

文創產業租稅優惠 與文化創意產業發展法修正解析

周逸濱*

壹、前言

依據官方統計調查文創產業發展，從2002年迄2021年，文創產業整體營業額從新臺幣4,352億成長至9,642億元，即便COVID-19疫情期間仍持續維持成長動能¹。而文化創意發展正好契合現今永續發展議題，又可透過循環及衍生利用等方式創造出新的商業價值帶動經濟成長，甚至帶向國際。因此，政府推動文創產業發展遂不遺餘力，除了將文創產業發展導入「國家戰略產業」思維²，提高重視程度外，也以實際行動大幅增加文化預算，推出黑潮計畫，以臺灣文化內容為核心，涵括藝術文化原生故事、出版文化原創文本、創意文化在地培養³、影視音文化國際臺流、科技文化應用突破、文化外交國家

軟實力等六大面向³，後續發展可期。

鼓勵文創產業發展的過程，如何擴大相關業者投入以及吸引民間資金活水挹注則有賴於更多政策性工具輔助。除了相關獎補助外，租稅優惠也是不可或缺的一環，本文以下將從2023年文化創意產業發展法（以下簡稱文創法）之修正作為分界，嘗試將既有的文創產業租稅優惠體系先做鳥瞰，接著說明2023年文創法關於投資抵減等修法之內容與重要性，以及在可預見的擴大投資動能下，律師如何參與並提供協力。

貳、文創法修正前之租稅優惠概覽

2023年文創法修正前雖有專章規定租稅優惠措施，然而除了捐贈抵減外，僅有宣示得

*本文作者係全國律師聯合會文創、運動及娛樂法委員會主任委員，威律法律事務所主持律師。

註1：文化內容策進院（2023），《2022年臺灣文化創意產業發展年報》，第14-16頁，文化內容策進院。

註2：據文化部表示：「3年疫情讓世界看見臺灣在防疫、半導體等不容忽視的實力，疫後臺灣內容在蓄積能量後，也逐漸在世界舞台發光發熱。『投資臺灣內容正著時』，臺灣於此刻通過將文創產業正式列名『國家戰略產業』之一，並增加投資抵減優惠，正是全民共同投資、支持臺灣內容的大好時機。」參見李庭儀（2023），〈盼打造新護國神山！《文創法》修正三讀列「國家戰略產業」〉，<https://news.tvbs.com.tw/politics/2123088>，TVBS新聞網。

註3：文化部新聞稿指出：「行政院會今（24）日通過113年度中央政府總預算，文化部主管預算獲編268.66億元，較112年法定預算204.26億元，增加64.4億元，成長幅度近32%，加計前瞻預算29.59億元，總計113年預算達298.25億元。」參見文化部（2023），〈文化部113年預算編列近300億 文化部長史哲：匯聚臺流文化黑潮 以文化作為遞向世界的名片〉
https://www.moc.gov.tw/News_Content.aspx?n=105&s=166017，文化部官網。

依其他法規辦理，並未特別針對文創產業之特性而設有具體之租稅優惠規定，分別詳述如後。

一、文化創意產業發展法

現行法制對於促進文創產業發展的政策工具，主要包含國家直接給予文創事業經濟資源或非經濟資源的補助或獎勵，以及給予文創事業租稅減免優惠，或是給予協助文創事業發展的事業租稅減免的優惠，以誘導事業協助文創事業的發展⁴。

文創法作為基本法性質，立法目的則以促進文化創意產業發展為宗旨，其第三章為租稅優惠專章，在2023年修法增訂優惠措施前主要包含以下幾種方式：

（一）捐贈租稅抵減

文創法第26條規定，營利事業之下列捐贈，其捐贈總額在新臺幣1000萬元或所得額10%之額度內，得列為當年度費用或損失：

1. 買由國內文化創意事業原創之產品或服務，並經由學校、機關、團體捐贈學生或弱勢團體；
2. 偏遠地區舉辦之文化創意活動；
3. 捐贈文化創意事業成立育成中心；或
4. 其他經中央主管機關認定之事項。具體實施辦法

授權規定在營利事業捐贈文化創意相關支出認列費用或損失實施辦法。不過由於捐贈對象過於侷限，加上要件及程序複雜，對一般營利事業並無強烈誘因，所以實務上申請案例極少⁵。

（二）研發及人才培訓抵減

文創法第27條規定：「為促進文化創意產業創新，公司投資於文化創意研究與發展及人才培訓支出金額，得依有關稅法或其他法律規定減免稅捐。」然而，並未就研發及人才培訓具體優惠措施規定於文創法中，相關租稅優惠之依據仍回歸適用其他一般性產業基本規範，即後述之中小企業發展條例、產業創新條例⁶。實則，文創產業與科技業本質不同，仍應該要針對文創產業特殊性分別設計相關租稅優惠措施，而非逕予比照適用為宜⁷。

二、電影法

電影法第7條第1項規定：「為獎勵投資製作國產電影片，營利事業自本法中華民國一百零四年五月二十二日修正之條文施行之日起十年內，原始認股或應募達一定規模⁸從事國產電影片製作之事業，因創立或擴充而

註4：許育典、封昌宏（2016），〈從自由競爭到國家促件的文創法制建構〉，《月旦法學雜誌》，第255期，第24頁。

註5：陳姿文（2020），〈我國文化創意產業租稅優惠政策研析〉，《科技法律透析》，第32卷第9期，第22頁。

註6：依法辦理公司登記或商業登記，實收資本額在新臺幣一億元以下，或經常僱用員工數未滿二百人之事業，如投入「一定創新研發」程度，可適用中小企業發展條例之研發投資抵減；依公司法設立之公司或依有限合夥法組織登記之有限合夥事業，如投入「高度創新研發」程度時，則可適用產業創新條例之研發投資抵減。又兩者為擇一申請，無法雙重抵減。

註7：李智仁（2018），〈【文創經濟】刻舟難以求劍——文創產業研究發展支出適用投資抵減問題〉，<http://www.angle.com.tw/accounting/current/post.aspx?ipost=1938>，月旦會計財稅網。陳姿文，前揭註5，第24頁。

註8：營利事業投資製作國產電影片投資抵減辦法第5條第1項：「本法第七條第一項所稱達一定規模，指

發行之記名股票，持有期間達三年以上者，得以其取得該股票價款之百分之二十限度內，自當年度起五年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。」且每一年度得抵減總額，除最後年度外，以不超過該營利事業當年度應納營利事業所得稅額50%為限。

申請流程則是應由被投資之電影片製作業提出申請⁹。申請人屬新投資創立者，應自公司設立登記之次日起6個月內或自營利事業投資製作國產電影片投資抵減辦法（以下簡稱國片投資抵減辦法）施行之日起六個月內；屬增資擴充者，應自辦理增資，並於完成公司變更登記之次日起6個月內或自國片投資抵減辦法施行之日起6個月內，檢具經營電影片製作業之公司登記證明文件、國產電影片投資及製作計畫，向文化部申請核發抵減核准函¹⁰。且應自核准函核發之次日起3年內完成國產電影片；並自完成之次日起1年內，向文化部申請完成證明，始可再向稅捐稽徵機關申請核發營利事業股東投資抵減稅額證明書，以進行實際投資抵減。

由前述規定可知，雖然電影法是直接針對投資行為所設之租稅優惠，但適用情形並未普及至整體文創產業而侷限於國產電影。加上申請程序複雜又有投資金額、產製時間限制，且只能投資股權無法投資專案，實際申請比例甚低。官方統計¹¹2016年至2020年僅有2起取得核准函，更僅1件取得完成證明，

恐不符預期成效。

三、中小企業發展條例

中小企業發展條例第35條第1項規定中小企業投資於研究發展之支出，得選擇以下列方式抵減應納營利事業所得稅額，並以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額30%為限：1.於支出金額百分之十五限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額；或2.於支出金額百分之十限度內，抵減自當年度起三年內各年度應納營利事業所得稅額。

又依據文化部審查文化創意產業研究發展活動支出適用投資抵減作業要點（以下簡稱文創研發抵減要點）第3點則詳列研究發展態樣包含：1.開發或設計新產品、新服務、新內容或新創作之前製及生產程序、服務流程或系統及其原型所從事之活動；2.開發新原料、新材料或零組件所從事之活動；3.將文化創意轉化為產品、勞務、服務、創作或建立為智慧財產權之加值應用活動；4.促進文化創意產業之作品、型態、組織、方式、營運、技術、產銷流程、市場流通、文化輸出、文化資產保存等方面之有形或無形創新之活動；5.將其產品、勞務、內容、創作或服務之發行、行銷或其他市場化之活動；6.解決或改善文創產業存在之產製、營運、技術、服務、能力、市場問題之活動。

從上述規定可知，文創研發抵減要點之基

電影片製作業因營利事業原始認股或應募之實收資本額或增加實收資本額且用於國產電影片製作之支出，達新臺幣三千萬元以上」。

註9：營利事業投資製作國產電影片投資抵減辦法第4條第1項。

註10：營利事業投資製作國產電影片投資抵減辦法第4條第2項。

註11：文化部（2021），《「電影法」第7條實施成效評估報告》，第5頁，文化部。

礎，大體上仍是沿用針對一般中小企業之研發支出抵減規範再加以調整，需要具備「一定之創新程度¹²」，且限於申請企業之特定研發支出項目¹³而非直接針對外部投資人之投資獎勵，適用範圍仍有相當侷限。

四、產業創新條例

(一) 研發支出抵減

產業創新條例也有類似前述中小企業發展條例中，關於研發支出費用抵減之租稅優惠設計。該法第10條第1項規定，最近三年內無違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大情事之公司或有限合夥事業投資於研究發展之支出，得選擇以下列方式之一抵減應納營利事業所得稅額，並以不超過其當年度應納營利事業所得稅額30%為限：

1.於支出金額百分之十五限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額；2.於支出金額百分之十限度內，自當年度起三年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。

關於研發之態樣，實務上比照前述文創研發抵減要點第3點認定，但其他要件有不同的地方在於適用之前提，依照公司或有限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法第2條第2項，需具備「高度之創新¹⁴」，且同樣受限於申請企業之特定研發支出項目¹⁵而非直接提供外部投資人之投資獎勵。

(二) 個人投資減除

產業創新條例另外有針對鼓勵個人投資高風險新創之租稅優惠措施，在該法第23-2條第1項提到，個人以現金投資於成立未滿2年經中央目的事業主管機關核定之國內高風險

註12：文化部審查文化創意產業研究發展活動支出適用投資抵減作業要點第5點：「中小企業研發投抵辦法第二條所稱一定創新程度，指申請人之研究發展活動，應符合下列各款情形之一：（一）解決或改善技術、製作或營運之既定模式。（二）獲得產業上之成就。（三）具備作品、型態、組織、方式、營運、技術、產銷流程、市場流通、文化輸出、文化資產保存等一定創新之價值。（四）其他從事第三點活動態樣具有一定創新程度者。」

註13：中小企業研究發展支出適用投資抵減辦法第5條第1項：「本辦法所稱研究發展之支出，指中小企業研究發展單位從事第二條研究發展活動所支出之下列費用：

一、專門從事研究發展工作全職人員之薪資。

二、具完整進、領料紀錄，並能與研究計畫及紀錄或報告相互勾稽，專供其研究發展單位研究用之消耗性器材、原料、材料及樣品之費用。

三、專為研究發展購買或使用之專利權、專用技術及著作權之當年度攤折或支付費用。

四、專為用於研究發展所購買之專業性或特殊性資料庫、軟體程式及系統之費用。」

註14：文化部審查文化創意產業研究發展活動支出適用投資抵減作業要點第4點：「公司或有限合夥事業研發投抵辦法第二條第二項所稱高度之創新，指申請人之研究發展活動，應符合下列各款情形之一：（一）取得一定成效、實驗成果或可預期之商業市場或文化藝術影響。（二）具有領先帶動功用之文創產業產品、技術、服務或創作。（三）顯著解決或改善文創產業存在之產製、營運、技術、服務或市場問題。（四）文化創意具前瞻性、獨創性、實用性或藝術成就。（五）具備內容、服務、文化、市場、流程或商業顯著之成功或國內外文化藝術之領先成就。（六）其他從事前點活動態樣具有高度創新程度者。」

註15：公司或有限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法第5條第1項：「本辦法所稱研究發展之支出，指公司或有限合夥事業研究發展單位從事前三條研究發展活動所支出之下列費用：

一、專門從事研究發展工作全職人員之薪資。

新創事業公司，且對同一公司當年度投資金額達新臺幣100萬元，並取得該公司之新發行股份，持有期間達2年者，得就投資金額50%限度內，自持有期間屆滿2年之當年度個人綜合所得總額中減除；該個人依此規定合計每年得減除之金額，以新臺幣300萬元為上限。

而所謂「高風險新創事業公司」則是指符合下列情形之一者：1.其技術、創意或商業模式具創新性及發展性；2.可提供目標市場解決方案或創造需求；3.開發之產品、勞務或服務，具市場化之潛力¹⁶。但此部分僅限於個人之股權投資，且投資對象限於符合高風險新創定義之文創事業。

參、文創法2023年修正與投資獎勵

2023年5月31日修正生效之文創法主要包含遏止黃牛票¹⁷及投資獎勵兩大重點，文化部之修正總說明提及：「鑒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创意產業，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创意產業」其中關於投資獎勵租稅優惠部分，新增以下具體措施：

一、獎勵公司及有限合夥之投資行為

首先是針對公司或有限合夥之股權投資，文創法第27-1條第1項規定：「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创意產業符合一定範圍且經中央主管機關核定之文化创意事業公司或有限合夥事業，成為該文化创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，得以其取得該文化创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。」。

再來針對公司或有限合夥之專案投資，則規定於文創法第27-1條第2項：「公司或有限合夥事業以現金投資於前項文化创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

二、具完整進、領料紀錄，並能與研究計畫及紀錄或報告相互勾稽，專供研究發展單位研究用之消耗性器材、原料、材料及樣品之費用。

三、專為研究發展購買或使用之專利權、專用技術及著作權之當年度攤折或支付費用。

四、專為用於研究發展所購買之專業性或特殊性資料庫、軟體程式及系統之費用。

五、專門從事研究發展工作全職人員參與研究發展專業知識之教育訓練費用。」

註16：文化部審查文化创意事業符合高風險新創事業公司作業須知第3點。

註17：此部分可參考周逸濱、李雯婷（2023），〈演唱會門票搶不過黃牛…日本不比手速、靠運氣的「抽選制」，台灣行得通嗎？〉，

<https://www.businessweekly.com.tw/focus/blog/3012129>，商周。

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。」

假使前述以現金投資之公司或有限合夥事業為創業投資事業（Venture Capital）時，應由其營利事業股東或合夥人按該創業投資事業原可抵減之金額，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¹⁸。又公司或有限合夥事業於同一年度合併適用前述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50%為限¹⁹。

至於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，文創法第27-1條第5項則授權由中央主管機關會同財政部定之。

二、獎勵個人之投資行為

針對獎勵個人投資文創產業取得股權之租稅優惠，則規定在文創法第27-2條第1項：「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。」

就個人非取得股份之專案投資，則規定在文創法第27-2條第2項：「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。」

又個人於同一年度合併適用前述投資金額減除及其他法令所定投資金額減除優惠時，依文創法第27-2條第3項，其當年度合計得減除總額以不超過新臺幣300萬元為限。至於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，則依文創法第27-2條第4項授權由中央主管機關會同財政部定之。

註18：文化創意產業發展法第27-1條第3項：「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。」

註19：文化創意產業發展法第27-1條第4項：「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。」

三、小結

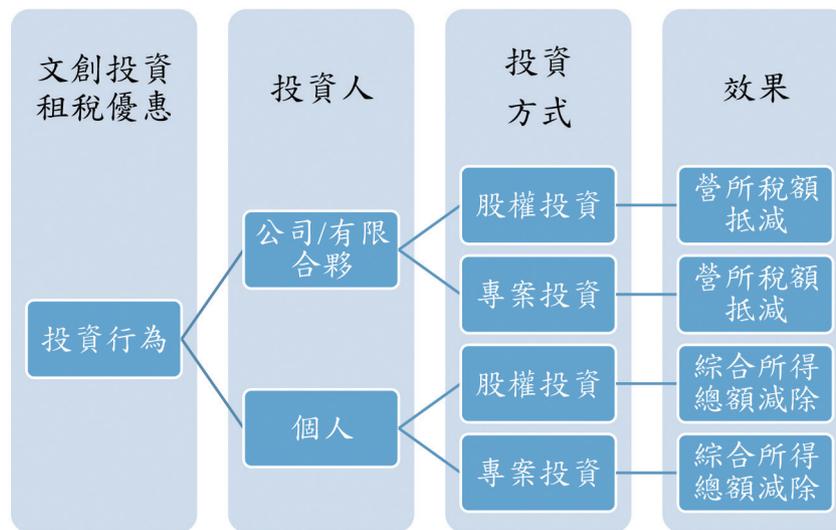
綜上所述，2023年文創法關於投資之租稅優惠新增規定，首先可以歸納出以下類型：

其次，本次修正相較於過去的文創租稅優惠措施²⁰，有以下值得說明的部分：

(一) 新增專案投資類型

國內文創內容產業發展，以影視產業為

圖表1：2023年文創法之獎勵投資體系（作者自行繪製）



例，從製作公司募資角度，除了透過發行新股吸引投資人投資公司之股權投資類型外，影視作品製作成本動輒數千萬，實務上還常見投資人投資單一影視作品並就該作品收益取得分潤權之「專案投資」類型。以往針對投資的租稅優惠主要都是以取得股份之股權投資為主，本次修法納入國內文創內容產業常見的「專案投資」類型也可享有租稅優惠，更貼近實務需求，惟並非所有內容專案皆適用，仍須經中央主管機關核定之專案始可。

(二) 擴大個人投資範圍

過去的獎勵投資，除了個人投資高風險新

創事業外，主要適用的投資人資格是以營利事業為主；雖然實務有以群眾募資方式集結民眾贊助製作成本，但無法享有文創產業之租稅優惠²¹。本次修正內容另外一個亮點在於擴大個人參與文創產業投資，個人既可參與股權投資，亦可參與專案投資，選擇性提高，且投資門檻只需新台幣50萬元即可享有租稅優惠，可望提升一般人投資意願。

附帶一提，個人從事專案投資時，除須投資經中央主管機關核定之專案外，還必須是行政院國家發展基金共同投資的專案。或許是出於保護投資人考量，但也某程度限縮能

註20：2023年文創法修正前之既有租稅優惠措施，於文創法修正後仍同時併存。

註21：周逸濱、魯忠翰（2023），〈《文創法》修正通過！人人投資電影，一起拿金馬獎的時代來臨了？〉，<https://crossing.cw.com.tw/article/17657>，換日線。

投資專案之數量與範圍。

（三）限於國家戰略重點文化創意產業

本次修正需投資於行政院核定之「國家戰略重點」文化創意產業，或許基於資源有限考量，並非單純符合文創法第3條所定之文化創意產業類型²²即可當然適用。然而國家戰略重點文化創意產業之內容並未於文創法中定義，尚待行政院核定。論者有提出戰略性之認定原則建議包含²³：「(1)產業提供之產品或服務具文化表達性價值及功用性價值；(2)產業具成長潛力或擁有可評價之無形資產價值；(3)能夠表現或記錄臺灣原生文化內涵；(4)能夠促成國際傳播之有效性及滲透性；(5)能夠（或有助於）形成完整產業鏈（包含開發、產製及流通）」，亦值參考。本文以為若從前述修法理由，加上文創法第27-1條第1項所揭示之「為促進本國原生文化內容智慧財產開發、產製及流通」一窺，預料至少需具備「台灣原生文化」以及「國際化」兩大要素。

肆、代結論——文創投資與律師參與

2023年文創法之修正，雖然相關子法及配套尚待主管機關擬定，還無法正式適用，然文創產業已然成為政府發展重點，在發展經濟的同時，還可藉由串流平台以及各式IP的授權輸出，將台灣帶往世界、讓世界看見台灣。

投資的規模與數量成長也同時伴隨風險提高，作為事前風險管理而衍生的法律服務當顯重要且需求勢將增加。文創涉及的法律專業除智慧財產外，以本文主題為例還牽涉稅法、投資非訟等專業事務領域，對於有意跨入的律師而言，除逐步擴展相關專業外，又因文創產業範圍甚廣，牽涉影視、音樂、動畫、遊戲以及其他不同類型產業別，了解產業實務運作更可提供較貼近創作者或業者需求的法律服務。本文拋磚引玉，期待未來更多律師的關注，透過法律專業一同參與台灣文創產業的新發展。

註22：文化創意產業發展法第3條第1項：「本法所稱文化創意產業，指源自創意或文化積累，透過智慧財產之形成及運用，具有創造財富與就業機會之潛力，並促進全民美學素養，使國民生活環境提升之下列產業：

一、視覺藝術產業。二、音樂及表演藝術產業。三、文化資產應用及展演設施產業。四、工藝產業。五、電影產業。六、廣播電視產業。七、出版產業。八、廣告產業。九、產品設計產業。十、視覺傳達設計產業。十一、設計品牌時尚產業。十二、建築設計產業。十三、數位內容產業。十四、創意生活產業。十五、流行音樂及文化內容產業。十六、其他經中央主管機關指定之產業。」；又依照2023年7月7日文化部文創字第11220246682號令指定文化創意產業內容及範圍第16類「其他經中央主管機關指定之產業」納入「沉浸式內容體驗產業：指從事以影視、音樂、動畫、劇本延伸授權或其他原生創意，並透過場景營造、機械科技、數位科技或表演詮釋，提供大眾具深入情境文化體驗之行業」。

註23：李智仁（2023），〈國家戰略重點文創產業投資抵減與ESG之實踐〉，《月旦會計實務研究》，第66期，第70頁。