99 年度高等行政法院法律座談會提案一

一、提案機關：臺北高等行政法院

二、法律問題：

國民年金保險，依國民年金法第 4 條之規定，由中央主管機關委託勞工保險局辦理，並為保險人。勞工保險局以保險人地位承辦國民年金保險，則其就有關國民年金保險投保資格事項所為之核定，如與被保險人發生爭議，被保險人經內政部爭議審議程序後，對於審議結果仍有不服，應向何機關提起訴願？

三、討論意見：

甲說：以「內政部」為訴願管轄機關。

國民年金法第 4 條規定：「本保險之業務由中央主管機關委託勞工保險局辦理，並為保險人。」勞工保險局組織條例第 20 條之 2 規定：「本局為執行受委託辦理國民年金之承保受理、給付審理、財務及帳務、基金管理運用等相關業務，設國民年金業務處。」故係以立法委託勞工保險局辦理國民年金保險業務，並授與國民年金保險人之法律地位。勞工保險局以保險人地位承辦國民年金保險，則就有關國民年金保險事項所為之核定，自以勞工保險局為原處分機關，並以中央主管機關內政部為訴願機關(最高行政法院 93 年 5

月份庭長法官聯席會議決議參照)。

乙說：以「行政院」為訴願管轄機關。

㈠訴願法第 7 條規定：「無隸屬關係之機關辦理受託事件所為之行政處分，視為委託機關之行政處分，其訴願之管轄，比照第四條之規定，向原委託機關或其直接上級機關提起訴願。」國民年金保險業務依國民年金法第 4 條規定，由內政部委託勞工保險局辦理，勞工保險局以自己名義行使受託權限作成行政處分，固為原處分機關，然於定訴願管轄時，依訴願法第 7 條之規定，應視為委託機關即內政部之行政處分，並比照訴願法第 4 條第 7 款之規定，向委託機關內政部之直接上級機關行政院提起訴願。

㈡勞工保險局係經「立法委託」而被授與國民年金保險人之法律地位，與行政機關依行政程序法第 15 條第 2 項規定，因業務上之需要，而依法規將其權限之一部，委託不相隸屬之行政機關執行，二者在權限委託方式上雖有不同，然就受託機關以自己名義作成之行政處分，其本質均係基於無隸屬關係機關間權限委託而為，則無二致。訴願法第 7 條既規

定適用於無隸屬關係之機關辦理受託事件所為行政處分，且未明定僅適用於依行政程序法所為權限委託，則訴願法第 7 條規定，於立法委託之情形，應仍有適用。

㈢最高行政法院 93 年 5 月份庭長法官聯席會議決議，係就農民健康保險條例原處分機關及訴願機關爭議所為。依國民年金法第 5 條之規定，國民年金保險爭議事項，被保險人及受益人對保險人所為之核定案件發生爭議事項時，應先申請審議；對於審議結果不服時，得依法提起訴願及行政訴訟，故國民年金保險爭議審議程序，為訴願之先行程序。依內政部國民年金監理會設置要點規定，國民年金監理會由內政部依內政部組織法第 9 條之規定，因業務需要，報請行政院核准設置，並無獨立之組織規程，為內部單位，非行政機關，此與農民健康保險監理委員會，具有獨立之組織規程，為隸屬內政部之機關，已有不同。且依國民年金爭議事項審議辦法第 9 條規定，國民年金監理會為審議爭議事項，應由中央主管機關遴聘審議委員，以合議制方式審理，其審定書所載機關及首長，為內

政部及其部長，故屬內政部之救濟處分，此與農民健康保險監理委員會之審定書，係以監理委員會名義，由主任委員具名代表，亦有不同。故國民年金爭議事項如以內政部為訴願機關，將發生訴願先行程序及訴願程序之救濟決定，均由內政部作成，於決定內容歧異時，將影響行政監督之一致性。

四、初步研討結果：

多數採乙說。

五、大會研討結果：

多數採甲說。

六、相關法條等：

㈠國民年金法第 3 條：「本法所稱主管機關：在中央為中央社政主管機關；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」

㈡國民年金法第 4 條：「本保險之業務由中央主管機關委託勞工保險局辦理，並為保險人。」

㈢國民年金法第 5 條：

「中央主管機關為監督本保險業務及審議保險爭議事項，由有關政府機關代表、被保險人代表及專家各占三分之一為原則，以合議制方式監理之。

被保險人及受益人對保險人所為之核定案件發生爭議事項時，應於收到核定通知文件之翌日起六十日內，先申請審議；對於審議結果不服時，得依法提起訴願及行政訴訟。

前項爭議事項審議之範圍、申請審議或補正之期限、程序、審議作業及其他相關事項之辦法，由中央主管機關定之。」

㈣內政部組織法第 9 條：「內政部因業務需要，得報請行政院核准，設各種委員會；所需工作人員，應就本法所定員額內調用之。」

㈤內政部國民年金監理會設置要點第 1 點：「內政部(以下簡稱本部)為辦理國民年金法（以下簡稱本法）第五條第一項規定之監理業務，依本部組織法第九條規定設國民年金監理會（以下簡稱本會），特訂定本要點。」

㈥內政部國民年金監理會設置要點第 2 點：「本會任務如下：

(一)國民年金年度計畫及業務報告之審議事項。

(二)國民年金業務之檢查及考核事項。

(三)國民年金保險基金年度預算、決算之審議事項。

(四)國民年金保險基金收支、保管及運用之監理事

項。

(五)國民年金財務帳務之檢查及考核事項。

(六)國民年金爭議之審議事項。

(七)國民年金法規及業務興革之研究建議審議事項。

(八)其他有關國民年金業務監理事項。」

㈦國民年金爭議事項審議辦法第 3 條第 1 項：「申請人依前條規定申請審議時，應於接到保險人核定通知文件之次日起六十日內，填具國民年金爭議事項審議申請書（以下簡稱審議申請書）一式二份，並檢附保險人原核定函影本及其他有關證件經由保險人向內政部國民年金監理會（以下簡稱監理會）申請審議。其因不可歸責於申請人之事由致遲誤期間者，應自其原因消滅之次日起三十日內以書面敘明遲誤原因，申請審議。」

㈧國民年金爭議事項審議辦法第 9 條：

「監理會為審議爭議事件，應由中央主管機關遴聘（派）下列人員為審議委員，以合議制方式審理之：

一、監理會執行秘書為當然委員並為召集人。

二、擔任社會保險或保險學講師以上職務三年以上者二人或三人。

三、擔任司法官、律師、簡任職法制工作或法學講師以上職務三年以上者二人或三人。

四、擔任公立醫院主治醫師或醫學院講師以上職務三年以上者三人。

五、國民年金或社會福利專家二人。

六、中央、直轄市及縣（市）主管機關科級主管以上者三人。

審議委員任期二年，為無給職，期滿得續聘之。第一款及第六款委員應隨其本職進退。」

㈨甲說參考決議：最高行政法院 93 年 5 月份庭長法官聯席會議決議。

甲說參考決議：

會議次別：最高行政法院 93 年 5 月份庭長法官聯席會議

會議日期：民國 93 年 05 月 18 日

資料來源：司法周刊 第 1191 期 2 版

法務部公報 第 331 期 48-51 頁

司法院公報 第 46 卷 7 期 145-147 頁

行政訴訟法實務見解彙編（96 年 12 月版）第 158 頁

相關法條：

訴願法 第 7 條 (87.10.28)

行政程序法 第 15 條 (88.02.03)

農民健康保險條例 第 4 條 (89.06.14)

勞工保險局組織條例 第 20 條 (84.11.08)

勞工保險局辦事細則 第 14 條 (90.10.12)

決　　議：農民健康保險條例第四條第一項規定：「本保險由中央主管機關設立之中央社會保險局為保險人。在中央社會保險局未設立前，業務暫委託勞工保險局辦理，並為保險人。」並依勞工保險局組織條例第二十條第一項規定，勞工保險局設受託業務處，全權辦理農民健康保險事項。立法委託勞工保險局辦理農民健康保險業務，並授與農民健康保險之保險人之法律地位。勞工保險局以保險人地位承辦農民健康保險，則就有關農民健康保險事項所為之行政處分，自以勞工保險局為原處分機關，並以農民健康保險之中央主管機關內政部為訴願機關。

法律問題：農民健康保險，依農民健康保險條例第四條第一項規定，由中央主管機關設立之中央社會保險局為保險人。在中央社會保險局未設立前，業務暫委託勞工保險局辦理。勞工保險局辦理農保業務所為之行政處分，依本院八十九年八月二十九日八十九年八月份庭長法官聯席會議決議，宜以勞工保險局為處分機關。但依本院最近判決，多數維持高等行政法院見解以內政部為原處分機關列為被告，有無變更該決議之必要，敬請討論公決。

一、以勞工保險局為原處分機關：

㈠最高行政法院八十九年八月份庭長法官聯席會議決議：

農保案件部分，依農民健康保險條例第四條第一項規定，在中央社會保險局未設立前，業務暫委託勞工保險局辦理，並為保險人，故宜以勞工保險局為處分機關。老年農民津貼案

件部分，待查明勞工保險局是否將有關業務另行委託農委會後再行討論。

行政程序法第十五條規定：「行政機關得依法規將權限之一部分，委任所屬下級機關執行之。

行政機關因業務上之需要，得依法規將其權限之一部分，委託不相隸屬之行政機關執行之。前二項情形，應將委任或委託事項及法規依據公告之，並刊登政府公報或新聞紙。」是上述行政機關間之委託，係指僅將權限之一部分委託不相隸屬之行政機關執行，並不具將權限和責任移轉之作用。

農民健康保險條例第四條第一項規定：「本保險由中央主管機關設立之中央社會保險局為保險人。在中央社會保險局未設立前，業務暫委託勞工保險局辦理，並為保險人。」又依勞工保險局組織條例第二十條第一項規定：「本局接受委託或委任辦理其他社會保險及有關業務，在受託期間，得設受託業務處，所需工作人員就本條例所定員額內派充之。」勞工保險局辦事細則第十四條規定：「受託業務處分設四科，各科職掌如下：一、承保科：．．．．二、給付科：．．．．三、給付帳務科：．．．．四、財務科：．．．．。」法律已明定委託勞工保險局辦理農民健康保險業務，將相關權限交由勞工保險局決定執行，而非僅將農民健康保險一部分權限委託勞工保險局執行。勞工保險局具農民健康保險之保險人之法律地位，其以保險人之地位承辦農民健康保險，則就農民健康保險事項所為之行政處分，自以勞工保險局為原處分機關。此項委託與行政程序法第十五條第二項及訴願法第七條所指委託之情形不同，尚不能視為委託機關即內政部之行政處分。

二、以內政部為原處分機關：

㈠依農民健康保險條例第四條第一項規定，農民健康保險由中央主管設立之中央社會保險局為保險人。在中央社會保險局未設立前，業務暫委託勞工保險局辦理，並為保險人。又依訴願法第七條規定，無隸屬關係之機關辦理受託事件所為之行政處分，視為委託機關之行政處分。內政部與勞工保險局間並無隸屬關係，勞工保險局受託辦理農民健康保險所為之處分，應視為委託機關內政部之行政處分。

依農民健康保險條例第四條第二、三項規定：為監督本保險業務及審議保險爭議事項，組織農民健康保險監理委員會行之；由中央主管機關擬訂農民健康保險監理委員會組織規程及爭議事項審議辦法。該組織規程第二條規定農民健康保險

監理委員會隸屬內政部；第四條規定有關保險業務檢查、監督審議事項；第七條規定，為處理農民健康保險爭議事項，設農民健康保險爭議審議委員會。準此，有關農民健康保險業務雖委由勞工保險局辦理，然對於業務之執行仍保有監督權。對於農民健康保險所生之爭議，執有決定權。故依農民健康保險爭議事項審議辦法第二條所定事項保險人勞工保險局所為之核定，應視為內政部之行政處分。觀農民健康保險監理委員會爭議事項審定書即附記應經由內政部向行政院提起訴願。

決議：以勞工保險局為原處分機關，如決議文。

(本法律問題經提復議案後，表決並未通過。)

復議意見書：㈠行政程序法第十五條第二項規定：「行政機關因業務上之需要，得依法規將其權限之一部分，委託不相隸屬之行政機關執行之。」所謂「依法規」委託，旨在規範「委託行政」須有法規之依據。農民健康保險條例第四條規定，在中央社會保險局未設立前，業務暫委託勞工保險局辦理，本質上仍屬委託行政之一種，僅勞工保險局取得辦理受委託業務之權限，係由法律明定而已。倘將學理上之「委託行政」區分為「法律規定之委託」及「依法規之委託」，而限縮行政程序法第十五條第二項之適用範圍，恐有混淆委託行政之本質之虞。

若謂農民健康保險條例第四條明定委託勞工保險局辦理農民健康保險業務，與行政程序法第十五條第二項及訴願法第七條所指委託之情形不同，似已肯認勞工保險局係依法律賦與之權限辦理農民健康保險業務，並非屬於「委託行政」性質，則受處分人不服勞工保險局作成之行政處分，究應向其直接上級機關「行政院勞工委員會」或向本件中央主管機關「內政部」提起訴願，即不無疑義。

內政部與勞工保險局係屬無隸屬關係之兩機關，若非基於「委託行政」之關係，學理上似無從解釋何以內政部對於無隸屬關係之勞工保險局作成之行政處分，得就其適法性或就其行政作業之合目的性等實施全面性監督 (即便是有隸屬關係之上級機關，在涉及地方自治事務時，亦僅能就合法性進行監督而已，此觀訴願法第七十九條第三項規定自明)。本件若未適用行政程序法第十五條第二項及訴願法第七條之規定，將本件視為委託行政性質，並將勞工保險局作成之行政處分依法視為委託人即內政部之行政處分，恐將紊亂行政機關之監督體制及監督權限之範圍。

農民健康保險條例第三條規定：「本保險之主管機關：在中央為內政部；在直轄市為直轄市政府；在縣 (市) 為縣 (市) 政府。」第四條規定：「本保險由中央主管機關設立之中央社會保險局為保險人。在中央社會保險局未設立前，業務暫委託勞工保險局辦理，並為保險人。」依上開規定，所謂「業務暫委託勞工保險局辦理，並為保險人」，已明白揭示，勞工保險局辦理農民健康保險僅為權宜措施，於本保險中央主管機關依法設立中央社會保險局後，依法當然即應由中央社會保險局為保險人。準此，勞工保險局辦理農民健康保險，應屬中央主管機關內政部將其辦理農民健康保險之權限，依「法律規定」暫時委託不相隸屬之勞工保險局辦理。此種委託行政與行政程序法第十五條第二項規定：「行政機關因業務上之需要，得依法規將其權限之一部分，委託不相隸屬之行政機關執行之。」之本質尚無不同，僅其受委託之權限係由法律明定而已。依訴願法第七條規定：「無隸屬關係之機關辦理受託事件所為之行政處分，視為委託機關之行政處分，其訴願之管轄，比照第四條之規定，向原委託機關或其直接上級機關提起訴願。」從而勞工保險局辦理農民健康保險所作成之行政處分，即應不論其實施行政處分時之名義如何，視為委託機關中央主管機關內政部之行政處分。受處分人如有不服，應向行政院提起訴願，乃屬當然。

99 年度高等行政法院法律座談會提案二

一、提案機關：臺中高等行政法院

二、法律問題：

某軍事學校對數位遭退學之學生合併提起行政訴訟，分別請求償還公費，均獲勝訴判決；敗訴之數位被告先後提起上訴，高等行政法院應如何徵收上訴裁判費？

三、討論意見：

甲說：應向提起上訴之被告分別徵收 1 件上訴裁判費。

㈠軍事學校對數位遭退學之學生合併請求償還公費，係因被告等人與原告間之償還公費事件，訴訟標的之權利義務，於事實上或法律上有同種類之原因，依行政訴訟法第 37 條第 1 項第 3 款之規定，允許原告一併起訴，以維裁判之一致性及訴訟經濟。其訴訟標的為原告（軍事學校）對於各個被告（各遭退學之學生）之償還公費請求權，其訴訟對於共同被告不須合一確定。部分被告分別提起上訴，其上訴裁判費即應個別徵收。

㈡此種訴訟類型，並非必要共同訴訟，被告中一人上訴效力不及其他被告，他被告另行提起上訴，自應另行徵收裁判費。

㈢行政訴訟法修法後，於第 98 條增訂第 2 項規定，起訴按「件」徵收裁判費新臺幣 4 千元，同法第 98 條之 2 第 1 項規定，「上訴，依第 98 條第 2 項規定，加徵裁判費二分之一。」本件原告起訴時對數位遭退學之學生合併起

訴請求個別償還公費，固應徵收 1 件裁判費，惟判決後，受敗訴之被告提起上訴，係個別提起上訴，並非共同提起，如前所述各提起上訴之被告，其上訴效力不及於他被告，自應對分別上訴之各個被告，按「件」徵收裁判費。

乙說：應向提起上訴之數被告合併徵收 1 件上訴裁判費。

按「起訴，按『件』徵收裁判費新臺幣 4 千元。」、「上訴，依第 98 條第 2 項規定，加徵裁判費二分之一。」行政訴訟法第 98 條第 2 項前段及第 98 條之 2 第 1 項分別定有明文。足徵行政訴訟裁判費之徵收係以「件」為徵收裁判費之標準。被告縱有多數人分別提起上訴，亦屬同一「件」訴訟案件，原告起訴時既徵收 1 件裁判費，被告提起上訴，依行政訴訟法第 98 條之 2 第 1 項，自應按「件」加徵裁判費二分之一，不應對提起上訴之多數被告個別徵收上訴裁判費。

四、初步研討結果：

採甲說。

五、大會研討結果：

多數採甲說。

六、相關法條等：

㈠行政訴訟法第 98 條：

「訴訟費用指裁判費及其他進行訴訟之必要費用，由敗訴之當事人負擔。但為第一百九十八條之判決時，由被告負擔。

起訴，按件徵收裁判費新臺幣四千元。適用簡易訴訟程序之事件，徵收裁判費新臺幣二千元。」

㈡行政訴訟法第 98 條之 1：

「以一訴主張數項標的，或為訴之變更、追加或提起反訴者，不另徵收裁判費。」

㈢行政訴訟法第 98 條之 2 第 1 項：

「上訴，依第九十八條第二項規定，加徵裁判費二分之一。」

99 年度高等行政法院法律座談會提案三

一、提案機關:高雄高等行政法院

二、法律問題:

甲公司就乙鄉公所辦理之 2 件採購案,經檢察官偵查發現甲公司有借牌投標情事,嗣檢察官對甲公司及其負責人為緩起訴處分,期限 1 年,並應繳納公益金,而甲公司已履行上開條件。乙鄉公所據此乃發函通知將對甲公司依政府採購法第 31 條第 2 項及第 101 條第 1 項第 1 款規定,為追繳押標金及刊登於採購公報,並停權 3 年之處分。甲公司對之提出異議,遭乙鄉公所以另函通知除停權部分改依政府採購法第 101 條第 1 項第 6 款規定變更為 1 年外,其餘維持原處分;甲公司不服,向行政院公共工程委員會(下稱公共工程會)提出申訴,則甲公司應繳納申訴審議費,究應如何計算,始為合法?

三、討論意見:

甲說:繳納 1 件申訴審議費,即為合法。

按「採購申訴審議委員會辦理審議,得先行向廠商收取審議費、鑑定費及其他必要之費用;其收費標準及繳納方式,由主管機關定之。」「本辦法依政府採購法(以下簡稱本法)第 80 條第 4 項規定訂定之。」「前條審議費,每一申訴事件為新臺幣 3 萬元,由申訴廠商以現金、公庫支票、郵政匯票、金融機構簽發之即期本票、支票或保付支票繳納。」為政府採購法第 80 條第 4 項及採購申訴審議收費辦法第 1 條、第 4 條所明定。本件甲公司之異議及申訴係對於乙鄉公所依政

府採購法第101條至第103條規定所為欲刊登政府公報及停權之通知所為異議及申訴，乙鄉公所對甲公司所涉及之該2件採購案，僅對甲公司作出1個欲刊登政府採購公報及停權1年之行政處分，而甲公司亦僅對乙鄉公所經異議後重新作成之1個行政處分提出單一申訴。是甲公司之申訴既僅針對乙鄉公所單一之行政處分而提出，自屬1件申訴而僅需繳納1件申訴審議費3萬元。

乙說：繳納2件申訴審議費，方屬合法。

本件甲公司係就其所得標之 2 件工程採購案之追繳押標金及停權事件提出申訴，核屬不同採購之申訴事件，性質上可分，則依採購申訴審議收費辦法第1條、第4條之規定觀之，甲公司實際上申訴之採購案件既為2件，自應依此件數計收審議費，方屬合理。縱本件乙鄉公所僅對甲公司合併作成1個追繳押標金及停權處分，然此乃基於便宜之行政作業，並不影響甲公司係針對 2 件不同之採購案而表示不服，故甲公司若全部提出申訴，應繳納2件申訴審議費，方屬合法。且公共工程會向來即是以此方式計收審議費用。

四、初步研討結果:

多數採甲說

五、大會研討結果:

多數採甲說。

六、相關法條等：

㈠政府採購法第 31 條第 2 項：

「機關得於招標文件中規定，廠商有下列情形之一者，其所繳納之押標金，不予發還，其已發還者，並予追繳：

一、以偽造、變造之文件投標。

二、投標廠商另行借用他人名義或證件投標。

三、冒用他人名義或證件投標。

四、在報價有效期間內撤回其報價。

五、開標後應得標者不接受決標或拒不簽約。

六、得標後未於規定期限內，繳足保證金或提供擔保。

七、押標金轉換為保證金。

八、其他經主管機關認定有影響採購公正之違反法令行為者。」

㈡政府採購法第 80 條第 4 項：

「採購申訴審議委員會辦理審議，得先行向廠商收取審議費、鑑定費及其他必要之費用；其收費標準及繳納方式，由主管機關定之。」

㈢政府採購法第 101 條第 1 項第 1 款、第 6 款：

「機關辦理採購，發現廠商有下列情形之一，應將其事實及理由通知廠商，並附記如未提出異議者，將刊登政府採購公報：

一、容許他人借用本人名義或證件參加投標者。

六、犯第八十七條至第九十二條之罪，經第一審為有罪判決者。」

㈣採購申訴審議收費辦法第 1 條：

「本辦法依政府採購法 (以下簡稱本法) 第八十條第四項規定訂定之。」

㈤採購申訴審議收費辦法第 4 條：

「前條審議費，每一申訴事件為新臺幣三萬元，由申訴廠商以現金、公庫支票、郵政匯票、金融機構簽發之即期本票、支票或保付支票繳納。」

99 年度高等行政法院法律座談會提案四

一、提案機關：智慧財產法院

二、法律問題：

甲對乙之專利提出舉發，舉發理由為舉發證據足以證明系爭專利不具新穎性及進步性，請求撤銷系爭專利權。經濟部智慧財產局審定結果，認舉發證據足以證明系爭專利不具新穎性，乃為舉發成立應撤銷系爭專利權之處分（對於系爭專利是否不具進步性部分，認無庸再予審認），乙不服提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟，請求撤銷訴願決定及原處分，法院審理後認為舉發證據雖不足以證明系爭專利不具新穎性，但可證明系爭專利不具進步性時，應如何判決？

三、討論意見：

甲說：撤銷訴願決定及原處分。

㈠原處分及訴願決定均僅對舉發證據是否足以證明系爭專利不具新穎性加以審查而已，則法院審理之範圍應僅限於此部分之適法性。茲原處分既有違誤，即應連同訴願決定併予撤銷。

㈡至於舉發證據是否足以證明系爭專利不具進步性，因原處分機關並未加以審查，法院應毋庸贅審。此部分應於撤銷原處分，發回原處分機關智慧財產局另為處分時，由智慧財產局行使第一次判斷權。

㈢依專利法第 71 條第 1 項規定，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更正。茲原處分機關就系爭專利是否

具進步性部分，既未加以審查，如法院就此部分逕予審理，無異剝奪權利人依上開法條更正之程序利益，故仍應發回原處分機關另為處分，給予權利人更正之機會。

乙說：駁回原告之訴。

㈠按產業利用性、新穎性、進步性，均為專利之要件，不符合上開專利要件者應撤銷其專利權（專利法第 67 條第 1 項第 1 款）。甲對乙之系爭專利提出舉發，請求撤銷系爭專利權，舉發理由有二，一為舉發證據足以證明系爭專利不具新穎性，一為舉發證據足以證明系爭專利不具進步性。換言之，法院審理本件專利舉發案，訴訟標的為撤銷系爭專利權，至於系爭專利是否不具新穎性或進步性，僅為撤銷之理由。茲舉發理由已提及舉發證據足以證明系爭專利不具新穎性及進步性，法院即應就此兩部分理由予以審理，不因原處分及訴願決定未審查系爭專利是否不具進步性而受影響。

㈡法院審理結果，如認舉發證據足以證明系爭專利不具進步性，此時系爭專利即有撤銷之原因，是原處分為舉發成立應撤銷系爭專利權之處分，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，故應駁回原告之訴。

㈢法院審理之結果，與原處分之審定結果比較，結論相同，理由雖有不同，但參照行政訴訟法第 255 條第 2 項規定，原處分所憑理由雖屬不

當，但依其他理由認為正當者，仍應認原告之訴為無理由。

㈣基於訴訟經濟目的及紛爭一次解決之原則，自以乙說為當。

四、初步研討結果：

採甲說。

五、大會研討結果：

多數採甲說。

六、相關法條等：

㈠專利法第 67 條第 1 項第 1 款：「有下列情事之一者，專利專責機關應依舉發或依職權撤銷其發明專利權，並限期追繳證書，無法追回者，應公告註銷：一、違反第十二條第一項、第二十一條至第二十四條、第二十六條、第三十一條或第四十九條第四項規定者。」、第 71 條第 1 項：「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：一、至專利專責機關面詢。二、為必要之實驗、補送模型或樣品。三、依第六十四條第一項及第二項規定更正。」。

㈡行政訴訟法第 255 條第 2 項：「原判決依其理由雖屬不當，而依其他理由認為正當者，應以上訴為無理由。」。

99 年度高等行政法院法律座談會提案五

一、提案機關：臺北高等行政法院

二、法律問題：

某甲為銷售電機之公司，因認某乙公司屢藉網路等新聞媒體，陳述並散布不實報導，誣指某甲侵害他人專利權情事，足以損害某甲營業信譽，嚴重妨礙公平競爭及交易秩序，違反行為時公平交易法第 19 條、第 22 條及第 24 條規定，向行政院公平交易委員會(下稱公平會)檢舉。案經公平會調查結果，以本案依現有事證，尚難認某乙有違公平交易法情事，乃函復某甲其檢舉不成立。某甲提起訴願，經訴願決定為實體上審理認為無理由而駁回，某甲遂向行政法院提起撤銷訴訟，問行政法院得否以前揭檢舉不成立之函文並非行政處分，而以不合法裁定駁回起訴？

(註：相類似之問題，於民國 91 年 7 月 9 日各級行政法院 91 年度行政訴訟法律座談會法律問題第 7 則固已經提出，並經大會結論採甲說-即認「公平會所為檢舉不成立之函文非屬行政處分」，但自從該結論後，最高行政法院 94 年度裁字第 113 號、94 年度裁字第 1477 號裁定，仍應認係屬行政處分而廢棄下級法院裁定，然最高行政法院 93 年度裁字第 1001 號、94 年度裁字第 2670 號裁定及 97 年度判字第 834 號判決，則認非屬行政處分，仍有再度提出討論統一法律見解之必要)。

三、討論意見：

甲說：肯定說，公平會所為「檢舉不成立」之函文非屬行政處分，行政法院得以不合法裁定駁回起訴。

按「人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利益受損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提起請求該機關應為行政處分或為特定內容之行政處分之訴訟。人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。」行政訴訟法第 5 條固有明文。惟按公平交易法第 26 條：「公平交易委員會對於違反本法規定，危害公共利益之情事，得依檢舉或職權調查處理。」之規定，並非主管機關應依檢舉、以檢舉人與被檢舉人為處分對象、作成有個案規制效力之行政處分以及作成如何內容之行政處分之規定，故於檢舉人依上開規定而為檢舉，主管機關依該檢舉進行調查後，所為不予處分之復函非行政處分，意僅在通知檢舉人有關主管機關就本案之調查結果，並敘明檢舉人來函所指爭議事項係屬他法規範範疇，其性質僅係「單純之觀念通知」，核與公平交易法之規定尚屬有間之復函，尤非行政處分，更因非屬行政訴訟法第 5 條所稱之「依法申請之案件」，亦無應於法令所定期間內應作為而不作為之可言。是公平會所為檢舉不成立之函文，僅在通知某甲有關檢舉案件之調查結果，其性質上非對於某甲依法申請之案件予以駁回之

行政處分，亦非公平會對於公法上具體事件所為對某甲直接發生何法律效果之單方行政行為。某甲無論是依行政訴訟法第 4 條之規定提起撤銷訴訟或係依行政訴訟法第 5 條之規定提起課予義務訴訟，其起訴均不備該二種類訴訟之要件，應裁定駁回其訴(最高行政法院 92 年度裁字第 1856 號裁定、93 年度裁字第 1001 號裁定、94 年度裁字第 2670 號裁定、97 年度判字第 834 號判決參照)。

乙說：否定說，公平會所為「檢舉不成立」之函文屬行政處分，行政法院不得以不合法裁定駁回起訴。行政機關對人民請求之事項，雖未為具體准駁之表示，但由其敘述之事實及理由之說明內容，如已足認其有准駁之表示，而對人民發生法律上之效果者，自難謂非行政處分。查公平交易法第 1 條明定立法目的在於維護交易秩序與消費者利益，確保公平競爭及促進經濟之安定繁榮，因此公平交易法所保護之法益包括保護同業競爭者及交易相對人之利益。而被告對於違反公平交易法規定，危害公共利益之情事，得依檢舉或職權調查處理，亦為同法第 26 條所明定。公平交易法所保護法益之直接利害關係人，依同法第 26 條規定檢舉之案件，具有類似刑事告訴人之地位，對檢舉案不予處理之處分，得提起行政爭訟。蓋公平交易法之規定目的，如於公共利益之外，兼為保護特定人民之法益者，則遇有違反此

種規定之行為時，受害人民即得請求公平會調查、處分。公平會調查結果，認為無違反公平交易法情事而函復人民，即生主管機關確認並無侵害人民權益之法律上效果，為行政處分(最高行政法院 94 年度裁字第 113 號裁定、94 年度裁字第 1477 號裁定參照)。

四、初步研討結果：

多數採甲說。

五、大會研討結果：

送請最高行政法院庭長法官聯席會議討論。

六、相關法條等：

㈠甲說參考裁判：最高行政法院 92 年度裁字第 1856 號裁定、93 年度裁字第 1001 號裁定、94 年度裁字第 2670 號裁定、97 年度判字第 834 號判決。

㈡乙說參考裁判：94 年度裁字第 113 號裁定、94 年度裁字第 1477 號裁定。

甲說參考裁判：

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 92,裁,1856

【裁判日期】 921225

【裁判案由】 公平交易法

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 裁 定　　九十二年度裁字第一八五六號

抗 告 人　臺灣明尼蘇達礦業製造股份有限公司

代 表 人　施珍妮

訴訟代理人　黃章典　律師

張哲倫　律師

右抗告人因與相對人行政院公平交易委員會間公平交易法事件，對於中華民國九十一年四月二十五日臺北高等行政法院九十年度訴字第五二三二號裁定提起抗告，本院裁定如左：

主 文

抗告駁回。

抗告訴訟費用由抗告人負擔。

理 由

一、按抗告法院認抗告為不合法或無理由者，應為駁回抗告之裁定。

二、本件抗告意旨略謂：（一）相對人對於抗告人就檢舉事實所為之答復函，其定性是否屬行政處分，非可一概而論，應視檢舉所依據之實體法有無保護檢舉人之私益而定。查本件相對人向來認為公平交易法所保護者，除公共利益外，在不公平競爭一章更及於競爭者與交易相對人的私益，故對於提出檢舉之競爭者或交易相對人所為檢舉事項不成立的函覆，率皆認為有對檢舉人發生不利的法律效果，從而承認其行政處分性格，允許檢舉人對之提起訴願，此一見解並長期獲鈞院支持。本件答復函是否屬行政處分之認定，與行政訴訟法之新制或舊制無關，況我國實務就反射利益之狹隘立場已改弦更張，改採保護規範理論。原裁定未依學說及實務之通論，依保護規範理論審查抗告人之權益是否受有損害，藉以判斷本件答復函性質，反以「新法實施後救濟途徑增加」及「權宜措施已失其正當性」等非法理條件，駁回抗告人之起訴，其論斷基礎實非有據。（二）按抗告人是否為原處分之被處分人，與抗告人得否就原處分提起行政救濟，本屬兩事。本件是否具備撤銷訴訟之適格要件，仍須本於保護規範理論具體個案判斷，方屬適法。查鈞院七十六年度判字第五○三號判決於行政訴訟法第四條修正及司法院釋字第四六九號改採保護規範理論之前，即就該案判斷非行政處分受處分人之檢舉人得提起行政爭訟，

遑論原裁定於目前法制架構下，率以「非對原告所為之行政處分」遽為駁回抗告人之訴，顯非適法。（三）依行政程序法第九十二條及訴願法第三條規定，行政機關就公法上具體事件所為之決定或為其他公權力措施而直接對外發生法律效果之單方行政行為，皆屬行政處分，其表示方式為文書、標誌、符號、口頭手勢或默示等，在所不問，實務上甚至承認本件相對人召集業者進行之座談會言論，亦有成立行政處分之可能。原裁定未審究原處分整體結構，率論「其餘並未為任何之處分」，顯已違背前開法律規定，其認定自非適法等語，為此求為廢棄原裁定。

三、原審以：相對人所為處分僅列錦徽企業有限公司（下稱錦徽公司）為被處分人，並未列抗告人為當事人，而相對人對於抗告人之檢舉，以八十九年十二月二十六日（八九）公參字第八九○八六一四－○○六號函復，並非對抗告人所為之行政處分，是抗告人並非系爭處分之相對人，抗告人提起本件行政訴訟顯屬不備要件。次查相對人對於檢舉人所為之答復函，在訴願法及行政訴訟法修正前，為配合僅有撤銷訴訟的唯一救濟管道，在檢舉人能主張其權益因相對人之調查處理受損之情況下，權宜的認為檢舉人可提撤銷訴訟；惟新法施行後，救濟途徑增加，舊法時期所為之權宜措施，已失其正當性。退而言之，苟認本件仍如舊法時期，可許抗告人提起撤銷訴訟，但查系爭處分主文明載：「一、被處分人製作及發送『軟性招牌底材檢驗報告』比較廣告，關於原廠保證年限為不實記載，為足以影響交易秩序之顯失公平行為，違反公平交易法第二十四條規定。二、被處分人自本處分書送達之次日起，應立即停止前項足以影響交易秩序之顯失公平行為。」其餘並未為任何之處分，是抗告人本件請求撤銷相對人其餘處分之聲明，要屬無請求審理之對象，抗告人提起本件撤銷訴訟，為欠缺權利保護之要件，顯非合法，

因而駁回抗告人之訴。經查原裁定以依抗告人於原審之聲明觀之，原審已無可資為裁判客體之行政處分存在，爰駁回抗告人之訴，經核並無不合，抗告人抗告意旨求為廢棄，為無理由，應予駁回。至抗告人併以其他理由提起抗告，核均與本件結論不生影響，爰不予一一論述，併此敘明。

四、依行政訴訟法第一百零四條、第九十五條、第七十八條，裁定如主文。

中　華　民　國　九十二　年　十二　月　二十五　日

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 93,裁,1001

【裁判日期】 930818

【裁判案由】 公平交易法

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 裁 定 九十三年度裁字第一○○一號

抗 告 人 荷蘭商・愛維比馬鈴薯澱粉製造公司（AVEBE B.A.）

代 表 人 P.A.C. 克里歐（P.A.C. Kryoe）

抗 告 人 啟陞企業股份有限公司

代 表 人 張敏傑

共同訴訟代理人

蔡淑美律師

右抗告人因與相對人行政院公平交易委員會間公平交易法事件，對中華民國九十二年四月二十二日臺北高等行政法院九十一年度訴字第一四八六號裁定提起抗告，本院裁定如左：

主 文

抗告駁回。

抗告訴訟費用由抗告人負擔。

理 由

一、本件抗告人在原審起訴意旨略以：抗告人於九十年八月二十日檢舉加源貿易有限公司（下稱加源公司）進口馬鈴薯澱粉，其包裝紙圖樣涉有違反公平交易法第二十條第一項第一款暨第二十四條規定，向相對人提出檢舉，經相對人調查帳，以（九○）公參字第九○一四三八四─○○一號函覆抗告人其檢舉案不成立，抗告人不服，循序提起行政訴訟，請求撤銷相對人之上開函覆之行政處分並為檢舉案成立之處分云云。

二、原審以：本件抗告人於九十年八月二十日向相對人檢舉加源公司）輸入、販賣之馬鈴薯澱粉等商品之包裝圖樣，與抗告人商品包裝圖樣之青線條紋及中間留白為主要構圖意匠相近似，具普通知識經驗之相關事業或消費者施以普通注意，於異時異地隔離觀察，有使相關事業或消費者對商品之來源產生誤，認涉抄襲、盜用抗告人商標並使用於抗告人相同之商品，涉有違反公平交易法第二十一條第一項第一款及第二十四條之規定等情。案經相對人調查結果，以九十年十月三十日（九十）公參字第九○一四三八四─○○一號函復抗告人，略以據經濟部查禁仿冒商品小組九十年十月十五日（九○）慧仿字第○九○○○○八四一二─○號函載，抗告人及加源公司進口販售之馬鈴薯澱粉商品外包裝圖樣，除相類似之青線條紋圖樣設計外，予人辨識商品來源主要部分之商標圖樣如附圖一、二所示有顯著不同，消費者於購買時施以普通所用之注意，

猶易分辨，對商品來源應無生混淆誤認之虞，與公平交易法第二十條規定之混淆要件不符，自無該條款之適用。至該商品外包裝上商品品名「Potato Starch」及重量標示「Net 25kg」之字樣雖相同，然商品品名及重量標示僅係商品之普通說明文字，而青線條紋之設計，亦不具顯著性，況二商標圖樣、中英文標示及青線條紋組合設計均不同，加源公司無抄襲抗告人等商品外觀或攀附商譽之情事，亦難認有同法第二十四條規定之適用。又上開復函主旨明載：「關於貴公司（指抗告人）檢舉加源貿易有限公司進口販售之馬鈴薯澱粉商品上使用類似『AVEBE & device』商標乙案，依現有事證，尚難認有公平交易法相關規定之適用乙案，請查照。」等語，且該函亦無行政程序法第九十六條第一項第六款之教示，揆諸前揭說明，上開復函要非行政處分自明。而相對人基於抗告人之檢舉，依公平交易法第二十六條規定，對加源公司進行調查，抗告人之檢舉非行政訴訟法第五條所稱之「依法規之聲請」，且相對人業據抗告人檢舉進行調查，並無應作為而不作為之情事，亦非對於抗告人依法之申請為駁回之處分，揆諸前揭規定，抗告人提起本件課予義務之訴顯屬不備要件。次查相對人對於檢舉人所為之答復函，在訴願法及行政訴訟法修正前，為配合僅有撤銷訴訟的唯一救濟管道，在檢舉人能主張其權益因相對人之調查處理受損之情況下，權宜的認為檢舉人可提撤銷訴訟；惟新法施行後，救濟途徑增加，非只有行政處分才能獲得救濟，且救濟途徑與行政行為之間，有法定的適用關係，舊法時期個案需要救濟為由，所為之權宜措施，即認定相對人對於檢舉人之答復係行政處分一節，已失其正當性。蓋撤銷訴訟只發生使檢舉人不獲得答復之效果，應非抗告人請求權利保護之目的；如檢舉人得請求行政機關作成行政處分，在訴訟種類的適用上，屬於課予義務訴訟之範疇，惟課予義務訴訟，僅適用於人民依法申請之事件，無論是申請對自己作成處分，或例外對他人作成處分，均須有法律明文規定，但查公平交易法並無檢舉人得提起課予義務訴訟之規定；本法施行後，對於人民依法申請作成行政處分以外之其他非財產上給付事件，如檢舉人請求相對人對事業是否有違反公平交易法規定、危害公共利益之情事，為調查處理事件，相對人如有違法，檢舉人似不妨適用一般給付訴訟請求救濟；惟其救濟範疇，亦僅止於相對人是否依法調查，以及是否於合理的期間內完成調查結果通知檢舉人等，要不包括對被檢舉人作成不利益（符合檢舉內容）的行政處分在內。末按本件訴訟既不備起訴要件，其所主張理由及聲請調查證據等，自無再予審究必要，因而為抗告人敗訴之裁定。

三、按行政訴訟法第五條第一項規定：人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利益受損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提起請求該機關應為行政處分或為特定內容之行政處分之訴訟；同條第二項規定：人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之

行政處分之訴訟。而此所謂行政處分，依行政程序法第九十二條第一項及訴願法第三條第一項規定係指中央或地方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單方行政行為而言。原裁定依上開規定及說明，尚無違背法令。抗告意旨引用原審法院另案判決主張上開相對人為覆函應認定為行政處分，據以聲明廢棄改判。惟查抗告人所引原審法院另案判決並非本院判例，且屬另案，因案情各異，本難執為本件有利抗告人認定之依據，至抗告人所引學者之見解，至多僅能視為法律見解之歧異，核據採憑，應認本件抗告意旨為無理由，應予駁回。

四、依行政訴訟法第一百零四條、民事訴訟法第九十五條、第七十八條，裁定如主文。

中　華　民　國　九十三　年　八　月　十八　日

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 94,裁,2670

【裁判日期】 941208

【裁判案由】 公平交易法

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 裁 定

94 年度裁字第 02670 號

抗 告 人 企龍股份有限公司

代 表 人 羋振偉

上列抗告人因與相對人行政院間公平交易法事件，對於中華民國 93 年 12 月 14 日臺北高等行政法院 92 年度訴字第 4653 號裁定提起抗告，本院裁定如下：

主 文

抗告駁回。

抗告訴訟費用由抗告人負擔。

理 由

一、按公平交易法之立法目的，在於維護交易秩序與消費者利益，確保公平競爭，促進經濟之安定與繁榮（第 1 條）。消費者利益之維護，僅為立法目的之一，立法規制之內容眾多，態樣不一，要非均屬保護消費者利益之規定。公平交易法第 10 條第 2 款規定：「獨占之事業，不得有左列行為：．．．二、對於商品價格或服務報酬，為不當之決定、維持或變更。．．．。」第 41 條規定：「公平交易委員會對於違反本法規定之事業，得限期命其停止、改正其行為或採取必要更正措施，並得處新台幣 5 萬元以上 2 千 5 百萬元以下之罰鍰；．．．」其規範目的在於禁止獨占事業濫用其獨占優勢，求取許可獨占事業存在及防止其發生弊害之均衡，以維護整體事業競爭秩序，以保護公共利益。獨占事業交易相對人縱因此規定而受有利益，並非規範目的之所在。是人民以獨占事業違反上開規定，向公平交易委員會提出檢舉，經公平交易委員會調查結果為之處置，檢舉人民就該處置並無利害關係，不得提起撤銷訴訟。

二、本件抗告人前向行政院公平交易委員會檢舉台灣證券交易所股份有限公司違反公平交易法第 10 條第 2 款規定，經該會調查結果認為確有違反該條款規定之情事，乃依同法第 41 條前段規定，以 91 年 8 月 27 日公處字第 091133 號處分書，命台灣證券交易所股份有限公司自處分書送達之次日起 3 個月內，應停止違法行為，並採取必要之更正措施。台灣證券交易所股份有限公司不服，提起訴願，經相對人以 92 年 8 月 15 日院台訴字第 0920088278 號訴願決定撤銷原處分。抗告人不服，提起撤銷訴訟，請求撤銷相對人之訴願決定。

原裁定以抗告人之檢舉非公平交易法所賦與之請求權，且其所受損害由於台灣證券交易所股份有限公司，與訴願決定或原處分無因果關係，抗告人非利害關係人，起訴為不合法等由，駁回抗告人之訴。

三、本院經核原裁定理由未盡相合，結論認抗告人非利害關係人，起訴為不合法而駁回，參考前述說明，並無違誤。抗告意旨無非引據公平交易法第 1 條之立法目的有維護消費者利益，認為基於保護規範理論，抗告人權益受損亦受保護而有請求權，指摘原裁定違法。然而抗告人檢舉違反之個別法條之規範目的所在，已如前述，並無兼具保護人民權益之情事，自不能認抗告人為利害關係人。既非訴願人以外之利害關係人，竟依行政訴訟法第 4 條第 3 項提起撤銷訴訟，並不合法。原裁定予以駁回並無不合，抗告為無理由，應予駁回。

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

中　　華　　民　　國　　94　　年　　12　　月　　8　　日

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 97,判,834

【裁判日期】 970911

【裁判案由】 公平交易法

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

97 年度判字第 834 號

上 訴 人 富邦金融控股股份有限公司
代 表 人 蔡明忠
訴訟代理人 林發立律師
許義明律師
被 上訴 人 行政院公平交易委員會
代 表 人 湯金全

上列當事人間公平交易法事件，上訴人對於中華民國 95 年 8 月 31 日臺北高等行政法院 94 年度訴字第 3465 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（下同）92 年 11 月 21 日向被上訴人檢舉富邦金融理財有限公司（下稱被檢舉人）使用上訴人名稱特取部分及知名營業表徵之「富邦」、「富邦金融」，違反公平交易法第 20 條第 1 項第 2 款及第 24 條規定等情。經被上訴人於 93 年 8 月 30 日以公參字第 0930006480 號函復，略以富邦金融理財有限公司使用「富邦」、「富邦金融」及其他營業、服務設施，依現有事證，尚難認有違反公平交易法第 20 條第 1 項第 2 款及第 24 條規定等語。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審判決駁回，遂提起本件上訴。

二、本件上訴人在原審起訴主張：(一)上訴人依據公平交易法第 26 條規定，請求被上訴人對檢舉事項進行調查，被上訴人回函謂「有關貴公司檢舉．．．經本會 93 年第 668 次委員會決議，依現有事證，尚難認有違反公平交易法規定情事」，即無異於對檢舉人保護請求的拒絕，而對檢舉人產生不利的法律效果，自屬行政程序法第 92 條第 1 項所定義之行政處分。(二)被上訴人與訴願機關認被檢舉人依公司法登記之「富邦金融理財有限公司」，應以公司法第 18 條第 1 項規定為基礎，若屬普通使用公司名稱之方法為之，即當然可以排除公平交易法第 20 條之適用云云，顯然不當限縮公平交易法之適用範圍，亦有違憲法第 23 條「法律保留原則」之適用云云。求為撤銷原處分及訴願決定之判決。

三、被上訴人在原審答辯則以：(一)公平交易法第 26 條，並非主管機關依檢舉作成有個案規制效力之行政處分以及作成如何之行政處分之規定，故被上訴人 93 年 8 月 30 日公參字第 0930006480 號復函，其意僅在通知上訴人有關被上訴人就本案之調查結果，性質僅係「單純之觀念通知」，而非行政處分，上訴人並未因該函文之內容而有直接發生任何法律上之不利效果，上訴人自不得對上開函文提起行政訴訟。(二)上訴人旗下包括富邦產物保險股份有限公司等 8 家子公司，外界均以「富邦集團」概稱之，據上訴人所提供之各項事證資料，尚難認上訴人有以「富邦金融」、「富邦金融理財」對外表彰服務來源之意，此與公平交易法第 20 條所稱之「表徵」不符。縱認為「富邦金融」為上訴人之服務表徵，惟被檢舉人合理使用其公司名稱之行為，實不致使相關事業或消費者對於其營業或服務設施混淆誤認與上訴人有關，尚難認被檢舉人有攀附上訴人商譽或榨取上訴人努力成果之情事，核無違反公平交易法第 24 條之規定等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：按公平交易法第 26 條規定：「公平交易委員會對於違反本法規定，危害公共利益之情事，依檢舉或職權調查處理」，公平交易委員會對於檢舉人所為之答復函，在訴願法及行政訴訟法修正前，因僅有撤銷訴訟之唯一救濟管道，為避免檢舉人權益受損，不得不「權宜地」認為該答復函係屬行政處分，讓檢舉人可提撤銷訴訟。惟新法施行後，救濟途徑增加，非只有行政處分才能獲得救濟，且救濟途徑與行政行為之間，有法定的適用關係，舊法時期以個案需要救濟為由，所為之權宜措施（即認定公平交易委員會答復函係行政處分），已失其正當性，公平交易委員會對於檢舉人所為之回復函，尚難認係屬行政處分（最高行政法院 92 年度裁字第 1856 號、93 年度裁字第 1001 號裁定參照）。本件主管機關即被上訴人就上訴人之檢舉，所為 93 年 8 月 30 日公參字第 0930006480 號復函，意僅在通知上訴人有關被上訴人就本案之調查結果，性質僅係「單純之觀念通知」，而非行政處分，上訴人並未因該函文之內容而直接發生任何法律上之不利效果，上訴人自不得對上開函文提起撤銷訴訟。至上訴人所引本院另案判決，並非判例，因案情各異，尚難執為有利上訴人之依據，而上訴人所引學者之見解，至多僅能視為法律見解之歧異，亦難作為認定前揭回復函係屬行政處分之理由。縱認被上訴人 93 年 8 月 30 日公參字第 0930006480 號函係行政處分，但撤銷該函之訴訟，只發生使檢舉人即上訴人「不獲得答復」之效果，不能達成上訴人請求權利保護之目的，上訴人尚須請求公平交易委員會作成「檢舉成立」之行政處分（即提起課予義務訴訟），才有訴訟之實益，否則即為「孤立之撤銷訴訟」。惟課予義務訴訟，僅適用於人民「依法申請」之事件，無論是申請對自己作成處分，或例外對他人作成處分，均須有法律明文規定。但查公平交易法並無檢舉人得提起課予義務訴訟之規定，原審自無法闡明令其提出，故原審縱使將被上訴人 93 年 8 月 30 日公參字第 0930006480 號函撤銷，但既不得代替被上訴人作成「檢舉成立」之處分，亦

不得依行政訴訟法第 200 條判命被上訴人遵照原審法院判決之法律見解對於上訴人作成「檢舉成立」之處分，上訴人提起本件「孤立之撤銷訴訟」，使回復到被上訴人「未答復」前之狀態，顯無保護必要，此等狹義「訴的利益」之欠缺，常須審酌當事人之實體上法律關係始能判斷，自以判決方式為之，較能對當事人之訴訟程序權為周全之保障（最高行政法院 90 年 6 月份庭長法官聯席會議參照），爰以判決駁回之。

五、上訴意旨略謂：(一)關於「系爭函覆究否為行政處分」乙節，實應按行政程序法及訴願法等就行政處分定義所為規定逐一審究，而非間接透過其相應之行政救濟類型論斷，原審判決物以救濟途徑作為判斷基礎，顯有判決不適用法規之違背法令。且公平交易法除為保障公平競爭秩序之公共利益外，在不公平競爭事件中，其規範意旨更及於競爭者與交易相對人私益之保障，是上訴人所為之檢舉係為自身權益因被檢舉人違反公平交易法受有侵害所為，屬保護請求權之行使，被上訴人據該法所為檢舉不成立函覆，即應認之具有行政處分性質，而許上訴人提起爭訟，始屬公允。詎原審誤採相反見解，錯誤適用行政程序法第 92 條規定，並與司法院釋字第 423 號解釋及鈞院 94 年度裁字第 113 號裁定意旨等見解嚴重牴觸，實有判決違背法令等重大違誤。(二)本件上訴人提起本件訴訟，其訴訟聲請依原審判決書所載，既為「訴願決定及原處分撤銷，被上訴人應為適法之處分」，其性質自兼及撤銷訴訟及課予義務訴訟，而非單純撤銷原行政處分及訴願決定，是原判決謂本件上訴人僅提起「孤立撤銷訴訟」，顯有誤會。又依「保護規範理論」意旨，上訴人既因被檢舉人所為違反公平交易之行為而受有損害，自得依公平交易法以行政訴訟尋求救濟，訴請被上訴人為適法處置。為原審判決竟拘泥於該法為明文規定賦予上訴人提起課予義務訴訟權利而遽謂上訴人無提起該訴訟之適格，顯未正確體認大法官釋字第 469 號解釋所闡釋之保護規範理論之意旨，而有重大違誤。(三)公平交易法與公司法各有其立法目的、規範意旨，公平交易法本身復無任何規定指稱「凡合於公司法規定之行為均無本法適用」等語，原處分及訴願決定誤以被檢舉人未違反公司法規定即率爾認定其未有違反公平交易法，即顯有違誤。又被檢舉人使用之標章名稱「富邦」及其標章之「白藍配色」之字樣以觀，均顯見被檢舉人實攀附上訴人長久以來之傷癒，而有違公平交易法第 20 條第 1 項第 2 款情形。詎原處分及訴願決定逕以二者所贏事業項目不同，遽謂二者無混淆誤認之虞，顯有違誤云云。

六、本院按「人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利益受損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提起請求該機關應為行政處分或為特定內容之行政處分之訴訟。人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。」行政訴訟法第 5 條固有明文。惟按公平交易法第 26 條：「公平交易委員會對於違反本法規定，

危害公共利益之情事，得依檢舉或職權調查處理。」之規定，並非主管機關應依檢舉、以檢舉人與被檢舉人為處分對象、作成有個案規制效力之行政處分以及作成如何內容之行政處分之規定，故於檢舉人依上開規定而為檢舉，主管機關依該檢舉進行調查後，所為不予處分之復函尚非行政處分，意僅在通知檢舉人有關主管機關就本案之調查結果，並敘明檢舉人來函所指爭議事項係屬他法規範範疇，其性質僅係「單純之觀念通知」，核與公平交易法之規定尚屬有間之復函，尤非行政處分，更因非屬行政訴訟法第 5 條所稱之「依法申請之案件」，亦無應於法令所定期間內應作為而不作為之可言。本件上訴人係依公平交易法第 26 條之規定而為檢舉，並非依其他何法律明文規定而為申請，是被上訴人所為系爭函文，僅在通知上訴人有關被上訴人就本案之調查結果，並就上訴人來函所指爭議事項係屬商標法等規範範疇，核與公平交易法之規定尚屬有間等情予以述明，其性質上即非對於上訴人依法申請之案件予以駁回之行政處分，亦非被上訴人對於公法上具體事件所為對上訴人直接發生何法律效果之單方行政行為。上訴人無論是依行政訴訟法第 4 條之規定提起撤銷訴訟或係依行政訴訟法第 5 條之規定提起課予義務訴訟，其起訴均不備該二種類訴訟之要件，應裁定駁回其訴。是以，原判決就本件爭點即本件主管機關即被上訴人就上訴人之檢舉，所為 93 年 8 月 30 日公參字第 0930006480 號復函，難認定為行政處分乙節，已明確詳述其得心證之理由，尚無判決不適用法規或適用不當之違法。至上訴人所引本院另案判決，並非判例，因案情各異，尚難執為有利上訴人之依據，而上訴人所引學者之見解，至多僅能視為法律見解之歧異，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，亦非可採。綜上所述，上訴意旨指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

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

中　　華　　民　　國　　97　　年　　9　　月　　11　　日

乙說參考裁判：

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 94,裁,113

【裁判日期】 940120

【裁判案由】 公平交易法

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 裁 定

94 年度裁字第 00113 號

抗 告 人 協禧電機股份有限公司

代 表 人 謝新茂

訴訟代理人 黃福雄律師

邱玉萍律師

李傑儀律師

上列抗告人因與相對人行政院公平交易委員會間公平交易法事件，對於中華民國 92 年 9 月 2 日臺北高等行政法院 91 年度訴字第 3547 號裁定提起抗告，本院裁定如下：

主 文

原裁定廢棄。

理 由

一、本件抗告人於 90 年 7 月 31 日以建準電機工業股份有限公司（下稱建準公司）屢藉網路等新聞媒體，陳述並散布不實報導，誣指抗告人侵害他人專利權情事，足以損害抗告人營業信譽，嚴重妨礙公平競爭及交易秩序，違反行為時公平交易法第 19 條、第 22 條及第 24 條規定，向相對人提出檢舉。案經相對人調查結果，以本案依現有事證，尚難認建準公司有違公平交易法情事，乃以 91 年 2 月 1 日公參字第 0910001059 號函復抗告人。抗告人提起訴願，經訴願決定為實體上審理認為無理由而駁回，抗告人遂向原法院提起撤銷訴訟。

二、原裁定以：相對人上開復函非行政處分，抗告人無由對之提起撤銷訴訟。另抗告人之檢舉非行政訴訟法第 5 條所稱之「依法規之聲請」，且相對人業據抗告人檢舉進行調查，並無應作為而不作為之情事，亦非對於抗告人依法之申請為駁回之處分，抗告人苟係提起課予義務之訴，亦顯屬不備要件等情，因而駁回抗告人之起訴。

三、按關於違反公平交易法案件之調查、處分事項，為公平交易委員會之職掌。公平交易法之規定目的，如於公共利益之外，兼為保護特定人民之法益者，則遇有違反此種規定之行為時，受害人民即得請求公平交易委員會調查、處

分。公平交易委員會調查結果，認為無違反公平交易法情事而函復人民，即生主管機關確認並無侵害人民權益之法律上效果，為行政處分。查抗告人具體主張因建準公司違反行為時公平交易法規定而受害之法益，是否為各該公平交易法規範所保護，攸關相對人之函復是否為行政處分之認定，原裁定未詳調查審認，遽認相對人之函復非行政處分，進而以抗告人提起之撤銷訴訟不合法而駁回，尚有未合。抗告意旨執以指摘，求予廢棄，為有理由，應廢棄原裁定發回原法院。

四、依行政訴訟法第 272 條、民事訴訟法第 492 條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　94　　年　　1　　月　20　　日

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 94,裁,1477

【裁判日期】 940728

【裁判案由】 公平交易法

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 裁 定

94 年度裁字第 01477 號

抗 告 人 冠歐實業股份有限公司

代 表 人 陳林美雪

上列抗告人因與相對人行政院公平交易委員會間公平交易法事件，對於中華民國 93 年 4 月 29 日臺北高等行政法院 92 年度訴字第 301 號裁定提起抗告，本院裁定如下：

主 文

原裁定廢棄。

理 由

一、本件抗告人於民國 89 年 11 月 10 日以大車汽車百貨行、力嘉慶汽車百貨商行、先利汽車材料百貨有限公司、國慧貿易有限公司及鹿奇企業有限公司等 5 家事業（下稱大車行、力嘉慶商行、先利公司、國慧公司、鹿奇公司，統稱被檢舉人）未經其同意，擅自仿製其「UNITOP」晴雨窗商品，佯稱係最新德國或歐洲型態設計，以「HIMAN」為名於市場上公開販售。另大車行、力嘉慶商行及先利公司更涉嫌剽竊該商品包裝盒之設計，顯已違反行為時公平交易法第 20 條、第 21 條及第 24 條規定，向相對人提出檢舉。案經相對人調查結果，以本案依現有事證，僅就大車行於印製之「HIMAN」晴雨窗包裝盒上標示「最新德國廠設計、研發製造」，為虛偽不實及引人錯誤之表示，認係違反公平交易法第 21 條第 1 項之規定，應立即停止於印製之「HIMAN」晴雨窗包裝盒上標示「最新德國廠設計、研發製造」，為虛偽不實及引人錯誤之表示， 應立即停止上開行為並處罰鍰新臺幣 50,000 元。至抗告人所檢舉之其餘部分，尚難認被檢舉人等有違反公平交易法第 20 條及第 24 條之行為，以 91 年 1 月 7 日公處字第 091005 號處分書（下稱原處分）函覆。抗告人不服提起訴願，經訴願決定為實體上審理認為無理由而駁回，抗告人遂向原法院提起撤銷訴訟。

二、原法院以：按本件抗告人係依公平交易法第 26 條之規定而為檢舉，而非依其他何法律明文規定而為申請，是相對人於原處分書就依現有事證，尚難認被檢舉人等有違反公平交易法第 20 條及第 24 條之行為併予敘明部分，其性質上即非對於抗告人依法申請之案件予以駁回之行政處分，依前揭之說明，抗告人無論依行政訴訟法第 4 條之規定以利害關係人之地位提起撤銷訴訟或依

行政訴訟法第 5 條第 2 項之規定提起課予義務訴訟，其起訴均不備該 2 種類訴訟之要件等由，而依行政訴訟法第 107 條第 1 項第 1 款、第 10 款後段規定，裁定駁回抗告人之訴。

三、抗告意旨略謂：抗告人為原處分程序中之檢舉人，而被檢舉人有仿製抗告人產品及包裝盒等違反公平交易法行為，依鈞院 89 年度判字第 3024 號判決意旨，抗告人應具有類似刑事告訴人之地位，且得對該檢舉不成立之處分提起行政爭訟，原裁定顯有適用法規不當及證據不適用法規之違法。

四、按關於違反公平交易法案件之調查、處分事項，為公平交易委員會之職掌。公平交易法之規定目的，如於公共利益之外，兼為保護特定人民之法益者，則遇有違反此種規定之行為時，受害人民即得請求公平交易委員會調查、處分。公平交易委員會調查結果，認為無違反公平交易法情事而函復人民，即生主管機關確認並無侵害人民權益之法律上效果，為行政處分。查抗告人具體主張因大車行等 5 家事業違反行為時公平交易法規定而受害之法益，是否為各該公平交易法規範所保護，攸關相對人之函復是否為行政處分之認定，原裁定未詳予調查審認，遽認相對人之函復非行政處分，進而以抗告人提起之撤銷訴訟不合法而駁回，尚有未合。抗告意旨執以指摘，求予廢棄，為有理由，應廢棄原裁定發回原法院。

五、依行政訴訟法第 272 條、民事訴訟法第 492 條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　94　　年　　7　　月　　28　　日

99 年度高等行政法院法律座談會提案六

一、提案機關：臺中高等行政法院

二、法律問題：

行政程序法第 148 條第 2 項之認可規定，於行政契約當事人一方為人民時，是否亦適用？

三、討論意見：

甲說：否定說。

以行政機關自身觀察，行政機關若成為被強制執行之對象，遭查封、拍賣時，恐對公共利益有不良之影響，故有經上級監督機關認可之必要；若人民一方聲明接受執行時，因上級監督機關之認可程序繁瑣且耗時，此種耗費在行政機關自願接受執行時有其必要，且為公共利益之考量，監督機關之認可旨在確保行政工作之合法性及合目的性，並非在保障個別人民之利益。故機關認可之規定，應僅限於行政機關自願接受執行之情形，始須經主管機關之認可。蓋若僅人民一方自願接受執行，則其地位較之由行政機關以行政處分為之之情形，並未處於更加不利之狀態，似無特別保護之必要；而行政機關自願接受執行者，與公共利益之關係重大，始有上級機關介入之必要。(德國 2002 年行政程序法修法後學說，以及學者江嘉琪之主張，詳江嘉琪教授所著「論行政契約自願接受執行之約定」第 25 頁，載中原財經法學第 12 期 2004 年 6 月)

乙說：肯定說。

行政程序法第148條第2項係規定「締約之一方」若為中央行政機關或地方自治團體之行政機關時，須經認可。就條文文義觀察，似未排除自願接受執行者為人民時，認可要求之適用。該條規定也有保護私的契約當事人，避免人民輕易做出接受執行之聲明、避免國家執行權之濫用，貫徹其並不存在之權利，亦防範契約當事人之一方過份優勢的危險。(我國實務上，人民與臺北市政府所屬行政機關簽訂行政契約，而由人民自願接受強制執行之約定時，仍需經由臺北市市長依行政程序法第 148 條第 2 項規定認可，參照臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1579 號裁定理由五、(一)所認定之事實)

四、初步研討結果：

依法條意旨，採甲說為宜；惟如為保護人民之利益起見，採乙說為妥。

五、大會研討結果：

多數採甲說。

六、相關法條等：

㈠行政程序法第 148 條：

「行政契約約定自願接受執行時，債務人不為給付時，債權人得以該契約為強制執行之執行名義。

前項約定，締約之一方為中央行政機關時，應經主管院、部或同等級機關之認可；締約之一方為地方自治團體之行政機關時，應經該地方自治團體行政首長之認可；契約內容涉及委辦事項者，並應經委

辦機關之認可，始生效力。

第一項強制執行，準用行政訴訟法有關強制執行之規定。」

人之真意及事實真相，並向請求人說明其行爲之法律上效果；對於請求公證之內容認有不明瞭、不完足或依當時情形顯失公平者，應向當事人發問或曉喻，使其敘明、補充或修正之。是以契約當事人就特定法律行爲作成公證書，載明應逕受強制執行之情形，有公證人爲案件之權利義務關係作基本的審查，並對請求人闡明其將會面臨之法律後果，給予願受強制執行之人權利初步之保障。在行政契約約定自願接受執行之情形，並未有類似公證人地位之第三人存在，因此有對行政契約自願接受執行之約定有所質疑之意見，認爲不諳法律運作之人民在此情形，容易過快允諾自願接受執行，而使自身陷於不利之地位[42]。況且行政契約中可約定受執行之事項，範圍遠較作成公證書者爲廣，對人民之權利影響也更深遠，實應對其爲更完全之闡明[43]。既然在行政契約自願接受執行之情形並無公證人介入之餘地，則其補救之道，應是在機關認可之程序中，使行使認可權之機關同時扮演維護人民利益之角色[44]。

但本文認爲，其實此問題並非在於行政契約自願接受執行之法律規定本身，而是在於行政實務上雙方地位不平等所造成的權利濫用[45]。如前所述，是否約定自願接受執行，或願接受執行之事項、範圍、條件，應是契約當事人協商、議價過程之一環。若將參與締結契約之私人推定其爲不成熟、不諳法令之人民，於約定自願接受執行時，對其闡明法律

---

[42] Maurer, Der Verwaltungsvertrag – Probleme und Möglichkeiten, DVBl. 1989, S. 803.

[43] Kowalski, Zur Unterwerfung des Bürgers unter die sofortige Vollstreckung eines öffentlichrechtlichen Vertrages, § 61 I VwVfG, NVwZ 1992, 351.

[44] 關於機關認可問題，詳見以下參、二、(二)。

[45] Spannowsky, Grenzen des Verwaltungshandelns durch Verträge und Absprachen, 1994, S. 209.

效果，固然形式上是對人民權利之保護，但實際上更重要之問題並非在約定自願接受執行之公證或認可要件之要求，毋寧是在於「自願」接受執行之「自願性」能否確保，亦即契約當事人自由平等之前提假設是否在具體之契約關係中確實存在。當行政機關明顯居於優勢地位時，人民自願接受執行之「自願性」更須進行嚴格審查，以避免行政機關權利之濫用。

參、 自願接受執行之適用範圍及要件

一、自願接受執行之適用範圍

（一） 適用之契約類型

如前所述，德國聯邦行政程序法第六十一條將得聲明自願接受執行之行政契約限於從屬契約，換言之，是以該法第五十四條第二句之「代替行政處分」之契約爲限；將此規定作反面解釋，可知第六十一條之規定對於對等契約並不適用，因此，對等契約除法律有特別規定（例如：德國聯邦建設法第一一〇條以下、第一二二條之規定）外，對等契約之當事人不得聲明自願接受執行[46]。

對等契約雖不能適用第六十一條之規定聲明自願接受執行，但契約當事人得否依民事訴訟法第七九四條第一項第五款之規定，於公證書中約定自願接受執行？此情形是否構成規避法律的行爲？此爲德國學說與實務界有爭議的問題。德國聯邦行政法院認爲，行政契約給付義務之全部或一部，若屬金錢或可替代物，則以公證書約定接受執行，應不構成

---

[46] Baumanns, S. 36.

對第六十一條規定之規避，亦不違背立法的目的[47]；但學說上以反對意見居多，認爲行政程序法第六十一條既然明文規定將自願接受執行之契約類型加以限制，則對等契約之當事人亦不能利用公證書得爲執行名義的方式，規避法律的規定，達到自願接受執行的效果[48]。純就法條之解釋適用而言，對等契約不得約定自願接受執行固屬正確，但就法律政策之角度觀之，此項限制是否有其必要性，爲德國學說與實務界多所質疑[49]。

我國現行行政程序法第一四八條之規定雖係參考德國立法例，但在適用範圍上並未對得約定自願接受執行之契約類型多作限制，因此不問契約當事人是否處與上下隸屬關係之代替行政處分之從屬契約或立於平等地位之對等契約，亦不問契約當事人爲行政機關或人民，均得就契約之內容爲自願接受執行之約定。

（二）接受執行之範圍

行政契約自願接受執行之情形，其給付之形式並未受有任何限制[50]，不僅包括金錢給付義務，亦包括對特定作爲、不作爲或容忍義務之強制。自願接受執行之範圍可及於契約義務之全部，亦可聲明限於特定或個別之契約條款[51]。自願接受執行之約定可經當事人之合意，與特定之條件結合，亦得附有期限，或僅限於特定之金額範圍內接受執行[52]。

自願接受執行針對者原則上是契約之第一次履行請求權（die

---

[47] BVerwGE 96, 326.

[48] Obermayer, VwVfG, § 61, Rdnr. 6.

[49] 德國不乏刪除此項限制之呼聲，Ule/ Laubinger, VwVfR, § 72, Rdnr. 19。

[50] Baumanns, S. 43; Ule/ Laubinger, VwVfR, § 72, Rdnr. 20.

[51] Kopp/ Ramsauer, VwVfG, § 61, Rdnr. 7.

[52] Bonk, in: Stelkens/ Bonk/ Sachs, VwVfG, § 61, Rdnr. 15.

primären Erfüllungsansprüche），亦即在契約中承諾之義務；但對因給付不能、給付遲延、給付瑕疵所生之損害賠償請求權（Schadensersatzansprüche）自願接受執行者，亦非不能想像。惟須注意者，不論前者或後者，其接受執行之請求權須能確定其方式與範圍，自願接受執行之聲明，方爲有效[53]。

於行政契約中所確定之權利義務均具有公法之性質，因此，形式上具備私法外觀的給付（例如一定金錢數額之給付、土地所有權之移轉），亦是得約定接受執行之項目；利益第三人之契約義務（例如保護鄰人之措施），亦是可約定接受強制執行者。惟須注意者，在公私法混合契約之情形，其私法部分之請求權，因與契約有密切關連，基於程序經濟之理由，應可適用行政契約自願接受執行之規定，但在公私法組合契約之情形，其私法契約標的部分所生之請求權，並非行政契約自願接受執行之規定適用之範圍，應適用民法之相關規定[54]。

二、自願接受執行之要件

（一）方式之要求

我國行政程序法第一三九條要求行政契約應以書面爲之，但在第一四八條關於自願接受執行之約定，並未再有方式上之要求。是否得依該條之文意觀之，認爲自願接受執行之聲明係不要式之行爲，抑或認爲行政契約既以書面爲形式要件，則對自願接受執行之約定當然適用，解釋上並非沒有疑問。我國文獻上對此問題未有討論；德國行政程序法第五十七條要求行政契約之締結應以書面爲之，而於第六十一條關於自願接受執行之約定亦未有方式之規定，與我國之情形類似，德國法上關於此

---

[53] Bonk, in: Stelkens/ Bonk/ Sachs, VwVfG, § 61, Rdnr. 16.

[54] Bonk, in: Stelkens/ Bonk/ Sachs, VwVfG, § 61, Rdnr. 13.

問題之討論，應可作爲我國之參考。

依德國一九六三年之行政程序法草案第四十七條之規定，自願接受執行之聲明須「於契約中（"in" dem Vertrag）」爲之；因行政契約既須以書面爲之，則書面之要求自然適用於自願接受執行之約定[55]。但德國現行行政程序法並未採用當初草案之規定方式，並不要求自願接受執行之聲明須於契約中爲之，書面之要求對其是否適用，便有疑問。自願接受執行之聲明是單方之意思表示，並非契約，因此行政程序法第五十七條之書面要求於此不能直接適用。惟須注意者，在於立法者基於法安定性、法律關係明確及事前之警告、事後之舉證等考量，對行政契約所爲之書面要求，對於自願接受執行之聲明，亦應有適用；又對照私法領域中公證書作爲執行名義之以書面爲當然前提，亦可知自願接受執行對當事人之權利影響重大，書面應是最低要求，行政程序法第五十七條於此應可類推適用[56]。現今德國學說與實務之通說認爲，書面形式（Schriftform）是自願接受執行之聲明之必要條件[57]。

自願接受執行之聲明毋須包含於契約本身之內，可以是獨立契約之外單獨或附加之約定，亦可以在契約締結後始爲之。聲明中毋須重複相關法條之文字，但須清楚而明確地（eindeutig und ausdrücklich）表達願受執行之意旨[58]。自願接受執行之聲明實務上固然經常以程序性之附帶

---

[55] Baumanns, Diss. 1978, S. 47.

[56] a.a.O. S. 48..

[57] Baumanns, Diss. 1978, S. 47 f.; Bonk, in: Stelkens/ Bonk/ Sachs, VwVfG, § 61, Rdnr. 14; Kopp/ Ramsauer, VwVfG, § 61, Rdnr. 1; Schlette, S. 633; Ule/ Laubinger, VwVfR, § 72, Rdnr. 21; BVerwGE 98, 58(66 ff.).

[58] Bonk, in: Stelkens/ Bonk/ Sachs, VwVfG, § 61, Rdnr. 14; Kopp/ Ramsauer, VwVfG, § 61, Rdnr. 7.

協議之形式收於主契約中[59]，但除此之外，單方之書面聲明、法院筆錄或機關之會議記錄，均被認爲已滿足書面之要求[60]。

（二）機關之認可

行政程序法第一四八條第二項規定，行政契約自願接受執行之約定，締約之一方爲中央行政機關時，應經主管院、部或同等級機關之認可；締約之一方爲地方自治團體之行政機關時，應經該地方自治團體行政首長之認可；約定內容涉及委辦事項者，並應經委辦機關之認可，始生效力。

我國此項規定係參考德國一九七六年之行政程序法[61]第六十一條而定，該條第一項第三句及第四句規定「自願接受強制執行之約定，應得締約行政機關之事務主管監督機關之認可，始生效力。自願接受強制執行之聲明如係由聯邦或邦最高行政機關所爲或對其所爲者，毋須前述之認可。」，此外，於第二句並要求「於此情形，行政機關應由機關首長、其一般代理人或由機關中具有法官資格或具備德國法官法第一一〇條第一句要件之公職人員代表之。」自願接受執行之約款，我國僅規定機關之認可，與德國之規定略有不同，德國法上之設計使熟習法律者參與聲明之做成，並提供嗣後之控制[62]，我國則僅著重機關事後認可之機制，但求慎重之精神應是一致[63]。

自願接受強制執行之約定，何以須慎重爲之，主要可能有下列幾方面之考量：若自行政機關自身觀察，行政機關若成爲被強制執行之對

---

[59] Schlette, S. 632.

[60] Bonk, in: Stelkens/ Bonk/ Sachs, VwVfG, § 61, Rdnr. 14.

[61] Verwaltungsverfahrensgesetz(VwVfG) v. 25.5.1976 (BGBl. I S. 1253).

[62] Schlette, 637.

[63] 同註 12。

象，遭查封、拍賣時，恐對公共利益有不良之影響[64]；又，行政機關事前、事後之參與除保障行政機關之利益外，亦可能同時含有保護人民之意旨，防範其因自願接受執行而陷於過份對自己不利之狀態；此外，就預防將來因自願接受執行之約定產生爭議，避免後續之司法程序而言，此種控制機制之建立亦有必要[65]。

此處考量之差異，與認可之要求僅在機關接受執行之約定時適用，抑或亦適用於僅人民一方自願接受執行之問題，有密切關係。德國法與我國法之法律規定在此問題上均未能提供明確之答案。我國法規定「締約之一方」，而非「自願接受執行」之一方爲行政機關，須經認可，就條文文義觀察，似未排除自願接受執行者爲人民時，認可要求之適用。

德國行政程序法第六十一條關於機關認可之規定，究竟僅限於行政機關受執行之情形，抑或在人民自願接受執行時亦有適用，是具爭議性之問題。審判實務[66]及學界多數見解[67]認爲，於人民聲明自願接受執行時亦有行政程序法第六十一條第一項第二、第三句之適用。其主要論據在於，第二、第三句建立之保護規範，不僅對行政機關適用，也在保護私的契約當事人，避免其輕易做出接受執行之聲明、避免國家執行權之濫用，貫徹其並不存在之權利，亦防範契約當事人一方過份優勢的危險。再者，行政契約法律關係中有適於強制執行者、有不適於強制執行，經由監督機關之認可，對於將來可能發生之法律爭議有預防之作

肯定說

---

[64] 同註 14。

[65] Kowalski, NVwZ 1992, S. 351 ff.; BVerwGE 98, 58(68 ff.).

[66] BVerwGE 96, 326 (334); BVerwGE 98, 58 (64 ff.).

[67] Götz, Allg. Verwaltungsrecht, S. 217; Grziwotz, JuS 1998, S. 902, 903; Kowalski, NVwZ 1992, S. 351 ff., Spannowsky, Verträge und Absprachen, S. 209 f.; Ule/Laubinger, Verwaltungsverfahrensrecht, § 72, Rdnr. 22 f.

用。此外，德國法制上關於當事人自願接受強制執行之規定（公證書之執行力、訴訟之和解），均有合格法律人（Volljurist）之介入，以保障私人之利益，於締結行政契約之私人自願接受執行自不例外[68]。

否定說　但亦有反對意見[69]認爲行政程序法第六十一條第一項第二、第三句僅適用於締約之行政機關自願接受執行之情形，僅人民一方聲明接受執行時不適用。其理由在於要求上級監督機關之認可程序繁瑣且耗時，此種耗費在行政機關自願接受執行時可接受且或有必要，因其爲絕對之例外，且爲公共利益之考量。審查行政機關自願接受執行是否經過審慎考慮，乃是因對機關之強制執行將會直接影響國庫之利益。此外，監督機關之認可旨在確保行政工作之合法性及合目的性，並非在保障個別人民之利益。

此外有折衷見解認爲，上級機關之認可係純爲維護國庫利益，故僅在行政機關接受執行時須認可，但機關代表之問題則有爭議，須視其是否同時具有保護私人之目的而定[70]。

德國審判實務上對於行政程序法第六十一條之解釋適用，以嚴格解釋法條文義與保障人民權利之觀點出發[71]，認爲機關認可之規定，不論於人民或行政機關自願接受執行時皆有適用。機關認可程序繁瑣耗時，已如前述，審判實務此項見解對於行政實務造成諸多困擾，於是立法者於一九九八年對此修法加以回應[72]，將該條第一項第三句修正爲「行政

---

[68] 同註 66。

[69] Kopp/ Ramsauer, § 61, Rdnr. 8; Schlette, S. 636.

[70] Wolff/ Bachof/ Stober, VwVfR Bd. 2, § 55, Rdnr. 53.

[71] 尤其是以聯邦行政法院於 1995 年 3 月 3 日做出之判決最具代表性，參 BVerwGE 98, 58.

[72] 德國行政程序法規第 2 次修正，2. VwVfGÄndG v. 6.8.1998 (BGBl. I S 2022).

機關自願接受強制執行之聲明，應得締約行政機關之事務主管監督機關之認可，始生效力。」準此，行政機關之契約對造當事人（通常即爲人民）自願接受執行時，便毋須機關之認可。德國法上得聲明自願接受執行者，本即限於代替行政處分之行政契約，修法後須機關認可之範圍更爲減縮，而行政實務經驗顯示監督機關之認可似無實益，乃在二〇〇二年行政程序法再次修法[73]時，將六十一條第一項第三句及第四句關於機關認可之規定全數刪除。目前所餘者，僅剩機關代表人之問題，而法規修正後之學說見解似乎傾向機關代表人之規定係爲保護行政機關而設，因此，於僅人民自願接受執行時，不適用之[74]。（採否定說）

認爲人民自願接受執行之情形，亦須機關認可者，其考量多在透過機關審查及教示之過程，保護人民免於「自陷險境」，但本文認爲，若人民一方自願接受執行，是屬於從屬契約，亦即行政機關就該法律關係，可作成行政處分者，則人民地位較之由行政機關以行政處分爲之之情形，並未處於更加不利之狀態，似無透過機關認可之機制，對其特別加以保護之必要；而若在對等之法律關係，自願接受執行亦爲契約協商、利益衡量之一環時，似乎更應承認人民爲成熟市民之資格、與行政機關對等之地位。未參與契約協商過程，對於契約內容之利益關係亦不如締約當事人熟悉之主管機關，是否適當或實際上可能扮演人民保護者之角色，饒有疑問。但在行政機關自願接受執行之情形，因與公共利益之關係重大，始有上級機關介入之必要。是以我國關於機關認可之規定，本文認爲應僅限於行政機關自願接受執行之情形，始須經主管機關

---

[73] 德國行政程序法規第 3 次修正，3. VwVfGÄndG v. 21.8.2002 (BGBl. I S 3322), m. W. v. 1.2.2003.

[74] Kopp/ Ramsauer, § 61, Rdnr. 8.

之認可。

又，機關之認可原則上僅能於契約締結後爲之，屬於監督機關之裁量決定。但若契約之內容早已爲監督機關所知，而對基於締約機關之保障功能時，例外可容許事前之許可[75]。機關認可之形式，行政程序法第一八四條亦未爲規定，但依對自願接受執行之聲明之相同理解，機關之認可亦應以書面爲之。機關之認可應對所有契約當事人爲之，監督機關認可或不予認可之決定，性質應是行政處分[76]。行政機關自願接受執行之約定未經有權機關認可者，應屬效力未定。

認可之程序與主體，依締約之行政機關與契約所涉事項之不同而有異：

締約之一方爲中央行政機關者，應經主管院、部或同等級機關之認可；締約之一方爲地方自治團體之行政機關者，應經地方自治團體行政首長之認可；若涉及委辦事項，則除依前揭之機關與首長之認可外，尚須經委辦機關之認可。

有疑問者在於，依條文之文意觀之，似乎締約之行政機關視其爲中央或地方行政機關，須得主管院、部級之機關或地方自治團體行政首長之認可，非以上級機關之認可爲已足[77]。本文以爲，若舉凡中央行政機關所定爲之自願接受執行之約定，均須上行至「部會層級」，固然符合前述「公益」「慎重」之要求，依現行條文觀之，亦應爲如此之解釋，但不論受執行約定之事項及範圍皆須上行至部會層級，是否有必要，實不無疑問，立法政策上似乎宜仿德國法制，以上級之業務監督機關之認

---

[75] Bonk, in: Stelkens/ Bonk/ Sachs, VwVfG, § 61, Rdnr. 23.

[76] a.a.O.

[77] 林明鏘教授對此亦提出疑問，同註 14。

台北高等行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 98,訴,1579

【裁判日期】 981217

【裁判案由】 有關營業事務

【裁判全文】

臺北高等行政法院裁定

98 年度訴字第 1579 號

原　　告　龍泉文化精品股份有限公司
代　表　人　王泗琯
被　　告　臺北市市場處
代　表　人　丁若亭（處長）住同上
訴訟代理人　葉滄榮
　　蘇順建
　　許景雅

上列當事人間有關營業事務事件，原告不服臺北市政府中華民國 98 年 6 月 25 日府訴字第 09870077200 號訴願決定，提起行政訴訟，本院裁定如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

理　由

一、按行政訴訟法第 4 條第 1 項規定，人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定者，得向高等行政法院提起撤銷訴訟。而此所謂行政處分，依訴願法第 3 條第 1 項規定，係指中央或地方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單方行政行為而言。又官署所為單純的事實敘述或理由說明，並非對人民之請求有所准駁，既不因該項敘述或說明而生法律上之效果，非訴願法上之行政處分，人民對之提起訴願，自非法之所許，改制前行政法院 62 年裁字第 41 號著有判例。倘原告對於不得提起訴願之非行政處分，經訴願機關為不受理之決定後，復提起行政訴訟，乃不備起訴之要件，顯非合法，應予駁回。又「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：十、起訴不合程式或不備其他要件者。」行政訴訟法第 107 條第 1 項第 10 款亦定有明文。

二、查原告與被告於民國 97 年 7 月簽訂「臺北市龍山寺（地）下街商場店舖使用行政契約書」（下稱系爭行政契約），原告依上開契約使用臺北市萬華區西園路 1 段 145 號龍山寺地下街文化精品區 07 號店舖，限經營文化精品業，使用期間自 97 年 7 月 1 日起至 100 年 6 月 30 日止。原告以經濟環境不景氣，經營虧損為由，於 98 年 1 月 14 日申請將半間店舖區隔並變更營業種類為命理行業，經被告於

98 年 1 月 16 日辦理現場會勘及於 98 年 2 月 19 日召開座談會，並將上開會勘紀錄及座談會紀錄檢送予原告。原告復於 98 年 2 月 27 日具狀陳情將半間店舖區隔並將原營業項目文化精品業變更為命理行業，被告以 98 年 3 月 16 日北市市規字第 09830413200 號函復原告，該處就其陳情事項已於 98 年 2 月 19 日召開座談會，本案須作通盤檢討評估俟有定論再行函復。且依「臺北市龍山寺（地）下街商場店舖使用行政契約書」第 7 條約定，原告使用之店舖限經營文化精品業，非經報請臺北市政府產業發展局核准後，不得變更原核准經營之營業種類。被告將原告申請簽奉核示不同意辦理，被告乃以 98 年 4 月 27 日北市市規字第 09830905600 號函通知原告不同意其營業種類變更之申請。原告不服提起訴願，亦遭訴願決定不受理，遂提起行政訴訟。

三、本件原告主張：

(一)原告承租龍山寺地下街 B1 商場 7 號店鋪（負責人王泗琯、代理人王羅若燕），原經營文化精品行業，因經濟不景氣，經營情況虧損連連，多位命理師向本人提出聯合經營的請求，希望將半間店鋪變更營業項目作為命理行業，所以向被告申請變更營業種類為命理行業。原告曾於 98 年 1 月 13 日及 98 年 2 月 27 日兩次向被告提出變更營業項目之申請（附件 1、2）。但被告以變更業種為命理行業易引起其他命理區店鋪爭議為由，不准變更為命理行業，原告不服被告行政處分（行政處分書發文日期及文號：98 年 4 月 27 日北市市規字第 09830905600 號函，原告於 98 年 4 月 29 日收受並知悉行政處分），經訴願亦遭不受理駁回，乃依行政訴訟法相關規定提出行政訴訟。

(二)原告認為基於憲法保障人民之工作權及生存權的自由將店鋪營業種變更為命理行業，不應以簽約內容訂立的規範來限制現今人民營業種類選擇的權利。原告營運現況不佳，若不變更營業項目已無法賴以為生，且變更作命理行業並不違反公序良俗，且符合「都市計畫公共設施用地多目標使用辦法」公園地下商場使用之相關規定（附件 5）。原告經營文化精品區，而算命行業應屬文化產業之一，因此為命理行業經營，本是天經地義，且中華民國是一民主自由法治的國家，各行各業均有營業自由，豈能為保護特有行業而限制他人不能做相同之行業，被告之行政處分明顯無理由。

(三)被告對於處理營業項目變更申請有差別待遇，不符行政作為之一致性，且為保護少數原有命理區店鋪而不同意之申請亦有違行政之公平性，請貴院明查，為民伸冤等情。並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

四、被告則以：

(一)原告營業設址所在之龍山寺地下街商場係位於本市和平西路、西園路及廣州街間之艋舺公園正下方，為地下兩層之商場（包括地下 1 樓規劃 23 間店舖及地下 2 樓規劃 25 間店舖），其中地下 1 樓營業業種規劃為百貨精品區，含命理古玩、文化精品、輕食及百貨精品。原告與被告於 97 年 7 月簽訂系爭行政契約，約定原告使用本市萬華區西園路 1 段 145 號龍山寺地下街文化精品區 7 號店舖，限經營文化精品業，使用期間自 97 年 7 月 1 日起至 100 年 6 月 30 日止。

詎原告營業半年後，竟以「經濟低迷」為由，於 98 年 1 月 14 日依本契約第 7 條規定，申請將半間店舖區隔並變更營業種類為算命種類，案經被告 98 年 1 月 16 日辦理現場會勘及 98 年 2 月 19 日召開「研商龍山寺地下街 B1 店鋪營業項目可否放寬限制座談會」，並將「…惟命理區仍持反對意見，由市場處綜合各單位意見專簽核奪，俟有定論再行函復。」、「…商場營運以各種營業項目之分區分類為原則，但各店舖如有變更之需求，須在商場和諧營運及符合行政程序之前提下，始得為之。」等會勘結論紀錄及座談會說明紀錄檢送原告收悉。

(二)嗣原告復於 98 年 2 月 27 日再向被告提出前揭「需將半間店舖區隔並變更營業種類為算命種類」之同一陳情，被告先以 98 年 3 月 16 日北市市規字第 09830413200 號函復原告要以「本處已於 98 年 2 月 19 日召開座談會中進行意見交流，本案須作通盤檢討評估，俟有定論再行函復」。本案依本契約第 7 條規定「乙方（即原告）使用之店舖限經營文化精品業…非經報請產業發展局核准後，不得變更原核准經營之業種…」，經被告簽奉上級機關產業發展局核示不同意辦理，乃以 98 年 4 月 27 日北市市規字第 09830905600 號函通知原告不同意其業種變更之申請，原告不服，遂向臺北市政府提起訴願，經以 98 年 6 月 25 日府訴字第 09870077200 號訴願決定書作成「訴願不受理」決定在案。

(三)查本契約第 7 條規定「乙方使用之店舖限經營文化精品業，乙方應自行辦理商業登記或公司登記，非經報請產業發展局核准後，不得變更原核准經營之業種，且不得將店舖提供乙方以外之公司行號作為辦公室使用。」係本案原告變更營業業種陳情所請之准否依據，而原告於 98 年 1 月 14 日及 98 年 2 月 27 日二度向被告所提變更營業業種之申請，被告函復不同意原告辦理所營商場店舖之業種變更係以本契約相對人立場所為之意思表示，性質上與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單方行政行為仍屬有間，並非行政處分行為，本件應不屬得依行政訴訟法第 4 條第 1 項規定提起撤銷訴訟救濟之對象。

(四)系爭行政契約條款之擬定本即兼具保障公益之色彩，由於龍山寺地下街屬特種建築，考量其設施設備等限制，乃規劃其地下 1 樓營業業種為百貨精品區，進而再劃分命理古玩、文化精品、輕食及百貨精品等次分區，每份契約書中均清楚載明各該店舖業者之經營業種，不得任意變更，以維護其樓層之營業秩序及他種業者之合法權益。為妥處本案之陳情，被告曾於 98 年 2 月 19 日邀集龍山寺地下街業者召開「研商龍山寺地下街 B1 店鋪營業項目可否放寬限制座談會」進行意見交流，期廣泛瞭解各店舖營業項目有無放寬限制之需求及是否有修正分區營業規劃之需要，然因放寬經營業種對各店舖現有權益顯有影響且與原契約書規定之精神亦有牴觸，與會店舖之業者代表無不各執己見而莫衷一是。被告經簽陳上級機關產業發展局基於「礙於業者間無法獲致共識，如原告個案准許，預期將招致更大反彈，造成該地下街商場的營運糾紛及混亂…」等顧慮，作出「不同意辦理」之決定，可謂尚稱合理。

(五)綜上所述，原告亦無據以尋求救濟之正當理由，其訴顯無理由，應依法駁回原告之訴等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、經查：

(一)按「行政機關基於其法定職權，為達成特定之行政目的，於不違反法律規定之前提下，自得與人民約定提供某種給付，並使接受給付者負合理之負擔或其他公法上對待給付之義務，而成立行政契約關係。」業據司法院釋字第 348 號解釋在案。又所謂行政契約，係指以公法上法律關係為契約標的（內容），而發生、變更或消滅行政法上之權利或義務之合意而言（行政程序法第 135 條規定參照）。又契約之法律性質，究屬公法性質，抑或私法性質，應從客觀上契約之內容綜合予以判別，如契約係以公法上應予規範之事實為標的，特別是契約中所設定之義務或權利具有公法上之性質，即可認定係公法契約。本件龍山寺地下街商場係位於台北市和平西路、西園路及廣州街間之艋舺公園正下方，經台北市政府規劃為地下兩層之商場，（包括地下 1 樓 23 間店舖及地下 2 樓 25 間店舖），其中地下 1 樓營業業種規劃為百貨精品區，含命理古玩、文化精品、輕食及百貨精品，係主題經營方式；台北市政府並訂定台北市地下街之出租管理辦法以為規範，以維護其樓層之營業秩序及他種業者之合法權益。因此簽訂「臺北市龍山寺地下街商場店鋪使用行政契約」，契約第 7 條明定使用之店鋪限經營文化精品業，非經報請產業發展局核准後，不得變更核准經營之業種；第 19 條明定如有涉訟以本院為管轄法院；第 20 條約定契約未盡事宜，適用行政程序法等有關法令之規定，並準用民法相關規定，契約內容如生疑義，由被告依公平合理原則解釋之；第 21 條明定原告如有違反契約之約定者，同意接受被告依行政程序法第 148 條規定，以本契約為強制執行名義逕為執行；此項約定業經台北市市長依行政程序法第 148 條第 2 項規定認可。系爭行政契約約定店鋪使用人應依據規劃使用，以達規劃設置目的，其為行政契約堪予認定。

(二)按台北市地下街之主管機關為台北市政府產業發展局，被告僅為執行機關（台北市地下街出租管理暫行要點第 2 點參照）；而原告與被告簽訂之系爭契約書第 7 條約定定「乙方（即原告）使用之店鋪限經營文化精品業，乙方應自行辦理商業登記或公司登記，非經報請產業發展局核准後，不得變更原核准經營之業種，且不得將店鋪提供乙方以外之公司行號作為辦公室使用。」則該契約內容為原告於簽訂契約時所同意並且簽署，其自應遵守之。依本件行政契約第 7 條約定，原告非經報請主管機關台北市政府產業發展局核准，不得變更原核准經營業種，而原告為台北市政府產業發展局所屬機關，易言之，被告並非有權核准變更經營業種之權責機關，至為明確。

(三)查本件原告於 98 年 1 月 14 日以經濟低迷，尋找合作之聯合經營商家不易為由，具陳情書向被告申請，將原核准使用之文化精品之經營業種變更為算命種類，經被告於 98 年 1 月 16 日辦理現場會勘，又 98 年 2 月 19 日召開座談會，並將上開會勘紀錄及座談會紀錄檢送予原告。原告於 98 年 2 月 27 日再度陳情將半間店舖區隔並將原營業項目文化精品業變更為命理行，被告以 98 年 3 月 16 日

北市市規字第 09830413200 號函復訴願人，該處就其陳情事項已於 98 年 2 月 19 日召開座談會，本案須作通盤檢討評估俟有定論再行函復。嗣被告將原告變更經營命理之申請經報請台北市政府產業發展局簽核，且於 98 年 4 月 13 日簽奉核示不同意辦理，被告乃以 98 年 4 月 27 日北市市規字第 09830905600 號函回覆說明三略以「惟考量於前揭要點修正前，現階段再增加命理業種店鋪之間數，將影響既有命理業種店鋪之權益，並造成店鋪間營運糾紛，影響龍山寺地下街商場整體營運。是以，旨揭貴公司業種變更之申請，經簽奉核示不同意辦理…」等語，因被告非權責機關已如前述，是被告將簽奉結果告知原告，其性質為觀念通知，核與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單方行政行為仍屬有間，並非行政處分。訴願機關為不受理之決定，並無不合。原告復對之提起本件行政訴訟，顯非合法，應予駁回。

六、按憲法第 15 條規定國家對於人民之工作權應給予保障，其所指工作權係指自由權的工作權，並非社會權之工作權，即國家不得剝奪人民選擇工作之權利。本件原告基於自由意志簽署系爭行政契約，自應遵守之。原告另稱不應以系爭契約內容限制人民之工作權，惟原告係自願經營「文化精品」業種，自應遵守契約條款，至於原告經營狀況不佳乃原告自身之經營判斷與經營策略之問題，況且變更契約內容必須得被告之上級機關台北市政府產業發展局之同意始可，此部份與原告所述公序良俗無關；且原告主張之符合「都市計畫公共設施用地多目標使用辦法」公園地下商場使用之相關規定，係原告對於法規命令內容有所誤解。而原告主張營業自由部分，則人民雖享有所謂營業自由權，但是該自由之權利並非毫無限制，否則社會秩序將無法維持，故對於人民之自由權必須為適度的限制，本件原告之營業自由權必須遵守契約之約定，僅能經營精品文化業種，此係確保同一地區其他商家之營業權，也係被告機關綜合考量市場需求、各樓層營業秩序以及避免過度競爭而損害其他業者權利之結果，故此限制對於原告工作權核心內容並無剝奪，自為憲法所允許。至於原告主張被告有差別待遇，為被告所否認，原告既未舉證以實其說，其空言主張自難採信，併予敘明。

據上論結，原告之訴為不合法，依行政訴訟法第 107 條第 1 項第 10 款、第 104 條、民事訴訟第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　98　　年　　12　　月　　17　　日

99 年度高等行政法院法律座談會提案七

一、提案機關：高雄高等行政法院

二、法律問題：

行政院勞工委員會職業訓練局（下稱勞委會職訓局）所屬職業訓練中心與學員訂定如學員擅自退訓，應賠償相關之訓練費用，並自願接受強制執行之行政契約。上開自願接受強制執行之行政契約如未經勞委會之認可，可否作為執行名義？

三、討論意見：

甲說：否定說。

按「行政契約約定自願接受執行時，債務人不為給付時，債權人得以該契約為強制執行之執行名義。」行政程序法第 148 條第 1 項所明定。同條第 2 項則規定：「前項約定，締約之一方為中央行政機關時，應經主管院、部或同等級機關之認可；締約之一方為地方自治團體之行政機關時，應經該地方自治團行政首長之認可；契約內容涉及委辦者，並應經委辦機關之認可，始生效力。」準此，行政程序法第 148 條第 2 項既係規定「締約之一方」，而非「自願接受執行之一方」為行政機關，才須經認可，足見該項規定僅是以締約一方為中央或地方行政機關為區分，分別定其認可之權限機關而已，並無排除自願接受執行為人民時，應經認可之程序。故不論自願接受執行者為行政機關或人民，祇要行政契約有自願接受執行之約定，為求慎重，使締約雙方同受認可程序之保障，一律應經主管機關或首長之認可。法務

部 97 年 3 月 13 日法律決字第 0970007443 號函釋內容（詳附件），對於勞委會職訓局訓練中心與學員訂定載有自願接受強制執行之行政契約，並未區分自願接受執行者為人民或行政機關，認為該契約應經勞委會認可，可資參考。本件行政契約既有自願接受強制執行之約定，應經勞委會之認可，否則不得作為執行名義。

乙說：肯定說。

按「行政契約約定自願接受執行時，債務人不為給付時，債權人得以該契約為強制執行之執行名義。」行政程序法第 148 條第 1 項所規定，此規定意在使行政契約不經取得法院裁判，即可取得與行政處分類似之執行力。行政程序法雖未就行政契約為定義規定，惟依同法第 2 條第 1 項規定，可知行政程序法有關行政契約之規定，係適用於行政機關締結之行政契約而言。是締結自願接受執行之行政契約者，一方既可確定為行政機關，足見應經認可者，僅指自願接受強制執行為行政機關，並不包括人民自願接受強制執行在內，否則行政程序法第 148 條第 2 項無須再次強調締約之一方為行政機關時，應經主管機關或首長認可。又行政程序法第 148 條第 2 項規範意旨，應係人民既係透過參與協商程序與行政機關締結行政契約，其地位較之由行政機關作成行政處分取得執行名義之情形，並未更為不利，惟如係行政機關締結自願接受強制執行之契約，人民

可不經法院裁判逕以契約為執行名義聲請強制執行，行政機關如因此成為強制執行之對象，進而遭到查封、拍賣，將對公共利益產生不良影響，為求慎重，爰規定行政機關締結自願接受執行之約定時應經認可之程序。因此，如僅人民一方自願接受執行者，不生此等公共利益考量之問題，不在行政程序法第 148 條第 2 項規範之內，毋庸主管機關之認可。本件係人民一方自願接受強制執行之行政契約，不用經勞委會之認可，即可作為執行名義。

四、初步研討結果：

多數採乙說

五、大會研討結果：

多數採乙說。

六、相關法條等：

㈠行政程序法第 2 條第 1 項：

「本法所稱行政程序，係指行政機關作成行政處分、締結行政契約、訂定法規命令與行政規則、確定行政計畫、實施行政指導及處理陳情等行為之程序。」

㈡行政程序法第 148 條：

「第 1 項）行政契約約定自願接受執行時，債務人不為給付時，債權人得以該契約為強制執行之執行名義。（第 2 項）前項約定，締約之一方為中央行政機關時，應經主管院、部或同等級機關之認可；締約之一方為地方自治團體之行政機關時，應經該地方自治團體行政首長之認可；契約內容涉及委辦事

項者，並應經委辦機關之認可，始生效力。（第 3 項）第 1 項強制執行，準用行政訴訟法有關強制執行之規定。」

附件 1

發文單位：法務部
發文字號：法律決 字第 0970007443 號
發文日期：民國 97 年 03 月 13 日
資料來源：法務部法規諮詢意見
相關法條：
行政程序法 第 148 條 （ 94.12.28 ）

要旨：

行政契約當事人得約定自願接受執行，於債務人不爲給付時，債權人以該契約爲強制執行之執行名義，不經法院判決，即得強制執行，而締約之一方爲中央行政機關時，應經其上級機關認可則，則勞委會職訓局所屬職業訓練中心與學員訂定載有自願接受強制執行約定之行政契約，應經勞委會之認可，如具體個案已繫屬法院或審理，仍應尊重裁判法院之見解

主　　旨：有關行政程序法第 148 條第 2 項所稱之「同等級機關」疑義乙案，本部意見如說明二、三，請 查照參考。

說　　明：一、復 貴會 97 年 2 月 21 日勞職訓字第 0970002254B 號函。

二、查行政程序法第 148 條規定：「行政契約約定自願接受執行時，債務人不爲給付時，債權人得以該契約爲強制執行之執行名義。前項約定，締約之一方爲中央行政機關時，應經主管院、部或同等級機關之認可；…」考其立法理由，主要認爲行政契約當事人一方不履行契約時，不論係行政機關或人民，如均須提起訴訟，經裁判始取得執行名義，與人民違反行政法上所定義務時，行政機關於裁處後即得以執行者不同，爲求早日確定並實現公益，避免訴訟曠日費時，爰於本條第 1 項規定，行政契約當事人得約定自願接受執行，於債務人不爲給付時，債權人以該契約爲強制執行之執行名義，不經法院判決，即得強制執行。又爲求慎重，爰於本條第 2 項規定，行政機關締結自願接受執行之約定時應經認可之程序。而締約之一方爲中央行政機關時，應經其上級機關認可。例如各部會以下機關，應經該管部、會、行、處、局、署之認可；各部會則應經主管院認可。準此，本件 貴會職業訓練局所屬職業訓練中心與學員訂定載有自願接受強制執行約定之行政契約，應經貴會之認可，方符前揭行政程序法規定。

三、上述說明，爲本部就 貴會來函表示之意見；貴會如有具體訴訟個案繫屬法院或業經審理，仍應尊重裁判法院之見解，併此敘明。

正　　本：行政院勞工委員會
副　　本：本部法律事務司（4 份）

條文對照表

立院三讀通過名稱	審查會通過名稱	謝委員啓大等整合案名稱	陳委員婉真等提案名稱	吳委員東昇等提案名稱	行政院草案名稱	說明
行政程序法	（照各提案通過） 行政程序法	行政程序法	行政程序法	行政程序法	行政程序法	審查會： 照各提案通過。
第一章　總則	（照各提案通過） 第一章　總則	第一章　總則	第一章　總則	第一章　總則	第一章　總則	審查會： 照各提案通過。
第一節　法例	（照謝委員啟大提案通過） 第一節　法例	第一節　法例	第一節　立法目的、定義及適用範圍	第一節　法例	第一節　一般規定	審查會： 照謝案通過。
第一條（與審查會條文相同）	（照行政院案修正通過）	第一條　為使行政行為遵循公正、公開與民主之程序，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定本法	第一條　立法目的為規範行政行為，使其達到適法、公正、迅速之目標，以保障人民權益、增進行政效能、擴大民眾參與及提升人民對行政之信任，	第一條　為保障人民權益，提高行政效能，促使行政機關依循正當、民主、公開之程序而依法行政，特制定本法。	第一條　為使行政行為遵循公正與民主之程序，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定本法。	陳委員婉真等提案： 一、明定本法之立法目的為保障人民權益、增進行政效能、擴大民眾參與，以及提升人民對行政之信任，並以適法、公正、迅速為行政行為之目標。 二、參考日本一九八九年行政手續法要綱案第〇一〇一條；韓國一九八九年行政程序（節次）法草案第一條。

						本條第三項之規定。 五、為保障相對人之權益，如其對行政機關依第二項所為補償金額之決定有所不服者，得向行政法院提起給付之訴，請求判決命行政機關給付一定金額，爰設第四項之規定。 六、參考民事訴訟法第三百九十七條、德國行政程序法第六十條及法國行政契約之法理。
						審查會： 照謝案通過。
第一百四十八條 （與審查會條文相同）	（照行政院案通過） 第一百四十二條　行政契約約定自願接受執行時，債務人不為給付時，債權人得以該契約為強制執行之執行名義。 前項約定，締約之一方為中央行政機關時，應經主	第一百五十二條　行政契約約定自願接受執行時，債務人不為給付時，債權人得以該契約為強制執行之執行名義。 前項約定，締約之一方為中央行政機關時，應經主管院、部或同等級	第九十六條　行政契約中有假執行之約定者，當事人為中央行政機關時，應經主管部、會、署之認可；其為地方自治團體之行政機關時，應經各該地方自治團體行政首長之認可，於委辦事項範圍內，並應	第一百五十一條　行政契約約定自願接受執行時，債務人不為給付時，債權人得以該契約為強制執行之執行名義。 前項約定，締約之一方為中央行政機關時，應經主管院、部或同等級	第一百三十一條　行政契約約定自願接受執行時，債務人不為給付時，債權人得以該契約為強制執行之執行名義。 前項約定，締約之一方為中央行政機關時，應經主管院、部或同等級機關之認可；締約之一方為地方自治團體之行政機關時，應經該	**陳委員炯圻等提案：** 一、行政契約締結後，債務人之一方若不履行契約義務，債權人之一方須循訴訟途經取得執行名義後，始得依法對債務人強制執行，縱債權人一方是行政機關，債務人一方為人民之情形，亦無不同，行政機關尤其不得採作成行政處分之捷徑強制人民履行契約義務。 二、然為恐提起訴訟曠日費時，若契約當事人合意於契約中訂明願接受假執

管院、部或同等級機關之認可；締約之一方為地方自治團體之行政機關時，應經該地方自治團體行政首長之認可；契約內容涉及委辦事項者，並應經委辦機關之認可，始生效力。 第一項強制執行，準用行政訴訟法有關強制執行之規定。	機關之認可；締約之一方為地方自治團體之行政機關時，應經該地方自治團體行政首長之認可；契約內容涉及委辦事項者，並應經委辦機關之認可，始生效力。 行政機關依前項約定接受假執行者，其執行準用行政訴訟法有關強制執行之規定；人民依前項約定接受假執行者，其執行準用行政執行法有關金錢給付義務、行為或不行為義務強制執行之規定。	經就執行委辦事項有指揮監督權之委辦機關認可，始生效力。 行政機關依前項約定接受假執行者，其執行準用行政訴訟法有關強制執行之規定；人民依前項約定接受假執行者，其執行準用行政執行法有關金錢給付義務、行為或不行為義務強制執行之規定。	機關之認可；締約之一方為地方自治團體之行政機關時，應經該地方自治團體行政首長之認可；契約內容涉及委辦事項者，並應經委辦機關之認可，始生效力。 欠缺前項認可而致契約不生效時，締結之他方為應受信賴保護之人時，得請求行政機關補償其損失。 前項之補償請求權，自知悉損失時起，一年內不行使而消滅。 第一項強制執行，準用行政訴訟法有關強制執行之規定。	地方自治團體行政首長之認可；契約內容涉及委辦事項者，並應經委辦機關之認可，始生效力。 第一項強制執行，準用行政訴訟法有關強制執行之規定。
				行，當無不許之理，爰設本條規定，以利行政事務之推行。 三、假執行之約定固有方便、迅速之功，但若過於輕率，對公益與私益均可能造成無可彌補之損害。為審慎計，爰於第一項規定假執行之約定非經監督機關認可，不生效力。至於監督機關為何，在國家（中央）行政領域規定為主管部、會、署；在地方行政領域，區分固有自治事項與委辦事項，於前者，監督機關為地方自治團體之行政首長，於後者則為就執行委辦事項有指揮監督權之委辦機關。約定自願接受假執行者若為監督機關本身，其約定毋須再經其他機關之認可，乃當然之理，故毋庸明文。 四、第二項規定對自願接受假執行者之執行程序，區分接受假執行者係行政機關或人民，分別適用行政訴訟法以及行政執行法有關行政執行之規定。 五、參考德國聯邦行政程序法第六十一條。 吳委員東昇等提案：

明定自願接受執行之約定。

行政院案：

一、本條規定自願接受執行之約定。

二、行政契約當事人一方不履行契約者，不論係行政機關或人民，他方均須提起訴訟，經判決取得執行名義，始得依法定程序強制執行，此與人民違反行政處分所定義務時，行政機關得依行政執行法予以強制執行者不同。

三、締約之一方為中央行政機關時，應經其上級機關認可。例如各部會以下機關，應經該管部、會、行、處、局、署之認可；各部會則應經主管院認可。如締約之一方為行政院或其他院時，則無本條第二項之適用，亦即不生認可之問題。

四、惟為求迅速履行契約，早日實現公益，避免訴訟曠日費時，爰於本條第一項規定，行政契約當事人得約定自願接受執行，於債務人不為給付時，債權人以該契約為強制執行之執行名義，不經法院判決，即得強制執行。

五、又為求慎重，爰於本條第二項規定

	第一百四十九條（與審查會條文相同）	（照謝委員啟大提案通過）	第一百五十三條　行政契約，本法未規定者，準用民法相關之規定。	第九十七條　行政契約，本章未規定者，依本法其他相關之規定，本法未規定者，準用民法相關之規定。	第一百五十三條　行政契約，本法未規定者，準用民法相關之規定。	第一百三十三條　行政契約，本法未規定者，準用民法相關之規定。

，行政機關締結自願接受執行之約定時應經認可之程序。

六、依據自願接受執行之約定所為之強制執行，與經法院判決所為之強制執行，均以履行行政契約之義務為目的，故其程序宜求一致，爰斟酌我國行政訴訟法修正草案有關強制執行之規定，設本條第三項之規定。

七、參考德國行政程序法第六十一條。

審查會：照行政院案通過。

陳委員婉真等提案：

一、本條規定行政契約適用法律之順序，先適用本章，未備時始適用本法其他相關規定；若亦不足，則再準用民法相關之規定；而後位適用或準用之規定，自不得牴觸前順位者。惟條文稱相關規定，或稱準用，其既未明確指出得適用或準用之法規，固應俟日後學界與實務界更深入探究，於不同之個案，尋繹一般原則與例外情況，

99 年度高等行政法院法律座談會提案八

一、提案機關：臺北高等行政法院

二、法律問題：

營利事業所得稅查核準則(下稱查核準則)第 97 條第 11 款規定：「營業人一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項並不收取利息，或收取利息低於所支付之利息者，對於相當於該貸出款項支付之利息或其差額，不予認定。當無法查明數筆利率不同之借入款項，何筆係用以無息貸出時，應按加權平均法求出之平均借款利率核算之。」有無違反法律保留原則？

三、討論意見：

甲說：憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之;如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，否則即違反租稅法律主義(司法院釋字第 620、622 及 650 號解釋參照)。所得稅法第 24 條第 1 項規定，係就公司組織之營利事業，應採用之會計基礎及收入與成本費用配合原則之所得額計算方式，以法律明定之，並未規定營業人一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項並不收取利息，或收取利息低於所支付之利息者，對於相當於該貸出款

項支付之利息或其差額，即不予認定；而借貸款項之利息涉及所得稅稅基之構成要件，應有租稅法律主義之適用。上開查核準則第 97 條第 11 款規定關於貸出款項支付之利息或其差額不予認定，增加營業人當年度之所得及應納稅額，影響該企業之經營，顯非執行法律之細節性或技術性事項，且逾越憲法第 19 條租稅法律主義，與法律保留原則不合，應不得予以援用(參見最高行政法院 98 年度判字第 500 號判決)。

乙說：㈠按所得稅法第 24 條規定得減除之各項成本費用，揆其立法意旨，自以營業上合理及必要者為限。營利事業倘一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項不收利息，對相當於該貸出款項所支付之利息支出，當然係不合理及不必要之費用，是查核準則第 97 條第 11 款規定，類此情形，不予認定，尚無違反租稅法律主義，改制前行政法院 71 年判字第 1242 號判例意旨亦同。

㈡又司法院釋字第 650 號解釋係針對查核準則第 36 條之 1 第 2 項(現已刪除)所為之解釋，而不及於查核準則第 97 條第 11 款規定；再查核準則第 97 條第 11 款尚無違應切近所得額實質的要求，與查核準則第 36 條之 1 第 2 項之規定尚有不同，並無違反法律保留原則(參見最高行政法院 98 年度判字第 478 及 562 號判決)。

四、初步研討結果：

因最高行政法院裁判歧異，故提請大會討論。

五、大會研討結果：

送請最高行政法院庭長法官聯席會議討論。

六、相關法條等：

㈠所得稅法第 24 條第 1 項：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」

㈡查核準則第 36 條之 1(民國 81 年 1 月 13 日及 93 年 1 月 2 日修正發布，98 年 9 月 14 日刪除)：「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項，應按當年 1 月 1 日所適用台灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。但如係遭侵占，且已依法提起訴訟者，不予計算利息收入課稅。公司之資金貸與股東或其他個人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，比照前項規定辦理。」

㈢司法院釋字第 650 號解釋文(97 年 10 月 31 日公布)：「財政部於中華民國 81 年 1 月 13 日修正發布之營利事業所得稅查核準則第 36 條之 1 第 2 項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，應按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。稽徵機關據此

得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，課徵營利事業所得稅。上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第 19 條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。」

㈣改制前行政法院 71 年判字第 1242 號判例：「關於營利事業，其營業費用及損失之認列，依租稅公平之原則，應以合理及必要者為限。營利事業倘一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項不收利息，對相當於該貸出款項所支付之利息支出，當然係不合理及不必要之費用，稽徵機關自難准予認列。」

㈤甲說參考裁判：最高行政法院 98 年度判字第 500 號判決。

㈥乙說參考裁判：最高行政法院 98 年度判字第 478 號判決、98 年度判字第 562 號判決。

甲說參考裁判：

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 98,判,500

【裁判日期】 980514

【裁判案由】 營利事業所得稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

98 年度判字第 500 號

上 訴 人 東隆五金工業股份有限公司

代 表 人 何湯雄

被 上訴 人 財政部臺灣省南區國稅局

代 表 人 邱政茂

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 1 月 25 日高雄高等行政法院 95 年度訴字第 286 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（含復查決定）均撤銷。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理 由

一、上訴人民國 90 年度營利事業所得稅結算申報，原列報營業費用及損失總額－呆帳損失新臺幣（下同）465,696,226 元，被上訴人初核以其中美國之債務人東緯工業股份有限公司（下稱東緯公司）之呆帳損失 27,580,029 元，未檢附駐外使領館證明文件，及訴外人黃志尚買入股票款之呆帳損失 154,990,500 元之存證信函送達地址非黃志尚住所等情，金額合計共 182,570,529 元，與行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 94 條規定不符，乃予剔除，核定上訴人呆帳損失為 293,125,697 元；上訴人另列報利息支出 64,642,064 元，經被上訴人初核依 89 年度核定情形，以上訴人 87 年度應收關係人款項明細帳戶期末餘額 800,143,970 元、其他應收款中預付景泰工業股份有限公司（下稱景泰公司）購料款 19,285,715 元及無法收回黃志尚之股票款 154,990,500 元，合計 974,420,185 元，依查核準則第 97 條規定，按償債計畫約定之重整利率 1.81%，設算利息 17,637,005 元並自列報利息支出項下減除，乃核定利息支出 47,005,059 元。上訴人對上開利息支出部分核定不服，申經復查結果，獲追認利息支出 1,561,306 元，其餘仍予維持。上訴人仍表不服，就無法回收黃志尚借款 154,990,500 元及設算利息 2,805,328 元部分提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、上訴人於原審起訴意旨略謂：上訴人於 86 年 12 月 28 日與黃志尚訂立股票買賣契約書，出售禾翔通信等公司股票並完成過戶，其中約 3/4 之買賣價金以支票支付，詎支票屆期未獲兌現，其間因公司財務危機及人員離職，俟正常營運後，上訴人曾於 90 年 5 月 30 日及 93 年 7 月 2 日以存證信函向黃志尚催收其積欠上訴人之股款及遲延利息，復於 93 年間獲臺灣嘉義地方法院（下稱嘉義地院）核發 93 年度促字第 14095 號支付命令在案，足見上訴人就上開款項已進行催收，應適用查核準則第 94 條規定列為呆帳損失，並無查核準則第 97 條第 11 款之適用；況且，被上訴人未斟酌上訴人自 87 年度起因爆發財務危機及面臨司法調查，致公司營運呈現停擺狀態之情形，逕指上訴人「容認應收帳款存在，且久不予積極催討，無異係將鉅額資金積壓供他人運用未收取利息，等同貸款與他人運用」云云，對上訴人系爭應收款設算利息，顯違反行政機關「有利不利一律注意」之原則，且認定上訴人未能收回系爭應收款之事實「等同貸款予他人」，於法無明文規定之情形下，推定適用貸款予他人之法律效果，自非合法。為此請判決將訴願決定及原處分（含復查決定）關於無法回收黃志尚借款設算調減利息支出 2,805,328 元部分均撤銷等語。

三、被上訴人則以：上訴人 90 年度列報訴外人黃志尚買入股票款之呆帳損失 154,990,500 元，因催收之存證信函送達地址非黃志尚戶籍地址，而係景泰公司之營業地址，與查核準則第 94 條規定不符，被上訴人乃函請上訴人簽證會計師並副知上訴人於 93 年 7 月 22 日前補提示相關資料，惟逾期仍未提示，乃予剔除，被上訴人已就其有利及不利事項予以考量，並無違反行政程序法第 36 條及第 43 條規定。至上開存證信函及上訴人於 93 年 9 月 13 日向嘉義地院聲請發支付命令，是否有查核準則第 94 條之適用，自應檢附相關資料，於查核 93 年度營利事業所得稅時予以准駁，而與 90 年度營利事業所得稅無涉。另查，依上訴人與黃志尚訂立之股票買賣合約書，賣方得於買賣交割款期票兌現後，始交付買方股票辦理過戶，是以，上訴人應不得將股票辦理過戶卻辦理過戶，且遲至 90 年 5 月 30 日始以景泰公司之營業地址寄發存證信函，卻未對黃志尚之住所寄發，並遲於 93 年 9 月 7 日始向嘉義地院申請支付命令，有違契約約定及一般經驗法則。另系爭票據遲未兌現，且系爭應收票據非為銷貨所生，顯見上訴人已容認應收款項存在，且久置不予積極催討，無異將鉅額資金積壓供他人運用未收取利息，等同貸款與他人運用，被上訴人按重整利率 1.81%計算應分攤利息 2,805,328 元，並自利息支出項下減除，並無不合等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：（一）按「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」「借貸款項之利息，其應在本營業年度內負擔者，准予減除。」所得稅法第 24 條第 1 項及第 30 條第 1 項所明定。又「非營業所必需之借款利息，不予認定。」「營業人一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項並不收取利息，或收取利息低於所支付之利息者，對於相當於該貸出款項支付之利息或其差

額，不予認定。當無法查明數筆利率不同之借入款項，何筆係用以無息貸出時，應按加權平均法求出之平均借款利率核算之。」則為查核準則第 97 條第 2 款及第 11 款所規定。查財政部發布之查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項（司法院釋字第 217 號解釋及第 438 號解釋參照）。上引查核準則之規定係就營利事業所得稅之利息支出如何認定加以規定，並不涉及租稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等應以法律明定之租稅項目；參照所得稅法第 24 條第 1 項及商業會計法第 60 條第 1 項：「營業成本及費用，應與所由獲得之營業收入相配合，同期認列。」之規定，可知，所得稅法第 30 條第 1 項所指得列為費用減除之利息，應指與營業收入相配合之利息為限，倘營業人貸出款項予他人，並不收取利息，他方面又借入款項支付利息，則其所支付之利息即非必需之費用，是查核準則第 97 條第 11 款規定，對於相當於貸出款項支付之利息或其差額，不予認定，即自帳載利息支出中減除之，核與所得稅法規定意旨無違，爰予援用。（二）按「給付有確定期限者，債務人自期限屆滿時起，負遲延責任。」「遲延之債務，以支付金錢為標的者，債權人得請求依法定利率計算之遲延利息。但約定利率較高者，仍從其約定利率。」民法第 229 條第 1 項、第 233 條第 1 項分別定有明文。故因買賣而發生之金錢債務給付遲延，出賣人即因買受人之遲延給付，而發生遲延利息請求權；故出賣人就其遲延利息給付請求權之未行使，自經濟上觀點，實質上已形成將該未收取之買賣價金無償貸予買受人之效果；又若出賣人另有因借貸而發生應支付利息情事，則出賣人原依買賣契約可取得之款項，若如期取得，則出賣人當可減少借貸款項，進而減少利息支出，相對的，若出賣人有向買受人收取利息，其亦有利息收入可與利息支出相互抵銷，則本於此等資金排擠效果，就該逾期未收取買賣價款金額範圍內，出賣人另行發生之利息支出，本於收入與費用配合原則，即非營業人即出賣人營業所必要之支出，而此情形即為前述查核準則第 97 條第 11 款規定之意旨所在，故關於出賣人逾期未收取之買賣價款，亦應認有查核準則第 97 條第 11 款規定之適用（本院 89 年度判字第 2731 號判決參照）。（三）又按人民有依法律納稅之義務，為憲法第 19 條所明定。故人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠；亦即應以法律明定之租稅項目，不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義(司法院釋字第 210 號、第 217 號及第 367 號解釋參照)。查上述查核準則第 97 條第 11 款規定，僅係就營利事業所得稅之利息支出如何認定加以規定，並不涉及租稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等應以法律明定之租稅事項，已如前述；而買賣價款之遲延收取，實質上形同將該未收取之買賣價金無償貸予買受人，故其情形當亦在查核準則第 97 條第 11 款規範範圍，是對於遲延收取之買賣價款，於稅務會計上，依據查核準則第 97 條第 11 款規定，設算利息自列報之其他利息支出中減除，即與租稅法定主義無違。是如前述，查核準則第 97 條第 11 款所稱之「借入款項」與「貸

出款項」係指公司之資金因借入而增加，因貸出而減少，不問其借貸資金之性質如何，亦不以民法第 447 條所規定之消費借貸為限，此乃收入費用配合原則所當然，故上訴人以本件是屬因買賣而發生之價款遲延給付，並非查核準則第 97 條第 11 款所稱之借貸云云，即無可採。從而，系爭應收股款之票據款本應於 87 年 9 月 30 日兌現給付，惟上訴人迄未獲給付，加以上訴人本年度列報有利息支出 64,642,064 元，有上訴人本年度營利事業所得稅核定通知書附原處分卷可按，則依前開說明，就此遲延收取之款項於遲延期間，實質上即形同無償為款項之貸與，故被上訴人本年度就系爭應收股款之票據款，予以設算利息，認上訴人本年度列報利息費用中之 2,805,328 元（154,990,500 元×重整利率 1.81%），並非營業所必要之費用，而從上訴人本年度列報之利息支出中減除，即屬有據。（四）上訴人雖稱系爭股款票據於 87 年 9 月 30 日到期後並未兌現，適逢上訴人公司發生財務危機及面臨司法調查，致公司營運呈停擺狀態，並非上訴人不向黃志尚催討，且上訴人已先後於 90 年 5 月 30 日及 93 年間即以存證信函向黃志尚催討系爭應款遲延利息，並於 93 年間向法院聲請核發支付命令，則系爭應收款應有查核準則第 94 條呆帳損失之適用云云。惟按「呆帳損失：五、應收帳款、應收票據及各項欠款債權，有下列情事之一者，視為實際發生呆帳損失，並應於發生當年度沖抵備抵呆帳。(一)因倒閉、逃匿、和解或破產之宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能收回者。(二)債權中有逾期二年，經催收後未經收取本金或利息者。上述債權逾期二年之計算，係自該項債權原到期應行償還之次日起算；債務人於上述到期日以後償還部分債款者，亦同。」「六、前款呆帳損失，其屬債務人倒閉、逃匿，無從行使催收者，除取具郵政事業無法送達之存證函外，並應書有該營利事業倒閉或他遷不明前之確實營業地址；債務人居住國外者，應有我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之證明；債務人居住大陸地區者，應有行政院大陸委員會委託處理臺灣地區與大陸地區人民往來有關事務之機構或團體之證明；其屬和解者，如為法院之和解，包括破產前法院之和解或訴訟上之和解，應有法院之和解筆錄，或裁定書正本；如為商業會、工業會之和解，應有和解筆錄；其屬破產之宣告或依法重整者，應有法院之裁定書正本；其屬申請法院強制執行，債務人財產不足清償債務或無財產可供強制執行者，應有法院發給之債權憑證；其屬逾期二年，經債權人催收，未能收取本金或利息者，應取具郵政事業已送達之存證信函或向法院訴追之催收證明。」為查核準則第 94 條第 5 款及第 6 款所規定。是上訴人如主張訴外人黃志尚已發生所得稅法第 49 條第 5 項就「因逃匿、和解、或破產之宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能收回者。」及「債權中有逾期兩年，經催收後，未經收取本金或利息者。」得視為實際發生呆帳損失之情形，自應提出相關證據以資證明；而所謂經債權人催收後，未經收取本金或利息者，既得視為實際發生呆帳損失，則當以債權人所從事之催收行為與其債權未能受償之間具有因果關係為限，否則若謂債權人可不經查證債務人之住居所，

而隨意對某一地址發出存證信函，即能謂債權人已從事催收行為，進而發生應收帳款成為實際發生呆帳損失之效果，則所得稅法第 49 條第 5 項第 2 款有關應經催收程序始得列為呆帳損失之規定，勢將形同虛設，顯非法之本意。經查，上訴人公司縱於 87 年間發生財務危機及面臨司法調查，然此並非等同於債務人黃志尚已經逃匿，此外，上訴人又未能提出黃志尚已經逃匿之證明，則上訴人主張黃志尚自上訴人公司發生財務危機後已經逃匿致其無法回收系爭應收股款之票據款云云，實非可取。次查，上訴人雖主張其曾於 90 年 5 月 30 日對黃志尚進行催收，並提出存證信函 1 份附原審卷為證，然查，該份存證信函所載地址為訴外人景泰公司之營業所「新竹縣湖口鄉新竹工業區光復路 60 號」，並非黃志尚之住居所，此觀原處分卷附景泰公司之估價單及原審卷附黃志尚之戶籍資料即明。是上訴人本次催收，既非向黃志尚之住居所為之，難認該存證信函已發生所得稅法第 49 條第 5 項第 2 款及上述查核準則第 94 條之催收效力，從而即難認系爭應收股款之票據款得自 90 年間起視為呆帳損失。至於上訴人雖於 93 年 7 月 28 日對黃志尚之住所地發出存證信函，復於 93 年 9 月 13 日經嘉義地院以黃志尚為債務人核發 93 年度促字第 14095 號支付命令予上訴人等情，固有各該存證信函及支付命令附原處分卷及原審卷可憑，然此充其量祇能認為上訴人於 93 年方合法行使其催收行為，而以 93 年度為系爭應收帳款之呆帳損失年度，尚難據以認定黃志尚自 90 年起已經有倒閉逃匿等行為，或因而追溯認為上訴人自 90 年間已合法行使其催收行為。從而，上訴人主張系爭應收股款之票據款早已成為呆帳損失，被上訴人未注意上訴人公司於 87 年間即發生營運困難之事實，不應再依查核準則第 97 條第 11 款予以設算利息自利息支出項下減除云云，即非無可取。（五）末按「對公司之債權，在重整裁定前成立者，為重整債權。」「公司重整完成後，有左列效力：一、已申報之債權未受清償部分，除依重整計畫處理，移轉重整後之公司承受者外，其請求權消滅；未申報之債權亦同。」公司法第 296 條第 1 項前段及第 311 條第 1 項第 1 款定有明文。準此，祇有在重整裁定前成立之債權方為重整債權而有公司法第 311 條第 1 項第 1 款請求權消滅規定之適用甚明。經查，上訴人係於 88 年 4 月 28 日經嘉義地院以 88 年度整字第 1 號裁定准予重整，有該份裁定書附原審卷可憑，而系爭稅捐債權乃有關上訴人 91 年度之營利事業所得稅，係在重整裁定成立後發生，自非重整債權。是上訴人主張被上訴人未就系爭 91 年度營利事業所得稅債權為重整債權之申報，其請求權已經消滅云云，顯係誤解法律之規定，要無可採等由，乃駁回上訴人在原審之訴。

五、本院查：憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，

否則即違反租稅法律主義（司法院釋字第 443 號、第 620 號、第 622 號、第 640 號及第 650 號解釋參照）。所得稅法第 24 條第 1 項之規定，係就公司組織之營利事業，應採用之會計基礎及收入與成本費用配合原則之所得額計算方式，以法律明定之，並未規定營業人一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項並不收取利息，或收取利息低於所支付之利息者，對於相當於該貸出款項支付之利息或其差額，即不予認定；而借貸款項之利息涉及所得稅稅基之構成要件，應有租稅法律主義之適用。上開查核準則第 97 條第 11 款規定關於貸出款項支付之利息或其差額不予認定，增加營業人當年度之所得及應納稅額，影響該企業之經營，顯非執行法律之細節性或技術性事項，且逾越所得稅法之授權，違反憲法第 19 條租稅法律主義。查原審以查核準則第 97 條第 11 款之規定，係就營利事業所得稅之利息支出如何認定加以規定，並不涉及租稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等應以法律明定之租稅事項，核與上開所得稅法第 24 條第 1 項及第 30 條第 1 項之立法意旨無違云云，揆諸前揭說明，原審予以援用，自有適用法規不當之違法。綜上，本件原處分係依查核準則第 97 條第 11 款規定，就無法回收黃志尚借款 154,990,500 元之設算利息 2,805,328 元部分自列報利息支出項下予以減除，惟該查核準則第 97 條第 11 款規定，既經本院認定有違法律保留原則，應不得予以援用，已如上述；訴願決定予以維持，原審判決並就上訴人之訴予以駁回，均屬有誤。上訴意旨求予廢棄，為有理由。又因本件事實已明確，爰由本院自為判決將原判決廢棄，並將該訴願決定及原處分一併撤銷。

六、據上論結，本件上訴為有理由，爰依行政訴訟法第 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　98　年　5　月　14　日

乙說參考裁判：

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 98,判,478

【裁判日期】 980507

【裁判案由】 營利事業所得稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

98 年度判字第 478 號

上 訴 人 東隆五金工業股份有限公司

代 表 人 何湯雄

被 上訴 人 財政部臺灣省南區國稅局

代 表 人 邱政茂

上列當事人間因營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 1 月 25 日高雄高等行政法院 95 年度訴字第 285 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 91 年度營利事業所得稅結算申報，列報利息支出新臺幣（下同）40,011,092 元，被上訴人依 89 年度核定情形，以上訴人 87 年度應收關係人款項明細帳戶期末餘額 800,143,970 元、其他應收款項中預付景泰工業股份有限公司（下稱景泰公司）購料款 19,285,715 元及無法收回第三人黃志尚之借款 154,990,500 元，合計 974,420,185 元，乃依行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 97 條規定，按加權平均借款利率 1.39％，設算利息 13,544,440 元；被上訴人另以上訴人 91 年度列報出租資產－土地 49,351,150 元，簽證會計師雖說明其 91 年度所列報之借款利息，主要為應付重整債權之利息，惟基於資金排擠效果及無相關文件證明係以自有資金購買該筆出租土地，乃依查核準則第 97 條第 9 款但書規定，就系爭土地取得成本 49,351,150 元，按加權平均借款利率 1.39％，設算利息 685,981 元，依財政部民國 86 年 7 月 24 日台財稅第 861908054 號函，減除該土地之租金收入 465,601 元，轉列遞延費用 220,380 元；又 91 年度上訴人列報預付購置設備款 1,532,000 元部分，被上訴人亦就設備款持有期間，按加權平均借款利率 1.39％計算利息支出 12,262 元予以資本化，合計設算利息 13,777,082 元自利息支出項下減除，核定利息支出 26,234,010 元。上訴人對上開核定不服，申經復查結果，獲追認利息支出

1,561,306 元，其餘仍予維持。上訴人就應收關係人款（即對菲律賓東隆公司債權 424,009,004 元、對東緯工業股份有限公司–下稱東緯公司–債權 27,580,029 元、對黃志尚應收款 154,990,500 元）及出租土地調減利息支出共 8,668,638 元部分仍表不服，循序提起行政訴訟。原審認關於東緯公司之呆帳損失部分：東緯公司已於 91 年 2 月 15 日宣布解散，此部分應設算利息期間僅為 91 年 1 月 1 日至 91 年 2 月 14 日，是原核算應分攤之利息支出之金額，應予追認 336,098 元（餘 47,264 元不予追認），乃判決訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）有關設算上訴人應收東緯公司帳款應分攤之利息支出於超過 47,264 元部分均撤銷，駁回上訴人其餘之訴，上訴人就其不利部分 8,332,540 元（即 8,668, 638 元–336,098 元），提起上訴。

二、上訴人起訴主張：(一)菲律賓東隆公司為上訴人於 85 年間於菲律賓蘇比克灣投資設立之子公司，上訴人原始投資金額為美金 600,000 元，並透過 GOODWILL、INSTANT 及東旺公司 3 家子公司持有菲律賓東隆公司之股權；而菲律賓東隆公司整地建廠之支出，則暫由上訴人墊付，預計待廠房興建完成再將所墊付之款項轉作投資款；惟上訴人於 87 年遭逢掏空事件，致陷入財務危機，故此一長期投資之後續計畫及相關會計處理因此受到影響而中斷，此即上訴人帳載應收菲律賓東隆公司鉅額款項之緣由。嗣上訴人慮及 GOODWILL、INSTANT 及東旺公司皆以涉及掏空上訴人資產之前任董事長范芳源以自然人身分擔任負責人，若繼續延用此投資架構增資菲律賓東隆公司，有不可預期之管理與控制風險，乃經董事會決議於 90 年 12 月設立 LIS 公司，作為未來對菲律賓東隆公司之境外控股公司主體，並同時將上訴人對菲律賓東隆公司之長期應收帳款轉售予 LIS 公司，作為未來 LIS 公司對菲律賓東隆公司以應　　收帳款轉為長期投資之準備。是以，上訴人於 90 年度於申經經濟部投資審議委員會核准後，匯出美金 12,400,000 元設立 LIS 公司，作為對菲律賓東隆公司之控股公司，而 LIS 公司將款項用以清償菲律賓東隆公司所積欠上訴人之債務。從而，菲律賓東隆公司對上訴人之債務，已因 LIS 公司之資金挹注而獲清償，則上訴人原有應收關係人債權即歸於消滅。上訴人對菲律賓東隆公司既已無債權之存在，自無應收利息可言，即無查核準則第 97 條第 11 款規定之適用。(二)上訴人對東緯公司應收款 27,580,029 元部分，因東緯公司經營不善，已向新加坡破產管理局申請破產，並經新加坡高等法院於 91 年 2 月 15 日宣布解散在案，是項債權已無回收之可能，應列入呆帳損失，不應再計算分攤利息支出。(三)上訴人曾於 90 年 5 月 30 日及 93 年 7 月 2 日以存證信函向訴外人黃志尚催收其積欠上訴人之股款及遲延利息，復於 93 年間獲臺灣嘉義地方法院（下稱嘉義地院）核發 93 年度促字第 14095 號支付命令在案， 足見上訴人就上開款項均已進行催收，應適用查核準則第 94 條規定列為呆帳損失，無查核準則第 97 條第 11 款規定之適用。(四)上訴人並非以借款購置系爭出租土地，自無查核準則第 97 條第 9 款規定之適用；又上訴人取得系爭出租土地之時間為 79 年度，且於取得時確係作為固定

資產使用，直至 91 年度始因政策調整轉供出租，依法規適用不溯既往原則而言，亦應依查核準則第 97 條第 9 款本文適用上訴人上開取得土地之行為，而非以 82 年 12 月 30 日修正增訂之但書規定追溯適用，計算遞延利息支出等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分關於應收關係人款項、無法回收第三人黃志尚借款及出租土地設算調減利息共 8,668,638 元部分。

三、被上訴人則以：(一)關於應收關係人菲律賓東隆公司款項部分：上訴人將墊付菲律賓東隆公司建廠支出之長期應收款，轉售給上訴人 100％持有之 LIS 公司之調整行為，形式上雖已將系爭應收款出售，然實質上上訴人並未收回系爭應收款，又 LIS 公司為上訴人於免稅天堂薩摩亞成立之紙上公司，依該國規定公司註冊祇需美金 100 萬元，不用稅務申報及審計查核即免租稅，且 LIS 截至目前帳上除購買系爭應收帳款外，並無上訴人所稱以 LIS 為境外控股公司主體之情事。又菲律賓東隆公司乃一個營運良好之公司，按理則應有償還上訴人墊付之能力，上訴人不向其催討本金或利息，究其原因，乃本質實為借貸予關係企業資金之情，參照司法院釋字第 420 號解釋意旨，被上訴人應依查核準則第 97 條第 11 款規定設算利息。(二)關於東緯公司之呆帳損失部分：東緯公司已於 91 年 2 月 15 日宣布解散，此部分應設算利息期間應為 91 年 1 月 1 日至 91 年 2 月 14 日。是原核算應分攤之利息支出之金額，應予追認 336,098 元。(三)關於訴外人黃志尚之呆帳損失部分：上訴人與黃志尚於 86 年 12 月 28 日訂立股票買賣合約，約定上訴人得於交割款期票兌現後，始交付黃志尚股票。惟黃志尚所開立票據並未兌現，上訴人竟先辦理過戶，且遲至 90 年 5 月 30 日始發存證信函，又送達地址並非黃志尚之戶籍地址。再者，直至 93 年 9 月 7 日始向嘉義地院申請支付命令，有違一般經驗法則。上訴人長久不予積極催討，無異係將鉅額資金積壓供他人運用未收取利息，等同貸款與他人運用，被上訴人按重整利率計算應分攤利息，並自利息支出項下減除，並無不合。(四)關於系爭土地分攤利息支出部分：上訴人無法就其購入非屬固定資產之系爭土地為自有資金來源運用，提示充分說明，是被上訴人以購入土地取得成本 49,351,150 元，按加權平均借款利率 1.39％，設算利息，並依財政部 86 年 7 月 24 日台財稅第 861908054 號函，減除該土地之租金收入，轉列遞延費用，並無不合等語，資為辯駁。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)有關應收關係人款即菲律賓東隆公司應收帳款 424,009,004 元（即美金 12,325,154.35 元）部分：查系爭應收帳款係上訴人前為菲律賓東隆公司墊付之建廠支出，上訴人於 90 年 12 月於薩摩亞設立 100％持股之 LIS 公司（投資金額為美金 12,400,000 元），是上訴人形式上雖有匯出現金成立 LIS 公司，然其旋又將幾近 LIS 公司資本額之系爭應收帳款出售予 LIS 公司，復由 LIS 公司將同額款項匯返上訴人，足見上訴人實質上並非以現金，而是以系爭應收帳款成立 LIS 公司，LIS 公司乃上訴人刻意架設之導管，並無改系爭應收帳款未回收之性質。又依上訴人答覆財團法人中華民國櫃檯買賣中心（下稱櫃買中心）謂菲律賓東隆公司估計年

產值約 5 億元，足見菲律賓東隆公司應有償還上訴人墊付之能力，然上訴人卻不向其催討本金或利息，究其原因，乃本質實為借貸予關係企業資金之情。再者，上訴人答覆櫃買中心稱將系爭應收帳款轉售予 LIS 公司係作為未來 LIS 公司對菲律賓東隆公司以應收帳款轉為長期投資準備之函，充其量乃該中心為提高上櫃公司財務資訊公開之品質，與系爭應收帳款是否構成查核準則第 97 條第 11 款之貸出款項性質之認定無涉。(二)有關應收關係人東緯公司應收帳款 27,580,029 元部分：查東緯公司已申請破產，而於 91 年 2 月 15 日經新加坡高等法院宣布解散，為兩造所不爭，是上訴人對東緯公司之系爭應收帳款，自因該公司於 91 年 2 月 15 日經新加坡高等法院依破產程序宣告解散，而成為呆帳損失，故自此日之後，自不應將之依查核準則第 97 條第 11 規定設算其應分攤之利息支出，洵堪認定。從而，上訴人對東緯公司之應收帳款應設算利息期間應僅為 91 年 1 月 1 日至 91 年 2 月 14 日，故重行核算此部分應分攤之利息支出應為 47,264 元（27,580,029 元×1.39%×45/365）。換言之，原處分關於核定上訴人系爭應收東緯公司應收帳款設算應分攤之利息支出於超過 47,264 元部分，有所違誤，應將此部分訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）予以撤銷。至逾此範圍，上訴人之主張即非有據，應予駁回。(三)有關應收第三人黃志尚買賣股款 154,990,500 元部分：系爭應收股款之票據款本應於 87 年 9 月 30 日由黃志尚兌現給付，惟上訴人迄未獲給付，就此遲延收取之款項於遲延期間，實質上即形同無償為款項之貸與，故被上訴人本年度就系爭應收股款之票據款，予以設算利息並從上訴人本年度列報之利息支出中減除，即屬有據。又上訴人縱於 87 年間發生財務危機及面臨司法調查，然此並非等同於債務人黃志尚已經逃匿，亦未能提出黃志尚已經逃匿之證明，且上訴人雖主張其曾於 90 年 5 月 30 日對黃志尚進行催收，然該次催收，既非向黃志尚之住居所為之，難認該存證信函已發生所得稅法第 49 條第 5 項第 2 款及上述查核準則第 94 條之催收效力，從而即難認系爭應收股款之票據款得自 90 年間起視為呆帳損失。再者，縱認上訴人於 93 年方合法行使其催收行為，惟此尚難據以認定黃志尚自 90 年起已經有倒閉逃匿等行為，或因而追溯認為上訴人自 90 年間已合法行使其催收行為。(四)有關出租系爭土地分攤利息支出 220,380 元部分：查被上訴人就系爭土地購置資金之來源曾發函通知上訴人提出相關證明文件，惟上訴人未據提出；嗣上訴人於審理中亦自承其難以直接證明取得系爭土地之資金來源源自自有資金。參以系爭土地自 85 年以來即設定 257,000,000 元之最高限額抵押權，而系爭土地自 91 年度即轉列為出租資產，並上訴人 91 年度列報利息支出高達 40,011,092 元，則相當於購置系爭土地所投入之資金，就資金整體運用觀點言，即與借款購置之本質並無二致，故相當於購置系爭土地之資金所因而增加之利息支出，即難認係營業上所必需。又上訴人轉列出租資產時點皆在出租資產之後，顯非正常，衡諸常情，土地及地上物於待租期間即與營運無關，自不可能延至出租時方未供營業使用，而上訴人復無法提供其他資料以供核其系爭土地 91 年全年度

均屬固定資產，是上訴人提出系爭土地及其地上物之租賃合約書及轉帳傳票即難作為有利上訴人之認定等為其判斷之基礎，撤銷訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）有關設算上訴人應收東緯公司帳款應分攤之利息支出於超過 47,264 元部分。至於逾此範圍，上訴人之主張並非可採，因而駁回上訴人其餘之訴。

五、本院查：

(一)按營利事業所得稅之調查、審核，則應依所得稅法及查核準則之規定辦理。「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」「借貸款項之利息，其應在本營業年度內負擔者，准予減除。」所得稅法第 24 條第 1 項及第 30 條第 1 項所明定。又「非營業所必需之借款利息，不予認定。」「營業人一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項並不收取利息，或收取利息低於所支付之利息者，對於相當於該貸出款項支付之利息或其差額，不予認定。當無法查明數筆利率不同之借入款項，何筆係用以無息貸出時，應按加權平均法求出之平均借款利率核算之。」則為查核準則第 97 條第 2 款及第 11 款所規定。次按「應收帳款、應收票據及各項欠款債權有左列情事之一者，得視為實際發生呆帳損失：一、因倒閉逃匿、和解或破產之宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能回收者。」「呆帳損失：……五、應收帳款、應收票據及各項欠款債權，有下列情事之一者，視為實際發生呆帳損失，並應於發生當年度沖抵備抵呆帳。(一)因倒閉、逃匿、和解或破產之宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能收回者。(二)債權中有逾期二年，經催收後未經收取本金或利息者。上述債權逾期二年之計算，係自該項債權原到期應行償還之次日起算；債務人於上述到期日以後償還部分債款者，亦同。」「六、前款呆帳損失，其屬債務人倒閉、逃匿，無從行使催收者，除取具郵政事業無法送達之存證信函外，並應書有該營利事業倒閉或他遷不明前之確實營業地址；債務人居住國外者，應有我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之證明；債務人居住大陸地區者，應有行政院大陸委員會委託處理臺灣地區與大陸地區人民往來有關事務之機構或團體之證明；其屬和解者，如為法院之和解，包括破產前法院之和解或訴訟上之和解，應有法院之和解筆錄，或裁定書正本；如為商業會、工業會之和解，應有和解筆錄；其屬破產之宣告或依法重整者，應有法院之裁定書正本；其屬申請法院強制執行，債務人財產不足清償債務或無財產可供強制執行者，應有法院發給之債權憑證；其屬逾期二年，經債權人催收，未能收取本金或利息者，應取具郵政事業已送達之存證函或向法院訴追之催收證明。」分別為所得稅法第 49 條第 5 項及查核準則第 94 條第 5 款、第 6 款所規定。又按「購買土地之借款利息，應列為資本支出，經辦妥過戶手續或交付使用後之借款利息可作費用列支；經辦妥過戶手續或交付使用後之借款利息，可作費用列支。但非屬固定資產之土地，其借款利息應以遞延費用列帳，於土地

出售時，再轉作其收入之減項。」「本準則中華民國 82 年 12 月 30 日修正之第 15 條之 2 及第 97 條，自 83 年度營利事業所得稅結算申報案件適用之。」為查核準則第 97 條第 9 款及同準則第 116 條第 1 項所明定。再者，「依據查核準則第 97 條第 9 款規定，營利事業購置非屬固定資產之土地，其借款利息應列為資本支出，經辦妥過戶手續後之借款利息，應以遞延費用列帳，於土地出售時，作為其收入之減項。上開借款利息之範圍，除專案貸款利息得個別認定外，尚包括一般性貸款利息。至一般性貸款是否與購置該土地有關，應由該營利事業就其資金來源之運用，提出充分之說明，以憑查核認定。……」亦經財政部 86 年 7 月 24 日台財稅第 861908054 號函釋在案。上開函釋，係財政部基於職權所為之釋示，並未逾越法律規定，自可適用。

(二)上訴人 91 年度營利事業所得稅結算申報，關於應收菲律賓東隆公司款項 424,009,004 元部分：按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」司法院釋字第 420 號解釋在案。本件上訴人於 90 年 12 月先匯出投資款美金 12,400,000 元設立 LIS 公司，再於同年 12 月由 LIS 公司向上訴人購買系爭菲律賓東隆公司應收帳款，並由 LIS 公司匯回美金 2,325,154.35 元給上訴人，上訴人將墊付菲律賓東隆公司建廠支出之長期應收款，轉售給其 100％持有之 LIS 公司之調整行為，形式上雖已將系爭應收款出售，然實質上並未收回系爭應收款，參照司法院釋字第 420 號解釋意旨，被上訴人以上訴人就此貸出之款項既無收取利息，乃就相當於該貸出資金依查核準則第 97 條第 11 款規定予以設算利息，自利息支出項下減除，並無不合。上訴人主張其已將系爭應收菲律賓東隆公司帳款出售予 LIS 公司，菲律賓東隆公司對上訴人已無債務，上訴人即無系爭應收帳款存在，自無應收利息，故無查核準則第 97 條第 11 款規定之適用，尚不足採。

(三)關於應收東緯公司應收帳款 27,580,029 元部分：東緯公司於 91 年 2 月 15 日經新加坡高等法院宣布解散，上訴人對東緯公司之系爭應收帳款，依上開所得稅法第 49 條第 5 項及查核準則第 94 條第 5 款第 1 目規定，係自該公司於 91 年 2 月 15 日經新加坡高等法院依破產程序宣告解散，成為呆帳損失，故自此日之後，不應將之依查核準則第 97 條第 11 規定設算其應分攤之利息支出。上訴人系爭對東緯公司之應收帳款應設算利息期間應僅為 91 年 1 月 1 日至 91 年 2 月 14 日，重行核算此部分應分攤之利息支出應為 47,264 元（27,580,029 元×1.39%×45/365），上訴人認應全額列入呆帳損失，亦無可採。

(四)關於應收第三人黃志尚買賣股款 154,990,500 元部分：上訴人於 86 年 12 月 28 日與訴外人黃志尚訂立股票買賣合約書，出售禾翔通信等公司股票，買賣價金 207,290,500 元，雙方約定由買方黃志尚以 6 個月內到期之期票交予賣方，賣方得於買賣交割款期票兌現後，始交付買方股票辦理過戶；惟黃

志尚僅於 87 年 6 月 2 日支付 52,300,000 元，餘數 154,990,500 元則開立 87 年 9 月 30 日到期之支票交付上訴人，系爭應收票據於 87 年 9 月 30 日到期後並未兌現，依契約約定內容，應不得將股票辦理過戶，惟上訴人竟予辦理過戶，且遲至 93 年 9 月 7 日始向嘉義地院申請支付命令，有違契約約定及一般經驗法則。上開 154,990,500 元票據遲未兌現，且非為銷貨所發生，上訴人應已容認應收款項存在，且長久不予積極催討，無異係將鉅額資金積壓供他人運用未收取利息，等同貸款無償與他人運用，加以上訴人本年度列報有利息支出 40,011,092 元，故被上訴人本年度就系爭應收股款之票據款，予以設算利息，從上訴人本年度列報之利息支出中減除，即非無據，與司法院釋字第 620 號解釋所揭櫫之實質課稅原則與租稅法律主義，及本院 89 年度判字第 2731 號判決意旨並不相違。上訴意旨謂：買賣價金給付請求權與消費借貸物返還請求權性質迥異，而營利事業所得稅查核準則第 97 條第 11 款前段係適用於消費借貸關係，並不能擴張適用於買賣關係。原判決引用本院 89 年度判字第 2731 號判決意旨，將本屬買賣行為產生之未收款項推斷為借貸，逾越司法院釋字第 620 號解釋所揭櫫實質課稅原則與租稅法律主義之界線，違反論理法則等語，尚不足採。

(五)有關出租系爭土地分攤利息支出 220,380 元部分：按「所謂營業所必需之借款利息，係指營業上無資金可供週轉而向他人借款之利息而言，如營業資金中尚有餘款足供營運之需時，即非營業所必需，其借款之利息不予認定，並無不合。」改制前本院 72 年度判字第 1536 號判例可資參照。又查核準則第 97 條第 9 款所謂以借款資金支付土地款，應就營業人整體資金情形觀察，否則若認單指以借款資金支付非屬固定資產之土地款，則將產生購置非屬固定資產之土地時，為了避免利息支付轉遞延費用，均先以營運資金支付，再借款支應營運所需資金，一來獲致認列利息支出為當期費用之利益，再則於出售土地時獲得交易所得免稅之不合理現象。且查核準則第 97 條第 9 款但書規定雖係財政部於 82 年 12 月 30 日修正時始增訂，該增訂主要在於規範利息如何列支，應以利息發生時為行為時，並非以購買土地時為行為時。上訴人所有系爭土地自 85 年以來即設定 257,000,000 元之最高限額抵押權，而系爭土地及其上建物自 91 年度即轉列為出租資產，上訴人 91 年度列報利息支出高達 40,011,092 元，則相當於購置系爭土地所投入之資金，就資金整體運用觀點言，即與借款購置之本質並無二致，故相當於購置系爭土地之資金所因而增加之利息支出，即難認係營業上所必需，被上訴人依行為時查核準則第 97 條第 9 款規定按上訴人 91 年列度自行列報系爭土地（出租資產）成本 49,351,150 元，按加權平均借款利率 1.39%設算遞延利息，自利息支出項下減除，亦非無據。上訴意旨稱：上訴人早於 82 年 12 月 3 日即以買賣取得系爭土地作為固定資產使用，其事實發生於查核準則 82 年 12 月 30 日修正前，若以利息支出發生年度作為判定法令適用與否之基準，則原判決認定 82 年 12 月 30 日查核準則第 97 條第 9 款修正

後之規定，應適用於所有法令修正後之「非屬固定資產之土地」，顯有違反法律不溯及既往之違法等語，顯為誤解，非可憑採。

(六)末按查核準則第 36 條之 1 規定「（第 1 項前段）公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項，應按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。…（第 2 項）公司之資金貸與股東或任何個人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，比照前項規定辦理。」，依此規定利息設算概按當年 1 月 1 日臺灣銀行基本放款利率推計之，與社會存在之事實經驗，概然性自屬偏低，有違應切近所得額實質的要求，早為學界所批評，故司法院釋字第 650 號解釋乃對其為違憲失效之宣示，而查核準則第 97 條第 11 款係規定「營業人一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項並不收取利息，或收取利息低於所支付之利息者，對於相當於該貸出款項支付之利息或其差額，不予認定。當無法查明數筆利率不同之借入款項，何筆係用以無息貸出時，應按加權平均法求出之平均借款利率核算之。」，依此規定按加權平均法求出之平均借款利率核算利息收入，與社會存在之事實經驗相近，尚無違應切近所得額實質的要求，二者尚有不同，上訴人認該解釋意旨於查核準則第 97 條 11 款應予援用，亦有誤解，自不足採。

(七)綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，其所適用之法規與該案應適用之法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無所謂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，要難謂為原判決有違背法令之情形。本件上訴論旨指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，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　　98　　年　　5　　月　　7　　日

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 98,判,562

【裁判日期】 980521

【裁判案由】 營利事業所得稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

98 年度判字第 562 號

上 訴 人 台灣 羽電機股份有限公司（即台灣雙羽電機股份有限公司）

代 表 人 黃遠清

訴訟代理人 袁金蘭（兼送達代收人）

林瑞彬 律師

被 上訴 人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 陳文宗

送達代收人 戴雄南

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 5 月 10 日臺北高等行政法院 95 年度訴字第 3892 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、上訴人辦理 91 年度營利事業所得稅結算申報，原列報利息支出新臺幣（下同）7,492,778 元，經被上訴人初查以該利息支出係代香港隆得投資有限公司（下稱隆得公司）購料、支付貨款、外幣借款、負擔利息及兌換損失，並收取 10% 佣金收入之交易，所產生之購料利息負擔，惟上訴人截至民國（下同）91 年底代隆得公司購料代付款 90,090,883 元及歷年應收佣金及服務費 38,001,691 元，合計 128,092,574 元均未收回，亦未收取利息，已高於 91 年底短期借款及長期借款餘額 106,400,000 元，實質上即等同借款予該公司，乃依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 97 條第 11 款規定，對於相當於該貸出款項支付之利息不予認列，核定利息支出為 0 元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人 95 年 5 月 29 日北區國稅法一字第 0950012290 號復查決定駁回，上訴人仍不服，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

二、上訴人起訴主張：上訴人代購隆得公司所需商品之服務，其目的是欲與該公司建立合作關係，進而拓展大陸市場業務，並無貸出款項以收取利息之動機，無論形式上及實質上均非借貸行為，且上訴人已與隆得公司簽訂協議明定自 89 年 1 月 1 日起，若代購原物料款項超過 50,000,000 元時，須每年支付 7,800,000 元之管理服務費，作為利息費用之補貼，相當年利率 15.6%，被上

訴人否准認列利息支出，於法有違等語，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：上訴人截至 91 年底代隆得公司購料支付貨款 90,090,883 元、歷年應收佣金及服務費 38,001,691 元，合計 128,092,574 元均未收回，高於短期借款及長期借款餘額 106,400,000 元，均未收取利息，卻列報相對借入款項所支付之利息，上訴人對應收帳款不積極催收或為其他法律主張，亦未進行評估認列呆帳，反而不顧信用風險與隆得公司長期來往，顯然有違日常經驗法則，經濟實質上即等同借款予該公司，被上訴人依查核準則第 97 條規定，剔除系爭利息支出，並無不合等語，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：上訴人截至 91 年底代隆得公司購料支付貨款 90,090,883 元、歷年應收佣金及服務費 38,001,691 元，合計 128,092,574 元均未收回，上訴人於系爭年度短期借款及長期借款餘額分別為 2,400,000 元及 104,000,000 元，合計 106,400,000 元等情，此有上訴人帳簿（原處分卷頁 157 以下，即附件 12-14）、會計師 93 年 9 月 8 日函（原處分卷頁 222）及資產負債表（原處分卷頁 118 可稽。本件之爭執，在於被上訴人否准認列系爭利息支出，於法是否有據？經查：(一)行為時查核準則第 97 條第 11 款規定係將「營利事業在營業活動中實質上並無必要之利息支出」類型予以具體化。換言之，當納稅義務人於借款之同時卻將資金無息貸與他人，則其借款實難認定為營業上所必要，蓋既有多餘之款項可無息貸與他人，則實可將該筆資金充作營業上使用，而無另行舉債之必要。此等另行舉債之活動必然涉及某些難以明言之非常規交易，而非常規交易所取向或所欲規避之稅捐目標則是稅捐稽徵機關所難以直接查明者，所以基於稽徵經濟之考量，以法規範明定直接剔除其所生之費用（利息）支出，核與所得稅法之規定並無牴觸，得予適用。(二)而在上開規範意旨下，對應收帳款不積極催收或為其他法律上權利之主張，也未進行評估認列壞帳，反而不顧信用風險繼續與買受人長期來往，這點顯然有違經驗法則。若要合理化此等行為，必然是因為納稅義務人在確信債權能確保之情況下，與買受人達成某種私下內部協議，延緩已到期帳款之給付。則從實質課稅原則之角度觀察，容認應收帳款之拖延，就其經濟實質而言，與借款給他人之行為並無不同，已符合查核準則第 97 條第 11 款之規定，是被上訴人之核定與實質課稅之原則無違。(三)本件兩造不爭上訴人截至 91 年底代隆得公司購料支付貨款 90,090,883 元、歷年應收佣金及服務費 38,001,691 元，合計金額高達 128,092,574 元均未收回，經濟實質上即等同借款給該家公司，則被上訴人依查核準則第 97 條第 11 款之規定，將系爭利息支出予以剔除，於法並無不合。(四)至於上訴人主張當年度另向隆得公司收取費用 7,800,000 元以為利息之補貼一節，查關於該 7,800,000 元，上訴人亦未實際取得，而係以應收帳款之方式列帳，此有會計師查核函在原處分卷頁 222 可按，且為上訴人於言詞辯論期日所不爭，是所謂收取該 7,800,000 元之費用，恐只是用來掩飾上訴人於借款之同時卻將資金無息貸與他人之事

實；且既然是利息補貼，應屬上訴人利息收入，為何不列在利息收入來申報（上訴人申報之利息收入均是銀行存款之利息收入，此觀之原處分卷頁 17-1 8 之會計師查核報告自明），而仍以服務收入來申報（見原處分卷頁 17 之會計師查核報告）？且上訴人雖有提出之書面協議書（見原審卷頁 58），由於其與隆得公司間有著如前所述之不顧信用風險繼續長期來往，有違商業常情之合作關係，上開書面雖然形式上不至於不真正，但不具實質證明力（書面文字約定內容與客觀事實相符），無從據為有利上訴人認定之積極證據。(五)綜上所述，上訴人之主張，無足採信，原處分否准認列系爭利息支出，認事用法，均無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合等由，乃駁回上訴人在原審之訴。

五、本院查：(一)按「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」、「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」分別為行為時所得稅法第 24 條第 1 項及第 38 條所規定。次按「營業人一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項並不收取利息或收取利息低於所支付之利息者，對於相當於該貸出款項支付之利息或其差額，不予認定。」行為時查核準則第 97 條第 11 款復定有明文。(二)按所得稅法第 24 條規定得減除之各項成本費用，揆其立法意旨，自以營業上合理及必要者為限。營利事業倘一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項不收利息，對相當於該貸出款項所支付之利息支出，當然係不合理及不必要之費用，是查核準則第 97 條第 11 款規定，類此情形，不予認定，尚無違反租稅法律主義，本院 71 年判字第 1242 號判例意旨亦同。(三)本件上訴人辦理 91 年度營利事業所得稅結算申報，原列報利息支出 7,492,778 元，經被上訴人初查以該利息支出係代隆得公司購料、支付貨款、外幣借款、負擔利息及兌換損失，並收取 10%佣金收入之交易，所產生之購料利息負擔，惟上訴人截至 91 年底代隆得公司購料代付款 90,090,883 元及歷年應收佣金及服務費 38,001,691 元，合計 128,092,574 元均未收回，亦未收取利息，已高於 91 年底短期借款及長期借款餘額 106,400,000 元，實質上即等同借款予該公司，乃依查核準則第 97 條第 11 款規定，對於相當於該貸出款項支付之利息不予認列，核定利息支出為 0 元。上訴人不服，循序提起本件行政訴訟。原判決關於被上訴人依查核準則第 97 條第 11 款規定，否准認列系爭利息支出所為原處分之合法性，暨上訴人在原審之主張如何不足採等事項，均已詳為論述，因而維持原處分、復查決定及訴願決定，駁回上訴人在原審之訴，其所適用之法規與該案應適用之法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，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，不得謂為原判決有違背法令之情形。上訴人猶執前詞，主張其所為代購料款並非與營業無關，原判決對於其所提拓展大陸市場等與業務相關理由與事證不加審究，亦未依職權調查利息補償協議書、帳

列管理費收入之利息收入相關憑證，已違反查核準則第 97 條第 11 款規定、實質課稅原則、經驗法則、邏輯法則、租稅法律主義及職權調查原則，而有不適用法規或理由矛盾之違法情形云云，均無可採。(四)又司法院釋字第 650 號解釋係針對查核準則第 36 條之 1 第 2 項所為之解釋，而不及於查核準則第 97 條第 11 款規定;再查核準則第 97 條第 11 款尚無違應切近所得額實質的要求，與查核準則第 36 條之 1 第 2 項之規定尚有不同；是上訴人認司法院釋字第 650 號解釋意旨於查核準則第 97 條第 11 款應予援用乙節，要係誤會，不足採取。(五)至上訴人其餘訴稱各節，或就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷違反邏輯（論理）及經驗法則。本件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，要難謂為原判決有違背法令之情形。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，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　　98　　年　　5　　月　　21　　日

99 年度高等行政法院法律座談會提案九

一、提案機關：臺中高等行政法院

二、法律問題：

所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款所稱「彌補以往年度之虧損」是否以所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 1 項所謂「實際彌補虧損」為準？

三、討論意見：

甲說：否定說。

㈠按修正前所得稅法第 66 條之 9 第 1 項規定：「自 87 年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之 10 營利事業所得稅，...」、第 2 項規定：「前項所稱未分配盈餘，係指經稽徵機關核定之課稅所得額，加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得稅、已依第 39 條規定扣除之虧損及減除左列各款後之餘額：...二、彌補以往年度之虧損。...」，依立法理由所載，上開第 1 項規定乃為避免營利事業藉保留盈餘規避股東或社員之稅負，並基於實施兩稅合一制度後之稅收損失，不應由股東以外之納稅義務人負擔，乃明定營利事業應自 87 年度起，就當年度之未分配盈餘加徵百分之 10 營利事業所得稅。又為正確計算應加徵百分之 10 營利事業所得稅之未分配盈餘，爰於第 2 項明定未分配盈餘之計算基礎，原則上以實際可供分配之稅後盈餘為準，即除當年度課稅所得額外，其屬依法減免所得稅之

所得額，不計入所得課稅之所得額等，亦應併入計算未分配盈餘，同時各該營利事業依法不能分配或已不存在之所得，亦准予扣除，俾使未分配盈餘之計算臻於公平合理。

㈡所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定之「彌補以往年度之虧損」，並未明定須以「實際彌補」其以往年度累積虧損之數額為限，所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 1 項規定：「本法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款所稱彌補以往年度之虧損，指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其截至上一年度決算日止，依商業會計法規定處理之累積虧損數額」，將法定得予扣除之項目為限縮之規定，難謂與母法之規定意旨相符。

㈢最高行政法院 93 年度判字第 1348 號、94 年度判字第 254 號、94 年度判字第 521 號、97 年度判字第 1146 號、98 年度判字第 629 號判決參照。

乙說：肯定說。

㈠公司法第 232 條第 1 項規定之「虧損」，係指為完成決算程序經股東會承認後之累積虧損，與公司年度進行中所發生之本期淨損之合計；該虧損之彌補，依公司法第 20 條第 1 項、第 228 條第 1 項及第 230 條第 1 項規定，須經向股東會提出虧損撥補議案，並經股東會議決之程序為之方可；又依商業會計處理準則第

26 條第 2 項復有：「盈餘分配或虧損彌補，應俟業主同意或股東會決議後方可列帳，如有盈餘分配或虧損彌補之議案，應在當期財務報表附註中註明。」之規定，故未提出股東會決議，自無虧損彌補可言。

㈡所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款所稱應列為未分配盈餘減項者，其用語又為「『彌補』以往年度虧損」，而非僅為「以往年度虧損」，即應有實際彌補行為。換言之，其係指營利事業依商業會計法及商業會計處理準則規定處理之帳載未分配盈餘，否則即無法實際為彌補虧損之行為。

㈢所得稅法第 66 條之 9 於 86 年 12 月 30 日增訂之立法理由第 3 項部分，載明「第 2 項第 3 款至第 8 款之減除項目，各公司減除時點先後不一，基於公平一致考量，爰於第 3 項統一規定得減除之時點」，其立法目的在於統一規定第 3 款至第 8 款之減除項目減除之時點甚明，而第 2 項第 2 款「彌補以往年度虧損」，因公司法僅規定未彌補虧損前，不得分派股利，惟並未規定應為彌補之時點，故第 3 項規定，不包含第 2 款之「彌補以往年度虧損」，係因彌補虧損並無時點限制不同所致；且所得稅法第 66 條之 9 明定就「當年度」之未分配盈餘加徵百分之 10 營利事業所得稅，為貫徹「當年度」盈餘課稅之原則，各該減除項目，自應以

來自「當年度」盈餘者為限，所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 1 項規定，核與所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定立法意旨相符，並未與公司法第 232 條第 1 項規定牴觸，亦未逾越或限縮所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款之規定。

㈣最高行政法院 94 年度判字第 1894 號、95 年度判字第 1542 號、95 年度判字第 1681 號、97 年度判字第 207 號、97 年度判字第 448 號、97 年度判字第 522 號、97 年度判字第 590 號、98 年度判字第 14 號、98 年度判字第 386 號、98 年度判字第 952 號、98 年度判字第 1051 號、98 年度判字第 1401 號判決暨 98 年度裁字第 1483 號裁定參照。

四、初步研討結果：

因最高行政法院裁判歧異，故提請大會討論。

五、大會研討結果：

送請最高行政法院庭長法官聯席會議紀錄。

六、相關法條等：

㈠所得稅法第 66 條之 9（現行條文）：

「自八十七年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅。

前項所稱未分配盈餘，自九十四年度起，係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除下列各款後之餘額：

一、(刪除)

二、彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年度虧損。

三、已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。

四、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積,或已依合作社法規定提列之公積金及公益金。

五、依本國與外國所訂之條約,或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中,規定應提列之償債基金準備,或對於分配盈餘有限制者,其已由當年度盈餘提列或限制部分。

六、已依公司或合作社章程規定由當年度盈餘給付之董、理、監事職工紅利或酬勞金。

七、依其他法律規定,由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分。

八、依其他法律規定,應由稅後純益轉為資本公積者。

九、(刪除)

十、其他經財政部核准之項目。

前項第三款至第八款,應以截至各該所得年度之次一會計年度結束前,已實際發生者為限。

營利事業當年度之財務報表經會計師查核簽證者,第二項所稱之稅後純益,應以會計師查定數為準。其後如經主管機關查核通知調整者,應以調整更正後之數額為準。

營利事業依第二項第五款及第七款規定限制之盈餘，於限制原因消滅年度之次一會計年度結束前，未作分配部分，應併同限制原因消滅年度之未分配盈餘計算，加徵百分之十營利事業所得稅。」

㈡所得稅法第 66 條之 9（民國 95 年 5 月 30 日修正前原條文）：

「自八十七年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅，不適用第七十六條之一規定。

前項所稱未分配盈餘，係指經稽徵機關核定之課稅所得額，加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得額、已依第三十九條規定扣除之虧損及減除左列各款後之餘額：

一、當年度應納之營利事業所得稅。

二、彌補以往年度之虧損。

三、已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。

四、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金。

五、依本國與外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金準備，或對於分配盈餘有限制者，其已由當年度盈餘提列或限制部分。

六、已依公司或合作社章程規定由當年度盈餘給付

之董、理、監事職工紅利或酬勞金。

七、依證券交易法第四十一條之規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列之特別盈餘公積。

八、處分固定資產之溢價收入作為資本公積者。

九、當年度損益計算項目，因超越規定之列支標準，未准列支，而具有合法憑證或能提出正當理由者。

十、其他經財政部核准之項目。

前項第三款至第八款，應以截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者為限。第二項未分配盈餘之計算，如於申報時尚未經稽徵機關核定者，得以申報數計算之。其後經核定調整時，稽徵機關應依第一百條規定辦理。

第二項所稱課稅所得額，其經會計師查核簽證申報之案件，應以納稅義務人申報數為準計算。」

㈢所得稅法施行細則第 48 條之 10（現行條文）：

「本法第六十六條之九第二項第二款所稱彌補以往年度之虧損，指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其截至上一年度決算日止，依商業會計法規定處理之累積虧損數額；所稱經會計師查核簽證之次一年度虧損，指營利事業次一年度財務報表經會計師查核簽證查定之稅後純損數額。

本法第六十六條之九第二項第三款所定已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額，應以該股利或盈餘依第四十八條之八規定之分配日在所得年度之次一會計年度結束前者為限。

本法第六十六條之九第二項第四款所定之法定盈餘公積、公積金及公益金，應以營利事業當年度盈餘實際提列數計算之。

營利事業當年度財務報表經會計師查核簽證查定之稅後純益數額，如經主管機關查核通知調整者，營利事業應依本法第六十六條之九第四項規定，辦理當年度未分配盈餘之更正。

營利事業於九十四年度或以後年度依本法第六十六條之九第二項第五款及第七款規定限制之盈餘，於限制原因消滅年度之次一會計年度結束前，未作分配部分，應依本法第六十六條之九第五項規定加徵百分之十營利事業所得稅。」

㈣所得稅法施行細則第 48 條之 10（民國 91 年 11 月 13 日修正前原條文）：

「本法第六十六條之九第二項所稱依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額，係指左列各款規定之所得額：

一、依本法第四條第十六款及第十七款規定免納所得稅之所得額。

二、依本法第四條之一規定停止課徵所得稅之所得額。

三、依廢止前獎勵投資條例第六條、促進產業升級條例第八條之一、科學工業園區設置管理條例第十五條、獎勵民間參與交通建設條例第二十八條、農業發展條例第十八條及其他法律規定免徵營利事業所得稅之所得額。

本法第六十六條之九第二項所稱依本法或其他法律規定不計入所得課稅之所得額，係指左列各款規定之所得額：

一、依本法第二十四條第二項規定不計入所得額課稅之所得額。

二、依本法第四十二條第一項及促進產業升級條例第十六條、第十七條規定，不計入或免予計入所得額課稅之所得額。

三、依本法第七十三條之一規定，按規定扣繳率申報納稅之所得額。

四、依其他法律規定免計入所得額課稅之所得額。

本法第六十六條之九第二項第一款所稱當年度應納之營利事業所得稅，係指經稽徵機關核定之營利事業所得稅應納稅額，加計依本法第三條第二項、臺灣地區與大陸地區人民關係條例第二十四條第二項及香港澳門關係條例第二十八條第三項規定不得扣抵之已納稅額。但依促進產業升級條例第六條、第七條、第八條、獎勵民間參與交通建設條例第二十九條、第三十三條及其他法律規定抵減之稅額，應予減除。

本法第六十六條之九第二項第二款所稱彌補以往年度之虧損，係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其以往年度累積虧損之數額。

本法第六十六條之九第二項第四款所稱之法定盈餘公積、公積金及公益金，應以當年度營利事業實際提列數計算之。

本法第六十六條之九第二項第八款所稱處分固定資產溢價收入作為資本公積者，係指營利事業處分固定資產之增益，減除應分擔之營利事業所得稅後，依公司法第二百三十八條第三款規定提充資本公積之數額。」

㈤所得稅法施行細則第 48 條之 10（民國 96 年 3 月 5 日修正前原條文）：

「本法第六十六條之九第二項所稱依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額，係指左列各款規定之所得額：

一、依本法第四條第一項第十六款及第十七款規定免納所得稅之所得額。

二、依本法第四條之一及第四條之二規定停止課徵所得稅之所得額。

三、依廢止前獎勵投資條例第六條、中華民國八十八年十二月三十一日修正公布前促進產業升級條例第八條之一、促進產業升級條例第九條、第十條、第十五條、第七十條之一、中華民國九十年一月二十日修正公布前科學工業園區設置管理條例第十五條、科學工業園區設置管理條例第十八條、獎勵民間參與交通建設條例第二十八條、中華民國八十九年十一月二十九日修正公布前九二一震災重建暫行條例第四十條、促進民間參與公共建設法第三十六條、企業併購法第三十七條、第三十九條、國際金融業務條例第十三條、中華民國八十九年

一月二十六日修正公布前農業發展條例第十八條及其他法律規定免徵營利事業所得稅之所得額。

本法第六十六條之九第二項所稱依本法或其他法律規定不計入所得課稅之所得額，係指左列各款規定之所得額：

一、依本法第二十四條第二項規定不計入所得額課稅之所得額。

二、依本法第四十二條第一項規定，不計入所得額課稅之所得額。

三、依本法第七十三條之一規定，按規定扣繳率申報納稅之所得額。

四、依其他法律規定免計入所得額課稅之所得額。

本法第六十六條之九第二項第一款所稱當年度應納之營利事業所得稅，係指經稽徵機關核定之營利事業所得稅應納稅額，加計依本法第三條第二項、臺灣地區與大陸地區人民關係條例第二十四條第三項及香港澳門關係條例第二十八條第三項規定不得扣抵之已納稅額。但依促進產業升級條例第六條、第七條、第八條、第十五條、獎勵民間參與交通建設條例第二十九條、第三十三條、促進民間參與公共建設法第三十七條、第四十條、新市鎮開發條例第十四條、第二十四條、都市更新條例第四十九條、中華民國八十九年十一月二十九日修正公布前九二一震災重建暫行條例第四十一條、九二一震災重建暫行條例第四十二條、中華民國九十年一月

二十日修正公布前科學工業園區設置管理條例第十五條、企業併購法第三十七條及其他法律規定抵減之稅額，應予減除。

本法第六十六條之九第二項第二款所稱彌補以往年度之虧損，係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其以往年度累積虧損之數額。

本法第六十六條之九第二項第四款所稱之法定盈餘公積、公積金及公益金，應以當年度營利事業實際提列數計算之。」

㈥公司法第 232 條：

「公司非彌補虧損及依本法規定提出法定盈餘公積後，不得分派股息及紅利。

公司無盈餘時，不得分派股息及紅利。但法定盈餘公積已超過實收資本額百分之五十時，得以其超過部分派充股息及紅利。

公司負責人違反第一項或前項規定分派股息及紅利時，各處一年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。」

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 93,判,1348

【裁判日期】 931104

【裁判案由】 營利事業所得稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決 九十三年度判字第一三四八號

上 訴 人 申隆企業股份有限公司

代 表 人 黃鳴棟

訴訟代理人 伍尚文

被 上訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 張盛和

右當事人間因營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國九十二年五月二十八日臺北高等行政法院九十一年度訴字第二八六七號判決，提起上訴，本院判決如左：

主 文

原判決廢棄。

訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。

第一審及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔。

理 由

本件上訴人起訴主張：上訴人民國八十七年度稅後所得新臺幣（下同）八、八七七、○○○元，於彌補往年度虧損二三、四七一、九五三元後，仍有累積虧損一四、五九四、九五三元，並無盈餘可供分配。被上訴人認上訴人當期獲配股票股利以面額計算共一四、二八九、四六○元，依所得稅法第六十六條之九第二項規定，核定上訴人八十七年度未分配盈餘為一四、二八九、四六○元，加徵百分之十之營利事業所得稅一、四二八、九四六元。惟上訴人至八十七年度未分配盈餘為負一四、五九四、九五三元，並無盈餘可供分配，即無藉保留盈餘規避股東或社員之稅負之情形。被上訴人既認定上訴人之未分配盈餘為負，卻要加徵「未分配」盈餘營所稅，實自相矛盾。本件獲配股票股利屬所得稅法六十六條之九第二項所稱「不計入所得課稅之所得額」，上訴人必須以面額加回未分配盈餘，但由於帳載只能作股數增加重新計算單位成本，致使獲配股票股利部分未產生帳面盈餘，因此無法於彌補以往年度虧損金額中自未分配盈餘減除。上訴人就股票股利是否列屬所得稅法第六十六條之九第二項第十款之減除項目曾兩度向財政部申請函釋，而財政部以目前正修法將未分配盈餘「改按商業會計法規定處理之當年度稅後純益」之草案已函送立法院審議，而未作否准之回復，顯係以消極之不作為方式維持其不合理之課稅原則等情，爰請判決將訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

被上訴人則以：上訴人八十七年度營利事業所得稅，經被上訴人以其八十七年度

帳上所得計八、八七七、○○○元，無法彌補以往年度虧損二三、四七一、九五三元，乃核定其八十七年度彌補以往年度虧損數為八、八七七、○○○元，並依所得稅法第六十六條之九第二項規定核定上訴人八十七年度未分配盈餘為一四、二八九、四六○元，加徵百分之十之營利事業所得稅一、四二八、九四六元。查上訴人帳載累積盈虧項下金額雖為虧損二三、四七一、九五三元，惟依所得稅法第六十六條之九第一項、第二項及同法施行細則第四十八條之十第四項之規定，應以「實際彌補虧損數額」八、八七七、○○○元計算未分配盈餘之減項，本件原處分並無不合等語，作為抗辯。

原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，按「自八十七年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅，不適用第七十六條之一規定。」、「前項所稱未分配盈餘，係指經稽徵機關核定之課稅所得額，加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得額、已依第三十九條規定扣除之虧損及減除左列各款後之餘額：．．．二、彌補以往年度之虧損。．．．」為所得稅法第六十六條之九第一項、第二項所明定。次按「本法第六十六條之九第二項第二款所稱彌補以往年度之虧損，係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其以往年度累積虧損之數額。」復為行為時所得稅法施行細則第四十八條之十第四項所明定。本件上訴人八十七年度帳載所得為八、八七七、○○○元，以往年度虧損為二三、四七一、九五三元，實際彌補以往年度虧損數額為帳載所得八、八七七、○○○元，然其獲配股票股利面額計一四、二八九、四六○元之事實，有上訴人八十八年度股東常會議事錄及八十七年度虧損撥補表等件影本在原處分卷可稽，並為上訴人所不爭執，堪認為真實。是被上訴人將上訴人當年度不計入所得課稅之股票股利面額一四、二八九、四六○元計入未分配盈餘，核定其未分配盈餘為一四、二八九、四六○元，加徵百分之十之營利事業所得稅一、四二八、九四六元，復查及訴願決定遞予維持，揆諸首開規定，均無違誤。又查被上訴人將系爭股票股利列入未分配盈餘，係依明確之法律規定而為，縱有上訴人所稱理論與實際未能配合之情形，亦為適用法律規定所致，其或為相關規定未盡周全使然，惟法律規定極為明確，被上訴人依法處分，並無違反量能課稅、租稅正義及前開法條立法理由可言。又系爭股票股利既未經財政部核准作為未分配盈餘之減除項目，上訴人主張應予減除，於法無據，因將上訴人之訴駁回。

本院查：按所得稅法第六十六條之九第一項規定：「自八十七年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得，．．．」、第二項規定：「前項所稱未分配盈餘，係指經稽徵機關核定之課稅所得額，加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得額、已依第三十九條規定扣除之虧損及減除左列各款後之餘額：．．．二、彌補以往年度之虧損。．．．」，上開規定乃為避免營利事業藉保留盈餘規避股東或社員之稅負，並基於實施兩稅合一制度後之稅收損失，不應由股東以外之納稅義務人負擔，乃明定營利事業應自八十七年度起，就當年度之未分配盈餘加徵百分之十

營利事業所得稅。又為正確計算應加徵百分之十營利事業所得稅之未分配盈餘，爰明定未分配盈餘之計算基礎。原則上以實際可供分配之稅後盈餘為準，即除當年度課稅所得額外，其屬依法減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得額等，亦應併入計算未分配盈餘，同時各該營利事業依法不能分配或已不存在之所得，亦准予扣除，俾使未分配盈餘之計算臻於公平合理。次按所得稅法第六十六條之九第二項第二款規定之「彌補以往年度之虧損」，並未明定須以「實際彌補」其以往年度累積虧損之數額為限，所得稅法施行細則第四十八條之十第四項規定：「本法第六十六條之九第二項第二款所稱彌補以往年度之虧損，係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其以往年度累積虧損之數額」，將法定得予扣除之項目為限縮之規定，難謂與母法之規定意旨相符。基於課稅應符合公平合理之原則，本院於審判案件時，自得就所得稅法第六十六條之九之規定，表示合法適當之見解。準此，公司當年度如有依所得稅法或其他法律規定減免所得稅之所得額，或不計入所得課稅之所得額，雖可依法免予計入當年度之課稅所得課徵營利事業所得稅，惟該項所得仍應計入該公司全年之所得額內，計算其未分配盈餘（司法院釋字第五○六號解釋參照）。同時，營利事業如有實際不可供分配之所得，亦應准予扣除。換言之，依上開規定計算之未分配盈餘，如依規定無法「實際彌補」以往年度之虧損時，仍應准予調整於扣除以往年度之虧損後加徵百分之十營利事業所得稅，方符公平合理之原則。本件依原判決所確定之事實，上訴人八十七年度營利事業所得稅，經被上訴人以其八十七年帳上所得八、八七七、○○○元，無法彌補以往年度虧損二三、四七一、九五三元，核定其八十七年度彌補以往年度虧損數為八、八七七、○○○元，並依所得稅法第六十六條之九第二項規定核定其八十七年度未分配盈餘為一四、二八九、四六○元，加徵百分之十之營利事業所得稅一、四二八、九四六元。惟查上訴人主張其帳載所得八、八七七、○○○元，用於彌補以往年度虧損二三、四七一、九五三元後，未分配盈餘為負一四、五九四、九五三元，無盈餘可供分配。而當年度獲配股票股利以面額計算共一四、二八九、四六○元，係屬所得稅法第四十二條第一項規定不計入所得課稅之所得額，依經濟部發布之商業會計處理準則（依商業會計法第十三條規定訂定）第十五條第二項第二款第四目之規定：「因持有短期投資而取得股票股利或資本公積轉增資所配發之股票者，應依短期投資之種類，分別註記所增加之股數，並按加權平均法重新計算每股平均單位成本。」因此，系爭股票股利只能作股數的增加，無法分配此項股利所得予股東，被上訴人對無實際盈餘之股票以面額計算其未分配盈餘，否准用以彌補以往年度之虧損，已違反「量能課稅」及「租稅正義」等語。經查系爭獲配之股票股利，依前開之說明，雖應計入上訴人全年所得額內計算未分配盈餘，但因該盈餘與股利為現金之情況究有不同，無法實際彌補其以往年度累積虧損之數額，從而於計算上訴人當年度應加徵百分之十之未分配盈餘時，如未准扣除上訴人以往年度之虧損，即與所得稅法第六十六條之九規定應使未分配盈餘之計算臻於公平合理之意旨有違。原處分逕以上訴人八十七年度獲配之股票股利一四、二八九、四六○元，加徵百分之十之營利事業所得稅一、四二八、九四六元，

已有不適用法規及適用不當之違誤，訴願決定及原判決遞予維持，均有未合。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，非無理由，應由本院將原判決廢棄，並將訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷，由被上訴人另為適法之復查決定，以符法制。

據上論結，本件上訴為有理由，依行政訴訟法第二百五十六條第一項、第二百五十九條第一款、第九十八條第三項前段，判決如主文。

中　華　民　國　九十三　年　十一　月　四　日

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 98,判,629

【裁判日期】 980611

【裁判案由】 營利事業所得稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

98 年度判字第 629 號

再 審原 告 財政部臺北市國稅局

代 表 人 凌忠嫄

再 審被 告 申隆企業股份有限公司

代 表 人 黃鳴棟

上列當事人間因營利事業所得稅事件，再審原告對於中華民國 93 年 11 月 4 日本院 93 年度判字第 1348 號判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主 文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理 由

一、再審被告民國（下同）87 年度營利事業所得稅，經再審原告以其 87 年帳上所得新臺幣（下同）8,877,000 元，無法彌補以往年度虧損 23.471,953 元，核定其 87 年度彌補以往年度虧損數為 8,877,000 元，並依所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定核定其 87 年度未分配盈餘為 14,289,460 元，加徵百分之 10 之營利事業所得稅 1,428,946 元。再審被告不服，循序提起行政救濟，經臺北高等行政法院 91 年度訴字第 2876 號判決駁回，嗣經再審被告提起上訴，由本院以 93 年度判字第 1348 號判決將原審判決廢棄，再審原告遂以原確定判決有行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款「適用法規顯有錯誤」為再審事由，提起再審之訴。

二、再審原告起訴意旨：(一)所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定其應係放寬而非限縮，亦即只要帳上（財務上）有盈餘，無論是否為計入課稅項目，均得用以彌補虧損，此證之財上採權益法認列之投資收益即是。依財務會計準則公報第五號（以下簡稱公報）規定，長期股權投資之評價分別有兩種方法，即成本法與權益法，當持有被投資公司股份達一定比率時，即應採用權益法評價，其財務上會計處理為，當被投資公司每年發生損益，縱未決議分配，投資公司亦應按約當持股比率認列投資收益，惟於稅務上，依營利事業所得稅查核準則第 30 條第 1 款規定，營利事業投資於其他公司，倘被投資公司當年度經股東大會議決不分配盈餘時，得免列為投資收益，準此，稽徵機

關於計算未分配盈餘加徵百分之 10 時，並未將該項投資收益列為加項，惟如用於分配股利或彌補虧損時，則准予減除。因此，再審被告僅援引公報成本法之會計處理為論據，偏頗闡述而未能超然全盤分析，顯不足採，原判決錯誤推論所為之判決，適用法規顯有錯誤。(二)按所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款所稱應列為未分配盈餘減項者，其用語為『「彌補」以往年度虧損』，而非僅為『以往年度虧損』，即應有實際彌補行為，是依所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定理由得為彌補以往年虧損之未分配盈餘，當係指營利事業依商業會計法及商業會計處理準則規定處理之帳載未分配盈餘，否則即無法實際為彌補虧損之行為，而所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定，核與所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定意旨相符，爰予援用，尚無不合。（參照高雄高等行政法院 90 年度訴字第 731 號判決），原判決適用法規顯有錯誤。(三)本件再審被告已將系爭股票股利列報為本期營利事業所得稅結算申報書欄次 100 之「依所得稅法第 66 條之 9 規定不計入所得課稅之股利淨額或盈餘淨額」為再審被告所不爭，是再審原告依所得稅法第 66 條之 9 規定核定計入未分配盈餘計算，即非無據。又商業會計法、相關法令及財務會計處理等規定，係會計上關於公司帳務處理之方式，規範會計項目之記載及如何計算，與所得稅法規定之課稅原則，二者本屬不同範疇，且財務會計上轉投資公司收取被投資公司之股票股利，不列為收益乙節，係會計上對於股票股利計算每股成本帳面價值之處理，與公司有無實現獲利無涉。因此，以本案實例言之，當營利事業以往年度有累積盈餘時，股票股利即被課稅，反之，當以往年度為累積虧損時，因彌補虧損則可免予課稅，基於同一法律事實，卻因公司以往年度有無盈虧而享有不同的租稅效果，足證割裂法律適用，將嚴重違反租稅正義。原判決適用法規顯有錯誤。求為廢棄原判決。

三、再審被告答辯意旨：(一)按「採權益法認列的收益」與「股票股利」二者係完全不同的會計事項，再審原告所舉『採權益法認列的收益』之例，在認列上的一體兩面的適用原則，應只在相對於『採權益法認列的損失』上，而本案的情況為獲配「股票股利」，與「採權益法認列的收益」其內容及性質完全不同，再審原告將兩者做比較，顯有不當。(二)再審被告所核未分配盈餘係股票股利的面額，稅務上既要加入未分配盈餘，而彌補以往年度虧損一項卻又以財務上的所得來彌補，亦即稅上的未分配盈餘以財上的所得來彌補，造成財上有明確核定的累積虧損，卻仍要就「財稅差異」加徵百分之 10 營所稅，顯然有違實質課稅及立法意旨，原判決的結果至少使得稅上虛有的所得可以在以往年度虧損的範圍內彌補，並無再審原告所稱適用法令不當的情事。況再審原告所據以為證據之再審被告 87 年度虧損撥補表及 88 年股東常會議事錄其內容都明確表示再審被告無盈餘可以供分配，再審原告卻依此證據做「未分配盈餘」加徵營利事業所得稅的處分，其理由顯然自相矛盾。(三)再審原告係在未能超然的全盤分析下所做的錯誤推論，認為有獲配股票股利就一律要加徵百分之 10 營所稅，而不論是否有盈餘可供分配，亦即將獨立稅制下的「營

利事業所得稅」與兩稅合一制度下新產生的「未分配盈餘加徵百分之 10 營所稅」兩者混為一談，認為有累積虧損時股利不被課稅有違租稅正義，顯然對「未分配盈餘加徵百分之 10 營所稅」的認知明顯然錯誤，因此原判決並無再審原告所稱適用法規不當的情事。

四、原判決以：按所得稅法第 66 條之 9 第 1 項規定：「自 87 年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之 10 營利事業所得稅，．．．．」；同條第 2 項規定：「前項所稱未分配盈餘，係指經稽徵機關核定之課稅所得額，加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得額、已依第 39 條規定扣除之虧損及減除左列各款後之餘額：．．．二、彌補以往年度之虧損。．．．」，上開規定乃為避免營利事業藉保留盈餘規避股東或社員之稅負，並基於實施兩稅合一制度後之稅收損失，不應由股東以外之納稅義務人負擔，乃明定營利事業應自 87 年度起，就當年度之未分配盈餘加徵百分之 10 營利事業所得稅。又為正確計算應加徵百分之 10 營利事業所得稅之未分配盈餘，爰明定未分配盈餘之計算基礎。原則上以實際可供分配之稅後盈餘為準，即除當年度課稅所得額外，其屬依法減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得額等，亦應併入計算未分配盈餘，同時各該營利事業依法不能分配或已不存在之所得，亦准予扣除，俾使未分配盈餘之計算臻於公平合理。次按所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定之「彌補以往年度之虧損」，並未明定須以「實際彌補」其以往年度累積虧損之數額為限，所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定：「本法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款所稱彌補以往年度之虧損，係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其以往年度累積虧損之數額」，將法定得予扣除之項目為限縮之規定，難謂與母法之規定意旨相符。基於課稅應符合公平合理之原則，原審於審判案件時，自得就所得稅法第 66 條之 9 之規定，表示合法適當之見解。準此，公司當年度如有依所得稅法或其他法律規定減免所得稅之所得額，或不計入所得課稅之所得額，雖可依法免予計入當年度之課稅所得課徵營利事業所得稅，惟該項所得仍應計入該公司全年之所得額內，計算其未分配盈餘（司法院釋字第 506 號解釋參照）。同時，營利事業如有實際不可供分配之所得，亦應准予扣除。換言之，依上開規定計算之未分配盈餘，如依規定無法「實際彌補」以往年度之虧損時，仍應准予調整於扣除以往年度之虧損後加徵百分之 10 營利事業所得稅，方符公平合理之原則。本件依原判決所確定之事實，再審被告 87 年度營利事業所得稅，經再審原告以其 87 年帳上所得 8,877,000 元，無法彌補以往年度虧損 23,471,953 元，核定其 87 年度彌補以往年度虧損數為 8,877,000 元，並依所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定核定其 87 年度未分配盈餘為 14,289,460 元，加徵百分之 10 之營利事業所得稅 1,428,946 元。惟查再審被告主張其帳載所得 8,877,000 元，用於彌補以往年度虧損 23,471,953 元後，未分配盈餘為負 14,594,953 元，無盈餘可供分配。而當年度獲配股票股利以面額計算共 14,289,460 元，係屬所得稅法第

42 條第 1 項規定不計入所得課稅之所得額，依經濟部發佈之商業會計處理準則（依商業會計法第 13 條規定訂定）第 15 條第 2 項第 2 款第 4 目之規定：「因持有短期投資而取得股票股利或資本公積轉增資所配發之股票者，應依短期投資之種類，分別註記所增加之股數，並按加權平均法重新計算每股平均單位成本。」因此，係爭股票股利只能作股數的增加，無法分配此項股利所得予股東，再審原告對無實際盈餘之股票以面額計算其未分配盈餘，否准用以彌補以往年度之虧損，已違反「量能課稅」及「租稅正義」等語。經查係爭獲配之股票股利，依前開之說明，雖應計入再審被告全年所得額內計算未分配盈餘，但因該盈餘與股利為現金之情況究有不同，無法實際彌補其以往年度累積虧損之數額，從而於計算再審被告當年度應加徵百分之 10 之未分配盈餘時，如未准扣除再審被告以往年度之虧損，即與所得稅法第 66 條之 9 規定應使未分配盈餘之計算臻於公平合理之意旨有違。原處分逕以再審被告 87 年度獲配之股票股利 14,289,460 元，加徵百分之 10 之營利事業所得稅 1,428,946 元，已有不適用法規及適用不當之違誤，訴願決定及原判決遞予維持，均有未合。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，非無理由，應由本院將原判決廢棄，並將訴願決定及原處分（即複查決定）均撤銷，由再審原告另為適法之復查決定，以符法制。

五、本院經查：(一)所謂適用法規顯有錯誤，應以確定判決違背法規或現存判例、解釋者為限，若在學說上諸說併存尚無法規、判解可據者，不得指為用法錯誤。至於法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，尚難謂為適用法規錯誤。(二)營利事業獲配之股票股利（以面額計算）雖應計入該年度全年所得額內計算未分配盈餘，但於計算該年度應加徵 10%之未分配盈餘時，是否准予扣除營利事業以往年度之虧損（即是否以已實際彌補虧損為必要），本院有二種不同之見解。本件原確定判決及本院 95 年度判字第 871 號判決均認行為時所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定之「彌補以往年度之虧損」並未明定須以「實際彌補」其以往年度累積虧損之數額為限，行為時所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定：「本法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款所稱彌補以往年度之虧損，係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其以往年度累積虧損之數額」將法定得予扣除之項目為限縮之規定，與母法之規定意旨不符。營利事業如有實際不可供分配之所得，應准予扣除，方符公平合理原則。本院 94 年度判字第 1009 號判決及 94 年度判字第 1894 號判決則均認行為時所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定為彌補以往年度虧損，當係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補以往年度虧損而言，行為時所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定，核與所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定立法意旨符合，並未增加母法所無之限制，且無違反量能課稅，實質課稅原則及公平正義。(三)所得稅法第 66 條之 9 第 2 項所謂未分配之盈餘，原規定係指「經稅捐稽徵機關核定之課稅所得額加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額，不計入所得課稅之所得額，已依第 39 條規定扣除之虧

損及減除彌補以往年度之虧損等後之餘額」。惟 95 年 5 月 30 日修正公布之所得稅法第 66 條之 9 第 2 項則改為「自 94 年度起係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益減除彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次 1 年度虧損」。由修正後之條文內容觀之，除彌補往年之虧損外，尚可彌補次 1 年度虧損，範圍有所擴大，就立法沿革來說，似無再侷限以已實際彌補為限，故依前說明，本件確定判決僅係法律上見解之歧異，再審原告對之縱有所爭執，尚難謂為適用法規顯有錯誤。再審起訴意旨指摘原判決適用法規顯有錯誤，求予廢棄，經核並無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件再審之訴為無理由，依行政訴訟法第 278 條第 2 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　98　　年　　6　　月　　11　　日

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 94,判,1894

【裁判日期】 941201

【裁判案由】 營利事業所得稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

94 年度判字第 01894 號

上 訴 人 嘉莘企業股份有限公司
代 表 人 郭琦玲
訴訟代理人 伍尚文
被 上訴 人 財政部臺北市國稅局
代 表 人 張盛和

（送達代收人 黃慧芳

上列當事人間因營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 92 年 12 月 18 日臺北高等行政法院 91 年度訴字第 4486 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

壹、本件上訴人主張：依所得稅法第 66 條之 9 第 1 項之立法理由，可知未分配盈餘加徵 10%營利事業所得稅（以下簡稱營所稅），主要在避免企業採不分配盈餘的方式規避股東個人所得稅，對不分配盈餘者加徵 10%營所稅，但無盈餘可分配者即應無需加徵 10%營所稅。查原處分機關明知上訴人民國（下同）87 年度無盈餘可分配，卻仍加徵「未分配盈餘」10%的營所稅，造成實際上所納的已非盈餘的 10%，而是股東的投資額，顯然已變成用租稅手段徵收股東投資額，與所得稅法僅對「所得」課稅的立法意旨相違。而本案之所以會發生沒有盈餘卻被核定有未分配盈餘，係因為同條第 2 項關於未分配盈餘計算上，股票股利在商業會計法的認定與稅法規定不同，且上訴人帳務處理必須依商業會計法所制訂之商業會計處理準則規定入帳，無法採用稅法規定以面額計入收入。雖然稅法因為租稅考量及避免取巧而訂定與財務會計不同的規定並非不可，但應該僅此於係在計算課稅所得額及所應課徵營利事業所得稅時之規定，所以在「兩稅合一」實施前並無存在爭議，但是在「兩稅合一」實施後，卻造成此部分股利無法於獲配年度分配卻必須加徵 10%營所稅，然而在計算未分配盈餘時，按照所得稅法第 66 條之 9 立法理由，應以實際可分配盈餘為基礎，對於不存在的盈餘應予減除，才能符合「避免公司藉未分配

盈餘規避股東稅負才加徵營所稅」的立法意旨，也就是回歸財務會計於獲配年度應予減除，至出售年度再視有無獲利並分配與否而加徵營所稅，以符立法意旨及實質課稅，原判決及原處分均未加以考量，顯於法有違。況倘上訴人為避免受加徵營所稅而不管帳列為累積虧損仍作分配，則將違反公司法第 232 條的規定，因此造成上訴人沒有盈餘的情況，若分配盈餘則將受違反公司法第 232 條之處分，而不分配又要加徵營所稅新臺幣（下同）70 餘萬元的不合理情況。次查本案上訴人無任何會計處理錯誤或取得不合稅法憑證，為被上訴人及原判決所不爭之事實，沒有盈餘可供分派，卻要受「未分配盈餘加徵 10%營所稅」之處分，顯然已違反所得稅法應採「量能課稅」的基本精神，稅捐機關常有依據「實質課稅」精神而對納稅義務人外觀法律行為作適當調整轉正以符實際所得的情況，此以「黃任中」所得稅案經臺北高等行政法院 90 年度訴字第 5668 號、6623 號及 91 年度訴字第 2254 號判決駁回即為例，而依 90 年度訴字第 5668 號判決理由再反觀本案，上訴人沒有盈餘可供分配，卻被課徵「未分配」盈餘營所稅，顯然在實質上無應納稅事實，但因為所得稅法第 66 條之 9 規定所例示加減項目忽略了股票股利無法產生盈餘的事實，被上訴人以「依法處分」為由而不考量上訴人「無可分配盈餘」的事實，違反司法院釋字第 420 號解釋的意旨。被上訴人之處分違反租稅法之立法意旨，用法律上之形式造成形式上存在之法律狀態，使之構成課稅要件，增加納稅人租稅負擔，違反租稅公平，應改以實質上經濟事實及所產生之實質經濟利益為依據，就不具備課稅構成要件之實質經濟行為來重新處分。因此縱被上訴人之處分於法有據，卻無法改變「無」盈餘可供分配卻仍需被加徵「未分配盈餘」營所稅，違背「量能課稅」基本精神之事實。另按獲配股票股利屬所得稅法第 66 條之 9 第 2 項所稱「不計入所得課稅之所得額」因此上訴人必須以面額加回未分配盈餘，但由於帳載按商業會計處理準則規定只能作股數增加重新計算單位成本，致使獲配股票股利的部分不產生帳面盈餘，因此無法於第 2 款彌補以往年度虧損金額中自未分配盈餘減除，當年度獲配股票股利以面額計算共 1,300 餘萬元核定為未分配盈餘並加徵 10%。顯然被上訴人之處分也違反未分配盈餘應以實際可分配盈餘為基礎計算之立法理由。且同是股利收入上訴人若獲配現金不必加徵營所稅，獲配股票不會產生盈餘反而要被加徵營所稅，違背所得稅法應採「量能課稅」的基本精神，被上訴人之處分無法給予納稅人主觀權利保護，以實現課稅之客觀合法性及課稅平等，有違租稅正義。另查被上訴人及原判決所據以為證據之上訴人 87 年度虧損撥補表及 88 年股東常會議事錄其內容都明確表示上訴人彌補以往年度虧損後，仍有累計虧損 3 億 1 仟餘元，無盈餘可以供分配，為被上訴人所不爭之事實且據以為證據，卻僅適用於所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款的減除項目，應為帳載 87 年稅後所得 6,278,261 元，但對於上訴人沒有盈餘可分配的情況，卻是視而不見。其所引用的證據也都證明上訴人無盈餘可以分配，被上訴人卻依此證據做「未分配盈餘」加徵營所稅之處分，顯然其理由與其引用之證

據自相矛盾。再者，本案所爭執之股票股利與其他不爭之財稅差異，如同上列核定未分配盈餘為 1,400 餘萬元，但由於所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定未分配盈餘減除項目「彌補以往年度虧損」一項，按所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定係指「營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補以往年度虧損之數額」，因此本年度申請人財務所得為 6,975,846 元，可彌補以往年度虧損數額即為 6,975,846 元，然而未分配盈餘的計算又係以課稅所得額為基礎，即是以稅法規定調整後的所得額為基礎，二者基礎不一致，造成當年度減除所有「財稅差異」若有所得，即使以往年度有多少虧損都會被加徵未分配盈餘，縱然稅法基於租稅考量，規定部分所得或費用與財務會計認列不同，並非不可，但在未分配盈餘的計算上，應本諸於企業有無「未分配盈餘」，而不應只是應用所得稅法列舉式的計算而不考慮企業本身有無盈餘，本案稅法規定股票股利以面額計入未分配盈餘，使課稅所得額增加，卻又不能就此部分的增加數用以彌補以往年度虧損，使得明明累積虧損卻要加徵未分配盈餘營所稅，顯然違反兩稅合一後未分配盈餘加徵營所稅的立法意旨。末查營利事業所得稅係就當年度之「所得」課稅，計算方式規定於所得稅法第 24 條。而未分配盈餘加徵 10%營所稅係就上年度「盈餘」未作分配的部分課徵 10%營所稅，規定於所得稅法第 66 條之 9。本案系爭為未分配盈餘加徵 10%營所稅，其立法理由在於是否有「盈餘」不作分派，而不是所得有無課稅，本案上訴人已無盈餘可供分配，但面額 1,000 餘萬元的股票股利，按規定不得計入收入，也不得直接就獲配的轉投資股票分給股東而違反商業會計法。原判決造成所納的稅已不是「盈餘」的一部分，而是「股東投資額」的一部分，而該部分的盈餘是否真的能實現還得看未來出售結果而定，造成「未獲利先繳稅」的情況，已違背所得稅法第 66 條之 9 的立法理由及司法院釋字第 420 號解釋意旨，爰請求廢棄原判決。

貳、被上訴人則以：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。」及「判決不適用法規或適用不當者，為違背法令。」分別為行政訴訟法第 242 條及第 243 條第 1 項所明定。又「對原判決所持法律上之見解有所爭執申辯，尚難謂為適用法規顯有錯誤。」及「行政訴訟法第 24 條規定，有民事訴訟法第 496 條所列各款情事之一者，當事人對於本院判決，固得提起再審之訴，惟民事訴訟法第 496 條第 1 項第 1 款所謂『適用法規顯有錯誤』係指原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背，或與解釋判例有所牴觸者而言，至於法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由。」亦經前行政法院分別著有 61 年裁字第 153 號及 62 年判字第 10 號判例可資參照。揆之原判決理由所引行為時所得稅法第 66 條之 9 及所得稅法施行細則第 48 條之 10 等規定，並無適用法規不當情事，茲上訴人對之縱有爭執，要難謂為適用法規錯誤或不當，是本案應無行政訴訟法第 243 條第 1 項所指判決違背法令情事，自無依行政訴訟法第 242 條規定，提起上訴之要件。本件原判決並無違誤，上訴顯無理由，

爰請求駁回上訴。

參、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：查上訴人 87 年度未分配盈餘申報，列報減除彌補以往年度發生累積虧損 326,655,493 元，當年度未分配盈餘為虧損 305,840,212 元，惟其本年度獲配股票股利以面額計算價值 13,483,955 元，實際彌補以往年度之虧損為 6,278,261 元之事實，有上訴人 88 年度股東常會議事錄及 87 年度虧損撥補表等件影本在原處分卷可稽，並為上訴人所不爭執，堪認為真實。是被上訴人將上訴人當年度不計入所得課稅之股票股利面額 13,483,959 元計入未分配盈餘，核定其未分配盈餘為 14,537,020 元，加徵 10%之營所稅 1,453,702 元，復查及訴願決定遞予維持，揆諸所得稅法第 66 條之 9 第 1 項、第 2 項及行為時所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項亦有明文，均無違誤。另被上訴人將系爭股票股利列入未分配盈餘，係依明確之法律規定而為，縱有上訴人所稱理論與實際未能配合之情形，亦為適用法律規定所致，其或為相關規定未盡周全使然，惟法律規定極為明確，被上訴人依法處分，並無違反量能課稅、租稅正義及前開法條立法理由可言。又系爭股票股利既未經財政部核准作為未分配盈餘之減除項目，上訴人主張應予減除，於法無據，至於所稱原審另案判決之個案見解，不能等同類比，上訴人主張均無可採。從而上訴人請求撤銷訴願決定、復查決定及原處分，並無理由，應予駁回，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

肆、本院查：（一）、按「自 87 年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵 10％營利事業所得稅，不適用第 76 條之 1 規定。」「前項所稱未分配盈餘，係指經稽徵機關核定之課稅所得額，加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得額、已依第 39 條規定扣除之虧損及減除左列各款後之餘額：．．．二、彌補以往年度之虧損。．．．十、其他經財政部核准之項目。．．．」為行為時所得稅法第 66 條之 9 第 1 項、第 2 項所明定。次按「本法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款所稱彌補以往年度之虧損，係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其以往年度累積虧損之數額。」行為時所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項亦有明文。本件上訴人 87 年度未分配盈餘申報，原列報減除彌補以往年度發生累積虧損 326,655,493 元，當年度未分配盈餘為虧損 305,840,212 元。經被上訴人初查依所得稅法施行細則第 48 條之 10 規定，按上訴人股東會議記錄認定其本年度實際彌補以往年度之虧損為 6,278,261 元，並將其當期獲配股票股利以面額計算價值 13,483,959 元計入未分配盈餘，重新核算其本年度未分配盈餘為 14,537,020 元，並據以加徵 10%營所稅 1,453,702 元。上訴人主張其獲配之股票股利應列屬所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 10 款之減除項目，自未分配盈餘項下減除，減除後其未分配盈餘為 1,053,061 元，加徵營所稅額應為 105,306 元云云，申請復查未獲變更，提起訴願亦遭駁回，乃提起本件行政訴訟。原判決關於以本（87）年度之未分配盈餘申報，原列報減除彌補以往年度發生累積虧損 326,655,493 元，當年度未分配盈餘為虧損 305,840,212 元；

經被上訴人初查依行為時所得稅法施行細則第 48 條之 10 規定，按上訴人股東會議記錄認定其本年度實際彌補以往年度之虧損為 6,278,261 元，並將其當期獲配股票股利以面額計算價值 13,483,959 元計入未分配盈餘，重新核算其本年度未分配盈餘為 14,537,020 元，以及上訴人在原審之主張如何不足採等事項均已詳為論斷。（二）、按「公司非彌補虧損及依本法規定提出法定盈餘公積後，不得分派股息及紅利。」行為時公司法第 232 條第 1 項定有明文。而「公司每屆會計年度終了，應將營業報告書、財務報表及盈餘分派或虧損撥補之議案，提請股東同意或股東常會承認。」、「每會計年度終了，董事會應編造左列表冊，於股東常會開會 30 日前交監察人查核：一、營業報告書。・・・七、盈餘分派或虧損撥補之議案。」、「董事會應將其所造具之各項表冊，提出於股東常會請求承認，經股東常會承認後，董事會應將財務報表及盈餘分派或虧損撥補之決議，分發各股東。」亦分別為行為時公司法第 20 條第 1 項、第 228 條第 1 項第 7 款及第 230 條第 1 項所明定。公司法第 232 條第 1 項規定之「虧損」，係指為完成決算程序經股東會承認後之累積虧損，與公司年度進行中所發生之本期淨損之合計；該虧損之彌補，依公司法第 20 條第 1 項、第 228 條第 1 項及第 230 條第 1 項規定，則須經向股東會提出虧損撥補議案，並經股東會議決之程序為之方可；又以商業會計處理準則第 26 條第 2 項復有：「盈餘分配或虧損彌補，應俟業主同意或股東會決議後方可列帳，如有盈餘分配或虧損彌補之議案，應在當期財務報表附註中註明。」之規定，是得依所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定為彌補以往年度虧損，當係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補以往年度虧損。所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定，核與所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定立法意旨符合，並未增加母法所無之限制。（三）、又公司之盈餘是否用以彌補虧損，依前揭行為時公司法規定，須遵循法定程序經由股東會決議行之，是公司有盈餘而未立即彌補虧損，尚非違法，僅是不得為股息紅利之分派，而仍有所得稅法第 66 條之 9 第 1 項規定加徵 10％之營所稅之適用。上訴人在 87 年度獲配股票股利而擁有之，該股票股利在 87 年度並非不存在。（四）、綜上所述，是原判決認原處分認事用法，尚無違誤，維持原處分及訴願決定，而駁回上訴人在原審之訴，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，亦無牴觸，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，不得謂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，要難謂為原判決有違背法令之情形。本件上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　94　　年　　12　　月　　1　　日

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 95,判,1542

【裁判日期】 950921

【裁判案由】 營利事業所得稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

95 年度判字第 01542 號

上 訴 人 環緯股份有限公司
代 表 人 藍仁昌 送達處所同上
訴訟代理人 施博文 送達處所同上
被 上訴 人 財政部臺北市國稅局
代 表 人 許虞哲 送達處所同上

上列當事人間因營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 94 年 4 月 28 日臺北高等行政法院 93 年度訴字第 787 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

壹、本件上訴人主張：未分配盈餘加徵 10%營利事業所得稅之計算基礎，原則上以實際可供分配之稅後盈餘為準，即除當年度課稅所得額外，其屬依法減免所得稅之所得額，不計入所得課稅之所得額等，亦應併入計算未分配盈餘，同時各該營利事業依法不能分配或已不存在之所得，亦准予扣除，俾使未分配盈餘之計算臻於公平合理，此有所得稅法第 66 條之 9 規定之立法理由可參。次查鈞院 93 年度判字第 1348 號及 94 年度判字第 254 號判決曾表示，所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定之「彌補以往年度之虧損」，並未明定須以「實際彌補」其以往年度累積虧損之數額為限，所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定以實際彌補之數額為限，將法定得予扣除之項目為限縮之規定，難謂與母法之規定意旨相符。是依前揭判決意旨，所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項之規定，已牴觸所得稅法第 66 條之 9 規定之授權目的、內容與範圍，增加母法所無之限制，當屬無效之法規命令。惟原判決不察，逕認所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定與母法規定並無不符，則原判決此部分之論理已違反所得稅法第 66 條之 9 規定之立法意旨，有行政訴訟法 243 條第 1 項「判決不適用法規」及「判決適用法規不當」之違法。末查，和本件案情相同之上訴人民國（下同）87 年度未分配盈餘營利事業所得稅事件，亦經臺北高等行政法院 93 年度簡字第 420 號判決「訴願決定及原處分（復

查決定）均撤銷」，從而同一案情卻有完全矛盾之判決，爰請求廢棄原判決。

貳、被上訴人則以：兩稅合一實施後，所得稅法第 66 條之 9 對未分配盈餘之課稅，係採「年度」課稅方式，查 86 年 12 月 30 日增訂之所得稅法第 66 條之 9 之立法理由 1 已明指自 87 年度起，未分配盈餘之課稅，係就「當年度」之未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅，為貫徹「當年度」盈餘課稅之原則，各該減除項目，自應以來自「當年度」盈餘者為限。所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項爰規定：「本法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款所稱彌補以往年度之虧損，係指營利事業以『當年度』之未分配盈餘實際彌補其以往年度累積虧損之數額。」，與所得稅法第 66 條之 9 之立法理由並無相違。次查所得稅法第 66 條之 9，對應予加徵 10%營利事業所得稅之未分配盈餘如何計算，規範明確，符合課稅要件明確性原則，其第 2 項第 10 款為立法授權財政部裁量事項，財政部自可本於授權作出合目的性裁量，除其裁量事項有違法情事外，司法機關應予尊重。所得稅法第 66 條之 9 之立法理由 2 規定「為正確計算應加徵 10%營利事業所得稅之未分配盈餘，爰於第 2 項明定未分配盈餘之計算基礎，『原則上以實際可供分配之稅後盈餘為準』……」，可見立法當時即確實明瞭，未分配盈餘之課稅『原則上』以實際可供分配之稅後盈餘為準，為貫徹此一原則，同時於第 2 項第 10 款規範立法授權財政部裁量事項，即減項「其他經財政部核准項目」，財政部自可本於授權作出合目的性裁量。本案上訴人 88 年度財務會計帳載本期損益為稅後純損新臺幣（下同）1,736,588 元，並無盈餘可供彌補以往年度之虧損之事實，有其 88 年 12 月 31 日資產負債表在原處分卷可稽，且為上訴人所不爭執，自無從依所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定彌補以往年度累積虧損，且截至目前為止，財政部亦未對當年度並無盈餘，仍得以彌補以往年度累積虧損作出釋示。是依租稅法律主義，原核定並無違誤，原判決亦無適用法規不當情事。揆之原判決理由所引行為時所得稅法第 66 條之 9 第 2 項及所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項等規定，並無適用法規不當情事，茲上訴人對之縱有爭執，依前行政法院 61 年裁字第 153 號及 62 年判字第 610 號判例，要難謂為適用法規錯誤或不當，是本案應無行政訴訟法第 243 條第 1 項所指判決違背法令情事，自無依行政訴訟法第 242 條規定，提起上訴之要件等語，資為抗辯。

參、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：上訴人 88 年度財務會計帳載為稅後純損 1,736,588 元，並無盈餘可供彌補以往年度之虧損之事實，有其資產負債表在原處分卷可稽，且為上訴人所不爭執。是被上訴人將上訴人列報未分配盈餘減除彌補以往年度虧損之 2,726,961 元，調整為零元，訴願決定予以維持，揆諸行為時所得稅法第 66 條之 9 及同法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定，並無不合。又所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定，係關於稅務上所為之計算，其第 2 款規定之未分配盈餘減項為「彌補以往年度虧損」，自係指實際彌補以往年度虧損之數額，所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定與該母法規定並無不符，並未增加法律所無之限制，而被上訴人依法核稅，亦

無違反租稅正義及司法院釋字第 217、420 號解釋意旨可言。從而原處分及訴願決定均無違誤，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

肆、本院查：（一）、按「自 87 年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵 10%營利事業所得稅，不適用第 76 條之 1 規定。前項所稱未分配盈餘，係指經稽徵機關核定之課稅所得額，加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得額、已依第 39 條規定扣除之虧損及減除左列各款後之餘額：一、當年度應納之營利事業所得稅。二、彌補以往年度之虧損。三、已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。四、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金。五、依本國與外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金準備，或對於分配盈餘有限制者，其已由當年度盈餘提列或限制部分。六、已依公司或合作社章程規定由當年度盈餘給付之董、理、監事職工紅利或酬勞金。七、依證券交易法第 41 條之規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列之特別盈餘公積。八、處分固定資產之溢價收入作為資本公積者。九、當年度損益計算項目，因超越規定之列支標準，未准列支，具有合法憑證及能提出正當理由者。十、其他經財政部核准之項目。前項第 3 款至第 8 款，應以截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者為限。第 2 項未分配盈餘之計算，如於申報時尚未經稽徵機關核定者，得以申報數計算之。其後經核定調整時，稽徵機關應依第 100 條規定辦理。第 2 項所稱課稅所得額，其經會計師查核簽證申報之案件，應以納稅義務人申報數為準計算。」「本法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款所稱彌補以往年度之虧損，係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其以往年度累積虧損之數額。」為行為時所得稅法第 66 條之 9 及同法施行細則第 48 條之 10 第 4 項所明定。本件上訴人 88 年度未分配盈餘申報，原列報減除彌補以往年度之虧損 2,726,961 元，經被上訴人初查以其 88 年度財務會計帳載為稅後純損 1,736,588 元，依所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定，並無盈餘可供彌補以往年度之虧損，乃調整其 88 年度彌補以往年度之虧損數為零元，並依所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定，核定上訴人 88 年度未分配盈餘為 2,726,962 元，加徵 10%之營利事業所得稅 272,696 元。上訴人不服，申請復查未獲變更，提起訴願亦遭決定駁回，乃提起本件行政訴訟。原判決關於本件上訴人 88 年度未分配盈餘申報，原列報減除彌補以往年度之虧損 2,726,961 元，經被上訴人初查以其 88 年度財務會計帳載為稅後純損 1,736,588 元，依所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定，並無盈餘可供彌補以往年度之虧損，乃調整其 88 年度彌補以往年度之虧損數為零元，並依所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定，核定上訴人 88 年度未分配盈餘為 2,726,962 元，加徵 10%之營利事業所得稅 272,696 元，以及上訴人在原審之主張如何不足採等事項均已詳為論斷。（二）、按「公司非彌補虧損及依本法規定提出法定盈餘公積後，不得分派股息及紅利。」行

為時公司法第 232 條第 1 項定有明文。而「公司每屆會計年度終了，應將營業報告書、財務報表及盈餘分派或虧損撥補之議案，提請股東同意或股東常會承認。」、「每會計年度終了，董事會應編造左列表冊，於股東常會開會 30 日前交監察人查核：一、營業報告書。・・・七、盈餘分派或虧損撥補之議案。」、「董事會應將其所造具之各項表冊，提出於股東常會請求承認，經股東常會承認後，董事會應將財務報表及盈餘分派或虧損撥補之決議，分發各股東。」亦分別為行為時公司法第 20 條第 1 項、第 228 條第 1 項第 7 款及第 230 條第 1 項所明定。行為時公司法第 232 條第 1 項規定之「虧損」，係指為完成決算程序經股東會承認後之累積虧損，與公司年度進行中所發生之本期淨損之合計；該虧損之彌補，依行為時公司法第 20 條第 1 項、第 228 條第 1 項第 7 款及第 230 條第 1 項規定，則須經向股東會提出虧損撥補議案，並經股東會議決之程序為之方可；又以商業會計處理準則第 26 條第 2 項復有：「盈餘分配或虧損彌補，應俟業主同意或股東會決議後方可列帳，如有盈餘分配或虧損彌補之議案，應在當期財務報表附註中註明。」之規定，是得依所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定為彌補以往年度虧損，當係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補以往年度虧損。所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定，核與所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定立法意旨符合，並未增加母法所無之限制。（三）、又公司之盈餘是否用以彌補虧損，依前揭行為時公司法規定，須遵循法定程序經由股東會決議行之，是公司有盈餘而未立即彌補虧損，尚非違法，僅是不得為股息及紅利之分派，而仍有所得稅法第 66 條之 9 第 1 項規定加徵 10%之營所稅之適用。至上訴人所舉本院 93 年度判字第 1348 號判決、94 年度判字第 254 號判決及原審法院 93 年度簡字第 420 號判決之法律上見解與原判決之法律上見解歧異，要難謂為原判決有違背法令之情形。（四）、綜上所述，是原判決認原處分認事用法，尚無違誤，維持原處分及訴願決定，而駁回上訴人在原審之訴，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，亦無牴觸，並無所謂原判決有違背法令之情形；又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，要難謂為原判決有違背法令之情形。本件上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　95　　年　　9　　月　　21　　日

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 98,判,1051

【裁判日期】 980910

【裁判案由】 營利事業所得稅

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 判 決

98 年度判字第 1051 號

上 訴 人 堅成建設股份有限公司

代 表 人 楊其堅

被 上訴 人 財政部臺灣省南區國稅局

代 表 人 邱政茂

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 6 月 21 日高雄高等行政法院 95 年度訴字第 624 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人之代表人原為朱正雄，民國（下同）96 年 8 月 10 日改由邱政茂擔任，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、緣上訴人 90 年度未分配盈餘申報，原列報課稅所得額虧損新臺幣（下同）608,379 元，減除依所得稅法施行細則第 8 條之 4 規定不得自所得額中減除之土地交易損失 9,018,986 元及彌補以往年度之虧損 8,410,607 元，90 年度未分配盈餘為 0 元。被上訴人初查以上訴人當年度除短報土地交易所得 28,420,437 元外，尚漏報應收利息收入 1,010,744 元，乃依當年度課稅所得額虧損 608,379 元，加計依所得稅法或其他法律規定減免所得稅之所得額 37,439,423 元及漏報利息收入 1,010,744 元，減除依所得稅法施行細則第 8 條之 4 規定不得自所得額中減除之土地交易損失 0 元、當年度應納之營利事業所得稅 747,040 元及彌補以往年度之虧損 8,410,607 元，核定上訴人 90 年度未分配盈餘為 28,684,141 元，並按所得稅法第 66 條之 9 第 1 項規定，就該未分配盈餘加徵 10％營利事業所得稅計 2,868,414 元，並依所得稅法第 110 條之 2 第 1 項規定，處以所漏稅額 2,868,414 元 0.4 倍之罰鍰計 1,147,300 元（計至百元止，下同）。上訴人不服，循序提起行政訴訟。

三、上訴人於原審起訴主張：(一)系爭借款中 25,000,000 元乃上訴人償還公司股東楊生貴，旋由楊生貴背書轉讓再借予訴外人簡仙助使用，故此部分借款之貸與人為楊生貴，與上訴人無關。而楊生貴亡故後，上開票據債權復遭被上訴

人課徵贈與稅，足徵上開借款資金確屬楊生貴所有。至系爭借款其餘30,300,000 元部分，則源自 90 年 2 月間上訴人與簡仙助合夥購買合併前 392 號土地（本筆土地嗣於 90 年 4 月間與同段 397、397-2、397-44 號等土地合併編為 392 號，購入後信託登記上訴人名下），土地成本 50,500,000 元，雙方出資比例各為 40%、60%，復因簡仙助欠缺資金，乃由楊生貴出借 30,300,000 元予簡仙助，以支付土地款，故此部分借款之貸與人亦為楊生貴，與上訴人無關。(二)上訴人於 90 年 5 月 7 日將所擁有合併後 392 號土地 40%之所有權出售予簡仙助及葉明燦等 2 人，總售價 123,240,000 元；楊生貴委託上訴人處理其與簡仙助間之借貸事宜，上訴人乃與簡仙助協議於銀行核撥買賣土地價款時，簡仙助同意先償還負欠楊生貴之借款及利息債務，故而上訴人並非系爭借款之當事人。而上揭款項截至 90 年 4 月 30 日止，並未入上訴人公司帳冊紀錄，況簡仙助已於 90 年 5 月間以代償上訴人積欠銀行貸款 70,000,000 元之方式清償向楊生貴借款之本息，上開款項並未入上訴人公司帳冊紀錄，自無設算利息之餘地。(三)上訴人與簡仙助就上開土地買賣及借貸關係於 94 年 8 月 17 日達成調解，雙方同意解除買賣契約，由上訴人將應返還簡仙助之 70,000,000 元與上訴人欲向簡仙助收取之債權欠款 55,300,000 元（25,000,000 元＋30,300,000 元）無息相互抵銷，抵銷之結果，上訴人尚欠簡仙助 13,240,000 元之買賣價款未返還，豈有利息收入可言？再者，上訴人將所擁有合併後 392 號土地 40%所有權出售予簡仙助，該筆土地買賣價金未能收回，迄 92 年 5 月 17 日即屆滿 2 年，已符合呆帳認列要件，不應再計徵上訴人利息所得。(四)本件更正土地交易增益及設算利息收入等係於 92 年度才發現，無法在 91 年度營業終結前，召開股東臨時會予以變更，故應准予調整扣除以往年度之虧損後加徵 10%營利事業所得稅，方符行為時所得稅法第 66 條之 9 之規範意旨及公平正義原則等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定)。

四、被上訴人則以：(一)依上訴人 91 年 6 月 30 日股東常會決議、未分配盈餘申報書、股東常會議事錄、盈虧撥補表可知，上訴人循彌補虧損程序提請股東會決議實際彌補虧損之數額，僅 8,410,607 元而已，其嗣後因被查獲 90 年度漏報利息收入及虛增土地交易成本，該部分衍生之盈餘既未經提出於當年度股東常會決議彌補虧損，自無所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款所規範「彌補以往年度虧損」以作為未分配盈餘減項適用之可能。(二)公司之盈餘是否用以彌補虧損，須循一定程序經由股東常會決議行之，是公司有盈餘而不彌補虧損亦非違法，僅是不得為股息紅利分派及應依行為時所得稅法第 66 之 9 條規定加徵 10%營利事業所得稅；另該條第 2 項第 2 款所稱「彌補以往年度虧損」得作為計算未分配盈餘減項者，應以股東常會議決彌補虧損之當年度為準，亦即在股東常會決議年度計算未分配盈餘時，始將之列為減除項目，上訴人既無從追溯當年度為虧損之彌補，自無從作為未分配盈餘之減項，原處分並無違誤等語，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)依被上訴人所提世華聯合商

業銀行三民分行之存款交易明細、上訴人於 90 年 5 月 7 日與簡仙助、葉明燦簽立之買賣契約書及上訴人與簡仙助所書立之協議書、臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）91 年度重訴字第 1964 號民事判決、上訴人與簡仙助、葉明燦 2 人於 94 年 8 月 16 日在臺北市大安區調解委員就上開民事判決履行爭議所為調解等內容，系爭借款均非由楊生貴以本人名義或由其繼承人向簡仙助交涉求償，而由上訴人以自己名義為之等情，足證系爭借款之借款人為上訴人，且至 94 年 8 月 16 日調解成立前均未受償，上訴人主張系爭借款已於 90 年 5 月 17 日獲清償，自無再設算利息之餘地，自不可採。(二)簡仙助為上訴人代償銀行欠款 70,000,000 元部分係用以抵充簡仙助應付上訴人之買賣價款，而非用以清償系爭借款，且系爭借款於上訴人與簡仙助 94 年 8 月 16 日調解成立前尚未受清償，則上訴人帳上所記載之股東往來（股東借款予公司）56,760,000 元，顯難認與系爭借款有關，自不足作為有利上訴人之認定。況系爭借款本金債權高達 55,300,000 元，簡仙助與楊生貴間及楊生貴與上訴人之間並無書立借據等憑據，顯與常理不合。又依上訴人於 94 年 1 月 5 日以 94 北字第 0001 號函送被上訴人之函文、上訴人 93 年 6 月 10 日及 93 年 7 月 21 日之說明書可知，上訴人對於系爭借款中之 30,300,000 元究係上訴人或楊生貴借給簡仙助？及有關簡仙助為上訴人代償之銀行欠款 70,000,000 元之抵充順序如何? 上訴人於原處分調查時之陳述亦有不同，且上訴人於上開說明書並不否認系爭 30,300,000 元係上訴人借給簡仙助，且對於簡仙助為上訴人代償銀行之欠款，亦自認應先沖轉應收土地款，則其於本件訴訟中復以系爭借款是由楊生貴借給簡仙助云云，資為爭執，即難採信。(三)至上訴人雖提出由上訴人簽發載明受款人為楊生貴，再由楊生貴背書之支票（合計 25,000,000 元）影本，及簡仙助書立已收取上開支票之收據影本，暨簡仙助簽發未載明受款人之本票 3 張，上訴人主張系爭借款中之 25,000,000 元乃上訴人簽發上開支票償以清償對楊生貴之欠款，再由楊生貴背書後轉借給簡仙助使用，而由簡仙助簽發未載明受款之本票予楊生貴，以示擔保乙節，亦與其於原處分調查時提出之 93 年 11 月 29 日之說明書之主張不同，是上訴人之陳述前後岐異，已難遽信。又簡仙助雖有書立收據表示其有收到上開支票，惟觀該收據之用紙為上訴人所有，且未記載收據之相對人，上訴人復未能提出相關之資金流程以供查核，則上訴人主張該收據是簡仙助書立交付楊生貴乙節，亦難採取。至簡仙助所簽發之本票 3 張，並未載明受款人，難認係簡仙助交付楊生貴供作借款之擔保。(四)被上訴人 93 年 11 月 3 日南區國稅局審二字第 0930089602 號函、贈與稅核定通知書、上訴人 93 年 7 月 30 日之說明書可知，被上訴人係針對楊生貴免除上訴人債務 25,000,000 元部分課徵贈與稅，而非認定系爭借款資金是楊生貴所有並由其出借予簡仙助，故上訴人主張被上訴人於楊生貴亡故後復就系爭 25,000,000 元元及另筆 50,500,000 元課徵楊生貴贈與稅，足證系爭借款是楊生貴所出借云云，顯非可採，又系爭借款縱於 92 年 5 月間可成立呆帳損失，亦屬上訴人可自呆帳損失成立年度提列損失及應

否列報利息之問題，與本件係有關計算 90 年度系爭借款之利息無涉，則上訴人主張其尚欠簡仙助 13,240,000 元之土地買賣價款未返還，即無利息收入且其合併後 392 號土地買賣價金未能收回，符合呆帳認列要件，不應再計徵上訴人利息所得云云，洵非可取。(五)依行為時公司法第 232 條、第 20 條第 1 項、第 228 條第 1 項第 7 款及第 230 條第 1 項，商業會計處理準則第 26 條第 2 項、所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款規定可知，所謂彌補以往年度虧損，當係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補以往年度虧損而言，則所得稅法施行細則第 48 條之 10 第 4 項規定，並未增加母法所無之限制。至上訴人所舉本院 94 年度判字第 521 號判決，核屬個案之法律上見解，並無拘束本件之效力。是上訴人縱於事後召開股東常會並決議彌補以往年度虧損，亦無從更易其於召開股東常會年度營業終結時，實際上仍未彌補虧損之事實，是其亦僅能在股東常會決議年度計算未分配盈餘時，始將之列為減除項目，而不能回溯主張將之置於本年度之未分配盈餘中予以減除，上訴人此部分之主張，亦不可取。(六)上訴人身為營利事業，有注意依法令申報未分配盈餘，亦無不能注意情事，乃竟漏報當年度依所得稅法或其他法律規定減免所得稅之所得額 28,420,437 元及課稅所得額 1,010,744 元，致短漏報未分配盈餘 28,684,141 元，縱非故意，亦屬過失，原處分據以裁罰亦屬有據等，資為論據，因將訴願決定及原處分予以維持，駁回上訴人在原審之訴。

六、本院查：

(一)按「營利事業應於其各該所得年度辦理結算申報之次年 5 月 1 日至 5 月 31 日止，就第 66 條之 9 第 2 項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。其經計算之未分配盈餘為零或負數者，仍應辦理申報。」、「營利事業已依第 102 條之 2 規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額 1 倍以下之罰鍰。」、「自 87 年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵 10％營利事業所得稅，不適用第 76 條之 1 規定。前項所稱未分配盈餘，係指經稽徵機關核定之課稅所得額，加計同年度依本法或其他法律規定減免所得稅之所得額、不計入所得課稅之所得額、已依第 39 條規定扣除之虧損及減除左列各款後之餘額：一當年度應納之營利事業所得稅。二彌補以往年度之虧損。…」、「本法第 66 條之 9 第 2 項第 2 款所稱彌補以往年度之虧損，係指營利事業以當年度之未分配盈餘實際彌補其以往年度累積虧損之數額。」行為時所得稅第 102 條之 2 第 1 項、第 110 條之 2 第 1 項、第 66 條之 9 第 1 項、第 2 項第 1 款、第 2 款及同法施行細則第 48 條之 10 第 4 項所分別定有明文。

(二)本件上訴人 90 年度未分配盈餘申報，原列報課稅所得額虧損 608,379 元，減除依所得稅法施行細則第 8 條之 4 規定不得自所得額中減除之土地交易損失 9,018,986 元及彌補以往年度之虧損 8,410,607 元，90 年度未分配盈餘為 0 元。嗣經查得上訴人當年度除短報土地交易所得 28,420,437 元外，尚

漏報應收利息收入 1,010,744 元，乃依當年度課稅所得額虧損 608,379 元，加計依所得稅法或其他法律規定減免所得稅之所得額 37,439,423 元及漏報利息收入 1,010,744 元，減除依所得稅法施行細則第 8 條之 4 規定不得自所得額中減除之土地交易損失 0 元、當年度應納之營利事業所得稅 747,040 元及彌補以往年度之虧損 8,410,607 元，核定上訴人 90 年度未分配盈餘為 28,684,141 元等情，為原審經調查證據及言詞辯論後，依法認定之事實。從而其據以認定原處分依行為時所得稅法第 66 條之 9 第 1 項規定，就該未分配盈餘加徵 10％營利事業所得稅計 2,868,414 元，並依所得稅法第 110 條之 2 第 1 項規定，處以所漏稅額 2,868,414 元 0.4 倍之罰鍰計 1,147,300 元，循屬有據，訴願決定予以維持，亦無不合，乃駁回上訴人之訴，其認事用法並無違誤。

(三)經查，上訴人為 90 年度營利事業所得稅結算申報時，已列報免徵所得稅之出售土地增益 37,439,423 元（即原申報之出售土地增益 9,018,986 元＋被上訴人查核之 28,420,437 元），又其漏報利息收入 1,010,744 元等情，除原判決予以論斷外，原審亦另以 95 年度訴字第 623 號判決確認無訛（該案為上訴人為 90 年度營利事業所得稅案件，本件則為上訴人 90 年度未分配盈餘事件），並經本院以 97 年度裁字第 1013 號維持而告確定，上訴意旨對此亦未再為爭議，僅主張略以：(1)上訴人原申報出售土地增益 9,018,986 元，惟因與被上訴人見解不同致出售土地增益增加 28,420,437 元，且於 92 年度始發現，故上訴人實無法於 91 年度營業終結日前召開股東臨時會予以變更，然參之所得稅法第 66 條之 9 立法目的可知，為使未分配盈餘之計算臻於公平合理，營利事業如有實際無法彌補之虧損，仍應准予調整扣除以往年度之虧損後加徵 10％之營利事業所得稅，始符合實質課稅及量能原則。(2)租稅法之適用，其就經濟實質之觀察應重於法律形式，稅務機關向來對於重大核課爭議之認定，均以經濟上之實質為準。則原判決以上訴人於事後召開股東常會決議彌補以往年度虧損，不能回溯主張將之置於本年度之未分配盈餘中予以減除，僵固以法律形式要件是否具備為認定納稅義務人經濟實質相悖，與實質課稅之公平原則有違。況實務上鮮有前年度累積虧損金額大於當年度本期純益金額時，不將當年度本期純益於次年全數彌補之情況，故本件應准予彌補虧損，則上訴人 91 年底時資產負債表上之虧損金額應僅為 11,454,797 元，而非 39,875,234 元。否則變成上訴人一直呈虧損狀態，事實上已無盈餘可分配，卻又需遭強制課徵未分配盈餘稅，實與實質課稅之公平原則有違等語。

(四)惟「公司非彌補虧損及依本法規定提出法定盈餘公積後，不得分派股息及紅利。」「公司每屆會計年度終了，應將營業報告書、財務報表及盈餘分派或虧損撥補之議案，提請股東同意或股東常會承認。」、「每會計年度終了，董事會應編造左列表冊，於股東常會開會 30 日前交監察人查核：1.營業報告書。2.財務報表。3.盈餘分派虧損撥補之議案。前項表冊，應依中央

主管機關規定之規章編造。第 1 項表冊，監察人得請求董事會提前交付查核。」、「董事會應將所造具之各項表冊，提出於股東常會請求承認，經股東常會承認後，董事會應將財務報表及盈餘分派或虧損撥補之決議，分發各股東。公開發行股票之公司對於持有記名股票未滿 1 千股之股東，前項財務報表及盈餘分派或虧損撥補決議之分發各股東，得以公告方式為之。第 1 項表冊及決議，公司債權人得要求給予抄錄。代表公司之董事，違反第 1 項規定不為分發者，處新臺幣 1 萬元以上 5 萬元以下罰鍰。」為行為時公司法第 232 條第 1 項、第 20 條第 1 項、第 228 條及第 230 條所明定。本件上訴人不否認於 91 年度營業終止時仍未就系爭出售土地增益及利息收入等召開股東會為彌補虧損之決議，且上訴意旨所訴各節，業經原判決明確論述其依調查證據而得心證之理由，對上訴人在原審之主張如何不足採之論證取捨等事項，亦均有詳為論斷，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，亦無牴觸，並無所謂判決不適用法規或適用不當等違背法令之情形，上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事項再予爭執，要難謂為原判決有違背法令之情形。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。至本院 94 年度判字第 521 號及 95 年度判字第 1681 號均屬個案，縱原判決本諸自由心證而採用之結論與上訴人希冀者不同，亦難認係適用法規不當，並予敘明。

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

中　　華　　民　　國　　98　　年　　9　　月　　10　　日

99 年度高等行政法院法律座談會提案十

一、提案機關：高雄高等行政法院

二、法律問題：

甲、乙協議離婚，協議約定未成年子女 A 之監護權由母(甲)行使，父(乙)負擔每月 1 萬元之生活費，離婚當年度甲、乙分別申報綜合所得稅，因雙方未能協議由其中一人申報 A 之免稅額，遂均予申報。稅捐機關以甲行使 A 之監護權(共同生活）為由，核定准由母(甲)申報扶養扣除免稅額，剔除父(乙)之申報，是否適法？

三、討論意見：

甲說：應由雙方平均申報。

按「免稅額：納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額。‧‧‧(二)納稅義務人之子女未滿 20 歲，或滿 20 歲以上，而因在校就學、身心殘障或因無謀生能力受納稅義務人扶養者。‧‧‧。」為所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目所明定。同法施行細則第 21 條之 1:「本法第 17 條第 1 項第 1 款第 1 目至第 3 目關於減除扶養親屬免稅額之規定，不以受扶養親屬與納稅義務人同居為要件。」而依民法第 1114 條規定，直系血親相互間互負扶養義務，同法第 1116 條之 2 規定，父母對於未成年子女之扶養義務，不因結婚經撤銷或離婚而受影響。是以夫妻離婚後，未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之一方，對未成年子女仍負有扶養義務，子女雖成年但不能維持生活且無謀生

能力者亦同，其如實際已對子女為扶養時，即使未與子女同居，仍得在綜合所得稅申報時，就該子女申報扶養親屬免稅額。就將子女申報扶養親屬免稅額，未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之離婚夫妻一方，與擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之他方，法律地位並無軒輊，並無何方得優先他方申報之問題。至離婚夫妻雙方應如何申報而不致重複，自得參照同屬綜合所得稅申報，就同一扶養親屬申報免稅額有數權利人，應如何申報之稽徵法令規定。財政部 66 年 9 月 3 日台財稅第 35934 號函釋：「於結婚或離婚年度選擇與其配偶分別申報綜合所得稅者，應檢附戶籍謄本，以資證明。至離婚者關於當年度扶養親屬寬減額，得協議由一方申報或分由雙方申報，未經協議者，由離婚後實際扶養之一方申報。」同部 64 年 10 月 7 日台財稅第 37217 號函釋：「兄弟二人以上在同一年度內輪流扶養其直系尊親屬者，應由兄弟間協議，推定其中一人申報扶養親屬寬減額。」準此，綜合所得稅申報，就同一扶養親屬申報免稅額有數權利人，應先由彼等協議由一方申報或分由雙方申報，如不協議或協議不成者，應由雙方平均申報。至司法院釋字第 415 號解釋，係就所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目所謂「納稅義務人之其他親屬或家屬」是否得被認定為納稅義務人之扶養親屬而予以申報免稅額所為之解釋，不得據以解釋在

子女申報扶養親屬免稅額，與子女同居之擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之離婚夫妻一方，有優先予他方之權利。（最高行政法院 98 年度判字第 1212 號判決，以此部分法律見解具有原則性所表示之見解）。

乙說：應由母（甲）申報。

㈠按民法所謂扶養係指一定親屬間有經濟能力者，對於不能維持生活者，予以必要之經濟上供給之親屬法上之義務，是在民法上扶養與親權或監護權概念有所區分，民法扶養係就經濟上之給付而言。惟「稅法與民法的法規意義及其性質不同，私法關係原則上委諸當事人的自主規律，私法法規具有在當事人間無法解決問題時的裁判規範性質，反之，稅捐法規則是應依據該法規進行課稅的行為規範，同時也是裁判規範（稅法本來不許當事人的協議妥協），私法與稅法的任務及需要有別，其規律立場不同，而有必要承認其概念的相對性。亦即稅法可以而且必須配合其特殊的任務需要，創造其獨特的術語、構成要件及其專門用語」（陳清秀稅法總論 2008 年 11 月五版第 6 頁）所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目關於可扣除免稅額之扶養定義仍應視稅法目的，未必與民法為相同解釋。

㈡所得稅法第 17 條第 1 項免稅額申報權利僅單一，該免稅額申報權利性質上是否可分，可否

類推適用民法第 271 條可分債權之規定，使在民法上多數盡扶養義務人分受免稅額之申報權利，此部分尚有疑義，縱可類推適用民法可分債權規定，並就稅法扶養之定義與民法為相同解釋，即「扶養」僅考量經濟給付事實時，仍必須核算離婚年度夫、妻各給付多少扶養費，按比例分受免稅額，此始符所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目「扶養」規定及實質課稅原則，而非必然二分之一。另於兄弟多人均有扶養事實又無從達成協議申報情形，亦有相同問題，此時，究應採甲說見解均分之，或按扶養費用支出多寡之比例分受免稅額，同生爭議。而所得稅係大量反覆稽徵，若使多人分受免稅額實過於複雜化，自不適合類推民法可分債權規定。而有依「實用性原則」就稅法「扶養」定義為合目的性解釋必要。

㈢父母對於子女之扶養義務，固不因離婚而受影響，且所得稅法施行細則第 21 條之 1 雖規定：「本法第 17 條第 1 項第 1 款第 1 目至第 3 目關於減除扶養親屬免稅額之規定，不以受扶養親屬與納稅義務人同居為要件。」然父母對於子女之扶養責任，除生活經濟上扶養外，尚包括子女之家庭教育，身心之健全發展及培養倫理道德習性等，是除有盡經濟給付責任外，以在日常生活實際扶助養育者，為申報權利人較妥適。所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目

「扶養」定義，應另作合目的性解釋，與民法不同(即非僅負經濟上給付即認可申報扶養免稅額)。本題情形，應由同時有扶養經濟事實且有監護權人之甲申報。(高雄高等行政法院93年度簡字第307號、94年度簡字第67號、95年度簡字第61號。臺北高等行政法院93年度簡字第708號、95年度簡字第774號、96年度簡字第253號、96年度簡字第254號、98年度簡字第134號。)

四、初步研討結果

多數採乙說。

五、大會研討結果

多數採乙說。

六、相關法條等：

㈠所得稅法第17條第1項第1款第2目：

「按前4條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：

一、免稅額：納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額；納稅義務人及其配偶年滿70歲者，免稅額增加百分之五十。但依第15條第2項規定分開計算稅額者，納稅義務人不得再減除薪資所得分開計算者之免稅額：

（二）納稅義務人之子女未滿20歲，或滿20歲以上，而因在校就學、身心障礙或因

無謀生能力受納稅義務人扶養者。」

㈡所得稅法施行細則第 21 條之 1：

「本法第 17 條第 1 項第 1 款第 1 目至第 3 目關於減除扶養親屬免稅額之規定，不以受扶養親屬與納稅義務人同居為要件。」

㈢民法第 271 條：

「數人負同一債務或有同一債權，而其給付可分者，除法律另有規定或契約另有訂定外，應各平均分擔或分受之；其給付本不可分而變為可分者亦同。」

㈣民法第 1114 條：

「左列親屬，互負扶養之義務：

一、直系血親相互間。

二、夫妻之一方與他方之父母同居者，其相互間。

三、兄弟姊妹相互間。

四、家長家屬相互間。」

㈤民法第 1116 條之 2：

「夫妻互負扶養之義務，其負扶養義務之順序與直系血親卑親屬同，其受扶養權利之順序與直系血親尊親屬同。」

附件 1

發文單位：司法院
解釋字號：釋字第415號
解釋日期：民國 85 年 11 月 8 日
資料來源：司法院公報 第 38 卷 12 期 17-23 頁
總統府公報 第 6132 號 4-14 頁
相關法條：中華民國憲法 第 19 條 (36.01.01)
民法 第 1114、1123 條 (85.09.25)
戶籍法 第 4 條 (81.06.29)
所得稅法 第 17 條 (84.01.27)
所得稅法施行細則 第 21 條 (82.09.01)

解 釋 文：　所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。同法第十七條第一項第一款第四目規定：「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者」，得於申報所得稅時按受扶養之人數減除免稅額，固須以納稅義務人與受扶養人同居一家爲要件，惟家者，以永久共同生活之目的而同居爲要件，納稅義務人與受扶養人是否爲家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍爲唯一認定標準。所得稅法施行細則第二十一條之二規定：「本法第十七條第一項第一款第四目關於減除扶養親屬免稅額之規定，其爲納稅義務人之其他親屬或家屬者，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍，且確係受納稅義務人扶養者爲限，其應以與納稅義務人或其配偶「同一戶籍」爲要件，限縮母法之適用，有違憲法第十九條租稅法律主義，其與上開解釋意旨不符部分應不予援用。

附件 2

發文單位：財政部
發文字號：台財稅字第37217號
發文日期：民國 64 年 10 月 7 日
資料來源：所得稅法令彙編（79年版）第 214 頁
所得稅法令彙編（83年版）第 232 頁
所得稅法令彙編（87年版）第 222 頁
相關法條：所得稅法 第 17 條（ 39.06.21 ）
所得稅法 第 17 條（ 63.12.30 ）
要　　旨：數人同扶養一親屬可協議由其中一人申報寬減

全文內容：號弟二以上在同一年度內輪流扶養其直係尊親屬者，應由兄第間協議，推定其中一人申報扶養親屬寬減額。

參考法條：所得稅法 第 17 條（63.12.30）

附件 3

發文單位：財政部
發文字號：台財稅字第35934號
發文日期：民國 66 年 9 月 3 日
資料來源：所得稅法令彙編（79年版）第 203 頁
所得稅法令彙編（83年版）第 221 頁
所得稅法令彙編（87年版）第 212 頁
相關法條：所得稅法 第 15 條 (39.06.21)
所得稅法 第 15 條 (66.01.30)
要　　旨：個人於年度中結婚或離婚其配偶有所得者選擇分別或合併申報

主　　旨：個人於年度中結婚或離婚，而其配偶於該年度中有所得者，於辦理該年度綜合所得稅結算申報時，可自行選擇與其配偶分別或合併辦理結算申報。惟結婚年度以後或離婚年度以前之其他年度，納稅義務人及其配偶，仍應依所得稅法第十五條之規定，合併申報課稅。

說　　明：二　於結婚或離婚年度選擇與其配偶分別申報綜合所得稅者，應檢附戶籍謄本，以資證明。至離婚者關於當年度扶養親屬寬減額，得協議由一方申報或由雙方申報，未經協議者，由離婚後實際扶養之一申報。

參考法條：所得稅法 第 15 條（78.12.30）

99 年度高等行政法院法律座談會提案十一

一、提案機關：智慧財產法院

二、法律問題：

財政部就所得稅法第 4 條第 1 項第 21 款前段，關於營利事業因引進新生產技術或產品，或因改進產品品質，降低生產成本，而使用外國營利事業所有之專利權、商標權及各種特許權利，經政府主管機關專案核准者，其所給付外國事業之權利金，免納所得稅之規定，所訂定之「外國營利事業收取製造業技術服務業及發電業之權利金暨技術服務報酬免稅案件審查原則」第 5、6 點，有無違反憲法第 23 條法律保留原則？

三、討論意見：

甲說：否定說。

所得稅法第 4 條第 1 項第 21 款規定:「左列各種所得，免納所得稅：二一、營利事業因引進新生產技術或產品，或因改進產品品質，降低生產成本，而使用外國營利事業所有之專利權、商標權及各種特許權利，經政府主管機關專案核准者，其所給付外國事業之權利金」。又所得稅法施行細則第 8 條之 7 規定:「適用本法第四條第一項第二十一款規定免稅者,應於申請目的事業主管機關核定後，檢據有關證明文件，向該管稽徵機關申請核辦。」財政部依此訂定並經行政院核定，於 96 年 7 月 6 日以台財稅字第 09604531350 號令修正公布之「外國營利事業收取製造業技術服務業及發電業之權利金暨技術

服務報酬免稅案件審查原則」（下稱 96 年免稅案件審查原則）第 5 點規定：「外國營利事業以其經經濟部智慧財產局核准有案之專利權，在其專利權有效期間內，以技術合作方式授權製造業及其相關技術服務業實施，並經經濟部智慧財產局登記，且經經濟部工業局專案核准確有實質技術引進者，其因而取得之權利金，得依所得稅法第 4 條第 1 項第 21 款規定免納所得稅」。第 6 點復規定：「外國營利事業以其經經濟部智慧財產局註冊有案之商標，在其商標權有效期間內，授權屬製造業及其相關技術服務業之技術合作廠商使用，並經經濟部智慧財產局登記之，且與我國技術合作廠商之商標併列於商品、服務或其有關之物件者，得向經濟部工業局申請專案核准，其因而取得之權利金，得依所得稅法第四條第一項第二十一款免納所得稅」。依此審查原則，營利事業因引進新生產技術或產品，或因改進產品品質，降低生產成本，而使用外國營利事業所有之專利權、商標權時，必須是經濟部智慧財產局核准公告或註冊之專利、商標權，且必須經經濟部工業局專案核准，此乃行政機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實，而訂頒之解釋性規定，屬行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款規定之解釋性行政規則或稱要件判斷性行政規則，因此並不違反憲法第 23 條法律保留原則。

乙說：肯定說。

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義(司法院釋字第 210、217、367 號解釋參照)。因此，當立法者基於某種公益目的，訂定減免稅捐之規定時，在不違稅捐實質平等與過度禁止原則的要求下，係一種合憲的稅捐規劃。釋字第 369 號更言明：「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。」。換言之，無論積極地繳納稅捐或消極地免納稅捐，均屬憲法第 19 條的規範內容。再依釋字第 505 號解釋文，被免除應納稅捐，係人民依法律享有之權利，如以職權發布解釋性行政規則增加限制之要件，即與憲法第 23 條法律保留原則牴觸。本件原所得稅法第 4 條第 1 項第 21 款，僅規定營利事業欲依該款規定，申請給付外國事業之權利金免稅，須經政府主管機關專案核准，但並未規定該外國營利事業所有之專利權須向經濟部智慧財產局申請專利核准或商標註冊，本件稅捐規劃，與專利屬地登記保護原則無關，況著名商標毋須屬地註冊，均應受到保護，上開 96 年免稅案件審查原則第 5、6 點規定，要求營利事業除須向經濟部工業局專案

核准外，並應向智慧財產局申請核發專利或註冊商標，係以解釋性之行政規則或要件判斷性行政規則，對人民依法律享有免除稅捐之權利，增加限制條件，參照釋字第 505 號解釋，與憲法第 23 條法律保留原則牴觸。

四、初步研討結果：

採甲說。

五、大會研討結果：

㈠原提案法律問題最後一行末「之適用」3 字及討論意見甲說理由末「之適用」3 字均刪除。

㈡另主席徵得智慧財產法院陳審判長國成同意後，請其補充甲說理由如下：

所得稅法第 4 條第 1 項第 21 款係針對營利事業引進新生產技術或產品等使用外國營利事業所有之專利權、商標權等所支付之權利金，但國外專利或商標如果在國內沒有獲准專利權或商標權，則在國內引進該專利新生產技術或商標產品並無須支付權利金問題，所以該款適用前提係針對使用外國營利事業在國內獲准之專利權、商標權。且法條明載「使用外國營利事業所有之專利權、商標權」，法條既已明指「專利權」、「商標權」，基於專利權及商標權均採屬地主義，自僅有經我國核准之專利或商標申請始可獲得專利權或商標權之保護，而於我國法律以「權」稱之，否則只是國外之專利或商標，而非國外之專利「權」或商標「權」。所以依法條之目的性及文義解釋，以採甲說為宜。

㈢多數採甲說。

六、相關法條等：

㈠所得稅法第 4 條第 1 項第 21 款：

「左列各種所得，免納所得稅：

二十一、營利事業因引進新生產技術或產品，或因改進產品品質，降低生產成本，而使用外國營利事業所有之專利權、商標權及各種特許權利，經政府主管機關專案核准者，其所給付外國事業之權利金；暨經政府主管機關核定之重要生產事業因建廠而支付外國事業之技術服務報酬。」

㈡外國營利事業收取製造業技術服務業及發電業之權利金暨技術服務報酬免稅案件審查原則第 5 點：「外國營利事業以其經經濟部智慧財產局核准有案之專利權，在其專利權有效期間內，以技術合作方式授權製造業及其相關技術服務業實施，並經經濟部智慧財產局登記，且經經濟部工業局專案核准確有實質技術引進者，其因而取得之權利金，得依所得稅法第四條第一項第二十一款規定免納所得稅。」、第 6 點：「外國營利事業以其經經濟部智慧財產局註冊有案之商標，在其商標權有效期間內，授權屬製造業及其相關技術服務業之技術合作廠商使用，並經經濟部智慧財產局登記之，且與我國技術合作廠商之商標併列於商品、服務或其有關之物件者，得向經濟部工業局申請專案核准，其因而取得之權利金，得依所得稅法第四條第一項第二十一款規定免納所得稅。」

㈢司法院釋字第 210 號解釋文：「中華民國六十九年十二月三十日修正公布之獎勵投資條例第二十三條第三項第一款，關於限額免納所得稅之利息，係規定『除郵政存薄儲金及短期票券以外之各種利息』，並非排除私人間無投資性之借款利息，而中華民國七十年八月三十一日發布之獎勵投資條例施行細則第二十七條認該款『所稱各種利息，包括公債、公司債、金融債券、金融機構之存款及工商企業借入款之利息』，財政部(70)台財稅字第三七九三○號函並認『不包括私人間借款之利息。』縱符獎勵投資之目的，惟逕以命令訂定，仍與當時有效之首述法條『各種利息』之明文規定不合，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨。」

㈣司法院釋字第 217 號解釋文：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依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之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部中華民國七十二年二月二十四日(72)台財稅字第三一二二九號函示所屬財稅機關，對於設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全

辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。尚難謂已侵害人民權利，自不牴觸憲法第十五條第十九條之規定。」

㈤司法院釋字第 367 號解釋文：「營業稅法第二條第一款、第二款規定，銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，依同法第三十五條之規定，負申報繳納之義務。同法施行細則第四十七條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由拍定人申報繳納營業稅之規定，暨財政部發布之「法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」第二項有關不動產之拍賣、變賣由拍定或成交之買受人繳納營業稅之規定，違反上開法律，變更申報繳納之主體，有違憲法第十九條及第二十三條保障人民權利之意旨，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失期效力。」

㈥司法院釋字第 369 號解釋文：「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。至法律所定之內容於合理範圍內，本屬立法裁量事項，是房屋稅條例第一條、第五條、第六條及第十五條之規定與憲法並無牴觸。又房屋稅係依房屋現值按法定稅率課徵，為財產稅之一種；同條例第十五條第一項第九款就房屋稅之免稅額雖未分別就自住房屋與其他住家用房屋而為不同之規定，仍屬立法機關裁量之範疇，與憲法保障人民平等權及財產權之本旨，亦無牴觸。惟土地法第一百八十七條規定：「建築改良物為

自住房屋時，免予徵稅」，而房屋稅條例第一條則規定:『各直轄市及各縣(市)(局)未依土地法徵收土地改良物稅之地區，均依本條例之規定徵收房屋稅』，對自住房屋並無免予課徵房屋稅之規定，二者互有出入，適用時易滋誤解，應由相關主管機關檢討房屋租稅之徵收政策修正之。」

㈦司法院釋字第 505 號解釋文：「中華民國七十六年一月二十六日修正公布之獎勵投資條例(七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿而當然廢止)第六條第二項規定，合於第三條獎勵項目及標準之生產事業，經增資擴展供生產或提供勞務之設備者，得就同條項所列獎勵擇一適用。同條例授權行政院訂定之施行細則第十一條第一項第二款復規定，增資擴展選定免徵營利事業所得稅四年者，應於其新增設備開始作業或開始提供勞務之次日起一年內，檢齊應附文件，向財政部申請核定之，此與公司辦理增資變更登記係屬兩事。財政部六十四年三月五日台財稅第三一六一三號函謂：生產事業依獎勵投資條例第六條第二項規定申請獎勵，應在擴展之新增設備開始作業或提供勞務以前，辦妥增資變更登記申請手續云云，核與前開施行細則之規定不合，係以職權發布解釋性行政規則對人民依法律享有之權利增加限制之要件，與憲法第二十三條法律保留原則牴觸，應不予適用。」

99 年度高等行政法院法律座談會提案十二

一、提案機關：臺北高等行政法院

二、法律問題：

公立學校教師之解聘、停聘或不續聘事件訴訟，當事人前以聘任機關為被告提起撤銷訴訟，高等行政法院依舊見解認為應提起確認訴訟，經闡明後原告拒絕變更訴訟種類，遂以起訴不備其他要件裁定駁回，原告提起抗告亦經最高行政法院裁定駁回。嗣原告遂依最高行政法院確定裁定見解，改提確認訴訟，審理中最高行政法院 98 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議應提起撤銷訴訟，高等行政法院應如何處理？

三、討論意見：

甲說：應依確認訴訟繼續審理。

按「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。」行政訴訟法第 260 條第 3 項定有明文。本案雖非發回或發交案件，但係同一案件，且高等行政法院應受最高行政法院確定裁判拘束，似不宜另採不同見解而為裁判。

乙說：應依撤銷訴訟審理，並認為無起訴逾期問題。

最高行政法院庭長法官聯席會議決議係司法機關在具體個案之外，所表示之法律見解，有整合其內部法律見解，供院內法官參考之作用(行政法院組織法第 16 條參照)，具有事實上之拘束力，應自決議之日起有其適用(最高行政法院 99 年度裁字第 347 號裁定意旨)。本件原告於前案所提撤銷訴訟，依最高行政法院 98 年 7 月份第

1 次庭長法官聯席會議決議，本屬正確之訴訟類型，惟因法院舊見解致遭裁定駁回，現既經最高行政法院庭長法官聯席會議決議而有統一之新見解，自應依新見解審理。又當事人第 1 次提起之撤銷訴訟，既無逾期，此次提起之確認訴訟，應予闡明變更回撤銷訴訟，並認為係前次撤銷訴訟之續行，以免當事人因法院不同見解而喪失救濟權利。如尚未逾回復原狀聲請之期間者，亦可聲請回復原狀。

四、初步研討結果：

多數採乙說。

五、大會研討結果：

多數採乙說。

六、相關法條等：

㈠行政法院組織法第 16 條：

「最高行政法院之裁判，其所持之法律見解，認有編為判例之必要者，應經由院長、庭長、法官組成之會議決議後，報請司法院備查。

最高行政法院審理事件，關於法律上之見解，認有變更判例之必要時，適用前項規定。

最高行政法院之裁判，其所持之法律見解，各庭間見解不一致者，於依第一項規定編為判例之前，應舉行院長、庭長、法官聯席會議，以決議統一其法律見解。」

㈡乙說參考裁判及決議：最高行政法院 99 年度裁字第 347 號裁定、最高行政法院 98 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議。

乙說參考裁判：

最高行政法院 裁判書 -- 行政類

【裁判字號】 99,裁,347

【裁判日期】 990211

【裁判案由】 有關教育事務

【裁判全文】

最 高 行 政 法 院 裁 定

99 年度裁字第 347 號

抗 告 人 鄭榮輝

訴訟代理人 陳垚祥 律師

上列抗告人因與相對人臺北縣莒光國民小學間有關教育事務事件，對於中華民國 98 年 9 月 24 日臺北高等行政法院 98 年度訴字第 251 號裁定，提起抗告，本院裁定如下：

主 文

抗告駁回。

抗告訴訟費用由抗告人負擔。

理 由

一、按抗告法院認抗告為不合法或無理由者，應為駁回抗告之裁定。

二、本件原裁定以：（一）抗告人原為相對人學校教師，因民國 95 年 3 月 23 日蘋果日報以「惡師當二房東訛詐押金」為題，報導抗告人訛詐房客押金事件，相對人召開教師評審委員會，以抗告人違反教師法第 14 條第 1 項第 6 款：「行為不檢有損師道，經有關機關查證屬實。」決議不續聘，並函報臺北縣政府，經該府以 95 年 11 月 20 日以北府教學字第 0950758384 號函核准在案。相對人乃以 95 年 11 月 24 日北莒國人字第 0950004515 號函通知抗告人本件不續聘案業經臺北縣政府核准，抗告人聘期至 95 年 11 月 24 日止。抗告人不服，循序提起申訴、再申訴遭駁回，又提起訴願，經決定不受理，提起撤銷訴訟，經查該訴願決定書係於 97 年 5 月 27 日送達於抗告人，有送達證書附訴願卷可稽；抗告人於 97 年 7 月 18 日提起撤銷訴訟（原審 97 年度訴字第 1862 號），經原審裁定駁回確定在案；抗告人復於 98 年 2 月 6 日先位聲明提起本件撤銷訴訟，惟本件撤銷訴訟之起訴期間，應自收受訴願決定書次日即 97 年 5 月 28 日起算，至 97 年 7 月 27 日屆滿。抗告人於 98 年 2 月 6 日始提起本件撤銷訴訟，已逾法定不變期間，顯非合法。（二）行政訴訟法第 6 條第 3 項規定：「確認公法上法律關係成立或不成立之訴訟，於原告得提起撤銷訴訟者，不得提起之。」，為確認訴訟之補充性。蓋公法上法律關係緣由行政處分而生

者為最，自應就所爭執之行政處分，提起撤銷訴訟尋求救濟。而非任由當事人得選擇性提起確認訴訟；或當事人已逾提起撤銷訴訟之法定期間，仍得提起無期間限制之確認訴訟，否則不僅浪費訴訟資源且撤銷訴訟及訴願前置制度將形同虛設。本件抗告人不服相對人 95 年 11 月 24 日北莒國人字第 0950004515 號不續聘處分，參照本院 98 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，應提起撤銷訴訟，抗告人備位聲明請求確認相對人不續聘抗告人之處分為違法，訴訟種類有誤，依前開說明，為不合法，乃予以駁回。

三、抗告意旨略謂：抗告人就不續聘事件提起撤銷訴訟，被原審 97 年度訴字第 1862 號裁定駁回，即依該裁定意旨提起確認訴訟，原審卻以上開本院庭長法官聯席會議決議認應提起撤銷訴訟，再予以裁定駁回。抗告人於得知上開決議後，已追加提起撤銷訴訟，原裁定以抗告人逾期起訴而駁回，無異剝奪憲法第 16 條所保障人民有訴訟之權利。上開本院決議並未有溯及既往之規定，且抗告人之確認訴訟係在上開決議作成前之 98 年 2 月 6 日業已提出，自不應受上開決議之拘束，原審未予實體審理，裁定駁回抗告人之訴，應有違誤等語。

四、本院按：撤銷訴訟之提起，應於訴願決定書送達後 2 個月之不變期間內為之，為行政訴訟法第 106 條第 1 項前段所明定。公立學校教師因具有教師法第 14 條第 1 項各款事由之一，經該校教評會依法定組織及法定程序決議通過予以解聘、停聘或不續聘，並由該公立學校依法定程序通知當事人者，應係該公立學校依法律明文規定之要件、程序及法定方式，立於機關之地位，就公法上具體事件，所為得對外發生法律效果之單方行政行為，具有行政處分之性質，該教師得依教師法第 29 條第 1 項、第 31 條第 2 項前段及第 33 條規定提起申訴、再申訴（視為訴願）或依法逕提訴願後，再以學校為被告依法提起撤銷訴訟，抗告人先位聲明提起撤銷之訴，因遲誤起訴不變期間，原裁定認其起訴並非合法，核無違誤。至於抗告人備位聲明請求確認相對人不續聘抗告人之處分為違法，基於確認訴訟之補充性，亦不得再提起，經核原裁定並無不合。抗告人雖主張其原提起撤銷訴訟，被原審 97 年度訴字第 1862 號裁定駁回，改提起確認訴訟，並追加提起撤銷訴訟，原審卻以上開本院庭長法官聯席會議決議再予以裁定駁回，無異剝奪憲法第 16 條所保障人民有訴訟之權利等語。惟查行政訴訟法第 264 條本文規定：「對於裁定得為抗告。」，此抗告制度即為保障憲法第 16 條所規定人民之訴訟權。本件抗告人爭執之不續聘事件，抗告人提起撤銷訴訟，遭原審認非行政處分，應另提確認訴訟以求救濟，以 97 年度訴字第 1862 號裁定駁回，抗告人未聲明不服，放棄抗告救濟程序，致其於本件確認訴訟，所追加撤銷訴訟，遭原裁定以逾期起訴予以駁回，自無剝奪憲法第 16 條所保障訴訟權之可言。又司法機關在具體個案之外，表示其適用法律之見解者，依現行制度有判例及決議二種，具有事實上之拘束力。本院庭長法官聯席會議決議係司法機關在具體個案之外，所表示之法律見解，有整合其內部法律見解，供院內法官參考之作用（行政法院

組織法第 16 條參照），具有事實上之拘束力，應自決議之日起有其適用。是抗告人謂上開本院決議未有溯及既往之規定，且抗告人之確認訴訟係在上開決議作成前之 98 年 2 月 6 日即提出，不應受上開決議之拘束，亦無足取。其抗告難認有理由，應予駁回。至所舉本院 91 年度裁字第 1436 號裁定未經採為判例，本件不受其拘束；原審另案 97 年度訴字第 1862 號判決，亦無拘束本院之效力，附此敘明。

五、據上論結，本件抗告為無理由。依行政訴訟法第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　99　　年　　2　　月　　11　　日

乙說參考決議：

會議次別：最高行政法院 98 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議

會議日期：民國 98 年 07 月 14 日

資料來源：司法院

司法周刊 第 1453 期 4 版

司法院公報 第 51 卷 9 期 170-178 頁

相關法條：

訴願法 第 52 條 (89.06.14)

會計師法 第 67 條 (98.06.10)

教師法施行細則 第 16 條 (93.01.20)

行政訴訟法 第 6、42 條 (96.07.04)

教師法 第 11、14、14-1、29、31、33 條 (95.05.24)

教育人員任用條例 第 26、31、38 條 (98.07.08)

法律問題：公立學校教師聘任後，因具有教師法第 14 條第 1 項各款事由之一，經教師評審委員會（以下稱教評會）決議通過予以解聘、停聘或不續聘者，該公立學校於報請主管教育行政機關核准時，並通知當事人。該教師不服，應以何者為被告？提何種類型行政訴訟？以資救濟。

甲說：公立學校通知受聘教師解聘、停聘或不續聘，為行政處分，應對公立學校提撤銷訴訟。

按「確認公法上法律關係成立或不成立之訴訟，於原告得提起撤銷訴訟者，不得提起之。」行政訴訟法第 6 條第 3 項定有明文。是確認訴訟，於不得提起撤銷訴訟時，始得為之，此為「確認訴訟補充性」所使然。當事人就所爭執之行政處分，自應提起撤銷訴訟尋求救濟，而非任由當事人得選擇性提起確認訴訟。公立學校教評會所作解聘、停聘或不續聘之決議並為通知，對於教師當然有重大影響，非僅觀念通知，而為行政處分，教師主張上開解聘、停聘或不續聘通知為違法行政處分，應依訴願法及行政訴訟法規定於法定期間內循序提起訴願及撤銷訴訟，尚不得提起確認公法上聘任關係成立（繼續存在）之確認訴訟。

修正甲說：該教師僅得以學校為被告循序提起撤銷訴訟。

公立學校教師之聘用，為行政契約關係。惟「學校教師評審委員會依第 14 條規定作成教師解聘、停聘或不續聘之決議後，學校應自決議作成之日起 10 日內報請主管教育行政機關

核准，並同時以書面附理由通知當事人。」教師法第 14 條之 1 第 1 項定有明文。關於公立學校教師之解聘、停聘或不續聘，經學校教師評審委員會決議通過者，受處分人於通知送達後，即得依教師法第 29 條第 1 項及第 33 條規定，對之提出申訴、再申訴、訴願及行政訴訟，自為學校單方之決定，並對教師發生解聘之法律效果，而應具有行政處分之性質。是受處分人對於學校教師評審委員會依教師法第 14 條規定作成教師解聘、停聘或不續聘之決議如有不服，應以學校為被告，循序提起撤銷訴訟。

「教師解聘、停聘或不續聘案於主管教育行政機關核准前，其聘約期限屆滿者，學校應予暫時繼續聘任。」教師法第 14 條之 1 第 2 項有特別規定。是學校教師評審委員會解聘、停聘或不續聘之決議，於決議作成時即已發生效力，故學校於主管教育行政機關核准前，僅應依法「暫時繼續聘任」。惟各該決議如事後因主管教育行政機關未予核准，致其解除條件成就而向後失其效力者，則因上開特別規定，得使解聘、停聘或不續聘之行政處分生效後至失效前，受處分人之受聘權益不受影響，併予指明。

乙說：公立學校對受聘教師所作之解聘、停聘或不續聘，係公法上聘用契約之終止，應依行政訴訟法第 6 條第 1 項前段對公立學校提起確認公法關係成立（繼續存在）訴訟：

公立學校教師係基於聘約關係，擔任教育工作，依其聘約之內容，要在約定教師應履行公立學校對於學生所應提供之教育服務，及所得行使之公權力行政，性質上係公法上契約。其契約關係之成立，本質上仍屬雙方間意思表示之合致。是關於聘約內容之事項，無由一方基於意思優越之地位，以單方行為形成之可言，自不應承認校方有以行政處分形成或改易聘約內容之權限。教師法第 14 條規定教師解聘、停聘或不續聘之事由及應踐行之程序，無非聘約之法定內容。校方單方面為解聘、停聘或不續聘之行為，關係聘約之形成或改易，其性質非行政處分，而為行使終止聘約之權利。若因解聘、停聘或不續聘發生爭執，致聘任之公法法律關係成立、不成立或存在、不存在不明，應循確認訴訟救濟之。學校與其教師間為聘任關係，教師是否接受學校之聘任，得自由決定，教師接受聘任後享有一定之權利，並負有一定之義務，此由教師法第 3 章關於教師聘任之規定，及同法第 4 章關於教師權利義務之規定可推之。又公立學校聘任教師係以達成教育學生公法上之目的，是以公立學校與教師間之聘任關係，應

屬行政契約之關係。從而公立學校基於聘任契約而通知受聘教師解聘、停聘或不續聘，僅屬基於行政契約而為之意思通知，尚非行政處分。應依行政訴訟法第 6 條第 1 項提起確認前開契約存在之訴訟。

修正乙說：該教師僅得以學校為被告循序或直接提起確認兩造聘任法律關係存在之訴。

公立學校教師之聘用屬於行政契約關係，此為通說。教師法第 14 條第 1 項關於教師解聘、停聘或不續聘事由之規定，係採「除有下列各款之一者，不得解聘、停聘或不續聘」負面表列方式，此為保障處於弱勢之教師權益，限制學校任意行使終止聘任契約目的所定，並非賦予學校監督權之行使，故學校以教師有該條第 1 項第 8 款教學不力之事由解聘該教師，基於行政契約不宜割裂適用之法理，應屬終止聘任契約之意思表示。蓋學校僅係依聘任契約約定條款終止契約，尚非單方之監督行為而發生法律效果。該教師對解聘之事由有爭執，應提起確認聘任法律關係存在之訴。

按「教師不願申訴或不服申訴、再申訴者，得按其性質依法提起訴訟或依訴願法或行政訴訟法或其他保障法律等有關規定請求救濟。」為同法第 33 條所定，依此規定，教師提起救濟途徑有選擇權，如教師不願申訴即可逕行提起訴訟救濟，是尚難以教師有申訴、再申訴之選擇權而推論學校解聘為其對教師之監督行為之行政處分。又聘任關係係存在於學校與教師間，教育主管機關並非契約當事人，且教師之解聘等事項由學校發動，教育主管機關事後之核准，係為慎重保障教師權益之覆核，僅為終止聘任契約生效要件，該事後核准並非獨立對外發生法律效果之行政處分，不得對該核准另提起撤銷訴訟。

丙說：1.應以主管教育行政機關為被告，提起「撤銷訴訟」，訴請撤銷核准處分。法院得依行政訴訟法第 42 條規定命學校參加訴訟。

2.不得以學校為被告，提起「確認聘約關係存在」之訴，否則行政法院應認欠缺權利保護之必要，予以駁回。

理由：一、公立學校「通知」受聘教師解聘、停聘或不續聘，係屬「終止聘約」意思表示，並非行政處分。

（一）公立學校教師與學校間之法律關係，為聘約關係：

公立學校聘任之教師係基於聘約關係，擔任教學研究工作（司法院釋字第 308 號解釋理由參照）。由於法律基礎如教育人員任用條例、教師法等多具有強制

性、公益性及公法性，且此種聘約之契約標的內容乃為接受行使教育行政高權之任務或委託行使教育行政高權，故學界多以行政契約之公法關係定其屬性。

（二）立法規定由主管教育行政機關高度介入教師之聘任、解聘、停聘、不續聘及身分保障事項：

立法規定由主管教育行政機關高度介入教師之聘任、解聘、停聘、不續聘及身分保障事項，初不分公立學校或私立學校。依教育人員任用條例第 26 條規定，高級中等以下學校教師之聘任，除依法令分發者外，由校長就經公開甄選之合格人員中，提請教師評審委員會審查通過後聘任（教師法第 11 條第 1 項對於高級中等以下學校教師之聘任有類似規定）；專科學校教師經科務會議，由科主任提經教師評審委員會評審通過後，報請校長聘任；大學、獨立學院各學系、研究所教師，學校應於傳播媒體或學術刊物刊載徵聘資訊後，由系主任或所長就應徵人員提經系（所）、院、校教師評審委員會評審通過後，報請校長聘任。惟教師之聘任，非如公務員之任用、銓敘程序，學校於法定範圍內，享有自主形成、發展與教師間之聘約關係之權利，此部分毋須經主管教育行政機關之核准為之。而已聘為教師者，公、私立學校若欲以解聘、停聘或不續聘，不但須具備法定事由，且「應報請主管教育行政機關核准後，予以解聘、停聘或不續聘」（教師法第 14 條第 3 項）（教育人員任用條例第 31 條、第 38 條對於解聘亦有類似規定）。在此，主管機關就公、私立學校對教師單方面所為解聘、停聘或不續聘措施，依法所為核准或否准，直接影響到學校對教師之解聘、停聘或不續聘（解約、暫停契約關係以及不續約）是否得以確定有效，本身應構成一行政處分，學校為處分相對人，教師則為利害關係人。茲設題為公立學校「通知」受聘教師解聘、停聘或不續聘，故以下論述即聚焦於公立學校部分之討論，私立學校則不論。

（三）公立學校基於聘任契約而通知受聘教師解聘、停聘或不續聘，係屬「終止聘約」意思表示，並非學校單方基於公權力所為之行政處分：

1.公立學校經學校教師評審委員會之決議作成教師解聘、停聘或不續聘後，報請主管教育行政機關核准

及同時以書面附理由「通知」當事人，該通知函究為「契約上之意思表示（終止聘約）」？或為行政處分？若為後者，即涉及行政契約之解消若以行政處分為之，是否合法妥適之問題。

2.按「兩種行為併行禁止原則」，指凡以行政契約替代行政處分為法律行為時，即不應於同一法律關係中再行使用行政處分方式，以成立、消滅或變更當事人間之法律關係，始符合當事人之彼此間選用行政契約之合理期待。公立學校與教師之聘約關係屬行政契約，業如前述，其聘約之成立及內容事項，並非一方基於行政高權地位，以單方行為形成，依「兩種行為併行禁止原則」，不應承認學校有以行政處分終止聘約關係或改易聘約內容之權限。

3.復稽之公立學校與教師之聘約關係，學校欲終止契約關係，行使聘約終止之權利，單方面對教師解聘、停聘或不續聘，須有教師法第 14 條第 1 項規定解聘、停聘或不續聘之法定事由，及依教師法第 14 條第 3 項、第 14 條之 1 第 1 項規定踐行法定程序─即須經學校教師評審委員會之決議、報請主管教育行政機關核准及同時以書面附理由「通知」當事人，於經主管教育行政機關核准後，始終局通知當事人業經核准予以解聘、停聘或不續聘。在主管教育行政機關核准前，其聘約期限屆滿者，依教師法第 14 條之 1 第 2 項規定，學校應予暫時繼續聘任。是以，關於公立學校與教師解聘、停聘或不續聘，依上開法律規定意旨，公立學校本身並非以公權力作用而單方作成具有法效性之行政處分予以解聘、停聘或不續聘，而係必須報請主管教育行政機關，由主管教育行政機關在該解聘、停聘或不續聘程序中行使公權力，單方作成具有法效性之「核准」處分。經核准後，公立學校之解聘、停聘或不續聘措施之合法性、妥當性被肯定，始終局通知當事人業經核准予以解聘、停聘或不續聘。可知，學校經學校教師評審委員會之決議後，以書面附理由「通知」當事人，該「通知」為「終止聘約」之意思表示，並非學校單方基於公權力所為之行政處分。此與公務員身分之得喪，咸認依法屬於以行政處分（形成處分）所為單方之高權行為，有所不同。

二、公立學校教師不服「學校的措施」或「主管教育行政機關的核准行政處分」，其可以依循之救濟管道，包括教師申訴與一般訴願程序（教師法第 33 條）。目前實務上認為，教師不願申訴，或不服申訴、再申訴決定者，非必有權提起訴願、行政訴訟或其他法律救濟途徑，仍須視爭議標的之性質而定。蓋因教師法中教師提起申訴與再申訴之標的範圍較大，包含所有有關個人之措施（教師法第 29 條第 1 項）在內（以公立學校教師而言，一般認為所謂「有關其個人之措施」，除包括解聘、停聘或不續聘等涉及教師身分權益的重大事項，尚包括其他工作上管理措施或工作條件之處置），致其再行爭訟途徑即不一定皆循訴願或行政訴訟管道。

三、申訴、再申訴程序之性質，並非訴願程序或訴願之法定先行程序：依教師法第 29 條第 1 項、第 31 條規定，凡教師對主管教育行政機關或學校有關其個人之措施，認為違法或不當，致損其權益者，均可提起申訴、再申訴。惟申訴、再申訴程序尚非相當於訴願程序或訴願之法定先行程序，說明如下：

（一）教師法的申訴、再申訴程序是否可定性為一種訴願程序，再申訴評議決定因而視同訴願決定？參以申訴、再申訴之處理，教師法第 29 條第 2 項規定，係由各級教師申訴評議委員會為之，而教師申訴評議委員會之組成，依法應包含該地區教師組織或分會代表及教育學者，且未兼行政教師不得少於總額的 3 分之 2，可以說是以教師為主體的任務性組織。其組成結構實與訴願法所定之訴願審議委員會大相異其趣。此觀之訴願法第 52 條第 2 項規定：「訴願審議委員會委員，由本機關高級職員及遴聘社會公正人士、學者、專家擔任之；其中社會公正人士、學者、專家人數不得少於 2 分之 1。」即明。

（二）教師申訴評議委員會性質上亦與專門職業團體之懲戒委員會與懲戒覆審委員會不同。會計師懲戒委員會、會計師懲戒覆審委員會之組成，依會計師法第 67 條規定，包括會計師公會代表、具有法律、會計等專長之學者或公正人士、相關行政機關代表，比例為各 3 分之 1，顯非以會計師為主體之任務性組織；功能上，會計師懲戒委員會作成懲戒處分之決議，被懲戒人不服者，向會計師懲戒覆審委員會請求覆審，會計師懲

戒委員會、會計師懲戒覆審委員會除均具自律性質外，會計師懲戒覆審委員會尚具有自行矯正會計師懲戒委員會違法或不當懲戒處分之功能，是依司法院釋字第 295 號解釋，認會計師懲戒覆審委員會之覆審決議，實質上相當於最終之訴願決定，被懲戒人如因該項決議違法，認為損害其權利者，應許其逕行提起行政訴訟。

（三）申訴、再申訴評議決定依法雖具有一定程度之拘束力，但依上開說明，未相當於法定救濟程序中之實質訴願程序，申訴、再申訴評議決定不得視為訴願決定，且在法無明文規定下，亦非訴願程序之法定先行程序。故申訴、再申訴程序應屬法定專業自律機制下，選擇性而非義務性的爭端解決程序，並非訴願程序或訴願之法定先行程序。

四、結論：公立學校教師不服「學校的解聘、停聘或不續聘措施」或「主管教育行政機關的核准行政處分」，所得提起行政訴訟之類型如何？

（一）應以主管教育行政機關為被告，提起「撤銷訴訟」，訴請撤銷核准處分。

1.未經申訴、再申訴程序者，訴之聲明：「原處分及訴願決定均撤銷。」

2.經申訴、再申訴程序者，訴之聲明：「原處分、申訴決定、再申訴決定及訴願決定均撤銷。」

3.基於教師與主管教育行政機關間撤銷訴訟之勝敗，勢將影響該公立學校與教師間聘約關係之權利。依行政訴訟法第 42 條規定，法院得依職權命學校參加訴訟。

（二）不得以學校為被告，提起「確認聘約關係存在」之訴，否則應認欠缺權利保護之必要，予以駁回。析論如下：現行行政訴訟法以主觀訴訟為原則。主觀訴訟以保護人民主觀之公權利為目的。所謂公權利，為法律所保護之權利或利益，自亦必須由法律保障其實現。因此，只要個人之權利或法律上利益遭受公權力之違法侵害，在行政訴訟上即應給予對應之救濟。但是，人民提起行政訴訟，向法院請求保護，應踐行最有效、最能滿足其需要之途徑，來解決爭執，不得濫用其訴訟權。在此，原告主張受侵害之權利為「基於聘約關係，於公立學校內從事教育工作」之權利。在該單一權利

下，基於有效救濟觀點，原則上不容許割裂式的救濟。否則，單一權利之救濟被無效率地分為數案處理，不但可能使法院之裁判對於單一權利之救濟作成矛盾之判斷，且更無實益地提高法院處理案件之成本，耗費有限之司法資源。而依教師法第 14 條第 3 項規定，公立學校若欲解聘、停聘或不續聘教師，「應報請主管教育行政機關核准後，予以解聘、停聘或不續聘」。由此可知，學校解聘、停聘或不續聘教師，主管教育行政機關厥為終局之有權決定者，未經主管教育行政機關之核准，學校自行通知解聘、停聘或不續聘教師，並不生終止聘任契約之效力；反之，經主管教育行政機關核准之解聘、停聘或不續聘教師，學校必須受核准處分之拘束，而不得另為相異之決定。是以，教師受侵害權利之救濟途徑，應以爭執主管教育行政機關核准處分之適法性，始為最有效率之救濟。故以撤銷主管教育行政機關核准處分為對象之撤銷訴訟，顯然為最有效、最能滿足其需要之訴訟類型。若公立學校教師不循撤銷訴訟類型，而以學校為被告，提起「確認聘約關係存在」之訴，若以撤銷主管教育行政機關核准處分為對象之撤銷訴訟尚未確定，縱確認之訴獲得勝訴，其救濟實益充其量僅發生「精神上既判力效果」，無法根本滿足其爭議之解決，此時教師所提起之確認訴訟，應被認為欠缺「權利保護之必要」，予以駁回。又對於主管教育行政機關核准處分之撤銷訴訟已確定，則核准處分之合法性被終局地確認，就其事件有拘束該公立學校、教師及各關係機關之效力，此時教師所提起之確認訴訟，應被認為欠缺「權利保護之必要」，予以駁回。而對於主管教育行政機關核准處分逾期若未提起行政救濟，核准處分已發生形式之存續力，對教師而言，具有不可爭訟性，基於前述單一權利有效救濟觀點以及確認訴訟並非用以補救最有效率救濟手段之已不可爭訟性，此時教師所提起之確認訴訟，亦應被認為欠缺「權利保護之必要」，予以駁回。

修正丙說：該教師僅得以主管教育行政機關為被告循序提起撤銷訴訟。該教師得以主管教育行政機關為被告循序提起撤銷訴訟，理由同甲說後段之說明。至於學校教師評審委員會決議通過解聘該教師，並依教師法第 14 條第 3 項規定，報請主管

教育行政機關核准後，再由學校通知教師解聘之決定，依甲說前段之說明，該通知函既非屬行政處分之性質，且因主管教育行政機關之核准函未經撤銷前，其效力仍繼續存在，若教師以學校為被告提起確認聘任關係存在之訴訟，因上開行政機關核准函非屬該訴訟之審查對象，則基於該核准函之構成要件效力，法院尚無從為與該核准函相反之認定，而應認此確認訴訟無即受確認判決之法律上利益，依行政訴訟法第 6 條第 1 項規定，該教師自不得提起上開確認之訴。

決　　議：採甲說，決議文如下：

公立學校係各級政府依法令設置實施教育之機構，具有機關之地位（司法院釋字第 382 號解釋理由書第 2 段參照）。公立學校教師之聘任，為行政契約。惟在行政契約關係中，並不排除立法者就其中部分法律關係，以法律特別規定其要件、行為方式、程序或法律效果，俾限制行政契約當事人之部分契約自由而維護公益。

公立學校教師於聘任後，如予解聘、停聘或不續聘者，不僅影響教師個人權益，同時亦影響學術自由之發展與學生受教育之基本權利，乃涉及重大公益事項。是教師法第 14 條第 1 項規定，教師聘任後，除有該項各款法定事由之一者外，不得解聘、停聘或不續聘，乃為維護公益，而對公立學校是否終止、停止聘任教師之行政契約，以及是否繼續簽訂聘任教師之行政契約之自由與權利，所為公法上限制。除該項教師解聘、停聘或不續聘法定事由之限制外，該法另定有教師解聘、停聘或不續聘之法定程序限制（教師法第 14 條第 2、3 項、同法施行細則第 16 條各款參照）。是公立學校教師因具有教師法第 14 條第 1 項各款事由之一，經該校教評會依法定組織（教師法第 29 條第 2 項參照）及法定程序決議通過予以解聘、停聘或不續聘，並由該公立學校依法定程序通知當事人者，應係該公立學校依法律明文規定之要件、程序及法定方式，立於機關之地位，就公法上具體事件，所為得對外發生法律效果之單方行政行為，具有行政處分之性質。

公立學校依法作成解聘、停聘或不續聘之行政處分，其須報請主管教行政機關核准者，在主管機關核准前，乃法定生效要件尚未成就之不利益行政處分，當事人以之作為訴訟對象提起撤銷訴訟，其訴訟固因欠缺法定程序要件而不合法。惟鑑於上開解聘、停聘或不續聘之行政處分影響教師身分、地位及名譽甚鉅，如俟主管教育行政機關核准解聘、停聘或不續聘之行政處分後始得救濟，恐失救濟實益，而可能影響學術自由之發展與學生受教育之基本權利，故法律如另定其特別救濟程序，亦屬有據。

查教師法第 29 條第 1 項規定：「教師對主管教育行政機關或學校有關其個人之措施，認為違法或不當，致損其權益者，得向各級教師申訴評議委員會提出申訴。」第 31 條第 1 項規定：「教師申訴之程序分申訴及再申訴二級。」同條第 2 項前段規定：「教師不服申訴決定者，得提起再申訴。」是教師得提起申訴、再申訴之對象，依教師法第 29 條第 1 項規定為「主管教育行政機關或學校有關其個人之措施」，而公立學校解聘、停聘或不續聘之行政處分，在主管機關核准前，應屬學校有關教師個人措施之一種，故公立學校教師得對法定生效要件尚未成就之不利益行政處分提起申訴、再申訴以資救濟，乃上開法律所為特別規定。

另查教師法第 33 條規定：「教師不願申訴或不服申訴、再申訴決定者，得按其性質依法提起訴訟或依訴願法或行政訴訟法或其他保障法律等有關規定，請求救濟。」其中所謂「按其性質」，首應區分學校與教師間之聘約關係屬私法契約或行政契約。公立學校教師之聘任屬行政契約，自不適用普通法院救濟途徑，相關爭議自應「依訴願法或行政訴訟法或其他保障法律等有關規定，請求救濟。」又由於上開第 33 條前段規定「教師不願申訴或不服申訴、再申訴決定者」，得按其性質依訴願法或行政訴訟法請求救濟。是公立學校教師就學校有關教師個人之措施不服，得按其性質選擇循申訴、再申訴（視為訴願）、行政訴訟途徑；或按其性質逕提訴願、行政訴訟，以資救濟，乃法律特別規定之救濟途徑及當事人就不同救濟途徑間之自由選擇權。公立學校教師得對法定生效要件尚未成就之不利益行政處分提起申訴、再申訴以資救濟，乃教師法第 29 條第 1 項所為特別規定，已如前述，則作為法律明定之另一救濟途徑選項（即按其性質逕提訴願、行政訴訟），其具行政處分性質者之爭議，自無限制解釋為須俟法定生效要件成就後始得提起之理，否則即與教師法第 33 條前段明定申訴、再申訴（視為訴願）、行政訴訟，與逕提訴願、行政訴訟，乃當事人得依其意願自由選擇救濟途徑之意旨不符。故公立學校教師得對法定生效要件尚未成就之不利益行政處分提起訴願、行政訴訟以資救濟，乃教師法第 33 條所為之特別規定。至當事人循序提起行政訴訟時，其被告機關之記載與訴訟類型，應與法定生效要件成就後之不利益行政處分之救濟程序相同，即以學校為被告，提起撤銷訴訟，俾於教師法在一般救濟程序外另定特別救濟途徑，且明定當事人有救濟途徑自由選擇權之現制下，使個案救濟程序不致愈趨複雜，以符有效法律保護之法治國家基本原則。公立學校教師對生效要件尚未成就之解聘、停聘或不續聘處分所進行之行政救濟程序進行中，各該不利益行政處分因經主管教育行政機關核准而發生完全效力者，當事人之前已依法進行之行政救濟程

序即轉正為一般行政救濟程序，故不生單獨對主管教育行政機關之核准進行行政救濟問題；至當事人不服公立學校解聘、停聘或不續聘之行政處分，但未利用法定特別程序救濟（或遲誤法定特別救濟程序相關期限），而俟主管教育行政機關核准該行政處分後，始依教師法第 29 條第 1 項、第 31 條第 2 項前段及第 33 條規定提起申訴、再申訴（視為訴願）或依法逕提訴願後，再以學校為被告依法提起撤銷訴訟者，亦無不合，於此情形，當事人如以教育行政主管機關為被告者，法院應妥為行使闡明權，使當事人改以學校為被告，以資保障當事人權益，均併予指明。

99 年度高等行政法院法律座談會提案十三

一、提案機關：高雄高等行政法院

二、法律問題：

某甲經被告機關查獲無進貨事實，卻取得不實統一發票，虛報進項稅額，涉嫌逃漏營業稅，除核定追繳稅款外，並裁處罰鍰。某甲不服，申經復查結果認某甲之累積留抵稅額大於虛報之進項稅額，實際並未造成逃漏稅款，乃決定撤銷原核定及罰鍰處分。惟某甲仍以其並無取得不實進項憑證，虛報進項稅額為由，提起訴願，經訴願機關以原核定及罰鍰處分已不復存在為由，決定訴願不受理，則某甲續行提起撤銷訴訟，是否合法？

三、討論意見：

甲說：肯定說。

㈠按撤銷行政處分為目的之訴訟，乃以行政處分之存在為前提，如在起訴時或訴訟進行中，該處分事實上已不存在時，自無提起或續行訴訟之必要，惟行政處分因期間之經過或其他事由而失效，其失效前所形成之法律效果，如非隨原處分之失效而當然消滅者，當事人因該處分之撤銷而有可回復之法律上利益時，仍應許其提起或續行訴訟，司法院釋字第 213 號解釋足參。

㈡本件被告復查決定固撤銷原核定及罰鍰處分，然仍認定某甲有取得不實進項憑證，虛報進項稅額之行為，則某甲原本較高之累積留抵稅額，因被告認定其有虛報進項稅額之

行為，結果將抵繳某甲之累積留抵稅額，意即減少某甲對被告之稅捐債權。就此而言，復查決定雖已撤銷原核定及罰鍰處分，惟撤銷之結果，仍損害某甲之累積留抵稅額，倘法院審理結果認定某甲並無取得不實進項憑證，虛報進項稅額之行為，則某甲即可回復累積留抵稅額遭被告違法核減之法律上利益，依前揭司法院釋字第 213 號解釋意旨，自應許某甲續行提起撤銷訴訟，聲明求為判決撤銷訴願決定及復查決定關於認定某甲取得不實進項憑證，虛報進項稅額部分。

乙說：否定說。

㈠按行政訴訟法第 4 條之撤銷訴訟，旨在撤銷行政機關之違法行政處分，藉以排除其對人民權利或法律上之利益所造成之損害，乃以原處分為對象所提起之形成訴訟，自以有原處分之存在為前提，若原處分已經行政機關自行撤銷而不存在，即無從以撤銷訴訟爭執其應否撤銷，此時提起撤銷訴訟，應屬不備起訴之要件，其訴為不合法。又依行政訴訟法第 105 條第 1 項第 3 款規定，起訴應記載訴訟標的及其原因事實。可知原因事實並非訴訟標的本身，應不得對之提起撤銷訴訟。

㈡本件原核定及罰鍰處分，既經被告復查決定自行撤銷而不復存在，某甲即無從提起撤銷訴訟請求撤銷原處分。至某甲聲明請求撤銷訴願決

定及復查決定關於認定某甲取得不實進項憑證，虛報進項稅額部分。係屬事實認定之問題，並非訴訟標的本身，亦不得對之提起撤銷訴訟。

四、初步研討結果：

多數採乙說。

五、大會研討結果：

㈠原提案討論意見乙說末段「惟某甲另可依行政訴訟法第 6 條第 1 項前段規定，對被告提起確認訴訟，請求確認其原本累積留抵稅額之債權仍存在。」刪除。

㈡多數採乙說。

六、相關法條等：

㈠行政訴訟法第 4 條：

「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾三個月不為決定，或延長訴願決定期間逾二個月不為決定者，得向高等行政法院提起撤銷訴訟。

逾越權限或濫用權力之行政處分，以違法論。

訴願人以外之利害關係人，認為第一項訴願決定，損害其權利或法律上之利益者，得向高等行政法院提起撤銷訴訟。」

㈡行政訴訟法第 6 條：

「確認行政處分無效及確認公法上法律關係成立或不成立之訴訟，非原告有即受確認判決之法律上利

益者，不得提起之。其確認已執行完畢或因其他事由而消滅之行政處分為違法之訴訟，亦同。

確認行政處分無效之訴訟，須已向原處分機關請求確認其無效未被允許，或經請求後於 30 日內不為確答者，始得提起之。

確認公法上法律關係成立或不成立之訴訟，於原告得提起撤銷訴訟者，不得提起之。

確認訴訟以高等行政法院為第一審管轄法院。

應提起撤銷訴訟，誤為提起確認行政處分無效之訴訟，其未經訴願程序者，高等行政法院應以裁定將該事件移送於訴願管轄機關，並以行政法院收受訴狀之時，視為提起訴願。」

㈢行政訴訟法第 105 條：

「起訴，應以訴狀表明左列各款事項，提出於行政法院為之：

一、當事人。

二、起訴之聲明。

三、訴訟標的及其原因事實。

訴狀內宜記載適用程序上有關事項、證據方法及其他準備言詞辯論之事項；其經訴願程序者，並附具決定書。」

㈣加值型及非加值型營業稅法第 39 條：

「營業人申報之左列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之：

一、因銷售第七條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。

二、因取得固定資產而溢付之營業稅。

三、因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅。

前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財政部核准退還之。」

㈤加值型及非加值型營業稅法第 51 條：

「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：

一、未依規定申請營業登記而營業者。

二、逾規定期限 30 日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。

三、短報或漏報銷售額者。

四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者。

五、虛報進項稅額者。

六、逾規定期限 30 日未依第 36 條第一項規定繳納營業稅者。

七、其他有漏稅事實者。」

附件 1

發文單位：司法院
解釋字號：釋字第213號
解釋日期：民國 76 年 3 月 20 日
資料來源：司法院大法官會議解釋續編（三）第 148 頁
司法院公報 第 29 卷 4 期 3-19 頁
相關法條：中華民國憲法 第 15、16 條（ 36.01.01 ）
行政訴訟法 第 28 條（ 64.12.12 ）
民事訴訟法 第 497 條（ 75.04.25 ）
專利法 第 101、110、26 條（ 75.12.24 ）

解 釋 文：一 中華民國四十九年五月十二日修正公布之專利法第一百零一條有關新型專利異議程序之規定，及同法第一百十條準用同法第二十六條第一項關於專利之申請及其他程序延誤法定期間者，其行爲爲無效之規定，旨在審慎專利權之給予，並防止他人藉故阻礙，使專利申請案件早日確定，不能認係侵害人民之訴訟權及財產權，與憲法尚無牴觸。

二 行政訴訟法第二十八條未將民事訴訟法第四百九十七條所稱「確定之判決，如就足影響於判決之重要證物，漏未斟酌」之情形列爲再審原因，雖有欠週全，惟行政法院受理再審之訴，審查其有無前揭第二十八條所列各款之再審原因時，對於與該條再審原因有關而確定判決漏未斟酌之重要證物，仍應同時併予審酌，乃屬當然。行政法院四十九年裁字第五十四號、五十年裁字第八號、五十四年裁字第九十五號等判例，認民事訴訟法第四百九十七條(修正前第四百九十三條)所定再審之原因，不得援以對於行政訴訟判決提起再審之訴，與上述意旨無違，尚難認與憲法保障人民訴訟權之規定牴觸。

三 行政法院二十七年判字第二十八號及三十年判字第十六號判例，係因撤銷行政處分爲目的之訴訟，乃以行政處分之存在爲前提，如在起訴時或訴訟進行中，該處分事實上已不存在時，自無提起或續行訴訟之必要；首開判例，於此範圍內，與憲法保障人民訴訟權之規定，自無牴觸。惟行政處分因期間之經過或其他事由而失效者，如當事人因該處分之撤銷而有可回復之法律上利益時，仍應許其提起或續行訴訟，前開判例於此情形，應不再援用。

附件 2

發文單位：財政部
發文字號：（85）台財稅字第851894251號
發文日期：民國 85 年 2 月 7 日
資料來源：台北市政府公報 85 年春字第 50 期 2-3 頁
相關法條：營業稅法 第 51 條（ 84.08.02 ）
營業稅法施行細則 第 52 條（ 84.11.01 ）

要　　旨：營業人虛報進項稅額，如經查明該虛報之稅額自違章行爲發生日起至查獲日止，實際僅虛增累積留抵稅額而尚未辦理扣抵或退稅，不發生逃漏稅款者，免按營業稅法處罰；否則應以其實際辦理扣抵或退稅之稅額爲逃漏稅額，依法處罰

主　　旨：營業人虛報進項稅額，如經查明該虛報之稅額自違章行爲發生日起至查獲日（調查基準日）止，實際僅虛增累積留抵稅額而尚未辦理扣抵或退稅，不發生逃漏稅款者，免按營業稅法第五十一條第五款規定處罰；否則應以其實際辦理扣抵或退稅之稅額爲逃漏稅額，依法處罰。請　查照。

說　　明：一　依據臺灣省政府財政廳八四財稅一字第〇一三八九四號、第〇一四四六四號、第〇一五七三五號、第〇一六二一三號函及台北市政府財政局 84 北市財二字第三五六八一號函辦理。

二　查納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以依營業稅法第五十一條第五款規定追繳稅款及處罰；其漏稅額係以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅額認定之，爲司法院大法官議決釋字第三三七號解釋及營業稅法施行細則第五十二條第二項所明定。至有關營業人虛報進項稅額之結果，有無發生逃漏稅款，應依左列原則認定：

（一）違章行爲發生日起至查獲日（調查基準日）以前各期之期末累積留抵稅額，如均大於或等於虛報之進項稅額者，則實際並未造成逃漏稅款，可依本部八十三年十二月六日台財稅第八三一六二四四〇一號函釋規定，免按營業稅法第五十一條第五款規定處罰。

（二）違章行爲發生日起至查獲日（調查基準日）以前各期之中，任何一期之期末累積留抵稅額如小於所虛報之進項稅額者，則已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，應就查獲前各期實際扣抵數予以加總計算漏稅額，按營業稅法第五十一條第五款規定處罰。

參考法條：營業稅法 第 51 條（84.08.02）
營業稅法施行細則 第 52 條（84.11.01）

附件 3

發文單位：財政部
發文字號：台財稅字第0910452473號
發文日期：民國 91 年 6 月 7 日
資料來源：財政部公報 第 40 卷 2016 期 3406 頁
相關法條：加值型及非加值型營業稅法 第 39 條 (90.07.09)
要　　旨：營業人應納之營業稅額經確定後，稽徵機關得逕以其現有之累積留抵稅額辦理抵繳
（原財政部 87.07.23 台財稅字第 871954623 號函說明四有關營業人擅自歇業他遷不明，稽徵機關尚不得逕以該營業人之累積留抵稅額抵繳其滯欠之營業稅之規定，自本令發布日起不再適用）

局部刪除：二核示部函解釋內容不再適用，由該函配合刪除局部內容即可，無保留必要，故予刪除。（營業稅、證券交易稅、期貨交易稅法令彙編 93年版）
依據財政部 97.12.31 台財稅字第 09704565280 號令，後段「；至營業人欠繳營業稅之滯納金、利息或罰鍰，仍應於營業人提出申請或書面同意後始得據以辦理抵繳」不再援引適用（行政院公報 第 14 卷 252 期 37594 頁）

主　　旨：一　營業人（含擅自歇業他遷不明）應納之營業稅額經確定後，稽徵機關得依加值型及非加值型營業稅法第三十九條第二項規定，逕以其現有之累積留抵稅額辦理抵繳，同時函知營業人更正後之累積留抵稅額金額；至營業人欠繳營業稅之滯納金、利息或罰鍰，仍應於營業人提出申請或書面同意後始得據以辦理抵繳。
二　本部八十七年七月二十三日台財稅第八七一九五四六二三號函說明四有關營業人擅自歇業他遷不明，稽徵機關尚不得逕以該營業人之累積留抵稅額抵繳其滯欠之營業稅之規定，自本令發布日起不再適用。

參考法條：加值型及非加值型營業稅法 第 39 條（90.07.09）