

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度訴字第779號

115年1月8日辯論終結

原告 李志宏
被告 財政部臺北國稅局

代表人 謝慧美（代理局長）

訴訟代理人 邱依恬
董斯平
胡育慈

上列當事人間納稅者權利保護法事件，原告不服財政部中華民國114年6月4日台財法字第11413917140號（案號：第11301062號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面

本件訴訟進行中，被告之代表人於民國115年1月16日由局長吳蓮英變更為代理局長謝慧美，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第149、151頁），經核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告以113年8月22日李氏字第20240822號函（下稱113年8月22日函）及113年8月30日李氏字第20240830號函（下稱113年8月30日函），分別向被告及財政部法制處申請提供「財政部臺北國稅局審理遺產及贈與稅案件簡化作業要點」（下稱系爭作業要點），經被告以113年8月30日財北國稅綜所遺贈字第1131039041號書函（下稱113年8月30日書函），請原告補正

申請之法律依據及理由，財政部法制處則以113年9月4日財法發字第11313006900號書函（下稱113年9月4日書函）移請被告核辦逕復。嗣原告以113年9月10日李氏字第20240910號函（下稱113年9月10日函）復被告略以：其係依政府資訊公開法（下稱政資法）第7條第1項第2款及行政程序法第46條第2項規定，為申報遺產及贈與稅（下稱遺贈稅）時參考用等語，又以113年10月1日李氏字第20241001號函（下稱113年10月1日函）補充略以：其另依據納稅者權利保護法（下稱納保法）第9條第1項規定申請，被告則以113年9月30日財北國稅綜所遺贈字第1130025717號函，否准原告之申請（下稱原處分），原告不服，提起訴願，經財政部以114年6月4日台財法字第11413917140號（案號：第11301062號）訴願決定書決定訴願駁回（下稱訴願決定），原告仍不服，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

系爭作業要點屬於行政規則，具備裁量基準，且對外行使裁量權，主管機關依行政程序法第160條第2項規定，應對外公布，且依納保法第1條第1項、第9條第1項及第10條規定，主管機關就稅捐事項所作成之解釋函令或其他行政規則，除涉及公務機密、營業秘密，或個人隱私外，均應公開，被告提供系爭作業要點即為納保法所稱妥適必要之協助，係被告之義務，亦為正當法律程序。

（二）聲明：

1. 訴願決定及原處分均撤銷。

2. 被告就原告113年8月22日（含113年8月30日函、113年9月10日函及113年10月1日函）之申請（下稱系爭申請），應作成准予提供系爭作業要點五、（一）3. 銀行存款(1)部分規定（下稱系爭規定）之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

01 系爭作業要點係被告基於職權，為規範機關內部業務運作及
02 處理方式，依「財政部各地區國稅局審理遺贈稅案件簡化作
03 業要點」（下稱簡化作業要點）第4點規定，因應所轄客觀
04 條件及查審人力負荷等因素，所為之一般抽象性規定，屬作
05 業性行政規則，非解釋性行政規則；且系爭作業要點涉及遺
06 贈稅案件選案查核過程，倘予公開，將使有意避稅之受規制
07 者有所防範，規避調查，影響稅捐徵起之效能及租稅公平，
08 屬納保法第9條第1項除書規定之「公務機密」，尚無公開之
09 必要，是被告否准系爭申請，並無違誤。

10 (二)聲明：

11 原告之訴駁回。

12 四、爭點：

13 被告以原處分否准原告之系爭申請，是否於法有據？本件原
14 告之訴是否欠缺權利保護必要？

15 五、本院的判斷：

16 (一)前提事實：

17 上開爭訟概要欄所述之事實，除本件爭點外，為兩造所不爭
18 執，並有原告113年8月22日函（原處分卷1第1-3頁）、被告
19 113年8月30日書函及回執（同卷第4、5頁）、財政部法制處1
20 13年9月4日書函及所附原告113年8月30日函（同卷第6-7
21 頁）、原告113年9月10日函（同卷第8-10頁）、原處分及送
22 達證書（同卷第11-12、13頁）、原告113年10月1日函（同
23 卷第14-16頁）、訴願決定及送達證書（同卷第99-107頁、
24 訴願卷2末頁）可查，堪信屬實。

25 (二)被告以原處分否准原告之系爭申請，核屬於法有據，且被告
26 業已提供系爭規定予原告，本件原告之訴亦欠缺權利保護必
27 要：

28 1.應適用的法令及法理的說明：

29 (1)政資法第1條規定：「為建立政府資訊公開制度，便利人民
30 共享及公平利用政府資訊，保障人民知的權利，增進人民對
31 公共事務之瞭解、信賴及監督，並促進民主參與，特制定本

01 法。」第2條規定：「政府資訊之公開，依本法之規定。但
02 其他法律另有規定者，依其規定。」第3條規定：「本法所
03 稱政府資訊，指政府機關於職權範圍內作成或取得而存在於
04 文書、圖畫、照片、磁碟、磁帶、光碟片、微縮片、積體電
05 路晶片等媒介物及其他得以讀、看、聽或以技術、輔助方法
06 理解之任何紀錄內之訊息。」第5條規定：「政府資訊應依
07 本法主動公開或應人民申請提供之。」第7條第1項第2款規
08 定：「下列政府資訊，除依第18條規定限制公開或不予提供
09 者外，應主動公開：……二、政府機關為協助下級機關或屬
10 官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋
11 性規定及裁量基準。」第8條第1項規定：「政府資訊之主動
12 公開，除法律另有規定外，應斟酌公開技術之可行性，選擇
13 其適當之下列方式行之：一、刊載於政府機關公報或其他出
14 版品。二、利用電信網路傳送或其他方式供公眾線上查詢。
15 三、提供公開閱覽、抄錄、影印、錄音、錄影或攝影。四、
16 舉行記者會、說明會。五、其他足以使公眾得知之方式。」
17 又納保法第1條第2項規定：「關於納稅者權利之保護，於本
18 法有特別規定時，應優先適用本法之規定。」第9條第1項規
19 定：「主管機關就稅捐事項所作成之解釋函令及其他行政規
20 則，除涉及公務機密、營業秘密，或個人隱私外，均應公
21 開。」又檔案法第2條規定：「本法用詞，定義如下：……
22 二、檔案：指各機關依照管理程序，而歸檔管理之文字或非
23 文字資料及其附件。……四、機關檔案：指由各機關自行管
24 理之檔案。」第17條規定：「申請閱覽、抄錄或複製檔案，
25 應以書面敘明理由為之，各機關非有法律依據不得拒絕。」
26 另行政程序法第46條第1項前段規定：「當事人或利害關係
27 人得向行政機關申請閱覽、抄寫、複印或攝影有關資料或卷
28 宗。」上開規定均屬政府機關資訊公開之規範。其中政資法
29 係規範政府機關一般性資訊之公開；納保法係規範主管機關
30 就稅捐事項所作成之解釋函令及其他行政規則之公開事宜；
31 檔案法係就已歸檔之政府機關一般性資訊公開之規定；而行

政程序法第46條則屬特定行政程序進行中當事人或利害關係人申請閱覽該行政程序相關資料或卷宗之程序規定；相較於政資法係規範一般性政府資訊公開而言，行政程序法第46條個案性資訊之公開規定屬狹義法，應優先適用，然限於當事人或利害關係人所欲閱覽之資料或卷宗。此規定既係規範特定之行政程序中當事人或利害關係人為主張或維護其法律上利益之必要，向行政機關申請閱覽卷宗之程序規定，自應於行政程序進行中及行政程序終結後法定救濟期間經過前（下稱行政程序進行中）為之。倘非行政程序進行中之申請閱覽卷宗，即無上開規定之適用，而應視所申請之政府資訊是否為主管機關就稅捐事項所作成之解釋函令及其他行政規則、機關檔案或政府機關一般性資訊，適用納保法、檔案法或政府資訊公開法之規定。亦即人民向行政機關申請提供資訊，應視其要求提供之資訊是否為行政程序進行中之案卷而適用不同之規定，並由行政機關視具體個案情況，分別依行政程序法、納保法、檔案法及政府資訊公開法等相關規定決定是否提供。蓋因無法期待人民均能熟稔上開各法律規定，並於申請提供資訊時正確無誤表明應適用之法律依據。因此，只要求人民表明申請提供之政府資訊內容要旨及件數（政資法第10條第1項第3款規定參照），行政機關即應依其申請意旨，視該具體個案情況，分別依行政程序法、納保法及政資法等相關規定為是否提供之決定，始符保障人民知的權利及促進民主參與之政府資訊公開制度之設立（最高行政法院104年度裁字第935號裁定意旨參照）。

- (2)為提升遺贈稅案件之查核績效，加速案件審查作業，維護租稅公平，財政部各地區國稅局訂有簡化作業要點，被告依該作業要點第4點規定，因應所轄之客觀條件及查審人力負荷等因素，訂定系爭作業要點。是可知，系爭作業要點係被告機關基於職權所訂定機關內部就遺贈稅案件查審標準之規範，核屬行政程序法第159條第2項第1款所定關於機關內部業務處理方式之作業性行政規則，與行政程序法第159條第2

01 項第2款所稱解釋性規定及裁量基準，尚屬有間；況系爭作
02 業要點關涉被告就遺贈稅案件之選案查核過程，為避免意圖
03 規避納稅義務之受規制者得有所預見或防備，致影響遺贈稅
04 案件查核之有效性及稅捐徵起之效能，即應嚴守秘密，以落
05 實納保法第1條所定實現課稅公平之立法目的，故系爭作業
06 要點因涉及「公務機密」事項，依納保法第9條第1項除書規
07 定，自得排除於應公開資訊之範圍。

08 (3)「行政機關之追補理由」，係行政處分於形式上已記明理
09 由，惟並不充分（實質要件瑕疵），基於訴訟程序經濟原
10 則，在維持行政處分同一性不變，屬裁判基準時已存在之理
11 由，無礙當事人之攻擊防禦及須由行政機關自行追補理由之
12 前提下，於訴訟中補充或更換事實上或法律上理由，以達到
13 維持原處分之目的。又前述理由之追補，在訴願階段可以為
14 之，並無限制。蓋訴願制度係作為行政自我審查之機制，故
15 訴願程序具有行政程序之延長的性質，訴願法第79條第2項
16 規定：「原行政處分所憑理由雖屬不當，但依其他理由認為
17 正當者，應以訴願為無理由。」原處分機關據此得於訴願程
18 序，在不喪失行政處分同一性範圍內，追補（變更）使原處
19 分正當之理由，訴願機關依此對於原處分理由不當之瑕疵，
20 亦具補正、治癒之權能（最高行政法院111年度上字第138
21 號、105年度判字第593號判決意旨參照）。

22 2.原告113年8月22日函及113年8月30日函因僅記載申請提供系
23 爭作業要點，被告乃以113年8月30日書函請原告補正申請之
24 法律依據及理由，嗣原告以113年9月10日函援引政資法第7
25 條第1項第2款及行政程序法第46條第2項規定為其請求之依
26 據，並表明其為申報遺贈稅時參考用，被告固據此審認所曾
27 受理之原告申報其父遺產稅案件之相關行政程序業已終結，
28 並無行政程序法第46條第1項前段規定之適用，而以原告申
29 請提供之系爭作業要點非屬政資法第7條第1項第2款所定政
30 府應主動公開之資訊範圍等為由，否准所請，並未併就納保
31 法之規定為衡量決定。然原告嗣已於113年10月1日函補充其

另依據納保法第9條第1項規定申請，並於訴願書主張其亦得依納保法第1條、第9條第1項及第10條規定請求被告提供系爭作業規定等語，復經被告於訴願答辯書補充系爭作業要點屬納保法第9條第1項除書得排除應公開資訊之範圍，而為原處分理由之追補（訴願卷目次號8、9），訴願機關亦依訴願法第79條第2項規定，予以論究，而維持原處分（訴願決定第6頁），堪認原處分理由不當之瑕疵，業經補正、治癒。是被告以系爭作業要點核屬納保法第9條第1項除書規定之公務機密，本不得提供，而以原處分否准原告之系爭申請，核屬於法有據。

3.況且，行政訴訟法第5條第2項規定之課予義務訴訟，乃原告就其申請作成行政處分遭主管機關否准，致損害其權益，經依訴願程序未獲救濟時，以否准之機關為被告所提起之訴訟。故原告之權利已不因行政機關之否准受到損害，其提起之課予義務訴訟，即屬欠缺權利保護之必要（最高行政法院111年度上字第88號判決意旨參照）。原告本件訴訟係訴請被告提供系爭作業要點中之系爭規定（本院卷第86、129頁），而系爭規定業經原告於其與被告間本院另案113年度訴字第188號遺產稅事件（下稱系爭遺產稅事件）中閱卷得知，並經本院113年度訴字第188號判決引據於判決理由，而由原告於本件訴訟審理時提出（本院卷第91、136、141頁），復據被告於本件114年12月9日準備程序再提供系爭規定之全部內容（本院卷第104頁、原處分卷2第91頁），則原告本件申請被告提供系爭規定之目的，對其個人主觀權利而言，在於取得該資訊以知悉其內容，其既經被告提供系爭規定，則原告之權利已不因被告未予提供而致損害；至於原告是否認同被告於系爭遺產稅事件適用系爭規定查核及計算原告之父遺產中定期存款之本金，核與被告有無提供系爭規定，係屬二事，不能以原告主觀上認為其無法理解被告所提供系爭規定之內容，即認被告未予提供。是原告提起本件課

予義務訴訟，請求被告應依系爭申請，作成准予提供系爭規定之行政處分，自屬欠缺權利保護之必要。

(三)綜上所述，系爭作業要點核屬納保法第9條第1項除書規定之公務機密，本不得提供，且經被告於訴願階段為原處分理由之追補，訴願決定依訴願法第79條第2項規定予以維持，亦無不合；況被告業已提供系爭規定全文予原告，原告復提起本件課予義務訴訟，請求被告應依其申請，作成准予提供系爭規定之行政處分，亦屬欠缺權利保護必要，是原告訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

七、結論：本件原告之訴為無理由，亦欠缺權利保護必要，爰判決如主文。

中 華 民 國 115 年 1 月 29 日

審判長法 官 洪慕芳

法 官 郭銘禮

法 官 孫萍萍

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件

(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02 中 華 民 國 115 年 1 月 29 日

03 書記官 林劭威