

裁判字號：最高行政法院 105 年度判字第 580 號 行政判決

裁判日期：民國 105 年 11 月 04 日

案由摘要：促進產業升級條例事件

最高行政法院判決

105 年度判字第 580 號

105 年 11 月 4 日

上訴人 亞智科技股份有限公司

代表人 迪特曼茲 (Dieter Manz)

訴訟代理人 蔡朝安 律師

王萱雅 律師

李威忠 律師 (兼送達代收人)

被上訴人 財政部

代表人 許虞哲

上列當事人間促進產業升級條例事件，上訴人對於中華民國 105 年 1 月 21 日臺北高等行政法院 104 年度訴字第 1082 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣上訴人就其增資擴展生產平面顯示器 Array and Cell 段製程洗淨設備之投資計畫，申經經濟部工業局（下稱工業局）以民國 98 年 4 月 24 日工證金字第 00000000000 號函覆（下稱工業局 98 年 4 月 24 日函）符合行為時新興重要策略性產業屬於製造業及技術服務業部分獎勵辦法（100 年 3 月 11 日廢止，下稱新興產業獎勵辦法）第 2 條第 2 款及第 5 條第 1 項附表 3（1）精密機械設備工業之平面顯示器 Array 段及 Cell 段製程設備之規定【嗣工業局 100 年 1 月 24 日工金字第 00000000000 號函（下稱工業局 100 年 1 月 24 日函）更正符合新興產業獎勵辦法第 2 條第 2 款及第 5 條第 1 項附表 3（2）精密機械設備工業之平面顯示器 Array 段及 Cell 段製程設備之規定】。又上訴人依行為時促進產業升級條例（已於 99 年 5 月 12

日廢止，下稱促產條例）第 9 條規定，選擇適用免徵 5 年營利事業所得稅，經工業局 98 年 10 月 7 日工金字第 09800735070 號函（下稱工業局 98 年 10 月 7 日函）錄案備查。嗣上訴人於 99 年 2 月 1 日完成投資計畫，於 99 年 12 月 13 日申請核發 5 年免稅投資計畫完成證明，並經工業局 100 年 3 月 1 日工中字第 000000000000 號函（下稱工業局 100 年 3 月 1 日函）檢發新興重要策略性產業完成證明及全新機器設備清單。嗣上訴人於 103 年 12 月 4 日檢具新興重要策略性產業完成證明申請書，向被上訴人申請適用 5 年免徵營利事業所得稅，經被上訴人以 103 年 12 月 16 日台財稅字第 000000000000 號函（下稱原處分）函覆上訴人略以，上訴人增資擴展從事平面顯示器 Array and Cell 段製程洗淨等設備之投資計畫，選擇適用廢止前促產條例第 9 條第 1 項暨已廢止新興產業獎勵辦法第 2 條第 2 款之規定，查該投資計畫屬同辦法第 5 條第 1 項附表 3（2）所定範圍，惟上訴人未能依促進產業升級條例施行細則（已於 100 年 3 月 11 日廢止，下稱促產條例施行細則）第 19 條及第 20 條第 1 項規定之期限提出申請並聲明補送，依據同條例施行細則第 20 條第 2 項及第 3 項規定計算賸餘期間，於文件檢齊之當日 103 年 12 月 4 日起至 104 年 1 月 3 日止，計賸餘期間 1 個月（所餘 104 年 1 月 4 日至 104 年 1 月 31 日之畸零日數不予計入），並得依廢止前促產條例第 9 條第 2 項規定暨同條例施行細則第 17 條第 2 項規定，自投資計畫完成之日 99 年 2 月 1 日起連續 1 個月內，就其新增所得免徵營利事業所得稅，並否准上訴人其餘所請。上訴人就被上訴人否准部分不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

- 二、上訴人於原審起訴意旨略謂：（一）依司法院釋字第 474 號解釋理由書所示意旨，時效制度應以法律明定之。促產條例未對 5 年免稅之時效進行限制，雖授權由促產條例施行細則訂定細節性及技術性事項，惟不得對權利本身進行限制。促產條例施行細則第 19 條及第 20 條卻增訂納稅義務人

應於投資計畫完成之次日起 1 年內向財政部申請適用 5 年免稅，否則僅得就賸餘期間核定適用免稅獎勵之「失權效果」，實屬以法規命令限制 5 年免稅之申請時間，無形中縮短上訴人依法享有之 5 年免稅租稅優惠，已非屬執行促產條例之細節性及技術性事項，而屬對上訴人申請 5 年免稅租稅優惠之權利限制，而司法院釋字第 474 號解釋理由書已揭示，公法上請求權之限制屬絕對法律保留，不得授權以命令限制之，是促產條例施行細則第 19 條及第 20 條對 5 年免稅之申請時間進行限制，顯違反法律保留原則。又促產條例第 9 條並未如同條例第 9 條之 2 授權行政院訂定辦法，從法規體系解釋可知，自不可對申請期限、程序進行限制；另促產條例施行細則雖經促產條例第 71 條授權就促進產業升級事項可進行補充規定，然促產條例未授權可就 5 年免稅時限進行限制。從而，促產條例施行細則第 19 條及第 20 條逕為限制，有違反「授權明確性原則」及「法律保留原則」之違誤，自不得用以限制上訴人 5 年免稅租稅優惠之申請期間。（二）再按司法院釋字第 606 號解釋中許宗力、余雪明、曾有田及林子儀共同提出之協同意見書所揭示，就同樣係促產條例所規定之租稅優惠（促產條例第 16 條第 3 款：增資股票股利免計入股東當年度所得課稅）認其屬於公法上之請求權。並參本院歷來見解認為，關於人民就租稅減免事項依法向稅捐機關所為之申請，係行使公法上之請求權，而應受公法上之請求權有關時效期間之限制。故因促產條例中未對促產條例第 9 條 5 年免稅有任何時效之規定，而促產條例施行細則第 19 條及第 20 條規定因違反法律保留原則及授權明確性原則而無效，則本件依促產條例第 2 條中段規定，於特別法未規定下，應回歸適用普通法之行政程序法。因行政程序法第 131 條第 1 項所定公法上之請求權時效為 10 年，從而，上訴人於 99 年 2 月 1 日完成投資計畫，並於 103 年 12 月 4 日主張適用 5 年免稅而申請核准時，未逾越行政程序法第 131 條第 1 項規定之時效限制。（三）促產條例施行細則第 19 條及第 20 條違反法律保留原則及授權明確性原則而無效，此無效之法規

為自始、當然、絕對無效，不因工業局已於 98 年 4 月 24 日函及 98 年 10 月 7 日核准函之告知變為有效等語，為此請求判決：1. 訴願決定及原處分不利於上訴人部分均撤銷。2. 被上訴人應作成准予上訴人自 99 年 3 月 1 日起至 104 年 1 月 31 日止就投資計畫新增所得免徵營利事業所得稅之行政處分。

三、被上訴人答辯意旨略謂：（一）為規範 5 年免稅公司請求權之行使程序及協力義務，行政院依促產條例第 71 條規定之授權，於促產條例施行細則第 19 條、第 20 條規定，就公司之創立或擴充適用促產條例第 9 條新興重要策略性產業 5 年免徵營利事業所得稅者，除需符合新興產業獎勵辦法規定之實體要件外，尚需依促產條例施行細則第 19 條及第 20 條規定之一般申請程序要件，向被上訴人申請 5 年免徵營利事業所得稅，始得依法享有免稅優惠。（二）查 82 年 10 月 27 日修正發布促產條例施行細則第 32 條之 1 第 2 項第 8 款，及 86 年 9 月 24 日修正發布促產條例施行細則第 42 條有關申請期限之規定，分經司法院釋字第 480 號解釋及司法院釋字第 606 號解釋，認屬為執行促產條例所為技術性及細節性之合理必要規定，符合促產條例立法意旨，未逾越母法限度，與憲法無違且與法律保留原則及法律授權明確原則亦無牴觸；上開規定與促產條例施行細則第 19 條及第 20 條同屬申請期間規定。又促產條例施行細則第 19 條規定，公司應於投資計畫完成之次日起 1 年內，檢附相關文件向被上訴人申請適用免徵營利事業所得稅，倘公司未於期限內申請，本無該項租稅獎勵之適用，惟考量公司倘逾申請期限即喪失 5 年免稅之獎勵，其利益顯失衡平，爰促產條例施行細則第 20 條規定，公司逾申請期限或補送文件期限者，財政部仍得依其申請於促產條例第 9 條規定之獎勵期間內，就賸餘期間核定適用獎勵，係為符合比例原則。（三）參照司法院釋字第 480 號及第 606 號解釋、原審法院及本院歷來見解意旨，行政院依促產條例第 71 條授權訂定促產條例施行細則第 19 條申請期限規定，為執行促產條例第 9 條所為之合理必要規定，符合促產條

例立法意旨，未逾越母法限度，依行政程序法第 150 條第 1 項規定具有對外法律效果，屬同法第 3 條第 1 項所稱有特別規定之情形，自應優先行政程序法之適用。且本院 100 年度判字第 1974 號、101 年度判字第 546 號判決，均認促產條例施行細則第 19 條及第 20 條係為執行促產條例第 9 條規定而訂，應優先適用，並無行政程序法第 131 條消滅時效規定之適用。（四）工業局 98 年 4 月 24 日函說明八及 98 年 10 月 7 日函說明三，均已明確告知上訴人行使免稅權利之相關規定，爰行政機關已踐行正當法律程序原則。上訴人投資計畫完成之日期為 99 年 2 月 1 日，惟上訴人於 99 年 12 月 13 日始向工業局申請核發投資計畫完成證明，並遲於 103 年 12 月 4 日始向被上訴人申請 5 年免徵營利事業所得稅。因上訴人遲至 103 年 12 月 4 日始檢齊相關文件，依促產條例第 9 條第 2 項規定之獎勵期間（99 年 2 月 1 日至 104 年 1 月 31 日）已經過 4 年 10 個月又 4 餘天應予扣除，爰被上訴人依規定核准上訴人 1 個月賸餘期間免稅（自文件檢齊日 103 年 12 月 4 日至 104 年 1 月 3 日止計 1 個月，至 104 年 1 月 4 日至同年月 31 日不足 1 個月之畸零日數不予獎勵），並依促產條例第 9 條第 2 項及促產條例施行細則第 17 條第 2 項規定，自投資計畫完成之日 99 年 2 月 1 日起連續 1 個月內適用免徵營利事業所得稅之租稅優惠，符合自主原則之過錯原則，亦符合正當法律程序原則。又被上訴人多次於公文內明確告知上訴人行使免稅權利申請程序，上訴人明知申請免稅權利之存在，卻未積極而逾期申請，有故意或過失不行使權利之情，法律自難保障其權利，上訴人自應承擔失權效果等語。

四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：（一）依 88 年 12 月 31 日修正公布之促產條例第 8 條及第 9 條規定意旨，係為鼓勵對經濟發展具重大效益、風險性高且亟需扶植之新興重要策略性產業之創立或擴充，爰對公司符合規定要件者提供股東投資抵減或其本身所得 5 年免徵營利事業所得稅擇一適用之租稅優惠。另為確使新興重要策略性產業之創立

或擴充符合獎勵政策及意旨，並適時因應我國產業發展需要，行政院依據促產條例第 8 條第 3 項授權，訂定發布新興產業獎勵辦法，針對新興重要策略性產業之適用範圍、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項予以規範，俾作為產業主管機關核實審認之依據。又公司之創立或擴充符合新興產業獎勵辦法規定，且依促產條例第 9 條第 1 項規定選擇適用其本身所得 5 年免徵營利事業所得稅者，依法得向政府請求授與免稅權利。為規範該等公司請求權之行使程序及其協力義務，行政院依促產條例第 71 條規定之授權，為促產條例施行細則第 19 條、第 20 條之（申請程序）規定，乃除需符合新興產業獎勵辦法規定要件外，尚需依上開申請程序提出申請，始得依法享有免稅獎勵。茲促產條例施行細則第 19 條及第 20 條之申請程序規定，為執行促產條例第 9 條新興重要策略性產業適用 5 年免稅優惠所為技術性及細節性之合理必要規定，參諸司法院釋字第 606、480 號解釋意旨，亦認關於母法行使權利期間之限制，並不適用行政程序法第 131 條第 1 項規定之 5 年時效期間。（二）促產條例施行細則第 19 條、第 20 條規定適用該免徵營利事業所得稅之公司，應於其投資計畫完成之次日起 1 年內，檢齊文件（或於期限屆滿後 90 日內補正），向被上訴人提出申請；逾期被上訴人僅得就賸餘期間核定免徵營利事業所得稅，乃係考慮業者權益、稽徵作業及兼顧租稅安定性暨核課期間而寬予訂定，以落實促產條例第 9 條第 2 項規定之執行，並未於該規定外，另就其權利之範圍予以限縮，核與因長期間不行使權利而使請求權消滅之公法上消滅時效制度有別。是促產條例賦予人民之權利，其權利行使必須受該條例施行細則所定行使期間之限制，並無優先適用行政程序法第 131 條第 1 項 10 年（102 年修正前為 5 年）時效期間之問題。且促產條例施行細則雖非法律位階，但用以限制母法即促產條例所規定權利之行使期間，並未逾越母法授權，亦無違憲性之爭議，此為過去大法官會議解釋已確定之法律見解。（三）促產條例施行細則第 19 條規定係考慮業者權益、稽徵作業及兼顧租稅安定性暨核課期間而寬予訂

定，以落實促產條例第 9 條第 2 項規定之執行，符合促產條例立法意旨且未逾越母法規定之限度，自為憲法之所許，與法律保留原則及法律授權明確原則無違。至促產條例施行細則第 20 條規定，乃為執行促產條例第 9 條新興重要策略性產業適用 5 年免稅優惠所為技術性及細節性之合理必要規定，符合促產條例立法意旨，未逾越母法限度，與憲法無違且與法律保留原則及法律授權明確原則亦無抵觸。又促產條例施行細則第 19 條及第 20 條第 2 項規定並非消滅時效，核與司法院釋字第 474 號解釋所稱消滅時效制度有別，性質亦不相同，上訴人將該二者等同而語，係屬誤解。再者，促產條例施行細則第 19 條及第 20 條申請程序規定，係為執行促產條例第 9 條規定而訂，依行政程序法第 150 條第 1 項規定具有對外法律效果，屬同法第 3 條第 1 項所稱有特別規定之情形，自應優先行政程序法之適用，且並無行政程序法第 131 條消滅時效規定之適用。上訴人主張促產條例未對 5 年免稅之適用有申請期限限制，應適用行政程序法第 131 條第 1 項之 10 年期間云云，係屬主觀誤解。（四）本件經工業局以 98 年 4 月 24 日函核發上訴人符合新興重要策略性產業核准函；另經工業局 98 年 10 月 7 日函錄案備查上訴人依據促產條例第 9 條選擇適用免徵營利事業所得稅之申請；上揭函分別於說明八及說明三明確告知上訴人行使免稅權利之相關規定，足認行政機關已踐行正當法律程序。惟上訴人於 99 年 12 月 13 日始向工業局申請核發投資計畫完成證明，並遲於 103 年 12 月 4 日始向被上訴人申請 5 年免徵營利事業所得稅，是被上訴人原處分以上訴人已逾促產條例施行細則第 19 條規定期限（100 年 2 月 1 日），故依相關規定核准上訴人 1 個月賸餘期間免稅，其餘部分則予否准，難認有何違反正當法律程序原則。況上訴人並未提出其有何合於行政程序法第 50 條所規定因天災或其他不可歸責於上訴人之事由，被上訴人所為否准上訴人其餘所請之處分，於法並無不合，亦符合自主原則之過錯原則等語。

五、上訴意旨略謂：（一）司法院釋字第 474 號及第 723 號解

釋理由書已明確揭示，不論公法上或私法上請求權之時效限制，因涉及權利本身內容，其限制屬於對權利本身之限制，係層級化法律保留中之「絕對法律保留」層次，應以「法律」訂定不得以「命令」進行限制。促產條例施行細則係促產條例第 71 條授權訂定，其法規位階僅為「法規命令」，自不得對權利本身之申請期間進行限制，惟促產條例施行細則第 19 條及第 20 條卻增訂納稅義務人應於投資計畫完成之次日起 1 年內向財政部申請適用 5 年免稅，否則僅得就賸餘期間核定適用免稅獎勵之「失權效果」，實屬以法規命令限制 5 年免稅之申請期間，無形中縮短上訴人依法享有之 5 年免稅租稅優惠，已非屬執行促產條例之細節性及技術性事項，而屬對上訴人申請 5 年免稅租稅優惠之權利限制，原判決未見及此，適用法律顯有違司法院釋字第 474 號解釋及第 723 號解釋之違背法令。又原判決前稱促產條例施行細則第 19 條及第 20 條為細節性及技術性事項，未限制權利之行使期間，非消滅時效制度，後又稱促產條例施行細則限制母法促產條例權利行使期間之限制未逾越母法授權，顯有理由矛盾之違背法令。尚且，原判決就上訴人主張，何以限制上訴人五年免稅權之申請期間非屬「消滅時效」，亦未附具體理由說明何以促產條例施行細則第 19 條及第 20 條非消滅時效之規定，亦有理由不備之違背法令。（二）司法院釋字第 443 號解釋理由書及司法院釋字第 676 號解釋理由書分別就層級化法律保留及授權明確性原則闡釋纂詳。又同屬 5 年免稅租稅優惠之促產條例「第 9 條之 2」第 4 項規定：「第一項公司免稅之要件、適用範圍、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項之辦法，由行政院定之。」，然促產條例第 9 條並未如第 9 條之 2 第 4 項授權行政院訂定辦法，自不可對申請期限、申請程序進行限制，換言之，從法規體系解釋可知，促產條例第 9 條並未授權行政院就促產條例第 9 條 5 年免稅租稅優惠之申請期限及申請程序進行限制，促產條例施行細則自不得於法律未授權下，對申請時效進行限制。促產條例施行細則第 19 條及第 20 條於法律未授權下逕為限制上訴人之五年免稅申請期

限進行限制，實有違反授權明確性原則之違誤，原判決適用法令顯有違反司法院釋字第 443 號解釋及第 676 號解釋之違背法令。（三）司法院釋字第 480 號解釋及第 606 號解釋雖同為促產條例施行細則有關「6 個月申請期間」之解釋，然其案關規定（82 年 10 月 27 日修正發布之促產條例施行細則第 32 條之 1 第 2 項及 86 年 9 月 24 日修正發布之促產條例施行細則第 42 條）僅有應於 6 個月內申請之「訓示」，並未有逾期申請即「剝奪」其免稅權或有「其他法律上不利益」之規定，其僅為單純之申請程序，與本件涉及剝奪上訴人所享有之 5 年免稅請求權不同，更未論及促產條例執行期間規定應優先於行政程序法第 131 條第 1 項適用之規定，原判決未見於此，顯有適用司法院釋字第 480 號及第 606 號解釋不當之違背法令。（四）按司法院釋字第 606 號解釋許宗力、余雪明、曾有田及林子儀共同提出之協同意見書所揭示，就同樣係促產條例所規定之租稅優惠（促產條例第 16 條第 3 款：增資股票股利免計入股東當年度所得課稅）認其屬於公法上之請求權。並參本院歷來見解認為，關於人民就租稅減免事項依法向稅捐機關所為之申請，係行使公法上之請求權，而應受公法上之請求權有關時效期間之限制。故由上揭規範，上訴人所取得之 5 年免稅權利係屬公法上之請求權，其時效期間之規定，如法律無特別規定，自應依行政程序法第 131 條第 1 項定之。至行政程序法第 131 條第 1 項所稱之特別規定須具有「法律」（形式意義之法律）位階，始足以排除行政程序法之普通規定而優先適用，促產條例施行細則第 19 條及第 20 條其法律位階僅屬「法規命令」，而非「形式意義之法律」，自無從優先適用，原判決認法源位階低之命令優先於法律適用，實屬對法律理解及適用之錯誤，顯有不適用行政程序法第 131 條第 1 項不當之違背法令等語。

六、本院查：

- （一）按 99 年 5 月 12 日廢止前之行為時促產條例第 8 條規定：「（第 1 項）為鼓勵對經濟發展具重大效益、風險性高且亟需扶植之新興重要策略性產業之創立或擴充，營

利事業或個人原始認股或應募屬該新興重要策略性產業之公司發行之記名股票，持有時間達三年以上者，得依下列規定自當年度起五年內抵減各年度應納營利事業所得稅額或綜合所得稅額：一、營利事業以其取得該股票之價款百分之二十限度內，抵減應納之營利事業所得稅額。二、個人以其取得該股票之價款百分之十限度內，抵減應納之綜合所得稅額；其每一年度之抵減金額，以不超過該個人當年度應納綜合所得稅額百分之五十為限。但最後年度抵減金額，不在此限。（第 2 項）前項第二款之抵減率，自八十九年一月一日起每隔二年降低一個百分點。（第 3 項）第一項新興重要策略性產業之適用範圍、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項，由行政院召集相關產業界、政府機關、學術界及研究機構代表定之，並每二年檢討一次，做必要調整及修正。」、第 9 條規定：「（第 1 項）公司符合前條新興重要策略性產業適用範圍者，於其股東開始繳納股票價款之當日起二年內得經其股東會同意選擇適用免徵營利事業所得稅並放棄適用前條股東投資抵減之規定，擇定後不得變更。（第 2 項）前項選擇適用免徵營利事業所得稅者，依下列規定辦理：一、屬新投資創立者，自其產品開始銷售之日或開始提供勞務之日起，連續五年內免徵營利事業所得稅。二、屬增資擴展者，自新增設備開始作業或開始提供勞務之日起，連續五年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。但以增資擴建獨立生產或服務單位或擴充主要生產或服務設備為限。（第 3 項）第二項免徵營利事業所得稅，得由該公司在其產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起，二年內自行選定延遲開始免稅之期間；其延遲期間自產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起最長不得超過四年，延遲後免稅期間之始日，應為一會計年度之首日。（第 4 項）公司以未分配盈餘轉增資，其增資計畫符合第八條規定之適用範圍者，準用第二項及第三項之規定。」、第 71 條規定：「本條例施行細則，由行政院定之。」；次按 100 年 3 月 11 日廢止前行為時促產條例施行細則第 17 條第 2

項規定：「本條例第九條第二項第一款所稱產品開始銷售之日或開始提供勞務之日及第二款所稱新增設備開始作業或開始提供勞務之日，指公司投資計畫完成之日期。」、第 19 條規定：「經依本條例第 9 條第 1 項規定擇定適用免徵營利事業所得稅之公司，應於其投資計畫完成之次日起一年內，檢齊下列文件，向財政部申請五年免徵營利事業所得稅：一符合新興重要策略性產業之核准函影本。二符合新興重要策略性產業投資計畫之完成證明及全新設備清單影本。三中央目的事業主管機關就選擇適用免徵營利事業所得稅備查函影本。但屬全數以未分配盈餘轉增資擴充者免附。」、第 20 條規定：「（第 1 項）公司未能於前條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九十日內補送齊全。（第 2 項）公司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九條規定之獎勵期間內，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 3 項）前項賸餘期間，自文件檢齊之當日起算。」

- （二）原判決依前揭理由，以本件上訴人申經工業局 98 年 4 月 24 日函復其增資擴展生產平面顯示器 Array and Cell 段製程洗淨等設備之投資計畫符合 97 年 5 月 2 日行政院發布之新興產業獎勵辦法第 2 條第 2 款及第 5 條第 1 項規定之新興重要策略性產業，嗣上訴人依行為時促產條例第 9 條規定選擇適用免徵 5 年營利事業所得稅，經工業局 98 年 10 月 7 日函錄案備查。惟上訴人於 99 年 12 月 13 日申請核發 5 年免稅投資計畫完成證明，遲至 103 年 12 月 4 日始檢具新興重要策略性產業完成證明申請書，向被上訴人申請適用 5 年免徵營利事業所得稅，故原處分以上訴人未能依廢止前促產條例施行細則第 19 條及第 20 條第 1 項規定之期限提出申請並聲明補送，依據同條例施行細則第 20 條第 2 項及第 3 項規定計算賸餘期間，於文件檢齊之當日 103 年 12 月 4 日起至 104 年 1 月 3 日止，計賸餘期間 1 個月

（所餘 104 年 1 月 4 日至 104 年 1 月 31 日之畸零日數不予計入），並得依廢止前促產條例第 9 條第 2 項規定暨同條例施行細則第 17 條第 2 項規定，自投資計畫完成之日 99 年 2 月 1 日起連續 1 個月內，就其新增所得免徵營利事業所得稅，否准上訴人其餘所請，徵諸首揭規定，於法並無不合等語為由，將訴願決定及原處分均予維持，並駁回上訴人所為課予義務訴訟（請求被上訴人應作成准予上訴人自 99 年 3 月 1 日起至 104 年 1 月 31 日止就投資計畫新增所得免徵營利事業所得稅之行政處分），經核其認事用法尚無不合，並已詳述其得心證之理由及法律上意見，且就上訴人之主張，何以不足採取，分別予以指駁甚明。

- （三）上訴意旨雖再以前詞爭執，惟按本件所適用於 99 年 5 月 12 日廢止前之行為時促產條例第 8 條及第 9 條規定意旨，係為鼓勵對經濟發展具重大效益、風險性高且亟需扶植之新興重要策略性產業之創立或擴充，爰對公司符合規定要件者提供股東投資抵減或其本身所得 5 年免徵營利事業所得稅擇一適用之租稅優惠。另為確實使新興重要策略性產業之創立或擴充符合前開獎勵政策及意旨，並適時因應我國產業發展需要，乃有前開促產條例第 8 條第 3 項之授權規定，依據此授權，行政院訂定發布新興產業獎勵辦法，針對新興重要策略性產業之適用範圍、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項予以規範，俾作為產業主管機關核實審認之依據，以符合前開促產條例所定經濟發展政策。而公司之創立或擴充符合新興產業獎勵辦法規定，且依促產條例第 9 條第 1 項規定選擇適用其本身所得 5 年免徵營利事業所得稅者，依法得向政府主張免稅權利。為規範該等公司取得免稅權利之申請程序及其協力義務，行政院依促產條例第 71 條規定之授權，發布前揭促產條例施行細則第 19 條及第 20 條之程序規定。準此，公司之創立或擴充欲適用促產條例第 9 條新興重要策略性產業 5 年免徵營利事業所得稅者，除須符合新興產業獎勵辦法規定要件外，尚須依促產條例施行細則

第 19 條及第 20 條規定之申請程序，向被上訴人申請 5 年免徵營利事業所得稅，始得依法享有免稅獎勵。

- (四) 又依司法院釋字第 443 號解釋理由：「憲法所定人民之自由及權利範圍甚廣，凡不妨害社會秩序公共利益者，均受保障。惟並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障：關於人民身體之自由，憲法第八條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制（參照本院釋字第三九二號解釋理由書），而憲法第七條、第九條至第十八條、第二十一條及第二十二條之各種自由及權利，則於符合憲法第二十三條之條件下，得以法律限制之。至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」、司法院釋字第 480 號解釋理由：「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。」

、司法院釋字第 606 號解釋理由：「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。」，可知對於並非限制人民自由與基本權利之行政措施（例如給付行政），其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，有關法律保留原則的適用不若干涉行政之嚴格。且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。行為時促產條例第 9 條本文雖未針對公司符合新興重要策略性產業適用範圍，而選擇適用其本身所得 5 年免徵營利事業所得稅者，設有其「核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項之辦法，由行政院定之」之授權規定，但揆諸本條文起首規定「公司符合前條新興重要策略性產業適用範圍者」，可知行為時促產條例第 9 條係延續第 8 條規定而來，均以符合新興重要策略性產業適用範圍之公司為規範對象，僅其選擇適用的租稅優惠方法不同，選擇股東投資抵減者，依第 8 條第 3 項規定既須經過申請程序，且得有申請期間的限制，則基於體系解釋，選擇其本身所得 5 年免徵營利事業所得稅者，亦須經過申請程序，且得設有申請期限。再者，依行為時促產條例第 9 條第 3 項規定，選擇 5 年免徵營利事業所得稅者，得由公司在其產品開始銷售之日或勞務開始提供之日（依行為時促產條例施行細則第 17 條第 2 項規定為投資計畫完成之日期）起，2 年內自行選定延遲開始免稅之期間，其延遲期間自產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起最長不得超過 4 年；為配合前開公司於投資計畫完成之日起 2 年內自行選定延遲開始免稅期間規定之執行，

行為時促產條例施行細則第 19 條規定公司應於投資計畫完成之次日起 1 年內檢齊文件，向財政部申請 5 年免稅，並於同細則第 20 條第 1 項賦予公司 90 天補送文件之寬限期間，為執行促產條例第 9 條新興重要策略性產業適用 5 年免稅優惠所為技術性及細節性之合理必要規定。故行為時促產條例第 71 條雖係概括授權行政院訂定施行細則，但從行為時促產條例整體規定之關聯意義觀之，其施行細則第 19 條及第 20 條所為申請程序、期限規定，符合行為時促產條例之立法意旨，並未逾越母法規定之範圍。何況人民本有依法律納稅之義務（憲法第 19 條規定），行為時促產條例規範之租稅獎勵，則係立法者考量當時經濟發展之需要，擇定特定產業或特定用途，額外授予之租稅減免特權，並非限制人民之自由或權利，有關法律保留原則的適用不若干涉行政之嚴格，其施行細則第 19 條及第 20 條對於公司取得免稅特權所為程序規定，尚難謂為違反法律保留、授權明確性原則或抵觸租稅法定主義。

- （五）再按公法上請求權有依法律規定而成立者，亦有因行政處分而成立的，前者於法律規定的構成要件實現而發生公法上請求權時，即有請求權消滅時效的適用，然後者須於行政處分作成而發生公法上請求權後，始有請求權消滅時效的適用。如果行政處分的作成須經過申請程序者，該申請權之行使期限，應優先適用規範該申請權之程序規定。如前所述，符合新興重要策略性產業適用範圍之公司選擇其本身所得 5 年免徵營利事業所得稅者，既須經過申請程序，經財政部核准始取得該免稅特權，則於財政部作成核准處分前，即無免稅特權可言，自難據此主張有請求權消滅時效之適用。至於申請程序，依行為時促產條例施行細則第 19 條、第 20 條第 1 項規定，既有期間之限制（應於其投資計畫完成之次日起一年內為之，如未能於此期限內檢齊文件者，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九十日內補送齊全），具有類似除斥期間的性質，並非消滅時效，自應優先適

用規範該申請權之程序規定。否則，如依上訴人主張申請 5 年免稅之期限應遵循行政程序法第 131 條第 1 項規定之 10 年消滅時效，將發生公司適用促產條例第 9 條第 2 項規定之獎勵免稅期間（依促產條例施行細則第 17 條第 2 項，自投資計畫完成日起 5 年內免稅）已屆滿而上訴人主張 10 年申請期限（投資計畫完成之次日起 10 年內申請）尚未屆滿，及依促產條例第 9 條第 3 項規定之延遲開始後之免稅期限（自投資計畫完成日起 2 年內自行選定延遲開始免稅之期間）已屆滿而上訴人主張 10 年申請期限未屆滿之不合理情形；且依商業會計法第 38 條規定，憑證至少保存 5 年及帳簿至少保存 10 年，稅捐稽徵法第 21 條規定稅捐核課期間 5 年或 7 年，亦將導致已逾會計帳簿憑證保存期限及稅捐核課期間，而上訴人主張 10 年申請期限尚未屆滿，稽徵機關於事後無從進行查證及核課稅捐之情形，誠非法理之平。又考量如規定公司逾申請期限即喪失 5 年免稅之獎勵，有失衡平，行為時促產條例施行細則第 20 條第 2 項乃規定，公司逾申請期限或補送文件期限者，財政部仍得依其申請於促產條例第 9 條規定之獎勵期間內，就賸餘期間核定適用本條例之獎勵，亦符合比例原則。

- （六）上訴人雖援引司法院釋字第 474 號、第 723 解釋理由書，主張時效制度應以法律明定之，行為時促產條例施行細則第 19 條及第 20 條有關申請期間限制，違反法律保留原則云云，查公務人員保險制度係公務人員依 88 年 5 月 29 日修正公布前公務人員保險法規定繳交保險費，其在保險有效期間，發生殘廢、養老、死亡、眷屬喪葬 4 項保險事故時，保險人應予以現金給付，該制度涉及公務人員及眷屬之餘生照顧，與公益有關，且公務人員已盡繳交保險費之義務，有關請求權之消滅時效，乃對於其權利的行使加以限制，自應以法律規定，不得授權行政機關衡情以命令訂定或由行政機關依職權以命令訂之；而保險醫事服務機構向保險人申報其所提供醫療服務之點數，係行使本於全民健康保險法有關規定所生之公法上請求權，係

履行其契約義務後所為對價請求，與人民權利義務有重大關係，亦與公益有關，其請求權消滅時效，自須逕由法律明定。惟行為時促產條例第 9 條第 1 項規定新興重要策略性產業 5 年免徵營利事業所得稅，係立法者基於促進產業升級及經濟發展之需要，擇定特定產業，犧牲政府租稅收入及一般大眾權益，特別授予公司 5 年免稅之租稅優惠，與前者在規範性質與目的上迥不相同，自難比附援引前揭解釋意旨資為上訴人有利之論據。蓋公司之投資計畫如產生所得，原應依所得稅法規定課徵營利事業所得稅，該公司如欲享有免除其憲法第 19 條規定之納稅義務，本應具備或遵循較嚴格的條件或程序，除須符合行為時新興產業獎勵辦法規定之實體要件外，使其依促產條例施行細則第 19 條及第 20 條第 1 項規定之申請程序，克盡取得免稅特權之協力義務，及負擔逾越較短申請期限之失權風險，乃符合比例原則，亦與司法院釋字第 443 號解釋所揭示的層級化法律保留原則無違。

- (七) 綜上所述，原審並無判決不適用法規、適用不當或不備理由等違背法令情形。雖然原判決理由先謂：「促產條例施行細則第 19 條、第 20 條規定適用該免徵營利事業所得稅之公司，應於其投資計畫完成之次日起 1 年內，檢齊文件（或於期限屆滿後 90 日內補正），向被上訴人提出申請；逾期被上訴人僅得就賸餘期間核定免徵營利事業所得稅，乃係考慮業者權益、稽徵作業及兼顧租稅安定性暨核課期間而寬予訂定，以落實促產條例第 9 條第 2 項規定之執行，並未於該規定外，另就其權利之範圍予以限縮，核與因長期間不行使權利而使請求權消滅之公法上消滅時效制度有別」等語，繼謂：「促產條例施行細則雖非法律位階，但用以限制母法即促產條例所規定權利之行使期間，並未逾越母法授權」云云，用語前後稍嫌矛盾，但不影響判決結果，仍應予以維持。上訴論旨，猶執前詞，請求廢棄原判決，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 105 年 11 月 4 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 黃 淑 玲

法官 林 樹 埔

法官 鄭 小 康

法官 姜 素 娥

法官 林 文 舟

資料來源：最高行政法院司法院公報第 59 卷 1 期 296-312 頁司法周刊第 1829 期 4 版最高行政
法院裁判書彙編（105 年 1 月至 12 月）第 521-540 頁