

解釋字號	釋字第508號
解釋公布院令	中華民國 89年06月09日
解釋爭點	財政部以佃農所得補償費半數為所得之函釋違憲？
解釋文	<p>中華民國八十二年二月五日修正公布之所得稅法第二條第一項規定：「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。」依法徵收之土地為出租耕地時，依七十八年十月三十日修正公布之平均地權條例第十一條第一項規定應給與承租人之補償費，核屬所得稅法第八條第十一款規定之所得，應依同法第十四條第一項第九類所稱之其他所得，計算個人之綜合所得總額。財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函謂：「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。」係基於課稅公平原則及減輕耕地承租人稅負而為之函釋，符合所得稅法上開各規定之意旨，與憲法第十五條、第十九條、第二十三條規定並無牴觸。前述第一四八九四號函釋，係對耕地承租人因政府徵收出租耕地自出租人取得之補償，如何計算當年度所得，作成之釋示；而該部六十六年七月十五日台財稅第三四六一六號函：「個人出售土地，除土地價款外，另自買受人取得之建物以外之地上物之補償費，免課所得稅。該項補償費如係由耕作地上物之佃農取得者，亦可免納所得稅。」係就土地買賣時，佃農取得之耕作地上物補償費免納所得稅所為之詮釋，前者係其他收益所得，後者為損失補償，二者之性質互異，自難相提並論，與憲法第七條平等原則並無違背。</p>
理由書	<p>平均地權條例第十一條第一項規定：「依法徵收或照價收買之土地為出租耕地時，除由政府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，並應由土地所有權人，以所得之補償地價，扣除土地增值稅後餘額之三分之一，補償耕地承租人。」此項土地補償費乃佃農因法定事由致其耕地租賃權消滅而獲得，性質上與承租人依平均地權條例第七十七條規定所獲得</p>

之補償費相同，屬八十二年二月五日修正公布之所得稅法第八條第十一款規定之中華民國所得來源，既不在依法得免稅之列（同法第四條及新市鎮開發條例第六條第三項參照），應依所得稅法第十四條第一項第九類規定之其他所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，全數併計入耕地承租人綜合所得總額，依同法第二條第一項規定課徵所得稅。

耕地出租人依平均地權條例第七十六條規定終止租約收回耕地，依同條例第七十七條規定，由耕地出租人就申請終止租約當期之公告土地現值，減除預計土地增值稅後餘額之三分之一，給與耕地承租人補償費。此項補償費依所得稅法第十四條第三項規定，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。實因承租人之此項補償費，為其多年累積而發生之所得，具有長期累積性質，綜合所得稅又係採累進稅率，如逕依同法第十四條第一項第九類其他所得之前開規定，計算耕地承租人之綜合所得額，集中於同一年度課稅，勢必加重耕地承租人之稅負。而政府徵收出租之耕地，依平均地權條例第十一條規定，由耕地出租人以所得之補償地價，扣除土地增值稅後餘額之三分之一，給與耕地承租人之補償費，性質上與上述同條例第七十七條規定之補償費相若。財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函謂：「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。」係基於公平原則及減輕耕地承租人稅賦負擔而為之函釋，符合課稅公平原則之要求，與所得稅法第二條第一項、第八條第十一款、第十四條第一項第九類、第三項規定之意旨無違，與憲法第十五條保障人民財產權、第十九條租稅法律主義及第二十三條法律保留原則之規定，亦無牴觸。

財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函，係對耕地承租人因政府徵收出租耕地自出租人取得之補償，如何計算當年度所得，作成之釋示；而該部六十六年七月十五日台財稅第三四六一六號函：「個人出售土地，除土地價款外，另自買受人取得之建物以外之地上物之補償費，免課所得稅。該項補償費如係由耕作地上物之佃農取得者，亦可免納所得稅。」係就土地買賣時，佃農取得之耕作地上物補償費免納所得稅所為之詮釋，前者係其他收益所得，後者為損失補償，二者之性質互異，自難

相提並論，與憲法第七條平等原則並無違背。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275號解釋參照），惟有無故意或過失，乃事實認定問題，併此敘明。

大法官會議主席 院長 翁岳生

大法官 劉鐵錚 吳 庚 王和雄 王澤鑑

施文森 孫森焱 陳計男 曾華松

董翔飛 楊慧英 戴東雄 蘇俊雄

黃越欽 賴英照 謝在全

意見書、抄本 等文件



[抄本508\(含蘇大法官俊雄部分不同意見書\)](#)



[508蘇大法官俊雄提出之部分不同意見書](#)

聲請書/ 確定終 局裁判



[陳○興等十四人聲請書](#)



[黃○貴聲請書](#)

相關法令



[憲法第7條\(36.01.01\)](#)



[憲法第15條\(36.01.01\)](#)



[憲法第19條\(36.01.01\)](#)



[憲法第23條\(36.01.01\)](#)



[司法院釋字第275號解釋](#)



[所得稅法第2條第1項、第4條、第8條第11款、第14條第1項第9類、第3項、第110條第1項 \(82.2.5修正公布 \) \(82.02.05\)](#)



[平均地權條例第11條、第76條、第77條 \(78.10.30修正公布 \) \(78.10.30\)](#)



[新市鎮開發條例第6條第3項\(89.01.26\)](#)

財政部 (66) 台財稅字第34616號函

財政部 (74) 台財稅字第14894號函

其他公開之卷 內文書



[釋字第508號解釋其他公開之卷內文書_OCR](#)