

裁判字號：最高行政法院 98 年度判字第 738 號 行政判決

裁判日期：民國 98 年 07 月 09 日

案由摘要：綜合所得稅

最高行政法院判決

98 年度判字第 738 號

上訴人 甲○○

訴訟代理人 陳文炯

陳建宏

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

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 4 月 17 日臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 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、上訴人係壠新醫院負責人，民國 88 年度綜合所得稅結算申報，以權責發生制記帳，列報取自該醫院執行業務所得新臺幣（下同）0 元，被上訴人初查依現金收付制調整核定執行業務所得為 75,750,870 元，另查得漏報其配偶租賃所得 88,441 元（於復查期間經被上訴人所屬大安分局通報註銷），併課其綜合所得總額為 83,717,099 元，補徵應納稅額 30,992,874 元。就加班費部分，壠新醫院列報 43,149,811 元，原查以主治醫師加班時間皆為正常門診時間予以剔除；各項攤提部分列報 12,361,553 元（含開辦費 9,563,485 元及遞延費用 2,798,068 元），原查以開辦費本年度已逾攤提年限而全數剔除，修繕費部分列報 8,799,671 元，原查以憑證不符予以剔除 228,755 元，另轉資本支出 1,304,380 元，稅捐部分列報 2,089,070 元，原查以此屬私人地價稅而予剔除，就利息支出部分，壠新醫院 88 年度列報利息支出 32,315,871 元，被上訴人以其其中短期投資之借款 61,000,000 元與業務無關，按該借款占總

借款比率 12.16%核算該部分利息支出 3,929,610 元，予以剔除；其他費用損害賠償部分，88 年度列報其他費用－損害賠償費用 105,075,859 元，被上訴人初查以其中 2,560,000 元未檢附相關證明文件及支出憑證，否准認定。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以 95 年 1 月 23 日北區國稅法二字第 0950005785 號復查決定，追減執行業務所得 49,362,623 元及租賃所得 88,441 元，其餘復查駁回（下稱原處分）。上訴人不服，針對會計制度、利息支出、其他費用損害賠償等 3 部分提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：權責發生制之會計處理符合收入成本配合原則，係最能忠實反映經營結果並為一般公認會計原則及所得稅法所肯認之入帳基礎，被上訴人予以否准顯違反所得稅法之規定及意旨。營業範圍規模非屬狹小之醫院，有採權責發生制之必要，被上訴人原同意上訴人採用權責發生制，實屬經審慎研議後之合理作法。稅務機關核准上訴人改採權責發生制依法有據，不得任意撤銷。本案上訴人係已取具被上訴人核准其適用權責發生制之函文而為稅捐申報，當屬得為特殊考量之例外情況，被上訴人對於執行業務所得查核辦法（下稱查核辦法）第 3 條之法令解釋方法顯有錯誤，上訴人自無所謂擴張解釋之問題，被上訴人顯錯誤解釋法令而限縮權責發生制之適用範圍。所得稅法第 14 條、第 22 條及查核辦法第 3 條實係基於一致之概念與意旨而訂定，僅因考慮營利事業與執行業務者經營情況本質之不同而有相異之字面規定方式，而本案上訴人雖為執行業務者，惟其經營方式與規模龐大之營利事業已無二致，本得準用營利事業所得稅之相關規定採用權責發生制，其與所得稅法第 14 條、第 22 條及查核辦法第 3 條均無牴觸或違反。壙新醫院業已由被上訴人核准自 88 年度起改按權責發生制進行相關會計事務之記載與處理，縱被上訴人復於 91 年度中撤銷該核准，惟上訴人對被上訴人行政處分之信賴應受保護，不應溯及既往而以現金收付制核定上訴人壙新醫院系爭年度稅捐。被上訴人應就上訴人因信賴其核准採用權責發生制之行政處分而受有之損害負擔賠償責任。被上訴人於系爭年度確已償還借款致其借款餘額係

較以前年度減少，且其以前年度之借款亦已提供相當資金證明並已由被上訴人認定。被上訴人未提出任何證據而率然認定上訴人之利息支出與短期投資有關，並以一法無明文之計算方式及比例將上訴人部分利息支出予以剔除，其原處分顯然違法。被上訴人並無強對執行業務者限制其餘裕資金必先償還借款，否則即認定其借款利息支出為非營業所需之借款利息之餘地，應以本案上訴人之資金用途舉證來加以認定，方為正辦。以上訴人系爭年度經會計師查核簽證之現金流量表觀之，上訴人於系爭年度確已償還借款致其借款餘額係較以前年度減少，其剩餘借款為以前年度所舉借者，且其以前年度之借款亦已提供相當資金用途證明並已由被上訴人認定。依查核辦法第 31 條第 1 款規定：「…應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，…」應屬提供納稅義務人舉證方式之例示或教示規定，如未有上開文件但可由納稅義務人舉證證明，仍應准予認定。上訴人醫院所列報之損害賠償支出其相關憑證均已完備，足以證明確有該項賠償事實之發生，非被上訴人所可否定。基於量能課稅原則，如人民確因業務上行為負有損害賠償責任並確實導致所得減少，為忠實表達納稅義務人之稅負能力，就此損害賠償部分理應肯認得列支為費用損失，至於此項支出應取得確實之證明乃係為避免納稅義務人虛構損害賠償責任藉以逃漏稅捐，如納稅義務人確能證明有損害賠償損失且取得憑證，即應與是否取得公家機關之證明無涉，被上訴人以上訴人未取得公家機關證明否准上訴人列支損害賠償費用損失，未盡核實課稅責任，應屬無據等語。求為判決先位聲明：原處分、復查決定有關執行業務所得由權責發生制改按現金收付制、否准認列利息支出及損害賠償費用部分及訴願決定均撤銷；備位聲明：關於改按權責發生制部分如被駁回，請求被上訴人給付上訴人 71,327,236 元及自起訴狀繕本送達被上訴人之翌日起按年息 5% 計付利息。

三、被上訴人則以：權責發生制為會計制度之一種，該制度固較現金收付制符合收入成本配合原則，惟採用何項制度，仍應依稅法之規定，而非依一般公認會計原則。一般公認會計原

則要求企業採用權責發生制，惟執行業務與一般企業有別，不受一般公認會計原則或商業會計法之規範。執行業務所得係個人綜合所得項目之一，又依查核辦法第1條及第2條規定，有關執行業務所得之查核，查核辦法有規定者，即應依其規定辦理，未規定者，始得依其他有關法令之規定辦理。而執行業務之費用，所得稅法並未訂定相關規定，所得稅法第14條第1項第2類第3款乃訂定準用之規定，惟自查核辦法發布施行後，執行業務費用之列支，悉依該辦法之規定辦理，且該辦法規定之內容及範圍已涵蓋所得稅法之規定，是上開「準用」之規定，實際上已成具文。執行業務所得之計算，除查核辦法另有規定外，以收付實現為原則，另聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，得按權責發生制計算所得，查該醫院並非聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，原核定並無不合。會計制度變更，係屬企業（或執行業務者之業務）內部會計事項變動，自不得藉變更以減少其原本應納之稅捐，本件醫院因會計制度變更導致應納之稅捐減少，於法自屬不合。基於稅法規定執行業務所得及營利事業所得採用不同之會計制度，相關稅法乃訂定不同之規定，以資遵循，是除查核辦法明確規定應採權責發生制外，執行業務所得不得採權責發生制。被上訴人作成87年8月27日北區國稅中壢審字第87083678號核准函，嗣作成91年4月29日北區國稅中壢審字第0910002491號函撤銷前開核准函，係按依法行政原則，對原屬違法之行政處分撤銷，以回復於合法之狀態，上訴人並未因前開違法核准之行政處分而有信賴利益存在，亦不因該違法行政處分之撤銷而受有損害，尚無信賴保護原則之適用。本件上訴人開設系爭醫院，按醫院與一般營利事業性質明顯不同，醫院是否得從事醫療業務以外之業務，法令雖無明文規定，惟短期投資非屬經營醫院之必要業務，應無疑義。另私立醫院本身並無法律上人格及權利能力，不得享受權利、負擔義務，醫院之資產及負債，應歸屬於醫院負責人，故系爭短期投資實質上係上訴人個人投資行為，與醫院業務無關。又系爭銀行借款如確供醫院使用，則醫院如有閒置資金，理應優先償還銀行借款以

減少利息支出，上訴人未優先償還銀行借款，卻使用於與業務無關之短期投資，相當於該短期投資部分之利息費用自非直接必要費用。再上訴人未能提示金融機構出具之借款用途證明、借款資金實際用途、短期投資之資金來源及相關帳簿憑證等資料供核，原核定剔除相當於短期投資部分之利息支出並無不合。壠新醫院原列報其他費用損害賠償 105,075,859 元，然上訴人未能提示警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決確定之證明，則原核定以損害賠償未檢附相關證明文件及支出憑證剔除 2,560,000 元，並無不合等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）會計制度部分：查核辦法係有關執行業務所得計算方式之規定，究其性質核屬財政部為執行所得稅法及稅捐稽徵法等法規，基於法定職權所發布之技術性及作業性之行政規則，為統一所得之計算方式、避免課稅不公平所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與母法規定無違，稅捐稽徵機關自可加以適用。依上開規定意旨，執行業務所得之計算，應以收付實現為原則，雖例外情形可按權責發生制計算所得，但係以聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者為限。本件上訴人所經營之壠新醫院係獨資創設之醫院，並非聯合執行業務或收入經由公會代收轉付，應無上開規定適用之餘地甚明。另所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務所得已明定以費用之列支為限，並未擴及其範圍至會計制度之選定；且依所得稅法第 11 條第 1 項、第 2 項規定，並不包括醫師執行業務。故有關營利事業會計制度之設計（即採用權責發生制），在醫師執行業務時並不能準用。再者，依所得稅法第 3 章營利事業所得稅之章節體系觀察之，有關費用之列支標準係規定在第 3 節營利事業所得額中，而所得稅法第 22 條有關「會計基礎」之規定，則編排在第 2 節帳簿憑證與會計紀錄中，故營利事業應採用權責發生制或現金收付制之規範，並不在所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款準用之範圍。此外，執行業務與一般企業有別，並不受一般公認會計原則或商業會計法之規範；基於稅法規定執行業務所得及

營利事業所得採用不同之會計制度，相關稅法乃訂定上開不同之規定，以資遵循，是除查核辦法明確規定應採權責發生制外，執行業務所得不得採權責發生制。否則，若僅因某些特徵相符，即任由性質原本不合之納稅主體變更會計制度，除將紊亂課稅體系，使課稅基礎長期處於不安定狀態外，亦可能造成少數人藉由內部會計事項變動，以達變相漏稅之目的，危害課稅之公平性，此絕非立法者之原意。本件上訴人係壠新醫院之負責人，由於該醫院並非聯合執行業務或收入經由公會代收轉付，且非所得稅法所規定之營利事業，為兩造所不爭執，揆諸前揭說明，其會計制度自應採用現金收付制，惟上訴人 88 年度綜合所得稅結算係以權責發生制記帳列報，且申報取自該醫院執行業務所得 0 元，則被上訴人將之調整為現金收付制，並核定其執行業務所得為 75,750,870 元，經核即無不合。本件上訴人固然係信賴被上訴人（所屬中壠稽徵所）作成之 87 年 8 月 27 日北區國稅中壠審字第 87083678 號函，始以權責發生制記帳列報取自該醫院執行業務所得，然本件係有關上訴人 88 年度綜合所得稅結算申報事件，本與公益無關，被上訴人（所屬中壠稽徵所）隨後將上開核准函撤銷，並不致造成公益上之重大危害者。其因此增加之稅負 71,327,136 元亦係本應繳納者，並非行政程序法第 120 條所稱「財產上之損失」，或國家賠償法第 2 條第 2 項所稱之損害，因此上訴人依據上開規定，以備位聲明請求被上訴人應給予同額之補償及法定利息，亦屬無據。（二）利息支出：有關利息支出認列為執行業務費用之財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函令，係中央財稅主管機關財政部基於職權，依上開規定之立法意旨所作成之解釋，因屬簡化採認程序，統一認列標準，及維繫實質課稅及稅制公平所必要，且未逾越法律規定之範圍之目的，亦未增加人民之負擔，自應於所解釋法律生效之日起，適用於與此有關之未確定案件。本件壠新醫院係上訴人獨資所經營，醫院本身並無法律上人格及權利能力，不得享受權利、負擔義務，醫院之資產及負債，自應歸屬於醫院負責人。從而，上開短期投資實質上應屬上訴人個人投資行為，與醫院業務無關。矧且，一般醫

院均係以從事醫療行為為業，短期投資並非醫療行為之一部分，故本件上訴人所為之上開短期投資絕非經營壟新醫院所必要，應無疑義。再從經濟學觀點而言，系爭銀行借款如確供壟新醫院使用，則當醫院有餘裕能夠自由運用時，理應優先償還銀行借款以減少利息支出，始符一般經營之道，然上訴人未優先償還銀行借款，卻運用於與業務無關之短期投資，由此亦足推論該短期投資確非屬經營壟新醫院所必要，從而該部分之利息支出應非直接必要費用。此外，上訴人復未能提示金融機構出具之借款用途證明及明確帳載及資金流程之佐證資料供核對，自難認上訴人此部分申報為有理由。（三）其他費用損害賠償部分：本件上訴人原列報其他費用損害賠償 105,075,859 元，惟其中 2,560,000 元部分因未提示符合查核辦法第 31 條第 1 款之「警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明或經法院判決確定之證明」供核對，為上訴人所不爭執，依照上開說明，自難採認。雖上訴人主張有協議書及支出憑證等證明文件，應予認定云云。但查，私人間之協議，畢竟與具有公信力之機構介入之和解有別，從稅捐稽徵機關覈實認定之角度而言，前者之憑信性終究不若後者，不符上開真實性原則之要求。被上訴人剔除上訴人所列報其他費用損害賠償 2,560,000 元部分，即非無據。況營利事業所得稅查核準則第 103 條規定亦強調「核實認定」、「取得確實證明文據」、「確實證明文件」等語，與本件所適用之查核辦法第 31 條第 1 款規範意旨亦不相違悖，雖然在技術上對於應取具之文件要求有所不同，但此係因一為綜合所得稅之稽徵，一為營利事業所得稅之核課，兩者原有本質上之差異（此從有無公認會計原則或商業會計法之適用、是否需申報資產負債表、資產負債表及設日記帳等即可知）所造成，並非可相提並論。因此，以上二法條對取證之具體內容不一致，係立法者（行政機關）有意之區隔，並非查核辦法第 31 條第 1 款故為法律所無之限制，因將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

五、本院查：（一）上訴人指摘原判決關於會計制度有不適用法規或適用法規不當之違法部分，按「…個人之綜合所得總額

，以其全年下列各類所得合併計算之：…第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。…執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其辦法由財政部定之。」行為時（下同）所得稅法第14條第1項第2類定有明文。財政部依據上開法律之授權，訂定查核辦法。其中第3條規定：「執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則。」第10條第1項前段、第2項前段規定：「執行業務者應於執行業務收入實現時列帳記載…聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，得按權責發生制計算所得。」上開查核辦法第1條「本辦法依所得稅法第14條第1項第2類第3款之規定訂定之」，已明列其法律授權之依據，且係對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定，依行政程序法第150條規定，係屬法規命令，原判決認其為行政規則，固有未洽；惟該辦法內容並未逾越所得稅法等相關之規定，與母法規定無違，自得加以適用。本件原判決業已詳述所得稅法第22條第2項關於營利事業應採用權責發生制或現金收付制之規範，並不在所得稅法第14條第1項第2類第3款「費用列支」準用營利事業所得稅規定之範圍（按準用規定已成具文，詳後述）。又所得稅法第22條第2項係適用於營利事業所得稅者，而執行業務所得則係申報個人綜合所得稅，二者迥不相侔，所得稅法第22條第2項規定本不在申報個人綜合所得稅得以適用之範圍，上訴人主張查核辦法第3條規定違反所得稅法第22條第2項規定為無效云云，要無可採。而依上開查核辦法第3條規定意旨，執行業務所得之計算，應以收付實現為原則，雖例外情形可按權責發生制計算所得，但係以聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者為限。本件上訴人所經營之壠新醫院係獨資創設之醫院，並非聯合執行業務或收入經由公會代收轉付，其會計制度自應採用現金收付制。又上訴人依上述規定既係應適用現金收付制之會

計制度者，且以往年度亦係採用現金收付制，而其 87 年 8 月 21 日向被上訴人所屬中壢稽徵所申請由現金收付制改為權責發生制時，並未檢送任何符合得改為權責發生制之資料以供審核，顯係對重要事項不提供正確資料及為不完全陳述，致使行政機關依該資料陳述而作成行政處分，有信賴不值得保護情事；又本件係關於上訴人之所得稅申報事件，僅與上訴人個人私益有關，被上訴人撤銷之前違法之核定，要與公益無涉，依行政程序法第 117 條規定被上訴人自得撤銷，並無需給予補償。何況，上訴人雖主張被上訴人對於其因信賴被上訴人之核准採用權責發生制處理其會計事務，惟嗣後被上訴人撤銷原核准處分，採用現金收付制重新計算上訴人之系爭年度所得額，致原先於系爭年度採權責發生制，得扣除之成本費用（於系爭年度已發生會計上應付責任但未於該年度現金支出者），於改採現金收付制時不得扣除，其差異成本費用總額為 178,317,842 元，使上訴人於系爭年度溢付稅額 71,327,136 元云云。惟姑不論本件復查前，僅補徵應納稅額 30,992,874 元，而復查決定，復已將原核定執行業務所得 75,750,870 元，追減 49,362,623 元，變更核定 26,388,247 元及原核定租賃所得 88,441 元予以註銷，則其補徵應納稅額，亦應已變更（被上訴人迄未陳明其數額）；且其所稱「預計系爭年度後之數年內將不會有盈餘」一節，僅係臆測而已；又所稱「其差異成本費用總額為 178,317,842 元，使上訴人於系爭年度溢付稅額 71,327,136 元」，亦僅係援用被上訴人之核定調整法令及依據說明書所列金額，對於其是否確應或得於 88 年度為現金給付等，均未舉證以實其說，而此係屬原審事實認定，證據取捨問題，與原判決是否違背法令無涉；另上訴人亦自承權責發生制與現金收付制僅為時間性差異，影響僅為納稅時點不同，不影響上訴人應繳納予國家之稅負總額，則被上訴人將錯誤核准撤銷，回歸正確適用法令，亦不應影響上訴人於該段期間應繳納予國家之稅負總額，原判決認本年度增加之稅負係上訴人本應繳納者，並非同法第 120 條所稱之損失，據以駁回上訴人之補償請求，其結論相同，仍應予維持。至於所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款末段雖

規定「執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其辦法由財政部定之。」，然查，所得稅法第3章第3節及第4節係就營利事業所發生之費用：如薪資、職工退休金、捐贈、交際費、折舊等，訂定原則性之規定；而執行業務之費用，所得稅法內並未訂定相關規定，所得稅法第14條第1項第2類第3款乃訂定前開準用之規定，惟自查核辦法發布施行後，其已就執行業務費用之列支，自第14條至第34條為詳盡之規定，其內容及範圍已涵蓋所得稅法之規定，是上開「準用」之規定，實際上已成具文。原判決認「執行業務者僅費用列支方面得準用營利事業所得稅規定」一節，尚有誤會，惟尚不影響本件結論；另上訴人並非財團法人醫療機構，並無上訴人所提關於財團法人醫療機構規定之適用，上訴人就此之主張並無可採。又財政部87年4月9日台財稅字第871936994號函說明二已明指「因綜合所得稅係採收付實現原則」，因而就健保局核定特約醫事服務機構之醫療費用，如溢給之暫付醫療費用年度與核定沖抵或追繳為同一年度或涉有跨年度時，其帳務處理之方式所為，既未指其綜合所得稅係採權責發生制，上訴人所主張乃其主觀歧異之見解，並無可採。末按「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。」「第117條之撤銷，應自原處分機關或上級機關知有撤銷原因時起2年內為之。」固為行政程序法第117條前段及第121條第1項所規定。惟法規特定有施行日期者，自該特定日起發生效力，中央法規標準法第14條定有明文。查行政程序法雖於88年2月3日制定公布，然其施行日期依同法第175條明定自90年1月1日施行，依上揭中央法規標準法第14條規定，自該特定日即90年1月1日起發生效力。是以於行政程序法施行前，就撤銷權之行使，法律並無除斥期間之規定，則於行政程序法施行前即得行使撤銷權者，於行政程序法施行後關於撤銷權之除斥期間，應自行政程序法施行之日起算。本件被上訴人以91年4月29日北區國稅中壢審字第0910002491號函撤銷其87年8月27日北區國稅中壢審字第87083678號核准函，並未逾行政程序法施行後2年之除斥期間，上訴人

就此所為之主張，亦無可採。（二）上訴人指摘原判決關於利息支出部分有不適用法規或適用法規不當之違法部分：按「非屬執行業務之直接必要費用，不得列為執行業務費用。」為查核辦法第 14 條所明定。短期投資與醫院業務無關，則因該短期投資借款所生之利息，自不得列為執行業務費用。至於所稱上訴人已提出之各項證明借款確實用於醫院營業而未用於該等投資之積極事證一節，係重述其為原審所不採之陳詞，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，惟原審調查證據之結果，依論理法則判斷，並無違背論理法則，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，其主張並無足採；另本院為法律審，上訴人於上訴後始主張原核定調減之利息支出，有虛增逾 30 萬元之新事實，本院無從審酌。（三）上訴人主張原判決關於其他費用損害賠償部分有適用法規不當之顯然違法一節，經查，查核辦法第 31 條就損害賠償之認定已有明定，則營利事業所得稅查核準則第 103 條即無再準用之餘地，已如上述，並為原審所認定，則原判決就二者所為之比較，核屬贅論，要與原判決有無違背法令無涉。又財政部 89 年 3 月 21 日台財稅第 890451508 號函釋既經該部以 90 年 11 月 30 日第 0900457399 號函示自 91 年 1 月 1 日起，不再援引適用，依司法院釋字第 287 號解釋「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」，即除後函釋發布生效前，已確定案件外，應依後函釋辦理。而稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，對於尚未核課確定案件得適用者，自以適用時仍有效者為限。本件被上訴人為處分時，該函釋既非有效得以適用者，上訴人主張仍應適用本案云云，即無可採。至於上訴人其餘述稱各節，乃上訴人以其對法律上見解之歧異，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當；或係於上訴始主張本院無從審酌之新事實，

均無可採。綜上所述，原判決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，並無違背法令之情形；縱原審雖有未於判決中加以論斷者，惟尚不影響於判決之結果，與所謂判決不備理由之違法情形不相當。又其部分見解，雖有未洽，惟與結論不生影響，仍應予維持。上訴意旨仍執前詞，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 7 月 9 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 鍾 耀 光

法官 黃 淑 玲

法官 吳 慧 娟

法官 王 德 麟

法官 黃 清 光

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 98 年 7 月 9 日

書記官 王 史 民

資料來源：司法院