解釋字號	釋字第163號
解釋公布院令	中華民國 69年06月20日
解釋爭點	耕地承租人因租約終止所得補償金，應課所得稅？
解釋文	出租耕地經依法編為建築用地者，出租人為收回自行建築或出售作為建築使用，而終止租約時，依法給與承租人該土地地價三分之一之補償金，於依具體事實，扣除必要費用及實際所受損失後，如仍有所得，應依所得稅法第十四條第一項第九類課徵所得稅。 1
理由書	出租耕地經依法編為建築用地，出租人為收回自行建築或出售作為建築使用，而終止租約時，非出於承租人之自由意思，為兼顧其生活，減少租佃糾紛，以利都市建設，因於民國五十七年二月十二日修正公布之實施都市平均地權條例第五十六條第二項規定，出租人「除應補償承租人為改良土地所支付之費用，及尚未收穫之農作改良物外，並應給與該土地申報地價三分之一之補償。」該條例於民國六十六年二月二日修正為平均地權條例，並於第七十七條第一項將上開規定修正為：「耕地出租人依前條規定終止租約收回耕地時，除應補償承租人為改良土地所支付之費用及尚未收穫之農作改良物外，其為自行建築者，應就終止租約當期之公告土地現值，預計土地增值稅，並按該公告土地現值，減除預計土地增值稅後餘額三分之一給予補償；其為出售供他人建築者，給與該土地繳納土地增值稅後餘額三分之一之補償」，以補償租約終止後，承租人如有遷徙、轉業或其他支出之必要費用及其租約預期存續期間實際所受損失；此等金額，自非對承租人應課徵所得稅之所得。故上項補償金，於依具體事實，扣除必要費用及實際所受損失後，如仍有所得，應依所得稅法第十四條第一項第九類課徵所得稅。 大法官會議主席　院　長　黃少谷 大法官　陳樸生　陳世榮　范馨香　翁岳生 李潤沂　蔣昌煒　梁恒昌　鄭玉波 涂懷瑩　姚瑞光　翟紹先　楊與齡 1
意見書、抄本等文件	不同意見書一 大法官 陳世榮

解釋文

出租耕地，經依法編為建築用地者，出租人為收回自行建築或出售作為建築使用，而終止租約時，依法給與承租人該土地地價三分之一之補償，應解為包括於所得稅法第十四條第一項第六類自力耕作所得之內，應依法課徵所得稅。

解釋理由書

查所得稅法第十四條第一項規定：「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：」其第六類規定：「自力耕作、漁、牧、林Ｉ礦之所得—全年收入減除必要費用後之餘額為所得額」，則佃農自力耕作所得，仍應合併其個人其他各類所得計徵綜合所得稅。自力耕作所得，得減除必要費用，就民國六十八年度而言，（一）有賦額土地：不論種植何種作物，其自力耕作收入，均按賦額計算，必要費用之減除，自耕部分一律為九十二％，承耕部分除減除九十二％外，並得減除三七五租金。（二)無賦額土地：農業收入，按調查之資料核定，必要費用為七〇％見台北市國稅局六十九年一月編印六十八年度綜合所得稅結算申報納稅服務手冊四四頁）。次所得稅法第十四條第一項第六類所例自力耕作、漁等之所得，不以因各該事業之遂行可得繼續之收入為限，如因各該事業之全部或一部之休止、轉換、或廢止而為各該事業可得繼續收入之補償，一次所受補償金其他關於各該事業所受收入金之額，具有代替因各該事業之遂行可得繼續收入金額之性質者，應解為均包括於各該事業所得之內，併計課徵所得稅（註）。出箱耕地，經依法編為建築用地，出租人為收回自行建築或出售作為建築使用，而終止租約時，依法給與承租人該土地地價三分之一之補償，乃以代替承租人於租約預期存續期間可得繼續收入之全額所給與者，依上說明，仍屬自力耕作所得，自應依所得稅法第十四條第一項第六類課徵所得稅。有謂：承租人並無何出捐，又非須再提供勞力，所給與該土地申報地價三分之一，實為地價之分攤，應依所得稅法第十四條第一項第九類其他所得課徵所得稅云云，亦有謂：補償承租人失去之財產權，其非另有所得，不應課徵所得稅云云，均不足採。至於本會議審查會通過之解釋理由謂：以補償租約終止後承租人如有支出之遷徙，轉業或其他必要費用及其租約預期存續期間實際所失利益後，如仍有所得，自應依所得稅法第十四條第一項第九類課徵所得稅云云，本人認為有以下幾點之不可：（一）該土地申報地價二分之一，即為其租約預期存續期間可得繼續收入之金額，係確定額，出租人固不得證明可得收益之實額較少於申報地會三分之一而請求減額，即承租人亦不能證明於申報地價三分之一外，有其他收益，更請求補償，要非雙方或第三人得依具體事實另行計算，且自民國四十年耕地三七五減租條例頒布及民國四十六年本會議釋字第七十八號解釋後，一般耕地之出租人收回出租之耕地自耕、建築或處分，似已成不可能，承耕權又可繼承，僅租約預期存續期間即已無法算定，此其一；（二）所失利益係損害賠償，既係損害賠償，則非應課稅之所得，殊不知出租人之終止租約為法所許，誠如解釋理由前段所說，為兼顧承租人生活，減少租佃糾紛，以利都市建設，因認應給與，益見該土地申報地價三分之一之補償，非因不履行契約或侵權行為之損害賠償金，而有

代自力耕作所得之性質，使承租人一次徵全部所得，此其二；（三）出租人之止約收回，與承租人之遷徙、轉業無關，蓋非因承租人依耕地三七五減租條例第十七條第二款因遷徙或轉業於棄其耕作權所給與也，既非必要費用，若承租人不須遷徙或轉業者，則出租人是否得將此部分補償扣除不給，此其三；（四）申報地價三分之一之補償，扣除實際所失之利益後仍有所得，既無補償之名目，則應退還出租人，如謂不退還，則為贈與所得而非其他所得，自應依所得稅法第十四條第一項第七類課徵所得稅，此其四。綜合之，審查會多數決議是否正確，令人懷疑，合加說明如右。
註：參照日本所得稅法施行規則七條之一一。

不同意見書二 大法官 姚瑞光

一、程序上之不同意見
按司法機關處理司法案件，須先為程序上是否合法之審查，必於程序上已經合法後，始得進而為實體上之審查。程序上如不合法者，無須為實體上之處理，此為處理司法案件之通。若不按此通則處理，無論其動機是否正當，均屬有違法治常現。本件監察院係以財政部就耕地承租人依平均地權條例第七十七（與前實施都市平均地權條例第五十六條大致相同）所取得之三鈁之一之補償，以命令釋示屬於所得稅法第十四條第一項第九類（舊法為第八類）之其他所得，應課徵所得稅，係「不顧事實與法理……其見解不無可議」為理由，而函請依司法院大法官會議法第七條規定予以統一解釋之案件。查依該條規定聲請解釋者，其程序上之要件如左：

1. 須為中央或地方機關之聲請。
2.須中央或地方機關就其職權上掌理之事項而為聲請。
3.須中央或地方機關就其職權上適用法律或命令所持見解與本機關或他機關適用同一法律或命令時，所已表示之見解有異而為之聲請。

卷查監察院來函，無隻字敘及係行使憲法上所賦予之何項職權（同意、彈劾、糾舉、審計、糾正）而必須聲請解釋之事，不過對於財攻部 61.02.26 台財稅第三一七四一號令（釋示應課徵所得稅），單純的表示其認為不應課徵所得稅之意見，即：「佃農……所獲得該土地申報地價三分之一之補償，一般均認為得不償失，蓋實際上不能以此補償金取得相當原耕地之承租權……而財政部不顧事實與法理，釋為應課徵所得稅，其見解不無可議」而已，此種非就監察院行使憲法上所賦予之職權，而單約的就財政部所為釋示應課徵所得稅之上開命令，表示其認為不應課徵所得稅之意見，與一般公私機關、學校、學者、人民所為「仁者見

之謂之仁，知著見之謂之知」之見解無異，顯然不合上開可得聲請統一解釋之法定要件（註一），依法應不予解釋或不受理（註二)。

註一：如果認為中央或地方機關非依法行使職權所表示之意見與他機關行使職權依法表示之意見有異者，即得聲請統一解釋，則監察院於依法行使同意權，為不同意之決定，其他中央或地方機關表示應為同意之意見時，或監察院於依法行使職權，提出彈劾案，其他中央或地方機關表示不應提出彈劾之意見時，均得聲請統一解釋，豈非任何中央或地方機關，皆可藉聲請統一解釋之名，而行干涉他機關依法行使職權之實，其為不可，情節顯然。

註二：關於聲請統一解釋，不合司法院大法官會議法第七條之法定要件者，應如何處理，該法未設明文，依該法第九條第一項規定之法意及釋字第二號解釋之先例，可為「不予解釋」之解釋；依同法第四條第二項類推解釋，亦可為「應不受理」之處理。

關於監察院究係行使憲法規定之何項職權，有適用平均地權條例第七十七條、所得稅法第十四條第一項第九類之規定之必要，本席曾於第一〇一一次（69.05.02）全體審查會時，表示應向監察院詢明後決定應否受理之意見，如大法官中有能從監察院來函獲知其係行使何項職權而須聲請統一解釋者，亦請明示。本會議對於本席之意見，既置而不理，迄今又無任何一位大法官能說明監察院究係行使何項職權而須聲請統一解釋者，遽為受理並予解釋，致司法院大法官會議法第七條規定之程序，成為具文，有失司法機關處理司法案件之常規，不無遺憾。

二、實體上之不同意見

1.出租人依平均地權條例第七十七條規定給與承租人之三分之一之補償，與終止租約非出於承租人之自由意思無關。

按出租人依法終止租約，係因出租人一方意思表示而生向後的消滅租約效力之單方法律行為，性質上無「出於承租人之自由意思」之可能，故以耕地出租人依平均地權條例第七十六條第七十七條之規定終止租約，收回耕地，「非出於承租人之自由意思」為理由，而認「應給與該土地申報地價三分之一之補償」，殊無法理上之依據。觀於耕地租約屆滿時，出租人確有不能維持其一家生活之情形，而承租人因出租人之收回耕地，致失家庭生活依據者，依以往慣例，係由鄉鎮（區）公所耕地租佃委員會調處，酌情准許出租人數回一部分耕地（耕地三七五減租條例第十九條第二項），顯然「非出於承租人之自由意思」，但並不生應由出租人給與承租人若干補償之問題自明。且就平均地權條例第七十八條規定觀之，對於「與承租人協議成立者（即出於承租人之自由意思者）」與對於「拒不接受協調（即非出於承租人之自由意思者）」之承租人，彼此所受補償，並無差別之情形，可知出租人依平均地權條例第七十七條規定給與承租人三分之一之補償，與終止租約非出於承租人之自由意思無關。

2.耕地承租人遷徙所需費用以及轉業所需資金，顯非取得得該三分之一之補償必須支付之費用，不在應自該補償收入減除之列。

按所得稅法第十四條第一項第九類規定得減除之必要費用，係指因取得該項所得（其他所得）而必須支付的費用而言。例如因取得依約沒數買受人所交之定金而必須支付之訂約費用及催告履行契約之費用是。本件承租人因出租人依平均地權條例第七十六條第七十七條之規定，終止租約，收回耕地，依法當然取得之三分之一之補償，無論係經協議成立而取得或經政府協調而取得（平均地權條例第七十八條），與於取得該項補償後，因遷徙他地而須支出之遷徙費，或因轉業所需之資金無關，均顯非依法當然取得該項補償而必須支付之費用。本件解釋理由書以「遷徙、轉業」作為取得該項補償而支出之必要費用之例示，不無誤解法意。

3.出租人依法終止耕地租約，經獲准許後，承租人已無租約預期存續期間之利益，且縱有項利益，亦係自力耕作之所得，依法原應課徵所得稅，如果因止約所得之三分之一之補償，係補償該項預期之利益，何得先予「扣除」該項利益，而不課徵所得稅？

按依平均地權條例第七十六條第一項規定，得終止租約之出租耕地，以終止租約後，該土地即能供建築使用者為限，故出租之耕地經依法編為建築用地者，在未依法建築前為空地，承租人不得預期仍供耕作之使用，平均地權條例施行細則第九十一條、土地法第八十七條第一項、第八十二條法意甚明。因之，出租耕地經依法編為建築用地後，無論租約期間已否屆滿，承租人均無租約預期存續期間利益之可言，自亦不因出租人之依法收回耕地而失去該項利益。退步言之，縱令承租人於出租人或買受人興工建築以前，仍可繼續耕作，並有利益（純益），該項利利益（所得)，依所得稅法第十四條第一項第六類規定，係自力耕作之所得，原應課徵所得稅，令因終止租約，依法當然取得之三分之一之補償，倘係補償該項預期之利益，依同一法理，當然亦應課徵所得稅，何得先予「扣除」該項利益，認係「租約預期存續期間所失之利益」（註：於本件不同意見書提出後，經大會決議將文字改為「.....所受損失」），而不課徵所得稅？總之，本會議既認承租人取得之該項補償，係所得稅法第十四條第一項第九類之其他所得，自不得於法條列舉可得減除（非「扣除」）之「成本」及「必要費用」之外，自行立法，等於增列「扣除租約預期存續期間實際所失之利益」（註：同前，已改為「所受損失」）一項，不予課徵所得稅，法外施仁，難謂妥適。

基上理由，特擬具解釋文及解釋理由書如左：

解釋文

耕地承租人依平均地權條例第七十七條規定取得之三分之一之補償，應依所得稅法第十四條第一項第九類課徵所得稅。

解釋理由書

耕地承租人依平均地權條例第七十七條規定取得之三分之一之補償，依內政部六十九年一月廿五日台內地字第五五九八八號函，認係國家「兼顧佃農生活，輔導其轉業」之政策性之補償；依財政部六十九年五月廿七日台財稅第三四二〇〇號函，認係「承租人依法當然取得之收人」，而非損失補償性質。自應依所得稅法

第十四條第一項第九類課徵所得稅。

相關法令

- 所得稅法第14條第1項第9類(68.06.18)
- 平均地權條例第77條第1項(69.01.25)
- 實施都市平均地權條例第56條第2項

相關文件

監察院函

受文者：司法院
副 本
收受者：本院財政委員會
主 旨：為因實施都市計畫，原出租農地由地主收回，依規定給與佃農申報地價三分之一之補償，該補償金是否應課征所得稅，事涉法律解釋問題，函請依法解釋見復。

說 明：
一、查行政院台六十七財〇九四三號函對財政部 61.02.26 台財稅第三一七四一號令：「查本案承佃權因法定原因發生而終止，由地主給予承租人因對該農地開墾，改良及地上物之損失補償，既屬補償性質，自與一般所得不同，不應課征所得稅，前經本部令釋在案。至除上項補償金外，復依實施都市平均地權條例第五十六條規定，另給予佃農申報地價三分之一概括性之補償，雖仍係補償，但其性質乃因終止是項承租權利而獲得之收入，應屬所得稅法第十四條第一項第八類其他所得範圍，依法應合併申報課征所得稅」。准予備查在案。

二、按耕地承租權係財產權之一種，為佃農恃以維持生活之憑藉，佃農承租耕地在都市計畫範圍內被出租人收回，頓失生活之依據，顯係受有損失，此項損失尚難估計其金額，因而實施都市平均地權條例第五十六條規定：「都市計畫範圍內之出租耕地，除都市計畫編為農業區綠帶者外，出租人為收回自行建築或出售作為建築使用時，得終止租約。出租人依前項規定終止租約時，除應補償承租人為改良土地所支付之費用，及尚未收穫之農作改良物外，並應給與該土地申報地價三分之一之補償。」（現行法條修改為平均地權條例第七十六、七十七條。）以補償佃農失去

之財產權，其非另有所得，甚為明顯。

三、復按佃農喪失農地承租權所獲得該土地申報地會三分之一之補償，一般均認為得不償失，蓋實際上不能以此補償金取得相當原耕作地之承租權，而政府認其為因終止承租權利而獲得之收之，應課征所得稅，揆之事實，顯失公允。況實施都市平均地權條例原第五十六條明定為「補償」，自與一般所得情形不同，而財政部不顧事實與法，釋為應課征所得稅，其見解不無可議。

四、以上關於佃農因終止租佃權而取得概括性補償，是否屬「其他所得」，應否課征所得稅，本院與行政院之見解有異，依司法院大法官會議法第七條規定，應請貴院統一解釋。

五、本案經本年十月九日本院第一千五百八十九次會議決議通過。