

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第77號

上 訴 人 亞智科技股份有限公司

代 表 人 曼斐赫萊 Manfred Franz Hochleitner

訴訟代理人 蔡朝安 律師

王萱雅 律師

李威忠 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

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1月15日臺北高等行政法院107年度訴字第575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、上訴人103年度營利事業所得稅結算申報，列報合於獎勵規定之免稅所得（下稱免稅所得）新臺幣（下同）208,197,768元，經被上訴人查獲其未依限向財政部申請5年免徵營利事業所得稅，乃核定免稅所得0元，應補稅額16,611,799元（下稱原處分）。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。經原審判決駁回，乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）公司之創立或擴充適用行為時促進產業升級條例第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（下稱新興產業獎勵辦法）規定之實體要件外，尚需依行為時促進產業升級條例施行細則第19條、第20條規定之一般申請程序要件及其協力義務，向財政部申請5年免徵營利事業所得

01 稅，始得依法享有免稅優惠。上訴人經經濟部工業局（下稱
02 工業局）民國98年4月24日工證金字第09800255090號函核准
03 其增資擴展生產「平面顯示器array and cell段製程洗淨設
04 備」之投資計畫，符合97年5月2日新興產業獎勵辦法第2條
05 第2款及第5條第1項規定之新興重要策略性產業，上訴人依
06 行為時促進產業升級條例第9條規定選擇適用免徵5年營利事
07 業所得稅，工業局98年10月7日工金字第09800735070號函錄
08 案備查，並已告知上訴人行使免稅權利之相關規定，上訴人
09 應知申請免稅權利之協力義務存在，上訴人投資計畫完成日
10 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
11 核發投資計畫完成證明。嗣經工業局100年3月1日工中字第
12 10005105710號函錄案核發完成證明，惟上訴人未依行為時
13 促進產業升級條例施行細則第19條規定申請，遲至103年12
14 月4日始向財政部申請5年免徵營利事業所得稅，顯逾該施行
15 細則第19條所定期限，財政部遂以103年12月16日台財稅字
16 第10300199080號函（下稱財政部103年12月16日函）以上訴
17 人未能依行為時促進產業升級條例施行細則第19條、第20條
18 規定提出申請並聲明補送，依行為時促進產業升級條例施行
19 細則第20條第2、3項規定計算賸餘獎勵期間，自文件檢齊之
20 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（
21 所餘104年1月4日至104年1月31日之畸零日數不予計入），
22 並依行為時促進產業升級條例第9條第2項及同條例施行細則
23 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
24 個月內，就其新增所得免徵營利事業所得稅，並否准上訴人
25 其餘所請。上訴人就否准部分不服，循序提起課予義務訴訟
26 ，訴請財政部應作成准予上訴人自99年3月1日起至104年1月
27 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
28 ，遞經原審法院104年度訴字第1082號判決、本院105年度判
29 字第580號判決駁回其上訴確定在案。本件上訴人103年度營
30 利事業所得稅結算申報，列報合於獎勵規定之免稅所得，被
31 上訴人以其已逾免稅所得之範圍，核定免稅所得0元，應補

01 稅額16,611,799元，並無不合。（二）行為時促進產業升級
02 條例第9條雖未針對公司符合新興重要策略性產業適用範圍
03 而選擇適用5年免徵營利事業所得稅者，設有其「核定機關
04 、申請期限、申請程序及其他相關事項之辦法，由行政院定
05 之」之授權規定，但依行為時促進產業升級條例第9條之文
06 意可知，係延續第8條規定而來，均以符合新興重要策略性
07 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
08 方法不同，選擇股東投資抵減者，依該第8條第3項規定既須
09 經過申請程序，且得有申請期間的限制，則基於體系解釋，
10 選擇5年免徵營利事業所得稅者，亦須經過申請程序，且得
11 設有申請期限。又依行為時促進產業升級條例第9條第3項規
12 定，為配合公司於投資計畫完成之日起2年內自行選定延遲
13 開始免稅期間規定之執行，行為時促進產業升級條例施行細
14 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
15 件，向財政部申請5年免稅，並於同施行細則第20條第1項賦
16 予公司90天補送文件之寬限期間，為執行行為時促進產業升
17 級條例第9條新興重要策略性產業適用5年免稅優惠所為技術
18 性及細節性之合理必要規定。故行為時促進產業升級條例第
19 71條雖係概括授權行政院訂定施行細則，但從行為時促進產
20 業升級條例整體規定之關聯意義觀之，行為時促進產業升級
21 條例施行細則第19條、第20條所為申請程序、期限規定，符
22 合行為時促進產業升級條例之立法意旨，未逾越母法規定。
23 是上訴人主張行為時促進產業升級條例未對5年免稅時效進
24 行限制，授權由施行細則進行限制，違反法律保留及授權明
25 確性原則云云，並無可採。（三）符合新興重要策略性產業
26 適用範圍之公司選擇5年免徵營利事業所得稅者，既須經過
27 行為時促進產業升級條例施行細則第19條規定之申請程序，
28 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
29 前，即無免稅特權可言；且申請程序既有期間之限制，倘公
30 司未於期限內申請，本無該項租稅獎勵之適用，惟考量公司
31 倘逾申請期限即喪失5年免稅之獎勵，利益顯失衡平，爰行

01 為時促進產業升級條例施行細則第20條始規定，財政部仍得
02 依其申請於行為時促進產業升級條例第9條規定之獎勵期間
03 內，就賸餘期間核定適用獎勵，係為符合比例原則，並無不
04 合。是上訴人稱其於99年完成系爭投資計畫後即取得5年免
05 稅權利，不因是否向財政部申請核准函而有不同云云，尚非
06 有據。又行為時促進產業升級條例施行細則第19條、第20條
07 規定即為執行行為時促進產業升級條例第9條規定而設，為
08 適法之規範依據，自應適用，故無需如上訴人所稱再為適用
09 行政程序法第131條消滅時效之規定等語，判決駁回上訴人
10 在原審之訴。

11 四、本院按：

12 （一）依99年5月12日廢止之行為時（下同）促進產業升級條例
13 第8條第3項規定：「……新興重要策略性產業之適用範圍
14 、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項，由行
15 政院召集相關產業界、政府機關、學術界及研究機構代表
16 定之，並每2年檢討1次，做必要調整及修正。」第9條規
17 定：「（第1項）公司符合前條新興重要策略性產業適用
18 範圍者，於其股東開始繳納股票價款之當日起2年內得經
19 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
20 條股東投資抵減之規定，擇定後不得變更。（第2項）前
21 項選擇適用免徵營利事業所得稅者，依下列規定辦理：一
22 、屬新投資創立者，自其產品開始銷售之日或開始提供勞
23 務之日起，連續5年內免徵營利事業所得稅。二、屬增資
24 擴展者，自新增設備開始作業或開始提供勞務之日起，連
25 續5年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。但以增資
26 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
27 。（第3項）第2項免徵營利事業所得稅，得由該公司在其
28 產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起，2年內自行選
29 定延遲開始免稅之期間；其延遲期間自產品開始銷售之日
30 或勞務開始提供之日起最長不得超過4年，延遲後免稅期
31 間之始日，應為一會計年度之首日。……」依促進產業升

01 級條例第71條規定授權訂定之100年3月11日廢止之行為時
02 (下同)促進產業升級條例施行細則第17條第2項規定：
03 「本條例第9條第2項……第2款所稱新增設備開始作業或
04 開始提供勞務之日，指公司投資計畫完成之日期。」第19
05 條規定：「經依本條例第9條第1項規定擇定適用免徵營利
06 事業所得稅之公司，應於其投資計畫完成之次日起1年內
07 ，檢齊下列文件，向財政部申請5年免徵營利事業所得稅
08 ：一、符合新興重要策略性產業之核准函影本。二、符合
09 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
10 影本。三、中央目的事業主管機關就選擇適用免徵營利事
11 業所得稅備查函影本。但屬全數以未分配盈餘轉增資擴充
12 者免附。」第20條規定：「(第1項)公司未能於前條規
13 定期限內檢齊文件者，得於期限屆滿前敘明理由提出申請
14 ，並聲明補送。但應於期限屆滿之次日起90日內補送齊全
15 。(第2項)公司逾前條之申請期限或前項補送文件之期
16 限者，財政部仍得依其申請於本條例第9條規定之獎勵期
17 間內，就賸餘之期間核定適用本條例之獎勵。但賸餘期間
18 不足1個月之畸零日數，不予獎勵。(第3項)前項賸餘期
19 間，自文件檢齊之當日起算。」依促進產業升級條例第8
20 條及第9條立法意旨，係為鼓勵對經濟發展具重大效益、
21 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
22 ，爰對公司符合規定要件者提供股東投資抵減或其本身所
23 得5年免徵營利事業所得稅擇一適用之租稅優惠。另為確
24 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
25 及意旨，並適時因應我國產業發展需要，乃有前開促進產
26 業升級條例第8條第3項之授權規定，依據此授權，行政院
27 訂定發布新興產業獎勵辦法，針對新興重要策略性產業之
28 適用範圍、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事
29 項予以規範，俾作為產業主管機關核實審認之依據，以符
30 合前開促進產業升級條例所定經濟發展政策。而公司之創
31 立或擴充符合新興產業獎勵辦法規定，且依促進產業升級

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，行政院依促進產業升級條例第71條規定之授權，發布前揭促進產業升級條例施行細則第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進產業升級條例第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，尚須依促進產業升級條例施行細則第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。易言之，公司依前開規定申請免徵營利事業所得稅之租稅優惠案件，須踐行：第1階段為向工業局申請核發新興重要策略性產業核准函；第2階段為向中央目的事業主管機關申請核發選擇適用免徵營利事業所得稅，並放棄股東投資抵減備查函；第3階段為向主管機關申請核發完成證明；第4階段為向財政部申請5年免徵營利事業所得稅。是以，營利事業於各該年度向稽徵機關申報營利事業所得稅時，稽徵機關審查當年度申報之免稅所得是否屬合於上開獎勵規定之免稅所得，當係以營利事業是否依法向財政部申請5年免徵營利事業所得稅為前提。上訴意旨主張：其於99年完成系爭投資計畫後即取得5年免稅權利，不因是否向財政部申請核准函而有不同，系爭投資所新增之103年度所得自屬免稅所得云云，以其主觀之見指摘原判決違法，並非可採。

(二) 行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」故訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷。上訴人前於103年12月4日檢具新興重要策略性產業完成證明申請書，向財政部申請適用5年免徵營利事業所得稅，經財政部103年12月16日函覆上訴人略以，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

，選擇適用廢止前促進產業升級條例第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，惟上訴人未能依廢止前促進產業升級條例施行細則第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），並得依廢止前促進產業升級條例第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。上訴人循序提起行政訴訟，請求判命訴願決定及原處分（指財政部103年12月16日函）不利於上訴人部分均撤銷，財政部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。經原審104年度訴字第1082號判決駁回其訴，並經本院105年度判字第580號判決駁回上訴確定（下稱前案確定判決）。前案確定判決為課予義務訴訟，訴訟標的即其訴之聲明暨原因事實之主張。本院97年12月份第3次庭長法官聯席會議（二）決議參照V為「財政部103年12月16日函對於上訴人所申請適用5年免徵營利事業所得稅，准予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之行政處分違法而應予撤銷，並請求判財政部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。」該案判決之確定力（既判力）及於確認上訴人對於財政部請求作成其所申請「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」依法並無請求權。

（三）經查，促進產業升級條例第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」，可知促進產業升級條例第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，依促進產業升級條例第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（依促進產業升級條例施行細則第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，促進產業升級條例施行細則第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，為執行促進產業升級條例第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。故促進產業升級條例第71條雖係概括授權行政院訂定施行細則，但從促進產業升級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，符合促進產業升級條例之立法意旨，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），促進產業升級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、授權明確性原則或牴觸租稅法定主義。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，依促進產業升級條例施行細則第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1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90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，將發生公司適用促進產業升級條例第9條第2項規定之獎勵免稅期間（依促進產業升級條例施行細則第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，及依促進產業升級條例第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，促進產業升級條例施行細則第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進產業升級條例第9條規定之獎勵期間內，就賸餘期間核定適用本條例之

01 獎勵，亦符合比例原則。上訴人雖援引司法院釋字第474
02 號、第723號解釋理由書，爭執時效制度應以法律明定之
03 ，促進產業升級條例施行細則第19條及第20條有關申請期
04 間限制，違反法律保留原則。惟公務人員保險制度係公務
05 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
06 保險費，其在保險有效期間，發生殘廢、養老、死亡、眷
07 屬喪葬4項保險事故時，保險人應予以現金給付，該制度
08 涉及公務人員及眷屬之餘生照顧，與公益有關，且公務人
09 員已盡繳交保險費之義務，有關請求權之消滅時效，乃對
10 於其權利的行使加以限制，自應以法律規定，不得授權行
11 政機關衡情以命令訂定或由行政機關依職權以命令訂之；
12 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
13 數，係行使本於全民健康保險法有關規定所生之公法上請
14 求權，係履行其契約義務後所為對價請求，與人民權利義
15 務有重大關係，亦與公益有關，其請求權消滅時效，自須
16 逕由法律明定。惟促進產業升級條例第9條第1項規定新興
17 重要策略性產業5年免徵營利事業所得稅，係立法者基於
18 促進產業升級及經濟發展之需要，擇定特定產業，犧牲政
19 府租稅收入及一般大眾權益，特別授予公司5年免稅之租
20 稅優惠，與前者在規範性質與目的上迥不相同，自難比附
21 援引前揭解釋意旨資為上訴人有利之論據。公司之投資計
22 畫如產生所得，原應依所得稅法規定課徵營利事業所得稅
23 ，該公司如欲享有免除其憲法第19條規定之納稅義務，本
24 應具備或遵循較嚴格的條件或程序，除須符合新興產業獎
25 勵辦法規定之實體要件外，使其依促進產業升級條例施行
26 細則第19條及第20條第1項規定之申請程序，克盡取得免
27 稅特權之協力義務，及負擔逾越較短申請期限之失權風險
28 ，乃符合比例原則，亦與司法院釋字第443號解釋所揭示
29 的層級化法律保留原則無違，已於前案確定判決理由中詳
30 予論明在案。而上訴人提起本件行政訴訟，主張依司法院
31 釋字第474號及第723號解釋理由書，時效制度應以法律明

01 定之，促進產業升級條例施行細則第19條及第20條消滅時
02 效規定，為對5年免稅權本身之限制，違反法律保留原則
03 ；促進產業升級條例施行細則第19條及第20條規定未經法
04 律授權卻對5年免稅申請期限加以限制，違反授權明確性
05 原則；促進產業升級條例施行細則第19條及第20條法源位
06 階上僅為命令，並非法律，自無從優先適用而應適用行政
07 程序法第131條第1項規定之10年云云之爭議，亦經原判決
08 載明。足知，上訴人不服其申報系爭投資所新增之103年
09 度所得為免稅所得，經被上訴人以其未依限向財政部申請
10 5年免徵營利事業所得稅，核定免稅所得0元，應予補稅之
11 本件原處分，仍執業經前案確定判決所確認上訴人對於財
12 政部請求作成其所申請「准予上訴人自99年3月1日起至10
13 4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
14 行政處分」依法並無請求權，依前揭（二）之規定及說明
15 ，行政法院並不得為與前案確定判決相反之裁判。上訴人
16 於本件103年度營利事業所得稅結算申報，自不能主張系
17 爭所得可以享受上開促進產業升級條例規定之免稅權利，
18 亦即其於本件103年度營利事業所得稅結算申報，已經確
19 定無免稅權利可資準據。原判決認上訴人103年度列報之
20 系爭所得，並非合於促進產業升級條例獎勵規定之免稅所
21 得，原處分核定上訴人103年度免稅所得為0元，應補稅額
22 16,611,799元，於法無違，而將訴願決定、復查決定及原
23 處分均予維持，駁回上訴人於原審之訴。雖未及以上開論
24 述為理由，惟結論尚無不合，仍應予維持。

25 （四）綜上所述，原判決並無上訴人所指有違背法令之情形，上
26 訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予
27 駁回。

28 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項
29 、第98條第1項前段，判決如主文。

30 中 華 民 國 109 年 2 月 13 日

31 最高行政法院第二庭

01							審判長	法官	吳	東	都
02								法官	陳	秀	嫫
03								法官	王	俊	雄
04								法官	林	妙	黛
05								法官	胡	方	新
06	以	上	正	本	證	明	與	原	無	異	
07	中	華	民	國			109	年	2	月	13
08								書記官	張	玉	純