

黃○貴聲請書

主旨：為行政院八十六年度判字第七九七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令，以及財政部高雄市國稅局財高國稅法違字第八四A七○五號罰鍰處分及該局第二三九一五一號綜合所得稅核定通知書之課稅處分，違反憲法第十五條、第十九條、第七條及第二十三條疑義事，呈請解釋。

說明：

依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及同法第八條之規定聲請釋憲，謹將有關事項敘明如下：

壹、聲請解釋憲法之目的

財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函令以比附援引類推適用所得稅法第十四條第三項之規定，牴觸憲法第十五條人民財產權之保障，第十九條人民依法納稅義務、租稅法律主義，第七條租稅公平主義以及第二十三條「法律保留原則」之精神，應不再援用；再右開罰鍰處分及課稅處分以該違憲之財政部函令為依據，均牴觸上開憲法規定之意旨，應屬無效，謹請鈞院大法官予以解釋，以維憲法保障人民權益之精神。

貳、疑義或爭議之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、緣聲請人於民國八十四年六月十六日奉接財政部高雄市國稅局財高國稅法違字第八四A七○五號罰鍰處分書及該局第二三九一五一號綜合所得稅核定通知書之課稅處分，以聲請人於辦理八十二年度綜合所得稅結算申報時，就原承租之高雄縣仁武鄉○○段第○○○○○地號土地因徵收而向該管高雄縣仁武鄉公所領取土地補

償費新台幣(下同)五百三十九萬九千八百七十二元，漏未將是項所得之半數合併申報，逃漏所得稅九十九萬七千零八十五元，違反行為時所得稅法第七十一條第一項規定，除補徵其當年度綜合所得稅外，並依行為時所得稅法第一百十條第一項規定，處以所漏稅額○·五倍之罰鍰四十九萬八千五百元。

二、聲請人就前開土地補償費部分，不服財政部高雄市國稅局右開罰鍰處分及課稅處分，依法申請復查，提起訴願、再訴願及行政訴訟，經行政法院八十六年度判字第七九七號確定判決予以駁回。經查行政法院判決之主要理由，乃謂：

(一)按「個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、一次給付之養老金、退休金、贍養費、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬，及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，給予以補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。」「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。」為所得稅法第十四條第三項、第一百十條第一項所明定；再財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函亦明定「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。」

查聲請人八十二年度因承租之仁武鄉○○段第○○○○地號土地被徵收而終止租約，領取土地補償費五、三九九、八七二元，此有財政部臺灣省南區國稅局高雄縣分局提供之「第二高速公路後續計畫高雄環線優先路段徵購用地補償清冊」附卷可稽。聲請人於辦理當年度綜合所得稅結算申報時，漏未將是項所得之半數合併申報，違反行為時所得稅法第七十一條第一項、第一百十條第一項規定，原處分機關據以補徵稅款並科處罰鍰，並無不合。

- (二)次查聲請人因承租之仁武鄉○○段第○○○○○○地號土地被徵收而終止租約，所領取之土地補償費五、三九九、八七二元，係屬所得稅法第十四條第一項第九類規定之其他所得，又因其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，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，始有首揭財政部七十四年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，首揭函釋，核無逾越所得稅法第十四條規定之情事。
- (三)財政部(六六)台財稅第三四六一六號函釋係闡明地上物補償費免納所得稅，與本案因土地徵收而終止租約之佃農所取得土地補償費為變動所得，二者標的互異，自難據以相提並論。是原處分機關將系爭土地補償費半數核定併入聲請人八十二年度綜合所得總額，補徵所漏稅款，並無不合。

(四)聲請人本年度漏報土地補償費收入二、六九九、九三六元，有結算申報書、核定通知書、漏報額計算表及第二高速公路後續計畫高雄環線優先路段(仁武鄉)徵購用地補償清冊等影本附原處分卷可稽，違章事證明確，核其所為縱非故意，亦難謂無過失，參據司法院釋字第二七五號解釋，自應論罰，所訴核不足採云云。

三、本案所涉憲法條文：

本案經依復查申請，訴願、再訴願及行政訴訟程序，訴請撤銷前開八十二年度綜合所得稅之課稅處分及罰鍰處分，惟行政法院一再適用有違憲法疑義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令，認為佃農承租之土地因政府徵收給予佃農之補償費，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云云。然行政法院徒以該無法律授權基礎之財政部行政命令，憑空創設法律所未明文之要件，作為課稅處分之依據，實已違法侵害人民之財產權，並與憲法第十五條人民之財產權應予保障之規定，憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」之「租稅法律主義」，憲法第七條之租稅公平主義，以及憲法第二十三條「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增加公共利益所必要者外，不得以法律限制」之「法律保留原則」等意旨發生牴觸。

參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、按財產權為憲法第十五條所保障之人民自由權利，國家公權力之行使，如對人民之財產權有所限制或侵害，依

據憲法第二十三條「法律保留原則」之意旨，須有法律明文作為依據始得為之，中央法規標準法第五條第二款亦規定：「關於人民權利義務事項應以法律定之。」此為民主法治國家保障人民基本權利之基本精神。其中關於租稅事項，憲法第十九條特別明文保障「人民有依法律納稅之義務」，亦即國家非依據法律不得核課徵收稅捐，亦不得要求國民繳納稅捐，僅於其法律所規定之範圍內始得對人民課稅。蓋因國家對人民之課稅處分直接侵害人民之財產權，須有經民主程序產生之國會所制定之法律作為依據，方可避免國家公權力之濫用，不當侵害人民之財產權。基於上述憲法第十九條之「租稅法律主義」，立法機關對於課徵稅捐之重要事項，包括稅捐主體、稅捐客體、課徵標準及稅率等，均應自行以法律定之，同時基於國家權力分立之原則，行政機關只得於法律明文範圍之內向人民課徵稅捐，司法機關則須依據法律審查行政機關之課稅處分是否依法行政，斷無於法律規定之外，透過行政命令函釋另行創設法律所未明定之要件，袒護行政機關違法課稅處分、增加人民稅負之餘地，此不僅逾越司法權認定事實解釋法律之職權範圍，更已明顯牴觸憲法第十九條「租稅法律主義」及憲法第二十三條「法律保留原則」之精神。再查，憲法上之租稅法律主義，不以形式上實現依據法律課賦徵收租稅為已足，尤其在實質上要求租稅負擔，必須在國民之間公平分配。憲法第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」憲法第二十三條亦明定法律保留原則，其反映在租稅之實踐上，即租稅公平主義或租稅平等主義。租稅之課賦徵收

應按國民之經濟能力，使在同樣狀況者應同等待遇，不同狀況者應不同待遇，所謂「等者等之，不等者不等之」，禁止不合理之差別待遇，所以租稅立法或行政處分如有此等情事，亦明顯抵觸憲法第七條「租稅公平主義」及第二十三條「法律保留原則」之精神。

二、本件聲請人所主張者，係財政部七十四年四月二十三日台財稅字第一四八九四號行政命令有抵觸憲法之疑義。查上開財政部七十四年台財稅第一四八九四號函容乃就「佃農承租之土地，因政府徵收而終止租約……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」，係於法律以外規定有關人民權利義務之事項，其適用之對象為一般人民，直接對外發生效力，性質上屬於行政命令，與一般行政解釋殊異。再究其內容非就執行法律之細節性及技術性之事而言，係直接關涉人民權利義務事項，尚與職權命令有別；質言之，上開財政部函令性質為行政機關之法規命令。司法院釋字第三九〇號、第三九四號及第四〇二號解釋亦就行政命令、行政處分是否違憲予以解釋，則前開財政部台財稅字第一四八九四號函令及以該函令為依據之課稅處分及罰鍰處分得為違憲審查之對象，應無疑義，合先敘明。

三、聲請人對本案所持之立場

(一)按對人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律定之，法律雖得授權以命令為補充規定，惟授權之目的、範圍及內容必須具體明確，然後據以發布命令，方符憲法第二十三條法律保留

原則之意旨，司法院釋字第三九〇號、第三九四號及第四〇二號著有解釋。查本案裁處聲請人課稅及罰鍰之處分，乃以財政部七十四年台財稅第一四八九四號函令為其依據。該函令內容係直接就佃農承租之土地因政府徵收而給與之補償費，應比照所得稅法第十四條第三項變動所得之規定，以補償費之半數為當年度所得，加以課徵綜合所得稅，乃係對人民之財產權有所限制或侵害，依據憲法第二十三條「法律保留原則」，應以法律規定之或基於法律授權定之，然該財政部七十四年台財稅第一四八九四號函令，欠缺法律授權之依據，殊與上開憲法法律保留原則意旨不符。

(二)關於租稅事項，憲法第十九條明文「人民有依法律納稅之義務」，是租稅法律主義，亦即國家非依據法律不得核課徵收稅捐，亦不得要求國民繳納稅捐，僅於其法律所規定之範圍內始得對人民課稅。司法院釋字第一五一號解釋意旨亦認「查帳徵稅之產製機車廠商所領蓋有『查帳徵稅代用』戳記之空白完稅照，既係暫代出廠證使用，如有遺失，除有漏稅情事者，仍應依法處理外，依租稅法律主義，稅務機關自不得比照貨物稅稽徵規則第一百二十八條關於遺失查驗證之規定補徵稅款。」乃禁止以比附援引、類推適用之方式創設稅捐義務，故倘未以法律規定或未基於法律授權而逕以行政命令創設或增加人民納稅義務者，當有牴觸上開憲法租稅法律主義之意旨。查原處分機關課稅處分及罰鍰處分係依財政部七十四年台財稅第一四八九四號函令比照援引所得稅法第十四

條第三項之規定為依據。然所得稅法第十四條第三項係規定：「個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得……及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。」乃屬列舉規定。而平均地權條例第七十七條規定者，乃就「耕地出租人」依同條例第七十六條之規定以「收回自行建築」或「出售作為建築使用」為由，終止租約收回耕地時，對承租人應為如何補償之情形而為規定，並不及於因政府「徵收」佃農承租土地之情形。申言之，上開財政部七十四年台財稅第一四八九四號函規定：「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」云云，依前開說明，佃農承租之土地，因政府徵收終止租約所發放之土地補償費既不在所得稅法第十四條第三項課稅規定之列，自無該課稅規定之適用，上開函釋顯係以行政命令以比附援引、類推適用之方式，增加、創設人民之稅捐義務，殊與上開憲法規定及大法官解釋揭示「租稅法律主義」意旨牴觸，顯然違憲。

(三)次按憲法第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」其反映在租稅之實踐上，即租稅公平主義。具體言之，乃以國民之租稅負擔，應分按經濟能力，使在同權狀

況者應同等待遇，不同狀況者應不同待遇，所謂「等者等之，不等者不等之」。政府因公用徵收發放土地補償費，性質上為損失補償，非屬「收益」，依所得稅法第八條第十一款反面解釋，不在課徵所得稅之列。故財政部台北市國稅局七十七年十一月七日(七七)財北國稅審貳字第一〇五三六號、七十八年九月五日(七八)財北國稅服字第八七〇八八號、七十九年九月四日(七九)財北國稅服字第九〇七六〇號、七十九年十一月十四日(七九)財北國稅服字第一〇二四二三號等函釋，均認農地被政府徵收時其所領取之土地補償費皆不核課所得稅；甚且，財政部六十六年七月十五日台財稅第三四六一六號函釋耕作地上物之補償費由佃農取得者，免納所得稅，均明此旨。該財政部七十四年台財稅第一四八九四號函令竟規定佃農承租之土地，因政府徵收而領取之補償費，應以其半數作為當年度所得課徵綜合所得稅云云，顯於土地補償費相同事項，為不合理之差別待遇，殊與前開憲法規定租稅公平主義之意旨牴觸，顯然違憲。

- (四)該財政部七十四年台財稅第一四八九四號函令牴觸憲法租稅法律主義、租稅公平主義及法律保留原則之意旨，應屬無效，已如前述。原處分機關課稅處分所指聲請人漏報所得，乃係聲請人八十二年因前開承租之土地被「徵收」而終止租約，向該管單位領取土地補償費五百三十九萬九千八百七十二元，此有財政部台灣省南區國稅局高雄縣分局提供之「第二高速公路後續計畫高雄環線優先路段徵購用地補償清冊」可稽，並為原處分機關所自承(參證二，復查

決定書「理由及法令依據」二)。顯見聲請人係因原承租之土地由政府徵收為公路用地向該管單位領取系爭土地補償費，並非自出租人依平均地權條例第七十六條、第七十七條規定而領取土地補償費，自與上開所得稅法第十四條第三項規定之要件不該當，原處分機關就該筆土地補償費不得課徵所得稅，至屬當然。惟該課稅處分，竟以違憲之財政部七十四年台財稅第一四八九四號函令為其依據，其上位規範之函令既已違憲，則該課稅處分，自當同其命運，亦屬違憲，均屬無效。

(五)按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，但對於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。」係對依該法應申報課稅之所得有漏報或短報情事而言。依前開說明，聲請人領取系爭土地補償費，既不在課徵所得稅之列，非屬「應申報課稅之所得」，並無上開規定適用之餘地，原處分機關系爭罰鍰之處分，乃以財政部七十四年台財稅第一四八九四號函令為其依據，然該處分上位規範之財政部函令牴觸憲法，則該罰鍰處分自屬違憲，應為無效。

(六)司法院釋字第二七五號解釋：「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。」揭示行政罰之「過失原則」，並非於非故意之場合，即可認定有過失，仍應積極為過失之認定。查聲請人因承租土地公用徵收所領取之土地補償費，並非所得稅

法第十四條第三項之變動所得，且系爭土地補償費乃損失補償，非屬收益，並非課徵所得稅之對象，聲請人誠無漏報所得之故意或過失。前開行政法院判決徒以「縱非故意，亦難謂無過失」，無須積極證明過失乙節，與憲法保障人民權利之本旨牴觸。

四、結論

綜上所述，行政法院八十六年度判字第七九七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令牴觸憲法第十五條、第十九條、第七條及第二十三條之規定應屬無效。本案財政部高雄市國稅局財高國稅法違字第八四A七〇五號罰鍰處分書及該局第二三九一五一號綜合所得稅核定通知書之課稅處分乃以上開違憲之財政部函令為其依據，均同牴觸上開憲法之規定。再上開行政法院確定判決，以「縱非故意，亦難謂無過失」，無須積極證明過失乙節，復與憲法保障人民權利之本旨牴觸。謹懇請鈞院大法官惠予違憲審查，宣告財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函令、財政部高雄市國稅局財高國稅法違字第八四A七〇五號罰鍰處分、該局第二三九一五一號課稅處分及行政法院八十六年度判字第七九七號確定判決違憲，以維憲法保障人民權益之精神，至為感禱！

肆、關係文件之名稱及件數

證一：財政部高雄市國稅局財高國稅法違字第八四A七〇五號罰鍰處分書及該局第二三九一五一號綜合所得稅核定通知書影本各乙份。

證二：財政部高雄市國稅局綜合所得稅及罰鍰案件復查決定書影本乙份。

證三：財政部訴願決定書影本乙份。

證四：行政院再訴願決定書影本乙份。

證五：行政法院八十六年度判字第七九七號判決影本乙份。

謹 呈

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：黃○貴

中 華 民 國 八 十 六 年 五 月 二 十 八 日

(附件五)

行 政 法 院 判 決

八十六年度判字第七九七號

原 告 黃 ○ 貴

被 告 財政部高雄市國稅局

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十一月四日台八十五訴字第三八三八四號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告八十二年度綜合所得稅結算申報，被告財政部高雄市國稅局以其本年度因承租之高雄縣仁武鄉○○段○○○○○地號土地被徵收而終止租約，領取土地補償費新台幣(下同)五、三九九、八七二元，漏未將是項所得之半數合併申報，逃漏所得稅九九七、○八五元，違反行為時所得稅法第七十一條第一項規定，除補徵其當年度綜合所得稅外，並依行為時所得稅法第一百十條第一項規定，處以所漏稅額○·五倍之罰鍰四九八、五○○元。原告不服，申經復查，未准變更，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如次：

原告起訴意旨略謂：

壹、關於八十二年度補徵綜合所得稅部分：

一、按「人民有依法律納稅之義務。」憲法第十九條定有明文，即租稅法律主義。司法院釋字第一五一號解釋亦認遺失空白完稅照，「依租稅法律主義，稅務機關自不得比照貨物稅稽徵規則第一百二十八條關於遺失查驗證之規定補徵稅款。」是禁止以類推適用方式創設稅捐債務，故倘有以行政命令創設或增加納稅義務為不利於納稅人之漏洞補充，當有違上開憲法租稅法律主義之規定，應屬無效。本件被告系爭原處分係依所得稅法第十四條第三項及財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函，認原告漏報所得若干，補徵稅額云云。然查：

1、按所得稅法第十四條第三項係規定：「個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得……及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。」查平均地權條例第七十七條乃就「耕地出租人」依同條例第七十六條之規定以收回自行建築或出售作為建築使用為由，終止租約收回耕地，對承租人應為如何補償之情形，予以規定。而原處分所指原告漏報所得乃係原告八十二年因前開承租之土地被「徵收」而終止租約，向該管單位領取土地補償費五百三十九萬九千八百七十二元，此有財政部臺灣省南區國稅局高雄縣分局提供之「第二高速公路後續計畫高雄環線優先路段徵用地補償清冊」可稽，並為被告所自承。顯見原告係因原承租之土地由政府徵收為公路用地而向該管單位領取系爭土地補償費，並非自出租人依平均地權條例第七十六條、第七十七條規定而領取土地補

償費，自與上開所得稅法第十四條第三項規定之要件不該當，應無該法條適用之餘地。

- 2、次查前開財政部台財稅第一四八九四號函稱：「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」云云。依前開說明，佃農承租之土地，因政府徵收終止租約所發放之土地補償費並不在所得稅法第十四條第三項規定之列，足見上開函釋顯係以行政命令透過類推適用方式創設稅捐債務而為不利於納稅人之漏洞補充。依首開憲法規定及大法官解釋意旨，上開函釋，殊與租稅法律主義相悖，顯然違憲，應屬無效。
- 3、據上論結，被告以前開財政部台財稅第一四八九四號函釋，作為系爭土地補償費應適用所得稅法第十四條第三項課徵所得稅之依據，顯有違租稅法律主義，顯然違憲，於法未合。

二、按憲法第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」其反映在租稅之實踐上，即租稅公平主義。具體言之，乃以國民之租稅負擔，應分按經濟能力，使在同樣狀況者應同等待遇，不同狀況者應不同待遇。經查：

- 1、政府因公用徵收發放土地補償費，性質上為損失補償，非屬「收益」，不在課徵所得之列(參所得稅法第八條第十一款反面解釋)。故財政部台北市國稅局七十七年十一月七日(七七)財北國稅審貳字第一〇五三六號、七十八年九月

五日(七八)財北國稅服字第八七〇八八號、七十九年九月四日(七九)財北國稅服字第九〇七六〇號、七十九年十一月十四日(七九)財北國稅服字第一〇二四二三號等函釋，均認農地被政府徵收時其所領取之土地補償費皆不核課所得稅；甚且，財政部六十六年七月十五日台財稅第三四六一六號函釋耕作地上物之補償費由佃農取得者，免納所得稅，即明此旨。

2、查系爭土地補償費，係政府徵收原告承租之土地所發放之損失補償，依前開說明，土地所有權人因徵收領取土地補償費既不課徵所得稅，依租稅公平主義，被告對原告就系爭土地補償費，自不得課徵所得稅。

三、據上論結，原告因承租之土地遭公用徵收而領取系爭補償費，屬於損失補償，並非收益，依前開憲法規定及租稅法律主義、租稅公平主義，不受所得稅之課徵。故被告以原處分命原告補繳系爭所得稅額，於法有違。惟復查決定書、訴願決定書及再訴願決定書仍維持原處分，認事用法，均有未洽。

貳、關於科處罰鍰部分：

一、被告系爭原處分認原告漏報系爭土地補償費所得若干，依所得稅法第一百十條第一項科處罰鍰云云。惟查：

1、按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，但對於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。」係對依該法應申報課稅之所得有漏報或短報情事而言。然依前開說明，原告領取系爭土地補償費，既不在課徵所得稅之列，非屬「應申報課稅之所得」，並無上開規定適用之餘地，足見系爭罰鍰之科處，於法不合。

- 2、按司法院釋字第二七五號解釋：「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。」揭示行政罰之「過失原則」，並非於非故意之場合，即可認定有過失，仍應積極為過失之認定。查原告因承租土地公用徵收所領取之土地補償費，並非所得稅法第十四條第三項之變動所得，並無該條之適用，已如前述；且系爭土地補償費乃損失補償，並非收益，原告誠無漏報所得之故意或過失，益證被告系爭罰鍰之科處，顯有違誤。
- 3、原告於民國八十四年九月二十日將被告所核定之稅款及利息合計一百萬零八千零九十九元先予繳納，俟判決確定後再依稅捐稽徵法第三十八條第二項之規定申請加計利息退還稅款，併此敘明。綜上所述，被告命補徵系爭土地補償費之所得稅及罰鍰之處分，顯有違誤，於法未符；而復查決定、訴願決定及再訴願決定，未察詳實，認事用法，兩兼違誤。狀請判決將原決定及原處分均予撤銷等語。

被告答辯意旨略謂：

- (一)按「個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、一次給付之養老金、退休金、贍養費、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬，及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。」「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。」「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。」為所得稅法第十四條第三項、第一百十條第一項及財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函所明定。

(二)原告八十二年度因承租之仁武鄉○○段○○○○○地號土地被徵收而終止租約，領取土地補償費五、三九九、八七二元，有財政部臺灣省南區國稅局高雄縣分局提供之「第二高速公路後續計畫高雄環線優先路段徵購用地補償清冊」附卷可稽。原告於辦理當年度綜合所得稅結算申報時，漏未將是項所得合併申報，本局依首揭規定核定逃漏所得稅九九七、〇八五元，除補徵稅款外，並按所漏稅額裁處〇·五倍之罰鍰四九八、五〇〇元(計至百元為止)，並無不合。至原告主張該土地補償費係屬損害補償性質，且係依平均地權條例第十一條規定取得，與所得稅法第十四條第三項所列舉之補償費係依平均地權條例第七十七條規定取得者有別，該補償費應免納所得稅。又指財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號解釋令與所得稅法第十四條第三項之規定相牴觸應屬無效乙節。查原告因承租之仁武鄉○○段○○○○○地號土地被徵收而終止租約，所領取之土地補償費五、三九九、八七二元，係屬所得稅法第十四條第一項第九類規定之其他所得，又因其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，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，始有首揭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，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，首揭函釋，核無逾越所得稅法第十四條規定之情事。上情並經訴願及再訴願決定論述綦詳。至另舉財政部(66)台財稅第三四六一六號函釋，用資爭辯。核該號函釋係闡明地上物補償費免納所得稅，與本案因土地徵收而終止租約之佃農

所取得土地補償費為變動所得，二者標的互異，自難據以相提並論。是本局將系爭土地補償費半數核定併入原告八十二年度綜合所得總額，補徵所漏稅款，並無不合，所訴不足採據。另原告主張其無故意與過失，漏報應予免罰乙節。查原告確已領取補償費且漏報該所得之事實，為其所不否認。是其所為縱非故意，亦難謂無過失，所請免罰，自無足採，請駁回原告之訴等語。

理 由

按「個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、一次給付之養老金、退休金、贍養費、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬，及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」「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。」「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。」為所得稅法第十四條第三項、第一百十條第一項及財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函所明定。本件原告八十二年度綜合所得稅結算申報，被告以其本年度因承租之高雄縣仁武鄉○○段○○○○○地號土地被徵收而終止租約，領取土地補償費五、三九九、八七二元，漏未將是項所得之半數合併申報，逃漏所得稅九九七、〇八五元，違反行為時所得稅法第七十一條第一項規定，除補徵其當年度綜合所得稅外，並依行為時所得稅法第一百十條第一項規定，處以所漏稅額〇·五倍之罰鍰四九八、五〇〇元。原告不服，申請復查結果，未准變更，乃循序提起行政訴訟，主張：該土地補償費係屬損害補償性質，且係依平均地權條例第十一條規定取得，

與所得稅法第十四條第三項所列舉之補償費(變動所得)係依平均地權條例第七十七條規定取得者有別，該補償費應免納所得稅。又財政部七十四年四月二十三日(74)台財稅第一四八九四號函釋，不當擴張解釋認佃農應比照地主收回土地之規定核課所得稅，與所得稅法第十四條第三項之規定相牴觸，應屬無效。且原告並無漏報所得之故意或過失，被告予以補稅並科罰，自有未當云云。查原告八十二年度因承租之仁武鄉○○段○○○○○地號土地被徵收而終止租約，領取土地補償費五、三九九、八七二元，有財政部臺灣省南區國稅局高雄縣分局提供之「第二高速公路後續計畫高雄環線優先路段徵購用地補償清冊」附卷可稽。原告於辦理當年度綜合所得稅結算申報時，漏未將是項所得合併申報，亦為原告所不否認，被告據以補徵稅款並科處罰鍰，並無不合。次查原告因承租之仁武鄉○○段○○○○○地號土地被徵收而終止租約，所領取之土地補償費五、三九九、八七二元，係屬所得稅法第十四條第一項第九類規定之其他所得，又因其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，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，始有首揭財政部七十四年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，首揭函釋，核無逾越所得稅法第十四條規定之情事。至另舉財政部(66)台財稅第三四六一六號函釋，用資爭辯。核該號函釋係闡明地上物補償費免納所得稅，與本案因土地徵收而終止租約之佃農所取得土地補償費為變動所得，二者標的互異，自難據以相提並論。是被告將系爭土地補償費半數核定併入原告八十二年度綜合所得總額，補徵所漏稅款，並無不合。又原告本年度漏報土地補償費收入二、六九九、九三六元，有結算申報書、核定通知書、漏報額計算表及第二高速公路後續計畫高雄環線優先路段(仁武鄉)徵購用地補償清冊等

影本附原處分卷可稽，復為原告所不否認，違章事證明確，核其所為縱非故意，亦難謂無過失，參據司法院釋字第二七五號解釋，自應論罰，所訴核不足採。從而，本件原處分(復查決定)於法尚無違誤，一再訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨，難認為有理由，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 八 十 六 年 四 月 十 日
(本聲請書其餘附件略)