

解釋字號	釋字第441號
解釋公布院令	中華民國 86年11月28日
解釋爭點	財政部就「研究機構」之釋示違憲？
解釋文	<p>為獎勵生產事業從事研究發展，提昇技術水準，增進生產能力，<sup>1</sup> 行政院於中華民國七十四年九月十八日，依獎勵投資條例第三十四條之一授權訂定之生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法，其第二條第八款規定，生產事業為研究新產品，委託大專校院、研究機構辦理研究工作所支出之費用，為研究發展費用，得抵減當年度應納營利事業所得稅額。所稱研究機構，依財政部七十五年八月十六日台財稅字第七五四九四六四號函釋，係指經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構而言，僅就私法人而為說明，固欠周延。惟上開辦法第二條抵減事由共有十款，經政府核准登記有案之財團法人所屬研究機構以外之研究機構，仍得依該辦法同條第十款規定申請專案認定獲致減免，未影響生產事業租稅優惠之權益，是財政部該號函釋與上開辦法並未牴觸，於憲法第十九條亦無違背。至生產事業委託研究之選擇自由因而受限及不在抵減範圍之研究機構可能遭受不利影響，仍應隨時檢討改進。</p>
理由書	<p>為獎勵生產事業從事研究發展，提昇技術水準，增進生產能力，<sup>1</sup> 七十三年十二月三十日增訂獎勵投資條例（施行期間至七十九年十二月三十一日屆滿，另經制定促進產業升級條例）第三十四條之一第一項前段規定，生產事業申報年度之研究發展費用超過以往五年度最高支出之金額者，其超出部分百分之二十得抵減當年度應納營利事業所得稅額。同條第二項又規定前項研究發展費用抵減之適用範圍，由行政院定之。行政院依此授權於七十四年九月十八日訂定生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法（現依促進產業升級條例另訂定公司研究與發展人才培訓及建立國際品牌形象支出適用投資抵減辦法），其第二條第八款規定生產事業為研究新產品，委託大專校院、研究機構辦理研究工作所支出之費用為研究發展費用，得抵減當年度應納營利事業所得稅額。所稱研究機構，依財政部七十五年八月十六日台財稅字第七五四九四六四號函釋，係指經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機</p>

構而言，僅就私法人而為說明，固欠周延。惟生產事業為研究新產品、改進生產管理技術、改善製程、節約能源、防治污染之研究及產品市場調查所支出之費用符合同條所列各款情形之一者，均屬研究發展費用，得用以抵減當年度應納營利事業所得稅額。個人在生產事業研究發展單位兼職，從事研究者，其費用得適用同條第一款規定；經政府核准登記有案之財團法人所屬研究機構以外之研究機構，經受委託辦理研究工作者，其費用如確屬必要，亦得適用同條第十款規定，申請專案認定獲致減免，未影響生產事業租稅優惠之權益，是財政部該號函釋與上開辦法並未牴觸，於憲法第十九條規定租稅法律主義之本旨亦無違背。至生產事業委託研究之選擇自由因而受限及不在抵減範圍之研究機構可能遭受不利影響，仍應隨時檢討改進。

大法官會議主席 院長 施啟揚

大法官 翁岳生 劉鐵錚 吳 庚 王和雄  
王澤鑑 林永謀 施文森 城仲模  
孫森焱 董翔飛 楊慧英 戴東雄  
蘇俊雄

( 曾華松大法官迴避審理本案 )

意見書、抄本  
等文件

不同意見書：

大法官 蘇俊雄

針對法律以及授權命令等抽象的法規範，上級行政機關經常下達「解釋性行政規則」，詮釋界定法律或授權命令所使用的若干法律概念，據以拘束下級行政機關對於該等法規範的具體適用。由於行政規則的制定欠缺直接或間接的民主正當性基礎，且並非公布周知的外部法規範，其當然不能進而創設法律或授權命令所無的要件限制，而僅能依客觀公認的法律解釋方法，就各該法律或授權命令的解釋與適用表示意見。對於此等行政規則的規範審查，從而原則上均應該依循法律解釋方法的各項準則，檢視其是否逾越了法律解釋的界限，據以貫徹法律保留原則乃至法律優位原則等憲法規範意旨。

本案的規範審查對象便是財政部所下達的一項解釋性行政規則（財稅字第七五四九四六四號函釋）；而其將「生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法」此項授權命令之第二條第八款所揭「研究機構」的法律概念，界定為是「經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構」，此是否已逾越了法律解釋的界限，則是本案的主要爭議所在。就此，多數通過的解釋文及解釋理由雖然認為此項函釋僅就私法人而為說明尚有欠周延；可是由於委託非經政府核准登記有案之財團法人所屬研究機構辦理研究工作的必要費用，仍可依該辦法同條第十款規定申請專案認定以獲致減免，多數意見乃認為此項函釋並未影響生產事業依獎勵投資條例

所享租稅優惠之權益，從而亦無牴觸上開辦法乃至憲法第十九條規定之意旨。然而，此項函釋是否真如多數意見所言，並未影響到生產事業租稅優惠之權益？而其就「研究機構」此項概念所為的限定解釋，又是否合乎獎勵投資條例以及上開授權命令的立法意旨？這些問題毋寧都有進一步商榷之餘地。基於對本案之規範審查方法以及審查結論的不同立論，爰提出不同意見書，說明理由如下：

一、根據「生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法」第二條第八款之規定，生產事業為研究新產品，委託大專院校、研究機構辦理研究工作所支出之費用，為研究發展費用，得依獎勵投資條例第三十四條之一的規定以及上開辦法，申請抵減當年度應納營利事業所得稅額。惟若依財政部前揭函釋的解釋，生產事業委託經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構以外的其他研究機構辦理研究發展工作的費用，將無法依該條款規定申請租稅抵減，至多僅能另依該辦法同條第十款之規定，申請專案認定以獲致減免。換言之，此項函釋排除了生產事業委託若干研究機構辦理研究發展工作所支出之費用，依據該條款所定的確定要件申請租稅抵減的可能性，而使得此際生產事業所可能享有的租稅優惠權益，另取決於行政機關的具體判斷與決定；生產事業委託研究機構辦理研究發展工作的費用支出，亦將因所委託研究機構的不同，而可能割裂、區分出「確定可以獲得租稅抵減」以及「不確定可以獲得租稅抵減」兩種情形。從生產事業的角度而言，此項函釋的存在當然會對於其所享有的租稅優惠權益產生影響；是否確定可以獲得租稅抵減的差異性，亦必然進而會對生產事業委託何種研究機構的選擇與考量，產生相當之影響。就此，多數通過的解釋文及解釋理由一方面認為此項函釋並未影響生產事業租稅優惠之權益，他方面卻又要求主管機關就「生產事業委託研究之選擇自由因而受限及不在抵減範圍之研究機構可能遭受不利影響」等情事，應隨時檢討改進；此項論理實難謂一貫，而有邏輯前後矛盾的問題。

二、我們既無法將上開函釋對於生產事業租稅優惠權益之影響視而不見，則系爭函釋對於「研究機構」這項法律概念所為的限縮解釋，是否合乎法學方法論上的基本要求、有無牴觸獎勵投資條例以及前揭授權命令的規範意旨等問題，無疑還有做進一步論證檢討的必要。從文義解釋或體系解釋方法，我們顯然無法得出「該辦法所稱「研究機構」僅限於「經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構」」的結論；而從獎勵生產事業從事研究發展的立法規範目的而言，亦無將受生產事業委託辦理研究發展工作的研究機構之範圍，在形式概念上即予以限定之必要。換言之，系爭函釋毋寧是基於另一特定目的，而限縮了「研究機構」此項概念的意義範圍。就此，此項對於「研究機構」的概念所為的限縮解釋，或許是為了避免生產事業於申請其研發經費抵減租稅時，可能存有之浮濫編列情事。然而，廠商有無浮編研發經費，行政機關原即有實質審查的權責；該辦法中有關廠商應就研發經費之支出提出具體證明的要求，亦已兼顧到行政成本的考量。捨實質審查而不為，卻將委託研究機構辦理研究發展工作此項確定

要件之適用範圍設定狹隘的形式界限的作法，無疑已排除了多數市場上的研發活動直接適用本條款獲致租稅抵減的可能性，而有防弊過度、甚至侵及獎勵研發之規範意旨的嚴重嫌疑。就此而言，此項函釋非僅在說明上有欠周延，而且從法學方法論上，亦不具充分的論據可以證成此項限縮解釋的合理性與必要性。綜上所陳，財政部財稅字第七五四九四六四號函釋所為的限縮解釋，在缺乏合理論據支持的情況下，已對生產事業從事研發活動的租稅優惠權益，產生了不利的影響與限制，並因而有違獎勵投資條例第三十四條之一以及生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條第八款等規定之規範意旨，應依憲法第一百七十二條之規定，宣告為無效。

不同意見書：  
鐵錚

大法官 劉

財政部七十五年八月十六日台財稅字第七五四九四六四號函釋：「生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條第八款所稱之『研究機構』，係指經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構而言。」違背獎勵投資條例立法意旨及生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法，牴觸憲法第十九條、第二十三條及第十五條規定，依憲法第一百七十二條，應為無效之解釋。茲就本案之爭點及系爭函釋違憲之理由分述如次：

一、爭點：七十三年十二月三十日增訂之獎勵投資條例第三十四條之一第一項前段規定，生產事業申報年度之研究發展費用超過以往五年度最高支出之金額者，其超出部分百分之二十得抵減當年度應納營利事業所得稅額。同條第二項又規定，前項研究發展費用抵減之適用範圍，由行政院定之。行政院依此授權於七十四年九月十八日訂定生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法，其第二條第八款規定，生產事業為研究新產品等委託大專院校、研究機構辦理研究工作所支出之費用為研究發展費用，得抵減當年度應納營利事業所得稅額。該抵減辦法對所稱研究機構，並無任何限制，國內者固無論，國外研究機構亦非不可，奈財政部前述函釋，則限定其為國內少數特定研究機構而言，因而發生該函釋是否牴觸憲法之疑義。

二、函釋違憲之理由：

（一）從獎勵投資條例第三十四條之一立法意旨言：國家為獎勵生產事業改進生產技術、發展新產品，以提昇技術水準，增強競爭力，特增訂獎勵投資條例第三十四條之一。按本條文係由立法委員三十七人提案，提案理由說明謂：「我國天然資源不豐，比較充裕的為人力資源。但靠勞力競爭的時代已經過去，今後必須靠提高技術水準來發展工業，繁榮經濟，否則無法在國際上競爭。然技術的升級並非一蹴可幾，必須不斷的透過國外的技術交



流，研究發展，才能充實我們本身的技術發展潛力。而要做好研究發展工作，更必須有充裕的費用來支持。」由上述可知，立法者在立法當時，僉認我國為開發中國家，要突破競爭之困局，使事業脫胎換骨，研究發展費用的獎勵，固屬迫切需要，但如何借重先進或競爭國家之知識、經驗，不可閉門造車、劃地自限，尤屬不可或缺之認識。因此，行政院基於同條第二項授權訂定之生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條，對各種研究發展費用之支出，均無特別限定必須為國內之支出，其第八款委託大專院校、研究機構辦理研究工作之費用，亦然，並無任何限制。則財政部上述函釋，對研究機構嚴加限制，縮小稅捐抵減範圍，顯與母法及行政院發布之抵減辦法牴觸。

（二）從法規位階言：

在法源層級化之體系中，同一位階之規範，其效力有不分高低者，亦有可分高低者。前者如法律，立法機關通過總統公布之法律，有同等規範效力，倘發生適用之先後順序問題，則依照後法勝於前法或特別法優於普通法等方式解決；至於後者，表現於命令時最為明顯，此即下級機關發布之命令，不得違反上級機關發布之命令，授權命令之效力高於職權命令。執此以觀，財政部之函釋，亦即下級機關之職權命令，明顯變更上級機關所發布之授權命令，限縮研究發展費用可抵減之範圍，侵害人民依憲法應受保障之權利，有違憲法第十九條、第二十三條及第十五條等規定。

（三）從司法院大法官解釋言：

本院對租稅法律主義及命令在何種情形下可限制人民權利，曾著有多號解釋，闡釋甚詳，茲擇要引述如下：關於租稅法律主義，釋字第二一〇號解釋及釋字第三六九號解釋分別載有：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」；「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要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。」關於命令限制人民權利問題，釋字第三六七號解釋，闡述最為詳盡明確，其謂：「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。但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。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……。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，行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則。」而本件財政部函釋並非基於法律之授權，僅為行政機關依職權發布之命令，其內容不僅牴觸母法及授權命令，又對人民權利增加法律所無之限制，依照前開解釋所揭示之原則，自應為違憲之解釋，否則本院立場實難謂前後一貫。最後，本人願附帶一提者，尚有左列二點：其一、財政部函釋，諒係從保護國內研

究機構及防止逃漏稅及便利稽徵著眼。惟前者關係重大，是否符合獎勵投資條例第三十四條之一立法意旨及時代潮流，容有討論之空間，但無論如何，其非屬於財政部可決策之事項，亦非職權命令所可規定者，殆可斷言；就後者言，稅捐單位所應審究者，應為生產事業是否確有委託研究與支付費用之研發事實，以及抵減數額是否符合該第三十四條之一第一項各種要件之限制，至逃漏稅捐之處理，行政院所訂抵減辦法第六條已有明文，而所得稅法及稅捐稽徵法固皆有處罰之規定也。執行法律，徒從防弊著手，而不從興利著眼，是否適當，已可爭論，其限制企業經營自由，影響研究發展之隱密性，是否妥適，更有待斟酌。其二、關於適用抵減辦法第二條之解釋問題。按該第二條雖係就何謂研究發展費用而為界定，惟其首先說明研究發展包含之事項（如研究新產品、改善製程、節約能源、防治污染等），而後列十款，則為從事上述研發事項所支出之「各類」費用。前九款為例示之規定，第十款為概括規定，故必不在前九款例示範圍內之研發費用，始有適用第十款專案認定之可能。倘對原符合抵減辦法第二條第八款「種類」之支出，即委託研究機構辦理研究工作之費用，但依財政部函釋，不為核定时，如何仍有適用概括規定之可能。吾人為一時之便利，紊亂解釋之基本原則，是否妥適，值得三思。

#### 相關法令



[憲法第19條\(36.01.01\)](#)



[獎勵投資條例第34條\(80.01.30\)](#)



[獎勵投資條例第34條之1\(80.01.30\)](#)

促進產業升級條例第6條(84.01.27)

生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第2條第8款、第10款

公司研究與發展人才培訓及建立國際品牌形象支出適用投資抵減辦法第2條(86.05.28)

財政部 ( 75 ) 台財稅字第7549464號函釋

#### 相關文件

抄三〇工業股份有限公司 ( 代表人黃〇惠 ) 聲請書

主旨：為行政法院八十三年度判字第三五號判決、八十三年度判字第九八四號判決、八十三年度判字第一八〇五號判決及八十三年度判字第二五〇一號判決所適用財政部 75.08.16 台財稅第七五四九四六四號函釋牴觸憲法疑義案，謹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，敘明事實及有關事項聲請 大院惠賜解釋。

說明：

一、聲請解釋憲法之目的：

(一) 財政部 75.08.16 台財稅第七五四九四六四號函：「生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條第八款所稱之『研究機構』，係指經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構而言。」解釋之意旨，牴觸憲法第十五條保障之人民財產權、同法第十九條規定租稅法律主義及第二十三條所定法律保留原則，並違反獎勵投資條例第三十四條之一之規定，應屬無效。敬請解釋。(二) 本件解釋，對於聲請人據以聲請解釋所涉及之七十八年度營利事業所得稅案件，具有拘束力。

二、本案爭議之事實經過：

(一) 緣聲請人係一汽車、機車之製造業者，為求產品造型與性能日益新穎精良，以應市場需求，並具國際競爭力，歷年來一直不遺餘力地對汽、機車之引擎、車形、安全系統、廢氣排放等進行新產品之研發。其中巡弋 A125N、A125Q、N150A、風梭 B110 等四種機車之車架及引擎，皆由聲請人自行研發、設計及製造，業經工業主管機關認定證明，並蒙 財政部依法核准減徵貨物稅三個百分點；風梭 B110 車種，亦經 經濟部獲頒國家產品形象獎。凡此，在在展現聲請人為提升機車製造工業精進，執著於研究與發展之努力與績效，自製率之提升，已獲肯定。

(二) 基於研究過程創新繁複，間有新車種之車架系統、引擎系統及整車之試驗分析等研究事項，鑒於聲請人認為該部分技術已無法突破，且基於聲請人雖與日本本田公司技術合作，惟亟欲另外取得歐美方面之技術來源，以求突破，故為保密起見乃委由專精於研發汽機車引擎、車體結構、安全系統及公害改善等方面之財團法人慶 O 工業研究發展基金會（以下簡稱「慶 O 基金會」，業經政府核准登記有案）研究，以期藉由其熟悉歐美之相關技術與研發機構之關係，改進聲請人之生產技術及發展新產品。俟其提供具體研究報告，聲請人即依約支付研發費用。上述委託研究與支付費用流程之研發事實，均已為原處分機關財政部台北市國稅局審查及認定，殆為不爭之事實。故聲請人七十八年度營利事業所得稅結算申報時，依行為時（七十八年度）施行之獎勵投資條例第三十四條之一之規定，應准將支付與慶 O 基金會委託辦理之研究費用之百分之廿，抵繳當年度（七十八年度）應納營利事業所得稅額。

(三) 惟原處分機關財政部台北市國稅局以該筆研究費用，不適用獎勵投資條例第三十四條之一之規定遽予核定補稅。嗣經聲請人以系爭研究費用符合抵減稅額之要件，分別提起復查、訴願、再訴願，均被該局、財政部及行政院駁回。聲請人不服，乃向行政法院提起行政訴訟，不料竟亦為行政法院先後以八十三年度判字第三五號、第九八四號、第一八〇五號及第二五〇一號判決駁回，此有訴願決定書、再訴願決定書以及行政法院判決、再審判決可稽（附件一）。

(四) 綜觀原處分、訴願、再訴願決定及行政法院判決、再審判決否准本件適用研發費用抵減稅額之理由，均係援引財政部（七十五）台財稅第七五四九四六四號函釋：「生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條第八款所稱之『研究機構』，係指經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構而言。」（附件二）認定聲請人雖委託慶〇基金會辦理研究工作，但該基金會本身未僱用人員，亦未實際從事研究，而該基金會轉委託之國外顧問機構及國內浩漢產品設計股份有限公司研究，均非屬財政部七十五年台財稅字第七五四九四六四號函所稱之經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構，故該委任研究費不得適用獎勵投資條例第三十四條之一抵減稅額之規定，而排拒聲請人之救濟。

### 三、對本案所持法律見解：

(一) 財政部函釋違背憲法第十五條、第十九條及獎勵投資條例第三十四條之一規定：

1 按行為時（七十八年度）應適用中華民國七十三年十二月三十日公布施行之獎勵投資條例第三十四條之一第一項前段明定：

「生產事業申報年度之研究發展費用，超過以往五年度最高支出之金額者，其超出部分百分之二十得抵減當年度應納營利事業所得稅額。」至於研究發展費用抵減之適用範圍，則以立法授權之方式交由行政院定之（同條例第三十四條之一第二項）（附件三）。行政院遂於中華民國七十四年九月十八日以行政院台（七四）經字第一七三八二號令發布「生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法」，該辦法第二條第八款明文規定生產事業委託研究機構辦理研究工作之費用，准予列為抵減當年度應納營利事業所得稅之研究發展費用（附件四），即凡納稅義務人有「支付委託研究新產品工作費用」之事實者，允應准予抵減當年度應納營利事業所得稅額，並無其他規範限制要件，此觀乎上項辦法第二條



條文明定「研究發展費用，包括生產事業為研究新產品.....所支出之左列費用」即可明瞭。

2 查慶O基金會不僅是研發汽、機車結構、引擎等方面之專業基金會，且其與國內、外該相關研究機構互有流通並素來關係良好，聲請人更可透過其獲得歐美之最新相關訊息及研製技術，以利與來自日本之技術融合，相輔相成，使國內汽、機車之研發技術更為精進。該基金會於接受聲請人委託後，即由具有專業之研究人士著手研究，倘需借助外力，則由其視實際情況轉委託其他國內、外研究機構進行研究。俟研究告一段落，由其出具研究報告書予聲請人（附件五），並由聲請人認可採用，足證該基金會所從事研究工作，對聲請人前開獲獎之巡弋、風梭機車之研究發展，實有助益。惟本件系爭研發費用所付委之研究工作，已面臨新產品無法於國內作高層次之試驗分析，慶O基金會始復委託國外相關研究機構合作、交流，並由基金會調派數位工程師至英國參與此研究，以利完全知曉精通該專案使用方法及程序（附件六）。該研究工作實已突破聲請人本身研發瓶頸，對本國製造機車技術之革新，產業的升級貢獻至大，對聲請人機車外銷水準之提升居功厥偉。故聲請人支付委託該基金會辦理研究工作之費用，超出以往五年度最高支出之金額部分百分之二十，抵減當年度應納營利事業所得稅額，於法並無不合。今聲請人既已支付委託研發費用，允應有獎勵投資條例第三十四條之一之抵減稅額之適用。

3 按獎勵投資條例第三十四條之一有關研究發展費用抵減之適用範圍，法律已明文規定授權行政院定之。行政院於其發布之生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條第八款中，並未明文限制受託之研究機構，必須為「政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構」。揆諸立意，係在獎勵研究發展、重視研究成果，只要是研究機構，具有研究能力，為委託人認可，並提出具體研發報告為既足，故無受託對象與禁止轉委託之限制規定，此觀乎上開獎投條例及院頒辦法有關條文而自明。今財政部（七十五）台財稅第七五四九四六四號函竟以其行政命令任意嚴加限制，縮小抵減範圍，顯與母法及行政院發布之辦法牴觸，應屬無效。原處分機關、訴願決定機關、再訴願決定機關及行政法院竟均誤以該函認定受託人慶O基金會，轉委託國內、外非經政府核准之研究機構協力研究之行為，資為不准聲請人所支付，應准適用研究費用抵減所得稅額之依據，所持見解顯與行政院發布之生

產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條第八款與獎勵投資條例第三十四條之一規定之本旨不合，從而剝奪納稅義務人抵減營利事業所得稅之權利，侵害聲請人應受憲法第十五條保障之財產權，亦與憲法第十九條所揭示之租稅法律主義有所牴觸。

(二) 財政部函釋違反憲法第二十三條規定：

1 按生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條第八款規定「本辦法所稱研究發展費用，包括.....委託大專校院、研究機構辦理研究工作之費用。」該辦法中並未限制「研究機構」之範圍，故受委託之研究機構雖依從委託人之指示，但仍有自由裁量之權，決定是否轉委託予其他研究機構；且凡屬國內、外研究機構，均應在該辦法所定之「委託研究機構」範疇，此乃為聲請人依法律所應享有營所稅抵減規定之權利，依憲法第二十三條規定，非於法律中明確規定，不得加以限制。

2 按獎勵投資條例第三十四條之一之規定，於立法之初，經由立法院提案說明敘述略以：「今後必須靠提高技術水準來發展工業，繁榮經濟，否則無法在國際上競爭。然技術的升級並非一蹴可幾，必須不斷的透過國外的技術交流，研究發展，才能充實我們本身的技術發展潛力。」(附件七)顯然肯定在研發之過程中，與國外研究機構有委託關係、技術合作或交流，是應有之必然現象。茲財政部七十五年台財稅第七五四九四六四號函竟擅自擴權嚴加限制，並侷限於經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構，顯然與上揭立法原意背道而馳，並欠缺法律明文根據，率以行政命令限制聲請人抵減營利事業所得稅之權利，致各級行政救濟機關誤引作不利於聲請人之決定，不僅聲請人利益因此遭受侵害，且違反應以法律規定人民之權利義務事項者，亦違反憲法第二十三條所揭櫫之法律保留原則，至為灼然。

四、綜上所陳，行政法院八十三年度判字第三五號、第九八四號、第一八〇五號及第二五〇一號判決，適用之財政部 75.08.16 台財稅第七五四九四六四號函釋不當之系爭，應屬牴觸憲法疑義，爰謹聲請 鈞院惠予賜准進行違憲審查，以維護憲法保障人民權益之精神，而彰憲政法治，至感德便。

謹 呈

司法院 公鑒

附件一、訴願決定書、再訴願決定書及行政法院判決各乙份，暨再審判決三份，共六份。

附件二、財政部 75.08.16 台財稅第七五四九四六四號函乙份。

附件三、獎勵投資條例第三十四條之一條文乙份。

附件四、生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條條文乙份。

附件五、慶 O 基金會研究報告書乙份。

附件六、RSO4技術協助合約正約乙份。

附件七、立法院公報第七十三卷第一〇三期院會紀錄第三十一頁乙份。

聲請人：三 O 工業股份有限公司

代表人：黃 O 惠

中華民國八十四年四月十一日

附件一— ( 三)

行 政 法 院 判 決 八十三年度判字第三五號

原 告 三 O 工業股份有限公司

代 表 人 黃 O 惠 住同右

訴訟代理人 張 五 益

被 告 財政部台北市國稅局

右當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服行政院中華民國八十二年八月二十五日台八十二訴字第三〇七七八號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告七十八年度營利事業所得稅結算申報，關於應納稅額之計算，研究發展費用抵減稅額及營業成本項下之修繕費部分，不服被告之初查核定，申請復查，未准變更，原告就應納稅額之計算及研究發展費用抵減稅額部分，提起訴願，財政部訴願決定將原

處分關於應納稅額之計算部分撤銷，由被告另為適法之處分，其餘部分之訴願駁回。原告對研究發展費用抵減稅額部分提起再訴願，又遭決定駁回，遂提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：一、查原告為開發新產品，必須對引擎、車形、安全系統、廢氣排放標準等進行研究，於是委託財團法人慶O工業研究發展基金會（以下簡稱慶O基金會）研究，依契約規定，由慶O基金會提供技術圖面，原型車引擎、引擎測試結果及原型車等文件，並規定所有由慶O基金會設計、發展、完成之原型車及引擎和相關之技術圖面文件，其唯一之工業財產權屬慶O基金會所有，而原告只有使用權，故原告所簽訂委託研究契約，支付研究費用及取得有關製造資料之對象均係慶O基金會，並未委託他人進行研究或支付研究費，且原告所需製造資料，亦只能向慶O基金會取得，無法取自他人，而慶O基金會係經政府核准登記有案之財團法人獨立研究機構，故原告委託慶O基金會研究，並支付研究費，與生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條第八款之規定並無不合，自應准予抵減當年度應納營利事業所得稅額，原處分竟將不相干之國外研究顧問機構及國內浩漢產品設計股份有限公司牽連在一起，否准抵減應納營利事業所得稅額，顯有未合，訴願及再訴願決定遞予維持亦欠允當。二、次查原處分不准抵減應納營利事業所得稅額，無非以慶O基金會無僱用人員實際從事研究，再委託之研究機構亦非屬政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構，與財政部（七十五）台財稅第七五四九四六四號函釋不符為論據，惟查慶O基金會本身即為經政府核准登記有案之財團法人獨立研究機構，無財政部（七十五）台財稅第七五四九四六四號函所稱「所屬研究機構」之問題，至於國外研究顧問機構及國內浩漢產品設計股份有限公司是否為經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構，因其非原告委託研究對象，不應相提並論，故原告委託慶O基金會研究，支付研究費用，與生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條第八款及財政部（七十五）台財稅第七五四九四六四號函之規定無違。其次原告委託慶O基金會研究，其目的在於製造技術資料之取得，至於慶O基金會有無僱用人員，或其再委託之國外研究顧問機構及浩漢產品設計股份有限公司是否經政府核准登記有案之財團法人所屬研究機構，是慶O基金會內部作業，慶O基金會為依法設立之財團法人，有其獨立之法人人格，其如何從事受

託研究計畫之作業，既非原告所能干預，亦非原告所需干預，自與原告申請就支付之研究費用抵減應納營利事業所得稅額無涉。按生產事業之研究發展費用，可否抵減應納營利事業所得稅額，應以其所支付研究費用，與生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法之規定是否相符為斷，不應以受託研究單位之內部作業方式作為准駁之依據。然而原處分、訴願及再訴願決定竟將慶〇基金會內部作業予連在一起，不准原告抵減應納營利事業所得稅額，實有斷章取義張冠李戴之嫌。三、政府為積極推動生產事業從事研究發展以利技術水準之提高，並加強我國產品拓展國際市場之能力，加速工業之升級，乃於獎勵投資條例增訂生產事業研究發展費用抵減營利事業所得稅之規定，並由行政院訂頒「生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法」獎勵生產事業從事研究，而財政部（七十五）台財稅第七五四九四六四號函釋，旨在規範生產事業實際從事研究，以防杜虛偽不實，投機取巧，而闡釋研究機構之範圍。按原告確有委託慶〇基金會進行研究，而慶〇基金會係財團法人之獨立研究機構，已就原告委託事項進行研究，將研究報告送交原告，足證系爭之研究發展費用並無虛偽不實情事。再者，據悉慶〇基金會接受原告委託後再與他人訂定技術合約協助研究，而所支付之研究費用亦經該管稽徵機關所認定，又能將研究報告送交原告，即與慶〇基金會僱用人員，進行研究並無兩樣。故原告委託慶〇基金會研究，與生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法，及財政部（七十五）台財稅第七五四九四六四號函並無不合。四、綜上所陳，原告委託經政府核准登記有案之財團法人研究機構之慶〇基金會研究，支付研究費用，與法並無不合，原處分不准抵減應納營利事業所得稅額，訴願及再訴願決定遞予維持均有違誤，敬請准為言詞陳述及將原處分、原決定一併撤銷，以昭公允等語。被告答辯意旨略謂：按「生產事業申報年度之研究發展費用，超過以往五年度最高支出之金額者，其超出部分百分之二十得抵減當年度應納營利事業所得稅額。但每年抵減金額，不得高於當年度營利事業所得額百分之五十。當年度應納營利事業所得稅額不足抵減時，得在以後五年度應納營利事業所得稅額中抵減之。前項研究發展費用抵減之適用範圍，由行政院定之。」為當時獎勵投資條例第三十四條之一所明定。又當時生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條規定，該辦法所稱研究發展費用，包括生產事業為研究新產品、改進生產管理技術、改善製程、節約能源、防治污染之研究及產品市場調查所支



出之費用，其中第八款為委託大專院校、研究機構辦理研究工作之費用；而該款所稱之研究機構，係指經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構而言，復經財政部七十五年八月十六日台財稅字第七五四九四六四號函釋明。慶○基金會對原告委託之研究計畫，既未自身從事研究，其再委託之研究機構亦非屬政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構，則原告本期支付予慶○基金會之委託研究費六七、一〇七、七〇四元，被告未准抵減稅額，揆諸首揭說明，並無不合，敬請判決駁回原告之訴等語。

#### 理 由

按「生產事業申報年度之研究發展費用，超過以往五年度最高支出之金額者，其超出部分百分之二十得抵減當年度應納營利事業所得稅額。但每年抵減金額，不得高於當年度營利事業所得額百分之五十。當年度應納營利事業所得稅額不足抵減時，得在以後五年度應納營利事業所得稅額中抵減之。前項研究發展費用抵減之適用範圍，由行政院定之。」為獎勵投資條例第三十四條之一（七十六年一月二十六日修正公布）所明定。而當時生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條規定，該辦法所稱研究發展費用，包括生產事業為研究新產品、改進生產管理技術、改善製程、節約能源、防治污染之研究及產品市場調查所支出之費用，其中第八款為委託大專院校、研究機構辦理研究工作之費用；而該款所稱之研究機構，係指經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構而言，復由財政部以 75.08.16 台財稅字第七五四九四六四號函予以釋明。經核上開函釋內容與首開法條意旨相符。本件原告七十八年度營利事業所得稅結算申報研究費新台幣（下同）四九三、二五五、一六四元，抵減稅額三五、三三九、八九六元，被告初查以其委託研究費中支付與財團法人慶○基金會之八七、八五三、六四九元，其中二〇、七四五、九四五元部分，因慶○基金會之專案研究本期尚未完成，應予轉列為預付費用，其餘之六七、一〇七、七〇四元部分，因慶○基金會本身並未僱用人員，亦未實際從事研究，其委託之國外研究顧問機構及國內浩漢產品設計股份有限公司，均非屬財政部台財稅字第七五四九四六四號函所稱之經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構，該部分金額雖應予列支，但不得適用獎勵投資條例第三十四條之一抵減稅額之規定，因而核定原告七十八年度得抵減稅額之研究費為四〇五、四〇一、五一五元，而其以往五年度研究費最高支出金額為三一六、五五五、六八四元，本期超過部分為八

八、八四五、八三一元，其中百分之二十計一七、七六九、一六六元准予抵減稅額。原告不服，循序提起行政訴訟，主張其係以製造汽車為業，為發展新產品，乃對汽機車之引擎、車形、安全系統委託慶〇基金會進行研究，其所支付之研究費用與獎勵投資條例及當時生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法之規定並無不符，至慶〇基金會內部之組織如何？如何研究？非原告所能過問；況法令亦未禁止轉託研究，豈能以此作為不准抵減之依據等語。惟查財政部台財稅字第七五四九四六四號函既就生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法第二條第八款所稱之研究機構為明確之釋示，原告委託研究之慶〇基金會雖係經政府核准登記有案之財團法人，但該基金會並未僱用人員，亦未實際從事研究，其所委託之國外研究顧問機構及國內浩漢產品設計股份有限公司，復均非經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構，則被告未准原告本期支付與慶〇基金會之委託研究費六七、一〇七、七〇四元抵減稅額，即非無據。且本件事實明確，無由原告為言詞陳述之必要，從而原處分揆諸首開法令規定及說明並無違誤，一再訴願決定遞予維持，均無不合，原告起訴論旨，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。

中華民國八十三年一月十三日

( 本聲請書其餘附件略 )