

台○肥料股份有限公司代表人余○華聲請書

謹依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如左：

壹、聲請解釋憲法之目的

為最高行政法院九十二年度判字第四三五號確定判決所適用之財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號等函令，違反憲法第七條、第十五條、第十九條等規定疑義事，呈請解釋。

貳、疑義或爭議之性質與經過，以及涉及之憲法條文

一、緣聲請人台○肥料股份有限公司於民國（下同）八十七年度營利事業所得稅結算申報，原列報課稅所得為虧損新臺幣（下同）四十一億四千七百四十五萬九千四百一十七元，其中有關聲請人南港廠土地重劃拆遷補償金八億七千二百七十九萬四千九百二十九元，案經監察院審計部（下稱審計部）審定列報在內，財政部台北市國稅局初查依審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元。聲請人不服，爰循序提請複查及訴願，然均未獲有利之決定（聲證一號），經提起行政訴訟，最高行政法院九十二年度判字第四三五號判決以所得稅法第二條第一項、第十四條、第二十四條第一項、審計法第五十一條以及財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號、八十四年八月十六日台財稅第

八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號等函令為依據，駁回聲請人之訴確定在案（聲證二號）。

二、查前開最高行政法院九十二年度判字第四三五號確定判決所引所得稅法及審計法相關條文，僅就「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」、「個人綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之」、「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」，以及「公有營業及事業之盈虧，以審計機關核定數為準」等事項為概括之規定，惟該判決另引用之財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號等函令則分別函釋：「○○紙器股份有限公司七十九及八十年度營利事業所得稅結算申報，將政府徵收廠地之地上物及機器設備拆遷補償費，列入非營業收入項下，復自行調整為免稅所得一案，應予調整補稅並依所得稅法第一百條之二規定加計利息一併徵收」、「主旨：營利事業因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費應列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定……」、「……三、至營利事業於八十二年度以後（含八十二年）因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦

法規定領取之各項補償費，仍應依本部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函及八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋規定，列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定」，除造成不具所得性質之拆遷補償金，竟須課徵所得稅外，並造成同一拆遷補償金之領取，復因為領取人為個人或營利事業之不同，從而有應否課徵所得稅之不同處理方式(聲證三號)。按財政部前開諸函釋，顯不具適法性，且屬無正當理由而為差別待遇，違反憲法第十九條之租稅法律主義及租稅公平原則，並對於聲請人憲法第十五條所保障之財產權及第七條之平等權造成侵害，爰依法提請鈞院解釋。

參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

系爭財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號以及八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號等函令，違反憲法第十九條之租稅法律主義及租稅公平原則，對於本案聲請人憲法第十五條所保障之財產權及第七條所保障之平等權，形成不當之限制，應屬違憲而無效。茲臚列其理由如次：

一、系爭財政部諸函令違反憲法第十九條之租稅法律主義，並對聲請人憲法第十五條所保障之財產權造成不當侵害：

(一)所得稅課徵應遵守憲法第十九條之租稅法律主義

1. 我國憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」此即租稅法律主義，我國憲法第二十三條復規定，人民之自由權利除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。租稅之課徵實為增進公共利益所必要，其核課根據原已包括於憲法第二十三條規定之精神中，但因繳納租稅為人民之主要義務，因此特設第十九條之規定，明文揭示人民有依法律納稅之義務，基於租稅法律主義，租稅課徵須有法律之依據，並且不得抵觸法律，前者即法律保留原則，後者則為法律優位原則，法律優位原則適用於一切行政領域，僅消極禁止違反法律之行政，法律保留原則主要適用於侵犯人民自由或財產等基本權利之干涉行政，積極要求行政行為須有法律根據。且司法院釋字第二一七號解釋更明白揭示：「人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項負納稅之義務。」(聲證四號)因此，在稅法無明文規定時，稅捐稽徵機關與行政法院，皆不得比附援引類似事件之規定，以設定或加重人民之租稅負擔，否則即違反租稅法律主義之憲法要求。
2. 按我國所得稅稽徵制度採綜合所得稅與營利事業所得稅並行制，凡在中華民國境內經營之

營利事業，皆應依所得稅法之規定，課徵營利事業所得稅（所得稅法第一條、第三條第一項參照）。所謂應課稅之「所得」，由於該概念事實上所可能包含之態樣種類繁多，因此同法第八條對課稅客體進行立法定義時，乃以第一至第十款例示其典型樣態，並輔以第十一款「在中華民國境內取得之其他收益」作為概括性之規定，以免遺漏。然而，對於此種概括規定，仍應依前開憲法第十九條之租稅法律主義之精神，在法律規定的最大範圍內為涵攝適用，尚非可任由行政機關或司法機關恣意類推適用或恣意增減條件以限制擴張適用範圍（聲證五號）。

（二）我國所得稅課徵以「量能課稅」為其核心原則

從所得稅法第八條第一款至第十款之例示規定，應可得出「量能課稅」為我國所得稅課徵基本原則之一，該法所稱「所得」，在解釋上至少應具有兩項要件：一、形成財產增加；二、該財產增加係經由市場交易而來（聲證六號）。

1. 形成財產增加：在我國所得稅法第八條所列例示款項中，例如「股利」、「各種盈餘」、「報酬」、「利息」、「租金」、「權利金」、「財產交易之增益」、「獎金或給與」等法條文字，皆屬財產增加收入之概念，並且從同法第十四條關於個人綜合所得總額計算方式之規定，亦可得知我國

所得稅法之課徵對象為「財產之增加」。這是因為並非有財產收入的外觀即屬本法課徵標的，尚必須有引起財產收入的經濟行為結果，造成整體財產增加之外觀時方屬之。例如，所得稅法第四條第一項第三款之「傷害或死亡之損害賠償金，及依國家賠償法規定取得之賠償金」，因係填補損失之用，非形成整體財產之增加，故不列入所得稅之課徵對象。

2. 該財產增加係經由市場交易而來：其次，所得稅課徵之課徵基礎在於納稅義務人之所得乃由市場所能提供的營利機會而來，詳言之，國家雖未直接創設市場，但卻提供了市場運作所需的各種基礎環境（例如公共建設、治安、教育等），間接協助人民得以在此市場環境中從事各種營利行為、獲取利益，從而提供國家課徵所得稅之正當性，亦即，國家課徵所得稅之正當性基礎，正在於納稅義務人參與市場而有收益，因此負有義務分擔公共支出（聲證七號）。因此觀察所得稅法第八條所列之經濟行為態樣：包括參與營利事業分配、提供勞務、財產借貸、供他人使用財產或權利、財產交易、經營事業、參與競賽，皆屬在獲得利潤盈餘的意圖下，參與市場活動之行為，從而可知所得稅課徵對象應僅限於因營利行為所生之收入，未經由交易而得之財產增加並不在其中。從

而，因損害所得之賠償金或補償金，例如前述所得稅法第四條第一項第三款所列之損害賠償金，因該財產之收入並非來自於市場之交易機制，自不屬所得稅課稅之對象。

3. 基上，我國所得稅之課徵，既以「形成財產增加」及「該財產增加係經由市場交易而來」二要素為其課稅要件，則不具前開二要素之拆遷補償金，自不在所得稅課徵之範圍中。詳言之，本件拆遷補償金之性質，既屬因政府市地重劃，致聲請人土地上改良物遭拆除，受有損害，因而領取之具填補損害性質之補償金，則該拆遷補償金對聲請人而言，顯無「形成財產增加」之客觀事實，且該拆遷補償金，既係因政府發放、填補聲請人損害而領取者，該拆遷補償金顯非經由市場交易而來，至為明顯。總而言之，系爭拆遷補償金既不具備「形成財產增加」以及「該財產增加係經由市場交易而來」兩要件，則其並非屬於「所得」，不在所得稅課徵範圍之中，至為顯然。

(三)我國課稅實務亦認拆遷補償金並非所得

按財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋：「因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作改良物補償費、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，核屬損害補償，應准

免納所得稅。」(聲證八號)又行政院台八十四訴字第一五六三七號決定書免稅理由指出：「財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋有案，並納入所得稅法令彙編，該函釋並未釋明僅限適用於個人綜合所得稅。又……拆遷補償費，其性質係屬損害填補尚無所得發生，不發生課徵所得稅問題。」據此，前行政法院並於八十八年三月十二日以八十八年度判字第五七三號判決認為前開財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函釋所謂「將政府徵收廠地之地上物及機器設備拆遷補償費，列入非營業收入項下，復自行調整為免稅所得，應予調整補稅並依所得稅法第一百條之二規定加計利息一併徵收。」云云之意旨有違租稅公平原則，該行政法院判決並指出「同為因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地所領取之建築改良物補償費，其性質因個人或公司而異，一為核屬損害補償，應准免納所得稅，另一為列入營業收入，非免稅所得，是否合於租稅公平原則，似有待商榷。」(聲證九號)因此，實務見解亦認拆遷補償金並非所得，至為顯然。

(四)系爭財政部諸函令顯已抵觸憲法第十九條規定之租稅法律主義，並對聲請人憲法第十五條保障之財產權造成不當侵害

據上論述，茲本案拆遷補償金並非經由市場

交易所得之對價，客觀上亦非整體財產增加之收益，原不屬所得稅法第八條各款所定應課稅之範圍，且此見解復向為課稅實務所維持，今該拆遷補償金既非所得稅法所明定應課稅之項目，財政部僅憑幾紙解釋函令，竟課聲請人高額稅負，系爭財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號等函令顯然已抵觸憲法第十九條規定之租稅法律主義，並對聲請人之財產權造成不當侵害，實不言而喻。

二、系爭財政部諸函令對聲請人憲法第七條所保障之平等權及第十九條之租稅公平原則造成不當侵害：

(一)憲法第七條為租稅公平原則之基礎規範

我國憲法第七條有關「平等原則」之規定，解釋上與租稅公平原則大致相當。按平等原則之最基本概念係「相同事件，相同處理；不同事件，不同處理」，反面言之，即係指「相同之事物不應有差別待遇」。平等原則所欲禁止者乃恣意的差別待遇，所欲建立者則係一套合理差別之判斷基準，換言之，平等原則是否容許即在如何程度內容許對於特定事物之秩序作出差別待遇，當視現存事物範圍之本質而定。因此我國憲法第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」不僅租稅法適

用上必須平等，即行政、立法機關在行政立法（即行政規則）、立法上，亦應要求法內容之平等而受其拘束；一言以蔽之，所謂「一律平等」，就租稅法令而言，乃指事實上平等者，租稅法令上亦須予以平等對待。

（二）租稅公平原則違憲審查較憲法第七條之一般平等權審查更為嚴格

惟憲法第七條只是租稅公平原則之基礎規範，租稅是否公平之違憲審查，其標準較一般平等原則之標準更為嚴格。蓋稅法為強制性無對待給付，倘若僅僅遵從「有法律依據即有服從義務」之原則者，此時即有可能因多數暴力或民主濫用之情事，而致侵害少數人權利，因此憲法第七條所規定之平等權，雖允許行政機關或立法機關可享有自由斟酌事實差異及立法目的，而為合理不同處置之行政裁量或立法裁量權，但此種一般之平等原則要求，對稅法而言仍有未足，而仍應受嚴格平等原則之拘束，不能僅以立法者或行政機關經過權衡，不違反比例原則為已足，仍須進一步審查是否違反實質之平等原則，例如是否違反量能課稅原則及租稅中立原則，始能決定某租稅法令是否合憲，是否符合憲法第十九條之租稅公平原則，惟此時已超出立法裁量權範圍，而為司法審查之對象（聲證十號）。

（三）拆遷補償金應類推所得稅法第四條第一項第三

款規定免徵所得稅，始符前開憲法第七條之平等權及第十九條之租稅公平原則

1. 參酌刑法「罪刑法定主義」之理論，其內涵固包括類推適用禁止之原則，惟所謂類推適用禁止原則僅限制不利於人民之類推適用，換言之，若作有利於人民之類推適用，並不違反罪刑法定主義，同理，倘今稅務機關就法律未規定之同一事件，類推租稅法律上之類似規定，進而作成對人民有利之解釋，應認亦無違反租稅法定主義可言，相反地，反而更符合「相同事件，相同處理」之憲法第七條平等權以及憲法第十九條租稅公平原則之精神。

2. 按所得稅法第四條第一項第三款規定：「左列各種所得，免納所得稅……三、傷害或死亡之損害賠償金，及依國家賠償法規定取得之賠償金。」查所得稅法第四條雖未明文規定，拆遷補償金免納補償金，惟查國家賠償與損失補償，二者有相同之上位概念，即其均為國家侵害人民權利時所應負之責任，其區別僅在前者為國家違法侵害人民權利時應負之責任，而後者為國家合法侵害人民權利時應負之責任，換言之，二者之上位概念，均是對人民損失所作之彌補，雖就損失補償部分，所得稅法漏未規定得免納所得稅，惟二者既有相同之上位概念，依法理即應類推適用所得稅法第四條第一

項第三款之規定免納所得稅，始符平等原則。是以，系爭財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋拆遷補償金應徵所得稅，未考慮拆遷補償金與國家賠償兩者具有同為國家對人民損失所作彌補之共同上位概念，造成兩者性質相同，拆遷補償金卻應徵所得稅，國家賠償則免徵所得稅之處理方法大不相同之情形，顯違背憲法第七條之平等權及第十九條之租稅公平原則。

(四)財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋以法人、自然人之不同，為拆遷補償應否課徵之標準，違反憲法第七條所保障之平等權及第十九條之租稅公平原則

1. 系爭財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函令，除具前開違憲事由外，並因以下事由另構成違憲情形。查該函釋之意旨略以：「主旨：營利事業因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費應列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定。說明：二、至個人因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費，應依本部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函規定辦理。」至其理由，則為「財政部鑑於個人對於政府舉辦公共工程或市地重劃而徵

收土地，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作改良物補償費時，其必要成本及相關費用，平時並無帳載資料，相關費用憑證亦不易保存，致成本與收入無法配合，財政部乃基於簡化稽徵作業，函釋個人取得上述所得，核屬損害賠償性質，准免納綜合所得稅；至營利事業部分，財政部認為依相關法令，其取得成本及相關費用，平時均需留存帳載紀錄，相關費用憑證亦應保存，故收入與成本明確，財政部稽徵手續無窒礙之處，爰為徵收補償費仍應課徵營利事業所得稅之釋示。」云云（前開最高行政法院九十二年判字第四三五號判決書第十三頁第十四行至第十四頁第七行參照）。惟此理由顯違反憲法第七條所保障之平等權及第十九條之租稅公平原則。蓋如前所述，人民是否有納稅之義務，僅以法律就納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等要件之規定為其納稅義務有無及其程度之依據（前開釋字第二一七號解釋參照），且行政機關就執行租稅法律所為之解釋令函，雖非法之不許，但究不可增加法律所無之限制，或為不合理之不當區分。今所得稅法就拆遷補償金之課徵並未明文規定，財政部前開函釋內容，是否違法，已有疑義。加之，不論自然人或法人，兩者同為得享受權利、負擔義務之法律上主體，其法

律上人格並未有何不同，則財政部僅以相關資料憑證是否保存、稽徵手續是否容易等為所得稅應否課徵之區分標準，即非適當。更何況，縱認自然人與法人在法律上地位仍有所不同，但此僅限於自然人與法人在人格構成上之本質不同，例如以自然生理為基礎之人格權，如生命權、身體權、健康權、自由權、貞操權、繼承權、扶養請求權等，至於單純以財產給予或給付為內容之權利或義務，例如受遺贈權、納稅義務等，仍與自然人無異（民法第二十六條參照）。而本案所涉及者，為聲請人就拆遷補償金應否課徵所得稅之義務，屬單純之財產上權利義務事件，與自然人所得專享之權利，尚無關涉。揆諸前開說明，尚不得以自然人與法人為不同之區分標準，從而財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函令僅以相關憑證是否容易保存云云，因而為拆遷補償費應否課徵所得稅之區分標準，顯然違反憲法第七條所保障之平等權及第十九條之租稅公平原則。

2. 次查，前行政院八十八年度判字第五七三號判決，該案原告公司主張機器搬遷補償費，非屬應課稅所得，而獲賜撤銷原課稅處分之判決，此或可供鈞院參考。茲摘錄其判決理由如下（參聲證九號）：「又財政部八十二年七月十

九日台財稅第八二一四九一六八一號函雖函釋：『主旨：○○（註：指金山公司）公司七十九及八十年度營利事業所得稅結算申報，將政府徵收廠地之地上物及機器設備拆遷補償費，列入非營業收入項下，復自行調整為免稅所得一案，應予調整補稅並依所得稅法第一百條之二規定加計利息一併徵收』，惟財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋：『因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作改良物補償費、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，核屬損害補償，應准免納所得稅。』（仍編列八十七年版所得稅法令彙編內），並未釋明僅限於個人綜合所得稅適用；且同為因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地所領取之建築改良物補償費，其性質因個人或公司而異，一為核屬損害補償，應准免納所得稅，另一為列入非營業收入，非免稅所得，是否合於租稅公平原則，似有待商榷，一再訴願決定未予詳究。原告執以指摘，難謂全無理由。爰將一再訴願決定及原處分關於課稅所得額部分均予撤銷。由被告重行研明後，另為適法之處分，以昭折服。」該案嗣由財政部台灣省中區國稅局（下稱財政部中區國稅局）重為復查，維持原課稅核定，原告不服提起訴願，案

經財政部訴願決定撤銷重核意旨指出：「訴願人於八十三年度領取台中市政府辦理第十一期市地重劃之地上物拆遷補償費，案經原處分機關重核結果並非無見。惟查本案既經（前）行政法院八十八年度判字第五七三號判決：再訴願決定、訴願決定及原處分關於課稅所得額部分均撤銷。『其撤銷意旨係就原處分之適用法律見解加以指摘』，是本案依司法院釋字第三六八號解釋意旨，即難謂不受（前）行政法院八十八年度判字第五七三號判決之拘束……。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分」。經此，該案最後方由被告財政部中區國稅局重核予免納所得稅。揆諸該行政法院判決內容，既認原處分有違「租稅公平原則」而予以撤銷，並諭令原處分機關更為適法之處分，當已有宣示營利事業所領取補償費應與個人領取補償費准予免納所得稅之情形一體適用之意義，此亦可證前開八十四年台財稅第八四一六四一六三九號函釋，實已違反憲法所保障之「平等原則」。

（五）財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函有關個人就拆遷補償費免納綜合所得稅部分之釋示，違反憲法第七條所保障之平等權及第十九條之租稅公平原則

退萬步言，縱認拆遷補償費不具損害賠償性

質，且無類推適用所得稅法第四條第一項第三款之餘地，然前開財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函有關個人就拆遷補償費免納綜合所得稅部分之釋示，亦屬違反憲法第十九條之租稅法律主義及租稅公平原則；詳言之，倘若拆遷補償費確不具損害賠償性質，且亦無類推適用所得稅法第四條第一項第三款餘地，則財政部自應不分個人或營利事業單位而就拆遷補償費一體課徵所得稅，豈有個人不需課稅，而營利事業單位卻需課稅之差別待遇？況且拆遷補償費之性質如何，是否屬於損害賠償之一環而可免課所得稅，僅與拆遷補償費之本質如何有關，豈有以與拆遷補償費性質無關之「簡化稽徵作業」、「平時有無帳載資料、相關費用憑證是否容易保存」等因素為由，而將個人領取之拆遷補償費解釋為具損害賠償性質，營利事業單位所領取者卻解釋為不具損害賠償性質？（前開最高行政法院九十二年度判字第四三五號判決書第十三頁第十四行至第十四頁第七行參照）此豈非以不相關之事項恣意扭曲法律之解釋？更何況，拆遷補償費既不屬損害賠償性質，依所得稅法第十四條第一項第十款「其他所得」之規定，財政部即應以個人所領取拆遷補償費之收入額減除成本及必要費用後之餘額定其所得額，計徵綜合所得稅始為適法，且此見解並為最高行政法院九

十二年度判字第四三五號判決所肯定（參該判決書第十三頁第十四行至第十四頁第七行），惟財政部前開八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函未為此等合法之釋示，反而以不相干之「簡化稽徵作業」等理由，作出個人領取之拆遷補償費准免納所得稅云云之結論，不僅缺乏依據、違反所得稅法明文規定，且違反憲法第十九條所揭示之租稅法律主義及租稅公平主義，至為顯然。

次查，前開最高行政法院九十二年度判字第四三五號判決既認財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函有關個人領取拆遷補償費免納所得稅部分之釋示，「似有違所得稅法明文規定之嫌」，則其自應依司法院釋字第一三七號、第二一六號解釋之意旨，主動停止前開行政函釋之適用，方屬適法。詎該判決並未為此適法之措置，仍然援用該違法之行政釋示，並作出不利聲請人之結論，違背前引司法院解釋意旨，至為灼然，此點附帶言之。

三、結論

綜上論述，財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號等函令顯有牴觸憲法第七條、第十五條、第十九條之疑義，並侵害聲請人

依憲法保障之平等權及財產權，為此謹聲請 鈞院惠予賜准違憲審查，以維護憲法保障人民權利之精神，實感德便。

謹 呈

司 法 院 公 鑒

所附關係文件之名稱及件數

聲證一號：財政部台北市國稅局八十九年六月九日財北國稅法字第八九〇二一四四六號複查決定書、財政部九十年三月一日台財訴字第〇九〇一三五一二五六號訴願決定書。

聲證二號：最高行政法院九十二年度判字第四三五號判決、台北高等行政法院九十年度訴字第三八三二號判決。

聲證三號：財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函令。

聲證四號：司法院釋字第二一七號解釋。

聲證五號：司法院釋字第五六五號解釋。

聲證六號：司法院釋字第三一五號解釋鄭健才大法官協同意見書、楊日然大法官協同意見書；葛克昌，『量能原則與所得稅法』，收錄於氏著「稅法基本問題—財政憲法篇」，一九九六年初版，頁一九三至二一五，二〇九至二一四。

聲證七號：葛克昌，前揭聲證六號書，頁二一三。

聲證八號：財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函令。

聲證九號：行政法院八十八年度判字第五七三號判決。

聲證十號：司法院釋字第五〇六號解釋、釋字第四九六號解釋、釋字第三一八號解釋參照；葛克昌，『綜合所得稅與憲法』，收錄於氏著「所得稅與憲法」，頁三至一〇七，頁四十六至六十一。

以上均為影本。

聲 請 人 台○肥料股份有限公司

代 表 人 余 ○ 華

代 理 人 林 志 豪 律 師

中 華 民 國 九 十 二 年 十 月 十 三 日

(附件二)

最高行政法院判決 九十二年度判字第四三五號

上 訴 人 台○肥料股份有限公司

代 表 人 余 ○ 華

被上訴人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 張 盛 和

右當事人間因營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國九十一年一月三十一日臺北高等行政法院九十年度訴字第三八三二號判決，提起上訴，本院判決如左：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、上訴人民國八十七年度營利事業所得稅結算申報，原列報課稅所得為虧損新臺幣（下同）四十一億四千七百四十五萬九千四百一十七元，其中有關上訴人南港廠土地重劃拆遷補償金八億七千二百七十九萬四千九百二十九元，案經審計部審定列報在內，被上訴人初查依審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。
- 二、上訴人於原審起訴主張：按土地依法被徵收所取得之建物或農作物改良補償之屬性，依財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函闡釋甚明，係屬損害補償之性質。本件土地係配合行政院推動南港經貿園區整體開發案之政策，由台北市政府以市地重劃方式進行，並於八十六年十二月十六日以府地重字第八六〇九一九三七〇〇號之公告辦理拆遷清除及補償費請領之相關事宜，上訴人領取補償金金額總計十億七千六百零七萬九千五百零五元。本件補償金係配合政府土地利用政策所獲取之補償，依財政部上揭函令解釋，僅係損害補償之性質，尚非所得稅之課稅範圍，自不發生課徵所得稅之問題，殆無疑義。又補償金損害補償之本質不因自然人或營利事業而有所更異。八十七年度營利所得結算申報案上訴人申報課稅所得為虧損四十一億四千七百四十五萬九千四百一十七元，被上訴人以財政部八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函

之規定，核定本件補償金為其他收入，因而核定當年度之課稅所得額為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元在案。惟：玲補償金既非所得，財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函，進一步指明：「應准免納所得稅。」是以被上訴人核定本件補償金為其他收入，課徵所得稅，明顯違反所得稅課徵原則，及上揭台財稅第七八〇四三二七七二號函意旨，於法洵有未洽。爰按損害補償與所得之分野，依財政部八十三年六月十六日台財稅第八三一五九八一〇七號函釋可見端倪，即：「該損害賠償中屬填補債權人所受損害部分，係屬損害賠償性質，可免納所得稅；其非屬填補債權人所受損害部分，核屬其他所得，應課徵所得稅。」其課稅規定，與財政部七十九年台財稅第七八〇四三二七七二號函規定意旨相同，乃就事實認定作為課說之依據。尙補償金既屬損害補償性質，用以填補納稅人所受之損失，自不因納稅人是自然人或是法人而改變其損害補償之本質，尚且財政部七十九年台財稅第七八〇四三二七七二號函並無明文排除法人或其他機關、團體或組織不得適用。是以被上訴人以財政部八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函，核定系爭標的為其他收入課徵所得稅，其結果造成同為損害補償之事實，卻有徵稅與免稅不同之核定，益發突顯課稅理論自相矛盾不合理之現象，更有違租稅公平原則及實質課稅原則。姓相關之費用憑證僅係用來反應交易之過程，倘拆遷補償辦法發給之各項補償費確屬所得，豈容因個人

平時無是項帳載資料，相關費用憑證不易保存而免徵所得稅，細究其原因，無非係因該補償費乃具有損害賠償性質，非所得稅法之所得，被上訴人何能僅因個人或營利事業之不同而為差別待遇。又上訴人民營化前係經濟部所屬之公有營業機關，有關帳務之處理，係依政府預、決算法及審計法等之規範，然有關稅務之處理，仍係按稅法之規定辦理。被上訴人核定本案時，以系爭標的依審計法第五十一條「公有營業及事業之盈虧，以審計機關核定數為準。」之規定，以審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元。然：玲財務會計與稅務會計，兩者立法之目的不同，主管機關亦殊，適用之準則不盡相同，致財務會計所計算年度損益不同於依所得稅法規定計算之課稅所得，此乃當然之理。查我國審計法之適用範圍，依審計法第一條之規定，主要是以「政府及其所屬機關財務之審計」，開宗明義揭示審計部之審計是財務審計，而非課稅所得審計，故審計係審定本年度之盈虧，尚非所得稅法第二十四條之「營利事業所得」。查上訴人雖為公有營業單位，但仍依所得稅法規定辦理年度營利事業所得稅結算申報，是以，上訴人依預、決算法及會計法等產生之財務報表，待辦理所得稅結算申報或核定課稅所得時，原依會計法等規範產生之帳載事項與稅法有關規定未符者，依營利事業所得稅查核準則第二條之規定，應於申報書內自行調整之。查本件補償金十億七千六百零七萬九千五百零五元依審計法及會計法等規定，雖列為上訴

人之其他收入，惟本件補償金依所得稅法之規定尚非課稅所得，被上訴人核定时，自應參酌稅法之規定予以調整，豈能以本件補償金亦經審計部審定在案為由，核定本件補償金及否准上訴人之更正申請案，被上訴人核定之率斷，難期納稅人折服。又「因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作改良物補償費、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，核屬損害補償，應准免納所得稅。」為財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函所明示；「輻射污染建築物所有權人依輻射污染建築物事件防範及處理辦法申領之救濟金及補助費，係屬損害補償，免納綜合所得稅。」為財政部八十三年九月二十七日台財稅第八三一六〇八八七〇號函所明示；「二、訴訟雙方當事人，以撤回訴訟為條件達成和解，由一方受領他方給予之損害賠償，該損害賠償中屬填補債權人所受損害部分，係屬損害賠償性質，可免納所得稅；其非屬填補債權人所受損害部分，核屬所得稅法第十四條第一項第九類規定之其性財政部八十三年六月十六日台財稅第八三一五九八一〇七號函所明示。民法第二百二十五條第二項之損害賠償，在解釋上可否包括土地徵收補償金？損害賠償基本上係私法上之概念，土地徵收補償金則為公法上之請求權，就此點而言，二者自有差異，但就填補損失言，則無不同，宜於法律解釋層次加以處理，認為補償金亦屬損害賠償，職是，依上開函釋及實務上之見解，上訴人為配合行政院推動南港經貿園

區整體開發案之政策所領取之補償費十億七千六百零七萬九千五百零五元，顯屬損害賠償之性質，自不應課徵所得稅，從而原處分乃係一違法之行政處分已彰彰明甚。又被上訴人及訴願決定機關為訴願駁回之決定，無非係以財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函及財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函及八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函為據，認為營利事業於八十二年度以後（含八十二年）因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費，仍應列為其他收入。惟因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費，依上開第一項所述之函釋及實務上見解，其性質既屬損害賠償，行政機關即應恪遵我國憲法上之平等原則，就同一種事實為相同之課稅標準，而不得僅因獲得損害賠償之人為個人或營利事業之不同而為差別待遇，否則即難脫違法之嫌。為此，請撤銷原處分及訴願決定等語。

三、被上訴人則以：上訴人本期申報課稅所得為虧損四十一億四千七百四十五萬九千四百一十七元，其中有關上訴人南港廠土地重劃拆遷補償金八億七千二百七十九萬四千九百二十九元，案經審計部審定列報在內，被上訴人依審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元。經查上訴人於八十七年度領取南港區第一期市地重劃地上物等補償費十億七千六百零七萬九千五百零五元，包括建築改良物補償費

八億七千二百七十九萬四千九百二十九元、農作物改良補償費一百九十六萬五千四百三十元、機械搬遷補助費一億七千五百五十二萬一千六百元及營利事業損失補助費二千五百七十九萬七千五百四十六元。該等補償費或補助費，上訴人係列於「營業外收入-什項收入」科目項下，惟配合上述市地重劃而辦理地上物報廢所發生之報廢損失一億二千七百九十六萬八千九百四十九元，未自收入抵減，為免同時虛增收入及損失，經審計部參照查核簽證上訴人財務報表之正風會計師事務所會計師簽證意見，核發審核通知更正減列什項收入八億七千二百七十九萬四千九百二十九元，資產報廢損失一億二千七百九十六萬八千九百四十九元，並增列財產交易利益七億四千四百八十二萬五千九百八十元，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元。惟查上訴人本期所獲之地上物補償費，係八十七年度（政府會計年度）補償所得，依財政部函釋規定：「至營利事業於八十二年度以後（含八十二年）因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費，仍應依本部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函及八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋規定，列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定。」審計部依據財政部規定將補償費併入課稅所得，經核並無不合。被上訴人原查予以維持亦無不當等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：財政部對

於土地徵收補償費是否應納稅一節，為不同之釋示，據財政部之主張，乃鑑於個人對於政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作改良物補償費時，其必要成本及相關費用，平時並無帳載資料，相關費用憑證亦不易保存，致成本與收入無法配合，財政部乃基於簡化稽徵作業，函釋個人取得上述所得，核屬損害賠償性質，准免納綜合所得稅；至營利事業部分，財政部認為依相關法令，其取得成本及相關費用，平時均須留存帳載紀錄，相關費用憑證亦應保存，故收入與成本明確，財政部稽徵手續無窒礙之處，爰為上開徵收補償費仍應課徵營利事業所得稅之釋示，財政部此項不同課徵作業，依其對於釋示分別彙編於個人綜合所得稅及營利事業所得稅法條之後，即可見其端倪。但查財政部於個人免稅部分之釋示，雖有徵收補償費係因屬損害補償、損害賠償性質之描述，惟依所得稅法第四條有關免納所得稅之規定，並無徵收土地補償費免納所得稅之規定，而土地徵收之補償費亦非該法第四條第一項第三款「傷害或死亡之損害賠償金，及依國家賠償法規定取得之賠償金」之範疇，且因公用徵收與上開規定，性質殊異，亦非可類推適用，此外，所得稅法並無其他損害賠償或損害補償可免納所得稅之規定，是財政部對於個人土地被徵收所得補償費及其他損害賠償、或損害補償得以免納所得稅之釋示核與租稅法定主義之原則有所不符，而被上訴人主張個人之所以免稅所持之理由係：依拆遷補償辦法規定發給之建築

改良物或農作改良物補償費時，其必要成本及相關費用，平時並無帳載資料，相關費用憑證亦不易保存，致成本與收入無法配合，財政部乃基於簡化稽徵作業，函釋個人取得上述所得，核屬損害賠償性質，准免納綜合所得稅云云，但查此項理由殊乏依據，蓋被上訴人或財政部對於個人被徵收之土地所獲得之補償費，應依所得稅法第十四條第一項第十類「其他所得」之規定，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額定其所得額，計徵綜合所得稅始為適法，故財政部前開函釋，似有違所得稅法明文規定之嫌，從而，上訴人自無援引上開對於個人部分得免納所得稅之函釋，認為本件補償金係屬損害補償之性質，尚非所得稅之課稅範圍，補償金損害補償之本質不因自然人或營利事業而有所更異之依據。又按上訴人因土地徵收所得補償額既無免納營利事業所得稅之依據，被上訴人核定本案時，以本件補償金依審計法第五十一條：「公有營業及事業之盈虧，以審計機關核定數為準。」之規定，以審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元，並未違反所得稅法之規定。從而，自無認原處分違法可言，且亦無因被上訴人依前述財政部所為有疑義之個人免納所得稅之釋示，而認原處分係違反平等原則之行政處分之理。綜上所述，上訴人因土地被徵收所得補償費依所得稅法既無免納營利事業所得稅之依據，被上訴人依審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元，並無不合。因將訴願決定及

原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

五、本院經核原判決於法並無違誤。上訴意旨仍執前詞，並主張財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋：「因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作改良物補償費、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，核屬損害補償，應准免納所得稅。」本院並於八十八年三月十二日以八十八年度判字第五七三號判決認為財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函釋所謂「將政府徵收廠地之地上物及機器設備拆遷補償費，列入營業收入項下，復自行調整為免稅所得，應予調整補稅並依所得稅法第一百條之二規定加計利息一併徵收。」之意旨有違租稅公平原則，該判決並指出「同為因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地所領取之建築改良物補償費，其性質因個人或公司而異，一為核屬損害補償，應准免納所得稅，另一為列入營業收入，非免稅所得，是否合於租稅公平原則，似有待商榷。」是以實務見解亦認徵收補償費並非所得。系爭土地徵收補償費，既非所得，本不應課徵所得稅，自不會規定在所得稅法第四條各款免納所得稅之「所得」項下，其理至明。是以，原審法院以土地徵收補償費並不在免稅所得之項下為由，而認該收入應課徵所得稅，實有循環論證之嫌，亦使原審判決有判決理由矛盾，違反論理法則之違法。又所得稅法第四條雖未明文規定，土地徵收補償費免納補償費，惟查國家賠償與損失補償，二者

有相同之上位概念，即其均為國家侵害人民權利時所應負之責任，其區別僅在前者為國家違法侵害人民權利時應負之責任，而後者為國家合法侵害人民權利時應負之責任，換言之，二者之上位概念，均是對人民損失所作之彌補，雖就損失補償部分，所得稅法漏未規定得免納所得稅，准二者既有相同之上位概念，依法理即應類推適用所得稅法第四條第三項之規定免納所得稅，始符平等原則。是以，原判決認土地徵收補償費與國賠法之損害賠償性質殊異，故不可類推適用，即有判決不適用法規之違法。土地徵收補償費本不應課徵所得稅，不因受領人為自然人或法人而有不同。今行政機關就個人領取之各項補償費，或因認並非「所得」，或認其雖係所得，但因得類推適用所得稅法第四條第三款之規定，而函釋免納所得稅，但就營利事業所領取之補償費則函釋應納所得稅，實有違「平等原則」。行政機關既對人民所獲得之徵收補償費作有利之解釋而得免納所得稅，自應不分營利事業或個人均為相同之處理。是以原處分以財政部八十七年台財稅第八七一九六六五一六號函，核定系爭標的為「其他收入」課徵所得稅，其結果，造成同為損害補償之事實，卻有徵稅與免稅不同之核定，益發突顯課稅理論自相矛盾不合理之現象，有違「租稅公平原則」。縱認八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋為合法之釋示，惟行政機關變更先前函釋之內容，卻未採取任何補救措施，或訂定過渡期間之條款，完全漠視人民之信賴利益而逕依八十四年之新函釋

對人民為不利之行政處分，實亦違反行政程序法第八條所揭櫫之信賴保護原則等語。然查「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」、「個人綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之」、「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」、「公有營業及事業之盈虧，以審計機關核定數為準」所得稅法第二條第一項、第十四條、第二十四條第一項、審計法第五十一條分別定有明文。另「○○○紙器股份有限公司七十九及八十年度營利事業所得稅結算申報，將政府徵收廠地之地上物及機器設備拆遷補償費，列入非營業收入項下，復自行調整為免稅所得一案，應予調整補稅並依所得稅法第一百條之二規定加計利息一併徵收。」、「主旨：營利事業因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費應列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定……」、「……三、至營利事業於八十二年度以後（含八十二年）因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費，仍應依本部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函及八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋規定，列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定。」亦經財政部以八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函、八十七年九月二十三

日台財稅第八七一九六六五一六號函分別函釋在案。是上訴人因土地被徵收所得補償費，被上訴人依審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元，揆諸前開規定，並無不合。況查原判決已就財政部對於營利事業部分及個人關於土地徵收補償費是否應納稅一節，為不同之釋示乙節，敘明乃財政部鑑於個人對於政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作改良物補償費時，其必要成本及相關費用，平時並無帳載資料，相關費七賠償性質，准免納綜合所得稅；至營利事業部分，財政部認為依相關法令，其取得成本及相關費用，平時均須留存帳載紀錄，相關費用憑證亦應保存，故收入與成本明確，財政部稽徵手續無窒礙之處，爰為徵收補償費仍應課徵營利事業所得稅之釋示。惟認財政部關於個人免稅部分之釋示，似有違所得稅法明文規定之嫌。從而，上訴人援引對於個人部分得免納所得稅之函釋，認為本件補償金係屬損害補償之性質，尚非所得稅之課稅範圍，為不可採等情。明確詳述其得心證之理由，有如前述。並與前開所得稅法、審計法之法令規定要無不合，亦未違背平等原則及租稅公平原則，尚無上訴人所指判決不適用法規或適用不當之違法；且難謂有判決不備理由之違法，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。至於上訴人其餘訴稱各節，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，均無可採。綜上所述，上訴意旨指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第二百五十五條第一項、第九十八條第三項前段，判決如主文。

中華民國九十二年四月二十四日
(本件聲請書其餘附件略)