認定創業投資事業經營範圍之法規探討

益思科技法律事務所
劉承愚律師
顏雅倫律師

台灣的經濟，在二十世紀的最後十年寫下了燦爛的一頁，其中科技產業的發展，成就更是輝煌。而各界在探討成功的因素時，莫不將我國活躍於太平洋兩岸的創業投資事業(一般簡稱為「創投」)列為科技產業重要的推動力量。有趣的是，無論是過去還是現在，在我國的法令架構下，「創業投資事業」本質上從來不是法律所規範的特許事業，但是創投卻一再受到行政機關的眷顧並加以「管理」，造成業者相當程度的疑惑與困擾。本文擬先就創投在過去及現在所處的法令環境進行介紹，然後就行政程序法中關於「法規命令」的要件進行說明，以進一步探討過去及現行關於創業投資事業經營範圍的相關法規本身的合法性，並就八十八年十二月三十一日促進產業升級條例第八條修正前設立之創投，其股東享有投資抵減之法令依據進行探討。

壹、創業投資事業的法令環境

一、獎勵投資條例的規定

在我國立法史中，創業投資事業從來沒有如同銀行業、航運業、航空業等特許事業一樣，由立法機構以專法加以規範。最早出現「創業投資事業」一詞的法律條文，應是獎勵投資條例(民國七十九年十二月三十一日施行期滿後廢止)第八條。依廢止前的獎勵投資條例第八條規定：

創業投資事業或股份有限公司組織之營利事業，投資國外並有左列情形之一者，準用第六條有關免稅獎勵及第七條有關延遲開始免稅期間一至四年之規定：

一　投資天然資源之探勘、開發或加工，將其產品運回國內者。

二　投資經政府專案認定之農工原料之生產或加工，將其產品運銷國內外市場者。

三　將經政府認定之技術移轉國內者。

四　投資經政府專案認定之事業，將其產品運銷國內外市場者。

前項事業適用範圍及輔導管理辦法，由行政院定之。

而行政院依據該條之立法授權，於民國七十三年制訂了「創業投資事業管理規則」，用來做為管理創業投資事業的依據。

二、促進產業升級條例民國八十八年十二月三十一日之前的規定

促進產業升級條例(以下稱「促產條例」)於民國七十九年底立法完成，用來

替代屆滿廢止的獎勵投資條例，在民國八十八年十二月三十一日促產條例修正之前，其第八條規定如下：

為鼓勵重要科技事業、重要投資事業及創業投資事業之創立或擴充，依左列規定認股或應募記名股票持有時間達二年以上者，得以其取得該股票之價款百分之二十限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額或綜合所得稅額；當年度不足抵減時，得在以後四年度內抵減之；其投資於創業投資事業者之抵減金額，以不超週該事業實際投資科技事業金額占該事業實收資本額比例之金額為限：

一　個人或創業投資事業以外之營利事業，原始認股或應募政府指定之重要科技事業及重要投資計畫，其因創立或擴充而發行之記名股票。

二　個人或營利事業原始認股或應募創業投資事業因創立或擴充而發行之記名股票。

前項投資抵減，其每一年度得抵減總額，以不超過該個人或事業當年度應納綜合所得稅額或營利事業所得稅額百分之五十為限。但最後年度抵減金額，不在此限。

第一項重要科技事業、重要投資事業及創業投資事業之適用範圍，由行政院定之，並每二年檢討一次。

仔細檢視促產條例的第八條第三項條文，可以發現在原獎勵投資條例第八條由行政院對創投進行「輔導管理」的立法授權已經消失，取而代之的是由行政院來訂定「創業投資事業之適用範圍」。從換句話說，行政院已無權再「管理」創投，而原依獎勵投資條例第八條的授權所訂定的「創業投資事業管理規則」已失去其法源依據，應予廢止方為適法。

惟在促產條例立法完成後，行政院不但未將「創業投資事業管理規則」加以廢止，其依促產條例的規定，於民國八十一年八月二十四日以行政院 (81) 台財字第 29461 號令訂定發布「創業投資事業之適用範圍標準」中，雖依法明訂了適用促進產業升級條例第八條之創投範圍，惟該「適用範圍標準」第四條卻又規定，「符合第二條所規定之創業投資事業，其設立與管理，除法律另有規定外，依創業投資事業管理規則之規定。」此一條文，明顯逾越了促產條例第八條的立法授權。

三、促進產業升級條例民國八十八年十二月三十一日以後的規定

促產條例原訂施行期至民國八十八年十二月三十一日屆滿，但為鼓勵投資，立法院於八十八年十二月三十一日將促產條例加以修訂以延長其效力，在此次修訂中，已將創投之租稅優惠規定自第八條刪除，而新增第七十條，規定「為協助國內中小科技事業創業發展，並促進整體產業全面升級，創業投資事業之發展應予輔導協助。(第一項)前項創業投資事業之範圍及輔導，由行政院定之。(第二項)」。此外，修正後的促產條例第七十二條增訂一過渡條款，明訂原第八條之稅捐優惠施行至民國九十八年十二月三十一日為止。因此，於民國八十八年十二

月三十一日前設立登記之創投，仍可適用股東投資抵減優惠至民國九十八年為止。

就促產條例此次修法，行政院遲至民國九十年五月二十三日始訂定「創業投資事業範圍及輔導辦法」，而於同日廢止「創業投資事業之適用範圍標準」，且於同年六月四日廢止了多年來欠缺法源之「創業投資事業管理規則」。

四、財政部之「創業投資事業填發股東投資抵減稅額證明書核備作業要點」

財政部就原促產條例第八條賦予創投股東的投資減資優惠事項，於民國八十三年二月十六日所發布之「創業投資事業填發股東投資抵減稅額證明書核備作業要點」，其中第四點規定，稅捐稽徵機關如發現創投違反「創業投資事業管理規則」關於投資範圍、資金運用等限制規定，即不准創投所填發之股東投資抵減稅額證明書之核備。

貳、法規命令與立法授權

行政程序法第一百五十條規定，「本法所稱法規命令，係指行政機關基於法律授權，對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定。(第一項)　法規命令之內容應明列其法律授權之依據，並不得逾越法律授權之範圍與立法精神。(第二項)」

前述行政程序法的規定，其本質是在落實「法律保留原則」，亦即行政機關如果要以制訂法規命令的方式限制人民的權利或是將義務加諸人民時，必須要有法律的授權，不能在沒有法律授權的情況下任意為之。而「創業投資事業範圍及輔導辦法」第一條所稱「本辦法依促進產業升級條例第七十條第二項規定訂定之」即為前述行政程序法第一百五十條第一項規定具體落實的例證。反觀「創業投資事業管理規則」，則自始至終並未明列其法律授權的依據為何。

參、創業投資事業管理規則之適法性探討

依「創業投資事業管理規則」的內容來看，對於創業投資事業的設立及營運均明確的加以規範，其性質符合行政程序法第一百五十條第一項所稱「對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定。」如由行政程序法的規定來看，「創業投資事業管理規則」應依該條第二項之規定，明列其法律授權之依據才是。

又本文前段已詳述「創業投資事業管理規則」的制訂背景，其法律授權係來自於民國七十九年十二月三十一日廢止的獎勵投資條例第八條第二項，姑且不論「創業投資事業管理規則」的內容是否已逾越法律授權的範圍，當獎勵投資條例廢止之後，取而代之的促產條例並沒有持續對行政機關進行相同的法律授權，因此，「創業投資事業管理規則」早應於民國七十九年十二月三十一日隨同獎勵投

資條例一起失效至為明確。行政院遲至民國九十年六月四日始廢止該項法規，已嚴重違反了行政程序法的規定。

此外，財政部於民國八十三年二月十六日發布「創業投資事業填發股東投資抵減稅額證明書核備作業要點」時，將當時即應已失效的「創業投資事業管理規則」納為規範基礎，其合法性顯有疑問。時至今日，「創業投資事業管理規則」雖經行政院明令廢止，但是財政部仍未修正其「創業投資事業填發股東投資抵減稅額證明書核備作業要點」的相關規定，並經常將該管理規則的相關規定做為其行政處分的依據，此舉已不僅止於失當，恐有違法之虞。

肆、結語

民國八十八年十二月三十一日前設立登記之創投，仍可適用股東投資抵減優惠至民國九十八年為止。在民國八十八年十二月三十一日促產條例修正前，行政院依促產條例第八條之授權所訂定的「創業投資事業之適用範圍標準」仍屬有效，但是值得注意的是，該的範圍標準中部份條文引用依法應失效的「創業投資事業管理規則」做為規範基礎，已明顯逾越促產條例第八條的授權範圍，此類條文應屬無效。本文認為，民國八十八年十二月三十一日前設立登記的創投，只要其符合「創業投資事業之適用範圍標準」中與「創業投資事業管理規則」無關的條文，即可享有原促產條例第八條所訂之租稅優惠。至於財政部與相關稅務主管機關至今仍以尚未依法修正之「創業投資事業填發股東投資抵減稅額證明書核備作業要點」第四點規定，來援用早應廢止之「創業投資事業管理規則」以審核創投申請股東投資抵減事宜，已明顯違反依法行政原則，實有檢討之必要。

科技法律事務所 Info Share Tech Law Office®