

新○合板股份有限公司代表人候○榮聲請書

主 旨：聲請人新○合板股份有限公司受最高行政法院九十一年度判字第二二三八號確定判決，認該判決適用之所得稅法第八條第十一款規定及財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋，侵害聲請人憲法第十五條所保障之財產權，違反鈞院釋字第五○八號解釋意旨，且牴觸憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」之規定，並恣意為差別待遇，有違憲法第七條租稅平等原則。茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，聲請鈞院大法官解釋所得稅法第八條第十一款規定及財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋違憲。

說 明：

壹、聲請解釋憲法之目的

憲法第十五條規定，人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。又，憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務；憲法第七條規定，中華民國人民，無分男女、宗教、黨派，在法律上一律平等，乃在揭示租稅法律主義和租稅平等原則，並為鈞院釋字第二五七、五三七號解釋等闡明在案。聲請人為依法登記之公司，自享有上揭憲法上之財產權，並於法律明定範圍內始有公平納稅之義務。

今查，所得稅法對於人民依法領取之補償費，並未明文規定應列入所得之範圍，且鈞院釋字第五○八號解釋，基於憲法上保障人民財產權之觀點，

復認定「補償費」與「其他收益」之性質並不相同。惟財政部以其作為國家財政之主管機關，詎以八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋，認定聲請人因土地被徵收而取自高雄市政府之地上物拆遷補償款，應申報核定為「其他收入」，併計入課稅所得額。

按聲請人所領取之地上物拆遷補償費，係針對聲請人所受損害之填補，屬損失補償性質，並無收益可言，且非聲請人於自由市場上自願交易所生之收益，所得稅法中復未明文規定此屬「所得」之範圍，故應非屬所得稅法之「課稅所得」。況按，參酌財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋，就個人因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法領取之各項補償費，均認定並非所得，聲請人領取補償費之性質既與個人領取補償費之內容、性質相同，何以依照財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋，聲請人卻應受到不平等之差別待遇。聲請人之權益因此受損，依法向財政部提起訴願後經駁回，再向高雄高等行政法院提起行政訴訟亦遭駁回，遂向最高行政法院提起上訴，惟仍遭敗訴判決確定。

聲請人認為最高行政法院確定判決所依據之法令，即所得稅法第八條第十一款規定以及財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋，業已侵害聲請人憲法第十五條所保障之財產權，違反鈞院釋字第五〇八號解釋意旨，並牴

觸憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」之規定，創設聲請人無法律規定之納稅義務，並且恣意為差別待遇，有違憲法第七條租稅平等原則。故聲請人依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，向鈞院提出憲法解釋之聲請，請求大法官解釋所得稅法第八條第十一款規定及財政部前揭函釋抵觸憲法，以保障聲請人之權益。

貳、疑義之性質及事實之經過

聲請人於八十三年及八十四年度領取高雄市政府核發之地上物拆遷補償款分別為新臺幣（下同）四千五百九十九萬七千一百四十六元及三千七百四十四萬二千九百二十七元，該地上物拆遷補償款係因聲請人原有之建物、器具、設備等，座落地點抵觸市政府重劃工程之進行，必須先行拆除，聲請人受到損害，由高雄市政府酌予相當之補償。聲請人誤將該領取之地上物拆遷補償款列為「其他收益」之所得項下，併入年度營利事業所得稅申報，並經原處分機關，亦即財政部高雄市國稅局核定在案。

嗣聲請人於八十八年九月二十二日以系爭地上物拆遷補償款，係屬損失補償，並非所得稅法上之所得，自不應納入所得稅申報範圍，依稅捐稽徵法第二十八條規定向財政部高雄市國稅局申請更正，並請求退還各該年度所繳納之稅款，案經財政部高雄市國稅局以八十八年十月一日財高國稅審一字第八八〇四六一七七號函復（附件一）略以：

『貴公司領取之地上物拆遷補償款經申報及核定為其他收入，核與財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋規定並無不合』云云，否准聲請人之請求。聲請人不服，蓋基於系爭地上物拆遷補償款，係屬損害之填補性質，而為原地上物之替代，應非屬所得稅法之「課稅所得」，且非所得稅法明定之所得範圍，故財政部高雄市國稅局之駁回處分違反「租稅法律主義」並侵害聲請人之財產權。況財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋：「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、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，核屬損害補償，應准免納所得稅。」在案，然財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋(附件二)，卻對於營利事業和個人領取補償費另為差別待遇，亦即對於個人領取之地上物拆遷補償款不課徵所得稅，對於營利事業則加以課徵，將同性質之地上物拆遷補償款僅因領取對象不同，而有不同之課稅結果，此恣意之差別待遇，亦有違平等原則等理由，向財政部提起訴願，請求撤銷原處分並退還聲請人溢繳之營利事業所得稅款陸佰玖拾柒萬柒仟陸佰柒拾捌元及其應加計之利息。詎料財政部仍略以，所得稅法第二十四條第一項規定，營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。系爭「地上物拆遷補償款」

雖屬損失補償，但因所得稅法並無得免稅之規定，聲請人就系爭補償費列報損失扣除之後，尚有剩餘，即屬聲請人之營利事業之收入。此外，財政部前揭函釋因地上物拆遷補償款領取對象不同而有不同課稅結果，係基於個人綜合所得淨額之計算，除依法減除之免稅額及扣除額外，尚無成本及費用減除規定，且所得稅法並未規定個人發生之拆遷必要成本及費用得申報扣除，故如規定個人領取之補償費亦應列報為收入，則必要成本及費用亦應准核認定，勢必增加查核認定之困擾，並以依法設帳記載之營利事業將補償費計入收入，並核實減除成本、費用，計算結果如有所得，始需課稅；如有損失，則可核實減除，亦符合收入、成本、費用及依法課稅之原則。故於租稅申報上異其處理方式，尚與平等原則無違等理由，駁回聲請人之訴願（附件三）。聲請人實難甘服，依法提起行政訴訟，惟仍遭高雄高等行政法院八十九年度訴字第一四四號判決（附件四）與最高行政法院九十一年度判字第二二三八號判決（下稱，原確定判決，附件五）維持上揭理由駁回聲請人之請求。

查原確定判決和財政部高雄市國稅局所依據財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋係略以「營利事業因政府舉辦公共工程或市地計劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費應列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定。至個人因政府舉辦公共工程或市

地重劃，依拆遷補償辦法領取之各項補償費，應依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釋規定辦理」云云。故系爭案件涉及憲法上疑義為：

- (一) 聲請人所領取之系爭地上物拆遷補償款的法律性質是否屬於所得稅法中『課稅所得』的範圍？亦即，憲法中對聲請人所保障之財產權，是否成為拘束國家對所得課稅之界限，從而將地上物拆遷補償款列入所得稅法中之所得範圍，是否合憲？
- (二) 又，所得稅法之規定中，既然沒有明文規定將地上物拆遷補償款列入所得範圍，則將聲請人領取之地上物拆遷補償款解釋為所得稅法中之『課稅所得』，亦即屬於所得稅法第八條第十一款規定之「其他收益」，是否違反租稅法律主義而屬違憲？
- (三) 再者，則政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋對於個人所領取之地上物拆遷補償款認定免課所得稅，反之，對於營利事業所領取之拆遷補償款認定應課所得稅，係將同性質之地上物拆遷補償款因領取對象不同，而有不同之課稅結果。此差別待遇，是否有違反平等原則的問題而屬違憲？

聲請人認為，聲請人所領取之地上物拆遷補償款，乃憲法第十五條財產權所保障之範疇。憲法第

十五條對財產權保障之規定，不僅在確保所有權之存在，也擔保私人對財產之用益性，從而形成國家對所得課稅之界限。又，地上物拆遷補償款係損失補償性質，乃因國家公用目的而單方面強制徵收之行為致聲請人遭受特別犧牲所發生，且係針對聲請人之損失加以填補，就聲請人而言，並非自願交易所生之收益，且屬原物之替代，並無收益可言，自與國家針對所得課稅並與所得稅法中所得之概念、要素特徵均不相同（參葛克昌，所得稅與憲法，1999年，頁六七，附件六）。故聲請人所領取之地上物拆遷補償款應非所得稅法中「所得」之範圍。況依據司法院釋字第五〇八號解釋之（多數）見解：『…佃農取得耕地地上物補償費免納所得稅，為損失補償，與其他收益所得，兩者性質互異，自難相提並論…。』業已就法律之評價將『損失補償費』與『其他收益』之概念加以區別。因此，原確定判決將聲請人所領取之地上物拆遷補償款認定係屬所得稅法上「其他收益」之範圍，並依據財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋，將聲請人所領取之地上物拆遷補償款認定為係屬所得稅法中「課稅所得」，實已不當侵害聲請人憲法第十五條所保障之財產權，且抵觸憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」之規定。而對於個人與營利事業兩者所為恣意差別待遇，亦有違憲法第七條平等原則。故聲請人依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，向鈞院提出憲法解

釋之聲請。

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、聲請人所領取之地上物拆遷補償款，係聲請人憲法所保障之財產權範疇，應非屬所得稅法之課稅客體，原確定判決適用所得稅法第八條第十一款規定及財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋認定聲請人所領取之地上物拆遷補償款應予課徵營利事業所得稅，不當侵害聲請人憲法第十五條保障之財產權。

（一）憲法對財產權之保障，應作為國家對人民租稅干預之界限，故國家對人民課徵所得稅，亦即所得稅法中「課稅所得」規定之立法與解釋適用，均應受到憲法對財產權保障之拘束並有所界限。

1. 我國憲法作為人民基本權利之保障書和政府組織運作暨公權力行使之根本大法，且於憲法第二章規定人民基本權利與義務，置於總綱之後，國家組織之前，顯示我國憲法對人民基本權利之保障，相較於國家組織與公權力行使之優先性。實則，自憲法第二十三條以觀，人民之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所

必要者外，不得以法律限制之，亦揭示國家公權力之行使，僅得基於公益理由，於必要限度內以法律「限制」人民之自由權利。是以，憲法中對人民基本權利之保障，不僅具有拘束國家公權力行使之效力，並且消極上具有避免公權力不當之干預與侵害，而成為國家公權力行使之界限，此即所謂基本權利之防禦性功能。而憲法第十五條規定對人民財產權之保障，亦具有基本權利之防禦性功能，自應有拘束國家公權力並免於國家公權力不當侵害之效力。此鈞院釋字第四〇〇號解釋謂「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴」，業已闡明在案。

2. 次者，我國憲法中對於「稅」之概念雖無定義，惟一般而言，租稅者，係國家依法律對人民財產權所為之強制徵收行為，故係屬國家公權力之行使，並產生對人民財產權之干預效果，自無疑義。再者，實質憲政及正

義國家的要求下，稅法整體秩序所表彰之價值體系，與憲法之價值體系必須協調一致。故所得稅立法裁量權即應受憲法價值觀拘束，特別是憲法中基本權利之拘束，而為違憲審查之對象。從而，國家公權力之行使應受到基本權利之拘束，國家課稅權力之行使，自無例外，亦應受到基本權利之拘束且不得侵害基本權利之本質，始稱合憲。抑且，在法治國和基本權利應受憲法保障理念下之租稅制度，並非國家自行營利之「所有權國家」，而係基於承認私有財產制度以及私經濟活動下，國家對於人民參與市場營利行為所獲得之利益課徵租稅，以供應國家之用，故特別是憲法對財產權之保障，乃成為國家對人民租稅干預之界限（參葛克昌，所得稅與憲法，1999年，頁一九至二三，頁二九至三六，附件七）。對此鈞院釋字第一八〇號、第一九〇號、第三六九號、第五〇八號等解釋意旨均略謂，土地稅法、房屋稅條例、所得稅法相關規定與憲法第十五條並無抵觸，即係鈞院闡明國家對於人民租稅干預應受到憲法第十五條財產權等基本權利之

拘束並有其界限，否則仍有牴觸憲法之虞。

3. 要之，憲法保障私有財產權，原則上屬於財產權自身，歸私人所有，國家不得對其干預指染；憲法對財產權之保障，更先於國家對私人之租稅之請求權，在稅源階段即予以保障，故財產權非因納稅而始受保障，亦不因欠稅而不受保障，國家只對私有財產之收益與交換價值參與分配，此種國家分享之前提，在於財產權之長期保持私有，從而，針對所得課徵之立法裁量權自應有其上限（參葛克昌，所得稅與憲法，1999年，頁二一，附件八）。亦即所得稅法中「課稅所得」規定之立法與解釋適用，係屬劃定所得稅法之適用範圍，屬國家對人民租稅權力行使之要件。因此，所得稅法中「課稅所得」規定之立法與解釋適用，應受到憲法對財產權保障之拘束，亦即應為合憲性解釋而有其界限，自屬當然。

- (二) 憲法對財產權之保障應作為所得課稅之衡量標準；而人民因財產權受到特別犧牲而受有國家給予之損失補償費，屬憲法上財產權保障之範圍，且為損失填補

之性質，與課稅所得之性質不同，於立法和解釋適用上，均不應列入所得稅法中「課稅所得」之概念與範圍，始稱合憲。

1. 所得稅係建立在所得之概念上，而所得之概念依據所得稅法之規定並不明確。然所得具有可稅性，非在於行為人因此取得經濟自由，而在於法律共同生活體對其所得之產生具有助益。是以，國家對人民之「所得」課徵所得稅者，乃藉由所得稅法所規定法定要件，就納稅義務人在市場交易過程中所獲取之對價。進一步來說，所得稅本質上係私人在市場交易所取得之經濟結果，國家進而參與分配；故所得稅所課徵者，非在利得，而在市場交易中所得之對價。個人財產所附有社會義務，非來自財產的增加，而出於與他人之交易。亦即，具有可稅性之收入，一為透過市場交易所生營業基礎，另一為對營業基礎之利用所產生收益（參葛克昌，所得稅與憲法，1999年，頁六一至六四，附件九）。此亦所謂財產權所附有納稅之社會義務，係強調財產權人經由自我負責行為，在營業基礎上具備前述

客觀要件，參與市場之貨品與金錢交易，在給付與對待給付間，產生可利用之私有所得。要之，所得稅之可稅性，在於利用市場營利基礎所取得之收入。所得之概念應由此而界定。因此，非經由國家所代表之公共所提供之市場交易者，即非課稅所得，此乃經由合憲性解釋所得出之所得概念與對所得課稅之界限。

2. 就法律性質而言，國家因公用目的而徵收人民土地，並依拆遷補償辦法規定發給人民之建築改良物或農作物補償費、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助金等，均為國家基於公共利益之必要，依法行使公權力，致特定人之權益受到特別犧牲，而對該等人所受損失之補償。故人民之財產權受到特別犧牲而受有國家給予之損失補償，屬憲法上財產權保障之範圍，為填補人民損失之性質，且並非人民透過市場交易所得之收益，該項補償款核其性質僅為聲請人原有財產之替代型態。準此，補償款與上述所得稅法中「所得」之兩項要素：一為透過市場交易所生營業基礎，另一為對營業基礎之利用所產生收益，均不符合，自

不應列入所得稅法中「所得」之概念與範圍，始稱合憲。行政法院七十八年度判字第二六六三號判決即略以：「土地徵收喪失對該土地之共同共有權而取得之補償金，屬原有財產之型態變更，尚非由另一權利主體移轉補償金，即難謂另有其他所得發生」等語，即本此合憲性解釋見解。另現行所得稅法第四條第一項第三款亦將「依國家賠償規定取得之賠償金」列為免納所得稅，益證明不論損失補償或損害補償，均無收益與市場交易之特性，故不具有「所得」概念之要素，不應列入「課稅所得」，始稱正當與合憲。

3. 況且，拆遷補償費本即是因土地被徵收致其定著物遷移時，國家基於憲法保障人民財產權之意旨，給予相當遷移費。所謂相當係指因遷移通常所受之一切損失核計補償。聲請人所領取建物拆遷補償費，政府係以重建價格作補償（高雄市政府舉辦公共工程拆遷建築物工廠生產設備及農作改良物補償辦法第十條參照），既是重建價格，即不考慮周邊之各項因素，故較市價為低。從而，領取地上物拆遷

補償款對人民而言，即非有利得可言，此其一。而鈞院釋字第四〇〇號解釋謂「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴，如因公用或其他公益必要，國家機關雖得依法徵收人民財產，但應給予相當之補償，方符合憲法保障財產權之意旨」等語。本解釋所謂「應給予相當之補償」即揭示地上物拆遷補償款僅在「損害填補」，對於受領人並無利得，此其二。準此，國家於土地徵收後，如再對受領拆遷補償款之人民另行課徵所得稅，即失去「應給予相當補償」之本旨，不僅與所得稅課徵「所得」之要素與界限相違，並有抵觸憲法保障財產權之本旨。簡言之：

- (1)徵收之損失補償款，為被徵收物之代替物，而非收益；且個人財產自由權因超越社會容忍義務已經遭受特別犧牲，若再針對損失補償款再予課稅，無異侵害財產權自身，與租稅係針對財產權

收益之本質不符。

(2)而徵收不透過市場交易，毋寧為國家單方強制力之介入。故一方面，徵收時，國家為收買者，與租稅係於私人彼此間自由交易、變動財產權之情況不同。另一方面，徵收時，個人喪失物之所有權，與租稅時係所得之重分配亦並不相同。

(3)況，若容許國家再對損失補償款課徵（所得）稅，無異是國家強迫人民（二次）交易，且強行人民應參與市場交易並分配市場交易所得。此與租稅在於尊重個人自由處分、交易以合理分配收益之意旨，亦不相符。

(4)從而，因徵收所受領之『損失補償』，原即非所得稅之課徵標的，不僅符合所得稅法之立法解釋，亦合於所得稅課稅之憲法基礎（合憲性解釋結果），應為當然。

4. 再按，對於所得稅法上所得之來源、範圍中之「其他收益」與「損失補償」兩者之性質，依據司法院釋字第五〇八號解釋之（多數）見解：『…佃農取得耕地地上物補償費免納所得稅，為

損失補償，與其他收益所得，兩者性質互異，自難相提並論…。』業已就法律之觀點評價，就『損失補償費』與『其他收益』之概念加以區別。是以，就損失補償費而言，實不應列入所得稅法中課稅所得之範圍，始稱合憲。

5. 拆遷補償費非稅法、會計學中之「收益」及「利得」，非中華民國來源中之其他收益，故非所得性質之收入，自不應依所得稅法課徵營利事業所得稅。蓋依我國大專通用會計學教科書鄭丁旺教授所著「中級會計學」上冊第五十三頁（附件十）所述，所謂「收益」係指企業在一定期間內因主要或中心業務而交付或生產貨物，提供勞務或其他活動，所產生的資產流入或其他增益或負債之清償。所謂「利得」指企業在一定期間由於週邊或附屬交易，及除「收益」及「業主投資」以外之所有其他交易事項或情況，所產生之權益（淨資產）的增加。其中「收益部分」所指企業因「主要或中心業務之活動」所產生之資產流入或其他增益。基於「收入與成本費用配合原則」，就收入部分而言：就成本費

用之計算減除而言，營利事業之收入免徵所得，則與該收入有關之各項成本費用損失及稅捐本無計算減除之問題，自不得併入其他收入之各項成本費用損失及稅捐總額中。故揆諸上述所得稅及會計學原理，拆遷補償款應非中華民國來源所得中所述之「其他收益」，故不應依所得稅法予以課徵所得稅。否則，即不符合所得稅之原理，亦違反憲法保障財產權作為衡量所得課稅之旨意。

(三) 聲請人所領取之地上物拆遷補償款，係聲請人憲法所保障之財產權範疇，原確定判決認定聲請人所領取之地上物拆遷補償款應予課徵營利事業所得稅，不當侵害聲請人憲法第十五條保障之財產權。

綜上所述，聲請人雖係依法設立登記之公司，但於財產權之保障與個人無異，均於法令範圍內享有自有財產，並得為自由處分、收益之權能。聲請人所領取之地上物拆遷補償款，屬聲請人財產權之範疇，應受憲法保障而非屬所得稅法之課稅客體。原確定判決適用所得稅法第八條第十一款規定以及依據財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋認定聲請人所領取之地上物拆遷補

償款應予課徵營利事業所得稅，實已不當侵害聲請人憲法第十五條保障之財產權。

- 二、原確定判決認定聲請人所領取之地上物拆遷補償款，屬所得稅法第八條第十一款規定之「其他收益」，抵觸憲法第十九條之規定。

按憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，乃在揭示租稅法律主義。所謂租稅法律主義，固兼指納稅與免稅而言，但其主要意旨，仍在積極規定人民僅依法律始有納稅之義務，亦即必須先依法律規定有納稅義務後，方生應否免稅之問題，此乃立論基礎與推論邏輯上之當然。同時，在憲法第十九條的規範下，人民僅依法律所定之法律主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期限等事項，而負納稅義務。故租稅法律主義之內涵，包括有「課稅要件法定主義」、「課稅要件明確主義」、「程序法上合法性原則」(參陳清秀著，稅法總論，1998年，頁五九至六五，附件十一)。申言之，若法律未規定之事項，而司法機關或行政機關超越法律文義或授權致增加人民之納稅義務或負擔，即違背課稅要件法定主義，且屬違反憲法第十九條所揭示之租稅法律主義。此外，法律明確性原則，不僅係行政法上要求，為鈞院釋字第四三二號、第五二一號解釋等闡明在案。在稅法上，為達成法治國家之合法性的要求，行政權不僅必須受法規之嚴格拘束，毋寧對國家課稅

權之行使，特別嚴格要求必須具備法定構成要件明確性（Tatbestandsbestimmtheit）；亦即，一切創設稅捐義務的法律規定，就其內容、標的、目的及範圍必須確定，而且使稅捐義務人可以預測該項稅捐負擔並具有計算可能性。換言之，法律必須在內容上規範稅捐行政之活動，而且不得僅提出模糊的各項原則而已。此項構成要件明確性作為法律保留之特殊表現，乃屬於法治國家的稅捐法之重要構造因素（陳清秀著，稅法總論，1998年，頁六二，附件十二）。準此，若法律規定或其適用未明確，致稅捐義務人難以預測，此法規或其法規之適用，即有違課稅要件明確主義，亦屬違背憲法第十九條所揭示之租稅法律主義。而按，本件原確定判決依財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋以及所得稅法第八條第十一款規定，認定聲請人所領取之地上物拆遷補償款，屬所得稅法第八條之「其他收益」，不僅與課稅法定主義相違，且與課稅要件明確性主義亦有所抵觸，從而違反憲法第十九條所揭示之租稅法律主義，以下分述之。

（一）原確定判決依財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋認定聲請人所領取之地上物拆遷補償款，屬所得稅法第八條之「其他收益」，確已超出所得稅法規定之所得範

圍，增加聲請人於所得稅法規定所無之納稅義務，從而牴觸憲法第十九條所揭示之租稅法律主義。

查所得稅之課徵，依所得稅法（以下簡稱同法）第一條規定，分為綜合所得稅及營利事業所得稅。綜合所得稅係針對個人予以課徵，營利事業依同法第三條第一項規定，應納營利事業所得稅，營利事業所得稅如何繳納，同條亦謂「依本法規定」。是故，依租稅法律主義，營利事業究竟應否繳納營利事業所得稅，自應以所得稅法之規定文義與體例決定之，合先敘明。

按，營利事業究竟應否繳納營利事業所得稅，首先應予論據者，即涉及所得稅法中對「所得」之定義與界限。而是否屬於所得稅法上所得之定義或概念，則應以所得稅法第八條（第一至十一款）規定之各項中華民國來源所得為限，此首應加以注意。蓋自所得稅法整體之規範體例而言，所得稅法第八條規定係在所得稅法之第一章總則之第二節名詞定義中，先於個人綜合所得稅和營利事業所得稅之前，且其用意更在界定是否有所得稅法課徵標的範圍。因此，不論該章節以後各章規定之個人綜

合所得稅或營利事業所得稅中『所得』之定義與概念，均應以所得稅法第八條定義之所得為前提要件，應屬當然。準此，若非所得稅法第八條所定義之『所得』範圍，即不適用所得稅法第二十四條（營利事業）所得之計算。反之，當然即不存在：『既符合所得稅法第二十四條所得之概念，卻不存於所得稅法第八條對「所得」定義』之矛盾情形。

次按，所得稅法第八條並未規定營利事業所領取之損失補償費為所得之範圍。縱以所得稅法第八條第十一款規定之『其他收益』範圍，係採概括規定，亦不當然包括損失補償費。是以，若將損失補償費列入所得稅法之「其他收益」所得，即有超越所得稅法之文義範圍，有違憲法第十九條所揭示之租稅法律主義。

再按，承前論述，「損失補償費」之性質和「其他收益」之法律上評價並不相同，從而，不應對損失補償費課徵所得稅，始符合憲法財產權保障之意旨，以及所得課稅之制度本旨，並為鈞院釋字第五〇八號解釋在案。故將所得稅法中「其他收益」之文義範圍包含損失補償費，顯不符所得稅法之文義解釋與合

憲性解釋。是以，原確定判決依財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋認定聲請人所領取之地上物拆遷補償款，屬所得稅法第八條之「其他收益」，係增加所得稅法所無之規定與所得內涵，已牴觸憲法第十九條所揭示之租稅法律主義。

應附帶說明的是，所得稅法中「其他收益」所得，自法律評價上，並未區分個人所領取之損失補償費與營利事業所領取之損失補償費。而財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋略以：「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、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，核屬損害補償，應准免納所得稅」，不僅足以證明損失補償費不應列入所得稅法課稅所得範圍，符合所得稅法之合憲性解釋與文義範圍，抑且，同樣由營利事業所領取之損失補償費，既未由同條規定予以列入所得範圍或特別予以包括在「其他收益」項內，自亦非屬所得稅法之課稅客體。換言之，所得稅法中「其他收益」所得，自法律評價上，既無區分個人之損失補償

和營利事業之損失補償，則營利事業所領取之損失補償，即非屬所得稅法中「其他收益」範圍，自非所得稅法之「所得」。準此，原確定判決依財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋並適用所得稅法第八條第十一款「其他收益」之規定，認定聲請人所領取之地上物拆遷補償款，應列入營利事業所得稅予以課稅，確已超出所得稅法規定之所得範圍，從而牴觸憲法第十九條所揭示之租稅法律主義。

況營利事業所得之計算，依所得稅法第二十四條第一項，係以營利事業本年度收入總額，減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。既須減除各項『成本費用』『損失及稅捐』後始為營利所得額，自應解為係指營業上之交易收入減除成本費用後之收益而言。且同法第二十五條以下雖就各項特殊情形所得之計算，設有詳細規定，但並未就「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、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費」作為營利事業所得訂定明文，而所得稅法施行細則第三十一條就所得稅法第二十

四條營利事業所得額之計算公式，亦未對『拆遷補助費』如何計算有所規定。是以，基於「課人民以義務之法律，應從嚴適用」的解釋原則，法律對於『拆遷補償費』既未積極明定其應予繳納「營利事業所得稅」，而且拆遷補償費又非營利事業於營業上「交易」之收入，而係受到特別犧牲所受領之補償，實不應將營利事業所領取之損失補償費列入「所得」之概念與計算。從而，原確定判決所採「地上物拆遷補償款雖屬損失補償，但因所得稅法並無得免稅之規定，認為聲請人就系爭補償費列報損失扣除之後，尚有剩餘，即屬聲請人之營利事業之收入」云云之見解與推論，係認為無消極的免稅規定，即應積極的納稅，已混淆所得課稅應先論述所得課稅之基礎與界限，顯有推論上之倒置與錯誤，並增加原法律所未規定之納稅義務，與租稅法律主義之意旨實有牴觸。

(二) 原確定判決依財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋並適用所得稅法第八條第十一款「其他收益」規定，認定聲請人所領取之地上物拆遷補償款，應列入營利事業所得稅予以課稅，有違課稅要件明確性，從

而亦牴觸憲法第十九條所揭示之租稅法律主義。

按，營利事業究竟應否繳納營利事業所得稅，首先應予論據者，涉及所得稅法中對「所得」之定義與界限。而是否屬於所得稅法上所得之定義或概念，自所得稅法之體例與文義，則應以所得稅法第八條（第一至十一款）規定之各項中華民國來源所得為限，此首應敘明。查所得稅法第八條第一至十款均未規定營利事業所領取之地上物拆遷補償款或損失補償費為所得之事由與範圍。縱以所得稅法第八條第十一款規定之『其他收益』範圍，係採概括規定，亦不當然包括損失補償費。雖然針對社會事實之複雜性與個案適用之妥當性，立法者以此類消極概括規定以免掛一漏萬，但是仍應自例示規定中尋求事物之共同特徵，以確認所欲規範事物類型與範圍，達到「一定程度之明確性」，始稱合憲。換言之，此規定之意義應非難以理解，且為受規範者得以預見，並可經由司法審查加以確認者，始符合法律明確性原則暨租稅法律主義之要求。然而，自所得稅法第八條第一至十款規定之性質，均與「損失補償」係國家因公

用目的所致特別犧牲之補償性質相比，係截然不同，且若將損害補償等同於所得稅法第八條第一至十款規定之性質，亦超出一般人之理解與預期，故若將損失補償費列入所得稅法之「其他收益」所得，顯然不符課稅法定要件明確性之原則內涵，且有超越所得稅法之文義範圍，難為司法審查加以確認，有違憲法第十九條所揭示之租稅法律主義。

次按，對於損失補償是否應納入所得稅法之課稅客體，顯然文義不明確，適用上迭生疑義，此由財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋之產生，欲對營利事業之所得計算方式加以解釋即可得知。況且鈞院釋字第五〇八號解釋已有闡釋：「其他收益」與「損失補償」之性質本即相異，自難相提並論等語，益見財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋依照將聲請人所領取「拆遷補償費」列入所得稅法第八條第十一款規定「其他收益」之概念，已有違背人民之合理預見，且造成司法審查之困難。是以，原確定判決適用財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋並引用所得稅

法第八條第十一款「其他收益」規定，認定聲請人所領取之地上物拆遷補償款，應列入營利事業所得稅予以課稅，有違課稅要件明確性之要求，從而亦牴觸憲法第十九條所揭示之租稅法律主義。

抑且，針對個人所領取之損失補償費或拆遷補償款，財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋闡明在案，並略以：「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、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，核屬損害補償，應准免納所得稅。」即係針對損失補償費，毋庸納入所得稅課稅客體之認定。又，行政法院七十八年度判字第二六六三號判決亦曾略以：「土地徵收喪失對該土地之共同共有權而取得之補償金，屬原有財產之型態變更，尚非由另一權利主體移轉補償金，即難謂另有其他所得發生」等語，闡明損失補償費與所得課稅之發生、性質均不相同，難以相提並論。準此，同樣出自財政部之解釋函令，且同樣針對損失補償性質之收入，卻反覆不一，而行政法院或鈞院解釋等司法機

關復針對「損失補償」性質於法律評價上，與「其他收益」相區別，足見財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋將有關營利事業所領取損失補償列入所得稅法中「其他收益」，業已違背一般人民之期待，造成司法審查和確認之重大困難。從而，原確定判決適用財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋並引用所得稅法第八條第十一款「其他收益」規定，認定聲請人所領取之地上物拆遷補償款，應列入營利事業所得稅予以課稅，確實違背課稅要件明確性之要求，而抵觸憲法第十九條所揭示之租稅法律主義。

三、原確定判決適用財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋，係無正當理由而恣意為差別待遇，侵害聲請人所享有憲法第七條之平等權。租稅係國家公權力之行使，且因國家課稅權力之行使產生對人民之公法上債權，涉及對人民財產自由之干預，此種干預應受憲法上法治國原則和基本權利保障之限制。是以，一方面國家應受依法行政原則之拘束，且僅得於必要限度內以法律限制人民所享有之基本權利；另一方面，基本權利受到限制之納稅義務人，其平等權亦應同等受保

障。亦即，憲法上保障之平等，有拘束國家課稅權力行使之效力，此即所謂租稅平等原則，並有鈞院釋字第五三七號、第五〇八號、第五〇六號等解釋闡明在案。憲法上保障之平等，係法律上之相對平等，要求相同事物應為相同處理，不同事物應為不同處理，此乃法諺『等者等之，不等者不等之』之本旨。抑且，此平等原則在稅法上之應用，有兩個層次之意義：一為以平等原則作為立法原則；另一為以平等原則作為法律適用之原則（參葛克昌，所得稅與憲法，1999年，頁四六；陳清秀，稅法總論，1998年，頁三五至四十，附件十三）。

查，依據財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋略以：「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、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，核屬損害補償，應准免納所得稅。」即係針對損失補償費，毋庸納入所得稅之課徵範圍，無論領取補償費之對象為個人或營利事業，均不加以區分，符合平等原則之適用。

對之，財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋略以：「營利事業因政府舉辦公共工程或市地計劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費應列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認

定。至個人因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法領取之各項補償費，應依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釋規定辦理。」則將同性質之地上物拆遷補償款因領取對象不同，而有不同之課稅結果。按，個人所得與營利事業所得之計算方式或有不同，但就個人與營利事業所領取之「地上物拆遷補償款」而言，則並無不同，均屬因國家公用目的之強制徵收所受損失之填補。申言之，就事物本質而論，地上物拆遷補償款所具有之特性，在於填補損失以及非由市場交易所得之收益，於個人和營利事業並無不同。準此，依據平等原則之適用，針對損失補償之同一性質應為相同處理，而實無差別待遇之理，此其一。況且，就所得稅法之法律評價以觀，「其他收益」與「損失補償」之性質本即相異，有鈞院釋字第五〇八號解釋可佐；甚且所得稅法中所得概念，對於「其他收益」之規定更沒有區分「個人其他收益」與「營利事業之其他收益」之不同評價。是以，就損失補償費在所得稅法上之評價而言，顯無性質上之區分，此其二。況且，依土地徵收條例第三十一條、第三十二條及第三十四條規定，私人所領取之建築改良物補償、農作改良物補償、土地改良物補償或遷移費等法定補償，自法律評價上均屬損害補償性質，並不因該私人主體為個

人或營利事業即改變其原有之損害補償性質。從而，就體系正義而言，即我國法律立法之整體評價而言，個人與營利事業領取之損害補償既屬同一性質，自無進一步作差別待遇之必要與理由，此其三。從而，法律上評價既屬同一，即應享有法律上平等之結果與對待。準此，個人所領取之補償費與營利事業所領取之補償費，既於法律上並無不同，均不應列入所得稅之課稅範圍，始稱符合平等原則之適用。對之，財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋因領取對象所為差別待遇，即有違平等原則，而屬違憲。雖原確定判決或略以「個人並無強制設置、保存帳冊憑證之規定，其領取拆遷補償費均無從扣除成本費用，是基於對個人，為免舉證困難及杜絕徵納爭議」云云，作為合理化個人和營利事業兩者間差別待遇的基礎。但是，一則，原確定判決上揭理由僅係就租稅行政原則面的考量，不足為正當化兩者應差別待遇之理由。況二則，拆遷補償款此一損失補償之「事物本質」，在個人與營利事業受領對象間，並無差異。原確定判決未查，且未在個人與營利事業二者間何以同樣受領損失補償費係有差別加以論述。從而，原確定判決之論述基礎即顯有謬誤，理由亦嫌薄弱。故而原確定判決適用財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函

釋，實有恣意為差別待遇，侵害聲請人憲法第七條保障之平等權。

肆、聲請人之具體主張

基於以上理由，爰請鈞院將原確定判決所適用之所得稅法第八條第十一款規定及財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋，解釋及宣告為違憲，以維護聲請人憲法第十五條所保障之財產權及憲法第七條所保障之平等權，並符合憲法第十九條租稅法律主義之要求。

此 致

司 法 院

關係文件之名稱及件數

附件一：財政部高雄市國稅局八十八年十月一日財高國稅審一字第八八〇四六一七七號函。

附件二：財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋。

附件三：財政部（案號：第八八七五六〇號）訴願決定書。

附件四：高雄高等行政法院八十九年度訴字第一四四號判決書。

附件五：最高行政法院九十一年度判字第二二三八號判決書。

附件六：葛克昌著，所得稅與憲法，一九九九年，頁六七。

附件七：葛克昌著，所得稅與憲法，一九九九年，頁一九至二三，頁二九至三六。

附件八：葛克昌著，所得稅與憲法，一九九九年，頁二一。

附件九：葛克昌著，所得稅與憲法，一九九九年，頁六一至

六四。

附件十：鄭丁旺教授著，中級會計學「上冊」，頁五十三。

附件十一：陳清秀著，稅法總論，一九九八年，頁五九至六五。

附件十二：陳清秀著，稅法總論，一九九八年，頁六二。

附件十三：葛克昌著，所得稅與憲法，一九九九年，頁四六；
陳清秀著，稅法總論，一九九八年，頁三五至四十。

附件十四：委任狀正本。

聲請人：新○合板股份有限公司

代表人：侯○榮

代理人：吳小燕 律師

蔡進良 律師

許登科 律師

中 華 民 國 九 十 二 年 四 月 九 日

(附件五)

最高行政法院判決 九十一年度判字第二二三八號

上 訴 人 新○合板股份有限公司 設(略)

代 表 人 侯○榮 住(略)

訴訟代理人 吳小燕 律師

被上訴人 財政部高雄市國稅局 設(略)

代 表 人 鄭宗典 住(略)

右當事人間因營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國九十年三月一日高雄高等行政法院八十九年度訴字第一四四

號判決，提起上訴，本院判決如左：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

上訴人主張：上訴人八十三、八十四年度營利事業所得稅結算申報，將取自高雄市政府核發之第四十四期重劃區土地之地上物拆遷補償款，分別為新臺幣（下同）四千五百九十九萬七千一百四十六元及三千七百四十四萬二千九百二十七元，錯誤列報為各該年度之其他收入項下，並經被上訴人核定在案。嗣上訴人於八十八年九月二十二日以系爭地上物拆遷補償款，係屬損失補償，並無所得，自應免納所得稅，依稅捐稽徵法第二十八條規定向被上訴人申請更正，並請求退還各該年度所繳納之稅款，案經被上訴人以八十八年十月一日財高國稅審一字第八八〇四六一七七號函復否准。惟系爭地上物拆遷補償款，依財政部七十九年台財稅第七八〇四三二七七二號函所釋，係屬損失補償，應免納所得稅，上訴人將之誤列於其他收入併計入課稅所得額，顯屬適用法令錯誤，依稅捐稽徵法第二十八條規定，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還。且建物拆遷係以重建價格補償，此補償費無異上訴人原有財產之型態變更，自不符合所得稅法之「所得」性質，縱使申報時列有「未折減餘額」損失，仍不應認上訴人有「其他收入」而加以課稅。上訴人依法申請退還系爭溢繳稅款自無不合。爰提起本件訴訟，先位聲明請求（1）訴願決定及原處分均撤銷。（2）被上訴人應退還上訴人民國八十四年度溢繳之營利事業所得稅款陸佰玖拾

柒萬柒仟陸佰柒拾捌元，及自上訴人繳納該稅款之日起，至被上訴人填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計之利息。備位聲明請求（1）訴願決定及原處分均撤銷。

（2）被上訴人應作成退還上訴人民國八十四年度溢繳之營利事業所得稅款陸佰玖拾柒萬柒仟陸佰柒拾捌元，及自上訴人繳納該稅款之日起，至被上訴人填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計之利息之行政處分等語。

被上訴人則以：查上訴人系爭領自高雄市政府第四十四期重劃區土地之地上物拆遷補償款，經被上訴人核定為其他收入，核與財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函及八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋規定並無不合，尚無稅捐稽徵法第二十八條規定之適用。按營利事業所得之計算方式與個人綜合所得之計算方式不同，財政部本「租稅法律主義」及「租稅公平原則」之精神，對於營利事業領取地上改良物等補償費有八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函之規範，及對個人領取地上改良物等補償費則有七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函之規定，兩者規範雖有不同，但符合課稅公平原則。從而被上訴人將系爭拆遷補償款分別核定為上訴人八十三及八十四年度營利事業所得額，核無適用法令錯誤之情事，自無前揭稅捐稽徵法退還溢繳稅款之適用。再財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋固未明確指出適用之稅目，惟查該號函釋係編列於所得稅法令彙編中第二條（綜合所得稅課稅範圍），再徵諸財

政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋說明二即敘明：「至個人因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費，應依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辦理。」足證七十九年度之函釋係針對綜合所得稅所為之釋示，與本件營利事業取得拆遷補償費之情形有異，自無比照援引之餘地，被上訴人所為處分並無違誤等語，茲為抗辯。

原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：按「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；逾期末申請者，不得再行申請。」為稅捐稽徵法第二十八條所規定。故依本條申請退還稅款應否准許，應以納稅義務人所請求退還之稅款是否因適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳，及其是否於繳納之日起五年內申請退還決定之，至於納稅義務人原所繳納之稅款，稅捐稽徵機關已否核定確定在所不問。又按營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，所得稅法第二十四條第一項定有明文。上訴人將其取自高雄市政府核發之第四十四期重劃區土地之地上物拆遷補償款，分別為四千五百九十九萬七千一百四十六元及三千七百四十四萬二千九百二十七元，列報為各該年度之其他收入項下，並將拆遷之建物未折減餘額損失列報為損失，經被上訴人分別於八十四年十二月四日及八十六年二月二十五日從其申報核定在案等情，已經兩造分別陳明在卷，是系爭收入扣除上訴人自行列報之損失等，依前述所得稅法第二十四條第一項規定，即為上訴人當年度之所得，而此種所得依所得稅法並無得免稅之規定，上訴人依此

申報各該年度營利事業所得稅，並無適用法令錯誤之情；又依高雄市政府舉辦公共工程拆遷建築改良物工廠生產設備及農作改良物補償辦法規定，建築物之拆遷補償固以重建價格為補償標準，然所謂重建價格，係一經由一定查估程序所訂立通案補償基準，然補償之金額是否能完全補償受拆遷人所受之損失，個案情形並不相同，故由受拆遷補償者自行據實申報，自符合實質課稅原則，而上訴人主張因其係重建價格補償，故受拆遷人因損失補償結果並無所得云云，亦有誤會，不足採信。又按財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函係規定：「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物補償費、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，核屬損害補償，應准免納所得稅。」而財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋內容則為：「營利事業因政府舉辦公共工程或市地計劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費應列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定。至個人因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費，應依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辦理。」其中財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋係適用於個人綜合所得稅，而營利事業領取地上改良物等補償費則應適用財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋等情，已經財政部八十九年十一月十八日台財訴第〇八九〇〇七二五〇〇號函復甚明。次查個人綜合所得稅，係就個人綜合所得總額減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之，故個人綜合所得淨額之計算，除

依法得減除之免稅額及扣除額外，尚無成本及費用減除之規定，且所得稅法並未規定個人（執行業務者除外）應保持足以正確計算所得額之憑證及紀錄，並個人發生之拆遷必要成本及費用亦不得申報扣除，故如規定個人領取之補償費亦應列報為收入，則必要成本及費用亦應准核實認定，勢必增加查核認定之困擾；至於營利事業，所得稅法已責令其應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額計徵營利事業所得稅；又營利事業依拆遷補償辦法規定領取之地上改良物補償費，依所得稅法第四條，並無免納所得稅之規定，故營利事業將補償費計入收入，並核實減除其成本、費用，計算結果如有所得，始需課稅；如有損失，則可核實減除，對於依法設帳記載之營利事業而言，亦符合收入、成本、費用配合及依法課稅之原則；反之，若認拆遷補償費非屬所得，則拆遷建物之未折減餘額損失之帳務處理即無由沖銷。綜上，個人綜合所得稅及營利事業所得稅之課徵，既有上開所述性質上及制度上差異，自不生相同事物應相同處理之問題，是於租稅申報上異其處理方式，尚與平等原則無違。又財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋雖未明確指出適用之稅目（個人綜合所得稅或營利事業所得稅），惟該號函釋係編列於所得稅法令彙編中第二條部分，而該條係規範綜合所得稅課稅範圍，反之財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋則編列於所得稅法令彙編中第二十四條部分，該條則是關於營利事業所得額計算之規定；且於前述財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋之前，關

於地上物補償費課徵營利事業所得稅之事項，財政部即著有七十八年七月十一日台財稅第七八〇六六七三六二號函釋，其內容為「營利事業領取政府徵收土地之地上農作物補償費，應列為其他收入申報繳納營利事業所得稅，該地上農作物之成本與費用准予一併核實認定。」觀其意旨核與財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋意旨相同，且均編排於所得稅法令彙編中第二十四條部分。使用者不難發現其適用上之差異，且本件上訴人就系爭地上物補償費，於各該營利事業所得稅結算申報時，即係本於上述財政部七十八年七月十一日台財稅第七八〇六六七三六二號函釋及財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋之規定申報之，足見上訴人明瞭其中適用上之差異，自不生信賴保護之問題。被上訴人否准其請求，於法並無違誤，因認上訴人先位聲明及備位聲明均無理由，而駁回其起訴，經核並無違誤。

查所得稅法第四條第一項第三款規定：傷害或死亡之損害賠償金及依國家賠償法規定取得之賠償金免納所得稅。明示免納所得稅之損害賠償，僅限人身受傷害或死亡之賠償及依國家賠償法規定所取得之賠償金，本件系爭地上物拆遷補償係就物之損失為補償，與上述免稅條款之適用，尚屬有別。是無論營利事業或個人因政府舉辦公共工程或市地重劃，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、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，雖皆屬損害補償，但均非屬所得稅法第四條規定免納所得稅之所得。惟查個人綜合所得稅與營利事業所得稅課稅依據與所得之計算方式不同，分別於所得稅法第二章暨第三章分章明確規範之。財政部七十

九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋個人領取拆遷補償費免納所得稅，係因個人並無強制設置、保存帳冊憑證之規定，其領取拆遷補償費均無從扣除成本費用，是基於對個人，為免舉證困難，及杜絕徵納爭議，財政部上開函釋個人得免納所得稅；而營利事業依規定應予保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄，從而營利事業之各項收入、成本、費用均可核實計算，財政部七十八年七月十一日台財稅第七八〇六六七三六二號函、八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函，均說明營利事業取得拆遷補償費應列為其他收入申報繳納所得稅。財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函釋免稅規定，係解釋個人綜合所得稅之適用，而營利事業部分自應依該部前開台財稅第七八〇六六七三六二號、第八二一四九一六八一號、第八四一六四一六三九號函釋規定辦理，此乃財政部對所得類別及對象所作之徵免釋示，並未違反所得稅法之規定，亦未違反平等原則。又財政部對於此類案件於八十二年七月十九日即以台財稅第八二一四九一六八一號函釋應予補稅，上訴人亦依規定將系爭拆遷補償款列入其他收入項下申報，茲復主張有信賴保護利益，請求依稅捐稽徵法第二十八條申請退稅，殊不足取。原判決業已敘明系爭所得依所得稅法並無免稅之規定，及依上開財政部函釋指明營利事業領取之各項補償費應列為其他收入課徵營利事業所得稅，原判決難謂有判決不備理由之違法。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，非有理由，應予駁回。據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第二百五十

五條第一項、第九十八條第三項前段，判決如主文。

中 華 民 國 九 十 一 年 十 二 月 十 二 日

(本件聲請書其餘附件略)