最 高 行 政 法 院 裁 定

108年度裁字第53號

上　訴　人　日月光半導體製造股份有限公司
代　表　人　張虔生
訴訟代理人　李佳育　律師
被 上訴 人　財政部高雄國稅局
代　表　人　洪吉山

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年11月14日高雄高等行政法院107年度訴字第286號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；依同法第243條第2項規定，判決有該條項所列各款情形之一者，為當然違背法令。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為同法第244條第1項第4款及第2項所明定。且依同法第307條之1準用民事訴訟法第470條第2項第1款、第2款規定，上訴理由應表明原判決所違背之法令及其具體內容，暨依訴訟資料合於該違背法令之具體事實。是當事人提起上訴，如以原判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原判決有行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀應揭示合於該條款之具體事實。上訴狀或理由書如未依上述方法表明，或其所表明者顯與上開法條規定之違背法令情形不相合時，即難認為已合法表明上訴理由，其上訴自非合法。

二、緣上訴人民國103年度營利事業所得稅結算申報，列報依法律規定之投資抵減稅額，本年度准予抵減稅額新臺幣（下同

）328,865,189元，經被上訴人初查以上訴人103年度公司研究發展活動事實認定之申請，經經濟部工業局（下稱工業局）審核認其不符申請資格條件而無法受理，乃否准認列適用產業創新條例第10條規定之投資抵減稅額189,944,081元，嗣上訴人主張改以廢止前促進產業升級條例第6條，本年度為最後抵減年度之尚未抵減稅額21,031,058元抵減，被上訴人乃核定依法律規定之投資抵減稅額本年度准予抵減稅額159,952,166元。上訴人不服，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。

三、上訴意旨雖主張：㈠按投資抵減案件，乃係由納稅義務人先向工業局提案申請投資抵減認定，嗣由工業局將審定結果通知被上訴人，始由被上訴人依審定結果核定可抵減之稅額與應納稅額。是以，被上訴人於收受工業局對於納稅義務人投資抵減申請案之審定結果前，顯不得斷然對納稅義務人所申報之投資抵減稅額進行剔除，否則被上訴人不僅係替代工業局而自行就投資抵減申請案做成全數否准之認定結果，紊亂投資抵減程序中，工業局與被上訴人間各自被賦予之職務，更是侵害納稅義務人尚未確定喪失之抵稅利益。承上，被上訴人所作之核定處分既是基於工業局之審定結果而來，而工業局之審定結果嗣後被撤銷確定，依行政程序法第118條本文規定，將產生「溯及既往失效」之效果。換言之，屬於前階段處分之工業局審定結果既被法院判決撤銷確定，屬後階段處分之被上訴人核定處分，其構成要件即有所欠缺，自當一併予以撤銷（甚或是認定原處分無效），始稱適法。況且，此時該工業局之審定結果係自始不存在，實與被上訴人「尚未收到工業局之審定結果前」之狀態相同，則被上訴人既不得於收到工業局新作成之處分前擅為剔除上訴人申報之投資抵減稅額，自應先撤銷原先之核定處分，並於收到工業局新作成之審定結果後，再重新作成核課處分。核駁處分已為臺北高等行政法院105年度訴字第1845號判決撤銷，嗣經上訴人與訴外人工業局均對之提起上訴後，本院107年度判字

第693號判決仍維持該判決中「廢棄原處分（註：即核駁處分）與訴願決定」此項主文，顯見核駁處分已被撤銷確定。依上所述，原處分、復查決定與訴願決定之構成要件顯然均有所欠缺，自當予以撤銷（甚或是認定為無效），並命被上訴人於收到工業局新作成之審定結果後，再重行核定，始稱適法。是以，原判決既認「核駁處分為本件原處分核駁之基礎」，則於核駁處分經行政救濟程序被撤銷確定時，原處分已失其原先否准上訴人申報之依據，則被上訴人現又是憑何否准上訴人之申報？原處分顯無繼續維持之理由，益彰原判決認「仍需待工業局重為准駁處分後，稽徵機關始得據該准駁處分審認原告所列報之投資抵減稅額是否合法」而認仍應維持乙節，違反論理法則，並構成理由矛盾，而有判決違背法令之違誤。㈡本件所涉者既為103年度之營利事業所得稅，而上訴人亦於規定期間（即104年5月底）內進行申報，則被上訴人至遲得於109年5月底前依法向上訴人核課。再者，上訴人與工業局間就核駁處分之行政救濟程序已告確定，被上訴人依法仍有超過1年以上之時間可得核課，殊無核課期間即將屆滿，不得不允許被上訴人進行核課之情事（上訴人亦否認得採行此種做法，詳後述），是本件顯無原判決所言「若未於法定期間內核課，將損及國庫稅收」之情形。其次，由稅捐稽徵法第21條第1項第1款及第22條第1款規定可知，國家之課稅權並非當然高於人民財產權，更非永久有效，乃設有核課期間；而當納稅義務人完成申報義務，此後僅剩稅捐稽徵機關與協力機關間協調作業，若稅捐稽徵機關因協調不當或協力機關之處分或決定經行政救濟被撤銷，致逾期間仍無法核定應課稅額，亦不得再對納稅義務人核課。職是之故，在多階段（核課）處分之情形中，行政機關彼此互負協力義務，若稽徵機關因前處分機關之故，致未能於法定期限內核課，此時課稅權無法行使之不利益，自當由該等行政機關自行承擔。否則，原判決所言等同允許稽徵機關「為避免核課期間屆滿，縱未收到前處分機關之決定而欠缺核課之

基礎時，仍得做成顯非適法之核課處分」，此舉豈又符合行政機關依法行政之誡命要求？縱使稽徵機關嗣後仍應依稅捐稽徵法第28條第2項規定更正退稅，但納稅義務人已因稅捐稽徵機關之不當核課處分而被迫進行行政救濟，此間所耗費之時間與成本，又豈是稽徵機關依稅捐稽徵法第28條第3項規定補計利息所能充分填補？顯見原判決所述，殊非確論，構成適用法規不當之違誤。㈢103年6月18日修正發布產業創新條例（下稱103年產業創新條例）第10條第1項規定後，財政部即對外表示「基於法律不溯及既往原則，違章行為發生日在今年6月20日以後者，才須適用新法」，明白揭示該修正條文不溯及適用生效日前之違規事件，工商時報隨即於翌日（6月19日）刊出報導。換言之，財政部係認103年產業創新條例第10條第1項規定不應溯及適用，故而發生於000年0月00日前之違章事件（如K7廠事件），不應納入103年產業創新條例第10條第1項規定之「最近3年內違反環境保護相關法律且情節重大」之消極資格要件範圍內，而103年12月19日修正之公司研究發展支出適用投資抵減辦法（新名稱：公司或有限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法，下稱研發投抵辦法）第2條之1第2款所定之「最近3年內違反環境保護相關法律且情節重大」，既是基於103年產業創新條例第10條第1項規定而來，解釋上自應採取相同之認定標準而排除K7廠事件。被上訴人為財政部之下級機關，於財政部明確作成上開法規適用之解釋下，卻在核駁處分明顯違背上級機關之解釋時，未拒絕採用，反而仍依之進行核定、做成原處分等，是被上訴人於做成之原處分本身適法性即屬有疑，原判決卻無視此節，亦未詳予說明被上訴人為何得以違反上級機關解釋之情形下，即逕稱被上訴人依核駁處分做成原處分，於法並無不合云云，當有判決理由不備之違誤等語。

四、惟查原判決理由已論明：㈠上訴人103年度營利事業所得稅申報，列報依法律規定之投資抵減稅額328,865,189元，惟其中適用產業創新條例第10條規定以103年度公司研究發展

支出抵減103年度營利事業所得稅額189,944,081元部分，依研發投抵辦法第12條第1項規定，需經中央主管機關（即工業局）審查認定其當年度研究發展活動符合第2條、第2條之1及第3條規定，始得適用投資抵減之獎勵，再由稅捐稽徵機關依審查意見及檢附與申請適用投資抵減之支出項目相關文件核定其投資抵減稅額，然上訴人並未取得工業局核准其適用投資抵減獎勵之資格，此有工業局105年3月15日工電字第10500205631號函在卷可參，足認上訴人並不符合研發投抵辦法規定之投資抵減獎勵資格，是被上訴人以上訴人並未取得投資抵減之資格，據以否准上訴人列報適用產業創新條例第10條規定之投資抵減稅額189,944,081元，並核定其營利事業所得稅申報准予抵減之投資抵減稅額為159,952,166元（申報328,865,189元－否准認列189,944,081元＋核定增加21,031,058元），即無不合。依行政程序法第110條第3項規定可知，工業局所為之行政處分（先前行政處分）既尚未經撤銷，自仍具有存續力及構成要件效力，並得為本件原處分（後行政處分）核駁之基礎；且有效之先前行政處分成為後行政處分之構成要件事實之一部分時，則該先前之行政處分因其存續力而產生構成要件效力。當事人如以後行政處分為訴訟客體，而非以有效之先前行政處分為訴訟客體，提起行政訴訟時，行政法院於撤銷訴訟雖有權對行政處分為適法性審查，惟審查對象僅限於作為本次撤銷訴訟程序標的之行政處分（後行政處分），則該先前行政處分之實質合法性，並非該受訴行政法院審理之範圍（本院104年度判字第382號判決意旨參照）。原審自無從對工業局核駁處分之合法性為實質審理，並據此判斷本件行政處分之適法性。況依工業局前揭函說明三所載，倘高雄市政府環境保護局裁處書經行政救濟程序撤銷，工業局將依行政程序法及研發投抵辦法相關規定，重新認定上訴人申請資格，並依規定補送103年度研究發展活動審認結果予稅捐稽徵機關等語可知，縱前行政處分最終經行政救濟程序撤銷，並不表示上訴人即當然具有投資

抵減獎勵之資格，仍需待工業局重為准駁處分後，稽徵機關始得據該准駁處分審認上訴人列報之投資抵減稅額是否合法。㈡依行政訴訟法第177條第2項規定，行政法院知有其他行政爭訟牽涉行政訴訟之裁判時，是否以裁定停止訴訟程序，法條既是規定「得」以裁定停止訴訟程序，而非如同條第1項係規定「應」以裁定停止訴訟程序，故行政法院就是否停止訴訟程序，係具有裁量權，並非一律應裁定停止訴訟程序。上訴人申請以103年度投資於研發活動之支出費用抵減103年度營利事業所得稅，其中列報之投資抵減稅額189,944,081元，因未取得工業局認定其103年度研究發展活動符合申請投資抵減獎勵之資格，經被上訴人以工業局之行政處分迄今無經撤銷或廢止之情事，其效力仍繼續存在，上訴人未檢附工業局核准申請函，與法規範不符，予以否准認列投資抵減稅額，已如前述，則本件准予抵減之稅額固涉及上訴人與工業局間之行政訴訟事件，惟其彼此間不具本案與先決關係，僅互有牽涉，縱工業局之核駁處分遭撤銷，亦不表示上訴人於本案即當然具有申請投資抵減獎勵之資格，此參上訴人與工業局間行政訴訟案件經臺北高等行政法院以105年度訴字第1845號判決以「對於依該辦法規定申請適用研究發展投資抵減之公司，尚規定應具備研發能力，及所從事研究發展活動，應具有高度創新之資格條件，上訴人是否符合該款規定，尚未經被上訴人審查，則被上訴人應否作成上訴人符合申請適用研究發展投資抵減資格條件之行政處分，事證仍非明確，上訴人另請求判決被上訴人應認定上訴人符合公司研究發展支出適用投資抵減辦法之申請資格條件，及將其103年度研究發展活動之審查認定結果，送交高雄國稅局核定投資抵減稅額之行政處分，尚未達全部有理由之程度，……」可明，行政法院自得視個案決定有無裁定停止訴訟之必要。又稅捐稽徵法對於稅捐之核課期間設有限制規定，若未於法定期間內核課，將損及國庫稅收，於公益有重大危害，稽徵機關無可能任令等候每一階段行政處分之合法性均已獲得確保

，或受處分人已窮盡救濟途徑而未能推翻前處分效力時，方進行下一階段之行政處置，被上訴人自無俟上訴人與工業局間就前行政處分案之行政救濟確定後再行核課之理。至倘上訴人與工業局間訴訟案件之行政救濟結果有變更，且工業局重為處分後影響本件原處分核定結果，上訴人就本案之行政處分仍可循更正或申請重行核定等程序救濟，考量上開情節，本件尚無停止訴訟程序之必要等語，即已詳述其得心證之理由及法律上之意見，並就上訴人之主張，何以不足採取，分別予以指駁甚明。觀諸前開上訴意旨無非重述其在原審主張之歧異見解，對原審適用法律之職權行使，指摘為不當，並就原判決已論斷者，泛言其理由矛盾，或就非本件撤銷訴訟程序標的之先前處分，爭執其適法性及原判決理由不備，核與所謂原判決「違背法令」之情形顯不相當，均難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

五、依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　17　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　沈　應　南

法官　劉　介　中

法官　帥　嘉　寶

法官　林　文　舟

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　18　　日

書記官　徐　子　嵐