

# 司法院釋字第五〇八號解釋

中華民國 89 年 6 月 9 日

院台大二字第 14121 號

## 解 釋 文

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。

## 解釋理由書

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（本院釋字第二七五號解釋參照），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 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

## 部分不同意見書

大法官 蘇俊雄

多數意見於解釋文中認定系爭財政部七十四年四月二十三日台財稅字第一四八九四號函釋為適法之論證為：

- (一)先認定依據平均地權條例第十一條第一項應給予承租人之補償費屬於所得稅法中應稅之：「其他收益」（所得稅法第八條第十一款）。
- (二)財政部第一四八九四號函釋規定，佃農（承租人）所領取之補償費得比照地主收回土地補償承租人之補償費，適用所得稅法上有關「變動所得」之規定，僅須以半數作為年度所得納稅。多數意見即以前述論證(一)為前提，認本函釋係為有利於納稅義務人之解釋，且符合課稅公平原則，亦無抵觸租稅法律主義。

上述見解固非無見，惟本案之主要爭點應在於，承租人（佃農）因承租土地被徵收而依平均地權條例第十一條第一項規定所得之補償費，究竟是否為所得稅法中之「其他收益」所涵蓋，因而稅捐機關得對之課徵所得稅？或縱然其具有某程度之收益性而具可稅性，但此種情形，其成本、損失及收益等，是否如同多數意見所認定，與地主回收土地時依平均地權條例第七十七條第一項規定補償承租人之補償費相同，從而可依相同的「變動所得」計算方式，亦尚有疑問。但多數意見對於此些重要爭點，竟未盡推論，即率予認定，本席未能同意，爰說明不同意見如下：

#### 一、課稅客體規定之概念認定

從立法技術而言，立法常有例示規定與概括規定並存，乃因一規範概念所得涵攝之事物類型不夠明確或範圍廣泛，立法者以例示規定表現此類型之典型社會事實，並輔以概括性規定以免繁複或掛一漏萬。對概括性規定之解釋適用，即必須從相關例示規定中探尋事物之共同特徵，以確認所欲規範的事物類型究竟為何？然後，再行判斷系爭事實是否具備這些共同特徵而為所欲規範之事物類型所涵蓋，如此方有引用概括規定之餘地。蓋依民主法治國家原則，為了界定立法與行政權限的範圍以及實踐租稅正義，有關租稅義務及優惠之規定，雖不排除概括性規定，但仍要求必須有「一定程度的明確性」方為合憲〔請參照德國聯邦憲法法院判決，BVerfGE 23,63(73)〕。

我國所得稅稽徵制度採綜合所得稅制，凡有中華民國來源所得之個人，皆應就其所得課稅（所得稅法第二條）。對於應課稅之「所得」，因其概念所能包含的事實樣態繁多，故同法第八條對課稅客體進行立法定義時，以第一款至第十款例示其典型樣態，尚以第十一款「在中華民國境內取得之其他收益」作為概括性規定，以免遺漏。然，對此種概括規定，仍應依租稅法定主義之精神，在法律規定所呈現出的事物特徵範圍內為涵攝適用，非可任意類推

適用。本案關鍵爭點在於承租人（佃農）因承租土地被徵收而領取之補償費是否為所得稅之課徵客體—「所得」？此處之補償費既不屬於所得稅法第八條第一款至第十款規定之財產收入，則欲引用第十一款概括規定作為課徵依據，如同前述，必須先釐清本法所稱「所得」其概念特徵為何？再判斷此處之補償費是否為本法課稅客體—「所得」之概念所涵蓋？

## 二、量能課稅原則

從所得稅法第八條第一款至第十款的例示規定，可以得出在「量能課稅」的基本原則下，本法所稱「所得」解釋上至少有兩項特徵：一、形成財產增加，二、該財產增加係經由市場交易而來（註一）。

首先，從所得稅法第八條所列例示中，列明有「股利」、「盈餘」、「報酬」、「利息」、「租金」、「權利金」、「增益」、「獎金或給與」等，皆屬原財產增加之收入概念，及從第十四條關於個人綜合所得總額計算方式規定，亦可知所得稅法所掌握者為財產的增加（註二）。蓋並非有財產收入之外觀即屬本法課徵標的，尚必須引起財產收入的經濟行為結果，造成整體財產的增加時方屬之。最典型的例子為，因財產損失所得之賠償金或補償金為填補損失之用，非形成整體財產之增加，故對賠、補償金自不列入所得課稅。

其次，所得稅課徵之基礎—負擔能力，原基於市場所能提供的營利機會而來。國家雖未直接創設市場，但提供了市場運作所需的各種環境（如公共建設、治安、教育等等），使得人民得在此環境中從事營利行為。國家課徵所得稅之正當性，正在於納稅義務人參與市場而有收益，因此負有義務分擔公共支出（註三）。由此，觀察所得稅法第八條所列之經濟行為樣態：包括參與營利事業分配、提供勞務、財產借貸、供他人使用財產或權利、財產交易、經營事業、參與競賽等，皆為在獲得利潤盈餘的意圖下參

與市場活動之行為，可知所得稅課徵標的應限於營利行為所生之收入。亦即，所得稅課徵標的是個人參與市場交易活動所得之財產增加，未經由交易而得之增益即不屬之，常見之例為，自家庭院種植果樹、教自己小孩功課等。

檢視本案爭執之承租人（佃農）因承租土地被徵收，而由地主之地價補償金代扣所獲之補償費，是否得歸入承租人「取得之其他收益」，而為所得稅之課徵標的？多數意見之認定即有商榷餘地。

首先，承租人依平均地權條例第十一條第一項所得之補償費，乃因國家徵收行為導致其原有租賃關係終止而來，此項補償費究應認其係為填補租賃權損失，因而不應列入課稅所得？抑或應視為造成承租人的整體財產增加之收益的一種？即不無疑問，亦為本案聲請人所爭執。

平均地權條例第十一條第一項規定土地所有權人因耕地被徵收所得之補償費，應以三分之一數額補償承租人，查其立法目的在於使非因自願終止租賃關係之耕地承租人，於失去耕作權後，生計上得有補助。同條例第六十三條第二項關於市地重劃及第七十七條第一項關於耕地出租人收回耕地時，皆有「三分之一補償」之相類規定。此種承租人得請求補償的規定係基於保護社會經濟上弱勢承租人（佃農）之社會政策考量，雖以「補償」稱之，性質上實為國家對佃農的經濟扶助規定（註四），與一般法律概念下填補損失的「補償」有所不同（亦請參照本院釋字第一六三號解釋）。據此，系爭補償費可認定其乃形成受補償人（佃農）整體財產之增加，具備前述所得稅課稅標的之第一項特徵。

然其次要探究者，此處承租人得請求之補償費係因法律規定，於國家徵收私有耕地時，所有人以其所得補償費部分轉加補償承租人而來；此時，承租人之所以獲得補償費，已非單純市場交易行為即得解釋，而有強烈國家介入的色彩。於此情況下，承租人依平均地權條例第十一條第

一項所得之補償費，是否符合前述所得稅課稅標的之第二項特徵—該財產增加係經由市場交易而來？法理上尚有進一步探討之必要。

### 三、租稅公平與「疑則有利納稅人」原則（in dubio pro reo）

法理上，對稅法發生解釋疑義時，有兩種對立的見解：即「疑則有利於國庫」與「疑則有利於納稅人」（註五）。前者以國家作為公共利益之維護者，故稅法上之疑義，應以國家財政收入目的為最大公共利益考量；而後者，則著眼於憲法保障人民權益之精神，而以課徵所得稅乃係對人民財產權有所限制或侵害，故應本刑法上「罪刑法定主義」、「罪疑唯輕」之思維模式進行解釋。後說較能貫徹租稅法定主義之意旨，為現代福利法治國家之憲法所強調，自應從之。

多數意見與系爭財政部第一四八九四號函釋，認定耕地承租人依平均地權條例第十一條第一項所得之補償費亦應課稅，主要的依據為：此項補償費與同法第七十七條第一項規定之出租人因收回耕地自用而應給承租人之補償相同，故具可稅性；且所得稅法第十四條第三項既已明文規定後者（因地主收回耕地而得補償）應視為「變動所得」課稅，前者（因徵收而得補償）自應比照。此種解釋，似採「疑者有利於國庫」的見解，以期實現所謂「課稅公平原則」。

實則，耕地承租人之所以獲得補償（先不論係基於平均地權條例第十一條第一項或第七十七條第一項），固以承租人與所有人間有租賃關係（此為一種典型的市場經濟行為）為前提；惟承租人得請求補償費，並非單純基於與所有權人間租賃關係而來—「三分之一」的補償比例，乃基於法律規定。此補償費之獲得，能否視為因交易行為（租賃關係）而來，即不無疑義。

退一步言之，即便因所得稅法第十四條第三項的規定，必須視為立法者對於前項疑義已做出部分決定—承租人

依平均地權條例第七十七條第一項所得之補償費應課稅，這個決定亦不當然得「比照」適用於本案爭點之情形。其理在於，雖同為扶助佃農政策下之「補償費」，承租人依平均地權條例第十一條第一項所得之補償費與同法第七十七條第一項規定之補償，性質上仍有相當不同——而這些差異對於是否具備應課稅的特徵來說是重要的。

平均地權條例第十一條第一項所規定之情形，在終止租賃的事由上，係由國家單方決定的徵收行為所致；而同法第七十七條第一項規定情形則是出租人於具備法定事由後，依其意志決定是否收回耕地而致。另，前者實際補償數額，乃繫於國家發給之補償數額；後者則雖以公告現值為準，但雙方仍有協商、協調空間（同法第七十八條參照）。這些特色，在在使得承租人獲得該筆收入的原因，與前述「在獲得利潤盈餘的意圖下參與市場活動之行為」獲得之課稅所得性質有殊。至於多數意見理由書中作為反面推論依據之新市鎮開發條例第六條第三項規定，查其立法理由，乃正因為財政部第一四八九四號函釋規定承租人所得補償金亦需繳交所得稅，立法者認此結果不合理，故修法明文規定此項補償費「不計入所得課稅」（而非如同所得稅法第四條規定對某些所得「免納所得稅」）。

系爭之補償費是從地主徵收補償費代扣，此與平均地權條例第七十七條第一項規定由地主給付之情形固相同，但並不能以此即論斷其應稅性與稅率計算均屬相同。退一步言之，縱然系爭補償費有其收益性而可為課稅對象，但其成本、損失與利益之計算，實務及理論亦尚存有不同見解。在租稅法律主義這項憲法明文要求下，司法者對此類租稅案件應有解釋的合憲界線。

#### 四、合憲解釋之界限

憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民有依據（也僅依據）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之意；涉及租稅

事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。惟設若立法對租稅要件規定不夠明確，而留有不同解釋之可能時，此時，租稅法律主義的要求應理解成要求司法者必須作出對人民有利的解釋（註六）。即便對人民有利的解釋結果，會造成與立法者整體租稅制度規劃間有少許誤差，此等誤差亦只能由立法者加以修正，非司法者應越俎代為決定，更無從以「比照」等類推方式增加人民不利負擔。

財政部第一四八九四號函釋規定「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。」實質上非如多數意見所稱：「係……減輕耕地承租人稅負而為之函釋」，而是使得承租人（佃農）補償費是否可以「其他收益」視之並加以課稅，尚有爭議之時，竟因行政機關「比照」解釋結果，而成所得稅課稅標的，與上開「疑則有利納稅人」之解釋原則有違，本席未能同意。

多數意見未能詳查所得稅法相關規定之立法目的，對「所得」概念加以釐清，並做出有利人民之解釋，反以「……既不在依法得免稅之列……」此種負面要件認定之推論方式，容任系爭函釋排除「疑則有利納稅人」之解釋原則，遽認承租人（佃農）有納稅義務；從而，進一步令負所得稅法第一百十條第一項漏報或短報之法律效果，本席尤無法同意。

##### 五、稅法罰則之合憲界限-故意、過失與期待可能性

又，多數意見通過的解釋文，對聲請人主張在其無明確認識納稅義務的情況下，致其領取系爭補償費未申報納稅，而因援用上開財政部函釋之結果，受到行政機關依所

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。」之罰鍰處分，應屬函令牴觸憲法之指責，僅在解釋理由書中敘及：「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（本院釋字第二七五號解釋參照），惟有無故意或過失，乃事實認定問題，併此敘明」，並未作實質解釋。對於涉及租稅事項之法律之解釋，有本於實質課稅之公平原則，而容許行政機關對課稅之計算方式等，以「行政函釋」方式為解釋之例（本院釋字第四二〇號、第五〇〇號解釋參照）；但對涉及「罰則」之規定而言，則係針對國家公權力干預行為（侵害行為）之事項而為規範，僅得於法律上對其內容、客體、目的及範圍均有明確規定，而使受處分之人可得預見並控制其行為的情況下，方符法治國家原則（請參照德國聯邦憲法法院判決 BVerfGE8,274）。納稅義務人就其應課稅所得額申報之漏報或短報情事，有無故意或過失，乃事實認定問題，固非本院審查範圍，且人民亦不得以不知法律免除過失責任。惟對以行政函釋推論之「納稅義務」，是否得期待納稅義務人知悉函釋內容，進而依之為「適法行為」？面對行政令函繁複眾多，一般民眾難以盡知的實務現況；尤其如同本案涉及複雜之法律解釋爭議，更難期待人民事前知悉遵守相關函釋。在認定人民對逃、漏稅行為是否有故意過失時，對於當事人對納稅構成要件（包括由行政函釋加以確認者）是否有認識與行為意願（此方構成「故意」）？或者係屬應注意並能注意而未注意之行為（此方構成「過失」）？法院及相關行政機關固應就個案情形認定。但，行為人是否具有應注意之義務？或具有可罰之期待可能性？則應以認識「一般法律規範」的可預期性為判斷標準，而不應以認識行政函釋內容或尚有爭議性的法律見

解為具有注意義務之認定標準。上開所得稅法關於逃、漏稅行為之處罰規定之適用，僅有在此界限原則下方符憲法上限制人民權利之比例原則要求，應予指明。

爰提部分不同意見書如上。

註一：請參照：葛克昌，〈量能原則與所得稅法〉，收錄於氏著《稅法基本問題－財政憲法篇》，一九九六年初版，頁一九三一—二一五，二〇九—二一四；陳清秀，〈發行股票溢價應否課徵所得稅？〉，收錄於氏著《稅法之基本原理》，一九九四年八月再版，頁四一五—四二四，四一六—四二〇；Tipke/Lang, Steuerrecht, 12Auf., 1989, S.201ff.；北野弘久編，現代稅法講義，一九九二年改訂版，頁四十一—四一。

註二：葛克昌，前揭註，頁二一二。

註三：葛克昌，前揭註，頁二一三。

註四：參立法理由，《立法院公報》，第六十五卷第七十一期，頁七一八。

註五：葛克昌，《所得稅與憲法》，一九九九年二月版，頁五四。

註六：此種「有利解釋」的解釋原則，可參照刑法上之適用。蘇俊雄，《刑法總論 I》，一九九五年十月初版，頁二五七—二六一。

### 抄黃〇貴聲請書

主旨：為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，以及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，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〇〇段〇〇〇〇〇〇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，處以所漏稅額〇·五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。」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00段000000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00段000000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」等意旨發生抵觸。

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，更已明顯抵觸憲法第十九條「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，亦明顯牴觸憲法第七條「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牴觸憲法之疑義。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，原處分機關係爭罰鍰之處分，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，雖不以出於故意为必要，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。

。

(三)謹 呈

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：黃 〇 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 〇 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00段00000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、0八五元，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0.5倍之罰鍰四九八、五00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)原告八十二年因承租之仁武鄉00段00000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、0八五元，除補徵稅款外，並按所漏稅額裁處0.5倍之罰鍰四九八、五00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00段00000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00段00000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、0八五元，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0.五倍之罰鍰四九八、五00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00段00000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00段00000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）

#### 抄陳O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），有抵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抵觸，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。」為行政法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刻，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〇廣，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，而汐止鎮長廖〇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：劉〇良等人。

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：劉〇良等人。

(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：劉〇良等人。

再訴願代表人：徐〇定、劉〇三、劉〇海。

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：陳〇興、徐〇祿、蔡〇嬌、蔡〇吉、徐〇鑾、徐  
陳〇英、徐〇津、徐〇雄、徐〇輕、徐〇吉、劉  
〇海、劉〇三、劉〇玲、劉〇良。

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：陳〇興 徐〇祿 蔡〇嬌 蔡〇吉  
徐〇鑾 徐〇津 徐〇雄 徐〇輕  
徐〇吉 徐陳〇英 劉〇海 劉〇三  
劉〇玲 劉〇良

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  
原告 陳〇興  
徐〇祿  
蔡〇嬌  
蔡〇吉  
徐〇鑾  
徐陳〇英  
徐〇津

八十六年度判字第一一二一號

徐 0 雄  
徐 0 輕  
徐 0 吉  
劉 0 海  
劉 0 三  
劉 0 玲  
劉 0 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0八四00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0定已於八十四年十二月二十九日死亡，原告徐0鑾、徐陳0英、徐0津、徐0雄、徐0輕、徐0吉六人為其繼承人，請准由徐0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部分：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部分（加成部分歸屬地主所有），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臺北縣新莊市00段000地號等十一筆土地，八十一年六月間經臺北縣政府報准徵收，而終止租約，臺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及七十六年間，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)