

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案一

一、提案機關：臺北高等行政法院

二、法律問題：

遺產及贈與稅法第 44 條所訂按核定應納稅額加處 1 倍至 2 倍罰鍰之規定，於民國 98 年 1 月 21 日修正公布為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，應適用 98 年 1 月 21 日修正公布之遺產及贈與稅法第 44 條規定(下稱新修正遺贈法第 44 條規定)裁罰。稅捐稽徵機關於裁處時固未及適用新修正遺贈法第 44 條規定，惟於納稅義務人起訴後，經稅捐稽徵機關依新修正遺贈法第 44 條規定及財政部 98 年 3 月 5 日台財稅字第 09804516500 號令修正之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」(下稱新修正參考表)，重新審酌其違章情節後，認仍應維持原罰鍰處分，經提出答辯狀，送達納稅義務人收受，且無礙兩造之攻擊防禦及不影響行政處分之本質與結果時，高等行政法院應如何判決？

三、討論意見：

甲說：撤銷訴願決定及原處分(即復查決定)關於罰鍰部分。

按改制前行政法院 86 年 2 月份庭長評事聯席會議決議、財政部函頒「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知」第 4 點規定及最高行政法院 93 年判字第 309 號判例意旨，倘據以處罰之相關稅法於裁處後、確定前有變更且有利於納稅義務人，仍應適用該有利於納稅義務人之規定，由稅捐稽徵機關斟酌具體個案之實際情形，依據該有利於納稅義務人之法律，並參酌前揭參考表之規定，重為處分，始為適法。且處罰金額(依倍數計算)多寡，係屬稅捐稽徵機關行政裁量權範圍，法院基於職司行政處分違法審查之地位，仍不宜代其行使，逕定罰鍰金額。從而，縱經稅捐稽徵機

關依新修正遺贈法第 44 條及新修正參考表之規定重為裁量之結果，仍應按其應納稅額處以 1 倍罰鍰之結論並無不同，而維持原處分，於法即有未洽。因此，應撤銷發回稅捐稽徵機關依新修正遺贈法第 44 條及新修正參考表之規定，重為裁量處罰。（最高行政法院 100 年度判字第 2126 號判決、100 年度判字第 1105 號判決、100 年度判字第 736 號判決參照）

乙說：駁回原告之訴。

在無礙兩造之攻擊防禦及不影響行政處分之本質與結果之前提下，行政法院若認行政處分之瑕疵，得予以追補或更正者，則追補或更正之請求優於撤銷之請求；且基於權利分立之原則，行政法院在撤銷訴訟中僅能審查行政機關所作成之行政處分之合法性，不能代替行政機關追補或更正行政處分，否則即有司法機關代替行政機關行使行政權之虞，與權力分立原則未盡相符。稅捐稽徵機關於裁處時固未及適用新修正遺贈法第 44 條規定，適用法律容有未洽，惟既經稅捐稽徵機關以自行重新裁量之方式追補，而非由行政法院以代行裁量之方式追補，符合權利分立原則，且無礙兩造之攻擊防禦及不影響行政處分之本質與結果，稅捐稽徵機關追補之請求優於撤銷之請求，該追補核無不合，原處分應予維持。（最高行政法院 100 年度判字第 122 號判決、100 年度裁字第 2010 號裁定、99 年度裁字第 3568 號裁定參照）

四、初步研討結果：

採乙說。

五、大會研討結果：

多數採乙說（經付大會表決結果：實到人數 52 人，採乙說 40 票）。

六、相關法規：

- (一)98 年 1 月 21 日修正公布前遺產及贈與稅法第 44 條規定：「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；……。」
- (二)98 年 1 月 21 日修正公布後遺產及贈與稅法第 44 條規定：「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 2 倍以下之罰鍰。」
- (三)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。」
- (四)財政部 98 年 3 月 5 日台財稅字第 09804516500 號令修正發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」遺產及贈與稅法第 44 條規定部分(如附表)。
- (五)「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知」第 4 點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」
- (六)行政罰法第 18 條規定：「(第 1 項)裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。(第 2 項)前項所得之利益超過法定罰鍰最高額者，得於所得利益之範圍內酌量加重，不受法定罰鍰最高額之限制。(第 3 項)依本法規定減輕處罰時，裁處之罰鍰不得逾法定罰鍰最高額之二分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之二分之一；同時有免除處罰之規定者，不得逾法定罰鍰最高額之三分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之三分之一。但法律或自治條例另有規定者，不在此限。(第 4 項)其他種類行政罰，其處罰定有期間者，準用前項之規定。」

七、參考資料：

(一)甲說參考決議及裁判：

1. 改制前行政法院 86 年 2 月份庭長評事聯席會議決議。
2. 最高行政法院 93 年判字第 309 號判例。
3. 最高行政法院 100 年度判字第 2126 號判決。
4. 最高行政法院 100 年度判字第 1105 號判決。
5. 最高行政法院 100 年度判字第 736 號判決。

(二)乙說參考裁判：

1. 最高行政法院 100 年度判字第 122 號判決。
2. 最高行政法院 100 年度裁字第 2010 號裁定。
3. 最高行政法院 99 年度裁字第 3568 號裁定。

(三)德國行政法院法第 114 條第 2 句(德國行政法院法逐條釋義，陳敏博士等譯，司法院 2002 年 10 月印行)。

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表

<p>遺產及贈與稅法</p>	<p>第四十四條 納稅義務人違反第二十三條或第二十四條規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處二倍以下之罰鍰。</p>	<p>一、未依限申報之財產屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券者。</p> <p>二、未依限申報財產屬前述財產以外者。</p>	<p>處應納稅額○.五倍之罰鍰。</p> <p>處應納稅額一倍之罰鍰。 (未依限申報之財產如同時有屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券暨非屬前述財產者，其應納稅額之處罰倍數分別按各該財產價值比例計算。)</p>
<p>遺產及贈與稅法</p>	<p>第四十五條 納稅義務人對依本法規定，應申報之遺產或贈與財產，已依本法規定申報而有漏報或短報情事者，應按所漏稅額處以二倍以下之罰鍰。</p>	<p>一、短、漏報之財產屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券者。</p> <p>二、短、漏報之財產屬前述財產以外者。</p>	<p>處所漏稅額○.四倍之罰鍰。</p> <p>處所漏稅額○.八倍之罰鍰。 (短、漏報之財產如同時有屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券暨非屬前述財產者，其所漏稅額之處罰倍數分別按各該財產價值比例計算。)</p>
<p>遺產及贈與稅法</p>	<p>第四十六條 納稅義務人有故意以詐欺或其他不正當方法，逃漏遺產稅或贈與稅者，除依繼承或贈與發生年度稅率重行核計補徵外，並應處以所漏稅額一倍至三倍之罰鍰。</p>	<p>納稅義務人有故意以詐欺或其他不正當方法，逃漏遺產稅或贈與稅者。</p>	<p>處所漏稅額二倍之罰鍰。</p>

甲說參考決議 1.

會議次別：行政法院 86 年 2 月份庭長評事聯席會議

會議日期：民國 86 年 02 月 19 日

資料來源：各級行政法院庭長法官聯席會議資料彙編一(90 年 12 月版)第 80-83、91-94 頁
最高行政法院庭長法官聯席會議決議彙編(99 年 3 月版)第 111-112 頁

法務部公報第 202 期 106-107 頁

相關法條：

稅捐稽徵法 第 48-3 條(85.07.30)

營業稅法 第 51 條(84.08.02)

決議：

多數採甲說

科罰部分全部撤銷

稅捐稽徵法第四十八條之三既明定採從新從輕原則，自應適用有利於納稅義務人之修正後營業稅法規定，原處分及一再訴願決定適用修正前營業稅法處罰，無可維持，應併予撤銷(本院八十五年度判字第○二○號判決)。其立論基礎，係認處罰金額(依倍數計算)多寡，屬行政裁量權範圍，基於司法不宜干涉行政權，原處罰既經撤銷命由原處分機關依法重為處分，則由其依職裁罰即可，毋須由本院為逕定科罰金額之變更判決

參考法條：營業稅法 第 51 條(86.05.07)

稅捐稽徵法 第 48-3 條(85.07.30)

法律問題：營業稅法第五十一條所訂按所漏稅額處五倍至十倍罰鍰部分之規定。於八十四年八月二日修正公布之新法修正為按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，依當時實體從舊之法例，對於在修正前之違章案件應適用行為時法並不生問題，惟自八十五年七月三十日修正稅捐稽徵法第四十八條之三，明定新舊法之適用採從新從優原則，準此對於科罰尚未確定案件，自以適用修正後之營業稅法規定為有利於當事人。為本院同仁一致之共識，然對此類案件之裁判，則各庭觀點互異，而有不同之判決，頗有提會討論之必要。

甲 說：科罰部分全部撤銷。

稅捐稽徵法第四十八條之三既明定採從新從輕原則，自應適用有利於納稅義務人之修正後營業稅法規定，原處分及一再訴願決定適用修正前營業稅法處罰，無可維持，應併予撤(本院八十五年度判字第○二○號判決)。其立論基礎，係認處罰金額(依倍數計算)多寡，屬行政裁量權範圍，基於司法不宜干涉行政權，原處罰既經撤銷命由原處分機關依法重為處分，則

由其依職裁罰即可，毋須由本院為逕定科罰金額之變更判決。

乙 說：依被告表明變更之罰鍰倍數為變更判決。

稅捐稽徵法修正後，其第四十八條之三明定關於處罰部分採從新從輕原則。營業稅法第五十一條修正後較有利於納稅義務人，原處分及一再訴願決定適用修正前營業稅法第五十一條處罰，原告主張應適用修正後之營業稅法，其訴為有理由。惟本件事實及應適用之法規皆已明確，且被告亦同意變更處罰之倍數，基於訴訟經濟原則，依行政訴訟法第二十六條規定，就被告同意變更之處倍數逕為變更判決。又被告既已同意變更處罰倍數，已無干涉行政機關裁量權之虞。

丙 說：按原處分科罰金額（倍數）依新、舊法所訂比例為變更判決。

原處分係依舊法最低處罰倍數（五倍）計罰，衡諸相當之比例，認依新法科以一倍（最低倍數）之罰鍰為宜，被告主張參照修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表按三倍科罰，尚無可採。故原處分所處超過一倍罰鍰部分皆撤銷。其餘之訴駁回。（本院八十五年度判字第二七一三號判決）。按行政機關在法定量罰範圍限度內，所為科罰金額（倍數）之核定處分，固屬其行政裁量之職權，除其適用法規與認定事實錯誤外，法院審判權不得予以干涉，且不得更為不利於行政救濟請求人之裁判。惟本案係因法律變更，應採有利於納稅義務人之新法科罰，則衡諸相當之比例，就行政機關依行政裁量權核定之罰鍰金額（倍數），與新、舊法所訂科罰範圍之金額（倍數）依比例計算而為科罰，顯已脫離行政裁量權範圍，要屬本院職權之行使，自得為變更判決，且不得為超逾一定比例計算之金額或倍數，否則即有違行政訴訟法第二十七條與本院六十二年判字第九八號判例所示不利益變更禁止規定。如依甲說將科罰部分撤銷，被告重為處分時，若有上述超逾一定比例科罰情事，即已逾越其行政裁量權限，依同法第一條第二項以違法論。

決 議：多數採甲說。

甲說參考判例 2.

行政類【最高行政法院判例】

1.判例字號：93 年判字第 309 號

要 旨：行政機關為行使法律所授與裁量權，在遵循法律授權目的及範圍內，必須實踐具體個案正義，惟顧及法律適用之一致性及符合平等原則，乃訂定行政裁量準則作為下級機關行使裁量權之基準，既能實踐具體個案正義，又能實踐行政之平等原則，非法律所不許。財政部發布稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表按各種稅務違章情形及違章後情形等事項分別訂定裁罰金額或倍數，該表除訂定原則性或一般性裁量基準外，另訂有例外情形之裁量基準，與法律授權之目的，並無牴觸。

法源資訊編：本則裁判於民國 97 年 6 月 10 日經最高行政法院 97 年 6 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議通過，並於 97 年 7 月 18 日由司法院以秘台廳行一字第 0970014594 號函准予備查。

甲說參考判決 3.

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】100,判,2126

【裁判日期】1001208

【裁判案由】贈與稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

100年度判字第2126號

上 訴 人 許炎得

訴訟代理人 邱明洲 會計師

被 上 訴 人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 吳自心

訴訟代理人 賴曉萍

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國98年12月10日臺北高等行政法院98年度訴更一字第124號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於罰鍰及該訴訟費用部分均廢棄。

廢棄部分訴願決定及原處分（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、被上訴人財政部臺灣省北區國稅局代表人自民國（下同）99年7月23日起變更為吳自心，業據其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許，先予敘明。
- 二、緣上訴人於91年間移轉所有坐落改制前臺北縣三重市重新段1小段31-4地號及31-5地號等2筆土地（下稱系爭土地），移轉土地現值為新臺幣（下同）44,412,600元，被列為92年綜合所得稅個案調查之選查對象，經被上訴人追查資金去向，查得上訴人所有花旗銀行帳號5332169566一般活存帳戶於92年10月17日轉帳20,000,000元存入其帳號0100043246支票存款帳戶，同年月20日經其養女許美瑞於華南商業銀行中正分行（下稱華南銀行）帳戶（帳號：261-20-0001952）提示上訴人簽發之發票日92年10月16日、票號0035711號支票而兌領該20,000,000元，許美瑞並於同年月24日將其中15,000,000元轉為各5,000,000元之3筆定期存款（定存期間自92年10月24日至93年10月24日止）。被上訴人遂認上訴人有遺產及贈與稅法第4條第2項規定贈與情事，而未辦理贈與稅申報，核定本次贈與總額為20,000,000元，併計前次贈與12,731,873元

，核定贈與總額32,731,873元，應納稅額6,859,781元，並就應納稅額6,859,781元處1倍罰鍰計6,859,700元（計至百元止）。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟。案經臺北高等行政法院95年度訴字第1190號判決「訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷」，被上訴人不服，提起上訴，經本院98年度判字第923號判決廢棄（下稱發回判決），發回臺北高等行政法院更行審理，經原審法院判決駁回後，提起上訴。

三、上訴人起訴主張：(一)按贈與之課稅要件事實，須財產所有人以自己財產無償給予他人，並經他人允受而生效力。本件上訴人雖有轉帳許美瑞系爭20,000,000元之事實，但確無贈與之意，移轉原因是上訴人想買坐落臺灣省桃園縣觀音鄉草新段251-1地號土地（下稱系爭草新段土地）才移轉許美瑞帳戶，李文龍出庭具結證稱上訴人確有委託他仲介洽購系爭草新段土地，並要他與許美瑞直接洽談土地款項的事實，許美瑞也出庭具結表示系爭20,000,000元非贈與。惟被上訴人以系爭款項所有權既經由上訴人移轉許美瑞銀行帳戶，從物權移轉概念，認該款項移轉的原因事實，只有「贈與」的債權關係，而不探究其原因事實是「寄託」法律關係，即遽為認定贈與云云，顯然誤解。蓋上訴人將系爭20,000,000元交付許美瑞，許美瑞答應保管該款項並代付土地款（一旦買地成立），因買地不成，許美瑞將款項返還上訴人，乃寄託關係的必然結果（參民法第589條、第598條）。(二)贈與稅調查基準日之認定，係以有贈與事實存在為前提要件；若無贈與情事，何來調查基準日認定之適用。本件既無上訴人贈與許美瑞之事實，即不生課稅、科罰問題，自無調查基準日認定問題。退言之，本件資金移動，縱涉贈與，依財政部80年8月16日台財稅第801253598號函，關於營利事業所得稅（下稱營所稅）及營業稅調查基準日的認定，係以「確認有違章事實，並以函查日（即發文日）為調查基準日」，此屬具體之例示規定。贈與稅調查基準日認定，雖無類此具體之明確規範，但基於各稅目間所具共通性（諸如誠實申報、應盡協力義務等），參照前開營所稅及營業稅調查基準日認定所列舉之具體例示規定：「確認有違章事證，並以函查日為調查基準日」之意涵，贈與稅的調查基準日亦應有「確認涉贈與情事，並以函查日」為準，否則將生不同稅目而有不同差別認定，有違各稅目間所具備共通性應有一致性處理。(三)被上訴人調查函內容及流程觀察，其發現上訴人轉帳20,000,000元至許美瑞帳戶之時間，係在花旗銀行93年3月25日（93）政查字第2622號函覆被上訴人時所檢附「上訴人自92年4月1日迄今止之各類存款往來明細及超過100萬元之傳票資料」，殆無疑義。被上訴人是在花旗銀行發文日93年3月25日之後，才發現上訴人於92年10月20日轉帳20,000,000元至許美瑞帳戶，參照稅法調查基準日應以有「確認涉贈與並以函查日」意旨，本件調查基準日應係93年4月7日，非被上訴人所謂92年9月15日及92年11月20日等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分。

四、被上訴人則以：(一)上訴人對調查基準日之主張，本件係個案調查案件，經辦人員簽收後即於92年9月15日函請改制前臺北縣三重地政事務所提供土地登記簿謄本，依財政部84年6月20日台財稅第841630947號、80年8月16日台財稅第801253598號、67年8月11日台財稅第35419號及72年3月1日台財稅第31299號函釋規定，調查基準日為92年9月15日，蓋贈與稅其當事人間財產之移轉出於何原因，稽徵機關無從得知，故設定達到某種標準範圍作為選案查核對象，經辦人員於交查簽收當日應立即進行

函查、調卷、調閱相關資料或其他相同作為，若有違章而其進行調查之作為有數個時，應以最先作為之日為調查基準日，其不似營所稅及營業稅係已掌握異常資料，自以確認涉嫌違章事實函查日為調查基準日。(二)該定存期間自92年10月24日至93年10月24日止，存款利息並由許美瑞申報92年度綜合所得稅，足見許美瑞已認定系爭存款為其所有，故產生之存款利息由其申報綜合所得稅。倘若許美瑞當時確係受上訴人委託保管系爭款項要洽購土地，於土地買賣談成，隨時即須支付土地款，卻將其中15,000,000元轉存1年期定期存款，已有違一般經驗法則及社會常情。(三)上訴人將系爭資金移轉予許美瑞，並由其轉存定期存款，系爭資金移轉之過程，即上訴人所有之金錢移轉至許美瑞名義帳戶，全部已歸其實力支配範圍，參據本院62年判字第127號及36年判字第16號判例意旨，其物權為存款人所有，即享有經濟上之處分權，在上訴人未能舉證證明其並非無償移轉之情形下，贈與行為成立，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。(四)上訴人若果真有買地之事，則上訴人將資金所有權移轉予許美瑞，由許美瑞購買土地，上訴人亦應舉證非贈與資金予許美瑞購地，本件上訴人92年12月2日及12日匯還上訴人15,000,000元及5,000,000元，係於被上訴人調查基準日（92年9月15日）及92年11月20日通知上訴人說明售地款明細及資金去向後之作為，顯係臨訟補據，核不足採。(五)上訴人將支票存款20,000,000元轉入其女許美瑞銀行帳戶，未辦理贈與稅申報，違章事證明確，依遺產及贈與稅法第3條第1項、第4條第1項、第2項、第24條第1項、第44條之規定，被上訴人按核定應納稅額6,859,781元處1倍罰鍰6,859,700元（計至百元止）並無違誤。嗣財政部98年3月5日台財稅字第09804516500號令修訂之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，對未依限申報財產屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券者以外之財產仍處應納稅額1倍之罰鍰，故本件並無減免處罰之適用等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人在原審之訴。

五、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)上訴人所有系爭20,000,000元已由其養女許美瑞取得其所有權，而許美瑞收受兌領系爭款項之支票，繼將之提示並將其中15,000,000元轉為定期存款，亦足徵伊允受之意思；至證人許美瑞及李文龍之證言則均無足證系爭20,000,000元轉帳至許美瑞銀行帳戶之目的，乃係為上訴人購地所需，係屬寄託性質，而難認上訴人已為真實完全之陳述。鑑於親子間財富資源之移動以無償為常態，且有關財富資源移動之原因關係及證據資料，主要掌握在親子內部間，外人難以查知，故親子間有財富資源移動之外觀，又無法清楚說明原因關係及提出證據資料，則稅捐稽徵機關被法院要求對稅捐待證事實之證明程度即會實質降低。綜合上開事證，上訴人既未就其移轉原因盡其完全且真實陳述之協力義務，即堪認系爭財富資源移動之原因事實為「無償」之贈與；蓋就上訴人所稱之「寄託」乙事，並未據上訴人舉證證明。又此贈與情事當為上訴人明知，其竟未依法申報，顯有違章之故意；縱無故意，其應注意且無不能注意情事，竟疏未注意依法申報

系爭贈與稅，亦難辭其過失之責。從而，被上訴人認上訴人有遺產及贈與稅法第4條第2項規定贈與情事，而未辦理贈與稅申報，遂核定本次贈與總額為20,000,000元，併計前次贈與12,731,873元，核定贈與總額32,731,873元，應納稅額6,859,781元，並就應納稅額6,859,781元處1倍罰鍰計6,859,700元，於法尚無不合。(二)上訴人於91年間移轉所有系爭土地，移轉土地現值為44,412,600元，被列為92年度個案調查之選查對象，被上訴人於92年9月15日函請改制前臺北縣三重地政事務所提供土地登記簿謄本，並於92年11月20日通知上訴人說明售地款明細及資金去向，經上訴人於同年月23日收受。核系爭20,000,000元款項係源自於該售地款，乃上訴人所不爭，則上訴人於92年11月23日接獲被上訴人通知得知其售地資金去向時，已得預見系爭款項將經調查，故縱認92年9月15日非本贈與案之調查基準日，亦應於92年11月20日為調查基準日，亦即上開函釋所稱之「查獲」時點。(三)98年1月21日遺產及贈與稅法第44條規定，固將納稅義務人違反第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」，修正為「按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。」而財政部亦以98年3月5日台財稅字第09804516500號令修訂之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，因本件縱由被上訴人適用修正後之參考表規定，其裁罰倍數仍應按應納稅額裁處1倍之罰鍰，業經被上訴人陳明在卷，是適用稅捐稽徵法第48條之3規定，仍無從變更原處分，本件被上訴人核定本次贈與總額20,000,000元，併計前次贈與12,731,873元，核定贈與總額32,731,873元，應納稅額6,859,781元，並就應納稅額6,859,781元處1倍罰鍰計6,859,700元（計至百元止），於法並無不合，訴願決定予以維持，亦無違誤，上訴人猶執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回，因將訴願決定及原處分（復查決定）均予維持，駁回上訴人之訴。

六、上訴意旨略以：(一)依司法院釋字第537號解釋固謂納稅義務人有協力義務，但就該解釋理由意旨觀之，尚無擴張解釋至100%且真實陳述之地步，上訴人已把所知及所能提供之資金往來情形等事證提出被上訴人，已盡完全且真實陳述之協力義務，並無所謂故意妨礙證據調查或不盡協力義務情形，而原審判決認本件有行政訴訟法第135條規定證據妨礙故意之情形，顯非事實，且本件並未對上訴人就有如何故意不提示或如何妨礙證據等情，敘明於判決理由，顯有不適用法令及理由不備之違法。(二)本件與更審前即原審95年度訴字第1190號判決均為事實審法院，對卷內事證相同之本案言，並無增添情形，惟判決結果相反，原審判決對其駁回理由、心證判斷及違反證據法則之理由，均未交代或論述，顯有不適用法令及理由不備之違法。(三)若20,000,000元之金額係贈與許美瑞，依上訴人贈與子女平等對待之歷史紀錄觀察，亦應贈與許景星20,000,000元，才符合上訴人處理贈與之慣性，故就贈與之慣性言，原審判決即有理由矛盾及理由不備之違法。(四)上訴人與許美瑞間就系爭20,000,000元移轉原因動機而言，系爭20,000,000元、3,880,000元及10,965,000元均源於售地款，其中20,000,000元係在92年11月20日調查公文後才轉回上訴人帳戶，但3,880,000元則反向贈與許美瑞等2人，另10,965,000元則未轉回上訴人帳戶，此等事實均表明系爭20,000,000元確非上訴人贈與許美瑞，而是作為購買土地之用，原審判決若認20,000,000元係因上訴人知悉追查售地款恐被課贈與稅才轉回之看法為正確，則贈與3,880,000元及10,965,000元，應作何解釋，原審判決就贈與動機言，有判決理由矛盾及理由不備之違法。(五)系爭20,000,000元所生利息，許美瑞將其申報為利

息所得課稅，乃所得稅法規定之結果，非本件贈與原因之證據，況將其中15,000,000元，分3筆定存，係本於權宜機動作法，除可防詐騙外，若買賣談成後亦可分次付款；若談不成，尚保有利息所得。(六)財政部80年台財稅第801253598號函釋對其他各稅稅目(含贈與稅)所為調查基準日之認定謂「進行調查之作為有數個時，以最先作為之日為調查基準日」，亦應採同一標準，才不會發生差別認定之問題，因不以有違章事證之發現或經審查發現有異常函查日為調查基準日，顯違背租稅法律主義重要內涵之課稅要件明確主義，形同行政機關取得一般性及空白性之委任而有自由裁量權。

七、本院查：

(一) 駁回部分(本稅部分)：

- 1、按「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，依本法規定，課徵贈與稅。」「(第1項)本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。(第2項)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。」遺產及贈與稅法第3條第1項及第4條第1項、第2項定有明文。又「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入，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。被繼承人以其自己名義開立存戶，將款存入銀行、郵局及公司，其存款自屬被繼承人所有。」本院62年判字第127號著有判例。
- 2、次按「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。」「憲法第十九條規定『人民有依法律納稅之義務』，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。稅法之解釋，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」司法院釋字第385號、第496號解釋有案。另「關於人民自由權利之事項，除以法律規定外，法律亦得以具體明確之規定授權主管機關以命令為必要之規範。命令是否符合法律授權之意旨，則不應拘泥於法條所用之文字，而應以法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。又有關稅法之規定，主管機關得本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌租稅經濟上之功能及實現課稅之公平原則，為必要之釋示，迭經本院釋字第420號及第438號等解釋闡示在案。」「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務。故任何稅捐之課徵，均應有法律之依據。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，於符合法律意旨之限度內，尚非不得以行政命令為必要之釋示。」分經司法院釋字第506號、第519號解釋理由書第1段闡釋甚明。是基於租稅法律主義精神，稅捐稽徵機關對於課徵租稅構成要件事實之認定，自應就其事實負舉證責任。而有關租稅事項，法律亦得以具體明確之規定，授權主管機關以命令為必要之規範，該命令是否符合法律授權之意旨，則不應拘泥於法條所用之文字，而應以法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。主管機關基於法定職權，為執行有關稅

法之規定，亦得本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌租稅經濟上之功能及實現課稅之公平原則，就有關課稅之技術性及細節性事項為必要之釋示。又稅捐稽徵法第48條之1第1項規定：「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，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一本法第四十一條至第四十五條之處罰。二各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」財政部為執行該條規定調查之作業步驟及基準日之認定，於80年8月16日以台財稅第801253598號函檢發重行訂定之「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」規定：「．．．其他各稅（指營利事業所得稅、綜合所得稅、營業稅、土地增值稅免稅、使用牌照稅案件以外之稅目）：列選案件、個案調查案件、其他涉嫌漏稅案件、臨時交辦調查案件：一．．．。二經辦人員應於交查簽收當日立即進行函查、調卷、調閱相關資料或其他相同作為．．．。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。四調查基準日以前補報並補繳或核定之日以後，就核定內容以外補報並補繳者，適用自動補報並補繳免罰之規定。」查前開函文雖係就納稅義務人自動補繳之免罰所為細節性、技術性釋示，然該函釋規定之調查基準日於父母將款存入子女在金融機構所設之帳戶而涉有贈與情事者，作為計算父母贈與子女總額之基準時點，符合實質課稅與租稅公平原則，無違遺產及贈與稅法立法意旨，得予援引適用。

3、再按：

- (1) 稅捐稽徵法第30條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」
- (2) 行政程序法第34條、第36條至第40條規定：「行政程序之開始，由行政機關依職權定之。但依本法或其他法規之規定有開始行政程序之義務，或當事人已依法規之規定提出申請者，不在此限。」「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」「當事人於行政程序中，除得自行提出證據外，亦得向行政機關申請調查事實及證據。但行政機關認為無調查之必要者，得不為調查，並於第四十三條之理由中敘明之。」「行政機關調查事實及證據，必要時得據實製作書面紀錄。」「行政機關基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人陳述意見。通知書中應記載詢問目的、時間、地點、得否委託他人到場及不到場所生之效果。」「行政機關基於調查事實及證據之必要，得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物品。」第43條規定：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」
- (3) 所得稅法第83條之1規定：「（第1項）稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。（第2項）稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」

- (4) 綜合上開稅捐稽徵法、行政程序法及所得稅法規定可知，稅捐稽徵機關為認定課徵租稅構成要件事實，應依職權定其行政程序-亦即應依職權調查該課徵租稅構成要件之事實與證據；而當事人於行政程序中，除得自行提出證據外，亦得向稅捐稽徵機關申請調查事實及證據，該稅捐稽徵機關基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人陳述意見，亦得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物品，且於該項行政程序就當事人有利及不利之情形，一律注意，不受當事人主張之拘束；為處分時，並應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。倘依調查課稅證據資料所得，認定所調查之事項符合課徵租稅之構成要件事實，且其認定與證據法則、論理法則及經驗法則無違，即難謂稅捐稽徵機關就該項課徵租稅構成要件事實未盡舉證責任。如稽徵機關就租稅資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。
- (5) 行政訴訟法第125條第1項、第133條、第136條規定：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」「除本法有規定者外，民事訴訟法第二百七十七條之規定於本節準用之。」民事訴訟法第277條規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。」前開行政訴訟法第133條立法理由記載：「撤銷訴訟之當事人，一為公權力主體之政府機關，一為人民，兩造不僅有不對等之權力關係，且因政府機關之行政行為恆具專門性、複雜性及科技性，殊難為人民所瞭解。又政府機關之行政行為，每涉及公務機密，人民取得有關資料亦屬不易，為免人民因無從舉證而負擔不利之效果，爰規定行政法院於撤銷訴訟應依職權調查證據，以資解決。又行政訴訟以保障人民權益及確保行政權之合法行使為主要目的，故遇與公益有關之事項，行政法院亦應依職權調查證據，期得實質之真實。」第136條立法理由載稱：「本法修正後，行政訴訟之種類增多，其舉證責任自應視其訴訟種類是否與公益有關而異。按舉證責任，可分主觀舉證責任與客觀舉證責任。前者指當事人一方，為免於敗訴，就有爭執之事實，有向法院提出證據之行為責任；後者指法院於審理最後階段，要件事實存否仍屬不明時，法院假定其事實存在或不存在，所生對當事人不利益之結果責任。本法於撤銷訴訟或其他維護公益之訴訟，明定法院應依職權調查證據，故當事人並無主觀舉證責任，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，故仍有客觀之舉證責任。至其餘訴訟，當事人仍有提出證據之主觀舉證責任，爰規定除本法有規定者外，民事訴訟法第277條之規定於本節準用之。」準此，行政法院於撤銷訴訟應依職權調查證據，期得實質之真實；惟職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，故當事人仍有客觀之舉證責任。又「當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所提出之證據，不足為其主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。」本院著有36年判字第16號判例可稽。
- 4、末按「對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之。」「判決不適用法規或適用不當者，為違背法令。」「最高行政法院調查高等行政法院判決有無違背法令，不受上訴理由之拘束。」「(第1項)除別有規定外，最

高行政法院應以高等行政法院判決確定之事實為判決基礎。(第2項)以違背訴訟程序之規定為上訴理由時,所舉違背之事實,及以違背法令確定事實或遺漏事實為上訴理由時,所舉之該事實,最高行政法院得斟酌之。(第3項)……。」(第1項)除別有規定外,經廢棄原判決者,最高行政法院應將該事件發回原高等行政法院或發交其他高等行政法院。(第2項)前項發回或發交判決,就高等行政法院應調查之事項,應詳予指示。(第3項)受發回或發交之高等行政法院,應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎。」分別為行政訴訟法第242條、第243條第1項、第251條、第254條、第260條所明定。準此可知,最高行政法院之職務在調查高等行政法院判決是否違背法令,至關於法律關係存在與否之事實,則應以高等行政法院判決所確定之事實為判決基礎;惟當事人以高等行政法院違背訴訟程序之規定為上訴理由時,所舉違背之事實,及以違背法令確定事實或遺漏事實為上訴理由時,所舉之該事實,最高行政法院得斟酌之。而認定事實固屬高等行政法院之職權,然其認定如違背法令或悖於證據法則、論理法則或經驗法則,自非不得以其認定事實違法,據為上訴最高行政法院之理由。又高等行政法院判決經最高行政法院廢棄發回者,該受發回之高等行政法院,應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎。

- 5、本件上訴人於91年間移轉所有坐落系爭改制前臺北縣三重市重新段1小段31-4地號及31-5地號等2筆土地,移轉土地現值為44,412,600元,經被上訴人列為92年綜合所得稅個案調查之選查對象,嗣經被上訴人追查上開資金去向,查得上訴人所有花旗銀行帳號5332169566一般活存帳戶於92年10月17日轉帳20,000,000元存入其帳號0100043246支票存款帳戶,同年10月20日經其養女許美瑞於帳戶(帳號:261-20-0001952)提示上訴人簽發之發票日92年10月16日、票號0035711號支票而兌領該20,000,000元,許美瑞並於同年10月24日將其中15,000,000元轉為各5,000,000元之3筆定期存款(定存期間自92年10月24日至93年10月24日止),上訴人前開於92年10月20日將其存款20,000,000元轉入許美瑞銀行帳戶所為,核屬遺產及贈與稅法第4條第2項之贈與等情,業經原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果,適用前揭遺產及贈與稅法第3條第1項暨第4條第1項、第2項規定、財政部80年8月16日台財稅第801253598號函釋調查基準日之認定原則與本院廢棄更審前原審判決理由之法律上判斷,認定明確,載明其證據之取捨、得心證之理由及上訴人於原審所為主張如何不可採之理由於判決甚詳,經核原判決對於系爭贈與事實之認定,與證據法則、論理法則及經驗法則並無不合,亦無判決不適用法規、適用不當或違反解釋、判例之違背法令情事。原判決將此部分訴願決定及原處分(復查決定)均予維持,揆諸上開規定及說明,核無違誤。上訴人此部分上訴意旨,無非重申前詞,而以上訴人個人主觀見解,就原審取捨證據、認定事實之職權行使,指摘其為不當,求予廢棄,難認有理由,應予駁回。

(二) 廢棄部分(罰鍰部分):

- 1、按「除第二十條所規定之贈與外,贈與人在一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三十日內,向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。」遺產及贈與稅法第24條定有明文。行為時(98年1月21日修正前條文)同法第44條規定:「納稅義務人違反……第二十四條之規定

，未依限辦理．．．贈與稅申報者，按核定應納稅額加處一倍至二倍之罰鍰；其無應納稅額者，處以九百元之罰鍰。」嗣於98年1月21日修正為：「納稅義務人違反．．．第二十四條規定，未依限辦理．．．贈與稅申報者，按核定應納稅額加處二倍以下之罰鍰。」亦即修正後將原處「一倍至二倍」罰鍰，修正為處「二倍『以下』」之罰鍰，修正後之處罰較修正前為輕。另「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。」為稅捐稽徵法第48條之3所規定，上開法條所稱之「裁處」，包括訴願及行政訴訟之決定或判決。再「稅捐稽徵法第48條之3既明定採從新從輕原則，自應適用有利於納稅義務人之修正後營業稅法規定，原處分及一再訴願決定適用修正前營業稅法處罰，無可維持，應併予撤銷．．．。其立論基礎，係認處罰金額（依倍數計算）多寡，屬行政裁量權範圍，基於司法不宜干涉行政權，原處罰鍰既經撤銷命由原處分機關依法重為處分，則由其依職權裁罰即可，毋須由本院為逕定科罰金額之變更判決。」本院86年2月份庭長法官聯席會議決議在案。

- 2、次按，為使辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，財政部爰訂定「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」一種，其第4點並規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」本院93年判字第309號判例亦揭明：「行政機關為行使法律所授與裁量權，在遵循法律授權目的及範圍內，必須實踐具體個案正義，惟顧及法律適用之一致性及符合平等原則，乃訂定行政裁量準則作為下級機關行使裁量權之基準，既能實踐具體個案正義，又能實踐行政之平等原則，非法律所不許。財政部發布稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表按各種稅務違章情形及違章後情形等事項分別訂定裁罰金額或倍數，該表除訂定原則性或一般性裁量基準外，另訂有例外情形之裁量基準，與法律授權之目的，並無抵觸。」是倘據以處罰之相關稅法於裁處後、確定前有變更且有利於納稅義務人，仍應適用該有利於納稅義務人之規定，由原處分機關斟酌具體個案之實際情形，依據該有利於納稅義務人之法律，並參酌前揭稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，重為處分，始為適法。
- 3、本件原判決以上訴人行為後遺產及贈與稅法雖於98年1月21日將該法第44條納稅義務人違反第24條規定未依限辦理贈與稅申報者「按核定應納稅額加處1倍至2倍之罰鍰」，修正為「按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰」，而財政部亦以98年3月5日台財稅字第09804516500號令修訂稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定：「一未依限申報之財產屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券者。處應納稅額0.5倍之罰鍰。二未依限申報財產屬前述財產以外者。處應納稅額1倍之罰鍰。」因本件縱由被上訴人適用修正後之參考表規定，其裁罰倍數仍應按應納稅額裁處1倍之罰鍰，仍無從變更原處分等由，為其論據，將訴願決定及被上訴人適用前開行為時遺產及贈與稅法第44條規定所為罰鍰之原處分（復查決定）-即就應納稅額6,859,781元處1倍罰鍰計6,859,700元部分，予以維持，固非無見。惟依前揭規定及說明，遺產及贈與稅法第44條罰鍰之上下倍數，修正後之

規定既較修正前之規定為輕，有利於納稅義務人，本件裁罰即應適用98年1月21日修正公布之遺產及贈與稅法第44條規定，原判決以前揭理由，將此部分之訴願決定、被上訴人原處分（復查決定）予以維持，於法尚嫌未洽，上訴意旨雖未指摘及此，然此為本院應依職權調查之事項，仍應認此部分之上訴為有理由。因裁罰倍數涉及被上訴人之裁量權，爰將原判決關於罰鍰部分廢棄，並將此部分之訴願決定及原處分（復查決定）皆撤銷，由被上訴人另為適法之處分，以符法制。

八、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 1 0 0 年 1 2 月 8 日

甲說參考判決4.

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】100,判,1105

【裁判日期】1000630

【裁判案由】贈與稅

【裁判全文】

最高行政法院 判決

100年度判字第1105號

上訴人 賴月櫻

訴訟代理人 陳明暉 律師

被上訴人 財政部臺灣省北區國稅局

代表人 吳自心 住同上

送達代收人 許秀治

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國99年4月1日臺北高等行政法院98年度訴字第2839號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於罰鍰及該訴訟費用部分均廢棄。

廢棄部分訴願決定及原處分（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、訴外人劉力誠乃民國（下同）85年5月4日出生之未成年人。前於96年4月3日以從86年至96年自其母郭淑敏受贈現金累計11,220,000元（每年1,000,000元或1,110,000元不等），加上該期間之孳息，以12,405,520元，由其父即法定代理人劉賴偉代為向黃世和（應有部分1/9）、黃重義（應有部分1/6）、黃世宏（應有部分1/9）購買使用分區為道路之新北市板橋區忠孝段1-3地號公共設施保留地（應有部分總計7/18：下稱系爭土地持分）；旋於同年4月19日由其法定代理人再以33,157,320元價格賣予當時無婚姻關係之上訴人（即劉力誠之姑姑）。嗣系爭土地經上訴人捐贈予新北市政府，依都市計畫容積移轉實施辦法規定，將送出基地依法增加之容積移轉至上訴人與劉賴偉共有之新北市板橋區重慶段142、143地號2筆土地（當時正由劉賴偉擔任負責人之金富建設股份有限公司—下稱金富公司，申請建造執照）。經被上訴人所屬板橋分局（原名臺北縣分局，因改制更名為板橋分局）認上訴人係假借公共設施保留地之買賣移轉（即低價高買），達贈與鉅額資金予劉力誠之目的，卻未依規定辦理贈與稅申報，乃依遺產及贈與稅法第4條規定，核定贈與總額20,751,800元（33,157,320元－12,405,520元）、淨額19,641,800元及應納稅額4,490,612元，並依同法第44條規定

，按核定應納稅額4,490,612元加處1倍之罰鍰4,490,612元。上訴人不服，申請復查未獲變更，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人於原審起訴主張：

- (一) 上訴人與劉力誠間既有土地買賣契約書之簽訂及價金之給付行為、買賣標的物所有權之移轉行為，其為實質之買賣行為，而非贈與行為無疑。本件劉力誠以12,405,520元購入系爭土地，其成交價為公告現值之37.41%，非如被上訴人所稱之「不及其公告現值之2成」，亦可證被上訴人所稱公共設施保留地「其市值不及其公告現值2成」云云，顯然欠缺依據。其次，被上訴人論點亦僅係就一般情形而言，公共設施保留地因使用收益常受限制，故其價值通常較公告現值為低。然土地買賣價款高低，本屬契約自由，亦無絕對客觀之標準，因此，或相當、或高或低於市場行情，只要出於買賣各方自主決定，均無不可。正因上訴人與劉力誠之父劉賴偉擔任金富公司監察人及董事長，對於土地交易行情較一般人了解，因此，對於土地買賣所著眼者，在於其「利用效益」，自與一般人之考量僅及於「一般行情」者不同。
- (二) 有關係爭土地之「利用效益」，上訴人購得系爭土地後捐贈送出基地，並將依法增加之容積移轉至上訴人所共有之新北市板橋區重慶段142、143地號土地，所增加移入之容積為1312.54平方公尺（即397.04坪），再依據建築技術規則第9章第162條第1項第1、2款規定計入法定梯廳（15%）、附屬建物（15%）及地下室公設（10%）後，其增加之坪數為577.58坪，以新北市板橋區忠孝路段新建房屋行情每坪市價約25萬元計，上訴人因此所得增加之價值有144,395,000元，遠高於上訴人購買系爭土地所給付之價金33,157,320元。縱認上訴人以33,157,320元向劉力誠購買係高於市值價額，然被上訴人以前後2次買賣之價差來計算贈與額亦顯不當，若依此邏輯，任何買賣過程之價差都將被視為「贈與」，不但與社會通念不合，更與法有違。上訴人與劉力誠之父劉賴偉雖為姐弟關係，惟雙方財產仍屬各別存在，不容混淆，上訴人是否付出代價以取得土地，自有上訴人之考量；而劉力誠或其父劉賴偉是否出售土地以換取價金，亦有其自己之考量，被上訴人顯係以推想方式干預他人對於財產處分之自主決定，自屬不當。
- (三) 所謂「實質贈與」充其量亦應指購買價額高於市值部分，被上訴人以該前後2次買賣之價差作為贈與額，亦屬不當。綜上所述，上訴人向劉力誠購買系爭土地，係基於系爭土地得為容積移轉並使上訴人獲得更高利益，既與劉力誠取得成本無關，更無贈與之意思。原處分以推測方式認係假借土地買賣實質贈與現金，並以「價差」作為「贈與額」補徵贈與稅及裁處罰鍰，原復查及訴願決定均維持該處分，均屬未當等語，求為判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分。

三、被上訴人則以：

- (一) 本件劉力誠以自有資金，於96年4月3日由其父劉賴偉（法定代理人）以12,405,520元向第三人購買系爭土地，旋即於4月19日亦由其法定代理人以33,157,320元高價賣予上訴人（劉力誠之姑姑），前後土地買賣時間相差不到20日，且容積移轉之接受基地所有權人為上訴人及劉賴偉（雙方為姐弟關係），顯見本件從購買系爭土地、移轉、捐贈交易容積移轉，此一連串行為係上訴人與劉賴偉取巧安排，藉高價購買公共設施保留地取巧安排移轉現金予劉力誠之情事。依都市計畫容積移

轉實施辦法第9條規定，係以送出基地之公告土地現值計算，非以系爭土地之取得成本計算。本件系爭土地為公共設施保留地，其市值不及其公告現值之2成，此為社會公知之事實，上訴人卻以相當於土地公告現值之價格向其侄購買公共設施保留地，而非以公共設施保留地之市值購買，有違一般經驗法則，又劉賴偉亦為容積移轉之接受基地所有權人之一，即可以其本人或其子劉力誠之名義作捐贈行為，何需將系爭土地出售予上訴人，再由上訴人作捐贈行為，亦與一般常情未符。本件形式上固係透過私法上契約自由買賣不動產，所為於形式上雖合於法律規定，然其中有諸多違反私經濟活動之正常模式，顯係藉高價購買公共設施保留地取巧安排移轉現金達成無償贈與現金予劉力誠之目的，並此相同之經濟效果，卻能隱藏一般人贈與現金時應納之贈與稅，排除其應負擔之贈與稅，達成規避應稅地之效果，自係屬一「租稅規避」行為。本件異常法形式實際上所帶來之租稅規避效果，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，如未能課以相同之租稅，乃違反實質課稅原則及公平課稅原則。從而，被上訴人就上述整體行為觀之，認定本件係以取巧方式作成法律形式，以達規避稅負之目的，依遺產及贈與稅法第3條第1項、第4條第1項、第2項規定、司法院釋字第420號解釋及財政部92年4月9日台財稅字第0910456306號函釋意旨，課徵贈與稅額並無不合。本件違章事證明確已如前述，被上訴人依稅捐稽徵法第48條之3、遺產及贈與稅法第24條第1項、第44條、財政部85年8月2日台財稅第851912487號函釋、98年3月5日台財稅字第09804516500號令修訂之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按核定應納稅額4,490,612元處1倍罰鍰4,490,612元並無違誤等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：本件上訴人96年間是否有假藉土地買賣實質贈與現金20,751,800元予其侄劉力誠之情事？

- (一) 上訴人於96年4月19日以33,157,320元向其姪劉力誠購買系爭公共設施保留地當時，土地公告現值為33,156,667元【〔147,000元/平方公尺×(面積580平方公尺×7/18)〕=33,156,667元；元以下四捨五入】，有土地登記第2類謄本影本附卷可參。核公共設施保留地因其使用受限，故其市場實際交易價格，恆較公告現值為低，乃公眾周知之事實，並有財政部據其各地區稅捐稽徵機關調查轄區內96年度土地市場交易之行情資料後，核定「96年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之認定標準」中有關「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算。」(見財政部97年1月30日台財稅字第09704510530號令，下稱財政部97年1月30日函)，得為認定96年度公共設施保留地一般實際價值市場乃其公告現值之16%之參考。縱由劉力誠於同年月購入價格乃12,405,520元，而堪認系爭土地經其法定代理人劉賴偉主觀考量，認非僅公告現值之16%，然亦未達公告現值之4成。參酌上訴人自承：其與劉力誠之父劉賴偉分別擔任金富公司之監察人及董事長，對於土地交易行情較一般人了解等語；暨出售系爭土地之劉力誠法定代理人劉賴偉為其弟，則上訴人對系爭公共設施保留地無公告現值之價值當知之甚稔；而其取得系爭土地嗣後利用之實質經濟效益復與劉賴偉無異，竟以逾公告現值之價格購入系爭土地，是系爭買賣不符交易常規，已堪認定。上訴人主

張：其係因系爭土地為容積之移轉後，得增加價值144,395,000元云云，乃未視其購入系爭土地後，即出具同意書將容積移轉至上述由劉賴偉與其共有之上述土地，該土地經劉賴偉負責之金富公司申請建造執照，而劉賴偉於衡量系爭土地之利用效益後，於同年月亦不過只以12,405,520元之價格，代理劉力誠購入系爭土地等情；是上訴人上開主張，殊無可採。

(二) 承前所述，劉力誠於96年4月3日由其父劉賴偉（法定代理人）以12,405,520元買入系爭土地，旋於同年月19日再由劉賴偉代理以33,157,320元高價賣予上訴人（劉力誠之姑姑），前後土地買賣時間相差不到20日，且容積移轉之接受基地所有權人復為上訴人與劉力誠法定代理人劉賴偉（即上訴人之弟），而於接受基地上申請房屋建造執照者，又係劉賴偉擔任負責人即主要由劉力誠父母組成之家族公司一金富公司；核劉賴偉與上訴人同為容積接受基地所有權人，與上訴人又屬至親，明知系爭土地因容積移轉可獲利，不由取得土地之劉力誠逕為容積之送出（倘一定要由上訴人取得再送出，劉賴偉亦非不得直接介紹由上訴人向黃世和等人以原價買受，始合姊弟情誼），反以原購入價格逾2倍之高價，出售予亦熟稔行情之上訴人，而使劉力誠於不到20日內，即因系爭轉賣差價，自至親上訴人（即其姑姑）處獲利20,751,800元，要與常情有悖，而不具合理之經濟上之理由；足見本件目的在藉由上訴人高價購買系爭公共設施保留地，而通謀隱藏上訴人贈與現金予劉力誠之經濟實質。從而，被上訴人綜合上述事證，依遺產及贈與稅法第4條規定，核定贈與總額20,751,800元（33,157,320元－12,405,520元）、淨額19,641,800元及應納稅額4,490,612元，於法自無不合。上訴人主張：被上訴人認轉賣有價差即屬贈與，乃屬違法云云，容有誤解，尚無可採；另其未明劉力誠前向黃世和等人購入系爭土地即屬系爭土地當時之市場交易價值，猶主張：縱認贈與亦應指購買價額高於市價部分，被上訴人以前後二次買賣之價差認定贈與額，係屬不當云云，仍無可取。

(三) 上訴人假借系爭土地買賣，實質上乃在贈與劉力誠超過其購入成本之金錢，事證明確；則上訴人對此贈與情事，未依法申報贈與稅，自有違章故意；縱非故意，其依法應申報且無不能注意申報，竟未予申報系爭贈與稅，亦難辭其過失之責。從而，被上訴人為復查決定時，以初查所據以裁罰之遺產及贈與稅法第44條規定：「納稅義務人違反……第24條之規定，未依限辦理……贈與稅申報者，按核定應納稅額加處1倍至2倍之罰鍰。」雖於98年1月21日修正公布為「按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。」然審酌上訴人違章情節，適用修法後之法令規定，仍應按應納稅額4,490,612元處以1倍之罰鍰計4,490,612元，亦無不合；並無何裁量逾越或怠惰之違法情事。

(四) 綜上所述，上訴人之主張均無可採。被上訴人核定贈與總額20,751,800元、淨額19,641,800元及應納稅額4,490,612元，並按核定應納稅額4,490,612元加處1倍之罰鍰4,490,612元，於法並無不合，訴願決定予以維持，亦無違誤，上訴人猶執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

五、上訴人上訴意旨略以：

(一) 原判決有判決理由矛盾之違背法令：

原判決一方面於理由欄引用財政部97年1月30日函核認定96年度公共設施保留地

一般實際價值市場乃其公告現值之16%，卻同時於理由欄認定劉力誠前向黃世和等人購入系爭土地之價格即屬系爭土地當時之市場交易價值。其就本件系爭土地市場價值之認定，自有理由相互矛盾之處，且將影響本件稅額之計算，自亦影響於判決之結果，而有當然違背法令之情事。

(二) 原判決有適用稅捐稽徵法第12條之1不當之判決違背法令：

實質課稅原則之發動，允應符合「所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致」之要件，且應就個案中之實際狀況加以認定，非得以抽象性規則認定某種形式之關係即當然屬於相關租稅法律所規定之實質關係，且稅捐稽徵機關就課徵租稅構成要件事實之認定，亦負有舉證之責任，尚非得以贈與人與受贈人負有協力義務，而將客觀舉證責任轉換予納稅義務人。就本件而言，訴外人劉力誠所取得之價格即遠高於公告現值之16%，足見系爭土地殊無引據前述財政部函釋，逕將系爭土地以公告現值16%核定其市場價值，並以實質課稅原則介入之餘地。另本件被上訴人並未具體舉證證明上訴人知悉劉力誠取得系爭土地之購入價，即無從率斷劉力誠或劉賴偉「不可能」以原買價近2倍之價格出售，且上訴人既不知劉力誠原購入系爭土地之買價，即無從知悉33,157,320元之價金為原購入價之2倍，而上訴人既有購買之意，且立有買賣契約並給付價金及過戶土地，並無任何贈與之意，如僅因上訴人不知前手之購入價格，即應任由被上訴人擬制上訴人就超過前手購入價格部分有贈與之情，而對上訴人另補稅及處罰各4,490,612元共計8,981,224元之鉅額稅款及罰款，如此顯逸脫稅捐稽徵法第12條之1原本之授權目的。是原判決實有適用該法條不當之判決違背法令。

(三) 原判決有未依法撤銷違法裁量處分之判決違背法令：

參遺產及贈與稅法第5條第6款84年1月13日修正之立法理由說明可稽，三親等間親屬本甚難有名為買賣之贈與，故被上訴人就應具體舉證證明之，尚不得僅因買賣交易雙方為三親等之血親關係即逕自擬制推測為實質贈與，否則即難謂非不符授權目的及濫用權力之違法裁量。今被上訴人就上訴人與劉力誠間就系爭土地實質上為買賣之契約，未查明實際情況逕以親屬關係擬制為上訴人對訴外人劉力誠之贈與，原判決未依法予以撤銷糾正，自亦屬判決違背法令甚明。

六、本院查：

(一) 本案上訴爭點之確定：

1、兩造所不爭執之客觀事實：

(1) 上訴人之姪劉力誠（85年5月4日生，為未成年人）截至96年4月3日為止，有得自其母歷年贈與之累積存款及孳息共計12,405,520元。

(2) 上訴人之弟、劉力誠之父劉賴偉於96年4月3日，以劉力誠法定代理人身分，代理劉力誠與第三人黃世和、黃重義、黃世宏三人締結買賣契約，以上開贈與存款本息12,405,520元為價金，買入下列之公共設施保留地持分7/18。

①土地標示：新北市板橋區忠孝段1-3地號之土地。

②向各出賣人買入之持分：

黃世和為持分1/9

黃重義為持分1/6

黃世宏為持分1/9

- ③該土地之使用分區為（既成）道路，屬公共設施保留地。
- (3) 上訴人之弟、劉力誠之父劉賴偉再於相隔10多日後之96年4月19日，同樣以劉力誠法定代理人身分，代理劉力誠與上訴人締結買賣契約，以33,157,320元之價格，出賣上開方買入之土地持分予上訴人。
- 2、在上開客觀事實基礎下，被上訴人基於以下之情況事證及經驗法則，認定上訴人有贈與劉力誠現金20,751,800元之贈與行為存在（ $33,157,320 - 12,405,520 = 20,751,800$ ），而在該贈與行為基礎下，依遺產及贈與稅法之相關規定，對上訴人為補稅及裁罰處分。該補稅裁罰處分經上訴人提起行政爭訟，亦經原審法院判決駁回其提起之撤銷訴訟，認定上開補稅及裁罰處分合法。
- (1) 上訴人買入系爭土地持分時，該土地持分之公告現值雖為33,156,667元。但公共設施保留地因其使用受限，市場實際交易價格，恆較公告現值為低。
- (2) 財政部曾於96年度針對公共設施保留地之市價為通案調查，而後於97年1月30日發布台財稅字第09704510530號令，就捐贈此等土地得列報之綜合所得稅捐贈列舉扣除金額，原則上以土地公告現值之16%為準。劉力誠買入之系爭土地持分之價格雖超過公告現值16%，但未達公告現值4成，此等價格應屬系爭土地持分之合理市場價格（公告現值則非合理之市場價格）。
- (3) 又基於以下之事證，足知上訴人也明瞭系爭土地持分之合理市場價格。
- ①上訴人與其弟劉賴偉分別擔任金富公司之監察人及董事長，瞭解土地交易行情。
- ②上訴人與其弟劉賴偉公、私關係密切，因此對系爭土地持分之「客觀市場價格」與「主觀效益評估」應屬一致。
- (4) 上訴人雖主張：「系爭土地持分為容積之移轉後，得增加價值至144,395,000元」云云，但其將系爭土地捐贈原臺北縣政府（現為「新北市政府」）而取得容積（建築空間），移轉至與劉賴偉共有之新北市板橋區重慶段142、143地號之2筆土地上，且該二筆土地由上訴人及劉賴偉控管之金富公司申請建造執照。既然劉賴偉對系爭土地持分以12,405,520元之價格買入，可見系爭土地持分之價格僅有12,405,520元。
- (5) 而上訴人卻以稍微超過公告現值之價格33,157,320元向劉力誠買入系爭土地持分，若配合以下之其他事證，顯然內含贈與劉力誠現金20,751,800元之意思。
- ①從劉力誠買入系爭土地持分，到其出賣系爭土地持分予上訴人之期間，前後相差不到20日。
- ②接受容積移轉之土地及在該土地上申請興建建物之公司均與上訴人家族有關。
- ③如果系爭土地持分內含容積移轉利益，應由劉力誠逕為容積之送出或由劉賴偉直接介紹由上訴人向黃世和等3人以原價買受。
- ④以上轉手讓劉力誠於不到20日之期間內，從至親處憑白獲利20,751,800元，不具合理之經濟理由。由此可推知，上訴人有贈與現金20,751,800元予劉力誠之客觀事實。
- 3、上訴意旨則指摘原判決事實認定違法，但其各項論點均為在原審法院審理時所已主張者，僅簡言如下。
- (1) 原判決對系爭土地持分之市場交易價格，其認定前後矛盾（到底是該等土地持分公告現值16%，還是劉力誠之買入價格12,405,520元）。

(2) 原判決將系爭土地持分之市場價格時，一方面引用實質課稅原則，另一方面又參酌財政部之台財稅字第09704510530號令之通案抽象標準，以系爭土地持分公告現值16%來認定該土地持分之市場價格，顯與實質課稅原則之個案認定原則衝突。而且原判決在沒有積極證據之情況下，仍認定上訴人明瞭此等市場價格，等於是將系爭土地持分之實質市場價格委由上訴人負擔舉證責任。顯與現行稅捐稽徵法第12條之1之規定內容相違背。

(3) 從遺產及贈與稅法第5條第6款之規定內容及其立法理由觀之三親等間之贈與事實，不是社會上之常態事實，而是變態事實，應由稅捐稽徵機關為高度之證明，不可以採取原判決之心證形成方式，僅以間接證據之推理為認定。

(二) 針對上開事實認定爭議，需具備以下之基礎實證觀點，在此爰予說明如下。

- 1、在此必須先予陳明者為，從經濟學理之觀點言之，財產（本案中之土地持分）本身之客觀市場價格與特定主體對該財產之主觀評價會有不同，乃是日常經驗法則之常態，也正是因為如此才會有市場交易產生，任何主體在市場中買入特定財產，必然是因為其對該財產之主觀評價超過該財產之售價。也正因為如此，在自由市場中供需均衡之價格才得以形成，並且有「消費者剩餘」及「生產者剩餘」存在。從而本文中系爭土地之客觀市場價格，與上訴人對該土地持分之主觀評價會有不同乃屬常態。
- 2、另外同一財產，對不同之主體，可能因為各該主體天生秉賦及掌握之資訊及知識，而有不同之主觀價值，例如本案中之系爭土地持分，對掌握容積率知識之建商，其對土地之價值估計即會超過一般社會大眾。而且因為不同財產間之實證特徵差異與交易成本之故，其在市場交易中之成交價格未必都等於市場供需均衡價格。又市場中之「供需均衡價格」理論上固然容易說明，但實證上確切數額之估計，甚為困難。從此觀點言之，本院實難同意原判決之觀點，認為系爭土地持分之客觀市場交易價格為12,405,520元，並單以上訴人用33,157,320元買入系爭土地持分，即認定此等交易違反常規，而內含贈與現金20,751,800元之事實。事實上本案上訴人已提出合理而具可信度之證據，證明其取得該土地後，因為捐贈政府機關，所創造出之容積市價遠超過其取得成本33,157,320元。
- 3、然而上訴人上開交易行為，在理論上有可能構成「贈與行為」之原因，卻建立在另外的實證觀點上。明瞭這裏所稱之實證觀點，最佳參考座標即是公司法第209條有關「公司治理」之「歸入權」概念。其實證特徵為：當特定權利主體掌握某一獲利機會（例如甲發現市場上標價100元之A物，若投入10元之修改成本，即可以200元之價格出售，而獲利90元），但基於特殊原因，白白讓另一權利主體分享其獲利之全部或一部（例如甲先讓其朋友乙以100元買入A物，再以150元向乙買入A物，投入10元修改成本，再以200元出售，結果原來之可由甲取得之90元全部獲利，先由乙分得其中50元，而甲本身僅取得其餘之40元獲利）。造成此等現象發生之原因很多，在公司治理之情形，常常出於公司負責人利用內線消息及掌握公司決策地位機會之不當謀利意圖（例如建設公司預計以3,000萬元向地主買入土地，預計投入5,000萬元成本興建房屋，再以15,000萬元出售，賺取7,000萬元利潤，但該建設公司董事長先與地主締結買賣契約，以3,000萬元買入土地後，再以5,000萬元價格出售該土地予前開建設公司，將公司預計之7,000萬元獲利，挪取其中2,000

萬元據為己有)。此等容由第三人為套利之行為，如果在民事法上不受允許，將由一般化之「不當得利」、「侵權行為」或「債務不履行」法規予以處理，若屬公司治理領域，則有上述歸入權之法規範為其處理依據。若其在民事法上並無受到禁止，則在稅法上，即會被評價為對第三人之贈與，而成為贈與稅之稅捐客體。

(三) 本案上訴人前開向劉力誠買入系爭土地持分之行為，如果構成贈與行為，其真正之理由，正如前開實證觀點所示，在於其平白給予劉力誠套利之機會。意即指：「上訴人本來可以直接與黃世和、黃重義、黃世宏等三人就系爭土地持分締結買賣契約，以12,405,520元買入，再捐贈取得容積利益」，但其卻將此等利差之一部20,751,800元，以「劉力誠買入系爭土地持分再出賣予上訴人」之方式，移轉予劉力誠，因此有可能構成對劉力誠之現金贈與。

(四) 當然在上述實證觀點下，本案有待證明之待證事實即在於：上訴人是否有掌握到「直接與黃世和、黃重義、黃世宏等三人就系爭土地持分締結買賣契約」之機會。就此待證事實，本院同意原判決之心證形成理由，認為從「親誼」、「二次交易時間過於短促之間隔」，與「系爭土地持分捐贈所取得容積之移轉過程」等間接事證，足以合理使法院相信：「上訴人實際上已從其弟兼事業合作者劉賴偉處，掌握到上開交易資訊，處於隨時可以締約之狀態」，因此其先讓劉力誠向上開地主買入系爭土地持分，再讓劉力誠墊高價格轉售，應出於對劉力誠贈與價差現金之意思。上訴人空言否認其事，在其所舉反證證明力不足之情況下，不足以推翻原判決之事實認定結論。且其前開各項上訴論點，均非可採，爰說明如下：

- 1、決定本案劉力誠套利金額多寡之基礎者，實為劉力誠買入價格與出售上訴人價格間之價差，根本與系爭土地持分之合理市場價格無涉（這種所稱之合理市場價格是否存在，已有疑問，就算存在也無從精確估算）。
- 2、本案不涉及實質課稅原則，也與稅捐稽徵法第12條之1之規定無涉。
- 3、本案贈與行為待證事實之舉證責任應由稅捐機關（即被上訴人）負擔，本無疑義。但基於前述理由，事實審法院基於間接事證，認定待證事實已得證明，其心證形成理由，並無違反相關程序法或證據法則之情形存在。

(五) 綜上所述，本案被上訴人所為之補稅處分並無錯誤，原判決予以維持，亦屬合法，上訴人指摘原判決事實認定之過程違法，自非有據，應予駁回。

(六) 然而就裁罰部分之上訴而言，基於下述理由，其裁罰處分難以維持，爰說明如下：

- 1、本案應否處罰，有必要由被上訴人徵詢上訴人之法律意見，一併考量有無「類推適用遺產及贈與稅法第5條第2款之規定，而依財政部76年5月6日台財稅字第7571716號函釋意旨，先通知上訴人，並在其不於10日申報之情況下再為處罰」之可能性。

(1) 按財政部76年5月6日台財稅字第7571716號函釋意旨稱：「依遺產及贈與稅法第5條規定，以贈與論課徵贈與稅之案件，稽徵機關應先通知當事人於收到通知後10日內申報，如逾限仍未申報，始得依同法第44條規定處罰」

(2) 察考前開函釋之規範意旨，實與遺產及贈與稅法第5條「視為贈與」規定之立法本旨有關。依該條之立法理由所示，乃是「為防杜以本條所列各款方式逃避贈與稅

起見，故參照日本法例訂明視為贈與」。換言之，該條第1至6款所定之行為，在法無明文之情況下，是否應定性為「贈與行為」，在稽徵實務上常生爭議，立法者為降低稅捐機關之認事成本，而以法律擬制之手段，在行為外觀符合上開條文各該款之要件時，不問行為人之主觀意圖為何，即「視為」贈與行為存在。但此等行為對徵納雙方而言，既然時常發生爭議，即表示人民對「此等行為是否為贈與行為」在認知上有一定之困難度。因此前開函釋才明定，要先由稅捐機關主動告知人民其行為應課贈與稅後，人民才負擔漏稅違章責任。

- (3) 而本案之實證特徵為給予第三人套利之機會，此等情形透過前開實證分析，或許可以確認其具「贈與現金」之屬性，不過對一般人民而言，認知此等行為屬贈與行為，恐仍有一定之困難。事實上此等行為與遺產及贈與稅法第5條第2款規定之行為類型（即「以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分）極其類似（甚至在解釋上也有直接適用之餘地），其間之細微差異僅在於：該條款是就「低價出賣高價財產」之行為為規範，而本案之情形則是「高價買入低價財產」。但二種情形同樣都會面臨財產主、客觀價格評斷上的糾葛與爭議，致使人民難以形成強烈之「贈與行為」認識。此時稅捐機關及原審法院之事實認定既然都是建立在間接事證基礎上，則在處罰上是否也應先給予上訴人知悉並申報之機會，即有再斟酌之餘地，被上訴人應徵詢上訴人之意見後，再為決定。

2、此外裁罰法律效果之決定，亦有下列違法之處，原判決未予糾正，同應廢棄。

- (1) 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。
- (2) 本件行為時遺產及贈與稅法第44條規定：「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；其無應納稅額者，處以900元之罰鍰。」嗣該條款於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。」即罰鍰倍數之下限，修正後之規定較修正前之規定為低，有利於納稅義務人，依稅捐稽徵法第48條之3規定，本件裁罰即應適用98年1月21日修正公布之遺產及贈與稅法第44條規定。
- (3) 被上訴人在上開法律變更後未予即時適用，變更裁罰依據，原判決以「依上訴人違章情節，即使適用變更後裁罰法規範，其罰鍰金額仍屬相同」為由，而未命被上訴人重為裁罰處分，致使「違章情節在新法規範基礎下，由被上訴人本諸行政裁量，自行調整」之可能性被排除。自有適用法規不當之違法，且與判決結論有影響。故上訴人就原判決駁回其罰鍰部分之訴，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，應由被上訴人另為適法處分。
- (七) 總結以上所述，本件被上訴人在爭點範圍基礎下所為之補稅處分並無違法之處，訴願決定及原判決遞予維持，亦無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘此部分原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。至於裁罰處分部分，原判決就裁罰是否有類推適用遺產及贈與稅法第5條第2款規定之可能未予考量，且因處罰規

範及裁量基準有所變更，影響裁判之結果，上訴人聲明將之廢棄，即為有理由，爰將原判決關於罰鍰部分廢棄，並將此部分之訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷，由被上訴人另為適法之處分。

七、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 1 0 0 年 6 月 3 0 日

甲說參考判決5.

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】100,判,736

【裁判日期】1000512

【裁判案由】贈與稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

100年度判字第736號

上 訴 人 陳玉霞

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 陳金鑑

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國98年12月30日臺北高等行政法院98年度訴字第2052號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於罰鍰及該訴訟費用部分均廢棄。

廢棄部分訴願決定及原處分(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、被上訴人依據財政部臺灣省北區國稅局(下稱北區國稅局)通報資料，查得上訴人於民國93年3月16日為子女廖嘉徽、廖瑋鈴及廖瑋瑩出資繳納連成事業有限公司(下稱連成公司)增資款各新臺幣(下同)3,000,000元，合計9,000,000元；另於同年12月29日提領4,000,000元匯存予子女廖貞惠之銀行帳戶，認已涉及贈與情事，乃依遺產及贈與稅法第4條、第5條第1項第3款規定，核定上訴人93年度贈與總額13,000,000元，淨額12,000,000元，應納贈與稅額2,255,000元，並依行為時遺產及贈與稅法第44條規定，按其應納稅額2,255,000元處以1倍之罰鍰計2,255,000元。上訴人不服申請復查，經被上訴人依上訴人提出之還款明細表及銀行存款往來紀錄查核結果，以本件在北區國稅局於96年2月27日查獲前，廖嘉徽、廖瑋鈴將自有資金分別以轉帳或現金存入上訴人銀行帳戶之款項各1,307,630元、500,000元，准予認列核減上訴人對廖嘉徽、廖瑋鈴之贈與額各1,307,630元、500,000元；另廖貞惠在北區國稅局於96年2月27日查獲前轉帳存入上訴人之銀行帳戶6,523,500元，已超過原核定之贈與額4,000,000元，認上訴人主張其匯款予廖貞惠係經營事業週轉，並非贈與，尚屬可採，准予核減贈與額4,000,000元。故依上開重核結果，以復查決定(即原處分)准予追減上訴人93年度贈與總額5,807,630元，變更核定贈與總額7,192,370元，應納稅額為747,397元，並按重行核定應納贈與稅額747,397元處以1倍之罰鍰為747,397元，准予追減罰鍰1,507,603元。上訴人仍不服，提起訴願及行政訴訟，均遭駁回，上訴人復不服，乃提起本件上訴。

- 二、上訴人起訴主張：查上訴人係將現金貸予子女繳納股款之用，並非贈與，且4位子女在被上訴人調查前，即已分次歸還，並訂有還款辦法及提供子女分次還款明細表、銀行存款憑條、銀行往來對照明細表、股東增資協議書等資料佐證系爭款項有返還之事實。然被上訴人及訴願決定仍謂「迄未能提出有力事證以實其說」，非僅超越比例原則，且所謂有力證據，究竟係何種證據又未明示，以致無從提起，亦有違行政程序法第5條「行政行為之內容應明確」之規定。又被上訴人對於查核前已完成分期者認定為借款，但對於查核時尚未屆分期待繳部分，卻核定為贈與課徵贈與稅，核其前後之認定不一致難認合理，顯屬不當。況上訴人始終認為本件係借貸行為，故於事情發生時未作贈與之申報，是上訴人主觀上並非出於故意或過失，應無可非難性及可歸責性，故應不予處罰等語。求為判決將訴願決定及原處分（復查決定）不利於上訴人部分均應予撤銷。
- 三、被上訴人則以：上訴人雖主張系爭款項係屬借貸及經營事業週轉，其中廖嘉徽及廖貞惠已分別匯款或現金還清，並無贈與之事實，惟未舉證還款之具體事證，被上訴人乃依遺產及贈與稅法第4條、第5條第1項第3款規定核定贈與總額1,300萬元，應納稅額2,255,000元，並依行為時同法第44條規定處1倍罰鍰2,255,000元。上訴人申請復查，主張本件係墊借子女公司增資款，經被上訴人復查決定以本件調查基準日之前，部分受贈人將受贈之系爭款項返還，其資金往來情形尚屬可採，重行核定准予追減贈與總額5,807,630元，餘迄北區國稅局96年2月27日查獲日長達近3年止，尚有高達7,192,370元之增資股款，仍未能提出有力事證以實其說，難認當初上訴人非無償為他人購置財產之意思，空言主張借貸，核不足採，故復查決定追減贈與總額5,807,630元及罰鍰1,507,603元，其餘仍維持原核定，於法並無不合。復就罰鍰部分而言，依行為時遺產及贈與稅法第24條第1項、第44條、行政罰法第7條第1項及財政部76年5月6日台財稅字第7571716號函釋規定。上訴人於93年3月16日為子女廖嘉徽等繳納股款900萬元，業經北區國稅局於96年2月27日發函請上訴人提示非涉贈與之相關證明資料逾期未回復，案經通報被上訴人依前開函釋規定通知其於文到10日內申報，仍逾期未回復，顯見上訴人並無不能注意情事，其疏未注意，難謂無過失。末查，被上訴人所據以裁罰之遺產及贈與稅法第44條規定，雖已於98年1月21日修正為「按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。」且據為裁量基準之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，亦經財政部於98年3月5日修正遺產及贈與稅法部分第44條規定為：「對有關未依限申報贈與之財產屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券以外者，處應納稅額1倍之罰鍰之規定。」然本件審酌上訴人未依規定辦理贈與稅申報之違章事實，縱經被上訴人依修正後遺產及贈與稅法第44條及修正後「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」之規定重為裁量之結果，仍應按其應納稅額處以1倍罰鍰，核與原處分按上訴人應納稅額裁處1倍罰鍰之裁處結果並無二致等語，資為抗辯。求為判決駁回上訴人之訴。
- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）關於本稅部分：上訴人於93年3月16日自其於日盛國際商業銀行營業部（下稱日盛銀行）開立之活期存款帳戶提領款項，於同日將現金900萬元分3筆轉存入連成公司在同銀行開立之活期存款帳戶，分別代其子女廖嘉徽、廖瑋鈴及廖瑋瑩等3人繳納連成公司之增資股款各300萬元等情，為上訴人所不爭，而上訴人於被上訴人初查調查時，雖於96年6月12日提出陳

述意見書，主張係代其子女墊付上開增資款，並約定應於5年內還清，其中廖嘉徽陸續以現金還清300萬元；另廖瑋鈴、廖瑋瑩目前尚未還款，並無贈與之事實云云，惟並未提出具體可資勾稽採信之具體證據或資金流程以為證明，故被上訴人依上開客觀證據，認定上訴人係以自己之資金，無償為其子女廖嘉徽等3人繳納連成公司之上開股東應納增資款，依遺產及贈與稅法第5條第1項第3款規定，以贈與論，應課徵贈與稅，洵屬有據。嗣上訴人申請復查時，雖補提示其與子女廖嘉徽、廖瑋鈴、廖瑋瑩及廖貞惠等連成公司全體股東於93年3月7日簽訂之連成公司股東協議書、還款明細表及銀行存摺提領紀錄，主張其墊付上開增資款確係無息借貸，並已收回墊款云云。惟查上訴人提出之上開協議書為私文書，其實質內容之真正尚須上訴人為證明；而上訴人所提示上開銀行帳戶存提款紀錄及交易往來資料，僅有部分轉帳或提存資料可勾稽證明廖嘉徽、廖瑋鈴分別有自渠等之銀行帳戶轉帳或提領現金存入上訴人銀行帳戶合計各1,307,630元、500,000元，其餘上訴人主張由廖嘉徽之銀行帳戶領取現金返還上訴人部分，因現金提領與現金存入之金額不符，無法認定存提款項間具有直接關聯性，或雖以廖嘉徽名義匯款，但其資金係來自上訴人之銀行帳戶提領再轉存，並非屬廖嘉徽之自有資金；至上訴人主張由廖瑋鈴於96年12月19日及31日合計現金存入其帳戶3,000,000元，係償還其代繳之增資股款，然依上訴人提示之匯款申請書、存款憑條，尚無法證明該資金係源自廖瑋鈴之自有資金，且對照上訴人前述廖瑋鈴於94年5月24日所匯500,000元亦係用以清償上開墊付款之主張，上訴人既自承係無息貸借300萬元予廖瑋鈴繳納增資款，何以廖瑋鈴事後還款金額竟高達3,500,000元，衡情即有未合，益徵被上訴人質疑上訴人於查獲後所為上開存匯款紀錄係臨訟補證，並非無稽。另上訴人主張其代廖瑋瑩墊付增資款3,000,000元部分，已由廖貞惠於95年1月16日代為轉帳返還1,300,000元，餘款則於96年12月17日至97年1月4日間廖瑋瑩自行陸續以轉帳或現金存入償還上訴人云云，經核與上訴人於96年6月12日提出之陳述意見書所述廖瑋瑩截至提出該意見書時，尚未還款等情不符，尚難僅以上訴人事後補具廖瑋瑩名義開立之借據，即認廖貞惠於前揭時日轉帳予上訴人之130萬元，係代廖瑋瑩向上訴人清償上開增資墊款等情屬實；而依上訴人所提供上述96年12月17日至97年1月4日之轉帳或現金存入紀錄，亦無法得知該等資金之來自廖瑋瑩之自有資金，且上開資金存入已在被上訴人查獲後，上訴人亦未提出其他可資採信具體證據以為證明，徒言廖瑋瑩已清償完竣其代墊增資款，本件並非贈與云云，無足憑採。從而，被上訴人依查得前開證據及上訴人提示之銀行帳戶往來交易資料，並以北區國稅局係於96年2月27日發函向上訴人進行調查，乃以96年2月27日為本件調查基準日，就廖嘉徽於調查基準日前，將其自有資金由銀行帳戶轉帳或領現存入上訴人銀行帳戶之回流資金合計1,307,630元；及廖瑋鈴於本件調查基準日前以自有資金匯款轉存入上訴人帳戶之回流資金500,000元，視為上訴人對渠等贈與之撤銷，免予計入贈與總額，准予核減上訴人對廖嘉徽、廖瑋鈴之贈與額各1,307,630元、500,000元，另就上訴人於93年12月29日提領現金4,000,000元匯入其女廖貞惠之銀行帳戶部分，亦以廖貞惠在本件調查基準日前轉帳存入上訴人銀行帳戶之金額6,523,500元，已超過上開匯款金額4,000,000元，認上訴人主張其匯款予廖貞惠係經營事業週轉，並非贈與，尚屬可採，准予核減該部分贈與額4,000,000元，而依上開重核結果，以復查決定(即

原處分)准予追減上訴人93年度贈與總額5,807,630元，變更核定贈與總額7,192,370元，應納稅額為747,397元，於法並無不合。(二)關於罰鍰部分：上訴人以自己之資金，無償代其子女廖嘉徽、廖瑋鈴及廖瑋瑩等3人繳納連成公司之增資股款合計7,192,370元，依遺產及贈與稅法第5條第1項第3款規定，應以贈與論，已如前述。又被上訴人依前揭函釋意旨函請上訴人於文到10日內申報贈與稅，該函已於96年5月5日送達上訴人，惟上訴人逾期仍未申報等情，顯見上訴人並無不能注意情事，而疏未注意依限辦理申報，應負過失漏報之責，依行政罰法第7條第1項規定，自應予處罰。故被上訴人依前揭行為時遺產及贈與稅法第44條規定，按前述重行核定上訴人應納稅額747,397元處以1倍之罰鍰計747,397元為由，准予追減罰鍰1,507,603元，揆諸前揭規定，亦無違誤。又查被上訴人所據以裁罰之遺產及贈與稅法第44條已於98年1月21日修正公布為：「納稅義務人違反……第24條之規定，未依限辦理……贈與稅申報者，按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。」因其較修正前之規定，有利於納稅義務人，本件即應適用98年1月21日修正之遺產及贈與稅法第44條之規定。惟審諸原處分(即復查決定)按上訴人應納稅額747,397元處以1倍之罰鍰計747,397元，仍在該法條修正後之裁罰範圍(處2倍以下之罰鍰)內；且被上訴人據為裁量基準之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，業經財政部以98年3月5日台財稅字第09804516500號令修正遺產及贈與稅法部分第44條規定為：「對有關未依限申報贈與之財產屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券以外者，處應納稅額1倍之罰鍰之規定。」則上訴人前揭違章事實，縱經被上訴人依修正後遺產及贈與稅法第44條及前揭修正後「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」之規定重為裁量之結果，仍應按其應納稅額處以1倍罰鍰，核與原處分按上訴人應納稅額裁處1倍罰鍰之結論並無不同，原處分自應予維持，亦併予敘明。綜上所述，原處分(復查決定)於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合等由，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

五、上訴人上訴意旨略謂：就本稅部份，上訴人有還款之事實，依民法規定即應認屬借貸而非贈與，原審仍認本件視同贈與，且亦未闡明何與臺北高等行政法院91年度訴字第3252號判決為不同之見解，判決顯未適法；就罰鍰部分，上訴人自始認本件係屬借貸行為，故於事情發生時未做贈與之申報，行為人主觀上並非出於故意或過失，應無可非難性及可歸責性，原審對此未做審酌，顯有違論理及經驗原則等語。

六、被上訴人代表人原為凌忠嫻，於訴訟繫屬中變更為陳金鑑，茲據新任代表人聲明承受訴訟，核無不合。

七、本院查：

(一)、駁回部分：

按「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。」「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅……三、以自己之資金，無償為他人購置財產者，其資金。但該財產為不動產者，其不動產。」為遺產及贈與稅法第3條第1項、第5條第1項第3款分別定有明文。本件關於被上訴人依查得之證據及上訴人提示之銀行帳戶往來交易資料，並以北區國稅局係於96年2月27日發函向上訴人進行調查，故以96年2月27日為本件調查基準日，就廖嘉徽於調查基準日前，將其自有

資金由銀行帳戶轉帳或領現存入上訴人銀行帳戶之回流資金合計1,307,630元及廖瑋鈴於本件調查基準日前以自有資金匯款轉存入上訴人帳戶之回流資金500,000元，視為上訴人對渠等贈與之撤銷，免予計入贈與總額，准予核減上訴人對廖嘉徽、廖瑋鈴之贈與額各1,307,630元、500,000元，另就上訴人於93年12月29日提領現金4,000,000元匯入其女廖貞惠之銀行帳戶部分，亦以廖貞惠在本件調查基準日前轉帳存入上訴人銀行帳戶之金額6,523,500元，已超過上開匯款金額4,000,000元，認上訴人主張其匯款予廖貞惠係經營事業週轉，並非贈與，尚屬可採，准予核減該部分贈與額4,000,000元，而依上開重核結果，以復查決定(即原處分)准予追減上訴人93年度贈與總額5,807,630元，變更核定贈與總額7,192,370元，應納稅額為747,397元等情，業據原審說明其得心證之理由，經核其認事用法並無違經驗或論理法則，或有判決不適用法規或適用不當之違背法令之情形。上訴人指其有還款之事實，依民法規定即應認屬借貸而非贈與，原審仍認本件視同贈與，且亦未闡明何與臺北高等行政法院91年度訴字第3252號判決為不同之見解，判決顯未適法等等，無非係就原審業已論斷而不採之見解續予爭執，核屬法律見解歧異問題。又證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，亦不得謂為原判決有違背法令之情形。從而本件關於被上訴人復查決定(即原處分)准予追減上訴人93年度贈與總額5,807,630元，變更核定贈與總額7,192,370元，應納稅額為747,397元部分於法核無違誤。原判決就此部分維持原處分及訴願決定，於法並無違誤。上訴意旨，指摘原判決此部分違誤，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

(二)、廢棄部分：

原審就上訴人罰鍰部分，係以上訴人以自己之資金，無償代其子女廖嘉徽、廖瑋鈴及廖瑋瑩等3人繳納連成公司之增資股款合計7,192,370元，依遺產及贈與稅法第5條第1項第3款規定，應以贈與論。又被上訴人業以96年5月3日財北國稅審二字第0960222070號函，請上訴人於文到10日內申報贈與稅，該函已於96年5月5日送達上訴人，惟上訴人逾期仍未申報等情，亦有被上訴人前開通知函、傳真查詢國內各類掛號郵件查單可稽，顯見上訴人並無不能注意情事，而疏未注意依限辦理申報，應負過失漏報之責，依行政罰法第7條第1項規定，自應予處罰。故被上訴人依前揭行為時遺產及贈與稅法第44條規定，按前述重行核定上訴人應納稅額747,397元處以1倍之罰鍰計747,397元為由，准予追減罰鍰1,507,603元，於法並無違誤，而駁回上訴人此部分之訴，固非無見。惟查：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。本件據以裁罰之行為時遺產及贈與稅法第44條規定，納稅義務人違反……第24條之規定，未依限辦理……贈與稅申報者，按核定應納稅額加處1倍至2倍之罰鍰……。業於98年1月21日修正公布為：「納稅義務人違反……第24條之規定，未依限辦理……贈與稅申報者，按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。」即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，本件即應適用98年1月21日修正之遺產及贈與稅法第44條之規定。被上訴人未及適用，原判決、訴願決定亦未及糾正，自有適用法規不當之違法。原審雖以原處分(即復查決定)按上訴人應納稅額747,397元處

以1倍之罰鍰計747,397元，仍在該法條修正後之裁罰範圍（處2倍以下之罰鍰）內；且被上訴人據為裁量基準之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，業經財政部以98年3月5日台財稅字第09804516500號令修正遺產及贈與稅法部分第44條規定為：「對有關未依限申報贈與之財產屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券以外者，處應納稅額1倍之罰鍰之規定。」則上訴人前揭違章事實，縱經被上訴人依修正後遺產及贈與稅法第44條及前揭修正後「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」之規定重為裁量之結果，仍應按其應納稅額處以1倍罰鍰，核與原處分按上訴人應納稅額裁處1倍罰鍰之結論並無不同，故認原處分應予維持。但查，本件上訴人關於裁罰部分應適用98年1月21日修正之遺產及贈與稅法第44條之規定，被上訴人未及適用，於法尚有未洽，已如前述，此部分尚待被上訴人重新依修正後之法規裁處。至於財政部以98年3月5日台財稅字第09804516500號令修正「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」就遺產及贈與稅法部分第44條規定為：對有關未依限申報贈與之財產屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券以外者，處應納稅額1倍之罰鍰（即其罰鍰仍規定係處1倍）。惟處罰金額（依倍數計算）多寡，係屬被上訴人行政裁量權範圍，法院基於職司行政處分違法審查之地位，仍不宜代被上訴人行使，逕定罰鍰金額。從而原審認縱經被上訴人依修正後遺產及贈與稅法第44條及前揭修正後「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」之規定重為裁量之結果，仍應按其應納稅額處以1倍罰鍰，核與原處分按上訴人應納稅額裁處1倍罰鍰之結論並無不同，而維持原處分，於法即有未洽。上訴意旨雖未以此指摘，惟此為本院依職權調查事項，仍應認此部分之上訴有理由。又因裁罰倍數涉及被上訴人之裁量權，非原審法院所得處理，故將原判決關於罰鍰部分予以廢棄，並將訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷，由被上訴人另為適法之處分。

八、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 1 0 0 年 5 月 1 2 日

乙說參考判決1.

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】100,判,122

【裁判日期】1000210

【裁判案由】贈與稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

100年度判字第122號

上 訴 人 陳燕美

訴訟代理人 張 靜 律師

林石猛 律師

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 陳金鑑

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國98年3月25日臺北高等行政法院97年度訴字第2668號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、上訴人於民國94年8月1日及2日分別委託訴外人張陳彩雲及張秀珍賣出其持有南亞塑膠工業股份有限公司股票（下稱南亞股票）74萬股，賣得股款計新臺幣（下同）29,432,185元，並分別於同年8月3日及8月4日轉存至張陳彩雲、張秀珍銀行帳戶，涉有贈與情事，經法務部調查局查獲，通報被上訴人審理違章成立，乃核定本次贈與總額29,432,185元，應納稅額7,701,942元，並按應納稅額處1倍之罰鍰7,701,900元（計至百元止）。上訴人申請復查未獲變更，提起訴願經決定駁回後，遂提起本件行政訴訟。
- 二、上訴人起訴主張：上訴人於十數年前經訴外人張文益借名將南亞股票登記為上訴人所有，惟從未占有上述股票，對股數、金額、委託出售證券商等資料無從得知。被上訴人應依據職權調查，卻將舉證責任歸於上訴人，顯有未合。上訴人已盡協力義務，提供相關之存摺、匯款單等所須文件，證明並無贈與行為。張秀珍及張陳彩雲均只是一日之借戶人頭並未經手資金流程，相關股票出售後所得股款均於股款交割當日轉匯至訴外人張文益所控制之FORTUNE HILL PROPERTIES LIMITED公司（下稱FORTUNE HILL公司）帳戶（帳號8881807）。而張文益已於97年5月19日補正91年度至95年度綜合所得稅申報。被上訴人以張陳彩雲及張秀珍為受贈人之核定通知書，自屬有誤等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分。
- 三、被上訴人則以：上訴人於94年8月1日及2日分別委託其姐張陳彩雲及姻親張秀珍出售股票，賣得股款各14,642,420元及14,789,765元，分別於同年8月3日及8月4日轉匯至張陳彩雲香港之銀行帳戶及張秀珍香港之銀行帳戶。被上訴人經法務部調查局通報以上訴人委託張陳彩雲等出售南亞股票所得股款續存於渠等帳戶，其所有權已移

轉予張陳彩雲、張秀珍為由課徵贈與稅，上訴人主張其移轉財產並非無償之事實者，自應負舉證責任。上訴人起訴主張系爭款項已於94年8月3日及4日轉匯回張文益可控制之FORTUNE HILL公司之帳戶，張文益與FORTUNE HILL公司係各別之權利義務主體，二者不容混為一談，上開款項轉匯至該公司帳戶，無法遽以認為已返還於張文益等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）上訴人持有南亞股票74萬股，分別於94年8月1日及同年月2日委託其姐張陳彩雲及有姻親關係之張秀珍之股票集保帳戶出售上開公司股票各37萬股，賣得股款分別為14,642,420元及14,789,765元（合計29,432,185元），於同年8月3日由張陳彩雲設於國泰中港分行之帳戶匯14,642,000元至法國巴黎銀行（下稱巴黎銀行）台北分行帳戶，再轉匯至張陳彩雲在香港之巴黎銀行香港分行帳戶；另於同年8月4日由張秀珍設於台新中港分行之帳戶匯14,789,500元至巴黎銀行台北分行，再轉匯至張秀珍在香港之巴黎銀行香港分行帳戶，有上開股票交易明細及各該匯出匯款資料可稽。故被上訴人依規定及上開客觀事證，認定上訴人係將財產無償移轉予張陳彩雲、張秀珍，應成立贈與行為，洵屬有據，堪認已盡其舉證之責。上訴人主張系爭資金之移轉，並非無償，自應由上訴人就此有利之事實負舉證責任。（二）上訴人於95年4月12日具函主張上開款項匯往國外，主要係投資電動交通工具案投資計畫，而委請張陳彩雲等代為出售其南亞股票，並代匯代付應納之股款云云，並提出共同開發投資協議書為憑，惟上訴人之股款匯入張陳彩雲及張秀珍在香港開立之巴黎銀行香港分行，卻非該計畫執行地美國，且後續資金是否匯入美國作為股本並無交代，無法勾稽證明上訴人前述主張為真實。（三）上訴人另主張其持有之南亞股票，係張文益為分散所得而借其名義買入再委託張陳彩雲等人出售乙節，並未提出購入該等股票之資金流程或其他相關具體證據資料以為證明；而張文益縱為FORTUNE HILL公司之董事，但與該公司為不同之權利義務主體，且張陳彩雲、張秀珍將取自上訴人之上開款項匯入FORTUNE HILL公司之帳戶，僅能證明該等資金之流向，無從證明渠等匯款之原因關係為何。況若果如上訴人所稱本件股票買賣係張文益借名買入及委託出售，徵諸本件股票於94年8月1日及同年月2日出售後，旋於同年月3日及4日即分別匯往受託人張陳彩雲及張秀珍之國外帳戶，上訴人亦未提出任何可資採信之具體證據以為證明，自難僅憑前開資金流程，即認上訴人之前述主張為真。又被上訴人早於95年3月10日即發函通知上訴人到場說明，上訴人亦於同年月13日接獲該通知函，而主張係因參與張文山之投資計畫，才委請張陳彩雲等代出售股票及代匯應付股款，嗣遭被上訴人97年5月1日復查決定駁回其復查申請，上訴人於同年月5日收到復查決定後，才於97年5月19日申請補報補繳張文益91年度至95年度綜合所得稅，請求退還上訴人溢繳稅額，繼而援引為據提起訴願，顯屬臨訟彌縫之舉，自難執為有利於上訴人之認定。（四）上訴人贈與該資金之財產總值已超過贈與稅之免稅額，而未依遺產及贈與稅法第24條規定之期限內辦理申報，縱無故意，因無不能注意情事，竟疏於注意，亦有過失漏報之責，仍應受罰。故被上訴人依行為時遺產及贈與稅法第44條規定，按原核定應納稅額處以1倍之罰鍰計7,701,900元，亦無違誤等詞。因將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

五、本院查：（一）按「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。」遺產及贈與稅法第4條第2項定有明文。有關贈與之事實及應繳納稅款之要件，係由稽徵機關負舉證責任，惟鑑於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，稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，及稅務案件具有大量性行政之事物本質，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，自應認屬負納稅義務之當事人就所得支配或掌握之課稅事實及原因關係證據資料，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，客觀上已足能證明當事人之經濟活動，如當事人予以否認，亦未就其主張之事實盡協力義務，稽徵機關或行政法院就當事人主張之事實仍不能明瞭亦無法確定其存在，是因此所生之不利益結果，則應歸由應履行協力義務之當事人負擔。（二）本件上訴人持有南亞股票74萬股，分別於94年8月1日及同年8月2日委託其姐張陳彩雲及有姻親關係之張秀珍之股票集保帳戶出售上開公司股票各37萬股，賣得股款分別為14,642,420元及14,789,765元（合計29,432,185元），於同年8月3日由張陳彩雲設於國泰中港分行之帳戶匯14,642,000元至巴黎銀行台北分行帳戶（帳號：00010838890354），再轉匯至張陳彩雲之巴黎銀行香港分行帳戶（帳號8881805）；另於同年8月4日由張秀珍設於台新中港分行之帳戶匯14,789,500元至巴黎銀行台北分行（帳號00010838890354），再轉匯至張秀珍之巴黎銀行香港分行帳戶（帳號8882141），為原審所確定之事實。可知，自上述系爭29,432,185元資金移動之過程，即上訴人持有股票賣得股款之金錢分別移轉至張陳彩雲、張秀珍之帳戶，由張陳彩雲、張秀珍受領該金錢後，全部已歸其實力支配範圍，嗣張陳彩雲、張秀珍再陸續以自己名義匯往渠等在巴黎銀行台北分行帳戶及巴黎銀行香港分行帳戶之方式支配。而上訴人主張系爭資金之移轉，其原因關係並非贈與，即應由上訴人就其移轉原因負完全且真實陳述之協力義務。惟上訴人95年4月12日申請復查時係主張系爭資金匯往國外，主要係投資電動交通工具案投資計畫，而委請張陳彩雲、張秀珍代為出售其南亞股票，並代匯代付應納之股款云云，經被上訴人查核其所提出共同開發投資協議書之結果，上訴人之股款匯入張陳彩雲及張秀珍在香港開立之巴黎銀行香港分行，卻非該計畫執行地美國，且後續資金是否匯入美國作為股本並無交代，無法勾稽證明上訴人前述主張為真實。嗣上訴人於97年6月26日訴願補充書，改主張：上開股票係訴外人張文益為分散所得借其名義買入並委託出售，張陳彩雲及張秀珍已分別於95年11月29日及96年10月3日將該款項匯回張文益帳戶云云，復於97年10月31日起訴狀陳述：上開股票係訴外人張文益為分散所得借其名義買入並委託出售，張陳彩雲已於94年8月3日將14,642,420元、張秀珍已於94年8月4日將14,789,765元折算美金轉匯至張文益可掌控之FORTUNE HILL公司之帳戶（帳號：8881807）云云，上訴人未能提出如何購入該等股票之資金流程或其他相關具體證據資料以為證明確係張文益借其名義買入，上述主張已非可採；且張陳彩雲、張秀珍所提出上開匯款予張文益、FORTUNE HILL公司之國外匯款資料，並未經我國駐外使領館、商務代表或外貿機關等之驗證，亦未提出任何證據資料證明該FORTUNE HILL公司帳戶係由張文益掌控，難認其主張為真實，況縱如所稱已於94年8月3日、94年8月4日將款項如數匯至張文益可掌控之FORTUNE HILL公司之帳戶，卻又於調查基準日（即95年3月10日，上訴人於是日接獲被上訴人通知到場說明，見原處分

卷第13、14頁)後再次以返還張文益款項之意匯款至張文益帳戶，並不合常理，是張陳彩雲、張秀珍上開款項縱匯入FORTUNE HILL公司之帳戶或張文益之帳戶，尚無從證明渠等匯款之原因關係為何。至上訴人97年5月5日收受復查決定書後於97年5月19日以申請補報補繳張文益91年度至95年度綜合所得稅，請求退還上訴人溢繳稅額一節，仍不能證明當初確係張文益以其資金借上訴人名義買入本件南亞股票屬實。原判決已就其調查證據結果及得心證之理由，敘明依上開客觀事證，被上訴人以上訴人將其出售股票所得資金匯入張陳彩雲、張秀珍之銀行帳戶，並經渠等受領而匯往渠等之國外帳戶，認定上訴人係將財產無償移轉予張陳彩雲、張秀珍，應成立贈與行為，洵屬有據，暨上訴人贈與該資金之財產總值已超過贈與稅之免稅額，而未依遺產及贈與稅法第24條規定之期限內辦理申報，縱無故意，因無不能注意情事，竟疏於注意，有過失漏報之責，被上訴人按原核定應納稅額處以1倍之罰鍰，亦無不合，並無違反舉證原則或有應調查證據而未調查之違法或有上訴人所稱誤用推定過失情事，亦無判決不備理由或理由矛盾或適用法規不當之違法。(三)98年1月21日修正公布之遺產及贈與稅法關於稅率、扣除額及免稅額均較修正前有利於納稅義務人，惟依中央法規標準法第13條規定，應自同年月23日起生效，則依實體從舊之法律適用原則，自無適用修正後有關核稅新規定之餘地。至於增訂稅捐稽徵法第48條之3從新從輕之規定，應僅適用於罰鍰金額或其他行政罰之重新核定，而不適用以重新核課遺產稅及贈與稅稅額，此觀該條明定「納稅義務人違反本法或稅法之規定」(租稅負擔之核定，無此問題)，作為適用該法條之前提要件，以及立法理由敘明：「……行政法上的實體從舊原則，其目的是要確定法律關係。但是，租稅行政罰則不然，並無法律權利義務關係確定問題」，所以納稅義務人對於租稅負擔，不能適用從新從輕原則。上訴意旨援引稅捐稽徵法第48條之3規定，主張本件縱屬贈與，亦應依98年1月21日修正公布之遺產及贈與稅法適用有利於上訴人之新稅率、扣除額及免稅額云云，要非可採。且本件上訴人所贈與張陳彩雲、張秀珍者為系爭資金，並非股票，業如前述，上訴意旨以贈與標的若為股票，依財政部98年3月5日台財稅字第09804516500號令，應處0.5倍之罰鍰云云，指摘原判決違法，亦無可採。(四)又按，在無礙兩造之攻擊防禦及不影響行政處分之本質與結果之前提下，行政法院若認行政處分之瑕疵，得予以追補或更正者，則追補或更正之請求優於撤銷之請求；且基於權力分立之原則，行政法院在撤銷訴訟中僅能審查行政機關所作成之行政處分之合法性，而不能代替行政機關追補或更正行政處分，否則即有司法機關代替行政機關行使行政權之虞，與權力分立原則未盡相符。查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，本件就裁罰部分應適用98年1月21日修正之遺產及贈與稅法第44條之規定，被上訴人於裁處時固未及適用98年1月21日修正後遺產及贈與稅法第44條之規定，訴願決定及原判決亦未及糾正，惟因裁罰倍數涉及被上訴人之裁量權，嗣經被上訴人重新裁量，以上訴人仍有漏報之責，被上訴人依98年1月21日修正後遺產及贈與稅法第44條、財政部98年3月5日台財稅字第

09804516500號令修正「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，認仍應按應納稅額處1倍之罰鍰等語（見99年6月22日補充答辯狀，並送達上訴人之訴訟代理人收受，有送達回執附本院卷內）。此為被上訴人以自行重新裁量之方式追補，而非由行政法院以代行裁量之方式追補，符合權力分立原則，且無礙兩造之攻擊防禦及不影響行政處分之本質與結果，依前開說明，被上訴人追補之請求優於撤銷之請求，該追補核無不合。是訴願決定及原判決雖未及依98年1月21日修正之遺產及贈與稅法第44條之規定糾正原處分，適用法律容有未洽，尚不影響裁判結果，故仍應予維持。此外，上訴人其餘所訴各節，無非係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，尚難謂原判決有違背法令之情事。（五）綜上所述，原判決將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人於原審之訴，其結論尚屬正當，上訴論旨，仍執前詞，求予廢棄原判決，為無理由，應予駁回。

六、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 1 0 0 年 2 月 1 0 日

乙說參考裁定2.

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】100,裁,2010

【裁判日期】1000818

【裁判案由】贈與稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 裁 定

100年度裁字第2010號

上 訴 人 陳東北

被 上 訴 人 財政部臺灣省南區國稅局

代 表 人 許春安

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國99年8月12日高雄高等行政法院98年度訴字第399號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣，倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。
- 二、本件上訴人於民國90年間將其兄陳東河、姪兒陳智億共有之坐落臺南市北區北元段223、432及751地號等3筆土地（下稱系爭土地），分別出售予訴外人陳灯鏞、陳慶飛及郭勝璋等3人，嗣將其因出售系爭土地所獲款項中之新臺幣（下同）20,073,981元分別轉匯或提領現金存入陳智隆、陳玉真、吳美燕、陳玉人、陳麗如、陳葉澄子、陳龍德等上訴人之姪兒、姪媳、姪媳之母、姐及姪孫之銀行帳戶，作為渠等之存款，已超過贈與稅之免稅額，惟未依法辦理贈與稅申報，經被上訴人依查得資料，核定上訴人90年度贈與總額20,073,981元，贈與淨額19,073,981元，除補徵應納稅額4,520,153元，並按應納稅額裁處1倍罰鍰計4,520,100元（計至百元止）。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審判決駁回，乃對原判決上訴，主張：原判決對上訴人所為本件係屬共有土地持分交換出售之買賣價金分配，非屬贈與之主張，未予審酌。又上訴人業於原審審理中提出與本件有關之其他9件土地出售款分配之流向，從資金流向並依經驗及論理法則，足以說明係土地價金之分配，原判決未予全盤審酌

，亦未敘明不採之理由。另上訴人所提於84年間訂立且經認證之協議書與48年覺書約定之分配比例相同，堪認真正，則登記名義人及非登記名義人間存在信託關係，自屬有效，然原判決亦未予審酌。故原判決有理由不備之違法云云。

三、經查：本件原判決已就系爭土地係源自上訴人與其兄陳東河、姪兒陳智億因繼承或買賣所共有土地重劃而來，及上訴人取得之出售土地價金與上訴人所提於84年間訂立並經認證之協議書記載不符，而上訴人另提出之2份承諾書及90年協議書何以不足採認，暨何以難認上訴人所匯系爭款項與遺產之調整有關等節，分別予以論駁；並就本件之罰鍰處分，敘明雖被上訴人未及適用98年1月21日修正公布之遺產及贈與稅法第44條規定，然經被上訴人審酌財政部98年3月5日臺財稅字第09804516500號令修訂之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，仍應處以相同罰鍰，而將罰鍰處分亦予維持等語在案。上訴意旨雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由，係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並就原審已論斷者，泛言未論斷，或執為說明原判決所不採之遺產重分配主張，且經原判決敘明與結論無影響而不逐一論斷之資金流向說明及信託關係，指摘原判決理由不備，而非具體說明其有何不適用法規或適用法規不當之情形，並揭示該法規之條項或其內容，及合於行政訴訟法第243條第2項所列各款之事實，難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

四、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中 華 民 國 1 0 0 年 8 月 1 8 日

乙說參考裁定3.

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】99,裁,3568

【裁判日期】991230

【裁判案由】贈與稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 裁 定

99年度裁字第3568號

上 訴 人 曹陳茸

訴訟代理人 林見軍 律師

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 凌忠嫻

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國99年8月19日臺北高等行政法院99年度訴字第1010號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；依同法第243條第2項規定，判決有該條項所列各款情形之一者，為當然違背法令。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為同法第244條第1項第4款及第2項所明定。是當事人提起上訴，如以原判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原判決有行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀應揭示合於該條款之具體事實。上訴狀或理由書如未依上述方法表明，或其所表明者顯與上開法條規定之違背法令情形不相合時，即難認為已合法表明上訴理由，其上訴自非合法。
- 二、緣上訴人之子曹永杰於民國95年4月3日自上訴人所有台北國際商業銀行股份有限公司（現為永豐商業銀行股份有限公司，下稱台北商銀）德惠分行5802107950800號帳戶提領現金新臺幣（下同）5,260,000元，被上訴人經法務部調查局通報，認上訴人為遺產及贈與稅法第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，乃核定上訴人95年度贈與總額5,260,000元，贈與淨額4,150,000元，補徵贈與稅額334,300元，並按應納稅額加處1倍之罰鍰計334,300元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以98年12月31日財北國稅法二字第0980241349號復查決定書駁回，上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，提起本件上訴。
- 三、上訴意旨雖主張：被上訴人未就客觀上當事人間有財產移轉之事實及財產移轉欠缺對價暨雙方主觀上各有無償、終極地讓與該財產以及允受之主觀意思等要件善盡舉證責任，原判決本應依舉證責任法則命被上訴人善盡舉證責任，卻反將舉證責任倒

置，構成行政訴訟法第243條第1項判決不適用法規或適用法規不當之違背法令；又納稅義務人僅負有申報及配合調查之協力義務，而此協力義務僅達說明程度，而非達證明程度，是原判決將說明義務與舉證證明之義務混為一談，而認上訴人未盡協力義務之說明，自有行政訴訟法第243條第1項之判決不適用法規或適用不當之違背法令等語。然原判決已就被上訴人認上訴人之子曹永杰於95年4月3日自上訴人所有台北商銀帳戶提領現金5,260,000元，係屬遺產及贈與稅法第4條第2項之贈與，據以核課贈與稅及罰鍰，是否適法有據之重要爭點，詳述其得心證之理由，另指明：被上訴人依遺產及贈與稅法第24條第1項及第44條規定，核定上訴人95年度贈與總額5,260,000元，贈與淨額4,150,000元，補徵贈與稅額334,300元，並審酌其違章情節，按應納稅額加處1倍之罰鍰計334,300元，仍在98年1月21日修正後遺產及贈與稅法第44條之裁罰範圍（處2倍以下之罰鍰）內，且合乎財政部98年3月5日台財稅字第09804516500號令修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，於法並無不合；洵無何裁量逾越、怠惰或違反比例原則等違法情事等語，並就上訴人之主張，何以不足採，分別予以指駁甚明。觀諸前開上訴理由，仍執與起訴意旨雷同且經原審不採之陳詞及歧異見解，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘為不當，並就原審已論斷者，泛言其論斷違背舉證責任法則，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當，或行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

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

中 華 民 國 9 9 年 1 2 月 3 0 日

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案二

一、提案機關：臺中高等行政法院

二、法律問題：

甲以乙、丙二行政機關為被告，提起撤銷訴訟（非必要共同訴訟），經高等行政法院判決甲敗訴，經甲上訴，由最高行政法院將原判決全部廢棄發回原法院更為審判。嗣經原法院為甲對乙部分勝訴；對丙部分敗訴之判決。甲及乙各自對其敗訴部分，提起上訴。問甲、乙所為上訴，是否均應免徵收上訴裁判費？

三、討論意見：

甲說：不再徵收裁判費。

依行政訴訟法第 98 條第 2 項「起訴，按件徵收裁判費」之規定，行政訴訟裁判費之徵收係採「按件」徵收；而「發回或發交更審再行上訴，或依第 257 條第 2 項為移送，經判決後再行上訴者，免徵裁判費。」又為行政訴訟法第 98 條之 2 第 2 項所特別規定。則本件原審判決時，由全部敗訴之甲提起上訴，係以 1 件徵收上訴裁判費，其後不問發回更審後所為判決，是否甲仍全部敗訴，由其上訴；或有他造敗訴，而提起上訴，因該「案件」已徵收上訴裁判費，故依上開規定，均免再徵上訴裁判費。

乙說：甲上訴部分，不再徵收裁判費；乙上訴部分，應徵收上訴裁判費。

行政訴訟裁判費之徵收，雖採「按件」徵收，惟參諸最高行政法院 96 年 12 月 18 日庭長法官聯席會議第 10 則決議：「二人以上依行政訴訟法第 37 條第 1

項第 2 款或第 3 款規定，共同提起行政訴訟，本於裁判費應按件徵收之原則，應徵收 1 件裁判費；於受敗訴判決後，其中部分原告上訴，應向該聲明上訴之人，徵收 1 件上訴裁判費。如一部勝訴，一部敗訴，兩造均上訴，應各徵收 1 件裁判費。」之意旨，應認經判決後，提起上訴時，應以提起上訴時之情形，認定其案件數，而徵收上訴裁判費。

經最高行政法院廢棄原判決發回後，原審法院即應依第一審之訴訟程序審理，而應適用行政訴訟法有關第一審之訴訟程序。又預納裁判費為起訴或上訴當事人之義務，為行政訴訟法第 100 條第 1 項所規定，是上訴裁判費徵收之認定標準，原則上應以當事人為對象，再依行政訴訟法有關訴訟費用徵收之規定為之。從而，原審法院於案件經發回後再為判決，其結果，如有一部分當事人勝訴；一部分敗訴時，敗訴當事人如不服分別具狀提起上訴，即應依上開最高行政法院庭長法官聯席會議決議之意旨徵收上訴裁判費。至參酌民事訴訟法第 77 條之 16 訂定之行政訴訟法第 98 條之 2 第 2 項，對於發回後更審再行上訴時之裁判費徵收雖有特別規定；然解釋上此所指「經判決後再行上訴者，免徵裁判費」，應係指案件之上訴人曾因上訴已對其徵收裁判費者而言，以免同一審級之救濟，有重複徵收裁判費之情事。故對發回更審判決不服，提起上訴者，係未曾對其徵收上訴裁判費之當事人，即非所指「再行上訴」之情形，其不服判決提起上訴，仍應繳納上訴裁判費。

四、初步研討結果：

多數採乙說。

五、大會研討結果：

多數採乙說（經付大會表決結果：實到人數 52 人，採乙說 28 票）。

六、相關法條：

行政訴訟法第 98 條之 2 第 2 項：

「發回或發交更審再行上訴，或依第二百五十七條第二項為移送，經判決後再行上訴者，免徵裁判費。」

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案三

一、提案機關：高雄高等行政法院

二、法律問題：

某甲因違反行政法之規定，遭縣政府處以罰鍰確定，某甲於將受強制執行之際，竟與其子乙共同意圖損害縣政府罰鍰債權，將某甲之財產轉讓與不知情之第三人丙，致縣政府之罰鍰債權無法實現，縣政府因認某乙所為，損及其公法上之權利，乃提起一般給付訴訟，主張類推適用民法侵權行為之規定，請求某乙負損害賠償責任，其訴訟有無理由？

三、討論意見：

甲說：(肯定說)

按「侵權行為以侵害私法上之權利為限，某甲因犯詐欺破產罪，使其應繳稅捐機關之罰鍰不能繳納，係公法上權利受到損害，不能認係侵權行為，稅捐機關不得提起附帶民事訴訟，依侵權行為法則，請求損害賠償。」最高法院 62 年度第 1 次民事庭庭長會議決議(一)參照。足認關於侵害罰鍰之公法上權利所生損害賠償，係公法上之爭議，要非普通法院之審理範圍，應屬行政法院管轄。復按公法與私法，雖各具特殊性質，但二者亦有其共通之原理，私法規定之表現一般法理者，應亦可適用公法關係，最高行政法院著有 52 年判字第 345 號判例足參。鑑於公法上不當得利及無因管理向為實務所承認，其成立要件及請求之範圍，亦得類推適用民法不當得利及無因管理之規定，是民法侵權行為之規定，於公法上侵權行為應可類推適用。題示情形，縣政府之公法上罰鍰債權既遭受某乙侵害，自得類推適用民法侵權行為之規定，請求某乙負損害賠償責任。

乙說：(否定說)

按關於人民之權利義務之事項，應以法律定之，中央法規標準法第 5 條第 2 款定有明文。蓋國家行使公權力時侵害人民權利，人民得依國家賠償法請求賠償，反之，人民侵害行政機關公法上之權利時，並無專法規定行政機關得依侵權行為之法律關係，請求人民負損害賠償責

任。次查不當得利及無因管理均涉及損益分擔之公平原則，是以承認公法上之不當得利或無因管理為通說。然侵權行為係侵害行為，並非損益分擔問題，其性質上與不當得利或無因管理不同。且人民侵害國家機關公法上之權利時，除得以刑罰制裁行為人外，法律常賦予行政機關以強制力排除該侵害或課以行政罰暨滯納金，或給予行政機關得以較人民有利（如免提供擔保）之方式保全其公法上之債權，上開途徑應已足保護行政機關公法上之權利，無須另賦予國家公法上侵權行為請求權來達此目的。故本題縣政府主張類推適用民法侵權行為之規定，對某乙提起損害賠償之訴，自欠缺法律上請求權而屬無據。

四、初步研討結果：

採乙說。

五、大會研討結果：

多數採乙說（經付大會表決結果：實到人數 52 人，採乙說 36 票）。

六、相關法條：

（一）行政訴訟法第 8 條第 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。」

（二）中央法規標準法第 5 條：

「左列事項應以法律定之：

- 一、憲法或法律有明文規定，應以法律定之者。
- 二、關於人民之權利、義務者。
- 三、關於國家各機關之組織者。
- 四、其他重要事項之應以法律定之者。」

七、參考資料：

（一）最高法院 62 年度第 1 次民事庭庭長會議決議（一）：

「侵權行為以侵害私法上之權利為限，某甲因犯詐欺破產罪，使其應繳稅捐機關之罰鍰不能繳納，係公法上權利受到損害，不能認係侵權行為，稅捐機關

不得提起附帶民事訴訟，依侵權行為法則，請求損害賠償。」

(二) 最高行政法院 52 年判字第 345 號判例要旨：

「公法與私法，雖各具特殊性質，但二者亦有其共通之原理，私法規定之表現一般法理者，應亦可適用於公法關係。．．．。」

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案四

一、提案機關：智慧財產法院

二、法律問題：

甲之專利經乙提出舉發，智慧財產局作成「舉發不成立」之審定，乙不服提起訴願遭駁回而提起行政訴訟，經本院裁定甲參加訴訟，最後判決「訴願決定及原處分均撤銷。被告(智慧財產局)就第 00 號『****』專利舉發事件，應作成撤銷專利權之處分。」被告及甲均未上訴而告確定。嗣本案發回智慧財產局重為處分，智慧財產局應為如何處分？如甲申請專利更正或提出新證據，智慧財產局應為如何處理？

三、討論意見：

甲說：智慧財產局只須形式審查，依照前確定判決之意旨，逕行作成「舉發成立，應撤銷專利權」之處分即可，無須審酌甲提出之新證據，其申請專利更正應以系爭專利權業經撤銷為由而不予受理。

理由：(一) 按撤銷或變更原處分或決定之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力；原處分或決定經判決撤銷後，機關需重為處分或決定者，應依判決意旨為之；行政訴訟法第 216 條第 1、2 項定有明文。本件既經確定判決訴願決定及原處分均撤銷，被告智慧財產局就系爭專利舉發事件，應作成撤銷專利權之處分；則依上開法律規定，智慧財產局自應遵從前揭確定判決之命令，逕行作成舉發成立，撤銷系爭專利權之處分。

(二) 當事人如有新證據，其符合再審條件者，應循行政訴訟再審程序救濟，不得向重為處分應受確定判決拘束之智慧財產局提出。

(三)專利更正的時點有其限制，依智慧財產局98年10月編印之「專利審查基準」1-5-4頁所述，智慧財產局作成撤銷專利權之處分後（未被行政爭訟程序變更前），所提更正申請，應不予受理。則本案經法院判決被告智慧財產局應撤銷系爭專利權確定，更無受理專利權人更正之理。

乙說：智慧財產局就系爭專利之申請更正，應予實質審查是否准許，並就當事人提出之新證據併予審酌後，作出適法之處分（可能為舉發不成立之審定）。

理由：(一)本案確定判決撤銷原處分，是原處分已不存在，但舉發申請案仍存在，應重啟新的審查程序，作出適法之處分。

(二)既為重啟舉發案新的審查程序，依專利法第71條第1項第3款之規定，系爭專利權人自得申請專利之更正。

(三)申請專利更正通常為申請專利範圍之減縮，如果准予更正，則事實有變更，此為判決確定後所發生，自不受原確定判決既判力之拘束。智慧財產局應就更正後之專利權範圍審查其是否有得撤銷之原因，並審酌新證據後為舉發是否成立之審定。

四、初步研討結果：

多數採甲說。

五、大會研討結果：

多數採甲說（經付大會表決結果：實到人數52人，採甲說33票）。

六、相關法條：

行政訴訟法第213條：

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 216 條：

撤銷或變更原處分或決定之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。

原處分或決定經判決撤銷後，機關須重為處分或決定者，應依判決意旨為之。

前二項之規定，於其他訴訟準用之。

專利法第 71 條

專利專責機關於舉發審查時，得依申請或依職權通知專利權人限期為下列各款之行為：

三、依第六十四條第一項及第二項規定更正。

專利法第 64 條

發明專利權人申請更正專利說明書或圖式，僅得就下列事項為之：

一、申請專利範圍之減縮。

二、誤記事項之訂正。

三、不明瞭記載之釋明。

前項更正，不得超出申請時原說明書或圖式所揭露之範圍，且不得實質擴大或變更申請專利範圍。

七、參考資料：

98 年度高等行政法院法律座談會法律問題四：

法律問題：某乙對某甲之系爭專利提出舉發，理由為該專利不具進步性，不合專利要件，舉發證據則為 A 先前技術。案經經濟部智慧財產局審查，認 A 證據不足以證明系爭專利不具進步性，因而為舉發不成立之審定。舉發人乙不服提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟，求為判決：1. 訴願決定及原處分均撤銷。2. 被告（智慧財產局）就○○專利舉發事件，應作成撤銷專利權之審定。案經智慧財產法院裁定命甲參加訴訟後審理結果，認 A 證據足以證明系爭專利不具進步性，乃為如原告

(舉發人乙)上開訴之聲明之全部勝訴判決，該案因被告及甲未不服而告確定。則(一)智慧財產局收到上開確定判決後，對於判決第2項「被告就○○專利舉發事件，應作成撤銷專利權之審定」，是否另外作成撤銷系爭專利權之審定，抑或可逕依上開確定判決為追繳專利證書(公告註銷)及將撤銷專利權意旨刊載專利公報之處分？(二)智慧財產局如依照判決意旨另外作成撤銷專利權之審定，而甲復對該審定不服，提起訴願遭訴願決定駁回，甲仍不服向智慧財產法院提起行政訴訟，求為判決：訴願決定及原處分均撤銷。在未有新事實或法律變動情形下，則智慧財產法院就該撤銷專利權之審定關於A證據足以證明系爭專利不具進步性部分是否仍須實質審查？

大會研討結果：

- (一)部分：多數採甲說，須另外作成撤銷專利權之審定。本件原確定判決之主文內容為「被告應作成撤銷專利權之審定」，係依行政訴訟法第5條第2項課予義務訴訟判令行政機關作成原告所申請內容之行政處分。並非法院代替行政機關作成行政處分(審定)。因此，被告(智慧財產局)應依課予義務訴訟判決之意旨，另外作成撤銷專利權之審定。
- (二)部分：多數採丙說。本件某甲所提起之訴訟類型為撤銷訴訟，某乙依其專利舉發申請權所提起之訴訟類型雖為課予義務訴訟，但某乙舉發申請權舉發所提起課予義務訴訟之對象為某甲專利權存在與否之法律關係，某甲撤銷訴訟之對象亦為某甲專利權存在與否之法律關係，二訴訴訟標的均為某甲專利權存在與否之法律關係，故前後二訴訴訟標的相同。因此，前訴就乙依其專利舉發申請權

所提起之課予義務訴訟，既已命某甲參加訴訟，依行政訴訟法第 47 條規定，前訴對某甲亦有效力，某甲就同一訴訟標的為確定判斷效力所及之後訴，不得再行提起行政訴訟，故應依行政訴訟法第 107 條第 9 款裁定駁回訴訟。

「專利審查基準」1-5-4 頁節錄：

申請更正之專利權如經撤銷專利權確定在案，因已無更正之標的，縱已對該確定判決提起再審之訴，所提更正申請，應不予受理。縱該撤銷專利權處分，專利權人不服，提起行政救濟尚未確定，惟因撤銷處分已生實質上之拘束力（實質的存續力），在未經行政爭訟程序將原處分撤銷前，所提更正申請，亦應不予受理。

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案五

一、提案機關：臺北高等行政法院

二、法律問題：

甲係醫院負責人，該醫院 90 年間給付薪資短扣稅款及短報扣繳憑單給付總額，由稅捐稽徵機關查獲，移送檢察官偵辦，經發回再議後，檢察官於 98 年 8 月 28 日作成附條件之緩起訴處分，同年 11 月 11 日確定(緩起訴處分期滿後未經撤銷)。嗣稅捐稽徵機關依 98 年 5 月 27 日修正公布之所得稅法第 114 條第 1 款及稅務違章案件裁罰金額及倍數參考表規定，於 99 年 9 月 2 日按短扣稅款於限期內及未於限期內補繳補報金額，對甲分別處 1 倍及 2 倍罰鍰(下稱原處分)。甲不服該罰鍰處分，循序提起復查及訴願均遭駁回，於 100 年 10 月間提起行政訴訟，於訴訟繫屬中，行政罰法第 26 條等相關規定增修；則行政法院對本件罰鍰處分，是否應適用 100 年 11 月 23 日修正公布之行政罰法第 45 條第 3 項、第 4 項、第 26 條第 3 項規定，將甲於附條件緩起訴處分中所支付金額、命服之勞務，於稅捐稽徵機關處罰內扣抵之？

三、討論意見：

甲說：應予扣抵。

本件甲之違規時間雖為 90 年，但稅捐稽徵機關在緩起訴處分確定後，100 年 5 月 27 日為重核復查決定裁處罰鍰，甲循序提起行政訴訟，於訴訟繫屬期間行政罰法第 26 條增修緩起訴處分時所繳納金額及提供義務勞務，應得於裁處之罰鍰內扣抵，有利於甲之規定；而本件爭訟尚繫屬於高等行政法院，參考稅捐稽徵法第 48 條之 3 暨最高行政法院 89 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，自應適用裁處時之法律即增修之行政罰法第 26 條第 3 項予以扣抵。

乙說：不得扣抵。

- (一)依行政罰法第 45 條第 3 項規定「……經緩起訴處分確定，應受行政罰之處罰而未經裁處者」，本件甲違規行為早於緩起訴處分確定前(96 年 3 月 30 日)，即經稅捐稽徵機關裁處罰鍰，核與上開規定不符。
- (二)稅捐稽徵法第 48 條之 3 乃指納稅義務人違反稅捐稽徵法或稅法之實體法規有變更(最高行政法院 100 年判字第 2032 號判決意旨，財政部 88 年 4 月 27 日台財稅字第 881911736 號函令均採相同見解)，而適用「從輕從新」原則之特別法，而本件行政罰法第 26 條之增修，並非稅捐稽徵法或稅法實體法之變更，自不能適用上開特別規定。
- (三)另參照行政罰法第 45 條第 3 項之立法理由「本法修正施行前，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，其經檢察官為緩起訴處分確定後，行政機關依第 26 條第 2 項規定裁處行政罰者，因已為裁處，不宜再適用修正條文第 26 條第 3 項規定，以免有違法安定性原則。」等語，本件原罰鍰處分自無庸扣抵緩起訴處分所繳納金額及提供義務勞務，始符法律規定。

四、初步研討結果：

採乙說。

五、大會研討結果：

多數採乙說(經付大會表決結果：實到人數 52 人，採乙說 40 票)。

六、相關法條：

(一)行政罰法第 26 條：

「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。

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 1 項行為經緩起訴處分或緩刑宣告確定且經命向公庫或指定之公益團體、地方自治團體、政府機關、政府機構、行政法人、社區或其他符合公益目的之機構或團體，支付一定之金額或提供義務勞務者，其所支付之金額或提供之勞務，應於依前項規定裁處之罰鍰內扣抵之。

前項勞務扣抵罰鍰之金額，按最初裁處時之每小時基本工資乘以義務勞務時數核算。

依第 2 項規定所為之裁處，有下列情形之一者，由主管機關依受處罰者之申請或依職權撤銷之，已收繳之罰鍰，無息退還：

一、因緩起訴處分確定而為之裁處，其緩起訴處分經撤銷，並經判決有罪確定，且未受免刑或緩刑之宣告。

二、因緩刑裁判確定而為之裁處，其緩刑宣告經撤銷確定。」

《行政院版立法理由》

「二、第 2 項增訂『緩起訴處分確定』、『不付保護處分、免刑、緩刑』之文字，理由如下：

(一)按第 1 項前段所定『依刑事法律處罰』，係指由法院對違反刑事法律之行為人，依刑事訴訟程序所為之處罰，始足當之。又緩起訴處分之性質，實屬附條件之便宜不起訴處分，檢察官為緩起訴處分時，依刑事訴訟法第 253 條之 2 第 1 項規定，對被告所為之措施及課予之負擔，係一種特殊之處遇措施，並非刑罰。故一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，經檢察官為緩起訴處分確定後，行政機關自得依違反行政法上義務規定裁處，此為現行條文第 2 項之當然解釋。惟因實務上有不同見解，爰於第 2 項增訂「緩起訴處分確定」之文字，以杜爭議。

- (二)依少年事件處理法第 41 條規定，為不付保護處分之裁定確定，對當事人既未為刑事處罰，行政罰之裁處無一事二罰之疑慮，自得依違反行政法上義務規定裁處之，爰於第 2 項增列『不付保護處分』之文字。
- (三)第 1 項行為如經免刑或緩刑之裁判確定，因法院為免刑或緩刑宣告所斟酌者，係情節輕微、自首、難以苛責、行為人年紀尚輕而給予自新機會或維護親屬間家庭和諧關係等因素，無庸斟酌行為人所違反行政法上義務規定之立法目的。故為兼顧該等法律立法目的之達成，並考量經免刑或緩刑裁判確定者，未依刑事法律予以處罰，與緩起訴處分確定者同，為求衡平，爰於第 2 項增訂『免刑、緩刑』之文字，俾資完備。
- (四)本條係有關刑事罰與行政罰競合之處理規定，涉及行政法上義務規定極多，為兼顧該等行政法立法目的之達成及促進行政效能考量，避免行政制裁緩不濟急，失卻處罰目的，一行為如經緩起訴處分確定，不待緩起訴期間屆滿而未撤銷，行政機關即應依違反行政法上義務規定裁處；亦即本項所定『緩起訴處分確定』，係指當事人已不得聲請再議或交付審判以爭執該緩起訴處分而言(刑事訴訟法第 253 條之 1 第 1 項後段參照)。同理，為避免行政制裁緩不濟急，失卻處罰目的，對受緩刑宣告部分，亦不待緩刑期滿未經撤銷(刑法第 76 條參照)，即應依違反行政法上義務規定裁處。
- 三、第 1 項行為經緩起訴處分或緩刑宣告確定，且經命向公庫或指定之公益團體、地方自治團體、政府機關、政府機構、行政法人、社區或其他符合公益目的之機構或團體，支付一定金額或於一定期間提供義務勞務者(刑事訴訟法第 253 條之 2 第 1 項第 4 款及第 5 款、刑法第 74 條第 2 項第 4 款及第 5 款參照)，因行為人受有財產之負擔或為勞務之付出，為符比例原則，故

明定其所支付之金額或提供之勞務，得扣抵罰鍰。至義務勞務扣抵罰鍰之折算標準，按最初裁處時之每小時基本工資乘以義務勞務時數核算，以期明確，爰增訂第 3 項及第 4 項。

四、第 1 項行為經緩起訴處分或緩刑宣告確定後，如緩起訴處分或緩刑宣告復被撤銷確定，其已依第 2 項規定所為之裁處，應如何處理，易滋疑義，爰於第 5 項增訂處理機制，應由主管機關依受處罰者之申請或依職權撤銷原裁處，已收繳之罰鍰，則無息退還。」

(二)行政罰法第 45 條：

「本法施行前違反行政法上義務之行為應受處罰而未經裁處，於本法施行後裁處者，除第 15 條、第 16 條、第 18 條第 2 項、第 20 條及第 22 條規定外，均適用之。

前項行政罰之裁處權時效，自本法施行之日起算。

本法中華民國 100 年 11 月 8 日修正之第 26 條第 3 項至第 5 項規定，於修正施行前違反行政法上義務之行為同時觸犯刑事法律，經緩起訴處分確定，應受行政罰之處罰而未經裁處者，亦適用之；曾經裁處，因訴願、行政訴訟或其他救濟程序經撤銷，而於修正施行後為裁處者，亦同。

本法中華民國 100 年 11 月 8 日修正施行前違反行政法上義務之行為同時觸犯刑事法律，於修正施行後受免刑或緩刑之裁判確定者，不適用修正後之第 26 條第 2 項至第 5 項、第 27 條第 3 項及第 32 條第 2 項之規定。」

《立法理由》

「二、修正條文第 26 條第 3 項至第 5 項規定，對於修正施行前，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，經檢察官為緩起訴處分確定，應受行政罰之處罰而未經裁處者，或雖曾經裁處，原裁處於訴願、行政訴訟或其他救濟程序中被撤銷，而於本法修正施行後為裁處者，宜一律適用，爰增訂第 3 項。

三、現行條文第26條第2項並未規定受免刑或緩刑之裁判確定，得依違反行政法上義務規定裁處，從而修正條文第26條第2項至第5項、第27條第3項及第32條第2項有關免刑、緩刑之裁判確定，得依違反行政法上義務規定裁處之相關規定，限於違規行為發生於本法修正施行後，始有適用；違規行為於修正施行前受免刑或緩刑之裁判確定者，不適用修正後之規定，乃屬當然，無待明文。至修正施行前之行為，於修正施行後受免刑或緩刑之裁判確定者，是否適用前揭修正後之規定，易滋疑義，爰增訂第4項。

四、本法修正施行前，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，其經檢察官為緩起訴處分確定後，行政機關依第26條第2項規定裁處行政罰者，因已為裁處，不宜再適用修正條文第26條第3項規定，以免有違法安定性原則。至於該等行為經檢察官為緩起訴處分確定後，行政機關已依第26條第2項規定裁處行政罰，而受裁處人不服提起行政救濟，個案業經法院裁判不予處罰確定者，因該裁判對於個案有拘束力，自應以判決為準，併予敘明。」

(三)稅捐稽徵法第48條之3：

「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。」

七、參考資料：

(一)最高行政法院89年9月份第1次庭長法官聯席會議決議：

「按85年7月30日修正公布之稅捐稽徵法第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。次

按同法第 49 條規定：『滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定外，準用本法有關稅捐之規定。但第 6 條關於稅捐優先及第 38 條關於加計利息之規定，於罰鍰不在準用之列』。再按土地稅法第 55 條之 2 有關農地取得者不繼續耕作時，處以罰鍰之規定，應屬上開稅捐稽徵法第 49 條規定得準用同法有關稅捐規定之一種，且同法既非另有排除準用之規定，本件復無該條但書規定之情形，自得依該條規定準用同法第 48 條之 3，於相關法律有變更時，適用最有利於當事人之法律。查土地稅法第 55 條之 2 有關農地取得者不繼續耕作時，處以罰鍰之規定，於民國 89 年 1 月 26 日經修正刪除，刪除前依該法科處罰鍰尚未確定者，依上開說明，應適用有利於當事人之法律予以免罰。」

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案六

一、提案機關：臺中高等行政法院

二、法律問題：

機關（如經濟部水利署）之組織條例並未設置法制機構（單位），僅於行政組下兼辦相關法制業務，則該行政組法制職系職員是否符合公務人員專業加給表（五）之規定，而得支領法制專業加給？

三、討論意見：

甲說：否定說

依公務人員加給給與辦法第 1 條、第 3 條第 2 款及公務人員專業加給表(五)規定，各機關法制職系人員，除須具備法律系所畢業之學歷或法制類科考試及格之資格外，尚需符合依機關組織法規設置法制機構（單位）或明定辦理法制業務之職務，始得按公務人員專業加給表(五)規定支領法制專業加給。依經濟部水利署組織條例，並未有設置法制機構或單位之規定，亦未有明定辦理法制業務之職務，經濟部水利署所屬水利行政組並非法制機構或單位，僅係兼辦法制業務之單位，縱使其職員專任辦理經濟部水利署之法制業務，惟經濟部水利署辦事細則亦未有該辦法制業務職務之規定，其職員尚不符合公務人員專業加給表(五)之規定，而得支領法制專業加給(參照最高行政法院 100 年度判字第 735 號判決、99 年度裁字第 751 號裁定)。

乙說：肯定說

專業加給表係依公務人員俸給法第 18 條第 1 項及公務

人員加給給與辦法第 13 條分層授權而來，行政院人事行政局基於職權，審酌各種加給之種類及性質，分別訂定其給與條件、類別、適用對象、支給數額，而為合理之區隔，並依行政程序報請行政院核定後實施，故專業加給表屬經法律授權行政院訂定之合法有效法規命令。按 93 年 6 月 23 日制定公布而自同年月 25 日起發生效力之中央行政機關組織基準法第 8 條第 1 項規定：「機關組織以法律制定者，其內部單位之分工職掌，以處務規程定之；機關組織以命令定之者，其內部單位之分工職掌，以辦事細則定之。」準此，各中央行政機關依中央行政機關組織基準法制（訂）定、修正其組織法令後，其所制（訂）定、修正之處務規程及辦事細則，應自 93 年 6 月 25 日起認屬「組織法規」之範疇。92 年 1 月 17 日修正發布之公務人員加給給與辦法第 3 條第 2 款規定之「組織法規」本應配合修正，而將各中央行政機關依中央行政機關組織基準法制（訂）定、修正其組織法令後，其所制（訂）定、修正之處務規程及辦事細則列入該條款內，俾依該辦法第 13 條授權規定所修正發布而自 94 年 1 月 1 日起生效之專業加給表(五)適用對象欄第 1 款及第 5 款規定之「組織法規」之範疇亦及於處務規程及辦事細則，惟該辦法卻未配合修正，致形式上該辦法及該表規定之「組織法規」僅限於組織法、組織條例、組織通則、組織規程、組織準則及組織自治條例，不及於處務規程及辦事細則，而與中央行政機關組織基準法規定之「組織法規」及於處務規程及辦事細則發生衝突。然因中央行政機關組織基準法為法律，該辦法及該表為

法規命令，中央行政機關組織基準法之位階高於該辦法及該表，自應捨該辦法及該表而採取中央行政機關組織基準法之規定，是該辦法及該表規定之「組織法規」，應自 93 年 6 月 25 日中央行政機關組織基準法發生效力起，亦及於處務規程及辦事細則。93 年 9 月 29 日修正發布之經濟部水利署辦事細則已屬公務人員加給給與辦法及專業加給表(五)規定之「組織法規」，經濟部水利署行政組法制職系之職員縱不屬該表適用對象欄第 1 款之法制人員，亦仍有可能認屬該表適用對象欄第 5 款之法制人員，而得支領法制專業加給(參照最高行政法院 100 年度判字第 1019 號判決)。

四、初步研討結果：

一致採乙說(肯定說)。

五、大會研討結果：

實到人數：52 人，採甲說 1 票，採乙說 26 票。

六、相關法條：

94 年 1 月 1 日起生效之公務人員專業加給表(五)適用對象欄第 1 款及第 5 款：

「以下列機關或單位內法制人員，同時符合：(1)職務歸列『法制職系』；(2)具法律系所畢業或法制類科考試及格或專門職業及技術人員高等考試律師考試及格資格；及(3)辦理工制、訴願、調解業務等三項要件者為限：(1)依組織法、組織條例、組織通則、組織規程所設置之法制機構或法制單位。……(5)雖未設法制專責單位，但其組織法規明定辦理工制業務之職務(例如各機關歸列法制職系並專任辦理工制業務之參事；各縣、市政府秘書室編制內歸列法制職系之法制人員；各縣、市議會秘書

室歸列法制職系之專員)。」

中央行政機關組織基準法第 8 條第 1 項：

「機關組織以法律制定者，其內部單位之分工職掌，以處務規程定之；機關組織以命令定之者，其內部單位之分工職掌，以辦事細則定之。」

公務人員俸給法第 18 條第 1 項：

「本法各種加給之給與條件、類別、適用對象、支給數額及其他事項，由考試院會同行政院訂定加給給與辦法辦理之。」

公務人員加給給與辦法第 1 條：

「本辦法依公務人員俸給法第十八條規定訂定之。」

公務人員加給給與辦法第 3 條：

現行條文(100 年 6 月 20 日修正)：

「本辦法所用名詞意義如下：

- 一、加給：指公務人員俸給法第五條所定之職務加給、技術或專業加給及地域加給三種。
- 二、組織法規：指組織法、組織條例、組織通則、組織規程、組織準則、組織自治條例及依中央行政機關組織基準法訂定發布之處務規程、辦事細則。
- 三、機關：指依組織法規設置，並兼具獨立編制、獨立預算及對外行文等要件者。」

92 年 1 月 17 日修正：

「本辦法所用名詞意義如下：

- 一、加給：指公務人員俸給法第五條所定之職務加給、技術或專業加給及地域加給三種。
- 二、組織法規：指組織法、組織條例、組織通則、組織規程、組織準則及組織自治條例。

三、機關：指依組織法規設置，並兼具獨立編制、獨立預算及對外行文等要件者。

公務人員加給給與辦法第 13 條：

「本辦法各種加給之給與條件、類別、適用對象、支給數額，依行政院所訂各種加給表辦理。」

七、參考資料：

甲說參考資料(否定說)：

最高行政法院 100 年度判字第 735 號判決：

「六、本院查：(一)、本件關於被上訴人之追繳處分，係依法有據，另按公務人員之加給，依公務人員俸給法第 5 條規定，分為職務加給（對主管人員或職責繁重或工作具有危險性者加給之）、技術或專業加給（對技術或專業人員加給之）及地域加給（對服務邊遠或特殊地區與國外者加給之）3 種。其中技術或專業加給又涉及各種不同之技術及專業，所需之專業程度、資格條件各有不同，有涉及極細節性、技術性之事項者，無法鉅細靡遺皆於法律中訂定，故法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。同法第 18 條第 1 項規定：「本法各種加給之給與條件、類別、適用對象、支給數額及其他事項，由考試院會同行政院訂定加給給與辦法辦理之。」而考試院會同行政院依該法授權訂定之公務人員加給給與辦法第 5 條第 1 項規定：「職務加給、技術或專業加給均依其銓敘審定職等支給。但權理人員，依權理之職務在職務列等表上所列最低職等支給。」同辦法第 13 條規定：「本辦法各種加給之給與條件、類別、適用對象、支給數額，依行政院所訂各種加給表辦理。」此既經法律授權考試院及行

政院會同訂定辦理，自無違反行政法上之法律保留原則。依公務人員加給給與辦法第 1 條、第 3 條第 2 款及公務人員專業加給表(五)規定，各機關法制職系人員，除須具備法律系所畢業之學歷或法制類科考試及格之資格外，尚需符合依機關組織法規設置法制機構（單位）或明定辦理法制業務之職務，始得按公務人員專業加給表(五)規定支領法制專業加給。依被上訴人組織法規即經濟部水利署組織條例，並未有設置法制機構或單位之規定，亦未有明定辦理法制業務之職務，被上訴人所屬水利行政組並非法制機構或單位，僅係兼辦法制業務之單位，上訴人雖為大學法律研究所碩士，並經銓敘部銓敘審定職稱為「視察」，職系為法制，縱使其專任辦理被上訴人之法制業務，惟被上訴人辦事細則亦未有該辦法制業務之「視察」職務之規定，上訴人尚不符合公務人員專業加給表(五)之規定，而得支領法制專業加給。…」

最高行政法院 99 年度裁字第 751 號裁定：

「二、緣上訴人現職為被上訴人一般行政職系科長，前於民國 93 年 1 月 30 日至 95 年 12 月 3 日任職被上訴人所屬水利行政組薦任第 8 職等法制職系秘書期間，按公務人員專業加給表(五)規定支領專業加給。嗣被上訴人審認上訴人任職秘書期間不符專業加給表(五)規定，乃以 98 年 1 月 10 日經水人字第 09810000280 號函撤銷原支領之專業加給，改依專業加給表(一)支領，並檢附上訴人應繳回金額及按月分攤明細表，追繳其自 93 年 1 月 30 日至 95 年 12 月 3 日溢領之專業加給共計新臺幣（下同）270,826 元，扣除同時補發之

工程獎金 117,527 元，應繳回 153,299 元。上訴人不服，提起復審遞遭駁回，遂提起本件行政訴訟，經臺中高等行政法院 98 年度訴字第 425 號判決駁回，上訴人對之提起上訴，主張：原判決解釋公務人員專業加給表(五)適用對象第 5 款規定，認為機關除需在其組織法規中，載明有法制業務項目外，尚須在組織法規中載明辦理法制業務相關單位或職稱，惟查前揭條文之規定係考量因機關為設置專責之法制機構或單位，相關法制人員需暫時依附在其他科、室、組內辦事，並不以在組織法規內明定職稱為必要，是上訴人所任職法制秘書，係依該署組織法規辦理法制業務，得受領法制人員專業加給，並無不同，原判決對於前揭規定加以不當限制，且對於上訴人主張應適用平等原則處理不採亦不敘明理由，有判決不備理由之違背法令。又上訴人於 93 年 1 月調至被上訴人處任職，被上訴人即主動核發法制加給，因此信賴而續行任職至 95 年 12 月，此為信賴行為之表彰，又依本院 92 年度判字第 1684 號判決及司法院釋字第 589 號解釋均認任職行為為信賴表現之行為，認同薪俸核給為值得保護之信賴利益，原判決未適用信賴保護原則及行政程序法第 117 條第 1、2 款及第 120 條規定補償上訴人損失，有判決不適用法規及適用不當並有判決不備理由之違背法令。原判決未依司法院釋字第 524 號解釋之再授權禁止原則，及公務人員俸給法第 18 條授權內容，認定系爭公務人員專業加給表之作成及加給表(五)不以所掌業務之種類、性質、服務地區不同而異加給之規定違法，顯有判決不適用法令違法等語，雖以該判決

違背法令為由，惟核其上訴理由，係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷矛盾，而非具體說明其有何不適用法規或適用法規不當之情形，並揭示該法規之條項或其內容，及合於行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之事實，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。」

乙說參考資料(肯定說)：

最高行政法院 100 年度判字第 1019 號判決：

「五、本院查：

(一)、按「本法各種加給之給與條件、類別、適用對象、支給數額及其他事項，由考試院會同行政院訂定加給給與辦法辦理之。」為公務人員俸給法第 18 條第 1 項所明文。次按「本辦法所用名詞意義如下：……二、組織法規：指組織法、組織條例、組織通則、組織規程、組織準則及組織自治條例。」、「職務加給、技術或專業加給均依其銓敘審定職等支給。」及「本辦法各種加給之給與條件、類別、適用對象、支給數額，依行政院所訂各種加給表辦理。」分別為 92 年 1 月 17 日修正發布之公務人員加給給與辦法第 3 條第 2 款、第 5 條第 1 項前段(96 年 5 月 15 日修正發布規定「職務加給、技術或專業加給，除有下列情形者外，均依其銓敘審定職等支給……」)及第 13 條所明定。是專業加給表係依公務人員俸給法第 18 條第 1 項及公務人員加給給與辦法第 13 條分層授權而來，行政院人事行政局基於職

權，審酌各種加給之種類及性質，分別訂定其給與條件、類別、適用對象、支給數額，而為合理之區隔，並依行政程序報請行政院核定後實施，故專業加給表屬經法律授權行政院訂定之合法有效法規命令。再按「以下列機關或單位內法制人員，同時符合：(1)職務歸列『法制職系』；(2)具法律系所畢業或法制類科考試及格或專門職業及技術人員高等考試律師考試及格資格；及(3)辦政法制、訴願、調解業務等三項要件者為限：(1)依組織法、組織條例、組織通則、組織規程所設置之法制機構或法制單位。……(5)雖未設法制專責單位，但其組織法規明定辦政法制業務之職務（例如各機關歸列法制職系並專任辦政法制業務之參事；各縣、市政府秘書室編制內歸列法制職系之法制人員；各縣、市議會秘書室歸列法制職系之專員）。」為自94年1月1日起生效之專業加給表(五)適用對象欄第1款及第5款所規定。

(二)、經核原判決固非無見，惟按93年6月23日制定公布而自同年月25日起發生效力之中央行政機關組織基準法第8條第1項規定：「機關組織以法律制定者，其內部單位之分工職掌，以處務規程定之；機關組織以命令定之者，其內部單位之分工職掌，以辦事細則定之。」準此，各中央行政機關依中央行政機關組織基準法制（訂）定、修正其組織法令後，其所制（訂）定、修正之處務規程及辦事細則，應自93年6月25日起認屬「組織法規」之範疇。92年1月17日修正發布之公務人員加給給與辦法第

3 條第 2 款規定之「組織法規」本應配合修正，而將各中央行政機關依中央行政機關組織基準法制（訂）定、修正其組織法令後，其所制（訂）定、修正之處務規程及辦事細則列入該條款內，俾依該辦法第 13 條授權規定所修正發布而自 94 年 1 月 1 日起生效之專業加給表（五）適用對象欄第 1 款及第 5 款規定之「組織法規」之範疇亦及於處務規程及辦事細則，惟該辦法卻未配合修正，致形式上該辦法及該表規定之「組織法規」僅限於組織法、組織條例、組織通則、組織規程、組織準則及組織自治條例，不及於處務規程及辦事細則，而與中央行政機關組織基準法規定之「組織法規」及於處務規程及辦事細則發生衝突。然因中央行政機關組織基準法為法律，該辦法及該表為法規命令，中央行政機關組織基準法之位階高於該辦法及該表，自應捨該辦法及該表而取中央行政機關組織基準法，是該辦法及該表規定之「組織法規」，應自 93 年 6 月 25 日中央行政機關組織基準法發生效力起，亦及於處務規程及辦事細則，嗣行政院復以 99 年 10 月 27 日院授人給字第 0990025298 號函釋示：「主旨：『公務人員專業加給表（五）』及『公務人員專業加給表（二十）』適用對象所稱『組織法規』之範疇，包括各中央行政機關依中央行政機關組織基準法制（訂）定、修正其組織法令後，所訂修之『處務規程』及『辦事細則』，並溯自 93 年 6 月 25 日生效……。說明：93 年 6 月 23 日公布施行之中央行政機關組織基準法（以下簡稱組織基準法）第 8 條規定，中央行政機關內部單

位之分工職掌，應分別以處務規程、辦事細則定之。又依銓敘部 99 年 9 月 23 日部銓二字第 0993218078 號函釋略以，於公務人員加給給與辦法第 3 條所稱之組織法規未配合修正前，依組織基準法規定所訂定之處務規程及辦事細則，得認屬上開辦法所稱之組織法規。茲為兼顧機關業務需要及保障公務人員權益，同意上開辦法授權訂定之旨揭公務人員專業加給表，其適用對象所稱『組織法規』之範疇，包括各中央行政機關依組織基準法制（訂）定、修正其組織法令後，所訂修之『處務規程』及『辦事細則』。另歷來本院及本院人事行政局相關函釋與本函規定不符部分，並同時停止適用。」等語重申此旨。

(三)、又按經濟部水利署組織條例第 14 條規定：「本署辦事細則，由本署擬訂，報請經濟部核定之。」經濟部乃依該授權規定於 92 年 4 月 23 日訂定發布經濟部水利署辦事細則全文 23 條，嗣於 93 年 9 月 29 日修正發布第 4 條、第 5 條、第 6 條、第 8 條、第 10 條、第 17 條及於 99 年 3 月 29 日修正發布全文 23 條；其中 93 年 9 月 29 日修正發布之經濟部水利署辦事細則第 10 條規定：「水利行政組職掌如下：一、水利相關法規命令、行政規則與解釋之審訂及發布等相關事項。二、水利相關訴願、國家賠償與契約相關案件之協助及彙辦。三、水權管理制度、規範與計畫之擬訂推動及督導。四、鑿井業管理。五、水利建造物建造、改造及拆除之辦理。六、海堤與排水管理制度、規範與計畫之擬訂、推動及督導。七、河川管理制度、規範與計畫之擬訂、推動

及督導。」另觀諸原審卷附被上訴人之簡介，其水利行政組一科重要工作項目為：「1. 水利法規及行政規則訂定、修正草案之審訂及發布事宜暨其適用之解釋。2. 水利有關法令及解釋之彙整編印。3. 訴願、行政訴訟案件之會辦暨受理國家賠償事件之彙辦。4. 水利有關法令及解釋之研習。」揆諸首揭規定及說明，93年9月29日修正發布之經濟部水利署辦事細則已屬公務人員加給給與辦法及專業加給表(五)規定之「組織法規」，而上訴人於系爭期間在被上訴人之水利行政組一科擔任秘書一職，辦理該科上述重要工作項目，則縱認被上訴人之水利行政組因非屬法制專責單位，上訴人不屬該表適用對象欄第1款之法制人員，惟仍有可能認屬該表適用對象欄第5款之法制人員，且被上訴人已於92年間將其水利行政組一科秘書之職務歸系表改為「法制職系」，業經銓敘部以92年10月6日部法三字第0922287902號函予以核備，是上訴人同時符合該表適用對象欄前段第(1)點「職務歸列『法制職系』」及第(3)點「辦理法制、訴願、調解業務」之要件。但上訴人是否同時符合第(2)點「具法律系所畢業或法制類科考試及格或專門職業及技術人員高等考試律師考試及格資格」之要件？未臻明確，尚待調查。

(四)、綜上所述，上訴人主張經濟部水利署辦事細則屬公務人員加給給與辦法及專業加給表(五)規定之「組織法規」，上訴人縱不屬該表適用對象欄第1款之法制人員，亦仍有可能認屬該表適用對象欄第5款之法制人員，被上訴人之水利行政組一科秘書之

職務歸列「法制職系」，上訴人辦理法制、訴願、調解業務等情，足堪採信。惟因上訴人是否同時符合「具法律系所畢業或法制類科考試及格或專門職業及技術人員高等考試律師考試及格資格」之要件，未臻明確，有由原審法院再為調查審認之必要，本院尚無從自為判決。爰將原判決廢棄，發回原審法院再為調查後，另為適法之裁判。」

乙說學者見解：

【司法院司法智識庫99年度人事行政訴訟精選裁判資料整編】

期末成果報告書

執行單位：東吳大學
計畫主持人：程明修副教授
協同主持人：林昱梅副教授
執行期間：民國99年10月6日至100年10月5日

公務人員俸給法, 18
中央行政機關組織基準法, 4
中央行政機關組織基準法, 6
中央行政機關組織基準法, 8
公務人員加給給與辦法, 1
公務人員加給給與辦法, 3
公務人員加給給與辦法, 5
公務人員加給給與辦法, 13
經濟部水利署組織條例, 14
經濟部水利署辦事細則, 10

【相關裁判】

台北高等行政法院, 行政, 97, 簡, 436, 裁判
台北高等行政法院, 行政, 97, 簡, 437, 裁判
最高行政法院, 行政, 100, 判, 735, 裁判
最高行政法院, 行政, 99, 裁, 751, 裁判

【關鍵詞】

俸給權
法制加給
組織法規
專業加給表
法制單位
兼辦

【解析】

一、本件爭點

本件主要爭點在於，「公務人員專業加給表（五）」（以下稱專業加給表（五））中領取法制加給要件之「組織法規明定辦理法制業務之職務」如何認定？此問題涉及公務人員是否有領取法制加給之權利，對於公務員俸給權有重大影響。就本件事實而言，究竟經濟部水利署辦事細則（以下稱水利署辦事細則）是否屬專業加給表（五）領取法制加給要件「組織法規明定辦理法制業務之職務」中之「組織法規」？而組織法規中「辦理法制業務之職務」又應如何認定？

本件原審臺中高等行政法院98年度訴字第483號判決認為，經濟部水利署組織條例，並未有設置法制機構或單位之規定，亦未有明定辦理法制業務之職務，該條例第14條規定：「本

署辦事細則，由本署擬訂，報請經濟部核定之。」經濟部依該規定所訂定之水利署辦事細則第10條第1、2款規定：「水利行政組職掌如下：一、水利法、溫泉法、自來水法及其相關法規命令、行政規則之審訂及公（發）布相關法制作業事宜。二、水利相關訴願、國家賠償、契約與業務行政涉及法令相關案件之協助及彙辦。」雖辦理法制業務，惟同條第3款至第7款另規定：「三、水權管理制度、規範與計畫之擬訂推動及督導。四、鑿井業管理。五、水利建造物建造、改造及拆除之辦理。六、海堤與排水管理制度、規範與計畫之擬訂、推動及督導。七、河川管理制度、規範與計畫之擬訂、推動及督導。」則屬業務性質，故水利行政組法制職系秘書僅係「兼辦」法制業務之單位，尚不符合公務人員專業加給表（五）法制加給之規定。

二、實務見解

（一）本件最高行政法院之見解

本件最高行政法院之見解認為，93年6月23日制定公布而自同年月25日起發生效力之中央行政機關組織基準法第8條第1項規定：「機關組織以法律制定者，其內部單位之分工職掌，以處務規程定之；機關組織以命令定之者，其內部單位之分工職掌，以辦事細則定之。」準此，各中央行政機關依中央行政機關組織基準法制（訂）定、修正其組織法令後，其所制（訂）定、修正之處務規程及辦事細則，應自93年6月25日起認屬「組織法規」之範疇。92年1月17日修正發布之公務人員加給給與辦法（以下稱加給辦法）第3條第2款規定之「組織法規」本應配合修正，將依中央行政機關組織基準法制（訂）定、修正之處務規程及辦事細則列入該條款內，俾依該辦法第13條授權規定所修正發布之專業加給表（五）適用對象第1款及第5款規定之「組織法規」之範疇亦及於處務規程及辦事細則。惟該辦法卻未配合修正，致形式上該辦法及該表規定之「組織法規」僅限

於組織法、組織條例、組織通則、組織規程、組織準則及組織自治條例，不及於處務規程及辦事細則，而與中央行政機關組織基準法規定之「組織法規」及於處務規程及辦事細則發生衝突。然因中央行政機關組織基準法為法律，該辦法及該表為法規命令，中央行政機關組織基準法之位階高於該辦法及該表，自應捨該辦法及該表而取中央行政機關組織基準法，是該辦法及該表規定之「組織法規」，應自93年6月25日中央行政機關組織基準法發生效力起，亦及於處務規程及辦事細則。嗣行政院以99年10月27日院授人給字第0990025298號函釋示：「主旨：『公務人員專業加給表（五）』及『公務人員專業加給表（二十）』適用對象所稱『組織法規』之範疇，包括各中央行政機關依中央行政機關組織基準法制（訂）定、修正其組織法令後，所訂修之『處務規程』及『辦事細則』，並溯自93年6月25日生效。說明：93年6月23日公布施行之中央行政機關組織基準法第8條規定，中央行政機關內部單位之分工職掌，應分別以處務規程、辦事細則定之。又依銓敘部99年9月23日部銓二字第0993218078號函釋略以，於公務人員加給給與辦法第3條所稱之組織法規未配合修正前，依組織基準法規定所訂定之處務規程及辦事細則，得認屬上開辦法所稱之組織法規。茲為兼顧機關業務需要及保障公務人員權益，同意上開辦法授權訂定之旨揭公務人員專業加給表，其適用對象所稱『組織法規』之範疇，包括各中央行政機關依組織基準法制（訂）定、修正其組織法令後，所訂修之『處務規程』及『辦事細則』。另歷來本院及本院人事行政局相關函釋與本函規定不符部分，並同時停止適用。」故93年9月29日修正發布之水利署辦事細則已屬加給辦法及專業加給表（五）規定之「組織法規」。另觀諸水利署之簡介，其水利行政組一科重要工作項目為：「1.水利法規及行政規則訂定、修正草案之審訂及發布事宜暨其適用

之解釋。2.水利有關法令及解釋之彙整編印。3.訴願、行政訴訟案件之會辦暨受理國家賠償事件之彙辦。4.水利有關法令及解釋之研習。」上訴人在經濟部水利署水利行政組一科擔任秘書一職，辦理該科上述重要工作項目，則縱認水利行政組因非屬法制專責單位，上訴人不屬該表適用對象第1款之法制人員，惟仍有可能認屬該表適用對象第5款「雖未設法制專責單位，但其組織法規明定辦理法制業務之職務」之法制人員，且水利署已於92年間將其水利行政組一科秘書之職務歸系表改為「法制職系」，業經銓敘部核備，是上訴人同時符合該表適用對象前段第（1）點「職務歸列『法制職系』」及第（3）點「辦理法制、訴願、調解業務」之要件。

（二）相關裁判之見解

與本件上訴人同被認為不符支領法制加給要件者，尚有水利署水利行政組另一位法制職系「秘書」及「視察」。此二人所提起之行政訴訟亦遭臺中高等行政法院駁回，所提起上訴分別遭最高行政法院99年度裁字第751號裁定及100年度判字第735號判決駁回。其中最高行政法院100年度判字第735號判決認為，依專業加給表（五）規定，各機關法制職系人員，除須具備法律系所畢業之學歷或法制類科考試及格之資格外，尚需符合依機關組織法規設置法制機構（單位）或明定辦理法制業務之職務，始得按專業加給表（五）規定支領法制專業加給。經濟部水利署組織條例，並未有設置法制機構或單位之規定，亦未有明定辦理法制業務之職務，水利署水利行政組並非法制機構或單位，僅係兼辦法制業務之單位，上訴人雖為大學法律研究所碩士，並經銓敘部銓敘審定職稱為「視察」，職系為法制，縱使其專任辦理水利署之法制業務，惟水利署辦事細則亦未有該辦法制業務之「視察」職務之規定，上訴人尚不符合專業加給表（五）之規定，而得支領法制專業加給。此

見解與本件原審臺中高等行政法院98年度訴字第483號判決見解大致相同。

三、本文分析

(一) 法制人員領取法制加給之要件

專業加給表(五)之適用對象規定：下列機關或單位內法制人員，同時符合：1. 職務歸列「法制職系」。2. 具法律系所畢業或法制類科考試及格或專門職業及技術人員高等考試律師考試及格資格。及3. 辦政法制、訴願、調解業務等三項要件者為限：(1) 依組織法、組織條例、組織通則、組織規程所設置之法制機構或法制單位。(2) 經行政院核定或由直轄市政府及縣(市)政府依授權核定以任務編組型態所設置之法制機構或法制單位。(3) 各機關訂有單獨組織規程之法規委員會、訴願審議委員會。(4) 依「鄉鎮市調解條例」第30條規定指派擔任之調解委員會秘書。(5) 雖未設法制專責單位，但其組織法規明定辦政法制業務之職務(例如各機關歸列法制職系並專任辦政法制業務之參事；各縣、市政府秘書室編制內歸列法制職系之法制人員；各縣、市議會秘書室歸列法制職系之專員)。」依上開規定，法制人員領取法制加給，必須符合「基本資格」及「法制單位」之條件：

1. 基本資格

領取法制人員之基本資格，依上開專業加給表(五)之規定，指職務歸列為「法制職系」、具法律系所畢業或法制類科考試或律師高考及格，並辦政法制、訴願、調解業務之人員。

2. 法制單位

法制人員要領取法制加給，其所屬單位必須符合「法制單位」之要件。依上開公務人員專業加給表(五)之規定，必須是法制機構或法制單位，或經行政院核定或由直轄市政府及縣(市)政府依授權核定以任務編組型態

所設置之法制機構或法制單位；或各機關訂有單獨組織規程之法規委員會、訴願審議委員會，或調解委員會秘書；或雖未設法制專責單位，但其「組織法規」明定辦理法制業務之職務，例如各機關歸列法制職系並專任辦理法制業務之參事；各縣、市政府秘書室編制內歸列法制職系之法制人員；各縣、市議會秘書室歸列法制職系之專員。

法制加給之支給有「法制單位」之要件，是為了避免發給加給過於浮濫。考量法制業務之專業性，及一般機關之法制業務量達到一定規模，才會設置專責法制單位，故以法制專責單位作為領取法制加給之組織要件。如未達一定規模而未設有法制專責單位，則須以其組織法規明定辦理法制業務之職務，始得領取法制加給。以往辦事細則僅須機關首長簽名即可發布，在地方機關、鄉鎮市容易發生過於浮濫之情形，故專業加給表（五）限於依加給辦法第3條第2款所列舉之組織法規明定辦理法制業務之職務，方得支給法制加給。但水利署辦事細則係依水利署組織條例第14條授權訂定，且須由經濟部核定，實非屬上述辦事細則經首長簽名即可發布之過於浮濫之情形。

經濟部水利署組織條例並未設置法制機構或單位，其法制業務職掌及工作項目係規範於辦事細則。雖不符合專業加給表（五）法制專責單位之要件，但可能符合第5款「雖未設法制專責單位，但其組織法規明定辦理法制業務之職務」之要件。故本件經濟部水利署水利行政組秘書，其職務歸系為法制職系，且辦理法制業務，是否得領取法制加給，關鍵要件在於水利署辦事細則是否屬專業加給表（五）適用對象第5款之「組織法規」，及該職務是否為辦理法制業務之職務。

（二）本文見解

1. 水利署辦事細則屬「組織法規」

加給辦法第3條第2款規定：「組織法規：指組織法、組織條例、組織通則、組織規程、組織準則及組織自治條例。」專業加給表（五）第5款之「組織法規」向來與加給辦法第3條第2款之規定做一致性認定。但93年6月25日起生效之中央行政機關組織基準法第4條第1項規定：「下列機關之組織以法律定之，其餘機關之組織以命令定之：一、一級機關、二級機關及三級機關。二、獨立機關。」同法第6條第1項規定：「行政機關名稱定名如下：一、院：一級機關用之。二、部：二級機關用之。三、委員會：二級機關或獨立機關用之。四、署、局：三級機關用之。五、分署、分局：四級機關用之。」同法第8條第1項規定：「機關組織以法律制定者，其內部單位之分工職掌，以處務規程定之；機關組織以命令定之者，其內部單位之分工職掌，以辦事細則定之。」

故中央行政機關組織基準法生效後，加給辦法第3條第2款規定之「組織法規」及專業加給表（五）之「組織法規」，理應配合修正。在未修正前，依上開行政院99年10月27日院授人給字第0990025298號函釋及銓敘部99年9月23日部銓二字第0993218078號函釋，為兼顧機關業務需要及保障公務人員權益，專業加給表（五）所稱「組織法規」之範疇，應包括各中央行政機關依中央行政機關組織基準法修正其組織法令後，所訂修之「處務規程」及「辦事細則」。但依上開中央行政機關組織基準法之規定，水利署為三級機關，其內部分工應以處務規程定之，水利署辦事細則係依經濟部水利署組織條例之授權訂定，是否屬上開函文所稱之「依」中央行政機關組織基準法修正其組織法令後，所訂修之「組織法規」，似仍有解釋空間。

2. 專任法制職務與所屬單位為「兼辦」法制業務之單位並

不衝突

水利署辦事細則第10條規定：「水利行政組職掌如下：

一、水利相關法規命令、行政規則與解釋之審訂及發布等相關事項。二、水利相關訴願、國家賠償與契約相關案件之協助及彙辦。……」已明定水利行政組有法制、訴願及國家賠償業務之職掌。

臺北高等行政法院97年度簡字第436號、第437號判決曾認為，專業加給表（二十）適用對象要件，只要求係依組織法規所設或依核定以任務編組所設資訊機構（單位），而未要求必須係專責辦理資訊之單位。只要該機構或單位，以資訊業務為其職掌範圍，無論係專責或部分責任，均屬資訊機構（單位），人事局函釋意旨認須專責辦理者，始屬資訊單位，增加法令所無限制，尚難採憑。

專業加給表（五）適用對象第5款，本即非以「法制專責單位」為前提，而係以「專任法制職務」作為發給法制加給之要件。故不應認為該款「法制職務」所屬單位之執掌不能包含其他業務，否則即與「未設法制專責單位」之前提矛盾。而所謂專任法制職務，必須專門辦理法制工作，而不兼辦其他業務。水利署水利行政組「秘書」之職務，係水利署因應行政程序法之施行而「特別」改列為法制職系，其原意係將秘書歸為「專任」法制職務。又依專業加給表（五）適用對象第5款之規定，並非限於組織法規明定之「職稱」為法制職務，始得支領法制加給。而是該「職務」必須為「專任法制職務」。故只要單位有特定職務是專門辦理法制業務，而不兼辦其他業務，即便其所屬單位之業務包含非法制工作，亦不妨礙其法制職務設為專任，否則即無須有第5款「雖未設法制專責單位」之彈性規定。況水利行政組一科之重要工作項目為：「1.水利法規及行政規則訂定、修正草

案之審訂及發布事宜暨其適用之解釋。2.水利有關法令及解釋之彙整編印。3.訴願、行政訴訟案件之會辦暨受理國家賠償事件之彙辦。4.水利有關法令及解釋之研習。」可知其實際上係專責辦理法制業務之單位，只是名稱並非「法制科」而已。故水利行政組一科之法制職系秘書，應屬「專任法制職務」，不因水利行政組兼辦其他業務而有不同。

3.組織法規要件存在之必要性

專業加給表（五）設有「法制專責單位」或「組織法規」之要件，是為了避免法制加給過於寬濫。將得支領法制加給者，限於上開「組織法規」所定之法制職務，而不包含辦事細則、處務規程所定之法制職務。此係將法制類科考試及格、專辦法制工作且職務歸系為法制職系之人員得否支領法制加給，繫於服務機關組織法規是否屬上開加給辦法所列舉之組織法規而定。故組織法規之要件，會使實際專任法制職務且具有基本資格者，因所屬單位及組織法規之名稱不同，而有不同之加給待遇。本文認為此種差別待遇並無正當理由，而違反行政程序法第6條：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」之規定。如此實不利於機關延攬法制人才。

雖然99年9月30日銓敘部部銓二字第09932180793號函預告之加給辦法部分條文修正草案，已將「組織法規」之定義修正為指「組織法、組織條例、組織通則、組織規程、組織準則、組織自治條例及依中央行政機關組織基準法訂定發布之處務規程、辦事細則。」但本文仍認為，法制加給之支給，不宜以組織法規之名稱或是否屬專責單位為前提。本文認為應支給法制加給者，除具有基本資格外，只要其職務為專任法制職務，歸屬法制職系，而實際上未兼辦其他業務，即得發給法制加給。但領取法制加給是否要有組織要件，仍屬人事行政之立法政

策問題。

中興大學林昱梅老師撰寫

【附檔】

附檔檔名：

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案七

一、提案機關：高雄高等行政法院

二、法律問題：

原告甲機關於民國93年間對被告某乙提起給付訴訟，獲得高等行政法院之確定勝訴判決後，於94年間聲請強制執行，嗣因執行無效果，於94年12月1日核發債權憑證結案。甲機關100年間再度以該債權憑證聲請執行債務人乙之財產，法院應如何處理？

三、討論意見：

甲說：

(一) 按行政程序法第131條第1項規定，公法上之請求權，除法規有特別規定外，因5年間不行使而消滅，固明定公法請求權罹於時效採當然消滅主義。惟公法上請求權因時效完成而消滅，為執行名義成立後之消滅或妨礙債權人請求事由，且屬實體上爭執，執行法院對此並無審酌餘地，是對於有執行力之給付判決，自須由債務人於強制執行程序終結前，對債權人提起異議之訴，以除去執行名義執行力。再者，公法上請求權亦可能因其他法定事由而時效中斷，則時效是否完成之實體上爭議，尚非執行法院所能審究。是縱債權人持形式上已罹於時效消滅之債權憑證聲請強制執行時，執行法院不得逕予駁回其強制執行之聲請，仍應予執行，而另由債務人提起債務人異議之訴，以為救濟。

(二) 最高行政法院101年度裁字第177號裁定「按強制執行係以實現實體上權利之內容為目的，執行法院應依執行名義強制執行，執行法院就執行行名義之內容，原則上應依執行名義本身之記載，不能參酌執行名義以外之資料，即對執行名義表彰之權利是否存在，不負審查之責。蓋執行名義之功能，原在使執行程序與執行名義作成之程序分離，俾執行法院依據執行名義實施強制執行，勿庸調查債權人實體上給付請求權是否存在，故倘債權人之實體權利已不存在，猶依執行名義而聲請強制執行，僅生債務人得提起債務異議之訴以資救濟，如強

制執行程序業已終結，債務人得依不當得利規定，請求返還其利益之問題。行政程序法第131條第1項固規定，公法上請求權因5年間不行使而消滅，惟若公法上請求權時效完成之事實，係於執行名義成立後始發生，則此實體上之爭執，執行法院並無審酌餘地。」及最高法院22年抗字第598號判例要旨：「給付判決一經確定，即為有執行力之債務名義，非經債務人提起異議之訴，得有該債務名義不適用於執行之判決，執行法院自應依法照判執行。」均認應續予執行。

乙說：

公法請求權罹於時效採當然消滅主義，與私法上請求權消滅採抗辯主義不同。又執行法院雖無實體上審查權，然就執行名義之執行力，非不能依職權為形式調查事實及必要證據，例如強制執行法第4條之2關於執行名義之主觀範圍及於何人等。準此，倘債權人所據以聲請之執行名義，依其記載資料已足認逾公法請求權時效，而債權人復未提出有何中斷事由，債權人顯不得執該執行名義聲請強制執行，亦即，在執行法院行使形式調查權即可得知公法上請求權已罹於時效而當然消滅情形，執行法院應予審查並駁回其強制執行之聲請。

四、初步研討結果：

採乙說。

五、大會研討結果：

多數採乙說（經付大會表決結果：實到人數52人，採乙說29票）。

六、相關法條：

（一）行政程序法第131條：

「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因五年間不行使而消滅。公法上請求權，因時效完成而當然消滅。前項時效，因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷。」

（二）行政訴訟法第307條：

101年9月6日以前：

「債務人異議之訴，由高等行政法院受理；其餘有關強制執行之訴訟，由普通法院受理。」

101年9月6日以後：

「債務人異議之訴，依其執行名義係適用簡易訴訟程序或通常訴訟程序，分別由地方法院行政訴訟庭或高等行政法院受理；其餘有關強制執行之訴訟，由普通法院受理。」

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案八

一、提案機關：智慧財產法院

二、法律問題

甲為系爭專利之權利人，乙以證據 A 足以證明系爭專利不具進步性為由，對之提起舉發，經智慧財產局審查，認證據 A 確實足以證明系爭專利不具進步性，故為舉發成立，撤銷系爭專利權之審定（下稱原處分）。甲不服提起訴願，經濟部認證據 A 並不足以證明系爭專利不具進步性，故為「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分」之訴願決定（下稱第 1 次訴願決定）。乙不服，對經濟部向本院提起行政訴訟，經本院依職權裁定命甲獨立參加訴訟，審理結果認證據 A 足以證明系爭專利不具進步性，經濟部智慧財產局所為之原處分，並無違誤，第 1 次訴願決定有所未洽，因而判決撤銷第 1 次訴願決定。甲不服，提起上訴，嗣經最高行政法院判決駁回上訴而告確定在案（下稱前案訴訟）。經濟部因此就本件舉發案，依前案確定判決意旨重為決定，認為證據 A 足以證明系爭專利不具進步性，而為訴願駁回之決定（下稱第 2 次訴願決定）。甲不服，仍以證據 A 不足以證明系爭專利不具進步性為由，提起行政訴訟，請求撤銷原處分及第 2 次訴願決定（下稱本案訴訟），法院應為實體判決，抑或程序駁回即可？

三、討論意見：

甲說：應為實體判決。

理由：（一）前案第一審訴訟以經濟部為被告，請求撤銷經濟部之第 1 次訴願決定，智慧財產局並未參加該訴訟；本案訴訟則以智慧財產局為被告，請求撤銷經濟部之第 2 次訴願決定及智慧財產局之原處分，經濟部並未參加本案訴訟；前後訴訟之當事人不同，請求撤銷之對象亦不同，難謂二訴訟

之訴訟標的相同，自無行政訴訟法第 107 條第 1 項第 9 款規定之適用。因此法院就本案訴訟仍應為實體審理再為判決。

(二)至於前後訴訟均以證據 A 是否可證明系爭專利不具進步性為爭點，此乃是否有爭點效之問題，仍應在後訴進行實質審理，不能與確定判決之既判力混為一談。

乙說：依行政訴訟法第 107 條第 1 項第 9 款規定，裁定駁回原告之訴。

理由：本件甲係對智慧財產局提起本案訴訟，其訴之聲明係請求撤銷第 2 次訴願決定及原處分，與前案以經濟部為被告，其訴之聲明係請求撤銷第一次訴願決定，就當事人及撤銷對象而言固有不同；惟前案訴訟之訴訟標的為系爭專利權存在與否（即是否不具進步性之專利要件）之法律關係，而本案訴訟之訴訟標的亦為系爭專利權存在與否之法律關係，前後二訴訴訟標的相同；且前案訴訟已命甲參加訴訟，依行政訴訟法第 47 條規定，前訴判決對甲亦有效力。茲甲在前案確定判決基礎事實及法律未有變更之情形下，就前案確定判決所及之同一訴訟標的再行提起行政訴訟，自應依行政訴訟法第 107 條第 9 款裁定駁回其訴訟（98 年度高等行政法院法律座談會法律問題四之研討結果參照）。

四、初步研討結果：

採乙說。

五、大會研討結果：

實到人數：52 人，採甲說 21 票，採乙說 14 票。

六、相關法條：

行政訴訟法第107條第1項第9款：

原告之訴，有下列各款情形之一者，行政法院應以裁定駁回之。但其情形可以補正者，審判長應定期間先命補正：

九、訴訟標的為確定判決或和解之效力所及者。

行政訴訟法第47條：

判決對於經行政法院依第四十一條及第四十二條規定，裁定命其參加或許其參加而未為參加者，亦有效力。

行政訴訟法第 213 條：

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：

撤銷或變更原處分或決定之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。

原處分或決定經判決撤銷後，機關須重為處分或決定者，應依判決意旨為之。

前二項之規定，於其他訴訟準用之。

七、參考資料：

98 年度高等行政法院法律座談會法律問題四：

法律問題：某乙對某甲之系爭專利提出舉發，理由為該專利不具進步性，不合專利要件，舉發證據則為 A 先前技術。案經經濟部智慧財產局審查，認 A 證據不足以證明系爭專利不具進步性，因而為舉發不成立之審定。舉發人乙不服提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟，求為判決：1. 訴願決定及原處分均撤銷。2. 被告（智慧財產局）就○○專利舉發事件，應作成撤銷專利權之審定。案經智慧財產法院裁定命甲參加訴訟後審理結果，認 A 證據足以證明系爭專利不具進步性，乃為如原告（舉發人乙）上開訴之聲明之全部勝訴判決，該案因被告及甲未不服而告確定。則（一）智慧財產局收到上開確定判決後，對於判決第 2. 項「被

告就○○專利舉發事件，應作成撤銷專利權之審定」，是否另外作成撤銷系爭專利權之審定，抑或可逕依上開確定判決為追繳專利證書（公告註銷）及將撤銷專利權意旨刊載專利公報之處分？

（二）智慧財產局如依照判決意旨另外作成撤銷專利權之審定，而甲復對該審定不服，提起訴願遭訴願決定駁回，甲仍不服向智慧財產法院提起行政訴訟，求為判決：訴願決定及原處分均撤銷。在未有新事實或法律變動情形下，則智慧財產法院就該撤銷專利權之審定關於A證據足以證明系爭專利不具進步性部分是否仍須實質審查？

大會研討結果：

（一）部分：多數採甲說，須另外作成撤銷專利權之審定。

本件原確定判決之主文內容為「被告應作成撤銷專利權之審定」，係依行政訴訟法第5條第2項課予義務訴訟判令行政機關作成原告所申請內容之行政處分。並非法院代替行政機關作成行政處分（審定）。因此，被告（智慧財產局）應依課予義務訴訟判決之意旨，另外作成撤銷專利權之審定。

（二）部分：多數採丙說。

本件某甲所提起之訴訟類型為撤銷訴訟，某乙依其專利舉發申請權所提起之訴訟類型雖為課予義務訴訟，但某乙舉發申請權舉發所提起課予義務訴訟之對象為某甲專利權存在與否之法律關係，某甲撤銷訴訟之對象亦為某甲專利權存在與否之法律關係，二訴訴訟標的均為某甲專利權存在與否之法律關係，故前後二訴訴訟標的相同。因此，前訴就乙依其專利舉發申請權所提起之課予義務訴訟，既已命某甲參加訴訟，依行政訴訟法第47條規定，前訴對某甲亦有效力，某甲就同一訴訟標的為確定判斷效力所及之後訴，不得再

行提起行政訴訟，故應依行政訴訟法第 107 條第 9 款裁定駁回訴訟。

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案九

一、提案機關：臺北高等行政法院

二、法律問題：

甲公司以總公司名義參加政府採購案而為得標廠商，如其分公司與總公司各有營利事業登記證及統一編號，但員工係以總公司為投保單位合併投保，則依政府採購法第 98 條、原住民族工作權保障法第 12 條規定，計算甲公司之國內員工總人數是否逾一百人而應於履約期間僱用原住民時，是否應將其分公司員工人數計入員工總人數？

三、討論意見：

甲說：肯定說

- (一)依政府採購法施行細則第 107 條第 1 項及身心障礙者權益保護法第 38 條第 3 項之規定，得標廠商國內員工總人數應以勞工保險局所統計之每月 1 日參加勞保人數為準，故以總公司名義參加政府採購而為得標廠商者，與總公司合併辦理勞保之分公司員工人數，亦應計入總公司之員工總人數。
- (二)行政院原住民族委員會 94 年 4 月 7 日原民衛字第 0940010660 號函附之會議紀錄結論 3 謂「得標廠商以分公司名義投標，但納入總公司投保者，可檢附投保人數(勞工保險局保險費繳款單)及勞工名卡等證明文件，以分公司實際僱用員工總人數計算應僱用原住民人數」，僅適用以「分公司名義投、得標」之得標廠商，得以分公司實際僱用員工總人數計算應僱用原住民人數，因分公司並不當然代表總公司，其以分公司得標者，不計入總公司之員工人數，有其理由存在，且該會議討論事項既未表示分公司與總公司合併辦理勞保之公司，其以總公司名義得標者，得不計入分公司僱用員工總人數計算應僱用原住民人數，自不能據以主

張總公司依政府採購法得標者，得不依原住民族工作權保障法第 3 條第 1 項及第 12 條第 1 項規定，以該廠商每月 1 日參加勞工保險之合計總額為準計算應僱用原住民人數(最高行政法院 100 年度判字第 2010 號判決理由參照)。

乙說：否定說

- (一)政府採購得標廠商，於國內員工總人數逾一百人者，應於履約期間僱用原住民，其人數不得低於國內員工總人數百分之一。而所稱國內員工總人數，依身心障礙者權益保障法第 38 條第 3 項規定，應依勞工保險局所統計每月 1 日參加勞保人數為準。故政府採購之得標廠商如為總公司，其國內員工總人數自應以勞工保險局所統計該總公司每月 1 日參加勞保之人數為準。至於分公司既非得標廠商，其雖與總公司一起加入勞工保險，使用同一勞保證號，亦不得將分公司之員工人數計入總公司之員工總人數。(最高行政法院 99 年度判字第 718 號判決理由參照)
- (二)政府採購案得標廠商如為總公司，且總公司有獨立履約能力，與分公司係不同營利事業，則應分屬公司及其他得提供各機關財物之團體，其國內員工總人數，自應以勞工保險局所統計該總公司每月 1 日參加勞保之人數為準。至於不同營利事業之分公司既非得標廠商，即使與總公司一起加入勞工保險，使用同一勞保證號，亦不得將不同營利事業分公司之員工人數計入總公司之員工總人數(最高行政法院 100 年度判字第 2134 號判決理由參照)。

四、初步研討結果：

採甲說。

五、大會研討結果：

多數採甲說(經付大會表決結果：實到人數 52 人，採甲說 35

票)。

六、相關法條：

- (一)政府採購法第 98 條：「得標廠商其於國內員工總人數逾一百人者，應於履約期間僱用身心障礙者及原住民，人數不得低於總人數百分之二，僱用不足者，除應繳納代金，並不得僱用外籍勞工取代僱用不足額部分。」
- (二)政府採購法施行細則第 107 條：「本法第 98 條所稱國內員工總人數，依身心障礙者權益保障法第 38 條第 3 項規定辦理，並以投保單位為計算基準；所稱履約期間，自訂約日起至廠商完成履約事項之日止。但下列情形，應另計之：一、訂有開始履約日或開工日者，自該日起算。兼有該二日者，以日期在後者起算。二、因機關通知全面暫停履約之期間，不予計入。三、一定期間內履約而日期未預先確定，依機關通知再行履約者，依實際履約日數計算。依本法第 98 條計算得標廠商於履約期間應僱用之身心障礙者及原住民之人數時，各應達國內員工總人數百分之一，並均以整數為計算標準，未達整數部分不予計入。」
- (三)原住民族工作權保障法第 12 條第 1 項：「依政府採購法得標之廠商，於國內員工總人數逾一百人者，應於履約期間僱用原住民，其人數不得低於總人數百分之一。」第 3 項：「得標廠商進用原住民人數未達第一項標準者，應向原住民族綜合發展基金之就業基金繳納代金。」
- (四)身心障礙者權益保障法第 38 條第 3 項：「前 2 項各級政府機關、公、私立學校、團體及公、民營事業機構為進用身心障礙者義務機關(構)；其員工總人數及進用身心障礙者人數之計算方式，以各義務機關(構)每月 1 日參加勞保、公保人數為準；第 1 項義務機關(構)員工員額經核定為員額凍結或列為出缺不補，不計入員工總人數。」

七、參考資料：

- (一)甲說參考判決：

1. 最高行政法院 100 年度判字第 2010 號判決。
- (二)乙說參考判決：
1. 最高行政法院 99 年度判字第 718 號判決。
 2. 最高行政法院 100 年度判字第 2134 號判決。
- (三)行政院原住民族委員會 94 年 4 月 7 日原民衛字第 0940010660 號函。

甲說參考判決 1.

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】100,判,2010

【裁判日期】1001117

【裁判案由】原住民族工作權保障法

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

100 年度判字第 2010 號

上 訴 人 凱基證券股份有限公司

代 表 人 魏寶生

訴訟代理人 周瑤敏 律師

林彥均 律師

被 上 訴 人 行政院原住民族委員會

代 表 人 孫大川

上列當事人間原住民族工作權保障法事件，上訴人對於中華民國 98 年 11 月 5 日臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1198 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、本件上訴人代表人原為王慎，97 年 6 月 13 日變更為魏寶生，業據其具狀聲明承受訴訟，自應允准，合先敘明。

二、上訴人標得經濟部國營事業委員會「委託證券商規劃與執行上市公司普通股股票交易服務」及行政院國家發展基金管理會「行政院開發基金管理委員會辦理委託證券商規劃與執行上市上櫃公司普通股股票交易專業服務」2 件採購案，民國 93 年 9 月 1 日至 95 年 3 月 1 日履約期間內僱用員工總人數逾 100 人，惟進用原住民人數未達原住民族工作權保障法（下稱本法）第 12 條第 1 項之標準，被上訴人乃依同條第 3 項規定，以 96 年 5 月 30 日原民衛字第 0960025792 號處分書，追繳原住民就業代金新臺幣（下同）3,220,272 元，嗣經被上訴人以 96 年 11 月 9 日原民衛字第 0960047629 號處分書撤銷上開處分，更正履約期間 93 年 9 月 1 日至 95 年 2 月 28 日，重新核定追繳原住民就業代金為 3,215,520 元。上訴人不服提起訴願，經訴願機關 97 年 2 月 15 日院臺訴字第 0970081922 號訴願決定，將原處分撤銷，著由被上訴人於 2 個月內另為適法之處分。案經被上訴人重為審查，以 97 年 4 月 30 日原民衛字第 0970022266 號處分書重新計算上訴人應繳原住民就業代金為 3,195,984 元。上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回，提起行政訴訟，遭臺北高等行政法院以 98 年度訴字第 1198 號判決駁回，遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張：(一)有關「得標廠商」是否得就總、分公司分別認定乙節，依行政院公共工程委員會（下稱工程會）97 年 10 月 7 日工程企字第 09700414510 號函解釋（下稱工程會 97 年函），參加投標政府採購案之廠商，只要符合特定政府採購

案所規定之投標廠商條件，廠商得以總公司或分公司名義參與投標，惟廠商不得以總公司及不同分公司名義同時參與同一政府採購案。依該函釋意旨，被上訴人應先確認「得標廠商」究係廠商之總公司或分公司抑或總分公司整體後，再以該「得標廠商」為主體確認其國內員工總人數。事實上，被上訴人就上訴人係以「總公司」名義承作開發基金釋股案亦無爭執，故被上訴人應以上訴人「總公司」之聘僱人數做為核算代金之基礎。(二)被上訴人援引工程會(90)工程企字第 90007332 號函（下稱工程會 90 年函），強調依該函見解其毫無裁量權，必須以上訴人辦理勞工保險之「投保單位」認定上訴人總公司國內員工總人數。然上開規定並無任何規定強制以「投保單位」做為勾稽得標廠商國內員工總人數之依據，故被上訴人之見解乃不當限縮解釋上開規定。(三)上訴人所有總、分公司均有獨立之公司登記證明文件，故究以總公司名義替員工合併投保勞工保險，亦或以總、分公司獨立名義分別投保，依勞工保險條例本得自行選擇，被上訴人不應因上訴人係以總公司名義合併為總、分公司員工合併投保，而就上訴人總公司國內員工總人數之認定，做出與上訴人若選擇總、分公司分別投保情況下相異之結論。(四)上訴人另因同一開發基金釋股案於原審法院審理期間，依被上訴人承辦人員之證詞可知，被上訴人於作成 94 年 4 月 7 日原民衛字第 0940010660 號函（下稱被上訴人 94 年函）時，已肯認「得標廠商」得以總公司或分公司分別認定，且於計算得標廠商之國內員工總人數時，即使係總公司為得標廠商，亦得依總公司所提證據，配合勞工保險局資料釐清得標廠商之實際聘僱人數。上開函釋實質上已該當成立行政規則之要件，被上訴人自當受其拘束。(五)被上訴人未採納 94 年 5 月 30 日原民衛字第 0940002459 號行政處分（下稱 94 年行政處分）及被上訴人 94 年函之意旨作為計算原住民代金之準則，違反司法院釋字第 525 號及行政程序法第 8 條誠信原則及信賴保護原則規定，亦違背法治國應確保法安定性之訴求等情，聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

四、被上訴人則以：(一)身心障礙者權益保障法第 38 條所定之員工總人數之計算方式，既已詳加明文規定於身心障礙者權益保障法施行細則內，則依司法院釋字第 593 號解釋意旨，租稅以外之公法上金錢給付義務，自應以法律或其明確授權之規定為之。查上訴人所舉之資料，未有任何法源依據或法律明確授權，被上訴人依法計算其員工總人數，並追繳代金，自無違背相關法令。(二)被上訴人 94 年函之會議紀錄非屬上訴人所稱之解釋性行政規則，被上訴人依法認定其國內員工總人數，自無違反信賴保護及行政自我拘束等原則。故上訴人所稱未依該解釋函之見解有違信賴保護等語，自非可採等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回上訴人之訴。

五、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)本件上訴人未以總、分公司分別投保勞工保險，而僅以總公司名義投保。依公司法第 3 條規定，所謂本公司，為公司依法首先設立，以管轄全部組織之總機構。則以總公司名義投保勞工保險者，本即應包含分公司之人員之勞工保險權利義務；再者，勞工保險條例規定與「得標廠商」本無任何關聯。上訴人既選擇僅以總公司名義為其全部員工投保時，其「參加勞保人數」自為其公司全部員工；僅在其將分公司人員另行以分公司名義分開投保時，方生總公司人數不包含分公司人數之結果，要屬當然。(二)另查工程會 97 年函係指分公司經刊登政府採購公報者，於刊登期間，其總公司及各分公司，均不得繼續參加投標或作為決標對象，本與繳納代金無涉；上訴人對該函釋主觀錯誤之見

解，要無可採。(三)又被上訴人 94 年函所附會議紀錄結論 3，經查其記載係以「分公司名義投、得標」之得標廠商，得以分公司實際僱用員工總人數計算應僱用原住民人數，足徵並無上訴人所主張之「以總公司名義投標、得標者，得扣除分公司人數」之會議結論。本件之投、得標名義人及簽約人皆為上訴人總公司，而非其分公司，自應以上訴人總人數計算應僱用原住民人數，並無疑義；況此部分乃投標廠商得自行選擇之事項，於法並無扞格。上訴人自行擴張而為反面解釋，既與會議結論未合，自無可採。(四)被上訴人 94 年函所附者，係會議紀錄，並非為協助下級機關或屬官統一解釋法令而訂頒之解釋性規定，非為法規命令或行政規則，不生規制效力。又綜認該函係對人民有利之會議紀錄，惟其得適用範圍亦僅及於「以分公司名義投、得標」者，本件並無適用餘地。次查，依行政程序法第 120 條及第 126 條規定，於行政機關自行撤銷違法之行政處分或廢止合法之行政處分時，始生有無信賴保護原則適用之問題，本件原處分（履約期間 93 年 9 月 1 日至 95 年 2 月 28 日）被上訴人自始即認應以上訴人公司總人數計算，並無自行撤銷違法之行政處分之情事，是上訴人本件關於信賴保護原則之主張一節，亦無可採。至於上訴人所提另案，係對於錯誤適用該會議結論作成行政處分並已確定者，被上訴人得否於處分確定後撤銷或變更該違法行政處分之問題，與本件迥不相侔，上訴人主張其得以前開會議結論或已經被上訴人自行發現錯誤之行政處分為信賴基礎，並已有信賴表現之行為，應有信賴保護原則之適用云云，亦無可採。又被上訴人經檢討後，未沿用之前違法行政處分之見解，亦無違反誠實信用原則或自我拘束之可言。綜上所述，本件原處分並無違法，訴願決定予以維持，亦無不合，上訴人訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、上訴人上訴意旨略謂：(一)原住民族工作權保障法及政府採購法之規定，已明文限縮於依政府採購法得標之廠商始有進用一定比例之原住民、如未足額則依差額人數繳納代金之義務，故於認定系爭「得標廠商之國內員工總人數」時，其標準應同樣僅限於該「得標廠商」本身聘僱之員工，而不及於「得標廠商」以外之主體所聘僱之員工，概念上更須與「投保單位」脫鉤。原判決率以無涉於規範僱用原住民及繳納代金之「投保單位」逕與「得標廠商」等同視之，並以之取代「得標廠商」作為核算得標廠商國內員工總人數之標準，復未說明「投保單位」與「得標廠商」此二者概念上無異之理由，顯有適用法規不當及判決不備理由之違法。此外，原審一方面謂上訴人為說明總、分公司得合併投保或分別投保所援引之勞工保險條例及其施行細則規定與「得標廠商」無任何關聯，另一方面又自行將勞工保險概念範疇下之「投保單位」與「得標廠商」掛鉤混為一談，亦屬判決理由矛盾，顯有重大瑕疵。(二)被上訴人 94 年函所附會議紀錄，雖僅記載「以分公司名義投、得標」部分，實則當日會議之結論，已肯認「得標廠商」得以總公司或分公司分別認定，且於計算得標廠商之國內員工總人數時，即使係總公司為得標廠商，亦得依總公司所提證據，配合勞工保險局資料釐清得標廠商之實際聘僱人數。(三)被上訴人 94 年函性質上是否屬解釋性行政規則乙節，原審未詳加斟酌該會議召集及所達結論之用意，僅憑該函所附者為一會議紀錄形式，即謂其非屬解釋性行政規則，不啻容認行政機關將自身漏未踐行應有行政程序之不利益轉由人民承擔，或任由行政機關得視個案是否有利於己，以成立行政規則必要之相關行政程序未完全具備為由，選擇是否受該行政

規則見解所拘束。司法院釋字第 525 號解釋更明確揭示，信賴保護原則攸關憲法上人民權利之保障，公權力行使涉及人民信賴利益而有保護之必要者，不限於行政程序法第 190 條、第 120 條及第 126 條有關授益行政處分之撤銷或廢止。被上訴人 94 年函係就以總、分公司名義各別投、得標但合併投保之情形，應如何計算依法應僱用之原住民人數，經被上訴人抵定之通案處理原則。更何況，本件與另案（被上訴人核定履約期間自 92 年 8 月 11 日至 93 年 8 月 31 日代金之行政處分）均係基於相同標案而生，基礎事實同一，僅履約期間不同，是上訴人得基於被上訴人所為上開決策之同一信賴基礎為主張，自屬當然。再參以上訴人基於該信賴基礎繼續執行得標案件，持續依約受託辦理上市櫃普通股股票出售事宜，而未立即終止契約之信賴表現，並持續投注人力、設備等公司資源成本履約，又無信賴不值得保護等情，本件顯已符合信賴保護原則之要件而有該原則之適用。(四)被上訴人 94 年函、工程會 97 年函及 90 年函已明示總、分公司均得個別參與政府採購案投標，而成為得標廠商，並各別計算員工人數，亦與政府採購實務相符。以本件而言，履約主體僅為上訴人總公司，被上訴人自應以上訴人「總公司」之員工總人數，作為核定原住民代金之基礎。再者，本件基礎事實與爭點與被上訴人另案完全相同，本院已作成上訴人勝訴之判決（本院 99 年度判字第 718 號判決），故本案亦應依同一法律見解為立論。爰求為判決廢棄原判決並撤銷訴願決定及原處分。

七、本院按：

- (一)本件上訴人標得經濟部國營事業委員會「委託證券商規劃與執行上市公司普通股股票交易服務」及行政院國家發展基金管理會「行政院開發基金管理委員會辦理委託證券商規劃與執行上市櫃公司普通股股票交易專業服務」2 件採購案，民國 93 年 9 月 1 日至 95 年 3 月 1 日履約期間內僱用員工總人數逾 100 人，惟進用原住民人數未達本法第 12 條第 1 項之標準，被上訴人乃依同條第 3 項規定，以 96 年 5 月 30 日原民衛字第 0960025792 號處分書，追繳原住民就業代金新臺幣(下同) 3,220,272 元，嗣經被上訴人以 96 年 11 月 9 日原民衛字第 0960047629 號處分書撤銷上開處分，更正履約期間 93 年 9 月 1 日至 95 年 2 月 28 日，重新核定追繳原住民就業代金為 3,215,520 元。上訴人不服提起訴願，經訴願機關 97 年 2 月 15 日院臺訴字第 0970081922 號訴願決定，將原處分撤銷，著由被上訴人於 2 個月內另為適法之處分。案經被上訴人重為審查，以 97 年 4 月 30 日原民衛字第 0970022266 號處分書重新計算上訴人應繳原住民就業代金為 3,195,984 元，此為原判決所確認之事實。
- (二)上訴人在原審所爭執者，為主張依工程會 97 年函，參加投標政府採購案之廠商，只要符合特定政府採購案所規定之投標廠商條件，廠商得以總公司或分公司名義參與投標，惟廠商不得以總公司及不同分公司名義同時參與同一政府採購案。是依該函釋意旨，被上訴人應先確認「得標廠商」究係廠商之總公司或分公司抑或總分公司整體後，再以該「得標廠商」為主體確認其國內員工總人數。上訴人所有總、分公司均有獨立之公司登記證明文件，上訴人究以總公司名義替員工合併投保勞工保險，亦或以總、分公司獨立名義分別投保，依勞工保險條例本得自行選擇，被上訴人對上訴人係以「總公司」名義承作開發基金釋股案並無爭執，自應以上訴人「總公司」之聘僱人數做為核算代金之基礎，不應因上訴人係以總公

司名義合併為總、分公司員工合併投保，而就上訴人總公司國內員工總人數之認定，做出與上訴人若選擇總、分公司分別投保情況下相異之結論。上訴人另因同一開發基金釋股案，於原審法院審理期間，被上訴人之承辦人員到庭證稱，被上訴人於作成 94 年函時，已肯認「得標廠商」得以總公司或分公司分別認定，且於計算得標廠商之國內員工總人數時，即使係總公司為得標廠商，亦得依總公司所提證據，配合勞工保險局資料釐清得標廠商之實際聘僱人數。上開函釋實質上已該當成立行政規則之要件，被上訴人自當受其拘束，因而聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

(三)原判決則以公司法第 3 條規定，所謂本公司，為公司依法首先設立，以管轄全部組織之總機構，則以總公司名義投保勞保者，本即應包含分公司之人員之勞保權利義務，且勞工保險條例規定與「得標廠商」本無任何關聯。上訴人既選擇以總公司名義為其全部員工投保，則其「參加勞保人數」自為其公司全部員工；僅在其將分公司人員另行以分公司名義分開投保時，方生總公司人數不包含分公司人數之結果。至於工程會 97 年函係指分公司經刊登政府採購公報者，於刊登期間，其總公司及各分公司，均不得繼續參加投標或作為決標對象，本與繳納代金無涉；上訴人對該函釋主觀錯誤之見解，要無可採。再被上訴人 94 年函附會議紀錄結論 3 謂「分公司名義投、得標」之得標廠商，得以分公司實際僱用員工總人數計算應僱用原住民人數，並無上訴人所主張之「以總公司名義投標、得標者，得扣除分公司人數」之會議結論。本件之投、得標名義人及簽約人皆為上訴人總公司，而非其分公司，自應以上訴人總人數計算應僱用原住民人數，並無疑義；況此部分乃投標廠商得自行選擇之事項，於法並無扞格。上訴人自行擴張而為反面解釋，既與會議結論未合，自無可採。被上訴人 94 年函所附者，係會議紀錄，並非為協助下級機關或屬官統一解釋法令而訂頒之解釋性規定，非為法規命令或行政規則，不生規制效力。況縱認該函係對人民有利之會議紀錄，惟其得適用範圍亦僅及於「以分公司名義投、得標」者，本件並無適用餘地。次查，依行政程序法第 120 條及第 126 條規定，於行政機關自行撤銷違法之行政處分或廢止合法之行政處分時，始生有無信賴保護原則適用之問題，本件被上訴人自始即認應以上訴人公司總人數計算，並無自行撤銷違法之行政處分之情事，上訴人關於信賴保護原則之主張一節，自無可採。至於上訴人所提另案，係對於錯誤適用該會議結論作成行政處分並已確定者，被上訴人得否於處分確定後撤銷或變更該違法行政處分之問題，與本件迥不相侔，上訴人主張其得以前開會議結論或已經被上訴人自行發現錯誤之行政處分為信賴基礎，並已有信賴表現之行為，應有信賴保護原則之適用云云，亦無可採等語，而駁回上訴人在原審之訴。

(四)本件上訴人上訴理由雖如前所示。惟查被上訴人 94 年函附之會議紀錄結論 3 謂「分公司名義投、得標」之得標廠商，得以分公司實際僱用員工總人數計算應僱用原住民人數，係其個案表示之見解，難認為係行政規則，而有拘束他案之效力，況該會商結論，亦僅表示「分公司名義投、得標」之得標廠商，得以分公司實際僱用員工總人數計算應僱用原住民人數，因分公司並不當然代表總公司，其以分公司得標者，不計入總公司之員工人數，有其理由存在，該會議討論事項既未表示分公司與總公司合併辦理勞保之公司，其以總公司名義得標者，得不計入分公司

僱用員工總人數計算應僱用原住民人數，自不能據以主張總公司依政府採購法得標者，得不依原住民族工作權保障法第 3 條第 1 項及第 12 條第 1 項規定，以該廠商每月 1 日參加勞工保險之合計總額為準計算應僱用原住民。至於臺北高等行政法院 97 年度訴字第 216 號判決撤銷該案原處分及訴願決定，主要理由係以被上訴人就上訴人所得標之「委託證券商規劃與執行上市公司普通股股票交易服務」等 2 件採購案，於履約期間內應繳之原住民就業代金，於 93 年 11 月間依上訴人總、分公司全部員工人數計算，以聲明啟事通知上訴人繳納 2,450,448 元，經上訴人請求僅依其得標名義人即總公司之人數為計算基準，經被上訴人同意後乃以第一次行政處分更正核定金額為 1,026,432 元，上訴人並未表示不服，並依限繳納完畢，則被上訴人所為更正核定上訴人應繳金額為 1,026,432 元，即已確定。被上訴人再重新核定上訴人應繳 1,989,504 元，扣除已繳之 1,026,432 元，尚須補繳 963,072 元。原判決因而以所謂行政處分，係指行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之行政行為；行政處分一旦經過法定救濟期間即告確定，具有存續力，行政機關及處分相對人俱受拘束，苟非合乎法定要件，行政機關不得任意撤銷。縱原處分機關欲依職權為撤銷，亦須行政處分符合行政程序法第 117 條之情形始得為之。本件上訴人標得政府採購案件，符合政府採購法第 98 條規定應僱用相當比例之身心障礙者及原住民，僱用不足者應繳納代金之事實，被上訴人據以命上訴人繳納代金之處分，性質上應屬負擔處分，上訴人主張係受益處分，顯屬誤會，而撤銷該案原處分及訴願決定。本院 99 年度判字第 718 號亦因而駁回被上訴人就該案之上訴。本件並無如該案其行政處分已確定，再為追加向上訴人追繳代金之行為，自與該案情節不同，上訴人不能比附援引。本件原判決已就上訴人所主張如何不足採等事項均詳予以論述，其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無抵觸，並無所謂原判決有違背法令之情形。又證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得調為原判決有違背法令之情形。上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難調為原判決有違背法令之情形。上訴論旨，仍執陳詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

八、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 1 0 0 年 1 1 月 1 7 日

乙說參考判決 1.

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】99,判,718

【裁判日期】990722

【裁判案由】原住民族工作權保障法

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

99 年度判字第 718 號

上 訴 人 行政院原住民族委員會

代 表 人 孫大川

被 上 訴 人 凱基證券股份有限公司(原名：中信證券股份有限公司)

代 表 人 魏寶生

訴訟代理人 周瑤敏 律師

林彥均 律師

上列當事人間原住民族工作權保障法事件，上訴人對於中華民國 97 年 10 月 2 日臺北高等行政法院 97 年度訴字第 216 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、上訴人以被上訴人標得經濟部國營事業委員會「委託證券商規劃與執行上市公司普通股股票交易服務」等 2 件採購案，於履約期間內之民國 92 年 8 月 11 日至 93 年 8 月 31 日僱用員工總數逾 100 人，惟進用原住民人數未達原住民族工作權保障法第 12 條第 1 項之標準，乃依同條第 3 項規定，以 96 年 5 月 29 日原民衛字第 0960025680 號處分書（下稱原處分）追繳原住民就業代金新臺幣（下同）1,989,504 元，扣除前已繳納之 1,026,432 元，尚須補繳 963,072 元。被上訴人不服，提起訴願，經遭決定駁回，遂提起行政訴訟，經原審以 97 年度訴字第 216 號判決（下稱原判決）訴願決定及原處分均撤銷。上訴人不服，遂提起本件上訴。
- 二、被上訴人起訴主張：（一）行政院公共工程委員會（下稱公程會）90 年 3 月 13 日(90)工程企字第 90007332 號函（下稱公程會 90 年函釋）所為之解釋，亦肯認民營事業之總公司或分公司得各自獨立成為政府採購法第 98 條規定之「得標廠商」，故上訴人依法應先確認得標廠商究係民營事業之總公司或分公司抑或總、分公司整體後，再以該「得標廠商」為主體確認其國內員工總人數。（二）原住民代金之計算標準依授權命令政府採購法施行細則第 107 條及行為時身心障礙者保護法施行細則（97 年 4 月 15 日修正為身心障礙者權益保障法施行細則第 13 條）第 12 條第 1 項前段之

規定，應以勞保局、中央信託局所統計各該機關、學校、團體或機構每月 1 日參加勞保、公保人數為準，並無提及應以「投保單位」投保人數為準。被上訴人係以總公司之名義簽訂委任契約書，並由被上訴人設置於總公司之法人部承辦開發基金之釋股案，其他分公司並非履約主體，故上訴人核定代金時，亦應以被上訴人「總公司」實際員工人數為基礎計算之。(三) 被上訴人業依上訴人之指示，於 94 年 1 月 18 日提出總、分公司之聘僱人員名單及總、分公司各自獨立之負責人、統一編號、稽徵機關代碼及各單位逐月為其所聘僱之員工代扣繳薪資所得稅等相關資料，以佐證總、分公司之聘僱人數。嗣經上訴人等研商協助廠商（企業）解決繳納原住民就業代金相關問題後，上訴人於 94 年 4 月 7 日以原民衛字第 0940010660 號函附之會議紀錄表示得標廠商僱用原住民人數之標準，即「得標廠商以分公司名義投標，但納入總公司投保者，可檢附投保人數（勞工保險局保險費繳款單）及勞工名卡等證明文件，以分公司實際僱用員工總人數計算應僱用原住民人數」，上訴人旋即於 94 年 5 月 30 日依照前揭會議揭示之原則，同意以被上訴人之總公司聘僱人數作為原住民代金之計算基礎，以 94 年 5 月 30 日原民衛字第 0940002459 號函（下稱第一次行政處分）重新核定被上訴人應繳之原住民代金數額為 1,026,432 元，並經被上訴人補繳完畢。至此，被上訴人繳納代金之處分已告確定，亦已履行繳納代金之義務。上訴人復於 96 年 5 月 29 日未加說明，即以原處分實際上廢止第一次行政處分，顯已違背行政程序法第 123 條之規定等語，為此，訴請將訴願決定及原處分均撤銷。

三、上訴人則以：(一) 公程會 90 年函釋說明二，業經明確指出政府採購法施行細則第 107 條之員工總人數之計算係以「投保單位」為計算標準，本案被上訴人既以總行名義投、得標，上訴人依其總行之投保單位覈實計算代金自無違法律優越原則及相關法令。再者，被上訴人主張應以總行人數為計算之論點，視員工總人數係以「投保單位」為計算標準，亦忽略總、分支機構個別為投保單位之要件。又員工總人數之計算方式既已詳加明文規定於身心障礙者權益保障法施行細則內，上訴人依法計算其員工總人數，並追繳代金，自無違背相關法令。(二) 上訴人 94 年 4 月 7 日原民衛字第 0940010660 號函所檢送之會議紀錄，僅送達予與會機關，從未依據行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款、第 160 條、第 161 條之規定，將該會議紀錄登載於公報發布或下達，故不受該會議紀錄之拘束。(三) 上訴人 93 年首次聲明啟事所據之員工總人數暨僱用原住民人數，為上訴人自行填寫於「投標廠商聲明書」並經刊登於公程會建置之「政府電子採購網」上，與實際人數有所出入。上訴人嗣後以第一次行政處分更正代金，係依據被上訴人以 94 年 1 月 18 日（94）中證字第 069 號函主張其員工總人數之計算及所檢附聘僱人數、代扣薪資所得稅明細表等資料為之，惟斯時上訴人仍未握有正確之勞工保險資料，經上訴人重啟調查程序後並依調查所得資料覈實認定，發現第一次行政處分之認定有誤，且該處分既係依據被上訴人所提供之不正確資料而作成，亦無任何法源依據，顯屬違法之行政處分，上訴人自得依職權予以撤銷，並依據重新查證後之資料另為原處分，自屬合法等語，資為抗辯，求為判決駁回被上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一) 針對本件被上訴人應繳納代金之事實，上訴人於 93 年 11 月間即首次以聲明啟事方式，依被上訴人之員工總人數（包含總、分公司之員工）核算被上訴人應繳納之代金為 2,450,448 元（按此應係依

公程會 90 年函釋以投保單位為計算基準)，經被上訴人申請單獨以總公司所僱用之員工人數核算，並於 94 年 1 月 18 日提出總、分公司之聘僱人員名單及總、分公司各自獨立之負責人、統一編號、稽徵機關代碼及各單位逐月為其所聘僱之員工代扣繳薪資所得稅等相關資料供上訴人查核。嗣由上訴人邀集相關單位開會研討後，獲得「如得標廠商以分公司名義投標，但納入總公司投保者，可以分公司實際僱用人數計算僱用原住民人數」之結論，上訴人並將該會議紀錄函公程會及行政院訴願審議委員會等機關。雖會議紀錄僅記載得標廠商以分公司名義投標，但納入總公司投保者，可以分公司實際僱用人數計算僱用原住民人數，但反之亦有適用，即得標廠商以總公司名義投標，但將分公司員工納入總公司投保者，可以總公司實際僱用人數計算僱用原住民人數，該會議紀錄並經依法核定後，由被上訴人具體舉證其總、分公司實際僱用人數後再於 94 年 5 月 30 日依照前揭會議揭示之原則，依被上訴人之總公司聘僱人數作為原住民代金之計算基礎，以第一次行政處分更正首次 2,450,448 元之核定，重新核定被上訴人應繳之代金為 1,026,432 元，並經被上訴人補繳完畢等情，業經上訴人原承辦本案之承辦人員許惠娟及胡淑瑛到庭證述無訛，足見上訴人為第一次行政處分時已知被上訴人總、分公司實際僱用人數並依研討會議結論而為，並無上訴人所稱及訴願決定書所載上訴人為第一次行政處分時，對於被上訴人所僱用之人數所掌握之資料不完整之情形，從而上訴人先後為第一次行政處分與原處分時其處分事實並無變更或不明之情事，上訴人陳稱因對被上訴人所僱用之人數所掌握之資料不完整致第一次行政處分違法始以原處分將之撤銷乙節，核無足取。綜上，上訴人之第一次行政處分並無違法情事且已確定，具有存續力及確定力，上訴人應受該處分拘束；況，依原處分所載，第一次行政處分與原處分間相距時間差一天即滿 2 年，且上訴人僅依例說明其處分依據，並未說明第一次行政處分有何違法之處而應予撤銷之理由，基於行政機關應依誠實信用原則為行政行為之原則及法安定性原則之維護等，實不容上訴人於未具有行政程序法第 117 條規定之情形下，輕率予以撤銷已確定之第一次行政處分，上訴人逕以原處分撤銷之，自屬可議。(二) 被上訴人既係依政府採購法參與投標、得標之廠商，上訴人依政府採購法第 8 條、第 98 條、原住民族工作權保障法第 12 條第 1 項及第 3 項、身心障礙者保護法施行細則第 12 條第 1 項、政府採購法施行細則第 107 條、第 108 條規定計算被上訴人所應繳納之代金，乃屬依法行政，本無可厚非，然政府採購法第 98 條所定之代金繳納義務人係指參與投標、得標之廠商，再依政府採購法施行細則第 107 條第 1 項、身心障礙者保護法施行細則第 12 條第 1 項規定，各級政府機關、公、私立學校、團體及公、民營事業機構之員工總人數之計算，以勞工保險局、中央信託局所統計各該機關、學校、團體或機構每月 1 日參加勞保、公保之人數為準，並非明文以投保單位或投保證號為計算標準，是以公程會 90 年函釋，認定國內員工總人數係以投保單位即上訴人所稱投保保險證號為計算標準，是否合乎法律規定已值商榷，況上訴人依該函釋之計算基準為處分引起眾多受處分人爭議，上訴人為弭平眾議始召開會議研討並獲致共識，該研討會之決議並非法規、亦非行政規則，僅屬參與研討會等與會機關充分交換意見後獲致之結論，縱未依據行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款、第 160 條、第 161 條之規定，將該會議紀錄登載於公報發布或下達，仍不影響其為研討會決議之性質，上訴人既改依會議決議結論以第一次行政處

分修正原來之處分內容，顯見其對本諸公程會 90 年函釋為處分亦有疑義，經審酌案情後而決定，自應受第一次行政處分效力之拘束，被上訴人亦得因此信賴其應繳納代金事宜業經處分確定。上訴人縱使事後見解改變，亦不應將之溯及至已處分確定而未發生變更之事實，否則實有損政府威信，並與法之安定性原則相違。故本件上訴人單方面改變見解而再行針對同一而未發生變更之事實再為原處分以撤銷已確定之第一次行政處分，自不足以維持等由，而撤銷訴願決定及原處分。

五、本院按：經核原判決撤銷訴願決定及原處分，並無違誤，再論斷如下：

(一)原住民族工作權保障法第 12 條：「依政府採購法得標之廠商，於國內員工總人數逾一百人者，應於履約期間僱用原住民，其人數不得低於總人數百分之一。依前項規定僱用之原住民於待工期間，應辦理職前訓練；其訓練費用應由政府補助；其補助條件、期間及數額，由中央勞工主管機關另以辦法定之。得標廠商進用原住民人數未達第一項標準者，應向原住民族綜合發展基金之就業基金繳納代金。」政府採購法第 8 條：「本法所稱廠商，指公司、合夥或獨資之工商行號及其他得提供各機關工程、財物、勞務之自然人、法人、機構或團體。」第 98 條：「得標廠商其於國內員工總人數逾一百人者，應於履約期間僱用身心障礙者及原住民，人數不得低於總人數百分之二，僱用不足者，除應繳納代金，並不得僱用外籍勞工取代僱用不足額部分。」政府採購法施行細則第 107 條：「(第 1 項)本法第 98 條所稱國內員工總人數，依身心障礙者保護法施行細則第 12 條第 1 項規定辦理；所稱履約期間，自訂約日起至廠商完成履約事項之日止。(第 2 項)依本法第 98 條計算得標廠商於履約期間應僱用之身心障礙者及原住民之人數時，各應達國內員工總人數百分之一，並均以整數為計算標準，未達整數部分不予計入。」行為時身心障礙者保護法施行細則第 12 條第 1 項前段：「本法第 31 條之各級政府機關、公、私立學校、團體及公、民營事業機構員工總人數之計算方式，以勞工保險局、中央信託局所統計各該機關、學校、團體或機構每月一日參加勞保、公保人數為準。」據上開規定，依政府採購法得標之廠商，於國內員工總人數逾一百人者，應於履約期間僱用原住民，其人數不得低於總人數百分之一。至於此得標廠商之國內員工總人數，則以勞工保險局、中央信託局所統計其每月一日參加勞保、公保人數為準。依原判決認定之事實，系爭 2 件採購案，係由被上訴人以總公司名義得標，被上訴人總公司與分公司係不同營利事業(按被上訴人總公司與分公司負責人及統一編號均不同，系爭 2 件採購案被上訴人係以總公司之統一編號 23111915 簽約，見原處分卷第 18 頁、原審卷第 39 頁)。是系爭 2 件採購案之得標廠商為被上訴人之總公司，其國內員工總人數，自應以勞工保險局所統計該總公司每月一日參加勞保之人數為準。至被上訴人其他分公司既非得標廠商，其雖與被上訴人之總公司一起加入勞工保險，使用同一勞保證號，亦不得將其他分公司之員工人數計入總公司之員工總人數。再上開行為時身心障礙者保護法施行細則第 12 條第 1 項係規定，各級政府機關、公、私立學校、團體及公、民營事業機構之員工總人數之計算，以勞工保險局、中央信託局所統計各該機關、學校、團體或機構每月 1 日參加勞保、公保之人數為準，並非規定以投保單位為計算標準，公程會 90 年函釋，認定國內員工總人數係以投保單位計算標準，於法不合，應不予援用。原處分以被上訴人之總公司及其他分公司之員工人數總計，用以計算被上訴人應補繳之代金金額，於法有違。

(二)司法院釋字第 287 號解釋：「行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，性質上並非獨立之行政命令，固應自法規生效之日起有其適用。惟對同一法規條文，先後之釋示不一致時，非謂前釋示當然錯誤，於後釋示發布前，主管機關依前釋示所為之行政處分，其經行政訴訟判決而確定者，僅得於具有法定再審原因時依再審程序辦理；其未經訴訟程序而確定者，除前釋示確屬違法，致原處分損害人民權益，由主管機關予以變更外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」此號解釋精神在於行政機關作成行政處分確定，嗣後行政處分所憑之法律見解變更，除非行政處分原憑之法律見解確屬違法，否則為維持法律秩序之安定，不得因嗣後法律見解變更，而變更已確定之法律見解。本件即使以總公司名義得標，在適用上開政府採購法施行細則第 107 條第 2 項及行為時身心障礙者保護法施行細則第 12 條第 1 項前段規定時，是否應加計其他分公司之員工人數以計算員工總人數而有疑義。然公程會 90 年函釋，認定國內員工總人數係以投保單位計算標準，上訴人在已知該函及依該函以聲明啟事依據被上訴人總、分公司之員工總人數核算其應繳納之代金下，尤於 94 年 3 月 11 日召集會議，與相關部門達成結論：「得標廠商以分公司名義投標，但納入總公司投保者，可檢附投保人數（勞工保險局保險費繳款單）及勞工名卡等文件，以分公司實際僱用人數計算僱用原住民人數」，並以 94 年 4 月 7 日原民衛字第 0940010660 號函附會議紀錄函公程會及行政院訴願審議委員會等相關機關，再本此結論之精神，以被上訴人之總公司實際聘僱人數作為原住民代金之計算基礎，作成第一次行政處分確定（見原審卷第 112 頁原處分承辦人之證詞），依照上揭司法院釋釋之精神，為維持法律秩序之安定，上訴人嗣後雖變更其法律見解，認定國內員工總人數係以投保單位計算標準，亦不得變更已確定第一次行政處分，原處分予以變更，於法有違。上訴人主張依據司法院釋字第 426 號及第 593 號解釋相關意旨，為符合法律保留原則之要求，如特別公課等類此課徵特定人民租稅以外之金錢給付義務，因涉及特定人民財產上之負擔，其方式應以法律或法所授權之命令為之，上訴人 94 年 3 月 11 日之會議，僅係召集各部會研商追繳代金業務之疑義並請求提供相關意見，其會議中之結論僅屬會議之決議性質，則上訴人 94 年 4 月 7 日原民衛字第 0940010660 號函附之會議紀錄非屬法律或法律所授權之命令，亦難謂「主管機關為執行細節性、技術性事項所發布之命令」，依司法院釋字第 443 號解釋意旨，此會議決議已涉及代金課徵之計算方式，且未依法律或法所授權之命令方式進行，誠與法律保留規範密度有間，自無拘束上訴人之效力；再者，上訴人 94 年第 1 次處分以該會議決議計算國內員工總人數，而非以相關法令為其計算之依據，難謂係一合法之行政處分，上訴人自得依職權撤銷另為新處分，原判決屬法令適用不當且理由矛盾云云，並不可採。

(三)綜上所述，原判決並無上訴人所指有違背法令之情形，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。

六、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 9 9 年 7 月 2 2 日

乙說參考判決 2.

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】100,判,2134

【裁判日期】1001208

【裁判案由】原住民族工作權保障法

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

100 年度判字第 2134 號

上 訴 人

即原審原告 燦坤實業股份有限公司

代 表 人 閻俊傑

訴訟代理人 袁震天 律師

徐沛然 律師

上 訴 人

即原審被告 行政院原住民族委員會

代 表 人 孫大川

訴訟代理人 李述奇

上列當事人間原住民族工作權保障法事件，上訴人對於中華民國 100 年 4 月 28 日臺北高等行政法院 98 年度訴字第 332 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於駁回上訴人燦坤實業股份有限公司其餘之訴暨該訴訟費用部分均廢棄，發回臺北高等行政法院。

上訴人行政院原住民族委員會之上訴駁回。

駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人行政院原住民族委員會負擔。

理 由

一、上訴人行政院原住民族委員會（下稱原民會）以上訴人燦坤實業股份有限公司（下稱燦坤公司）標得前中央信託局股份有限公司（下稱中央信託局，民國 96 年 7 月 1 日與臺灣銀行股份有限公司《下稱臺灣銀行》合併，以臺灣銀行為存續公司）購料處印表機、掃描器、不斷電系統、彩色數位相機及數位攝影機暨網路設備共 5 組採購案，於履約期間內僱用員工總人數逾 100 人，惟進用原住民人數未達原住民族工作權保障法第 12 條第 1 項之標準，乃依同條第 3 項規定，以 94 年 10 月 7 日原民衛字第 09400301771 號函，追繳上訴人燦坤公司原住民就業代金新臺幣(下同)2,581,920 元。上訴人燦坤公司不服，訴經行政院院臺訴字第 0950084688 號訴願決定將原處分

撤銷，由上訴人原民會於 2 個月內另為適法之處分。經上訴人原民會重行審查，以上訴人燦坤公司標得前開政府採購案，未足額僱用原住民，核算應繳納代金 2,901,360 元，惟高於前處分金額，基於不利益變更禁止原則，上訴人原民會乃以 97 年 7 月 3 日原民衛字第 0970031549 號處分書（下稱原處分），向上訴人燦坤公司追繳原住民就業代金 2,581,920 元。上訴人燦坤公司不服，提起訴願經決定駁回，遂提起行政訴訟，經原審以 98 年度訴字第 332 號判決（下稱原判決）訴願決定及原處分關於命上訴人燦坤公司繳納原住民就業代金超過 847,440 元部分均撤銷。兩造均不服，遂分別提起上訴。

- 二、上訴人燦坤公司於原審起訴主張：（一）「中央信託局股份有限公司代理中央政府各機關、學校、國營事業辦理採購 92 年度第 2 次電腦週邊設備共同供應契約」（下稱系爭共同供應契約）第 2 條規定，立約廠商僅於契約之有效期間內，存有與訂購機關成立訂單之權利義務法律關係，至於具體買賣契約之成立，仍須於各該政府機關、學校之訂購機關就個別產品發出訂購單時，始告成立。亦即「履約期間」之認定端視各該訂購機關就個別產品發出訂購單予立約廠商後，始得予以界定，與系爭共同供應契約之「有效期間」無涉。本件採購案，上訴人燦坤公司實際交易訂約次數僅為 2 次，即為 92 年 11 月 5 日與國立清華大學間、93 年 3 月 9 日與國立花蓮師範學院間成立之買賣契約，而上訴人燦坤公司亦分別於 92 年 12 月 1 日、93 年 4 月 20 日履行完成交付訂購商品之義務，故實際履約期間，與國立清華大學間之買賣契約係自 92 年 11 月 5 日起至 92 年 12 月 1 日止，計 26 日；而與國立花蓮師範學院間之買賣契約係自 93 年 3 月 9 日起至 93 年 4 月 20 日止，計 1 個月又 11 日。則於核定原住民就業代金時，其履約期間之認定自應只得以前開期間分別予以核定計算。又系爭共同供應契約明文規定係至 93 年 2 月 29 日為止，中央信託局購料處既未依規定提前發文通知立約商，系爭共同供應契約即因契約期間屆至而失效。是以，本案第 2 筆國立花蓮師範學院訂單下單時，顯然已經超過 93 年 2 月 29 日，上訴人燦坤公司履約僅係單純基於一般買賣契約，不受系爭共同供應契約拘束，不應納入政府採購法第 98 條有關原住民就業代金計算範圍。（二）本案上訴人燦坤公司雖以總公司名義參與投標作業，然而該採購案實際係光復分公司與花蓮二館分公司辦理履約事宜。又該期間花蓮二館分公司之員工人數為 19 人，光復分公司為 27 人，而原住民僱用人數為 1 人，僱用比例已逾百分之二，明顯高於法定下限之規定，故上訴人燦坤公司依法應無繳納代金之特別義務。退步言之，縱認定仍拘泥於簽約之主體為總公司，則計算之基礎應以上訴人燦坤公司總公司總部之實際人數作為分別計算之基礎，方屬適法，惟原處分卻逕以上訴人燦坤公司總公司含所有分公司之全部所有人數予以計算，其處分明顯違誤等語，為此，訴請將訴願決定及原處分均撤銷。
- 三、上訴人原民會則以：所稱履約期間，依政府採購法施行細則第 107 條規定，係自訂約日起至完成履約之日止。故上訴人原民會於代金實務上，履約期間之認定乃依招標機關與得標廠商所簽訂之政府採購契約之履約期間為準。又依臺灣銀行採購部函覆原審法院，該通知立約廠商延長期效 2 個月部分，就本件已於共同供應契約電子採購系統公告展延契約期間至 93 年 4 月 30 日，是以上訴人燦坤公司爭執契約期限自 92 年 9 月 9 日起至 93 年 2 月 29 日止一節，亦無理由。另上訴人燦坤公司雖主張應以實際履約之分公司為準，或僅以總公司人數為準云云。然實際履約分公司並非

投標、決標或簽約者，且政府採購法施行細則第 107 條業已明定人數之計算，本即以得標廠商之投保單位為計算，故上訴人燦坤公司主張於法無據，尚非可採。本件上訴人原民會就員工總人數、履約期間之認定方式，既與政府採購法施行細則、身心障礙權益保障法施行細則之規定相符，並依此計算追繳代金，自無違背法令等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：(一) 上訴人燦坤公司主張依政府採購法施行細則第 107 條第 1 項之規定，認定本件履約期間為 92 年 9 月 9 日至 93 年 4 月 20 日，惟查：1. 本件採購係屬財物之買受，就上訴人燦坤公司而言，其履約事項應屬買賣標之物之交付義務，兩造共同供應契約約定條款第 2 條固規定：「契約期間：自決標日（92 年 9 月 9 日）起至 93 年 2 月 29 日止，必要時，本處得逕行通知立約商延長效期至多 2 個月。在本契約之有效期屆滿或終止前所發出之訂購單均屬有效，立約商不得拒絕。」惟此契約期間應係指適用機關得利用此共同供應契約要求廠商供應約定財物之期間，而非廠商履行交付買賣標之物之期間甚明，此觀諸系爭契約第 7 條就交貨期限與驗收另設有條文規範自明，雖共同供應契約之有效期間及實際採購契約之履約期間，或有可能相同，惟於本件共同供應契約之前開規定，可知二者已有不同，是以上訴人原民會逕以得適用該共同供應契約之有效期間，視為履約期間，已難認無違誤。2. 上訴人原民會雖主張上訴人燦坤公司依共同供應契約，有依約定條件供貨之義務，惟以本件共同供應契約並無任何有關預估採購總數量、每次最低採購量、每次最高採購量之約定，故共同供應契約得標廠商（即上訴人燦坤公司），雖有依契約條件供貨之義務，然本件共同供應契約之訂約機關（本件為中央信託局購料處），就取得是項採購權利，實際上並未負擔或支付廠商任何採購金額，且亦未負有於契約期間成立特定數量採購契約之義務，故於各該適用機關向上訴人燦坤公司訂購前，實質上並無政府採購活動之進行，故上訴人燦坤公司無從如一般政府採購之投標廠商，於投標時或得標後，可得確定政府機關具體採購之範圍，是於共同供應契約有效期內，如無適用機關依共同供應契約向上訴人燦坤公司訂購，可否認有政府採購行為存在，而得認共同供應契約之廠商應負擔系爭代金，已非無疑，上訴人原民會就本件共同供應契約有效期間及履約期間之認定及解釋，未審酌原住民代金之徵收，係建立於政府採購基礎之旨，已難認屬合法。且上訴人原民會亦不否認其曾於研商「協助廠商（企業）解決繳納原住民就業代金相關問題與籌組專案小組」第一次會議討論原住民就業代金問題時，作成「各機關與廠商簽訂共同供應契約，若於契約有效期內未有任何交易者，可由訂約機關出具證明，而不受政府採購法第 98 條規範」之結論，此有上訴人原民會 94 年 4 月 7 日原民衛字第 0940010660 號函可據，足見上訴人原民會亦認實際無採購事實之共同供應契約廠商，並無繳納契約有效期間內代金之義務，且本件共同供應契約之契約期間係自 92 年 9 月 9 日至 93 年 4 月 30 日（原有效期至 93 年 2 月 29 日，嗣延長至 93 年 4 月 30 日），如依上訴人原民會之主張，應以共同供應契約有效期間為履約期間，本件履約期間亦應至 93 年 4 月 30 日而非 93 年 4 月 20 日，足見上訴人原民會就本件上訴人燦坤公司履約期間之解釋及認定，除未正確區別共同供應契約有效期間及採購契約履約期間之解釋及適用，其亦有違反先前就共同供應契約履約期間之解釋，而有解釋原則不一致之情形，故上訴人燦坤公司主張原處分就履約期間之認

定違法，尚非無據。3.本件基於系爭共同供應契約，而由適用機關向上訴人燦坤公司訂購之交易，共僅 2 筆，一為國立清華大學於 92 年 11 月 5 日向上訴人燦坤公司訂購數位相機，採購金額計 35,940 元；一為國立花蓮師範學院於 93 年 3 月 9 日向上訴人燦坤公司訂購數位相機與記憶卡，採購金額計 12,000 元，上訴人燦坤公司分別於 92 年 12 月 1 日、93 年 4 月 20 日交付，亦據上訴人燦坤公司提出相關訂購單、交貨單、統一發票附卷可參，則以 92 年 11 月 5 日、93 年 3 月 9 日為系爭採購（財物買受）之意思表示合致日為訂約日，並以 92 年 12 月 1 日、93 年 4 月 20 日即上訴人燦坤公司開立統一發票並交付採購標的之日，為上訴人燦坤公司完成履約事項之日，認定本件上訴人燦坤公司之履約期間為 92 年 11 月 5 日至 92 年 12 月 1 日、93 年 3 月 9 日至 93 年 4 月 20 日，核無違反政府採購法施行細則第 107 條第 1 項之規定，是以上訴人原民會就本件原住民代金之履約期間，自應依前開原則認定，始為適法。4.至於上訴人燦坤公司另主張本件共同供應契約有效期間僅至 93 年 2 月 29 日止，前述 93 年 3 月 9 日交易，不應納入計算代金部分，經查，本件共同供應契約第 2 條規定，訂約機關於必要時，得逕行通知立約商延長效期至多 2 個月，是以訂約機關對於契約延長與否，具有單方之裁量權限，上訴人燦坤公司雖主張上訴人原民會迄今未能提出延長共同供應契約效期之通知，惟經上訴人原民會函訂約機關，據覆該部係於共同供應契約電子採購系統公告展延契約期間至 93 年 4 月 30 日等情，此有臺灣銀行採購部 99 年 6 月 23 日採購交二字第 0990006229 號函在卷可稽，上訴人燦坤公司亦不否認系爭交易係透過共同供應契約電子採購系統辦理，是其主張未受通知延長效期，與常情不符，尚非可採。（二）上訴人燦坤公司主張上訴人原民會就本件員工總人數之認定，應以履約之上訴人燦坤公司分公司員工人數計算一節，經查：本件共同供應契約之訂約廠商為上訴人燦坤公司，並非上訴人燦坤公司之分公司，適用機關均係透過共同供應契約電子採購系統向上訴人燦坤公司採購，故訂約與履約主體均為上訴人燦坤公司，應可確認，至於上訴人燦坤公司基於內部營業架構，指示採購區域所屬各分公司供貨履約，並無變更訂約或履約主體之效力。且參酌政府採購法施行細則第 107 條第 1 項及身心障礙者保護法施行細則第 12 條之規定，有關員工總人數之計算，係以廠商每月 1 日參加勞保人數為準，並無可得限縮解釋為訂約廠商特定履約部門或分支機構人數之依據，且限縮解釋，亦影響前開法律保障措施適用之範圍與實效，難謂合於立法目的。又上訴人原民會前開 94 年 4 月 7 日原民衛字第 0940010660 號函所附會議紀錄結論 3，經查其記載係「得標廠商以分公司名義投標，但納入總公司投保者，可檢附投保人數（勞工保險局保險費繳款單）及勞工名卡等證明文件，以分公司實際僱用員工總人數計算應僱用原住民人數」等語，亦即以「分公司名義投、得標」之得標廠商，得以分公司實際僱用員工總人數計算應僱用原住民人數，足徵上訴人燦坤公司主張之「以總公司名義投標、得標者，得扣除分公司人數」，並無依據。（三）上訴人燦坤公司主張上訴人原民會代金計算錯誤部分，承前所述，政府採購法之得標廠商，於履約期間應僱用之原住民人數，依法應達國內員工總人數百分之一，得標廠商僱用原住民之人數如有不足，即應依差額人數乘以每月基本工資計算繳納代金（不足 1 月者，每日以每月基本工資除以 30 計），本件上訴人燦坤公司為政府採購法之得標廠商，其履約期間為 92 年 11 月 5 日至 92 年 12 月 1 日、及 93 年 3 月 9 日至 93 年 4 月 20 日，業經

認定如前，而 92 年 11 月、12 月及 93 年 3 月、4 月國內員工總人數分別為 3,940 人、4,041 人、4,282 人、4,333 人，各月份上訴人燦坤公司參加勞保原住民加退保等情，有勞工保險局提供之勞保總人數、及勞保原住民名單可據，原審法院依政府採購法第 107 條第 2 項之規定，詳細總計上訴人燦坤公司於前開履約期間內應繳之代金金額應為 847,440 元。綜上所述，本件上訴人燦坤公司應繳代金金額 847,440 元，上訴人原民會以共同供應契約之有效期間，作為上訴人燦坤公司履約期間，計算上訴人燦坤公司應繳代金，容有違誤，訴願機關未予糾正，亦有未合，上訴人燦坤公司執此指摘原處分違法，應屬有據，本件原處分命上訴人燦坤公司繳納原住民就業代金為 2,581,920 元，然上訴人燦坤公司依法應繳金額 847,440 元，上訴人燦坤公司就訴願決定及原處分命上訴人燦坤公司繳納原住民就業代金超過 847,440 元部分，訴請撤銷，為有理由，而逾此部分之撤銷請求，則屬無據，應予駁回。

五、本院按：

(一)廢棄部分(即原判決駁回上訴人燦坤公司之訴部分)：

原住民族工作權保障法第 12 條：「依政府採購法得標之廠商，於國內員工總人數逾一百人者，應於履約期間僱用原住民，其人數不得低於總人數百分之一。依前項規定僱用之原住民於待工期間，應辦理職前訓練；其訓練費用應由政府補助；其補助條件、期間及數額，由中央勞工主管機關另以辦法定之。得標廠商進用原住民人數未達第一項標準者，應向原住民族綜合發展基金之就業基金繳納代金。」政府採購法第 8 條：「本法所稱廠商，指公司、合夥或獨資之工商行號及其他得提供各機關工程、財物、勞務之自然人、法人、機構或團體。」第 98 條：「得標廠商其於國內員工總人數逾一百人者，應於履約期間僱用身心障礙者及原住民，人數不得低於總人數百分之二，僱用不足者，除應繳納代金，並不得僱用外籍勞工取代僱用不足額部分。」政府採購法施行細則第 107 條：「(第 1 項)本法第 98 條所稱國內員工總人數，依身心障礙者保護法施行細則第 12 條第 1 項規定辦理；所稱履約期間，自訂約日起至廠商完成履約事項之日止。(第 2 項)依本法第 98 條計算得標廠商於履約期間應僱用之身心障礙者及原住民之人數時，各應達國內員工總人數百分之一，並均以整數為計算標準，未達整數部分不予計入。」行為時身心障礙者保護法施行細則第 12 條第 1 項前段：「本法第 31 條之各級政府機關、公、私立學校、團體及公、民營事業機構員工總人數之計算方式，以勞工保險局、中央信託局所統計各該機關、學校、團體或機構每月一日參加勞保、公保人數為準。」據上開規定，依政府採購法得標之廠商，於國內員工總人數逾一百人者，應於履約期間僱用原住民，其人數不得低於總人數百分之一。至於此得標廠商之國內員工總人數，則以勞工保險局、中央信託局所統計其每月一日參加勞保、公保人數為準，並非指以該廠商作為投保單位之所有參加勞保、公保人數為準。本件上訴人燦坤公司於原審主張公司總管理處（總公司）主要負責各地分公司行政庶務作業流程，各地分公司則自行負責業務招攬及營運績效，即所謂「利潤中心制」，且各分公司均各有營利事業登記證及統一編號，本件以總公司參與投標作業等節如屬實，則本件採購案，係由上訴人燦坤公司以總公司名義得標，苟總公司有獨立履行共同供應契約能力，則上訴人燦坤公司總公司與分公司係不同營利事業，分屬公司及其他得提供各機關財物之團體，得標廠商為上訴人燦坤

公司之總公司，其國內員工總人數，自應以勞工保險局所統計該總公司每月一日參加勞保之人數為準。至其他不同營利事業之分公司既非得標廠商，其即使與上訴人燦坤公司之總公司一起加入勞工保險，使用同一勞保證號，亦不得將其他不同營利事業分公司之員工人數計入總公司之員工總人數。原判決就上訴人燦坤公司此項攸關判決結果之重要主張，未予查明，逕認上訴人燦坤公司為訂約廠商，以其為投保單位之參加勞保總人數，認定上訴人燦坤公司國內員工總人數及應僱用原住民人數，適用法規不當，上訴人燦坤公司執以指摘原判決並求予廢棄，為有理由。因上訴人燦坤公司之請求是否有理由及其範圍，尚須由原審法院調查事實始能判斷，自應由本院將原判決此部分廢棄，發回原審法院更為審理。

(二)駁回上訴人原民會上訴部分：

原判決認系爭共同供應契約並無任何有關預估採購總數量、每次最低採購量、每次最高採購量之約定，得標廠商即上訴人燦坤公司，雖有依契約條件供貨(按指於適用機關訂購後)之義務，然系爭共同供應契約之訂約機關(中央信託局購料處)，就取得是項採購權利，實際上並未負擔或支付廠商任何採購金額，且亦未負有於契約期間成立特定數量採購契約之義務，於各該適用機關向上訴人燦坤公司訂購前，實質上並無政府採購活動之進行，故「履約期間」之認定應以各適用機關實際下訂之契約期間(履約期間)為計算，而非以系爭共同供應契約之有效期為準，而為不利於上訴人原民會判決(即部分撤銷訴願決定及原處分)部分，經核無不合。再查系爭共同採購契約「四、履約保證金」7.載：「若訂單履約期間超過93年2月29日者，……」即是以適用機關下訂單之履約期間作為系爭共同採購契約之履約期間。上訴意旨主張共同供應契約之履約期間，解釋上應以共同供應契約約定為準，而非謂得標廠商實際收受各適用機關訂單日，始符合原住民族工作權保障法第12條之立法目的云云，並不足採。又上訴人原民會於94年3月11日研商「協助廠商(企業)解決繳納原住民就業代金相關問題與籌組專案小組」第一次會議討論原住民就業代金問題時，作成「各機關與廠商簽訂共同供應契約，若於契約有效期內未有任何交易者，可由訂約機關出具證明，而不受政府採購法第98條規範」之結論(原審卷第287頁)，據此結論，上訴人原民會係認實際無採購事實之共同供應契約廠商，並不適用政府採購法第98條。且苟依上訴人原民會於本案所持在共同供應契約之契約期間為履約期間之主張，依其主張系爭共同供應契約之契約期間係自92年9月9日至93年4月30日(原有效期至93年2月29日，嗣延長至93年4月30日)，然上訴人原民會卻對上訴人燦坤公司命繳至93年4月20日而非同年月30日之代金，與其在本案之法律主張不相符。更且上訴人原民會以95年7月13日原民衛字第0950031549號函通知上訴人燦坤公司陳述意見時，卻係以92年11月(按第1件適用機關下訂單時間為92年11月5日)至93年4月為履約期間(原審卷第69頁)，即以適用機關下訂單時間為履約期間開始日，亦與其在本案之法律主張不相符。換言之，上訴人原民會在本案所持法律見解不一致，相互矛盾。反而其在上開會議結論之法律見解與原審及本判決所持見解相符，而可採用。上訴人原民會自不得以其於94年3月11日之會議，僅係召集各部會研商追繳怠金業務之疑義並請求提供相關意見，其會議中之結論僅屬會議之決議性質，則上訴人原民會94年4月7日原民衛字第0940010660號

函附之會議記錄非屬法律或法律所授權之命令，亦難謂「主管機關為執行細節性、技術性事項所發布之命令」，依司法院釋字第 443 號解釋意旨，此會議決議已涉及代金課徵之計算方式，且未依法律或法所授權之命令方式進行，誠與法律保留規範密度有間，應自無拘束上訴人原民會之效力之詞，指摘原判決違法。至依共同供應契約實施辦法第 10 條關於得標廠商對於適用共同供應契約之機關，無正當理由而有差別待遇，或有可歸責於廠商之事由而未能供應時，僅訂約機關得終止本契約，並得請求損害賠償之規定，與履約期間之認定無關，上訴人原民會據以主張共同供應契約之履約期間應以共同供應契約約定之有效期為準，而非適用廠商實際下訂之履約期限云云，要無可採。是原判決此部分並無上訴人原民會所指有違背法令之情形，其指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為一部無理由、一部有理由，爰依行政訴訟法第255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 1 0 0 年 1 2 月 8 日

七、參考資料(三)

發文單位：行政院原住民族委員會

發文字號：原民衛 字第 0940010660 號

發文日期：民國 94 年 04 月 07 日

資料來源：行政院公共工程委員會

相關法條：政府採購法 第 98 條 (91.02.06)

要 旨：研商「協助廠商 (企業) 解決繳納原住民就業代金相關問題與籌組專案小組」第一次會議紀錄

主 旨：檢送本會 94 年 3 月 11 日召開研商「協助廠商 (企業) 解決繳納原住民就業代金相關問題與籌組專案小組」第一次會議紀錄乙份，請 查照。

正 本：行政院訴願審議委員會、外交部、國防部、教育部、經濟部、交通部、行政院衛生署、行政院勞工委員會、行政院青年輔導委員會、行政院公共工程委員會、中華民國全國工業總會、中華民國全國商業總會、中華民國殘障聯盟、台灣醫院協會、中華民國工商協進會、蔡明誠教授、劉士豪教授、陳立夫教授、法務部行政執行署、勞工保險局、中央信託局、台灣銀行營業部二、凌群電腦股份有限公司、本會法規會、本會企劃處

副 本：本會衛生福利處

附 件：行政院原住民族委員會研商「協助廠商 (企業) 解決繳納原住民就業代金相關問題與籌組專案小組」第一次會議紀錄

壹、開會時間：中華民國 94 年 3 月 11 日 (星期 5) 上午 9 時 30 分。

貳、開會地點：本會第一會議室。

參、主持人：鄭副主任委員天財。記錄：許惠娟

肆、出席人員：略 (詳如簽到表)。

伍、主席致詞：略。

陸、結論

討論事項二：為研議廠商 (企業) 針對原住民就業代金所提問題乙案，提請討論。

說 明：如會議議程說明資料。

結 論：三、得標廠商以分公司名義投標，但納入總公司投保者，可檢附投保人數(勞工保險局保險費繳款單) 及勞工名卡等證明文件，以分公司實際僱用員工總人數計算應僱用原住民人數。

四、各機關與廠商簽訂共同供應契約，若於契約有效期內未有任何交易者，可由訂約機關出具證明，而不受政府採購法第 98 條規範。另有關行政查核作業，請本會衛生福利處再行研議。

柒、臨時動議：無。

捌、散會：上午 11 時 30 分。

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案十

一、提案機關：臺中高等行政法院

二、法律問題：

直轄市或縣、市政府依平均地權條例第 46 條規定，於每年所為「土地現值」之公告是否為行政處分？能否對該公告提起行政救濟？

三、討論意見：

甲說：肯定說

按土地現值經公告後，即成為課稅與核定徵收補償地價之依據，將直接影響人民財產利益之負擔以及損失之填補，可認為其屬於發生具體法律效果之行政行為。就此行政行為作用之對象而言，雖非針對人民擁有之個別土地現值有所決定，而係就各該地價區段之土地現值決定之，但各該地價區段內個別地號土地歸屬何人所有，均可透過登記簿冊查得，是以其發生效力之範圍係由一般性特徵可得確定其範圍者，依行政程序法第 92 條第 2 項前段規定，土地現值公告之法律性質應為行政處分中之一般處分。則當地政機關公告土地現值時，權利受影響之人民即應於公告時起或知悉時起，於法定期間內循行政救濟途徑表示不服。（參考：最高行政法院 96 年度判字第 1926 號判決）

乙說：否定說

按平均地權條例第 46 條規定：「直轄市或縣（市）政府對於轄區內之土地，應經常調查其地價動態，繪製地價區段圖並估計區段地價後，提經地價評議委員會評定，據以編製土地現值表於每年 1 月 1 日公告，作

為土地移轉及設定典權時，申報土地移轉現值之參考；並作為主管機關審核土地移轉現值及補償徵收土地地價之依據。」足見直轄市或縣（市）政府公告土地現值之作用，不僅供土地所有權人申報土地移轉現值之參考，及作為主管機關審核土地移轉現值及補償徵收土地地價之依據，此等作用，主要在於規範行政機關內部運作之基準及提供土地所有權人等相關土地權利人之參考，因而於其公告時，尚未對特定土地所有權人或可得確定之權利人發生法律效果，其性質為行政規則，而非行政處分或一般處分，最高行政法院 55 年判字第 223 號判例意旨所示「關於被告官署所為地價之公告，不能認為對原告之行政處分」，即採此見解。因此，如有不服，僅能對依該公告土地現值作成之處分不服時，一併主張，由救濟機關一併審查該行政規則是否合法。（參考：最高行政法院 55 年判字第 223 號判例、90 年度裁字第 588 號裁定、100 年度判字第 808 號判決）

四、初步研討結果：

一致採乙說（否定說）。

五、大會研討結果：

實到人數：52 人，採甲說 9 票，採乙說 23 票。

六、相關法條：

平均地權條例第 10 條：

「本條例實施地區內之土地，政府於依法徵收時，應按照徵收當期之公告土地現值，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公告土地現值，補償其地價，其地上建築改良物，應

參照重建價格補償。」

平均地權條例第 46 條：

「直轄市或縣（市）政府對於轄區內之土地，應經常調查其地價動態，繪製地價區段圖並估計區段地價後，提經地價評議委員會評定，據以編製土地現值表於每年一月一日公告，作為土地移轉及設定典權時，申報土地移轉現值之參考；並作為主管機關審核土地移轉現值及補償徵收土地地價之依據。」

行政程序法第 92 條第 2 項：

「前項決定或措施之相對人雖非特定，而依一般性特徵可得確定其範圍者，為一般處分，適用本法有關行政處分之規定。有關公物之設定、變更、廢止或其一般使用者，亦同。」

七、參考資料：

最高行政法院 55 年判字第 223 號判例要旨：

關於被告官署所為地價之公告，固不能認為對原告之行政處分，但原告以陳情書請求被告官署修改地價，被告官署據以拒絕其請求之通知，則不能不認係對原告所為之消極處分，當非不可提起行政爭訟。受理訴願官署自應就該項通知之是否合法適當，就實體上審查而為決定，方為正辦。乃訴願決定及再訴願決定，遽認為無行政處分之存在，而依程序上之理由，先後駁回原告之一再訴願，實有不合。

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案十一

一、提案機關：高雄高等行政法院

二、法律問題：

債務人甲所有農業用地於民國 86 年間經法院強制執行拍定，拍定人及債務人甲經稽徵機關依法通知後並未檢具相關證明文件申請免徵土地增值稅，遂由法院代為扣繳按一般用地稅率核算之土地增值稅。嗣甲之抵押債權人 A 以該土地符合 89 年 1 月 26 日修正公布前土地稅法（下稱修正前土地稅法）第 39 條之 2 及農業發展條例（下稱修正前農業發展條例）第 27 條規定之免徵土地增值稅要件，於 98 年 6 月間檢具系爭土地於拍定時確仍作農業使用之相關證明文件，代位甲向稽徵機關主張上述移轉應免徵土地增值稅，並應將扣繳之稅款退還執行法院重行分配，稽徵機關予以否准後，A 循序提起行政訴訟，法院應如何處理？

三、討論意見：

甲說：（肯定說）

（一）按「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」修正前農業發展條例第 27 條定有明文。

（二）次以「依農業發展條例第 27 條之規定，合於該條所定免稅要件者，當然發生免稅效果，本無待人民之申請。同條例施行細則第 15 條規定並非關於發生免稅效果之規定。．．．。」「債務人所有土地於民國 86 年間經民事強制執行拍定，如符合 72 年 8 月 1 日修正公布農業發展條例第 27 條（78 年 10 月 30 日修正公布土地稅法第 39 條之 2）規定免徵土地增值稅要件，依本院 80 年 6 月 12 日庭長評事聯席會議決議，當然發生免稅效果。如稽徵機關予以核課，並函請執行法院代為扣繳完竣，即屬適用法令錯誤致債務人溢繳稅款，債務人除得對違法課稅處分為爭訟外，亦得依稅捐稽徵法第 28 條規定，請求稽徵機關退還已扣繳之稅款予執行法院。抵押權係以物之交換價值為內容之物權，就拍賣土地課徵土地增值稅之處分，因減少該強制執行事件之抵押權人得優先

受償之金額，而減損抵押權之價值，致直接侵害此等抵押權人之抵押權，故此等抵押權人對稽徵機關所為課徵土地增值稅處分有法律上之利害關係，得對違法課稅處分循序提起行政訴訟法第 4 條規定之撤銷訴訟，以為救濟。而稅捐稽徵法第 28 條規定之退稅請求，係請求稽徵機關作成准退稅之行政處分，原應由納稅義務人即債務人為之，惟因上述對違法課徵土地增值稅處分有法律上利害關係之抵押權人，其權利將因債務人是否行使退稅請求而直接受影響，自應許其於債務人怠於行使退稅請求時，得代位債務人請求稽徵機關退還溢繳之稅款予執行法院，進而於遭否准後，得循序提起行政訴訟法第 5 條規定之課予義務訴訟，以資救濟。．．．」最高行政法院 80 年度 6 月份庭長評事聯席會議、100 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議在案。

- (三) 又，98 年 1 月 21 日修正稅捐稽徵法第 28 條規定：「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。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。前 2 項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。本條修正施行前，因第二項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，2 年之退還期間，自本條修正施行之日起算。」依前開法律規定及最高行政法院決議意旨，農業用地移轉與自行耕作之農民繼續耕作，既不待當事人之申請即發生免徵土地增值稅之效果，稽徵機關依一般稅率通知法院代扣土地增值稅，即屬適用法律錯誤，且可歸責於稅捐稽徵機關，如抵押債權人 A 提出當時合於免徵之要件之證明文件，包含 1. 土地為農業用

地，且作農業使用。2. 承受人為自耕農之證明文件或承受人戶籍登記職業為農民且願繼續作農業使用之承諾書(施行細則第 15 條參照)申請免徵土地增值稅，依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，自應予以准許。

乙說：(否定說)

- (一) 按農業發展條例係於 72 年 8 月 3 日修正之第 27 條關於農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅規定之租稅優惠，旨在獎勵農地農用，若非農地農用，則不在獎勵之列。而稅捐之減免，其應具免稅要件之事實，多發生於納稅義務人所得認識、支配或發動行政程序之範圍，稅捐稽徵機關難以掌握，除法規明定得由稅捐稽徵機關依相關機關之通報資料，逕行辦理減免外，為符合公平合法課稅之目的，仍應由納稅義務人依法規提出申請，經該管稅捐稽徵機關核定後，方得享有稅捐之優惠。
- (二) 次按修正前土地稅減免規則第 24 條第 2 項(69 年 5 月 5 日修正發布)：「土地增值稅之減免應於申請土地權利變更登記及申報現值時，檢同有關證明文件向主管機關提出申請。」73 年 9 月 7 日農業發展條例施行細則第 15 條規定：「依本條例 27 條規定申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理：一、耕地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送該管稽徵機關。二、耕地以外之其他農業用地：由申請人於申報移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、承受人戶籍謄本、繼續作農業使用承諾書，送該管稽徵機關。前項土地登記簿謄本和無法證明土地使用分區者，應檢附都市計畫土地使用分區證明或都市計畫外證明文件。第 1 項第 2 款承受人戶籍謄本記轉之職業限於本條例第 3 條第 3 款規定之農民。」至母法僅規定具備一定條件者免稅，並未規定應提出申請，而於施行細則訂定須於一定期間內檢具文件申請者，僅係為執行母法及相關法律所必要，並未逾越母法之限度，此觀之司法院釋字第 480、606 號解釋至明。且司法院大法官釋字第 606 號解釋理由書復指出「：

衡諸申請緩課之相關事實資料多半掌握於公司自身，故課公司協力義務，使公司主動於一定期間內檢具相關資料申請，符合首開法律規定之意旨」。是前揭農業發展條例施行細則規定，農業用地作農業使用免徵土地增值稅，應由人民檢具相關文件提出申請，並未逾越母法之規定，應可適用。

(三) 復依法規沿革觀之：

- 1、配合農業發展政策，平均地權條例於 66 年 2 月 2 日增訂第 45 條：「農業用地移轉後為自耕農業使用者，以該宗土地增值稅額百分之 20，由政府補助自耕農地承受人……。」後配合該條例有關農業用地移轉仍為農業使用不徵土地增值稅之擬議修正原則，農業發展條例於 72 年 8 月 1 日增訂第 27 條規定：「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」平均地權條例第 45 條於 75 年 6 月 29 日修正、土地稅法第 39 條之 2 於 78 年 10 月 30 日增訂，均採相類似之立法方式。
- 2、78 年 10 月 30 日增訂土地稅法第 39 條之 2 時，同時亦增訂第 55 條之 2 以為配套：「依第 39 條之 2 第 1 項取得之農業用地，取得者於完成移轉登記後，有左列不繼續耕作情形之一者，處以原免徵土地增值稅額 2 倍之罰鍰，其金額不得少於取得時申報移轉現值百分之二：一、再移轉與非自行耕作農民。二、非依第 22 條之 1 規定之各項原因，閒置不用者。三、非依法令變更為非農業用地使用。」立法理由則稱：「自農業發展條例第 27 條施行以來，農民取得免稅土地後有未繼續耕作即移轉與非自行耕作農民或非依法令變更為農業用地使用之事例甚多，現行法令尚無遏阻之規定，致未能達成原免徵土地增值稅以擴大農場經營規模之目的，爰參照平均地權條例第 81 條之 1 及修正條文第 55 條之 1 之規定，應訂處以原免徵土地增值稅額 2 倍之罰鍰。惟為防杜投機者利用農民身分，在短期內移轉，因無增值或增值不多而無『免徵稅額』或『免徵稅額』不多，致無罰鍰或罰鍰甚少，以遂行其企圖，爰參照本法第 54 條第 2 項及所得稅法第 111 條第 2 項及營業稅法第 49 條等規定，增訂最低

罰鍰金額之規定，以增遏阻之效。」

- 3、按土地增值稅之納稅義務人為土地出賣人，但移轉後，有前述第55條之2之情形者，受處罰人為新所有權人(見最高行87年判671號、84年判1831號、89年判626號判決)，為當時實務一致之見解。足見前手所獲之租稅優惠係建立在後手所有權之限制之上，出賣人所受之免徵土地增值稅之授益處分，係以後手之負擔為基礎，前手及後手就該次移轉之土地增值稅是否免徵，其利害關係相反，前手之免徵土地增值稅若不須後手同意(包含默示同意)，並提出申請，與前開制度之設計，似有扞格。
 - 4、復按，80年7月17日修正土地稅法施行細則第58條規定：「依本法第39條之2第1項申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理。一、耕地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送主管稽徵機關。二、耕地以外之其他農業用地：由申請人於申報移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、承受人戶籍謄本、繼續作農業使用承諾書，送主管稽徵機關。前項土地登記簿謄本如無法證明土地使用分區者，應檢附都市計畫土地使用分區證明或都市計畫外證明文件。第1項第2款之承受人，以其戶籍謄本記載之職業為農民者為限。」第59條規定：「依本法第39條之2核定免徵土地增值稅之農業用地，主管稽徵機關應將核准文號註記有關稅冊，並列冊(或(建卡)保管。洽商有關機關定期檢查或抽查有無本法第55條之2第2款及第3款規定之情形。」是以享免徵土地增值稅之農業用地既受列冊管制，於此管地又管人(出賣人能取得承買人之自耕能力證明或繼續農用承諾書，表示承買人業已同意出賣人之免徵土地增值稅申請)之情形，欲享免徵土地增值稅之優惠，自應依法提出申請，以資調和。
- (四)綜上所述，甲所有系爭農業用地於86年經法院拍定時，如欲免徵土地增值稅，應依法檢具相關證明文件向稅捐稽徵機關提出申請。拍定人既未依規定檢具文件提出申請，稅捐稽徵機關按一般稅率通知法院代扣，即無不合，並無適用法律錯誤之情事。從而抵押債權人A於98年6

月檢具相關證明文件申請免徵土地增值並退還稅款由執行法院重行分配，應受稅捐稽徵法第 28 條第 1 項 5 年時效期間之限制，其請求為無理由，應予駁回。

四、初步研討結果：

提請大會公決。

五、大會研討結果：

多數採乙說（經付大會表決結果：實到人數 52 人，採乙說 40 票）。

六、相關法條：

（一）土地稅減免規則（66 年 5 月 5 日修正發布）

第 1 條：

「本規則依土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定訂定之。」

第 24 條第 2 項：

「土地增值稅之減免應於申請土地權利變更登記及申報現值時，檢同有關證明文件向主管機關提出申請。」

（二）農業發展條例

第 27 條：（72 年 8 月 1 日增訂）

「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」

第 37 條：（89 年 1 月 26 日修正）

「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。

前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，於再移轉時應課徵土地增值稅。

前項所定土地承受人有未作農業使用之情事，於配偶間相互贈與之情形，應合併計算。」

（三）農業發展條例施行細則第 15 條：（73 年 9 月 7 日修正）

「依本條例 27 條規定申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理：

一、耕地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送該管稽徵機關。

二、耕地以外之其他農業用地：由申請人於申報移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、承受人戶籍謄本、繼續作農業使用承諾書，送該管稽徵機關。

前項土地登記簿謄本和無法證明土地使摺分區者，應檢附都市計畫土地使用分區證明或都市計畫外證明文件。

第1項第2款承受人戶籍謄本記轉之職業限於本條例第3條第3款規定之農民。」

(四) 平均地權條例

第 45 條：（75 年 6 月 29 日）

「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。

依前項規定免徵土地增值稅之農業用地，於變更為非農業使用後再移轉時，應以其前次權利變更之日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」

第 45 條：（89 年 1 月 26 日修正）

「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。

前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，於再移轉時應課徵土地增值稅。

前項所定土地承受人有未作農業使用之情事，於配偶間相互贈與之情形，應合併計算。

作農業使用之農業用地，於本條例中華民國 89 年 1 月 6 日修正施行後第一次移轉，或依第一項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。

本條例中華民國 89 年 1 月 6 日修正施行後，曾經課徵土地增值稅之農業用地再移轉時，依法應課徵土地增值稅時，以該土地最近一次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，不適用前項規定。」

(五) 平均地權條例施行細則第 62 條：(81 年 4 月 6 日)

「依本條例第 45 條第 1 項申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理：

一、耕地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送該管稅捐稽徵機關。

二、耕地以外之其他農業用地：由申請人於申報轉現值時，檢附土地登記簿謄本、承受人戶籍謄本、繼續作農業使用承諾書，送該管稅捐稽徵機關。

前項土地登記簿謄本如無法證明土地使用分區者，應檢附都市計畫土地使用分區證明或都市計畫外證明文件。

第 1 項第 2 款之承受人，以其戶籍謄本記載之職業為農民者為限。」

(六) 土地稅法

第 39 條之 2：(78 年 10 月 30 日增訂)

「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。

依前項規定，免徵土地增值稅之農業用地，於變更為非農業使用後再移轉時，應以其前次權利變更之日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」

第 55 條之 2：(78 年 10 月 30 日增訂)

「依第 39 條之 2 第 1 項取得之農業用地，取得者於完成移轉登記後，有左列不繼續耕作情形之一者，處以原免徵土地增值稅額 2 倍之罰鍰，其金額不得少於取得時申報移轉現值百分之 2：

一、再移轉與非自行耕作農民。

二、非依第 22 條之 1 規定之各項原因，閒置不用者。

三、非依法令變更為非農業用地使用。」

第 39 條之 2：（89 年 1 月 26 日修訂）

「第 1 項：作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」

（七）土地稅法施行細則

第 58 條：（80 年 7 月 17 日修正）

「依本法第 39 條之 2 第 1 項申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理。

一、耕地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送主管稽徵機關。

二、耕地以外之其他農業用地：由申請人於申報移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、承受人戶籍謄本、繼續作農業使用承諾書，送主管稽徵機關。

前項土地登記簿謄本如無法證明土地使用分區者，應檢附都市計畫土地使用分區證明或都市計畫外證明文件。第 1 項第 2 款之承受人，以其戶籍謄本記載之職業為農民者為限。」

第 59 條：（80 年 7 月 17 日修正）

「依本法第 39 條之 2 核定免徵土地增值稅之農業用地，主管稽徵機關應將核准文號註記有關稅冊，並列冊（或（建卡）保管。洽商有關機關定期檢查或抽查有無本法第 55 條之 2 第 2 款及第 3 款規定之情形。」

第 58 條：（87 年 7 月 17 日修正）

「依本法第 39 條之 2 第 1 項申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理：

一、耕地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送主管稽徵機關。

二、耕地以外之其他農業用地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、承受人戶口名簿影本、無專任農耕以外職業或勞動工作之切結書及繼續作農業使用承諾書，送主管稽徵機關。

前項土地登記簿謄本如無法證明土地使用分區者，應檢附都市計畫土地使用分區證明或都市計畫外證明文件。第 1 項第 2 款之承受人，年齡應在 16 歲以上。承受農地與承受人之住所及現行耕作之農地，應在同一直轄市、縣（市）或不同直轄市、縣（市）毗臨鄉（鎮、市、區）範圍內。其住所並應經戶籍登記 6 個月以上。前項所稱現行耕作之農地，包括承受人自有、承租或受雇耕作之耕地或耕地以外之其他農業用地，或承受人幫助其父母、祖父母或配偶耕作之耕地或耕地以外之其他農業用地。」

第 58 條：（89 年 9 月 20 日修正）

- 「依本法第 39 條之 2 第 1 項申請不課徵土地增值稅者，應依左列規定檢附證明文件，送主管稽徵機關辦理：
- 一、前條第 1 項之土地，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件。
 - 二、前條第 2 項之土地，應檢附各該法律主管機關核發仍應依原來農業用地使用分區別或用地別管制使用之證明文件，及直轄市、縣（市）農業主管機關核發之作農業使用證明文件。」

七、參考資料：如下。

農業用地作農業使用減免土地增值稅法律條文

(一) 66 年

平均地權條例

第45條（66年2月2日增訂）

農業用地移轉後為自耕農業使用者，以該宗土地增值稅額百分之二十，由政府補助自耕農地承受人。但取得後如繼續耕作不滿五年者，應追繳其補助之全額。前項耕地承受人，以取得耕地後，持有總面積不超過三公頃者為限。同一農產專業區內，交換自耕農業用地，經直轄市或縣（市）主管機關證明者，免徵土地增值稅。

立法理由

旨在配合農業發展政策，增加農業生產，改善農民生活，鼓勵農民安於其業，以加速農業現代化。

(二) 72 年

農業發展條例

第27條（72年8月1日增訂）

農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。

立法理由

一、新增條文

二、配合平均地權條例有關農業用地移轉仍為農業使用不徵土地增值稅之擬議修正原則，增列本條文以加強政策號召。

農業發展條例施行細則

第 14 條（73 年 9 月 7 日，之前查不到）

本條例第二十七條所稱依法作農業使用期間及繼續耕作之農業用地，指本條例第三條第十款之農業用地，並符合左列情形之一者：

一、本條例第三條第十一款之耕地。

二、耕地以外之其他農業用地：

(一) 已辦理區域計畫非都市土地使用編定地區，經編定為林業用地、養殖用地、水利用地之土地。

(二) 都市計畫內之農業區與保護區或未辦理區域計畫非都市土地使用編定地區，土地登記簿記載為林、養、牧、原、池、水、溜、溝地目之土地。

本條例第二十七條所稱自行耕作之農民，以依本條例第四條規定從事農業經營者為限。

第15條 (73年9月7日，之前查不到)

依本條例二十七條規定申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理：

一、耕地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送該管稽徵機關。

二、耕地以外之其他農業用地：由申請人於申報移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、承受人戶籍謄本、繼續作農業使用承諾書，送該管稽徵機關。

前項土地登記簿謄本和無法證明土地使拆分區者，應檢附都市計畫土地使用分區證明或都市計畫外證明文件。

第一項第二款承受人戶籍謄本記轉之職業限於本條例第三條第三款規定之農民。

(三) 75 年

平均地權條例

第 45 條 (75 年 6 月 29 日修正)

農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。

依前項規定免徵土地增值稅之農業用地，於變更為非農業使用後再移轉時，應以其前次權利變更之日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。

立法理由

平均地權為我國憲法第一百四十二條明定的基本國策，其目的在促使地盡其利，達成地利共享。然今臺灣地區土地資源有限，且國家經濟持續發展

，人口不斷增加，土地需求日殷，土地問題隨而日趨複雜，行政院為：

- 一 因應當前國家社會經濟發展。
- 二 改進地價地稅制度，加強實施漲價歸公。
- 三 配合第二階段農地改革，加速農業發展。
- 四 促進土地有效利用，健全都市發展。乃就現行平均地權條例，予以修正。

(四) 78 年

土地稅法

第39-2條 (78年10月30日增訂)

農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。

依前項規定，免徵土地增值稅之農業用地，於變更為非農業使用後再移轉時，應以其前次權利變更之日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。

立法理由

- 一、本條新增
- 二、配合農業發展條例第 27 條規定增列第 1 項規定，以便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模。
- 三、配合平均地權條例第 45 條增列第 2 項明定免稅後之農地於變更為非農業使用而移轉時，應以前次權利變更之日當期之公告土地現值為原地價，課徵土地增值稅，以防土地所有權人於移轉作農業使用時，高報移轉現值，影響漲價歸功政策之執行。

第 55-2 條 (78 年 10 月 30 日增訂)

依第三十九條之二第一項取得之農業用地，取得者於完成移轉登記後，有左列不繼續耕作情形之一者，處以原免徵土地增值稅額二倍之罰鍰，其金額不得少於取得時申報移轉現值百分之二：

- 一、再移轉與非自行耕作農民。
- 二、非依第二十二條之一規定之各項原因，閒置不用者。
- 三、非依法令變更為非農業用地使用。

立法理由

一、本條新增。

二、修正條文第 39 條之 2 第 1 項係依照現行農業發展條例第 27 條之規定增列，其免徵土地增值稅之要件為承受農業用地後應繼續耕作。惟自農業發展條例第 27 條施行以來，農民取得免稅土地後有未繼續耕作即移轉與非自行耕作農民或非依法令變更為農業用地使用之事例甚多，現行法令尚無遏阻之規定，致未能達成原免徵土地增值稅以擴大農場經營規模之目的，爰參照平均地權條例第 81 條之及修正條文第 55 條之規定，應訂處以原免徵土地增值稅額 2 倍之罰鍰。惟為防杜投機者利用農民身分，在短期內移轉，因無增值或增值不多而無「免徵稅額」或「免徵稅額」不多，致無罰鍰或罰鍰甚少，以遂行其企圖，爰參照本法第 54 條第 2 項及所得稅法第 111 條第 2 項及營業稅法第 49 條等規定，增訂最低罰鍰金額之規定，以增遏阻之效。

土地稅法施行細則

第 57 條(80 年 7 月 17 日修正，80 年之前查不到)

本法第三十九條之二第一項所稱依法作農業使用時及繼續耕作之農業用地，指左列土地。

一、耕地：依區域計畫法編定之農牧用地，或依都市計畫法編定為農業區、保護區之田、旱地目土地，或未依法編定而土地登記簿記載為田、旱地目之土地。

二、耕地以外之其他農業用地：依區域計畫法編定之林業用地、養殖用地、水利用地、或都市計畫農業區、保護區及未依法編定地區而土地登記簿所記載為林、養、牧、原、池、水、溜、溝八種地目之土地。

本法第三十九條之二第一項所稱自行耕作之農民，指自行以人力、畜力或農用機械操作、經營農業生產或實施共同經營、合作農場經營或實施委託代耕之自然人。

本法第三十九條之二第二項所稱權利變更之日，指契約成立之日、法院判決確定之日、訴訟上和解或調解成立之日或法律事實發生之日。

第 58 條(80 年 7 月 17 日修正)

依本法第三十九條之二第一項申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理。

一、耕地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送主管稽徵機關。

二、耕地以外之其他農業用地：由申請人於申報移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、承受人戶籍謄本、繼續作農業使用承諾書，送主管稽徵機關。

前項土地登記簿謄本如無法證明土地使用分區者，應檢附都市計畫土地使用分區證明或都市計畫外證明文件。

第一項第二款之承受人，以其戶籍謄本記載之職業為農民者為限。

第 59 條(80 年 7 月 17 日修正)

依本法第三十九條之二核定免徵土地增值稅之農業用地，主管稽徵機關應將核准文號註記有關稅冊，並列冊（或（建卡）保管。洽商有關機關定期檢查或抽查有無本法第五十五條之二第二款及第三款規定之情形。

第 58 條（87 年 4 月 8 日修正）

依本法第三十九條之二第一項申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理：

一、耕地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送主管稽徵機關。

二、耕地以外之其他農業用地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、承受人戶口名簿影本、無專任農耕以外職業或勞動工作之切結書及繼續作農業使用承諾書，送主管稽徵機關。

前項土地登記簿謄本如無法證明土地使用分區者，應檢附都市計畫土地使用分區證明或都市計畫外證明文件。

第一項第二款之承受人，年齡應在十六歲以上。承受農地與承受人之住所及現行耕作之農地，應在同一直轄市、縣（市）或不同直轄市、縣（市）毗臨鄉（鎮、市、區）範圍內。其住所並應經戶籍登記六個月以上。

前項所稱現行耕作之農地，包括承受人自有、承租或受雇耕作之耕地或耕地以外之其他農業用地，或承受人幫助其父母、祖父母或配偶耕作之耕地或耕地以外之其他農業用地。

平均地權條例施行細則

第 61 條（83 年 7 月 18 日修正，92 年 10 月 15 日刪，83 年之前查不到）

本條例第四十五條第一項所稱依法作農業使用時及繼續耕作之農業用地，指左列土地：

一、耕地：依區域計畫法編定之農牧用地，或依都市計畫法編定為農業區、保護區之田、旱地目土地，或未依法編定而土地登記簿記載為田、旱地目之土地。

二、耕地以外之其他農業用地：依區域計畫法編定之林業用地、養殖用地、水利用地，或都市計畫農業區、保護區及未依法編定地區而土地登記簿所記載為林、養、牧、原、池、水、溜、溝八種地目之土地。

國家公園區域內合於前項規定之農業用地，由國家公園管理處會同有關機關認定之。

本條例第四十五條第一項所稱自行耕作之農民，指自行以人力、畜力或農用機械操作、經營農業生產或實施共同經營、合作農場經營或實施委託代耕之自然人。

本條例第四十五條第二項所稱權利變更之日，指契約成立之日、法院判決確定之日、訴訟上和解或調解成立之日或法律事實發生之日。

第 62 條 (83 年 7 月 18 日修正，92 年 10 月 15 日刪，83 年之前查不到)

依本條例第四十五條第一項申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理：

一、耕地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送該管稅捐稽徵機關。

二、耕地以外之其他農業用地：由申請人於申報移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、承受人戶籍謄本、繼續作農業使用承諾書，送該管稅捐稽徵機關。

三、國家公園區域內土地：由申請人於申報移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、承受人戶籍謄本、國家公園管理處核發之符合本條例第四十五條第一項依法作農業使用之農業用地證明書、繼續作農業使用承諾書，送該管稅捐稽徵機關。

前項第一款及第二款土地登記簿謄本如無法證明土地使用分區者，應檢附都市計畫土地使用分區證明或都市計畫外證明文件。

第一項第二款及第三款之承受人，以其戶籍謄本記載之職業為農民者為限。

(五) 89 年

農業發展條例

第37條 (89年1月26日修訂)

作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。

前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，於再移轉時應課徵土地增值稅。

前項所定土地承受人有未作農業使用之情事，於配偶間相互贈與之情形，應合併計算。

立法理由

一、條次變更。

二、依現行規定，移轉時免徵土地增值稅之農地，於再移轉時計算土地增值稅之前次移轉現值隨之墊高，則投機者可藉不斷移轉（真正買賣移轉或利用人頭假移轉）以提高其前次移轉現值，俟該農地變更為可建築用地再行出售時，即獲得可觀之漲價利益，而規避土地增值稅額。為防杜農地投機與維護社會正義，爰參照土地稅法第28條之2立法例，修正為「不課徵」土地增值稅。又放寬農地農有後，取得者已無農民身分之限制，爰將「自行耕作之農民」修正為「自然人」。另農業用地移轉不課徵土地增值稅，不宜以承受人是否承諾繼續耕作為要件，爰刪除現行「繼續耕作」之規定，列為第1項。

三、不課徵土地增值稅之農業用地，承受人於具有土地所有權期間，如經查獲曾有未依法作農業使用且未再期限內恢復作農業使用，或雖在期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情形有案者，於第2項明定再移轉實不應享受不課徵土地增值稅之優惠。

四、為防杜不課徵土地增值稅之農地承受人於被查獲為作農業使用後，將該農地贈與配偶，不但可依土地稅法第28條之2規定不課徵土地增值稅，且恢復作農業使用後再移轉予第三人，亦可享受不課徵土地增值稅之優惠之不當情形，故增訂第3項。

五、至於不課徵土地增值稅之農業用地，於修法後第一次移轉或再移轉而依法應課徵土地增值稅時，其原地價、漲價總數額及程序之相關規定，則明定於土地稅法第39條之2及第39條之3中。

土地稅法

第39-2條（89年1月26日修訂）

作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。

前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事時，於再移轉時應課徵土地增值稅。

前項所定土地承受人有未作農業使用之情事，於配偶間相互贈與之情形，應合併計算。

作農業使用之農業用地，於本法中華民國八十九年一月六日修正施行後第一次移轉，或依第一項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵

土地增值稅。

本法中華民國八十九年一月六日修正施行後，曾經課徵土地增值稅之農業用地再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該土地最近一次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，不適用前項規定。

立法理由

- 一 農地開放自由買賣後，其流通性與一般土地已無差異，所有權移轉所獲土地漲價利益，已無免徵土地增值稅之必要，故修正為得申請不課徵土地增值稅。又放寬農地農有後，取得農地者已無農民身分之限制，不宜以承受人是否繼續耕作為要件，爰將第一項「自行耕作之農民」修正為「自然人」，並刪除「繼續耕作」。
- 二 增訂第二項。不課徵土地增值稅之農業用地，有未作農業使用情形有案者，於再移轉時不應享受不課徵土地增值稅之優惠，俾落實農地農用政策。
- 三 增訂第三項。為防杜取得不課徵土地增值稅之農地所有權人，被查獲未作農業使用有案後，將該農地所有權移轉與配偶，享受不課徵土地增值稅之不合理情形。
- 四 第二項移列第四項，為免取巧者於本法修正施行前申報移轉，規避修法後移轉時應納之土地增值稅，爰就其計徵土地增值稅之原地價，一律以該修正施行日當期之公告土地現值為準。
- 五 增訂第五項。為因應本法修正施行後，農業用地移轉次數頻繁，其間夾雜課徵與不課徵土地增值稅之不同情況，於再移轉應課徵土地增值稅時，計徵土地增值稅之原地價認定。

第39-3條（申請免徵土地增值稅之程序）（89年1月26日修訂）

依前條第一項規定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請；其未註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。但依規定得由權利人單獨申報土地移轉現值者，該權利人得單獨提出申請。

農業用地移轉，其屬無須申報土地移轉現值者，主管稽徵機關應通知權利人及義務人，其屬權利人單獨申報土地移轉現值者，應通知義務人，如合於前條第一項規定不課徵土地增值稅之要件者，權利人或義務人應於收到通知之次日起三十日內提出申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。

立法理由

- 一 本條新增。
- 二 由於農業用地移轉，買賣雙方之權益互相衝突。課徵土地增值稅，增加本次

出售土地人之稅負；不課徵土地增值稅，承受人再移轉時之土地增值稅負擔增加，爰參照第三十四條之一，明定申請不課徵土地增值稅之程序，以杜紛爭。

平均地權條例

第45條（89年1月26日修訂）

作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。

前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，於再移轉時應課徵土地增值稅。

前項所定土地承受人有未作農業使用之情事，於配偶間相互贈與之情形，應合併計算。

作農業使用之農業用地，於本條例中華民國八十九年一月六日修正施行後第一次移轉，或依第一項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。

本條例中華民國八十九年一月六日修正施行後，曾經課徵土地增值稅之農業用地再移轉時，依法應課徵土地增值稅時，以該土地最近一次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，不適用前項規定。

立法理由

- 一 農地開發自由買賣後，其流通性與一般土地已無差異，所有權移轉所獲漲價利益，已無免徵土地增值稅之必要，做修正為得申請不課徵土地增值稅。又放寬農地農有後，取得農地者已無農民身分之限制，不宜以承受人是否繼續耕作為要件，爰將第一項「自行耕作之農民」修正為「自然人」，並刪除「繼續耕作」。
- 二 增訂第二項。不課徵土地增值稅之農業用地，有未作農業使用情形有案者，於再移轉時不應享受不課徵土地增值稅之優惠。
- 三 增訂第三項。為防杜取得不課徵土地增值稅之農地所有權人，被查獲未作農業使用有案後，該農地所有權移轉與配偶，享受不課徵土地增值稅之不合理情形。
- 四 第二項移列第四項，為免取巧者於本法修正施行前申報移轉，規避修法後移轉時應納之土地增值稅，爰就其計徵土地增值稅之原地價，一律以該修正施行日當期之公告土地現值為準。

五 增訂第五項，為因應本法修正施行後，農業用地移轉次數頻繁，其間夾雜課徵與不課徵土地增值稅之不同情況，於再移轉應課徵土地增值稅時，計徵土地增值稅之原地價認定。

土地稅法施行細則

第 57 條 (89 年 9 月 20 日修正)

本法第三十九條之二第一項所稱農業用地，其法律依據及範圍如下：

- 一 農業發展條例第三條第一項第十一款所稱之耕地。
- 二 依區域計畫法劃定為各種使用分區內編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之道地目土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。
- 三 依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地或暫未依法編定之田、旱地目之土地。
- 四 依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。
- 五 依國家公園法劃定為國家公園區內按各分區別及使用性質，經國家公園管理處會同有關機關認定合於前三款規定之土地。

前項農業用地經依法律變更編定為非農業用地，在依法應完成之細部計畫尚未完成，無法依變更後之用地使用，經上開法律主管機關認定仍應依原來農業用地使用分區別或用地別管制使用者，得適用本法第三十九條之二第一項規定，不課徵土地增值稅。

第 58 條 (89 年 9 月 20 日修正)

依本法第三十九條之二第一項申請不課徵土地增值稅者，應依左列規定檢附證明文件，送主管稽徵機關辦理：

- 一 前條第一項之土地，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件。
- 二 前條第二項之土地，應檢附各該法律主管機關核發仍應依原來農業用地使用分區別或用地別管制使用之證明文件，及直轄市、縣（市）農業主管機關核發之作農業使用證明文件。

第 59 條 (89 年 9 月 20 日修正)

依本法第三十九條之二第一項核准不課徵土地增值稅之農業用地，主管稽徵機關應將核准文號註記列管，並於核准後一個月內，將有關資料送直轄市、縣（市）農業主管機關。

(六) 92 年

農業發展條例

第37條（92年2月7日修訂）

作農業使用之農業用地移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。

作農業使用之耕地依第三十三條及第三十四條規定移轉與農民團體、農業企業機構及農業試驗研究機構時，其符合產業發展需要、一定規模或其他條件，經直轄市、縣（市）主管機關同意者，得申請不課徵土地增值稅。

前二項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，於再移轉時應課徵土地增值稅。

前項所定土地承受人有未作農業使用之情事，於配偶間相互贈與之情形，應合併計算。

立法理由

- 一 增訂第二項，原條文第二項及第三項項次遞移。
- 二 加入世界貿易組織（W T O）後，依規定，農業用地出售對象為自然人始可申請不課徵土地增值稅，但出售予農企業法人卻無法免稅，鑒於土地增值稅係向出售農業用地之農民課徵，如仍需課土地增值稅，恐影響其出售予農企業法人之意願，不利引進資金及技術，以加速農業現代化。
- 三 民國八十九年農業企業法人承受耕地許可制度實施以來，計核發二十一件許可案件，故與基期比較，耕地移轉予法人比照移轉予自然人得申請不課徵土地增值稅，對稅收影響有限，但未來若能吸引農企業投資，則可增加當地就業機會，並增加營利事業所得稅及個人所得稅等之稅收。
- 四 本條適用範圍限於經營農業技術密集與資本密集類目之法人，農業委員會並已訂定「農業技術密集與資本密集類目與標準」作為審查依據，以達到類似促進產業升級條例所提供之功能性獎勵。
- 五 在國際吸引投資競爭的考量下，亦應給予農業企業法人適當的誘因，以吸引台商農企業投資，若我國之稅制不合理，將無法與之競爭。惟由於各縣（市）財政狀況及產業發展環境不同，且地方政府需自負因同意不課徵土地增值稅所造成稅賦收入增減之責，爰授權地方政府得權衡賦稅收入、產業發展、一定規模及其他條件，決定是否同意作農業使用之耕地移轉與農企業機構等法人時，得申請不課徵土地增值稅。

土地稅法施行細則

第 57 條(94 年 12 月 16 日修正)

本法第三十九條之二第一項所定農業用地，其法律依據及範圍如下：

- 一、農業發展條例第三條第十一款所稱之耕地。
- 二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。
- 三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地。
- 四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。
- 五、依國家公園法劃定為國家公園區內按各分區別及使用性質，經國家公園管理機關會同有關機關認定合於前三款規定之土地。

第 57-1 條(94 年 12 月 16 日修正)

農業用地經依法律變更為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業用地作農業使用證明書者，得適用本法第三十九條之二第一項規定，不課徵土地增值稅：

- 一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。
- 二、已發布細部計畫地區，都市計畫書規定應實施市地重劃或區段徵收，於公告實施市地重劃或區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。

第 58 條(94 年 12 月 16 日修正)

依本法第三十九條之二第一項申請不課徵土地增值稅者，應依下列規定檢附證明文件，送主管稽徵機關辦理：

- 一、第五十七條之土地，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件。
- 二、前條之土地，應檢附各該法律主管機關核發認定符合前條各款規定之土地使用分區證明書，及直轄市、縣（市）農業主管機關核發之作農業使用證明文件。

直轄市、縣（市）農業主管機關辦理前項各款所定作農業使用證明文件之核發事項，得委任或委辦區、鄉（鎮、市、區）公所辦理。

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案十二

一、提案機關：智慧財產法院

二、法律問題

甲為系爭專利之權利人，乙以證據 A 足以證明系爭專利不具進步性為由，對之提起舉發，經智慧財產局審查，認證據 A 確實足以證明系爭專利不具進步性，故為舉發成立，撤銷系爭專利權之審定（下稱第 1 次原處分），甲不服提起訴願，經經濟部認同原處分而為訴願駁回之決定（下稱第 1 次訴願決定）。甲仍不服，以智慧財產局為被告向本院提起行政訴訟，經本院依職權裁定命乙獨立參加訴訟，審理結果認證據 A 不足以證明系爭專利不具進步性，因而判決撤銷第 1 次訴願決定及原處分，乙不服，提起上訴，經最高行政法院判決駁回上訴而告確定在案（下稱前案訴訟）。嗣智慧財產局就本件舉發案，依前案確定判決意旨重為處分，認為證據 A 不足以證明系爭專利不具進步性，而為舉發不成立之審定（下稱第 2 次原處分），乙不服提起訴願，經濟部維持原處分而為訴願駁回之決定（下稱第 2 次訴願決定）。乙不服，以證據 A 足以證明系爭專利不具進步性為由，提起行政訴訟，請求撤銷第 2 次訴願決定及原處分，並判命被告智慧財產局應作成舉發成立撤銷系爭專利權之審定（下稱本案訴訟），法院應為實體判決，抑或程序駁回即可？

三、討論意見：

甲說：應為實體判決。

理由：前案第一審訴訟係請求撤銷第一次訴願決定及第一次原處分，而本案第一審訴訟係請求撤銷第二次訴願決定及第二次原處分，前後二訴所請求撤銷之對象完全不同，自難謂二訴訟之訴訟標的相同，應無行政訴訟法第 107 條第 1 項

第 9 款規定之適用。因此法院就本案訴訟仍應為實體審理再為判決。

乙說：依行政訴訟法第 107 條第 1 項第 9 款規定，裁定駁回原告之訴。

理由：本案訴訟之訴訟標的為系爭專利權存在與否（即系爭專利是否不具進步性之專利要件）之法律關係，前案訴訟之訴訟標的亦為系爭專利權存在與否之法律關係，前後二訴訴訟標的相同；且前案訴訟已命乙參加訴訟，依行政訴訟法第 47 條規定，前案訴訟判決對乙亦有效力。茲甲在前案確定判決基礎事實及法律未有變更之情形下，就前案確定判決效力所及之同一訴訟標的再行提起行政訴訟，自應依行政訴訟法第 107 條第 9 款裁定駁回其訴訟（98 年度高等行政法院法律座談會法律問題四之研討結果參照）。

四、初步研討結果：

採乙說。

五、大會研討結果：

實到人數：52 人，採甲說 13 票，採乙說 14 票。

六、相關法條：

行政訴訟法第 107 條第 1 項第 9 款：

原告之訴，有下列各款情形之一者，行政法院應以裁定駁回之。但其情形可以補正者，審判長應定期間先命補正：

九、訴訟標的為確定判決或和解之效力所及者。

行政訴訟法第 47 條：

判決對於經行政法院依第四十一條及第四十二條規定，裁定命其參加或許其參加而未為參加者，亦有效力。

行政訴訟法第 213 條：

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：

撤銷或變更原處分或決定之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。

原處分或決定經判決撤銷後，機關須重為處分或決定者，應依判決意旨為之。

前二項之規定，於其他訴訟準用之。

七、參考資料：

98 年度高等行政法院法律座談會法律問題四：

法律問題：某乙對某甲之系爭專利提出舉發，理由為該專利不具進步性，不合專利要件，舉發證據則為 A 先前技術。案經經濟部智慧財產局審查，認 A 證據不足以證明系爭專利不具進步性，因而為舉發不成立之審定。舉發人乙不服提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟，求為判決：1. 訴願決定及原處分均撤銷。2. 被告（智慧財產局）就○○專利舉發事件，應作成撤銷專利權之審定。案經智慧財產法院裁定命甲參加訴訟後審理結果，認 A 證據足以證明系爭專利不具進步性，乃為如原告（舉發人乙）上開訴之聲明之全部勝訴判決，該案因被告及甲未不服而告確定。則（一）智慧財產局收到上開確定判決後，對於判決第 2. 項「被告就○○專利舉發事件，應作成撤銷專利權之審定」，是否另外作成撤銷系爭專利權之審定，抑或可逕依上開確定判決為追繳專利證書（公告註銷）及將撤銷專利權意旨刊載專利公報之處分？（二）智慧財產局如依照判決意旨另外作成撤銷專利權之審定，而甲復對該審定不服，提起訴願遭訴願決定駁回，甲仍不服向智慧財產法院提起行政訴訟，求為判決：訴願決定及原處分均撤銷。在未有新事實或法律變動情形下，則智慧財產法院就該撤銷專利權之審定關於 A 證據足以證明系

爭專利不具進步性部分是否仍須實質審查？

大會研討結果：

(一) 部分：多數採甲說，須另外作成撤銷專利權之審定。本件原確定判決之主文內容為「被告應作成撤銷專利權之審定」，係依行政訴訟法第5條第2項課予義務訴訟判令行政機關作成原告所申請內容之行政處分。並非法院代替行政機關作成行政處分（審定）。因此，被告（智慧財產局）應依課予義務訴訟判決之意旨，另外作成撤銷專利權之審定。

(二) 部分：多數採丙說。

本件某甲所提起之訴訟類型為撤銷訴訟，某乙依其專利舉發申請權所提起之訴訟類型雖為課予義務訴訟，但某乙舉發申請權舉發所提起課予義務訴訟之對象為某甲專利權存在與否之法律關係，某甲撤銷訴訟之對象亦為某甲專利權存在與否之法律關係，二訴訴訟標的均為某甲專利權存在與否之法律關係，故前後二訴訴訟標的相同。因此，前訴就乙依其專利舉發申請權所提起之課予義務訴訟，既已命某甲參加訴訟，依行政訴訟法第47條規定，前訴對某甲亦有效力，某甲就同一訴訟標的為確定判斷效力所及之後訴，不得再行提起行政訴訟，故應依行政訴訟法第107條第9款裁定駁回訴訟。

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案十三

一、提案機關：臺北高等行政法院

二、法律問題：

甲於乙市經營瀝青拌合業，乙市政府環境保護局（下稱乙市政府環保局）因接獲民眾檢舉，於民國 99 年 9 月 1 日前往其廠區稽查，發現甲雖已依規定裝置空氣污染物收集及處理設備，但處理過程未能有效收集及處理，致散布明顯粒狀空氣污染物，認其違反空氣污染防制法第 31 條第 1 項第 6 款及行政院環境保護署 91 年 8 月 15 日環署空字第 0910056279D 號公告第 1 條第 1 項第 1 款規定，乃依空氣污染防制法第 60 條第 1 項後段裁處罰鍰新臺幣（下同）10 萬元。嗣乙市政府於同年 9 月 3 日再接獲民眾檢舉，前往甲營業之廠區稽查，發現仍有相同情形，再依空氣污染防制法第 60 條第 1 項後段裁處罰鍰 20 萬元。甲認乙市政府環保局於第 1 次裁罰時，未依空氣污染防制法第 60 條第 2 項並予其合理期限通知限期改善，即於短期間內連續裁罰，有違依法行政原則，甲之抗辯，是否可採？

三、討論意見：

甲說：空氣污染防制法第 60 條第 2 項規定：「依前項處罰鍰者，並通知限期改善，屆期仍未完成改善者，按日連續處罰；情節重大者，得命其停止作為或污染源之操作，或命停工或停業，必要時，並得廢止其操作許可證或勒令歇業。」其所規範者係按日連續處罰之程序。按日連續處罰之目的，旨在藉由不斷的處罰，迫使行為人履行其公法上義務，例如改善空氣污染物的排放，故其重點非在過去義務違反之制裁，而是針對將來義務履行所採取之督促方法，就此而言，按日連續處罰規定在性質上較接近執行罰，行政執行法所稱之「怠金」者（行政執行法第 30 條、第 31 條參照）。惟

在規範方式上，按日連續處罰通常與行政秩序罰併合規範，以空氣污染防制法第 60 條規定為例，主管機關於查獲事業違反空氣污染防制法第 31 條第 1 項排放空氣污染物，而依此規定所為之第 1 次罰鍰處分，係就事業「過去」違反義務行為所科處之罰鍰，在性質上屬於「秩序罰」。其後，如主管機關施以按日連續處罰，此則為督促其履行此項改善義務之「執行罰」。按日連續處罰之實施，係對義務人反覆科處一定數額之金錢，使其心理上發生強制作用，以間接促其自動履行義務之強制方法，故主管機關應先課予人民一定之義務，並告以「不依限履行時將予強制執行之意旨」。是以，主管機關在查獲事業有違法排放空氣污染物之事實時，除予以處罰外，並應先通知其限期改善，且應載明「不依限履行時將予按日連續處罰之意旨」，而於義務人未依限完成改善時，始得按日連續處罰。本案乙市政府環保局分別於 99 年 9 月 1 日及 3 日至甲廠區稽查，因甲有分別違反空氣污染防制法第 31 條第 1 項第 6 款及行政院環境保護署 91 年 8 月 15 日環署空字第 0910056279D 號公告所定之空氣污染行為，乃分別據以裁罰，係針對甲過去各別不同時間所為違章行為裁罰，並非係依據空氣污染防制法第 60 條第 2 項規定對原告為按日連續處罰，是乙市政府環保局未依空氣污染防制法第 60 條第 2 項規定通知甲限期改善，並無違法之處。

乙說：空氣污染防制法第 60 條第 2 項有關限期改善之規定，固係有關按日連續處罰之程序規定。惟依該條文所定，『並』通知限期改善，其係應為規定，主管機關於依據該條第 1 項裁罰時，同時應依該條第 2 項，通知限期改善，始為合法。蓋行為人於經主管機關查獲違章行為時，如經主管機關依該條規定給予合理期限，

其極有可能於該期限內即已完成改善，而不必受按日連續處罰之裁罰，亦可免於後續之裁罰。復參諸空氣污染防制法第 72 條第 1 項規定：「依本法通知限期補正、改善或申報者，其補正、改善或申報期間，以 90 日為限。因天災或其他不可抗力事由致未能於改善期限內完成改善者，應於其原因消滅後繼續進行改善，並於 15 日內，以書面敘明理由，檢具相關資料，向主管機關申請核定改善期限。」可知限期改善之期間，最長可至 90 天，於有天災或不可抗力事由時，更可能延長期間。是只要主管機關依法予行為人合理改善期間，行為人極有可能即能施以改善而免遭繼續處罰。如行為人對於主管機關限期改善之通知置之不理，於改善期間，主管機關可依空氣污染防制法第 72 條第 3 項規定「固定污染源及交通工具於改善期間，排放之空氣污染物超過原據以處罰之排放濃度或排放量者，應按次處罰。」加以處罰。於改善期間屆滿，而行為人仍未完成改善行為時，復得施以按日連續處罰，促其改善，此亦空氣污染防制法第 60 條第 2 項制度設計之原旨。今乙市政府環保局於 99 年 9 月 1 日查獲甲有違章行為時，竟未依空氣污染防制法第 60 條第 2 項規定予其合理期間令其限期改善，繼又於 2 日內再以甲仍有違章行為再加以裁罰，雖非按日連續處罰，但時間甚為接近，已幾近按日連續處罰，實有可議之處。

四、初步研討結果：

採甲說。

五、大會研討結果：

實到人數：52 人，採甲說 26 票，採乙說 10 票。

六、相關法條：

(一)空氣污染防制法第 31 條：

「在各級防制區及總量管制區內，不得有下列行為：

- 一、從事燃燒、融化、煉製、研磨、鑄造、輸送或其他操作，致產生明顯之粒狀污染物，散布於空氣或他人財物。
 - 二、從事營建工程、粉粒狀物堆置、運送工程材料、廢棄物或其他工事而無適當防制措施，致引起塵土飛揚或污染空氣。
 - 三、置放、混合、攪拌、加熱、烘烤物質或從事其他操作，致產生惡臭或有毒氣體。
 - 四、使用、輸送或貯放有機溶劑或其他揮發性物質，致產生惡臭或有毒氣體。
 - 五、餐飲業從事烹飪，致散布油煙或惡臭。
 - 六、其他經主管機關公告之空氣污染行為。
- 前項空氣污染行為，係指未經排放管道排放之空氣污染行為。第 1 項行為管制之執行準則，由中央主管機關定之。」

(二)空氣污染防治法第 60 條：

「違反第 31 條第 1 項各款情形之一者，處新臺幣 5 千元以上 10 萬元以下罰鍰；其違反者為工商廠、場，處新臺幣 10 萬元以上 100 萬元以下罰鍰。

依前項處罰鍰者，並通知限期改善，屆期仍未完成改善者，按日連續處罰；情節重大者，得命其停止作為或污染源之操作，或命停工或停業，必要時，並得廢止其操作許可證或勒令歇業。」

(三)空氣污染防治法第 72 條：

「依本法通知限期補正、改善或申報者，其補正、改善或申報期間，以 90 日為限。因天災或其他不可抗力事由致未能於改善期限內完成改善者，應於其原因消滅後繼續進行改善，並於 15 日內，以書面敘明理由，檢具相關資料，向主管機關申請核定改善期限。

公私場所固定污染源及負責汽車召回改正之製造者或進口商未能於前項期限內完成改善者，得於接獲通知之日起 30 日內提出具體改善計畫向主管機關申請延長，主管機關應依實際

狀況核定改善期限，最長不得超過 1 年；未切實依改善計畫執行，經查屬實者，主管機關得立即終止其改善期限，並從重處罰。

固定污染源及交通工具於改善期間，排放之空氣污染物超過原據以處罰之排放濃度或排放量者，應按次處罰。」

(四)行政執行法 30 條：

「依法令或本於法令之行政處分，負有行為義務而不為，其行為不能由他人代為履行者，依其情節輕重處新臺幣 5 千元以上 30 萬元以下怠金。

依法令或本於法令之行政處分，負有不行為義務而為之者，亦同。」

(五)行政執行法第 31 條：

「經依前條規定處以怠金，仍不履行其義務者，執行機關得連續處以怠金。

依前項規定，連續處以怠金前，仍應依第 27 條之規定以書面限期履行。但法律另有特別規定者，不在此限。」

七、參考資料：

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案十四

一、提案機關：臺中高等行政法院

二、法律問題：

被繼承人生前對繼承人之留有債權，於被繼承人死亡繼承發生時，是否依民法第 344 條之規定，而發生混同之效力，即該債權非屬遺產及贈與稅法第 14 條規定之遺產？

三、討論意見：

甲說：否定說

遺產及贈與稅法所指遺產之範圍，係以被繼承人死亡時即繼承發生時為準，而被繼承人之遺產債權與其債務（即對繼承人之債務），須先發生繼承之效力，被繼承人之遺產債權與其債務同歸一人後，方可能發生被繼承人對繼承人之債務與被繼承人之遺產債權混同之法律效力。故被繼承人之遺產債權與其債務發生混同之法律效力係在繼承後發生，自不得以發生在後之混同，而主張被繼承人之遺產債權不計入發生在前即被繼承人死亡時之遺產總額（最高行政法院 100 年度判字第 1654 號判決參照）。

乙說：肯定說

按債權與債務同歸一人時，債之關係消滅。但其債權為他人權利之標的或法律另有規定者，不在此限，為民法第 344 條所明定。次按繼承因被繼承人死亡而開始，民法第 1147 條定有明文。被繼承人死亡時，其財產上之一切權利義務，即為繼承人所承受，此係基於法律之規定，毋須另為繼承之意思表示，復為最高法院 80 年度台上字第 160 號裁定意旨

所明釋。是被繼承人生前對於繼承人有債權，於其死亡後，依民法第 344 條前段規定，當然發生法律規定之混同效果，繼承人無須另為意思表示，債之關係應已消滅，該債權即非屬被繼承人之遺產。

如依否定說之見解，被繼承人死亡後，繼承時乃先發生繼承而後發生混同之法律效力，被繼承人生前對繼承人之債權，仍為遺產及贈與稅法第 14 條所規定之遺產債權，則與民法第 1147 條之規定，似有未合。另遺產及贈與稅法第 14 條所規定之遺產債權，並未有明文排除民法第 344 條規定之適用，尚難以該規定可認係屬民法第 344 條但書所規定之「其他法律另有特別規定」，而不得混同之情形。

四、初步研討結果：

一致採乙說（肯定說）。

五、大會研討結果：

提案機關臺中高等行政法院撤回本提案。

六、相關法條：

遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項：

「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」

遺產及贈與稅法第 4 條第 1 項：

「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」

遺產及贈與稅法第 14 條：

「遺產總額應包括被繼承人死亡時依第一條規定之全部財產，及依第十條規定計算之價值。但第十六條規定不計

入遺產總額之財產，不包括在內。」

遺產及贈與稅法第 16 條第 13 款：

「左列各款不計入遺產總額：

一三、被繼承人之債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者。」

民法第 344 條：

「債權與其債務同歸一人時，債之關係消滅。但其債權為他人權利之標的或法律另有規定者，不在此限。」

民法第 1147 條：

「繼承，因被繼承人死亡而開始。」

民法第 1148 條第 1 項前段：

「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。」

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案十五

一、提案機關：高雄高等行政法院

二、法律問題：

A公司負責人甲為所得稅法第88條第1項第2款之扣繳義務人，因過失而未依財政部訂頒之「各類所得扣繳率標準」規定，將給付於員工之部分固定薪資按所得扣繳率標準扣繳稅款，因所漏稅額超過新臺幣（下同）20萬元，稅捐稽徵機關以該公司員工已將其應扣繳稅款之所得，列入個人綜合所得稅結算申報，勿需再責令甲補繳稅款及補報扣繳憑單，遂依所得稅法第114條第1款前段規定，並參據98年5月27日修正後稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表）「應扣未扣或短扣之稅額在新臺幣20萬元以下者，處0.5倍之罰鍰。應扣未扣或短扣之稅額超過新臺幣20萬元者，處1倍之罰鍰」之規定，處以甲短扣稅額1倍之罰鍰，則該罰鍰處分是否有裁量怠惰之違法？

三、討論意見：

甲說：（肯定說）

行政罰法第18條第1項規定，罰鍰之裁處，除應審酌違反行政法上義務之所得利益外，尚應審酌違反行政法上義務行為之應受責難程度。而違反行政法上義務之行為人，其主觀責任條件復有故意及過失之分，並因故意或過失致有違反行政法上義務之行為，其受責難程度本屬有別，是倍數參考表就所得稅法第114條第1款前段所定之「裁罰金額或倍數」，其中關於「應扣未扣或短扣之稅額超過20萬元者」，所定處以「1倍」罰鍰之裁罰標準，因屬「法定最高額」之罰鍰，應屬針對「故意」之違章行為所為之規定。又參酌所得稅法第114條第1款於98年之修正立法理由：「考量個案之違章事實情形不一，不宜逕採劃一之處罰方式，爰修正第1款處罰倍數為1倍以下或3倍以下，以利稽徵機關得按個案違章情節輕重，彈性調整其罰度。」暨依倍數參考表使用須知第4點：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節

重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」之規定，應認修正後所得稅法第114條第1款前段規定之違章行為人，雖其應扣未扣或短扣之稅額超過20萬元，然若其主觀上僅屬「過失」者，原則上應屬上述使用須知第4點所稱之違章情節較輕，而得減輕其罰之情形。是稅捐稽徵機關就因過失未依規定辦理扣繳稅款之扣繳義務人為裁罰時，除個案敘明須裁處應扣未扣或短扣稅額1倍罰鍰之具體理由外，尚非得逕援引上述「應扣未扣或短扣之稅額超過20萬元者，處1倍之罰鍰」之裁罰標準，即處違章行為人應扣未扣或短扣稅額1倍之罰鍰，否則即有裁量怠惰之違法。

乙說：（否定說）

按所得稅法第114條第1款既規定：「．．．並按應扣未扣或短扣之稅額處1倍以下之罰鍰。」即授權行政機關斟酌個案違章情節輕重予以裁罰，則倍數參考表就所得稅法第114條第1款前段所定之「裁罰金額或倍數」，其中關於「應扣未扣或短扣之稅額超過20萬元者」，規定處以「1倍」之罰鍰，自屬行政機關裁量權之行使。又參考表之訂定目的，係租稅主管機關為統一法令適用，及使下級機關有具體標準可供依循，以避免相同案件有處罰數額上差異，其法律性質為裁量性行政規則，則下級機關於個案適用時，理當循其規定為之。再者，在稅捐法制上因為稅捐之稽徵具有大量行政之特徵，且倍數參考表復已就違章行為人應扣未扣或短扣之稅額按其是否在20萬元以下或超過20萬元分別規定裁處不同之罰鍰倍數，可謂已對違章行為人之可受責難之程度予以適度之考量。故本於「稽徵經濟原則」之法理，如稅捐稽徵機關已證明扣繳義務人於辦理扣繳款有故意或過失違反規定之行為，其逕引倍數參考表而依其應扣未扣或短扣之稅額有無超過20萬元作為標準，而裁處0.5倍或1倍之罰鍰，依法即無不合。否則，如要求稅捐稽徵機關尚須於個案中考量故意或過失之違章情節輕重不同，並明加

重或減輕之理由，不惟增加稅捐稽徵機關之工作負擔，亦恐生無標準可遵循之現象。故稅捐稽徵機關裁罰時，如已審酌個案違章情節，縱違章行為人主觀上為過失，其依據上開標準所為之裁罰決定，應為合法之裁量決定。從而稅捐稽徵機關援引上述「應扣未扣或短扣之稅額超過20萬元者，處1倍之罰鍰」之裁罰標準，即處違章行為人應扣未扣或短扣稅額1倍之罰鍰，即難謂有裁量怠惰之違法。

四、初步研討結果：

提請大會公決。

五、大會研討結果：

實到人數：52人，採甲說2票，採乙說24票。

六、相關法條：

(一) 所得稅法第88條：

「納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第92條規定繳納之：1. 公司分配予非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業之股利淨額；合作社、合夥組織或獨資組織分配予非中華民國境內居住之社員、合夥人或獨資資本主之盈餘淨額。2. 機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得、執行業務者之報酬，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得。3. 第25條規定之營利事業，依第98條之1之規定，應由營業代理人或給付人扣繳所得稅款之營利事業所得。4. 第26條規定在中華民國境內無分支機構之國外影片事業，其在中華民國境內之營利事業所得額。獨資、合夥組織之營利事業依第71條第2項或第75條第4項規定辦理結算申報或決算、清算申報，有應分配予非中華民國境內居住之

獨資資本主或合夥組織合夥人之盈餘總額者，應於該年度結算申報或決算、清算申報法定截止日前，由扣繳義務人依規定之扣繳率，扣取稅款，並依第 92 條規定繳納；其後實際分配時，不適用前項第 1 款之規定。前 2 項各類所得之扣繳率及扣繳辦法，由財政部擬訂，報請行政院核定。」

(二) 所得稅法第 114 條：

「扣繳義務人如有下列情事之一者，分別依各該款規定處罰：1. 扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍以下之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍以下之罰鍰。2. 扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第 92 條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰。但最高不得超過 2 萬元，最低不得少於 1,500 元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，扣繳義務人未依限按實補報或填發者，應按扣繳稅額處 3 倍以下之罰鍰。但最高不得超過 45,000 元，最低不得少於 3,000 元。3. 扣繳義務人逾第 92 條規定期限繳納所扣稅款者，每逾 2 日加徵百分之一滯納金。」

(三) 行政罰法第 18 條：

「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。

前項所得之利益超過法定罰鍰最高額者，得於所得利益之範圍內酌量加重，不受法定罰鍰最高額之限制。依本法規定減輕處罰時，裁處之罰鍰不得逾法定罰鍰最高額之二分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之二分之一；同時有免除處罰之規定者，不得逾法定罰鍰最高額之三分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之三

分之一。但法律或自治條例另有規定者，不在此限。其他種類行政罰，其處罰定有期間者，準用前項之規定。」

(四) 倍數參考表使用須知第 4 點：

「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

(五) 倍數參考表關於所得稅法第 114 條第 1 款前段規定所定之裁罰金額或倍數：

「扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款，已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及按實補報扣繳憑單，或納稅義務人已將該應扣繳稅款之所得併入取得年度綜合所得總額申報繳稅：1. 應扣未扣或短扣之稅額在新臺幣 20 萬元以下者，處 0.5 倍之罰鍰。應扣未扣或短扣之稅額超過新臺幣 20 萬元者，處 1 倍之罰鍰。」

七、參考資料：

(一) 甲說參考判決：

最高行政法院 101 年度判字第 31 號 (附件 1)、100 年度判字第 2037 號、100 年度判字第 1647 號判決。

(二) 乙說參考判決：

最高行政法院 101 年度判字第 36 號 (附件 2)、100 年度判字第 2212 號判決。

101 年度高等行政法院法律座談會提案

提案十六

一、提案機關：臺北高等行政法院

二、法律問題

甲於民國 96 年 3 月 2 日，申請計程車駕駛人執業登記，臺北市政府警察局以甲於 84 年間因吸食安非他命，觸犯麻醉藥品管理條例第 13 條之 1 第 2 項第 4 款之罪，經法院判處有期徒刑 3 個月確定在案，乃依道路交通管理處罰條例(下稱道交條例)第 37 條第 1 項規定，否准其申請。道交條例第 37 條規定所稱曾犯毒品危害防制條例之罪，是否包括其所犯麻醉藥品管理條例之罪？

三、討論意見：

甲說：肯定說。

(一)按法律不溯及既往原則乃謂新法僅對於該法律生效以後所發生之事項為規範，除有特別規定外，當事人依舊有規定已取得之法律效果不受影響。故必須該事項在舊法施行期間，已發生構成要件合致之法律效果，因其後施行之新法變更原有之構成要件或法律效果，方有適用法律不溯既往原則可言。若當事人於舊法時，尚未有任何法律效果，迄新法施行後，自應適用該當時之新法，不生法律溯及既往之問題。是以，倘於道交條例第 37 條第 1 項修正前，未經申請取得計程車駕駛人執業登記，而於修正後始申請者，按諸中央法規標準法第 14 條規定，道交條例第 37 條第 1 項係於 90 年 1 月 17 日修正公布曾犯毒品條例之罪，經判決罪刑確定，不得辦理營業小客車駕駛人執業登記，並經行政院令於 90 年 6 月 1 日起施行，則於修法後申請者，自應適用申請時之規定為準據。

(二)非法吸用安非他命縱屬自傷行為，惟吸用者從事駕駛行為，影響乘客以及用路人之安全，已涉及公共危險，

應非單純自傷行為。就此道交條例第 37 條第 1 項規定限制曾犯毒品危害防制條例之罪，經判決罪刑確定者，不得辦理計程車駕駛人執業登記，係屬立法機關基於營業小客車營運及其駕駛人工作之特性，就駕駛人個人應具備之主觀條件，對人民職業選擇自由所為之限制，旨在保障乘客之安全，確保社會之治安，及增進營業小客車之職業信賴。

(三)本件甲既係於修正後 96 年 3 月 2 日申請計程車駕駛人執業登記轉入臺北市，自應適用申請時之規定，其時安非他命已歸列為毒品危害防制條例第 2 條所列之第 2 級毒品，則甲曾因非法吸用安非他命經法院判決罪刑確定，自應認其違法行為，該當道交條例第 37 條第 1 項所定「曾犯毒品危害防制條例之罪，經判決罪刑確定」之要件。

(最高行政法院 100 年度判字第 1192 號判決、100 年度判字第 1306 號判決參照)

乙說：否定說。

(-)依 88 年 5 月 11 日修正前麻醉藥品管理條例第 13 條之 1 第 2 項第 4 款規定：「違反前條之規定，其屬於第 2 條第 4 款之麻醉藥品者，依左列規定處罰：……四、非法施打、吸用者，處 3 年以下有期徒刑、拘役或 1 萬元以下罰金。」而安非他命前經行政院衛生署 79 年 10 月 9 日衛署藥字第 904142 號公告列入麻醉藥品管理條例第 2 條第 4 款所規定之「化學合成麻醉藥品」管理，不得非法持有及吸用。嗣肅清煙毒條例於 87 年 5 月 20 日修正為毒品危害防制條例，依該條例第 2 條第 2 項第 2 款：「……毒品依其成癮性、濫用性及對社會危害性分為 3 級，其品項如左：(第 2 款)二、第二級……安非他命……。」第 10 條：「施用第一級毒品者，處 6 月以上 5 年以下有期徒刑。施用第二級毒品

者，處 3 年以下有期徒刑。」等規定，可知安非他命已經毒品危害防制條例列為第二級毒品予以規範，且施用者可處 3 年以下有期徒刑。

(二)依毒品危害防制條例第 20 條、第 21 條、第 22 條、第 23 條及第 24 條規定，足見毒品危害防制條例在制度設計上，對於觸犯第 10 條施用毒品之罪者（包括施用第一、二級毒品者），應先送勒戒處所觀察、勒戒，經觀察、勒戒後，無繼續施用毒品傾向者，應由檢察官為不起訴之處分；有繼續施用毒品之傾向者，則由檢察官聲請法院施以強制戒治，經戒治處所認無繼續戒治之必要者，得報由檢察官聲請法院裁定停止戒治，停止期間付保護管束，嗣於強制戒治期滿或交付保護管束期滿，由檢察官為不起訴之處分。申言之，毒品危害防制條例針對施用毒品者所具「病患性犯人」之特質，雖仍設有刑事制裁之規定，惟原則上改以勒戒之方式戒除其「身癮」及以強制戒治之方式戒除其「心癮」，並視戒治之成效，設停止戒治、保護管束、延長戒治及追蹤輔導等相關規定，惟為懲其再犯，另設於 5 年內再犯者，於戒治後，視其戒治成效，決定是否仍需執行宣告刑之規定（立法院公報第 84 卷第 65 期頁 184 參照）。

(三)故承上所述，甲於 84 年間非法吸食安非他命之犯行，如適用毒品危害防制條例之規定，應先施予前述觀察、勒戒之程序，如無繼續施用之傾向，檢察官應為不起訴之處分；有繼續施用毒品之傾向者，則施以強制戒治，並於強制戒治期滿後，由檢察官為不起訴之處分，是不可能如同適用麻醉藥品管理條例之規定，會逕遭判處有期徒刑。審諸毒品危害防制條例之立法目的及內容，不得將甲所犯麻醉藥品管理條例之罪，與觸犯毒品危害防制條例之罪劃上等號。

(最高行政法院 100 年度判字第 1485 號判決參照)

四、初步研討結果：

採乙說。

五、大會研討結果：

多數採乙說(經付大會表決結果：實到人數 52 人，採乙說 43 票)。

六、相關法條：

(一)道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項、第 7 項：「(第 1 項)曾犯故意殺人、搶劫、搶奪、強盜、恐嚇取財、擄人勒贖或刑法第 184 條、第 185 條、第 221 條至第 229 條、兒童及少年性交易防制條例第 24 條至第 27 條、槍砲彈藥刀械管制條例、懲治走私條例或毒品危害防制條例之罪，經判決罪刑確定者，或曾依檢肅流氓條例裁定應為交付感訓確定者，不得辦理計程車駕駛人執業登記。……(第 7 項)計程車駕駛人執業資格、執業登記、測驗、執業前、在職講習與講習費用收取、登記證核發及管理等事項之辦法，由內政部會同交通部定之。」

(二)計程車駕駛人執業登記管理辦法

1. 第 2 條：「汽車駕駛人以從事計程車駕駛為業者，應於執業前向執業地直轄市、縣(市)警察局申請辦理執業登記，領有計程車駕駛人執業登記證(以下簡稱執業登記證)及其副證，始得執業。」

2. 第 3 條：「汽車駕駛人須領有職業駕駛執照，且無本條例第 36 條第 4 項或第 37 條第 1 項情事者，始得申請辦理執業登記。」

(三)麻醉藥品管理條例(84 年 1 月 13 日修正條文)

1. 第 13 條：「麻醉藥品，限供醫藥及科學上之需用。不得非法輸入、製造、運輸、販賣、持有、施打或吸用。」

2. 第 13 條之 1 第 2 項第 4 款：「(第 2 項)違反前條之規定，其屬於第 2 條第 4 款之麻醉藥品者，依左列規定處罰：……(

第4款) 四、非法施打吸用者，處3年以下有期徒刑、拘役或1萬元以下罰金。」

(四)毒品危害防制條例(87年5月20日修正條文)

1. 第2條第2項第2款：「……毒品依其成癮性、濫用性及對社會危害性分為3級，其品項如左：(第2款)二、第二級……安非他命……。」
2. 第10條：「施用第一級毒品者，處6月以上5年以下有期徒刑。施用第二級毒品者，處3年以下有期徒刑。」
3. 第20條：「犯第10條之罪者，檢察官或少年法庭應先將被告或少年送勒戒處所觀察、勒戒，其期間不得逾1月。經觀察、勒戒後，無繼續施用毒品傾向者，應由檢察官為不起訴之處分或由少年法庭為不付審理之裁定；有繼續施用毒品之傾向者，由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定令入戒治處所施以強制戒治，其期間為1年。但自首者，得以保護管束代之。依前項規定為不起訴之處分或不付審理之裁定後，5年內再犯第10條之罪，經觀察、勒戒後，認有繼續施用毒品之傾向或三犯以上者，不適用前項之規定。但應由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定先令入戒治處所施以強制戒治。第2項但書情形，違反保護管束應遵守事項情節重大者，得撤銷保護管束，仍施予強制戒治。」
4. 第21條：「犯第10條之罪者，於犯罪未發覺前，自動向行政院衛生署指定之醫療機構請求治療，醫療機構免將請求治療者送法院或檢察機關。依前項規定治療中經查獲之被告或少年，應由檢察官為不起訴之處分或由少年法庭為不付審理之裁定。但以1次為限。」
5. 第22條：「強制戒治執行已滿3月，戒治處所認無繼續戒治之必要者，得檢具事證，報由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定停止戒治。前項停止期間，應付保護管束，期滿未經撤銷者，視為強制戒治期滿；其違反保護管束應遵守事項情節重大者，得由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定

撤銷停止戒治。停止戒治之裁定經撤銷者，其停止之期間，不算入強制戒治期間。強制戒治已滿 9 月，戒治處所認有延長戒治之必要者，得檢具事證，報由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定延長 1 年。前項延長期間內，戒治處所認無繼續戒治之必要者，得隨時檢具事證，報由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定免予繼續戒治。」

6. 第 23 條：「依第 20 條第 2 項強制戒治期滿或交付保護管束期滿，應由檢察官為不起訴之處分或由少年法庭為不付審理之裁定。依前項規定為不起訴之處分或不付審理之裁定後，5 年內再犯第 10 條之罪者，不適用前項之規定。但應由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定先令入戒治處所施以強制戒治。三犯以上者，亦同。」

7. 第 24 條：「依第 20 條第 3 項或前條第 2 項規定強制戒治之執行，檢察官或少年法庭認為無執行刑或管訓處分之必要者，得聲請法院或由少年法庭裁定免其刑或管訓處分之執行。」

七、參考資料：

(一) 司法院釋字第 584 號解釋

道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定，乃基於營業小客車營運及其駕駛人工作之特性，就駕駛人個人應具備之主觀條件，對人民職業選擇自由所為之限制，旨在保障乘客之安全，確保社會之治安，及增進營業小客車之職業信賴，與首開憲法意旨相符，於憲法第 23 條之規定，尚無抵觸。惟以限制營業小客車駕駛人選擇職業之自由，作為保障乘客安全、預防犯罪之方法，乃基於現階段營業小客車管理制度所採取之不得已措施。

(二) 甲說參考判決：

1. 最高行政法院 100 年度判字第 1192 號判決。
2. 最高行政法院 100 年度判字第 1306 號判決。

(三) 乙說參考判決：

1. 最高行政法院 100 年度判字第 1485 號判決。

甲說參考判決 1.

最高行政法院 裁判書一行政類

【裁判字號】100,判,1192

【裁判日期】1000714

【裁判案由】違反道路交通管理處罰條例

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

100 年度判字第 1192 號

上 訴 人 臺北市政府警察局

代 表 人 黃昇勇

訴訟代理人 蘇錦霞 律師

被 上 訴 人 歐國樑

上列當事人間違反道路交通管理處罰條例事件，上訴人對於中華民國 99 年 6 月 17 日臺北高等行政法院 99 年度訴字第 634 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、緣被上訴人（即原審原告）前於民國 92 年 1 月 23 日向上訴人（即原審被告）申請營業小客車駕駛人執業登記，經上訴人審查後，於同年 1 月 29 日同意核發營業小客車駕駛人執業登記證在案。上訴人為配合內政部警政署辦理計程車駕駛人執業登記證換發事宜，全面清查計程車駕駛人前科紀錄，發現被上訴人曾於 80 年間及 82 年 1 至 3 月間，基於概括之犯意，連續非法吸食安非他命，違反麻醉藥品管理條例，經臺灣士林地方法院於 82 年 7 月 21 日判決有期徒刑 4 月確定在案。依道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定，被上訴人不得辦理營業小客車駕駛人執業登記，上訴人乃以 98 年 12 月 10 日北市警交處計字第 9812100001 號處分書撤銷其計程車駕駛人執業登記，並命其於 99 年 1 月 10 日前繳回執業登記證，並於 98 年 12 月 14 日以北市警交字第 09835785100 號函寄送予被上訴人，被上訴人不服，循序提起行政訴訟，原審法院判決將訴願決定及原處分均撤銷，上訴人不服，提起本件上訴。
- 二、被上訴人（原審原告）起訴主張：（一）被上訴人於 82 年間違反麻醉藥品管理條例經判決罪刑確定後，立法院始於 87 年 5 月 20 日制定毒品危害防制條例，二者制度設計即有明顯差異。上訴人逕將被上訴人所犯麻醉藥品管理條例之罪，與犯毒品危害防制條例之罪劃上等號，遂認合於道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項（下稱系爭規定）「曾犯毒品危害防制之罪，經判決罪刑確定」為由，撤銷被上訴人已獲得之執業登記，不當擴張解釋系爭規定之文義，原處分解釋法律自屬錯誤。（二）系爭規定係於 90 年 1 月 17 日增訂，其法律效果係自施行時向將來發生效力，且系爭規定未訂有回溯適用條款，自不得溯及既往。本件被上訴人違反麻醉藥品管理條例係發生於 82 年，當時系爭規定並未對曾犯麻醉藥品管理條例經判決罪刑確定之

人，限制其辦理計程車駕駛人執業登記，顯見被上訴人固於 82 年間違反麻醉藥品管理條例經判決罪刑確定，惟非不得辦理計程車駕駛人執業登記。原處分撤銷被上訴人計程車駕駛人執業登記，訴願決定遞以維持，均有違法律不溯及既往之原則，即屬適用法令錯誤，顯無以維持，應予撤銷。(三) 退步言，被上訴人並未因曾違反麻醉藥品管理條例，而對乘客安全或社會治安發生侵害行為，尤無因利用駕駛計程車之機會而從事作姦犯科之行為。故被上訴人從事計程車駕駛對乘客之安全已不具特別危險，依司法院釋字第 584 號解釋意旨，即應解除被上訴人駕駛小客車執業之限制，以維護被上訴人職業選擇自由權益等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、上訴人(原審被告)則以：按司法院釋字第 584 號解釋及行政程序法第 117 條規定，因本案所欲維護之公共利益大於被上訴人之信賴利益，而無行政程序法第 117 條但書所定不得撤銷事由之適用。從而，本案上訴人以被上訴人曾因違反麻醉藥品管理條例為法院判處有期徒刑確定在案，依道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定，不得辦理計程車駕駛人執業登記證為由，撤銷被上訴人之計程車駕駛人執業登記，係基於公益考量，且事屬合法，並無任何違法或不當之情事等語，資為抗辯，求為判決駁回被上訴人之訴。

四、原審為撤銷訴願決定及原處分之判決，係以：(一) 本案之首要爭點是：「90 年 1 月 17 日修正之道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定，是否為上訴人處理被上訴人上開申請所應依循之實體法準據」。對此或謂：「上開法規自修正通過後，才發生規範效力，因此對被上訴人於 82 年經判處罪刑之歷史事實，不得溯及適用，因此不需考量被上訴人是否符合該法規所定『犯毒品危害防制條例之罪，經判決罪刑確定』之許可執業登記消極要件」，但本案仍有上開法規之適用。其道理也很簡單，計程車執業活動之所以需要審查，正是在考量申請人駕駛計程車是否會對社會治安造成威脅，而這個考量當然要以申請時點之社會共識(表現在當期法規之構成要件中)為準，即使這些社會共識曾經變遷，使原先具有資格者在後來實際申請時又變的不具資格，但對申請人而言，申請以前大體上並無時間及金錢之投入(即使有投入也是低度之投入)，無投入成本存在(或投入成本甚低)，許可與否自應尊重當時已存在之社會共識。若事後再以新制定的資格門檻剝奪其已取得許可之計程車執業執照，對其生活規劃將構成極大之妨害，此時才有貫徹「法律不溯及既往」規範價值之必要。是以本案中 90 年 1 月 17 日修正之道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定，得據為判斷被上訴人於申請辦理「營業小客車駕駛人執業登記」時，上訴人應否准許之實體準據法。(二) 在法律解釋之層次，90 年 1 月 17 日修正之道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項所定之「毒品危害防制條例之罪」，是否包括被上訴人於 82 年間所觸犯之「麻醉藥品管理處罰條例」之吸用化學合成麻醉藥品(安非他命)罪」。從實證之觀點言之，「毒品危害防制條例」與「麻醉藥品管理處罰條例」，針對化學合成麻醉藥品安非他命吸用犯罪行為之刑罰處遇，二種法規實有前後相繼之關係(意指吸食安非他命者，如果不用「毒品危害防制條例」處罰，即會用「麻醉藥品管理處罰條例」處罰，二者必有其一，而且選擇適用那一法規，基本是以吸食之時間為準)。這樣實證的觀點，很難用形式化之法律文字邏輯予以否認。依上開準據法規，被上訴人早在 92 年 1 月 23 日向上訴人申請營業小客車駕駛人執業登記時，上訴人即應予以否准。其當時作成違法行政處分，事後

原則上自得予以撤銷。(三) 法律優先原則在本案中之適用可能性。姑且不論憲法「基本權保障」之論點，單由授益處分之撤銷，需受行政程序法第 117 條第 2 款所定「信賴保護」之限制，而針對本案而言，特別需要考量以下情事，但上訴人均未予考量，則其原處分即有違法，應將全案發回上訴人，重為事實調查再為適法之處分。因對被上訴人而言，其已投入購車或租車成本，以從事計程車營業活動，故在本案中有信賴基礎存在，被上訴人亦有對應之信賴表現，並有信賴利益存在，且依現有證據資料顯示，本案也無信賴不值得保護之情形。且按司法院釋字第 584 號解釋意旨，足知本案前開準據規範沒有「針對不同成癮毒品性之成癮性，與申請時點與吸食毒品時間之距離」為規範，已有過度限制職業自由之嫌，何況在核發營業登記證時間經過 6 年以後，若被上訴人沒有再犯吸食安非他命或其他毒品之犯罪，卻以相隔近 16 年以前之犯罪紀錄，來撤銷被上訴人之執業執照，限制其職業自由，其在公益與被上訴人信賴間之取捨權衡，是否得謂「本案例中公益一定大於被上訴人之信賴利益」，亦有再為事實調查之必要。總結以上所述，上訴人以本案程序標的之行政處分，用以撤銷原先對被上訴人作成之許可執業處分，其法律見解尚有違誤，訴願決定不予糾正，亦有未合，被上訴人訴請撤銷訴願決定及原處分，為有理由，應予准許等語，資為其判斷之論據。

五、本院查：(一) 按道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定：「曾犯故意殺人、搶劫、搶奪、強盜、恐嚇取財、擄人勒贖或刑法第 184 條、第 185 條、第 221 條至第 229 條、兒童及少年性交易防制條例第 24 條至第 27 條、槍砲彈藥刀械管制條例、懲治走私條例或毒品危害防制條例之罪，經判決罪刑確定者，或曾依檢肅流氓條例裁定應為交付感訓確定者，不得辦理計程車駕駛人執業登記。」同條第 7 項規定「計程車駕駛人執業資格、執業登記、測驗、執業前、在職講習與講習費用收取、登記證核發及管理等等事項之辦法，由內政部會同交通部定之。」依上開第 37 條第 7 項規定制定之計程車駕駛人執業登記管理辦法第 2 條規定「汽車駕駛人以從事計程車駕駛為業者，應於執業前向執業地直轄市、縣（市）警察局申請辦理執業登記，領有計程車駕駛人執業登記證（以下簡稱執業登記證）及其副證，始得執業。」、「汽車駕駛人須領有職業駕駛執照，且無本條例第 36 條第 4 項或第 37 條第 1 項情事者，始得申請辦理執業登記。」同辦法第 3 條亦有明文規定。(二) 原判決以：90 年 1 月 17 日修正之道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定，得據為判斷被上訴人於申請辦理「營業小客車駕駛人執業登記」時，上訴人應否准許之實體準據法，並不生違反法律不溯及既往之原則。以及從實證之觀點言之，「毒品危害防制條例」與「麻醉藥品管理處罰條例」，針對化學合成麻醉藥品安非他命吸用犯罪行為之刑罰處遇，二種法規範實有前後相繼之關係，亦即吸食安非他命者，如果不用「毒品危害防制條例」處罰，即會用「麻醉藥品管理處罰條例」處罰，二者必有其一，而且選擇適用那一法規範，基本是以吸食之時間為準論明，因此認定 90 年 1 月 17 日修正之道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項所定之「毒品危害防制條例之罪」，包括被上訴人於 82 年間所觸犯之「麻醉藥品管理處罰條例」之吸用化學合成麻醉藥品（安非他命）罪，固均無不合。(三) 惟查司法院釋字第 584 號解釋略以：「道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定，乃基於營業小客車營運及其駕駛人工作之特性，就駕駛人個人應具備之主觀條件，對人民職業選擇自由所為之限制，旨在保障

乘客之安全，確保社會之治安，及增進營業小客車之職業信賴，與首開憲法意旨相符，於憲法第 23 條之規定，尚無牴觸。惟以限制營業小客車駕駛人選擇職業之自由，作為保障乘客安全、預防犯罪之方法，乃基於現階段營業小客車管理制度所採取之不得已措施。」次查行政程序法第 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。」又受益人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，其信賴不值得保護，同法第 119 條第 2 款亦定有明文。查本件被上訴人於 92 年 1 月 23 日申請本件職業登記證時，受理機關曾告知被上訴人關於 90 年 1 月 17 日修正之道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定之內容，並要求被上訴人簽具書面文書在案，被上訴人對其有違反麻醉藥品條例（吸食安非他命）被判刑確定之事實，並未據實陳述，此有被上訴人申請書及經被上訴人簽具之該法條內容通知書在原處分卷可證，足證被上訴人於申請系爭職業登記證時，即對其是否曾有該條項規定之前科之重要事項為不完全陳述，致使主管機關依該資料或陳述而作成行政處分者，依上引行政程序法第 119 條第 2 款規定，其信賴不值得保護，已堪認定。是以原判決以：依現有證據資料顯示，本案也無信賴不值得保護之情形，而認為本案合於信賴保護原則云云，自與卷內資料不符，有認定事實與證據不合之違誤。被上訴人既有信賴不值得保護之情形，上訴人依行政程序法第 117 條規定，撤銷被上訴人之職業登記證，自無不合。（四）復查司法院釋字第 584 號解釋並未宣告道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定違憲，該號解釋雖謂「若已有方法證明曾犯此等犯罪之人對乘客安全不具特別危險時，即應適時解除其駕駛營業小客車執業之限制」，惟目前法律並未規定如何認定不具特別危險之客觀數據或方法，上訴人以法律並未授權其裁量權認定被上訴人有無再犯機率，應屬可採。又查非法吸用安非他命縱屬自傷行為，惟吸用者從事駕駛行為，影響乘客以及用路人之安全，已涉及公共危險，已非單純自傷行為。就此道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定限制曾犯毒品危害防制條例之罪，經判決罪刑確定者，不得辦理計程車駕駛人執業登記，係屬立法機關基於營業小客車營運及其駕駛人工作之特性，就駕駛人個人應具備之主觀條件，對人民職業選擇自由所為之限制，旨在保障乘客之安全，確保社會之治安，及增進營業小客車之職業信賴，並無違反平等原則。另查被上訴人既有信賴不值得保護之情形，即不合行政程序法第 117 條第 2 款所定不得撤銷違法行政處分之要件，自無再審其信賴利益是否顯然大於所欲維護之公益之問題。末查道路交通處罰條例第 37 條第 1 項業經司法院釋字第 584 號解釋認為合憲，至該規定是否應依該號解釋附帶意旨檢討修正，係屬立法機關之職權，執法之行政機關尚無從置喙。從而，原判決以：按司法院釋字第 584 號解釋意旨，足知本案前開準據規範沒有「針對不同成癮毒品性之成癮性，與申請時點與吸食毒品時間之距離」為規範，已有過度限制職業自由之嫌，何況在核發營業登記證時間經過 6 年以後，若被上訴人沒有再犯吸食安非他命或其他毒品之犯罪，卻以相隔近 16 年以前之犯罪紀錄，來撤銷被上訴人之執業執照，限制其職業自由，其在公益與被上訴人信賴間之取捨權衡，是否得謂「本案例中公益一定大於

被上訴人之信賴利益」，亦有再為事實調查之必要乙節，依上開說明，難認無適用法規不當之違背法令。(五) 綜上，原判決既有上述可議，上訴意旨據以指摘，求予廢棄，為有理由，應由本院本於原審確定之事實，將原判決廢棄，並駁回被上訴人在第一審之訴。

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 100 年 7 月 14 日

甲說參考判決 2.

最高行政法院 裁判書一行政類

【裁判字號】100,判,1306

【裁判日期】1000728

【裁判案由】違反道路交通管理處罰條例

【裁判全文】

最高行政法院判決

100年度判字第1306號

上訴人 臺北市政府警察局

代表人 黃昇勇

訴訟代理人 蘇錦霞律師

被上訴人 莊育龍

上列當事人間違反道路交通管理處罰條例事件，上訴人對於中華民國99年7月20日臺北高等行政法院99年度訴字第918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、上訴人之代表人原為謝秀能，民國100年2月16日改由黃昇勇擔任，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。
- 二、緣被上訴人於96年3月12日持宜蘭縣警察局95年8月25日核發之營業小客車駕駛人執業登記證（證號：G000146）申請計程車駕駛人執業登記轉入臺北市，並切結表示其在執業期間內並無違反道路交通管理處罰條例（下稱道交條例）第37條第1項不准辦理計程車駕駛人執業登記之規定後，上訴人於96年3月12日准予換領臺北市計程車駕駛人執業登記證及其副證。嗣經清查後，發現被上訴人曾犯麻醉藥品管理條例（下稱麻藥條例）之罪，經臺灣宜蘭地方法院（下稱宜蘭地院）以81年度易字第768號刑事判決判處有期徒刑4月確定，依道交條例第37條第1項規定，被上訴人不得辦理計程車駕駛人執業登記，上訴人乃以98年12月2日北市警交處計字第9812020001號處分書（下稱原處分）撤銷其計程車駕駛人執業登記，並命其於98年12月2日前繳回執業登記證及副證。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，原審為「撤銷訴願決定及原處分」之判決，上訴人聲明上訴。
- 三、被上訴人於原審起訴主張：（一）道交條例於90年1月17日修正時，始將「曾犯毒品危害防制條例（下稱毒品條例）之罪而經判刑確定者」列入不准辦理營業小客車駕駛人執業登記之範圍，並於90年6月1日生效施行，且該規定並無溯及適用之條款。被上訴人早於81年間即犯麻藥條例之案件並遭判刑確定，故非上開修正後之條文所得涵攝，上訴人原已核准被上訴人之申請，卻又依法務部90年9月25日(90)法檢決字第034688號、交通部94年7月19日交路字第0940007874號及內政部警政署96年12月12日警署交字第0960158257號等函釋意旨（下稱法務部90年函、

交通部 94 年函及警政署 96 年函),認被上訴人於 96 年 3 月 12 日申請計程車駕駛人執業登記轉入臺北市時,已符合道交條例第 37 條第 1 項不得辦理計程車駕駛人執業登記之規定,而以原處分撤銷被上訴人之執業登記,顯違法令不溯及既往之原則。(二)上訴人既核准被上訴人換領臺北市計程車駕駛人執業登記證及其副證,則該核准換證之授益處分,已構成被上訴人之信賴基礎,被上訴人據此並有駕駛計程車為營業謀生之信賴表現。被上訴人所犯者為麻藥條例而非毒品條例之案件,故主觀上並無詐欺上訴人之故意,客觀上更非對作成原處分之重要事項提供不正確資料或不完全陳述,並無信賴不值得保護之情形,原處分違反司法院釋字第 525 號解釋、本院 99 年度判字第 194 號判決意旨揭櫫之信賴保護原則。(三)麻藥條例與毒品條例對於吸食安非他命之犯行,刑事處遇手段並不相同,上訴人逕將被上訴人所犯麻醉條例之罪與毒品條例之罪畫上等號,再依道交條例第 37 條第 1 項規定,否准被上訴人之申請,適用法律涵攝事實錯誤,自非合法。又法務部 90 年函、交通部 94 年函及警政署 96 年函等函釋論理依據皆有違反法律涵攝事實錯誤之欠缺,上訴人依上開函釋意旨而為原處分,亦非正確。(四)原處分撤銷被上訴人之臺北市營業小客車執業登記,致被上訴人無法於臺北市駕駛計程車為生,使被上訴人選擇職業自由受到限制,已侵害被上訴人憲法上之工作權,與法有違等語。求為撤銷訴願決定及原處分之判決。

四、上訴人則以：被上訴人於 96 年 3 月 12 日持領宜蘭縣警察局 95 年 8 月 25 日核發計程車執業登記證申請轉入臺北市,且切結確認無道交條例第 37 條第 1 項所定不准辦理營業小客車駕駛人執業登記之情形後,上訴人始准予辦理,並發給臺北市計程車駕駛人執業登記證。嗣上訴人建構計程車駕駛人管理資訊系統,並配合內政部警政署辦理新式執業登記證換發作業,全面清查持有臺北市執業登記證計程車駕駛人之前科紀錄,發現被上訴人於 81 年 10 月 5 日曾犯麻藥條例經判決罪刑確定,依交通部 94 年函及法務部 90 年函釋,認被上訴人符合道交條例第 37 條第 1 項不准辦理營業小客車駕駛人執業登記之規定要件,因本件所欲維護之公共利益大於被上訴人之信賴利益,無行政程序法第 117 條但書所定不得撤銷之事由,上訴人以原處分撤銷,並無違法或不當等語,資為抗辯。

五、原審為撤銷訴願決定及原處分之判決,係以：(一)被上訴人自 81 年 5 月間起至同年 6 月 27 日止,連續非法吸食安非他命之犯行,經宜蘭地院以 81 年度易字第 768 號刑事判決處有期徒刑 4 月確定,雖有該判決在卷足稽。惟被上訴人上開犯行是否等同道交條例第 37 條第 1 項所謂曾犯毒品條例之罪,經判決罪刑確定之要件,則有商榷之餘地。蓋立法院始於 87 年 5 月 20 日制定毒品條例,將安非他命列為第 2 級毒品,然該條例第 20 條至第 24 條規定,對施用毒品者具「病患性犯人」的特質,雖仍設有刑事制裁之規定,惟原則上改以勒戒之方式戒除其「身癮」及以強制戒治之方式戒除其「心癮」,另並視戒治之成效,設「停止戒治」、「保護管束」、「延長戒治」及「追蹤輔導」等相關規定;又為懲其再犯,另設於 5 年內再犯者,於戒治後,視其戒治成效,決定是否仍需執行宣告刑。是以,被上訴人上開犯行若適用毒品條例之規定,應先施予觀察勒戒等程序,若無繼續施用傾向,不可能逕適用麻藥條例判處有期徒刑,上訴人逕將被上訴人所犯麻藥條例之罪與毒品條例之罪畫上等號,再以嗣後修正之道交條例第 37 條第 1 項「曾犯毒品條例之罪,經判決罪刑確

定」為由，作成原處分，有違法律不溯及既往原則。(二)法務部 90 年函調肅清煙毒條例於 87 年 5 月 20 日修正為毒品條例，而原麻藥條例有關適用麻醉藥品之處罰亦納入毒品條例規範，此乃一客觀事實，固屬無誤，然依前所述，毒品條例絕非單純將各級毒品併在一法律內處罰而已，而係針對施用毒品者所具「病患性犯人」的特質，改以勒戒、戒治之方式，幫助其不再施用毒品；是以內政部警政署所函詢的問題，應是道交條例第 37 條第 1 項所稱曾犯毒品條例之罪，經判決罪刑確定者，是否包括「納入前曾犯麻藥條例之罪，經判決罪刑確定」者之問題，是法務部之函釋，論理上有欠缺，其結論亦不合憲。(三)毒品條例係於 87 年 5 月 20 日制定，而 88 年 4 月 21 日修正之道交條例第 37 條第 1 項僅規定：「曾犯故意殺人、搶劫、搶奪、強盜、恐嚇取財、擄人勒贖或刑法第 221 條至第 229 條妨害性自主之罪，經判決罪刑確定者，不准辦理營業小客車駕駛人執業登記。」，90 年 1 月 17 日修正時始再增加對「曾犯毒品條例之罪，經判決罪刑確定」之限制，故交通部 94 年函先謂「為配合麻藥條例之罪納入毒品條例之法制變革，道交條例第 37 條規定雖配合修正其引用之法規名稱」，繼謂「惟就小客車駕駛人執業登記之消極資格限制，仍維持包括曾犯該罪經判決罪刑確定者，可見其限制執業登記之立法意旨並無改變」之結論，自不可能正確。何況毒品條例雖將非法施用第 2 級毒品之行為，仍納入刑罰之範圍，惟其處以刑罰前，須先經觀察勒戒乃至強制戒治等程序，不會以 1、2 次吸食安非他命而未有繼續施用之傾向者，遽處以刑罰。(四)交通部 99 年 2 月 10 日交路字第 0990001439 號函釋，援引司法院釋字第 584 號解釋部分大法官意見書：「……個案審查篩選再犯率低之暴力與性侵害犯罪者，允許其取得營業執照方式處理，惟有無再犯之虞的區分可能性，其預測方法與可信度，仍有待商榷，所以尚不足稱為相同有效之替代手段，且個案審查機制未必為較小侵害的替代措施。」之意見，並認為在無客觀數據或方法審查下，不宜擅斷其是否「無再犯之危險性」，以免造成社會大眾安全之危害與恐慌，進而作出「六綜上，為保障計程車乘客安全，確保社會治安，現行道交條例第 37 條第 1 項對『曾犯』者之規定，並無但書例外規定，故仍不得辦理計程車駕駛人執業登記。」之結論，實與上開司法院釋字第 584 號解釋本文意旨有違，自非可採。(五)民主社會中，職業不僅提供個人現實生活所需的經濟基礎條件，亦為個人得藉以發展能力與實現理想生活型態的屏障與途徑，乃至於個人建構其存在意義與自我認識的要素，以維人性尊嚴。由於職業選擇自由與個人人格自由發展密不可分，政府如欲對其加以限制，自應以較嚴格的審查標準審查其合憲性，以免政府過度且不當的限制。毒品條例第 36 條並未規定溯及既往，上訴人認為被上訴人違反麻藥條例之行為符合道交條例第 37 條第 1 項規定，違反不溯及既往原則及上開解釋揭櫫「俾於維護公共福祉之範圍內，更能貫徹憲法人民工作權之保障及平等原則」之意旨。又上訴人係於准予被上訴人換領臺北市計程車駕駛人執業登記證及其副證之許可處分後經 2 年 9 個月後方作成原處分，被上訴人已投入購車或租車成本，在本案中有信賴基礎存在，被上訴人亦有對應之信賴表現，並有信賴利益存在，且依現有證據資料顯示，本案也無信賴不值得保護情形。另，吸食安非他命之行為並非不可戒除，若無繼續吸食，隨著時間經過，其成癮性越來越低，危害也越來越小。再，道交條例第 37 條第 1 項規定並未針對不同成癮毒品性之成癮性與申請時點與吸食毒品時間之距離為規範，已有過度限制職業自由之嫌，況換

發營業登記證已經 2 年 9 個月，若被上訴人沒有再犯吸食安非他命或其他毒品之犯罪，卻以相隔近 18 年以前之犯罪紀錄，撤銷被上訴人先前合法領取之執業執照，限制其職業自由，在公益與被上訴人之信賴利益間之取捨權衡，是否得謂「本案所欲維護之公共利益大於被上訴人之信賴利益」，實有再為事實調查之必要等詞，資為論據。

六、本院查：

(一)按「(第 1 項)曾犯故意殺人、搶劫、搶奪、強盜、恐嚇取財、擄人勒贖或刑法第 184 條、第 185 條、第 221 條至第 229 條、兒童及少年性交易防制條例第 24 條至第 27 條、槍砲彈藥刀械管制條例、懲治走私條例或毒品危害防制條例之罪，經判決罪刑確定者，或曾依檢肅流氓條例裁定應為交付感訓確定者，不得辦理計程車駕駛人執業登記。……(第 7 項)計程車駕駛人執業資格、執業登記、測驗、執業前、在職講習與講習費用收取、登記證核發及管理等等事項之辦法，由內政部會同交通部定之。」道交條例第 37 條第 1 項、第 7 項分別定有明文。次按「汽車駕駛人以從事計程車駕駛為業者，應於執業前向執業地直轄市、縣(市)警察局申請辦理執業登記，領有計程車駕駛人執業登記證(以下簡稱執業登記證)及其副證，始得執業。」「汽車駕駛人須領有職業駕駛執照，且無本條例第 36 條第 4 項或第 37 條第 1 項情事者，始得申請辦理執業登記。」亦為依上開第 37 條第 7 項規定授權訂定之計程車駕駛人執業登記管理辦法第 2 條、第 3 條所明定。

(二)查，被上訴人於 81 年 5 月間起至同年 6 月 27 日止，連續非法吸食安非他命，違反麻藥條例，經宜蘭地院以 81 年度易字第 768 號刑事判決處有期徒刑 4 月確定，其於 96 年 3 月 12 日持宜蘭縣警察局 95 年 8 月 25 日核發之營業小客車駕駛人執業登記證申請轉入臺北市，並切結表示其在執業期間內並無違反道交條例第 37 條第 1 項不准辦理計程車駕駛人執業登記之規定，上訴人始准予換領臺北市計程車駕駛人執業登記證及其副證。嗣上訴人清查發現被上訴人上開違反麻藥條例經宜蘭地院判處有期徒刑 4 月確定之事實，認依道交條例第 37 條第 1 項規定，被上訴人不得辦理計程車駕駛人執業登記，乃以原處分撤銷其計程車駕駛人執業登記，並命其於 98 年 12 月 2 日前繳回執業登記證及副證等情，為原審經斟酌全辯論意旨及調查證據之結果後依法認定之事實。

(三)原判決撤銷訴願決定及原處分固非無見。惟：

(1)按法律不溯及既往原則乃謂新法僅對於該法律生效以後所發生之事項為規範，除有特別規定外，當事人依舊有規定已取得之法律效果不受影響。故必須該事項在舊法施行期間，已發生構成要件合致之法律效果，因其後施行之新法變更原有之構成要件或法律效果，方有適用法律不溯及既往原則可言。若當事人於舊法時，尚未有任何法律效果，迄新法施行後，自應適用該當時之新法，不生法律溯及既往之問題。是以，倘於道交條例第 37 條第 1 項修正前，未經申請取得計程車駕駛人執業登記，而於修正後始申請者，按諸中央法規標準法第 14 條規定，道交條例第 37 條第 1 項係於 90 年 1 月 17 日修正公布曾犯毒品條例之罪，經判決罪刑確定，不得辦理營業小客車駕駛人執業登記，並經行政院令於 90 年 6 月 1 日起施行，則於修法後申請者，自應適用申請時之規定為準據。本件被上訴人既係於修正後 96 年 3 月 12 日申請計程車駕駛人執業登記轉入臺北市，自應適用申請時之

規定，其時安非他命已歸列為第 2 級毒品，上訴人認定被上訴人之違法行為該當道交條例第 37 條第 1 項所定不得辦理營業小客車駕駛人執業登記之要件，並無違誤。原判決逕謂其將將麻藥條例之罪與毒品條例之罪畫上等號而為原處分，有違法律不溯及既往原則，容有適用上開法則之違誤情事。

- (2) 司法院釋字第 584 號解釋略以：「道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定，乃基於營業小客車營運及其駕駛人工作之特性，就駕駛人個人應具備之主觀條件，對人民職業選擇自由所為之限制，旨在保障乘客之安全，確保社會之治安，及增進營業小客車之職業信賴，與首開憲法意旨相符，於憲法第 23 條之規定，尚無牴觸。惟以限制營業小客車駕駛人選擇職業之自由，作為保障乘客安全、預防犯罪之方法，乃基於現階段營業小客車管理制度所採取之不得已措施。」，而行政程序法第 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。」，又受益人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，其信賴不值得保護，同法第 119 條第 2 款亦定有明文。本件被上訴人於 96 年 3 月 12 日申請本件職業登記證時，上訴人曾告知被上訴人關於 90 年 1 月 17 日修正之道交條例第 37 條第 1 項規定之內容，並要求被上訴人簽具書面文書在案，被上訴人對其有違反麻藥條例（吸食安非他命）被判刑確定之事實，並未據實陳述，此有被上訴人申請書及經被上訴人簽具之該法條內容通知書在原處分卷可證，足證被上訴人於申請系爭職業登記證時，即對其是否曾有道交條例第 37 條第 1 項規定之前科之重要事項為不完全陳述，致使上訴人依該資料或陳述而作成行政處分者，依行政程序法第 119 條第 2 款規定，其信賴不值得保護，已堪認定。原判決以：依現有證據資料顯示，本案也無信賴不值得保護之情形，而認為本案合於信賴保護原則云云，自與卷內資料不符，有認定事實與證據不合之違誤。被上訴人既有信賴不值得保護之情形，上訴人依行政程序法第 117 條規定，撤銷被上訴人之職業登記證，自無不合。
- (3) 司法院釋字第 584 號解釋並未宣告道交條例第 37 條第 1 項規定違憲，該號解釋雖謂「若已有方法證明曾犯此等犯罪之人對乘客安全不具特別危險時，即應適時解除其駕駛營業小客車執業之限制」，惟目前法律並未規定如何認定不具特別危險之客觀數據或方法，上訴人以法律並未授予其裁量權認定被上訴人有無再犯機率，應屬可採。又，非法吸用安非他命縱屬自傷行為，惟吸用者從事駕駛行為，影響乘客以及用路人之安全，已涉及公共危險，應非單純自傷行為。就此道交條例第 37 條第 1 項規定限制曾犯毒品危害防制條例之罪，經判決罪刑確定者，不得辦理計程車駕駛人執業登記，係屬立法機關基於營業小客車營運及其駕駛人工作之特性，就駕駛人個人應具備之主觀條件，對人民職業選擇自由所為之限制，旨在保障乘客之安全，確保社會之治安，及增進營業小客車之職業信賴，並無違反平等原則。被上訴人既有信賴不值得保護之情形，即不合行政程序法第 117 條第 2 款所定不得撤銷違法行政處分之要件，自無再審其信賴利益是否顯然大於所欲維護之公益之問題。末查道交條例第 37 條第 1 項業經司法院釋字第 584 號解

釋認為合憲，至該規定是否應依該號解釋附帶意旨檢討修正，係屬立法機關之職權，執法之行政機關尚無從置喙。從而，原判決以：道交條例第 37 條第 1 項規定並未針對不同成癮毒品性之成癮性與申請時點與吸食毒品時間之距離為規範，已有過度限制職業自由之嫌，況換發營業登記證已經 2 年 9 個月，若被上訴人沒有再犯吸食安非他命或其他毒品之犯罪，卻以相隔近 18 年以前之犯罪紀錄，撤銷被上訴人先前合法領取之執業執照，限制其職業自由，在公益與被上訴人之信賴利益間之取捨權衡，是否得謂「本案所欲維護之公共利益大於被上訴人之信賴利益」，實有再為事實調查之必要乙節，依上開說明，難認無適用法規不當之違背法令。

(4) 原判決既有上述可議之處，上訴意旨據以指摘，求予廢棄，為有理由，應由本院本於原審確定之事實，將原判決廢棄，並駁回被上訴人在第一審之訴。

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 259 條第 1 款、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 100 年 7 月 28 日

乙說參考判決 1.

最高行政法院 裁判書一行政類

【裁判字號】100,判,1485

【裁判日期】1000825

【裁判案由】違反道路交通管理處罰條例

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

100 年度判字第 1485 號

上 訴 人 鄭大衛

被 上 訴 人 臺北市政府警察局

代 表 人 黃昇勇

上列當事人間違反道路交通管理處罰條例事件，上訴人對於中華民國 99 年 6 月 24 日臺北高等行政法院 99 年度訴字第 580 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄。

訴願決定及原處分均撤銷。

被上訴人就上訴人申請計程車駕駛人執業登記案，應依本判決之法律見解作成決定。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理 由

- 一、上訴人於民國 98 年 3 月 2 日申請計程車駕駛人執業登記，被上訴人以上訴人曾犯麻醉藥品管理條例之罪，經臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）84 年度易字第 7332 號刑事判決判處有期徒刑 3 月確定在案，乃依道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定，以 98 年 3 月 11 日北市警交處計字第 9803110001 號處分書否准其申請。上訴人提起訴願，經訴願機關臺北市政府 98 年 6 月 11 日府訴字第 09870069300 號訴願決定將原處分撤銷，命被上訴人另為處分。嗣被上訴人依撤銷意旨重新審查後，以 98 年 9 月 8 日北市警交處計字第 9809080001 號處分書（下稱原處分）否准上訴人之申請。上訴人仍不服，循序提起行政訴訟。
- 二、上訴人起訴主張：上訴人觸犯違反麻醉藥品管理條例之案件，係發生於道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項於 90 年 1 月 17 日修正公布曾犯毒品危害之罪，經判決確定不得辦理計程車駕駛人執業登記證之前，如因此剝奪其申請計程車駕駛人執業登記證者，顯然違反法律不溯及既往原則、比例原則、平等原則及憲法保障上訴人之工作權等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分，並命被上訴人應就上訴人之申請作成准許辦理計程車駕駛人執業登記之行政處分。
- 三、被上訴人則以：上訴人於 84 年間因吸食安非他命，觸犯麻醉藥品管理條例並經判處罪刑確定在案，且施用安非他命於毒品危害防制條例仍納入刑罰規定，自不因法規名稱變更而受影響，仍與符合道路交通管理處罰條例第 37 條第 1 項規定之消極資格不符，被上訴人否准其申請計程車駕駛人執業登記，於法並無不合等語，資為抗辯。
- 四、原審係以：(一)依法務部 90 年 9 月 25 日(90)法檢決字第 034688 號函釋、交通部 94

年7月19日交路字第0940007874號函釋，肅清煙毒條例於87年5月20日修正為毒品危害防制條例，原麻醉藥品管理條例有關施用麻醉藥品之處罰，亦納入毒品危害防制條例規範，故道路交通管理處罰條例第37條第1項所稱曾犯毒品危害防制條例之罪，應涵蓋麻醉藥品管理條例，經核上開各函釋係相關主管機關依其職權所為之釋示，符合道路交通管理處罰條例之立法意旨，自得予以援用。(二)道路交通管理處罰條例第37條第1項係於90年1月17日修正公布曾犯毒品危害防制條例之罪，經判決罪刑確定，不得辦理營業小客車駕駛人執業登記，並自90年6月1日起施行，則於該法條修正後申請者，自應適用申請時之規定為準。上訴人於98年3月2日申請計程車駕駛人執業登記，依前揭規定及說明，自應適用申請時之規定，上訴人主張依法律不溯既往原則，不應適用修正後道路交通管理處罰條例第37條第1項規定，乃對法律之誤解，委不足取。(三)又依司法院釋字第584號解釋意旨，為維護計程車乘客人身生命、自由及財產安全之公益，無論由目的之正當性、手段之必要性及限制之妥當性而言，咸認應依道路交通管理處罰條例第37條第1項規定，否准計程車駕駛人執業登記；且上開規定僅剝奪從事小客車駕駛行業，並未完全禁止其從事與乘客安全及社會治安無涉之其他行業，尚無違背憲法第15條工作權之保障，況憲法工作權之保障，如有憲法第23條規定情形，亦得以法律限制之。故經衡酌公益與私益，被上訴人依法以原處分否准上訴人之申請，亦無上訴人所稱違反比例原則及平等原則等詞，為其論據，而判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院按：原判決以上訴人於84年間因吸食安非他命，觸犯麻醉藥品管理條例第13條之1第2項第4款之罪，經臺北地院判處有期徒刑3個月確定，因毒品危害防制條例於87年間修正時，已將施用安非他命納入維持刑罰規定，而認道路交通管理處罰條例第37條所稱曾犯「毒品危害防制條例」之罪，應涵蓋上訴人所犯麻醉藥品管理條例之罪，固非無見。惟查：

(一)依88年5月11日修正前麻醉藥品管理條例第13條之1第2項第4款規定：「違反前條之規定，其屬於第2條第4款之麻醉藥品者，依左列規定處罰：……四、非法施打、吸用者，處3年以下有期徒刑、拘役或1萬元以下罰金。」而安非他命前經行政院衛生署79年10月9日衛署藥字第904142號公告列入麻醉藥品管理條例第2條第4款所規定之「化學合成麻醉藥品」管理，不得非法持有及吸用。嗣肅清煙毒條例於87年5月20日修正為毒品危害防制條例，依該條例第2條：「本條例所稱毒品，指具成癮性、濫用性及對社會危害性之麻醉藥品與其製品及影響精神物質與其製品。毒品依其成癮性、濫用性及對社會危害性分為3級，其品項如左：一、第一級 海洛因、嗎啡、鴉片、古柯鹼及其相類製品……。二、第二級 罌粟、古柯、大麻、安非他命、配西汀、潘他唑新及其相類製品……。三、第三級 西可巴比妥、異戊巴比妥、納洛芬及其相類製品……。」第10條：「施用第一級毒品者，處6月以上5年以下有期徒刑。施用第二級毒品者，處3年以下有期徒刑。」等規定，可知安非他命已經毒品危害防制條例列為第二級毒品予以規範，且施用者可處3年以下有期徒刑。

(二)惟按毒品危害防制條例除於上述第10條規定對施用毒品者施以刑事處罰外，其第20條規定：「犯第10條之罪者，檢察官或少年法庭應先將被告或少年送勒戒處所觀察、勒戒，其期間不得逾1月。經觀察、勒戒後，無繼續施用毒品傾向者，應由檢察官為不起訴之處分或由少年法庭為不付審理之裁定；有繼續施用毒品之傾向者，由檢

察官聲請法院或由少年法庭裁定令入戒治處所施以強制戒治，其期間為1年。但自首者，得以保護管束代之。依前項規定為不起訴之處分或不付審理之裁定後，5年內再犯第10條之罪，經觀察、勒戒後，認有繼續施用毒品之傾向或三犯以上者，不適用前項之規定。但應由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定先令入戒治處所施以強制戒治。第2項但書情形，違反保護管束應遵守事項情節重大者，得撤銷保護管束，仍施予強制戒治。」第21條規定：「犯第10條之罪者，於犯罪未發覺前，自動向行政院衛生署指定之醫療機構請求治療，醫療機構免將請求治療者送法院或檢察機關。依前項規定治療中經查獲之被告或少年，應由檢察官為不起訴之處分或由少年法庭為不付審理之裁定。但以1次為限。」第22條規定：「強制戒治執行已滿3月，戒治處所認無繼續戒治之必要者，得檢具事證，報由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定停止戒治。前項停止期間，應付保護管束，期滿未經撤銷者，視為強制戒治期滿；其違反保護管束應遵守事項情節重大者，得由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定撤銷停止戒治。停止戒治之裁定經撤銷者，其停止之期間，不算入強制戒治期間。強制戒治已滿9月，戒治處所認有延長戒治之必要者，得檢具事證，報由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定延長1年。前項延長期間內，戒治處所認無繼續戒治之必要者，得隨時檢具事證，報由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定免予繼續戒治。」第23條規定：「依第20條第2項強制戒治期滿或交付保護管束期滿，應由檢察官為不起訴之處分或由少年法庭為不付審理之裁定。依前項規定為不起訴之處分或不付審理之裁定後，5年內再犯第10條之罪者，不適用前項之規定。但應由檢察官聲請法院或由少年法庭裁定先令入戒治處所施以強制戒治。三犯以上者，亦同。」第24條規定：「依第20條第3項或前條第2項規定強制戒治之執行，檢察官或少年法庭認為無執行刑或管訓處分之必要者，得聲請法院或由少年法庭裁定免其刑或管訓處分之執行。」足見毒品危害防制條例在制度設計上，對於觸犯第10條施用毒品之罪者（包括施用第一、二級毒品者），應先送勒戒處所觀察、勒戒，經觀察、勒戒後，無繼續施用毒品傾向者，應由檢察官為不起訴之處分；有繼續施用毒品之傾向者，則由檢察官聲請法院施以強制戒治，經戒治處所認無繼續戒治之必要者，得報由檢察官聲請法院裁定停止戒治，停止期間付保護管束，嗣於強制戒治期滿或交付保護管束期滿，由檢察官為不起訴之處分。申言之，毒品危害防制條例針對施用毒品者所具「病患性犯人」之特質，雖仍設有刑事制裁之規定，惟原則上改以勒戒之方式戒除其「身癮」及以強制戒治之方式戒除其「心癮」，並視戒治之成效，設停止戒治、保護管束、延長戒治及追蹤輔導等相關規定，惟為懲其再犯，另設於5年內再犯者，於戒治後，視其戒治成效，決定是否仍需執行宣告刑之規定（立法院公報第84卷第65期頁184參照）。

(三)故承上所述，上訴人於84年間非法吸食安非他命之犯行，如適用毒品危害防制條例之規定，應先施予前述觀察、勒戒之程序，如無繼續施用之傾向，檢察官應為不起訴之處分；有繼續施用毒品之傾向者，則施以強制戒治，並於強制戒治期滿後，由檢察官為不起訴之處分，是不可能如同適用麻醉藥品管理條例之規定，會逕遭判處有期徒刑，原判決未詳察毒品危害防制條例之立法目的及內容，逕將上訴人所犯麻醉藥品管理條例之罪，與觸犯毒品危害防制條例之罪劃上等號，進而以上訴人有道路交通管理處罰條例第37條第1項所定「曾犯毒品危害防制條例之罪，經判決罪

刑確定」之事由，認被上訴人以原處分否准上訴人辦理計程車駕駛人執業登記，並無違誤，而駁回上訴人之訴，尚嫌速斷，核有適用法規不當之違法，上訴意旨據以指摘原判決違法，即堪採取。

(四)綜上所述，原判決有如上述適用法規不當之違背法令事由，上訴人求予廢棄，為有理由。又因上訴人申請計程車駕駛人執業登記，是否符合其他法定要件，尚未經被上訴人調查審認，本案事證因未臻明確，是依行政訴訟法第 200 條第 4 款之規定，爰判命被上訴人應依本判決之法律見解，對於上訴人申請計程車駕駛人執業登記作成決定。

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 100 年 8 月 25 日