

司法院釋字第二八七號解釋

中華民國 80 年 12 月 13 日

院台秘二字第 08443 號

解 釋 文

行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。財政部中華民國七十五年三月二十一日臺財稅字第七五三〇四四七號函說明四：「本函發布前之案件，已繳納營利事業所得稅確定者，不再變更；尚未確定或已確定而未繳納或未開徵之案件，應依本函規定予以補稅免罰」，符合上述意旨，與憲法並無牴觸。

解釋理由書

行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，性質上並非獨立之行政命令，固應自法規生效之日起有其適用。惟對同一法規條文，先後之釋示不一致時，非謂前釋示當然錯誤，於後釋示發布前，主管機關依前釋示所為之行政處分，其經行政訴訟判決而確定者，僅得於具有法定再審原因時依再審程序辦理；其未經訴訟程序而確定者，除前釋示確屬違法，致原處分損害人民權益，由主管機關予以變更外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。財政部中華民國七十五年三月二十一日臺財稅字第七五三〇四四七號函說明四：「本函發布前之案件，已繳納營利事業所得稅確定者，不再變更，尚未確定或已確定而未繳納或未開徵之案件，應依本函規定予以補稅免罰」，符合上述意旨，與憲法並無牴觸。又稅捐稽徵法第二十八條之規定，係指適用法令錯誤或計算錯誤溢繳稅款者，納稅義務人得於五年之法定期間內，申請退還。故課稅處分所依據之行政法規釋示，如有確屬違法情形，其已繳稅款之納稅義務人，自得依此規定申請退還。惟若稽徵機關作成課稅處分時，適用當時法

令並無錯誤，則已確定之課稅處分，自不因嗣後法令之改變或適用法令之見解變更而受影響，應無上開規定之適用，乃屬當然。至財政部中華民國六十九年三月二十八日發布之臺財稅字第三二五五二號函，並非本件確定終局裁判所適用之法律或命令，聲請人當時繳納稅款，亦因未請求行政救濟，行政法院無從就該函為應否適用之判斷，故不在本件解釋範圍。

大法官會議 主 席 林洋港
大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲
楊建華 楊日然 馬漢寶 劉鐵錚
鄭健才 吳 庚 史錫恩 陳瑞堂
張承韜 張特生 李志鵬

不同意見書 大法官 劉鐵錚

對於未辦財團法人登記之祭祀公業，其土地被徵收或出售時，究應如何課徵所得稅，財政部曾先後三次作出不同之釋示。依民國六十九年三月二十八日台財稅字第三二五五二號函（註(1)），認應對其課徵營利事業所得稅；依七十五年三月二十一日台財稅字第七五三〇四四七號函（註(2)），認應對其派下員課徵綜合所得稅；而依八十年一月十八日台財稅字第七九〇六八七三八八號函（註(3)），則認對其派下員准免納綜合所得稅。財政部於發現釋示所得稅法錯誤後，勇於改正，積極負責之精神，令人敬佩。

本件聲請解釋，即係因未辦財團法人登記之祭祀公業，其土地被徵收後，稽徵機關於七十四年就其地價補償費，依前述六十九年函示，課徵營利事業所得稅，聲請人按期繳納，於發現財政部七十五年函後，遂於該年七月二十四日，依稅捐稽徵法第二十八條，以適用法令錯誤為由，申請退還營利事業所得稅。經台北市國稅局援引七十五年函說明四（註(4)），以已繳納營利事業所得稅確定之案件，不再變更為由，否准聲請人之申請。嗣迭經訴願、再訴願及行政訴訟，均持同一理由予以駁回，聲請人爰來函聲請本院大法官會議，就行政法院七十六年度判字第二一三〇號函判決所援引之前述二函，為牴觸憲法之解釋。合先說明。

本席對十四位大法官對本案通過之不違憲解釋，無論就解釋之範圍及解釋之結果，均持有相反之意見，爰依法提出不同意見書如後：

一、就解釋之範圍言：

無論財政部六十九年函或七十五年函，均係該部依據所得稅法等所為之行政釋示，有拘束下級機關之效力，具有普遍之適用性，並為行政法院確定終局裁判所援用之法令。二函示相互牽連，關係密切，後一釋示即為變更前一釋示而產生，豈可僅因聲請書主旨中，未提聲請解釋六十九年函（聲請理由中已提出聲請解釋），即可故予忽視？又豈可因確定終局判決，對祭祀公業課徵營利事業所得稅乙事，僅曰「經核於法並無不合」，而未明白援引前述六十九年函示字號，即謂其非本件判決所適用之法令？如法院裁判中皆泛言科稅處分係依法辦理，未具體引用法令之條文或判例或解釋之字號，即可規避違憲之審查，則大法官會議釋憲功能何以發揮？人民權益何以保障？本院釋字號第二七一號解釋，即係對確定終局裁判未明白援引判例字號之判例，作出釋憲解釋之前例。事例不遠，吾人豈可厚彼而薄此？

二、就解釋之結果言：

本席認為無論財政部六十九年函或七十五年函，皆嚴重違背所得稅法及憲法第十九條之規定，而應為無效之解釋。

(一)就六十九年函言：該函逕以未辦法人登記之祭祀公業為營利事業，而對其管理人課徵營利事業所得稅。既不問祭祀公業是否獨立之權利義務主體（註(5)），也不問其是否有營利行為（註(6)），更不問其是否為出售土地之所得符合免稅之規定（註(7)），即武斷地課徵營利事業所得稅，明顯地為一違背所得稅法之行政釋示，牴觸憲法第十九條所謂之無法即無納稅義務之租稅法律主義。

(二)就七十五年函言：其與本件聲請有關部分，實包括三點，其一、未辦財團法人登記之祭祀公業，如無營利活動，應免課徵營利事業所得稅（見該函說明二），其二、祭祀公業之土地如被徵收或出售，而將該補償費或價款分配派下員名義所有者，應由取得人按其所得合併申報綜合所得稅（見說明二之

(二))，其三、本函發布前之案件，已繳納營利事業所得稅確定者，不再變更，尚未確定或已確定而未繳納或未開徵之案件，應依本函規定予以補稅(按指綜合所得稅)免罰(見說明四)。多數意見係就第三點為解釋，並作成「惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響」，而認定七十五年函說明四與憲法並無抵觸。

多數意見意欲維護財政部七十五年函合憲法之苦心，固令人欽敬，故除自行增加原函所無之除外規定外，對前依六十九年函課徵營利事業所得稅是否確係違法，也不為解釋。本號解釋雖對以後，就依前釋示已確定之行政處分，於有違法情形時，有糾正其非不得變更之效果，但對本件聲請人而言，卻一無實益。蓋本件聲請人自七十五年依稅捐稽徵法第二十八條以適用法令錯誤為由，申請退稅以來，已用盡行政救濟及釋憲之程序，所獲得者，僅一紙變更財政部行政釋示原義之解釋，聲請人即使依本解釋之意旨，不受七十五年函說明四之拘束，申請退稅，也必因稅捐稽徵法第二十八條五年退稅法定期間之經過，而不獲准許，在程序上遭封殺出局。

其實，持平而論，即就七十五年函說明四而言，實已涵蓋六十九年函在內。蓋其所謂「本函發布前已繳納營利事業所得稅確定之案件」，當然係指已依前述財政部六十九年函繳納營利事業所得稅確定之案件；其所謂「不再變更」，依訴願、再訴願決定，乃至行政法院七十六年度判字第二一三〇號判決，均指係不得依稅捐稽徵法第二十八條申請退稅而言；其所謂「尚未確定或已確定而未繳納或未開徵之案件，應依本函規定予以補稅免罰」，則係指此類案件，今後改課徵派下員之綜合所得稅而言。依本席淺見，七十五年函說明四，此三部分無一不違法、違憲。茲說明理由如下：

第一 關於依六十九年函課徵營利事業所得稅案件，該函係對不應課徵營利事業所得稅之案件，予以課徵，違法、違

憲已見前述，於此不贅外；即七十五年函，對此也已承認錯誤，肯定表示今後「應免課徵營利事業所得稅」，此種前後釋示之不同，既非因嗣後法令之變更，也非因不涉及違法之見解變更，而純係發覺前釋示適用法令錯誤後，所為之變更釋示，職司保障人民憲法上權利之大法官會議，豈可對違法之前釋示本身不置一詞，任令違法之狀態繼續存在！

第二 所謂已繳納營利事業所得稅確定，即不再變更部分，更是明顯違背稅捐稽徵法第二十八條之明文（註(8)）。對依所得稅法不應課徵營利事業所得稅之案件，行政機關以抽象的法規釋示，對未辦財團法人登記之祭祀公業，不問其有無營利行為，一律課徵營利事業所得稅，當然屬於適用法令錯誤問題，今行政機關為避免退稅或改課綜合所得稅之繁瑣，遂以已繳納確定者為分界點，而不准其退稅，其以命令變更法律，可行乎？其以命令剝奪納稅義務人依該第二十八條應享之退稅權利，能有效乎？已無待乎深論。

第三 就此類案件，今後改課徵派下員之綜合所得稅部分而言，亦屬違法、違憲。按祭祀公業除經登記為財團法人者外，尚非獨立之權義主體，而僅為某死亡者後裔共有祀產之總稱（註(9)），其財產為祭祀公業派下員之共同共有，而共同共有人就共有之財產，固未如分別共有人對外有顯在之應有部分存在，但仍得依共同關係，就共有財產享有權利，故共同共有人雖不得單獨處分其共有權，但其就共同共有物處分所得價金，仍得依共同關係，而受價金之分配，此項分得之價金，乃屬財產之變形，並非對祭祀公業另有其他所得，從而派下員因祀產之土地被徵收而受分配之補償金，既係共同共有人處分其財產後，基於共同關係，就其價金所受分配之所得，亦即派下員就被徵收之公業土地，因土地徵收喪失對該土地之共同共有權而取得之補償金，本屬於原有財產之

型態變更，尚非由另一權利主體（按祭祀公業為祀產並非權利主體）轉得補償金，即難謂另有其他所得發生，依所得稅法第二條第一項前段規定之反面解釋，當不生課徵綜合所得稅之問題，而出售土地之所得，依所得稅法第四條第一項第十六款規定，又在免納綜合所得稅之列。則上開釋示令課徵派下員綜合所得稅部分，自屬違法不當（註(10)）。

憲法第十九條：「人民有依法律納稅之義務」，其涵義不僅指納稅義務人、課稅標的、課稅標準、稅率、稽徵程序、繳納期間及其延緩、租稅之減免、行政救濟、罰則等，均須依立法機關制定之法律，詳予規定；即稅務行政機關也應嚴格遵守稅法之規定，而為稅捐之課徵。若行政機關違反法律、誤解法律所為之行政釋示，自不得據以課徵稅捐。為保障人民在憲法上應享之權利，以伸張正義，此種違法之行政釋示，自應依憲法第一七二條為無效之解釋。

註 解：

- (1)祭祀公業不符免稅標準者應以祭祀公業管理人為負責人發單課徵營利事業所得稅（財政部六十九、三、廿八台財稅第三二五五二號函）祭祀公業如未依照所得稅法第十一條第四項之規定辦理登記者，應通知該團體儘速向其主管機關登記。至其登記後是否符合所得稅法第四條第十三款之免稅適用標準，請依照本部（六八）台財稅第三五三四〇號函釋規定辦理，如祭祀公業逾期未改進而不符合免稅標準者，應對其課徵營利事業所得稅，並以祭祀公業管理人為負責人，發單由其繳納。
- (2)財政部七十五、三、廿一台財稅第七五三〇四四七號函說明：
 - 二、未辦財團法人登記之祭祀公業，係依據民間習慣成立之祀產，如無營利活動，僅有土地之收益或財產之處分收入，尚非所得稅法第十一條第二項規定之營利事業，應免課徵營利事業所得稅。至綜合所得稅之核課規定如次：
 - (一)祭祀公業之收益及孳息，倘有分配其派下共有人之情事，應以該受益之所得人為對象，由祭祀公業管理人依所得稅法第

八十九條第三項規定，於每年一月底前，依規定格式列報所得人姓名、地址、國民身分證統一編號及實際分配之收益額，向主管稽徵機關申報，分別歸戶計課綜合所得稅。

- (二)祭祀公業之土地如被徵收或出售，而將該補償費或價款分配派下員或將祭祀公業名義之土地，變更為派下員名義所有者，各該派下員取得之財產非因繼承、遺贈或贈與而取得，應無所得稅法第四條免稅規定之適用，祭祀公業管理人應依前項規定列報，並由取得人按其他所得合併申報繳納綜合所得稅。又更名登記取得土地屬實物所得，應依更名登記時之土地公告現值，扣除預計之土地增值稅後，按其淨額併計派下員之綜合所得總額課稅。

四、本函發布前之案件，已繳納營利事業所得稅確定者，不再變更，尚未確定或已確定而未繳納或未開徵之案件，應依本函規定予以補稅免罰。本函發布後，稽徵機關應加強追蹤並輔導依上揭規定辦理，以資便民。

- (3)財政部八十、一、十八台財稅第七九〇六八七三八八號函
主旨：未辦財團法人登記之祭祀公業處分公業之土地，將其所得價款分配予各派下員個人所有時，准免納綜合所得稅；至將祭祀公業名義之土地，更名登記為派下員名義所有時，得比照適用，請查照。
- (4)見註(2)。
- (5)祭祀公業非獨立之權利義務主體，其財產為祭祀公業派下員之公同共有，為我國有關主管機關一致且一貫之見解，參考最高法院三十七年上字第六〇六四號、三十九年台上字第三六四號、四十年台上字第九九八號判例、六十五年第二次民事庭推總會議決議(三)、內政部六十六年六月二日台內民字第七三〇七五九號函，及前司法行政部台(六〇)函民決字第九〇三四號函釋示。
- (6)參見所得稅法第三條第一項及第十一條第二項。
- (7)參見所得稅法第四條第一項第十六款。
- (8)稅捐稽徵法第二十八條：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退

還。逾期未申請者，不得再行申請。」

(9)參見註(5)。

(10)參見行政法院七十八年度判字第二六六三號判決、第一八三九號判決。

抄張 0 龍聲請書

受文者：司法院

主 旨：為行政法院七十六年度判字第二一三 0 號確定之終局判決所適用之財政部七五、三、二一（七五）台財稅第七五三 0 四四七號函行政命令是否抵觸憲法第十九條規定，呈請解釋。

說 明：

一、事實經過：

緣聲請人所有座落台北市內湖段溝子口小段十五之十二地號土地壹筆於六十九年間被台北市政府徵收，獲補償新台幣（下同）一、三六三、九 0 0 元，財政部台北市國稅局（以下簡稱國稅局）於七十四年間通知聲請人辦理申報後，隨即發單課徵營利事業所得稅一七二、九四八元（附件一），聲請人按期繳納後，發覺國稅局課徵聲請人營利事業所得稅於法無據，乃於七十五年七月廿四日申請退還已繳之營利事業所得稅，並請改課綜合所得稅，經國稅局援引財政部七十五年三月廿一日（七五）台財稅字第七五三 0 四四七號行政命令（附件二）函復已繳納營利事業所得稅確定者不再變更，而否准聲請人之請求（附件三），聲請人乃依法向財政部、行政院提起訴願、再訴願。惟各該機關均維持國稅局原處分（附件四、五），嗣再向行政法院提起行政訴訟，復遭行政法院以七十六年度判字第二一三 0 號判決（附件六），以與上開各機關相同之理由駁回聲請人本件訴訟在案。

二、行政法院判決駁回聲請人之訴之理由：

(一)按行為時所得稅法第四條第十三款規定：教育、文化、公

益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。本案聲請人因土地被徵收，不符行政院頒布「教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準」之規定，而由國稅局發單課徵營利事業所得稅，經核於法並無不合。

- (二)財政部七五、三、二一(七五)台財稅第七五三〇四四七號函釋：未辦財團法人登記之祭祀公業，尚非所得稅法第十一條第二項規定之營利事業，應免課徵營利事業所得稅。惟該函說明四同時規定：本函發布前之案件，已繳納營利事業所得稅確定者，不再變更，以免另依該函說明二，重行核計該祭祀公業各派下員取得者，合併當年度其他所得分別補行課徵綜合所得稅。國稅局以其未申請復查，並以繳納確定之案件，乃依上開函件說明四已確定案件不再變更之規定，未准退稅，並無違誤。

三、聲請人對本案所持之立場與見解

- (一)行政法院判決駁回之第一個理由有違憲法所示「租稅法律主義」之本旨。

(1)按我國憲法第十九條規定乃在明揭吾國租稅之徵收，係採租稅法定主義，人民之納稅種類、課徵範圍等一切均應「依法律」為之，無法律即無納稅之義務，此即憲法所示租稅法律主義之本旨。

(2)聲請人為未辦財團法人登記之祭祀公業，固不符行政院所頒「教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準」之規定(附件七)，不能適用免稅標準。然查所得稅法第七十一條之一第三項規定：「合於第四條第十三款規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織，應依第七十一條規定辦理結算申報；其不合免稅要件者，仍應依法課稅。」所謂「依法課稅」係指仍應依所得稅法有關之規定課稅。按我國所得稅之種類依所得稅第一條之規定分為「綜合所得稅」及「營利事業所得稅」兩種。而營利事業所得稅課徵之對象，依

同法第三條第一項之規定為「在中華民國境內經營之營利事業」，又依同法第十一條第二項之規定「稱營利事業係指以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業」。聲請人為未辦財團法人登記之祭祀公業，係依據民間習慣成立之祀產，由派下全體推選代表為管理人管理祀產，其並非以營利為目的，亦無任何營利活動，自非屬所得稅法第十一條第二項規定之營利事業，既非營利事業之主體，自無需依所得稅法第三條第一項規定繳納營利事業所得稅，此為「租稅法律主義」之當然結果。

(3) 行政法院於判決中認定國稅局發單課徵聲請人營利事業所得稅於法並無不合，該判決雖未明確指出適用之法規，但顯然係適用財政部六九、三、二八台財稅字第三二五五二號函行政命令（如附件七），該函謂：「如祭祀公業逾期未改進而不符合免稅適用標準者，應對其課徵營利事業所得稅，並以祭祀公業管理人為負責人，發單由其繳納。」該函逕將祭祀公業視為以營利為目的之營利事業，課徵營利事業所得稅，顯然牴觸所得稅法第十一條第二項、第三條第一項之規定，應屬無效。而其逾越法律規範而為超法律之行政命令，亦屬違反憲法第十九條所示「租稅法律主義」之本旨。

(二) 行政法院判決駁回之第二個理由所適用之財政部七五、三、二一（七五）台財稅第七五三〇四四七號函說明四有違憲法所示「租稅公平原則」之本旨。

(1) 如前所述，憲法第十九條乃在明揭「租稅法律主義」，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而負納稅義務，而「租稅法律主義」自包含「租稅公平原則」，凡同一時期同一類別之納稅主體應有相同之課稅標準，如有不同之課稅標準，即有背「租稅公平原則」，換言之，即違背「租稅法律主

義」。

- (2) 行政法院所適用之財政部七五、三、二一（七五）台財稅第七五三〇四四七號函說明四規定：「本函發布前之案件，已繳納營利事業所得稅確定者，不再變更，尚未確定或已確定而未繳納或未開徵之案件，應依本函規定予以補稅免罰。」（按即依本函規定應免課徵營利事業所得稅，改課綜合所得稅），按聲請人非屬營利事業之主體，依所得稅法之規定，並無繳納營利事業所得稅之義務，已如前述，而此見解同時亦為財政部該函說明二所承認（按該函說明二明確指出：「未辦財團法人登記之祭祀公業，尚非所得稅法第十一條第二項規定之營利事業，應免課徵營利事業所得稅」），惟該函說明四卻對於祭祀公業已確定課徵營利事業所得稅之案件採取兩種截然不同的處分方式：①已繳納者，不得申請退還，②未繳納者，准予免繳營利事業所得稅。對於所得發生時間相同之案件，遵期納稅者，不再變更；未遵期納稅者，即可註銷原所核定確定之稅款，並免罰款，兩者相形之下，守法納稅者反而比不守法者多負擔營利事業所得稅，不平孰甚？其處分方式嚴重違反「租稅公平原則」，不言可喻。
- (3) 該函對於發布前已確定而未繳納者有其適用，卻獨獨對於已確定且已繳納者排除其適用。根據行政法院於判決理由中謂：已繳納者不再變更，係為避免另依該函說明二，重新核計該祭祀公業各派下員取得者，合併當年度其他所得分別補行課徵綜合所得稅。其理實屬荒謬。蓋綜合所得稅及營利事業所得稅課徵之範圍與對象，於所得稅法第二條及第三條中規定得十分詳細，兩者壁壘分明，不容混淆。該課徵綜合所得稅者，絕不可混水摸魚課以營利事業所得稅充當；同理，應課徵營利事業所得稅者，也絕不可以隨心所欲改課綜合所得稅充數。財政部在同一「所得稅法」規定之前提下，先則主張對祭祀

公業應課徵營利事業所得稅，繼則改發函令對祭祀公業課稅綜合所得稅，同時明令已納營利事業所得稅完畢者，為避免另需重新核計補徵綜合所得稅之麻煩起見，乃不再變更。該命令無非是將已收之營利事業所得稅含糊籠統地充作綜合所得稅，致使同一時期發生之所得，有的課徵營利事業所得稅，有的課徵綜合所得稅，其違反「租稅公平原則」灼然甚明。

- (4)又該函說明四謂：已繳納營利事業所得稅確定者，不再變更。亦即已收到之稅款不准退還。然查去（七六）年政府徵收地價稅，部分民眾按期繳納完畢後，稅務機關因輿情反應稅負過高，乃以打折方式第二次重發稅單，同時對先前已繳交之稅款則無條件退還。倘依該函所述：已繳納者，即屬已確定之案件，不再變更。則政府又何需如此勞師動眾將已收到之地價稅退還納稅義務人？縱如財政部所言：「本案屬已確定之案件」，然依稅捐稽徵法第二十八條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內申請退還。」其並未限制確定之案件即不得申請之。聲請人對於因適用法律錯誤而申請退稅之權利，絕不因案件「確定與否」而受任何影響。該函謂已確定之案件，不再變更，顯然剝奪了聲請人依稅捐稽徵法第廿八條規定聲請退稅之權利，該命令牴觸法律、牴觸憲法第十九條規定至明。

四、聲請解釋憲法之目的：

綜上所述，行政法院七十六年度判字第三一三〇號確定之終局判決所適用之財政部七五、三、二一（七五）台財稅第七五三〇四四七號函行政命令發生有牴觸憲法第十九條之疑義，為此謹依司法院大法官會議法第四條第一項第二款及第六條規定提出聲請違憲審查如上。並祈請 鈞院大法官會議惠予解釋，以貫徹我國依法行政原則之確立，並保障人民正當之權益。

五、附件

- (一)財政部台北市國稅局六九年度營利事業所得稅結算申報稅額繳款書影本乙件。
- (二)財政部七五、三、廿一（七五）台財稅第七五三〇四四七號函影本乙件。
- (三)財政部台北市國稅局景美稽徵所簡便行文表影本乙件。
- (四)財政部訴願決定書影本乙件。
- (五)行政院決定書影本乙件。
- (六)行政法院七六、十二、十、七十六年度判字第二一三〇號判決影本乙件。
- (七)財政部有關祭祀公業課徵所得稅之各項規定。

謹 呈
司法院 公鑒

聲請人：祭祀公業 張〇經
管 理 人 張〇龍

中 華 民 國 七 十 七 年 三 月 七 日

（附件（六））

行政法院判決

七十六年度判字第二一三〇號

原 告 祭祀公業張〇經

地址：（住略）

管 理 人 張〇龍 住同右

被告機關 財政部台北市國稅局

上原告因申請退還六十九年度所得稅事件，不服行政院中華民國七十六年八月二十七日台七十六訴字第一九九八五號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告所有坐落台北市內湖段溝子口小段十五之十二地號土地於六十

九年間被台北市政府徵收，獲補償新台幣（下同）一、三六三、九〇〇元，被告機關以其餘數六六五、五六八元不符教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準第二條第八款之規定，於七十四年通知原告辦理申報後，發單課徵所得稅一七二、九四八元，原告按期繳納後，於七十五年七月二十四日援引財政部七十五年三月二十一日台財稅字第七五三〇四四七號函及稅捐稽徵法第二十八條規定申請退稅，經被告機關以 75.8.23 財北國稅景（徵）字第七四〇八號函復已繳納營利事業所得稅確定者不再變更，而否准原告之請求，原告對之不服，循序向財政部及行政院提起訴願及再訴願，遞遭決定駁回後，復提起行政訴訟，茲摘敘原被告訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：原告為未辦財團法人登記之祭祀公業，非以營利為目的，自非所得稅法所規定之營利事業，亦無繳納營利事業所得稅之義務，財政部 75.3.21 台財稅字第七五三〇四四七號函即持相同見解，被告機關竟認定原告為營利事業主體，並據以課徵營利事業所得稅，其適用法律自屬錯誤。原告依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退稅，於法並無不合。上開財政部函說明四規定已確定並已繳納營利事業所得稅者，不得退還稅款；已確定而尚未繳納者准予免繳營利事業所得稅，對於相同之案件處理之方式顯然不公，且與稅捐稽徵法第二十八條之規定牴觸，應屬無效，被告機關引用無效之行政命令所為之處分，自屬違法，請將再訴願決定、訴願決定及原處分均予撤銷等語。

被告機關答辯意旨略謂：本案係依據原告收取土地補償金資料核定補徵稅款，未據提出復查申請，依稅捐稽徵法第二十三條第三項第一款規定屬於已確定之案件，被告機關依照財政 75.3.21 台財稅第七五三〇四四七號函規定在該函發布前已確定者，應不再變更所為之處分，並無不合，請駁回原告之訴等語。

理 由

按行為時所得稅法第四條第十三款規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。而行政院六十九年二月二十六日台六十九財字第二一四七號令修正發布之教育、文化、公益、慈善機關或團體免納

所得稅適用標準第二條第一項經就教育、文化、公益、慈善機關或團體本身之所得及其附屬作業組織之所得明定其免納所得稅之條件計有九款，即凡教育、文化、公益、慈善機關或團體符合該九款之規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得始可免納所得稅。其中第八款為「其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之八十者。」查本件原告因土地被徵收，獲補償一、三六三、九〇〇元，被告機關以其餘紕數六六五、五六八元不符行政院頒布「教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第二條第八款之規定，通知原告辦理申報後，發單課徵所得稅一七二、九四八元，此有原告所提出決算申報書，被告機關調查報告書及六十九年度機關團體作業組織所得決算申報核定通知書等附於被告機關原卷內可稽，經核於法並無不合。原告既未對之申請復查，應屬稅捐稽徵法第二十三條第三項第一款確定之案件，且於期限內繳清稅款，其事後指被告機關課徵該稅為違法，固非可採，亦不合於稅捐稽徵法第二十八條申請退稅之要件。雖財政部 75.3.21 台財稅第七五三〇四四七號函釋：未辦財團法人登記之祭祀公業，尚非所得稅法第十一條第二項規定之營利事業，應免徵營利事業所得稅。惟該函說明四，同時規定本函發布前之案件，已繳納營利事業所得稅確定者，不再變更，以免另依該函說明二，重行核計該祭祀公業各派下員取得者，合併當年度其他所得分別補行課徵綜合所得稅。原告引據該函有關祭祀公業非屬營利事業之解釋，以及稅捐稽徵法第二十八條規定向被告機關申請退稅，被告機關以其未申請復查，並已繳納確定之案件，乃依財政部上開函件說明四，已確定案件不再變更之規定，未准退稅，並無違誤。訴願及再訴願決定，遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨非有理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國七十六年十二月十日
(本聲請書其餘附件均略)