

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 480 號

解釋日期：民國 88 年 04 月 16 日

資料來源：司法院公報 第 41 卷 5 期 18-29 頁

司法院大法官解釋續編（十三）第 209-228 頁

司法院大法官解釋（十一）（99年5月版）第 257-275 頁

總統府公報 第 6284 號 7-20 頁

相關法條：中華民國憲法 第 19、23 條

稅捐稽徵法 第 21 條

解 釋 文： 促進產業升級條例第十六條第二款規定，公司以其未分配盈餘增資償還因增置或更新同條第一款所定之機器、設備或運輸設備之貸款或未付款者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業，免予計入當年度營利事業所得額課稅。適用上開條文之公司應依中華民國八十二年十月二十七日修正發布之同條例施行細則第三十二條之一第二項第八款（現行細則第三十八條第二項第八款）規定，於核定本次增資償還計畫之期限內完成償還貸款或未付款，並於完成後六個月內檢具清償證明影本或經會計師查核簽證之清償證明文件，向原核備機關申請核發完成證明。如因實際需要得依同細則第三十四條第二項（現行細則第四十四條第二項）規定，於原核備完成期限前向原計畫核備機關申請展延至四年。上開施行細則有關六個月申請期間之規定，對納稅義務人而言，雖屬較短之期限，惟原計畫已准其有一定完成之期限，茲復有四年延展期間之設，如無一定申請期間之限制，稅捐核課之目的即難以落實。而此等期間之規定，除已斟酌適用本條例之公司之實際需要外，並係兼顧稅捐稽徵法第二十一條租稅核課期間及商業會計法第三十八條會計憑證保存期限而設，為執行母法及相關法律所必要。是上開細則有關六個月之規定，符合立法意旨且未逾越母法之限度，與憲法第十九條及第二十三條並無牴觸。

理 由 書： 國家對人民自由權利之限制，應以法律定之且不得逾必要程度，憲法第二十三條定有明文。但法律內容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬細節性、技術性之事項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。行政機關基於此種授權，在符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內所發布之施行細則或命令，自為憲法之所許，此項意旨迭經本院解釋在案。惟在母法概括授權情形下，行政機關所發布之施行細則或命令究竟是否已超越法律授權，不應拘泥於法條所用之文字，而應就該法律本身之立法目的，及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。

促進產業升級條例第十六條第二款規定，公司以其未分配盈餘增資償還因增置或更新同條第一款所定之機器、設備或運輸設備之貸款或未付款

者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。為執行上開條文之規定，主管機關於八十二年十月二十七日修正發布之同條例施行細則第三十二條之一第二項第八款（現行細則第三十八條第二項第八款）明定，適用該條例之公司於核定本次增資償還計畫之期限內完成償還貸款或未付款，並於完成後六個月內檢具清償證明影本或經會計師查核簽證之清償證明文件，向原核備機關申請核發完成證明。如因實際需要得依同細則第三十四條第二項（現行細則第四十四條第二項）規定於原核備完成期限前向原計畫核備機關申請展延至四年。上開施行細則有關六個月申請期間之規定，對納稅義務人而言，雖屬較短之期限，惟原計畫已准其有一定完成之期限，茲復有四年延展期間之設，如無一定申請期間之限制，稅捐核課之目的即難以落實。而此等期間之規定，除已斟酌適用本條例之公司之實際需要外，並係兼顧稅捐稽徵法第二十一條租稅核課期間及商業會計法第三十八條會計憑證保存期限而設，為執行母法及相關法律所必要。是上開細則有關六個月期間之規定，符合立法意旨且未逾越母法之限度，與憲法第十九條及第二十三條並無牴觸。

大法官會議主 席 翁岳生
大法官 劉鐵錚
吳 庚
王和雄
王澤鑑
林永謀
曾華松
楊慧英
戴東雄
蘇俊雄
賴英照
謝在全

抄統○實業股份有限公司（代表人高○愿）聲請書

受文者：司法院

主 旨：聲請人統○實業股份有限公司因利用七十九年度未分配盈餘轉增資償還機械設備貸款申請核發完成證明事件，經行政院以八十五年判字第一九一八號判決適用促進產業升級條例施行細則第三十八條（修正前第三十二條之一）、第四十七條（修正前第三十七條）之規定及援引經濟部工業局 84.06.20 工（84）六字第二二七八七號函釋而為維持原行政處分及訴願、再訴願決定之確定終局判決，致不當侵害聲請人（股東）之權利，實已牴觸憲法第十九條、第二十二條、第二十三條所定之意旨，爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定聲請解釋憲法，以保障人民基本權利。

說 明：一、聲請解釋憲法之目的

聲請人利用七十九年度未分配盈餘增資以償還機械設備貸款而向台灣省政府建設廳申請核發完成證明事件，原處分機關所為處分，一再訴願決定機關所為決定，以及行政院所為確定終局判決，其所援用經濟部工業局 84.06.20. 工（84）六字第22787號函釋（以下簡稱「系爭函釋」）及促進產業升級條例施行細則（舊）第三十二條之一第二項、第三十七條之規定，與其母法即促進產業升級條例第十六條之規定及憲法第十九條、第二十二條、第二十三條之意旨牴觸，應為無效。聲請人（股東）於其憲法上所保障之權利並因之而遭受不法之侵害，爰此聲請解釋憲法，期以解除主管機關之不法侵害為目的。

二、疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文

（一）憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實及涉及之憲法條文：緣聲請人利用七十九年度未分配盈餘新台幣二億五千二百四十五萬一千九百元轉增資用以償還前所購置機械設備之貸款，擬適用緩課股票股利所得稅獎勵，乃依促進產業升級條例第十六條及其施行細則（舊）第三十二條之規定向台灣省建設廳（下稱「原處分機關」）申請核備，案經該機關以八十年八月三十一日建一字第一〇三六一五號函同意備查，並核定該計畫完成期限為八十一年九月三十日，而聲請人則在八十四年四月二十九日向原處分機關申請核發完成證明，惟原處分機關援引系爭函釋認其申請與促進產業升級條例施行細則（舊）第三十二條之一第二項之規定應於計畫完成後六個月內申請核發之規定不合，遂依同施行細則（舊）第三十七條第一項之規定以84.06.27八四建一字第二三一六八四號函為否准申請核發完成證明之處分；嗣聲請人不服該處分，一再訴願及行政訴訟，均經訴願、再訴願機關及行政法院適用促進產業升級條例施行細則（舊）第三十二條之一第二項、第三十七條第一項之規定及援引系爭函釋為駁回之決定與駁回之判決。查經濟部工業局系爭函釋及其所據之促進產業升級條例施行細則（舊）第三十二條之一第二項及第三十七條第一項之規定乃屬行政命令、法規命令，而與其母法即促進產業升級條例第十六條之規定及憲法第十九條、第二十二條、第二十三條之意旨牴觸，應為無效。是其適用援引牴觸法律及憲法之行政命令、法規命令而為否准核發完成證明之處分、決定及確定終局裁判，致聲請人之股東無得依法享受緩課股票股利所得稅之獎勵，顯已不法侵害聲請人（股東）於憲法第十九條、第十五條所保障「人民有依法律納稅之義務」及「人民之財產權應予保障」之權利。

（二）所經過之爭訟程序：

1. 聲請人於 84.05.09 向台灣省政府建設廳申請核發完成

證明（附件一），經該機關以 84.06.27 八四建一字第 二三一六八四號函為否准核發完成證明之處分（附件二）。

2. 聲請人不服前揭處分，於 84.07.13 向台灣省政府提起訴願（附件三），經該機關以 84.10.27. 八四府訴三字第 一六四九三九號訴願決定書為「訴願駁回」之決定（附件四）。

3. 聲請人不服其前揭訴願決定書之決定，於八十四年十一月向經濟部提起再訴願（附件五），亦經該機關以 85. 2.16經（八五）訴字第八五六二二〇九〇號再訴願決定書為「再訴願駁回」之決定（附件六）。

聲請人不服前揭再訴願決定書之決定，依法於八十五年四月十一日具狀提起行政訴訟（附件七），亦經行政法院以八十五年度判字第一九一八號判決而為「原告之訴駁回」之確定終局判決（附件八）。

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）查促進產業升級條例第一條第一項規定：「為促進產業升級，健全經濟發展，特制定本條例。」第十六條第二款規定：「公司以其未分配盈餘增資供左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業，免予計入當年度營利事業所得額課稅。……二、償還因增置或更新前款之機器、設備或運輸設備之貸款或未付款者。」第四十四條第一項規定：「本條例施行期間，自中華民國八十年一月一日起，至中華民國八十八年十二月三十一日止。」核該條例之制定，旨在促進產業升級為目標，並加強與產業升級有關之功能性獎勵，與過去「獎勵投資條例」之選擇性暫時獎勵有所不同，且為加速資本形成，公司組織以未分配盈餘增資供產業購置機器設備或改善財務結構之特定用途者，准其因增資而配予股東之股票予以緩課所得稅，以免因增資所產生因稅負之不同而影響公司累積資本之方式，以達到產業升級之立法目的，而符憲法第一百四十五條第三項所定「國民生產事業及對外貿易，應受國家之獎勵、指導及保護。」之意旨，凡此稽之前揭法條之立法理由，當甚瞭然。

（二）按法律之內容不能鉅細靡遺，而得由立法機關授權行政機關發布命令為補充規定，惟如法律之授權涉及限制人民自由權利者，其授權之目的、範圍及內容符合具體明確之條件時，亦為憲法之所許。然若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，則該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容斷不能有牴觸母法

或對人民之自由權利增加法律所無之限制；另行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權所發布之命令，尤應遵守前述原則，凡此已為司法院釋字第二六八號、第二七四號、第三一三號、第三六〇號及第三六七號解釋分別闡述甚明。職故，行政機關被立法機關授權以命令發布之施行細則，仍須符合母法之立法意旨，而就執行法律所必要相關之細節性、技術性，在符合「比例原則」及「公益原則」情形下之規定，始屬合憲合法有效之行政命令。

- (三) 再查，促進產業升級條例第四十三條雖規定：「本條例施行細則，由行政院定之。」而由行政院據以行政命令發布「促進產業升級條例施行細則」全文（舊）八十二條。然細釋其母法即促進產業升級條例第十六條之規定，實並未有諸如同條例第十四條第二項：「依前項規定遷建工廠後三年內，將其工廠用地轉讓於他人者，其遷廠前出售或移轉之原有工廠用地所減徵之土地增值稅部分，應依法補徵之。」第三十八條：「興辦工業人租購之工業區土地或標準廠房，違反第三十五條或第三十六條或不依核定計畫使用者，得由工業主管機關依左列規定處理：一、承購之土地，照原購買地價強制收買；承購之標準廠房，照原購買價格，扣除房屋折舊後之餘額強制收買。二、租用之土地或標準廠房，終止租約收回。……」及第三十八條之一關於強制收買程序之規定等等，於母法中已有預為人民權利之限制規定而得於施行細則中據以限制人民之自由權利而為細節性、技術性之規定。是如前所述，就已符合促進產業升級條例第十六條之規定而得享受緩課股票股利所得稅之聲請人股東之權利，除非乃在必要、適當且符合公益之原則下，始可由行政機關於施行細則（行政命令）中為人民自由權利之限制規定，自不待言。
- (四) 惟查，促進產業升級條例施行細則（舊）第三十二條、第三十二條之一，甚至第三十二條之四等規定，卻皆有「股東常會或股東臨時會決議六個月內申請核備」、「計畫完成後六個月內向原核備機關申請核發完成證明」、「取得原計畫核備機關核發完成證明後三個月內向稅捐稽徵機關辦理緩課所得稅」之規定；且同施行細則第三十七條第一項亦規定逾前述期限即不予核發完成證明及第二項規定未依期限取得完成證明，則由管轄稽徵機關追繳其當年度股東所得稅並自當年度所得稅結算申報屆滿之次日起至繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。前揭施行細則之規定及經濟部就該些施行細則所為系爭函釋，並非必要且未符合公益之原則，難謂乃合法合憲，不無已違法律優越原則與法律保留原則，並因而生牴觸憲法第十九條、第二十二條、第二十三條

明文所定之疑義。

- (五) 按有關人民自由權利之限制應以法律定之，且不得逾越必要之程度，憲法第二十三條定有明文。又憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，是舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反「租稅法律主義」，凡此亦經司法院釋字第二一七號及第二一〇號著有解釋。準此，則本案中依促進產業升級條例第十六條所定「所得稅之緩課」，乃屬憲法第十九條明文所定之範疇，或亦屬憲法第二十二條所定之其他權利，應無疑義。於母法即促進產業升級條例第十六條既未有任何限制自由權利之規定，則行政機關自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義，自屬當然。況且母法緩課所得稅之權利乃屬股東所享有，而施行細則中卻以公司之行為而剝奪股東之權利，實顯已逾母法授權範圍及立法政策，亦至為灼然。又退一步言，縱行政機關得以命令作與母法不同之規定，惟細究前述該些施行細則中關於期限（間）之規定，乃純為行政機關為自身行政上之方便所為未符公益原則、比例原則之規定，即如本案中聲請人雖逾期限而申請核發完成證明，然之前其實質條件（即確將未分配盈餘轉增資用以償還機械設備之貸款）則均符合母法所為緩課所得稅條件之規定，而可達促進產業升級條例之立法目的，是若因該些施行細則為法律（母法）所未有之期限（間）限制，致公司之股東不得不在未收到現金股利卻需先行繳納所得稅，此不利其財務調度之情形下，而千方百計儘速拋售其原長期持有之股票，如此恐將擴大或形成社會一般投資人短期炒作股票之不良風氣，而影響公司正常經營至鉅，實已與母法之立法政策背道而馳，至為顯然。再者，如公司依母法已確將未分配盈餘轉增資用以償還機械設備之貸款，僅因未依該些施行細則所定期限內取得完成證明，即對公司股東罰以不得享受緩課所得稅之權利，其所為限制（處罰）之必要性與適當性，亦殊堪質疑而不無失當。末按，經濟部 85.2.16. 經（八五）訴字第八五六二二〇九〇號再訴願決定書及行政院八十五年度判字第一九一八號判決，對本案中之「六個月期限」，皆於理由中論述：「又該項為人民申請行為所設之期間限制，與一般為促令行政機關執行職務迅速而設之職務期間（訓示期間），性質有所不同，人民有確實遵守之義務，應屬法定不變期間」云云，實有疏誤。依法理，所謂「法定期間」或「法定不變期間」，因皆屬對人民自由權利之限制，自須以法律定之，而無得率以行政命令為之，否則即

有悖法律保留原則，亦屬當然。

(六) 綜上所述，原處分機關之處分，訴願、再訴願機關之決定及行政法院之確定終局判決，所適用援引之促進產業升級條例施行細則（舊）第三十二條之一第二項、第三十七條之規定及經濟部系爭函釋，因非必要而對人民之自由權利增加法律所無之限制，均有違憲法第十九條、第二十二條、第二十三條明文所定之意旨，依憲法第一百七十二條之意旨，應為無效，是行政法院竟以之為其判決之依據，其確定終局判決亦當然無效。

(七) 解決疑義必須聲請解釋憲法之理由：

查憲法之解釋，由司法院為之，為憲法第一百七十三條定有明文；人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法，亦為司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所明定；本院依人民聲請所為之解釋，對於人民據以聲請之案件，亦有效力；確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令所表示之見解，經本院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，前經 鈞院釋字第一七七號、第一八五號解釋在案。按聲請人利用七十九年度未分配盈餘轉增資償還機器設備貸款申請核發完成證明事件，原處分、訴願、再訴願決定及行政法院確定終局判決援用促進產業升級條例施行細則（舊）第三十二條之一第二項、第三十七條之規定及經濟部系爭函釋為依據，而為不利聲請人之處分、決定及確定終局判決，已不法侵害聲請人（股東）憲法上所保障之權利。而聲請人憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有 鈞院大法官解釋其牴觸憲法，始得據以救濟，爰此聲請解釋憲法。

四、關係文件之名稱及件數

附件一：聲請人 84.05.09 統實字第八四一九九號申請函影本乙份。

附件二：台灣省政府建設廳 84.06.27 八四建一字第三一六八四號函影本乙份。

附件三：聲請人 84.07.13 訴願申請書影本乙份。

附件四：台灣省政府 84.10.27 八四府訴三字第一六四九三九號訴願決定書影本乙份。

附件五：聲請人 84.11 再訴願申請書影本乙份。

附件六：經濟部 85.02.16 經（八五）訴字第八五六二二〇九〇號再訴願決定書影本乙份。

附件七：聲請人 85.04.11 行政訴訟起訴狀影本乙份。

附件八：行政法院 85.08.16 八十五年度判字第一九一八號

判決影本乙份。

此 致
司 法 院

聲 請 人：統○實業股份有限公司

代 表 人：高○愿

中華民國八十五年十月二十四日

附件 八：行 政 法 院 判 決 八十五年度判字第一九一八號

原 告 統○實業股份有限公司

代 表 人 高 ○ 愿

訴訟代理人 王 世 坤

被 告 臺灣省政府建設廳

右當事人間因促進產業升級條例事件，原告不服經濟部中華民國八十五年二月十六日經八五訴字第八五六二二〇九〇號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告利用民國七十九年度未分配盈餘新台幣（下同）貳億伍仟貳佰肆拾伍萬壹仟玖佰元轉增資用以償還以前購置機器設備之貸款，擬適用緩課股票股利所得稅之獎勵，乃向被告機關臺灣省政府建設廳申請核備，經該廳以八十年八月三十一日建一字第第一〇三六一五號函同意備查，並核定計畫完成期限為八十一年九月三十日。嗣原告遲至八十四年四月二十九日始向被告提出申請核發完成證明，被告因認其申請與應於計畫完成後六個月內申請核發之規定不合，遂據以八十四年六月二十七日八四建一字第二三一六八四號函為否准其申請之處分，原告不服，循序提起訴願、再訴願，均遭決定駁回，遂向本院提起行政訴訟。

茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：一、促進產業升級條例第十六條規定公司以其未分配盈餘轉增資供償還因增置機器設備之貸款者，其股東因而取得之新發行股票免予計入當年度所得額緩課綜合所得稅或營利事業所得稅。是項緩課所得稅之獎勵為人民之權利係由法律所明定，凡符合該條例第十六條規定者即可享受獎勵，行政機關不得以命令剝奪之。且該條例並未如同條例第五條至第八條等條文授權行政機關另訂子法規範人民之義務或限制獎勵範圍。二、該條例第一條開宗明義規定本條例係為促進產業升級、健全經濟發展而制定，綜觀該條例全部四十四條條文中均規定各種獎勵措施，如因公司違反規定而主管機關擬取消獎勵及其作業程序均規定於該條例內，如第十四條及第三十八條及第三十八條之一，或由條文中明文授權限制獎勵條件及取消獎勵規定，如第六條及第七條，而非採授權施行細則訂定取消母法之獎勵，由此顯見施行細則第三十八條（修正前第三十二條之一）及第四十七條（修正前第三十七條）違背立法機關訂立該條例之立法精神。且前述該條例第十四條、第三十八條之條文中及第六條與第七條所授權訂定

子法條文之中，均因公司實質條件違反該條例而取消獎勵，並無因超過法定期間而剝奪人民之權利之情事。三、行政院依據該條例第四十三條規定頒布施行細則，行政機關並於該細則第三十八條及第四十七條規範人民之義務及處罰（取消緩課所得稅及按日加計利息），實乃擴張法律授權範圍。綜觀現行施行細則全部一百零二條條文，其中第三十五條至第四十七條係與該條例第十六條有關，並於第三十八條及第四十七條限制人民權利義務及處罰，顯已牴觸母法之規定應屬無效，其餘一百條條文並無違反母法之情事。四、依法行政包括法律優越原則與法律保留原則。行政命令不得與母法牴觸，否則行政命令無效，不得以之作爲課稅之依據，又行政命令祇能作爲母法的輔助命令，不得創設關係納稅義務人的義務或限制納稅義務人的權利，更不能設定處罰的規則，否則均屬違背憲法的立法精神，對人民應不發生任何拘束力，此爲行政法基本要義。五、依據中央法規標準法第五條規定關於人民之權利、義務者，應以法律定之，第六條規定「應以法律規定之事項，不得以命令定之」及第十一條規定「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律」，因是該施行細則第三十八條及第四十七條規範人民之權利義務及處罰，實已逾越母法之規定與立法精神，並違背中央法規標準法而屬無效命令。六、依據司法院釋字第三六七號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義。」另司法院釋字第二一〇號及二一七號均有相同解釋。七、依據司法院釋字第三六七號解釋：「若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容不能牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制。」另司法院釋字第二六八號、第二七四號、第三一三號、第三六〇號及第三九〇號均有相同闡釋。因是該條例第十六條規定實質條件符合即可享受股票股利緩課所得稅，且未於該條文中規定或授權立法訂定取消獎勵剝奪人民之權利與加計利息等處罰，該施行細則應遵守大法官解釋僅可規定細節性與技術性事項，因是其顯已牴觸母法及大法官前述解釋之規定應屬無效。八、原告確已依該條例第十六條規定申請股票股利緩課所得稅，並已按核定增資償還貸款計畫之期限內完成償還貸款，因是業已符合該條例而取得享受緩課所得稅之權利。而施行細則第三十八條規定於完成後六個月內檢具文件申請核發完成證明，此六個月期限係行政機關爲方便行政作業所規定期限，應屬「法定期間」而非「不變期間」，原告雖逾「法定期間」提出申請，然其實質條件亦均符合緩課所得稅母法規定實質條件，依法不得以已逾「法定期間」而剝奪人民之權利。另此六個月期限如屬「不變期間」將因而限制人民權利與義務，必非屬細節性、技術性之事項，自應規範於母法內（如該條例第八條之一、第十三條、第二十六條之二、第三十五條及第三十六條等條文明定期間之限制），而不得以概括授權行政機關訂定施行細則方式規範之。九、經濟部再訴願決定書：「惟按法律之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得授權行政機關發布命令爲補充規定，

此為法治國家法制之常態。」依據前述大法官解釋「立法機關可授權行政機關發布施行細則，惟其內容不得牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制。」該施行細則第三十八條有關六個月期限及第四十七條取消緩課所得稅之獎勵並加計利息等處分，顯非細節性、技術性之規定，而確已逾越母法規定，因是再訴願決定顯屬不當。十、經濟部再訴願決定書：

「查促進產業升級條例第十六條規定之免予計入當年度股東綜合所得額或營利事業所得額課稅為「授益處分」，原非對於人民之自由權利有所限制之「侵益處分」，同條例第四十三條既已授權行政院訂定施行細則為補充規定，則該條例施行細則第三十二條之一（修正後為第三十八條）所定須於計畫完成六個月期限內申請核發完成證明之規定，乃主管機關為執行促進產業升級條例第十六條有關緩課稅規定之必要措施，其合法性並無疑義，不生牴觸母法之問題。」按立法機關於該條例第十六條僅規定符合規定條件即可享受緩課所得稅之獎勵，而原告既已符合規定，應可依法享受獎勵，今被告機關取消緩課所得稅之獎勵，實係對於人民之自由權利剝奪之侵益處分。況且截至目前被告機關仍可查核原告是否符合該條例第十六條規定，因是行政機關訂定六個月期限顯非「必要措施」，實係方便行政作業之措施，如此僅為方便行政作業之措施而剝奪人民依法享受權利，實有悖於行政法上一般法律原則「必需之原則」。十一、該條例第十六條規定緩課所得稅之權利屬股東所有，而施行細則卻以公司行為而剝奪股東權利，顯已逾越母法授權範圍及立法政策。原告及各股東於景氣低迷時擁護政府企業根留國內與產業升級政策，因此不斷投資擴建廠房，其投資項目亦為國內重要策略性產業。原告公司之股東非以短期炒作股票為目的而擬長期持有股票應值得獎勵，因是希望股票股利緩課所得稅，以免因未收到現金股利卻需先行繳納所得稅而拋售股票以利財務調度。且本案係銀行、會計師與原告相互配合作業問題所致，股東係善意第三者並無任何違法情事，如未能維持原已取得緩課所得稅之獎勵，對投資大眾而言顯屬不公平。另緩課所得稅對政府而言稅收亦未減少，然而對投資大眾將造成資金週轉問題，與徵納雙方不便之困擾。綜上所陳，本案既已適用促進產業升級條例第十六條之規定享受股票股利緩課所得稅之獎勵，不應因逾越施行細則第三十八條所規定六個月法定期間而剝奪母法賦予人民之權利，況且此六個月期限，僅係法律概括授權施行細則所定，依司法院大法官解釋及中央法規標準法規定，此施行細則第三十八條及第四十七條顯已違法，原處分、訴願及再訴願決定，引用違法之行政命令為否准原告核發完成證明之申請均屬違誤，敬請判決將其一併撤銷，以維原告權益等語。

被告答辯意旨略謂：一、按「公司以其未分配盈餘增資供左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，面額部分應作為轉讓、贈與或遺產分配時所屬年度之所得，申報課稅。至實際轉讓價格或贈與遺產分配時之時價，如低於面額時，以實際轉讓價格或贈與、遺產分配之時價申報……二、償還因增置或更新前款之機器、設備或運輸設備之貸款或未付款者。……」為促進產業升級條例第十六條所明定。又「依本條例第十六條第一款、第

二款規定以未分配盈餘轉增資申請股票股利緩課所得稅，公司應於股東常會或股東臨時會議決六個月內，檢附公司執照影本、股東會議紀錄、盈虧撥補表及擴充或償還計畫（含增置生產設備之資金來源及運用說明），依左列規定申請核備。……」及「適用本條例第十六條第二款之公司應於核定本次增資償還計畫之期限內完成償還貸款或未付款，並於完成後六個月內檢具左列文件向原核備機關申請核發完成證明。……」暨「適用本條例第十六條第一款、第二款之計畫及第十七條公司員工以其紅利轉增資之計畫，如未能依原核定計畫完成，應於原核備之完成日期前提出變更計畫，向原計畫核備機關申請變更。但僅機器、設備或運輸設備之規格、數量或金額變更者，得於申請完成證明時提出變更之說明。前項計畫之完成期限，自公司提出申請核備之日起算，不得超過三年，如因實際需要得於原核備完成期限前向原計畫核備機關申請展延。但全程計畫完成期限不得超過四年。」復為同條例施行細則八十四年十一月十五日修正前第三十二條及第三十二條之一第二項暨第三十四條所規定。依前開法令規定程序，應先申請核備，於完成後六個月內申請核發完成證明，方屬適法。二、查本案原告利用七十九年度未分配盈餘轉增資償還機器設備貸款於八十年八月二十四日備具償還計畫於八十一年九月三十日完成，被告機關以八十年八月三十一日建一字第第一〇三六一五號函准予核備，嗣原告未於計畫完成後六個月內申請完成證明，遲至八十四年四月二十九日始親自將本案相關清償證明送達被告機關，經以八十四年五月四日建一字第第二三一一一〇號函復核與促進產業升級條例施行細則第三十二條之一規定不合，如有不可歸責於原告之原因，請檢附有關證明文件參核，否則所請歉難同意，原告復陳以交通銀行延遲開具清償證明等理由，被告機關以八十四年五月十一日建一字第第二三一二二六號函轉准經濟部工業局八十四年六月二十日工六字第第二二七八七號函復（略）以統○公司如無法取得交通銀行開立之清償證明，自得以會計師查核簽證之清償證明取代。……尚難認定……係屬不可歸責該公司之事由。有關該公司申請完成證明一案，請依同施行細則第三十七條第一項規定辦理。被告機關乃據以八十四年六月二十七日建一字第第二三一六八四號函駁回原告所請，處理於法並無不合。原告向臺灣省政府提起訴願經以八十四年十月二十七日府訴三字第一六四九三九號訴願決定書，認無理由，駁回其訴願在案。三、至原告訴稱凡符合促進產業升級條例第十六條規定者即可享受獎勵，行政機關不得以命令剝奪等，亦據經濟部八十五年二月十六日經訴字第八五六二二〇九〇號再訴願決定理由中敘明，按促進產業升級條例第十六條所規定之免予計入當年度股東綜合所得額或營利事業所得額課稅為「授益處分」……同條例第四十三條既已授權行政院訂定施行細則，則被告機關據為行政處理，其合法性並無疑義，不生牴觸母法之問題在案。綜上所陳，原告之訴為無理由，敬請判決駁回等語。

理 由

按「適用本條例第十六條第二款之公司應於核定本次增資償還計畫之期限內完成償還貸款或未付款，並於完成後六個月內檢具清償證明影本或經會計師查核簽證之清償證明文件向原核備機關申請核發完成證明。」又「適

用本條例第十六條第一款、第二款及第十七條之公司，未符合第三十一條之規定，或未依第三十二條至第三十三條之規定，向主管機關申請核備或核發證明者，不予核發完成證明。」為促進產業升級條例施行細則第三十二條之一第二項、第三十七條第一項所明定。本件原告為利用七十九年度未分配盈餘二五二、四五一、九〇〇元轉增資用以償還以前購置機器設備之貸款，擬適用緩課股票股利所得稅之獎勵，乃向被告機關申請核備，經被告以八十年八月三十一日建一字第第一〇三六一五號函同意備查，並核定計畫完成期限為八十一年九月三十日。嗣原告遲至八十四年四月二十九日始向被告提出申請核發完成證明，被告因認其申請與應於計畫完成後六個月內申請核發之規定不合，遂據以八十四年六月二十七日八四建一字第二三一六八四號函為否准其申請之處分，原告雖不服，訴稱：原告於八十二年三月間曾向交通銀行請求發給清償證明，惟因其內部作業考慮而延誤核發清償證明，嗣於同年三月十五日向簽證會計師要求出具查核簽證之清償證明，據稱其已出具財務簽證查核報告，毋需再另行出具清償報告，是本案既確已增資且於預定期內完成償還貸款，其用途亦符合規定，確已完成該施行細則第三十二條之一所定之實質條件；又促進產業升級條例第十六條僅規定緩課情形，並未規定或授權立法訂定相關程序，甚至取消緩課所得稅獎勵措施，故該施行細則第三十二條、第三十三條、第三十七條之規定顯已超越母法授權範圍。況本案原告實質上已完成並符合上開條例所規定緩課所得稅之構成要件，如因未符合細則規定形式條件而不予以優惠，便有違租稅法律主義之精神，更與上開條例之立法原意，及司法院釋字第三六七號等解釋意旨，中央法規標準法第五條、第六條、第十一條規定相牴觸，故該施行細則所定於完成後六個月內申請核發證明之期限，不宜從嚴解釋為「不變期間」，而應解釋為「訓示期間」云云。惟按法律之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得授權行政機關發布命令為補充規定，此為法治國家法制之常態。經查上述促進產業升級條例第十六條所為關於免予計入當年度股東綜合所得額或營利事業所得額課稅之規定既屬「授益處分」，而非對於人民之自由權利有所限制之「侵益處分」，且同條例第四十三條復已授權行政院訂定施行細則為補充規定，則該條例施行細則第三十二條之一所為「須於計畫完成後六個月期限內申請核發完成證明」之規定，自係主管機關為執行促進產業升級條例第十六條有關緩課稅規定之必要措施，其合法性並無疑義，即不生牴觸母法及違背立法本旨之問題，亦與中央法規標準法第五條、第六條、第十一條規定及司法院釋字第三六七等號解釋意旨無悖，被告據以引用，核無不合。又該項為人民申請行為所設之期間限制，與一般為促令行政機關執行職務迅速而設之職務期間（訓示期間），性質有所不同，人民有切實遵守之義務，應屬法定不變期間。再者，原告利用七十九年度未分配盈餘轉增資償還機器設備貸款計畫擬於八十一年九月三十日完成，被告以八十、八、三十一建一字第第一〇三六一五號函准予備查，嗣原告未於計畫完成後六個月內申請完成證明，遲至八十四年四月二十九日始將相關清償證明送達被告，致經以八四、五、四建一字第二三一一一〇號函復，核與促進產業升級條例施行細則第三十二條之一規定不合，如有不可歸責之原因，則請檢附有關證明文件供核，否則歉難

同意。原告繼以交通銀行延遲開具清償證明等由申復，經被告以八四、五、十一建一字第二三一二三六號函轉准經濟部工業局八四、六、二十工六字第二二七八七號函復略以統○公司如無法取得交通銀行開立之清償證明，自得以會計師查核簽證之清償證明取代。惟原告迄未遵辦，衡情其遲延申請顯屬可歸責於原告之事由，且原告未能證明其有請求回復原狀之正當理由，依法應發生失權之效果。是被告以原告未於前述核定計畫完成後六個月內提出核發完成證明之申請，於法不合，乃據依該條例施行細則第三十七條第一項規定否准核發計畫完成證明，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。原告起訴意旨指摘為不當，非有理由，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。

中華民國八十五年八月十六日

(本聲請書其餘附件略)

參考法條：促進產業升級條例 第 16 條 (87.01.21)

促進產業升級條例施行細則 第 32-1、34 條 (87.12.09)

稅捐稽徵法 第 21 條 (86.10.29)

中華民國憲法 第 19、23 條 (36.01.01)