

裁判字號：最高行政法院 108 年度裁提字第 3 號 行政裁定

裁判日期：民國 108 年 10 月 03 日

案由摘要：綜合所得稅

最高行政法院提案裁定

108 年度裁提字第 3 號

上訴人 曾麗蓉

訴訟代理人 陳惠菊 律師

被上訴人 財政部南區國稅局

代表人 盧貞秀

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 106 年 11 月 8 日高雄高等行政法院 106 年度訴字第 281 號判決，提起上訴（本院 106 年度上字第 1314 號），本庭就下列法律問題，經評議後擬採之法律見解與本院先前裁判歧異，經徵詢（108 年度徵字第 1 號）其他各庭意見後，見解仍有歧異，爰依法提案予本院大法庭裁判：

本案提案之法律問題

稽徵機關依所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 1 款規定，核算應計入個人基本所得額之海外期貨財產交易所得時，是否應適用所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 1 細目有關財產交易損失扣除之規定？

理由

一、本案基礎事實

緣上訴人民國 104 年度綜合所得稅結算申報，列報其配偶依所得基本稅額條例第 12 條規定應計入基本所得額之海外期貨財產交易所得新臺幣（下同）44,523,636 元，經被上訴人依申報數核定，另查得其配偶應計入基本所得額之海外利息所得 102 元及海外其他所得 202 元，加計其綜合所得淨額 0 元，核定基本所得額 44,523,940 元，基本稅額 7,564,788 元（原判決誤載為 7,654,788 元），應補稅額 0 元。上訴人不服，就海外期貨財產交易所得 44,523,636 元部分，申請復查結果，獲追減 72,302 元（手續費）。上訴人仍不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

二、本院先前裁判所持之法律見解

本院先前裁判（即 106 年度判字第 254 號、第 449 號判決）之法律見解為：

稽徵機關依所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 1 款規定，核算應計入個人基本所得額之海外期貨財產交易所得時，不應適用所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 1 細目有關財產交易損失扣除之規定（否定說）。

理由如下：

有關所得基本稅額之計算、申報、繳納及核定，所得基本稅額條例優先適用於所得稅法及促進產業升級條例、獎勵民間參與交通建設條例等其他法律有關租稅減免之規定。所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目關於財產交易損失得以以後 3 年度之財產交易所得扣除之規定，僅於中華民國來源之所得，計算個人之綜合所得總額時有其適用。是以，依所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 1 款規定，將屬非中華民國來源所得之財產交易所得，計入個人基本所得額時，並無所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目關於財產交易損失作為特別扣除額規定之適用。再按因所得稅法採年度課稅原則，於財產交易有損失時，許納稅義務人於發生年度之次年以後年度，為申報時自交易所得中扣除，在租稅法律主義原則下，須有法律明文，或經法律明確授權之命令，為特別規定。加計私募證券投資信託基金之受益憑證之交易所得為個人之基本所得額時，其交易有損失者，得於發生年度之次年度起 3 年內，自其交易所得中扣除，係所得基本稅額條例（101 年 8 月 8 日修正公布）第 12 條第 2 項規定為依據。而非中華民國來源所得及香港澳門來源所得計入個人基本所得額申報及查核要點（下稱海外所得查核要點）係財政部鑑於所得稅法及所得基本稅額條例對於應計入個人基本所得額之非中華民國來源所得及香港澳門來源所得，應如何列報及計算，並未明文規定，為統一規範其內部核認海外所得，應如何計算及列報之標準，減少徵納雙方爭議所訂定，就各項海外所得之列計予以明文，作為稽徵機關核課之準據，其為財政部本於稽徵主管機關認定事實職權，指示所屬執行所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 1

款規定之行政規則，係將海外所得產生之課稅情形予以標準化及具體化，且係參酌市場實際交易情況本於收付實現原則所作成，符合基本所得稅額立法原意，稅捐稽徵機關辦理相關案件自得援用。至依所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 1 款規定，計入個人基本所得額之非中華民國來源所得及香港澳門來源所得時，於有財產交易部分，海外所得查核要點第 16 點第 3 項規定：「財產交易有損失者，得自同年度海外所得之財產交易所得扣除，扣除數額以不超過該財產交易所得為限，且損失及所得均以實際成交價格及原始取得成本計算損益，並經稽徵機關核實認定者為限。」即財產交易有損失者，僅得自同年度海外所得之財產交易所得扣除。私募證券投資信託基金之受益憑證之交易所得計算，與非中華民國來源所得及香港澳門來源所得之財產交易所得計算，有上開交易有損失扣除之不同，實基於立法者對於是否給予人民減免稅捐之優惠有不同之考量所致，再以最低稅負制旨在避免租稅減免、租稅扣抵過度使用，致高所得者卻未依其課稅能力負擔稅捐，故針對經常使用之租稅減免項目，還原加回應納稅額之稅基，加徵一定比例稅負，使適用租稅獎勵之企業或個人減少其適用租稅獎勵之幅度，及至少盡其基本租稅義務，彌補現行稅制不足，以達租稅公平之精神，尚難認與租稅法律主義、租稅公平原則相違悖。

三、本庭擬採之法律見解

稽徵機關依所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 1 款規定，核算應計入個人基本所得額之海外期貨財產交易所得時，應適用所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 1 細目有關財產交易損失扣除之規定（肯定說）。

理由如下：

(一)按量能課稅原則乃依據憲法上平等原則所具體化之稅捐正義原則，要求有關納稅義務人之稅捐負擔，應當按照經濟上之負擔能力分配【附註 1】，106 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法第 5 條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」即揭示斯旨。量能課稅原則之具體化原則之一，即為淨額所得原則

，認為可支配的所得，亦即淨額的所得，才能表彰納稅義務人之經濟上給付稅捐能力，包括客觀的及主觀的淨額所得，以反映納稅義務人之客觀的及主觀的給付能力。其中表彰客觀的給付能力，亦即客觀的淨額所得原則，是指各項收入應先減除為獲得收入所支出之成本、必要費用及損失，以其餘額為客觀的淨額所得額【附註2】。為確實反應客觀的淨額所得原則，在所得計算上，除應准許當年度積極所得與消極所得相互結算，在損益相抵（或謂損益通算）後之餘額，才是「實際的綜合所得」外，倘若納稅義務人之個人損失在當年度所得金額的計算上未被扣除完畢時，應准許跨越年度加以損失扣除，亦即先從以前課稅年度之課稅所得中扣除（損失前抵），再從後續年度之所得中扣除（損失後抵），此一損失扣除並非租稅優惠，而是與損益通算相同，均屬於量能課稅原則的表現，所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目規定：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬財產交易損失，其每年度扣除額，以不超過當年度申報之財產交易之所得為限；當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以以後三年度之財產交易所得扣除之。財產交易損失之計算，準用第14條第1項第7類關於計算財產交易增益之規定。」係有限度的承認財產交易損失之損益通算及盈虧互抵【附註3】。徵諸其他國家的立法例，德國的所得稅法第10d條設有「往年虧損扣除額」（Verlustabzug）的制度，當年度結算核定之虧損，可以在法定限額內，享有一年的「虧損前抵」（Verlustvortrag），如尚有餘額，可自往後各年度所得扣除，此即「虧損後抵」（Verlustvortrag）【附註4】；且2006年德國法學家年會會議結論之一，即認為「盈虧互抵與跨年度虧損扣抵，均為實踐量能課稅原則下之淨所得課稅原則之重要措施，性質並非租稅優惠」【附註5】。故個人所得稅採所謂「綜合課徵」原則，即寓有生存與營業基礎保障之意旨，自不能脫離客觀淨額所得原則，須以收入減除成本、必要費用及損失之餘額方為課稅所得額。雖然綜合所得稅為期間稅，基於國家財政的需求而按年度

課稅，但此種按年度課徵，僅為技術上安排，為簡化之需要，有時不免違反量能課稅原則，而須為跨年度或跨期間之調整，以貫徹客觀淨所得課稅原則。雖然扣除虧損後始有所得，本為淨所得概念之貫徹，有限度的跨年虧損扣抵並未充分反應客觀的淨額所得原則（兼顧國家財政需求，以3年為限），但相較於虧損完全不得跨年扣除之情形，已經較符合量能課稅原則，如果適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目所規定有限度的跨年虧損扣抵時，又再加以限縮解釋，恐更悖離量能課稅原則，而有違憲之虞。

(二)按所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」第4條之2規定：「依期貨交易稅條例課徵期貨交易稅之期貨交易所得，暫行停止課徵所得稅；其交易損失，亦不得自所得額中減除。」惟隨著國際資金自由流動，國人有境外來源所得者，日趨增加，將非中華民國來源所得及香港、澳門來源所得（下稱海外所得）納入個人之基本所得額，可適度減緩境內外所得之課稅差異，避免資金外流，以符合租稅公平與量能課稅原則，爰於所得基本稅額條例第12條第1項第1款定明之（94年12月28日制定公布所得基本稅額條例第12條立法理由參照）。從而期貨交易所得若屬中華民國來源所得時，係暫行停徵；若屬海外所得時，於計算個人之基本所得額時即應加計之。而期貨交易所得的性質係屬財產交易所得【附註6】，於計算個人海外所得中之財產交易所得時，是否應適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目有關財產交易損失扣除之規定？以下擬綜合整體法律的結構、分析各法條間的差異，並參酌立法理由及過程，基於量能課稅原則及其具體化之客觀淨額所得原則，為合目的性及合憲性解釋。

(三)我國個人綜合所得稅的課徵範圍只限於中華民國來源所得（所得稅法第2條參照），其中財產交易所得係採客觀淨額所得原則，即財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉

該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額（所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 1 款參照），如有財產交易損失，其每年度扣除額，以不超過當年度申報之財產交易之所得為限；當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以以後三年度之財產交易所得扣除之（所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 1 細目參照）。雖然立法文字係將財產交易損失以「特別扣除額」名目減除，似乎隱含租稅優惠之意，但所得稅法第 17 條第 1 項前段既明定：「按第 14 條及前二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」，即知其本質仍係客觀淨額所得原則之立法例。且既係如何計算客觀淨額所得的原則性規定，適用上即不應限縮其範圍或增加法律所無之限制。

(四)所得基本稅額條例第 2 條規定：「所得基本稅額之計算、申報、繳納及核定，依本條例之規定；本條例未規定者，依所得稅法及其他法律有關租稅減免之規定。」將所得基本稅額之計算，於所得基本稅額條例未規定時，明定應回歸直接適用普通法，惟究係指「所得稅法之規定（不限於有關租稅減免之規定）」及「其他法律有關租稅減免之規定」，抑或係指「所得稅法有關租稅減免之規定」及「其他法律有關租稅減免之規定」，似有疑義。然從該條之立法理由：「有關所得基本稅額之計算、申報、繳納及核定，本條例優先適用於所得稅法及促進產業升級條例、獎勵民間參與交通建設條例等其他法律有關租稅減免之規定。」即可得知所得基本稅額條例第 2 條後段規定之字詞切分係指「所得稅法之規定（不限於有關租稅減免之規定）」及「其他法律有關租稅減免之規定」。蓋立法理由既另行以促進產業升級條例、獎勵民間參與交通建設條例等規範作為例示所得基本稅額條例第 2 條中「有關租稅減免之規定」的範圍，而該二條例的特色（或主題）係以租稅減免作為「促進」、「獎勵」之方法，至於所得稅法規範內容則不是以租稅減免為主軸，即可確認所得基本稅額條例第 2 條中「有關租稅減免之規定」係在形容「其他法律」的

性質，並非指所得稅法中「有關租稅減免之規定」；海外期貨財產交易所得之計算方式既未於所得基本稅額條例中明文規定，因其本質屬於財產交易所得，依所得基本稅額條例第2條規定，即應回歸直接適用所得稅法第14條第1項第7類第1款、第17條第1項第2款第3目第1細目有關財產交易所得淨額計算之規定。縱認所得基本稅額條例第2條後段規定之字詞切分係指「所得稅法有關租稅減免之規定」及「其他法律有關租稅減免之規定」，因所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目有關財產交易損失扣除之規定，形式上亦不失為租稅減免之規定（雖然虧損扣除的性質非租稅優惠，但立法文字既以「特別扣除額」呈現，即具「租稅減免」的法律形式），亦應加以適用。故不論將所得基本稅額條例第2條後段規定之字詞如何切分，皆無法排除海外期貨財產交易所得所涉及之所得基本稅額之計算，於所得基本稅額條例未規定時，應適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目有關財產交易損失扣除之規定。

- (五)所得基本稅額條例（101年8月8日修正公布）第12條第2項規定：「私募證券投資信託基金之受益憑證之交易所得之計算，「準用所得稅法第14條第1項第7類第1款及第2款規定。其交易有損失者，得自當年度交易所得中扣除；當年度無交易所得可資扣除，或扣除不足者，得於發生年度之次年度起三年內，自其交易所得中扣除」，同條第4項規定：「加計經財政部公告之該條例施行後法律新增之減免綜合所得稅之所得額或扣除額，「其發生之損失，經財政部公告者，準用第3項規定（按實係準用第2項之規定【附註7】）」，乃因原屬中華民國來源所得之租稅減免項目，被該條例還原加回應納稅額之稅基，惟恐其相關損失若未規定准予扣除，適用上會有疑義，乃加以明定。此觀所得基本稅額條例於94年12月28日制定公布時，其中第12條第3項、第5項（相當於101年8月8日修正公布之同條第2項、第4項）之立法理由自明，顯無排除海外財產交易所得，依該條例第2條適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目有關財產交易損失扣除規定之意思。

(六)稽諸所得基本稅額條例立法之初，行政院所提出之所得基本稅額條例草案中第 12 條第 1 項中，個人之基本所得額並未加計海外所得（立法院議案關係文書院總第 225 號政府提案第 10294 號參照，詳如附件 1），係自立法委員另行提出之所得基本稅額條例草案，始於第 12 條第 1 項中，將個人之基本所得額加計海外所得（立法院議案關係文書院總第 225 號委員提案第 6532 號及第 6598 號參照，詳如附件 2、3）。參考當時委員會審查時之會議紀錄（立法院第 6 屆第 2 會期財政委員會第 11 次全體委員會會議紀錄及第 16 次全體委員會會議紀錄參照）可知，對個人之基本所得額是否加計海外所得之討論，並未對所得類別為細部討論，更未論及其淨額如何計算，自難以所得基本稅額條例第 12 條第 2 項另就私募證券投資信託基金受益憑證之交易損失扣除為規定，即認立法者有意明示其一，排除其他。蓋所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 1 款既寓有將所得稅法中各種所得類別之海外所得均計入個人基本所得額之意〔財政部於 98 年 9 月 22 日依職權訂定發布之非中華民國來源所得及香港澳門來源所得計入個人基本所得額申報及查核要點（下稱海外所得查核要點）第 4 點【附註 8】參照〕，而由於加計的所得類別多樣，如欲就每一所得類別之定義，及其繁雜的計算方式於該法中詳列，立法技術上很不經濟，故解為立法者有意藉由所得基本稅額條例第 2 條規定，直接適用所得稅法既有之規定，來處理客觀淨額所得之計算問題，應係合理的推論。尤其對海外所得中之財產交易所得金額如何計算？所得基本稅額條例全然未加以規定，勢必要回歸適用所得稅法規定（不能解為立法者有意排除所得稅法之適用，否則無法計算出海外之財產交易所得），此觀海外所得查核要點第 16 點第 3 項前段規定「財產交易有損失者，得自同年度海外所得之財產交易所得扣除，扣除數額以不超過該財產交易所得為限」，係依據所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 1 細目前段規定「財產交易損失，其每年度扣除額，以不超過當年度申報之財產交易之所得為限」而來自明。詎海外所得查核要點僅援用所得稅法第 17

條第1項第2款第3目第1細目前段，而對於同法條後段規定「當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以以後三年度之財產交易所得扣除之」竟捨棄不用，顯然選擇性割裂適用法律，違反司法院釋字第385號解釋所示「法律適用之整體性」意旨，自非適法。

(七)中華民國境內居住之個人之海外所得未於所得稅法中列入課稅範圍，不問其原因為何，皆係政府對課稅主權之放棄或減縮，本已違反量能課稅原則，今依所得基本稅額條例第12條第1項第1款規定，將其納入個人基本所得額，其立法目的既係為符合租稅公平與量能課稅原則，則對個人海外所得之計算自不應再背離量能課稅原則，即稅捐正義之基礎原則，以免為德不卒，違反立法目的。又海外所得是否納入課稅，既屬國家課稅主權是否採屬人主義的立法考量，即與租稅減免或扣抵無涉，故否定說以立法者對於是否給予人民減免稅捐的優惠有不同的考量，或最低稅負制旨在避免租稅減免、租稅扣抵過度使用為由，認海外所得中之財產交易所得無所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目規定之適用，尚難謂允當。

(八)按憲法第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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（司法院釋字第650號、第657號解釋參照）。司法院釋字第705號解釋理由書進而闡釋：「……所得稅法第十三條規定：『個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。』上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準，性質上屬行政規則（行政程序法第一百五十九條參照），其僅得就執行法律之細節性、技術性之次要事項為必要之規範。……捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準

認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算，皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。……」而依海外所得查核要點第 1 點規定：「為利納稅義務人申報所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 1 款規定應計入個人基本所得額之非中華民國來源所得及香港澳門來源所得，並作為稽徵機關核定之準據，特訂定本要點。」可知，其係財政部為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實，所訂頒之解釋性規定，性質上屬行政規則；該要點第 16 點第 3 項規定：「財產交易有損失者，得自同年度海外所得之財產交易所得扣除，扣除數額以不超過該財產交易所得為限，且損失及所得均以實際成交價格及原始取得成本計算損益，並經稽徵機關核實認定者為限。」其中就海外財產交易有損失者，限定其僅「得自同年度海外所得之財產交易所得扣除」部分，係涉及稅基之計算標準，攸關個人基本所得額之加計金額，並非僅屬執行前揭所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 1 款規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。惟觀諸所得基本稅額條例全文，並無對海外所得（包括財產交易所得）之計算有任何授權以命令定之，從而海外所得查核要點第 16 點第 3 項規定不但與依所得基本稅額條例第 2 條所適用之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 1 細目之規定有違，亦與憲法第 19 條租稅法律主義不符，應不予援用。

- (九)稅捐稽徵機關及行政法院在解釋適用有關財政收入目的之稅法規定時，應取向於「量能課稅的公平負擔原則」，因此，在有解釋適用上發生疑義時，不應過度偏袒稅捐稽徵機關，而單純以財政收入目的考量，一概為「有利於國庫之解釋」；也不應偏袒納稅義務人，單純以財產權之保障為目的，而一概為「有利於納稅義務人之解釋」；而毋寧

應取向於稅捐法規範所涵蓋之稅捐正義原則，亦即取向於「量能課稅的公平負擔原則」，注意到公平考量徵納雙方利益的均衡，以兼顧徵納雙方利益【附註9】。就本則法律問題而言，在無法律明文規定對海外所得中財產交易所得之跨年度虧損扣除為限制下，基於量能課稅原則所具體化之客觀淨額所得原則，並依所得基本稅額條例第2條規定，於核算應計入個人基本所得額之海外期貨財產交易所得時，自應適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目有關財產交易損失扣除之規定。且該法律明文規定之跨年度虧損扣除，係以3年為限，並不會有無止盡的虧損扣除，以致侵害國家財政收入之疑慮，堪認兼顧徵納雙方利益。

四、徵詢其他各庭之結果

經徵詢其他各庭，第一庭、第二庭及第三庭維持先前裁判法律見解（徵詢書內容如前揭所載、回復書詳如附件4、5、6）。

五、本庭指定庭員林文舟法官為大法庭之庭員。

中 華 民 國 108 年 10 月 3 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 陳 秀 嫻

法官 劉 介 中

法官 帥 嘉 寶

法官 林 文 舟

【附註1】陳清秀，稅法總論，修訂10版，2018年4月，頁29。

【附註2】同上註，頁36。

【附註3】陳清秀，稅法各論上，初版，2014年11月，頁173至176。

【附註4】黃士洲，稅課禁區與納稅人權利保障，月旦財經法雜誌，第23期，2010年12月，頁92註30。

【附註5】參見Deutscher Juristentag, Sitzungsbericht Q, München 2006, 168. 轉引自同上註黃士洲論文，頁96註40。

【附註6】所得稅法第14條第1項第7類規定：「財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得…」

【附註7】所得基本稅額條例第12條於94年12月28日制定時，其中第5項即明定「依第1項第6款規定加計之減免所得額或扣除額，其發生之損失，經財政部公告者，準用第3項規定。」迨101年8月8日修正時，刪除原來條文的第2項，致使原來條文第3項的次序變成第2項，其第5項的次序變成第4項，可是原來「…準用第3項規定」的文字未配合修正為「…準用第2項規定」。

【附註8】海外所得查核要點第4點：「個人之海外所得總額，應就其全年之營利所得、執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得、權利金所得、自力耕作、漁、牧、林、礦所得、財產交易所得、競技、競賽及機會中獎之獎金或給與、退職所得及其他所得等合併計算之。」

【附註9】陳清秀，稅法總論，修訂10版，2018年4月，頁35、36。

中 華 民 國 108 年 10 月 3 日

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

書記官 楊 子 鋒

資料來源：司法院最高行政法院大法庭制度之裁判書彙編（一）（109年12月版）第141-152頁