



論投資抵減租稅優惠

－以日本薪資、生產力提升稅制為例^{*}

✍ 陳明

(資策會科技法律研究所法律研究員)

一、前言

憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，其描述之對象除了納稅人之外，亦指出國家課稅之公法行為，必須受法律保留原則限制。此外，納稅義務係限制之財產權自由，需視各個納稅人間之差異¹，衡量其可支配所得負擔租稅－國家財政收入－之能力。正由於稅法係對財產權之限制，對於納稅人為平等之負擔，因此在租稅法律關係中創造平等負擔之例外，即形成租稅優惠或租稅特別負擔。此時，該租稅法律關係所選定之租稅構成要件事實，即有可能受到稅法上利益或不利益，間接影響納稅義務人經濟行為之安排。是現代國家為了經濟發展，大多利用租稅優惠的方式，積極誘導納稅義務人從事其政策－非財政目的－相應的資源分配或生產投資行為。

此種租稅優惠手段的運用，在日本租稅法中運用極其廣泛，甚至以租稅特別措施法(租稅特別措置法)作為非財政目的稅法之專法。觀察日本2018年稅制修正案(平成30年度稅制改正)中營利事業所得稅租稅優惠措施，以獨特的比較增額概念作為租稅構成要件，認定企業擴大設備、工資與教育訓練之投資額，藉此達成薪資與勞動生產力提升的政策。而該稅制之比較增額要件與大小企業差異化的設計，其實也更符合稅法對於租稅優惠的要求。

因此，本文以下將先簡要說明租稅優惠之合憲性要求，繼而以日本薪資、生產力提升稅制(賃上げ・生産性向上のための税制)中投資抵減法規範，觀察該稅租稅優惠手段、非財政目的，及其手段與目的之連結，作為未來我國租稅優惠政策立法之參考。

^{*} 論投資抵減租稅優惠－以日本薪資、生產力提升稅制為例，陳明撰，載於科技法律透析，2019年8月，第31卷第8期，第20～25頁。

¹ 私有財產制下，財產所有權歸私人所有，國家機關運作仰賴私法自治創造財產之收益，而後依據私人接近利用公共財之程度，判斷國家參與分配之多寡。因此，現代法治國家必定以個人在生存必須之外，可得支配(消費或娛樂)之部分，方由國家介入分配。詳參葛克昌，社會福利給付與租稅正義，收錄於國家學與國家法，頁48，元照出版(1997)。

二、租稅優惠之憲法要求

租稅優惠作為調整租稅負擔的立法手段，對於具有相同納稅能力之納稅義務人，僅因為其實現特定經濟行為，卻享有不一致的稅法評價，本質上係對於平等原則之違反。是關注於租稅負擔效果，租稅優惠乃屬限縮或違反量能課稅原則²。

為避免租稅優惠行成之租稅特權，破壞市場的競爭性而有侵害他納稅人之工作權或自由權的可能³。實質上須將租稅優惠視為例外之創設，進而檢視不同納稅能力者之間，是否存有差別對待的正當理由；嗣審查該項租稅優惠立法，達到所欲追求之公益，是否為最適切手段的問題；最後關注於該租稅優惠手段對納稅義務人基本權之侵害⁴。而其中手段與目的，尚有以下之稅法意義。

(一) 稅法之合憲性要求

租稅法律關係除了係對納稅人財產權之介入，其延伸涉及納稅人營業自由、生存權、工作權甚或是家庭婚姻之保障者，尚必須由憲法基本權之角度予以觀察。同時，由於租稅者係公法上無對待之金錢給付義務⁵，其法律關係非如私法行為具備對待性。因此租稅債務關係要求國民以財產權支應國家財政收入，係以憲法上分配之正義做為稅課之正當性⁶，此為稅法合憲性要求。而上述兩種對於稅法正當性的論述，即可由國家與納稅人之間，以及納稅群體下各納稅義務人之間，加以理解；前者強調稅法係在創造國家財政收入之餘，同時形成租稅介入人民基本權之界線，而後者強調納稅人群體間平等負擔租稅，以及租稅負擔係個別衡量納稅人之經濟負擔能力。

故租稅立法除需滿足法律保留原則外，在分配正義的觀點下，必須在憲法規範和體

² 柯格鐘，量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷－以所得稅法若干條文為例，月旦法學雜誌，第276期，頁167 (2018)。

³ 由於增加人民租稅利益之同時，亦造成他納稅義務人之工作權、營業權等造成不平等，因此租稅優惠手段還隱含著平等原則之破壞。詳參柯格鐘，論租稅正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑，國立臺灣大學法學論叢，頁1293(2016)。

⁴ 租稅優惠所形成者，係一差異化的租稅環境，縱使有稅式支出評估，亦僅為「評估」而非誘導管制之「成果」。因此實務上，如大法官會議解釋釋字第565號，針對停徵證券交易所免稅規定之解釋理由略以「繼續停徵所得稅兩年……授權行政機關視經濟發展、資本形成之需要及證券市場之狀況……係行政機關依法律授權，為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業之判斷所為合理之差別規定，與憲法第七條平等原則無違背。於此，仍無法說明該停徵之稅收，程度上實現了多少的經濟發展。而正也是租稅優惠違憲審查不爭的困境。

⁵ 陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第24期，頁34-39，1981年；黃茂榮，稅法總論第一冊，頁3-18，植根出版，第二版，2005年。

⁶ 鍾芳樺，租稅正義與一貫性原則：論Tipke租稅正義理論及其對稅捐法律的標準，臺大法學論叢，第47卷第1期，頁15-17 (2018)。



系下，加以規劃。而量能課稅原則在此同時決定了財產權負擔租稅的程度，以及財產權課稅的底線，而為稅法之結構性原則⁷。

(二) 租稅優惠之非財政目的

租稅優惠者係附帶有特定經濟或社會政策目的之稅法，其並不以財政收入為主要目的。而投資抵減租稅優惠之需要性，來自於市場經濟的運作一方面必然形成財產過度集中；另一方面市場機制無法即時滿足環境保護、勞動條件或技術的改良⁸。從租稅國家之國家社會二元論而言，為憲法所容許⁹。然依循社會或經濟等非財政目的設定租稅優惠手段時，非謂在創設例外之立法目的下，所有稅法原則皆予以退讓。

蓋受租稅優惠誘導之經濟事實，關係著租稅負擔例外群體所實現之經濟行為，是否符合非財政目的政策所預期者。因此，非財政目的稅法必須具備法律明確性原則。其社會或經濟之非財政目的之確定，旨在作為立法者受檢驗的基準，俾能審視其是否具有重大公共利益。進而在非財政目的具體化的過

程中，租稅優惠所掌握之經濟事實，亦應符合租稅中立性，以避免立法者在其立法自由上，設定了偏差的經濟事實，此為租稅優惠非財政目的的意義。

三、日本「薪資、生產力提升稅制」之啟示

日本引入租稅優惠制度，最早係因應戰後經濟發展所需，透過租稅特別措施法(租稅特別措置法)大幅度調降個人與企業所得稅賦，以促進資本累積。此後，該法延續促進經濟發展之立法意旨，逐年檢視經濟環境所需，並開始了以租稅優惠鼓勵經濟發展的立法特色¹⁰。

2018年日本政府考量國內經濟的困境，於年度稅制修正案提出了「薪資、生產力提升稅制(賃上げ・生産性向上のための税制)」¹¹。其中有關租稅優惠之設計，結合了「培育人才革命」及「生產性革命」¹¹兩項政策，乃提供實踐加薪與人才培訓手段之企業，更多的所得稅扣除額，以誘導企業進行

⁷ 葛克昌，量能原則為稅法結構性原則，月旦財經法雜誌，第1期，頁98 (2005)。

⁸ 黃茂榮，論稅捐優惠(上)，月旦財經法雜誌，第5期，頁42-43 (2006)。

⁹ 葛克昌，《國家與社會二元論及其憲法意義》，國家學與國家法，元照出版 (1997年)。

¹⁰ 和田八束，《租稅特別措置歷史と構造》，有斐閣，頁6-39 (1992年)。

¹¹ 2018年度稅制改正大綱，PwC稅理士法人，<https://www.pwc.com/jp/ja/taxnews/pdf/jtu/jtu-20171222-jp-134.pdf> (最後瀏覽日：2019/04/09)。



上述有利於經濟發展的投資行為。在執政黨的稅制修正草案¹²中，強調此項稅收制度的目的除了員工教育抵減以外，更重要的是希望提升員工生產的效率，尤其是人口數下降及技術人員的短缺，對於企業競爭力來說是相當嚴重的問題。

以下針對「薪資、生產力提升稅制」中，幾個投資抵減租稅優惠的特有機制，進一步說明。

(一) 以企業大小設計不同適用標準

在「薪資、生產力提升稅制」中，大型企業與小型企業適用該租稅優惠之構成要件並不相同。大型企業營利事業所得稅租稅優惠，依據日本租稅特別措施法(租稅特別措置法)第42條之12之5規定，若當年度平均薪資額較前年度比較平均薪資額增長達3%，且國內設備投資額高於當期資產折舊額90%以上之大型企業，其當年度薪資支出差額，得以15%計算為營利事業所得稅扣除額。而人才培訓之投資，則作為稅額扣抵上限之要件，若於當年度教育、培訓費用較比較教育、培訓費用增額達20%之情況下，前述營利事業所得稅扣除額將增加至20%。

中小企業營利事業所得稅租稅優惠，根據前述日本租稅特別措施法第10條之5之4，若當年度平均薪資支出較比較平均薪資增額達1.5%，可以就該增加薪資支出額之15%作為營利事業所得稅扣除額。當年度經常受雇薪資較比較經常受雇薪資增額達2.5%，且符合當年度教育、培訓費用較前年度教育、培訓費用增額達2.5%以上者；或符合中小企業經營強化法之經營力向上計畫(經營力向上計畫)認定¹³者，前述15%之營利事業所得稅扣除額將增加至25%。

上述在租稅優惠制度中，予以差別化構成要件之立法模式，除了在促進納稅義務人投資行為上予以優惠，同時還考量了不同納稅義務人(企業)接近市場的不平等地位。如前文所述，非財政目的稅法之創設，並不意謂著所有稅法原則之豁免。事實上，不同經濟規模之營業組織，在衡量其資金運用與經營風險後，其利用市場之程度自有所不同。因此，大型企業與小型企業參與市場所實現之所得，其為稅法評價時理應有所區別¹⁴。是日本此租稅優惠差異化構成要件之制度，乃借用了大型企業與小型企業在利用市場程度的不同，一方面使小型企業更容易利用租

¹² 平成30年度稅制改正大綱，自民黨，https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/136400_1.pdf?_ga=2.212595734.369979790.1545291269-1240465517.1545291269 (最後瀏覽日：2019/01/19)。

¹³ 中小企業等經營強化法(平成三十年法律第二十六號)第13條第2項。

¹⁴ 在市場所得理論下，所得為納稅主體參與市場活動後所實現之財產上增益，此為私人在利用國家提供之法秩序與市場機制下的成果，國家就此參與分配。參柯格鐘，論所得稅法上的所得概念，臺大法學論叢，第37卷第3期，頁149-152 (2008)。



稅優惠，另一方面使非財政目的稅法，同時考量到不同納稅義務人之租稅負擔能力。

(二) 合乎租稅中立性之經濟事實

穩定的薪資提升，能使單位勞動人口擁有更高的消費能力，促進經濟復甦；同時亦可改善勞動市場之勞動力配置，提升勞動生產之效率¹⁵。日本稅制調查委員會從2017年以來，即創設薪資、生產力提升稅制，給予薪資成本與生產設備之投資，提供租稅優惠。並對於企業在人才資源積極投入者，提供更高上限之營利事業所得稅扣抵稅額。此一誘導特定項目之投資行為，改善整體經濟環境之公益，為非財政目的稅法，要無疑問。

惟增加設備投資或提供員工教育訓練費用等經營手段，此等投資行為本為企業經營時本身所應考量之經營策略。亦即，在自由市場的機制下，企業為了追求更高的利潤，基於降低生產成本之方式，固然可以在增加需求或者是降低成本之間，自我選擇並負責。因此，在維持租稅中立性的要求下，稅法所掌握之經濟事實，應擺脫因人各異的投資行為，尋找合適的租稅客體。

觀察「薪資、生產力提升稅制」之租稅優惠構成要件，係以薪資增額和教育培訓費用增額，作為判斷投資行為是否趨近於薪資

和勞動效率的提升。亦即，企業該當租稅優惠構成要件之經濟事實，係經營組織皆可實現經營手段；此時對租稅客體－受稅法評價之經濟事實－的掌握，並未形成客觀上之限制。是此一非財政目的稅法得擺脫於補助特定經營策略，不致使該當租稅優惠構成要件之企業，成為獨享租稅優惠之群體，而符合租稅中立性之要求。

(三) 以比較額強化非財政目的達成

在日本「薪資、生產力提升稅制」中，薪資額增與教育、培訓費用增額，皆以比較額之概念作為投資項目之認定標準。所稱比較增額，係指以前一年度支出項目總額之增額比例為基礎，而申請租稅優惠年度之該項支出增額比例，必須與前一年度之增額比例進行比較。因此，若將當前年度特定支出項目，較之於比較增額相當時，則代表當年度特定支出項目之增額，與往年持平；若將當前年度特定支出項目，較之於比較增額還高時，則當年度特定支出項目之增額，較往年更高。

租稅優惠在國家財政收入中實際上為稅式支出，其在租稅負擔的意義上減輕納稅義務人租稅負擔¹⁶。故非財政目的稅法所創造的租稅優惠，既是被動由納稅義務人自由選

¹⁵ 安倍政權6年間の經濟財政政策の成果と課題，內閣府，https://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/minutes/2019/0118/shiryō_01.pdf (最後瀏覽日：2019/04/17)。

¹⁶ 陳薇芸，《人權與個人所得稅法原則》，收錄於社會福利與所得稅法，翰蘆出版，頁127-128 (2009)。

為相應之經濟行為，又係公法上金錢給付義務，手段上本較管制行政限制人民行為較輕微。因此，租稅優惠手段的比例原則審查，其實難以將稅收損失與經濟行為是否被誘導有效連結。以環境稅為例，若立法者希望透過租稅負擔調高能源之價格，就必須在不同環境成本之消費品間，予以足夠之價差¹⁷。此時對於消費者才有動機購買，亦即須具備適切的租稅優惠手段，能源友善消費之非財政目的方能成立。

因此，若將該當構成要件之被誘導經濟行為，改以比較額的評價，則係要求企業在原有投資的增額程度之上，擴大該特定項目之投資金額。在此即係更高的薪資支出，或更多的人才培訓費用。此時，投資抵減的經濟事實已在原有程度上，更趨近於非財政目的所理想的勞動力市場價格和勞動生產效率，故稱強化了非財政目的之達成。

四、結論

租稅優惠的立法，係以社會或經濟的需要所存在，此類非財政目的稅法本身雖有違反量能課稅原則，然此並不代表所有稅法原則在此即無所適用。檢視日本「薪資、生產力提升稅制」，其符合租稅中立性之租稅構成要件、按企業規模設計之不同標準，以及運用比較額之概念，處理租稅優惠手段與非財政目的間的適切性，皆使得租稅優惠手段更合乎稅法對納稅人權利之保障。

對照我國眾多租稅優惠相關條文之規定，則亦有中小企業增僱員工薪資費用加成減除辦法，係以「比較薪資水準總額¹⁸」作為適用營利事業所得扣除額之要件，其應用比較額之旨趣誠與日本法制相同¹⁹。總此，抵減租稅優惠手段之運用，倘若能在非財政目的與租稅構成要件上，融入更多的稅法原則，對於租稅立法而言，亦復是對租稅正義的追求。

¹⁷ 范文清，評能源稅條例草案，月旦法學雜誌，第174期，頁94-97 (2009)。

¹⁸ 中小企業增僱員工薪資費用加成減除辦法第4條第4項規定，所稱比較薪資水準總額，指前一年度整體薪資給付總額，加計前一年度整體薪資給付總額乘以基準僱用比例之百分之三十計算之總額。

¹⁹ 事實上，我國中小企業增僱員工薪資費用加成減除辦法，相較於本文介紹之日本租稅特別措施法相關條文，在我國獨有「經濟景氣指數」之要件，以及兩稅制之非財政目的、課稅標的等議題上仍有相當差異。礙於篇幅限制，本文於此僅認為在「比較額」的應用上，兩者有異曲同工之處。

本著作為「經濟部科技專案研發成果」

