

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 606 號

解釋日期：民國 94 年 12 月 02 日

資料來源：司法周刊 第 1265 期 1 版

司法院公報 第 48 卷 2 期 8-39 頁

考選周刊 第 1046 期 2 版

總統府公報 第 6669 號 29-88 頁

法令月刊 第 57 卷 1 期 100-101 頁

相關法條：中華民國憲法 第 23 條

憲法訴訟法 第 5 條

解 釋 文： 中華民國七十九年十二月二十九日制定公布之促進產業升級條例第十六條第三款規定，公司以未分配盈餘增資轉投資於同條例第八條所規定之重要事業者，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。主管機關於八十六年九月二十四日修正發布之同條例施行細則第四十二條規定，公司以未分配盈餘增資轉投資於該條例第八條所規定之重要事業者，應於公司登記主管機關核准增資後六個月內，檢附相關文件向管轄稽徵機關申請該次增資發放予股東之股票股利免計入股東當年度所得課稅，乃屬執行該條例第十六條第三款規定所必要，符合首開法律規定之意旨，並未逾越母法之限度，與憲法第十五條及第二十三條並無牴觸。

理 由 書： 人民營業之自由為憲法上工作權及財產權所保障，本院釋字第五一四號解釋足資參照。國家對人民自由權利之限制，應以法律定之，且不得逾越必要程度，憲法第二十三條定有明文。如為便利法律之實施，以法律授權主管機關發布命令為補充規定，其內容須符合立法意旨，且不得逾越母法規定之範圍。其在母法概括授權情形下所發布者，是否超越法律授權，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，迭經本院解釋闡明在案。

七十九年十二月二十九日制定公布之促進產業升級條例第十六條第三款規定，公司以未分配盈餘增資轉投資於同條例第八條所規定之重要事業者，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。揆其立法意旨，乃為加速公司資本形成，使公司以未分配盈餘增資，作為改善財務結構之特定用途者，准其因增資而配與股東之股票股利予以緩課，促使股東同意公司以未分配盈餘增資轉投資（公司法第十三條、第二百四十條及第二百四十一條參照），而影響公司累積資本之方式，對於公司之財務結構、營運及發展自有重大影響，是構成公司財產權及營業自由之重要內

容。惟因增資而配與股東之股票股利是否應予依法緩課，應由主管機關核實認定之。為執行上開法律規定，主管機關於八十六年九月二十四日修正發布之同條例施行細則第四十二條規定：「公司以未分配盈餘增資轉投資於本條例第八條所規定之重要事業者，應於公司登記主管機關核准增資後六個月內，檢附下列文件向管轄稽徵機關申請該次增資發放予股東之股票股利免計入股東當年度所得課稅。一被轉投資事業經中央目的事業主管機關核發符合重要事業之核准函。二增資前後股份有限公司執照影本及股東名冊。但上市公司得免附股東名冊。三股東會會議紀錄（含增資資金來源運用明細表）。四經簽證機構簽證完畢之股票樣張及股票簽證證明文件。五轉投資相關文件（第一項）。公司未能於前項規定期限內檢齊文件者，得於期限屆滿前敘明理由提出申請，並聲明補送。但應於期限屆滿之次日起六個月內補送齊全（第二項）」，乃係基於上開促進產業升級條例第四十三條之授權，為執行同條例第十六條第三款有關租稅緩課事項所為規定。衡諸申請緩課之相關事實資料多半掌握於公司自身，故課公司協力義務，使公司主動於一定期間內檢具相關資料申請，符合首開法律規定之意旨。其中有關六個月申請期間之規定，對依法令規定進行申報之公司而言，雖屬較短之期限，惟其並非對租稅緩課之內容或適用範圍予以限縮，況租稅緩課影響國家稅收及納稅義務人之稅務規畫，因此申請期限不宜過長，又系爭規定除六個月期間限制外，復容許提出申請之公司得於期限屆滿前敘明理由提出延期補送之申請，補送期間亦達六個月，因係考量符合重要事業核准函之取得尚非容易，且公司轉投資之行爲須配合重要事業增資時間，已可緩和申請期間之限制。是衡量前揭諸項因素，應認系爭細則有關六個月期間為執行母法及相關法律所必要，符合立法意旨，且未逾越母法之限度，與憲法第十五條及第二十三條並無牴觸。

公司以未分配盈餘增資轉投資於重要事業者，因增資而配與股東之股票股利是否得予緩課，對公司之財務結構、營運及發展有重大之影響，乃構成公司財產權及營業自由之重要內容，應受憲法之保障。而上開促進產業升級條例施行細則第四十二條規定，公司申請租稅緩課只能於一定期限內為之，對公司之財產及營業發展之自由發生實質之重要影響。本件聲請人依法以自己名義向主管機關申請緩課，並已以自己名義提起行政及司法救濟，則其認確定終局判決所適用關於緩課優惠程序要件之規定，限制其憲法所保障之財產權利，發生有牴觸憲法之疑義，而向本院聲請解釋憲法，自無違於司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定。至八十四年十一月十五日修正發布之同細則第四十七條第三項規定，並非本件確定終局判決所適用之法令，故不在本件解釋範圍內，併予指明。

大法官會議主席	大法官	翁岳生
	大法官	城仲模
		林永謀
		王和雄
		謝在全
		賴英照

余雪明
曾有田
廖義男
楊仁壽
徐璧湖
彭鳳至
林子儀
許宗力
許玉秀

協同意見書

大法官 許宗力
余雪明
曾有田
林子儀

本件是因聲請人（公司）依民國八十六年九月二十四日修正發布之促進產業升級條例施行細則（以下簡稱促產條例施行細則）第四十二條之規定，為使其股東獲得緩課當年所得稅之利益（七十九年十二月二十九日制定公布之促進產業升級條例第十六條第三款規定參照，以下簡稱促產條例），而檢具相關資料向國稅局申請，嗣國稅局以聲請人之申請已逾法定期限而將之駁回，聲請人不服，乃循序提起行政爭訟，敗訴確定後，認確定終局判決所適用前開促產條例施行細則第四十二條及第四十七條有關申請程序及違反申請程序之效果等規定侵犯其股東權益，而向本院聲請解釋憲法。本件聲請人於聲請書中，僅指摘系爭規定如何侵害其股東之租稅緩課權益，並未敘明公司本身憲法上所保障之權利受到如何之侵害，亦未敘明聲請人公司如何得為其股東權益聲請解釋憲法，是本件聲請應否受理，乃成爭議所在。聲請人雖於聲請書中一再指稱係為其股東權益聲請解釋憲法，多數意見卻堅持認為，聲請人係以其自身受憲法保障之權利受損害而聲請解釋憲法，且系爭規定也確實涉及限制聲請人自己憲法上所保障之權利，因此認為本件聲請符合要件，應予受理。本席等雖亦贊成本件應予受理，實體部分也同意多數意見關於系爭規定並不違憲之結論，所持理由卻與多數意見迥異，尤其不認為本件聲請人有何憲法所保障權利因系爭規定受到侵害，因此完全無法認同多數意見所持的受理理由，也當然無法認同多數意見依其相同邏輯脈絡所開展的實體論述，爰提協同意見書如下：

一、系爭規定並未限制聲請人（公司）憲法所保障之權利

七十九年十二月二十九日制定公布之促產條例第十六條第三款規定，公司以未分配盈餘增資轉投資於同條例第八條所規定之重要事業者，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。享有實體法上租稅緩課期限利益之主體固為公司之股東，惟公司股東人數眾多，由其個別向主管機關申請緩課之租稅優惠，將造成稽徵程序之不經濟，且公司因其業務之執行而持有符合租稅優惠要件之事實相關資料，系爭促產條例施行細則第四十二條及第四十七條乃規定，應由公司檢具相關證明文件，於公司登記主管機關核准增資後六個月內，向管轄稽徵機關申請該次增資發放予股東之股票股利免計入股東當年度所得課稅。據此，若申請符合法定緩課要件，主管機關即有義務給予股東緩課利益；不符者，股東就不能

享有緩課利益，並將遭追繳應納稅額及追徵利息。明顯地，系爭規定的法律效果乃在於「公司股東是否能享有租稅緩課之利益」，而系爭細則有關應由何人提出申請、何時提出申請、申請期間之長短等程序要件規定，如因過苛或不合理（例如期間短到根本不可能期待公司取得所有相關證明文件），結果是股東無法取得租稅緩課利益，可見直接因系爭規定受到侵害者，乃係股東利益。是多數意見如何導出系爭程序要件規定限制公司財產權與營業自由之結論，實難以理解。

多數意見之所以捨系爭規定直接限制之股東利益不論，乃係參酌促產條例第十六條第三款之立法意旨，認為既然母法之規定是為了「加速公司資本形成，使公司以未分配盈餘增資，作為改善財務結構之特定用途者，准其因增資而配與股東之股票股利予以緩課，促使股東同意公司以未分配盈餘增資轉投資（公司法第十三條、第二百四十條及第二百四十一條參照），而影響公司累積資本之方式」，則系爭程序規定不利股東緩課利益之實現，自會影響股東同意公司以未分配盈餘增資轉投資重要事業的意願，既然影響股東投同意票之意願，也就當然不利公司之增資與轉投資，不利公司之營運、發展，既然不利公司之營運、發展，也就當然限制公司之財產權與營業自由。

本席等可以同意系爭規定有可能會影響公司之營運與發展，但這只是間接之影響，從法的層次，要說構成對公司營業自由之限制，則明顯患有跳躍思考之謬誤。蓋促產條例第十六條規定之所以給予股東緩課之利益，目的乃是提供股東一種經濟誘因，促使其同意公司以未分配盈餘增資，並轉投資於一定重要事業。但即使以股東股票股利緩課之利益作為經濟誘因，多數股東亦未必會因此就同意公司以未分配盈餘增資，是公司因促產條例第十六條給予股東股票股利緩課利益之規定，所獲得的充其量只是一個股東比較有可能同意公司以未分配盈餘增資的有利地位，這種事實上之有利地位其實只是一種單純的機會或期待。但是，機會也好，期待也好，尚非屬於憲法財產權或營業自由保障之範圍（註一）。是系爭細則有關股東租稅緩課之程序要件規定，所影響的只是公司的機會或期待，如解為對公司財產權與營業自由之限制，即無異於賦予單純之機會或期待憲法上財產權之地位。財產權概念範圍擴張若此，前所未見，其造成的嚴重後果將是，建商因優惠房貸措施而獲得房市景氣熱絡之機會或期待，日後如果縮減優惠房貸的適用對象，影響建商房地產銷售，都將構成對建商財產權之限制；或課予外國產品高關稅，以保護本國產業，本國廠商因此獲得事實上較有利之競爭地位，日後如果降低外國產品進口關稅，影響本國同類產品之銷售，也構成對本國廠商財產權之限制，其不當與遺害至為明顯，已毋庸多費筆墨推闡。

二、系爭規定限制股東憲法保障之權利

系爭促產條例施行細則第四十二條要求公司必須於一定期間內（公司登記主管機關核准增資後六個月內），申請股東之股票股利緩課所得稅，超過期間申請者，依同細則第四十七條第三項規定，其申請即屬不合法，股東不能享有緩課利益，並將遭追繳應納稅額及追徵利息。可見系爭細則第四十二條與第四十七條有關申請期限與法律效果之規定，確使股東緩課利益之實現遭受不利影響，是應可認定構成對股東緩課利益之限制（註二）。系爭細則第四十二條與第四十七條固構成對股東緩課利益之限制，惟是否因此就限制股東「憲法上所保障之權利」（大法官審理案件法第五條第一項第二款），仍待進一步探究。

促產條例第十六條第三款規定緩課股東股票股利所得稅，展延人民履行租稅

義務之期限，可使人民直接享有相當於利息之財產上利益，並延展個人對其生活資源之支配，因此該緩課之期限利益，具有財產價值，並無疑義。須強調的是，該緩課利益乃法律所創設，並於人民符合一定要件時始賦予人民的利益，並非先驗於法律而存在，且類似這種經法律創設出來之利益，通常須經主管機關審核確定人民符合法定要件後，人民才確實獲得該利益。雖然如此，在主管機關未核實以前，人民並不因此就必然不擁有任何法律上之地位，毋寧，只要根據法律之規定，在人民符合法定要件之情形下，主管機關即有義務賦予人民該利益，則人民仍擁有以行政為相對應之義務人之給付請求權，並於行政拒絕履行給付義務時，得提起訴訟，請求法院判令行政履行義務，以為救濟。該由法律賦予人民的給付請求權（gesetzliche Leistungsansprüche），屬學說上所稱之公法上權利（subjektives öffentliches Recht）之一種類型，一般又稱公法上之給付請求權，意指公法上之強行法（zwingendes Gesetz）賦予人民在一定要件具備下得向行政請求給予一定利益之一種法律地位（註三）。促產條例第十六條第三款有無賦予股東這種公法上給付請求權，主要係視在法定要件具備之情形下，稽徵機關是否仍得裁量給或不給予人民緩課利益而定，也就是視促產條例第十六條第三款是否屬強行法而定。從該規定之文義及立法意旨觀之，法律顯然未賦予主管機關這種裁量權，是公司股東根據促產條例第十六條第三款規定擁有以緩課利益為請求給付內容之公法上給付請求權，應無疑義。且因請求權之標的 --- 股票股利緩課利益，具有財產價值，因此該公法上給付請求權是具財產價值之公法上給付請求權，自不待言。又系爭細則固然基於事實便利與稅捐稽徵程序經濟之考量，規定母法賦予股東之公法上給付請求權，只能由公司以自己名義替股東行使，股東自己反不能出面主張，是否合憲，已是另一個問題，但即使由公司行使，並不改變股東自身是權利人之事實。

惟具有財產價值之公法上給付請求權亦僅具法律位階，並不當然能與憲法上所保障之財產權劃上等號。外國釋憲實務有以人民擁有之公法上請求權，是否曾事先支付過一定之對價給付，以及是否有助於人民之生存保障，作為是否受憲法上財產權所保障之條件者（註四）。本院對公法上請求權是否受憲法上財產權所保障，向來從寬認定，並不以人民事先曾提供過對價給付作為要件，也因此公務人員退休金請求權（釋字第一八七、二〇一號解釋）、公務人員基於已確定考績之結果，依據法令規定為財產上之請求（釋字第二六六號解釋）、公務人員退休金及保險養老給付之優惠存款利息（釋字第二八〇號解釋），即使該法律賦予人民之財產利益純粹是基於國家之「恩給」，不具任何對償性，仍不影響其憲法上財產權之定性。與本件類似之租稅減免所產生憲法爭議，本院亦有多件受理之先例，例如釋字第四五八、四七八、五三七、五六五等號解釋，涉及的雖是憲法第十九條之租稅法定原則，但如非認定其影響到人民憲法上權利之保障（註五），本院斷無受理之理由。是根據本院一貫解釋先例，促產條例第十六條賦予股東之租稅緩課利益請求權，受憲法上財產權保障，應可確定。

本席等可以同意本院這種解釋先例。蓋本案所涉及之股東租稅緩課利益，係政府為促進產業升級所選擇之一種手段，如前述，乃係經由立法創設並給予符合法定要件者之一種財產利益。究其性質，應屬政府基於國家目的或一定財經政策之考量，所給予之一種優惠。其與經由個人勞力或資本運用所獲之傳統財產權，固有不同，惟該優惠之給予與否，仍涉及社會財富的分配，影響個人財產利益，

應受憲法一定程度之保障，以防止政府不當之任意授予，或任意取銷或剝奪（註六）。對於政府基於國家目的或一定政策目的之考量，而立法給予人民一定之優惠，就此類措施之合憲與否之審查，司法釋憲者應給予最大之尊重；惟為避免不合理之差別待遇所可能導致之社會不公平，政府此類優惠措施仍須符合平等原則；且為防止政府恣意，政府對於此類優惠之授予或取銷或剝奪，亦須遵循一定之正當程序。本案系爭者固非股東租稅緩課利益本身，而係主張該利益之公法上請求權。該請求權除如前述為憲法所保障之一種財產權外，該請求權之實踐亦關係該緩課利益之獲得與否，與政府是否授予該項緩課利益，具密切關連性，為免政府之恣意，如政府對之有所限制，亦應符合正當程序之要求。

或謂股東之緩課利益，在主管機關依法核實認定各項緩課要件之前，股東取得新發行記名股票得免予計入該股東當年度綜合所得額之法定要件尚未具備，僅屬股東對於租稅獎勵措施之期待，公司就其申請主管機關依法核實認定各項緩課要件之程序要件是否合憲之爭議，尚不發生侵害人民受憲法保障之財產權問題。此說混淆了股東之緩課利益與主張該利益之公法上請求權之不同，對公法上給付請求權之意義有所嚴重誤解，根本不足採，惟似是而非，恐造成誤導，仍有說明之必要。如前述，促產條例第十六條第三款既已賦予股東公法上請求權，並以行政為相對應之義務人，則在法定要件具備下，行政即有義務作成授益處分，給予股東該法律賦予之緩課利益。行政如拒絕給予，即屬違反義務，侵害股東之公法上請求權，股東可以提起課予義務訴訟，請求法院判令行政作成法律所要求之授益處分，以為救濟（註七）。如果如論者所言，行政核實許可後，人民才取得權利，未核實許可者，則未取得權利，不生侵害人民權利問題，其嚴重的後果將是，公法上權利不再是公法上權利，而只是不具法律意義之公法上「期待」，或公法上賜予人民之「恩惠」，行政對利益之是否給予，得依其好惡恣意決定，人民對利益之取得與否，不擁有任何法律地位，任何依法申請而遭行政拒絕者，都將因尚未擁有權利，不可能有權利受行政侵害之理由，而根本不可能有機會向法院請求救濟，則不僅行政訴訟法的課予義務訴訟從此可以休矣，即行政受法律拘束之基本原則也因行政法院無從介入而從此瓦解。

三、應承認一定條件下得為他人憲法所保障之權利聲請解釋憲法

即使證立系爭規定限制股東憲法上所保障之權利，但本件卻不是由股東，而是由公司為其股東憲法上權利受損而聲請解釋，是否符合司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款受理聲請要件，仍非無疑問。本席等認為，公司股東依促產條例第十六條規定所能獲得之緩課利益，本應由股東自己申請主張，惟促產條例施行細則第四十二條卻規定由公司代股東行使，雖限制股東請求權之行使，然該規定係主管機關基於促產條例第四十三條之授權，為執行同條例第十六條第三款有關租稅緩課事項所為之技術性之程序規定，主管機關考量事實之便利與稅捐稽徵程序經濟，認為規定由公司以自己名義檢送相關文件予管轄稽徵機關，俾實現股東之緩課利益（註八），有其事實上之必要性，故就其限制股東請求權之行使而規定由公司代為行使而言，應屬合憲，合先敘明。其次，既然承認公司代股東申請緩課有其事實必要性，則因申請緩課事項而產生爭議，以實體法權利之救濟為規範目的之救濟法規，自應相對承認公司亦具有一定之法律地位，得為股東之利益而以公司自己名義提起行政及司法救濟，包括向本院聲請解釋憲法，才能避免法令之目的落空。本件聲請人既已依法以自己名義為其股東利益向主管機關

申請緩課之租稅優惠，並已以自己名義為其股東利益提起行政及司法救濟，並獲實體判決，則其認確定終局裁判所適用關於申請租稅緩課程序要件之規定，侵犯其股東租稅緩課之期限利益，而發生有牴觸憲法之疑義，為其股東憲法所保障之權利聲請解釋憲法，自無違於司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之意旨。

本件由公司以自己名義為股東權益請求法律救濟之情形，固無法直接歸類於現行實務上所承認之為他人實施訴訟任何一種類型，惟就其執行為股東申請緩課之法定職務而言，公司之地位應與破產管理人、遺產管理人、遺囑執行人等最為接近。而破產管理人與遺產管理人等人為他人實施訴訟，之所以廣獲學說與實務承認，乃是因為實體法所稱為他人管理事務，得採取必要之處置（註九），如果不包括為他人實施訴訟，即不能達成為他人管理事務之目的，是解釋上一般都承認實體法上為他人管理事務，採取必要處置之概念，當然包含為他人實施訴訟。行政訴訟實務上，也有承認此種負有法律上義務的第三人得為他人提起訴訟之例（註十）。如依本件多數意見之邏輯，則日後若破產管理人為破產人進行專利權審查事件，或雇主為勞工申請勞保給付，因遲誤申請期間之故而以自己名義進行行政與司法救濟，進而聲請本院解釋憲法，都須主張自己憲法上之權利受有侵害始合於程序要件，本院也必須以該事務管理人自己之基本權利如何受侵害為審查對象了，是否合理，明顯不過。

四、系爭細則有關六個月申請期間之規定應屬合憲

本案憲法上的爭點在於公司代股東申請租稅緩課，依促產條例施行細則第四十二條之規定，應於公司登記主管機關核准增資後六個月內，檢附相關文件向管轄稽徵機關申請，該六個月之申請期間之限制是否合憲？該限制所涉及者為公司代股東提出租稅緩課之請求，且屬有關申請程序之限制，因對該項公法請求權之限制，亦須符合正當程序之要求，故系爭規定是否合憲，應視該規定是否符合正當程序而定。因該請求權及所請求之優惠均係財產權性質之權利，故本院對系爭之程序規定是否符合正當程序之審查，宜採寬鬆之審查標準審查之。

系爭施行細則有關六個月申請期間之規定，乃係基於促進產業升級條例第四十三條之授權，為執行該條例第十六條第三款有關租稅緩課事項，所為技術性及細節性之規定。其對為使其股東享有緩課利益而依法令規定進行申報之公司而言，雖屬較短之期限，惟並非對租稅優惠之內容或適用範圍予以限縮，且緩課構成要件之相關事實資料多半掌握於公司自身，則課人民協力義務，使公司主動於一定期間內檢具相關資料申請，逾期即不得主張緩課利益，可儘速確定稅捐稽徵內容，有助於維持租稅法律關係之安定。況租稅緩課影響國家稅收及納稅義務人之稅務規劃，因此申請期限自不宜過長；最後，系爭規定除六個月期間限制外，尚容許納稅義務人得於期限屆滿前敘明理由提出延期補送之申請，業資緩和申請期間之限制。是衡量前揭諸項因素，應認系爭細則有關六個月期間及管轄稽徵機關得追徵逾期申請緩課之公司其股東之應納稅額暨其利息等規定，為執行母法及相關法律所必要，不僅符合立法意旨，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。

五、結語

本席等並不否認，聲請人公司必然是基於某些事實上之利害關係，始提起本件聲請，惟該「為公司自己利益」之部分，僅屬事實上的、間接的利害關係，既

非足以支持其以自己為聲請人之主要法律理由，更不可能成為本件違憲審查之操作對象，釋憲聲請係為自己或為他人之判斷，應在於系爭法律若經宣告違憲，可獲得實體救濟者是聲請人自己或他人，此與系爭法律所限制之基本權為何乃一體之兩面。多數意見或因躊躇，若寬認本件係為他人聲請解釋憲法，將導致後續接踵而來的相類案件，且系爭規定僅於實體法上規定公司之申請義務，既未明定公司是「為股東」申請緩課，更無以法律明文規定公司得「為股東」就申請程序之救濟提起訴訟，是與訴訟實務上所明白承認為他人實施訴訟之類型有所不同，若承認本件得為他人聲請解釋憲法，對釋憲程序要件不免過於衝擊。本席等認為，如何去認定救濟程序上適格之當事人，本來就是法院之職權，若不允許為他人實施訴訟將使實體法規定之目的落空，法院即有義務透過解釋承認其程序法上之地位，若法院已肯認當事人為他人實施訴訟具有正當性，本於同一理由，本院實無理由拒絕該訴訟程序之當事人以自己名義聲請憲法解釋。換言之，本院不過是對普通法院肯定為他人訴訟當事人適格之再次確認，並無自行創設程序要件，多數意見所可能擔心的濫行為他人聲請解釋憲法之問題，應不至於發生。今多數意見為了這個不必要的擔憂，而寧願擴張憲法財產權之內容，硬將系爭規定解釋為對公司財產權與營業自由之限制，除於程序上錯失了澄清為他人聲請解釋類型之機會，實體上則錯了解釋租稅緩課利益是否及如何受憲法保障之機會，令人遺憾外，也因無端將單純之機會、期待也提昇到憲法財產權地位，而大開財產權憲法爭訟之門，不僅有過度浪費司法資源的危險性，也形成憲法所保障財產權體系建構的嚴峻考驗，實難謂明智之決定。

註一：這是德國學界與實務界之通說，vgl. statt vieler Pieroth/Schlink, Grundrechte Staatsrecht II, Heidelberg 2003, Rdnr. 912 mwN. 美國憲法實務，亦採相同之見解。例如在 1972 年的 Board of Regents v. Roth 案（408 U.S. 564 (1972)），美國最高法院即表示，人民要主張其對政府所給予之優惠具有憲法所應保障之財產權利益，必須其對該優惠之享有是基於法定的請求權而來，始足當之；個人對該優惠僅具有抽象的需要或渴望，或僅為單方面的期待，均不能因此主張其對該優惠已具有憲法所應保障之財產權利益。（To have a property interest in a benefit, a person clearly must have more than an abstract need or desire for it. He must have more than a unilateral expectation of it. He must instead have a legitimate claim of entitlement to it.）請參見 408 U.S. at 577。

註二：促產條例施行細則第四十七條第三項固非確定終局裁判所適用之法律，惟其與同細則第四十二條共同組成系爭請求權如何行使之要件及不合法之效果，有合併觀察之必要，自得以重要關連理論將其併列為審查標的。

註三：通說認為公法上權利之存在必須具備下列要件：首先，法律課予行政一定行為義務，換言之，該法律規範必須屬強行法，行政對義務之履行與否，並無裁量權，若屬裁量規範，行政的行為義務則表現在無缺點的裁量（fehlerfreies Ermessensgebrauch）；其次，法律必須有助於人民個人利益之滿足，而不是單純在於追求公共利益，最後，法律必須賦予人民某種法律地位（Rechtsmacht），得向義務人貫徹其法律賦予之利益。一般認為憲法上之法治國原則與提請法律救濟的基本權兩者的存在，就已滿足此最後一項要件。Vgl. etwa Wilhelm Henke, Das subjektive öffentliche Recht, Tübingen 1968,

S.1ff.; Erichsen in Erichsen, AllgVerwR, 10. A., §11 Rn. 35ff.; Schmidt-Asmann, in: Maunz/Durig, GG, Art.19 Abs.4 Rn.135.

註四：如德國聯邦憲法法院即採此立場，vgl. dazu BVerfGE 16, 94,113; 97, 271, 284.

註五：課稅影響的是財產權或一般行為自由，尚無定論。參閱陳愛娥，司法院大法官會議解釋中財產權概念之演變，收錄於〈憲法解釋之理論與實務〉，1998，頁407。

註六：美國 Charles A. Reich 教授於 1964 年提出「新財產權」論，認為在現代福利國家之下，政府所創造並賦予個人之財富，實為個人財富的主要來源，為保障人民權利，尤其是對需要政府給予福利之經濟弱勢者之權利，主張這些政府給予人民的優惠不能再視為一種得任由政府予取予求恩惠，而應將之視為一種受憲法所保障之財產利益，（請參見 Charles A. Reich, The New Property, 73 Yale Law Journal 733 (1964)；並請參見 Charles A. Reich, Individual Rights and Social Welfare, 74 Yale Law Journal 1245 (1965)）。美國憲法實務深受Reich教授之影響，自1970年以降，從 Goldberg v. Kelly 案（397 U.S. 254 (1970)）起，美國最高法院即放棄早期「權利／優惠（rights / privileges）」之二分法，而不再視政府依法創設而給予人民一定福利或優惠，為一種得由政府任意取銷或剝奪之優惠，而將之視為一種憲法所應保障之權益，而認為政府如欲取銷或剝奪原已給予之優惠時，應符合憲法所要求之程序性正當法律程序（procedural due process）。有關美國憲法實務在這方面的發展之評介，請參閱例如 LAURENCE H. TRIBE, AMERICAN CONSTITUTIONAL LAW 663-768 (2nd ed. 1988)；ERWIN CHEMERINSKY, CONSTITUTIONAL LAW: PRINCIPLES AND POLICIES 523-79 (2nd ed. 2002)；RICHARD J. PIERCE, JR., SIDNEY A. SHAPIRO, & PAUL R. VERKUIL, ADMINISTRATIVE LAW AND PROCESS 221-75 (3rd ed. 1999)；Richard J. Pierce, Jr., The Due Process Counterrevolution of the 1990s? 96 COLUMBIA LAW REVIEW 1973 (1996)。

註七：這是基礎的行政法理論，詳可參閱 Wilhelm Henke, Das subjektive öffentliche Recht, Tübingen 1968, S.112ff.,117f.

註八：促產條例施行細則第 42 條規定：「……應於……六個月內，檢附下列文件，……申請該次增資發放予股東之股票股利免計入股東當年度所得課稅」，申請之目的既然是使股東依母法所獲得之緩課利益能夠實現，卻規定由公司提出申請，顯然公司是依法令規定出面替股東申請緩課權益，即使法條並沒有出現「為股東」等文字，仍不會改變公司係為股東而為申請之本質，若無視於法條實質意旨，而斤斤計較於形式，以極端狹隘觀點作解釋，而認依本條之規定公司係為自己而為申請，不免遭致明察秋毫，卻不見輿薪之譏。

註九：民法第 1215 條：遺囑執行人有管理遺產，並為執行上必要行為之職務。民法第 1179 條：遺囑管理人之職務如左：……二、為保存遺產必要之處置。

註十：遺囑津貼之受益人固為死亡勞保被保險人（即勞工）之家屬（勞工保險條例第 65 條參照），申請義務人依勞工保險條例施行細則第 50 條規定（投保單位應為所屬被保險人或其受益人辦理請領保險給付手續，不得收取任何費用）則為投保單位（即雇主）。也因此之故，有關這類案件之爭議，審議程序之申請

人、訴願階段之訴願人，以及行政訴訟之原告皆為雇主，行政訴訟程序亦直接審究實體問題且為本案判決（行政法院 86 年度判字第 2786 號判決參照）

協同意見書

大法官 彭鳳至
徐璧湖

本件聲請人（公司）以自己名義，就未分配盈餘增資轉投資於重要科技事業，其股東因而取得之新發行記名股票股利，向主管機關申請緩課。主管機關依八十六年九月二十四日修正發布之促進產業升級條例施行細則第四十二條規定，以聲請人之申請逾越法定期限，予以否准。聲請人循序提起行政訴訟，遞遭駁回，乃依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，聲請解釋憲法。本席對於本件聲請應予受理，以及本件解釋之結論，即系爭施行細則第四十二條關於申請緩課期限之規定，與憲法第十五條及第二十三條尚無牴觸等，均敬表同意。惟就本件實體上並非以憲法第十九條，而是以憲法第十五條及第二十三條規定作為系爭法規違憲審查之基礎；以及本件程序上係以聲請人主張其本身受憲法保障之權利遭受不法侵害為聲請合法性審查之基礎，而非以其主張係為保護其股東權益為聲請合法性審查基礎之理由，認有補充之必要。因各該理由涉及系爭法規課聲請人申請義務之憲法上意義與現行法規定人民聲請法規違憲審查程序之性質，茲分別說明，爰提出協同意見書。

壹、系爭申請義務之憲法上意義

一、概說

人民沒有被強制工作之義務，因此如有法律或法律授權之命令規定，使人民被強制為特定工作者，原則上應構成對人民一般行動自由之限制。國家如以法律或法律授權之命令，規定以營利為目的而成立之社團法人（公司），負擔不屬於其一般營業範圍但與其營業相關之公法上義務而應為特定行為者，究竟是被強制為工作？或是對人民一般行動自由之限制？或是對公司營業自由之限制？或是對公司財產權之限制？或根本不是限制，以致公司在此並無任何憲法上所保障之權利受侵害，因此縱使對義務之存否或其內容發生違憲之疑義，仍不得以自己名義循序聲請大法官就相關法規進行違憲審查？

國家以法令規定公司以營業主體之地位，負擔不屬於其一般營業範圍但與其營業相關之公法上義務而應為特定行為者，屢見不鮮（註一），惟此一義務之性質為何，並不明確。該項疑義是否得依本院釋字第五一四號解釋意旨獲得釐清？實務（註二）及理論上直接相關之闡述，尚不多見。本席將就系爭申請義務之內涵，基於釋字第五一四號解釋意旨並參考比較法經驗，說明系爭義務之憲法意義。

二、公司依法向管轄稽徵機關申請其股東之股票股利緩課義務之內涵

1、公司申請緩課之義務乃依法令規定而發生

七十九年十二月二十九日制定公布之促進產業升級條例第十六條第三款為有關股票股利如何緩課之規定。為執行上開法律之規定，主管機關於八十六年九月二十四日修正發布之同條例施行細則第四十二條規定，公司以未分配盈餘增資轉投資於法定重要事業者，應於公司登記主管機關核准增資後六個月內，檢附相關文件向管轄稽徵機關申請該次增資發放予股東之股票股利免計入股東當年度所得課稅。……（第一項）（註三）。公司未能於前項規定期限內檢齊文件者，得於期限屆滿前敘明理由提出申請，並聲明補送。但

應於期限屆滿之次日起六個月內補送齊全（第二項）（註四）。

上開規定明定應由公司申請緩課，以及公司申請緩課應於公司登記主管機關核准增資後六個月內為之等事項，均屬法令明定公司須遵守之義務，既非任何人得以合意更改，如有違反，亦將使公司承擔因自己行為違背法令而可能造成第三人權益受侵害之法律責任（註五）。

2、申請緩課乃公司營業上須遵守之義務

公司申請緩課，應以公司為權利主體之名義為之，形式上為其營業上所辦理之業務。公司申請緩課之義務，雖非與公司一般營業內容直接相關，惟公司如於辦理增資轉投資之前，明示拒絕承擔該項義務者，即喪失促使股東同意公司以未分配盈餘增資轉投資之課稅獎勵之誘因，而影響公司累積資本之方式，對於公司之財務結構、營運及發展自有重大影響；公司如明示或依其行為可得推知依法定程序辦理增資轉投資者，則公司應於公司登記主管機關核准增資後六個月內，檢附相關文件向管轄稽徵機關申請該次增資發放予股東之股票股利免計入股東當年度所得課稅，本質上即為其以未分配盈餘增資轉投資業務之一環；公司如因其故意或過失，致未依期限申請緩課，即發生其股東緩課權益喪失而可能造成其股東財產損害之結果，必須自行承擔其法律上責任，對於公司之財務、營運及發展，尤有重大影響。

因此申請緩課之義務，雖非與公司一般營業內容直接相關，惟與其以未分配盈餘增資轉投資業務有緊密的內在關聯性，且其是否依法完成申請緩課義務，與公司業務之持續發展有交互作用之關係，自為公司在營業上必須遵守之義務。

3、申請緩課乃不屬於公司一般營業範圍但與其營業相關之公法上義務

七十九年十二月二十九日制定公布之促進產業升級條例第十六條第三款規定，公司以其未分配盈餘增資轉投資於同條例第八條所規定之重要事業者，其股東因而取得之新發行記名股票股利，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。

公司以未分配盈餘增資轉投資重要科技事業者，須先經股東會決議，再經經濟部審查是否有不得增資之限制，經審查核准後，始得增資。至所謂「重要科技事業」之範圍，依上開促進產業升級條例第八條第三項規定，應由行政院定之，再由主管機關依行政院訂定之適用範圍標準，個案審查核准之。因此公司以未分配盈餘增資轉投資重要科技事業者，其因增資而配予股東之股票股利是否符合法定緩課要件，並非得僅依股東會決議行之，而須由主管機關依法核實認定各項緩課要件是否具備，非經申請與審查核准程序，實無法執行其母法規定。

公司依法轉投資於重要事業者，依前開促進產業升級條例第十六條第三款規定，對其股東因而取得之新發行記名股票股利之租稅獎勵，由各該股東獲得。因此其申請核准之協力義務，本應由直接獲利之股東負擔。

惟衡諸申請緩課之相關事實資料多半掌握於公司，相對於股東個別申請之案件數量難以估計、申請資料難以取得、申請內容多屬重複且易遺漏等管轄稽徵機關與申請股利緩課股東雙方之不便，如由公司辦理申請，可大幅簡化申請及核准程序。此一申請核准程序，本質上為國家任務，雖與公司一般營業無直接關聯，但與其營業內容相關且將發生持續關聯，系爭法令乃課公

司負擔申請義務，使公司被納入完成行政任務之一環。因此系爭法令規定公司申請緩課義務，乃不屬於公司一般營業範圍但與其營業相關之公法上義務。

三、系爭申請義務之憲法上意義

1、釋字第五一四號解釋

人民營業之自由為憲法第十五條工作權及財產權應予保障之一項內涵。基於憲法上工作權之保障，人民得自由選擇從事一定之營業為其職業之自由；基於憲法上財產權之保障，人民並有營業活動之自由。許可營業之條件、營業須遵守之義務及違反義務應受之制裁，均涉及人民工作權及財產權之限制，須符合憲法第二十三條規定，業經本院釋字第五一四號解釋有案。

2、比較法觀察

依大法官解釋實務及學者主張，德國就職業自由所發展之見解，對於我國憲法關於營業自由之解釋，可具參考價值（註六）。

（1）私人服公役義務（Indienstnahme Privater für öffentliche Aufgaben）

國家為公益目的，使部分經濟活動的參與者，負擔辦理本質上屬於國家任務之事項之義務，譬如由雇主為行政機關之利益，自受雇人薪資中扣除稅金或社會保險費，並為納稅義務人或被保險人之利益，將稅金或社會保險費轉交行政機關；或由金融機構扣取並轉繳稅金等。依德國聯邦憲法法院（註七）及憲法學者（註八）見解，此一義務，稱之為「私人服公役義務」。雖然有學者質疑，所謂私人服公役義務，與國家一般性的賦予人民義務，或其他請求私人達成公務目的之形式，如受託行使公權力或行政助手等，尚難清楚劃分其界線。不過原則上沒有爭議的，就是國家可以將其特定任務定位為「公共任務」，並使在與該任務相關範圍內營業之私人企業，負擔完成該項公共任務之義務，而不須授予典型的國家權力（註九）。

（2）德國相關實務見解

德國聯邦憲法法院最初提出私人服公役義務概念並經裁判與學說反復引用之判決，為 1967 年 11 月 29 日案號 BvR 175/66 判決（註十）。要旨如下（註十一）：

A、爭點

憲法訴願人甲為股份公司，依所得稅法第四十五條第三項第一句規定，負為納稅義務人扣繳資本收益稅款之義務，又依同條第六項第一句規定，負扣除及繳納稅款之責任。甲於用盡法律救濟途徑後，提起憲法訴願，主張前述法律侵害其基本法第十二條保障之職業執行自由權及第十四條保障之財產權。

甲認為扣除及繳納稅款之義務，對其構成一項不可期待的私人服公役任務。此一義務使受拘束的企業在一般銀行業務之外，負擔一項任務，必須藉助特定工作人員始能完成，因而增加債券銀行額外的費用負擔。況在財產減少之外，還有財產受危害之虞，因為付款單位既要為公權力機關，也要為銀行顧客負扣取稅款正確之責任，而審查外國人的身分有時十分困難，只要考慮到相關程序有多少，就知道作業錯誤無法完全避免。這樣無償加重人民公共任務的負擔，已構成特別

犧牲，等於部分徵收。

聯邦政府主張憲法訴願無理由。（以下略）

B、裁判要點

（A）憲法訴願不合法部分

本件憲法訴願指摘責任規定（所得稅法第四十五條第六項第一句）違憲部分不合法，因為甲並未因該規定而現時、直接受侵害。支付資本收益單位依該規定為請求時，以行政機關就個案作成責任裁決形式的行政處分為前提。

（B）憲法訴願無理由部分

I、甲現時、直接受到侵害的，是法律規定其就資本收益有為納稅義務人扣取稅款義務部分。甲作為法人，亦可主張基本法第十二條保障之權利受到侵害，因為甲所經營的業務，依其性質與種類，並不因為經營者為自然人或法人而有不同。不過本件憲法訴願為無理由。

II、系爭法律規定甲應扣除並繳納稅款，使甲被納入完成行政任務的一環，類似由雇主自受雇人薪資所得中扣除稅金或社會保險費，或由保險企業扣取保險稅。這種要求是否合憲的憲法審查基礎，不是基本法第十二條第二項第一句（譯按：被強制工作），而是基本法第十二條第一項（譯按：工作、職業及教育處所自由選擇權）。

III、銀行扣取資本收益稅的義務，本質上為限制基本法第十二條第一項職業執行自由的一種規定。這種限制職業執行自由的規定，原則上應該是針對職業活動，並且直接以其為標的的規範。就此而言，系爭所得稅法規定，性質有所不符，因為其並非針對銀行業務，尤其是證券銀行業務的執行種類與方法為規定。不過聯邦憲法法院已有裁判先例，即以基本法第十二條第一項作為法規違憲審查的基礎，不能毫無例外的要求作為審查對象的法令，一定要直接以職業活動為規範客體。基本法第十二條第一項所欲保護的自由空間，也可能經由使執行職業與一些附加的、超出通常執行職業範圍之外的行為相牽連的規定，而受影響。不過所謂超出通常執行職業範圍之外的行為，必須與該職業具有內在的關聯性，且能與職業的執行交互作用。本案系爭法律即符合此一要件。因為銀行於發放資本收益的業務中，為納稅義務人扣取部分稅款，仍在其執行業務之範圍內。當然辦理這項業務須增加勞費而影響債券公司的獲利能力，因此系爭稅法規定，必須符合限制職業執行自由規定的憲法上要求。

IV、系爭規定之違憲審查，應適用基於公共利益考量的合理性審查標準。系爭法律課以付款單位扣取稅款之義務，乃為達成相關法律明定對特定對象課稅之合目的方法；就債權稅所追求之經濟與金融政策目的而言，有其必要；其為金融機構所增加的勞費負擔，既非不適當，亦非不可期待。因此立法者此一要求，尚屬可以承受，至少此一要求與一般銀行業務有所關聯。

V、即使基本法第十四條（譯按：所有權、繼承權及徵收）也不會因為負擔無償公役義務而當然受侵害。如果規制職業執行方法的法規，符合基本法第十二條第一項規定，是否還會影響第十四條之保護範圍，本可不論。對於已成立且已營業的事業之財產權保護，並不妨礙立法者於本件範圍內，就以其他方法無從、或極難完成之公務任務，命私人企業以其事務、人力及財力資源，應服公役。

3、小結：系爭申請義務之憲法上意義

系爭施行細則第四十二條規定，公司應於法定期間內，檢附相關資料申請緩課之義務，依釋字第五一四號解釋意旨，應為「營業須遵守之義務」之一種；自比較法上觀察，則為「私人服公役義務」之一種，乃限制公司營業活動自由之法令，雖亦可能涉及人民一般行動自由，甚至人性尊嚴之侵害，然原則上應係僅涉及人民營業自由及財產權之保障。故相關法規之違憲審查程序，應以憲法第十五條及第二十三條規定為審查基礎，且適用基於公共利益考量的合理性審查標準。

貳、人民聲請法規違憲審查程序之性質與本件聲請之合法性審查

一、人民聲請法規違憲審查程序之性質

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，司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款定有明文。由此可知，人民聲請法規違憲審查，須具備法定聲請資格，以聲請人主張本身受憲法保障之權利遭受不法侵害為合法要件之一，否則其申請應予駁回。換言之，現行司法院大法官審理案件法就人民聲請法規違憲審查程序，不承認所謂民眾訴訟，並非任何人對於無關於己之法規，認有違憲疑義時即可聲請司法院大法官進行法規違憲審查程序。

人民聲請法規違憲審查，其聲請人既有法定資格限制，因此除法律明文規定訴訟當事人之所謂「法定訴訟擔當」（註十二）外，其本質上與民事訴訟程序所承認的任意訴訟擔當制度（註十三），並不相容，因為該實體法上權利既為他人所有，聲請人實無法符合「憲法上所保障之權利，遭受不法侵害」之要件，以避免社團或其他團體，主張其成員之權利，即他人基本權利受侵害而提起法規違憲審查之不法情形（註十四）。又人民聲請法規違憲審查程序，亦藉此一要件，俾與通常訴訟程序之司法保護功能加以區分（註十五）。

二、本件聲請系爭施行細則第四十二條有關申請期限規定違憲部分合法，且不發生訴訟擔當問題

本件聲請此一部分之合法性審查，係以聲請人主張其本身受憲法保障之財產權遭受違憲法令不法侵害（見聲請人九十三年十二月二十日解釋憲法聲請書說明三、（四））為審查基礎，至聲請人對於法令違憲理由之形成，不影響其合法要件之審查。因此本件聲請此一部分合法，既不發生欠缺權利保護必要而不得以自己名義聲請解釋問題，亦不發生訴訟擔當問題。

三、聲請人指摘八十四年十一月十五日修正發布之促進產業升級條例施行細則第四十七條第三項規定違憲部分，其聲請不合法

1、並非確定終局裁判所適用之法律或命令

本件聲請人用盡通常訴訟程序後所獲判之確定終局判決為最高行政法院九十三年度判字第一三二八號判決。該判決並非以個別股東所獲股票股利應否緩課為訴訟標的，故未適用聲請人所指摘之上開施行細則第四十七條第三項規定。該施行細則第四十七條第三項規定既非確定終局判決所適用之法律或命令，故聲請人此一部分聲請，與法定程序要件不符，應不予受理。

2、聲請人不得主張前開施行細則第四十七條第三項規定侵害其股東受憲法第十九條保障之權利而聲請解釋

系爭施行細則第四十二條規定之適用對象為公司，其中有關申請緩課期限規定是否違憲之保護對象亦僅為公司之營業自由及財產權。本件聲請人主張其股東之緩課權益係因系爭法規之期限規定而受損害部分，與人民聲請法規違憲審查程序之本質已有不符，故不合法。

況八十四年十一月十五日修正發布之促進產業升級條例施行細則第四十七條第三項規定：「適用本條例第十六條、第十七條之公司或創業投資事業未依第三十七條至第四十五條規定期限向管轄稽徵機關申報、或未依規定取得主管機關核發之完成證明或轉投資之重要事業未依限完成者，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。」其中因公司未依期限申請而可能造成其股東租稅權益損害部分，係公司違反系爭施行細則第四十二條規定期限之行為所造成之結果，應由公司負擔其責任，與該條有關公司申請緩課期限之規定並無直接關聯。換言之，公司若依六個月期限申請，其股東即可享有租稅獎勵而不致發生股東租稅權益受損情形。

因此依上開施行細則第四十七條第三項規定，股東租稅權益是否受損，因其間另一權利義務主體之行為是否適法而有不同，並非系爭法令規定之當然結果。系爭法令與上開施行細則第四十七條第三項規定，在適用上因個案情形而有不同，並無必然關聯，故本院亦無將上開施行細則第四十七條第三項規定依重大關聯性理論納入審查範圍之理由與必要。至股東如因公司故意或過失之行為而確實造成其租稅權益損害時，應如何救濟，並非本件法規違憲審查程序所得審理，應予指明。

註一：如所得稅法第七條、第八十八條、第八十九條及第九十二條規定，公司應於所得發生之處所，將納稅義務人應納之所得稅為國庫之利益預扣，並於一定之時間內為納稅義務人之利益向國庫繳交，並將扣繳稅款後剩餘之所得給付予所得人等。

註二：例如本院釋字第四八〇號、第五七八號解釋等與本案情形類似，但各該解釋除回應聲請意旨外，並未進一步說明系爭公法上義務之憲法性質。

註三：本項原係 80 年 4 月 24 日訂定發布之促進產業升級條例施行細則第 33 條第 1 項，其訂定理由為：「明訂適用本條例第十六條第三款之申請程序。」引自：經濟部，促進產業升級條例施行細則草案。

註四：本項原係 86 年 1 月 22 日修正發布之促進產業升級條例施行細則第 43 條第 2 項，其修正理由為：「依據經建會投資障礙排除小組財稅分組決議，查重要科技事業及重要投資事業適用範圍標準之規定，事業申請中央目的事業主管機關核發符合重要事業之核准函，係於取得工廠設立許可或公司增資後六個

月內申請，故投資公司於增資後六個月內，恐不易取得被轉投資公司之符合重要事業核准函，且公司配合重要事業增資時間，其轉投資之行爲可能超過增資後六個月，爰增訂第二項，明定公司得補送文件之期限。」引自：經濟部促進產業升級條例施行細則部分條文修正草案。

註五：同細則第四十七條第三項規定，公司未依期限向管轄稽徵機關申報者，管轄稽徵機關將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。故公司若未依期限辦理申報緩課，即發生其股東緩課權益喪失，並可能造成其股東財產損害之結果，而須自行承擔其法律上責任。

註六：參閱李惠宗，憲法工作權保障之系譜，收於氏著「權力分立與基本權保障」，1999 年 3 月，頁 340。

註七：參閱 BVerfGE 22, 380 (384); 30, 292 (324); 68, 155, (170)。

註八：參閱 v Mangoldt/ Klein/ Starck, GG, Art. 12, Rn. 196, 4. Aufl., 1999; Sachs, GG, Art. 12, Rn. 149, 3. Aufl., 2003.; Jarass/ Pieroth, GG, Art. 12, Rn. 90, 6. Aufl., 2002

註九：參閱 v Mangoldt/ Klein/ Starck, GG, Art. 12, Rn. 196.

註十：本件判決載 BVerfGE 22, 380 (384)；其他類似見解判決參閱 BVerfGE 30, 292 (324); 68, 155, (170)。

註十一：本件裁判要旨乃由筆者翻譯整理。

註十二：法定訴訟擔當，第三人以自己名義，在訴訟上主張他人權利的當事人資格，是由法律明文規定而當然取得，並非經由他人同意或授權而取得。因此法定訴訟擔當，不僅與任意的訴訟擔當不同，與法律明文規定，第三人得基於他人的同意或授權而取得當事人資格的「法定的任意訴訟擔當」亦不相同。法定訴訟擔當人，可以爲原告，也可以爲被告，例如關於破產財團訴訟之破產管理人、基於債權人之代位權、公司法上之重整人或遺產管理人就關於遺產之訴訟等，爲其適例。由於法定訴訟擔當，第三人的當事人資格，係由法律明定，因此理論與實務上較少爭議。參閱林惠，「訴訟擔當之研究」，臺大法研所碩士論文，1986 年 6 月，頁 33-52。

註十三：任意的訴訟擔當，是權利人以其意思，使第三人在訴訟上以自己名義，主張權利人實體法上權利或債權的訴訟。第三人是以自己名義爲原告，而非原告的代理人，學理上稱爲任意的積極訴訟擔當；至於任意的消極訴訟擔當，即義務人使第三人就本人被請求之義務，以自己名義被訴，是否合法？學者有爭論，林惠，前揭書，頁 79-82。

註十四：參閱 Benda-Klein, Verfassungsprozessrecht, 2. Aufl. 2002, Rn. 580 ff.

註十五：參閱 Schlaich-Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, 6. Aufl. 2004, Rn. 215-217.

不同意見書

大法官 許玉秀

本號解釋是一個難以理解的解釋，因爲聲請人不認爲自己憲法上的權利受到限制，大法官也認爲聲請人憲法上的權利沒有受到限制，但竟然也可以作成解釋！

不受理決定，最能讓人民知道法律所規定的義務，並沒有侵害到他的基本權，尤

其是以欠缺權利保護必要作為理由的不受理決定。合憲解釋雖然也可以達到目的，但是必須符合受理解釋的程序要件，方才有進行實體解釋的可能。本號解釋多數意見的合憲結論，理所當然，因為本件聲請根本沒有憲法保障的基本權受侵害可言，當然沒有憲法上的疑問需要澄清，不受理是唯一正確的決定。勉強受理本件聲請而罔顧基本權理論，將義務扭曲為權利，虛構憲法上的基本權，將一般的法律問題，曲解為憲法的問題，逾越憲法審查權與普通法院審查權的界限，深深傷害大法官正直嚴謹的形象，實不足取，爰提出不同意見書如下。

壹、不合法的訴外裁判

一、聲請人聲請解釋的客體

本件聲請人聲請解釋的客體包括：（1）79 年 12 月 29 日制定公布的促進產業升級條例（以下簡稱促產條例）第十六條第三款，公司如轉投資於同條例第八條所規定的重要事業，股東因而取得的新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額，股東如為營利事業，免予計入當年度營利事業所得額課稅（亦即公司股東緩課所得稅的優惠）；（2）86 年 9 月 24 日修正發布的促進產業升級條例施行細則（以下簡稱促產條例細則）第四十二條，公司如以未分配盈餘增資轉投資於本條例第八條所規定的重要事業，應於公司登記主管機關核准增資後六個月內，檢附相關文件，向管轄稽徵機關，就該次增資發放給股東的股票股利，申請免計入股東當年度所得課稅。公司如未能在前項規定期限內檢齊文件，可以在期限屆滿前，敘明理由提出申請，並聲明補送，但應在期限屆滿的次日起六個月內補送齊全（亦即公司的租稅協力義務）；（3）同細則第四十七條第一項及第三項規定，如未依第四十二條的規定向主管機關申請核備或核發證明，不予核發完成證明。未依第四十二條規定期限向管轄機關申報，或未依規定取得主管機關核發的完成證明，由管轄稽徵機關追繳當年度股東所得稅，並自當年度所得稅結算申報屆滿次日起至繳納日止，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（亦即公司未履行租稅協力義務的法律效果）。其中促產條例細則第四十七條並非確定終局判決所適用的法令，因此多數意見未加以審理。

二、多數意見虛構聲請人的主張

（一）故意指鹿為馬

本件聲請人主張公司股東憲法上所保障的財產權因促產條例細則第四十二條及第四十七條逾越促產條例第十六條第三款的授權，遭受法律所未規定的限制，而聲請解釋。聲請人固然是以自己名義聲請解釋，但是所主張的是行政命令逾越母法，而對股東財產權增加法律所未規定的限制，並未有隻字片語提及自己的權利如何受損，顯然並非為自己受憲法所保障的財產權遭限制而聲請解釋。多數意見解釋理由書竟稱「本件聲請人依法以自己名義向主管機關申請緩課，並已以自己名義提起行政及司法救濟，則其認確定終局判決所適用關於緩課優惠程序要件之規定，限制其憲法所保障之財產權利」，多數意見解釋理由書將責任推卸給普通法院，故意曲解聲請人的主張，自行創造解釋客體，自為不合法的訴外裁判，昭昭甚明。

（二）辨明訴外裁判與法院闡明權

若有聲請人於提出聲請時，未能充分闡明憲法上的權利如何遭受違反憲法意旨的限制或剝奪，本院大法官經常以「未具體指明何種憲法保障之權利遭受

侵害」為由，予以不受理（註一）；如果察覺聲請人基本權確有遭受違反憲法意旨的限制或剝奪，縱使聲請人「未能具體指明何種憲法權利遭受侵害」，基於維護基本人權、保護憲法價值的職責，也可能自行闡明憲法基本權意旨，因為不能苛求權利遭受侵害的聲請人，像憲法專家一樣準確論述，這種情形與訴外裁判無涉，屬於一種依職權行使闡明權的情形。但是，如果聲請人既沒有請大法官為他的權利受損主持正義，大法官也認為聲請人的權利並沒有受損，而不需要替聲請人主持正義，卻仍然作成一號解釋告訴聲請人，大法官不會為他主持正義，豈只是多此一舉？根本是不告而理！

三、多數意見虛構基本權

為了使本件聲請符合為自己憲法上權利受侵害而聲請的程序要件，多數意見只好進一步積極為聲請人創設並不存在而聲請人也未曾主張的憲法權利。

多數意見認為促產條例第十六條第三款，股東對於配發的股利得緩課個人綜合所得稅或營利事業所得稅的規定，可以促使股東同意公司增資轉投資，而加速公司資本形成，對於公司財務結構、營運及發展有重大影響，亦即影響公司營業自由及財產權，因為，公司財務結構、營運及發展都是構成公司營業自由及財產權的重要內容。多數意見論理謬誤之處至少有三：

（一）分不清基本權的防禦功能和權利保護功能（註二）：

基本權作為一種防禦權，只有在違反憲法原則之下，遭公權力侵害時，才可以主張。憲法保護財產權，也是在於使財產權免於遭受公權力侵害，但並不能根據財產權而要求憲法積極設置增加人民財產的措施。縱使法律沒有建立積極提供人民增加財產的環境，或者在一定條件下提供積極增加財產的措施，也不能認為對人民財產權增加法律上或法律所沒有規定的限制。多數意見既然認為營業自由作為財產權的內涵，則營業自由的基本權功能自無不同。

促產條例所規定的公司，固然擁有營運及發展的營業自由，它對財產權的使用、收益、處分也會影響公司的財務結構，但是沒有積極鼓勵公司增資、設置各種優惠條件，並不會限制公司的營業自由。憲法保障營業自由，只是不容許設置不合比例原則的負擔或條件來限制公司的營業自由，至於增設優惠條件、激勵公司擴大經營意願，雖然可以擴大公司的營業自由，促進社會經濟發展，但已超越憲法基本保護義務範圍，並不是憲法必須積極保護的權利，沒有特別保護這種擴大的營業自由，當然也談不上對憲法所保障的財產權有何重大影響。

（二）不當連結公司增資權利與公司租稅協力義務

公司當然應該享有增資的營業自由，法律也可以在符合憲法意旨之下，設置增資條件，限制增資營業自由，但本件聲請並不涉及公司增資自由被限制的問題，因為，縱使獎勵增資的條件不夠優惠，也不會影響公司的增資營業自由。促產條例細則第四十二條的規定，課予公司租稅協力義務，雖然成為實現促產條例第十六條第三款給予股東課稅優惠的前提，但終究不是積極限制公司增資自由的規定。

公司依法能否增資，並不以公司是否履行為股東申請緩課的租稅協力義務為條件。履行這種租稅協力義務的時間限制如果真不符合法律意旨，也只是可能降低獎勵效果，並不必然遏阻股東增資的意願，更不必然妨害增資的可能性，因為決定增資意願的根本因素，是公司財務計畫的完備與否、公司經營階

層的經營績效是否有說服力，何況股東股利雖有緩課優惠，股東也可以選擇不接受該種優惠，多數意見認為租稅協力義務的不及履行，如果導致股東喪失股利緩課優惠，會影響股東的增資意願，進而對公司營業自由以及財產權的影響重大，完全誇大其詞，脫離現實。

再者，多數意見解釋理由書既然認為因增資而配予股東的股票股利是否應該依法緩課所得稅，應由主管機關核實認定，換言之，股東股利是否會獲得緩課的優惠，並不確定，主管機關還有准駁的權限，則促產條例第十六條第三款的所謂優惠，對於股東同意公司增資的誘因更是顯然十分有限，憑空論斷股利緩課優惠及公司租稅協力義務對公司的財務結構、營運以及發展有重大影響，毫無說服力。多數意見解釋理由書從營業自由及財產權論述促產條例第十六條第三款的規定，完全是不當連結。

（三）自我矛盾地提升租稅協力義務的位階

多數意見既然認為藉由課予公司租稅協力義務，將使股東獲得緩課稅捐的優惠，進而促使股東同意公司增資轉投資，加速公司資本形成，對於公司財務結構、營運及發展有重大影響，則租稅協力義務已不再是一個輔助性的義務，相反地，租稅協力義務應該是一個會直接影響財產權的義務。依此而論，租稅協力義務豈不是應該由法律明文規定，豈能只規定於施行細則當中？例如彭鳳至大法官、徐璧湖大法官協同意見書所舉德國聯邦憲法法院 1967 年 11 月 29 日判決（BVerfGE 22, 380, 384）所謂的私人服公役義務，都是法律所規定的義務。多數意見的合憲論述明顯前後矛盾。

四、欠缺權利保護必要

正如同多數意見所稱，促產條例細則第四十二條，是爲了執行母法第十六條第三款所爲的必要規定，該規定純粹只是課予公司租稅協力義務而已，對於未依規定於期限內完成申報的法律效果，並未有任何規定，假若公司未於六個月期限內申請或是延展申請期限內完成補件，對於公司本身，並不會產生任何不利益的法律效果，公司基本權何至於有受限制的疑慮？多數意見刻意不提促產條例細則第四十七條，避免論述股東緩課優惠的權利保護必要性，其實如果沒有規定在促產條例第四十七條使股東喪失緩課優惠的效果，根本看不出來公司未盡租稅協力義務的法律效果，迴避促產條例第四十七條，正好無法對公司有何權利保護必要自圓其說。

然而縱使公司未盡租稅協力義務，導致股東喪失股利緩課優惠，也只是公司與股東之間可能發生的一般私法上的損害賠償問題，不是憲法所要處理的保護基本權的問題。

多數意見解釋理由書對於租稅協力義務與營業自由及財產權的論述，只有結論，沒有說理，而即使將公司租稅協力義務牽附爲私人的公役義務，並將與營業自由及財產權的關係說得天花亂墜，也與本件聲請毫無關係，就聲請人本身而言，本件聲請，根本沒有基本權受侵害與否的問題，沒有受理解釋的餘地。

貳、針對聲請人主張應進行的審理程序

一、股東權利保護必要與訴訟擔當必要性密不可分

本件聲請人主張爲公司股東的財產權受限制而聲請解釋，是爲了他人權利受侵害而聲請解釋，根據聲請人的主張，聲請人本身並未具備權利保護必要，則如果決定受理，除了必須審查股東的實體權利確有保護必要之外，還必須審查爲他

人利益而成為聲請程序當事人的程序合法性，也就是應該審查聲請人能否為公司股東擔當訴訟。司法院大法官審理案件法（以下簡稱審理案件法）對於一般人民聲請的案件，並沒有訴訟擔當的規定，因此為股東權利而聲請，必須考慮在憲法訴訟上，是否有創設訴訟擔當的必要。換言之，是否依聲請人主張而受理本件聲請，股東權利有無保護必要與訴訟擔當是必須同時解決的問題。

二、股東權利保護必要性

對於股東而言，股利緩課所得稅的優惠，固然是增加財務規劃空間、減少對財產權行使自由的限制，但實際上，並不必然絕對有利於股東，或造成股東財產上的損害。雖然如此，保護財產權，原本不在確保人民財產的增加，因為財產的自由使用、收益、處分並不必然導致財產增加，也可能導致財產減少，對於財產自由的保障，是基於實現人格發展自由所必要（釋字第五八〇號解釋參照），不能因為股東股利緩課稅負不必然增加財產利益，因為公司怠忽申請緩課而失去股利緩課的優惠，不必然使股東財產有所損失，即認為與股東財產權無關。因此，為股東的緩課稅負利益而有所主張，並非完全欠缺權利保護必要。但是，如果縱使公司履行租稅協力義務，股東股利也未必能獲得緩課優惠，如果緩課的優惠，可能不盡然有利股東的財務規劃而遭放棄，如果股東喪失緩課股利所得稅的優惠，對股東財產的增加或減少完全沒有必然的影響，則看不出來公司的租稅協力義務，對於股東財產權行使自由有值得關切的限制，公司未盡租稅協力義務所導致的緩課優惠喪失，與股東財產權的限制顯然只有十分微弱的連結關係，權利保護價值甚為輕微。

三、擔當訴訟

為他人利益而有所主張，或者發生在有共同利害關係人之間，或者發生在公益訴訟案例（註三）。本件聲請人的租稅協力義務與股東股利緩課優惠有直接關連，因為聲請人履行租稅協力義務，股東方能享受股利緩課稅負的優惠。但是依照現行審理案件法，並無為他人權利而聲請解釋的相關規定，如果受理本件聲請，必須創設審理案件法所未規定的訴訟擔當制度。

就憲法訴訟的本質而言，具體規範審查及抽象規範審查基本上都可以看作是一種擔當訴訟，因為都是為了他人利益而聲請解釋。至於一般人民聲請解釋，審理案件法第五條第一項第二款規定，則以聲請人憲法上所保障的權利遭受不法侵害為必要。雖然現行審理案件法沒有為一般人民利益聲請的訴訟擔當規定，但面對有共同利害關係人的情形，並沒有任何憲法原則禁止創設訴訟擔當的制度，以一般法律上對法定訴訟擔當與任意訴訟擔當的法理，不能證立憲法訴訟上不容許創設訴訟擔當的制度。而且憲法訴訟與通常訴訟程序保護功能的區別，前者主要在於保護憲法的客觀秩序，而不在於保障主觀權利，後者則在於保障主觀權利。如果保護主觀權利的訴訟程序都可以容許訴訟擔當制度存在，保護客觀秩序的憲法訴訟更無不容許訴訟擔當之理。憲法訴訟與通常訴訟程序的主要區隔在於抽象與具體規範審查，而不在於一般人民聲請解釋的類型。因此許宗力大法官、余雪明大法官、曾有田大法官與林子儀大法官協同意見書所認同的為他人聲請解釋的類型，本席予以贊同。

然而由於本件聲請中，股東基本權與促產條例第十六條第三款及促產條例細則第四十二條的連結關係尚屬薄弱，為了一個基本權的侵害並不明顯的案例，在現行法之外特別創設訴訟擔當的法制，並沒有堅強的說服力。而在沒有創設訴訟

擔當的合法性以前，本件聲請即不合法，因此針對聲請人的主張而言，為股東的權利而聲請，亦不能受理。

、結論

如果認為主張股東的權利受侵害而受理解釋，過於牽強；為了連聲請人自己都知道他本身欠缺權利保護必要的事實，而受理解釋，則屬扭曲。

釋憲機關為規範審查進行憲法論述時，雖然不必受限於聲請人的主張，但是致力突破憲法原理的論述，尤其是深化基本權的論述，在有基本權或憲法原則受傷害而竟遭到忽略時，才顯現其必要，例如本院釋字第五七六號、第五八二號及第六〇三號解釋。本號解釋多數意見則是在沒有基本權遭受侵害的情況下，超越基本權防禦功能，對基本權保護界限以外而屬於一般法律權利義務關係的案件，大張旗鼓對於一般法律關係，進行論述矛盾、牽強附會的憲法解釋，毫無必要地擴張對普通法院裁判的審查權限，非但不能保護憲法，蓄意想像超越憲法保護功能以外的基本權，更是陷憲法於不義。

社會上的抹黑哲學，每每是敢說出來就算話，多說幾次就變成真理，大法官身負護憲重責大任，豈可學步歪風，抹黑憲法？爰提出不同意見書如上。

註一：例如司法院 94 年 10 月 21 日第 1272 次會議議決不受理案件第 4 案即以聲請人並未具體指明其何種受憲法保障之權利因而遭受侵害，不受理該聲請案。

註二：許玉秀，刑罰規範的違憲審查標準，收錄於民主、人權、正義－蘇俊雄教授七秩華誕祝壽論文集，2005 年，頁 402 以下。請特別注意註腳 121 以下所引參考文獻。

註三：例如民法第 242 條規定的債權人行使代位權、公寓大廈管理條例第 38 條規定的公寓大廈管理委員會訴訟、消費者保護法第 50 條規定的消保訴訟、民事訴訟法第 41 條規定的選定當事人制度、民事訴訟法第 44 條之 3 規定的公益法人為特定團體提起不作為訴訟等。可參考陳榮宗、林慶苗，民事訴訟法（上），2005 年，頁 162-167、208-216、233-237；陳計男，民事訴訟法論（上），2004 年，頁 100-105、181-201；姚瑞光，民事訴訟法論，2004 年，頁 93-96、130-137。

抄恒○股份有限公司代表人林○南聲請書

受文者：司法院

主 旨：為行政院八十六年九月二十四日發布之促進產業升級條例施行細則第四十二條、第四十七條有關股東取得股票股利免計入股東當年度所得課稅構成要件之規定，發生有牴觸憲法第十九條及第二十三條之疑義，爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，聲請解釋。

說 明：一、聲請解釋憲法之目的

最高行政法院九十三年度判字第一三二八號確定終局判決，其所適用之行政院八十六年九月二十四日發布之促進產業升級條例施行細則第四十二條、第四十七條有關股東取得股票股利免計入股東當年度所得課稅構成要件之規定，牴觸憲法第十九條、第二十三條規定，請求解釋其違反租稅法律主義及法律保留原則，應屬無效，以保聲請人股東之權益。

二、發生疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

緣聲請人於八十八年七月三十日經股東會決議，利用八十七年度之未分配盈餘新臺幣（以下同）二四、〇〇〇、〇〇〇元增資投資重要科技事業匯〇精密股份有限公司（以下簡稱匯〇公司），並於八十八年十二月七日經經濟部核准增資在案（見附件三）；匯〇公司亦於八十九年十一月取得經濟部工業局核發符合重要科技事業適用範圍標準之核准函（見附件四），依行爲時促進產業升級條例（以下簡稱促產條例）第十六條規定，聲請人之股東即得免予計入當年度所得課稅（即俗稱之緩課），自無不合。聲請人遂於八十九年十二月四日檢具相關文件向台北市國稅局提出申請依促產條例第十六條第三款規定，核准聲請人之股東因此一未分配盈餘增資轉投資案取得之新發行記名股票，免予計入股東當年度所得課稅。詎料台北市國稅局以聲請人未依行爲時促產條例施行細則第四十二條規定之期限內，檢齊文件向管轄稽徵機關申請，亦未於截止日期前提出正當理由申請延展爲由，乃逕以九十年一月三十一日財北國稅審二字第九〇〇〇二六一四號函否准緩課之適用。聲請人不服，逕提訴願，亦遭駁回，乃提起行政訴訟，經最高行政法院以九十三年度判字第一三二八號判決駁回聲請人之訴確定在案。查該確定判決所適用之行政院八十六年九月二十四日發布之促進產業升級條例施行細則第四十二條、第四十七條有關股東取得股票股利免計入股東當年度所得課稅構成要件之規定，並未經法律具體明確授權，卻逕以行政命令訂之，與憲法第二十三條所定「法律保留原則」暨「法律明確性原則」不符，並與憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」之租稅法律主義相違背。故聲請人請求解釋其違反租稅法律主義，應屬無效，以保聲請人股東之權益。

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「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；其股東爲營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作爲遺產分配時，面額部分應作爲轉讓、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：…三、轉投資於第八條所規定之重要事業者。」、「本條例第八條所稱重要科技事業及重要投資事業之適用範圍，由各中央目的事業主管機關會同財政部報請行政院定之。」行爲時促產條例第十六條及同條例施行細則第十五條定有明文。依其立意應係政府爲鼓勵企業主多投資符合中央目的事業主管機關經濟部所認許之重要科技產業，以提昇國內之相關科技，進而有助於產業升級之目標。故公司以未分配盈餘增資轉投資其他事業，其股東能否適用緩課股東所得稅，應以其轉投資對象是否符合重要科技事業或重要投資事業等要件爲已足。該條文並未規定公司未於主管機關核准增資後六個月內申請者爲不得緩課，亦未授權行政院得於施行細則限縮獎勵及適用範圍，故只要在母法實施期間，且在稅捐核課期間內有符合前開促產條例規定投資之事實，即得適用緩課規定之獎勵，毋庸置疑，則聲請人以八十七年度之未分配盈

餘增資轉投資之匯○公司既經中央目的事業主管機關經濟部工業局認定符合重要科技產業，且在轉投資事業取得符合重要科技產業核准函後即於八十九年十二月四日檢齊文件向台北市國稅局申請緩課，本件自應有促產條例第十六條規定緩課之適用。然行為時促產條例施行細則第四十二條卻規定「公司以未分配盈餘增資轉投資於本條例第八條所規定之重要事業者，應於公司登記主管機關核准增資後六個月內檢附下列文件向管轄稽徵機關申請該次增資發放予股東之股票股利免計入股東當年度所得課稅……公司未能於前項規定期限內檢齊文件者，得於期限屆滿前敘明理由提出申請，並聲明補送。但應於期限屆滿之次日起六個月內補送齊全。」同條例施行細則第四十七條第三項規定「適用本條例第十六條、第十七條之公司或創業投資事業未依第三十七條至第四十五條規定期限向管轄稽徵機關申報、或未依規定取得主管機關核發之完成證明或轉投資之重要事業未依限完成者，由管轄稽徵機關追繳其當年度股東所得稅」，即造成縱然申請人有投資重要事業之事實，雖在公司登記主管機關核准增資後一年內檢齊文件申請，且該重要事業也依限（四年內）完成，惟只因疏未於公司登記主管機關核准增資後半年內報備申請展延，即不得緩課，其任意增加母法所無之規定，限縮母法之適用，且以申請程序干預，已逾越母法意旨甚明，更與母法之獎勵意旨不符，已違憲法第十九條租稅法律主義。

- （二）上開施行細則抵觸憲法第十九條之理由為：憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，所謂依「法律」納稅，憲法學者多認為，不僅納稅義務之發生，須依據法律，納稅之範圍、納稅之方法、稅負之減輕或免除以及違反納稅義務之制裁等事項都須以法律規定之；而所謂法律，學者亦多認為係指立法院通過之狹義法律而言。此觀諸 大院釋字第二一七號解釋之宣示可證：「……憲法第十九條規定人民有依法納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務……」及 大院釋字第二一〇號解釋理由書，指凡納稅主體、稅目、稅率、納稅方法、納稅期間及免稅範圍等，均應以法律定之，而不得以行政函釋或施行細則予以規範；又查 大院釋字第五六六號解釋理由書：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅法律主義；又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，如立法機關授權行政機關發布命令為補充規定者，行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，亦得就執行法律有關之細節性、技術性事項以施行細則定之，惟其內容不得抵觸母法或對人民自由權利增加法律所無之限制，迭經本院釋字第三一三號、第三六七號、第三八五號、第四一三號、第四一五號、第四五八號等解釋闡釋甚明。是租稅法律主義之目的，亦在於防止行政機關恣意以行政命令逾越母法之規定，

變更納稅人之義務，致侵害人民權益」。在在說明任意擴張、縮減法律所定租稅義務或減免之要件者，即非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許。前揭系爭施行細則第四十二條、第四十七條規定之申請期限限制，已影響上訴人股東在該增資股票未轉讓、贈與或作為遺產分配時，本無義務提前繳納之所得稅，需提前繳納致而影響投資意願甚鉅，其已明顯影響人民納稅期間、納稅方法之適用，明顯逾越促產條例第十六條規定之旨意；查於緩課期間內，上訴人之投資股東之納稅義務暫未發生，僅於緩課期間內為移轉時方有納稅義務，該施行細則之規定影響納稅義務發生之時間，即增加法律本無提早繳納之納稅義務，明顯對人民自由權利增加法律所無之限制，自與憲法第十九條租稅法律主義及第二十三條法律保留原則有違。

(三) 又按行為時同條例施行細則第二十二條第二項亦規定「事業逾前條之申請期限或前項補送文件之期限者，財政部仍得依其申請於本條例第八條之一規定之獎勵期間內，就賸餘之期間核定適用本條例之獎勵。但賸餘期間不足一個月之畸零日數不予獎勵。」第三項規定「前項賸餘期間，自文件檢齊之當日起算。」及同施行細則第三十八條第三項規定「適用本條例第十六條第一款及第二款之公司，如有正當理由未於第一項或第二項規定期間（投資計畫完成後六個月）內申請完成證明者，得於當次增資分配股利基準日之次年一月一日起算四年五個月內，檢齊文件敘明理由向原核備機關申請核發完成證明。」揆諸上列條款，在在說明規定申請期間乃主管機關之行政便宜措施，而非逾該期間即不得享有母法規定之獎勵，雖逾申請期限，但只要在租稅核課期間內有符合母法規定投資之事實，仍得依母法規定，就賸餘之期間核准獎勵或給予緩課，其理甚明，故原處分機關審查申請人能不能適用緩課之重點，應以該項未分配盈餘是否轉增資，且該項增資轉投資之事業是否為重要科技事業，及該重要科技事業是否於規定期限內完成，且申請緩課時間是否在租稅核課期間內提出申請，然查原處分機關竟將施行細則第四十二條擴張解釋為未於增資登記完成後六個月內報備，就不能適用緩課，顯然恣意限縮適用範圍，並以申請程序干預，畢竟延期申請函並非證明有無投資事實必備之證明文件，原處分機關據此為其否准之依據，而不論申請人確有投資之事實，除違背促產條例第十六條規定之本旨，尚違反租稅法律主義及法律保留原則；若要以申請人未於公司登記主管機關核准增資後半年內報備申請展延而不能緩課者，基於租稅法律主義，仍應依法律之明文。

(四) 綜上所陳，原確定判決適用之促產條例施行細則第四十二條、第四十七條有關股東取得股票股利免計入股東當年度所得課稅構成要件之規定，判決駁回聲請人之訴，該判決所適用之施行細則顯然牴觸憲法第十九條之規定，侵害人民於憲法第十五條及第二十二條所保障之自由權利，應屬無效。為此謹懇請 大院鑒核，賜准進行違憲審查，以維人民權益，至感法便。

四、關係文件之名稱及件數

附件一：關係終局裁判文書：

原處分書案號：九十年一月三十一日財北國稅審二字第九〇〇〇二六一四號

終局裁判書文號：最高行政法院九十三年度判字第一三二八號

附件二：行為時促產條例第十六條、促產條例施行細則第十五條、第二十二條、第三十八條、第四十二條、第四十七條等條文節錄。

附件三：經濟部核准增資函。

附件四：經濟部工業局核發符合重要科技事業適用範圍標準核准函。

此 致

司 法 院

聲 請 人：恒○股份有限公司

代 表 人：林 ○ 南

中華民國九十三年十二月二十日

（附件一）

最高行政法院判決

九十三年度判字第一三二八號

上 訴 人 恒○股份有限公司

（合併前原為恒○實業股份有限公司）

代 表 人 林 ○ 南

被上訴人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 張 盛 和

右當事人間因有關營業事務事件，上訴人對於中華民國九十二年五月十四日臺北高等行政法院九十一年度訴字第一七六九號判決，提起上訴，本院判決如左：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

壹、本件上訴人主張：查行為時促進產業升級條例第十六條既未明定緩課案申請期限，故只要在該條例實施期間內公司有未分配盈餘轉增資符合該條例規定之事實時，即得適用緩課規定之獎勵，毋庸置疑。且查該條例也末有不於增資後六個月內申請者不得為緩課之規定，亦未授權行政院得於施行細則限縮獎勵及申請期限；然行為時促進產業升級條例施行細則第四十二條及第四十七條卻規定未於增資後六個月內申請者，即不得緩課，其任意增加母法所無之規定，逾越母法甚明，已違憲法第十九條租稅法律主義及法律保留原則；甚且以申請程序干預，亦與促進產業升級條例規定之獎勵意旨不符。次參照鈞院九十年度判字第二一九一號判決，其理由明確指摘：「係以稽徵之便利，增加法律所未規定之投資抵減要件，有違首開法律規定之意旨，應不予適用。」本案與該案之相同點是為有投資之事實且未申請展延，尚在租稅核課期間內。則依上開判決理由，促進產業升級條例施行細則第四十二條所定六個月申請期限，自應不予適用。又依司法院釋字第二一七號解釋及釋字第二一〇號解釋理由書，指凡納稅主體、稅目、稅率、納稅方法、納稅期間及免稅範圍等，均應以法律定之，而不得以行政函釋或施行細則予以規範。前揭施行細則第四十二條規定申請期限之限制，已影響上訴人股東在該增資股票未轉讓、贈與或作為遺產分配時，本無義務提前繳納之所得稅，需提前繳納而致影響投資意願甚鉅，其已明顯影響人民納稅期間、納稅方法之適用；查於

緩課期間內，上訴人之投資股東之納稅義務暫未發生，僅於緩課期間內為移轉時方有納稅義務，該施行細則之規定影響納稅義務發生之時間，即增加法律本無之納稅義務，自與租稅法定主義有違，原判決認事用法，顯然昧於實情、未諳租稅法律之本旨，自亦無可維持。另上訴人於增資後一年內即檢齊文件提出緩課申請，是在轉投資公司完工計畫完成之前，與司法院釋字第四八〇號解釋所指「增資償還計畫展延四年後」提出申請，且已超過租稅核課期間之情況並不相同，其對國稅之徵收並無影響，並未有違租稅核課期間及會計憑證保存期限之需求。故縱認促進產業升級條例施行細則第四十二條所規定之申請期限為必要，惟其所定之期間亦須與稅捐核課期間五年比例考量，方符立法原意，亦與前引司法院釋字第四八〇號解釋意旨相符，原判決既引司法院釋字第四八〇號解釋為其判決依據，卻對該解釋指明之核課期間與申請期間應衡平考量之意旨避而不談，亦顯有分割取舍之違法。況且行為時促進產業升級條例施行細則第四十二條所規定之期間，並非如同條例第十六條所為法定不變期間之規定，性質乃屬訓示之猶豫期間，即申請人未於增資後六個月內檢附文件申請者，得申請延期，亦即給予申請人一年期間準備申請緩課之文件，可見被上訴人於一年內接獲上訴人申請之文件即可作業，不致影響其作業程序。現上訴人不僅於補正期間（即一年）內檢齊文件申請，更距離稅捐核課期間尚存四年有餘，自不得認定「稅捐核課之目的即難以落實」，故與司法院釋字第四八〇號解釋意旨並未相悖，原判決未加明查，顯有違誤。又行為時同條例施行細則第二十二條第二項、第三項及同施行細則第三十八條第三項規定，均在在說明規定申請期間乃主管機關之行政便宜措施，而非逾該期間即不得享有「緩課」之獎勵，雖逾申請期限，但只要在租稅核課期間內有投資重要科技事業之事實，且該重要科技事業依限期（四年內）完成，仍得依母法規定獎勵期間內，就賸餘之期間核准獎勵或給予緩課，其理甚明，而不是六個月內未報備，就不能通適獎勵或緩課，故原判決所見當然偏頗，於法不合。再者，上訴人於增資後一年內即檢齊文件申請，即已選擇緩課之意思表示，並未對稽徵機關作業有不良影響，前已述及，故原判決認定未於增資後六個月內提出申請且未申請展延，即令使稅捐稽徵面臨核課與否兩難之情，於本件並不存在，足證原判決所見，顯與事實不符。且原判決所舉最高行政法院八十八年度判字第五三八號判決與本案事實顯不相同，且前開判決屬個案，於未列為判例前，並無通案適用之效力。另行行為時促進產業升級條例第十六條之立法原意應為（一）公司利用未分配盈餘增資；（二）轉投資之事業為重要科技事業；（三）轉投資之重要事業應於四年內完成；（四）為配合租稅核課期間及會計憑證保存期限，公司應於轉投資之重要科技事業取得完工證明後六個月內提出申請。查上訴人轉投資之事業既經工業局於八十九年十一月十八日發函認定符合重要科技事業標準，且上訴人於轉投資事業取得工業局核准函後，隨即於八十九年十二月四日，檢齊文件申請緩課，核與獎勵之立法原意相符。且轉投資之重要事業匯○公司也於九十一年九月十六日取得經濟部工業局核發之完成證明（發文字號工中字第○九一〇五〇三一三八〇號）在在合乎規定。且目的與手段之達成，必須以最小侵害為之，且手段不得與所追求之目的不成比例。今上訴人利用未分配盈餘增資轉投資重要科技事業之整個投資計畫皆已完成，被上訴人僅因上訴人疏未於登記主管機關核准增資後六，等原則。另查司法院釋字第五六六號解釋理由書，亦在在說明任意擴張、縮減法律所定租稅義務或減免之要件者，即非憲法第十九條規定之租稅法律主

義所許。依行爲時促進產業升級條例第十六條規定，只須公司以未分配盈餘轉增資供符合規定用途者，公司股東因而取得之新發行記名股票，即得免予計入股東當年度之綜合或營利事業所得課稅（即緩課），該條文並未規定申請期限，故只要在母法實施期間，且在稅捐稽徵期間內有符合投資規定之事實，即得適用緩課規定之獎勵，毋庸置疑；然原審爲顧及經濟發展及租稅優惠的公平性，政府主管機關已不時的在檢討修正，故有早時之「獎勵投資條例」，至七十九年換以「促進產業升級條例」，已大幅減少對特定產業之選擇性租稅優惠，而著重於有助產業升級的功能性獎勵；至於此種租稅優惠是否應任其長期存在，自應由主管機關衡酌國內外政經情勢、國家競爭力消長、國內生產毛額、賦稅收入增減等狀況，而建構合理公平的租稅制度；唯原判決應以本案是否合乎行爲時法令規定，作爲其公平合法之判決依據，而實不應預設立場，認爲此種管制誘導性租稅，顯失去其超然獨立之立場，作出不利上訴人之判決，爰請判決廢棄原判決。

貳、被上訴人則以：查本件上訴人於八十七年七月三十一日經股東會決議，利用八十七年度之未分配盈餘新臺幣（下同）二四、〇〇〇、〇〇〇元轉增資投資重要科技事業匯○精密股份有限公司，並於八十八年十二月七日經經濟部核准增資在案，上訴人依規定應於核准增資後六個月內（即八十九年六月六日前）向被上訴人申請該次增資發放予股東之股票股利免計入股東當年度所得課稅，卻遲至八十九年十二月四日始具函申請緩課股票股利，被上訴人依行爲時之促進產業升級條例施行細則第四十二條規定於九十年一月三十一日以前以財北國稅審二字第九〇〇〇二六一四號函，核定該次增資之股票股利不符合緩課規定，於法並無違誤。審諸上訴人不服原審判決所據爲上訴之理由，俱屬上訴人之法律見解，難謂原審有何不適用法規或適用不當之違誤；復觀上訴人主張事實之證據資料，亦經原審詳爲斟酌，並記明不採之理由，而爲判決駁回，則上訴人亦難以其判決採證論斷之違法，而執爲上訴理由，爰請駁回上訴。

、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：按行爲時促進產業升級條例第十六條規定，其性質並非免課僅係緩課，且在股票股利所得合於上開法條各款情形之一時，股東有權選擇是否緩課，其經選擇緩課者，即擬制該緩課股票所構成之所得在配股年度尚未實現，其經選擇不緩課者，則即時喪失緩課利益。問題之發生在於股東是否選擇緩課的意思，如遲遲不能向稅捐稽徵機關表示時，因稅捐稽徵法第二十一條尚有核課期間之規定，使稅捐稽徵面臨核課與否之兩難，更面臨了憲法所定量能課稅、平等負擔之要求。因此，緩課的申請有時間上之限制，是合憲的。類似之問題，發生在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，該施行細則之規定是否有牴觸母法？就此司法院釋字第四八〇號解釋亦認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。基於以上之諸點理由，認爲行爲時促進產業升級條例施行細則第四十二條規定之公司應於公司登記主管機關核准增資後六個月內檢附下列文件向管轄稽徵機關申請緩課股票股利，公司如未能於前項規定期限內檢齊文件者，得於期限屆滿前？明理由提出申請，並聲明補送之規定，尚未至牴觸母法之程度，應得予適用（相同案例參照最高行政法院

八十八年度判字第五三八號判決）。再者，按憲法第十九條規定：人民有依法律納稅之義務，是所謂租稅法律主義，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（司法院釋字第三八五號解釋參照），本件所爭執者，係就本應課稅之股東股票股利是否得享緩課之租稅優惠之問題，而非增加法律本所無之納稅義務，自與租稅法定主義無違。綜上所述，上訴人之主張，尚不足採，原處分認事用法尚無違誤，訴願決定遞予維持亦無不合，上訴人訴請撤銷訴願決定及原處分於法無據，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

肆、本院查：（一）、上訴人合併前原為恒○實業股份有限公司，嗣與匯○聯合股份有限公司合併，存續之匯○聯合股份有限公司更名為恒○股份有限公司，代表人變更為林○南，聲明承受本件行政訴訟，應准予承受訴訟，合先？明。（二）、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。……三、轉投資於第八條所規定之重要事業者。」行為時促進產業升級條例第十六條定有明文。又按「公司以未分配盈餘增資轉投資於本條例第八條所規定之重要事業者，應於公司登記主管機關核准增資後六個月內檢附下列文件向管轄稽徵機關申請該次增資發放予股東之股票股利免計入股東當年度所得課稅……公司未能於前項規定期限內檢齊文件者，得於期限屆滿前？明理由提出申請，並聲明補送。但應於期限屆滿之次日起六個月內補送齊全。」行為時促進產業升級條例施行細則第四十二條亦有規定。本件上訴人於八十八年七月三十日經股東會決議，利用八十七年度之未分配盈餘二千四百萬元轉增資投資重要科技事業匯○精密股份有限公司（下稱匯○公司），並於八十八年十二月七日經經濟部核准增資在案；匯○公司亦於八十九年十一月取得經濟部工業局核發符合重要科技事業適用範圍標準之核准函。上訴人於八十九年十二月四日檢具相關文件向被上訴人提出申請依行為時促進產業升級條例第十六條第三款規定，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課稅。被上訴人以上訴人未依促進產業升級條例施行細則第四十二條規定之期限內，檢齊文件向被上訴人申請，亦未於截止日期前提出正當理由向被上訴人申請延展為由，乃於九十年一月三十一日以財北國稅審二字第九○○○二六一四號函（下稱原處分）否准所請。上訴人不服，循序提起本行政訴訟。原判決關於行為時促進產業升級條例施行細則第四十二條規定公司應於公司登記主管機關核准增資後六個月內檢附下列文件向管轄稽徵機關申請緩課股票股利，公司如未能於前項規定期限內檢齊文件者，得於期限屆滿前？明理由提出申請，並聲明補送之規定，尚未至牴觸母法之程度；又其係就本應課稅之股東股票股利是否得享緩課之租稅優惠之問題，而非增加法律本所無之納稅義務，自與租稅法定主義無違，以及上訴人在原審之主張如何不足採等事項均已詳為論斷，認本件原處分認事用法，均無違誤，維持原處分及訴願決定，而駁回上訴人在原審之訴。又上訴人所舉本院九十年度判字第二一九一號判決其係關於投資抵減之問題，與本件是否緩課之問題，兩者案情有別，尚難比附援引。是原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無所謂原判決有違背法令之情形；又證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形。（三）、上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事由再

予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難謂為原判決有違背法令之情形。本件上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第二百五十五條第一項、第九十八條第三項前段，判決如主文。

中華民國九十三年十月二十一日

（本件聲請書其餘附件略）

參考法條：中華民國憲法 第 23 條 （36.01.01）

司法院大法官審理案件法 第 5 條 （82.02.03）

促進產業升級條例 第 16 條 （79.12.29）

促進產業升級條例施行細則 第 42、47 條 （86.09.24）