

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 385 號

解釋日期：民國 84 年 09 月 08 日

資料來源：司法院公報 第 37 卷 10 期 1-11 頁

總統府公報 第 6059 號 4-18 頁

司法院大法官解釋（七）（98年10月版）第 286-305 頁

相關法條：中華民國憲法 第 19 條

解 釋 文： 憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。獎勵投資條例施行期間內，經依該條例三條核准受獎勵之外國公司，於該條例施行期間屆滿後，既仍得繼續適用該條例享受租稅優惠，自應一併依同條例第十六條第三項之規定，於其稅後盈餘給付總公司時，扣繳百分之二十所得稅，方符立法原意。財政部八十年九月二十四日臺財稅字第八〇〇三五六〇三二號對此之函釋，符合上開意旨，與憲法並無牴觸。

理 由 書： 憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。中華民國七十六年一月二十六日修正公布之獎勵投資條例第三條核准獎勵之外國公司，依同條例第十六條第三項規定，其所設分公司之所得，於繳納營利事業所得後，將其稅後盈餘給付總公司時，應按其給付額扣繳百分之二十所得稅，立法意旨係因外國公司在我國境內之分公司既享受租稅減免之優惠，則其稅後盈餘欲給付總公司時，自應負擔上述所得稅扣繳義務，否則，外國公司即得以成立分公司之方式規避我國稅負。故兩者係相互關連之規定，要不得割裂適用。茲前述獎勵投資條例雖於七十九年十二月三十一日施行期間屆滿而失效，惟在該條例施行期間內核准之案件（五年或四年免稅），就該個案言，尚不因該條例施行期間屆滿而失效，仍繼續適用該條例予以獎勵，俾保障投資人之權益。是經核准獎勵投資之外國公司於獎勵投資條例適行期間屆滿後，既仍得享受免稅優惠，其與此相關連之總公司稅負，自應併依同條例第十六條第三項扣繳所得稅，方符原立法意旨。財政部八十年九月二十四日臺財稅字第八〇〇三五六〇三二號函稱：「如原已享受及繼續享受獎勵投資條例租稅優惠之外國公司，其在臺分公司所產生之相關稅後盈餘，於八十年以後匯回總公司時，為期課稅公平，仍應依獎勵投資條例第十六條第三項規定，按給付額扣繳百分之二十所得稅」，乃係本於法律適用之整體性，不得任意割裂所為之釋示，

符合上開意旨，與憲法並無牴觸。

協同意見書：

大法官 劉鐵錚

獎勵投資條例施行期間屆滿，原已核准受獎勵之外國公司，依行政院訂頒之獎勵投資條例實施期滿注意事項，仍得繼續享有各種租稅優惠；而依財政部八十年九月二十四日台財稅字第八〇〇三五六〇三二號函：「如原已享受及繼續享受獎勵投資條例租稅優惠之外國公司，其在台分公司所產生之相關稅後盈餘，於八十年以後匯回總公司時，為期課稅公平，仍應依獎勵投資條例第十六條第三項規定，按給付額扣繳百分之二十所得稅」，則須繼續扣繳百分之二十之所得稅。多數意見本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用為理由，認前述財政部函與憲法並無牴觸。

本席雖贊同解釋之原則，但認為財政部函所以不牴觸憲法第十九條租稅法律主義之理由，應係基於限時法之原理，而權利義務之平衡及法律不得任意割裂適用，不過係適用獎勵投資條例之自然結果而已。爰為協同意見書如后按中華民國七十六年一月二十六日修正公布之獎勵投資條例，係為獎勵投資，加速經濟發展為目的而制定，對於合於獎勵類目及標準之生產事業，訂有獎勵投資之各種稅捐減免及扣繳所得稅之特別規定等。惟該條例第八十九條規定：「本條例施行期間，自中華民國七十年一月一日起，至中華民國七十九年十二月三十一日止。」此種就特定期間之經濟行為，給予租稅優惠或其他特別規定之法律，性質上應屬於限時法之一種。

關於限時法，雖主要見於特別刑法，通常係指為因應一時特殊情況所需而制定之法律，於該特定期間施行者，故只要該特定期間屆滿，該法律即自行失效。又其失效乃因立法理由之消失，而非因法律觀念的改變所為之修正，故在限時法有效期間內為違法行為者，縱於裁判時限時法已因法定有效期間之經過而失效，仍適用該限時法之規定論罪科刑，此即限時法之追及效。

獎勵投資條例施行期間之意義，雖主要在於經由立法，授權行政院在該施行期間內得訂定類目及標準，對於合乎標準之生產事業給予獎勵，以提高其投資意願，加速經濟發展。惟在該條例施行期間核准獎勵之案件，施行期間屆滿，獎勵期間未到期者，為貫徹獎勵投資條例之立法意旨，自應繼續適用獎勵投資條例之有關規定。就此而言，獎勵投資條例性質上也應屬於限時法，自當具有追及效。申言之，發生在獎勵投資條例有效期間內，依該條例可受獎勵之經濟行為，在該條例施行期間屆滿廢止後，自仍當適用該條例之有關租稅優惠及其他特別規定，至剩餘年度屆滿為止，其追及效力固以有法律明文規定為宜，惟一般而言，亦不可以無法律依據而拒絕適用之。必如此方能實現獎勵投資之立法目的，並符合信賴保護之原則。綜上所述，無論行政院訂頒之獎勵投資條例實施期滿注意事項一就經核准獎勵之外國公司繼續准予享有各種租稅優惠；抑財政部函一對上述公司繼續扣繳百分之二十之所得稅，均係行政命令，不管其規定如何公平，並兼顧權利義務之平衡，但究非法律，若不是基於獎勵投資條例限時法之特殊屬性，自難謂無違背憲法第十九條租稅法律主義之嫌。

數通過之解釋文，認為於獎勵投資條例廢止後，繼續享受原條例稅捐優惠獎勵之外國公司分公司，之所以仍應依原條例第十六條第三項之規定，於繳納營利事業所得稅後，將其稅後盈餘給付總公司時，按其給付額扣繳百分之二十之所得稅，係基於法規適用之整體性和權利義務之衡平考量；亦即相對人若欲主張依該條例享受稅捐優惠，則不得為法規割裂行使之主張而不負擔同條例所定之義務，否則即顯失事理之衡。財政部於八十年九月二十四日台財稅第八〇〇三五六〇三二號函所謂之「為期課稅公平」，符合上述意旨，故與憲法並無牴觸。此固亦為本人所贊同，惟對於聲請人所爭議之於該條例廢止後，其繼續享受原優惠並負之扣繳稅額義務的法源問題，則有補充澄清之必要，爰提協同意見書論述如后。

憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」作為課稅基礎之法律規定，當然以其有效性為前提；故若法律因經廢止程序廢止或因施行期滿而當然廢止者，既已失其效力，自不得再為課稅之依據。上項一般法律之效力原則，中央法規標準法第二十二條、第二十三條已明文規定，可資參照。惟基於信賴保護原則之考量，法治國亦肯認在一定要件下，使已廢止之法律對於特定案件，仍具有規範效力，以維護人民之既得權益。就此，學理上有稱之為法律的「後續力」（Nachwirkung）。

系爭之獎勵投資條例第八十九條明定施行期間，其規範效力的存續，受有明確的期間限制，是典型的限時法。惟在獎勵投資條例有效期間內經核准享有一定年限優惠之企業，而其年限於該法廢止時未滿者，若依前述一般法律之效力原則認為該法將因法定有效期間之經過而失效，則立法者未能有效及時對此作出因應時，勢將產生一種法律真空的狀態，亦即無有效的法律來界定相關的權義關係，並因此無法充分保障當事人的既得權益。因此，基於上述法治國家信賴保護原則之考量，獎勵投資條例雖已廢止，但於上述情形，仍有後續的規範效力，而為有效之法源。行政院七九經字第三〇四六三號函頒訂之「獎勵投資條例實施期滿注意事項」第六條規定，宣示此述意旨，可資贊同。

又獎勵投資條例之發生後續力，既係為避免法律真空，以維繫特定案件中稅捐優惠制度的權利義務關係，自是法規整體均有發生此項規範效力，而不得再割裂論斷。獎勵投資條例第十六條第三項關於扣繳所得稅之規定，亦是獎勵投資條例之稅捐優惠制度的構成部分，當然與該條例之其他部分一併發生此項規範效力；解釋文所指的法規適用之整體性，應可做此理解。從而，獎勵投資條例第十六條第三項規定，在上述特定案件中，仍係合乎憲法第十九條租稅法定主義的有效法源。

綜上所述，系爭之財政部（八十）台財稅第八〇〇三五六〇三二號函，並未對課稅處分之構成要件有何新的規定，而僅係本於原依該條例所為有效處分之繼續執行，在確定認原獎勵投資條例仍有後續之規範力的前提下，由主管機關所為注意性釋示而已，其與憲法第十九條規定之意旨並無牴觸。爰提協同意見，說明如上。

受文者：司法院

為聲請人於憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序，提起行政訴訟，對於行政法院八十二年度判字第二五三七號確定判決所適用之財政部中華民國八十年九月二十四日台財稅第八○○三五六○三二號函，發生牴觸憲法之疑義，聲請大院大法官會議解釋事：

聲請事項：財政部中華民國八十年九月二十四日台財稅第八○○三五六○三二號函說明三：「……惟如原已享受及繼續享受原獎勵投資條例租稅優惠之外國公司，其在台分公司所產生之相關稅後盈餘，於八十年以後匯回總公司時，為期課稅公平，仍應依原獎勵投資條例第十六條第三項規定，按給付額扣繳百分之二十所得稅。」就外國公司在台分公司之稅後盈餘於民國八十年以後匯回總公司時，仍適用已於七十九年十二月三十一日廢止之獎勵投資條例第十六條第三項規定扣繳稅款，違反憲法第十九條租稅法律主義，並牴觸憲法第十五條保障人民財產權之意旨，應屬無效。

說 明：一、聲請解釋憲法之目的

有關憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，大院大法官會議釋字第二一七號解釋曾明白宣示係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項，而負納稅之義務。是法如無納稅之規定，人民當無納稅之義務。又法雖原有納稅之規定，惟該作為課稅基礎之法律規定，嗣後如經廢止時，則該納稅之法律規定自廢止時起，亦已失其效力，不得再作為課稅之依據。乃財政部中華民國八十年九月二十四日台財稅第八○○三五六○三二號函說明三：「……惟如原已享受及繼續享受原獎勵投資條例租稅優惠之外國公司，其在台分公司所產生之相關稅後盈餘，於八十年以後匯回總公司時，為期課稅公平，仍應依原獎勵投資條例第十六條第三項規定，按給付額扣繳百分之二十所得稅」。就聲請人在台分公司之稅後盈餘於民國八十年以後匯回總公司時，仍適用已於七十九年十二月三十一日廢止之獎勵投資條例第十六條第三項之規定扣繳稅款，致聲請人於憲法上所保障之財產權遭受侵害，並明顯與憲法第十九條規定之租稅法律主義牴觸。嗣聲請人雖經法定程序提起訴願、再訴願以及行政訴訟，惟行政法院八十二年度判字第二五三七號確定判決仍維持適用財政部上開函釋（附件一），聲請人爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，聲請大院大法官會議就上述牴觸憲法之疑義予以解釋。

二、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文：

（一）緣聲請人在台之分公司係聲請人依外國人投資條例第六條之規定，呈奉經濟部投資審議委員會於七十七年八月二十

九日以經投審（77）秘字第五五一八號函核准投資，並於七十八年三月六日奉台灣省政府建設廳建三丁字第一三二九四九號函核准設立，從事電腦產品之生產外銷業務，其原投資及七十九年十二月三十一日獎勵投資條例廢止前奉准之增資計畫，並經核定合於原獎勵投資條例第三條、第十六條及第二十一條有關免徵營利事業所得稅優惠規定。

- （二）嗣獎勵投資條例於七十九年十二月三十一日廢止，取代獎勵投資條例之促進產業升級條例已排除外國公司在台之分公司得適用該條例之優惠規定。而原受獎勵投資條例優惠之年限未滿者，因獎勵投資條例既已廢止，得否繼續享有優惠不明。行政院為杜爭議，並基於既得權之保障及信賴保護原則，乃訂頒「獎勵投資條例實施期滿注意事項」（附件二），對其第六條規定於七十九年十二月三十日前提出申請經核准創立或擴充享有原受獎勵投資條例優惠之年限未滿者，得繼續沿用獎勵投資條例之優惠規定，但不得另行申請依獎勵投資條例取得新的優惠，此觀該「注意事項」規定之內容自明。至原獎勵投資條例第十六條第三項有關「外國公司之在台分公司，於繳納營利事業所得稅後，將其稅後盈餘給付總公司時，應按其給付額扣繳百分之二十所得稅」，屬於義務性質，於注意事項中未予明列，並無於獎投條例廢止後仍予繼續沿用之規定。
- （三）茲以聲請人之在台分公司於八十年十二月十二日匯撥給付聲請人七十九年七月至八十年六月之稅後盈餘新台幣十五萬五千七百元時，誤於八十年十二月五日扣繳百分之二十之所得稅計新台幣三萬一千一百四十元整，聲請人以該稅額之扣繳及繳納並無法律上之依據，乃函請原處分稅捐機關退還上開稅款。詎原處分機關援引前開財政部函釋規定，駁回聲請人之請求。聲請人不服原處分機關之處分，遂循法律途徑請求救濟。詎訴願、再訴願決定及行政法院之判決（參附件三、四、五）均仍援引前開財政部函釋，而駁回聲請人之主張及聲請。
- （四）按前開財政部函釋，擅以行政規則規定已廢止失效之獎投條例，仍得適用於該條例廢止失效後之事實，違反憲法第十九條租稅法律主義，並抵觸憲法第十五條保障人民財產權之意旨，應屬無效。詎前開行政法院之確定終局判決竟仍予適用，實有違誤，爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定聲請解釋。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解：

- （一）前開財政部函釋認已廢止失效之獎勵投資條例仍得適用於該條例廢止失效後之事實，違反租稅法律主義：憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務。依此規定政

府向人民課稅時，有關課稅實體之內容，包括租稅債務人、課稅對象、稅率、課稅標準等事項；及課稅程序之內容，包括租稅之申報、查核等各項稽徵程序，均應依據法律之規定，俾免政府任意徵索，用保人民之財產權，以符憲法第十五條規定人民之財產權應予保障之意旨。蓋私有財產，既為憲法所保障，而課稅則在強制徵收人民之財產，故自應有法律之依據，始得為之。況關於人民權利義務之事項，應依法律定之，中央法規標準法第五條第一項第二款規定甚明。故有關納稅義務之依據，自應有法律之規定，是為租稅法律主義。

查原獎勵投資條例第十六條第三項固規定合於該條例第三條之外國公司，其所設分公司之所得，於繳納營利事業所得稅後，將其稅後盈餘給付總公司時，應按其給付額扣繳百分之二十所得稅；然法律經廢止者，失其效力，中央法規標準法第二十二條及第二十三條定有明文，獎勵投資條例既於七十九年十二月三十一日起廢止失效，則就該條例廢止失效後之事實，自無再適用該條例之餘地。再按行政院六十年判字第四一七號判例認：「公法之適用，以明文規定者為限，公法未設有明文者，自不得以他法之規定而類推適用，此乃適用法律之原則」（附件四）。是依該判例意旨，公法未設有明文者，不得類推適用其他「有效」法律之規定，則其他已「廢止失效」法律之規定，自更無適用或類推適用之餘地。乃本件財政部函釋竟認已廢止失效之獎勵投資條例，仍得適用於該條例廢止失效後之事實，此舉除已明顯違反中央法規標準法有關法律「時之效力」之規定外，並已違反憲法第十九條租稅法律主義，且牴觸憲法第十五條保障人民財產權之意旨。

（二）前開財政部函釋為解釋性之行政規則，不得逾越法律而創設人民之納稅義務：次按行政機關之解釋函，核其性質應為解釋性之行政規則（附件六），而大院大法官會議亦認為行政規則之效力應附屬於所解釋之法規（附件七），且不得規定有關租稅法律主義之事項（附件八）。是財政部對於已廢止失效之獎勵投資條例中有關課稅及扣繳義務之規定，自不得擅以解釋函決定繼續適用。否則，即屬逾越法律而創設人民之納稅義務，其違反解釋性行政規則之性質及租稅法律主義甚明。

（三）課稅公平原則不得引為課稅依據：

查前開財政部函釋認已廢止失效之獎勵投資條例仍得適用於該條例廢止失效後之事實，其主要理由無非係基於所謂「課稅公平」之原則。惟課稅公平原則與租稅法律主義（憲法第十九條），雖同為稅法之基本原則；然租稅法律主義為課稅公平原則之前提，是如無法律明文規定，即不得

僅以課稅公平原則作為課稅之依據。蓋如基於租稅公平之考慮，而認有課稅之必要，仍應俟立法機關於正式立法以為課稅之依據後，始得課稅。否則，稅捐機關若動輒以租稅公平為由，強徵人民以稅負，則憲法第十九條所謂租稅法律主義，豈非形同具文，而人民之財產權又焉能獲得保障。準此，前開財政部函釋擅以課稅公平原則，認應適用已廢止失效之獎勵投資條例，自屬違憲。

（四）姑不論前開財政部函釋違反租稅法律主義，即就課稅公平原則而論，該函釋所。見解未究明法律變更之來龍去脈，亦牴觸課稅公平原則：

於依課稅公平原則論斷本案前，首須究明獎勵投資條例第十六條第三項與取代該條例之促進產業升級條例第三條之立法背景及規範意旨。查分公司與總公司法律上人格同一，分公司將其稅後盈餘給付總公司，性質上為公司內部轉帳，而非股利之分配，依所得稅法規定，原不須再行課徵所得稅（參附件一，說明二）；是營利事業之總機構在中華民國境外，而其分支機構在中華民國境內者，僅須就其中華民國境內之營利事業所得，依所得稅法繳納營利事業所得稅，至其稅後盈餘，則無須再行扣繳或繳納所得稅。獎勵投資條例於民國七十六年修正第三條：「本條例所稱生產事業，係指生產物品或提供勞務之左列事業，並以依公司法組織之股份有限公司或依外國人投資條例申請投資核准相當於我國股份有限公司組織之外國公司」，亦即將外國公司納入其適用範圍，同時增訂第十六條第三項，理由謂：「目的俾使外國分公司於給付其總公司盈餘時扣繳百分之二十所得稅，以與外國公司投資設立股份有限公司之稅負相同」（附件九）。即外國公司不論投資設立分公司或子公司，均依同一方式扣繳所得稅。惟獎勵投資條例廢止後，取代獎勵投資條例之促進產業升級條例，其草案第三條原雖保留外國公司之分公司亦得享有優惠措施，然因多數立委反對納入外國公司之適用，致正式立法通過之促進產業升級條例第三條規定：「本條例所稱公司，係指依公司法設立之股份有限公司。」是外國公司在我國投資設立之子公司，於獎勵投資條例廢止後，仍可適用促進產業升級條例之優惠措施。然外國公司在台之分公司則排除於適用對象，已無法適用促進產業升級條例之優惠措施。況民國七十六年獎勵投資條例修正，將分公司與總公司間之內部轉帳比照為子公司之股利分配而予課稅，無非基於權義相等所為之立法。民國七十九年制定產業升級條例，對外國人投資設立子公司，仍得享有優惠，其第十一條尚有扣繳二〇%所得稅規定，而外國公司在我國設立之分公司則遭剔除。從而分公司既不得再適用促進產業升級條例

之優惠，應扣繳所得稅之義務，亦無課稅規定，今外國公司在我國設有分公司者，既不適用促進產業升級條例之優惠措施，原獎勵投資條例又復廢止，則原獎勵投資條例第十六條第三項將外國公司之分公司比照為子公司課稅之立法前提「外國公司之分公司與子公司受同等優惠，故應課相同稅負」已不復存在，自無再適用該條項課稅之餘地。至於行政院訂頒之「獎勵投資條例實施期滿注意事項」，不過係就原受獎勵投資條例優惠之年限未滿者，基於既得權之保障及信賴保護原則，繼續沿用獎勵投資條例之優惠規定，但不得另行申請依獎勵投資條例取得新的優惠，前已敘明。是聲請人所得享有之優惠限於獎勵投資條例未廢止前已取得者，且已逐漸遞減，故原獎勵投資條例第十六條第三項之課稅規定若於該條例廢止後繼續適用，即屬顯不相當。前開財政部函釋就前述法律變更之來龍去脈未加深究，徒以「課稅公平原則」為論據，殊不知如依其見解仍適用廢止後之獎勵投資條例第十六條第三項，反更增課稅之不公平矣！

（五）有無扣繳義務，應以「給付時」之法律為準：

另查原獎勵投資條例第十六條第三項規定合於該條例第三條之外國公司，其所設分公司之所得，於繳納營利事業所得稅後，將其稅後盈餘「給付」總公司時，應按其給付額扣繳百分之二十所得稅，然原獎勵投資條例既已於七十九年十二月三十一日廢止，則自斯時起外人投資台灣分公司已無扣繳百分之二十所得稅之法律規定。復按所得稅法施行細則第八十二條第一項對於「給付時」之定義，規定為實際給付、轉帳給付或匯撥給付之時，而原獎勵投資條例施行細則第二十三條亦規定所稱給付時係指實際給付、轉帳給付或匯撥給付盈餘之時。顯見所得稅之繳納，應以所得實際產生時，始有納稅義務之可言。亦即外國公司在台分公司有無扣繳義務，應以「給付時」之法律為準。蓋外國公司對其在我國之子公司的股利所得，須俟該子公司「給付時」始為實現，在此之前，該外國公司僅有股利分配債權，所得尚未實現，不須課徵所得稅。獎勵投資條例既將外國公司在我國投資設立之分公司比照為子公司，則該外國公司之所得亦須俟其分公司「給付時」始為實現。聲請人之分公司扣繳之稅款，既均在獎勵投資條例廢止後，始給付予聲請人，則依上開說明，聲請人之所得自無課稅之基礎。

（六）綜上所述，聲請人所得享有之稅捐優惠，係基於既得權之保障及信賴保護原則，並有行政院訂頒之「獎勵投資條例實施期滿注意事項」之行政命令為據。而前開財政部函釋並無法律依據，該「注意事項」中亦無課稅規定，該函釋

違反租稅法律主義並牴觸憲法第十五條保障人民財產權之意旨甚明，應屬無效。且衡諸上開說明，財政部該函釋對法律變更之來龍去脈未加深究，誤用「課稅公平原則」為論據，亦顯有不當。為特懇請大院大法官會議迅賜解釋如聲請釋憲之意旨，以保障人權。

四、關係文件之名稱及件數：

附件一：財政部中華民國八十年九月二十四日台財稅第八〇〇三五六〇三二號函。

附件二：「獎勵投資條例實施期滿注意事項」。

附件三：財政部八十二年一月二十日訴願決定書。

附件四：行政院台八十二訴字第二七四一八號再訴願決定書。

附件五：行政法院八十二年度判字第二五三七號判決。

附件六：吳庚著，行政法之理論與實用，四二—四三頁。

附件七：同證四，二二九頁。

附件八：同證四，九〇頁。

附件九：七十六年獎勵投資條例第十六條第三項修正理由。

附件十：委任書。

聲請人：瑞士商迪○多電腦股份有限公司

法 定

代理人：林○彥（台灣分公司經理人）

代理人：理律法律事務所

陳長文律師

李家慶律師

中 華 民 國 八 十 三 年 二 月 二 日

附件 五：行政法院判決 八十二年度判字第二五三七號

原 告 瑞士商·迪○多電腦股份有限公司

代 表 人 林○彥（台灣分公司經理人）

訴訟代理人陳長文 律師

李家慶 律師

方金寶 律師

被 告 財政部臺灣省北區國稅局

右當事人間因有關稅捐事務事件，原告不服行政院中華民國八十二年七月三十日台八十二訴字第二七四一八號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告係依外國人投資條例第六條規定投資設立，經經濟部認許合於行為時獎勵投資條例規定優惠條件之廠商，其在台分公司匯撥給原告民國七十九年七月至八十年六月之盈餘計新台幣（下同）一五五、七〇〇元，並於

八十年十二月五日繳納扣繳之百分之二十所得稅款計三一、一四〇元有案。嗣原告向桃園縣稅捐稽徵處申請退還上開扣繳所得稅款。經桃園縣稅捐稽徵處大溪分處以八十一年六月二十日八十一桃稅溪字第八八四〇號函復原告，略以其既為原獎勵投資條例第三條規定之生產事業，其在台分公司於七十九年十二月三十一日前之累積相關稅後盈餘，於八十年以後匯回總公司時，仍應依財政部台財稅第八〇〇三五六〇三二號函釋，扣繳百分之二十所得稅，原告申請退還所得稅扣繳稅款三一、一四〇元，歉難照辦等語。原告不服，向台灣省政府提起訴願，嗣台灣省北區國稅局承受桃園縣稅捐稽徵處業務，台灣省政府遂移由財政部訴願決定駁回其訴願，原告提起再訴願，亦遭決定駁回，遂提起本訴。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨及補充理由略謂：一、原告在台分公司享受原獎勵投資條例所定租稅優惠，有其法律之依據：原告在台分公司係原告於民國七十七年依外國人投資條例第六條之規定，呈奉經濟部投資審議委員會核准投資設立，且該投資及增資計畫並經核定合於原獎勵投資條例及行政院七十九年十月二十日台七十九經三〇四六三號函頒「獎勵投資條例實施期滿注意事項」之部分規定，而該院頒「獎勵投資條例實施期滿注意事項」性質上乃係適用於全國以股份有限公司及外國分公司組織之生產事業。故原告在台分公司得於獎勵投資條例實施期滿後，繼續享受原經核准具有遞延性質之部分獎勵。原獎勵投資條例既於七十九年十二月三十一日廢止，是原依該條例第十六條第三項課原告百分之二十所得稅之依據，同時廢止，別無再課原告以扣繳所得稅義務之規定，則斯時已無任何課原告扣繳百分之二十所得稅之法律依據，原告自無需再繳納上述新台幣三萬一千一百四十元之所得稅額。實不容以「課稅公平」之口號任意課稅。國家法律賦予符合法規之廠商得享受租稅之優惠，乃因有其政策上之考慮，至於課予繳稅之義務，於現代民主法治國家則必須有法律規定為其依據。享受租稅優惠與課稅兩者間並無關連。故再訴願決定書所謂「……是該部分享受免稅之盈餘自應於匯回時扣繳百分之二十所得稅，並不因匯回時間與享受稅捐減免期間之差異而有別，以避免取巧規避稅負，並符合租稅之公平原則。……」云云，實與憲法第十九條所定之租稅法律主義相違背。二、總機構在中華民國境外，分支機構在中華民國境內之營利事業，將其稅後盈餘匯回國外總公司，無須再行課徵所得稅：按營利事業之總機構在中華民國境外，而其分支機構在中華民國境內者，僅就境內部份之營利事業所得課稅，其稅後盈餘匯回國外總公司，非屬股利之分配，依現行所得稅法規定，無須再行課徵所得稅，前經財政部六十年三月五日台財稅第三一五七九號函及七十六年三月九日台財稅第七五八六七三八號函釋示有案，近則再獲財政部八十年九月二十四日台財稅第八〇〇三五六〇三二號函重申斯旨。本案原告在台分公司係將稅後盈餘匯回予原告，則依前揭函旨，原告無需另再繳納所得稅。三、獎勵投資條例已於七十九年十二月三十一日廢止，依法不得再行適用：查原獎勵投資條例第十六條第三項固規定合於該條例第三條之外國公司，其所設分公司之所得，於繳納營利事業所得稅後，將其稅後盈餘「給付」總公司時，應按其給付額扣繳百分之二十所得稅；然原獎勵投資條例既已於七十九年十二月三十一日屆滿廢止，則自斯時起外人投資

台灣分公司已無扣繳百分之二十所得稅之法律規定。復按所得稅法施行細則第八十二條第一項對於「給付時」之定義，規定為：「本法第八十八條第一項所稱『給付時』，係指實際給付、轉帳給付或匯撥給付之時」，況獎勵投資條例施行細則第二十三條亦規定：「本條例第十六條所稱『給付時』，於公司，係指實際給付、轉帳給付或匯撥給付盈餘之時，……」。顯見所得稅之徵納，應以實際所得產生時，始有納稅義務可言。本件原告在台分公司實際匯撥給付原告盈餘之日為八十年十二月十二日，斯時原獎勵投資條例既已廢止，則原告在台分公司已無再依該條例第十六條第三項履行扣繳之義務。抑有進者，原獎勵投資條例屆滿廢止後，接續之促進產業升級條例，亦無類似對分公司扣繳所得稅之規定，而外人投資台灣分公司縱合於院頒獎勵投資條例實施期滿注意事項之規定，而得於一定之期限內享受原獎勵投資條例中具有遞延性之部份獎勵；然遍查院頒之獎勵投資條例實施期滿注意事項有關原條例第十六條之條文提要，亦僅對第一項第二款規定：「僑外資盈餘就源課徵，以三十五%扣繳率扣繳者，於依規定扣繳稅款後，仍得依中華民國來源所得總額，依所得稅法之規定辦理結算申報，如扣繳稅額超過結算應納稅款時，得申請退稅」之處理辦法，至對同條同項第一款僑外投資就源扣繳二〇%及第三項外國分公司扣繳二〇%等規定，則付闕如，且院頒之獎勵投資條例實施期滿注意事項，觀其性質，乃係對於該條例施行期間內原已享有獎勵投資條例各項優惠權利者，於該條例實施期滿後之處理辦法，除此之外，並未有任何課徵所得稅或創設其他義務之規定。從而該條例屆滿廢止後，已無任何外國在台分公司應予扣繳所得稅之規定。再訴願決定機關仍援引業經失效並屬非行為時之法律，而主張原告在台分公司應負扣繳百分之二十所得稅之義務，其見解顯有違法之處。四、行政機關以函令課人民納稅之義務，違反租稅法律主義之原則：原獎勵投資條例第十六條第三項有關扣繳百分之二十所得稅之規定，既經屆滿廢止，則自不得再援引該條項之規定，以為扣繳之依據。蓋憲法第十九條固規定人民有依法律納稅之義務，但納稅義務之依據，應為法律所明訂。揆諸司法院第二一〇號、二一七號解釋，唯有依據法律，人民方負納稅之義務，原獎勵投資條例既於實施屆滿後廢止，則其已非法律，故稅捐稽徵機關自不得再執之課原告以扣繳所得稅義務，否則即與憲法第十九條規定所揭示之租稅法律原則及中央法規標準法第五條第二款、第六條、第七條規定有違。本案原處分機關、訴願決定機關及再訴願決定機關一再強調「財政部台財稅第八〇〇三五六〇三二號函係為維持原享受獎勵投資條例廠商之優惠而針對適用稅法疑義之解釋，並無逾越法律之範圍……」云云，然查現行有效之法律，對於原告在台分公司將其稅後盈餘匯撥給付原告時，並無核課原告應扣繳百分之二十所得稅之規定，而所謂「解釋」之意義，應係指法律之規定有不明瞭或不完足之處，予以釋明或補充，惟仍不得逾越法律所能瞭解之範圍，其至不得違反法律已明示或並無爭議之文義者，始得稱之為「解釋」，否則如與憲法或法律相牴觸，則該解釋，應為無效。該函釋於法無明文之依據下，以行政權逕行創設人民課稅之義務，顯已逾越並違反憲法、所得稅法以及院頒獎勵投資條例實施期滿注意事項等規定，依前所述，該函釋應為無效。五、租稅法律及課

稅解釋原則不容混淆。稅捐稽徵機關並無法律明文之依據，強調「實質課稅原則」進而核定課稅，其適法性不無可議：依鈞院八十一年判字第九五〇號判決意旨，本件稅捐稽徵機關強調「實質課稅原則」，而忽視規定扣繳所得稅義務之獎勵投資條例業已廢止，於無任何法律明文之依據下，卻仍核定課原告以百分之二十所得稅，不無可議。被告及一再訴願決定機關據財政部台財稅第八〇〇三五六〇三二號函釋，一方面認為在台分公司將稅後盈餘匯回國外總公司屬非課稅範圍之所得，但另一方面卻又按給付額扣繳百分之二十所得稅，其前後之見解誠屬矛盾。其所謂之租稅公平原則純屬租稅理論而已，應不得背離租稅法律主義之原則，且亦不得據以作為課稅之依據，否則即與憲法第十九條之規定有違，原告在台分公司原已享受及繼續享受獎勵投資條例之租稅優惠，係經主管機關核定合於「獎勵投資條例」及院頒之「獎勵投資條例實施屆滿注意事項」之規定。至於原獎勵投資條例第十六條第三項課原告百分之二十所得稅之依據，既經廢止而不再適用，自不應再援引該規定藉以課原告百分之二十所得稅始為無誤，蓋原告在台分公司享受租稅優惠係一回事，另對原告課以所得稅則係另一回事，兩者間，不容加以混淆。六、獎勵投資條例實施屆滿廢止後，接續之促進產業升級條例，已排除外國分公司得以適用該條例之優惠措施。故本案稅捐稽徵機關倘猶執「租稅之公平原則」，對於原告在台分公司反足生不公平之效果。獎勵投資條例實施屆滿於七十九年底廢止後，接續之促進產業升級條例於第三條規定其適用對象僅為「依公司法設立之股份有限公司」，即排除依外國人投資條例申請投資核准之外國分公司得以適用八十年起之促進產業升級條例之優惠措施。原告在台分公司原依獎勵投資條例得以享受之優惠，亦因獎勵投資條例之實施屆滿廢止後，無法再繼續享受該等之優惠，亦被排除於促進產業升級條例適用對象之外，而無法享受促進產業升級條例之優惠措施。易言之，同為依外國人投資條例投資者，其投資所設股份有限公司，對上述兩條例所定之優惠均可併行適用，而投資所設分公司者，對於促進產業升級條例之各項優惠包括加速折舊、投資抵減等適用，則付闕如，各項原有租稅公平原則既已儘失，焉再有公平可言？原告所得享有之優惠限於獎勵投資條例未廢止前已取得者，且已逐漸減少，原同條例第十六條第三項之課稅規定若繼續適用，即顯屬不相當。綜上，本件原告在台分公司係於獎勵投資條例廢止後始匯撥稅後盈餘予原告，依租稅法律主義之原則，原處分機關責令原告依已失效之法律負繳納所得稅之義務，顯然違法，而訴願決定機關及再訴願決定機關竟對原告之訴願、再訴願加以核駁，令原告難以甘服，請判決撤銷一再訴願決定及原處分等語。

被告答辯意旨略謂：原告係已享受原獎勵投資條例租稅優惠之外國公司，其七十九年度（會計年度自七十九年七月至八十年六月）營利事業所得稅結算申報，復依該條例第六及第十四條規定享受租稅優惠，顯見原告即為繼續享受該條例租稅優惠之外國公司，原處分否准其退稅，揆諸財政部八十年九月二十四日台財稅第八〇〇三五六〇三二號函釋規定意旨，並無違誤。原告雖援引財政部上開函釋前後規定，據以主張「總機構在中華民國境外，分支機構在中華民國境內之營利事業，將其稅後盈餘匯回國外總公

司，無須再行課徵所得稅」，然對於該函後段但書規定，則故意避重就輕，曲解該函釋整體之意旨，殊無足採。至原告訴稱「獎勵投資條例已於七十九年十二月三十一日廢止，依法不得再行適用」及「行政機關以函令課人民納稅之義務，違反租稅法律主義之原則」等節；查該獎勵投資條例雖已於七十九年十二月三十一日因實施期滿而廢止，惟為因應實際需要，行政院及財政部分別以七十九年十月二十九日（七九）經字第三〇四六三號及七十九年十一月十二日台財稅第七九二九九三七九號函頒布「獎勵投資條例實施期滿注意事項」，以獎勵投資條例實施期滿時，其租稅減免有關條文，未列入其他法令修正者，依該注意事項規定處理。本案原告分公司依該注意事項於八十年後仍繼續依符合獎勵投資條例第六條、第十四條規定享受租稅優惠，其匯回國外總公司之稅後盈餘，自應依該條例之規定扣繳百分之二十；況查本件原告分公司於八十年度申報七十九年度（七十九年七月一日至八十年六月二十九日）營利事業所得稅結算申報案件，既係依符合獎勵投資條例第六條、第十四條優惠規定申報，復主張該條例不再適用，顯有違實情，應不足採。是該部分享受免稅之盈餘自應於匯付總公司時依規定扣繳百分之二十所得稅，並不因匯付時間與享受稅捐減免期間之差異而有別，以避免取巧規避稅負，並符合租稅之公平原則。又財政部八十年九月二十四日台財稅第八〇〇三五六〇三二號函係為維持原享受獎勵投資條例廠商之優惠，就其適用稅法疑義之補強解釋，並無逾越法律之範圍，自應有其適用，原告所訴，顯係對稅法有所誤解。至原告援引大院八十一年五月二十五日八十一年度判字第九五〇號判決意旨，據以指摘原處分適用法規顯有違法乙節；按該判決係就雖未登記以買賣有價證為專業，卻有從事龐大證券買賣事實之營利事業，其證券交易所得得否援引當時獎勵投資條例第二十七條及同條例施行細則第三十二條規定免稅所為之認定，與本案案情不同，應不得執為本案之論據。又該判決並非判例，自亦無拘束本件之效力。綜上論述：原處分及所為復查、訴願、再訴願決定並無違誤，請判決駁回原告之訴等語。

理 由

按「合於本條例第三條規定之外國公司，其所設分公司之所得，於繳納營利事業所得稅後，將其稅後盈餘給付總公司時，應按其給付額扣繳百分之二十所得稅。」為獎勵投資條例第十六條第三項所明定。又合於原獎勵投資條例第三條生產事業之外國公司，由於已享受該條例規定之優惠，其在台分公司之所得，於繳納營利事業所得稅後，將稅後盈餘給付總公司時，依同條例第十六條第三項規定，應按給付額扣繳百分之二十所得稅。惟此項規定已隨同該條例施行屆滿而不再適用，接續之促進產業升級條例已排除外國公司適用租稅優惠，且無類似上開扣繳所得稅之規定，故爾後外國公司在台分公司之稅後盈餘匯回國外總公司，應無須再行課徵所得稅。惟如原已享受及繼續享受原獎勵投資條例租優惠之外國公司，其在台分公司所產生之相關稅後盈餘，於八十年以後匯回總公司時，為期課稅公平，仍應依原獎勵投資條例第十六條第三項規定，按給付額扣繳百分之二十所得稅，復經財政部八十年九月二十四日台財稅第八〇〇三五六〇三二號函釋有案。本件原告係經經濟部認許，合於原獎勵投資條例第三條規定之外國公

司，其在台分公司匯撥給原告七十九年七月至八十年六月之盈餘計一五五、七〇〇元，業經依獎勵投資條例第十六條第三項規定，按其給付額扣繳百分之二十所得稅計三一、一四〇元。嗣原告向桃園縣稅捐稽徵處申請退還上開扣繳百分之二十所得稅計三一、一四〇元。經該處大溪分處函復不准，依上開規定及說明，核非無據。原告雖訴稱獎勵投資條例已於七十九年十二月三十一日廢止，依法不得再行適用，原第十六條第三項應按給付額扣繳百分之二十所得稅之規定，已失其依據，財政部台財稅第八〇〇三五六〇三二號函釋有違租稅法律主義之原則，應屬無效云云。惟查獎勵投資條例適用對象為生產事業，包括依公司法組織之股份有限公司或相當於我國股份有限公司組織之外國公司，為使外國在我國境內分公司於給付其總公司盈餘時與外國公司在我國境內投資設立之股份有限公司（子公司）分配之股利之稅負相同，爰於該條例第十六條第三項規定應按其給付額扣繳百分之二十所得稅，而該條例雖已於七十九年十二月三十一日實施期滿，其租稅減免有關條文，未列入其他法令修正者，依獎勵投資條例實施期滿注意事項規定處理，原告公司依該注意事項於八十年後仍繼續依符合獎勵投資條例第六條、第十四條規定享受租稅優惠，其匯回國外總公司之稅後盈餘，自應依該條例之規定扣繳百分之二十。況查原告分公司於八十年度申報七十九年度（七十九年七月一日至八十年六月二十九日）營利事業所得稅結算申報案件，係依符合獎勵投資條例第六條、第十四條優惠規定申報，有原處分案卷附原告分公司申報資料影本可稽，其主張該條例不再適用，即與實情不符，是該部分享受免稅之盈餘自應於匯回時扣繳百分之二十所得稅，並不因匯回時間與享受稅捐減免時間之差異而有別，以符合租稅公平之原則。財政部台財稅第八〇〇三五六〇三二號函釋係為維持原享受獎勵投資條例廠商之優惠而針對適用稅法疑義之解釋，尚無逾越法律之範圍，自應適用。至本院八十一年度判字第九五〇判決係就未登記以買賣有價證券為專業，而實際從事龐大證券買賣之營利事業，其證券交易所得得否援引當時獎勵投資條例第二十七條及同條例施行細則第三十二條規定免稅所為之判斷，微論其與本件案情不同，且非判例尚不得執為本件原告有利之論據。原處分否准原告退還所得稅扣繳稅款之申請，揆諸首揭規定及說明，洵無違誤，一再訴願決定遞予維持，均無不合。原告起訴論旨，難謂有理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 二 年 十 一 月 十 一 日
（本聲請書其餘附件略）