

後備軍人召集優待條例  
第十條之稅式支出評估報告

國防部

中華民國 110 年 10 月

# 目錄

目錄.....	i
表次.....	iii
一、法規內容.....	1
(一) 背景說明.....	1
(二) 法規內容.....	1
(三) 具體目標.....	3
二、有害租稅慣例評估及採行稅式支出之理由.....	3
(一) 未構成有害租稅慣例之評估.....	3
(二) 必要性分析.....	5
(三) 成本效益分析.....	7
(四) 可行性分析.....	9
三、實施期間之合理性.....	11
四、稅式支出評估.....	11
(一) 評估資料之內容及範圍.....	11
(二) 稅收影響數之評估.....	17
1. 最初收入損失法 (Initial revenue loss) .....	17
2. 最終收入損失法 (Final revenue loss) .....	18
3. 等額支出法 (Outlay equivalence) .....	22
五、財源籌措方式.....	23
六、稅式支出績效評估機制.....	24

（一）評估指標及其評量標準.....	24
（二）評估期間及週期.....	24
（三）績效評估公開.....	24
七、總結.....	24
參考文獻.....	26
附件一.....	27

## 表次

表 1：教召報到人員就業分布人數一覽表.....	15
表 2：最終收入損失法估算結果一覽表（110 年度）.....	21
表 3：最終收入損失法估算結果一覽表（113 年度）.....	22

## 一、法規內容

### (一) 背景說明

面對中國大陸近年來持續軍事擴張，以及不放棄武力犯臺威脅之嚴峻挑戰，而我國國軍兵力規模縮減，未來如若遭遇中國大陸的飽和式攻擊，作戰兵源是否足夠，一直是外界關心的議題。然而，由於任何一個國家絕不會以大規模衝突發生所需兵力，作為平時基本兵力規模，因此精實後備戰力已是國軍必須面對的嚴肅課題，即以強化後備軍人召集訓練，作為增強國軍整體戰力之重要基石。

而為兼顧常備部隊人才招募，並激勵後備軍人參與召集訓練意願，本條例之制定，係以提升後備軍人福利待遇，並給予企業優惠措施，以保障後備軍人權益與爭取各界及企業支持。

### (二) 法規內容

為保障後備軍人權益及爭取企業支持，並鼓勵後備軍人積極參與召集訓練，應增加後備軍人召集期間待遇、福利及企業優惠措施，激勵後備軍人士氣，強化戰力。爰制定後備軍人召集優待條例草案，其要點如下：

1. 本條例立法目的。(草案第一條)
2. 本條例適用原則。(草案第二條)
3. 本條例之主管機關及各目的事業主管機關。(草案第三條)
4. 本條例所定召集之範圍。(草案第四條)
5. 後備軍人接受召集期間支領待遇之規定。(草案第五條)
6. 接受召集訓練之後備軍人完成訓練達五次者發給召集獎金。(草案第六

條)

7. 接受召集訓練之後備軍人至國軍醫療院所就醫享有免掛號費之優待。  
(草案第七條)
8. 接受召集訓練之後備軍人至國防部福利事業管理處所屬福利站購物及國軍英雄館繳費住宿，均享有優惠。(草案第八條)
9. 後備軍人接受召集期間應給予公假，並核實發給工資。(草案第九條)
10. 營利事業給付員工依第九條規定請假期間薪資，該薪資金額之百分之一百五十，得自當年度營利事業所得額中減除。(草案第十條)
11. 本條例所需經費，除第九條及第十條外，由國防部編列預算支應。(草案第十一條)
12. 本條例之施行日期。(草案第十二條)

本報告係針對草案第十條進行稅式支出評估，故列出第十條完整條文如下：

第十條：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。

前項給付員工之薪資金額已適用其他法律規定之租稅優惠者，不適用前項規定。

第一項請假期間、員工、給付薪資金額範圍、所得額範圍及減除方式、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。

第一項租稅優惠實施年限為八年，自本條文生效之日起算至該年限屆滿日止；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。

### （三）具體目標

草案第十條考量後備軍人應召入營訓練期間，將影響其服務機關（構）、事業單位、學校、法人、團體之營運、人力調配及經營效率，為兼顧國家安全及雇主負擔，於該條第一項定明前揭單位給付員工依本法第九條規定請假期間之薪資費用，得加成百分之五十自當年度所得額減除。

教育召集之目的在於恢復與保持年計要員（後備軍人）戰鬥技能，堅實後備戰力並支援災害防救任務。另檢驗年計要員選充與資料管理之正確性，提升動員作業精度與編成速度，以達「精簡常備，廣儲後備」及「及時動員，即時作戰」之目標，並希冀達成「常後一體」制度。

## 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

為了防止跨國企業利用各種手段規避稅負，例如藉由各國稅制差異或形式安排隱藏交易之經濟實質，經濟合作暨發展組織（OECD）自 2013 年提出「防止稅基侵蝕與利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）」之中，共 15 項的行動計畫，並且於 2015 年提出最終報告。其中行動計畫 5 主旨是有效打擊造成不良競爭的優惠稅制，並將租稅透明度及實質課稅原則納入考量，其著重於對造成不良競爭稅制的定義及制定策略，使其能擴展到非 OECD 會員國。

根據 OECD「有害租稅慣例論壇（Forum on Harmful Tax Practices, FHTP）」對租稅優惠措施的定義，是指因為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、退稅等規定當中，相較於國內法一般課稅時有較優惠之情形，即構成所謂租稅優惠措施。若此優惠措施得使跨國企業利用租稅規劃手段，將造成國內稅基侵蝕並扭曲資本流向，甚至是將承擔稅負者轉由其他生產要素上等情形，則可能構成有害租稅競爭。根據 2019 年同儕檢視 (Peer Review) 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前在有害租稅慣例，可透過五項關鍵因素及五項其他因素來進行辨別，若符合其中一項即屬之。

五項關鍵因素包括：

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已進行有效資訊交換；
5. 不具實質活動。

五項其他因素包括：

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。

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，詳細評估說明請參閱附件一「稅式支出法規是否構成潛在有害租稅慣例檢核表」。

## （二）必要性分析

### 1. 採行稅式支出之必要性

採取租稅措施與非租稅措施，各有其功能及優缺點，參考王健全（2009）研究計畫之分析，相較於其他補助措施，實施租稅優惠之優點在於其「普及性高」、「具法定性，不易受利益團體操作」及「基於租稅公平，租稅措施多屬功能別獎勵，各產業多能試用」，惟其相對於補助措施，較不易全面性地配合產業政策之引導。本稅式支出係整體國防安全規劃之一環，目的在降低召集訓練所造成服務機關、公司企業及團體單位之額外成本，並非產業政策，自無引導產業配合政策之預期效果，故採行租稅優惠將有其必要性。

### 2. 加強國家防衛動員之必要性

現代戰爭為全民防衛動員之總體戰爭。全民防衛動員實施的目的即在結合政府各項施政作為，統合國家人力、物力、財力、科技、軍事等資源，完成戰力綜合準備，平時以支援災害防救為主，戰時則支援軍事作戰。當今國際乃至於區域安全環境不僅要注重傳統的軍事安全，還必須兼顧非傳統安全領域，而若僅依靠國軍本身力量則稍顯不足，故需要更多資源投入。因此，就現今環境推動全民國防政策，以動員整體力量來保障國家整體安全顯得勢在必行（鄒文豐，2008）。

而相關法令有《國防法》第二十四條「總統為因應國防需要，得依憲法發布緊急命令，規定動員事項，實施全國動員或局部動員」；第二十五條「行政院平時得指定相關主管機關規定物資儲備存量，擬訂動員準備

計畫，並舉行演習；演習時得徵購、徵用人民之財物及操作該財物之人員；徵用並應給予相當之補償」；第二十八條規定：「行政院為落實全民國防，保護人民生命、財產之安全，平時防災救護，戰時有效支援軍事任務，得依法成立民防組織，實施民防訓練及演習。」，以及總統於民國 90 年 11 月 14 日公布全民防衛動員準備法；又兵役法第十六條第一項第二款所定常備兵役軍事訓練之期程為 4 個月，必須透過教召訓練維持役男作戰技能，並配合調整教召期間之待遇、福利與保障等措施。對政府而言，涉及是否造成人力、物力與財力的消耗與浪費，或是有無影響國家永續經營、發展與競爭力等問題。因此，建立良好之配套措施及兵役制度，不僅可以做到平時養兵少，戰時動員廣大後備兵員，亦可減少國防支出與人民負擔，達到維持經濟發展，培植人才等效益。為此，本法之擬定，是希望考量受教召人員於入營期間，減少對於服務機關、公司企業及團體單位之營運活動支出，以激勵後備軍人士氣，並保障其接受召集期間之權益，故本租稅優惠有其必要性。

若本租稅優惠未予施行，可能導致國防人力資源不足。特別在非傳統安全領域日漸重要下，若僅依靠目前國軍本身力量稍嫌不足，因此整體動員之下召集訓練將日臻重要。若缺乏完善後備動員制度及資源，則戰時將可能無法有效率地支援軍事活動，若此時才進行臨時召集亦可能導致動員系統紊亂、後備兵員平時訓練不足等等問題，對於戰爭時期而言，此種雜亂無序之動員規劃無疑是軍備上一大缺漏。

若考量到企業及社會經濟層面，當國家安全問題降至最低，方可使企業不須考量外在威脅問題，得以使企業投資流入並將據點設址於我國，並安心進行自身研究發展及商業貿易，藉此提升我國經濟實力，提高我國能見度。若動員系統之不完善影響到國家安全，必將成為一大隱憂，除了我國社會對於動盪環境之疑慮外，亦將影響到企業進駐意願，若在安全層面

與經濟層面皆無法兼顧，更遑論我國在未來之發展性及競爭力，故此租稅優惠之施行實屬必要。

### 3. 國際做法

目前各國對於民間企業員工參與國家軍事訓練（服役或教育召集），是否有給予企業租稅獎勵或補貼措施，分別有不同的作法。以英國為例，民間企業在後備軍人動員期間必須保留其工作，但可向政府申請代理人銜接業務之訓練經費。日本防衛省於「即應預備自衛官」召訓期間，會支付其所屬企業相關補貼費用。美國、韓國、新加坡和以色列雖沒有對公司有任何的租稅獎勵或補貼，但均會對教召人員按其職階發給相關補償金或薪餉獎金。此外，瑞士役男於服役期間可選擇領取部隊或原本民間工作之薪資，但若選擇領取原民間薪資，則由政府所成立之基金，提供薪資損失保險金予以補助公司。

除了上述針對教召人員的政策外，傅朝文（2018）的研究報告也指出，美國於 2011 年通過「VOW 聘用英雄法」（VOW to Hire Heroes Act of 2011），該案法規定僱用無業退伍軍人和傷殘軍人的企業可享不同程度之稅收抵減優惠；換言之，美國係以減稅方式，鼓勵企業僱用退伍軍人。而根據陳勁甫（2015）的研究歸納指出，美國的政策設計具有尊嚴生活、擴及家庭、自主責任、階層跳板、社會資產、社會價值與政治現實等不同面向的意義存在，值得加以參考。

#### （三）成本效益分析

##### 1. 稅收面

根據本文下述評估，「最終收入損失法」的淨稅收損失約為 4,296 萬元，若不採行本稅式支出法案，在「等額支出法」下，政府須再編列補貼金額約為 3.36 億元。因此，採行本稅式支出法案係稅損較低者。詳細評

估過程請參考「四、稅式支出評估」。

## 2. 非稅收面

### (1) 垂直及水平公平

垂直公平係指針對納稅能力不同之納稅義務人，應課予不同程度之稅負，本租稅優惠係於適用範圍內之營利事業皆可進行薪資費用扣除，並未針對營業收入高而有差別稅率待遇；此外，14天之薪資費用扣除對於事業機關團體而言稅收損失並非龐大，僅是針對特定受召集人員薪資費用進行優惠扣除，故造成違反垂直公平之現象並不大。

水平公平係指針對納稅能力相同之納稅義務人，應課予相同程度之稅負，本租稅優惠適用範圍內之受召集人員，其薪資皆可以150%進行扣除，相同薪資水準人員將得以扣除相同金額之費用，故針對水平公平面並無造成違反之情形。

### (2) 效率

就效率面而言，本租稅優惠適用之機關團體等，幾乎並未改變其適用營利事業所得稅之稅率，符合租稅中立性。雖提供租稅優惠會造成無謂損失，然而預估租稅優惠帶動相關稅收之增加，將可部分彌補該優惠所造成之租稅損失。

### (3) 經濟或社會發展

近幾十年來，隨著中國大陸經濟實力的增強，造成我國大量產業西移與資金流失，相對的，政治、經濟發展也將受影響，使我國經濟優勢逐漸喪失（盧守謙，2020）。綜觀目前臺海安全局勢，惟中國大陸藉其整體國力提升，不僅持續在外交上限縮我國國際空間，更藉加速其軍事現代化大幅提升其軍事力量，種種措舉使我國安全環境受到強烈威脅。而面對此

一威脅，維持可恃之國防力量係保衛國家安全最基本的力量更顯得極為重要。

因此，後備動員制度，平時在不影響民生建設的前提下，除了應維持適當質量的常備艦隊兵員，廣儲後備戰力，以確保戰時可依需要實施動員，擴張國防兵力，以抵抗他國武裝侵略，保衛國家及國民之安全外，隨著近年經濟貿易發展快速，區域安全環境是否相對和平穩定受到高度關注，原因在於對於我國經濟環境發展，國家安全亦扮演經濟得以穩定成長之重要角色，故維持國家安全若能帶來我國社會經濟穩定成長，將是利大於弊，據此，全民國防至關重要。

#### (4) 行政及遵從成本

本稅式支出並非大幅調整稅負稽徵程序，僅是對於營利事業所得稅費用扣除項下進行微調，且國稅局可透過電子化作業將申報書表，以及國防部提供教召名冊相互勾稽，故行政及遵從成本不大。

#### (四) 可行性分析

##### 1. 成本效益可行性

根據本文下述評估，「最終收入損失法」的淨稅收損失約為 4,296 萬元，若不採行本稅式支出法案，在「等額支出法」下，政府須再編列補貼金額約為 3.36 億元；因此，採行本稅式支出法案係稅損較低者。詳細評估過程請參考「四、稅式支出評估」。且「廣儲後備」之目標將有助於提升我國經濟發展、國家安全等等，將是利大於弊，據此，本稅式支出應具成本效益可行性。

##### 2. 環境分析

除上述成本效益分析之結果外，由於本租稅優惠係為保障後備軍人

權益及爭取企業支持，並鼓勵後備軍人積極參與召集訓練，因此增加後備軍人召集期間待遇、福利及企業優惠措施，激勵後備軍人士氣，強化戰力。

根據 2021 年 4 月 30 日《經濟學人》報導，以臺灣雷達圖為封面，並稱臺灣為「地球上最危險的地方」，並指出數十年來，中國大陸和美國對臺灣議題一直是高度模糊，因而使臺灣得以維持和平狀態，美國印太司令部司令戴維森（Philip Davidson）在眾議院聽證會上提到，臺灣首當其衝為中國大陸未來五至十年採取軍事行動的最可能潛在目標；《經濟學人》亦提到，戰爭會讓中美兩國衝突升級，經濟也是其中因素，臺灣居於全球半導體產業的領先地位，一旦臺灣產業停止生產，全球電子業也將隨之停擺，代價甚高。

因此，雖然本租稅優惠估計於實施初期會造成稅收損失，然而因應國際情勢發展，假設軍人無誘因參與召集訓練，使得我國後備軍源減少，倘若未來戰爭爆發且導致經濟衰頹，更是得不償失，故本租稅優惠在環境分析下有較強烈之必要性。

### 3. 是否與其他稅式支出重複或計畫配合

本租稅優惠為新訂優惠措施，目前並未與其他租稅優惠政策重複。

### 4. 具體貢獻

本稅式支出除對於國家安全有所助益外，根據本稅式支出報告評估，整體而言將有助於我國經濟與社會發展，稅式支出誘發效果亦可造成其餘稅種收入增加，故對於我國、企業、社會整體環境皆有幫助。

### 三、實施期間之合理性

根據本條第四項：「第一項租稅優惠實施年限為八年，自本條文生效之日起算至該年限屆滿日止；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。」依照納稅者權利保護法第六條第一項規定，稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明訂實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度，爰於第四項明訂本項租稅優惠實施年限；實施年限屆期後薪資金額之減除，依相關規定辦理。

本稅式支出研擬「後備軍人召集優待條例」草案之「企業減稅」租稅優惠措施實施年限，係參考兵役法施行法第二十七條：「教育召集或勤務召集之範圍、人數、時日，由國防部按年度計畫實施，於退伍後八年內，以四次為限，每次不超過二十日。但國防部得視軍事需要酌增年限、次數及時間」之規定，故以八年為實施年限，並於條例中亦明定年限屆滿前在針對實施情形檢討延長一次。

且考量到近年來中國大陸武力擴張且臺海情勢升溫，預估該情勢較難在短時間內緩解或改變，亦考量租稅優惠政策實施不應朝令夕改，以求穩定之故；且於本條第四項後段亦提到屆期前半年，得視情況延長該租稅優惠，該立法目的在於行政院得視未來後備軍人充實狀況及兩岸情勢變動進行延長，以保有該租稅優惠調整年限之彈性。

### 四、稅式支出評估

#### (一) 評估資料之內容及範圍

本稅式支出評估報告根據「最初收入損失法」、「最終收入損失法」及「等額支出法」三項評估方式進行估算稅收影響數，且本報告所使用之

資料，係以財政部財政資訊中心提供個人綜合所得稅，以及營利事業所得稅資料進行稅收影響評估，並輔以國防部提供實際受召集人資料（已匿名化）進行串接，以串接所得大檔資料，並藉由其雇用機構對照營利事業所得稅資料，以得知其雇用機關在當年度可作薪資費用扣抵之數額，以推算受召人應召訓練期間之薪資所得。本評估報告所使用參數來源及計算過程詳述如下：

## 1. 估計教召報到人員（男性）不同類別之就業人數

### （1）估計教召人員報到人數

《兵役法》第四十三條規定，後備軍人及補充兵具有下列情形之一，經國防部所屬權責單位核定者，得免除本次之教育召集、勤務召集、點閱召集，其情形包含患病不堪行動者、家庭發生重大事故，必須本人處理者、中等以上學校在校之學生、民意代表正值開會期中者、因事赴國外者、航行國外之船員，正在航行中者、有犯罪嫌疑在羈押中，或犯罪處徒刑在執行中者、其他因特殊事由而無法應召者等；《兵役法施行法》第四十三條規定，受教育召集、勤務召集、點閱召集之學生及職工，應給予公假。《勞工請假規則》第八條規定，勞工依法令規定應給予公假者，工資照給，其假期視實際需要定之；換言之，教召人員在教召期間雇主應依法給予公假並給付薪資。但實務上，雇主為避免公司營運受到影響，對於員工參與教召，或有所保留，甚至員工考量本身工作亦將受到影響，所以參與動機將受限制。

根據國防部教召政策規劃，訂於民國 113 年起由現行「兩年一訓、每次 5-7 天」，全面調整為「年年施訓、每次 14 天」，並將於民國 111 年局部實施試行。基此，為預估未來教召政策調整後，對稅損影響程度，本稅式支出評估報告將先利用「109-110 年後備軍人教育召集訓練指導大綱」所

訂教召目標數為基準（229,630 人），另參考立法院預算中心曾文煌（2020）所提「我國後備軍人及替代役男召訓現況及其相關問題之探討」報告，民國 108 年實際召訓人數占目標召訓人數之比例約為 68%，故本報告基準推估值為 156,148 人（即 229,630 人×68%），並亦做為最初收入損失法之人數推估基準數值。

為了讓雇主鼓勵員工參與教召，本草案第十條規定營利事業在員工參與教召請假期間之薪資，該薪資費用之百分之一百五十，得自當年度營利事業所得額中減除。此一優惠將會減輕雇主的租稅負擔，可提高雇主鼓勵員工參與教召意願；此外，近年實施針對出國免召人員納入次年優先召集對象、公告召集日程後出國觀光申請不核予免除召集，以及針對較召次數未滿 4 次人員延長編管年限等措施，未來預估實際召訓人數占目標召訓人數比例將可提升至 80%~90%。若扣除申請「後備軍人及補充兵免除本次教育勤務點閱召集認定標準」符合人數，則以 80%較為貼近現況，故本報告將以提升未來報到率至 80%為推估情境，加以估算相關稅收損失。

此外，為了能夠實際分析受教召人員的就業狀況與任職分布，本研究將透過國防部所提供之最近年度（110 年度）教召人員名冊，並配合財政部財稅資訊中心之資料，先推估在 80%報到率推估情境下，若以 110 年度已接受教召人員為選樣樣本下之最終收入稅收損失。惟國防部預計在 113 年度將未來教召部隊召訓目標人數約 26 萬人；其中，教召後備軍人約 24 萬人，另約 2 萬人是由現役幹部擔任，因此，本報告將利用上述以 110 年度實際受教召人員為樣本下的推估結果，估算以 113 年度之 24 萬人的最終收入稅收損失。

根據上述說明，若以 110 年度「109-110 年後備軍人教育召集訓練指導大綱」所訂教召目標數為基準（229,630 人），若本租稅優惠實施後，將提升教召報到率至 80%，因此預估的實際召訓人數推估值為 183,704 人

(即 229,630 人×80%)。

## (2) 估計報到人員的就業人數

本報告由統計資料計算之 109 年度男性就業率約為 75%，<sup>1</sup> 因此教召報到人員中，就業者 117,111 人 (即 156,148 人×75%)、非就業者 39,037 人 (即 156,148 人×25%)。

依 109 年度受雇者行業統計分類，公共行政業者約占 4%。<sup>2</sup> 因此，就業者中，任職於政府部門者約有 4,684 人 (即 117,111 人×4%)，而任職於民間部門者約為 112,427 人 (即 117,111 人×96%)。

另依據 109 年度就業者從業身分別分類，民間就業者的受雇率為 79.78%。因此，任職於民間部門者中，雇主與自營工作者約有 22,733 人 (即 112,427 人×20.22%)，而受雇於營利事業、機關團體與執行業務者的員工約為 89,694 人 (即 112,427 人×79.78%)。

此外，本報告依財政部財政資訊中心所提供 107 年度綜合所得稅、營利事業所得稅統計資料，以薪資給付公司的營利事業所得稅申報資料分別估算受雇於營利事業、機關團體與執行業務的員工人數 (66%：4%：30%)。<sup>3</sup> 因此在民間受雇工作者中，受雇於營利事業 59,198 人 (即 89,694 人×66%)、受雇於機關團體 3,588 人 (即 89,694 人×4%)、受雇於執行業務者 26,908 人 (即 89,694 人×30%)。

---

<sup>1</sup> 該數值參考自行政院 109 年度「重要性別統計資料庫」之資料而得。網址：

<https://reurl.cc/0jmkGx>。

<sup>2</sup> 該數值參考自勞動部 109 年度「勞動統計查詢網」之「人力資源狀況－受僱者資料」之資料而得，網址：<https://reurl.cc/7rEYqD>。

<sup>3</sup> 本研究先透過財政部財政資訊中心 107 年度 iimh 所得大檔，以教召人員薪資給付公司的統編對照 prct001 損益檔與 prct014 機關團體結算申報檔，判斷薪資給付公司為營利事業或機關團體，進而認定是否為受雇於營利事業或機關團體之受雇員工，其餘者均認定為執行業務的受雇員工，進而估算受雇於營利事業、機關團體與執行業務者的員工人數比例。

根據上述說明，本租稅優惠施行之前後，教召報到人員的非就業與就業人數，以及就業人口的任職部門人數，列示如表 1：

表 1：教召報到人員就業分布人數一覽表

單位：%，人

類別			本條例施行前 (現況)	本條例施行後 (推估)		
實際召訓人數 占目標召訓人數比率			68%	80%		
報到人數			156,148	183,704		
就業與否	非就業人數		39,037	45,926		
	就業人數		117,111	137,778		
	任職部門	政府部門		4,684	5,511	
		民間部門		112,427	132,267 (+19,840)	
		受雇類別	雇主、 自營工作者		22,733	26,744 (+4,011)
			營利事業		59,198	69,645 (+10,447)
	機關團體		3,588	4,221 (+633)		
	執行業務者		26,908	31,657 (+4,749)		

## 2. 平均薪資

以國防部提供受教召人員資料，並串聯財政部財政資訊中心 107 年度所得大檔資料，計算受教召者每人年薪資約為 328,506 元，若以 12 個月計算，每人每月平均薪資所得約為 27,376 元（328,506 元／12 個月）。

## 3. 綜合所得稅稅率

以財政部 107 年度綜合所得稅申報核定統計專冊，計算綜合所得稅平均稅率 11.46% 為估計基礎。

## 4. 邊際消費傾向

參考蔡力豐（2015）之研究，以其不同估計模型下的實證結果之平均數 0.71，做為本文邊際消費傾向之參數數值。<sup>4</sup>

## 5. 教召期間薪餉津貼

由於教召期間每日可領取的薪餉津貼是依職級高低而有所不同，本研究根據國防部之資料，以近些年教召人員最多職級的前五大類之平均每日薪餉津貼 1,516 元，做為參數數值。<sup>5</sup>

## 6. 營利事業繳稅比例

依 107 年度營利事業所得稅統計資料，應納稅額大於零的家數占比，營利事業為 64%、機關團體為 0.7%，其餘為未達起徵額或虧損之營利事業或機關團體。<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> 蔡力豐（2015）於「房屋對於家戶單位邊際消費傾向影響—以經濟事件為例」一文中，利用家庭收支調查報告資料，估計我國家戶單位在不同情境下的邊際消費傾向。在加入是否有房的虛擬變數，以及不同的家戶控制變數後，實證結果顯示六個估計模型的邊際消費傾向係數分別為 0.7789、0.8353、0.7599、0.6343、0.6355 與 0.5884，平均數約為 0.71。

<sup>5</sup> 近年教召人員中，人數最多的職級分別為義務役士兵、志願役中士、上士、士兵、士官長。

<sup>6</sup> 本研究使用財政部財政資訊中心 107 年度 prct001 損益檔與 prct014 機關團體結算申報檔，計算營利事業所得稅應納稅額大於零的家數占比而得。

## 7. 批發及零售業利潤率

根據主計總處「105 年度工業及服務業普查」公布之資料計算而得，約為 6%。

## 8. 執行業務者設帳率

以 105 年度執行業務者設帳率之估算比率 41.24%（設帳家數 18298/總申報件數 44367），加以計算。<sup>7</sup>

### （二）稅收影響數之評估

#### 1. 最初收入損失法（Initial revenue loss）

本法係在經濟行為模式及減稅方案外之其他租稅收入維持不變前提下，採行減稅方案之稅收影響數。本租稅優惠施行前，因雇主並無任何租稅優惠，故無任何誘因鼓勵員工參與教召，因此在本租稅優惠施行前，教召的實際召訓人數占目標召訓人數比率為 68%，因此最初收入損失法分別估算受僱於「營利事業或機關團體」及「執行業務者」之員工參與教召，所造成之營利事業所得稅及綜合所得稅稅收損失。

##### （1）營利事業所得稅稅收損失

平均每人年薪資所得×教召天數占全年比例×教召員工人數（受僱於營利事業）×營利事業所得稅稅率×（150%－100%）×營利事業繳稅比例（營利事業）+

平均每人年薪資所得×教召天數占全年比例×教召員工人數（受僱於

---

<sup>7</sup> 資料來源：105 年度執行業務者設帳家數 18298 家，來自「嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例第 4 條稅式支出評估報告」第 8 頁；105 年度執行業務者總申報件數 44367 件，來自財稅資訊中心 109 年報第 23 頁。

<https://www.fia.gov.tw/singlehtml/62?cntId=7fa369596117442da282d7657b00f75f>

機關團體) × 營利事業所得稅稅率 × (150% - 100%) × 營利事業繳稅比例 (機關團體)

$$\begin{aligned} & \bullet 328,506 \times (14/365) \times 59,198 \times 20\% \times (150\% - 100\%) \times 64\% + \\ & 328,506 \times (14/365) \times 3,588 \times 20\% \times (150\% - 100\%) \times 0.7\% \\ & = 47,738,139 + 31,647 \\ & = 47,769,786 \text{ 元} \end{aligned}$$

## (2) 綜合所得稅稅收損失

平均每人年薪資所得 × 教召天數占全年比例 × 教召員工人數 (受僱於執行業務者) × 綜合所得稅稅率 × (150% - 100%) × 執行業務者設帳率

$$\begin{aligned} & \bullet 328,506 \times (14/365) \times 26,908 \times 11.46\% \times (150\% - 100\%) \times 41.24\% \\ & = 8,011,857 \text{ 元} \end{aligned}$$

## (3) 最初收入損失法估計之稅收損失

$$\begin{aligned} & \text{營利事業所得稅稅收損失} + \text{綜合所得稅稅收損失} \\ & = 55,781,643 \text{ 元} \end{aligned}$$

## 2. 最終收入損失法 (Final revenue loss)

最終收入損失法係考量採行本稅式支出後，因經濟行為模式或其他租稅收入受影響之稅收影響數。本報告以本租稅優惠施行後，因雇主享有租稅優惠，故較會鼓勵員工參加教召，進而提高了教召的實際召訓人數占目標召訓人數比率，而根據前述說明，本報告預估在本租稅優惠施行後，

教召報到人員中在民間部門就業人數的情境推估值為 132,267 人（表 1）。此外，本報告再就受僱於「營利事業或機關團體」及「執行業務者」之員工人數，分別估算「員工參與教召，所造成之營利事業所得稅及個人綜合所得稅稅收損失」，及「國防部給付教召期間薪餉津貼，而誘發消費支出，所帶動之營業稅稅收及營利事業所得稅稅收提升」。相關效果評估如下：

### (1) 誘發營利事業所得稅稅收損失

平均每人年薪資所得×教召天數占全年比例×本租稅優惠施行後受教召員工人數增加數（受僱於營利事業）×營利事業所得稅稅率×（150%－100%）×營利事業繳稅比例（營利事業）＋

平均每人年薪資所得×教召天數占全年比例×本租稅優惠施行後受教召員工人數增加數（受僱於機關團體）×營利事業所得稅稅率×（150%－100%）×營利事業繳稅比例（機關團體）

$$\begin{aligned} & \bullet \quad 328,506 \times (14/365) \times 10,447 \times 20\% \times (150\%-100\%) \times 64\% + \\ & \quad 328,506 \times (14/365) \times 633 \times 20\% \times (150\%-100\%) \times 0.7\% \\ & = 8,430,198 \text{ 元} \end{aligned}$$

### (2) 誘發個人綜合所得稅稅收損失

平均每人年薪資所得×教召天數占全年比例×本租稅優惠施行後受教召員工人數增加數（受僱於執行業務者）×綜合所得稅稅率×（150%－100%）×執行業務者設帳率

$$\begin{aligned} & \bullet \quad 328,506 \times (14/365) \times 4,749 \times 11.46\% \times (150\%-100\%) \times 41.24\% \\ & = 1,414,015 \text{ 元} \end{aligned}$$

### (3) 誘發營業稅稅收增加

平均每人每日薪餉津貼×教召天數×本租稅優惠施行後教召人數增加數×邊際消費傾向÷(1+5%)×營業稅稅率

$$\bullet 1,516 \times 14 \times 229,630 \times (80\%-68\%) \times 0.71 \div (1+5\%) \times 5\% \\ = 19,773,164 \text{ 元}$$

#### (4) 誘發營利事業所得稅稅收增加

平均每人每日薪餉津貼×教召天數×本租稅優惠施行後教召人數增加數×邊際消費傾向÷(1+5%)×批發及零售業利潤率×營利事業所得稅稅率

$$\bullet 1,516 \times 14 \times 229,630 \times (80\%-68\%) \times 0.71 \div (1+5\%) \times 6\% \times 20\% \\ = 4,745,559 \text{ 元}$$

謹就以 110 年度實際已受教召人員為樣本，所估算之最終收入損失法結果，彙整如表 2 所示：

表 2：最終收入損失法估算結果一覽表（110 年度）

單位：人，元

項目	估算結果
預估報到人數 (報到率情境假設為 80%)	183,704
最初收入損失法之稅收損失	-55,781,643
誘發營利事業所得稅 稅收損失	-8,430,198
誘發個人綜合所得稅 稅收損失	-1,414,015
誘發營業稅 稅收增加	19,773,164
誘發營利事業所得稅 稅收增加	4,745,559
最終收入損失法之稅收損失	-41,107,133
平均每一報到人數 最終收入損失法之稅收損失	-223.77

上述推估結果，乃是利用 110 年度實際已受教召訓練人員名冊，再串聯財稅資訊中心之各類報稅檔案所估算之結果。惟國防部預計在 113 年度將未來教召目標人數提升至 240,000 人，但因尚無教召名冊，因此本報告將利用 110 年度實際受教召人員為樣本下的推估結果，估算 113 年度的最終收入稅收損失。

根據上述說明，本租稅優惠施行後，若以 113 年度所訂教召目標數為基準（240,000 人），則預估的實際召訓人數情境推估值為 192,000 人（即 240,000 人×80%）。因此，在其他條件不變的前提下，再乘以 110 年所推

估的平均每一報到人數最終收入損失法之稅收損失，即可估算出 113 年度最終收入損失法之估算結果，如表 3 所示。

表 3：最終收入損失法估算結果一覽表（113 年度）

單位：人，元

項目	估算結果
預估報到人數	192,000
平均每一報到人數最終收入損失法之稅收損失	-223.77
最終收入損失法之稅收損失	-42,963,840

### 3. 等額支出法（Outlay equivalence）

等額支出法是指為達相同之稅後利益，以補貼或移轉支出取代稅式支出的方式進行，並且考量其所須支付之稅前金額。如前所述，假設目前實際召訓人數占目標召訓人數比率為 68%，故在教召報到人員中，民間部門受雇於營利事業、機關團體與執行業務者的就業人數約為 89,694 人（59,198+3,588+26,908，表 1）。本報告以本租稅優惠施行後，因雇主享有租稅優惠，故較會鼓勵員工參加教召，進而提高了教召的報到率，而根據前述 80%情境的推估值，本報告預估在 113 年度時，本租稅優惠施行後，教召報到人員中，受雇於營利事業、機關團體與執行業務者的就業人數推

估值為 110,288 人；換言之，增加了 20,594 人（110,288-89,694）。<sup>8</sup>

若為了維持相同的國軍戰力規劃，改以招聘二等兵志願役（每月月薪約為 35,000 元）代替上述新增人數，政府所可能增加的預算支出為：

- $20,594 \text{ 人} \times (35,000 \text{ 元}/30 \text{ 天}) \times 14 \text{ 天} = 336,368,667 \text{ 元}$

綜上所述，在本研究的情境假設推估之預算支出金額，大於本稅式支出施行之稅收損失，因此爰以其他補貼或移轉支出取代稅式支出，為達相同利益，補貼或移轉支出所必須付出之成本較高，不符合成本效益原則。據此，為達到兼顧常備部隊人才招募，並鼓勵企業讓後備軍人員工參與召集訓練意願，仍宜採行本修正案之租稅優惠政策。

## 五、財源籌措方式

本報告評估在「最終收入損失法」下，淨稅收損失約為 4,296 萬元。若不採行本稅式支出法案，在「等額支出法」下，政府須再編列補貼金額約為 3.36 億元，因此採行本稅式支出法規，整體而言可減少政府額外籌編預算。雖然本稅式支出將會造成稅損情況的發生，但它係為因應國際情勢、擴編後備軍力之優惠措施，透過增加薪資所得扣除比例至 150%之方式，使受召集人員及我國企業得以安心進行訓練，期能穩定我國軍力，以備不時之需，甚或可能帶動企業環境穩定發展、提高生產力。因此從國家整體來看，本稅式支出將有助於整體社會之穩定，若因國際情勢動盪造成

---

<sup>8</sup> 民間部門受雇就業人數

= [就業人數 × (1-公共行政業占比)] × 受雇率

= [(報到人數 × 就業率) × (1-公共行政業占比)] × 受雇率

= [(192,000 × 75%) × (1-4%)] × 79.78% = 110,288；故增加 110,288 - 89,694 = 20,594 人。

我國社經環境波動，將帶來嚴重後果，固本項措施之有形及無形效益遠大於稅式支出，有其相當的可行性及必要性。

## 六、稅式支出績效評估機制

### （一）評估指標及其評量標準

本租稅優惠將以教召報到人數作為主要評估指標，並以「最終收入損失法計算稅收損失」及「等額支出法計算政府可減少支出」作為本項租稅優惠評量標準。

### （二）評估期間及週期

本評估案預計將以每 2 年 1 次之評估週期，定期進行租稅優惠成效的評估檢討，透過教召報到人數的增加，提供相關單位作為後續是否對這一項租稅優惠政策進行延長、重新檢討或落日之依據，若成效不如預期，在租稅優惠適用期間屆滿之時，得不再進行法條內容之延續。

### （三）績效評估公開

稅式支出實施後之成效評估，可由主管機關（國防部）定期掌握及檢討預期效益之達成情形，並且可將相關資料公開於網站，以利民眾了解政策施行成效。

## 七、總結

本稅式支出法案係為兼顧常備部隊人才招募，並激勵後備軍人參與召集訓練意願，進而強化國防戰力，以達「廣儲後備」之全民國防目標，故有其實施之必要性存在。本研究針對短期與中長期提出相關建議如下：

### （一）立即可行之建議

綜合上述稅式評估內容，「最終收入損失法」的淨稅收損失約為 4,296 萬元。若不採行本稅式支出法案，在「等額支出法」下，政府須再編列補貼金額約為 3.36 億元。因此，採行本稅式支出法案，整體而言，可減少政府額外籌編預算，故建議通過後備軍人召集優待條例草案第十條之稅式支出。

### （二）中、長期性之建議

就中長期的發展來看，由於目前區域安全環境是否相對和平穩定受到國際高度關注，而國家安全亦扮演經濟得以穩定成長之重要角色，故維持國家安全若能帶來我國社會經濟穩定成長，將是利大於弊，故本草案之有形與無形效益必遠大於稅式支出之成本，因此有其相當的可行性與永續性價值。據此，未來應針對受教召人員之背景進行大數據研究，進一步瞭解教召政策對個人、產業、社會等層面之影響，滾動式調整相關估算與政策擬定，以強化後備軍人召集訓練，作為增強國軍整體戰力之重要。

## 參考文獻

- 王健全 (2009)。產業政策工具研究計畫。經濟部工業局委託研究 (編號: PG10001-0061)。台北市: 經濟部工業局。
- 傅朝文 (2018)。民營事業機構進用退除役官兵得否減稅問題研析。立法院預算研究中心。取自 <https://www.ly.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=6590&pid=172306>
- 蔡力豐 (2015)。房屋對於家戶單位邊際消費傾向影響—以經濟事件衝擊為例。臺北大學經濟學系學位論文, 1-43。
- 曾文煌 (2020)。我國後備軍人及替代役備役役男召訓現況及其相關問題之探討。立法院預算研究中心。取自 <https://www.ly.gov.tw/Pages/List.aspx?nodeid=43887>
- 盧守謙 (2020)。我國兵役制度調整對軍事動員影響之初探。陸軍學術雙月刊, 56(571), 109-123。
- 陳勁甫 (2015)。美國退輔優待政策發展與理念對我國之啟示。國家菁英, 11(1), 3-24。
- 鄒文豐 (2008)。我國全民國防政策實踐目標之探討。復興崗學報, (92), 157-176。

附件一

稅式支出法規是否構成潛在有害租稅慣例檢核表

法規名稱	後備軍人召集優待條例草案	條次	第十條	主管部會	
				聯絡人	
提案委員	(非立法委員提案無需填寫)				
內容摘要	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。				
<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 style="padding-left: 20px;"><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 style="padding-left: 20px;"><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 style="padding-left: 20px;"><input checked="" type="checkbox"/> (一) 有效稅率為零或很低。</p> <p style="padding-left: 20px;"><input checked="" 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 style="padding-left: 20px;"><input checked="" type="checkbox"/> (三) 資訊透明度不足。</p> <p style="padding-left: 20px;"><input checked="" 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 style="padding-left: 20px;"><input checked="" type="checkbox"/> (五) 不具實質活動。</p>					

## 二、其他因素

- (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)。
- ☒ (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】
- ☒ (三) 對國外來源所得免稅。
- ☒ (四) 視投資人居住地 (稅制) 彈性諮商稅率或稅基。
- ☒ (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。

## 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：

草案第十條考量後備軍人應召入營訓練期間，將影響其服務機關（構）、事業單位、學校、法人、團體之營運、人力調配及經營效率，為兼顧國家安全及雇主負擔，於該條第一項定明前揭單位給付員工依本法第九條規定請假期間之薪資費用，得加成百分之五十自當年度所得額減除。

教育召集之目的在於恢復與保持年計要員（後備軍人）戰鬥技能，堅實後備戰力並支援災害防救任務。另檢驗年計要員選充與資料管理之正確性，提升動員作業精度與編成速度，以達「精簡常備，廣儲後備」及「及時動員，即時作戰」之目標，並希冀達成「常後一體」制度。本稅式支出對於我國後備動員與整體企業環境皆有助益，並尚無構成實質有害租稅慣例之虞。

### 三、研提稅式支出法規理由（例如立法目的、必要性、有效性）

（一）立法目的：面對中國大陸近年來持續軍事擴張，以及不放棄武力犯臺威脅之嚴峻挑戰，而我國國軍兵力規模縮減，未來如若遭遇中國大陸的飽和式攻擊，作戰兵源是否足夠，一直是外界關心的議題。然而精實後備戰力已是國軍必須面對的嚴肅課題，即以強化後備軍人召集訓練，作為增強國軍整體戰力之重要基石。而為兼顧常備部隊人才招募，並激勵後備軍人參與召集訓練意願，本條例之制定，係以提升後備軍人福利待遇，並給予企業優惠措施，以保障後備軍人權益與爭取各界及企業支持。

(二) 必要性：本稅式支出主要考量受教召人員在受召入營期間，減少對於服務機關、公司企業及團體單位之營運活動支出，以激勵後備軍人士氣，並保障其接受召集期間之權益；且本稅式支出係整體國防安全規劃之一環，目的在降低召集訓練所造成服務機關、公司企業及團體單位之額外成本，並非特定之產業政策，自無引導產業配合政策之預期效果，故採行租稅優惠將有其必要性。

(三) 成本及效益分析：本案透過租稅優惠措施，激勵後備動員制度之完備，除了可維持適當質量的常備艦隊兵員，廣儲後備戰力，以確保戰時可依需要實施動員，擴張國防兵力，以抵抗他國武裝侵略，保衛國家及國民之安全外，隨著近年經濟貿易發展快速，區域安全環境是否相對和平穩定亦受到高度關注。主要原因在於經濟發展過程中，國家安全扮演重要且穩定之角色，故維持國家安全若能帶來我國社會經濟穩定成長，將是利大於弊，符合成本效益之考量。

(四) 可行性：本稅式支出除了對於國家安全有所助益外，根據本稅式支出評估報告，整體而言將有助於我國經濟與社會發展，稅式支出亦可透發其他稅種收入增加之可能，且相關的行政遵從成本亦不高，故對於我國、企業、社會整體環境皆有幫助。雖然本租稅優惠初期估計會產生稅收損失，然而因應國際情勢發展，假如並無誘因參與召集訓練，可能使得我國後備軍源減少，未來一旦戰爭爆發且導致經濟衰頹，將是得不償失，故本租稅優惠在環境分析下，有十足之必要性與可行性。

肆、財政部意見