

彰化縣地政士公會會刊 第194期 (網路版)

目 錄

96年6月出刊

☆專題論述

抵押權登記之法令與實務(吳萬順)-----1

債權催收實務(十一)抵押權人如何聲請裁定拍賣抵押物?(劉孟錦律師) 11

☆會務日誌

五月份-----14

☆壽星大發

六月份壽星生日快樂-----16

☆行政法院判決

96年度判字第00798號(綜合所得稅事件)-----17

96年度判字第00825號(收回被徵收土地)-----22

96年度判字第00826號(撤銷土地徵收)-----27

96年度判字第00827號(都市計畫)-----31

96年度判字第00831號(遺產稅)-----36

<發行>：彰化縣地政士公會 理事長 洪泰璋	
<編輯>：會刊編輯委員會 主任委員 黃敏烝	副主任委員 楊鈿浚
<會址>：員林鎮新生路198號1樓	
<電話>：(04) 835-2525	<傳真>：(04) 833-7725
<劃撥帳號>：20985734	<戶名>：彰化縣地政士公會
<網址>：www.chcland.org.tw	<電子信箱>：chcland.org@msa.hinet.net

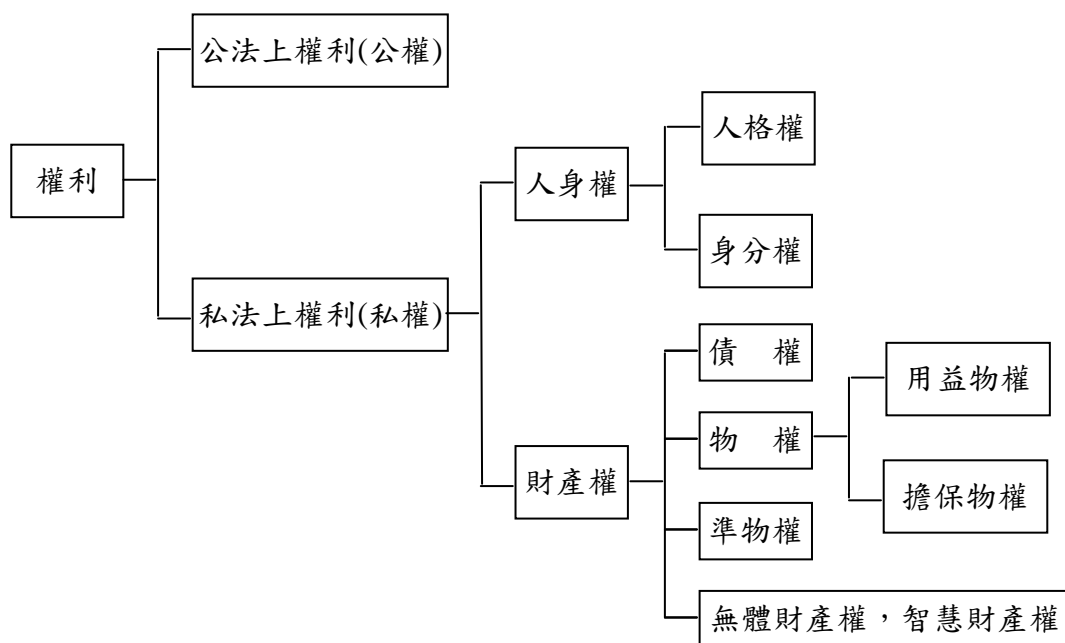
= 專題論述 =

抵押權登記之法令與實務

吳萬順

一、抵押權與不動產擔保物權

- ◎物權，乃權利人得直接支配物，而可以對抗一般人之權利。
- ◎擔保物權，係以取得擔保物之交換價值為內容，以供債權之擔保為目的之物權。如抵押權、質權、留置權。以不動產設定之擔保物權唯抵押權而已。



- ◎不動產物權之移轉或設定，應以書面為之(民 760)。此乃不動產物權契約之要式性。設定不動產擔保物權，應訂立書據，否則不生物權法上之效力。(19 上 359)
- ◎不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。(民 758)
- ◎因繼承、強制執行、公用徵收或法院之判決，於登記前已取得不動產物權者，非經登記，不得處分其物權。(民 759)
- ◎修正後民法物權抵押權部分分三節規定：第一節規定普通抵押權(860-881)第二節規定最高限額抵押權(881-1 至 881-17)，第三節規定其他抵押權(882-883)

二、普通抵押權之意義及特性

- ◎稱普通抵押權者，謂債權人對於債務人或第三人不移轉占有而供其擔保擔保

之不動產，得就該不動產賣得價金優先受清償之權。(民 860)

◎抵押權之從屬性—抵押權不得由債權分離而為讓與或為其他債權之擔保(民 870)—抵押權為從物權，從屬於債權，必先有債權合法存在，始有抵押權可言。債權如已合法成立，縱已逾清償期，仍可設定抵押權。

◎抵押權之不可分性—抵押之不動產如經分割，或讓與其一部，或擔保一債權之數不動產而以其一讓與他人者，其抵押權不因此而受影響。(民 868)

◎抵押權之物上代位性—抵押權除法律另有規定外因抵押物滅失而消滅。但抵押人因滅失得受賠償或其他利益者，不在此限。抵押權人對抵押人所得行使之賠償或其他請求權有權利質權。(民 881)。例如土地被徵收時，就其補償地價或地上物補償費，抵押權人得優先行使其權利。

三、抵押權擔保之範圍

抵押權所擔保者為原債權、利息、遲延利息、違約金及實行抵押權之費用。但契約另有約定者，不在此限。得優先受償之利息、遲延利息、一年或不及一年定期給付之違約金債權，以於抵押權人實行抵押權聲請強制執行前五年內發生及於強制執行情序中發生者為限。(民 861) 此為普通抵押權所擔保債權之範圍，至抵押權及於抵押物之效力範圍，則有：

(一)從物及從權利—抵押權之效力，及於抵押物之從物及從權利。第三人於抵押權設定前，就從物取得之權利，不受前項規定之影響。以建築物為抵押者其附加於該建築物而不具獨立性之部分，亦為抵押權效力所及。但附加部分為獨立之物，如係於抵押權設定後附加者，準用第八百七十七條第一項之規定(民 862)。

(二)抵押後之天然孳息—抵押權之效力及於抵押物扣押後，自抵押物分離，而得由抵押人收取之天然孳息。(民 863)

(三)抵押後之法定孳息—抵押權之效力及於抵押物扣押後，抵押人就抵押物得收取之法定孳息。但抵押權人非以扣押抵押物之事情通知應清償法定孳息之義務人，不得與之對抗。(民 864)

(四)抵押物滅失得受之賠償金—抵押權因抵押物滅失而消滅。但抵押人因滅失得受賠償金，或其他利益，抵押權人有權利質權，其次序與原抵押權同。(民 881)

(五)抵押物滅失後之殘餘物—仍為抵押權效力所及。抵押物之成分非依物之通常用法而分離成為獨立之動產者，亦同。前項情形，抵押權人得請求占有該殘餘物或動產，並依質權之規定，行使其權利。(862-1)

四、抵押權之追及效力

◎不動產所有人設定抵押權後，得將不動產讓與他人。但其抵押權不因此而受影響。(民 867)

◎不動產所有人設定抵押權後，於同一不動產上，得設定地上權或其他以使用

收益為目的之物權,或成立租賃關係。但其抵押權不因此而受影響。前項情形抵押權人實行抵押權受有影響者,法院得除去該權利或終止該租賃關係後拍賣之。不動產所有人,設定抵押權後,於同一不動產上,成立第一項之外之權利者,準用前項之規定。(民 866)

五、抵押權之保全

(一)抵押物價值減少之防止—抵押人之行為,足使抵押物之價值減少者,抵押權人得請求停止其行為,如有急迫之情事,抵押權人得自為必要之保全處分。因前項請求或處分所生之費用,由抵押人負擔。其受償次序優先於各項抵押權所擔保之債權(民 871)

(二)抵押物價值減少之補救—抵押物之價值因可歸責於抵押人之事由致減少時,抵押權人得定相當期限請求抵押人回復抵押物之原狀,或提出與減少價值相當之擔保。抵押人不於前項所定期限內,履行抵押權人之請求時,抵押權人得定相當期限請求債務人提出與減少價額相當之擔保。屆期不提出者,抵押權人得請求清償其債權。抵押人為債務人時,抵押權人得不再為前項請求,逕行請求清償其債權。抵押物之價值不可歸責於抵押人之事由致減少者,抵押權人僅於抵押人因此所受利益之限度內,請求提出擔保。(民 872)

六、抵押權之實行及價金之分配

◎抵押權人於債權已屆清償期而未受清償者,得聲請法院拍賣抵押物,就其賣得價金而受清償。(民 873)

◎抵押物賣得之價金,除法律另有規定外,按各抵押權人成立之次序分配之,其次序相同者,依債權額比例分配之。(民 874)

◎為同一債權之擔保,於數不動產上設定抵押權,而未限定各個不動產所負擔之金額者,抵押權人得就各個不動產賣得價金受債權全部或一部清償。(民 875)

◎為同一債權之擔保,於數不動產上設定抵押權,抵押物全部或部分同時拍賣時,拍賣之抵押物中有為債務人所有者,抵押權人應先就該抵押物賣得之價金受償。(民 875-1)

◎土地所有人於設定抵押權後,在抵押之土地上營造建築物者,抵押權人於必要時,得於強制執行程序中聲請法院將其建築物與土地併付拍賣。但對於建築物之價金,無優先受清償之權。前項規定,於第 866 條第二項及第三項之情形,如抵押權不動產上有該權利人或經其同意使用人之建築物者,準用之。(民 877)

◎以建築物設定抵押權者,於法院拍賣抵押物時,其抵押物存在所必要之權利得讓與者,應併附拍賣。但抵押權人對於該權利賣得之價金,無優先受清償之權。(民 877-1)

◎抵押權人於債權清償期屆滿後,為受清償,得訂立契約,取得抵押物之所有權,或用拍賣以外之方法處分抵押物。但有害於其他抵押權人之利益者,不在此限。(民 878)

七、抵押權次序讓與及拋棄

◎同一抵押物有多數抵押權者，抵押權人得以下列方法調整其可優先受償之分配額。但他抵押權人之利益不受影響：

- (一)為特定抵押權人之利益，讓與其抵押權之次序。
- (二)為特定後次序抵押權人之利益，拋棄其抵押權之次序。
- (三)為全體後次序抵押權人之利益，拋棄其抵押權之次序。

前項抵押權次序之讓與或拋棄，非經登記，不生效力。並應於登記前，通知債務人、抵押權人或共同抵押人。

因第一項調整而受利益之抵押權人，亦得實行調整前次序在先之抵押權。

調整優先受償分配額時，其次序在先之抵押權所擔保之債權，如有第三人之不動產為同一債權之擔保者，在因調整後增加負擔之限度內，以該不動產為標的物之抵押權消滅。但經該第三人同意者，不在此限。(870-1)

八、流抵約款非經登記不得對抗第三人

◎約定於債權已屆清償期而未為清償時，抵押物之所有權移屬於抵押權人者，非經登記，不得對抗第三人。抵押權人請求抵押人為抵押物所有權之移轉時，抵押物價值超過擔保債權部分，應返還抵押人；不足清償擔保債權者，仍得請求債務人清償。抵押人在抵押物所有權移轉於抵押權人前，得清償抵押權擔保之債權，以消滅該抵押權。(民 873-1)

九、最高限額抵押權

(一)定義：

最高限額抵押權者，謂債務人或第三人提供不動產為擔保就債權人對債務人一定範圍內之不特定債權，在最高限額內設定之抵押權。(民 881-1 I)

(二)擔保債權之範圍：

最高限額抵押權所擔保之債權，1.由一定法律關係所生之債權；2.基於票據關係所生之權利為限。(民 881-1 II)；3.特定債權作為最高限額抵押權擔保債權，於法亦無不可。但不得僅以特定債權為擔保債權，而須與其他不特定債權共同約定為擔保債權。

(三)擔保債權範圍之限制：

基於票據所生之權利，除本於與債務人間依前項一定法律關係取得者外，如抵押權人係於債務人已停止支付、開始清算程序或依破產法有和解、破產之聲請或有公司重整之聲請，而仍受讓票據者，不屬最高限額抵押權所擔保之債權。但抵押權人不知其情事而受讓者，不在此限。(民 881-1)

(四)最高限額之限制：

最高限額抵押權人就已確定之原債權，僅得於其約定之最高限額範圍內，行使其權利。前項債權之利息、遲延利息、違約金、與前項債權合計不逾最高限額範圍者，亦同。(民 881-2)

(五)確定期日：

最高限額抵押權得約定其所擔保原債權應確定之期日，並得於確定之期日前，約定變更之。

前項確定之期日，自抵押權設定時起，不得逾三十年。逾三十年者，縮短為三十年。前項期限，當事人得更新之。(民 811-4)

確定日期之約定，足以排除確定請求權之行使，確保抵押權之安定性。

(六)確定原債權之請求權：

最高限額抵押權之原債權，未約定確定之期日者，抵押人或抵押權得隨時請求確定其所擔保之原債權。(民 811-5) 除抵押人與抵押權人另有約定外，自請求之日起，經十五日為其確定期日。

(七)最高限額抵押權之變更：

1.擔保債權範圍之變更：

原債權確定前，抵押權人與抵押人得約定變更最高限額抵押權所定債權之範圍或其債務人。前項變更無須得後次序抵押權人或其他利害關係人同意。(民 881-3)

2.債務人之變更：

原債權確定前，抵押權人與抵押人得約定變更其債務人。(881-3)

債務人變更之契約當事人，為變更之方法與得為變更之時期，其變更無須得債務人與後次序抵押權人之同意等，均與擔保債權範圍之變更同。

3.擔保債權或債務之特定繼受：

(1)擔保債權之讓與：

最高限額抵押權所擔保之債權，於原債權確定前讓與他人者，其最高限額抵押權不隨同移轉。第三人為債務人清償債務者，亦同。(民 881-6 I)

(2)擔保債權之承擔：

最高限額抵押權所擔保之債權，於原債權確定前，經第三人承擔其債務，而債務人免其責任者，抵押權人就該承擔之部分，不得行使最高限額抵押權。(民 881-6 II)

4.最高限額抵押權當事人與債務人之概括承受：

(1)法人之合併：

債權確定前，最高限額抵押權之抵押權人或債務人為法人而有合併之情形者，抵押人得自知悉實行合併之日起十五日內，請求確定原債權。但自合併登記之日起已逾三十日，或抵押人為合併之當事者，不在此限。(民 881-7 I)有前項之請求者，原債權於合併時確定。(民 881-7 II)

(2)營業之合併與法人之分割：

合併後之法人，應於合併之日起十五日內通知抵押人，其未為通知致抵押人受損害者，應負賠償責任。(民 881-7 III)前三項之規定，於第二百零六條或法

人分割之情形，準用之。(民 881-7 III)

(3)最高限額抵押權當事人與債務人之繼承：

最高限額抵押權,不因抵押權人，債權人或債務人死亡而受影響。但經約定為原債權確定之事由者，不在此限。(民 881-11)

5.最高限額抵押權之讓與

原債權確定前，抵押權人經抵押人之同意，得將最高限額抵押權之全部或分割一部分讓與他人。(民 881-8 I)

原債權確定前，抵押權人經抵押人之同意，得使他人成為最高限額抵押權之共有人。(民 881-8 II)

(八)最高限額抵押權之確定

1.意義：

一般所稱原債權之確定(民 881-12)係指最高限額抵押權所擔保之 一定範圍內不特定債權，因一定事由之產生,歸於具體特定而言。(881-3,-4,-6,-7,-8,-9 參照)但因擔保債權之確定，使最高限額抵押權擔保之債權，由不特定債權變為特定債權，致最高限額抵押權於性質上產生變更。學者稱之為最高限額抵押權之確定。

2.事由：最高限額抵押權確定之事由,依民法 881-12 規定有：

(1)約定之原債權確定期日屆至者。

(2)擔保債權之範圍變更或因其他事由，致原債權不繼續發生者。

(3)擔保債權所由發生之法律關係經終止或因其他事由而消滅者。

(4)債權人拒絕繼續發生債權,債務人請求確定者。

(5)最高限額抵押權人聲請裁定拍賣抵押物,或依第 873-1 規定為抵押物所有權移轉之請求時，或第 878 條規定訂立契約者。

(6)抵押物因他債權人聲請強制執行經法院查封，而為最高限額抵押權人所知悉，或經執行法院通知最高限額抵押權人者。

(7)債務人或抵押人經裁定宣告破產者。

此外，尚有：

(1)最高限額抵押權未定確定期日者，依第 881-5 規定行使確定請求權，因而歸於確定。

(2)最高限額抵押權之抵押人或債務人有法人合併，分割或營業合併之情形，抵押人依第 881-7 規定行使確定請求權者。

(3)最高限額抵押權人與抵押人依第 881-1 但書規定，約定以抵押權人抵押人或債務人之死亡為其確定事由，於其死亡事實發生時，該抵押權歸於確定。

3.性質及效果

最高限額抵押權確定後,具有以下性質：

(1)抵押權之從屬性回復，其性質與普通抵押權同。

(2)最高限額限制之特性繼續存在。

在效果上則發生以下之效果：

(1)其擔保效力不及於繼續發生之債權或取得之票據上之權利。(民 881-13)

(2)確定時存在且已具擔保債權資格之債權，其利息、遲延利息、違約金等，如於確定後發生者，在未逾最高限額時，仍為擔保效力所及。

(3)確定時之擔保債權總額已逾最高限額時，依債權清償之抵充順序定其得列入之債權種類或次序。(民 321,322,323 參照) 即費用先抵充，次充利息，次充原本。

4.擔保債權額結算與普通抵押權變更登記請求權

最高限額抵押權所擔保之原債權確定事由發生後，債務人或抵押人得請求抵押權人結算實際發生之債權額，並得就該金額請求變更為普通抵押權之登記，但不得逾原約定最高限額之範圍。

5.確定最高限額抵押權之塗銷請求權

最高限額抵押權所擔保之原債權確定後，於實際債權額超過最高限額時，為債權人設定抵押權之第三人，或其他對抵押權之存在有法律上利害關係之人，於清償最高限額為度之金額後，得請求塗銷其抵押權。

(九)最高限額抵押權之準共有

最高限額抵押權為數人共有者，各共有人按其債權額比例分配其得優先受償之價金。但共有人於原債權確定前，另有約定者，從其約定。共有人得依前項按債權額比例分配之權利，非經共有人全體同意，不得處分。但已有應有部分之約定者，不在此限。(民 881-9)

(十)共同最高限額抵押權，其一確定，其餘均歸確定

為同一債權之擔保，於數不動產上設定最高限額抵押權者，如其擔保之原債權，其中一不動產發生確定事由時，各最高限額抵押權所擔保之原債權均歸於確定。(民 881-10) 此共同最高限額抵押權，係指各該抵押權之擔保債權範圍，債務人及最高限額均屬相同者為限。

十、其他抵押權

普通抵押權及最高限額抵押權之規定，對於 882 條之抵押權及其他抵押權準用之。(民 883)

(一)法定抵押權

依法律規定而取得之抵押權，有二：

- 1.承攬之工作為建築物或其他土地上工作物，或為此等工作物之重大修繕者，承攬人得就其承攬關係報酬額，對於其工作所附之定作人之不動產，請求定作人為抵押權之登記；或對於將來完成之定作人之不動產，請求預為抵押權登記。前項請求，承攬人於開始工作前亦得為之。

前二項之抵押權登記，如承攬契約已經公證者，承攬人得單獨申請之。

第一項及第二項就修繕報酬所登記之抵押權，於工作物因修繕所增加之價值限度內，優先於成立在先之抵押權(民 513)以上新修正民法債篇之規定，自民國 89 年 5 月 5 日施行。

- 2.政府出售國民住宅及其基地，於買賣契約簽訂後，應即將所有權移轉與承購人。其因貸款所生之債權，自契約簽訂之日起，債權人對該住宅及其基地，享有第一順位之法定抵押權，優先受償(國民住宅條例第十七條)。申請貸款自建之國民住宅，其因貸款所生之債權，亦同。(國宅條例第二十七條)

(二)準抵押權(權利抵押權)

抵押權之標的物，應為不動產，但民法第八百八十二條規定：地上權、永佃權及典權，均得為抵押權之標的物，此標的物須具有讓與性，若法律限制其讓與者，不得供抵押之用。以地上權、永佃權及典權為標的物之抵押權為準抵押權，或稱權利抵押權。

十一、抵押權之除斥期間

以抵押權擔保之債權，其請求權已因時效而消滅，如抵押權人於消滅時效完成後，五年間不實行其抵押權者，其抵押權消滅。(民 880) 最高限額抵押權所擔保之債權，其請求權已因時效而消滅，如抵押權人於消滅時效完成後，五年間不實行其抵押權者，該債權不再屬於最高限額抵押權擔保之範圍。(民 881-15)

十二、抵押權登記之相關規定

- (一)「不動產所有人於同一不動產設定典權後，在不妨害典權之範圍內，仍得為他人設定抵押權。」(六十三年十月四日司法院大法官會議釋字第一三九號)。土地登記規則第一百十條規定：「同一土地所有權人設定典權後再設定抵押權者，應經典權人同意。」
- (二)外國人申請設定抵押權登記，抵押物如係屬土地法第十七條各款所列舉外國人不得取得之土地，應不准許。如屬該法條所舉以外之土地，亦須視其是否符合土地法第十八條之規定。依條約或其本國法律，允許我國人設定抵押權。若不合該法條規定，因應經濟發展及國際貿易需要，為加速此類案件之處理，以促進資金融通，外國人申辦不動產抵押權設定登記，准免再查證有關土地法第十八條互惠規定之證明文件，但仍應依土地法第十七條規定辦理。但於發生抵押物拍賣時，該外國人如不合土地法第十七條至二十條規定者，自不得以債權人名義承受。
- (三)「以不屬同一登記機關管轄之數宗土地權利為共同擔保設定抵押權時，應訂立契約分別向土地所在地之登記機關申請登記。」(土地登記規則第一百十二條)
- (四)「申請為抵押權設定登記，其設定人非債務人時，契約書及申請書應經債務人簽名或蓋章。」(土地登記規則第一百十一條)

- (五)「同一土地設定數個抵押權登記後，其中一抵押權因債權讓與為變更登記時，原登記之權利先後，不得變更。抵押權因增加擔保債權金額申請登記時，如有後順位抵押權存在者，除經後順位抵押權人同意辦理抵押權內容變更登記外，應就其增加金額部分另行辦理設定登記。」(土地登記規則第一百十五條)
- (六)公司法人以其不動產申請抵押權設定登記，應依土地登記規則第四十二條規定提出法人登記證明文件及其代表人之資格證明。其為義務人時，應另提出法人登記機關核發之法人及代表人印鑑證明或其他足資證明之文件，及於申請書適當欄記明確依有關法令規定完成處分程序，並蓋章。但申請人提出法人登記機關核發之法人設立或變更登記表，已載有法人及其代表人資格者，得免附法人登記證明文件，代表人印鑑證明。
- (七)公司申請不動產他項權利設定暨塗銷登記，不得以總經理為公司代表人。但公司董事長得依民法第一百六十七條規定授權總經理申辦抵押權設定及塗銷登記。
- (八)抵押權人得選擇就共同擔保之土地中任何一筆受債權之清償，其申辦抵押權部分塗銷及抵押權內容變更登記，如與次順位抵押權人之權益無涉，毋需檢討其同意書。
- (九)抵押權因權利存續期間及利息變更申請登記，如經次順位抵押權人同意時，應准以權利內容變更登記方式為之。如未經次順位抵押權人同意，應自行約定債權額，另為抵押權設定登記。
- (十)最高限額抵押權「權利存續期限」之始期，可依當事人之合意自由酌定於契約訂立日期之前，或作不定期之約定。
- (十一)抵押權擔保之債權為連帶債權者，各債權人均得請求全部之給付。債務人亦得向債權人中之任一為全部給付。連帶債權人中之一人已受清償而使債權消滅時，其他債權人之權利亦同歸消滅。
- (十二)抵押權設定登記後，另增加一宗或數宗土地權利共同為擔保時，應就增加部分辦理抵押權設定登記，並就原設定部分辦理抵押權內容變更登記。以數宗土地權利為共同擔保，經設定抵押權登記後，就其中一宗或數宗土地權利為抵押權之塗銷或變更時，應辦理抵押權部分塗銷及抵押權內容變更登記。(土地登記規則第一百十三條及第一百十四條)
- (十三)抵押權移轉登記，由新債權人會同原債權人申請，無須抵押人同意或會同申請。但應依民法第二九七條規定，通知債務人。最高限額抵押權之移轉，則需有債務人之參加始可。
- (十四)抵押權次序讓與登記，係同一抵押物已登記之數抵押權，其登記次序之相互變更，應由各該抵押權人會同申請登記。及抵押人之同意。如有中間次序之抵押權時，並須該中間次序抵押權人之同意。

- (十五)分別共有土地，部分共有人就應有部分設定抵押權者，於辦理共有物分割登記時，該抵押權按原應有部分轉載於分割後各宗土地之上。但經先徵得抵押權人之同意者，該抵押權僅轉載於原設定人分割後取得之土地上。(土地登記規則第一百零七條)
- (十六)承攬人於民法第五百十三條規定申請為抵押權登記或預為抵押權登記，除應提出第三十四條及第四十條規定之文件外，並應提出建築執照或其他建築許可文件，會同定作人申請之。但承攬契約經公證者，承攬人得單獨申請登記，承攬人就尚未完成之建物，申請預為抵押權登記時，登記機關應即暫編建號，編造建物登記簿，於他項權利部辦理登記。(土地登記規則第一百十七條)
- (十七)土地建築改良物經設定抵押權或典權，因市地重劃致不能達其設定目的者，各該權利視為消滅。抵押權人或典權人得向土地所有權人請求以其所分配之土地，設定抵押權或典權。(平均地權條例第六十四條第二項)
- (十八)實施重劃未受土地分配者，其原設定抵押權或典權之權利價值，由重劃機關在不超過土地所有權應得補償之數額內予以協調清理。(平均地權條例第六十四條之一)
- (十九)市地重劃後，重行分配與原土地所有權人之土地，自分配結果確定之日起，視為其原有之土地。但對於行政上或判決上之處分，其效力與原有土地性質上不可分者，不適用之。(平均地權條例第六十二條)
- (二十)被徵收土地應有之負擔，由該管市縣地政機關於發給補償金時代為補償，並以其餘款交付被徵收土地之所有權人(土地法施行法第五十九條)
- (二十一)被徵收之土地設定有抵押權者，抵押權人提具債權憑證、他項權利證明書及設定契約書單獨申請領款時，地政機關得於土地登記簿所載抵押權擔保之債權數額範圍內代為清償。(土地徵收法令補充規定六)
- (二十二)徵收土地有耕地三七五租約、抵押權登記及法院查封登記等情形，其補償地價之處理如下：
- 1.徵收之土地先有耕地三七五租約者，後設定抵押權者，其補償地價之三分之一，補償承租人，其餘三分之二按抵押權登記次序代為清償，如有餘額，交付與被徵收土地所有權人。
 - 2.先設定抵押權者，後訂立耕地三七五租約者，其補償地價，應先依抵押權登記之次序優先受償，如有餘額，三分之一地價補償耕地承租人，如仍有餘額，交付與被徵收土地所有權人。
 - 3.徵收之土地設有抵押權及查封登記者，其應補償之地價，應依抵押權登記之次序代為清償，如有餘額交由法院處理。

(本文為 96/5/18 民法物權教育講習講義)

債權催收實務(十一)： 抵押權人如何聲請裁定拍賣抵押物？

文 / 劉孟錦律師

【問題】

- 一、常見的擔保制度有哪些？
- 二、抵押權人如何聲請裁定拍賣抵押物？
- 三、如何撰寫拍賣抵押物裁定聲請狀？
- 四、聲請裁定拍賣抵押物，應向哪一個法院聲請？
- 五、聲請裁定拍賣抵押物，應準備哪些文件資料？
- 六、其他應注意事項。

【解析】

- 一、常見的擔保制度有哪些？

為了確保債權，法律上設有擔保制度，債權人為確保自己的債權，可以要求債務人提供擔保。常見的擔保有下列二種：

- (一)人的擔保：就是以債務人以外第三人的資力和信用作為擔保，在債務人不履行債務時，使該擔保的第三人代為履行責任。例如保證契約中的保證人，係以其個人的全部財產，來負擔保證的責任。
- (二)物的擔保：就是由債務人提供自己或由第三人提供特定的動產、不動產或其他權利，作為債務履行的擔保。債務人如不清償債務，債權人對於擔保標的物，有請求法院拍賣並就其賣得價金優先受清償的權利，因其具有優先權，對債權人的債權較有保障。

- 二、抵押權人如何聲請裁定拍賣抵押物？

依民法第八百七十三條：「抵押權人，於債權已屆清償期，而未受清償者，得聲請法院拍賣抵押物，就其賣得價金而受清償。」(最高限額抵押權依民法第八百八十一條之十七準用之)的規定，債務人屆期未清償債務，債權人即得實行抵押權，聲請法院許可裁定拍賣抵押物，以獲得債權的滿足。

聲請拍賣抵押物係屬非訟事件，只要抵押權已依法登記，並依登記的清償期已屆而未受清償時，法院即應為許可拍賣的裁定，如雙方當事人就清償期有所爭執，應另循民事訴訟法方式解決。

- 三、如何撰寫拍賣抵押物裁定聲請狀？

抵押權人實行抵押權時，應先撰寫「裁定拍賣抵押物聲請狀」，向法院聲請裁定准許拍賣抵押物。待法院裁定准許後，再向法院民事執行處聲請強制執行，進行查封拍賣程序。

撰寫裁定拍賣抵押物聲請狀時，「當事人欄」應注意下列事項（參後附之書

狀範例)：

- (一)聲請人：即抵押權人。抵押權人如已死亡，則應以其繼承人為聲請人。
- (二)相對人：即抵押物的現所有權人。原抵押物所有權人在設定後如將抵押物所有權移轉他人，因抵押權具有追及效力，抵押權人仍得拍賣該抵押物。故聲請裁定准許拍賣抵押物時，最好先至地政事務所聲請抵押物的登記簿謄本，以確定抵押物的所有權人有無變更。如抵押人已死亡，則應列抵押人的全體繼承人為相對人（檢附繼承系統表、死亡者之除戶謄本及繼承人的戶籍謄本）。若為無人承認的繼承或無繼承人或各順序的全體繼承人均拋棄繼承時，則應列遺產管理人為相對人。如抵押人破產，則應列破產管理人為相對人。

四、聲請裁定拍賣抵押物，應向哪一個法院聲請？

抵押權人聲請拍賣抵押物，依非訟事件法第七十二條之規定，由拍賣物所在地法院管轄。故抵押權人聲請裁定拍賣抵押物，應向抵押物所在地之地方法院聲請。

又如抵押物所在地跨連數個法院管轄區域內者，則各該法院均有管轄權，此時抵押權人得向其中任一個法院提出聲請。

五、聲請裁定拍賣抵押物，應準備哪些文件資料？

聲請裁定拍賣抵押物，除應撰寫聲請狀外，尚須檢附下列文件資料，以供法院審核：

- (一)他項權利證明書影本。
- (二)抵押權設定契約書影本。
- (三)抵押物之最新登記簿謄本正本。
- (四)拍賣抵押物的明細表：通常將抵押權設定契約書上的不動產標示部分影印即可。
- (五)債權的證明文件影本：如係設定最高限額抵押權，須提出足資證明於抵押權存續期間內所發生債權存在的證明文件（例如支票、本票、借據等）。如係設定一般抵押權，無須提出債權存在的證明，但聲請人如有債權存在的證明，則不妨主動提供，以加速法院形式審查的速度。

六、其他應注意事項

- (一)民法物權編第六章抵押權條文，業經總統於中華民國九十六年三月二十八日華總一義字第 09600037751 號令修正公布，並自公布後六個月施行，應特別注意（修正條文可至法務部全國法規資料庫 <http://law.moj.gov.tw/> 查詢）。
- (二)法定抵押權人或未經登記之擔保物權人聲請拍賣擔保物事件，如債務人就擔保物權所擔保債權之發生或其範圍有爭執時，法院僅得就無爭執部分裁定准許拍賣之。法院於裁定前，應使債務人有陳述意見之機會（非訟事件

法第七十三條)。

- (三)最高限額抵押權人聲請拍賣抵押物事件，法院於裁定前，就抵押權所擔保之債權額，應使債務人有陳述意見之機會（非訟事件法第七十四條）。故法院就拍賣最高限額抵押權之事件，於裁定前會通知相對人、關係人於一定期間內，就該最高限額抵押權所擔保之債權額，具狀或以言詞陳述意見。

《書狀範例》民事拍賣抵押物裁定聲請狀

民事拍賣抵押物裁定聲請狀

聲請人 ○○○ 住○○○○○○○○○○○○○○○○

相對人 ○○○ 住○○○○○○○○○○○○○○○○

為聲請裁定拍賣抵押物事：

應受裁定事項之聲明

- 一、請將相對人所有如附表所示之不動產裁定准予強制執行。
- 二、程序費用由相對人負擔。

聲請理由

- 一、緣相對人於民國○○○年○○月○○○日向聲請人借款新台幣（以下同）○○○元，約定於○○○年○○月○○○日償還，並將其所有如附表所示之不動產設定債權額○○○元之抵押權予聲請人以供擔保，且已辦理抵押權登記在案（證一、證二、證三）。
- 二、詎相對人屆期未清償該借款，迭經催討，均置之不理。爰依民法第八百七十三條第一項、非訟事件法第八條第二項之規定，狀請鈞院鑒核，賜准如聲明之裁定。

謹 狀

台灣○○○地方法院民事庭 公鑒

證物：

- 一、抵押權設定契約書影本一份。
- 二、他項權利證明書影本一份。
- 三、不動產登記簿謄本原本一份。
- 四、拍賣抵押物附表一份。
- 五、借據影本一張。

中華民國○○○年○○月○○日

具狀人 ○○○ （簽章）



= 會務日誌 =

◎96 年 5 月份

- 96/05/01 向彰化縣政府核備本會第 6 屆第 5 次理監事聯席會會議記錄。
- 96/05/01 洪慶然(會員號碼 078)，因高齡退休，申請退出本會。
- 96/05/02 為因應民法物權編暨其施行法部分條文修正，本會與彰化縣政府聯合舉辦「96 年民法物權編修正解析講習會」，行文各會員報名有意參加者請於 96 年 5 月 10 日前將報名表傳真至本會，俾便統計人數。
場次時間：第一場：96 年 5 月 18 日(星期五)上午 9:00 起至 12:00 止。第二場：96 年 5 月 18 日(星期五)下午 2:00 起至 5:00 止。講師：前地政司司長吳萬順 先生。
- 96/05/02 行文彰化縣政府地政士施寶惠、莊嫻蓉自 96/5/1 加入本會為會員。
- 96/05/03 本會洪理事長泰瑋參加二林地政事務所 96 年度地政士座談會。
- 96/05/04 全聯會為因應民法物權編(擔保物權部份)修正，研商內政部研擬中之公定「土地、建築改良物抵押權設定、移轉、變更契約書」修正草案以及其他法令疑難業務等會議，本會指派法規研究委員會參加。
- 96/05/04 彰化縣政府副知有關王文斌先生申請事務所變更案，經核符合地政士法第 9 條規定，准予辦理。
- 96/05/09 通知員林區理監事於 96/5/12 參加會員王秋鵬先生之子結婚典禮。
- 96/05/11 彰化縣政府副知有關莊銘鎔先生申請核發開業執照案，經核符合地政士法第 7 條規定，准予辦理。
- 96/05/11 全聯會通知 96/5/17 召開 96 年度第 1 次全國各縣市地政士公會理事長聯誼會及第 5 屆第 2 次理監事聯席會議。
- 96/05/12 本會會員王秋鵬之子新婚典禮，本會由洪理事長泰瑋及黃總幹事素

芬前往致賀。

- 96/05/14 彰化縣政府副知有關蕭靖安先生申請事務所變更案，經核符合地政士法第 9 條規定，准予辦理。
- 96/05/14 函轉全聯會有關鼓勵會員提供不動產買賣成交價，提報直轄市、縣(市)地政機關作為查估公告土地現值之參考。
- 96/05/14 依內政部加強不動產交易安全宣導實施方案，檢送「96 年度地政士公會識別證」及「地政士公會會員辨識標章發行簡則」，請會員張貼於營業處所。
- 96/05/14 寄發全體會員全聯會舉辦「96 年民法物權編修正解析講習會」講義。
- 96/05/15 檢送參加全聯會 96 年 4 月 27 日舉辦之「民法物權編暨其施行法部分條文修正」宣導講習會得折算地政士專業訓練時數證書，計黃敏烝等 43 人。
- 96/05/18 彰化縣政府函有關與本會合辦彰化縣 96 年度「民法物權編修正解析講習」教育訓練案。
- 96/05/18 彰化縣政府函有關行政院公平交易委員會訂於 96/5/29 日假國立台灣美術館演藝廳舉辦「行政院公平交易委員會對於不動產廣告案件規範宣導說明會」案，本會指派法規研究委員會參加。
- 96/05/18 全聯會法令轉知有關內政部「土地複丈及標示變更登記申請書」、「建物測量及標示變更登記申請書」各乙份，並自即日生效。
- 96/05/18 全聯會法令轉知有關內政部增訂登記原因標準用語「遺產清理人登記」。
- 96/05/18 本會與彰化縣政府聯合舉辦「96 年民法物權編修正解析講習會」。
- 96/05/18 二林地政事務所檢送該所 96 年度地政士座談會會議記錄一份。
- 96/05/21 通知全體理監事參加 96/05/27 前和美地政事務所郭主任重寅之母往生告別式。
- 96/05/22 會員謝義文申請黃欣慧為登記助理員，本會同意備查並轉彰化縣政府。
- 96/05/22 彰化縣政府副知有關康清煌先生申請開業執照註銷案，經核符合地政士法第 15 條規定，准予辦理。
- 96/05/23 彰化縣政府函送新版之「土地複丈及標示變更登記申請書」、「建物測量及標示變更登記申請書」各乙份，並自即日生效。
- 96/05/23 彰化縣政府函送修正後「地政士專業訓練認可申請書」格式各乙種，自即日起使用。
- 96/05/24 全聯會法令轉知有關已辦竣所有權移轉登記之建物，事後因雙方合意解除契約案件，是否屬契稅課徵範圍疑義乙案。
- 96/05/27 前和美地政事務所郭主任重寅之母往生告別式，本會除致送花圈一對，洪理事長泰璋及楊常務理事秀霞、阮理事森圳、黃理事永華，並前往弔唁。
- 96/05/28 行文催繳 96 年會員常年會費。
- 96/05/28 林惠津女士申請加入本會業經本會第 6 屆第 5 次理監事聯席會議審

- 查通過，檢送會員證書及地政士專業訓練護照一本，請其妥為收存。
- 96/05/29 彰化縣政府副知有關謝國勝先生申請核發開業執照案，經核符合地政士法第7條規定，准予辦理。
- 96/05/29 行政院公平交易委員會訂舉辦「行政院公平交易委員會對於不動產廣告案件規範宣導說明會」，本會由阮理事森圳出席。

相關法令內容請查閱 網路<最新法令>

◎ 6 月份壽星

~~生日快樂~~



06/01 邱瓊瑩	06/06 王樹花	06/15 劉基泉	06/22 黃嫻閔
06/01 劉木卿	06/08 陳芳葳	06/16 洪堯信	06/23 吳彰紘
06/01 詹碧玲	06/09 黃瀛誼	06/16 林金在	06/24 蔡文菁
06/01 黃勝立	06/09 陳敬銓	06/16 黃紀華	06/25 陳俊宏
06/01 葉子微	06/09 楊宏超	06/17 林麗華	06/26 盧佩君
06/01 李承義	06/10 謝明憲	06/17 吳蕙如	06/26 劉瓊淑
06/05 張彩玉	06/10 林增協	06/18 蔡連池	06/27 潘鐵城
06/05 蔡文維	06/10 王志誠	06/18 張郁涓	06/28 許雅美
06/05 陳仕昌	06/11 楊昌隆	06/18 陳秀夏	06/28 黃則偉
06/05 蔡瑞漢	06/11 楊陳譏	06/18 王燕莉	06/28 曹銘
06/05 陳忠孝	06/11 林連宗	06/19 劉重勳	06/28 洪玉華
06/06 莊豐彰	06/12 許儷齡	06/20 黃丹桂	06/29 林宏銘
06/06 吳素美	06/12 張賀雄	06/20 王綵誼	06/30 張國重
06/06 鄭黃愛玉	06/13 許永坦	06/20 林金德	06/30 何麗華
06/06 黃鈺智	06/13 黃雲雀	06/21 楊秀美	



=行政法院判決=

最高行政法院判決

裁判字號：96 年判字第 798 號

案由摘要：綜合所得稅事件

裁判日期：民國 96 年 05 月 10 日

資料來源：最高行政法院

相關法條：行政訴訟法 第 98、255 條（87.10.28）

所得稅法第 14 條（95.06.14）

所得稅法施行細則第 15 條（96.03.05）

要旨：查無權占有他人土地而使用，應依不當得利法律關係返還土地所有權人相當於租金之利益，則以該無權占有之土地作為基地之房屋，其因此而支付使用土地之費用，自為使房屋能供出租取得收益之必要費用。

上列當事人間因綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 94 年 11 月 10 日高雄高等行政法院 94 年度訴字第 404 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、本件被上訴人及其配偶洪○○民國（下同）87 年度將所有坐○○○市○○區○○○路○號及○號房屋，出租予食○○實業股份有限公司（以下簡稱食○○公司）使用。其中○號房屋申報租賃收入新台幣（下同）24 萬元，另○號房屋未申報租賃所得。上訴人初查以其申報金額顯較當地一般租金為低，乃參照當地一般租金標準分別核定○號房屋全年租賃收入 112 萬 3,184 元，○號 1 樓房屋 53 萬 5,080 元，減除 43% 必要費用後，租賃所得分別為 64 萬 0,214 元及 30 萬 4,995 元。嗣另查獲被上訴人之○○○路○號 2、3 樓亦提供食○○公司營業使用，未申報租賃所得，亦參照當地一般租金標準，核定租賃收入 84 萬 9,871 元，減除 43% 必要費用後，租賃所得 48 萬 4,427 元，併課被上訴人當年度綜合所得稅。被上訴人不服，申請復查結果，獲追減租賃所得 8 萬 3,621 元；被上訴人仍表不服，循序提起本件行政訴訟，經原審法院判決將訴願決定及原處分均撤銷，被上訴人不服，遂提起本件上訴。
- 二、本件被上訴人（即原審原告）在原審起訴意旨略以：系爭房屋所在之基地乃被上訴人及配偶洪○○分別向鐵路管理局承租而來，雖租賃期間於 85 年

12月31日屆滿，但被上訴人87年間仍持續給付租金給鐵路管理局，應構成不定期租賃；縱認未構成不定期租賃，但被上訴人給付予鐵路管理局屬於87年1月至12月份之使用土地費用部分，亦屬系爭房屋使用土地之對價，而為使系爭房屋能供出租取得收益所支付之合理費用，故本件系爭補償金即屬為使租出之財產能供出租取得收益所支付之合理必要費用，應准予核實減除。為此請判決將訴願決定及原處分關於核定被上訴人87年度坐○○○市○○區○○○路○號、○號房屋租賃所得部分均撤銷等語。

三、上訴人（即原審被告）則以：○○○市○○區○○○路○號房屋，被上訴人之配偶洪○○將上開房屋租予食○○公司供營業使用，該年度申報租金收入24萬元，租賃所得13萬6,800元，顯較當地一般租金為低，原查乃參照當地一般租金標準核定租賃收入112萬3,184元，減除43%必要費用後，租賃所得64萬0,214元，原非無據。惟查當地2樓以上一般租金標準為每坪780元，原查以每坪910元計算，尚有未洽，是其租金收入得予酌減，本件經重行核算後，租賃所得為60萬7,749元，與原核定之差額3萬2,465元，上訴人復查決定乃予追減，並無違誤。○○○市○○區○○○路○號房屋，被上訴人將上開房屋1樓部分租予食○○公司供營業使用，該年度未申報租賃所得，原查參照當地一般租金標準核定租賃收入53萬5,080元，減除43%必要費用後，租賃所得30萬4,995元，嗣再查獲食○○公司承租使用範圍實際包括2、3樓，復參照前開租金標準，核定系爭房屋2、3樓部分租賃收入84萬9,871元，減除必要費用後，租賃所得48萬4,427元，惟當地2樓以上一般租金標準為每坪780元，原查以每坪910元計算，尚有未洽，經重行核算後，租金所得為73萬8,266元，與原核定之差額5萬1,156元，上訴人復查決定乃予追減，並無違誤。又被上訴人及其配偶87年度支付台灣鐵路管理局之金額係為無權占有土地損害賠償補償金，屬違約懲罰之性質，依財政部59年4月27日台財稅發第23144號函、62年6月7日台財稅第34283號函及68年2月28日台財稅第31263號函等意旨，非屬為使租出之財產能供出租收益所支出之「合理」且「必要」之費用，故祇能按財政部頒費用減除標準核定等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：按「財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。」「本法第14條第1項第5類第1款所稱必要損耗及費用，係指固定資產之折舊、遞耗資產之耗竭、無形資產之攤折、修理費、保險費及為使租出之財產能供出租取得收益所支付之合理必要費用。折舊、耗竭及攤折之減除，準用本法第3章第4節有關條文之規定。必要損耗及費用之減除，納稅義務人能提具確實證據者，從其申報數；其未能提具確實證據或證據不實者，稽徵機關得依財政部核定之減除標準調整之。」為所得

稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 1 款及同法施行細則第 15 條第 1 項所明定。本件被上訴人及其配偶洪○○87 年度將所有坐○○○市○○區○○○路○○號及○號房屋，出租予食○○公司使用。其中○號房屋申報租賃收入 24 萬元，另○號房屋未申報租賃所得。上訴人初查以其申報金額顯較當地一般租金為低，乃參照當地一般租金標準分別核定○號房屋全年租賃收入 112 萬 3,184 元，○號 1 樓房屋 53 萬 5,080 元，減除 43% 必要費用後，租賃所得分別為 64 萬 0,214 元及 30 萬 4,995 元。嗣另查獲被上訴人之建國三路○號 2、3 樓亦提供食○○公司營業使用，未申報租賃所得，亦參照當地一般租金標準，核定租賃收入 84 萬 9,871 元，減除 43% 必要費用後，租賃所得 48 萬 4,427 元，併課被上訴人當年度綜合所得稅。被上訴人不服，申請復查結果，獲追減租賃所得 8 萬 3,621 元等情，分別為兩造所自陳，並有復查決定書附原處分卷可稽，自堪認定。經查，系爭房屋為被上訴人夫妻所有，而房屋所在之基地，原係被上訴人夫妻向鐵路管理局承租而來，為上訴人所不爭，並有土地租賃契約附原處分卷可稽。又被上訴人夫妻與鐵路管理局間就系爭房屋之基地原訂有土地租約，期滿後，雙方並未換約或另訂書面契約；但被上訴人夫妻仍繼續使用土地且陸續劃撥相當於租金之金額予鐵路管理局，雖鐵路管理局認其非租金，惟仍以其為使用補償金之性質予以收受等情，業據鐵路管理局於向被上訴人夫妻請求拆屋還地之民事訴訟中即台灣高雄地方法院 87 年度重訴字第 461 號審理時陳述甚詳，並經上開民事案件認定在案，有該判決書影本附卷可稽，復經鐵路管理局於 94 年 9 月 26 日以高工產字第 094003818 號函復原審法院，並有被上訴人提出之郵政劃撥儲金存款收據等附卷可資為證。參照最高法院 87 年度台上字第 2100 號判決、最高法院 61 年台上字第 1695 號判例及 92 年度台上字第 324 號判決。無權占有他人土地而使用，應依不當得利法律關係返還土地所有權人相當於租金之利益，則以該無權占有之土地作為基地之房屋，其因此而支付使用土地之費用，自為使房屋能供出租取得收益之必要費用。換言之，除無償使用土地外，房屋出租人就基地之使用，不論有無租約，均不能免於給付土地所有權人使用土地之代價；其有租約者，該給付謂之租金，其無租約關係者，該給付則稱為相當於不當得利之利益，法律之定性雖有不同，然二者均為使用土地代價之性質，則無二致。準此，系爭房屋所在之基地，原來既係被上訴人夫妻向鐵路管理局承租而來，雖因後來發生續租與否之爭議，縱使未再續訂租約，但被上訴人夫妻於該爭議期間之 87 年度，仍然按使用期間及面積繼續支付鐵路管理局有關 87 年 1 月 1 日至 12 月 31 日間使用該土地之對價，且鐵路管理局亦以其為使用補償金予以收受在案，且觀租約第 2 條第 2 項約定，益徵被上訴人夫妻支付予鐵路管理局之土地使用補償金，為取得系爭房屋 87 年度之出租收益

所必需支付之必要費用，自堪認定。再者，被上訴人夫妻於 87 年度當年度給付該土地使用費之計算方式，也是沿續原來租約所定以使用面積乘以當期土地申報地價再乘以年租率（5%）為計算方式，此對照鐵路管理局上開 94 年 9 月 26 日高工產字第 094003818 號覆函內容自明。凡此各情，足證被上訴人夫妻於 87 年度就使用系爭房屋基地確有向鐵路管理局繳納使用代價，而該使用土地之代價核屬系爭房屋出租收益所應支付之必要費用，並該費用之計算亦屬合理，堪予認定。是以，被上訴人就出租系爭房屋所必需支付之土地使用代價既已提出確實之證明文件，則被上訴人主張於核計房屋之租賃所得時，應准其核實減除該支出之費用，自屬有據。至上訴人稱被上訴人所支出者如屬租金始可認係合理必要費用，否則即屬無權占有之損害賠償而不能准予扣除乙節，無非係以財政部 59 年 4 月 27 日台財稅發字第 23144 號函釋為其依據。基於收付實現原則，出租人退還原收取之一部租金，該退還部分與未實現之租金無異，應自租金收入中扣除；然關於出租人因違約所給付之損害賠償，則屬別一法律關係，與租金之收入無關，並無礙出租人已實現之租金收入，自不能自租金收入中扣除，乃屬當然；又財政部 62 年 6 月 7 日台財稅第 34283 號函屬就薪資所得之收入面所為之解釋，二者不可混為一談，不得主張自所得中扣除。費言之，財政部上開函釋，均係基於收付實現之觀點論述收入已否實現，與本件係在探究被上訴人支付之土地使用費是否屬於取得房屋出租收益所應支付之合理必要費用，係屬費用類應否核實認定之問題，二者迥然不同。又財政部 68 年 2 月 28 日台財稅第 31263 號函係關於計算綜合所得列舉扣除額之問題，要與本件係在計算相對於租賃收入之合理必要費用者無涉，易言之，綜合所得之列舉扣除額與租賃收入之合理必要費用，二者規範目的及構成要件均不相同，非可相提併論。然上訴人並未細究本件被上訴人所支付者係屬土地使用費之性質，亦不論該費用與上開函釋意旨所涉內容及本質之差異，卻以被上訴人夫妻與鐵路管理局間之租約既已消滅，則渠等支付者即非租金而係無權占有之損害賠償，進而援引上開函釋作為不得歸為合理必要費用之依據，顯係對財政部上開函釋之誤解，並不足取。綜上所述，被上訴人夫妻就系爭房屋之基地所支付予鐵路管理局之使用補償金，就屬於 87 年 1 月至 12 月間應付且已支付部分，係屬被上訴人夫妻取得系爭房屋 87 年度出租收益所必需支出之合理必要費用，依所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 1 款及同法施行細則第 15 條第 1 項規定，應准核實減除。上訴人認此非屬為使租出之財產能供出租收益所支出之合理且必要之費用，否准核實減除，而僅按財政部頒費用減除標準核定減除，自有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合。被上訴人起訴意旨求為撤銷，為有理由。爰由本院將訴願決定及原處分（復查決定）予以撤銷，由上訴人另為適法之處分，以

資適法等由。資為其判決之論據。

五、本院按：「財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。」「本法第 14 條第 1 項第 5 類第 1 款所稱必要損耗及費用，係指固定資產之折舊、遞耗資產之耗竭、無形資產之攤折、修理費、保險費及為使租出之財產能供出租取得收益所支付之合理必要費用。折舊、耗竭及攤折之減除，準用本法第 3 章第 4 節有關條文之規定。必要損耗及費用之減除，納稅義務人能提具確實證據者，從其申報數；其未能提具確實證據或證據不實者，稽徵機關得依財政部核定之減除標準調整之。」為所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 1 款及同法施行細則第 15 條第 1 項所明定。經查系爭房屋為被上訴人夫妻所有，而房屋所在之基地，原係被上訴人夫妻向鐵路管理局承租而來。又被上訴人夫妻與鐵路管理局間就系爭房屋之基地原訂有土地租約，期滿後，雙方並未換約或另訂書面契約；但被上訴人夫妻仍繼續使用土地且陸續劃撥相當於租金之金額予鐵路管理局，雖鐵路管理局認其非租金，惟仍以其為使用補償金之性質予以收受等情，業據原判決依法認定在案。次查無權占有他人土地而使用，應依不當得利法律關係返還土地所有權人相當於租金之利益，則以該無權占有之土地作為基地之房屋，其因此而支付使用土地之費用，自為使房屋能供出租取得收益之必要費用。換言之，除無償使用土地外，房屋出租人就基地之使用，不論有無租約，均不能免於給付土地所有權人使用土地之代價；其有租約者，該給付謂之租金，其無租約關係者，該給付則稱為相當於不當得利之利益，法律之定性雖有不同，然二者均為使用土地代價之性質，則無二致。準此，系爭房屋所在之基地，原來既係被上訴人夫妻向鐵路管理局承租而來，雖因後來發生續租與否之爭議，縱使未再續訂租約，但被上訴人夫妻於該爭議期間之 87 年度，仍然按使用期間及面積繼續支付鐵路管理局有關 87 年 1 月 1 日至 12 月 31 日間使用該土地之對價，且鐵路管理局亦以其為使用補償金予以收受在案，足徵被上訴人夫妻支付予鐵路管理局之土地使用補償金，為取得系爭房屋 87 年度之出租收益所必需支付之必要費用，自堪認定等由，業經原判決剖述甚詳，核並無不合。另查上訴人所引財政部 59 年 4 月 27 日台財稅發第 23144 號函、62 年 6 月 7 日台財稅第 34283 號函及 68 年 2 月 28 日台財稅第 31263 號函，前二函係關於出租人因違約所給付之損害賠償不得作為扣除租賃收入之必要費用，所作之解釋，與本件被上訴人之付與鐵路管理局者係屬於相當於租金之補償金，二者不同，自難予以援引。後一函則關於計算綜合所得列舉扣除額之問題，要與本件係在計算對於租賃收入之合理必要費用者無涉，亦難加以援引，上訴人據以否准被上訴人扣除該必要費用之主張，自屬誤解法令意旨而嫌無據等情，亦經原判決於理由中敘明其得心證之事由

在案。經核尚不致有上訴意旨所稱以政府稅收補貼違反契約者，而有違租稅公平原則之情事。是以上訴意旨猶以：被上訴人所承租之系爭房屋坐○○市○○區○○段444之2地號之土地，因租期屆滿並未續租，本年度支付台灣鐵路管理局71萬4,162元及105萬4,122元，係為無權佔有土地損害賠償補償金，屬違約懲罰之性質，非屬為使租出之財產能供出租收益所支出之「合理」且「必要」之費用。另財政部59年4月27日台稅財發字第23144號函、62年6月7日台財稅第34283號函及68年2月28日台財稅第31263號函釋規定，旨在說明違約賠償性質之支出，係屬契約相對人對於違反契約約定者所為之制裁，如准其列為費用，不啻以政府之稅收補貼違反契約者，亦有違租稅公平負擔之原則等語，加以爭執，依上開說明，核無足取。綜上；原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將原決定及原處分均予撤銷，由上訴人另為適法之處分，核無違誤。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，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 96 年 5 月 10 日

最高行政法院判決

【裁判字號】96年度判字第00825號

【裁判日期】960511

【裁判案由】收回被徵收土地

【裁判全文】

上列當事人間因收回被徵收土地事件，上訴人對於中華民國94年9月9日臺北高等行政法院92年度訴字第4478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、參加人臺北市政府為辦理其所屬環境保護局（下稱臺北市環保局）修車廠及水肥三隊遷建工程，需用坐○○市○○區○○段1小段207之24地號等29筆土地，報經被上訴人以民國74年1月7日74臺內地字第283569號函核准徵收各該土地，並一併徵收其上土地改良物，臺北市政府地政處以74年2月28日北市地四字第07159號公告徵收及函知所有權人。嗣上訴人（除陳秀琴外）等於89年8月29日依行為時土地法第219條規定，申請照徵收價額收回坐○○市○○區○○段1小段269、300、302、303、

304 地號等 5 筆被徵收土地之共有部分（應有部分如原判決附表一，下稱系爭土地）。案經臺北市政府以臺北市環保局修車廠廠房設施依徵收計畫使用後，因都市建設需要，參與土地重劃，暨配合南港經貿園區開發計畫及公元 2001 年世界資訊科技萬國博覽會之舉行辦理遷廠事宜，係屬所有權之行使範疇，應不適用發還土地之相關規定，擬不予發還，報經內政部層轉被上訴人以 90 年 4 月 19 日臺（90）內地字第 9006649 號函復不予發還，臺北市政府地政處以 90 年 4 月 30 日北市地四字第 9020928200 號函復上訴人（除陳秀琴外）。上訴人（除陳秀琴外）不服，提起訴願，經臺北市政府 90 年 9 月 25 日府訴字第 9015972001 號訴願決定予以駁回，上訴人（除陳秀琴外）提起行政訴訟，原審認管轄錯誤，以 90 年度訴字第 6117 號判決將訴願決定撤銷，嗣經被上訴人以 92 年 8 月 6 日院臺訴字第 0920086820 號決定駁回訴願，上訴人（除陳秀琴外）猶表不服，遂提起行政訴訟。原審審理中，陳秀琴追加起訴。上訴人於原審主張：系爭土地原為興辦臺北市環保局修車廠及水肥三隊遷建工程，惟為配合開闢南港經貿園區之市地重劃，經臺北市政府公告合併分配○○○區○○段 42 地號土地內，系爭土地現場原由臺北市環保局興建之房屋業經於 89 年間全部拆除，且系爭土地為始終閒置尚未依核准計畫使用之徵收土地，而其上建物自 79 年 2 月完工使用，至 88 年 3 月搬遷，僅僅使用 9 年，不足鋼筋混凝土房屋之法定耐用年數 50 年，亦足以構成不依核准計畫使用。又所謂「不依核准計畫使用」，依法學上之法律條文解釋方法，應包括「自始不依核准計畫使用」及「嗣後不依核准計畫使用」兩種情形，本件需用土地人係不依核准計畫使用系爭土地，依照土地法第 219 條第 1 項第 2 款之規定，原土地所有權人即可按原徵收價額收回其土地等語，為此求為撤銷原處分及訴願決定，並判令被上訴人應作成准上訴人詹山、詹圳福、詹進財、張詹彩雲、陳秀琴、陳榮發照原徵收價額收回如原判決附表一所示土地應有部分之行政處分。

二、被上訴人則以：系爭土地經臺北市政府依徵收計畫實施建廠工程，於 79 年 2 月完工交由臺北市環保局修車廠及水肥三隊搬遷進駐使用迨至 88 年 3 月止，業依徵收計畫完成使用，嗣雖因都市建設需要，於 86 年 1 月 3 日公告劃入該市南港區第 1 期（南港經貿園區）市地重劃範圍參與重劃分配，並由原使用機關臺北市環保局依市有財產管理規則相關規定移撥臺北市政府財政局經營，然依被上訴人 56 年 5 月 2 日臺（56）內字第 3263 號函釋略以：「．．．徵收土地如已依原核准計畫所定之使用期限內使用，則其法定要件既已具備，縱令此後對於該項土地另有使用或處分，係屬於土地所有權之行使範疇，要不發生原土地所有權人得照原徵收價額收回其土地之問題。」即本件無原土地所有權人得依土地法第 219 條及都市計畫法第 83 條規定照原徵收價額收回其土地之情形。臺北市政府依據臺北市環保局查

復資料，參酌相關得以適用之解釋、判例及函釋擬具處理意見後以 89 年 11 月 14 日府地四字第 8910355800 號函報請原核准徵收機關被上訴人核定，臺北市政府並曾依被上訴人意見以發函補充說明，案經轉陳被上訴人以 90 年 4 月 19 日臺（90）內地字第 9006649 號函核定不予發還，臺北市政府地政處乃以 90 年 4 月 30 日北市地四字第 9020928200 號函復上訴人等，依法尚無違誤等語，資為抗辯。

- 三、參加人臺北市政府則以：系爭土地於 75 年 7 月 14 日就有開工蓋廠房，並有興建中及完工後之照片可稽，於 88 年 4 月才搬遷，而後於 86 年經過都市計畫變更將其更改興建經貿園區，所以目前系爭土地係作為經貿園區使用。系爭土地已有依照徵收計畫使用，並無土地法第 219 條照價收回之情形等語，資為抗辯。
- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）依本件 徵收土地計畫書記載，預定工期：「74 年 4 月開工，75 年 12 月完成廠房建築並裝置機械設備。」再依臺北市環保局修車廠暨水肥三隊新建工程之工程估驗計價紀錄，本件工程於 75 年 7 月開工，至同年 12 月已完成廠房基礎工程、部分建物結構體及屋頂 RC 澆灌等，75 年 12 月既已完成廠房建築並裝置機械設備，以上亦為上訴人所不爭執，則徵收之土地已按原核准計畫開始使用，應可認定。（二）被上訴人 56 年 5 月 2 日臺（56）內字第 3263 號函釋固謂：「．．．徵收土地如已依原核准計畫所定之使用期限內使用，則其法定要件既已具備，縱令此後對於該項土地另有使用或處分，係屬於土地所有權之行使範疇，要不發生原土地所有權人得照原徵收價額收回其土地之問題。」本院 72 年判字第 217 號判例亦有相同之見解，但該判例業經刪除，可見行政訴訟實務上，自刊載上開判例之本院判例要旨彙編於 92 年 4 月出版公布後，應無認同上開函釋之見解。蓋若需用土地人依徵收計畫開始使用後短期內（參照土地徵收條例第 9 條第 1 項第 3 款規定為未滿 5 年），即不繼續使用而變更使用之方式，顯見當初徵收計畫之不確實。再被徵收之土地如已依原核准計畫所定之使用期限內使用，係因需用土地人主觀因素，而非客觀不可歸責於需用土地人之原因（如因嗣後都市計畫變更等情事變更），未滿 5 年不繼續使用，若以所有權行使為由不准收回，有以徵收為國家取得財產權手段之虞，殊與徵收土地之目的不符，為合於憲法保障人民財產權之旨，並防止國家假藉公益事業所需，濫行徵收，縱被徵收之土地如已依原核准計畫所定之使用期限內使用或已完成使用，但在短期（應以未滿 5 年為限）內，因需用土地人主觀因素，不繼續使用或變更使用者，應認得以未依核准徵收原定興辦事業使用為由，准予收回，始合於憲法保障人民財產權之旨，上開被上訴人 56 年 5 月 2 日臺（56）內字第 3263 號函意旨，在上開範圍內，自得拒絕適用。至於上訴人以所謂「不依核准

計畫使用」，應包括「自始不依核准計畫使用」及「嗣後不依核准計畫使用」兩種情形云云，係以自己有利之解釋方法所作之解釋，並無任何法理之依據，並非可採。至上訴人以建築物之耐用年限，作為依核准徵收原定興辦事業使用後不繼續使用，需用土地人不得以所有權行使為由抗辯，原土地所有權人不得行使收回權之期間。惟被徵收土地於依核准徵收原定興辦事業使用後相當期間內變更使用，需用土地人或徵收主管機關不得再以所有權行使為由不准收回，除上述財產權保障之旨，亦涉及公益之考量、被徵收土地現狀安定性之保護，是期間不可過長，期間應短到足以推定可歸責於需用土地人當初擬定徵收計畫不確實，是以未滿5年之期間，應認適當，上訴人所主張應以鋼筋混凝土房屋之法定耐用年數50年為期，自非可採。（三）系爭土地經臺北市政府依徵收計畫實施建廠工程，交由臺北市環保局修車廠及水肥三隊搬遷進駐使用迄至88年3月止，嗣因都市建設需要，於86年1月3日公告劃入該市南港區第一期（南港經貿園區）市地重劃範圍參與重劃分配，且原被徵收土地為配合南港經貿園區之開發，已於88年4月搬遷，此為兩造所不爭之事實，並有因上訴人（除陳秀琴外）之申請收回，臺北市政府地政處遂邀同有關單位人員於89年9月8日至現場會勘之記錄可稽，堪認為實。是本件徵收土地使用年度已超過9年，並依徵收計畫興建廠房工程，於75年7月14日開工至79年2月完工，此有施工照片估驗計價簡便行文表可查，臺北市環保局修車廠及水肥三隊進駐使用，此有參加人所提之使用中建築物照片可稽，足見原徵收土地確已依徵收計畫使用完畢，係因客觀原因之為配合南港經貿園區開發，乃於88年4月搬遷，並非需用土地人主觀因素致變更使用，自應仍屬需用土地人所有權使用之範圍，上訴人主張應予收回云云，並非可採等語，為判斷基礎，因而駁回上訴人在原審之訴。

五、本院按：「本條例施行前公告徵收之土地，其申請收回，仍依施行前之規定辦理。」土地徵收條例第61條定有明文。而關於徵收土地之申請收回，土地徵收條例施行前於89年1月26日修正之土地法第219條第1項第2款規定：「私有土地經徵收後，有左列情形之一者，原土地所有權人得於徵收補償發給完竣屆滿一年之次日起五年內，向該管直轄市或縣(市)地政機關聲請照徵收價額收回其土地：．．．。二、未依核准徵收原定興辦事業使用者。」此條款規定與78年12月29日修正者比較，除將「該管市、縣地政機關」修正為「直轄市或縣(市)地政機關」外，餘均相同。至78年12月29日修正之同條規定，與修正前同條規定比較，則係將原定收回事由改列為2款，並作文字修正，另於本文中新增「於徵收補償發給完竣屆滿一年之次日起五年內」收回期限之規定。則於78年12月29日土地法第219條規定修正前，徵收之土地不依核准計畫使用者，原土地所有權人得申請

收回，此之收回請求權之行使，無期間之限制；殆 78 年 12 月 29 日該條修正後，於有該條第 1 項第 2 款之收回事由（徵收之土地未依核准徵收原定興辦事業使用）時，固亦可依該規定申請收回，惟應於徵收補償發給完竣屆滿 1 年之次日起 5 年內為之，逾期即不得再為申請。又此項規定之收回請求權既係自「徵收補償發給完竣屆滿 1 年之次日」起可得行使，自應認此項請求權發生之事由，應係在「徵收補償發給完竣屆滿 1 年之前」發生者始屬之；苟已於徵收補償發給完竣屆滿 1 年之時，已依核准徵收原定興辦事業使用，其後需用土地人已成為單純之土地所有權人，得於法令限制範圍內行使所有權，自不得認原土地所有權人有收回徵收土地之權。此觀之 89 年 2 月 2 日制定公布之土地徵收條例第 9 條第 1 項，就徵收土地得申請收回之事由，較之土地法第 219 條第 1 項規定，增加「依原徵收計畫開始使用後未滿五年，不繼續依原徵收計畫使用者。」1 種即明。（本院 72 年判字第 217 號判例意旨亦係同一旨趣，雖該判例經本院 91 年 10、11、12 月份庭長法官聯席會議決議嗣不再援用，惟其理由係因土地徵收條例就此已有不同之規定，而非本院前開判例見解已為司法實務所不採，故依土地徵收條例第 61 條規定，應適用土地法第 219 條規定之事件，本院前開判例仍可援用。）經查：（一）臺北市政府為辦理臺北市環保局修車廠及水肥三隊遷建工程，需用系爭土地等 29 筆土地，報經被上訴人以 74 年 1 月 7 日 74 臺內地字第 283569 號函核准徵收系爭土地並一併徵收土地改良物，臺北市政府地政處以 74 年 2 月 28 日北市地四字第 07159 號公告徵收，徵收補償隨即於 74 年 4 月 12 日發給完竣，嗣臺北市政府即依徵收計畫於系爭土地上興建臺北市環保局修車廠等設施；至 87 年間，為配合臺北市政府辦理南港經貿園區開發計畫，臺北市環保局修車廠等於 88 年 4 月底搬遷他，並拆除原設施。上訴人（除陳秀琴外）即以被上訴人未依原徵收計畫使用徵收土地，於 89 年 8 月 29 日依行為時土地法第 219 條第 1 項第 2 款規定，申請照徵收價額收回系爭土地中如原判決附表一所示應有部分，被上訴人予以否准等情，為原審依法認定之事實。（二）本件上訴人（除陳秀琴外）於提出收回系爭土地之申請前，需用土地人臺北市環保局已完成修車廠等設施之興建，即已依核准徵收原定興辦事業使用系爭土地；另上訴人（除陳秀琴外）於提出收回原徵收土地之申請之時，已於徵收補償發給完竣日之後 15 年，即已逾徵收補償發給完竣屆滿 1 年之次日起 5 年內。揆之前開規定及說明，本件上訴人之申請與土地法第 219 條規定不合，尚難認上訴人有申請收回系爭土地之權。被上訴人否准上訴人之申請，核無不合。（三）上訴人上訴意旨雖以：1、本件應適用之土地法第 219 條第 1 項第 2 款，並無「使用未滿 5 年」及「因需用土地人主觀因素而變更使用」之限制。土地法第 219 條第 1 項第 2 款所謂「未依核准徵收原定興辦事業

使用」，依文義解釋，本應包括「自始及嗣後不依原定興辦事業使用」及「因主觀及客觀因素而變更使用」之情形。原審所採法律見解係對人民收回土地之權利，增加土地法第 219 條第 1 項第 2 款所無之「使用未滿 5 年」及「因需用土地人主觀因素而變更使用」之限制，與憲法第 23 條法律保留原則牴觸，顯然為違背法令。2、學說上以因立法疏漏，或因嗣後情事變更，致法律規定有隱藏性法律漏洞時，得採取限縮解釋，原審於本件係對土地法第 19 條為限縮解釋。惟衡量公共利益與人民權利，如允許原土地所有權人得照原徵收價額收回其土地，即使該土地尚有其他用途，仍得再行徵收，對公共利益並無妨害，且足以保障人民權利，降低徵收對所有權人之損害，此應係土地法第 219 條第 1 項第 2 款立法之客觀目的。準此，「因主觀因素而不再依原定興辦事業使用」與「因客觀因素而不再依原定興辦事業使用」之利益衡量結果，應無不同；況自土地法第 219 條第 1 項第 2 款之立法目的及對相關者利益的評價而言，無從認定應區分係主觀或客觀因素不依原定興辦事業使用，而決定得否照原徵收價額收回土地，自難謂土地法第 219 條第 1 項第 2 款，未限於「因客觀因素而不依原定興辦事業使用」始得照原徵收價額收回土地為法律漏洞，就「使用是否已滿 5 年」而言亦然，故土地法第 219 條第 1 項第 2 款並無限縮解釋之餘地等語。(四)惟查：前開上訴意旨係針對原審所為法律見解予以指摘，原審及上訴人之前開見解，均與本院前述不同，固同不足採，而原判決結論則無不合，應予維持，從而上訴人執詞指摘原判決違誤，求為廢棄，難認為有理由，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 2 項、第 98 條第 3 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 85 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 5 月 11 日

【裁判字號】96 年度判字第 00826 號

【裁判日期】960511

【裁判案由】撤銷土地徵收

【裁判全文】

上列當事人間因撤銷土地徵收事件，上訴人對於中華民國 94 年 9 月 9 日臺北高等行政法院 92 年度訴字第 5140 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、參加人臺北市政府為辦理所屬環境保護局（下稱臺北市環保局）修車廠及水肥三隊遷建工程，報經行政院以民國74年1月7日74臺內地字第283569號函核准徵收坐○○○市○○區○○段1小段207之24地號等29筆土地及其土地改良物，交由臺北市政府地政處以74年2月28日北市地四字第07159號公告，嗣並辦理徵收登記完竣。上訴人詹樹土、詹寶蓮以臺北市環保局修車廠於88年間配合南港經貿園區開發計畫及2001年世界資訊科技萬國博覽會之舉行，已拆除搬遷完畢，即無使用前述土地之必要云云，於91年12月27日依土地徵收條例第49條第1項第5款規定，向臺北市政府申請撤銷徵收詹資本（上訴人等之父）原有坐○○○市○○區○○段1小段296、300、302、303及304地號土地（下稱系爭土地），案經參加人否准，上訴人詹樹土、詹寶蓮向被上訴人請求逕予撤銷徵收，被上訴人以92年4月29日臺內地字第0920063959號函復否准，上訴人詹樹土、詹寶蓮不服，提起訴願，旋遭決定駁回，遂提起行政訴訟。主張：（一）臺北市環保局目前並未使用系爭土地，卻又將之轉作為經貿園區，已與當初徵收目的不符，符合土地徵收條例第49條第1項第5款之事由，得以撤銷土地徵收。而行政院56年5月2日臺56內字第3263號函釋，與憲法第23條人民自由權利之限制規定，中央法規標準法第5條、第6條規定之法律保留原則相牴觸，應歸無效，不得適用。（二）原徵收土地面積極為龐大，然而用地機關僅依徵收計畫完成使用約2%，其餘均未使用而成閒置空地，自己符合土地徵收條例第49條第1項第5款之規定。（三）系爭土地使用機關僅興建工廠及辦公大樓兩棟供修車廠及水肥三隊使用，於79年2月完工，至88年3月即搬遷，僅使用9年，亦不足鋼筋混凝土房屋之法定耐用年數50年，應屬未完成使用即因情事變更，致原徵收土地之全部或一部已無使用之必要等語，為此求為撤銷原處分及訴願決定，並判命被上訴人應為撤銷行政院74年1月7日74臺內地字第283569號函就如原判決附表所示土地應有部分所為之徵收處分。

二、被上訴人則以：系爭土地經臺北市政府依徵收計畫實施建廠工程，於79年2月完工交由臺北市環保局修車廠及水肥三隊搬遷進駐使用迄88年3月止，業依徵收計畫完成使用，嗣雖因配合南港經貿園區之開發，於88年4月搬遷，然依行政院人56年5月2日臺（56）內字第3263號函釋略以：「．．．徵收土地如已依原核准計畫所定之使用期限內使用，則其法定要件既已具備，縱令此後對於該項土地另有使用或處分，係屬於土地所有權之行使範疇，要不發生原土地所有權人得照原徵收價額收回其土地之問題。」被上訴人否准上訴人所請，參諸土地徵收條例第49條第1項第5款、第50條規定，於法並無違誤等語，資為抗辯。三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）臺北市政府為辦理臺北市環保局修車廠及水

肥三隊遷建工程，報經行政院 74 年 1 月 7 日 74 臺內地字第 283569 號函核准徵收坐○○○市○○區○○段 1 小段 207 之 24 地號等 29 筆土地（含系爭土地如附表所示應有部分）及其土地改良物，交由臺北市政府地政處以 74 年 2 月 28 日北市地四字第 07159 號公告，嗣並辦理移轉登記完竣。（二）上訴人詹樹土、詹寶蓮以臺北市環保局修車廠於 88 年間配合南港經貿園區開發計畫及 2001 年世界資訊科技萬國博覽會之舉行，已拆除搬遷完畢，即無使用前述土地之必要云云，於 91 年 12 月 27 日依土地徵收條例第 49 條第 1 項第 5 款規定，向臺北市政府申請撤銷徵收詹資本與他人共有之系爭土地。案經臺北市政府以 92 年 1 月 16 日府環四字第 09201603000 號函否准之，上訴人詹樹土、詹寶蓮乃依同條例第 50 條第 3 項之規定，向中央主管機關即被上訴人請求逕予撤銷徵收，被上訴人亦以 92 年 4 月 29 日臺內地字第 0920063959 號函否准上訴人詹寶蓮、詹樹土撤銷原徵收處分之請求，有各該函及公告附於原處分卷可稽，並為兩造所不爭執，堪認為實。

（二）按土地徵收條例第 49 條第 1 項第 5 款所定「已依徵收計畫開始使用，尚未依徵收計畫完成使用之土地，因情事變更，致原徵收土地之全部或一部已無使用之必要」，其構成要件著重於持續性之公共事業，如果在計畫進行中，事後因有積極客觀之情事變更事實發生，該持續性的公共事業已不再需要該徵收而尚未依完成使用之土地而言，亦即本款之規範目的在於原徵收土地尚未依徵收計畫完成使用之情形。是以已依徵收計畫完成使用之土地，即不符合該款「已依徵收計畫開始使用，尚未依徵收計畫完成使用之土地」之要件，縱以後因情事變更對於該項土地另有使用或處分，亦與土地徵收條例第 49 條第 1 項第 5 款所定要件不符。（三）系爭徵收土地係計畫作為臺北市環保局修車廠及水肥三隊遷建工程，此有徵收計畫書可稽，而本件徵收已依規定完成補償及產權移轉，亦有土地登記謄本可查，需用土地人並依徵收計畫在系爭徵收土地興建廠房工程，於 75 年 7 月 14 日開工，至 79 年 2 月完工，此有施工照片估驗計價簡便行文表可查；臺北市環保局修車廠及水肥三隊已進駐使用，此有臺北市政府所提之使用中建築物照片可稽，足見原徵收土地確已依徵收計畫使用完畢，即無土地徵收條例第 49 條第 1 項第 5 款規定之適用。則本件已不符合「已依徵收計畫開始使用，尚未依徵收計畫完成使用之土地」。再者本款之規範目的既在於原徵收土地尚未依徵收計畫完成使用之情形，若該要件不備，自不涉及該款後段之「情事變更，使原徵收土地已無使用之必要」之問題。則在需用土地人已按徵收計畫完成徵收標的物的開發建設，實際開始使用以後，用地機關才變更其用途，另行規劃新的用途者，此情形實與土地徵收條例第 49 條第 1 項第 5 款之所定撤銷徵收事由之規範本旨無涉，自不能依該款事由請求撤銷徵收。又所謂「情事變更」，係指目的事業廢止、變更或其他

積極客觀之事由，致所徵用之土地之全部或一部無使用之必要，是以單純徵收之土地未依徵收計畫使用之消極情形，應屬土地徵收條例第9條或土地法第219條收回被徵收土地範疇，不可認為本款之情事變更情事。另徵收之範圍是否過多，係屬徵收計畫是否過當，徵收處分裁量是否合乎必要性之問題，亦即徵收處分違法性之問題，與土地徵收條例第49條之撤銷徵收無關。（四）上訴人所稱之「土地未使用」，涉及收回權成立與否之爭點，與本件之請求權規範基礎無涉。何況上訴人所指之空地，依臺北市政府提出之航照圖所示，有車輛停放其上。而被上訴人及臺北市政府復於行言詞辯論時指明，上開空地為車輛調度場，且當初申請使用執照時之申請面積5.949415公頃與徵收面積5.9515公頃相近，顯見上開徵收土地已全部使用。退步言之，縱原徵收土地徵收過多，亦屬徵收是否必要性之問題，尚與撤銷徵收無關。而行政院56年5月2日臺內字第3263號函釋所指，係徵收土地已經實際開始使用以後，用地機關才變更其用途之情形，所涉者乃收回權行使之問題，與本件上訴人一再主張系爭土地係尚未完成使用應撤銷徵收案件無涉。至於需用土地人使用年限太短（如不及5年），且係可歸責於需用土地人當初規劃徵收計畫不當者，似應認可類推適用收回之「未依核准徵收原定興辦事業使用之情形」，但本件使用年度已超過9年；況本件被徵收土地確已依徵收計畫完成使用，僅因都市計畫變更而無法作原來之使用，顯見需用土地人就原徵收計畫並無可歸責原因，本件並無類推適用收回權行使之可能等詞，為判斷基礎，因而駁回上訴人在原審之訴。

- 四、本院查：（一）本件原審以前開理由駁回上訴人於原審之訴，經核並無不合。（二）上訴人提起上訴雖主張：1、因臺北市環保局修車廠及水肥三隊遷建工程而徵收之土地共有29筆，其中296地號等5筆為上訴人之被繼承人詹資本與他人共有，其他尚有多筆為臺灣肥料公司所有，徵收土地面積極為龐大。然而用地機關僅依徵收計畫完成使用約2%，其餘均未使用（閒置空地），自己符合土地徵收條例第49條第1項第5款所稱「尚未依徵收計畫完成使用之土地，因情事變更，致原徵收土地之全部或部分已無使用之必要者」之情形，故上訴人請求撤銷徵收，依法並無不合。詎原審判決徒以「繼續性」之徵收計畫始有適用，此乃對上開條文做不合理之限縮解釋。且查，何謂「繼續性」之徵收計畫，原判決亦無法做具體之說明或例示，將使上述條文毫無適用之機會而成為具文。2、本件徵收之全部土地，使用機關僅興建工廠及辦公大樓兩棟供修車廠及水肥三隊使用，於79年2月完工，至88年3月即搬遷（僅使用9年亦不足鋼筋混凝土房屋之法定耐用年數50年），嗣將土地變更規劃為南港經貿園區，與民爭利，於法殊有未合，顯有違憲法第15條人民財產權應予保障及第143條人民依法取得土

地所有權應受法律之保障之宗旨，是原審判決顯有違誤。3、政訴訟亦應本於一次糾紛一次解決之原則，以求訴訟經濟及節約司法資源。本件如依原審之見解，另提新訴訟，顯有違行政訴訟法之立法精神等語。（三）惟查：1、本件徵收之土地面積 5.9515 公頃，申請使用執照時之申請面積為 5.949415 公頃，足見上開徵收土地已完成使用一節，為原審依法認定之事實。上訴人猶執原審所不採之陳詞主張本件徵收之土地尚未全部完成使用，無非係就原審取捨證據認定之事實之職權行使，指摘原判決不當，並無足取。2、觀之土地徵收條例第 49 條第 1 項第 5 款之規定，苟徵收之土地已依徵收計畫完成使用，即無依該款規定撤銷徵收之可言，至於完成使用後歷經期間若干，始變更為無使用必要，則與撤銷徵收無涉。上訴人主張本件需用土地人僅使用 9 年，亦不足鋼筋混凝土房屋之法定耐用年數 50 年，自得撤銷徵收云云，於法尚非有據。3、本件原判決另就上訴人所為其他事實上主張，與本件訴訟爭執之法律關係無涉者併予指明，無非據以說明其於本件之主張為不足採，而未指導其另行提起新訴；另本件上訴人所主張之其他事實縱可作為提起其他訴訟之基礎，上訴人於本件既未提起該項訴訟，行政法院原不得就未經請求之事項併予審判。上訴人以原判決違反訴訟經濟及節約司法資源之立法精神云云，亦無可採。（四）綜上所述，本件上訴人所述，均不可取，上訴意旨指摘原判決違誤，求為廢棄，為無理由，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、第 104 條、民事訴訟法第 85 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 5 月 11 日

【裁判字號】96 年度判字第 00827 號

【裁判日期】960511

【裁判案由】都市計畫

【裁判全文】

上列當事人間因都市計畫事件，上訴人對於中華民國 94 年 9 月 16 日臺北高等行政法院 93 年度再字第 24 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、被上訴人民國 68 年 3 月 26 日府工二字第 07720 號公告修訂信義路、復興南路、和平東路、敦化南路所圍地區細部計畫（通盤檢討）案，○○○市

○○路 101 巷 8 公尺計畫道路向南移，致使上訴人所有坐○○○市○○區○○段 1 小段 32、33 之 1、33 之 2 等地號土地（下稱系爭土地）○○○市○○○○○道路。上訴人於 90 年 2 月 21 日向臺北市政府都市發展局（下稱臺北市都發局）提具申請書，請求修訂前揭已公告之都市計畫細部計畫，將系爭土地回復 68 年 3 月 26 日公告前原狀，經該局於 90 年發函否准上訴人。上訴人不服，向被上訴人提起訴願，被上訴人於 90 年 10 月以臺北市都發局非主管機關，決定撤銷前開處分，被上訴人嗣依該決定書意旨，以 90 年 11 月 22 日府都二字第 9017792300 號書函復上訴人，仍否准之，上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審法院 91 年度訴字第 1845 號判決駁回上訴人之訴；上訴人不服，提起上訴，本院認其上訴不合法，以 93 年度裁字第 145 號裁定駁回上訴；上訴人仍不服，對原審上開 91 年度訴字第 1845 號判決以有行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1、13、14 款之再審事由，向原審提起再審之訴。主張：（一）本件上訴人主張 67 年間臺北市都發局先謊稱系爭土地為既成巷道，更於 68 年間公告都市計畫，致上訴人所有之土地莫名被劃入道路使用，而遭受損害，上訴人於 90 年間具書申請應作必要之處置，即回復 68 年 3 月 26 日公告前之原狀，惟被上訴人及臺北市都發局不僅未依法於 3 年內或 5 年內至少通盤檢討 1 次，就人民之建議亦未予採酌。查都市計畫法第 24 條之立法意旨係針對尚未實施都市計畫，土地權利關係人為促進土地利用，而提出申請而言。本件之土地所在已有都市計畫發布實施，上訴人本無庸擬具任何細部計畫或事業及財務計畫，詎原確定判決以上訴人未擬具上開相關計畫，被上訴人依都市計畫法第 24 條規定予以否准，並無不合為由，駁回上訴人之訴，其適用法規顯有錯誤。（二）上訴人於前程序所提起之訴訟，乃依行政訴訟法第 5 條之規定，請求被上訴人應為一定之行為之訴訟，然原確定判決卻以撤銷訴訟處理之，其適用法規亦有顯著之錯誤。另上訴人一再強調前聯合勤務總司令部測量署（下稱聯勤測量署）47 年 3 月測制，49 年 12 月修測之臺北市地形圖，指該址確曾有水圳，此亦為臺北市都發局所是認，而臺北市都發局卻於 67 年即謊稱其為既成巷道，已違法在先，而於 68 年 3 月 26 日之公告，指當時地貌已無該條水圳，並為巷道使用乙節，亦違法在後，更與事實不符。因巷道或馬路旁之水圳或水溝，如屬公共工程要覆蓋或修築，應係由被上訴人編列預算進行覆蓋，方可完成為平地，而作為巷道使用，就此可向被上訴人查閱之重要證物，前程序原審均漏未斟酌，為此求為廢棄原確定判決，並撤銷訴願決定及原處分，命被上訴人修訂 68 年 3 月 26 日府工二字第 07720 號公告之系爭細部計畫，將系爭土地交還上訴人全體。

二、被上訴人則以：（一）被上訴人 68 年 3 月 26 日府工二字第 07720 號公告「修訂信義路、復興南路、和平東路、敦化南路所圍地區細部計畫（通盤

檢討)案」，係依都市計畫法第 26 條規定辦理通盤檢討，於公開徵求陳情意見階段，訴外人任志松等 5 人建議「四維路 101 巷仍依照原有巷道向兩旁平均拓寬」。如依該陳情所提方案，影響範圍擴及原有道路四維路 101 巷（既成道路）之南端建地。為考量地區通行需求並儘量減少影響範圍，故擬以既成道路調整為計畫道路，透過土地合法徵收，補償既成道路土地所有權人（即上訴人），納入該地區都市計畫通盤檢討內辦理變更。其變更理由述明「1. 如依照原有巷道向兩旁平均拓寬將會影響他人權益。2. 擬將原計畫 8 公尺巷道之南面邊線，移至該現有 101 巷道之南面邊線。其寬度仍保持為原計畫 8 公尺」。經以 67 年 8 月 25 日府工二字第 36852 號公告公開展覽，並經臺北市都市計畫委員會 67 年 11 月 8 日第 148 次委員會審議決議通過，內政部都市計畫委員會 68 年 3 月 5 日台內營字第 687 號函核定後公告實施，並無任何不法之處。其後並依都市計畫法第 26 條規定就系爭土地地區於 73 年、80 年辦理 2 次通盤檢討在案。（二）都市計畫定期通盤檢討實施辦法第 15 條業明定「都市計畫發布實施後，人民申請變更都市計畫或建議，除有本法第 24 條規定之情事外，應彙集作為通盤檢討之參考，不得個案辦理，零星變更。」及參照都市計畫法第 24 條之規定，上訴人應自行擬定或變更細部計畫並應附具事業及財物計畫提出申請，上訴人指上開規定係針對尚未實施都市計畫地區，實係曲解法令，原確定判決認事用法並無任何達誤。且本件經被上訴人認為四維路 101 巷 8 米計畫道路兩側基地均已依該道路境界線指定建築線興建完成，且該道路已通行有年，如變更計畫道路將影響地區發展與居民通行權益，評估仍宜維持現有計畫在案。至上訴人認為原確定判決未就依行政訴訟法第 5 條規定主張被上訴人應為一定行為予以審理，卻以撤銷訴訟處理，有適用法規顯著錯誤部分，惟原確定判決依主文所示，係駁回上訴人所有請求，此有判決書可稽，其主張再審亦無足採。（三）上訴人以聯勤測量署 47 年測制及 49 年 12 月修測之臺北市地形圖指系爭土地曾有水圳而公告為既成巷道，認為該重要證物未經斟酌主張再審云云。惟該證物業經上訴人於原訴訟程序提出主張，並不被採納，依本院 62 年判字第 579 號判例，並不得據以提出再審理由。況依被上訴人 68 年 3 月 26 日府工二字第 07720 號公告「修訂信義路、復興南路、和平東路、敦化南路所圍地區細部計畫（通盤檢討）案」，係以 58 年 8 月測圖、65 年 2 月修測、比例尺 1/1200 編號 5041 及 5141 之臺北市地形圖繪製都市計畫圖，當時地貌已無該條水圳，並為巷道使用，要無上訴人所指謊稱巷道、偽造文書情事，其主張亦無理由等語，資為抗辯。三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果以：（一）依據原審 91 年度訴字第 1845 號前程序原審判決理由欄第 3 點說明，可知其論述判決之法律依據甚詳。是前程序原審判決所適用之法規與該案當時應適用之法規並

不違背，亦與當時有效之解釋、判例並無牴觸，自難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由。另參照都市計畫定期通盤檢討實施辦法第 15 條及都市計畫法第 24 條之規定，上訴人應自行擬定或變更細部計畫並應附具事業及財物計畫提出申請，上訴人指上開規定係針對尚未實施都市計畫地區，實係曲解法令。故此法律上見解之歧異，上訴人對之縱有爭執，要難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由。另觀諸上訴人於原審提出之書狀，足見上訴人係提起撤銷訴訟及課予義務訴訟，則原審就上訴人前所提起之撤銷訴訟及課予義務訴訟審理，而於前程序原審判決理由欄第 4 點中載明「原告（即本件上訴人）仍執前詞聲明撤銷訴願決定及原處分，及求為判決命被告（即本件被上訴人）修訂 68 年 3 月 26 日 68 府工二字第 07720 號公告之『修訂信義路、復興南路、和平東路、敦化南路所圍地區細部計畫（通盤檢討）案』，將原告所有坐○○○市○○區○○段 32、33 之 1、33 之 2 地號土地回復為公告前之原狀，並將上開土地交還原告全體等，均為無理由，應予駁回」，於前程序原審判決主文欄諭知「原告之訴駁回」，係駁回上訴人所有請求。上訴人認為前程序原審判決未就依行政訴訟法第 5 條規定主張被上訴人應為一定行為作審理，卻以撤銷訴訟處理，有適用法規顯著錯誤情形云云，委無足採。從而，前程序原審判決並無行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款適用法規顯有錯誤之再審事由。（二）按行政訴訟法第 273 條第 1 項第 13 款及第 14 款所謂當事人發見未經斟酌之重要證物者，係指該證物在前訴訟程序時業已存在，而為當事人所不知或不能使用，今始知悉或得予利用者而言。如已於前訴訟程序提出主張，而為原判決所不採者，即非此之所謂未經斟酌之證物。而本件上訴人所指前程序原審判決未經斟酌之重要證物－聯勤測量署 47 年測制及 49 年 12 月修測之臺北市地形圖，上訴人已於前訴訟程序提出主張（此觀諸該判決事實欄原告之陳述第 4 點自明），惟為前程序原審判決所不採，故此並非行政訴訟法第 273 條第 1 項第 13 款及第 14 款所謂之未經斟酌之重要證物。（三）綜觀上訴人提出之歷次書狀，均未記載本院 93 年度裁字第 145 號裁定有何法定再審事由，是上訴人就此部分未依行政訴訟法第 277 條第 1 項第 4 款規定以訴狀表明再審理由，為不合法等詞，為判斷基礎，因而駁回上訴人於原審再審之訴。

四、本院按：「都市計畫經發布實施後，不得隨時任意變更。但擬定計畫之機關每五年至少應通盤檢討一次，依據發展情況並參考人民建議作必要之變更。於非必要之公共設施用地，應予撤銷並變更其使用。」「都市計畫發布實施後，人民申請變更都市計畫或建議，除有本法第二十四條規定之情事外，應彙集作為通盤檢討之參考，不得個案辦理，零星變更。」行為時都市計畫法第 26 條第 1 項、都市計畫定期通盤檢討實施辦法第 15 條分別定有明文。由此觀之，可知都市計畫發布實施後之定期通盤檢討，係屬主

管機關之權責，且應由主管機關主動為之，人民對之並無申請進行通盤檢討之權。縱人民就個案有所申請，主管機關亦無須審查其申請是否合於都市計畫法第 26 條第 1 項規定而為准否之決定。次按：「有左列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：．．．一三、當事人發見未經斟酌之證物或得使用該證物者。但以如經斟酌可受較有利益之裁判者為限。一四、原判決就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌者。」行政訴訟法第 273 條第 1 項第 13 款、第 14 款分別定有明文。觀之前揭 2 款規定，其所指之證物雖非全然相同，惟各該證物苟已經法院斟酌，則皆不合於該 2 款所定之證物則一。經查：（一）原審以前開理由駁回上訴人於再審之訴，經核並無不合。（二）上訴人提起上訴雖主張：1、前程序原審判決未適用行為時都市計畫法第 26 條第 1 項擬定計畫之機關應於 3 年或 5 年內通盤檢討 1 次之規定，而卻以都市計畫法第 24 條之規定為駁回理由，有不適用法則之違誤。原審於再審程序仍未依同法第 26 條第 1 項規定予以審查，顯有判決理由不備之違法。2、擬定計畫之被上訴人並未依都市計畫法第 26 條規定，每 5 年通盤檢討 1 次，且於上訴人於 90 年間申請其檢討修訂時，並未依規定辦理，而以不相干之未擬具計畫書為由，駁回申請，其不適用法則之情甚明，前程序原審判決亦有相同違誤情事，乃原審於本件再審程序就上訴人所指之都市計畫法第 26 條第 1 項未置一語，即率予駁回，其判決自有理由不備之違誤。3、上訴人提起再審之訴之理由之一，為前程序原審判決就足以影響於判決之重要證物漏未審酌，但原審於再審程序以聯勤測量署 47 年測制及 49 年 12 月修測之臺北市地形圖，業經上訴人於前訴訟程序提出主張，而為原審 91 年度訴字第 1845 號判決所不採，故非屬未經斟酌之重要證物。然查，未經斟酌之證物係指行政訴訟法第 273 條第 1 項第 13 款之事由；而足以影響於判決之重要證物，則為同條項第 14 款之事由，兩者為各別獨立之再審事由。再審之訴判決顯將兩者視為同一，其適用法則已有未洽。再者，前程序原審判決就上訴人所提出之聯勤測量署 47 年測制及 49 年 12 月修測之臺北市地形圖，並未於理由欄為准駁之說明，是其自有就重要之證物漏未審酌情事，乃原審再審判決未於理由欄中就此再審事由不予准許所持之理由予以說明，其判決亦有理由不備之違背法令等語。（三）惟查：1、依前開規定及說明，本件被上訴人就系爭土地相關之都市計畫進行定期通盤檢討，上訴人原無申請權，上訴人雖向被上訴人提出本件申請，被上訴人亦無須依都市計畫法第 26 條第 1 項規定予以審查。從而，被上訴人未為此項審查，並無未適用行為時都市計畫法第 26 條第 1 項之違法；而原判決就被上訴人未依該條規定為審查是否合法予以論述，自不生理由不備問題。2、本件原判決業已說明上訴人所主張之證物，

即聯勤測量署 47 年測制及 49 年 12 月修測之臺北市地形圖，業經原審前程序斟酌後不予採用，此項證物既非行政訴訟法第 273 條第 1 項第 13 款所定之證物，亦非同項第 14 款所定之證物等語，核已就上訴人所主張之再審事由，說明其不可採之理由；另揆之前開規定及說明，原審判決亦無將行政訴訟法第 273 條第 1 項第 13 款及第 14 款規定視為同一之違誤。至上訴人主張前程序原審判決就前開證物未於理由欄為准駁之說明一節，事屬理由完備與否問題，而非就該證物未予斟酌得據以提起再審之事由，併此說明。

(四) 綜上所述，本件上訴人所述，並不足取。上訴意旨求為廢棄原判決，為無理由，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、第 104 條、民事訴訟法第 85 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 5 月 11 日

【裁判字號】96 年度判字第 00831 號

【裁判日期】960511

【裁判案由】遺產稅

【裁判全文】

上列當事人間因遺產稅事件，上訴人對於中華民國 94 年 9 月 22 日臺北高等行政法院 93 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，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、緣上訴人柯陳幸佳之配偶柯德勝於民國(下同)88 年 9 月 19 日在國外死亡，上訴人柯陳幸佳未辦理遺產稅申報，並於被繼承人柯德勝死亡後，以贈與契約書申報贈與稅，陸續將被繼承人名下之不動產及動產移轉予其繼承人。嗣經人檢舉蓄意逃漏遺產稅，並為被上訴人調查屬實，乃依據查得資料核定遺產總額為新臺幣(下同)489,543,225 元，淨額為 476,743,225 元，應納遺產稅額 23,864,612 元，漏報遺產額 475,211,601 元，並依遺產及贈與稅法第 46 條及第 47 條規定，處罰鍰 265,678,613 元。上訴人柯陳幸佳不服，就親屬扣除額、生前未償債務及漏報投資額等 3 項，申經復查結果，遺產標的坐落○○縣○鎮市○○路○段 409 號房屋，所有權人為掬水軒食品股份有限公司(下稱掬水軒公司)，非被繼承人所有，除准予核減遺產額 1,189,100 元及追認親屬扣除額 400,000 元外，其餘復查駁回，變更核定遺產總額為 488,354,125 元，淨額為 475,154,125 元，核減罰鍰 394,550 元，變更罰鍰為 265,284,063 元，上訴人柯陳幸佳不服，就不動產及掬水

軒公司與興科生物科技股份有限公司（下稱興科公司）投資等項目提起訴願，經遭駁回，乃循序提起行政訴訟，訴訟繫屬中追加其他繼承人柯富元、柯俊材、柯政岑為上訴人，惟經原審法院判決駁回，上訴人不服，遂提起本件上訴。二、上訴人於原審起訴主張：（一）稽徵機關核定公司未分配盈餘，應檢具實證，不能逕由其隨意核定數額，否則即與行政程序法第3條之意旨有違，亦侵害憲法所保障人民之依法律納稅義務及財產權。被上訴人僅憑無法律依據之財政部70年12月30日台財稅第40833號函，即逕予徵收上訴人柯陳幸佳及被繼承人名下持有掬水軒公司及興科公司股票之稅額，顯然違反憲法第19條及中央法規標準法第5條第2款及第6條、第7條規定甚明。（二）稅法並未規定訴願理由不得逾越申請復查之範圍，更未規定未於復查中提出之理由，事後即不得於行政訴訟中主張，本院62年判字第96號判例顯係妨害人民行使訴訟權，有違憲之情。況上開判例係針對所得稅之課徵，與本件為遺產稅之課徵，其本質上不同，自不得援引為本件適用之依據。（三）被繼承人柯德勝名下不動產，實際上乃上訴人柯陳幸佳所有，有被繼承人柯德勝於87年11月16日親筆書立之承認書經臺北駐日經濟文化代表處橫濱分處認證屬實，故被繼承人並無遺產，上訴人柯陳幸佳自無剩餘財產差額分配請求權可言。因此，由上訴人於復查補充理由可知，上訴人係就遺產所有權，即包括動產、不動產、投資額等全部聲明不服。（四）被上訴人所列之遺產總額及減免扣除額明細表中，核定之柯德勝遺產有下列錯誤之情形：編號13○○○市○○區○○路48號等共同使用（應有部分：8025/1250000）：並無此門牌號碼，被繼承人柯德勝名下亦無此財產。號19：○○縣○鎮市○○路○段409號：此建物所有權人為掬水軒公司，並非柯德勝之遺產。號34：掬水軒公司股票2,253,400股：該股票本即為上訴人柯陳幸佳所有，雖經被上訴人核定為「配偶名義，漏報免罰」而無須繳納罰鍰，然此部分究非柯德勝之遺產。（五）被上訴人所核定柯德勝之遺產數額有誤：訴人柯陳幸佳對柯德勝得請求之債權部分：柯德勝之父於58年8月25日，為掬水軒公司財務需要，向上訴人柯陳幸佳借款日幣20,615,000元，約定月息每月456,250日元，柯德勝為連帶保證人，至今未清償，以約定利息計算，計至93年2月25日止，其本金連同414個月之利息，合計209,502,500日元，以1日元兌換新臺幣0.31元計算，約64,945,775元。87年11月16日，柯德勝書立承諾書，載明其個人分別於62年、63年、67年，向上訴人借款38,000,000元、13,000,000日幣（折合新臺幣約4,030,000元），35,000,000元，合計共77,030,000元。柯德勝遺產總額為489,194,941元，其在扣除前二項共141,975,775元之債務，及扣除無價值之掬水軒公司投資部分，此時柯德勝與上訴人間之剩餘財產金額為313,064,694元。上訴人依民法第1030條之1之規定，主張

剩餘財產差額分配請求權，即 156,532,347 元。依上訴人於訴願時所提呈之掬水軒公司損益表，該公司稅前純損高達 32,265,724.64 元，適足以證明該公司因長久經營不振，負債大於資產，其股票已不具財產價值，不應再算入本件遺產總額中。(六)柯德勝之遺產有 489,194,941 元，扣除不具價值之掬水軒公司股權，次扣除其對上訴人所負之債務 141,975,775 元，再扣除上訴人柯陳幸佳之剩餘財產差額分配請求權得請求之 156,532,347 元，及其 3 名子女之扣除額 1,200,000 元，柯德勝之遺產淨額僅餘 155,332,347 元。是被上訴人所核定柯德勝之遺產淨額有 475,154,125 元，顯屬有誤。(七)柯德勝因不擅經營，致掬水軒公司虧損連連，幸上訴人柯陳幸佳以其雄厚資本，長年對掬水軒公司傾注資金，是柯陳幸佳方為柯德勝名下財產之真正所有權人，此並有柯德勝 87 年 11 月 16 日書立承諾書可證。(八)倘被上訴人仍認定上訴人柯陳幸佳並非系爭遺產實際上之所有權人，則上訴人柯富元、柯俊材、柯枚岑 3 人均同意上訴人柯陳幸佳請求扣除柯德勝對上訴人柯陳幸佳所負債務，及請求分配剩餘財產，為此請求撤銷訴願決定及原處分等語。

三、被上訴人則以：(一)被繼承人柯德勝於 88 年 9 月 19 日死亡，則繼承開始日掬水軒公司之「資產淨值」為：該公司股本 163,238,000 元，加計該公司各年度未分配盈餘核定數【80—86 年度累積盈餘 159,326,132 元、87 年度 126,009,611 元（所得期間 87 年 7 月 1 日至 88 年 6 月 30 日）、88 年度虧損 35,486,011 元（所得期間 88 年 7 月 1 日至 88 年 9 月 19 日）】，及加計掬水軒公司各年度提列法定公積之合計數 22,512,325 元，重新核算結果，掬水軒公司 88 年 9 月 19 日（繼承日）股票淨值應為 435,600,057 元，被繼承人持有該公司股票 3,116,800 股，是以，該股票價值應為 83,171,704 元、上訴人持有該公司股票 2,253,400 股，該股票價值為 60,131,904 元；依前述同樣之計算方式，被繼承人持有興科公司股票之價值為 220,794 元。被上訴人原核定系爭公司之資產淨值，係依據該兩家公司自行申報 88 年度（所得期間 88 年 7 月 1 日至 89 年 6 月 30 日）之資產淨值計算。88 年度掬水軒公司自行申報之資產淨值為 103,793,545 元，興科公司自行申報之資產淨值為 855,513 元，核定被繼承人持有掬水軒公司之遺產價值為核定遺產價額為 19,822,848 元，持有興科公司之遺產價值為 171,100 元，上訴人持有掬水軒公司之財產價值為 14,331,624 元，均低於被上訴人復查重核之遺產價額，依不利益變更禁止原則，關於股票之遺產價值，仍維持原核定，並未違反憲法第 19 條租稅法律主義原則。再查上訴人提示掬水軒公司 88 年 9 月 19 日（繼承日）當日之資產負債表，繼承日該公司之資產淨值為 235,239,138.53 元，經會計師增列備抵呆帳及減除催收款後變為虧損 76,493,121.47 元，惟因備抵呆帳僅是估計數並未實際發

生，而催收款亦無相關證明證實其已成為呆帳，是上訴人主張該公司因長久經營不振，負債皆大於資產，淨值已為負數，其股票已不具財產價值乙節，應無足採。(二)本案並未就不動產部分申請復查，而92年4月14日補提之復查理由，係針對投資額及民法第1030條之1請求權時效之起算日提出異議，亦未就被上訴人核定不動產部分異議。(三)上訴人提出被繼承人於87年11月16日書立之承諾書雖經臺北駐日經濟文化代表處橫濱分處認證，惟其僅說明該文件內柯德勝、上訴人柯陳幸佳之簽名或蓋章經認證屬實，並未就文件內容予以證實。本件上訴人提示之承諾書，被繼承人雖說明其現有名下之財產實為上訴人所有，並承諾將其名下財產回復為上訴人所有，惟就信託之態樣、信託之積極內容—有關該財產如何管理、使用或處分，並無相關契約供核，與信託法第1條及第2條規定不合，是被上訴人原核定將被繼承人死亡時在中華民國境內遺留之不動產，併入遺產課徵遺產稅，依遺產及贈與稅法第1條第2項規定，應無不合等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)上訴人於申請復查時所爭執事項有：原核定少認列上訴人柯俊材之親屬扣除額；被繼承人生前向多家銀行借款並為掬水軒公司連帶保證人且代其償還債務，應列為未償債務；遺產中之掬水軒公司及興科公司股票股價，上訴人柯陳幸佳名下之掬水軒公司股票非屬遺產；生存配偶剩餘財產差額分配請求權。嗣於訴願程序中爭執事項為：被繼承人名下之不動產為上訴人柯陳幸佳所有，非屬遺產；掬水軒公司及興科公司之負債大於資產，淨值為負債，其股票不具財產價值。因而上訴人於復查程序及訴願程序均爭執之爭點為：掬水軒公司及興科公司之股票價值之計算，此部分於行政訴訟中得為爭執，其餘部分已不得在行政訴訟中為主張。上訴人雖主張於其92年4月14日之復查補充理由中，就遺產之所有權已有爭執，然觀復查理由書所載之整體意思，其係爭執被上訴人未將上訴人之夫妻剩餘財產差額分配請求權納入，而非在爭執被繼承人名下之不動產為上訴人柯陳幸佳所有，非屬遺產。(二)財政部70年12月30日台財稅第40833號函釋係主管機關為執行遺產及贈與稅法第10條第1項及同法施行細則第29條，所為關於細節性及技術性事項之說明，核其內容具有合理性，且與遺產及贈與稅法立法意旨無違，自得予適用，上訴人主張該函釋違法，並非可採。(三)被繼承人於88年9月19日死亡，則繼承開始日掬水軒公司之資產淨值為：該公司股本163,238,000元，加計該公司各年度未分配盈餘核定數【80—86年度累積盈餘159,326,132元、87年度126,009,611元(所得期間87年7月1日至88年6月30日)、88年度虧損35,486,011元(所得期間88年7月1日至88年9月19日)】，及加計掬水軒公司各年度提列法定公積之合計數

22,512,325 元，則掬水軒公司 88 年 9 月 19 日（繼承日）股票淨值應為 435,600,057 元，被繼承人持有該公司之遺產價值應為 83,171,704 元、上訴人柯陳幸佳名下掬水軒公司之遺產價值應為 60,131,904 元。依同樣之計算方式，則被繼承人持有興科公司之遺產價值為 220,794 元，被上訴人原核定系爭公司之資產淨值，係依據該兩家公司自行申報 88 年度（所得期間 88 年 7 月 1 日至 89 年 6 月 30 日）之資產淨值計算，88 年度掬水軒公司自行申報之資產淨值為 103,793,545 元，興科公司自行申報之資產淨值為 855,513 元，而核定被繼承人持有掬水軒公司之遺產價值為 19,822,848 元、持有興科公司之遺產價值為 171,100 元，上訴人名下掬水軒公司之財產價值為 14,331,624 元，均低於被上訴人原處分重核之遺產價額，本諸行政救濟之結果，不得為更不利於行政救濟人之決定之不利益變更禁止原則，原處分決定股票之遺產價值，仍應維持。（四）原處分計算掬水軒公司資產淨值時，已計入 88 年度虧損 35,486,011 元（所得期間 88 年 7 月 1 日至 88 年 9 月 19 日），較諸上訴人提出掬水軒公司損益表所載稅前純損 32,265,724.64 元還多，再因備抵呆帳僅是估計數並未實際發生，而催收款亦無相關證明證實其已成為呆帳，是上訴人主張該公司因長久經營不振，負債皆大於資產，淨值已為負數，其股票已不具財產價值乙節，並無足採。因而，原處分變更核定遺產總額為 488,354,125 元，淨額為 475,154,125 元，核減罰鍰 394,550 元，變更罰鍰為 265,284,063 元，並無不合。（五）上訴人主張被繼承人名下之不動產為上訴人柯陳幸佳所有部分，已不得在本訴訟中為主張。即令其得在本訴訟中為爭執，並提出被繼承人於 87 年 11 月 16 日親筆書立之承諾書為證，然無論該承諾書之證據力如何，被繼承人名下之不動產既其為所有權人，自屬其所有而為遺產一部分，無從認定為上訴人柯陳幸佳所有。再該承諾書雖經我國駐外機構認證，然此僅具形式證據力，至於其實質證據力（即對其內容真實性之證明力），仍應另行判斷。公司與個人係屬不同之法律人格，掬水軒公司如何之長久虧損，被繼承人之財力如何不堪該公司之虧損，其現有名下之財產，為何實為上訴人柯陳幸佳所有，上訴人未能具體說明，於原審準備程序中，上訴人柯陳幸佳主張為其所購，然未能提出證據證明，無從認為其主張為真實。至該承諾書所稱之借款 38,000,000 元、日圓 13,000,000 元、35,000,000 元一節，因上訴人未能提出交付借款之證明，自難認有借貸契約之存在。另本件遺產中之不動產取得時間均在信託法施行以前，亦無信託法之適用，上訴人主張上訴人柯陳幸佳與被繼承人間就本件遺產之不動產為信託關係，及被繼承人對上訴人柯陳幸佳有未償債務云云，並不足採。又本件遺產之不動產均坐落在我國，即令有涉外關係，依涉外民事法律適用法第 5 條第 3 項及第 10 條，其法律行為方式及權利應依我國法，上訴人主張依日本民法物

權變動無需交付或登記作為形式，日本民法典第 176 條規定，物權的設定及移轉，只因當事人的意思表示而發生效力，亦不足採。(六)另上訴人所爭執之被繼承人對上訴人柯陳幸佳負有借款債務、連帶債務、遺產明細有誤、上訴人柯陳幸佳得對被繼承人主張剩餘財產差額請求分配其中二分之一即 156,532,347 元，原不得在本訴訟中爭執。即令可爭執，如下所述，其主張亦屬無理由：○○縣○鎮市○○路○段 409 號建物所有權人為 掬水軒公司，原處分已自遺產總額中扣除。○○○市○○區○○路 48 號等共同使用（應有部分：8025/1250000），被繼承人死亡後，於 90 年 3 月 16 日經虛偽訂有所有權移轉契約予上訴人柯政岑及柯富元，並申報贈與稅，上訴人主張被繼承人柯德勝名下亦無此財產，並不足採。至上訴人柯陳幸佳名下之掬水軒公司股票 2,253,400 股，係自 64 年至 72 年間取得，屬於以上訴人柯陳幸佳名義，於 74 年 6 月 4 日前在其與被繼承人聯合財產制關係中取得之財產，依 74 年 6 月 3 日修正公布之民法第 1017 條第 2 項規定，為被繼承人所有。而 85 年 9 月 25 日修正公布施行之民法親屬編施行法第 6 條之 1 之規定，限於不動產，股票非屬不動產，無該條規定之適用。另上訴人提出借據影本乙份主張被繼承人之父於 58 年 8 月 25 日，為掬水軒公司財務需要，向上訴人柯陳幸佳借款日幣 20,615,000 元，約定月息每月 456,250 日元，柯德勝為連帶保證人，至今未清償，以約定利息計算，計至 93 年 2 月 25 日止，其本金連同 414 個月之利息，合計 209,502,500 日元，以 1 日元兌換新台幣 0.31 元計算，約 64,945,775 元。然該借據屬影本，且係在國外作成，未經我駐外機構作成，其已不具形式證據力，上訴人柯陳幸佳又未能證明其確有交付上開款項，不能認為上訴人柯陳幸佳與被繼承人之父間有此借貸債權債務，自不能認上訴人柯陳幸佳對被繼承人有連帶債權存在。因而上訴人基於上述不可採之主張，計算上訴人柯陳幸佳得對被繼承人主張剩餘財產差額分配請求權，請求分配其中二分之一即 156,532,347 元云云，自屬無據。(七)從而，原處分（核減遺產額 1,189,100 元及追認親屬扣除額 400,000 元後），變更核定遺產總額為 488,354,125 元，淨額為 475,154,125 元，核減罰鍰 394,550 元，變更罰鍰為 265,284,063 元，並無違法，訴願決定予以維持，亦無不合。另上訴人柯陳幸佳對上訴人柯富元、柯俊材、柯政岑提起民事訴訟，確認上訴人柯富元、柯俊材、柯政岑對被繼承人遺產中之被繼承人名義下之不動產及股票之公司共有關係不存在，並將應返還及協同辦理登記予上訴人柯陳幸佳名義下，其所主張之上訴人柯陳幸佳與被繼承人就該等不動產及股票有信託法之信託關係，僅屬先決問題，非該訴訟之訴訟標的法律關係，並無本件訴訟之裁判須以由該民事訴訟判斷之該法律關係是否成立為準據，與行政訴訟法第 177

條第 1 項要件不合，上訴人請求停止本件訴訟程序，自難准許，而判決駁回上訴人於原審之訴。

- 五、上訴人上訴意旨略以：(一)本件被上訴人所認定為柯德勝遺產部分之所有權究竟何屬，業經上訴人以民事訴訟請求確認上訴人柯富元、柯俊材及柯玫岑 3 人就本件財產與上訴人柯陳幸佳之共同共有關係不存在，是以，本件有行政訴訟法第 177 條第 1 項應停止訴訟程序之情形，惟原判決對上訴人多次具狀聲請均未置理，有判決不適用法規或適用不當之違法。(二)原判決未具理由逕自臆測上訴人提出之本件被繼承人柯德勝於 87 年 11 月 16 日親筆書並經我國駐外機構認證之承諾書不具實質證據力，無視上訴人提出之借據已清楚記載借用人已收取借款，上訴人柯陳幸佳確有交付借款之事實，認定事實與卷證不符，有判決不適用法規或適用不當之違法。(三)被上訴人片面認定之被繼承人「課稅遺產淨值」有誤，其所為之課稅處分顯非正確，原處分及訴願決定未能究明，於法不合，原判決未予糾正，自有違誤。況上訴人係主張被上訴人片面認定之被繼承人「遺產淨值之範圍」有違誤，而就原處分全部範圍申請復查。原判決將本案攻防方法誤為訴訟標的法律關係，而以上訴人於復查程序及訴願程序未主張之爭點，於行政爭訟中即不得再行主張為由，駁回上訴人起訴，顯與行政訴訟法第 125 條規定相違，而有行政訴訟法第 243 條第 1 項不適用法規或適用不當之違法。至原判決援引本院 62 年判字第 96 號判例，認為於復查程序及訴願程序未主張之爭點，於行政爭訟中即不得再行主張之見解，嚴重剝奪上訴人於憲法上之訴訟權。(四)原審就上訴人柯陳幸佳就本件財產依民法第 1030 條之 1 規定，請求剩餘財產差額分配，且其餘上訴人亦同意上訴人柯陳幸佳之請求事實，故意略而不理，有判決不適用法規或適用不當、判決不備理由之違法。(五)上訴人柯陳幸佳因勞力所得購買掬水軒公司股票，此為其特有財產，原判決既認系爭股票係自 64 年至 72 年間取得，惟誤用 74 年 6 月 3 日修正公布之民法第 1017 條第 2 項規定，認此為被繼承人所有，適用法規顯有錯誤。(六)原判決援引欠缺合法性之財政部台財稅第 40833 號、第 34573 號、第 32549 號函為計算未上市或上櫃公司股票方法，而未命兩造就掬水軒公司、興科公司股票已不具財產價值乙事，為充分及完全之辯論，而為突襲性裁判，有判決不適用法規及適用不當之違法。
- 六、本院按：(一)從體系之角度言之，上訴意旨各項主張內容，其中與程序法有關，而須首先處理者，即為「在現行稅捐行政爭訟法制，於界定稅捐行政訴訟之訴訟標的時，是否採取『爭點原則』，還是採取『總額原則』？」原判決明白交待應採「爭點原則」，而上訴意旨則引用學說意見，指稱：「非採總額原則，人民之在稅捐法上所享有之權利即難以確保，因此原判決之法律見解有錯誤」。因此本院在此先要指明，現行司法實務上，在稅

捐行政爭訟案件，的確採取「爭點原則」。接著則要說明，司法實務採取「爭點原則」之原因與其法規範基礎，以及實際運作方式如下：按稅捐行政具有大量行政之特質，不僅稅捐主體多，且各式稅捐，若屬週期稅者，每一週期完結，稅捐主體隨之發生、申報及繳納作為。即使非屬週期稅者，例如本案所涉及之遺產稅，雖然每一自然人終其一生僅有一次被課徵此項稅捐之可能，但其稅捐客體範圍龐雜，自然人之死亡時點又難以預測，以致沒有資料可供查核（所以遺產及贈與稅法第 23 條才課遺產稅之納稅義務人自動申報遺產稅捐客體之義務，事後又留給稅捐機關至少二個月之調查期間，以便稅捐機關有時間確實掌握稅捐客體流向）。面對如此多之報繳及調查事務，稅捐機關人力有限，又面臨「資訊不對稱」之困境（因為大部分與稅捐核課有關之資料均掌握在人民之手中），如果沒有納稅義務人之合作，不可能有效完成稅捐之稽徵。但是偏偏稅捐又是一種「無對待給付」之公法上單方義務，因此一般而言，納稅義務人均有避稅之「誘因」存在。若放任此等現象，國家之主要財政收入即無法取得，現代國家負擔公共任務之財政基礎即行喪失，難以維繫國家制度之正常運作。因此在法制上必須確立「稽徵經濟原則」，課予人民眾多之協力義務，以利稅捐之稽徵。實則「稽徵經濟原則」乃是與「稅捐法定原則」及「量能課稅原則」併立之稅捐法制三大基本建制，極具重要性。由此亦可知，在稅捐法制上，人民權利與行政效率必須有所調和，其間有「成本效益」之衡量在其中。法院正是在這樣的認知下來解釋及操作現行稅法。此外上述「資訊不對稱」乃是針對稅捐客體事實而言，在這個層面上，顯然是納稅義務人對此等資訊享有優勢地位。但是對個案中之稅法正確適用而言，又存在著另外一種「資訊不對稱」之現象。簡言之，稅法是一種高度技術化之法律，內容龐雜，闡釋或補充法規範之令函眾多，一般納稅義務人很難理解稅捐機關之法律見解，因此在很多情形下，也不能立即明瞭稅捐機關適用法令有無錯誤，此等法律知識的資訊不對稱現象，納稅義務人顯屬劣勢之一方。正是基於上開雙重「資訊不對稱」現實，一般而言，稅捐之第一次核定，經常是形式的、權宜的，稅捐機關僅以納稅義務人提供之資料為基礎，為其核定基礎，而且通常不附有關「事實認定」及「法律適用」之說理（通常僅有稅單及核定通知書而已，而核定通知書之記載又極為簡略）。一般言之，只有在納稅義務人接到第一次核課之文書後，不服該稅額之核定結果，提出具體之事實及法律意見提起復查，稅捐機關才會在復查程序中，針對納稅義務人之主張內容，為實質認定及准駁，並表明於復查決定書，而也只有到此階段，爭議事項才可以被客觀認知及理解。所以上述之第一次核課，是一種權宜性的，形式性的決定，再依稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條之規定，由該二條規定內容可知，在核課期間內，徵納雙方均可不顧第一次核

課之結果，另行徵課或申請退稅。而上述第一次核課之權宜性、形式性特徵，會讓特定稅捐債務，在法定之核課期間內，始終處於流動狀態，徵納雙方對稅捐債務之界限都有機會重為爭執，直到某項具體爭執已經進入復查程序，在該爭執範圍內之事實內容及法律適用才得以固定下來。而其餘部分，立法者則參酌雙方各自享有資訊優勢之現實背景，有意讓其繼續處於流動狀態，直到核課期間屆滿，稅捐債務才確定下來。在這樣的法制結構下，爭點原則之採用勿寧是司法實務之最適抉擇，不然現行法律即無從操作。上訴人引用很多的行政法學者之著作，堅稱：「稅捐行政爭訟一定要採總額原則才能確保人民在稅捐法上之權益」云云，但其本身或引用之學說意見，從未說明，總額原則在現行法制下如何操作？如何克服不同方向所生的「資訊不對稱」難題，司法實務無從援用。總結以上所述，稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條正是稅捐行政爭訟法制採用爭點原則之法規範基礎。又當進入訴訟階段以前之行政爭訟程序採爭點原則，而在行政訴訟階段又容許當事人擴張爭點，有違「訴願前置原則」，以及隱藏在「訴願前置原則」背後、「讓行政機關對行政爭議享有第一次審查權限」之立法抉擇。在確定現行司法實務採取爭點原則以後，接著則須指明「爭點」範圍如何界定？本院以為應以復查時主張之事實為準，只要不涉及新事實之調查者，均在爭點範圍內。但是爭點範圍之決定，當然不會是以納稅義務人提出復查申請時之聲明為準。這個道理很簡單，正如上述，第一次核課處分基本上只是暫時性的決定，而且徵納雙方對核定之範圍都不是很清楚，如果要把界限不明之第一次核課處分當成一種確定審查範圍之依據，在實務上根本無法操作。因此上訴人所指：「其復查申請既表明撤銷第一次核課處分，即表示該核課所及之全部事實均得在事後全面爭訟，而復查申請所載之理由僅屬攻擊防禦方法」等見解，顯然出於對稅捐爭訟法制之誤解，而不可採。(二)而接續上開問題，在本案中所須處理之第二個程序爭點則為：「當本案上訴人之一人，認為被稅捐機關劃入遺產範圍之財產，屬其個人所有，而與其他上訴人進行民事訴訟時，行政法院是否須依行政訴訟法第 177 條第 1 項之規定停止訴訟程序之進行」，對此爭點上訴意旨主張：「行政法院受上開法規範拘束，必須停止訴訟，原審未停止，即屬違法」云云。但本院認為上訴人此等觀點完全悖離行政訴訟法第 177 條第 1 項之規範本旨，毫無可採之處，茲說明如下：行政訴訟法第 177 條第 1 項之適用，以「行政訴訟之裁判『須』以民事法律關係為『準據』者」為限。若特定行政爭訟，其爭訟內容，從事務之本質觀察，基於行政法規範之獨立性，不須接受私法（即民商法）法規範有關利益分配之前置性安排者，即不受該條法規範之約制。稅捐法相對於民商法，從實體法之層次言之，固然有其附從性，但同時也有其獨立性，稅捐法制最明顯之獨立性，即表現

在「稅捐規避」概念之承認。若「濫用私法合法手段，以達成避稅目標」之「稅捐規避」概念在稅法上會賦與不同於民商法之法律效果（其法律效果即是在稅法上不承認私法上之安排），則以稅捐規避為目的之通謀虛偽意思表示，在稅法上更不可能被允許。而稅法上之通謀虛偽意思表示，其最常見之途徑即是透過民事法院之審判程序來偽裝，而達成其目的，此時如果行政法院在程序法上要受民事法院判決結果之拘束，其實體法之獨立性如何確保？所以只要稅法在實體法之層次有其獨立性，其在程序法不可能符合行政訴訟法第177條第1項之構成要件，上訴意旨有關此部分之意見顯然出於對稅捐法制之誤解。（三）在確定了上述程序法之法理原則後，接著則須在上述爭點原則之基礎下，確定本院之實體審理範圍。茲先回顧上訴人已往之主張內容與行政機關及法院之處理經過，而將之陳明如下：上訴人柯陳幸佳提出之復查申請書共有二份，其出具時間及申請復查內容分別如下所載：92年2月10日出具者，其不服內容為：柯俊材應列入受處分人，並加計親屬扣除額（此部分已經被上訴人許可，故不在本案爭訟範圍內）。計算遺產總額時，有部分消極債務未予列入（而所謂之消極財產具體內容為「被繼承人生前向多家銀行借款並為掬水軒公司連帶保證人且代其償還債務，應列為未償債務」）。92年4月14日出具者，其不服內容為：掬水軒公司及興科公司之股票財產估價有誤。主張行使夫妻間之剩餘財產差額分配請求權，主張內容則為：「因為其本人認為被繼承人完全沒有留下任何遺產，所以沒有主張剩餘財產差額分配請求權之必要，但因為被上訴人之核課認定被繼承人留有遺產，因此柯陳幸佳認自此時起有主張之必要，而且請求權時效應自柯陳幸佳知悉課處分時起算。柯陳幸佳名下之掬水軒公司之股票為柯陳幸佳所有（婚姻關係存續中取得之特有財產），不應列入遺產範圍。後上訴人於訴願程序中爭執事項則為：被繼承人名下之不動產為上訴人柯陳幸佳所有，非屬遺產；掬水軒公司及興科公司之負債大於資產，淨值為負債，其股票不具財產價值。上訴人於第一審訴訟中之爭執內容則為：掬水軒公司及興科公司之股票價值。被繼承人名下之不動產為上訴人柯陳幸佳所有。被繼承人對上訴人柯陳幸佳負有借款債務、連帶債務、遺產明細有誤。上訴人柯陳幸佳得對被繼承人主張剩餘財產差額請求分配其中二分之一即156,532,347元。掬水軒公司之股票應屬柯陳幸佳所有。（四）則在爭點原則之精神下，上訴人已不得再就以下事項於後續之行政爭訟程序中為爭執：劃入遺產範圍中之不動產為柯陳幸佳所有，不應納入遺產範圍。計算遺產時應減除被繼承人對柯陳幸佳借款債務之消極財產。（五）決定了本案之實體審查界限以後，才進入到實體上訴理由之審查，對此本院之審查結果如下：上訴意旨中有關「課稅遺產量化」之爭議部分，因為遺產及贈與稅法對遺產稅稅捐客體之量化，有「待證事實法律

化」之傾向，常對某些特別種類之財產，以法規明定其計算方式，其結果或許與量能課稅原則有所背離，但多係基於稽徵經濟之考量，而且某些情況下也對人民有利（例如房地產之評量不以市價為準，而以土地公告現值或房屋評定現值為準，遠低於市價），又係立法政策之抉擇，法院當然必須接受。是以本案有關計算未上市或上櫃公司股票之部分，原判決引用遺產及贈與稅法施行細則第 29 條之規定解釋及補充該法規範之財政部台財稅第 40833 號、第 34573 號、第 32549 號函釋，來量化本案遺產稅捐客體中之未上市或上櫃公司股票，於法無違。上訴意旨似乎將稅捐客體之量化過程視為單純之「事實認定」，所以要求進行言詞辯論云云。其實稅捐客體之量化，可以是「事實認定」，也可以是「法律適用」，基本上要看實證法之規定內容以為決定，上訴人對此實有誤解。但上訴意旨中有關「課稅遺產範圍」是否包括掬水軒公司股票在內，以及「剩餘財產差額分配請求權」之主張是否有據，則應在本案之爭點範圍內，原判決認定不在本案爭訟範圍之內，尚有未當，本院在此爰為實體判斷，爰將判斷結果分述如下：有關掬水軒公司股票為何人所有一節，原判決認為：因上開股票之取得時點為 64 年至 72 年間，雖然當時是以柯陳幸佳之名義取得，但依 74 年 6 月 3 日修正公布前之民法第 1017 條第 2 項規定，為被繼承人所有。而且因股票非屬不動產，因此不適用 85 年 9 月 25 日修正公布施行之民法親屬編施行法第 6 條之 1 之規定，所以上開股票仍應計入遺產總額內。此等法律見解尚合於現行夫妻財產法制之規範體系。但是就有關上訴人柯陳幸佳對本案之遺產依民法第 1030 條之 1 規定，行使剩餘財產差額分配請求權一節，不僅上訴人柯陳幸佳已於 92 年 4 月 14 日出具之復查申請書中有所載明，故原判決認為此部分爭點不在本案審理範圍內，自有誤會，本院自應進入實體判斷。而在計算剩餘財產差額分配請求權時，依法應先確定夫妻在婚姻關係消滅時（包括配偶死亡時），實質歸屬於夫或妻所有之財產數額，然後才能比較二邊財產金額之大小，進而決定財產較少之一方可請求分配之財產數額。至於上述有關夫妻財產歸屬課題，司法院大法官會議已在釋字第 620 號解釋意旨中表明以下之法律見解：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。中華民國 74 年 6 月 3 日增訂公布之民法第 1030 條之 1 第 1 項規定：「聯合財產關係消滅時，夫或妻於婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產，扣除婚姻關係存續中所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。但因繼承或其他無償取得之財產，不在此限」。該項明定聯合財產關係消滅時，夫或妻之剩餘財產差額分配請求權，乃立法者就夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活貢獻

所為之法律上評價。因此夫妻於婚姻關係存續中共同協力所形成之聯合財產中，除因繼承或其他無償取得者外，於配偶一方死亡而聯合財產關係消滅時，其尚存之原有財產，即不能認全係死亡一方之遺產，而皆屬遺產稅課徵之範圍。夫妻於上開民法第 1030 條之 1 增訂前結婚，並適用聯合財產制，其聯合財產關係因配偶一方死亡而消滅者，如該聯合財產關係消滅之事實，發生於 74 年 6 月 3 日 增訂民法第 1030 條之 1 於同年月 5 日生效之後時，則適用消滅時有效之增訂民法第 1030 條之 1 規定之結果，除因繼承或其他無償取得者外，凡夫妻於婚姻關係存續中取得，而於聯合財產關係消滅時現存之原有財產，並不區分此類財產取得於 74 年 6 月 4 日之前或同年月 5 日之後，均屬剩餘財產差額分配請求權之計算範圍。生存配偶依法行使剩餘財產差額分配請求權者，依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非屬遺產稅之課徵範圍，故得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。但從復查決定書之記載內容足知，被上訴人在適用剩餘財產差額分配請求權時，於計算應歸屬於本案被繼承人柯德勝之財產數額之際，竟將柯德勝於 74 年 6 月 4 日以前取得之財產不予列入，明顯違反大法官會議上開釋字第 620 號之解釋意旨，原判決對此未予指摘，自屬違法。總結以上，本案在實體判斷部分，因為原判決並未對本案上訴人柯陳幸佳主張之剩餘財產差額分配請求權為實體調查，以致沒有記明被繼承人及柯陳幸佳二人在被繼承人死亡時點原有財產之量化結果，本院亦無從為剩餘財產差額分配請求權是否存在之實體判斷。在此範圍內，亦有事實未盡詳明而需調查之處，是以有必要將本案發回原審法院重為調查。(五)總結以上所述，原判決對上訴意旨中有關上訴人柯陳幸佳之剩餘財產差額分配請求權未予審酌，違反爭點原則，在此範圍內尚有違法之處。上訴意旨對此部分之指摘，非無理由（但其餘上訴部分之主張均非有據），且因此等爭議內容涉及夫妻雙方之財產金額計算及遺產之總額若干，必須另為事實調查及認定，故應由本院將原判決全部廢棄，發回原審法院查明事實，另為適法裁判。

七、依行政訴訟法第 256 條第 1 項、第 260 條第 1 項，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 5 月 11 日