

文化創意產業發展法修正草案
第 27 條之 1 及第 27 條之 2
稅式支出評估報告

稅式支出評估報告

文化部

中華民國 112 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	6
三、實施期間之合理性	24
四、稅式支出評估	24
五、財源籌措方式	34
六、稅式支出績效評估機制	35
七、總結.....	36

一、法規內容

(一) 背景說明

近 10 年來，資訊科技帶動數位化及全球化快速發展，產業競爭模式自早期工業化的大量製造，演變為腦力與創意的激烈競爭。隨著全球經貿市場競爭白熱化，以「文化」與「創意」為核心價值發展的「文化創意產業」，被視為國家競爭力重要指標，代表著國家產業發展的綜合實力。數位化技術輔助傳播文化、實現創意，科技創新文化價值，文創深化科技內涵，兩者相結合所產生的綜效將帶來驚人的附加價值，也是產業轉型、加值的原動力，因此許多專家學者認為，繼電子資訊產業之後，文化創意產業是未來最重要的經濟動能。

根據「2022 年臺灣文化創意產業發展年報」研究報告顯示，2021 年我國文化創意產業總家數為 69,630 家，就業人數為 27.3 萬人，占我國總就業人數比重為 2.39%，營業額達新臺幣(下同)9,642.8 億元，占 GDP 比重 4.44%，有一定重要性。基於文化創意產業可豐富國民的精神生活，同時帶動經濟成長率及市場就業率，因此政府將文化創意產業列為國家重點產業之一，除持續研擬各項政策工具及獎勵措施之外，更藉由租稅優惠提供產業發展所需的投資誘因，以厚實我國文化經濟實力。

〈文化創意產業發展法〉(以下簡稱文創法) 係保障文化創意產業發展之重要法源，透過訂定獎勵或輔導措施，整合教學與研究資源，培養原生內容智慧財產開發，以建構文化創意產業發展的良好環境。在全球資訊快速流通的時代，各國越來越認識到文化創意產業的經濟價值及優先發展文化創意產業的重要性，無

不積極思考提振影視音文化發展的政策，以提升文化認同，同時打開國際市場，增加產業收入。觀察近年國內影視音產業，相較於國外演出規模較大，敢於導入 AR、VR、浮空投影等應用，臺灣卻因市場規模小，受到資金限制的影響，無法貿然大量投入，創新技術與互動服務也就無法快速展開。爰此亟需透過租稅優惠等相關措施，引導民間資金投入電影、廣播電視、流行音樂及文化內容等重點性產業。

且文化創意產業主要以無形資產為核心，與製造業、科技業等擁有較多的固定資產可供擔保的型態不同，文創業者很難向金融機構貸款，也不易吸引投資者目光；倘若又為新創事業，初創期亟需資金，投資風險極高，更提高獲取資金的難度。為促進對本國原生文化內容智慧財產開發、產製及流通之投資，以培養更多文化創意產業走向國際，並扶植文化創意新創事業發展，爰增修第 27 條之 1、第 27 條之 2，公司、有限合夥投資行政院核定之國家戰略重點文化創意產業，可抵減營利事業所得稅，個人投資行政院核定國家戰略重點文化創意產業之高風險新創事業公司、有限合夥事業或專案，可減除個人綜合所得總額。

綜上所述，本部就涉及租稅優惠條文之增訂，依據 109 年 2 月 6 日起施行之「稅式支出評估作業辦法」規定，提具稅式支出評估報告。

(二) 法規內容

鑑於國家應扶植藝文活動之發展，使民眾均有平等參與藝文活動之機會，及為促進我國原生文化內容智慧財產之開發、產製及流通，鼓勵民間資金挹注以影視音內容為核心發展的國家戰略重點文化創意產業，以提升臺灣文化內容產製量能與提高國際影

響力，並為鼓勵個人資金挹注國家戰略重點文化創意產業，爰擬具本法部分條文修正草案，其修正要點如下：

I.第 27 條之 1

為促進本國原生文化內容智慧財產開發、產製及流通，公司或有限合夥事業以現金投資於行政院核定之國家戰略重點文化創意產業符合一定範圍且經中央主管機關核定之文化創意事業公司或有限合夥事業，成為該文化創意事業公司或有限合夥事業之記名股東或合夥人達二年者，得以其取得該文化創意事業公司或有限合夥事業股份或出資額之價款百分之二十限度內，自其有應納營利事業所得稅之年度起五年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。其每一年度得抵減總額，以不超過該公司或有限合夥事業當年度應納營利事業所得稅額百分之五十為限。

公司或有限合夥事業以現金投資於前項文化創意產業符合一定範圍經中央主管機關核定之專案，自其投資之日起二年內未減少原始投資金額者，得以其投資金額百分之二十限度內，自其有應納營利事業所得稅之年度起五年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。其每一年度得抵減總額，以不超過該公司或有限合夥事業當年度應納營利事業所得稅額百分之五十為限。

前二項以現金投資之公司或有限合夥事業如為創業投資事業，應由其營利事業股東或合夥人按該創業投資事業依前二項規定原可抵減之金額，依其持有該創業投資事業股份或出資額比例，計算可享投資抵減金額，自創業投資事業成為該文化創意事業公司或有限合夥事業之記名股東或合夥人，或投資國家戰略重點文化創意產業專案第三年度起五年內抵減各年度應納營利事業所

得稅額。其每一年度得抵減總額，以不超過該營利事業當年度應納營利事業所得稅額百分之五十為限。

公司或有限合夥事業於同一年度合併適用前三項投資抵減及其他法令所定投資抵減時，其當年度合計得抵減總額以不超過當年度應納營利事業所得稅額百分之五十為限。但依其他法律規定當年度為最後抵減年度且抵減金額不受限制者，不在此限。

第一項、第二項公司或有限合夥事業、第三項創業投資事業適用投資抵減之要件、一定範圍、文化創意事業公司或有限合夥事業、國家戰略重點文化創意產業專案之適用範圍與資格條件、抵減率、申請期限、申請程序、計算方式及其他相關事項之辦法，由中央主管機關會同財政部定之。

第一項至第三項規定之實施年限為五年，其年限屆期前半年，行政院得視情況延長之，並以一次為限。

II.第 27 條之 2

個人以現金投資於行政院核定國家戰略重點文化創意產業符合一定範圍且經中央主管機關核定成立未滿二年之國內高風險新創事業公司或有限合夥事業，且對同一公司或事業當年度投資金額達新臺幣五十萬元，並取得該公司或事業之新發行股份或出資額，持有期間達二年者，得就投資金額百分之五十限度內，自持有期間屆滿二年之當年度個人綜合所得總額中減除。

個人以現金投資於前項文化創意產業符合一定範圍經中央主管機關核定之專案，並由行政院國家發展基金共同投資，且對同一專案當年度投資金額達新臺幣五十萬元並持續達二年者，得

就投資金額百分之五十限度內，自投資期間屆滿二年之當年度個人綜合所得總額中減除。

個人於同一年度合併適用前二項投資金額減除及其他法令所定投資金額減除優惠時，其當年度合計得減除總額以不超過新臺幣三百萬元為限。

第一項、第二項個人適用投資金額減除之資格條件、一定範圍、高風險新創事業公司、有限合夥事業、國家戰略重點文化創意產業專案之適用範圍與資格條件、減除率、申請期限、申請程序、計算方式及其他相關事項之辦法，由中央主管機關會同財政部定之。

第一項及第二項規定之實施年限為五年；其年限屆期前半年，行政院得視情況延長之，並以一次為限。

(三) 具體目標

期盼經由本法之推動與執行，可促進我國原生文化內容智慧財產之開發、產製及流通，並鼓勵民間資金挹注以影視音內容為核心發展的國家戰略重點文化創意產業，以提升臺灣文化內容產製量能與提高國際影響力，厚植臺灣文化國力。

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%，本法第 27 條之 1 設有抵減上限或減除金額上限，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法，無構成藩籬制度之情形。
	3.資訊透明度不足	本法第 27 條之 1 及其子辦法皆明確訂定優惠內容、適用條件、申請程序、施行期限，所需文件將於文化部網站公開揭露，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	公司或有限合夥事業申請適用投資抵減者，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	本法第 27 條之 1 需檢具支出憑證，供稅務機關確定有實質活動、核定可抵減/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	本法第 27 條之 1 雖僅允許符合條件者才可適用優惠，但實際上可能產生有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法，本法第 27 條之 1 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	本法第 27 條之 1 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；申請適用本法第 27 條之 1 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 及表 2-3 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 27 條
之 1

法規名稱	文化創意產業發展法	條次	第 27 條之 1	主管部會	文化部
				聯絡人	林彥志
提案委員	(非立法委員提案無需填寫)				
內容摘要	<p>1. 公司或有限合夥事業以現金投資於行政院核定之國家戰略重點文化創意產業，或投資於前項文化創意產業符合一定範圍經中央主管機關核定之專案，持有或投資期間達二年以上者，得以該股份或出資額之價款 20% 限度內，自有應納營利事業所得稅起 5 年內抵減各年度應納所得稅額。抵減稅額以不超過其當年度應納營利事業所得稅額 50% 為限。</p> <p>2. 若前項公司或有限合夥事業為創投事業，則由股東依該創投事業原可抵減之金額，按其股權比例計算抵減金額。</p> <p>3. 施行年限為五年，行政院得視情況延長 1 次。</p>				
<p>壹、檢視稅式支出之性質</p> <p><input type="checkbox"/> 非屬營利事業所得稅優惠範疇。【無須填寫貳、參項目】</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 屬營利事業所得稅優惠範疇：</p> <p><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。</p> <p><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」。</p>					
<p>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)】</p> <p>一、關鍵因素</p> <p><input type="checkbox"/> (一)有效稅率為零或很低。</p> <p><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)。</p> <p><input type="checkbox"/> (三)資訊透明度不足。</p> <p><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。</p> <p><input type="checkbox"/> (五)不具實質活動。</p> <p>二、其他因素</p> <p><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費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)。</p> <p><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】</p> <p><input type="checkbox"/> (三)對國外來源所得免稅。</p> <p><input type="checkbox"/> (四)視投資人居住地(稅制)彈性諮商稅率或稅基。</p> <p><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。</p>					

參、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.適用本項租稅優惠之產業，需為行政院核定之國家戰略重點文化創意產業符合一定範圍，且經中央主管機關核定。
 - b.本項租稅優惠訂有抵減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」。

表 2-3 稅式支出法規是否構成潛在有害租稅慣例檢核表—第 27 條
之 2

法規名稱	文化創意產業發展法	條次	第 27 條之 2	主管部會	文化部
				聯絡人	林彥志
提案委員	(非立法委員提案無需填寫)				
內容摘要	<p>1. 個人以現金投資於行政院核定之國家戰略重點文化創意產業且成立未滿 2 年之國內高風險文創新創事業公司、有限合夥事業或專案，對同一事業當年度投資金額達 50 萬元、取得新發股份或出資額，且持有 2 年者，得以投資金額之 50% 限度內，自持有期間滿 2 年之當年度個人綜合所得額中減除。每人每年依本項租稅優惠減除金額以 300 萬元為限。</p> <p>2. 施行年限為五年，行政院得視情況延長 1 次。</p>				
<p>壹、檢視稅式支出之性質</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 非屬營利事業所得稅優惠範疇。【無須填寫貳、參項目】</p> <p><input type="checkbox"/> 屬營利事業所得稅優惠範疇：</p> <p><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。</p> <p><input 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」。</p>					
<p>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)】</p> <p>一、關鍵因素</p> <p><input type="checkbox"/> (一)有效稅率為零或很低。</p> <p><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)。</p> <p><input type="checkbox"/> (三)資訊透明度不足。</p> <p><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。</p> <p><input type="checkbox"/> (五)不具實質活動。</p> <p>二、其他因素</p> <p><input 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費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)。</p> <p><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】</p> <p><input type="checkbox"/> (三)對國外來源所得免稅。</p> <p><input type="checkbox"/> (四)視投資人居住地(稅制)彈性諮商稅率或稅基。</p> <p><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。</p>					

參、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。

三、研提稅式支出法規理由(例如立法目的、必要性、有效性)

(二) 必要性分析

1. 有關非租稅措施工具運用

文化創意產業結合創作、生產與商業內容，是未來最重要的經濟動力，文化部近年來積極完善藝文支持體系，藉跨部會合作，全面性規劃產業策略與布局，包含成立中介組織、建構文化金融專業體系，加速科技創新應用，強化臺灣文化軟實力提升我國文化創意競爭力，並與商業相結合，運用文化的創意創造經濟效益。

對於開發、深化原生內容開發，文化部長期針對每個文創領域有不同的補助計畫，如劇團表演領域的「臺灣傳統劇團開枝散葉計畫」，傳承、創新無形文化資產；以及戲劇創作領域「國產電影片企畫及劇本開發補助」、「電視劇本開發補助」等，提升臺灣文化產業研發、創新能量。

為解決文化創意事業資金缺乏問題，經濟部與文化內容策進院（以下簡稱文策院）合作推動「加強文化創意產業升級轉型貸款」、與各縣市政府合作提供信用保證，協助中小（微型）企業或個人自金融機構取得創業或營運所需資金；此外，文化部也推動獎補助及投融資雙軌機制，支持文化內容產製量能與品質提升，健全文化產業生態系。

其中國家發展基金(以下簡稱國發基金)多年持續提撥一定比例投資文化創意產業，截至 112 年 2 月，已通過投資 77 案，但國發基金投資個案所占投資比重都接近 5 成，才能發揮引導業者投資意願，這是臺灣文化創意產業進一步發展的隱憂。

此外，為提升文化內容之應用及產業化、健全文化內容產業發展生態系、強化溝通協調及資源整合能量，文化部特設中介機構文策院，提供文化內容業者整合性產業協力服務，包括引導多元資金、催生未來內容產業、打造國家品牌形象、推動異業整合等，對接與整合財務、法務、經營管理等各項專業服務，推動文化創意產業發展生態系。

2.採行稅式支出必要性

以文化部現行針對影視音產業的補助措施而言，因為補助總金額有限，個案補助亦有上限，導致每個產品因受限於補助金額，製作的影視音產品多以國內市場為主且規模不大的創作，拓展國際市場的能力有限。

由於可進軍國際市場的影視音產品的製作費普遍在1億元以上，亟需更多的民間資金投資投入，才能支持業者創作出具有進軍國際市場的產品，提供有能力投資大額資金的營利事業租稅優惠，可提高其投資影視音產品誘因，達到彌補政策缺口的效果，達到提升臺灣文化內容產製量能與提高國際影響力之目的。

除大型影視音創作缺乏資金不利進軍國際市場的問題外，為數眾多且規模不大的小型文創業者也面臨發展問題。依據中小企業發展條例，中小企業認定標準，實收資本額在1億元以下，或經常僱用員工數未滿200人之事業，根據2022年臺灣文化創意產業發展年報統計，資本規模1億元以上之文化創意事業家數不足1%，顯示我國文化創意產業大多數為中小企業，且新設立（二年以下）之文化創意事業家數占

比約 15.14%、未滿五年之文化創意事業家數占比 31.63%，顯示文化創意產業呈現企業規模小且生命週期短之特性。

且因文化創意事業資本額普遍低於整體新創事業平均，顯示風險高，募資更為不易，故參考產業創新條例第 23 條之 2 天使投資人租稅優惠機制，適當調降天使投資人適用租稅優惠之門檻，將有利提高天使投資人投資文化新創事業之誘因，讓更多高風險的小型文化創意事業獲得更多發展機會。

3. 國際做法

國際上不少國家亦有提供文創產業之租稅優惠，特別是影視音產業，彙整如下：

A. 墨西哥

營利事業投資於符合要求的電影製作，其投資金額可以抵減當年度應納營利事業所得稅，抵減稅額上限為上一年度所得稅額的 10%。

B. 西班牙

投資於西班牙的劇情長片製作，針對在商業化量產前有關視聽影集、動畫片或紀錄片系列的製作，製片人或出資者可獲得投資金額 30% 的抵減稅額(1 百萬歐元內)，超過 1 百萬歐元的部分則適用 25% 抵減率。

C. 韓國

韓國稅法規定，對於製作或製造特定廣播節目和電影(如電視劇、動畫片、紀錄片等)以及院線電影(“影片內容”)的支出提供租稅抵減，有效期至 2022 年 12

月底。對於符合資格的影片內容製作成本，適用的抵減率：大型公司為 3%，中型企業為 7%，中小企業為 10%。

(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 2.52 億元，並產生 3.468 億元租稅效益，淨效益約達 0.948 億元，顯示本次修法具有顯著淨效益。

2. 非稅收面

(1) 垂直及水平公平

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。

從文化創意產業特徵來看，初期的效果或許並不顯著，但在產業發展成功後，影視產品走向國際化，該成果可藉高附加價值、高獲利而轉為政府稅收。目前我國文化創意產業處於結構轉型的重要轉捩點，其所引發之產業結構升級與轉型、促進民間投資、增加國內生產總額、創造就業

機會等效益，預期將可抵銷部分可能產生的不公平現象，並成為政府推動文化創意產業發展需要的助力。

(2)效率

本法此次修訂及新增租稅優惠措施，課稅時皆以當前營利事業所得稅稅率 20%之單一稅率課徵，而天使投資人租稅優惠雖可能適用不同所得稅率，但因高所得族群才有投資誘因，故因適用租稅優惠導致稅率級距變化的個案不多，因此大體而言符合租稅中立性。雖提供租稅優惠會造成無謂損失，然而，文化創意產業涵蓋影、視、音等娛樂產業，以及產品設計、數位內容等產業，除了提供休閒娛樂，提升現代人生活品質，也是從製造業從代工性質轉型為建立品牌 (OBM) 的重要推手，大幅提高經濟效益與效率。

(3)經濟或社會發展

文化是國家最核心的軟實力，以文化要素透過不同表現形式發展而成的文化內容 (IP)，導入產業應用，驅動文化經濟，不僅創造國內就業機會、提升國家整體經濟產值。

隨著全球邁入後數位匯流時代，傳播媒介與消費者閱聽習慣改變，已大幅影響文化內容產業結構及發展趨勢。根據「2021-2025 全球娛樂暨媒體產業展望報告」，儘管受疫情影響，2020-2025 年全球娛樂暨媒體產業營收預估複合成長率 (CAGR) 為 5%，將從 2 兆美元成長至 2.6 兆美元。

有鑑於此，近年來世界各國均朝向以文化內容為核心，強化科技應用，積極進行跨域整合與創新，並相繼提出全球戰略布局，鼓勵文化創意與商業結合；此次本法透過新增租稅優惠措施，擴大獎勵範疇及提高投資誘因，以提供文化創意事業必要之支援，促進我國經濟與社會之蓬勃發展。

(4)行政及遵從成本

根據財政部公布的 110 年《財政統計年報》，110 年所得稅實徵淨額為 12,320 億元，徵課費用為 62.71 億元，換算實徵淨額每 1,000 元將產生 5.09 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 48.25 萬元¹，對採行稅式支出的影響不大。另外，租稅優惠的實施也將增加其他機構的行政費用，包括：政府提供納稅義務人的相關服務，或法院對未確實申報繳納稅款的納稅義務人所做的行政處理等。

¹ 計算方式：

(稅增 0.948 億元/1000*5.09)=48.25 萬元。

(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

現行臺灣文化創意產業範疇涵蓋視覺藝術產業、音樂及表演藝術產業、文化資產應用及展演設施產業、工藝產業、電影產業、廣播電視產業、出版產業、廣告產業、產品設計產業、視覺傳達設計產業、設計品牌時尚產業、建築設計產業、數位內容產業、創意生活產業、流行音樂及文化內容產業，以及其他經中央主管機關指定之產業等15+1項次產業，文化創意產業範疇與產業關聯如圖2-1所示。

文化循環概念與我國文化創意產業鏈

紅字表示
本行業無稅務行業標準分類可茲對應

紫字表示
非文列產業範疇

藍字表示
文化資產應用及文化展演設施產業

底線表示
海產業務階段或跨產業共遇之類別

視覺藝術產業：
藝術評論
藝術作品修復
字畫裱背
藝術品鑑定、鑑價
藝術品物流及倉儲
藝術保險
出版產業
展覽籌辦

表演藝術產業&流行音樂及文化內容產業：
服裝指導、表演造型設計
燈光、舞台設計服務
未分類其他藝術表演輔助服務
舞台燈光音響設備出租
工作平台架設工程
觀光旅遊

工藝產業：
原材料提供及研發
展覽籌辦
觀光旅遊
出版產業：
版權經紀
印刷業
展覽籌辦

廣告產業、設計品牌時尚產業：
市場研究
民意調查
行銷開發
產品設計產業：
市場研究
模具製造

文化資產應用及展演設施產業：
藝術經紀及顧問、藝術策展
電影產業&廣播電視產業：
其他藝人及模特兒等經紀
電影及電視節目拍攝器材設備出租
創意生活產業：
觀光旅遊

支援服務

創意	多媒體設計 商業設計 視覺傳達與平面設計 企業識別設計		獨立 供稿者	戲劇 創作	戲劇創作 (劇本創作)		流行音樂 歌手經紀 音樂詞曲創作	戲劇創作 劇團 舞團 音樂表演	繪畫創作 雕刻、雕塑創作 其他創作	工藝品創作	工業設計 包裝設計	流行時尚設計 未分類其他專門 設計服務	室內設計 建築顧問、設計 景觀建築服務 都市鄉鎮規劃
	出版業 廣告業	公關廣告展示 媒體代理及購買 廣告公司 數位媒體	書籍出版 新聞出版 雜誌及期刊出版	內容軟體 數位遊戲 電腦動畫 行動應用 數位典藏	線上影片 及節目製作 電視節目製作 廣告影片製作 電視節目 錄音、音效	動畫影片製作 電影片製作 其他影片製作 電影錄音、音效	錄音工程 流行音樂發行	民俗藝術表演 其他藝術表演		玻璃擺 飾品製造 陶瓷裝飾品製造 珠寶及貴金屬 飾品製造 手工藝品製造 雕刻木製品製作 金屬飾物製造 紙工藝 繡繡工藝 石藝、漆藝 竹藝、皮工藝 其他珠寶 及金工製品製造 未分類其他 陶器製品製造	製造業	成衣及服飾品 製造業 化妝品業 家具業 皮革及毛皮 製品業 鐘錶製造業 工藝產業	庭園景觀工程 建築工程 最後修整工程
製作／生產			書籍期刊雜誌 數位出版	數位影音	影片及電視節目 後製服務								
傳播	資訊處理及 資訊供應服務業		書籍雜誌批發	影像素材 供應經濟 再授權及 衍伸商品	廣播節目 製作與發行 其他影片 代理及發行 電視頻道代理商	電影片代理 及發行	音樂詞曲版權 代理及授權使用 流行音樂表演活動 籌辦、監製與經紀	藝術表演活動 籌辦、監製與經紀	古玩書畫批發 雕塑品批發	金(銀)飾批發 礦物批發 珠寶批發 手工藝品批發	批發業	批發業	不動產經紀業
展示／接收	出版業 零售業 展覽籌辦	公關展示廣告 其他廣告服務業	書籍零售攤販 網路書店 書籍雜誌零售 圖書館及檔案保存 漫畫書屋 小說漫畫及 雜誌書屋		網路 廣播 廣播 電台經營 衛星電視 頻道經營 線上影片 串流服務 有線電視 系統經營	電影院 視聽中心 影音 光碟租賃	線上音樂 串流服務 流行音樂表演 視唱中心 影音光碟 零售攤販	其他聲音錄製 及音樂發行 戲院、戲場經營 社會教育館	中古藝術品零售	金(銀)飾零售 手工藝品零售 珠寶零售 綜合商品 (拍賣)零售 其他博物館、歷史遺跡 及類似機構	零售業	零售業	
	視覺傳達 設計產業	廣告 產業	出版 產業	數位內容 產業	廣播電視 產業	電影 產業	流行音樂及 文化內容產業	音樂及 表演藝術產業	視覺藝術 產業	工藝 產業	產品設計 產業	設計品牌 時尚產業	建築設計 產業

資料來源：2022 文化創意產業發展年報。

圖 2-1 文化創意產業範疇與產業鏈

近幾年我國文化創意產業營業額表現持續成長，2021年整體文化創意產業營業額較2020年增加4.08%，達到9,642.8億元。在因應疫情的產業紓困與相關振興措施方面，包含2021年期間推出藝術紓困4.0補助方案，總計核定5,971件（各類型事業、艱困事業、中央命令停業），核定金額為14億4,544萬元；針對表演藝術展演、流行音樂演出與電影國片商業映演等受疫情警戒升級影響，造成活動或節目取消等補助營運支出，總計核定278件，核定金額為7,569萬元；此外，亦提供協助藝文產業於疫情期間補助各類型事業辦理實體或線上藝文展演、創作能量及人才培力等，總計核定2,222件，核定金額為12億5,089萬元，如表2-5。

各次產業營業額表現方面，2021年營業額最高前五大次產業依序為：廣播電視產業（2,365.08億元）、廣告產業（1,890.48億元）、數位內容產業（1,064.10億元）、出版產業（1,007.33億元）及設計品牌時尚產業（687.79億元）。營業額成長率前5名則依序為：視覺藝術產業（22.21%）、視覺傳達設計產業（18.20%）、廣播電視產業（13.77%）、設計品牌時尚產業（12.74%）與建築設計產業（10.91%）。

從文化各產業營業額占比觀察，前兩大產業—廣播電視產業及廣告產業營業額合計占整體文化創意產業的44.25%；營業額最小之三個產業（文化資產應用及展演設施產業0.40%、視覺傳達設計產業0.69%、視覺藝術產業0.90%）總合僅占整體文化創意產業營業額1.99%，文化創意產業的規模差異大，影響面對外部環境變化的韌性，在輔導工具上需搭配更多元措施。

表 2-5 2016-2021 年臺灣文化創意產業營業額及成長率一次產業別

(單位：新臺幣千元、百分比)

次產業	2016年	2017年	2018年	2019年	2020年	2021年	2021年占比	CAGR	
視覺藝術產業	營業額	5,417,890	5,632,910	6,397,365	7,055,559	7,137,371	8,722,333	0.90%	9.99%
	成長率	-0.14%	3.97%	13.57%	10.29%	1.16%	22.21%		
音樂及表演藝術產業	營業額	18,890,891	23,186,828	23,241,520	23,177,444	20,650,202	20,194,031	2.09%	1.34%
	成長率	-7.90%	22.74%	0.24%	-0.28%	-10.90%	-2.21%		
文化資產應用及展演設施產業	營業額	4,371,056	4,665,249	6,422,681	6,611,074	4,919,037	3,885,125	0.40%	-2.33%
	成長率	4.25%	6.73%	37.67%	2.93%	-25.59%	-21.02%		
工藝產業	營業額	88,877,269	77,289,767	78,371,565	74,641,887	86,483,062	67,955,745	7.05%	-5.23%
	成長率	-15.78%	-13.04%	1.40%	-4.76%	15.86%	-21.42%		
電影產業	營業額	27,921,655	29,285,065	30,307,401	29,779,473	21,133,282	22,124,914	2.29%	-4.55%
	成長率	-8.60%	4.88%	3.49%	-1.74%	-29.03%	4.69%		
廣播與電視產業	營業額	166,526,254	169,921,043	182,561,861	192,833,061	207,888,202	236,508,190	24.53%	7.27%
	成長率	-2.51%	2.04%	7.44%	5.63%	7.81%	13.77%		
出版產業	營業額	101,938,120	100,203,435	100,986,054	105,584,089	99,290,946	100,733,255	10.45%	-0.24%
	成長率	-1.30%	-1.70%	0.78%	4.55%	-5.96%	1.45%		
流行音樂與文化內容產業	營業額	30,684,415	31,065,564	32,983,712	35,491,704	33,439,473	27,768,261	2.88%	-1.98%
	成長率	4.15%	1.24%	6.17%	7.60%	-5.78%	-16.96%		
廣告產業	營業額	146,293,679	151,203,474	161,609,774	176,394,705	175,301,559	189,047,598	19.60%	5.26%
	成長率	-1.65%	3.36%	6.80%	9.15%	-0.62%	7.84%		
產品設計產業	營業額	40,461,561	45,899,223	44,488,419	41,741,020	40,644,805	41,470,598	4.30%	0.49%
	成長率	-7.15%	13.44%	-3.07%	-6.18%	-2.63%	2.03%		
視覺傳達設計產業	營業額	2,863,657	3,296,724	4,326,947	5,137,204	5,659,020	6,689,116	0.69%	18.49%
	成長率	16.70%	15.12%	31.25%	18.73%	10.16%	18.20%		
設計品牌時尚產業	營業額	47,350,475	50,534,903	54,302,553	54,518,642	61,007,164	68,779,350	7.13%	7.75%
	成長率	-1.17%	6.73%	7.46%	0.40%	11.90%	12.74%		
建築設計產業	營業額	33,629,838	33,231,230	37,437,923	36,684,066	36,969,616	41,001,205	4.25%	4.04%
	成長率	0.31%	-1.19%	12.66%	-2.01%	0.78%	10.91%		
數位內容產業	營業額	83,559,670	84,229,406	89,036,611	93,572,690	97,979,425	106,410,324	11.04%	4.95%
	成長率	-1.14%	0.80%	5.71%	5.09%	4.71%	8.60%		
創意生活產業	營業額	27,781,472	26,561,624	27,341,881	29,185,671	27,960,136	22,994,347	2.38%	-3.71%
	成長率	-1.14%	-4.39%	2.94%	6.74%	-4.20%	-17.76%		
整體	營業額	826,567,900	836,206,447	879,816,268	912,408,290	926,463,299	964,284,394	100.00%	3.08%
	成長率	-3.74%	1.17%	5.22%	3.70%	1.54%	4.08%		

註：1.年複合成長率 (Compound Annual Growth Rate · CAGR) · 統計年度為2016-2021年。

2.本年報經治經濟部工業局取得創意生活產業廠商名單與統一編號，經加總撈取營業額後並扣除與本年報其他文創產業有重複計算之處。因創意生活產業在經濟部輔導認定的基礎係以個別廠商之個別營業據點為主，且自2019年起，經評選獲選廠商之統一編號由財團法人中衛發展中心提供，較以往由本年報自行查找之統一編號更為精確（單一廠商不同營業據點或分支機構之統一編號不盡相同），因此資料的計算較以往差異較大，影響家數、營業額及外銷金額。

3.根據數位內容產業定義與範疇，很多存在於廣播電視、電影、出版、流行音樂等其他文創產業中，本年報從稅務行業分類計算的僅為數位內容的部分樣貌，無法代表數位內容產業整體之輪廓，但為免與現行其他文創產業重複計算，仍維持目前統計原則。

資料來源：2022 文化創意產業發展年報。

2021 年家數與營業額同步出現高度成長的產業包含視覺傳達設計產業、設計品牌時尚產業及建築設計產業，其中視覺傳達設計產業方面，在數位發展及個人行動裝置普及下，人們的生活與數位發展的關係日益密切，同時伴隨業界與公部門對於視覺傳達設計的重視與推廣，帶動各項產品、活動視覺化需求，各界逐漸重視整體風格的設計，

成為本業重要的發展動能；設計品牌時尚產業方面，除了線上銷售通路帶動營收表現，時尚設計相關服務的收入來源也愈發多元化，整體產業和相關政策致力於整合跨界資源，提升臺灣在國際間的能見度；建築設計產業則受惠房市熱絡、加上臺商返臺與國內科技大廠等擴建廠區等帶動下，有明顯成長態勢。

3.是否與其它稅式支出重複或計畫配合

根據文化創意產業發展法第 9 條，國發基金長年提撥投資「加強投資文化創意產業實施方案」、「加強投資中小企業實施方案」、「加強投資策略性服務業實施方案」、「文化內容投資計畫」等，以創投多層級投資策略協助臺灣文化創意產業發展；此外，營利事業可依電影法第 7 條申請股東投資抵減，個人投資我國高風險新創事業公司則可適用產業創新條例第 23 條之 2。

根據產業創新條例第 70 條、中小企業發展條例第 36 條之 3 規定，已依其他法令享有相同性質之租稅優惠，不得就同一事項重複享有獎勵，後續本法亦將訂定相關租稅優惠不得重複申請之規定。

上述補助計畫範圍有限，相關租稅優惠在實務上有適用之困難，因此，此次修法新增第 27 條之 1 及第 27 條之 2，可讓相關業者確實受惠於租稅優惠，並同時吸引各方資金進入文化創意產業，強化文創與科技、資通訊產業相結合，激發更多獨特的臺灣文化內涵，增加產品的差異性，並提升產品附加價值，帶動臺灣產業、經濟升級。

4. 預期貢獻

針對行政院核定之國家戰略重點文化創意產業提供公司及有限合夥事業投資抵減及個人天使投資人租稅優惠，有助於促進臺灣文化創意產業運用更多科技元素進行創作，將文化創意作品推向國際，也提供募資不易的文化創意新創事業取得更多資金的機會，提供其進一步發展的機會。

三、實施期間之合理性

鑑於本條例施行迄今已近十年，僅歷經一次部分條文修正，然受到全球化、科技化發展等環境變遷，多元資金對接、科技整合應用及強化文化國際傳播等面向亟待持續突破，考量影視音產業是臺灣文化與意像帶向國際之必要工具，爰加強影視音產業之政策支援。

本法因應文化創意產業製作產品之特性，納入公司、有限合夥事業、專案投資之樣態，但產業環境變遷快速，文化創意產品開發製作之組織、樣態與模式亦可能隨之調整，爰訂定施行年限為5年，視施行狀況再報請行政院延長，以一次為限。

四、稅式支出評估

(一) 評估資料之內容及範圍

1. 基本假設

(1) 不考慮進、出口效果。

2. 各項假設

(1) 公司或有限合夥事業投資抵減：

A. 股權投資

依文策院 2022 年臺灣文化內容產業調查報告，2021 年電影、電視製作總成本分為 31.34 億元及 127.64 億元。並根據實務運作經驗，推估約 2 成電影製作符合適用本項租稅優惠之要件，其投資金額約 6.27 億元 ($=31.34 \times 0.2$)；另約 5% 電視製作符合適用本項租稅優惠要件，其投資金額約 6.38 億元 ($=127.64 \times 0.05$)，合計 12.65 億元。

B. 專案投資

根據國發基金近 1 年對影視音產業之專案投資，帶動民間投資金額約 8.6 億元。

C. 根據政府相關補助及租稅優惠措施實施經驗，自發支出比重占 6 成，誘發支出比重占 4 成。據此，推估誘發影視音產品股權投資金額約 8.43 億元 [$=(0.4/0.6) \times 12.65$]；專案投資約 5.73 [$=(0.4/0.6) \times 8.6$] 億元，合計 14.16 億元。

D. 有於本項租稅優惠設有抵減稅額上限，且實務上，營利事業可能因景氣導致獲利波動，使得抵減稅額高於應納稅額之情況，故可能發生因投資適用本法之文化創意事業獲得之抵稅額無法全數抵完之情況，概略而言，實際可減免稅額約占核定減免稅額的 1/3。

E. 受僱人員報酬占 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，受僱人員

報酬比率近 3 年 (108 年至 110 年) 平均占生產總額之 45.9%。

F. 產業誘發效果：推估誘發投資支出金額為 14.16 億元，本報告利用 CGE 模型推估，GDP 增加 30.26 億元。

(2) 個人投資減除：

A. 現行投資情形：根據文化部統計，目前該部核定之文化創意事業符合高風險新創公司每年約 3 件，平均每件 8 名投資人投資，該等投資人投資金額介於 50 至 350 萬元，平均 200 萬元 $[=(50+350)/2]$ ，故 3 件投資案合計獲投資金額 0.48 億元 $(3 \text{ 件} \times 8 \text{ 人} \times 200 \text{ 萬元})^2$ 。

B. 誘發投資情形：提供本項租稅優惠，誘發投資金額如下：

(A) 第一輪募資：

i. 誘發新創事業、專案增加：因降低適用門檻、增加被投資對象為有限合夥事業及專案等誘因，有助促進文創產業發展，故假設誘發文創高風險新創公司增加 3 件，及有限合夥事業 1 件與專案 1 件³，共 5 件。按前開現行投資情形，平均每件 8 名投資人投資，該等投資人投資金額平均 200 萬元，故 5 件

² 由於以有限合夥事業型態及專案形式投資影視音產業多為營利事業，個人參與較少，故不納入評估。

³ 經洽詢相關文化創意產業業者，新增本項租稅優惠，增加公司、有限合夥事業及專案投資型態運作新創事業之誘因，預估公司型態新創事業增加 3 件、有限合夥事業及專案投資分別增加 1 件。

投資案合計增加投資金額 0.8 億元(5 件×8 人×200 萬元)。

- ii. 誘發投資人增加：依上，現行與誘發之被投資新創事業、專案共 8 件(=3+5)，因降低適用門檻，假設誘發每件增加小額投資人 2 人⁴，投資金額介於 50 至 100 萬元，平均 75 萬元[=(50+100)/2]，故 8 件投資案合計增加投資金額 0.12 億元(8 件×2 人×75 萬元)。

(B) 第二輪募資(成立超過 2 年後之投資槓桿效果)：根據從事新創事業投資業者經驗來看，新創事業初期第一輪約可募得 100 至 500 萬元的資本額，第二輪則約可募到 500 至 2,000 萬元的資本額，因此，在保守估計前提下，以資本額區間的平均數估算將至少存在 4 倍(即 2,000/500)的投資槓桿效果。故估計文化創意新創事業可於第二輪募資(成立超過 2 年)時槓桿創造 4 倍之投資金額，投資槓桿效果為 3.68 億元[=(0.8 億元+0.12 億元)×4]。

C. 新增就業效果：新創事業歷經第一輪募資及第二輪募資，經營規模可以擴大，而有增聘員工之需求，經訪談瞭解，第一輪募資平均增聘員工 1 人、第二輪募資平均增聘員工 2 人，並在每年新增申請家數 5 件前提下，推估增加就業人數 15 人[=(1+2)×5]。

⁴ 經洽詢相關文化創意產業業者，本項租稅優惠之施行有助於提高天使投資人小額投資意願，預估每案可額外誘發 2 名天使投資人的小額投資。

- D.新創企業於初創期間之存活率：根據相關新創業者以過往經驗推估，天使投資人投資之新創企業於初創期間之存活率約為三成。
- E.一定所得額以上之平均綜所稅有效稅率：參考家庭收支調查報告家庭支出型態可支配所得概況及各稅率級距之應納所得額，假設在所得稅級距 453 萬以上者，其剩餘可支配所得方能支應投資金額。根據財政部財政資訊中心公布 109 年度「綜合所得稅申報初步核定統計專冊」之有效稅率項目，所得級距在 453 萬以上者，其綜所稅平均實質有效稅率為 22.76%⁵。
- F.平均月薪：根據行政院主計總處「110 年薪資與生產力統計年報」，各業年平均月薪為 55,792 元，包含經常性與非經常性薪資。
- G.平均每人可支配所得（年）：根據行政院主計處「110 年家庭收支調查報告」，110 年全體所得收入者之平均每人可支配所得為 568,169 元。
- H.產業誘發效果：推估誘發投資支出金額為 4.6(=0.8+0.12+3.68)億元，本報告利用 CGE 模型推估，GDP 增加 7.86 億元。

(3)共同假設

- A.營利事業所得稅稅率為 20%。

⁵ 根據財政部 109 年度綜合所得稅申報初步核定統計專冊表 6-2，計算所得稅 453 萬以上納稅義務人應納稅額合計/綜合所得總額合計*100%=22.76%。

- B.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 (108 年至 110 年) 平均占生產總額之 35.55%⁶。
- C.營業稅稅率為 5%。
- D.綜所稅平均有效稅率：根據財政部財稅資料中心公佈 109 年度「綜合所得稅申報初步核定統計專冊」之有效稅率項目計算而得，綜所稅平均有效稅率為 5.18%。
- E.消費占所得比重：根據行政院主計總處「110 年家庭收支調查報告」，110 年平均每戶消費支出為 815,442 元，每戶平均總所得額為 1,378,390 元，爰平均消費占所得的比重約為 0.60。

(二) 稅收影響數之評估

◆ 公司或有限合夥事業投資抵減

1.最初收入損失法：

稅收損失

$$\begin{aligned} &= (\text{股權投資金額} + \text{專案投資金額}) \times \text{投資抵減率 } 20\% \times \text{實際} \\ &\text{抵減稅額占核定抵減稅額比率} \\ &= (12.65 + 8.6) \times 20\% \times 1/3 \\ &= 1.42 \text{ 億元} \end{aligned}$$

⁶ 108 年～110 年營業盈餘比率分別為 33.25%、35.78%、37.61%，平均以 35.55% 計算。

2.最終收入損失法：

(1)最初收入損失法所帶來之稅收損失為 1.42 億元。

(2)誘發產生之稅收損失

＝股權及專案誘發投資金額×投資抵減率 20%×實際抵
減稅額占核定抵減稅額比率

＝14.16 億元(＝8.43 億元+5.73 億元)×20%×1/3

＝0.94 億元

(3)租稅損失合計約 2.36 億元 (1.42 億元+0.94 億元)。

(4)營所稅

＝新增之營業盈餘 (＝誘發 GDP 增加效果×營業盈餘占
GDP 比率)×營所稅稅率

＝10.76 億元 (＝30.26 億元×35.55%)×20%

＝2.15 億元

(5)綜所稅

＝誘發 GDP 增加效果×受僱人員報酬占 GDP 比率×綜所
稅平均有效稅率

＝13.89 億元 (＝30.26 億元×45.9%)×5.18%

＝0.72 億元

(6)營業稅

＝誘發 GDP 增加效果×受僱人員報酬占 GDP 比率×營業
稅稅率×消費占所得比例

＝13.89 億元 (＝30.26 億元×45.9%)×5%×0.60

$$=0.42 \text{ 億元}$$

(7)最終收入損失法推估值

$$=-2.36 \text{ 億元}+2.15 \text{ 億元}+0.72 \text{ 億元}+0.42 \text{ 億元}$$

$$=0.93 \text{ 億元}$$

◆ 個人投資減除

1.最初收入損失法：

稅收損失

$$= \text{每年投資金額} \times \text{所得額減除率} \times 109 \text{ 年一定所得額以上之平均綜所稅有效稅率}$$

$$=0.48 \text{ 億元} \times 50\% \times 22.76\%$$

$$=0.055 \text{ 億元}$$

2.最終收入損失法：

(1)最初收入損失法所帶來之稅收損失為 0.055 億元。

(2)誘發產生之稅收損失

$$= \text{每年新增投資金額} \times \text{所得額減除率} \times 109 \text{ 年一定所得額以上之平均綜所稅有效稅率}$$

$$=0.92 \text{ 億元}(=0.8 \text{ 億元}+0.12 \text{ 億元}) \times 50\% \times 22.76\%$$

$$=0.105 \text{ 億元}$$

(3)租稅損失合計約 0.16 億元(0.055 億元+0.105 億元)。

(4)營所稅

$$= \text{新增之營業盈餘}(=\text{誘發 GDP 增加效果} \times \text{營業盈餘占 GDP 比率}) \times \text{營所稅稅率} \times \text{存活率}$$

$$\begin{aligned} &= 2.79 \text{ 億元} (=7.86 \text{ 億元} \times 35.55\%) \times 20\% \times 30\% \\ &= 0.17 \text{ 億元} \end{aligned}$$

(5) 綜所稅

$$\begin{aligned} &= \text{平均月薪} \times 12 \text{ 個月} \times \text{新增就業人數} \times \text{綜所稅平均有效稅率} \\ &= 55,792 \text{ 元} \times 12 \times 15 \times 5.18\% \\ &= 0.005 \text{ 億元} \end{aligned}$$

(6) 營業稅

$$\begin{aligned} &= \text{平均每人可支配所得(年)} \times \text{新增就業人數} \times \text{營業稅稅率} \times \text{消費占所得比例} \\ &= 568,169 \text{ 元} \times 15 \times 5\% \times 0.60 \\ &= 0.003 \text{ 億元} \end{aligned}$$

(7) 稅增合計

$$\begin{aligned} &= 0.17 \text{ 億元} + 0.005 \text{ 億元} + 0.003 \text{ 億元} \\ &= 0.178 \text{ 億元} \end{aligned}$$

(8) 最終收入損失法推估值

$$\begin{aligned} &= -0.16 \text{ 億元} + 0.178 \text{ 億元} \\ &= 0.018 \text{ 億元} \end{aligned}$$

表 4-1 文化創意產業發展法稅收評估表

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	
公司、有限合夥事業及 創投投資投抵	-1.42	-2.36	3.29	0.93	5.10
個人投資減除	-0.055	-0.16	0.178	0.018	1.66
合計	-1.475	-2.52	3.468	0.948	6.76

資料來源：本研究自行估算。

經評估本法租稅優惠措施執行後，分別可誘發營利事業 14.16 億元及個人 4.6 億元(=0.8+0.12+3.68)的投資金額，對國家稅收每年可產生淨效益 0.948 億元，如表 4-1 所示。

根據文化部 111 年文化部補助影視音製作之統計，政府補助占總經費 36%，即業者總製作費 1 元下，約可獲得 0.36 元政府補助款。假設以該法吸引文化創意事業進行研發投資，藉此帶動事業的生產力提升，以推動產值增加，達到新增投資金額，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，約為 6.76 億元⁷[=5.10(=14.16*0.36)+1.66(=4.6*0.36)]。

⁷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。

五、財源籌措方式

依「最初收入損失法」評估產生 1.475 億元租稅損失；而根據「最終收入損失法」，租稅效益達 3.468 億元，可產生約 0.948 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

本稅式支出為公司及有限合夥事業投資行政院核定之國家戰略重點文化創意產業，及個人投資於行政院核定國家戰略重點文化創意產業之國內高風險新創事業之評估，評量指標以投資金額及核定之高風險新創事業數作為衡量之參考。

(二) 評估期間及週期

以本法適用期間作為評估期間，本法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 1.475 億元的稅損。
- (二) 採最終收入損失法當年度有 2.52 億元的稅損及 3.468 億元的租稅收益。
- (三) 當年度租稅淨效益為 0.948 億元。
- (四) 採等額支出法，政府需補貼 6.76 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。

附件 1 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 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 $\sum_{i=1}^G \gamma_i = 1$ 。

除此之外，在傳統一般均衡模型中供給面以及需求面之架構下，R&D 資本投入與非 R&D 資本投入具有相同的效果。事實上，R&D 資本投入應與非 R&D 資本投入所誘發出的乘數不同。因此，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，區分為 R&D 和非 R&D 資本投入，再將研發型資本投入分為政府(公共)部門和民間(私人)部門的 R&D 資本投入，亦可模擬政策情境對廠商研發投資的效益。

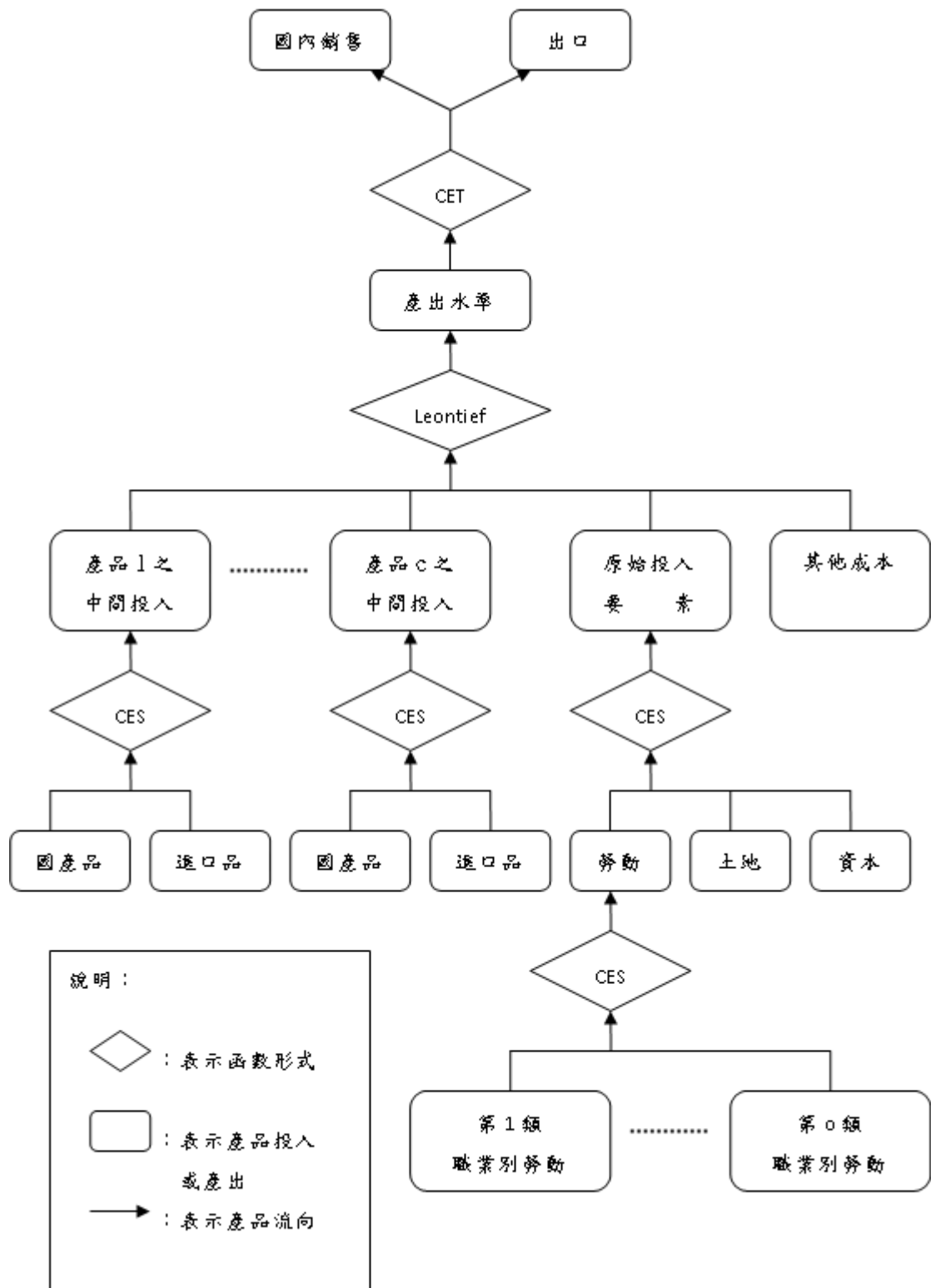


圖 A 生產結構圖

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。

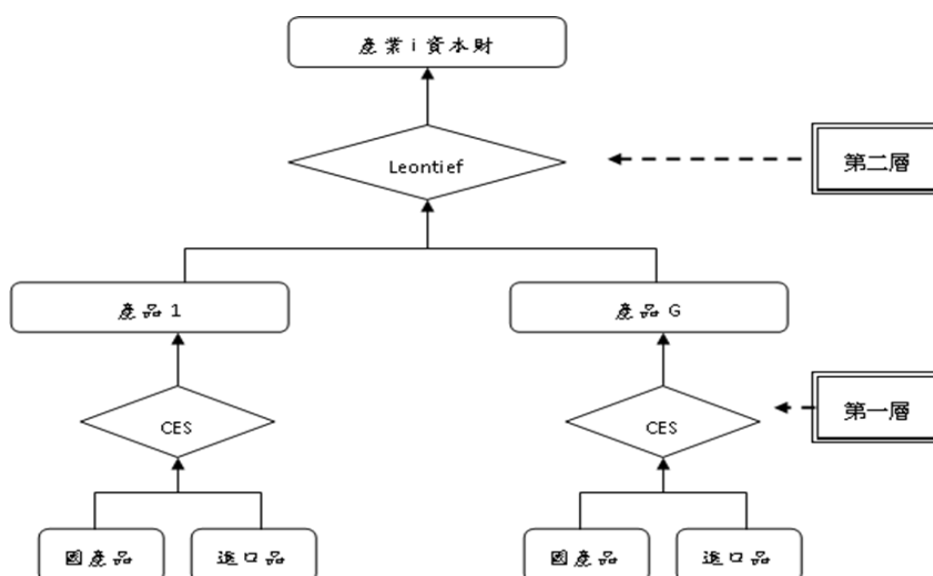


圖 B 投資行為之巢式結構

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。

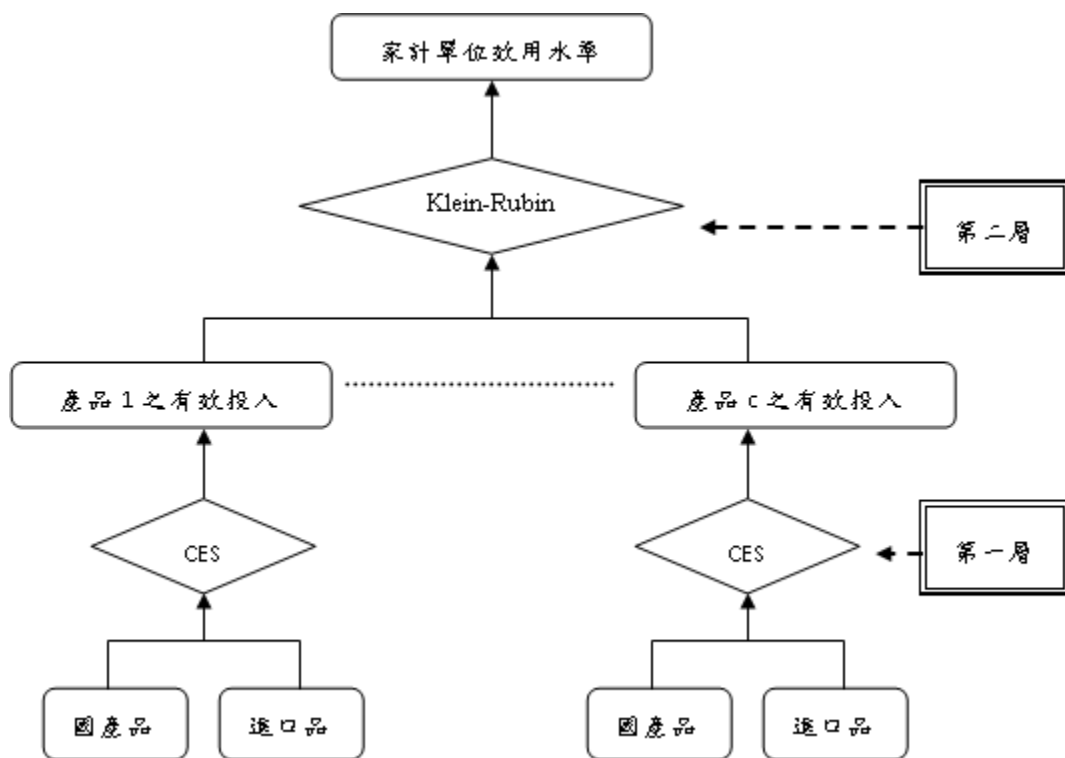


圖 C 消費行為之巢式結構