最　高　行　政　法　院　判　決

110年度上字第610號

上　訴　人　國光汽車客運股份有限公司

代　表　人　王雅萱

訴訟代理人　蔡順雄　律師

　　鄭凱威　律師

被 上訴 人　臺中市政府

代　表　人　盧秀燕

訴訟代理人　侯志翔　律師

上列當事人間損失補償事件，上訴人對於中華民國110年7月29日臺中高等行政法院109年度訴字第126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、上訴人之代表人原為陳麒盛，嗣變更為王雅萱，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、本件事實經過：

(一)被上訴人為辦理「鐵路高架捷運化相關配合道路、廣場開闢-臺中市中區都市計畫廣場6用地取得作業」之公共工程(下稱系爭工程)，並辦理該工程用地取得。上訴人原營業所在地臺中市中區建國段4小段50-2地號土地(下稱系爭土地)位於系爭工程範圍內，經被上訴人委託不動產估價師就該地價格估算協議價購參考金額，依土地徵收條例第11條第1項規定，先與上訴人進行協議價購程序，於民國105年8月30日簽訂協議價購契約(下稱系爭協議價購契約)。上訴人於105年11月29日配合拆除系爭土地上之車站站體(下稱系爭建物)並移轉登記系爭土地予被上訴人，被上訴人以106年1月16日府授建園字第1060010243號函附補償清冊通知上訴人領取補

償費共新臺幣(下同)224,687,247元，補償項目包括：系爭土地地價補償金221,400,000元、地上農林作物(原判決誤載為土地改良物)補償金23,352元、自動拆遷獎勵金及拆遷處理費(原判決誤載為自動拆遷處理費)3,263,895元。上訴人並於106年1月20日領取完畢。

(二)嗣上訴人不服被上訴人發放補償項目未納入營業損失補償，主張依土地及土地改良物徵收營業損失補償基準（下稱營業損失補償基準）第8點第1項規定，其屬營業性質特殊之公司，應納入政府補助收入及租賃收入計算，請求發放該補償費共21,319,752元。被上訴人以108年3月18日府授建新園景字第1080056751號函(下稱108年3月18日函)復略以：依營業損失補償基準第3點第1項規定，上訴人之營業損失補償計算結果為負值，故不予補償；現行營業性質特殊之相關規定並未包含上訴人所屬之客運業，且上訴人未因搬遷而造成營業停止或規模縮小等語。上訴人仍不服，請求被上訴人說明否准之法源依據，被上訴人以108年9月26日府授建新園景字第1080231692號函(下稱108年9月26日函)復略以：營業損失補償基準第8點第1項所定「營業性質特殊性」之依據，係依內政部105年11月7日台內地字第1051309426號函示，營業性質特殊認定應由被上訴人依當地情形及個案事實查估後審認，被上訴人查現行營業性質特殊之相關規定，皆無上訴人所屬之客運業，且上訴人之營業性質非屬不可替代性或絕對特殊性，故認上訴人未符營業性質特殊情形。上訴人不服前揭108年3月18日函、108年9月26日函，提起訴願經決定不受理，提起行政訴訟，並聲明：被上訴人應給付上訴人21,319,752元，及自起訴狀繕本送達翌日起至清償之日止，按週年利率百分之5計算之利息。經臺中高等行政法院（下稱原審）以109年度訴字第126號判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴，上訴人遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

(一)依兩造簽訂系爭協議價購契約第1、4條記載，雙方同意依土地徵收條例規定選擇價購方式辦理工程用地移轉，並以系爭協議價購契約規範雙方權利義務，價購土地上之系爭建物依臺中市辦理公共工程拆遷建築改良物補償自治條例（下稱臺中市拆遷補償條例）有關規定辦理查估給付。而按臺中市拆遷補償條例第8條規定：「合法營業用建物，因拆遷而致『營業停止或營業規模縮小』之損失，依土地及土地改良物徵收營業損失補償基準辦理。」又按營業損失補償基準第2點第1項規定：「本基準之用語定義如下：（一）合法營業：係指依法取得營業所需相關證照，並正式營業者。（二）營業停止：係指營業用土地或土地改良物因全部徵收而致營業之停止。（三）營業規模縮小：係指營業用土地或土地改良物因部分徵收而致原有營業規模之縮小。（四）營業用土地或土地改良物：係指土地或土地改良物供經營事業使用；……。」第3點規定：「（第1項）合法營業用土地或土地改良物全部徵收致停止營業時，其損失補償以該事業最近3年向稅捐稽徵機關申報之營利事業所得稅結算申報書上『營業淨利加利息收入減利息支出之平均數』計算補償之。（第2項）計算徵收營業損失補償，其營業淨利、利息收入、利息支出應以營利事業所得稅結算申報書之帳載結算金額為準，計算結果為負值者，不予補償。」

(二)關於上訴人臺中站有無該當合法營業用土地及土地改良物全部徵收之要件，即是否符合臺中站停止營業或營業規模縮小之法律要件，上訴人並未提出具體相關證據資料以實其說，難認上訴人臺中站有因搬遷造成停止營業或營業規模縮小致營業損失之情形。又依系爭協議價購契約第8條及第10條，上訴人應於被上訴人通知之自動拆遷期限內自動拆除系爭建物，逾期者，上訴人同意由被上訴人逕行拆除且不發給任何獎勵金及不請求任何賠償或補償；價購款項亦用以補貼上訴人興建新轉運站體、旅客服務設施及停車場之支出。而被上

訴人亦函稱上訴人臺中站原營業遭協議價購之面積計840平方公尺，新站營運面積約5,300平方公尺，其內部及周遭環境交通、運輸動線等皆優於原營業場域，且上訴人臺中站未因搬遷而造成停止營業之旨，及提出乙證3之上訴人確實無縫接軌進行營運，無停止營業-「台中國光客運搬家，新站無縫接軌」之相關新聞報導相佐；是上訴人主張臺中市拆遷補償條例第8條所稱之營業停止係針對被徵收的標的建物，不涉及上訴人其他營業之建物或主體，縱營業人於徵收後繼續經營，亦無礙於營業損失請求等詞，係屬誤解，上訴人請求營業損失之補償，尚無理由。

(三)上訴人固主張其營業淨利呈負值，係因先將墊付之營業支出成本列入致成本虛胖，於收支相抵後形成該欄位為負值，應將政府油價補貼款項加計後始為上訴人營業損失之詞；關於此部分是否加計列為上訴人之營業收入，容下述內容之說明，惟此項應否列入，仍不影響上訴人未該當臺中市拆遷補償條例第8條規定因拆遷而致營業停止或營業規模縮小，得依營業損失補償基準辦理損失補償情形之認定：

1.關於「政府補助收入」之部分：

(1)誠泰聯合會計師事務所之覆核意見書所記載「四、上述二、之『政府補助收入』，其在營利事業所得稅結算申報書雖列於其他收入欄，惟依其性質，仍屬『營業收入』之性質，蓋因其係配合政府政策未能反應於票價收入之調整上，而由政府基於乘客之立場予以補貼，其屬營業收入尚屬適宜，於一般會計原理原則，亦無違反。」；以及合協會計師事務所（原誠泰聯合會計師事務所另籌組成立）於110年2月5日函稱說明2「國光公司103年至105年度營利事業所得稅結算申報書損益及稅額計算表項目欄，帳載結算金額營業淨利分別為-136,436,800元、-29,266,965元及-37,488,756元，經參酌大眾運輸條例等相關法令，可知主因係『油價上漲，營業成本大幅增加』，惟為配合政府穩定物價政策，『營業收入因票價未能調漲而減收，及將政府之補助金額表達在營業外

收入』所致。是以，國光公司臺中站徵收營業損失補償估算表(徵收補償估算表)乃將政府補助之收入列入計算請求營業損失之金額。」、說明3「本案請求營業損失補償金額之計算，可否將政府補助收入併入？本會計師以為：政府為彌補公司票價無法調漲所給予的『補助收入，係屬營業收入之性質』，將之併入營業損失補償金額之計算，亦『符合成本與收入配合會計原則』；故國光公司將之列入徵收補償估算表之數字計算，應屬允當。」等；爰認定此部分關於政府為彌補公司票價無法調漲所給予的補助收入，原確屬票價之一部分，其屬營業淨利內之營業收入性質，將政府補助收入併入計算，確實符合成本與收入配合之會計原則，應屬合理。另財政部105年8月5日台財稅字第10500601390號函所稱「五、（一）查案關公司（即上訴人）係公路汽車客運業者(依中華民國稅務行業標準分類(第7次修訂)之申報標準代號：493111)，主要從事以汽車行駛固定路線及班次，提供一般旅客客運服務之行業。另該公司取得『政府輔助款』，依本部93年8月23日台財稅字第09304531790號令規定，應列入『取得年度之收入』，依所得稅法第24條規定，計算營利事業所得稅額課稅。」等該引述之部分見解亦可參酌，併此敘明。

(2)次由合協會計師事務所於110年4月1日之補充意見函，可知財務會計與稅務會計確實存在差異；故營利事業所得稅結算申報書，在營業收入與營業外收益之會計項目分類，對政府補貼款確實是直接歸類為營業外收益項目，排除在營業淨利計算之外，確實只是營利事業所得稅結算申報，符合所得稅法及相關法令規定所製申報書格式之分類；而在財務會計上財務報表之編製，確實應依商業會計法及企業會計準則公報，將收入及支出等會計科目據其性質，依商業會計法及企業會計準則公報規定做適當、允當之分類表達。是本件上訴人依實際出車里程所受油價補貼款項，如係為抑制票價之調漲，得作為營業收入之加項；如係為補貼油價上漲之成本，則得作為營業成本之減項，均係在營業淨利範圍內討論之項

目，倘將其排除在營業淨利外做其他收入項目，確實非允當、適宜。

2.關於「租賃收入」之部分：

誠泰聯合會計師事務所函稱「五、上述三、之租賃收入，其在營利事業所得稅結算申報書雖亦列為非營運收益類，據國光公司表示，除廣告出租收入外，尚應主管機關要求，應有提供乘客購買禮品及餐飲等之需求，乃將部分空間出租予第三人使用以提供乘客購買禮品及餐飲等，是其收入性質，因其屬經常性之收入且與國光公司登記所營事業相符，故國光公司將其做為營業損失之請求；由於一般會計原理原則，並無禁止其可列為營業收入之規定，故國光公司將之列為營業損失請求之內容，並無不合之處。」，及合協會計師事務所函說明4稱「有關國光公司將租賃收入列入徵收補償估算表中是否適宜？本會計師以為：『財產出租行為亦是公司營業行為的一部分，且屬經常性發生』，對公司每年的獲利貢獻具有重要性，依重要性原則，國光公司將之列入徵收補償估算表之數字計算，亦屬允當。」等詞；然因考量租賃收入為所營事業項目以外之附加業務，屬非營業收益之性質，核非營業淨利內構成之元素，爰認關於租賃收入不應併入計算。

(四)又內政部105年11月7日以台內地字第1051309426號函、110年4月26日台內地字第1100113440號函，均稱「……『本案國光客運公司（即上訴人）是否屬查估基準第8點所稱營業性質特殊者』，該公司申報之其他收入及租賃收入可否計入營業損失補償，係屬個案事實之認定……」等語；而查，按加值型及非加值型營業稅法施行細則第10條（其他免申報銷售額之營業人）規定：「本法稱其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，指左列營業性質特殊之營業人：一、理髮業。二、沐浴業。三、計程車業。四、其他經財政部核定之營業。」核該規定確僅為營業稅在稽徵上，認為營業性質特殊之營業人「免予申報銷售額」之類別；此部分財政部110年4月14日台財稅字第11000563760號函稱「二、有關大眾運

輸之客運業是否屬於加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）所稱之營業性質特殊行業一節，依同法第13條第1項規定：『小規模營業人……及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，其營業稅稅率為1%。』同法施行細則第10條規定，其他經本部規定免予申報銷售額之營業人，指理髮業、沐浴業、計程車業及其他經本部核定之營業……等營業性質特殊營業人。按此，『大眾運輸之客運業非屬上開營業稅法規定之營業性質特殊營業人。』三、每年均申報營利事業所得稅(下稱營所稅)結算申報書之事業是否為營業性質特殊行業一節，依所得稅法第11條第2項及第71條規定……除小規模營利事業之獨資、合夥組織無須辦理營所稅結算申報外，其餘營利事業每年均須依規定辦理營所稅結算申報。」；及前揭合協會計師事務所於110年4月1日之補充意見函稱「三、㈠被告(即被上訴人)謂營業性質特殊，係引用加值型及非加值型營業稅法施行細則（下稱營業稅法施行細則）第10條規定做為解釋，惟查營業稅法施行細則第10條係財政部為規定免予申報銷售額之營業人之要件，『僅是在營業稅申報程序上免以申報銷售額』而已。」；故被上訴人抗辯關於本案是否營業性質特殊，上訴人主張其係營業性質特殊之營業人並引用營業稅法施行細則規定，關於財政部為規定免予申報銷售額之營業人之要件做為解釋，並非妥適之情，係為可採等語，以原判決駁回。

五、本院查：

(一)土地徵收條例第11條規定：「(第1項)需用土地人申請徵收土地或土地改良物前，除國防、交通或水利事業，因公共安全急需使用土地未及與所有權人協議者外，應先與所有權人協議價購或以其他方式取得；所有權人拒絕參與協議或經開會未能達成協議且無法以其他方式取得者，始得依本條例申請徵收。(第2項)前項協議之內容應作成書面，並應記明協議之結果。如未能達成協議，應記明未達成協議之理由，於申請時送交中央主管機關。……(第4項)第1項協議價購，應

由需用土地人依市價與所有權人協議。……」又公法上法律關係得以契約設定、變更或消滅之；行政契約之締結，除法規另有其他方式之規定外，應以書面為之；行政程序法如就行政契約未有規定者，係準用民法相關之規定，分別為行政程序法第135條前段、第139條及第149條所規定。是可知，需用土地人申請徵收土地或土地改良物前，依土地徵收條例第11條規定與所有權人達成價購之合意而訂定之協議價購書面契約，其性質為行政契約。所有權人既已與需用土地人達成價購之合意而訂定協議價購書面契約，需用土地人無庸再申請徵收需用之土地或土地改良物，雙方權利義務原則上即應依該協議價購書面契約之內容而定。

(二)查被上訴人為辦理系爭工程，並辦理該工程用地取得，依土地徵收條例第11條第1項規定，先與上訴人進行協議價購程序，於105年8月30日簽訂系爭協議價購契約，上訴人於105年11月29日配合拆除系爭土地上之車站站體並移轉登記系爭土地予被上訴人，被上訴人嗣於106年1月16日通知上訴人領取補償費224,687,247元，包括系爭土地地價補償金221,400,000元、地上農林作物補償金23,352元暨自動拆遷獎勵金及拆遷處理費3,263,895元，上訴人並於106年1月20日領取完畢等情，為原判決依法確定之事實，核與卷內證據資料相符。依前揭之說明，兩造就系爭土地價購之權利義務，應依兩造簽訂之系爭協議價購書面契約之內容而定。

(三)依系爭協議價購契約第1條約定：為辦理系爭工程，上訴人及被上訴人雙方同意依土地徵收條例規定選擇價購方式辦理工程用地移轉，並以本契約規範雙方權利義務。第4條約定：1.本件土地協議價購於完成過戶後一次辦理給付。2.價購土地上建物雙方議定以臺中市拆遷補償條例有關規定辦理查估給付。第8條約定：上訴人應於被上訴人通知之自動拆遷期限內自動拆除系爭建物，被上訴人始發給自動拆除獎勵金，逾期者，上訴人同意由被上訴人逕行拆除且不發給任何獎勵金及不請求任何賠償或補償。第10條約定：上訴人係為

配合被上訴人公共政策之推行，就系爭土地依土地徵收條例規定選擇協議價購方式進行移轉；為顧全乘客權益，被上訴人得協助上訴人向交通部臺灣鐵路管理局(下稱臺鐵局)洽租鄰近土地以興建國道客運轉運站體、旅客服務設施及停車場，以達永續經營之目標；故此，價購款項亦用以補貼上訴人興建新轉運站體、旅客服務設施及停車場之支出等語。是可知，兩造約定由被上訴人協助上訴人向臺鐵局洽租鄰近土地以興建國道客運轉運站體、旅客服務設施及停車場以繼續經營，價購款項亦用以補貼上開設施之興建支出，至於系爭建物之價購金額則依臺中市拆遷補償條例有關規定辦理查估給付。而按臺中市拆遷補償條例第8條規定：「合法營業用建物，因拆遷而致營業停止或營業規模縮小之損失，依土地及土地改良物徵收營業損失補償基準辦理。」準此，原判決認上訴人所主張之系爭營業損失補償，被上訴人應依系爭協議價購契約履行，意即：本件應按臺中市拆遷補償條例及營業損失補償基準之規定，認定上訴人合法營業用建物，是否有因拆遷造成營業停止或營業規模縮小致營業損失等情，並無違誤，此亦為上訴人所不爭。□

(四)臺中市拆遷補償條例第8條規定合法營業用建物，因拆遷而致營業停止或營業規模縮小之損失，依營業損失補償基準辦理，業如前述。營業損失補償基準第2點第1項規定：「本基準之用語定義如下：（一）合法營業：係指依法取得營業所需相關證照，並正式營業者。（二）營業停止：係指營業用土地或土地改良物因全部徵收而致營業之停止。（三）營業規模縮小：係指營業用土地或土地改良物因部分徵收而致原有營業規模之縮小。……」第3點規定：「(第1項)合法營業用土地或土地改良物全部徵收致停止營業時，其損失補償以該事業最近3年向稅捐稽徵機關申報之營利事業所得稅結算申報書上營業淨利加利息收入減利息支出之平均數計算補償之。(第2項)計算徵收營業損失補償，其營業淨利、利息收入、利息支出應以營利事業所得稅結算申報書之帳載結算金

額為準，計算結果為負值者，不予補償。」第4點規定：「(第1項)合法營業用土地或土地改良物部分徵收致營業規模縮小時，其損失補償按實際徵收之營業面積與營業總面積之比，乘以該事業最近3年度向稅捐稽徵機關申報之營利事業所得稅結算申報書上營業淨利加利息收入減利息支出之平均數計算補償之。(第2項)前項營業面積以登記或申報營業之土地或土地改良物面積為限，不包括非營業用之部分。(第3項) 徵收部分為事業經營之主體或主要設施，致剩餘部分已無法繼續經營者，依第3點之規定補償之。」第5點規定：「合法營業用土地或土地改良物之營業處所有1處以上時，按其被徵收部分占其全部營業處所面積比率，依第3點及第4點規定計算營業損失。」是可知，臺中市拆遷補償條例及營業損失補償基準所稱之營業停止，係指營業用土地或土地改良物因全部徵收(或價購)而致營業之停止，所稱營業規模縮小，係指營業用土地或土地改良物因部分徵收(或價購)而致原有營業規模之縮小，按諸第3點及第4點規定，停止營業時，其損失補償以該事業全部之申報數額計算，營業規模縮小時，其損失補償以該事業全部之申報數額再按實際徵收(或價購)之營業面積與營業總面積之比計算。復按諸第5點規定，合法營業處所有1處以上時，按其被徵收(或價購)部分占其全部營業處所面積比率，依第3點及第4點規定計算等情以觀，本件所爭執之所謂因系爭協議價購契約而致營業停止或營業規模縮小，應就該事業之營業總面積而言，倘該事業並未因系爭協議價購契約而致營業總面積之減少，甚至反而增加者，自難謂其因拆遷造成營業停止或營業規模縮小而致有損失，應予補償。經查，上訴人臺中站原營業遭協議價購之面積計840平方公尺，上訴人於105年11月29日配合拆除原站體，新站營運面積約5,300平方公尺，上訴人無縫接軌進行營運，該臺中站未因搬遷而造成停止營業等情，為原判決依法確定之事實，核與卷內證據資料相符。則原判決論以：被上訴人願以協議價購金額221,400,000元取得面積840

平方公尺之系爭土地，且依系爭協議價購契約第10條之約定，被上訴人得協助上訴人向臺鐵局洽租鄰近土地以興建國道客運轉運站體、旅客服務設施及停車場，以達永續經營之目標，價購款項亦用以補貼上訴人興建新轉運站體、旅客服務設施及停車場之支出，而新站營運面積約5,300平方公尺，其內部及周遭環境交通、運輸動線等皆優於原營業場域，上訴人無停止營業，是上訴人主張臺中市拆遷補償條例第8條所稱之營業停止係針對被徵收的標的建物，不涉及上訴人其他營業之建物或主體，縱營業人於徵收後繼續經營，亦無礙於營業損失請求等詞，係屬誤解等語，核屬有據。上訴意旨仍執前詞，主張舊站既已因拆除而停止營業或營業規模縮小，被上訴人依約即負有損失補償之義務，尚非可採。

六、綜上所述，本件既不符合臺中市拆遷補償條例及營業損失補償基準所定之「因拆遷而致營業停止或營業規模縮小」之要件，上訴人起訴請求被上訴人應給付上訴人系爭營業損失21,319,752元及其遲延利息，即屬無據，原判決予以駁回，於法有據，並無違誤，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。又原判決既已論明上訴人未該當臺中市拆遷補償條例第8條規定因拆遷而致營業停止或營業規模縮小，得依營業損失補償基準辦理損失補償情形之認定，則其於理由(四)就上訴人所主張其營業淨利呈負值，係因先將墊付之營業支出成本列入致成本虛胖，於收支相抵後形成該欄位為負值，應將政府油價補貼款項加計後始為上訴人營業損失之詞是否可採，暨本件是否符合營業損失補償基準第8點之「營業性質特殊者」之論述，均屬贅論，附此指明。

七、結論：本件上訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　12　　月　　21　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　陳　國　成

法官　簡　慧　娟

法官　蔡　如　琪

法官　陳　文　燦

法官　王　碧　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　112　　年　　12　　月　　21　　日

書記官　徐　子　嵐