立法院公報

The Legislative Yuan Gazette

第 113 卷第 109 期



5291 4/4

中華民國 113 年 12 月 26 日(星期四)出版

目　次

委員會紀錄

頁　　次

全院委員會第 2 次會議

113 年 12 月 12 日（星期四）

總統咨，茲依據中華民國憲法增修條文第 5 條規定，提名張文貞、姚立明、何賴傑、陳運財、王碧芳、廖福特、劉靜怡 7 位為司法院大法官，並以張文貞為院長、姚立明為副院長，咨請同意案（113 年 12 月 10 日、113 年 12 月 11 日、113 年 12 月 12 日為一次會）（前接第三冊）……（ 1 ～506 ）

附：本期委員發言紀錄索引……（ 507 ）

立法院第 11 屆第 2 會期第 2 次全院委員會會議紀錄

（前接第三冊）

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/12/03 10:24

裁判字號：臺北高等行政法院 103 年訴字第 283 號判決

裁判日期：民國 105 年 09 月 01 日

裁判案由：都市更新

臺北高等行政法院判決

103年度訴字第283號

105年7月28日辯論終結

原　　告　蔡慶濤

蔡耀裕（即蔡慶雲之承受訴訟人）

蔡文裕（即蔡慶雲之承受訴訟人）

蔡美曈（即蔡慶雲之承受訴訟人）

蔡美平（即蔡慶雲之承受訴訟人）

蔡美婷（即蔡慶雲之承受訴訟人）

蔡美安（即蔡慶雲之承受訴訟人）

河南裕士（即蔡慶雲之承受訴訟人）

河南允康（即蔡慶雲之承受訴訟人）

共　　同

訴訟代理人　蔡志揚　律師

被　　告　臺北市政府

代　表　人　柯文哲（市長）

訴訟代理人　張雨新　律師

參　加　人　太平洋建設股份有限公司

代　表　人　章啟明（董事長）

訴訟代理人　林志強　律師

郭俊廷　律師

參　加　人　王裕生

訴訟代理人　廖大鵬律師

上列當事人間都市更新事件，原告不服內政部中華民國102 年12月25日台內訴字第1020367725號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

㈠原告蔡慶雲於民國104 年2 月4 日訴訟中死亡，茲據其繼承人蔡耀裕、蔡文裕、蔡美曈、蔡美平、蔡美婷、蔡美安、河南裕士、河南允康依法具狀向本院聲明承受訴訟，經核並無不合，應予准許。

㈡被告代表人於訴訟進行中由郝龍斌變更為柯文哲，茲由被告新任代表人聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

㈢參加人太平洋建設股份有限公司（下稱太平洋公司）代表人於訴訟進行中由章啟光變更為章啟明，茲由參加人新任代表人聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

㈠緣被告於91年10月28日公告○○○區○○街仁愛國宅北側更新地區」更新單元，參加人太平洋公司經被告以94年1月17日府都新字第09405994500號函核准實施都市更新事業，並於95年6月5日具「擬定臺北市○○區○○段二小段89地號等22筆土地都市更新事業計畫（下稱系爭事業計畫）暨權利變換計畫（下稱系爭權利變換計畫)案」（下稱系爭都更案)送請被告核定，經被告辦理公開展覽、公聽會及提請臺北市都市更新審議委員會（下稱審議會）第75次會議審議通過後，於96年5月18日以府都新字第09630236902號函核定實施（下稱系爭計畫核定處分)。原告以其為系爭都更案更新單元內原土地所有權人蔡九母之繼承人，主張蔡九母已於35年死亡，繼承人有47人（於99年4月間完成遺產協議分割），參加人太平洋公司送請被告核定時，只以土地所有權人蔡九母1人計算同意比例，系爭計畫核定處分係違法等由，提起訴願，經內政部100年2月23日臺內訴字第1000031449號訴願決定（下稱100年訴願決定）依訴願法第83條第1項為情況決定，且被告應依訴願法第84條規定與原告協議，而為「訴願駁回。原處分違法。」之決定。原告不服，提起行政訴訟，請求判決100年訴願決定不利原告部分及系爭計畫核定處分均撤銷，經本院以100年度訴字667號判決駁回其訴後，原告提起上訴，亦經最高行政法院以101年度判字第394號判決駁回。

㈡原告另於99年3月24日提出「異議聲明暨調解申請書」，以都市更新條例第32條為據，對於系爭都更案評價基準日、更新後房地單價低估及共同負擔費用過高等事項，向被告提出異議，案經被告以102年5月14日府都新字第10230741700號函復（下稱原處分）：「……旨揭更新案前經本府96年5月18日府都新字第09630236902號函公告核定實施，台端等依都市更新條例第32條針對前開核定權利變換計畫內容提出之異議事項，業經本府101年3月5日召開本市都市更新及爭議處理審議會第89次會議，決議維持原核定之計畫內容（會議紀錄詳101年3月23日府都新字第10130457500號函）。」原告不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告主張略以：

㈠原告完全未受告知系爭權利變換計畫案之審議程序，而計畫核定後提出異議之審議程序，縱原告經告知且委託代理人到場陳述意見亦屬無益；蓋原告主張之異議事由若非被認為非屬審議核復事項而根本未予受理，抑或「評價基準日」雖經被告受理，但被告不予採納原告異議卻完全未說明理由，且原告確實有異議更新後之權利價值，被告第89次審議會之討論提案亦有明載原告此部分之異議內容；惟原處分就此未置

一詞，對於是否採納實施者之回應說詞亦未附任何理由，顯有違反行政程序法第96條之規定；且本院100年度訴字第667號判決及最高行政法院101年度判字第394號判決之判決理由明揭：「原告（按本件原告）已依都市更新條例第32條，向被告（按本件被告）提出權利價值之異議，原告權益得透過此特別救濟程序獲得保障」等語，而被告卻不於此特別救濟程序受理原告所提權利價值異議之主張，是被告自應受該等判決拘束，不得迴避原告依法應享有權利救濟之程序保障權；且原告於99年3月9日提起訴願，並於99年3月24日提起權利價值之異議，經內政部於100年2月23日作成100年訴願決定，並經本院於100年10月27日判決，惟被告之審議核復直到102年5月14日始作成，已明顯違反都市更新條例第32條所定最長6個月之審議核復期限，被告遲誤審議，反歸咎原告未循一般救濟程序主張，況苟如被告之主張，系爭「共同負擔費用」異議屬一般救濟程序之事項（假設語），依法應先提起訴願、再提行政訴訟，則原告誤向訴願管轄機關或原行政處分以外之機關作不服之表示時（依據原告異議書之記載，顯有不服原核定權利變換計畫處分所記載「共同負擔費用」數額之表示），依訴願法第61條規定，被告應於10日內移送於原處分機關循一般救濟程序處理，但被告卻未依法移送而繼續受理並擱置，直到3年後才核復不受理，顯非適法；本件難比附援引被告所引用之最高行政法院100年度判字第2175號判決，該案原告訴請撤銷之原處分，係審議核復結果有令實施者為「現金找補」之行政處分，而因此法院乃認對原告有利之現金找補處分不得為撤銷訴訟；然本件被告審議核復對於原告主張之共同負擔費用過高未予受理，對於更新後價值過低之異議未置一詞，故顯難比附援引該案，而應適用最高行政法院102年度判字第765號判決之見解：「……查都更條例第32條第1項雖規定權利變更計畫書核定發布實施後，土地所有權人對其權利價值有異議時，各級主管機關應於受異議後3個月內審議核復，當事人對審議核復結果不服者，得依法提請行政救濟，惟依此規定及都更條例設計之意旨，僅得認異議人認核復之行政處分違法，而侵害其權利或法律上利益時，得提起撤銷訴訟，請求將違法之行政處分除去。」

㈡參加人太平洋公司明知蔡九母早於35年10月11日即死亡，卻不依都市更新條例第22條之規定，將蔡九母全部繼承人列為通知及說明之對象，而將蔡九母名下土地所有權人以1 人計，以蓄意不實之手段降低法定同意門檻，致原告在內之蔡九母全部繼承人均未能適時參加程序及陳述意見，被告即依據違法之同意比例計算方式及參加人所提報之權利變換計畫內容審議核定通過，其違法業經100年訴願決定、本院100年度訴字第667號及最高行政法院101年度判字第394號判決為「情況判決」（因建物業已興建完成）確認系爭計畫核定處分

違法確定，並認定原告可透過權利價值異議程序獲得救濟。惟針對原告嗣後所提之權利價值異議，被告卻以共同負擔費用、評價基準日等非審議核復項目拒絕審議，訴願機關復以應尊重被告審議會對於權利價值之「判斷餘地」等由駁回訴願，倘本院認定共同負擔費用不屬得提起審議核復之項目，而須循訴願、行政訴訟之通常程序救濟，則縱使原告主張有理，豈不又受限建物已興建完成而無從撤銷，原告根本無法針對權利價值之爭議加以救濟；若認為原告應對被告提起損害賠償訴訟，則何以實施者擬訂權利價值不實卻責由全民買單？再者，損害賠償之訴尚有其他主、客觀構成要件及相當因果關係要件等需待檢驗，且有損益相抵原則適用之可能；而權利價值之異議，僅需檢視實施者所擬訂原告權利價值數額之適法性、合理性及計算方式、依據等，實無道理因系爭更新後建物已興建完成，即苛責原告須循較為嚴苛之損害賠償訴訟謀求救濟。按原告之訴求實甚為卑微，縱在被告違法行政致使原告喪失參與程序及與實施者協商權益分配之機會後，仍希望能藉由最單純的法定救濟方式獲得些微權利價值之找補，此依法僅需由實施者與異議人為現金找補即可，亦不致影響他人權益或公眾利益。惟被告卻仍不願正視其違法事實，欲藉程序事由推諉實質審究。

㈢按本院100 年度訴更一字第86號判決意旨，可知主管機關就實施者所擬具之權利變換計畫內容，須為實質審查及監督。次按都市更新條例第31條第1 項前段規定可知，土地所有權人之「權利價值」，係以「權利變換後之土地及建築物之價值」扣除「折價抵付之共同負擔費用」，再乘以土地所有權人其「土地權利變換前之權利價值比例」，即等於土地所有權人之權利價值，亦即其「應分配之權利價值」。因此，土地所有權人之權利價值，係由「共同負擔費用」計算而得，兩者具有連動關係，即「共同負擔費用」愈高，土地所有權人之「權利價值」愈低，反之亦然。更新前之權利價值與實施者完全無涉，與實施者相關甚有操作空間之部分係更新後之權利價值、共同負擔費用，原告因完全未受告知致未能參與原審議之重要程序（意願表達、建築設計、選配、分配），已嚴重影響原告權益，倘原告對於更新後之權利價值、共同負擔費用不得提起審議核復，而僅能撤銷該都市更新計畫案，則原告權益如何獲得保障？原處分稱「共同負擔費用」不屬都市更新條例第32條所定得異議之權利價值範圍，令人費解；都市更新條例第32條第1 項前段為「土地所有權人對其『權利價值』有異議時」，並非「更新前權利價值」，被告、參加人或法院判決並未提出論據或法律目的，說明為何限縮解釋或目的性限縮，且地主最關心者為其更新後應分配權利價值，何以僅限於更新前價值始得提出異議？又「共同負擔費用」、「土地建物更新後權利價值」與地主應分配權利價值息息相關，不能異議，顯有可議；另就分配程序或獲

配範圍等是否屬於都市更新條例第32條權利價值之爭議，最高行政法院100 年度判字第2004號、第2090號判決及101 年度判字第440 號判決曾作出肯定見解，是以最高行政法院針對個案之判決，實不應予以通案之適用。

㈣本件共同負擔費用中貸款利息及風險管理費等費用高估，致原告更新後應分配「權利價值」降低，查本件權利變換計畫第10-3頁所載共同負擔費用中之「貸款利息」：「貸款年利率以3.57%計算，工期以3.78年，本項貸款利息以工程及權變費用□利息□工期□2 計算之，利息為新臺幣（下同）44,191,212元。」，顯與同計畫第15-1頁所載之工期「31.4個月」（即2.61年）、本案實際工期（自96年12月28日申報開工起至99年3 月31日領取使用執照止）2.33年不符。而被告將實施期間當成工期，辯稱「準備期6 個月」、「成果報核期8 個月」亦應納入工期，顯與一般所謂之工期概念不符，亦與貸款依工程進度撥付計息之實際不合，復查系爭共同負擔費用中之「人事行政管理費」、「銷售管理費」及「風險管理費」等費用，皆以上限值申請，亦未說明提列之理由及必要性；且臺北市「都市更新事業及權利變換計畫內有關費用提列總表」說明□是99年才頒布，本件權利變換計畫書是用「工期」計算，就應當以「工期」為準，依該說明□，「產權登記後」至「報成果核准備查」前的期間也不應算入；況本件權利變換計畫案前後經5次申請變更及核定，評價基準日卻始終維持於5年之前的期日，即權利變換計畫最初95年6月5日申請報核前6個月內之95年4月1日，致使權利變換結果失真，顯不合理，原處分未曾考量暨監督實施者選取以適當之評價基準日為權利變換工程（包括各分配單元）評價之基礎日，實屬違反比例原則且違反本院100年度訴更一字第86號判決之意旨，被告顯有違法或未盡監督職責之裁量怠惰違失。

㈤本案被告原核定之共同負擔費用部分，原告異議如下：

1.貸款利息：按94年提列標準對年期（工期）並無定義，然而所謂「工期」，依一般之理解係為施工期間，觀之內政部頒布之預售屋買賣定型化契約應記載事項第12條，亦係以開工至取得使照為工期計算之基準。而查施工前之準備期與完工後之交屋及申請成果備查，實際上均為文書作業，並無大額撥款需求（充其量僅為建築、地政等相關專業人員之委託費而已）。參照審議會第104次會議紀錄，於「擬訂臺北市○○區○○段一小段66地號等11筆土地都市更新事業計畫案」，被告財政局亦有主張：「都市更新審議案貸款利息計算期間，擬請實施者依施工期間計算。」，可資佐證；退步言之，縱使參照99年提列標準，寬認前後文書作業期（核定至開工、取得使照到產權登記）得列入貸款年期，亦僅有6＋6個月，並不像本案寬認至6＋8個月。本案實際工期（96年12月28日申報開工至98年12月16

日完工申請使用執照）根本不到2年，再加上6＋6＝12個月之文書作業期，至多也僅3年，被告審議會一般審議實務亦多僅容認36個月工期，故本案提列3.78年，確屬過高。此外，一般建案除融資貸款外，應有一定比例之自有資金，故99年提列標準已明定應扣除3成自有資金比例，惟本案尚未考慮及此，又提列過高之工期，如當時有所有權人陳情，諒不至容任參加人太平洋公司提列如此高額之利息負擔。

2.營建工程管理費：原處分核定營建工程管理費為18,210,685元，然依審議會審議實務，實施者為建設公司時，營建工程管理費不得提列（參見第34、37、46、66等次會議紀錄），故原告主張本項費用應予刪除，確有所據；復參被告所提關於共同負擔費用之研究案，熟悉營建管理實務之被告審議會委員陳美珍（建經公司總經理）亦明確表示：「營建工程管理費就實務上不會實際將營建管理交給建經公司，目前只有自力更新才有營建工程管理需求。而一般更新案既然被認定有能力去執行委託實施，再提列該項費用尚非合理。倘仍要提列，建議併人事行政管理費上限不能超過5%。」等語，足見本身為建設公司之參加人提列本項費用，確屬無稽至明。

3.人事行政管理費：本案人事行政管理費以最上限5 %提列，然本案產權單純，所有權人實際上均為參加人或其關係人，且參加人亦自承舊違章建築戶除周正偉、莊惠婷外，其餘均為參加人公司之員工。按人事行政管理費用之編列，實係用於處理相關補償金發放、地上物拆除等及成果報核作業所需費用，從而僅為處理此十多戶之補償金發放、地上物拆除及成果報核等，即以最高上限提列人事行政管理費，其費用高達35,990,092元，顯屬過高至明；至於參加人太平洋公司辯稱渠等於更名前之購置已花費其相當多人力及成本云云，然此早先之支出顯不能作為提列理由，否則實施者先前購地「插旗」之人事花費，豈亦得拿來說嘴？

4.銷售管理費：本案銷售管理費以最上限提列6 %，並不合理，以本案實施者在營建市場上之經營規模，應當得以低於一般市場上銷售管理費率（5 %）以下之4 %與代銷公司議定費率，始較合理；復參被告所提關於共同負擔費用之研究案，被告財政局亦多次質疑實施者分配房地如有銷售需求，是否宜轉嫁成本由地主負擔等語；申言之，地主分配之房地如有銷售需求，並無法要求實施者負擔銷售成本，然實施者卻可，事理實有不平。

5.風險管理費：本案產權極為單純，扣除公部門及蔡九母之外，其5 名私有土地所有權人及2 名私有合法建築物所有權人，均為參加人太平洋公司或其關係人所有，而16戶舊違建戶亦多為參加人太平洋公司之人頭，因此被告陳稱本

案有28位權利人，故應提列最上限之風險管理費云云，實屬無稽。況縱然就28位權利人而言，在現實已報核之都更案件比例中仍算是相當少者，實無從作為支持提列最上限風險管理之論據；又本案公有土地比例佔全案12.28%，此部分應無風險管理可言，被告都更審議實務亦多要求應考量該部分之折減（參見被告審議會第111次會議紀錄：「林委員秋綿：風險管理費請比照過去案例，以公有土地占權利價值比例做拆算，建請實施者參考。」），故本案風險管理以最上限提列，顯屬過高至灼。

㈥被告對於都市更新權利變換權利價值之審議核定，就其組織及程序而言，不足以為「判斷餘地」：依臺北市都市更新及爭議處理審議會設置要點（下稱設置要點），審議會委員並非專任，僅領取每次開會之車馬費2,000元，並無身分保障，且審議會之成員除相當比例之官方代表委員外，其餘係由民間都市計畫、建築、景觀、社會、法律、交通、財經、土地開發、估價及地政等各專業領域學門之學者專家或業界代表所組成，並非每位均具有不動產估價專業，雖或有不動產估價之學養，但實非專攻及專精於不動產估價者，渠等形成之判斷，是否應享有判斷餘地而由司法者予以尊重，實非無疑，實際上審議本件權利價值爭議案之21位審議委員僅有1位本身為執業估價師之郭國任委員具有不動產估價專業，現行審議委員會所踐行之程序並不嚴謹，依設置要點第12點：「陳情人每人發言以一次且每次發言時間以3分鐘為原則，非經會議主席准許或委員詢問指定回復者，不得再次發言。」，如此之審議程序，業經司法院釋字第709號解釋指摘違反憲法要求之正當行政程序，審議程序亦未曾踐行聽證之正當程序，審議之案件數量又鉅，審議會自身專業受限，亦未曾依都市更新條例第16條後段委託專業團體或機構協助作技術性之諮商，倘以行政法學理所稱得受行政法院尊重之「判斷餘地」稱之，實言過其實；被告舉內政部102年4月29日台內營字第1020804994號函釋（下稱內政部102年4月29日函釋），引證都市更新條例第32條審議核復事項之範圍云云，惟該函釋稱「僅限於依都市更新權利變換實施辦法第6條第1項規定查估後評定之權利價值有異議者」等語，實際上係揭明「更新後價值」得為審議核復之內容，查都市更新權利變換實施辦法（下稱權變辦法）第6條第1項規定，包含「更新後建築物及其土地應有部分」於評價基準日之權利價值，故原告得異議者，依照上開函釋，除權利變換前各宗土地權利價值外，尚包括更新後房地之權利價值，從而被告之答辯顯然違反內政部102年4月29日函釋內容，依該函釋意旨，土地建物更新後權利價值屬都市更新條例第32條所定權利價值異議範疇，然原告確實有異議更新後之權利價值，被告第89次審議會之討論提案第35頁亦有明載原告此部分之異議內容，惟原處分之決議就此未置一詞，對於是否採納實施者之回應說

詞亦未附任何理由，其「本局審查意見」僅記載：「有關『更新後二樓以上平均單價低於實施者實際對外銷售價』等節，提請討論」等語，是以從被告之會議文件、紀錄及處分內容觀之，完全無法明瞭被告究竟是否就此有所審酌，抑或其維持原計畫核定內容之理由究竟為何，故原處分實顯有違法至明。

㈦被告主張「共同負擔費用」係屬都市更新事業計畫應表明事項云云。然查，原告所異議之項目，均於本件權利變換計畫有所表明，且經查內政部營建署頒布之《都市更新作業手冊》，其第8-15頁以下所訂權利變換計畫書應記載內容，第玖項「權利變換計畫所需費用」即包含：1.工程費用、2.權利變換費用、3.貸款利息、4.稅捐、5.管理費用；又參其所揭之「都市更新權利變換計畫內容檢核表」，其明示主管機關審查權利變換，應審查「權利變換所需費用」，審查細目包含「權利變換範圍成本說明」及「費用負擔計算」，說明欄則明揭「是否列明更新單元內各區段之開發成本，包括：土地成本及更新事業實施經費（含工程費用、權利變換費用、貸款利息、稅捐及管理費用）」、「是否說明需由土地所有權人共同負擔之費用、實施更新事業平均單價」，被告辯稱共同負擔費用與權利變換計畫無關，顯屬虛妄。更何況行為時權變辦法第13條第2項明定：「前項第三款至第五款所定費用以經直轄市、縣（市）主管機關核定之權利變換計畫所載數額為準。」，亦即工程費用、權利變換費用及貸款利息均係依權利變換計畫所載數額為準，顯非如被告所稱僅是事業計畫應表明事項而已。

㈧參加人太平洋公司陳稱原告本應依約移轉土地予伊，竟拒絕履行土地買賣契約云云。惟查，系爭土地買賣契約因未取得全體公同共有人同意用印，參加人太平洋公司於簽約時有所顧慮，故未於契約用印且未提供給地主。原告於簽署遺產分割協議書時，僅知其他繼承人有1,000多萬元之簽約金未返還參加人太平洋公司而已，苟原告當時知悉系爭土地買賣契約全文，即絕不會簽署該份遺產分割協議書；參加人太平洋公司曾與第三人謝文昇簽立協議將該債權讓與，故參加人太平洋公司究竟就系爭土地買賣契約有無權利，尚無可知（雙方現仍涉訟於臺灣高等法院），且其所提起之臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）99年度重訴字第703號損害賠償事件，迄今仍未為一審判決。

㈨就更新後權利價值部分，本件比較案例有價格日期差異過大、比較案例之選用不符不動產估價技術規則第12條第2款之規定、估價報告之設定與權利變換計畫書所載內容顯有差異之違誤，其所計算之權利價值即非可採：

1.估價報告係土地所有權人「權利價值」計算之依據，按臺北市都市更新權利變換不動產報告書範本及審查注意事項（下稱臺北市都更審查注意事項）所揭示之比較法注意須

知：「比較案例應至少有1 成交案例，且成交日期應至少距價格日期1 年內，但若無距價格日期1 年內之比較案例，得放寬超過1年，應敘明理由。」，實係不動產估價技術規則第12條第4款之具體化規定。查本件比較標的2、3、5距離價格日期95年4月1日均超過1年以上，但估價報告未敘明理由。本件價格日期既為95年4月1日，何以比較案例均為價格日期之前，估價報告顯有刻意壓低勘估標的價格；又估價報告第34頁總銷售金額評估比較案例表，出現日期甚為久遠者，且未表明係預售或新成屋，是否符合「替代原則」，顯有可議，被告聲稱排除適用，陳稱估價報告採「力麒村上」作為推論基礎云云，惟不知記載處及依據為何？

2.經查閱本件據以為權利變換基礎之巨秉不動產估價師聯合事務所不動產估價報告書(下稱巨秉估價報告)，其所選用以與勘估標的比較價格之比較標的，竟然必須用大比例尺的地圖才能涵蓋標示，諸多案例距離遙遠，其比較案例之選用，顯然有悖於不動產估價基本原理原則中之「替代原則」，其比較案例之選用不符不動產估價技術規則第12條第2款規定之「同一供需圈」（參照不動產估價技術規則第12條第11款，指比較標的與勘估標的間能成立替代關係，且其價格互為影響之最適範圍），是以，其所估算之更新前及更新後權利價值，實難以採信；又查本件估價報告書第35頁所載土地開發分析法之估價條件與權利變換計畫設定差異甚大，估價報告書工期設定僅1.8年，但本件核定之權利變換計畫，工期卻為2.61年或3.78年，本件估價報告參數設定與實際差異甚大，其所據以計算各權利人之權利價值，即顯有疑義。

㈩就巨秉估價報告，原告詳細意見如下： 1.整體或綜合問題：⑴並無依照估價時（95年4月）之不動產估價技術規則檢附相關附件。⑵估價報告之更新後各單位不動產價格（第57至60頁），各單位之垂直分配比及水平分配比完全未交待，無法使報告使用者檢討其合理性。⑶所選用比較標的須用大比例尺地圖才能涵蓋標示，致其部分標的區域因素修正率甚高，造成其調整之可信度存疑，與不動產估價技術規則第12條所定之「替代原則」有違； 2.更新前之估價：⑴比較標的2、3、5之價格日期距離評價基準日（95年4月）均超過1年，甚至超過2年，但估價報告並未敘明理由。⑵估價報告雖稱係採用近鄰地區之成交案例，但區域因素修正比率又相當之大，表示其所選用之案例很可能於個別因素修正時有重覆調整之可能性。⑶公共設施配置調整比率偏高，若是在近鄰地區，理當不應有如此的修正率。⑷區域發展潛力亦有極大的修正率，因此顯示所選的案例不佳。⑸個別因素之「接近條件」，與區域因素之修正因素雷同，有重覆修正之疑義。⑹第34頁土地開發分析法所蒐集之比較個案，並未表明係預售

屋或新成屋銷售單價。⑺第34頁土地開發分析法所蒐集之比較個案，僅有1個店鋪之案例即得出地面層店鋪平均單價，有率斷之嫌，是否真有訪查當地市場行情甚有疑義。⑻第34頁土地開發分析法所蒐集之比較個案，「左岸巴黎」之公開日期超過評價基準日近2年，卻未說明理由。⑼第36頁土地開發分析法所載基地基本條件法定建蔽率為43.63%，但建築規劃分析實際設定條件之建蔽率卻為18%，顯非合理。⑽第36頁土地開發分析法估價條件所設定之興建年期僅1.8年，與本案核定事業計畫之工期為3.78年差異甚大； 3.更新後之估價：⑴比較法：①地面層店鋪（比準戶是B2-1 F）：□以高達25.7年之房屋與新屋比較，其調整修正率極難掌握，顯示比較案例之選取不佳。縱以建物個別條件屋齡調整率（12%）修正，其合理性亦存疑。□區域因素調整率幅度偏高（7%、5%、8%），與比較案例選取係在近鄰地區之說明矛盾。②樓上層住宅（比準戶是E3-4F），樓上層比較標的選取不當，理由如下：□比較案例使用分區不同：勘估標的為住宅區，比較標的為商業區。□比較案例構造不同：勘估標的為鋼筋混凝土造，比較標的為鋼骨鋼筋混凝土造。□比較案例面積差異甚大：勘估標的之比準戶為49.66坪，另本案各單位銷售面積有25.8～82.8坪。□總樓高不同：本案更新後產品為7層、11層及15層，比較標的則為17層，僅用一式之調整率來比較3種不同總樓層高之建物，並非妥當，尤其7層與17層樓建物實難相提並論。□樓層不同：皆使用高樓層案例（10、12、15樓）去調整至低樓層（比準戶為4樓）案例。□比較案例皆位於同一社區（南港新天地），並無法反應區域中一定範圍之不動產價格分布。⑵收益法：①地面層店鋪（比準戶是B2-1F）：□估價報告選用的2個比較標的屋齡非常老舊（27年、26年），極易低估勘估標的房價。□比較標的2、3面積（106.94坪、164.01坪）與比準戶（34.92坪）顯不相當，可能導致地面層之租金收益遭低估。□僅列出案例但沒有收益法比較標的與勘估標的間價格之推估過程。②樓上層住宅（比準戶是E3-4F）：□估價報告選用的2個比較標的面積（21.02坪、28.72坪）與比準戶（49.66坪）差異甚大。□僅列出案例但沒有收益法比較標的與勘估標的間價格之推估過程等情。並聲明請求判決撤銷訴願決定及原處分。

四、被告抗辯略以：

㈠關於審議會第89次會議審查本件情形，陳明如下：

1.被告受理原告依都市更新條例第32條第1 項規定提出之異議，如就異議結果與原評定有差額部分，係由當事人間相互找補，故當時另請參加人太平洋公司就原告異議事項逐項提出回應，併同被告初研意見，彙整後提請審議會討論後，於101 年3 月23日發出會議紀錄予原告及其他相關權利人；惟查系爭都更案是在96年5 月18日核定，原告於99

年3 月24日提出本件審議核復申請，已逾都市更新條例第32條第1 項所定2 個月期間，然慮及原告權益，就此時效問題，當時已從寬受理審議；原告異議內容如：「同意比例、辦理公開展覽及公聽會等行政程序」、「土地所有權人已歿，選配未通知其繼承人，導致陳情人權益受損」、「本案土地所有權人受實施者實施控制」、「共同負擔費用過高疑慮」等議題，此均非「權利價值」事項，經審議會確認在案。

2.就附帶決議部分，因當時審議會審查本件時知悉原告分別提出一般救濟案件（即本院100年度訴字第667號事件）及本件審議核復案件，於進行討論時，一般救濟案件訴訟進度為最高行政法院繫屬當中尚未結案，故作成附帶決議，目的在了解最高行政法院就一般救濟案件之判決結果如何，俾供爾後其他更新案件審議時參考，惟後續因行政業務異動未確實交接，其後並無提會報告，惟此應不影響本件審議核復之結果；本件經審議會第89次會議討論後，被告即於101年3月23日發出會議紀錄予原告，就其會議內容觀之，已有說明處理結果表示，復因先前亦有類此案例被行政法院認定為行政處分，故當下並未另作審議核復通知函予原告，惟後續在被告承辦同仁間業務交流過程中，認為仍以另行作成通知審議核復結果書面及載明教示條款為當，爰再於102年5月14日向原告補發審議核復函，此並非蓄意稽延。

㈡就內政部100年訴願決定意旨，被告後續辦理情形如下：

於上開訴願決定前，內政部曾於100年1月18日邀集學者專家、中央部會、各縣市政府及相關公會開會研商類此案件之同意比例如何計算，並討論登記名義人亡故時於權變審查機制得否保障及分配權益問題。惟此一會議結論未為100年訴願決定所採納；原告所提一般救濟訴願案既已經內政部為100年訴願決定，被告受其決定拘束，被告所屬都市更新處即依100年訴願決定結果簽報都市發展局局長，因案事涉個案及通案問題，經局長指示副局長召開研商會議。被告所屬都市發展局發出開會通知召開研商會議前，被告分別與原告、參加人太平洋公司連繫，且也徵詢參加人太平洋公司意願，經參加人太平洋公司表示願與被告一同進行協議，並承諾由其負起賠償責任。其後，被告邀請內政部營建署、被告所屬法制、訴願機關及其他相關業務機關於100年3月25日會同研商後續處理情形作成會議結論，函請原告提出國賠協議之請求，並由被告、參加人太平洋公司與原告進行協議。被告即於100年4月13日、同年5月10日以府函2次通知原告前來進行國賠協議，並2度函知參加人太平洋公司與原告溝通協調。於審議會第89次會議審議本案時，被告所屬幕僚單位也將本案辦理過程向審議委員說明，並由參加人太平洋公司將內政部100年訴願決定之理由與結果向委員報告後進行本件審議核

復案件審議；至於本院及最高行政法院判決後，因並無改變內政部100年訴願決定，故僅循一般行政程序簽報結案，無另再召開研商會議；又原告主張所提權利價值異議，審議程序完全未受告知，並非事實，因都更案件事涉層面較廣（含都市計畫、都市設計、地政、建築、交通、估價等），故被告訂定設置要點，邀請各不同專業背景之委員組成具合議性質組織，共同審議都市更新事業計畫、權利變換計畫及處理有關爭議。被告受理原告依都市更新條例第32條第1項所提異議案件，於審議會第89次開會前，在101年2月24日向原告及其委任律師發出開會通知，邀請渠等列席與會陳述意見，該次會議有原告委任律師到場，此有會議簽到簿可資查證。

㈡都市更新條例第32條規定得循審議核復程序處理者，限於權利價值之爭議，不包括對權利變換計畫書內其他項目之爭議，關於後者之爭議應循一般行政爭訟程序救濟，此有最高行政法院102 年度判字第753 號判決可稽；且觀都市更新條例第3 條第5 款、第31條第1 項本文、第40條第1 項等規定，可知都市更新條例皆規定權利價值應屬「更新前或變換前」，是輔以體系解釋之概念，自應將第32條所指之權利價值解釋為「更新前之權利價值」，以維持法體系的一貫性，再者，參與更新地主之更新前權利價值決定其可分配房地多寡，乃是估價核心所在，是都市更新條例第32條第1 項之權利價值，係指更新前評估所有權人土地或建物而定之權利價值而言，原告主張之共同負擔及評價基準日皆非權利價值，被告在程序上不予受理，並無違法或不當。原告既依都市更新條例第32條提出異議，卻非異議其應分配權利價值，亦無主張現金找補之金額，與都市更新條例第32條規定不符，原告指摘被告核定實施者所擬權利變換計畫內容不當，惟權利變換計畫業經本院100 年度訴字第667 號判決及最高行政法院101 年度判字第394 號判決確定在案，原告自應受拘束，而不得再行爭執；都市更新條例第32條建置特別救濟程序，旨在處理個別地主的權利價值之爭議，審議核復案件不處理都更計畫書內其他項目之爭議，關於後者之爭議應循一般行政爭訟程序救濟處理，此有多件最高行政法院判決案例可稽。都市更新條例第32條第4 項法律明定審議核復之法律效果，僅有現金找補，並無賦予原告有公法上撤銷權利，依上開規定之法律效果僅是就差額部分由當事人相互以現金找補，訴訟類型應為課予義務之訴，原告主張之撤銷訴訟請求撤銷原處分及內政部訴願決定，自有訴訟類型錯誤情形，應以不合法駁回其訴（最高行政法院91年度判字第117 號判決參照）；另參最高行政法院105 年度判字第341 號判決意旨，業已認定立法者已有意區分權利變換前之權利為「權利價值」，權利變換後之權利為應分配之土地及建築物，故都市更新條例第32條第1 項「權利價值」為地主更新前權利價值，不包括共同負擔、更新後土地及建築物總權利價值以及應分配之權

利價值。原告主張之權變辦法第10條係適用在各參與都更權利人應分配權利價值之計算方式，該條並非針對都市更新條例第32條權利價值為解釋，故原告主張被告未就本案共同負擔數額及更新後權利價值予以審議核復，自無理由。原告就其更新前權利價值並無提出異議，即與都市更新條例第32條規定不符。

㈣原告所據以計算應減少之共同負擔費用，乃是都市更新事業計畫應表明事項，此參都市更新條例第21條第11款之規定可明，況共同負擔費用項目也與原告更新前權利價值無關，原告並未就其更新前權利價值有任何主張；其另主張於異議書第9 頁已提出「更新後建築物價值」異議，然遍觀原告異議書全文都無類此記載，更何況最高行政法院102 年度判字第753 號判決已明確指出都市更新條例第32條之權利價值為地主更新前權利價值，也不包括地主更新後價值；由都市更新條例第30條第1 項前段規定可知，共同負擔費用乃是參與更新住戶所需分擔之重建費用，包含規劃設計、領照、施工、維護管理等，每個階段需要支出費用，並非更新前權利價值，共同負擔費用也非估價師依評定基準日所查估後所評定，不屬都市更新條例第32條審議核復事項，此有內政部102 年4 月29日函釋可資參照；故原告協商建議所提應減少之含貸款利息、營建工程管理費、人事行政管理費、銷售管理費及風險管理費等等項目都是共同負擔內容，此費用額之提列已於96年間確定，且為法院既判力效力所及，原告當不能於本訴訟片面主張共同負擔費用有高估之議題；又參與更新之各地主應分配權利價值，乃是專業估價者依評定基準日所查估後評定（參照權變辦法第6 條），並非以共同負擔費用之高低來評定權利價值，原告卻以權利價值與共同負擔有連動關係，進而主張共同負擔項目中貸款利息及風險管理費可適用審議核復程序，實乃一己所見，並無可採。

㈤由最高行政法院101 年度判字第534 號、102 年度判字第753 號判決內容，足見實務上對評價基準日、估價報告不適用審議核復程序，已有定論，故審議會決議此非都市更新條例第32條之審議核復事項，並無錯誤，復說明如下：

1.本件比較案例並無價格日期差異過大問題，本件評價基準日為95年4 月1 日，原告所舉臺北市都更審查注意事項訂定日期為98年4 月13日，上開注意事項第4 點並載明以評價基準日在97年3 月1 日後之案件，始有其適用，本件估價不適用本注意事項之規定，應回歸不動產估價技術規則之規範，本件行為時不動產估價技術規則規定，並未針對比較標的案例距離評價基準日時間點之限制，僅規定須針對比較標的之價格日期與勘估標的之價格日期因時間之差異，致價格水準發生變動，應以適當之變動率或變動金額，將比較標的價格調整為勘估標的價格日期之價格（參照不動產估價技術規則第19條第2 款）。且本次估價報告所

選取之案例，乃經由審議會委員判斷與建議後所擇取，且估價師並已針對該比較標的於價格日期之因素為合理修正，並於當時審議會會議中有充分說明與回應，原告所謂估價報告刻意壓低勘估標的價格情形，實為片面臆測之詞。又估價報告書第34頁之總銷售金額評估比較案例，係摘錄惟馨周報所調查之區域預售個案進行整理，並以推論土地開發分析法中所需估算開發或建築後總銷售金額。原告所指日期甚為久遠案例，因價格時間較早，其成交價格經分析後，已被排除適用，且該報告所採用之住宅單價係以該表中成交價格最高者作為土地開發分析法推論基礎，已符合替代原則。

2.本次估價報告書中所選用之比較標的均位於南港區內，已屬同一供需圈，並無不符不動產估價技術規則第12條第2款規定，就估價報告所選部分案例有位於近鄰地區者，亦有部分案例位於類似地區者，但就區域因素不同所產生之價格差異，進行之分析及調整，因此依不動產估價技術規則而言，在區域因素差異上仍可予以進行調整並適用，已符合替代原則；原告所指估價報告書之設定與權利變換計畫書內容之工期差異，乃原告對事實誤認，原告舉證開發期1.8 年，此乃估價師以土地開發分析法，在假設情況為興建地上12層、地下2 層之店鋪大樓之規劃，來推估貸款利息綜合利率為4.31 ％ ，並連同其他土地開發成本，據以推估土地合理價格，該1.8 年並非本件更新案之工期，應予辨明。而本件核定之權利變換計畫書中更新後規劃核定為興建3 幢地上7 、11及15層、地下3 層店鋪住宅大樓，預估更新施工年期為3.78年，該二者在興建地上層樓層數、地下層開挖層數與興建量體上規劃差異既有不同，工期亦難謂相同，並無任何歧異之處，原告誤解有工期差異問題，亦無可採；另本件3 家鑑價機構鑑價結果，由實施者採3 家中地主應分配權值最高之巨秉不動產估價結果進行權利變換，無任何損及地主權益之事，原處分核定原計畫之內容，並無任何違法或不當。

3.本案估價報告是由專業估價師依行為時不動產估價技術規則規定所評估而得，再經由審議會委員判斷與建議後所擇取，且估價師並已針對該比較標的於價格日期之因素為合理修正，並於當時審議會會議中有充分說明與回應，原告所謂估價報告刻意壓低勘估標的價格情形，乃是片面臆測之詞，不足憑採。

㈥本件審議會就審議結果有判斷餘地：因都市更新案件事涉層面較廣（都市計畫、都市更新、建築、地政、交通、估價、財務等），且所審議案件也不是僅有權利變換計畫案件，故審議會委員由被告所屬機關代表及社會上具相關背景及專精領域專家學者所組成，除潘玉女（臺北市政府地政局副局長，府內委員）外，府外委員郭國任、林秋綿教授（國立台北

大學不動產與城鄉環境系副教授）、陳漢雲教授（中國科技大學政稅務系副教授兼系主任）、金家禾教授（臺北大學不動產與城鄉環境學系教授）及產業界出身之陳美珍委員都具估價專業，原告率予指摘審議委員無估價專業，乃片面之詞。又審議委員出席開會領取2,000 元車馬費及被告101 年增設權利變換計畫審查小組協助審查權利變換案件，與原處分係屬二事。本案既有審議委員進行審查，所為之審議決議具有高度屬人性、專業性、經驗性之專業判斷，應享有判斷餘地，此有最高行政法院判決可資參照，原告所指設置要點第12點之陳情人發言時間限制，乃是基於審議會議程進行所為之會場秩序規範，並無不合；且都市更新條例第32條第1項但書之規定，乃法律賦予被告認定之裁量權限，就個案是否情形特殊而有委託專業團體或機構協助作技術性諮商之必要，被告自有審認之權，原告所提之異議內容，既非屬審議核復事項，自無委託專業團體或機構協助作技術性諮商之必要。綜上，都市更新條例第32條所謂之權利價值，應僅限於參與更新權利人「更新前」之權利價值，原告所提「共同負擔」、「評價基準日」及「估價報告」等均非權利價值事項，被告在程序上不予受理，並作成維持原核定計畫內容之行政決定並無任何違法或不當。

㈦況原都更事業計畫中公、私有地主計有9 人（含蔡九母1 人），100年訴願決定主要爭點以蔡九母以1人計算都市更新條例第22條同意比例是否有誤，然系爭都市更新案於99年3月31日取得使用執照，於同年4月23日蔡九母遺產辦畢分割繼承，蔡九母遺產系爭3筆土地持分所有權人為蔡慶雲、蔡慶濤2人及林蔡盡，林蔡盡嗣後於99年11月10日同意參與系爭都市更新案，合計地主10人中有8人同意，經本院100年度訴字第667號判決認定已符合都市更新條例第22條規定。再者，100年訴願決定（情況決定）對被告有拘束力與確認力，被告依其意旨2次書面通知原告前來協議，並也2度另函函知參加人太平洋公司與原告溝通協調，並非無行政作為；另本件共同負擔比例乃是審議會依都市更新條例第30條第2項規定，由審議會依個案基地特性、整合困難度、區位開發強度（容積、建蔽）及建築規劃設計（構造別或建材等級）等因素綜合考量本件共同負擔比為45.1%為合理；本件土地及地上物產權複雜（如更新單元內有為數眾多之舊違章建築戶），需進行土地整合，人事、庶務等行政作業、各項法律、會計等支出均需費用，以處理補償金發放、地上物拆除、工程施工及成果報核等行政費用，爰審議會同意參加人太平洋公司人事管理費之費用提列。至銷售管理費，指實施者為銷售更新後取得之折價抵付房地之費用（變現成本），採包銷方式，即包括廣告、企劃、及銷售等成本費用以支付予代銷業者，此項費用參加人太平洋公司以6%提列，符合市場行情；至風險管理費則為參加人太平洋公司因應共同負擔折價抵

付樓地板面積須完全銷售才能償付開發成本，惟有市場變動及成本變動可能造成銷售金額不足償付情形，有不確定之開發風險而提列。另陳明本件共同負擔費用雖非100年訴願決定、本院100年度訴字第667號判決及最高行政法院101年度判字第394號判決指摘系爭計畫核定日處分違法部分，然共同負擔既為都更事業計畫一部分（都市更新條例第21條第11款參照），仍為上開判決既判力所及，似非本件所能審究。

㈧被告為執行都市更新條例第16條、第21條第11款、第30條第1 項規定，自92年間即由審議會委員組成專案小組並邀請相關公會協助檢視後通過提列標準，並列出各該項費用計算公式，並爾後隨營造市場景氣變化檢討，俾使各相關土地權利關係人於權利變換過程中進行分擔共同負擔時，確保其應有基本權益，同時促進都市更新事業審議與實施之效率。歷年來提列標準有3 個版本，分別為92年版、94年版及99年版，目前的99年版，距今已有相當時日，有再行檢討必要，故被告正進行修正。各版本在業界有以審議會通過年度稱之，亦有以規範彙編編製時間稱之，例如92年版提列標準為92年9 月17日及93年9 月17日審議會2 次討論通過，但編製在93年11月規範彙編裏面，故有稱之為92年版，有稱之為93年版，實為同一提列標準。系爭都更案為報核時間點為95年6 月2 日，其共同負擔費用提列係依94年提列標準進行提列，此經95年幹事會審查時承辦科審查意見，並經參加人太平洋公司確認在案。

㈨就原告爭執共同負擔費用項目及更新後價值部分，分別說明如下：

1.共同負擔費用項目，為更新期間參與更新地主應共同分擔之費用，不屬於都市更新條例第32條審議核復項目，此參該條例第32條第1 項規定可明；又該條例第32條第1 項之權利價值僅限於更新前權利價值，也不包括更新後權利價值，前亦敘及。參加人太平洋公司就95年間報核之原都更事業及權變計畫，於送請審議會96年1 月29日第75次審議會審查前，前於95年11月15日召開審議會幹事會進行審查，審查過程及參加人太平洋公司回應紀錄，幹事會審查完竣後，即將全案討論提案及參加人太平洋公司所擬事業及權變計畫書送請審議會進行討論。審議會開會前幕僚單位已先將會議資料及計畫書送請委員審查，開會時再由實施者逐一說明，於實施者說明後，由會議主席就幕僚單位所列議題，逐項詢問與會幹事、委員倘對事業及權變計畫書內容有意見，即發言提出合議討論、修正；若無意見即表示委員能夠認同參加人太平洋公司所擬或已配合修正之計畫書內容，不能僅以幹事會或審議會委員未有另提審查意見之表示，即謂審議會委員在裁量權之行使有所濫用；又共同負擔乃是參與更新住戶所需分擔之重建費用，包含規劃設計、領照、施工、維護管理等，每個階段需要支出費

用，並非更新前權利價值，共同負擔費用也非估價師依評定基準日所查估後所評定，自不屬都市更新條例第32條審議核復事項。至本案共同負擔比例乃是審議會依都市更新條例第30條第2 項規定，由審議會依個案基地特性、整合困難度、區位開發強度（容積、建蔽）及建築規劃設計（構造別或建材等級）等因素綜合考量本案共同負擔比為45.1% 為合理。

2.就原告爭執共同負擔項目補陳如下：

⑴貸款利息：94年提列標準對年期（工期）並無定義，惟該版提列標準要求實施者提出之財務計畫及現金流量分析，藉以認定年期。依參加人太平洋公司於事業計畫中財務計畫貸款利息項所載工期為3.78年，分為準備期6個月、施工期31.4個月及交屋及成果報核期8 個月，合計約為3.78年。此施工期31.4個月乃是因為本件更新案3 幢5 棟地上15層、11層及7 層，地下3 層之RC構造建築規劃，並非單純為更新後一幢建築物情形，且也符合一般更新案的施工期間，並無原告所指故意拖緩施工以浮編利息情形。現金流量表中之準備期、施工期及交屋期等各期別均需投入相關費用，例如施工前之準備期1～6 個月即有鑽探費、都市更新規劃費、測量費、拆遷補償費、地籍整理費及計畫執行階段人事行政管理費等費用支出，原告指稱在申請建照後才有貸款需求，應有誤解。在99年提列標準，即將貸款利息之準備期、施工期及交屋及成果報核期予以明文化，俾與實務運作相符；邇來審議會通案上要求以36個月為貸款期間，惟個案情形特殊，仍會加以增減貸款期間核計貸款利息。至貸款期間利率部分，原告並不爭執。

⑵營業工程管理費：就營業工程管理費之審查意見，財政局鄭幹事於幹事會審查時曾詢及營建工程管理費與工程施工管理費計算，二者有無重複認列問題，惟此議題與原告問題不完全相同。營業工程管理費為實施者為保障施工品質及施工進度所需支付之工程管理費；人事行政管理費則為針對土地整合、人事、庶務等行政作業所需法律、會計等費用，二者性質及內容上仍有不同，並無重複問題。又94年版提列標準無限制實施者為建設公司時不得提列營業工程管理費之明文。

⑶人事行政管理費：本件產權固然單純，然本件有16戶舊違章建築戶，無權占有情形複雜，需進行土地整合及各別妥適處理違占戶安置事宜，相關人事、庶務等行政作業、各項法律、會計等支出均需費用。參加人太平洋公司就人事行政管理費之編列用以處理補償金發放、地上物拆除、工程施工及成果報核等行政費用，爰審議會就參加人太平洋公司所提列人事行政管理費，並無意見。

⑷銷售管理費：銷售管理費，指實施者為銷售更新後取得

之折價抵付房地之費用（變現成本），採包銷方式，即包括廣告、企劃、及銷售等成本費用以支付予代銷業者，此項費用參加人太平洋公司以6 %提列，符合一般代銷公司行情。94年版提列標準並無明定以實施者本身是否為營建公司及在營建市場上之經營規模來區分提列此項費用的比例，因上開費用提列比例，並無逾越代銷市場行情，爰審議會就參加人太平洋公司此項費用提列，並無意見。

⑸風險管理費：就營業工程管理費之審查意見，被告所屬都市更新處王幹事曾提詢參加人太平洋公司編列12%風險管理費之必要性。參加人太平洋公司回應為本案完成權利人整合並價購土地之前，依據核准之事業概要內容，當時共有10位土地所有權人，2位合法建築物所有權人（非地主）及16戶占有他人土地之舊違章建築戶，合計共有28位權利人，且地上物相當密集，整合工作上有相當的難度，未來執行地上物拆遷作業時亦有極高之風險，除此之外風險管理費係為因應成本變動及銷售風險，因此本案編列12%之風險管理費，應屬合理。審議會委員審視參加人太平洋公司於風險管理費之計畫書說明，並審酌此一回應意見，亦認為合理，爰就參加人太平洋公司此項費用提列，亦無意見。

⑹更新後價值：原告主張參加人太平洋公司對外銷售價格為50至60萬元，因認為更新後權利價值有低估，此應屬臆測之詞。依事業計畫5-12頁所載，評價基準日當時（95年4 月1 日），本件更新案周邊房地產市場行情，於2 樓以上平均單價約莫為31至37萬元（坪）不等，此有惟馨週報及住展雜誌資料可供比對。巨秉估價師就本件更新案2 樓以上單價估為34.5萬餘元（坪），較其他2家估價師估的高，也符合當時的預售市場行情，即無低估情形。再依巨秉估價師評估更新後價值評估方法及評估過程，是採比較法及收益法來進行評估，參加人太平洋公司預售價格高低，並非估價師考量因素。

㈩關於違建戶安置部分，其法律依據為都市更新建築容積獎勵辦法第11條規定。舊違章建築戶之認定，被告於臺北市都市更新自治條例第19條第2 款第6 目明定：「㈥△Ｆ6 ：實施者以現地、異地安置或協議以現金補償基地內舊違章建築戶核計之樓地板面積（每戶不得超過當地樓地板面積平均水準），並應符合都市更新建築容積獎勵辦法相關規定。舊違章建築戶之認定，以民國七十七年八月一日以前興建完成者為限，面積以實測面積為準，並應檢附房屋稅籍資料、門牌編釘證明、自來水費收據或電費收據等文件。舊違章建築戶經實施者妥善處理後，不適用本市有關舊違章建築之拆遷、救濟及安置等規定。」，參加人太平洋公司95年間向被告報核都更事業及權利變換計畫中，提列占有他人土地舊違章建築

戶拆遷補償費，所檢附處理違建戶事證資料有 1.77年6 月27日航測圖，以證實當時有存在違建戶。 2.將拆遷戶處理意願書檢附於計畫書內。 3.另檢附房屋稅籍、水費及電費等收據予被告；原告蔡慶濤及蔡耀裕之被繼承人蔡慶雲業已接受權利變換分配結果，被告於101 年3 月5 日向原告發出審議會第89次會議紀錄，在被告另向原告發出審議核復函之前，原告於101 年底也委託律師函知參加人太平洋公司告知補繳差額價金處所；嗣後，其2 人並已分別交納差額價金予參加人太平洋公司在案。原告於系爭都更案之實分配多於應分配，均已接受都更權變計畫所載之分配結果而補差額價金予參加人太平洋公司，原告再於本件訴訟主張還有權利價值找補金額，亦無理由等語，資為抗辯。並聲明請求判決駁回原告之訴。

五、參加人太平洋公司陳述略以：

㈠原告主張「共同負擔費用過高」乙事，顯非都市更新條例第32條第1 項規定之權利價值爭議，自不得循該條例第32條所定之異議及審議核復程序處理，最高行政法院102 年度判字第753 號、101 年度判字第534 號判決可供參照，又內政部102 年4 月29日函表明權利價值之爭議，僅限對依權變辦法第6條第1項查估後評定之權利價值異議；細繹都市更新條例第3條第5款、第30條第1項、第31條第1項本文及第40條第1項等規定，可知有關權利價值之規定，均指「更新前權利價值」、「原有之權利價值」或「權利變換前之權利價值」；權利變換後則稱為「更新後建築物及其土地」、「應分配之土地及建築物」或「權利變換後之土地及建築物」，是以，都市更新條例所稱之權利價值，係指更新前之權利價值而言，並非指權利變換後之權利價值，至為明確，最高行政法院102年度判字第772判決亦同此見解；並參照本院98年度訴字第1359號判決「……參照條例第32條第3項、第4項之規定，可知本條僅在規範有關權利價值的『找補』以及『查估』問題，因此僅在有關『權利價值』的『調整』爭議方面，才有條例第32條所定『審議核復』程序的適用。第32條第3項差額找補的計算方式，若屬『不願』或『不能』參與分配的人，應以更新『前』權利價值計算現金找補……『評價基準日』的調整，雖攸關『權利價值』的『調整』，但被認定是『權利價值』估算的前提問題，會牽動所有權利人的價值計算，因而不屬於第32條救濟程序的範疇」。

㈡為維持都市更新計畫之穩定，縱本件權利變換計畫案歷經多次變更，評價基準日仍不應隨同調整，此有最高行政法院100 年度判字1385判決、102 年度判字第733 號判決暨本院98年度訴字第1359號判決可資參照，評價基準日之變更對於各土地所有權人的利害關係未必一致，反而有害都市更新事業權利變換計畫的安定性，故未有權利變換計畫變更即須重新決定評價基準日之規定，原告以本件權利變換案歷經5 次變

更為由，指稱評價基準日應隨同調整云云，實有誤會；況本件權利變換計畫案係採「權利變換」方式實施，各土地所有權人得「分配之更新價值」及「共同負擔」費用，均應按各土地所有權人「更新前之土地權利價值」比例計算之，要與系爭都更案同意比例人數應以「蔡九母1 人」，抑或「蔡九母全體繼承人」計算無涉，此觀諸權變辦法第10條之規定即明，益證「更新前之土地權利價值」之計算，要與同意都更之人數計算究應以「蔡九母1 人」計算，抑或「蔡九母全體繼承人」計算，毫無干係，土地權利價值之評定，並不因此而受影響；再者，系爭都更案（包括各土地更新前後之權利價值、共同負擔等）既經被告核定通過，則各土地所有權人於系爭都更案更新前後之權利價值，抑或共同負擔數額，斷無可能僅因系爭都更案同意人數比例計算方式有所不同，而有所增、減；況蔡慶雲、蔡慶濤既已接受權利變換之分配結果，自不得再任意翻異，因系爭都更案係採「權利變換」方式實施，各土地所有權人得「分配之更新價值」及「共同負擔」費用，均應按各土地所有權人「更新前之土地權利價值」比例計算之，實不因「同意比例人數應以蔡九母一人或蔡九母全體繼承人」而有無不同；蓋蔡慶雲、蔡慶濤於系爭都更案之實際分配面積多於應分配面積，乃分別向參加人繳納1,652,915元、1,165,317元之差額價金，此有臺北地院10 2年度重訴字第907號民事判決足參；且參加人太平洋公司前於84年1月11日與蔡九母之繼承人即蔡張煉等人簽訂土地買賣契約（第1份買賣契約），買賣標的為蔡九母所有之坐落於臺北市○○區○○段二小段89地號（現已分割為89、89-1、89-2地號土地，權利範圍為2分之1）之部分土地；嗣參加人太平洋公司於84年12月11日再與蔡九母之繼承人蔡慶壽簽立土地買賣契約（第2份買賣契約），買賣標的為蔡慶壽所繼承之登記名義人為蔡九母所有之坐落於臺北市○○區○○段二小段89地號（現已分割為89、89-1、89-2地號土地，權利範圍為2分之1）部分土地。其後，原告蔡慶雲、蔡慶濤於93年間同意承受並履行前揭土地買賣契約並與蔡九母之其他繼承人簽立「遺產分割協議書」，即由蔡慶雲、蔡慶濤取得被繼承人蔡九母名下包括「臺北市○○區○○段二小段89地號、面積：1115㎡，89-1地號、面積：325㎡，89-2地號、面積：4㎡，權利範圍均為1/ 2」（系爭都更案之土地）在內之全部土地，渠料，原告見系爭都更案可獲取高達之2億3,329萬2,501元鉅額利益，竟拒絕移轉上開土地予參加人太平洋公司，參加人太平洋公司乃起訴請求渠等損害賠償，現繫屬於臺北地院99年度重訴字第703號損害賠償事件，原告選擇違約而拒絕移轉上開土地予參加人太平洋公司，同時再以上開土地參與都更受有損害為由，於本件要求參加人太平洋公司給付費用，實屬欺人太甚。

㈡對照參加人太平洋公司於101 年8 月間所製作並檢送予主管

機關之系爭都更案成果報告，其中關於「陸、財務結算」部分，可知參加人太平洋公司於實施系爭都更案時，就各項共同負擔費用實際支付之費用，遠遠高於主管機關原核准之費用，換言之，縱主管機關以各項共同負擔之最高費率核給費用，亦顯不足支付參加人太平洋公司就系爭都更案各項共同負擔實際支出之費用，如列各項共同負擔費用項目如下： 1.貸款利息：原計畫核給之費用44,191,212元，實際支出費用59,156,191元； 2.人事行政管理費：原計畫核給之費用35,990,092元，實際支出費用94,122,061元； 3.營建工程管理費：原計畫核給之費用18,210,685元，實際支出費用18,817,750元； 4.銷售管理費：原計畫核給之費用42,125,015元，實際支出費用174,537,809 元； 5.風險管理費：原計畫核給之費用88,568,842元，實際支出費用114,957,237 元。上開各項實際支出費用之單據、明細、傳票概檢送予主管機關。承上可知，關於系爭都更案之共同負擔費用，顯無高估之情事，反係因受限於主管機關所定之費率上限，致參加人太平洋公司實際所支出之共同負擔費用，無法全部列為共同負擔，益證，主管機關所制訂之「都市更新事業及權利變換計畫內有關費用提列總表」，並訂定費率上限，係為保護各該參與都市更新之地主，進而限制實施者所提列之費用。若如原告所主張系爭都更案之共同負擔費用過高，應予核減，基於相同邏輯，則關於參加人太平洋公司實際之支出共同負擔費用，高於主管機關所核給之費用時，原告即應按其更新前之權利價值比例，給付該超出之部分，方屬合理；另關於系爭都更案更新後之權利價值，係參加人太平洋公司依權變辦法第6條之規定，委託3家以上鑑價機構查估，採用最高之鑑價結果，作為權利變化價值之依據。各該鑑價機構皆委由具有專門職業技術人員資格之不動估價師為鑑價，且各該不動產估價師於執行職務時，自應恪守相關法規（諸如不動產估價師法、不動產估價師職業道德規範）執行其職務，不容有偏頗之恣意鑑價情事，係採用最高之鑑價結果，不論地主是否同意參與系爭都更案，皆屬對地主利益之最大化，作為權利變化價值之依據，原告空言鑑定價值有低估，要無足採等語，並聲明請求判決駁回原告之訴。

六、參加人王裕生陳述略以：

㈠參加人王裕生為蔡九母繼承人之一，原本即有參與系爭都更案之權利，詎料實施者即參加人太平洋公司申請被告核定時，僅以土地所有權人蔡九母1 人，計算同意比例，業已影響參加人王裕生之權益；況參加人太平洋公司以已往生者蔡九母為通知對象，根本無從得知蔡九母繼承人就更新後土地及建築物分配位置之意願，本件權利變換計畫顯違反權變辦法第5 條規定；又蔡九母之繼承人未受通知，無從依權變辦法第11條第1 、2 項選擇實施權利變換後應分配之土地及建築物位置，亦無法公開抽籤進行分配，參加人太平洋公司亦有

違反權變辦法第11條第1 、2 項之規定；另蔡九母繼承人於99年2 月間完成遺產分割協議，後由原告依上開遺產分割協議書取得蔡九母之系爭土地所有權，應由原告承受與參加人太平洋公司間系爭土地買賣契約權利義務，詎料原告不願承受上開買賣權利義務關係，以致參加人王裕生遭參加人太平洋公司以違反上開買賣契約為由主張損害賠償。因原告業已違反遺產分割協議書約定事項，參加人王裕生即有解除遺產分割協議書之權利，回復為系爭土地所有權人。

㈡另就違章戶而言，實施者理應訴請拆遷，本件權利變換計畫案卻發給違章戶補償費、配合拆遷獎勵金。參加人太平洋公司於其行政陳報狀自承：「上開違章戶，除訴外人周正偉、莊惠婷外，其餘均為參加人公司之員工。」，又稱：「參加人公司爰依據『財團法人都市更新發展研究基金會』之建議及規劃，將違章戶之所有人更名為參加人公司得以掌握之公司員工，以求日後執行系爭都市更新案之穩定，同時避免增加不必要風險管理費等成本費用支出……」，是以，周正偉、莊惠婷縱非參加人太平洋公司員工，亦應為該公司之人頭。此外，按100 年1 月【核定版】之「變更（第四次）臺北市○○區○○段二小段89地號等22筆土地都市更新權利變換計畫釐正權利變換分配結果」所附「表5-2更新前土地權利關係人名冊表」（下稱系爭關係人名冊）所列太投興業股份有限公司、太平洋聯網科技股份有限公司、蔣菁菁及黃德乾，亦係參加人太平洋公司之關係企業或公司員工。參加人太平洋公司於系爭都更案使用人頭或關係企業，充當違章戶或土地權利關係人，此觀諸其等持分均預告登記乙節即可證明，此舉嚴重影響權利變換之正確及公平。此有100年1月【核定版】之「變更（第四次）臺北市○○區○○段二小段89地號等22筆土地都市更新權利變換計畫釐正權利變換分配結果」所附「表5-3更新單元內舊違章建戶清冊表」（下稱系爭違建戶清冊表），其上列有常少卿等16人之違章戶，該常少卿等16人違章戶應均為太平洋公司所屬人頭，按本件權利變換計畫案所附「表9-4舊違章建築戶補償金發放明細表」，常少卿等12人總共領得62,594,743元；另按本件權利變換計畫案『表14-4釐正土地及建築物分配清冊（現地安置戶）（三次變更核定及四次變更對照版）』，王正佳、湯玉燕、周正偉及趙薇薇等4人共取得4戶及1個停車位，渠等4人應分配權利價值為25,807,876元，縱未將系爭建案價格低估之部分列入，違章戶常少卿等16人分配權利價值（補償金）即高達88,402,619元，參加人太平洋公司僅空言稱已經花費上億元處理真正實際違章戶云云，然未見其提出實際支出憑證，實難採信其說，另按本件權利變換計畫所附「表8-1合法建物拆除補償費明細表」，日盛國際商業銀行股份有限公司所有建號473、474、475等3戶領回重建價格為4,448,033元，合法建物平均每戶領回重建價格即補償費為1,482,678元【

4,448,033元□3＝1,482,678元】，然觀諸於本件權利變換計畫案「表9-4舊違章建築戶補償金發放明細表」，常少卿等12人補償金共為62,594,743元，平均每戶補償金竟高達5,216,229元【62,594,743元□12＝5,216,229元】。是以，本案合法建物之補償費竟較違章建物來得低，二者差額高達373萬餘元，顯與常情不符，足見參加人太平洋公司有將違章戶之補償費予以提高情事。按本件權利變換案所附「表9-3舊違章建築戶現地安置申請分配結果」，參加人太平洋公司之人頭即王正佳（編號5）、湯玉燕（編號8）、周正偉（編號9）及趙薇薇（編號16）等4人申請現地安置。就違章戶而言，實施者理應訴請拆遷，系爭權利變換卻發給違章戶補償費、配合拆遷獎勵金，參加人太平洋公司將其所屬人頭充作違章戶，進而領取補償費、配合拆遷獎勵金，並取得本建案其中4戶及1個停車位，此有本件權利變換計畫『表14-4釐正土地及建築物分配清冊（現地安置戶）（三次變更核定及四次變更對照版）』可資為憑。又觀諸於臺灣士林地方法院102年度訴字第514號判決，96年11月13日臺北市南港區「森之丘」預售建案之B2棟7樓房屋（建物面積120.81平方公尺，此可參見本件權利變換計畫案12-1更新後土地及建築物分配面積表分配單元代號7B2）及地下3層平面式編號18號車位暨坐落之基地出售金額即高達2,280萬元（平均每坪約為62萬餘元，若以4戶計算即高達9,120萬元），二者相去甚遠。參加人太平洋公司不僅未對違章戶訴請拆遷，甚且利用人頭充當違章戶，渠等4違章戶每人應分配價值竟以高達6,451,969元來計算，進而再申請現地安置，僅以每坪170,256元【23,800,074元□4戶面積139.79坪（參見本件權利變換計畫案14-4釐正土地及建築物分配清冊）（現地安置戶）（三次變更核定及四次變更對照版）】取得4戶不動產及1個停車位。退萬步言，縱依96年5月「擬定臺北市○○區○○段二小段89地號等22筆土地都市更新事業計畫案」之「表16-5更新後總銷金額估算表」，銷售面積數量5,610.62坪，平均售價每坪349,207元/坪，停車位181部，1,213,812元/部，4戶面積139.79坪，以每坪349,207元計算及加計1個停車位，其金額應為50,029,459元【139.79坪□每坪349,207元＋1個停車位1,213,812元＝50,029,459元】，亦與渠等4人應繳23,800,074元相去甚多；況且，參加人太平洋公司以往生者蔡九母為通知對象，根本無從知悉知蔡九母繼承人就更新後土地及建築物分配位置之意願，亦無法公開抽籤進行分配，本件權利變換計畫案顯違反權變辦法第5條、第11條第1、2項之明文規定；且太平洋公司將違章戶拆遷補償費列入人事行政管理費，除重複認列外，該違章戶為太平洋公司之人頭，嚴重影響共同負擔費用之正確性等語。並聲明請求判決原處分及訴願決定均撤銷。

七、本件事實概要欄所載下列事實，為兩造及參加人所不爭執，

復有下列證據可按，堪信為真實：

㈠事實概要欄㈠部分：有土地登記謄本及系爭計畫核定處分在原處分卷附件第49-63、45-47頁；有100年訴願決定、本院100年度訴字第667號判決及最高行政法院101年度判字第394號判決，在本院卷第36-40、41-52、53-56頁可稽；並有被告94年1月17日府都新字第09405994500號函，在本院100年度訴字第667號卷第51頁可按，復有原告99年3月9日訴願書在100年訴願決定卷第467-478頁可按，並均經本院依職權調閱上開卷宗核對無誤。

㈡事實概要欄㈡部分：有原告99年3月24日提出「異議聲明暨調解申請書」、原處分及訴願決定分別在原處分卷第1-18頁及本院卷第21、25-28頁可按。

八、兩造之爭執在於：

㈠原告提起撤銷訴訟是否為正確之訴訟類型？

㈡原告於99年3月24日提出之異議是否逾期？

㈢原告得否於都市更新條例第32條之異議程序就權利變換後應分配之權利價值不服？

㈣本件被告應否對於共同負擔費用部分審議核復？

㈤原處分是否違法？

九、本院之判斷：

㈠本件原告提起撤銷訴訟，其訴訟類型選擇正確：

1.按都市更新條例第32條規定：「（第1項）權利變換計畫書核定發布實施後二個月內，土地所有權人對其權利價值有異議時，應以書面敘明理由，向各級主管機關提出，各級主管機關應於受理異議後三個月內審議核復。但因情形特殊，經各級主管機關認有委託專業團體或機構協助作技術性諮商之必要者，得延長審議核復期限三個月。當事人對審議核復結果不服者，得依法提請行政救濟。（第2項）前項異議處理或行政救濟期間，實施者非經主管機關核准，不得停止都市更新事業之進行。（第3項）前二項異議處理或行政救濟結果與原評定價值有差額部分，由當事人以現金相互找補。（第4項）第一項審議核復期限，應扣除各級主管機關委託專業團體或機構協助作技術性諮商及實施者委託專業團體或機構重新查估權利價值之時間。」

2.依此規定及該條例設計之意旨，應僅得認異議人如認核復之行政處分違法，而侵害其權利或法律上利益時，得提起撤銷訴訟，請求將違法之行政處分除去，最高行政法院102年度判字第765號判決著有明文。是原告對於被告所為之審議核復之處分不服，提起本件撤銷訴訟，其訴訟類型為正確。

㈡原告於99年3月24日提出之異議並未逾期：

1.查系爭計畫核定處分於96年5月18日經被告准予核定實施，已如前述，則依都市更新條例第32條第1項之規定，土

地所有權人如對其權利價值有異議，原則上應於權利變換計畫書核定發布實施後2個月內，以書面敘明理由，向各級主管機關提出。

2.惟按行政程序法第110條第1項規定：「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力。」其目的在對行政機關、相對人及利害關係人發生拘束力，因此，相對人及利害關係人提起行政救濟之時點，自應以送達後開始起算。從而，都市更新條例第32條第1項所謂土地所有權人於「權利變換計畫書核定發布實施後2個月內」有異議時，於計算異議期間，應解釋為權利變換計畫書核定之行政處分送達土地所有權人起算。如權利變換計畫書核定之處分未合法送達土地所有權人時，則以土地所有權人知悉時起算(最高行政法院98年6月份第1次庭長法官聯席會議㈠決議及最高行政法院98年度判字第1451號判決意旨參照)。本件原告雖於99年3月24日始提出「異議聲明暨調解申請書」，惟既無證據證明原告早在2個月前收受系爭計畫核定處分書之送達或者知悉，仍應認為有遵守法定期間。

3.另外，自本件原告於99年3月9日就系爭計畫核定處分不服，提起訴願及行政訴訟，均未被認為訴願逾期，此有100年訴願決定、本院100年度訴字第667號判決及最高行政法院101年度判字第394號判決可參，益可佐證原告主張其在此之前不知悉系爭計畫核定處分之審議程序為可信。

4.是本件原處分依審議會第89次會議決議（本院卷第22頁）：「有關本案異議人於繼承後知悉本核定案後，遂提起異議，經法規會說明因逾越時效之責不可歸咎於異議人，其時段得予以扣除，且基於所有權人之權益保障，本案經大會同意受理審議核復」，未以原告逾期予以駁回，其結論正確。

㈡原告得於都市更新條例第32條之異議程序就權利變換後應分配之權利價值不服：

1.都市更新條例並沒有對都市更新條例第32條所稱之權利價值再為定義或界定其範圍。都市更新條例施行細則則僅於第10條規定各級主管機關審議都市更新事業計畫、權利變換計畫或審議核復有關異議時，認有委託專業團體或機構協助作技術性諮商之必要者，於徵得實施者同意後，由其負擔技術性諮商之相關費用。而臺北市都市更新權利變換審議核復作業要點第2點規定，「審議核復事項如下：㈠依都市更新條例第32條規定，有關土地所有權人對都市更新權利變換計畫中權利價值異議之審議核復。……」。是都市更新條例第32條所謂之「土地所有權人對其權利價值有異議」，其中「權利價值」究何所指，非無爭議。

2.本院認為要界定都市更新條例第32條所稱之權利價值，要

自認識權利變換制度談起。按都市更新條例第3條第5款規定：「權利變換：係指更新單元內重建區段之土地所有權人、合法建築物所有權人、他項權利人或實施者，提供土地、建築物、他項權利或資金，參與或實施都市更新事業，於都市更新事業計畫實施完成後，按其更新前權利價值及提供資金比例，分配更新後建築物及其土地之應有部分或權利金。」於茲固使用「更新前權利價值及提供資金比例」及「更新後建築物及其土地之應有部分或權利金」之用語，但不能望文生義，以更新前始有權利價值可言，更新後則沒有。由以上規定可知，都市更新條例所建構的權利變換制度，並非完全採取日本之「等價值交換方式」（一種互易的概念），而是一種共同參與聯合開發、共享成果並共同負擔風險之合夥概念下的「等價值比例交換方式」。申言之，權利變換制度，其核心概念係以權利交換權利，在日本係以「更新前之土地」（按：為求節省篇幅，以下之說明暫假設更新範圍內之土地為素地）交換價值相等之「更新後之建築物及土地應有部分」，而我國則是以「更新前之土地」交換價值比例相等之「更新後之建築物及土地應有部分或權利金(按：為求節省篇幅，以下說明，暫略去權利金)」。權利變換制度既以交換(互易）為核心，則土地所有權人於更新前之土地價值若干，其價值占更新範圍內土地總價值之比例若干，十分重要，且需以價格衡量其價值(估價)，不待多言；然而在此等價值比例交換方式下，究竟可交換(互易)多少建築物及土地應有部分回來，其實是土地所有權人更關心的，因此，更新後之建築物及土地應有部分價值若干，共同負擔費用若干，扣除共同負擔費用(折價抵付)後剩下的、實際分配的建築物及土地應有部分價值若干，所選配的建築物及土地應有部分價值若干，其差價若干，需找或補，亦至為重要，凡此更新後之建築物及土地應有部分如不以價格衡量其價值(估價)，如何計算其價值比例？如何完成等價值比例交換？

3.因此，基於以上對於權利變換制度之說明，在權利變換計畫內，必然至少包括以下之權利價值：

⑴更新前權利價值：指更新前土地所有權人之土地價值，而更新前權利價值比例則係指「更新前土地所有權人之土地價值/更新前更新範圍內土地價值總和」；

⑵更新後權利價值：指更新後更新範圍內土地及建築物價值總和；

⑶共同負擔費用：指土地所有權人應共同負擔之各項費用，以權利變換後應分配之土地及建築物折價抵付（詳後述）；

⑷應分配之權利價值：指「（更新後權利價值—共同負擔費用）x更新前權利價值比例」；

⑸實際分配之權利價值：指實際分配之建築物及土地應有

部分之價值，因通常應分配之權利價值不會恰好等於分配之建築物及土地應有部分之價值，乃有權利價值之找補之問題。

而對以上任何一者有異議，應均可謂係對權利價值有異議，只是依現行法透過此一程序僅能為金錢之找補(按行政院前曾於101年12月7日向立法院提出修正草案，其中第51條(即現行法第32條)第3項增訂得以權利變換後之土地及建築物相互找補，此草案未及審議通過，立法院第8屆委員任期已屆滿)。

4.土地所有權人對於都市更新事業計畫核定處分或權利變換計畫核定處分不服，本得依訴願法之規定提起訴願以求救濟，今都市更新條例第32條復設有審議核復程序，提供土地所有權人對其權利價值異議之途徑，則二程序者間各自擔負之功能為何？不服前開各項目其救濟途徑究為何者，亦多有爭議。以下自都市更新條例第32條規定之沿革及最高行政法院之見解予以分析、說明：

⑴在立法之初(97年1月16日修正公布前)之都市更新條例第32條係規定：「（第1項）權利變換計畫書核定發布實施後二個月內，土地所有權人對其權利價值有異議時，應申請當地直轄市、縣(市)政府都市更新審議委員會調解；調解不成立者，由直轄市、縣(市)主管機關調處之。（第2項）前項調解、調處或依法提起訴願或行政訴訟期間，實施者非經主管機關核准，不得停止都市更新事業之進行。（第3項）調解、調處、訴願或行政訴訟結果與原評定價值有差額部分，由當事人以現金相互找補。」最高行政法院99年度判字第668號判決指出：該條規定，乃係就權利變換計畫之異議案件，為能有客觀且公平之機制，避免發生偏差情事，法所規定之特別程序予以處理救濟。因此，調解、調處之程序乃係訴願（行政爭訟）之先行程序，是土地所有權人對於權利變換計畫有所不服，應先踐行該條例所定調解、調處之程序辦理。

⑵嗣97年1月16日修正公布都市更新條例第32條，即現行規定之第1、2、3項，將原來的調解、調處規定刪除，逕由主管機關審議核復。最高行政法院100年度裁字第1243號裁定率先指出：都市更新條例第32條第1項規定之審議核復程序，僅處理權利變換計畫書中有關參與都市更新「權利價值」評定之爭議；若當事人爭執權利價值以外之事項，即非審議核復之標的，而應逕循一般訴願、行政訴訟程序解決。然而何謂權利價值，最高行政法院之見解亦未盡一致，在100年度判字第2004號判決以評價基準日涉及權利價值，從而維持原審以此部分之爭執，係屬都市更新條例第32條規定之權利價值之爭執，因土地所有權人未循該條規定之異議程序處理，逕提起訴願及行政訴訟，於法未合，駁回其起訴之判決；然而最高行政

法院101年度判字第534號判決及102年度判字第753號判決，均表明評價基準日、估價報告等，固與權利價值有關，然並非權利價值本身，自不適用都市更新條例第32條之程序；最近之最高行政法院105年度判字第341號判決更以都市更新條例第3條第5款、第27條第3項第4款、第30條第1項、第31條第1項、第32條第1項、第39條第2項、第40條第1項均有關於「權利價值」之規定，其中第3條第5款有「更新前權利價值」之明文，第31條第1項及第40條第1項則均有「權利變換前之權利價值」之明文，至於權利變換後，則不稱為權利價值，而於第3條第5款稱為「更新後建築物及其土地」，於第30條第1項稱為「應分配之土地及建築物」，於第31條第1項規定「權利變換後之土地及建築物」，於第39條第2項規定「土地所有權人應分配之土地及建築物」，綜觀以上規定為由，認顯然立法者有意將權利變換前後之權利加以區分，稱權利變換前之權利為「權利價值」，稱權利變換後之權利為「應分配之土地及建築物」，意即認都市更新條例第32條所稱之權利價值應指更新前（權利變換前）之權利價值。

⑶由權利變換制度之精神本質及立法之沿革可看出，權利變換結果所產生之成果如何分配及如何找補，實屬實施者與土地所有權人間之私權爭執，故早期由調解及調處制度先行，至於後續之司法救濟，立法者裁量決定以行政爭訟制度以為救濟；97年之修法，其目的亦僅在縮短都市更新作業流程(此均可參見相關立法資料，尤其是立法院第3屆第5會期第21次會議及第6屆第6會期第14次會議議案關係文書)。因此都市更新條例第32條所稱之對權利價值有異議，並沒有本質上之界限，端視立法者要提供如何之權利保障，故本院認為前揭最高行政法院105年度判字第341號判決，將都市更新條例第3條第5款、第30條第1項、第31條第1項關於「權利變換前」之「權利價值比例」論證為「權利價值」即指權利變換前之權利，尚有待商榷。

⑷承前所述，我國都市更新條例之權利變換制度，係採「等價值比例交換方式」，即以更新前之土地權利價值計算其占總更新前土地之比例，去分配扣除共同負擔費用之更新後的建築物及土地應有部分，如果更新前之土地權利價值在權利變換計畫核定發布後都可以依都市更新條例第32條之程序異議，何以更新後之建築物及土地應有部分其價值不得在此處爭執？擔心牽一髮而動全身嗎？更新前之土地權利價值變動就不會造成連動嗎？舉例言之，設更新前之某筆土地權利價值新臺幣(下同)1億元，權利變換範圍內全部土地權利價值10億元，則其權利價值比例為1/10即10%，其餘土地所有權人之價值比例為

90%；如果經審議核復由新臺幣1億元改為2億元，則權利變換範圍內全部土地權利價值為11億元，其權利價值比例為2/11，即約18.1%，其餘土地所有權人之價值比例只剩下81.9%，原來所為之分配不可能不受全面的影響。

⑸再者，前揭最高行政法院100年度裁字第1243號裁定之見解：都市更新條例第32條第1項規定之審議核復程序，僅處理權利變換計畫書中有關參與都市更新「權利價值」評定之爭議；若當事人爭執權利價值以外之事項，即非審議核復之標的，而應逕循一般訴願、行政訴訟程序解決，基本上是依循最高行政法院98年6月份第1次庭長法官聯席會議㈠決議對於土地徵收條例第22條第1項規定之異議、復議程序之見解而來，蓋此結構與土地徵收條例第22條規定，將對核准徵收公告之爭議及對徵收補償價額之爭議交由不同程序予以救濟尚屬類似；惟都市更新條例所規定之異議期間有2個月，而訴願僅有30日，且對權利價值有異議其範圍究竟如何，連行政法院迄未提出一個明確的界定及可被普遍接受的說理，其所面對之問題較諸土地徵收條例更加複雜，因此在程序上不宜苛求當事人。申言之，如當事人於30日之法定期間內提起訴願請求撤銷權利變換計畫核定處分，訴願機關認如認係權利價值之爭議，應依法移送審議核復程序處理，不得逕為不受理之決定；反之，如當事人於30日內提出異議，主管機關認係權利價值以外之爭議，應依法移送訴願機關處理，不得逕予駁回；困難的是，如當事人非於30日內提出，而係於2個月內提出異議，主管機關認係權利價值以外之爭議，應如何處理？本院以為此際除非當事人另已依法提起訴願，或已經行政法院判決論駁在案，依爭點效理論不得再為爭執，或其異議之事項顯與權利價值無涉（例如房屋的選配），主管機關得予駁回外，應移送訴願機關審理。

⑹按都市更新條例第32條第1項但書規定：「因情形特殊，經各級主管機關認有委託專業團體或機構協助作技術性諮商之必要者，得延長審議核復期限三個月。」99年5月12日修正增訂第4項：「第1項審議核復期限，應扣除各級主管機關委託專業團體或機構協助作技術性諮商及實施者委託專業團體或機構重新查估權利價值之時間。」暨權變辦法第6條第1項規定：「權利變換前各宗土地及更新後建築物及其土地應有部分及權利變換範圍內其他土地於評價基準日之『權利價值』，由實施者委託三家以上專業估價者查估後評定之。」益可知有待專業估價者查估後評定之權利價值，不限更新前各宗土地之權利價值，亦包括更新後建築物及其土地應有部分之權利價值等，各該經查估之權利價值固應記載於權利變換計畫內供核，惟土地所有權人提出異議時，都市更新條例亦

復明文設有主管機關於必要時得委託專業團體或機構協助作技術性諮商之機制，則如何得出該機制僅供更新前土地權利價值之查估，更複雜困難的更新後建築物及土地價值之查估反而不能利用之結論？

⑺況依被告自行提出之被證5號即內政部102年4月29日台內營字第1020804994號亦曾函釋以：「參照本條例第32條第3項規定意旨，本條例第32條第1項所稱『權利價值』之異議，應僅限對於依都市更新權利變換實施辦法第6條第1項規定查估後評定之權利價值異議者，始有本條例第32條第1項所定訴願先行程序之適用」等語，並無如被告所辯該對於經查估後評定之權利價值，還要限定於更新前之權利價值。

5.綜上，都市更新條例第32條第1項規定之土地所有權人對其權利價值有異議，該權利價值應不以更新前之土地價值為限。事實上，本件被告對於原告提出之關於「鑑價機構查估評定所根據之資料，距評價基準日有一年半至兩年半之差距，顯有可議」、「本土地之權利價值低估為每坪51萬元，將更新後2樓以上房屋亦低估為僅34萬元，較參加人事實上對外銷售每坪50-60萬元差距極大，又巨秉估價所之鑑定是否符合不動產估價技術規則」等有關權利價值部分之異議（本院卷第466頁反面、第467頁），被告所屬都市發展局（下稱被告都發局）擬具審查意見亦將其中「估價比較標的選定的價格時間，距評價基準日有一年半以上」及「更新後2樓以上平均單價低於實施者對外銷售價」2事項，以「尚涉權利價值事宜，提請討論」（本院卷第467頁反面），而審議會決議㈢：「本案異議人所陳之『評價基準日』爭議，涉及更新前後權利價值之影響，經審議會同意納入都市更新條例第32條審議核復討論事項」，此有審議會第89次會議紀錄在卷可按，申言之，依上開被告都發局審查意見及審議會決議之見解，均未將都市更新條例第32條審議核復程序標的限定於更新前之權利價值，被告於本件訴訟程序反而為上開退縮限於更新前權利價值之答辯，其迴避法院實質審查之心態可見一斑。令人不解的是，原告其餘所異議之「本土地之權利價值低估為每坪51萬元」及「巨秉估價所之鑑定是否符合不動產估價技術規則」等事項，上開審議程序卻未予處理，於法顯有違誤，蓋前者涉及的正是被告所稱僅受理的更新前之權利價值異議，後者則涉及權利價值之核心事項—權利價值之查估評定（關於前者原告於本件已不爭執，關於後者詳後述）。

㈣本件應就原告不服之共同負擔費用部分併予審議核復：

1.按行為時都市更新條例第21條第11款規定：「都市更新事業計畫應視其實際情形，表明下列事項：實施方式及有關費用分擔。」第30條第1項規定：「實施權利變換時，權利變換範圍內供公共使用之……等七項用地，除以各該原

有公共設施用地……抵充外，其不足土地與工程費用、權利變換費用、貸款利息、稅捐及管理費用，經直轄市、縣(市)主管機關核定後，由權利變換範圍內之土地所有權人按其權利價值比例共同負擔，並以權利變換後應分配之土地及建築物折價抵付。其應分配之土地及建築物因折價抵付致未達最小分配面積單元時，得改以現金繳納……」第31條第1項規定：「權利變換後之土地及建築物扣除前條規定折價抵付共同負擔後，其餘土地及建築物依各宗土地權利變換前之權利價值比例，分配與原土地所有權人。但其不願參與分配或應分配之土地及建築物因未達最小分配面積單元，無法分配者，得以現金補償之。」又按行為時權變辦法第3條規定：「（第1項）「權利變換計畫應表明之事項如下：……五、土地及建築物分配清冊。六、第13條第1項第3款至第5款所定費用。七、依本條例第30條第1項各土地所有權人折價抵付共同負擔之土地及建築物或現金。（第2項）前項第5款之土地及建築物分配清冊應包括下列事項：……一、更新前各宗土地之標示。二、依第6條及第7條估定之權利變換前各宗土地及合法建築物所有權之權利價值……。三、依第6條估定之更新後建築物及其土地應有部分及權利變換範圍內其他土地之價值。……」第13條規定：「（第1項）本條例第30條之用詞涵義如下：……三、工程費用：包括權利變換地區內……、公共設施與更新後土地及建築物之……必要之工程費用。四、權利變換費用：包括實施權利變換所需之調查費、測量費、依本條例第36條第2項應發給之補償金額、拆遷安置計畫內所定之拆遷安置費、地籍整理費及其他必要之業務費。五、貸款利息：指為支付工程費用及權利變換費用之貸款利息。六、管理費用：指為實施權利變換必要之人事、行政及其他管理費用。（第2項）前項第3款至第5款所定費用以經直轄市、縣(市)主管機關核定之權利變換計畫所載數額為準。第6款管理費用之計算基準並應於都市更新事業計畫中載明。」由以上規定可知，土地所有權人應共同負擔之費用包括工程費用、權利變換費用、貸款利息及管理費用等，都市更新條例第21條第11款僅規定都市更新事業計畫「實施方式及有關費用負擔」事項「應視其實際情形表明」，由於都市更新事業計畫所採之實施方式不以權利變換方式為限（例如合建方式等），如採權利變換方式，由於該制度內容複雜，依上開權變辦法第13條第2項之規定，其中工程費用、權利變換費用及貸款利息以經被告核定之權利變換計畫所載數額為準，而管理費用之計算基準則應於都市更新事業計畫中載明；惟如係事業計畫及權利變換計畫併同送核(都市更新條例第19條第1項但書參照)，事實上，已難以嚴格區分何一部分屬事業計畫，何一部分屬權利變換計畫，尤其是共同負擔費用部分，須於

同一計畫內併表明費率及其數額。查參加人太平洋公司於96年3月15日送核系爭都更案之「都市更新事業計畫暨權利變換計畫案」，其中「拾」列載「權利變換所需費用」，「拾壹」列載「共同負擔」，在此2章節之前並未見有關之記載，此有系爭都更案核定版在卷可按（外放），被告於核定時，未嚴格要求實施者分別記載於事業計畫或權利變換計畫章節，俟原告就共同負擔費用提出異議，被告始嚴格認定此係屬對於事業計畫不服，認非係對於權利變換計畫內容有所異議，難謂已盡保障人民權利責之責，先予指明。

2.查原告99年3月24日之「異議聲明暨調解申請書」表明「所列關於共同負擔費用部分，洵有灌水之嫌」，並對於權利變換費用、管理費用（計畫執行人事行政管理費、銷售管理費、風險管理費）具體指摘，為兩造及參加人所不爭且有該申請書在卷可按。共同負擔費用之多寡直接影響土地所有權人分配之權益，依前揭對於都市更新條例第32條第1項關於「權利價值」之說明，自可認屬一種廣義的權利價值；即使不採此看法，依前揭之說明，如土地所有權人未於訴願期間內對於該等事業計畫或權利變換計畫內應表明並應審查之事項表示不服，而係依異議程序表示不服，主管機關復認係權利價值以外之爭議，主管機關應移送訴願機關審理(行政程序法第17條規定參照)，不得逕予駁回。再者，本件被告對於原告99年3月24日所提有關共同負擔費用過高疑慮部分，苟擬不納入審議核復事項，而原告於99年3月9日已對系爭計畫核定處分提起訴願，此為被告所明知，則被告理應移送訴願機關併為審議（訴願法第61條規定參照)，惟查被告拖延至101年3月5日第89次會議始予處理，而其處理結果卻是「經大會確認非屬都市更新條例第32條審議核復事項」，而未予實質審議，此有審議會第89次會議紀錄可按（本院卷第22頁），依上開之說明，對原告之程序保障顯然不足。

3.其次，來整理、回顧一下原告對於系爭計畫核定處分表示不服之行政救濟過程及結果：

⑴依100年訴願決定（本院卷第36-40頁）理由四之記載略以：系爭都更案更新單元內原土地所有權人蔡九母，早於35年10月11日死亡，雖未辦理繼承登記，惟依土地買賣契約書資料，本件參加人太平洋公司於84年間即向蔡九母之繼承人蔡章煉等17人買受系爭89地號土地權利持分，即參加人太平洋公司於辦理系爭都更案前早已知悉蔡九母死亡，亦即對於都市更新範圍之89、89-1、89 -2地號土地，參加人太平洋公司早已知悉蔡九母非為土地所有權人。另據被告95年11月15日會議資料顯示，被告亦於系爭計畫核定處分作成前知悉蔡九母死亡。被告及參加人太平洋公司均明知蔡九母死亡下，除未思及依土

地法第73條之1第1項及行為時都市更新條例第12條規定合法辦理都市更新，復益以一死亡者為都市更新基地內土地之所有權人，於法有違；實施者即參加人太平洋公司認定之權利人蔡九母既已死亡，無從送達相關資訊以踐行通知義務，就系爭都更案之申請就相關程序之通知事項勢必無法完備，被告於審查時亦未指出缺失而責由參加人太平洋公司通知蔡九母之繼承人以完備程序，亦有違失；系爭都更案參加都市更新土地共有22筆，單獨所有之土地共有19筆，原為蔡九母等人分別共有之土地共有3筆，於蔡九母死亡後繼承人雖未辦理繼承分割登記，該蔡九母之部分持分即由蔡九母之繼承人公同共有，參加人計算同意參與都市更新之同意權比例之計算方式於都市更新條例第22條第1項規定有違等語。

⑵上開訴願決定，基於上開理由認定系爭計畫核定處分為違法處分，原應予撤銷資為救濟，惟其復以系爭都更案進程已達更新後之土地、建物所有權分配及點交，若撤銷系爭計畫核定處分，將使已既成存在之建築物予以除去，於公益有重大損害，斟酌參加人太平洋公司已以蔡九母名義參加系爭都更案權利變換分配，原告因系爭計畫核定處分縱受有損害，其損害與系爭計畫核定處分若予撤銷，不僅使參加都市更新之其他權利人蒙受損失；在社會經濟層面上，亦存在因撤銷該處分，相關存在事實需除去之顯著困難，且此除去涉及保護整體都市機能之公共性，於公共利益有重大影響，而於公共利益有所違背等情狀相較，依訴願法第83條第1項規定為情況決定，被告並應依同法第84條規定與原告進行協議。

⑶原告不服100年訴願決定，乃依法向本院訴請判決100年訴願決定不利原告部分及系爭計畫核定處分均撤銷。嗣經本院以100年度訴字667號判決（本院卷第41-52頁）駁回其訴，理由略以：系爭計畫核定處分以蔡九母1人為所有權人，列入計算同意比例之人數於法有違，系爭都更案同意者8人，未達都市更新條例第22條第1項規定之比例，故該處分違法；系爭都更案經對照更新前後基地狀況，明顯可見都市機能之提昇及市容景觀之改善，更新後土地價值增加比例達2倍之多，若以市值概估，土地價值增加比例高達3.38倍之多，全體地主均同蒙其利，原告已依都市更新條例第32條規定，向被告提出權利價值之異議，原告權益得透過此特別救濟程序獲得保障，再若將既成存在之本案建築物予以除去，由參加人太平洋公司重為申請核定，因系爭土地已於99年4月辦妥遺產分割，登記為原告及訴外人林蔡盡所有，其中林蔡盡同意系爭都更案，則土地所有權人共10人，同意者8人，已達半數，且依現行都市更新條例第22條第1項但書之規定，私有土地及私有合法建築物所有權面積均超過4/5同意者，其

所有權人數不予計算，是已無人數未達規定情形，故原告縱因該處分受有損害，較之該處分若予撤銷，將使參加系爭都更案之其他權利人蒙受損失，且在社會經濟層面上，亦存在因撤銷該處分，相關存在事實需除去之顯著困難，且此除去涉及保護整體都市機能之公共性，於公共利益有重大影響等情狀相較，訴願決定依訴願法第83條第1項規定為情況決定，且被告應依同法第84條規定與原告協議，尚無不合；系爭計畫核定處分，因已於100年7月間完成權利變換登記，是已經執行完畢且不可能回復原狀，是原告本應將撤銷訴訟轉換為確認原處分違法之訴，惟訴願決定已於主文為「原處分違法」之決定，故原告提起該件撤銷之訴欠缺訴訟權利保護要件，應判決駁回之。又原告對於權利變換異議，應非權利變換計畫應否核定問題，且原告亦提異議救濟。故原告提起該件撤銷之訴欠缺訴訟權利保護要件等語。

⑷原告不服上開判決，提起上訴，嗣經最高行政法院以101年度判字第394號判決駁回（本院卷第53-56頁），其理由除就系爭計畫核定處分性質上屬形成處分，無行政處分是否執行完畢之問題，指摘原審認原告提起該件訴訟欠缺權利保護要件部分違法外，其餘看法均與原審判決大致相同。

4.按訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力，行政訴訟法第213條定有明文，系爭計畫核定處分既經最高行政法院上開確定判決，維持了100年訴願決定：「訴願駁回。原處分違法」，則系爭計畫核定處分是一個違法處分，而100年訴願決定是一個合法的訴願決定一節，應為本件審理及判決之前提，合先指明。是被告辯稱關於系爭共同負擔費用額之提列，已於96年間確定，且為法院既判力所及，原告不得就此爭議再為主張云云，實屬似是而非，委不足採。究其原因，仍是這種情況決定沒有解決本件紛爭的功能，反使治絲益棼：

⑴首先，系爭計畫核定處分關於都市更新事業計畫核定處分部分，其不予撤銷之公益何在？上開所謂更新全體地主均同蒙其利者真的是公益嗎？都市更新條例允許不以土地所有權人之全體同意為必要而設同意比率，即以公益為名，姑不論此已遭甚多之抨擊，認為對於不同意之少數人保障不足，而系爭都更案是連同意門檻都未達到的違法；簡言之，本件連都市更新條例所要求的第一層次的公益考量，即達多數同意比率都沒有做到，遑論第二層次此種民辦都市更新之事業計畫本身之公益考量，更遑論第三層次作成情況決定之公益考量。

⑵其次，關於權利變換計畫核定處分部分，其不予撤銷之公益又何在？權利變換計畫僅是私人間權利之計算、分配與交換，縱使更新計畫已全部實施完畢，亦無礙對於權利價

值之估定及調整，有何情況決定之必要？再者該情況決定以訴願法第84條為據，載明原處分機關應與訴願人進行協議，此一協議，與國家賠償法之協議有同一效力，本院實難理解何以土地所有權人主張民辦都市更新之實施者所擬定之權利變換計畫分得太多利益而致其吃虧時，不著由實施者重新估價或計算，而端出國家賠償協議，由國家（或地方自治團體）即全民（或全體市民）買單？

⑶再者，都市更新事業計畫核定處分，涉及更新單元內土地所有權人實施都市更新與否，與都市更新條例第32條之權利價值異議審議核復殊屬二事，土地所有權人依該第32條提起異議乃至提起行政爭訟與否，本與都市更新事業計畫核定處分之審查有間；又權利變換計畫核定處分，依前所述，固多涉及權利價值，惟亦仍可能涉及權利價值以外等問題，故此一處分之審查功能亦非第32條之權利價值異議審議核復所能取代；以上2者之審查，本應於各該救濟途徑中依職權探知，何能推諉到第32條之案件再來解決？

⑷基於對於確定判決之尊重，本院雖有以上之質疑，惟依前所述，本院不會做出牴觸上開確定判決之處理；然而，正是基於對於上開確定判決之尊重，亦是基於人民訴訟權的實質保障，本院認為本院100年度訴字第667號判決理由八㈠所稱的「原告已依都市更新條例第32條規定，向被告提出權利價值之異議，原告權益得透過此特別救濟程序獲得保障」及最高行政法院101年度判字第394號判決理由七㈢再度重申的「而上訴人已依都市更新條例第32條，向被上訴人提出權利價值之異議，上訴人之權益得透過此特別救濟程序獲得保障」，必須在都市更新條例第32條之異議審議核復程序中落實，甚至稱之為補救。

5.申言之，被告如不認共同負擔費用之爭議得於異議審議核復程序處理，原應立即移送訴願機關併為審理，訴願機關面對原告此一爭議之移送，至少要先界定移送是否於法有據，亦即表明本件關於共同負擔費用之爭議，究應依異議審議核復程序處理，抑或依訴願程序處理，如為前者，應儘早再移送回去給被告令其適法處理，如為後者，即應實質審理，而非只處理上開同意權比例等爭議。查本件被告未移送予訴願機關併辦在先，而受理之訴願機關對此本來可以於系爭計畫核定處分救濟程序中獲得審理之事項未提隻字，受理之行政法院復未依職權探知審查關於共同負擔費用之爭議，而僅於歷審強調原告已依都市更新條例第32條提出權利價值之異議，其權益得透過此特別救濟程序獲得保障等語，則無論行政法院向來對於共同負擔費用之爭議得否依異議審議核復程序救濟之見解為何，至少在本件關於共同負擔費用之爭議，應採取前述廣義的權利價值異議之看法，職是，受理本件異議審議核復之被告、訴願機關及行政法院均應在本件「補」一個實質審議核復之程序

給原告，而非令原告此部分之訴求像是一顆被互踢的皮球。

6.被告未於99年3月24日收受原告異議後移送訴願機關，訴願決定於100年2月23日作成，對共同負擔費用隻字未提，此均如前述，並有100年訴願決定在卷可按；而本院100年度訴字第667號判決於100年10月27日作成，於理由八㈠指明：「原告已依都市更新條例第32條規定，向被告提出權利價值之異議，原告權益得透過此特別救濟程序獲得保障」，亦如前述，則審議會猶於101年3月5日第89次會議，就被告都發局提請大會確認有關共同負擔費用過高疑慮等節是否屬審議核復事項，未具任何理由，即作成否定之決議，於法自有未合。

7.另查，審議會上開於101年3月5日召開之第89次會議，作成附帶決議：「本案另有行政訴訟尚未判決，待最高行政法院判決定讞，請提會報告，並另依行政程序辦理相關事宜。」，嗣最高行政法院旋於101年5月3日判決駁回原告之上訴，此分別有會議紀錄及判決在卷可稽（本院卷第22、53-56頁）。而經過了1年多，被告遲於102年5月14日作成原處分，於說明三僅記載：原告依都市更新條例第32條針對系爭計畫核定處分核定權利變換計畫內容提出之異議事項，業經被告101年3月5日召開審議會第89次會議，決議維持原核定之計畫內容（會議紀錄詳101年3月23日府都新字第10130457500號函)等語，完全未提上開附帶決議之後續處理，此亦有原處分在卷可按（本院卷第21頁）。就此被告辯稱：審議會作成此一附帶決議，目的在了解最高行政法院就一般救濟案件之判決結果如何，俾供爾後其他更新案件審議時參考，惟後續因行政業務異動未確實交接、其後並無提會報告，惟此應不影響本件審議核復之結果云云（本院卷第520頁）。查審議會何以作成上開附帶決議，已無更多之書面資料可考，惟被告於作成原處分前，未再依上開附帶決議提會報告，亦未依最高行政法院判決強調之「上訴人已依都市更新條例第32條，向被上訴人提出權利價值之異議，上訴人之權益得透過此特別救濟程序獲得保障」意旨，就共同負擔費用過高疑慮部分補予審議核復，依前揭之說明，即屬違法。

㈤原處分違法，被告應依本判決之意旨重為審議核復：

1.按都市更新條例第16條規定：「各級主管機關為審議都市更新事業計畫、權利變換計畫及處理有關爭議，應分別遴聘（派）學者、專家、熱心公益人士及相關機關代表，以合議制及公開方式辦理之；必要時，並得委託專業團體或機構協助作技術性之諮商。」又按設置要點第2點規定：「本府設臺北市都市更新及爭議處理審議會，辦理下列事項：㈠關於更新單元範圍之審議事項。㈡關於都市更新事業計畫擬訂、變更之審議事項。㈢關於權利變換計畫擬訂

、變更之審議事項。㈣關於權利變換有關爭議之處理事項。㈤其他有關都市更新之爭議及研究建議事項。」第3點第1項規定：「審議會置委員17人至21人，其中1人為主任委員，由市長或其指派人員兼任之；1人為副主任委員，由市長指派人員兼任之；其餘委員，由市長分別就下列人員聘派之：㈠主管業務及有關機關之代表。㈡具有都市計畫、建築、景觀、社會、法律、交通、財經、土地開發、估價或地政等專門學識經驗之專家學者。㈢熱心公益人士。」足見關於都市更新事業計畫、權利變換計畫及有關爭議之審議，係由學者、專家、熱心公益人士及機關代表組成審議會，並以合議制方式為之，其審議判斷有賴法定程序及具各項專業之委員予以把關，法院故而承認其判斷餘地，於審查合法性時給予一定程度之尊重。然而對行政機關之判斷餘地，於行政機關之判斷有恣意濫用或其他違法情事時，得予撤銷或變更，其情形包括：⑴行政機關所為之判斷，是否出於錯誤之事實認定或不完全之資訊。⑵法律概念涉及事實關係時，其涵攝有無明顯錯誤。⑶對法律概念之解釋有無明顯違背解釋法則或牴觸既存之上位規範。⑷行政機關之判斷，是否有違一般公認之價值判斷標準。⑸行政機關之判斷，是否出於與事物無關之考量。⑹行政機關之判斷，是否違反法定之正當程序。⑺作成判斷之行政機關，其組織是否合法且有判斷之權限。⑻行政機關之判斷，是否違反相關法治國家應遵守之原理原則，例如平等原則等。上開例示法院可審查之情形，大部分以存在行政機關進行判斷作成結論之理由時，法院始有可能審查。此理由存在之要求，可以在法院降低對行政機關判斷餘地審查密度之同時，擔保行政機關判斷之正確性。苟行政機關進行判斷僅有結論而無理由，法院根本無從審查該判斷有無上開例示或其他恣意違法情事，舉輕以明重，此際自應認行政機關之判斷出於恣意濫用而違法（最高行政法院105年度判字第380號判決參照）。

2.查原處分僅於說明三記載：「旨揭更新案前經本府96年5月18日府都新字第09630236902號函公告核定實施，台端等依都市更新條例第32條針對前開核定權利變換計畫內容提出之異議事項，業經本府101年3月5日召開本市都市更新及爭議處理審議會第89次會議，決議維持原核定之計畫內容（會議紀錄詳101年3月23日府都新字第10130457500號函)等語，此有原處分可按。是原處分已有未具理由之違法，除非原處分所檢附之會議紀錄有完整的理由記載（詳後述）。

3.又查，就原告所提異議之審議核復案，被告都發局提請審議會第89次會議提案一討論，該局於提案說明中，就背景及辦理過程予以說明，就異議聲明事項、實施者回應及該局之審查意見予以彙整；並將有關「同意比例、辦理公開

展覽及公聽會等行政程序」、「土地所有權人已歿，選配未通知其繼承人，導致陳情人權益受損」、「評價基準日，距本案報核日有將近1年的時間」、「本案土地所有權人受實施者實施控制」及「共同負擔費用過高疑慮」等節5事項，提請大會確認是否屬都市更新條例第32條審議核復事項；復將有關「估價比較標的選定的價格時間，距評價基準日有一年半以上」及「更新後2樓以上平均單價低於實施者對外銷售價」等節2事項，以「尚涉權利價值事宜」，提請大會討論，此有會議資料在卷可按（本院卷第462-467頁）。而會議紀錄除已於前述的附帶決議外，僅記載4點決議：「㈠有關本案異議人於繼承後知悉本核定案，遂提起異議，經法規會說明因逾越時效之責不可歸咎於異議人，其時段得予以扣除，且基於所有權人之權益保障，本案經大會同意受理審議核復。㈡有關異議人所提『同意比例、辦理公開展覽及公聽會等行政程序』、『土地所有權人已歿，選配未通知其繼承人，導致陳情人權益受損』、『本案土地所有權人受實施者實施控制』、『共同負擔費用過高疑慮』，經大會確認非屬都市更新條例第32條審議核復事項。㈢本案異議人所陳之『評價基準日』爭議，涉及更新前後權利價值之影響，經審議會同意納入都市更新條例第32條審議核復討論事項。㈣本案經審議會討論後決議，維持原計畫案核定內容。」此有會議紀錄在卷可按（本院卷第22頁）。核以上4點決議，除第1點就程序事項有說明理由外，其餘3點均完全未具理由，依前揭之說明，自屬違法。

4.關於共同負擔費用過高疑慮部分：

此是否屬都市更新條例第32條之審議核復事項，非無爭議，已如前述，故本件審議會未具理由遽為「確認」予以否定，於法自有未合。況如前述，在系爭計畫核定處分被訴願決定及行政法院判決認定違法之系爭都更案，被告應補一個有關的救濟程序予原告。因此被告應就原告爭執之貸款利息及管理費用，進行一個實質的審議核復程序，且應做成具充分說理的決定並告知原告。茲說明如下：

⑴關於貸款利息：

①按都市更新條例第30條所稱之貸款利息，依行為時權變辦法第13條第1項第5款及第2項之規定，係指為支付工程費用及權利變換費用之貸款利息，且此費用以經各級主管機關核定之權利變換計畫所載數額為準。此規定最早見於88年3月31日發布之同辦法第13條第1項第3款至第5款及第2項(即103年1月16日於第1項增訂之第9款)，惟完全未見規定主管機關核定之標準為何？就此，審議會在92年9月17日第47次、93年9月17日第53次及94年10月12日第60次委員會議決臺北市都市更新事業及權利變換計畫內有關費用提列項目總表（下稱94年提列標準）

，而被告所屬都市更新處在95年5月印製了臺北市都市更新審議作業相關規範彙編納入上開總表，惟在該彙編前言表明：「本彙編係依據都市更新條例暨相關子法之規定及本市都市更新審議委員會議決議事項，研擬推動都市○○○○段審議作業注意事項及都市更新事業及權利變換計畫內有關費用認列標準，該認列標準並非收費標準，其訂定之目的係供本府及更新審議委員會審理更新案件審查（議）及民間實施者執行之參考依據。」觀其形式連行政規則都稱不上，蓋依上開前言，被告都市更新處主觀上也不承認該提列標準具拘束力，強調參考而已。則本院在審理本件時，自亦不受其拘束，至少得如同面對行政規則一樣，做一個附帶（具體）之「法規」審查。

②按94年提列標準「參、貸款利息」，係以（重建費用＋公共設施費用＋權利變換費用－公寓大廈管理基金及開放空間基金費用)x年利率x年期x0.5（年期折半）計算；並要求實施者應提供財務計畫及現金流量分析，個案如有特殊狀況應提出數據資料證明。查此一提列標準至少出現2項大問題，茲分別說明如後。

③首先問題在於，此項提列標準沒有就年期或者工期訂出合理的標準，而此並不是年期折半計算可以涵蓋的。蓋融資貸款本就不是在更新案開始的第1天就要從銀行全數借出備齊的，通常是隨工程進度，分別逐漸增加借出的額度，因此依工程經驗與實務，貸款利息之提列是以貸款金額的利息折半計算。因此，問題仍在於年期應如何計算？年期是否等於工期？查依上開提列標準，重建費用包含拆除工程及新建工程之相關費用，權利變換費用包含都市更新規劃費、不動產估價費、更新前測量費等，故原告主張應依開工至取得使用執照期間為施工期，即等於年期，揆諸前揭說明，尚非可採。而觀諸被告99年新訂之提列標準，至少就貸款期間做了限定，限於「都市更新事業計畫核定至開工（約6個月）＋更新期間＋取得使照到產權登記（約6個月）」，則可見94年提列標準實在太過粗糙，未盡公權力為土地所有權人把關之責。況自實際數據而言，參加人太平洋公司於財務計畫記載工期為3.78年，分為準備期6個月、施工期31.4個月及交屋及成果報核期8個月，被告以施工期31.4個月，係因為系爭都更案3幢5棟地上15層、11層及7層，地下3層之RC構造建築規劃，並非單純為更新後一幢建築物情形，並無原告所指故意拖緩施工以浮編利息情形等語，惟查參加人太平洋公司於96年12月28日申報開工、98年12月16日申請使用執照，乃至99年3月31日取得使用執照止（見參加人太平洋公司所提都市更新事業更新成果報告1-4，），其間約2年3個月，即27個月，實

施者及被告已高估4個月，又縱使前後各加計6個月，實際期間亦不過3年3個月，約3.25年，即與被告所稱後來審議會通案上要求以36個月為貸款期間接近，惟被告核認3.78年，即多出通案在半年以上，個案完工日期如前所述，亦無情形特殊需增加年期之情事，原告指摘年期過高，非無所據。

④更大的問題在於，被告並未要求實施者應有一定比例的自有資金。按94年提列標準，固未如99年提列標準明文要求實施者如為一般開發商，自有資金應占3成（此際貸款利率則應按郵政儲金一年期定存利率），然而94年提列標準既已明文要求實施者提供財務計畫及現金流量分析，核其用意即在於審核，不許身為一般開發商之實施者全額融資貸款，增加共同負擔費用。惟查依系爭計畫核定版10-4及10-1所載，被告核定原告總融資金額為752,877,008元（較諸被告核定之重建費用640,345,820元及權利變換費用112,520,333元之總和752,866,153元還多），扣除公寓大廈管理基金2,453,612元，並扣除占有他人土地之舊違章建築戶拆遷補償費94,867,337元後，依被告核定之上開年期及原告不爭之年利率3.57%計算，其數額為44,232,353元，亦即系爭都更案實施者完全沒有使用自有資金，則此結果如何令未及享有正當行政程序及正當救濟程序之原告所能接受？

⑵關於管理費用：

①按都市更新條例第30條所稱之管理費用，依行為時權變辦法第13條第1項第6款及第2項之規定，係指為實施權利變換必要之人事、行政及其他管理費用，且此費用計算基準並應於都市更新事業計畫中載明。

②按94年提列標準「伍、管理費用」，營建工程管理費「依建築經理工程控管或營建管理公司服務費率核計」，人事行政管理費、銷售管理費及風險管理費之費率，則分別以5%、6%及12%為上限。茲分別說明如後。

③營建工程管理費：依系爭計畫核定版10-4所載，被告核定此項費用以建築經理工程控管之服務費率3%核計，為18,228,977元。原告主張此一費用依審議會審議實務，實施者為建設公司時，不得提列，且99年提列標準亦已明定「倘由實施者自行辦理工程管理時，本項不予提列」，固均有所據，惟按99年提列標準提列說明以：「依建築經理工程『公司』控管或營建管理公司服務費率提列，須檢具合約」，注意事項則謂：「倘由實施者自行辦理工程管理時，本項不予提列」，是系爭都更案事業計畫送核時，尚無不許實施者自行以建築經理辦理工程管理之費用提列，如遽將本必要費用予以全數刪除，則令實施者在無從重新安排下自行吸收，亦非公平。此外，99年提列標準注意事項3：「本項費用與人事行政管

理費之合計後，其費率不得超過人事行政管理費率提列上限5%」之規定，意在避免此項目與其他管理費間重複認列，被告自應於本件重為審議時注意之。

④人事行政管理費：按94年提列標準，人事行政管理費＝「（重建費用＋公共設施費用＋權利變換費用＋貸款利息＋營建工程管理費）x人事行政管理費率」，該「費率參考臺灣證券交易所公告，以國內公開發行之營建公司平均費用，採營業收入5%為上限」。依系爭計畫核定版10-4所載，被告以實施者執行計畫核定後補償金發放、地上物拆除、工程施工、成果報核等作業所需費用，即實施者於計畫執行階段所發生執行勞務所需要之管理費用，可依國內營建公司平均管理費用採「營業收入」比例額度計算，乃核定此項費用費率為5%，依工程費用、權利變換費用、貸款利息及營建工程管理費，扣除占有他人土地之舊違章建築戶拆遷補償費後為720,471,001元，按費率5%計算共36,023,550元。查人事行政管理費既係實施者於計畫執行階段所發生執行勞務所需，則自應依系爭都更案土地所有權人之人數、合法建物所有權人數、單元面積、公有土地面積、舊違章建築戶數等因素為綜合考量，且該勞務費用之發生限於計畫執行階段所需，本件被告逕許實施者依上限5%提列，於法自有未合。被告及參加人辯稱本件產權固然單純，然本件有16戶舊違章建築戶，無權占有情形複雜，需進行土地整合及各別妥適處理違占戶安置事宜云云，惟查被告及參加人均不爭舊違章建築戶除周正偉、莊惠婷外，其餘均為參加人太平洋公司之員工，縱參加人太平洋公司所稱前此就舊違章建築戶占用土地及其他土地所需勞務甚多，然而前已說明，此並非系爭都更案之都市更新事業所應共同負擔者，僅能列入風險度考量，而事實上被告於風險管理費部分已為考量（詳後述）。

⑤銷售管理費：按94年提列標準，銷售管理費＝「（重建費用＋公共設施費用＋權利變換費用＋貸款利息＋稅捐）x銷售費率」，該「費率參考目前代銷公司之收費行情，以6%為上限」。依系爭計畫核定版10-4所載，被告核定此項費率為6%，並依工程費用、權利變換費用、貸款利息及稅捐，扣除占有他人土地之舊違章建築戶拆遷補償費後為702,734,286元，按費率6%計算共42,164,057元。按銷售管理費係實施者為銷售更新後取得之折價抵付房地之費用，此一變現成本列為共同負擔尚非無據，原告就此指摘尚有誤會。然本件更新後土地及建築物總價值為2,178,969,554元（見系爭計畫核定版11 -1，有無低估容後述），於系爭計畫處分送核及核定時，此種規模較諸其他建案規模如何？原告主張應以費率4%與代銷公司議定是否合理，此有待被告查明後決定，並

應附理由說明之。

⑥風險管理費：按94年提列標準，風險管理費＝「（重建費用＋公共設施費用＋權利變換費用＋貸款利息＋稅捐＋人事行政管理費）x風險費率」，該「費率以12%為上限」。依系爭計畫核定版10-4所載，被告以都市更新權利變換計畫共同負擔折價抵付樓地板面積應完全銷售才能償付開發成本，但因市場變動及成本變動可能引發銷售面積不足償付之情況，此即開發風險；其費率額度以一般不超過台北市國稅局各年度所訂建築開發同業利潤標準12%編列，乃核定費率為12%，並依工程費用、權利變換費用、貸款利息、稅捐及人事行政管理費，扣除占有他人土地之舊違章建築戶拆遷補償費後為738,757,836元，按費率12%計算共88,650,940元。惟按風險管理費其實可視為實施者投入資本、創意、管理技術與風險承擔所應獲取對應之報酬（99年提列標準定義參照），更新案之風險度因個案而異，並無一體適用12%之理，而在實務上，風險管理費之提列額度，可作為控制共同負擔比例之調整因子，易言之，如共同負擔比例偏高，可透過下修風險管理費來壓低共同負擔比例。本件依系爭計畫核定版11-1所載，本件固無公共設施用地共同負擔，然僅共同負擔費用平均負擔比例即達45.10%，則該共同負擔費用比例是否偏高，被告即應予以查明。又查本件更新範圍內土地所有權人除蔡九母外，分別為中華民國（財政部國有財產局）、臺北市（被告都發局）、臺北市七星農田水利會、蔣菁菁、黃德乾、太投興業股份有限公司、太平洋聯網股份有限公司及日盛國際商業銀行股份有限公司（信託登記），是原告主張本件產權單純，尚非無據，則其風險度相對為低；更重要的是參加人太平洋公司於明知蔡九母早於35年間死亡，且其法定繼承人非僅1人之情況下，猶將蔡九母所遺土地以所有權人1人計算系爭都更案之同意比例、不將系爭都更案之相關資訊對蔡九母之繼承人通知及送達，致原告等繼承人無知悉、表達及參與都市更新之權利，不給與選配之機會、亦不使其有參與系爭計畫核定審議程序之機會，使原須整合數十繼承人之勞費全部略去，其風險度更為降低。是被告僅依參加人太平洋公司片面回應本案完成權利人整合並價購土地之前，依據核准之事業概要內容，當時共有10位土地所有權人，2位合法建築物所有權人（非地主）及16戶占有他人土地之舊違章建築戶，合計共有28位權利人，且地上物相當密集，整合工作上有相當的難度，未來執行地上物拆遷作業時亦有極高之風險云云，逕准許風險管理費按上限12%提列，於法自有違誤。

⑶關於參加人王裕生主張違建戶安置部分：

按臺北市都市更新自治條例第19條第2款第6目規定：「都市更新事業建築容積獎勵項目及評定基準，依下列規定辦理：㈣△Ｆ6：實施者以現地、異地安置或協議以現金補償基地內舊違章建築戶核計之樓地板面積（每戶不得超過當地樓地板面積平均水準），並應符合都市更新建築容積獎勵辦法相關規定。舊違章建築戶之認定，以民國七十七年八月一日以前興建完成者為限，面積以實測面積為準，並應檢附房屋稅籍資料、門牌編釘證明、自來水費收據或電費收據等文件。舊違章建築戶經實施者妥善處理後，不適用本市有關舊違章建築之拆遷、救濟及安置等規定。」是可知實施者如以現地、異地安置或協議以現金補償基地內舊違章建築戶，被告會予以容積獎勵，旨在促成都市更新案之推動，尚無損害土地所有權人權益之虞。按94年提列標準關於舊有違章建築之建築物拆遷補償費由實施者核實提列，惟如用以折算價值換算更新後房地者不得計列於權利變換費用。查本件舊違建戶名冊如系爭計畫核定版5-4所示，其相關證明文件（包含處理意願書、房屋稅籍證明書、現地安置更新後分配位置申請書），亦據參加人整理成冊於訴訟程序中提出（外放），尚堪信為真實，且原告於本件中已表示不予異議，則輔助參加人王裕生猶就此部分爭執，核已失所附麗；再者，依前所述，本件人事行政管理費之計算，業已扣除舊違章建築戶之拆遷補償費，此有系爭計畫核定版10-4可按，輔助參加人王裕生指摘重複認列云云，亦非可採，併予說明。

5.關於更新後2樓以上房地價格：

⑴原告對於評價基準日、估價比較標的及更新後2樓以上房地價格偏低等節提出異議，原處分就評價基準日爭議，涉及更新前後權利價值之影響，經審議會同意納入都市更新條例第32條審議核復討論事項，其餘部分未見說明，僅以本案經審議會討論後決議，維持原計畫案核定內容回復，完全未具理由，自屬違法，已如前述。

⑵按都市更新條例並未就權利價值之估定作規定，只有在其授權訂定之權變辦法（行為時）第6條規定：「（第1項）權利變換前各宗土地及更新後建築物及其土地應有部分及權利變換範圍內其他土地於評價基準日之權利價值，由實施者委託三家以上專業估價者查估後評定之。（第2項）前項專業估價者，指不動產估價師或其他依法律得從事不動產估價業務者。」及第8條規定：「第6條及第7條之評價基準日，以都市更新事業計畫核定發布之日為準。但權利變換計畫與都市更新事業計畫一併報核者，應由實施者定之，其日期限於權利變換計畫報核日前6個月內。」。

⑶關於評價基準日：

依巨秉估價報告第7頁，評價基準日定於95年4月1日。查系爭都更案，係權利變換計畫與都市更新事業計畫一併於95年6月5日報核，此有系爭計畫核定版1所附臺北市都市更新審議資料表可按，核該評價基準日95年4月1日在95年6月5日報核日前6個月內，於法尚無不合，原告亦已表示不爭執，先予指明。

⑷關於估價：

①按依前引權變辦法第6條第2項規定，對照不動產估價師法第14條規定：「不動產估價師受委託人之委託，辦理土地、建築改良物、農作改良物及其權利之估價業務。未取得不動產估價師資格者，不得辦理前項估價業務。但建築師依建築師法規定，辦理建築物估價業務者，不在此限。」之規定，在權利變換計畫中權利價值不只建築物之估價，故依現行法之規定，僅有不動產估價師稱得上是此所謂的專業估價者。

②不動產估價師法第19條第1、2項規定：「不動產估價之作業程序、方法及估價時應遵行事項等技術規則，由中央主管機關定之。不動產估價師受託辦理估價，應依前項技術規則及中央主管機關之規定製作估價報告書，於簽名後交付委託人。」是可知不動產估價師之作業程序、方法及估價時，均應遵行內政部訂定發布之行為時不動產估價技術規則（本件評價基準日95年4月1日當時應適用之90年10月17日發布之規定）所定各事項，並應依法製作估價報告書。

③按行為時不動產估價技術規則第104條規定：「權利估價，包括權利變換之估價。」第114條規定：「權利變換估價，應考量下列因素估計之：一、變換前各所有權人所擁有之房地價值及其占房地總價值之比率。二、更新開發完成後各單位房屋及其擁有基地持分之房地總價值及其占房地總價值之比率。三、更新事業計畫之權利變換方式。四、各權利人所應分配之房地價值。」惟因權利價值尚涉及宗地及建物之估價，故自仍應適用不動產估價技術規則總則、估價作業程序、估價方法及各不動產估價之規定(詳後述)。

④一般而言，實施者掌握了整個都市更新的主控權，為求自身利益的最大化，多設法提高共同負擔費用的成本(已如前述)，使土地所有權人按其權利價值比例折價抵付之共同負擔費用的金額得以提高，或設法使更新後之總權利價值金額降低，則共同負擔費用占總權利價值的比例就可以相對提高，實施者同樣可以達到分配較高比例之更新後的不動產價值。由於現行規定，估價的委託者是實施者，又只要受其委託的3家專業估價者估價結果差距在20%以內(不動產估價師法第41條第1項參照），實施者便有權決定其中1家之估價結

果，即使實施者決定採用其中最有利土地所有權人的那一份估價結果，對土地所有權人而言，亦可能只是不是最不利的估價結果，故現行制度值得商榷。各界乃有要求修法之聲浪，或者認為估價者應由實施者及土地所有權人共同指定，無法共同指定時，由實施者自主管機關建議名單中，以公開、隨機方式選任之；而主管機關於審議時認有必要，亦得就實施者所提估價報告書委託其他專業估價者提複核意見，供為參考（此一建議亦已納入前揭行政院所提都市更新條例修正草案增訂第48條）；或者要求建立客觀估定機制，即由第三方具專業與客觀的估價組織為之。按權變辦法僅係法規命令，必須在不牴觸母法，且能充分保障各方權益的的前提下，始可完全適用，在權變辦法第6條未修正前（或者類似前揭行政院所提都市更新條例修正草案增訂第48條之規定未通過前），善用都市更新條例第32條第1項但書委託專業團體或機構協助作技術性諮商之制度，委託其他專業估價者提複核意見供為審議核復之參考，即屬重要且必要。

⑤查本件參加人太平洋公司委託3家鑑價機構，包括歐亞、宏大及巨秉不動產估價聯合事務所，參加人太平洋公司以巨秉估價報告鑑價結果計算之更新後土地、建物所有權人價值為最高值，就地主利益最大化來看，乃決定選定巨秉估價報告作為權利變換計算之依據，此有3家鑑價機構之估價報告書（外放）及鑑價比價表（在系爭計畫核定版14-1可按），核其形式上符合權變辦法第6條之規定。

⑥原告就更新後權利價值異議，指摘估價比較標的選定的價格時間距評價基準日超過1年以上、更新後2樓以上房地價格偏低等節，就此部分審議會未置隻字理由，僅決議以「經審議會討論後決議，維持原計畫案核定內容」，原處分亦未置一詞，核有僅有結論而無理由之違法，業如前述。茲本院再就更新後2樓以上房地價格之估定（含其估價比較標的選定的價格時間）指明如下：

A.關於估價書之圖說資料部分：

按行為時不動產估價技術規則第13條規定：「確認勘估標的狀態時，應至現場勘察下列事項：一、確認勘估標的之基本資料及權利狀態。二、調查勘估標的及比較標的之使用現況。三、確認影響價格之各項資料。四、作成紀錄及攝製必要之照片。」第16條規定：「（第1項）不動產估價師應製作估價報告書，於簽名或蓋章後，交付委託人。（第2項）估價報告書，應載明事項如下：一、委託人。二、勘估標的之基本資料。三、價格日期及勘察日期。四

、價格種類。五、估價條件。六、估價目的。七、估價金額。八、勘估標的之所有權、他項權利及其他負擔。九、勘估標的使用現況。十、勘估標的法定使用管制或其他管制事項。十一、價格形成之主要因素分析。十二、估價所運用之方法與其估算過程及價格決定之理由。十三、其他與估價相關之必要事項及依本規則規定須敘明之情況。十四、不動產估價師姓名及其證照字號。（第3項）前項估價報告書應檢附必要之圖說資料。」查參加人太平洋公司提出之巨秉估價報告雖於目錄欄記載附件包括勘估標的位置圖、分區示意圖及照片3頁等，惟查該估價書並無上開附件（同時提出之宏大及歐亞估價書則有完整如其目錄所示之附件），原告就此指摘，被告及參加人太平洋公司未答辯一詞，則被告於重行審議時自應注意及此。

B.關於估價方法部分：

a.按行為時不動產估價技術規則第14條本文規定：「確認不動產估價師應兼採二種以上估價方法推算勘估標的價格。」第15條規定：「不動產估價師應就不同估價方法估價所獲得之價格進行綜合比較，就其中金額偏高或偏低者重新檢討。並視不同價格所蒐集資料可信度及估價種類條件差異，考量價格形成因素之相近程度，決定勘估標的價格，並將決定理由詳予敘明。」核巨秉估價報告就系爭更新後土地及建築物總權利價值，採用比較法及收益法等2種估價方法進行評估參加人太平洋公司規劃興建完成後新成屋價格，形式上合於上開第14條之規定。

b.關於比較法部分：

按行為時不動產估價技術規則第18條規定：「比較法指以比較標的價格為基礎，經比較、分析及調整等，以推算勘估標的價格之方法。依前項方法所求得之價格為比較價格。」第21條規定：「比較法估價之程序如下：一、蒐集並查證比較標的相關資料。二、選擇與勘估標的條件相同或相似之比較標的。三、對比較標的價格進行情況調整及價格日期調整。四、比較、分析勘估標的與比較標的間之區域因素及個別因素之差異，並求取其調整率或調整額。五、計算勘估標的之試算價格。六、決定勘估標的之比較價格。前項第五款所稱之試算價格，指以比較標的價格經情況調整、價格日期調整、區域因素調整及個別因素調整後所獲得之價格。」核巨秉估價報告第42頁關於樓上層住宅之3項比較標的，分別○○○區○○街○○號10樓（比較標的七）、同號12樓之1（比較標的八）及同號15樓之3（比較標

的九），意即3項比較標的均採取同一幢建築物，即使用分區為第一種商業區之地上17層的「南港新天地」），揆諸前揭規定及比較法的精神，選取複數之比較標的即在使得能確實比較、分析勘估標的與諸比較標的間之差異並進而調整、試算，原告主張巨秉估價報告上開比較標的之選取不當，尚非無據。至於原告於異議時主張比較標的價格時間差距太長一節，查依估價書之記載，3項比較標的之價格日期均為95年3月，距本件評價基準日僅相距1個月，如此一比較標的價格日期真實無誤，則就系爭更新後2樓以上房地部分應無影響，併予指明。

c.關於收益法部分：

按行為時不動產估價技術規則第28條規定：「收益法，指以勘估標的未來平均一年期間之客觀淨收益，應用價格日期當時適當之收益資本化率推算勘估標的價格之方法。依前項方法所求得之價格為收益價格。」第30條規定：「收益法估價之程序如下：一、蒐集總收入、總費用及收益資本化率等資料。二、推算有效總收入。三、推算總費用。四、計算淨收益。五、決定收益資本化率。六、計算收益價格。」第31條規定：「收益法估價應蒐集勘估標的及與其特性相同或相似之比較標的最近三年間總收入、總費用與收益資本化率等資料。蒐集比較標的資料時，應就其合理性進行綜合研判，以確定資料之可用性，並得依其持續性、穩定性及成長情形加以調整。」核巨秉估價報告第50頁關於樓上層住宅之3項比較標的，有原告指摘之其中2個比較標的面積（21.02坪、28.72坪）與比準戶（49.66坪）差異甚大之情事，其租金價格日期在93年1月至94年1月間，亦有原告於異議時所指摘之時間相距太長之問題，揆諸前揭規定，即於法不合；又該報告第54頁表三標題記載勘估標的「E3-4F」，表內則記載「B2-1F」，似有錯誤；此外，原告指摘上開報告僅列出比較標的，但沒有收益法比較標的與勘估標的間價格之推估過程等情，亦屬有據，被告於重行審議時亦應注意及此。

十、綜上所述，被告就原告之異議所為之審議核復，於法有違，訴願決定遞予維持，亦有未合，原告訴請撤銷訴願決定及原處分，為有理由，應予准許。又原處分既經撤銷，被告應依本判決之意旨逐項重為審議，並逐項附具理由核復。

十一、本件事證已臻明確，兩造及參加人其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

十二、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條

第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　105　年　　9　　月　　1　　日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法　官　王碧芳

法　官　高愈杰

法　官　陳秀嫚

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　105　年　　9　　月　　1　　日

書記官　李　承　翰

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/12/03 10:24

裁判字號：臺北高等行政法院 102 年訴字第 1635 號判決

裁判日期：民國 103 年 03 月 07 日

裁判案由：有關勞工事務

臺北高等行政法院判決

102年度訴字第1635號

103年2月14日辯論終結

原　　告　行政院勞工委員會職業訓練局

代 表 人　林三貴（局長）

訴訟代理人　陳毓雯

被　　告　洪林遍

　　洪正仁

訴訟代理人　吳俊達　律師

　　周宇修　律師

　　李荃和　律師

上列當事人間有關勞工事務事件，原告向臺灣桃園地方法院提起訴訟，經該院中華民國102 年9 月4 日101 年度桃簡字第972 號民事裁定移送本院，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告以被告洪林遍(借款人) 、被告洪正仁（連帶保證人）與其於民國86年12月2 日簽訂關廠歇業失業勞工促進就業貸款契約（下稱系爭契約），向原告借款新臺幣（下同）483,622 元，雙方約定自借款日起算，第2 年起依年金法，按月平均攤還本息，第1 年免計利息，第2 年起按年利率3 %計息，遲延攤還本息時，自約定攤付日起，逾期在6 個月以內者，按約定利率百分之10，逾期超過6 個月部分，按約定利率百分之20計算之違約金，詎前開債務雖未屆清償期，惟被告等未依約還款，依系爭契約書第7 條約定之「本借款視為全部到期」，原告遂依系爭契約第10條規定，請求被告等負連帶給付責任，屢經催討，被告等均未清償，原告向臺灣桃園地方法院（下稱桃園地院）聲請對被告等核發支付命令，經被告等提出異議後，桃園地院以其無受理訴訟權限為由，以101 年度桃簡字第972 號民事裁定移送至本院。

二、原告主張略以：

㈠行政院勞工委員會（下稱勞委會）為協助關廠歇業勞工，使其生活免陷困頓，特於86年訂定關廠歇業失業勞工促進就業貸款實施要點（下稱貸款實施要點），目的為協助失業勞工

，獲得就業機會，以安定其生活；貸款用途限於關廠歇業失業勞工尋求工作機會或與就業有關之用途，此為要點第2 點及第5 點明定：

1.本件緣自85年間，聯福製衣股份有限公司（下稱聯福公司）等關廠倒閉，導致勞工生活陷入困境及權益受損，勞委會為協助關廠歇業勞工，使其生活免陷困頓，於86年訂定貸款實施要點，並委託華南商業銀行股份有限公司（下稱華南銀行）辦理關廠歇業失業勞工促進就業貸款。

2.如以該貸款實施要點之制訂目的，在於協助曾在同一民營事業單位工作1 年以上，因該事業單位於85年1 月1 日以後關廠歇業而失業，並未依法領取法定資遣費、退休金，且未請領輔導就業獎助之勞工，獲得就業機會，以安定其生活，即率然認定原告係基於國家對人民的補償責任，進而與人民簽立系爭契約云云，顯與事實不符，因為若系爭契約係基於國家對人民的補償責任，則應該只要有符合上開條件即應給付貸款金額，惟亦確有符合上開條件卻因個人債信不佳，不具還款能力，而於申請貸款時，即被拒絕之案例，況國家為達成行政上任務所採擇手段，本具有公法或私法行為形式之選擇自由，而因各該行為所生爭執之審理上訴訟權限歸屬，即應視其所採行為形式而定。由系爭契約明定借貸期間、借款金額、利息、違約金、償還方式、連帶保證人及合意管轄之約定等內容觀之，雙方係就消費借貸之私法關係而為約定，至為灼明。

㈡主管機關業於法規明定本項貸款之法律性質與前臺灣省政府勞工處之「公共職訓機構結訓學員創業貸款」及高雄市政府勞工局之「勞工創業貸款」皆屬私經濟範疇，應尊重行政機關之判斷餘地；另從行政法理立論，綜合各說之長而判斷之，均無法認定系爭契約為公法契約：

1.依貸款實施要點第8 點、關廠歇業失業勞工促進就業貸款審核作業注意事項（下稱審核作業注意事項）第1 點規定可知，本項貸款之法律性質與上開創業貸款，皆屬創業貸款之私經濟行政範疇。查私經濟行政範疇，指國家並非居於公權力主體地位行使其統治權，而係處於與私人相當之法律地位，並在私法支配下所為之各種行為。

2.貸款實施要點之目的在協助失業勞工，獲得就業機會，以安定其生活；貸款用途限於關廠歇業失業勞工尋求工作機會或與就業有關之用途，此為要點第2 點及第5 點明定，足證本契約之法律性質為促進就業之創業貸款私經濟行為。亦可由現行勞委會「微型創業鳳凰貸款要點」及經濟部「青年創業貸款要點」可資參據，其因清償借款所生訴訟上之爭議，迭經民事法院受理審判在案。

3.學者所稱國家賠償或社會補償等文章，似多為學理探究臆測，忽略主管機關業於法規明定其性質屬私經濟行政範疇之立法意旨，原告對於貸款實施要點之闡述，未有司法院

釋字第137 號解釋理由書所稱之法意偶有出入，或有憲法第172 條之牴觸情形，法院自不應逕行排斥而不用。

4.判斷國家機關之行為，是否屬於公法行為或私法行為，其標準學說不一，應就具體事件綜合各說判斷，復視傳統上有無以之為公法或私法之見解，或由事理上密切關聯與否，依個案而採不同之判斷標準。參酌最高法院45年台上字第1787號判例、88年度台抗字第301 號、第168 號裁定意旨，縱原告係為達其促進關廠歇業失業勞工就業之政策目的而訂約，然原告既選擇以私法上之行為作為實施之手段，而與被告簽訂私法性質之消費借貸契約，則系爭契約即係屬私法上之借貸性質，尚難僅以原告為政府機關，即認系爭契約屬公法上之契約關係。

5.貸款實施要點乃勞委會於86年6 月12日以第99次委員會決議通過，復於同年7 月10日以台86勞資三字第029354號函訂頒施行，該貸款實施要點雖屬勞委會訂定，但具有外部效力，其規範對象為勞委會暨有關機關，與85年1 月1 日以後關廠歇業失業勞工，非雙方同為國家機關或人民，自非屬公法；再因規範之國家機關為勞委會、原告等，系爭契約是否簽立、貸款條件如何皆可協商，並無上命下從之關係；另勞委會、原告與勞工間，為促進就業貸款發給，屬規制平等之法律關係，並無身分、上下命令、登記、強制、處罰等關係存在；末查本件貸款契約之直接受益者為關廠勞工個人，與公益尚無直接關係，均難認屬公法上之契約關係。

6.就學理而言，政府機關得為私法行為，如無特別法令規定，尚難因主體為政府機關即變更法律行為之性質，逕認為係公法行為。就利益說而言，系爭借貸係借款人即被告紓困轉業，直接受益者為借款人即被告，而非公共利益。就隸屬說而言，原告與被告係基於平等地位簽訂契約，並無上命下從之關係，自非公法關係。就修正主體說而言，任何人均得居於原告之地位借款予被告，是亦認為私法借貸關係。此外，系爭契約第12條管轄約定，此項約定合於民事訴訟法第24條合意管轄規定，更足以認定訂約時兩造係以消費借貸契約之意思表示為之，始合意由普通法院管轄，揆諸前開說明，本件應屬於私法爭執，自應由普通法院行使審判權。

7.勞委會為妥善處理當時因關廠歇業造成大量失業勞工之社會事件問題，所採行之行政措施非僅得有本件系爭契約方式而已，尚得依其各行政目的選擇執行其他公法或私法上行為作為實施手段，有以補助（關廠歇業失業勞工輔導就業獎助實施要點）或是加強推動就業服務以使失業勞工返回職場等公法上行為方式，此等手段係本於行政權之專業判斷所為。再者，貸款實施要點之就業貸款行為方式，亦由政府部門代表、勞雇團體代表與專家學者所組成之就業

安定基金管理委員會審議通過，程序中並無明顯重大違法情況。就此審查應有尊重行政機關之判斷餘地。

8.依系爭契約第4 、5 、7 、10、11等條款之內容及效力觀之，既均無公法規定，而係就消費借貸之法律關係而為約定。足徵於訂定系爭契約時，係以私法借貸契約之意思表示合致而訂定，並合意由原法院管轄。則依最高法院61年台上字第1672號判例意旨，縱原告係為達其促進關廠歇業失業勞工就業之政策目的而為，系爭契約仍屬私法上契約之範圍，尚難僅以原告為政府機關，即認系爭契約屬公法上之契約關係。況系爭契約係基於對等地位而簽訂，並無上命下從之關係，難認屬公法上之契約關係。另參以司法院釋字第595 號解釋所述勞工保險局與雇主間因歸墊債權所生之私法爭執，應由普通法院行使審判權觀之，準此，本件因系爭契約所生之爭執，亦應認屬於私法爭執，應由普通法院行使審判權。

㈡關廠勞工之核貸金額，並非等於雇主積欠之退休金，且貸款契約雙方主觀意思表示合致情形，關廠勞工於締約過程，擁有自主決定權與諮商權：

1.查本件關廠勞工邀集連帶保證人等向原告借款，而訴請被告等連帶清償，核係以民法消費借貸及連帶保證之法律關係為其訴訟標的，並非基於公法關係而為請求，此有貸款契約書及保證書等證據附卷堪憑。

2.系爭契約為金錢給付，直接受益者為關廠勞工，依契約內容及效力觀之，約定內容均未涉及人民公法上權益或義務，約定事項中未有顯然偏袒行政機關一方或使其取得較人民一方優勢之地位者，亦無身分、上下命令、登記、強制、處罰等關係存在，任何為相反立論者，應負舉證責任。

3.就業服務法於91年修法前並無給付津貼或補助金之規定，可知本件行政機關依法並無作為義務，自難僅以系爭契約係依據91年修正前就業服務法第24條與就業安定基金收支保管及運用辦法第6 條第2 款規定訂定之貸款實施要點，而遽謂本件屬行政契約。

4.依據貸款實施要點第4 點第1 款第1 目規定，原告之任務分工為辦理與金融機構簽訂就業貸款委託契約及代辦業務等相關事宜。據此，原告與華南銀行簽訂關廠歇業失業勞工促進就業貸款委託契約（下稱委託契約）辦理相關貸款事宜。依該契約第1 條、第8 條之約定方式，原告係將專款金額存入華南銀行而與銀行自有資金混同後，再由華南銀行以其自有資金，辦理原告所委託之相關事宜，華南銀行並須依約支付原告利息。足證本件係依據民法第602 條有關消費寄託規定，金融機構與存款戶之消費寄託關係，僅須存款戶將金錢之所有權移轉於金融機構，並約定金融機構返還相同金額，即告成立。

5.按契約自由是私法自治重要原則，此原則之內涵包含締結

契約、選擇契約相對人、決定契約內容，及契約方式之自由。本件關廠歇業失業勞工是否願意締結貸款契約，擁有自主決定權，在88年5 月15日止將同意核貸名冊函予華南銀行轉知關廠勞工辦理貸款後，即有貸款勞工未同意配合辦理貸款，且貸款人皆在合意之情形下，提供親筆簽名之保證書，顯見本件並非強制締約，關廠勞工擁有選擇是否辦理貸款並與原告締結契約的自主地位。

6.系爭契約全屬私法上消費借貸法律關係之相關約定，如借款期間、金額、利率、違約金、連帶保證、期限利益、合意管轄是。且系爭契約係以文字處理機器作成，契約內容係事先擬妥，各該約定顯屬預定用於同類契約之約款，此部分實與民間大量使用之定型化契約所產生之爭議相同（如金融行庫消費借貸契約），尚難即憑此謂關廠勞工全無磋商餘地。再者，依據關廠歇業勞工辦理貸款時，對於原已核准貸款者，因貸款銀行於對保過程中保證人無法親至銀行對保，故更換保證人或貸款銀行徵信結果保證人姓名不符，故更換保證人者等證據，顯示系爭契約非由當事人單方片面決定。且依貸款之申辦流程係由貸款人依貸款要點提出促進就業貸款之申請，於申請表中填具工作年資、最近6 個月之平均工資、擬申貸金額等資料，申貸金額非逕以勞工工作年資與平均工資為基礎計算，係經審核小組依據其資力、年資等相關資料，核定貸款金額，是從系爭契約雙方主觀意思表示合致情形，顯示系爭契約並無上命下從之關係，關廠勞工於締約過程，擁有自主決定權與諮商權。

7.按本件促進就業貸款之目的為協助關廠歇業失業勞工，獲得就業機會，以安定生活。貸款實施要點第6 點之規定係因原告考量國家資源有限需妥善利用，處理人民事務需有公平一致之判準，爰為貸款金額之上限規定，然該條文規定不應被簡化「勞工所申辦貸款之金額即為雇主積欠之資遣費或退休金」，況依原告現存資料中，有一關廠勞工B檢附資料顯示原填具雇主積欠之退休金及加班費之總額為申請貸款金額1,343,000 元（含實際退休金1,154,000 元及加班追加額189,000 元），惟經審核小組依據其資力、年資等相關資料，核定貸款金額為780,348 元，並非為雇主積欠之退休金，是被告所稱申貸金額為雇主積欠之資遣費或退休金一節，顯與事實不符。

8.華南銀行辦理事項以貸款實施要點所訂有關貸款業務為範圍，原告僅提供貸款人名單及核貸金額，此為委託契約第2 條及第4 條所明定；且依貸款實施要點第7 、9 點及系爭契約第3 條規定，華南銀行就還款方式、借款日期、每月還款日期及貸款利息均有裁量空間，並非全依原告指示辦理。

㈣系爭契約之客觀形式內容而論，實與民間大量使用之金融行

庫消費借貸定型化契約雷同，自屬消費借貸契約：

1.系爭契約明定借貸期間、借款金額、利息、違約金、償還方式、連帶保證人及合意管轄之約定等內容，核其內容均與一般民法借貸關係約定無異，與公法上之權利義務或公益無涉。另依據華南銀行提供之87年間由該行承作屬私經濟行為消費借貸之一般消費借貸契約，與系爭契約之形式及內容相較有相當程度雷同，顯見從外觀之形式要件，以一般人主客觀之認識標準，實應認定系爭契約應屬一般之民間消費借貸契約。況貸款要點亦已特別明定貸款勞工無法如數償還時，仍將依法追訴，且一旦貸款契約成立，相對人即受契約之拘束，而不得任意終止契約。

2.有關被告指稱年金法之意義深奧難懂、行員未告知應予還款及契約書正本僅有1 份云云，查系爭契約已將借貸條件及內容明定於契約中，契約當事人有充分之時間及智識得以明瞭其契約內容及文義，經核閱系爭契約上各該條款之字體、印刷，亦無何難以注意其存在或辨識之情形，復經貸款人簽名確認，在客觀上自應認係雙方基於其自由意思決定是否簽約後，本於對等地位，並無上命下從之關係下簽訂貸款契約。

3.系爭契約借款利率之約定並無手寫補填之處，另2 項手寫處均為日期之約定，皆按當時一般契約之交易習慣，非如被告所稱「均會在手寫處補蓋當事人之印章」，此有華南銀行87年間一般民間私法消費者貸款契約為憑，除契約約定內容均與本件契約無異外，其中借款金額、借款期間、償還方式及借款利率等各項約定，均未另用以貸款人之印章，是以被告所稱，並屬無據。且本件係目的性質統一之專案，所有貸款人與原告之利息、還款期限等約定均係按就業貸款實施要點之規定第6 、7 、9 點統一辦理，並無被告陳稱貸款人保證人未曾同意貸款條件情事。況被告雖稱如此，卻未能提出貸款人於簽約當時各項條款均為空白之相關書證，且貸款人與保證人於簽約當時均有合理期間審閱本貸款契約全部條文，該約定於定約人及連帶保證人於貸款契約簽字時應得充分了解，被告以此論述貸款人及保證人未曾同意貸款條件，實有強辭曲解之疑。

4.被告訴稱貸款未經審核、徵信，未調查借款人、保證人之財力、未評估還款能力等重要因素，可見自始就不要求貸款人還錢云云，查本件申請流程依據貸款要點第11點規定，申請人應檢具申請書、國民身分證影本及擔保證明（有固定職業之保證人：貸款50萬元以下者，保證人1 人；超過50萬元以上者，保證人2 人。或店鋪1 家或提供不動產擔保，同一保證人以擔保1 人為限，夫妻、申請人之間均不得互保。另已核准貸款者亦不得擔任保證人），可知保證人或不動產之提供係為申請本件貸款之擔保條件。

5.至本件貸款是否經審核、徵信等程序，又是否經調查借款

人之財力及評估還款能力等疑義，查本件貸款之申請程序，係由勞工向當地勞工行政主管機關提出申請，由直轄市及縣（市）政府審查其資格及貸款金額後，核轉原告核定。原告收受各地方政府初審通過之申請案後，即將申請人及保證人名冊送請華南銀行辦理徵信，確認前開申請人及保證人有無退票或逾期催繳之資訊後，提送審核作業小組辦理複審。若申請人或保證人徵信結果有債信瑕疵，即不予受理貸款申請或不得擔任保證人，依原告現有保存資料中，即有關廠勞工因徵信結果顯示有債信不良紀錄，經原告勞工促進就業貸款第13次審核作業小組會議決議不予受理其申貸案件者，此並有審核作業小組重要審核原則第3、4 點可證。

㈤本件貸款契約之給付非屬發給津貼、補助金，此有就業服務法於91年修法前並無給付津貼或補助金之規定附卷堪憑，任意曲解系爭契約係基於國家對人民的補償責任而制定之社會補償給付，或其他社會福利，皆屬臆測推論，缺乏論據：

1.依司法院釋字第540 號解釋意旨，國家為達成行政上之任務得選擇以私法上行為作為實施之手段。如國民住宅條例規定係為解決收入較低家庭居住問題，得選擇由政府主管機關興建住宅以上述家庭為對象辦理貸款自建之方式為之，系爭契約依上開解釋意旨，即非行使公權力而生之公法上之法律關係，而為涉及私法法律關係之民事事件。從而，政府為解決關廠歇業失業勞工之就業問題選擇以私法性質之紓困貸款方式，來達成行政任務，不但符合 91 年 1 月 21 日修正前就業服務法第 24 條之立法旨趣及目的（當時有效施行之就業服務法 24 條規定主管機關應訂定促進就業之計畫並未限制不得以私法性質之紓困貸款方式為之），且與司法院釋字第 540 號解釋之意旨相符。

2.勞工申辦本貸款除申請人需具備一定債信資格，另需提供擔保，以擔保原告貸款契約之債權受清償，可證原告無論主觀意思或客觀行為，原告推行促進就業貸款之時，係以消費借貸，並要求貸款人償還貸款，以滿足國家債權。顯與一般公法上之補貼或補助等給付行政措施，申請人符合法規所定積極或消極資格者，即得請領給付之情況不同。

㈥時任就業安定基金委員會之委員陳繼盛教授於86年5 月31日第3 次臨時會議之發言內容，實屬個人意見，並為決議所不採，故本貸款契約非可遽然認定具代償性質。至於工運春秋一書，係原告委託專家撰寫之出版品，撰寫者參考當時相關報導、各方觀點及個人意見所成，並非正式公文書，無法代表原告處理之依據。書中之代償、代墊文字，因非引自貸款實施要點及系爭契約，無法視為法律文書上之代位清償或代為墊支等第三人清償之意思。

㈦本件如涉國家賠償，依據國家賠償法之規定，其辦理之程序要件及實體要件皆與本件不符，足證本件與國家賠償無關；

任何主張本件給付系爭金額予被告之法律性質具國家賠償者，應負舉證責任。有關被告指摘原告怠於行使債權之真意，請鈞院斟酌其法律性質並依法判決，惟如被告指摘原告將近15年怠於行使權利後始提出支付命令，違反誠信原則而喪失本金、違約金債權，原告茲否認之。

㈧為達定分止爭之司法目的，請准以裁定停止訴訟程序，並聲請司法院大法官解釋。並聲明求為判決：被告應連帶給付原告483,622 元及自87年12月9 日起至清償日止按年息百分之3 計算之利息，及自88年1 月9 日起至清償日止，其逾期在6 個月以內者，按上開利率百分之10；逾期超過6 個月者，按上開利率百分之20計算之違約金。

三、被告則以：

㈠本件法律關係顯屬公法事件，行為定性為基於公法契約所為之社會補償，行政法院具審判權無疑：

1.契約性質是行政契約或私法契約，原則上應就契約本身客觀決定，當事人之主觀見解並非標準，倘契約的給付內容，在公私法皆可能發生，非必然為公法或私法之性質而無法單純據以判斷性質時，須就給付義務之目的及契約之整體性質認定，締約雙方主觀願望，並不能作為識別契約屬性之依據（司法院釋字第533 號解釋參照）。

2.系爭契約無論以締結之時空背景，所依據之法規基礎，涉及之標的內容、追求之任務目的以及雙方之地位等角度觀察，均應認屬行政契約之性質：

⑴系爭契約之締約背景帶有強烈之公益目的與補償色彩：衡諸貸款實施要點訂定之時空背景，及其關於適用對象、貸款金額上限等規定，加以86年5 月31日就業安定基金第三次臨時會中，與會委員對該要點動支就業安定基金供作貸款之用途，應係針對特定事件之臨時措施、並非常態等項所表示之意見，足認貸款實施要點制訂之目的，即在處理當時該等關廠勞工無處求償之困境，關廠勞工貸款之貸與對象，應屬修正前就業服務法第24條第6 款所規定之其他經中央主管機關認為有必要。

⑵系爭契約之締結係為國家為實現就業服務法第24條「安定勞工生活」之行政任務目的：原告給付之依據為貸款實施要點，而該要點之依據來自於就業服務法第24條，，該條文於91年修法時於後段加入「必要時，得發給相關津貼或補助金」之文字，實係立法者對於此等國家保護義務之職責再次確認，及學說主張之明文化，不應驟認修法前之行政機關不得發放津貼或補助金。時勞委會所屬就業安定基金委員會討論時與會委員意見不一，故最後委婉折衷以「貸款」之名義發放補償，然此以「貸款」形式包裝之契約，無疑屬主管機關為達就業服務法第24條關於安定勞工生活任務目的，所為之補償計畫與措施，本質屬社會補償之性質。

⑶系爭契約乃基於公法法規所生之法律關係：依學界、實務判斷公私法法規屬性之通說「新主體說」為論，就業服務法第24條所規定之計畫措施(包括但不限於津貼與補助金) ，本僅得由國家基於公權力主體地位來實施，屬公法規範無疑，勞委會依此制定貸款實施要點，並據此成立之契約關係，自屬公法契約無疑。

⑷系爭契約實質內容屬公法上之標的內容：系爭契約之主體一造為行政機關、系爭契約內容與給付，乃係基於貸款實施要點所為，而此一命令係以就業服務法暨收支保管及運用辦法等公法法規作為其法律依據，契約標的屬公法上權義之變動與社會補償之給付、締約之目的，在實現就業服務法第24條改善勞工處境，安定生活與促進就業之高度公益目的，依司法院釋字第533 號解釋及吳庚大法官所提之協同意見書意旨，原告依據上開公法法規締結契約，直接實現法律所定之行政任務，均彰顯本件契約具公法性格無疑。

㈡系爭契約成立之背景與給付之內容，無疑屬國家基於公法契約給付勞工津貼與補助，性質上屬於社會補償，原告並不存在任何對於被告請求返還款項之權利：本事件源於勞動檢查部門怠忽勞動基準法第72條及勞工退休準備金提撥及管理辦法第10條所賦予之職責，未依法執行職務，要求雇主提撥足額準備金，致勞工原本得向資方主張之退休金與資遣費等財產權利，遭受到嚴重之侵害。勞委會對關廠歇業失業勞工提供金錢給付，係為彌補自身怠忽監督查核勞工退休準備金職責之缺失而簽立，為其實現勞工們勞動福利之風險付出代價，顯屬社會補償無疑。與一般社會促進之給付，不以國家失職或製造風險作為前提迥異。故勞委會以就業服務法第24條為依據，以相當於退休金、資遣費金額之津貼補償勞工所受之損失，性質上當屬「有因的社會補償」，絕非原告所指民事借貸關係，原告起訴請求被告需返還上開津貼，自屬顯無理由。

㈢原告主張系爭契約屬私法契約之論點，顯有誤解與錯判：

1.原告以「行為形式選擇自由」作為其個案選擇私法手段之理由，忽略選擇自由亦有其適用界限，本件並不容許原告以私法手段開展法律關係：司法院釋字第540 號雖解釋承認國家為達行政任務，得選擇以私法上行為作為實施手段，惟國家行為形式選擇自由之存在並非漫無限制。形式選擇之最終目的乃以促進人民權利為核心，如事件本質具有強烈公權力介入色彩、行政機關本負有為公權力措施之義務、約定內容涉及人民公法上權利義務關係者，且有公法拘束之重要迫切性時，則應認為形式選擇自由之例外。本件事物本質含強烈公權力、高權色彩，且依就業服務法第24條規定，國家機關對此公共任務本具有執行之義務，且在執行上具有壟斷性，除國家外已無其他私人有權執行，

自有受到公法拘束之必要性及急迫性。

2.原告以相關授權法規並無本件係公法形式案件之相關規定為由認定本件非屬公法事件，忽略了國家任務採行手段時，應以公法為原則，私法為例外之要求。

3.原告竟認法規範適用兩造為行政機關與人民時即非屬公法，顯然錯誤操作公私法區分之判斷方式，倘依原告邏輯，則行政程序法、行政執行法等規範，於個案適用之法律關係，多半一方為機關一方為人民者，豈非皆成為私法矣。

4.原告所提申請遭拒絕之個案，不足以說明本件契約非屬公法補償之理由，蓋本件法律關係如係被告主張社會補償性質之行政契約，行政機關仍存有個案決定申請人是否符合締約資格與領取補償之裁量空間，原告無法以曾經存在勞工遭致拒絕之案例，驟然認定本件契約非屬公法性質。

5.原告強調本件契約外觀形式與民間貸款契約相似作為理由，刻意迴避本件契約與民間貸款契約有許多關鍵性的差異。實質觀察被告與他案數百名關廠工人基於同一事實原因而簽訂之契約內容，關廠工人們所領取之金額皆等同於當初雇主未依法提撥與積欠勞工之資遣費與退休金之金額，此等數字皆非整數多有零頭；原告僅告知提出相關薪資年資等證明文件並簽名遞出，即可領取補償，剩餘欄位與發放金額則由原告（與其輔助人華南銀行）單方面決定並填寫，甚且勞工將契約簽名繳回後，原告與其輔助人完全沒有將契約交付1 份由關廠工人們留存，此等均未曾見於民間貸款契約。

6.原告以行政命令之規定，強調本件法律關係與其他公部門推行之創業貸款性質相同，然細究3 者同以貸款為名之法律制度，內容與性質實迥不相同。觀察貸款實施要點第12點，本件關廠工人之貸款（實為補償）請求，設有雇主提供擔保之優先貸款事項，並規定雇主代所屬勞工申請者，雇主應負擔清償責任，足見本件制度本在於彌補勞工因為雇主關廠倒閉無以受償之損害，依原告所提證物，公共職訓機構結訓學員創業貸款及勞工創業貸款之申請文件，均無此種優先貸款事項之設計。

7.原告主張案件公私法屬性之判斷應以其起訴主張為主，非法院所得置喙，顯無理由：當事人主觀願望不得作為辨識權利義務關係屬性之依據，因為行政機關一旦選定公共事務之行為方式後，行為究屬單方或雙方，適用公法或私法，則屬客觀判斷問題，自非當事人合意所能變更，舉輕而明重，更不應由一方當事人片面決定兩造權利關係之法律性質。

8.原告呼籲法院尊重其選擇案件公私屬性之判斷餘地，顯然誤解「判斷餘地」於公法上之概念意義：判斷餘地應適用之領域為「法律適用之過程」，然公私法案件屬性之判斷係屬本件法律關係處理之前提，並非行政機關適用法律詮

釋條文之問題，非屬判斷餘地之領域。

9.原告所提司法院釋字595 號解釋之見解與本件迥異：該號解釋討論者為勞工保險局代償勞工薪資後，對雇主行使代位求償權之法律性質與訴訟途徑為何；本件爭執則存在原告勞委會與勞工之間，自不得混淆誤用。

㈣系爭契約並無民事消費借貸之合意，絕非民事一般消費借貸契約，而係帶有補償性質之行政契約，原告並無請求被告返還款項之權利：

1.本件契約簽訂時係由桃園縣政府通知撥款、貸款契約書簽字、貸款申請表填寫，三者的日期、順序，和一般正常貸款流程下的順序正好相反。實則勞委會已決定、同意撥款，才通知勞工們去銀行辦手續，而此一手續要求被告等申領勞工須當場簽下系爭「貸款契約書」。主管機關並未針對還款能力為實質評估，其因即為本件制度自始屬於補償措施，不要求被告等勞工必須償還。

2.系爭契約中關於「何時還款」、「如何分期」、「利息計算」等手寫文字，均未加蓋勞工或保證人的印章，足見這些手寫註記文字當勞工、保證人在契約的當事人欄位上蓋章、簽名時，根本還是空白，被告等勞工並無同意這樣的貸款條件。

3.被告等關廠工人們及其保證人之學歷普遍不高，何能於倉促簽字的情況下，瞭解何謂年金法及適當判斷與辨識系爭契約複雜之內容，且銀行行員在提供系爭契約書給被告等勞工簽字的過程中，均未對契約內容詳加說明，加上契約條款核心部分之空白，勞工們當時無不確信該撥款係無須還款的政府補償措施，且系爭契約書僅除銀行留存外並未給勞工影本。

4.細觀本件與相關案件之撥款金額，除了被雇主積欠的退休金、資遣費的金額超過100 萬元以上的勞工因勞委會訂有上限額度只能拿到100 萬元之情況外，勞工們得到之款項，皆於其遭積欠金額數字相符。87年撥款後，歷年來竟無任何一位勞工向雇主提出民事訴訟追討，勞委會亦無法舉證當年有主動告知過勞工們必須要向雇主追討欠款。更足以證明原告當初所為之撥款給付，本質與目的皆屬社會補償性質之津貼。

5.至於原告所稱仍有「給付金額與勞工資遣費、退休金不符者」以為證據，惟以數百件契約中之特例作為說明，除見原告對於自身任務履行之懈怠，及行政行為瑕疵的忽略，更可證明大部分的案例中，關廠工人自勞委會與華南銀行所領取之金額，確實與雇主積欠其資遣費、退休金之金額確實相符之情形普遍存在，此等情形早遠超過適用或類推民法上貸款契約得說明之法理空間。

6.本件兩造間關於系爭契約之法律關係，於原告函知被告審核結果時，即已成立。華南銀行既非代理人，亦非使者，

僅於該法律關係成立之後，居於履行輔助人之地位，為原告履行對被告之給付款項義務。

7.勞委會出版的工運春秋一書乃勞委會委託出版，勞委會同時也是提供資料與受訪之主體與對象，原告自不得以非正式公文書、僅為作者個人意見為由，否定當時勞委會對於制度設計的原意與精神，以及先前對於關廠工人提及不用還款之承諾。

㈣縱認為原告存在請求權，其起訴所據請求，業已罹於時效，不待當事人主張，依法當然消滅：無論依102 年4 月30 日修正前或後之行政程序法第131 條第1 項及第2 項規定，行政機關之公法上請求，罹於5 年時效者，當然消滅，不待當事人主張。行政程序法施行前發生之公法上請求，其類推適用其他法律時效長於5 年者，於行政程序法90年1 月1 日施行後5 年即罹於時效，不待當事人主張，當然消滅。

㈤再者，縱認為原告存在請求權，其長期不行使權利，並於協商期間屢次重申「不會追討」之意，足使被告等勞工信賴其不欲行使權利，依誠信原則與權利失效原則，原告應不得復對被告行使權利：被告否定原告對其存在貸款返還請求權已如前述，縱退萬步言認為原告對於被告存在權利，本件於契約簽訂後，原告即從未曾再向被告等勞工主張任何權利，勞委會在締約過程已使勞工相信該契約為簽假的，又未依約進行積極追討，更加深形成勞工的信任，直到時效結束前，方到處興訟，顯違誠信原則，更遑論歷任勞委會主任委員曾對勞工表示過不追討。依誠信原則與權利失效原則，原告應不得復對被告行使權利。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件無裁定停止訴訟程序聲請司法院大法官會議解釋之必要：

㈠按行政訴訟法第178 條係規定：「行政法院就其受理訴訟之權限，如與普通法院確定裁判之見解有異時，應以裁定停止訴訟程序，並聲請司法院大法官解釋。」所謂與普通法院確定裁判之見解有異，自係指系爭個案如係由普通法院以行政法院有受理訴訟之權限而裁定移送前來，行政法院經依職權調查仍認為並無受理訴訟權限之情形而言，亦即就系爭個案發生審判權之消極衝突而言。

㈡查本件原告原向桃園地院聲請對被告等核發支付命令，經被告等提出異議後，桃園地院以其無受理訴訟權限為由，以101 年度桃簡字第972 號民事裁定移送至本院，並因原告並未於法定期間內提出抗告而確定，此有支付命令聲請狀、支付命令、異議狀、民事裁定等在桃園地院101 年度司促字第1705 9號、桃園地院桃園簡易庭101 年度司桃簡調字第543 號、101 年度桃簡字第972 號等卷宗可按。本院既同認本院就本件有受理訴訟之權限（理由詳後述），則與桃園地院101 年度桃簡字第972 號確定裁定見解並無相異之處，自無依上開規定停止訴訟程序之必要，合先指明。

五、本件屬公法上之爭議，本院就本件有受理訴訟之權限：

㈠按憲法第77條規定：「司法院為國家最高司法機關，掌理民事、刑事、行政訴訟之審判及公務員之懲戒。」法院組織法第2 條規定：「法院審判民事、刑事及其他法律規定訴訟案件，並依法管轄非訟事件。」行政法院組織法第1條 規定：「行政法院掌理行政訴訟審判事務。」依以上之規定可知，我國所採取的是普通法院與行政法院之二元訴訟制度。

㈡又按89年7 月1 日施行之修正行政訴訟法第1 條規定：「行政訴訟以保障人民權益，確保國家行政權之合法行使，增進司法功能為宗旨。」第2 條規定：「公法上之爭議，除法律別有規定外，得依本法提起行政訴訟。」依以上規定可知，行政訴訟法關於得提起行政訴訟之事件（即行政訴訟事件之範圍或行政法院審判權之範圍），係採概括主義，亦即舉凡一切應適用公法解決之爭執，除立法者另有安排（法律別有規定）外，應均循行政訴訟程序至行政法院解決紛爭；且復參照現行行政訴訟法全部之規定可知，立法者意在建立1 個「完整、有效且及時的權利保護體系」，舊法時代因當時行政訴訟制度無法提供完整而有效救濟，而由民事訴訟提供「補充的權利保護途徑」之情形（例如行政契約有關爭議、公務人員保險等社會保險有關爭議等），不應再發生，同理亦不容許應適用公法之事件，經行政機關之操作安排，使之遁入私法領域，不受行政法院之司法審查。

㈢再按行政訴訟法第125 條第1 項規定：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」本件原告起訴主張兩造於86年間依貸款實施要點訂有系爭契約，被告洪林遍因此向原告借得483,622 元，並由被告洪正仁連帶保證，今被告洪林遍未依約還款，借款視為全部到期，爰請求被告等依系爭契約之約定等負連帶給付責任；被告等對於系爭契約上簽名蓋章之真正不予爭執，被告洪林遍對於取得483，622元之事實亦不爭執，惟抗辯其係85年關廠之聯福公司員工，未領得法定之資遣費或退休金，該483，622元係國家對被告洪林遍之補償，被告無庸返還等情。是本件兩造雖各自為以上之主張，惟本件之事實關係究為何？本院依上開規定，自有必要先予究明原告何以對被告洪林遍給付系爭款項？兩造間所形成之法律關係是否係依公法規定而發生？

㈣查依本院卷第21頁（ 背面） 所附之立約日期為86年12月2 日之系爭契約，其全名為關廠歇業失業勞工促進就業貸款契約，其序言即揭示係依據關廠歇業失業勞工促進就業貸款實施要點規定而為立約，是本件應先觀察於該立約時系爭貸款實施要點之內容乃至於其制定之目的。

㈤又查上開貸款實施要點係勞委會於86年7 月10日以台86勞資3 字第029354號函發布全文15條（ 見本院卷第37頁），於第1 條規定其依據：「依據『就業服務法』第24條與『就業安定基金收支保管及運用辦法』第6 條第2 款規定辦理。」於

第2 條規定其目的為：「為協助關廠歇業失業勞工，獲得就業機會，以安定其生活...」於第3 條規定適用對象為：「具中華民國國籍，曾在同一民營事業單位工作一年以上，因該事業單位於民國85年1 月1 日以後關廠歇業而失業之勞工，未依法領取法定資遣費或退休金，且未請領輔導就業獎助者。」第6 條規定其貸款金額為：「貸款金額最高為新台幣一百萬元整，惟每人貸款金額不得超過雇主積欠之法定資遣費或退休金之金額。」第14條規定其經費來源為：「由行政院勞工委員會每年於就業安定基金中提撥新台幣7 億元辦理，並委由金融機構代辦。」第15條則規定：「本要點應定期檢討落實其成效，並於新制勞工退休制度施行或失業保險開辦後停止適用。」上開規定迥異於一般常見單純基於社會國思維對社會弱勢提供的無因性給付，含有特殊個案性、措施性之意涵，簡言之，有量身訂做之意味。是本件應續予究明者，勞委會何以需要動用就業安定基金？何以僅適用於85年1 月1 日以後關廠歇業而失業之勞工？是否如被告所主張之基於國家補償責任而來？

㈥基於以下之理由，本院認系爭貸款實施要點之制定及款項之撥給，係基於國家補償責任而來：

1.國家保護法制之不健全：按憲法第15條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」第153 條第1 項前段規定：「國家為改良勞工及農民之生活，增進其生產技能，應制定保護勞工及農民之法律，實施保護勞工及農民之政策。」明確揭示國家負有保障勞工生存及提昇其生活水準之義務，是國家本應積極制定各項保護勞工之法律，並實施各項保護勞工之政策。然查於85、86年間，僅有勞動基準法、就業服務法及勞動檢查法略有規範，而其中將退休制度作為勞動條件，規定在勞動基準法中，退休金之給付完全由最後雇主負擔，且勞工工作年資以服務同一事業者為限（因離職或事業單位關廠、歇業而就新職者，工作年資重新計算），而無視於退休制度長久以來歷史發展明白顯示出之社會安全性格；另對於具有提前退休之退休金(恩給制）功能及失業保險的代用等功能之資遣費，如遇雇主關廠、歇業時亦全無保護勞工之規範。在面對當時因產業轉型傳統產業獲利能力變差，因而或外移或引進外籍勞工或採全自動生產，造成本國勞工因工廠關廠、歇業、裁員而失業，引發種種社會問題後，才陸續制定了一些相關規定，例如於87年12月28日訂定發布勞工保險失業給付實施辦法、91年5 月15日公布就業保險法(92 年1 月1 日施行）、93年6 月30日公布勞工退休金條例（94年6 月30日施行）。

2.主管機關未盡法定監督義務：依73年公布之勞動基準法第56條第1 項規定：「本法施行後，雇主應按月提撥勞工退休準備金，專戶存儲，並不得作為讓與、扣押、抵銷或擔

保。其提撥率，由中央主管機關擬訂，報請行政院核定之。」而依當時勞動檢查法第4 條規定：「勞動檢查事項範圍如左：一、依本法規定應執行檢查之事項。二、勞動基準法令規定之事項。...」第5 條第1 項規定：「勞動檢查由中央主管機關設勞動檢查機構或授權省（市）主管機關或有關機關專設勞動檢查機構辦理之。勞動檢查機構認有必要時，得會同縣（市）主管機關檢查。」是可知立法者賦予中央主管機關勞委會依法適切擬訂提撥率之權限及義務，且賦予主管機關就勞動基準法規範各事項之檢查權限及義務，自包括上開雇主是否有按月提撥勞工退休準備金，專戶存儲之事項。惟查依勞委會製作之「近年來重大勞資爭議案廠家名稱及積欠員工資遣費、退休金一覽表」（附本院卷第58頁背面），聯福公司就其積欠420 名員工之資遣費、退休金1 億8 千萬元全未給付，東菱電子公司就其積欠670 名員工之資遣費、退休金1 億3 千萬元全未給付，利昌鋼鐵廠就其積欠80名員工之資遣費、退休金2 千5 百萬元全未給付，另福昌公司、東洋針織公司亦分別積欠員工之資遣費、退休金各9 千2 百萬元及1 億8 千萬元，而僅分別給付3 千6 百餘萬元及1 億元，而原告並未提出任何檢查報告或其他事證證明主管機關已善盡職責，而監察院於87年3 月2 日所作成之調查報告亦認勞委會及桃園縣政府勞工局應各就未盡職責部分檢討改進（詳桃園地院101 年度桃簡字第972 號卷宗74-75 頁）。

3.面對以上關廠歇業失業勞工之受害，國家可不可以或者應不應該設法彌補？基於社會補償責任的思維應為肯定：

⑴按所謂社會補償，即國家本於社會國原則的精神，基於衡平性及合目的性之考量，就若干人民對國家並無請求權之損失，主動給予一定補償，藉以實現社會正義，此類社會補償給予與否，國家有完全的裁量空間，人民並無憲法上之請求權可言，補償額度亦為單純的政策考量，而不以當事人的實際損失為標準，最典型之類型為國家對於犯罪被害人及其家屬所受之損害所給予之救濟。社會補償責任的發展成形晚於國家賠償責任與犧牲補償，其功能在補傳統國家賠償責任與犧牲補償責任之不足，因國家賠償責任嚴格限於公務員行為之違法、有責，以及行為與損害之相當因果關係，犧牲補償又侷限於為公益的特別犧牲，導致某些情形，人民的損害，即使與國家的作為或不作為間存有一定因果關係，依然無從獲取賠償或補償，有鑑於此，發展出以社會國的社會連帶思維作為理論基礎，以求彌補對人民的虧欠。

⑵又，社會補償乃具有因性之社會福利措施，係以特定事件產生之損害為補償給付，此與社會促進之無因性社會救助，目的純粹在扶助弱勢有別。一般而言，社會國的無因性給付，國家對於給付種類、內容與範圍等的決定

享有較大的政策裁量空間，如果是選擇金錢給付，其性質可能是津貼、補助，也可能是無息或低利貸款。反之，在有因性的社會補償給付，國家對於給付種類、內容與範圍等的決定，固然原則上還是擁有相當裁量空間，但目的既在補償，國家的政策裁量空間，勢必較社會促進之無因性給付更為緊縮；且因所進行者為補償，國家始能成為補償義務之歸屬主體，自應受各公法規範之控管。

4.於本件可以觀察到勞委會擬透過貸款實施要點之運作，達成其對於關廠歇業失業勞工之補償：

⑴由於補償責任是離不開金錢（無論是補貼或貸款），而政府部門的金錢是透過預算制度控管，是以找到財源及找到得以動支財源的法源，是勞委會的第一要務。

⑵如前所述，在85、86年間勞工立法不甚健全，不但制定的法律數量少，且其規範內容亦不周全，勞委會乃以當時的就業服務法第24條：「按主管機關對左列自願就業人員，應訂定計畫，致力促進其就業：一、負擔家計婦女。二、中高齡者。三、殘障者。四、原住民。五、生活扶助戶中有工作能力者。六、其他經中央主管機關認為有必要者。（第2 項）前項計畫應定期檢討，落實其成效。」暨就業安定基金收支保管及運用辦法第6 條第2 款：「本基金之用途如左：□加強實施就業安定、就業促進事項。」為其依據，制訂系爭貸款實施要點。相較於91年1 月21日修正公布之就業服務法第24條，上開修正前就業服務法第24條固然沒有「必要時，得發給相關津貼或補助金」之規定，但也沒有得辦理各類型貸款之明文，如何可以在肯定採取辦理貸款方式是依法行政的同時，卻又質疑採取發給津貼或補助金方式的合法性？實則無論補助或貸款，均可自修正前就業服務法第24條所指之主管機關應訂定計畫，致力促進就業，且應定期檢討，落實其成效等規定，依社會國精神，做一個合乎憲法意旨的法律解釋即可得出。況在當時，對法律保留原則之要求，與今日不可同日而語，更況且所涉及的並不是干涉行政的領域。因此就業服務法第24條嗣後於第1 項增訂「必要時，得發給相關津貼或補助金」，並增訂第3 項「第1 項津貼或補助金之申請資格、金額、期間、經費來源及其他相關事項之辦法，由主管機關定之。」之規定，應解讀為立法者對於近年來(尤其是行政程序法施行後）所發展並形成之國家於給付行政領域亦應適用法律保留原則之回應而已。

⑶勞委會於86年5 月31日就業安定基金委員會第3 次臨時會議提出貸款實施要點草案以供討論，依其中委員陳繼盛發言：「1.動用就業安定基金作雇主積欠勞工資遣費或退休金之墊償，依法無據。2.細酌『關廠歇業失業勞

工就業貸款實施要點草案』，均以積欠資遣費及退休金之償還為實施目標，顯有假就業貸款之名，行資遣費或退休金墊償之責，實質上違反了就業服務法第24條及就業安定基金收支保管及運用辦法第6 條之規定。3.本人贊成在失業保險制度未施行前以就業安定基金協助勞工解決失業問題並促進就業安全，但絕對不贊成以就業安定基金作實質上代償債務之用途...」委員吳忠吉發言：「本案應考量長期負面效果，將來如再發生類似事件，勞委會是否又秉持相同方式解決？」委員郭吉仁發言：「原則上贊成。惟此措施並非一常態制度，乃係屬臨時性因應措施...」委員邱清輝發言：「本人支持本案，且基金亦應據此擴大使用，以解決關廠歇業失業勞工問題。」（詳本院卷第48-49 頁）等語以觀，於會議中確實曾就有關代償即採貸款免償還之方式加以討論，是否得到支持，沒有足夠的證明，但至少可以證明勞委會得以採立貸款契約之方式來彌補對關廠歇業失業勞工之虧欠。

⑷承前所述，有因性的社會補償其給付種類、內容與範圍，通常應較無因性給付為優，否則會遭輕重失衡、體系錯亂之譏。惟於茲應予強調者，存在與當為於現實中不見得是一致的，例如行政機關理應依法行政，何以現實中，包括本件，行政機關卻未依法盡其職責。具體就本件而言，如由國家撥給一定金錢予關廠歇業失業勞工(不用償還），透過社會國補償責任有因性給付理論，可以說明及支持，則由國家撥給一定金錢予關廠歇業失業勞工惟要求償還，則國家所負之補償責任僅係減縮，自仍得透過社會國補償責任有因性給付理論，得到說明及支持。申言之，本件由國家基於社會國補償責任有因性給付理論，撥給一定金錢予關廠歇業失業勞工，不會因為要不要償還，而異其補償責任之性質。

㈦綜上說明，本件原告基於就業安定基金管理機關之地位，對於85年9 月15日關廠歇業之聯福公司失業勞工即被告洪林遍，撥給國家所給與之有因性補償給付（無論要不要償還），既係基於社會國精神、就業服務法、就業安定基金收支保管及運用辦法、貸款實施要點等公法規範而來，則其權利義務關係自應受此等公法之規範，則原告於撥款前，要求被告等簽立的系爭契約當亦屬公法契約而無疑。從而，本件因上開撥款而生之爭議，自屬公法上之爭議，本院對之有審判權。

㈧依前開之說明，可見原告猶於本件主張系爭契約為私法契約之不可採，茲再說明如下：

1.關於原告主張如基於補償責任，應該只要有符合要件者即應給付貸款金額，惟亦確有符合上開條件卻因個人債信不佳，不具還款能力，而於申請貸款時，即被拒絕之案例云云。查本件被告洪林遍係85年9 月15日關廠歇業之聯福公

司失業勞工，已如前述，且查其於關廠歇業時已51歲、工作年資17年5 月(接近行為時勞動基準法第53條自願退休之資格）、最近6 個月平均工資為25,139元（此有勞工申請表在本院卷第24頁可按），則原告撥款483,622 元，核係在其遭雇主積欠之資遣費與退休金之範圍內(行為時勞動基準法第17條及第55條參照）（原告亦不爭此金額係經其審核確認之結果，只是主張其係就年資、資力等併為考量）是被告主張原告係就被告之受害予以彌補自屬有據。至原告所指之個案，姓名均予部分遮蔽，無從查證，縱認屬實，依前所述，貸款亦係補償給付方式之一種，原告予以徵信，並無損於補償給付之性質。

2.關於原告主張由系爭契約明定借貸期間、借款金額、利息、違約金、償還方式、連帶保證人及合意管轄之約定等內容觀之，雙方係就消費借貸之私法關係而為約定，尚難僅以原告為政府機關，即認系爭契約屬公法上之契約關係云云。按貸款期間及金額等約定非僅限於依民事法律關係所締結之消費借貸契約始能記載，且系爭契約之法令依據為具公法性質之貸款實施要點已如前述，此均不足以推翻該契約所具之公法性質；至合意管轄之約定，於89年7 月1 日現行行政訴訟法施行前，行政訴訟並無給付訴訟之類型，關於公法上契約之爭議均須借助普通法院審理，此亦無足證明於86年12月2 日簽立的系爭契約屬私法契約之必然性。再者，本院認系爭契約屬公法性質，其理由詳如前述，並無原告所指之僅以契約主體而為論斷。

3.關於原告主張依貸款實施要點第8 點、審核作業注意事項第1 點，本項貸款之法律性質與前臺灣省政府勞工處之「公共職訓機構結訓學員創業貸款」及高雄市政府勞工局之「勞工創業貸款」皆屬私經濟範疇，應尊重行政機關判斷餘地云云。查上開2 創業貸款究屬私經濟範疇與否，應如本件前揭觀察系爭貸款契約之方式，就該貸款契約之相關法律依據及其給付之目的為整體觀察，該2 貸款既非本件爭訟之標的，本院自無續予探究或比較之必要。至原告身為行政機關，未究明學理上所謂判斷餘地，係指行政法院於行政機關適用不確定法律概念時作如何程度審查之問題，本件不涉不確定法律概念之適用，原告卻一再誤用並要求法院尊重，於法無據。

4.關於原告主張應參酌司法院釋字第595 號解釋所述勞工保險局與雇主間因歸墊債權所生之私法爭執，應由普通法院行使審判權之意旨云云。按上開解釋係闡明以勞工保險局以墊償基金所墊償者，原係雇主對於勞工私法上之工資給付債務；其以墊償基金墊償後取得之代位求償權(即民法所稱之承受債權），乃基於法律規定之債權移轉，其私法債權之性質，並不因由國家機關行使而改變；本件並非國家與雇主間關於墊償之爭執，而係前述依社會國有因性補

償給付之理念，制定貸款實施要點撥款予失業勞工之公法上爭議，原告顯將不同之法律關係混淆。

5.關於原告主張原告係與華南銀行簽訂委託契約辦理相關貸款事宜，原告將專款存入華南銀行而與銀行自有資金混同後，再由華南銀行以其自有資金，辦理相關事宜，華南銀行並須依約支付原告利息，足證本件係依據民法第602 條有關消費寄託規定，金融機構與存款戶之消費寄託關係云云。然查，本件所爭議的是原告與被告間之法律關係，此與原告與其代理人間之基礎法律關係，分屬二事，不容混淆，況本件依原告提出之系爭契約，其中關於「立約人洪林遍... 向行政院勞工委員會職業訓練局... 借款」及「此致行政院勞工委員會職業訓練局代理人華南商業銀行台照」之記載，原告始為契約當事人，此亦即原告以自己名義起訴本件之由，原告冀以其與華南銀行之內部關係立證其與被告之外部關係，於法顯有未合。

6.關於原告主張本件並非強制締約，關廠勞工擁有選擇是否辦理貸款並與原告締結契約的自主地位云云。惟按締約強制屬契約自由之例外限制，締約強制常見於鐵路、郵政、公車、電力、自來水、瓦斯等企業，其與利用人間之關係，依現行法制均為私法關係，故締約強制並非公、私法關係之判準。

㈧茲另予強調者，本件原告依相關公法法令與被告洪林遍締約並撥款，並無另作成准許的行政處分，本件並無割裂為一個行政處分及一個契約之空間，況兩造間所簽立之契約其公法性質已一再如前述。按行政機關與人民締結公法契約，係為達成其行政目的，為合於法治國依法行政之要求，本應於締約前就其締約相對人是否符合締約之資格、內容等事項予以審查，只有在資格及內容等全部締約事項經確認無誤後，始得進一步通知人民締約，在法理上及實務上，均不會再將其為決定締約與否而要求締約相對人填具之申請表格，當作人民係請求作成准許締約處分的申請，而上開審核結果或締約之通知，亦更不會再獨立認為作成行政處分，此觀諸各公法契約之締約程序（例如全民健康保險法第66條第1 項關於保險人與特約保險醫事服務機構之特約）自明。至於各法律關係中，是否存在所謂雙階理論所指之二個以上之法律行為，則應自行政法各論之各不同法規範個別觀察，況依現行各行政法規多樣化之規定，除了傳統上所論述的一個行政處分加上一個私法契約外，更有多階段決定理論之發展，各階段行為究屬公法或私法之性質，仍應依前述，按其所依據之法規及歸屬主體等整體觀察判斷。申言之，本件係依補償責任而生之法律關係，無論要就撥款及締約之過程作如何之切割觀察，均不失其公法性質。至司法院釋字第695 號解釋，係就原純屬國庫行為（私經濟行為）之林地出租行為，主管機關依相關法規須基於公益之考量而為是否准許之決定，其因未

准許致不能進入訂立私法契約程序，申請承租人如有不服，應依法提起行政爭訟而為解釋，與本件兩造係締結公法契約之情形自屬不同。

六、本件原告主張之請求權因罹於時效而消滅：

㈠本院於確認本件係公法上之爭議，本院有受理權限後，原應於實體上繼續究明，原告所提出之被告等有簽名蓋章之系爭契約，於兩造間之效力究為如何？被告洪林遍獲得的系爭補償給付是否仍需償還？始得以定分止爭。惟因本件原告遲至101 年6 月27日始向桃園地院聲請支付命令，距系爭契約所載立約日期86年12月2 日，及原告所主張之應償還日期87年12月9 日已相隔十餘年，縱有請求權存在或已罹於時效，是本院認基於訴訟經濟、節省勞費之考量，暫以原告有返還請求權存在而為論述。

㈡按行政程序法第131 條第1 項前段及第2 項規定：「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因5 年間不行使而消滅...」「公法上請求權，因時效完成而當然消滅。」民法總則施行法第18條規定：「民法總則施行前之法定消滅時效已完成者，其時效為完成。民法總則施行前之法定消滅時效，其期間較民法總則所定為長者，適用舊法，但其殘餘期間，自民法總則施行日起算較民法總則所定時效期間為長者，應自施行日起，適用民法總則。」查於行政程序法90年1 月1 日施行前，關於公法上契約之返還請求權的時效期間，基於實體從舊原則，固無行政程序法第131 條第1項前段規定之適用，並因公法無性質相類之規定，而應類推適用民法第125 條一般時效即15年之規定；惟此類推適用之時效期間，若自行政程序法施行日起算，其殘餘期間較行政程序法第131 條第1 項所定5 年時效期間為長者，參諸前述民法總則施行法第18條規定意旨，即應自行政程序法施行日起，適用行政程序法第131 條第1 項前段關於5 年時效期間之規定，俾得兼顧行政程序法規定時效期間為5 年之目的，以使法律秩序趨於一致（最高行政法院96年度判字第914 號判決意旨可資參照）。又按行政程序法施行前，所發生公行政對人民之公法上請求權，固應類推適用民法關於時效期間之規定，然其時效完成則應為權利當然消滅，而非僅發生義務人得為拒絕給付之抗辯，此有最高行政法院95年8 月22日庭長法官聯席會議決議可參。

㈢本件依原告提出之有被告等簽名蓋章之系爭契約，主張依契約第3 條約定，自借款日即86年12月9 日起按月攤還本息，而被告洪林遍從未攤還本息，依契約第7 條約定，本借款視為全部到期，爰請求被告等依系爭契約第10條約定負連帶給付責任。是縱認原告主張之本件返還請求權存在，惟顯係發生於行政程序法施行（即90年1 月1 日）前，依上開說明，當時就公法上請求權之時效相關問題，法律尚無明文規定，而應類推適用民法第125 條規定，其消滅時效應為15年；然

自行政程序法施行日起，其原15年時效所殘餘之期間，既較行政程序法第131 條第1 項前段所定5 年時效期間為長，則依上開所述，自行政程序法90年1 月1日 施行起，即應適用行政程序法第131 條第1 項前段之5年 時效期間，亦即本件原告對被告之請求權時效，除有行政程序法規定之中斷等事由外，原應至94年12月31日屆至，惟因當日係星期六之休息日，翌日則為星期日，則參諸民法第122 條：「於一定期日或期間內，應為意思表示或給付者，其期日或其期間之末日，為星期日、紀念日或其他休息日時，以其休息日之次日代之。」之規定，即延至95年1 月2 日屆滿，然原告遲至101 年6 月27日始向桃園地院聲請支付命令，請求被告負連帶給付責任，參諸上揭規定及最高行政法院95年8 月22日庭長法官聯席會議決議，其請求權時效業已完成，權利當然消滅，而不得再為本件請求。至原告主張其曾於92年6 月18日向被告請求，並提出催告函及掛號郵件收件回執各2 件為證（本院卷第22 頁 ），惟查原告並未於6 個月內起訴，依民法第130 條之規定，其時效視為不中斷。

七、綜上所述，本件屬公法上之爭議，本院有受理之權限，原告所主張之貸款契約返還請求權縱屬存在，因係公法上之請求權，已於95年1 月2 日因時效而消滅，原告起訴請求如其聲明所示，於法不合，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

九、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1 項前段，判決如主文。

中　華　民　國　103　年　3　月　7　日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法官　王碧芳

法　官　高愈杰

法　官　程怡怡

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨

為訴訟代理人	立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　華　民　國　103　年　3　月　7　日

書記官　方偉皓

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/12/03 10:25

裁判字號：臺北高等行政法院 92 年訴字第 4483 號判決

裁判日期：民國 97 年 07 月 03 日

裁判案由：菸酒稅法

臺北高等行政法院判決

92年度訴字第04483號

原　　告　籃永春即南豐菸酒商行
訴訟代理人　王建中律師
被　　告　財政部臺北市國稅局
代 表 人　凌忠嫄（局長）住同上
訴訟代理人　甲○○

上列當事人間因菸酒稅法事件，原告不服財政部中華民國92年8月28日台財訴字第0920027924號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分（即復查決定）關於罰鍰數額部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔二分之一，餘由原告負擔。

事　實

一、事實概要：緣原告分別於民國（下同）91年1 月15日、16日及17日，銷售前菸酒公賣局（91年7 月1 日改制後為臺灣菸酒股份有限公司，下稱菸酒公賣局）產製之舊裝米酒計48,000瓶予全國加油站股份有限公司（下稱全國加油站）、4,800 瓶予邱志濱，實際成交金額分別為新臺幣（下同）2,600,000 元及250,000 元，已超過按原米酒專賣價格（每瓶21元）計算之總金額分別為1,008,000 元及100,800 元，違反菸酒稅法第21條前段規定，案經內政部警政署刑事警察局（下稱刑事警察局）查獲，移送被告審理違章成立，依同法條後段規定，處以每瓶2,000 元之罰鍰計105,600,000 元。原告不服，申請復查，經被告92年3 月18日（發文日期：92年3 月19日）財北國稅法字第0920204825號復查決定書（下稱原處分）駁回；原告仍不服，向財政部提起訴願，遭決定駁回後，遂向本院提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

㈠原告聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

㈡被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：

是本件之爭執，在於原處分所處之罰鍰數額是否違法？

㈠原告主張之理由：

按菸酒稅法第21條規定：「本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新台幣2,

000 元之罰鍰。」，依此法條的罰鍰觀，竟高達百倍，且無裁處上限之情況，準此，在達成前揭法條欲實現之行政目的上，將使違法廠商常常動輒被裁處上億元之罰鍰遭到過當處罰，危及該廠商之生存，顯違「比例原則」之「價值衡量」，亦與憲法第15條人民生存權、財產權應予以保障之規定，有所牴觸，而認違憲等語，前承蒙鈞院肯認菸酒稅法第21條規定，應有牴觸憲法之疑義，於94年7 月5 日裁定停止訴訟程序，並聲請司法院大法官解釋。茲經司法院大法官作成釋字第641 號解釋在案，解釋文之意旨認為：菸酒稅法第21條處罰之規定，採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第15條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第23條之比例原則尚有未符，有關機關應儘速予以修正，並至遲於本解釋公布之日起屆滿1 年時停止適用。系爭規定修正前，依該規定裁罰及審判而有造成個案顯然過苛處罰之虞者，應依菸酒稅法第21條規定之立法目的與個案實質正義之要求，斟酌出售價格、販賣數量、實際獲利情形、影響交易秩序之程度，及個案其他相關情狀等，依本解釋意旨另為符合比例原則之適當處置。準此，原告以每瓶52元、54元出售5 萬多瓶，獲利一百七十餘萬元，罰鍰卻逾億元，按前揭大法官解釋之意旨，將造成個案顯然過苛裁處之情形。為此，懇請鈞院鑒核，撤銷原處分，俾由被告重定罰額，以符大法官會議上開之解釋，用維原告權益，實感法德。

㈡被告主張之理由：

1.按行為時菸酒稅法第21條規定：「本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新台幣2,000 元之罰鍰。」

2.本件原告分別於91年1 月15日、16日及17日銷售菸酒公賣局產製之舊裝米酒計48,000瓶予全國加油站、4,800 瓶予邱志濱，實際成交金額分別為2,600,000 元（每瓶約54元）及250,000 元（每瓶約52元），已超過按原米酒專賣價格（每瓶21元）計算之總金額分別為1,008,000 元及100,800 元，違反菸酒稅法第21條前段規定，被告遂依首揭稅法規定處以每瓶2,000 元之罰鍰為105,600,000 元（52,800瓶×2,000 = 105,600,000 ）。

3.按菸酒公賣局產製之米酒在改制後必須回歸正常稅制課稅，為避免業者囤積米酒及抬高售價，而造成市場供需失序，特於菸酒稅法（經行政院核定自91年1 月1 日起施行）中明定，菸酒稅法施行前產製之米酒，於菸酒稅法施行後仍應按原專賣價格出售，如超過原專賣價格出售者，一經查獲，應科處每瓶2,000 元之罰鍰，俾從制度上根除囤積米酒牟取不當利益之誘因。經查原告分別於91年1 月15日、16日及17日銷售菸酒公賣局產製之舊裝米酒計48,000瓶予全國加油站、4,800 瓶予邱志濱，實際成交金額超過按

原米酒專賣價格（每瓶21元）計算之總金額，已如前述，案經刑事警察局查獲，有卷附之刑事警察局函、偵訊筆錄、匯款單及統一發票等相關資料可稽，違章事實足堪認定，且為原告所不否認，違反菸酒稅法第21條前段規定，被告遂依首揭稅法規定處以每瓶2,000 元之罰鍰為105,600,000 元，尚無不合。至主張處罰規定無裁罰上限，不符立法目的與憲法保障人民權利意旨及比例原則等情，係屬立法政策與裁量問題，併予陳明。

理　由

一、本件訴訟程序進行中，被告之代表人已由張盛和變更為許虞哲，再由許虞哲變更為凌忠嫄，茲由新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、原告起訴主張：原告以每瓶52元、54元出售5 萬多瓶米酒，獲利僅一百七十餘萬元，罰鍰卻逾億元，按司法院第641 號解釋之意旨，將造成個案顯然過苛裁處之情形，為此訴請撤銷訴願決定及原處分，俾由被告重定罰額，用維原告權益。

三、被告則以：原告違章事實明確，被告依菸酒稅法第21條前段無不合等語置辯，求為駁回原告之訴。

四、按行為時菸酒稅法第21條規定：「本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新台幣2,000 元之罰鍰。」

五、本件兩造不爭原告分別於91年1 月15日、16日及17日，銷售前菸酒公賣局產製之專賣價格為21元之舊裝米酒計48,000瓶予全國加油站、4,800 瓶予邱志濱，實際成交金額分別為2,600,000 元及250,000 元等情，此有內政部警政署刑事警察局函、出售米酒流程表、偵詢筆錄、統一發票、匯出匯款回條及照片在原處分卷內，堪認為真實。

六、是本件之爭執，在於原處分所處之罰鍰數額是否違法？

七、經查：

㈠按台灣地區實施菸酒專賣，始於日據時代，其後行政院於46年6 月間正式委託台灣省政府代辦，並於42年7 月7 日公布台灣省內菸酒專賣暫行條例，實施菸酒專賣制度。台灣地區實施之菸酒專賣範圍，涵蓋於菸酒之產製運銷各階段，由前台灣省菸酒公賣局負責行政管理與產銷經營。又關於運銷階段之管制，該條例第33條規定：「（第1 項）菸類酒類之配售價格、零售價格，均由財政部按照成本及國家專賣利益為計算標準，分別擬定，呈由行政院核定公告之，變更時亦同。（第2 項）專賣機關、菸酒零售商，應遵照前項公告之價格，不得變更。」並進而於第38條第6 款規定：「有左列各款行為之一者，處2 千元以下罰鍰：六、零售商違反第33條之規定，變更菸類或酒類零售價格者。」

㈡嗣為順應經濟自由化、國際化之潮流，自76年起外國菸酒進口陸續開放，立法院81年審查廢止國產菸酒類稅條例時，附帶決議要求3 年內廢止台灣省內菸酒專賣暫行條例。財政部

為因應台灣省內菸酒專賣暫行條例之廢止，有關菸酒專賣利益之徵收應回歸稅制，惟鑒於菸酒不同於一般商品，其對人體所造成之影響應予重視，世界各國對於菸酒產銷之管理均較一般商品嚴格，其消費稅之稅負亦較一般商品為高，爰參酌外國單獨立法課稅之立法例，及我國已廢止之國產菸酒類稅條例單獨立法之體例，乃於88年3 月10日函送菸酒稅法草案送請立法院審議。草案共分總則、課稅項目及稅額、稽徵、罰則及附則5 章，計有21條（立法院公報第89卷第2 期第244 頁參照）。其中第8 條第4款 規定：「酒之課稅項目及應徵稅額如下：四、米酒：每公升稅額逐年調整徵收如下：（一）民國八十九年起：新台幣九十元。（二）民國九十年起：新台幣一百二十元。（三）民國九十一年起：新台幣一百五十元。（四）民國九十二年起：新台幣一百八十五元。」

㈢菸酒稅法草案於立法院審議時，因有委員鑒於為遏阻菸酒之經銷及零售商，於菸酒專賣改制前囤積米酒，再於改制後高價出售，影響市場供需秩序，乃提案增訂第21條，說明以「為徹底打擊囤積米酒及抬價行為，爰明定本法（按指菸酒稅法）施行前產製之米酒，於本法施行後仍應按原專賣價格出售，如超過原專賣價格出售，一經查獲，『參照現行台灣省內菸酒專賣暫行條例第38條規定』，科處每瓶2 千元之罰鍰，俾從制度上根除囤積米酒牟取不當利益之誘因。」（立法院公報第89卷第2 期第226 頁、第242 頁參照），而上開增訂條文獲審查會及院會之通過，即為本件有牴觸憲法疑義之條文。

㈣惟按憲法第15條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」第23條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止防礙他人自由、避免緊急危難，維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」國家限制人民基本權之理論基礎在於個人外部行為已經對他人產生影響時，國家基於全民之付託，必須對此等行為加以控制，至此等控制應採取何種方式（刑事罰或行政罰），基本上由立法者裁量。然而，以法律限制人民基本權者，仍會發生如何限制基本權始不致違憲的問題，易言之，依法律限制基本權，並非可恣意為之，即國家不可以違法的手段對付人民違法的行為，此為近代立憲主義有關國家理性應有的要求，是國家立法限制人民基本權時，仍須受到憲法上比例原則之限制，而憲法第23條即揭櫫廣義的比例原則。

㈤廣義的比例原則包括適當性原則（合目的性原則）、必要性原則（侵害最少原則）及過度禁止原則（狹義比例原則），以此三原則作為憲法上基本權限制的限制，即在要求採取限制基本權的手段，縱然合乎一定目的，且屬必要的最低侵害手段，但採取此種手段時，仍然不可太過份而流於恣意，否則均屬違反比例原則而違憲。而本院所質疑菸酒稅法第21條

之規定者，即在於該條之罰鍰是否過高而違反過度禁止原則？

㈥依本件之事實經過與前揭之說明可知，每瓶0.6 公升裝之米酒，於菸酒專賣制度實施之下，其經行政院核定公告之價格為每瓶21元，零售商如有未依上開專賣價格銷售，擅自變更零售價格，其經查獲有此行為者，依台灣省內菸酒專賣暫行條例第38條第6 款之規定，應處2 千元「以下」罰鍰，其銷售之瓶數僅係罰鍰之裁量因素之一而，亦非係就每瓶處以2 千元之罰鍰，是菸酒稅法第21條之立法理由謂其罰鍰額度之制訂係「參照現行台灣省內菸酒專賣暫行條例第38條規定」，恐係出於重大之誤會。

㈦再者，菸酒稅法於91年1 月1 日施行，其第19條（91年6 月12日修正前）規定：「納稅義務人有下列逃漏稅情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處1 倍至3 倍之罰鍰：一、未依第9 條規定辦理登記，擅自產製應稅菸酒出廠者。二、於第14條規定停止出廠期間，擅自產製應稅菸酒出廠者。三、國外進口之菸酒，未申報繳稅者。四、免稅菸酒未經補稅，擅自銷售或移作他用者。五、廠存原料或成品數量，查與帳表不符者。六、短報或漏報應稅數量者。七、菸酒課稅類別申報不實者。八、其他違法逃漏稅者。」復依前揭該法第8條之規定，每瓶0.6 公升裝之米酒，其應納酒稅90元（150 元x0.6= 90元），是如有逃漏該每瓶90元酒稅者，除補徵稅款每瓶90元外，另須受到按補徵稅額處1 倍至3 倍之罰鍰，即每瓶90元至270 元之罰鍰，惟應予強調者，菸酒稅法對於逃漏菸酒稅之納稅義務人之處罰亦不過如此，其於同法中對於未逃漏菸酒稅，僅係未依原專賣價格出售者，反處以每瓶2千元之罰鍰，其輕重是否失衡？

㈧承上，每瓶0.6 公升裝之米酒，於菸酒稅法施行後，其應納酒稅為90元，而建議售價為130 元（批發價117 元），依此計算，如在菸酒稅法施行前專賣之米酒，縱於菸酒稅法施行後超過原專賣價格出售，其最大之價差亦約在每瓶109 元以下（於本件，原告銷售每瓶超過原專賣價格在31元至33.2元不等），立法者如係在追求其立法理由所述「從制度上根除囤積米酒牟取不當利益之誘因」，其實只要罰鍰超過每瓶109 元或比照酒稅90元，囤積者即無利可圖，立法者之目的即可實現，何須以每瓶2 千元之罰鍰重懲人民？況如前所述，立法者於裁量該罰鍰之額度時，本意係比照台灣省內菸酒專賣暫行條例第38條之罰鍰額度。

㈨此外，菸酒稅法第21條之立法目的，非出於維護菸酒專賣制度，蓋菸酒稅之稽徵正意在淘汰專賣制度，亦非出於維護菸酒稅稽徵制度，蓋如前所述，其間並無逃漏菸酒稅之問題，菸酒稅法第21條之立法目的誠如其立法理由所言，其意在防杜因制度改變而造成之米酒囤積問題，立法者所關心者其實在於維護消費者利益與交易秩序。本院不擬探討構成菸酒稅

法第21條之行為，是否同時有違反立法目的亦在維護交易交易秩序與消費者利益之公平交易法之問題，因為此非本院之職權所在，本院所質疑者，對於諸多較之於違反菸酒稅法第21條行為，更嚴重破壞交易秩序與戕害消費者利益之違反公平交易法行為，依公平交易法第41條之規定：「……得限期命其停止、改正其行為或採取必要更正措施，並得處新台幣5 萬元以上2 千5 百萬元以下罰鍰；逾期仍不停止、改正其行為或未採取必要更正措施者，得繼續限期命其停止、改正其行為或採取必要更正措施，並按次連續處新台幣10萬元以上5 千萬元以下罰鍰，至停止、改正其行為或採取必要更正措施為止。」雖可能被處以高達2 千5 百萬元或5 千萬元之罰鍰，惟實際罰鍰額度，尚有賴主管機關審酌一切違法情狀，包括違法行為所得利益（公平交易法施行細則第36條參照）為合義務性之裁量，不過，無論情節如何重大，此一罰鍰額度終有上限。反觀菸酒稅法第21條，其罰鍰規定以每瓶2 千元，而違法者每瓶之不法利得不可能超過百元，已如前述（於本件，至多在31元至33.2元間），其所受處罰竟毫無上限，而須受依所售之瓶數計算，高達105,600,000 元之罰鍰，國家侵害人民之財產權顯已過度，有違憲法比例原則之要求。

㈩綜上所述，本院基於以上合理之確信，認為菸酒稅法第21條有牴觸憲法之疑義，爰以之為先決問題裁定停止本件之訴訟程序，提出上開形成確信違憲之具體理由向司法院聲請解釋（本件之受命法官於聲請當時配置本院第三庭）。司法院嗣於97年4 月18日作成第641 號解釋如下：「菸酒稅法第21條規定：『本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新臺幣2 千元之罰鍰。』其有關處罰方式之規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣2 千元之罰鍰，固已考量販售數量而異其處罰程度，惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第15條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第23條之比例原則尚有未符，有關機關應儘速予以修正，並至遲於本解釋公布之日起屆滿1 年時停止適用。系爭規定修正前，依該規定裁罰及審判而有造成個案顯然過苛處罰之虞者，應依菸酒稅法第21條規定之立法目的與個案實質正義之要求，斟酌出售價格、販賣數量、實際獲利情形、影響交易秩序之程度，及個案其他相關情狀等，依本解釋意旨另為符合比例原則之適當處置，併予指明。」

八、依上開之說明及司法院解釋意旨可知，原處分於認定原告有未依原專賣價格出售菸酒稅法施行前專賣之米酒，而以超過原專賣價格出售之事實，該當菸酒稅法第21條規定之構成要件，應予處罰一節，並無違誤，訴願決定遞就此部分，遞予維持，亦無不合，原告就此部分訴請撤銷，為無理由，應予

駁回。惟原處分依該規定裁罰之結果，竟處原告罰鍰105,600,000 元，有上開解釋所指之造成個案顯然過苛處罰之情事，於法有違，訴願決定未予糾正亦有未合，原告就罰鍰數額部分訴請撤銷，則屬有據，爰予准許，並請被告應依上開解釋所揭櫫之「應依菸酒稅法第21條規定之立法目的與個案實質正義之要求，斟酌出售價格、販賣數量、實際獲利情形、影響交易秩序之程度，及個案其他相關情狀等，依本解釋意旨另為符合比例原則之適當處置」意旨，另為適法之處分。據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，爰依行政訴訟法第104 條、民事訴訟法第79條，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　97　　年　　7　　月　　3　　日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法　官　張瓊文

法　官　蕭忠仁

法　官　王碧芳

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後20日內向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

中　　華　　民　　國　　97　　年　　7　　月　　4　　日

書記官　徐子嵐

資料來源：司法院法學資料檢索系統

大法官被提名人王碧芳

民眾黨黨團司法院大法官被提名人
問卷調查表-附件 3 遭推翻之裁判書

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:53

裁判字號：最高行政法院 105 年判字第 699 號判決

裁判日期：民國 105 年 12 月 29 日

裁判案由：菸酒管理法

最　高　行　政　法　院　判　決

105年度判字第699號

上　訴　人　新北市政府

代　表　人　朱立倫

訴訟代理人　李承志　律師

被 上訴 人　黃明輝

訴訟代理人　范宗熙　律師

上列當事人間菸酒管理法事件，上訴人對於中華民國105年8月4日臺北高等行政法院105年度訴字第564號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決關於撤銷訴願決定及原處分裁罰被上訴人新臺幣600萬元部分暨該訴訟費用部分均廢棄，發回臺北高等行政法院。

其餘上訴駁回。

駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人係華裕企業社實際負責人。華裕企業社於民國100年3月1日向財政部關務署基隆關（下稱「基隆關」）報運進口家具乙批，經基隆關查驗發現內有未經申報之馬牌菸品4萬6,670條（下稱「系爭菸品」），移送偵辦，嗣經臺灣板橋地方法院檢察署（102年1月1日起更名為臺灣新北地方法院檢察署，下稱「板橋地檢署」）檢察官以101年10月8日101年度偵字第14535號不起訴處分書（下稱「系爭不起訴處分」）認定被上訴人與大陸地區富而廣專業船務代理人公司負責人鄭金田之罪嫌不足不予起訴。嗣基隆關以103年第00000000號處分書（下稱「基隆關處分書」）認黃曹彩鑾（即華裕企業社登記負責人，被上訴人之母）未能檢具主管機關核准輸入系爭菸品文件，涉有虛報進口貨物名稱及數量，逃避管制情事，依海關緝私條例第37條第3項轉據同條例第36條第1項、第3項規定，對之處貨價1倍之罰鍰計新臺幣（下同）166萬1,452元，併沒入貨物。黃曹彩鑾不服，循序提起訴願，經訴願決定將基隆關處分書及復查決定均撤銷，並囑儘速移由地方菸酒主管機關（即上訴人）依法裁處。案經上訴人以被上訴人載運私菸違章事證明確，依裁處時菸酒管理法第46條及第57條規定，以104年10月7日新北府財金字第1041897458號裁處書（下稱「原處分」）處被上訴人罰鍰600萬元，並沒入系爭菸品。被上訴人不服，提起訴願，遭決定駁

回後，提起行政訴訟，並㈠先位聲明：確認原處分裁罰被上訴人600萬元罰鍰之公法上債權不存在。㈡備位聲明：訴願決定及原處分裁罰被上訴人600萬元部分均予撤銷。案經原審以原判決駁回被上訴人先位之訴，並撤銷訴願決定及原處分裁罰被上訴人600萬元部分。上訴人不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；廢棄部分，被上訴人在第一審之訴駁回。

二、被上訴人起訴主張略以：

㈠原處分送達地址為華裕企業社登記之營業地址。被上訴人並非華裕企業社登記負責人，華裕企業社於104年9月22日至105年9月21日停業，被上訴人未於該處執行業務，原處分應送達至被上訴人住居地始屬合法。又上訴人僅以電話聯繫，無從確認電話中自稱被上訴人配偶者是否為被上訴人配偶、是否有指定收受送達權限，上訴人逕依其指示向華裕企業社登記地址為送達，其送達程序有重大瑕疵。再者，依最高法院97年度台上字第538號判決意旨，縱該自稱者確係被上訴人配偶，惟原處分內容包含高達600萬元罰鍰，以及沒入系爭菸品計4萬6,670條，影響被上訴人權利甚鉅，指定該處分之送達地點及送達代收人等行為，亦涉及被上訴人重要程序利益，顯非日常家務之範疇，當無援引民法第1003條第1項規定之餘地。是以，原處分之送達地點為無權指定者（即被上訴人配偶）所指定，訴外人黃碧雲未經被上訴人指定為送達代收人，不具代收送達之權限，其僅因現居地離華裕企業社登記地址甚近，接獲上訴人通知後前往代收，其顯非應受送達處所之同居人，更非被上訴人之受僱人或應送達處所之接收郵件人員。從而，本件原處分未經合法送達，對被上訴人不生法律上效力。

㈡本件實際貨主利用大陸地區雙海貨運委託訴外人鄭金田運送夾帶私菸之傢俱，鄭金田不知情，以自己名義委託被上訴人運送，被上訴人自始不知鄭金田係受雙海貨運之委託，顯難事前預見並預防實際貨主縝密之犯罪行為，對此顯無故意過失。再者，海關管理貨櫃集散站辦法第7條第9款規定，並非強制被上訴人於報關前負有申請看貨之義務；依商業慣例，海運事務繁雜，要無可能於報關前就各筆貨物逐一申請看貨，上訴人所稱僅為事後諸葛，令被上訴人擔負無過失責任，未就被上訴人如何能預見並防範他人犯罪行為加以舉證，原處分關於罰鍰部分自屬違法等語。

三、上訴人答辯略以：

㈠被上訴人為華裕企業社實際負責人，其與鄭金田（大陸地區富而廣專業船務代理公司負責人）涉及刑責部分，經板橋地檢署於101年10月8日作成系爭不起訴處分確定，依行政罰法第26條第1項、第2項、第27條第1項、第3項規定本件裁處權時限係至104年10月7日止。又依行政程序法第72條第1項前段、第3項、第73條第1項、第83條第1項、第100條第1項及

第110條第1項規定，送達，乃指送達至應受送達人可支配範圍即足，尚非須由應受送達人確實收受時，始屬送達。而收受文書送達乃日常家務，依民法第1003條第1項規定，夫妻互為代理人，無庸本人再以意思表示授權（最高法院95年度台抗字第65號裁定意旨參照）。本件被上訴人配偶主動電詢案件進度，並告知被上訴人已生病且有弱智現象，依通常經驗法則及人情事理，足以推論其已取得被上訴人代理權限，則其向上訴人陳明指定送達代收人為被上訴人之姊黃碧雲，並提供得以聯絡黃碧雲之電話號碼，而送達地址為華裕企業社登記之地址，該指定自為合法有效。上訴人與黃碧雲聯絡後，於104年10月7日由承辦人親送原處分予黃碧雲收受，是原處分係在裁處權時效期限內裁處，且已合法送達。

㈡系爭不起訴處分係認定無積極證據足認被上訴人與鄭金田有共同輸入私菸之犯意及犯行，惟未確定該2人是否有運輸私菸之過失責任。又被上訴人由他人洽妥後，以其經營之華裕企業社名義代他人進口貨物，即應對於被人利用從事不法之可能性，有所預見，並應就所運貨物與實際到貨是否相符，加以審慎注意，必要時採取相當措施，例如依海關管理貨櫃集散站辦法第7條第9款之規定，向海關申請先行看貨，再據實申報避免涉及不法。被上訴人疏於檢查，致所運貨物中有非法私菸之存在，被上訴人仍無察覺，自具有過失等語，並聲明：駁回被上訴人在第一審之訴。

四、原判決略以：

㈠被上訴人於100年3月2日經查獲涉有菸酒管理法所稱運輸私菸之行為，其所涉刑責部分經板橋地檢署於101年10月8日作成系爭不起訴處分確定，依行政罰法第26條第1項、第2項及第27條第1項、第3項規定，本件裁罰權期間應自101年10月8日起算3年，至104年10月7日屆滿，原處分如未於104年10月7日以前合法送達，本件裁處權消滅。

㈡原處分屬書面之行政處分，係由上訴人派員自行送達，由被上訴人之姊黃碧雲在華裕企業社登記地址：臺北市○○○路○○○號7樓之2（下稱「林森北路址」）簽收。又原處分之受處分人記載為被上訴人，依行政程序法第72條第1項及第3項之規定，送達應向其住居所或就業處所為之始謂合法。然華裕企業社於104年9月22日至105年9月21日停業，而被上訴人自100年11月1日起即設籍於臺北市○○區○○○路○段○○巷○○號（下稱「新生北路址」），迄未遷出；系爭不起訴處分記載被上訴人住新生北路址，居新北市○○區○○路○○○巷○弄○○號5樓（下稱「中和址」），因此上訴人向非被上訴人住居所之○○○路址送達，且被上訴人亦無於本件行政程序中委任代理人或指定送達代收人或處所（詳後述），則除非由被上訴人本人在○○○路址收受送達，而合於行政程序法第72條第1項但書得於會晤處所送達之規定外，不能逕認於104年10月7日黃碧雲簽收時即生送達之效力。

㈢被上訴人並未提出委任書委任其配偶為行政程序之代理人，則其配偶非本件行政程序之代理人，是上訴人不得依行政程序法第71條規定向被上訴人配偶為送達；被上訴人未依行政程序法第83條第1項之規定向上訴人陳明指定送達代收人，而被上訴人配偶因非行政程序之代理人，自無向上訴人陳明指定送達代收人之權限。是被上訴人配偶固曾以電話向上訴人陳明可由黃碧雲送達代收，惟此於法尚有未合。

㈣民事訴訟法第137條第1項之規定與行政程序法第73條第1項規定相當。而行政程序法第73條第1項規定係指夫妻如同居於應送達處所，送達人員於該處所不獲會晤應受送達人時，配偶如係有辨別事理能力之人，送達人員自得將該文書交付該配偶收受，並使其在同居人一欄勾選，簽上配偶自己之姓名；如送達人員於應送達處所，沒有會晤到應受送達人，也沒有遇到應受送達人之配偶，如該處所尚有其他有辨別事理之同居人（例如父母或其子女），送達人員亦得將該文書交付該同居人收受，並使其在同居人一欄勾選，簽上該同居人自己之姓名；故配偶與其他同居人之收受送達文書，根本與民法第1003條之日常家務代理與否無涉。上訴人援引最高法院95年度台抗字第65號裁定所指之具體個案，係送達人員在應送達處所未獲會晤應受送達人妻，乃交付有辨別事理能力之同居人夫收受之情形，此際夫原依行政程序法第73條第1項規定，在同居人一欄勾選，簽上夫自己之姓名即可，惟夫卻以應受送達人妻之名義代理妻收受，且未表明代理意旨，乃生是否有權代理之疑義。本件與上開裁定之情形並不相同，並非上訴人將原處分送達到被上訴人之住居所，而由被上訴人配偶收受代簽之問題，而是由被上訴人配偶指定應送達處所以外之其他處所、其他人收受之問題，此自不在日常家務代理之範圍內。另上訴人稱被上訴人生病及弱智現象，惟無證據證明被上訴人已有受監護宣告之事由，更無證據證明被上訴人已受監護宣告，則被上訴人之行政程序行為能力不受影響；至於被上訴人如真受監護宣告，則其行政程序之法定代理人，依民法規定，係其監護人，未必是其配偶，此亦已不在日常家務代理之範圍。

㈤依本院103年度判字第340號判決意旨：「對非法人團體之代表人為送達時，應向其事務所、營業所、與代表人會晤之處所或其住居所行之，必已依法送達於其事務所、營業所或代表人住居所而不獲會晤該代表人時，始得將文書付與有辨別事理能力之同居人、受僱人或接收郵件人員，倘未依法送達於其事務所、營業所或代表人住居所，而將文書付與他人代收者，不生送達之效力，應俟該代收者將文書實際轉交應受送達之代表人時，始發生送達之效力（最高法院27年上字第2566號民事判例、85年度台抗字第151號及94年度台抗字第611號民事裁定意旨亦同此見解）。」被上訴人於104年11月6日提出訴願書，其事實及理由之第一、二點論述與原處分

之第一、二點之記載幾無不同等情以觀，被上訴人如未拿到原處分是不可能表示如此之內容，是被上訴人雖避而承認已獲轉交，僅稱「並遲至104年11月初始告知」云云，惟應可認為原處分有實際轉交被上訴人，並因此發生送達之效力。至於轉交之日期為何日？上訴人主張為104年10月7日當日，惟未提出具體證據以實其說，且為被上訴人所否認，尚不能信為真實。

㈥原處分業已送達被上訴人而對被上訴人發生效力，基於確認訴訟之補充性質，被上訴人先位聲明請求確認原處分裁罰被上訴人600萬元罰鍰之公法上債權不存在，於法即有未合，應予駁回；本件既不能證明原處分送達被上訴人發生效力在裁處權消滅前，依行政罰法第27條第1項之規定，本件裁處權因3年期間之經過而消滅，故原處分於法不合，爰將訴願決定及原處分裁罰被上訴人600萬元部分均撤銷。

五、上訴意旨略謂：

㈠行政程序法第73條規定之同居人與日常家務代理係不同概念，縱該規定得將文書送達予同居人，僅係指配偶得以同居人之地位取得收受送達文書之資格，並非指收受送達文書並非日常家務代理，配偶自得依民法第1003條規定，以日常家務代理取得收受送達文書之資格，原判決將此規定與夫妻日常家務代理之規定混為一談，有判決不適用法則之違法。

㈡依最高法院95年度台抗字第65號裁定意旨，收送文書送達乃係日常家務，自得由夫妻互為代理。本件被上訴人配偶以電話主動聯絡上訴人，詢問本件案情進度後表示被上訴人已生病且有弱智現象，依通常經驗法則及人情事理足以推論被上訴人配偶已取得被上訴人之代理權限，依其代理權限所為之指定送達代收人之行為自屬合法。惟原判決對上訴人上開主張未予審酌，僅以上開裁定具體事實與本件不同而不得援用，有判決違背論理及經驗法則之違法。

㈢原判決以無證據證明被上訴人受監護宣告，配偶自取得其代理之可能，且配偶亦非監護人，而認被上訴人之行政程序能力不受影響。惟縱未受監護宣告，依通常經驗可知，如被上訴人已有精神障礙現象，日常生活之代理通常即由配偶代理，並不以受監護宣告為限，原判決未以通常經驗法則判斷被上訴人之配偶是否取得代理之權限，有判決違背論理、經驗法則之違法外，其未依職權調查被上訴人配偶是否取得代理權，亦有判決違背法令之違法。

㈣原判決以上訴人主張黃碧雲將原處分於104年10月7日當天實際轉交予被上訴人，惟上訴人就此未提出具體證據證明，且該主張為被上訴人所否認，而認為該主張不能信為真實。然行政訴訟係採職權調查主義，原審對原處分送達時點未予調查，有判決不依證據之違法。況依本院52年裁字第53號判例，代收人於受送達後是否將文書轉交本人及何時轉交，均於送達之效力無影響，原判決之認定違反上開判例，自有判決

違背法令。

六、本院判斷如下：

㈠按行為時菸酒管理法第46條第4項規定：「輸入私菸、私酒者，處2年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣20萬元以上200萬元以下罰金。」又裁處時菸酒管理法第46條第1項前段規定：「販賣、運輸、轉讓或意圖販賣、運輸、轉讓而陳列或貯放私菸、私酒者，處新臺幣3萬元以上50萬元以下罰鍰。但查獲物查獲時現值超過新臺幣50萬元者，處查獲物查獲時現值1倍以上5倍以下罰鍰，最高以新臺幣600萬元為限。配合提供其私菸、私酒來源因而查獲者，得減輕其罰鍰至1/4。」第57條第1項規定：「依本法查獲之私菸、私酒及供產製私菸、私酒之原料、半成品、器具及酒類容器，沒收或沒入之。」

㈡次按行政罰法第26條規定：「（第1項）一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。……（第2項）前項行為如經不起訴處分、緩起訴處分確定或為無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之。……」第27條規定：「（第1項）行政罰之裁處權，因3年期間之經過而消滅。……（第3項）前條第2項之情形，第1項期間自不起訴處分、緩起訴處分確定或無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之裁判確定日起算。（第4項）行政罰之裁處因訴願、行政訴訟或其他救濟程序經撤銷而須另為裁處者，第1項期間自原裁處被撤銷確定之日起算。」基此，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，固應依刑事法律處罰，惟如該行為嗣經不起訴處分確定，則仍得依違反行政法上義務之規定裁處，而其3年裁處權期間，原則上係自不起訴處分確定日起算，然倘行政機關於裁處權期間內依違反行政法上義務之規定裁處後，復因訴願、行政訴訟或其他救濟程序經撤銷而須另為裁處者，則其裁處權期間應自原裁處被撤銷確定之日起算。

㈢上訴人所指被上訴人實際經營之華裕企業社於100年3月1日向基隆關報運進口家具乙批，經基隆關於100年3月2日查驗發現內有未經申報之系爭菸品，涉有前揭菸酒管理法所稱輸入私菸之行為，而其所涉刑責部分，經板橋地檢署於101年10月8日作成系爭不起訴處分確定，嗣基隆關以華裕企業社登記負責人即被上訴人之母黃曹彩鑾未能檢具主管機關核准輸入系爭菸品文件，涉有虛報進口貨物名稱及數量，逃避管制情事，乃依海關緝私條例第37條第3項轉據同條例第36條第1項、第3項規定，以基隆關處分書對其裁處貨價1倍之罰鍰計166萬1,452元，併沒入貨物，黃曹彩鑾不服，循序提起訴願，經訴願決定將基隆關處分書及復查決定均撤銷，並囑儘速移由地方菸酒主管機關即上訴人依法裁處，案經上訴人以被上訴人運輸私菸違章事證明確，依裁處時菸酒管理法第

46條及第57條規定，於104年10月7日以原處分裁處被上訴人罰鍰600萬元，並沒入系爭菸品，且被上訴人至遲於104年11月6日提起訴願前即已收受原處分等情，乃原審本於職權調查認定之事實，且為兩造所不爭執，自得執為本院判決之基礎。則揆諸前揭規定及說明，上訴人所指被上訴人輸入系爭菸品之行為，其涉有行為時菸酒管理法第46條第4項規定之輸入私菸罪嫌部分，雖經板橋地檢署於101年10月8日作成系爭不起訴處分確定，惟因被上訴人報運進口時，夾藏未經許可輸入系爭私菸之單一違章行為，同時違反菸酒管理法第47條、第58條及海關緝私條例第37條第3項、第36條第1項、第3項規定，地方菸酒主管機關及海關均有依法裁處罰鍰之管轄權，惟依行政罰法第24條第1項及第31條第2項規定，應從重由地方菸酒主管機關依法定罰鍰額最高之菸酒管理法第46條、第57條規定對被上訴人裁處，且其裁罰權期間應自101年10月8日起算3年，並計至104年10月8日屆滿（首日不計入，原判決誤載為104年10月7日），詎基隆關竟以本件已逾行政罰法第27條第1項規定之裁處期間，惟尚未逾海關緝私條例第44條規定之5年裁處期間為由，逕依海關緝私條例第37條第3項、第36條第1項、第3項規定，以基隆關處分書對華裕企業社之登記負責人黃曹彩鑾裁處罰鍰及沒入，自非適法，惟基隆關處分書既因黃曹彩鑾提起訴願，而遭訴願決定撤銷確定，並囑儘速移由地方菸酒主管機關即上訴人依法裁處，則就被上訴人上開違章行為之單一裁處權，依行政罰法第27條第4項規定，即應再自基隆關處分書被訴願決定撤銷確定之日（104年10月6日送達）重行起算3年，則上訴人於104年10月7日作成原處分，且被上訴人至遲於104年11月6日提起訴願前收受原處分，自尚未超過3年之裁處權期間。從而，原審未慮及行政罰法第27條第4項之規定，因認本件裁處權因3年期間之經過而消滅，故原處分於法不合，而以原判決撤銷訴願決定及原處分裁罰被上訴人600萬元部分，即有應予適用而未適用法規之違法。又行政罰之裁處期間為法院應依職權調查審認之事項，本無待於當事人主張，亦不受當事人主張之拘束，是兩造雖均認本件裁處權期間應於104年10月7日屆滿，且上訴意旨亦未指摘原判決之上開違誤，本院仍應依職權審究。

㈣又按行政訴訟法第6條第1項、第3項分別規定：「確認行政處分無效及確認公法上法律關係成立或不成立之訴訟，非原告有即受確認判決之法律上利益者，不得提起之。其確認已執行而無回復原狀可能之行政處分或已消滅之行政處分為違法之訴訟，亦同。」「確認訴訟，於原告得提起或可得提起撤銷訴訟、課予義務訴訟或一般給付訴訟者，不得提起之。但確認行政處分無效之訴訟，不在此限。」此為行政訴訟法89年7月1日修正所增加之訴訟類型，在修正前，行政訴訟僅有撤銷訴訟，對於人民權益之保障欠周，乃修法增加訴訟類

型，確認之訴即為其中一類。惟法律關係因行政處分而發生，如有爭執，本應訴請撤銷原處分，使該法律關係失所附麗，隨之消滅。故對於行政處分之救濟，以撤銷訴訟或課予義務訴訟為原則，僅於該行政處分之規範效力解消，執行結果無回復之可能時，方許其提起確認之訴，此由前揭法條文義：「確認已執行而無回復原狀可能之行政處分或已消滅之行政處分為違法之訴訟，亦同。」「確認訴訟，於原告得提起或可得提起撤銷訴訟、課予義務訴訟或一般給付訴訟者，不得提起之。」可明，此即為一般所稱確認訴訟之補充性。析言之，法律關係因行政處分發生者，若當事人對於行政處分之適法性存有爭議，本得提起撤銷訴訟或課予義務訴訟請求救濟而怠於提起，聽任行政處分確定，再以無起訴期間限制之確認訴訟，主張因行政處分而生之法律關係成立或不成立（包括存在或不存在）或行政處分違法，將使行政處分之效力永遠處於不確定之狀態，不惟訴願及撤銷訴訟或課予義務訴訟成為多餘，且有害法律秩序之安定，故當事人得提起或可得提起撤銷訴訟或課予義務訴訟而不提起，卻提起確認之訴者，即非合法。本件被上訴人不服原處分，提起本件訴訟，除聲明請求撤銷訴願決定及原處分裁罰被上訴人600萬元部分外，另聲明請求確認原處分裁罰被上訴人600萬元罰鍰之公法上債權不存在，揆諸前揭規定及說明，被上訴人確認聲明部分，業已違反確認訴訟補充性原則，而於法未合，原判決以上述理由駁回被上訴人確認訴訟，自無不合。上訴人提起上訴，聲明廢棄原判決全部，惟按提起上訴，為當事人對於所受不利益之第一審終局判決聲明不服之方法，在第一審受勝訴判決之當事人，自無許其對該判決其勝訴部分提起上訴之理。原判決駁回被上訴人確認訴訟部分，與上訴人在原審之聲明相符，對於上訴人亦無任何不利益之可言，則上訴人聲明廢棄原判決關於駁回被上訴人確認訴訟部分，即非適法。

㈤綜上所述，原判決關於撤銷訴願決定及原處分裁罰被上訴人600萬元部分，既有如上所述之違法，則上訴人求予廢棄此部分，為有理由；又原處分雖未超過裁處權期間，惟原處分是否尚有被上訴人所指摘之其他違法事由，則尚未經原審調查審究，影響上訴人提起本件訴訟有無理由之判斷，可知，本件事證尚有未明，有由原審再為調查審認之必要，本院尚無從自為判決，故將原判決關於此部分廢棄，發回原審更為適法之裁判。至於上訴意旨請求廢棄原判決關於駁回被上訴人確認訴訟部分，則於法未合，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為一部有理由，一部不合法。依行政訴訟法第249條第1項、第256條第1項、第260條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　105　年　12　月　29　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　劉　鑫　楨
法官　沈　應　南
法官　胡　方　新
法官　汪　漢　卿
法官　張　國　勳
以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異
中　　華　　民　　國　　106　　年　　1　　月　　4　　日
書記官　彭　秀　玲

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:55

裁判字號：臺北高等行政法院 105 年訴字第 564 號判決

裁判日期：民國 105 年 08 月 04 日

裁判案由：菸酒管理法

臺北高等行政法院判決

105年度訴字第564號
105年7月14日辯論終結

原　　告　黃明輝
訴訟代理人　范宗熙　律師
複代理人　林志緯　律師
被　　告　新北市政府
代 表 人　朱立倫（市長）
訴訟代理人　陳宗益
　　林輝冠
　　李承志律師

上列當事人間菸酒管理法事件，原告不服財政部中華民國105年3月10日台財法字第10513908570 號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

原告先位之訴駁回。

訴願決定及原處分裁罰原告新臺幣600萬元部分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴，但經被告同意，或行政法院認為適當者，不在此限。」行政訴訟法第111條第1項有明文規定。查原告於民國105年4月21日起訴時，原聲明：「新北市政府之新北府財金字第1041897458號裁處書及財政部之台財法字第10513908570 號訴願決定書，均予以撤銷。」（見本院卷第9頁）。嗣於105年7月1日以書狀變更追加先位聲明：確認原處分裁罰原告新臺幣600萬元罰鍰之公法上債權不存在。（見本院卷第91頁）。核原告固屬追加先位聲明，且為被告所不同意，惟請求之基礎事實相同，亦無礙於訴訟終結，本院認為適當，爰予准許。

二、事實概要：

㈠原告係華裕企業社實際負責人。華裕企業社於民國100年3月1日向財政部關務署基隆關（下稱基隆關）報運進口家具乙批，經基隆關查驗發現內有未經申報之馬牌菸品46,670條（下稱系爭菸品），移送偵辦，嗣經臺灣板橋地方法院檢察署（下稱板橋地檢署）檢察官以101年10月8日101年度偵字第14535號不起訴處分書（下稱系爭不起訴處分）認定原告與

大陸地區富而廣專業船務代理人公司負責人鄭金田之罪嫌不足不予起訴。

㈡被告乃以原告載運私菸，依裁處時菸酒管理法第46條及第57條規定，以104年10月7日新北府財金字第1041897458號裁處書（下稱原處分）處原告罰鍰新臺幣（下同）600萬元，並沒入系爭菸品。原告不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告主張略以：

㈠先位聲明部分：原處分未經合法送達，對原告不生法律上效力。

1.原處分送達地址為華裕企業社登記之營業地址。原告並非華裕企業社登記負責人，華裕企業社於104年9月22日至105年9月21日停業，原告未於該處執行業務，原處分應送達至原告住居地始屬合法。

2.被告僅以電話聯繫，無從確認電話中自稱原告配偶者是否為原告配偶、是否有指定收受送達權限，被告逕依其指示向華裕企業社登記地址為送達，其送達程序有重大瑕疵。

3.行政處分之送達涉及處分生效與否、救濟期間起算及消滅時效等，攸關人民權利義務甚鉅，故法有明定合法之送達處所為何。而指定送達地點及送達代收人等，如非經受處分者合法授權，更不得由他人任意指定，以維受處分者之權益。次按「夫妻於日常家務固互為代理人，惟以日常家務為其代理權之限度，日常家務以外之法律行為，無當然代理權。」最高法院97年度台上字第538 號判決意旨參照。是以，縱該自稱者確係原告配偶，惟原處分內容包含高達600萬元罰鍰，以及沒入系爭菸品計46,670 條，涉及影響原告權利甚鉅，指定該處分之送達地點及送達代收人等行為，亦涉及原告重要程序利益，顯非日常家務之範疇，當無援引民法第1003條第1項規定之餘地。

4.原處分之送達地點為無權指定者（即原告配偶）所指定，訴外人黃碧雲未經原告指定為送達代收人，不具代收送達之權限，其僅因現居地離華裕企業社登記地址甚近，接獲被告通知後前往代收，其顯非應受送達處所之同居人，更非原告之受僱人或應送達處所之接收郵件人員。被告稱其送達合於行政程序法第72條及第73條、訴願決定稱原告配偶得按民法第1003條規定，指定該處分之送達地點及送達代收人等云云，於法顯有未合，要無可取。

㈡備位聲明部分：本件實際貨主利用大陸地區雙海貨運委託訴外人鄭金田運送夾帶私菸之傢俱，鄭金田不知情，以自己名義委託原告運送，原告對此顯無故意，事前亦無法預見防範，當無過失。

1.原告涉嫌運送私菸乙事業經檢察官為不起訴處分，原告顯無故意，被告泛稱原告由他人洽妥後，再以自己公司名義代他人進口貨物，即對於被人利用從事不法之可能性有所

預見，而未於報關前先行申請看貨，即有過失云云；惟由不起訴處分書內容觀之，訴外人鄭金田係以自己名義委託原告運送貨物，原告自始不知鄭金田係受雙海貨運之委託，原告與鄭金田合作數十載，未曾有託運貨物與實際貨物不符之紀錄，且該貨物係於中國大陸裝載，原告顯難事前預見並預防實際貨主縝密之犯罪行為。

2.再者，海關管理貨櫃集散站辦法第7條第9款規定，並非強制原告於報關前負有申請看貨之義務；依商業慣例，海運事務繁雜，要無可能於報關前就各筆貨物逐一申請看貨，被告所稱僅為事後諸葛，令原告擔負無過失責任，未就原告如何能預見並防範他人犯罪行為加以舉證，原處分關於罰鍰部分自屬違法。

㈢並聲明求為判決：一、先位聲明：確認原處分裁罰原告600萬元罰鍰之公法上債權不存在。二、備位聲明：訴願決定及原處分裁罰原告600萬元之部分，均予撤銷。

四、被告則略以：

㈠本件裁處於裁處權時效內且已合法送達：

1.依行政罰法第26條第1項、第2項、第27條第1項、第3項規定，行政罰法第26條第2項情形，3年裁處權期間自不起訴處分確定日起算。原告為華裕企業社實際負責人，其與鄭金田（大陸地區富而廣專業船務代理公司負責人）涉及刑責部分，經板橋地檢署於101年10月8日作成系爭不起訴處分確定，本件裁處權時限係至104年10月7日止，原處分係在上開行政罰法裁處權時效期限內裁處，符合上開規定，並無違誤。

2.依行政程序法第72條第1項前段、第3項、第73條第1 項、第83條第1項、第100條第1項及第110條第1 項規定，送達，乃指送達至應受送達人可支配範圍即足，尚非須由應受送達人確實收受時，始屬送達。又收受文書送達乃日常家務，依民法第1003條第1 項規定，夫妻互為代理人，無庸本人再以意思表示授權（最高法院95年度台抗字第65號裁定意旨參照）。而法律行為係指以意思表示為要素，並基於意思表示而發生私法上權利義務變動效果之法律事實。執是，本件原處分之收受送達乃日常家務，與原告主張「(夫妻)日常家務以外之法律行為」無涉，原告顯有誤解。

3.原告配偶多次主動來電，其姓名、電話號碼等基本資料業經充分調查，確為原告配偶無誤。依上開實務見解，收受文書乃日常家務，夫妻自得互為代理。原告配偶主動電詢案件進度，並告知原告已生病且有弱智現象，依通常經驗法則及人情事理，足以推論原告配偶已取得原告代理權限，所為指定送達代收人自屬合法。

4.原告配偶稱新北市○○區○○路○○○巷○弄○○號5 樓處所常沒人，可將裁處書寄達華裕企業社登記地址：臺北市○○○路○○○號7樓之2（下稱○○○路址），原告之姊黃碧雲每

天都會在那裏，可以代收轉達黃明輝等語，並留下黃碧雲連絡電話；被告與黃碧雲聯絡後，乃於104年10月7日由承辦人親送裁處書予原告配偶指定之黃碧雲本人收受。

5.是以，收受文書乃日常家務，依民法之規定得由夫、妻互為代理人，無庸本人再為意思表示之授權，且於本件情形，經查證來電者係為原告配偶無誤，依通常經驗法則及人情事理足以確信原告配偶之說詞，且其表示原告已然生病及弱智現象，此時原告之日常行為自然應由生活最為密切之配偶代理，原告與其配偶彼此間具有家庭或社會生活上之密切關連性，自係為有權代理人無疑，經有權代理人即原告配偶向被告陳明指定之送達代收人為原告之姊黃碧雲，並提供得以聯絡黃碧雲之電話號碼，更足證其確為原告配偶無誤，該指定自為合法有效，訴外人黃碧雲有送達代收之權，本件送達已屬合法。原告稱被告未能確認來電者是否為其配偶云云，自不足採。

6.且原處分裁處對象為華裕企業社，依財政部86年5月7日台財稅第000000000 號函，裁處書應以經營人為受處分人；原告為華裕企業社之實際負責人，故受處分人為「黃明輝即華裕企業社」，原告之代理人即其配偶指定之地址乃華裕企業社登記之地址，依一般社會經驗法則，受處分人既為華裕企業社，原告之代理人所指定之地址亦為華裕企業社之登記地址，更可確信該送達係經本人授權所指定，自屬合法。

㈡原告對於運送私菸乙事，具有過失：

1.按系爭不起訴處分係認定無積極證據足認原告與鄭金田有共同輸入私菸之犯意及犯行，惟未確定該2 人是否有運輸私菸之過失責任。原告引據系爭不起訴處分主張其無過失，乃屬無據。

2.原告從事該行業多年，自有一定程度之專業，既具有該職業上之專業，並經登記，對於其職業上之注意義務自應提高，非與一般人之注意義務相同，其對於進口貨物內容之正確性本應慎重處理，以盡誠實申報之義務。原告由他人洽妥後，再以自己公司名義代他人進口貨物，即應對於被人利用從事不法之可能性，有所預見，並應就所運貨物與實際到貨是否相符，加以審慎注意，必要時採取相當措施，例如依海關管理貨櫃集散站辦法第7條第9款之規定，向海關申請先行看貨，再據實申報避免涉及不法。原告疏於檢查，致所運貨物中有非法私菸之存在，原告仍無察覺，自具有過失，被告所為裁處係為合法。

3.縱使實務上有疏於依上開辦法而為檢查之行為，亦不代表其不作為無違反注意義務，僅係有違反注意義務之情事而無違法結果發生；惟本件係有違法結果發生且原告違反其注意義務，原告具有過失，其主張自屬無據等語。並聲明求為判決原告之訴駁回。

五、本件如事實概要欄所載各節，為兩造所不爭執，並有100年3月2日系爭菸品查獲現場處理紀錄表（原處分卷第1-4頁）、100年3月1日原告家具進口報單（原處分卷第6-11頁）、系系爭不起訴處分書（原處分卷第16-18頁）、原處分（本院卷第36頁）及訴願決定（本院卷第44至53頁）在卷可按，堪認為真實。而本件之爭執，首先在於原處分是否已送達原告？原處分是否在裁處權消滅前送達原告？

六、本院之判斷：

㈠按行為時菸酒管理法第46條第4項規定：「輸入私菸、私酒者，處二年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣二十萬元以上二百萬元以下罰金。」第47條規定：「販賣、運輸、轉讓或意圖販賣而陳列私菸、私酒者，處新臺幣五萬元以上五十萬元以下罰鍰。但查獲物查獲時現值超過新臺幣五十萬元者，處查獲物查獲時現值一倍以上五倍以下罰鍰。」裁處時菸酒管理法第46條第1項前段規定：「販賣、運輸、轉讓或意圖販賣、運輸、轉讓而陳列或貯放私菸、私酒者，處新臺幣3萬元以上50萬元以下罰鍰。但查獲物查獲時現值超過新臺幣50萬元者，處查獲物查獲時現值1倍以上5倍以下罰鍰，最高以新臺幣600萬元為限。」

㈡次按行政罰法第26條規定：「（第1項）一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。（第2項）前項行為如經不起訴處分……確定……者，得依違反行政法上義務規定裁處之。」第27條規定：「（第1項）行政罰之裁處權，因三年期間之經過而消滅。……(第3項)前條第2項之情形，第1項期間自不起訴處分……確定……日起算。」查被告所指原告涉有上開菸酒管理法所稱運輸私菸之行為，係100年3月2日所查獲，而其所涉刑責部分，經板橋地檢署於101年10月8日作成系爭不起訴處分確定，此有100年3月2日系爭菸品查獲現場處理紀錄表、系爭不起訴處分書在原處分卷第1-4頁及第16-18頁可按，是本件裁罰權期間應自101年10月8日起算3年，至104年10月7日屆滿，原處分如未於104年10月7日以前合法送達，本件裁處權消滅，此為兩造所不爭。

㈢再按行政程序法第110條第1項規定：「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力。」是可知對於受處分人即相對人為合法送達，係書面行政處分之生效要件。查本件原處分屬書面之行政處分，係由被告派員自行送達，由原告之姊黃碧雲在臺北市○○○路址所簽收，此有原處分及送達證書在本院卷第36頁及原處分卷第41頁可按，亦為兩造所不爭，堪認為真實。

㈣復按行政程序法第72條規定：「（第1項）送達，於應受送

達人之住居所、事務所或營業所為之。但在行政機關辦公處所或他處會晤應受送達人時，得於會晤處所為之。（第2項）對於機關、法人、非法人之團體之代表人或管理人為送達者，應向其機關所在地、事務所或營業所行之。但必要時亦得於會晤之處所或其住居所行之。（第3項）應受送達人有就業處所者，亦得向該處所為送達。」第73條第1項規定：「於應送達處所不獲會晤應受送達人時，得將文書付與有辨別事理能力之同居人、受雇人或應送達處所之接收郵件人員。」是本件首先須予釐清者即在於該○○○路址是否係上開規定所稱之應受送達處所？查本件原處分之受處分人記載為「黃明輝」，依前揭行政程序法第72條第1項及第3項之規定，送達應向其住居所或就業處所為之始謂合法。惟查：

1.原告自100年11月1日起即設籍於臺北市○○區○○○路○段○○巷○○號（下稱○○○路址），迄今並未遷出，此有本院依職權調取原告之戶籍資料在本院卷第76-77頁可按；又查系爭不起訴處分書亦記載原告住○○○路址，居新北市○○區○○路○○○巷○弄○○號5樓（下稱○○址）。是原告主張○○○路址非其住居所，核屬有據。因此被告向非原告住居所之○○○路址送達，且原告亦無於本件行政程序中委任代理人或指定送達代收人或處所（詳後述），則除非由原告本人在○○○路址收受送達，而合於行政程序法第72條第1項但書得於會晤處所送達之規定外，本件不能逕認已於104年10月7日於黃碧雲簽收時即生送達之效力。

2.被告主張原告係獨資之華裕企業社負責人，○○○路址係該獨資商號之營業所，故該址自為合法之應受送達處所，。查依訴願卷1第56頁所附之商業登記公示資料查詢所示，華裕企業社所登記之地址固在該○○○路址；惟查，如前所述，本件依原處分之記載，受處分人係「黃明輝」，而非「華裕企業社」或「黃明輝即華裕企業社」，而原處分亦復在違法事實欄援引財政部86年5月9日台財稅第000000000號函之「……應以該獨資經營之自然人為權利義務之主體」等語，足見原處分所擬裁罰之對象係自然人，自應向該自然人之住居所或就業處所送達始謂合法。退步言之，縱採認被告事後主張該址係營業所，得向該址送達，然查該企業社於104年9月22日至105年9月21日獲准停業中，有上開登記資料可按，且依被告所拍攝之現場照片3張（在原處分卷第42、44、45頁）亦看不出有仍在營業之跡象，是被告向○○○路址送達仍不合法；又該企業社原雖亦可認係原告之就業處所，惟同前所述，該企業社既在停業中，自亦不得向該址送達。再退步言之，黃碧雲設籍同原告之○○○路址，此有其身分證影本（在原處分卷第43、44頁）可按，然並無證據證明黃碧雲與原告同住居○○○路址或受原告之雇用，是不能認為係前揭行政程序法第

73條第1項所稱之同居人或受雇人；至於所謂「應送達處所之接收郵件人員」，按諸立法理由係以為應付現代都市社會中普遍存在之大樓住戶之需要，使大樓管理員取得代收送達之法律地位，本件兩造不爭黃碧雲並非基於大樓管理員之身分而簽收原處分（黃碧雲在送達證書簽名處尚註記「姊姊」，詳後述），是被告承辦人員將原處分交付黃碧雲，於法亦屬不合。

㈤被告復主張原告之配偶有權代理原告指定送達代收人黃碧雲，本件於交付黃碧雲時即生送達效力云云，並提出公務電話紀錄4紙及送達證書在原處分卷為證。經查，原告之配偶於104年10月5日主動去電被告詢問裁處進度，告稱原告因手術有弱智現象，並留下連絡電話，翌日被告承辦人員依該電話詢問原告之配偶裁處書應寄達何處，原告之配偶告以可送達華裕企業社○○○路址，原告之姊黃碧雲每天都會在那裡，可以代收轉達原告，並留下黃碧雲之連絡電話，被告承辦人員乃於104年10月6日及7日與黃碧雲連絡，並約定將於10月7日下午2時左右送達至○○○路址之營業所，由黃碧雲代收並轉達，被告承辦人員乃於104年10月7日下午2時10分將原處分交由黃碧雲收受，黃碧雲並在送達證書勾選「應送達處所接收郵件人員」並簽名「黃碧雲(姊姊）」等情，固據被告提出上開公務電話紀錄4紙及送達證書在原處分卷第35-38頁及第41頁為證，堪認為真實，惟依以下之說明，原告之配偶於本件行政程序並非代理人，其亦無權指定黃碧雲為送達代收人，故原告此一主張，亦不可採：

1.按行政程序法第24條規定：「（第1項）當事人得委任代理人。……（第4項）行政程序代理人應於最初為行政程序行為時，提出委任書。」第71條規定：「行政程序之代理人受送達之權限未受限制者，送達應向該代理人為之。但行政機關認為必要時，得送達於當事人本人。」第83條第1項規定：「當事人或代理人經指定送達代收人，向行政機關陳明者，應向該代收人為送達。」由以上規定可知，行政程序之當事人得委任代理人，該代理人原則上有受送達之權限，且該代理人亦得向行政機關陳明指定送達代收人；然行政程序之代理人，須當事人以法律行為授予權限，且須作成文書向行政機關提出。本件兩造不爭原告並未提出委任書委任其配偶為行政程序之代理人，則其配偶自非本件行政程序之代理人，是被告不得依行政程序法第71條之規定向原告配偶為送達，自不待言；本件兩造亦不爭原告並未依行政程序法第83條第1項之規定向被告陳明指定送達代收人，而原告配偶因非行政程序之代理人，自亦無依上開規定向被告陳明指定送達代收人之權限。是本件原告配偶固曾以電話向被告陳明可由黃碧雲送達代收，惟揆諸前揭說明，於法尚有未合。

2.至按民法第1003條第1項雖規定：「夫妻於日常家務，互為代理人。」惟所謂日常家務，係指關於日常生活所必需者而

言，此方為日常家務代理權所及（最高法院88年度台上字第481號判決參照）。查：

⑴按行政程序法第73條第1項「於應送達處所不獲會晤應受送達人時，得將文書付與有辨別事理能力之同居人……」之規定，夫妻如同居於應送達處所，送達人員於該處所不獲會晤應受送達人時，配偶如係有辨別事理能力之人，即可認係上開規定所稱之「同居人」，送達人員自得將該文書交付該配偶收受，並使其在同居人一欄勾選，簽上配偶自己之姓名；如送達人員於應送達處所，既沒有會晤到應受送達人，也沒有遇到應受送達人之配偶，如該處所尚有其他有辨別事理之同居人（例如父母或其子女），送達人員亦自得將該文書交付該同居人收受，並使其在同居人一欄勾選，簽上該同居人自己之姓名；故配偶與其他同居人之收受送達文書，根本與民法第1003條之日常家務代理與否無涉，合先指明。

⑵至於被告援引最高法院95年度台抗字第65號裁定：「收受文書送達乃日常家務，依民法第1003條第1項規定，夫、妻互為代理人，無庸本人再以意思表示授權。」為據，則非但斷章取義，且有張冠李戴之嫌，殊不可採。蓋該判決緊接而完整之論述為：「則夫妻住於同一處所，夫以妻之名義代理妻收受應送達於妻之非訟裁定，雖於送達證書上未明示其為代理人之旨，苟夫、妻非為他造當事人，依民事訴訟法第137條規定應為合法送達。」。按民事訴訟法第137條第1項之規定與前段所引行政程序法第73條第1項規定相當，而上開裁定所指之具體個案，係送達人員在應送達處所未獲會晤應受送達人妻，乃交付有辨別事理能力之同居人夫收受之情形。此際夫原依上開規定及前段說明，在同居人一欄勾選，簽上夫自己之姓名即可，惟夫卻以應受送達人妻之名義代理妻收受，且未表明代理意旨，此際乃生是否有權代理之疑義。本件與上開裁定之情形並不相同，本件並不是被告將原處分送達到原告之住居所，而由原告配偶收受代簽的問題，而是由原告配偶指定應送達處所以外之其他處所、其他人收受的問題，依前開之說明，此自不在日常家務代理之範圍內。

⑶被告復又強調，原告配偶告知承辦人員原告因腦部手術有弱智現象，原告之日常生活自應由配偶代理云云。惟按行政程序法第22條規定：「（第1項）有行政程序之行為能力者如下：一、依民法規定，有行為能力之自然人。……（第2項）無行政程序行為能力者，應由其法定代理人代為行政程序行為。」民法第14條第1項規定：「對於因精神障礙或其他心智缺陷，致不能為意思表示或受意思表示，或不能辨識其意思表示之效果者，法院得因本人、配偶、四親等內之親屬、最近一年有同居事實之其他親屬、檢察官、主管機關或社會福利機構之聲請，為監護之宣告。

」第15條規定：「受監護宣告之人，無行為能力。」第1098條規定：「監護人於監護權限內，為受監護人之法定代理人。」第1110條規定：「受監護宣告之人應置監護人。」第1113條規定：「成年人之監護，除本節有規定者外，準用關於未成年人監護之規定。」是可知依民法有行為能力之人，即有行政程序之行為能力，其得委任(意定)代理人，已如前述；至如有前揭因精神障礙或其他心智缺陷，致不能為意思表示或受意思表示，或不能辨識其意思表示之效果之人，法院得依聲請為監護之宣告，該受監護宣告之人無行為能力，從而亦認無行政程序行為能力，應由其法定代理人即監護人，代為行政程序行為。本件被告僅稱原告生病及弱智現象，並無證據證明原告已有前揭受監護宣告之事由，更無證據證明原告已受監護宣告，則原告之行政程序行為能力不受影響，則其行政程序之代理人及日常家務之代理人之權限，即應與前述並無二致；至於原告如真的受監護宣告，則其行政程序之法定代理人，依本段所引之民法規定，係其監護人，未必是其配偶，此亦已不在日常家務代理之範圍。

㈥末按參照最高行政法院103年度判字第340號判決意旨：「對非法人團體之代表人為送達時，應向其事務所、營業所、與代表人會晤之處所或其住居所行之，必已依法送達於其事務所、營業所或代表人住居所而不獲會晤該代表人時，始得將文書付與有辨別事理能力之同居人、受僱人或接收郵件人員，倘未依法送達於其事務所、營業所或代表人住居所，而將文書付與他人代收者，不生送達之效力，應俟該代收者將文書實際轉交應受送達之代表人時，始發生送達之效力（最高法院27年上字第2566號民事判例、85年度台抗字第151號及94年度台抗字第611號民事裁定意旨亦同此見解）。」是本件尚應審究者在於：黃碧雲是否將原處分實際轉交原告？是否在104年10月7日當日？查：依原告於104年11月6日法定不變期間內提出訴願書（在訴願卷第2冊），表明：「為不服新北市政府第0000000000號函及裁處書」，而事實及理由之第一、二點論述與原處分之第一、二點之記載幾無不同等情以觀，原告如未拿到原處分是不可能表示如此之內容，是原告雖避而承認已獲轉交，僅稱「並遲至104年11月初始告知」云云，惟應可認為原處分有實際轉交原告，依前揭之說明，仍應認原處分因此發生送達之效力。至於轉交之日期為何日？被告主張為104年10月7日當日，惟未據提出具體證據以實其說，且為原告所否認，尚不能信為真實，

㈦從而，本件既不能證明原處分送達原告發生效力在裁處權消滅前，依前揭行政罰法第27條第1項之規定，本件裁處權因3年期間之經過而消滅。

七、綜上所述，本件原處分業已送達原告而對原告發生效力，基於確認訴訟之補充性質（行政訴訟法第6條第3項前段規定參

照），原告先位聲明請求確認原處分裁罰原告新臺幣600萬元罰鍰之公法上債權不存在，於法即有未合，應予駁回；又原處分因有前述未及合法送達致裁處權消滅之情事，故原處分於法不合，不能維持，訴願決定未予糾正，於法亦有未合，原告備位聲明訴請撤銷，為有理由，應予准許。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述；又本件既認裁處權已經消滅，則本件無庸再就原處分其他認事用法逐一審認，均併此敘明。

據上論結，本件原告先位之訴為無理由，備位之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　105　年　8　月　4　日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法　官　王碧芳

法　官　程怡怡

法　官　高愈杰

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關

	、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　華　民　國　105　年　8　月　9　日

書記官　方偉皓

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:43

裁判字號：最高行政法院 102 年判字第 803 號判決

裁判日期：民國 102 年 12 月 19 日

裁判案由：犯罪被害人保護法

最　高　行　政　法　院　判　決

102年度判字第803號

上　訴　人　臺灣士林地方法院檢察署犯罪被害人補償審議委員會

代　表　人

訴訟代理人

被 上訴 人

法定代理人

法定代理人

上列當事人間犯罪被害人保護法事件，上訴人對於中華民國102年6月6日臺北高等行政法院101年度訴字第1182號判決關於其不利部分，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決除確定部分外廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、緣加害人　姓少年因細故與被上訴人之弟發生口角，雙方於民國（下同）100年11月　日晚上　　許，約在臺北市　　內司令台談判。　姓少年旋以電話連絡　　少年、　少年共同前往，並分持西瓜刀及安全帽砍殺及毆打被上訴人，致被上訴人受有左手腕外傷性截斷及右上臂、右前臂多處裂傷併神經肌腱損傷等傷害。被上訴人乃於101年1月　日，依犯罪被害人保護法（下稱保護法）第4條第1項之規定，向上訴人申請補償因被害人受傷所支出之醫藥費新臺幣（下同）　萬元、受重傷所喪失或減少之勞動能力或增加之生活上需要　萬元及致心靈遭受痛苦之精神慰撫金　萬元，經上訴人審核後以　　101年度補審字第　號決定書（下稱原處分）決定補償　　元【計算式：（醫藥費　　+喪失或減少勞動能力　　+精神慰撫金　萬元）x0.5（酌減50%）-　　元(已受領勞工保險給付)=　　】，一次支付，其餘申請駁回。被上訴人不服，申請覆議，嗣經臺灣高等法院檢察署犯罪被害人補償覆審委員會決定駁回，被上訴人仍不服，遂提起行政訴訟，經原審以101年度訴字第1182號判決（下稱原判決）將覆議決定及原處分就未及審酌之醫藥費　　元及酌減被上訴人50%補償金部分撤銷，並命上訴人作成再給付被上訴人　　元補償金之行政處分。上訴人不服，遂提起本件上

訴。

二、被上訴人起訴意旨略以：

（一）案發迄今已年餘，雖經不斷復建，惟其左手斷腕接合處傷況非但未見起色甚且右手臂斷裂之肌腱、橈骨、尺骨、正尺神經，尚無知覺，目前仍無法自理生活，復原無期，已足使其今生生活及精神心理鑄成永遠無法彌補之傷害。尤以被上訴人與加害人素不相識，無怨仇卻無故遭蓄意殺傷，若非經及時送往校旁　　院區急救，被上訴人必因失血休克喪命，上訴人不應主觀臆測斷論因果關係而偏於事實，否則將造成被害人之再次創傷。

（二）雖上訴人認定被上訴人所受之傷害已達刑法第10條規定之重傷害程度，惟其對補償金之計算，並未就事實原因經過詳加推敲，主觀率認被上訴人見加害人等自遠處持刀前來，未立即離去，致招危害屬可歸責，決定減少慰撫金及全部補償金額50%，實欠公平，並與比例原則及公平有違。上訴人對於此影響補償金之肇因疏於查證亦未說明理由，僅以臆測定論，顯已施據，而屬違反社會一般經驗法則及邏輯原理。

（三）依保護法第4條第1項規定意旨，被上訴人請求喪失或減少之勞動能力或增加生活上之需要　萬元、精神慰撫金　萬元，及醫療費用　元（自受傷害時起至　日止，應為　），扣除原決定核給之　元，上訴人應再作成核給被上訴人　元之處分　等語，求為判決覆議決定及原處分關於駁回被上訴人申請部分均撤銷。另上訴人應作成再核給被上訴人犯罪被害補償金　元之處分。

三、上訴人則以：

（一）加害人　姓少年已由臺灣士林地方法院少年法庭以　裁定應付審理；　姓少年已由臺灣新北地方法院（原名臺灣板橋地方法院）少年法庭以　裁定移由臺灣新北地方法院檢察署（原名臺灣板橋地方法院檢察署）檢察官偵查；　姓少年則由臺灣臺北地方法院少年法庭以　裁定移送臺灣臺北地方法院檢察署檢察官偵辦。

（二）就被上訴人呈報請求補償醫療費用部分：依保護法第17條、第18條第2項之明文，復參酌其之立法意旨，可知該法之基本理念，在於「救急不救窮」，於犯罪被害人或其遺屬尚未或無力向加害人取償，國家予以緊急補償之保護措施；補償與賠償之觀念不同，真正之債務人乃加害人，國家先行替代支付後，他日尚須向加害人求償。被上訴人向上訴人申請犯罪被害人補償金後，經上訴人於101年　日分案辦理，於101年　做成原處分並無違誤。被上

訴人於本件行政訴訟程序中提出相關醫療單據　　元，經從寬審酌後均認申請有理由。

（三）就慰撫金給付標準：按精神慰撫金之核給，應依實際受害情形、被害人所受之痛苦及加害人與被害人雙方之身分、地位、經濟狀況等關係決定之。上訴人審酌被上訴人正值青壯年（　歲），案發時現職於　　，因遭加害人等以西瓜刀傷害致其左手腕外傷性截斷、右上臂右前臂多處裂傷併神經肌腱損傷，抓握功能無法完全回復，復健期間之日常生活起居仰賴他人照料，傷勢影響其日後就業，精神上受有痛苦等情，業已於原處分敘明，是本件慰撫金核定以　萬元為適當，應無不妥。

（四）上訴人酌減50%之理由：細繹保護法第10條規定之排除條款，其之功能在於攔截犯罪保護制度受到濫用及不合目的之運用，因此是否排除補償，自應針對犯罪被害之個案情節予以衡量。是本件被上訴人見加害人等手持刀械，猶相互叫囂起衝突，遂誘發加害人等犯罪，確有可歸責之事由，自應排除補償其損失之全部或一部，上訴人審酌保護法施行細則第7條規定意旨，依一般社會觀念，認為支付被上訴人可得申請之全額補償金有失妥當，應予以酌減50%之金額，當無違誤等語，資為抗辯，求為判決駁回被上訴人原審之訴。

四、原審將覆議決定及原處分就未及審酌之醫藥費　　元及酌減賠償被上訴人50%損失部分均撤銷，並命上訴人作成再給付被上訴人　　元補償金之行政處分，係以：

（一）按關於課予義務訴訟，行政法院係針對「法院裁判時原告之請求權是否成立，行政機關有無行為義務」之爭議，作成法律上判斷，故應以法院最後言詞辯論終結時，其不經言詞辯論者，則以法院裁判時之事實及法律狀態，作為法院判斷之基礎。又按保護法第9條第1項第1款規定，僅限制規定關於補償之項目「因被害人受傷所支出之醫療費」及其最高金額「不得逾新臺幣40萬元」，並未限制必須發生於原處分作成前，是如在申請範圍及最高金額範圍內，縱原處分機關未及審酌，申請人仍得於行政爭訟中主張並請求。查上訴人自　　支出醫藥費

　　，合計　　元，核與原處分所核給之部分不相重複，且均屬被上訴人因本件受傷所支出之醫療費。又查本件被上訴人申請的醫療費為　萬元，惟原處分僅核准　元，是本件如再予准許　　元，其總額亦僅　　元，未逾醫療費的上限　萬元，被上訴人此部分之請求，於法有據。

（二）查原處分審酌被上訴人正值青壯年，案發時現職於　　，因遭加害人等以西瓜刀傷害，致受有左手腕外傷

性截斷、右上臂、右前臂多處裂傷併神經肌腱損傷，抓握功能無法完全回復，復健期間之日常生活起居仰賴他人照料，傷勢影響其日後就業，精神上受有痛苦等情，核定本件精神慰撫金　萬元，核與原處分所附之診斷證明書、薪資證明書、戶口名簿、戶籍謄本、稅務電子閘門財產所得調件明細表等資料並無扞格之處，難認其裁量有何怠惰、濫用或逾越之情事。至被上訴人之受害是否可以歸責，乃屬保護法第10條得不補償被害人損失之全部或一部之事由，與精神慰撫金金額之決定分屬二事，原處分並未將被上訴人受害應屬可歸責之認定作為精神慰撫金裁量之依據，因此被上訴人以其無可歸責之事由，主張精神慰撫金應為　萬元，並無可採。

（三）按保護法第10條第1款所謂之「被害人對其被害有可歸責之事由」，於同法施行細則第7條第1款亦有規定，惟該施行細則之規定更明確的限定於被害人須以強暴、脅迫、侮辱等不正當之行為所引起之犯罪行為，以免所謂之「被害人對其被害有可歸責之事由」遭擴大解釋，陷被害人之補償無門。因之，如被害人所為與施行細則所稱之強暴、脅迫、侮辱等行為並不相當，則縱有一些先行行為，亦不當然就成為可歸責的事由。

1.查原處分無非以被上訴人之弟與加害人之弟因怨隙，曾有口角，被上訴人之弟因而遭加害人持安全帽毆打，嗣被上訴人與加害人在電話中互相叫囂因而相約談判，依社會一般通念而言，被上訴人之弟遭毆打在先，被上訴人未尋求理性之方式解決或報警處理，反撥打電話質問加害人後，與其他　名少年在場等候，見加害人等自遠處持刀前來，未立即離去，待加害人等到達後互相叫囂，遂遭加害人等所傷，是被上訴人所為未避免危險之發生，卻招致上述危害，就其受害應屬可歸責為其論據。

2.然查，上訴人未就被上訴人究竟有何該當於保護法施行細則之強暴、脅迫、侮辱等不正當行為加以論證，而依上訴人提出之　　調查審理卷宗，亦未見被上訴人有何該當於該施行細則所稱之強暴、脅迫、侮辱等不正當行為之證據；況

裁定亦均認定事實即如移送意旨所述。是並無證據證明被上訴人有強暴、脅迫、侮辱等不正當行為，甚至亦無原處分所謂之待加害人等到達後互相叫囂等情。是原處分在無證據證明被上訴人有強暴、脅迫、侮辱等不正當行為之情形下，逕苛責其未尋求理性之方式解決或報警處理，未避免危險之發生，而認被上訴人有保護法第10條第1款之「被害人對其被害有可歸責之事由」，顯有不適用法令之情事。

（四）上訴人於訴訟中改稱亦依保護法施行細則第7條第3款「被

害人對其被害之發生與有過失」而為審酌。然查所謂「被害人對其被害之發生與有過失」，二者間須有相當因果關係，依上所述，被上訴人所為至多與加害人之一之　姓少年口角，相約談判，上開行為並不必然遭致被害，何況本件是被上訴人之雙手手臂遭抓住，而抑制其抵抗後，由　姓少年持西瓜刀從上而下朝被上訴人之左手腕揮砍，致被上訴人之左手腕遭截斷，被上訴人所為與其被害間並無相當因果關係，上訴人改稱本件有上開第3款之情事，亦非可採。

（五）再原處分在前開論述被上訴人自招致上述危害，就其受害應屬可歸責後，復以本件依一般社會觀念，認為支付被上訴人可得申請之全額補償金有失妥當，乃應予以酌減50%之金額云云，亦有不適用法令之謬誤。蓋保護法第10條之規定已如前引，其第1款與第2款分屬獨立之要件，如合於第1款之要件時，行政機關自得裁量減少補償之金額，而無須再審酌「依一般社會觀念，認為支付補償金有失妥當」之要件。本件原處分認「依一般社會觀念，認為支付補償金有失妥當」，係以認被上訴人合於第1款之有歸責事由為前提，已如前述，是原處分顯尚未審查第2款事由，即得出依一般社會觀念，支付補償金有失妥當之結論，已有違誤；況就本件之事實及卷內證據資料而論，縱對被上訴人與加害人之關係及其他情事加以斟酌，亦得不出依一般社會觀念，支付補償金有失妥當之結論，是本件亦不該當保護法第10條第2款之情事。

（六）綜上所述，被上訴人所為之補償金申請，其中醫藥費　元於法有據，原處分僅核准　元，被上訴人訴請給付上訴人未及審酌之　元，為有理由；又本件並無保護法第10條得不補償其損失之全部或一部之例外情形，故上訴人應就被上訴人所受之得予補償之損失全部　元予以補償，扣除已領取之勞工保險給付　元，扣除前次已核准之　元，被上訴人訴請上訴人應作成再給付其補償金之行政處分於　元之範圍內為有理由，應予准許，覆議決定及原處分就上開應予准許之部分，尚有違誤，應予撤銷；被上訴人之請求逾上開部分，為無理由，應予駁回，而為被上訴人一部勝訴，一部敗訴之判決。

五、上訴意旨略以：

（一）保護法施行細則第7條第1款規定「被害人以強暴、脅迫、侮辱等不正當之行為引起該犯罪行為者」為保護法第10條第1款之被害人對其被害有可歸責事由。本案被上訴人與加害人間既有口角在先而相約談判，其等見面後當無可能理性解決紛爭，且被上訴人先出手毆打加害人（上訴人提出　姓少年之警詢筆錄，以證其說），當有實施強暴，其對加害人等叫罵之內容是否涉及公然侮辱，原審亦未詳察

。

（二）保護法施行細則第7條第3款規定：「被害人對其被害之發生與有過失者」亦為可歸責事由；原審既認被上訴人與其弟與加害人前因細故已有口角，雙方於電話中已有爭執遂進而相約談判，可見被上訴人本即欲藉與加害人談判之方式自行解決紛爭，再雙方見面後被上訴人見加害人自遠方持刀前來仍未立即離去，尤待在原處與加害人互相叫囂，故被上訴人就雙方若繼續叫囂而發生衝突、互毆，亦屬可得預見且其發生亦不違背其本意，是被上訴人就其受害一事，係因其與加害人相約談判後致本件犯罪事實之發生，應屬可歸責於被上訴人之事由。

（三）原審認被上訴人有無可歸責事由之理由所引用之犯罪事實，並未述及被上訴人於案發前及案發時之行為及所言內容，而認原審並未就被上訴人於案發時是否有可歸責之情況詳加調查，而認原審具有判決不備理由之情。

六、本院按：

（一）原判決以被上訴人請求課予義務訴訟之目的，在於請求上訴人應為特定內容之行政處分，而法院在判斷被上訴人依法有無請求作為之權利，並非僅在審查上訴人拒絕給付當否，故課予義務訴訟之裁判基準時，應以原審最後言詞辯論結終時之事實及法律狀態予以判斷被上訴人所主張的申請作成行政處分之請求權是否存在，經核並無違誤。關於原審法院認為應再為給付「未及審酌之醫藥費　　元」補償金部分，上訴人列入上訴聲明之不服範圍內，但於上訴理由中未為任何相關陳述，本院查核該部分之醫療單據，確實如原審調查認定之結果，故原審認定醫藥費之金額應屬可採。

（二）因此，本案爭執之核心在於上訴人酌減被上訴人50%補償金部分是否於法有據？亦即本案是否有保護法第10條第1款、及保護法施行細則第7條第1款、第3款之適用，而得予酌減：

1.保護法第10條第1款：「有下列各款情形之一者，得不補償其損失之全部或一部：一、被害人對其被害有可歸責之事由者。」保護法施行細則第7條第1、3款規定：「本法第10條第1款所定可歸責之事由，得依下列情形審酌之：一、被害人以強暴、脅迫、侮辱等不正當之行為引起該犯罪行為者。（二、略）三、被害人對其被害之發生與有過失者。」換言之，本案情節是否存在被上訴人於對其被害有可歸責之事由，而其事由是以有無「強暴、脅迫、侮辱等不正當之行為引起該犯罪行為」或「對其被害之發生與有過失」為觀察重心。

2.經查，原審就此部分事實之認定為：「　姓少年因細故與原告（即被上訴人）兄弟發生口角，雙方於100年　日晚上　　許，以電話相約於同日晚上　　，在臺

北市[redacted]司令台談判，　姓少年旋以電話連絡　姓少年、　姓少年共同前往，該少年　人先在[redacted]後門圍牆查看，發現司令台上約有　　人，惟恐不敵，竟共同商議購買西瓜刀作為武器，並由　姓、　姓少年出資前往附近五金行購得二把西瓜刀後，由　姓、　姓少年各持1把西瓜刀，　姓少年則持安全帽，共同至[redacted]司令台上，分持西瓜刀、安全帽揮砍、毆擊原告兄弟，　姓、　姓少年明知持鋒利之西瓜刀朝人之手腕揮砍，可將手腕砍斷致重傷，竟基於使人受重傷之犯意之連絡，分別抓住原告之左右手手臂，抑制其抵抗後，由　姓少年持西瓜刀從上而下朝原告之左手腕揮砍，致原告之左手腕遭截斷（造成重傷），而同具有重傷害犯意聯絡之　姓少年於　姓、　姓少年持刀砍斷原告手掌非但未予勸阻，尚且持安全帽攻擊原告兄弟，於2人負傷逃離之際，猶無罷手之意，繼續自後追趕」等情。足見，原審就「事件之背景（雙方發生口角）」、「重要關鍵之原因（惟恐不敵，商議購買西瓜刀作為武器）」等案發前狀況均有認定；且就案發時加害人如何持刀、安全帽揮砍、毆擊，以及如何抑制被上訴人之抵抗，進而揮砍致被上訴人之左手腕遭截斷等，亦為清晰之敘明。並進而以[redacted]號裁定亦均為同一認定，以佐其說。在這樣的背景事實認定下，原審論證「被上訴人無可歸責事由」之理由略以：

A.上訴人全未就被上訴人究竟有何該當於保護法施行細則之強暴、脅迫、侮辱等不正當行為加以論證，而依[redacted]調查審理卷宗，亦未見被上訴人有何該當於該施行細則所稱之強暴、脅迫、侮辱等不正當行為之證據，並敘明即使雙方互為叫囂，亦與侮辱有間。故原處分苛責被上訴人未尋求理性之方式解決或報警處理，未避免危險之發生，而認被上訴人有保護法第10條第1款之事由，顯屬不適用法令情事。

B.被上訴人所為至多與加害人之一之　姓少年口角，相約談判，上開行為並不必然遭致被害，何況是本件加害人抓住被上訴人之雙手手臂，抑制其抵抗後，由　姓少年持西瓜刀從上而下朝被上訴人之左手腕揮砍，致其左手腕遭截斷，被上訴人所為（口角或叫囂）與其被害間並無相當因果關係，上訴人稱被上訴人有保護法第10條第1款之情事，亦非可採。

3.事實審法院在認定事實之論述過程，已為相當之說明，故非無見。然查：

A.上訴人稱「被上訴人先出手毆打加害人」者，衡諸常情，加害人行兇後對於何以出手者，多半說是對方先行動手，而這樣的說詞往往是卸責之詞；而本案情節是「加

害人　人先於外查看，發現對方約有　　人，惟恐不敵而商議購刀作為武器；至現場分持刀揮砍被上訴人」，加害人　人就能攻上被害人　　人，足見武器之有無決定了現場之優勢，被上訴人一方處於不利之劣勢，被上訴人又豈能徒手先出手毆打持刀之加害人，堪見　姓少年（現場持安全帽而未持刀之人）所稱是偏袒而卸責之詞，無可憑信；即使原審就此部分未及論述，也不影響事實審之裁判之結果，此部分原審就既有資料之論述應屬有據。至於，事實審言詞辯論終結後，上訴人才補提之證據資料，未經原審辯論亦非原審裁判所斟酌之事項，本院自無需斟酌。

B.上訴人又稱：因細故已有口角於先，又於電話中爭執而相約談判，見面後見加害人持刀前來仍未立即離去，尤與加害人互相叫囂，故被上訴人就雙方若繼續叫囂而發生衝突、互毆亦屬預見，而有可歸責之事由者。是否該當「被害人對其被害之發生與有過失（保護法施行細則第7條第3款規定）」，而該當有可歸責之事由（保護法第10條第1款），則有探求之空間：

①被害之發生與被害人之與有過失，應就兩個方面來觀察，一是影響加害行為部分、一是影響被害結果部分，而是否該當有可歸責之事由，則應由相當因果關係的觀點來觀察具體個案。而所謂相當因果關係，指依經驗法則，綜合行為當時所存在之一切事實，為客觀之事後審查，認為在一般情形下，有此環境、有此行為之同一條件，均可發生同一之結果者，則該條件即為發生結果之相當條件，行為與結果即有相當之因果關係。

②被上訴人之弟與加害人之間有口角於先，此無關於被上訴人行為。但從因果關係緊密之連結性而言，「相約談判、見人持刀前來而未離去」之行為，與「被上訴人手腕遭截斷」之結果，是否有相當因果關係，則應視具體之情況判斷。本案關鍵點在於原審所認定「被上訴人約加害人談判，加害人發現談判現場（夜間、學校之司令台）約有　　人（被上訴人一方），惟恐不敵，而商議購買西瓜刀作為武器，並持刀到現場砍殺」之事實，足見引發加害人購刀行凶之關鍵，是被上訴人邀眾於晚間在無人出入之校園司令台談判，其用心是談判不成及糾眾訴諸叢林法則之暴力，而造成人數較少之加害人一方購刀行凶。同時，加害人持刀到場，被上訴人仍相互叫囂，這類惡言叫陣之行為，極易引發暴力相向，被上訴人自應有衡量情勢及承擔結果之注意義務，因此本案被上訴人「夜間於人煙稀少之場所，聚眾邀約談判，進而相互叫囂」之行為，應注意有引發受傷之可能，能注意而不注意，與「

手腕遭截斷」之結果發生間，不能認為無相當因果關係，因此被上訴人之與有過失應堪認定。

（三）是原判決未查明被上訴人與有過失之情節，逕以無可歸責於被上訴人，而准為「原告（即被上訴人）訴請被告（即上訴人）應作成再給付原告補償金之行政處分於元之範圍內為有理由」之判決，即有判決不適用法規及理由不備之違法，並對判決結論有影響，故上訴論旨就此部分指摘原判決違法，求予廢棄，即有理由，並因此部分事證猶有未明（此與有過失之程度，涉及到事實審認定被上訴人與有過失輕重，以及就此認定得不補償其損失之比例），本院尚無從自為判決，故將此部分之原判決予以廢棄，發回原審另為適法之裁判。

七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　華　民　國　102　年　12　月　19　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　侯　東　昇

法官　江　幸　垠

法官　沈　應　南

法官　闕　銘　富

法官　陳　心　弘

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　102　年　12　月　19　日

書記官　葛　雅　慎

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:44

裁判字號：臺北高等行政法院 101 年訴字第 1182 號判決

裁判日期：民國 102 年 06 月 06 日

裁判案由：犯罪被害人保護法

臺北高等行政法院判決

101年度訴字第1182號
102年5 月9 日辯論終結

原　　告

法定代理人

被　　告　臺灣士林地方法院檢察署犯罪被害人補償審議委員會

代 表 人

訴訟代理人

上列當事人間犯罪被害人保護法事件，原告不服臺灣高等法院檢察署犯罪被害人補償覆審委員會中華民國101 年6 月22日101 年度補覆議字第　號覆議決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

覆議決定及原處分關於否准後開第2項部分撤銷。

被告應作成再給付原告新臺幣　　元補償金之行政處分。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔四分之一，餘由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣加害人　姓少年因細故與原告及原告之弟發生口角，雙方於民國100 年11月　日晚上　　許，以電話相約於同日　　許，在臺北市士林區　內司令台談判。　姓少年旋以電話連絡　　少年、姓少年共同前往，並分持西瓜刀及安全帽砍殺及毆打原告，致原告受有左手腕外傷性截斷及右上臂、右前臂多處裂傷併神經肌腱損傷等傷害。原告乃於101 年　月　日，依犯罪被害人保護法第4 條第1 項之規定，向被告申請補償因被害人受傷所支出之醫藥費新臺幣（下同）　萬元、受重傷所喪失或減少之勞動能力或增加之生活上需要　萬元及致心靈遭受痛苦之精神慰撫金　萬元，經被告審核後以　　（下稱原處分）決定補償　元【計算式：（醫藥費　　元+ 喪失或減少勞動能力　萬元+ 精神慰撫金　萬元）*0.5（酌減50%）-

元(已受領勞工保險給付) = 】，一次支付，其餘申請駁回。原告不服，申請覆議，嗣經臺灣高等法院檢察署犯罪被害人補償覆審委員會決定駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張略以：

㈠原告即被害人無端於100 年11月　日晚間約　　許，在　　司令台上遭　姓少年、　姓少年持刀砍殺，及　姓少年用重型安全帽敲打頭部，原告被砍斷之左手腕暨右臂橈骨斷裂及肌腱神經斷裂造成之重傷害。案發迄今已年餘，雖經不斷復建，惟左手斷腕接合處傷況非但未見起色甚且右手臂斷裂之肌腱、橈骨、尺骨、正尺神經，尚無知覺，目前仍無法自理生活，復原無期，已足使原告今生生活及精神心理鑄成永遠無法彌補之傷害。尤以，原告與加害人素不相識，無怨仇卻無故遭蓄意殺傷，若非經及時送往校旁　　院區急救，原告必因失血休克喪命，加害人等無故駭然行兇，為當前青少年行兇動機及年齡下降之隱憂，被告不應主觀臆測斷論因果關係而偏於事實，否則將造成被害人之再次創傷。

㈡雖被告認定原告所受之傷害已達刑法第10條規定之重傷害程度，惟被告對原告有過失事實之認定及證據之採用，卻斷然主觀臆測非常態事實（認為原告見被告自遠處持刀前來而不知離去，受害應屬可歸責）決定減少慰撫金及全部補償金額50% ，此已違反社會一般經驗法則及邏輯原理：

1.原告所受重傷害之事實既為被告所認定，依犯罪被害人保護法第4 條第1 項及第9 條規定意旨，原告自得申請被害人補償金。按犯罪被害人保護法之立法目的，在於被害人因遭他人侵害導致死亡或重傷結果，無法向犯罪加害人求償或犯罪行為無法受賠償情形下，國家為救急，負起社會責任，給予被害人或其家屬部分金錢補償，但犯罪加害人不因此免除其賠償責任，國家依法給付此項金額後，得依犯罪被害人保護法規定，向犯罪行為人據以求償，此觀犯罪被害人保護法第1 條、第12條第1 項規定甚明。

2.國家於支付補償金後，在補償金範圍內，既對犯罪行為人或依法應負賠償責任人有求償權，本件加害人已承認持刀加害事實，惟至今未賠償原告分文，被告對補償金之計算，未就事實原因經過詳加推敲，主觀率認原告見加害人等自遠處持刀前來，未立即離去，致招危害屬可歸責，顯與當晚在場證人　　於　　所證述之事實不符；按原告與胞弟並不認識　　少年　人，何以被告認定原告與胞弟與＿＿＿＿少年因細故發生口角並電話相約談判，被告對於此影響補償金之肇因疏於查證亦未說明理由僅以臆測定論，顯已失據。

3.事發當時值夜晚又下雨，加害人穿雨衣持刀隱於袖內，足見早有殺意且殺意甚堅，加害人近身動刀讓原告無說話或

猶豫機會，原告之弟撲身相救亦遭砍殺，以原告當時心智認知及反應而論，並無械鬥互嗆之意，何來肇因，尤以加害人等非但毫髮無損，尚且遊蕩20多日始遭警尋著，被告要言原告有應歸責情事，實欠公平，並與比例原則及公平有違。被告在民事賠償訴訟未判決前，主觀率斷認定原告上開情形屬可歸責事由，而減少補償金額50% ，無異與立法本旨期國家給予被害人適切及時的補償與保護相違。

4.按慰撫金之多寡，應斟酌雙方之身分、地位、資力與加害之程度及其他各種情形核定相當之數額。其金額是否相當，自應依實際加害情形與被害人所受之痛苦及雙方之身分、地位、經濟狀況等關係決定之（最高法院51年台上字第223 號判例意旨可參照）。加害人原即存殺人之故意，原告亦無對其以強暴、脅迫、侮辱或承諾、教唆幫助、抑或過失，反以理性請其道歉。是以，被告酌減理由違反經驗法則與社會通念，原告難以接受。

㈡依犯罪被害人保護法第4 條第1 項規定意旨，原告請求喪失或減少之勞動能力或增加生活上之需要　　萬元、精神慰撫金　萬元，及醫療費用　　元（自受傷害時起至　　日止），扣除原決定核給之　　元，被告應再作成核給原告　　元之處分（　　萬元+　萬元-　　元-　　元=　　元）。

㈣原告屆今未受分文補償或賠償，家中無收入且因本件傷害不斷支出費用，原告父親眼盲又需每日洗腎所費非貲，原告及家人無論在精神及經濟上均已不堪負荷，原告對加害人等已提起民事請求損害賠償訴訟，現正由臺灣　　地方法院民事庭以　　年度重訴字第　　號審理中，尚未終結，恐亦須費時待經年累月，始能終獲賠償，若能先由補償金獲得迅助，對原告及家人甚有實質意義。

㈤綜上，原告申請本件補償金所主張及受重傷害之事實，有診斷書足證，並有當時在場之證人　　可供鈞院傳訊，證明原告實無過失，亦非如被告主觀判斷認為原告見加害人持刀尚不逃跑，俾證明絕無被告所認原告有歸責事由情事。

㈥為此，原告依據行政訴訟法規定，提起本件訴訟，並聲明求為判決：1.覆議決定及原處分關於駁回原告申請部分均撤銷。2.被告應作成再核給原告犯罪被害補償金　　元之處分。

三、被告則答辯略以：

㈠加害人　姓少年等　人現刑事案件審理情況：

1. 姓少年：

2.

㈠就原告呈報請求補償醫療費用部分：

1.按犯罪被害人補償審議委員會對於補償申請之決定，應參酌司法機關調查所得資料，自收受申請書之日起3 個月內，以書面為之；審議委員會未於上開期間內為決定者，申請人得於期間屆滿後30日內，以書面向覆審委員會申請逕為決定，犯罪被害人保護法第17條、第18條第2 項定有明文；復參酌犯罪被害人保護法之立法意旨，可知該法之基本理念，在於「救急不救窮」，於犯罪被害人或其遺屬尚未或無力向加害人取償，國家予以緊急補償之保護措施；補償與賠償之觀念不同，真正之債務人乃加害人，國家先行替代支付後，他日尚須向加害人求償。

2.原告向被告申請犯罪被害人補償金後，經被告於101 年1 月12日分案辦理，經顧及原告於事故發生後急需用款之立法意旨並符合犯罪被害人保護法之時限規定，復審酌卷內所有申請補償金資料後，於　　敬成原處分並無違誤。原告於本件行政訴訟程序中提出相關醫療單據，　　元，經從寬審酌後均認申請有理由

㈡就減少勞動能力或增加生活上需要之費用部分：經從寬審酌原告　　陳報狀再為申請增加生活上需要之　萬　　元後，認申請均有理由，應予核給；惟依犯罪被害人保護法第9 條第1 項第4 款規定，此部分之申請項目最高金額不得逾100 萬元，故申請人因受重傷所喪失或減少之勞動能力或增加之生活上需要之補償金仍為原處分所認定之　　萬元。

㈣就慰撫金給付標準：按精神慰撫金之核給，應依實際受害情形、被害人所受之痛苦及加害人與被害人雙方之身分、地位、經濟狀況等關係決定之。被告審酌原告正值青壯年（　歲），案發時現職於　　，因遭加害人等以西瓜刀傷害致其左手腕外傷性截斷、右上臂右前臂多處裂傷併神經肌腱損傷，抓握功能無法完全回復，復健期間之日常生活起居仰賴他人照料，傷勢影響其日後就業，精神上受有痛苦等情，業已於原處分敘明，是本件慰撫金核定以　萬元為適當，應無不妥。

㈤被告酌減50% 之理由：細繹犯罪被害人保護法第10條規定之排除條款，均以被害人與犯罪行為間具有該條所稱之具體情事為限，亦即犯罪被害補償係為保護因犯罪行為被害而死亡者之遺屬、受重傷者或遭受性侵害者，以保障人民權益，促進社會安全所制定。至上開排除條款之功能則在於攔截犯罪保護制度受到濫用及不合目的之運用，因此是否排除補償，

自應針對犯罪被害之個案情節予以衡量。而原告與其胞弟前與加害人　　因細故發生口角，雙方並以電話相約談判乙情，業經　　裁定在案，是本件原告見加害人等手持刀械，猶相互叫囂起衝突，遂誘發加害人等犯罪，確有可歸責之事由，自應排除補償其損失之全部或一部，被告審酌犯罪被害人保護法施行細則第7 條規定意旨，依一般社會觀念，認為支付原告可得申請之全額補償金有失妥當，應予以酌減50% 之金額，當無違誤。

㈣綜上論述，原處分並無違誤，求為判決駁回原告之訴。

四、按犯罪被害人保護法第4 條第1 項規定：「因犯罪行為被害而死亡者之遺屬、受重傷者及性侵害犯罪行為被害人，得申請犯罪被害補償金。」第9 條第1 項規定：「補償之項目及其最高金額如下：一因被害人受傷所支出之醫療費，最高金額不得逾新臺幣40萬元。……四受重傷或性侵害犯罪行為之被害人所喪失或減少之勞動能力或增加之生活上需要，最高金額不得逾新臺幣一百萬元。五精神慰撫金，最高金額不得逾新臺幣40萬元。」第10條規定：「有下列各款情形之一者，得不補償其損失之全部或一部：一被害人對其被害有可歸責之事由者。二斟酌被害人或其遺屬與犯罪行為人之關係及其他情事，依一般社會觀念，認為支付補償金有失妥當者。」第11條規定：「依本法請求補償之人，已受有社會保險、損害賠償給付或因犯罪行為被害依其他法律規定得受之金錢給付，應自犯罪被害補償金中減除之。」

五、本件兩造對於事實概要欄所記載之事實：匡　　少年分持西瓜刀及安全帽砍殺及毆打原告，致原告受有左手腕外傷性截斷及右上臂、右前臂多處裂傷併神經肌腱損傷等重傷害，原告於　　，依犯罪被害人保護法第4 條第1 項之規定，向被告申請補償因被害人受傷所支出之醫藥費　萬元、受重傷所喪失或減少之勞動能力或增加之生活上需要　　萬元及致心靈遭受痛苦之精神慰撫金　萬元，經原處分決定補償　　元等情，有原告申請書、診斷證明書、勞工保險傷病診斷書、薪資證明書、驗傷診斷書、馬偕紀念醫院函、　　少年法庭裁定、醫療單據、原處分在原處分卷可稽，堪認為真實。是本件之爭執在於以下3 項，茲分述如後：

㈠原告得否起訴請求原處分作成前被告未及審酌的醫藥費？原告得否起訴請求原處分作成後始發生的醫藥費？

㈡被告核定精神慰撫金　萬元，於法是否有據？

㈢被告核定不補償原告損失的50%，於法是否有據？

六、關於原處分未及審酌的醫藥費部分：

㈠按關於課予義務訴訟，行政法院係針對「法院裁判時原告之請求權是否成立，行政機關有無行為義務」之爭議，作成法律上判斷，故應以法院最後言詞辯論終結時，其不經

言詞辯論者，則以法院裁判時之事實及法律狀態，作為法院判斷之基礎。

㈡又按前引犯罪被害人保護法第9 條第1 項第1 款，僅限制規定關於補償之項目「因被害人受傷所支出之醫療費」及其最高金額「不得逾新臺幣40萬元」，並未限制必須發生於原處分作成前，是如在申請範圍及最高金額範圍內，縱原處分機關未及審酌，申請人仍得於行政爭訟中主張並請求。

㈢查原告自

，業據其提出醫療費支出明細表、醫療費收據清冊（外放）、

頁可稽，核與原處分所核給之部分不相重複，且均屬原告因本件受傷所支出之醫療費，先予指明。又查本件原告申請的醫療費為　萬元，惟原處分僅核准　　元，是本件如再予准許　　元，其總額亦僅　　元，未逾醫療費的上限　萬元，原告此部分之請求，於法有據。

七、被告核定精神慰撫金　萬元，於法是否有據？

㈠按前引犯罪被害人保護法第9 條第1 項第3 款，僅規定精神慰撫金最高金額不得逾40萬元，至如何裁量核定精神慰撫金，則未見有進一步之規定。本件原處分以精神慰撫金之核給，應依實際受害情形、被害人所受之痛苦及加害人雙方之身分、地位、經濟狀況等關係決定之，核均屬為精神慰撫金之裁量決定時之相關且重要之事項，於法有據，合先指明。

㈡查原處分審酌原告正值青壯年，案發時現職於

，因遭加害人等以西瓜刀傷害，致受有左手腕外傷性截斷、右上臂、右前臂多處裂傷併神經肌腱損傷，抓握功能無法完全回復，復健期間之日常生活起居仰賴他人照料，傷勢影響其日後就業，精神上受有痛苦等情，核定本件精神慰撫金　萬元，核與原處分所附之診斷證明書、薪資證明書、戶口名簿、戶籍謄本、稅務電子閘門財產所得調件明細表等資料並無扞格之處，難認其裁量有何怠惰、濫用或逾越之情事。至原告主張被告認定原告受害應屬可歸責乃決定減少慰撫金自屬違法一節，查依前所述，原告之受害是否可以歸責，乃屬犯罪被害人保護法第10條得不補償被害人損失之全部或一部之事由，與精神慰撫金金額之決定分屬二事，原處分並未將原告受害應屬可歸責之認定作為精神慰撫金裁量之依據（即原處分所核定之　萬元，顯然不是原告誤認的自最高金額　萬酌減50% 導出），因此原告亦不得主張其無可歸責之事由，故精神慰撫金應為　萬元，故原告主張原處分關於精神慰撫金之部分並無可採。

八、被告核定不補償原告損失的50%，於法是否有據？

㈠按犯罪被害人保護法第10條規定：「有下列各款情形之一者

，得不補償其損失之全部或一部：一、被害人對其被害有可歸責之事由者。二、斟酌被害人或其遺屬與犯罪行為人之關係及其他情事，依一般社會觀念，認為支付補償金有失妥當者。」此一條文應如何正確適用，須自犯罪被害人保護法之立法目的及規範功能全面觀察。按犯罪被害人保護法第1條規定：「為保護因犯罪行為被害而死亡者之遺屬、受重傷者及性侵害犯罪行為被害人，以保障人民權益，促進社會安全，特制定本法。」而第10條之立法理由則為：「一、被害人對其被害有可歸責之事由者，如參與或誘發犯罪等，若仍補償其損失之全部，恐與事理有違，爰於第1 款規定得視其具體情形，全部不予補償或僅補償其損失之一部。二、雖無第1 款所定情形，但斟酌被害人或其遺屬與犯罪行為人之關係及其他情事，依社會一般觀念，認為給與補償金之全部或一部有欠妥當者，亦得不予補償全部或該部之損害，特於第2款為概括之補充規定，以免疏漏……。」按行政損失補償制度主要固係從財產權之保障出發，但時至今日基於衡平法，已不限於對財產權損失的補償，涉及到各種基本權，甚至包括生命權、人身自由權等權利。上開所發展出來之社會衡平補償，其立論基礎為，基於社會連帶責任理論，一項犯罪行為往往是經由一種極為複雜的社會制約所形成，犯罪之發生，並非單純犯罪行為人與被害人的單純一次元關係，故犯罪之被害人亦非可單純認為只是犯罪被害人的侵害而已，在可能的範圍內，可以認定犯罪被害人係受整體社會不良的社會制約所害，故在特殊條件下，透過國家預算，由社會整體為犯罪被害人所受之損害負起補償責任。職是之故，在犯罪被害人補償事件中，原處分機關在查明犯罪被害人之損失金額後，於法定最高金額範圍內，原則上應對犯罪被害人為全部之補償，於例外情形，即確實有該法第10條第1 款或第2款之情事之一者，原處分機關始得裁量不補償其損失之全部或一部。

㈡又按犯罪被害人保護法第10條第1 款所謂之「被害人對其被害有可歸責之事由」，依同法施行細則第7 條規定：「本法第10條第1 款所定可歸責之事由，得依下列情形審酌之：一、被害人以強暴、脅迫、侮辱等不正當之行為引起該犯罪行為者。二、被害人承諾或教唆、幫助該犯罪行為者。三、被害人對其被害之發生與有過失者。」其中第1 款固即係指前開立法理由所指之誘發犯罪行為之情事，惟該施行細則之規定更明確的限定於被害人須以強暴、脅迫、侮辱等不正當之行為所引起之犯罪行為，以免所謂之「被害人對其被害有可歸責之事由」遭擴大解釋，陷被害人之補償無門。因之，如被害人所為與施行細則所稱之強暴、脅迫、侮辱等行為並不相當，則縱有一些先行行為，亦不當然就成為可歸責的事由。

㈢查原處分無非以原告之弟與加害人　姓少年之弟因怨隙，曾

有口角，原告之弟因而遭　姓少年持安全帽毆打4 下，嗣原告與　姓少年在電話中互相叫囂因而相約談判，依社會一般通念而言，原告之弟遭毆打在先，原告未尋求理性之方式解決或報警處理，撥打電話質問　姓少年後，與其他　名少年在場等候，見加害人等自遠處持刀前來，未立即離去，待加害人等到達後互相叫囂，遂遭加害人等所傷，是原告所為未避免危險之發生，卻招致上述危害，就其受害應屬可歸責為其論據。然查，被告全未就原告究竟有何該當於施行細則之強暴、脅迫、侮辱等不正當行為加以論證，而本院依被告提出之　　調查審理卷宗，亦未見原告有何該當於該施行細則所稱之強暴、脅迫、侮辱等不正當行為之證據；況

　　裁定亦均認定事實即如移送意旨所述：　姓少年因細故與原告兄弟發生口角，雙方於100 年11月　日晚　　許，以電話相約於同日晚上　許，在台北市　　司令台談判，　姓少年旋以電話連絡一姓少年、　姓少年共同前往，少年　人先在　　後門圍牆查看，發現司令台上約有　　人，惟恐不敵，竟共同商議購買西瓜刀作為武器，並由　姓、　姓少年出資前往附近五金行購得二把西瓜刀後，由　姓、一姓少年各持1 把西瓜刀，　姓少年則持安全帽，共同至　　司令台上，分持西瓜刀、安全帽揮砍、毆擊原告兄弟，　姓、　姓少年明知持鋒利之西瓜刀朝人之手腕揮砍，可將手腕砍斷致重傷，竟基於使人受重傷之犯意之連絡，分別抓住原告之左右手手臂，抑制其抵抗後，由　姓少年持西瓜刀從上而下朝原告之左手腕揮砍，致原告之左手腕遭截斷，造成原告受有左腕外傷性截肢、右上臂開放性傷口併肌肉斷裂、橈神經斷裂、右前臂開放性傷口併第四第五屈指肌腱及尺側屈腕肌斷裂、正中神經及尺神經完全斷裂之傷害，而同具有重傷害犯意聯絡之　姓少年於　　少年持刀砍斷原告手掌非但未予勸阻，尚且持安全帽攻擊原告兄弟，於2 人負傷逃離之際，猶無罷手之意，繼續自後追趕等情，此有該2 裁定在本院卷　　可參。是並無證據證明原告有強暴、脅迫、侮辱等不正當行為，甚至亦無原處分所謂之到達後互相叫囂等情（按原處分亦未敘明叫囂之內容，叫囂亦尚與侮辱有間）。是原處分在無證據證明原告有強暴、脅迫、侮辱等不正當行為之情形下，逕苛責原告未尋求理性之方式解決或報警處理，未避免危險之發生，而認原告有犯罪被害人保護法第10條第1 款之「被害人對其被害有可歸責之事由」，顯有不適用法令之情事。

㈣被告於訴訟中改稱亦依犯罪被害人保護法施行細則第7 條第3 款「被害人對其被害之發生與有過失」而為審酌。然查所謂「被害人對其被害之發生與有過失」，二者間須有相當因

果關係，依上所述，原告所為至多與加害人之一之　姓少年口角，相約談判，上開行為並不必然遭致被害，何況是本件抓住原告之雙手手臂，抑制其抵抗後，由　姓少年持西瓜刀從上而下朝原告之左手腕揮砍，致原告之左手腕遭截斷，原告所為與其被害間並無相當因果關係，被告改稱本件有上開第3款之情事，亦非可採。

㈣再原處分在前開論述原告自招致上述危害，就其受害應屬可歸責後，復以本件依一般社會觀念，認為支付原告可得申請之全額補償金有失妥當，乃應予以酌減50% 之金額云云，亦有不適用法令之謬誤。蓋犯罪被害人保護法第10條之規定已如前引，其第1 款與第2 款分屬獨立之要件，如合於第1 款「被害人對其被害有可歸責之事由」之要件時，行政機關自得裁量減少補償之金額，而無須再審酌「依一般社會觀念，認為支付補償金有失妥當」之要件；反之，如不合於第1 款之要件時，如擬適用第2 款時，所須審酌的是第2 款之全部要件，即：「斟酌被害人或其遺屬與犯罪行為人之關係及其他情事，依一般社會觀念，認為支付補償金有失妥當」。本件原處分認「依一般社會觀念，認為支付補償金有失妥當」，係以認原告有歸責事由為前提，已如前述，是原處分顯尚未「斟酌被害人或其遺屬與犯罪行為人之關係及其他情事」，即得出依一般社會觀念，支付補償金有失妥當之結論，已有違誤；況就本件之事實及卷內證據資料而論，縱對被害人與犯罪行為人之關係及其他情事加以斟酌，亦得不出依一般社會觀念，支付補償金有失妥當之結論，是本件亦不該當犯罪被害人保護法第10條第2 款之情事。

九、綜上所述，原告所為之補償金申請，其中醫藥費　　元於法有據，原處分僅核准　　元，原告訴請給付被告未及審酌之　　元，為有理由；又本件並無犯罪被害人保護法第10條得不補償其損失之全部或一部之例外情形，故被告應就原告所受之得予補償之損失全部　　元【計算式：（醫藥費　　元+ 喪失或減少勞動能力　萬元+ 精神慰撫金　萬元】予以補償，扣除已領取之勞工保險給付　　元，扣除前次已核准之　　元，原告訴請被告應作成再給付原告補償金之行政處分於　　元之範圍內為有理由，應予准許，覆議決定及原處分就上開應予准許之部分，尚有違誤，應予撤銷；原告之請求逾上開部分，為無理由，應予駁回。

十、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

十一、據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第98條第1 項前段、民事訴訟法第104 條、第79條，判決如主文。

中　華　民　國　102　年　6　月　6　日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法　官　王碧芳
法　官　洪遠亮
法　官　高愈杰

一、上為正本係照原本作成。
二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。
三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）
四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　華　民　國　102　年　6　月　6　日
書記官　方偉皓

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:45

裁判字號：最高行政法院 99 年判字第 665 號判決

裁判日期：民國 99 年 07 月 15 日

裁判案由：贈與稅

最　高　行　政　法　院　判　決

99年度判字第665號

上　訴　人　甲○○

訴訟代理人　林信和　律師

被 上訴 人　財政部臺北市國稅局

代　表　人　凌忠嫄

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國97年8月7日臺北高等行政法院96年度訴字第2210號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決關於罰鍰（除復查決定追減部分外）及該訴訟費用部分均廢棄。

廢棄部分，訴願決定及原處分（除追減部分外之復查決定）均撤銷。

其餘上訴駁回。

廢棄部分第一審及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔；駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、緣上訴人之子吳昕達、吳昕陽及吳昕昌年紀尚輕，卻持有鉅額財產，經被上訴人選案調查，依資料查得上訴人於民國（下同）87年至91年間及93年間，自其台新國際商業銀行（下稱台新銀行）帳戶提領存款，分別轉帳匯入其子吳昕達、吳昕陽及吳昕昌之同銀行帳戶，合計新臺幣（下同）103,600,000元（詳如附表所示），且於被上訴人調查基準日（93年10月20日）前均無資金回存情形，認屬遺產及贈與稅法第4條第2項規定之贈與，未依同法第24條規定辦理贈與稅申報，，乃核定補徵或應納贈與稅額合計24,065,385元及處以罰鍰合計24,065,385元（詳如附表所示）。上訴人不服，申請復查，經被上訴人95年12月1日財北國稅法字第0950240603號復查決定書准予追減88年度罰鍰85元，其餘復查駁回，上訴人仍不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，提起上訴。

二、上訴人於原審起訴意旨略謂：㈠被上訴人對於上訴人所為本件核課贈與稅之行政處分，因未能詳細調查致有錯誤認定事實之不當、有悖於日常生活之經驗法則，並嚴重違反依法行政、誠實信用、客觀中立等行政法之一般原則。㈡上訴人與3子間資金流通之法律原因，顯屬民法上之消費借貸契約，

被上訴人未能細心勾稽，徒然以「調查基準日」之僵化概念，不顧法律真諦與事實真相，偏執認定其為贈與，並據以違法課稅，已嚴重違反行政程序法明揭之法治國原理，依法應予撤銷。㈢上訴人與3子間確屬如情如理之資金調借，上訴人既已為合理可信之說明，並提出相當之證據以實其說，被上訴人復未能舉出上訴人涉及贈與之實證，自應為有利於上訴人之認定。㈣訴願決定將上訴人匯款予3子之行為認定為贈與行為，進而維持被上訴人所為課徵贈與稅之行政處分，實屬速斷。㈤訴願決定曲解民法上關於消費借貸契約及相關法律概念，嚴重違反舉證責任分配法則。㈥訴願決定怠於斟酌上訴人全部陳述與調查事實及證據結果，逕自維持被上訴人認定上訴人有應稅之贈與事實，實有違背「職權調查原則」之違法。㈦上訴人所提出經認證之債務清償證明書及93年11月25日法雅客股份有限公司（下稱法雅客公司）93年度臨時股東會議事錄，足證上訴人與3子間資金往來為消費借貸契約。㈧客觀存在之事實已經顯示債務人吳昕達、吳昕陽、吳昕昌3人向上訴人借錢「有借有還」，並非獲悉被上訴人所謂「調查基準日」而還錢，而是借錢目的未達成所以還錢，事實俱在，足證上訴人與3子間確實存在之借貸關係，不容被上訴人濫行課處不法之稅罰。再者，無論就實質課稅原則、行政法之一般原則、經驗法則及行政罰法第7條之規定暨立法精神而言，被上訴人非但有諸多違法不當之處，更恣意侵害上訴人受憲法所保障之財產權、自由權，而訴願機關竟未能善盡行政自我監督機制，糾正被上訴人所為違法不當之原處分及復查決定，竟予以維持，則訴願決定亦難辭違法失當之責等語，為此請求判決撤銷原處分（含復查決定）及訴願決定。

三、被上訴人答辯意旨略謂：如附表所示之上訴人贈與其子3人之系爭資金，均係由上訴人帳戶提領轉帳存入其子帳戶，渠等既占有系爭款項，即取得該款項之所有權，其收受系爭款項無相當之對價，自屬無償取得，且渠等無償取得系爭資金後即轉供購置股票或借與所投資公司週轉之用，顯見業以自己名義支配系爭款項，其有允受意思甚明，自屬受贈無訛，符合遺產及贈與稅法第4條規定贈與之要件，至上訴人主張之還款情事，核亦均在調查基準日（93年10月20日）之後，原處分予以補稅及處罰鍰，於法有據等語。

四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：㈠依司法院釋字第537號解釋意旨可知，雖父母與子女間財產之移轉，固為私法自治範疇，惟當事人間係出於何原因而移轉，稽徵機關無從得知，是對於該財產移轉行為，既為當事人所發動，故稽徵機關依據稅捐稽徵法第30條及遺產及贈與稅法之規定行使調查權，當事人應就所主張該移轉行為之實質關係及有關內容，負協力之義務。復按稅捐法律關係，乃係依稅法之規定，大量且反覆成立之關係，具有其特殊性質，稅捐稽徵機關對

於納稅義務人具體從事何種經濟交易，如欲搜集證據，洵屬困難之事，故分配舉證責任時，自應參照事件之性質，考量舉證之難易及對立當事人間之均衡，本於公平原則，為舉證責任之分配或轉換。又父母生前不論基於財產之安排或其他目的，將財產無償贈與子女，與經驗法則並無違背；倘稅捐稽徵機關就父母將財產無償移轉予其子女之事實，已舉證證明，則為財產移轉之當事人（父母），自應就所主張該移轉行為之實質關係及有關內容，負舉證之義務；倘其不履行申報協力義務，或對主張之事實不提出證據，或其所提出之證據不足為主張事實之證明，稽徵機關斟酌當事人之陳述與調查事實及證據之結果，以該財產之移轉行為事實已具有客觀性，依論理法則及經驗法則判斷認定贈與行為成立，尚難謂於法有違。㈠本件上訴人自其銀行帳戶移轉系爭款項與其3子，為上訴人所不爭，被上訴人據以認定系爭款項既由上訴人未取具相當對價轉存其3子，渠等3人即無償取得該款項之所有權，且截至本件調查基準日（93年10月20日）止，期間長達近5年，並未有系爭款項返還之情事，渠等顯有允受意思甚明，自屬贈與無訛，洵無不合；至上訴人主張系爭款項已分別於93年10月22日返還2,000,000元，復於94年6月29日全數返還上訴人云云；查上訴人之3子於93年10月22日及94年6月29日還款之事實，係於被上訴人上揭調查基準日後，且其中絕大多數，係在被上訴人於94年6月22日發函至上訴人住所，請其說明移轉予吳昕達3人資金有否回存之後所為資金之回流，衡情尚難據為上訴人主張非屬贈與之有利認定。㈡吳昕達等3人無償取得系爭款項後即轉供購置家族企業股票或借予所投資公司週轉之用，且截至本件調查基準日（93年10月20日）止，期間長達5、6年，並未有返還系爭款項情事，況吳昕達等3人取款後各該年度所得總額既已高達數百萬甚或數千萬元，顯係有能力還款之人，惟渠等3人除將各該年度投資獲利申報為自身所得外，截至本件調查基準日為止，於各該年度均未曾自行償還任何款項；是上訴人主張吳昕達等3人將獲利全數續作投資致未便還款一節，核非足採。被上訴人衡酌系爭款項無償移轉長達5、6年，於本件調查基準日後，上訴人始洽請吳昕達等3人如數還款，渠等3人於上開期間內均未曾返還任何本息予上訴人情事，認定本件屬贈與無訛，核與經驗與論理法則無違。㈣依遺產及贈與稅法第24條第1項規定，除第20條所規定之贈與外，贈與人在1年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後30日內，向主管稽徵機關辦理贈與稅申報，上訴人既於系爭年度無償將其台新銀行存款及他人還款贈與其3子，上訴人自應依規定辦理贈與稅申報，其未依規定辦理申報，尚難謂無可歸責之故意或過失情事等語。

五、上訴意旨略謂：㈠原判決無視「現行法令未針對消費借貸契約設有若何關於返還期限或約定報償等強制規定，無償取得

款項，亦為一般消費借貸所習見」之經驗與論理法則，逕自認定上訴人與吳昕達等3人之借貸行為係為贈與，並據以為判決之論據，構成判決違背經驗與論理法則，且其違背法令嚴重影響裁判之結果，自應依法予以廢棄。㈡原判決對上訴人請求傳訊證人之重要證據，逕認無訊問必要，而不予調查，構成判決違背證據法則。㈢原判決認定上訴人主觀上有可歸責或過失事由之論據，邏輯上係屬謬誤，構成判決不備理由之違背法令。㈣原判決對上訴人所提出與吳昕達等人間資金流通為消費借貸契約等重要攻擊防禦方法，未於判決理由中說明不採之理由，構成判決不備理由之違背法令。㈤原判決未予適用行政訴訟法第136條規定，舉證責任分配錯誤，構成判決不適用法規之違背法令。㈥原判決對上訴人確不知悉調查基準日之主張，未予適用行政訴訟法第125條及第133條規定，未依職權調查事實及證據，亦未於判決理由欄中敘明不採之理由，有判決不適用法規及判決不備理由之違背法令。㈦98年1月21日遺產及贈與稅法已將最高稅率修正為百分之十，及提高贈與稅額為220萬元，且依稅捐稽徵法第48條之3規定可知，基於維護人民權益考量，已放棄「實體從舊」適用行為時法之一般原則，改採「從新從輕」之課稅原則，自應適用最有利於上訴人之法律等語，為此請求判決廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

六、本院查：

㈠關於駁回部分：

1.按遺產及贈與稅法第3條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」第4條第1項、第2項規定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」第24條第1項規定：「除第20條所規定之贈與外，贈與人在1年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後30日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。」

2.本件贈與稅之待證事實為上訴人分別對其子吳昕達、吳昕陽及吳昕昌為財產贈與，應由被上訴人負舉證責任固無疑義。惟鑑於有關財富資源移動之原因關係及證據資料，主要掌握在贈與人及受贈人內部間，及稅務案件之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難，為貫徹課稅公平原則，自應認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實及原因關係證據資料，納稅義務人應負有完全且真實陳述之協力義務。故如稽徵機關已提出相當事證，客觀上足能證明當事人財產移轉之事實存在，且在納稅義務人未能舉證證明其非無償移轉情形下，原則上，稽徵機關即得課徵贈與稅。

3.原審已就上訴人對其子吳昕達、吳昕陽及吳昕昌為財產贈與事實之認定，詳述其得心證之理由，並就上訴人之主張，何以不足採取，分別予以指駁甚明，及敍明上訴人所聲請訊問證人張粲鶯及上訴人之3位兒子（受贈人），均屬上訴人之親信及至親，難期其為真實之陳述，無訊問之必要。經核無違證據法則、論理法則與經驗法則。觀諸前開上訴理由，無非重述其在原審主張之歧異見解，對原審取捨證據、認定事實及舉證責任分配之職權行使，指摘為不當，並就原判決已論斷者，泛言其理由不備，均無可採。且依法律適用不溯及既往原則及租稅法律主義，有關租稅主體、租稅客體、稅基及稅率等租稅構成要件，應依行為時之法律或法律明確授權之命令定之。上訴意旨主張98年1月21日修正公布遺產及贈與稅法已將贈與稅最高稅率修正為百分之十，及提高免稅額為220萬元，自應適用最有利於上訴人之法律等語，亦無可採。

4.綜上，原判決以被上訴人認定上訴人將系爭資金移轉至其3子帳戶內，係屬贈與，未依規定辦理贈與稅申報，核定87-91及93年度補徵或應納贈與稅額分別如附表，並無違誤，乃將訴願決定及原處分關於補徵贈與稅部分均予維持，而駁回上訴人在原審此部分之訴，核其認事用法均無不合。上訴論旨，指摘原判決此部分違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

㈡關於廢棄部分：

按稅捐稽徵法第48條之3規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」上開法條所稱之「裁處」，依修正理由說明，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決。而行為時遺產及贈與稅法第44條原規定「納稅義務人違反第23條或第24條規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處1倍至2倍之罰鍰。」嗣於98年1月21日修正公布為「納稅義務人違反第23條或第24條規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。」其罰鍰倍數之下限較修正前之規定為低，有利於納稅義務人，則依稅捐稽徵法第48條之3規定，原處分關於裁罰部分應適用98年1月21日修正公布之遺產及贈與稅法第44條之規定。被上訴人未及適用98年1月21日修正公布遺產及贈與稅法第44條之規定，訴願決定及原判決亦未及糾正，原判決關於罰鍰部分自有判決適用法規不當之違法，且與判決結論有影響。故上訴意旨就原判決關於罰鍰除復查決定追減部分外，求為廢棄，雖未以此指摘，但此為本院應依職權調查之事項，仍應認此部分上訴為有理由。又因裁罰倍數涉及被上訴人之裁量權，爰將原判決關於罰鍰除復查決定追減部分外廢棄，並將該部分訴願決定及原處分（除追減部分外之復查決定）均撤銷，由被上訴人另為適

法之處分。至罰鍰經復查決定追減部分，該部分之行政處分因已不存在，上訴人再提起行政訴訟求為撤銷，自屬不合法。原審未另以裁定駁回，雖有未洽，然其駁回之結論則無不合，仍應維持。上訴意旨就此部分求為廢棄，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為一部有理由，一部無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　99　年　7　月　15　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　劉　鑫　楨

法官　廖　宏　明

法官　林　文　舟

法官　曹　瑞　卿

法官　陳　鴻　斌

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　99　年　7　月　16　日

書記官　邱　彰　德

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:45

裁判字號：臺北高等行政法院 96 年訴字第 2210 號判決

裁判日期：民國 97 年 08 月 07 日

裁判案由：贈與稅

臺北高等行政法院判決

96年度訴字第02210號

原　　告　甲○○

訴訟代理人　林信和　律師

被　　告　財政部臺北市國稅局

代　表　人　凌忠嫄（局長）住同上

訴訟代理人　乙○○

上列當事人間因贈與稅事件，原告不服財政部中華民國96年5 月21日台財訴字第09600140470 號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事　實

一、事實概要：緣原告之子吳昕達【民國（下同）00年出生】、吳昕陽（00年出生）及吳昕昌（00年出生）年紀輕，卻持有鉅額財產，經被告選案調查，依資料查得原告於民國（下同）87年至91年間及93年間，自其台新國際商業銀行（下稱台新銀行）帳戶提領存款，分別轉帳匯入其子吳昕達、吳昕陽及吳昕昌之同銀行帳戶，合計新臺幣（下同）103,600,000元（詳如附表所示），且於被告調查基準日（93年10月20日）前均無資金回存情形，核屬遺產及贈與稅法第4 條第2 項規定之贈與，未依同法第24條規定辦理贈與稅申報，案經審理違章成立，核定應納贈與稅額合計24,065,385元及罰鍰合計24,065,385元（詳如附表所示）。原告不服，主張係屬資金週轉借貸關係，並非贈與云云，申請復查，經被告95年12月1 日財北國稅法字第0950240603號復查決定書准予追減88年度罰鍰85元，其餘復查駁回；原告仍不服，向財政部提起訴願，遭決定駁回後，遂向本院提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

㈠原告聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

㈡被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：

被告所為系爭資金係原告贈與其3 子之認定，於法是否有據？

㈠原告主張之理由：

1.被告對於原告所為本件核課贈與稅之行政處分，因未能詳

細調查致有錯誤認定事實之不當、有悖於日常生活之經驗法則，並嚴重違反依法行政、誠實信用、客觀中立等行政法之一般原則：

⑴查被告僅憑原告與3子間銀行存款之往來，恣意認定其為贈與，不顧銀行匯款除了贈與之原因外，更有借款、還款、支付貨款等原因，非經調查審認，豈能草率臆測、推斷？何況原告與3 子間根本不存在任何贈與契約，且依一般日常生活之經驗法則及國人之風俗民情判斷，原告因經營家族事業與親人間常須有資金借貸之往來，此為合情合理之常態事實；贈與為非常態事實，揆諸舉證法則，自應由被告負舉證責任。

⑵本件原告與3 子間資金流通之法律原因，顯屬民法上之消費借貸契約，被告未能細心勾稽，徒然以「調查基準日」之僵化概念，不顧法律真諦與事實真相，偏執認定其為贈與，並據以違法課稅，已嚴重違反行政程序法明揭之法治國原理，而有依法應予撤銷之情形：

①查原告於93年9 月20日分別轉帳10,000,000元予吳昕達、吳昕陽，渠2 人於93年10月22日即分別將10,000,000元匯還原告帳戶（原證24）。試問果依照被告之認定標準，此豈非借貸？被告竟以所謂「調查基準日（即93年10月20日）」，逕將原告與吳昕達等2 人間合於日常生活經驗法則之借貸行為，虛擬成莫須有之贈與行為，實無法令人甘服。從而，原告無法接受被告不顧實情之認定，亦無法坐視被告公然違反行政程序法所揭示之行政法一般原則，其中包括依法行政之原則（行政程序法第4 條）、誠信原則（行政程序法第8 條），以及中立原則，亦即「應於當事人有利及不利之情形，一律注意」（行政程序法第9 條）。

②且按行政處分之作成，行政機關首應認定事實，亦即就具體事件闡明事實關係，如行政機關對處分之構成要件事實，判斷之結果與真象不符，勢將影響行政處分內容之正確性，此等「認定事實錯誤」之違法瑕疵，應構成行政處分撤銷之原因。茲查：

□原告身為大型企業之經營者，與家屬、親屬間，確實因經營商業或多或少持有公司及關係企業之股票或基金。為因應各企業之經營策略及個人股權調整之考量，各人之持股及基金份額每有異動，親屬間資金亦互有週轉往來，實非關贈與。原告與家屬、親屬間資金之往來，均屬資金互為調借之往來，向來未曾、也不可能有不可告人之資金往來秘密，更無任何逃漏稅捐之意圖或行為，此由原告與家屬、親屬間資金往來向以銀行匯兌方式為之，且資金互有進出，往來帳目一清二楚，可見非屬單向之贈與。

□被告列舉原告自87年8 月13日至93年9 月20日之間匯予3 子17筆，分別為吳昕達7 筆計4,750 萬元、吳昕陽7 筆計3,850 萬元、吳昕昌3筆 計900 萬元。上述匯款均係原告之3 子，分別學成歸國加入家族企業集團後，因需增加其持股而分別商請原告墊借之款項。

□原告與家屬、親屬間向來光明正大經由銀行匯款互為資金之週轉往來，絕無隱匿資金之情事，惟因被告書函查詢原告自87年至93年間轉存3 子之資金是否已經匯還，為避免被告強認原告與兒子間之資金借轉為無償贈與，儘管父子間絕無催債之必要，原告仍洽請3 子將尚未返還之借款，逐筆匯還於原告（參原證20、21、22），是以原告之3 子業於94年6 月29日已將全數借款匯還予原告，借貸關係全部消滅，事實上原告與3 子間已經不存在任何資金流動可資為作為當事人間存在贈與之判斷基礎。

□從而，被告無視於上開各節事實，遽指稱原告與3 子間涉及金錢贈與，殊與事實有誤，徵諸前揭說明，被告對本件原處分之構成要件事實，其判斷之結果與事實真相不符，自已影響原處分內容之正確性，此等「認定事實錯誤」之違法瑕疵，應構成原處分撤銷之原因，故原告據此訴請撤銷，自屬於法有據。

⑶事實上，衡諸事理、常情，原告與3 子間確屬如情如理之資金調借，原告既已為合理可信之說明，並提出相當之證據以實其說，被告復未能舉出原告涉及贈與之實證，自應為有利於原告之認定：

①查，被告所指稱之受贈人即吳昕達等3 子，非但均已成年且逐步建立自己之事業，並各自在新光三越百貨股份有限公司（下稱新光三越百貨公司）擔任重要之職務，其中吳昕達更已擔任總經理，吳昕陽擔任執行副總經理，吳昕昌擔任總經理特別助理，各有相當之收入（原證26），於情於理根本無須原告之贈與。

②原告為進一步證明本件借貸非關贈與，復於95年6 月23日與3 子分別作成「債務清償證明書」，鄭重聲明借貸及清償之事實，並願負聲明不實之法律責任，並由臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）民間公證人謝孟儒認證在案（參原證27）。

③矧且，被告就本稅務案件查核之發動、調查之過程及核課之決定，除前述曲解民法上之概念為贈與之認定、不顧事實真相為調查基準日之核定外，其所以列吳昕達等人為選案查核對象之緣由更有違常理。蓋吳昕達與吳昕陽2 人分別為57年次、58年次，現已年近40歲，衡諸現今一般社會之通念，年近40歲之人已不能

稱作「年紀尚輕」，且觀乎商場上創業成功之人士，亦不乏此年齡層之人，其若創業成功而擁有鉅額資產，誠非難以想像之異事，是以，被告所謂吳昕達、吳昕陽年紀尚輕，卻持有鉅額資產，並據此將其列為選案調查對象之說法，誠有違現今社會之實際及日常生活之經驗法則。

2.被告對原告所為科處罰鍰之行政處分，違反行政罰法第7條之規範目的，無足維持：

⑴按現代國家基於「有責任始有處罰」之原則，對於違反行政法上義務之處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提，如行為人主觀上並非出於故意或過失情形，而無可非難性及可歸責性，應不予處罰。又現代民主法治國家對於行為人違反行政法上義務欲加以處罰時，應由國家負證明行為人有故意或過失之舉證責任，方為保障人權之進步立法（行政罰法第7 條立法理由可資參照）。

⑵被告武斷臆測原告與3 子間有贈與行為卻未依法申報，違反行為時遺產及贈與稅法第24條第1 項之規定，遂依同法第44條前段規定科以原告罰鍰處分，惟查：

①被告未盡積極舉證責任，原告欠缺可非難性：

原告及3 子間並未有贈與行為，已如前述，既無贈與行為則當無依法辦理申報之義務，亦無違反遺產及贈與稅法第24條第1 項之規定可言，其事理至為明確。被告未予詳查，亦未善盡前揭行政罰法第7 條立法理由所揭示之舉證責任，在原告不具可非難性之前提下，科處原告違反依法申報義務之罰鍰處分，顯有疏誤。

②原告未申報不存在之贈與，行為不具可歸責性：

原告在未有贈與行為之認知下，未向主管稽徵機關辦理申報，則原告主觀上又有何故意或過失可言，被告不顧行政罰法第7 條第1 項關於可歸責性之主觀要件，率爾以原告違反公法上義務為由，科以罰鍰之處分，更屬違法不當。

3.對財政部訴願決定違法、不當之陳述，臚列於下：

⑴訴願決定將原告匯款予3 子之行為認定為贈與行為，進而維持被告所為課徵贈與稅之行政處分，實屬速斷：

①按鈞院91年度訴字3252號判決意旨：「稱贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受之契約，民法第406 條定有明文。依上開法條之規定，必一方以自己之財產無償給與他方，他方亦允予接受，倘當事人之一方，匯給他方之款項並非無償給與他方，他方仍須返還者，即不能謂之為贈與；從而，『當事人之一方匯款與他方，究係借貸抑或贈與，應以匯款之時，是否有無償給與他方之意為斷』，

倘匯款之時，並無無償給與他方之意思，縱稽徵機關調查之時借款尚未還清，亦不能即謂其尚未返還之款項係屬贈與。」

②然而：

□訴願決定以原告與3 子間之存款取款憑條、存款存人憑條等影本，認定此一匯款行為屬贈與，但此等證據僅能證明原告有匯款之事實，無法推論原告於匯款之時，確有將系爭款項無償給予3 子之意，蓋匯款與無償給與為二事，無邏輯上之必然矣！

□依一般常理，向人借貸金錢加以利用，事屬恆常，蓋一般人之所以告貸於人，必定係自身財務狀況周轉不來，將借款加以利用，乃再平常不過之事，試問：豈有人借款之目的非在運用金錢，而係置於戶頭不用乎？縱然有之，亦非常態；況將他人匯入之資金加以利用，若缺乏其他明確之客觀事證，縱可推論受領金錢之一方有允受之意思，然允受之主觀意思並不限於贈與一端，自無法據此當然推斷當事人間有贈與之事實。訴願決定徒以：「且渠等無償取得系爭資金後即轉供購置股票或借與所投資公司週轉之用，亦有相關銀行帳戶資金流程資料可稽，顯見吳昕達君等3 人業以自己名義支配系爭款項，其有允受意思甚明，自屬受贈無訛」云云，率斷原告與3 子間涉及贈與，非但牽強、違反日常生活之經驗法則，於邏輯之論證上，更見其虛。

□訴願決定又以吳昕達等人之清償債務行為，係於所謂「調查基準日」之後所為，斷言被告之復查決定「經核並無不合」云云，惟所謂「調查基準日」係財政部以行政函釋創設之概念，相關稅捐法律並未見之，則此一調查基準日之限制，顯屬行政函釋濫行增添法律所無之限制，有違法律保留原則，且吳昕達等人僅因於所謂調查基準日後還款，便遭認定為「臨訟補具」之行為，此一推論，更違反了論理法則，蓋此兩者間，實無何等邏輯上之必然性。訴願決定如此推斷認事，已不符經驗法則、論理法則，甚至因違反法律保留原則，而有違憲之虞。

□綜上所述，訴願決定就被告未盡舉證之責，即濫行認定原告之匯款行為涉及贈與，未能予以指摘，反而憑其謬誤之推論維持復查決定，而繼續堅持原告之匯款行為應課徵贈與稅之見解，洵無足採。

⑵訴願決定曲解民法上關於消費借貸契約之規定（民法第474 條以下參照）及相關法律概念，並嚴重違反舉證責任分配之法則：

①按最高行政法院91年度判字第1436號裁判要旨：「消費借貸契約，法律上並無以書面為之之規定，則消費

借貸為諾成契約，不以書面訂立為必要，而銀行帳戶間資金之流動，其原因關係不只一端，有可能是借貸、信託、委任、贈與等，原告既主張系爭款項為消費借貸或委任關係，並提出楊○貞、楊○淳償還款項之證明，被告如仍認為係原告無償為其女承擔債務，依證據舉證責任分配原則，被告應負舉證之責任。」

②次按，相對於使用借貸皆為無償契約，消費借貸可為無償亦可為有償契約。未約定有利息或其他報償之消費借貸，貸與人不因移轉金錢或其他代替物於借用人，而得有利益，自為無償契約（參黃立等人合著，民法債編各論（上），頁530 至531 ）。又消費借貸為要物契約，除有當事人之合意外，貸與人須移轉金錢或其他代替物之所有權於借用人後，使借用人取得權利，以消費使用標的物，消費借貸契約始告成立。

③查訴願決定略以：「…又無償之法律行為乃消極事實，在舉證分配上主張之人無庸舉證，財產所有人將其財產移轉予他人，並經他人受領者，即可作為有將財產無償移轉予他人之認定。而有償之法律行為係積極事實，如主張其財產之移轉並非無償者，自應負舉證責任，此乃行政訴訟法第176 條準用修正前民事訴訟法第277 條、第282 條之當然結果。……。」但查：

□民法上之無償契約本不僅限於贈與契約，如未約定有利息或其他報償之消費借貸，貸與人不因移轉金錢或其他代替物於借用人，而得有利益，自亦屬無償契約。是不能僅以法律關係之當事人間已符合「無償」之要件事實，遂當然推論其間必定成立贈與契約，事理至為明確。然觀乎訴願決定之上開論述，顯然昧於無償之法律行為並非僅有「贈與契約」一端，強將原告所主張之「消費借貸契約」與「有償之法律行為」劃上等號，並遽以推論原告將系爭資金轉帳存入吳昕達等3 兄弟之帳戶內，係屬遺產及贈與稅法第4 條第2 項規定之贈與情事，符合無償贈與之認定云云，非但有悖於民法上之一般概念，其推論過程之謬誤，更不言可喻。

□再者，消費借貸契約，觀諸民法第474 條以下之規定，並無規定須以書面為之，或必須給付利息或報償，則消費借貸契約應為不要式契約，不以書面訂立為必要，更不以有償為要件，而銀行帳戶間資金之流動，其原因關係不只一端，有可能是借貸、信託、委任、贈與等，原告既主張系爭款項為消費借貸契約，並提出3 子匯還原告借款之存摺影本（參原證18至22）及其債務清償證明書及附件等影本（參原證27）為證，自可堪信原告所稱消費借貸之主張為真實。被告如仍堅持原告係無償贈與金錢予3

子，揆諸前揭實務見解及舉證責任分配原則，被告自應就其主張贈與之事實負舉證責任，灼然甚明。

□綜上所述，所謂無償之法律行為，並不限於贈與契約一端，而消費借貸契約，亦無須必以有償為限，訴願決定曲解民法上關於消費借貸契約之法律規定及相關法律概念，據此為錯誤之推論，並違反舉證責任分配之法則，強令原告就所謂「有償法律行為之積極事實」負舉證責任，非但未能糾正被告之謬誤，竟因循上開錯誤之法律見解，率爾維持其復查決定，殊無足取。

⑶訴願決定怠於斟酌原告全部陳述與調查事實及證據結果，逕自維持被告認定原告有應稅之贈與事實，實有違背「職權調查原則」之違法：

①按訴願法第67條規定：「（第1 項）受理訴願機關應依職權或囑託有關機關或人員，實施調查、檢驗或勘驗，不受訴願人主張之拘束。（第2 項）受理訴願機關應依訴願人或參加人之申請，調查證據。但就其申請調查之證據中認為不必要者，不在此限。」即所謂受理訴願機關之職權調查原則。

②惟查，吳昕達、吳昕陽於93年10月22日為清償借款各匯款1,000 萬元予原告時，雖於被告所謂之調查基準日之後，惟此時吳昕達、吳昕陽及原告等均無從獲悉被告已開始調查，則吳昕達等人何來為避免稅捐稽查而迴護掩飾贈與情節並匯款返還原告之動機？蓋：

□按所謂調查基準日，係指稅捐稽徵法第48條之1規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬『未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件』左列之處罰一律免除，其涉及刑事責任者，並得免除其刑。……」。

□被告以93年10月20日向新光金融控股股份有限公司（下稱新光金控公司）查調「投資」資料，作為調查基準日，認吳昕達等人在該調查基準日之後所轉回之款項，不予認列。惟被告於93年10月20日始去函新光金控公司要求查調投資資料，扣除公文郵務往返，則依常理判斷，新光金控公司殆無可能於93年10月20日當日即收受該紙查調函文；況若計入新光金控公司內部收文作業、公文呈閱、轉知等行政流程，豈能合理期待原告甚至吳昕達等人於93年10月20日當日即能知悉被告開始調查之情事，並由吳昕達等人迅速地於93年10月22日匯款返還原告以迴護飾嫌？

□吳昕達等人於93年10月22日既未知悉被告已開始

調查渠等與原告間涉及贈與之情事，倘不知情，則怎有逃避贈與稅課徵之彌縫動機。實則，原告及吳昕達等人於93年11月底始因被告通知提出說明而獲知涉及稅務案件，並遲至94年6 月10日起因被告陸續發函昕達、昕陽、昕昌等投資股份有限公司調查吳昕達等人轉存資金之文件時，始間接獲悉涉及贈與稅之情（原證29、30、31）；吳昕達等人之所以在93年10月22日將款項匯還予原告，誠因原定之投資計畫因故取消，致暫無使用原告於93年9 月20日匯入渠等戶頭內借款之需要，絕非為逃避贈與稅之彌縫之作。

□矧且，所謂「最先作為之日為調查基準日」應解為「違章事證發現之最先作為日」，否則非但流於「限縮解釋」，易生認定之「恣意性」，更有逾越母法、增加法律所無限制之違憲（司法院釋字第566 號解釋參照）。實則，概括規定之各稅（含贈與稅）調查基準日之認定，仍應以有違章事證之發現為要件，不得與列舉之營業稅等稅目有歧異之認定，否則即有違稅捐稽徵法第48條之1 立法本旨，且逾越必要之程度。被告雖稱贈與稅之納稅義務人有申報協力義務，惟查營業稅及營利事業所得稅亦採申報制，且營業稅和營利事業所得稅於稅收連結上，分屬稅收之上游和下游，亦互為輔助地位。據此，納稅義務人應誠實申報之協力義務既屬相同，復具輔助地位，則營業稅及營利事業所得稅尚需採較嚴格之認定標準，則贈與稅更不應限縮解釋，自應以有違章事證之發現為必要。

□再者，各稅（含贈與稅）之調查基準日，苟不以違章事證之發現為必要，概依尚未有發現前之「最先作為日」的「派查日」或「調閱日」認定，其目的無非為防稅捐機關之內部人員將即將調查之案件，包含一般之「例行查核」案件，外漏給納稅義務人，故而將稅捐稽徵法第48條之1 補報補繳免罰之適用空間予以「限縮」。果爾，稅捐機關有將其內部監督機制之破洞風險移轉給納稅義務人承擔，勢將扼殺該條文立法原意，納稅義務人難有稅捐稽徵法第48條之1 補報補繳免罰適用空間。準此，關於「稅捐稽徵法第48條之1 進行調查之作業步驟及基準日之認定原則」所規定進行調查之作為有數個時，以最先作為之日為調查基準日之行政函釋見解，顯有違立法本旨，且逾越必要程度。

③詎料，對於原告上開重要之攻擊防禦方法，且攸關原

告與3 子間是否確實成立贈與契約，訴願決定不僅未說明其取捨之意見，並怠於斟酌原告全部陳述與調查事實及證據結果，單憑僵化之「調查基準日」而因循被告之謬誤，不顧事實之真相，逕為對原告不利之判斷，不僅違反訴願法第67條所規定之職權調查原則，更有違應斟酌全部陳述與調查事實及證據結果之一般性義務，實屬違法、不當。

4.原告所提出經認證之債務清償證明書及93年11月25日法雅客股份有限公司（下稱法雅客公司）93年度臨時股東會議事錄，足證原告與3 子間資金往來之法律原因，為民法上之消費借貸契約：

⑴被告徒然以「調查基準日」之僵化標準，漠視借款人吳昕達等人在不知有所稱本案「調查基準日」之情形下，因部分借款原因消失而予匯還於原告，以及借款人吳昕達等人已將餘欠全部清償完畢，並經公證「債務清償證明書」等事實，其中包括原告於93年9 月20日分別轉帳借款10,000,000元予吳昕達、吳昕陽，渠2 人嗣因關係企業法雅客公司增資計畫確定取消，乃於93年10月22日分別將所借得之10,000,000元匯還原告（如原證24）。被告竟以吳昕達、吳昕陽及原告都不可能知悉之「調查基準日（即93年10月20日）」，據以「渠等3 人已於93年10月22日及94年6 月29日將系爭資金返還乙節，查係於調查基準日後所為，自不足採為由，駁回其復查之申請。經核並無不妥…」維持原復查決定，漠視有利於原告之實證，違法核課。

⑵關乎前述「吳昕達、吳昕陽，渠2 人嗣因關係企業法雅客公司增資計畫確定取消，乃於93年10月22日分別將所借得之10,000,000元匯還原告」，原告茲補充提出93年11月25日法雅客公司93年度臨時股東會議事錄（原證33）為憑。經查該公司係新光三越百貨公司轉投資之企業（關係企業），依其【承認事項及討論事項】第1 案案由：「本公司截至93年7 月份財務報表及虧損撥補表之討論案」及其說明一、「依據公司法第211 條之規定，公司虧損達實收資本額1/2 時，董事會應即召集股東會報告」、第2 案案由：「討論本公司減資案」、第4 案案由：「辦理現金增資討論案」，可知吳昕達、吳昕陽2 人確曾因關係企業法雅客公司有減、增資計畫而擬計畫利用機會投資以增加在關係企業之持股，後因法雅客公司各項報表陸續顯示此一投資可能會遭遇下波減資而遭稀釋持股，投資效益有限而作罷，隨即在確定不參加該次增資計畫後之93年10月22日分別將先前（93年9 月20日）各自向原告借得之10,000,000元匯還原告。

⑶以上吳昕達、吳昕陽2 人向原告借錢「有借有還」，並非獲悉被告所謂的「調查基準日」而還錢，而是借錢目

的未達成所以還錢，事實俱在，足證原告與吳昕達、吳昕陽、吳昕昌3 人間確實存在之借貸關係。

5.原告與3子間相關資金往來情形：

⑴吳昕達部分：（台新銀行帳號：000-00-000000-0-00）

①86年10月6 日轉帳存入3,000,000 元，經查係向其母吳彭吟芳（台新銀行帳號：000-00-000000-0-00，下同）貸借所得。

②86年10月6 日轉帳存入1,000,000 元，即係向原告（台新銀行帳號：000-00-000000-0-00）貸借所得。

③86年11月14日次交票據存入3,000,000 元，經查係吳昕達與第三人間之資金往來，與原告無涉。

④86年12月19日轉帳存入5,000,000 元，即係向原告貸借所得。

⑤87年4 月9 日次交票據存入5,000,000 元，經查係吳昕達與第三人間之資金往來，與原告無涉。

⑥87年6 月15日轉帳存入5,000,000 元，經查係向其母舅彭再弘（台新銀行帳號：000-00-000000-0-00，下同）貸借所得。

⑦本件訴訟標的所及87年8 月13日、87年9 月1 日、88年11月24日、89年3 月13日、89年5 月30日、89年10月20日、90年4 月16日、91年9 月23日、93年9 月20日由原告之台新銀行帳號（000-00-000000-0-00、000-00-000000-0-00）辦理轉帳存入之金額，均係吳昕達向原告貸借所得，但經被告執意認定為贈與而為核課與裁罰，嗣經原告復查、訴願無果後提起本件撤銷之訴。

⑧其他87年7 月17日、93年1 月20日由彭再弘辦理轉帳存入之金額2,000,000 元、10,000 ,000 元，乃係吳昕達向其母舅彭再弘貸借所得，但經被告執意認定為贈與而為核課與裁罰，嗣經彭再弘復查、訴願無果後起訴，嗣因新光三越投資中國發生糾紛，兩岸矚目，媒體爭相報導，為避免不必要之困擾，經建議撤回起訴而結案。此純係商業上考量之結果，但亦有利訴訟經濟而予鼓勵，敬祈惠察。

⑨其他88年11月24日、89年8 月30日由吳彭吟芳帳號辦理轉帳存入3,000,000 元、2,000,000 元，乃係吳昕達向其母吳彭吟芳貸借所得，但經被告執意認定為贈與而為核課與裁罰，嗣經吳彭吟芳復查、訴願無果後起訴，經鈞院判決駁回未經上訴而確定。未上訴之理由亦因為避免不必要之困擾，不為上訴。

⑩其間93年1 月9 日劃撥轉帳存入12,759,573元係吳昕達出售股票所得（彰化商業銀行股份有限公司【下稱彰化銀行】、第一金融控股股份有限公司【下稱第一金控】、國泰金融控股股份有限公司【下稱國泰金控

】）、93年2 月4 日劃撥轉帳存入991,097 元係吳昕達出售股票所得（國產實業建設股份有限公司，下稱國產實業）、93年3 月5 日劃撥轉帳存入9,159,290 元係吳昕達出售股票所得（國產實業）。

⑪其後（原告於93年9 月20日匯借10,000,000元、吳昕達於93年10月22日匯還該未動用之10,000,000元之後）93年11月23日劃撥轉帳存入14,834,069元係吳昕達出售股票所得（新光金控公司）、94年1 月21日劃撥轉帳存入15,570,794元係吳昕達出售股票所得（新光金控公司），均無「借空還空」之情事，敬請鑒察。

⑫以上陳報，有吳昕達存摺影本（000000至940616）6 頁（參原證34）及其有價證券明細表（93年12月31日、94年12月31日）2 頁（參原證35）可稽。

⑵吳昕陽部分：（台新銀行帳號：000-00-000000-0-00）

①86年10月6 日轉帳存入4,000,000 元，經查係向其母吳彭吟芳貸借所得。

②86年11月14日次交票據存入3,000,000 元，經查係吳昕陽與第3 人間之資金往來，與原告無涉。

③86年12月3 日轉帳存入15,000,000元，經查係吳昕陽向其母吳彭吟芳貸借所得。

④86年12月19日轉帳存入5,000,000 元，即係吳昕陽向原告（台新銀行帳號：000-00-000000-0-00、000-00-000000-0-00）貸借所得。

⑤87年4 月9 日次交票據存入5,000,000 元，經查係吳昕陽與第3 人間之資金往來，與原告無涉。

⑥87年6 月15日轉帳存入5,000,000 元，經查係吳昕陽向其母舅彭再弘貸借所得。

⑦本件訴訟標的所及87年8 月13日、87年9 月1 日、88年11月24日、89年3 月13日、89年5 月30日、89年10月20日、90年4 月16日（以提款條折現金入帳）、91年9 月23日、93年7 月19日、93年9 月20日由原告帳號（台新銀行帳號：000-00-000000-0-00、000-00-000000-0-00）辦理轉帳存入之金額，均係吳昕陽向原告貸借所得，但經被告執意認定為贈與而為核課與裁罰，嗣經原告復查、訴願無果後提起本件撤銷之訴。

⑧其他88年7 月17日、93年1 月20日由彭再弘辦理轉帳存入之金額2,000,000 元、10,000,000元，乃係吳昕達向其母舅彭再弘貸借所得，但經被告執意認定為贈與而為核課與裁罰，嗣經彭再弘復查、訴願無果後起訴，嗣為避免不必要之困擾，經撤回起訴而結案。

⑨其他89年8 月30日、89年10月20日由吳彭吟芳帳號辦理轉帳存入4,000,000 元，乃係吳昕陽向其母吳彭吟芳貸借所得，但經被告執意認定為贈與而為核課與裁罰，嗣經吳彭吟芳復查、訴願無果後起訴，經鈞院判

決駁回未經上訴而確定。未上訴之理由係為避免不必要之困擾，不為上訴。

⑩其間93年1 月9 日劃撥轉帳存入12,880,846元係吳昕陽出售股票所得（彰化銀行、第一金控、國泰金控）、93年2 月4 日劃撥轉帳存入900,996 元係吳昕陽出售股票所得（國產實業）。

⑪其後（原告於93年9 月20日匯借10,000,000元、吳昕陽於93年10月22日匯還該未動用之10,000,000元之後）93年11月23日劃撥轉帳存入14,834,069元係吳昕陽出售股票所得（新光金控公司）、94年1 月21日劃撥轉帳存入15,570,794元係吳昕陽出售股票所得（新光金控公司），均無「借空還空」之情事，敬請鑒察。

⑫以上陳報，有吳昕陽存摺影本（000000至940616）6 頁（原證36）及其有價證券明細表（93年12月31日、94年12月31日）2 頁（參原證37）可稽。

⑶吳昕昌部分：（台新銀行帳號：000-00-000000-0-00）

①本件訴訟標的所及88年7 月17日轉帳存入1,000,000 元、91年9 月23日轉帳存入5,000,000 元，由原告帳號（台新銀行帳號：000-00-000000-0-00、000-00-000000-0-00）辦理轉帳存入之金額，均係吳昕昌向原告貸借所得，但經被告執意認定為贈與而為核課與裁罰，嗣經原告復查、訴願無果後提起本件撤銷之訴。

②其他91年5 月23日由彭再弘辦理轉帳存入之金額5,000,000 元，以及93年1 月20日、93年5 月21日分別匯入昕昌投資股份有限公司帳戶1 千萬元，乃係吳昕昌向其母舅彭再弘貸借所得，但經被告執意認定為贈與而為核課與裁罰，嗣經彭再弘復查、訴願無果後起訴，嗣因為避免不必要之困擾，經撤回起訴而結案。

③其他88年7 月17日由吳彭吟芳帳號辦理轉帳存入1,000,000 元，乃係吳昕昌向其母吳彭吟芳貸借所得，但經被告執意認定為贈與但因未逾贈與免稅額而未課稅罰款。但吳昕昌仍依吳彭吟芳之指示於94年6 月29日匯還該借款1,000,000 元，以符實際（原證38）。

④其間93年2 月4 日劃撥轉帳存入900,996 元係吳昕昌出售股票所得（國產實業）、93年3 月11日劃撥轉帳存入8,691,372 元係吳昕昌出售股票所得（國產實業）、93年11月23日劃撥轉帳存入44,584,445元係吳昕昌出售股票所得（新光金控公司）。

⑤前述吳昕達、吳昕陽於93年10月22日分別匯還原告該未動用之借款各10,000,000元前後，吳昕昌帳戶分別於93年2 月4 日劃撥轉帳存入900,996 元係吳昕昌出售股票所得（國產實業）、93年3 月11日劃撥轉帳存入8,691,372 元係吳昕昌出售股票所得（國產實業）、93年11月23日劃撥轉帳存入44,584,445元係吳昕昌

出售股票所得（新光金控公司），並無「借空還空」之情事，敬請鑒察。

⑥以上陳報，有吳昕昌存摺影本（000000至940725）3 頁（參原證39），及其有價證券明細表（93年12月31日、94年12月31日）2 頁（參原證40）可稽。

6.債務人吳昕達等3 人返還原告系爭借款之證物（原證18至22及27）：

⑴吳昕達部分：

①吳昕達於93年10月22日主動匯還原告93年9 月20日已借但未動用之借款10,000,000元（如原證18），足證吳昕達與原告間之貸借關係屬實，此其一。

②吳昕達於94年6 月29日應原告要求匯還原告5 筆共3,250 萬元之借款（如原證20），足證吳昕達與原告間之貸借關係屬實，此其二。

③吳昕達於95年6 月23日應原告要求洽請台北地院所屬謝孟儒民間公證人認證「債務清償證明書」連同附件（含存摺影本）共21頁（參原證41）。

⑵吳昕陽部分：

①吳昕陽於93年10月22日主動匯還原告93年9 月20日已借但未動用之借款10,000,000元（如原證19），足證吳昕陽與原告間之貸借關係屬實，此其一。

②吳昕陽於94年6 月29日應原告要求匯還原告5 筆共2,350 萬元之借款（如原證21），足證吳昕陽與原告間之貸借關係屬實，此其二。

③吳昕陽於95年6 月23日應原告要求洽請台北地院所屬謝孟儒民間公證人認證「債務清償證明書」連同附件（含存摺影本）共22頁（參原證42）。

⑶吳昕昌部分：

①吳昕昌依母親吳彭吟芳之指示於94年6 月29日匯還所借款項1,000,000 元（如原證38），足以佐證吳昕昌與原告間之資金往來係為貸借關係，此其一。

②吳昕昌於94年6 月29日應原告要求匯還原告3 筆共900 萬元之借款（如原證22），足證吳昕昌與原告間之貸借關係屬實，此其二。

③吳昕昌於95年6 月23日應原告要求洽請台北地院所屬謝孟儒民間公證人認證「債務清償證明書」連同附件（含存摺影本）共13頁（參原證43）。

7.據上論結，客觀存在之事實已經顯示債務人吳昕達、吳昕陽、吳昕昌3 人向原告借錢「有借有還」，並非獲悉被告所謂「調查基準日」而還錢，而是借錢目的未達成所以還錢，事實俱在，足證原告與3 子間確實存在之借貸關係，不容被告濫行課處不法之稅罰。再者，無論就實質課稅原則、行政法之一般原則、經驗法則及行政罰法第7 條之規定暨立法精神而言，被告非但有諸多違法不當之處，更恣

意侵害原告受憲法所保障之財產權、自由權，而訴願機關竟未能善盡行政自我監督機制，糾正被告所為違法不當之原處分及復查決定，竟予以維持，則訴願決定亦難辭違法失當之責。本件原告請求撤銷前開違法失當之訴願決定、復查決定及原處分，於法有據。

㈡被告主張之理由：

1.本稅部分：

⑴按遺產及贈與稅法第3 條第1 項規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」第4 條第2 項規定：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」第24條第1 項規定：「除第20條所規定之贈與外，贈與人在1 年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後30日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。」次按民法第761 條第1 項規定：「動產物權之讓與，非將動產交付，不生效力。但受讓人已占有動產者，於讓與合意時，即生效力。」又「稅捐稽徵法第48條之1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則。稅目：各稅。……三、進行調查之作為有數個時，以最先作為之日為調查基準日。」及「納稅義務人以現金轉存其親屬名下，如經查明確屬無償贈與，應依遺產及贈與稅法第4 條規定核課贈與稅。」亦分別經財政部80年8 月16日台財稅第000000000 號及84年6 月20日台財稅第000000000 號函釋在案。

⑵本件係個案調查案件，被告於93年10月11日查調原告綜合所得稅資料後，旋於93年11月20日（調查基準日）函新光金控公司查調投資資料，查得原告於87年至91年及93年間自台新銀行帳戶提領存款分別轉帳匯入同銀行其子吳昕達等3 人帳戶，供渠等購買股票及借與所投資公司週轉，涉及遺產及贈與稅法第4 條第2 項規定之贈與，且於調查基準日前查無資金回流情事，經依原告匯款年度核定如下：

①87年8 月13日及9 月1 日分別取款12,000,000元及9,000,000 元，轉存人吳昕達及吳昕陽銀行帳戶供渠等2 人購買新光人壽保險股份有限公司（下稱新光人壽公司）股票；核定贈與總額21,000,000元，應納贈與稅額4,835,000 元。

②88年11月24日取款6,000,000 元轉存人吳昕昌及吳昕陽銀行帳戶；核定贈與總額10,482,568元（含前次核定贈與額4,482,568 元），應納贈與稅額1,340,385 元。

③89年3 月13日、5 月30日及10月20日分別取款20,000,000元、10,000,000元及2,000,000 元，轉存人吳昕

達及吳昕陽銀行帳戶，供購買新光人壽公司股票及借與所投資公司週轉；核定贈與總額32,000,000元，應納贈與稅額8,735,000 元。

④90年4 月16日取款5,000,000 元，轉存入吳昕達及吳昕陽銀行帳戶，金額分別為2,000,000 元及3,000,000 元，供其子購買新光三越百貨公司股票；核定贈與總額5,000,000 元，應納贈與稅額337,000 元。

⑤91年9 月23日取款15,000,000元轉存入吳昕達等3 人銀行帳戶各5,000,000 元，供渠等購買新光金控公司股票；核定贈與總額15,000,000元，應納贈與稅額2,795,000 元。

⑥原告於93年7 月19日將訴外人林富商之還款支票金額4,600,000 元轉存入吳昕昌帳戶，另於9 月20日取款20,000,000元轉存入吳昕達及吳昕陽銀行帳戶；核定贈與總額24,600,000元，應納贈與稅額6,059,000 元。

⑶訴經財政部訴願決定駁回其訴願，其論述如下：

①當事人間財產之移轉，固為其經濟行為自由，稅法原則上予以尊重，惟當事人間係出於何原因而移轉，稽徵機關無從得知，是對於當事人間財產移轉行為，既為當事人所發動，贈與稅之核課，不過居於被動地位，故稽徵機關依據稅捐稽徵法第30條及遺產及贈與稅法之規定行使調查權時，當事人自得提出主張，並就所主張該移轉行為之實質因果關係、有關內容負舉證責任及盡協力義務，俾稽徵機關對當事人有利、不利情事加以審酌。此觀「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」及「當事人主張事實須負舉證責任倘其所提出之證據不足為主張事實之證明自不能認其主張之事實為真實。」司法院釋字第537 號解釋及最高行政法院（89年7 月1 日改制前為行政法院，下同）36年度判字第16號判例可資參照。就贈與稅而言，倘當事人不履行申報協力義務，或對主張之事實不提出證據，或其所提出之證據不足為主張事實之證明，稽徵機關斟酌當事人之陳述與調查事實及證據之結果，以該財產之移轉行為事實已具有客觀性，依論理法則及經驗法則判斷，認定贈與行為之客觀要件均已成立而致生效，自應依法定其所應歸屬之贈與之法律效果，否則，只要當事人自始至終均否認有贈與及受贈之意思表示，即認為課徵贈與稅之要件欠缺，稽徵機關將無從落實執行稽徵贈與稅之立法目的。

②經查「動產所有權之歸屬，原以占有為要件，此項存

款既係被繼承人之名義存人，其物權為存款人所有，在未提領以前，不能指為他人所有，否則權利義務之主體無從確定，物權陷於紊亂。」最高行政法院62年度判字第127 號判例可資參照。復按稅捐法律關係，乃係依稅捐法之規定，大量且反覆成立之關係，具有其特殊性質，稅捐稽徵機關對於納稅義務人具體從事何種經濟交易，如欲搜集證據，洵屬極為困難之事，故分配舉證責任時，應參照事件之性質，考量舉證之難易及對立當事人間之均衡，作舉證責任之轉換。本件關於贈與稅之課徵，要求立於第三人地位之稅捐機關，舉證證明納稅義務人主觀之贈與合意存在，幾乎不可能，將導致舉證責任之分配失其均衡，為期公平，其舉證責任應予轉換。如前所述，遺產及贈與稅法第4 條第2 項規定，財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受之行為，應依法課徵贈與稅，故財產所有人將其財產片面移轉予他人，並經他人受領（或提領）者，稅捐稽徵機關即可作其將財產無償移轉他人之認定，如該財產所有人主張其財產之移轉並非無償（如買賣或借貸、清償等法律關係）之事實者，自應負舉證責任。又無償之法律行為乃消極事實，在舉證分配上主張之人無庸舉證，財產所有人將其財產移轉予他人，並經他人受領者，即可作為有將財產無償移轉予他人之認定。而有償之法律行為係積極事實，如主張其財產之移轉並非無償者，自應負舉證責任，此乃行政訴訟法第176 條準用修正前民事訴訟法第277 條、第282 條之當然結果。本件被告既已舉證原告於87年至91年及93年間將系爭資金轉帳存入其子吳昕達、吳昕陽及吳昕昌帳戶內，且亦為原告所不爭執，其物權即屬於其子所有，認係屬遺產及贈與稅法第4 條第2 項規定之贈與情事，符合首揭無償贈與之認定，予以核課贈與稅，並無不合；原告空言指摘原處分機關未盡調查審認、舉證責任云云，顯屬卸責飾詞，尚難採信。

③按稽徵機關調查基準日之確立，以明確劃分納稅義務人有關短、漏報行為是否成立及之得否論斷處罰之基準；又進行調查之作為有數個時，以最先作為之日為調查基準日，首揭財政部80年8 月16日台財稅第000000000 號函釋甚明，至納稅義務人是否知悉稽徵機關已著手進行調查或有無接到稽徵機關之調查函，尚非所問。本件被告以原告之子3 人年紀尚輕，卻持有鉅額財產，經列為選案查核對象分案派查後，於93年10月11日查調原告綜合所得稅資料，旋於同年月20日函新光金控公司查調投資資料，即被告於93年10月20日發文日，已察覺原告可能涉有違章事實，並著手進行

函查、調閱相關資料之行為，並以該作為之日（93年10月20日）即為調查基準日，洵無不合。原告雖訴稱主張吳昕達等3 人已陸續返還系爭資金云云，核其日期為93年10月22日、94年6 月29日，均在被告進行調查之基準日（93年10月20日）後，自難憑採。⑷經查：

①原告於87至91年及93年度贈與其子系爭資金，有台新銀行存款取款憑條、存款存人憑條及支票影本可稽，資金流程證據資料臻為明確；系爭資金既由原告帳戶提領轉帳存入其子吳昕達等3 人帳戶，渠等既占有系爭款項，即取得該款項之所有權，其收受系爭款項無相當之對價，自屬無償取得，且渠等無償取得系爭資金後即轉供購置股票或借與所投資公司週轉之用，亦有相關銀行帳戶資金流程資料可稽，顯見吳昕達等3 人業以自己名義支配系爭款項，其有允受意思甚明，自屬受贈無訛，符合遺產及贈與稅法第4 條規定贈與之要件，被告就系爭資金之移轉，認定為原告對其子之贈與，已盡舉證之責。

②次查吳昕達等3 人將系爭款項轉供投資家族企業後每年自各該企業獲有數百萬營利所得，另加計各該年度其他所得，渠等3 人各年度所得額已高達數百萬甚或數千萬元，有89至92年度綜合所得稅各類所得資料清單及相關核定通知書可稽，顯係有能力還款之人，惟渠等3人 除將各該年度投資獲利申報為自身所得外，截至本件調查基準日為止長達5 年期間，均未曾自行償還任何款項，依原告與受贈人間親屬關係、還款能力、還款紀錄及所歷期間久暫等客觀因素綜合研判，渠等顯有終局允受系爭款項意思甚明，贈與行為成立。茲原告復執前詞爭議，仍難謂有理由。

2.罰鍰部分：

⑴按遺產及贈與稅法第24條第1 項規定：「除第20條所規定之贈與外，贈與人在1 年內贈與他人財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後30日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。」第44條前段規定：「納稅義務人違反第23條或第24條之規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處1 倍至2 倍之罰鍰。」

⑵本件原告於87年至91年及93年間匯款至其子吳昕達等3 人帳戶，屬遺產及贈與稅法第4 條第2 項規定之贈與，惟未依規定於贈與之日起30日內向被告辦理贈與稅申報，有台新銀行存款取款憑條、存款存人憑條及支票影本可稽等相關資料附卷佐證，違章事證明確，已如前述，被告初查乃審酌情節，按87、88、89、90、91及93年度應納贈與稅額額加處1 倍之罰鍰計4,835,000 元、1,30

4,385 元、8,735,000 元、337,000 元、2,795,000 元及6,059,000 元；申經復查決定除88年度准予核減罰鍰85元外，其餘維持原處分。訴經財政部訴願決定亦持與被告相同意見駁回其訴願。茲原告復執前詞爭議，仍難謂為有理由。

3.原告主張其係配合關係企業法雅客公司增資計畫借款準備投資，嗣因該公司增資計畫確定取消，乃於93年10月22日將借得之1,000 萬元匯還原告，惟查：

⑴原告原於93年9 月20日各轉帳1,000 萬元與吳昕達及吳昕陽，被告於93年10月20日以財北國稅審二字第0930230544、0930230545、0930230546號函（被證1 ）請新光人壽公司、新光三越百貨公司、東興投資、新光金控、第一商業銀行等10家股份有限公司查明吳昕昌等3 人投資變動情形，經第一商業銀行於93年10月21日列印吳昕達及吳昕陽股東名錄，並於次日（93年10月22日）函復被告（被證2 ），新光人壽公司、新光金控公司亦於93年10月22日提供被告相關資料（被證3 ）在案。

⑵法雅客公司於93年11月25日方決議確定減增資計畫（參原證33：法雅客公司臨時股東會議議事錄），原告與吳昕達等人9 月借款、10月還款，顯與本件無關。被告於93年10月20日函查原告經營之相關公司，原告於93年10月22日前應已知被告進行調查，其93年10月22日轉帳顯係臨訟彌縫之作。

4.原告主張其87至93年移轉之資金屬借貸，已於94年6 月29日轉匯回原告，惟查：

⑴被告於94年6 月22日函請原告提供87至93年移轉資金予吳昕昌等3 人之資金回流情形（原證16），惟吳昕昌等3 人於94年6 月29日移轉與原告6,500 萬元（原證20），原告旋於次日（94年6 月30日）回覆被告94年6 月22日函（原證17）。

⑵被告於94年6 月22日函請原告提供調查基準日（93年10月20日）前資金回流情形，原告於94年6 月30日卻提供94年6 月29日之回存資金資料，顯係臨訟彌縫之作。

理　由

一、本件訴訟程序進行中，被告之代表人已由許虞哲變更為凌忠嫄，此有行政院96年8 月3 日院授人力字第09600256721 號令在卷可按，茲由新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、原告起訴主張：如附表所示之各筆匯款，均係原告之3 子分別向原告之借貸，非屬贈與，且亦陸續清償，被告認定為贈與，且據以補稅及罰鍰，於法殊屬無據，為此訴請如聲明所示云云。

三、被告則以：如附表所示之原告贈與其子3 人之系爭資金，均係由原告帳戶提領轉帳存入其子帳戶，渠等既占有系爭款項

，即取得該款項之所有權，其收受系爭款項無相當之對價，自屬無償取得，且渠等無償取得系爭資金後即轉供購置股票或借與所投資公司週轉之用，顯見業以自己名義支配系爭款項，其有允受意思甚明，自屬受贈無訛，符合遺產及贈與稅法第4 條規定贈與之要件，至原告主張之還款情事，核亦均在調查基準日（93年10月20日）之後，原處分予以補稅及處罰鍰，於法有據等語置辯，求為判決駁回原告之訴。

四、按遺產及贈與稅法第3 條第1 項規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」第4 條第2項 規定：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」第24條第1 項規定：「除第20條所規定之贈與外，贈與人在1 年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後30日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。」第44條前段規定：「納稅義務人違反第23條或第24條之規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處1倍至2倍之罰鍰。」

五、是本件之爭執，在於被告所為系爭資金係原告贈與其3 子之認定，於法是否有據？

六、經查：

㈠本件被告選案調查依資料查得原告分別於如附表所示時間，將其如附表所示台新銀行存款，分別匯入同行其子吳昕達、吳昕陽及吳昕昌帳戶，暨原告於93年7 月19日將訴外人林富商之還款支票金額4,600,000 元轉存入吳昕昌帳戶，合計103,600,000 元，且於被告調查基準日前均無資金回存情形，核屬遺產及贈與稅法第4 條第2 項規定之贈與，未依同法第24條規定申報贈與稅，案經審理違章成立，除核定87、88、89、90、91及93年度贈與總額及應納贈與稅額如附表所示外，並依同法第44條規定按應納稅額加處1 倍之罰鍰亦分別如附表所示，此有台新銀行存款取款憑條、存款存入憑條影本在原處分卷可稽，復為原告所不爭，自堪認為真實。原告主張系爭資金移轉係基於父子間之借貸而非贈與，惟未據提出確實借貸之相關證明資料以實其借貸之說，被告據以認定原告贈與其3 子，核定88-91 及93年度補徵應納贈與稅額並處罰鍰，分別如附表所示，洵屬有據。

㈡按「…因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。…」司法院釋字第537 號解釋在案；雖父母與子女間財產之移轉，固為私法自治範疇，惟當事人間係出於何原因而移轉，稽徵機關無從得知，是對於該財產移轉行為，既為當事人所發動故稽徵機關依據稅捐稽徵法第30條及遺產及贈與稅法之規定行使調查權，

當事人應就所主張該移轉行為之實質關係及有關內容，負協力之義務。復按稅捐法律關係，乃係依稅法之規定，大量且反覆成立之關係，具有其特殊性質，稅捐稽徵機關對於納稅義務人具體從事何種經濟交易，如欲搜集證據，洵屬困難之事，故分配舉證責任時，自應參照事件之性質，考量舉證之難易及對立當事人間之均衡，本於公平原則，為舉證責任之分配或轉換。又父母生前不論基於財產之安排或其他目的，將財產無償贈與子女，與經驗法則並無違背；倘稅捐稽徵機關就父母將財產無償移轉予其子女之事實，已舉證證明，則為財產移轉之當事人（父母），自應就所主張該移轉行為之實質關係及有關內容，負舉證之義務；倘其不履行申報協力義務，或對主張之事實不提出證據，或其所提出之證據不足為主張事實之證明，稽徵機關斟酌當事人之陳述與調查事實及證據之結果，以該財產之移轉行為事實已具有客觀性，依論理法則及經驗法則判斷認定贈與行為成立，尚難謂於法有違。

㈡再按財政部84年6 月20日台財稅第000000000 號函釋：「稅捐稽徵法第48條之1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則……個案調查案件……3 、進行調查之作為有數個時，以最先作為之日為調查基準日。」本件被告於93年10月20日即函請有關金融機構及原告家族企業（合計10家）查調吳昕達等3 人投資資金變動情形，其中第一金融控股股份有限公司（下稱第一金控公司）及原告家族企業新光人壽保險股份有限公司均在93年10月22日同時函覆，有財北國稅審二字第0930230544號函、財北國稅審二字第0930230545號函及財北國稅審二字第0930230546號函及受文公司函復分別在本院卷頁399 以下可稽；另被告亦於93年11月16日函請吳昕達等3 人說明投資前揭受文公司資金來源，此有財北國稅審二字第0930230563號函在原處分卷頁35可按；又被告另於94年6 月22日發函至原告住所請其說明移轉予吳昕達3 人資金有否回存，原告於接獲該函後，已洽請吳昕達等3 人於同年月29日如數返還借款，並於同年月30日回函說明吳昕達3 人還款情形，亦有被告財北國稅審二字第0940259651號函、原告回函說明書等在本院卷二頁115 以下可稽。本件原告自其銀行帳戶移轉系爭款項與其3 子，有台新銀行存款取款憑條、存款存人憑條影本可稽，且為原告所不爭，已如前述；被告據以認定系爭款項既由原告未取具相當對價轉存其3 子，渠等3 人即無償取得該款項之所有權，且截至本件調查基準日（93年10月20日）止，期間長達近5 年（其實自原告及其3 子之存摺影本可看出，原告早在86年度即有將鉅額資金移轉至3 子帳戶之情事，被告僅就核課期間內之資金移轉發動調查並核定），並未有系爭款項返還之情事，渠等顯有允受意思甚明，自屬贈與無訛，洵無不合；至原告主張系爭款項已分別於93年10月22日返還2,000,000 元，復於94年6 月29日全

數返還原告云云；查原告之3 子於93年10月22日及94年6 月29日還款之事實，係於被告上揭調查基準日後，且其中絕大多數，乃至係在被告於94年6 月22日發函至原告住所，請其說明移轉予吳昕達3 人資金有否回存之後所為資金之回流，衡情尚難據為原告主張非屬贈與之有利認定。

㈣吳昕達等3 人無償取得系爭款項後即轉供購置家族企業股票或借予所投資公司週轉之用，且截至本件調查基準日（93年10月20日）止，期間長達5 、6 年，並未有返還系爭款項情事，況吳昕達等3 人取款後各該年度所得總額既已高達數百萬甚或數千萬元，顯係有能力還款之人，有89至92年度綜合所得稅各類所得資料清單、相關核定通知書附原處分卷可稽，惟渠等3 人除將各該年度投資獲利申報為自身所得外，截至本件調查基準日為止，於各該年度均未曾自行償還任何款項；是原告主張吳昕達等3 人將獲利全數續作投資致未便還款一節，核非足採。被告衡酌系爭款項無償移轉長達5 、6 年，於本件調查基準日後，原告始洽請吳昕達等3 人如數還款，渠等3 人於上開期間內均未曾返還任何本息予原告情事，認定本件屬贈與無訛，核與經驗與論理法則無違。

㈤又原告主張伊在主觀上無贈與之意思，根本無從也無須向稽徵機關辦理贈與稅之申報，並未有違反遺產及贈與稅法第24條第1 項規定之行為，復無違反公法上義務之故意或過失乙節；依上揭遺產及贈與稅法第24條第1 項規定，除第20 條所規定之贈與外，贈與人在1 年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後30 日內，向主管稽徵機關辦理贈與稅申報；本件如上所述，原告既於系爭年度無償將其台新銀行存款及他人還款贈與其3 子，原告自應依上揭規定辦理贈與稅申報，其未依規定辦理申報，尚難謂無可歸責之故意或過失情事；原告上揭主張，亦難採據。

七、綜上所述，原告之主張，尚非可採；被告認定原告將系爭資金移轉至其3 子帳戶內，係屬贈與，原告未依規定辦理贈與稅申報，核定87-91 及93年度補徵應納贈與稅額分別如附表，並依同法第44條規定按應納稅額加處1 倍之罰鍰，分別如附表所示，並無違誤，復查及訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

八、兩造其餘主張及陳述，於判決結果不生影響，無庸一一論列，併予敘明，原告聲請訊問證人張粲鶯及其3 子，核該4 人均屬原告之親信及至親，難期其為真實之陳述，無訊問之必要，併予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1 項前段，判決如主文。

中　華　民　國　97　年　8　月　7　日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法　官　張瓊文

法　官　蕭忠仁
法　官　王碧芳

上為正本係照原本作成。
如不服本判決，應於送達後20日內向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。
中　　華　　民　　國　　97　　年　　8　　月　　11　　日
書記官　徐子嵐

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:46

裁判字號：最高行政法院 99 年判字第 575 號判決

裁判日期：民國 99 年 06 月 03 日

裁判案由：有關稅捐事務

最　高　行　政　法　院　判　決

99年度判字第575號

上　訴　人　甲○○
　　乙○○
　　丙○○
　　丁○○
　　戊○○○
　　己○○
　　庚○○

共　　同

訴訟代理人　蔡慧玲　律師

被 上訴 人　財政部臺灣省北區國稅局

代　表　人　陳文宗

上列當事人間有關稅捐事務事件，上訴人對於中華民國97年7月17日臺北高等行政法院96年度訴字第2984號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、本件上訴人之被繼承人曾永順於民國82年12月1日死亡，經被上訴人核定應納遺產稅額新臺幣（下同）5,551萬5,660元，其中坐落臺北縣○里鄉○○里○段○○○○段340地號土地（下稱系爭土地），因訂有耕地三七五租約（下稱三七五租約），係按公告土地現值三分之二即343萬0,400元計算遺產價值，並因上訴人申請以包含系爭土地之實物抵繳遺產稅，被上訴人准實物抵繳，其中系爭土地亦按上述公告土地現值三分之二之金額計算抵繳價額，並於85年10月18日辦竣國有登記在案。嗣臺北縣八里鄉公所（下稱八里鄉公所）為龍形都市計畫（一）停車場工程需要，申請撥用系爭土地，經財政部國有財產局（下稱國有財產局）於87年7月31日現場勘查結果，已故承租人張順興之子張進平因無自任耕作之事實，有違耕地三七五減租條例第16條規定致租約無效，乃函請註銷系爭土地之三七五租約及塗銷三七五租約註記。八里鄉公所嗣於87年10月12日辦竣有償撥用，並將系爭土地價款674萬6,900元撥交國有財產局，經該局則以三七五租約因無效註銷，自無補將全數價款結撥予被上訴人。上訴人於94年3月26日具文向被上訴人申請退還系爭土地有償撥用價款之

三分之一款項，遭被上訴人否准，上訴人不服，訴經財政部訴願決定予以撤銷，著由被上訴人另為適法之處分。嗣經被上訴人96年1月4日北區國稅三重一字第0951043287號函復：原核課遺產稅未究明事實而適用法令錯誤，依法應將系爭土地全額併入遺產課稅，並追繳應納遺產稅賦，惟本件核課期間已於88年5月27日屆滿，而上訴人申請退還溢繳遺產稅之5年期間亦已屆滿等語，仍予否准。上訴人不服，循序提起行政訴訟，遭原審判決駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：上訴人以系爭土地抵繳遺產稅時，被上訴人係減除公告土地現值三分之一後辦理估價，此乃為使將來耕地租約終止後用以補償耕地承租人之用，然此三分之一補償費，於被上訴人代為扣交予耕地承租人前，該三分之一補償費仍屬上訴人所有，現該三七五租約於上訴人抵繳遺產稅前早已終止而無代為扣交之問題，則被上訴人保有該三分之一補償費顯自始無法律上原因，是上訴人自得依據公法上不當得利法律關係請求被上訴人返還等語，求為判決訴願決定及原處分均撤銷，被上訴人應給付上訴人224萬8,967元及自更正聲明狀繕本送達之翌日起至清償日止，按年息百分之五計算之利息。

三、被上訴人則以：系爭土地係至臺北縣政府向國有財產局申請有償撥用，國有財產局於87年7月31日現場勘查，始發現原承租人張順興之繼承人未自任耕作，且有供他人使用之事實，該三七五租約應自87年7月31日向後失效，從而，國家本於其所有權人名義行使權利，取得該土地移撥公用之價款，自屬有據，並無不當得利或溢收稅款之情事等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原判決駁回上訴人在原審之訴，係以：（一）關於系爭土地之價值，無論是列入遺產之價值，或是抵繳遺產稅之價值，均係經被上訴人作成行政處分核定在案，且上訴人並未在法定期間內提出行政救濟以為爭執，其形式上及實質上之存續力，俱已發生，不容上訴人任意爭執其內容。本件遺產稅係於83年5月28日申報，而於88年1月21日繳清，原核課遺產稅時縱有未究明前開事實而適用法令錯誤，依法應予更正將該筆土地全額併入遺產課稅，並追繳應納遺產稅賦，惟依據稅捐稽徵法第21條及第22條規定，本件之核課期間已於88年5月27日屆滿，不得再補稅；另依據稅捐稽徵法第28條規定，因適用法令錯誤而溢繳稅款之退稅期間，亦於93年1月20日屆滿。（二）系爭土地已於85年10月18日登記為國有，是上訴人不復為系爭土地之所有權人，嗣中華民國之財產管理機關，再就系爭土地為買賣、撥用或其他法律行為，均與上訴人無涉。亦即被上訴人核定系爭土地以何種價格抵繳遺產稅，為一獨立法律關係。抵繳完成、登記國有後，八里鄉公所以何種價格有償撥用系爭土地，為另一獨立法律關係，國有財產局最後決定將若干金額結撥被上訴人，復為他一獨立法

律關係。本件國有財產局將674萬6,900元結撥被上訴人，乃其處分系爭土地，依財政收支劃分分配成數計算之結果，是被上訴人取得該674萬6,900元之全部，均非無法律上之原因。（三）公法上不當得利之返還，仍須以無法律上之原因而受利益，致他人受損害為要件。本件被上訴人取得系爭價款，係出於對上訴人作成遺產稅之核定，復作成准予抵繳之核定，及以後之國有財產之撥用及結算，均非無法律上之原因，在各該法律行為及所形成之法律關係次第消滅前，被上訴人對上訴人不負返還之義務。至上訴人援引之最高法院95年度台上字第1921號判決，係三七五租約之承租人以高雄市政府於協議價購發放價金予所有權人時，未代扣三分之一之補償費而生之爭執，與本件爭議無關等語，為其論據。

五、本院經核原判決固非無見，惟查：

（一）按「（第1項）納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。（第2項）納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。.....（第4項）本條修正施行前，因第2項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。.....。」98年1月21日修正公布之稅捐稽徵法（下稱修正後稅捐稽徵法）第28條定有明文。可知，關於非納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款之退還，其應退還之溢繳稅款，並無繳納期間之限制，並此項修正後之規定，溯及適用於修正施行前之溢繳稅款案件。又修正後稅捐稽徵法第28條第2項，實質上係就已確定且繳納稅款之課稅處分所為重新審查之規定，其規定目的乃為求課稅之正確及納稅義務人權益之保障。修正後稅捐稽徵法第28條第2項規定之退稅因無期間之限制，而稅捐又為法定之債，於特定人之法律事實充分稅法關於稅捐債務之構成要件時發生，亦即課稅處分僅是就具體之稅捐債務數額為確認，尚非創設稅捐債務；並稅捐稽徵法第28條之退稅，性質屬公法上不當得利返還之特別規定（本院86年8月份庭長評事聯席會議決議參照）。是上述修正後稅捐稽徵法第28條第2項所規定應退還之「溢繳稅款」，自係指該稅捐事件經正確適用法令結果，納稅義務人之法定稅捐債務與已繳納稅款間之差額，始符其屬公法上不當得利返還之本質。再依遺產及贈與稅法第30條規定，遺產稅之繳納如合於規定要件者，納稅義務人得申請以實物抵繳，而經納稅義務人申請實物抵繳，並經稽徵機關准抵繳且移轉國庫後，亦生稅捐債務清償之效果。並因遺產及贈與稅法施行細則第46條第1項規定：「納稅義務人申請以繼承或受贈之課徵標的物抵繳遺產稅或贈與稅者，其抵繳價值之計算，以該項

財產核課遺產稅或贈與稅之價值為準。」故以課徵標的物抵繳方式繳納之遺產稅，若因稽徵機關之適用法令錯誤而誤算遺產課徵標的物之價額，致納稅義務人正確之遺產稅債務與經正確計算之已繳稅款（含該抵繳之課徵標的物經正確適用法令後核算之價額）間，發生溢繳情事，亦應認其屬上述修正後稅捐稽徵法第28條第2項規定之適用範圍。並因修正後稅捐稽徵法第28條第2項所規定者，乃一實質上之程序重開，故稽徵機關依該條規定所為准退還溢繳稅款之行政處分，應認即含有自為撤銷（或部分撤銷）原所為違法之准抵繳或實物抵繳價額行政處分之意旨。

（二）經查：本件上訴人之被繼承人係於82年12月1日死亡，所遺遺產中之系爭土地，經被上訴人以其訂有三七五租約，乃按系爭土地之公告土地現值三分之二即343萬0,400元計算其遺產價值及核定遺產稅。並於上訴人之實物抵繳遺產稅申請，亦按系爭土地之公告土地現值三分之二金額計算系爭土地得抵繳之稅額，而系爭土地亦因抵繳而於85年10月18日辦竣國有登記在案等情，為原判決依法所確定之事實。惟依訴願卷附財政部95年10月27日臺財稅字第09500158510號訴願決定及原處分卷附被上訴人96年1月4日北區國稅三重一字第0951043287號函所載，系爭土地原登記三七五租約之承租人張順興業於54年死亡，其子張進平並未辦理租約變更登記，亦未自任耕作。而「（第1項）承租人應自任耕作，並不得將耕地全部或一部轉租於他人。（第2項）承租人違反前項規定時，原訂租約無效，得由出租人收回自行耕種或另行出租。」耕地三七五減租條例第16條第1、2項分別定有明文，此規定所稱原訂租約無效，係指於承租人有不自任耕作或有轉租情事時，原訂租約無待另為終止之表示，即當然向後失其效力，租賃關係即因而歸於消滅。故系爭土地若確有不自任耕作情事，其上原登記之三七五租約自於要件合致時即當然向後失其效力，核與該不自任耕作事實係於何時遭查獲及租約何時註銷無涉。至財政部68年10月20日臺財稅第37394號函謂：「三七五租約之土地，其終止租約之認定，應以縣市政府核准登記之日期為準，.....。」係針對三七五租約之「終止」所為之釋示，與上述耕地三七五減租條例第16條第2項規定之情形有別。是系爭土地上原登記之三七五租約，是否於被繼承人死亡時已有合於耕地三七五減租條例第16條規定之無效情事，即關係遺產中之系爭土地是否屬訂有三七五租約之土地，而得依財政部67年8月2日臺財稅第35163號函釋，按公告土地現值予以減除三分之一辦理估價；抑或應依行為時遺產及贈與稅法第10條第1項及第3項規定即按被繼承人死亡時之公告土地現值作為其時價計算遺產價值。惟被上訴人並未查明其事實，而逕以系爭土地為訂有三七五租約之土地，按被繼承人死亡時系爭土地之公告

土地現值予以減除三分之一計算系爭土地之遺產價額，並據以核定遺產稅額及系爭土地實物抵繳遺產稅之價額，即有適用法令錯誤之虞。苟系爭土地之三七五租約業於被繼承人死亡前失其效力，系爭土地即應按公告土地現值核算遺產價值及實物抵繳之價額，則納稅義務人正確之遺產稅債務與已繳納之稅款（以正確之實物抵繳價額計算）間即會有溢繳情事（因依行為時遺產及贈與稅法第13條規定，遺產稅之最高稅率為百分之六十）。是被上訴人就上訴人嗣後之退稅申請，未查明系爭土地三七五租約之失效時間，即逕以上訴人之申請退稅已逾5年期間予以否准，原判決亦駁回上訴人在原審之訴，即有適用法規不當之違法，故上訴意旨執以指摘，即堪採取。

（三）綜上所述，原判決既有如上所述之違法，並於判決結論有影響，故上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由。又因本件事證尚有由原審再為調查審認之必要，本院尚無從自為判決，故將原判決廢棄，發回原審調查後，另為適法之裁判。又稅捐稽徵法第28條規定之退稅事件，其訴之類型應為行政訴訟法第5條規定之課予義務訴訟，本件上訴人之訴，其訴訟類型是否正確，原審重為審理時，應為正確之闡明，附此敘明。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　華　民　國　99　年　6　月　3　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　鄭　淑　貞

法官　鄭　忠　仁

法官　吳　東　都

法官　楊　惠　欽

法官　胡　方　新

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　99　年　6　月　3　日

書記官　張　雅　琴

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:46

裁判字號：臺北高等行政法院 96 年訴字第 2984 號判決

裁判日期：民國 97 年 07 月 17 日

裁判案由：有關稅捐事務

臺北高等行政法院判決

96年度訴字第02984號

原　　告　甲○○
　　乙○○
　　丙○○
　　丁○○○
　　戊○○
　　己○○
　　庚○○

共　　同

訴訟代理人　蔡慧玲　律師
　　龍毓梅　律師

被　　告　財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人　陳文宗（局長）住同上
　　送達代收人　辛○○

訴訟代理人　子○○
　　壬○○
　　癸○○

上列當事人間因有關稅捐事務事件，原告不服財政部中華民國96年6 月23日台財訴字第09600164210 號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事　實

一、事實概要：

㈠緣原告等之被繼承人曾永順於民國（下同）82年12月1 日死亡，經被告核定應納遺產稅額新臺幣（下同）55,515,660元，其中坐落臺北縣○里鄉○○里○段蛇子形小段340 地號土地（下稱系爭土地），因訂有耕地三七五租約，係按公告現值5,145,000 元之2/3 即3,430,400 元（即按減除公告現值之1/3 估價）；繼承人等旋申請以被繼承人所遺包括系爭土地在內之5 筆土地辦理抵繳遺產稅，經被告所屬三重稽徵所審理准予辦理，其中系爭土地亦係按公告現值2/3 計算抵繳價額，並於85年10月18日辦竣國有登記在案。

㈡嗣臺北縣八里鄉公所（下稱八里鄉公所）為龍形都市計畫（一）停車場工程需要，申請撥用系爭土地，經財政部國有財

產局（下稱國有財產局）於87年7 月31日現場勘查結果，已故承租人張順興之子張進平因無自任耕作之事實，有違耕地三七五減租條例第16條規定致租約無效，乃函請八里鄉公所註銷系爭土地之三七五租約，並函請臺北縣淡水地政事務所塗銷該三七五租約註記。八里鄉公所嗣於87年10月12日辦竣有償撥用，並將該土地價款6,746,900 元撥交國有財產局，該局則以三七五租約因無效註銷，自無補償事宜，於88年2 月4 日以台財產局會字第88002458號函將全數價款結撥予被告。

㈢原告等於94年3 月26日具文向被告申請退還系爭土地有償撥用價款之1/3 權利金，案經被告所屬三重稽徵所94年12月23日北區國稅三重一字第0941039240號函復（下稱前處分），以該出租耕地係移轉登記為國有後，才終止租約登記，原地主無權主張領取補償費為由，否准其所請。原告等不服，訴經財政部95年10月27日台財訴字第09500158510 號訴願決定略以，本件是否符合遺產及贈與稅法施行細則第48條第1 項規定，尚有查核之必要，爰將前處分撤銷，著由被告另為適法之處分。

㈣案經被告以96年1 月4 日北區國稅三重一字第0951043287號函復（下稱原處分）略以，原核課遺產稅未究明事實而適用法令錯誤，依法應予更正將系爭土地全額併入遺產課稅，並追繳應納遺產稅賦，惟依據稅捐稽徵法第21條及第22條規定，本件之核課期間已於88年5 月27日屆滿，不得再行補稅；原告申請退還溢繳遺產稅，亦於93年1 月20日屆滿，依法應予否准。原告等仍不服，復向財政部提起訴願，經該部96年6 月23日台財訴字第09600164210 號訴願決定（下稱訴願決定）駁回後，遂向本院提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

㈠原告聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.被告應給付原告2,248,967 元及自更正聲明狀繕本送達之翌日起至清償日止，按年息5%計算之利息。

㈡被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：

被告取得系爭土地價款，是否構成公法上之不當得利？

㈠原告主張之理由：

本件爭點有三：本件訴訟類型為何、原告等人請求退還土地抵繳補償金是否有理由，及原告請求是否罹於時效。

1.本件訴訟類型為何？

⑴本件原告所提訴訟，訴之聲明第1 點之訴訟類型應屬撤銷訴訟。

①按行政訴訟法第4條第1項規定：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願

逾3 個月不為決定，或延長訴願決定期間逾2 個月不為決定者，得向高等行政法院提起撤銷訴訟。」次按學者吳庚行政爭訟法論第99頁略以：「……關於違法其含義甚廣：包括行政處分或訴願決定之作成不適用法規或適用不當而言。所謂法規則指行政機關應適用之一切有效的法律規範，包括實體法、程序法、中央法規、地方法規、有拘束力之解釋、判例及一般行政法原則在內。……」再按最高行政法院（89年7月1日改制前為行政法院，下同）88年度判字第448 號裁判要旨：「原告對於本件課徵遺產稅之標的土地並無繼承權甚明，原核課處分認定原告為繼承人之事實既有錯誤，顯係對於非繼承人而核課遺產稅，其已繳納之遺產稅屬公法上之不當得利，其返還於稅法無明文規定時，應類推適用民法關於不當得利之規定處理。又本件係被告對於課稅前提事實納稅義務人認定錯誤，並非適用法律錯誤或計算錯誤，因此不能適用稅捐稽徵法第28條，其申請退稅期限應不受5 年期間之限制。被告引用稅捐稽徵法第28條規定以原告申請退還系爭遺產稅已逾5 年，而否准其申請，其適用法規顯有錯誤。」

②本件原處分否准原告94年3 月26日申請之原因，無非係以「本件依稅捐稽徵法第28條規定，已逾退稅期間」為依據。然查，依上開最高行政法院88年度判字第448 號裁判要旨可知，有關稅捐稽徵法第28條之規定，其適用前提須認定事實無誤而有適用法律錯誤或計算錯誤之情形下方有適用。換言之，倘前提事實已有誤認，即無稅捐稽徵法第28條所謂適用法律錯誤或計算錯誤之問題。

③查，本件被繼承人曾永順所遺留之系爭土地雖原係三七五出租耕地，然因原承租人張興順於原租約到期後並未換訂而終止（參原證4 ），嗣原承租人張興順之繼承人於張興順死亡後又未依耕地三七五減租條例第6 條及耕地三七五租約清理要點第10點辦理租約變更登記，是系爭土地於原告申請抵繳遺產稅時已非三七五出租耕地，而無耕地三七五減租條例第17條第2 項：「…終止租約時，除法律另有規定外，出租人應予承租人左列補償：…終止租約當期之公告土地現值，減除土地增值稅後餘額三分之一。」及平均地權條例第77條：「耕地出租人依前條規定終止租約收回耕地時，除…，應就申請終止租約當期之公告土地現值，預計土地增值稅，並按該公告土地現值減除預計土地增值稅後餘額三分之一給予補償…」之適用，自應回歸於一般土地之抵繳。此外，即使系爭土地於原告抵繳遺產稅前尚未辦理耕地租約之註銷，然最高行政法

院90年度判字第1268號裁判要旨既已揭示：租約消滅之事實，並不以租約是否登記為要件，蓋租約登記僅為行政上管理而設，是倘有足以證明租約關係已消滅之事證，尚不得以耕地租約未註銷，即推定耕地租約仍有效存在。是仍無礙系爭土地已非三七五出租耕地之事實。

④又有關上開事實，因被告於原告申請以系爭土地抵繳遺產稅時有所誤認，而依據耕地三七五減租條例第17條第2 項及平均地權條例第77條按公告現值三分之一予以減除辦理估價，此自屬於對於事實之誤認，則依上開最高行政法院88年度判字第448 號裁判要旨自無稅捐稽徵法第28條規定之適用。從而，原處分誤以為適用法令錯誤而依據稅捐稽徵法第28條規定否准原告申請，顯然有適用法規不當之違法。

⑤綜上所述，因原處分錯誤適用稅捐稽徵法第28條之規定而否准原告之申請，顯已違法，且已損害原告權利，則原告對該違法之行政處分於遭訴願駁回後，自得訴請撤銷。是本件訴之聲明第1 點，其類型應屬撤銷訴訟無疑。

⑵本件原告所提訴訟，訴之聲明第2 點之訴訟類型應屬給付訴訟。

①按行政訴訟法第8條規定：「（第1項）人民與中央或地方機關間，因公法上原因發生財產上之給付或請求作成行政處分以外之其他非財產上之給付，得提起給付訴訟。因公法上契約發生之給付，亦同。（第2項）前項給付訴訟之裁判，以行政處分應否撤銷為據者，應於依第4 條第1 項或第3 項提起撤銷訴訟時，併為請求。原告未為請求者，審判長應告以得為請求。」次按最高法院95年度台上字第1921號裁判要旨：「依平均地權條例第11條第1 項規定徵收之出租耕地，應由土地所有人以所得之補償地價，扣除土地增值稅後餘額之三分之一補償耕地承租人，該支付補償耕地承租人之地價者為土地所有人，僅係法令賦予主管機關於發放補償費時應代為扣交之公法上之義務，該應由出租人補償承租人之法律關係，並未因而移轉於主管機關……。」

②本件原告以系爭土地抵繳遺產稅時，被告依耕地三七五減租條例第17條第2 項及平均地權條例第77條之規定，按公告現值三分之一予以減除辦理估價，乃係為使將來耕地租約終止後用以補償耕地承租人之用，然此三分之一補償費之性質，依上開最高法院95年度台上字第1921號裁判要旨可知，僅係法令賦予被告於發放補償費時應代為扣交之公法上之義務，該應由原告補償承租人之法律關係，並未因而移轉於被告，由此

可見，於被告代為扣交予耕地承租人前，該三分之一補償費仍屬原告所有。又因本件三七五租約於原告抵繳遺產稅前早已終止而無代為扣交之問題，則被告保有該三分之一補償費顯然自始無法律上原因，是原告自得依據公法上不當得利法律關係請求被告返還。

2.原告等人請求退還土地抵繳補償金是否有理由？

⑴系爭土地於原告申請抵繳遺產稅時已非三七五出租耕地，應回歸於一般土地之抵繳，已如前述。惟訴願決定書謂：「…，內政部58年12月10日台（58）內地字第342697號函業已釋明，耕地承租權亦屬財產權之一種…」，竟遺漏該函令後段「惟…繼承之耕地承租權部分，應依台灣省租約登記辦法有關規定辦理租約變更登記。」，顯見其行政流程並未完成，自應不屬佃農張興順之繼承人所有。

⑵退步言之，系爭土地即便是屬耕地三七五租地，然有關補償承租人三分之一補償費之性質，僅係法令賦予被告於發放補償費時應代為扣交之公法上之義務，該應由原告補償承租人之法律關係，並未因而移轉於被告，此從司法院釋字第579 號解釋：「…補償承租人之地價，應由主管機關於發放補償或依法提存時，代為扣交，…，立法機關依憲法保障財產權及保護農民之意旨，審酌耕地所有權之現存價值及耕地租賃權之價值，採用代位總計各別分算代償之方法，將出租耕地上負擔之租賃價值代為扣交耕地承租人，以為補償，…」及最高法院95年度台上字第1921號裁判要旨（已如前引），均有清楚解釋自明。由此可見，於被告代為扣交予耕地承租人前，該三分之一補償費乃係類似附有條件之信託性質，實際上仍屬原告所有無疑。

⑶從而，因本件作為補償承租人「按該公告土地現值減除預計土地增值稅後餘額三分之一給予補償…」之前提要件及目的均已消失，其作為法律上之原因遂不復存在，成為公法上之不當得利，對已按「財政部67年8 月2 日台財稅第35163 號函」估價並抵繳之不動產不予退還，即與憲法保障人民權利之意旨有違，因該部分之土地價值並未計入抵繳，故原告自有權利行使其返還請求權，自得請求將上開「按該公告土地現值減除預計土地增值稅後餘額三分之一給予補償」計算之不當得利返還予全體繼承人。

3.原告請求是否罹於時效？

⑴本件被告於原告申請以系爭土地抵繳遺產稅時，就系爭土地是否為耕地三七五出租耕地之事實既有誤認，即使依耕地三七五減租條例第17條第2 項及平均地權條例第77條按公告現值三分之一予以減除辦理估價，此因屬於對於事實之誤認，則依上開最高行政法院88年度判字第

448 號裁判要旨自無稅捐稽徵法第28條規定之適用。

⑵另本件原告係請求公法上之不當得利（系爭土地三分之一權利金）返還請求權，應準用民法上不當得利請求權，時效為原告自知悉可得請求時起算15年。此參行政程序法第127 條規定：「（第1 項）授予利益之行政處分，其內容係提供一次或連續之金錢或可分物之給付者，經撤銷、廢止或條件成就而有溯及既往失效之情形時，受益人應返還因該處分所受領之給付。其行政處分經確認無效者，亦同。（第2 項）前項返還範圍準用民法有關不當得利之規定。」本件既因被告本依法須代原告履行平均地權條例第77條規定之義務，即於三七五租約解約時支付承租人土地公告現值三分之一價金，嗣因原告與承租人張興順之繼承人已經最高法院勝訴確定，且亦經92年5 月28日八里鄉公所耕地三七五租約終止登記，理應將原應補償予承租人之價金，歸還給原土地所有權人即原告，始為合法，而非將原擬代原土地所有人依三七五租約解約時支付承租人土地公告現值三分之一價金予以侵吞沒收據為所有，蓋上開原預定依三七五租約解約時支付承租人土地公告現值三分之一價金原既非申請抵繳遺產稅之範圍，本即非申請退還遺產稅問題，且本件如認屬行政程序法施行（90年1 月1 日施行）前已發生公法上請求權，依法務部之見解，其消滅時效期間，並不適用行政程序法第131 條第1 項規定，而應依行政程序法施行前有關法規之規定，無相關法規規定者，得類推適用民法消滅時效之規定（縱使殘餘時間自行政程序法施行日起算較5 年為長者，仍依其期間），此有法務部（90）法令字第008617號函足參，亦即公法上之不當得利返還請求權，即應類推民法上之消滅時效為15年，故本件並無時效消滅之問題。

4.本件請求權基礎為「公法上不當得利」，國家的不當得利即為1/3 之補償費，消滅時效為15年。其不當得利的型態係屬「自始原因不存在」或是「嗣後消滅」？原告認為租約在53年就已經期滿終止，繼承人沒有換定登記，此部分屬於「自始無法律上原因」之型態，亦即自申請抵繳遺產稅時就沒有法律上的原因；但如果鈞院認為租約換定的部分並不是租約終止的原因，原承租人的繼承人在租佃爭議案件中自承84年時已無耕作事實，從那時候失效，基於這個理由，則屬於「嗣後無法律上原因」。

5.退步言之，即使鈞院認定本件不屬於行政法院管轄範圍，亦請鈞院將本件訴訟移轉普通法院管轄。

㈡被告主張之理由：

1.按稅捐稽徵法第28條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」

次按遺產及贈與稅法第10條第1 項前段規定：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準。」同法施行細則第46條第1 項規定：「納稅義務人申請以繼承或受贈之課徵標的物抵繳遺產稅或贈與稅者，其抵繳價值之計算，應以該項財產核課遺產稅或贈與稅之價值為準。」第48條第1 項規定：「以實物抵繳應納稅款者，用以抵繳之實物其價額如低於應納稅額者，納稅義務人應於辦理抵繳時以現金補足。其價額超過應納稅額者，應俟實物處理變價後，就所賣價款，按抵繳時超過稅額部分佔抵繳實物全部價額之比例，計算應退還之價額，於處理變價完竣之日起1 個月內通知稅義務人具領。」第51條第1 項前段規定：「經主管稽徵機關核准抵繳遺產稅、贈與稅及第47條規定欠稅之實物，應移轉登記為國有，管理機關為財政部本部國有財產局。……」復按耕地三七五減租條例第6 條規定：「本條例實施後，耕地租約應一律以書面為之，租約之訂立、變更、終止或換訂，應由出租人會同承租人申請登記。」第16條規定：「承租人應自任耕作，並不得將耕地全部或一部轉租於他人。承租人違反前項規定時，原訂租約無效，得由出租人收回自行耕種或另行出租。」第25條規定：「在耕地租期屆滿前，出租人縱將其所有權讓典與第三人，其租佃契約對於受讓受典人仍繼續有效，受讓受典人應會同原承租人申請為租約變更之登記。」又財政部67年8 月2 日台財稅第35163 號函釋規定：「遺產土地訂有三七五租約者，依平均地權條例第77條規定（耕地三七五減租條例第17條第2 項），按公告現值三分之一予以減除後辦理估價。」68年10月20日台財稅第37394 號函釋規定：「三七五租約之土地，其終止租約之認定，應以縣市政府核准登記之日期為準。」

2.查被繼承人所遺系爭土地早年確係屬三七五出租耕地，然原承租人張興順於54年過世，其子張進平並未辦理租約變更登記，亦無自任耕作之事實，此時三七五租約即應註銷，被繼承人曾永順未查知，而未辦理註銷三七五租約登記，被告原核課被繼承人遺產稅時依財政部67年8 月2 日台財稅第35163 號函規定，按公告現值三分之一予以減除辦理估價，屬適用法令錯誤，嗣依據遺產及贈與稅法施行細則第46條第1 項規定，以該項財產核課遺產稅之價值計算抵繳價值，未發現有前開施行細則第48條第1 項規定，其抵繳土地價額超過應納稅額，即有溢繳稅款之情事。經查被繼承人遺產稅於83年5 月28日申報，而於88年1 月21日繳清，原核課遺產稅時如未究明前開事實而適用法令錯誤，依法應予更正將該筆土地全額併入遺產課稅，並追繳應納遺產稅賦，惟依據稅捐稽徵法第21條及第22條規定，本件之核課期間已於88年5 月27日屆滿，不得再補稅；另依據稅捐稽徵法第28條規定，因適用法令錯誤而溢繳稅款之

退稅期間，亦於93年1 月20日屆滿，原告於94年3 月26日申請退還溢繳稅款，已逾前開法定退稅期間。

3.按稅捐稽徵法第28條其性質即為公法上不當得利返還請求權之特別時效規定，依行政程序法第3 條第1 項規定：「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。」適用法令錯誤或計算錯誤而申請退還溢繳稅款，既已規定於稅捐稽徵法第28條，自應優先適用該條規定，而無適用行政程序法或類推民法之餘地。

4.又按內政部58年12月10日台（58）內地字第342697號函所釋明，耕地承租權亦屬財產權之一種，承租人死亡時，即係遺產之一部分，依照民法繼承編之規定，仍由繼承人繼承，並未歸於消滅；次依最高法院51年台上字第2629號判例：「租約之登記，僅為保護佃農及謀舉證上便利而設，非謂凡租約之訂立、變更、終止或換訂，須經登記，始能生效」之意旨觀之，租約是否辦理繼承變更登記，並不影響其效力，系爭土地三七五租約之原承租人張興順雖於54年7 月31日死亡，且未辦理繼承變更登記，依前揭內政部函釋及最高法院判例意旨，該三七五租約並未因原承租人死亡而失其效力。且繼承發生時點（即82年12月1 日）仍有三七五租約之註記，原告等申報遺產稅時亦以系爭土地遺產有三七五租約，而以其公告現值三分之二計算遺產價額，經被告依其申報核定在案。嗣原告等於85年間申請以系爭土地抵繳遺產稅時，該租約註記仍未註銷，原告等亦未爭執其三七五租約之效力，被告乃依遺產及贈與稅法施行細則第46條第1 項規定，按其核課遺產稅之價額抵繳遺產稅，並於85年10月18日辦竣國有登記在案。前揭事實並經臺灣高等法院89年度上字第1097號判決論明在案，亦為原告等所不爭，此有該判決書附卷可稽，從此觀之本案並無溢繳稅款之情事。

5.次依耕地三七五減租條例第25條規定：「在耕地租期屆滿前，出租人縱將其所有權讓典與第三人，其租佃契約對於受讓受典人仍繼續有效。」則該耕地租約因抵繳辦竣國有登記，而由原告等與承租人間之租賃關係，變更為國家與承租人之公有土地租賃關係。該租賃契約嗣後變更消滅，亦與原告等無涉，又「耕地三七五減租條例第16條第2 項所謂原訂租約無效，係指承租人違反前項所定不自任耕作或轉租之限制時，原訂租約無待於終止，當然向後失其效力，租賃關係因而歸於消滅而言。非謂租賃關係自始不存在。」最高法院著有80年台再字第15號判例可資參照。經查系爭土地直至臺北縣政府向國有財產局申請有償撥用，國有財產局於87年7 月31日現場勘查，方始發現原承租人張興順之繼承人等未自任耕作，且有供他人使用之事實。因張君等未自任耕作違反耕地三七五減租條例第16條規定，依前揭最高法院著有80年度台再字第15號判例意旨，該

三七五耕地租約應於承租人違反不自任耕作或轉租之限制時，向後失效，此亦經臺灣高等法院89年度上字第1097號判決理由五，一一敘明在案，是本件三七五租約應自87年7 月31日向後失效，原告等主張該租約為自始無效乙節，核不足採。從而，國家本於其所有權人名義行使權利，取得該土地移撥公用之價款，自屬有據，亦無不當得利或溢收稅款之情事。

6.針對原告主張三七五租約繼承人沒有換定就終止的部分，因為承租權屬於財產權，可以由繼承人繼承，沒有去登記，還是有效的。

理　由

一、原告起訴主張：原告等以系爭土地抵繳遺產稅時，被告按公告現值1/3 予以減除辦理估價，乃係為使將來耕地租約終止後用以補償耕地承租人之用，然此1/3 補償費，係法令賦予被告於發放補償費時應代為扣交之公法上之義務，該應由原告補償承租人之法律關係，並未因而移轉於被告，故於被告代為扣交予耕地承租人前，該1/3 補償費仍屬原告所有，現該三七五租約於原告抵繳遺產稅前早已終止而無代為扣交之問題，則被告保有該1/3 補償費顯然自始無法律上原因，是原告自得依據公法上不當得利法律關係請求被告返還，為此訴請如聲明所示云云。

二、被告則以：查系爭土地直至臺北縣政府向國有財產局申請有償撥用，國有財產局於87年7 月31日現場勘查，方始發現原承租人張興順之繼承人等未自任耕作，且有供他人使用之事實，該三七五租約應自87年7 月31日向後失效，從而，國家本於其所有權人名義行使權利，取得該土地移撥公用之價款，自屬有據，並無不當得利或溢收稅款之情事等語置辯，求為判決駁回原告之訴。

三、本件兩造不爭以下之事實，並有如下之證據在卷可稽，堪認為真實：

㈠如事實概要欄㈠所述之事實，有遺產稅核定通知書、國有財產局台灣北區辦事處85年11月1 日台財產北一字第85029590號函及遺產稅更正報告表在訴願卷（95年）。

㈡如事實概要欄㈡所述之事實，有戶籍謄本、台灣省台北縣私有私有耕地租約、民事判決確定證明書、最高法院民事裁定、台灣高等法院民事判決及台北縣八里鄉公所函在本院卷頁32以下。

㈢如事實概要欄㈡㈣所述之事實，有申請書、前處分在原處分卷頁16、20暨原處分書在本院卷頁30。

四、是本件之爭執，在於被告取得系爭土地價款，是否構成公法上之不當得利？

五、經查：

㈠按遺產及贈與稅法第10條第1 、3 項前段規定：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時

價為準。第1 項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；……」第30條第2 項規定：「遺產稅或贈與稅應納稅額在30萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分12期以內繳納；每期間隔以不超過二個月為限，並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳。」

㈠又按遺產及贈與稅法施行細則第46條第1 項規定：「納稅義務人申請以繼承或受贈之課徵標的物抵繳遺產稅或贈與稅者，其抵繳價值之計算，應以該項財產核課遺產稅或贈與稅之價值為準。」第48條第1 項規定：「以實物抵繳應納稅款者，用以抵繳之實物其價額如低於應納稅額者，納稅義務人應於辦理抵繳時以現金補足。其價額超過應納稅額者，應俟實物處理變價後，就所賣價款，按抵繳時超過稅額部分佔抵繳實物全部價額之比例，計算應退還之價額，於處理變價完竣之日起1 個月內通知稅義務人具領。」第51條第1 項前段規定：「經主管稽徵機關核准抵繳遺產稅、贈與稅及第47條規定欠稅之實物，應移轉登記為國有，管理機關為財政部本部國有財產局。……」核以上規定均與母法無違，被告據以適用，於法並無不合。

㈡復按耕地三七五減租條例第6 條規定：「本條例實施後，耕地租約應一律以書面為之，租約之訂立、變更、終止或換訂，應由出租人會同承租人申請登記。」第16條規定：「承租人應自任耕作，並不得將耕地全部或一部轉租於他人。承租人違反前項規定時，原訂租約無效，得由出租人收回自行耕種或另行出租。」第17條規定：「（第1 項）耕地租約在租佃期限未屆滿前，非有左列情形之一不得終止：一、承租人死亡而無繼承人時。二、承租人放棄耕作權時。三、地租積欠達兩年之總額時。四、非因不可抗力繼續一年不為耕作時。五、經依法編定或變更為非耕地使用時。（第2項）依前項第五款規定，終止租約時，除法律另有規定外，出租人應給予承租人左列補償：一、承租人改良土地所支付之費用。但以未失效能部分之價值為限。二、尚未收穫農作物之價額。三、終止租約當期之公告土地現值，減除土地增值稅後餘額三分之一。」第25條規定：「在耕地租期屆滿前，出租人縱將其所有權讓典與第三人，其租佃契約對於受讓受典人仍繼續有效，受讓受典人應會同原承租人申請為租約變更之登記。」暨平均地權條例第77條第1 項規定：「耕地出租人依前條規定終止租約收回耕地時，除應補償承租人為改良土地所支付之費用及尚未收穫之農作改良物外，應就申請終止租約當期之公告土地現值，預計土地增值稅，並按該公告土地現值減除預計土地增值稅後餘額三分之一給予補償。」由於以上關於締有耕地三七五租約之土地，所有權人應按其公告土地現值減除預計土地增值稅後餘額三分之一補償承租人之規定，故財政部對於此等土地之估價作成67年8 月2 日台財

稅第35163 號函釋規定：「遺產土地訂有三七五租約者，依平均地權條例第77條規定（耕地三七五減租條例第17條第2項），按公告現值三分之一予以減除後辦理估價。」及68年10月20日台財稅第37394 號函釋規定：「三七五租約之土地，其終止租約之認定，應以縣市政府核准登記之日期為準。」，核與上開規定暨遺產及贈與稅法之相關規定均無牴觸，得予適用。

㈣查系爭土地原係原告之被繼承人所有，面積335 平方公尺，於被繼承人死亡時即82年度之公告現值為每平方公尺15,360元，公告現值合計為5,145,000 元；惟因當時其上締有耕地三七五租約，故被告乃依上開公告現值減除1/3 ，亦即按上開公告現值之2/3 即3,430,400 元來核定遺產之價值，此有遺產稅核定通知書及更正報告表在訴願卷（95年）可按；又查原告嗣申請以系爭土地抵繳遺產稅，被告予以准許，並依前揭遺產及贈與稅法施行細則第46條第1 項規定，以系爭土地核課遺產稅之價值即3,430,400 元計算其抵繳之價值，並於85年10月18日依前揭同施行細則第51條第1 項前段之規定登記為國有，此亦有國有財產局台灣北區辦事處85年11月1日台財產北一字第85029590號函在訴願卷（95年）可參，由以上說明可知：

1.關於系爭土地之價值，無論是列入遺產之價值，或是抵繳遺產稅之價值，均係經被告作成行政處分核定在案，且原告並未在法定期間內提出行政救濟以為爭執，其形式上及實質上之存續力，俱已發生，不容原告任意爭執其內容。

2.本件遺產稅係於83年5 月28日申報，而於88年1 月21日繳清，原核課遺產稅時縱有未究明前開事實而適用法令錯誤，依法應予更正將該筆土地全額併入遺產課稅，並追繳應納遺產稅賦，惟依據稅捐稽徵法第21條及第22條規定，本件之核課期間已於88年5 月27日屆滿，不得再補稅；另依據稅捐稽徵法第28條規定，因適用法令錯誤而溢繳稅款之退稅期間，亦於93年1月20日屆滿。

㈤再按民法第765條規定：「所有人，於法令限制之範圍內，得自由使用、收益、處分其所有物，並排除他人之干涉。」抵繳遺產稅或贈與稅實物管理要點第6 點規定：「稽徵機關核准抵稅之實物，除依相關規定辦理國有登記或過戶手續外，應依下列規定將抵稅實物點交國有財產局所屬分支機構接管：……(三) 其屬土地者，於辦竣國有登記，由國有財產局所屬分支機構通知稽徵機關後視為完成接管。……」第12點第2 項規定：「抵稅實物處分之價款，扣除各項稅捐、規費、管理費用及因處分該抵稅實物實際支付之作業費用後，由國有財產局將賸餘價款於每會計年度十一月及五月，撥交稽徵機關依規定成數分解各該級政府之公庫。」系爭土地已於85年10月18日經登記而為國有，已如前述，是原告不復為系爭土地之所有權人，嗣所有權人即中華民國之財產管理機

關，再就系爭土地為買賣、撥用或其他法律行為，均與原告無涉，同理，行政機關因此而撥交之土地價款等，均係基於獨立發生在後之原因事實而取得，更與遺產價值或抵繳財產價值之計算無關。查系爭土地嗣因八里鄉公所為龍形都市計畫（一）停車場工程需要，申請撥用，經國有財產局於87年7 月31日現場勘查結果，已故承租人張順興之子張進平因無自任耕作之事實，有違耕地三七五減租條例第16條規定致租約無效，乃函請八里鄉公所註銷其三七五租約，並函請臺北縣淡水地政事務所塗銷該三七五租約註記。八里鄉公所嗣於87年10月12日辦竣有償撥用，並將該土地價款6,746,900 元撥交國有財產局，該局則以三七五租約因無效註銷，自無補償事宜，於88年2 月4 日以台財產局會字第88002458號函將全數價款結撥予被告，此有國有財產局台灣北區辦事處94年9 月26日台財產北接字第0940038272號函在原處分卷頁25可參；是依本段之說明承接前段之說明可知，被告核定系爭土地以何種價格抵繳遺產稅，為一獨立的法律關係，抵繳完成、登記國有後，八里鄉公所以何種價格申請有償撥用系爭土地，為另一獨立的法律關係，國有財產局最後決定將若干金額結撥被告，復為他一獨立的法律關係，申言之，國有財產局取得6,746,900 元，係出於處分（有償撥用）系爭土地之結果，國有財產局復將該6,746,900 元結撥被告，乃係因已處分其抵稅實物即系爭土地，依財政收支劃分分配成數而計算之結果，是被告取得該6,746,900 元之全部，均非無法律上之原因。

㈥按民法第179 條前段規定：「無法律上之原因而受利益，致他人受損害者，應返還其利益。」，此一規定固於公法上之不當得利所類推適用或準用，然而，公法上不當得利之返還，仍須以無法律上之原因而受利益，致他人受損害為要件。本件原告主張被告自始無法律上原因而取得系爭不當得利，惟依前述，本件被告取得系爭價款，乃係出於對於原告作成遺產稅之核定，復作成准予抵繳之核定，以及以後之國有財產之撥用及結算，在在均非無法律上之原因，在各該法律行為及所形成之法律關係次第消滅前，被告對於原告不負有返還之義務。

㈦至原告以最高法院95年度台上字第1921號判決為據，則係出於誤解，蓋上開事件係三七五租約之承租人以高雄市政府於協議價購發放價金予所有權人時，未代扣1/3 之補償費而生之爭執，此與本件風馬牛不相及，附予敘明。

六、綜上所述，被告取得系爭土地價款，不構成公法上之不當得利，原處分否准退還系爭價款，於法有據，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告依公法上不當得利之法律關係，訴請如聲明所示，於法無據，應予駁回。又本件原告既係基於公法上之不當得利而為主張及請求，本院自有審判之權限，並已就實體理由為論述，進而為原告敗訴之判決，原告請求移轉

管轄，於法不合，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段、第104條、民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　97　　年　　7　　月　　17　　日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法　官　張瓊文

法　官　蕭忠仁

法　官　王碧芳

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後20日內向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

中　　華　　民　　國　　97　　年　　7　　月　　21　　日

書記官　徐子嵐

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 04:26

裁判字號：最高行政法院 99 年判字第 245 號判決

裁判日期：民國 99 年 03 月 11 日

裁判案由：營利事業所得稅

最　高　行　政　法　院　判　決

99年度判字第245號

上　訴　人　財政部臺北市國稅局

代　表　人　甲○○

被 上訴 人　南山人壽保險股份有限公司

代　表　人　乙○○

訴訟代理人　袁金蘭

林瑞彬律師

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國97年4月24日臺北高等行政法院96年度訴字第2251號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄。

被上訴人在第一審之訴駁回。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人民國（下同）90年度營利事業所得稅結算申報，原列報利息收入新臺幣（下同）27,861,275,204元，經上訴人初查調增利息收入324,301,572元（債券之溢價攤銷數），核定利息收入28,185,576,776元。被上訴人不服，申請復查，經上訴人以95年12月15日財北國稅法字第0950246261號復查決定書駁回；被上訴人仍不服，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟，經原審判決將訴願決定及復查決定均撤銷，上訴人不服，提起上訴。

二、被上訴人在原審起訴主張：所得稅法第62條所指「原利率」，應指「殖利率」而非「票面利率」。因此被上訴人以溢價買入債券，並按債券到期日每期調整債券溢價攤銷，以市場利率認列利息收入，方屬符合所得稅法第62條精神之作法，惟上訴人竟認定不得將折溢價攤銷用以調整利息收入，顯係誤解所得稅法第62條之意旨。又財政部75年7月16日台財稅第0000000號函釋（下稱75年函釋）係接受營利事業陳情，認在債券買賣時，須按財政部64年9月4日台財稅第36440號函釋以最後持票人為納稅義務人就全部利息一次扣繳所得稅之情形下，不應悖於其僅持有部分期間之事實申報全期利息收入，財政部因而接受業者之意見認以持有期間計算利息收入即可，因此75年函釋之重點在於釐清利息收入之計算參數中之其中一項：「持有期間」，而非在討論利息收入之其他

參數：「債券價值」或「債券利率」，上訴人於75年函釋公布十餘年後，忽開始依75年函釋之部分文字逕為引用，而未慮及75年函釋規範目的及對象，顯有違誤。因此，上訴人以財政部75年函釋為依據，堅持被上訴人應以「票面利息」列報利息收入，實乃違反實質課稅之原則，原處分顯有違誤。為此請判決將原處分及訴願決定均撤銷等語。

三、上訴人在原審答辯則以：公司債溢折價攤銷係長期債券投資之市場利率不等於票面利率時（即購進成本不等於面值），續後評價固按財務會計準則公報第21號第26條規定攤銷溢、折價，惟依所得稅法第62條第2項規定及財政部75年函釋以觀，營利事業應按債券之面值及票面利率計算利息收入，並以原始購價為出售債券之成本，故於稅務會計上，債券持有期間並不認列溢、折價攤銷，即將購進成本與面值之差額於出售時認列為證券交易損益，而不調整持有期間之利息收入，原處分並無違誤等語，資為抗辯。

四、原判決將訴願決定及原處分予以撤銷，係以：（一）1.按所謂債券者，係指發行人透過發行有價證券，直接或間接地向投資大眾籌措建設經費或營運所需資金，並相對地承擔債務之時，該種具有流通性的有價證券係表彰債權之借款憑證，即謂之「債券」。債券具有下列特性：具有流通市場與移轉價格，屬確定收益（有息票收入或折價反應收益）之證券，不因發行人之期間營收與財務狀況而有增損，有固定之還款期限，到期發行人需還本（息），因之具有投資報酬率穩定、風險相對較低、流動性高及資金調度成本低之好處。2.目前我國債券初級市場主要的債券種類包括：政府公債、金融債券、普通公司債、轉換公司債及外國金融債券等。至於次級市場，由於各種類債券幾全在財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心（下稱證券櫃檯買賣中心）掛牌上櫃，市場交易以店頭為重心，加上證券商營業櫃檯議價買賣債券的交易與結算交割法規均係由證券櫃檯買賣中心所制定，故提到債券店頭市場，即係指證券櫃檯買賣中心的市場。3.目前債券市場的投資人主要為債券自營商，其結構包含綜合證券商、銀行、票券金融公司、信託投資公司、郵匯局等，其中又以綜合證券商與票券金融公司為債券交易主要的市場造市者（market-maker）（亦有譯為市場莊家），其對市場成交量貢獻與流動性創造最為積極。另一類投資人為機構法人與債券投資信託基金，至於一般個人投資者比重極微小。本件被上訴人係產物保險業者，亦係活絡於次級市場之一員。4.債券主要交易方式分為「買賣斷」與「附條件交易」兩種。前者屬於長期投資，所有權隨著交易的發生，在完成交割手續後即永久移轉，債息自成交日起即歸於買方所有。由於債券多採半年或一年付息一次，因此若成交日落在兩次付息日之間，則買方須付給賣方自上次付息日至成交日的利息亦即補息款；後者可視為買賣雙方的一種短期信用擴張，具有融資效果，

交易雙方按約定之金額、期間、利率，由賣方「暫時」出售債券予買方，約定日到期後再由賣方買回原出售之債券，買方賺取者即依據約定利率、期間所計算出來的利息。5.而影響債券價格之因素主要有二：其一，經濟金融因素：資金供需狀況（反映在銀行間拆放市場、短期融通市場、貨幣市場之短期利率水準等）及物價水準（反映在貨幣供給狀況、銀行長天期定存利率等長期利率指標）；其二，市場內部因素：債券交易籌碼之供需、市場流動性、發行人信用狀況、市場造市者之運作及市場參與者之多寡與態度。6.簡單思考方向之提出：債券利息之溢價攤銷要面臨之問題就是，舉例來說，二年到期之100萬元的債券，年利率3.65%，而甲在期初用102萬元買入，最後連本帶息領到1,073,000元，則甲究竟取得若干利息收入？是取得73,000元利息收入加上2萬元之有價證券損失（最後到期時一次認列）？還是僅取得53,000元之利息收入（是按日取得以市場利率計算之利息，或者說是按日取得以票面利息減去溢價攤銷數計算之利息）？這個問題的重要性在於依量能課稅原則而為檢視，如果甲沒有取得73,000元之利息收入，卻令被上訴人與取得73,000元之利息收入者，負擔相同之稅負，如此則違反憲法上之平等原則。(二)按所得稅法第62條規定：「（第1項）長期投資之存款、放款或債券，按其攤還期限計算現價為估價標準，現價之計算其債權有利息者，按原利率計算，無利息者，按當地銀錢業定期一年存款之平均利率計算之。（第2項）前項債權於到期收回時，其超過現價之利息部分，應列為收回年度之收益。」上訴人將該法條所稱「原利率」解釋為債券之「票面利率」，則以該票面利率折算該債券現值，其計算結果勢必與該債券之票面金額相同，如此即無折算現值之必要，是尚不得將上開規定之「原利率」與「票面利率」混為一談，執為否准於利息收入項下扣除債券溢價攤銷之依據。(三)債券利息溢折價攤銷問題不得與債券買入後之後續評價問題混為一談：1.承(一)4.所述，在買賣斷交易中，由於債券多採半年或一年付息一次，因此若成交日落在兩次付息日之間，則買方須補息款，即付給賣方自上次付息日至成交日的利息，是故實際上債券利息之溢折價攤銷，是早在買入之始即決定下來，不會再發生改變。2.蓋債券是一項金融資產，而所有資產均有價格，而且會隨著市場供需情況而改變。債券資產之市場供需變化則表現在市場利率的變化上，因此市場利率的改變會帶來債券價格的改變。債券利息之溢折價攤銷只與買入時之市場利率及票面利率有關，並因此自始地決定，每一期應攤提（增減）之利息金額，進而決定債券持有人，按照持有天數，真正取得之利息金額（即票面利率決定之利息金額加減攤提金額，為債券持有人實際取得之利息）。而且在同時也決定了債券買入價格，做為將來出售債券計算獲益時之「原始（買入）成本」。3.而債券事後因如(一)5.

所述之諸多因素，而致市場價格改變，是否須進行重新評價，並在財務報表中呈現，則屬資產事後評價之課題，為「財務會計準則第34號公報」（下稱34號公報）所規範，其與溢折價攤銷已毫無關連。4.而此二問題之常被混淆，關鍵在於債券資產的特殊性格：⑴一般有形資產即使因為時間之經過，而有折舊，但其資產的同一性，仍然不會改變，而且折舊金額通常較小，不易察覺。⑵但債券資產則會隨著時間經過而迅速縮小。因為到期日越來越近，已經過期日之利息，即使尚未實際向付息機構領取，但觀念上均認為已發生而歸於消滅，因此一張債券資產，實際上是數百個利息債權及一個本金債權折現值之加總，或者可以看作「同時取得多個折現值資產。⑶因此：①出售有形資產時，其損益之計算為：出售所得收入－原始購入成本－折舊＝出售盈虧。出售準物權或無體財產權之損益計算為：出售所得收入－原始購入成本－折耗或攤銷＝出售盈虧。②但出售債券資產時，其損益之計算則是：「剩下來的利息資產與本金折現值資產出售所得」之收入－「剩下來的利息資產與本金折現值資產之原始購入成本」＝出售盈虧。而出售當日已經到期的利息折現值資產則已因利息收入產生而當成對應之成本，並歸於消滅，所以無法再行出售。簡言之，債券持有人永遠只能出售「出售日以後、沒有到期之利息或本金權利」。已經到期之利息，即使實際尚未向付息機關領取，但仍然已實現，不可能再做為債券交易之標的。(四)因此，原審法院認為於利息收入項下扣除債券溢價攤銷，始能真正反應被上訴人稅負之經濟支付能力，符合量能課稅原則。至於關於稽徵經濟上之顧慮，如(一)3.所述，目前債券市場的投資人主要為債券自營商，其結構包含綜合證券商、銀行、票券金融公司、信託投資公司、郵匯局、機構法人與債券投資信託基金，至於一般個人投資者比重極微小，而現在櫃檯買賣中心所使用之「等殖成交系統」，已可輕易自動計算出債券在不同時點之折現值，是對於有依法設帳之公司法人來說，利息金額計算上之困難性已可大體上被排除。(五)再者，債券之溢價或折價發行，完全取決於市場利率與票面利率之比較，當市場利率低，而票面利率較高時，因為投資者知道購買債券獲息較多，自然會願意用高價買入債券，因此產生「溢價」之情形。但反過來，當市價利率高，票面利率低時，投資者則因為債券將來獲息較少，只願意出低於面額之價格買入債券，因此產生折價之情形。其間之考量純以相對之利率比較為準（同樣期間及金額之遠期現金市場利率低，其折現值高，而市場利率高時，其折現值低），這中間沒有任何稅捐規避之可能，上訴人實無需過慮等由，為其判斷之論據。

五、本院查：（一）按財務報表之目的，係為真實報導企業之財務狀況、經營績效及財務狀況之變動，以幫助財務報表使用者之投資、授信及其他經濟決策，其與依所得稅法規定計算

課徵所得稅之目的本有不同。稅務會計與財務會計之計算依據與基礎原即有異，租稅之課徵，自應以租稅法之有關規定為準據。次按「營利事業或個人買賣國內發行之公債、公司債及金融債券，買受人若為營利事業，可由該事業按債券持有期間，依債券之面值及利率計算『利息收入』，如其係於兩付息日間購入債券並於取息前出售者，則以售價減除其購進該債券之價格及依上述計算之利息收入後之餘額作為其證券交易損益。買受人若為個人，因個人一般多未設帳，應一律以其兌領之利息金額併入其當期綜合所得稅課徵。」為財政部75年函釋意旨，此函釋乃財政部本於其主管機關地位，就債券利息所得之計算方式所為釋示，俾所屬下級稽徵機關執行職權之依據，並未牴觸所得稅法令等相關規定，且與法律保留原則無違，自可適用。是以，長期投資之存款、債券等其損益計算時點係在債券收回或出售時，即如於溢價購入之情形，因溢價為債券購進價格之一部分，屬債券成本，營利事業應按債券之面值及票面利率計算利息收入，並以原始價作為出售債券之成本，故於稅務會計上，債券持有期間並不認列溢價攤銷數，而係將購進成本與面值之差額於出售時認列減除，並不調整持有期間之利息收入。被上訴人爭執所得稅法第62條所謂「原利率」應指「殖利率」而非「票面利率」云云，尚無足取。（二）另按「營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅法及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令之規定辦理。」營利事業所得稅查核準則第2條第1項著有規定。查財務報表之目的，係為真實報導企業之財務狀況、經營績效及財務狀況之變動，以幫助財務報表使用者之投資、授信及其他經濟決策；而稅法基於課稅與政策之需要定有多種因應需要之規定，致使計算課稅所得與會計所得因目的及原則之不同，發生差異。而公司溢折價攤銷係長期債券投資之市場利率不等於票面利率時（即購進成本不等於面值），按財務會計準則公報第21號第26條規定，固以攤銷溢、折價方式調整其利息收入；惟依所得稅法第62條第2項及財政部75年函釋，於稅務會計上，營利事業應按債券之面值及票面利率計算利息收入，並以原始購價為出售債券之成本，故債券持有期間並不認列溢、折價攤銷，不另調整持有期間之利息收入；至購進成本與面值之差額則於出售時，認列為證券交易損益。（三）又企業考慮行業特性、產品性質、經濟情況等因素，自由選擇會計原則及採行的方法，但必須注意前後年度應一致採用相同的方法，不得任意變更，以符合一般公認會計原則中「一致性」的要求。同理，企業為債券之投資，不論係長期抑短期投資，其債券之資產估價與利息認列標準等，自應依其性質而有前後一致之情形，以杜規避稅負。查債券之發行（買賣），係折價或溢價發行（買賣），固繫於市場需求，由當時市場利率與票面利率間之相對高低比例決定，惟投資人於選擇債券之

初，應即已通盤考量全部狀況，是債券溢、折價即應與債券之評價課題合併處理。債券長期投資因係以長期持有為目的，則市價變動之損益不會在短期內實現，且短期之市價下跌仍可能在往後年度回升，故長期投資未實現跌價損失係列於資產負債表股東權益項下為減項，不列入當期盈餘項下，而不影響損益表；且被上訴人既係採長期債券投資，其在第1年支付現金買進債券之同時，即將債券帳列資產項下長期投資科目，當無於購入第2年度以後帳列其他科目及另有相對應之成本產生之可能，其利息收入雖係因一定之約定利率所產生，惟因並未再行支付現金，自無在債券持有期間內有所謂與成本配合之問題，故無將債券割裂後單獨將債券利息收入部分計算損益之理。倘將系爭債券溢價攤銷列為利息收入之減項，列為當期營利事業所得稅結算申報計算損益之基礎，除有違稅捐行政一致性之處理原則，亦易導致操縱損益，而生原屬免稅證券交易損益項目之成本，轉換於每年之應稅利息收入項下減除之規避稅負之投機行為，有違所得稅法第4條之1規定及實質課稅、公平性原則。是原審所認定於利息收入項下扣除債券溢價攤銷，始能真正反應被上訴人稅負之經濟支付能力，符合量能課稅原則，所持見解與所得稅法第62條規定意旨不盡相符，原判決適用法規自有未當。（四）綜上所述，原處分將系爭債券利息收入加回原減除之債券溢價攤銷數324,301,572元，訴願決定予以維持，均無不合，被上訴人訴請撤銷訴願決定及原處分，原判決准予撤銷，自屬違誤；上訴意旨求予廢棄，為有理由，又因本件事實已臻明確，自應由本院將原判決廢棄，並將被上訴人在第一審之訴予以駁回，以資糾正。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　99　年　3　月　11　日

最高行政法院第三庭

審判長法官　高　啟　燦

法官　林　文　舟

法官　鄭　小　康

法官　曹　瑞　卿

法官　黃　合　文

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　99　年　3　月　12　日

書記官　邱　彰　德

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:47

裁判字號：臺北高等行政法院 96 年訴字第 2251 號判決

裁判日期：民國 97 年 04 月 24 日

裁判案由：營利事業所得稅

臺北高等行政法院判決

96年度訴字第02251號

原　　告　南山人壽保險股份有限公司
代 表 人　甲○○（董事長）
訴訟代理人　袁金蘭（會計師）（兼送達代收人）
　　林瑞彬　律師
被　　告　財政部臺北市國稅局
代 表 人　凌忠嫄（局長）住同上
訴訟代理人　乙○○

上列當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國96年4 月30日台財訴字第09600101470 號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主　文

訴願決定及復查決定均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事　實

一、事實概要：原告民國（下同）90年度營利事業所得稅結算申報，原列報利息收入新臺幣（下同）27,861,275,204元，經被告初查調增利息收入324,301,572 元（債券之溢價攤銷數），核定利息收入28,185,576,776元。原告不服，核定利息收入28,185,576,776元。原告不服，申請復查，經被告95年12月15日財北國稅法字第0950246261號復查決定書駁回；原告仍不服，向財政部提起訴願，遭決定駁回後，遂向本院提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

㈠原告聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

㈡被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：

㈠原告主張之理由：

1.債券溢價攤銷依財務會計之規定，屬利息收入之減項，被告將債券溢價攤銷數加回作為原告之營利事業所得，自非有理：

⑴所得稅法第62條非為本案爭點之法令依據：

①按所得稅法第62條規定：「（第1 項）長期投資之存款、放款、或債券，按其攤還期限計算現價為估價標準。現價之計算，其債權有利息者，按原利率計算。無利息者，按當地銀錢業定期1 年存款之平均利率計

算之。（第2 項）前項債權於到期收回時，其超過現價之利息部分，應列為收回年度之收益。」惟此2 項條文均係規定於所得稅法第3 章「營利事業所得稅」第4 節「資產估價」，而非同章第3 節「營利事業所得額」，是並非能擴張解釋為規定利息收入如何計算及申報之規定。此由同法第63條：「長期投資之握有附屬事業全部資本，或過半數資本者，應以該附屬事業之財產淨值，或按其出資額比例分配財產淨值為估價標準，在其他事業之長期投資，其出資額及未過半數者，以其成本為估價標準」及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第30條第1 項第2 款前段：「二、營利事業投資於其他公司，其投資收益，應以經被投資公司股東大會同意或決議之分配數為準，並以被投資公司所訂除權或除息基準日之年度，為權責發生年度……」可知，所得稅法第63條係規定營利事業轉投資以淨值為估價標準，然被告於核定轉投資收益時卻係依「經被投資公司股東大會同意或決議之分配數為準」之數字認列，即可證所得稅法第62條僅係為規定資產估價而非「損益認列」問題，是該條實非本件爭點之法令依據。

②退步言之，縱所得稅法第62條為本件爭點之法律依據，惟該條文中「原利率」於文義解釋上並非指債券之票面利率，而係應解釋為購買債券時市場之公平利率。蓋如將上開「原利率」一詞解釋為「票面利率」，將面臨下列不合理情形：

□債券現值按「現值折算法」計算一定與票面金額相同，如此一來根本沒有再採「現值折算法」來計算之必要。

□如此估價結果無法允當表達該債券之實際價值，且將造成投資人溢價購入債券但在估價時卻以票面金額入帳，其差額於帳上應如何處理之問題。

□被告認債券溢價差額應列為回收年度之損益，惟債券到期時取回之票面金額將等於被告認定之債券成本（依原利率估價之成本），應無損失可言，其前後矛盾。

③是應將所得稅法第62條第1 項規定之「原利率」解為「投資購入當時」之「市場利率」，不僅能與歷史成本法相搭配，而且也能針對往後每期債券付息後之債券價格精準評估，應屬最妥適之法律見解。因此原告以溢價買入債券，並按債券到期日每期調整債券溢價攤銷，以市場利率認列利息收入，方屬符合所得稅法第62條精神之作法，惟被告竟認定不得將折溢價攤銷用以調整利息收入，顯係誤解所得稅法第62條之意旨，請鈞院明察。

⑵被告以財政部75年7 月16日台財稅第0000000 號函釋（下稱75年函釋）作為復查維持原處分的理由，誠有違誤。

①如原證1 、2 所示之財政部79年4 月27日台財訴字第791358361 號訴願決定及台財訴字第000000000 號訴願決定於79年作成，是被告執財政部75年函釋為本案無理由。蓋若75年函釋適用本案之情況，則79年訴願決定及重核復查決定亦應維持原核定，而變更見解，顯見該函釋對原告90年營利事業所得稅申報中債券利息收入調減溢價分期攤銷數不適用，足證75年函釋係用於解釋於兩付息日間購入債券或於兩付息日出售債券時應如何評價，非關長期投資債券折溢價購入成本如何攤銷之問題。

②次查該75年函釋係接受營利事業陳情，認在債券買賣時，須按財政部64年9 月4 日台財稅第36440 號函釋以最後持票人為納稅義務人就全部利息一次扣繳所得稅之情形下，不應悖於其僅持有部分期間之事實申報全期利息收入，財政部因而接受業者之意見認以持有期間計算利息收入即可，因此75年函釋之重點在於釐清利息收入之計算參數中之其中一項：「持有期間」，而非在討論利息收入之其他參數：「債券價值」或「債券利率」，因此被告於75年函釋公布十餘年後，忽開始依75年函釋之部分文字逕為引用，而未慮及75年函釋規範目的及對象，顯有違誤。

③再者，依債券前手息案件最高行政法院91年度判字第1482號判決（下稱91年判決）或其後隨之宣判之高等行政法院判決，皆重申原告從事債券附買回交易應考量交易實質，採用「融資說」按市場利率計算利息認列收入，「則原告所得除按債券票面利率計算持有期間之利息收入外，如有因融資交易所賺取票面利率與約定利率間之利息差額，則應核實認列利息所得，予以課稅…」，亦即，最高行政法院認為原告從事債券附買回交易支付予交易對象之利息支出應採約定利率（即市場利率）認列，因之原告取得之利息收支淨額係以票面利率與市場利率核實計算後之淨額，故前開法院確定判決針對前手息部分，主張被告不得割裂適用權利與義務相互關連之法令而判決被告應撤銷原處分。惟，75年函釋之規定債券按票面利率計算利息收入及支出，將債券溢價視為取得債券成本之一部分，已於最高行政法院判決時質疑其合理性，本於實質課稅原則改以市場利率觀點考量，是以，被告依上述判決意旨於原告申報債券利息支出未按市場利率計算，並據以認定債券前手息扣繳稅款應按與各行業業者協談結果之比例核退之。反觀原告於意圖持有至到期日

之長期債券投資將溢價攤銷列為債券利息收入減項，以反映出真實的市場利息收入之作法，卻遭被告依75年函釋否准，債券投資之利息收入、支出應核實認列，即按市場利率計算已經高等行政法院及最高行政法院做出明確見解，被告亦已依法院見解估算營利事業之成本而要求營利事業與其達成協談，被告卻於核定本件長期債券投資作出不同認定，否定自己同意前揭法院之見解而為之協談基礎，為求有利之核稅結果，在斷章取義引75年函釋作為依據，實有違平等原則。同時，營利事業購入債券若持有至到期日，不論依債券交易之形式或實質觀之，原告並無出售債券之行為，按其持有期間及最後兌領本金之結算結果僅應產生利息收入，而不應有證券交易損益產生，但被告核定方式致原告雖無出售債券之實，仍應認列債券交易損益，懇請鑒察。

⑶被告之核定顯違查核準則第2 條之規定：

①依查核準則第2 條規定：「（第1 項）營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅法及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令之規定辦理。（第2 項）營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報或核課所得稅時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、促進產業升級條例、促進產業升級條例施行細則、中小企業發展條例、企業併購法、本準則暨有關法令之規定未符者，均應於申報書內自行調整之。」按前開法令營利事業之會計事項係按商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等規定記載入帳，並依據所得稅法、所得稅法施行細則及營利事業所得稅查核準則等相關法令調整財稅差異後申報或核課所得稅；換言之，如所得稅法等相關稅法中無規定時，原告於申報時即無需加以調整，亦即應按商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報之規定辦理相關會計事項之記載入帳及申報所得稅，是以因原告之申報既未違反相關稅法之規定，依前開所述查核準則第2條 第1 項規定，被告於調查及審核時亦無需加以調整。

②次按財務會計準則公報第21號第26條規定：「長期投資之轉換公司債，不論是否附有溢價賣回條款，均應按面額調整未攤銷溢折價評價。未攤銷溢折價應按合理而有系統之方法於購買日至到期日間攤銷，作為利息收入之調整。」第26號公報第22條規定：「長期投資公司債之評價，應按面額調整未攤銷溢折價評價。未攤銷溢折價應於購買日至到期日間按利息法攤銷，

作為利息收入之調整，但如按直線法攤銷結果差異不大時，亦得採用直線法。」前述會計處理原則規定投資債券產生之折、溢價需於領息期間攤銷之作法，除於財務報表上能忠實表達企業投資債券之損益情況及債券價值外，另因稅法並無其他規定（被告援引之所得稅法第62條並非此爭點得涵攝之法條已如前述），依前述查核準則第2 條第2 項規定，即該2 財務會計準則公報應為稅法上計算債券利息收入之依據，被告否准原告依此會計原則辦理營利事業所得稅結算申報，顯不符查核準則第2 條之規定。

⑷債券投資折、溢價之稅務會計處理，本於所得稅法及相關法令並無相關規定，原告按財務會計處理準則申報債券利息，符合量能課稅原則及實質課稅原則：

①按司法院釋字第420 號解釋：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌精神上之意義及實質課稅之公平原則為之」。次按最高行政法院（89年7 月1 日改制前為行政法院）83年判字第351 號判決：「租稅法所重視者，應為足以表徵納能力之實質的經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律要求之公平及實質課稅原則，實質課稅原則為租稅法律主義之內涵及當然歸趨。故有關課徵租稅構成要件實質之判斷及認定，自亦應以其實質上經濟事實關係所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念」，前所揭櫫之「實質課稅原則」及「量能課稅原則」係於租稅法律原則下，從實質、經濟的觀點來解釋法律的方法，亦明確說明稅捐核課不能自外於「實質課稅原則」及「量能課稅原則」，亦即如有「法律形式」與「經濟實質」不符之情形時，稅捐稽徵機關自不應侷限於「形式」去判斷，而應按「經濟實質」予以認定。其主要適用目的除為實現租稅公平，避免鼓勵投機或規避稅法外；亦有協助尋求法律事實之定性，做出符合真實之事實認定之功能。

②又，按法律之實踐，「定性」必先於「適用」，俟事實定性清楚，方能按照定性之結果尋找出相對應之法規範，進而形成法律效果。而定性本身，分別有「事實認定」與「法律涵攝」二個過程。而「事實認定」必須符合事務本質，才不致產生「偏見」，法律涵攝則須從外觀上多數可供涵攝之數個法規範中選取其中「實質上正確」之單一法規範以符合立法意旨。且所得稅法制與民商法間之密切關連性為其最大之特色，

亦即所得稅法制上之「收入」定性，須考究其經濟上之實質，是其定性標準實際上係以民商法為主要衡量因素，而非僅由稅法單獨決定。是如以買賣債券之經濟本質而論，債券買賣者於買入債券並持有一定期間後出售債券，其出售取得之價金與原始購入成本之差異數，實係包含出賣人持有期間應取得之「利息收入」與其買賣該債券之損益無疑。是以既稅法未有明文規定應如何計算其損益，即應依商業經驗及財務會計相關之規定處理。

③如前所述，債券出售之損益應指債券出售之價格與其債券帳列金額及未攤銷折溢價金額合計數之差異而言。謹舉例說明：

□原告購入面額100 萬元之5 年期債券，每年付息1次，該債券之票面利率為5%，但市場同型金融商品（如5 年期銀行定存）公平利率為3%，於到期日向債券發行機構兌領100 萬之本金及按年領取5 萬元之利息，則債券公平價值應為1,091,594 元（債券面值x票面利率x5 年年金現值＋債券面值x5 年複利現值）。

□如依被告見解，即意味原告在買入此債券時，預期可按票面利率每年領取5 萬元之利息收入，並於到期兌領時，將會產生91,594元之證券交易損失，就經濟本質而言顯為不可能發生之交易，顯見被告核定未考慮原告於購入前開案例所示債券之公平價值係反映出債券票面利率及市場利率之差異，即屬未能正確作好本案事實定性之結果，依商業市場交易通則，原告每年之實質利息收入應為32,747元（即1,091,594 x3%），合計5 年利息收入之時間價值將等同依財務會計準則公報第21號及26號之規定，該債券之每年票面利息收入5 萬元扣除債券溢價購入每年攤銷18,318元後餘額之合計數。再詳言之，在假設所有條件均不變之情形下，前開案例購入債券時之成本應以公平價值為1,091,594 元為計算，惟原告持有至到期僅能兌領100 萬元之本金，但只要容許原告於購入債券後帳上按債券期間分年計入溢價攤銷額18,318元後，則持有債券至到期日止，原告整段持有期間之利息相當購入債券公平價值按市場公平利率計算利息總額，符合商業市場之經驗法則。

⑸被告將債券溢價攤銷數加回作為原告之營利事業所得，違反憲法第7 條、行政程序法第6 條平等原則，及其衍生之行政自我拘束原則

①行政程序法第6 條規定：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」按財政部79年4 月27日台財訴

字第791358361 號及第000000000 號訴願決定意旨略以：「訴願人於購買債券期間內所收取之利息收入，如均已入帳申報，其購入債券之溢價，依收入與成本配合原則，於債券發行期限內，分期攤提為各期利息收入之減項，應屬合理，爰將原處分撤銷，由原處分機關准予攤銷公債溢價，并於免稅公債利息收入配合減除攤提數……」，被告即依上述意旨於79年8 月29日分別作成79年財北國稅法字第23412 號、第23414 號重核復查決定書，追減申請人73、74年利息收入。行政機關平等原則在不同的國家行為範疇各有內涵不同的展現，於裁量性行政行為，平等原則即具體化為「行政自我拘束」原則。因為在此類行政領域中，行政行為有相當的自由決定空間，或者無成文性規定可供遵循，行政機關原則上得依據個案實際情況、財政資源分配等因素，決定是否從事特定行政行為以及該行政活動之內容，惟行政機關亦非完全不受拘束，基於前述平等原則的要求，行政行為必須受案件事實相同之「行政先例」所拘束，如過去曾經就相同之案件事實所做之決定，如欠缺正當理由，必須依循之前的先例，作出相同之行政決定。然而，行政權原有之自由決定空間亦非完全被剝奪，行政機關如能合理說明當下的案件事實與過去之先例有何不同，而必須從事差別待遇，尚非法所不許。

②今訴願機關所作之79年台財訴字第791358361 號及第000000000 號訴願決定，與秉此意旨而作之復查決定79年財北國稅法字第23412 號、第23414 號所涉與本案並無不同，相關之會計法規關於債券折溢價攤銷之處理原則亦未改變，豈可逕依個案不同而作不同決定？蓋司法院各法官對個案採分散式具體審查，係植基於憲法第80條法官依據法律獨立審判，對個案當然可表示不同法律見解。惟行政機關對外意思表示官署僅有1 個，縱內部決定單位不同，亦不害於各處分均為同一官署作成之事實，行政機關倘可以不同個案為理由而異其處理，造成人民對同一行政機關決定產生左手打右手的疑惑？

⑹被告重為與79年財北國稅法字第23412 號及第23414 號內容相反之行政處分，將債券溢價攤銷數不視為利息收入減項，違反行政程序法第120 條對人民之信賴保護。

①行政程序法第117 條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第119 條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷

所欲維護之公益者。」第119 條規定：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」第120 條第1 項規定：「授予利益之違法行政處分經撤銷後，如受益人無前條所列信賴不值得保護之情形，其因信賴該處分致遭受財產上之損失者，為撤銷之機關應給予合理之補償。」第123 條規定：「授予利益之合法行政處分，有下列各款情形之一者，得由原處分機關依職權為全部或一部之廢止：一、法規准許廢止者。二、被告保留行政處分之廢止權者。三、附負擔之行政處分，受益人未履行該負擔者。四、行政處分所依據之法規或事實事後發生變更，致不廢止該處分對公益將有危害者。五、其他為防止或除去對公益之重大危害者。」第126 條規定：「原處分機關依第123 條第4 款、第5 款規定廢止授予利益之合法行政處分者，對受益人因信賴該處分致遭受財產上之損失，應給予合理之補償。」

②按信賴保護規定係植基於法治國原則下，對於法安定性之保證。依司法院釋字第525 號之意旨，行政機關必須有值得人民信賴之基礎、人民必須有信賴該基礎之客觀表現，且人民主張信賴保護時，不得有行政程序法第119 條信賴不值得保護的情形。信賴保護有存續保障與財產保障，存續保障指行政程序法第123 條、第117 條之規定，若人民對行政機關的公權力行為產生信賴，非依法律規定不得任意撤銷。財產保障指上開同法第121 條、第123 條規定，指依法該行政處分得撤銷者，行政機關應對人民信賴該公權力行為造成的損害給予合理之補償。

□信賴基礎：依上開規定，合法與違法之授益處分，均有信賴保護之適用。惟合法之授益處分，原則不得廢止，例外廢止須予補償。違法之行政處分，原則可以撤銷，但信賴利益大於公益時，不得撤銷，得撤銷之行政處分撤銷後，行政機關亦應予合理之補償。財政部79年台財訴字第791358361 號及第00000000 號訴願決定意旨為合法之授益處分，分述如下：

A.該行政處分合法：

所得稅法第62條規定：「長期投資之存款、放款、或債券，按其攤還期限計算現價為估價標準。現價之計算，其債權有利息者，按原利率計算。無利息者，按當地銀錢業定期一年存款之平均利

率計算之。前項債權於到期收回時，其超過現價之利息部分，應列為收回年度之收益。」

上開法律規定之所以有現價之計算，係因市場利率與票面利率不同所致。依商業會計法第13條及財務會計準則公報第21、26號規定，若市場利率較票面利率為高，則債券為折價發行，債券依市場利率計算後所得現值（計算公式如下）為債券入帳基礎，其後每年將攤提的折價加上依票面利率計算所得之利息，為會計帳上認列之利息收入，故利率反轉揚升時代，會計帳上認列債券利息收入較實際收到之利息高；在利率逐步走低時代，因為市場利率比票面利率低，債券為溢價發行，會計帳上利息收入較實際收到之利息低。

本件為債券溢價發行情形，依上開商業會計法第13條及財務會計準則公報第21、26號規定及台財訴字第791358361 號及第000000000 號訴願決定意旨，在查核準則第2 條第2 項所列各法未有特別規定下，當依照會計帳上利息收入課稅而不必另作調整，使稅務會計與財務會計統一處理方式。財務會計之所以規定債券溢價必須攤銷，成為每年利息收入的減項，係基於債券買受人因債券的票面利率比市場利率高，買入債券時願意花比較多的錢，而在認列每年的利息收入實現買賣債券時墊高的成本，每一期的利息收入，恰好和墊高的成本依持有期間攤銷後每一期攤銷數相配合，而反應出一個合理的利息收入。倘每一期僅認列與票面金額相同的利息收入，待債券出售時再一次將虛增的成本作為出售損益的減項，將違反經濟實質，因為墊高的成本不是全部在出售時實現，而是投資人購買時，預期之後每期會有較高利息收入的結果，當然隨著每期的利息收入而實現。上述配合原則不獨適用於財務會計，稅務會計也無排除之理。被告僅從目的考量，認為證券交易所得依所得稅法第4 條之一免稅，成本亦不得扣除。孰不知如此目的思考，將扭曲經濟實質，違反租稅中立；且被告在利率走揚時代對於原告按市場利率計算利息收入並無異議，而認定較票面利率高的實質利息收入；然利率走低時代，被告即改變見解，令誠實納稅之原告改採票面利率計算利息收入負擔加重，不得不誤解被告是否以稅收高低來決定適用市場利率或票面利率計算收入。租稅規定不應受政府政策影響，或影響市場經濟，是為租稅中立。若被告認為因採用市場利率在債券溢價發行時，造成債券持有人藉由攤

銷溢價將不能扣除的成本轉換成應稅利息收入的減項。應檢討者亦為證券交易所得免稅的問題，而不是為了彌補證券交易所得免稅的損失，破壞上述配合原則，強加原告稅負，扭曲租稅中立；況原告並非如被告所憂心，意圖從上述計算方式獲取租稅利益，原告自始至終都採用市場利率認列利息收入，不論利率高低亦然，原告本於上述配合原則，忠實反應經濟實質，謹遵台財訴字第791358361 號及第000000000 號訴願決定意旨，奉公守法，誠實納稅。

是以，財政部台財訴字第791358361 號及第000000000 號訴願決定意旨「訴願人於購買債券期間內所收取之利息收入，如均已入帳申報，其購入債券之溢價，依收入與成本配合原則，於債券發行期限內，分期攤提為各期利息收入之減項，應屬合理，爰將原處分撤銷，由原處分機關准予攤銷公債溢價，并於免稅公債利息收入配合減除攤提數……」為合法之行政處分。今被告改變見解，認為應按票面利率計算利息收入而不得扣除溢價攤銷數，該行政處分改變前訴願決定的內容，並改變被告依上述意旨於79年8 月29日分別作成79年財北國稅法字第23412 號、第23414 號復查決定書之行政處分，使前述4 個行政處分效力形同廢止。前述第23412 號、第23414 號復查決定為針對前73、74年利息收入之核定，縱認為其行政處分效力只限於該次處分，而不及於其後各年之核定稅額處分，仍不能否認台財訴字第791358361 號及第000000000 號訴願決定對同一相對人、相同內容之各年債券攤銷處理仍具存續力，蓋該訴願決定意旨略以：「……其購入債券之溢價，依收入與成本配合原則，於債券發行期限內，分期攤提為各期利息收入之減項，應屬合理……」，縱認為時間久遠，行政機關欲改變見解，形同廢止原台財訴字第791358361 號及第000000000 號訴願決定意旨。合法之行政處分並非不能廢止，惟仍應以行政程序法第123 條規定為限，例如時空不同，不廢止將對公益產生重大危害者即是一例。惟本案與79年訴願決定之時空並無不同，成本與收入配合原則仍為我國會計及稅捐等相關法令所遵循，實難看出不同之處何在。退步言之，縱認為不廢止對公益有重大危害而欲廢止，仍應保護原告之信賴利益，制定過渡期間或予以補償。

B.該行政處分為授益處分：

前財政部79年台財訴字第791358361 號及第0000 00000 號訴願決定，為撤銷原73年、74年課稅之決定，對原告有利，是為授益處分。

□信賴表現：原告信賴財政部台財訴字第791358361 號及第000000000 號訴願決定，每年均以市場利率計算利息收入課稅迄今，客觀上有反覆信賴該訴願決定之行為。

□無信賴不值得保護：原告無行政程序法第119 條信賴不值得保護情事，故原告信賴財政部台財訴字第791358361 號及第000000000 號訴願決定應予以保護，且該決定符合經濟實質及法律規範已如上述，故應予以存續保障。基於合法的授益處分若撤銷應給原告予一定財產保障原則，應制定過渡期間，使原告得出售債券或其他處理以資因應。

2.對於債券折溢價問題，鈞院94年度訴字第2920號有詳細表述，對於債券利息收入認列諸多疑慮均有回應，希請鈞院列為參考，正本清源使本問題回歸量能課稅原則的正軌。

⑴自92年度訴字第5395號判決開始，鈞院曾明白表示債券利息收入應按市場利率認列，將債券折溢價列為利息收入的加項或減項始為正軌，惟考慮稽徵便利與避免稅捐規避問題，不以違法評價各稅務機關以票面利率計算利息收入之核定。中間縱有保守判決認為上開核定方式合法，亦無法解釋所得稅法「現價」與票面利率的矛盾，稅務機關核定以票面利率為利息收入認列向來沒有法律基礎，所憑函釋已有財政部相反見解，更顯其立論薄弱，不如回歸以下94年度訴字第2920號所揭量能課稅原則（以下整理節錄自94年度訴字第2920 號判決）：

①現行所得稅法第62條之規定，已可據為「認定債券利息數額須採溢折價攤銷方式」之法規範基礎：

□「所得稅法第62條所定計算（折）現價之『原利率』，如果不是指買入當時之實際利率，而是票面利率的話，則該條文根本沒有制定之必要」，因為此等方式計算出來之（折）現價，恆等於票面金額，所得稅法第62條根本沒有用如此繁複內容來描述之必要。

□而上開法律意見，亦透過立法資料得到更堅強之佐證。即登載於37年間「國民政府公報」上之「所得稅法」修正草案，其中與現行所得稅法第62條具有沿革關係之37年間有效施行之舊所得稅法第58條條文，相關之立法說明中已表明「（舊法）第34條至第63條之規定，屬資產估價之規定，適用『會計原則』」，而溢折價攤銷已是計算債券利息之公認會計原則，所以現行所得稅法第62條之規定，已可據為「認定債券利息數額須採溢折價攤銷方式」之法

規範基礎。

②債券溢折價攤銷早在買入之初即決定下來，不會再發生改變，債券事後因市場價格改變，是否進行重新評價為財務會計準則第34號公報（下稱34公報）的問題，實務常混為一談，有釐清必要：

□在債券利息計算之領域，「溢折價攤銷」之承認，實與「量能課稅原則」或「實質課稅原則」間具有緊密之關連性，此等緊密關連之程度，其重要性已足壓抑「稽徵經濟」之考量。

□「溢折價攤銷」只與買入時之市場殖利率及票面利率有關，並因此自始地決定，每一期攤提（增減）之利息金額，進而決定債券持有人，按照持有天數，真正取得之利息金額（即票面利率決定之利息金額加減攤提金額，為債券持有人實際取得之利息）。而且在同時也決定了債券買入價格，做為將來出售債券計算獲益時之「原始（買入）成本」。而不同時間點，市場殖利率的差異所形成之債券市場價格改變，此等差異應否承認損益，以及損益計算標準為何？才是34公報所處理之課題，其與溢折價攤銷已毫無關連。其實正如同計算財產交易所得時，要接受折舊的觀念一樣。計算債券交易所得時，一樣也要接受「已到期的利息，即使尚未經付息機關付息，但因為時間已過，其折現值已消滅（流入利息中，成為利息之一部），且在買賣雙方也不存有不同主觀評價之可能」觀念，認為其不在出售範圍內。（上開判決意旨，認為債券溢折價攤銷會把利息所得轉換成免稅的證券交易所得，係因為對於債券溢折價攤銷和後續評價問題混淆所致，不明白債券溢折價攤銷，在債券買入一開始即已決定，而不應和實務上擔心的規避稅負問題連結。）

③從鈞院92年度訴字第5395號判決到94年度訴字第2920號判決，行政法院改變見解的原因，係因法理因素與時空環境背景不同：

□透過公債經紀商之「等殖成交系統」即可自動算出「債券」在不同時點之「折現值」。所以利息金額計算上之困難性已可大體排除，此時「稽徵經濟」因素之顧慮即大幅度降低。

在以往債券前手息之案件中，有關利息金額之計算，一律是以票面金額為準，若法院要改變此一法律見解，承認溢折價攤銷之計算方式，顯然會對稽徵實務作業產生極大衝擊。而溢折價攤銷概念，具有高度之會計技術性，遽行採用，不問是人民或稅捐稽徵機關，是否會在確切利息金額計算上，面臨極大之困難，所以有「稽徵經濟」因素之考量。但隨

著時間之經過，上開顧慮可大幅下降，因透過公債經紀商之「等殖成交系統」即可自動算出「債券」在不同時點之「折現值」。

□目前實務上對債券前手息之案件，就在付息機關實際付息日以前，出售債券者，到底有無利息收入之產生。是按照持有人之身分，採取不同見解，而產生自然人規避稅負的良好管道，如果能接受上開溢折價攤銷之觀點，或許債券前手息之爭議自始即不會發生，稅捐規避管道也可在第一時點即被截斷，而稅制公平環境將更容易建立。

目前實務上對債券前手息之案件，就在付息機關實際付息日期以前，出售債券者，到底有無利息收入之產生。是按照持有人之身分，採取不同的見解。A.在自然人之情形，認為沒有利息收入之產生。B.在法人（公司）之情形，則認為要依權責發生制，按持有期間計算利息收入，但計算方式又是按照票面利率計算。但這樣差別式之處理，實在缺乏法理上之正當性，而且因此形成一個讓自然人規避稅捐之良好管道，並惹起債券前手息案件中「利息收入歸屬」之不必要爭議。如果能接受上開溢折價攤銷之觀點，或許債券前手息之爭議自始即不會發生，稅捐規避管道也可在第一時點即被截斷，而稅制公平環境將更容易建立。

⑵由立法院所得稅法第14條之1 修正草案之說明，亦可知所得稅法第62條如上述94年度訴字第2920號判決所言，已可據為「認定債券利息數額須採溢折價攤銷方式」之法規範基礎，僅未於細則中明確規範而已。

①立法院第6 屆第1 會期第14次會議議案關係文書，有關「所得稅法第14條之1 、第24條之1 、第24條之2 修正草案總說明」中，對於所得稅法第14條之1 修正條文「自中華民國95年1 月1 日起，個人持有公債、公司債及金融債券之利息所得，應依第88條規定扣繳稅款，不併計綜合所得總額」，其修正條文之說明四、「有關公債、公司債及金融債券之利息，非僅依約定票面利率計算。實務上，票面利率已不能代表債券之真正利率，故計算債券利息之利率，應將發行時影響利息給付之各項約定條款及發行價格等因素調整併計該票面利率；舉凡折價發行之折價金額或約定有溢價賣回之利息補償金等亦屬利息所得，均應於給付時依規定辦理扣繳。上開利息所得之計算方式，將俟本修正案通過後，於本法施行細則中詳細列舉明定之，以利適用，並杜爭議。」

②參酌上述之修正條文及其說明，可知雖然修正所得稅法第14條之1 並未說明公債、公司債或金融債券之利

息所得是否應包含債券折溢價攤銷，然其修正說明卻明示折溢價確為影響利息給付之因素之一，票面利率實不能代表真正利率，將於細則中明定利息計算方式。故稅捐機關核定稅捐，不應以法條表面之規定而忽略交易之「經濟實質」，在本案中，若將所得稅法第62條之「原利率」解讀為票面利率，誠如上述94年度訴字第2920號判決所言「該條文根本沒有制定之必要」，故所得稅法第62條之規定，應如上開判決所論，已可據為「認定債券利息數額須採溢折價攤銷方式」之法規範基礎，故其原利率所指，應屬債券發行時之市場利率。被告未探究所得稅法第62條之實質立法意旨，錯誤解讀法條之文義，並據以剔除原告債券投資之溢價攤銷並調增利息收入，其謬灼然。

③上開判決與所得稅法第14條之1 修正條文說明，與原告前諸多主張不謀而合，財政部台財訴字第791358361 號及第000000000 號訴願決定意旨及上開判決與所得稅法第14條之1 修正條文說明，均有志一同使債券利息收入認列回歸正軌，而不再創造租稅法律主義的例外，惟原處分與復查決定仍未本諸上述訴願決定意旨與判決本旨妥為適法處分，懇請鈞院撤銷違法之原處分及復查決定，以維原告之合法權益。

㈡被告主張之理由：

1.按所得稅法第62條規定：「（第1 項）長期投資之存款、放款、或債券，按其攤還期限計算現價為估價標準。現價之計算，其債權有利息者，按原利率計算。無利息者，按當地銀錢業定期1 年存款之平均利率計算。（第2 項）前項債權於到期收回時，其超過現價之利息部分，應列為收回年度之收益。」次按行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第2 條第2 項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報或核課所得稅時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、促進產業升級條例、促進產業升級條例施行細則、中小企業發展條例、本準則暨有關法令之規定未符者，均應於申報書內自行調整之。」又營利事業委託會計師查核簽證所得稅辦法第6 條規定：「有關會計事項及納稅事務，依所得稅法、促進產業升級條例、中小企業發展條例、企業併購法、營利事業所得稅查核準則、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則及有關法令之規定；其未規定者，依一般公認會計原則。」再按財政部75年7 月16日台財稅第0000000號函釋（下稱75年函釋）：「營利事業或個人買賣國內發行之公債、公司債及金融債券，買受人若為營利事業，可由該事業按債券持有期間，依債券之面值及利率計算之『利息收入』，如其係於兩付息日間購入債券並於取息前出

售者，則以售價減除其購進該債券之價格及依上述計算之利息收入後之餘額作為其證券交易損益。買受人若為個人，因個人一般多未設帳，應一律以其兌領之利息金額併入其當期綜合所得稅課徵。」

2.原告90年度營利事業所得稅結算申報，列報利息收入27,861,275,204元，被告初查以其利息收入之債券利息收入係減除債券溢價攤銷數324,301,572 元後之金額，依所得稅法第62條規定及財政部75年7 月16日台財稅第0000000 號函釋意旨，債券利息收入係依面值及利率計算利息收入，不含債券之溢、折價攤銷數，乃調增債券利息收入324,301,572 元，核定利息收入28,185,576,776元。原告不服，申經復查決定以：依首揭準則規定，營利事業稅務申報應依所得稅法及相關規定辦理。次依首揭稅法及財政部75年函釋規定，營利事業買賣債券不論是否係到期兌領，均應按債券持有期間依票面利率計算利息收入，並按債券出售價格或期滿兌領面額與購進價格計算證券交易損益，原核定利息收入28,185,576,776元並無不合，應予維持，乃予駁回復查，訴願決定遞予維持。

3.答辯理由：

⑴依司法院釋字第607 號解釋理由書：「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。但法律規定之內容不能鉅細靡遺，故主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋示。其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背；倘亦符合租稅公平原則，則與憲法第7 條平等原則及第15條保障人民財產權之規定不相牴觸。所得稅法關於營利事業所得稅之課徵客體，為營利事業之收益，包括營業增益及非營業增益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅。……觀諸所得稅法第3 條、第4 條及第24條第1 項規定之立法目的及其整體規定之關聯意義，尚未違背憲法第19條規定之租稅法律主義。按營利事業係以營利為目的，投入勞務及資本從事經濟活動之經濟主體，不問係營業或非營業之增益，皆屬於營利事業追求營利目的所欲實現之利益，為營利事業之所得來源，而得成為租稅客體。」本件系爭債券之本質為債權，即資金需求者發行債務憑證予資金供給者，兼具證券交易法規定之有價證券性質，營利事業買賣債券產生之損益計有利息所得及有價證券所得（損失），其中證券交易所得依所得稅法第4 條之1 規定停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除，惟債券之利息所得並無免稅規定。兩者如何區分，財政部於職權範圍內，乃依據所得稅法整

體規定之立法目的及其間之關聯性，在不違背租稅法律主義且符合租稅公平原則，並兼顧申報及扣繳制度之實務運作，於75年7 月16日以台財稅第0000000 號函釋明確規範，該函釋係為達成租稅之課徵及考量財稅實務之運作所為必要之釋示，無違於一般法律解釋方法，亦未違背租稅法律主義及憲法第7 條規定平等原則與憲法第15條規定保障人民財產權主旨均無牴觸，債券之課稅自當依上開函釋辦理。

⑵債券為具廣大流通性之有價證券，其持有目的因人而異，縱使同一投資人，亦可能因經濟環境、資金運用情形或持有政策變更，而改變其持有期間，是以債券持有期間之長短，完全取決於投資人本身之意圖及能力。而債券獲利來源包括：價格上揚的資本利得、持有期間的債息收入及再投資收益3 部分。由於利率波動對債券價格影響很大，因此，投資人持有債券，首先面臨的是利率風險。若市場利率上揚，投資人所持有的債券可能產生帳面上的虧損或獲利縮水；若市場利率下滑，投資人所持有的債券可能產生帳面上的盈益或獲利增加，及再投資收益減少的風險。課稅基礎應有其確定性與公平性，方符合租稅法律主義之精神，若依原告所述，按投資人之投資意圖及其期望利率計算利息所得，以實質課稅原則為重，則證券交易損益亦應一併納入課稅，方符合衡平並真正達成實質課稅之理想原則，惟現行所得稅法證券交易所得免納所得稅，已違實質課稅原則。

⑶原告主張當投資人取得溢價發行之債券，其透過溢價攤銷計算利息收入之結果應恆等於發行人之利息費用，並據為其溢價攤銷理由，惟實務操作上，債券市場交易量龐大，交易型態亦日趨多元，投資人預期市場利率變化更是多空交戰，尤其在次級市場交易時，各投資人購入時之成交利率與發行人發行時利率已不相同，加上交易頻繁，縱將溢價攤銷作為利息收入之減項，該債券各持有人所申報之利息收入總和亦不等於發行人之利息費用。本案原告為債券次級市場之一員，其購入時債券價格，依所得稅法第45條規定為其所購入債券成本，係基於當時之預期利率（即殖利率）所決定，而影響殖利率因素實包括長期（如：物價水準、經濟景氣、貨幣政策及國內外利差等）及短期（季節性因素、央行票券發行金額、其他自國庫釋出之資金及外匯市場的動作等）利率因素及其對未來殖利率曲線變化之預期看法，準此，債券買入同時，發生資金之借貸及持有有價證券，其實質意義具有一為取得有價證券所支付之對價（成本），另一為該債券所代表之資金借貸關係而可於未來取得利息所得。由於買賣債券之交易所得停止課徵所得稅，若債券持有期間所獲得之「利息所得」與債券處分時之「證

券交易所得」未明確劃分，將造成課稅計算上之爭議，而財政部75年函釋，既已闡明營利事業應按債券持有期間，依債券之面值及利率計算之「利息收入」列報利息收入，有關利息收入之計即應據以核算，債券賣出時超過購進價格及利息收入後之餘額為證券交易損益。投資人溢價購入債券，其溢價部分為購入債券之成本，不應於債券持有期間每年自利息收入減除。如准予減除即與上開規定不合，亦發生原屬免稅證券交易損益項目之成本轉換於每年之應稅利息收入項下減除之情事，不符所得稅法第4 條之1 及第62條第2 項之規定。

⑷又投資人於選擇投資某債券之初，應已通盤考量自己之需求及投資之目的，而以最有利方式進場交易，查本件系爭溢價債券，原告帳列長期投資係採長期投資策略，而所謂「證券長、短期投資」者，一般係以「證券持有之目的」為區別，系爭溢價債券既為長期投資之證券，自係以長期持有為目的，投資損益之風險（包含所得稅稅負），亦於擇定投資項目時即全盤衡量在內，自無於購入債券之後，單獨將「債券利息收入」於各年度攤銷成本，作為損益評估。查成本收益配合原則係指當某項收益已經在某一會計期間認列時，所有與該收益產生有關之成本均應在同一會計期間轉為費用，以便與收益配合而正確的計算損益。原告既係採長期債券投資，其在第1 年支付現金買進債券之同時，即將債券帳列資產項下長期投資料目，當無於購入第2 年度以後帳列其他科目及另有相對應之成本產生之可能，其利息收入雖係因一定之約定利率所產生，惟因並未再行支付現金，自無在債券持有期間內有所謂與成本配合之問題，故無將債券割裂後單獨將債券利息收入部分計算損益之理。原告一方面於申報時將溢價攤銷於依票面利率所取得之利息收入中調整減除，一方面又主張溢價攤銷為該票面利率所取得利息收入之成本，惟收入與成本之性質係兩種完全不同之概念，就如同銷貨成本不會是銷貨收入之減項，故其邏輯即有很大之錯誤，其引用收入與費用配合原則更非妥適。被告將系爭債券利息收入加回原減除之債券溢價攤銷數即無不合。

⑸所得稅法第62條規定之長期投資除債券外尚包括存款及放款，「原利率」係指債權人與債務人約定之利率，就存款及放款而言，係指一般之存放款利率，而就債券而言即為「票面利率」，故其每期利息收入，仍應按票面利率計算申報利息收入，非原告所主張之「殖利率」。有關長期投資之存款、放款或債券估價適用第62條規定，其方式係按其攤還期限計算現價（現價之計算要素必須有利率及期間），依第1 項規定區分為（如被告附表1 ）：

①有利息者，按原利率計算，所稱「原利率」：第1 項前段原利率如係殖利率，將發生如附件甲、丙之溢折價情形，而原告又稱必須按攤還期限攤銷，則攤銷結果到期收回恆等票面金額，其適用第2 項到期收回金額為100,000 －現值與折價或溢價之金額100,000 ＝0 ，將發生法條邏輯錯誤，且有違75年釋令按票面利率認列利息收入之規定，足見原告主張之殖利率與按期攤銷見解顯不可採。

②無利息者，按當地銀錢業定期1 年存款之平均利率計算之理由：在無票面利息下，即無利息，其現價計算如丁情形，依其到期金額為100,000 －現價68,058＝31,942。按有利息者，每期即有利息收入，殆無疑義，而無利息者，投資人未有利息收入顯不合理，故於第2 項明定，其差價為利息收入。準此，第1 、2 項即無法條邏輯錯誤。

綜上，原告主張理由，實係過度複雜化法條意旨，事實上，本條文僅在於營利事業因持有債券，責由其檢視區分其債券有無利息，即有無票載利率而異其估價方式而已，而為防杜納稅人藉無利息債券而高估其現價，故於第1 項後段明定按當地銀錢業定期1 年存款之平均利率計算，凡此均與殖利率無涉。

⑹財務報表之目的係為真實報導企業之財務狀況、經營績效及財務狀況之變動，以幫助財務報表使用者之投資、授信及其他經濟決策，其與依所得稅法規定計算課徵所得稅之目的本有不同。原告一概以財務會計之處理論斷，亦有違誤。稅務會計與財務會計之計算依據與基礎原則有異，租稅之課徵，自應以租稅之有關規定為準據；又依營利事業所得稅查核準則第2 條第2 項規定財稅會差異於辦理結算申報時，仍應依稅法規定於申報書內自行調整（及帳外調整申報）。查債券溢折價係因購進成本不等於面值，該債券溢折價於續後評價按財務會計準則公報第21號第26條規定固應攤銷，惟因其屬該有價證券之購入成本之一，依所得稅法第62條及財政部75年函釋意旨營利事業應按債券之面值及票面利率計算利息收入，並以原始購入價格為出售債券之成本，被告否准原告將溢價攤銷數列利息收入項下減除，將系爭債券溢折價攤銷淨額加回利息收入並無違誤，核與首揭稅法規定亦無不合。

⑺至原告所述其相同案情之73年及74年度行政救濟案，訴經訴願決定撤銷重核，並經被告分別以79年8 月29日財北國稅法字第23412 號及第23414 號訴願決定重核案件復查決定書核減原增列之利息收入（即變更原核定）等情，查各年度營利事業所得稅之核定係分別依據各年度不同之課稅事實而為之，所應依循者為相關稅捐法令之

規定而已，以往各該年度之課稅處分僅對各該年度具有拘束力，並無形成「行政先例」可言，尤無往後各年度之該項稅捐之核課均應受先前年度核課方式拘束之理。

4.財政部75年函釋係該部基於職權所為釋示，未逾越法律規定，被告自可適用，合先陳明。又75年函釋所稱之「面值」及「利率」，係指債券之「票面價值」及「票面利率」：

⑴長期債券投資之會計處理：

債券投資在購入時以取得成本為入帳基礎，而該價格係依到期票面金額及每期支付之利息，按市場利率折現而得，票面上所列之金額稱為「面值」，所附的利率稱為「票面利率」，前述依市場利率折現之成本與「面值」比較，則發生債券溢價或折價發行，長期債券投資因擬長期持有，市價之變動對投資公司不具意義，僅將溢價或折價加以攤銷，以每期收到之利息（按票面利率）加折價之攤銷或減溢價之攤銷作為利息收入，以面值加未攤銷溢價或減未攤銷折價作為債券投資之帳面價值，日後若在到期前出售，則應計算至出售日之應計利息，並將溢價或折價攤銷至出售日，得出出售日之帳面價值，以此帳面價值與售價比較，計算出售損益。

⑵75年函釋既已明定，債券利息收入係按債券持有期間，依債券之「面值」及「利率」計算之，該「面值」對應前揭長期債券投資會計處理，當然指「票面上所列之金額」，而非市場利率折現而得之取得成本。又該函釋規定處分債券，係以售價減除其「購進該債券之價格」及依上述計算之利息收入後之餘額作為證券交易損益，並未如財務會計處理以售價減除「債券之帳面價值」及利息收入後之餘額作為證券交易損益，顯見該函釋並無債券溢價或折價得以攤銷之規定，又75年函釋雖對營利事業與個人持有債券之利息收入課徵方式有所不同，但對於利息收入之計算並無二致，倘承認營利事業以每期收到之利息（按票面利率）加折價之攤銷或減溢價之攤銷計算利息收入者，無異對個人及營利事業有差別待遇，故75年函釋規定之「利率」，係指「票面利率」亦無疑義。

⑶承前說明，在法律解釋上，無論係單純從文義解釋、探求75年函釋之真義，乃至與財務會計處理兩相比較，有關75年函釋「面值」及「利率」之文字含義明確，被告按債券之面值及票面利率計算利息收入，並以原始購價作為出售價之成本，進而認定債券溢價部分為債券購進價格之一部分，為債券成本，自屬有據，財政部對75年函釋之看法，亦持與被告相同之論見，而多次維持是類案件之復查決定。

5.至96年7 月11日公布增訂所得稅法第24條之1 規定，所用

之文字雖與75年函釋雷同，惟仍不影響本件之核課：

⑴查該條之立法意旨：「二、營利事業依第21條規定應設帳記載，其持有之債券如於2 付息日間進行交易，有關債券之實際持有期間、利息所得及扣繳稅額等，均可依帳載紀錄核實計算及認定，爰於第1 項明定營利事業買賣公債、公司債及金融債券之利息收入，應按債券持有期間，依債券之面值及利率計算利息收入，並於第2 項規定該利息收入已依規定之扣繳率計算之扣繳稅額，得自結算申報應納稅額中減除。三、第3 項明定營利事業於2 付息日間買賣第1 項債券，應以售價減除購進價格及依同項規定計算之利息收入後之餘額為證券交易所得或損失。」揭示將依債券之面值及利率計算利息收入依帳載紀錄核實計算及認定，與75年函釋規定利息收入之計算縱有不同，惟增訂所得稅法第24條之1 規定，並無追溯適用之條款，依據中央法規標準法第13條規定，生效日應為96年7 月13日，是以96年7 月11日公布增訂所得稅法第24條之1 規定，要難逆推75年函釋承認溢價攤銷應作為利息收入之減項。

⑵又財政部為配合增訂所得稅法第24條之1 第1 項有關營利事業持有債券之利息收入之計算，應考量溢、折價攤銷之規定，雖研擬增訂同法施行細則草案第31條之1 規定，明定債券面值及利率之定義，惟該施行細則草案第31條之4 亦明定：「營利事業於本法第24條之1 修正施行前取得之公債、公司債及金融債券，於修正施行後繼續持有者，其自中華民國96年7 月13日起之利息收入，應依本法第24條之1 規定計算。」，顯示營利事業持有債券之利息收入計算，係自96年7 月13日起始考量溢、折價攤銷之規定，是以增訂所得稅法第24條之1 第1 項，係為消弭財務會計與稅務會計間之差異，參酌財務會計準則公報第34號所為之規定，有意重行定義「面值」及「利率」，倘75年函釋之「面值」及「利率」如原告所主張自始即為「按有效利率折算現值」及「有效利率」，則增訂所得稅法第24條之1 及其施行細則草案第31條之1 、第31條之4 規定，豈不形同具文。

⑶綜上論結，增訂所得稅第24條之1 及其施行細則縱經發布，仍不影響本件之核課，並檢陳最高行政法院96年度判字第1845號判決及96年度判字第1889號判決供參，敬祈大院明鑒。

理　由

一、本件訴訟程序進行中，被告之代表人已由許虞哲變更為凌忠嫄，此有行政院96年8 月3 日院授人力字第09600256721 號令在卷可按，茲由新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、原告起訴主張：所得稅法第62條中所指之「原利率」，應指

「殖利率」而非「票面利率」，被告否准原告之溢價攤銷，即屬違反該條債券估價之規定；被告以財政部75年函釋為依據，堅持原告應以「票面利息」列報利息收入，實乃違反實質課稅之原則，原處分顯有違誤，為此訴請如聲明所示等語。

三、被告則以：公司債溢折價攤銷係長期債券投資之市場利率不等於票面利率時（即購進成本不等於面值），續後評價固按財務會計準則公報第21號第26條規定攤銷溢、折價，惟依所得稅法第62條第2 項及財政部75年函釋規定，營利事業應按債券之面值及票面利率計算利息收入，並以原始購價為出售債券之成本，故於稅務會計上，債券持有期間並不認列溢、折價攤銷，即將購進成本與面值之差額於出售時認列為證券交易損益，而不調整持有期間之利息收入，原處分並無違誤等語置辯，求為判決駁回原告之訴。

四、本件之爭執，在於被告自營業收入所含之利息收入項下調增（加回）債券溢價攤銷數324,301,572 元，於法是否有據？

五、經查：

㈠問題之發生：

1.按所謂債券者，係指發行人透過發行有價證券，直接或間接地向投資大眾籌措建設經費或營運所需資金，並相對地承擔債務之時，該種具有流通性的有價證券係表彰債權之借款憑證，即謂之「債券」。債券具有下列特性：具有流通市場與移轉價格，屬確定收益（有息票收入或折價反應收益）之證券，不因發行人之期間營收與財務狀況而有增損，有固定之還款期限，到期發行人需還本（息），因之具有投資報酬率穩定、風險相對較低、流動性高及資金調度成本低之好處。

2.目前我國債券初級市場主要的債券種類包括：政府公債、金融債券、普通公司債、轉換公司債及外國金融債券等。至於次級市場，由於各種類債券幾全在財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心（下稱證券櫃檯買賣中心）掛牌上櫃，市場交易以店頭為重心，加上證券商營業櫃檯議價買賣債券的交易與結算交割法規均係由證券櫃檯買賣中心所制定，故提到債券店頭市場，即係指證券櫃檯買賣中心的市場。

3.目前債券市場的投資人主要為債券自營商，其結構包含綜合證券商、銀行、票券金融公司、信託投資公司、郵匯局等，其中又以綜合證券商與票券金融公司為債券交易主要的市場造市者（market-maker）（亦有譯為市場莊家），其對市場成交量貢獻與流動性創造最為積極。另一類投資人為機構法人與債券投資信託基金，至於一般個人投資者比重極微小。本件原告係產物保險業者，亦係活絡於次級市場之一員。

4.債券主要交易方式分為「買賣斷」與「附條件交易」兩種

。前者屬於長期投資，所有權隨著交易的發生，在完成交割手續後即永久移轉，債息自成交日起即歸於買方所有。由於債券多採半年或一年付息一次，因此若成交日落在兩次付息日之間，則買方須付給賣方自上次付息日至成交日的利息亦即補息款；後者可視為買賣雙方的一種短期信用擴張，具有融資效果，交易雙方按約定之金額、期間、利率，由賣方「暫時」出售債券予買方，約定日到期後再由賣方買回原出售之債券，買方賺取者即依據約定利率、期間所計算出來的利息。

5.而影響債券價格之因素主要有二：其一，經濟金融因素：資金供需狀況（反映在銀行間拆放市場、短期融通市場、貨幣市場之短期利率水準等）及物價水準（反映在貨幣供給狀況、銀行長天期定存利率等長期利率指標）；其二，市場內部因素：債券交易籌碼之供需、市場流動性、發行人信用狀況、市場造市者之運作及市場參與者之多寡與態度。

6.簡單思考方向之提出：

債券利息之溢價攤銷要面臨之問題就是，舉例來說，二年到期之100 萬元的債券，年利率3.65% ，而甲在期初用102 萬元買入，最後連本帶息領到1,073,000 元，則甲究竟取得若干利息收入？是取得73,000元利息收入加上2 萬元之有價證券損失（最後到期時一次認列）？還是僅取得53,000元之利息收入（是按日取得以市場利率計算之利息，或者說是按日取得以票面利息減去溢價攤銷數計算之利息）？這個問題的重要性在於依量能課稅原則而為檢視，如果甲沒有取得73,000元之利息收入，卻令原告與取得73,000元之利息收入者，負擔相同之稅負，如此則違反憲法上之平等原則。

㈡按所得稅法第62條規定：「（第1 項）長期投資之存款、放款或債券，按其攤還期限計算現價為估價標準，現價之計算其債權有利息者，按原利率計算，無利息者，按當地銀錢業定期一年存款之平均利率計算之。（第2 項）前項債權於到期收回時，其超過現價之利息部分，應列為收回年度之收益。」被告將該法條所稱「原利率」解釋為債券之「票面利率」，則以該票面利率折算該債券現值，其計算結果勢必與該債券之票面金額相同，如此即無折算現值之必要，是尚不得將上開規定之「原利率」與「票面利率」混為一談，執為否准於利息收入項下扣除債券溢價攤銷之依據。

㈢債券利息溢折價攤銷問題亦不得與債券買入後之後續評價問題混為一談：

1.承㈠4.所述，在買賣斷交易中，由於債券多採半年或一年付息一次，因此若成交日落在兩次付息日之間，則買方須補息款，即付給賣方自上次付息日至成交日的利息，是故實際上債券利息之溢折價攤銷，是早在買入之始即決定下

來，不會再發生改變。

2.蓋債券是一項金融資產，而所有資產均有價格，而且會隨著市場供需情況而改變。債券資產之市場供需變化則表現在市場利率的變化上，因此市場利率的改變會帶來債券價格的改變。債券利息之溢折價攤銷只與買入時之市場利率及票面利率有關，並因此自始地決定，每一期應攤提（增減）之利息金額，進而決定債券持有人，按照持有天數，真正取得之利息金額（即票面利率決定之利息金額加減攤提金額，為債券持有人實際取得之利息）。而且在同時也決定了債券買入價格，做為將來出售債券計算獲益時之「原始（買入）成本」。

3.而債券事後因如㈠5.所述之諸多因素，而致市場價格改變，是否須進行重新評價，並在財務報表中呈現，則屬資產事後評價之課題，為「財務會計準則第34號公報」（下稱34號公報）所規範，其與溢折價攤銷已毫無關連。

4.而此二問題之常被混淆，關鍵在於債券資產的特殊性格：

⑴一般有形資產即使因為時間之經過，而有折舊，但其資產的同一性，仍然不會改變，而且折舊金額通常較小，不易察覺。

⑵但債券資產則會隨著時間經過而迅速縮小。因為到期日越來越近，已經過期日之利息，即使尚未實際向付息機構領取，但觀念上均認為已發生而歸於消滅，因此一張債券資產，實際上是數百個利息債權及一個本金債權折現值之加總，或者可以看作「同時取得多個折現值資產」。

⑶因此：

①出售有形資產時，其損益之計算：

出售所得收入－原始購入成本－折舊＝出售盈虧。

出售準物權或無體財產權之損益計算：

出售所得收入－原始購入成本－折耗或攤銷＝出售盈虧。

②但出售債券資產時，其損益之計算則是：

「剩下來的利息資產與本金折現值資產出售所得」之收入－「剩下來的利息資產與本金折現值資產之原始購入成本」＝出售盈虧。

而出售當日已經到期的利息折現值資產則已因利息收入產生而當成對應之成本，並歸於消滅，所以無法再行出售。簡言之，債券持有人永遠只能出售「出售日以後、沒有到期之利息或本金權利」。已經到期之利息，即使實際尚未向付息機關領取，但仍然已實現，不可能再做為債券交易之標的。

5.現延續㈠6.所舉例之問題思考：

⑴觀念上甲實際是買入以下731筆（2年共730日即730筆之利息資產與1 筆本金資產）之資產。且其折現值是按照

買入時之市場利率來計算，並自始固定下來。而且因為金額固定，計算折現值時，所採取之利率固定，所以相隔不同天數資產，也會按其天數之長短，有固定之折現值（天數越長，折現值越小）。

001.90年1 月2 日的100 元（利息：即本金100 萬元年息3.65% 計算之每日利息），在90年1 月1 日之折現值（相隔1 天）。

002.90年1月3日的100元，在90年1月1日之折現值（相隔2天）。

003.90年1月4日的100元，在90年1月1日之折現值（相隔3天）。

...

...

365.91年1月1日的100元，在90年1月1日之折現值（相隔365天）。

.....

.....

730.92年1月1日的100元，在90年1月1日之折現值（相隔730天）。

731.92年1月1日的100萬元，在90年1月1日之折現值（相隔730天）。

⑵而甲於90年1 月2 日時，其債券資產僅剩下列之金額，而實際賺得之利息則為票面利息100 元減去730 天後到期之利息折現值資產（上開編號730 之利息資產），再加上「729 天後100 萬元之折現值」與「730 天後100 萬元之折現值」之差額。而上述編號730 之利息折現值資產也因為當成當日利息收入所對應之成本，而歸於消滅。

001.90年1月3日的100元，在90年1月2日之折現值（相隔1天）。

002.90年1月4日的100元，在90年1月2日之折現值（相隔2天）。

003.90年1月5日的100元，在90年1月2日之折現值（相隔3天）。

...

...

365.91年1月2日的100元，在90年1月2日之折現值（相隔365天）。

...

...

729.92年1月1日的100元，在90年1月2日之折現值（相隔729天）。

730.92年1月1日的100萬元，在90年1月2日之折現值（相隔729天）。

⑶當甲在91年1 月1 日出售該張債券時，其實際出售之資產組合下如下，而在91年1 月1 日以前之利息資產，均已在利息實現時充為計算賺得利息之成本而歸於消滅。

001.91年1月2日的100元，在91年1月1日之折現值（相隔1天）。

002.91年1月3日的100元，在91年1月1日之折現值（相隔2天）。

003.91年1月4日的100元，在91年1月1日之折現值（相隔3天）。

...

...

365.92年1月1日的100元，在91年1月1日之折現值（相隔365天）。

366.92年1月1日的100萬元，在91年1月1日之折現值（相隔365天）。

⑷若乙在91年1 月1 日向甲買入上開債券，則甲應就其上述366 筆按90年1 月1 日市場利率（也是甲在90年1 月1日自己評估之主觀利率）計算之折現值資產與出售價格間之差額計算其損益（這也是為何債券買賣要採「除息交易」計算買賣價格之理由，因為已到期之利息資產已歸於消滅）。至於乙買入上述366 筆折現值資產之評價，則是按照91年1月1日之市場利率來計算。

⑸附予說明者，若甲在91年1 月1 日並沒有出售上開債券，但市場利率有改變，以致該張債券價格有昇降時，應如何對該債券做後續評價計算損益，則屬34號公報之課題。此時作為評價對象之資產為上述366 筆資產，而其歷史成本則是按照90年1 月1 日市場利率計算之折現值（所以與票面利率全然無涉）。

㈣因此，本院認為於利息收入項下扣除債券溢價攤銷，始能真正反應原告稅負之經濟支付能力，符合量能課稅原則。至於關於稽徵經濟上之顧慮，如㈠3.所述，目前債券市場的投資人主要為債券自營商，其結構包含綜合證券商、銀行、票券金融公司、信託投資公司、郵匯局、機構法人與債券投資信託基金，至於一般個人投資者比重極微小，而現在櫃檯買賣中心所使用之「等殖成交系統」，已可輕易自動計算出債券在不同時點之折現值，是對於有依法設帳之公司法人來說，利息金額計算上之困難性已可大體上被排除。

㈤再者，債券之溢價或折價發行，完全取決於市場利率與票面利率之比較，當市場利率低，而票面利率較高時，因為投資者知道購買債券獲息較多，自然會願意用高價買入債券，因此產生「溢價」之情形。但反過來，當市價利率高，票面利率低時，投資者則因為債券將來獲息較少，只願意出低於面額之價格買入債券，因此產生折價之情形。其間之考量純以

相對之利率比較為準（同樣期間及金額之遠期現金市場利率低，其折現值高，而市場利率高時，其折現值低），這中間沒有任何稅捐規避之可能，被告實無需過慮。

六、綜上所述，本件被告自營業收入所含之利息收入項下調增（加回）債券溢價攤銷數，於法尚有未合，復查決定及訴願決定未予糾正，亦有未洽，原告訴請撤銷，為有理由，應予准許，被告並應依本判決之法律意見重為處分。

七、本件兩造其餘之陳述，與判決結果不生影響者，不予一一論述。

據上論結，原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　97　　年　　4　　月　　24　　日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法　官　張瓊文

法　官　蕭忠仁

法　官　王碧芳

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後20日內向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

中　　華　　民　　國　　97　　年　　4　　月　　25　　日

書記官　徐子嵐

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 04:27

裁判字號：最高行政法院 99 年判字第 1 號判決

裁判日期：民國 99 年 01 月 14 日

裁判案由：營業稅

最　高　行　政　法　院　判　決

99年度判字第1號

上　訴　人　財政部臺北市國稅局

代　表　人　甲○○

被 上訴 人　王安實業股份有限公司

代　表　人　乙○○

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國97年3月20日臺北高等行政法院96年度訴更一字第46號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決關於撤銷房地互易之補徵稅額新臺幣1,207,078元及該訴訟費用部分均廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、本件被上訴人於民國82年間與地主簽約合建「中和第一關」12層大樓（下稱系爭建物，基地坐落：臺北縣中和市○○段芎蕉腳小段第293之7地號土地，面積870平方公尺），於85年2月17日取得建物使用執照，各層房屋面積總計6,686.21平方公尺。被上訴人將其中面積3,464.6平方公尺之建物，與地主交換基地406.56平方公尺，並開立總計3,577萬7,200元（含稅）之統一發票共25紙（下稱互易部分）。另被上訴人在無實際價金支付情形下，將系爭建物中之14戶房屋，以買賣名義辦理產權過戶登記予王華玉等人，並開立總計1,600萬5,000元（不含稅）之統一發票（下稱視為銷售部分）。案經法務部調查局北部地區機動工作組（下稱調查局北機組）查獲，移送臺北市稅捐稽徵處審理違章成立，核定被上訴人應補徵營業稅226萬3,832元。被上訴人不服，循序提起行政救濟，經財政部89年8月22日臺財訴第0000000000號訴願決定撤銷原處分，由原處分機關另為處分。嗣臺北市稅捐稽徵處作成90年5月7日北市稽法乙字第8910299400號復查決定，將原核定補徵稅額更正為122萬9,280元（即互易部分補徵120萬7,078元、視為銷售部分補徵2萬2,202元）。被上訴人仍不服，並因營業稅自92年1月1日起由國稅局收回自徵，被上訴人乃以財政部臺北市國稅局為對造，循序提起行政爭訟，遭原審判決駁回，被上訴人提起上訴，經本院96年度判字第234號判決廢棄原判決，發回原審法院更為審理。原審更為判決撤銷訴願決定及原處分，上訴人對房地互易部分（補徵稅額120萬7,078元）不服，提起本件上訴。

二、被上訴人起訴主張：（一）互易部分：被上訴人與地主訂有合建契約，屬互易性質，並非買賣，故無時價可言。且被上訴人於房地交換時，系爭建物尚未建成，亦未有時價可言。又被上訴人已開立發票金額計3,577萬7,200元（含稅），高於換得土地公告現值，亦高於換出房屋評定現值，並無逃漏稅捐。至被上訴人85年度營利事業所得稅結算申報之會計師簽證報告所載換出房屋成本8,720萬5,506元，係由於系爭房屋之樓地板面積計算錯誤所致，被上訴人因故未及更正，上訴人以該成本當成時價，殊不合理，且高於市場行情甚多，顯有違誤。（二）視為銷售部分：上訴人已承認原處分有誤而更正為0元等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、上訴人則以：（一）互易部分：據被上訴人85年度營利事業所得稅結算申報書及會計師簽證報告，被上訴人係採全部完工法認列本合建分屋之85年度收益，且該年度申報之營業收入均屬此一個案收入，被上訴人換出之房屋成本為8,720萬5,506元，是應以上開被上訴人換出之房屋成本核認為本件房地互易之時價，減除被上訴人已開立發票3,577萬7,200元，餘額5,142萬8,306元（含稅），應補徵稅額244萬8,967元【（51,428,306÷1.05）×5%】，惟基於行政救濟不利益變更禁止原則，本件互易部分原核定補徵營業稅120萬7,078元，仍予維持。（二）視為銷售部分：依本院96年度判字第234號判決廢棄理由，此部分原補徵營業稅2萬2,202元，容有未合，請予撤銷等語，資為抗辯，求為判決原補徵營業稅額超過120萬7,078元部分撤銷，及駁回被上訴人在原審其餘之訴。

四、原審撤銷訴願決定及原處分係以：（一）本件被上訴人係建設公司，與地主訂立合建分屋契約，約定由地主提供基地，由被上訴人負責興建，被上訴人將興建完成之房屋82戶之其中一半換出，換入地主所有基地應有部分約一半，核其性質係將建得房屋即貨物之所有權移轉地主，以取得基地之應有部分為代價，屬互易性質。依行為時營業稅法第14條第1項、第16條第1項及同法施行細則第18條規定，系爭合建分屋之銷售額應以被上訴人換出之房屋，或換入土地之時價，從高認定。（二）本件上訴人並不否認未查得「當地同時期銷售該項房屋或土地之市場價格」，而主張依被上訴人85年度營利事業所得稅結算申報書暨會計師查核簽證報告第13頁第0504其他項下所載，被上訴人與地主換出之房屋成本（即為換入土地之成本）為8,720萬5,506元，復援引財政部96年5月30日台財稅字第09604520980號函：「房屋之時價，應參酌下列資料認定之……㈦出售房屋帳載未折減餘額估算之售價。」為據。惟查，此項函釋係在原處分後作成，且如據此認定不利於納稅義務人時，依稅捐稽徵法第1條之1但書（原判決誤載為第2項）規定，於本件自無適用之餘地。況上訴人逕依帳載被上訴人與地主換出之房屋成本認定時價，未參

酌其他資料，實有斷章取義之嫌。縱如學者黃茂榮所論述，從供應商立論，若以「成本」為基準比較之，可能較接近其所以協議以約定之比率互易的考量基礎等，惟查該「成本」亦須是真實的「成本」。依上訴人上開認定之結果，加上上訴人復認定本件房屋及土地價格比例為3:7，則系爭建物，其中1樓及12樓之房地時價高達每坪24萬元，2樓至11樓之房地時價亦高達每坪18萬元，然系爭合建房屋與土地之交換時點為84年間，即距今13年前，而系爭建物係坐落臺北縣中和市○○段芎蕉腳小段第293之7地號土地（門牌為中和市○○路881至891號各樓）之12層大樓，依臺北縣市10餘年來之房地行情觀之，上訴人所認定者顯非當時當地之市場價格。（三）本件上訴人既未確實查得合建分屋之時價，即應依財政部75年10月1日台財稅第0000000號函釋，以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定。本件換出之房屋評定價值為1,870萬4,900元，換入之土地公告現值為3,181萬3,916元，依上開財政部75年函釋，本件系爭銷售額，自應依其中較高者即換入之土地公告現值3,181萬3,916元認定，而本件被上訴人已開立統一發票之銷售額為含稅3,577萬7,200元，不含稅3,407萬3,524元，較諸上開換入之土地公告現值為高，自無短漏報銷售額情事。從而，原處分關於互易部分，其認事用法有如上之違誤；關於視為銷售部分，其違誤則如本院96年度判字第234號判決所指摘者，上訴人就此亦已為認諾之聲明，是原處分全部屬無可維持等語為其論據。

五、本院經核原判決固非無見，惟查：

（一）按「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其銷售額應以換出或換入貨物之時價，從高認定。」行為時營業稅法第3條第1項、第32條第1項前段及同法施行細則第18條分別定有明文。查上述行為時營業稅法施行細則第18條乃針對如民法「互易」之契約型態，所為銷售價格應如何認定之細節性及技術性規定，核與行為時營業稅法規定意旨無違，故關於互易型態之營業行為，其銷售額之認定，自應援用之。又「本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。」為行為時營業稅法施行細則第25條所明定。另「.....，本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。前揭所稱房屋之時價，應參酌下列資料認定之：（一）報章雜誌所載市場價格。（二）各縣市同業間帳載房屋同一月份之加權平均售價。（三）不動產鑑價公司鑑價資料。（編者註：係指不動產鑑價公司估價資料或不動產估價師（聯合）事務所之估價資料；自94年10月6日起不動產鑑價公司所出具之估價資料不再採用。）（四）銀行貸款評定之房屋款價格。（

五）臨近地區政府機關或大建築商建造房屋之成本價格，加上同業之合理利潤估算之時價。（六）大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。（七）出售房屋帳載未折減餘額估算之售價。（八）法院拍賣或國有財產局等出售公有房屋之價格。（九）依前述各項資料查得房地總價及土地時價所計算獲得之房屋售價。（十）時價資料同時有數種者，得以其平均數為當月份時價。」復經財政部96年5月30日台財稅字第09604520980號令及96年9月13日台財稅字第09604539250號令（下稱財政部96年令釋）釋示在案。查上述財政部96年令釋乃財政部本於中央主管機關地位，針對營業稅法所稱「時價」之不確定法律概念，所為統一解釋法令及協助下級機關認定事實之解釋性行政規則，且其亦未對納稅義務人創設新的規制內容，參諸司法院釋字第287號解釋，應認於法規生效日起即有其適用。又此令釋所列舉之「時價」參酌資料及計算方式，具有相當之客觀性及代表性，應得採酌而為房屋時價之認定。

（二）經查：本件被上訴人係建設公司，與地主訂立合建分屋契約，故系爭房屋中由被上訴人依合建分屋契約換出房屋及換入土地，性質上係屬互易一節，已經原審依調查證據之辯論結果認定甚明。則依上述行為時營業稅法第3條第1項、第32條第1項前段及同法施行細則第18條規定，被上訴人即負有按換出房屋或換入土地之時價，從高開立發票之義務。而財政部96年令釋關於如何認定「房屋時價」之釋示，雖於本件行為後始發布，依上開所述，於本件關於換出房屋時價之核認，應有其適用。又此令釋既是關於房屋時價認定方法之釋示，客觀上自無所謂有利或不利納稅義務人之情，故原判決援引稅捐稽徵法第1條之1規定，據此認定不利於納稅義務人，認該令釋於本件無適用餘地，已有未洽。又原判決雖稱上訴人「不否認未查得當地同時期銷售該項房屋或土地之市場價格」，然此所稱「未查得當地同時期銷售該項房屋或土地之市場價格」，究何所指，原判決並未表明！且依上述財政部96年令釋，關於房屋時價之認定，係應參酌所列舉之資料認定之，而非僅擇一為判斷，且上訴人之原審訴訟代理人於原審言詞辯論期日即表明其有查出「時價」，有該言詞辯論筆錄在原審卷可按。則原判決所稱上訴人「不否認未查得當地同時期銷售該項房屋或土地之市場價格」之「市場價格」，若是上述上訴人於原審訴訟代理人所稱之「時價」，則原判決此認定即有違反卷內證據之情。若此所稱「市場價格」是指其他或某一數值，則原判決未明確載明其項目及理由，亦有理由不備之違法。另上訴人係以被上訴人85年度營利事業所得稅結算申報書及會計師簽證報告載明被上訴人換出之房屋成本為8,720萬5,506元，並以其屬財政部96年令釋所稱之「出售房屋帳載未折減餘額估算之售價」，而據以核認

本件房地互易之時價一節，亦據原判決認定甚明。而「出售房屋帳載未折減餘額估算之售價」，僅是財政部96年令釋所列舉之一種參酌資料，上訴人未查明是否尚有其他參酌資料，逕依帳載資料認定換出房屋之時價，原判決認與該令釋不合，固非無見，惟此乃因此核算所得之價格是否適法之問題，尚不得因此即逕謂本件未能查得時價。且上訴人據以核算之帳載金額，依原審卷附之會計師查核報告，其查核說明業已明載「係與地主換出之房屋成本，經查與帳載相符」等語，足認其與系爭換出房屋並非毫無關連，縱因此計算而得之金額有與當地一般之房屋時價顯不相當情事，亦是此數據之內容為何，應否全額均認屬換出房屋成本之問題。且縱此數據不應採取，如上所述，財政部96年令釋所臚列認定房屋時價應參酌之資料，非僅「出售房屋帳載未折減餘額估算之售價」，則原審未查明本件是否尚有其他合於認定時價之參酌資料，即以上述帳載不得據以認定營業稅之銷售額及依臺北縣市10餘年來之房地行情上訴人所認定者顯非當時當地之市場價格等節，逕認本件未能查得合建分屋之時價，應依財政部75年10月1日台財稅第0000000號函，按房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定云云，亦有理由不備及不適用法規之違法。

（三）綜上所述，原判決有如上所述不適用法規及理由不備之違法，並其違法又與判決結論有影響，故上訴意旨據以指摘原判決關於撤銷房地互易部分違法，求為廢棄，即有理由。又因原判決上述違法部分之事實尚有未明，有由原審法院再為調查審認之必要，本院並無從自為判決，故將原判決關於撤銷房地互易之補徵稅額120萬7,078元部分廢棄，發回原審法院另為適法之判決。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　華　民　國　99　年　1　月　14　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　鄭　淑　貞

法官　黃　合　文

法官　黃　淑　玲

法官　楊　惠　欽

法官　胡　方　新

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　99　年　1　月　15　日

書記官　張　雅　琴

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:48

裁判字號：臺北高等行政法院 96 年訴更一字第 46 號判決

裁判日期：民國 97 年 03 月 20 日

裁判案由：營業稅

臺北高等行政法院判決

96年度訴更一字第00046號

原　　告　王安實業股份有限公司
代 表 人　甲○○（董事長）
輔 佐 人　乙○○○
被　　告　財政部臺北市國稅局
代 表 人　凌忠嫄（局長）住同上
訴訟代理人　丙○○

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國92年5 月1 日台財訴字第09000045768 號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，經最高行政法院發回更審，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分均撤銷。

第一審及發回前上訴審訴訟費用均由被告負擔。

事　實

一、事實概要：

㈠緣原告於民國（下同）82年間與地主簽約合建「中和第一關」12層大樓（下稱系爭建物，基地坐落：台北縣中和市○○段芎蕉腳小段第293 之7 地號土地，面積870 平方公尺），共計82戶，系爭建物於85年2 月17日取得建物使用執照，各層面積總計6,686.21平方公尺（騎樓167.16平方公尺及其他6,519.05平方公尺），原告並將其中面積3,464.6 平方公尺之建物，與地主交換基地406.56平方公尺：

1.互易部分：原告於房地交換時，將其中面積3,464.6 平方公尺之建物，分配予地主。原告則自84年3 月1 日房地交換時起，按每坪新台幣（下同）30,000元（含稅）（即每平方公尺9,075 元），開立總計35,777,200元（含稅）之統一發票共25紙予地主，並據以申報並繳納營業稅。

2.視為銷售部分：另原告在無實際價金支付情形下，將系爭建物其中14戶房屋，以買賣名義辦理產權過戶登記予王華玉等人，並開立總計16,005,000元（不含稅）之統一發票，並據以申報並繳納營業稅。

㈡案經法務部調查局北部地區機動工作組（下稱北機組）查獲，於86年6 月13日以（86）電字第1495號函檢送帳冊憑證移送台北市稅捐稽徵處（下稱北市稅稽處）審理違章成立，乃核定合計補徵營業稅2,263,832 元：

1.互易部分：短漏開統一發票並漏報銷售額，金額39,233,5

02元（不含稅），應補稅額1,961,975 元；

2.視為銷售部分：短漏開統一發票並漏報銷售額，金額計6,043,145 元（不含稅），應補稅額302,157 元。

㈡原告不服，申請復查，經北市稅稽處88年8 月24日北市稽法乙字第8814273900號復查決定書駁回；原告仍不服，提起訴願，案經財政部89年8 月22日台財訴第0000000000號訴願決定撤銷上開復查決定。

㈣嗣北市稅稽處以90年5月7日北市稽法乙字第8910299400號復查決定（下稱原處分），將原核定補徵稅額更正為合計1,229,280 元。

1.互易部分：應補稅額1,207,078元；

2.視為銷售部分：應補稅額22,202元。

㈤原告不服，復向財政部提起訴願，經92年5 月1 日台財訴字第09000045768 號訴願決定（下稱訴願決定）駁回；原告仍不服，提起行政訴訟，經本院94年6 月23日92年度第2959號判決駁回。原告不服，提起上訴，經最高行政法院96年2 月8 日96年度判字第234 號判決廢棄原判決後，發回本院更為審理，於訴訟中被告答辯將原核定補徵稅額更正為1,207,078元：

1.互易部分：應補稅額1,207,078元；

2.視為銷售部分：應補稅額0元。

二、兩造聲明：

㈠原告聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

㈡被告聲明：原補徵營業稅金額超過1,207,078 元部分請予廢棄。

三、兩造之爭點：

被告認本件就合建分屋互易部分，應予補徵營業稅，於法是否有據？

㈠原告主張之理由：

1.原處分有違依法行政原則：

按行為時營業稅法施行細則（下稱營業稅法施行細則）第18條規定：「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務時，其銷售額應以換出或換入貨物之時價，從高認定。」第25條規定：「本法稱時價，係指當地同時期銷售額之計算與憑證之開立。」次按財政部75年10月1 日台財稅第000000 號函釋規定：「……二、稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票，土地價款之發票（所有人如為個人者，可開立收據）免徵營業稅，房屋價款之發票，應加5%營業稅」。本件原告係於84年4 月間以房屋與地主持有土地交易，該時期建之房屋尚未全部完工，無房屋銷售價格，自無上揭法令所稱「當地同時期銷售該項貨物之市場價格」，亦即並無「時價」可資認定。是原告已開立發票金額計35,777,200元（含稅），並依法報繳

營業稅，且已開立發票金額高出評定價值1,634 萬多元，亦高出土地公告現值543 萬餘元，符合前揭財政部函釋規定，以「房屋評定價值」與「土地公告現值」兩者從高認定之規定，並無短繳營業稅。析言之，前揭法令規定合建分屋情形係查房地互易時，有銷售房屋或土地之市場價格者，依該時價從高開立發票；如未查得時價，則依房屋或土地之價值從高開立即足。詎被告未查得系爭房屋土地互易，認定當時（84年4 月）銷售系爭房屋或土地時價之際，竟未依財政部函令規定，以房屋或土地之價值從高認定本件應開立發票金額，其違反依法行政原則，彰彰甚明。

2.原處分與事實不符：

⑴最高行政法院（89年7 月1 日改制前為行政法院，下同）39年判字第2 號判例：「當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所提之證據不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。又行政官署對於人民所有處罰，必須確實證明其違法事實，倘不能證明其違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」本件原處分就原告與地主交換土地之房屋部分，認1 樓至12樓應以每坪244,813 元為時價，開立發票繳納營業稅。惟查該244,813 元係以原告85年度營利事業所得稅結算申報會計師查核簽證報告之其他項下所載，估算換出房屋成本87,205,506元，並非房屋之「實際時價」。蓋該簽證報告書所載房屋交換土地成本87,205,506元，係原告於房屋興建時，以在建工程科目預估興建房屋成本，本件84年4 月房地交換時，原告就在建工程成本預估數，借記在建工程、貸記應付房屋各87,205,506元，嗣於85年房屋實際完工交付房屋予地主時，簽證報告必須敘述沖轉原借記之在建工程，是該帳上預估數沖轉之記載，實非實際房屋成本。

⑵另依台北縣政府工務局（下稱工務局）核發使用執照審認全部工程造價為51,952,000元，房屋總面積6,686.23平方公尺，房地成本為每平方公尺7,770 元，依合約原告與地主1:1 取得房屋，換出房屋為3,343.1 平方公尺，則換出房地總價約為25,975,887元。

⑶被告核定房屋總面積6,856 平方公尺，分配地主3,464.6 平方公尺，換出房屋成本為87,205,506元，均與事實不符，其所為課稅處分自屬錯誤。況北市稅稽處依此一錯誤資料，原核定系爭房屋1 樓至12樓每坪244,813 元，換算原告於房地交換時，漏報金額39,233,502元，嗣該處於原處分自認原核定系爭房屋2 樓至11樓部分，房地每坪244,813 元高於市場一般行情，因此重新認定房地時價每坪180,100 元，房屋時價每平方公尺16,373元。是原處分所稱時價並非實際時價，不言可喻。

3.原處分有理由未備之違法：

⑴被告以財政部96年5月30日台財稅第00000000000號令適用於本件核課，惟查該函釋內容係規定土地租賃關係消滅後，承租人移轉房屋與出租人開立統一發票，其房屋時價應依相關資料認定。非但與本件合建分屋無涉，且係發布於96年5月30日（本件為84年營業稅事件），非可比附援用。

⑵市稅處原核定本件房地互易應補徵營業稅2,448,967 元，嗣經原處分自認原核定確實高於一般行情，而重新更正核算補徵營業稅1,207,078 元。是原核定2,448,967 元，自始錯誤，尚非被告所稱核定錯誤而有「行政救濟不利益變更禁止原則」情事。

⑶系爭1 樓房屋，事後案外人每坪成交價僅為15萬元，有合約書在鈞院卷第63頁可稽，被告未經調查採認，亦未敘明何以不採之理由，採證偏頗。

⑷本件事隔十多年，以物價上漲、環境建設更新迅速之今日，參酌系爭房地隔鄰路段，如：①中和市○○路89?號10樓房屋48.2坪，房地總價467 萬元，每坪約9 萬6 千元左右。②中和市○○路89X 號10樓房屋48.2坪，房地總價584 萬元，每坪約12萬1 千元。③連城廠辦91.5 5 坪，每坪12萬元（以上均見原證12）。詎原處分推算核定84年4 月份系爭房地價格每坪約244,813 元，不符實情，並非實際時價，應係稽徵機關為課稅而自行設算之金額，其據以補徵營業稅，自難令人信服。

⑸營利事業所得稅查核準則第22條：「（第1 項）銷貨價格顯較時價為低者，依下列辦法辦理：一、銷貨與營利事業，如經納稅義務人提出正當理由，並查核相符時，應予認定。二、銷貨與非營利事業者，經提出正當理由及取得證明為文據，並查對相符時，應予認定。（第2 項）前項第一、二兩款其無正當理由或未能提示證明文據者，按時價核定其銷售價格。（第3 項）前項所稱時價，應參酌下列資料認定之：一、報章雜誌所載市場價格。二、各縣市同業間帳載貨品同一月份之加權平均售價。三、時價資料同時有數種者，得以其平均數為當月份時價。四、進口貨物得參考同期海關完稅價格換算時價。」

⑹財政部81年2 月25日台財稅第000000000 號：「主旨：營利事業以土地及房屋合併銷售時，如其買賣合約或統一發已劃分房屋款及土地款，除經查明確有虛偽不實情事或房屋款顯較市價為低者外，不適用營利事業所得稅查核準則第32條第3 款之規定。說明：二、至於「房屋貸款顯較市價為低」如何查證乙節，請參酌本部賦稅署80年6 月28日邀集省市稽徵機關會商結論辦理。附件：財政部賦稅署80年6 月28日邀集省市稽徵機關會商結論。房屋款之市價可參酌下列資料認定之：一、營利事業

所得稅查核準則第22條第2 項規定之時價參考資料。二、不動產鑑價公司鑑價資料。三、銀行貸款評定之房屋款價格。四、臨近地區政府機關或大建築商建造房屋之成本價格，加上同業之合理利潤估算之市價。五、大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。六、出售房屋帳載未折減餘額估算之售價。七、法院拍賣或國有財產局等出售公有房地之價格。八、依前述各項資料查得房地總價及土地市價所計算獲得之房屋售價。」

⑺綜上規定，足見稽徵機關欲認定房屋款之時價或市場價格，需依一定資料據以認定，並非漫無限制，或捨其規定而可另創認定原則。且如欲以時價調整銷售額時，亦需以確實查得之時價或確有同業情形與有關資料作為依據時，始得據以調整。尤以財政部賦稅署80年6 月28日邀集省市稽徵機關會商結論，明示房屋款之市價可參酌上列資料認定之（非上列資料之一認定之）其中第1 項至第7 項係規定資料之來源，第8 項則明定「時價」之認定為「依前述各項資料查得房地總價及土地市價所計算獲得之房屋售價。」經查，本件被告調整補徵營業稅，無非以其查得系爭互易房屋、土地，推算之時價為房地每坪244,813 元，以房地價格比例為3 （房屋）比7（土地），換算建物每坪73,444元（含稅）折算每平方公尺房屋時價為22,217元，據以核定1 樓至12樓之時價。嗣原處分對於1 樓及12樓核定價格仍維持每平方公尺22,217元，2 樓至11樓部分原核定22,217元應有高於市場上一般交易行情，更正為每平方公尺16,373元。惟查，上開原處分認定之時價究係如何計算取得？根據或參酌那些資料認定？是否合於交易行情？1 樓及12樓之為何為同一價格？以及2 樓至11樓為何未區分不同樓層之價格，理由何在？均未見被告提示其計算表及相關資料。況該等時價之認定是否合於前開法令規定，亦未見被告提出說明，自難令人信服。

4.未有法令規定須以單一帳冊推算為時價，何況被告持之數據及計算方式有誤：

⑴帳冊絕非如被告之計算，僅以原告支出之租金補償及稅金認列興建系爭房屋之成本，故被告計算方式相當有誤解，與原告之事實成本並不相符。

⑵從未有任何法條規定須以單一帳冊自行推算當時時價，被告自不得持以為依據向百姓再加稅，而應以各項時價客觀公平平均之。

⑶被告雖以不合時宜之96年5 月30日台財稅字第09604520980 號令釋為本件補徵稅之依據，惟其說明二、（十）卻明載「時價資料，同時有數種者，得以其平均數為當月份時價」，該規定明示不能以單一資料認定時價，被告明顯違法。

5.原告提出每坪7 萬元資料與當時時價吻合：

⑴被告於85年無任何依據下，即言以台灣地區不動產成交行情公報第7 期所述，以每坪244,813 元為計算補徵稅額基準，原告要求被告提出上述公報，被告一直不能提供，未有證據情況下，強行課稅已屬違法。嗣原告於訴願時，始借得該期公報，赫然發現根本未有每坪24萬元之行情，最接近本件系爭房屋（000-000 號）為中正路651-699 號，其每坪僅9.5 萬元及10.04 萬元，與被告所稱24萬元差距甚遠。被告嗣後再依據網路「Home Advisor 」核課，原告再請被告提出證明，至今完全未提出，原告於網路上亦未發現有該等資料，被告違法明確。

⑵經原告閱卷後，始發現北機組於86年7 月11日以（86）電字第738 號函送被告相關帳證之公文內明載：「……，未有實際交易，自無所謂買賣價格，惟參照同樓他戶之市價成交價格，每坪單價約在新台幣7 萬左右。」，被告承辦人員亦在此公文蓋章承認知悉。

⑶當時原告亦有散發廣告海報，其上所載之價錢均在每坪8萬左右，有原告所附之廣告樣張可稽。

⑷就連現今景氣最好時期，系爭房屋之891 號每坪單價亦僅在9.68萬元至12萬元間，有相關宣傳單可證。

⑸本件系爭房屋之計算價格絕非如被告所稱2-11樓每坪180,100 元、1 樓與12樓每坪244,813 元，被告以帳冊推算時價顯然有誤。

⑹被告於84年度及96年度所提之本件核稅計算表，內容錯誤連連，原告以為應更正如原證13，以消弭不必要之離譜加稅。

6.再依最高行政法院85年判字第3078號判例及本件最高行政法院發回意旨，原告本應無須再補徵營業稅：

⑴依最高行政法院85年度判字第3078號判例所載，稅捐機關可依「……依台灣省建築師公會，鋼筋混凝土每坪造價為基準，加計合理利潤2 成成為時價……」：

①如引用此判例，本案台北縣政府及建築師公會之造價為51,952,000元，總坪數為6,686.2 平方公尺，則每坪造價為7,770 元（51,952,000÷6,686.2 ）。依上判例加2 成時價即為每平方公尺9,324 元（7,770 × 1.2 ）。

②依地主所分時價為9,324/平方公尺x3,464.6 平方公尺＝32,300,000元。

③因此原告所開發票3,577 萬元大於3,230 萬元，已超過上開判例原則所示，何來再加稅可言。

⑵本件最高行政法院96年第234 號判決第9 頁第15行：「……並無契約價格之約定，性質上係屬互易契約……」，第12頁第16行：「……實際上並無銷售行為，自不生

銷售價格顯著偏低之應予調整情況……」。該判決已明顯指出本件地主所分房屋無銷售價格，自無時價可言，原告已開出發票，更不生應予調整的情況

7.綜上所述，關於原告銷售系爭房屋與王華玉等人，已開立發票金額高於被告核定之金額。又與地主合建分屋部分，亦已開立發票報繳營業稅，其金額亦高於房屋評定現值或土地公告現值，根本無逃漏或短繳營業稅情事。被告並未確實查得系爭房屋時價，率爾補徵營業稅，自屬違法之行政處分。

8.對於會計師簽證報告之換出房屋成本記載87,205,506元，原告以為由於系爭房屋之樓地板的面積計算錯誤（有建造執照等資料附卷可證），因此該帳載成本亦有錯誤，當時申報時有向國稅局講過。被告以該成本當成時價，是不合理的。當初沒有申請更正係因還有許多工程發票原告尚未取回，無法申請更正。

9.系爭土地為870 平方公尺，地主分得463.44平方公尺，原告分得406.56平方公尺，當年度公告現值為每平方公尺74,628元，因此原告分得部分是30,340,760元。中和市公所公文記載房屋評定現值，訴願時也有提出現值表，41戶房屋評定現值總數是1,943 萬元左右，每平方公尺是5 千多元。

10.本案已依土地公告現值或房屋評定價值擇高開立發票：

⑴依土地公告現值計算之：

本合建案84年土地共為870 平方公尺，93年經土地重測變更為877.82平方公尺（見附件26，中和地政事務所96年10月16日北縣中地測字第0960014326號函及土地登記簿）。

①依合建契約，地主、建商雙方各分1/2 ，即870 ㎡×1/2 ＝435 ㎡。

②84年、85年之系爭建物土地公告現值為74,628元/ ㎡（見附件21，中和地政事務所86年10月3 日86年北中三地字第36 08 號地價證明書），則本案如以土地公告現值為準，應開立發票金額如下：

74,628元/ ㎡×435 ㎡ ＝32,463,180元。

③原告已開出發票3,577.7 萬，大於應開立發票金額3,246.3 萬，明確證明原告所開立之發票比土地公告現值高。

⑵依房屋評定價值計算之：

①如依被告所提本案房屋評定價值共為3,702.04萬元（見附證22、27）。

②依合建契約，地主、建商雙方各分1/2 ，即3,702.04萬×1/2 ＝1,851,200 元。

③原告開出之發票3,577.7 萬，大於1,851.02萬元，明確證明原告所開立之發票比房屋評定價值高。

⑶綜上，足證本案只要開出3,246.3 萬即合乎財政部規定，而原告開出3,577.7 萬完全合法，自不應在數年後再加徵稅額。

㈡被告主張之理由：

1.按營業稅法第3 條第1 項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」同法施行細則第5 條規定：「本法第3 條第1 項……所稱取得代價，包括收取價金、取得貨物或勞務在內。」第18條規定：「營業人以貨物或勞務與他人交換或換入貨物之時價，從高認定。」第19條第1 項第1 款規定：「本法第3 條第3 項規定視為銷售貨物之銷售額，其認定標準如左：一、第1 款及第2 款，以時價為準。」第25條規定：「本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。」次按財政部85年1 月17日台財稅第000000000 號函釋規定：「主旨：關於建方（提供資金）與地主（提供土地）合建分屋，建方換出房屋之時點應如何認定，及雙方換出房屋與土地之時點如不一致，應如何開立憑證乙案，核釋如說明。說明：二、地主與建方合建分屋，除地主自始至終均未曾列名為起造人，且建方於房屋興建完成辦理總登記後，始將地主應分得房屋之所有權移轉與地主者，應以房屋所有權移轉與地主之登記日為房屋換出日外，其餘均應以房屋使用執照核發日為房屋換出日。建方並應於上述換出日起3 日內開立統一發票。」96年5 月30日台財稅字第09604520980 號令：「依加值型及非加值型營業稅法施行細則第25條規定，本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。前揭所稱房屋之時價，應參酌下列資料認定之……（七）出售房屋帳載未折減餘額估算之售價。」

2.本件原告與地主「房地互易」時價之認定：

⑴依最高行政法院判決撤銷意旨，營業稅法施行細則第18條規定，乃針對「互易」之契約型態，所為銷售價格應如何認定之細節性及技術性規定。若認該合建分屋部分並無契約價格之約定，性質上係屬互易契約，則其應屬上述營業稅法施行細則第18條規範範圍。本件房地互易之「時價」，依首揭財政部令釋規定，應以查得「出售房屋帳載未折減餘額估算之售價。」意旨認定之。

⑵查據原告85年度營利事業所得稅會計師簽證報告中，原告係採全部完工法認列本合建分屋之85年度收益，且該年度所申報之營業收入均屬此一個案收入，次依原告85年度營利事業所得稅結算申報書暨會計師查核簽證報告第13頁第0504其他項下所載，原告換出之房屋成本為87,205,506元，依前揭規定，應以上開原告換出之房屋成本核認為本件房地互易之時價。經減除原告已開立發票並報繳銷售額35,777,200元，餘額51,428,306元（含稅），應補徵稅額2,448,967 元【（51,428,306÷1.05）

×5%】。惟查本件「房地互易」部分原核定補徵營業稅1,207,078 元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原核定補徵營業稅1,207,078 元，請予維持。

3.王華玉等14戶「視為銷售」售價較低之時價認定部分：

⑴依最高行政法院判決廢棄理由，除大院原判決並無援引營業稅法施行細則第19條第1 項第1 款之規定外，另以原告此部分平均每坪銷售額與大院原判決（原核定）所採認之時價價差僅5,090 元（180,100-175,010 ），即此部分每坪平均銷售價格為大院原判決所採認時價之97% （即175,010 ÷180,100 ），則該3%之差額，大院原判決採認有「顯著偏低」之理由並未敘明。

⑵經查此部分原告原已開立統一發票金額16,005,000元與原核定之時價16,471,238元，僅有2.84% 之差額，似未符旨揭營業稅法第17條或第43條第2 項規定時價「顯著偏低」之要件，是本案此部分原補徵營業稅22,202元，容有未合，應予撤銷。

4.是本件原處分補徵營業稅1,229,280 元，應更正為1,207,078元。

5.被告原認定原告漏報銷售額39,233,502元，係依查得原告換出房屋成本87,205,506元，減掉原告為地主支付之營業稅等，根據其坪數房地比例3 ： 7 計算而得。但是以上算法與售價顯著偏低的部分混在一起，而被最高行政法院所指摘。目前被告是依據營業稅法第25條以「時價」計算，即以原告申報時會計師簽證報告計載的換出房屋成本核認本件房地互易的時價。

6.被告以換出之房屋成本來計算時價，係依照財政部96年5月30日台財稅字第00000000000 號函釋：「依加值型及非加值型營業稅法施行細則第25條規定，本法所稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。……七、出售房屋帳載未折減餘額估算之售價。」又若成本已是87,205,506元，收入及時價怎麼可能只有39,233,502元，會計上不合常規。

7.原告代表人於調查筆錄中表示，每坪售價單價是20萬到24萬元不等。就算如此，現在要求原告補稅的金額只有120餘萬元，核認的補徵金額應該是2,448萬元。因為實際上2樓到11樓係以180,100元計算，1樓及12樓則以244,813元計算，見原處分所載。

8.當初承辦人員將87,205,506元看成「房地成本」，所以才會有後來的問題，根本就不需要用房地比例來計算，事實上它就是「換出的房屋成本」。系爭時價係稽徵機關於86年4 月17日查獲，原告的營業稅（也就是帳載的成本）早已申報，原告如果認為是帳載有錯，卻都沒有申請更正。被告則以該時價作為計算基礎。

9.財政部96年5 月30日台財稅字第00000000000 號函釋雖然

是96年才發布，但是依據司法院釋字第287 號解釋，行政主管機關執行行政法規所為之釋示，係闡明法規之原義，應自法規生效日起，有其適用。營利事業所得稅查核準則亦有明確的規定。

10. 依據臺北縣稅捐稽徵處房屋評定現值表，金額全部為37,020,400元，原告換出房屋樓地板的面積為3,475.9 平方公尺，金額是18,704,900元，並非剛好1/2 ；土地部分依原告換出房屋樓地板面積的比例為51% ，故其對應的土地面積比例也是51% ，以此計算原告取得的土地面積為443. 7 平方公尺（870 ×51% ＝443.7 ），依當年度土地公告現值74,628元，原告換得土地的公告現值為33,112,443.6元（443.7 ×74,628＝33,112,443.6）。

11. 按「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。……」為司法院釋字第287號解釋可資參照。

12. 原告主張其與地主「房地互易」時，係依財政部75年10月1 日台財稅第0000000 號函釋規定，按高於系爭換出房屋之房屋評定價值或土地公告現值之金額開立發票並報繳稅款，並無不法及短漏報銷售額云云，經核係原告對法令適用之誤解，本件房地互易之「時價」，依首揭財政部令釋規定，應以查得「出售房屋帳載未折減餘額估算之售價。」意旨，即依被告查得原告85年度營利事業所得稅結算申報書暨會計師查核簽證報告第13頁第0504其他項下所載「換出之房屋成本為87,205,506元」為本件房地互易之時價，被告陳述如下：

⑴依行為時營業稅法施行細則第18條規定，乃針對「互易」之契約型態，所為銷售價格應如何認定之細節性及技術性規定。又此規定因係針對無銷售價格約定之互易型態營業行為而為之規範，若認該合建分屋部分並無契約價格之約定，性質上係屬互易契約，則其應屬上述營業稅法施行細則第18條規範範圍（見最高行政法院判決廢棄原判決意旨）。從而，以互易的方式從事交易時，由於沒有客觀的金錢價額可供參考，是以其稅基之估算即成問題。就此，「營業稅法施行細則第18條規定：『營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其銷售額應以換出或換入貨物之時價，從高認定。』該規定之判斷基礎為：雙務契約之給付與對待給付在對價上應該是對等的。因此，從消費者立論，以『時價』做為基準進行比較，固有其道理，但從供應商立論，若以『成本』為基準比較之，可能較接近於其所以協議以約定之比率互易的考量基礎。」（詳黃茂榮著，稅捐法專題研究（各論部分），頁282 ）。例如：某供應商甲，將成本100 元，市價150 元之貨物X ，與乙交換市價110 元之貨物Y 。此時，對於A 而言，以成本做為考量的基礎，會

比用市價做為標準更接近其內心實際的計算。

⑵查90年以前所得稅申報期間為每年2 月20日至3 月31日，本案涉案期間為85年2 月（17日）間（房屋使用執照核發日），經調查局北機組於86年4 月17日查獲申請人於房地交換時短漏報銷售額事證，嗣於86年6 月13日檢送帳證移送市稅處核處，因原告案關工程之帳冊、財務報表及85年度營利事業所得稅結算申報書均經會計師查核簽證，是其帳載記錄之正確性及信賴度，顯較於一般公司行號未經會計師查核簽證自行所記記載之帳冊為高。故市稅處查據原告85年度營利事業所得稅會計師簽證報告中，原告係採全部完工法認列本合建分屋之85年度收益，且該年度所申報之營業收入均屬此一個案收入，次依原告85年度營利事業所得稅結算申報書暨會計師查核簽證報告第13頁第0504其他項下所載，原告與地主換出之房屋成本（即為換入土地之成本）為87,205,506元（詳原處分卷附件），依首揭行為時營業稅法施行細則第18條規定，應以上開原告帳載認列換出之房屋成本（即為換入土地之成本）等額核認為本件房地互易之時價。另原告於本案程序庭辯稱，上開申報書暨會計師查核簽證報告資料不實乙節，查原告迄未更正系爭營利事業所得稅之申報內容，參以營業稅進、銷項稅額與其當年度之營利事業所得稅結算申報及應納稅額相關連此點觀之，如所言申報錯誤屬實，豈有置之不理，並任令相關之營利事業所得稅亦錯誤之理，所為與常情相悖，殊難採認。至原告所引財政部75年10月1 日台財稅第0000000 號函之意旨，乃稽徵機關在查核時，若未查得合建分屋之房屋時價，對於營業人所銷售房屋之價格，有一客觀之標準可資參考，非謂建商對於其與地主合建房屋，地主分得之房屋，其時價均應以稅捐機關所評定之房屋現值為憑（最高行政法院92年度判字第1292號及94年度判字第819 號判決）。本件被告既依原告於上開帳載認列換出房屋與換入土地互易之成本資料查得系爭房地互易之時價為87,205,506元，即無原告所引上開財政部75年10月1 日函釋之適用。

⑶從而，無論從學理觀點或營業稅實務函釋規定，皆認為本件房地互易之「時價」，依首揭營業稅法施行細則第18條及第25條規範及財政部令釋規定，應以被告查得「出售房屋帳載未折減餘額估算之售價」。【註：按「各項資產應以取得、製造或建造時之實際成本為入帳原則，……其自行製造或建造者，指自行製造或建造，以至於適用於營業上使用或出售所發生之直接成本及應分攤費用。」為商業會計法第41條之規定。準此自可將建造成本視同為「出售房屋帳載未折減餘額」（建造成本82,205,506元－折舊0 元＝帳載未折減餘額82,205,506元

）】即依原告85年度營利事業所得稅結算申報書暨會計師查核簽證報告第13頁第0504其他項下所載「換出之房屋成本為87,205,506元」為本件房地互易之時價，尚無違誤。

理　由

一、本件訴訟程序進行中，被告之代表人已由張盛和變更為許虞哲，再由許虞哲變更為凌忠嫄，茲由新任代表人凌忠嫄具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、原告起訴主張原處分有如下之違誤，為此訴請如聲明所示等語：

㈠互易部分：原告與地主訂有合建契約，屬互易性質，並非買賣，故無時價可言，且原告於房地交換時，系爭建物尚未建成，亦未有時價之可言；又原告已開立發票金額計35,777,200元（含稅），高於換得土地公告現值，亦高於換出房屋評定現值，並無逃漏稅捐；再原告85年營利事業所得稅會計師簽證報告之換出房屋成本記載87,205,506元，乃係由於系爭房屋之樓地板的面積計算錯誤所致，原告因故未及更正，被告以該成本當成時價，殊不合理，且高於市場行情甚多，顯有違誤。

㈡視為銷售部分：被告已承認原處分有誤，現更正為0元。

三、被告則答辯如下，求為判決如聲明所示云云：

㈠互易部分：查據原告85年度營利事業所得稅結算申報書及會計師簽證報告中，原告係採全部完工法認列本合建分屋之85年度收益，且該年度所申報之營業收入均屬此一個案收入，原告換出之房屋成本為87,205,506元，是應以上開原告換出之房屋成本核認為本件房地互易之時價，經減除原告已開立發票並報繳銷售額35,777,200元，餘額51,428,306元（含稅），應補徵稅額2,448,967 元【（51,428,306÷1.05）×5%】，惟查本件互易部分原核定補徵營業稅1,207,078 元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原核定補徵營業稅1,207,078元，請予維持。

㈡視為銷售部分：依最高行政法院判決廢棄理由，此部分原補徵營業稅22,202元，容有未合，請予撤銷。

四、本件兩造不爭以下之事實，並有如下之證據在卷可稽，堪認為真實：

㈠視為銷售部分，原補徵稅額於法未合，應更正為0元。

㈡原告於82年間與地主簽訂契約，合建系爭建物，基地面積870 平方公尺，共計82戶，系爭建物於85年2 月17日取得建物使用執照，各層面積總計6,686.21平方公尺（騎樓167.16平方公尺及其他6,519.05平方公尺），此有合建契約書、台北縣政府工務局使用執照及副本通知書在本審卷頁96以下及頁170以下。

㈢原告所建房屋之房屋評定現值，金額總計為37,020,400元，原告換出房屋樓地板的面積為3,475.9 平方公尺，金額合計

為18,704,900元，此有臺北縣稅捐稽徵處房屋評定現值明細表及被告製作之計算表在本審卷頁155以下及152以下。

㈣系爭房屋坐落台北縣○○鄉○○段芎蕉腳小段293-7 地號土地，係於83年12月14日，由台北縣○○鄉○○段芎蕉腳小段293-7 、293-8 、293-9 、293-10、293-24、294-14、294-15、294-16、294-17、294-18、294-19、294-20、294-51等13筆土地合併而來，面積合計870 平方公尺，84年7 月公告現值為每平方公尺74,628元，此有台北縣中和地政事務所96年10月16日北縣中地測字第0960014326號函及地價謄本在本審卷頁205以下及頁183 。

五、是本件之爭執，在於被告認本件就合建分屋互易部分，應予補徵營業稅，於法是否有據？

六、經查：

㈠按行為時營業稅法第3 條第1 項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」第32條第1 項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」同法施行細則第5 條規定：「本法第3 條第1 項……所稱取得代價，包括收取價金、取得貨物或勞務在內。」查本件原告係建設公司與訴外人地主訂立合建分屋契約，約定由地主提供基地，由原告負責興建，原告將興建完成之房屋82戶之其中一半換出，換入地主所有基地應有部分約一半，已如前述，核其性質係將建得房屋即貨物之所有權移轉地主，以取得基地之應有部分為代價，屬互易性質，原告應就銷售貨物（即換出之房屋），依法繳納營業稅，此為兩造所不爭，且原告復就此於時限內開立銷售額為35,777,200元（含稅）之統一發票，此亦為兩造所不爭，合先說明。

㈡又按行為時營業稅法第14條第1 項規定：「營業人銷售貨物或勞務，……應就銷售額，……計算其銷項稅額……」第16條第1 項規定：「第14條所定之銷售額，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。但本次銷售之營業稅額不在其內。」同法施行細則第18條規定：「營業人以貨物或勞務與他人交換或換入貨物之時價，從高認定。」查本件關於合建分屋部分，並無契約價格之約定，性質上係屬互易契約，已如前述，則其即應屬上述行為時營業稅法施行細則第18條規範範圍（最高行政法院96年度判字第234 號判決第9 頁第15行以下參照），而該第18條之規定，乃針對如民法互易之契約型態，所為銷售價格應如何認定之細節性及技術性規定，核與行為時營業稅法規定意旨無違，故關於互易型態之營業行為，其銷售額之認定，自應援用之（最高行政法院同判決第9 頁第3 行以下參照），次予指明。

㈢承上，系爭合建分屋之銷售額自應以原告所換出之房屋，或者所換入之土地之時價，從高認定之，至於何謂時價，行為

時營業稅法施行細則第25條規定以：「本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。」財政部75年10月1 日台財稅第0000000 號函釋以：「……說明：二、稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票，……。」核以上施行細則之規定及函釋之內容，係就時價應如何認定所為之細節性及技術性規定，核亦與行為時營業稅法規定意旨無違，得予援用。因此，本件之爭執，其實首在於被告是否確實查得當地同時期銷售該項房屋或土地之市場價格，而予以從高認定之？

㈣查本件被告並不否認並未查得「當地同時期銷售該項房屋或土地之市場價格」，而主張依原告85年度營利事業所得稅結算申報書暨會計師查核簽證報告第13頁第0504其他項下所載，原告與地主換出之房屋成本（即為換入土地之成本）為87,205,506元，基於不利益變更禁止之原則，原處分對於原告已屬有利云云，本院認為尚非可採，茲說明如下：

1.被告引學者黃茂榮稅捐法專題研究（各論部分），頁282之論述略以：營業稅法施行細則第18條規定之判斷基礎為：雙務契約之給付與對待給付在對價上應該是對等的，因此，從消費者立論，以「時價」做為基準進行比較，固有其道理，但從供應商立論，若以「成本」為基準比較之，可能較接近於其所以協議以約定之比率互易的考量基礎等語，固屬的論，惟本院認為被告係行政機關，應依法行政，較諸人民更應受各項法規命令、行政規則及財政部函釋之拘束，尤不得在對於人民作不利之認定時，竟採取「立法論」之立場，置各項行政命令與函釋於不顧。

2.被告復援引財政部96年5 月30日台財稅字第00000000000號函釋：「依加值型及非加值型營業稅法施行細則第25條規定，本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。前揭所稱房屋之時價，應參酌下列資料認定之……（七）出售房屋帳載未折減餘額估算之售價。」為據，惟查，此項函釋作成係在原處分作成之後，且如據此認定不利於納稅義務人時，依稅捐稽徵法第1 條之1 第2項之規定，於本件自無適用之餘地；何況，該項函釋之全文係規定房屋之時價，應參酌下列資料認定之：「（一）報章雜誌所載市場價格。（二）各縣市同業間帳載房屋同一月份之加權平均售價。（三）不動產鑑價公司鑑價資料。（四）銀行貸款評定之房屋款價格。（五）臨近地區政府機關或大建築商建造房屋之成本價格，加上同業之合理利潤估算之時價。（六）大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。（七）出售房屋帳載未折減餘額估算之售價。（八）法院拍賣或國有財產局等出售公有房屋之價格。（九）依前述各項資料查得房地總價及土地時價所計算獲得之房屋售價。（十）時價資料同時有數種者，得以

其平均數為當月份時價。」被告逕依帳載原告與地主換出之房屋成本認定時價，未參酌其他資料，實有斷章取義之嫌。

3.退一步言，縱如學者黃茂榮所論述，從供應商立論，若以「成本」為基準比較之，可能較接近於其所以協議以約定之比率互易的考量基礎等，惟查該「成本」亦須是真實的「成本」，因為營利事業可能在申報營利事業所得稅時有所虛增，如果查證屬實，此乃營利事業所得稅要處理之成本項下之問題，至於核課期間經過，已不能再予論究、補徵營利事業所得稅或處罰，此乃基於法安定性之要求，不得逕執此遽認定營業稅之銷售額。何況，依被告上開認定之結果，加上被告復認定本件房屋及土地價格比例為3:7，則系爭合建房屋，其中1 樓及12樓，房地時價高達每坪24萬元，其餘2 樓至11樓，房地時價亦高達每坪18萬元（參本審卷頁61），然查系爭合建房屋與土地之交換時點為84年間，即距今13年前，而系爭合建房屋亦不過係坐落台北縣中和市○○段芎蕉腳小段第293 之7 地號土地（門牌為中和市○○路881 至891 號各樓）之12層大樓，依台北縣市十餘年來之房地行情觀之，被告所認定者顯非當時當地之市場價格。

㈤本件被告既未確實查得合建分屋時價，則依前揭之說明，自應依財政部75年10月1 日台財稅第0000000 號函釋規定之「應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定」。本院查：

1.換出之房屋評定價值為18,704,900元：此有台北縣稅捐稽徵處房屋現值評定明細表及被告所製作之計算表，在本審卷頁153 以下可按，且為兩造所不爭，堪認為真實。

2.本件換入之土地公告現值為31,813,916元：

⑴查如理由四㈣所述，系爭基地面積為870平方公尺。

⑵又查系爭換出之土地其實際之應有部分（或面積），依合建契約之約定，係按其所坐落房屋之面積而為分配，且兩造均陳明，依交換房屋之比例計算換入土地之面積即可，縱有誤差，亦屬有限，為訴訟經濟計無庸調取每一戶之土地登記謄本。

⑶系爭合建房屋之總面積為6,856 平方公尺，原告換出之房屋面積為3,475.9 平方公尺，留下的面積為3,380.1 平方公尺（6,856-3,475.9 ＝3,380.1 ），故換出房屋面積占總面積之51% ，留下的面積占總面積之49% ，此為兩造所不爭；原告以該51% 之房屋與地主交換土地，俾取得所留下49% 之房屋坐落基地之應有部分，依⑵所述，原告所換入之土地面積，自應為基地面積之49% ，即426.3 平方公尺（870*49% ＝426.3 ），依該土地之公告現值每為每平方公尺74,628元計算，則換入之土地公告現值為31,813,916元（74,628*426.3＝31,813,916

）。

3.本件換出之房屋評定價值為18,704,900元，換入之土地公告現值為31,813,916元，依上開財政部75年函釋，本件系爭銷售額，自應依其中較高者即換入之土地公告現值31,813,916元認定，而本件原告已開立統一發票之銷售額為含稅35,777,200元，不含稅34,073,524元（35,777,200/1.05 ＝34,073,524元），較諸上開換入之土地公告現值31,813,916元為高，自無短漏報銷售額之情事可言。

4.至被告誤會原告換入土地比例為基地之51% ，故主張原告換入土地面積為443.7 平方公尺（870*51% ＝443.7 ），並進而誤為計算換入之土地公告現值為33,112,443.6元（74,628*443.7＝33,112,443.6），惟查縱依此金額為時價，仍較上開銷售額34,073 ,524 元為低，不影響本件無短漏報銷售額之結論，附予說明。

七、綜上所述，原處分關於互易部分，其認事用法有如上之違誤；關於視為銷售部分，其違誤則如最高行政法院96年度判字第234 號判決所指摘者，被告就此亦已為認諾之聲明，是原處分全部屬無可維持，訴願決定未予糾正，亦有未合，原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。

據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　97　年　3　月　20　日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法　官　張瓊文

法　官　蕭忠仁

法　官　王碧芳

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後20日內向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

中　華　民　國　97　年　3　月　21　日

書記官　徐子嵐

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:49

裁判字號：最高行政法院 98 年判字第 1214 號判決

裁判日期：民國 98 年 10 月 22 日

裁判案由：營利事業所得稅

最　高　行　政　法　院　判　決

98年度判字第1214號

上　訴　人　華碩電腦股份有限公司

代　表　人　甲○○

訴訟代理人　傅祖聲 律師

陳素芬 律師

張　芷

被 上訴 人　財政部臺北市國稅局

代　表　人 乙○○

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國96年11月15日臺北高等行政法院95年度訴字第1492號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、上訴人民國87年度營利事業所得稅結算申報，自行列報營業成本為新臺幣（下同）24,048,055,257元、合於獎勵類目及標準免稅所得（下稱免稅所得）10,871,015,938元及抵減稅額10,353,675元。被上訴人初查以其合於促進產業升級條例（下稱促產條例）規定之第4次增資擴展核准免稅設備於增資擴展完成日前已投入量產為由，乃增列折舊15,712,274元，並重行計算第2、3、4次增資擴展核准免稅所得為9,764,506,421元及抵減稅額73,426,021元，核定上訴人87年度全年課稅所得額為2,041,141,675元，補徵稅額209,626,965元。上訴人不服，就營業成本、免稅所得與准予抵減稅額等3項，經被上訴人94年5月19日財北國稅法字第0940254552號復查決定書（下稱原處分）准予追認抵減稅額132,113元，變更核定抵減稅額為73,558,134元外，其餘復查駁回。上訴人仍不服，續就免稅所得及准予抵減稅額2項，循序提起行政訴訟，經原審法院判決駁回。

二、上訴人起訴主張：上訴人於87年第4次增資購入之各項設備，其中最主要之SMT連線設備，具有整線生產性質，必須待全線設備齊備並安裝完成後，方有可能投入生產，並據以計算免稅額，被上訴人逕以上開設備之進口日，套入財政部87年10月7日台財稅第000000000號函（下稱87年函釋）所附「重要科技事業免稅所得計算公式」，自有未合；又上訴人85及86年度營利事業所得稅行政救濟案件尚未確定，被上訴人

逕予調減87年度可供抵減之稅額，於法亦有未合等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、被上訴人則以：上訴人不爭其就歷次增資無法獨立計算其免稅所得，故應適用財政部87年函釋所發布之計算公式，依該函釋，上訴人得自行選擇符合自身情況之「增加銷貨量」或「全部機器設備比」來適用，查系爭設備並未具有必須待全線設備齊備並安裝完成後，方有可能投入生產之性質，是上訴人主張系爭設備於取得日至增資擴展完成日之間未使用，即非可採；又上訴人85及86年度營利事業所得稅經行政救濟結果，尚未抵減稅額如有變更，上訴人自可循更正程序辦理等語，資為辯駁。

四、原審駁回上訴人在第一審之訴，無非以：（一）分析促產條例第8條之1第2項規定之具體優惠內容可知，立法者同意對於增資擴展之事業者於連續5年內，就該增資擴建生產（服務）單位或生產（服務）設備所新生產增加之所得，免徵營利事業所得稅。至於5年免稅期間之起算點，依行為時促產條例施行細則第19條第3項規定為：「本條例第8條之1第2項第2款所稱新增設備開始作業或開始提供勞務之日，指重要科技事業或重要投資事業投資計畫完成之日期。」是5年免稅之標的，係此次增資擴展計畫而新增之所得，而申請此5年免稅之營利事業，應就該新增所得設置完備之帳簿，俾與應稅所得或他次增資之免稅所得區分，而得以獨立核實計算認列。（二）次查，財政部衡酌業者實際經營狀況，並避免業者因無法獨立計算免稅所得，以致完全無法享受此項租稅優惠及避免任由業者自行計算免稅所得，進而違反立法目的且違租稅公平，乃於87年函釋發布促產條例第8條之1免稅所得之計算公式（下稱計算公式），就系爭重要科技事業屬製造業者5年免稅所得之計算，除依帳簿核實認列之外，提供二個公式供業者擇一適用，上訴人對其因免稅所得無法獨立計算核實認列免稅所得，故選擇適用「全部機器設備比計算公式」以計算系爭免稅所得。上訴人於申報系爭免稅所得時，有二種選擇，其一，可備具帳簿供核實認定；其二，採取增加銷貨量觀念之計算公式，申報投資計畫完成之銷貨量，且在此次增資擴充的機器設備安裝完畢並經試車完竣正式開始生產之日起30日內，向主管稽徵機關核備，俾計算增加之銷貨量，倘其增資擴充的機器設備自購入到正式開始生產事實上要非常久，即應考慮採取此一公式較有利；而不是在既不備具完整之帳簿申報免稅所得，又不申報或提出各次增資計畫新增銷貨量紀錄，且在選擇適用採全部機器設備比觀念之計算公式後，卻又在設備比部分，主張適用另一公式（即增加銷貨量觀念之計算公式）之一部分。況立法者所給與之租稅優惠係自該投資計畫報完成之日起連續5年，並非在報投資計畫完成之日前，仍給與租稅優惠。（三）上訴人所選擇適用之計算公式既為採全部機器設備比觀念者，則依該公

式分母規定之「經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器及設備總金額」以觀，上訴人87年第4次增資購入之各項機器設備之總金額，在報投資計畫完成日前既不屬「經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額」，則被上訴人將其認定屬「經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器及設備總金額」，於法即屬有據。至於上訴人主張本件最主要之爭點在於「上訴人87年第4次增資購入之各項設備，在其取得日起至投資計畫完成日間，是否亦投入生產使用？」，依上說明，根本非本件所問，是上訴人所有關於此部分之主張及舉證，均不可採。（四）上訴人87年度帳列累計可供抵減稅額197,687,603元，其中包括85年度尚未抵減稅額22,009,802元、86年度尚未抵減稅額102,119,667元，87年度新增可抵減稅額73,558,134元。87年度營利事業所得稅結算申報抵減85年度可供抵減稅額10,353,675元，被上訴人初查以85及86年度尚未抵減稅額核定為0元，改以87年度新增可抵減稅額73,426,021元（包括87年度自動化機器設備投資抵減稅額39,339,278元、研究發展支出抵減稅額29,658,825元、人才培訓支出抵減稅額718,657元、建立國際品質形象支出抵減稅額3,709,261元）全額核定抵減87年度營利事業所得稅，案經復查決定准予增列抵減稅額132,113元，經核並無不合。被上訴人之核定處分自送達生效起即具有實質上之存續力，在該核定經撤銷前，對於本件（即87年度營利事業所得稅）得否抵減稅額之爭執而言，有其構成要件之效力，是被上訴人否准抵減稅額，於法自屬有據，況在稅法上尚有更正等程序以資補救，上訴人主張應待其85及86年度營利事業所得稅核定案件予以確認後，方能予以核定87年度可供抵減之稅額云云，亦非可採等語，為其判斷基礎。

五、惟本院查：

（一）按「合於前條規定之重要科技事業及重要投資事業，於其股東開始繳納股票價款之當日起2年內得經其股東會同意選擇適用免徵營利事業所得稅或前條股東投資抵減之規定，擇定後不得變更。前項選擇適用免徵營利事業所得稅者，依下列規定辦理：一、屬新投資創立之事業，自其產品開始銷售之日或開始提供勞務之日起，連續5年內免徵營利事業所得稅。二、屬增資擴展之事業，自新增設備開始作業或開始提供勞務之日起，連續5年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。但以增資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。第2項免徵營利事業所得稅，得由該事業在其產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起，2年內自行選定延遲開始免稅之期間；其延遲期間最長不得超過4年，延遲後免稅期間之始日，應為一會計年度之首日。」「本條例第8條之1第2項第2款所稱新增設備開始作業或開始提供勞務之日，指重要科技事業或重要投資事業投資計畫完成之日期。」分別為行為時促產條

例第8條之1及同條例施行細則第19條第3項所規定。準上，如屬增資擴展之事業，其新增所得免徵營利事業所得稅之起算基準時點，應為「新增設備開始作業」之日，如新增設備開始作業之日期無法認定，依同條例施行細則第19條第3項規定，則以「投資計畫完成之日期」為免徵營利事業所得稅之起算基準時點，該起算點非必為「新增設備進口或購入日」甚明。因之，有關系爭設備免稅所得之起算，自應依循法律明文規定為之，始符依法行政原則，如捨法律明文於不顧，反而另適用其他非法律規定之函令，即有違法律優位原則。同理，因計算免稅所得而適用免稅設備比時，其分母所指設備金額之起算時點亦應為開始作業或開始提供業務之日，此觀87年函釋發布之促產條例第8條之1免徵營利事業所得稅計算公式註4規定「（一）機器、設備、廠房及工程等其服務不滿1年者，按當年度服務月份占全年月份比例計算其成本。」自明。

（二）原判決謂上訴人所選擇適用之計算公式既為採全部機器設備比觀念者，則依該公式分母規定之「經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器及設備總金額」以觀，上訴人87年第4次增資購入之各項機器設備之總金額，在報投資計畫完成日前既不屬「經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額」，則被上訴人自得將其認定屬「經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器及設備總金額」，至上訴人87年第4次增資購入之各項設備，在其取得日起至投資計畫完成日間，是否亦投入生產使用，非本件所問，並依「經核准並完成投資計畫全新設備清單」之購入日期，按機器設備可提供服務之期間占全年度之比例計入設備比分母中，是否有違促產條例第8條之1第2項第2款規定之法理，已非無疑。又上訴人於原審主張：本案SMT生產線連線主要設備具整線生產性質，需連線設備全線到齊並裝置完成後，方可投入生產等語，並提出另案95年度訴字第1490號有關上訴人85年度營利事業所得稅，國立臺灣大學嚴慶齡工業發展基金會合設工業研究中心鑑定報告、黃乾怡博士意見書及證人馬國華、卓冠騏之證言以資佐證。則核計系爭設備之免徵營利事業稅所得適用設備比時，渠等設備開始作業之日期，亦即本案在投資計畫完成前何時投入生產日期之認定，攸關該等設備折舊成本之認列及「免稅期間比」計算，進而影響本年度免稅收入之認定，此項重要攻擊方法及證據資料，原審未於理由項下說明何以不足採取之意見，遽為不利於上訴人之判決，亦欠允當。再者，依87年函釋發布之促產條例第8條之1免徵營利事業所得稅計算公式註4規定：「（一）機器、設備、廠房及工程等其服務不滿1年者，按當年度服務月份占全年月份比例計算其成本。」，因計算免稅所得而適用免稅設備比時，其分母所指設備金額之起算時點亦應為開始作業或開始

提供業務之日，已如前述，上開計算公式註9係規定：「向稅捐稽徵機關申請核備日或投資計畫完成日前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）有關規定（一）公司欲以本次核准投資計畫購置全新設備開始生產或提供勞務日之前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）為基準計算新增符合投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）者，應於購置之全新機器設備安裝完畢並經試車完竣正式開始生產或提供勞務之日起30日內，向所在地稅捐稽徵機關申請核備；逾期申請核備者，以公司所在地稅捐稽徵機關受理申請核備之實際文日之前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）為基準計算。如未申請核備者，稅捐稽徵機關逕以全部投資計畫完成日之前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）為基準計算。……（四）依公司有無依本註之（一）規定申請核備等情況，……或投資計畫完成日前一年度之機器、設備、廠房及工程等如有停用、閑置或出售，不得以該年度實際參加產製投資計畫之產品之機器、設備、廠房及工程等，占全部機器、設備、廠房及工程等之比例，調整該年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）。……」；註10係規定：「向稅捐稽徵機關申請核備日或投資計畫完成日之前一年度起取得機器、設備、廠房及工程等（土地除外）包括：（即設備比分母基準年度起取得設備範圍）。（一）視公司有無依註9規定申請核備等情況，……或投資計畫完成日之前一年度取得之機器、設備、廠房及工程等，以12個月減除其該年度服務月份之剩餘月份占全年月份比例計算其成本，不受註4之（一）限制。（二）視公司依註9規定申請核備有無逾期之情況，自本次核准投資計畫購置全新設備開始生產或提供勞務日或……，至投資計畫完成日之前一年度12月31日止，取得非屬經核准並完成投資計畫設備清單所載全新機器、設備、廠房及工程等以外之機器、設備、廠房及工程等。但屬於計算他次增資擴展正享受免稅之投資計畫其新增符合投資計畫之產品銷貨量相關之機器、設備、廠房及工程等不在此限。（三）投資計畫完成日當年度1月1日起取得機器、設備、廠房及工程等，但屬於計算他次增資擴展正享受免稅之投資計畫其新增符合投資計畫之產品銷貨量相關之機器、設備、廠房及工程等不在此限。」原判決以計算公式註9及註10規定為主要依據，認定上訴人第4次增資擴展所購入各項設備應以進口日（購入日）為開始日而依比例計入設備比分母。然計算公式註9及註10是否針對「增加銷貨量觀念」之計算公式所為之補充規定，而不適用於本件以「全部機器設備比觀念」之案件，有待再予研求。原審就上開事實未予查明，本院無從為法律上之判斷。

（三）從而，上訴意旨指摘原判決違誤，為有理由，應予廢棄，

發回原審法院。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　華　民　國　98　年　10　月　22　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　鍾　耀　光

法官　廖　宏　明

法官　林　文　舟

法官　黃　淑　玲

法官　鄭　小　康

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　98　年　10　月　22　日

書記官　王　史　民

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:49

裁判字號：臺北高等行政法院 95 年訴字第 1492 號判決

裁判日期：民國 96 年 11 月 15 日

裁判案由：營利事業所得稅

臺北高等行政法院判決

95年度訴字第01492號

原　　告　華碩電腦股份有限公司
代 表 人　甲○○（董事長）
訴訟代理人　張芷（會計師）住臺北市○○○路○段○○○號6樓
　　傅祖聲　律師　（兼送達代收人）
　　陳素芬　律師
被　　告　財政部臺北市國稅局
代 表 人　凌忠嫄（局長）住同上
訴訟代理人　丁○○兼送達代收
　　戊○○

上列當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國95年3 月7 日台財訴字第09400636250 號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事　實

一、事實概要：原告民國（下同）87年度營利事業所得稅結算申報，自行列報營業成本為新台幣（下同）24,048,055,257元、合於獎勵類目及標準免稅所得（下稱免稅所得）10,871,015,938元及抵減稅額10,353,675元。被告初查以其合於促進產業升級條例（下稱促產條例）規定之第4 次增資擴展核准免稅設備於增資擴展完成日前已投入量產為由，乃增列折舊15,712,274元，並重行計算第2 、3 、4 次增資擴展核准免稅所得為9,764,506,421 元及抵減稅額73,426,021元，核定原告87年度全年課稅所得額為2,041,141,675 元，補徵稅額209,626,965 元。原告不服，就營業成本、免稅所得與准予抵減稅額等3 項，經被告94年5 月19日財北國稅法字第0940254552號復查決定書（下稱原處分）准予追認抵減稅額132,113 元，變更核定抵減稅額為73,558,134元外，其餘復查駁回。原告仍不服，續就免稅所得及准予抵減稅額2 項，向財政部提起訴願，遭決定駁回後，遂向本院提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

㈠原告聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

㈡被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：

1.被告認原告87年第4 次增資購人之各項設備之總金額，自其取得日起至投資計畫完成日前，均應列入採全部機器設備比計算公式之分母內計算，是否有據？

2.被告逕予調減87年度可供抵減之稅額，於法是否有據？

㈠原告主張之理由：

1.原告係為製造各種電腦及相關產品之生產事業，於87年度時，有以下各次增資擴展設備享有稅捐減免：

⑴85年度第2 次增資擴展：投資計畫產品為電腦主機板及電腦主機板附加卡，免稅期間為85年11月30日至90年11月29日。

⑵86年度第3 次增資擴展：投資計畫產品為電腦主機板、電腦主機板附加卡、筆記型電腦及Book PC 產品，免稅期間為86年12月31日至91年12月30日。

⑶87年度第4 次增資擴展：投資計畫產品為生產電腦主機板、電腦主機板附加卡、筆記型電腦、Book PC 、光碟機、及伺服器產品免稅期間為87年12月28日至92年12月27日。

2.原告87年度營利事業所得稅結算申報案件，原申報全年所得11,821,360,370元，其中免稅所得額為10,871,015,938元，課稅所得額為950,344,432 元。惟被告以87年第4 次增資擴展計畫核准之免稅設備（總金額307,038,456 元）自購入或進口日期（87年5 月16日至87年12月27日）已可開始量產為由，增提第4 次增資擴展機器設備折舊費用，而調增營業成本計15,712,274元，致同時核減全年所得15,712,274元外；再以「第4 次增資擴展投資計畫之完成日為87年12月28日，惟第4 次增資擴展之機器設備係於87年5 月至87年12月間購入（即在87年12月28日前即已購入），依照促產條例施行細則第19條規定，及比較上期核定方式，將該設備自購入日至87年12月17日止按使用日數換算實際使用金額98,103,237元（即免稅設備清單計算）列為非免稅設備。」，導致原告所申報之第2 次、第3 次及第4 次增資擴展計畫之免稅機器設備比率下降，而核定調減87年度免稅所得額至9,764,506,421 元。原告不服原核定而申請復查；被告除於復查時准予追認抵減稅額132,113元，變更核定抵減稅額為73,558,134元外，餘仍維持原核定稅額。

3.本件爭執與不爭執事項：

⑴不爭執事項：

①對於原告系爭87年度投資計畫產品之生產，為不能獨立計算、且有部分委託加工，因此應適用財政部87年度10月7 日台財稅字第871967679 號函釋（下稱財政部87年函釋）所附之「促進產業升級條例第8 條之1 免稅所得計算公式」第貳條第二項第（二）款（下稱

「本件計算公式」）規定，兩造並無爭執。

②系爭87年度中，原告第4 次增資購入各項設備係於87年5 月起陸續購入，而該次增資係於87年12月28日方申報計畫完成。因此，原告第4 次增資購入之各項設備，若於計畫完成日前即得投入生產者，應依個別設備得投入生產之時間（即開始得生產日至87年12月27日止之期間），計算新增符合投資計畫之產品銷貨收入淨額時之機器設備比分母。就此，兩造亦無爭執。

⑵爭執事項：原告第4 次增資購入之各項設備，何時以得投入生產？

①被告於原核定時，係認定原告第4 次增資購入之各項設備，應於個別項目購入日起即得投入生產；原告則主張第4 次增資購入設備中之SMT 連線設備（為該次增資主要購入設備）具有整線生產性質，必須待全線設備齊備並安裝完成後，方有可能投入生產，並據以計算免稅額。

②就本件計算公式，兩造有爭執者，僅為原告第4 次增資設備之「服務月份」，以及應換算併入非免稅設備金額計算之期間？亦即，究應如被告所認定：個別設備購入日即為可投入生產日；抑或應依原告所主張者：其中之SMT 連線設備應自氣電工程完成後兩週為可以開始投入生產之時間？

4.原告購置之SMT 設備必須整線設備到齊並組裝完成後，方可能投入生產，不可能於個別設備進口時即投入生產：

⑴原告87年第4次增資購入之設備主要為SMT設備：

①原告第4 次增資購置之機器設備中，包含主機板生產線、筆記型電腦後段製程生產線及CD-ROM後段製程生產線。

②原告第4 次增資購置之設備中，主要為主機板生產線設備，該生產線之流程包括：SMT 生產線（表面黏著技術Surface Mount Technology，以下稱「SMT 」）、主機板插件修整線、主機板測試線及主機板包裝線，其中又以SMT 生產線設備為主要項目。

③SMT 生產線主要設備包括有「錫膏印刷機」、「表面黏著系統（或稱「高速機」）」、「泛用機」及「迴焊爐（氮氣爐）」等。原告第4 次增資投資金額3 億零7 百萬餘元中，上述4 項SMT 主要設備即已占1 億9千1百萬餘元。

④就整線生產性質而言，錫膏印刷機、表面黏著系統、泛用機、迴銲爐、輸送帶與吸／集板機等為SMT 生產線之連線設備，必須連結運作。其他SMT 生產線周邊設備或其他製程設備即無此特性，有關原告87年第4次增資購入各項設備屬於SMT 生產線連線設備、SMT 生產線周邊設備或其他製程設備之歸類，請見原告言

詞辯論意旨狀第12頁表）。

⑵SMT 設備具整線生產性質，個別機器設備無法投入生產：

就SMT 生產線具有整線生產性質，需於連線設備全數到齊後，方有可能開始生產一節，此有鈞院於準備程序中所傳訊之證人證詞、原告他案（85年營利事業所得稅）鈞院選任之專家鑑定人所提供之鑑定意見，以及相關文獻資料佐證在卷：

①國立台灣大學嚴慶齡工業發展基金會合設工業研究中心（下稱慶齡中心）專家之鑑定意見：

□為審理原告85年度營利事業所得稅案件（95年度訴字第1490號），鈞院特委託慶齡中心擔任本案之鑑定人，就SMT 生產線相關問題提出鑑定報告書。

□該鑑定報告書已清楚說明：SMT 系統之運作，具有整線生產特性。從機板以錫膏印刷機塗上錫膏開始、再以置件機（「高速機」與「泛用機」，系爭87年設備清單名稱為「表面黏著系統」與「機組化汎用機」）置放元件、至以迴銲爐（系爭87年設備清單名稱為「氮氣爐」）進行熱處理至錫膏固定，必須一氣呵成，不可能中斷，中間並需以置料架（系爭87年設備清單名稱為「吸板機」與「集板機」）、輸送帶（系爭87年設備清單名稱為「PC板輸送帶」、「輸送帶」）配合（請參鑑定報告書第2 頁至第3頁第1點）。

□且SMT 系統之主設備，包括：錫膏印刷機、置件機（高速機與泛用機）、迴銲爐及相配合之置料架、輸送帶，必須全部裝置完成，並完成氣電工程後，方可能進行生產（請參鑑定報告書第4 頁至第5 頁第3點）。

②參與原告87年SMT生產線建置之證人證詞：

鈞院於96年8 月8 日準備程序中所傳訊參與原告歷次（尤其是參與87年）SMT 生產線建置之證人乙○○與丙○○，就SMT 生產線設備相關問題到庭結證（請參96年8月8日鈞院準備程序筆錄）。證人亦證稱：

□SMT 連線設備，包括錫膏印刷機、高速機、泛用機、迴焊爐、置料架及輸送機必須全部到齊後，方有可能生產（請參證人乙○○之證詞，96年8 月8 日準備程序筆錄第3-4 頁）。

□SMT 製程中，從錫膏印刷、以高速機及泛用機置放零件、到以迴焊爐烘烤，各項設備間以輸送帶連結，製程必須一氣呵成不可中斷，亦不可能將一部分程序另由其他工廠處理（請參證人乙○○之證詞，96年8 月8 日準備程序筆錄第4-5 頁）。

□設備進口從海關到工廠約需2 天時間，到廠後需2

至3天 的架設時間，然後需進行氣電工程（請參證人丙○○證詞，96年8 月8 日準備程序筆錄第7 頁第10行；證人乙○○證詞，同日筆錄第2 頁第15至第29行）。

□SMT 設備入廠後，必須重新架設氣電設施，在氣電工程完成後方能進行後續測試（請參證人乙○○證詞，96年8 月8 日準備程序筆錄第2 頁第25至第26行；證人丙○○證詞，同日準備程序筆錄第7 頁27行至第8 頁第5 行）。

□無論是增設新生產線或是舊有生產線移至新廠安裝，皆須重新作氣電工程方可能使用（請參證人卓冠騏證詞，96年8 月8 日準備程序筆錄第8 頁第4-5行）。

□氣電工程完成後尚須進行兩週以上之測試與後續驗證。包括，需以3 天時間作第一次校正；然後進行2 至3 天的第一階段教育訓練；再進行2 至3 天的小量試產；最後以約一週之時間配合測試後續的插件、包裝等生產製程，以確認產品整體無誤（請參證人丙○○證詞，96年8 月8 日準備程序筆錄第6 頁第28至第32行）。

③相關文獻：

SMT 系統連線設備需整線生產，此由相關系統之教科書說明亦可知其一斑。於「圖解SMT 接合材料入門」一書中即說明：「SMT 封裝是以自動化生產線的機器在進行的。當印刷電路板被放入儲藏室（Stocker ）來供給時，是由輸送帶（Conveyer）一片一片送達，電子材料與電子元件亦陸續送達，當封裝完成之印刷電路板，在被送至儲藏室儲存。」、「SMT 封裝線之裝置是依⑴印刷電路板供給裝置（Loader）、⑵焊劑印刷機、⑶SMD 接著劑配料機（Dispenser ）、⑷元件裝載機、⑸平坦化熱處理機（Reflow）、⑹印刷電路板卸載裝置（Unloader）的順序排列」。

5.原告87年度第4 次增資所購置之機器設備，合理之投入生產時間：

⑴原告87年第4次增資購入設備合理投入生產日：

①SMT 製程連線設備：以87年11月26日為可投入生產日。

②SMT 製程周邊設備：除5DX 檢測系統以進口日後二週為可投入生產日外，其餘設備皆自進口日起，3 天後為可投入生產日。

③系爭增資購置之其他機器設備，從各該機器設備進口日起，3 天後為可投入生產日。

④依上開說明，將系爭87年增資蘆竹廠購入設備之各項機器設備合理投入生產時間整理如言詞辯論意旨狀第

12頁書表所示（當年度南崁、龜山、北投廠皆無增設SMT 系統，因此不另列表整理）。

⑵原告主張SMT 連線設備應於87年11月26日起方能投入生產：

①SMT 製程中之連線設備必須整線生產，原告已於歷次書狀中說明在卷，並請鈞院參考經濟部工業局發給「重要科技事業完成證明」時所附之原告工廠平面佈置圖（請見96年7 月10日原告補充理由（三）狀附件6）。

相關平面佈置圖為工業局為發給完成證明，而至原告工廠現場會勘所得。從蘆竹廠五樓（即系爭增資SMT 製程系統置放處）平面佈置圖中即可清楚看出：SMT 連線系統確實需以輸送帶相連在一起運作，不可能個別運作。

②參酌原告目前有其他年度SMT 系統之驗收資料，亦足以佐證SMT 系統確實需要相當之驗收時間：

□原告91年增資所購置之SMT 連線設備中之高速機（FUJI CP-743ME 型號）及SMT 泛用機（FUJI QP-341E型號），其安裝日期為91年8 月8 日，但遲至91年10月28日方完成驗收，有驗收表可稽（請見96年7 月10日原告補充理由（三）狀附件7 ：驗收表），故共計2 月又10日。

□原告95年增資所購置之SMT 連線設備中，錫膏印刷機於95年2 月間陸續進口（請見96年7 月10日原告補充理由（三）狀附件8 ：95年設備清單），但至同年4 月1 日方完成驗收，亦有該設備驗收表可稽（請見96年7 月10日原告補充理由（三）狀附件9：驗收表），故共計37日以上。

□同年度之高速機與泛用機於95年2 月到6 月間陸續進口（請見96年7 月10日原告補充理由（三）狀附件8 ），但至同年7 月28日方完成驗收，亦有該設備驗收表可稽（請見96年7 月10日原告補充理由（三）狀附件10：驗收表），亦至少有1 個月以上。

③經原告重新評估87年SMT 連線系統之合理投入生產日期，認為至少需至87年11月26日後，方能投入生產：

□因年代久遠，且期間曾遭遇颱風淹水致原告會計部門資料遭水浸泡而難以辨識，致原告實無法尋得87年度之系爭設備之驗收或開始投入生產之資料，懇請鈞院諒察。

□但原告公司人員多方尋找，終於尋得系爭SMT 系統之氣電配置之驗收資料，可以證明系爭SMT 系統於87年11月12日後方完成電力配置：

A.原告當時係委由森源水電工程股份有限公司（下稱森源公司）施作SMT 系統之電源線配置及相關

氣電工程，此有森源公司估價單、工程發包單及原告公司內部簽呈可稽。

B.原告於87年11月12日進行該氣電工程驗收，發現仍有缺失並要求森源公司改善，此有工程驗收單可稽；該氣電工程後於87年12月2 日改善完畢，有工程發包單上之註記）。

C.鑑於該氣電工程雖於87年12月2 日方完成驗收，但因87年11月12日第1 次驗收時所發現之缺失（部分燈具擋住出風口、迴路未標示清楚），應不致影響電力設備之運作，因此，原告認為以87年11月12日作為系爭SMT 設備氣電工程完成時間為合理，而不主張以驗收完成日（即87年12月2 日）為準。

□原告於87年度時，就SMT 系統之裝置流程為先將SMT 系統設備就定位，然後才配置氣電設備。氣電設備配置完成後，需1 個星期時間小量試產（約200 片）。試產之成果，亦需停機進行檢查與測試（此時SMT 系統並不運作），需1 個星期時間。

□依上所述，以最保守估計，系爭SMT 系統在配電完成後，尚須2 個星期方有可能開始運作。甚至，此時所謂之開始運作，亦仍屬試產階段，第1 個月約僅生產1/3 量、第2 個月可增加至1/2 ，再慢慢增加至達完全生產狀態。

□因此，原告主張：系爭SMT 系統連線設備之合理投入生產日應為87年11月26日。

⑶非SMT連線設備投入生產時間：

①SMT 周邊設備中，5DX 檢測系統為大型X 光設備，其定位、配電、測試需要至少2 個星期的時間（事實上，該設備為原告公司第1 次引進，操作前之教育訓練時間遠超過2 週）。因此，原告主張該設備應以「進口日2 週後」為可投入生產時間。其他SMT 周邊設備，則一律以最保守主張，以「3 日」作為裝置及驗收時間。

②非SMT 設備部分：原告一律僅保守主張以「3 日」做為裝置及驗收時間。

6.對被告質疑之回應：

⑴原告歷年增資皆購入完整之SMT連線設備：

被告一再質疑原告就SMT 連線設備需全線設備到齊方能生產之主張，無非以：原告87年度購入之錫膏印刷機與迴銲爐數目問題及原告81年增資僅購自動化表面黏著系統設備如何生產？謹就被告所提問題補充說明如下：

①原告87年度購入之錫膏印刷機與迴銲爐數目，並無任何問題：

□原告87年增資新設4 條SMT 生產線而購入相應數量

之SMT 設備。於所購入之5 台迴銲爐中，4 台係用於新設生產線，另1 台則係用於替換原有生產線汰換之迴銲爐。然無論是用於新設生產線或用於替換原有生產線之迴銲爐，其實際投入生產日期之差異並不大。

□蓋，87年時原告除新增購入4 條SMT 生產線設置於蘆竹廠外，並從南崁廠移6 條SMT 生產線至蘆竹廠。而SMT 生產線移至新廠後，同樣必須重新作氣電工程方有可能使用，此從證人丙○○之證詞即可知悉（請見96年8 月8 日鈞院準備程序筆錄第8 頁第4-5行）。

□而原告業已證明：蘆竹廠之相關氣電工程至87年11月12日方完成，因此，87年所購置之替換用之1 台迴銲爐，與其他4 台用於新生產線之迴銲爐相同，都必須在87年11月12日完成氣電工程且經過測試後，方有可能投入生產。

②原告82年增資係購入一整套之SMT系統：

□原告於82年間購入SMT 生產線設備，係購入「一整套」之系統，此有原告82年度之進口報單可稽。

□82年6 月進口報單中載明之進口貨物為：SMT 生產線及標準配備（「THE MULYI-FUNCTION S.M.T. LINE WITH STANDARD ACCESSORIES 1 LINE 」）。其下所列細項中：「SP10P-M 」即「錫膏印刷機」之品名代號、「CM82C-M 」即「表面黏著系統」中之「高速機」、「CM92P-ML」即「表面黏著系統」中之「泛用機」、「RF10A-M 」即「迴銲爐」。82年12月之進口報單內容則略同。

□由此可知，被告之所以誤解原告於82年間僅購入「表面黏著系統」，或許是因為被告所引資料僅以「表面黏著系統」泛稱SMT 生產線系統所致。

③原告歷年增資皆係購入完整之SMT連線設備：

□至於被告一再指稱原告歷次增資購入之設備不一，如何能生產相同產品？並以此質疑原告所述之SMT需連線設備購齊後方能生產一節。經查，原告於82年、85年、86年、87年及88年等5 個年度皆有增資建構數量不等之SMT 線。為便利鈞院瞭解，特將歷次增資所購入之SMT 連線設備，依其設備功能整理如原告言詞辯論意旨狀之附表1 。

□由該附表1 即可清楚看出，原告歷次增資皆完整購入SMT 生產線所需各項連線設備，包括錫膏印刷機、置件機（高速機及泛用機）、迴銲爐、及配合之輸送帶與置料架等，並無被告所質疑之每次購入設備不一情形。被告之所以有原告歷次購入設備不一之誤解，可能是因為就同一功能之設備，歷次增資

設備清單上所載之設備名稱略有不同所致。

⑵證人證詞所稱之SMT連線設備與原告主張者相同：

□至於被告因證人所述之SMT 主要設備並無輸送帶、吸板機、送板機等，即因此宣稱證人證詞與原告所主張項目有所出入云云，實有誤解。

□蓋，證人於鈞院作證回答：SMT 主要設備為何相關問題時？其重點在於強調SMT 生產線必須要有錫膏印刷機、高速機、泛用機與迴銲爐等4 項設備，但並非排除輸送帶、吸板機、送板機等亦為連線設備項目。此由證人乙○○證稱：「中間會有輸送帶，讓設備與設備相接，將PC板從這一台傳送到下一台去」即可知曉（請見96年8 月8 日鈞院準備程序筆錄第5 頁第10-11 行）。

□且查，SMT 生產線之主要生產設備為錫膏印刷機等4 項設備，但整條生產線之運作，必須以輸送帶、吸板機與送板機等配合才能運作，業經鑑定人陳明在卷。是以，被告僅執證人在所謂「SMT 主要設備」與原告所稱之連線設備項目之界定略有不同而大作文章，實不足採。

⑶SMT生產線需於氣電工程完成後，方有可能投入生產：

□原告已說明SMT 生產線需於氣電工程完成後方有可能投入生產，並提出87年度SMT 設備氣電工程驗收資料證明該次氣電工程完成日期。

□然被告於96年10月3 日鈞院準備程序時，又執相關氣電設備沒有列入原告的財產目錄中、也沒有檢附發票，而質疑原告就氣電工程之陳述不實在云云。實則，SMT 連線設備為數噸重之大型設備，即便工廠廠區事先規劃有氣電管線，仍必須於相關設備就定位後，並由具乙種電器承裝業執照之公司執行電源連接作業，方可將管線配合定位，絕非如被告於另案審理時所稱之「插頭插上就可以用」。

□況查，相關設備耗電量龐大，其氣電設施必須以固定裝置為之，根本不可能使用「插頭」及「插座」方式供電，於SMT 生產線設備入廠定位後，確需相當時日進行氣電工程方有可能使用。

□且查，氣電工程項目所需設備（管線、電纜等），係以「其他遞延費用」登帳，原本就不會列入財產目錄。被告以財產目錄中無記載，即推論當年未進行氣電工程云云，實有嚴重偏離事實之誤會。

□至於，被告對發票問題之質疑，原告亦補提該次氣電工程施工廠商之發票（於87年12月1 日開立）及原告會計部門之傳票，敬供鈞院及被告卓參。

7.原告與被告主張免稅所得之差異數：

⑴被告主張之免稅所得額：

①第2 、3 、4 次增資擴展5 年免稅銷貨收入（依全部機器設備比觀念計算）

＝符合投資計畫之產品銷貨收入淨額34,753,727,306元x第2 、3 、4 次增資全部設備比例合計數（14.93104% ＋70.11843% ＋0.33375%）x（1 －2% 委外加工比率）

＝34,753,727,306元x85.38322% x（1－2% ）

＝29,080,372,010 元

（因為小數點差異關係，按照所列數字正確應為29,080,374,415元。）

②復查核定免稅所得

＝核定全年所得11,805,648,096元x免稅產品收入29,080,372,010元÷全年銷貨淨額35,162,036,189元

＝9,763,730,309 元

（惟因被告原核定之免稅所得為9,764,506,421 元，被告基於行政救濟不利益變更禁止原則，故復查決定免稅所得維持原核定9,764,506,421 元之金額。）

⑵原告主張之免稅所得額：

①第2 、3 、4 次增資擴展5 年免稅銷貨收入（依全部機器設備比觀念計算）

＝符合投資計畫之產品銷貨收入淨額34,753,727,306元x第2 、3 、4 次增資全部設備比例合計數（15.82569% ＋74.31986% ＋0.35374%）x（1 －2%委外加工比率）

＝34,753,727,306元x90.49929% x（1 －2%）

＝30,822,838,931元

②原告主張之免稅所得額

＝核定全年所得11,805,648,096元x免稅產品收入30,822,838,931元÷全年銷貨淨額35,162,036,189元

＝10,348,763,302元

8.被告偏離事實之認定方式，顯已違法，實不得以稽徵簡便原則加以正當化：

⑴就原告87年第4 次增資購入設備開始投入生產日期，雖業經原告提出各項事證說明，然被告仍執「稽徵簡便」為由，稱其認定SMT 設備之購入日即為開始服務日並無不當云云。然查，被告偏離事實之認定方式，顯已違法，自不得以稽徵簡便原則加以正當化。

⑵蓋，因經濟活動樣態繁雜，稅捐稽徵機關於確認課稅事實核定稅額時，有時難以鉅細靡遺地認定所有事實，因此，在法律明確授權之下，並非不得以合理之推估核定方法，以認定相關課稅事實，此即所謂「稽徵簡便原則」。惟適用此項原則時仍不得違反「租稅法律主義」、「租稅公平」及「實質課稅」之憲法原則，否則即屬違

法，自不待言。

⑶財政部為執行修正前促產條例第8 條之1 之規定，以87年函釋頒布「促進產業升級條例第8 條之1 免徵營利事業所得稅之計算公式」及相關函釋，即係以各種推估方式計算納稅人得減免稅捐之所得額。在稽徵簡便原則考量下，依此等計算公式計算所得之結果，雖與實際生產情形或有落差，但因有法律明文授權，自非法所不許。

⑷於本案中，原告雖可認同被告有稽徵簡便之需求，因此對於依據前述財政部訂頒之相關計算公式計算稅額，並無爭執。然，在兩造對於相關計算公式並無爭執情形下，被告卻濫用稽徵簡便原則，無視於原告所提出之各項事證與　鈞院調查證據之結果，僅泛言原告不可能將相關設備購入後閒置云云，即率爾認定：相關設備於購入日後即得投入生產。被告此種事實之認定，實屬率斷，亦與其所宣稱之稽徵簡便原則無關，更已悖離「租稅法律主義」、「租稅公平」及「實質課稅」之憲法原則，而無可採。

⑸原告所爭執者為：原告87年第4 次增資購入之SMT 連線設備，因其整線運作特性，需於全線設備購入並安裝完成後，方有可能投入生產。原告並已提出相關文獻資料、專家意見及證人意見等加以說明在案。

⑹另參酌最高法行政法院（89年7 月1 日改制前為行政法院）54年判字第183 號判例、56年判字第312 號判例之意旨可知：縱便稅捐稽徵機關在認定課稅事實時，為求稽徵簡便，而必須就相關事實認定方式有所簡化。但絕非表示：稅捐稽徵機關可因此漫無根據，恣意認定。是以，在認定課稅事實時，即便納稅義務人無法提出直接之單據證明，稅捐稽徵機關亦須本於職權，就相關事實為合理之認定，不能漫無依據地憑空推定。

⑺綜上，被告誤用稽徵簡便原則，而任意認定事實，顯已違反「租稅法律主義」、「租稅公平」及「實質課稅」等憲法原則，其主張自無可採，原處分應予撤銷。

9.綜上所陳，被告對於原告87年度第4 次增資設備得投入生產日之事實認定有誤，以至於計算該年度新增免稅所得時，不當認定列入設備比分母之數額，至錯誤核定原告87年度營利事業所得稅，造成原告權益損失甚鉅，原處分自屬無可維持。

㈡被告主張之理由：

1.按財政部91年5 月20日台財稅第0000000000號函釋規定：「修正『88年12月31日修正前促進產業升級例第8 條之1 免徵營利事業所得稅之計算公式』……。本令發布日前未核課確定之案件，有其適用，已核課確定之案件，不予變更。」92年6 月6 日台財稅第0000000000號函釋規定：「本部91年5 月20日台財稅字第0910451619號令發布修正『

88年12月31日修正前促進產業升級條例第8條 之1 ，免徵營利事業所得稅之計算公式』註一之一（二）……。應更正如附件」；其中88年12月31日修正前促產級例第8 條之1 免徵營利事業所得稅之計算公式……內，屬於增資擴展新增設備，生產設備非全部受獎勵，關於新增免稅所得額之計算，與財政部87年函釋不同者，前者作為分攤基礎之全年所得額僅排除與免稅所得無關之非營業損益；後者則規定全年營業損益應自全年所得額扣除【非營業收入小於非營業損失時，應視為「零」處理；非營業收入不超過營業收入及非營業收入總額10% 者，應不予計算。】。而本件原告於計算系爭免稅產品之新增免稅所得額時，關於非營業損益係以零計算，故原告不論依上開財政部91年函釋（92年函釋係針對91年函釋誤繕部分做更正）之公式計算，或依財政部87年函釋計算，其結果均屬相同，被告作為計算依據之財政部87年函釋，雖已為財政部91年函釋所取代，惟對於本件新增免稅所得計算之結果並無影響，合先敘明。

2.免稅所得部分：

⑴公司增資擴展適用免徵營利事業所得稅之法令依據：

按行為時促產條例第8 條之1 規定：「（第1 項）合於前條規定之重要科技事業及重要投資事業，於其股東開始繳納股票價款之當日起2 年內得經其股東會同意選擇適用免徵營利事業所得稅或前條股東投資抵減之規定，擇定後不得變更。（第2 項）前項選擇適用免徵營利事業所得稅者，依下列規定辦理：…2 、屬增資擴展之事業，自『新增設備開始作業或開始提供勞務』之日起，連續5 年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。……」第8 條第3 項規定：「第1 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2 年檢討1 次。」同條例施行細則第19條第3 項規定：「本條例第8 條之1 第2 項第2 款所稱新增設備開始作業或開始提供勞務之日，指重要科技事業或重要投資事業投資計畫完成之日期。」

⑵行政院依據上揭法令授權於86年5 月21日修正發布「重要科技事業屬於製造業及技術業部分適用範圍標準（件下稱本標準）」，謹就相關法規對申請期限、申請程序、購置機器設備之門檻及生產產品種類之規定分述如下：

①申請期限、程序之規定：

□依本標準第4 條規定：「符合第2 條規定之製造業或技術服務業，應於左列規定期間內，向經濟部工業局申請核發符合重要科技事業適用範圍核准函：…。」第2 條第1 項第4 款規定：「……四、投資計畫核准後3 年內完成。」第6 條規定：「符合本

標準規定之重要科技事業應於核定之投資計畫完成期限內完成，並於完成後檢具相關文件，依下列規定申請核發完成證明。……」第7 條規定：「事業依第6 條規定申請核發完成證明時，應檢附下列文件：……屬於前款以外之公司者：……（二）機器設備清單5 份。（三）機器設備配置圖。……（七）購置機器設備之……、海關進口相關證明文件影本……」，而設備清單內容亦僅為機器設備名稱、規格、用途、廠商或代理商、出廠年月日、數量、單價、總價、「購入或進口日期」、憑證影本編號、憑證號碼、位置編號。又第8 條規定：「符合本標準規定之重要科技事業，未能於經濟部工業局核定之投資計畫期限完成或投資計畫產品變更者，應於核定完成日期前向經濟部工業局申請展延或變更。」行為時促產條例施行細則第21條第1 項第2 款規定：「……二、屬增資擴展之事業，應於其『新增設備開始作業或開始提供勞務』之次日起『1 年內』，檢齊左列文件申請：……（四）符合重要科技事業或重要投資事業完成證明及全新設備清單影本。……」第22 條 條第2 項規定：「事業逾前條之申請期限或前項補送文件之期限者，財政部仍得依其申請於本條例第8 條之1 規定之獎勵期間內，就賸餘之期間核定適用本條例之獎勵。

□綜上，公司適用本項租稅獎勵依上揭法令規定得知：

A.公司適用本項租稅獎勵依行為時促產條例第8條之1 第2 項第2 款規定：「2 、屬增資擴展之事業，自『新增設備開始作業或開始提供勞務』之日起，連續5 年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。……」及同條例施行細則第19條第3 項規定：「本條例第8 條之1 第2 項第2 款所稱新增設備開始作業或開始提供勞務之日，指重要科技事業或重要投資事業投資計畫完成之日期」。而業者依本標準第7 條規定，申請完成證明內所附機器設備清單內容亦僅為「購入或進口日期」。換言之，『毋需』由稅捐稽徵機關於業者取得投資計畫核准函後至投資計畫完成並至免稅期間屆滿止，每日派人前往業者工廠駐查。而公司免稅期間之起算，亦自投資計畫完成日開始起算，至於機器設備是否可運轉，均已不在考量範圍。若業者認為尚需小量試產或人員尚須訓練，或投資計畫完成日銷貨量尚非最大，其可依行為時促產條例第8 條之1 第3 項規定選擇延遲免稅，但投資計畫完成後至延遲後開始適用免稅前，免稅

設備則仍應計入設備比分母中，否則稅捐稽徵機關將無法確定業者免稅設備取得時，何時安裝完畢可以生產，人員是否會操做或者嗣後購入非免稅設備是否確已安裝完成……等等問題。如此一來，不但使稽徵成本大為增加，亦使其他未享受租稅獎勵者去負擔享受租稅獎勵之業者成本。若稅捐稽徵機關未能派人前往受獎勵之業者工廠駐查，則財政部87年函釋中關於「設備比」將永遠會產生爭議，亦無法依財政部函釋計算免稅所得，使財政部函釋形同具文。更何況，財政部87年函釋註12亦規定：「……各次增資擴展投資計畫中最早完成之投資計畫其完成日前一年度之機器及設備，截至該投資計畫免稅期間屆滿之當年度止，……如有停用、閒置或出售等情況致無法參加產製投資計畫之產品，該等機器及設備『仍應』併計入『經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器及設備』內。」意即在此。

B.按上揭法令規定以業者需於一定期限內完成所需購入之設備或技術之一定金額，並於投資計畫完成後「1 年內」向財政部申請適用免徵營利事業所得稅即可。如其一定需安裝完畢始可申報投資計畫完成，則法令亦無需給予1 年時間。如業者於投資計畫完成之期限內已購置機器設備，逾投資計畫完成期限才安裝完成，如依原告主張，該次增資擴展是否即不得享受租稅優惠？然在本標準第7 條規定，業者申請完成證明所應檢附之機器設備清單，其中如屬購置國外設備（原告系爭年度「SMT 連線設備」屬國外進口設備），為「海關進口相關證明文件」（即進口報單），因為在該文件中已很清楚載明設備運抵我國輸入口岸之日期，亦可從此資料判斷業者所需購入設備之門檻是否已達法令規定及是否在規定期限內購入。如業者未申請延遲免稅情況下，亦是從該日開始享受租稅獎勵，以原告91年度增資擴展所購入之「SMT 連線設備－泛用機」，該設備於91年12月23日進口，原告91年度增資擴展完成證明中所載「投資計畫完成日期」亦為91年12月23日（附件18），而免稅期間亦自91年12月23日開始，至96年12月22日屆滿，即可得證。

C.稅捐優惠為量能課稅及租稅公平之例外，乃是以減少國庫收入之方法，增加一部分人之利益，具有隱藏的「補貼」意義。尤以類似本件之情形，納稅義務人尚享有雙重免稅之優惠，其購買機器設備之成本支出，一定比例之金額已可以享有抵

減應納稅額之優惠，而使用此等機器設備所產生之「所得」，又可享有免稅優惠。且因購置全新機器設備計算免稅所得之問題，公司選擇報經核准之某些項目之設備，可以享有免徵營利事業所得稅之優惠，該得免稅機器設備投資計畫完成日亦由業者自己選擇，乃立法者基於租稅正確與稽徵便宜之目的，准許納稅義務人參與稅負稽徵程序，供稽徵機關為免稅所得之核定。惟為避免公司於完成證明上載明投資計畫完成日期，卻又主張機器設備於完成日前雖已進口，但因種種原因，故無法生產而不必納入設備比分母中，導致租稅法律關係不確定，不僅無法實現上述規範目的，並造成鼓勵投機或規避稅法，無以實現租稅公平之基本理念及要求。

②購置機器設備之門檻：

本標準第2 條第1 項規定：「重要科技事業之適用範圍，其屬製造業者，應符合下列各要件：……三、投資計畫之全新機器設備購置金額新臺幣1 億元以上。」

③生產產品種類之規定：

本標準第3 條規定：「前條投資計畫生產之產品或提供之技術服務，其範圍如下：……」

⑶原告87年度實際營運狀況：

①原告係經營電腦主機板、電腦主機板附加卡、個人電腦、光碟機及伺服器等產品之製造及銷售業務。於系爭年度上述產品均屬免稅產品。

②原告於79年度新設立及81年度第1 次增資（免稅期間均已屆滿）；85年度增資擴展（下稱2 增），免稅期間自85年11月30日至90年11月29日（系爭年度免稅期間為1 年）；86年度增資擴展（下稱3 增），免稅期間自86年12月31日至91年12月30日（系爭年度免稅期間為1 年）；87年度增資擴展（下稱4 增），免稅期間自87年12月28日至92年12月27日，（系爭年度免稅期間為4 日）。

③原告免稅期間由北投廠、龜山廠、蘆竹廠、南崁廠「同時」產製免稅產品，原告於第2 次增資擴展「前」、於第3 次增資擴展「後」至第4 次增資擴展「前」及第4 次增資擴展「後」至投資計畫完成「前」均購置與受獎勵生產設備相同之機具，故原告免稅產品於生產流程中「均需使用」受獎勵生產設備與非受獎勵生產設備。

⑷依原告前述實際營運狀況應如何計算免稅所得，始為妥適？

①原告因增資擴展在本次增資若已符合相關法令規定，

原本得享受免徵營利事業所得稅，惟依行為時促產條例第8 條之1 第2 項第2 款規定：「自『新增設備開始作業或開始提供勞務』之日起，連續5 年內就『其』新增所得，免徵營利事業所得稅。…」，依上揭法令，原告需獨立計算出「各次」增資擴展之免稅所得。但原告於系爭年度依其實際營運狀況，免稅產品之產製含括應稅設備及免稅設備，故原告無法獨立計算免稅所得，此點乃原告所不爭執。

②財政部衡酌業者實際經營狀況，並避免業者因無法獨立計算免稅所得，以致完全無法享受此項租稅獎勵及避免任由業者自行計算免稅所得，進而違反立法目的且違租稅公平，並基於「稽徵簡便、節約」及「量能課稅」之原則，兼顧業者困境，乃於87年發布促產條例第8 條之1 免稅所得之計算函釋，係本於主管機關立場所為統一解釋，類此計算公式，於司法院釋字第397 號、第493 號、第496 號解釋文均持肯定見解。

③所謂「免稅所得」即生產事業於「免稅期間」，以「免稅設備」「自行」生產「免稅產品」並「銷售」，所產生之所得。但是對不能獨立計算免稅所得者，公司應按上揭財政部發布之函釋計算免稅所得，即需自「全年所得」中區分「免稅所得」與「應稅所得」兩部分。因此免稅所得計算公式：以「全年所得」【此「全年所得」乃係由免稅產品及應稅產品（含應稅設備所產銷之免稅產品或免稅設備於非免稅期間所產銷之免稅產品）所共同產生，即行為時所得稅法第24條第1 項所明定】乘「收入比」乘「設備比」乘「自製比」，如免稅期間未滿1 年者，尚須乘以「期間比」上述4 個比例乃構成免稅所得計算公式之要件。

⑸依財政部87年函釋關於免稅所得計算，其中免稅所得不能獨立計算，公司得選擇「增加銷貨量觀念」或「全部機器設備比觀念」之公式擇一計算。茲就該等公式「設備比」之相關規定分述如下：

①「增加銷貨量觀念」下之「設備比」規定：

□註3 【（機器、設備、廠房及工程），附件12】：「機器、設備、廠房及工程等係依促進產業升級條例第8 條第3 項及其施行細則第15條規定，……並報經行政院核定之適用範圍標準所規定投資計畫，投資購置之機器、設備、廠房或工程等內容為準。」

□註4 （符合投資計畫之機器、設備、廠房及工程等比率有關規定）：「機器、設備、廠房及工程等其服務不滿1 年者，按當年度服務月份占全年月份比例計算成本。（二）機器、設備、廠房及工程等……其依查核準則第77條、第97條規定調整轉列成本

部分不得併入計算。（三）「經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額」係指除列入投資計畫外，並應載於目的事業主管機關核發之完成證明及全新設備清單中之機器、設備、廠房及工程等之總金額。（四）以租（借）方式使用機器、設備、廠房及工程者，應以出租（借）人之取得成本為計算之基準；……（五）以租（借）方式使用機器、設備、廠房及工程者，視公司有無依註9 之（一）規定申請核備等情況，……已租（借）機器、設備、廠房及工程等服務滿一年者，得免計入，若於前述年度其服務不滿一年者，應按該年度服務月份占全年月份比例自出租（借）人取得成本中減除。」

□註9 ：「向稅捐稽徵機關申請核備日或投資計畫完成日前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）有關規定（一）公司欲以本次核准投資計畫購置全新設備開始生產或提供勞勞務日之前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）為基準計算新增符合投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）者，應於購置之全新機器設備安裝完畢並經試車完竣正式開始生產或提供勞務之日起30日內，向所在地稅捐稽徵機關申請核備；逾期申請核備者，以公司所在地稅捐稽徵機關受理申請核備之實際文日之前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）為基準計算。如未申請核備者，稅捐稽徵機關逕以全部投資計畫完成日之前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）為基準計算。……（四）依公司有無依本註之（一）規定申請核備等情況，……或投資計畫完成日前一年度之機器、設備、廠房及工程等如有停用、閑置或出售，不得以該年度實際參加產製投資計畫之產品之機器、設備、廠房及工程等，占全部機器、設備、廠房及工程等之比例，調整該年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）。……」（附件13）

□註10：「向稅捐稽徵機關申請核備日或投資計畫完成日之前一年度起取得機器、設備、廠房及工程等（土地除外）包括：（即設備比分母基準年度起取得設備範圍）。（一）視公司有無依註9 規定申請核備等情況，……或投資計畫完成日之前一年度取得之機器、設備、廠房及工程等，以12個月減除其該年度服務月份之剩餘月份占全年月份比例計算其成本，不受註4 之（一）限制。（二）視公司依註九規定申請核備有無逾期之情況，自本次核准投資計畫購置全新設備開始生產或提供勞務日或……，至投資計畫完成日之前一年度12月31日止，取得非

屬經核准並完成投資計畫設備清單所載全新機器、設備、廠房及工程等以外之機器、設備、廠房及工程等。但屬於計算他次增資擴展正享受免稅之投資計畫其新增符合投資計畫之產品銷貨量相關之機器、設備、廠房及工程等不在此限。（三）投資計畫完成日當年度1 月1 日起取得機器、設備、廠房及工程等，但屬於計算他次增資擴展正享受免稅之投資計畫其新增符合投資計畫之產品銷貨量相關之機器、設備、廠房及工程等不在此限。」（附件14）

□依上揭「增加銷貨量觀念」下之「設備比」之註釋，其免稅所得計算公式如下：（附件15）

A.投資計畫完成之日起投資計畫之產品（勞務）銷貨量（註8 ）－向稅捐稽徵機關申請核備日或投資計畫完成日之前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（註9 ）＝符合投資計畫之產品（勞務）銷貨量

B.符合投資計畫之產品（勞務）銷貨量×【經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額÷經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額＋向稅捐稽徵機關申請核備日或投資計畫完成日之前一年度起取得機器、設備、廠房及工程（註3 、10）等（土地除外）總金額＋租（借）機器、設備、廠房及工程（註3 ）等（土地除外）出租（借）人之取得成本】（註4 ）×【1 －投資計畫之產品（勞務）委託加工成本÷投資計畫之產品（勞務）總製造成本】（註5 ）＝新增符合投資計畫之產品銷貨（勞務）銷貨量（註7 ）

C.新增符合投資計畫之產品（勞務）銷貨量×投資計畫之產品銷貨（勞務）收入淨額÷投資計畫之產品（勞務）銷貨量＝新增符合投資計畫之產品銷貨（勞務）收入淨額

D.【全年所得額－免納或停徵所得稅之所得額－（非營業收入－非營業損失）（註1 ）】×【新增符合投資計畫之產品銷貨（勞務）收入淨額÷全部產品銷貨（勞務）收入淨額】＝新增免稅所得額

②「全部機器設備比觀念」下之「設備比」規定：

□註3 （機器、設備、廠房及工程）、註4 （一）至（四）（符合投資計畫之機器、設備、廠房及工程等比率有關規定）之規定與上述「增加銷貨量觀念」之規定相同；僅重要科技事業屬製造業不能獨立計算新增免稅所得，選擇採用「全部機器設備比觀念」者，無本註（即註4 ）之（五）之適用。（附件12、附件13）

□註十二：「同一申報年度內一次或多次增資擴展，……如有停用、閒置或出售等情況致無法參加產製投資計畫之產品，該等機器及設備仍應併計入「經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器及設備」內。」（附件14）

□依上揭「全部機器設備比」下之「設備比」之註釋，其免稅所得計算公式如下：（附件16）

A.符合投資計畫之產品（勞務）收入淨額x【經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額÷經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額＋經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器及設備總金額（註3 、12）＋租（借）機器設備等出租（借）之取得成本（註3 ）】（註4 ）x【1 －投資計畫之產品（勞務）委託加工成本÷投資計畫之產品（勞務）總製造成本】（註5 ）＝新增符合投資計畫之產品銷貨（勞務）收入淨額

B.【全年所得額－免納或停徵所得稅之所得額－（非營業收入－非營業損失）（註1 ）】x【新增符合投資計畫之產品銷貨（勞務）收入淨額÷全部產品銷貨（勞務）收入淨額】＝新增免稅所得額

□從財政部87年函釋中，得知：

A.「增加銷貨量觀念」、「全部機器設備比觀念」，兩者均屬推計免稅所得，除免稅所得要件一致外，在某些計算上「全部機器設備比觀念」較「增加銷售量觀念」簡便，即後者不必計算「各次」增資擴展之「新增免稅產品銷貨量」。

B.另「增加銷貨量觀念」「全部機器設備比觀念」雖均需計算「設備比」，但納入設備比分母，「增加銷貨量觀念」「全部機器設備比觀念」兩者亦不相同，此可詳財政部87年函釋【附件1 ，詳被告本次言詞辯論意旨狀第12-13 頁貳、二、（五）、1 、（5 ）第13-14 頁貳、二、（五）、2 、（3 ）】。

C.易言之，為避免兩者公式計算出免稅所得差異過大，已在函釋中各別以註方式予以調整（如：財政部87年函釋註10及註11、註12），而「增加銷貨量觀念」註9 （一）及註10（三）。

D.依上揭相關法令規定，財政部87年函釋中更加明確指出應按該設備「取得」日計入設備比分母中【詳被告96年5 月15日行政訴訟答辯狀第11頁參、一、（三）、2 、（3 ）】，茲將「增加銷貨量」、「全部機器設備比」兩者推演過程分述如下。

⑹「增加銷貨量」、「全部機器設備比」都是針對公司申請適用免徵營利事業所得稅，因無法獨立計算免稅所得，財政部衡酌業者實際經營狀況，並避免業者因無法獨立計算免稅所得，以致完全無法享受此項租稅獎勵及避免任由業者自行計算免稅所得，進而違反立法目的且違租稅公平。其中「全部機器設備比」乃基於「稽徵簡便」、「租稅公平」之原則所做之解釋（原獎勵投資條例業者適用免徵營利事業所得稅，因特殊情況需經財政部專案核准始得適用「全部機器設備比」）。上述2 種計算公式均有其基本假設，茲分述如下：

①採「增加銷貨量」觀念：基本假設

□「新增免稅產品銷貨量」，係指：

A.財政部87年函釋註7 （一）之規定：「多次增資擴展，按增資擴展次數，由距離申報年度最近一次增資擴展，向前『逐次』計算『各次』新增符合投資免稅產品銷售量，不得合併1 次計算」（附件13），其計算公式分為「符合投資計畫之產品（勞務）銷貨量」、「新增符合投資計畫之產品（勞務）銷貨量」、「新增符合投資計畫之產品銷貨（勞務）收入淨額」、「新增免稅所得額」：（附件15）。因此，計算當年度「各次」新增銷貨量（如原告系爭年度如採「增加銷貨量觀念」，則需分別計算4 增、3 增、2 增之「新增銷貨量」）。

B.「本次」增資擴展於免稅期間內銷銷貨量須較增資擴展「前」「增加」，增加部分始能享受免稅。

C.某次增資擴展如無「增加」銷貨量，則該次增資擴展不能享受免稅。

D.增資擴展前生產設備如有停用、閒置或出售時，於計算新增免稅產品銷貨量時，「仍應」以增資擴展「前」原有之實際銷貨量為計算基礎，不得按當年度實際參加產製產品之增資擴展前生產設備佔原有生產設備之比例，調整增資擴展前免稅產品銷貨量【詳財政部87年函釋註9 （四）前段】。

E.本年度「生產量」即等於「銷貨量」。

※公司新設立或增資擴展適用5 年免徵營利事業所得稅，一般而言，均可再適用購置設備或技術適用投資抵減。

□設備比，係指：

新設立（含以後增資擴展前）所購置之設備或各次增資擴展（含以後至再次增資前）所購置之設備，「該次」（即同次）所購置之設備每單位成本所產

生之收入（所得）是一樣；但新設立或各次增資擴展所購置之設備，在「各該次」所購置設備每單位成本所產生之收入（所得），可能不一致。換言之，該次之免稅設備及至下一次增資前所購入之非免稅稅備均需納入該次增資之設備比分母中。

②採「全部機器設備比」：

□免稅所得計算得由公司自行選擇採「增加銷貨量觀念」或「全部機器設備比觀念」。

□應遵守「註11」規定（附件14）：

A.既經擇定，在該次一投資計畫核准免稅期間內不得變更。

B.…但在同一申報年度內涉及多次增資者或新投資創立且有1 次或多次增資者，則該年度各投資計畫之各次免稅所得之計算方式，均應一致。

主要目的係為「稽徵簡便」、「節約原則」，以免免稅所得計算更加複雜化。

□設備比觀念：

即「不分」增資擴展前、增資擴展後所購置之免稅設備或應稅設備，每單位成本所產生之收入（所得）是一樣，此點與「增加銷貨量觀念」不一致。

③「增加銷貨量」、「全部機器設備比」之「自製比」觀念相一致。

綜上，財政部所發布之函釋雖有「增加銷貨量」、「全部機器設備比」2 種公式，但業者需就最符合自身情況做選擇，而非選擇某一種公式（如原告系爭年度2 、3 及4 增選擇適用「全部機器設備比」），卻又主張公式不合理。

⑺原告於準備程序庭中要求關於系爭年度之「SMT 」設備是否需要全部備齊始可運轉及合理時間等事項，要求傳喚證人到庭陳述；另於85年度之「SMT 」設備亦送請鑑定，茲就證人及鑑定報告提出被告意見：

①被告請鑑定人能針對以下事項加以鑑定：

□鑑定人於鑑定報告書中表示：

A.原告對「SMT 系統」歷次書狀說明是否有所矛盾，可否生產加以鑑定，然鑑定人於鑑定報告書第5 點說明：「……至於華碩公司歷次說明是否有所矛盾、其歷年購置的設備是否齊全等，本人（即鑑定人）無法從既有資料加以判斷，對此恕無法表示意見（附件17，請參慶齡中心鑑定報告意見書第5 頁5 ）。

B.對原告主張各項設備得使用目的合理性評估：

a.鑑定報告第4 點說明「SMT 系統」連線設備，…「尚難斷言」有一絕對的「合理時間」（附件17，請參慶齡中心鑑定報告意見書第4 頁4

）。

b.「SMT 連線設備」以外的其他設備：……華碩公司主張「非SMT 連線設備」皆以3 天作為得使用日，就此，本人亦「無法」提供確切意見（附件17，請參慶齡中心鑑定報告意見書第4 頁至第5 頁4 ）。

□被告意見：

系爭年度最主要爭點鑑定報告書都表示無法表示意見或無法提供確切意見，因此該鑑定報告書對爭點之釐清並無助益。

②鑑定報告書及證人陳述與原告「實際申報資料」不符情形，分述如下：

□「SMT」系統應含各設備名稱及數量：

A.鑑定報告書第3 點說明：「要組成1 條SMT 生產線，必須有『1 台』錫膏印刷機（A17 、B17 ）、1 台或數台的置件機（高速機與泛用機，A16 、B16 ）、『1 台』迴焊爐（A18 、B18 ）」【附件17，請參慶齡中心鑑定報告意見書第3 頁3 ；證人亦為相同陳述，詳被告96年8 月27日行政訴訟答辯第3 頁行政訴訟答辯狀二、（一）】。

B.被告意見：

依原告實際申請適用免徵營利事業所得稅實際資料與鑑定報告書及證人陳述不符，茲分述如下：

a.87年度增資時，蘆竹廠購置「4 台」印刷機，卻購置「5 」台迴焊爐（附件9 ，87年度蘆竹廠免稅設備清單），試問原告「SMT 生產線」在系爭年度增資究竟得組成4 條生產線或5 條生產線？

b.91年度增資擴展時龜山廠購置「3 台」印刷機，卻只購置「1 台」迴焊爐（截至91年度仍有此項爭執）（附件19，91年免稅設備清單），試問原告「SMT 生產線」在91年度增資究竟得組成3 條生產線或1 條生產線？

c.原告1 增僅購置「表面黏著機」，卻以1 增所購之「表面黏著機」已含有「置物架」、「錫膏印刷機」、「迴焊爐」，惟原告於他次增資擴展時（包含系爭年度），所填報設備清單該等設備均分開列示（附件7 、附件9 ），卻以因年代已久，資料無法提示，由於原告未能檢附各次增資所購「SMT 」設備之進口報單供被告核對原告主張是否屬實；至各廠其他設備不符情形詳被告96年7 月24日行政訴訟答辯狀。

d.綜上，「SMT 生產線」顯然無鑑定報告書或證人所述須「1 台」印刷機，一定需配「1 台」

迴焊爐。易言之，由於原告各年度所購「SMT 生產線」亦無鑑定報告中所稱需整條生產線必須全部架設完成方可投入生產，更何況依上揭法令規定，投資計畫完成日僅做為判斷業者有無在期限內所購入設備是否已達門檻規定。

□「SMT 系統」連線設備是否需全部到齊並完成氣電工程後始可生產乙節：

A.鑑定報告書第4 點說明「（1 ）『SMT 系統』連線設備：置料架、錫膏印刷機、置件機、迴銲爐與輸送機等，必須全數到齊並安裝完畢並且『配合氣電工程完成電力配置』後，方有可能使用。……，華碩公司主張其購入的『SMT 連線設備』，必須在最後1 台設購入並『完成氣電工程後』兩週方能生產。就必須在最後1 台設備購入後且「完成氣電工程後方能使用部分』，本人可予贊同。而就其後所需2 週時間部分，雖然略短於本人所知一般同級廠商所需的時間，但就此人認為無法提供精確的合理時間。」（附件17，請參慶齡中心鑑定報告意見書第4 頁4 ）

B.被告意見：

a.依原告營利事業所得稅結算申報所附財產目錄，設備進口後至投資計畫完成日並「無」再列報投入氣電工程之財產。

b.另依原告90年度所購入之「SMT 」系統設備，依原告申報「SMT 生產線」之免稅設備亦「無」水電安裝（含氣電工程）（附件21、附件22），依所得稅法第45條規定：「所稱實際成本者，凡資產之出價取得，指取得價格，包括取得之代價，及因取得並為適於營業上使用而支付之一切必需費用。」（包含水電、氣電之工程……），而此項支出並非遞延費用。

c.換言之，鑑定報告書及證人所陳述之事項及原告於準備程序庭中一再主張最後一台設購入並需「完成氣電工程後」2 週方能生產，與原告自行申報營利事業所得稅結算申報所附財產目錄不符。顯而易見，依原告所檢附之財產目錄，水電工程（含氣電工程）應在公司增資擴展申請適用免徵營利事業所得稅時，即已規劃，並且於機器設備「取得前」已先行施作完成。

□機器設備一進口，是否需經安裝、驗收、測試，並且配合氣電工程完成電力配置後，方有可能使用乙節：

A.鑑定報告書第4 點說明：「（1 ）『SMT 系統』連線設備：置料架、錫膏印刷機、置件機、迴銲

爐與輸送機等，必須全數到齊並安裝完畢並且配合氣電工程完成電力配置後，方有可能使用。……『SMT 連線設備』必須全部到齊後，方有可能運作生產，此點可以確定。但，其後的安裝、驗收、測試』及原告95年5 月12日第7 頁說明2 增之機器設備均屬進口設備，於到港後尚須經過搬運、放置、安裝、組合、測試、驗收等必要程序，始能投入生產……。」；證人亦為相同之陳述【詳被告96年8 月27日第1-2 頁行政訴訟答辯狀？、一、（一）】。

B.被告意見：

a.原告於91年度增資擴展時所購入之「泛用機」，並無另購置印刷機及迴焊爐，且該設備於91年12月23日進口，原告91年度增資擴展完成證明中所載「投資計畫完成日期」亦為91年12月23日，而免稅期間亦自91年12月23日開始，至96年12月22日屆滿。如前述說明水電工程於機器設備「取得前」已先行施作完成，而機器設備一進口，亦可馬上運送至原告工廠生產。故無鑑定報告書及證人證詞所稱一定需經完成電力配置後方有可能使用（附件18，91年免稅設備清單）。更何況機器設備一進口，何時運送至原告工廠或安裝，都由原告所掌控。政府為使業者及早完成投資計畫，以促進產業升級，故於促產條例施行細則第19條第3 項規定：「本條例第8 條之1 第2 項第2 款所稱新增設備開始作業或開始提供勞務之日，指重要科技事業或重要投資事業投資計畫完成之日期」意即在此。

b.更何況投資計畫完成日乃界定投資計畫是否已逾最遲應完成之時日，及免稅期間之起算日，核與免稅設備何時可投入生產及是否確實已投入生產無關。

⑻依上揭法令規定計算，原告免稅所得之計算：

單位：元

機器設備類型	原告行政訴訟時主張之機器設備	被告核定之機器設備
2 增免稅設備	150,533,797	150,533,797
3 增免稅設備	706,929,757	706,929,757
4 增免稅設備（依		

免稅期間12月28日按日計算至12月31日）	3,364,805	3,364,805
4 增免稅設備，系爭年度屬應稅產品設備（按投資計畫完成前已取得設備開始按日計算至12月27日）	0	98,080,153
非免稅機器設備	49,285,405	49,285,405
合　　計	910,113,764	1,008,193,917

①新增符合投資計畫之產品銷貨收入淨額：

□被告依上揭法令規定計算，其核定情形：

34,753,727,306元×【（150,533,797 ＋706,929,757 ＋3,364,805 ）÷1,008,193,917 】×（1 －2%）

＝34,753,727,306元×85.38%×（1 －2%）

＝29,080,372,010元

□原告計算方式

＝34,753,727,306元×【（150,533,797 ＋706,929,757 ＋3,364,805 ）÷910,113,764 】×（1 －2%）

＝34,753,727,306元 × 94.58%×（1－2%）

＝32,212,673,780元

□「設備比」兩造之差異，分述如下：

4 增免稅設備，被告按投資計畫完成前已取得設備，按日計算至投資計畫完成日之前1 日（12月27日）屬系爭年度之應稅設備金額98,080,153元，計入「設備比」分母計算，而原告並未將上述已取得之設備列入「設備比」分母計算。

②新增免稅所得額：

□被告依上揭法令規定計算，其核定情形：

【11,805,648,096 元－0 －（0 －0 ）】×29,080,372,010元÷35,162,036,189元

＝9,763,730,309 元

□原告計算方式：

【11,821,360,370元－0 －（0 －0 ）】×32,212,673,780 元÷35,162,036,189元

＝10,829,794,477元

□新增免稅所得額兩造之差異，分述如下：

A.被告按原告申報全年所得額，減4 增免稅設備，按設備取得日期至投資計畫完成前（87年12月27日）止，分別提列之折舊。
11,821,360,370元－15,712,274元＝11,805,648,096元

B.原告4 增之設備雖於投資計畫完成前已陸續取得，但原告認為該等設備在投資計畫完成前不能生產，故未提列折舊。

3.營業成本：

⑴公司適用免徵營利事業所得稅依上揭相關法令規定，既以機器設備進口日期做為推估投資計畫完成日所購置之金額，故被告於計算原告免稅所得時，亦依原告4 增系爭機器設備按取得日期分別計提折舊併計營業成本，符合「收入成本費用配合原則」，即行為時所得稅法第24條第1 項規定。

⑵因原告4 增設備所產製之免稅產品，在增資擴展前即已生產，且依原告各年度營利事業所得稅結算申報資料前後矛盾，理應由原告檢附各次增資購入上述設備之進口報單及其他相關資料供核，因公司購入設備所有資料及文件均在原告處，原告自難推卸其舉證責任，卻以資料久遠無法提供。按「……租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅目地，因而課納稅義務人申報協力義務」為司法院釋字第537 號解釋意旨。

4.原告謂85年度及86年度營利事業所得稅行政救濟案件尚未確定，逕予調減87年度可供抵減之稅額且以85年度及86年度營利事業所得稅行政救濟案件確定後，如尚未抵減稅額有變更，可循更正程序辦理，顯違行政程序法規定乙節，經查被告係就現已核定數額核算准予抵減稅額為73,558,134元，應無不合，至原告85年及86年度營利事業所得稅經行政救濟結果，尚未抵減稅額如有變更，原告自可循更正程序辦理，原告所訴核無足採。

5.更何況原告第2 次增資免稅設備150,533,797 元、第3次增資免稅設備706,929,757 元及第4 次增資免稅設備307,038,456 元，投資計畫完成日為87年12月27日實際可享受免稅設備3,364,805 元（307,038,456 元x4 ÷365 ）。第2 次增資、第3 次增資及第4 次增資（免稅期間僅為4日）之免稅設備合計僅為860,828,359 元，但被告所計算給原告免稅所得卻高達9,764,506,421 元，免徵營利事業所得稅2,441,126,605 元，顯然免稅所得公式已從寬認定。

6.類此案件，鈞院93年度訴更一字第15號、94年度訴更一字第115 號判決、92年度訴字第2296號判決、92年度訴字第

2297號判決、93年度訴字第195 號判決、94年度訴字第3551號判決、92年度訴字第2167號判決、94年度訴更一字第27號判決、最高行政法院95年度判字第00606 號判決，均持相同見解，在此一併說明。

理　由

一、本件訴訟程序進行中，被告之代表人已由張盛和變更為許虞哲，再由許虞哲變更為凌忠嫄，此有行政院95年8 月23日院授人力字第0950023637號令及96年8 月3 日院授人力字第09600256721 號令在卷可按，茲由新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、原告起訴主張：原告於87年第4 次增資購入之各項設備，其中最主要之SMT 連線設備，具有整線生產性質，必須待全線設備齊備並安裝完成後，方有可能投入生產，並據以計算免稅額，被告逕以上開設備之進口日，套入本件計算公式，自有未合；又原告85及86年度營利事業所得稅行政救濟案件尚未確定，被告逕予調減87年度可供抵減之稅額，於法亦有未合，為此訴請如聲明所示云云。

三、被告則以：原告不爭其就歷次增資無法獨立計算其免稅所得，故應適用財政部87年函釋所發布之計算公式，依該函釋，原告得自行選擇符合自身情況之「增加銷貨量」或「全部機器設備比」來適用，查系爭設備並未具有必須待全線設備齊備並安裝完成後，方有可能投入生產之性質，是原告主張系爭設備於取得日至增資擴展完成日之間未使用，即非可採；原告85及86年度營利事業所得稅經行政救濟結果，尚未抵減稅額如有變更，原告自可循更正程序辦理等語置辯，求為駁回原告之訴。

四、是本件之爭執，在於：

㈠被告認原告87年第4 次增資購入之各項設備之總金額，自其取得日起至投資計畫完成日前，均應列入採全部機器設備比計算公式之分母內計算，是否有據？

㈡被告逕予調減87年度可供抵減之稅額，於法是否有據？

五、關於免稅所得部分：

㈠按行為時促產條例第8 條之1 規定：「（第1 項）合於前條規定之重要科技事業及重要投資事業，於其股東開始繳納股票價款之當日起2 年內得經其股東會同意選擇適用免徵營利事業所得稅或前條股東投資抵減之規定，擇定後不得變更。（第2 項）前項選擇適用免徵營利事業所得稅者，依下列規定辦理：1.屬新投資創立之事業，自其產品開始銷售之日或開始提供勞務之日起，連續5 年內免徵營利事業所得稅。2.屬增資擴展之事業，自新增設備開始作業或開始提供勞務之日起，連續5 年內就其新增所得，免徵營利事業所得稅。但以增資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。（第3 項）第2 項免徵營利事業所得稅，得由該事業在其產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起，2 年內自行

選定延遲開始免稅之期間；其延遲期間最長不得超過4 年，延遲後免稅期間之始日，應為一會計年度之首日。」

㈠為了解決本件之爭議，關於上開促產條例第8條之1規定之適用，應自該規定之修正增訂討論起：

1.按79年12月29日公布之促產條例第8條規定：「（第1項）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2 年以上者，得以其取得該股票之價款20% 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4 年度內抵減之；其投資於創業投資事業者之抵減金額，以不超過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。（第2 項）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50% 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。（第3 項）第1 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2 年檢討一次。」

2.及至84年1 月27日修正增訂促產條例第8 條之1 ，其立法理由為：「依現行促進產業升級條例第8 條之規定，重要科技事業之股東得享有20% 之股東投資抵減，惟僑外投資人或國內股東無其他收入者無法享受到股東投資抵減之好處，致使重要科技事業之獎勵誘因不能充分發揮效果，爰予增列，讓重要科技事業可就公司5 年免稅或就其股東抵減擇一適用，以落實對重要科技事業之獎勵。」

3.因此，合於促產條例第8 條規定之重要科技事業及重要投資事業（以下配合本件之說明，僅討論重要科技事業），於其股東開始繳納股票價款之當日起2 年內，得經其股東會同意選擇適用第8 條之股東投資抵減或第8 條之1 之免徵營利事業所得稅之規定，而其所著重者，均在於對於投資於重要科技事業之股東，就其所投資之股款於法定之範圍內為一定之租稅優惠，由於此一租稅優惠其實已違反了租稅公平原則及量能課稅原則，故在適用上，不應溢出該法定之範圍。

㈡依促產條例第8條之1第2項之規定，其具體優惠內容如下：

1.屬新投資創立之事業者：

⑴自其產品開始銷售之日或開始提供勞務之日起。

⑵連續5年。

①延期起算之要件：

A.得由該事業在其產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起。

B.2年內自行選定延遲開始免稅之期間。

②延期起算之法律效果：

A.其延遲期間最長不得超過4年。

B.延遲後免稅期間之始日，應為一會計年度之首日。

⑶免徵營利事業所得稅。

2.屬增資擴展之事業者：

⑴自新增設備開始作業或開始提供勞務之日起。

限制：

①增資擴展者必須是擴建獨立之生產單位。

②增資擴展者必須是擴建獨立之服務單位。

③增資擴展者必須是擴充主要生產設備。

④增資擴展者必須是擴充主要服務設備。

⑵連續5年。

①延期起算之要件：

A.得由該事業在其產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起。

B.2年內自行選定延遲開始免稅之期間。

②延期起算之法律效果：

A.其延遲期間最長不得超過4年。

B.延遲後免稅期間之始日，應為一會計年度之首日。

⑶就其新增所得免徵營利事業所得稅。

㈣由上開具體優惠內容之分析可知，立法者同意對於增資擴展之事業者於連續5年內，就該增資擴建生產（服務）單位或生產（服務）設備所新生產增加之所得，免徵營利事業所得稅。至於5年免稅期間之起算點，依行為時促產條例施行細則第19條第3項規定為：「本條例第8條之1第2項第2款所稱新增設備開始作業或開始提供勞務之日，指重要科技事業或重要投資事業投資計畫完成之日期。」核此規定，係就起算時點為一明確之細節性規定，且未牴觸母法，自得予以適用。

㈤承上，5 年免稅之標的，係此次增資擴展計畫而新增之所得，申請此5 年免稅之營利事業，應就該新增所得設置完備之帳簿，俾與應稅所得或他次增資之免稅所得區分，而得以獨立核實計算認列。

㈥查財政部衡酌業者實際經營狀況，並避免業者因無法獨立計算免稅所得，以致完全無法享受此項租稅優惠及避免任由業者自行計算免稅所得，進而違反立法目的且違租稅公平，乃於87年10月7 日作成台財稅第000000000 號函釋發布了促產條例第8 條之1 免稅所得之計算公式（下稱計算公式），就系爭重要科技事業屬製造業者5 年免稅所得之計算，除了依帳簿核實認列之外，提供了2 個「推計免稅」之公式供業者擇一適用，經核並無牴觸母法之處，且原告亦不爭其因免稅所得無法獨立計算核實認列免稅所得，故選擇適用其中之「全部機器設備比計算公式」來計算系爭免稅所得，茲就該公

式之適用，說明如下：

1.如前所述，上開函釋就其所發布之2 個計算公式，並非硬性強制業者一定要擇一適用，仍然承認並接受核實認定一途，因之在「貳、一、獨立計算」規定：「屬新投資創立或增資擴展之重要科技事業，經核准免徵營利事業所得稅者，其投資計畫完成後投資計畫之產品（勞務）如其帳冊簿據設置完備，且其銷貨額、銷貨成本及毛利獨立計算，並嚴格合理分攤管理費用及與該新投資創立或增資擴展新增之免稅所得有關之非營業損益（註一）者，其新投資創立或增資擴展新增之免稅所得可依其記載情形核實認定。」

2.至於製造業者認為上開獨立計算核實認定之方式，對於業者來說可能太麻煩，或經評估後適用計算公式反而較有利，則自可就計算公式擇一適用推計其免稅所得，依其屬「符合經核准並完成之投資計畫之產品部分委託加工，機器、設備、廠房及工程等非全部屬經核准並完成投資計畫之全新設備清單所載」（此兩造所不爭）原告之情形來適用。

3.計算公式之1 是規定於重要投資事業之公式即增加銷貨量觀念，規定：

(1）投資計畫完成之日起投資計畫之產品（勞務）銷貨量－向稅捐稽徵機關申請核備日或投資計畫完成日之前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量＝符合投資計畫之產品（勞務）銷貨量

(2）符合投資計畫之產品（勞務）銷貨量*
經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額/
【（經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額＋向稅捐稽徵機關申請核備日或投資計畫完成日之前一年度起取得機器、設備、廠房及工程等（土地除外）總金額＋租（借）機器、設備、廠房及工程等（土地除外）出租（借）人之取得成本】*
（ 1-投資計畫之產品銷貨（勞務）委託加工成本/
投資計畫之產品（勞務）總製造成本）
＝新增符合投資計畫之產品（勞務）銷貨量

(3）新增符合投資計畫之產品（勞務）銷貨量*
投資計畫之產品銷貨（勞務)收入淨額/
投資計畫之產品（勞務)銷貨量
＝新增符合投資計畫之產品銷貨（勞務）收入淨額

（4）年度進行中免稅期間屆滿者：
全年度新增免稅所得額*免稅有效日數/365
＝當年度應免稅所得額

關於上開(1）所稱之「向稅捐稽徵機關申請核備日或投資計畫完成日之前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量」，該公式以註9規定如下：「……

（一）公司欲以本次核准投資計畫購置全新設備開始生產或提供勞務日之前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）為基準計算新增符合投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）者，應於購置之全新機器設備安裝完畢並經試車完竣正式開始生產或提供勞務之日起30日內，向所在地稅捐稽徵機關申請核備；逾期申請核備者，以公司所在地稅捐稽徵機關受理申請核備之實際收文日之前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）為基準計算。如未申請核備者，稅捐稽徵機關逕以全部投資計畫完成日之前一年度投資計畫之產品（勞務）銷貨量（收入）為基準計算。……」

關於上開（2 ）分母中所指之「向稅捐稽徵機關申請核備日或投資計畫完成日之前一年度起取得機器、設備、廠房及工程等」，該公式以註3 、註10附註如下：

註3 ：「機器、設備、廠房及工程等係依促進產業升級條例第8 條第3 項及其施行細則第15條規定，由各該業別中央目的事業主管機關會同財政部訂定，並報經行政院核定之適用範圍標準所規定投資計畫，投資購置之機器、設備、廠房或工程等內容為準。」

註10：「向稅捐稽徵機關申請核備日或投資計畫完成日之前一年度起取得機器、設備、廠房及工程等（土地除外）包括：

（一）視公司有無依註9規定申請核備等情況，於本次核准投資計畫購置全新設備開始生產或提供勞務日、稅捐稽徵機關受理申請核備之實際收文日或投資計畫完成日之前一年度取得之機器、設備、廠房及工程等，以十二個月減除其該年度服務月份之剩餘月份占全年月份比例計算其成本，不受註4 之（一）限制。

（二）視公司依註9規定申請核備有無逾期之情況，自本次核准投資計畫購置全新設備開始生產或提供勞務日或稅捐稽徵機關受理申請核備之實際收文日當年度1 月1 日起，至投資計畫完成日之前一年度12月31日止，取得非屬經核准並完成投資計畫設備清單 所載全新機器、設備、廠房及工程等以外之機器、設備、廠房及工程等。但屬於計算他次增資擴展正享受免稅之投資計畫其新增符合投資計畫之產品銷貨量相關之機器、設備、廠房及工程等不在此限。

（三）投資計畫完成日當年度1 月1 日起取得機器、設備、廠房及工程等，但屬於計算他次增資擴展正享受免稅之投資計畫其新增符合投資計畫之產品銷貨量相關之機器、設備、廠房及工程等不在此限。」

核此一公式，既採取增加銷貨量之觀念，則最著重者，自然是該新增機器設備是否真的實際投入生產、是否真的增加免稅產品之銷貨量，因而增加產生免稅所得，而即使是採取此一公式，這個投入生產之日期，依上開註9之規定，仍須於正式開始生產之日起30日內，向所在地稅捐稽徵機關申請核備，逾期申請核備者，以公司所在地稅捐稽徵機關受理申請核備之實際收文日之前一年度投資計畫之產品銷貨量（收入）為基準計算，以上均合先指明。

4.計算公式之2 則是採取全部機器設備比觀念，規定：

「符合經核准並完成之投資計畫之產品（勞務）部分委託加工者：

1.符合投資計畫之產品銷貨（勞務）收入淨額*
經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額/
【經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額＋經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器及設備總金額＋租（借）機器設備等出租（借)人之取得成本】*
（1 －投資計畫之產品（勞務）委託加工成本/
投資計畫之產品（勞務）總製造成本)
＝新增符合投資計畫之產品銷貨（勞務）收入淨額

2. 【全年所得額－免納或停徵所得稅之所得額－（非營業收入- 非營業損失）】*
新增符合投資計畫之產品銷貨（勞務）收入淨額/
全部產品銷貨（勞務）收入淨額
＝新增免稅所得額。」

3.年度進行中免稅期間屆滿者：
全年度新增免稅所得額*免稅有效日數/365
＝當年度應免稅所得額

關於上開1.分母中所指之「經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器及設備總金額」，以註3 及12附註規定，註3 如前所引，註12則規定：「同一申報年度內一次或多次增資擴展，各次增資擴展投資計畫中最早完成之投資計畫其完成日前一年度之機器及設備，截至該投資計畫免稅期間屆滿之當年度止，除係已達『固定資產耐用年數表』規定之耐用年限，因而出售、報廢者外，如有停用、閒置或出售等情況致無法參加產製投資計畫之產品，該等機器及設備仍應併計入……」

簡言之，採全部機器設備比觀念之計算公式來計算免稅所得，係採取：

⑴期間比＝【免稅有效日數/365】

⑵收入比＝【新增符合投資計畫之產品銷貨（勞務）收入淨額/全部產品銷貨（勞務）收入淨額】

⑶設備比＝經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額/【經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額

＋經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器及設備總金額＋租（借）機器設備等出租（借）人之取得成本】

⑷自製比＝1 －委外加工比【投資計畫之產品（勞務）委託加工成本/ 投資計畫之產品（勞務）總製造成本】

5.由以上對於2個計算公式之說明，可知：

⑴採取增加銷貨量觀念之計算公式，因有投資計畫完成前後之銷貨量為計算基礎，故而在公式之分母中規定以【（經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額＋「向稅捐稽徵機關申請核備日或投資計畫完成日之前一年度起取得機器、設備、廠房及工程等（土地除外）總金額」＋租（借）機器、設備、廠房及工程等（土地除外）出租（借）人之取得成本】

⑵採取全部機器設備比觀念之計算公式，因亦不要求以銷貨量為計算基礎，而是以銷貨收入淨額為計算基礎，故而在公式之分母中規定以：【經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額＋「經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器及設備總金額＋租（借）機器設備等出租（借）人之取得成本】，也就是說，不再論究經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器設備，是否已安裝完畢，是否已開始正式生產，是否已向主管稽徵機關核備，乃至於是否閒置，是否停用，只問有此機器設備與否。

㈦具體就本件而論，如前所一再強調，原告在申報系爭免稅所得時，是有數個選擇的，其一，可備具帳簿供核實認定；其二，採取增加銷貨量觀念之計算公式，申報投資計畫完成之銷貨量，且在此次增資擴充的機器設備安裝完畢並經試車完竣正式開始生產之日起30日內，向主管稽徵機關核備，俾計算增加之銷貨量，如果其增資擴充的機器設備自購人到正式開始生產事實上要非常久，即應考慮採取此一公式較有利；而不是在既不備具完整之帳簿申報免稅所得，又不申報或提出各次增資計畫新增銷貨量紀錄，且在選擇適用採全部機器設備比觀念之計算公式後，卻又在設備比部分，主張適用另一公式（即增加銷貨量觀念之計算公式）之一部分。而且回到本判決理由六、㈡所述，立法者所給與之租稅優惠本來就是自該投資計畫報完成之日起連續5 年，並沒有同意在報投資計畫完成之日前，還可以給與租稅優惠。

㈧承上所述，原告所選擇適用之計算公式既為採全部機器設備比觀念者，則依該公式分母規定之「經核准並完成投資計畫全新設備清單以外之機器及設備總金額」以觀，原告87年第4 次增資購入之各項機器設備之總金額，在報投資計畫完成日前既不屬「經核准並完成投資計畫全新設備清單總金額」，則被告將其認定屬「經核准並完成投資計畫全新設備清單

以外之機器及設備總金額」，於法即屬有據。至於本件原告主張本件之最主要之爭點在於「原告87年第4 次增資購人之各項設備，在其取得日起至投資計畫完成日間，是否亦投人生產使用？」，依上開說明，其實根本非本件所問，是原告所有關於此部分之主張及舉證，均不可採，本院無予一一論述之必要。

㈣從而，原處分依上開法令、計算公式及說明，計算原告免稅所得（詳如被告之陳述），並依原告第4 次增資系爭機器設備按取得日期分別計提折舊併計營業成本，於法均屬有據。

六、被告逕予調減87年度可供抵減之稅額，於法是否有據？

㈠按行為時促產條例第6 條規定：「為促進產業升級需要，公司得在下列用途項下支出金額5 % 至20% 限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額；當年度不足抵減時，得在以後4 年度內抵減之：一、投資於自動化設備或技術。二、投資於資源回收、防治污染設備或技術。三、投資於研究與發展人才培訓及建立國際品牌形象之支出。四、投資於節約能源及工業用水再利用之設備或技術。前項投資抵減，其每一年度得抵減總額，以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額50% 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。……」

㈡查原告87年度帳列累計可供抵減稅額197,687,603 元，其中包括85年度尚未抵減稅額22,009,802元、86年度尚未抵減稅額102,119,667 元，87年度新增可抵減稅額73,558,134元。87年度營利事業所得稅結算申報抵減85年度可供抵減稅額10,353,675元，被告初查以85及86年度尚未抵減稅額核定為0元，改以87年度新增可抵減稅額73,426,021元（包括87年度自動化機器設備投資抵減稅額39,339,278元、研究發展支出抵減稅額29,658,825元、人才培訓支出抵減稅額718,657 元、建立國際品質形象支出抵減稅額3,709,261 元）全額核定抵減87年度營利事業所得稅，案經復查決定准予增列抵減稅額132,113元，經核並無不合。

㈢至原告主張85及86年度之尚未抵減稅額，尚在行政救濟中，屬未確定狀態，應待其85及86年度營利事業所得稅核定案件予以確認後，方能予以核定87年度可供抵減之稅額云云，查被告之核定處分自送達生效起即具有實質上之存續力，在該核定經撤銷前，對於本件（87年度營利事業所得稅）得否抵減稅額之爭執而言，有其構成要件之效力，是被告否准抵減稅額，於法自屬有據，況在稅法上尚有更正等程序以資補救，原告此一主張，亦非可採。

七、綜上所述，原告之主張，無足採信，原處分關於免稅所得及抵減稅額之認定，認事用法，均無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，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98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　96　　年　　11　　月　　15　　日

第五庭審判長法　官　張　瓊　文

法　官　蕭　忠　仁

法　官　王　碧　芳

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後20日內向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

中　　華　　民　　國　　96　　年　　11　　月　　15　　日

書記官　徐　子　嵐

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:50

裁判字號：最高行政法院 98 年判字第 1206 號判決

裁判日期：民國 98 年 10 月 08 日

裁判案由：有關行政執行事務

最　高　行　政　法　院　判　決

98年度判字第1206號

上　訴　人　法務部行政執行署板橋行政執行處

代　表　人　曾瑞慶

送達代收人　溫敦善

被 上訴 人　甲○○

乙○○

丙○○

共　　同

訴訟代理人　陳松鈴　律師

上列當事人間有關行政執行事務事件，上訴人對於中華民國96年10月25日臺北高等行政法院95年度訴字第4119號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、訴外人瓊茂營造股份有限公司(下稱瓊茂公司)因滯欠民國89年至92年房屋稅、地價稅、89年營利事業所得稅本稅及滯報金合計新臺幣(下同)1,081,281元及87年營利事業所得稅罰鍰226,200元，分別經財政部臺灣省北區國稅局(下稱北區國稅局)新店稽徵所、臺北縣政府稅捐稽徵處中和分處分別移送上訴人強制執行，經上訴人分別以93年度房稅執字第52998至53002號、93年度地稅執字第90198至90201號、94年度營所稅執特專字第153527號及94年度營所稅執特專字第159004號案件執行。嗣上訴人於執行程序中，發現瓊茂公司之財產不足抵償聲請強制執行之債權額，乃限期命瓊茂公司之負責人陳義淵報告財產狀況及為其他必要之陳述，惟陳義淵並未到場報告，上訴人乃於94年10月25日限制陳義淵出境。上訴人續查得被上訴人乙○○、丙○○為瓊茂公司之董事，被上訴人甲○○為該公司之監察人，乃於94年11月24日以板執禮94年營所稅執特字第00101932號命令被上訴人應於該命令送達翌日起10日內，至上訴人處報告財產狀況及為其他必要之陳述，如不為報告，或為虛偽之報告，將依法限制出境或聲請法院裁定拘提、管收，復於95年1月24日為相同內容之命令。95年5月16日，上訴人以被上訴人有行政執行法第17條第1項第5款「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告」之情形，乃以板執禮94年營所稅執特字第00101932號函

(下稱原處分)請內政部警政署人出境管理局及行政院海岸巡防署巡防總局限制被上訴人出境(海)。被上訴人不服，分別於95年6月1日、6月7日向法務部行政執行署(下稱行政執行署)聲明異議，經該署分別以95年度署聲議字第265號及第264號聲明異議決定駁回；被上訴人仍不服，遂循序提起本件行政訴訟。

二、被上訴人起訴主張：瓊茂公司所欠稅額，部分屬重複課稅，事後已經移送機關註銷在案，其餘欠稅未逾100萬元，不應限制營利事業負責人出境，更不應對全部之董、監事均加以限制，況被上訴人均有依執行命令到場報告財產狀況，惟上訴人之書記官均未依法製作筆錄，原處分顯有違誤，縱事後解除被上訴人限制出境，惟此乃被上訴人提供擔保所致，是被上訴人有請求法院保護權利之必要等語，求為判決訴願決定及原處分均撤銷。

三、上訴人則以：本件業經被上訴人向上訴人聲明異議，並經行政執行署依聲明異議程序審理駁回在案，被上訴人仍提起訴願及行政訴訟，應非合法；又原處分係因被上訴人公司負責人未依執行命令報告財產狀況而為，於法有據，況上訴人已於95年11月27日，因被上訴人提供擔保辦理分期繳納而解除對被上訴人之限制出境(海)，即起訴請求撤銷之行政處分早已不存在，被上訴人之主張於法不合等語置辯，求為判決駁回被上訴人之訴。

四、原審為上訴人敗訴之判決，係以：(一)關於上訴人所為限制出境(海)之行政處分，是否應受法院之審查部分：行政執行處所為之限制住居(含限制出境)之措施，此乃行政機關所為之對人民直接發生法律效果之單方行政行為--行政處分，既對人民之居住遷徙產生侵害之可能，且與該為執行名義之行政處分之不服的救濟程序沒有任何關連性，法院自應提供其救濟管道，以符法治國之要求。(二)關於原處分是否因上訴人事後解除限制出境(海)，而欠缺權利保護必要部分：查本件上訴人於作成系爭限制出境(海)之原處分後，雖於95年11月27日以板執禮94年營所稅執特字第00101932號函請內政部警政署人出境管理局及行政院海岸巡防署巡防總局解除限制被上訴人等出境(海)，就此上訴人抗辯以被上訴人無權利保護之必要。惟查依該上開函說明二、所載之解除限制出境之事由，係「已履行部分義務，繳納部分案款，並提供相當擔保」；對照以上訴人95年11月5日猶以板執禮94年營所稅執特字第0010153527號函復被上訴人95年10月27日之解除限制出境之「陳訴書」略謂，義務人欠稅義務尚未履行完畢，被上訴人之聲請尚屬未合，倘義務人欠稅義務若經履行完畢，上訴人自當無限制被上訴人出境之必要，故尚請被上訴人辦理分期付款並提供相當足額之擔保，始得解除出境之限制等語，嗣被上訴人於95年11月24日具聲請書請准分期繳納解除限制出境，上訴人始函復同意等情以觀(以上均見上訴人94

年度營所稅執特專字第00101932號執行案件卷宗頁3-12)，是可知系爭原處分並非經上訴人撤銷而失其效力，而係因被上訴人依上訴人之指示，提供相當擔保並辦妥分期付款事宜，上訴人始發函解除限制出境(海)，如被上訴人事後有未能如期分期履行之情事，仍有居住遷徙自由受侵害之虞，故應認被上訴人有受法院權利保護之必要等詞，為其判斷之基礎。

五、本院查：(一)按行政執行法第9條規定：「義務人或利害關係人對執行命令、執行方法、應遵守之程序或其他侵害利益之情事，得於執行程序終結前，向執行機關聲明異議。前項聲明異議，執行機關認其有理由者，應即停止執行，並撤銷或更正已為之執行行為；認其無理由者，應於10日內加具意見，送直接上級主管機關於30日內決定之。行政執行，除法律另有規定外，不因聲明異議而停止執行。但執行機關因必要情形，得依職權或申請停止之。」旨在明定義務人或利害關係人對於執行命令、執行方法、應遵守之程序或其他侵害利益之情事，如何向執行機關聲明異議，以及執行機關如何處理異議案件之程序，並無禁止義務人或利害關係人於聲明異議而未獲救濟後向法院聲明不服之明文規定，自不得以該條規定作為限制義務人或利害關係人訴訟權之法律依據，是在法律明定行政執行行為之特別司法救濟程序之前，義務人或利害關係人如不服該直接上級主管機關所為異議決定者，仍得依法提起行政訴訟，至何種執行行為可以提起行政訴訟或提起何種類型之行政訴訟，應依執行行為之性質及行政訴訟法相關規定，個案認定[本院97年12月份第3次庭長法官聯席會議(三)參照]。本件上訴人所為之上開限制被上訴人出境之處分，顯然已侵害被上訴人應受憲法保障之居住遷徙自由，而損及其等之權利及法律上利益，被上訴人於依法提起訴願後，自得提起撤銷訴訟，原無疑義。惟查，上訴人於作成系爭限制出境(海)之原處分後，因被上訴人於95年11月27日提起本件行政訴訟前業已提供擔保，上訴人隨即於同日(起訴日)以板執禮94年營所稅執特字第00101932號函請內政部警政署人出境管理局及行政院海岸巡防署巡防總局解除限制上訴人出境(海)，此為原審本於職權調查審認之事實，且為兩造所不爭。則本件原處分既因上開解除出境函而消滅，致無從撤銷。被上訴人訴請撤銷原處分及訴願決定，即屬欠缺權利保護要件，原審不察，遽為被上訴人勝訴之判決，非無違誤。上訴人執此指摘原判決違背法令，並求為廢棄，自屬有理由。(二)次按「訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變者」「應提起確認訴訟，誤為提起撤銷訴訟者。」「因情事變更而以他項聲明代最初之聲明。」其訴之變更或追加，應予准許。為行政訴訟法第111條第3項第2款、第3款及第4款所規定。而「確認行政處分無效及確認公法上法律關係成立或不成立之訴訟，非原告有即受確認判決之法律

上利益者，不得提起之。其確認已執行完畢或因其他事由而消滅之行政處分為違法之訴訟，亦同。」「提起行政訴訟，得於同一程序，合併請求損害賠償或其他財產上給付。」同法第6條第1項、第7條亦分別定有明文。本件上訴人起訴當日，原處分業已消滅，已如前述。則被上訴人非不可依上開規定為訴之變更或追加，提起確認之訴並合併請求損害賠償或其他財產上給付，其因對訴訟類型之選擇有誤，致欠缺權利保護要件，係因原審審判長未依同法第125條之規定為適切之闡明，並曉喻被上訴人得變更訴訟類型所致。故被上訴人起訴之本意為何，對於訴訟類型之選擇是否變更，均未釐清，本院無從為法律上判斷。本件自應由本院將原判決廢棄，發回原審法院更為審理，另為妥適之裁判。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　華　民　國　98　年　10　月　8　日

最高行政法院第五庭

審判長法官　黃　璽　君

法官　林　文　舟

法官　鄭　忠　仁

法官　吳　東　都

法官　陳　金　圍

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　98　年　10　月　9　日

書記官　王　福　瀛

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:50

裁判字號：臺北高等行政法院 95 年訴字第 4119 號判決

裁判日期：民國 96 年 10 月 25 日

裁判案由：有關行政執行事務

臺北高等行政法院判決

95年度訴字第04119號

原　　告　甲○○
　　乙○○
　　丙○○
共　　同
訴訟代理人　陳松鈴　律師
被　　告　法務部行政執行署板橋行政執行處
代 表 人　丁○○處長）住同
訴訟代理人　庚○○

上列當事人間因有關行政執行事務事件，原告不服法務部中華民國95年9 月28日法訴字第0951700162號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事　實

一、事實概要：

㈠訴外人瓊茂營造股份有限公司（下稱瓊茂公司）因滯欠民國（下同）89年至92年房屋稅、地價稅、89年營利事業所得稅本稅及滯報金合計1,081,281 元及87年營利事業所得稅罰鍰226,200 元，分別經財政部台灣省北區國稅局（下稱北區國稅局）新店稽徵所、台北縣政府稅捐稽徵處中和分處先後移送被告強制執行，經被告分別以93年度房稅執字第52998 至53002 號、93年度地稅執字第90198 至90201 號、94年度營所稅執特專字第153527號及94年度營所稅執特專字第159004號案件執行。

㈡嗣被告於執行程序中，發現瓊茂公司之財產不足抵償聲請強制執行之債權額，乃限期命瓊茂公司之負責人陳義淵報告財產狀況及為其他必要之陳述，惟陳義淵並未到場報告，被告乃於94年10月25日限制陳義淵出境。被告續查得原告乙○○、丙○○為瓊茂公司之董事，原告甲○○為該公司之監察人，乃於94年11月24日以板執禮94年營所稅執特字第00101932號命令原告等應於該命令送達翌日起10日內，至被告處報告財產狀況及為其他必要之陳述，如不為報告，或為虛偽之報告，將依法限制出境或聲請法院裁定拘提、管收，復於，乃於95年1 月24日為相同內容之命令。95年5 月16日，被告以

原告等有行政執行法第17條第1 項第5 款「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告」之情形，乃以板執禮94年營所稅執特字第00101932號函（下稱原處分）請內政部警政署人出境管理局及行政院海岸巡防署巡防總局限制原告等出境（海）。原告等不服，分別於95年6 月1 日、6 月7 日向法務部行政執行署（下稱行政執行署）聲明異議，經該署分別以95年度署聲議字第265 號及第264 號聲明異議決定駁回；原告等仍不服，向法務部提起訴願，遭決定不受理後，遂向本院提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：（被告於言詞辯論期日未到庭，茲依其答辯狀之記載及準備程序之陳述）

㈠原告聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

㈡被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：

1.被告所為限制出境（海）之行政處分，是否應受本院之審查？

2.原處分是否因被告事後解除限制出境（海），而欠缺權利保護必要？

3.原處分有無違法之處？

㈠原告主張之理由：

1.法務部不受理原告等訴願之理由認：「行政執行法第9 條就行政執行程序所為特別救濟程序之規定，因執行措施性質上多屬事實行為，不涉及行政實體法上之判斷，縱執行措施兼具行政處分之性質或為另一行政處分，然執行程序貴在迅速終結，故法律特別規定聲明異議為特別救濟程序，舉凡義務人或利害關係人對行政執行法第2 章『公法上金錢給付義務之執行』、第3 章『行為或不行為義務之執行』及第4 章『即時強制』等各項執行，有不服者，均應一體適用此特別救濟程序，不得再循行政處分之一般爭訟程序請求救濟，以免影響執行程序之迅速終結」，原告依法聲明異議，經行政執行署以95年度署字第264 號及第265 號聲明異議決定駁回，依訴願法第77條第8 款規定，不得再聲明不服，排除訴願救濟。

2.根據憲法為國家根本法，其第2 章人民之權利義務第16條規定：「人民有請願、訴願及訴訟之權」。又依同法第171 條之規定：「法律與憲法牴觸者無效」。現法務部以行政執行法第9 條特別救濟程序聲明異議後，不得再依訴願法規定訴願，明顯剝奪人民訴願權利，尤其對限制人身自由之人權問題，認係事實行為或不涉及行政實體法上之判斷，但實際上人民人權無保障，人身自由仍被限制出境，顯然違法不當，法律牴觸憲法，應屬無效，不應不受理，而應撤銷訴願決定，准予受理審查有無理由，始為允當。限制人身自由與迅速終結，顯然不是事實行為，而是人權違法或不當之處分，與處理速度無關，故應准其受理，符

合憲法規定。

3.原告聲明異議時，同時請會計師於95年6 月20日向北區國稅局新店稽徵所聲請撤銷89年度錯誤核課未分配盈餘加徵稅款。經該稽徵所95年8 月16日北區國稅新店一字第0950007742號函：「貴公司主張本所核定2 筆89年度未分配盈餘加徵10% 營利事業所得稅係屬重複核定乙節，本所業於95年7 月3 日註銷管理代號F330735Z00000000000000000之稅款，乃因該年度營利事業所得稅核定資料於95年8 月已更正為700,392 元，故未分配盈餘加徵10% 稅額（管理代號F330735Z00000000000000000）亦更正為700,039 元，併予敘明」。是該所雖將稅款更正為700,039 元，但仍有錯誤，原告復於95年10月25日申請撤銷更正為0 元，經北區國稅局新店稽徵所於95年11月23日以北區國稅新店四字第0950010155號函將稅款更正為0 元，其撤銷原因：「課稅事實及內容變更，本稅及滯納金已更正為0 元。」，此可證明瓊茂公司及原告均無欠繳89年未分配盈餘加徵稅款。

4.限制欠稅人或欠稅營利事業負責人限制出境實施辦法第2 條第1 項規定：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐或關稅逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新台幣50萬元以上，營利事業在新台幣100 萬元以上者，由稅捐稽徵機關或海關報請財政部函請內政部入出境管理局為限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」由上開條文可知：

⑴限制欠稅人或欠稅營利事業負責人限制出境實施辦法第2 條規範對象，僅對欠稅營利事業負責人（即公司法定代理人）限制出境，而被告引用公司法第8 條擴張解釋，對公司董監事均為公司負責人，而加以限制出境，實有違誤。

⑵根據該辦法第2 條第1 項規定：公司欠稅100 萬元以上，個人欠稅50萬元以上，才准予函請內政部入出境管理局（現以改為入出國及移民署，下稱移民署）限制出境，現瓊茂公司89年未分配盈餘加徵稅款業已更正為0 元，雖有房屋稅等欠稅，但無超過100 萬元，即不應對原告加以限制出境；今被告明知稅款已更正為0 元，仍加限制人身自由而不予解除。原告等雖依特別救濟程序請求救濟，但申請由2,281,809 元更正0 元，因時間上來不及於聲明異議時提出，而在異議決定書決定之後才更正為0 元，根本無法救濟，即被裁定駁回，如不准訴願救濟，即限制人民自由權利，當然違法。

5.另查行政執行法第8 條第2 款規定：「行政執行有下列情形之一者，執行機關應依職權或因義務人利害關係人之申請終止執行：……二、行政處分或裁定經撤銷或變更確定者」及同法施行細則第14條第1 項規定：「執行機關執行

時，應依職權調查有無本法第8 條第1 項各款所定情形。」則本件應終止執行。今執行機關經過原告等2 次聲請終止，被告均不為所動，並以公司房屋稅20多萬元，要董監事共同負責繳納為威脅，才准撤銷。房屋稅與欠繳89年度未分配盈餘加徵稅負不同，尤其繳納對象為公司負責人而非董監事，原告等亦同意聲請分期付款代為繳納房屋欠稅，以此再限制原告等人出境，顯然無理由，且其未超過欠稅100 萬元以上，不應加以限制營利事業負責人出境；又限制對象應只限負責人，而非公司全部董、監事均加以限制，被告明顯有錯誤之執行。

6.綜上所述，應撤銷訴願決定及限制出境函，原告等人之公司既無欠繳89年未分配盈餘加徵稅款，以前稅捐機關錯誤認定移送，現已發函更正撤銷為0 元，並同意撤銷案件，執行機關錯誤違法執行，嚴重侵害人民訴願權及人權自由，敬請判決如訴之聲明，實感德便。

7.被告稱以94年11月24日板執禮94年營所稅執特字第00101932號命令（94年11月30日送達）及95年1 月24日板執禮94年營所稅執特字第00101932號命令（95年1 月26日送達）2 次通知原告到處據實報告財產狀況或其他必要之陳述，經合法送達後，原告無正當理由未到處報告，因此依法限制原告出境云云。惟查原告確有於接到通知後10日內到庭報告：第1 次時原告前去時，承辦書記官不在，由另一名戊○○書記官代為處理，除影印「板橋行政執行處執行案件繳款狀況」1 份外，並在影印文件上簽上其姓名及電話分機，有該文件影本可憑，證明原告確有親自到庭報到。第2 次通知時，原告除會同委任律師陳松鈐到庭報到，由己○○書記官承辦，黃書記官強調「拿錢來繳即撤銷」，此有律師在場可證，並有備忘錄可憑。被告稱經2 次通知原告均未到處云云，實屬謊言。

8.被告95年5 月16日板執禮94年營所稅執特字第00101932號函雖已於95年11月27日撤銷，但是那是因為原告供擔保分期履行後，被告才解除限制出境，事實上，應該是無條件撤銷才對，公司監察人沒有義務繳稅。本件訴之利益在於被告不應要求原告提出擔保。

㈡被告主張之理由：

1.按最高行政法院94年度判字第1754號判決略以：「行政執行貴在迅速有效，始能提高行政效率，故其救濟程序乃採簡易之聲明異議方式（行政執行法第9 條立法理由第3 項參照），如再允許異議人對駁回聲明異議所為之決定提起訴願及行政訴訟，則無異聲明異議成為不服執行行為提起訴願及行政訴訟之前置程序，行政救濟程序多一層級，反有失行政執行救濟程序採取簡明之聲明異議方式之立法本旨。又行政執行措施多屬事實行為，不涉及行政實體法上之判斷，縱執行措施兼具行政處分之性質或為另一行政處

分，但執行程序貴在迅速終結，法律既明定聲明異議為其特別救濟程序，就聲明異議有無理由，由執行機關之直接上級主管機關決定之，關於行政執行之執行名義既為行政機關行政處分或法院裁定，可依通常之行政爭訟程序請求救濟以獲得保障，已符合司法院釋字第423 號解釋就行政處分應保障人民訴願及訴訟權益之意旨。況且關於行政執行之聲明異議與涉及行政實體法上之判斷之爭議不同，異議人如就執行名義實體法事項有所爭執，亦得提債務人異議之訴，由高等行政法院受理以資救濟（行政訴訟法第307 條參照），期臻妥慎；但就執行程序事項有所爭執，由執行機關之直接上級機關為救濟之最高機關設計，係基於行政執行程序爭訟非涉實體法判斷之特性，為達訴訟經濟之立法目的，適用『效率』法律原則而採簡明之聲明異議制度設計，此一制度方式係基於不同立法目的，就不同法律原則間，經立法斟酌取捨後所據以採行，故亦不能指行政執行程序爭議之救濟以執行機關之直接上級主管機關為救濟之最高機關，係有悖權力分立之法理。按行政執行法上之執行措施，性質上多屬事實行為，依行政執行法第9 條第1 項、第2 項之規定，係採聲明異議之特別程序予以救濟。雖然執行措施仍有若干如『命提供相當擔保』、『限制住居』等具有行政處分之性質，但因行政執行法對此具有行政處分性質之執行措施，並無排除適用聲明異議程序之特別規定，依訴願法第1 條第1 項但書之規定，自仍應一體適用聲明異議之程序救濟。」又按最高行政法院94年度裁字第1228號裁定：「行政執行如依行政機關作成之行政處分或法院裁定為之者，其聲明異議係對上述行政執行程序有關的事項有所不服請求救濟，與義務人對行政機關作成之行政處分不服應循訴願、行政訴訟程序請求救濟，或對法院裁定不服，應提抗告者，迥然不同。故處理本條聲明異議之機關，最高層次祇到執行機關之直接上級主管機關為止。行政執行貴在迅速有效，始能提高行政效率，故其救濟程序宜採簡易之聲明異議方式。除執行機關認其聲明異議有理由，應即停止執行，並撤銷或更正已為之執行行為外，如認其無理由者，應於10日內加具意見，送直接上級主管機關於30日內決定之，異議人對之不得再聲明不服。」

2.本件原告等之訴求，業經原告依行政執行法第9 條向被告聲明異議，並經行政執行署以95年6 月23日95年度署聲議字第264 號及第265 號聲明異議決定書駁回在案；原告不服，向法務部提起訴願後，又遭訴願決定書不受理，其理由即認為對於行政執行署之聲明異議決定不得再聲明不服，故不予受理。況被告已於95年11月27日，因原告提供擔保辦理分期繳納而函請移民署及海巡總局，解除對原告之限制出境（海）處分，換言之，其起訴請求撤銷之行政處

分早已不存在。

3. 綜上所述，本案原告之訴在程序上顯不合法，請予駁回。

4.原告等未依被告所發之執行命令報告財產狀況或為其他必要之陳述。

理　由

一、本件被告經受合法通知，未於言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第218 條準用民事訴訟法第386 條各款所列情形，爰併準用民事訴訟法第385 條第1 項前段規定，依原告之聲請，由其一造辯論而為判決。

二、原告起訴主張：瓊茂公司所欠稅額，部分屬重複課稅，事後已經移送機關註銷在案，其餘欠稅未逾100 萬元，不應限制營利事業負責人出境，更不應對全部之董、監事均加以限制況原告等均有依執行命令到場報告財產狀況，惟被告之書記官均未依法製作筆錄，原處分顯有違誤，縱事後解除原告等限制出境，惟此乃原告等提供擔保所致，是原告有請求法院保護權利之必要，為此訴請如聲明所示云云。

三、被告則以：本件業經原告向被告聲明異議，並經行政執行署依聲明異議程序審理駁回在案，原告仍提起訴願及行政訴訟，應非合法；又原處分係因原告等公司負責人未依執行命令報告財產狀況而為，於法有據，況被告已於95年11月27日，因原告提供擔保辦理分期繳納而解除對原告之限制出境（海），即起訴請求撤銷之行政處分早已不存在，原告之主張於法不合等語置辯，求為駁回原告之訴。

四、按行政執行法第17條第1 項第5 款規定：「義務人有下列情形之一者，行政執行處得命其提供相當擔保，限期履行，並得限制其住居：五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告。」

五、是本件之爭執，在於：

㈠被告所為限制出境（海）之行政處分，是否應受本院之審查？

㈡原處分是否因被告事後解除限制出境（海），而欠缺權利保護必要？

㈢原處分有無違法之處？

六、關於被告所為限制出境（海）之行政處分，是否應受本院之審查部分：

㈠按憲法第10條規定：「人民有居住及遷徙之自由。」第15條條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」第16條規定：「人民有請願、訴願及訴訟之權。」上開所引之憲法第10條及第15條之規定及其他未予一一引述之憲法第7 條至第9 條、第11條至第14條、第17條、第18條、第21條規定之人民的各種基本權利，暨在憲法第22條概括規定之人民其他自由與權利，均同受憲法之保障。惟此等規定只是規定基本權利在憲法上的依據及其內容之實體上的規定，當基

本權利受到國家公權力之侵害時，尚須有可以實現前項權利之程序上的制度設計，而此種制度設計即是通往「法院」的權利保護程序，即憲法第16條所規定之程序上的基本權利－訴訟權。所以完整的基本權利包括權利本身及透過法院之法律救濟實現權利的權利，每一種基本權利本身實已包含實現該項權利之組織與程序上的要求，由實體的基本權利即可直接得出有效權利保護的請求權。從另一個角度來看，在唯有國家得行使強制權與禁止私人自力救濟之下，公權利的要素之一即是賦予個人利益受到行政機關侵害之人，於要求行政機關排除其侵害或履行義務仍不履行時，有向「法院」提起訴訟，透過國家公權力，幫其實現個人利益之法律上之力（權利之可實現性）。而法院此種協助人民實現其權利的任務是無法由自己同時是侵害人民權益者，自己無法對自己強制執行之行政機關來代為完成的。所以受侵害而無法向「法院」尋求救濟的基本權利，是跛足的與空洞的基本權利。

㈡法治國家的要素之一，為凡是受國家公權力之侵害，皆須有救濟管道存在，且此一救濟管道須由獨立審判的法官所組成，也就是說憲法第16條應連結憲法第7 章有關訴訟與司法制度的規定一起來看，因此依憲法第16條，並不是提供人民一個救濟管道即已足矣，而是此一救濟管道只能由憲法第77條以下的各級法院與依第80條的獨立審判的法官所組成（參司法院釋字第436 號解釋）。由行政機關所組成之救濟管道尚不符合此一要素之要求。

㈢鑑於保障人民權益不受行政權之侵害，故法治國家要求，行政權事先應受到立法權的拘束與控制，遵守法律優越與法律保留原則，事後應受到司法權的監督與控制，在其違反依法行政原則時，由司法權予以糾正。如果沒有司法權事後監督行政權之制度設計，法律優越與法律保留原則將會落空。所以憲法第16條所揭櫫之訴訟權保障，在人民面對來自於行政機關的侵害時，只可能是在制度上有能力監督控制行政之法院所提供的救濟管道，而不可能是為侵害者之行政機關所提供的救濟管道；否則讓行政機關職掌原應屬於司法之最後的救濟管道，則已違背權力分立－司法權歸司法機關，行政權不得兼掌司法權之原則，與違背憲法第77條「司法院……掌理行政訴訟之審判」的規定。

㈣惟按憲法第23條明文規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」是可知人民之訴訟權，並非完全不得加以限制，只要能通過憲法第23條之檢驗，只要對人民之基本權利仍能為完整之保障。此參諸司法院釋字第443 號解釋理由書：「憲法所定人民之自由及權利範圍甚廣，凡不妨害社會秩序公共利益，均受保障。惟並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障：關於人民身體之自由，憲法第8 條規定即較為詳盡。其中內容

屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制（參照本院釋字第392 號解釋理由書），而憲法第7 條、第9 條至第18條、第21條及第22條之各種自由及權利，則於符合憲法第23條之條件下，得以法律限制之。」益明。

㈤行政執行法第9 條規定：「（第1 項）義務人或利害關係人對執行命令、執行方法、應遵守之程序或其他侵害利益之情事，得於執行程序終結前，向執行機關聲明異議。（第2 項）前項聲明異議，執行機關認其有理由者，應即停止執行，並撤銷或更正已為之執行行為；認其無理由者，應於10日內加具意見，送直接上級主管機關於30日內決定之。（第3項）行政執行，除法律另有規定外，不因聲明異議而停止執行。但執行機關因必要情形，得依職權或申請停止之。」請停止執行。」此一規定可否執為當事人對於法務部行政執行署行政執行處（下稱行政執行處）提起行政訴訟，尋求司法審查及救濟之限制，本院認為應分別以下不同情形而論。

㈥揆諸行政執行法第9 條之立法理由謂：「1.行政執行如依行政機關作成之行政處分或法院裁定為之者，其聲明異議係對上述行政執行程序有關的事項有所不服請求救濟，與義務人對行政機關作成之行政處分不服應循訴願、行政訴訟程序請求救濟，或對法院裁定不服，應提抗告者，迥然不同。故處理本條聲明異議之機關，最高層次祇到執行機關之直接上級主管機關為止，又執行機關或其直接上級主管機關對聲明異議所為之決定，非行政處分，義務人或利害關係人不得對之提起訴願、再訴願或行政訴訟。2.行政執行貴在迅速有效，始能提高行政效率，故其救濟程序宜採簡易之聲明異議方式。除執行機關認其聲明異議有理由，應即停止執行，並撤銷或更正已為之執行行為外，如認其無理由者，應於10日內加具意見，送直接上級主管機關於30日內決定之，異議人對之不得再聲明不服。」參酌以行政執行法第4 條第1 項規定：「行政執行，由原處分機關或該管行政機關為之。但公法上金錢給付義務逾期不履行者，移送法務部行政執行署所屬行政執行處執行之。」及第11條規定：「義務人依法令或本於法令之行政處分或法院之裁定，負有公法上金錢給付義務，有下列情形之一，逾期不履行，經主管機關移送者，由行政執行處就義務人之財產執行之……」可知，移送行政執行處所執行者，均由於公法上金錢給付義務之不履行，而該等金錢給付之執行名義本身，其中屬法院裁定者，依抗告程序而得以司法救濟，固無庸多論，其餘無論屬直接依法令者或係本於法令之行政處分者，亦均分別許其就限期履行之書面通知（行政執行法第第11條第1 項第3 款參照，即與舊行政執行法之告戒相當，學理上亦視為行政處分）或下命（給付）性質之行政處分提起訴願及行政訴訟，法院（包括普通法院及行政法院）已分別提供有效之權利保護途徑，再加以縱或在執行之事實行為上對於人民財產權有所侵害，惟依社會通

念，此亦非不能由金錢填補之（行政執行法第10條參照），故行政執行法第9 條所設之聲明異議程序，在上開之範圍內，應足以保障人民之基本權利，立法者在其立法裁量之範圍內，有意建置此一有別於一般行政救濟程序之聲明異議程序，聲明異議人對異議決定原則上應不得聲明不服。

㈦然而遍觀行政執行法有關金錢債務之執行程序，亦並非完全不涉及人民財產權以外之其他基本權利，有限制人民之人身自由者，如行政執行法第17條第2 項拘提管收之規定是，亦有限制人民之居住遷徙自由者，如同法第17條第1 項之限制住居之規定是。關於拘提管收，行政執行法規定以應聲請刑事法院裁定准許為之，此非本院審判權限所及，不予深論；惟關於行政執行處所為之限制住居（含限制出境）之措施，此乃行政機關所為之對人民直接發生法律效果之單方行政行為--行政處分，既對人民之居住遷徙產生侵害之可能，且與該為執行名義之行政處分之不服的救濟程序沒有任何關連性，法院自應提供其救濟管道，以符法治國之要求。

七、關於原處分是否因被告事後解除限制出境（海），而欠缺權利保護必要部分：

㈠查本件被告於作成系爭限制出境（海）之原處分後，雖於95年11月27日以板執禮94年營所稅執特字第00101932號函請內政部警政署人出境管理局及行政院海岸巡防署巡防總局解除限制原告等出境（海），就此被告抗辯以原告無權利保護之必要。

㈡惟查依該上開函說明二、所載之解除限制出境之事由，係「已履行部分義務，繳納部分案款，並提供相當擔保」，此有該函在本院卷頁139 以下可按；對照以被告95年11月5 日猶以板執禮94年營所稅執特字第0010153527號函復原告95年10月27日之解除限制出境之「陳訴書」略謂，義務人欠稅義務尚未履行完畢，原告之聲請尚屬未合，倘義務人欠稅義務若經履行完畢，被告自當無限制原告出境之必要，故尚請原告辦理分期付款並提供相當足額之擔保，始得解除出境之限制等語，嗣原告於95年11月24日具聲請書請准分期繳納解除限制出境，被告始函復同意等情以觀（以上均見被告94年度營所稅執特專字第00101932號執行案件卷宗頁3-12），是可知系爭原處分並非經被告撤銷而失其效力，而係因原告依被告之指示，提供相當擔保並辦妥分期付款事宜，被告始發函解除限制出境（海），如原告事後有未能如期分期履行之情事，仍有居住遷徙自由受侵害之虞，故應認原告有受法院權利保護之必要。

八、原處分有無違法之處？

㈠按行政執行法第17條第1 項第5 款規定：「義務人有下列情形之一者，行政執行處得命其提供相當擔保，限期履行，並得限制其住居：五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告。」依上規定，行政執行處於經命義務人報告財產

狀況，不為報告或為虛偽之報告後，依法固得裁量是否命義務人提供相當擔保，限期履行，亦得裁量是否限制義務人住居，惟行政機關為此裁量處分前，非但應查明當事人確有構成要件該當之情事，亦應依情節為合義務性之裁量，避免逾越必要之程度。

㈡查本件被告94年11月24日之執行命令（見本院卷頁125 ）及95年1 月24日之執行命令（見本院卷頁132 ）均略以：「董事.....應於本命令送達翌日起10日內，至本處據實報告財產狀況或為其他必要之陳述，如不為報告，或為虛偽之報告，將依法限制出境或聲請法院裁定拘提、管收。」兩度命原告報告財產狀況或為其他必要之陳述。原告主張有依被告之2 次執行命令至被告處報告財產狀況，惟被告所屬之書記官均未製作筆錄，只要求原告等清償等情，業據原告提出附記有被告書記官陳珏如電話之執行案件繳款狀況表在本院卷頁78 可 按，且依證人即書記官陳珏如於96年9 月19日準備程序到庭陳稱：「（問：上面（按指上開繳款狀況表）名字及電話是否是你寫的？94年12月1 日是否有一位叫甲○○的人去執行處找你？）是。我不確定日期，但有一個人（男的，年紀有點大）來跟我問案件，因為承辦書記官休假我是代理人，然後我就影印繳款狀況給他，留下連絡電話。（問：你有沒有要他製作筆錄，或是提出財產報告？）他只是來問案件而已，就是為何要傳他來。我沒有告訴他為何傳他來，因為我也不清楚。」等語暨證人即被告書記官己○○於96年9 月19 日 準備程序到庭陳稱：「甲○○、丙○○都沒有，但記得有看到乙○○，是95年1 月，我們請他來報告財產，他來了解狀況後，按照程序我本來要幫他作筆錄，但是他就走了，我在後面追也沒有追回來。（問：乙○○到執行處問狀況，這部分有無紀錄？）當事人有聲明異議，那時有記載。」等語，堪認為真實。查本件原告等既已依被告報告財產狀況之命令到場，而被告亦不爭依法當事人到場應製作筆錄（96年8 月15日準備程序筆錄參照），被告所屬之書記官於未給予原告等製作筆錄之陳述機會之情形下，遽指原告等有行政執行法第17條第1 項第5 款所稱之「不為報告或為虛偽之報告」之情事，其認定事實有未依證據認定之違法，本件原處分已屬於法不合。

㈢此外，關於適用法律上，原處分亦有未合法治國要求之處。蓋依司法院釋字第588 號解釋指出，修正前行政執行法第17條第2 項依同條第1 項得聲請拘提之各款事由中，除第1 項第2 款、第6 款：「顯有逃匿之虞」、「經合法通知，無正當理由而不到場」之情形，可認其確係符合比例原則之必要條件外，其餘同項第1 款、第3 款、第4 款、第5 款：「顯有履行義務之可能，故不履行者」、「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事者」、「於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述者」、「經命其報告財產狀況，不為報告

或為虛偽之報告者」規定，顯已逾越必要程度，與憲法第23條規定意旨亦有未符等語，是依此意旨，是否義務人苟有「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告者」之情事，即得對其作出財產權以外之基本權利之限制，有無逾越必要程度，非無檢視及質疑之空間。

㈣退而言之，查本件爭執之限制住居係對於人民居住遷徙自由之侵害，雖無須與對於人民人身自由侵害之拘提管收，使用同一套必要性程度檢驗之標準，惟行政執行處在作成系爭限制住居處分前，仍應遵守行政程序法第7 條「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」之規定而為裁量。具體就行政執行法第17條第1 項規定之「行政執行處得命其提供相當擔保，限期履行，並得限制其住居」之規定而言，即使在原告確有「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告。」之情事下，被告仍應依法裁量作一抉擇：

1.不命義務人提供相當擔保，限期履行亦不限制其住居；

2.命義務人提供相當擔保，限期履行；

3.命義務人提供相當擔保，限期履行並限制其住居。

㈤承上，本院要強調的是，義務人苟有「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告者」之情事，依行政執行法第17條第1 項之規定，行政執行處首先應作之裁量，是要不要命義務人提供相當擔保，限期履行，而不是要不要限制出境，如果採取命義務人提供相當擔保，限期履行之方法，即能達到執行之目的，就不應該採取對人民權益損害比較多，且未必能達到執行目的之限制住居之方法。然而，本件觀諸被告94年11月24日之執行命令（見本院卷頁125 ）及95年1 月24日之執行命令（見本院卷頁132 ）均略以：「董事……應於本命令送達翌日起10日內，至本處據實報告財產狀況或為其他必要之陳述，如不為報告，或為虛偽之報告，將依法限制出境或聲請法院裁定拘提、管收。」暨原處分限制出境事由亦僅以「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告」為事由（見本院卷頁137 ），毫不考慮有助於目的之達成且對人民權益損害較少之命義務人提供相當擔保，限期履行之方法，甚至依理由七㈠所述，在被告95年11月5 日板執禮94年營所稅執特字第0010153527號函復「尚請原告辦理分期付款並提供相當足額之擔保，始得解除出境之限制」等語，至此始請原告提供擔保，並以之解除限制出境之要件（按此乃強制執行法第22條之規定，於行政執行法第17條已有明文規定之情形下，無準用之空間），是本件縱認該當行政執行法第17條第1 項第5 款之構成要件（理由八㈠已說明並不該當），被告所為之系爭裁量處分，亦顯有違法。

九、綜上所述，原處分認事用法，俱有違誤，訴願決定不予受理

，未予糾正，亦有未合，原告訴請撤銷，於法有據，應予准許。

據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段、第218 條、民事訴訟法第385 條第1 項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　96　　年　　10　　月　　25　　日

第五庭審判長法　官　張　瓊　文

法　官　蕭　忠　仁

法　官　王　碧　芳

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後20日內向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

中　　華　　民　　國　　96　　年　　10　　月　　26　　日

書記官　徐　子　嵐

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:50

裁判字號：最高行政法院 98 年判字第 1172 號判決

裁判日期：民國 98 年 09 月 30 日

裁判案由：營業稅

最　高　行　政　法　院　判　決

98年度判字第1172號

上　訴　人　財政部臺北市國稅局

代　表　人　甲○○

被 上訴 人　台灣形穎股份有限公司

代　表　人　乙○○

訴訟代理人　許祺昌

　　黃正琪　律師

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國96年9月13日臺北高等行政法院95年度訴字第1895號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決撤銷訴願決定及原處分關於罰鍰於新臺幣4,857,100元範圍內暨該訴訟費用部分均廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、被上訴人經檢舉：1.於民國（下同）87年7月至90年4月間銷售貨物及勞務（分租予傲朵國際股份有限公司，下稱傲朵公司）金額計新臺幣（下同）44,180,952元（不含稅），短漏開統一發票並漏報銷售額，短漏營業稅計2,209,048元；2.又87年8月至90年4月間銷售貨物62,799,041元（不含稅），應開立發票與消費者，卻開立給俊貿企業股份有限公司（下稱俊貿公司），係未依法給與他人憑證；3.另同期間87年8月至90年4月間給付租金與俊貿公司金額計31,428,571元（不含稅），未依法取得憑證。案經上訴人審理，核定：1.被上訴人逃漏營業稅計2,209,048元，除補徵所漏稅額外，並按所漏稅額2,209,048元處5倍之罰鍰計11,045,200元（計至百元止）；2.按其未依規定給與他人憑證之金額62,799,041元處5%罰鍰計3,139,952元；3.另按其未依規定取得他人憑證之金額31,428,571元處5%罰鍰計1,571,428元；合計處罰鍰15,756,580元。被上訴人不服，申請復查，經上訴人94年12月26日財北國稅法字第0940223180號復查決定書（下稱原處分），變更原罰鍰處分合計為11,338,480元，其餘復查駁回，即：1.補徵稅額維持，漏稅罰部分改按所漏稅額處3倍之罰鍰計6,627,100元（計至百元止）；2.未依規定給與他人憑證之行為罰維持；3.未依規定取得他人憑證之行為罰維持。被上訴人仍不服，向財政部提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，經原審以95年度訴字第1895號判決（下稱原

判決）訴願決定暨原處分關於補徵營業稅額超過1,619,048元部分及按所漏稅額處3倍罰鍰6,627,100元部分均撤銷。被上訴人其餘之訴駁回。上訴人不服，就撤銷按所漏稅額處3倍罰鍰6,627,100元部分，在4,857,100元範圍內，提起本件上訴(補徵營業稅額1,619,048元部分及未依規定給與他人憑證、未依規定取得他人憑證科處罰鍰15,756,580元部分，因被上訴人未上訴而確定)。

二、被上訴人起訴主張：被上訴人與俊貿公司間，傲朵公司與被上訴人間，均採專櫃與合作店之經營模式，係依銷售額賺取抽成，與財政部77年4月2日台財稅第00000000號函釋（下稱財政部77年函釋）所規範之專櫃與百貨公司之經營模式並無不同，乃依附圖1之方式：1.由俊貿公司就傲朵公司之銷售額與被上訴人之銷售額，合計99,037,807元（71,410,792+27,627,015）開立發票予消費者；2.被上訴人以自身銷售額加上傲朵公司之銷售額減去支付予俊貿公司之抽成，合計66,656,855元（71,410,792+27,627,015-32,380,952）開立發票予俊貿公司；3.由傲朵公司就自身之銷售額減去支付予被上訴人之抽成，合計15,827,015元（27,627,017-11,800,000）開立給被上訴人為進項憑證。基於平等原則，上訴人應採相同標準，准許比照採買賣模式開立發票，惟上訴人竟認定為租賃關係，命補徵稅額並處以漏稅罰及行為罰，於法自有未合。縱依上訴人之認定，被上訴人等應依附圖2所示，開立統一發票並申報繳納營業稅，惟因依上訴人所認定被上訴人依法應取得之進項發票32,380,952元計算可扣抵之進項稅額即為1,619,048元，是以國家稅收並未短漏，不該當於補稅及漏稅罰之處分等語，為此，訴請將訴願決定及原處分不利於被上訴人之部分均撤銷。

三、上訴人初以：被上訴人與俊貿公司間，傲朵公司與被上訴人間，係採專櫃與合作店之經營模式，與財政部77年函釋所規範之專櫃與百貨公司之經營模式不同，屬租賃關係，應依附圖2之所示，由傲朵公司及被上訴人分別依自身之銷售額開立發票予消費者，再由被上訴人及俊貿公司分別依租金數額（11,800,000元及32,380,952元）開立發票予傲朵公司及被上訴人以為進項憑證，被上訴人未依法開立發票、取得憑證並申報營業稅，上訴人命補徵稅額並處以漏稅罰及行為罰，於法自屬有據。俊貿公司既無開立租金發票32,380,952元與被上訴人，亦無申報及繳納該筆銷項稅額，被上訴人亦未依規定取得上開進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額之適用，是被上訴人漏報營業稅額1,619,048元，至為灼然。嗣以被上訴人漏開16,553,937元，虛進15,827,015元，漏報銷售額32,380,952元等語，資為抗辯，求為判決補徵營業稅額超過1,619,048元及漏稅罰罰鍰處分超過4,857,100元部分撤銷，其餘被上訴人之訴駁回。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：（一）依被上訴

人與俊貿公司於87年5月1日簽訂之合作契約書內容觀之，被上訴人與合作店之經營銷售之模式，無非係由合作店提供店面，並備妥發票供被上訴人使用；而被上訴人則負擔店面之貨品、人員與店內之經營管理，至於利潤之分配，則由被上訴人每月按固定數額1,000,000元給付俊貿公司，作為其應取得之報酬。合作店並未取得系爭銷售商品之所有權，其所販賣之商品，乃係由被上訴人自進自銷，而非由被上訴人將其品牌之服飾等商品銷售給合作店後，再由合作店銷售給消費者；亦即合作店於系爭之合作契約中，並無銷售被上訴人商品之權責，僅係提供店面供被上訴人使用，再由被上訴人每月給付固定報酬支付予合作店，作為使用系爭店面之對價，核與民法租賃之態樣相符，是系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於被上訴人品牌之服飾等商品之買賣契約，乃堪認定。依被上訴人與傲朵公司簽訂之專櫃設立合約書內容觀之，亦核與民法租賃之態樣相符，是系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於被上訴人品牌之服飾等商品之買賣契約，堪足認定。至租金因按銷售金額一定比例計算致有浮動，在被上訴人商品所有權並未移轉予合作店之前提下，仍不能以此浮動，推論合作店對系爭商品之銷售，有何自負盈虧之情形。另參諸被上訴人公司財務經理涂文真於91年7月2日接受臺北市稅捐稽徵處訪談、俊貿公司會計員楊淑香於91年6月21日接受臺北市稅捐稽徵處訪談、傲朵公司之會計邱淑華於91年7月5日接受臺北市稅捐稽徵處訪談，益證被上訴人與俊貿公司間，傲朵公司與被上訴人間，均屬租賃關係，上訴人認該3公司應依附圖2之所示開立發票並申報營業稅，洵屬有據。（二）財政部77年函釋規定，百貨公司採專櫃銷售貨物者，係按專櫃之銷售額賺取抽成，此與俊貿公司每月向被上訴人收取固定金額1,000,000元，以及被上訴人每月向傲朵公司收取至少金額350,000元（1,400,000*25%）之情形迥不相同，被上訴人要求依平等原則一體適用，顯非可採。本案縱屬百貨公司銷貨型態，亦應向主管稽徵機關申請後始得依百貨公司銷貨模式開立統一發票，遑論本件之俊貿公司並非百貨公司，更沒有向主管稽徵機關提出申請。被上訴人應依附圖2之所示開立發票並申報營業稅，其漏報之銷售額（不含稅）及應補稅額如下：1.被上訴人漏未開立發票予消費者之銷售額合計71,410,792元，加上被上訴人漏未開立發票予傲朵公司之銷售額合計11,800,000元，總計為83,210,792元；以上金額減去被上訴人已開立予俊貿公司之銷售額合計66,656,855元，其差額為16,553,937元，此即被上訴人漏開發票之銷售額。2.被上訴人未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之發票15,827,015元為進項憑證，此即被上訴人虛報進貨之銷售額。3.以1.被上訴人漏開發票之銷售額加上2.被上訴人虛報進貨之銷售額為32,380,952元，此即被上訴人違章漏報之銷售額，其應補稅額為1,619,048元

，是本件上訴人就此部分據以補徵營業稅計1,619,048元，洵屬有據。4.至於上訴人原核定漏報之銷售額44,180,960元，應補徵稅額2,209,048元，與上開計算之差額銷售額部分11,800,000元，應補徵稅額590,000元，核因傲朵公司銷貨時以俊貿公司之發票開立與消費者之發票總額已包含在被上訴人銷貨時以俊貿公司發票開立與消費者之發票總額中，此部分差額上訴人有重複核定情形，此亦為兩造所不爭，是本件原處分關於此差額部分即屬違法。再者，被上訴人既負有依附圖2之所示開立發票及取得憑證之義務，則被上訴人曲解法令，自行依附圖1之所示而開立及取得憑證，違反前揭之憑證義務，縱無故意，亦顯有應注意能注意而未注意之過失，則上訴人據此所處之行為罰合計處罰鍰4,711,380元，並無違誤：1.上訴人就被上訴人87年8月至90年4月未依規定給與消費者憑證之金額合計62,799,041元（即扣除87年6月銷售額2,676,020元及87年7月銷售額3,857,814元）處5%罰鍰計3,139,952元，核無違誤。2.上訴人就被上訴人87年7月至90年4月未依規定取具憑證之金額31,428,571元（即扣除87年6月部分）處5%罰鍰計1,571,428元，核亦無違誤。（三）上訴人認俊貿公司虛開發票銷售額合計99,037,807元（即被上訴人之銷售額71,410,792元及傲朵公司之銷售額27,627,015元），虛進發票銷售額66,656,855元，其差額為32,380,952元，稅額為1,619,048元，此恰為上訴人認定被上訴人之漏稅額。營業稅係消費稅，係以消費者所得支出為課稅對象，囿於直接課稅技術上之困難而設計對營業人銷售額課稅，再由營業人轉嫁在售價上由消費者負擔，終局乃係課消費者稅捐之觀點，足見本件倘就整體營業稅之稽徵，而非就各銷售階段之營業人單獨論斷而言，被上訴人設計並執行上揭與法律規定不符之交易流程，對國庫之稅收既無短漏，系爭合約書又係被上訴人所設計、掌控，而其設計、掌控之結果，就其個人短漏部分既已考量由合作店補足，致國庫應徵之營業稅總體而論並未短漏，即難認其本於私經濟活動之考量，而為上述方式統一發票之開立，並依其統一發票開立形式確實為營業稅之報繳，自始有何漏稅之故意，足見被上訴人所稱其並無逃漏稅之故意乙節，要係可採；而其既確信其按所設計流程於每個環節依法報繳，不致生漏稅結果，且已依其設計流程確實執行，亦難認其有何應注意避免漏稅，且能注意而未注意之過失可言。是上訴人未審酌上情，而逕按被上訴人短漏報營業稅額1,619,048元，裁處3倍之罰鍰，於法即有未合，而無可維持。至逾此部分之罰鍰，係依前揭有重複計算違誤之補徵稅額而來，更顯有違誤，無可維持。原處分關於命補徵稅額1,619,048元部分暨關於行為罰3,139,952元及1,571,428元部分，核無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，被上訴人訴請撤銷上開部分，為無理由，應予駁回。至原處分關於命補徵稅額超過1,619,048元部分及關於漏

稅罰罰鍰6,627,100元部分，核分別有重複計算及未生漏稅結果仍予處罰之違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合，又上訴人就原處分關於命補徵稅額超過1,619,048元部分及關於漏稅罰罰鍰超過4,857,100元部分為認諾，被上訴人訴請撤銷此一部分，為有理由，應予准許。

五、本院按：

(一)營業稅係針對營業人銷售貨物或勞務行為所課徵之消費稅，因直接對消費者本身課徵消費稅技術上有困難，故立法技術上乃設計對營業人銷售貨物或勞務行為時予以課徵。我國係採加值型營業稅制，以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之加值金額據為課稅基礎。又為了如實反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額，應代國家向後手買受人收取之營業稅負金額，在稽徵技術上乃是用「銷項稅額」減除「進項稅額」，以其餘額作為該營業人對國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名義上納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致。換言之，名義上納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人(營業稅法第2條第1款)，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人（可能為營業人也可能為消費者）。因而我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響營業人補繳營業稅之義務(本院87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議參照)。原判決既認定被上訴人漏未開立發票予消費者之銷售額計71,410,792元，及漏未開立發票予傲朵公司之銷售額計11,800,000元，總計為83,210,792元，此項金額減去被上訴人已開立予俊貿公司之銷售額合計66,656,855元，其差額為16,553,937元，為被上訴人漏開發票之銷售額。另被上訴人未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之發票15,827,015元為進項憑證，此是被上訴人虛報進貨之銷售額。被上訴人漏開發票之銷售額加上虛報進貨之銷售額為32,380,952元，為被上訴人違章漏報之銷售額，其應補稅額為1,619,048元，即認被上訴人上述違章行為導致1,619,048元之漏稅結果。至原判決所認定俊貿公司並無銷售行為而虛開發票予消費者銷售額合計99,037,807元（即被上訴人之銷售額71,410,792元及傲朵公司之銷售額27,627,015元），取得被上訴人對其無銷售行為而虛開之發票銷售額66,656,855元，其差額為32,380,952元，稅額為1,619,048元，此部分俊貿公司有無繳納營業稅額，並不影響被上訴人上開有無漏稅結果之認定。何況俊貿公司並非消費者之直接銷售貨物人，其非該部分消費者所實質負擔營業稅之名義上納稅義務人無繳納此營業稅之義務，並不因其事實上繳納該部分營業稅，而得認國家營業稅總體並無短漏。原判決以俊貿公司上開虛開發票予消費者銷售額合計99,037,807元加

計其取得被上訴人虛開之發票銷售額66,656,855元，其差額為32,380,952元，稅額為1,619,048元，恰為上訴人認定被上訴人之漏稅額，而認國庫應徵之營業稅總體而論並未短漏，判決理由矛盾，其以錯誤之國庫應徵之營業稅總體未短漏為前提而認定被上訴人無逃漏稅結果之故意過失，違反論理法則。

(二)營業稅法第51條：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處1倍至10倍罰鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額者。……五、虛報進項稅額者……。」是營業人短報或漏報銷售額致生逃漏營業稅結果之違章行為，與虛報進項稅額致生逃漏營業稅結果之違章行為有別，其據以處罰條款不同。財政部所訂定之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，就此2款違章行為之裁量規定，亦不相同。上訴人係以被上訴人漏開發票予消費者(32,380,952元)，及漏開租金收入發票予傲朵公司(11,800,000元)，認其有短漏開統一發票並漏報銷售額(44,180,952元)之違章行為，而依營業稅法第51條第3款科處罰鍰。訴願決定亦維持此項認事用法結果。上訴人於原審初始亦為同樣之主張(但金額有變更)，嗣於言詞辯論時提出「(附件3)本局核認形穎、俊貿及傲朵間正確開立發票模式及逃漏稅計算」表，上載被上訴人銷貨71,410,792元，租金收入11,800,000元，應開83,210,792元，減實開66,656,855元，結果為漏開16,553,937元，再加「虛進」15,827,015元，結果為「漏報銷售額」32,380,952元(原審卷第302頁)。原判決雖採納上訴人之上開主張。惟原判決既認定上開「虛進」15,827,015元，係被上訴人未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之發票15,827,015元為進項憑證，則被上訴人如是以此進項憑證扣抵銷項稅額，此部分屬虛報進項稅額，而非短報或漏報銷售額之問題。上訴人何以將「虛進」15,827,015元，納入計算「漏報銷售額」，原審法院未予闡明，令上訴人說明，以明事實並資以適用法律，而逕認其是被上訴人「虛報進貨之銷售額」，並用以計算被上訴人之短報或漏報銷售額，未盡闡明義務，不適用行政訴訟法第125條不當。

(三)從而，原判決有不適用法規不當、判決理由矛盾及認定事實違反論理法則之違背法令事由，其或為上訴意旨所指摘，或為本院依職權調查所得，是上訴人求予廢棄，為有理由。因原判決違背法令影響事實之確定及判決結果，自應由本院將原判決在上訴聲明範圍內廢棄，發回原審法院更為審理。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　華　民　國　98　年　9　月　30　日

最高行政法院第五庭

審判長法官　黃　璽　君

法官　姜　素　娥

法官　鄭　忠　仁
法官　吳　東　都
法官　陳　金　圍
以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異
中　　華　　民　　國　　98　　年　　10　　月　　1　　日
書記官　郭　育　玎

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:51

裁判字號：臺北高等行政法院 95 年訴字第 1895 號判決

裁判日期：民國 96 年 09 月 13 日

裁判案由：營業稅

臺北高等行政法院判決

95年度訴字第01895號

原　　告　台灣形穎股份有限公司
代　表　人　甲○○（董事長）
訴訟代理人　許祺昌（會計師）
複　代理人　林志翔（會計師）
被　　告　財政部臺北市國稅局
代　表　人　凌忠嫄（局長）住同上
訴訟代理人　丙○○
　　乙○○

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國95年4 月10日台財訴字第09500081290 號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主　文

訴願決定暨原處分關於補徵營業稅額超過新台幣1,619,048元部分及按所漏稅額處三倍罰鍰新台幣6,627,100元部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔二分之一，餘由原告負擔。

事　實

一、事實概要：

㈠原告經檢舉：

1.於民國（下同）87年7月至90年4月間銷售貨物及勞務（分租予傲朵國際股份有限公司，下稱傲朵公司）金額計新臺幣（下同）44,180,952元（不含稅），短漏開統一發票並漏報銷售額，短漏營業稅計2,209,048元；

2.又87年8月至90年4月間銷售貨物62,799,041元（不含稅），應開立發票與消費者，卻開立給俊貿企業股份有限公司（下稱俊貿公司），係未依法給與他人憑證；

2.另同期間87年8月至90年4月間給付租金與俊貿公司金額計31,428,571元（不含稅），未依法取得憑證。

㈡案經被告審理，核定：

1.原告逃漏營業稅計2,209,048 元，除補徵所漏稅額外，並按所漏稅額2,209,048 元處5 倍之罰鍰計11,045,200元（計至百元止）；

2.按其未依規定給與他人憑證之金額62,799,041元處5%罰鍰計3,139, 952元；

3.另按其未依規定取得他人憑證之金額31,428,571元處5%罰

鍰計1,571,428 元；合計處罰鍰15,756,580元。

㈢原告不服，申請復查，經被告94年12月26日財北國稅法字第0940223180號復查決定書（下稱原處分），變更原罰鍰處分合計為11,338,480元，其餘復查駁回，即：

1.補徵稅額維持，漏稅罰部分改按所漏稅額處3 倍之罰鍰計6,627,100元（計至百元止）；

2.未依規定給與他人憑證之行為罰維持；

3.未依規定取得他人憑證之行為罰維持。

㈣原告仍不服，向財政部提起訴願，遭決定駁回後，遂向本院提起本件行政訴訟，被告答辯主張：

1.原告逃漏營業稅計1,619,048元，除補徵所漏稅額外，並按所漏稅額1,619,048元處3倍之罰鍰計4,857,100元（計至百元止），超過部分請予撤銷。

2.未依規定給與他人憑證之行為罰請予維持。

3.未依規定取得他人憑證之行為罰請予維持。

二、兩造聲明：

㈠原告聲明：訴願決定及原處分不利於原告之部分均撤銷。

㈡被告聲明：請求判決補徵營業稅額超過1,619,048 元及漏稅罰罰鍰處分超過4,857,100 元部分予以廢棄：其餘原告之訴駁回。

三、兩造之爭點：

㈠原告主張之理由：

1.專櫃與合作店之經營模式和專櫃與百貨公司之經營模式並無不同，合作店與百貨公司皆係賺取抽成，則基於平等原則，稅捐機關應採相同標準准許專櫃與合作店可以比照專櫃與百貨公司採買賣模式開立發票。然被告未深入考量我國於70年代當時國內之商業活動與今日已存在重大差異，逕以財政部77年4 月2 日台財稅第000000000 號函釋（下稱財政部77年函釋）只提及百貨公司，即否准原告不得按買賣模式申報繳納營業稅，將法令修訂落後於商業活動之原罪歸咎於原告，並重處補稅、漏稅罰及行為罰之處分，原告實難以心服。

⑴我國於70年代時期之商業活動發展並不像今日如此蓬勃、多元化，那時人民可以購物消費之商業場所通常只有百貨公司。而設立於百貨公司內之專櫃及百貨公司業者於當時為了解決專櫃設籍課稅及商場交易習慣之問題，遂向財政部申請同意業者可按買賣模式申報繳納營業稅。然而時過境遷，今日我國商業活動已發展出更多的消費購物場所，如量販店、超市、購物廣場或商場（百貨公司以外之場所，下稱合作店）等等。消費購物場所在名稱上雖有不同，但在本質上，百貨公司與合作店皆係賺取抽成，本身不負貨物買賣盈虧風險及售後保固維修責任，且貨品皆由專櫃之人員於現場銷售與消費者，兩者並無不同。果此，基於平等原則「等者等之，不等者

不等之」之法理，被告應准許原告得按買賣模式申報繳納營業稅。然而，被告卻以財政部77年函釋只提及百貨公司，而本件原告係將專櫃設立於百貨公司以外之商場，故不得比照按買賣模式申報繳納稅額，此一認定除違反上開平等原則精神外，並將財政部應本於職權主動發布新函令以縮短法令與社會演變落差之責任全部歸咎於納稅義務人，實令人難以心服。

⑵再者，從國家經濟發展及整體稅收角度而言，被告以舊時代產物之函令來限制人民商業活動之發展，並對所有類似情況之營業人全部處以重罰，此舉已導致營業人被迫撤除設立於百貨公司以外之專櫃據點，只能保留設立於百貨公司內之專櫃，最後除造成納稅義務人營業收人大幅減少外，勢必也使得國家營業稅及營利事業所得稅之稅基變小、稅收銳減（法令規範通常落後於商業活動發展，人民如果動輒得咎，將壓抑人民創造新穎商業活動的意願使得經濟衰退，國庫反成為最終受害者），結果是全民皆輸。是以，被告應從平等原則及法令落後商業活動發展之角度重新思考本件原處分之合法性，以維原告權益。

2.本件原告實際開立及取得發票模式是否會造成國家稅收短少？

⑴原告無論係按買賣法律關係（原告實際狀況）或按租賃法律關係（被告假設狀況）申報繳納營業稅，兩者之稅負效果並無不同，國家並無實質上之稅收損失。

①原告開立及取得發票模式如附圖1 ，原告並主張該模式實為買賣法律關係。

②被告認為原告正確之開立及取得發票模式如附圖2 ，並主張應為租賃法律關係。

③本件在原告主張為買賣法律關係前提下，原告已實際申報繳納之營業稅額：

□銷項稅額＝原告開立給俊貿公司之發票銷售額x5%
＝66,656,855元x5%
＝3,332,843元

□進項稅額＝原告取自傲朵公司開立之銷貨發票金額x5%＋原告取自供貨商開立之進貨發票金額x5%
＝15,827,015元x5%＋Xx5%
＝791,351＋Xx5%

□應納稅額＝銷項稅額－進項稅額
＝3,332,843 元－（791,351 ＋X x5%）
＝2,541,492 元－Xx5%

④本件在被告主張為租賃法律關係前提下，原告依法應申報繳納之營業稅額：

□銷項稅額＝原告開立給消費者之發票銷售額x5%

＋原告開立給傲朵公司租金發票銷售額×5%

＝71,410,792元x5%＋11,800,000元x5%

＝4,160,540 元

□進項稅額＝原告取自傲朵公司開立之進貨發票金額x5%＋原告取自供貨商開立之進貨發票金額x5%

＝32,380,952元x5% ＋X×5%

＝1,619,048 ＋X ×5%

□應納稅額＝銷項稅額－進項稅額

＝4,160,540 －（1,619,048 ＋X ×5%）

＝2,541,492 元－X×5%

⑤國家稅收短漏金額＝原告依法應申報繳納營業稅額－原告已實際申報繳納營業稅額

＝（2,541,492－X×5%）－（2,541,492 元－X×5%）

＝0

亦即原告實際申報繳納之稅額並未造成國家稅收短少，故本件不該當於補稅及漏稅罰之處分，其理至明。

⑵具相同事實之合作店案件，鈞院亦曾以95年度訴字834號判決，原告主張之理由㈣4.所實證該件原告並無漏稅之事實，將漏稅罰均撤銷，可知，設於合作店內之專櫃無論係按買賣法律關係申報繳納營業稅或應按被告主張租賃法律關係申報繳納營業稅，兩者之應納稅額並無不同，專櫃之納稅義務人確無逃漏稅之意圖及結果，該個案判決益證本件實不該當於補稅及漏稅罰之處分。

⑶如以被告認定合作店與專櫃法律關係（租賃）之標準來探究百貨公司與專櫃之法律關係，百貨公司同樣也是按專櫃之銷售額來賺取抽成，則雙方之法律關係也應認定為租賃。果此，財政部對於法律關係為租賃卻能同意百貨公司與專櫃間按買賣模式申報繳納營業稅，表示財政部已充分考量過業者無論係按租賃或賣賣模式申報繳納營業稅，對國家稅收並無影響。

①按「百貨公司採用專櫃銷售貨物，供應商依財政部77年4 月2 日台財稅第000000000 號函釋規定開立統一發票交付百貨公司作為進項憑證者，其開立發票之金額係指貨物銷售價格扣除百貨公司抽成金額後所實收之餘額而言。」為財政部86年2 月20日台財稅第000000000 號函令所明定。

②參照上開函令及現行百貨公司與專櫃經營實務，百貨公司並不負貨物買賣盈虧之責任，其獲利來源係就專櫃之銷售額抽取一定或變動之抽成，至於貨物之銷售以及售後保固等服務皆由專櫃廠商自行負責，與百貨公司無涉。換言之，百貨公司與專櫃的法律關係如以

被告於核定合作店與專櫃之認定標準來看，百貨公司既不負盈虧及瑕疵擔保責任，同樣應屬租賃法律關係，標準方屬一致，合先敘明。

③既然百貨公司與專櫃之法律關係實為租賃，則為何財政部願意例外允許百貨公司與專櫃間可按買賣模式申報繳納營業稅，其理由有下列3 點：

□解決專櫃設籍課稅之問題：

設立於百貨公司內部之專櫃可能多達上百家，如果要每一家專櫃自行開立發票給消費者，則專櫃必須先辦理設籍課稅才請領發票，但財政部考慮到如要上百家專櫃皆要於百貨公司設籍課稅，會對於百貨公司、專櫃及稅捐機關造成作業上之困擾及負擔，是財政部基於簡政便民故例外允許專櫃可用百貨公司之發票開立給消費者。

□解決商場上交易習慣之問題：

百貨公司係賺取抽成而非貨物買賣之盈餘，而抽成係按專櫃之銷售額來計算，是以百貨公司為能充分掌握專櫃之銷售額，自然會與專櫃協議由百貨公司開立發票給消費者，再由專櫃就銷售金額減除支付抽成後之餘額開立發票給百貨公司做為進貨憑證，是財政部基於商場之交易習慣故例外允許專櫃可用百貨公司之發票開立給消費者。

□同意業者採買賣模式申報繳納營業稅之作法並不會造成國家稅收短少：

誠如上所述，百貨公司與專櫃之法律關係實為租賃，但財政部卻允許業者可按買賣模式申報繳納營業稅。此一事實表示，財政部已充分考量過業者無論係按買賣或租賃模式申報繳納營業稅對國家稅收並無不同。否則，財政部絕不可能犧牲國家稅收而去迎合業者之交易習慣及作業便利，必定會要求業者必須就雙方真正的法律關係按租賃模式申報繳納營業稅。果此，本件原告之於合作店與專櫃之於百貨公司之法律關係在被告之認定標準下實同為租賃，原告雖未按租賃模式申報繳納營業稅，但其按買賣模式申報繳納之稅額並未短少，與同百貨公司專櫃之情形相同，此已足證本件原告於買賣及租賃2種模式下之應納稅額對國家稅收而言確實無短漏之疑慮，被告科處補稅及3倍漏稅罰之處分難謂適法。

3.綜上所述，本件被告縱然堅認合作店並非百貨公司、原告不得比照按買賣模式申報繳納營業稅，由於國家稅收並未短漏，原告僅違反稅捐稽徵法第44條規定，只須就行為罰部分科處，而不該當於補稅及漏稅罰之處分，其理至明。

4.原告實際繳納的金額與被告認為原告依法應該要繳的金額，兩者相同並無二致：

⑴傲朵公司開立給原告進貨發票金額為15,827,015元，原告開給俊貿公司66,656,855元，俊貿公司開給消費者99,037,807元，另外原告應該要從俊貿公司取得32,380,952元的租金發票，因此66,656,855＝99,037,807—32,380,952 。

⑵依照被告主張，原告應該開給消費者71,410,792元，並開給傲朵公司租金發票11,800,000元，且應從俊貿公司取得32,380,952元的租金發票，經過計算之後，原告應該要繳2,541,492 元，而實際上原告也確實是繳了這個金額。

㈡被告主張之理由：

1.補徵營業稅部分：

⑴按行為時加值型與非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第32條第1 項前段：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」同法第35條第1 項：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2 月為1 期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報」同法第43條第1 項第4 款及第5 款：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。」次按稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條規定：「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。」再按財政部77年函釋：「主旨：規定百貨公司採用專櫃銷售營業，適用結帳時取具進貨憑證之條件及應辦理之事項。說明：二、百貨公司採用專櫃銷售貨物者，如符合左列條件，對於供應商提供陳列銷售之貨物，得向主管稽徵機關申請依照與供應商約定每次結帳（算）之次日取具進貨統一發票列帳：（一）股份有限公司組織。（二）經核准使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報營利事業所得稅。（三）申請前一年度未經查獲短、漏開統一發票。三、茲將百貨公司及專櫃廠商應辦理事項規定如次：（一）百貨公司應與專櫃貨物供應商就有關專櫃貨物之交易，明定結帳期間及抽成百分比，訂立書面契約，……（二）百貨公司對於採專櫃銷售之貨物，應於銷售時依法開立統一發票，……四、百貨公司應提供其與專櫃供應商間之合約、銷售金額、銷售清單等資料，以供稽徵機關查核其營利事業所得稅。」財政部91年6月21日台財稅字第0910453902號函釋（下稱財政部91

年函釋）：「……公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。」及財政部賦稅署92年1月28日台稅二發字第0920450761號函釋（下稱賦稅署92年函釋）：「……至營業人與另一營業人簽訂合作合約書，合作經營銷售貨物之案例，如其合作雙方無進銷貨關係，僅單純為租賃關係，則與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。」

⑵本件係原告經檢舉於87年至90年4 月間與俊貿公司及傲朵公司簽約，設立專櫃銷售服飾，卻依百貨公司專櫃銷售方式開立發票，與財政部91年函釋規定不符，涉嫌逃漏稅捐之情事。嗣經被告查得原告於承租店面（地址：台北市○○○路○ 段○○○ 號1 樓）設櫃銷貨時，係以俊貿公司發票開立與消費者，每月再依俊貿公司發票總額與租金之差額，另開立發票與俊貿公司，作為俊貿公司之進項憑證；原告又將上開1/2 店面出租予傲朵公司設櫃經營，傲朵公司銷貨時以俊貿公司之發票開立與消費者，每月再依發票總額與租金之差額，另開立發票與原告，作為原告之進項憑證。經審酌原告與俊貿公司（出租人）及傲朵公司簽訂合約內容及實際營運情形，核認不符財政部對百貨公司專櫃銷售型態開立發票規定之構成要件，自不宜比照百貨公司設專櫃型態方式開立發票，遂審理核定違章成立，並據以補稅裁罰之違章事實，有檢舉書、合約書、統一發票、涂文真91年7 月2 日於台北市稅捐稽徵處（下稱市稅處）談話筆錄、楊淑音91年6 月21日於市稅處談話筆錄及邱淑華91年7 月5 日於市稅處談話筆錄等資料影本附卷可稽，原處分洵非無據。

⑶原告主張與俊貿公司（合作店）之經營模式，與百貨公司專櫃銷售型態不同，不符合財政部77年函釋規定之適用：

①據原告與俊貿公司簽訂之合作契約書第5條特約事項：「店面之經營管理由原告全權負責，俊貿公司不得干涉。」、「會計人員薪資、水電費……均由原告自行負擔，俊貿公司不負擔任何其它費用。」、「原告自行安排店內之商品及專櫃共同經營」、「店面的設計裝潢、商品之擺設、廣告及包裝……均由原告負責。」「原告應將租賃標的物之貨物裝潢等自行投保，其保險費由原告自行負擔。」、「原告未經俊貿公司同意不得私自將租賃房屋權利全部或一部分出借、轉租、頂讓或……由他人使用房屋」。綜上，原告與合

作店間合作經營銷售模式為：俊貿公司僅提供營業場所、統一發票供原告使用，原告則負擔店內之商品、人事及經營管理，並對店內貨物投保。至於利潤分配，則由原告每月結算時扣除100 萬元給付俊貿公司，作為其應取得之報酬。申言之，原告在合作店所提供之店面經營專櫃，其所販賣之商品，乃係由原告自進自銷，雙方並無進銷貨關係，又按租賃契約係當事人約定一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約，故契約之約定只要符合上開規定，租賃契約即屬成立，揆諸合約內容約載租賃標的物、不得私自將租賃房屋權利全部或一部分出借、轉租等，其交易性質為單純之租賃關係已表彰甚明，否則若由各合作店自行經營該店之服飾買賣，各合作店應自負盈虧，焉有由原告每月計算固定酬勞支付給合作店之理，是被告認定原告支付給俊貿公司上開酬勞屬租金之性質，尚無違誤。同理，傲朵公司之經營模式亦屬自進自銷，其給付原告按每月包底月營業額抽成比例作為酬勞，亦屬租金之性質。

②原告主張消費者購買原告商品時係由俊貿公司負責收款而非原告，如雙方僅為單純之租賃關係，原告豈肯將每日銷售所得之款項交由俊貿公司保管，足證本案之法律關係為買賣乙節，按依原告財務經理涂文真91年7月2日於市稅處談話筆錄、俊貿公司會計小姐楊淑音91年6月21日於市稅處談話筆錄及傲朵公司會計小姐邱淑華91年7月5日於市稅處談話筆錄查得俊貿公司與原告間僅租賃關係，俊貿公司並無實際經營商品買賣，復依合作契約書第3條載明：第1年、第2 年每日營業額由甲方代為收取，於每月結算時扣除100 萬元，其餘依第5條、第6款交予乙方。此已說明俊貿公司僅係暫為保管原告每日銷貨所得之貨款，此銷售所得仍歸屬原告所有，其約定用意係在便利雙方結帳及保障俊貿公司獲得租金收入，況俊貿公司既不負擔會計人員薪資，如何能銷貨自行收款？參照依財政部91年函釋，此交易性質仍應認屬原告之銷貨，應由原告依規定開立統一發票交付買受人。

③綜觀本件交易模式，與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票，故不符合財政部77年函釋規定之適用，原告主張要無採憑。

⑷本件法律關係，不論為買賣亦或租賃，國家實質稅收有無短少？

①原告漏未開立發票予消費者（即原告銷貨時以俊貿公司發票開立與消費者之發票總額，與開立與俊貿公司作為進項憑證之差額作為租金酬勞）：

計算期間：87年7 月至90年4 月
每月包底額1,000,000元x34期＝34,000,000元
34,000,000元÷1.05＝32,380,952 元（未稅）

②原告分租店面予傲朵公司，取得租金收入漏未開立發票予傲朵公司（即傲朵公司銷貨時以俊貿公司之發票開立與消費者之發票總額，與開立與原告作為進項憑證之差額作為租金酬勞）：
計算期間：87年7 月至90年4 月
每月租金收入350,000 元x21期＝7,350,000元
420,000 元x12期＝5,040,000元
合計12,390,000元
12,390,000元÷1.05＝11,800,000元（未稅）

③經查傲朵公司銷貨時以俊貿公司之發票開立與消費者之發票總額已包含在原告銷貨時以俊貿公司發票開立與消費者之發票總額中，故此部分被告有重複核定情形，是本件原告銷售貨物及勞務漏開統一發票銷售額正確應為32,380,952元，稅額為1,619,048元。

④以上應變更補徵營業稅額1,619,048元及處以3倍罰鍰（漏稅罰）4,857,100元。

⑤由上可見，原告主張之買賣關係，國家整體稅收為4,951,890 元，與被告核認租賃關係，國家整體稅收為7,160,938 元，兩者相差2,209,048 元，計為原告逃漏稅額1,619,048 元（＝32,380,960元x5%，即給付俊貿租金之稅額）及傲朵公司逃漏稅額590,000元（＝11,800,000元x5%，即給付原告租金之稅額），此即為造成國家實質稅收短少數，從而原告主張並無逃漏稅收，洵無足採。

2.違反營業稅法處罰鍰部分：

⑴按「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處1 倍至10倍罰鍰，並得停止其營業：三、短報或漏報銷售額者。」為營業稅法第51條第3 款所明定。次按「納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰則之案件，依本函規定處理。說明……（二）營業人觸犯營業稅法第51條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第44條規定者，參照行政法院84年9 月20日9 月份第2 次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。……」為財政部85年4 月26日台財稅第000000000號函所明釋。

⑵原告於87年7 月至90年4 月間銷售貨物時，應自行開立發票與實際交易對象，卻使用俊貿公司申購之統一發票開立與實際交易對象（消費者）；另同期間出租店面予傲朵公司租金收入漏未開立發票；上開違章涉嫌漏開統一發票及漏報銷售額計44,180,952元（32,380,952＋11,800,000），逃漏營業稅額計2,209,048 元，業如前述

；原處分爰按其所漏稅額處3倍之罰鍰計6,627,100元（計至百元止）。

⑶惟依上述，應變更補徵營業稅額1,619,048元，則所處分3倍罰鍰（漏稅罰）應變更為4,857,100元。

3.違反稅捐稽徵法處罰鍰部分：

⑴按「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處5%罰鍰。」為稅捐稽徵法第44條所明定。

⑵原告未依規定給與他人憑證，應開立發票予消費者卻開立發票予俊貿公司，亦違反稅捐稽徵法第44條。計算期間：87年8月至90年4月原告每月開立予俊貿之發票金額＝62,799,041元應處罰鍰（行為罰）：

62,799,041×5%＝3,139,952 元。

⑶原告向俊貿公司承租店面，未依規定取得憑證，實違反稅捐稽徵法第44條。

計算期間：87年8 月至90年4 月

每月租金1,000,000元×33期＝33,000,000元

33,000,000÷1.05＝31,428,571元（未稅銷售額）

應處罰鍰（行為罰）：31,428,571×5%＝1,571,428元。

⑷按行為罰係對不依稅法規定為一定行為或不為一定行為之處罰，非屬漏稅罰，尚無實質漏稅額認定之適用。是以，原告應開立統一發票與消費者卻開予俊貿公司發票金額62,799,041元，其行為已違反稅法規定，應按全額62,799,041元處罰，原處分並無違誤。

⑸以上合計處罰鍰（行為罰）4,711,380 元。

4.本件原告主張應就原告依法應取得之進項發票32,380,952元計算可扣抵之進項稅額1,619,048 元，是國家並無實質上之稅收損失，查財政部89年10月19日台財稅第000000000 號函釋規定：「三、……營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第51條第1 款至第4 款及第6 款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。四、另有關稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，營業人於進貨時既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故稽徵機關補徵其漏報銷售額之應納稅額時，尚不宜按進項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額後之餘額核認。」本件既屬經稽徵機關查獲之漏銷案件，依前揭函釋規定，俊貿公司既無開立租金發票32,380,952元與原告，亦無申報及繳納該筆銷項稅額，原告既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額之適用，是原告執此主張，洵屬無據，從而，本件原告漏報營業稅額1,619,048 元，至為灼

然。

5.原告主張百貨公司同樣也是按專櫃之銷售額賺取抽成，雙方法律關係也應認定為租賃，財政部例外允許百貨公司與專櫃間按買賣模式申報繳納營業稅，表示財政部已充分考量其對國家稅收並無影響乙節：

按財政部77年函釋規定，百貨公司採專櫃銷售貨物者，其交易性質為專櫃供應商銷貨予百貨公司，百貨公司再銷貨予消費者，故專櫃銷貨時，開立百貨公司之統一發票交付消費者。依此函釋規定，百貨公司採用專櫃銷售貨物須具備一定之條件，始得向其所屬稽徵機關申請於每次結帳（算）日開立銷貨清單（1 式2 聯）交付供應商，據以彙總開立統一發票。本件俊貿公司既不屬百貨公司，亦未事先向所屬稽徵機關提出申請，均未具備適用之要件，自不得比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票與消費者，而原告即無彙總開立統一發票作為俊貿公司進貨憑證之理，況觀之首揭財政部91年函釋及賦稅署92年函釋規定，該2 則財政部解釋函釋均發布在後，已明確規範合作店經營銷售貨物之模式，與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票，此亦與原告所主張設籍課稅、交易習慣或國家稅收等理由無涉，原告主張，要無足採。

6.第查本件出租人俊貿公司收取勞務收入未依法開立統一發票與原告，違反稅捐稽徵法第44條規定之行政訴訟案件業經大院93年度訴字第1409號判決駁回；另原告主張香港商捷領有限公司台灣分公司經大院95年度訴字第834 號判決，關於漏稅額處3 倍罰鍰撤銷乙節，查該案被告已提上訴且屬個案，目前尚在最高行政法院審理中，仍未確定。然同類型案情，已有香港商捷時海外貿易有限公司台灣分公司業獲最高行政法院96年度判字第851 號判決，及傲朵公司業獲大院95年度訴字第1649號、95年度訴字第3460號判決，均駁回上訴人及原告之訴，是基於一致性，敬請判決如訴訟之聲明。

理　由

一、本件訴訟程序進行中，被告之代表人已由張盛和變更為許虞哲，再由許虞哲變更為凌忠嫄，此有行政院95年8 月23日院授人力字第0950023637號令及96年8 月3 日院授人力字第09600256721 號令在卷可按，茲由新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、原告起訴主張如下，求為判決如聲明所示等語：

㈠原告與俊貿公司間，傲朵公司與原告間，均採專櫃與合作店之經營模式，係依銷售額賺取抽成，與財政部77年函釋所規範之專櫃與百貨公司之經營模式並無不同，乃依附圖1 之方式：

1.由俊貿公司就傲朵公司之銷售額與原告之銷售額，合計99

,037,807 元（71,410,792+27,627,015）開立發票予消費者；

2.原告以自身銷售額加上傲朵公司之銷售額減去支付予俊貿公司之抽成，合計66,656,855元（71,410,792+27,627,015-32,380,952）開立發票予俊貿公司；

3.由傲朵公司就自身之銷售額減去支付予原告之抽成，合計合計15,827,015元（27,627,017-11,800,000）開立給原告為進項憑證。

基於平等原則，被告應採相同標準准許比照採買賣模式開立發票，惟被告竟認定為租賃關係，命補徵稅額並處以漏稅罰及行為罰，於法自有未合。

㈡縱依被告之認定，原告等應依附圖2 所示，開立統一發票並申報繳納營業稅，惟因依被告所認定原告依法應取得之進項發票32,380,952元計算可扣抵之進項稅額即為1,619,048 元，是國家並無實國家稅收並未短漏，不該當於補稅及漏稅罰之處分。

三、被告則答辯如下，求為判決如聲明所示等語：

㈠原告與俊貿公司間，傲朵公司與原告間，係採專櫃與合作店之經營模式，與財政部77年函釋所規範之專櫃與百貨公司之經營模式不同，屬租賃關係，應依附圖2 之所示，由傲朵公司及原告分別依自身之銷售額開立發票予消費者，再由原告及俊貿公司分別依租金數額（11,800,000元及32,380,952元）開立發票予傲朵公司及原告以為進項憑證，原告未依法開立發票、取得憑證並申報營業稅，被告命補徵稅額並處以漏稅罰及行為罰，於法自屬有據。

㈡俊貿公司既無開立租金發票32,380,952元與原告，亦無申報及繳納該筆銷項稅額，原告亦未依規定取得上開進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額之適用，是原告漏報營業稅額1,619,048元，至為灼然。

四、按營業稅法第32條第1 項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」第35條第1 項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2 月為1 期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報」第43條第1 項第4 款及第5 款規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。」第51條第3 款規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處1 倍至10倍罰鍰，並得停止其營業：三、短報或漏報銷售額者。」次按稅捐稽徵法第44條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取

得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處5%罰鍰。」再按稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21 條 規定：「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。」

五、本件兩造不爭以下之事實，並有如下之證據在卷可稽，堪認為真實：

㈠原告與俊貿公司於87年5月1日締有合作契約書，約定每月給付俊貿公司1,000,000 元，自87年7 月至90年4 月，計34期，給付總額34,000,000元（含稅），不含稅之銷售額則為32,380,952元，此有合作契約書在本院卷頁40以下。

㈡原告與傲朵公司締有專櫃設立合約書，約定合作第1、2年，傲朵公司依每月包底月營業額，給付原告一定比例之金額，自87年8月至89年4月，每月給付原告350,000元，自89年5月至90年4月，每月給付原告420,000元，合計12,390,000元（含稅），不含稅之銷售額則為11,800,000元。

㈢由俊貿公司就傲朵公司之銷售額與原告之銷售額，開立總額為99,037,807元發票予消費者，此有銷貨發票明細在原處分卷（標示為附件37）。

㈣傲朵公司於系爭期間，就自身之銷售額減去支付予原告之抽成，開立總額15,827,015元之發票予原告，此有發票在本院卷頁82以下及明細表在原處分卷（標示為附件19）。

㈤原告以自身銷售額加上傲朵公司之銷售額減去支付予俊貿公司之抽成，開立總額66,656,855元之發票予原告，此有發票及明細表在原處分卷（標示為附件39及20）。

六、是本件之爭執，在於：

㈠被告認原告與俊貿公司間，傲朵公司與原告間，屬租賃關係，應依附圖2 之所示開立發票並申報營業稅，於法是否有據？

㈡本件有無發生漏稅1,619,048元之結果？

七、被告認原告與俊貿公司間，傲朵公司與原告間，屬租賃關係，應依附圖2 之所示開立發票並申報營業稅，於法有據，經查：

㈠按民法第345條第1項規定：「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。」第421條第1項規定：「稱租賃者，謂當事人約定，一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約。」第98條規定：「解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句。」而「解釋契約，固須探求當事人立約時之真意，不能拘泥於契約之文字，但契約文字業已表示當事人真意，無須別事探求者，即不得反捨契約文字而更為曲解。」最高法院17年上字第118號著有判例可資參照。

㈡依原告與俊貿公司於87年5月1日簽訂之合作契約書，前言即

表明：「出租人」為俊貿公司（按即甲方），「承租人」為原告（按即乙方），第3 條約定：「第1 年、第2 年每日營業額由甲方代為收取，於每月結算時扣除1,000,000 元，其餘依第5 條第6 款交予乙方，第3 年開始，依物價指數調整，乙方應同時配合調整。」第5 條特約事項：「㈠店面之經營管理由乙方全權負責，甲方不得干涉。㈡會計人員薪津、水電費、冷氣保養、消防、電梯保養、電話費等費用均由乙方自行負擔，甲方不負擔其他任何費用。....㈣甲方同意乙方自行安排店內之商品及專櫃共同經營。....㈤每日之營業額由甲方保管....㈧乙方應將租賃標的物之貨物裝潢等自行投保，其保險費由乙方自行負擔。㈨乙方未經甲方同意，不得私自將租賃房屋權利全部或一部份出借、轉租、頂讓或與其他變相方法由他人使用房屋，違者終止契約關係，不可異議。㈩甲方同意出租標的物之部分，亦可由乙方關係企業使用....□甲方可隨時派員檢視乙方發票開立狀況或簽帳卡作業之正確性等工作....」由上開契約書內容觀之，原告與合作店之經營銷售之模式，無非係由合作店提供店面，並備妥發票供原告使用；而原告則負擔店面之貨品、人員與店內之經營管理，至於利潤之分配，則由原告每月按固定數額1,000,000 元給付俊貿公司，作為其應取得之報酬。申言之，合作店提供店面，供原告銷售其「所有」THEME 品牌服飾，原告之每日營業額雖由俊貿公司收取，惟僅係出於保管之權責，於每月結算後，扣除固定銷售數額1,000,000 元後，其餘均須返還原告；並未約定原告係將THEME 品牌之服飾賣給合作店，合作店應給付價金給原告。因此，合作店並未取得系爭銷售商品之所有權，其所販賣之商品，乃係由原告自進自銷，而非由原告將其品牌之服飾等商品銷售給合作店後，再由合作店銷售給消費者；亦即合作店於系爭之合作契約中，並無銷售原告商品之權責，僅係提供店面供原告使用，再由原告每月給付固定報酬支付予合作店，作為使用系爭店面之對價，核與前揭民法租賃之態樣相符，是系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於原告品牌之服飾等商品之買賣契約，乃堪認定。

㈡依原告與傲朵公司簽訂之專櫃設立合約書，前言約定原告同意提供其賣場之部分面積設櫃經營，第3條約定：「雙方合作第1及第2年乙方於每月包底月營業額為1,400,000元時，給付甲方25%抽成比例金額；超過1,400,000元但未達1,600,000元（含）時，就超過1,400,000元部分，以超過部分為計算基礎另行給付22%之抽成比例金額；超過1,600,000 元但未達1,800,000元（含）時，就超過1,600,000元部分，以超過部分為計算基礎另行給付20%之抽成比例金額；超過1,800,000 元但未達2,000,000元（含）時，就超過2,000,00 0元部分，以超過部分為計算基礎另行給付18%之抽成比例金額；超過2,000,000元時，就超過2,000,000元部分，以超過部

分為計算基礎另行給付15%之抽成比例金額；上述所訂之金額均屬未含營業稅。第3年起，乙方同意依甲方與俊貿合約調幅，相對調整年包底金額。」第4條約定：「.... 甲乙雙方同意每月的銷售金額於次月5日完成月總對帳工作....」第14條約定：「甲方負擔房租、保全、水電等費用，乙方於設櫃期間無庸給付甲方除本約所定之抽成比例以外之其他費用，另因乙方銷售貨款衍生之信用卡費由乙方自行負擔。」第16條約定：「乙方自行投保乙方所有之裝潢及貨物險，若有任何災故，與甲方無關。」附約：「甲方雙方議定裝潢時間為自87年5 月1 日至5 月31日止，乙方同意負擔房租一半，即500,000 元予甲方，若因乙方裝潢時間提早或延誤，則按提早或延誤時間加減給付租金。」由上開契約書內容觀之，揆諸前段之說明，亦核與前揭民法租賃之態樣相符，是系爭合約之性質，應屬店面之租賃契約，而非關於原告品牌之服飾等商品之買賣契約，堪足認定。至租金因按銷售金額一定比例計算致有浮動，在前述原告商品所有權並未移轉予合作店之前提下，仍不能以此浮動，推論合作店對系爭商品之銷售，有何自負盈虧之情形。又租賃契約係當事人約定一方以物租與他方使用收益，他方支付租金之契約，已如前述，故契約之約定只要符合上開規定，租賃契約即屬成立，縱當事人於訂定契約時，未使用任何與租賃相關之文字，亦不影響其租賃契約之性質。

㈣此外，參諸原告公司財務經理涂文真於91年7月2日接受台北市稅捐稽徵處訪談時陳述：「.... 將本公司向俊貿公司承租台北市○○○○段○○○號1樓之部分面積約1/2，分租予傲朵公司設櫃經營。.... 每日營業額（含傲朵公司）由俊貿公司代為收取，銷貨發票由俊貿公司提供二家共用....（問：俊貿公司有無實際經營權或商品銷售？）.... 無。（問：俊貿公司是否僅提供上開賣場，除每月收取固定金額1,000,000 元外，並無實際經營賣場商品及使用？）是。（問：俊貿公司既無實際經營賣場商品買賣，為何貴公司及傲朵公司之銷貨卻開立俊貿公司發票？）比照百貨公司專櫃形態開立。」此有談話筆錄在原處分卷（標示為附件30）可按。俊貿公司會計員楊淑香於91年6 月21日接受台北市稅捐稽徵處訪談時陳述：「（問：俊貿公司有無實際經營商品買賣權？）....無。」此亦有談話筆錄在原處分卷（標示為附件31）可參。另傲朵公司之會計邱淑華於91年7 月5 日接受台北市稅捐稽徵處訪談時陳述：「（問：....形穎公司提供前開合約所載營業地址面積，是否全供貴公司使用？其除每月收取約定金額外，是否參與門市商品銷售？）是。無。」此復有談話筆錄在原處分卷（標示為附件32）可憑。以上益證原告與俊貿公司間，傲朵公司與原告間，均屬租賃關係，按諸前揭之規定，被告認該3 公司應依附圖2 之所示開立發票並申報營業稅，洵屬有據。

㈤至原告主張百貨公司同樣也是按專櫃之銷售額賺取抽成，雙方法律關係也應認定為租賃，財政部例外允許百貨公司與專櫃間按買賣模式申報繳納營業稅，表示財政部已充分考量其對國家稅收並無影響，依平等原則原告自應得予適用云云，則非可採，蓋按財政部77年函釋規定，百貨公司採專櫃銷售貨物者，係按專櫃之銷售額賺取抽成，此為原告所不爭，是此與前揭俊貿公司每月向原告收取固定金額1,000,000元，以及原告每月向傲朵公司收取至少金額350,000元（1,400,000*25%）之情形迥不相同，原告將性質上非屬租賃之百貨公司與其專櫃間之關係，先定性為租賃，在邏輯上前提已有謬誤，其復將基本上係收取固定租金之本件，錯指為係按專櫃之銷售額賺取抽成，再要求依平等原則一體適用，顯非可採。附予說明者，財政部77年函釋所同意之百貨公司採用專櫃銷售貨物者，得依照與供應商約定每次結帳（算）之次日取具進貨統一發票列帳者，除須合於1.股份有限公司組織、2.經核准使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報營利事業所得稅及3.申請前一年度未經查獲短、漏開統一發票要件外，尚須提出百貨公司與專櫃貨物供應商就有關專櫃貨物之交易，明定結帳期間及抽成百分比之書面契約等，向主管稽徵機關申請之，簡言之，縱屬百貨公司，亦應向主管稽徵機關申請後始得依上開模式開立統一發票，遑論本件之俊貿公司並非百貨公司，更沒有向主管稽徵機關提出申請。

㈥承上，原告應依附圖2 之所示開立發票並申報營業稅，其漏報之銷售額（不含稅）及應補稅額如下：

1.原告漏未開立發票予消費者之銷售額合計71,410,792元，加上原告漏未開立發票予傲朵公司之銷售額合計11,800,000元，總計為83,210,792元；以上金額減去原告已開立予俊貿公司之銷售額合計66,656,855元，其差額為16,553,937元，此即原告漏開發票之銷售額。

2.原告未自傲朵公司進貨，取具該公司開立之發票15,827,015元為進項憑證，此即原告虛報進貨之銷售額。

3.以1.原告漏開發票之銷售額加上2.原告虛報進貨之銷售額為32,380,952元，此即原告違章漏報之銷售額，其應補稅額為1,619,048 元，是本件被告就此部分據以補徵營業稅計1,619,048 元，揆諸前揭之規定，洵屬有據。

4.至於被告原核定漏報之銷售額44,180,960元，應補徵稅額2,209,048 元，與上開計算之差額銷售額部分11,800,000元，應補徵稅額590,000 元，核因傲朵公司銷貨時以俊貿公司之發票開立與消費者之發票總額已包含在原告銷貨時以俊貿公司發票開立與消費者之發票總額中，此部分差額被告有重複核定情形，此亦為兩造所不爭，是本件原處分關於此差額部分即屬違法。

㈦再者，原告既負有依附圖2 之所示開立發票及取得憑證之義務，則原告曲解法令，自行依附圖1 之所示而開立及取得憑

證，違反前揭之憑證義務，縱無故意，亦顯有應注意能注意而未注意之過失，則被告據此所處之行為罰合計處罰鍰4,711,380 元，並無違誤：

1.被告就原告87年8 月至90年4 月未依規定給與消費者憑證之金額合計62,799,041元（即扣除87年6 月銷售額2,676,020 元及87年7 月銷售額3,857,814 元，詳參原處分卷標示為附件20者）處5%罰鍰計3,139,952元，核無違誤。

2.被告就原告87年7 月至90年4 月未依規定取具憑證之金額31,428,571元（即扣除87年6 月部分）處5%罰鍰計1,571,428 元，核亦無違誤。

九、本件並無發生漏稅1,619,048元之結果：

㈠按營業稅係針對所得支出所課徵之消費稅，因直接對消費者本身課徵消費稅技術上有困難，故立法技術乃設計對營業人銷售貨物或勞務行為時予以課徵。而在加值型營業稅制下，是以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之加值金額據為課稅基礎。又為了如實反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額，應代國家向後手買受人收取之營業稅負金額，在稽徵技術上乃是用「銷項稅額」減除「進項稅額」，以其餘額作為該營業人對國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名目納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名目納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人（可能為營業人也可能為消費者），是我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務（最高行政法院87 年7 月份第1 次庭長評事聯席會議決議意旨參照）。縱原告與合作店所繳營業稅額總計，對國庫未造成短徵營業稅之情形（詳後述），仍無解原告實際應由其直接開立統一發票予消費者之金額計算其應繳營業稅額，扣除其以銷售予合作店開立之統一發票所繳之營業稅額，其本身仍符合上揭短報、漏報銷售額，應依查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之法律構成要件。

㈡但是一旦進入漏稅罰與否之判斷時，即須開始由實質之層面入手，檢討國家之稅收是否實質上有短收。畢竟行為罰與漏稅罰是不同之概念，漏稅罰建立在有實際漏稅結果之基礎上。此一問題在本件中之所以重要，其原因出在「實質銷售人固然是原告，但是如果交由俊貿公司來申報銷項稅額並繳納其稅額時，則國家在營業稅收並未減少，只不過是法律上之納稅義務人與實質上之稅捐負擔人不同而已」。而在營業稅制之轉嫁設計下，這本是正常現象，對國家唯一之危害僅是礙及所得稅之勾稽罷了，此時藉由「行為罰」或「禁止其扣抵進項稅額或不准返還銷項稅」已足充分制裁違規當事人了

，如再課以漏稅罰，反應手段即屬過當，且背離事務本質。

㈢查本件被告認俊貿公司虛開發票銷售額合計99,037,807元（即原告之銷售額71,410,792元及傲朵公司之銷售額27,627,015 元），虛進發票銷售額66,656,855元，其差額為32,380,952元，稅額為1,619,048 元，此恰為被告認定原告之漏稅額；依前所述，營業稅係消費稅，係以消費者所得支出為課稅對象，囿於直接課稅技術上之困難而設計對營業人銷售額課稅，再由營業人轉嫁在售價上由消費者負擔，終局乃係課消費者稅捐之觀點，足見本件倘就整體營業稅之稽徵，而非就各銷售階段之營業人單獨論斷而言，原告設計並執行上揭與法律規定不符之交易流程，對國庫之稅收既無短漏，系爭合約書又係原告所設計、掌控，而其設計、掌控之結果，就其個人短漏部分既已考量由合作店補足，致國庫應徵之營業稅總體而論並未短漏，即難認其本於私經濟活動之考量，而為上述方式統一發票之開立，並依其統一發票開立形式確實為營業稅之報繳，自始有何漏稅之故意，足見原告所稱其並無逃漏稅之故意乙節，要係可採；而其既確信其按所設計流程於每個環節依法報繳，不致生漏稅結果，且已依其設計流程確實執行，亦難認其有何應注意避免漏稅，且能注意而未注意之過失可言。是被告未審酌上情，而逕按原告短漏報營業稅額1,619,048 元，裁處3 倍之罰鍰，於法即有未合，而無可維持。至逾此部分之罰鍰，係依前揭有重複計算違誤之補徵稅額而來，更顯有違誤，無可維持。

十、綜上所述，原處分關於命補徵稅額1,619,048 元部分暨關於行為罰3,139,952 元及1,571,428 元部分，核無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷上開部分，為無理由，應予駁回，爰判決如主文第2 項所示；至原處分關於命補徵稅額超過1,619,048 元部分及關於漏稅罰罰鍰6,627,100 元部分，核分別有重複計算及未生漏稅結果仍予處罰之違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合，又被告就原處分關於命補徵稅額超過1,619,048 元部分及關於漏稅罰罰鍰超過4,857,100 元部分為認諾，原告訴請撤銷此一部分，為有理由，應予准許，爰判決如主文第1 項所示。

十一、兩造其餘之陳述，於判決結果不生影響者，不予一一論究，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，爰依行政訴訟法第104條，民事訴訟法第95條，第79條，判決如主文。

中　華　民　國　96　年　9　月　13　日

第五庭審判長法　官　張　瓊　文

法　官　胡　方　新

法　官　王　碧　芳

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後20日內向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20

日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。
中　　華　　民　　國　　96　　年　　9　　月　　14　　日
書記官　徐　子　嵐

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:51

裁判字號：最高行政法院 98 年判字第 831 號判決

裁判日期：民國 98 年 07 月 30 日

裁判案由：綜合所得稅

最　高　行　政　法　院　判　決

98年度判字第831號

上　訴　人
即原審原告　甲○○
上　訴　人
即原審被告　財政部臺北市國稅局
代　表　人　乙○○

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國96年6月28日臺北高等行政法院95年度訴字第3324號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決撤銷訴願決定及原處分關於補徵稅額逾新臺幣20,337,229元及該訴訟費用部分均廢棄。

廢棄部分上訴人甲○○在第一審之訴駁回。

上訴人甲○○之上訴駁回。

上訴審及廢棄部分第一審訴訟費用由上訴人甲○○負擔。

理　由

一、㈠上訴人甲○○民國91年度綜合所得稅結算申報，經上訴人財政部臺北市國稅局（下稱臺北市國稅局）查獲漏報其本人及配偶之所得計新臺幣（下同）280,520,085元【其中所得序號001-005、0010及0015暨所得序號0035，分別係甲○○及其配偶林富美取自東雲股份有限公司（下稱東雲公司）之緩課股票25,440,000股（下稱系爭緩課股票）按票面金額10元核算之營利所得，合計254,400,000元】，乃於92年8月20日第0000000000號綜合所得稅核定通知書（下稱更正前第1次核定）核定通知合併核定其應補徵稅額111,379,767元，並於92年9月24日處罰鍰22,275,900元（處分書編號：Z0000000000000）。

㈡甲○○於92年11月21日具更正申請書，主張其所得序號001-005、0010、0015及林富美所得序號0035之營利所得（下稱營利所得），應按拍賣金額26,793,657元核定，臺北市國稅局乃以92年12月22日第0000000000號綜合所得稅核定通知書（下稱第1次核定）合併核定其當年度綜合所得總額為53,760,458元，淨額為52,977,458元，補徵稅額20,337,229元，並於93年3月2日更正罰鍰為4,067,000元（處分書編號：Z0000000000000，下稱第1次罰鍰）。甲○○不服第1次核定及罰鍰，於93年5月11日申請復查。

㈢其間，臺北市國稅局以系爭營利所得應按緩課股票面額課稅，乃就原核定實際拍賣價格與面額之差額227,606,344元，再次以93年4月28日第0000000000號綜合所得稅核定通知書（下稱第2次核定）核定綜合所得總額為281,366,802元、淨額為280,583,802元、應補徵稅額為91,042,538元，並於93年5月27日再處罰鍰18,208,500元（處分書編號：Z0000000000000，下稱第2次罰鍰）。甲○○不服第2次核定及罰鍰，於93年7月15日具「查對更正申請書」，主張其已依法申請復查，臺北市國稅局不得作成更不利之決定，爰依稅捐稽徵法第17條之規定申請查對更正註銷之，臺北市國稅局則以不合於查對更正申請之要件，屬復查範圍逕移復查。

㈣臺北市國稅局就甲○○93年5月11日及93年7月15日之申請，於94年12月30日以財北國稅法字第0940225271號復查決定書准予註銷第1次及第2次2次罰鍰，其餘復查駁回；甲○○仍不服，提起訴願，經財政部以95年8月1日台財訴字第09500172370號訴願決定駁回，甲○○猶表不服，遂提起本件行政訴訟。

二、上訴人甲○○起訴主張：甲○○與配偶所有之東雲公司股票（含緩課股票及原始認購股票）遭強制執行拍賣，拍賣淨額合計26,793,657元，甲○○於申報91年度綜合所得稅前，即已就申報金額請臺北市國稅局釋疑，案轉經財政部臺灣省南區國稅局新化稽徵所函復應依拍賣金額申報其緩課股票轉讓所得額，甲○○乃據此申報系爭營利所得；詎臺北市國稅局仍按股票面額核定系爭營利所得並處罰鍰，經甲○○申請更正後，始按拍賣淨額，作成第1次核定及罰鍰，惟該核定及罰鍰仍有違誤，甲○○乃申請復查，未料臺北市國稅局無視行政救濟不利益變更之原則，復改按股票面額作成第2次核定及罰鍰，甲○○依法提請查對更正，臺北市國稅局竟將之逕移復查；所為之復查決定，亦僅將2次罰鍰撤銷，其餘部分仍予維持，多有違誤。查系爭東雲公司緩課股票於送至臺灣證券集中保管股份有限公司（下稱集保公司）集保及法院拍賣時，係屬上市公司之股票。縱令臺北市國稅局因系爭緩課股票送至集保公司集保而採混合保管方式，而不採其法院拍賣價值，然系爭緩課股票價值仍有市場公平市價可供依循，何以臺北市國稅局竟以顯與市場公平市價不符之面值作為所得認定之標準，亦與行為時促進產業升級條例第16條之規定有違等語，求為判決將訴願決定撤銷，復查決定除罰鍰部分外，其餘部分撤銷。

三、上訴人臺北市國稅局則以：臺北市國稅局第1次核定適用法令錯誤，又經財政部93年3月10日台財稅字第0930451683號函詳予釋明，臺北市國稅局乃改以面額10元核課甲○○及其配偶因法院拍賣流程必須送存集保之系爭東雲公司緩課股票，作成第2次核定，就與前次核定之差額227,606,344元，補

徵本稅91,042,538元，此與甲○○就第1次核定所為之復查程序無關，無行政救濟不利益變更禁止原則之問題；又甲○○93年7月15日查對更正申請書，非屬稅捐稽徵法第17條之範疇，臺北市國稅局移請復查，於法並無不合。系爭緩課股票因法院強制執行拍賣，經送存集中保管帳戶混合保管，有關綜合所得稅之核課，財政部93年3月10日台財稅字第09304 51683號、87年9月3日台財稅字第000000000號函釋，詳予釋明等詞置辯，求為判決駁回甲○○之訴。

四、原審以：臺北市國稅局所為第2次核定，與行政救濟不利益變更禁止原則無涉：（一）行政救濟不利益變更禁止原則，係指受理行政救濟之機關，就行政救濟案件為變更原處分之決定時，不得較原處分更不利於復查申請人或訴願人之決定。又按稅捐稽徵法第21條規定，關於稅捐之稽徵，基於其數量之龐大及內容之複雜，稽徵機關不可能逐案逐項審查，是稽徵機關嗣後基於檢舉或抽查或其他各種因素而予以查核，因而作成補稅處分，只要是在前揭核課期間內，確實有據，且未經行政爭訟另為實體之判斷，均為法之所許。此對照以稅捐稽徵法第28條之規定，賦予人民亦有在5年內申請退還溢繳稅款之權利，且不嚴格限定以發現新事實為要件以觀，此乃公平對待徵納雙方之作法。（二）臺北市國稅局第2次核定所針對者乃係就緩課股票面額與法院拍賣價格之差額，此係依稅捐稽徵法第22條之規定而為，而甲○○93年5月10日之復查申請則係針對第1次核定及罰鍰而為，即爭議應將緩課股票之實際拍賣金額即營利所得，與原始認購股票之拍賣金額即證券交易所得區分計算，則系爭第2次核定並非在復查程序內所為，且與甲○○93年5月10日之申請復查所處理之稅基並不相同，是第2次核定不涉行政救濟之問題，自無行政救濟不利益變更禁止原則違反之可言。臺北市國稅局將甲○○93年7月15日「查對更正申請書」，移請復查處理，於法並無不合：（一）依稅捐稽徵法第17條及第35條第1項第1款規定，可知「查對更正」應僅限於繳納通知文書之記載、計算錯誤或重複時為之，至於納稅義務人對於稅捐處分有此以外之爭議時，應依法申請復查以為救濟。而究竟納稅義務人所指之課稅處分之錯誤，究竟僅屬於文書之記載、計算錯誤或重複，或屬於除此之外之錯誤，難期納稅義務人明確區分，故在行政程序上並不嚴格要求納稅義務人一定要正確表明，只要納稅義務人在法定期間內有表示不服之意思，行政機關即應該採取有利於納稅義務人之處置，儘可能讓納稅義務人獲得滿足。行政或司法機關即使在稅捐稽徵以外之領域，亦均同此方式處置。（二）甲○○於93年7月15日提出「查對更正申請書」，主張意旨以第2次核定有重複核課及違反行政救濟不利益變更禁止之情事，惟依前開所述，兩者涉及不同稅基，且第2次核定非屬行政救濟程序所給予之不利益，是甲○○之申請尚非查對更正程序所得救濟，是

臺北市國稅局為甲○○之利益考量（復查法定期間），逕移併第1次核定之復查程序處理，並無不利，且該復查決定更將第2次罰鍰撤銷，對甲○○更是有利，甲○○就此程序事項爭執，尚非可採。臺北市國稅局按緩課股票之面額核定系爭營利所得，於法不合：（一）按88年12月31日修正公布前促進產業升級條例第16條規定，可知緩課股票於轉讓後，股東營利所得之核課，原則上固應依面額申報課稅，惟實際轉讓價格低於面額時，則應以實際轉讓價格核課。本件系爭拍賣之東雲公司股票內有緩課股票25,440,000股，而拍賣價格在每股單價0.81元至1.25元不等，有中央信託局信託處賣出報告書等資料可按，是上開緩課股票之實際交易價格，顯在面額10元以下，依前揭之說明，自應依其實際交易價格課徵營利所得。（二）臺北市國稅局援引財政部2則函釋，作成第2次核定，於法無據，茲說明如下：1.按財政部87年9月3日台財稅第000000000號函釋：「公司股東取得符合促進產業升級條例第16條、第17條或原獎勵投資條例第13條規定之新發行記名股票，如於取得後始不欲享受免予計入當年度所得額課稅之獎勵（放棄緩課）或於取得後將是項股票送存臺灣證券集中保管股份有限公司集中保管時，應由股東併入放棄緩課年度或送存集中保管年度所得課徵所得稅。前項股票於計算所得稅時，屬分配86年度或以前年度之盈餘或股利者，以股票面額為所得額。」核緩課股票送存集保後，因集保公司係採混合保管方式，不再區分何者為緩課股票，何者不是，故緩課股票因送存集保而喪失緩課股票之性質，且又尚無實際交易價格可資與面額比較，故上開函釋以股票面額為所得額，核應與行為時促進產業升級條例第16條本文後段規定，尚無違背（本院94年度判字第695號判決參照）。2.在緩課股票之強制執行拍賣，固同須送存集保，然而由於旋即透過拍賣程序而轉讓，並有確定之交易價格，此際自不得與單純送存集保或放棄緩課同視，因此財政部93年3月10日台財稅字第0930451683號函釋：「納稅義務人所有之上市公司緩課股票因法院強制執行變賣，經送存臺灣證券集中保管股份有限公司集中保管，因有價證券送存集保後係採混合保管方式，有關綜合所得稅之核課，本部87年9月3日台財稅第000000000號函已核釋在案。」與行為時促進產業升級條例第16條本文後段之規定有違，臺北市國稅局據以作成第2次核定，自亦於法不合。（三）至甲○○於第1次復查申請時，對於第1次核定爭議以應將緩課股票之實際拍賣金額即營利所得，與原始認購股票之拍賣金額即證券交易所得區分計算一節，則未見於本件訴訟中再行主張，經查本件強制執行拍賣時係將緩課股票與非緩課股票一併拍賣，無法分辨，此為甲○○於更正補充說明書內所自承，甲○○亦迄未提出較其原所提之簡單平均法更好之方式或證據資料，以供查核計算，是臺北市國稅局第1次核定，尚難謂其違誤。綜上所述，臺

北市國稅局所為之復查決定（除罰鍰部分外）關於第2次核定部分，於法有違，訴願決定未予糾正，亦有未合，甲○○訴請撤銷，為有理由，應予准許；至關於第1次核定部分（即補徵稅額20,337,229元部分），於法無違，訴願決定遞予維持，亦無不合，甲○○訴請撤銷，為無理由等詞，作為其判決之論據。

五、上訴人甲○○上訴意旨略謂：系爭股票經強制執行後，拍賣所得全供佳懿建設股份有限公司清償債務，甲○○並無任何所得，臺北市國稅局竟認定有所得，其所為復查決定顯違行政訴訟法第243條第1項及所得稅法第2條第1項之規定，訴願決定未予審酌應予撤銷，原判決亦漏未審酌，應予廢棄等語。

六、上訴人臺北市國稅局上訴意旨略謂：（一）依財政部87年9月3日台財稅第000000000號函釋，可知緩課股票一旦送存集保，因集保公司係採混合保管方式，不再區分是否為緩課股票，緩課股票賣出時點即不可知，自無從知悉緩課股票實際成交價，故上開函釋明訂課徵時點及營利所得計算方式，詎原判決認「在緩課股票之強制執行拍賣，固同須送存集保，然而由於旋即透過拍賣程序而轉讓，並有確定之交易價格」乙節，即有錯誤。（二）原判決認財政部93年3月10日台財稅字第0930451683號函釋與促進產業升級條例第16條但書後段之規定有違乙節，顯忽略緩課股票送存集保即已不屬於緩課股票，而僅考慮到交易價格部分，況所稱交易價格非單純緩課股票交易價格尚含原始認購股票交易價格，無從計算緩課股票實際成交價，何來有確定之交易價格，自無促進產業升級條例第16條關於實際轉讓價格之考量，原判決認事用法，顯有違誤。又財政部93年3月10日台財稅字第0930451683號函釋，有關綜合所得稅之核課釋疑之補充說明，並無違背財政部87年9月3日台財稅第000000000號函釋規定或增加該函釋所無之要件及限制，自有其效力。（三）公司股東取得符合促進產業升級條例第16條、第17條或原獎勵投資條例第13條規定之新發行記名股票經列為緩課股票後，固得於取得年度免予計入股東所得課稅，惟其取得之股票係股票股利，相較其股票市價係屬二事。若被上訴人於取得股票股利年度未列為緩課股票，當年度即應按股票面額核計營利所得，為綜合所得稅之課稅基準；如列為緩課股票，亦僅生延緩所得計入時點之優惠，仍應以股票面額計算營利所得，原判決未究明緩課股票送存集中保管後已不具該類股票性質，仍依促進產業升級條例第16條規定，認本件有按實際轉讓價格計算系爭所得之適用，且誤認財政部93年3月10日台財稅字第0930451683號函釋無緩課股票送存集中保管年度所得額計算之規定，核有判決不適用法規及適用法規不當之違背等語。

七、本院按：

（一）「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算

之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。公司股東所獲分配之股利總額或合作社社員所獲分配之盈餘總額，應按股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之；合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，應按核定之營利事業所得額計算之。」「納稅義務人之配偶，及合於第17條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」行為時所得稅法第14條第1項第1類、第15條第1項定有明文。又「公司以其未分配盈餘增資供左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，面額部分應作為轉讓、贈與或遺產分配時所屬年度之所得，申報課稅。至實際轉讓價格或贈與遺產分配時之時價，如低於面額時，以實際轉讓價格或贈與、遺產分配之時價申報：．．．」復為88年12月31日修正前促進產業升級條例第16條所明定。可知，公司股東獲配之股票股利，其性質屬營利所得，並因於獲配年度所得即已實現，故個人股東於該年度即應併計綜合所得總額為綜合所得稅之結算申報。惟若該股票股利係屬上述行為時促進產業升級條例第16條規定之記名股票，而得依該條規定享有緩課之待遇，即延至該股票轉讓、贈與或作為遺產分配等終止緩課事由所屬年度課稅。因上述行為時促進產業升級條例第16條規定而緩課之股票股利，是為延後該營利所得之課稅時點，並非免稅，其意義為已發生稅捐債權的緩徵，即緩課股票之所得數額在配股時就已確定，乃為該條但書前段規定「面額部分應作為轉讓、贈與或遺產分配時所屬年度之所得，申報課稅」，又為顧及在緩課後至轉讓間發生證券交易損失的情形，復於該條但書後段規定「至實際轉讓價格或贈與遺產分配時之時價，如低於面額時，以實際轉讓價格或贈與、遺產分配之時價申報」，以免降低緩課規定的獎勵之意。

（二）次按「上市有價證券之買賣，應於證券交易所開設之有價證券集中交易市場為之。」「在證券交易所上市或證券商營業處所買賣之有價證券之給付或交割應以現款、現貨為之。其交割期間及預繳買賣證據金數額，得由主管機關以命令定之。」「證券集中保管事業保管之有價證券，其買賣之交割，得以帳簿劃撥方式為之；其作業辦法，由主管機關定之。」證券交易法第150條第1項第43條第1項、第2項亦有明定。「本辦法依證券交易法第43條第2項規定訂定之。」「證券集中保管事業（以下簡稱保管事業）所保

管之有價證券得為帳簿劃撥者，以左列為限：一、在證券集中交易市場上市之有價證券。」「（第1項）證券交易所、證券櫃檯買賣中心（以下簡稱櫃檯中心）、證券商及證券金融事業辦理前條有價證券買賣之集中交割，應以帳簿劃撥方式為之。（第2項）為辦理前項帳簿劃撥，證券交易所、櫃檯中心、證券商及證券金融事業應於保管事業開設保管劃撥帳戶，成為參加人。」「（第1項）客戶擬將有價證券以參加人名義送存保管事業集中保管者，應先檢具開戶申請書及印鑑或簽名式樣，向參加人申請開戶。（第2項）參加人接受客戶開設前項帳戶，應與客戶簽訂契約，並發給存摺。」「參加人送存保管事業之有價證券，以參加人或其客戶本人所有為限。屬中華民國88年底修正前之促進產業升級條例第16條及第17條或中華民國79年底前施行之獎勵投資條例第13條之緩課股票者，應計入送存保管事業年度所得課徵所得稅。」行為時有價證券集中保管帳簿劃撥作業辦法第1條、第2條第1款、第3條第1項、第2項、第7條第1項、第2項、第15條第1項、第2項分別定有明文。足見上市公司之股票交易，其買賣交割均應以送證券集中保管事業保管而以帳簿劃撥方式為之。無論非緩課股票、緩課股票，經送證券集中保管事業保管時，依證券交易法第43條第4項：「證券集中保管事業以混合保管方式保管之有價證券，由所有人按其送存之種類數量分別共有；領回時，並得以同種類、同數量之有價證券返還之。」明定送存集保後以混合方式保管並不區分是否為緩課股票分別設置保管帳戶，領回時以同種類、同數量之有價證券返還之，則股東依行為時促進產業升級條例第16條取得之緩課待遇於送存集保時即告終止，依該條但書前段所定轉讓、贈與或作為遺產分配等終止緩課事由發生時為課稅時點之規範意旨，緩課股票於送存集保時與該條所例示轉讓、贈與或作為遺產分配等同為終止緩課事由，自應於送存集保時點所屬年度課稅。又按「「強制執行法上之拍賣，應解釋為買賣之一種，即拍定人為買受人，而以拍賣機關代替債務人立於出賣人之地位。」最高法院49年台抗字第83號著有判例可資參照。故法院強制執行債務人所有上市公司之緩課股票，於扣押取得該股票，並將股票存入集保時，揆諸前揭說明，債務人就該股票之緩課待遇即告終止，應課徵營利所得之時點因此發生，自應依行為時促進產業升級條例第16條但書前段規定以面額計算所得課稅，並非嗣後拍賣時該股票之緩課待遇才告終止，而無同條但書後段規定之適用。

（三）甲○○及其配偶所有系爭送存集保公司集中保管之緩課股票25,440,000股，係臺灣臺北地方法院因強制執行以91年8月17日北院錦91執字第15877號、91年8月8日北院錦執字第16428號委託中央信託局代為拍賣，而命東雲公司向集

保公司辦理將系爭緩課股票轉撥中央信託局信託處該院委託買賣證券帳戶，東雲公司轉撥（即系爭緩課股票送存中央信託局信託處帳戶）後，送存集保公司集中保管，嗣經中央信託局依拍賣成交價即在每股單價0.81元至1.25元不等賣出等情，為原審所確定之事實。是依前述行為時促進產業升級條例第16條但書前段規定，系爭緩課股票存入集保時，甲○○及其配偶就該股票之緩課待遇即告終止，應課徵營利所得之時點發生，並非嗣後拍賣時該股票之緩課待遇才告終止。故應依同條但書前段規定按面額計算所得課稅，而無依同條但書後段規定按拍賣時價格計算所得稅之餘地。臺北市國稅局依系爭緩課股票送存集保時之91年度及面額10元核定甲○○及其配偶91年度營利所得即254,400,000元，核無不合。訴願決定遞予維持，自無違誤。至甲○○實質上是否取得系爭緩課股票之所得，則屬其與第三人間之私權爭執，並不得因此變更稅捐客體所應歸屬之主體，甲○○上訴意旨執詞主張：拍賣所得全供清償債務，其實際上未取得任何所得云云，要無足取。再臺北市國稅局雖有援引財政部87年9月3日台財稅第000000000號、93年3月10日台財稅字第0930451683號函釋，然系爭緩課股票於送存集保時應依面額計算所得課稅之法律依據詳如上述，且依上述本院關於原處分係屬適法之論斷，財政部上開2則函釋於本件是否援引，並無影響，併此敘明。

（四）綜上所述，臺北市國稅局依系爭緩課股票送存集保時之91年度及面額10元核定甲○○及其配偶91年度營利所得254,400,000元，於法尚無不合，訴願決定遞予維持，亦無違誤。原審認系爭緩課股票應依實際交易價格即拍賣價格課徵營利所得，而將原處分及訴願決定關於補徵稅額逾20,337,229元部分撤銷，尚有違誤，臺北市國稅局請求將原判決此部分廢棄，為有理由，且廢棄部分之事證已明確，故將原判決此部分廢棄，並判決駁回甲○○此部分在第一審之訴；至原判決維持原處分關於補徵稅額20,337,229元部分，於法無違，上訴人甲○○就此部分之上訴，並無理由，應予駁回。

據上論結，本件財政部臺北市國稅局上訴為有理由，甲○○上訴為無理由，依行政訴訟法第255條第1項、第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　98　年　7　月　30　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　鄭　淑　貞

法官　黃　合　文

法官　吳　慧　娟

法官　帥　嘉　寶

法官　胡　方　新

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　98　年　7　月　30　日
書記官　郭　育　玎

資料來源：司法院法學資料檢索系統

司法院法學資料檢索系統

匯出時間：113/11/29 03:51

裁判字號：臺北高等行政法院 95 年訴字第 3324 號判決

裁判日期：民國 96 年 06 月 28 日

裁判案由：綜合所得稅

臺北高等行政法院判決

95年度訴字第03324號

原　　告　甲○○
訴訟代理人　葉大殷　律師
　　吳世宗　律師
被　　告　財政部臺北市國稅局
代 表 人　許虞哲（局長）住同上
訴訟代理人　乙○○
　　丙○○

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國95年8 月1 日台財訴字第09500172370 號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主　文

訴願決定及復查決定關於補徵稅額逾新台幣20,337,229元部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔二分之一，餘由被告負擔。

事　實

一、事實概要：

㈠原告民國（下同）91年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲漏報其本人及配偶之營利、薪資、利息等所得計新臺幣（下同）280,520,085 元【其中所得序號001- 005、0010及0015暨所得序號0035，分別係原告及原告配偶林富美取自東雲股份有限公司（下稱東雲公司）之緩課股票按票面金額核算之營利所得，合計254,400,000 元】，乃於92年8 月20日第000000000號綜合所得稅核定通知書（下稱更正前第1 次核定）核定通知合併核定其應補徵稅額111,379,767 元，並於92年9 月24日處罰鍰22,275,900元（處分書編號：Z0000000000000）。

㈡原告於92年11月21日具更正申請書，主張原告所得序號001-005 、0010、0015及原告配偶林富美所得序號0035之營利所得（下稱營利所得），應按拍賣金額26,793,657元核定，被告乃以92年12月22日第0000000000號綜合所得稅核定通知書（下稱第1 次核定）合併核定其當年度綜合所得總額為53,760,458元，淨額為52,977,458元，補徵稅額20,337,229元，並於93年3 月2 日更正罰鍰為4,067,000 元（處分書編號：Z0000000000000，下稱第1 次罰鍰）。原告不服第1 次核定

及罰鍰，於93年5 月11日向被告申請復查。

㈢其間，被告以系爭營利所得應按緩課股票面額課稅，乃就原核定實際拍賣價格與面額之差額227,606,344 元，再次以93年4 月28日第0000000000號綜合所得稅核定通知書（下稱第2 次核定）核定綜合所得總額為281,366,802 元、淨額為280,583,802 元、應補徵稅額為91,042,538元，並於93年5 月27日再處罰鍰18,208,500元（處分書編號：Z0000000000000，下稱第2 次罰鍰）。原告不服第2 次核定及罰鍰，於93年7 月15日具「查對更正申請書」，主張原告已依法申請復查，被告不得作成更不利原告之決定，爰依稅捐稽徵法第17條之規定申請查對更正註銷之，被告則以不合於查對更正申請之要件，屬復查範圍逕移復查。

㈣被告就原告93年5 月11日及93年7 月15日之申請，於94年12月30日以財北國稅法字第0940225271號復查決定書准予註銷2 次罰鍰4,067,000 元及18,208,500元，其餘復查駁回；原告仍不服，向財政部提起訴願，亦遭決定駁回，遂向本院提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

㈠原告聲明：（原告於言詞辯論期日未到場，依其於準備程序及起訴狀之陳述及記載）

1.復查決定，除罰鍰部分外，其餘部分應予撤銷。

2.訴願決定應予撤銷。

㈡被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：

1.被告所為第2 次核定，是否違反行政救濟不利益變更禁止原則？

2.被告將原告93年7 月15日「查對更正申請書」，移請復查處理，於法是否有據？

3.被告按緩課股票之面額核定系爭營利所得，於法是否有據？

㈠原告主張之理由：

1.事實概述：

⑴緣原告以原告及其配偶所有之東雲公司股票（含緩課股票及原始認購股票），提供佳懿建設股份有限公司（下稱佳懿公司）作為向中華票券金融股份有限公司（下稱中華票券）及中華商業銀行股份有限公司（下稱中華商銀）臺北分行質押借款之擔保品。嗣後因佳懿公司無法正常繳息，而遭前揭債權銀行於91年度間申請向臺灣臺北地方法院拍賣前揭股票，拍賣淨額為27,256,641元。

⑵原告於91年5 月29日按時申報91年度綜合所得稅，而於申報91年度綜合所得稅前，業已針對「系爭拍賣股票究應依票面金額或法院拍賣金額列入當年度所得」乙事，函請被告解釋，經被告移請財政部臺灣省南區國稅局（下稱南區國稅局）卓辦（被告移請之理由為東雲公司總公司設在臺南縣）後，南區國稅局所屬新化稽徵所即以

92年5 月26日南區國稅新化二字第0920024398號函復，而該函文說明欄第2 點即載明「本案經查台端及配偶之緩課股票分別為22,440,000股及3,000,000 股，本次轉讓均係遭法院拍賣所致，揆諸拍賣流程必須先將股票向集保公司辦理送存中央信託處拍賣，與財政部前揭函釋所稱送存集保公司之原意不同（由集保公司保管股票而非賣出股票），且依財政部89年9 月1 日台財稅第000000000 號函釋說明二公開發行公司董事監察人及特定股東得免計入送存集中保管年度所得課徵所得稅等之規定，本案應依財政部69年10月22日台財稅第38743 號函釋規定依拍賣金額申報其緩課股票轉讓所得額。」。

⑶詎嗣後被告竟以原告未將前揭拍賣股票所得列入91年度綜合所得稅申報為由，而作成92年9 月24日Z000000000000號處分，命原告補繳所得稅111,379,767 元（以面額認列）以及罰鍰22,275,900元，原告不服，爰依法向被告申請查對更正。

⑷嗣後被告以第1 次核定重行作成處分，並改核課原告綜合所得稅20,337,229元（以法院拍賣金額）及罰鍰4,067,000 元，原告對上開法院拍賣金額之計算標準仍表不服，並提出復查。

⑸詎被告於原告提起復查期間，針對91年綜合所得稅同一核課期間及事實，竟改以系爭拍賣股票之面值作為認定所得標準，另作成第2 次核定（即原處分），命原告補繳綜合所得稅91,042,538元及處以罰鍰18,208,500元。原告對此自表不服，已於93年7 月15日提起查對更正。

⑹惟被告針對前揭復查申請案件及查對更正申請案件，一併作成94年12月30日財北國稅字第0940225271號復查決定，除准予註銷2 次罰鍰4,067,000 元及18,208,500元以外，其餘復查均予駁回。

⑺原告提起訴願仍遭訴願機關駁回，原告實難甘服，爰依法向鈞院提起本件訴訟。

2.程序部分：

⑴原告既已針對被告第2 次核定申請查對更正，被告對此自應作成更正處分，詎被告竟未作成任何更正處分，即逕行作成復查決定，程序上顯有違誤，依法應予撤銷：

①按「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查」，稅捐稽徵法第35條第1 項定有明文。另「行政處分有下列各款情形之一者，無效：七、其他具有重大明顯之瑕疵者。」，行政程序法第111 條第7 款亦可參酌。

②經查，原告針對被告第2 次核定僅申請查對更正，被告尚未對前揭查對更正申請作成任何處分，且原告亦未依前揭稅捐稽徵法第35條第1 項之規定提起復查申

請（事實上亦不可能），何以被告竟能逕作成復查決定？復查決定除剝奪原告申請復查之行政救濟權外，亦已構成前揭行政程序法第111 條第7 款行政處分無效之事由，惟因仍具形式行政處分外觀，依法應予以撤銷。

③次者，被告雖稱伊係就前揭原告之查對更正申請「認屬復查範圍逕移復查」（請參見訴願答辯書第5 頁第10行）云云。惟查，稅捐稽徵法並無稅捐機關得就人民申請查對更正案件「逕移復查」之權限。縱令被告認定原告所提查對更正並無理由，至多僅得不予更正爾，何來「逕移復查」之權？復查決定顯有違誤，甚為灼明。

④再者，訴願決定書載明「惟審諸原處分卷附訴願人（即原告）93年7 月15日查對更正申請書，清楚表明對上揭處分書編號：Z0000000000000（即第1 次核定）及Z0000000000000（即第2 次核定）所核定之稅款不服，按所爭執者既為系爭緩課股票所核課之稅額，斷無切割處理之理，原處分機關以訴願人對系爭緩課股票所核課之稅額不服，依稅捐稽徵法第35條規定，按復查程序辦理，並無違誤」（請參見訴願書第9 頁第4 行以降）等語。惟查：

□訴願決定既主張本件所爭執者屬系爭緩課股票之稅額「斷無切割處理之理」，若果如此，被告理應先撤銷第1 次核定後，始能另為處分，否則即有同時存在兩種相互矛盾之所得認定基準處分（一為法院拍賣成交價，另一為面額，本件即為此情形，理由詳見後說明），詎訴願決定對此竟未審酌，顯有違誤。

□其次，原告於93年7 月15日所提查對更正申請書，僅係針對第2 次核定進行查對更正，此有前揭查對更正申請書主旨欄僅載明「因不服貴局核定（第2 次）補徵申請人91年度綜合所得稅（第2 次移罰）……處分書（編號：Z0000000000000號）……」等語可稽，請求查對更正標的並未包含第1 次核定，甚為灼明，訴願決定認定顯有違誤，依法亦應一併撤銷之。

3.實體部分：

⑴復查決定實已違反不利益變更禁止原則，依法應予撤銷：

①按「訴願有理由者，受理訴願機關應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視事件之情節，逕為變更之決定或發回原行政處分機關另為處分。但於原告表示不服之範圍內，不得為更不利益之變更或處分。」，訴願法第81條第1 項定有明文。另行政訴訟法第19

5 條第2 項「撤銷訴訟之判決，如係變更原處分或決定者，不得為較原處分或決定不利於原告之判決。」、「復查案件無本注意事項12第1 項規定之情形，經實體上審查結果，復查申請有理由者，復查會會議應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視案件之情節，逕為變更之決定。但於申請人表示不服之範圍內不得為更不利益之變更或處分。」，海關復查委員會審議注意事項第15條第1 項亦可參酌。

②另按「按納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應先申請復查，再有不服，始得提起訴願及行政訴訟。觀諸稅捐稽徵法第35條第1 項、第38條第1 項規定可知。申請復查，為訴願之先行程序，係稅捐行政救濟之一環，此由稅捐稽徵法關於復查之規定，置於第4 章行政救濟內，可以窺知。納稅義務人申請復查，在於請求撤銷不利於己之原核課處分，如復查結果，為更不利於納稅義務人之復查決定，究與復查之設供為行政救濟，禁止不利益變更之法理有違。」最高行政法院90年判字第1973號判決著有明文。

③次按「犯罪被害補償申請人申請覆議，在於請求撤銷對己不利之原審議決定，如覆議結果，為更不利於提起救濟人之覆議決定，究與覆議之設為行政救濟，禁止不利益變更之法理有違。雖犯罪被害人保護法無不利益變更禁止之相關明文規定，然此乃該法所漏未規定者，揆諸前開說明，覆審委員會於作成覆議決定時，自應參酌訴願法第81條第1 項規定：『訴願有理由者，受理訴願機關應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視事件之情節，逕為變更之決定或發回原行政處分機另為處分。但於原告表示不服之範圍內，不得為更不利益之變更或處分。』而不得為更不利於提起救濟人之覆議結果。」，高雄高等行政法院91年訴字第785 號判決亦可參酌。故縱令稅捐稽徵法並未如訴願法第81條第1 項明文定有不利益變更禁止原則，但參酌保障人民行政救濟之基本權意旨及前揭實務見解，復查階段自應有其適用，甚為顯明。

④經查，針對原告91年度綜合所得稅之同一核課範圍及事實，被告竟於原告針對第1 次核定提起復查期間，為第2 次核定之不利處分，顯已違反前揭不利益變更禁止原則，依法應予撤銷。

⑤再者，被告之所以作成第2 次核定，僅係因被告對於系爭股票究應採面額或法院拍賣價格之認定差異所致，實際上並無復查決定所稱「申請人（即原告）……嗣查尚有漏報營利所得227,337,229 元」（參見復查決定書第1 頁事實欄第4 行）等情事。故就同一事實而言，縱令嗣後被告認為系爭股票應採面值計算，亦

應將先前所作成之第1 次核定撤銷，否則針對原告同一課稅範圍及事實，被告竟作成2 個不同認定基準（一為法院拍賣成交價，另一為面額）之處分，認事用法即有重大矛盾，復查決定暨訴願決定竟未視於此，依法應予撤銷。

⑥末按，訴願決定所援引之最高行政法院（89年7 月1日改制前為行政法院，下同）57年度第330 號判例「就查得資料逕行決定之案件，如事後發現有應行課稅之新資料，稽徵機關仍得合併原逕行決定所得額，依所得稅法第115 條第3 項規定，補徵綜合所得稅，尚無不合」，係指「稅捐機關作成決定後發現有應行課稅之新資料」之情形，而本件被告第1 、2 次核定，其課稅標的及事實均為同筆股票，實無被告所稱「發現新資料」之情形可言，詎原訴願決定竟據此駁回原告之訴願，顯有違誤。

⑵本件系爭股票所得額，應以法院拍賣所得認定而非面額，詎原復查決定竟誤以「股票面值」認定所得，顯已違反憲法第15條、88年12月31日修正前促進產業升級條例第16條等規定及收付實現原則，依法應予撤銷：

①本件應以法院拍賣成交作為系爭股票緩課原因消滅之時點：

□按「公司以其未分配盈餘增資供左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，面額部分應作為轉讓、贈與或遺產分配時所屬年度之所得，申報課稅。至實際轉讓價格或贈與遺產分配時之時價，如低於面額時，以實際轉讓價格或贈與、遺產分配之時價申報」，88年12月31日修正前促進產業升級條例（下稱舊條例）第16條定有明文。」。

□依據前揭舊條例第16條之規定，緩課股票緩課原因消滅計有「轉讓、贈與或作為遺產分配時」等情形，本件系爭股票既因法院拍賣而轉讓，依據前揭舊條例第16條之規定，「法院拍賣成交」即屬系爭股票緩課原因消滅之時點，甚為灼明。

②其次，依據綜合所得稅收付實現原則，本件系爭股票所得應以實際轉讓價格為認定基準：

□按「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」憲法第15條定有明文。

□次按「我國營利事業所得稅，除非公司組織之營利事業外，原則上均應採權責發生制；但綜合所得稅原則上則採現金收付制，稱為收付實現原則。亦即綜合所得稅之核課，應僅對已實現之實際所得課稅

。次按『公司以其未分配盈餘增資供左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，面額部分應作為轉讓、贈與或遺產分配時所屬年度之所得，申報課稅。至實際轉讓價格或贈與遺產分配之時價，如低於面額時，以實際轉讓價格或贈與、遺產分配之時價申報：……』行為時促進產業升級條例第16條定有明文。是本件行為時之增資緩課股票於轉讓時，原則上應就面額部分作為轉讓時所屬年度之所得，申報課稅；但實際轉讓價格低於面額時，則以實際轉讓價格申報所得；此乃我國稅制對於個人綜合所得稅之課徵，係採收付實現原則之明證，不容稅捐稽徵機關依據不實記載資料或臆測之詞，濫行課稅。」最高行政法院93年判字第966 號判決著有明文。

□另「由於私有財產受憲法保障，是以所得稅課徵之立法裁量應有其上限，其額度不得超過私用之範圍，所謂財產權附有社會義務，財產權應以私用為主，所得稅負擔為副。換言之，在對於所得課稅時，財產權之社會義務不應高於財產權人之個人利益」，我國稅法權威葛克昌教授著有明文。

□本件系爭緩課股票既因法院拍賣而移轉所有權，依據前揭舊條例第16條規定及前揭最高行政法院93年判字第966 號判決意旨，自應以實際轉讓價格（即法院拍賣價格）作為申報所得之標準。詎被告竟以面額計算，顯無理由。

□次按，系爭東雲公司等緩課股票於送至集保公司集保及法院拍賣時，係屬上市公司之股票。縱令被告因系爭股票送至集保公司集保而採混合保管方式，而不採其法院拍賣價值，然系爭股票價值仍有市場公平市價可供依循，何以被告竟以顯與市場公平市價不符之面值作為所得認定之標準，亦與前揭舊條例第16條之規定有違。

□再者，本件系爭股票法院拍賣淨額僅有27,256,641元，惟竟須繳納共計111,379,767 元之所得稅，財產權價值遠高於稅捐負擔，參酌前揭憲法第15條規定及文章之意旨，試問原告究有何所得等財產權利益可言？被告未視於此，竟仍執意主張系爭拍賣股票應以面額計算，顯無理由；訴願決定對此竟未審酌，亦應一併撤銷之。

⑶復查決定暨訴願決定以系爭股票於拍賣前已送存集中保管為由，即認定系爭股票所得應以股票面額認定，其理由實有違誤：

①按「納稅義務人所有xx公司依獎勵投資條例第12條規定配發之緩課增資股票，經法院拍賣之價格雖僅為同期間公司股票依資產淨值計算之1/7 ，惟既係經法院依法定程序拍定，自應認為實際轉讓價格。」，財政部69年10月22日台財稅字第38743 號函定有明文。

②次按財政部87年9 月3 日000000000 號函說明二「公司股東取得符合促進產業升級條例第16條、第17條或原獎勵投資條例第13條規定之新發行記名股票，如於取得後始不欲享受免予計入當年度所得額課稅之獎勵（放棄緩課）或於取得後將是項股票送存臺灣證券集中保管股份有限公司集中保管時，應由股東併入放棄緩課年度或送存集中保管年度所得課徵所得稅。前項股票於計算所得稅時，屬分配86年度或以前年度之盈餘或股利者，以股票面額為所得額。屬分配87年度或以後年度之盈餘或股利者，以股票面額加計所含可扣抵稅額之合計數為所得額；但是項股票屬員工紅利轉增資者，以股票面額為所得額。」

③經查，財政部69年10月22日台財稅字第38743 號函既係針對緩課股票遭法院拍賣時之價格認定基準所為函釋，而本件系爭股票所得既屬法院拍賣情形，自應優先適用財政部69年10月22日台財稅字第38743 號函，而非財政部87年9 月3 日000000000 號函甚明，詎被告竟仍適用後者，顯有違誤。

④再按「……常見民眾因持有之緩課股票股價下跌（如市價跌至6 元），遂將股票送存集保，嗣接獲發行公司寄發以面額（如10元）作為所得額的緩課股票轉讓所得申報憑單而懊惱不已，該局表示，緩課股票送存集保時以面額課稅，如轉讓則以面額與實際轉讓價格二者孰低者課稅，故股東出售緩課股票時，可向證券商強調係出售股票，而非送存集保……」，財政部網站所公布之「緩課股票節稅之道」新聞稿可供參酌。

⑤縱令依被告所言，本件緩課原因消滅係基於系爭股票送存集保所致，惟依前揭財政部網站所公布之新聞稿觀之，財政部亦肯認緩課股票送存集保之目的若為出售股票者，即應依實際轉讓價格認定所得，本件被告竟仍片面以面額認定之，顯有違誤，依法應予撤銷。

3.綜上，復查決定實有諸多違誤之處，依法應予撤銷。訴願決定對此竟未審酌，依法亦應一併撤銷之。尚祈鈞院能體察此點，撤銷復查決定暨訴願決定，以維權益，實感德便。

㈡被告主張之理由：

1.按「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：第1 類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額。」為行為時所得稅法第14條第1 項第1 類所明定。次按

「主旨：核釋公司股東取得符合促進產業升級條例第16條、第17條規定之新發行記名股票，如於取得後，始不欲享受免予計入當年度所得額課稅之獎勵或將前項股票送存臺灣證券集中保管股份有限公司集中保管之有關稅務處理原則，請查照。……應由股東併入放棄緩課年度或送存集中保管年度所得課徵所得稅。前項股票於計算所得稅時，屬分配86年度或以前年度之盈餘或股利者，以股票面額為所得額。」「納稅義務人所有之上市公司緩課股票因法院強制執行變賣，經送存臺灣證券集中保管股份有限公司集中保管，因有價證券送存集保後係採混合保管方式，有關綜合所得稅之核課，本部87年9 月3 日台財稅第000000000號函已核釋在案。」為財政部87年9 月3 日台財稅第000000000 號函（參閱財政部編印94年版所得稅法令彙編第156 頁）及93年3 月10日台財稅第0000000000號函所明釋。又「依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於行政救濟人之決定。」最高行政法院62年度判字第298 號著有判例。

2.本件被告係依據東雲公司填報之緩課股票轉讓所得申報憑單，按面額核定系爭營利所得，經原告申請更正後，參酌南區國稅局所屬新化稽徵所92年5 月26日南區國稅新化二字第0920024398號函說明，緩課股票拍賣流程必須向集保公司辦理送存中央信託局拍賣，依財政部69年10月22日台財稅第38743 號函釋規定，依拍賣成交價（緩課與非緩課股票拍賣之平均價）26,793,656元連同其他所漏報營利、利息等所得，併課其當年度綜合所得稅，核定應補徵本稅20,337,229元，並處罰鍰4,067,000 元（即第1 次核定）。嗣經南區國稅局所屬新化稽徵所93年3 月29日以新化二字第0930010038號及0000000000號函，告知原告、台證綜合證券股份有限公司及被告，註銷上開新化二字第0920024398號函。被告遂依首揭函釋規定，按面額10元核課原告及其配偶經送存集保之東雲公司緩課股票25,440,000股，核定其營利所得共計254, 400,000元（即加計核定通知書上序號1~5 、10、15、35），與第1 次核定26,793,656元之差額227,606,344 元，再次核定應補徵本稅91,042,538元並處罰鍰18,208,500元。

3.按財政部87年9 月3 日台財稅第000000000 號函釋規定放棄緩課及送存集保之情形應按面額核課，係因放棄緩課即回到除權時取得該股票股利之課稅方式，而送存集保後採混合保管方式，無法分別設置保管帳戶，亦無法管制股東轉讓情形，非為股票未賣出之情況而設，即緩課股票送存集保時不論其是否為立即轉讓之原因，都應依面額課徵所得稅。本件原告及其配偶所有之東雲公司緩課股票因法院強制執行變賣，經送存臺灣證券集中保管股份有限公司集中保管，原依財政部87年9 月3 日台財稅第000000000 號

函釋規定，即應依送存集保之規定按以股票面額為所得額併課其營利所得，惟被告第1 次核定依南區新化稽徵所92年5 月26日南區國稅新化二字第0920024398號函及原告92年11月21日更正申請書，以財政部89年7 月26日台財稅第000000000 號函釋說明二公開發行公司董事監察人及特定股東得免計入送存集中保管年度所得課徵所得等規定，將本案適用財政部69年10月22日台財稅第38743 號函釋，按實際拍賣成交價格核課，核定原告及其配偶營利所得26,793,656元。嗣經查明財政部89年7 月26日台財稅第000000000 號函釋所言，係指「若是類股票係以客戶別分別設置保管帳戶，公開發行公司董事、監察人及特定股東，依規定申請領回時，該公司係以原股票交付之。」，與本案送存集中保管帳戶混合保管之情形有別，亦非逕遭法院洽特定人拍賣未送存集保，自不能適用財政部69年10月22日台財稅第38743 號函釋，原核定既為適用法令錯誤，又經財政部93年3 月10日台財稅第0000000000號函詳予釋明，被告除按實際拍賣成交價格核課，核定原告及其配偶營利所得26,793,656元；另案改以面額10元計營利所得為254,400,000 元，與第1 次價金26,793,656元之差額227,606,344 元，再次核定應補徵本稅91,042,538元，與最高行政法院62年判字第298 號判例並無不符。

4. 至原告主張其針對第2 次核定按面額補徵稅額91,042,538元之部分申請查對更正，詎被告逕行作成復查決定，程序上顯有違誤云云。經查本案系爭營利所得經究明應以面額課徵所得稅，已如前述，被告所屬大安分局以本件並無記載、計算錯誤或重複之情形，非屬稅捐稽徵法第17條適用範圍，認屬復查範圍逕移復查，原告之申請既非屬更正範圍而係對系爭營利所得仍有爭議，且其對第1 次核定按實際拍賣價格補徵之應納稅額不服已於93年5 月11日申請復查在案，原告對系爭營利所得第2 次核定開徵不服，主張第2 次處分及核定為更不利於行政救濟人之核定等情自屬稅捐稽徵法第35條規定對核定稅捐之處分不服，被告依復查程序辦理，並無不合，對原告行政救濟權益亦無影響。另第1 次核定按實際拍賣成交價格核課，再另就面額與實際拍賣成交價格之差額再次核定開徵應補稅額，係實務上避免開徵稅額重複及考量稽徵便利性，第2 次核定與撤銷第1 次按實際拍賣價格核定，再另按面額核定，其結果並無二致，基於行政經濟之法理，被告核定並無不合。

5. 被告原先同意原告更正，按實際價額課稅，後來又撤銷，係基於租稅公平原則，必須按照面額課稅。依照最高行政法院62年判字第298 號判決，如果是原處分適用法律錯誤的話，不受行政救濟不利益變更禁止原則之限制。

6. 通常情形下，緩課股票事後再賣出，若是送存集保公司，按照財政部的解釋令，應依面額課徵所得稅；若不送存集

保自己出售給特定對象，才有可能按照實際交易價格課徵。亦即納稅義務人可自己選擇，若面額較低，就用面額課徵；如實際交易價格較低，就用實際交易價格。

理　由

一、本件原告經受合法通知，未於言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第218 條準用民事訴訟法第386 條各款所列情形，爰併準用民事訴訟法第385 條第1 項前段規定，依被告之聲請，由其一造辯論而為判決。

二、原告起訴主張：原告與配偶所有之東雲公司股票（含緩課股票及原始認購股票），各22,440,000股及3,000,000 股，合計25,440,000股，遭強制執行拍賣，拍賣淨額合計26,793,657元，原告於申報91年度綜合所得稅前，即已就申報金額請被告釋疑，案轉經南區國稅局新化稽徵所92年5 月26日函復應依拍賣金額申報其緩課股票轉讓所得額，原告乃據此申報系爭營利所得；詎被告92年8 月20日仍按股票面額核定系爭營利所得並處罰鍰，經原告申請更正後，始按拍賣淨額，作成第1 次核定及罰鍰，惟該核定及罰鍰仍有違誤，原告乃申請復查，未料被告無視行政救濟不利益變更之原則，復改按股票面額作成第2 次核定及罰鍰，原告依法提請查對更正，被告竟將之逕移復查；而被告所為之復查決定，亦僅將2 次罰鍰撤銷，其餘部分仍予維持，多有違誤，為此訴請如聲明所示云云。

三、被告則以：被告第1 次核定適用法令錯誤，又經財政部93年3 月10日台財稅第0000000000號函詳予釋明，被告乃改以面額10元作成第2 次核定，就與前次核定之差額227,606,344元，補徵本稅91,042,538元，此與原告就第1 次核定所為之復查程序無關，無行政救濟不利益變更禁止原則之問題；又原告93年7 月15日「查對更正申請書」，非屬稅捐稽徵法第17條之範疇，被告移請復查，於法並無不合等語置辯，求為判決駁回原告之訴。

四、按行為時所得稅法第14條第1 項第1 類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：第1 類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額。」

五、是本件之爭執，在於：

㈠被告所為第2 次核定，是否違反行政救濟不利益變更禁止原則？

㈡被告將原告93年7 月15日「查對更正申請書」，移請復查處理，於法是否有據？

㈢被告按緩課股票之面額核定系爭營利所得，於法是否有據？

六、被告所為第2 次核定，與行政救濟不利益變更禁止原則無涉：

㈠按所謂行政救濟不利益變更禁止原則，係指係指受理行政救濟之機關，包括復查及訴願機關等，就行政救濟案件為變更原處分之決定時，不得較原處分更不利於復查申請人或訴願

人之決定，揆其立論在於復查及訴願為行政救濟之方法，如許為不利益之變更，則與復查及訴願為行政救濟之本旨不符。

㈡又按稅捐稽徵法第21條規定：「（第1 項）稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5 年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為5 年。、三未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者；其核課期間為7 年。（第2 項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」查關於稅捐之稽徵，基於其數量之龐大及內容之複雜，稽徵機關不可能逐案逐項審查，是稽徵機關嗣後基於檢舉或抽查或其他各種因素而予以查核，因而作成補稅處分，只要是在前揭核課期間內，確實有據，且未經行政爭訟另為實體之判斷，均為法之所許。此對照以稅捐稽徵法第28條：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」之規定，賦予人民亦有在5 年內申請退還溢繳稅款之權利，且不嚴格限定以發現新事實為要件以觀，此乃公平對待徵納雙方之作法。

㈢查本件原告為第2 次核定之經過，已如事實概要欄所述，並有以之下之證據可稽，茲整理如下：

1.92年8 月20日更正前第1 次核定通知按股票面額核定系爭營利所得，並於92年9 月24日處罰鍰，此有核定通知書（編號：0000000000）及處分書（編號：Z0000000000000）在本院卷頁149 以下。

2.92年11月21日原告申請更正，此有申請書在本院卷頁71。

3.92年12月22日第1 次核定改按法院拍賣價格更正系爭營利所得，並於93年3 月2 日處第1 次罰鍰，此有核定通知書（編號：0000000000）及處分書（編號：Z0000000000000）在原處分卷頁39及71。

4.93年5 月10日原告對於第1 次核定及罰鍰申請復查，此有復查申請書及復查理由書在本院卷頁74以下。

5.93年4 月28日第2 次核定就股票面額與法院拍賣價格之差額，補核定系爭營利所得，並於93年5 月27日處第2 次罰鍰，此有核定通知書（編號：第0000000000）及處分書（編號：Z0000000000000）在原處分卷頁34及72。

6.93年7 月21日被告以原告上開申請不合於查對更正申請之要件，屬復查範圍逕移復查，此有綜合所得稅復查案件原處分自我審查表在原處分卷頁29。

7.94年12月30日復查決定書准予註銷2 次罰鍰4,067,000 元及18,208,500元，其餘復查駁回，此有復查決定書在原處

分卷頁1以下。

㈣由以上1 至5 之流程可見，第2 次核定所針對者乃係就緩課股票面額與法院拍賣價格之差額，此係依前揭稅捐稽徵法第22 條 之規定而為，而原告93年5 月10日之復查申請則係針對第1 次核定及罰鍰而為，即爭議應將緩課股票之實際拍賣金額即營利所得，與原始認購股票之拍賣金額即證券交易所得區分計算，易言之，系爭第2 次核定並非在復查程序內所為，且與原告93年5 月10日之申請復查所處理之稅基並不相同，是第2 次核定不涉行政救濟之問題，自無行政救濟不利益變更禁止原則違反之可言。

七、被告將原告93年7 月15日「查對更正申請書」，移請復查處理，於法並無不合：

㈠按稅捐稽徵法第17條規定：「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」第35條第1 項第1 款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算30日內，申請復查。」由以上規定可知，稅捐稽徵法第17條之查對更正，應僅限於繳納通知文書之記載、計算錯誤或重複時為之，至於納稅義務人對於稅捐處分有此以外之爭議時，應依法申請復查以為救濟。

㈡而究竟納稅義務人所指之課稅處分之錯誤，究竟僅屬於文書之記載、計算錯誤或重複，或屬於除此之外之錯誤，難期納稅義務人明確區分，故在行政程序上並不嚴格要求納稅義務人一定要正確表明，只要納稅義務人在法定期間內有表示不服之意思，行政機關即應該採取有利於納稅義務人之處置，儘可能讓納稅義務人獲得滿足。以上的作法，行政或司法機關即使在稅捐稽徵以外之領域，亦均同此方式處置，例如受處分人提起訴願，不會因為寫作「異議書」甚至「陳情書」就不移送訴願機關審理，又例如訴訟當事人提起上訴，亦不會因為寫作「抗告狀」甚至「訴願狀」，即不依上訴程序來處理。

㈢查本件原告固於93年7 月15日提出「查對更正申請書」，主張意旨以第2 次核定有重複核課及違反行政救濟不利益變更禁止之情事，惟依理由六㈣所述，兩者涉及不同稅基，且第2 次核定非屬行政救濟程序所給予之不利益，是原告之申請尚非查對更正程序所得救濟，是被告為原告之利益考量（復查申請法定期間之遵守），逕移併第1 次核定之復查程序處理，並無對原告不利，且該復查決定更將第2 次罰鍰撤銷，對原告更是有利，原告就此程序事項爭執，尚非可採。

八、被告按緩課股票之面額核定系爭營利所得，於法不合：

㈠按88年12月31日修正公布前促進產業升級條例第16條規定：

「公司以其未分配盈餘增資供左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，面額部分應作為轉讓、贈與或遺產分配時所屬年度之所得，申報課稅。至實際轉讓價格或贈與遺產分配時之時價，如低於面額時，以實際轉讓價格或贈與、遺產分配之時價申報：一、增置或更新從事生產、提供勞務、研究發展、品質檢驗、防治污染、節省能源或提高工業安全衛生標準等用之機器、設備或運輸設備者。二、償還因增置或更新前款之機器、設備或運輸設備之貸款或未付款者。三、轉投資於第8 條所規定之重要事業者。」是可知緩課股票於轉讓後，股東營利所得之核課，原則上固應依面額申報課稅，惟實際轉讓價格低於面額時，則應以實際轉讓價格核課。

㈠查本件兩造不爭系爭拍賣之東雲公司股票內有緩課股票25,440,000股，而拍賣價格在每股單價0.81元至1.25元不等，此均有中央信託局信託處賣出報告書及台灣台北地方法院民事執行處函在本院卷頁55以下暨拍賣明細表在原處分卷頁93以下可按，是上開緩課股票之實際交易價格，顯在面額10元以下，依前揭之說明，自應依其實際交易價格課徵原告之營利所得。

㈡原告援引財政部2 則函釋，作成第2 次核定，於法無據，茲說明如下：

1.按財政部87年9 月3 日台財稅第000000000 號函釋：「公司股東取得符合促進產業升級條例第16條、第17條或原獎勵投資條例第13條規定之新發行記名股票，如於取得後始不欲享受免予計入當年度所得額課稅之獎勵（放棄緩課）或於取得後將是項股票送存臺灣證券集中保管股份有限公司集中保管時，應由股東併入放棄緩課年度或送存集中保管年度所得課徵所得稅。前項股票於計算所得稅時，屬分配86年度或以前年度之盈餘或股利者，以股票面額為所得額。」核緩課股票送存集保後，因集保公司係採混合保管方式，不再區分何者為緩課股票，何者不是，故緩課股票因送存集保而喪失緩課股票之性質，且又尚無實際交易價格可資與面額比較，故上開函釋以股票面額為所得額，核應與行為時促進產業升級條例第16條本文後段規定，尚無違背（最高行政法院94年度判字第695 號判決參照）。

2.在緩課股票之強制執行拍賣，固同須送存集保，然而由於旋即透過拍賣程序而轉讓，並有確定之交易價格，此際自不得與單純送存集保或放棄緩課同視，因此財政部93 年3月10日台財稅第0000000000號函釋：「納稅義務人所有之上市公司緩課股票因法院強制執行變賣，經送存臺灣證券集中保管股份有限公司集中保管，因有價證券送存集保後係採混合保管方式，有關綜合所得稅之核課，本部87年9

月3 日台財稅第000000000 號函已核釋在案。」於行為時促進產業升級條例第16條本文後段之規定有違，被告據以作成第2 次核定，自亦於法不合。

㈣至原告於第1 次復查申請時，對於第1 次核定爭議以應將緩課股票之實際拍賣金額即營利所得，與原始認購股票之拍賣金額即證券交易所得區分計算一節，則未見於本件訴訟中再行主張，經查本件行強制執行拍賣時係將緩課股票與非緩課股票一併拍賣，無法分辨，此為原告於更正補充說明書內所自承（見本院卷頁72），原告亦迄未提出較其原所提之簡單平均法更好之方式或證據資料，以供查核計算，是被告第1 次核定，尚難謂其違誤。

九、綜上所述，被告所為之復查決定（除罰鍰部分外）關於第2 次核定部分，於法有違，訴願決定未予糾正，亦有未合，原告訴請撤銷，為有理由，應予准許；至關於第1 次核定部分（即補徵稅額新台幣20,337,229元部分），於法無違，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，爰依行政訴訟法第104 條、第218 條、民事訴訟法第385 條第1 項前段、第79條，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　96　　年　　6　　月　　28　　日

第五庭審判長法　官　張　瓊　文

法　官　蕭　忠　仁

法　官　王　碧　芳

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後20日內向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

中　　華　　民　　國　　96　　年　　6　　月　　28　　日

書記官　徐　子　嵐

資料來源：司法院法學資料檢索系統

大法官被提名人王碧芳

民眾黨黨團司法院大法官被提名人
問卷調查表-附件 4 引用憲法之裁判

最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第320號

上　訴　人　李國雄
訴訟代理人　陳建勳　律師
被 上訴 人　新北市政府工務局

代　表　人　祝惠美

上列當事人間市區道路條例事件，上訴人對於中華民國111年2月25日臺北高等行政法院109年度訴更一字第42號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、原判決廢棄。

二、確認原處分違法。

三、第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人之代表人原為詹榮鋒，嗣變更為祝惠美，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、本件事實經過：門牌號碼新北市○○區○○街000巷00號房屋（下稱系爭建物）東側坐落新北市○○區○○段(下同)802、802-1地號土地之空地（其中802-1地號土地係於民國105年1月26日分割自802地號土地，下分稱802土地、802-1土地，合稱系爭空地）為上訴人所有，99年10月15日擬定之新莊都市計畫（中港及丹鳳地區）細部計畫（下稱系爭細部計畫），就802-1土地之使用分區指定為人行步道、802土地為住宅區。因上訴人在802-1土地及859-1、858-2、858-1地號土地上設置冂字型鐵桿【拆除前示意圖如臺北高等行政法院〈下稱原審〉109年度訴更一字第42號判決〈下稱原判決〉所附鑑定圖所示，其中位於802-1土地部分，即AD連線部分，下稱系爭鐵桿】，經被上訴人認設置於802-1土地，屬系爭建物東側巷道（北、南端分別連通○○街269巷、311巷，下稱系爭巷道）之一部分，為道路用地範圍內，上訴人

擅自設置系爭鐵桿違反市區道路條例第16條規定，乃以106年4月5日新北工養字第10636188721號公告，說明設置該處之系爭鐵桿影響通行安全，已違反市區道路條例第16條規定而應勒令拆除，將定於106年4月7日上午9時起至現場辦理執行拆除之旨，請新北市新莊區公所及新北市政府警察局新莊分局(下稱新莊分局)分別在公所張貼公告、當地派出所辦理公告（下稱原處分），且在系爭鐵桿上懸掛張貼而對外公告，新北市政府養護工程處並於106年4月7日執行拆除完畢。上訴人不服，提起訴願，經新北市政府為訴願決定不受理，上訴人循序提起行政訴訟，並聲明：確認原處分為違法。經原審以106年度訴字第1313號判決（下稱前判決），確認原處分關於勒令拆除位於802土地上固定式冂型鐵桿部分為違法，並駁回上訴人其餘之訴。兩造就前判決對其不利部分，各自提起上訴，經本院以109年度判字第272號判決廢棄前判決，發回原審更為審理。經原審以原判決駁回上訴人之訴，上訴人遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

(一)依市區道路條例第16條、第33條第1項規定，倘於市區道路擅自建築除道路及其附屬工程，暨市區道路條例第8條規定必須附設於道路範圍內之各項設施外之其他任何建築，即應依同條例第16條規定勒令拆除，並依同條例第33條第1項規定為處罰。而該條例第16條規定之立法目的，乃在於禁止行為人在市區道路上擅自建築除法律允許設置建築以外之物，以免影響市區道路交通通行之便利。又據內政部95年12月18日台內營字第0950807568號函釋：「……市區道路條例第16條規定之『建築』認定，應以非道路及其附屬工程或第8條規定必須附設於道路範圍內之各項設施之一切工事為認定範圍，而以定著道路土地上下為要件……」（下稱內政部95年12月18日函釋），核係內政部基於市區道路條例中央主管機

關（市區道路條例第4條前段規定參照）之職權，就該條例第16條所規範「建築」之認定所為之解釋性行政規則，其內容並無違反該條例第16條規定之規範意旨，自得為被上訴人於執法時所適用。

(二)依87年莊建字第964號建築執照卷（興建內容包含系爭建物等店鋪、集合住宅，興建完成後之使用執照號碼為：92年莊使字第69號〈下分稱系爭建照、系爭使照〉基地為795、801、803地號土地，嗣合併為795地號土地）所附系爭建物之1樓平面圖、上訴人於92年1月3日所提供被上訴人審查之系爭使照竣工照片，可知系爭建物東側已依序設置公共排水溝蓋及劃設黃色實線之交通標線，且系爭空地所在之系爭巷道並已鋪設柏油，且經原審向臺灣電力股份有限公司(下稱臺電公司)查證結果，該電線桿設置年代久遠，開始供電年份為66、67年，亦與鄰屋建築完成時間相符。姑不論系爭空地之柏油、交通標線為何人所鋪、劃設，至少於系爭建照建案興建完成，申請系爭使照前，系爭巷道即已因系爭建照建案之建設公司即亞陸建設有限公司（上訴人時任該公司之負責人）將系爭空地整平並鋪設水泥，而由原開通至鄰屋部分，進一步往南延伸貫通至○○街311巷，並已有人車來往通行，自此時起，上訴人即已提供系爭空地，開闢作為系爭巷道貫通至○○街311巷之道路使用，使人車均得經由○○街269巷端或○○街311巷端進出通行系爭巷道。是上訴人主張系爭空地係於在95年後始突遭主管機關整地並鋪設柏油、劃設道路交通標線等語，與事實不符，並不可採。

(三)至上訴人雖主張其自95年起即先後設置柵欄、盆栽及系爭鐵桿以表明絕無容任、同意開闢為供公眾通行系爭空地之意。然依卷內事證足見被上訴人首次接獲民眾陳情系爭空地遭人設置固定式冂型鐵桿，影響通行安全之時間係在105年，被上訴人至現場勘查屬實進行公告並拆除後，其後於106年第2次接獲民眾陳情系爭鐵桿影響通行安全之陳情；至於被上訴人於107年所接獲檢舉系爭巷道遭人設置之鐵皮路障及新莊

分局於109年4月間接獲民眾檢舉系爭巷道遭人設置之固定式鐵架圍籬，則均非位於系爭空地。再經原審依職權查詢Google所拍攝系爭巷道於98年10月、101年5月、104年8月之實景圖像，與系爭空地所在之系爭巷道已鋪設柏油之情景相同，且均未有任何路障之設置；復向新北市政府環境保護局查證系爭巷道於新北市於99年12月25日升格前之新莊市公所時期，即為清潔隊垃圾車行經路線，且延續至今仍行駛無礙，並無曾因路障無法通行或需開鎖始得通行之紀錄，足見證人陳茂生、李羿鋅證詞，顯與客觀事證不符，不足採信。上訴人雖又主張系爭鐵桿為可移動式，並非「建築」云云。惟依執行拆除系爭鐵桿之人員梁東富於原審109年12月11日現場勘驗時之陳述及其所提供系爭鐵桿拆除過程照片可知，系爭鐵桿高度約在成人膝蓋，且橫跨系爭巷道右半路面，而如原判決所附鑑定圖所示A點之桿角，係以綑綁、伸出於該處地面直立之一小截鋼筋上的方式固定，該鋼筋底座則深入地下；執行人員拆除時，係將整枝冂型鐵桿靠近焊接圍籬處即如原判決所附鑑定圖所示D點鋸開，並拆除系爭鐵桿左側端點綑綁物後，將鋸下之系爭鐵桿移除，再將固定系爭鐵桿左側端點之鋼筋及其底座移除，移除後地面所留下之凹洞，以瀝青填平，當時地面留有填平痕跡，足見系爭鐵桿係坐落802-1土地定著於系爭巷道之土地上，並已造成行人及車輛往來通行之阻礙及危險，自符合內政部95年12月18日函釋市區道路條例第16條所定「建築」之定義。

(四)綜前事證，足見位於系爭巷道之系爭空地，至少於92年間系爭建照建案申請系爭使照前，即已由上訴人自行提供公眾通行使用，而使系爭巷道得以由原僅能通行至系爭建照建案北側鄰屋處，得進一步延伸通行○○街至311(原判決誤載為131)巷，而使鄰屋與系爭建照建案住戶及其他人，均可藉由該寬度4米寬之系爭巷道直接通行○○街269巷及311(原判決誤載為131)巷無礙，且上訴人係於系爭空地供公眾通行使用10餘年後之105年間，方開始於系爭空地所在之系爭巷道設置

路障，而於此之前並無任何中斷公眾通行之具體事證，則系爭空地雖屬上訴人私有，然已成立公用地役關係，具有公共用物性質，故上訴人於106年在802-1土地建築固定於土地上下之系爭鐵桿，造成人車往來通行系爭巷道之阻礙及危險，顯已違反市區道路條例第16條規定，應堪認定。

(五)原處分係說明系爭鐵桿設置於系爭巷道已違反市區道路條例第16條規定，應勒令拆除，被上訴人將於106年4月7日上午9時起至現場辦理執行拆除之旨，其內容包括確認道路障礙物之範圍以及命拆除義務人自行拆除或容忍被上訴人拆除之下命處分。足見被上訴人已指明係對其具體確定處分對象之物之擅自建築者為處分，只是該建築者為何人不明，而依一般性特徵可得確定其範圍，是原處分應屬一般處分，故被上訴人依行政程序法第110條第2項規定以公告代替送達，並不違法；另因系爭巷道寬度僅4米，且該鐵桿設置又橫跨系爭巷道右半部，足見系爭鐵桿部分顯已造成人車通行系爭巷道立即之危險，被上訴人又無法自民眾陳情內容及現場勘查結果知悉其建築者為上訴人，是其相對人既無法特定，依行政程序法第102條、第103條第2款、第5款之規定，被上訴人未於作成原處分前，給予上訴人陳述意見之機會，尚與前開規定相合，並未違法。況市區道路條例第16條並未規定勒令拆除前，需先踐行書面告誡限期自動履行，故被上訴人縱未於原處分通知處分相對人限期自動履行，仍不履行時，始由被上訴人執行拆除，亦不違法等語，以原判決駁回。

五、本院查：

(一)都市計畫法第42條第1項第1款規定：「都市計畫地區範圍內，應視實際情況，分別設置左列公共設施用地：一、道路……」第48條規定：「依本法指定之公共設施保留地供公用事業設施之用者，由各該事業機構依法予以徵收或購買；其餘由該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所依左列方式取得之：一、徵收。二、區段徵收。三、市地重劃。」第51條規定：「本法指定之公共設施保留地，不得為妨礙其指定目的之使

用。但得繼續為原來之使用或改為妨礙目的較輕之使用。」市區道路條例第1條規定：「市區道路之修築、改善、養護、使用、管理及經費籌措，依本條例之規定，本條例未規定者，適用其他法律。」第2條第1款規定：「市區道路，指下列規定而言：一、都市計畫區域內所有道路。」第10條規定：「修築市區道路所需土地，得依法徵收之。」第16條規定：「道路用地範圍內，除道路及其附屬工程，暨第8條規定必須附設於道路範圍內之各項設施外，禁止其他任何建築，其有擅自建築者，勒令拆除之，並依第33條之規定，予以處罰。」第32條第2項規定：「直轄市或縣(市)政府所轄市區道路分工權責、設施維護、使用管制、障礙清理等管理事項之規定，由直轄市或縣(市)政府分別定之，並報內政部備查。」新北市市區道路管理規則第1條規定：「本規則依市區道路條例第32條第2項規定訂定之。」第2條規定：「本規則所稱市區道路，係指新北市（以下簡稱本市）行政區域內所有管轄之道路，並包括其附屬工程在內。」第4條第1項規定：「本規則之主管機關為新北市政府（以下簡稱本府）工務局（以下簡稱本局）……」第8條規定：「既有公用地役關係之道路，其土地所有權人不得違反供公眾通行之目的而為使用，本局並得為必要之改善或養護。」由以上規定可知，所稱市區道路，依市區道路條例第2條第1款之規定，固包括都市計畫區域內所有道路，惟所謂所有道路，並非泛指任何通路，於都市計畫區域內而言，主要係指依法所闢築完成之計畫道路，而其用地之取得則得以徵收方式為之；又市區道路為公物，私有土地不因都市計畫細部計畫劃定為道路用地，即當然成為道路，其提供公用，須經購買、徵收、經土地所有人依建築法規或民法等之規定同意供公眾通行，或符合司法院釋字第400號解釋所稱成立公用地役關係之既成道路(詳後述)，始得作為路基興建道路。又市區道路條例第16條所稱之「建築」，其認定應以非道路及其附屬工程或第8條規定必須附設於道路範圍內之各項設施之一切工事為認

定範圍，而以定著道路土地上下為要件（內政部95年12月18日函釋參照），惟其適用仍須以該土地已供公用為前提。

(二)司法院釋字第400號解釋揭櫫：「憲法第15條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。如因公用或其他公益目的之必要，國家機關雖得依法徵收人民之財產，但應給予相當之補償，方符憲法保障財產權之意旨。既成道路符合一定要件而成立公用地役關係者，其所有權人對土地既已無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償……」，並於解釋理由書第3段進一步指明：「公用地役關係乃私有土地而具有公共用物性質之法律關係，與民法上地役權之概念有間，久為我國法制所承認（參照本院釋字第255號解釋、行政法院45年判字第8號及61年判字第435號判例）。既成道路成立公用地役關係，首須為不特定之公眾通行所必要，而非僅為通行之便利或省時；其次，於公眾通行之初，土地所有權人並無阻止之情事；其三，須經歷之年代久遠而未曾中斷，所謂年代久遠雖不必限定其期間，但仍應以時日長久，一般人無復記憶其確實之起始，僅能知其梗概（例如始於日據時期、八七水災等）為必要。至於依建築法規及民法等之規定，提供土地作為公眾通行之道路，與因時效而形成之既成道路不同，非本件解釋所指之公用地役關係，乃屬當然。」是可知，上開解釋所稱既成道路成立公用地役關係，與依建築法規及民法等之規定，提供土地作為公眾通行之道路有所不同，且須符合3要件：1.為不特定之公眾通行所必要，而非僅為通行之便利或省時；2.於公眾通行之初，土地所有權人並無阻止之情事；3.須經歷之年代久遠而未曾中斷，所謂年代久遠雖不必限定其期間，但仍應以時日長久，一般人無復記憶其確實之起始，僅能知其梗概。

(三)經查，原判決以系爭建物東側之802土地及802-1土地即系爭空地為上訴人所有，依系爭細部計畫，802-1土地之使用分區為人行步道、802土地為住宅區；系爭鐵桿係坐落802-1土地定著於系爭巷道之土地上，高度約在成人膝蓋，且橫跨系爭巷道右半路面，其如原判決所附鑑定圖所示A點之桿角，係以綑綁於伸出於該處地面直立之一小截鋼筋上的方式固定，該鋼筋底座則深入地下；鐵桿後側約1/3部分，如上開鑑定圖所示D點即當時執行時之鋸斷點，則係焊接於路緣圍籬之黃色直桿上，支撐整枝冂型鐵桿豎立；系爭巷道之系爭空地，至少於92年間系爭建照建案申請系爭使照前，即已由上訴人自行提供公眾通行使用，而使系爭巷道得以由原僅能通行至系爭建照建案北側鄰屋處，得進一步延伸通行○○街至311巷，而使鄰屋與系爭建照建案住戶及其他人，均可藉由該寬度4米寬之系爭巷道直接通行○○街269巷及311巷無礙，且上訴人係於系爭空地供公眾通行使用10餘年後之105年間，方開始於系爭空地所在之系爭巷道設置路障，而於此之前並無任何中斷公眾通行之具體事證，則系爭空地雖屬上訴人私有，然已成立公用地役關係，具有公共用物性質，故上訴人於106年在802-1土地建築固定於土地上下之系爭鐵桿，造成人車往來通行系爭巷道之阻礙及危險，顯已違反市區道路條例第16條規定等語，固非無見。然查：

1. 所謂於既成道路成立公用地役關係，當須符合前揭司法院釋字第400號解釋所稱3要件，其中關於經歷年代久遠而未曾中斷之要件，該解釋亦已指明，所謂年代久遠雖不必限定其期間，但仍應以時日長久，一般人無復記憶其確實之起始，僅能知其梗概，均已如前述。

2. 原判決以依系爭建照建案卷所附系爭建物之1樓平面圖所示，系爭建物東側建築線設有公共排水溝，且由92年系爭使照竣工照片顯示，系爭建物東側已依序設置公共排水溝蓋及劃設黃色實線之交通標線，系爭空地所在之系爭巷道並已鋪設柏油，且有1輛道生華菁幼稚園之娃娃車緊靠系爭建物側

之路旁，以車頭朝向○○街311巷方向停放，該娃娃車前車頭處，適有1名著紅色長袖上衣之騎士，正駕駛紅色機車行駛於系爭巷道，朝○○街269巷方向行進，該娃娃車前車頭不遠處，另有1臺機車以車頭斜向系爭建物方向停放於系爭建物側之路旁，兩車中間靠近該娃娃車車頭處之路旁並有電線桿；上訴人復自承系爭建照建案所坐落之基地及系爭空地，於系爭建照建案建築前，已有基礎之整地、鋪設混凝土或柏油，開闢作為停車場使用，停車場出入口設在○○街311巷，而當時既有之系爭巷道僅能通至鄰屋部分，鄰屋住戶如欲通行系爭巷道，須由○○街269巷進出，系爭建照建案興建完成後，因會有人至現場看屋，故建設公司有將系爭空地整平並鋪設水泥等情，乃論以至少自92年間起，上訴人即已提供系爭空地，開闢作為系爭巷道貫通至○○街311巷之道路使用，使人車均得經由○○街269巷端或○○街311巷端進出通行系爭巷道，繼而論以且上訴人係於系爭空地供公眾通行使用10餘年後之105年間，方開始於系爭空地所在之系爭巷道設置路障，而於此之前並無任何中斷公眾通行之具體事證，則系爭空地雖屬上訴人私有，然已成立公用地役關係，具有公共用物性質等語。是以，原判決既僅確定肯認系爭空地自92年間起至105年間供公眾通行使用十餘年之事實，則此事實狀態顯不符合上開所謂年代久遠之要件，原判決仍據此認定系爭空地已成立公用地役關係，即有適用法規不當之違法，上訴意旨予以指摘，自屬有據。

3. 被上訴人雖於原審主張參考周邊之電線桿設置情形，系爭空地應已於66、67年間即供公眾通行至今一節，查原審固就向臺電公司查證結果以，該電線桿設置年代久遠，開始供電年份為66、67年，論以與鄰屋建築完成時間相符，惟原判決未進一步採信論以系爭空地應已於66、67年間即供公眾通行，且未說明不採之理由，難謂周全。然查，電線桿之設置與供公眾通行本不具有必然之關係，至原判決於前段所論及之「兩車中間靠近該娃娃車車頭處之路旁並有電線桿」，被上

訴人亦從未爭執非坐落系爭空地，原即難憑以證明系爭空地於66、67年間即供公眾通行；況上訴人早於106年5月26日所提出之「行政補充訴願理由書」即陳述以依系爭建物竣工照片中顯示之幼兒車(即原判決所稱之娃娃車)停放位置在738之2及738之3地號土地上，而相鄰804地號土地所有人90年前後，提供經營道生華菁幼稚園時，出入通行均經由738之3地號土地，並提出地籍圖謄本及竣工照片為證等語，亦未為被上訴人所爭執，是僅憑周邊之電線桿設置情形，尚無足證明於66、67年間該4米道路已開闢貫通至系爭空地，遑論於系爭空地成立公用地役關係。

4. 至於被上訴人於原審主張系爭空地係經上訴人依建築法規定同意供公眾通行一節，則為上訴人所否認。查系爭空地位於系爭建物東側，原為都市計畫道路，此為原判決確定之事實，依建築法第48條第1項之規定，直轄市主管建築機關，應指定已經公告道路之境界線為建築線，而無論該道路開闢與否，是以，尚不得以上開建築線之指定，即逕認系爭空地係所謂依建築法規之規定，提供土地作為公眾通行之道路。又本件被上訴人既未主張並舉證系爭建物之出入通路在系爭建物之東側，於計畫道路開闢前需自行開闢供公眾通行，而上訴人更否認有供公眾通行之同意，是被上訴人此一主張，顯不可採，併予指明。

(四)綜上所述，原判決以系爭空地屬市區道路，認原處分以上訴人擅自設置系爭鐵桿，違反市區道路條例第16條規定，勒令拆除，於法並無不合，駁回上訴人請求確認原處分違法之訴，有適用法規不當之違背法令情事，上訴意旨求予廢棄原判決，為有理由，乃由本院基於原判決所確定之事實，予以准許。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　113　年　6　月　17　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳
法官　李　玉　卿
法官　王　俊　雄
法官　侯　志　融
法官　鍾　啟　煒

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異
中　　華　　民　　國　　113　　年　　6　　月　　17　　日
書記官　徐　子　嵐

最　高　行　政　法　院　判　決

110年度上字第572號

上　訴　人　臺灣土地銀行股份有限公司

代　表　人　謝娟娟

卓心雅　律師

鍾鳳芝　律師

被 上訴 人　臺北市政府

代　表　人　蔣萬安

訴訟代理人　張珮琦　律師

陳俊豪　律師

上列當事人間返還公法上不當得利事件，上訴人對於中華民國110年5月27日臺北高等行政法院109年度訴更一字第24號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院高等行政訴訟庭。

理　由

一、本件事實經過：

(一)臺北市○○區○○段1小段288地號土地（下稱系爭288地號土地）於民國68年2月5日實施地籍圖重測前之地號為「○○市○○區○○段8-15地號」（下稱8-15地號），而重測前8-15地號土地係由包括○○市○○區○○段21-41、21-42、21-44、21-67、21-68、21-70地號土地（下稱系爭6筆土地）在內之多筆土地合併而來。又68年2月5日重測後之系爭土地登記簿關於系爭6筆土地部分記載：「登記日期：47年2月11日；登記原因：撥歸；原因發生日期：45年4月9日；所有權人姓名：中華民國管理機關臺灣土地銀行；權利範圍：26814分之182」（下稱系爭土地）。

(二)系爭土地之所有權人於88年9月22日更名為「臺灣土地銀行」（上訴人於92年7月1日改制前之名稱），上訴人乃於10

7年8月13日以總產非自用字第0000000000號函，請被上訴人踐（補）行價購或徵收程序，並於取得上訴人同意前，就使用系爭土地之範圍，支付相當於租金之不當得利、損失補償或損害賠償予上訴人，經被上訴人於107年8月22日以府授捷規字第0000000000號函否准。嗣上訴人委託衍義國際法律事務所於108年1月2日以（108）良字第108010201號函通知被上訴人，請求於文到10日內給付公法上不當得利計新臺幣（下同）66,235,316元至指定存款帳戶，被上訴人仍於108年1月11日以府授捷規字第0000000000號函復略以：系爭土地除未因穿越減少樓地板面積外，亦非屬得建築使用之土地，故無從據以補償，且85年修正之大眾捷運系統路線使用土地上空或地下處理及審核辦法（下稱審核辦法）並未增訂溯及適用之條文，故亦無從適用上開辦法第10條關於地上權之補償等語。

(三)嗣上訴人依行政訴訟法第8條第1項規定，提起一般給付訴訟，請求被上訴人給付上訴人相當於租金之公法上不當得利及其法定遲延利息，經臺北高等行政法院(下稱原審)108年度訴字第76號裁定（下稱前審裁定）移送至臺灣臺北地方法院。上訴人不服，提起抗告，經本院109年度裁字第162號裁定將前審裁定廢棄，發回原審更為審理。上訴人於原審審理時變更訴之聲明為：1.被上訴人應給付上訴人28,844,406元及自108年1月4日起至清償日止，按年息百分之5計算之利息；2.並自108年1月1日起至108年12月31日止，按月給付上訴人83,157元，及各自次月1日起至清償日止，按年息百分之5計算之利息；3.並自109年1月1日起至109年12月31日止，按月給付上訴人84,978元，及各自次月1日起至清償日止，按年息百分之5計算之利息；4.並自110年1月1日起至被上訴人向上訴人合法取得使用系爭土地之日止，按月依「系爭土地當期（年）申報地價年租率百分之10%」乘以「當月日數除以當期（年）日數」乘以「占用系爭土地面積計6,707平方公尺」再乘以「權利範圍26814分之182」計算之金額

給付上訴人，及各自次月1日起至清償日止，按年息百分之5計算之利息。經原審以109年度訴更一字第24號判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴，上訴人遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

(一)行政訴訟法第8條第1項明定，人民與中央或地方機關間，就公法上原因而生之財產上給付，得提起一般給付訴訟。至於發生公法上給付請求權之原因，無論基於法規之規定、行政契約之約定或事實行為均屬之，故本於行政契約之約定、公法上不當得利返還請求權或公法上無因管理之費用償還請求權，均屬公法上給付請求權所生爭議，得提起一般給付訴訟。查本件上訴人係主張被上訴人無權占用系爭土地而受有利益，並致上訴人受有損害，爰依公法上不當得利返還請求權請求被上訴人給付相當於租金之不當得利，而非依79年審核辦法第11條之規定請求被上訴人補償，上訴人依行政訴訟法第8條第1項規定提起本件給付訴訟，自屬合法。

(二)上訴人並非捷運南港線施工時系爭土地之所有權人：

1.系爭土地於68年2月5日實施地籍圖重測前地號為8-15地號，而重測前8-15地號土地係由包括系爭6筆土地在內之多筆土地合併而來。又系爭6筆土地於47年2月11日雖曾登記為「臺灣土地銀行」所有，惟嗣於53年10月21日即已變更所有權人為中華民國，「臺灣土地銀行」僅為管理機關，且迄88年9月22日變更所有權人為「臺灣土地銀行」前，均未再次變更（92年7月1日更名為「臺灣土地銀行股份有限公司」即上訴人）。準此，系爭土地於捷運南港線79年12月20日施工時登記之所有權人確為中華民國，並非上訴人，上訴人僅為管理機關，依土地法第43條規定，登記有絕對效力，故自不因系爭土地於88年9月22日更名所有權人為「臺灣土地銀行」，且回溯登記「登記日期：47年2月11日」、「原因發生日期：45年4月9日」、「登記原因：接管」，而影響施工當時

系爭土地為公有土地，上訴人之前身臺灣土地銀行僅為管理機關之事實。是以，上訴人依系爭土地第二類謄本之記載，主張其於捷運南港線79年12月20日施工時，即為系爭土地之所有權人等語，即非可採。

2. 臺灣省政府53年5月28日53府財二字第1762號函、財政部88年8月4日台財庫字第881876930號函及財政部100年10月21日台財產接字第0000000000號函檢送該部100年10月14日「研商臺中市政府申請撤銷撥用原臺灣土地銀行經管之○○市○區○○○○段85-378地號等2筆土地，有償撥用價款是否退還等相關事宜」會議紀錄，雖可認定系爭土地在登記為上訴人所有前，固規劃為上訴人之行產，僅因上訴人不具法人資格，故暫時登記為國有。然而，從前開函文及會議紀錄之內容亦可知，「臺灣土地銀行」全部資本係由國庫撥付，故系爭土地雖交由上訴人管理，但在上訴人取得法人資格以前，仍不得登記由經營管理上訴人前身「臺灣土地銀行」之臺灣省政府所有，而應登記為國有。換言之，「臺灣土地銀行」既係由國庫撥付成立，則在上訴人取得法人資格以前，因無法依民法第26條之規定取得享有權利負擔義務之能力，是規劃為「臺灣土地銀行」行產之系爭土地，自仍屬國家所有，此不因系爭6筆土地在光復初期曾短暫登記為「臺灣土地銀行」所有而有差別。至臺灣土地銀行雖因74年5月20日銀行法第52條修正後而取得法人資格，惟系爭土地既於88年9月22日方更名登記為上訴人所有，則上訴人在此之前即非系爭土地之所有權人。

(三)被上訴人使用系爭土地並無不當得利：

1. 系爭土地於捷運南港線施工時之所有權人為中華民國，上訴人僅為管理機關，而依77年大眾捷運法第19條第1項之規定，可知系爭土地倘因捷運路線工程上之必要而得穿越其地下，系爭土地之所有權人不得拒絕，僅得請求相當之補償。因此，被上訴人依77年大眾捷運法第19條第1項之規定使用當時為中華民國所有之公有土地，自非無法律上之原因。

2.77年大眾捷運法第6條雖規定：「大眾捷運系統需用之土地，得依法徵收或撥用之。」惟77年大眾捷運法第19條第1項項規定之立法理由載以：「大眾捷運系統建設，如採高架設施或地下通過之建築方式，工程上須通過公、私土地之上空或地下者，並無需依第6條規定撥用或徵收公、私有土地……。」本件使用系爭土地情形僅涉及地下，尚無撥用土地整筆之必要，由此可知，被上訴人未依撥用之相關法規辦理撥用系爭土地，並非無據。

3.77年大眾捷運法已立法明定大眾捷運系統主管機關使用公、私有土地之依據，則被上訴人使用系爭土地之地下興建捷運，難謂其無法律上之原因。亦即，77年大眾捷運法以立法形式，使主管機關獲得使用公、私有土地之法律上原因。至於被上訴人利用系爭土地，未依79年審核辦法第2條、第8條、第11條之規定踐行於土地登記簿註記、公告圖說或通知土地所有權人等程序，又或上訴人是否應獲補償或是否已獲相關補償，乃另一問題，上訴人自得依循77年大眾捷運法相關規定救濟，與本件被上訴人是否有法律上原因使用系爭土地無涉。況且，79年審核辦法第2條、第8條規定之目的無非係為保護善意之繼受者及使不特定之第三人得知穿越之事實，故不因主管機關未依上開規定進行相關程序，而影響被上訴人有權依77年大眾捷運法第19條第1項規定使用系爭土地之事實等語，以原判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院查：

（一）按「人民與中央或地方機關間，因公法上原因發生財產上之給付或請求作成行政處分以外之其他非財產上之給付，得提起給付訴訟。」行政訴訟法第8條第1項前段定有明文。次按「無法律上之原因而受利益，致他人受損害者，應返還其利益。雖有法律上之原因，而其後已不存在者，亦同。」亦為民法第179條所明定。而目前尚無實定法就有關公法上不當得利加以規範，惟其態樣與民法第179條規定並無不同，其間差別僅在於前者為「公法」而後者係「私法」關係而

已。故有關公法上不當得利之意涵，自得藉助民法不當得利制度予以釐清。所謂公法上不當得利返還請求權，係於公法之法律關係中，受損害者對無法律上之原因而受利益者，請求其返還所受利益之權利，以調整當事人間不當的損益變動。參諸民法第179條規定，公法上不當得利返還請求權需具備4要件，即1.須為公法關係之爭議。2.須有一方受利益，他方受損害。3.受利益與受損害間須有直接因果關係。4.受利益係無法律上原因。

(二)次按憲法第15條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。如因公用或其他公益目的之必要，國家機關雖得依法徵收人民之財產，但應給予相當之補償，方符憲法保障財產權之意旨(司法院釋字第400號解釋參照)。又國家機關依法行使公權力致人民之財產遭受損失，若逾其社會責任所應忍受之範圍，形成個人之特別犧牲者，國家應予合理補償(司法院釋字第440號解釋參照)。又「土地所有權，除法令有限制外，於其行使有利益之範圍內，及於土地之上下。」為民法第773條前段所規定，而大眾捷運系統因工程使用土地之地面，或者穿越土地之上空或地下，必會造成土地所有權人權利之限制，而造成損失。是以，國家機關依大眾捷運法興建大眾捷運系統，如使用公、私有土地之地面，或者通過公、私有土地之上空或地下，所有權人土地之使用因受有限制，其財產權即遭受損失，而應予補償，並依其實際使用情形徵收(或辦理撥用)所有權或地上權。

(三)再按77年大眾捷運法第19條規定：「（第1項）大眾捷運系統主管機關因路線工程上之必要，得穿越公、私有土地之上空或地下，其土地所有人、占有人或使用人不得拒絕，必要時得就其需用之空間範圍協議取得地上權，協議不成時，準用徵收規定取得之。但應擇其損害最少之處所及方法為之，

並支付相當之補償。（第2項）前項土地因路線之穿越，致不能為相當之使用時，土地所有人得於施工之時起至開始營運後1年內請求徵收土地所有權，主管機關不得拒絕。（第3項）前2項土地上空或地下使用之程序、使用範圍、界線之劃分、登記、設定地上權、徵收、補償之審核辦法，由交通部會同內政部定之。」又依上開規定授權訂定之79年審核辦法第2條規定：「大眾捷運系統地方主管機關（以下簡稱主管機關）於確定捷運路線工程需穿越公、私有土地之上空或地下時，應將穿越部分使用之空間範圍以適當之圖說公告之，並通知土地所有權人及他項權利人。」第8條規定：「大眾捷運系統路線穿越之空間範圍雖無設定地上權之必要，亦應由主管機關列冊送交管轄土地登記機關註記於土地登記簿內。」由此可知，大眾捷運系統因工程上之必要，而穿越公、私有土地之上空或地下者，不問就所需用之空間有無以設定地上權之方式取得，依77年大眾捷運法第19條之規定，需用地機關均有支付補償之義務，即以「註記」方式為之，仍應依法為補償。至於大眾捷運系統因工程上之必要，而使用土地之地面者，此已非僅前揭不妨害地面使用之穿越之土地之上空或地下，而得僅以補償或徵收地上權並補償之情形所能涵蓋，主管機關應視土地之所有權屬予以徵收或辦理撥用。

(四)經查，被上訴人係於79年12月20日開始興建捷運南港線，迄87年3月7日完工，捷運南港線係沿臺北市忠孝東路下方施工，而系爭288地號土地為臺北市忠孝東路1段介於林森南、北路與杭州南、北路間之一部分；系爭土地之所有權人於捷運南港線完工後之88年9月22日更名為「臺灣土地銀行」，土地登記第二類謄本載以：「登記日期：47年2月11日；登記原因：接管；原因發生日期：45年4月9日；權利範圍：26814分之182」，此為原判決依法確定之事實。原判決因認系爭288地號土地於捷運南港線施工時之所有權人為中華民國，上訴人僅為管理機關，而依前揭77年大眾捷運法第19條

第1項之規定，可知系爭288地號土地倘因捷運路線工程上之必要而得穿越其地下，系爭土地之所有權人不得拒絕，僅得請求相當之補償，因此，被上訴人依77年大眾捷運法第19條第1項之規定使用當時為中華民國所有之公有土地，自非無法律上之原因等語，固非無見。惟查，上訴人起訴主張系爭288地號土地非僅穿越其地下而已，「且於其地上設置大眾捷運系統南港線(板南線)善導寺站3號、5號及6號出口等地上物」並提出甲證3為證，則原判決未予詳查該等地上物是否坐落系爭288地號土地，而有使用其地面之情形，其使用地面及地下之面積各為若干，即逕謂「本件使用土地情形僅涉及地下」，自已有不適用證據法則及判決不備理由之違背法令情事。

(五)綜上所述，原判決有如上所述違背法令之情事，上訴意旨求予廢棄，為有理由，惟因此部分事證有待原審再予調查審認之必要，本院尚無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審高等行政訴訟庭更為適法之裁判。

五、據上論結，本件上訴為有理由。

中　華　民　國　112　年　10　月　5　日

最高行政法院第三庭

審判長法官　陳　國　成

法官　簡　慧　娟

法官　蔡　如　琪

法官　陳　文　燦

法官　王　碧　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　112　年　10　月　5　日

書記官　徐　子　嵐

最　高　行　政　法　院　判　決

110年度上字第370號

上　訴　人　林文華

　　方世樑

共　　同
訴訟代理人　汪紹銘　律師
被 上訴 人　苗栗縣竹南地政事務所

代　表　人　范揚鴻
訴訟代理人　徐文星
　　黃潔如
參　加　人　方信淳

　　駱秀針

　　陳品竹
　　陳正德
　　方英明

　　方東三
　　駱俊榮

　　鄭雲心
　　陳采廷

　　陳宛彤

上列當事人間所有權登記事件，上訴人對於中華民國110年4月8日臺中高等行政法院109年度訴字第282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、被上訴人之代表人原為賴偉君，嗣變更為范揚鴻，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、本件事實經過：上訴人林文華以其所有坐落在苗栗縣三灣鄉大河底段572地號土地（下稱大河底段572地號土地）與上訴人方世樑及其他人共有坐落在苗栗縣竹南鎮新山佳段23地號土地（重測前山佳段22地號，下稱新山佳段23地號土地）約定交換移轉所有權(下稱系爭土地互易契約)，並由訴外人方靜代理雙方於民國109年1月31日向被上訴人申請移轉登記(下稱系爭申請)，惟因新山佳段23地號土地係屬共有狀態，被上訴人對於共有人得否以交換為原因而依據土地法第34條之1規定辦理移轉登記，認有法律適用及實際執行面之疑義而申請內政部釋疑，嗣後被上訴人依據內政部109年8月6日台內地字第1090129832號函釋(下稱109年8月6日函釋)意旨，認本案無土地法第34條之1第1項規定之適用，且新山佳段23地號土地不同意交換之共有人陳采廷等人於109年5月26日對登記之法律關係表示爭執，遂依土地登記規則第57條第1項第2款及第3款規定以109年8月17日新登駁字第99號駁回通知書（下稱原處分）駁回系爭申請。上訴人不服，提起訴願經決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被上訴人對於上訴人系爭申請，應作成准予登記之行政處分。經臺中高等行政法院(下稱原審)以109年度訴字第282號判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴，上訴人遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明暨參加人之陳述，均引用原判決所載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

(一)內政部109年8月6日函釋，其說明略以「二、按土地法第34條之1（以下簡稱本法條）第1項……其立法意旨係在於兼顧共有人之權益範圍內，排除民法第819條第2項、第828條第3項規定之適用，以便利不動產所有權之交易，解決共有不動產之糾紛，促進共有物之有效利用，增進公共利益。又該項規定強制剝奪不同意處分共有人之應有部分，或使其應有部分受重大限制，自應兼顧不同意共有人之利益，並對之有合理之補償，方能符合憲法財產權保障之要求……。三、次按交換所有權移轉登記……，依據法務部78年3月6日（78）法律字第4170號函示，交換土地或建物而移轉所有權，性質上屬處分行為（物權行為）。惟倘由多數共有人代理少數共有人約定以土地或建物所有權相互交換，其交換位置及條件等決定難謂合理，且本法條於交換未設有優先購買權之衡平機制（本部70年1月26日台內地字第4796號函參照），勢必侵害少數共有人權益，未能符合財產權保障之要求。又於交換所有權移轉登記後，該共有關係仍維持於相互移轉後所取得之共有不動產標的上，亦與本法係為解決共有不動產糾紛之目的未合。故共有人以交換為原因辦理所有權移轉登記自無本法條第1項規定之適用，依民法第819條第2項及第828條第3項規定，應經共有人全體同意。」實係內政部就主管之土地法第34條之1規定所為之解釋性函釋，經核尚無違背母法規定，且上開函釋既屬闡明法規原意而無涉法規變動，應自法規生效之日起有其適用，並無涉中央法規標準法第18條法規變更時從新從優原則或信賴保護原則，被上訴人自得予以適用。

(二)土地法第34條之1執行要點第3點規定：「本法條第1項所定處分，以有償讓與為限，不包括信託行為及共有物分割……」雖未明文將互易（交換）排除適用，惟依舉輕以明重之法理，共有物分割雖係原地分割，然因位置不同恐致其價差極大，應予排除適用土地法第34條之1第1項，至於互易因交換位置及條件等決定更難期其合理，對共有人權益影響

更大，其導致之不公平更甚於共有物分割，更應予排除適用。故土地法第34條之1第1項所稱「處分」及土地法第34條之1執行要點第3點所稱「有償讓與」，並不包括互易（交換）。

(三)上訴人所為不符土地法第34條之1之立法精神及憲法第15條之財產權保障，嚴重侵害不同意共有人之權益，且違反誠信原則：

1. 系爭土地互易契約所欲交換之2筆土地，其土地分區、位置及價值均顯不相當：

新山佳段23地號土地為都市計畫之道路用地，位於人口稠密、交通便利、商業繁榮的頭份市區，其110年公告現值達新臺幣(下同)516萬餘元，且新山佳段23地號土地及其上建物現由上訴人及其他同意交換共有人占有，並出租予三商行股份有限公司，108年每月租金達34,000元，更可證明該地價值不斐。反之，大河底段572地號土地屬山坡保育地之農牧用地，不但地處人口稀少、交通不便、尚未開發的三灣鄉深山處，根本無路可通至該地，且該土地110年公告現值僅66萬餘元，與新山佳段23地號土地公告現值相差達8倍之多。又上訴人及同意交換共有人等11人，因交換系爭2筆土地而存在交換差額，均以上訴人林文華為受贈人，申報贈與稅，更可證明新山佳段23地號土地之價值明顯高於大河底段572地號土地之價值。然上訴人方世樑及同意交換共有人等11人卻以通知書通知參加人：「系爭2筆土地交換權利價值相同無差額，故無涉及對價或補償」等語，企圖將價值較高之新山佳段23地號土地交換為上訴人林文華所有，顯已嚴重侵害不同意共有人之利益。至上訴人主張新山佳段23地號土地為道路用地，縱政府以公告現值15%價格收購，或依內政部實價登錄附近成交行情，與大河底段572地號附近成交行情差距尚無過大等語，顯與事實不符，並不可採。

2. 上訴人係惡意增加共有人達半數以上之方式操作土地法第34條之1：

於104年之前，新山佳段23地號同意交換之11人中，原僅方世樑、黃詩怡等2人為共有人，顯不達全體共有人之半數。上訴人方世樑為使同意之共有人超過半數，蓄意於交換前以贈與、買賣方式移轉部分應有部分予方靜等9人，使同意之共有人超過半數，且同意交換之11位共有人，均為上訴人林文華之親友，渠等所為交換行為明顯係圖利自己，共謀侵奪不同意共有人之利益，非為共有人全體之利益，除已違反民法第148條之誠信原則之外，更係以惡意增加共有人達半數以上之方式操作土地法第34條之1，徒然使共有關係複雜化，顯違反公共利益及土地法第34條之1之立法意旨。若准予交換，則將使交換後之大河底段572地號（原判決誤載為751地號）土地共有人達21人，致複雜的共有關係移轉至大河底段572地號（原判決誤載為751地號）土地，亦顯然違反土地法第34條之1之立法精神。

(四)上訴人林文華對參加人駱秀針等10人提起確認交換契約關係存在等訴訟，業經臺灣苗栗地方法院107年度訴字第251號民事判決，以土地法第34條之1第1項規定之「處分」應不包括互易為由，駁回上訴人林文華之訴，並已確定在案。上訴人林文華應受該確定判決效力拘束，無權請求就新山佳段23地號土地之所有權為移轉登記，參加人駱秀針等人亦無容忍上訴人林文華就新山佳段23地號土地、大河底段572地號土地辦理土地交換移轉所有權登記之義務。

(五)上訴人方世樑等11位同意者與上訴人林文華（原判決誤載為陳文華）依土地法第34條之1訂立系爭土地互易契約，並以109年1月31日南地所資字第6230號登記申請書及109年1月31日頭地資字第6800號登記申請書向被上訴人及苗栗縣頭份地政事務所申辦交換登記。參加人陳采廷等9人（不包括方東三）於109年5月26日提出異議書，而為本案權利關係之人。被上訴人既已知悉上訴人主張之登記原因所涉私法上法律關係，於登記之權利人、義務人或其與申請登記之法律關係有關之權利關係人間有爭執，而涉私權爭執時，依土地登記規

則第57條第1項第3款規定辦理，並無違法。至臺灣高等法院臺中分院108年度上字第347號判決，因兩造當事人僅為上訴人林文華(原判決誤載為陳文華)及方世樑等11位同意交換之共有人，並不包含不同意交換之共有人即本件參加人。因此，該判決所稱「兩造對於各負有系爭契約所約定之互易權利義務，並不存在私權之爭議」，其判決效力僅及於判決之當事人即上訴人與同意交換共有人，並不及於不同意交換之共有人即本件參加人。上訴人據該判決主張參加人與上訴人間不具爭執法律關係，被上訴人應依判決意旨辦理移轉登記等語，容屬其主觀之見解，並不可採等語，以原判決駁回。

五、本院查：

(一)憲法第15條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」第143條第1項規定：「……人民依法取得之土地所有權，應受法律之保障與限制。」民法第765條規定：「所有人，於法令限制之範圍內，得自由使用、收益、處分其所有物，並排除他人之干涉。」第819條規定：「(第1項)各共有人，得自由處分其應有部分。(第2項)共有物之處分、變更、及設定負擔，應得共有人全體之同意。」依上開規定可知，各共有人得自由處分自己之應有部分，他共有人之應有部分仍然存在，權利不受影響，故法律無不許其自由處分之理；惟共有人之所有權係存在於共有物全部，就共有物之處分、變更及設定負擔，會影響共有人之權益，無論對共有人是否有利，應得共有人全體之同意，俾使保障共有人憲法上所保障之財產權。

(二)土地法第34條之1規定：「(第1項)共有土地或建築改良物，其處分、變更及設定地上權……，應以共有人過半數及其應有部分合計過半數之同意行之。但其應有部分合計逾三分之二者，其人數不予計算。(第2項)共有人依前項規定為處分、變更或設定負擔時，應事先以書面通知他共有人；其不能以書面通知者，應公告之。(第3項)第1項共有人，對於他共有人應得之對價或補償，負連帶清償責任。於為權利變更

登記時，並應提出他共有人已為受領或為其提存之證明。其因而取得不動產物權者，應代他共有人申請登記。（第4項）共有人出賣其應有部分時，他共有人得以同一價格共同或單獨優先承購。……」係於64年7月24日增訂公布，立法理由以：「為解決共有不動產之糾紛，促進土地利用，便利地籍管理及稅捐課徵」；司法院釋字第562號解釋復指明以：其立法意旨在於兼顧共有人權益之範圍內，排除民法第819條第2項規定之適用，以便利不動產所有權之交易，解決共有不動產之糾紛，促進共有物之有效利用，增進公共利益。是可知，土地法第34條之1第1項規定以限制少數共有人所有權之方式，以增進公共利益，其適用必須於多數及少數共有人之利益均予兼顧之範圍內，方屬合憲，多數共有人倘已得依土地法上開規定處分其共有物時，其利益固可謂已受保護，然少數人之利益，此際，即必須兼顧，是其首先應獲有同條第2項及第3項之程序上之保障。其次，土地法第34條之1第4項之規定，旨在防止共有土地或建物之細分，以簡化或消除共有關係，減少土地使用增加之成本，俾利共有土地或建物之管理與利用，部分共有人依該條第1項規定，出賣共有土地全部，就各該共有人言，仍為出賣其應有部分，為處分之共有人，除本於自己權利處分其應有部分外，另係基於法律之授權代為處分他共有人之應有部分，並非以此剝奪他共有人依同條第4項規定享有之優先承購權，是共有人依第1項規定出賣共有土地之全部時，他共有人自仍有優先承購之權利（最高法院109年度台上大字第2169號民事大法庭裁定理由參照）。申言之，共有人依土地法第34條之1第1項規定處分共有土地之全部時，如所採取之方式，造成他共有人不能享有優先承購權，無法兼顧其權益時，應為合憲性解釋予以排除之。內政部考量交換土地或建物而移轉所有權，性質上屬處分行為（物權行為），惟倘由多數共有人代理少數共有人約定以土地或建物所有權相互交換，其交換位置及條件等決定難謂合理，且本法條於交換未設有優先購買權之衡平機制，

勢必侵害少數共有人權益，未能符合財產權保障之要求；又於交換所有權移轉登記後，該共有關係仍維持於相互移轉後所取得之共有不動產標的上，亦與本法係為解決共有不動產糾紛之目的未合等情，認共有人以交換為原因辦理所有權移轉登記自無土地法第34條之1第1項規定之適用，依民法第819條第2項規定，應經共有人全體同意，爰作成109年8月6日函釋，依前開之說明，即屬合憲性解釋之適例。

(三)土地法第37條規定：「（第1項）土地登記，謂土地及建築改良物之所有權與他項權利之登記。（第2項）土地登記之內容、程序、規費、資料提供、應附文件及異議處理等事項之規則，由中央地政機關定之。」土地登記規則第57條第1項第2款、第3款及第3項規定：「有下列各款情形之一者，登記機關應以書面敘明理由及法令依據，駁回登記之申請：……二、依法不應登記。三、登記之權利人、義務人或其與申請登記之法律關係有關之權利關係人間有爭執。……」、「依第1項第3款駁回者，申請人並得訴請司法機關裁判或以訴訟外紛爭解決機制處理。」是可知，土地登記程序應依土地法及土地登記規則等相關規定辦理，並應對於申請登記內容是否合法為實質之審查，如係援引土地法第34條之1第1項規定，就共有土地之全部與他筆土地為交換所有權移轉登記，依前揭之說明，如未依民法第819條第2項規定取得共有人全體同意，即屬土地登記規則第57條第1項第2款依法不應登記之情形，登記機關即應駁回登記之申請。至同條項第3款所稱「登記之權利人、義務人或其與申請登記之法律關係有關之權利關係人間有爭執者」，則係指登記權利人與登記義務人或關係人間，如有與登記事項有關而涉及私法上權利存否爭議時，因關於人民私權之確定，屬國家司法權範圍，人民發生私權爭執時，應循民事訴訟程序由民事法院確定之，登記機關既非有權為終局認定之司法機關，登記權利人所申請登記之權利是否確屬存在，在未經有權認定機關確認前，尚不明確而言；至於同一申請如已合致同條項第2款依

法不應登記之情形，即無上開所謂應循民事訴訟程序由民事法院確定之可言，易言之，登記機關即無須亦不應再援引同條項第3款規定駁回登記申請。

(四)經查，新山佳段23地號土地為上訴人方世樑與參加人及訴外人方靜等所共有，上訴人於109年1月31日向被上訴人為系爭申請，將新山佳段23地號土地與上訴人林文華所有大河底段572地號土地交換移轉所有權，參加人不同意交換，原處分依土地登記規則第57條第1項第2款及第3款規定駁回系爭申請，為原判決依法確定之事實，核與卷內證據資料相符。

依前揭之說明，上訴人方世樑與訴外人方靜等共有人處分新山佳段23地號土地與大河底段572地號土地交換移轉所有權，未依民法第819條第2項經共有人全體同意，屬土地登記規則第57條第1項第2款依法不應登記之情形，則原處分援引該款規定駁回系爭申請，於法有據，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無不合。

(五)上訴意旨主張：土地法第34條之1為民法之特別法，且已限制所謂「處分」需考慮負擔行為之有償與否，因此，共有人以互易(交換)土地為原因，申請土地所有權移轉登記，即有土地法第34條之1之適用云云。惟如前述，土地法第34條之1第1項規定以限制少數共有人所有權之方式，以增進公共利益，其適用必須於多數及少數共有人之利益均予兼顧之範圍內，負擔行為如屬無償，固應予以排除，縱為有償，如未能使共有人享有與買賣相同之優先承買權之衡平機制，難期兼顧少數共有人之利益，上訴意旨指摘原判決有不適用法規及不備理由之違背法令，自非可採。又本件原處分駁回系爭申請，贅引土地登記規則第57條第1項第3款為依據，亦如前述，是原判決關於該款規定之論述尚屬不影響判決結果之贅述理由，上訴意旨復執陳詞予以指摘，聲明廢棄，不能認為有理由。

六、綜上所述，原判決以系爭申請有依法應予駁回之情形，認原處分並無違法，訴願決定予以維持，亦無不合，因而駁回上

訴人在原審之訴，核其認事用法尚無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段、第104條、民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　112　年　7　月　31　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　陳　國　成

法官　簡　慧　娟

法官　蔡　紹　良

法官　蔡　如　琪

法官　王　碧　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　112　年　7　月　31　日

書記官　徐　子　嵐

最　高　行　政　法　院　判　決

109年度上字第903號

上　訴　人　邱秀卿

　　邱榮裕

　　賴怡君

　　林齊冠

　　林齊輝

　　許秀美

共　　同

訴訟代理人　熊依翎　律師

被 上訴 人　桃園市政府

代　表　人　鄭文燦

上列當事人間徵收補償事件，上訴人對於中華民國109年5月20日臺北高等行政法院108年度訴字第1741號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、本件事實經過：

(一)上訴人邱秀卿所有之桃園市中壢區（下同）○○段407-2、407-3地號土地及其上建物、上訴人邱榮裕所有之同段301-1、303-1地號土地及其上建物、上訴人賴怡君所有之同段308-1地號土地、上訴人許秀美所有之同段699-1地號及○○段1121-1、1125-1地號等土地及其上建物、上訴人林齊冠、林齊輝共有之○○段827-1地號土地及其上建物（上開9筆土地下稱系爭土地），因被上訴人為辦理桃園縣市道112線中壢

區龍岡路3段（龍岡路3段00巷至龍慈路）拓寬工程，前經內政部民國106年10月26日台內地字第10613070621號函核准徵收，被上訴人以106年11月9日府地權字第10602703701號公告徵收，並以106年11月9日府地權字第10602703703號函通知上訴人領取徵收補償地價。

(二)上訴人認徵收補償價格偏低，提出異議，被上訴人分別以106年12月20日府地權字第1060305135號（上訴人邱榮裕）、107年1月5日府地權字第1060319005號（上訴人許秀美）、107年1月30日府地權字第1070022387號（上訴人林齊冠、林齊輝）、107年1月30日府地權字第1070023691號（上訴人邱秀卿）、107年1月30日府地權字第1070023512號（上訴人賴怡君）函復查處結果。

(三)上訴人不服，分別於107年1月16日（上訴人許秀美）、107年1月18日（上訴人邱榮裕）、107年2月9日（上訴人林齊冠、林齊輝）、107年2月26日（上訴人賴怡君）、107年3月1日（上訴人邱秀卿）提出復議，被上訴人遂依土地徵收條例第22條規定提交桃園市地價及標準地價評議委員會（下稱地評會）審議，案經地評會107年第3次會議審議決議維持原徵收補償價格。嗣被上訴人分別以107年5月10日府地權字第10701120463號（上訴人林齊冠、林齊輝）、第10701120464號（上訴人邱秀卿）、第10701120465號（上訴人邱榮裕）、第10701120466號（上訴人許秀美）、第10701120468號（上訴人賴怡君）函復復議結果。

(四)上訴人仍不服，於107年6月8日提起訴願，經內政部107年11月28日內政部訴願委員會台內訴字第1070453455號訴願決定（下稱107年訴願決定），被上訴人於徵收補償地價部分撤銷另為適法之處分，關於建築物徵收補償部分駁回，其餘訴願不受理。被上訴人乃依上開訴願決定意旨，重新檢視及修正地價區段劃設，將原龍岡路15米道路用地增劃為P030-00區段、另增劃P029-00公共設施保留地區段及P031-00住宅區地價區段，推估徵收補償市價，並提送地評會審議。經地評

會於108年1月22日第3次會議決議通過並依市價變動幅度調整後，被上訴人以108年3月4日府地權字第1080046166號函（下稱原處分）函復上訴人重新評議結果，惟上訴人仍不服，提起訴願遭決定駁回，提起行政訴訟，並聲明：1.訴願決定及原處分關於系爭土地，徵收市價每平方公尺為新臺幣（下同）95,200元（依市價變動幅度調整為95,010元）均撤銷。2.被上訴人應作成再補償上訴人邱秀卿1,791,673元、上訴人邱榮裕4,417,492元、上訴人賴怡君1,892,918元、上訴人林齊冠659,119元、上訴人林齊輝659,119元、上訴人許秀美2,960,298元之行政處分。經臺北高等行政法院（下稱原審）以108年度訴字第1741號判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴，上訴人遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，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)被上訴人考量原龍岡路3段兩側帶狀公共設施保留地土地臨街、原建築使用及穿越不同使用分區土地之情形，爰將原龍岡路3段西側鄰住宅區拓寬工程徵收之道路用地，劃設為P016-00公共設施保留地地價區段，原龍岡路3段東側拓寬工程道路用地，依鄰商業區及住宅區之不同，分別劃設為（原龍岡路3段00巷至龍仁路）P017-00及（龍仁路至龍慈路）P029-00公共設施保留地地價區段。系爭○○段407-3、407-2、699-1、301-1、303-1、308-1地號等6筆土地位於P016-00地價區段、○○段1121-1、1125-1及○○段827-1地號等3筆土地位於P029-00地價區段。另就將原龍岡路3段15米道路用地（原龍岡路3段00巷至龍慈路）劃設為P030-00公共設施用地地價區段、原龍岡路3段西側住宅區（原龍岡路3段00巷至龍慈路）劃設為P018-00住宅區地價區段、原龍岡路3段東側商業區（原龍岡路3段00巷至龍仁路）劃設為P019-00商業區地價區段、原龍岡路3段東側住宅區（龍仁路至龍慈路）劃設為P031-00住宅區地價區段。被上訴人遵照107年訴願決定指

示，依土地徵收補償市價查估辦法（下稱查估辦法）第10條第3項、第4項規定，增劃P030-00、P029-00、P031-00等地價區段，核屬有據。

(二)系爭土地所在區段毗鄰P018-00住宅區、P019-00商業區、P030-00公共設施用地及P031-00住宅區等非公共設施保留地地價區段，被上訴人分別選取○○段633地號、○○段515地號、○○段500地號及○○段1071地號土地作為上開地價區段之比準地。被上訴人再依查估辦法第17條第3項規定，於P020-00及P021-00同為住宅區地價區段分別選取○○段1357地號土地及○○○段○○○小段530-2地號土地等2筆買賣實例，作為P018-00、P030-00及P031-00地價區段比準地之比較標的；另於P022-00及P023-00同為商業區地價區段分別選取○○段○○○小段190-64地號土地及○○段1453地號土地，作為P019-00地價區段比準地之比較標的，並依查估辦法第19條規定，推估○○段633地號、○○段500地號及○○段1071地號土地價格分別為每平方公尺95,127元、61,969元及95,127元；○○段515地號土地價格為每平方公尺104,726元。次依查估辦法第21條第3款及第4款規定調整上開土地價格分別為每平方公尺95,200元、62,000元、95,200元及105,000元。

(三)另依查估辦法第22條規定，P016-00之區段地價採P030-00地價區段不納入計算，則系爭○○段301-1、303-1、308-1、407-2、407-3、699-1等6筆土地位於P016-00地價區段，其徵收補償價格為每平方公尺95,200元。P029-00之區段地價採P030-00地價區段不納入計算，則系爭○○段1121-1、1125-1及○○段827-1地號等3筆土地位於P029-00地價區段，其徵收補償價格為每平方公尺95,200元。依查估辦法第30條規定及被上訴人106年第4次地評會決議中壢區市價變動幅度99.80%，調整最終徵收補償價格，系爭土地徵收補償市價為每平方公尺95,010元。另被上訴人地評會106年第4次會議紀錄已經上訴人閱覽，亦有被上訴人提出之不可閱卷可查；足證本

件被上訴人地評會106年第4次會議紀錄所為有關中壢區市價變動幅度99.80%，並非基於不正確之資料作成，因此上訴人據以主張原處分有出於錯誤之事實認定或不完全之資訊之判斷瑕疵違法云云，自無足採。

(四)上訴人再提出其找尋之4件案例，主張被上訴人所選擇之比較標的價額過低，以致於推估並決定價額時，未能反應市價而致被上訴人地評會之判斷顯有瑕疵云云。然查被上訴人不採用之理由如下：

1. 中壢區○○○段○○小段61-90地號部分，查實價登錄資訊為同區段72-42、72-43地號等2筆土地，每平方公尺單價為151,296元，屬無法單獨建築使用故屬畸零地。且上開實例無法有效掌握及量化調整，參照查估辦法第7條第1項第5款規定，不予採用。

2. 中壢區中壢○○段931-960地號部分，查實價登錄資訊為同區段957-1地號土地，每平方公尺單價為136,170元。而上開實例標的土地位於中壢區治平街，屬中壢中原商圈範圍，其繁榮程度及區域條件與系爭土地之比準地顯不相當，又因上開實例非屬同一供需圈之類似地區，依土地徵收補償市價查估作業手冊第8頁中段規定，不予採用。

3. 中壢區○○段781-810地號部分，查實價登錄資訊為同區段780、781地號等2筆土地，每平方公尺單價為118,830元。而上開實例標的土地依91年10月變更高速公路中壢及內壢交流道附近特定區計畫（興南國中附近地區）細部計畫（第一次通盤檢討）所示，其開發限制須採市地重劃方式辦理。因此上開實例交易受有期待因素影響甚明，因無法有效掌握及量化調整，依查估辦法第7條第1項第2款規定，不予採用。

4. 中壢區○○○段○○○小段601-630地號部分，實價登錄資訊為同區段606-9地號土地，每平方公尺單價為155,310元。查上開實例標的屬桃園市畸零地使用自治條例第3條規定之畸零地。且該土地所有權人已於100年3月23日取得相鄰之331與331-1等2筆土地，顯見此3筆土地具有畸零地且有合併使

用之交易，因無法有效掌握及量化調整，依查估辦法第7條第1項第5款規定，故不予採用。

(五)上訴人邱秀卿及邱榮裕再主張渠等所有土地均屬「路角地」，本件徵收補償僅以商業區及住宅區作為區分，未將鄰街情形及原建築物使用情形列入審酌，實有瑕疵云云。然查上開土地屬公共設施保留地，應依查估辦法第22條規定，徵收補償價格以其毗鄰非公共設施保留地區段地價平均計算，至於上訴人上開「路角地」個別因素，非屬影響查估價格之因素。且被上訴人參照土地徵收條例第30條立法意旨，以上開土地非公共設施保留地之平均市價推估上開土地之補償地價，核無違誤。

(六)綜上，被上訴人依據107年訴願決定，重新檢視及修正地價區段劃設，將原龍岡路15米道路用地增劃為P030-00區段、另增劃P029-00公共設施保留地區段、及P031-00住宅區地價區段，依土地徵收條例及查估辦法等推估徵收補償市價，並經地評會於108年1月22日第3次會議決議通過，及依市價變動幅度調整後之原處分，經核並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。上訴人執前詞訴請撤銷並請求判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

四、本院查：

(一)土地徵收條例第30條規定：「(第1項)被徵收之土地，應按照徵收當期之市價補償其地價。在都市計畫區內之公共設施保留地，應按毗鄰非公共設施保留地之平均市價補償其地價。(第2項)前項市價，由直轄市、縣（市）主管機關提交地價評議委員會評定之。(第3項)各直轄市、縣（市）主管機關應經常調查轄區地價動態，每六個月提交地價評議委員會評定被徵收土地市價變動幅度，作為調整徵收補償地價之依據。(第4項)前3項查估市價之地價調查估計程序、方法及應遵行事項等辦法，由中央主管機關定之。」土地徵收條例施行細則第29條規定：「被徵收土地補償金額之計算及發給，由土地所在直轄市或縣(市)主管機關為之。」第30條規

定：「（第1項）本條例第30條第1項所稱徵收當期之市價，指徵收公告期滿次日起算第15日經地價評議委員會評定之當期市價。（第2項）前項當期市價低於徵收公告之市價，仍按徵收公告之市價補償。」第31條1項規定：「本條例第30條第1項規定之毗鄰非公共設施保留地之平均市價，指毗鄰各非公共設施保留地市場正常交易價格之平均數，比照平均地權條例施行細則第63條第2項規定計算之。毗鄰部分為公共設施用地經納入計算致平均市價降低者，不予納入。」是可知，被徵收土地應按照徵收當期之市價補償其地價；被徵收土地如屬都市計畫區內之公共設施保留地，則應按毗鄰非公共設施保留地之平均市價補償其地價，而所謂徵收當期之市價及毗鄰非公共設施保留地之平均市價，主管機關應依土地徵收條例第30條第4項授權訂定之查估辦法加以查估，並提交地評會評定之；又主管機關應經常調查轄區地價動態，每6個月提交地評會評定被徵收土地市價變動幅度，作為調整徵收補償地價之依據。

(二)查估辦法第4條規定：「土地徵收補償市價查估之辦理程序如下：一、蒐集、製作或修正有關之基本圖籍及資料。二、調查買賣或收益實例、繪製有關圖籍及調查有關影響地價之因素。三、劃分或修正地價區段，並繪製地價區段圖。四、估計實例土地正常單價。五、選取比準地及查估比準地地價。六、估計預定徵收土地宗地單位市價。七、徵收土地宗地單位市價提交地價評議委員會評定。」第6條第1項規定：「依第4條第2款調查實例，以蒐集市場買賣實例為主，並得蒐集市場收益實例。調查實例應填寫買賣實例調查估價表或收益法調查估價表。」第7條規定：「買賣或收益實例如有下列情形之一，致價格明顯偏高或偏低者，應先作適當之修正，記載於買賣實例或收益法調查估價表。但該影響交易價格之情況無法有效掌握及量化調整時，應不予採用：一、急買急賣或急出租急承租。二、期待因素影響之交易。三、受債權債務關係影響之交易。四、親友關係人間之交易。五、

畸零地或有合併使用之交易。六、地上物處理有糾紛之交易。七、拍賣。八、公有土地標售、讓售。九、受迷信影響之交易。十、包含公共設施用地之交易。十一、人為哄抬之交易。十二、與法定用途不符之交易。十三、其他特殊交易。」第10條規定：「（第1項）劃分地價區段時，應攜帶地籍圖及地價區段勘查表實地勘查，原則以鄉（鎮、市、區）為單位，斟酌地價之差異、當地土地使用管制、交通運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、環境污染、工商活動、房屋建築現況、土地利用現況及其他影響地價因素，於地籍圖上將地價相近、地段相連、情況相同或相近之土地劃為同一地價區段。……（第3項）公共設施保留地應單獨劃分地價區段，並得視臨街情形或原建築使用情形再予細分。（第4項）帶狀公共設施保留地穿越數個地價不同之區段時，得視二側非保留地地價區段之不同，分段劃分地價區段。……」第11條規定：「地價區段之界線，應以地形地貌等自然界線、道路、溝渠或使用分區、編定使用地類別等使用管制之界線或適當之地籍線為準。」第13條規定：「以買賣實例估計土地正常單價方法如下：一、判定買賣實例情況，非屬特殊情況者，買賣實例總價格即為正常買賣總價格；其為特殊情況者，應依第7條及第8條規定修正後，必要時並得調查鄰近相似條件土地或房地之市場行情價格，估計該買賣實例之正常買賣總價格。二、地上無建築改良物（以下簡稱建物）者，計算土地正常買賣單價。其公式如下：土地正常買賣單價＝正常買賣總價格÷土地面積。……」第17條規定：「（第1項）依第13條估計之土地正常單價……應調整至估價基準日。（第2項）前項估價基準日為每年9月1日者，案例蒐集期間以當年3月2日至9月1日為原則。……（第3項）前項案例蒐集期間內無適當實例時，得放寬至估價基準日前一年內。」第18條規定：「比準地應於預定徵收土地範圍內各地價區段，就具代表性之土地分別選取。都市計畫區內之公共設施保留地毗鄰之地價區段，亦

同。」第19條規定：「（第1項）比準地比較價格之查估，應填載比較法調查估價表，其估計方法如下：一、就第17條估價基準日調整後之土地正常單價中，於同一地價區段內選擇1至3件比較標的。二、將前款比較標的價格進行個別因素調整，推估比準地試算價格。三、考量價格形成因素之相近程度，決定比準地地價。（第2項）地價區段內無法選取或不宜選取比較標的者，得於其他地區選取，估計時應進行區域因素及個別因素調整。（第3項）第1項第2款及前項區域因素及個別因素調整，分別依影響地價區域因素評價基準表及影響地價個別因素評價基準表之最大影響範圍內調整。……」第20條第1項規定：「預定徵收土地宗地市價應以第18條選取之比準地為基準，參酌宗地條件、道路條件、接近條件、周邊環境條件及行政條件等個別因素調整估計之。但都市計畫範圍內之公共設施保留地，不在此限。」第22條規定：「（第1項）都市計畫區內公共設施保留地區段地價以其毗鄰非公共設施保留地之區段地價平均計算。帶狀公共設施保留地穿越數個地價不同之區段時，得分段計算。……（第3項）第1項稱平均計算，指按毗鄰各非公共設施保留地地價區段之區段線比例加權平均計算。毗鄰為公共設施用地區段，其區段地價經納入計算致平均市價降低者，不予納入。……」第23條規定：「前條第3項公共設施保留地區段地價加權平均計算作業步驟如下：一、依第4條規定蒐集、製作或修正有關之基本圖籍及資料。二、以地籍圖繪製之地價區段圖作為作業底圖。三、量測公共設施保留地區段毗鄰各非公共設施保留地區段線長度（以下簡稱各區段線長度）……四、以各區段線長度之和為總長度。五、以毗鄰各非公共設施保留地區段地價乘以各區段線長度，再除以總長度，加總計算公共設施保留地區段地價。」第25條：「公共設施保留地區段地價計算作業應填寫公共設施保留地地價加權平均計算表。」第27條規定：「(第1項)直轄市、縣（市）主管機關計算被徵收土地市價變動幅度之作業步驟如下：一、

分2期蒐集去年9月2日至當年3月1日（現期）買賣實例、去年3月2日至去年9月1日（基期）買賣實例。二、分期計算實例市價單價並排序。三、分期計算排序後百分位數25至百分位數75間案例市價單價平均值。四、現期市價單價平均值除以基期市價單價平均值，計算市價變動幅度。(第2項)前項市價變動幅度計算之作業分區，原則以鄉（鎮、市、區）為單位，並得將地價變動情形相近之鄉（鎮、市、區）合併計算；鄉（鎮、市、區）內地價變動差異大之地區，得予分開計算。」第30條規定：「依第27條計算土地市價變動幅度結果應於每年6月底前送交地價評議委員會評定，於七月前提供需用土地人，作為7月至12月間調整徵收補償地價之依據。」上開查估辦法係由內政部依授權所訂定具法規命令性質，旨在具體化被徵收土地「徵收當期之市價」時應遵守前揭規定所定之程序，俾保障被徵收土地所有人能依徵收當期之市價獲得適法之補償，相關機關於辦理土地徵收補償之市價查估時，自應受拘束。依上開法令規定，被徵收之土地如為公共設施保留地，應按毗鄰非公共設施保留地之平均市價補償其地價，該平均市價係以所屬公共設施保留地地價區段之地價為準，其區段地價則以所毗鄰非公共設施保留地之區段地價平均計算，至被徵收土地所毗鄰非公共設施保留地之區段地價，應於該毗鄰地價區段內選取比準地，依前揭查估辦法第19條規定查估該比準地地價，作為該區段之地價。

(三)關於徵收補償市價部分：

1. 查原判決依調查證據之辯論結果，業論明：本件係為拓寬龍岡路3段00巷至龍慈路之道路工程，徵收該道路兩側屬中壢（龍岡）都市計畫內道路用地（包含系爭土地），形成帶狀公共設施保留地，被上訴人考量原龍岡路3段兩側帶狀公共設施保留地土地臨街、原建築使用及穿越不同使用分區土地之情形，並依107年訴願決定指示，爰將原龍岡路3段西側鄰P018-00(住宅區)拓寬工程徵收之道路用地，劃設為P016-00公共設施保留地地價區段，原龍岡路3段東側拓寬工程道路

用地，依鄰P019-00(商業區)及P031-00(住宅區)之不同，分別劃設為P017-00（原龍岡路3段00巷至龍仁路）及P029-00（龍仁路至龍慈路）公共設施保留地地價區段，另將原龍岡路3段15米道路用地（原龍岡路3段00巷至龍慈路）劃設為P030-00公共設施用地地價區段。系爭○○段407-3、407-2、699-1、301-1、303-1、308-1地號等6筆土地位於P016-00公共設施保留地地價區段，毗鄰P018-00住宅區地價區段及P030-00公共設施用地等非公共設施保留地地價區段，系爭○○段1121-1、1125-1及○○段827-1地號等3筆土地位於P029-00公共設施保留地地價區段，毗鄰P031-00住宅區地價區段及P030-00公共設施用地等非公共設施保留地地價區段，被上訴人分別選取○○段633地號土地、○○段500地號土地及○○段1071地號土地作為P018-00、P030-00及P031-00地價區段之比準地，又本件查估基準日為105年9月1日，因案例蒐集期間無適當實例，被上訴人乃依查估辦法第17條第3項規定，放寬104年9月2日至105年9月1日為案例蒐集期間進行選取，並於P020-00及P021-00同為住宅區地價區段分別選取○○段1357地號土地（交易日期：104年11月26日）及○○○段○○○小段530-2地號土地（交易日期：104年12月15日）等2筆買賣實例，作為P018-00、P030-00及P031-00地價區段比準地之比較標的，並依查估辦法第19條規定，按區域因素及個別因素調整，推估P018-00、P030-00及P031-00地價區段比準地，即○○段633地號土地、○○段500地號土地及○○段1071地號土地價格分別為每平方公尺95,127元、61,969元及95,127元，次依查估辦法第21條第3款及第4款規定調整P018-00、P030-00及P031-00地價區段比準地，即○○段633地號土地、○○段500地號土地及○○段1071地號土地價格分別為每平方公尺95,200元、62,000元及95,200元；另依查估辦法第22條第1項及第2項規定，就上開各地價區段比準地價格，作為該所屬地價區段之區段地價，並據以核算P016-00及P029-00公共設施保留地地價區段之區段地價，復依同條

第3項規定，毗鄰為公共設施用地地價區段，其區段地價經納入計算致平均市價降低者，不予納入，P016-00公共設施保留地地價區段毗鄰P018-00住宅區及P030-00公共設施用地等非公共設施保留地地價區段，按其毗鄰之區段線比例加權平均計算其區段地價為每平方公尺78,900元，未將P030-00地價區段納入計算其區段地價為每平方公尺95,200元，因此P016-00公共設施保留地地價區段採P030-00地價區段不納入計算，則系爭○○段301-1、303-1、308-1、407-2、407-3、699-1等6筆土地位於P016-00地價區段，其徵收補償價格為每平方公尺95,200元，又P029-00公共設施保留地地價區段毗鄰P031-00住宅區及P030-00公共設施用地等非公共設施保留地地價區段，按其毗鄰之區段線比例加權平均計算其區段地價為每平方公尺78,600元，未將P030-00地價區段納入計算其區段地價為每平方公尺95,200元，採P030-00地價區段不納入計算，則系爭○○段1121-1、1125-1及○○段827-1地號等3筆土地位於P029-00地價區段，其徵收補償價格為每平方公尺95,200元等情，經核與卷內證據尚無不符，亦無違反論理法則、經驗法則或理由不備、理由矛盾之情事，原判決據以認定原處分關於徵收補償市價部分並無違誤，尚無不合。又原判決雖就與本件無關、系爭土地所在以外之P017-00公共設施保留地地價區段之徵收補償市價贅予論述，惟尚不影響上述關於系爭土地部分之認定，併此指明。

2. 上訴意旨主張上訴人於原審提出4筆同為住宅區素地之買賣實例，惟被上訴人未依查估辦法第7條規定為適當之修正而逕自拒絕採用，原審除未適用該規定外，亦就該重要攻擊防禦方法未附具不採之理由，實有判決不適用法規及未附理由之違背法令情事云云。惟查，原判決業亦於理由四(六)(即第30頁至第32頁)論明，上訴人所提供4例實例，被上訴人不採用之理由如下：⑴中壢區○○○段○○小段61-90地號部分，查實價登錄資訊為中壢區○○○段○○小段72-42、72-43地號等2筆土地，交易日期為105年8月30日，每平方公尺

單價為151,296元。而上開實例標的屬未臨街之裡地土地，因無法單獨建築使用故屬畸零地。且上開實例無法有效掌握及量化調整，參照查估辦法第7條第1項第5款規定，不予採用。⑵中壢區中壢○○段931-960地號部分，查實價登錄資訊為中壢區中壢○○段957-1地號土地，交易日期為105年6月28日，每平方公尺單價為136,170元。而上開實例標的土地位於中壢區治平街，屬中壢中原商圈範圍，中原商圈區域以中原大學為中心，包含環中東路、中山東路與新中北路三條幹道所圍之區域，其繁榮程度及區域條件與系爭土地之比準地顯不相當，又因上開實例非屬同一供需圈之類似地區，依土地徵收補償市價查估作業手冊第8頁中段規定，不予採用。⑶中壢區○○段781-810地號部分，查實價登錄資訊為中壢區○○段780、781地號等2筆土地，交易日期為105年1月28日，每平方公尺單價為118,830元。而上開實例標的土地依91年10月變更高速公路中壢及內壢交流道附近特定區計畫（興南國中附近地區）細部計畫（第一次通盤檢討）所示，屬附帶條件開發之住宅區，其開發限制須採市地重劃方式辦理。因此上開實例交易受有期待因素影響甚明，因無法有效掌握及量化調整，依查估辦法第7條第1項第2款規定，不予採用。⑷中壢區○○○段○○○小段601-630地號部分，實價登錄資訊為中壢區○○○段○○○小段606-9地號土地，交易日期105年5月24日，每平方公尺單價為155,310元。查上開實例標的土地面積為52平方公尺，屬桃園市畸零地使用自治條例第3條規定之畸零地，且該土地所有權人已於100年3月23日取得相鄰之331與331-1等2筆土地。顯見此3筆土地具有畸零地且有合併使用之交易，因無法有效掌握及量化調整，依查估辦法第7條第1項第5款規定，故不予採用等情，並進而論述本件被上訴人實例選取並無違誤，上訴人所舉上開4件實例各有不符法規情事，而不予採用詳如上述等語，原判決並無上訴人所指之未附理由之情事，且核被上訴人業已就上開4件實例各有查估辦法第7條第1項第2款或第

5款規定之情事，或非屬同一供需圈之類似地區等情事，且該影響交易價格之情況無法有效掌握及量化調整，應不予採用逐一說明，原判決遽予維持，尚無上訴人所指不適用查估辦法之違背法令。

3. 上訴意旨復主張上訴人邱秀卿及邱榮裕原所有之路角地係作為商業使用，應可單獨劃設地價區段，且對街即為商業區，自應以商業區之價值為評估，原審對此重要攻擊防禦方法未敘明不予採納之理由，已構成判決不備理由之違背法令云云。惟按土地徵收條例第30條第1項後段規定：「在都市計畫區內之公共設施保留地，應按毗鄰非公共設施保留地之平均市價補償其地價」，揆其立法理由以：都市計畫區內土地經劃定為公共設施保留地，其土地利用即受限制，如以其土地本身市價補償其地價，將使土地所有權人蒙受過度之損失，基於保障公共設施保留地所有權人之權益，乃規定應按毗鄰非公共設施保留地之平均市價補償其地價。是土地徵收條例既明文規定以毗鄰非公共設施保留地之「平均市價」補償地價，自無須再考量調整個別因素，是查估辦法第20條第1項亦明文規定：「預定徵收土地宗地市價應以第18條選取之比準地為基準，參酌宗地條件、道路條件、接近條件、周邊環境條件及行政條件等個別因素調整估計之。但都市計畫範圍內之公共設施保留地，不在此限。」至於地價區段如何劃分，依前引查估辦法第10條第3項及第4項規定，公共設施保留地應單獨劃分地價區段，並得視臨街情形或原建築使用情形再予細分，帶狀公共設施保留地穿越數個地價不同之區段時，得視二側非保留地地價區段之不同，分段劃分地價區段，惟查上訴人邱秀卿及邱榮裕原所有之系爭○○段301-1、303-1、407-2及407-3等4筆土地位於P016-00帶狀公共設施保留地地價區段，西側毗鄰P018-00住宅區地價區段，東側毗鄰P030-00公共設施用地地價區段，此為原判決所依法確定之事實，縱如上訴人主張依其臨街情形予以細分，上訴人上開土地南、北兩側均毗鄰帶狀之公共設施保留地區段，

依上開法令之規定，上開土地所位於之區段地價仍應以其毗鄰非公共設施保留地之區段地價平均計算，其結果即仍應依其西側毗鄰之P018-00住宅區地價區段及東側毗鄰P030-00公共設施用地地價區段計算，其結果與原處分並無二致，顯無實益。上訴意旨主張上開土地對街即為商業區，自應以商業區之價值為評估，惟查上開土地本身並非都市計畫內之商業區土地，其所位於之P016-00地價區段亦未毗鄰商業區地價區段，此均為上訴人所不爭，則上訴人猶主張應依商業區之價值予以查估，於法顯屬無據，上訴意旨無可採取。

4. 綜上，原判決維持原處分關於系爭土地徵收補償地價每平方公尺95,200元部分，並無違誤。

(四)關於市價變動幅度部分：

1. 憲法第16條所定人民之訴訟權，乃人民於其權利受侵害時，得向司法機關訴請救濟之制度性保障。而法院踐行訴訟程序須符合正當法律程序原則，使人民受公開、公平、公正之審判，為人民之訴訟權受憲法保障之核心領域。行政訴訟法規定當事人有委任律師或其他適當人員代理訴訟之權利（第49條）、當事人有利用訴訟文書之權利（第96條）、審判長應善盡闡明義務，使當事人得就事實上及法律上為適當完全之辯論或陳述（第125條）、當事人應就調查證據之結果有辯論機會（第141條）、當事人之發問權（第154條）、法院之判決應以辯論及證據為基礎（第189條），即為上開正當法律程序原則之明文規範，旨在貫徹言詞審理原則及直接審理原則之精神。如違反上開正當程序，未能補正者，自屬判決違背法令。又行政訴訟之言詞審理原則、直接審理原則，非法院進行「形式上」之言詞辯論，而係在言詞辯論中，當事人確實得接觸證據資料為攻擊防禦，並提出其事實及法律見解，由法院依調查證據結果及斟酌全辯論意旨而為裁判；若訴訟資料未公開，當事人如何為陳述或提出攻擊、防禦方法，法院又如何經由辯論程序而形成心證之基礎。故行政訴訟法第163條、第165條第1項規定，當事人有提出文書之義

務；當事人如無正當理由不從提出文書之命者，行政法院得審酌情形認他造關於該文書之主張或依該文書應證之事實為真實。據此，行政機關於行政訴訟中，應負有提出與訴訟有關文書之義務，行政機關雖得以保密或其他維護國家利益之理由拒絕，但拒絕理由成立與否應由行政法院判斷之，無正當理由不從提出文書之命者，行政法院得審酌情形認他造關於該文書之主張或依該文書應證之事實為真實。易言之，行政機關本須依個人資訊、營業機密、國家機密保護法等相關法令，決定證據資料是否應保密而不得提出，然其是否有正當理由，則應由法院經辯論而判斷之，事涉相關證據所得證明事項真偽之認定。至於經行政機關提出於法院，得進行公開辯論而為裁判基礎之證據資料，當然應提供當事人閱覽而為辯論，此乃人民訴訟權之基本保障。

2. 經查，本件補償查估基準日為105年9月1日，徵收補償公告為106年11月9日，此為原判決依法確定之事實。依前引土地徵收條例第30條第3項、查估辦法第27條及第30條之規定，被上訴人應依其所調查之轄區地價動態，依查估辦法第27條計算土地市價變動幅度結果提交地評會評定，於7月前提供需用土地人，作為調整徵收補償地價之依據。又依查估辦法第27條及土地徵收補償市價查估作業手冊之規定，被上訴人計算被徵收土地市價變動幅度之作業步驟及作業表格如下：⑴調查轄區地價動態：分2期蒐集去年9月2日至當年3月1日（現期）買賣實例、去年3月2日至去年9月1日（基期）買賣實例，103年起採實價登錄資料。⑵計算市價變動幅度：市價變動幅度計算表及市價變動幅度計算總表。①分期分類整理買賣實例：將所蒐集基期(B)、現期(T)之實價登錄買賣實例，分為土地(L)、房地(H)二類後，分別再細分為都市計畫地區、非都市計畫地區兩類實例。②計算基期土地及房地各分類實例比例。③分期分類計算實例市價單價並排序。④分期分類計算排序後百分位數25至百分位數75間實例市價單價平均值：(1)分期取土地、房地各類別排序後25%~75%間實

例，(2)計算基期(B)各類別單價平均值，(3)以基期(B)各類實例比例加權計算基期單價平均值(AB)，(4)計算現期(T)各類別單價平均值，(5)以基期(B)各類實例比例加權計算現期單價平均值(AT)。⑤現期市價單價平均值(AT)除以基期市價單價平均值(AB)，計算市價變動幅度(V)。⑶市價變動幅度提評：市價變動幅度評議表。⑷評定結果提供需用土地人：市價變動幅度表。簡言之，被上訴人應先蒐集現期及基期之實價登錄資料，製作市價變動幅度計算表及市價變動幅度計算總表，再製作市價變動幅度評議表提交地評會評定，最後將評定結果之市價變動幅度表提供需用土地人。

3.又查系爭土地徵收補償地價經地評會評定為每平方公尺95,200元部分，核無違誤，已如前述，然嗣經被上訴人依地評會106年6月7日106年第4次會議決議中壢區市價變動幅度99.80%（原審卷第163頁），調整系爭土地最終徵收補償價格市價為每平方公尺95,010元，此亦為原判決所確定之事實，原判決並論以：「原告雖主張未明前揭106年第4次會議決議中壢區市價變動幅度99.80%，影響本件攻擊云云，然查，上開被告地評會106年第4次會議紀錄原告已經閱覽，而上開會議前被告提出之簡報資料含相關附表，亦有被告提出之不可閱卷可查；足證本件被告地評會106年第4次會議紀錄所為有關中壢區市價變動幅度99.80%，並非基於不正確之資料作成，因此原告據以主張原處分（依據之地評會之判斷）有出於錯誤之事實認定或不完全之資訊之判斷瑕疵違法云云。」等語。惟查，關於被上訴人地評會106年第4次會議評定有關中壢區市價變動幅度99.80%之結果，固據被上訴人提出該次會議紀錄、市價變動幅度計算表、市價變動幅度計算總表及市價變動幅度評議表1冊為證，惟該冊卷面標示不可閱覽，而依言詞辯論筆錄(第5頁至第6頁）之記載，係被上訴人「庭呈」「置卷外」，被上訴人則陳述以「被告無法提供給原告閱覽，僅能提供給鈞院閱覽」等語，審判長緊接著說：「有無其他證據需調查或補充？對全案卷證資料有無意見？(提

示)」嗣並再說：「提示本件全部卷證予兩造命為辯論。」等語，是以關於該冊資料，原審究竟是否業已隨同其他卷證資料全部提供給上訴人閱覽？或者如上訴意旨所稱全部未能閱覽？或者如原判決所稱會議紀錄上訴人已經閱覽？即有未明。再者，如前段所述，市價變動幅度計算表、市價變動幅度計算總表及市價變動幅度評議表，依法均應係依實價登錄資料蒐集整理並計算而得，係地評會評定之重要事實基礎，其結果攸關上訴人最終之補償地價，原審似未提示(如前所述，尚有不明)，亦似未告知兩造就此證據資料之內容為事實上及法律上之辯論，逕援為裁判之基礎，依前揭之說明，原審進行訴訟程序，顯違反當事人卷宗閱覽、直接審理及言詞審理之行政訴訟正當法律程序原則，核有判決不適用法規之違誤，上訴人執以指摘原判決違背法令，求予廢棄，即有理由。

(五)綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，既有上開違背法令之事由，且原判決之違法復將影響判決結論，本件上訴應認為有理由；再因本件事證尚有未明，有由原審審認之必要，本院無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審再為調查，另為妥適之裁判。

五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　華　民　國　111　年　9　月　15　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　陳　國　成

法官　簡　慧　娟

法官　蔡　紹　良

法官　蔡　如　琪

法官　王　碧　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　111　年　9　月　15　日

書記官　葉　倩　如

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第804號

上　訴　人　林　娟

訴訟代理人　呂康德　律師

被 上訴 人　內政部

代　表　人　徐國勇

上列當事人間臺灣地區與大陸地區人民關係條例事件，上訴人對於中華民國109年6月24日臺北高等行政法院109年度訴字第48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、本件事實經過：

上訴人為大陸地區人民，與訴外人洪○○結婚，於民國108年8月1日申請來臺團聚，被上訴人以上訴人前經許可來臺觀光，停留效期至103年2月6日止，但未依限辦理延期或離境，又從事與許可目的不符之活動或工作且領有報酬，於107年9月17日始至被上訴人所屬移民署北區事務大隊臺北市專勤隊（下稱臺北市專勤隊）到案，在臺逾期停留4年7個月11日，於107年11月1日出境，且上訴人在前述申請觀光案，提供偽造之銀行存款證明，經臺灣宜蘭地方檢察署（下稱宜蘭地檢署）檢察官依刑事訴訟法第253條為不起訴處分，有事實足認有犯罪行為，依大陸地區人民進入臺灣地區許可辦法（下稱進入許可辦法）第12條第1項第5款、第14條第1項第1款、第3款規定，以108年8月30日內授移北北服字第1080932818號處分書（下稱原處分）不予許可上訴人申請來臺團聚，不予許可期間自出境之日（107年11月1日）起算10年。

上訴人不服，提起訴願遭決定駁回，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分關於不予許可期間自出境之日107年11月1日起算10年部分均撤銷；被上訴人應為適法之處分。經臺北高等行政法院（下稱原審）以109年度訴字第48號判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴，上訴人遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，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)查上訴人於103年1月22日經許可來臺觀光，惟未依限辦理延期或離境，遲於107年9月17日始自行至臺北市專勤隊到案。而上訴人於前開觀光申請案，提供偽造銀行存款證明，經宜蘭地檢署檢察官為不起訴處分。而上訴人未在臺灣地區育有已設有戶籍之未成年親生子女，未育有與配偶所生之親生子女，不符合進入許可辦法、大陸地區人民申請進入臺灣地區不予許可期間處理原則（下稱不予許可期間處理原則）所定減輕不予許可期間之要件。則被上訴人作成原處分，在臺逾期規定管制10年不予許可申請進入臺灣地區，於法尚無不合。

(二)上訴人雖主張原處分已超過行政罰法第27條第1項規定之裁處權時效，應屬違法。上訴人婚姻自由受憲法之保障云云。惟按進入許可辦法所定不予許可入境之規定，非屬具非難性之裁罰性不利處分。因此，主管機關審核大陸地區人民申請進入臺灣地區之案件時，於一定期間內不予許可其申請進入臺灣地區停留，不受行政罰法第27條第1項規定之限制，亦無違反同法第24條第2項規定之情事。又上訴人所主張團聚為婚姻自由的內涵受憲法之保障乙事，與不予許可期間可否類推適用行政罰法第27條第1項裁處權時效規定係屬二事，故上訴人此部分之主張，委無可採。

(三)上訴人另主張原處分所為之10年不予許可期間，違反比例原則且構成裁量怠惰云云。惟查上訴人違規行為有逾期停留、非法工作及犯罪行為3種。則被上訴人審酌上訴人違規行為

之型態、情節、久暫等因素，參以不予許可期間處理原則第2點第1款、第10款第2目及第11款第1目規定，管制10年不予許可上訴人申請進入臺灣地區，以遏止行為人再入臺從事危害國家安全及公共秩序之行為，具有正當性，核無裁量怠惰及違反比例原則之情形。

(四)綜上所述，上訴人所訴各節，均非可採，原處分認事用法，核無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，上訴人徒執前詞，訴請撤銷，並求為判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

四、上訴意旨略謂：

(一)原審忽略原處分僅單純將不予許可期間處理原則規定之法定期間予以相加，未就個案情形加以考量，亦未說明理由，而有適用法規不當之違法。且有關上訴人構成不予許可期間處理原則第2點第10款第2目從事與許可目的不符之活動或工作且領有報酬之3年期間部分，原審係以宜蘭地檢署檢察官之不起訴處分書及臺北市專勤隊調查筆錄加以論斷，尚無法論斷成立上訴人究竟從事何種許可目的不符之工作或活動，且無法論斷是否收取報酬，原審未依職權調查證據，有違行政訴訟法第125條及第133條規定，而有判決不適用法規之違法。

(二)查上訴人同時該當不予許可期間處理原則之3種事由，依行政罰法第24條第2項規定，從一重處罰即能達成目的，被上訴人卻加以累加，違反一事不二罰原則，原判決未見於此，自有判決不適用法規之違法。且有關上訴人逾期停留期間及有事實足認為犯罪之部分，已逾行政罰法第27條裁處權時效規定，原判決未察，自有判決違背法令之處。又原處分使上訴人婚姻自由受限制，相當於變相對於婚姻自由之制裁，亦應類推行政罰法第27條規定，則原處分構成違法。

五、本院查：

(一)臺灣地區與大陸地區人民關係條例(下稱兩岸條例)第10條規定：「(第1項)大陸地區人民非經主管機關許可，不得進入

臺灣地區。(第2項)經許可進入臺灣地區之大陸地區人民，不得從事與許可目的不符之活動。(第3項)前2項許可辦法，由有關主管機關擬訂，報請行政院核定之。」第17條第1項規定：「大陸地區人民為臺灣地區人民配偶，得依法令申請進入臺灣地區團聚，經許可入境後，得申請在臺灣地區依親居留。」第18條第1項規定：「進入臺灣地區之大陸地區人民，有下列情形之一者，內政部移民署得逕行強制出境，或限令其於10日內出境，逾限令出境期限仍未出境，內政部移民署得強制出境：……二、經許可入境，已逾停留、居留期限，或經撤銷、廢止停留、居留、定居許可。三、從事與許可目的不符之活動或工作。四、有事實足認為有犯罪行為。……」進入許可辦法第3條第1款第3目規定：「大陸地區人民申請進入臺灣地區從事下列活動之一者，應依本辦法規定辦理：一、社會交流：……（三）團聚。」第12條第1項第5款規定：「大陸地區人民申請進入臺灣地區，有下列情形之一者，得不予許可；已許可者，得撤銷或廢止其許可，並註銷其入出境許可證：五、曾有本條例第18條第1項各款情形之一。」第14條第1項規定：「大陸地區人民申請進入臺灣地區，有下列情形之一，已入境者，自出境之日起算，未入境者，自不予許可、撤銷、廢止許可之翌日起算，得於一定期間內不予許可其申請進入臺灣地區停留。但曾入境已出境者，自出境之日起算：一、有本條例第18條第1項第2款經許可入境，已逾停留、居留期限情形，逾期4日以上未滿1個月者，其不予許可期間為3個月；逾期1個月以上未滿3個月者，其不予許可期間為6個月；逾期3個月以上未滿1年者，其不予許可期間為1年至2年；逾期1年以上未滿3年者，其不予許可期間為3年至5年；逾期3年以上者，其不予許可期間為5年。……三、有……本條例第18條第1項第3款、第4款情形者，其不予許可期間為1年至5年。……」是可知：

1. 兩岸條例係依憲法增修條文第11條所制定，規範臺灣地區與大陸地區人民間權利義務之特別立法；內政部依前引該條例

規定，發布進入許可辦法，明文規定大陸地區人民進入臺灣地區之資格要件、許可程序、停留期限及逾期停留之處分等規定，符合該條例之立法意旨，係在確保臺灣地區安全與民眾福祉，符合兩岸條例之立法意旨，尚未逾越母法之授權範圍，為維持社會秩序或增進公共利益所必要，與上揭憲法增修條文無違，於憲法第23條之規定亦無牴觸(司法院釋字第497號解釋參照)。

2. 大陸地區人民進入臺灣地區團聚，應依上開規定事前先申請主管機關許可，而倘若該申請人之前，有兩岸條例第18條第1項第2款所定曾經許可進入臺灣地區而逾停留期限者，或同條項第3款所定曾從事與許可目的不符之活動或工作者，或同條項第4款有事實足認為有犯罪行為者，業已顯現其不受兩岸條例與進入許可辦法等規定規範之危險性，對臺灣地區安全與民眾福祉，已形成危害，主管機關自得依進入許可辦法第12條第1項第5款規定，就其本次申請進入臺灣地區，不予許可之。而此不予許可入境之處分，旨藉由排除對臺灣地區安全與民眾福祉有危害之大陸地區人民入境，以直接預防其人入境可能發生之危害，性質上屬管制性不利處分，而非藉由對大陸地區人民處以不利效果之非難制裁，使其心生警惕避免再犯，才間接達成安全秩序維護的效果，故並非行政罰法所稱之具裁罰性質之行政處分。

3. 又依進入許可辦法第14條第1項第1款規定，有兩岸條例第18條第1項第2款經許可入境，已逾停留、居留期限情形者，依其逾期日數，其不予許可期間為3個月至5年；依進入許可辦法第14條第1項第3款規定，有兩岸條例第18條第1項第3款、第4款情形者，其不予許可期間為1年至5年，而由主管機關依進入許可辦法所定各不同之違法事由，分別依其違法情節，在「3個月至5年」或「1年至5年」之不同期間內，具體裁量不予許可來臺之期間，以保障臺灣地區境管安全。就此而言，主管機關依進入許可辦法第14條第1項第1款後段或同條項第3款規定，依各不同之違法事由具體裁量大陸地區人

民不予許可來臺（即不許可其入境申請）之期間，並對申請人大陸地區人民的告知，性質上也屬直接形成預防秩序危害效果的管制性不利處分，亦非行政罰法所稱之具裁罰性質之行政處分。

4.承上二段所述，主管機關依進入許可辦法第12條第1項第5款規定，暨同辦法第14條第1項第1款及第3款規定所為之管制性不利處分，並非行政罰法所稱之行政罰，自無行政罰法第27條關於裁處權時效規定之適用。且依其立法目的既在排除對臺灣地區安全與民眾福祉有危害之大陸地區人民入境，以直接預防其人入境可能發生之危害，而予以管制，自亦無類推適用行政罰法第27條關於裁處權時效規定之餘地。又憲法保障人民享有不受國家恣意干預之婚姻自由，包括個人自主決定「是否結婚」、「與何人結婚」、「兩願離婚」，以及與配偶共同形成與經營其婚姻關係之權利(司法院釋字第791號解釋參照)，上開關於大陸地區人民進入臺灣地區需經申請許可及得不予許可期間等規定，旨在確保臺灣地區安全與民眾福祉，已如前述，並未就人民得自主決定之婚姻關係有所限制，更未禁止人民出境與其配偶團聚，上訴意旨主張應類推行政罰法第27條規定，否則相當於變相對於婚姻自由之制裁云云，自亦不可採。

(二)查上訴人於103年1月22日經許可來臺觀光，停留證效期至同年2月6日止，惟未依限辦理延期或離境，遲於107年9月17日始自行至臺北市專勤隊到案，在臺逾期停留4年7個月又11天，其間做臨時工作以維生；另上訴人於前開觀光申請案，提供偽造銀行存款證明，經宜蘭地檢署檢察官依刑事訴訟法第253條規定為不起訴處分，為原判決依法確定之事實，核與原處分卷所附之出入境資料、臺北市專勤隊調查筆錄及宜蘭地檢署檢察官107年度偵字第5634號不起訴處分書等相符，並經原審依職權調閱上開偵查卷宗並影印在卷可稽，經核與證據法則無違。基於上開之事實，原處分認上訴人有兩岸條例第18條第1項第2款、第3款及第4款之情事，依進入許

可辦法第14條第1項第1款及第3款之規定，得於一定期間內不予許可其申請進入臺灣地區停留，於法有據，原判決予以維持，亦無不合。至上訴意旨主張有關上訴人構成從事與許可目的不符之活動或工作且領有報酬部分，原審未依職權調查證據一節，查上開調查筆錄記載：「(問)你在臺逾期期間有無非法工作或從事其他違法(規)活動？非法工作(或其他違法、規活動)之性質、期間及待遇為何？(若否；經濟來源為何？)(答)都沒有。每次只做臨時工作一、兩天過生活。」等語，且原審於準備程序期日提示上開調查筆錄，並詢問上訴人訴訟代理人就上訴人於在臺逾期停留期間做臨時工作以維生，從事與許可目的不符之活動或工作且領有報酬之事實有無意見，上訴人之訴訟代理人答以沒有意見，此亦有準備程序筆錄在卷可按，事證堪稱明確，原判決據以維持原處分認定上訴人有於在臺逾期期間從事與來臺觀光目的不符之活動或工作且領有報酬之情事，亦與經驗法則相符，原審未再依職權調查，於法並無不合，上訴意旨自無可採。

(三)再按不予許可期間處理原則第1點規定：「內政部為執行大陸地區人民進入臺灣地區許可辦法（以下簡稱本辦法）第14條第1項至第3項規定，統一認定基準，特訂定本處理原則。」第2點規定：「大陸地區人民申請進入臺灣地區，有下列情形之一，已入境者，自出境之日起算；未入境者，自不予許可、撤銷、廢止許可之翌日起算，得於一定期間內不予許可其申請進入臺灣地區停留。但曾入境已出境者，自出境之日起算：（一）經許可入境，已逾停留、居留期限，……逾期3年以上，5年不予許可其申請進入臺灣地區。……（十）從事與許可目的不符之活動或工作，依下列各目規定：1.從事與許可目的不符之活動或工作，2年不予許可其申請進入臺灣地區；再次從事與許可目的不符之活動或工作，3年不予許可其申請進入臺灣地區；3次以上從事與許可目的不符之活動或工作，4年不予許可其申請進入臺灣地區。2.違反前目之規定且領有報酬者，不予許可期間得酌加

1年，最高以5年為限。（十一）有事實足認為有犯罪行為，依下列各目規定：1.經依刑事訴訟法第253條及第254條獲不起訴處分、緩起訴處分或觸犯刑事法律經受拘役或罰金併宣告緩刑或受免刑之判決者，2年不予許可其申請進入臺灣地區……」核此處理原則係內政部為執行進入許可辦法第14條第1項至第3項關於不予許可期間之裁量權，統一認定基準，而頒訂之裁量基準，核其內容並未逾越兩岸條例及進入許可辦法之授權裁量範圍，且與比例原則亦無違，得予適用。

(四)查上訴人有兩岸條例第18條第1項第2款、第3款及第4款之情事，已如前述，則被上訴人依個案情節，分別就：1.違反兩岸條例第18條第1項第2款之情事，依進入許可辦法第14條第1項第1款「逾期3年以上者，其不予許可期間為5年」及不予許可期間處理原則第2點第1款「逾期3年以上，5年不予許可其申請進入臺灣地區」之規定，裁量不予許可期間為5年；2.違反兩岸條例第18條第1項第3款之情事，依進入許可辦法第14條第1項第3款「有本條例第18條第1項第3款情形者，其不予許可期間為1年至5年」及不予許可期間處理原則第2點第10款第1目前段規定「從事與許可目的不符之活動或工作，2年不予許可其申請進入臺灣地區」及第2目「違反前目之規定且領有報酬者，不予許可期間得酌加1年，最高以5年為限」之規定，裁量不予許可期間為3年；3.違反兩岸條例第18條第1項第4款之情事，依進入許可辦法第14條第1項第3款「有本條例第18條第1項第4款情形者，其不予許可期間為1年至5年」及不予許可期間處理原則第2點第11款「有事實足認為有犯罪行為，經依刑事訴訟法第253條獲不起訴處分者，2年不予許可其申請進入臺灣地區」之規定，裁量不予許可期間為2年；並經考量倘大陸地區人民在臺曾有多種違規行為者，其再次入臺對國境管理安全及民眾福祉之危害程度顯然較僅單一違規行為者大，其管制時間依違規樣態行為個別計算再予以累計，具有防範及警示大陸地區人民不得入臺從事危害國家安全及公共秩序之作用，作成不予許可期間

為上開5年、3年及2年予以累加之不予許可期間為10年之原處分，經核尚無裁量逾越或裁量怠惰之情事，亦與比例原則無違。至上訴意旨主張依行政罰法第24條第2項規定，從一重處罰即能達成目的，被上訴人卻加以累加，違反一事不二罰原則云云。惟查原處分係管制性不利處分，非行政罰法所稱之具裁罰性之行政處分，已如前述，況按行政罰法第24條係對於一行為違反數個行政法上義務規定而為規範，對於數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，則於行政罰法第25條規定應分別處罰之；本件上訴人所為之違反兩岸條例第18條第1項第2款、第3款及第4款之行為，既係出於數行為，而非出於一行為，原處分就各該數行為分別定其管制期間，亦與一行為不二罰之法理無違，上訴意旨無可採取。

六、綜上所述，原判決駁回上訴人之訴，除於理由四(三)及(五)數處將進入許可辦法第12條誤植為第19條外，於法並無不合。上訴論旨，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

中　華　民　國　110　年　12　月　16　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　侯　東　昇

法官　簡　慧　娟

法官　鍾　啟　煌

法官　蔡　紹　良

法官　王　碧　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　110　年　12　月　16　日

書記官　葉　倩　如

大法官被提名人王碧芳

民眾黨黨團司法院大法官被提名人
問卷調查表-附件 5 引用公約之裁判

最　高　行　政　法　院　判　決

110年度上字第143號

上　訴　人　蔡中岳

訴訟代理人　郭鴻儀　律師
被 上訴 人　中央選舉委員會

代　表　人　李進勇
訴訟代理人　陳重言　律師
　　翁英琇　律師

上列當事人間公民投票法事件，上訴人對於中華民國109年12月23日臺北高等行政法院108年度訴字第1434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、本件事實經過：

緣上訴人於民國108年4月2日依107年1月3日修正公布之公民投票法（下稱107年版公投法）領銜提案「您是否同意，在『高放射性核廢料最終處置場』啟用前，不得提出或執行新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫？」全國性公民投票案（下稱系爭提案）。被上訴人認系爭提案尚有疑義，經舉行聽證後，被上訴人108年5月21日第529次委員會議決議：「一、依據公民投票法（下稱公投法）第10條第2項規定，本案應敘明理由函知提案領銜人為補正。二、補正要旨如下：㈠本案與現行『非核家園』政策執行內容有否相異，請提案領銜人作是否符合公投法第2條第2項第3款全國性公民投票事項之補正。㈡本案主文為條件及結果之複合問句，並非單一事項；另結果子句句首敘述為『不得』，則所謂『同意』、『不同意』究及於單一子句或複合問句，而投票人之

圈投，亦會因圈投『同意』產生不允核電廠之新、續、擴建及延役，反之亦然，則圈投者能否明瞭，有請提案領銜人作符合公投法『一案一事項』及提案內容應得以了解其真意之補正。」並以108年5月28日中選法字第1083550207號函(下稱108年5月28日函)請上訴人補正。上訴人嗣以108年6月6日核廢字第1080606號函、108年6月17日核廢字第1080617號函予以補正（下稱系爭補正提案）。被上訴人收受上開補正後，仍認上訴人之補正不符合107年版公投法第2條第2項第2款、第9條第6項及第10條第2項第4款等規定，於108年6月26日以中選法字第1083550251號函（下稱原處分）駁回上訴人領銜之系爭提案。上訴人不服，遂提起行政訴訟，並聲明：1.先位聲明：(1)原處分撤銷。(2)被上訴人應依107年版公投法第10條第4項至第8項規定辦理上訴人為領銜人提出「您是否同意，應在相關法律中增訂條文，實現以下原則：『在高放射性核廢料最終處置場啟用前，我國不得提出或執行新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫』？」全國性公民投票案。2.備位聲明：(1)原處分撤銷。2.被上訴人應依107年版公投法第10條第4項至第8項規定辦理上訴人為領銜人提出「您是否同意，在『高放射性核廢料最終處置場』啟用前，不得提出或執行新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫？」全國性公民投票案。經臺北高等行政法院（下稱原審）以108年度訴字第1434號判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴，上訴人遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，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)上訴人主張之提案，其前提事項未能周延的兼顧核廢料之全面性處理，而僅以部分之完成，作為唯一之前提事項，屬邏輯上以偏概全之謬誤，有違公投法第9條第8項規定。且將高放射性廢棄物處理場所選址規範之法律位階的爭議，簡化並隱含於其提事項中，讓投票人尚未認知並釐清之下而為投

票，顯屬疏忽己身權益可能受損之爭議。就低、高放射性廢棄物之危險性差異而言，投票人顯然無法完全滿足其就此提案的全面性知的權益，甚至在就有違比例原則或法律保留原則之下而為投票者，自屬「提案內容不能了解其提案真意」而有違公投法第10條第3項第5款規定。且先位聲明即系爭補正提案隱含未決之法規範爭議，未經釐清之際，亦無法作為立法原則之架構，而有違公投法第2條第2項第2款之規定。因此，上訴人逕行將兩者予以併同考量，自無法作為立法原則之基本架構，與公投法第2條第2項第2款規定不符。

(二)上訴人主張附條件式的語句規範常見於我國現行法律等語，惟查在補正後主文無法看到「核子反應器設施主管機關」、「建議增訂放射性物料管理法第21-1條」的部分，而是使用「在相關法律中增訂條文，實現以下原則」之文字敘述。就增訂放射性物料管理法第21-1條規定（高放射性廢棄物最終處置場啟用前，不得提出或執行新建、續建、擴建、延役核電廠之計畫），作為立法原則之架構。然而，放射性廢棄物最終處置場，不僅包括高放射性廢棄物之處理，也包括低放射性廢棄物之處理，兩者處理之方式不同，而前者尚缺乏選址法規位階之定位。如上訴人所稱將提案法規化，僅以「高放射性廢棄物最終處置場啟用前」作為「不得提出或執行新建、續建、擴建、延役核電廠之計畫」唯一的前提事項，仍無法呈現整個過程中應考量的多元性選項，自無法處理通盤事務之完整性，而有違「一案一事項」原則。而補正後之理由書仍與公投法第10條第3項第5款規定「提案內容不能瞭解其提案真意」不合。故上訴人主張並無可採。

(三)查系爭提案理由書提及其目的就達成非核家園目標而言並非從無到有的制度，即難認屬重大政策之創制，而不符合公投法第2條第2項第3款規定。系爭提案主文是否表示啟用最終處置場之後，我國就可以提出或執行新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫，但是核電廠運轉後又會產生高放射性核廢料，同樣面臨在最終處置場啟用前，不得有核電廠的新建、

續建、擴建或延役核電廠之計畫，與公投法第10條第3項第5款規定不合。

(四)而關於高放射性核廢料最終處置設施之興建、興建完成後的正式運轉，與核電廠的新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫之執行，本質上並不相同。況低放射性廢料最終處置場之規範已經以法律位階之法源為依據，而高放射性廢料最終處置場之選址規範仍待克服，以其較低度放射性物更具危險性而言，本件系爭提案及補正提案，將多元而複雜之事項以同一個公投案予以處理，違反公投法第9條第8項一案一事項原則。上訴人備位聲明第2項之請求亦無理由。

(五)原處分並無違法，上訴人先位與備位聲明第1項均為訴請撤銷原處分，為無理由，應予駁回。先位聲明以及備位聲明第2項請求，亦均為無理由，應予駁回。

四、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴尚無違誤，茲就上訴意旨補充論斷如下：

(一)憲法第17條規定：「人民有選舉、罷免、創制及複決之權。」第136條復規定：「創制、複決兩權之行使，以法律定之。」為保障人民之創制、複決權，使公民投票順利正當進行，立法機關應就公民投票有關之實體與程序規範，予以詳細規定，尤應以法律明確規定有關公民投票提案之實質要件與程序進行，並設置公正、客觀之組織，處理提案之審核，以獲得人民之信賴，而提高參與公民投票之意願(司法院釋字第645號解釋理由書參照)。

(二) 公民與政治權利國際公約(下稱公政公約)第25條第1款規定：「凡屬公民，無分第2條所列之任何區別，不受無理限制，均應有權利及機會：(一) 直接或經由自由選擇之代表參與政事」公政公約第25號一般性意見第6款「……當公民作為立法機構的成員或因擔任行政職務而行使權力時，他們直接參與公共事務。……公民還透過公民投票……選擇或修改其憲法或決定公共問題來直接參與公共事務。……」第19款：「……有投票權的人必須能自由投任何候選人的票，贊

成或反對提交公民投票的任何提案，自由支持或反對政府而不受可能扭曲或限制自由表達投票人意願的任何類型的不當影響或壓力。投票人應該可以獨立形成見解，不受任何類型的暴力或暴力威脅、強迫、引誘或操縱影響。……」威尼斯委員會於西元2006年12月16日召開之第19次委員會決議及西元2007年3月16-17日召開之第70次全體會議所通過之「公民投票優良準則」(CODE OF GOOD PRACTICE ON REFERENDUMS），強調清晰的公投主文係有公民投票權人自由形成其意見的基礎，公投主文不得誤導或誘導，為避免公投結果被宣告無效，在公民投票前，必須有主管機關能夠矯正不清楚、誤導或誘導性的公投主文。歐洲理事會西元2019年決議，公投提案必須盡可能清楚，投票前受到包括國會的審查，以確保公投能反映人民的關切，並表達人民的願望。

(三)公投法第2條第2項第2款及第3款規定：「全國性公民投票，依憲法規定外，其他適用事項如下：……二、立法原則之創制。三、重大政策之創制或複決。」第9條規定：「……(第3項)第1項主文應簡明、清楚、客觀中立；理由書之闡明及其立場應與主文一致。(第4項)主文與理由書之文字用詞、字數計算、語法及其他相關事項之辦法，由主管機關定之。……（第8項）公民投票案之提出，以一案一事項為限。」第10條規定：「……(第3項)主管機關於收到公民投票提案或補正之提案後，應於60日內完成審核。經審核有下列情事之一者，應敘明理由，通知提案人之領銜人於30日內補正，並以一次為限，屆期未補正或經補正仍不符規定者予以駁回：……三、提案不合……前條第8項規定。……五、提案內容不能瞭解其提案真意。」上開第9條第8項於108年6月21日修正公布前為同條第6項，立法理由略以：為期連署人對於公民投票案，能明確表達其連署意願，爰規定公民投票案之提出，以一案一事項為限；上開第9條第3項及第4項則係108年6月21日修正公布所新增，其立法理由以：為使投票人得清楚瞭解公民投票案之主要意旨，避免主文具有誘導贊成

或反對公民投票之意旨，並使提案人之領銜人於提案時之文字用詞及語法有所參據，爰參考2006年12月16日召開之威尼斯委員會第19次委員會決議增訂；上開第10條第3項第3款後段及第5款規定，於108年6月21日修正公布前為同條第2項第2款及第4款，審核期限原為30日。上開新舊法之規定主要文字差異在於新增之第9條第3項及第4項，惟核憲法第17條保障之創制權及複決權，必須經由公投提案、連署、宣傳及公民投票等各階段，始能予以落實，故公投提案人所提出之主文，除須嚴格遵守原已明文規定之一案一事項原則外，依前揭憲法規定、公政公約之規定及其一般性意見，以及參考威尼斯委員會「公民投票優良準則」意旨，公投提案主文尚應簡明、清楚、客觀中立，俾使公民投票權人能夠簡單的回答同意或不同意，或者投空白票。查本件原處分於108年6月26日作成，現行法業已修正公布施行，依其記載係以108年6月18日委員會之決議為據，故仍引用108年6月21日修正公布前之條文，惟如前述，修正前後關於合法性審查之規定並無實質上差異，且適用現行規定對上訴人並無增加不利益，原判決認本件司法審查應適用裁判時之現行規定，核無違誤，先予指明。

(四)經查，上訴人所提之系爭提案，主文為「您是否同意，在『高放射性核廢料最終處置場』啟用前，不得提出或執行新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫？」並表明為重大政策之創制全國性公民投票案，被上訴人認尚有疑義，經舉行聽證後，依其108年5月21日第529次委員會議決議，於同年月28日函請上訴人補正：「1.本案與現行『非核家園』政策執行內容有否相異，請提案領銜人作是否符合公投法第2條第2項第3款全國性公民投票事項之補正」及「2.本案主文為條件及結果之複合問句，並非單一事項；另結果子句句首敘述為『不得』，則所謂『同意』、『不同意』究及於單一子句或複合問句，而投票人之圈投，亦會因圈投『同意』產生不允核電廠之新、續、擴建及延役，反之亦然，則圈投者能否

明瞭，有請提案領銜人作符合公投法『一案一事項』及提案內容應得以了解其真意之補正。」上訴人嗣提出系爭補正提案，主文為：「您是否同意，應在相關法律中增訂條文，實現以下原則：『在高放射性核廢料最終處置場啟用前，我國不得提出或執行新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫』？」並表明補正為立法原則之創制，復於理由書新增說明：「建議增訂放射性物料管理法第21-1條：『在高放射性核廢料最終處置場啟用前，核子反應器設施主管機關，不得核准或延長任何核子反應器及核子反應器設施之興建、續建、擴建或延役。』」為原判決所依法確定之事實，核與卷內證據資料相符。

(五)按公投法第9條第8項明文規定限制以一案一事項原則，在於考量公民投票究與國會之代議立法程序不同，一個公民投票提案只能處理一個主要的議題，其目的在於避免使投票者在投票時，面對的是不只處理一個議題的提案，陷入左右為難的困境，而無法簡單的回答同意或不同意，或者投空白票。查本件原判決業已論明：系爭提案或系爭補正提案主文所謂之「在高放射性核廢料最終處置場啟用前」，涉及的是有關放射性核廢料之處理、貯存乃至最終處置設施之興建的議題，而系爭提案或系爭補正提案主文所謂之「提出或執行新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫」，涉及的是有關核能電廠之新建、續建、擴建或延役的議題，二者在本質上並不相同，而且在現行制度亦是由放射性物料管理法及核子反應器設施管制法予以分別規範，將多元而複雜之事項以同一個公投案予以處理，違反公投法第9條第8項一案一事項原則等語甚詳，核無違誤。上訴意旨猶持其個人主觀之歧異見解，主張公投提案本身即涉及多元而複雜之價值意見，指摘原判決就「高放射性核廢料最終處置設施之興建、興建完成後的正式運轉」與「核電廠的新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫之執行」兩者間何以本質上並不相同，未具體說明理由，有判決不備理由或理由矛盾之違法；又原判決既認「核

能發電之運作必將產生廢料而衍生核廢料 最終處置設施之興建」卻又否認「高放射性核廢料最終處置場之啟用，與核電廠的新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫兩者並不相同，而且不因之具有接續性」，認上訴人之提案違反一案一事項原則，有判決理由矛盾之違法，均自非可採。

(六)又按公投法第10條第3項第5款明文規定提案內容不得有不能瞭解其提案真意之情事，在於考量公投提案並無國會立法討論之過程，而係直接將主文交由公民投票決定，故不應使圈投「同意」或「不同意」之投票者，對於提案提問之內容有不清楚、不明瞭，產生不同或甚至相反解讀之情事，致最後投票表決的結果不能真實呈現人民的意志。查本件原判決業已論明：系爭提案或系爭補正提案主文屬於條件及結果之複合問句，條件子句為正面表述，主要子句為負面表述，是否表示啟用最終處置場之後，我國就可以提出或執行新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫，但是核電廠運轉後又會產生高放射性核廢料，同樣面臨在最終處置場啟用前，不得有核電廠的新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫，如此循環，實有令人無法瞭解提案真意的情形，而有公投法第10條第3項第5款規定提案內容不能瞭解其提案真意之情事等語甚詳。參諸被上訴人於108年5月28日函就系爭提案之補正要旨(二)略以：本案主文為條件及結果之複合問句，結果子句句首敘述為「不得」，則所謂「同意」、「不同意」究及於單一子句或複合問句，而投票人之圈投，亦會因圈投「同意」產生不允核電廠之新、續、擴建及延役，反之亦然，則圈投者能否明瞭等語，並說明其理由略以：本案主文條件及結果2子句併列，則圈投「同意」者係指「條件未成就前」及「結果可否」之雙重「同意」，但結果是「不同意」核電廠的新、續、擴建或延役；圈投「不同意」者係謂 「條件成就與否」及「結果可否」之任一或雙重「不同意」，但結果是「同意」核電廠的新、續、擴建或延役，除雙重否定或肯定語義不明外，圈投同意者與圈投不同意者，其投票標的亦

非同一，難謂使圈投者得瞭解其真意等語。是以，原處分認系爭提案內容有不能瞭解其提案真意之情事，原判決予以維持並無違誤；復參以系爭補正提案雖修正文字，將系爭提案主文條件及結果之複合問句置於引號內，並稱之為立法原則，然該引號內之「原則」，仍有與系爭提案相同、其內容有不能瞭解其提案真意之情事，是以，原處分認系爭補正提案內容仍有不能瞭解其提案真意之情事，原判決予以維持尚無違誤。上訴意旨指摘原判決未審查原處分所持之判斷基礎是否適法，逕自以上訴人提案有簡化爭議云云，認定系爭補正提案或系爭提案有違「提案內容不能瞭解其真意」之情形，未附具理由說明，已有判決理由不備之違誤云云，自亦無可採。

(七)綜上所述，上訴人提出系爭提案後，先經被上訴人於108年5月10日舉行聽證會，釐清相關爭點，嗣被上訴人於同年月28日函請上訴人依其第529次委員會議審議決議補正，上訴人於同年6月6日提出公民投票案補正函，復於同年月17日提出公民投票案補正之補充意見函，修正其主文，並確認為立法原則之創制案，則被上訴人於同年月18日第530次會議決議，補正後仍不符107年版公投法第9條第6項及第10條第2項第4款規定，駁回上訴人領銜提出之系爭提案，經核即無違誤。又原判決業已論明，依環境保護法第23條規定可知我國目前政策上採取非核家園為目標，主管能源政策的經濟部也是如此認知，系爭提案的理由書提及核廢料危害環境萬年且無法解決，不應新增核廢料債留子孫遺害萬年等語，其目的就達成非核家園目標而言，與目前政策似無不同，故並非從無到有的重大政策之創制，不符合公投法第2條第2項第3款規定等語，且查上訴人嗣以系爭補正提案，補正其主文及理由書，並確認其係立法原則之創制，此有上訴人之公民投票案補正函及公民投票案補正之補充意見函在卷可按，是原判決認定系爭提案不符合公投法第2條第2項第3款規定一節，自無違誤。上訴意旨指摘原判決未就聽證紀錄內容予以審

酌，亦未釐清政策目標與政策內容間之關聯，即否認上訴人系爭提案屬重大決策之創制，有判決理由不備之違誤云云，尚非可採。又原判決復論以，補正後提案隱含未決之法規範爭議，系爭補正提案有前述關於「提案內容不能了解提案真意」且違反一案一事項原則之情事，上訴人逕行將「高放射性核廢料最終處置場啟用」與「提出或執行新建、續建、擴建或延役核電廠之計畫」二者併同考量，自無法作為立法原則之基本架構，與公投法第2條第2項第2款規定不符等語，核雖有失之以將相關核廢料管制法規範位階之爭議，以及一案一事項原則及「提案內容不能了解提案真意」之要件審查，與「立法原則之創制」混為一談之嫌，上訴意旨亦指摘以原判決謂補正後提案隱含未決之法規範爭議，未經釐清之際，無法作為立法原則之架構等，未細究公民投票乃「立法原則之創制」，提案通過後仍有賴立法機關予以落實，原判決逕以此為由認定系爭補正提案無法作為立法原則之架構，應有適用法規錯誤等違背法令之違誤等語。惟查，上訴人所提之系爭補正提案之主文既仍有前述違反一案一事項原則及不能了解提案真意，不能使投票人簡單回答圈投，經補正仍不符107年版公投法第9條第6項及第10條第2項第4款規定，即現行法第9條第8項及第10條第3項第5款規定，依法應予駁回，則系爭補正提案是否合於公投法第2條第2項第2款「立法原則之創制」而應予駁回，因該部分不影響原處分及原判決之合法性，自無庸再予審究。從而，原判決駁回上訴人所提先、備位之訴，於法並無不合，上訴意旨求為廢棄，為無理由，應予駁回。

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、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　12　　月　　29　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　陳　國　成

法官　簡　慧　娟

法官　蔡　紹　良
法官　蔡　如　琪
法官　王　碧　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異
中　　華　　民　　國　　111　　年　　12　　月　　29　　日
書記官　葉　倩　如

最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第786號

抗　告　人　嘎瑪賜萊（Karma Thinley）
訴訟代理人　魏潮宗　律師
相　對　人　內政部移民署
代　表　人　邱豐光
訴訟代理人　李錫忍
　　黃世華
　　賴怡君

上列當事人間聲請暫時權利保護事件，對於中華民國109年2月25日臺北高等行政法院109年度停字第17號裁定，提起抗告，本院裁定如下：

主　文

原裁定廢棄。

抗告人於本案（臺北高等行政法院109年度訴字第87號事件）裁判確定前，得暫時居留。

聲請及抗告訴訟費用均由相對人負擔。

理　由

一、抗告法院認為抗告為有理由者，應廢棄或變更原裁定；非有必要，不得命原法院或審判長更為裁定，行政訴訟法第272條準用民事訴訟法第492條規定甚明。

二、本件事實經過：

(一)緣抗告人於民國91年3月10日首次入國，最近1次入國為104年3月12日，以可停留60天不可延期之弘法事由停留簽證入國，停留效期至104年5月11日止。嗣抗告人於105年12月16日依入出國及移民法（下稱移民法）第16條第4項規定，向相對人提交「中華民國105年6月29日以前入國之印度尼泊爾地區疑似無國籍人民之身分與居留資料檢視表」，表示其入境所持用之證照為偽造，屬尼泊爾地區無國籍人民，申請居留許可。相對人函請前蒙藏委員會（106年9月15日裁撤，業務由文化部、外交部與大陸委員會承接）確認抗告人之藏族身分，經前蒙藏委員會以106年4月26日會藏字第1060030065

號函復相對人，認定抗告人為藏族在案。

(二)相對人於106年6月22日以移署北北勤字第10616804號處分書，以抗告人違反移民法第31條第1項規定，依同法第36條規定作成強制驅逐出國處分，並於同日以移署北北勤字第10616805號處分書為收容替代處分。

(三)臺灣臺北地方檢察署（下稱臺北地檢署）以抗告人自91年3月10日起至95年1月20日止，持護照號碼M000000號尼泊爾護照（下稱A護照）冒用LAMA KARMA名義偽造入境登記表私文書，多次入境我國部分，因抗告人涉犯刑法第216條、第210條規定之行使偽造私文書罪之罪嫌，顯逾追訴權時效期間，於106年7月24日以106年度偵字第17124號予以不起訴處分（下稱不起訴處分）；另以抗告人自95年7月22日起至104年3月12日止，持A護照、護照號碼M000000號（下稱B護照）、00000000號（下稱C護照）、00000000號（下稱D護照）冒用LAMA KARMA名義偽造入境登記表私文書，多次入境我國部分，犯刑法第216條、第210條規定之行使偽造私文書罪之罪行應堪認定，然因其事後坦承犯行，犯後態度尚可，並參酌刑法第57條所列事項及公共利益之維護，於106年7月24日另以106年度偵字第17124號予以緩起訴處分（下稱緩起訴處分）。

(四)嗣相對人於108年5月27日移署移字第10800654145號書函（下稱原處分）復抗告人以：「說明：一、依據本署108年3月29日召開跨部會研商『滯臺藏人』專案會議決議辦理。二、經上開會議決議，台端不符合入出國及移民法（簡稱本法）第16條第4項之規定。三、有關台端在臺逾期停（居）留一節，請台端於文到10日內自行辦理出國事宜，逾期未辦理出國，本署權責單位將依本法第36條及第38條規定辦理。」

(五)抗告人不服，提起訴願，並向訴願機關申請停止執行，經內政部108年11月26日台內訴字第1080140857號訴願決定（下稱訴願決定）駁回訴願及停止執行之申請，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審）以109年度訴字第87號入出國及移民法事件受理在案，嗣於訴訟審理中，聲請原處分

說明三，於本案行政爭訟程序確定前，停止執行，經原審109年度停字第17號裁定（下稱原裁定）駁回，抗告人不服，遂提起本件抗告。

(六)案經本院審理，以原處分係駁回抗告人居留申請之行政處分，相對人既前已作成強制驅逐出國處分，則說明三不另生規制之效力，闡明抗告人轉換為假處分之聲請。抗告人爰依行政訴訟法第298條第2項之規定，請求：1.原裁定廢棄；2.抗告人於本案（臺北高等行政法院109年度訴字第87號事件）裁判確定前，得暫時居留。

三、本件原裁定以：

(一)為解決滯臺藏族人士居留問題，於98年1月23日修正移民法（下稱舊法規定）處理。98年1月1日以後入國之藏族人士因不符合舊法規定而無法取得合法居留身分，基於人道考量及98年3月31日通過公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約（下稱兩公約）施行法（下稱兩公約施行法）保障無國籍人民居留、工作、健康及醫療的權利，故而再修正移民法第16條第4項為：「中華民國105年6月29日以前入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏事務主管機關組成審查會認定其身分者，移民署應許可其居留。」（下稱新法規定）。惟參酌外交部在新法規定於立法院審議時之表示意見，足見滯臺藏族人士居留問題，並非僅止於個案人道、家庭因素之考量，尚須兼顧對我國整體移民政策、簽證審核及國境管理等公益之影響。

(二)有關滯臺藏人之尼泊爾籍身分事，經外交部詢問尼泊爾駐印度大使館領務秘書之告稱，該等護照似無偽造跡象，抗告人所持A、B、C、D護照非屬偽造；又抗告人多年來入出境我國及新加坡、香港、澳門、日本、泰國、吉隆坡、緬甸等其他國家往來自如，縱相對人執行原處分說明三，抗告人雖將立即出國，惟其仍可持上開護照再入出境我國及其他國家，並無可能造成抗告人返回尼泊爾後，將淪為「無國籍人」之情事，亦難認對其生命或身體安全，將產生重大難以回復之損

害。此外，抗告人固提出藏文新聞報導及「西藏之聲」報導為證，然該等新聞報導均僅係就尼泊爾政府處理藏人問題及中國對藏傳佛教宗教自由之迫害為廣泛之論述，與抗告人間之關聯性及報導之真實性，均無從查證，難認原處分說明三之執行將對抗告人發生難以回復之損害。

(三)又倘對滯臺藏人不問緣由均許其逾期居留，且得因提起行政救濟停止原處分之執行，無異鼓勵非法居留，使其他類似個案均得以群起效尤，亦難謂對公益無重大影響。惟依行政訴訟法第116條第2項規定意旨，抗告人關於本件停止執行對公益並無重大影響之主張，核與本件之認定無影響，自無再予論斷之必要等由，裁定駁回抗告人停止執行之聲請。

四、抗告意旨略謂：

(一)按移民法第16條第4項新法規定提案立委之提案說明及主管機關內政部之修法說明可知，新法規定係基於藏族人士因不符舊法規定而無法取得合法居留身分，長期滯留在臺，致生活陷於困頓，基於人道考量，修法解決滯臺藏人居留問題，使因故無法強制出國之印度或尼泊爾地區無國籍人民具合法居留身分，享有工作、健保等相關公民權利，併落實兩公約施行法保障無國籍人民之權利。詎原裁定未察及該提案業經立法院三讀通過，其認定違反兩公約及其施行法、難民地位公約及難民地位議定書，亦未正確理解我國政府就滯臺藏人特予專法或專案處理之意旨，僅片面引據外交部就新法規定於立法院審議時之反對意見，誤認新法規定之修正意旨，顯屬無據。

(二)抗告人係出生於西藏，有西藏流亡政府核發之「綠皮書」可稽，為流亡至尼泊爾之無國籍人，其雖持有尼泊爾護照入出境我國，然該護照為購買所得之偽造護照，有臺北地檢署緩起訴處分、不起訴處分可證，抗告人實不具尼泊爾國籍，更不因該護照而具有尼泊爾國籍及享有相關權利。且依尼泊爾公民身分法案之相關規定，抗告人係1990年4月中之前非於尼泊爾出生、未永遠居住於尼泊爾、未在規定期間申請歸化

取得尼泊爾國籍、況抗告人之父母均為西藏人，無從取得尼泊爾公民身分，足認抗告人確屬無國籍人。綜依綠皮書、不起訴處分書及緩起訴處分書、西藏流亡政府核發之西藏流亡人士證明、聯合國難民署文章及其部分翻譯及本案訴訟甲1證10「尼泊爾公民法之法律分析」節錄影本暨中譯文等，可知抗告人客觀上依尼泊爾之法律規定無取得尼泊爾國籍之可能。原裁定未察，忽略抗告人所提事證已足釋明其屬無國籍人之主張，逕以抗告人所持護照非屬偽造，無可能使抗告人淪為無國籍人，進而認定抗告人返回尼泊爾並無難於回復之損害云云，洵屬無據。況抗告人是否確為無國籍人，尚待本案訴訟之實體調查認定。

(三)尤其抗告人所持偽造護照期限屆至後，是否得依尼泊爾法令再次申辦護照，尚屬未定之數，且若執行原處分，嗣本案確認抗告人符合移民法之要件而許其居留，此際抗告人已因無國籍之人所持護照不實而出境，殊難想像將來可合法入境我國，依法取得居留權，而難謂無難於回復之損害。況抗告人來日重新入境之結果，已難符合移民法第16條第4項規定之要件，而終局無法依本案勝訴判決及該規定取得許可居留之可能，益見本件確有停止執行之必要。另參原審109年度停字第12號裁定意旨，可知關於令抗告人應於10日內自行辦理出國事宜，否則依法強制抗告人出境，實具有急迫之情事。

(四)參酌藏文新聞及「西藏之聲」報導，並依據論理與經驗法則，一旦執行原處分說明三，抗告人身為西藏喇嘛，如遭遣送回尼泊爾或西藏，基於政治及宗教因素，抗告人不但於尼泊爾將淪為無國籍人，亦無法於西藏繼續從事藏傳佛教活動，且有遭中國政府打壓迫害之高度風險，對抗告人之生命或身體安全及宗教信仰自由，均將產生重大危害，原裁定竟認上情與身為西藏喇嘛之抗告人無關聯性，實有理由矛盾之違誤。且如須有上開報導之個案情事發生，方符合證據釋明程度，必待抗告人返回尼泊爾始有個案情事發生之可能，惟此際抗告人已出境，並可預見抗告人因無國籍而不受庇護，甚至

遣送回中國，對抗告人即已發生重大難於回復之損害，同時可知本件確實具有急迫性，原裁定駁回本件聲請，洵屬有誤。

(五)再參原審109年度停字第12號裁定，可知基於公共利益目的及我國政策考量，滯臺藏人自得依移民法第16條第4項規定申請許可居留，停止本件原處分之執行不僅無影響公益，實則得有效促使公益及政策之實現。原裁定不察，泛稱難為對公益無重大影響云云，實無足採等語。

五、本院查：

(一)按行政訴訟法第116條第2項規定：「行政訴訟繫屬中，行政法院認為原處分或決定之執行將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，得依職權或依聲請裁定停止執行。但於公益有重大影響者或原告之訴在法律上顯無理由者，不得為之。」第298條第2項規定：「於爭執之公法上法律關係，為防止發生重大之損害或避免急迫之危險而有必要時，得聲請為定暫時狀態之處分。」上開聲請停止執行程序與假處分程序，均是為提供有效之暫時權利保護而設。查本件原處分係就抗告人105年12月16日之居留申請所為否准之行政處分，抗告人如有不服，得依行政訴訟法第5條第2項之規定提起課予義務訴訟，而如有暫時權利保護之必要，得依同法第298條之規定聲請假處分；惟原處分另於說明三令抗告人自行辦理出國，抗告人因認原處分說明三係一獨立之負擔處分，乃同時提起撤銷訴訟，並以聲請停止執行之方式尋求暫時權利保護。然查，相對人既前已於106年6月22日作成強制驅逐出國處分及收容替代處分，有處分書（乙證5）在本院卷可按，則於該2處分規制效力仍存續之情形下，相對人於否准抗告人居留申請之同時，於說明三所為令出國之記載，應不另生規制之效力。本院認抗告人既旨在於其本案即課予義務訴訟裁判前得以暫時居留我國，則予以闡明抗告人轉換為定暫時狀態假處分之聲請。又依行政訴訟法第302條準用同法第297條關於準用民事訴訟法第526條第1項之規定，假處分請求及原因

，應釋明之。再因假處分程序屬於緊急程序，法院係依即時可調查證據，判斷存在假處分請求及原因之事實是否達已釋明程度。

(二)按移民法第16條第4項規定：「中華民國105年6月29日以前入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏事務主管機關組成審查會認定其身分者，移民署應許可其居留。」查抗告人於105年12月16日填具相對人提供之表格：「中華民國105年6月29日以前入國之印度尼泊爾地區疑似無國籍人民之身分與居留資料檢視表」，依上開規定申請許可其居留，此有上開檢視表（乙證4）在本院卷可稽；而原處分以其申請不符移民法上開規定予以否准，抗告人爭議其合法性，是兩造間有爭執之公法上法律關係。

(三)如前所述，相對人既已於106年6月22日作成強制驅逐出國處分，且其規制之效力仍然存續，相對人隨時可於本案裁判確定前執行該強制驅逐出國處分，則抗告人所為請求暫時居留之假處分，可認係為避免急迫之危險而有必要。

(四)系爭假處分係為防止發生重大之損害而有必要，此必須併同移民法第16條第4項之修正沿革及國際法上不遣返原則觀察：

1.前於98年1月23日修正增訂移民法第16條第4項規定：「中華民國88年5月21日至97年12月31日入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏委員會認定其身分者，入出國及移民署應許可其居留。」其修正草案係民主進步黨立法院黨團所提，案由：「本院民進黨黨團，為目前滯留在台之圖博難民因受到中共政治迫害不得不長期流亡遷徙，甚至無家可歸，基於捍衛民主自由、維護國際人權等普世價值，爰提出『入出國及移民法第16條條文修正草案』，授權主管機關得審酌情況許可其居留」，說明：「一、目前約有111名圖博難民為了信仰與自由，冒著生命危險翻山越嶺從西藏逃到印度與尼泊爾再輾轉來到臺灣。後因在台逾期停、居留無法取得身分，不能合法工作，以致生活陷入困境，

僅能由已獲合法身分之圖博人接濟，惟其本身亦生活困苦，無法繼續長期負擔。二、由於圖博人民長期受到中國政府迫害，不得不流亡遷徙、無家可歸，聯合國更決議裁定圖博人為『難民』，本院亦曾於2000年6月13日，由委員陳學聖、李應元等跨黨派提案，要求行政院給予專案協助。三、基於捍衛民主自由、維護國際人權等普世價值，應依聯合國1951年《難民地位公約》及1967年《難民地位議定書》之不予遣返原則，修正入出國及移民法第16條增訂第3項授權主管機關得審酌情況許可其居留。」（立法院第7屆第2會期第15次會議議案關係文書）；嗣經朝野協商結論而為上開之文字（立法院公報第98卷第5期院會紀錄）。

2.嗣第9屆立法委員提修正草案，案由：「本院委員Kolas Yotaka、陳其邁等18人，鑑於長期以來我國均存在有西藏裔或無國籍之圖博人民，因反抗北京政府對於西藏地區之高壓統治，而自印度、尼泊爾等國家輾轉入境並滯留的現象。自2009年迄今，共有144位圖博人以自焚明志（其中有126位圖博人確知死亡），有6千8百多位圖博人遭逮捕，北京政府甚至處罰、監控自焚者的家人或社區。我國已於98年3月31日通過公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法，保障無國籍人民之居留及工作等權利，成為我國應盡之責任與義務。因此提案修正入出國及移民法第16條第3項（按應為第4項，下同），刪除原條文之入境年限規定，讓印度及尼泊爾地區無國籍人民均得以合法居留我國。」說明：「一、修正『入出國及移民法』第16條第3項有關印度及尼泊爾地區無國籍人民取得我國合法居留權之入境年限規定。二、踐行『公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法』，保障無國籍之圖博人居留及工作之權利。」（立法院第9屆第1會期第14次會議議案關係文書），修正草案條文內容：「印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，經確認具有圖博淵源者，入出國及移民署應許可其居留。」。案經立法院內政委員會審查，內政部考量我

國行政資源與社會經濟狀況，兼顧人道考量及國家安全，建議將第16條第4項修正為：「中華民國105年6月29日以前入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏事務主管機關組成審查會認定其身分者，移民署應許可其居留。」經審查會決議採納（立法院公報第105卷第77期院會紀錄），此即為現行法之內容。

3.在移民法第16條第4項於98年1月23日修正增訂公布施行後未久，兩公約施行法亦於98年4月22日制定公布，並自同年12月10日施行，其中第2條規定：「兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律之效力。」第3條規定：「適用兩公約規定，應參照其立法意旨及兩公約人權事務委員會之解釋。」第4條規定：「各級政府機關行使其職權，應符合兩公約有關人權保障之規定，避免侵害人權，保護人民不受他人侵害，並應積極促進各項人權之實現。」而兩公約亦經總統於同年5月14日批准在案。按公民與政治權利國際公約第7條規定：「任何人不得施以酷刑，或予以殘忍、不人道或侮辱之處遇或懲罰。非經本人自願同意，尤不得對任何人作醫學或科學試驗。」而其人權事務委員會於西元1992年作成之第20號一般性意見第9段揭櫫不遣返原則：「締約國不得透過引渡、驅逐或遣返手段使個人回到另一國時有可能遭到酷刑或殘忍、不人道或侮辱之處遇或懲罰」。申言之，不遣返原則於兩公約在我國施行後，具有國內法律之效力，且各級政府機關於行使其職權時，在法律之適用及解釋上，應力求合乎憲法及兩公約人權保障之意旨。

4.綜上，依98年及105年修正之緣由及立法目的，立法者既特別針對印度及尼泊爾地區無國籍之滯臺藏人增訂許可其居留之規定，其實已對該等人士在國際上可能受到之人權待遇予以通盤性之評估及確認，應認已合致不遣返原則要件，而受遣返之禁止；因此，上開滯臺藏人如未經確實查證其是否具有印度或尼泊爾國籍，即逕予強制出國，將違反不遣返原則。

5.本件抗告人具有藏族身分，且業經前蒙藏委員會以106年4月26日會藏字第1060030065號函確認其身分在案，有綠皮書在原審卷（聲證1號）及訴願決定書在本院卷（乙證8，理由二參照）可按，是依前揭之說明，相對人是否應許可或駁回抗告人居留，端視抗告人是否係尼泊爾地區無國籍人民而定，或者說視抗告人是否具尼泊爾國籍而定。惟查，相對人就抗告人之許可居留申請，僅於原處分說明一及二，以依據相對人108年3月29日召開跨部會研商「滯臺藏人」專案會議決議，抗告人不符移民法第16條第4項規定，完全沒有說明其是否確認抗告人有尼泊爾國籍及其理由。經本院命相對人提出該次會議紀錄，查其內容則略以：移民法第16條第4項於105年12月1日施行，計有滯臺藏人向相對人送件身分檢視，於106年4月26日及106年7月19日完成藏族身分認定後，相對人於106年7月11日函請外交部協助查證滯臺藏人國籍身分，專案迄今已逾2年有餘，仍未有具體結果，相對人後續將逐一個案，綜合檢視地檢署處分書及目前外交部查證未果之情形，分類藏人案態樣討論；案由一：TC（英文姓名縮寫，下同）君持用印度IC確屬無國籍人士，且印度不受理申辦補發，其所持印度IC已逾效期，同意專案簽辦居留核發無國籍外僑居留證；另TT君等3人，經相對人協調已洽印度臺北協會受理面試，倘申獲護照或旅行文件，通知其限期出國，逾期限令出國仍未出國，相對人得強制驅逐出國；案由二：抗告人與RC君所持尼泊爾護照仍有效，通知其限期出國，逾期限令出國仍未出國，相對人得強制驅逐出國，不同意其專案居留；案由三：PD君護照經鑑識未發現有增刪塗改及變造痕跡，無積極證據可證其持用偽造護照犯行，不同意其專案居留，續請外交部協助申辦護照或旅行文件；案由四：其餘K君等12名持尼泊爾護照滯臺藏人，為保障人權，考量渠等司法偵處已結案，外交部暫時無法協助申辦護照或旅行文件，目前仍無法執行強制出國，同意專案簽辦居留，核發無國籍外僑居留證，倘嗣後外交部成功協助查證國籍身分且協助申辦護

照或旅行文件，相對人依法撤銷外僑居留證，並通知其限期出國，逾期限令出國仍未出國，相對人得強制驅逐出國等語。由以上會議紀錄之說明、提案及決議可知，相對人對於得以查證確認不具有印度國籍之藏人TC君，同意其專案簽辦核發居留證；然對於其餘無法查證確認是否具有印度或尼泊爾國籍之藏人，則依印度在臺設有印度臺北協會，尼泊爾未設有，持印度護照之藏人一律須去印度臺北協會補辦護照，至持尼泊爾護照者，則以護照效期為分類，護照在效期內者一律不許可居留，護照已逾效期者，除經地檢署不起訴處分之PD君外，其餘均作成准許居留之暫時性行政處分。簡言之，就應予查證確認其是否具尼泊爾國籍之抗告人，上開會議決議以其護照尚在效期內，不予繼續查證國籍一事，逕為駁回其許可居留之申請，並命抗告人自行出國。

6.對於相對人所為之原處分，抗告人不服，提起訴願未獲救濟後，向原審訴請撤銷訴願決定及原處分，相對人應對抗告人所申請之居留案，作成許可居留之決定，此有行政訴訟起訴暨聲請訴訟救助狀在本院卷可稽，則依前揭之說明，原審自應就構成要件事實即抗告人是否係不具尼泊爾國籍之無國籍人予以究明。而依卷附之事證，兩造各有所據：

(1)相對人嗣於訴願程序、原審及本院主張略以：抗告人來臺之簽證係經我駐外使館之面談審查其護照及相關身分證明文件；其尼泊爾護照經相對人國境事務大隊鑑識調查隊鑑識結果，其防偽特徵皆存在，未發現偽變造痕跡；另經外交部查復以經詢尼泊爾駐印度大使館領務負責人稱，本案護照似無偽造跡象；抗告人雖經檢察官依其自白坦承價購護照及冒名入國，予以緩起訴處分，然並未就其護照真偽另為查證；抗告人持尼泊爾護照多次入出我國及他國等語。

(2)抗告人則主張略以：抗告人出生於西藏，雖持有尼泊爾護照入出境我國，然該護照為購買所得之偽造護照，有臺北地檢署緩起訴處分可證；依尼泊爾公民身分法案之

相關規定，抗告人係西元1990年4月中之前非於尼泊爾出生、未永遠居住於尼泊爾、未在規定期間申請歸化取得尼泊爾國籍、況抗告人之父母均為西藏人，無從取得尼泊爾公民身分，足認抗告人確屬無國籍人。

7.自前揭移民法第16條第4項之2次修法提案及在立法院討論之內容，藏人之處境為國際社會所公知，其事實於法院已顯著，依法無庸舉證（行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第278條），是以抗告人如確係無尼泊爾國籍之人，縱使可以送回尼泊爾，則其亦因係無國籍之人，尼泊爾政府不會對其施以公民之保護，可能會被遣送回西藏或其他地區，抗告人主張此將對其發生重大之損害，有請求暫時居留假處分之必要，自屬有據。

(五)綜上，本件原裁定認原處分說明三係行政處分，並以抗告人原所為停止執行之聲請不符行政訴訟法第116條第2項之要件，予以駁回，於法尚有未合，抗告意旨求予廢棄，應認抗告有理由，爰廢棄原裁定，並依同法第298條第2項規定准許抗告人轉換之假處分聲請，於本案即原審109年度訴字第87號事件關於抗告人部分裁判確定前，暫時居留。

六、據上論結，本件抗告為有理由。依行政訴訟法第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　華　民　國　109　年　5　月　21　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　侯　東　昇

法官　陳　國　成

法官　蘇　嫊　娟

法官　鍾　啟　煌

法官　王　碧　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　109　年　5　月　21　日

書記官　蘇　婉　婷

最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第787號

抗　告　人　仁青曲仲（RINCHEN CHOEDON）
訴訟代理人　高烊輝　律師
相　對　人　內政部移民署
代　表　人　邱豐光
訴訟代理人　李錫忍
　　黃世華
　　賴怡君

上列當事人間聲請暫時權利保護事件，對於中華民國109年2月17日臺北高等行政法院109年度停字第9號裁定，提起抗告，本院裁定如下：

主　文

原裁定廢棄。

抗告人於本案（臺北高等行政法院109年度訴字第87號事件）裁判確定前，得暫時居留。

聲請及抗告訴訟費用均由相對人負擔。

理　由

一、抗告法院認為抗告為有理由者，應廢棄或變更原裁定；非有必要，不得命原法院或審判長更為裁定，行政訴訟法第272條準用民事訴訟法第492條規定甚明。

二、本件事實經過：

(一)緣抗告人於民國100年1月4日首次入境我國，最近1次入境為103年9月20日，持尼泊爾護照以可停留60日不可延期之弘法事由停留簽證入境我國，停留效期至103年11月19日止。嗣抗告人於105年12月16日依入出國及移民法（下稱移民法）第16條第4項規定，向相對人提交「中華民國105年6月29日以前入國之印度尼泊爾地區疑似無國籍人民之身分與居留資料檢視表」，表示其入境所持用之證照為偽造，屬尼泊爾地區無國籍人民，申請居留許可。相對人函請前蒙藏委員會（106年9月15日裁撤，業務由文化部、外交部與大陸委員會承接）確認抗告人之藏族身分，經前蒙藏委員會以106年4月26

日會藏字第1060030065號函復相對人，認定抗告人為藏族在案。

(二)相對人於106年6月21日以移署北北勤字第10616680號處分書，以抗告人違反移民法第31條第1項規定，依同法第36條規定作成強制驅逐出國處分，並於同日以移署北北勤字第10616681號處分書為收容替代處分。

(三)又臺灣臺北地方檢察屬（下稱臺北地檢署）以抗告人持護照號碼M000000號尼泊爾護照（下稱舊護照）、護照號碼M000000號尼泊爾護照（下稱新護照）冒用LAMA RINCHEN CHOEDON名義偽造入境登記表私文書，犯刑法第216條、第210條規定之行使偽造私文書罪之罪行應堪認定，然因手段尚稱平和，而其事後亦已坦承犯行，犯後態度良好，加以抗告人除上開犯行外，在我國境內未曾為其他犯罪，素行尚可等情，另參酌刑法第57條所列事項及公共利益之維護，於106年8月間以106年度偵字第17123號予以緩起訴處分（下稱另案刑事偵查或緩起訴處分）。

(四)嗣相對人於108年5月27日移署移字第10800654145號書函（下稱原處分）復抗告人以：「說明：一、依據本署108年3月29日召開跨部會研商『滯臺藏人』專案會議決議辦理。二、經上開會議決議，台端不符合入出國及移民法（簡稱本法）第16條第4項之規定。三、有關台端在臺逾期停（居）留一節，請台端於文到10日內自行辦理出國事宜，逾期未辦理出國，本署權責單位將依本法第36條及第38條規定辦理。」

(五)抗告人不服，提起訴願，並向訴願機關申請停止執行，經內政部108年11月26日台內訴字第1080140627號訴願決定（下稱訴願決定）駁回訴願及停止執行之申請，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審）以109年度訴字第87號入出國及移民法事件受理在案，嗣於訴訟審理中，聲請原處分說明第3項，於本案行政爭訟程序確定前，停止執行，經原審109年度停字第9號裁定（下稱原裁定）駁回，抗告人不服，遂提起本件抗告。

(六)案經本院審理，以原處分係駁回抗告人居留申請之行政處分，相對人既前已作成強制驅逐出國處分，則說明三不另生規制之效力，闡明抗告人轉換為假處分之聲請。抗告人爰依行政訴訟法第298條第2項之規定，請求：1.原裁定廢棄；2.抗告人於本案（臺北高等行政法院109年度訴字第87號事件）裁判確定前，得暫時居留。

三、本件原裁定以：

(一)為解決滯臺藏族人士居留問題，於98年1月23日修正移民法（同年2月1日施行，下稱舊法規定）處理。98年1月1日以後入國之藏族人士因不符合舊法規定而無法取得合法居留身分，基於人道考量及98年3月31日通過公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約（下稱兩公約）施行法（下稱兩公約施行法）保障無國籍人民居留、工作、健康及醫療的權利，故而再修正移民法第16條第4項為：「中華民國105年6月29日以前入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏事務主管機關組成審查會認定其身分者，移民署應許可其居留。」（下稱新法規定）。惟參酌外交部在新法規定於立法院審議時之表示意見，足見滯臺藏族人士居留問題，並非僅止於個案人道、家庭因素之考量，尚須兼顧對我國整體移民政策、簽證審核及國境管理等公益之影響。

(二)觀諸抗告人於另案刑事偵查中自承，其在尼泊爾境內取得偽造舊護照及新護照，另衡以抗告人多年來入出境我國往來自如，且取得偽造護照之代價非寡，兼以多次入出國境需支付之交通費用，自應有相當之資力始足以致之，抗告人所稱在尼泊爾無財產或居所，家境貧困，如遭遣送出國根本無法在尼泊爾生存，對生命及身體安全將產生重大危害云云，顯難遽以採憑。

(三)再者，抗告人未曾有遭我國及他國海關認定所持護照為偽、變造之紀錄，於另案刑事偵查中固因自白持偽造證件入境，而遭檢察官為緩起訴處分，惟經相對人國境事務大隊就舊護

照進行鑑定（新護照據抗告人自稱已遺失）結果為「未發現偽變造痕跡」，又經外交部詢問尼泊爾駐印度大使館領務秘書後函稱，護照無偽造跡象。況且，抗告人新護照縱已遺失，舊護照已逾有效期限，惟可自尼泊爾駐外館獲發僅供返國專用之旅行證件。足徵抗告人自稱舊護照為偽造、新護照已遺失一事，實有可疑之處，縱經相對人依法驅逐出國，返回尼泊爾後尚非永無再入境我國之可能，並無難以回復之損害。且抗告人縱因原處分之執行離境，仍得委請律師代理為訴訟行為，況抗告人已委任律師為本案訴訟代理人，故原處分之執行尚不致使其訴訟權遭受侵害，自無從憑此認定有停止執行之急迫性。

(四)又抗告人固提出藏文新聞報導及「西藏之聲」報導，然該等新聞報導均僅係就尼泊爾政府處理藏人問題及中國對藏傳佛教宗教自由之迫害為廣泛之論述，與抗告人間之關聯性及報導之真實性，均無從查證，復未提出其他可供即時調查之證據釋明難以回復之損害，即與停止執行之要件不符。且倘對滯臺藏人不問緣由均許其逾期居留，且得因提起行政救濟停止原處分之執行，無異鼓勵非法居留，使其他類似個案均得以群起效尤，亦難謂對公益無重大影響。惟依行政訴訟法第116條第2項規定意旨，抗告人關於本件停止執行對公益並無重大影響之主張，核與本件之認定無影響，自無再予論斷之必要等由，裁定駁回抗告人停止執行之聲請。

四、抗告意旨略謂：

(一)按移民法第16條第4項新法規定提案立委之提案說明及主管機關內政部之修法說明可知，新法規定係基於藏族人士因不符舊法規定而無法取得合法居留身分，長期滯留在臺，致生活陷於困頓，基於人道考量，修法解決滯臺藏人居留問題，使因故無法強制出國之印度或尼泊爾地區無國籍人民具合法居留身分，享有工作、健保等相關公民權利，併落實兩公約施行法保障無國籍人民之權利，亦有原審109年度停字第12號裁定意旨可參。詎原裁定誤認新法規定之修正意旨，致未

能依兩公約及其施行法之意旨保障滯臺藏人之權利，顯有適用法則不當之違誤；且未正確理解我國政府就滯臺藏人特予專法或專案處理之意旨，認事用法顯有可議；亦漏未審酌原處分之執行與難民地位公約及難民地位議定書間之適用關聯性，並有不備理由之違誤。

(二)抗告人於原審業提出西藏流亡政府核發之「綠皮書」及緩起訴處分，堪認抗告人已釋明其所持有之舊護照為其於尼泊爾購買之偽造護照，且抗告人係出生於西藏，流亡至尼泊爾之無國籍人。況抗告人新舊護照之真偽及是否確為無國籍，本有待本案訴訟之實體調查後認定，原裁定遽認抗告人主張舊護照為偽造、新護照已遺失一事，實有可疑、抗告人之舊護照似無偽造疑慮，顯與緩起訴處分之認定互相齟齬，就此原裁定顯有未依證據認定事實之違法。又抗告人為出家之尼師，本無任何財產或收入，其於佛寺之生活或入出境我國參加藏傳佛教活動之交通或活動費用，亦均仰賴佛寺或教友之資助，緩起訴處分亦認定其家境貧困，惟原裁定憑空臆測其有相當資力，亦與緩起訴處分之認定相齟齬，實屬率斷，併有未依證據認定事實之違法。

(三)抗告人為西藏尼師，不論在西藏或臺灣，均在藏傳佛寺生活及從事藏傳佛教之宗教活動，依藏文新聞報導及西藏之聲報導內容，則按論理與經驗法則，一旦原處分經執行，抗告人遭遣送回尼泊爾或西藏，不論基於政治或宗教因素，抗告人不但於尼泊爾將淪為無國籍人，亦無法於西藏繼續從事藏傳佛教活動，有遭中國政府打壓迫害之高度風險，對抗告人之生命或身體安全及宗教信仰，均將產生重大危害，原裁定竟全然忽視抗告人為西藏出家之尼師，就此關鍵因素未置一詞，一方面肯認藏文新聞報導及西藏之聲報導係就尼泊爾政府處理藏人問題及中國對藏傳佛教宗教自由之迫害為論述，另方面竟認上情與身為西藏尼師之抗告人無關聯性，亦有理由矛盾之違誤等語。

五、本院查：

(一)按行政訴訟法第116條第2項規定：「行政訴訟繫屬中，行政法院認為原處分或決定之執行將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，得依職權或依聲請裁定停止執行。但於公益有重大影響者或原告之訴在法律上顯無理由者，不得為之。」第298條第2項規定：「於爭執之公法上法律關係，為防止發生重大之損害或避免急迫之危險而有必要時，得聲請為定暫時狀態之處分。」上開聲請停止執行程序與假處分程序，均是為提供有效之暫時權利保護而設。查本件原處分係就抗告人105年12月16日之居留申請所為否准之行政處分，抗告人如有不服，得依行政訴訟法第5條第2項之規定提起課予義務訴訟，而如有暫時權利保護之必要，得依同法第298條之規定聲請假處分；惟原處分另於說明三令抗告人自行辦理出國，抗告人因認原處分說明三係一獨立之負擔處分，乃同時提起撤銷訴訟，並以聲請停止執行之方式尋求暫時權利保護。然查，相對人既前已於106年6月21日作成強制驅逐出國處分及收容替代處分，有處分書（乙證6）在本院卷可按，則於該2處分規制效力仍存續之情形下，相對人於否准抗告人居留申請之同時，於說明三所為令出國之記載，應不另生規制之效力。本院認抗告人既旨在於其本案即課予義務訴訟裁判前得以暫時居留我國，則予以闡明抗告人轉換為定暫時狀態假處分之聲請。又依行政訴訟法第302條準用同法第297條關於準用民事訴訟法第526條第1項之規定，假處分請求及原因，應釋明之。再因假處分程序屬於緊急程序，法院係依即時可調查證據，判斷存在假處分請求及原因之事實是否達已釋明程度。

(二)按移民法第16條第4項規定：「中華民國105年6月29日以前入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏事務主管機關組成審查會認定其身分者，移民署應許可其居留。」查抗告人於105年12月16日填具相對人提供之表格：「中華民國105年6月29日以前入國之印度尼泊爾地區疑似無國籍人民之身分與居留資料檢視表」，依上開規定申

請許可其居留，此有上開檢視表（乙證4）在本院卷可稽；而原處分以其申請不符移民法上開規定予以否准，抗告人爭議其合法性，是兩造間有爭執之公法上法律關係。

(三)如前所述，相對人既已於106年6月21日作成強制驅逐出國處分，且其規制之效力仍然存續，相對人隨時可於本案裁判確定前執行該強制驅逐出國處分，則抗告人所為請求暫時居留之假處分，可認係為避免急迫之危險而有必要。

(四)系爭假處分係為防止發生重大之損害而有必要，此必須併同移民法第16條第4項之修正沿革及國際法上不遣返原則觀察：

1.前於98年1月23日修正增訂移民法第16條第4項規定：「中華民國88年5月21日至97年12月31日入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏委員會認定其身分者，入出國及移民署應許可其居留。」其修正草案係民主進步黨立法院黨團所提，案由：「本院民進黨黨團，為目前滯留在台之圖博難民因受到中共政治迫害不得不長期流亡遷徙，甚至無家可歸，基於捍衛民主自由、維護國際人權等普世價值，爰提出『入出國及移民法第16條條文修正草案』，授權主管機關得審酌情況許可其居留」，說明：「一、目前約有111名圖博難民為了信仰與自由，冒著生命危險翻山越嶺從西藏逃到印度與尼泊爾再輾轉來到臺灣。後因在台逾期停、居留無法取得身分，不能合法工作，以致生活陷入困境，僅能由已獲合法身分之圖博人接濟，惟其本身亦生活困苦，無法繼續長期負擔。二、由於圖博人民長期受到中國政府迫害，不得不流亡遷徙、無家可歸，聯合國更決議裁定圖博人為『難民』，本院亦曾於2000年6月13日，由委員陳學聖、李應元等跨黨派提案，要求行政院給予專案協助。三、基於捍衛民主自由、維護國際人權等普世價值，應依聯合國1951年《難民地位公約》及1967年《難民地位議定書》之不予遣返原則，修正入出國及移民法第16條增訂第3項授權主管機關得審酌情況許可其居留。」（立法院第7屆第2會期第15次

會議議案關係文書）；嗣經朝野協商結論而為上開之文字（立法院公報第98卷第5期院會紀錄）。

2.嗣第9屆立法委員提修正草案，案由：「本院委員Kolas Yotaka、陳其邁等18人，鑑於長期以來我國均存在有西藏裔或無國籍之圖博人民，因反抗北京政府對於西藏地區之高壓統治，而自印度、尼泊爾等國家輾轉入境並滯留的現象。自2009年迄今，共有144位圖博人以自焚明志（其中有126位圖博人確知死亡），有6千8百多位圖博人遭逮捕，北京政府甚至處罰、監控自焚者的家人或社區。我國已於98年3月31日通過公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法，保障無國籍人民之居留及工作等權利，成為我國應盡之責任與義務。因此提案修正入出國及移民法第16條第3項（按應為第4項，下同），刪除原條文之入境年限規定，讓印度及尼泊爾地區無國籍人民均得以合法居留我國。」說明：「一、修正『入出國及移民法』第16條第3項有關印度及尼泊爾地區無國籍人民取得我國合法居留權之入境年限規定。二、踐行『公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法』，保障無國籍之圖博人居留及工作之權利。」（立法院第9屆第1會期第14次會議議案關係文書），修正草案條文內容：「印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，經確認具有圖博淵源者，入出國及移民署應許可其居留。」。案經立法院內政委員會審查，內政部考量我國行政資源與社會經濟狀況，兼顧人道考量及國家安全，建議將第16條第4項修正為：「中華民國105年6月29日以前入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏事務主管機關組成審查會認定其身分者，移民署應許可其居留。」經審查會決議採納（立法院公報第105卷第77期院會紀錄），此即為現行法之內容。

3.在移民法第16條第4項於98年1月23日修正增訂公布施行後未久，兩公約施行法亦於98年4月22日制定公布，並自同年12月10日施行，其中第2條規定：「兩公約所揭示保障人權之

規定，具有國內法律之效力。」第3條規定：「適用兩公約規定，應參照其立法意旨及兩公約人權事務委員會之解釋。」第4條規定：「各級政府機關行使其職權，應符合兩公約有關人權保障之規定，避免侵害人權，保護人民不受他人侵害，並應積極促進各項人權之實現。」而兩公約亦經總統於同年5月14日批准在案。按公民與政治權利國際公約第7條規定：「任何人不得施以酷刑，或予以殘忍、不人道或侮辱之處遇或懲罰。非經本人自願同意，尤不得對任何人作醫學或科學試驗。」而其人權事務委員會於西元1992年作成之第20號一般性意見第9段揭櫫不遣返原則：「締約國不得透過引渡、驅逐或遣返手段使個人回到另一國時有可能遭到酷刑或殘忍、不人道或侮辱之處遇或懲罰」。申言之，不遣返原則於兩公約在我國施行後，具有國內法律之效力，且各級政府機關於行使其職權時，在法律之適用及解釋上，應力求合乎憲法及兩公約人權保障之意旨。

4.綜上，依98年及105年修正之緣由及立法目的，立法者既特別針對印度及尼泊爾地區無國籍之滯臺藏人增訂許可其居留之規定，其實已對該等人士在國際上可能受到之人權待遇予以通盤性之評估及確認，應認已合致不遣返原則要件，而受遣返之禁止；因此，上開滯臺藏人如未經確實查證其是否具有印度或尼泊爾國籍，即逕予強制出國，將違反不遣返原則。

5.本件抗告人具有藏族身分，且業經前蒙藏委員會以106年4月26日會藏字第1060030065號函確認其身分在案，有綠皮書在原審卷（聲證1號）及訴願決定書在本院卷（乙證8，理由二參照）可按，是依前揭之說明，相對人是否應許可或駁回抗告人居留，端視抗告人是否係尼泊爾地區無國籍人民而定，或者說視抗告人是否具尼泊爾國籍而定。惟查，相對人就抗告人之許可居留申請，僅於原處分說明一及二，以依據相對人108年3月29日召開跨部會研商「滯臺藏人」專案會議決議，抗告人不符移民法第16條第4項規定，完全沒有說明其是

否確認抗告人有尼泊爾國籍及其理由。經本院命相對人提出該次會議紀錄，查其內容則略以：移民法第16條第4項於105年12月1日施行，計有滯臺藏人向相對人送件身分檢視，於106年4月26日及106年7月19日完成藏族身分認定後，相對人於106年7月11日函請外交部協助查證滯臺藏人國籍身分，專案迄今已逾2年有餘，仍未有具體結果，相對人後續將逐一個案，綜合檢視地檢署處分書及目前外交部查證未果之情形，分類藏人案態樣討論；案由一：TC（英文姓名縮寫，下同）君持用印度IC確屬無國籍人士，且印度不受理申辦補發，其所持印度IC已逾效期，同意專案簽辦居留核發無國籍外僑居留證；另TT君等3人，經相對人協調已洽印度臺北協會受理面試，倘申獲護照或旅行文件，通知其限期出國，逾期限令出國仍未出國，相對人得強制驅逐出國；案由二：抗告人與KT君所持尼泊爾護照仍有效，通知其限期出國，逾期限令出國仍未出國，相對人得強制驅逐出國，不同意其專案居留；案由三：PD君護照經鑑識未發現有增刪塗改及變造痕跡，無積極證據可證其持用偽造護照犯行，不同意其專案居留，續請外交部協助申辦護照或旅行文件；案由四：其餘K君等12名持尼泊爾護照滯臺藏人，為保障人權，考量渠等司法偵處已結案，外交部暫時無法協助申辦護照或旅行文件，目前仍無法執行強制出國，同意專案簽辦居留，核發無國籍外僑居留證，倘嗣後外交部成功協助查證國籍身分且協助申辦護照或旅行文件，相對人依法撤銷外僑居留證，並通知其限期出國，逾期限令出國仍未出國，相對人得強制驅逐出國等語。由以上會議紀錄之說明、提案及決議可知，相對人對於得以查證確認不具有印度國籍之藏人TC君，同意其專案簽辦核發居留證；然對於其餘無法查證確認是否具有印度或尼泊爾國籍之藏人，則依印度在臺設有印度臺北協會，尼泊爾未設有，持印度護照之藏人一律須去印度臺北協會補辦護照，至持尼泊爾護照者，則以護照效期為分類，護照在效期內者一律不許可居留，護照已逾效期者，除經地檢署不起訴處分之

PD君外，其餘均作成准許居留之暫時性行政處分。簡言之，就應予查證確認其是否具尼泊爾國籍之抗告人，上開會議決議以其護照尚在效期內，不予繼續查證國籍一事，逕為駁回其許可居留之申請，並命抗告人自行出國。

6.對於相對人所為之原處分，抗告人不服，提起訴願未獲救濟後，向原審訴請撤銷訴願決定及原處分，相對人應對抗告人所申請之居留案，作成許可居留之決定，此有行政訴訟起訴暨聲請訴訟救助狀在本院卷可稽，則依前揭之說明，原審仍應就構成要件事實即抗告人是否係不具尼泊爾國籍之無國籍人予以究明。而依卷附之事證，兩造各有所據：

(1)相對人嗣於訴願程序、原審及本院主張略以：抗告人來臺之簽證係經我駐外使館之面談審查其護照及相關身分證明文件；其尼泊爾護照經相對人國境事務大隊鑑識調查隊鑑識結果，其防偽特徵皆存在，未發現偽變造痕跡；另經外交部查復以經詢尼泊爾駐印度大使館領務負責人稱，本案護照似無偽造跡象；抗告人雖經檢察官依其自白坦承價購護照及冒名入國，予以緩起訴處分，然並未就其護照真偽另為查證；抗告人持尼泊爾護照多次入出我國及他國等語。

(2)抗告人則主張略以：抗告人出生於西藏，雖持有尼泊爾護照入出境我國，然該護照為購買所得之偽造護照，有臺北地檢署緩起訴處分可證；依尼泊爾公民身分法案之相關規定，抗告人係西元1990年4月中之前非於尼泊爾出生、未永遠居住於尼泊爾、未在規定期間申請歸化取得尼泊爾國籍、況抗告人之父母均為西藏人，無從取得尼泊爾公民身分，足認抗告人確屬無國籍人。

7.自前揭移民法第16條第4項之2次修法提案及在立法院討論之內容，藏人之處境為國際社會所公知，其事實於法院已顯著，依法無庸舉證（行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第278條），是以抗告人如確係無尼泊爾國籍之人，縱使可以送回尼泊爾，則其亦因係無國籍之人，尼泊爾政府不會對其施以

公民之保護，可能會被遣送回西藏或其他地區，抗告人主張此將對其發生重大之損害，有請求暫時居留假處分之必要，自屬有據。

(五)綜上，本件原裁定認原處分說明三係行政處分，並以抗告人原所為停止執行之聲請不符行政訴訟法第116條第2項之要件，予以駁回，於法尚有未合，抗告意旨求予廢棄，應認抗告有理由，爰廢棄原裁定，並依同法第298條第2項規定准許抗告人轉換之假處分聲請，於本案即原審109年度訴字第87號事件關於抗告人部分裁判確定前，暫時居留。

六、據上論結，本件抗告為有理由。依行政訴訟法第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　華　民　國　109　年　5　月　21　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　侯　東　昇

法官　陳　國　成

法官　蘇　嫊　娟

法官　鍾　啟　煌

法官　王　碧　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　109　年　5　月　21　日

書記官　蘇　婉　婷

最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第788號

抗　告　人　Pema Dolma（貝瑪卓瑪）
訴訟代理人　謝幸伶　律師
相　對　人　內政部移民署
代　表　人　邱豐光
訴訟代理人　李錫忍
　　黃世華
　　賴怡君

上列當事人間聲請暫時權利保護事件，對於中華民國109年3月6日臺北高等行政法院109年度停字第13號裁定，提起抗告，本院裁定如下：

主　文

原裁定廢棄。

抗告人於本案（臺北高等行政法院109年度訴字第87號事件）裁判確定前，得暫時居留。

聲請及抗告訴訟費用均由相對人負擔。

理　由

一、按抗告法院認為抗告為有理由者，應廢棄或變更原裁定；非有必要，不得命原法院或審判長更為裁定，行政訴訟法第272條準用民事訴訟法第492條規定甚明。

二、本件事實經過：

(一)緣抗告人於民國92年8月1日首次入國，最近1次入國為102年12月3日，居留事由為依親國人配偶達西，居留效期至106年3月19日止。嗣抗告人於106年5月3日依入出國及移民法（下稱移民法）第16條第4項規定，向相對人提交「中華民國105年6月29日以前入國之印度尼泊爾地區疑似無國籍人民之身分與居留資料檢視表」，表示其入境所持用之證照為偽造，屬尼泊爾地區無國籍人民，申請居留許可。相對人函請前蒙藏委員會（106年9月15日裁撤，業務由文化部、外交部與大陸委員會承接）確認抗告人之藏族身分，經前蒙藏委員會函復相對人，認定抗告人為藏族在案。

(二)相對人於106年8月15日以移署北北勤字第10622707號處分書，以抗告人違反移民法第31條第1項規定，依同法第36條規定作成強制驅逐出國處分，並於同日以移署北北勤字第10622708號處分書為收容替代處分。

(三)臺灣臺北地方檢察署（下稱臺北地檢署）以抗告人所持護照號碼M000000號（下稱A護照）、護照號碼M000000號（下稱B護照）尼泊爾護照，經相對人所屬國境事務大隊鑑識調查隊106年8月18日鑑驗書鑑驗「未發現偽變造痕跡」，認定抗告人並無持變造或偽造之護照向國境查驗人員行使或未經許可入國之刑法第214條犯行，於106年9月30日以106年度偵字第20870號予以不起訴處分（下稱不起訴處分）。

(四)嗣相對人於108年5月27日移署移字第10800654145號書函（下稱原處分）復抗告人以：「說明：一、依據本署108年3月29日召開跨部會研商『滯臺藏人』專案會議決議辦理。二、經上開會議決議，台端不符合入出國及移民法（簡稱本法）第16條第4項之規定。三、有關台端在臺逾期停（居）留一節，請台端於文到10日內自行辦理出國事宜，逾期未辦理出國，本署權責單位將依本法第36條及第38條規定辦理。」

(五)抗告人不服，提起訴願，並向訴願機關申請停止執行，經業據內政部108年11月26日台內訴字第1080140632號訴願決定（下稱訴願決定）駁回訴願及停止執行之申請，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審）以109年度訴字第87號入出國及移民法事件受理在案，嗣於訴訟審理中，聲請原處分說明第3項，於本案行政爭訟程序確定前，停止執行，經原審109年度停字第13號裁定（下稱原裁定）駁回，抗告人不服，遂提起本件抗告。

(六)案經本院審理，以原處分係駁回抗告人居留申請之行政處分，相對人既前已作成強制驅逐出國處分，則說明三不另生規制之效力，闡明抗告人轉換為假處分之聲請。抗告人爰依行政訴訟法第298條第2項之規定，請求：1.原裁定廢棄；2.抗告人於本案（臺北高等行政法院109年度訴字第87號事件）

裁判確定前，得暫時居留。

三、本件原裁定以：

(一)抗告人所指其為求入境臺灣尋求協助並得以在台生活，前以尼泊爾幣5萬元之代價取得「PEMA DOLMA LAMA」名義之A護照，並於92年間以國人之尼泊爾籍配偶身分持該護照入境臺灣；嗣因上開護照行將過期，又以尼泊爾幣15萬元代價，購買B護照等情，經移送臺北地檢署偵查後，以相對人所屬國境事務大隊鑑識調查隊鑑識結果，並未發現變造痕跡，而認抗告人涉犯刑法第214條使公務員登載不實罪之罪嫌不足，以不起訴處分確定在案，因此抗告人主張其係持偽造之尼泊爾護照入境我國一節，已難憑採。又抗告人之護照效期屆至，並非當然即屬無國籍人，而移民法第16條第4項「未能強制其出國」係以無國籍人為適用前提，相對人以抗告人非無國籍人，認無該規定之適用，並無違誤。另抗告人就其不可能以自己的藏人身分取得合法的尼泊爾護照M節，並未舉證釋明，參諸抗告人所持A護照、B護照均非屬偽造或變造之護照等情，抗告人此部分主張亦難採信。

(二)即便抗告人所提出之新聞報導指出尼泊爾政府將緊縮西藏難民之政策一情屬實，惟該政策是否包括原已經尼泊爾政府承認難民地位並給予居留證件等相關證明文件，甚至持有尼泊爾護照之西藏人，從該報導中並無法得知，且抗告人自承其早年乃係為了求學而離開西藏前往尼泊爾，並非因宗教或政治因素，則抗告人經遣返回尼泊爾後，如何會對抗告人之生命或身體安全及宗教信仰產生重大危害，亦未經抗告人釋明。至於擔憂能否再次取得我國入境許可一節，抗告人自承其2度以依親我國人配偶之名義來台居留獲准觀之，抗告人並未釋明其何以日後申請入境許可會有遭我國拒絕之可能，其據此主張將受有難以回復之損害，亦非有據。再者，抗告人是否確實具有難民身分，並未經其釋明，自無相關國際習慣法（如不遣返原則）適用的問題，抗告人此部分主張，亦委無足採等由，駁回抗告人停止執行之聲請。

四、抗告意旨略謂：

(一)觀諸105年11月16日修正、同年12月1日施行之移民法第16條第4項修正提案立委及主管機關內政部之修法說明，其修法目的確係為保障流亡藏人之身分及生活權利，令滯臺藏人在我國有居留重生之機會，原審109年度停字第12號裁定亦指出，應從落實我國人權價值與理念、解決滯臺藏人問題之修法意旨，適用移民法第16條第4項規定。且不論移民法105年的修正背景、緣由，抑或主管機關亦認同修正之必要願意配合辦理，或者移民法98年修正之立法資料，均顯示移民法第16條第4項規定不以難民身分為限，原裁定認為抗告人未能釋明其具有難民身分，並無相關國際習慣法之適用等判斷，實屬無據，併有不備理由之違誤。且原裁定誤認移民法第16條第4項之修法意旨，違反公民與政治權利國際公約以及經濟社會文化權利國際公約（下稱兩公約）及其施行法（下稱兩公約施行法）、難民地位公約及難民地位議定書等國際公約之意旨以保障滯臺藏人之權利，應有違誤。

(二)抗告人雖係於1990年4月中之前出生，但並未永遠居住於尼泊爾，抗告人亦未在2006年11月至2008年11月間申請歸化取得尼泊爾國籍，且抗告人之父母均為西藏人，亦均無尼泊爾國籍，故抗告人與尼泊爾公民身分法案得申請歸化取得尼泊爾國籍之要件不符，其顯然無法取得尼泊爾國籍，足認抗告人確為無國籍人，相關證據並於本案訴訟起訴狀陳明，應無原裁定所稱未舉證釋明之情形。原裁定未察尼泊爾政府核發之護照形式上縱無偽造跡象，亦有可能係屬偽造之情事，逕以抗告人護照經鑑驗並非偽造，縱令效期屆至，並非當然即屬無國籍人，進而認定抗告人返回尼泊爾並無難於回復之損害云云，實有違誤。況抗告人是否確為無國籍人，尚待本案訴訟之實體調查認定，非原裁定可逕自認定抗告人非無國籍人等語。

五、本院查：

(一)按行政訴訟法第116條第2項規定：「行政訴訟繫屬中，行政

法院認為原處分或決定之執行將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，得依職權或依聲請裁定停止執行。但於公益有重大影響者或原告之訴在法律上顯無理由者，不得為之。」第298條第2項規定：「於爭執之公法上法律關係，為防止發生重大之損害或避免急迫之危險而有必要時，得聲請為定暫時狀態之處分。」上開聲請停止執行程序與假處分程序，均是為提供有效之暫時權利保護而設。查本件原處分係就抗告人106年5月3日之居留申請所為否准之行政處分，抗告人如有不服，得依行政訴訟法第5條第2項之規定提起課予義務訴訟，而如有暫時權利保護之必要，得依同法第298條之規定聲請假處分；惟原處分另於說明三令抗告人自行辦理出國，抗告人因認原處分說明三係一獨立之負擔處分，乃同時提起撤銷訴訟，並以聲請停止執行之方式尋求暫時權利保護。然查，相對人既前已於106年8月15日作成強制驅逐出國處分及收容替代處分，有處分書（乙證7）在本院卷可按，則於該2處分規制效力仍存續之情形下，相對人於否准抗告人居留申請之同時，於說明三所為令出國之記載，應不另生規制之效力。本院認抗告人既旨在於其本案即課予義務訴訟裁判前得以暫時居留我國，則予以闡明抗告人轉換為定暫時狀態假處分之聲請。又依行政訴訟法第302條準用同法第297條關於準用民事訴訟法第526條第1項之規定，假處分請求及原因，應釋明之。再因假處分程序屬於緊急程序，法院係依即時可調查證據，判斷存在假處分請求及原因之事實是否達已釋明程度。

(二)按移民法第16條第4項規定：「中華民國105年6月29日以前入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏事務主管機關組成審查會認定其身分者，移民署應許可其居留。」查抗告人於106年5月3日填具相對人提供之表格：「中華民國105年6月29日以前入國之印度尼泊爾地區疑似無國籍人民之身分與居留資料檢視表」，依上開規定申請許可其居留，此有上開檢視表（乙證4）在本院卷可稽；而

原處分以其申請不符移民法上開規定予以否准，抗告人爭議其合法性，是兩造間有爭執之公法上法律關係。

(三)如前所述，相對人既已於106年8月15日作成強制驅逐出國處分，且其規制之效力仍然存續，相對人隨時可於本案裁判確定前執行該強制驅逐出國處分，則抗告人所為請求暫時居留之假處分，可認係為避免急迫之危險而有必要。

(四)系爭假處分係為防止發生重大之損害而有必要，此必須併同移民法第16條第4項之修正沿革及國際法上不遣返原則觀察：

1.前於98年1月23日修正增訂移民法第16條第4項規定：「中華民國88年5月21日至97年12月31日入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏委員會認定其身分者，入出國及移民署應許可其居留。」其修正草案係民主進步黨立法院黨團所提，案由：「本院民進黨黨團，為目前滯留在台之圖博難民因受到中共政治迫害不得不長期流亡遷徙，甚至無家可歸，基於捍衛民主自由、維護國際人權等普世價值，爰提出『入出國及移民法第16條條文修正草案』，授權主管機關得審酌情況許可其居留」，說明：「一、目前約有111名圖博難民為了信仰與自由，冒著生命危險翻山越嶺從西藏逃到印度與尼泊爾再輾轉來到臺灣。後因在台逾期停、居留無法取得身分，不能合法工作，以致生活陷入困境，僅能由已獲合法身分之圖博人接濟，惟其本身亦生活困苦，無法繼續長期負擔。二、由於圖博人民長期受到中國政府迫害，不得不流亡遷徙、無家可歸，聯合國更決議裁定圖博人為『難民』，本院亦曾於2000年6月13日，由委員陳學聖、李應元等跨黨派提案，要求行政院給予專案協助。三、基於捍衛民主自由、維護國際人權等普世價值，應依聯合國1951年《難民地位公約》及1967年《難民地位議定書》之不予遣返原則，修正入出國及移民法第16條增訂第3項授權主管機關得審酌情況許可其居留。」（立法院第7屆第2會期第15次會議議案關係文書）；嗣經朝野協商結論而為上開之文字（

立法院公報第98卷第5期院會紀錄）。

2.嗣第9屆立法委員提修正草案，案由：「本院委員Kolas Yotaka、陳其邁等18人，鑑於長期以來我國均存在有西藏裔或無國籍之圖博人民，因反抗北京政府對於西藏地區之高壓統治，而自印度、尼泊爾等國家輾轉入境並滯留的現象。自2009年迄今，共有144位圖博人以自焚明志（其中有126位圖博人確知死亡），有6千8百多位圖博人遭逮捕，北京政府甚至處罰、監控自焚者的家人或社區。我國已於98年3月31日通過公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法，保障無國籍人民之居留及工作等權利，成為我國應盡之責任與義務。因此提案修正入出國及移民法第16條第3項（按應為第4項，下同），刪除原條文之入境年限規定，讓印度及尼泊爾地區無國籍人民均得以合法居留我國。」說明：「一、修正『入出國及移民法』第16條第3項有關印度及尼泊爾地區無國籍人民取得我國合法居留權之入境年限規定。二、踐行『公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法』，保障無國籍之圖博人居留及工作之權利。」（立法院第9屆第1會期第14次會議議案關係文書），修正草案條文內容：「印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，經確認具有圖博淵源者，入出國及移民署應許可其居留。」。案經立法院內政委員會審查，內政部考量我國行政資源與社會經濟狀況，兼顧人道考量及國家安全，建議將第16條第4項修正為：「中華民國105年6月29日以前入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏事務主管機關組成審查會認定其身分者，移民署應許可其居留。」經審查會決議採納（立法院公報第105卷第77期院會紀錄），此即為現行法之內容。

3.在移民法第16條第4項於98年1月23日修正增訂公布施行後未久，兩公約施行法亦於98年4月22日制定公布，並自同年12月10日施行，其中第2條規定：「兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律之效力。」第3條規定：「適用兩公約

規定，應參照其立法意旨及兩公約人權事務委員會之解釋。」第4條規定：「各級政府機關行使其職權，應符合兩公約有關人權保障之規定，避免侵害人權，保護人民不受他人侵害，並應積極促進各項人權之實現。」而兩公約亦經總統於同年5月14日批准在案。按公民與政治權利國際公約第7條規定：「任何人不得施以酷刑，或予以殘忍、不人道或侮辱之處遇或懲罰。非經本人自願同意，尤不得對任何人作醫學或科學試驗。」而其人權事務委員會於西元1992年作成之第20號一般性意見第9段揭櫫不遣返原則：「締約國不得透過引渡、驅逐或遣返手段使個人回到另一國時有可能遭到酷刑或殘忍、不人道或侮辱之處遇或懲罰」。申言之，不遣返原則於兩公約在我國施行後，具有國內法律之效力，且各級政府機關於行使其職權時，在法律之適用及解釋上，應力求合乎憲法及兩公約人權保障之意旨。

4.綜上，依98年及105年修正之緣由及立法目的，立法者既特別針對印度及尼泊爾地區無國籍之滯臺藏人增訂許可其居留之規定，其實已對該等人士在國際上可能受到之人權待遇予以通盤性之評估及確認，應認已合致不遣返原則要件，而受遣返之禁止；因此，上開滯臺藏人如未經確實查證其是否具有印度或尼泊爾國籍，即逕予強制出國，將違反不遣返原則。

5.本件抗告人具有藏族身分，且業經前蒙藏委員會以106年7月19日會藏字第1060030127號函確認其身分在案，有綠皮書在原審卷（聲證1號）及訴願決定書在本院卷（乙證10，理由二參照）可按，是依前揭之說明，相對人是否應許可或駁回抗告人居留，端視抗告人是否係尼泊爾地區無國籍人民而定，或者說視抗告人是否具尼泊爾國籍而定。惟查，相對人就抗告人之許可居留申請，僅於原處分說明一及二，以依據相對人108年3月29日召開跨部會研商「滯臺藏人」專案會議決議，抗告人不符移民法第16條第4項規定，完全沒有說明其是否確認抗告人有尼泊爾國籍及其理由。經本院命相對人提

出該次會議紀錄，查其內容則略以：移民法第16條第4項於105年12月1日施行，計有滯臺藏人向相對人送件身分檢視，於106年4月26日及106年7月19日完成藏族身分認定後，相對人於106年7月11日函請外交部協助查證滯臺藏人國籍身分，專案迄今已逾2年有餘，仍未有具體結果，相對人後續將逐一個案，綜合檢視地檢署處分書及目前外交部查證未果之情形，分類藏人案態樣討論；案由一：TC（英文姓名縮寫，下同）君持用印度IC確屬無國籍人士，且印度不受理申辦補發，其所持印度IC已逾效期，同意專案簽辦居留核發無國籍外僑居留證；另TT君等3人，經相對人協調已洽印度臺北協會受理面試，倘申獲護照或旅行文件，通知其限期出國，逾期限令出國仍未出國，相對人得強制驅逐出國；案由二：RC君等2人所持尼泊爾護照仍有效，通知其限期出國，逾期限令出國仍未出國，相對人得強制驅逐出國，不同意其專案居留；案由三：抗告人護照經鑑識未發現有增刪塗改及變造痕跡，無積極證據可證其持用偽造護照犯行，不同意其專案居留，續請外交部協助申辦護照或旅行文件；案由四：其餘K君等12名持尼泊爾護照滯臺藏人，為保障人權，考量渠等司法偵處已結案，外交部暫時無法協助申辦護照或旅行文件，目前仍無法執行強制出國，同意專案簽辦居留，核發無國籍外僑居留證，倘嗣後外交部成功協助查證國籍身分且協助申辦護照或旅行文件，相對人依法撤銷外僑居留證，並通知其限期出國，逾期限令出國仍未出國，相對人得強制驅逐出國等語。由以上會議紀錄之說明、提案及決議可知，相對人對於得以查證確認不具有印度國籍之藏人TC君，同意其專案簽辦核發居留證；然對於其餘無法查證確認是否具有印度或尼泊爾國籍之藏人，則依印度在臺設有印度臺北協會，尼泊爾未設有，持印度護照之藏人一律須去印度臺北協會補辦護照，至持尼泊爾護照者，則以護照效期為分類，護照在效期內者一律不許可居留，護照已逾效期者，除經地檢署不起訴處分之抗告人外，其餘均作成准許居留之暫時性行政處分。簡言

之，就應予查證確認其是否具尼泊爾國籍之抗告人，上開會議決議以其護照經鑑識未發現有增刪塗改及變造痕跡，無積極證據可證其持用偽造護照犯行，不予繼續查證國籍一事，逕為駁回其許可居留之申請，並命抗告人自行出國。

6.對於相對人所為之原處分，抗告人不服，提起訴願未獲救濟後，向原審訴請撤銷訴願決定及原處分，相對人應對抗告人所申請之居留案，作成許可居留之決定，此有行政訴訟起訴暨聲請訴訟救助狀在本院卷可稽，則依前揭之說明，原審仍應就構成要件事實即抗告人是否係不具尼泊爾國籍之無國籍人予以究明。而依卷附之事證，兩造各有所據：

(1)相對人嗣於訴願程序、原審及本院主張略以：抗告人來臺之簽證係經我駐外使館之面談審查其護照及相關身分證明文件；其尼泊爾護照經相對人國境事務大隊鑑識調查隊鑑識結果，其防偽特徵皆存在，未發現偽變造痕跡；另經外交部查復以經詢尼泊爾駐印度大使館領務負責人稱，本案護照似無偽造跡象；抗告人經檢察官認無積極證據可證明其犯行，予以不起訴處分；抗告人持尼泊爾護照多次入出我國及他國等語。

(2)抗告人則主張略以：抗告人出生於西藏，雖持有尼泊爾護照入出境我國，然該護照為購買所得之偽造護照；依尼泊爾公民身分法案之相關規定，抗告人係西元1990年4月中之前非於尼泊爾出生、未永遠居住於尼泊爾、未在規定期間申請歸化取得尼泊爾國籍、況抗告人之父母均為西藏人，無從取得尼泊爾公民身分，足認抗告人確屬無國籍人。

7.自前揭移民法第16條第4項之2次修法提案及在立法院討論之內容，藏人之處境為國際社會所公知，其事實於法院已顯著，依法無庸舉證（行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第278條），是以抗告人如確係無尼泊爾國籍之人，縱使可以送回尼泊爾，則其亦因係無國籍之人，尼泊爾政府不會對其施以公民之保護，可能會被遣送回西藏或其他地區，抗告人主張

此將對其發生重大之損害，有請求暫時居留假處分之必要，自屬有據。

(五)綜上，本件原裁定認原處分說明三係行政處分，並以抗告人原所為停止執行之聲請不符行政訴訟法第116條第2項之要件，予以駁回，於法尚有未合，抗告意旨求予廢棄，應認抗告有理由，爰廢棄原裁定，並依同法第298條第2項規定准許抗告人轉換之假處分聲請，於本案即原審109年度訴字第87號事件關於抗告人部分裁判確定前，暫時居留。

六、據上論結，本件抗告為有理由。依行政訴訟法第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　華　民　國　109　年　5　月　21　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　侯　東　昇

法官　陳　國　成

法官　蘇　嫊　娟

法官　鍾　啟　煌

法官　王　碧　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　109　年　5　月　21　日

書記官　蘇　婉　婷

最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第789號

抗　告　人　Tsering（慈仁）
訴訟代理人　高烊輝　律師
相　對　人　內政部移民署
代　表　人　邱豐光
訴訟代理人　李錫忍
　　黃世華
　　賴怡君

上列當事人間聲請暫時權利保護事件，對於中華民國109年3月24日臺北高等行政法院109年度停字第8號裁定，提起抗告，本院裁定如下：

主　文

原裁定廢棄。

抗告人於本案（臺北高等行政法院109年度訴字第88號事件）裁判確定前，得暫時居留。

聲請及抗告訴訟費用均由相對人負擔。

理　由

一、抗告法院認為抗告為有理由者，應廢棄或變更原裁定；非有必要，不得命原法院或審判長更為裁定，行政訴訟法第272條準用民事訴訟法第492條規定甚明。

二、本件事實經過：

(一)緣抗告人於民國94年12月31日入國，並於入國後以依親國人配偶義西為由申請居留，居留效期至100年5月16日止。嗣抗告人於105年12月16日依入出國及移民法（下稱移民法）第16條第4項規定，向相對人提交「中華民國105年6月29日以前入國之印度尼泊爾地區疑似無國籍人民之身分與居留資料檢視表」，載明所持印度護照（護照號碼：M0000000，下稱系爭護照）為偽造，屬印度或尼泊爾地區無國籍人民，申請居留許可。相對人函請前蒙藏委員會（106年9月15日裁撤，業務由文化部、外交部與大陸委員會承接）確認抗告人之藏族身分，經前蒙藏委員會以106年4月26日會藏字第1060030065

號函復相對人，認定抗告人為藏族在案。

(二)相對人於106年6月22日以移署北北勤字第10616818號處分書，以抗告人違反移民法第31條第1項規定，依同法第36條規定作成強制驅逐出國處分，並於同日以移署北北勤字第10616819號處分書為收容替代處分。

(三)經臺灣臺北地方檢察署（下稱臺北地檢署）檢察官，認抗告人因涉偽造文書罪，持系爭護照自94年12月31日入境後，即未曾出境，自彼時起算，追訴權10年時效已完成，而於107年1月17日以106年度偵字第16037號予以不起訴處分（下稱不起訴處分）。

(四)嗣內政部於108年3月29日召開跨部會研商「滯臺藏人」專案許可居留會議決議略以：「札西慈仁、圖登南加、丹增多結等3人，經移民署協調已洽印度臺北協會受理渠等面試，請渠等自行備妥機票親自補辦護照，倘申獲護照或旅行文件，通知其限期出國，逾限令出國期限仍未出國，移民署得強制驅逐出國。」相對人於108年4月11日陪同抗告人赴印度臺北協會面談核對資料確認人別，印度臺北協會於108年5月6日核發抗告人編號X0000000號旅行文件（下稱系爭旅行文件）。相對人認印度政府在臺代表機關印度臺北協會已認定抗告人係印度公民無訛，以108年5月27日移署移字第10800654142號書函（下稱原處分）復抗告人以：「說明：一、依據本署108年3月29日召開跨部會研商『滯臺藏人』專案會議決議辦理。二、經上開會議決議，台端不符合入出國及移民法（簡稱本法）第16條第4項之規定。三、有關台端在臺逾期停（居）留一節，請台端於文到10日內自行辦理出國事宜，逾期未辦理出國，本署權責單位將依本法第36條及第38條規定辦理。」

(五)抗告人不服，提起訴願，並向訴願機關申請停止執行，經業據內政部108年11月25日台內訴字第1080056973號訴願決定（下稱訴願決定）駁回訴願及停止執行之申請。提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審）以109年度訴字第88

號入出國及移民法事件受理在案，嗣於訴訟審理中，聲請原處分說明第3項，於本案行政爭訟程序確定前，停止執行。經原審109年度停字第8號裁定（下稱原裁定）駁回，抗告人不服，遂提起本件抗告。

(六)案經本院審理，以原處分係駁回抗告人居留申請之行政處分，相對人既前已作成強制驅逐出國處分，則說明三不另生規制之效力，闡明抗告人轉換為假處分之聲請。抗告人爰依行政訴訟法第298條第2項之規定，請求：1.原裁定廢棄；2.抗告人於本案（臺北高等行政法院109年度訴字第88號事件）裁判確定前，得暫時居留。

三、本件原裁定以：

(一)為解決滯臺藏族人士居留問題，於98年1月23日修正移民法第16條第4項規定（下稱舊法規定）。惟98年1月1日以後入國之藏族人士因不符合舊法規定而無法取得合法居留身分，基於人道考量及98年3月31日通過公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約（下稱兩公約）施行法（下稱兩公約施行法）保障無國籍人民居留、工作、健康及醫療的權利，故而再修正移民法第16條第4項為：「中華民國105年6月29日以前入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏事務主管機關組成審查會認定其身分者，移民署應許可其居留。」（下稱新法規定）。惟參酌外交部在新法規定於立法院審議時之表示意見，足見滯臺藏族人士居留問題，並非僅止於個案人道、家庭因素之考量，尚須兼顧對我國整體移民政策、簽證審核及國境管理等公益之影響。

(二)抗告人雖於系爭刑事偵查中自承系爭護照是其向仲介購買之偽造印度護照，惟臺北地檢署檢察官係以追訴權時效完成，而為不起訴處分，並未審酌系爭護照之真偽。且經相對人國境事務大隊就系爭護照進行鑑定結果為未發現偽變造痕跡，足徵抗告人自稱系爭護照為偽造一事，實有可疑，抗告人是否如其主張為無國籍人，已難遽信。

(三)抗告人又由相對人陪同赴印度臺北協會申辦旅行文件，經該協會於108年5月6日核發系爭旅行文件。則印度政府依該國法律由該國駐臺代表機關認定抗告人為印度公民，有關當事人國籍之認定，自宜尊重旅行文件發照國之立場。抗告人雖於105年6月29日前入國，並來自印度地區，具有藏族身份，惟其申請取得印度臺北協會核發之有效印度旅行文件，係屬印度公民無誤，並非無國籍人，且非未能強制其出國之對象，亦即抗告人不符合移民法第16條第4項規定，抗告人以此聲請停止執行原處分之執行，即與要件不符。

(四)抗告人縱經強制驅逐出國後，尚非永無再入境我國之可能，仍可與藏人貝珍團聚，藏人貝珍亦可出國與抗告人團聚，並無難以回復之損害。又抗告人縱因原處分之執行而須離開我國境內，仍得委請律師代理訴訟行為，況抗告人已委任高烊輝律師為本案（原審109年度訴字第88號）之訴訟代理人，故原處分之執行尚不致使抗告人之訴訟權遭受侵害，自無從憑此認定有停止執行之急迫性。另抗告人所稱在印度無任何財產或居所，家境貧困，如遭遣送出國將無法生存，對生命及身體安全將產生重大危害云云，並未舉證以實其說，自難遽以採憑，即與停止執行之要件不符。

(五)又倘對滯臺藏人不問緣由均許其逾期居留，且得因提起行政救濟停止原處分之執行，無異鼓勵非法居留，使其他類似個案均得以群起效尤，亦難謂對公益無重大影響。惟依行政訴訟法第116條第2項規定意旨，抗告人關於本件停止執行對公益並無重大影響之主張，核與本件之認定無影響，自無再予論斷之必要等由，裁定駁回抗告人停止執行之聲請。

四、抗告意旨略謂：

(一)按移民法第16條第4項新法規定提案立委之提案說明及主管機關內政部之修法說明可知，新法規定係基於藏族人士因不符舊法規定而無法取得合法居留身分，長期滯留在臺，致生活陷於困頓，基於人道考量，修法解決滯臺藏人居留問題，使因故未能強制出國之印度或尼泊爾地區無國籍人民具合法

居留身分，享有工作、健保等相關公民權利，併落實兩公約施行法保障無國籍人民之權利，亦有原審109年度停字第12號裁定意旨可參。詎原裁定誤認新法規定之修正意旨，致未能依兩公約及其施行法之意旨保障滯臺藏人之權利，顯有適用法則不當之違誤；且未正確理解我國政府就滯臺藏人特予專法或專案處理之意旨，顯有認事用法之可議；亦漏未審酌原處分之執行與「難民地位公約」及「難民地位議定書」間之適用關聯性，併有不備理由之違誤。

(二)抗告人於原審業提出西藏流亡政府核發之「綠皮書」及不起訴處分書，堪認抗告人已釋明其所持有之系爭護照為其購買之偽造護照，抗告人係出生於西藏，流亡至印度之無國籍人。況抗告人系爭護照之真偽及是否確為無國籍，本有待本案訴訟之實體調查後認定。又依原審109年度停字第12號裁定意旨，相對人國境事務大隊就系爭護照之鑑定結果，其證據適格顯有疑義，原裁定據以該鑑定結果為未發現偽變造痕跡，遽認系爭護照為偽造實有可疑，此認定顯有未依憑證據認定事實之違法。

(三)按印度外交部「有關授予流亡藏人護照之措施備忘錄」及印度公民法規定，抗告人雖是在1950年1月26日至0000年0月0日0出生，但係出生於西藏，並非出生於印度，顯與該規定不符，無法視為印度公民，自無法取得印度國籍及申請印度護照。且抗告人與原審109年度停字第12號裁定之聲請人情形相同，該裁定對於該件聲請人前往印度臺北協會提交之申請說明書之定性及關於印度臺北協會核發緊急證明是基於該聲請人非自願且有瑕疵之意思表示所為之申請，對於本件抗告人亦應為相同認定。原裁定未察上情，徒以抗告人申請取得印度臺北協會核發系爭旅行文件，遽認抗告人係屬印度公民，並非無國籍人，顯有認事用法之違誤。

(四)另抗告人在印度並無任何財產或居所，若執行原處分，不但將拆散抗告人與藏人貝珍之事實上婚姻及家庭，且抗告人勢必在尼泊爾或印度淪為無國籍人，無法於當地生存，顯將導

致抗告人之生命或身體安全產生重大危害，並悖於兩公約揭櫫之公民權、生存權、婚姻及家庭之保障，違反兩公約施行法之相關規定。又因抗告人出境後未來是否能再取得我國之入境許可亦屬未知，顯屬對於抗告人之難以回復之損害。

(五)滯臺藏人依移民法第16條第4項規定申請許可居留及聲請停止強制出境之執行，本屬滯臺藏人依法行使權利之行為，且該項明文規定105年6月29日以前入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民始有適用，實無原裁定所稱群起效尤之問題。況抗告人於105年間申請許可居留至今，實際上無生任何影響公益之行為，相對人亦未就停止原處分之執行對公益產生之重大影響提出證據以實其說，原裁定僅泛稱難謂對公益無重大影響云云，顯無足採等語。

五、本院查：

(一)按行政訴訟法第116條第2項規定：「行政訴訟繫屬中，行政法院認為原處分或決定之執行將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，得依職權或依聲請裁定停止執行。但於公益有重大影響者或原告之訴在法律上顯無理由者，不得為之。」第298條第2項規定：「於爭執之公法上法律關係，為防止發生重大之損害或避免急迫之危險而有必要時，得聲請為定暫時狀態之處分。」上開聲請停止執行程序與假處分程序，均是為提供有效之暫時權利保護而設。查本件原處分係就抗告人105年12月16日之居留申請所為否准之行政處分，抗告人如有不服，得依行政訴訟法第5條第2項之規定提起課予義務訴訟，而如有暫時權利保護之必要，得依同法第298條之規定聲請假處分；惟原處分另於說明三令抗告人自行辦理出國，抗告人因認原處分說明三係一獨立之負擔處分，乃同時提起撤銷訴訟，並以聲請停止執行之方式尋求暫時權利保護。然查，相對人既前已於106年6月22日作成強制驅逐出國處分及收容替代處分，有處分書（乙證5）在本院卷可按，則於該2處分規制效力仍存續之情形下，相對人於否准抗告人居留申請之同時，於說明三所為令出國之記載，應不另生規制

之效力。本院認抗告人既旨在於其本案即課予義務訴訟裁判前得以暫時居留我國，則予以闡明抗告人轉換為定暫時狀態假處分之聲請。又依行政訴訟法第302條準用同法第297條關於準用民事訴訟法第526條第1項之規定，假處分請求及原因，應釋明之。再因假處分程序屬於緊急程序，法院係依即時可調查證據，判斷存在假處分請求及原因之事實是否達已釋明程度。

(二)按移民法第16條第4項規定：「中華民國105年6月29日以前入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏事務主管機關組成審查會認定其身分者，移民署應許可其居留。」查抗告人於105年12月16日填具相對人提供之表格：「中華民國105年6月29日以前入國之印度尼泊爾地區疑似無國籍人民之身分與居留資料檢視表」，依上開規定申請許可其居留，此有上開檢視表（乙證4）在本院卷可稽；而原處分以其申請不符移民法上開規定予以否准，抗告人爭議其合法性，是兩造間有爭執之公法上法律關係。

(三)如前所述，相對人既已於106年6月22日作成強制驅逐出國處分，且其規制之效力仍然存續，相對人隨時可於本案裁判確定前執行該強制驅逐出國處分，則抗告人所為請求暫時居留之假處分，可認係為避免急迫之危險而有必要。

(四)系爭假處分係為防止發生重大之損害而有必要，此必須併同移民法第16條第4項之修正沿革及國際法上不遣返原則觀察：

1.前於98年1月23日修正增訂移民法第16條第4項規定：「中華民國88年5月21日至97年12月31日入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏委員會認定其身分者，入出國及移民署應許可其居留。」其修正草案係民主進步黨立法院黨團所提，案由：「本院民進黨黨團，為目前滯留在台之圖博難民因受到中共政治迫害不得不長期流亡遷徙，甚至無家可歸，基於捍衛民主自由、維護國際人權等普世價值，爰提出『入出國及移民法第16條條文修正草案』，授

權主管機關得審酌情況許可其居留」，說明：「一、目前約有111名圖博難民為了信仰與自由，冒著生命危險翻山越嶺從西藏逃到印度與尼泊爾再輾轉來到臺灣。後因在台逾期停、居留無法取得身分，不能合法工作，以致生活陷入困境，僅能由已獲合法身分之圖博人接濟，惟其本身亦生活困苦，無法繼續長期負擔。二、由於圖博人民長期受到中國政府迫害，不得不流亡遷徙、無家可歸，聯合國更決議裁定圖博人為『難民』，本院亦曾於2000年6月13日，由委員陳學聖、李應元等跨黨派提案，要求行政院給予專案協助。三、基於捍衛民主自由、維護國際人權等普世價值，應依聯合國1951年《難民地位公約》及1967年《難民地位議定書》之不予遣返原則，修正入出國及移民法第16條增訂第3項授權主管機關得審酌情況許可其居留。」（立法院第7屆第2會期第15次會議議案關係文書）；嗣經朝野協商結論而為上開之文字（立法院公報第98卷第5期院會紀錄）。

2.嗣第9屆立法委員提修正草案，案由：「本院委員Kolas Yotaka、陳其邁等18人，鑑於長期以來我國均存在有西藏裔或無國籍之圖博人民，因反抗北京政府對於西藏地區之高壓統治，而自印度、尼泊爾等國家輾轉入境並滯留的現象。自2009年迄今，共有144位圖博人以自焚明志（其中有126位圖博人確知死亡），有6千8百多位圖博人遭逮捕，北京政府甚至處罰、監控自焚者的家人或社區。我國已於98年3月31日通過公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法，保障無國籍人民之居留及工作等權利，成為我國應盡之責任與義務。因此提案修正入出國及移民法第16條第3項（按應為第4項，下同），刪除原條文之入境年限規定，讓印度及尼泊爾地區無國籍人民均得以合法居留我國。」說明：「一、修正『入出國及移民法』第16條第3項有關印度及尼泊爾地區無國籍人民取得我國合法居留權之入境年限規定。二、踐行『公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法』，保障無國籍之圖博人居留及工作之權利

。」（立法院第9屆第1會期第14次會議議案關係文書），修正草案條文內容：「印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，經確認具有圖博淵源者，入出國及移民署應許可其居留。」。案經立法院內政委員會審查，內政部考量我國行政資源與社會經濟狀況，兼顧人道考量及國家安全，建議將第16條第4項修正為：「中華民國105年6月29日以前入國之印度或尼泊爾地區無國籍人民，未能強制其出國，且經蒙藏事務主管機關組成審查會認定其身分者，移民署應許可其居留。」經審查會決議採納（立法院公報第105卷第77期院會紀錄），此即為現行法之內容。

3.在移民法第16條第4項於98年1月23日修正增訂公布施行後未久，兩公約施行法亦於98年4月22日制定公布，並自同年12月10日施行，其中第2條規定：「兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律之效力。」第3條規定：「適用兩公約規定，應參照其立法意旨及兩公約人權事務委員會之解釋。」第4條規定：「各級政府機關行使其職權，應符合兩公約有關人權保障之規定，避免侵害人權，保護人民不受他人侵害，並應積極促進各項人權之實現。」而兩公約亦經總統於同年5月14日批准在案。按公民與政治權利國際公約第7條規定：「任何人不得施以酷刑，或予以殘忍、不人道或侮辱之處遇或懲罰。非經本人自願同意，尤不得對任何人作醫學或科學試驗。」而其人權事務委員會於西元1992年作成之第20號一般性意見第9段揭櫫不遣返原則：「締約國不得透過引渡、驅逐或遣返手段使個人回到另一國時有可能遭到酷刑或殘忍、不人道或侮辱之處遇或懲罰」。申言之，不遣返原則於兩公約在我國施行後，具有國內法律之效力，且各級政府機關於行使其職權時，在法律之適用及解釋上，應力求合乎憲法及兩公約人權保障之意旨。

4.綜上，依98年及105年修正之緣由及立法目的，立法者既特別針對印度及尼泊爾地區無國籍之滯臺藏人增訂許可其居留之規定，其實已對該等人士在國際上可能受到之人權待遇予

以通盤性之評估及確認，應認已合致不遣返原則要件，而受遣返之禁止；因此，上開滯臺藏人如未經確實查證其是否具有印度或尼泊爾國籍，即逕予強制出國，將違反不遣返原則。

5.本件抗告人具有藏族身分，且業經前蒙藏委員會以106年4月26日會藏字第1060030065號函確認其身分在案，有綠皮書在原審卷（聲證1號）及訴願決定書在本院卷（乙證7，理由二參照）可按，是依前揭之說明，相對人是否應許可或駁回抗告人居留，端視抗告人是否係印度地區無國籍人民而定，或者說視抗告人是否具印度國籍而定。惟查，相對人就抗告人之許可居留申請，僅於原處分說明一及二，以依據相對人108年3月29日召開跨部會研商「滯臺藏人」專案會議決議，抗告人不符移民法第16條第4項規定，完全沒有說明其是否確認抗告人有印度國籍及其理由。經本院命相對人提出該次會議紀錄，查其內容則略以：移民法第16條第4項於105年12月1日施行，計有滯臺藏人向相對人送件身分檢視，於106年4月26日及106年7月19日完成藏族身分認定後，相對人於106年7月11日函請外交部協助查證滯臺藏人國籍身分，專案迄今已逾2年有餘，仍未有具體結果，相對人後續將逐一個案，綜合檢視地檢署處分書及目前外交部查證未果之情形，分類藏人案態樣討論；案由一：TC（英文姓名縮寫，下同）君持用印度IC確屬無國籍人士，且印度不受理申辦補發，其所持印度IC已逾效期，同意專案簽辦居留核發無國籍外僑居留證；另抗告人等3人，經相對人協調已洽印度臺北協會受理面試，倘申獲護照或旅行文件，通知其限期出國，逾期限令出國仍未出國，相對人得強制驅逐出國；案由二：RC君等2人所持尼泊爾護照仍有效，通知其限期出國，逾期限令出國仍未出國，相對人得強制驅逐出國，不同意其專案居留；案由三：PD君護照經鑑識未發現有增刪塗改及變造痕跡，無積極證據可證其持用偽造護照犯行，不同意其專案居留，續請外交部協助申辦護照或旅行文件；案由四：其餘K君等12名

持尼泊爾護照滯臺藏人，為保障人權，考量渠等司法偵處已結案，外交部暫時無法協助申辦護照或旅行文件，目前仍無法執行強制出國，同意專案簽辦居留，核發無國籍外僑居留證，倘嗣後外交部成功協助查證國籍身分且協助申辦護照或旅行文件，相對人依法撤銷外僑居留證，並通知其限期出國，逾期限令出國仍未出國，相對人得強制驅逐出國等語。由以上會議紀錄之說明、提案及決議可知，相對人對於得以查證確認不具有印度國籍之藏人TC君，同意其專案簽辦核發居留證；然對於其餘無法查證確認是否具有印度或尼泊爾國籍之藏人，則依印度在臺設有印度臺北協會，尼泊爾未設有，持印度護照之藏人一律須去印度臺北協會補辦護照，至持尼泊爾護照者，則以護照效期為分類，護照在效期內者一律不許可居留，護照已逾效期者，除經地檢署不起訴處分之PD君外，其餘均作成准許居留之暫時性行政處分。簡言之，就應予查證確認其是否具印度國籍之抗告人，上開會議決議以協調洽印度臺北協會面試，申請護照或旅行文件；而抗告人於108年4月11日由相對人陪同赴印度臺北協會面談核對資料確認人別，於108年5月6日獲核發系爭旅行文件（效期至108年6月5日），亦經抗告人提出該旅行文件在本院卷可按。嗣相對人認已查證抗告人具印度國籍，乃逕為駁回其許可居留之申請，並命抗告人自行出國。

6.對於相對人所為之原處分，抗告人不服，提起訴願未獲救濟後，向原審訴請撤銷訴願決定及原處分，相對人應對抗告人所申請之居留案，作成許可居留之決定，此有行政訴訟起訴暨聲請訴訟救助狀在本院卷可稽，則依前揭之說明，原審仍應就構成要件事實即抗告人是否係不具印度國籍之無國籍人予以究明。而依卷附之事證，兩造各有所據：

(1)相對人嗣於訴願程序、原審及本院主張略以：抗告人來臺之簽證係經我駐外使館之面談審查其護照及相關身分證明文件；其印度護照經相對人國境事務大隊鑑識調查隊鑑識結果，其防偽特徵皆存在，未發現偽變造痕跡；

且抗告人於108年4月11日由相對人陪同赴印度臺北協會面談核對資料確認人別，於108年5月6日獲核發系爭旅行文件（EMERGENCY CERTIFICATE，下簡稱EC），該旅行文件已載明抗告人之國籍為印度，出生地為「DIRANG,WEST KAMENG」，並以印度駐芝加哥領事館及專業網站之EC核發要件，係經在個人正式請求下，確認其印度國籍後，才會發給。

(2)抗告人則主張略以：抗告人係於0000年0月0日出生於西藏，雖持有印度護照入國，然該護照為購買所得之偽造護照，有臺北地檢署不起訴處分可證；按印度外交部「有關授予流亡藏人護照之措施備忘錄」及印度公民法規定，抗告人雖是在1950年1月26日至0000年0月0日0出生，但因出生於西藏，並非出生於印度，顯與該規定不符，無法視為印度公民，自無法取得印度國籍及申請印度護照，足認抗告人確屬無國籍人。

7.自前揭移民法第16條第4項之2次修法提案及在立法院討論之內容，藏人之處境為國際社會所公知，其事實於法院已顯著，依法無庸舉證（行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第278條），是以抗告人如確係無印度國籍之人，縱使可以送回印度，則其亦因係無國籍之人，印度政府不會對其施以公民之保護，可能會被遣送回西藏或其他地區，抗告人主張此將對其發生重大之損害，有請求暫時居留假處分之必要，自屬有據。

(五)綜上，本件原裁定認原處分說明三係行政處分，並以抗告人原所為停止執行之聲請不符行政訴訟法第116條第2項之要件，予以駁回，於法尚有未合，抗告意旨求予廢棄，應認抗告有理由，爰廢棄原裁定，並依同法第298條第2項規定准許抗告人轉換之假處分聲請，於本案即原審109年度訴字第88號事件關於抗告人部分裁判確定前，暫時居留。

六、據上論結，本件抗告為有理由。依行政訴訟法第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　華　民　國　109　年　5　月　21　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　侯　東　昇

法官　陳　國　成

法官　蘇　嫦　娟

法官　鍾　啟　煌

法官　王　碧　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　109　年　5　月　21　日

書記官　蘇　婉　婷

大法官被提名人陳運財

民眾黨黨團司法院大法官被提名人

問卷調查表

第一部分　基本資料

一、公共服務及參與

曾加入之社團、學會、公會等組織（商業性、聯誼會、學術性、社群性、公益性等）並說明參與情形。

答：

序次	加入之學會／社團／公會	性質	加入時間	擔任職務	備註
1	台日刑事法研究學會	學術性	103 年 5 月	理事長	（103.05-109.05）

大法官被提名人陳運財

二、出版論文及研究計畫

請提供下列資料及清單：

（一）若有國外學歷，請提供完整學位論文。

（二）現在或曾經單獨或共同、協同主持或參與過的研究計畫，包括委託單位、計畫金額及研究計畫的結論摘要。

答：

（一）博士論文：

『被疑者の弁護人依頼権に関する考察：接見交通権および取調べ立会い権を中心として』(1993 年)(中譯：犯罪嫌疑人辯護人依賴權之考察—以接見通信權與偵訊在場權為中心)(指導教授：三井 誠)

註：博士學位論文已附於總統府提請立法院審議大法官被提名人咨文的附件著作原本。

神戶大學學術成果圖書館電子資源網頁連結（Kobe University Repository)：https://hdl.handle.net/20.500.14094/D1001230

（二）近年主持研究計畫說明如附件 1.

三、法律工作資歷

請提供下列資料及清單：

（一）曾經擔任釋憲案件之聲請人、代理人、鑑定人，或曾參與憲法法庭言詞辯論、所提出之聲請書、書狀、言詞辯論筆錄或鑑定意見書等，並說明是否收受報酬以及報酬金額。

答：

1、於 105 年擔任司法院 737 號解釋言詞辯論庭的鑑定人，主張於憲法第 8 條正當法律程序及第 16 條訴訟權保障下，辯護人於檢察官聲請羈押程序中享有接觸卷證資料之權利。

2、於 112 年擔任憲法法庭憲判字 10 號判決言詞辯論庭的鑑定人，主張憲法保障的自由秘密的溝通權亦適用及於刑事程序中偵查機關及法院實施搜索、扣押等強制取證程序。

3、前述二次鑑定，均由司法院大法官合議指定，並無收受聲請人或當事人之報酬。

4、鑑定意見書如附件 2.

（二）曾經擔任仲裁人者，所參與訟爭標的最高之十件案件，並說明是否收受報酬以及報酬金額。

答：未曾擔任仲裁人。

如您曾任律師，請問您任律師期間：

（一）請敘述下列事項：

1. 執業生涯中之主要客戶群與專精領域。

大法官被提名人陳運財

2. 下列業務類型之比例：

(1) 民事訴訟

(2) 刑事訴訟

(3) 行政訴訟及訴願

(4) 非訟案件

3. 個人處理過 10 件影響重大之案件。

（二）執業期間是否曾受懲戒？若有，時間及其原因為何？並提出懲戒書。

答：未曾擔任律師。

如您曾任法官，請問您任法官期間：

（一）請敘述下列事項：

1、參與司法案件中，做成裁判之數量大約有多少？民事、刑事及行政訴訟比例大致為何？

2、法官生涯中，承審主筆 10 件影響重大案件之案號與判決書。

3、法官生涯中，10 件曾遭上級審法院推翻承審主筆意見案件之案號與判決書。

4. 除簡歷自傳中提及者外，曾停止審判聲請釋憲，或於判決中引用憲法或相關國際人權公約之案件與判決書。

（二）是否曾遭案件當事人聲請法官迴避，或是否曾自行迴避，原因為何？

（三）法院服務期間內，有無任何無償或有償之兼職？若有，請說明之。

（四）擔任司法行政職務期間所推動的政策及其影響。

答：未曾擔任法官。

四、司法或法律改革活動參與

（一）請提供個人參與過影響重大的司法或法律改革活動，說明個人參與該等活動的內容。

答：

1、於民國 88 年以學者身分參加全國司法改革會議，倡議起訴狀一本主義、刑事審判嚴謹證據法則，以及金字塔型上訴制度。其中，有關違法證據排除法則、傳聞法則以及交互詰問規則等當事人進行原則的相關建議，被採用到民國 91 年及 92 年增修刑事訴訟法部分條文，為我國刑事訴訟制度轉型至改良式當事人進行原則奠下了重要的里程碑。

2、發起成立台日刑事法學研究會，並自 101 年起以日本裁判員制度作為比較檢討的課題，長期透過舉辦研討會及座談，研議適合於我國可行的國民參與刑事審判制度，並草擬研究會建議版本「國民參與刑事審判法草案」，提供司法院及立法院研議此項新制的參考。之後，於民國 106 年 9 月起擔任司法院「國民參與刑事審判法案研議委員會」委員，參與現行國民法官法草案的研擬工作，確保人民參與刑事審判程序能符合公平審判及正當法律程序的要求，對於我國司法民主化的實踐，具有相當的貢獻。

（二）請列出個人曾為其從事政治或法律遊說活動的客戶或組織，並請說明為各客戶或組織進行遊說的內容。

答：未曾從事上開活動。

大法官被提名人陳運財

五、政黨及政黨活動

曾擔任政黨、政治性組織或其附屬機構之職務，其職稱及職責。若曾於政治競選中擔任特定職務，請說明職務內容及是否支薪。

答：未曾參與任何政黨。

六、利益衝突

擔任大法官後，自己及家族成員是否將會因此產生利益衝突？如有，說明個人將採取的因應之道？

答：無

大法官被提名人陳運財

第二部分　司法院大法官被提名人十問

一、　大法官遴選制度

依《中華民國憲法增修條文》第 5 條第 1 項規定，司法院大法官由總統提名，經立法院同意任命之。另依司法院釋字第 601 號解釋大法官為憲法第 80 條規定之法官，須超出黨派以外，依據法律獨立審判，不受任何干涉。

您認為，大法官由具直接民意基礎之總統提名，執行職務除自由心證外，如何表明超然獨立之立場？

另，憲法訴訟法既引進法庭模式，於公開言詞辯論階段，您認為大法官提問應中立由兩造闡述，或可於詢問階段即表明心證，又此時，主席是否應提醒？

答：

（一）獨立超然、公平審判的重要性

公平裁判是法院行使裁判的最核心的道義所在，而法官迴避機制的落實則可謂是擔保公平裁判的維生裝置，其核心價值乃在實踐憲法第 16 條保障人民有接受公平法院裁判之權利。司法院憲法法庭大法官審理案件，尤應獨立超然、公平審判，自不待言。

司法院大法官掌理解釋憲法、統一解釋法律及命令，以及審理總統、副總統彈劾案件與政黨違憲解散案件等職權，扮演保障基本人權、維護權力分立等憲法核心價值，是民主法治立憲主義的守護者。我認為此項重責大任，不僅需有深厚法學專業素養、堅守自由民主的信念以及關懷弱勢的胸襟，其處理憲法訴訟爭議，更應超然獨立、公平審理，始能獲得當事人及至於廣大人民的信賴。

2011 年 7 月 6 日制定公布之法官法第 2 條第 1 項：「本法所稱法官，指下列各款人員：一、司法院大法官。…」，司法院大法官具有法官之地位，

已有法律明確之規定。法官法第 13 條：「法官應依據憲法及法律，本於良心，超然、獨立、公正審判，不受任何干涉。」之要求，為司法院大法官所應予恪遵無疑。司法院依據法官法第 23 條第 1 項規定訂定之司法院大法官自律實施辦法，即於辦法第 2 條、第 3 條及第 6 條分別明定：「大法官行使職權，應超然獨立，不受任何干涉。」、第 3 條明定：「大法官行使職權，應公正無私，中立客觀，不得存有歧視、差別待遇或其他不當行為。」、「大法官對明知已繫屬於司法院之案件，應避免公開發表評論或提供諮詢意見。」；對於違反自律事項者，並應自律實施辦法交付自律會議審議之(自律實施辦法第 7 條參照)。

問題在於，如何獨立超然，落實公平審判，以確保當事人憲法上的訴訟權益。

(二)「獨立超然、公平審判」應實踐於整個審判程序

我個人認為憲法法庭大法官行使職權，除了應抗拒外力的干涉外，自律的本於良心，公平審判，應實踐於整個審理案件的過程。其中，尤應隨時提醒約束自己就系爭案件勿先入為主或預設立場，盡可能的維持開放的心證（open-minded)。

首先，參酌上開自律實施辦法，大法官在個案審理時，應注意以下事項，以示超然獨立，確保公平審判並維繫司法公正性：

1、迴避制度之落實。(2002 年 1 月 4 日施行之憲法訴訟法第 2 章 2 節，明列大法官審理案件時應予迴避之情形)

2、就聲請案件進行審理時，注意採酌各方專業意見（憲法訴訟法第 19 條參照)，且不得偏廢。

3、言詞辯論之進行：依憲法訴訟法第 25 條之規定，除「第五章：總統、副總統彈劾案件」及「第六章：政黨違憲解散案件」應進行言詞辯論外，其餘案件於「必要時」得行言詞辯論。因此，對於重大爭議案件，宜善用言詞辯論程序，透過兩造辯論及程序之公開(憲法法庭審理規則第 9

條參照），形成公平之憲法判決。

4、透過判決理由、協同意見書及不同意書之提出，以堅實之論述，向全民呈現出基於憲法解釋下之判斷脈絡。

其中，關於第 1 點之迴避機制，個人認為大法官與其所承辦案件之當事人具有特別關係、之前曾實質參與系爭案件的審理程序，或是於訴訟程序外就系爭案件已形成一定的判斷等，致因該案件之程序外的重要原因，無法期待其就該案件為公平而具客觀性之審判時，即應迴避該案件職務之執行，以確保裁判之公平及信賴。補充說明的是，大法官在任職前後，因其特定之思想、信念或法律見解，一般而言，並不構成迴避事由。惟例外情形，於具體個案中，審酌本案爭點之性質及內容、大法官發表個人見解之內容、其法律見解與爭點之間的相關程度、以及已形成預斷的程度等綜合判斷，倘其於本案訴訟外所形成之法律見解已構成本案裁判有不公平之虞者，仍有迴避機制的適用餘地。

（三）維持開放的心證，而非公開心證

大法官掌理解釋憲法，固然一般不會就個案事實進行調查判斷，惟有關系爭法令的制定基礎、或支持其合理性的立法事實等自應為實質審查，此種情形往往有必要聽取當事人就相關的社會、經濟或科學的事實提證說明或辯論，並透過憲法法庭的評議討論以釐清判斷立法目的與相關的一般事實之間有無合理的關連性。因此，有關系爭案件的立法事實，於評議討論前，自應抱持開放的心證，而不應固執先入為主的看法。即便針對法律原則重要性的解釋問題，個別的大法官在審理之前可能已具有自己專業上的見解，惟因憲法法庭採合議制，若評議之前有採行言詞辯論，亦有充分聽取當事人的主張理由或陳述論據以釐清爭點而形成心證的必要，故關於法律見解的解釋問題，在憲法法庭進行評議討論之前亦宜盡可能的維持自己開放的心證。

具體言之，大法官就受理案件(若行言詞辯論程序)，應經兩造言詞辯論之後，始形成確切心證。而於辯論階段之詢答環節，大法官可向當事人

發問或曉諭(參憲法法庭審理規則第 36 條第 2 項「大法官得於任何時點中斷當事人、訴訟代理人或辯護人之陳述，並為發問。」)，使兩造為必要或補充之陳述，俾得有助於聚焦爭點，避免各說各話，也得讓兩造了解大法官關注之問題點所在，而有效調整辯論策略、補充必要資料，說服大法官形成有利於己之心證。

而應留意的是，在發問的過程中，應維持開放的心證，而非公開心證。具體言之，大法官為釐清爭點或確認當事人聲請人的陳述內容或論據，認有必要提問時，宜避免讓當事人認知到提問的大法官對於系爭的憲法解釋已持有固定的心證，而陷當事人於錯知言詞辯論純屬過水儀式的挫折情境。大法官的提問權固應予維護與尊重，惟遇有提問方式及內容顯已干預陳述人充分論述的空間，經陳述人異議時，審判長得行使訴訟指揮，予以適時提醒。

二、　修憲門檻與民主實踐

《中華民國憲法增修條文》第 12 條規定:「憲法之修改，須經立法院立法委員四分之一之提議，四分之三之出席，及出席委員四分之三之決議，提出憲法修正案，並於公告半年後，經中華民國自由地區選舉人投票複決，有效同意票過選舉人總額之半數，即通過之，不適用憲法第一百七十四條之規定。」。2022 年舉辦之 18 歲公民權修憲複決案，雖朝野立委一致達成共識，民眾同意票仍遠遠未達通過門檻，複決案未獲通過。

您認為探究上述修憲複決案之實際案例，現行之修憲程序及門檻是否妥適?該程序及門檻對於民主實踐是否有所影響?

《中華民國憲法增修條文》第 12 條是否有礙民主及國民主權原則進行，違背釋字第 499 號解釋修憲界限之可能？

答：

淺見認為，現行憲法增修條文第 12 條所定的修憲程序及門檻是否妥適？該修

憲門檻是否有礙民主及國民主權原則進行，宜從憲法容許修正的理由、以及憲法修正有無界限的觀點，來檢討修憲應踐行的程序及門檻。說明如下：

（一）憲法規範價值的時代性

我國憲法作為國家的根本大法，規範國家組織及保障基本人權，並以民主共和國原則、國民主權原則、權力分立制衡原則及保障基本人權，作為整體自由民主憲政秩序的核心基礎與價值。惟如同司法院釋字第 392 號於理由書結論中所示：「憲法並非靜止之概念，其乃孕育於一持續更新之國家成長過程中，依據抽象憲法條文對於現所存在之狀況而為法的抉擇，當不能排除時代演進而隨之有所變遷之適用上問題。」確實，隨著經濟及科技的發展、社會文化及結構的變遷乃至於政治環境與國際局勢的演變等，均足以對早期制定的成文憲法的價值或客觀意義造成影響，而產生規範與實際之間的落差。

為填補此項落差，使憲法規範價值能因應政經社會環境的時代脈動，我國憲法本身設了二項機制，一是司法院設大法官解釋憲法、二是容許修改憲法，以資因應。前者，主要是透過大法官維護權力分立及保障基本人權的憲法守護者的角色，例如前揭司法院釋字第 392 號於理由書指出：「人權保障乃我國現在文化體系中之最高準則，並亦當今先進文明社會共同之準繩。作為憲法此一規範主體之國民，其在現實生活中所表現之意念，究欲憲法達成何種之任務，於解釋適用時，殊不得不就其所顯示之價值秩序為必要之考量。」後者，則是依據停止適用前之憲法第 174 條及增修條文第 12 條規定，進行修改憲法，主要是直接規範具有高度政治性的憲政機關的職權以及因應時代變遷的基本國策。

淺見認為，成文憲法本身容許依一定程序進行修正，本質上是憲法為使其規範具時代性，因應政經社會情勢的變遷所設定的得以永矢咸遵的自我保護措施。

（二）修憲之界限

歷來我國憲法修改之形式，係採取以不變動憲法本文而另定條文予以增補的方式進行，其目的在於降低對既有憲政形式的變動，屬合適的修改形式。必須關注的是，修憲的內容及程序有無界限的問題。就結論而言，修憲的界限問題，亦屬於司法院大法官解釋憲法的範圍。

1、關於修憲之程序：司法院釋字第 499 號指出：「依修改憲法程序制定或修正憲法增修條文須符合公開透明原則，……俾副全國國民之合理期待與信賴。……而修改憲法亦係憲法上行為之一種，如有重大明顯瑕疵，即不生其應有之效力。所謂明顯，係指事實不待調查即可認定；所謂重大，就議事程序而言則指瑕疵之存在已喪失其程序之正當性，而違反修憲條文成立或效力之基本規範。」

2、關於修憲之內容：按釋字第 499 號所建構之得變動憲法內容之界限，主要基於憲法中「具有本質之重要性而為規範秩序存立之基礎者」，如聽任修改條文予以變更，則憲法整體規範秩序將形同破毀，該修改之條文即失其應有之正當性。申言之，憲法有其賴以存立之基礎，此一基礎不容以修改憲法之方式加以變更，否則形同毀壞憲法，故修憲有其界限所在，本號解釋稱之為「自由民主憲政秩序」，誠如解釋中所提及之第一條（民主共和國原則）、第二條（國民主權原則）、第二章保障人民權利、及有關權力分立與制衡原則等，均屬具有本質之重要性，凡此等規定所形成之自由民主憲政秩序，憲法設置之機關均有遵守之義務。

由以上釋憲實務的見解可見，即便憲法規範為因應政經社會情勢的變遷而有必要進行修正，其修憲程序仍應符合公開透明原則，且議事程序不得有重大明顯瑕疵。同時，更重要的是實體規範面的界限，修憲的內容不得破毀「具有本質之重要性而為規範秩序存立之基礎者」。

（三）憲法增修條文第 12 條所定的修憲門檻是否過高？

《中華民國憲法增修條文》第 12 條明文規定採取雙重高度修憲門檻，

先要求立法院憲法修正案的提出，必須經立法委員四分之三之出席，及出席委員四分之三之決議；後要求交付公民投票複決時，其有效同意票過選舉人總額之半數，始行通過。固然基於成文憲法的安定性考量，通過修憲的門檻設定應力求慎重，自有其理。然而，如因修憲門檻過高，導致憲政僵局，或無法整體提升人民基本權益，反而將有害於上述憲法為因應政經社會情勢的變遷而容許修正的保護功能。2022 年舉辦之 18 歲公民權修憲複決案，雖經朝野立委一致達成共識，惟公民投票結果同意票仍遠遠未達通過門檻，複決案未獲通過，即屬過高修正門檻所形成的憲法障礙的結果。

於 105 年 12 月，曾有立法委員因認為現行修憲門檻過高，提案修正憲法增修條文第 12 條條文，降低修憲門檻為經立法院立法委員四分之一之提議，三分之二之出席，及出席委員三分之二之決議，公告半年後經公投簡單多數決即為通過（立法院第 9 屆第 2 會期第 17 次會議議案關係文書院總第 1607 號委員提案第 20129 號）。另參酌日本憲法第 96 條規定，「本憲法的修訂，必須經各議院全體議員三分之二以上的贊成，由國會提議，向國民提出，並得其承認。此種承認，必須在特別國民投票或國會規定的選舉時進行投票，必須獲得半數以上的贊成。」又依《日本國憲法改正手續相關法律》第 98 條第 2 項及第 126 條第 1 項規定，經公民有效投票數過半數贊成，憲法修正案即正式通過。

淺見以為，針對修憲的議事程序及內容變動的界限，釋憲實務已建構了必須符合自由民主憲政秩序的基本原則，在程序面可使修憲程序正當化，且在實體面可防止因修憲造成其規範秩序存立基礎的變動或破毀，在此前提環境下，修憲的門檻不宜過高。現行憲法增修條文第 12 條修憲門檻是否妥適，由於應整體評估憲法穩定性及修憲可能性之眾多政治因素，建議宜由代表民意之立法院依職權加以審慎評估，以促進我國自由民主憲政秩序的穩定發展。

三、　積極司法與司法信賴

自司法院釋字第 748 號解釋頒布後再到第 791 號解釋大法官重新審視

大法官被提名人陳運財

通姦罪合憲性，目前大法官意識形態似乎較為自由開放，司法院院長許宗力大法官也多次提及「司法積極主義」與「司法再造」。

請問您對於司法角色之態度？

又大法官是否須考量人民之司法信賴？

答：

（一）關於大法官擔負司法審查應有的角色及態度

個人認為針對聲請憲法訴訟之個案，大法官應基於維護權力分立及保障基本人權的自由民主憲政秩序，本於良知，以開放包容的態度，獨立超然行使職權，不宜拘泥於何種主義的成見或既定立場。理由說明如下：

1、所謂司法積極主義，一般是指負責違憲審查的司法機關對於法律的合憲性，基於維護憲法核心價值的立場，獨立、積極的介入判斷。相對於此，司法消極主義，是謂司法機關原則上尊重立法機關的判斷，僅於其判斷顯不合理時，始行違憲之審查。惟司法積極主義的具體內涵如何，並不明確。由於憲法訴訟案件合憲性的判斷，往往必須立於系爭案件當時的社會、經濟或文化，乃至政治情勢等環境下，本於維護整體的憲政秩序及保障人權的理念，就該系爭個案，做合目的性的判斷。因此，要評價某一特定個案經憲法審查的結果是消極或積極、保守或激進、傳統或先進等，涉及對於司法違憲審查與代議民主之間有無衝突、或是違憲審查的定位及其界限如何的價值判斷，可能是見仁見智的問題。

2、其次，與其形式上追究司法違憲審查與代議民主之間有無衝突的問題，無寧實質探求司法違憲審查的定位及其界限，較能貼切爭議問題的合理處理，也較有助於堅實整體的自由民主憲政秩序。本質上，司法院大法官行使違憲審查，是制憲者受全體國民的付託於憲法上所明定的憲政機制，與經由國民選舉產生立法委員組成立法院而為國家最高立法機關，兩者均屬憲法為維護自由民主憲政秩序所直接保障的憲政機構及職權，兩者各司其職，相互尊重，發揮權力分立與制衡的機能。其中，憲

法賦予司法院大法官違憲審查的職權，是憲法本身設定的自我保護功能，以維護國民主權、權力分立與保障基本人權之自由民主憲政的核心價值，不受侵蝕。司法機關的違憲審查，是保護憲法的重要機制，稱大法官為憲法守護者，其理在此。

3、既然將司法院大法官違憲審查機制定位是在維護民主共和國原則、國民主權原則、人權保障原則以及權力分立制衡等憲政原則，是保護憲法不可或缺的機制。則大法官除瞭解民意之外，更應同時立於憲法守護者的職務，適當扮演作為憲政機關應有的制衡監督的角色。其界限如何，個人認為主要宜從維護權力分立原則與保障基本人權二個面向，區別系爭案件涉及的憲法上之權利或公共利益是有關權力分立制衡的爭議或是基本人權的侵害，其次審查作為規範基礎或必要性的立法事實本身的正確性、是否涉及高度政治性、依序視其干預或限制基本權的種類、範圍與程度、限制之目的、與手段之間的關聯性、限制的必要性、狹義比例原則等，採取不同的審查標準或密度進行判斷。

（二）大法官是否須考量人民之司法信賴？

在國內，整體而言人民長期以來對於司法信賴度不高，如何提高人民對司法的信賴，是老生常談的課題。大法官組成憲法法庭審理憲法訴訟案件，乃司法權核心機能的重要一環，自然也應隨時提醒自己的憲法判斷應獲得當事人及人民的信賴。我個人認為，司法院大法官扮演保障基本人權、維護權力分立等憲法核心價值，是民主法治立憲主義的守護者，不僅需有深厚法學專業素養，更應具備關懷弱勢的胸襟，謙虛包容的聽取多元的不同意見，超然獨立、公平審理憲法訴訟爭議案件，才能逐漸獲得當事人及人民的信賴。

而為獲得人民的司法信賴，體認並包容多元的社會價值，與所謂是否尊重多數民意，不宜混為一談。理由如下：

1、民主主義的內涵，並非只是形式的多數決定，維護個人自由以及對於少數人的平等權，更是其內含的實體價值。多數者支配或決定，並不當然

優越於這些實體價值。由於司法違憲審查的意義，包括促進個人自由以及對於少數人的平等權的實現，固然司法審查的結果是與多數人的價值相反，可是只要其有助於促進個人自由或對於少數人的平等地位，正是保護了自由民主憲政的核心價值，也符合民主主義的理念，故無庸將其視為與多數價值相衝突。

2、由於維護人性尊嚴與尊重人格自由發展，是自由民主憲政秩序的核心價值，關於憲法第 22 條概括權的保障範圍，我贊成司法院大法官近年來例如第 748 號維護相同性別者的婚姻自由、第 803 號解釋原住民文化權的理念，我會重視並維護人性尊嚴、多元文化的價值，同時參酌國際人權法的發展趨勢，擴展憲法對於少數及弱勢群體基本人權的保障。

四、　中央地方財政

依 111 年憲判字第 6 號謂我國憲法就政府體制之垂直權力分立，係採單一國。然為貫徹憲法保障地方自治之意旨，地方就其自治事項有一定立法、行政空間。惟，中央地方財政長期劃分不均，地方仰賴中央補助款及統籌分配款，難以真正實現自治。

您認為為貫徹憲法地方自治意旨，應如何避免中央以補助款間接干涉地方事宜，及地方應如何達成財政自主？

答：

1、「地方自治為憲法所保障之制度。基於住民自治之理念與垂直分權之功能，地方自治團體設有地方行政機關及立法機關，其首長與民意代表均由自治區域內之人民依法選舉產生，分別綜理地方自治團體之地方事務，或行使地方立法機關之職權，地方行政機關與地方立法機關間依法並有權責制衡之關係。中央政府或其他上級政府對地方自治團體辦理自治事項、委辦事項，依法僅得按事項之性質，為適法或適當與否之監督。地方自治團體在憲法及法律保障之範圍內，享有自主與獨立之地位，國家機關自應予以尊重。」（司法院解釋第 498 號參照）憲法第 10 章規定

大法官被提名人陳運財

「中央與地方之權限」，第 11 章規定「地方制度」是憲法保障地方自治的明文規範。地方自治是中央與地方垂直權力分立的展現，為民主憲政體制的基石。歷來釋憲實務，基本上均將地方自治解釋為憲法上的制度性保障。

2、據此，地方制度法賦予地方自治團體享有自治立法權、組織權、行政權及財政權。其中，關於自治財政權，司法院釋字第 550 號表示：「地方自治團體受憲法制度保障，其施政所需之經費負擔乃涉及財政自主權之事項，固有法律保留原則之適用，但於不侵害其自主權核心領域之限度內，基於國家整體施政之需要，對地方負有協力義務之全民健康保險事項，中央依據法律使地方分擔保險費之補助，尚非憲法所不許。」(釋字第 765 號同旨)，因為關於中央與地方辦理事項之財政責任分配，憲法並無明文。依財政收支劃分法第三十七條第一項第一款雖規定，各級政府支出之劃分，由中央立法並執行者，歸中央負擔，固非專指執行事項之行政經費而言，惟法律於符合上開條件下，尚非不得為特別之規定(釋字第 550 號參照)。

3、此項提問所涉及的爭議，主要在於地方政府多數主張自主財源不足以支應各項支出，必須仰賴中央補助款來維持地方政府各項自治事項運作及建設，而統籌分配稅款的分配，有造成中央握有多數稅收，而地方的財源卻相當有限的垂直分配不均的問題。惟上述憲判實務的見解、以及最近 111 年憲判字第 6 號所示的中央與地方間權限分配之憲法原則，似無法直接作為檢驗中央與地方財政劃分的辦法是否侵害地方財政自主權的審查標準。實質上，仍是要回歸到財政收支劃分法中各類稅收地方政府上繳中央政府的比例，以及統籌分配稅款的比例進行檢討，倘認為財劃法現行規定將造成分酌不均，建議宜依憲法第 111 條末段遇有爭議時，由立法院解決之精神，經由修法來改善符合現況需求分配。

五、　人民退休經濟生活維繫

司法院釋字第 781、782、783 號解釋理由書均提及「層級化財產權保

障」理論，將退休人員每月請領之退休給付依財源不同而具不同層次之保障。

請問，您認為就退休給付，依財源來自政府稅收或個人先前給付而予不同保障，對各項以年金為財源制度之社會保險是否造成人民退休經濟生活難以維繫之疑慮？

是否有侵害人民社會權(積極生存權及財產權)之可能？

答：

1、憲法第 15 條規定人民財產權應予保障，旨在確保個人依財產之存續狀態，行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害(本院釋字第 400 號、第 709 號、第 732 號及第 747 號解釋參照)。而同條所保障之生存權，屬於社會基本權的一環，同時具有客觀法功能，要求國家應負有維護人民最低生活基本要求的保障義務。

2、司法院釋字 781 號解釋於陸海空軍軍官士官退除給與案中，表示最低保障金額與最低生活費標準（社會救助法第 4 條參照）之概念有別。是對原退休所得低於最低保障金額者，即使不予補足，亦尚與憲法所保障之生存權無違；釋字 782 號解釋於公務人員退撫給與案中，亦採取相同立場表示最低保障金額與最低生活標準不同，對原退休所得低於最低保障金額者，即使不予補足，也沒有侵害憲法所保障的生存權。

3、人民退休經濟生活如何維繫，除退休金外，也涉及人民自己對自己的生涯、財務規劃，此類規劃也屬於人民對自己生而為人的形塑，對於退休經濟生活的想像與要求，亦取決於每個人生活經驗、成長背景與退休以前的經濟能力，非可一概而論。國家對於人民之退休生活，因應高齡化社會來臨，除退休金外也有許多配套措施，包含相關的老年年金、社會津貼。釋字第 781 號、782 號及 783 號解釋針對的解釋標的是薪資所得相關的年金保險，其退休給付之財源，軍公教人員的退撫制度，在民國 85 年陸續修法從恩給制改採共同提撥後，客觀事實上就分有退休者自己

在職時的提撥以及政府負擔兩部份，前者是退休者自己之財產提撥，應受較高密度憲法審查之保障，應無疑義，後者涉及政府財源收入、各退撫基金之存續，考量我國目前人口結構持續老化，少子化趨勢並未減緩，政府財稅收入勢必也會受到影響，而且退撫基金本身的提撥將會因少子化而減少繳納費用之人，人民對於退休經濟生活想像、規劃，不可諱言一定會受到當下現行制度規定之影響。

4、從釋字第 781、782 及 783 號解釋均有提出調整提撥率、調降給付時，均應考量受規範對象承受能力之差異，採取減緩其生活與財務規劃所受衝擊之手段，如認為各項現行之年金制度可能造成人民退休經濟生活難以維繫、有侵害人民社會全之虞，從前揭憲法解釋精神觀之，仍可透過立法院修法加以更動。然而，前揭憲法解釋中仍強調相關制度變更，均應考量各項退撫基金之存續可能，尋求相關調整措施，以維持共同提撥制的精神外，並重視憲法解釋中同樣認為盡可能延長個基金存續也是重要之公共利益的精神。

六、　長期照顧政策失能者與照顧者尊嚴之探討

依《長期照顧服務法》應確保接受服務者之尊嚴與權益，觀長期照顧服務政策，自服務申請與服務計畫擬定，多數項目可由家人代答，以人性尊嚴角度觀之，您認為失能者與照顧者間尊嚴與權益如何取得平衡？

另以憲法委託角度，失能者在此制度中，應如何以自我需求而非家庭需求中心表達及取得相應照護？

答：

1、淺見認為，就身心失能者方面，失能者應該被認為是有能力且有權利做出照顧選擇之人。若非心智功能已全部喪失，或已有預立醫療決定或可認為有明確表示照顧選擇者，有關照顧服務計畫之擬定，即應儘量尊重失能者之意願或予其選擇之機會。

就照顧者方面，則不應再以「照顧是義務、是理所當然」之倫理觀點來

看待照顧者，應健全公共長照制度，減少被迫成為家庭照顧者，對於自願成為家庭照顧者，則給予充足的支持性服務，肯認照顧者權利。

2、我國憲法保障人民之生存權(憲§15)與健康權(憲§22、釋 785)，並要求對於「人民之老弱殘廢，無力生活…者，國家應予以適當之扶助與救濟」(憲§155)、「國家應重視社會救助、福利服務…社會保險及醫療保健等社會福利工作，對於社會救助…等救濟性支出應優先編列」(憲增§10Ⅷ)；現已具我內國法效力之兩公約亦揭示「人人有天賦之生存權」(公民與政治權利國際公約§6)、「本公約締約國確認人人有權享受其本人及家屬所需之適當生活程度，包括適當之衣食住及不斷改善之生活環境」(經濟社會文化權利國際公約§11)。因此，身心失能者基於生存權、健康權及社會保障權利之基本人權，有權要求國家提供符合人性尊嚴要求之保護照顧；而身心失能者身為照顧需求者，其自我需求之表達及取得，自為所應受保障之範疇。

3、我國「長期照顧服務法」自 2017 年 6 月 3 日施行至今，並隨著 2017 年 12 月 29 日公告之「長照給付及支付基準」及 2018 年 3 月 16 日公告之「長照專業服務手冊」，已從原長照 1.0 之居家服務模式，轉型為長照 2.0 之「復能照護服務」。亦即，身心失能者不再只能被動地被照顧，而是加入自我照顧的精神，協助失能者將其有限之內在能力做到功能性最大化，最終目的為讓失能者能執行其所認為「對自己最重要」之生活事物，以提升失能者之自主性及生活品質。長照 2.0 之復能服務，可認為已有關注到身心失能者之自我需求與表達，並可藉由提升失能者之生活獨立性，減輕照顧者之負擔。

4、惟為落實失能者自我需求之表達與取得，不應僅賴政策思維，並應納入法律規範，以下幾點淺見提供「長期照顧服務法」修法參考：

(1)長照需求評估及照顧計畫之擬訂(長照法§8、§8-1、長期照顧服務申請及給付辦法)，應有失能者之參與及表意。

(2)原列長照服務之項目(長照法 10、11、12)，應考量身心失能者所需及現

行實務運作，再予設計涵蓋健全(如：增加功能性能力促進服務、安寧照顧服務等)。

(3)長照諮詢委員會(長照法§7)之與會代表，其中服務使用者代表應明確包含身心失能者。

(4)主管機關訂立長照服務品質基準(長照法§40)，代表參與人員不應僅有家庭照顧者，應包含身心失能者。

5、另外附帶一提的是，近年來因長期照料失能家人而發生家暴事件，引起社會關注。背後顯示出失能者與照顧者之間因長期照顧下所潛藏的緊張關係。法律應如何介入衡平處理，透過社會福利的及時長期有效協助或支援，防範未然，誠屬重要的課題。

七、　死刑存廢

您是否贊成 113 年憲判字第 8 號判決？理由為何？

如果您是 113 年憲判字第 8 號判決承審大法官，您會如何撰寫主文及理由？

您是否同意 113 年憲判字第 8 號判決所附加犯罪情節屬於最嚴重情形方得判決死刑？您又是如何解釋「犯罪情節屬於最嚴重情形」？

您認為何為 113 年憲判字第 8 號判決所載「最嚴密的正當法律程序」？

您是否同意 113 年憲判字第 8 號判決認為從一審到三審都應該為一致決？從比較法上有無立法例係採取相同之立場？

目前遭判死刑之三十位受刑人之評議簿已遭銷毀，您認為舉證責任之不利益應由何方負擔？最高檢察署檢察總長應否向最高法院提出非常上訴？

您是否同意，倘未來死刑判決以違憲為由聲請釋憲，就維持該判決之合憲性，亦應要求憲法法庭採取一致決？

答：

1、立法院於 2009 年 3 月 31 日審議通過「公民與政治權利國際公約」（International Covenant on Civil and Political Rights）及「經濟社會文化權利國際公約」（International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights）兩項國際公約，於同年 5 月 14 日經總統正式簽署批准書，雖然我國尚非聯合國之會員國，然此舉等於向國際宣示了我國追求與現代民主國家同步的人權標準的決心。2009 年 4 月 22 日並制定公布了兩公約施行法，自同年 12 月 10 日實施，使兩公約所揭示保障人權的規定，具有國內法律之效力。其中，公民與政治權利國際公約第 6 條第 2 項明文規定：「凡未廢除死刑之國家，非犯情節重大之罪，且依照犯罪時有效並與本公約規定及防止及懲治殘害人群罪公約不牴觸之法律，不得科處死刑。死刑非依管轄法院終局判決，不得執行。」而在美國仍維持死刑制度的聯邦及各州中的絕大多數州，均要求陪審團就死刑之科處應採一致決，以維護正當法律程序。

2、我國憲法法庭 113 年憲判第 8 號判決認為，有關殺人罪的刑罰制裁是否採用死刑，立法者原則上享有一定之形成空間；至於，對於故意殺人行為要適用死刑的要件，在罪責方面個案應屬於最嚴重的犯罪情節；且其踐行的刑事程序應符合最嚴密的正當法律程序。

3、所謂個案犯罪情節最嚴重與否之判斷，憲判 8 號表示，必須是基於直接故意、概括故意或擇一故意而殺人既遂之情形，而且仍須由法院綜合考量被告之犯罪動機與目的、所受刺激、犯罪手段、所生危險或損害、行為人違反義務之程度、與被害人之關係等犯罪情狀，進一步確認被告之犯罪動機與目的在倫理及法律上確具特別可非難性，或其犯罪手段為特別殘酷，或其犯罪結果具嚴重破壞及危害性者，始足以該當個案犯罪情節最嚴重之情形。又法院於個案除應綜合考量上開犯罪目的、手段及結果之相關情狀外，亦應注意個案犯罪之動機是否具有足以減輕對個案犯罪情節不法評價之情狀。於此情形，該個案犯罪情節即未必仍屬最嚴重之情形。另外，被告於行為時有刑法第 19 條第 2 項之情形、以及於審

判時有精神障礙或其他心智缺陷，致訴訟上自我辯護能力明顯不足者，不得科處死刑。

上述有關是否該當犯罪情節最嚴重之情形，屬個案判斷的問題。其要件或標準，有待立法的類型明確化以及司法實務判決的累積形成。

4、關於最嚴密的正當法律程序，憲判 8 號指摘，死刑為最重本刑的殺人案件，(1)涉案之人民於偵查、調查中接受訊問或詢問時，應有辯護人在場並得為該人民陳述意見。(2)於第三審之審判時，應有強制辯護制度之適用。(3)第三審之審判程序，應經言詞辯論始得諭知死刑或維持下級審諭知死刑之判決。(4)科處死刑之判決，應經各級法院合議庭法官之一致決。而第一審係依國民法官法規定審理之情形，死刑之科處應受一致決拘束者，是指具備法官法第 2 條第 1 項第 3 款所定各級法院法官資格之刑事法院合議庭法官，並不包括國民法官。

5、憲判字第 8 號判決所謂「應經各級法院合議庭法官之一致決」，是指從一審到三審都應該為一致決？或是僅指最終死刑確定的審級合議庭一致決即屬之？似存有疑義。若貫澈審慎死刑之科處，則宜採取確定前之各審級均應經一致決。然而，若採取此種嚴格解釋，將造成上級審不得撤銷下級審法院所諭知的無期徒刑判決，有違審級救濟的精神。就此疑義，或可考慮進行補充解釋。

6、死刑確定案件，如因法院評議簿已遭銷毀，遇聲請人請求檢察總長提起非常上訴或檢察總長依職權提起非常上訴時，最高法院應依職權以適當方式調查參與審判合議之法官予以釐清。倘無證據證明系爭確定終局判決係以一致決作成者，應為受判決人有利之認定。

7、由於 113 年憲判第 8 號判決理由已明示死刑之科處應受一致決拘束者，是指具備法官法第 2 條第 1 項第 3 款所定各級法院法官資格之刑事法院合議庭法官而言，並不包含憲法法庭大法官在內。因此，死刑確定案件受判決人以法規範或裁判違憲為由聲請釋憲時，仍依憲法訴訟法有關裁判之規定處理，不受一致決之拘束。

8、關於死刑的存廢，是一項重大的刑事政策的公共議題，必須多方綜合考量死刑的嚇阻效果、被害人家屬的感情、替代死刑的配套措施是否充足、以及輿論的動向等因素，做更理性的對話及討論。在這個過程中，我個人建議在法制面首要的是應再強化被害人法律扶助、補充詢問證人和被告、以及科刑的意見陳述等程序參與權，同時在實務運作上應提升死刑案件的實質有效辯護功能；律師界對於死刑案件的辯護工作，從偵查辯護、準備程序、國民法官選任程序、審理程序的交互詰問等方面，有必要再提升實質有效的防禦品質。

其中，犯罪被害人享有到庭陳述意見之機會，屬憲法正當法律程序原則之要求及訴訟權的保障範圍（司法院釋字第 805 號參照），尤其關於殺人案件的犯罪被害人家屬有關被害影響陳述，應特別加以照料，始符合憲法保障被害人程序參與權之意旨。

八、　性別認同與權利保障

請問您認為本國於法律上是否已充分對於 LGBTI 群體提供平等保障？

憲法學是否提供有適當路徑，能夠改善對其保障的不足之處？

又人民在身體、外觀、生活環境的自主決定權，若與社會價值衝突，應如何面對？

您認為行政機關對於儀容的要求是屬於機關管理權的必要範圍嗎(例如：男警蓄長髮)?

若其與人民對於身體、外觀的自主決定權衝突，您採取何種看法?

答：

司法院釋字第 748 號解釋指出，婚姻自由攸關人格健全發展與人性尊嚴之維護，就成立上述親密、排他之永久結合之需求、能力、意願、渴望等生理與心理因素而言，其不可或缺性，於同性性傾向者與異性性傾向者間並無二致，均應受憲法第 22 條婚姻自由之保障。憲法第 7 條規定：「中

華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」本條明文揭示之 5 種禁止歧視事由，僅係例示，而非窮盡列舉。是如以其他事由，如身心障礙、性傾向等為分類標準，所為之差別待遇，亦屬本條平等權規範之範圍。而以性傾向作為分類標準所為之差別待遇，應適用較為嚴格之審查標準，以判斷其合憲性，除其目的須為追求重要公共利益外，其手段與目的之達成間並須具有實質關聯，始符合憲法第 7 條保障平等權之意旨。個人表示贊同。

由於性傾向弱勢群體的婚姻自由同受憲法第 22 條人性尊嚴及第 7 條平等權的保障，具有客觀法功能，國家應負有保護義務。我會重視並維護人性尊嚴、多元文化的價值，同時參酌國際人權法的發展趨勢，擴展憲法對於少數及弱勢群體基本人權的保障。

九、　國民法官法制度評析

您是否贊成 2023 年已實行之國民法官法之國民參與審判制度？您對於制度改革推行成效是否滿意？理由為何？

您就任院長/副院長後，對於制度如何進一步改革，有何具體計畫？

您對於《國民法官法》施行至今對於國民法官避免產生預斷及過早形成心證之法規範有何看法?

又對於《國民法官法》第六條所規範之轉軌制度認定標準是否有侵蝕本法之立法目的?

答：

依據「國民參與審判案件實施情形報告」第 3 頁說明，112 年度各地方法院國審案件之新收件數，合計 108 件。經地方法院國民法官法庭審理終結並宣判者為 13 件。絕大多數都屬被告對於起訴事實並無爭執的案件。整體而言，由於實施期間尚未滿二年，且適用案件極少，要評價國民法官制度的推行成效如何，似嫌速斷，仍有待持續長期的關注。個人初步有如下的觀察及建議：

大法官被提名人陳運財

1、首先，關於審判期間，自起訴後經過準備程序，實際的公判期日與評議期間通常以連續開庭的方式進行，約在 3 至 5 日內結束。這是因為這些案件基本上涉及被告自首、自白或現行犯逮捕等情況，對構成要件事實的爭議較少，因此能迅速完成犯罪事實的證據調查，並將評議重點放在量刑部分所致。問題在於，對於被告存有爭議的複雜案件而言，公判前的準備程序及國民法官參與的實質審理期間預期會拉長，導致國民法官承擔的負擔明顯加重。因此，將來有必要努力設法促進國民法官對審理內容的理解，同時減輕其負擔。

2、其次，依報告書第 127 頁以下說明，於 112 年度經依國民法官法第 6 條規定裁定不行國民參與審判者合計 15 件。由法院依職權裁定不行國民參與審判者為 0 件；由檢察官聲請並經法院裁定不行國民參與審判者合計 2 件，分別繫屬於「臺灣新北地方法院」及「臺灣高雄地方法院」；由被告及辯護人聲請件數合計 28 件，其中經法院裁定不行國民參與審判件數為 15 件。其中，關於第 3 款所謂「長期重大複雜案件」要件的適用，法院主要基於以下理由：共同被告人數較多、檢察官與辯護人計劃請求的證人數量多、以及書面證據或物證的複雜性導致審理時間延長，進而認定對國民造成過多負擔。此外，程序上，辯護人與檢察官亦同意不進行國民法官裁判。另一方面，關於第 4 款「有罪答辯」要件的適用，法院認為，因為被告已認罪，且事實關係單純，量刑方面也已與被害人遺屬達成和解，被害人遺屬並未要求對被告適用重刑；加上辯護人、檢察官及被害人遺屬均表達不希望進行國民法官裁判，因此決定不得國民法官審判。

淺見認為，就國民法官制度的引入宗旨而言，針對國民法官法第 6 條第 1 項各款的適用判斷，自應慎審。個人建議實務運作中，針對第 3 款是否適用的判斷，應由審檢辯三方先透過準備程序協商，藉此縮短審理時間、減輕國民法官的負擔，並藉明確化爭點提前整理大量證據，以制定集中審理計畫為前提，進而進入國民法官選任程序，盡可能的努力完成國民法官法庭的組成。至於，第 4 款的適用，在涉及例如殺人罪等對社

會影響重大的公益性案件中，即使被告認罪並達成和解，仍應重視透過量刑反映國民意見與法感情的重要意義。

3、雖有媒體報導，部分殺人罪或危險駕駛致死罪的量刑，較以往職業法官的量刑更為嚴苛。惟必須留意的是，因適用案件量極少，量刑是否有因採用國民參與審判而有加重的傾向，不宜立下論斷。個人認為有必要針對個案背後可能影響量刑的因素，包括是否科刑證據調查程序不足，量刑趨勢檢索參考出了問題，或是被告及辯護人的辯護活動不足等，均需進一步分析。

4、關於刑事辯護強化的必要性。在國民法官案件審判程序中，檢察官與辯護人在法庭上的表現和說服力存在明顯落差，原因在於組織應對、訓練及人員配置上等資源的不同。辯護人在交互詰問等法庭活動上，面對到了更多的挑戰。國民法官法能否適切、穩定的運作，刑事辯護品質的提升扮演著關鍵的角色。

5、國民法官依據法律獨立行使職權，不受任何干涉。且應依法公平誠實執行職務，不得為有害司法公正信譽之行為。為避免國民法官產生預斷及過早形成心證，國民法官法最核心而關鍵的規範是，第 43 條規定起訴狀一本主義，行國民參與審判之案件，檢察官起訴時，應向管轄法院提出起訴書，並不得將卷宗及證物一併送交法院。且起訴書不得記載使法院就案件產生預斷之虞之內容。而依第 46 條規定：「審判長指揮訴訟，應注意法庭上之言詞或書面陳述無使國民法官、備位國民法官產生預斷之虞或偏見之事項，並隨時為必要之闡明或釐清。」

十、　113 年憲判字第 9 號判決評析

您是否贊同113年憲判字第9號國會改革案判決之結論及理由？哪部分贊同？哪部分反對？請具體說明您的見解與論述基礎。

答：

1、司法院大法官行使違憲審查，是制憲者受全體國民的付託於憲法上所明

定的憲政機制，與經由國民選舉產生立法委員組成立法院而為國家最高立法機關，兩者均屬憲法為維護自由民主憲政秩序所直接保障的憲政機構及職權，兩者各司其職，相互尊重，發揮權力分立與制衡的機能。其中，憲法賦予司法院大法官違憲審查的職權，是憲法本身設定的自我保護功能，以維護國民主權、權力分立與保障基本人權之自由民主憲政的核心價值，不受侵蝕。司法機關的違憲審查，是保護憲法的重要機制，稱大法官為憲法守護者，其理在此。

2、既然將司法院大法官違憲審查機制定位是在維護民主共和國原則、國民主權原則、人權保障原則以及權力分立制衡等憲政原則，是保護憲法不可或缺的機制。則大法官除瞭解民意之外，更應同時立於憲法守護者的職務，適當扮演作為憲政機關應有的制衡監督的角色。其界限如何，個人認為主要宜從維護權力分立原則與保障基本人權二個面向，區別系爭案件涉及的憲法上之權利或公共利益是有關權力分立制衡的爭議或是基本人權的侵害，其次審查作為規範基礎或必要性的立法事實本身的正確性、是否涉及高度政治性、依序視其干預或限制基本權的種類、範圍與程度、限制之目的、與手段之間的關聯性、限制的必要性、狹義比例原則等，採取不同的審查標準或密度進行判斷。

3、例如，關於憲法機關之間權力分立制衡的爭議，某一憲政機關的立法或行政措施，「如未牴觸憲法明文規定，亦未侵犯其他憲法機關之權力核心領域，且未對其他憲法機關權力之行使造成實質妨礙、逕行取而代之或導致責任政治遭受破壞，致機關彼此間權力關係失衡」，即無違權力制衡之要求；相對的，如已侵害其他憲法機關之權力核心範圍，或對其他憲法機關權力之行使造成實質妨礙者，則可能構成違反權力分立與制衡原則（參照司法院釋字第 391 號、第 585 號、第 613 號、第 793 號解釋）。

4、至於，針對是否構成干預基本人權的違憲審查標準或密度，個人贊成釋憲實務多數意見所採取的三重審查標準，視干預基本人權的內容及程度，就規範目的是否合憲、以及手段與目的之間是否具有一定程度的關聯性，分別採取合理（寬鬆）審查、較嚴格（中度）審查或嚴格審查標準。

附件 1、研究計畫及結論列表

計畫名稱：不對稱上訴之研究
委託單位：行政院國家科學委員會
計畫年度：100 年(2 年期)
執行時間：2011/08/01~2013/07/31
計畫金額：864,000 元

結論：

本文認為，在權利的性質、依據、上訴的目的觀以及受無罪推定原則適用的影響等，可看出檢察官與被告之間的上訴權存在著本質上的差異。而此種差異，正足以合理化、正當化對於檢察官上訴權的限制。至於，所謂的訴訟平等原則或武器對等原則，係指於合法的訴訟繫屬中，當事人之間主張、聲請或調查證據上之攻擊防禦的地位應力求對等的見解；相對的，有關上訴權的限制，係是否形成訴訟之前提，屬上位概念，兩者分屬不同層次的問題。更何況，一般所謂的訴訟平等或武器對等，主要用來強調應提升處於弱勢之被告防禦權的保障，而非再錦上添花的用於加碼檢察官追訴的權力。故要難以所謂訴訟對等原則，主張檢察官之上訴權不可單獨加以限制。

進一步言之，相對於被告憲法上訴訟權及審級救濟之正當程序的保障，檢察官之上訴權主要係源自於國家具體實現刑罰權之追訴權。追訴權固附有請求權之性質，惟更具權力之本質，當因時效完成或案件曾經判決確定等訴訟障礙之事由，致追訴權消滅或欠缺追訴利益之情形，追訴權即應消極的不行使。因此，源自於追訴權之檢察官上訴權，特別是對無罪判決，亦應因衡平被告之權利保障及一定的政策考量，而形成上訴障礙。

首先，是無罪推定所形成的上訴門檻。案件既經事實審法院諭知無罪，即便案件尚未確定，檢察官之追訴權仍未完全耗盡，然而作為當事人之檢察官既已於原審盡其主張及調查證據之能事，猶無法說服法院確信被告有罪，則其基於追訴權而得行使上訴的範圍，應受推定無罪之阻隔。換言之，被告於無罪推定原則下，應享有受該無罪判決保護的安定地位，實不宜再容許檢察官以事實誤認為由提起上訴。其次，基於被告受正當程序及訴訟權之保障、追訴權力節制的觀點以及審判結構兼採當事人進行，有關上訴之目的，應以具體救濟被告權益為主；透過檢察官監督裁判的角色，由上級審撤銷原審違法判決以統一法令之解釋的功能，應退居其次。另外，政策上試圖窮盡有限的國家資源，不斷地對無罪判決提起上訴，遑論被告，亦無法建立民眾對司法的信賴。

基於以上論述，本文認為現行刑事訴訟法未區別檢察官及被告之上訴權而分設不同的聲明不服的機制，並非妥適。

1. 在立法論上，對於檢察官之上訴，應立於權力節制的觀點，為求落實其實質舉證責任及無罪推定原則，有必要進一步研議限制檢察官對無罪判決之上訴。第一審法院倘已諭知被告無罪判決，被告即應受無罪推定之實質保障，除原審判決有違背法令之情形，為求統一解釋法令之公益目的者外，檢察官不宜再就事實誤認部分提起上訴。因此，檢察官之上訴，宜限縮為僅以原審法院之無罪判決有違背法令之理由，始得提起第二審上訴。惟為顧及特殊情況發現真實之正義要求，第二審法院雖認檢察官之上訴無所定之上訴理由，但原審法院顯有影響判決結果之重大事實誤認，如不予撤銷顯違正義時，可例外容許第二審法院得依職權予以撤銷。

2. 刑事妥速審判法第8條禁止檢察官上訴權之規定，可再研議修正，提早設定形成檢察官對無罪判決上訴的障礙，不待案件歷經繫屬已逾六年、三次以上發回之條件限制，案件只要累積兩次事實審之無罪判決者，即應限制檢察官或自訴人之上訴權，亦即經第一審及第二審無罪判決，或第一審有

罪、第二審上訴無罪，經被告上訴後，最高法院撤銷發回，更審結果再為無罪判決者，此種情形，即應禁止檢察官提起第三審上訴。

3.從立法過程及本條之規範目的、維護自訴人訴訟權益、以及基於與非常上訴救濟管道之間之衡平觀點，原判決如有違反第379條等之相關判例或司法院解釋之情形，仍得作為上訴第三審之事由。第三審應如何設計為嚴格法律審，應回歸刑事訴訟法整體檢討修正。

4.建議法務部制定統一之檢察機關內部上訴審查程序，並於各高院檢察署設立審查小組處理無罪案件之上訴審查，以因應檢察官上訴權受大幅限制後，如何能提昇上訴之正確率並節制追訴權之濫用，俾使於第一審及第二審均獲無罪判決之被告，在無罪推定原則的保障之下，能儘早自冗長之訴訟程序中解脫。

計畫名稱：犯罪被害人參加訴訟與自訴程序
委託單位：科技部
計畫年度：103 年(2 年期)
執行時間：2014/08/01~2016/07/31
計畫金額：1,004,000 元

結論：

關於犯罪被害人保護的課題，如聚焦於參與刑事程序觀之，我國刑事訴訟法針對犯罪之追訴，雖分設有由檢察官公訴及犯罪被害人自訴併存的機制，惟在公訴程序中，被害人的意見及參與並未受到應有的照料；即便是在自訴程序中成為當事人，由於採行所謂公訴優先原則及律師強制代理制度的影響，實務運作上，自訴制度已存有嚴重的剝離感及邊緣化的危機。整體而言，相對於犯罪嫌疑人及被告日益受到所謂正當法律程序及訴訟權等憲法位階的保障，法理上如何從憲法上的定位、以及調和公訴與自訴制度的觀點，有體系的檢討被害人在刑事程序的地位及權益保護，實具有其重要性。

本文贊成犯罪被害人參與刑事追訴程序，可從我國憲法保障訴訟權及資訊請求權作為其依據，惟是否應直接賦予被害人以訴訟當事人之地位而享有提起訴訟之審判請求權、證據調查聲請權及獨立上訴權等，基本上應屬於立法政策形成的範圍。同時，被害人參與刑事程序的具體權利，仍必須與被告接受無罪推定及公平審判等正當法律程序的保障之間取得均衡，並合於現行訴訟結構的理念。具體言之，關於被害人於公訴程序中的保障措施，包括出席審判期日之在場權、意見陳述權、接受律師代理扶助的權利、以及對於檢察官不起訴處分不服時行使再議及聲請交付審判權、或請求檢察官上訴等，可援引憲法第16條訴訟權的制度性保障作為依據，而有關閱卷權及接受審判程序進行狀況的說明等，則可由憲法第22條出發，認為資訊權之核心內容為資訊公開請求權及個人資料保護請求權，除傳統防禦權功能－排除國家不法取得、利用及傳遞訊息外，應可推導出人民積極請求資訊公開之給付權或要求政府分享資訊之權利。然而，除了在自訴程序中被害人享有作為原告自訴人之當事人地位外，在公訴程序是否要賦予其就犯罪事實詰問證人、聲請鑑定或拒卻鑑定人、異議權等聲請調查證據權、以及上訴權等訴訟當事人之地位，由於影響現有公訴程序的本質及訴訟結構，故宜在整體通盤檢視現行訴訟結構及上訴制度等前提下，再深入審慎研議。

日本現行法制雖基於維護犯罪被害人之人性尊嚴，在刑事程序中引進被害人參加訴訟制度，惟為維持與當事人進行原則的整合性，且避免對發現實體真實造成不當的影響，並未改變既有的訴訟結構，僅將犯罪被害人定位為案件之當事人，而非訴訟當事人，相對低密度的賦予其參與訴訟的機會，而未賦予被害人享有訴因設定權、證據調查聲請權及獨立上訴等實質為訴訟行為之權利。而由

被害人參加訴訟制度的運作實證觀察得知，被害家屬因感受到檢察官對於其出席審判期日的關照、審判進行狀況的說明及訴訟活動的代言，而對檢察官的對應具有高度肯定的評價，再加上因參加訴訟而對於案情真相及加害人的人物背景較有瞭解，其對於審判結果的滿意度，乃至於對於刑事司法制度的信賴，均高於未利用此項制度的被害人，而可確認引進被害人參加訴訟的成效。而在運作成效中，他山之石，特別值得借鏡的是，由檢察官主動關切被害人或其遺族是否方便出席審判期日、視審判期日之進行適時告知其內容、以及由法院在被害人陳述意見時，先扼要說明案情及審判進況，這些低成本，且不待修法，即能讓被害人或其遺族受到尊重且有感的措施，檢察官及法院實無再冷漠以對的理由。

惟即便經被害人參加訴訟，對於加害人是否已被科以適當的刑罰的認知，仍普遍不滿的問題，值得留意。另一方面，更有調查顯示，由於被害人參加訴訟在法庭上採取嚴厲的斥究或訴諸感情的渲洩，反而造成與被告之間的緊張關係，無法使被告在法庭中面對自己的犯行，真心反省，甚至因違反證據法則之陳述意見或詰問，而不當影響法官乃至於裁判員有關犯罪事實認定及量刑判斷之心證，此項制度的實施，可能造成被告防禦困難及發現實體真實的阻礙的問題，尤應檢討如何避免其發生。

另一方面，基於市民追訴的理念，本文主張被害人所為之自訴，或檢察官作為公益代表人所為公訴之提起，均是為請求法院確認刑罰權是否存在及其範圍所為之追究犯罪的意思表示。自訴人與檢察官在訴訟上作為當事人之權利，並無不同。自訴與公訴的關係，是對等存在，且具有互補、制衡的作用；所謂國家追訴原則、被害人追訴例外的定位，有欠妥適；所謂公訴優先原則的講法，亦有偏頗。在解釋論及立法論方面，均有進一步強化自訴與公訴之間互補及制衡功能的必要，特別是，確立自訴制度對於公訴權的制衡機能，針對檢察官就公務員濫用職權行為所為之不起訴處分，應使自訴制度成為發揮制衡的功能。

計畫名稱：刑事司法交易化的檢討－以緩起訴、量刑協商及刑事免責為中心
委託單位：科技部
計畫年度：105 年(2 年期)
執行時間：2016/08/01~2018/07/31
計畫金額：1,011,000 元

結論：

刑事程序中容許起訴裁量或量刑協商，不僅可能戕害法的安定性，損及積極發現真實的實體正義，難以洗脫買賣正義的惡名，更將衍生無辜者受罰的風險，因此在採取相關的立法措施及實務適用上，均應極其嚴謹審慎。本計畫的研究目的在於透過文獻探討及問卷調查方式，針對檢察實務適用緩起訴及其附帶處分、審判中以支付處分金作為與被告量刑協商的條件的運作狀況，以瞭解掌握刑事司法交易化的問題狀況，並分析檢討其成因後，提出改善實務運作及修法的具體建議。本計畫研究發現：

1.近年檢察官依刑事訴訟法第253條第1項第4款命被告支付緩起訴處分金的案件比例約占緩起訴案件的75%，比率極高。依問卷調查分析其影響或考量因素依序為：檢察官認為(1)緩起訴處分金高低感知明確，較易衡量被告犯罪後付出代價之輕重。(2)緩起訴處分金會多元運用於公益，對被告造成社會損害亦有衡平之效。(3)緩起訴處分金較為迅速、簡便。本文分析認為，此與大多數受訪檢察官主觀態度傾向支持或肯定透過緩起訴處分金挹注公益團體，由刑事司法扮演社會福利政策的推動角色有關。

2.針對違反刑法185之3不能安全駕駛罪而未肇事的酒駕案件，檢察官為緩起訴處分最常使用的附帶處分是253條之2第1項第4款支付緩起訴處分金、有時並輔以同條項第5款的義務勞動或依第6款施以法治教育。受訪檢察官認以支付處分金作為附帶處分的主要考量因素係基於：(1)初犯與否；(2)嚇阻或教化效用；(3)嗣後執行上時間、勞力成本考量。且高達九成以上的受訪檢察官認為以支付處分金作為對酒駕案件的緩起訴的附帶處分，比其他附帶處分更具有一般預防的效用。惟參酌近五年警察機關移送法辦的酒駕案件居高不下來看，上述檢察官對於以支付處分金可以嚇阻酒駕的認知，顯有極大的落差。

3.對於以支付處分金作為緩起訴的附帶處分的運用，多數受訪檢察官並不認為會造成司法正義淪為「用錢買罪」等刑事司法交易化的可能，惟仍有約三成的受訪檢察官表示恐有造成司法交易化的危機。本文認為，現實上司法資源有限、即便起訴，法院量刑偏低或易科罰金、刑罰嚇阻效果不彰等，是形成多數受訪檢察官不認為以支付處分金作為緩起訴的附帶處分會造成司法交易化的問題。此一現象透露出傳統刑罰的逐漸空洞化，提供了檢察官以罰錢處訴犯罪來填補司法正義的漏洞的藉口。

4.有關依刑事訴訟法455條之2第1項第4款之規定命被告支付公庫處分金作為協商條件的適用情形，受訪檢察官中表示曾適用「命被告支付公庫處分金」作為協商條件者，占適用過協商制度者的79.3%。其考量因素依序為：(1)金額多寡感知明確，較易衡量被告犯罪後付出代價之輕重、(2)該筆金錢將多元運用於公益，對被告造成社會損害亦有衡平之效、(3)較有嚇阻或教化被告的功效、(4)行政上較為迅速、簡便。可見協商條件的選擇適用，檢察官仍甚為強調或堅守罪責均衡、比例原則及一般預防的想法，當然支付處分金的便捷性亦為主要的考量因素之一。另外，經檢察官依法起訴的案件是否適於在審判中進行量刑協商，在不同地檢署檢察實務之間存有不同的認知。

本文建議，檢察實務就緩起訴案件於選擇適用支付公庫處分金之附帶處分時應落實以有助於防止再犯的特別預防之目的為優先考量，並透過再議程序積極審查監督緩起訴附帶處分的適當性。同時，應修法明定依第253條之2第1項第4款及第455條之2第1項第4款之規定命被告支付公庫處分金，應限於被告所犯罪名係侵害國家或社會法益之案件、且具有公法上填補損害或歸還不當利得之必要為其範圍。

計畫名稱：刑事非常救濟程序之整合研究--以再審、非常上訴及赦免制度為中心
委託單位：科技部
計畫年度：107 年(2 年期)
執行時間：2018/08/01~2020/07/31
計畫金額：1,142,000 元

結論：

關於再審程序，本研究發現：

第一、自2014年1月1日至2018年12月裁定開始案件罪名，其實並不像是近年媒體或部分救援團體所關注的殺人或強盜等重大案件，絕大部分的誤判案件是日常更常見的竊盜（10件加違反森林法案件1件）、詐欺（8件）、侵占（3件）、毀損債權（2件）、過失傷害（3件）等案件，可見即便於輕微案件的偵查、追訴或審理中，同樣會因下述的錯誤或違失而造成誤判，值得吾人深思及重視。

第二、分析依刑事訴訟法第420條第1項第6款開啟再審案件之錯誤類型發現：(1)法院審理瑕疵（計32件），違失類型包括：法院未注意對被告有利之證據、違反罪疑唯輕原則、漏未告知證人拒絕證言權、將無證據能力之證據採為判決基礎、違反經驗法則、論理法則。(2)被告錯誤自白（計26件），違失類型包括：警察不正訊問、自白信用性的瑕疵（被告基於頂替犯意而故意為不實自白、

記憶錯誤而誤為錯誤自白、為了隱匿別的犯罪行為而為不實自白、基於誣陷共同被告於罪之故意而為不實自白）。(3)證人錯誤或虛偽證言（計26件），違失類型包括：共同被告虛偽供述、證人基於偽證故意而為不實陳述、證人記憶錯誤而為錯誤陳述、證人所為之證言缺乏科學證據不符、證詞內容經新證據證明為錯誤。(4)偵查機關偵查行為瑕疵（計22件），違失類型包括：偵查機關漏未蒐集證據、偵查機關未注意卷內對被告有利之證據、違法偵訊、警察未將重要證據移送給檢察官。(5)鑑定報告錯誤（8件）。(6)指認錯誤（3件）。

第三、關於作為聲請再審證據的新規性，由於刑事訴訟法第420條第3項已明定『第一項第六款之新事實或新證據，指判決確定前已存在或成立而未及調查斟酌，及判決確定後始存在或成立之事實、證據』，故現行審判實務，不論在裁判文字的敘述是使用「未判斷資料性」、「時點無差別說」或是照抄法條用語，彼此的實質意涵應不互相矛盾，均已依修法精神從寬認定證據的新規性。

第四、關於明確性之評價方法，本研究參酌日本學界對於該國司法實務再審新事證明確性之評價方法所歸類出之單獨評價說、限定再評價說、全面再評價說三者為基準，加以分類、歸納我國2014年1月1日至2018年12月28日期間開啟再審之裁定，其中採取單獨評價有38件，限定再評價有18件，全面再評價則僅有有3件，以比例來說以單獨評價占大宗，或許與聲請人所提出之新證據多為證明力極高之「不在場之證明」、「鑑定報告」有關，且又以電子遊樂機台頂替案件占多數。進一步言，根據本文之分析，我國法院審查開啟再審裁定之評價方式有以下之特色：(1)各該新證據個別評價其確實性，或各該新證據間相互補強以評價其確實性。(2)法院依據個案之證據構造、個案之新事證之證明力，以決定採取單獨評價、限定再評價。特別一提的是，雖然有部分歸類為限定評價的案例屬於全面再評價的邊際案例，整理而言在2015年新制實施後，法院採取限定再評價有略增加的現象，是否為審判實務對於開啟再審逆勢採取消極或保守的態度，值得後續的觀察。

第五、關於開啟再審的心證門檻，按2015年再審修法時刪除了「確實」二字，其修法理由中表示：「……合理相信足以動搖原確定判決……」，降低了舊法要求的明確性的心證門檻。觀察修法後之最高法院裁定所示的標準，就曾存在有下述諸種不同的描述：(1)直接引用新修正之條文，而未做進一步解釋，即予駁回者(例如最高法院104台抗393等)。(2)第420條第3項規定所稱之新證據，雖不以該證據於事實審法院判決前業已存在為限，即判決確定後始存在或成立之事實、證據亦無不可，然仍以該證據未經法院調查斟酌為限(例如最高法院104台抗338等)。(3)所謂之新證據仍應具備顯然可認足以動搖原有罪確定判決，應為無罪、免訴、免刑或輕於原判決罪名之「確實性（顯然性）」要件(例如最高法院104台抗381)。(4)就證據本身單獨或綜合判斷觀察，認為足以動搖原有罪之確定判決(例如最高法院104台抗338等)。(5)須於單獨觀察，或與先前之證據綜合判斷後，得以合理相信其足以動搖原確定之有罪判決(例如最高法院104台抗432)。(6)單獨或與先前之證據綜合判斷，合理相信足使受有罪判決之人應受無罪、免訴、免刑或輕於原判決所認罪名之判決者(例如最高法院104台抗379)。

(7)單獨或與先前之證據綜合判斷，倘無法產生合理懷疑，不足以動搖原確定判決所認定之事實者，自未具備上開要件(例如最高法院104台抗408等)。而近年，可見愈來愈多開啟再審的裁定多能遵循新修法之意旨，以心證門檻較低之「合理懷疑」概念作為判斷準則。

第六、109年1月8日修正公布再審部分條文，主要在打破聲請再審聲請程序的職權密行性，維護正當程序，重要的修正包括：(1)請求調取原判決繕本(增訂第429條但書)、(2)賦予再審聲請權人的受律師協助權、閱卷權(增訂第429條之一)、(3)到場陳述意見權之保障(增訂第429條之二)、特別是同時賦予不利益再審之受判決人之陳述意見權、(4)賦予聲請調查證據權(增訂第429條之三)、(5)補正程序之機會(第433條)、(6)延長抗告期間(第434條)。其中，關於閱卷權的部分，本研究認為

本於憲法第8條及第16條之精神，對於人身自由被剝奪的受判決人而言，為聲請再審而接觸卷證資料的權利，亦應屬正當法律程序要求的內容。因判決確定案件已經公開審理，應已無串證或滅證等危險，故受判決人原則上享有請求付費影印或抄錄全卷的權利；且因律師負有不得目的外使用的律師倫理規範下，禁止其拷貝光碟等作法，並非允當。另外，檢察官對於有利證據負開示義務及跡證保管維護。

其次，關於非常上訴制度，乃對於審判違背法令之確定判決所設的救濟途徑，與再審同為非常救濟程序，不過，就比較法而言，再審制度普遍存在於許多國家法治，非常上訴則不然，如德國法治則無非常上訴制度，我國之非常上訴制度，則是透過日本間接繼受法國之制度而來。

由本此研究計畫分析結果發現，非常上訴成功之案件，以累犯及多數程序計算錯誤為主。可看出累犯之計算相當複雜，我國有限的司法人力並不足以完全負擔，造成非常上訴多數在處理累犯之問題。

而除了累犯及程序計算錯誤外，困擾實務另一問題在於執行刑之計算，最高法院認為對於執行刑之合併計算亦有不利益變更禁止原則之適用，使得執行刑之合併計算錯誤亦佔非常上訴案件一定之比例，而且，非常上訴成功之案件，多數聚焦在技術性程序事項。非常上訴之目的，雖然在於為了法律之利益而上訴，藉以糾正原確定判決錯誤的法律適用，本研究發現固然不乏一些的確對於法律見解有所表態之判決，然僅鳳毛麟角。例如針對構成要件之解釋下對賭博罪及毀滅屍體罪之闡釋。是以，最高法院希冀非常上訴能統一法律見解之功能在實際運作上可發揮的餘地其實極其有限。而最高法院97年第4次刑庭決議將非常上訴限於對被告不利之判決或具法律上原則重要性始具非常上訴之理由，對於上開決議，有論者批評對於部分非對被告不利益之違法判決，不予撤銷改判，亦已喪失警示糾正功能，反使法官易生怠忽疏失之心，裁判品質將更無法提高，衍生之負面影響作用甚大。部分風紀案件甚至陳倉暗渡，完全不受監督究責，戕害司法莫此為甚云云。甚至近年有非常上訴制度之存廢爭議的討論，本文認為：(1)近五年我國平均每年仍有3百多件檢察總長所提之非常上訴經最高法院認有理由而撤銷原確定判決。何況，(2)我國刑事上訴制度與德國不同，亦無德國個案憲法訴願制度，即便將來我國修正大法官審理案件法引進之後，針對個案由最高法院統一適用法令的必要性仍然存在。即便於判決確定前，最高法院已經採用大法庭制度，對於判決確定後，關於法律之統一解釋仍有存在的必要。再者，(3)一般而言地院或高院不宜以再審程序進行審查最高法院三審定讞案件有無判決違背法令。本文認為仍有維持非常上訴制度的意義及功能，進一步可研議修法將非常上訴定位為純屬統一法令之適用，不以救濟個案事實誤認作為目的（447條2項廢除），相對的，建議可參酌刑訴法421條及少年事件處理法64條之1規定之精神，修正刑訴法420條第1項增訂一款規定：原確定判決應調查證據未予調查或適用法規顯有錯誤，致影響判決結果者作為受判決人聲請再審的事由。

至於，關於赦免制度，蘇炳坤先生聲請再審乙案突顯出了作為救司法途徑已窮的赦免制度反而有可能阻礙受判決人聲請再審的司法救濟管道的問題，最高法院106年台抗842號裁定基於赦免與再審二者乃同屬救濟誤判，維護被告人權的機制，具有併存互補關係等理由，容許經總統依赦免法第3條後段特赦後之受判決人仍得向法院聲請開啟再審予以救濟。此項見解，值得高度肯定。

本研究另從訴訟條件之定位與被告無罪判決請求權的觀點分析，指出刑事程序設定訴訟條件的規範目的，旨在節制檢察官或自訴人追訴權的濫用，被告享有免於遭受欠缺訴訟條件下之不當追訴的利益，且被告享有無罪判決請求權，故於判決確定前，如因案件之時效已完成或曾經大赦而欠缺訴訟條件之情形，被告仍享有提起上訴請求為無罪判決的權益。基於此項觀點，推論總統行使「赦免」，亦不得成為受判決人聲請開啟再審的程序障礙。同時，從赦免之目的與性質、以及再審之目

的與效力，深入論述經總統已行使赦免之案件應容許可再尋求司法程序予以救濟，二者可相互併存，彼此作為防止司法誤判的雙重保險，並無侵害憲法保障總統赦免特權之虞。相信本研究的論述，可以為調和總統赦免權的行使與刑事程序再審的互補關係，提供學理上更具有體系的研究基礎。

計畫名稱：修復式正義於刑事程序中應有之定位及運作
委託單位：國家科學及技術委員會
計畫年度：109 年(3 年期)
執行時間：2020/08/01~2023/07/31
計畫金額：1,813,000 元

結論：

（一）研究發現

2020年1月8日公布修正刑事訴訟法部分條文增訂第248條之2，賦予檢察官於「偵查中」得將案件移付調解，或依被告及被害人之聲請，將案件轉介適當44機關、機構或團體進行修復。此次修法，除了將目前在偵審實務上移付調解的運作，在刑事訴訟法上明文賦予授權依據之外，並同時於刑事程序中引進修復式正義的轉介方案。惟關於修復式方案的適用範圍、程序要件、實施方式及修復的效力如何等相關機制或配套，卻均未進一步明文規範。為了避免修復式正義流於口
號，應有必要探討並釐清刑事程序中引進所謂修復式正義的必要性及其定位，應如何與既有之調解、緩起訴制度等進行調和、互補等相關議題及論點。

本研究計畫透過文獻比較檢討、問卷調查及進行訪談實務專家及諮詢座談的結果發現：

一、在此次刑事訴訟法修正增訂修復式正義之前，法務部2011年起陸續在各地方檢察署推動「修復式正義方案」實施計畫，試辦已具有一定成果：

1、確立修復式正義的實施流程，從申請或轉介開始，經開案及評估、對話、協議以及後續追蹤（或轉向措施）乃至於結案，可謂為新法的施行奠下了基礎。

2、關於適用案件的類型，係以優先修復「微罪案件及違反保護令案件」，其次，再分下述二種態樣作為適用對象（均不含無被害人及兒虐案件）：（1）婚姻相關刑事案件，例如普通傷害、違反保護令、妨害自由、恐嚇、公然侮辱。(2)其他家庭成員間案件，例如普通傷害、加暴行於直系血親尊親屬罪、遺棄、違反保護令、妨害自由、恐嚇。而之所以將這些案件類型作為優先的試辦對象，主要是考量當事人間之關係具有特殊關係、未來性而有較高度的修復必要性，再者案件亦屬相較輕微。然而，值得留意的是，試辦計畫一開始就以家暴案件作為對象，家防中心曾以當事人之間存在互動過程中的危害風險難以控制為由而表示反對，故在做法上，檢察官於轉介修復之前，會先經家防中心進行風險評估。

3、關於是否開案而進入修復式正義程序，尊重當事人的意願及關係人意見。如果被害人願積極修復，被告卻不接受時，或被害人表示願意修復，被告卻拒絕時，均不會開案進行修復。其中，按法務部試辦計畫，係以被告承認其行為，有為該行為承擔責任的意思即可，並不以被告明示認罪為前提。

4、基本上，檢察官在實施偵查中轉介修復，可簽暫結三個月，必要時，延至6個月，以避免檢察官結案的壓力。惟是否影響偵查時效，仍是檢察官考量是否轉介修復的意願。

5、修復程序結束，僅提供修復結果給檢察官，作為其後續實施或終結偵查為相關處分的參考。修復過程中的訪談資料及當事人意見內容等，不必附卷移送。其中，如果修復成立，得立即分案進行民事調解。

6、對於試辦階段的整體評價，持肯定見解者認為，修復式正義的試辦可提供雙方盡情敘說的機會、協助被害人重看事件、減少雙方敵意與衝突、使事件能順利落幕、對話有助於協議的接受度、對話有助於協議的接受度等功效。相對的，持否定見解者認為，試辦計畫在運作上遭遇到對修復式正義的概念陌生、利害關係人的目標衝突、缺乏配套措施（人力資源不足、誘因不足、協議執行監督方案的連結）等困難及挑戰。

二、2020年刑事訴訟法增訂檢察官及法院得轉介修復式正義的明文規定後，經本研究計畫諮詢座談等研究發現：

1、地檢署適用新法規定轉介修復式正義的案件並未增加，以嘉義地方檢察署為例，於2018年曾有17件試辦修復（雖然其中大部分是受刑人申請假釋之用），然而實施後年度僅有2、3件。台南地檢署的適用情形，也有同樣現象。至於，施行後，2021年7月29日院台廳刑一字第1100021752號函發布「法院辦理審判中轉介修復式正義應行注意事項」，惟審判中法院裁定轉介修復的案件，經查詢司法院法學檢索系統僅查得2件，一件是彰化地方法院裁定後撤銷，當事人之後主張僅調解即可；另一件是上訴高院的案件，法院於量刑時，有參考轉介修復的意見（但本件是否有修復成立，並不清楚）。

2、新法施行後，為何偵審實務轉介修復案件極少的原因，綜合受訪者的看法，有以下幾項主因：

第一，檢察官及法院對於修復式正義的立法精神或理念的理解或認同不足，同時對於修復式正義的具體內涵也欠缺應有的認識。

第二，由於轉介修復過程耗時過久，影響偵查時效；且修復結果成功率不高，也降低檢察官轉介的意願。

第三，審判中裁定轉介修復，亦有上述偵查中影響時效的問題，尤其是被告在押，即較不適合進行修復。其次，刑事案件審理中因被害人多數不願出庭；或即使出庭，一般被害人可能不願意跟被告對話，進行修復。而最主要的原因是，移付調解的明文化。具體言之，關於調解制度，之前曾有被指控法官逼迫調解的情形，此次刑事訴訟法修法後因更有第271條之4的明文依據，法院比較有願意積極曉諭當事人移付調解。因為即時移付調解，滿足被害人的需求，也能同時解決民刑事問題。以雲嘉南三地方法院為例，審判中移付調解案件節節上升，調解成立時，具民事執行名義。告訴乃論在地院可撤回；非告訴乃論，則有緩刑或易科的機會，對被告有誘因，法院的判決書也好寫。由於移付調解，程序較進行修復快速，權衡之下，法院自然積極採取移付調解而非修復。

第四，基於經費考量，移付「修復促進者」進行修復等所需經費不足。

3、關於何種類型案件適於進行修復式正義，受訪者基本上均贊同基於從修復關係的角度及必要性而言，當事人之間具有一定內部關係之情形，較適合做修復。例如在軍隊、學校等機關團體等封閉性的組織內的犯罪加害人與被害人之間適合做修復，以及當事人之間具有一定關係的少年事件亦同。不過，具有爭議的是發生於家庭內的家暴案件，是否適於修復，看法則存有差異。受訪的專業促進者中有人認為因家暴案件衝突議題多、原因複雜等因素，一般而言較不適於進行修復。相對的，也有見解主張家暴案件中因為當事人之間容易再起爭執，增生案件，為減少訟源，視家暴案件的具體類型及情節，其實更有修復的必要，也適合修復。如因出於特別複雜的關係可能引發不測的爭執風險，先經家防中心協助專業評估即可。同時，亦應注意有無持續調處親子教育的必要。另外，亦有論者指出，其實不論案件類型，是否適於轉介修復應以當事人意願考量為本，只要當事人雙方均有意願，任何案件都可轉介修復。

4、關於是否開啟修復程序的要件，受訪者基本上肯定上述新法施行前法務部試行計畫所採取的

立場，包括尊重意願原則、平等對話原則等。其中，關於尊重意願原則的適用，論者特別指出，檢察官及法院應充分確保當事人的自願性，不能試圖以獲得達成雙方和解或便於結案為目標，而誘導當事人同意進行修復。亦即，是否要轉介修復，應充分尊重當事人的意願及關係人意見，檢察官或法院應處於背動，不要對當事人造成壓力。尤其是，對於涉犯重罪的被告如出於為獲減刑之目的而主動聲請進行修復時，可能對被害人造成不當的壓力，即與修復式正義的精神不符，故於重大暴力案件，自以由被害人聲請轉介修復為宜。

其中，轉介修復之要件，是否應以被告認罪為必要的問題，無庸要求以刑事訴訟法上的認罪作為絕對要件，只要被告表示認錯的意思，而不必要求應明示承認其被指控的犯罪事實及罪名；且於對話中，表明不要再犯即可。

5、針對檢察官或法院評估是否適合進入修復式程序的影響因素，除了上述雙方當事人是否皆有意願修復改善關係的需求以及被告承認犯罪基本事實外，(1)雙方當事人皆了解修復式正義的內涵、(2)被告與被害人之間權力關係平等、(3)當事人具備會談所需之溝通能力，是否能控制自身情緒、以及是否有精神疾病或人格違常等狀況、(4)是否有足夠的親友等社會陪伴及支持、(5)參與修復對於防止加害人再犯是否有所幫助等考量。

6、關於修復結果，受訪者基本上認為，修復程序結束，其結果應僅供檢察官或法院之參考，目前先有法律作為轉介修復的依據即可，至於修復成立的要件及效果如何，不宜制式的規範，維持個案彈性空間，委由個案累積較為妥適。至於，修復過程中的陳述內容，不得作為本案之證據以及保密原則等，則如同上述修法前的運作，並無不同見解。

7、關於修復促進者如何妥適進行會議或對話方面，受訪者多數認為，促進者應於進行訪談時，先對當事人說明修復式正義的目的及制度概要，尤其要修復內容及紀錄，不會作為本案的證據。且基於保密原則，資料亦不附卷，以確立與當事人之間的信賴關係。而在由促進者主持的對話過程中，應促進當事人表達彼此對於犯罪的認知、受影響的狀況以及目前的情緒及想法等。而關於報酬的問題，法務及司法主管機關應再編列預算支應所需費用，並提高促進者的報酬；當然促進者相關團體，亦有必要強化修復之專業及倫理標準，最好能有專人負責掌握或檢視實施修復的步驟及倫理問題等，提升修復品質及效能。

三、關於修復式正義的宗旨及內涵

新法增訂修復式正義後，偵審實務未能積極適用的原因分析，已如前述。對此，多數受訪者，尤其是專業促進者語重心長的指出，仍有多數的檢察官及法官對於修復式正義並未具有正確的概念，是問題的根本所在。就倡議修復式正義的推動宗旨而言，論者指出了我國與國際間的重要差異：歐美修復推動的主導者是民間團體，我國則是法務部主導；其次行之有年的歐美的具體課程要求紮實，助人優先，照顧被害人優先。而我國固然亦具有助人的觀點，不過主要被當成疏解訟源的方法。多位曾參與修復式正義的促進者及律師一致強調，修復是動態的過程，重在對話，而非求和解的結果；又，修復是一連串的傾聽、對話及引導的過程，在此過程中，只要當事人願意說出來，就具有一定的修復作用；只要有對話，就是成功的修復。所謂的修復，並非一定要使被害人原諒被告，被害人如能接受被告道歉，即使雖非等同於原諒，亦不妨礙修復的成立。

四、修復式正義與緩起訴制度之關係比較

1、在檢察官偵查階段引進修復式正義，此項新制與既有的緩起訴制度如何定位，是一項在政策上值得檢討釐清的議題。形式上，此兩項機制的關係可分別定位是「雙軌併行制」、「競合擇一關係」或「互補關係」。倘定位為「雙軌制併行制」，表示兩者各其有目的，若同一案件分別符合進行轉介修復及作成緩起訴，檢察官自得分別為必要的處分，彼此不受影響。倘

定位為「競合擇一關係」，則為區別選擇適用緩起訴處分或是轉介修復，就有必要綜合審酌案件類型、制度歷史發展、雙方當事人是否願意進行對話、以及何者較適於偵查終結或追訴的目的等因素的必要。至於，如果定位為「互補關係」，則二者應考量如何進行互補，主從關係為何，是否先進行修復再決定是否施以緩起訴處分。

2、受訪者多數認為，現行刑事訴訟法緩起訴制度目的旨在使被告避免司法有罪的烙印及減輕司法案件的負荷，與修復式正義旨在透過加害者與被害人間的對話，修復彼此的關係，以平復被害人的損害或被害心情，維護被害人的權益為主要目的。其中，第253條之2第1項各款有關指示被告於一定期間內遵守或履行事項中的「向被害人道歉」、「立悔過書」及「向被害人支付相當數額之財產或非財產之損害賠償」，固然亦具有修復式正義的部分相似機能，不過此種由檢察官主導、且以達成終結偵查為目的之處分行為，自與被告與被害人之間在促進者主持、甚至是社區參與，並強調平等的「對話、溝通」的修復的過程，二者之間仍有本質及做法上的差異，故不宜將二者做過度的聯結。亦即，不應以未經修復，或修復不成立，即認定不適於緩起訴；亦不得因判斷案件應提起公訴，即認無修復之必要。在實務運作上，受訪者多數認為，經審酌案件適於開案轉介修復者，即可採行先轉介修復，視修復情形再決定是否緩起訴；或是於認為分為同時符合兩項機制的需求及要件時，採取修復式正義與緩起訴處分併行，亦無不可。

五、修復式正義與調解制度之關係

如前所述，由於增訂刑事訴訟法第273條之4規定：法院於言詞辯論終結前，得將案件移付調解；或依被告及被害人之聲請，於聽取檢察官、代理人、辯護人及輔佐人之意見後，轉介適當機關、機構或團體進行修復。」由於移付調解較具效率，調解成立又有減輕法院審理負擔等功用，因此法院已相當積極採用移付調解之機制，相對的耗時較久且經費不足等情況下，修復式正義可謂乏人問津。專家促進者強調，調解雖是談成賠償，但光是賠償，並不表示修復。調解成立後，被害人仍不甘心而要求撤銷的案例。因此，不管在政策上或運作上，都不應任由調解機制取代或架空修復式正義。部分論者指出因為調解制度以達成賠償為目標，著重時效，與強調對話溝通的修復程序性質有異，修復式正義自難以融入在調解程序之中，不適合採取先修復再調解的運作，兩者之間無需定位為併行或互補關係。

六、關於修法動向

2023年2月8日制定公布「犯罪被害人權益保障法」，其立法目的謂：「為保障犯罪被害人與其家屬之權益，提供支持服務及經濟補助，以修復因犯罪造成之傷害，促進社會安全，特制定本法」（第1條），除了擴大原先犯罪被害人補償法的補償範圍外，於第4章增訂關於修復式正義之規範，包括第46條規定，辦理轉介修復時，應保持中立、避免威權、尊重意願、保護隱私。第47條規定修復促進者或其所屬機關（構）或團體之人員之守密義務，以及犯罪被害人及被告於非公開修復程序中所為之陳述，原則上不得採為本案偵查或裁判基礎。第48條規定，修復促進者應具性別平權意識，尊重多元文化觀念，秉持專業、中立之原則，協助雙方當事人進行修復，並避免造成二度傷害。惟遺憾的是，關於修復促進者之產生、修復後協議之執行追蹤與監督112，並未做進一步具體的規範，相較於外國法、聯合國《刑事案件中使用修復式正義方案之基本原則》及聯合國毒品和犯罪問題辦公室召集專家所編纂之「修復式正義方案手冊」，明顯不足。

七、關於被害人訴訟參與制度之運作

自2020年1月10日犯罪被害人訴訟參與新制實施以來至2021年6月21日間，一二審法院對於訴訟參與聲請之裁判准駁情形的統計數據觀察，首先整體而言，聲請訴訟參與的件數不多，僅136件。

經法院駁回訴訟參與聲請者，共有38件（其中地院29件、高院9件）、駁回率約28%。以月為單位觀察，駁回件數呈略為下降趨勢。其次，關於駁回理由，以聲請訴訟參與之案件不符刑事訴訟法第455條之38第1項所列罪名者32件最多，佔84.2%；另有4件係以聲請人係無行為能力人或限制行為人，不符同條第2項規定為由而予以駁回，佔10.5%，審判實務評估認為此或許是因新制上路未久，各界尚不熟悉基本的規範所致。至於以訴訟參與不適當為由而駁回聲請者，則甚為罕見，可見法院基本上對於被害人訴訟參與新制的接受度及尊重。

（二）建議

首先，本研究認為，引進修復式正義應定位於補充傳統刑事訴訟程序的不足，是屬於司法外的對話溝通機制。對應於重視嚴謹的正當程序的剛性的刑事司法，轉介以對話溝通的柔性的修復機制。對應於刑事訴訟目的以實現國家刑罰權而具有的應報觀點，引進修復式正義是一種強調療癒或是治療式的平台。而從參與人員的角度觀察，對照於傳統刑事司法是由法官、檢察官、辯護人等法律專家參與；修復式正義是藉由修復式促進者，乃至於市民團體的支持，以加害人及被害人為主體，而具有市民正義的色彩。

具有同時具備理想性及務實性的修復式正義，若能確實透過建設性之參與規範，在尊重、理解跟溝通的氛圍之下進行修復，而達成彌補被害人的損害、痛苦跟不安，滿足被害人一定救濟之需要，對於平和因犯罪所造成破裂的社會關係，亦有助益。即便經由修復式正義的對話，未能達成雙方和解，其實對於偵查及判決結果的接受度仍會較高，可部分減輕訟源及司法負擔。因此，對於

此項機制，應予肯定並值得盡力推廣。

其次，為了改善新制增訂後偵審實務極為消極適用修復式正義的現況，主管機關應透過宣導及適度鬆綁案件處理時限或流程促進檢察官及法官轉介修復等措施，一方面使偵審實務能正確體認此項新制的理念，另一方面，得較無懸念的積極篩選適當的個案轉介修復。

第三，開案的多元管道：不僅由檢察官及法官依刑事訴訟法之規定曉諭當事人可考慮進行修復；當事人委任的律師、調解委員於調解的過程中或社區團體發現案件有進行修復之必要，均可主動向檢察官或法官請求將案件轉介修復。

第四，工欲善其事必先利其器，除了主管機關應寬列經費因應轉介修復之所需外，修復促進者是主持程序的關鍵，扮演引導角色，應再強化專業課程的培訓，以提升其專業能力及倫理素養。同時，視個案修復之需求，亦有整合多元專業的促進者或社工師進行團隊修復的必要。

第五，關於修復之效力，固然轉介修復成立具有一定的擔保效果，較可提高轉介修復的意願及對制度的信賴，然而明定修復成立與否的法律效果，將對加害人及被害人造成決定參與程序的壓力，且不符修復式正義強調以平等對話溝通的柔性本質，故在新制尚未運作安定之前，本文並不贊成修法明定修復成立的要件及其效果，維持個案彈性空間，委由個案累積較為妥適。

第六，對於修復式過程達成協議之結果，應確立協議的後續追蹤、執行乃至於監督的機制。

第七，是否採行先修復再調解的做法，固然見仁見智，不過如於調解過程中有關係重整的必要時，鄉鎮市調解委員本身如具有促進者資格者即可自行以會議型式主持修復，或是委請其他專業促進者協助；各鄉鎮市調解委員亦應積極聘請具修復專業的促進者擔任委員。本文以為，如採取「先修復，再調解」的模式，應可遴選調解委員經由一定專業的講習及訓練作為修復促進者。若調解委員有意願接受修復促進者之教育訓練，並由調解委員直接負責前置修復的工作，如此即能使程序的運作更有效率、經濟；相較於委託私人，或另成立專責組織，均不失為一更妥適之方案。

第八，關於犯罪被害人訴訟參與新制，在實務運作面上，本文建議：第一，應適度及時的提供相關資訊，包括司法警察人員及檢察官主動適時說明偵查進行狀況、法院在被害人陳述意見時，先

扼要說明案情及審判進況等。第二，應再促進被害人或其遺族聲請參與訴訟，建議於檢察官起訴之同時通知被害人或其家屬得聲請參加訴訟；而對於被害人或其家屬之聲請，法院原則上應予尊重，裁准其訴訟參與。第三，再適當調整犯罪被害人及其代理人於法庭上的席位，改列於緊鄰在檢察官席位的後列為宜。第四，最重要的，為基於維護被害人的訴訟權益，於當事人交互詰問或法院職權訊問人證、被告之後，依第455條之46規定之擴張解釋，賦予被害人或其家屬亦有詰問或詢問之機會。

計畫名稱：國民參與審判案件之上訴制度研究
委託單位：司法院
執行時間：2023/01/01~2023/06/30
計畫年度：112 年
計畫金額：398,200 元

結論

一、關於國民法官法下之第二審審理結構

依據國民法官法第 91 條之指導原則，以及第 90 條第 2 項規定，「有證據能力，並經原審合法調查之證據，第二審法院得逕作為判斷之依據」，第二審法院據此規定得以書面審查原判決是否違法或不當，具審查審之性質。同時，第 92 條第 1 項但書嚴謹規定第二審法院得撤銷原判決之要件，同條第 2 項但書限制第二審法院得自為判決之職權，所設置應發回更審的規定，均具有事後審查審的特徵。另外，第 90 條第 1 項則採取附條件的續審。因此，如欲就國民參與審判案件的第二審上訴的審理結構要予以正名，可稱之為事後審查兼採限制性的續審機制。

二、應有的立場及態度

即使將國民參與審判案件的上訴審定位為事後審兼採限制性的續審，惟可預見的是，法官之間就第二審上訴定位的理解及運作方式，相當程度會因法官是否基於積極發現真實之立場、以及是否維持上級審心證優先的態度，而影響國民法官法第 91 條要求其妥適執行審查職權的範圍方式及介入的密度。本文期待，為落實國民法官法庭第一審的審理為事實審的重心，且維繫國民對於國民參與審制度的信賴，對於國民法官法庭的審判，第二審法院應立足於事後審查的立場審查原判決有無訴訟程序違背法令適用法令違誤，或因違反經驗法則或論理法則致生事實認定錯誤，或量刑不當等情事。

三、建議第二審上訴應踐行的準備程序

1、準備程序之目的在於整理當事人上訴理由的爭點，以及處理當事人針對上訴理由所聲請調查的新證據。

2、第二審法院無庸再整理原審中的爭點。

3、上訴理由中主張原審應調查證據而未調查之訴訟程序違背法令之情形（例如聲請調查證據被原審駁回者），原則上可於準備期日先行審查。反之，如主張原審不應調查證據而調查之訴訟程序違背法令之情形（例如原審合議庭裁定得作為證據係不當者），則不妨留待審判期日調查綜合判斷。

4、針對上訴人聲請調查之新證據，法院應依第 90 條第 1 項但書判斷有無不得已之事由（可歸責性）等、調查必要性，再審酌證據能力之有無。

5、之後，再由法院決定有無職權調查證據之必要。

6、視案件複雜程度，得作成審理計畫書或僅記明筆錄。

四、關於上訴程序中之失權效問題

1、在法無明文規定的情形下，對於適用國民法官審判案件的第二審上訴程序，當事人或辯護人雖未能於準備程序終結前聲請調查證據，惟第二審法院不得援引國民法官法第 64 條或第 90 條之規定，禁止該當事人或辯護人於審判期日聲請調查新證據。話雖如此，基於促進刑事妥適審判之理念，本文贊成國民法官法施行細則第 304 條之規定，關於調查證據之聲請，第二審法院得基於訴訟

指揮，命當事人、辯護人於相當期限內提出之。而且此相當期限的決定，除審酌上訴案件的繁簡程度外，在程序上應先聽取當事人或辯護人準備上訴審訴訟程序之需求，若無特別困難，則法院應盡可能的將期限定在準備程序終結之前提出證據調查之聲請。若遲誤聲請調查的時機可歸責於當事人或辯護人，且其主觀上有延滯訴訟程序進行之意圖，違反情節嚴重者，法院得依本條第 2 項之規定，駁回其調查證據之聲請。

2、未提起上訴之當事人，得否於他造當事人提起上訴的第二審訴訟程序中再行主張對國民法官法庭判決不服之理由？本文以為，倘容許未經上訴之檢察官再利用被告提起的上訴程序為新的主張，對原判決認定的部分內容或全部聲明不服，其實質上已擴張第二審法院的審理範圍，該當於附帶上訴，基於刑事訴訟法第 348 條維護一部上訴之精神、保障被告的上訴權益、以及國民法官法第 90 條第 1 項限制當事人於第二審聲請調查新證據的原則規定，解釋上，應不被容許。換言之，檢察官未提起上訴者，不得於被告提起的上訴中再行主張原審有關自首的判斷違法或不當。若有聲明不服之主張，充其量僅屬促請法院依職權調查之作用，對此法院並不負審理之義務。

五、是否適用「未提出視為放棄」之法理？

美國法上所謂「未提出視為放棄（raise-or-waive rule）」之法理固然是基於落實當事人進行原則、程序之公平性考量、賦予原審糾錯之機會以促進審判效率，並兼具訴訟經濟的考量，有其正當性及合理性，固值得肯定。惟因此項法理的適用，直接限制當事人上訴權益，尤其是對被告享有之憲法第 16 條上訴權益的限制，仍應有法律明文授權依據，始得容許。

在我國現行法下，不得擴張解釋刑事訴訟法第 167 條之 3 作為適用「未提出視為放棄」法理之授權依據，刑事訴訟法第 159 條之 5 第 2 項、第 288 條之 3 乃至於國民法官法第 90 條之規定，亦不得作為限制當事人上訴機會之依據。倘法院欲適用「未提出視為放棄」之法理，仍應透過修法，明文賦予授權依據，且明定例外的配套機制。

六、關於上訴之效力及上訴審之審判範圍

1、本文認為，2021 年刑事訴訟法第 348 條之修正，固然是為尊重當事人一部上訴權及其所設定的攻防範圍，避免對被告造成裁判突襲，並為減輕上訴審審理的負擔，惟為維護判決既判力的確定時期之一致性及裁判的安定性，法理上，並未完全推翻上訴不可分的概念，僅是就符合同條第 2 項及第 3 項的要件下，限制法院審判的範圍，而部分地修正上訴不可分之概念而已，並不影響當事人提起上訴的效力。亦即，因當事人上訴之提起，仍發生遮斷原判決確定之效力及案件移審至上訴審的效力，縱使當事人僅就案件的一部提起上訴，移審之效力並不受當事人聲明不服範圍的拘束，未經上訴之部分，仍移審至上訴審，並未確定，只不過係依刑事訴訟法第 348 條第 2 項但書及同條第 3 項規定，使該未經上訴之部分，不在上訴審之審判範圍而已。

2、於第二審上訴程序中，檢察官得否再行函送具裁判上一罪之案件併辦的問題，本文認為，於上訴審中，檢察官得否再行函送具裁判上一罪之併辦問題，應區分檢察官是否已對原判決不服而提起上訴，或僅由被告上訴之情形分別檢討。倘僅被告提起上訴，不論其上訴理由是否認犯罪事實或對量刑不服，且檢察官未上訴之情形，此時基於尊重被告的一部上訴權，維護正當程序，避免對被告造成突襲性裁判，以及減輕訟累起見，不應容許檢察官於第二審上訴程序中再函送併辦，且此種情形，解釋上，上訴審法院亦不應依職權將未經雙方當事人聲明不服之部分作為審判的範圍。

相對的，如檢察官對原審判決不服而提起上訴，限於第二審法院認其上訴有理由而有撤銷一審判決之必要者，容許檢察官得就與原審判決具有裁判上一罪的部分函送併辦。反之，若檢察官上訴無理由，並無撤銷原判決之情形者，則不得再函送併辦。

3、關於第 348 條第 3 項規定之解釋

第一，為貫徹尊重當事人設定攻防之範圍，且避免對被告造成突襲性裁判，考量與第 348 條第 2 項但書規定之間的衡平，當事人僅就科刑（或沒收、保安處分）聲明不服時，亦應使其具有一部上訴之效力，未經聲明且與科刑之前提事實無關之犯罪事實部分，上訴審法院不得再發動職權，列為審判之對象。然而，作為主張科刑不當之原因事實或前提事實，多樣而複雜，應個別判斷其主張不當之原因是否與構成犯罪之事實存否間相關聯，始能決定有無第 348 條第 3 項之適用，亦即，第

二審法院得否基於審查審的立場，將相關的犯罪事實部分列為審判的範圍，認定其上訴是否有理由，進而為妥適之量刑。

第二，以原審判決有關狹義的科刑情狀、或判決後新發生之與科刑情狀有關之情事例如和解等為由提起的一部上訴，固有第 348 條第 3 項之適用，而與該上訴理由所表明之原因事實無關之犯罪事實部分，雖不在第二審審判之範圍，惟基於下述理由，該犯罪事實仍發生移審之效果，俟該上訴審判決不得再聲明不服時，與科刑結果同時確定。（1）依據刑法第 57 條之規定，法院之科刑應以被告之責任為基礎，綜合審酌一切情狀，且其科刑之裁量應符合比例原則、平等原則。當事人僅就狹義的科刑情狀聲明不服，倘逕認其未表明之犯罪事實部分不生移審效力而告確定，則當第二審法院發覺原審有其他上訴理由以外之科刑上的重大違誤，不予以撤銷顯違反正義之情形，卻無從介入審查而加以救濟，而須待該判決確定之後再循非常救濟程序因應處理，如此無異於矯枉過正，將損及判決確定前之上訴制度本應具有救濟誤判之機能。（2）同一被告單純一罪之犯罪事實與科刑部分，若分別於下級審、上級審先後確定，存在二個確定判決，之後如尋求再審救濟程序，將可能割裂成不同審級的二個法院分別管轄，不僅影響救濟的實效，亦可能發生法院之間認定事實的不一致或矛盾。

第三，倘被告僅就原審判決有關狹義的科刑情狀不服提起上訴，檢察官未上訴之情形，基於尊重被告的一部上訴權、維護正當程序，且避免對被告造成突襲性裁判的觀點，檢察官於第二審審判中不得再行爭執原審有關自首之認定有誤。

七、第二審法院調查的範圍是否以上訴理由指摘的事項為限？

基於事後審之定位，第二審之調查證據的範圍原則上應以當事人上訴理由所指摘的事項為對象，負有調查之義務。至於，其他得上訴之事由，當事人未指摘者，依據刑事訴訟法第 163 條第 2 項，並參酌第 393 條之規定，第二審法院則僅於認為有必要時，依職權加以調查判斷即可。國民法官法施行細則第 303 條第 1 項所謂「相當理由」的判斷，基於國民法官法第 91 條所要求上訴審法院應妥適行使審查權限的立場，法院的職權調查更應屬補充性質，對於當事人上訴理由書所未記載的事項，限於若不依職權介入調查顯違反公平正義之情形，解釋上始具有相當理由。

八、關於國民法官法第 92 條第 1 項但書之解釋

關於第 92 條第 1 項但書規定之解釋，有無「違反論理法則或經驗法則顯然影響於判決」之判斷標準應採取「法則違反說」，而非「心證優先說」；第二審法院除非認定並具體指摘國民法官法庭判決所為之證據信用性評價或證據之綜合判斷因違反論理法則或經驗法則而欠缺合理性，否則不得予以撤銷。此項法則違反說的審查基準，原則上，於國民法官法庭判決結果為有罪，第二審法院認原判決事實誤認而應為無罪判決時，亦有其適用。

九、無害錯誤法理於第二審上訴程序之適用

在定位國民法官法下之第二審上訴為改良式事後審查審的前提下，行國民參與審判案件之訴訟程序違背法令，經當事人提起上訴，如該訴訟程序違背法令之情形屬於刑事訴訟法第 379 條第 10 款以外之類型（或同時該當於國民法官法第 90 條第 2 項第 1 至 3 款之情形），第二審法院自應予以撤銷。惟其他包括刑事訴訟法第 379 條第 10 款在內之訴訟程序違背法令之情形，顯然於判決無影響者，基於刑事訴訟法第 380 條無害錯誤之法理，第二審法院得不撤銷第一審判決。然而，這並不表示當事人以訴訟程序違背法令為由提起上訴時，必須先釋明該訴訟程序違背法令致顯然影響於判決；法院亦不得以當事人未為釋明，逕認其上訴不合法而予以駁回。

十、關於國民法官法第 92 條第 2 項規定之適用

關於第 92 條第 2 項規定，係因國民法官法庭判決因涉及當事人之審級利益，或應由國民法官正確適用法令、認定事實後反映其正當法律感情，故明定第二審法院應以判決將該案件發回原審法院，並依國民參與審判程序重為審理，始為妥適。其中，進一步本於無罪推定的理念，本條項但書第 4 款規定採取片面發回的設計，於撤銷原審無罪判決者，第二審法院不得自為判決，而應將該案件發回更審。

另外，第二審法院審理結果如要撤銷國民法官法庭科處被告無期徒刑而認應為死刑判決之情形，應依本條項第 5 款規定該將案件發回，另組成國民法官法庭審理決定。

十一、撤銷發回或移送後之第一審審理程序

案件經第二審法院發回原審法院者，除法令另有規定外，必須重新組成國民法官法庭進行審判，由未參與原審審理之法官及國民法官處理之。

依施行細則第292條之明文規定，案件經第二審法院發回原審法院者，採取「更新審判程序」之方式進行審理。關於原審或第二審已審理及判決之事項，不適用國民法官法第43條起訴狀一本主義等規定。而有關更審之證據調查程序，本文認為一則應尊重當事人聲請調查證據之權利的同時，對於當事人無爭執之部分，亦得賦予新的國民法官法庭依職權以適當方式進行證據調查。在此意義下，此項更新審判程序可定位有續審性質，以撤銷發回之理由為基礎，由當事人聲請調查未經原審或第二審調查之證據，並由其自主進行調查；其次，當事人或辯護人倘主張聲請傳喚詰問原審已詰問之重要證人或鑑定人時，自仍應重新踐行交互詰問程序。至於，其他更新前之原審及第二審審判程序中具有證據能力，且經依法調查之證據，得由國民法官法庭於聽取當事人或辯護人之意見後，以適當之方法進行調查。

計畫名稱：刑事程序一部上訴之研究
委託單位：國家科學及技術委員會
計畫年度：112 年
執行時間：2023/08/01~2024/07/31
計畫金額：629,000 元

結論

刑事訴訟法第 348 條第 2 項但書的增訂理由說明，除了指出為尊重當事人設定之攻防對象，並減輕上訴審審理之負擔外，更強調係為了「避免被告受裁判之突襲，並減輕其訟累」，因而修正了傳統以審判不可分原則作為上訴審審判範圍的既成概念，限縮了案件單一性的效力。本文認為，此項但書規定，係我國刑事訴訟程序為落實無罪推定的脈絡下，於實定法上直接限制檢察官追訴及法院職權調查的權限，避免已獲無罪判決之被告繼續遭到國家機關龐大司法資源永無止息的追訴處罰而設的特別規範。

惟法理上，第 348 條第 2 項但書或第 3 項的增訂，旨在制約法院審判的範圍，而部分地修正上訴不可分之概念而已，並未完全推翻上訴不可分的概念，亦並非有意拘束當事人提起上訴的效力。亦即，因當事人上訴之提起，仍發生遮斷原判決確定之效力以及將該系爭案件移審至上訴審的效力，縱使當事人僅就案件的一部提起上訴，移審之效力並不受當事人聲明不服範圍的拘束，未經上訴之部分，仍移審至上訴審，並未確定。

進一步言，關於第 348 條第 3 項規定之科刑一部上訴規定之適用，解釋上，應以不涉及犯罪情狀本身之刑法第 57 條第 4 至 7 款、第 10 款等與行為人有關之狹義(專屬)科刑情狀、或判決後新發生之與科刑情狀有關之事由例如和解等情形為限。基於貫徹尊重當事人設定攻防之範圍，並避免對被告造成突襲性裁判，且考量與第 348 條第 2 項但書規定之間的衡平，當事人如僅就科刑（或沒收、保安處分）聲明不服時，亦應使其具有一部上訴之效力，未經聲明且與科刑之前提事實無關之犯罪事實部分，上訴審法院不得再發動職權，列為審判之對象。惟應注意的是，當事人未表明上訴之犯罪事實部分雖不在上訴審法院的職權調查範圍，惟解釋上，該犯罪事實仍發生移審之效果，並未確定，仍俟該上訴審判決不得再聲明不服時，與科刑結果同時確定。

期待本文針對修法後審判實務有關第 348 條的判決理由的分析檢討，梳理相關的爭議及問題特徵後，再佐以國內學理研究的觀點，釐清有關第 348 條的法理及政策上的爭議，有助於深化學理上

有關刑事程序一部上訴權的內涵及可分性標準明確化的探討，並提供審判實務處理個案的參考。
計畫名稱：刑事鑑定制度修法動向之研究 委託單位：國家科學及技術委員會 計畫年度：113 年 執行時間：2024/08/01~2025/07/31 計畫金額：710,000 元
未達繳交期限

16

附件 2：鑑定意見書

犯罪嫌疑人及被告之證據開示聲請權—

會台字第 11617 號聲請解釋案意見書

2016/03/03 於司法院
成功大學法律系 陳運財

言詞辯論爭點題綱：

1、限制辯護人於聲請羈押程序閱卷與偵查不公開原則之關係為何？
2、聲請羈押被告程序有無武器平等原則之適用？其可能之憲法依據為何？
3、依據我國憲法，是否應許被告之辯護人於聲請羈押被告程序中有檢閱聲請羈押之卷宗之權利？涉及被告及辯護人之何種憲法上權利？其得限制之範圍及方式為何？

目　次

一、問題狀況

二、「偵查不公開」與偵查中聲請證據開示權的衝突？

三、偵查中聲押程序有無「武器平等原則」的適用？

四、聲請證據開示權之憲法依據及其實質內涵

一、問題狀況

高等法院暨所屬法院 103 年法律座談會刑事類提案第 25 號法律問題：「偵查中檢察官聲請羈押，被告暨辯護人請求閱覽羈押聲請書，以利答辯？」研討結果多數說採甲說「不得請求閱覽」，其理由主要有二：一是案件仍在偵查中，被告及辯護人本無請求閱覽卷證之權利。二是，基於偵查不公開，為避免日後恐有勾串或湮滅事證進而影響後續偵查作為，實不宜令被告知悉羈押聲請書內容[1]。復如本件聲請釋憲案的背景事實，羈押中的被告為聲請撤銷羈押及具保停止羈押而向法院聲請開示偵查卷證，法院亦以刑事訴訟法第 33 條之閱卷權限於審判中為由[2]，駁回被告的抗告。

[1] 參照103年法律座談會彙編，台灣高等法院編印，採甲說53票、採乙說「在不違反偵查不公開之前提下，應准許閱覽後再為答辯」24票，頁551以下。

[2] 確實，依據71年修正刑事訴訟法第33條規定之理由謂：「依刑事訴訟法第二百四十五條之規定，偵查不公開之，如許偵查中選任之辯護人對於卷宗及證物檢閱、抄錄或攝影，則不僅實質上有損偵查不公開之原則，且難免影響偵查之正常進行，自不應准許。爰修正本條增訂『於審判中』四字，以示辯護人檢閱卷宗證物及抄錄或攝影，以審判程序中者為限。」

可見在偵查階段，縱使是在被告人身自由恐被剝奪的關鍵的聲押程序以及羈押被告試圖回復其人身自由的救濟程序中，被告或其辯護人想要向法院聲請接觸相關偵查卷證都受到阻礙，更遑論是向司法警察人員或檢察官要求開示。在偵查不公開的大旗下，嫌疑人、被告及其辯護人接觸偵查卷證資料行使防禦的管道，猶如處於不見天日的狀況，亟*須*盡速檢討改善。

以下，本文針對本次言詞辯論所設定的二個相互背馳的論點：「偵查不公開」得否作為限制辯護人偵查中聲請證據開示的正當事由？進行檢討（下文二）。次就偵查階段，特別是聲請羈押程序中，有無「武器平等原則」的適用，而得作為嫌疑人或被告聲請開示偵查卷證的依據，做一扼要論述（下文三），最後再從我國憲法的觀點，檢討嫌疑人或被告、及其辯護人於刑事程序中有無享有證據開示聲請權與此項權利的具體內涵及其界限（下文四）[3]。

在此先行敘明的是，由於「閱卷權」一詞係在我國起訴程序採行卷證併送的機制下，加上早期採行職權調查的訴訟結構下對於刑事訴訟法第 33 條規範的解釋產物，隨著刑事訴訟引進當事人進行的精神，對抗式的證據調查的色彩日增，以「證據開示聲請權」詮釋刑事訴訟法第 33 條，較為妥適。這也表示在當事人進行的訴訟結構下，不僅是被告及辯護人有權聲請接觸檢察官手中的卷證資料，同時意味著辯方對其審理中所聲請調查之證據，亦有向檢方開示的必要。其次，傳統上審判中適用刑事訴訟法第 33 條的「閱卷權」，除有特別規定外，對於閱卷的範圍及方式並無任何限制，原則上是全面閱卷，而現今討論偵查中的嫌疑人、被告及其辯護人聲請接觸卷證的問題，如延續使用「閱卷權」一詞，恐一下子直接陷入是否全面閱卷的爭議，故為避免不必要的誤解，遂使用「證據開示聲請權」代之，並用以彰顯本文強調此項權利的適用範圍，應以嫌疑人及被告之權利主體性出發，貫穿從偵查至審判、上訴階段乃至於確定判決後之非常救濟程序[4]。

二、「偵查不公開」與偵查中聲請證據開示權的衝突？

縱先不論嫌疑人及被告是否享有憲法上之證據開示聲請權，基於偵查不公開的規範目的、偵查結構、偵查中證據保全之精神等考量，本文認為以偵查不公開為由作為全面禁止偵查中嫌疑人及被告聲請證據開示的機會，法理並不充分且顯失均衡。理由分述如下：

第一，偵查不公開的規範目的

依據民國 89 年修正刑事訴訟法第 245 條第 3 項之理由說明謂：「無罪推定原則為民主法治國家所公認之原則，亦為世界人權宣言及國際公民與政治權利公約所明確宣示。……本法第一百五十四條規定，犯罪事實應依證據認定之，無證據不得推定犯罪事實，已明白宣示無罪推定原則。而本條第一項規定偵查不公開之，其主要立法意旨，無非在確保無罪推定之

[3] 本意見書內容主要引自拙著，『偵查與人權』，2014年，頁75以下；釋字第六五四號解釋與自由溝通權，月旦法學雜誌，第192期，2011年5月，頁5以下。

[4] 關於日本刑事訴訟法審判中的當事人證據開示制度，是規定於第 316 條之 13 至同條之 27。審判中被告或辯護人對於檢察官手中持有的證據，係透過此項證據開示機制進行閱覽或抄錄，至於審判中法院保管中的審判筆錄、已經調查完畢之證據文書或證物等，則是依刑事訴訟法第 40 條規定向法院請求閱覽抄錄。針對偵查階段，日本刑事訴訟法並未設有嫌疑人及其辯護人得向偵查機關聲請開示證據的明文規範，偵查實務亦不承認嫌疑人及其辯護人享有是項權利。部分學說則持肯定說。相關討論可參考白取祐司，刑事証拠開示の諸相，札幌学院法学 30 巻 2 号，2014 年 3 月，頁 197 以下，http://sgulrep.sgu.ac.jp/dspace/handle/10742/1844.；斎藤司，強制処分と証拠開示，法政研究 76 巻 4 号、2010 年，頁 363 以下。http://catalog.lib.kyushu-u.ac.jp/ja/recordID/16835.

落實。……避免未經正式起訴審判程序即公布犯罪嫌疑人涉嫌犯罪之資訊，對未經定罪嫌疑人之名譽造成難以彌補之傷害，況偵查程序有關之資訊若經不當公開，對於被告及犯罪嫌疑人以外之人，如證人、被害人、告訴人、告發人及相關人員之名譽、隱私及其他合法權益、亦有侵害之虞，不得不有嚴格限制。」可見，刑事訴訟法第 245 條第 1 項規定偵查不公開之意旨，主要在確保無罪推定，維護公平的審判，並保障關係人的名譽或隱私權益。

雖然在學理上，論者有謂刑訴法第 245 條第 1 項規定偵查不公開，係指偵查活動之內容不得對外公開，除當事人及關係人外，任何人均不得介入偵查活動，以避免偵查中應秘密之事項洩漏，故又稱為「偵查密行主義」[5]，然而，依上述修法意旨，其實維護偵查的效率或偵查程序的順利進行，並非是立法者所特別強調的規範目的，而係基於無罪推定乃刑事訴訟制度之一大原理，且偵查活動尚屬於調查犯罪嫌疑收集證據之階段，若將偵查內容公開，勢必對犯罪嫌疑人或被害人等之名譽造成不利影響，而有加以保護之必要，故設偵查不公開之規定。因此，將第 245 條第 1 項稱之為「名譽保護原則」，或內含在維護公平審判原則中，反而較為妥適。

在此意義下，偵查中賦予嫌疑人或被告接觸偵查機關所蒐集之卷證資料，如有助於將來公平審判的實踐，且相對的並不生妨害關係人名譽之虞，此種情形，如再以維護偵查效率為由全面阻絕嫌疑人或被告接觸偵查卷證之機會，將反而不符「偵查不公開」的規範意旨。

第二、關於偵查結構的觀點

日本法關於偵查之結構，於學理上向來有所謂糾問式偵查構造及彈劾式偵查構造的對立模式存在[6]。

在糾問式之偵查構造下，偵查本屬偵查機關調查及訊問犯罪嫌疑人之專有程序，賦予偵查機關有搜索、扣押、逮捕與羈押等強制處分之權限。其具有之特徵為：第一、採兩面構造，係偵查主體（偵查機關）對偵查客體（犯罪嫌疑人）之上下的兩面關係。第二、偵查機關擁有強制處分之權限，犯罪嫌疑人則屬忍受偵訊的客體，否定兩者之間所謂當事人對等的原則。第三、刑事程序係以偵查（特別是犯罪嫌疑人之偵訊）為重心，著重於真實之追究（偵查或訊問中心主義）。相對地，根據彈劾式的偵查構造，偵查屬偵查機關所單獨實施之準備起訴及公判之活動；犯罪嫌疑人亦同時為防禦之準備。偵查中之強制處分係為確保將來審判的順利進行，須根據法院之決定，始得實施保全犯罪嫌疑人及證據；偵查機關僅是利用該強制處分之結果而已。故其具有之特徵為：第一、偵查程序和審判程序一樣，係採三面構造。亦即，偵查之型態上，係以法官為頂點，偵查機關與犯罪嫌疑人則以當事人之地位立於對等的立場。第二、偵查中具有強制處分之權限者為法院，強制處分之執行應有法官事先所簽發之令狀始得為之（令狀主義）。犯罪嫌疑人並非偵查機關訊問之客體，充分享有選任辯護權、緘默權等防禦權利之保障，而與偵查機關立於實質對等地位。第三、偵查程序僅係起訴及審判前之準備活動，刑事程序的重心在於審判階段（公判中心主義），偵查中犯罪嫌疑人之偵訊乃至於拘束人身自由之強制處分的要件及期間等，均受到嚴格的規範[7]。

---

[5] 蔡墩銘，『刑事訴訟法論』，民國82年修訂版，頁290。

[6] 平野龍一，『刑事訴訟法』，1958年，頁83；黃東熊，『刑事訴訟法論』，民國76年三版，頁136。國內學者亦有將糾問式偵查稱之為職權主義之偵查；彈劾式之偵查稱為當事人主義之偵查，參照蔡墩銘，同前註，頁292。

[7] 三井誠，捜査の構造，法學教室157期，1993年10月，頁89。另外，除了上述之兩種型態的偵查構造外，學說上有論者提倡所謂的「訴訟式的偵查構造論」。此項理論之內容及特徵主要有：第一、偵查係為決定起訴或不起訴、調

緣關於偵查之構造，雖然有上述兩種基本型、理念型的對立構造的區分，但此種對立的二分法分析模式，似已難以各自單獨地用來完整說明或掌握一個國家所採行的偵查制度。以我國之偵查法制為例，現行刑訴法偵查中的檢察官仍擁有傳喚訊問、拘提逮捕及勘驗等強大的強制處分權，且實務運作上犯罪嫌疑人及被告仍被視為偵訊的客體，偵查具有相當強烈的糾問式色彩。惟另一方面，為沖淡此一糾問色彩，保障偵查對象之權利主體性，同時明文規定受無罪推定原則保護之嫌疑人及被告享有緘默權，以及接受辯護人援助的機會，得與辯護人接見通信、偵訊時辯護人得在場等權利，故可謂係屬糾問與彈劾之混合型態的偵查構造。

因此，在此種折衷型的偵查結構下，嫌疑人及被告享有為避免不當或違法之起訴，以及準備審判之防禦權利，無庸置疑。而其中聲請偵查機關開示其為行使防禦所需之卷證資料，乃防止將來錯誤起訴及誤判不可或缺的擔保機制，對此，偵查機關自不得逕以其為偵查之客體，而與偵查不公開做不當聯結，全面拒絕為必要的證據開示。

第三、聲請證據保全的觀點

另一方面，值得觀察的是，民國 92 年修正刑事訴訟法增訂第 219 條之 1 設偵查中證據保全制度，規定於偵查中，證據有湮滅、偽造、變造、隱匿或礙難使用之虞時，犯罪嫌疑人、被告或辯護人得聲請檢察官實施搜索、扣押、鑑定、勘驗、訊問證人或其他必要之保全證據。檢察官受理聲請後，除認聲請為不合法或無理由予以駁回者外，應於五日內為保全處分。依其修正理由，此項偵查中之證據保全規定，係基於刑事訴訟法第 2 條「實施刑事訴訟程序之公務員，就該管案件，應於被告有利及不利之情形，一律注意(第 1 項)。被告得請求前項公務員，為有利於己之必要處分(第 2 項)。」，為落實檢察官之客觀義務以及保障嫌疑人及被告之權利所增設。則解釋上，對於檢察官依聲請所實施保全而得之證據，聲請人之嫌疑人、被告或辯護人自得聲請閱覽或抄錄，始能貫徹此項證據保全制度之意旨。

如是，在刑事訴訟法基於保障嫌疑人及被告之權利，已修正引進偵查中證據保全制度的狀況下，檢察官如果再以偵查不公開為由，對嫌疑人或被告窮追猛打，一概否認其聲請接觸相關卷證資料的權利，不啻有違檢察官自己應負的客觀義務，亦不符上開增訂偵查中證據保全制度保障嫌疑人及被告權利的立法趨勢，被批評為時代錯誤，亦不為過。

第四、偵查不公開應有的界限

除了上述偵查中證據保全的觀點外，其實更基本而重要的是應從建立偵查辯護制度的立法精神來檢視所謂「偵查不公開」應有的界限。

按辯護人選任權是使犯罪嫌疑人及被告有效地進行訴訟行為之防禦權，也是防止違法的偵查活動及確保審判公正進行之必要權利，係犯罪嫌疑人及被告於刑事程序上最重要而基本的防禦權。我國於 1982 年修法通過偵查中選任辯護人制度時之立法理由即強調，偵查中辯護制度的確立，係憲法保障人身自由的具體表現[5]。而辯護權的保障，並非僅止於形式上賦

查有無具備訴訟條件之程序。第二、司法警察機關及犯罪嫌疑人同是偵查之主體，分別獨自蒐集對自己有利的證據，而由檢察官立於頂點，監督規範司法警察機關的偵查，故具有類似訴訟之三面構造的性質。第三、偵訊活動，係為聽取犯罪嫌疑人之主張及辯解的程序，應屬於犯罪嫌疑人的權利。偵查機關不得以犯罪嫌疑人為偵訊之客體，透過偵訊積極取供。參照井戶田侃，捜查の構造，高田卓爾等編，『演習刑事訴訟法』，1984年，頁85。

予選任律師的機會而已，拘捕中之嫌疑人及羈押被告的接見通信、偵訊時在場權的保障以及聲請閱覽相關的卷證資料以準備防禦，均是為達成上述確立偵查辯護制度所伴隨的重要的實質內容。現行刑事訴訟法雖僅設有接見通信權及偵訊時在場權之規定，而未明定偵查中聲請證據開示之依據，然得否據此，逕以刑事訴訟法第 33 條的反對解釋來否定建立偵查辯護制度背後的憲法精神，大有疑義。

本文認為，偵查辯護制度的確立既係本於維護憲法保障人身自由之精神，旨在使嫌疑人及被告於偵查中即可獲得辯護人實質的法律援助，以防止違法偵查及協助其行使防禦，則不應將偵查不公開無限上綱，限制辯護人參與偵查程序及適當接觸偵查資訊的機會；亦不宜以部分辯護人可能有妨害偵查或將偵訊資訊做訴訟目的外之使用為由，因噎廢食的反過來全面禁止辯護人聲請證據開示之機會。換言之，所謂偵查不公開，並非指偵查活動絕對限於偵查機關內部秘密進行為必要，對於訴訟法上得合法參與偵查程序之辯護人或關係人，並不在禁止揭露之範圍。職是之故，為保障嫌疑人及被告合法之防禦權益，偵查機關仍應對辯護人開示必要的卷證資料，此可謂為偵查不公開之對人的例外情形。

三、偵查中聲押程序有無「武器平等原則」的適用？

所謂「武器平等原則」（Principle of Equality of Arms），其具體內涵如何，此項原則與公平審判、當事人對抗或當事人進行原則有無不同？除了審判階段之外，在偵查階段或針對強制處分所提起之抗告階段是否亦在此項原則的適用？此項原則只是個工具概念，還是本身即是具體的權利等等，其實並不明確，依論者的價值判斷不同，可能言人人殊。

我國審判實務在判決中為說明辯護制度、輔佐人制度、檢察官負實質舉證責任、審判中之證據保全以及詰問證人之證據調查之立法意旨，迭有引用「武器平等原則」、「當事人對等原則」作為論據，最高法院 93 年第 9 次刑事庭會議復指出：「憲法第十六條規定人民有訴訟之權，就刑事審判上之被告而言，應使其在對審制度下，依當事人對等原則，享有充分之防禦權，俾受公平審判之保障。」可見，多數審判實務基於憲法第 16 條訴訟權的保障，已將所謂「武器平等原則」、「當事人對等原則」內含於公平審判之概念中予以闡述，惟其適用範圍是否及於偵查階段或檢察官聲請羈押之程序，尚未表示明確見解[8]。

1、比較法之觀點

日本學說上，傳統刑訴教科書一般將武器平等原則置於當事人主義下進行說明，而以當事人平等原則一詞代之。所謂當事人平等原則，被定位為訴訟之實質原理，指被告在面對檢察官擁有龐大資源代表國家追訴其犯罪時，因存有攻擊防禦的落差，應增強被告之防禦能力，達成實質的對等而言[9]。如前所述，採彈劾偵查結構的論者，基於維護犯罪嫌疑人之權利主體

[8] 2009年釋字第665號的解釋理由書，亦曾提及此項概念。此項解釋認為，檢察官依刑事訴訟法第403條第1項及第404條規定對於審判中法院所為停止羈押之裁定提起抗告，並未妨礙被告在審判中平等獲得資訊之權利及防禦權之行使，自無違於武器平等原則。

[9] 參照団藤重光，『新刑事訴訟法綱要（七訂版）』，1984年，頁89。平野竜一，『刑事訴訟法』，1984年，頁3。田口守一，『刑事訴訟法（第五版）』，2010年，頁29。白取祐司，『刑事訴訟法（第四版）』，2007年，頁68。

性，亦有主張應將當事人對等原則，適用到偵查程序[10]。惟關於適用到偵查的何種階段以及實質對等的權利內容如何，並無進一步的深論。

值得關注的是，日本憲法第 34 條設有羈押理由開示制度，規定人身自由受羈押之犯罪嫌疑人、其辯護人等得聲請法院以公開之法庭，開示羈押嫌疑人之理由，並賦予嫌疑人及其辯護人陳述意見及防禦之機會。檢察官得於此項程序到場陳述意見，惟無到場之義務。踐行羈押理由開示程序的結果，如發現羈押處分不適法或無理由者，應撤銷羈押（日刑訴法第 82 條以下）。學理上，部分論者認為此種羈押理由之開示，不僅應告知構成羈押要件的具體事實，並應提示證明該羈押事由存在之證據，故具有某種程度證據開示的作用[11]。

關於「武器平等原則」的適用，在國際人權法上反而有較令人矚目的發展。與本次聲請大法官釋憲案的事實關係極為類似的是歐洲人權法院 1989 年 LAMY v. BELGIUM 一案的判決。1983 年 2 月 18 日，本案被告經法官核發押票遭到羈押，因押票上漏未簽名，且日期記載有誤，被告遂於同年月 22 日及 23 日分別先後向地院合議庭及高院公訴部聲明不服，惟均被駁回，被告之羈押經延長至同年 8 月 18 日。其間，在其人身自由經拘束 30 日後，其辯護人始於被告被延長羈押之前，接受相關偵查紀錄的開示。被告在經羈押後的最初 30 日內，並無法閱覽檢討準抗告法院認為拘束被告人身自由之處分合法所憑的警察及偵查法官製作之筆錄及偵查報告書等書類。歐洲人權法院認為，接觸上開紀錄，在決定羈押或釋放抗告人的關鍵程序中是不可或缺的，特別是對於辯護人而言，如能接觸到上開紀錄，將可有助於向法院主張共同被告的主張及態度問題。據此，歐洲人權法院認為，為使能實質地爭執對於羈押適法性所為之抗告、閱覽上開紀錄誠屬重要。相對於檢察官對於所有卷證內容均有認識，在此程序中的抗告人對於羈押被告之處分是依據何種理由而得正當化，並未被賦予適當的方法加以爭執的機會。由於此項程序並未保障武器平等，因此事實上不是採取對審結構。值得留意的是，在本案中，歐洲人權法院係以歐洲人權條約第 5 條第 4 項（受拘捕之人享有接受法院迅速審查其拘捕適法性之權利）作為依據，認為對於羈押之準抗告或對於羈押處分之審查程序，必須採行對審結構，在追訴者及嫌疑人之間應保障武器對等[12]。

之後，歐洲人權法院於 2001 年 2 月 13 日分別判決的三個案件中，進一步明確指出，在審查對於羈押處分不服的救濟程序中，應保障對審式的司法程序，且檢察官與被羈押的被告之間應保障當事人之間的武器平等。而當辯護人為爭執羈押之適法性，卻無法接觸重要的文書及偵查紀錄時，武器平等原則即未獲得保障。固然對警察的偵查必須有效率的進行，這包括為防止嫌疑人干擾證據及偵查的進行，而有必要將續行偵查中所蒐集資料的某些部分加以保密。但此一正當目的，並不能導出辯護權可被實質削減。以上的要求，可依據歐洲人權條約第 6 條公平審判所內含的請求對審程序導出，且依此項規定之文義，上述權利在起訴前之程序亦有可能適用。再者，考量剝奪自由之重大影響及訴訟當事人因此所受之基本權利的侵害，歐洲人權條約第 5 條第 4 項所定之程序，應盡可能的兼顧公正及對審程序原則[13]。

要言之，於歐洲人權法上，所謂武器平等原則乃源自於公約第 6 條第 1 項接受法院公平聽審(fair hearing)的權利，且常與系出同源的對審程序(adversarial proceedings)聯結在一起。此項原則，不僅適用於審判程序，於起訴前之程序亦有適用之可能。特別是考量羈

[10] 田宮裕，『刑事訴訟法』，2012年，頁46。
[11] 田宮裕，同前註，頁89。
[12] The European Court of Human Rights, LAMY v. BELGIUM, 30 March 1989. 引自斎藤司，前揭註(4)，頁 374 以下。
[13] GARCIA ALVA v. GERMANY，13 February 2001；LIETZOW v. GERMANY，13 February 2001；SCHÖPS v. GERMANY，13 February 2001，引自斎藤司，前揭註(4)，頁 379 以下。

押乃剝奪人身自由之重大處分，基於公約第 5 條第 4 項之規定，起訴前，法院對於不服羈押處分之審查，應採對審程序，並保障當事人間的武器平等，應賦予辯護人閱覽或抄錄構成羈押事由之相關偵查卷證，以使其能有效爭執羈押處分的適法性。此時的證據開示聲請權，不得以防止干擾證據的偵查效率的考量而予以剝奪[14]。

2、本文意見

綜上觀察可見，所謂武器對等原則，係源自於公平審判的精神，與當事人對抗式的審理結構具有高度的親近性，一般是指訴訟繫屬中的當事人之間主張、聲請或調查證據，乃至於上訴等聲明不服之程序攻擊防禦的地位應力求對等的見解。特別是就刑事程序而言，考量到與檢察官之間攻擊防禦之間的極大落差，為求公平之審判，更有以當事人對等或武器平等的概念來實質強化被告的防禦能力。

我國審判實務見解認為，刑事程序中之當事人對等原則，係為使被告享有充分之防禦權，俾受公平審判之保障所需，並以憲法第 16 條訴訟權作為其立論基礎，參酌上述國際人權法之相關發展狀況，本文表示贊同。惟內含於憲法訴訟權保障內容的武器平等原則，得否適用及於偵查中檢察官聲請羈押被告的階段，則容有疑義。

如從程序之形式論之，案件經起訴後，當事人的訴訟關係形成，為維護公平審判起見，以武器平等原則作為一種論述，試圖填平檢察官與被告之間攻擊防禦地位的落差，確實有其必要，也具說服力。相對的，於起訴前之偵查階段，當事人的訴訟關係尚未形成，要全面套用所謂武器對等的概念至偵查中，邏輯上說服力可能不足。惟即便如此，由於偵查中嫌疑人或被告接受辯護人援助的機會以及得保持緘默的權利，本來實質上亦得以武器平等原則來加以詮釋，對於此種詮釋，並無特別的反對意見，其實亦無加以反對的必要。真正關心的問題是，今日主張武器平等原則是否適用及於偵查階段，其最大作用的影響將是偵查中的嫌疑人是否與審判中被告的地位相同，同樣享有聲請證據開示、詰問證人、免費之指定辯護以及其辯護人得在搜索扣押時在場等等之權利。這也是本文上述強調此項課題容有疑義的理由，爭議的焦點無非將回到武器平等原則應適用及於偵查中的何種程序及其具體的權利內容如何。這已遠遠超過本次言詞辯論設定的議題，而且其實也不是單純用武器平等原則這一個工具性概念就可加以處理。故在此僅針對偵查中聲請羈押之程序，且以聲請開示偵查卷證的問題為限，略述己見。

參酌上述歐洲人權法的發展狀況，本文認為(1)於偵查中嫌疑人或被告經國家機關施以強制處分，其憲法上所保障之自由權利已受侵擾時、(2)為使其於聲明不服的救濟管道中得充分爭執或辯明該強制處分的適法性，盡速回復其權益得自由行使之狀況，在此種具有準訴訟性質之聲明不服的救濟程序中，基於維護嫌疑人或被告防禦權之行使，對於作為該項強制處分事由之相關偵查卷證資料及紀錄，應享有證據開示聲請權，對此，偵查機關或法院原則上不得拒絕。此種情形，本文贊成可引用所謂武器平等原則加以詮釋。至於，偵查中聲請羈押之階段，由於羈押處分係法院為防止被告妨害司法權公正行使所為之程序措施，且檢察官依法並不負到場之義務，故本文認為此種程序無庸適用武器平等原則，有關被告及其辯護人接觸偵查卷證資料的問題，回歸證據開示聲請權的範疇處理即可。

---

[14] 關於歐洲人權法院之相關判決及德國刑事訴訟法有關偵查中閱卷制度之發展，詳參楊雲驊，閱卷權的突破──以歐洲人權法院近年來數個判決為例，台灣本土法學雜誌，第70期，2005年5月，頁120以下。

四、聲請證據開示權之憲法依據及其實質內涵

綜上所論，在偵查不公開原則不足以阻斷嫌疑人及被告接觸相關卷證之機會；相對的，以武器平等原則作為主張於聲請羈押階段應有閱卷權的見解又有疑義的狀況下，本文認為，處理聲請羈押被告程序中有無檢閱聲請相關卷宗之權利，應置於整體刑事程序的脈絡中思考，以嫌疑人及被告作為程序主體，確立並充實其證據開示聲請權。就結論而言，偵查中於聲請羈押之階段，被告基於憲法第 8 條正當程序及第 16 條訴訟權之保障，享有聲請國家機關開示必要證據之權利，對於此項權利，除非基於正當之目的，以法律明文規定且合於比例原則，否則不得予以限制。且對於此項證據開示聲請權之限制，應賦予其向法院聲明不服之救濟管道。茲分述理由如下：

1、以嫌疑人及被告之權利主體性出發

在早期，關於刑事程序嫌疑人及被告的防禦權，除了緘默權之外，一般傾向於依附在辯護人依賴權，故行使防禦所必須的接見通信權，證據開示聲請權及偵訊在場權等，多數理解為辯護人的固有權。相關刑事訴訟法的條文亦以辯護人一詞作為主語，加以規定。惟近年來，包括增訂刑事訴訟法第第 33 條第 2 項，以被告無辯護人者，仍同有行使防禦權之必要，自應適當賦予無辯護人之被告閱覽卷證之權利，故規定「無辯護人之被告於審判中得預納費用請求付與卷內筆錄之影本」，即是回歸被告乃行使防禦之主體的思維。又，654 號解釋理由書指出，不論被告人身自由是否受拘束，均享有與其辯護人不受干預自由溝通之權利；基於無罪推定原則，受羈押之被告憲法權利之保障與一般人民所享有者，原則上並無不同，因其與外界隔離，唯有透過與辯護人接見時，在不受干預下充分自由溝通，始能確保其防禦權之行使。此項意旨，已明確彰顯被告作為刑事程序中權利主體的想法。這樣的觀念及立場，值得稱許。

本文認為，無罪推定乃程序法上之謙抑原則，係國家對於嫌疑人及被告訴訟主體性的尊重，應盡其可能的與一般市民同等對待，始能讓其有充分行使防禦之機會。犯罪嫌疑人或被告一般缺乏法律專門知識，難以自行行使防禦活動的狀況下，如何使其防禦權能客觀化、具體化，除了緘默權及辯護人依賴權之外，即是接觸刑事程序中有關其犯罪情形的卷證資料，這是為有效遂行訴訟活動之前提性的權利，也是防止違法偵查及確保審判公正進行之必要權利。

以嫌疑人及被告作為權利主體下的證據開示聲請權，具有下述實質內涵：

第一，在刑事程序中嫌疑人或被告的地位一旦形成，即屬程序之權利主體，不僅是審判階段為準備訴訟攻擊防禦之所需；在偵查階段，為防止違法偵查，使其自由權益之損害得以迅速回復，或為爭取有利或必要的處遇，更有必要賦予其接觸相關的偵查卷證。且於案件判決確定後，為促請檢察總長提起非常上訴或聲請再審之必要，亦享有此項證據開示聲請權。

第二，此項權利係獨立於辯護人依賴權之外，即便嫌疑人或被告未選任辯護人，亦得聲請。確立此項權利的主體性，有三層重要的意義：(1)對外排除來自於國家機關不當的干預，(2)就其與辯護人的內部關係，倘其選任的辯護人未為其最佳利益，進行接觸及處理相關卷證資料，致其防禦權受損時，得以未獲實質有效之辯護，提出抗辯。(3)因嫌疑人或被

告對於偵查或審判的結果有切身利害關係，相對的辯護人受律師倫理之規範，故得視個案情節，適度區隔對於兩者所為開示證據的範圍及方式。

第三，得聲請開示的範圍，隨偵查之進程（蒐集證據的內容或密度等）以及對於嫌疑人或被告實施訊問、搜索、拘捕進而羈押等干預自由權益的種類及其程度，具有連動層升的比例關係。例如偵查中，嫌疑人或被告經強制扣押或人身自由受剝奪而聲明不服時，為爭執此等強制處分的適法性，其證據開示之聲請應更獲得優先且實質的保障。至審判階段，如仍維持現行的卷證併送制度，則因相關卷證資料，除由檢察官聲請調查外，其餘部分法院仍有依職權調查之可能，故為行準備防禦起見，刑事訴訟法第 33 條之規定仍可繼續適用。

第四，於偵查中，為保障具實效的證據開示，防止偵查機關以抽象而無正當事由之串證或滅證之虞而拒絕開示，對於嫌疑人或被告之聲請所為之拒絕處分，應予嚴格化及客觀化。例如下述幾種情形，遇嫌疑人、被告或辯護人聲請時，解釋上，檢察官應負開示之義務，不得拒絕：

(1)有利於嫌疑人及被告之證據。因屬行使防禦之積極手段，又無自行湮滅之危險，偵查機關應負開示義務[15]。

(2)偵查機關已先行公開揭露偵查資訊之相關證據。因偵查機關先行公開的結果可能導致嫌疑人或被告將來審判中有受不公平審判之虞，為平衡、回復嫌疑人或被告合法權益所為之自辯，聲請開示此項已公開之資訊者亦應提供。

(3)為指摘偵查方法違反法定程序之違法或不當者。此乃基於違法不值得予以掩護的觀點，為使違法偵查情節不致持續或擴大，同時收到嚇阻將來偵查機關的違法偵查，此種類型，自應屬開示於被告或辯護人的範圍。

(4)鑑定報告，已經完成之鑑定報告，基本上已無湮滅等風險，且往往左右判決之結果，故如遇被告聲請，基本上應行開示。必要時更可提供樣品，使其亦可自行委任專家鑑定，有助於釐清真實，促進訴訟的效果。

(5)嫌疑人及被告偵查中之陳述筆錄[16]。

(6)不利證據，無干擾證據之風險者。

其中關於(1)之部分，如屬足以影響判決結果之證據，檢察官應主動通知嫌疑人、被告及其辯護人。

第五，為兼顧緘默權的維護，行使證據開示之聲請時，不得強行要求嫌疑人或被告應負說明請求開示之具體理由的義務，否則將造成權利行使的萎縮。

---

[15] 歐洲人權委員會在 Jespers v. Belgium 一案中曾做成決議指出：基於歐洲人權法第 6 條第 1 項的武器對等原則聯結同條第 3 項(b)之規定，偵查及追訴機關對於其持有中或可接觸得到之所有足以有助於使被告獲判無罪或可獲得減刑之資料，負有開示之義務。此項原則並及於可能用來減損檢方證人信用性之資料。引自 Nuala Mole & Catharina Harby, The right to a fair trial: *A guide to the implementation of Article 6 of the European Convention on Human Rights,* 2nd edition, 2006, P47. http://www.echr.coe.int/LibraryDocs/DG2/HRHAND/DG2-EN-HRHAND-03(2006).pdf

[16] 以上第(4)、(5)點參照德國刑事訴訟法第147條第3項之規定。

第六，遭拒開示或不當限制時，應配套設有事後請求撤銷拒絕或限制處分，回復開示狀態的救濟管道。

2、憲法上之依據及限制之要件

上述基於嫌疑人及被告的刑事程序主體性，為準備訴訟所具有防禦權性質的證據開示聲請權，參酌上述 654 號等大法官解釋及國際人權法的觀點，應認屬於憲法第 16 條訴訟權保障的內容。

而針對偵查中聲請羈押之程序，因屬涉及剝奪被告人身自由的重大干預措施，如未賦予被告及辯護人有適度接觸偵查卷證的機會，殊難想像於法官行羈押審查時，被告及辯護人針對有無羈押之原因及必要如何能做有效的防禦或辯明。亦即，此時被告的證據開示聲請權，乃為防止其人身自由遭受不當或違法剝奪所不可或缺的程序擔保，亦屬憲法第 8 條基於保障人身自由所要求的正當程序。

上開證據開示聲請權之行使雖非不得以法律加以限制，惟須合乎憲法第 23 條比例原則之規定，並應具體明確，方符憲法保障防禦權及正當程序之本旨(參 654 號解釋理由書)。基於前述證據開示聲請權之實質內容的描述，本文認為，首先關於第三點所列檢察官負有開示義務之證據類型，不得予以限制。另外，檢察官之羈押聲請書，由於是瞭解有無聲押理由及必要性最基本的資訊，亦應開示。如擔心因被告閱覽而知悉證人等之資訊而有干擾證據之危險，可使在場之辯護人閱覽即可；無辯護人者，則由法官告以要旨。至於，其他屬於裁量開示之證據，檢察官表示反對時，則由法院准駁之。法院駁回聲請者，對於此等被拒絕開示之證據，法院仍應以適當方式向被告及辯護人說明其內容。

關於律師與當事人間秘密溝通權之鑑定意見書

2023/3/27 於憲法法庭
成功大學法律系 陳運財

爭點題綱如下：

一、「律師與當事人間之秘匿特權(或稱律師與當事人之秘密溝通豁免權)」(Attorney-Client Privilege)、及律師執業隱私權是否應受憲法保障？其憲法保障依據、對象、內涵及範圍為何？

二、刑事訴訟法第 122 條第 2 項及第 133 條第 1 項之規定，是否已構成對上開所述權利之侵害？

目 次

一、一項大幅殘缺的權利拼圖
二，關於保護必要性
　1、保護秘密溝通權的核心價值
　2、擴大權利保護的必要性
三、被告是權利主體
四、關於審查的憲法依據
　1、以司法院釋字 654 號解釋為基底
　2、其他憲法基本權利的保障
五、秘密溝通權的保障內容及範圍
六、結語

一、一項大幅殘缺的權利拼圖

與生成於英美判例法的所謂「律師與當事人間之秘匿特權(Attorney-Client Privilege)」相較，我國實定法上關於律師與當事人間的「秘密溝通權」的保障範圍及內容[17]，呈現大幅的不足。

以美國法為例，基本上所謂「律師與當事人間之秘匿特權」是指基於促進律師與當事人間充分和坦誠的溝通，透過遵守法律及正義的執行而維護更廣泛的公眾利益的目的，針對當事人向其委任律師所提出的諮詢內容、及律師向該當事人所提供的法律意見，於民、刑事程序、仲裁等裁判外紛爭解決程序及行政調查程序中均免於受到強制開示或揭露的特權。此項權利的保護要件是：(1)律師與其委託人之間的溝通、(2)就律師執行職務活動所為的溝通、(3)該溝通是以獲取法律諮詢或程序的輔助為目的、(4)不以犯罪或不法行為作為目的、以及(5)此項秘匿特權未經委託人放棄。其中，最重要的特色

[17] 關於被告與律師接見或溝通，接受法律諮詢或援助的權利，論者之間存有諸多不同的稱呼。由於司法院 654 號解釋已確立刑事被告享有與其辯護人間「不受干預下充分自由溝通權」，在本文中簡稱為「秘密溝通權」，刑事訴訟法第 34 條之「接見通信權」及同法第 182 條之「拒絕證言權」均屬其具體內容。

是，此項秘匿特權的權利主體是該委託人，而非律師，因此，未經委託人同意，律師不得任意放棄特權或揭露溝通內容。而且，不論該項溝通內容是存在於律師保管中或委託人持有中，原則上均不受強制開示。同時，凡屬於保護要件的特權，屬於絕對的權利[18]。

整體觀察，與上述美國法上秘匿特權的保障範圍相較，我國除了分別於民、刑事及行政訴訟程序規定業務上秘密事項之拒絕證言權及刑事程序的接見通信權外，並未有上位的、共通的並適用及於訴訟程序外之秘密溝通權的明文規範。而進一步專就我國刑事訴訟程序而言，被告與辯護人間的秘密溝通權的明文規範，僅存在於刑事訴訟法同法第 182 條[19]、同法第 34 條[20]、以及羈押法第 65 條[21]。另外，第 135 條第 1 項第 2 款規定「以可認為犯罪證據或有湮滅、偽造、變造證據或勾串共犯或證人之虞，或被告已逃亡者為限」，得扣押郵電機關持有或保管之被告與辯護人往來之郵件、電報。此項規定是否源於秘密溝通權之保障所設？但書之限制要件，可否適用於對被告或辯護人持有或保管中的溝通內容或紀錄的扣押？仍存有重大疑義。

不僅如此，與上開美國法上的秘匿特權的保障範圍及內容相較，就我國刑事程序而言，仍存有下述諸點規範不足之處。

第一，關於保障秘密溝通內容的程序或階段，僅止於拘捕中之接見、以及檢察官及法院依法訊問作證的程序，惟搜索、扣押、勘驗及通訊監察等強制取證程序中並無拒絕強制取證的權利。

第二，關於權利主體，傳統上實務見解認為第 182 條拒絕證言權的權利主體是律師等執行特定業務之人，並非被告或享有該業務秘密之委託人。

第三，關於保護秘密的範圍，第 182 條條文的用語是指「有關他人秘密之事項」，是否及於律師所提供給委託人的法律意見本身，文義上並不明確。

而與本系爭案件的爭點相關的，即是上述第一點，由於現行刑事訴訟法並無關於犯罪嫌疑人被告與辯護人間秘密溝通的內容得拒絕搜索扣押的明文規定，在我國刑事程序中，被告或辯護人間的溝通秘密是否屬於憲法保障的基本權利，適用刑事訴訟法第 122 條第 2 項及第 133 條第 1 項之規定對於該溝通內容的電子郵件等予以搜索扣押，是否已構成對上開權利的侵害？

其實，國內歷來早有學說主張刑事程序中，辯護人在業務上受委託而持有或保管之文書或物件涉及他人秘密之事項，亦得拒絕扣押。其論據主要是基於維護業務隱私及對於特定業務的社會信賴，應擴張刑事訴訟法第 182 條的適用階段，認為刑事訴訟法承認律師拒絕證言權，若律師就業務持有或保管之文件不得拒絕扣押，則拒絕證言權有瑕疵[22]。亦有論者主張根據憲法上保障被告受律師協助的權

---

[18] 安井哲章，アメリカにおける弁護士、依頼者間秘匿特權、刑事法ジャーナル，No.49，2016 年，頁 47。川出敏裕，弁護士、依頼者間秘匿特權をめぐる現状と課題、刑事法ジャーナル，No.49，2016 年，頁 39。

[19] 刑事訴訟法第 182 條規定：證人為醫師、藥師、助產士、宗教師、律師、辯護人、公證人、會計師或其業務上佐理人或曾任此等職務之人，就其因業務所知悉有關他人秘密之事項受訊問者，除經本人允許者外，得拒絕證言。

[20] 刑事訴訟法第 34 條規定：辯護人得接見羈押之被告，並互通書信。非有事證足認其有湮滅、偽造、變造證據或勾串共犯或證人者，不得限制之（第 1 項）。辯護人與偵查中受拘提或逮捕之被告或犯罪嫌疑人接見或互通書信，不得限制之。但接見時間不得逾一小時，且以一次為限(第 2 項)。

[21] 羈押法第 65 條規定：被告與其辯護人接見時，除法律另有規定外，看守所管理人員僅得監看而不與聞，不予錄影、錄音；除有事實上困難外，不限制接見次數及時間(第 1 項)。為維護看守所秩序及安全，除法律另有規定外，看守所人員對被告與其律師、辯護人接見時往來之文書，僅得檢查有無夾藏違禁物品(第 2 項)。

[22] 黃東熊，刑事訴訟法論，1987 年，3 版，頁 219。

利、不自證己罪的權利，原則上不得搜索扣押律師與當事人間秘密溝通之內容，否則將會產生律師不可信任的寒蟬效應，且可能破壞刑事審判之公平對抗原則[23]。

就結論而言，筆者贊成亦主張刑事程序中被告或辯護人間的溝通秘密的保障屬於憲法上的基本權利，原則上犯罪嫌疑人、被告與辯護人就其彼此間秘密溝通的內容得拒絕搜索扣押。惟各國之間對於律師與當事人間的秘匿特權的法源依據如何定位、此項權利的保障範圍及內容如何，往往因對於真實發現的需求、對於律師執業的信賴程度及法治的發展水平不同而有差異。為探究我國刑事程序中秘密溝通權的法源依據何在、權利主體是被告或辯護人、保障的具體內涵及範圍如何，以下擬從此項權利的保護必要性，並立於被告防禦權保障的觀點出發加以探討。

二，關於保護必要性

1、保護秘密溝通權的核心價值

關於我國刑事訴訟法第 182 條的規範目的，傳統見解認為特定執行業務之人依其受委託之意旨或交易上之慣例，本負有保守秘密之義務[24]，而為維護對於特定處理個人秘密業者之業務及委託人之信賴關係，就其因執行業務而受個人委託有關秘密之事項，原則上得拒絕證言[25]。另外，日本刑事訴訟法針對特定業務上受委託而保管或持有之物，與他人秘密有關者，得拒絕扣押(第 105 條)[26]、及拒絕證言(第 149 條)[27]。關於此二項條文的規範目的，一般認為係因所定之業務於社會上具有透過守密義務而維護其職業信賴的重要性，為調和訴訟法上發現真實的利益與維護業務上秘密之公共利益，故對於特定之從事業務之人執行業務所知悉的秘密的維護，優先訴訟上真實發現的目的，而分別賦予其拒絕扣押及拒絕證言權[28]。

就一般論而言，本文贊同不論是律師、辯護人或其他執行特定業務之人，為維護對於特定處理個人秘密業者之業務及委託人之信賴關係，而有賦予其得拒絕證言的必要。換言之，為使委託人可安心地向律師等執行業務之人充分坦白的披露有關委託處理事項的資訊，且由這些處理專門業務之人提供實質有效的專業意見或必要的處理，應設有使此等執行特定業務之人與委託人間溝通之秘密事項得拒絕披露的權利。惟不僅如此，進一步個別地針對刑事程序中的辯護制度而論，之所以保護辯護人的拒絕證言權，其核心應溯源的求諸於擔保被告得藉由與其選任或指定的辯護人充分的自由溝通，而實質有效行使其防禦權。如果制度上欠缺拒絕證言權的保障，被告會擔憂向辯護人所揭露的內容會成為將

---

[23] 王兆鵬，搜索律師事務所之合憲性，月旦法學雜誌，第 227 期，2014 年 4 月，頁 19。另外，關於國家機關實施通訊監察的界限，對於犯罪嫌疑人或被告與其辯護人間之通訊內容亦應有秘密溝通權之適用，原則上不得予以監聽或截取。參照李榮耕，律師及被告間通訊的監察，政大法學評論第 146 期，2016 年 9 月，頁 3 以下。

[24] 陳樸生，刑事訴訟法實務，1993 年，頁 241。

[25] 黃東熊，同註（6），頁 219。

[26] 日本刑事訴訟法第 105 條規定，「現任或曾任醫師、牙醫、助產師、護理師、律師（含外國法律事務律師）、專利師、公證人、宗教職業之人，就其業務上委託而保管或持有之物，與他人秘密有關者，得拒絕扣押。但經本人承諾之情形，或足認拒絕扣押僅係為被告所為之權利濫用之情形（被告為本人之情形除外），以及其他依法院規則所定事項之情形，不在此限。」

[27] 日本刑事訴訟法第 149 條規定：「醫師、牙醫、助產師、護理師、律師（含外國法律事務律師）、專利師、公證人、宗教職業者或曾任該職者，就業務上委託而知悉有關他人秘密之事項，得拒絕證言。但經本人承諾之情形，或足認拒絕證言僅係為被告所為之濫用權利之情形（被告為本人之情形除外），以及其他法院規則所定事項之情形，不在此限。」

[28] 長瀨敬昭，第 149 條〔業務上秘密と証言拒絶権〕，收錄於三井誠、河源俊也、上野友慈、岡慎一編，新基本法コンメンタール刑事訴訟法，日本評論社，2017 年 4 月，第 2 版追補版，頁 171。

來法庭上不利於自己的證言，因而不敢坦然無懼地與辯護人進行充分及自由的溝通，如此一來，被告將無法獲得實質有效的律師協助[29]。

司法院釋字 654 號解釋理由書開宗明義指出：「憲法第十六條規定人民有訴訟權，旨在確保人民有受公平審判之權利，依正當法律程序之要求，刑事被告應享有充分之防禦權，包括選任信賴之辯護人，俾受公平審判之保障。而刑事被告受其辯護人協助之權利，須使其獲得確實有效之保護，始能發揮防禦權之功能。從而，刑事被告與辯護人能在不受干預下充分自由溝通，為辯護人協助被告行使防禦權之重要內涵，應受憲法之保障。」本文認為，依此項解釋的意旨，刑事訴訟法第 182 條中有關辯護人的拒絕證言權的保護必要性，應置於確保刑事被告與辯護人能在不受干預下充分自由溝通，以使被告實質有效行使防禦權的觀點予以理解。亦即，第 182 條賦予辯護人拒絕證言權，不僅止於維護之社會大眾對於辯護人從事被告辯護工作的信賴，更重要的意義是為了使刑事被告享有充分有效的防禦權，而有確保其與辯護人間的溝通秘密不被強行揭露的必要。

2、擴大權利保護的必要性

進一步言，此項保護刑事被告與辯護人間秘密溝通權的必要性，不僅適用於檢察官或法院以辯護人作為證人實施訊問之場合，對於國家機關實施搜索、扣押、提交命令及通訊監察等強制取證之程序，亦有保護的必要性，以避免被告防禦權的保障造成破口或缺陷。換言之，基於維護此項秘密溝通權的周延及均衡，不僅應保障辯護人作證時的拒絕證言權，亦應賦予被告及辯護人得就其案件所為溝通討論的秘密事項，得拒絕扣押、提交命令及免受通訊監察。倘不同時賦予拒絕扣押等權利，誠如論者所指摘，當律師行使刑事訴訟法第 182 條之拒絕證言權時，檢警再持法院核發的搜索票查扣辯護人持有記載其與被告溝通的秘密內容的文件，即可突破第 182 條的限制[30]。若是如此，透過拒絕證言權維護被告與辯護人間的秘密溝通權將形同虛設。

而關於秘密溝通權的保護必要性，在此補充一點的是，藉由促進律師與當事人間充分和坦誠的溝通，提供實質有效的法律意見，就積極意義而言，更有助於社會大眾及企業遵守法律，提升整體法治水平的公眾利益。尤其，在全球化的商業環境中，跨國企業間通常面臨著愈形複雜而流動的法律關係，一旦發生違反公平交易法、證券交易法等跨域的不法行為或犯罪，在他國基於律師與當事人間的秘匿特權，辯護人得拒絕該國偵審機關的強制取證，在台灣卻可能蒙受被搜索扣押或監聽的處分，對我國法治的發展將造成不利的影響。

相對的，主張秘密溝通權的保護傘不應再擴張至搜索扣押等強制取證程序的反對意見，不外乎是出於發現真實的要求以及防止湮滅證據等防弊的考量。在本件系爭裁定理由中，高等法院認為「辯護人之權限並不包括為被告隱匿或湮滅罪證，否則無異鼓勵犯罪人，只要將犯罪證據寄放於辯護人處，即可不被扣押而脫免於罪」[31]，即屬同出一轍的防弊思維。

筆者並不完全排除或無視於擴大秘密溝通權可能造成湮滅證據等妨害司法風險的增加，亦不否認我國律師倫理教育及律師懲戒制度尚有不足，防止濫用秘匿特權的配套機制難謂已經充分到位。然而，就刑事程序而言，基於無罪推定及公平審判原則，偵審機關自不應以搜索扣押等強制手段取得被告與辯護人就案件進行溝通諮詢的文件，作為追訴處罰的依據。至於，以防弊的觀點作為反對秘密溝通權保護的必要性，更屬一竿子打翻一艘船，因噎廢食的論調。一則被告與辯護人間所為之溝通諮詢若涉及犯罪，已構成權利濫用，本不在秘密溝通權的保障範圍；二是，防止濫用秘匿特權

[29] 李榮耕，同註（7），頁 9。
[30] 王兆鵬，同註（7），頁 7。
[31] 台灣高等法院 100 年度偵抗字第 633 號刑事裁定，頁 2-3。

應有的作為，應強化並明確化律師倫理及懲戒制度，避免律師因與被告進行諮詢溝通而受到犯罪的牽連，才是正道。

三、被告是權利主體

如上所述，基於有關特定業務上秘密事項之守密義務，傳統見解認為得依刑事訴訟法第 182 條規定行使拒絕證言的權利主體，是該條所稱之執行特定業務之人及其佐理人。刑事訴訟法第 34 條規定之接見通信權，屬於辯護人的固有權。另外，亦有論者主張英美判例法上所確立的秘匿特權，係當事人為獲取法律援助而向律師所為的秘密通訊，是作為當事人的權利而受到保護。相對的，於歐陸法上，此項權利則是因律師對委託人負有守密義務的反射效果，而保護律師與當事人間的通訊秘密[32]。

筆者並不否認上述見解有關刑訴法秘密溝通權的權利主體的解釋，惟基於下述理由，在此要強調的是，包含第 34 條接見通信權及第 182 條拒絕證言權在內的辯護人與被告間的秘密溝通權，不只是辯護人的固有權，被告亦同屬權利主體：

第一，依第 182 條之文義解釋，確實得行使拒絕證言權的主體是從事該條所稱之定業務之人及其佐理人。惟如同該條但書所示，如經享有該項秘密利益之委託人本人同意，從事業務之人仍得基於委託人放棄業務秘密之保護而於法庭上據實陳述。換言之，實質上依本條但書規定之解釋，刑事被告等委託人亦屬此項拒絕證言權規定之權利主體。

第二，基於辯護人依賴權的本質。立法政策採用刑事辯護制度，賦予犯罪嫌疑人或被告享有接受辯護人援助之機會，其目的主要有四：（1）確保犯罪嫌疑人及被告之主體性，藉由辯護人的援助，縮小其與檢察官蒐集證據之實力及法律專業之間的差距，盡可能的維護當事人的對等。（2）維護程序的正當性，防止違法偵查、濫權起訴及誤判的發生。（3）確保或爭取有利或必要的處遇，例如民事和解、交保、爭取緩起訴之處分等。（4）積極的協助辯護活動，例如蒐集證據、準備審判，聲請調查證據等，以具體實踐無罪推定及公平審判的理念。辯護人乃被告之代理人、輔助者及保護者[33]。本文認為，在刑事訴訟法的條文上，所謂接見通信權及偵訊時在場權等不少有關辯護權的條文規定，固然均以辯護人作為主詞，惟實質上無非是要保障被告充分行使防禦的機會，包括接見通信權及偵訊時在場權等在內的辯護人依賴權是使犯罪嫌疑人及被告有效地進行訴訟行為之前提性的權利，也是防止違法的偵查活動及確保公平審判不可或缺的權利，均屬犯罪嫌疑人及被告於刑事程序上最重要而基本的防禦權的一環[34]。

第三，依據歷來司法院解釋及憲法法庭判決意旨，例如釋字 654 號解釋理由書中強調關於辯護權之保障，不僅只是形式上選任辯護人而已，基於被告充分行使防禦權益，以維護公平審判，應使被告獲得辯護人「確實有效」之協助。於此敘述的脈落中，其實已明白指出所謂的辯護人依賴權應以被告作為權利主體的想法。之後，有關偵查中羈押審查時的閱卷權，釋字 737 號解釋指出，原則上應使犯罪嫌疑人及其辯護人獲知檢察官聲請羈押之有關證據，俾利其有效行使防禦權。釋字第 762 號解釋則指摘修正前之刑事訴訟法第 33 條第 2 項規定未賦予有辯護人之被告直接獲知卷證資訊之權利，且未

[32] 片山達，依頼者と弁護士の間の通信秘密の確立に向けて—刑事手続、刑事収容施設に関する近時の裁判例の分析、刑事法ジャーナル，No.49，2016 年，頁 65。
[33] 渡辺修，起訴前、起訴後における「弁護の目的」，上口裕等著，基礎演習刑事訴訟法，1996 年，13 頁以下。
[34] 拙著，釋字第六五四號解釋與自由溝通權，月旦法學雜誌，2011 年 5 月，頁 7 以下。

賦予被告得請求付與卷內筆錄以外之卷宗及證物影本之權利，妨害被告防禦權之有效行使。憲法法庭 111 年憲判字第 3 號及第 7 號判決一致延續上開釋字第 654 號解釋意旨，認為本於憲法第 8 條及第 16 條，刑事被告應享有依正當法律程序之原則，受法院公平審判之權利，於訴訟上尤應保障其享有充分之防禦權，應包括被告或犯罪嫌疑人享有由辯護人為其有效協助與辯護之權利。透過上述一系列擴張並強化被告防禦權的憲法解釋，刑事訴訟法上有關接見通訊權、閱卷權及偵訊在場權之權利主體，不僅是辯護人本身，被告同屬權利主體的見解已屬一項重要的憲法原理。

而在確立被告是刑事程序中秘密溝通權的權利主體的前提下，本文認為其具有的實質意義及內涵如下：

其一，關於被告與其辯護人間就本案行使防禦所為的諮詢溝通的內容，就被告而言，屬於其緘默權的保障範圍，故被告對於偵查機關或法院所為之詢問或訊問自得拒絕陳述。

其二，關於刑訴法第 182 條之適用，基於權利放棄的法理，除非經過作為權利主體的被告本人同意，否則即使辯護人願意配合法院的訊問，辯護人也不得在法庭上就其與被告間的溝通內容作證陳述[35]。

其三，此項包括接見通信權及拒絕證言權在內的秘密溝通權，不應被拘泥於僅是辯護人的固有權，而應從被告主體性的觀點，檢討如何使犯罪嫌疑人或被告防禦權之行使獲得迅速而實質辯護，才是辯護制度的原點。亦即，在尊重被告主體性的理念下，作為被告代理人及協助角色的辯護人，應負起以被告最佳利益之保護者的積極態度，提供被告迅速且有效的法律意見或援助。

其四，被告如未能獲得來自於選任或指定辯護人的實質有效援助時，自應賦予其請求救濟的管道。而被告是否已接受辯護人實質有效的辯護，如有爭執而進入訴訟程序，法院基本上應綜合判斷下列事項，以決定於該個案中被告之秘密溝通權有無受到侵害：(1)辯護人有無與被告建立維持信賴關係；(2)辯護人有無與被告充分聯絡、接見等以準備防禦；(3)辯護人於審判前有無盡充分的調查或訴訟準備；(4)作為刑事訴訟辯護人之知識及技能有無欠缺等與辯護品質相關的事項[36]。

四、關於審查的憲法依據

1、以司法院釋字 654 號解釋作為共通審查依據的基底

在確立被告與辯護人間秘密溝通權的保護應貫穿於所有的強制取證程序，且其權利主體屬於被告的前提下，接下來必須探究的是，刑事程序的秘密溝通權是否為憲法保障的基本權利，抑或屬於立法政策上制度設計的問題。

首先一提的是，在英美法上透過長期判例累積生成的律師與當事人間的秘匿特權，不僅適用於民、刑事程序，於仲裁等裁判外紛爭解決程序及行政調查程序中亦享有免於被強制開的特權，此項適用廣泛的特權，如果要在我國尋求憲法上的保障依據，或許問題複雜且極具爭議性。

以日本為例，在一件違反獨占禁止法的案件中，公平交易委員會將原告與律師間開會討論的紀錄開示予競爭對手，對此原告不服，主張其與律師間的溝通，原則上是應受絕對保障的權利，屬於日本憲法第 21 條第 2 項後段秘密通訊自由、第 22 條第 1 項職業選擇自由、第 31 條正當法律程序、第 32 條訴訟權、第 34 條辯護人依賴權以及應受第 35 條令狀主義保護之具體權利，向法院聲請撤銷公平會

[35] 李榮耕，同註（7），頁 9。
[36] 參照岡田悅典，被疑者弁護権の研究，2001 年，日本評論社，頁 327。

之處分。於之後的上訴審中，東京高等法院判決認為，憲法第 21 條第 2 項後段是對於國民通常所為之通訊秘密予以保障的規定，難謂有理由應將律師與委託人間的溝通解釋為是超越此項規定之保障範圍而特別應予絕對保護的具體權利；同樣的，關於原告主張的其他憲法上的規定，不得將律師與委託人間的溝通解釋為是超越此等規定之保障而特別予以保護的具體權利。在現行法下，難謂有理由應將原告所主張的律師與委託人間的秘密特權解釋作為具體的權利或利益而加以保障[37]。而在學理上，是否得將此項英美法上的秘匿特權解釋為是日本憲法隱私權（第 13 條）、拒絕自我入罪特權(第 38 條第 1 項)、辯護人依賴權(第 34 條)以及接受法院公平審判之權利(第 37 條)所保障範圍內的權利，存有不少爭議[38]。

不過，當我們把問題座標設定回來在我國「刑事程序上的秘密溝通權」時，法源依據的審查問題其實是明確而簡易。因為我國司法院釋字 654 號解釋已基於憲法第 16 條訴訟權，為維護被告防禦權之行使，構築了刑事程序秘密溝通權的保護城堡。

釋字 654 號解釋文謂：「羈押法第二十三條第三項規定，律師接見受羈押被告時，有同條第二項應監視之適用，不問是否為達成羈押目的或維持押所秩序之必要，亦予以監聽、錄音，違反憲法第二十三條比例原則之規定，不符憲法保障訴訟權之意旨；同法第二十八條之規定，使依同法第二十三條第三項對受羈押被告與辯護人接見時監聽、錄音所獲得之資訊，得以作為偵查或審判上認定被告本案犯罪事實之證據，在此範圍內妨害被告防禦權之行使，牴觸憲法第十六條保障訴訟權之規定。」觀察此項解釋理由書的論據構成及邏輯推論，其審查原則的體系可扼要整理如下：第一，辯護權的憲法化。被告選任辯護之防禦權，係憲法第 16 條保障刑事被告受公平審判之權利的重要一環。且刑事被告與其辯護人不受干預下充分自由溝通之權利，乃為使被告獲得辯護人確實有效之協助所不可或缺，亦屬憲法訴訟權保障的範圍。第二，不論被告人身自由是否受拘束，均享有與其辯護人不受干預自由溝通之權利，始能確保其防禦權之行使。第三，基於不受干預自由溝通權的保障，即便為達成羈押目的或維持押所秩序，亦不得於羈押被告與其辯護人接見時予以監聽或錄音，亦即僅得採取所謂監看而不與聞的做法。第四，如法律就受羈押被告與辯護人自由溝通權利予以限制者，應規定由法院決定並有相應之司法救濟途徑，其相關程序及制度之設計[39]。其中，第二點的見解，可謂是此項解釋所確立的憲法權利城堡的基石，得否作為處理本件爭點的審查依據，值得檢討。

首先，654 號解釋以不受干預充分自由溝通權，禁止國家機關於羈押被告與其辯護人接見時加以監聽或錄音的干預，即便為達成羈押目的或維持押所秩序，亦僅得採取所謂監看而不與聞的措施。可見羈押被告與辯護人接見時的溝通諮詢內容的秘密性，是絕對的保障。此項秘密溝通權，自應適用及於被拘提或逮捕之被告與其辯護人進行接見的場合，應無疑義。

其次，本文認為依 654 號解釋意旨，由於人身自由未受拘束之犯罪嫌疑人或被告亦享有與其辯護人不受干預自由溝通的權利，據此，於案件偵審過程中，該犯罪嫌疑人或被告與其辯護人之間當面的會談、或透過電話、網路等手段進行通訊之際，亦享有秘密溝通之具體權利，司法警察人員、檢察官或法院不得予以監聽、錄音或截取。蓋拘捕或羈押中的被告與辯護人的接見尚且享有秘密溝通的權利，人身自由未受拘束的情形下與其辯護人的溝通之際，卻反而可能遭受國家機關的監控而

[37] 東京高等裁判所平成 25 年 9 月 12 日第 19 民事部判決。
[38] 川出敏裕，弁護士、依頼者間秘匿特權をめぐる現状と課題、刑事法ジャーナル，No.49，2016 年，頁 49。
[39] 參照李建良，受羈押被告之訴訟防禦的憲法保障／釋字第六五四號解釋，台灣法學雜誌，122 期，2009 年 2 月 15 日，頁 169 以下。拙著，同註（18），頁 7 以下。

無法維護其溝通的秘密性，不僅輕重失衡，對於充分自由溝通的權利更是直接的戕害，顯然違反憲法第 16 條保障被告的訴訟防禦權。

最關鍵的是，犯罪嫌疑人、被告或辯護人持有或保管中之秘密溝通內容的紀錄或資料，對於國家機關的強制取證程序得否主張釋字 654 號確立的不受干預自由溝通權，而拒絕搜索扣押或提交命令？本文認為答案應是肯定。試想在上述的推論脈絡下，基於充分自由溝通權的保障，嫌疑人或被告與辯護人的接見、當面討論以及使用通訊手段溝通之際，國家機關不得予以監聽或錄音，如果卻容許偵審機關可以守株待兔地在事後透過搜索扣押等強制手段，取得其溝通過程所往來或製作的文件或紀錄，無異於秘密溝通權的護城牆雖關閉了前門，卻大開後門，秘密溝通權的保護形同虛設。嫌疑人或被告倘知悉其與辯護人間溝通諮詢的相關資料，可能遭受搜索扣押而作為不利證據使用，勢必產生寒蟬效應而無法充分進行溝通。因此，針對嫌疑人或被告與辯護人間溝通諮詢的相關資料，基於充分保障被告防禦權的必要，亦屬於 654 號解釋的射程範圍，受秘密溝通權的保障，嫌疑人、被告或辯護人得拒絕搜索扣押或提交命令。

2、其他憲法基本權利的保障

對於嫌疑人或被告與辯護人的接見、當面討論以及使用通訊手段溝通之場合、以及其持有或保管中之秘密溝通內容的紀錄或資料，除了上述內含於憲法第 16 條訴訟權作為共通的保障依據外，由於刑事偵審程序中存在著多樣的強制取證程序或手段，針對各個不同的強制取證程序或手段，憲法可能同時分別設有相應的程序規範或基本權利的保障，亦可作為強化或補充秘密溝通權保障的效果。

例如，國家機關對於嫌疑人、被告與辯護人間以通訊溝通之際，實施通訊監察，或是扣押被告與辯護人間往有的郵件的處分，除了以憲法第 16 條訴訟權之保障加以審查外，由於同時涉及對於秘密通訊自由的干預，故亦得從憲法第 12 條保障秘密通訊自由的精神進行審查。再者，關於通訊監察之強制處分，依司法院 631 號解釋意旨，「除應有法律依據外，限制之要件應具體、明確，不得逾越必要之範圍，所踐行之程序並應合理、正當，方符憲法保護人民秘密通訊自由之意旨。」可見，對於被告與辯護人間的通訊採取干預手段時，亦應合於正當法律程序。

其次，對於嫌疑人、被告與其辯護人接見或通訊時，不得予以監聽或錄音，或是對於偵查機關或法院的詢問或訊問之場合，嫌疑人或被告除了得主張秘密溝通權的保障外，亦得主張緘默權或拒絕自我入罪特權的適用。試想嫌疑人或被告與其辯護人接見或通訊溝通時，倘國家機關得予以監聽或錄音，將迫使被告難以出於自由意志與其辯護人充分討論案情，此不特妨害秘密溝通權，亦已干擾嫌疑人或被告決定是否為陳述的自由，實質上與侵害緘默權無異。在此意義下，內含於訴訟權的秘密溝通權，不僅是被告作為訴訟主體積極行使防禦的作用，同時可作為維護被告供述自由之擔保機制，有助於緘默權之實質保障，兩項權利之間在防禦上應予以有機的連結。除此之外，關於刑訴法第 182 條之拒絕證言權，解釋上，由於如果沒有被告與辯護人間的秘密溝通權，國家機關可以在被告尋求辯護人協助後，再傳喚辯護人迫使其陳述與被告間談話的內容。如此一來，就等同強迫被告陳述對自己不利的事實，間接地侵害了其保持緘默的權利[40]。

五、秘密溝通權的保障內容及範圍

[40] 李榮耕，同註（7），頁 9。

綜上所述，依釋字 654 號解釋所確立的被告與辯護人間秘密溝通權的保障，屬於憲法第 16 條的保障內容，此項權利主體屬於被告，且應貫穿於刑事訴訟所有的強制取證程序。此項秘密溝通權的射程範圍，包括偵審機關所為的搜索、扣押、提交命令、通訊監察以及對人證的訊問程序等。

在此意義下，首先，對於嫌疑人、被告或辯護人以電話或通訊手段所為之溝通，基於憲法第 16 條秘密溝通權的保障，並為落實憲法第 12 條秘密通訊之自由及被告緘默權的保護，原則上國家機關不得予以監聽。至於，刑法第 316 條及刑事訴訟法第 182 條所列之其他從事特定業務之人（例如醫師、心理師等）受他人委任所執行之業務相關事項，除非該業務主體本身因涉嫌第 5 條或第 6 條所定之對象犯罪而成為被監聽之對象，立法論上，亦同時值得檢討原則上不予列進通訊監察的對象[41]。其次，對於嫌疑人、被告與其辯護人之接見或通訊既然不得予以監聽或錄音，則對於辯護人與人身自由未受拘束之被告往來的書信，解釋上，國家機關自不得予以查扣或檢視內容。現行刑事訴訟法第 135 條 1 項第 2 款規定得扣押被告與其辯護人就案件內容往來之郵件電報之部分（秘密溝通權的範圍），違背 654 號解釋之意旨，應不再適用。

另外，第 135 條第 1 項第 2 款規定「以可認為犯罪證據或有湮滅、偽造、變造證據或勾串共犯或證人之虞，或被告已逃亡者為限」，得扣押郵電機關持有或保管之被告與辯護人往來之郵件、電報，其中關於湮滅罪證或串證之例外固得作為秘密溝通權之例外，而得依法定程序予以扣押，然而，所謂犯罪證據，解釋上可能被擴張包括作為偵查或審判中之本案的證據時亦得扣押被告與辯護人往來之郵件，而侵害特權的內容本身。被告逃亡，非權利放棄，以此為要件亦不當干預特權內容。

而與本件爭點相關的是，此項憲法保障的秘密溝通權亦適用及於刑事程序中偵查機關及法院搜索、扣押或提交命令之處分，故嫌疑人或被告與辯護人就其彼此間溝通諮詢的相關資料，原則上得拒絕搜索、扣押或提交命令。現行刑事訴訟法針對上開強制取證程序，未明文賦予被告及其辯護人得就秘密溝通內容拒絕強制取證，造成偵審機關就被告及其辯護人就案件所為之秘密溝通內容，得依同法第 122 條第 1 項對被告本人或同條第 2 項對辯護人實施搜索、及依第 133 條第 1 項實施扣押、或依第 133 條為提交命令，乃侵害憲法第 16 條保障之秘密溝通權，並有違正當法律程序之保障。同理，對於刑法第 316 條及刑事訴訟法第 182 條所列之其他從事特定業務之人（例如醫師、心理師等）受他人委任所執行之業務相關事項，是否亦應賦予拒絕搜索扣押的特權，立法政策上亦同時值得積極研議採用。

至於，有關此項得拒絕搜索扣押之秘密溝通權的保障內容及範圍如何，本文扼要說明下述幾點：

第一，就刑事程序中嫌疑人、被告與辯護人之秘密溝通得拒絕搜索扣押，固屬憲法秘密溝通權的保障範圍，至於刑事訴訟法第 182 條所列之其他執行特定業務之人的營業秘密，乃至於新聞媒體的取材來源，是否亦列入得拒絕搜索扣押的對象範圍，立法政策上自得積極研議。

第二，所謂得拒絕搜索扣押之秘密，應不限於客觀上之秘密，亦即不必具有非公知性及具有隱私利益為必要，委託人就委託意旨希望不被揭露之事項，亦秘密之事項。例如被告私下希望辯護人

[41] 參照日本通信傍受法第 15 條規定，與醫師、牙醫師、助產士、護士、律師、專利師、公證人或宗教師之間的通信，認係屬於受他人委任所為之業務相關事項者，除非該從事業務之人是監聽票所記載之犯罪嫌疑人本身，否則不得實施監聽。

就案件防禦上提供的法律意見，縱使非關隱私事項，亦在保護範圍。是否為秘密事項，應由辯護人判斷，除非外觀上有否定其為秘密之明確情況，否則法院應受辯護人判斷的拘束[42]。

第三，一旦屬於秘密溝通之內容，即屬權利保障之範圍，除非有權利放棄或因涉嫌犯罪、湮滅罪證等權利濫用之情形，否則均不受偵查機關或法院的強制取證的干預，國家機關不得再以依利益衡量或所謂急迫情形而加以強制取得。

第四，遇有權利濫用的例外情形、或搜索扣押對象非屬業務秘密之文件時,基於比例原則，應優先以任意提出或命令提交之方式處理，避免直接對律師事務所實施搜索[43]。

六、結語

基於司法院釋字第 654 號解釋之意旨，刑事被告與其辯護人不受干預下充分自由溝通之權利，乃為使被告獲得辯護人確實有效之協助所不可或缺的權利，屬於憲法第 16 條訴訟權保障的範圍。此項充分自由溝通權，除了作為維護被告與辯護人間的秘密溝通內容不受干預的概括性的共通依據外，由於刑事程序中存在著多樣的偵查機關或法院強制取證的程序或手段，針對各個不同的強制取證程序或手段，被告同時分別亦應享有憲法其他基本權利的保障。例如，針對國家機關實施的通訊監察，被告與辯護人間的充分自由溝通，亦同時屬憲法第 12 條秘密通訊自由的保護範圍；對於偵查機關或法院的詢問或訊問，被告同時享有緘默權的保障，得拒絕就其與辯護人的溝通內容進行陳述。

進一步言，本文認為關於此項秘密溝通權的保障對象、具體內涵及範圍如下：

第一，基於被告乃刑事程序的當事人，為使其得充分行使防禦，以維護其受公平審判的權益，此項自由秘密溝通的權利主體應屬於被告。

第二，一旦屬於秘密溝通之內容，即屬權利保障之範圍，除非有權利放棄或權利濫用之情形，否則均不受偵查機關或法院的強制取證的干預，國家機關不得再以依利益衡量或所謂急迫情形而加以強制取得。

第三，此項不受干預充分自由溝通的權利，不論嫌疑人或被告人身自由是否受拘束，均同受保障；且不論其辯護來源之型態是選任辯護或指定辯護，亦不計案件類型任意辯護或強制辯護，均有適用。

第四，基於憲法第 12 條秘密通信自由及第 16 條訴訟權的保障，國家機關自不得依通訊保障監察法之規定，針對被告與辯護人就案件所為諮詢討論之溝通內容進行通訊監察。另外，現行刑事訴訟法第 135 條 1 項第 2 款規定得扣押被告與其辯護人往來之郵件電報之規定，顯不符 654 號解釋意旨，乃違憲之規定，應不再適用或予以廢除。

第五，此項憲法保障的秘密溝通權亦適用及於刑事程序中偵查機關及法院搜索、扣押或提交命令之處分，現行刑事訴訟法針對上開強制取證程序，未明文賦予被告及其辯護人得就秘密溝通內容拒絕強制取證，造成偵審機關對於被告及其辯護人就案件所為之秘密溝通內容，得依同法第 122 條第 1 項對被告本人或同條第 2 項對辯護人實施搜索、及依第 133 條第 1 項實施扣押、或依第 133 條為提交命令，原則上乃侵害憲法第 16 條保障之秘密溝通權，並有違正當法律程序之保障。

---

[42] 中島宏，刑訴法 105 条「他人の秘密に関するもの」への該当性、法学セミナー，No.774，2017 年 1 月，頁 44-45。

[43] 王兆鵬，同註（7），頁 19。

最後一提的是，律師等專門職業領域，攸關民眾法律權益等重大利益的維護，具有高度的社會責任，如其執行業務未有相應的專業倫理，將無法獲得民眾的信任，其結果亦將造成這些具有社會重要價值的業務難以正常發展。在此意義下，於擴大律師與當事人間秘密溝通權的過程中，權利的背後所牽伴的辯護人責任亦相對的加重。如何提升辯護倫理，促進偵查機關乃至於社會大眾對辯護人行使辯護權的信賴，更是維繫此項秘密溝通權妥適運作所不可或缺的要素[44]。

[44] 法蘭西斯·福山曾在『信任：社會德性與繁榮的創造』一書中指出：「信任是一種社會成本，只有高度信任的社會，才能創出較高的經濟繁榮。」其理在此。

主席：報告全院委員會，針對司法院院長、副院長及五位大法官被提名人之資格及是否適任相關事宜，均已審查完畢。本案現在作以下決議：提報院會，以記名投票表決。現在散會。

散會（15 時 54 分）

本期委員發言紀錄索引

<table>
<tr><td colspan="2">立法院第11屆第2會期第2次全院委員會會議紀錄</td></tr>
<tr><td colspan="2">總統咨，茲依據中華民國憲法增修條文第5條規定，提名張文貞、姚立明、何賴傑、陳運財、王碧芳、廖福特、劉靜怡7位為司法院大法官，並以張文貞為院長、姚立明為副院長，咨請同意案
（前接第三冊） （頁次：１－５０６）</td></tr>
<tr><td>發　言　者</td><td>韓國瑜（主席）、江啟臣（主席）</td></tr>
</table>

本期冊別　第四冊（全四冊）
本期期數　5291
出版日期　中華民國 113 年 12 月 26 日（星期四）
發　　行　立法院公報處
地　　址　臺北市中山南路一號
電　　話　(02)23585127 (02)23585858 轉 1367、1389
網　　址　http://lci.ly.gov.tw