

衛生福利部

105 年度「長期照顧服務法人法(草案)之稅式支出評估報告」

中華民國 105 年 11 月 31 日

中華民國 106 年 3 月 7 日(一修)

中華民國 106 年 4 月 21 日(二修)

中華民國 106 年 7 月 12 日(三修)

衛生福利部「長期照顧服務法人法(草案)之稅式支出評估報告」

目錄

壹、 法案內容	3
一、 背景說明.....	3
二、 法案內容.....	6
三、 具體願景.....	9
貳、 整體評估	10
一、 環境分析	10
二、 國際作法	15
三、 我國作法	19
四、 預期效益	21
參、 採行稅式支出措施之理由	22
一、 必要性	22
二、 衡平性	23
三、 執行性	27
四、 關聯性	28
肆、 稅式支出評估	29
一、 評估資料之內容及範圍	29
二、 稅收影響數之評估	31
伍、 財源籌措方式	34
陸、 稅式支出績效評估機制	35
柒、 總結	38
附件 1 問卷內容.....	41
附件 2 基本資料調查表.....	42
附件 3 有意改制為法人之長照相關機構資料	45

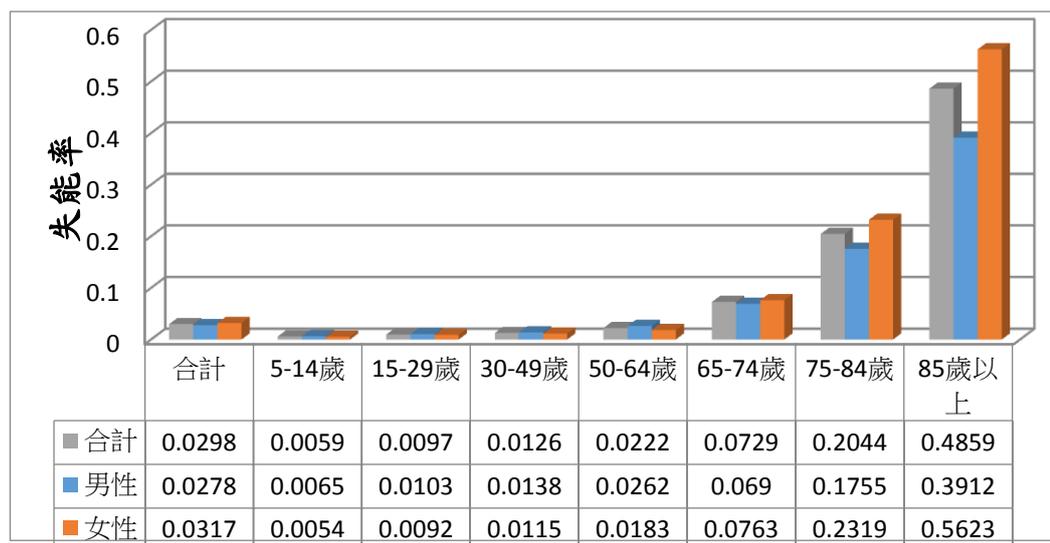
衛生福利部「長期照顧服務法人法(草案)之稅式支出評估報告」

壹、法案內容

一、背景說明

長期照護是指對先天或後天失能者，長期性提供綜合性與連續性的服務。服務內容包含護理、復健等健康照護 (health care)，支持性和維護性的個人照顧 (personal care)以及社會性服務 (social services)等系列照護措施。各年齡層人口均有發生長期照顧需要的風險，但由於身心功能的退化致使老年人成為長期照顧服務需求的主要人口群，尤其是 80 歲以上老人。圖 1 顯示，85 歲以上的平均失能率將近 50%，女性甚至超過 56%。

圖 1 我國失能率狀況



資料來源：國民長期照護需要調查(第一階段)初步統計結果，100年

台灣的人口老化速度加快，2015年老年人口約300萬人，占總人口1/8；2018年約336萬人，占總人口1/7；2020年則增至約400萬人，占總人口1/6；2026年估計為約480萬人，占總人口1/5。2041年則增至30%，預估在2061年的老人比例將高達39%。而且老化速度較德、日、韓等國快；老化指數(老人/幼年人口)推測將由2012的86.2%，成長至2060的472.7% (5.5倍)。因此，隨著人口快速老化，失能人口也將急遽增加，估計2014年失能人數74萬人，120年快速增加至120萬人。另一方面，由於家庭照顧功能式微，照顧人力不足，一人失能，全家甚至數個家庭輪流照顧，包括失能者與同住家人(平均4.58人)，台灣目前至少357萬人受到失能者長期照顧的影響。綜合以上各種因素，使得長期照顧成為越來越重要的重大政策議題。

因此，政府早已推動長期照顧制度，1998年行政院核定「加強老人安養服務方案」；行政院衛生署通過「老人長期照護三年計畫」；2000-2003年行政院推動「建構長期照顧體系先導計畫」，2007年行政院核定「長期照顧十年計畫」，並於2015年通過長期照顧服務法；自2016年起邁入長照十年計畫2.0。

長期照顧服務法的目的，是為健全長期照顧服務體系的發展，確保服務品質，保障接受長期照護服務者之尊嚴及權益，並使長期照護制度具有足備的法源基礎，業於104年6月3日經總統令公布，且將於公布後2年施行。

長期照顧服務法在立法院審議過程中，另考量維護接受服務者之權益，認為收住失能者之長照機構，應有保障其穩定經營之機制，並認為該等機構應以法人型態設立，較符合長照服務之精神，因此該法第22條規定：

「前（第 21）條第三款（機構住宿式服務類）及設有機構住宿式服務之第四款（綜合式服務類）、第五款（其他經中央主管機關公告之服務類）長照機構，應以財團法人或社團法人（以下合稱長照機構法人）設立之。

公立長照機構不適用前項規定。

第一項長照機構法人之設立、組織、管理及其他應遵行事項，於本法施行之日起一年內，另以法律定之。」

但長期照顧服務法部分條文修正草案又於 106 年 1 月 11 日經立法院三讀通過，其中修正第 22 條及第 62 條，修正條文如下：

第 22 條修正規定：「前條第三款及設有機構住宿式服務之第四款、第五款長照機構，應以財團法人或社團法人（以下合稱長照機構法人）設立之。

公立長照機構不適用前項規定。

本法施行前，已依老人福利法、護理人員法及身心障礙者權益保障法設立從事本法所定機構住宿式長照服務之私立機構，除有擴充或遷移之情事外，不受第一項之限制。

第一項長照機構法人之設立、組織、管理及其他應遵行事項，另以法律定之。」

第 62 條修正規定：「本法施行前，已依其他法律規定，從事本法所定長照服務之機關（構）、法人、團體、合作社、事務所等，仍得依原適用法令繼續提供長照服務。」

亦即除了公立長照機構外，未來設立的所有提供機構住宿式服務類的私立長照機構都應以法人型態登記設立。也因第 22 條第三項之規定，另訂「長期照顧服務法人法草案」。

綜合而言，長照服務法期望除了公立長照機構外，未來設立的提供機構住宿式服務類的私立長照機構都應以法人型態登記設立；但是既有之提供機構住宿式服務類之私立長照有關機構，得不受以財團法人或社團法人（以下合稱長照機構法人）設立之強制規範。但既有之提供機構住宿式服務類之私立長照有關機構若其負責人或長照機構擴充、遷移等變更時，則仍須改制為長照機構法人。

二、法案內容

從上述背景說明，可知長期照顧服務法第 22 條之宗旨，在於期望未來設立的提供機構住宿式服務類的私立長照機構（公立長照機構除外）都應以法人型態登記設立；但既有之提供機構住宿式服務類之私立長照有關機構，得不受以財團法人或社團法人（以下合稱長照機構法人）設立之強制規範。

因此，為鼓勵既有之長照相關機構（包含提供機構住宿式服務類之私立長照有關機構）改制為法人，參考醫療法第 38 條¹之精神，「長期照顧服務法人

¹ 醫療法第 38 條規定，私人及團體對於醫療財團法人之捐贈，得依有關稅法之規定減免稅賦。醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。本法修正施行前已設立之私立醫療機構，於本法修正施行後三年內改設為醫療法人，將原供醫療使用之土地無償移轉該醫療法人續作原來之使用者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。

法草案」也訂定了租稅相關減免之規定，也就是衛生福利部 106 年 3 月 24 日衛
部照字第 1061560683 號函報行政院該草案第 16 條：

「私人及團體對於長照財團法人、長照公益社團法人及長照其他財團法人
之捐贈，得依有關稅法之規定減免稅賦。

長照財團法人、長照公益社團法人及長照其他財團法人所得稅、土地稅及
房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。

長照服務法第 62 條第一項所定之長照有關機構，於該法施行後 5 年內，依
本法設立登記為長照財團法人或長照社團法人，並將原供作長照服務使用之土
地無償移轉該長照財團法人及長照社團法人續作原來之用途者，不課徵土地增
值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉
現值為原地價，計徵土地增值稅。」

上述規定中，第 16 條第 1 項主要為「捐贈」得減免稅賦，相關之稅法有遺
產及贈與稅法第 16 條第 2 款，屬於財政部主管稅法給予之租稅減免，並非本法
（長期照顧服務法草案）所特殊給予之稅式支出；第 16 條第 2 項之所得稅、土
地稅及房屋稅之減免，涉及的稅法有所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款，土地稅法
第 6 條、土地稅減免規則，房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款以及營業稅法第 8
條規定第 1 項第 3 款，這 4 項稅目之減免，基本上也是屬於財政部主管相關稅
法本來就普遍性給予之租稅減免，並非本法草案所新增之租稅減免。而行政院
秘書長以 106 年 4 月 25 日院臺衛字第 1060171534 號函送同年 4 月 18 日林政務委
員萬億主持審查「長期照顧服務機構法人條例」草案第 1 次會議紀錄，其中審
查結論刪除該草案第 16 條第 1 項及第 2 項相關賦稅規定，爰本案未涉所得稅租
稅優惠，因此都不必進行稅式支出評估。

進一步分析本法草案第 16 條第 3 項規定，所謂的「長照服務法第 62 條第一項所定之長照有關機構」，係指「已依其他法律規定，從事本法所定長照服務之機關（構）、法人、團體、合作社、事務所等（以下稱長照有關機構）」，並非未來設立之長照機構。因此，第 3 項之租稅減免對象，並不包括未來設立之長照機構，無論其是否為提供機構住宿式服務類的私立長照機構。

已設立之既有長照相關機構享受租稅減免之條件之一必須為「將原供作長照服務使用之土地無償移轉該長照財團法人及長照社團法人續作原來之用途」，方得適用不課徵土地增值稅。亦即非原供作長照服務使用之土地，即使無償移轉該長照財團法人及長照社團法人使用，亦不得享有土增稅之不課徵。

享受租稅減免之條件之二為「無償移轉該長照財團法人及長照社團法人續作原來之用途者」，因此有對價關係(不含取得社員資格者)之移轉即不得適用土增稅之不課徵。

最後，「但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計徵土地增值稅」，可知上述土地增值稅之不課徵，屬於「稅負遞延」性質，將來如果將不課徵土增稅之土地移轉第三人時，仍將以土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價計徵土地增值稅，追補計徵土地增值稅。

綜合而言，本稅式支出評估之內容為「長期照顧服務法人法草案」第 16 條第三項，亦即「長期照顧服務法第 62 條所定之長照有關機構，於該法施行後五年內，依本條例設立登記為長照財團法人或長照社團法人，並將原供作長照服務使用之土地於上開設立登記期限無償移轉該長照財團法人及長照社團法人續

作原來之用途者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計徵土地增值稅。」

三、具體願景

政府自 1998 年起即開始推動長照制度，2007 年行政院核定「長期照顧十年計畫」，並於 2015 年通過長期照顧服務法；自 2016 年起邁入長照十年計畫 2.0。長期照顧服務法的目的，是為健全長期照顧服務體系的發展，確保服務品質，保障接受長期照護服務者之尊嚴及權益，並使長期照護制度具有足備的法源基礎，因此在立法院審議過程中，另考量維護接受服務者之權益，認為收住失能者之長照機構，應有保障其穩定經營之機制，並認為該等機構應以法人型態設立，較符合長照服務之精神，因此該法第 22 條規定除了公立長照機構外，未來設立的所有提供機構住宿式服務類的私立長照機構都應以法人型態登記設立，另訂「長期照顧服務法人法草案」。

而為了鼓勵既有之長照相關機構（包含提供機構住宿式服務類之私立長照有關機構）改制為法人，參考醫療法第 38 條之精神，「長期照顧服務法人法草案」也訂定了租稅相關減免之規定，也就是該草案第 16 條鼓勵長照相關機關改制為法人。

因此「長期照顧服務法人法」草案第 16 條提供之租稅減免對於長照機構應當具有相當之鼓勵作用，除了第 1、2 項屬於普遍性之租稅減免之外，行政院秘書長以 106 年 4 月 25 日院臺衛字第 1060171534 號函送同年月 18 日林政務委員萬億主持審查「長期照顧服務機構法人條例」草案第 1 次會議紀錄，其中審查結論刪除該草案第 16 條第 1 項及第 2 項相關賦稅規定，本案因此未涉所得稅租稅優惠，無須納入評估內容。第三項規定：「長期照顧服務法第 62 條所定之長

照有關機構，於該法施行後五年內，依本條例設立登記為長照財團法人或長照社團法人，並將原供作長照服務使用之土地於上開設立登記期限無償移轉該長照財團法人及長照社團法人續作原來之用途者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計徵土地增值稅。」可望鼓勵既有之民間長照相關機構透過無償捐贈土地方式，解決長照機構土地成本負擔沈重之難題，前提條件為長照機構需以法人型態經營，比較易於主管機關管理或輔導。尤其土地稅法對於私人捐贈與社會福利機構以財團法人為限，若能比照醫療法，無論其經營型態為財團法人或社團法人，皆能享有不課徵土地增值稅之優惠。

但是，此項土增稅優惠之稅收損失有限，因為「於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計徵土地增值稅」，亦即該租稅優惠僅為土增稅之稅負遞延，享受優惠之長照機構享有租稅之利息利益而已，但卻能幫助長照機構之穩定經營，進而有益於長照制度之永續發展，可謂本小而利多。

貳、整體評估

一、環境分析

（相關經濟環境或社會環境之評估，如產業規模、組成內容、產業分析、成長趨勢或社會人文之改變）

表 1 顯示，目前屬於長照機構主要為老人福利機構及護理之家。總數約有 1620 家，床數約為 103,712 床。

其中，公營或公設民營的家數僅佔 6%，但床數比重則佔了 12%；每家平均床數為 141。相對地，財團法人家數雖只佔 9%，但家數比例高達 19%，平均床數為 138，規模與公營大致相當；社團法人家數則只佔 1%，床數則佔 2%，平均床數為 79，規模比公營或社團法人小了將近一半。法人型態設立者，大多為財團法人，社團法人尚不及財團法人數目的 1/9，總床數的相對比例更低（19：2）。

其他私人機構或以自然人設立之長照機構，總家數高達 1366 家，占比高達 84%；總床數的占比則僅有 67%，平均床數為 51。可見得目前從事長照相關的機構中，屬於私立，且非屬於法人型態者佔了絕大多數，但規模（平均床數）最小，平均床數僅為公營或財團法人的 1/3。

表 1 老人福利機構及護理之家統計

老人福利機構及護理之家(一般及精神)統計一覽表(依性質區分)												
	總計		公立		公設民營		財團法人		社團法人		自然人設立 (私立)	
	家數	床位數	家數	床位數	家數	床位數	家數	床位數	家數	床位數	家數	床位數
老人福利機構	1,081	60,526	15	4,690	12	2,249	109	15,749	0	0	945	37,838
一般護理之家	499	39,484	52	4,418	0	0	31	3,773	18	1,384	398	29,909
精神護理之家	40	3,702	13	1,662	0	0	2	104	2	198	23	1,738
合計	1,620	103,712	80	10,770	12	2,249	142	19,626	20	1,582	1,366	69,485
占比			5%	10%	1%	2%	9%	19%	1%	2%	84%	67%
平均每家床數		64		135		187		138		79		51

面對人口老化加快的趨勢，目前長照機構只能提供約 10 萬床位，且大多為一般人民團體，規模偏小，缺乏規模經濟的優勢，平均成本偏高，恐怕難以符合未來長期照顧的龐大需求。基本上，人民團體的設立流程及後續規範，較社團法人及財團法人來得簡易，因此成為許多有意設立非營利組織者的優先選項。

但是，人民團體因為不具有法人地位，也有些缺點，例如，比較不容易獲得信賴或認同，在會務的推動或活動的舉辦方面，例如招募會員、籌措捐款、向政府申請補助款時，會遭遇到一些困難。也因此，規模較大的非營利組織考量到人民團體的缺點，偏好採用社團法人或財團法人的型態。也因此，實有必要鼓勵民間投入更多人力、物力成立長照機構，且屬於法人化的機構，較能爭取社會資源的投入和信賴，規模較大，經營相對具有效率和單位成本較低的優勢，應當給予公共資源的支持。

本研究報告透過衛生福利部及地方政府社福及衛生主管機關的協助，針對長照機構以電子傳輸方式寄送問卷（詳如附件 1、2），填答問卷者共 929 家，占全部家數 1620 家的 57%。

其中屬於財團法人有 106 家（例如台中市的財團法人 xx 護理之家、高雄市的財團法人 oo 護理展望基金會護理之家），社團法人有 12 家（例如社團法人臺南市臺南都 xxxx 協會、社團法人台南市 xxxx 協會、社團法人台南市 oooooooo 協會等），本身即無需改制為法人，也無涉土增稅不課徵之適用。其餘為機構（包括財團法人或社團法人附設之機構），且規模屬於中小型。

上述非屬於法人型態之機構中，表示將來擬改制為法人者，共 116 家。其中，扣除屬於公立機構有 4 家，土地屬於承租者有 62 家（例如台北市承租市場處土地之 xx 護理之家），未對土地持有狀況回應者有 4 家，因此，需要進一步分析是否適用不課徵土地增值稅者只有 46 件，詳如附件 3：有意改制為法人之長照相關機構土地及營運資料表。

其中，屬於財團法人附設之機構共 12 家（例如 xx 醫療財團法人附設 xx 居家護理所、oo 教 xx 醫療財團法人附設 xx 護理之家、財團法人台灣省台南市

00XXXX 會附設台南市私立 XXX 養護中心、彰化 XXX 醫療財團法人附設 00000 護理之家等)；推測該等長照機構既然有意將來改制為法人，仍將為財團法人型態，且長照機構屬於財團法人或社團法人之附設機構，本即受相關法制之規範，仍係屬衛生福利部依據長照法人法草案所擬鼓勵之範圍，因此仍納入稅式支出評估之範圍。

而屬於社團法人附設之機構有 4 家（例如 00 教 XX 醫療財團法人附設 XX 居家護理所、宜蘭 XX 醫療財團法人附設 XX 護理之家、00 醫療社團法人附設 XX 護理之家、XX 醫療社團法人附設 XX 護理之家），亦可能以公益社團法人型態登記。仍係屬衛生福利部依據長照法人法草案所擬鼓勵之範圍，因此亦納入稅式支出評估之範圍。

設於六都之市中心區者並不多。例如，台北市只有某私立醫療財團法人附設之居家護理所(未來將改制為財團法人長照機構，屬於同一所有權人之移轉)，以及另外一家私立護理之家（承租市府土地）。

而新北市只有 2 家。其中，私立 XXXX 護理之家，設於新北市石門區，所有之土地為 2737 平方米，104 年之公告現值為 350 元/平方米，公告現值總額尚不及 100 萬元；設於新北市板橋區金門街的 00 居家護理所，土地僅 14 平方公尺，

設於桃園市龜山里的 XX 護理之家，104 年之公告現值為 17600 元/平方公尺，1128 平方公尺，持有 12 年，公告現值總額尚不及 2 千萬元。桃園市桃園區的 XX 護理之家，持有 7 年之土地為 637 平方公尺，104 年之公告現值為 36400 元/平方公尺，總值為 23.2 百萬元。兩者即使課徵土增稅，稅額都在 1 百萬元以內。

台中市的 xx 護理之家，地址位於台中市外埔區，3036.3 m²，104 年之公告現值為 3700 元/平方公尺，持有 12 年之公告現值總額僅為 212 百萬元。

台南市私立 oo 老人養護中心，雖設址於台南市東區自由路二段，面積為 427 平方公尺，104 年之公告現值為 48300 元/平方公尺，總公告現值為 20.6 百萬元；

高雄市的 xx 醫院附設護理之家，高雄市三民區察哈爾二街，持有 50 年之土地共 944 平方公尺，104 年之公告現值為 78081 元/平方公尺，總值為 763 萬元。

又如，位於高雄市苓雅區的 xxx 護理之家，面積為 72 平方公尺，104 年之公告現值為 31200 元/平方公尺，總公告現值為 225 萬元。

從以上相關資料分析，可以發現即使沒有相關土地增值稅之減免，長照相關機關之土地即使移轉與法人而課徵土地增值稅之稅收數並不大。但為求周延，本報告仍計算「倘准予不課徵土地增值稅之稅額及其稅收損失」，亦即即遞延之稅負及利息損失。

以新北市石門區「XX 護理之家」為例，其持有之土地資料如下：

106 年度公告土地現值：1,700 元/平方公尺；前次移轉年月 86 年 3 月(至今持有未滿 20 年)；原規定地價或前次移轉現值：500 元/平方公尺

土地面積：2,735 平方公尺，持分：1/5；105 年 12 月之物價指數：122.9

有關土地增值稅之稅額計算如下：

土地現值總額=1,700*2,735*1/5=929,900 元

前次移轉現值總額=500*2,735*122.9%*1/5=336,131.5 元

漲價總數額=929,000-336,131.5=593,768.5 元

土地增值稅額=336,131.5*20%+(593,768.5-336,131.5)*30%=144,517 元

未來有意願依長照服務法人法草案第 16 條第 3 項規定不課徵土地增值稅之無償移轉案件數預估計 46 件，則估計租稅遞延數總額為：

$144,517*46=6,647,782$ 元

因上開不課徵土地增值稅性質屬租稅遞延，並非完全免徵稅負，假定上開個案土地所有權人再持有 30 年始移轉，又 106 年度郵政儲匯局 1 年期定存利率 1.04%，計算其未徵起稅捐所致利息收入損失之未來值為：

$6,647,782*(1+1.04\%)^{30}-6,647,782=9,066,868-6,647,782=2,419,495$ 元

但若反算成「現值」(present value)，即將上述計算式除以 $(1+1.04\%)^{30}$ ，則租稅遞延之利息損失現值為：

$6,647,782 - 6,647,782/(1+1.04\%)^{30}=6,647,782 - 4,873,900=1,773,882$ 元

二、國際做法

(列舉其他國家為達成此特定政策所採行之做法及成本效益分析)

根據英國慈善救助基金會（Charities Aid Foundation）逾 2012 年公布的 World Giving Index，台灣在 146 個國家或地區中，排名第 52 位，在東亞地區則排名第 4 位，僅落後於香港、南韓及蒙古。而在「捐款頻率指標」中，台灣排名第 28 位，在東亞僅落後於香港。而根據內政部的人民團體個數統計，至 103 年底止，經各級政府核准立(備)案之人民團體總計達 5 萬 5,608 個，較 102 年底增加 2,068 個或 3.9%，主要係社會團體增加較多。而按類別分，社會團體 4 萬 4,293 個占 80%；近十年也是以社會團體增加最快速，所占比重增加 8.0 個百分點；而社會團體中以社會服務及慈善團體 1 萬 3,578 個占 31% 最多，顯示社會大眾熱心公益慈善之程度。

根據 Nexus, McDermott Will & Emery LLP, and the Charities Aid Foundation 的研究²，政府對私人捐贈予公益團體提供租稅優惠，確實有助於促進民眾增加對公益團體的捐贈。他們引用全球第一家針對政府提供公益團體支持的國際機構的實證資料，發現政府針對捐贈公益團體給予租稅優惠的情形下，私人捐贈的比例為 33%，遠比無租稅優惠的私人捐贈（21%）高出了 12 個百分點。

而且對公益團體捐贈提供租稅優惠的影響力，不受經濟發展階段影響，亦即不論經濟發展狀況或國民所得水準高低開發中國家或已開發國家的政府只要提供租稅優惠，私人對公益團體的捐贈比例都比較高。但是，大多數國家比較鼓勵企業捐贈。例如，研究顯示有 77% 的國家對「公司」捐贈予公益團體提供租稅優惠；相對地，只有 66% 的國家針對「個人」捐贈給予租稅優惠。而課徵遺產稅的國家中，只有 46% 針對遺贈予公益團體者給予租稅優惠，以促進跨世代的財富移轉能透過捐贈予公益慈善團體，轉化為平均財富的效果。

² www.nexusyouthsummit.org/campaign

該研究也顯示，租稅優惠對於促進民眾捐贈予非營利及公益慈善部門確實有很大的助益。也反映了很重要的概念，對於捐贈予公民團體組織不予課稅或給予租稅優惠，其實本身就是「公共財」。反過來說，如果政府不提供租稅優惠，則民間捐贈將減少，從而增加政府在社會福利方面的負擔；透過租稅優惠鼓勵民眾捐贈予公益慈善單位，反而減少政府社會福利的支出，或對公益慈善團體的補貼，效益更高。

非營利組織(簡稱 NPO)的興起，可以彌補企業部門與政府部門之不足，不但讓民眾已有組織方式發揮利他的精神和行善的心理，也照顧社會上的弱勢團體，對國家經濟與社會安全有直接與間接的助益。因此，很多學者專家(如 Hansmann, 1980)主張國家應提供以公益為目的之非營利組織免稅之優惠，也應對於民眾捐贈予 NPO 的行為給予租稅優惠，以鼓勵非營利組織提供各式各樣的服務，補充政府及市場功能之不足，並提升社會之多元發展。但是 NPO 除了從事社會公益之目的事業活動外也可能會直接或間接從事商業活動，基於公平競爭，社會公平，乃至於有限資源有效率分配的觀點，對於非營利組織從事營利活動所產生的利潤，仍應適度地予以課稅。歐美學術機構一直都積極探討非營利組織相關租稅問題(如 Brody, 1998；Grimm, 1999；Holcombe, 2000 等)。

OECD 將政府提供給非營利組織從事公益慈善活動給予之租稅減免優惠，稱為「社會目的稅務減免」(TBSP)，定義為「諸如扣除額、免稅額、寬減額、賦稅遞延等，具有移轉給付的政策功能或兼具激勵民間提供給付者均屬之」。因此包括對兒童之租稅抵減(ChildTax Credit)、對非營利團體之租稅優惠、保費優惠或免稅及私部門退休金給付之租稅優惠措施等均屬具社會目的租稅減免範圍。可見得，給予之租稅優惠大多為鼓勵民眾針對公益慈善機構之捐

獻給予所得稅，以及對公益慈善團體給予租稅減免，包括其收入或所得免課所得稅或給予折扣，對其使用之不動產給予減免優惠。

例如，新加坡針對房屋或土地供公立學校、宗教用途、慈善公益用途或社會發展性質使用者，免徵財產稅。加拿大雖然對公益慈善團體給予所得稅的免稅優惠，但對其財產稅也提供減免。例如 Ontario 針對公立教育機構、公立醫院、慈善機構等等，符合一定條件者，也可享有財產稅的免徵優惠。加拿大的首都多倫多對於合格的公益慈善機構（依據所得稅法 subsection 248(1)登記立案，且取得稅捐機關有效登記字號，擁有並使用，或是承租並使用該商業或工業用之土地及建物，且無積欠稅款情事者）給予財產稅 40% 減徵的優惠。

美國對於個人或企業針對慈善團體的非現金捐贈，准許自所得稅中列為扣除額項目。美國德州政府對於公司持有之土地房屋供慈善機構使用者，給予免稅優惠。條件為必須為所得稅法之免稅單位，且其財產收入扣除費用後之淨額供該慈善單位使用。英國基本上不對合格的公益慈善機構課徵所得稅，只要其所得收入供該公益慈善機構使用。

綜合而言，各國為鼓勵民眾支持或參與公益慈善活動，對於相關之捐贈大多給予所得稅之減免，對於公益慈善機構等非營利組織本身也給予所得稅、營業稅和財產稅等等減免。實證資料也顯示，此種租稅減免有助於非營利組織或第三部門的興起，彌補政府功能之不足，其產生之外部社會效益，遠大過於稅收損失。反過來說，政府若不提供相關租稅減免，可能導致第三部門難以興盛，最後可能成為政府在社會福利方面支出的沉重負擔。

因此，針對長照機構轉銜為法人，將原有供長照機構使用之土地無償移轉予轉銜登記為法人繼續作為長照用途，給予土增稅之不課徵，相當於國際上鼓

勵民眾捐贈與非營利公益慈善機構給予所得稅之減免，並非我國所獨創或特有之措施。

三、我國做法

(1.具體說明下列可採行之租稅及非租稅獎勵措施，並分析各種措施之優、缺點)

(1)稅式支出

對於非營利組織之公益慈善機構給予租稅優惠，在財政部主管之所得稅法、營業稅法、遺產及贈與稅法、土地稅法、房屋稅條例、印花稅法、使用牌照稅法等等，都有一體適用之相關規定。可見得政府在相關租稅政策上，積極支持非營利組織參與公益慈善活動，以彌補政府功能之不足，進而產生外部社會效益，超過稅收之損失。

而針對既有之長照有關機構，於長照服務法施行後5年內，依本法設立登記為長照財團法人或長照社團法人，並將原供作長照服務使用之土地無償移轉該長照財團法人及長照社團法人續作原來之用途者，不課徵土地增值稅，主要是參考醫療法第38條之規定。就其立法宗旨而言，應係減少長照相關機構轉銜為法人之租稅障礙，亦即目的在於避免既有之長照機構因為轉銜為法人，卻要負擔土地增值稅，從而影響既有之長照相關機構轉型。

(2)政府預算補助

非營利組織具有彌補政府功能不足之特色，具有社會效益，而為鼓勵民間參與非營利組織，提升社為福利機構之服務品質，或為鼓勵業者配合辦理政府

相關業務，政府除了提供稅式支出的協助之外，內政部、勞動部、文化部、教育部或地方政府，對於教育文化公益慈善也經常提供諸多的預算補助，減輕部分非營利組織在募集資金或徵聘人才上之困難，基本上無須業者相對提供勞務或服務，僅係單純機受補助以協助非營利組織的發展，因此非屬於「銷售貨物或勞務」收入。可見得，政府提供預算補助，和提供稅式支出並行不悖。

面對人口快速老化的趨勢，長照需求有增無減，急需更多的民間資源投入長照產業，因此衛生福利部除了對長照機構除了比照相關稅法給予租稅優惠之外，也江挹注更多資源，對長照機構給予補助。

(3)其他可採行之非租稅獎勵

政府對於非營利組織之教育文化公益慈善機構，除了上述之稅式支出或預算補助之外，仍須給予種種輔導或協助，包括行政輔導、法務稅務財務金融等方面之諮詢服務等等，才能吸引更多民間力量，突破各種障礙或限制，投入非營利組織，進而發揮公益慈善力量，創造更多的社會效益。

對於既有之長照機構，由於規模大多較小，且非法人型態經營，在吸引資金和人才投入方面，相對於法人型態之長照機構居於不利之地位，且使其社會效益無法適度發揮，因此，種種行政輔導、金融財務法務稅務方面的諮詢與輔導都是不可或缺。

2.綜整各種措施之優劣。

綜合而言，針對既有之長照有關機構，於長照服務法施行後5年內，依本法設立登記為長照財團法人或長照社團法人，並將原供作長照服務使用之土地無償移轉該長照財團法人及長照社團法人續作原來之用途者，不課徵土地增值

稅，主要是參考醫療法第 38 條之規定，並無超過一般正常之租稅減免範圍。且該土增稅減免屬於「稅負遞延」性質，相對於長照機構對於長照制度的永續發展不可或缺，甚至目前嚴重不足的背景，以及其具有高度社會效益性質，實有必要在非租稅獎勵及政府預算補助之外，鼓勵既有之小型長照機構，轉型為法人型態經營，提高其公信力，進而吸引更多民間資金與人才投入。因此，給予不課徵土增稅之獎勵，或消除租稅障礙因素，仍然不可或缺。

四、預期效益

（採行此特定政策預期達成之具體效益）

台灣的人口老化速度超過日、韓，失能人口以及比率也在快速上升中，加上家庭照顧功能式微，長照的需求本來就為獲得滿足，未來長照的缺口必須儘早準備。而目前一般長照相關機構數目不足，規模又小，為達成長照服務法「健全長期照顧服務體系提供長期照顧服務，確保照顧及支持服務品質，發展普及、多元及可負擔之服務，保障接受服務者與照顧者之尊嚴及權益」的宗旨，有必要突破長照機構規模小且數目不足的障礙，鼓勵長照機構走向法人化，從而吸引更多民間資金、人才投入長照產業，進而降低成本，提高品質，發揮更大的社會效益。

而突破目前障礙和限制的具體作法，就是對於有意改制為法人之既有長照相關機構，在改制過程中，無償移轉供長照使用之土地給予土地增值稅不課徵之優惠，使未來之長照機構規模擴大，吸引更多資金和人才投入，解決有增無

減的長照需求，發揮更大的社會效益，期望終能實現「普及、多元及可負擔之長照服務，保障接受服務者與照顧者之尊嚴及權益」。

參、採行稅式支出措施之理由

一、必要性

（列舉稅式支出法案對社會之助益）

- 1.長照機構為公益慈善之非營利組織，可代替政府部分功能：非營利組織透過民間之力量，從事長照性質之公益、慈善等活動，代替政府之長照直接支出，因此各國政府多給予種種租稅優惠，鼓勵民間投入更多資源至非營利組織，從事上述公益活動。尤其目前長照機構規模大多偏向小型，供給數量也遠低於需求，品質也有待提升，因此對有意轉銜為法人型態之既有長照機構無償移轉土地給予不課徵土增稅之鼓勵，實有必要。
- 2.非營利組織之支出具有外部利益：長照機構為公益慈善從事公益活動，可提高失能者之生活水準、品質乃至於尊嚴，並促使所得分配趨於公平、社會趨於和諧安定，而其他未直接參與長照活動者也將因而享有悲劇減少、社會和諧等等外部利益，故各國政府多給予租稅補貼，降低非營利組織公益支出之成本，進而提升服務品質，擴大規模，服務更多的失能人口，幫政府解決越來越嚴重的失能和長照問題。
- 3.避免影響長照機構從事公益活動之能力：長照機構就和一般非營利組織一樣，對於非銷售貨物或勞務的非營利行為之收入或所得不予課稅，使其保留適度之

從事公益活動之資金，故國際共同作法都是由政府多給予租稅優惠，以增加其從事公益活動之能力。長照機構在人力短缺，規模有限，數量不足的背景，更應使其不受租稅因素干擾，有必要針對改制為法人之長照機構無償移轉土地給予土增稅不課徵之鼓勵，或租稅障礙因素之消除。

二、衡平性

1. 稅式支出法案對繳稅能力相同納稅義務人之利益比較

政府對非營利組織提供租稅優惠獎勵，前提條件為完成「依法登記立案」的程序，而免辦所得稅結算申報，仍須符合特定條件，包括：1. 僅有會費、捐贈、基金存款利息收入，而無從事任何銷售貨物或勞務之「營利活動」或獲取其他收入（統稱營業或作業組織收入），且財產總額或當年度收入均未達新台幣1億元之「特定機關團體」（例如身心障礙福利團體、依人民團體法設立之老人社會團體等）；或「無銷售貨物或勞務收入及附屬作業組織之「宗教團體」。亦即只對小規模、無營利行為方給予免稅之資格，對於相同納稅能力之小規模之「非營利組織」一體適用，並無水平不公平的現象；若與同為小規模之「營利事業」相比，非營利組織須為僅有會費、捐贈或基金存款利息收入，這些收入都是「非營利性質」，且用於社會福利公益，具有社會效益，減少政府社會功能之支出負擔，也無營利活動威脅同等規模或收入之「營利事業」之公平競爭；而小規模之「營利事業」如取得相同收入，係供作營利用途，而其營利之利益歸屬於自我，以課稅方式回饋社會，才符合水平公平原則。

何況，依據「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」，其本身之所得及其附屬作業組織之所得「免納所得稅」，是指「除銷售貨物或勞務之所得外」，且需符合諸多條件，包括：

一、合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案。

二、除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配。

三、其章程中明定該機關或團體於解散後，其賸餘財產應歸屬該機關或團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關或團體。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後賸餘財產之歸屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定之限制。

四、其無經營與其創設目的無關之業務。

五、其基金及各項收入，除零用金外，均存放於金融機構，或購買公債、公司債、金融債券、國庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、銀行或票券金融公司保證發行之商業本票、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。但由營利事業捐助之基金，得部分投資該捐贈事業之股票，其比率由財政部定之。

六、其董監事中，主要捐贈人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董監事，人數不超過全體董監事人數三分之一。

七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。

八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之六十。但符合下列情形之一者，不在此限：

(一) 當年度結餘款在新臺幣五十萬元以下。

(二) 當年度結餘款超過新臺幣五十萬元，已就該結餘款編列用於次年度起算四年內與其創設目的有關活動支出之使用計畫，經主管機關查明同意。

九、其財務收支應給與、取得及保存合法之憑證，有完備之會計紀錄，並經主管稽徵機關查核屬實。

因此，非營利組織從事銷售貨物或勞務之所得，只要是將貨物的所有權移轉給他人，或提供勞務給他人，而取得代價者，均視同「營利行為」，仍與營利組織一樣，課徵相關稅負，包括所得稅、營業稅、印花稅等。亦即，相同納稅能力之非營利組織與營利事業，皆負擔相同之稅負，符合水平公平原則。

2. 稅式支出法案對不同繳稅能力納稅義務人之利益比較

上述關於非營利組織免辦所得稅結算申報，仍須符合「小規模」、「非營利」等特定條件方給予免稅之資格。相對於大規模之非營利組織，無法享有此種免稅優惠，因此符合「垂直公平」原則。至於教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準，其本身之所得及其附屬作業組織之所得「免納所得稅」，是指「除銷售貨物或勞務之所得外」，且需符合諸多條件，均適用於任何規模之非營利事業。因此，小規模之非營利組織相對於大規模之非營利組織，只要其銷售貨物或勞務所得較少者，相關稅負相對較低；反之亦然，因此在租稅待遇上符合垂直公平原則。

3. 稅式支出法案之實際受益者

非營利組織從事社會福利活動，在於彌補政府功能之不足，以改善所得分配，增進整體社會福利，在財政上可以減少政府社會福利方面之支出負擔，因此針對非營利組織或對非營利組織之捐贈給予租稅優惠，等於按照其社會外部效益給予補償，符合財政與經濟理論。也因此，政府對非營利組織提供租稅優惠，可促進非營利組織之擴大，促進民間參與，產生之效益遠大於稅收損失。反之，若政府對非營利組織不提供租稅優惠，則非營利組織可能就無法擴大，民間參與之意願也會受到影響，最後政府勢必以增加社會福利支出來支應，最終政府的財政負擔可能超過增加的稅收。

因此，就和其他針對非營利組織給予之相關租稅優惠一樣，針對「長期照顧服務法第 62 條所定之長照有關機構，於該法施行後五年內，依本條例設立登記為長照財團法人或長照社團法人，並將原供作長照服務使用之土地於上開設立登記期限無償移轉該長照財團法人及長照社團法人續作原來之用途者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計徵土地增值稅。」之相關規定，目的在於減少長照機構改制為法人的租稅障礙，亦即鼓勵目前規模偏小的長照機構僅需轉銜改制。何況未來再次移轉第三人時，仍以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計徵土地增值稅，如果有任何土增稅之漏損，仍可在未來移轉第三人時追補回來。

更何況，政府稅收損失微不足道，但卻可鼓勵長照機構轉銜，因應未來失能失智人口快速增加的趨勢；且將來政府推動長照十年 2.0 計畫將投入更多的資源，更將擴大長照機構的數量與規模，增加更多人力、物力投入長照產業，包括增加就業量，帶動相關產業的興起，更能增加政府的其他租稅（尤其是所得稅等等）的收入。

因此，長照機構轉銜為法人享受土增稅減免的利益，其實包括未來有增無減的失能失智人口以及所牽連的家庭，以及相關產業之就業人口、關連產業，甚至包括政府本身（因為更多民間資源的投入，產生外部效益，又可減輕政府長照方面的公共支出）。

三、執行性

1. 估算納稅義務人之依從成本

既有的長照機構規模較小，未來轉銜為社團法人，只需進一步向法院辦理登記，若改制為財團法人，則需完全修改章程，重新辦理登記立案，行政方面政府相關機關可協助解決。至於申請土地增值稅的不課徵，由於一般長照機構都已「登記立案」，在相關稅法規定的適用方面都有一定之經驗，尤其附屬於醫療機構或法人之長照機構，因醫療法第 38 條也有「本法修正施行前已設立之私立醫療機構，於本法修正施行後三年內改設為醫療法人，將原供醫療使用之土地無償移轉該醫療法人續作原來之使用者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅」一樣之土地增值稅減免申請之經驗，因此依從成本不高。

2. 規劃納稅義務人知悉稅式支出運作之宣導措施

本稅式支出評估報告，在進行問卷調查階段，均說明租稅減免之用意，在於以租稅優惠方式鼓勵長照機構轉銜為法人可增進社會對其之信賴，也告知申請土地增值稅租稅減免之行政程序並不繁瑣。問卷調查結果顯示，目前表示有意轉銜為法人之家數並不多，大型者多屬附屬於醫療法人或一般醫院，具有專業

專職的會計人員；小型者既然有意轉銜為法人，亦有增加會計專職人員的心理準備，大多數的長照機構都有相當程度之認知，瞭解登記立案為基本條件，問卷調查亦顯示長照機構對於土地、建物及銷售或非銷售貨物及勞務之財務、稅務資料清楚掌握。又衛生福利部將透過長照十年計畫 2.0 的推動，持續對申請轉銜之長照機構給予輔導，加強宣導長照機構有關稅式支出運作之資訊。

3. 估算稽徵機關及相關機構之行政成本。

「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」行之多年，地方政府之稅捐稽徵機關和大多數之社會、衛生單位機關也有相當之認知，且衛生福利部為訂定長照機構法人法草案，舉辦了數場的說明或座談會，邀集法律、財稅、社會福利、醫療學者專家，中央、地方政府相關租稅、社會、衛生機關，以及各類型長照機構代表參與，說明立法宗旨，以及提供租稅獎勵之意義。估算土地增值稅減免之行政成本非常的低。

四、關聯性

1. 稅式支出法案對其他機關施政目標之貢獻

長期照顧服務法之立法宗旨為健全長期照顧服務體系的發展，確保服務品質，保障接受長期照顧服務者之尊嚴及權益，並使長期照顧制度具有足備的法源基礎，考量維護接受服務者之權益，收住失能者之長照機構，應有保障其穩定經營之機制，應以法人型態設立較符合長照服務之精神。爰依據該法第 22 條及 62 條等規定擬定「長期照顧服務法人法草案」。而「長期照顧服務法人法草案」與稅賦相關者為該草案第 16 條規定之第一項與第二項乃財政部既有之租稅減免，

第三項針對長期照顧服務法第 62 條所定之長照有關機構，於該法施行後 5 年內，依本條例設立登記為長照財團法人或長照社團法人，並將原供作長照服務使用之土地於上開設立登記期限無償移轉該長照財團法人及長照社團法人續作原來之用途者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計徵土地增值稅。這些租稅減免優惠，對於政府稅收衝擊小，但有助於促進既有長照機構之轉銜為法人，搭配衛生福利部之長照財源投入，將有助於我國長照制度之永續發展。

2.稅式支出法案是否與現行稅式支出政策重複

「長期照顧服務法人法草案」與稅賦相關者為該草案第 16 條之規定，第一、二項都是財政部所主管之相關稅法範圍，並無重複。第三項之土增稅減免，屬於消除轉銜為法人之租稅障礙，並未與現行稅式支出政策重複。

3.稅式支出法案可否與政府其他計畫配合

本稅式支出法案，係搭配長期照顧服務法於 104 年 6 月通過後之相關立法配套措施，消除轉銜為法人之租稅障礙，並配合政府長照十年計畫 2.0 以及長期照顧制度長遠發展計畫的重要部分，將可發揮巨大的效益。

肆、稅式支出評估

一、評估資料之內容及範圍

(說明評估稅收影響數之相關資料內容及範圍)

「長期照顧服務法人法草案」與稅賦相關者為該草案第 16 條之規定，其中，第 1、2 項都是財政部所主管之相關稅法範圍，無須進行稅式支出評估。第三項之土增稅減免，除了長照機構之基本資料之外，仍需要瞭解長照機構持有土地之地籍資料，包括是否承租、持有年數、面積、公告現值等等。此外，為估算土地增值稅稅負遞延產生之稅收影響數，因此本稅式支出報告以問卷調查方式，分別針對長照機構之基本資料、地籍資料及轉型意願蒐集資料，瞭解長照機構之狀況，從而進行推估。

二 稅收影響數之評估

同時採用下列 3 種評估方法估算稅收影響數。

1.最初收入損失法[Initial revenue loss]在經濟行為及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。

有關於不課徵土地增值稅性質屬租稅遞延，並非完全免徵，因此假定個案土地所有權人再持有 30 年始移轉，又 106 年度郵政儲匯局 1 年期定存利率 1.04%，計算其未徵起稅捐所致利息收入損失未來值為³：

$$6,647,782*(1+1.04\%)^{30}-6,647,782=9,066,977-6,647,782=2,419,495 \text{ 元}$$

合計稅收淨損失數為：2,419,495 元。

2.最終收入損失法[Final revenue loss]

（採行減稅方案後，經濟行為改變或其他租稅收入受影響之稅收影響數。評估時應涵括下列內容）

（1）本稅式支出對其他稅式支出之影響

與其他稅式支出無關，因此對其他稅式支出並無影響。

（2）本稅式支出對其他稅收之影響

對擬轉銜為法人之長照機構給予土地增值稅不課徵，可鼓勵長照機構擴大規

³ 如以現值計算，則租稅遞延之利息損失現值約為 177 萬元，比未來值約少 70 萬元。

模，增加長照機構未來之銷售貨物或勞務收入以及就業人數，但行政院秘書長以 106 年 4 月 25 日院臺衛字第 1060171534 號函送同年月 18 日林政務委員萬億主持審查「長期照顧服務機構法人條例」草案第 1 次會議紀錄，其中審查結論刪除該草案第 16 條第 1 項及第 2 項相關賦稅規定，爰本案未涉所得稅租稅優惠，不將所得稅納入相關評估內容。

(3) 稅式支出增減對稅納稅義務人行為及稅收之影響。

本項稅式支出評估之問卷調查顯示，業者將增加雇用人數，也能增加銷售貨物或勞務收入及非銷售貨物或勞務收入，對於所得稅或營業稅可能產生正面之影響，但因行政院審查已將該草案第 16 條第 1 項及第 2 項相關賦稅規定刪除，因此即使可能增加相關稅收，仍不納入稅收影響數估計。

(4) 本稅式支出對政府其他方案支出之影響

本項稅式支出就性質而言，其實為轉銜為法人之租稅障礙之消除。衛生福利部或財政部並無新增其他方案支出。

(5) 稅式支出如附加限制條件，應併予調整稅收影響數。

a. 納稅義務人適用稅式支出總額上限

納稅義務人適用稅式支出並無總額上限，無調整稅收影響數之需要。

b. 納稅義務人適用稅式支出有資格限制

雖有資格限制，但在計算上已經排除不符合資格者，包括承租土地、無意改制為法人等情形，因此稅收影響數已經反映資格限制。

c.對符合資格之納稅義務人稅式支出金額之減少數

對符合資格之納稅義務人，包括有意改制為法人，無償捐贈等等，與其稅式支出金額之減少數無關，因此計算稅收損失時已經反映。

(6)綜合評估稅式支出效益與成本。

可見得，透過土地增值稅之暫時不課徵，消除長照相關機構轉銜之租稅障礙，鼓勵長照相關機構轉銜為法人型態經營，可提高長照相關機構之公信力，增加民間資源投入長照事業，減輕政府之公共支出負擔，雖然政府損失的是土地增值稅遞延課徵的利息，但可望鼓勵既有之民間長照相關機構透過無償捐贈土地方式，解決長照機構土地成本負擔沉重之難題。以最保守（從高估計損失）的方式估計，合計稅收損失約為 2,419,495 元，金額不大。本項稅式支出評估結果顯示，對轉銜為法人之長照機構給予不課徵土地增值稅（其實為租稅遞延）之優惠，造成淨稅收淨損失非常有限，尚屬符合成本效益原則。

3.等額支出法[Outlay equivalence]

（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）

此法主要在比較直接支出與稅式支出，倘若以直接支出替代稅式支出，為達到相同的稅後利益，直接支出所必須付出的稅前金額。依本研究估計，假設長照法人法未提供不課徵土地增值稅之優惠，則面對長照有增無減之需求，政府必需以擴大或增設公立長照機構之規模，亦即在既有之公立長照機構基礎上增加床數或增加硬體建設，或另外新設公立之長照機構，都將增加硬體建設支出，以及增加人手，從而增加人事及業務費支出。

從表 1 老人福利機構及護理之家統計，可以發現目前公立長照機構的家數占比只有 5%，床數占比僅占 10%。而面對人口老化加快的趨勢，目前長照機構只能提供約 10 萬床位，且大多為一般人民團體，規模偏小，缺乏規模經濟的優勢，平均成本偏高，恐怕難以符合未來長期照顧的龐大需求。而若擴增公立長照機構之規模或家數，至少需擴充 5 倍以上，才可能將公立長照機構之占比提升至 50%。

因此，若不對擬改制為法人之私立長照機構給予「不課徵土地增值稅」之優惠，則影響民間業者改制之誘因，從而增加政府必需增設公立長照機構之支出，以目前公立長照機構占比極低的情況推估，公立長照機構必需擴增數倍，才能因應長照之需求。

依據目前衛生福利部所屬醫院附設護理之家建置經費之資料，推估若將該等附設護理之家之建置擴增 1 倍，則至少需花費 5.73 億元之支出，僅能增加 1,300 床位之供給，仍不敷長照需求。若需擴增 2 倍，則需花費政府直接支出 11.4 億元。若擬將公立長照機構之床數占比提高至 50%，則公立長照機構必需擴增 5 倍，則需花費 28 億元以上。

伍、財源籌措方式

（為避免稅式支出擴張而對政府財政造成不良影響，採用上述 3 種評估方式估算之稅收影響數。有減少收入者，應同時籌妥替代財源；需增加財政負擔者，應事先籌妥經費，替代財源之來源及籌措經費之作業應明確及可達成）

由上述稅式支出評估之結果，可以發現，若針對擬轉銜為法人之私立長照機構給予「不課徵土地增值稅」之租稅優惠，僅造成政府長期稅收損失約 2.42

百萬元。但若不提供此種租稅優惠，則私立長照機構缺乏轉銜為法人之誘因，規模難以擴大，無法因應有增無減之長照需求，勢必需要透過公立長照機構之擴充或增設彌補長照供給之缺口。依據目前衛生福利部所屬醫院附設護理之家之建置總經費及床數資料，約 1,300 床位，共需 5.7 億元的硬體建設及人事、業務支出。因此若需公立長照機構擴增 1 倍，則需花費政府直接支出 5.7 億元。若擬將公立長照機構擴充至床位占比達 50% 以上，則公立長照機構擴充需要花費高達 28 億元以上的直接支出。

上述稅式支出評估顯示，透過長照法人法給予有意轉銜為法人之私立長照機構，給予不課徵土地增值稅之優惠，以 30 年之長期推估僅損失 2.4 百萬元；但若不提供此種租稅優惠，則政府擴增公立長照機構，僅 1 倍就需花費 5.7 億元以上，若欲提高公立長照機構之占比達一半以上，則需花費 28 億元以上。由此可見，不課徵土地增值稅之租稅優惠，稅收損失小，節省政府直接支出之效益甚巨，可謂高度符合成本效益原則。

陸、稅式支出績效評估機制

依行政院秘書長 101 年 8 月 14 日院臺財字第 1010045484A 號函(如附件)示，業務主管機關應定期掌控預期效益之達成情形並檢討成效，並公開於機關網站。

一、評估指標及其評量標準

長期照顧服務法目的為健全長期照顧服務體系的發展，確保服務品質，保障接受長期照護服務者之尊嚴及權益，並使長期照護制度具有足備的法源基礎，業於 104 年 6 月 3 日經總統令公布，且將於公布後 2 年施行。

長期照顧服務法在立法院審議過程中，另考量維護接受服務者之權益，認為收住失能者之長照機構，應有保障其穩定經營之機制，並認為該等機構應以法人型態設立，較符合長照服務之精神，因此該法原第 22 條規定：「前（第 21）條第 3 款（機構住宿式服務類）及設有機構住宿式服務之第 4 款（綜合式服務類）、第 5 款（其他經中央主管機關公告之服務類）長照機構，應以財團法人或社團法人（以下合稱長照機構法人）設立之。」

公立長照機構不適用前項規定。

第一項長照機構法人之設立、組織、管理及其他應遵行事項，於本法施行之日起一年內，另以法律定之。」

亦即除了公立長照機構外，未來設立的所有提供機構住宿式服務類的私立長照機構都應以法人型態登記設立。也因第 22 條第三項之規定，另訂「長期照顧服務法人法草案」。

而 106 年 1 月 26 日修正之長期照顧服務法則在第 22 條新增第 3 項規定：「本法施行前，已依老人福利法、護理人員法及身心障礙者權益保障法設立從事本法所定機構住宿式長照服務之私立機構，除有擴充或遷移之情事外，不受第一項之限制。」雖然不再強制要求既有之私立長照機構未來一定要轉銜為法人，但是未來如果有擴充或遷移之情事，仍須改制為法人。

綜合而言，長照服務法的立法宗旨期望除了公立長照機構外，未來設立的提供機構住宿式服務類的私立長照機構儘量以法人型態登記設立為佳。而為鼓勵既有之長照相關機構（包含提供機構住宿式服務類之私立長照有關機構）

轉銜為法人，參考醫療法第 38 條之精神，「長期照顧服務法人法草案」也訂定了租稅相關減免之規定，也就是該草案第 16 條：

「長期照顧服務法第 62 條所定之長照有關機構，於該法施行後五年內，依本條例設立登記為長照財團法人或長照社團法人，並將原供作長照服務使用之土地於上開設立登記期限無償移轉該長照財團法人及長照社團法人續作原來之用途者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計徵土地增值稅。」

綜合而言，本稅式支出評估之內容為「長期照顧服務法人法草案」第 16 條第三項，亦即長照服務法第 62 條第一項所定之（既有之）長照有關機構，於該法施行後 5 年內，依本法設立登記為長照財團法人或長照社團法人，並將原供作長照服務使用之土地於期限內無償移轉該長照財團法人及長照社團法人續作原來之用途者，不課徵土地增值稅

因此，本稅式支出績效評估指標，主要包括既有之長照機構，未來 5 年內轉銜為法人之家數、規模、就業人數、結餘數等變化。其評量標準為長照機構改制為法人之家數是否接近 46 家，長照法人是否擴大規模，包括是否增加聘僱專職和兼職人數，提高社會對於該等改制為法人之機構之公信力，從而增加社會民眾對該等長照法人機構之捐助或捐贈等等。

二、評估期間及週期

（訂定足以衡量具體目標達程度之稅式支出績效評估之期間(2 年或 3 年)及週期(至少 2 次)。

由於本稅式支出評估僅為未來長照服務法通過後之 5 年內，既有長照機構轉銜為法人，採無償方式移轉土地，不課徵土地增值稅；超過 5 年後才轉銜者即不得適用。因此，衛生福利部將採滾動式管理方式，根據長照服務法通過後 5 年內既有長照機構轉銜為法人，採無償方式移轉土地，適用土地增值稅不課徵之統計資料，計算並分析其實質稅收損失及相關社會效益。

三、績效評估應予公開

本稅式支出將持續辦理稅式支出法案實施後之成效評估，定期公開於衛生福利部之網站。

柒、總結

為因應人口加速老化，失能人數與比例不斷上升的趨勢，長期照顧服務法在立法院審議過程中，考量維護接受服務者之權益，認為收住失能者之長照機構應有保障其穩定經營之機制，並認為該等機構應以法人型態設立較符合長照服務之精神，因此該法第 22 條規定：機構住宿式服務類之長照機構，應以「財團法人或社團法人設立之」，但已依老人福利法、護理人員法及身心障礙者權益保障法設立從事本法所定機構住宿式長照服務之私立機構，除有擴充或遷移之情事外，不受此限，也因此另訂「長期照顧服務法人法草案」。既有之提供機構住宿式服務類之私立長照有關機構，雖暫時得不受以法人設立之強制規範，但若該等有關機構有擴充或遷移情事時，仍須改制為長照機構法人。

因此，為鼓勵既有之長照相關機構（包含提供機構住宿式服務類之私立長照有關機構）改制為法人，參考醫療法第 38 條之精神，「長期照顧服務法人法草案」第 16 條訂定了租稅相關減免之規定：

「長期照顧服務法第六十二條所定之長照有關機構，於該法施行後五年內，依本條例設立登記為長照財團法人或長照社團法人，並將原供作長照服務使用之土地於上開設立登記期限無償移轉該長照財團法人及長照社團法人續作原來之用途者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計徵土地增值稅。」

本稅式支出評估報告，透過衛生福利部相關單位及地方政府社福及衛生單位主管機關的協助，針對長照機構以電子傳輸方式寄送問卷，填答問卷者共 929 家，占全部家數 1620 家的 57%。其中屬於財團法人有 106 家，社團法人有 12 家，其餘為機構。而非屬於法人型態之機構中，表示將來擬改制為法人者，共 116 家。扣除屬於公立機構 4 家，土地屬於承租者有 66 家，因此，需要進一步分析稅式支出影響者只有 46 家。

估計不課徵土地增值稅之租稅遞延數總額 6,647,782 元，依照 106 年度郵政儲匯局 1 年期定存利率 1.04%，計算其未徵起稅捐所致利息收入損失（未來值）為 2,419,495 元。合計稅收淨損失為為 2,419,495 元。

而由於長照機構法人法草案消除轉銜為法人之租稅障礙，以及業者預期政府未來將挹注更多資源於長照制度，部分擬轉銜為法人之長照機構表示將增聘長照服務員，並擴大規模，可望增加收入，綜合之稅式支出影響數為稅收淨減少 2.4 百萬元，金額尚屬低微。相對地，若不提供上述之「不課徵土地增值稅」之租稅優惠，則需透過擴增公立長照機構之規模(床數)方式以因應有增無減之

長照需求，依據目前部立醫院附設長照機構之資料推估，僅擴充 1 倍公立長照機構之規模，急需花費直接支出 5.7 億元，若欲提高公立長照機構之占比達一半以上，則需擴增 5 倍，需花費 28 億元以上之公共支出。由此可見，對於有意改制為法人之私立長照機構給予不課徵土地增值稅之租稅優惠，僅遞延該稅收入約 2.4 百萬元，卻可以節省政府擴增公立長照機構之直接支出 5.7 億元以上，又可對長照產業產生之外部（社會）效益，可謂高度符合成本效益原則。

附件 1 問卷內容

若為機構，未來是否轉型為法人	地號	土地總面積	減免面積	最近之公告地價（元）	稅率	持有土地年數	公告現值(104年)	102-103年						105年	長照法人法通過後之預期			
								所得稅額	營業稅額	銷售貨物或勞務收入	銷售貨物或勞務支出	銷售貨物或勞務以外收入	結餘		員工數	增加雇用員工數	機構增加之收入額	員工平均年薪(含獎金、紅利等)
以目前之意願，填寫是否有意願轉型為法人			根據稅捐處每年寄給貴單位之地價稅稅單（11月繳納），該稅單如有「減免面積」之數字請填寫該數字；如無，則為「0」。	1.請逕自查詢。 2.若貴單位能查得105年1月1日公告的「公告地價」，則請填寫105年的資料。	指「地價稅」之稅率		1.請逕自查詢。 2.若貴單位能查得105年1月1日公告的「公告現值」，則請填寫105年的	依照貴單位歷年之所得稅申報資料	依照貴單位歷年之營業稅申報資料	凡銷售貨物，提供勞務、醫療、教學或出租財產及權利等所獲得之收		其餘之收入（如捐贈收入、利息收入、會費收入、股利收入、義賣收入等）則為銷售貨物或勞務以外收入	全部收入減去全部成本、費用等支出後之餘額即結餘。	員工包含專職及兼職？	長照法人法若通過，或可望增加長照供給，請貴單位推估因而可能成長之範圍（如最高可能成長幾%？最低大概幾%？）			

附件 3 有意改制為長照法人之長照相關機構（共 46 家）土地及營運資料表

機構或法人名稱	土地總面積 (平方公尺)	公告現值 (104 年)	102 年		103 年		104 年	長照法人法通過後之預期		
			所得稅額	銷售貨物或勞務 收入	所得 稅額	銷售貨物或勞 務收入	員工數	增加 雇用 員工 數	機構增加 之收入額	員工平均 年薪 (含獎金、 紅利等)
1. XX 醫療財團法人附 設 XX 居家護理所	1. 使用大樓建築 基地面積 2853m2 2. 建築樓地板面 積 1224.7m2 3. 區分使用樓地 板面積 50m2	104 年 279000 元/ m2 105 年 293000 元/m2	0	2,803,000	0	3,151,000	專任 4 人 兼任 0 人	1		566,000
2.00 護理之家	1,503	276,000			0 (綜所稅)	224,087	31	2		330,750
3.0 教 XX 醫療財團法 人附設 XX 護理之家	353	64419327	0	44,958,217	0	43,706,222	專任 16 人 兼任			660,812

							10 人			
4. 私立 XXXX 護理之家	2,735	350	106,567	2,888,000	219,407 (綜所稅)	5,946,000	專任 23 人 兼任 4 人	10	500,000	550,000
5. XX 居家護理所	14	94,500			42,012	1,646,843	2			
6. XXXX 護理之家(無銷售資料，卻推估可增加收入)	834.00m ²	9,3174					22	35	10,000,000	800,000
7. XX 護理之家	1,128	17,600 元/m ²	-		-		25			6,118,905
8. XX 護理之家	637	36,400					44/185	0	0	356,273
9. XXX 醫院附設居家護理所	32 m ²	4,042,016 元	0	185,593	0	211,102	2	4	800,000	

10. XX 綜合醫院(無銷售資料，卻推估可增加收入)	17,045	5,800					專職 2 人	2	180,000	450,000
11. XX 護理之家	3,794	3800 元/m2	606,661	33,874,342	434,775	37,565,592	專職 80 兼職 0	5	0	445,500
12. XX 護理之家	3,036.3 m2	3700		0		0	31			
13. 台南市私立 XX 老人養護中心	427.00	48,300					10 人	15		
14. 財團法人台灣省台南市 XX00 會附設台南市私立 XXX 養護中心	537	不詳					50	-		470,000
15. 台南市私立 XX 老人養護中心	283	2200					12	15		337,500
16. 台南市私立 XX 老人養護中心	673	2,200					12	15		337500

17.財團法人臺灣省臺南市臺灣 XXXX 附設臺南市私立 XX 老人養護中心	45,800	4,600 元/m ²	0	38,821,962	0	36,604,194	53	10	2,500,000	400,000
18. XX 護理之家	2,157.24 m ²	33,000 m ²					21	23		
19. xx 醫院附設護理之家	944	78,081	131,335	19,787,018			24			422,600
20. xx 護理之家	340	77,000	122,244	22,809,156			36			422,600
21. XXX 護理之家	72,00	86,000	0	11,093,371	0	11,542,522	23	0	0	360,000
22. XX 護理之家(無銷售資料，卻推估可增加收入)	2,209.83	1,289,995	0	0	0	0	20	25	10,000,000	530,000

23. XXX 護理之家	998	28,000	111,327	13,298,671	179,292	9,807,165	26			324,000
24. XX 居家護理所 (無銷售資料，卻推估 可增加收入)	94	1,000					3	3	1,000,000	500,000
25.000 醫院附設 護理之家	4,210m2	4,631,000	210,574	39,381,970			專任 99 人 兼任 4 人	10	8,000,000	486,000
26. 員林 XX 醫院附 設護理之家	292 地號： 2436.15 m2 293 地號： 1303.78M m2 294 地號： 1603.09 m2 合計面積： 5343.02 m2	4600 元/ m2					57			375,000
27. 彰化 XXX 醫療 財團法人附設雲林	1,119.96		0	16,889,000	0	17,820,000	11			689,000

XXX 護理之家										
28.XX 大學 00 附設醫院附設護理之家	23,787.43	6,000	0	11,477,354	0	14,012,740	17	2		239,040
29.私立 XX 紀念護理之家	1,557.95	1700 元/ m2	260,921	13,902,054	197,747	13,106,060	29	2	910,000	819,397
30.00 醫院附設護理之家	505.00	13,191,804	1,656,537	11,041,252	1,502,483	10,013,531	27	5	2,640,000	1,800,000 員工平均 年薪(含獎 金、紅利 等)(數字 偏高,因 此本數據 不列入計 算平均薪 資之依 據)

31.00 教 XX 醫療 財團法人附設 XX 居家護理所	0.01	203 : 40,400 元 204 : 40,400 元 205 : 38,154 元 223 : 36,939 元 224 : 30,218 元 225 : 36,941 元 228 : 36,945 元 229 : 32,472 元	0	4,767,000	0	5,382,000	5 位居 家護理 師 (1 位 機構負 責人)			519,066
32.XX 大學 XX 附 設醫院附設護理之 家	23,787.43	6,000	0	11,477,354	0	14,012,740	17	2		239,040

33. XX 庭園護理之家	4, 254. 03	3, 400					35			
34. 宜蘭 XX 醫療財團法人附設 00 護理之家	802. 53 m2	5, 757, 350	0	15, 273, 673	0	15, 039, 028	19	0	0	
35. 財團法人 XXXX 醫院附設居家護理所	13 m2	874, 198	0	4, 552, 876	0	5, 433, 721	4	0	0	
36. 財團法人 XXX 會東部中會附設台東縣私立 00 老人養護中心	2, 397. 00		3, 626, 496	540, 000	191, 905	540, 000	29			
37. XX 醫療財團法人 00000 醫院附設居家護理所	20, 669. 5	5, 400	0	2, 491, 291	0	2, 851, 716		3		

38. X 山 XX 醫院附設居家護理所	2,534.23							3	2	
39.00 醫院附設護理之家	810.5 m2						24	5	0	486,000
40. XX 醫院附設護理之家	960	26,500	209,100	6,883,400	0	6,925,700	16	0	0	455,000
41.00 醫療社團法人附設 XX 護理之家	377.25	13,500					12	3		336,000
42. XX 醫療財團法人附設 00 護理之家	799.70	30 萬元/m ²	0	5,740,265	0	6,478,016	10	1	0	360,000
43. XX 醫療財團法人 00000 醫院附設 XX 護理之家	464	1,299,200	0	28,760,230	0	36,097,080	專任 36 人 兼任 0 人	4	0	600,000

44. XX 醫療社團法人附設 00 護理之家	2,976	22,981	0	21,908,821	-	32,842,489	專任 46 人 兼任 2 人	32	3,680,059	322,357
45. XXXX 大學附設醫院附設居家護理所	醫院 0.2282 公頃 居護理 20 平方公尺，佔 0.9%	40,000	0	2,128,658	0	2,193,487	專任 2 人 兼任 4 人	1	130,000	540,000
46.00 居家護理所	132	2,200	129,170	0	0	0	2	1	200,000	461,000
合計財團法人附設 12 家，社團法人附設 4 家，其他獨立之機構共 30 家			102 年綜合所得稅收 3,415,266 營所稅稅收為 0	387,008,935	103 年綜合所得稅收 2,525,716 元 營所稅稅收 191,905 元	333,153,035		239	16,720,061	平均薪資 所得 460,316

