

## 陳○興等十四人聲請書

受文者：司法院

主 旨：為行政法院八十六年度判字第一一二一號確定判決，所適用之財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函（以下簡稱一四八九四號函釋），有牴觸憲法第十九條租稅法律主義原則、憲法第十五條人民財產權保障原則，茲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規定，聲請解釋憲法，請依憲法第一百七十二條規定，宣告財政部一四八九四號函釋無效，以保人民權益。

說 明：

### 一、聲請解釋憲法之目的

聲請人遭財政部台灣省北區國稅局補徵八十一年度綜合所得稅事件，原處分機關所為之處分、訴願決定、再訴願決定及行政院所為確定終局判決，其所援用財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函釋（以下簡稱一四八九四號函釋）與所得稅法有關規定及憲法第十九條規定牴觸，應為無效。聲請人於其憲法所保障之權利並因之遭受不法之侵害，爰此聲請解釋憲法，期以解除主管機關違法之課稅處分。

### 二、疑義或爭議之性質及涉及之憲法條文

憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文

（一）緣聲請人等之父或其本人向地主承租土地，上開土地於八十一年間經政府徵收，並發放補償費，地主依平均地權條例第十一條應給予佃農之補償費，遂由聲請人具領或代表其他繼承人具領，上開補償費，應非屬所得稅法

第十四條第三項之「變動所得」，且亦不在該條項之課徵範圍，自非綜合所得課徵之對象。詎財政部一四八九四號函釋，竟擴張解釋，將上開補償費，亦認定為所得稅法第十四條第三項之「變動所得」，並發單補徵聲請人等八十一年度之綜合所得稅。俟經聲請人等循序提起申請復查、訴願、再訴願、行政訴訟，均遭援用財政部一四八九四號函釋，予以駁回之決定或判決。

- (二) 查財政部一四八九四號函釋為行政命令，與所得稅法第十四條第三項規定及憲法第十九條規定牴觸，應為無效，其適用牴觸法律及憲法之行政命令而為補徵稅款，顯已不法侵害聲請人憲法第十九條、第十五條所保障「人民有依法律納稅之義務」及「人民之財產權應予保障」之權利。

### 三、所經過之程序

#### (一) 行政救濟程序流程

查聲請人等原遭財政部台灣省北區國稅局（以下簡稱北區國稅局），發單補徵八十一年度綜合所得稅，聲請人不服，乃循序向北區國稅局提起申請復查，向財政部提起訴願，向行政院提起再訴願，均遭駁回，遂向行政法院提起行政訴訟，該院於八十六年五月八日以八十六年度判字第一一二一號判決為駁回之判決。

#### (二) 確定終局裁判所適用命令之名稱及內容

名稱：財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函（以下簡稱一四八九四號函釋）。

內容：「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。」(聲證一)

#### 四、聲請解釋憲法之理由

對於確定終局裁判所適用之行政命令，發生有抵觸憲法之疑義，其內容：

(一)查所得稅法第十四條第三項規定：「個人綜合所得總額中，如有……因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第七十七條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。」依上開規定可知，所得稅法第十四條第三項既僅規定地主依平均地權條例第七十六條規定收回耕地時(聲證二)，依同法第七十七條第一項給予佃農之補償費，得以其半數列為當年度變動所得而為課稅。而對於依平均地權條例第十一條規定(聲證三)，由政府徵收耕地所補償地主轉予佃農之補償費，則未為規定，顯係有意排除其適用所得稅法第十四條第三項之規定。

(二)財政部前開一四八九四號函釋以徵稅為目的恣意擴張解釋為：「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。」上開函釋，顯違租稅法律主義之基本原則。因此發生財政部一四八九四號函釋，是否抵觸所得稅法第十四條第三項之法律規定，並因而抵觸憲法第十九條所明定租稅法律原則之疑義。

#### 五、聲請人對本案所持之立場及見解

(一) 財政部一四八九四號函釋與所得稅法相關規定牴觸，並違反憲法第十九條租稅法律主義之原則，應為無效：

1、按「人民有依法律納稅之義務」、「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」、「關於人民之權利義務應以法律定之」、「應以法律規定之事項，不得以命令定之」，憲法第十九條、第一百七十條及中央法規標準法第五條第二款、第六條分別定有明文。據此，納稅為關於人民之義務，若無法律明文，不得向人民課以納稅之義務。依租稅法律主義，人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期限等項而負納稅之義務，若法律無明文規定，縱符課稅之目的，亦不得以比照方式或逕行訂定行政命令課徵租稅，前經鈞院釋字第二一七號、第一五一號及第二一〇號解釋在案。

2、而憲法第十九條所謂「人民有依法律納稅之義務」，亦即租稅法律主義。該條所稱法律，係指經由立法院依法三讀通過，並由總統公布實施之法律而言，當不包括行政機關自為解釋之函釋命令，此亦即學理上所稱之租稅法律主義。經查所得稅法第十四條第三項既僅規定地主依平均地權條例第七十六條規定收回耕地時（聲證二），依同條例第七十七條第一項給予佃農之補償費，得以其半數列為當年度變動所得而為課稅。而對於依平均地權條例第十一條規定（聲證三），由政府徵收耕地所補償予佃農之補償費則未為規定，顯係有意排除其適用所得稅法第十四條第三項之規定。財政部前開七十四年四月二十三日函釋以徵稅為目的恣意解釋應比照所得稅法第

十四條第三項之規定，顯已逾越該法條項之意旨及文義，而難謂合法。原處分機關援引之而核課聲請人等應補納所得稅，自亦難稱妥適，行政法院竟仍予以維持，顯違租稅法律主義之基本原則。

(二) 財政部一四八九四號函釋，違反明示其一，排斥其他之原則：

次按法諺有云：「明示其一，表示排斥其他」、「省略之規定，應視為有意省略」、「列舉之規定，表示排斥其他」，經查所得稅法第十四條第三項所定者，係以地主依平均地權條例第七十六條規定收回耕地而終止租約時，應依同條例第七十七條給予佃農補償費之情形，始有適用，至於政府徵收耕地時依同條例第十一條給予地主再轉予佃農之補償費，所得稅法第十四條第三項並無應課變動所得之規定，顯見立法之初對平均地權條例第十一條之補償費，即認不應課徵所得稅。況且平均地權條例第七十六條所列地主收回耕地之理由，係因「耕地已依法編為建築用地」，此時該耕地之價值，已大幅提高（按一般建地之價值與耕地之價值，無論公告現值或市價相差均數倍以上），而平均地權條例第十一條所列之政府徵收土地，係以公告現值核計其徵收補償費，兩者之價值，顯然有天壤之別，因此立法之初，即考慮及此，是以所得稅法對同條例第十一條政府徵收土地所發之補償費，則不列為變動所得。財政部前開一四八九四號函釋既言「比照」，當亦知二者之不同。行政法院判決置此不論，竟仍謂該號函釋未逾越所得稅法第十四條第三項規定之文義云云，誠非合法。

(三) 財政部一四八九四號函釋，創設、變更所得稅法第十四條第三項之規定，顯逾越立法之本旨：

- 1、查「法律之解釋，旨在闡明法條之真意，使條文規定，得為適當之應用，並無創設或變更法律之效力，故其解釋不得逾越立法本旨之範圍。」為行政院六十一年判字第一六九號判例所明載。
- 2、前引財政部一四八九四號函釋，既逾越所得稅法第十四條第三項立法本旨之母法規定範圍（即政府徵收土地核發予地主，轉三分之一予佃農之補償費，非屬變動所得），並變更、創設所得稅法第十四條第三項規定，誤將政府徵收土地轉予佃農三分之一之補償費，列為變動所得，課徵綜合所得稅，顯逾立法之本旨，應屬無效。

(四) 平均地權條例第十一條第一項之補償費，性質上屬於損害賠償之性質，並非變動所得：

再按平均地權條例第十一條第一項規定之立法意旨，係在保障佃農於土地為政府徵收後之生活。且政府因公益目的而徵收耕地，無異使佃農喪失維持生計之私法上耕作權益。是上開條項雖係使用「補償」地價之詞語，然論究其實質意義，實係一種損害賠償，蓋以佃農遽遭政府徵收土地，此時佃農已喪失維持其生計之耕作權，勢必轉業，另謀出路，因此上開補償地價不僅係損害賠償，亦屬佃農之轉業救濟金，顯非所得稅法第十四條第三項之變動所得，其發放應係屬於一種國家因行使其公權力而致人民損失之賠償行為。且平均地權條例第十一條之立法意旨既係在保障農民生活，而發放佃農補償費，如再以違法行政命令將之列為其當年度變動所

得，核課綜合所得稅，無異變相取回佃農補償費，將之回歸國庫。則平均地權條例第十一條第一項之所謂保障農民生活之立法意旨，又何能實現？

(五) 課徵變動所得，無異雙重課稅，顯違租稅法律主義之原則：

財政部一四八九四號函釋認為平均地權條例第十一條第一項之補償費，論其性質係納稅義務人多年努力累積而發生之所得，而其發生卻集中於同一課稅年度，自應課徵變動所得云云。然查：佃農每年度辛勤努力之所得，依所得稅法第十四條第一項第六類「自力耕作、漁、牧、林、礦之所得」規定，已須繳納綜合所得稅，且係每年度即已繳納。而補償費則係因政府徵收其耕作之農地，令其喪失耕作權益之賠償行為，實非能謂為係佃農之所得。否則佃農既已依所得稅法第十四條第一項第六類規定，按年繳納其全年度自力耕作所得，復於耕地為政府徵收之際，獲領補償費時，再被課徵一次所得稅，實無異於雙重課稅，亦違反憲法第十九條租稅法律主義之原則！

(六) 佃農所得之補償費，依舊土地稅法已先扣除土地增值稅，且不包括土地徵收加成部分（土地徵收按土地公告現值加四成），財政部一四八九四號函釋，顯違比例原則（即禁止過當原則）：

1、依舊土地稅法規定，耕地之徵收，尚須由政府課徵土地增值稅後，再予以計算佃農之補償費：況查民國八十三年元月七日修正前之土地稅法第三十九條規定，被徵收之土地減徵土地增值稅百分之四十，亦即仍應課徵土地增值稅（詳聲證四）。且政府為節

省土地徵收費用，乃係以土地公告現值加四成之方法徵收土地，非係以土地之市價徵收，已係對土地所有權人及佃農有所不公，其再課徵土地移轉之增值稅，使計算補償費之標準降低，更甚者，所謂之補償地價並不包含土地徵收費用之加成部分（加成部分歸屬地主所有），是以佃農補償費已因政府之諸項剋扣作法，所剩無多，今再對之課徵所得稅，則其所能實質領獲之補償費，更屬鮮少。現財政部一四八九四號函又對佃農所剩無幾之補償費，擅自以行政命令課徵所得稅，顯違行政法之比例原則（即禁止過當原則）！而聲請人所領取之補償費，遭認定為「變動所得」補徵綜合所得稅，均係發生於舊土地稅法適用期間，益見財政部一四八九四號函釋之不合法、不合理！

2、依新土地稅法規定，土地徵收雖免徵土地增值稅，但徵收補償費與市價差距甚大：

民國八十三年元月七日修正後之土地稅法第三十九條雖規定，被徵收之土地免徵土地增值稅（詳聲證四），但政府徵收耕地給予之補償費，與市價之差距，仍不可以道里計。因此，被徵收之耕地，縱然免徵土地增值稅，地主依平均地權條例第十一條轉予佃農之三分之一之補償費，與佃農喪失耕作權之代價，兩相權衡比較，佃農所得仍屬有限，蓋以佃農顯然因耕地遭徵收而失業，仍需自行轉業，由此顯見財政部一四八九四號函釋之苛剋，令人有「竭澤而漁」、「苛稅猛於虎」之嘆！



(七) 地主所得之補償費無須課徵所得稅，對佃農所得之補償費，竟予課徵所得稅，顯違租稅公平原則：

- 1、未按政府徵收土地，依民國八十三年元月七日修正前之土地稅法第三十九條規定，仍應徵收土地增值稅，被徵收之土地於課徵土地增值稅後，令土地所有權人取得三分之二之補償（不含公告現值加四成部分，公告現值加四成部分，亦歸地主），佃農則為三分之一（詳聲證三一平均地權條例第十一條）。而土地所有權人對其所領獲之補償費無庸再申報繳納所得稅。論究緣由，無非係因政府之徵收土地，使土地所有權人喪失所有權，且既已課徵土地增值稅，自無再對之課徵所得稅之必要。民國八十三年，立法機關更先後修正土地稅法第三十九條、平均地權條例第四十二條（詳聲證四），明定政府徵收土地，土地所有權人免徵土地增值稅，乃眾所周知之事實。
- 2、經查地主因政府之徵收行為喪失土地所有權，佃農亦因政府徵收行為而喪失耕作權，而以地主與佃農雙方之經濟地位比較，顯然地主係處於經濟上之優勢，佃農則處於經濟上之弱者，蓋以地主喪失土地所有權後，並不影響其職業，佃農喪失耕作權後，則無異失業，但財政部對地主所得高達三分之二之補償費，竟認為無須課徵所得稅，而對佃農所得區區三分之一之補償費，竟需以行政命令，變更所得稅法第十四條第三項之規定而課徵所得稅，何獨偏厚土地所有權人而薄佃農？令人費解。是財政部一四八九四號函釋，亦顯違租稅公平原則。

(八) 租稅之課徵，有疑義時寧不利於國庫，財政部函釋顯違此項原則：

政府徵收土地，發放補償費，為何不比照地主按市價補償，而僅以低於市價之公告現值補償給予佃農？使佃農在補償費上與地主所得之補償費相比，就損失有數倍之差距。現財政部又無法律之依據，自行以行政命令函釋，比照平均地權條例第七十七條地主收回耕地之規定，強求迫稅，實已違反「租稅之課徵，有疑義時寧不利於國庫」之原則。

(九) 佃農領取之補償費係其喪失「土地耕作權」之代價：

又佃農長期數十年來辛勞耕耘靠天為生計，數代子孫，都以血汗為基業，領取之補償費亦為其喪失「土地耕作權」之代價，些微之補償費分給共同辛勞耕耘的子孫，佃農還是處於經濟上弱勢之地位，依舉重以明輕，財政部一四八九四號函釋，顯已違反憲法第十九條租稅法律之原則。

(十) 明知不應課徵之稅捐，故意課徵，刑法第一百二十九條定有刑責：

查台北縣汐止鎮長廖○廣，曾因以行政命令函釋徵收鎮長稅引起抗爭，李登輝總統出面於新聞報導中提出聲明，這是違法違憲，並且明示，人民有納稅之義務，但要依中央法規標準法第五條之規定，係指「經立法院三讀通過，總統公布之法律」，始有納稅之義務。汐止鎮長因以此種違法違憲之行政命令徵稅，被法院判刑十八年。現財政部一四八九四號之行政命令函釋（七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函釋），要向弱勢的佃農重複迫稅，亦是違法違憲，並有觸犯刑法第一百

二十九條，明知不應課徵之稅捐，故予課徵之罪責，但行政法院仍認一四八九四號函釋合法，何以財政部之行政命令即屬合法，而汐止鎮長廖○廣之行政命令卻應判刑十八年，如此豈非雙重標準？敬請 鈞院明察秋毫。

## 六、解決疑義必須解釋憲法之理由

本案財政部違法行政命令，因已違反所得稅法第十四條第三項、憲法第十五條、第十九條、第二十三條及第一百七十二條，及司法院釋字第二一八號解釋意旨，致使聲請人之財產權遭受不法侵害。為此謹懇請 鈞院鑒核，賜准解釋憲法，宣告財政部一四八九四號行政命令因牴觸憲法無效，用保人民權益，如蒙所請，聲請人感激永銘！

## 七、有關機關處理本案之主要文件及其內容

### (一) 北區國稅局復查程序

復查申請人：劉○良等人。

北區國稅局八十四年四月八日北區國稅法第八四〇一一二八一號復查決定書（聲證五）。內容：依財政部一四八九四號函釋為駁回之決定。

### (二) 財政部訴願決定程序

1、財政部八十四年八月二十八日台財訴第八四一八七九〇一五號訴願決定書（聲證六）。

2、財政部八十四年八月二十八日台財訴第八四〇三六二五六六號訴願決定書（聲證七）。

3、財政部八十四年八月二十八日台財訴第八四〇三九二六四三號訴願決定書（聲證八）。

4、財政部八十四年八月二十八日台財訴第八四〇三六二五七四號訴願決定書（聲證九）。

5、財政部八十四年十二月六日台財訴第八四〇五八六〇九一號訴願決定書（聲證十）。

6、財政部八十四年九月一日台財訴第八四〇三六六五七一號訴願決定書（聲證十一）。

7、財政部八十四年八月二十一日台財訴第八四〇三五六四一八號訴願決定書（聲證十二）。

上開訴願決定之內容：依財政部一四八九四號函釋為駁回之決定。訴願人：劉○良等人。

(三) 行政院再訴願程序

1、行政院八十五年四月一日台八十五訴字第〇八四〇〇號再訴願決定書（聲證十三）。

2、再訴願人：劉○良等人。

再訴願代表人：徐○定、劉○三、劉○海。

上開再訴願決定之內容：依財政部一四八九四號函釋為駁回之決定。

(四) 行政法院八十六年五月八日八十六年度判字第一一二一號判決書（聲證十四）。

原告：陳○興、徐○祿、蔡○嬌、蔡○吉、徐○鑾、徐陳○英、徐○津、徐○雄、徐○輕、徐○吉、劉○海、劉○三、劉○玲、劉○良。

上開行政法院判決之內容：依財政部一四八九四號函釋為駁回之判決。

謹 狀

司 法 院

聲證一：財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函影本乙份。

聲證二：平均地權條例第七十六條、第七十七條乙份。

聲證三：平均地權條例第十一條乙份。

聲證四：土地稅法第三十九條、平均地權條例第四十二條修正條文對照表乙份。

聲證五：北區國稅局八十四年四月八日北區國稅法第八四〇一一二八一號復查決定書影本乙份。

聲證六：財政部八十四年八月二十八日台財訴第八四一八七九〇一五號訴願決定書影本乙份。

聲證七：財政部八十四年八月二十八日台財訴第八四〇三六二五六六號訴願決定書影本乙份。

聲證八：財政部八十四年八月二十八日台財訴第八四〇三九二六四三號訴願決定書影本乙份。

聲證九：財政部八十四年八月二十八日台財訴第八四〇三六二五七四號訴願決定書影本乙份。

聲證十：財政部八十四年十二月六日台財訴第八四〇五八六〇九一號訴願決定書影本乙份。

聲證十一：財政部八十四年九月一日台財訴第八四〇三六六五七一號訴願決定書影本乙份。

聲證十二：財政部八十四年八月二十一日台財訴第八四〇三五六四一八號訴願決定書本乙份。

聲證十三：行政院八十五年四月一日台八十五訴字第〇八四〇〇號再訴願決定書影本乙份。

聲證十四：行政法院八十六年五月八日八十六年度判字第一一二一號判決書影本乙份。

聲請人：陳○興      徐○祿      蔡○嬌      蔡○吉  
          徐○鑾      徐○津      徐○雄      徐○輕  
          徐○吉      徐陳○英    劉○海      劉○三  
          劉○玲      劉○良

共同代理人：張金柱律師（兼送達代收人）

中華民國八十六年九月二十六日

（附件十四）

行政法院判決

八十六年度判字第一一二一號

原告 陳 ○ 興

徐 ○ 祿

蔡 ○ 嬌

蔡 ○ 吉

徐 ○ 鑾

徐 陳 ○ 英

徐 ○ 津

徐 ○ 雄

徐 ○ 輕

徐 ○ 吉

劉 ○ 海

劉 ○ 三

劉 ○ 玲

劉 ○ 良

上共同訴訟

代理人 張 金 柱 律師

被告 財政部臺灣省北區國稅局

上當事人間因綜合所得稅事件，原告不服行政院中華民國八十五年四月一日台八十五訴字第○八四○○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

緣原告八十一年度綜合所得稅結算申報，被告以渠等或其配偶或申報扶養之親屬領有向地主承租土地所發放之補償費，乃將該金額半數併入渠等該年度綜合所得稅總額課稅，原告不服，分別申經復查決定，未獲變更，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨及補充理由略謂：

- 一、原訴願人徐金定已於八十四年十二月二十九日死亡，原告徐○鑾、徐陳○英、徐○津、徐○雄、徐○輕、徐○吉六人為其繼承人，請准由徐○鑾等六人承受訴訟。
- 二、本案補徵綜合所得稅，違反租稅法律主義：按憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，其所稱「法律」，係指經由立法院三讀通過，並由總統公布實施之法律而言，當不包括行政機關自為解釋之函釋命令，此亦即學理上所稱之租稅法律主義。經查所得稅法第十四條第三項既僅規定地主依平均地權條例第七十六條規定收回耕地時，依同條例第七十七條第一項給予佃農之補償費，得以其半數列為當年度變動所得而為課稅。而對於依平均地權條例第十一條規定由政府徵收耕地所補償予佃農之補償費，則未為規定，顯係有意排除其適用所得稅法第十四條第三項。財政部七十四年四月二十三日函釋以徵稅為目的恣意解釋應比照所得稅法第十四條第三項之規定，顯已逾越該法條項之意旨及文義，難謂合法，被告援引之而核定原告等應補納所得稅自亦難稱妥適，有違租稅法律主義之基本原則。
- 三、政府徵收耕地，依法給予佃農之補償費，並無適用所得稅法第十四條第三項規定之餘地，法諺云：「明示其一，表示排斥其他」、「省略之規定，應視為有意省略」。查所得稅法第十四條第三項所定者，係以地主依平均地權條例第七十六條規定收回耕地而終止

租約時，應依同條例第七十七條給予佃農補償之情形，始有其適用，至於政府徵收耕地時依同條例第十一條給予地主再轉予佃農之補償費，所得稅法第十四條第三項並無應課變動所得之規定，顯見立法之初對平均地權條例第十一條之補償費，即認不應課徵所得稅。況且地主收回耕地之理由係因「耕地已依法編為建築用地」，此時該耕地之價值，已大幅提高（按一般建地之價值與耕地之價值無論公告現值或市價相差均數倍以上）。財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函釋既言「比照」，當亦知二者之不同，乃訴願機關置此不論，竟仍謂該號函釋未逾越所得稅法第十四條第三項規定之文義云云，誠非妥適。

四、平均地權條例第十一條第一項之補償地價，性質上屬於損害賠償：按平均地權條例第十一條第一項規定之立法意旨，係在保障佃農於土地為政府徵收後之生活。且政府因公益目的而徵收耕地，無異使佃農喪卻維持生計私法上之耕作權益。故本條項雖係使用「補償」地價之詞語，究其實質意義，實係一種損害賠償，蓋以佃農遽遭政府徵收土地，喪失維持其生計之耕作權，勢必轉業，另謀出路，因此上開補償地價不僅係損害賠償，亦屬佃農之轉業救濟金，顯非所得稅法第十四條第三項之變動所得，其發放應係屬一種國家因行使其公權力而致人民損失之賠償行為。且平均地權條例第十一條之立法意旨既係在保障農民生活，而發放佃農補償費，今再將之列為其當年度變動所得，核課綜合所得稅，無異變相取回佃農補償費回歸國庫。則平均地權條例第十一條第一項之所謂保障農民生活之立法意旨，何能實現？

五、課徵變動所得，無異雙重課稅：查佃農每年度辛勤努力所得，依所得稅法第十四條第一項第六類「自力耕作、漁、牧、林、礦之所得」規定已繳綜合所得稅，且係每年度繳納。而補償費則係因政府徵收其耕作之農地，令其喪失耕作權益之賠償行為，實非能



謂為係佃農之所得。否則佃農既已依所得稅法第十四條第一項第六類規定，按年繳納其全年度所得，復於耕地為政府徵收之際，獲領補償費，再被課徵一次所得稅，實無異於雙重課稅。

- 六、佃農所得之補償費已先扣除土地增值稅，且不包括土地徵收加成分：按耕地之徵收，尚須由政府課徵土地增值稅後，再予以計算佃農之補償費（查民國八十三年元月七日修正前之土地稅法第三十九條規定，被徵收之土地減徵土地增值稅百分之四十）。且政府為節省徵收費用，乃係以土地公告現值加四成之方法徵收土地，非係以土地之市價徵收，已係對土地所有權人及佃農有所不公，其再課徵土地移轉之增值稅，使計算補償費之標準降低，更甚者，所謂之補償地價並不包含土地徵收費用之加成分（加成分歸屬地主所有），是佃農補償費已因政府之諸項剋扣作法，所剩無多，今再對之課徵所得稅，則其所能實質領獲之補償費，更屬鮮少。
- 七、地主所得之補償費，無須課徵所得稅，則依租稅公平原則，對佃農所得之補償費，亦不應課徵所得稅：政府徵收土地，於課徵土地增值稅後，令土地所有權人取得三分之二之補償（不含公告現值加四成部分），佃農則為三分之一（詳平均地權條例第十一條）。而土地所有權人對其所領獲之補償費毋庸再申報繳納所得稅。論究緣由，無非係因政府之徵收土地，使土地所有權人喪失所有權，且既已課徵土地增值稅，自無再對之課徵所得稅之必要（而民國八十三年，立法機關更修正平均地權條例，明定政府徵收土地，土地所有權人免徵土地增值稅，乃眾所周知之事實），佃農亦因政府徵收行為而喪失耕作權，何獨偏厚土地所有權人而薄佃農，再對之課徵所得稅？
- 八、租稅之課徵，有疑義時，寧不利於國庫：政府徵收土地，發放補償費，為何不比照地主市價補償，而僅依低價公告現值補償給予佃農，使佃農在補償費上就損失有數倍之差距。現財政部又無法

律之依據自行函釋，北區國稅局比照地主收回之法令強求迫稅，實已違反「租稅之課徵，有疑義時寧不利於國庫」之原則。

九、四十年來佃農辛勞耕耘，靠天為生計，世代子孫，都依農為基業，領取之補償費亦為喪失「土地耕作權」之代價，補償費分給共辛勞耕耘的子孫，還是處於經濟上弱勢之地位，舉重以明輕，原處分已喪失憲法法律之原則。

十、縱令系爭補償費，係屬佃農之變動所得，亦應認定為佃農承租土地期間各該年度之所得，不應集中同一年度予以課徵變動所得稅，何況六十二年至七十六年之所得已逾核課期間，依法實不應再課徵綜合所得稅。

十一、請向台北縣政府及新莊市公所查原告或其被繼承人承租土地情形，及向被告查原告或其被繼承人領取補償費情形。

十二、綜右論陳，被告之補稅處分，顯非合法，一再訴願決定，遞予維持，亦難謂妥適，敬請一併撤銷，用保佃農權益等語。

被告答辯意旨略謂：

一、本件原告或其被繼承人係佃農，其所承租土地經政府徵收，終止契約，而獲得土地所有權人自台北縣政府所得之補償地價扣除土地增值稅後餘額三分之一補償費如附表所載，該項補償費係屬所得稅法第十四條第一項第九類規定之其他所得，被告予以補徵領取年度（即八十一年度）之綜合所得，於法並無不合。

二、由於此項補償費性質上係納稅義務人多年努力累積而發生之所得，而其發生卻集中於一課稅年度，且由於綜合所得稅係採累進稅率，如逕予全額扣除必要費用併課當年度綜合所得稅，則納稅義務人如無法提示必要費用之證明文件時，勢必負擔較重之稅負，為彌補此一缺點，財政部乃於七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函釋，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之所得，其餘半數免稅，以減輕納稅義務人之負擔。

三、土地增值稅之核課，係因土地移轉時（包括政府徵收）發生增值，乃就該增值部分核課稅捐；而補償費（已扣除土地增值稅後之餘額）則屬所得之一種，依法應課徵所得稅，兩者課徵標的不同，尚無重複情事，且與徵收費用降低與否無涉，被告所為處分及一再訴願決定均無違誤，敬請駁回原告之訴等語。

#### 理 由

按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，依法課徵綜合所得稅；個人綜合所得總額中，如有因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第七十七條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅，為行為時所得稅法第二條第一項及第十四條第三項後段所規定；又佃農承租之土地，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，復經財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函釋在案，本件原告或其被繼承人向地主承租台北縣新莊市○○段○○○地號等十一筆土地，八十一年六月間經台北縣政府報准徵收，而終止租約，台北縣新莊市公所乃將土地所有權人所得之補償地價扣除土地增值稅後，餘額三分之一發給原告或其被繼承人具領，有該市公所八十一年十二月二十一日八十一北縣莊工字第六七三六七號函及非扣繳所得資料清冊等附原處分卷可稽，被告以該項補償（詳佃金額如附表）之半數併入當年度綜合所得總額課稅，原告循序起訴稱：本件補償費係因政府徵收耕地對佃農所為之補償與地主收回耕地對佃農之補償，情形不同，無所得稅法第十四條第三項規定之適用，財政部七十四年四月二十三日函釋

逾越法律規定之意旨，不合法，平均地權條例第十一條第一項之補償地價，性質上屬損害賠償，不屬變動所得，不應課徵所得稅，否則無異雙重課稅，無法保障佃農生活，對佃農補償費課徵所得稅有違租稅公平原則以及系爭所得不應集中同一年度課徵變動所得，且其中六十二年至七十六年間之所得已逾核課期間，尤不應再行課徵云云。第查，所謂損害賠償係就損害所為之填補，在私法上限於對侵權行為或債務不履行造成之損害，在公法上則以公務員違法失職侵害人民權利或違法之行政處分造成人民權益之損害始足構成，無損害即無賠償。本件原告或其被繼承人所取得之補償費係因其所承租之土地，經政府徵收由政府發給地主之土地補償費中扣除之一部分，作為終止租約對原告或其被繼承人之補償，該項徵收既係經合法程序，而其終止租約又係徵收後當然之結果，既無不法情形，自無所謂因不法行為造成損害之可言。原告謂本件補償費係屬損害賠償之性質，不應課徵所得稅不無誤會。土地增值稅係因土地移轉發生增值就該增值部分核課之稅捐，土地補償則係土地徵收後之補償，屬所得之一種，本件原告或其被繼承人所取得之補償費因不屬所得稅法第十四條第一類至第八類規定之所得，故被告將其歸列第九類其他所得，又因此項補償費係原告或其被繼承人多年努力累積而發生之所得，而其發生卻集中於一課稅年度，且由於綜合所得稅係採累進稅率，如逕予全額扣除必要費用併課當年度綜合所得，由於納稅義務人無法提示必要費用之證明，勢必負擔較重之稅額，財政部乃於七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函釋，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之所得，其餘半數免稅，此項函釋符合公平原則，且與母法無牴觸，自得予適用，又系爭補償費係於八十一年度發放，既非發生於六十二年至七十六年間，不生逾越核課期間之問題，更無違反租稅法律主義或重複課稅情事，原告所訴均無可採，被告補徵原告八十一年度綜合所得稅核無違誤，一再訴願決定遞予維

持，亦無不合，原告起訴論旨，斤斤指摘求為撤銷，語無理由，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 八 十 六 年 五 月 八 日  
(本聲請書其餘附件略)