

## 達○航運股份有限公司(代表人蕭山○)聲請書

茲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，並將有關事項敘明如下。

### 一、聲請解釋憲法之目的

財政部六十四年三月五日台財稅第三一六一三號函(以下簡稱財政部六十四年解釋函)，限縮母法獎勵投資條例第六條第二項及其施行細則第十一條第一項第二款規定之適用，違反憲法第十九條租稅法律主義，應屬無效，不得援用。

### 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：

1. 聲請人於民國八十三年七月十一日依照行為時獎勵投資條例第六條第二項(條文如附件一)及其施行細則第十一條第一項第二款(條文如附件二)規定，申請就新增設備泰和輪(貨船)之業務所得額，免徵營利事業所得稅四年，申請書如附件三。
2. 按財政部賦稅署台稅一發第八三○八九八三三六號函(影本如附件四)及行政法院八十六年度判字第二二○四號判決(影本如附件五)否准聲請人免徵營利事業所得稅四年，其主要理由為：依照財政部六十四年三月五日台財稅第三一六一三號函(以下簡稱財政部六十四年解釋函)規定：生產事業依獎勵投資條例第六條第二項規定申請獎勵，應在擴

展之新增設備開始作業或提供勞務以前辦妥增資變更登記申請手續，始得享受獎勵待遇。而聲請人向經濟部申請增資變更登記之日期為八十二年十月十五日，在增資擴展設備開始提供勞務日期八十二年十月八日之後，認為與財政部六十四年函釋規定不符(相差七日)(詳附件六)。但財政部六十四年解釋函所定條件卻為獎勵投資條例第六條第二項及其施行細則第十一條第一項第二款所無，顯係不當限縮母法規定之適用，有違憲法第十九條人民依法納稅義務之規定。

(二)所經過之訴訟程序：

聲請人就本案曾依序申請復查，提起訴願及再訴願，並就再訴願不服提起行政訴訟，經行政法院判決駁回，有確定之終局判決書(附件五)影本可稽。

(三)確定終局裁判所適用之法律或命令之名稱及內容：

確定終局裁判所適用之命令為「財政部六十四年三月五日台財稅第三一六一三號函」，其規定內容為：生產事業依獎勵投資條例第六條第二項規定申請獎勵，應在擴展之新增設備開始作業或提供勞務以前辦妥增資變更登記申請手續，始得享受獎勵待遇。

(四)有關機關處理本案之主要文件及說明：

1. 財政部訴願決定書，駁回訴願之請求(附件十三、十四)。
2. 行政院再訴願決定書，駁回再訴願之請求(附件十五、十六)。

3. 行政法院判決，原告之訴駁回(附件五)。

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)對於確定終局裁判所適用之法條或命令，發生有牴觸憲法之疑義之內容：

人民依法律得享有之租稅減免，租稅機關如以該法律所無規定之條件之行政命令限縮人民原得享有之租稅減免之權利，是否即為以行政命令課徵人民之稅賦，而與憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」之規定牴觸。

(二)聲請人對於前項疑義所持之見解：

1. 財政部六十四年解釋函係以行政命令限縮母法(獎勵投資條例)之適用，違反憲法第十九條租稅法律主義。因為：

(1)按行為時獎勵投資條例第六條條文(詳附件一)，並無「……申請獎勵，應在擴展之新增設備開始作業或提供勞務以前辦妥增資變更登記申請手續，始得享受獎勵待遇。」等意旨之字句。

(2)再查，獎勵投資條例施行細則第十條第二項雖有：「所稱『增資擴展』，係指增加資本擴展設備並依公司法規定辦妥增資手續……」云云之規定。但根據實務上之認知，上述「辦妥增資手續」之時限，並非財政部六十四年解釋函所指之「新增設備開始作業以前」，而係同細則第十一條第一項第二款之「新增設備開始作業之次日起一年內」。此蓋辦妥增資手續之目的，在於取得「增資後股份

有限公司執照」，作為向財政部申請免稅之首項文件(條文內容，詳前附件二)。本案聲請人辦妥增資手續之日期為民國八十二年十一月五日(詳附件七)，距離「新增設備開始作業之次日起一年內」之期限，即民國八十三年十月八日，提前甚多，故符合該細則之規定。

- (3)鈞院釋字第四一五號解釋(詳附件八)：行政命令或子法增設額外要件，限縮母法之適用者，有違憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用。本案財政部六十四年解釋函即屬增設申請免稅之要件，限縮母法獎勵投資條例之適用，自不得援用。

2. 財政部六十四年解釋函誤認「增資變更登記申請日」為增資行為之生效日：

- (1)經濟部七十六年七月二十三日商三六一五三號函釋：「按股份有限公司之股東名簿應記載各股東之本名或名稱、住所或居所(公司法第一百六十九條第一項第一款)，且其轉讓非將受讓人之本名或名稱、住所或居所，記載於公司之股東名簿，不得以其轉讓對抗公司(公司法第一百六十五條第一項)，是以，凡於股東名簿登記為股東者，即得主張其有股東之資格而行使其表決權。」(詳附件九)
- (2)本案依聲請人民國八十二年九月十七日董事會會議紀錄(詳附件十)，討論事項第一案說明記載：「增資發行之新股配發除權及增資基準日訂為十月一日，並按當日股東名簿之股東及持有股份比

例，每三十七股配發一股。」換言之，在民國八十二年十月一日，聲請人之股東名簿已登記各股東持有股數均增加了三十七分之一，依據經濟部前揭函釋，聲請人公司增資行為之法律效果當然已經發生，與「增資變更登記申請日」究係十月七日(即新增輪船開始作業日十月八日之前一日)或十月十五日並無關聯。

3. 財政部六十四年解釋函限縮公司變更登記之法定準備期間，造成窒礙難行：

(1) 依公司法第四百二十二條規定，股份有限公司發行新股登記之準備期間為每次發行新股結束後「十五日內」(詳附件十一)。查公司變更登記之準備期間之所以需要十五日之理由為：申請增資變更登記所需文件繁多，其中增資基準日之資產負債表及增資基準日前一日之試算表兩項，因須辦妥從一月一日起至增資基準日(本案為九個月)之結帳工作，方能產生該兩項報表。實務上十五日已甚緊迫，如再縮短，更是窒礙難行。

(2) 本案根據聲請人與船主(賣方)之買賣合約(詳附件十二)第十九條規定，交船日係由賣方決定，其交船之彈性日期為自民國八十二年十月一日起至十二月十日止。本案聲請人之增資基準日早在九月十七日之董事會便已決定為十月一日，若賣方也要求在十月一日交船(由於標的物是舊船，所以交船日即為開始作業日)，則因聲請人絕不可能在

九月三十日前提出增資變更登記申請，依照財政部六十四年解釋函之規定，聲請人絕不可能有享受免稅優惠之機會。因此，財政部六十四年解釋函不當限縮母法獎勵投資條例規定之適用乙節，已嚴重剝奪投資人享受免稅之權益。

#### 四、相關文件

除前述二、(四)所述文件列為附件十三至十六外，茲依前文再提呈左列文件十二項，均為影本各乙份：

附件一、獎勵投資條例第六條條文。

附件二、獎勵投資條例施行細則第十一條條文。

附件三、營利事業增資擴展設備申請獎勵免徵營利事業所得稅申請書。

附件四、財政部賦稅署台稅一發第八三〇八九八三三六號函。

附件五、行政院八十六年度判字第二二〇四號判決。

附件六、財政部六十四年三月五日台財稅第三一六一三號函。

附件七、增資後公司執照影本。

附件八、司法院釋字第四一五號解釋。

附件九、經濟部七十六年七月二十三日商三六一五三號函。

附件十、民國八十二年九月十七日董事會會議紀錄。

附件十一、公司法第四百二十二條條文。

附件十二、泰和輪買賣合約。

此 致

司 法 院

聲 請 人：達○航運股份有限公司

代 表 人：蕭○山

代 理 人：施智謀律師

陳秋芳會計師

中 華 民 國 八 十 七 年 十 月 八 日

(附件五)

行 政 法 院 判 決 八十六年度判字第二二○四號

原 告 達○航運股份有限公司

代 表 人 蕭 ○ 山

訴訟代理人 鄭 義 鈴

被 告 財 政 部

上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八十六年四月十八日台八十六訴字第一五三八五號再訴願決定，提起再訴願決定，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

原告因增資擴展擬自巴西購入散裝船，預定民國(以下同)八十年十二月間於台灣交船，乃依當時獎勵投資條例規定，於七十九年十二月二十日向事業主管機關交通部申請，經該部七十九年十二月二十九日以交航(七九)字第○四二○八八號函同意備查。嗣後並經交通部於八十三年四月二十日以交會(八三)字第○一一八八二一一號證明書證明原告增資擴展購置泰和輪提供勞務日期為八十二年十月八日，符

合當時獎勵投資條例第三條第一項第八款、第六條第二項第一款及第十四條等有關規定。原告據於八十三年七月十二日以其增資擴充新購買之泰和輪業於八十二年十月八日實際開始提供勞務，依據當時獎勵投資條例第六條第二項及其施行細則第十一條第一項第二款規定，應就新增提供勞務設備泰和輪之業務所得額，免徵營利事業所得稅四年云云，向被告申請核定其八十一年度盈餘轉增資擴充提供勞務設備之新增所得，連續四年免徵營利事業所得稅。經被告所屬賦稅署以八十三年八月十三日台稅一發字第八三〇八九八三三六號函，否准所請。原告向被告提起訴願，經遭駁回，訴經行政院台八十五訴字第〇八五五九號再訴願決定，以本案為被告職掌之事項，被告所屬賦稅署以前函否准所請，即有未合，乃將原決定及原處分均撤銷，由被告另為適法之處分。案經被告重為處分，以八十五年五月六日台財稅字第八五一〇九二四四七號函，仍否准所請。原告不服，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨略謂：一、依獎勵投資條例第六條第二項之規定，關於投資及增資之獎勵，只要係經增資擴展提供生產或勞務設備達到規定標準者，即得適用前揭條文所規定之獎勵。但欲申請享有連續四年免徵營利事業所得稅，其構成要件可分為實體及程序兩種，其他尚無任何要件。茲分述如下：實體要件有四：（一）申請須為符合獎勵投資條例第三條獎勵類目及標準之生產事業。（二）申請人須有增資之事實。（三）申請人須有擴展供生產或提供勞務之設備。（四）擴展之

設備須為獨立生產或服務單位之主要生產或服務設備。程序要件有二：(一)申請人須於新增設備開始作業或開始提供勞務之次日起一年內提出申請。(二)須檢具施行細則第十一條第一項第二款所規定之證明文件。本案原告完全符合前述之要件，應可享有前揭條文所賦予連續四年免徵營利事業所得稅之獎勵，殆無疑義。二、依中央法規標準法第二條之規定，法律得定名為法、律、條例或通則，故獎勵投資條例為法律應無疑義。同法第五條第一項第一款及第二款之規定，有關憲法或法律有明文規定或有關於人民之權利義務者，應以法律定之。再依同法第六條須以法律規定之事項，不得以命令定之。而憲法第十九條之規定，人民有依法律納稅之義務，簡言之，欲要人民繳納稅捐必須有法律之規定，故本案依獎勵投資條例第六條及其施行細則第十一條第一項第二款之規定應可適用四年免稅之規定無誤。然則，被告及原決定機關卻以財政部六十四年三月五日台財稅第三一六一三號函，認為應先辦理增資之變更登記手續再提供勞務，並指稱增資基準日為申請增資之日，而對本案作駁回之處分，殊不知前揭解釋函令顯已過分擴張依獎勵投資條例第六條及其施行細則第十一條第一項第二款規定之原意，現就該規定茲論述如下：(一)依憲法第十九條、中央法規標準法第五條及第六條之規定，有關於人民納稅之義務，應以法律定之。而解釋函令非屬法律，故不得以解釋函令來規範人民之納稅義務，應不待言。而前揭函卻逾越母法之規定訂定先辦理變更登記再提供勞務之規定，顯然此函令已對母法作了目的性之限縮，已嚴重違反憲法第一百七十二條之規定，此解釋函令應

為無效，自不待言。(二)獎勵投資條例第六條及其施行細則第十一條第一項第二款所規定的實質及程序要件中，並未包含應先辦理增資之變更登記手續後再提供勞務此要件。財政部六十四年三月五日台財稅第三一六一三號函，須先辦理增資之變更登記手續再為勞務之提供，始得享受獎勵投資之優惠待遇，不無違反中央法規標準法第五條及第六條之規定，以此解釋函令規範人民權利義務之嫌，係違反憲法第十九條以法律規定人民納稅義務之規定，前揭解釋函令因違憲故屬無效之解釋函令，應無疑義。(三)依公司法第十二條之規定，公司增資須變更章程，而增資變更登記僅屬對抗效力，一般係經股東會決議通過即生效力，但為杜絕增資事實有無之爭議，依獎勵投資條例施行細則第十條第二項規定，增資擴展係指增加資本擴展設備並依公司法規定辦妥增資手續者，於此條中亦無須先辦妥增資登記，始得提供勞務之意。至此財政部前揭函令似乎過分擴張母法之意，故實難謂之為合法。(四)法律有關程序之訂定，一般皆訂於施行細則中，然關於獎勵投資條例第六條程序之規定，係規定於獎勵投資條例施行細則第十一條中，該條中並無須先辦妥增資登記，始得提供勞務之規定，僅有新增設備開始作業或開始提供勞務之次日起，一年內提出申請之規定，故於此部分立法院並未有須先辦妥增資登記，始得提供勞務之規定，財政部又如何能以解釋函令之形式而為更嚴厲的規範，雖財政部解說前揭函令係較之前實務上須辦理完竣後之規定為寬鬆，但仍有限縮母法之規定，且又違反憲法及中央法規標準法之規定至為明顯，依違法之命令所為之行政處分亦難謂之合法。(五)就依

法行政原則中之法律保留原則，就干涉行政方面有關侵害人民權利或負擔不利益義務之情形，須有法律之根據才得自由為之。而主管機關所訂定之施行細則，僅能就實施母法有關之事項而為規定。就前述觀之，實施母法有關之事項應於施行細則中訂定，根據獎勵投資條例第六條及其施行細則之規定，並沒有須先辦妥增資登記，始得提供勞務之規定，而財政部卻逾越母法之規定於解釋函令中規定，顯然有違反依法行政原則之嫌。三、就獎勵投資條例所定之意旨係為加速經濟發展，且在該法第二條明定本法未規定者應適用最有利於投資人之法律，可見此條例係為促進國家經濟發展而放寬人民徵納之規定，故皆立於對投資人有利之論點來制定，況且基於實務上運作之便利或經濟快速之發展，於作業之次序上會有所不同，然就財政部前揭函之意旨，有違反前揭法之立法精神並限縮人民權利之嫌。再就實質課稅原則言，本案實質上確有擴充及增資之事宜，就法律重實質不重形式，業已符合實質課稅原則之意旨，自不待言。再則，實務上一般皆以資本轉換日為增資基準日，然被告及原決定機關均以前揭之解釋函令即將其解釋應以申請日為基準日，此實與實務上嚴重的脫節，而使法令窒礙難行，空有法令之規定而難以適用，顯有無法反應實務之弊端。四、綜上所陳，本案原處分及訴願、再訴願決定均未查明事實及對法令有所誤解，於此顯有違誤，自難令人甘服。請將再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷，用保原告之合法權益等語。

被告答辯意旨略謂：一、查依獎勵投資條例施行細則第十條第二項規定，所稱「增資擴展」係指增加資本擴展設備，

並依公司法規定辦妥增資手續。又本部六十四年三月五日台財稅第三一六一三號函釋規定，生產事業依獎勵投資條例第六條第二項規定申請獎勵，應在擴展之新增設備開始作業或提供勞務以前，辦妥增資變更登記申請手續。惟生產事業已提出增資變更登記之申請，如因主管機關核准需時，必須先行利用新增設備開始作業或提供勞務者，仍得申請享受獎勵待遇。查原告向經濟部申請增資變更登記日期為八十二年十月十五日，係在其增資擴展設備開始提供勞務日期八十二年十月八日之後，核與上開函釋規定不符，否准原告之申請，應無不合。二、又查交通部於八十二年八月十九日以交航(82)字第○三二○○一號函即同意原告購買泰和輪，其本應積極辦理增資、購船等事宜。惟該公司遲至八十二年十月十五日，於增資擴展開始作業日期後，始提出申請增資變更登記，似屬該公司之疏忽。三、本案類似情形，前經行政院六十八年八月十日六十八年度判字第四九○號及七十二年二月四日七十二年度判字第一三二號判決，生產事業新增設備開始提供勞務，既在申請增資變更登記之前，財政部依獎勵投資條例施行細則第十條及財政部六十四年三月五日(64)台財稅第三一六一三號函釋規定否准免稅申請，並無不當。綜上論述，原處分及所為復查、訴願及再訴願決定並無違誤，請判決駁回原告之訴等語。

#### 理 由

按「合於第三條獎勵類目及標準之生產事業，經增資擴展供生產或提供勞務之設備者，及合於同條獎勵類目之生產事業，經增資擴展供生產或提供勞務之設備，達到規定之獎

勵標準者，得就左列獎勵擇一適用。但擇定後不得變更：一、自新增設備開始作業或開始提供勞務之日起，連續四年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。」為當時獎勵投資條例第六條第二項第一款前段所規定。所稱「增資擴展」，係指增加資本擴展設備並依公司法規定辦妥增資手續者，其擴展供生產或提供勞務設備之價值超過其增加資本額者，並應以投資計畫先送請事業主管機關及財政部核准。增資擴展選定免徵營利事業所得稅四年者，應於其新增設備開始作業或開始提供勞務之次日起一年內檢齊增資前後股份有限公司執照影本、增資前後營利事業登記證影本、增資擴展前後工廠登記證或小型工業許可證影本、事業主管機關審核符合獎勵類目及獎勵標準之審核證明書、事業主管機關查核證明之新增生產設備清單及事業主管機關發給新增設備開始作業或開始提供勞務之日期證明向財政部申請核定之，復為同條例施行細則第十條第二項及第十一條第一項第二款所明定。又生產事業依當時獎勵投資條例第六條第二項規定申請獎勵，應在擴展之新增設備開始作業或提供勞務以前辦妥增資變更登記申請手續，生產事業已提出增資變更登記之申請，如因主管機關核准需時，必須先行利用新增設備開始作業或提供勞務者，仍得申請享受獎勵待遇，復為財政部六十四年三月五日台財稅字第三一六一三號函釋有案。本件被告就原告向被告申請核定其八十一年度盈餘轉增資擴充提供勞務設備之新增所得，連續四年免徵營利事業所得稅一案，於八十五年五月六日以台財稅字第八五一〇九二四四七號函復略以原告向經濟部申請增資變更登記之日期，經經濟部商業司八

十三年八月四日經台商(一)發字第二一四二一一號函查復為八十二年十月十五日，在增資擴展設備開始提供勞務日期八十二年十月八日之後，與財政部前揭六十四年三月五日台財稅字第三一六一三號函釋不符，乃否准所請，揆諸前揭規定及說明，並無不合。原告主張依當時獎勵投資條例第六條第二項及其施行細則第十一條第一項第二款規定，並無增資手續之辦理須先於擴展設備開始作業或提供勞務之意，財政部六十四年三月五日台財稅字第三一六一三號函釋曲解母法原意，不無違反中央法規標準法第五條及第六條之規定，以此解釋函令規範人民權利義務之嫌，此係違反憲法第十九條以法律規定人民納稅義務之規定，前揭解釋函令因違憲故屬無效云云。本件交通部於八十二年八月十九日以交航(82)字第○三二○○一號函，即同意原告購買泰和輪，其本應積極辦理增資、購船等事宜，其遲至八十二年十月十五日始提出申請增資變更登記，係原告怠於申請增資變更登記致影響其免稅權利，又當時獎勵投資條例所稱之「增資擴展」，依其施行細則第十條第二項規定係指增加資本擴展設備並依公司法辦妥增資手續者而言，而公司增加資本必須變更章程，並向主管機關申請登記，則增資是否屬實，應以向主管機關辦妥增資登記為準，而財政部為顧慮主管機關核准需時以致影響投資人權益，更以六十四年三月五日台財稅字第三一六一三號函釋如生產事業向主管機關提出增資變更登記之申請在提供勞務之前，縱登記在後，亦准予申請獎勵免稅，尤屬從寬之措施。財政部關於已申請增資登記而先行利用新增設備作業或提供勞務者仍受獎勵免稅之前揭六十四年三月

五日台財稅字第三一六一三號函釋，乃係基於中央財稅主管機關職權對於當時獎勵投資條例第六條第二項規定所作之解釋，符合立法意旨，自無與當時獎勵投資條例第六條第二項及其施行細則第十一條第一項第二款規定抵觸之情事，亦尚難謂與中央法規標準法第五條、第六條及憲法第十九條規定有違而謂之無效，況原告在前之另訴願程序中亦主張：「查獎勵投資條例第六條第二項所稱『增資擴展』乙節，在法理上應解釋為『增資在先，擴展在後』，殆無疑義。本案擴展設備開始提供勞務日(以下簡稱開始作業日)業經交通部證明為八十二年十月八日，亦無疑義。但『增資基準日』之認定，則有下列三種不同基準……」等語，則原告上開主張係其一己法律見解之歧異，尚不足採。綜上所述，原告所訴，核無可採，一再訴願決定，遞予維持原處分，均無不合，原告起訴意旨，難謂有理，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 六 年 九 月 五 日  
(本聲請書其餘附件略)