

釋字第 508 號解釋部分不同意見書

蘇俊雄大法官 提出

多數意見於解釋文中認定系爭財政部七十四年四月二十三日台財稅字第一四八九四號函釋為適法之論證為：

- (一) 先認定依據平均地權條例第十一條第一項應給予承租人之補償費屬於所得稅法中應稅之：「其他收益」(所得稅法第八條第十一款)。
- (二) 財政部第一四八九四號函釋規定，佃農(承租人)所領取之補償費得比照地主收回土地補償承租人之補償費，適用所得稅法上有關「變動所得」之規定，僅須以半數作為年度所得納稅。多數意見即以前述論證(一)為前提，認本函釋係為有利於納稅義務人之解釋，且符合課稅公平原則，亦無牴觸租稅法律主義。

上述見解固非無見，惟本案之主要爭點應在於，承租人(佃農)因承租土地被徵收而依平均地權條例第十一條第一項規定所得之補償費，究竟是否為所得稅法中之「其他收益」所涵蓋，因而稅捐機關得對之課徵所得稅？或縱然其具有某程度之收益性而具可稅性，但此種情形，其成本、損失及收益等，是否如同多數意見所認定，與地主回收土地時依平均地權條例第七十七條第一項規定補償承租人之補償費相同，從而可依相同的「變動所得」計算方式，亦尚有疑問。但多數意見對於此些重要爭點，竟未盡推論，即率予認定，本席未能同意，爰說明不同意見如下：

一、課稅客體規定之概念認定

從立法技術而言，立法常有例示規定與概括規定並存，乃因一規範概念所得涵攝之事物類型不夠明確或範圍廣泛，立法者以例示規定表現此類型之典型社會事實，並輔以概括性規定以免繁

複或掛一漏萬。對概括性規定之解釋適用，即必須從相關例示規定中探尋事物之共同特徵，以確認所欲規範的事物類型究竟為何？然後，再行判斷系爭事實是否具備這些共同特徵而為所欲規範之事物類型所涵蓋，如此方有引用概括規定之餘地。蓋依民主法治國家原則，為了界定立法與行政權限的範圍以及實踐租稅正義，有關租稅義務及優惠之規定，雖不排除概括性規定，但仍要求必須有「一定程度的明確性」方為合憲。〔請參照德國聯邦憲法法院判決，BVerfGE 23,63（73）〕。

我國所得稅稽徵制度採綜合所得稅制，凡有中華民國來源所得之個人，皆應就其所得課稅（所得稅法第二條）。對於應課稅之「所得」，因其概念所能包含的事實樣態繁多，故同法第八條對課稅客體進行立法定義時，以第一款至第十款例示其典型樣態，尚以第十一款「在中華民國境內取得之其他收益」作為概括性規定，以免遺漏。然，對此種概括規定，仍應依租稅法定主義之精神，在法律規定所呈現出的事物特徵範圍內為涵攝適用，非可任意類推適用。本案關鍵爭點在於承租人（佃農）因承租土地被徵收而領取之補償費是否為所得稅之課徵客體—「所得」？此處之補償費既不屬於所得稅法第八條第一至第十款規定之財產收入，則欲引用第十一款概括規定作為課徵依據，如同前述，必須先釐清本法所稱「所得」其概念特徵為何？再判斷此處之補償費是否為本法課稅客體—「所得」之概念所涵蓋？

二、量能課稅原則

從所得稅法第八條第一至第十款的例示規定，可以得出在「量能課稅」的基本原則下，本法所稱「所得」解釋上至少有兩項特徵：一、形成財產增加，二、該財產增加係經由市場交易而來（註一）。

首先，從所得稅法第八條所列例示中，列明有「股利」、「盈餘」、「報酬」、「利息」、「租金」、「權利金」、「增益」、「獎金或給與」等，皆屬原財產增加之收入概念，及從第十四條關於個人綜合所得總額計算方式規定，亦可知所得稅法所掌握者為財產的增加（註二）。蓋並非有財產收入之外觀即屬本法課徵標的，尚必須引起財產收入的經濟行為結果，造成整體財產的增加時方屬之。最典型的例子為，因財產損失所得之賠償金或補償金為填補損失之用，非形成整體財產之增加，故對賠、補償金自不列入所得課稅。

其次，所得稅課徵之基礎—負擔能力，原基於市場所能提供的營利機會而來。國家雖未直接創設市場，但提供了市場運作所需的各種環境（如公共建設、治安、教育等等），使得人民得在此環境中從事營利行為。國家課徵所得稅之正當性，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（註三）。由此，觀察所得稅法第八條所列之經濟行為樣態：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、參與競賽等，皆為在獲得利潤盈餘的意圖下參與市場活動之行為，可知所得稅課徵標的應限於營利行為所生之收入。亦即，所得稅課徵標的是個人參與市場交易活動所得之財產增加，未經由交易而得之增益即不屬之，常見之例為，自家庭院種植果樹、教自己小孩功課等。

檢視本案爭執之承租人（佃農）因承租土地被徵收，而由地主之地價補償金代扣所獲之補償費，是否得歸入承租人「取得之其他收益」，而為所得稅之課徵標的？多數意見之認定即有商榷餘地。

首先，承租人依平均地權條例第十一條第一項所得之補償費，乃因國家徵收行為導致其原有租賃關係終止而來，此項補償費究應認其係為填補租賃權損失，因而不應列入課稅所得？抑或應視為造成承租人的整體財產增加之收益的一種？即不無疑問，亦為本案聲請人所爭執。

平均地權條例第十一條第一項規定土地所有權人因耕地被徵收所得之補償費，應以三分之一數額補償承租人，查其立法目的在於使非因自願終止租賃關係之耕地承租人，於失去耕作權後，生計上得有補助。同條例第六十三條第二項關於市地重劃及第七十七條第一項關於耕地出租人收回耕地時，皆有「三分之一補償」之相類規定。此種承租人得請求補償的規定係基於保護社會經濟上弱勢承租人（佃農）之社會政策考量，雖以「補償」稱之，性質上實為國家對佃農的經濟扶助規定（註四），與一般法律概念下填補損失的「補償」有所不同（亦請參照本院釋字第一六三號解釋）。據此，系爭補償費可認定其乃形成受補償人（佃農）整體財產之增加，具備前述所得稅課稅標的之第一項特徵。

然其次要探究者，此處承租人得請求之補償費係因法律規定，於國家徵收私有耕地時，所有人以其所得補償費部分轉加補償承租人而來；此時，承租人之所以獲得補償費，已非單純市場交易行為即得解釋，而有強烈國家介入的色彩。於此情況下，承租人依平均地權條例第十一條第一項所得之補償費，是否符合前述所得稅課稅標的之第二項特徵——該財產增加係經由市場交易而來？法理上尚有進一步探討之必要。

三、租稅公平與「疑則有利納稅人」原則（in dubio pro reo）

法理上，對稅法發生解釋疑義時，有兩種對立的見解：即「疑則有利於國庫」與「疑則有利於納稅人」（註五）。前者以國家作

為公共利益之維護者，故稅法上之疑義，應以國家財政收入目的為最大公共利益考量；而後者，則著眼於憲法保障人民權益之精神，而以課徵所得稅乃係對人民財產權有所限制或侵害，故應本刑法上「罪刑法定主義」、「罪疑唯輕」之思維模式進行解釋。後說較能貫徹租稅法定主義之意旨，為現代福利法治國家之憲法所強調，自應從之。

多數意見與系爭財政部第一四八九四號函釋，認定耕地承租人依平均地權條例第十一條第一項所得之補償費亦應課稅，主要的依據為：此項補償費與同法第七十七條第一項規定之出租人因收回耕地自用而應給承租人之補償相同，故具可稅性；且所得稅法第十四條第三項既已明文規定後者（因地主收回耕地而得補償）應視為「變動所得」課稅，前者（因徵收而得補償）自應比照。此種解釋，似採「疑者有利於國庫」的見解，以期實現所謂「課稅公平原則」。

實則，耕地承租人之所以獲得補償（先不論係基於平均地權條例第十一條第一項或第七十七條第一項），固以承租人與所有人間有租賃關係（此為一種典型的市場經濟行為）為前提；惟承租人得請求補償費，並非單純基於與所有權人間租賃關係而來——「三分之一」的補償比例，乃基於法律規定。此補償費之獲得，能否視為因交易行為（租賃關係）而來，即不無疑義。

退一步言之，即便因所得稅法第十四條第三項的規定，必須視為立法者對於前項疑義已做出部分決定——承租人依平均地權條例第七十七條第一項所得之補償費應課稅，這個決定亦不當然得「比照」適用於本案爭點之情形。其理在於，雖同為扶助佃農政策下之「補償費」，承租人依平均地權條例第十一條第一項所得

之補償費與同法第七十七條第一項規定之補償，性質上仍有相當不同——而這些差異對於是否具備應課稅的特徵來說是重要的。

平均地權條例第十一條第一項所規定之情形，在終止租賃的事由上，係由國家單方決定的徵收行為所致；而同法第七十七條第一項規定情形則是出租人於具備法定事由後，依其意志決定是否收回耕地而致。另，前者實際補償數額，乃繫於國家發給之補償數額；後者則雖以公告現值為準，但雙方仍有協商、協調空間（同法第七十八條參照）。這些特色，在在使得承租人獲得該筆收入的原因，與前述「在獲得利潤盈餘的意圖下參與市場活動之行為」獲得之課稅所得性質有殊。至於多數意見理由書中作為反面推論依據之新市鎮開發條例第六條第三項規定，查其立法理由，乃正因為財政部第一四八九四號函釋規定承租人所得補償金亦需繳交所得稅，立法者認此結果不合理，故修法明文規定此項補償費「不計入所得課稅」（而非如同所得稅法第四條規定對某些所得「免納所得稅」）。

系爭之補償費是從地主徵收補償費代扣，此與平均地權條例第七十七條第一項規定由地主給付之情形固相同，但並不能以此即論斷其應稅性與稅率計算均屬相同。退一步言之，縱然系爭補償費有其收益性而可為課稅對象，但其成本、損失與利益之計算，實務及理論亦尚存有不同見解。在租稅法律主義這項憲法明文要求下，司法者對此類租稅案件應有解釋的合憲界線。

四、合憲解釋之界限

憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民有依據（也僅依據）法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意；涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟

上之意義及實質課稅之公平原則為之。惟設若立法對租稅要件規定不夠明確，而留有不同解釋之可能時，此時，租稅法律主義的要求應理解成要求司法者必須作出對人民有利的解釋（註六）。即便對人民有利的解釋結果，會造成與立法者整體租稅制度規劃間有少許誤差，此等誤差亦只能由立法者加以修正，非司法者應越俎代為決定，更無從以「比照」等類推方式增加人民不利負擔。

財政部第一四八九四號函釋規定「佃農承租之土地，因政府徵收而終止租約，其依平均地權條例第十一條規定，由土地所有權人所得之補償地價扣除土地增值稅後餘額之三分之一給予佃農之補償費，應比照地主收回土地適用所得稅法第十四條第三項變動所得之規定，以補償費之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。」實質上非如多數意見所稱：「係……減輕耕地承租人稅負而為之函釋」，而是使得承租人（佃農）補償費是否可以「其他收益」視之並加以課稅，尚有爭議之時，竟因行政機關「比照」解釋結果，而成所得稅課稅標的，與上開「疑則有利納稅人」之解釋原則有違，本席未能同意。

多數意見未能詳查所得稅法相關規定之立法目的，對「所得」概念加以釐清，並做出有利人民之解釋，反以「……既不在依法得免稅之列……」此種負面要件認定之推論方式，容任系爭函釋排除「疑則有利納稅人」之解釋原則，遽認承租人（佃農）有納稅義務；從而，進一步令負所得稅法第一百十條第一項漏報或短報之法律效果，本席尤無法同意。

五、稅法罰則之合憲界限-故意、過失與期待可能性

又，多數意見通過的解釋文，對聲請人主張在其無明確認識納稅義務的情況下，致其領取系爭補償費未申報納稅，而因援用上開財政部函釋之結果，受到行政機關依所得稅法第一百十條第

一項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰。」之罰鍰處分，應屬函令牴觸憲法之指責，僅在解釋理由書中敘及：「又依所得稅法第一百十條第一項規定處罰納稅義務人，固以納稅義務人就其應課稅所得額申報之漏報或短報情事，具有故意或過失為必要（本院釋字第二七五號解釋參照），惟有無故意或過失，乃事實認定問題，併此敘明」，並未作實質解釋。對於涉及租稅事項之法律之解釋，有本於實質課稅之公平原則，而容許行政機關對課稅之計算方式等，以「行政函釋」方式為解釋之例（本院釋字第四二〇號、第五〇〇號解釋參照）；但對涉及「罰則」之規定而言，則係針對國家公權力干預行為（侵害行為）之事項而為規範，僅得於法律上對其內容、客體、目的及範圍均有明確規定，而使受處分之人可得預見並控制其行為的情況下，方符法治國家原則（請參照德國聯邦憲法法院判決BVerfGE8,274）。納稅義務人就其應課稅所得額申報之漏報或短報情事，有無故意或過失，乃事實認定問題，固非本院審查範圍，且人民亦不得以不知法律免除過失責任。惟對以行政函釋推論之「納稅義務」，是否得期待納稅義務人知悉函釋內容，進而依之為「適法行為」？面對行政令函繁複眾多，一般民眾難以盡知的實務現況；尤其如同本案涉及複雜之法律解釋爭議，更難期待人民事前知悉遵守相關函釋。在認定人民對逃、漏稅行為是否有故意過失時，對於當事人對納稅構成要件（包括由行政函釋加以確認者）是否有認識與行為意願（此方構成「故意」）？或者係屬應注意並能注意而未注意之行為（此方構成「過失」）？法院及相關行政機關固應就個案情形認定。但，行為人是否具有應注意之義務？或具有可罰之期待可能性？則應以認識「一般法律規範」的

可預期性為判斷標準，而不應以認識行政函釋內容或尚有爭議性的法律見解為具有注意義務之認定標準。上開所得稅法關於逃、漏稅行為之處罰規定之適用，僅有在此界限原則下方符憲法上限制人民權利之比例原則要求，應予指明。

爰提部分不同意見書如上。

註一：請參照：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—二一五，二〇九—二一四；陳清秀，〈發行股票溢價應否課徵所得稅？〉，收錄於氏著《稅法之基本原理》，一九九四年八月再版，頁四一五—四二四，四一六—四二〇；Tipke/Lang, *Steu errecht*, 12 Auf., 1989, S.201 ff.；北野弘久編，現代稅法講義，一九九二年改訂版，頁四十一—四一。

註二：葛克昌，前揭註，頁二一二。

註三：葛克昌，前揭註，頁二一三。

註四：參立法理由，《立法院公報》，第六十五卷第七十一期，頁七八。

註五：葛克昌，《所得稅與憲法》，一九九九年二月版，頁五四。

註六：此種「有利解釋」的解釋原則，可參照刑法上之適用。蘇俊雄，《刑法總論 I》，一九九五年十月初版，頁二五七—二六一。