臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@110年7月15日辯

原　　告　國光汽車客運股份有限公司
代　表　人　陳麒盛
訴訟代理人　鄭凱威　律師
被　　告　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，原告提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

緣被告為辦理「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。原告原營業所在地臺中市○區○○段0○段00○0○號土地(下稱系爭土地)位於系爭工程範圍內，經被告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，先與原告進行協議價購程序，於民國105年8月30日簽訂協議價購契約。原告於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告，被告以106年1月16日府授建園字第1060010243號函附補償清冊通知原告領取補償費共新臺幣(下同)2億2,468萬7,247元，補償項目包括：「系爭土

地地價補償金221,400,000元、土地改良物補償金23,352元、自動拆遷處理費3,263,895元。」原告並於106年1月20日領取完畢。嗣原告不服被告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。被告以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：依補償基準第3點第1項規定，原告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原告所屬之客運業，且原告未因搬遷而造成營業停止或規模縮小等語。原告仍不服，請求被告說明否准之法源依據，被告以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：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告依當地情形及個案事實查估後審認，被告查現行營業性質特殊之相關規定，皆無原告所屬之客運業，且原告之營業性質非屬不可替代性或絕對特殊性，故認原告未符營業性質特殊情形。原告不服前揭108年3月18日函、108年9月26日函，提起訴願，經訴願決定不受理後，遂向本院提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.本件兩造間協議價購契約成立後被告應否依約給付「營業損失補償」之爭議，為行政契約所生爭議，應屬公法事件，原告本於因徵收協議價購而締結協議價購契約書之請求權而提起給付訴訟，程序上仍屬適法。觀被告於105年8月30日與原

告就其取得臺中市中區都市計畫廣場6用地及臺中車站拆遷補償事所簽立之協議價購契約，其中第1、4、10條分別記載：「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』，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」、「……2.價購土地上建物雙方議定以『臺中市辦理公共工程拆遷建築改良物補償自治條例』有關規定辦理查估給付。」、「乙方(即原告)係為配合甲方(即被告)公共政策之推行，就標示土地依土地徵收條例規定選擇協議價購方式進行移轉。」由此足見被告係依土地徵收條例第11條第1項規定，為達成「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」公共政策之目的，於徵收該廣場用地前，先與土地所有權人即原告以協議價購之方式取得需用土地，另土地上建物之拆除則依拆遷補償條例辦理。換言之，協議價購契約書顯然係被告在徵收行政處分作成之前，為替代徵收行政處分之目的而達成之協議，則參酌最高行政法院及高等行政法院法律座談會見解，該協議價購契約書當屬行政契約，而與「價購時尚無任何徵收計畫，僅係人民為避免其土地日後被徵收而預先將其土地賣給需用土地人，屬私法上之買賣契約」之態樣截然不同。

2.原告於105年3月25日被告所召開系爭工程之第1次公聽會即已主張客運業應將政府補貼收入及租賃收入計入營業損失補償之計算。就此，被告表示有關地上物拆遷將依循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)辦理拆遷補償，而營業損失之部分則係依據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)。嗣於協議價購會議中原告並再次強調及重申客運業應

將政府補貼收入及租賃收入計入營業損失補償之計算。顯見原告對於被告應給付「營業損失補償」之立場始終堅持不變。而針對是否可適用營業損失補償基準第8條之規定乙節，於協議價購會議中被告因尚無定見，遂表示將請示內政部。嗣被告確有依協議價購會議之結論陳請內政部釋示，然因被告急需用地，故於內政部尚未釋示前，被告即先於108年8月30日與原告簽定「協議價購契約書」，其中第4條第2項有規定：「價購土地上建物雙方議定以『臺中市辦理公共工程拆遷建築改良物補償自治條例』有關規定辦理查估給付」等語，顯見地上建物之價購雙方有合意依拆遷補償條例有關規定辦理；而該條例第8條即係有關「營業損失補償」之規定，可知除原告所先行核定系爭建物之「用地價購」、「地上農林作物」及「建築改良物自動拆遷獎勵金及拆遷處理」之補償項目外，「營業損失補償費」亦為兩造間「協議價購契約書」所約定應給付項目，僅其金額將待內政部釋示後再為核定並給付，被告稱原告係直接援引營業損失補償基準作為請求之依據，應屬誤會。

3.後財政部及內政部均陸續做出釋示，肯認政府補助款收入及租賃收入應併同計入原告之營利事業所得；就此，被告尚依據內政部之釋示內容，委託誠泰聯合會計師事務所進行查估並提供專家意見，其同認原告台中站徵收營業損失補償估算表之金額及會計項目，與一般會計原理原則並無違反之處，其作為請求補償之內容，應屬有據。顯見「營業損失補償費」確屬被告依「協議價購契約書」所應給付之內容，否則何以被告嗣後仍耗費公帑委請誠泰聯合會計師事務所出具意見書。此外，針對「營業損失補償費」之計算，被告尚有依內政部105年11月7日台內地字第1051309426號函之意旨，於10

5年12月8日函請原告提供最近3年營利事業所得稅結算申報書，其後原告並有告知因配合105年度營利事業所得稅結算申報期程，預計於106年6月中旬提供所需之103至105年之3年度營利事業所得稅結算申報書。況於106年7月13日原告尚有以(106)董字第10620858號函陳請營業損失補償費計2,277萬8,558元，經與被告協調後，乃將金額略作調整而於106年10月17日以(106)董字第10621256號函陳請營業損失補償費計2,131萬9,752元；又原告106年6月中旬提供所需之103至105年3年度營利事業所得稅結算申報書後，被告乃於107年9月18日委託誠泰聯合會計師事務所針對原告就系爭建物拆遷所提營業損失補償估算表進行查估並提供專家意見（按因委託會計師出具專家意見一事須經採購程序辦理，故有花費相當時間）；而於108年1月14日被告尚有針對本件「營業損失」疑義陳請交通部釋示，凡此更可證補償費之發放乙事雙方均持續進行中未有中斷。

4.依拆遷補償條例第8條規定可知條文所指「因拆遷而致營業停止」之標的為遭拆除之合法、供營業使用之建物，於本件即指該坐落於廣場6用地之臺中車站，準此，原告確實因臺中車站遭拆除而致「該車站」之相關營業停止，當符合上開條文所定請求營業損失補償之要件。至於原告因身為大眾運輸之客運業，必須全年365天無休息地載運旅客，始不得不於上開車站拆除之同日另搬遷他處營運載客，則為原告就臺中車站拆除之因應之道，並不礙於原告依拆遷補償條例第8條規定向被告請求臺中車站遭拆除之營業損失補償，亦無礙原告依拆遷補償條例等規定請求營業損失補償；蓋原告依發展大眾運輸條例、大眾運輸事業補貼辦法等規定所領得補貼款項之原因事實及法源依據，與本件營業損失補償之原因事

實及請求依據，並不相同。

5.所謂「營業損失」乃「成立於建築改良物且運作之營業」所生附著之財產價值因徵收而被迫剝奪，致使有因營業活動停止而不能獲取利潤之損失；是可知判斷是否有「營業損失」，應著眼於該經徵收之標的是否因此生附著之財產價值被迫剝奪之情事，此參損失補償基準第2點規定：「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」等語，其條文之主詞乃「營業用土地或土地改良物」即明；只要營業用改良物有因徵收而停止營業即該當，故拆遷補償條例第8條所指「因拆遷而致營業停止」之標的為遭拆除之合法、供營業使用之建物，而與營業人是否另有其他建築改良物可供營業無涉。此外，損失補償基準第2點乃謂「營業停止」而非「營業終止」，故自不以營業人有因徵收而不再繼續營業為必要，縱使營業人有於徵收後繼續經營，亦無礙於「營業損失」之請求；本件兩造於105年8月30日簽立協議價購契約書後，原告已配合被告於105年11月29日至同月30日自行將系爭建物拆除完畢；準此，原告確實因臺中車站遭拆除而致「該車站」之相關營業停止，當符合上開條文所定請求營業損失補償之要件。

6.原告營業性質確屬特殊，已有財政部105年8月5日函釋見解及誠泰聯合會計師事務所出具之專家意見肯認；被告所引最高行政法院100年度判字第1708號判決並未將「營業性質特殊者」限縮於小額、零散之營業人；是以，被告辯稱原告非前述判決所稱小額或零散之營業人，無依法不須申報或採查定稅額，故無營業性質特殊之情形而不適用營業損失補償基準第8條規定云云，當不足採。又被告雖提出臺北高等行政法院103年度訴字第927號判決作為有利於其主張之見解。然

該案之原告雖為運輸業者，但並非與本件原告同為汽車客運運輸業者，未因執行各級政府公共運輸政策，而領得補貼款項，或得於候車站體內合法提供服務旅客之商業設施與廣告收入，故該案之基礎事實與本件毫不相同，應無比附援引之餘地。

7.被告以公務預算委託誠泰聯合會計事務所出具之「覆核之意見書」有表示：1.本會計師受台中市新建工程處委託，就國光汽車客運股份有限公司因徵收土地請求補償營業損失之適宜性，對國光公司所提出之台中站徵收營業損失補償估算表之金額及會計項目提供專家意見……2.103年至105年之營駛收入……由於該損益項目，係經國光公司所委託會計師查核簽證後之數字，其真實性應可採信。3.103年至105年之政府補助收入……該金額經本會計師核對國光公司所委託之簽證會計師查核報告書內容之金額一致，其真實性應可採信。4.103年至105年之台中站租賃收入……經查，該欲請求之金額，僅係針對台中站不動產出租予他人之收入予以計入，經本會計師對國光公司帳載紀錄及結算申報資料，尚無不合，其真實性亦可採信。5.國光公司台中站徵收營業損失補償估算表之金額及會計項目，與一般會計原理原則無違反之處，其作為請求補償之內容，應屬有據。由前開「覆核之意見書」之內容可知，本件原告所提出「台中站徵收營業損失補償估算表」之內容業經被告以公務預算委託誠泰聯合會計師事務所詳實查核，逐一審認各該金額、計算方式之正確、適法性，並經該會計師事務表示該估算表之金額及會計項目，與一般會計原理原則無違反之處，得作為請求補償之內容，今被告再恣意否認原告「台中站徵收營業損失補償估算表」之內容及計算式，實屬無據，更違反行政機關禁反言之原理原則

。

8.誠泰聯合會計師事務所110年2月5日函有表示：「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，國光公司台中站徵收營業損失補償估算表（下稱徵收補償估算表）乃將政府補助之收入列入計算請求營業損失之金額。」、「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。」、「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，應屬允當。」、「國光公司徵收補償估算表將政府補助收入及租賃收入併計營業淨利中做為請求補償營業損失之依據，並不違背會計原理而具有合理性。」；110年4月1日函有表示：「國光公司營利事業所得稅結算申報書之營業淨利雖為負數，因其未將油價補貼款項等列為營業收入之加項或營業成本之減列所致；倘國光公司將營利事業所得稅結算申報書會計項目就其他收入中屬油價補貼款項等依收入之性質予以重新分類的話，則營業淨利不至於產生負數……」等語，是可知本件原告主張應將政府補助收入及租賃收入併計營業淨利中做為請求補償營業損失之依據，應屬有據。而前述誠泰聯合會計事務所之專業意見亦與財政部台財稅字第10500601390號函所表示：「……另該公司取得政府補助款，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，計算營利事業所得額課稅。……至其取得上開租賃收入及補助款收入等雖非屬其主要營業活動所產生之收入，但仍應列於申報書非營業收益科目項下，併同計算營利事業所得。(三)按貴部計算徵收營業損失補償之營業淨利、利息收入及利息支出等計算基礎，係以營利事業所得稅結算申報書之『帳載結算金額為準』，爰上開租賃收入及其他收入允宜依一般公認會計原則判斷是否為其實際營業淨利……」等語完全相符，亦可證其專業意見之合理性。

9. 誠泰聯合會計師事務所110年4月1日函有表示：「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。」等語，可知營業稅法施行細則第10條所稱「營業性質特殊」僅係稅法上作為免以申報銷售額之認定；然本件所涉及者乃土地徵收爭議，涉及之法規乃營業損失補償基準第8條之規定，二者規範目的不必然相同，尚無庸作同一解釋之必要，而營業損失補償基準第8條所稱「營業性質特殊」為何指，尚有待法規主管機關內政部予以釋疑。本件透過行政調查徵詢專家意見，而專家意見肯認政府補助與租金收入應列入營利事業所得之內容，被告作出相反見解，應不足採。原告所提甲證6第3頁（二），財政部亦明確表示政府補貼與租金收入要併同計算營利事業所得，並不是如被告所稱非營業收益科目項下，而不列入營利事業所得之計算，被告對函釋之解釋與財政部所列載的文字不同。

10. 從而，依協議價購契約書第4條第2項之規定，被告本應依拆遷補償條例第8條規定計算「營業損失補償」之金額後給付之，而不論係財政部或內政部之釋示，抑或被告所委託誠泰聯合會計師事務所提供之專家意見，均肯認政府補助款收入

及租賃收入應併同計入原告之營利事業所得，並據以計算應給付之「營業損失補償」，豈料被告卻仍堅持本件營業損失補償之計算不應計入上開政府補貼收入及租賃收入，而拒絕依「協議價購契約書」給付共計2,131萬9,752元之營業損失補償費，原告自得提起本件訴訟請求被告給付之。

㈡聲明：被告應給付原告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。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.營業損失補償基準乃根據土地徵收條例第33條之母法而來，係就「徵收」土地或土地改良物原供合法營業之用，因徵收而致營業停止或營業規模縮小之損失，給予補償之規定，與協議價購具有雙方合意成立類似買賣契約之性質不同，土地價金乃經雙方意思表示合致，當事人間之權利義務關係依價購協議書約定辦理，買賣價金既為雙方考量各種因素而成立行政契約關係。本件兩造係協議價購土地，並非以徵收處分取得系爭用地，關於土地價金既經雙方合意，與營業損失補償基準係就徵收土地另予營業損失補償者不同，兩造間關於系爭土地之權利義務關係悉依價購協議書約定辦理，應無再依系爭營業損失補償基準請求補償之餘地。

2.縱認原告仍得依營業損失補償基準請求補償，依營業損失補償基準第2點、第3點規定，因徵收土地及土地改良物請求營業損失補償之要件為：(一)因徵收致停止營業或規模縮小；(二)損失補償以最近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；(三)營業淨利、利息收入、利息支出以營利事業所得稅結算申報書之帳載結算金額為準；(四)結果為負值者不予

補償。原告位於臺中市舊站之站體於105年11月29日拆除，原告並於同日搬遷至新民街轉運站，並未因被告徵收取得系爭土地而停止營業，此因被告在協議價購土地時已承諾「無縫接軌」，兩造協議價購契約書第10條即明訂：「甲方協助乙方向交通部台灣鐵路管理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乙方興建新轉運站體、旅客服務設施及停車場之支出。」實則，原告原營業所在地協議價購面積為820平方公尺，新營業場所面積約為5,300平方公尺，原告不僅未因土地徵收而停止營業，徵收後(實為協議價購)亦未造成營業規模縮小，自不符合營業損失補償之規定。再者，原告自承依據「市區○○路汽車及計程車客運業油價補貼作業執行要點」、「發展大眾運輸條例」第9條及「大眾運輸事業補貼辦法」第2條規定，因營業虧損持續受有政府補助款(主張應算入營業收入)，則原告未停止營業，政府自未停止補助，顯然不符「因徵收致停止營業或規模縮小」之前提要件。何況原告既已獲政府營業補助，又請求本件營業損失補償，恐有就同一事件獲雙重補償之情。

3.依據營業損失補償基準第3點規定，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；⑴103年營利事業所得稅結算申報書之帳載結算金額：(33)營業淨利(-136,436,800元)+(38)利息收入(555,028元)-(46)利息支出(76,620,768元)=-212,502,540；⑵104年營利事業所得稅結算申報書之帳載結算金額：(33)營業淨利(-29,266,965)+(38)利息收入(962,205)-(46)利息支出(72,105, 979)=-100,410,739；105年營利事業所得稅結算申報書之帳載結算金額：(33)營業淨利

(-37,488,756)+(38)利息收入(417,445)-(46)利息支出(66,160,197)=-103,231,508；依據法條規定，損益及稅額計算表上的營業淨利即編號33，營業淨利沒有包括編號44其他收入(即政府補助收入)及編號39租賃收入，原告固主張誠泰聯合會計師事務所出具之覆核意見書認為依據一般會計原理原則，並無禁止將政府補助收入或租賃收入列入「營業收入」，然該覆核意見究屬對一般公認會計準則所為之見解，但本件依照營業損失補償基準第3點第2項已明定只計算營業淨利、利息收入、利息支出，且以營利事業所得稅結算申報書之帳載結算金額為準，則一般會計準則是否不禁止將政府補助收入或租賃收入列入「營業收入」，係屬兩事。

4.「營業性質特殊」之用語，乃依據營業事業所得相關稅法，基於實質課稅原則及量能課稅原則而來，「加值型及非加值型營業稅法施行細則第10條規定：『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。』」立法例可資參照。應可認所謂「營業性質特殊」係指小額、零散之營業人，依法不須申報或採查定稅額者，無法以「營利事業所得稅結算申報書，帳載結算金額」認定者而言，亦即能以營業損失補償基準第3點認定損失補償標準，原告即無依第6點及第8點規定認定補償之餘地。

5.財政部105年8月5日台財稅字第10500601390號函說明欄第二點記載認為租賃收入及補助款收入固應併同計算營利事業所得，但屬列載於申報書非營業收益項下之科目。故依據系爭徵收營業損失補償第3點僅規定以營業淨利科目之「(33)營業淨利」、非營業收益之「(39)利息收入」、非營業損失之

「(46)利息支出」計算補償額，且以申報書中「帳載結算金額」為準，法條既已明訂計算方式，被告只能依法行政並無法律用語不明確，而得為裁量將原告所主張政府補助收入及租賃收入重為計算，變更原告已申報近3年營利事業所得稅結算申報書「帳載結算金額」之可能。函文雖又表示租賃收入及其他收入允宜依一般公認會計原則判斷是否為其實際營業淨利，又其「營業淨利」是否將租賃收入及其他收入併計，作為依土地徵收相關規定計算補償損失之考量因素，系爭函文係表示請內政部本諸權責酌處，蓋因系爭徵收營業補償基準並非財政部主管法規之故，要不能以此函文作為原告得請求徵收營業補償損失之依據。

6.本件用地取得被告業於105年8月30日與原告簽訂協議價購契約，則原告依約移轉土地所有權予被告，被告依協議契約給付價金予原告，與徵收無涉，協議之買賣價金為土地移轉所有權之對價，非屬特別犧牲，原告應無包括系爭營業損失等徵收補償相關之公法上請求權，只能依價購協議之行政契約行使權利。退步言之，原告係將原申報書中營業淨利列為營駛收入，再以政府補助與營駛收入之和重新計算營業收入，但臺中站營業里程占比26%，並未能於營業報表中看出，原告之占比計算依據為何，似乏其據。申報表之租賃收入應為原告公司總體租賃收入，臺中站租賃收入之金額依據為何，亦未見說明。依據營業損失補償基準第3點規定，計算徵收營業損失補償，除營業淨利外應再加計利息收入扣除利息支出，系爭估算表未見將利息收入及利息支出算入，其算式似與規定不符。被告委託誠泰聯合會計師事務所覆核意見書之委託案，屬於行政機關內部行政調查函詢專家意見之程序，並非最終機關意思表示；被告機關從未就原告提出之甲證4

即原告自行計算之查估補償金額為核准之表示，由於原告就此部分一再爭執，經被告函詢中央主管機關財政部、內政部，均僅得到法條解釋見解之回應，就原告主張政府補助收入及租賃收入是否應列入營業損失補償計算，均謂本權責自行認定，機關內部法制單位及會計單位均認為應回歸法規要件之認定；被告機關為提供決策長官之參考資料，函請專業會計師提出意見書，綜合評估認定事實適用法律之結果，最終認為原告之情形並不符合營業損失補償之規定，原告有無營業損失補償請求權及金額是否確實為甲證4之算法，已有營業損失補償基準相關規定可資遵循，並非被告機關曾有囑託會計師出具意見書之事實，而認定為原告有此請求權存在之依據。

7.依據110年4月14日財政部台財稅字第11000563760號函提及客運業不符合營業性質特殊，故應回歸以營所稅申報書之帳載金額為準，被告係依法行政，依據原告所提出之金額作認定，縱誠泰會計師事務所提到政府補助收入或廣告收入，應列入營所稅內之收入去計算，惟與兩造爭執之系爭補償作業辦法所計算之公式不同。且財政部與誠泰會計師事務所之說明亦不同，因財政部函釋係說明政府補助收入或其他收入，應列在非營業收益科目；系爭營業損失補償辦法規定之營業淨利已限縮到營業收入，而徵收補償涉及之損失即營業收入，與政府補貼無關，故財政部之函釋說明固稱所有收入均需申報，但其他政府補助收入或廣告收入應列在非營業科目項下，與系爭營業損失補償辦法所定公式不同，原告主張其自行計算之補償金額是受到肯認之詞，並無理由。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：原告請求被告應就系爭工程再給付原告有關營業損失

之補償費21,319,752元，有無理由？

五、本院的判斷：

㈠前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示甲證1、3、8、15之資料可查；另本件判決相關證據之編號詳附表。

㈡應適用的法令(詳附錄)：

1.土地徵收條例第33條。

2.臺中市拆遷補償條例第8條。

3.營業損失補償基準第2點第1項、第3點、第8點。

㈢本件原告主張依協議價購契約書之約定，被告應給付計21,319,752元之營業損失補償費，固提出台中站徵收營業損失補償估算表、台中站年度比率、103-105年度損益及稅額計算表為佐（本院卷第67-78、331-338頁）。經查：

1.依原告與被告簽訂協議價購契約書第1、4條記載：「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』，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。……2.價購土地上之系爭建物雙方議定以『臺中市辦理公共工程拆遷建築改良物補償自治條例』（即臺中市拆遷補償條例）有關規定辦理查估給付」（本院卷第50頁）；足知被告願以協議價購金額221,400,000元取得系爭土地，系爭「營業損失補償」亦應依本案「協議價購契約書」履行，此亦有原告提出甲證9-18被告辦理本案「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」相關時序資料可佐。

2.如前所述，系爭「營業損失補償」確應依本案「協議價購契約書」履行，依本案協議價購契約書之記載內容，及價購土地上之系爭建物雙方議定以「臺中市辦理公共工程拆遷建築

改良物補償自治條例」有關規定辦理查估給付。而按臺中市拆遷補償條例第1條規定：「臺中市為辦理公共工程拆遷建築改良物損失補償，特制定本自治條例。」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：「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。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。」關於本案原告台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，即是否符合台中站停止營業或營業規模縮小之法律要件，原告並未提出具體相關證據資料以實其說，難認原告台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。

3.且依上開價購契約第8條之約定：原告應於被告通知之自動拆遷期限內自動拆除系爭建物，逾期者，原告同意由被告逕行拆除且不發給任何獎勵金及不請求任何賠償或補償；同契約第10條亦約定：原告係為配合被告公共政策之推行，依土地徵收條例規定選擇協議價購方式進行價購系爭土地之移轉

。為顧全乘客權益，被告得協助原告向交通部台灣鐵路管理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原告興建新轉運站體、旅客服務設施及停車場之支出。而就此部分被告亦辯述其前多次函稱原告台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，且原告台中站未因搬遷而造成停止營業之旨（本院卷第367-368頁），及提出乙證3之原告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(本院卷第219頁)；是原告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，不涉及原告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，據上，原告請求營業損失之補償，尚無理由。

㈣而原告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原告營業損失之詞；關於此部分是否加計列為原告之營業收入，容下述內容之說明，惟此項應否列入，仍不影響前開㈢所述，原告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.本院審查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。」（本院卷第85-86頁）；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（本院卷第413-414頁）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-136,436,800元-29,266,965元-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，國光公司台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「三、營利事業所得稅結算申報書(第1頁損益及稅額計算表)之『帳載結算金額』為營利事業依據商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則(以下併稱為一般公認會計原則)編製損益表所載各損益科目之金額；而『自行依法調整後金額』係營利事業辦理所得稅申報時，就其『帳載結算金額』與所得稅法及相關法令規定之差異，進行『帳外調整』，據以計算課稅所得

額及應納稅額……五、（一）查案關公司（即原告）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。」（本院卷第81-83頁）等該引述之部分見解亦可參酌，併此敘明。

2.至於上開誠泰聯合會計師事務所同函所稱「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。

3.再合協會計師事務所於110年4月1日之補充意見函稱「(一)、按營利事業所得稅結算申報書，只是作為申報營利事業所

得額是否符合所得稅法及相關法令規定，財務會計之會計項目在損益表編製上，仍應按收入及支出的性質，依商業會計法及企業會計準則公報規定做適當分類。……(二)、政府油價補貼款項等，『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』，作為其他收入項目並非適宜。」之情（本院卷第459-461頁）。而參以營利事業所得稅查核準則第2條規定：「營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅法、所得基本稅額條例及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令規定辦理。營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則……本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。營利事業申報之所得額達各該業所得額標準，經稽徵機關發現申報異常或涉有匿報、短報或漏報所得額者，或經會計師查核簽證申報之案件，稽徵機關應依本準則及營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查要點規定辦理。」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。是本件原告依實際出車里程所受油價補貼貼款項，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。

4.又內政部105年11月7日以台內地字號0000000000號函稱「二、……另考量倘屬營業性質特殊者，依上開規定計算補償無法核實，爰於查估基準第8點規定：營業性質特殊者，直轄市或縣（市）政府得依地之情形核實查估，辦理補償。……三、……『本案國光客運公司（即原告）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，請貴府本於職權依法審認……」等語；及內政部110年4月26日台內地字第1100113440號亦函復此項相同見解（本院卷第117-118、501-502頁）。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。」（本院卷第479-480頁）；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)、被告謂營業性質特殊，係引用加值型及非加值型營業稅施行細則第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。」等內容均同此說明；故被告抗辯關於本案是否營業性質特殊，原告主張其係營業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。

㈤故綜上，被告辯述原告實際未因本案徵收價購致營業停止或營業規模縮小之情形之詞，堪屬可採。是本件並無從以原告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原告營業損失之事，反推認原告業已證明其「有營業停止或營業規模縮小」受有營業損失而應予以補償之事，故被告否准原告請求，於法並無不合。是原告請求被告應給付原告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，為無理由，應予駁回。另本件事證已臻明確，兩造其餘主張及攻擊防禦方法，核與本件判決結果不生影響，爰不逐一論述

，併此敘明。

六、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　7　　月　　29　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　莊　金　昌

法　官　楊　嵩　琇

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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.上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

（續上頁）

（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。	

中　　華　　民　　國　　110　　年　　7　　月　　29　　日

書記官　黃　靜　華

附錄參考法條：

1.臺中市辦理公共工程拆遷建築改良物補償自治條例第8條

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。

2.土地徵收條例第33條

第1項

土地或土地改良物原供合法營業之用，因徵收而致營業停止或營業規模縮小之損失，應給予補償。

第2項

前項補償基準，由中央主管機關定之。

3.營業損失補償基準

第2點

第1項

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；其非供營業用之土地或土地改良物，如員工休閒場所、員工餐廳、員工宿舍等不包括在內。

第3點

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三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8點

營業性質特殊者，直轄市或縣（市）政府得依當地之情形核實查估，辦理補償。其在查估之認定上有困難或爭議時，得委託具有公信力之專業機構查估，並由直轄市或縣（市）政府審核認定之，委託查估之費用由需用土地人負擔。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	被告105年9月7日府授建園字第1050189092號函	本院卷	49-50
甲證2	原告108年3月8日董字第10820277號函	本院卷	51-55
甲證3	被告108年3月18日府授建新園景字第1080056751號函	本院卷	57-61
甲證4	原告106年10月17日董字第10000000號函及其附件	本院卷	63-78
甲證5	被告105年5月4日府授建園景字第1050091527號函	本院卷	79-80
甲證6	財政部105年8月5日台財稅字第10500601390號函	本院卷	81-83
甲證7	誠泰聯合會計師事務所107年9月18日覆核意見書	本院卷	85-86
甲證8	內政部台內訴字第0000000006號訴願決定書	本院卷	87-90

（續上頁）

甲證9	系爭工程第一次公聽會會議記錄	本院卷	91-100
甲證10	系爭工程協議價購會議	本院卷	101-114
甲證11	被告105年5月26日府授建園字第1050113068號函	本院卷	115-116
甲證12	內政部105年11月7日台內地字第1051309426號函	本院卷	117-118
甲證13	被告105年12月8日中市建園字第1050159458號函	本院卷	119
甲證14	原告106年1月10日(106)總字第10515238號函	本院卷	121
甲證15	被告106年1月16日府授建園字第1060010243號函	本院卷	123-127
甲證16	原告106年7月13日(106)董字第10620858號函	本院卷	129-130
甲證17	原告106年10月17日(106)董字第10621256號函	本院卷	131-134
甲證18	被告108年1月14日府授建新	本院卷	135-136

（續上頁）

	園景字第1080007905號函		
甲證19	被告新聞局2016年11月29日網路新聞	本院卷	383-390
甲證20	系爭建物拆除後照片5張	本院卷	391-399
甲證21	被告交通局105年11月18日	本院卷	401-410
乙證1	最高行政法院106年度判字第502號判決	本院卷	189-201
乙證2	臺中高等行政法院100年度訴字第347號判決	本院卷	203-218
乙證3	兩造協議價購土地時已承諾「無縫接軌」原告並無停止營業之相關新聞報導	本院卷	219-229
乙證4	最高行政法院100年度判字第1708號判決	本院卷	231-239
乙證5	臺北高等行政法院103年度訴字第927號判決	本院卷	241-261
乙證6	最高行政法院101年度判字第962號判決	本院卷	263-274

（續上頁）

乙證7	交通部108年1月31日交路字第0000000000號函	本院卷	303
丁證1	合協會計師事務所(原誠泰聯合會計師事務所)110年2月5日函	本院卷	413-435
丁證2	財政部110年4月14日台財稅字第11000563760號函	本院卷	479-480
丁證3	內政部110年4月26日台內地字第1100113440號函	本院卷	501-502