

(函) 處 記 書 官 法 大 院 法 司

限 年 存 保

<p>主旨：財政部所訂定之財政部七十四、四、廿三台財稅第一四八九四號函有關因土地徵收而終止佃農租約時，佃農所取得之補償費為變動所得之規定，其規範目的與理由有欠明瞭，請於文到後卅日內查明惠復。</p>	示	位 單 文 行		受 文 者	速 別	
		批	副 本	正 本	財 政 部	密 等 解 密 條 件
	辦	擬				
		文	發		公 佈 後 解 密	
		附 件	字 號	日 期	附 件 抽 存 後 解 密	
			(函) 處 大 一 字 第 二 七 三 號	中 華 民 國 捌 拾 陸 年 拾 月 拾 伍 日 發 文	年 月 日 自 動 解 密	

說明：

一、依本院大法官審理案件法第十三條第一項辦理。

二、本院受理會台字第五七二〇號黃聲釋憲案，就左列貴單位管理事項亟待

明瞭，請查明並檢送相關資料惠復。

(一)財政部所發布之財政部七十四、四、廿三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。」將佃

農因承租土地被國家徵收而終止契約所收受之補償費，視為所得稅法第十

四條第三項之變動所得，與徵收補償費之性質係屬損失補償，而非屬個人收益之法理有否不合？

(二)現行稅務對於其所有土地被國家徵收之地主所收受之徵收補償費，是否准予免稅？如爲肯定，其依據、以及將此與佃農因前揭情形所受之補償費區別對待理由爲何？

(三)財政部七十九、四、七台財稅第七八〇四三七七二號函規定、「因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作改良物補償費：：核屬損害補償，應准免納所得稅。」與前開財政部八十四、四、廿三23台財稅第一四八九四號函有無牴觸？如爲否定，兩者之適用爲何不同？

三、請貴單位於文到後卅日內，就上開事項惠予補充說明見復。

四、檢附聲請書影本乙份，請參考。

財 政 部

(函)

限年存保

號 檔

<p>主 旨：檢送本部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函有關因土地徵收而終 止佃農租約時，佃農所取得之補償費為變動所得之規定，其規範目的與理由相 關資料乙份。請 查照。</p>	示 批	位 單 文 行		受文者	速 別
		副 本	正 本	司 法 院 大 法 官 書 記 處	特 急 件
	辦 擬				審 等
					解 密 條 件
		文 附 件	字 號	發 日 期	公 布 後 解 密
		如 文	台 財 稅 第 八 六 一 九 二 三 九 七 五 號	中 華 民 國 捌 拾 陸 年 拾 壹 日 發 文	附 件 抽 存 後 解 密
					年 月 日 自 動 解 密

說明：復 貴處八十六年十月十五日（八六）處大一字第 二二七八二函。



部長 邱正雄

一、關於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領取之補償課徵所得稅問題：

(一) 依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所得，依法課徵綜合所得稅。次依同法第八條第十一款規定，在中華民國境內取得之其他收益為「中華民國來源所得」。是以，凡有中華民國來源所得者，均應依法課徵綜合所得稅。

(二) 查所得稅法第十四條第三項有關耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第十七條規定給予之補償，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅之規定，其立法意旨係為減輕承租人（佃農）之負擔。

(三) 依所得稅法第十四條第三項後段規定，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，給予承租人之補償費，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。上述規定，固係針對耕地出租人因終止租約收回耕地，依平均地權條例第七十七條規定，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，給予耕地承租人之補償，而對耕地承租人因取得補償費所為之課稅規定；惟若耕地出租人因政府徵收其

所有之出租耕地，除政府所發給耕地承租人之土地改良物及農作物改良補償費，因屬損害補償，依規定可免納所得稅外，其依平均地權條例第十一條規定，由耕地出租人（土地所有權人）以其所得之補償地價，扣除土地增值稅後餘額之三分之一給予耕地承租人之地價補償（為保障耕地承租人之權益，係由政府代為扣交），係屬所得稅法第二條第一項及同法第八條第十一款規定之中華民國來源所得，應依同法第十四條第一項第九類規定之其他所得，以其收入總額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，全數併計耕地承租人綜合所得總額課徵所得稅。

（四）就本質上而言，因政府徵收出租耕地，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予耕地承租人之補償費，核與因耕地出租人收回耕地，而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公告土地現值，減除預計土地增值稅後餘額之三分之一所給予耕地承租人之補償費，兩者性質相同，均係依規定減（扣）除（預計）土地增值稅後餘額之三分之一給予耕地承租人之補償，且因同具有長期累積性質，如全數列入所得課稅，勢將加重耕地承租人之負擔。是故，基於減輕

耕地承租人稅負之考量，本部於七十四年四月二十三日以台財稅第一四八九四號函規定，該項耕地承租人因政府徵收而終止租約，其依平均地權條例第十一條規定取得之地價補償，應比照耕地出租人收回耕地適用所得稅法第十四條第三項有關變動所得之規定，以補償費之半數作為當年度所得，其餘半數免稅，上開函釋係採對納稅義務人最有利之權宜方式核課，應屬適法。

二、關於因政府徵收土地，地主取得之徵收補償費徵免所得稅、其依據及理由：

(一) 查所得稅法第九條規定，本法稱財產交易所得，係指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益；次查同法施行細則第九條規定，本法第九條所稱交換，包括政府給價徵收……。準此，政府徵收土地，土地所有權人取得政府發給之地價補償，係屬政府徵收土地給付之對價，是故地主取得該項地價補償，係屬所得稅法第十四條第一項第七類規定之財產（土地）交易所得。

(二) 依所得稅法第四條第十六款規定，個人出售土地交易所得，免納所得稅。準此，地主因政府徵收土地取得之地價補償，既屬土地交易所得，自得依上開稅法規定免納所得稅。

(三) 至耕地承租人因非屬土地所有權人，其承租之耕地因政府徵收，地主終止租約，而依平均地權條例第十一條規定取得之地價補償，自非屬土地交易所得，故尚難援引前揭所得稅法第四條第十六款土地交易所得免納所得稅之規定。

三、有關本部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函規定是否與本部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函規定牴觸問題：

按本部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函規定，因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地，依拆遷補償辦法規定發給之……農作改良物補償費、自行拆遷獎勵金……，核屬損害補償，應准免納（綜合）所得稅。上開函釋規定之免稅範圍，侷限於填補所得人所受損害之農作改良物補償費、自行拆遷獎勵金等，其與耕地承租人依平均地權條例第十一條規定所領取政府發給之土地改良物及農作物改良補償費免納所得稅，係採一致之處理方式。而本部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函規定，耕地承租人因政府徵收出租耕地，其取得耕地出租人給予之地價補償，應依法課徵所得稅，其課稅標的係為地價補償，此與前開函釋規定，係以填補所得人所受損害之農作改良物補償費、自行拆遷獎勵金等為免稅範圍，兩者性質不同，尚難謂有所牴觸。