

議題研析

一、題目：後備軍人召集稅捐優待相關法制問題研析

二、議題所涉法規

後備軍人召集優待條例、員工接受召集請假期間薪資費用加成減除辦法

三、背景說明

據報導¹，為保障後備軍人接受召集的相關權益，並減少召集期間對各機關團體營運衝擊，依後備軍人召集優待條例（下稱「本條例」）授權由國防部會同財政部訂定之員工接受召集請假期間薪資費用加成減除辦法（下稱「本辦法」）相關規定，公司給付員工接受召集請假期間的薪資費用，可針對給付薪資的150%自當年度申報所得額加成減除。財政部所屬稅捐稽徵機關進一步說明，各機關團體申請優惠時，應依規定格式填報，並檢附薪資金額證明、計算召集期間給付薪資明細表、請公假之假單、請假紀錄、召集令或後備軍人志願短期在營服役的契約證明及解除召集證明等文件。舉例而言，甲君受雇於某公司，112年間接受14天教育召集，召集期間公司給付薪資2萬元，公司在申報112年營利事業所得稅時，薪資費用可以150%加成減除，即可自所得額減除3萬元。前開薪資費用之加乘減除也引發後備軍人召集稅捐優待相關法制問題討論。

四、探討研析

（一）評估統一律定各法規租稅優惠除外條款之可行性，以避免適用上之疑義

¹ 邱琮皓，雇主給付教召薪資 享優稅，經濟日報，113年7月23日，第 A13版。

依本條例第8條規定：「機關（構）、事業單位、學校、法人、團體給付員工依前條規定請假期間之薪資，得就該薪資金額之百分之一百五十，自申報當年度所得稅之所得額中減除。但該薪資金額已適用其他法律規定之租稅優惠者，不適用之（第1項）。前項本文請假期間、員工、給付薪資金額範圍、所得額範圍與減除方式、申請期限、申請程序、應檢附之證明文件及其他相關事項之辦法，由主管機關會同財政部定之（第2項）。第一項租稅優惠實施，年限為八年；其年限屆期前半年，行政院得視情況延長一次，並以八年為限（第3項）。」復依本辦法第4條第1項規定：「各機關團體申請適用本條例第八條第一項規定，給付員工請假期間之薪資金額，應以稅捐稽徵機關核定數為準。但該薪資金額已適用其他法律規定之租稅優惠者，不得重複適用本辦法之規定」。爰此，依上揭規定，各機關團體給付員工接受召集請假期間之薪資金額，可申請針對給付薪資的150%自當年度申報所得額加成減除，但該薪資金額已適用其他法律規定之租稅優惠者，不適用之。

依產業創新條例（下稱「產創條例」）第10條第2項授權之公司或有限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法（下稱「投抵辦法」）第11條第1項規定略以：「公司或有限合夥事業同一課稅年度所從事研究發展之支出，得選擇……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事業當年度應納營利事業所得稅額百分之三十為限」。復依投抵辦法第18條規定：「已依其他法規享有租稅優惠者，不得就同一事項重覆享有本辦法所定之獎勵」。另查產創條例第70條第1項規定：「已依其他法令享有租稅優惠、獎勵、補助者，不得就同一事項重覆享有本條例所定之獎勵或補助」。上開產創條例及其授權之投抵辦法有關租稅優惠除外條款，除存在規範內容法制文字用語不一致之問題外；所稱「不得就同一事項重覆享有……獎勵或補助」與上揭本條例及本辦法中有關後備軍人召集不得重複適用租稅優惠規定，在法制文字體例上亦屬有別，且在文義解釋上，據論者研究指出，就上開條文文義，縱依其他法律享有租稅優惠、獎勵、補助者，似仍得依產創條例享有租稅優惠，蓋依上

開規定，依其他法律享有租稅優惠、獎勵、補助者，所不得再享有之利益係就同一事項重覆享有產創條例所定之獎勵或補助，而非租稅優惠²。換言之，已適用產創條例規定之租稅優惠者，固不得重複適用本條例及本辦法之規定；反之，依論者上開解釋，是否縱已依本條例及本辦法享有後備軍人召集租稅優惠，似仍得依產創條例及投抵辦法享有租稅優惠？如是，實難以達成本條例及本辦法有關後備軍人召集不得重複適用租稅優惠之立法目的。爰此，建議由相關主管機關會商評估統一律定各法規租稅優惠除外條款之可行性，以避免相關法規適用上之疑義。

（二）周延依法核定投資抵減稅額多階段行政處分救濟途徑，以符合權利即有救濟原則

依本條例第3條規定略以：「本條例所定召集，為依兵役法或其他法律，接受教育召集及臨時召集入營服現役達一定期間以上者（第1項）……第一項所定一定期間，由國防部視軍事需要公告之（第3項）」。³復依國防部112年1月16日之公告³，本條例第3條第1項所定接受教育召集及臨時召集入營服現役之一定期間，自111年1月1日生效，其中包括4種公告事項：1. 本條例第4條接受教育召集期間，指年度接受教育召集入營服現役達5日以上。2. 本條例第4條接受臨時召集期間，指年度接受臨時召集入營服現役達29日以上。3. 本條例第5條及第6條之召集期間，指年度接受教育召集入營服現役達14日，或接受臨時召集入營服現役達29日以上。4. 本條例第7條及第8條之召集期間，指年度接受教育召集、臨時召集入營服現役之日數。換言之，適用本條例及本辦法有關後備軍人召集租稅優惠之前提，必須符合接受教育召集及臨時召集入營服現役達上開國防部公告之一定期間以上者，始有適用。

綜上，如各機關團體申請針對給付員工接受召集請假期間之薪

² 張藏文，〈產業創新條例租稅優惠條款除外規定之研究〉，《全國律師》，第25卷，第12期，110年12月，頁60。

³ 國防部，國規委會字第1120016154號公告，《行政院公報》，第29卷，第11期，112年1月16日。

資金額的150%自當年度申報所得額加成減除，惟其員工接受召集入營服現役期間是否達上開國防部112年1月16日公告之一定期間以上或對其公告日數等產生爭議時，是否得將上開國防部公告之一定期間視為獨立之行政處分，對其提起行政救濟？或因本條例及本辦法係屬晚近公布施行之法規，目前實務上尚乏相關訴願決定或判決案例等可資參考，惟為落實人民訴訟權益之保障，參照臺北高等行政法院104年度訴字第1701號行政判決⁴，針對稅捐稽徵機關依產創條例所作成之核定投資抵減稅額，認定屬於多階段行政處分，係由稅捐稽徵機關及中央目的事業主管機關本於各自職權先後參與，稅捐稽徵機關尊重其前階段行政行為即係中央目的事業主管機關之審定結果，而作成核定研究發展支出可抵減稅額，該前階段行政行為應可視為獨立之行政處分。爰此，如參酌上開判決要旨，可將國防部公告之前階段行政行為視為獨立之行政處分，對其提起行政救濟，以周延人民權益之保障。

撰稿人：康世宗

⁴ 臺北高等行政法院104年度訴字第1701號行政判決略以：「按行政處分之作成，須二個以上機關本於各自職權先後參與者，為多階段行政處分。此際具有行政處分性質者，原則上為最後階段之行政行為，即直接對外發生法律效果部分。人民對多階段行政處分如有不服，固不妨對最後作成行政處分之機關提起訴訟，惟行政法院審查之範圍，則包含各個階段行政行為是否適法……次按行政機關作成之處分須其他機關參與並提供協力者，為多階段行政處分，先前階段之行為如具備：一、為作成處分之機關（即最後階段行為之機關）依法應予尊重，換言之，當事人權益受損害實質上係因先前階段行為所致；二、為先前階段之行為具備行政處分之其他要素；三、為以直接送達或以他法使當事人知悉者，則應許當事人直接對先前階段之行為，提起救濟……準此，多階段行政處分之前階段行為可視為獨立之行政處分者，係因該前階段之行政行為已對外發生法律上之規制作用，而使人民公法上權利義務關係發生變動……可知，稅捐稽徵機關核定投資抵減稅額，係先由中央目的事業主管機關依其專業而作成申請人當年度研究發展活動是否符合投抵辦法第2條及第3條規定之認定，嗣由稅捐稽徵機關依此認定，而對納稅義務人所申請費用抵減當年度應納營所稅額予以核定。足認稅捐稽徵機關所作成核定投資抵減稅額，屬多階段行政處分，係由稅捐稽徵機關與中央目的事業主管機關此等2個機關本於各自職權先後參與，稅捐稽徵機關尊重其前階段行政行為即係中央目的事業主管機關之審定結果，而作成核定研究發展支出可抵減稅額，致對外發生法律上之規制作用，使人民公法上權利義務關係發生變動，則該前階段行政行為應可視為獨立之行政處分。」