15.2%，百貨業的平均有效稅率最高，為 27.6%，推論係不能享受以往獎勵投資條例對生產事業之租稅減免有關，並主張各產業間稅額負擔不同，扭曲資源在不同產業的配置。
3. 陳明進、林世銘、張天勳(2001)，而產業間電子業係政府長期以來重點獎勵之產業，歷年有效稅率鮮逾 13%，反之傳統產業及服務業，歷年有效稅率幾超 15%。

## 第五節 最低稅負制之於高科技產業與傳統產業

據過去研究資料顯示，高科技產業的有效稅率約 11%，科學園區產業約 1%-3%，傳統產業的有效利率卻達 15%。另由表 2.1 可知，在實施最低稅負制後，租稅負擔在高科技產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，尤其對國內許多上市櫃公司均位在園區，包含面板、半導體、IC 設計與 3G 手機等產業，長年享受設備投資抵減等優惠，每年繳納稅收有限，在實施最低稅負後，稅後獲利與 EPS 將出現 5~8%不等的減損，稅賦提高可能對股價有不利的影響。

製造業被補徵最低稅負的家數為 3,842 家，占全體被補徵家數 5,396 家的 70% 以上，被補徵的金額 185 億元，佔全體補徵稅額 318 億元之 58%;其次電子業被補徵家數為 390 家，占全體被補徵家數的 7.2%，期補徵稅額 120 億元，則佔全體補徵稅額之 38%。若對少數享有減免稅的高科技產業，課徵 10%最低稅率，使得原大幅免稅的產業(尤其是電子業)稅負增加，稅後利潤及每股獲利(EPS)降低，如此可以縮小租稅負擔在產業間的差距，拉近高科技產業與傳統產業在稅制上的差別對待，進而促進產業的公平競爭。至於稅賦提高對國際競爭力的衝擊，則有賴生產力提升及技術進步來改善。

表 2.1 各產業不同稅率下補徵 AMT 之平均家數及稅額比較表 單位:家，億元

產業別	5%AMT		7%AMT		10%AMT		12%AMT	
	家數	稅額	家數	稅額	家數	稅額	家數	稅額
農林漁牧礦石水電 燃氣業	8	0.4	8	0.6	9	0.9	27	1.1
製造業	2,809	76.0	2,974	116.9	3,842	185.1	7,920	237.8
電子資訊與光學業	277	47.8	304	75.2	390	120.0	633	154.5
營造業	39	0.6	40	0.8	48	1.2	69	1.5
商業	249	3.7	263	5.7	322	9.2	528	11.9
運輸倉儲及通信業	30	4.5	32	7.9	34	14.9	43	19.7
金融保險不動產業	910	44.8	935	64.1	963	93.9	984	114.8
工商服務業及其他	146	4.9	154	7.8	178	12.7	240	16.2
合計	4,190	135	4,407	204	5,396	318	9,810	403

資料來源:林世銘等(2005)，建立我國所得稅最低稅負制度之研究，財政部賦稅署委託研究。

## 第三章 我國最低稅負制之內容

### 第一節 營利事業之最低稅負制

#### 壹、課稅條件

所得基本稅額條例第三條，以反向列舉方式，排除營利事業或個人符合下列各款條件之一者外，皆應依本條例規定繳納所得稅：

1. 獨資、合夥組織的營利事業。
2. 教育、文化、公益、慈善機關或團體。
3. 各級政府的公有事業。
4. 依法經營不對外營業的消費合作社。
5. 非國內居住的個人，或在國內無固定營業場所及營業代理人的營利事業。
6. 辦理清算申報或破產宣告的營利事業。
7. 未享有投資抵減，或是未享受租稅優惠，如促產條例的五年免稅、營運總部免稅等的營利事業。
8. 課稅所得加計免稅所得後的基本所得額為新台幣 200 萬元以下的營利事業。

#### 貳、課稅範圍

所得基本稅額條例第七條規定，下列項目應計入營利事業之基本所得額的計算：

- 1、所得稅法部分：
  - a、證券交易所得。(第4條之1)
  - b、期貨交易所得。(第4條之2)
- 2、促進產業升級條例部分：
  - a、新興重要策略性產業之 5 年免稅所得。(第9條)
  - b、製造業及技術服務業之5 年免稅所得。(第9條之2)
  - c、受讓後繼續適用之 5 年免稅所得。(第10條)
  - d、合併繼受租稅優惠之免稅所得。(第15條)
  - e、營運總部之免稅所得。(第70條之1)
  - f、重要投資事業及重要科技事業之 5 年免稅所得。(88年12月31日修正前第8 條之1)規定免徵營利事業所得稅之所得額。
- 3、獎勵民間參與交通建設條例部分：
  - a、參與交通建設受獎勵民間機構之5 年免稅所得。(第28條)
- 4、促進民間參與公共建設法部分：
  - a、參與公共建設受獎勵民間機構之5 年免稅所得。(第36條)
- 5、科學工業園區設置管理條例部分：/

- a、合併繼受租稅優惠之免稅所得。(第18條)
  - b、科學工業之特定年限免稅所得。(90年1月20日修正前第15條)
- 6、企業併購法部分：
- a、企業併購繼受租稅優惠之免稅所得。(第37條)
  - b、企業償還併購時隨同移轉積欠銀行債務之特定年限免稅所得。(第37條)
- 7、國際金融業務條例部分：
- a、國際金融業務分行之所得(第13條)，但不包括依所得稅法第73 條之1就其授信收入總額按規定之扣繳率申報納稅之所得。

說明：

本條例將第7條第1項第2款至第8款免稅所得(即包括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、科學工業園區設置管理條例、企業併購法等部分)計入營利事業基本所得額的理由，主要係依據91年度申報核定資料顯示，享受租稅獎勵最多之前50 大公司，適用促進產業升級條例、獎勵民間參與交通建設條例、促進民間參與公共建設法及企業併購法等免稅所得，高達974 億元，換算稅額約達244 億元，稅收損失金額龐大，為我國所得稅稅基主要侵蝕原因之一。此外，此類免稅所得，雖有助於產業發展，但由於針對特定對象或特定產業，造成產業競爭之不公平，不利於國家整體發展。將此類免稅所得納入基本所得額，課徵一定比例之稅負，對於健全政府財政及租稅公平，均有正面積極意義。

其次，將證券交易所稅及期貨交易所稅計入營利事業基本所得額所持的理由為：

- 1、符合租稅公平及量能課稅等原則
- 2、達成整體產業間租稅待遇之衡平
- 3、部分導正此類所得免稅所造成之租稅扭曲，有助於落實未來對證券交易所稅課稅問題之改革。
- 4、僅課以基本稅負，相較全面恢復按一般稅制課稅，其稅負仍偏低，可減少對資本市場之衝擊。

再則，將國際金融業務分行(OBU)之免稅所得額計入基本所得稅額的理由為：

- 1、符合租稅公平及量能課稅等原則
- 2、達成整體產業間租稅待遇之衡平
- 3、僅課以基本稅負，相較全面恢復按一般稅制課稅，其稅負仍偏低，可減少對相關市場之衝擊。

最後，上述最低稅負制規定要計入基本所得額之項目者，仍以促進產業升級條例及所得稅法部分的減免項目，亦即第7條第一項第1至第3款，影響範圍及程度屬最大。

### 參、適用稅率：10%－12%(目前稅率為 10%)

營利事業基本所得額之基本稅率為 10%-12%，徵收率由行政院是經濟環境定之，目前徵收率核定為 10%，但並不取消保留盈餘加課 10%營所稅。

由表 3.1，目前實施的最低稅負國家中，鎖定的最低稅負稅率都是一般稅率的 50%以上，而台灣實施稅率最低是 10%，最高不得超過 12%，尚未達到一般所得稅率 25%的半數，課徵比率都比外國略低。

表3.1、各國最低稅負之稅率

國別	公司		個人	
	一般稅制	最低稅負	一般稅制	最低稅負
美國	15%~39%	20%	10%~35%	26%，28%
南韓	13%，25%	15%，10%(中小企業)	9%，18% 27%，36%	3.6%，7.2% 10.8%，14.4%
加拿大	21%	無	16%，22% 26%，29%	16%
台灣	15%，25%	10%~12%	6%，13% 21%，30% 40%	20%

資料來源：財政部（2005）

### 肆、稅基、稅額及其計算公式

一、最低稅負計算的基礎為基本所得額，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，加計所得基本稅額條例第 7 條第 1 項各款規定免徵、免納或停徵營利事業所得稅之所得額後之合計數。其計算公式為：

*基本所得額=課稅所得額+[證券、期貨交易之所得額-經稽徵機關核定之前 5 年證券、期貨交易損失]+第 7 條第 1 項第 2 款至第 8 款免稅所得+(國際金融業務分行之所得額-經稽徵機關核定之前 5 年國際金融業務分行損失)+(其他經財政部公告之減免所得稅及不計入所得課稅之所得額-其他經財政部公告之減免所得稅及不計入所得課稅之所得額發生之前 5 年損失)*

說明：

- (1)課稅所得額指依所得稅法第24條或第41規定計算之所得額，減除依所得稅法及其他法律規定停徵、免徵或免納營利事業所得稅之所得額，及所得稅法第39條規定以往年度營業虧損後之金額。
- (2)第7條第1項第2款至第8款免稅所得是有關：促進產業升級條例的五年免稅

所得、繼受五年免稅所得、營運總部租稅減免；獎勵民間參與交通建設條例的五年免稅所得；促進民間參與公共建設法的五年免稅所得；科學工業園區設置管理條例的五年免稅所得、繼受五年免稅所得；金融併購法的繼受五年免稅所得、償還併購移轉積欠銀行債務特定年限免稅所得。

(3)前開計算公式應加計之證券、期貨交易之所得額、國際金融業務分行之所得額，及其他經財政部公告之減免、不計入所得課稅之所得額，經分別扣除損失後之餘額為負數者，該負數不予計入。

(4)證券、期貨交易所的計算=售價-成本-直接歸屬暨分攤該項所得之營業費用及利息費用，售價為證券、期貨交易價格；售價顯較時價為低者，除提出正當理由及證明文據，經查明屬實者外，應按時價核定其售價。所定時價，應參酌該股票同時期相當交易量之成交價格認定之；同時期查無相當交易量之成交價格者，按交易日公司資產淨值核算每股淨值認定之。

計算證券交易所所得時，其成本的估價，應與其依所得稅法第44條、第48條及同法施行細則第46條規定擇採的計算方法一致，即採實際成本法，或先進先出法、後進先出法、加權平均法、移動平均法、簡單平均法等。計算期貨交易所所得時，其交易成本則應採先進先出法計算之；但到期前指定平倉者，得採個別辨認法。

於計算所定之證券、期貨交易所所得時，其營業費用及借款利息，除可明確歸屬者，得個別歸屬認列外，其依所得稅法相關規定計算之出售有價證券應分攤之費用及利息，得自有價證券出售收入項下減除。

由於營利事業所得稅之課徵係以年度為期間計算營利事業之所得，且考量證券、期貨交易損益之盈餘變動較大，故乃規定，基本稅額條例施行後發生並經稽徵機關核定之證券、期貨交易損失，得自發生年度之次年度起5年內，計算證券、期貨交易所所得時，先行扣除。

(5)應計入基本所得額之OBU所得為依據國際金融業務條例第13條規定免徵營利事業所得稅之所得額。並不包括依所得稅法第73條之1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。將OBU之免稅所得計入基本所得額，其如有損失亦准予減除。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5年內，從當年度OBU所得中先行扣除。

至於將國際金融業務分行(OBU)之免稅所得計入基本所得額，是否會影響金融業的競爭力，財政部的解釋為：適用對象僅限於少數高度享受免稅優惠之銀行(在稅率10%下，OBU免稅所得占全部基本所得額60%以上者方有適用，表3.2)；又OBU如與總行採合併申報者，其原申報之課稅所得大於OBU之免稅所得者，亦應無最低稅負之適用。根據金管會預估(以93年度盈餘為基礎，最低稅負以10%稅率)，設有OBU銀行之家數為70家，受影響之銀行僅4家。對金融業之影響甚為有限，不致抑制其業務發展，但對租稅公平宣示具重大意義。與鄰近國家相較，香港及韓國對於OBU均無特別之免稅規定，新加坡則以10%優惠稅率課稅。因此，將OBU之免稅所得計入基本所得額，與其他國家比較，仍相對具競爭力，不致影

響其國際競爭力。

表3.2、將OBU免稅所得納入AMT稅基之影響

(AMT稅率為10%) 單位:萬元 盈餘 (萬元)		稅 額(萬元)	是否受AMT影響	
OBU營業所得(1)	OBU免稅所得(2)	一般稅制 (1)*25%	最低稅額 [(1)+(2)]*10%	
900	100	225	100	x
800	200	200	100	x
700	300	175	100	x
600	400	150	100	x
500	500	125	100	x
400	600	100	100	x
300	700	75	100	✓

資料來源：財政部

二、得出基本所得額後，計算基本所得稅額，公式為：

$$\text{基本所得稅額} = (\text{基本所得額} - 200 \text{ 萬}) * \text{徵收率} 10\%$$

說明：

(1)營利事業最低稅負之稅率為 10%~12%之間，其徵收率由行政院視經濟環境定之；現行徵收率核定為 10%。

關於徵收率是否過高或過低，財政部表示：實施最低稅負制國家，最低稅負制之稅率約為一般稅率之 50%以上，我國最低稅負徵收率定為 10%，尚未達當時一般所得稅率 25%之半數，至於是否過低，最低稅負稅率之訂定，除落實租稅公平外，尚應兼顧產業發展及國際競爭力，並應視納入課稅之稅基大小而定，定為 10%，已考量各項因素，應尚屬合理。

(2)按 99 年度我國一般營所稅率已降為 17%，而與鄰近國家比較，韓國企業至少須繳納 13%(1000 億韓圓以上部分 15%、中小企業 10%)之最低稅負；未實施最低稅負制的中國，雖給予企業 2 年或 5 年免稅，但僅限於新創立事業，且免稅期限屆滿後仍須至少按規定稅率(33%，含地方稅)之 5 成繳納所得稅，然中國 2008 年後所得稅率已由 33%降至 25%；而香港和新加坡，其所得稅率分別只有 17.5%和 20%，更甚的新加坡已在 2008 年降至 18%，因此有人認為台灣

營利事業所得稅在全球中尚屬合理，比起許多亞太國家，已具國際競爭力。

三、未考慮最低稅負制前，企業依所得稅法計算的所得稅額為一般所得稅額：  
一般所得稅額=當年度依所得稅法計算並結算或決算申報之應納營所稅-當年度之投資抵減額

四、一般所得稅額和基本所得稅額相比較，以決定是否受最低稅負制實行的影響，需多繳稅額：

一般所得稅額>基本所得稅額時，營利事業當年度應繳納之所得稅=當年度依所得稅法計算並結算或決算申報之應納稅額-當年度得抵減之投資抵減稅額-留抵營所稅。一般所得稅額<基本所得稅額時，營利事業當年度應繳納之所得稅=當年度依所得稅法計算之應納稅額-當年度得抵減之投資抵減稅額+應繳「基本所得稅額」與「一般所得稅額」差額-留抵營所稅。

留抵營所稅是指：依所得稅法規定，稽徵機關依規定退還營利事業 87 年度或以後年度之複查、或訴願、或行政訴訟決定應退所得稅款時，應就退稅時該營利事業股東可扣抵稅額帳戶餘額內退還，其未退還餘額，營利事業得用以留抵其以後年度應納之營利事業所得稅額。

一般所得稅額低於基本稅額者，其差額不得以其他法律規定之投資抵減稅額減除之。

五、營利事業當年度應繳納之所得稅-(暫繳稅款+扣繳稅款)=營利事業當年度應補繳營所稅額。

六、營利事業依所得基本稅額條例規定所繳納的基本稅額與一般所得稅額間之差額，與一般營利事業所得稅結算申報所繳納的稅額性質相同，均屬營利事業所得稅，故均得適用兩稅合一之規定，於繳納稅款日計入股東可扣抵稅額帳戶，並於盈餘分配時，併同分配予股東以扣抵其應納之綜合所得稅。計算未分配盈餘時，亦列為減項。

## 伍、外國機構投資人無須適用最低稅負制

一、按現行所得基本稅額條例第 3 條之規定，在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人者，不適用最低稅負制之規定。而外國機構投資人在我國境內大多無固定營業場所及營業代理人，故多數不適用最低稅負制度。

二、截至 99 年 12 月底為止，外資持股之市值占市場總市值比率約為 40%，因外國機構投資人多數不納入課徵對象，故不會對資本市場造成衝擊。

## 陸、信賴保護問題

為維持租稅之安定性，避免對產業發展造成過大的衝擊，最低稅負於立法時即針對依促進產業升級條例和企業併購法等法令規定所享有之免稅所得訂定排除條款，符合下列情形之一者其免稅所得可免列入最低稅負計算：

(1)95 年 1 月 1 日前已由財政部核准免稅者。

- (2)95年1月1日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95年12月31日前經財政部核准免稅者。
- (3)95年1月1日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。
- (4)95年1月1日前已取得中央目的事業主管機關核發之投資計畫核准函但尚未開工，而於95年12月31日前開工，並於核准函核發之次日起3年內完成投資計畫，且未變更投資計畫之產品或服務項目。
- (5)95年1月1日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。

## 柒、最低稅負制實施前後差異

表 3.3、最低稅負制實施前、後對企業衝擊比較一覽表

對企業之衝擊事項	兩稅合一制	最低稅負制
證券交易及期貨交易	證券交易所得及期貨交易所得停徵	證券交易所得及期貨交易所得計入基本所得額
合於獎勵規定之免稅所得(不符合信賴保護條款之部分)	符合相關獎勵規定之所得，享有免稅優惠	合於獎勵規定之免稅所得應計入基本所得額
OBU 免稅所得	OBU 對境內授信收入按15%扣繳率扣繳申報，其餘所得免稅	原享有免稅待遇之 OBU 所得應計入基本所得額
投資抵減	營利事業得以投資抵減稅額，在當年度應稅額50%限度內，抵繳應納之稅額。(最後年度抵減不受比例之限制)	於計算一般所得稅額時，應減除投資抵減稅額，基本稅額亦不得以投資抵減稅額抵繳

資料來源：致遠會計師事務所

## 第二節 個人之最低稅負制

最低稅負制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，透過個人階段實施最低稅負制，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。

個人最低稅負係以家戶為申報單位，納稅義務人與其依所得稅法規定應合併申報綜合所得稅之配偶及受扶養親屬，有基本稅額條例規定應計入基本所得額之所得項目或扣除項目時，應由納稅義務人合併計算基本所得額，並繳納基本稅額。如當年度綜合所得總額未超過免稅額及標準扣除額之合計數，依所得稅法第 71 條第 2 項規定，得免辦結算申報者，惟若當年度之基本所得額超過新臺幣 600 萬元，仍應依規定計算、申報及繳納最低稅負。

### 一、課稅條件

除所得稅申報未適用投資抵減獎勵且無特定免稅所得或扣除項目的個人，以及繳納之一般所得稅額已較基本稅額為高者，可以不必申報繳納最低稅負；另外，為簡化稽徵，下列個人亦排除適用：

(一)非中華民國境內居住之個人。

(二)綜合所得淨額加計特定免稅所得及扣除額後之合計數(稱基本所

得額)在新臺幣 600 萬元以下之個人。此外上述扣除額每遇物價

指數上漲較上次調整之指數上漲達到 10%的時候，最低稅負的課稅

門檻也會隨之作調整。

### 二、課稅範圍與計算公式

基本稅額 = (基本所得額 - 扣除額) × 稅率

基本所得額 = 綜合所得淨額 + 特定保險給付(一) + 未上市(櫃)股票  
等交易所得(二) + 非現金捐贈扣除額(三) + 員工分紅配  
股時價超過面額部分(四) + 海外所得(五)

個人之基本所得額，為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計下列五款，包括：

(一) 特定保險給付

須納入個人最低稅負制的保險給付，只有受益人與要保人非屬同一人之人壽保險及年金保險給付，但死亡給付每一申報戶全年可以減除3000萬元；另健康險及傷害險給付不納入。

受益人與要保人非為同一人時（同一人時不受影響），保險給付應由受益人依下列規定納入最低稅負稅基：

保險種類	說明	是否納入稅基
人壽保險	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，給付保險金額。新型態之萬能壽險(能彈性繳付保費及調整死亡給付金額)及投資型保險(給付金額隨投資報酬率變動)均屬之。	✓ 排除死亡給付在3000萬元以下部分
年金保險	保險費可採躉繳或分期繳交，保險公司自約定時日起，每屆滿一定期間給付保險金。	✓ 排除死亡給付在3000萬元以下部分
健康保險	因疾病、分娩及其所致殘廢或死亡時，給付保險金額。例如門診、住院或外科手術醫療時，以定額、日額或依實際醫療費用實支實付之保險金。	✗
傷害保險	因意外傷害及其所致殘廢或死亡時，給付保險金額。例如：旅行平安保險、失能保險、意外傷害住院醫療保險等。	✗

(二) 未上市(櫃)股票等交易所得

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、新股權利證書及表明其權利證書之交易所得，將納入最低稅負制內。上述有價證券之交易損失得比照所得稅法有關財產交易規定，於發生年度之次年起三年內，從當年度證券交易所得中減除。

A.有價證券交易所得計算方式，財政部公布相關辦法規定如下：

- (1)能夠提供實際售價與原始取得成本者，應以售價減除原始取得成本及必要費用後之餘額為所得額；至於必要費用則是指證券交易稅及手續費。
- (2)能提供實際售價，但未能提供原始取得成本者，按實際售價之 20%計算所得額。
- (3)未能提供實際售價者，其收入係按買賣交割日之公司資產每股淨值計算，

再按該淨值之 75%計算所得額。

B. 出售股票之成本如何決定？

- (1)因購買而取得者，以成交價格為準。
- (2)因發放股票股利而取得者，以股票面額為準。
- (3)因公司現金增資而取得者，以發行價格為準。
- (4)因資本公積轉增資而取得者，其成本為零。
- (5)因公開承銷而取得者，以取得價格為準。
- (6)因公司設立時採發起或募集方式而取得者，以發行價格為準。
- (7)因繼承或受贈而取得者，以繼承時或受贈與時之時價為準。但因配偶相互贈與而取得，且符合 84 年 1 月 13 日修正公布之遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定或 87 年 6 月 24 日修正公布之遺產及贈與稅法第 20 條第 2 項規定者，以該有價證券第一次贈與前之成本為準。
- (8)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。
- (9)因行使認股權而取得者，以執行權利日之時價為準。
- (10)因享有孳息部分信託利益之權利而取得者，如屬受益人特定，且委託人無保留指定受益人及分配、處分信託利益權利之信託者，以股票面額為準；其屬受益人不特定或尚未存在之信託者，以信託財產取得股票日之時價為準。
- (11)經由可轉換有價證券轉換而取得者，以約定之轉換價格為準；無約定者，以轉換日之公司資產淨值為準。
- (12)因中華民國 93 年 1 月 1 日以後，個人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而取得者，以作價抵繳認股股款金額為準。至中華民國 92 年 12 月 31 日以前以專門技術作價投資而取得者，以股票面額為準。
- (13)非屬促進產業升級條例第 19 條之 2 規定之緩課股票轉讓時，以股票面值為準。但實際轉讓價格如低於股票面值，以實際轉讓價格為準。
- (14)經由其他方式取得者，以實際成交價格為準。

C. 計算有價證券之成本時，可用以下計算方法：

- (1)納稅義務人能提出原始取得成本者，其成本應採用個別辨認法，或按出售時所持有之同一公司或同一基金所發行之有價證券，依加權平均法計算之。
- (2)納稅義務人同時持有數種股票或受益憑證時，各種股票或受益憑證可分別採用不同之成本認定方法。例如：A 公司股票採用個別辨認法，B 公司股票採用加權平均法，C 私募基金受益憑證採用個別辨認法。
- (3)納稅義務人未提出原始取得成本，經稽徵機關依查得資料認定其成本者，稽徵機關應採用加權平均法計算其成本。

(4)一經採用加權平均法者，在該種股票或受益憑證全部轉讓完畢前，以後年度亦應採用加權平均法，不得改採個別辨認法。

財政部賦稅署表示，未上市櫃股票交易所得納入最低稅負制課稅，有損失也可以抵稅，可於交易損失發生年度之次年度起三年內，自交易所得中扣除，但以交易所得及損失都按實際成交价格及原始取得成本計算，並經稽徵機關核實認定者為限。

### (三) 非現金捐贈扣除額

非現金之捐贈估價不易，根據納稅資料分析，非現金之捐贈往往成為納稅人從事租稅規劃並用以規避稅負之管道，爰將其計入基本所得額。

依據 92 年度綜合所得稅資料統計，部份高所得者，其所得總額約 274 億元中，申報非現金捐贈扣除金額達 167 億元，亦即透過非現金捐贈管道使 60%之所得無須納稅，顯示高所得者常以非現金捐贈做為避稅管道，故將非現金捐贈納入最低稅負制，以達租稅公平。

### (四) 員工分紅配股

員工取得之分紅配股，係屬員工提供勞務之補償性報酬或公司給予員工之福利性所得，雖非現金惟其現金價值應等同於取得時之市價，故依促進產業升級條例第十九條之一規定取得之新發行記名股票，按面額10 元課徵所得稅，超過面額以上的差價利益完全免稅之規定，產生了租稅不公平現象，且無法經由修改促進產業升級條例解決，故特將可處分日次日之『時價』超過股票面額之差額部分，列入基本所得額中以符合租稅公平原則，亦符合以市價課稅的一致性處理原則，亦與員工認股權憑證以市價課稅之原則一致。

按上開之『時價』如何認定？依財政部解釋：

- (1) 上市或上櫃股票：其時價依股票可處分日次日之收盤價認定，股票可處分日次日無交易價格者，以可處分日次日以後第一個有交易價格之日，該日收盤價認定之。
- (2) 興櫃股票：其時價依股票可處分日次日，該股票之成交均價認定，股票可處分日次日無交易價格者，以可處分日次日以後第一個有交易價格之日，該日成交均價認定之。
- (3) 前二項以外之股票：其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認定之，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認定之。

至於上開分紅配股於日後轉售之課稅適用，可分下述情況有別：

◆ 員工之分紅配股屬未上市(櫃)股票

轉售時以取得分紅配股當時申報之時價為成本，計算其證券交易所得，因證交易所得停徵所得稅，故此部分尚無須計算一般稅額；惟需再一次申報納入基本所得額以計算基本稅額。

◆ 員工之分紅配股屬上市(櫃)股票

若屬上市(櫃)股票之員工分紅配股，於轉售時所產生之證券交易所得，因證交易所得停徵所得稅，且尚無課徵最低稅負之問題，故可免計入一般所得額及基本所得額。

而員工取得分紅配發股票後即可處分，而「可處分日」之認定，股票採帳簿劃撥方式配發者，指股票撥入集保帳戶之日；非採帳簿劃撥方式配發者，指公司或其代理機構所定可領取股票之首日。股票配發前先行交付新股權利證書者，以新股權利證書之「可處分日」認定之，亦即如新股權利證書係採帳簿劃撥方式配發者，指新股權利證書撥入集保帳戶之日；非採帳簿劃撥方式配發者，指公司或其代理機構所定可領取新股權利證書之首日。

#### (五) 海外所得

隨著國際資金自由流動，且國人有境外來源所得者，日趨增加，將海外所得納入最低稅負稅基，可以適度減緩境內外所得之課稅差異，避免鼓勵資金外流，使本國金融產業與外國金融產業之競爭地位趨於一致，並符租稅公平與量能課稅原則。但因各界認為海外所得納入最低稅負制課稅，須有完整配套措施，故海外所得於 98 年始納入最低稅負制，並經行政院依經濟發展情況延至 99 年納入實施。

### 第三節 營利事業最低稅負制例示

例示一：營利事業最低稅負（一）

一般營利事業所得稅	例 1	例 2	例 3
課稅所得額	1,000,000	10,000,000	10,000,000
應納稅額 (A)	240,000	2,490,000	2,490,000
投資抵減稅額 (C)	0	0	2,000,000
應繳納稅額	240,000	2,490,000	490,000

  

最低稅負制			
課稅所得額	1,000,000	10,000,000	10,000,000
獎勵 5 年免稅所得	500,000	10,000,000	10,000,000
基本所得額	1,500,000	20,000,000	20,000,000
免稅額 (200 萬元)	2,000,000	2,000,000	2,000,000
稅率		10%	10%
基本稅額 (B)	—	1,800,000	1,800,000

  

一般所得稅額與基本稅額比較			
基本稅額 (B)	—	1,800,000	1,800,000
一般所得稅額 (D=A-C)	240,000	2,490,000	490,000
B>D 者，應另就差額繳納之稅款			1,310,000

  

↓	↓	↓
基本所得額小於 200 萬元，無須適用最低稅負制，僅按一般營利事業所得稅規定繳稅即可。	一般所得稅額大於基本稅額，僅按一般營利事業所得稅規定繳稅即可。	一般所得稅額小於基本稅額，除一般營利事業所得稅外，須另就差額 1,310,000 元繳納所得稅。

例示二：營利事業最低稅負（二）

一般營利事業所得稅	例 4	例 5
全年所得額	-10,000,000	-10,000,000
前 5 年核定虧損本年度扣除額	0	0
合於獎勵規定之免稅所得	0	0
停徵之證券、期貨交易所得(損失)	-2,000,000	-50,000,000
免徵所得稅之出售土地增益	0	0
OBU 免稅所得（損失）	-2,500,000	30,000,000
課稅所得額	-5,500,000	10,000,000
本年度應繳納稅額（A）	0	2,490,000

最低稅負制

課稅所得額	-5,500,000	10,000,000
停徵之證券、期貨交易所得(損失)	0	0
OBU 免稅所得（損失）	0	30,000,000
合於獎勵規定之免稅所得	0	0
基本所得額	-5,500,000	40,000,000
免稅額	2,000,000	2,000,000
稅率		10%
基本稅額（B）	—	3,800,000

一般所得稅額與基本稅額比較

基本稅額（B）	3,800,000
一般所得稅額（A）	2,490,000
B > A 者，應另就差額繳納之稅款	1,310,000

↓  
證券交易損失及 OBU 損失，於計入基本所得額時以零計入。基本所得額為負數，無須繳納最低稅負。

↓  
證券交易所得為負數，於計入基本所得額時以零計入。一般所得稅額小於基本稅額，除繳納一般所得稅額外，須另就差額 1,310,000 元繳納所得稅。

例示三：營利事業最低稅負（三）

一般營利事業所得稅	例 6	例 7
全年所得額	10,000,000	10,000,000
前 5 年核定虧損本年度扣除額	1,000,000	(註)
合於獎勵規定之免稅所得	3,500,000	(註)
停徵之證券、期貨交易所得(損失)	-5,000,000	2,000,000
免徵所得稅之出售土地增益	0	1,500,000
OBU 免稅所得（損失）	10,500,000	1,000,000
課稅所得額	0	0
本年度應繳納稅額（A）	0	0

(註) 假設例 7 之營利事業有尚未扣除之前 5 年虧損扣除額 2,000,000 元，亦有符合獎勵之免稅所得額 5,000,000 元，其於計算課稅所得額時，選擇優先減除前 5 年虧損扣除額 2,000,000 元，再減除符合獎勵之免稅所得額 3,500,000 元。

最低稅負制

課稅所得額	0	0
停徵之證券、期貨交易所得(損失)	0	2,000,000
OBU 免稅所得（損失）	10,500,000	1,000,000
合於獎勵規定之免稅所得	3,500,000	3,500,000
基本所得額	14,000,000	6,500,000
免稅額	2,000,000	2,000,000
稅率	10%	10%
基本稅額（B）	1,200,000	450,000

一般所得稅額與基本稅額比較

基本稅額（B）	1,200,000	450,000
一般所得稅額（A）	0	0
B > A 者，應另就差額繳納之稅款	1,200,000	450,000
	↓	↓
	證券交易損失於計入基本所得額時以零計入。一般所得稅額為零，應就基本稅額與一般所得稅額之差額 1,200,000 元繳納所得稅。	一般所得稅額為零，應就基本稅額與一般所得稅額之差額 450,000 元繳納所得稅。

例示四：連結申報（一）

95 年度 金控 A 銀行 B 證券 C 合併申報 A  
營利事業所得稅課稅所得額

全年所得額	10,000,000	20,000,000	30,000,000	
前 5 年虧損扣除額	2,000,000	3,000,000	0	
（合併申報前尚未扣除之虧損）				
獎勵免稅所得	0	0	0	
證券交易損益	6,000,000	-4,000,000	-18,000,000	-16,000,000
OBU 免稅所得	0	8,000,000	0	8,000,000
課稅所得 (A+B+C)	2,000,000	13,000,000	48,000,000	63,000,000
應繳納稅額				15,740,000

基本所得額

課稅所得額	63,000,000
證券交易損益	0
OBU 免稅所得	8,000,000
基本所得額	71,000,000
基本稅額〔(71,000,000 - 2,000,000) × 10%〕	6,900,000

說明

證券交易損失於計入基本所得額時以零計入。一般所得稅額 15,740,000 元，大於基本稅額 6,900,000 元，應繳納一般所得稅額。

例示五：連結申報（二）（承例示四）

96 年度 金控 A 銀行 B 證券 C 合併申報 A  
營利事業所得稅課稅所得額

全年所得額	10,000,000	20,000,000	30,000,000	
前 5 年虧損 扣除額	0	0	0	
獎勵免稅所 得	0	0	0	
證券交易損 益	-6,000,000	14,000,000	-28,000,000	-20,000,000
OBU 免稅 所得	0	80,000,000	0	80,000,000
課稅所得 (A+B+C)	16,000,000	-74,000,000	58,000,000	0
應繳納稅額				0

基本所得額

課稅所得額	0
證券交易損 益	0
OBU 免稅 所得	80,000,000
基本所得額	80,000,000
基本稅額〔(80,000,000－2,000,000)×10%〕	7,800,000

說明

證券交易損失於計入基本所得額時以零計入。一般所得稅額為零，應就一般所得稅額與基本稅額之差額 7,800,000 元，繳納所得稅。

例示六：連結申報（三）（承例示四、五）

97 年度 證券 C 公司因股權變動，改採個別申報  
營利事業所得稅課稅所得額

全年所得額	60,000,000
前 5 年虧損扣除額	0
獎勵免稅所得	0
停徵之證券、期貨交易所得（損失）	58,000,000
OBU 免稅所得（損失）	0
課稅所得	2,000,000
應繳納稅額	490,000

基本所得額

課稅所得額	2,000,000
97 年證券、期貨交易所得（損失）	58,000,000
減：95 及 96 年證券交易損失扣除額	29,561,497
基本所得額	30,438,503
基本稅額〔（30,438,503－2,000,000）×10 %〕	2,843,850

說明

(1) 95 年度證券交易損失可扣除金額之計算如下：
$16,000,000 \times \frac{18,000,000}{(4,000,000 + 18,000,000)} = 13,090,909$
96 年度證券交易損失可扣除金額之計算如下：
$20,000,000 \times \frac{28,000,000}{(6,000,000 + 28,000,000)} = 16,470,588$
95 及 96 年度證券交易損失可扣除金額 = 13,090,909 + 16,470,588 = 29,561,497
(2) 一般所得稅額 490,000 元小於基本稅額 2,843,850 元，除 一般所得稅外，須另就差額 2,353,850 元繳納所得稅。

例示七：連結申報（四）（承例示四、五、六）

97 年度 金控 A 銀行 B 合併申報 A  
營利事業所得稅課稅所得額(金控 A 及銀行 B 繼續採合併申報)

全年所得額	10,000,000	20,000,000	
前 5 年虧損扣除額	0	0	
獎勵免稅所得	0	0	
證券交易損益	6,000,000	4,000,000	10,000,000
OBU 免稅所得	0	8,000,000	8,000,000
課稅所得(A+B)	4,000,000	8,000,000	12,000,000
應繳納稅額			2,990,000

基本所得額

課稅所得額	12,000,000
證券交易損益	10,000,000
減：95 及 96 年證券交易損失扣除額	6,438,503
OBU 免稅所得	8,000,000
基本所得額	23,561,497
基本稅額〔(23,561,497－2,000,000)×10%〕	2,156,149

說明

- (1) 95 年度證券交易損失可扣除金額(扣除 C 公司可扣除額後之餘額) = 16,000,000 - 13,090,909 = 2,909,091  
 96 年度證券交易損失可扣除金額(扣除 C 公司可扣除額後之餘額) = 20,000,000 - 16,470,588 = 3,529,412  
 95 及 96 年度證券交易損失可扣除金額  
 = 2,909,091 + 3,529,412 = 6,438,503
- (2) 一般所得稅額 2,990,000 元大於基本稅額 2,156,149 元，應繳納一般所得稅額。

例示八：營利事業國外所得稅額扣抵計算

營利事業所得稅課稅所得額

全年所得額（含一般境外所得 1,000,000 元， 在國外已納所得稅額 300,000 元）	50,000,000
獎勵免稅所得	38,000,000
OBU 境外所得（在國外已納所得稅額 200,000 元）	2,000,000
課稅所得額	10,000,000
應納稅額（10,000,000×25%－10,000）	2,490,000
國外所得稅額扣抵限額（1,000,000×25%）	250,000
投資抵減稅額	1,240,000
應繳納所得稅額	1,000,000

基本所得額

課稅所得額	10,000,000
獎勵免稅所得	38,000,000
OBU 境外所得	2,000,000
基本所得額	50,000,000
基本稅額〔（50,000,000－2,000,000）×10%〕	4,800,000

一般所得稅額與基本稅額比較

基本稅額	4,800,000
一般所得稅額（2,490,000－1,240,000）	1,250,000
基本稅額與一般所得稅額之差額	3,550,000
國外所得稅額扣抵	115,500
應補繳之稅額	3,434,500

說明

(1) 國外所得稅額之扣抵限額＝	
	$(4,800,000 - 2,490,000) \times \frac{2,000,000}{(2,000,000 + 38,000,000)} = 115,500$
(2) 一般所得稅額 1,250,000 元小於基本稅額 4,800,000 元，除 繳納一般所得稅額外，須另就一般所得稅額與基本稅額 之差額補繳所得稅。其中，國外已納所得稅為 200,000 元， 高於可扣抵限額 115,500 元，僅能以 115,000 元自差額中 扣抵。	
(3) 故當年度應自行繳納之稅額＝	
	$(2,490,000 - 250,000 - 1,240,000) + (4,800,000 - 1,250,000 - 115,500)$
	$= 4,434,500$

## 第四章 最低稅負制對營利事業之影響實證

最低稅負制將部分影響公平性甚巨的租稅優惠納入基本稅額的計算，立意是希望有充裕租稅優惠的企業至少須負擔一定程度的稅額。企業的稅額負擔預計將會提高，然是否達顯著影響企業稅額負擔及哪一產業影響較大則有待證明。

### 第一節 研究假說

- 一、 不分產業，針對最低稅負制實行前後，分別為 90-95 年和 96-98 年兩段期間，做獨立樣本 t 檢定，檢驗各產業的有效稅率是否在最低稅負制實行後，顯著增加。

假設 1-1：最低稅負制實行後，各產業的有效稅率會顯著增加。

- 二、 高科技產業 vs 傳統產業

區分高科技產業和傳統產業，t 檢定高科技產業和傳統產業有效稅率，兩者之間差異顯著性在最低稅負制實行後是否降低。

因最低稅負制使租稅優惠的利益減少，故被認為享最多優惠的高科技產業其租稅負擔，預期和其他產業的租稅負擔差異會減少。

假設 2-1：最低稅負制實行後，傳統產業之有效稅率會顯著增加。

假設 2-2：最低稅負制實行後，高科技產業之有效稅率會顯著增加。

### 第二節 變數之定義

1. ETR(有效稅率)：過去文獻基於不同研究目的，對有效稅率有不同的定義。例如：「所得稅費用/財務會計所得」。
2. 高科技產業：根據行政院主計處的行業分類，『高科技產業』包括機械業、電力及電子器材業、運輸工具業、精密器械業。
3. 傳統產業：根據行政院主計處的行業分類，『傳統產業』包括食品業、菸草業、紡織業、成衣及服飾業、皮革毛皮及其製品業、木竹製品業、家具及裝設品業、紙漿紙及紙製品業、印刷及有關事業、非金屬礦物製品業及雜項業。

### 第三節 樣本和資料來源

本研究資料樣本期間自民國九十至九十八年度，實證最低負制實行前後成效。研究對象為台灣證券交易所上市、上櫃公司，但排除財務資料不齊全公司。主要資料來源自公開資訊觀測站的各上市、上櫃公司財務報表，做為研究基礎資料進行實證。

### 第四節 實證結果與分析

最低稅負制的實施對樣本公司所得稅有效稅率之影響，我們採以下兩種方式進行實證：

1. 不分產業:以證券交易所的 33 種產業，隨機抽取 36 家上市、上櫃公司。

#### 成對樣本統計量

	平均數	個數	標準差	平均數的標準誤
成對 1 VAR00001	11.8428	36	14.19756	2.36626
VAR00002	14.1106	36	18.10020	3.01670

#### 成對樣本相關

	個數	相關	顯著性
成對 1 VAR00001 和 VAR00002	36	.432	.008

#### 成對樣本檢定

	成對變數差異	成對變數差異					t	自由度	顯著性 (雙尾)
		平均數	標準差	平均數的標準誤	差異的 95% 信賴區間				
					下界	上界			
成對 1 VAR00001 - VAR00002		-2.26778	17.51991	2.91998	-8.19566	3.66011	-.777	35	.443

結果 :具有顯著差異，接受假設 1-1，即最低稅負制實行後，各產業的有效稅率會顯著增加。

分析：由上述結果不分產業在實施前與實施後的有效稅率比較，具有差異，顯示大型企業常利用加速折舊與國外租稅抵減來降低稅額負擔，也間接證明政治權力假說存在。

## 2.高科技產業 vs 傳統產業：

以證券交易所的 33 種產業分類，選擇紡織業 30 家(代表傳統產業)，和光電業 30 家(代表高科技產業)。

### 紡織業

#### 成對樣本統計量

		平均數	個數	標準差	平均數的 標準誤
成對 1	VAR00001	20.9690	30	70.08142	12.79506
	VAR00002	.8390	30	31.79080	5.80418

#### 成對樣本相關

		個數	相關	顯著性
成對 1	VAR00001 和 VAR00002	30	.681	.000

#### 成對樣本檢定

		成對變數差異				t	自由度	顯著性 (雙尾)
		平均數	標準差	平均數的 標準誤	差異的 95% 信賴區間 下界      上界			
成對 1	VAR00001 - VAR00002	20.13000	53.74586	9.81261	.06097      40.19903	2.051	29	.049

結果：未具顯著差異，代表樣本顯示最低稅負制實行後，傳統產業之有效稅率並未顯著增加。

分析：檢定結果顯示最低稅負制對傳統產業較無實質影響，可能是傳統產業受到較少的租稅減免，亦即最低稅負制對傳統產業較不具效益。

### 光電業

#### 成對樣本統計量

		平均數	個數	標準差	平均數的 標準誤
成對 1	VAR00001	-2.0523	30	39.49026	7.20990
	VAR00002	-2.8390	30	42.44164	7.74875

#### 成對樣本相關

		個數	相關	顯著性
成對 1	VAR00001 和 VAR00002	30	.298	.110

#### 成對樣本檢定

		成對變數差異				t	自由度	顯著性 (雙尾)
		平均數	標準差	平均數的 標準誤	差異的 95% 信賴區間 下界   上界			
成對 1	VAR00001 - VAR00002	.78667	48.61078	8.87507	-17.36490   18.93823	.089	29	.930

結果:具有顯著差異，接受假設 2-2 即最低稅負制實行後，高科技產業之有效稅率會顯著增加。

分析：檢定顯示高科技產業的有效稅率在實施前、後的比較結果有顯著影響，可見高科技產業原本受到較多的租稅減免，是以最低稅負制的實施對高科技產業應較具效益。

## 第五章結論和建議

本研究結論建議彙總如下:

研究結果發現就整體上市、櫃產業觀之，最低稅負制的實行對營利事業有效稅率有顯著影響（增加），顯示上市、櫃之大型企業常利用加速折舊與國外租稅抵減來降低稅額負擔，也間接證明政治權力假說的存在。

其次，產業間異質性雖是影響有效稅率之因素，然而，在最低稅負制實行後，行業間有效稅率有顯著差異之現象，已大幅減少。因此再次推論，最低稅負制將使產業間租稅負擔的不公平性降低，預期未來最低稅負制的信賴保護適用漸漸完畢後，效果應會越發明顯。

另如將樣本依高科技產業 vs 傳統產業，做最低稅負制實行前後，有效稅率差異的檢定，發現傳統產業的有效稅率差異並不顯著；高科技產業之有效稅率則有顯著差異現象。進一步應證高科技產業因所受租稅優惠較多，故受最低稅負制影響也較大之說。

最後，本研究受限於營利事業所得稅申報資料取得不易，而僅使用財務報表資料進行分析，研究範圍僅包含上市、上櫃公司，未擴及其他非上市、上櫃公司，況因影響有效稅率的因素很多，後續研究者可持續且進一步分析俾臻明確。

## 參考資料

- 1.黃素華，最低稅負制對營利事業有效稅率的影響，成功大學會計研究所碩士論文，97年。
- 2.謝釗益、楊佳祥、蔣素佩、洪秀玫、陳素真，最低稅負制探討，2007 財稅與金融理論暨實務研討會。
- 3.所得基本稅額條例疑義解答，財政部。
- 4.陳進明，2002 營利事業有效稅率決定因素之實驗研究，管理評論第 34 期，pp57-75。
- 6.林世銘、楊朝旭，1994 上市公司營利事業所得稅負擔之研究，財稅研究 26 卷 6 期，pp34-52。
- 7.巫鑫，2006 台灣人的最低稅負制，勤業眾信會計師事務所。
- 8.陳進明，2003 我國租稅優惠對營利事業租稅負擔的影響，管理評論第二十二卷第一期。
- 9.王建全、陳厚銘，1995 促進產業升級條例有關研究發展投資抵減之獎勵效果評估，中華經濟研究院，經濟專論 164。
- 10.孫克難、王健全、楊雅惠等，1997 促進產業升級條例租稅減免措施之全面評估，中華經濟研究院，我國邁向先進國家的產業政策之研究。
- 11.黃琬瑜，2002 台灣高科技產業有效稅率之主要影響因素-兩稅合一實施前後的比較，中央大學碩士論文。