

# 總統府公報

Presidential Office Gazette

本號公報內容於發行日同步登載本府全球資訊網

網址：<http://www.president.gov.tw/>

中華民國95年3月8日（星期三）發行 第6678號



總統府第二局 編印

---

# 總統府公報

第 6678 號

中華民國 95 年 3 月 8 日 (星期三)

---

## 目 錄

### 壹、總統令

- 一、任免官員……………2
- 二、授予勳章……………10

### 貳、專載

- 總統頒授極地超級馬拉松總冠軍林義傑先生勳章典禮…11

### 參、總統及副總統活動紀要

- 一、總統活動紀要……………11
- 二、副總統活動紀要……………12

### 肆、總統府新聞稿……………13

### 伍、司法院令

- 公布大法官議決釋字第 607 號解釋……………18
- 公布大法官議決釋字第 608 號解釋……………97

總 統 令

總統令 中華民國 95 年 2 月 24 日

特派陳建仲為北美事務協調委員會委員。

總 統 陳水扁  
行政院院長 蘇貞昌

總統令 中華民國 95 年 2 月 24 日

任命許隆演為總統府會計處簡任第十一職等專門委員。

任命郭武博為財政部國有財產局簡任第十三職等局長，黃媛芳、郭瑞榮、廖敏夫為財政部關稅總局簡任第十一職等關務監處長，陳自助為財政部關稅總局簡任第十職等關務監副處長，江安雄為財政部臺北關稅局簡任第十一職等關務監局長。

任命陳天生為財政部基隆關稅局簡任第十一職等關務監副局長，吳愛國為財政部高雄關稅局簡任第十一職等關務監副局長，蔡秋吉為財政部高雄關稅局簡任第十職等關務監稽核，林藤松為財政部高雄關稅局簡任第十職等關務監組長，林科希為財政部高雄關稅局簡任第十職等關務監主任秘書，陳柏生為財政部高雄關稅局簡任第十職等關務監組長，陳錫霖為財政部高雄關稅局前鎮分局簡任第十職等關務監分局長，廖初男為財政部高雄關稅局高雄機場分局簡任第十職等關務監分局長。

任命劉源明為教育部中部辦公室簡任第十一職等專門委員，

魏素華為國立陽明大學會計室簡任第十職等會計主任。

任命黎翠蓮為法務部簡任第十職等視察，黃俊棠為臺灣臺南監獄簡任第十職等副典獄長。

任命吳澤生為臺灣臺中監獄簡任第十職等副典獄長，李振男為臺灣宜蘭監獄簡任第十職等副典獄長，劉清景以簡任第十四職等為法務部行政執行署新竹行政執行處簡任第十一職等處長。

任命林柏勳為經濟部加工出口區管理處簡任第十職等會計主任，呂燕教為經濟部加工出口區管理處屏東分處簡任第十一職等分處長。

任命廖源隆以簡任第十一職等為交通部觀光局簡任第十職等技正。

任命李秋錦為行政院經濟建設委員會簡任第十一職等專門委員，詹方冠為行政院經濟建設委員會簡任第十一職等專門委員，倪明為行政院經濟建設委員會簡任第十一職等秘書，梁海威為行政院經濟建設委員會簡任第十一職等專門委員，何政儒為行政院經濟建設委員會簡任第十一職等技正，蔡素枝為行政院經濟建設委員會簡任第十一職等稽核。

任命陳肇文為行政院農業委員會農業金融局簡任第十一職等組長，顏淑玲為行政院農業委員會農業金融局簡任第十一職等組長。

任命楊昭義為行政院原子能委員會簡任第十四職等副主任委員，賴尚煜為行政院原子能委員會簡任第十一職等技正兼科長。

任命連振賢為行政院公共工程委員會簡任第十二職等處長，溫智國為行政院公共工程委員會簡任第十二職等參事，于慧慧為行政院公共工程委員會簡任第十一職等秘書，劉才儀為行政院公

共工程委員會簡任第十一職等秘書，曾沼良為行政院公共工程委員會簡任第十一職等技正，張文富為行政院公共工程委員會簡任第十一職等專門委員，王麗鳳為行政院公共工程委員會簡任第十一職等副處長。

任命張德浩為行政院海岸巡防署簡任第十二職等處長。

任命張國忠為臺灣臺中地方法院簡任第十二職等法官兼庭長，陳祐輔為臺灣板橋地方法院簡任第十四職等法官兼院長，謝靜恒為臺灣士林地方法院簡任第十二職等法官兼庭長。

任命蘇清波為考試院簡任第十一職等專門委員，陳定善為考試院簡任第十一職等專門委員。

任命洪政良為公務人員保障暨培訓委員會政風室簡任第十一職等主任。

任命賴恒宗為審計部教育農林審計處簡任第十職等審計兼科長。

任命林怡君為薦任公務人員。

任命莊惠如、許碧容、黃淑健、吳慧娟、謝雅貴、鄭竹君、高昆照、蔡佳蓉、黃敏容、蕭政行、劉雅情、陳櫻汝、簡以淳、陳子渝、姚泰全、廖作及、陳文儀為薦任公務人員。

任命陳立穎、柯玫伶為薦任公務人員。

任命黃相勇、林川富、巫清森、李瑩芳為薦任公務人員。

任命陳思吟、唐永興、呂逸卉、甘珮柔、鍾昇宏為薦任公務人員。

任命解佳屏、陳韻琴、王淑珍、邱穎哲、呂美惠為薦任公務人員。

任命王士誠、簡素玉為薦任公務人員。

任命張明莉、張皓倫為薦任公務人員。

任命謝建宏、黃炯博、林華南、紀宗榮、張文洲為薦任公務人員。

任命盧建樹為薦任公務人員。

任命張瑋容為薦任公務人員。

任命李皓、陳臺光、黃遇雄為薦任公務人員。

任命洪建裕為薦任公務人員。

任命翁健祥、官信成、張永宏、邱文翰、廖雅芳、林佩劭、孫協裕、洪嘉蘭、鄧晴馨、陳兆翔、廖建彥、李毓華、陳惠卿、李仲宸、鄭明仁為薦任公務人員。

任命張婷婷、謝昇峰為薦任公務人員。

任命劉傳繼、文國華、沈沛樺、莊富瑜、陳亮君、洪昌銘、張懿芬、鄭玫怡為薦任關務人員。

總 統 陳水扁

行政院院長 蘇貞昌

## 總統令 中華民國 95 年 2 月 24 日

任命蘇正憲、陳宗德、吳韋賢、馬士軒、吳彥霖、韋詩亭、黃秋榮、黃偉、葉皇杉、莊志立、許嘉良、陳昱帆、曾冠喜、施于涵、謝慶彥為警正警察官。

任命陳世豪為警正警察官。

任命謝易達、黃孝勳、蔡輝明為警正警察官。

任命陳舒晏為警正警察官。

任命蘇柏菁為警正警察官。

任命蔡宜瑾、湯毓齡、李君謚、方俊欽、周凱婷、黎蕙綾、劉品慧為警正警察官。

任命賴弘智、彭德忠、林東徵、劉盈伶、蔡博文、林瑋茹、黃文成、江奉麟、陳健治、林元華、曾文志、戴經倫、陳孔文、張文盛、林聰明、古正傑、滕兆財、洪仁彬、施智峰、林昭宏、劉政繁、曾新揚、李玉山、王仁儀、盧俊坤、周重光、向永協、陳文義、陳耀威、王愛榮、林澍三、游錫泉、連介宗、鄒春陽、高宸謙、蘇新吉、陳聖賢、張勝旺、賴春霖、邱國城、林雲飛、沈國材、胡武宗、劉峰旗、陳榮進、陳勝雄、劉家誠、楊忠樞、謝富和、王賜坪、陳道源、王仁宗、林添丁、陳秀玫、許世祺、林鈺燕、蘇柏元為警正警察官。

總 統 陳水扁

行政院院長 蘇貞昌

## 總統令 中華民國 95 年 2 月 27 日

任命盧正道為薦任公務人員。

任命蔡明清為薦任公務人員。

任命劉瑞珠為薦任公務人員。

任命蔡秀櫻為薦任公務人員。

任命莊華州為薦任公務人員。

任命趙小菁、洪麗花、林淑媛、李桂玉、沈素敏、成家玉、江鈴慧、郭麗美、彭瑗謙、黃寶蓮、孫美玲、支慧美、黃慧敏、謝素華、方天瑾、陳鈴媛、吳美麗、李瓊芳、王佩貞、徐純華、黃俊民、蔡秀霞、王嘉莉、林昭伶、李秋明、洪淑如、鄭秀燕、

邱玉雲、陳諫晶、陳麗瑤、蕭英英、范姜偉明、蔡麗美、余坤美、林淑貞、萬幼英、黃弘錦、林坤信、陳意文、張慧芬、劉秀蘭、高錦秀、吳文祺、朱雪鳳、鄧好根、王碧珠、袁衍慧、王美惠、林秀玉、林敬惠、賴美珍、韋淑芬、謝姿英、鄭清泉、徐倩芬、李世雄、吳易容、鄭英華、陳秀珍、林明芬、江淑芳、林淑琴、顏台海、蔡雪珠、王彩修、吳寶秀、黃戀喬、周庭安、蔡雪玉、邱英彩、王琦、卓玉瑛、林金國、林明華、湯希明、李吉康、蘇一枝、季維貞、李金蓮、王玲美、陳群、李潤庭、宋淑瓊、周憲芳、陳建吾為薦任公務人員。

任命朱孝華、吳士珍、張艾玲、張志舜、張秀麗、鍾齡玲、郭玉蘭、王玉瑛、丘淑英、葉秀燕、李祖安、林淑美、黃安好、洪中傑、劉秀蘭、張瑞珠、陳金珠、趙素貞、陳雪嫦、陳英文、陳永頌、胡淑瓊、張儷馨、李芳璟、盧鴻美、陳麗美、胡玩鈴、龔淑慧、高至平、莊雅足、程綺茶為薦任公務人員。

任命張枝香、林享雄、陳秀玉、呂應崇、翁美仁、郭永潔、藍語婕、陳胡琴、方明富、張懷庭、林淑美、薛淑蘭、杜菊珍、王秋香、邱敏晃、張玉雲、陳素華、彭美鳳、周嬌嬌、鄭麗玲、陳碧孟、黃靜媚、林淑如、蔡宜蓉、吳茵茵、陳秀玉、林家興、方春玉、陳淑芳、劉麗芳、陳淑娟、劉武華、許少宗、張惠琳、劉惠珠、陳瑞珠、蘇春美、羅秀霞、王紫鳳、孫菊蕊、簡花鄉、戴秀玲、陳素華為薦任公務人員。

任命萬玉仙、許進裕、吳淑芬、顏淑惠、張鳳玲、潘聖芬、林芬慧、孫瑞玲、賴建全、梁滿英、謝燕堂、朱本湧、蔡文豪、陳志忠、陳彥維、羅惠珠、黃美惠、劉淑美、吳民輝、李榮義、林順發、涂福清、陳秋霞、陳麗瑟、黃惠芷、劉遇、洪小乃、蔡

志榮為薦任公務人員。

任命葉秋蓉為薦任公務人員。

總 統 陳水扁

行政院院長 蘇貞昌

## 總統令 中華民國 95 年 3 月 2 日

任命利明輝為高雄市政府地政處簡任第十一職等副處長。

任命謝迺堯、黃錦平為高雄市議會簡任第十一職等組主任，  
吳修養為高雄市議會簡任第十一職等專門委員。

任命王培秀為薦任公務人員。

任命李復華、黃建富為薦任公務人員。

任命劉文州為薦任公務人員。

任命許俊達、李孟釗為薦任公務人員。

任命仲麗中為薦任公務人員。

任命鍾幸如、黃運松為薦任公務人員。

任命吳冠瑩、陳采盈為薦任公務人員。

任命曾維良為薦任公務人員。

任命陳靖霓為薦任公務人員。

任命林振雄為薦任公務人員。

任命郭立偉、吳淑華、黃健翔、林慧萍為薦任公務人員。

任命徐一中、林宏紹為薦任公務人員。

任命簡善謙、高旻揚、高明·帕桑、林清蓉為薦任公務人員。

任命許正僖為薦任公務人員。

任命賴冠蓉為薦任公務人員。

任命董科呈、羅雨涓為薦任公務人員。

任命豐文明為薦任公務人員。

任命陳展裕為薦任公務人員。

總 統 陳水扁

行政院院長 蘇貞昌

**總統令** 中 華 民 國 9 5 年 3 月 3 日

任命李正彬為高雄市政府捷運工程局局長。

任命李鴻源為臺北縣政府副縣長。

任命簡幸進為南投縣政府簡任第十職等局長。

任命趙玉興為雲林縣政府簡任第十職等局長。

任命陳茂琳為宜蘭縣政府簡任第十職等秘書。

任命陳木水為宜蘭縣議會簡任第十二職等主任秘書。

任命鄭長芳為澎湖縣政府簡任第十一職等參議。

任命李瓊光為薦任公務人員。

任命魏秀滿為薦任公務人員。

任命蔡美桂為薦任公務人員。

任命許秀珍為薦任公務人員。

任命王元珊、劉碧雲為薦任公務人員。

任命金慶仁、張勇光為薦任公務人員。

任命陳威宏為薦任公務人員。

任命陳建發、吳志強、徐美鳳為薦任公務人員。

任命黃俊力、方仙峰為薦任公務人員。

任命張宗義為薦任公務人員。

任命劉玉琴為薦任公務人員。  
任命黃石嶠為薦任公務人員。  
任命楊景程、江志敏為薦任公務人員。  
任命陳志豪、楊淑雲、廖淑真、陳亮樺為薦任公務人員。  
派林德勝為薦派公務人員。

總 統 陳水扁  
行政院院長 蘇貞昌

**總統令** 中 華 民 國 9 5 年 3 月 3 日

任命蔡宜均、盧輝展、翁佩君為警正警察官。  
任命王興旺、李紹初、洪有章、陳威哲為警正警察官。  
任命蔡佩軒為警正警察官。  
任命吳泰元為警正警察官。  
任命蘇元鏞為警正警察官。  
任命簡茂程、侯福財、方年光、施明政為警正警察官。  
任命邱光霆、顏富平、林清文、高培灝、許峻瑋為警正警察官。

總 統 陳水扁  
行政院院長 蘇貞昌

**總統令** 中 華 民 國 9 5 年 3 月 1 日  
華總二榮字第 09510008001 號

茲授予極地超級馬拉松總冠軍林義傑先生四等景星勳章。

總 統 陳水扁  
行政院院長 蘇貞昌

~~~~~  
專 載  
~~~~~

**總統頒授極地超級馬拉松總冠軍林義傑先生勳章典禮**

總統於中華民國 95 年 3 月 1 日上午 11 時在總統府 3 樓臺灣晴廳頒授極地超級馬拉松總冠軍林義傑先生「四等景星勳章」，以表彰林義傑先生榮獲第一屆世界極地超級馬拉松總冠軍，揚名國際，為國爭光之傑出貢獻，以及熱愛生命、刻苦自勵之優良典範。授勳時，總統府副秘書長卓榮泰、第三局局長劉溪泉、行政院體育委員會副主任委員陳雨鑫、全民運動處處長謝季燕及林義傑先生友人等到場觀禮。

~~~~~  
總 統 活 動 紀 要  
~~~~~

記事期間：

95 年 2 月 24 日至 95 年 3 月 2 日

2 月 24 日（星期五）

- 接見智利國會眾議院議長阿森西歐（Gabriel Ascencio Mansilla）夫婦暨眾議員華克（Patricio Walker Pierto）

**2 月 25 日（星期六）**

- 弔唁孫運璿資政（台北市榮民總醫院介壽堂）
- 探視第4屆醫療奉獻獎得主「照顧痲瘋病患40年－澎湖白姑娘傳奇」白寶珠女士（澎湖縣澎湖醫院護理之家）

**2 月 26 日（星期日）**

- 無公開行程

**2 月 27 日（星期一）**

- 主持國安高層會議

**2 月 28 日（星期二）**

- 批示同意「國家統一委員會」終止運作及「國家統一綱領」終止適用案
- 蒞臨二二八事件59週年紀念儀式致詞(台北市228和平公園)

**3 月 1 日（星期三）**

- 頒授「世界四大極地超級馬拉松賽」總冠軍林義傑先生四等景星勳章
- 蒞臨「青少年台灣文庫－文學讀本」發表會致詞(台北市誠品信義店)

**3 月 2 日（星期四）**

- 無公開行程

~~~~~  
**副總統活動紀要**  
~~~~~

記事期間：

**95 年 2 月 24 日至 95 年 3 月 2 日**

**2 月 24 日 (星期五)**

- 主持「高雄捷運工程管理及事故初勘報告發表會」

**2 月 25 日 (星期六)**

- 弔唁孫運璿資政 (台北市榮民總醫院介壽堂)
- 蒞臨薩爾茲堡獨奏家弦樂團音樂會記者招待會致詞(台北市台北101大廳)

**2 月 26 日 (星期日)**

- 無公開行程

**2 月 27 日 (星期一)**

- 無公開行程

**2 月 28 日 (星期二)**

- 參加嘉義教區新任主教洪山川祝聖暨就職大典(嘉義市)
- 出席二二八事件59週年紀念儀式(台北市228和平公園)

**3 月 1 日 (星期三)**

- 無公開行程

**3 月 2 日 (星期四)**

- 無公開行程

~~~~~  
**總 統 府 新 聞 稿**  
~~~~~

總統參加「青少年台灣文庫--文學讀本」新書發表會

中華民國 95 年 3 月 1 日

陳總統水扁先生今天下午應邀參加「青少年台灣文庫--文學讀本」新書發表會，致詞後除聆聽創作吟讀外，並與教育部長杜正勝等與會貴賓參加新書發表儀式，一起擺放新書於台灣圖形架上。

總統致詞時強調，教育與文化是立國的根本，也是國家進步發展的基石，為了因應全球化時代的來臨，我們的青少年需要了解國際文化的多樣性，學習尊重、欣賞他人文化，才能增進國際競爭力。

總統並表示，在縮短與世界距離的同時，加強下一代對這塊土地生態的認識與本土文化的了解，絕對是當務之急，所以，如果對自我的認同模糊，對國家的熱情匱乏，在面臨日趨激烈的全球化競爭中，就有可能因為自我的迷失而找不到立足點。因此，政府正全面推展對這塊土地生活的人、事、物等的素材研究，讓我們的孩子們藉由認識自己的土地開始，培養愛鄉、愛國乃至關懷世界的情懷。

總統致詞內容為：

開春之際，阿扁非常榮幸能夠受邀參加「青少年台灣文庫—文學讀本」新書發表會，看到這麼多愛好台灣文學的嘉賓、先進一起參與這場盛會，內心真的非常感動，也十分期待即將發表的一系列新書能讓台灣的本土文學內容更加豐富多元、情感更易深植人心。

教育與文化是立國的根本，也是國家進步發展的基石，為了因應全球化時代的來臨，我們的青少年需要了解國際文化的多樣性，學習尊重欣賞他人文化，才能增進國際競爭力。然而，在縮短與世界距離的同時，加強下一代對這塊土地生態的認識與本土文化的了解，絕對是當務之急。所以，如果對自我的認同模糊，對國家的熱情匱乏，在面臨日趨激烈的全球化競爭中，就有可能因為自我的迷失而找不到立足點。因此，政府正全面推展對這塊土地生活的人、事、物等的素材研究，讓我們的孩子們藉由認識自己的土地開始，培養愛鄉、愛國乃至關懷世界的情懷。

教育部為開闊青年學子的胸懷，增進青少年閱讀及文學素養的提升，深化國家的認同，培養國、高中生對台灣文學、歷史及文化脈絡發展的認知，研擬施政主軸「深化認識台灣」行動方案，特別委由國立編譯館自 2004 年起籌劃編印「青少年台灣文庫」系列叢書，現在第一套「文學讀本」終於印行。在此阿扁要特別感謝教育部與國立編譯館相關同仁的付出與努力，讓我們的青少年有機會與台灣的新詩、散文及小說進行一場近距離的接觸與對話。

教育部這一套「青少年台灣文庫—文學讀本」的誕生，其編選作品的形式和內容，不僅符合文學的藝術性，呈顯台灣歷史與社會的性質，第一階段出版的文學讀本共有 12 冊，分別為 4 冊的新詩、小說及散文，作品蒐羅了日治時代作家的日文作品，到戰後新世代的作品，作家更包括了台灣本土出生，在中國出生，以及戰後才移民來台的新住民，讓我們深刻的體驗時代變動下文學

家眼中的台灣。配上簡單的導讀，不但能加速青少年對文學的親近，更可以使讀者從字裡行間領略作者創作之美。

阿扁相信，隨著這套書的推廣，將可以開啟青少年學子認識台灣文學的第一道窗，相信更能以台灣文學的豐富內涵，培養大家以本土關懷及以更開闊、寬容的態度來探索台灣主體文化，營造台灣未來多元、豐富的優質環境，形成相互欣賞、彼此包容的公義台灣新社會，為全球視野的未來新公民奠立根基。

去年阿扁才親自主持「台灣大百科全書」的網站啟動儀式，見證了一場由全民共同參與新知識運動的開始。透過網路讓所有的使用者可以主動參與，貢獻所聞，就是讓全民一起來當台灣大百科全書的作者，不但可以忠實記錄時代變遷與台灣民情，相信未來也將成為研究台灣最完整又有效率的搜尋引擎。「青少年台灣文庫」的建置是從學校教育開始，讓我們的莘莘學子能更全面地認識台灣，而隨著「台灣大百科全書」網站的啟用、各地社區大學及文史工作室相繼的蓬勃發展，希望能透過社會教育的全面持續推廣，讓我們深化認識台灣的這條道路能夠走得更久、更長遠。

各位嘉賓、先進，各位朋友，我們正站在一個新時代的起點，文化的深耕是我們未來邁向革新成功的保證，讓我們共同為深化認識台灣而攜手努力。最後，敬祝大家身體健康、萬事如意。

**副總統出席薩爾茲堡獨奏家弦樂團音樂會記者招待會**

中華民國 95 年 2 月 25 日

呂副總統秀蓮女士今天晚間出席於台北 101 大樓大廳所舉辦的薩爾茲堡獨奏家弦樂團音樂會記者招待會，與應邀與會的各國貴賓共同慶祝奧地利文化瑰寶莫札特 250 週年紀念。

副總統致詞時首先代表台灣人民越洋恭賀奧地利，同時也是世界文化的驕傲—傳奇音樂家莫札特 250 週年紀念，而舉辦地點—台北 101 大樓為世界最高建築物，在這樣一個獨特地方懷念莫札特，並欣賞他永遠流傳的美妙音樂，相當令人感動。

副總統表示，沒有人能活在世上超過 250 年，更少人能在 250 年後仍被世人奉為神話所景仰，而莫札特的音樂就是擁有這樣的魔力。她回顧指出，薩爾茲堡是莫札特的故鄉，1970 年當她在美國求學時，曾為了聆賞一場紀念莫札特的音樂會而遠赴奧地利，1988 年她更實地走訪薩爾茲堡，留下深刻印象。

副總統指出，台灣要與世界接軌，今晚藉著在世界最高大樓舉辦慶祝世界文化瑰寶的紀念音樂會，更具意義，她要感謝為此次活動付出甚多心力的傑出音樂伴侶—戲劇女高音張佳慧女士及其夫婿，同時對來自薩爾茲堡的貴賓表達最高歡迎之忱，因為大家共同為音樂所吸引而齊聚一堂，台灣歡迎世界走進來，更期盼透過人類最高貴的聲音(音樂)，讓台灣也走向世界。

副總統致詞後並留下聆聽薩爾茲堡獨奏家弦樂團演奏莫札特名曲，在週末夜晚渡過一場難忘的音樂饗宴。

司 法 院 令

司法院 令

發文日期：中華民國 94 年 12 月 30 日

發文字號：院台大二字第 0940028989 號

公布本院大法官議決釋字第 607 號解釋

附釋字第 607 號解釋

院長 翁 岳 生

司法院釋字第 607 號解釋

解 釋 文

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。各該法律規定之內容且應符合租稅公平原則。財政部中華民國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、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函，符合所得稅法第三條及第二十四條第一項規定之意旨，並未違背租稅法律主義及憲法第七條規定之平等原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨亦無抵觸。

解釋理由書

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主

體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。但法律規定之內容不能鉅細靡遺，故主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋示。其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背；倘亦符合租稅公平原則，則與憲法第七條平等原則及第十五條保障人民財產權之規定不相牴觸。

所得稅法關於營利事業所得稅之課徵客體，為營利事業之收益，包括營業增益及非營業增益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅。按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」。所謂「年度收入總額」及供計算所得額之項目則委由同法施行細則第三十一條規定為營業淨利＋非營業收益－非營業損失＝純益額（即所得額），至於免稅項目則列舉規定於所得稅法第四條，觀諸所得稅法第三條、第四條及第二十四條第一項規定之立法目的及其整體規定之關聯意義，尚未違背憲法第十九條規定之租稅法律主義。

按營利事業係以營利為目的，投入勞務及資本從事經濟活動之經濟主體，不問係營業或非營業之增益，皆屬於營利事業追求營利目的所欲實現之利益，為營利事業之所得來源，而得成為租稅客體。營利事業因土地重劃而領取之地上物拆遷補償費，係因公權力強制介入而發生之非自願性增益，雖非因營業而發生，而屬於非營業性之營利事業所得來源，如於扣減相關之成本費用、損失後仍有餘額，即有稅負能力，就該筆所得核實課徵稅捐，與租稅公平原則並無不符。

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「營利事業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列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定」，以及自九十一年一月一日起不再援引適用之八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函「××紙器股份有限公司七十九及八十年度營利事業所得稅結算申報，將政府徵收廠地之地上物及機器設備拆遷補償費，列入非營業收入項下，復自行調整為免稅所得一案，應予調整補稅並依所得稅法第一百條之二規定加計利息一併徵收」、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函說明三「至營利事業於八十二年度以後（含八十二年）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，仍應依本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，列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定」，乃就所得稅法第二十四條第一項及同法施行細則第三十一條關於非營業增益之規定所為之釋示。按營利事業因土地重劃所領取之地上物拆遷補償費既非所得稅法第四條所列舉之免稅項目，上開函釋將該等拆遷補償費認定為非營業增益，列為其他收入，並就其扣除屬於非營業損失及費用、必要成本及相關費用所剩盈餘，核實課徵所得稅，尚未逾越所得稅法第二十四條第一項及同法施行細則第三十一條規定之立法意旨，核與憲法第十九條規定之租稅法律主義並無不符。該等地上物拆遷補償費既為非營業性之增益，如於扣減非營業性之損失及費用仍有餘額，即有稅負能力，對該營利事業之純益額課徵營利事業所得稅，符合租稅公平原則，亦未違背憲法第十五條保障人民財產權之規定。

至八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函說明二所引用之七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函

「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」，對個人與營利事業所領取之地上物拆遷補償費，如何繳納所得稅，為不同之處理（九十一年一月三十一日台財稅字第○九一○四五○三九六號函「個人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，係屬損害補償性質，尚無所得發生，不課徵綜合所得稅」亦同此意旨），乃因個人與營利事業二者之稅率、所得結構、課稅基礎、應否設帳及得否攤提折舊等均有不同，稽徵機關對於個人領取之地上物拆遷補償費，依職權就其拆遷成本採取不同之認定方式，而非將個人拆遷補償費認定為非所得，亦非對個人拆遷補償費給予法律所未規定之免稅優惠，並未針對相同規範對象給予不合理之差別待遇，核與憲法第七條規定之平等原則尚無不符。

末按所得稅法第八條第十一款之規定，並非確定終局判決所適用之法令，依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第三項之規定，此部分之聲請，應不受理，附此指明。

大法官會議主席 大法官 翁岳生  
                  大法官 城仲模  
                          林永謀  
                          王和雄  
                          謝在全  
                          賴英照  
                          余雪明

曾有田  
楊仁壽  
徐璧湖  
彭鳳至  
林子儀  
許宗力  
許玉秀

部分協同意見書

大法官 許玉秀

本號解釋多數意見對於租稅法規的審查，改變過去長期未明白區分形式與實質審查的解釋慣例，首先揭示審查租稅法規的兩大原則：租稅法定原則與租稅公平原則；並闡明租稅法定原則與租稅公平原則皆可以與平等原則連結；同時確立審查租稅義務時，亦應審查對人民財產權的限制是否合乎憲法意旨。對於上開各項審查租稅法規的基本原則，本席敬表支持，對於租稅法定原則的意涵、租稅公平原則與比例原則的關係以及所得稅法相關規定的適用疑義，則認為有補充說明的必要，爰提出部分協同意見書如下。

壹、租稅法定原則的意涵

一、租稅法定原則與絕對法律保留

租稅與刑罰，是人類社會最古老的兩種國家加諸於人民的負擔與制裁。沒有經費，國家機器難以運作；沒有制裁，遭破壞的社會秩序無能維護。此所以各國憲法大抵承認租稅與刑罰的必要性（註一），而有租稅法定與罪刑法定原則的規定。租稅法定與罪刑法定原則，一方面賦予國家課人民稅捐及對人民施以刑罰制裁的權利（註二），另一方面

藉由法定原則避免過度限制人民的財產權、行動自由乃至剝奪生命。但是在租稅法秩序（租稅法規範環境）與刑罰法秩序（刑罰法規範環境）中，對於法定原則的要求程度並不相同。雖然租稅法定原則規定於憲法第十九條，應該具有憲法保留的意義，或者依照釋字第四四三號解釋的意旨，屬於絕對的法律保留，但是在租稅法律秩序當中，特別是就本件聲請所涉及的營利事業所得稅的課徵而言，絕對法律保留原則難以貫徹。因為隨著商業環境的改變，營業收益與非營業收益會隨時變動；社會經濟型態的改變，也會導致新興行業的收入與支出型態改變。租稅法規客觀上的鉅細靡遺既辦不到，主觀上也不容許鉅細靡遺，而有以法律授權主管機關以命令調整收入與支出項目的必要，因此並不能像刑罰規範一般，遵守絕對法律保留原則。

課徵營利事業所得稅所依據的是由法律及行政命令所構成的規範組合，觀諸所得稅法第二十四條第一項、同法施行細則第三十一條、商業會計法、商業會計處理準則、財務會計準則公報及依所得稅法第八十條第五項規定授權訂定的營利事業所得稅查核準則等相關規定，即可知租稅法規不能鉅細靡遺地由一部法律予以規範，為了因應各種行業的進化，無法避免地必須大量使用集合概念（例如收入總額、營業收益、非營業收益等概念）為概括規定（註三），而後授權主管機關以行政命令予以補充，否則無法適應財稅實務運作的需求。正因為租稅法規具有此種特質，本席認為租稅法律主義的傳統用語，名實並不相符，稱為租稅法定原則較為妥適。

## 二、免稅規定的絕對法律保留（註四）

雖然形式上，租稅法定原則不能如同罪刑法定原則一般，守住絕對法律保留的位階，但是關於免稅規定，則遵守絕對法律保留的原則。多數意見於解釋文首先揭示的租稅法律主義：國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之，首見於為釋字第二一〇號解釋。以法律明文規定人民的納稅義務（雖然不能完全做到）固然重要，但由法律明文規定免稅優惠卻更形重要，因為如果准許稅務行政機關有給予人民免稅優惠的裁量權，不但可能導致租稅不中立，而有害平等原則（註五），更重要的應該是使國庫蒙受損失。對納稅人有利的規定必須明文，對納稅人不利的規定則可授權行政機關以命令行之，正好與罪刑法定原則相反。根據罪刑法定原則，犯罪的處罰必須以法律明文規定，不得以行政命令行之，但對人民有利的事項，例如阻卻違法或阻卻罪責條件則不以明文規定為必要，刑法學術及實務上，皆容許超法規阻卻違法或阻卻罪責事由存在。租稅法定與罪刑法定兩相比照，租稅法定原則的絕對法律保留位階，竟然只在免稅規定方有意義，而我國憲法對限制人民財產權的納稅義務，以憲法位階相待，對剝奪人民行動自由乃至生命的刑罰權，卻僅規定於刑法，在憲法意識中，人民的行動自由基本權或生命基本權似乎不如國家財庫重要。

## 貳、包含比例與平等的租稅公平原則

本席支持多數意見將租稅公平原則確認為憲法原則，並引為審查租稅法規的實質審查原則。因為符合公平的租稅法規，必定是對人民財產權的限制合乎比例原則以及顧及平等原

則的規定。租稅公平原則相當於德國聯邦憲法法院所稱的租稅正義原則（Steuergerechtigkeit）（註六），正義屬於西方文化中的用語，在傳統的中文語言環境中，並沒有正義的用語，相當的用語就是公平。一般習用的公平正義，是同義複詞，公平就是平等的意思，沒有平等，無正義可言（註七）。沒有得到應該得到的，是不公平，應該給我的給別人是不公平，一個是和自己比，一個是和別人比，不管和自己比或和別人比，都有是否合乎比例原則的問題，經過比例原則的檢驗，才知道平等是否實現（註八）。

本件聲請適用租稅公平原則為實質審查原則，但未揭示比例原則，甚為可惜。德國憲法因為沒有比例原則的規定，審查所得稅法規時，依量能課稅原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）審查，不論述比例原則，但我國有憲法第二十三條規定，符合租稅公平原則之所以未對人民財產權造成憲法所不能容忍的侵害，是因為符合比例原則之故。即便租稅法定原則具有絕對法律保留的位階，憲法第二十三條的比例原則亦可併用而毫無衝突。

### 參、其他收入與所得稅法第八條

#### 一、「其他收入」的法令依據？

本件解釋聲請系爭函釋認為拆遷補償費屬於營利事業收入總額中的非營業收益，並應列為「其他收入」予以課徵營利事業所得稅。拆遷補償因為不是營利事業的經常性營業收入，屬於非營業收益，在商業會計法、商業會計處理準則當中又稱為營業外收入，但商業會計法中對營業收益有其他營業性收入的規定（商業會計法第二十七條第一項第四款參照），關於營業外收入，則並無其他收入的科目

，雖然所得稅法施行細則第八十二條第三項規定應支付的費用如因時效消滅而不必支付，應轉列為其他收入，（此部分亦可見營利事業所得稅查核準則第一百零八條之一）、營利事業所得稅查核準則第一百零一條之一第三項規定廢料出售所得列入其他收入，甚至商業會計法第四十二條第二項也規定，受贈資產按時價入帳，並視其性質列為資本公積或其他收入，但是針對地上物拆遷補償並沒有可以列入其他收入的規定，上述三種規定也不能據以類推適用，嚴格言之，系爭函釋的課稅法源依據不明。至於所得稅法第八條第十一款所規定的其他收益，與總機構設在中華民國境內的營利事業所得稅完全無關，更加無從比附援引。

## 二、所得稅法第八條並不適用於總機構在中華民國境內的營利事業

多數意見對所得稅法第八條第十一款是否適用於總機構設在中華民國境內的營利事業，並未加以判斷。但認定所得稅法第八條第十一款並非確定終局判決所適用的法令，因為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、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號等函釋之所以將地上物拆遷補償費列入非營業收益的其他收入項下，是根據所得稅法第二十四條第一項規定而來，聲請人誤以為該函釋的法律依據為所得稅法第八條第十一款的其他收益，而聲請解釋，自應不予受理。

所得稅法第八條是對個人及總機構在中華民國境外的營利事業有關中華民國來源所得類別的規定，但經常遭誤解為對何謂中華民國境內所得的立法定義，進而誤以為對於

個人及所有營利事業的境內所得課徵所得稅時，應根據所得稅法第八條規定確定境內所得為何。其實就立法沿革與用語、法條體系關係及租稅實務而言，所得稅法第八條並不適用於總機構在中華民國境內的營利事業。

#### (一) 立法沿革及境內所得的概念

民國五十二年一月二十九日修正的所得稅法，對個人課徵綜合所得稅改採屬地主義（註九），只對個人在中華民國境內所得課稅；同時對於在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人的營利事業，增訂課徵中華民國境內所得稅的規定，因為兩個條文中皆有「中華民國來源所得」用語，所以修定所得稅法第八條規定，就所謂「中華民國來源所得」予以定義，同時修正的所得稅法第二條修正說明寫得明明白白「國外所得來源，不易控制，且工業化國家稅率通常均較我國為高，即令合併課稅，但扣抵之後，亦難增加我國稅收，為切合實際，避免不必要之紛擾起見，故擬僅對我國來源所得課稅。將「中華民國境內發生或取得之所得」改稱為「中華民國來源所得」，其定義另於第八條規定，俾臻明確」（註十）。民國六十八年一月十九日修正的所得稅法，對於總機構在中華民國境外的營利事業，不問在中華民國境內有無固定營業場所及營業代理人，一律對其中華民國來源所得予以課徵營利事業所得稅（第三條第三項）。自此以後，所得稅法第八條即適用於個人及總機構在中華民國境外的營利事業。至於對總機構在中華民國境內的營利事業課徵所得稅，早於民國三十七年四月一日的所得稅法中

，即明白採取屬人主義，也就是不問境內或境外所得皆應納稅，直到現行所得稅法第三條第一項及第二項規定，始終使用「中華民國境內」的用語，不管有沒有所得稅法第八條規定，營利事業的境內境外所得，從未發生混淆。

最接近現行所得稅法第二十四條第一項關於營利事業所得總額的計算公式，也早在民國三十一年四月一日的所得稅法第十九條（註十一）中加以規定，而現行所得稅法施行細則第三十一條關於不同行業類別的計算公式，亦規定於該條文當中。自民國四十四年採綜合所得稅制以後，營利事業所得稅的課徵，皆依財務會計實務的帳載以確定所得來源及類別。因此，商業會計法、商業會計處理準則、財務會計準則公報及營利事業所得稅查核準則，便成為核計營利事業所得稅的依據，也因為這些法規都是適用於中華民國境內法令，根據這些法規設簿記帳的營利事業，其收入總額來源十分明確，因而並無所謂區分中華民國境內、境外所得發生疑義的問題，也因此，縱使總機構在中華民國境內的營利事業有境外所得，也不會有必須先確定中華民國來源所得為何，方才能查知境外所得的問題發生。假若總機構設在中華民國境內的營利事業就其境外所得已向所得來源國繳納稅款，根據現行所得稅法第三條第二項但書及同法施行細則第二條規定，計算該營利事業可扣抵稅額上限即可，施行細則第二條所謂國內所得額的概念，並不是自所得稅法第八條而來，而是所得稅法第三條第二項的用語。

所得稅法第八條並不是在定義何謂中華民國境內所得，而是規定中華民國來源所得的類別，並沒有對「中華民國境內」加以定義，因此並不能提供任何區分「中華民國境內」或「中華民國境外」的判準，總機構在中華民國境內的營利事業，只要設簿記帳，中華民國境內所得就一清二楚，並不需要到所得稅法第八條查詢何謂營利事業的境內所得。

## (二) 法條體系及租稅實務

將營利事業的營業收益及非營業收益（所得稅法施行細則第三十一條參照）項目與所得稅法第八條相互比對，營業收益部分，除所得稅法第八條第九款以外，無法對應其他各款（註十二），非營業收益則亦有商業會計法第二十七條第一項第七款、商業會計處理準則第三十一條第四款規定以為依據，完全不需要所得稅法第八條作為課稅依據，如果認為所得稅法第八條規定在總則，對於第二十四條有指示功能，則豈不是所有營業及非營業收益皆屬於第八條第十一款在「中華民國境內取得之其他收益」？難道所得稅法第八條第十一款規定其他收益就是要讓第二十四條作為課稅依據？在營利事業依照商業會計法等相關規定明確設立會計科目、詳實記帳之後，再認為所得稅法第八條第十一款明確提供課稅項目的概括依據，豈非怪謬？財稅實務上，對總機構在中華民國境內的營利事業核課所得稅時，只要依照商業會計法規及營利事業所得稅查核準則（註十三），查核營利事業有據實設簿記帳，即可知中華民國境內所得為何，也因此當總機構在

中華民國境內的營利事業，在中華民國境外有所得，而就境外所得已向所得來源國納稅，我國稅捐稽徵機關關於計算扣抵稅額時，並不需要進行任何境內境外所得的稽核程序。只要看清楚營利事業所得稅有其獨自的課稅體系，即可明瞭財稅實務上在依所得稅法第三條第二項處理營利事業境內外所得課稅事宜時，根據營利事業取得簽證的納稅憑證後，只需判定真假（不管實務技術上是否能做到），而後直接計算境內應繳稅款，並同時算出境外完稅的可扣抵最高額度，並非偷懶或不顧所得稅法的規定（註十四）。如果認為必須依據所得稅法第八條檢核境外所得是否包含境內所得，並把其中屬於境內所得加入原申報的境內所得，而後核計可扣抵稅額，完全是因為不瞭解課徵營利事業所得稅的法制設計及營利事業財務會計的實務操作，所導致的誤會。

### （三）所得稅法與法明確性原則

所得稅法第八條之所以引起誤會，甚至在釋字第三一五號解釋，導致大法官在協同及不同意見書中加以論辯，完全因為所得稅法將個人與營利事業所得稅合併規定，而且使用文字十分混亂所致，這種混亂情形，還有收益、收入、所得等概念互相重疊的情形可為佐證（註十五）。就第三條第二項及第八條的規定而言，中華民國境內及境外所得的用語與中華民國來源所得完全不同，但乍看相似，如不追溯立法沿革，並仔細搜尋立法理由，無法得知立法者特意未修正所得稅法第三條第二項用語，是為了放棄課徵個人國外所得

而對外國個人及總機構在中華民國境外的營利事業課徵中華民國境內所得稅之故，與總機構在中華民國境內的營利事業完全無涉。

本件聲請人對所得稅法第八條適用範圍的誤解，並非因為聲請人特別無知，部分稅務官員（註十六）、法律實務以及學術界對第八條適用範圍普遍存在相同的誤解，僅此一例，已經顯示所得稅法的法律明確性堪慮，稅務主管機關及立法機關對於關係人民納稅義務的重要法規，實在需要大刀闊斧進行修正，而不應該只管國庫進帳多少，不管收帳的臉（即法規依據）是否誠實敦厚。

註一：例如 1948 年 1 月 1 日生效的義大利共和國憲法第 23 條、第 25 條以及法蘭西共和國第五共和國憲法所適用的 1789 年人權宣言第 8 條、第 14 條，即同時規定租稅法定原則以及罪刑法定原則；1947 年 5 月 3 日施行的日本國憲法第 30 條以及 1987 年 10 月 29 日修正公布之大韓民國憲法第 38 條即規定租稅法定原則；德國基本法第 103 條第 2 項規定罪刑法定原則，卻未規定租稅法定原則。

註二：關於國家是否以及何以享有刑罰權的討論，可參考許玉秀，刑罰規範的違憲審查標準，收錄於民主、人權、正義—蘇俊雄教授七秩華誕祝壽論文集，2005 年，頁 387 及註 70、72 所引用的參考資料。

註三：使用概括規定、集合或不確定的法律概念說明法條規定及概念的性質，已經是比較粗糙的法學表述，法學語言早已進一步辨明法條文字所使用的概念性質是描述性、規範性、價值中立、有待價值補充或集合概念（Sammelbegriff）等等。

- 註四：亦可針對此點加以質疑。
- 註五：為他人受優惠而主張違反平等原則，為德國聯邦憲法法院所不許，但學說上又不同意見。參考 Ernst Benda/Eckart Klein, Verfassungsprozeßrecht, 2. Aufl., 2001, Rn. 858.
- 註六：BVerfGE 66(1983), 214, 223.
- 註七：Gustav Radbruch, Rechtsphilosophie, 8. Aufl., 1973, S. 121 f.
- 註八：本院釋字第 571 號解釋楊大法官仁壽不同意見書同此見解。
- 註九：37 年 4 月 1 日修正公布之所得稅法第 1 條第 1 項則採屬地主義，但 44 年 12 月 23 日修正公布的所得稅法第 1 條及第 3 條，對於個人綜合所得稅的課徵，則兼採屬人主義與屬地主義。
- 註十：參見 52 年 1 月 29 日修正公布之所得稅法第 2 條修正說明，立法院公報，第 30 會期，第 14 期，1963 年，頁 11-12。
- 註十一：所得稅法於民國 32 年 2 月 7 日公布後，37 年 4 月 1 日修正公布之前，歷經 32 年 10 月 13 日、35 年 4 月 16 日修正，有關營利事業所得額計算之規定，其實早在 25 年 7 月 21 日公布的所得稅暫行條例第 7 條第 1 項以及 32 年 2 月 17 日公布的所得稅法第 7 條第 1 項就已規定以純益額計算課稅，35 年 4 月 16 日公布的所得稅法第 13 條第 1 項，亦已規定為「以每年營業年度收入總額減除實際開支呆賬折舊盤存消耗及公課後之純益額為所得額」。
- 註十二：所得稅法第 8 條第 9 款當然是為總機構在中華民國境外，而不是為總機構在中華民國境內的營利事業而設。
- 註十三：對營利事業課徵所得稅，自民國 47 年起，即依據營利事業所得稅查核準則辦理，政府機關稅務曾經宣揚該項德政成效良好，獲得企業支持讚許。參考中國租稅研究會編印，中華民國稅務通鑑（上冊），2001 年，頁 42。

註十四：財政部 69 年 5 月 14 日台財稅第 33826 號函「主旨：關於營利事業在與我國有互免航運所得稅之國家所繳納地方政府之所得稅，於適用所得稅法第三條第二項規定時，計算扣抵應納我國之營利事業所得稅，仍應依照現行規定辦理。說明二：查所得稅法第三條第二項末段規定「扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額」，其可扣抵之數，既未規定應按國別國家之國外所得予以核計，自應依照現行規定按全部國外所得核計其可扣抵之數」。稅務實務的操作上，只將全部所得扣除國外全部所得即可用來計算應繳稅款。

註十五：收入、收益及所得的概念有時相同、有時不同其實並無大礙，因為在所得稅法中，重要的概念是所得總額、扣減項目及所得淨額，只要瞭解扣減項目可以為 0，包括成本、損失與費用，收入、收益或所得都可以置於所得總額項下。雖然如此，這三個概念還是可以統一。

註十六：特別是負責法規解釋的財稅單位以及適用與詮釋法規的各級法院，包括大法官，假使對於立法沿革的研究不夠澈底、對於實務的運作不夠熟悉、調查法規的理論層面及實務層面不夠虛心，而只依據一般的法律基本知識解釋稅務法規，難保不會嚴重影響人民權益。

抄新○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 鈞院釋字第五〇八號解釋意旨，且抵觸憲法第十九條「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 鈞院釋字第五〇八號解釋，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牴觸憲法，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，座落地點牴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，且牴觸憲法第十九條「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。

叁、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，否則仍有抵觸憲法之虞。

- 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，蓋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」，牴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牴觸，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，已抵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，從而抵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抵觸。

- (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，從而亦抵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，而牴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；逾期未申請者，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)

抄台○肥料股份有限公司代表人余○華聲請書

謹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之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如左：

壹、聲請解釋憲法之目的

為最高行政法院九十二年度判字第四三五號確定判決所適用之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、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六一六號等函令，違反憲法第七條、第十五條、第十九條等規定疑義事，呈請解釋。

貳、疑義或爭議之性質與經過，以及涉及之憲法條文

- 一、緣聲請人台○肥料股份有限公司於民國（下同）八十七年度營利事業所得稅結算申報，原列報課稅所得為虧損新臺幣（下同）四十一億四千七百四十五萬九千四百一十七元，其中有關聲請人南港廠土地重劃拆遷補償金八億七千二百七十九萬四千九百二十九元，案經監察院審計部（下稱審計部）審定列報在內，財政部台北市國稅局初查依審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元。聲請人不服，爰循序提請複查及訴願，然均未獲有利之決定（聲證一號），經提起行政訴訟，最高行政法院九十二年度判字第四三五號判決以所得稅法第二條第一項、第十四條、第二十四條第一項、審計法第五十一條以及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、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六一六號等函令為依據，駁回聲請人之訴確定在案（聲證二號）。
- 二、查前開最高行政法院九十二年度判字第四三五號確定判決所引所得稅法及審計法相關條文，僅就「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」、「個人綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之」、「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」，以及「公有營業及事業之盈虧，以審計機關核定數為準」等事項為概括之規定，惟該判決另引用之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、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號等函令則分別函釋：「○○紙器股份有限公司七十九及八十年度營利事業所得稅結算申報，將政府徵收廠地之地上物及機器設備拆遷補償費，列入非營業收入項下，復自行調整為免稅所得一案，應予調整補稅並依所得稅法第一百條之二規定加計利息一併徵收」、「主旨：營利事業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列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定……」、「……三、至營利事業於八十二年度以後（含八十二年）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，仍應依本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，列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定」，除造成不具所得性質之拆遷補償金，竟須課徵所得稅外，並造成同一拆遷補償金之領取，復因為領取人為個人或營利事業之不同，從而有應否課徵所得稅之不同處理方式（聲證三號）。按財政部前開諸函釋，顯不具適法性，且屬無正當理由而為差別待遇，違反憲法第十九條之租稅法律主義及租稅公平原則，並對於聲請人憲法第十五條所保障之財產權及第七條之平等權造成侵害，爰依法提請

鈞院解釋。

叁、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

系爭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、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號以及八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號等函令，違反憲法第十九條之租稅法律主義及租稅公平原則，對於本案聲請人憲法第十五條所保障之財產權及第七條所保障之平等權，形成不當之限制，應屬違憲而無效。茲臚列其理由如次：

一、系爭財政部諸函令違反憲法第十九條之租稅法律主義，並對聲請人憲法第十五條所保障之財產權造成不當侵害：

(一) 所得稅課徵應遵守憲法第十九條之租稅法律主義

1、我國憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」此即租稅法律主義，我國憲法第二十三條復規定，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。租稅之課徵實為增進公共利益所必要，其核課根據原已包括於憲法第二十三條規定之精神中，但因繳納租稅為人民之主要義務，因此特設第十九條之規定，明文揭示人民有依法律納稅之義務，基於租稅法律主義，租稅課徵須有法律之依據，並且不得牴觸法律，前者即法律保留原則，後者則為法律優位原則，法律優位原則適用於一切行政領域，僅消極禁止違反法律之行政，法律保留原則主要適用於侵犯人民自由或財產等基本權利之干涉行政，積極要求行政行為須有法律根據。且司法院釋字第二一七號解

釋更明白揭示：「人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項負納稅之義務。」（聲證四號）因此，在稅法無明文規定時，稅捐稽徵機關與行政法院，皆不得比附援引類似事件之規定，以設定或加重人民之租稅負擔，否則即違反租稅法律主義之憲法要求。

- 2、按我國所得稅稽徵制度採綜合所得稅與營利事業所得稅並行制，凡在中華民國境內經營之營利事業，皆應依所得稅法之規定，課徵營利事業所得稅（所得稅法第一條、第三條第一項參照）。所謂應課稅之「所得」，由於該概念事實上所可能包含之態樣種類繁多，因此同法第八條對課稅客體進行立法定義時，乃以第一至第十款例示其典型樣態，並輔以第十一款「在中華民國境內取得之其他收益」作為概括性之規定，以免遺漏。然而，對於此種概括規定，仍應依前開憲法第十九條之租稅法律主義之精神，在法律規定的最大範圍內為涵攝適用，尚非可任由行政機關或司法機關恣意類推適用或恣意增減條件以限制擴張適用範圍（聲證五號）。

（二）我國所得稅課徵以「量能課稅」為其核心原則

從所得稅法第八條第一款至第十款之例示規定，應可得出「量能課稅」為我國所得稅課徵基本原則之一，該法所稱「所得」，在解釋上至少應具有兩項要件：一、形成財產增加；二、該財產增加係經由市場交易而來（聲證六號）。

- 1、形成財產增加：在我國所得稅法第八條所列例示款項

中，例如「股利」、「各種盈餘」、「報酬」、「利息」、「租金」、「權利金」、「財產交易之增益」、「獎金或給與」等法條文字，皆屬財產增加收入之概念，並且從同法第十四條關於個人綜合所得總額計算方式之規定，亦可得知我國所得稅法之課徵對象為「財產之增加」。這是因為並非有財產收入的外觀即屬本法課徵標的，尚必須有引起財產收入的經濟行為結果，造成整體財產增加之外觀時方屬之。例如，所得稅法第四條第一項第三款之「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」，因係填補損失之用，非形成整體財產之增加，故不列入所得稅之課徵對象。

- 2、該財產增加係經由市場交易而來：其次，所得稅課徵之課徵基礎在於納稅義務人之所得乃由市場所能提供的營利機會而來，詳言之，國家雖未直接創設市場，但卻提供了市場運作所需的各種基礎環境（例如公共建設、治安、教育等），間接協助人民得以在此市場環境中從事各種營利行為、獲取利益，從而提供國家課徵所得稅之正當性，亦即，國家課徵所得稅之正當性基礎，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（聲證七號）。因此觀察所得稅法第八條所列之經濟行為態樣：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，皆屬在獲得利潤盈餘的意圖下，參與市場活動之行為，從而可知所得稅課徵對象應僅限於因營利行為所生之收入，未經由

交易而得之財產增加並不在其中。從而，因損害所得之賠償金或補償金，例如前述所得稅法第四條第一項第三款所列之損害賠償金，因該財產之收入並非來自於市場之交易機制，自不屬所得稅課稅之對象。

- 3、基上，我國所得稅之課徵，既以「形成財產增加」及「該財產增加係經由市場交易而來」二要素為其課稅要件，則不具前開二要素之拆遷補償金，自不在所得稅課徵之範圍中。詳言之，本件拆遷補償金之性質，既屬因政府市地重劃，致聲請人土地上改良物遭拆除，受有損害，因而領取之具填補損害性質之補償金，則該拆遷補償金對聲請人而言，顯無「形成財產增加」之客觀事實，且該拆遷補償金，既係因政府發放、填補聲請人損害而領取者，該拆遷補償金顯非經由市場交易而來，至為明顯。總而言之，系爭拆遷補償金既不具備「形成財產增加」以及「該財產增加係經由市場交易而來」兩要件，則其並非屬於「所得」，不在所得稅課徵範圍之中，至為顯然。

(三) 我國課稅實務亦認拆遷補償金並非所得

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。」（聲證八號）又行政院台八十四訴字第一五六三七號決定書免稅理由指出：「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有案，並納入所得稅法令彙編

，該函釋並未釋明僅限適用於個人綜合所得稅。又…  
…拆遷補償費，其性質係屬損害填補尚無所得發生，  
不發生課徵所得稅問題。」據此，前行政院並於八  
十八年三月十二日以八十八年度判字第五七三號判決  
認為前開財政部八十二年七月十九日台財稅第八二一  
四九一六八一號函釋所謂「將政府徵收廠地之地上物  
及機器設備拆遷補償費，列入非營業收入項下，復自  
行調整為免稅所得，應予調整補稅並依所得稅法第一  
百條之二規定加計利息一併徵收。」云云之意旨有違  
租稅公平原則，該行政院判決並指出「同為因政府  
舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地所領取之建築改  
良物補償費，其性質因個人或公司而異，一為核屬損  
害補償，應准免納所得稅，另一為列入營業收入，非  
免稅所得，是否合於租稅公平原則，似有待商榷。」  
(聲證九號)因此，實務見解亦認拆遷補償金並非所  
得，至為顯然。

- (四) 系爭財政部諸函令顯已抵觸憲法第十九條規定之租稅  
法律主義，並對聲請人憲法第十五條保障之財產權造  
成不當侵害

據上論述，茲本案拆遷補償金並非經由市場交易所得之  
對價，客觀上亦非整體財產增加之收益，原不屬所得稅法  
第八條各款所定應課稅之範圍，且此見解復向為課稅實務  
所維持，今該拆遷補償金既非所得稅法所明定應課稅之項  
目，財政部僅憑幾紙解釋函令，竟課聲請人高額稅負，系  
爭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、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九

號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號等函令顯然已抵觸憲法第十九條規定之租稅法律主義，並對聲請人之財產權造成不當侵害，實不言而喻。

二、系爭財政部諸函令對聲請人憲法第七條所保障之平等權及第十九條之租稅公平原則造成不當侵害：

(一) 憲法第七條為租稅公平原則之基礎規範

我國憲法第七條有關「平等原則」之規定，解釋上與租稅公平原則大致相當。按平等原則之最基本概念係「相同事件，相同處理；不同事件，不同處理」，反面言之，即係指「相同之事物不應有差別待遇」。平等原則所欲禁止者乃恣意的差別待遇，所欲建立者則係一套合理差別之判斷基準，換言之，平等原則是否容許即在如何程度內容許對於特定事物之秩序作出差別待遇，當視現存事物範圍之本質而定。因此我國憲法第七條規定：「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。」不僅租稅法適用上必須平等，即行政、立法機關在行政立法（即行政規則）、立法上，亦應要求法內容之平等而受其拘束；一言以蔽之，所謂「一律平等」，就租稅法令而言，乃指事實上平等者，租稅法令上亦須予以平等對待。

(二) 租稅公平原則違憲審查較憲法第七條之一般平等權審查更為嚴格

惟憲法第七條只是租稅公平原則之基礎規範，租稅是否公平之違憲審查，其標準較一般平等原則之標準更為嚴格。蓋稅法為強制性無對待給付，倘若僅僅遵

從「有法律依據即有服從義務」之原則者，此時即有可能因多數暴力或民主濫用之情事，而致侵害少數人權利，因此憲法第七條所規定之平等權，雖允許行政機關或立法機關可享有自由斟酌事實差異及立法目的，而為合理不同處置之行政裁量或立法裁量權，但此種一般之平等原則要求，對稅法而言仍有未足，而仍應受嚴格平等原則之拘束，不能僅以立法者或行政機關經過權衡，不違反比例原則為已足，仍須進一步審查是否違反實質之平等原則，例如是否違反量能課稅原則及租稅中立原則，始能決定某租稅法令是否合憲，是否符合憲法第十九條之租稅公平原則，惟此時已超出立法裁量權範圍，而為司法審查之對象（聲證十號）。

- (三) 拆遷補償金應類推所得稅法第四條第一項第三款規定免徵所得稅，始符前開憲法第七條之平等權及第十九條之租稅公平原則
- 1、參酌刑法「罪刑法定主義」之理論，其內涵固包括類推適用禁止之原則，惟所謂類推適用禁止原則僅限制不利於人民之類推適用，換言之，若作有利於人民之類推適用，並不違反罪刑法定主義，同理，倘今稅務機關就法律未規定之同一事件，類推租稅法律上之類似規定，進而作成對人民有利之解釋，應認亦無違反租稅法定主義可言，相反地，反而更符合「相同事件，相同處理」之憲法第七條平等權以及憲法第十九條租稅公平原則之精神。
  - 2、按所得稅法第四條第一項第三款規定：「左列各種所

得，免納所得稅……三、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。」查所得稅法第四條雖未明文規定，拆遷補償金免納補償金，惟查國家賠償與損失補償，二者有相同之上位概念，即其均為國家侵害人民權利時所應負之責任，其區別僅在前者為國家違法侵害人民權利時應負之責任，而後者為國家合法侵害人民權利時應負之責任，換言之，二者之上位概念，均是對人民損失所作之彌補，雖就損失補償部分，所得稅法漏未規定得免納所得稅，惟二者既有相同之上位概念，依法理即應類推適用所得稅法第四條第一項第三款之規定免納所得稅，始符平等原則。是以，系爭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拆遷補償金應徵所得稅，未考慮拆遷補償金與國家賠償兩者具有同為國家對人民損失所作彌補之共同上位概念，造成兩者性質相同，拆遷補償金卻應徵所得稅，國家賠償則免徵所得稅之處理方法大不相同之情形，顯違背憲法第七條之平等權及第十九條之租稅公平原則。

(四) 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法人、自然人之不同，為拆遷補償應否課徵之標準，違反憲法第七條所保障之平等權及第十九條之租稅公平原則

1、系爭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令，除具前開違憲事由外，並因以下事由另構成違憲情形。查該函釋之意旨略以：「主旨：營利事業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列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定。說明：二、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。」至其理由，則為「財政部鑑於個人對於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時，其必要成本及相關費用，平時並無帳載資料，相關費用憑證亦不易保存，致成本與收入無法配合，財政部乃基於簡化稽徵作業，函釋個人取得上述所得，核屬損害賠償性質，准免納綜合所得稅；至營利事業部分，財政部認為依相關法令，其取得成本及相關費用，平時均需留存帳載紀錄，相關費用憑證亦應保存，故收入與成本明確，財政部稽徵手續無窒礙之處，爰為徵收補償費仍應課徵營利事業所得稅之釋示。」云云（前開最高行政法院九十二年判字第四三五號判決書第十三頁第十四行至第十四頁第七行參照）。惟此理由顯違反憲法第七條所保障之平等權及第十九條之租稅公平原則。蓋如前所述，人民是否有納稅之義務，僅以法律就納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等要件之規定為其納稅義務有無及其程度之依據（前開釋字第二一七號解釋參照），且行政機關就執行租稅法律所為之解釋令函，雖非法之不許，但究不可增加法律所無之限制，或為不合理之不當區分。今所得稅法就拆遷補償金之課徵並未明文規定，財政部前開函釋內容

，是否違法，已有疑義。加之，不論自然人或法人，兩者同為得享受權利、負擔義務之法律上主體，其法律上人格並未有何不同，則財政部僅以相關資料憑證是否保存、稽徵手續是否容易等為所得稅應否課徵之區分標準，即非適當。更何況，縱認自然人與法人在法律上地位仍有所不同，但此僅限於自然人與法人在人格構成上之本質不同，例如以自然生理為基礎之人格權，如生命權、身體權、健康權、自由權、貞操權、繼承權、扶養請求權等，至於單純以財產給予或給付為內容之權利或義務，例如受遺贈權、納稅義務等，仍與自然人無異（民法第二十六條參照）。而本案所涉及者，為聲請人就拆遷補償金應否課徵所得稅之義務，屬單純之財產上權利義務事件，與自然人所得專享之權利，尚無關涉。揆諸前開說明，尚不得以自然人與法人為不同之區分標準，從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令僅以相關憑證是否容易保存云云，因而為拆遷補償費應否課徵所得稅之區分標準，顯然違反憲法第七條所保障之平等權及第十九條之租稅公平原則。

- 2、次查，前行政法院八十八年度判字第五七三號判決，該案原告公司主張機器搬遷補償費，非屬應課稅所得，而獲賜撤銷原課稅處分之判決，此或可供鈞院參考。茲摘錄其判決理由如下（參聲證九號）：「又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雖函釋：『主旨：××（註：指金山公司）公司七十九及八十年度營利事業所得稅結算申報，將政

府徵收廠地之地上物及機器設備拆遷補償費，列入非營業收入項下，復自行調整為免稅所得一案，應予調整補稅並依所得稅法第一百條之二規定加計利息一併徵收』，惟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。』（仍編列八十七年版所得稅法令彙編內），並未釋明僅限於個人綜合所得稅適用；且同為因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地所領取之建築改良物補償費，其性質因個人或公司而異，一為核屬損害補償，應准免納所得稅，另一為列入非營業收入，非免稅所得，是否合於租稅公平原則，似有待商榷，一再訴願決定未予詳究。原告執以指摘，難謂全無理由。爰將一再訴願決定及原處分關於課稅所得額部分均予撤銷。由被告重行研明後，另為適法之處分，以昭折服。」該案嗣由財政部台灣省中區國稅局（下稱財政部中區國稅局）重為復查，維持原課稅核定，原告不服提起訴願，案經財政部訴願決定撤銷重核意旨指出：「訴願人於八十三年度領取台中市政府辦理第十一期市地重劃之地上物拆遷補償費，案經原處分機關重核結果並非無見。惟查本案既經（前）行政院八十八年度判字第五七三號判決：再訴願決定、訴願決定及原處分關於課稅所得額部分均撤銷。『其撤銷意旨係就原處分之適用法律見解加以指摘』，是本案依司法院釋字

第三六八號解釋意旨，即難謂不受（前）行政法院八十八年度判字第五七三號判決之拘束……。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分」。經此，該案最後方由被告財政部中區國稅局重核予免納所得稅。揆諸該行政法院判決內容，既認原處分有違「租稅公平原則」而予以撤銷，並諭令原處分機關更為適法之處分，當已有宣示營利事業所領取補償費應與個人領取補償費准予免納所得稅之情形一體適用之意義，此亦可證前開八十四年台財稅第八四一六四一六三九號函釋，實已違反憲法所保障之「平等原則」。

- （五）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有關個人就拆遷補償費免納綜合所得稅部分之釋示，違反憲法第七條所保障之平等權及第十九條之租稅公平原則

退萬步言，縱認拆遷補償費不具損害賠償性質，且無類推適用所得稅法第四條第一項第三款之餘地，然前開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有關個人就拆遷補償費免納綜合所得稅部分之釋示，亦屬違反憲法第十九條之租稅法律主義及租稅公平原則；詳言之，倘若拆遷補償費確不具損害賠償性質，且亦無類推適用所得稅法第四條第一項第三款餘地，則財政部自應不分個人或營利事業單位而就拆遷補償費一體課徵所得稅，豈有個人不需課稅，而營利事業單位卻需課稅之差別待遇？況且拆遷補償費之性質如何，是否屬於損害賠償之一環而可免課所得稅，僅與拆遷補償費之本質如何有關，豈有以與

拆遷補償費性質無關之「簡化稽徵作業」、「平時有無帳載資料、相關費用憑證是否容易保存」等因素為由，而將個人領取之拆遷補償費解釋為具損害賠償性質，營利事業單位所領取者卻解釋為不具損害賠償性質？（前開最高行政法院九十二年度判字第四三五號判決書第十三頁第十四行至第十四頁第七行參照）此豈非以不相關之事項恣意扭曲法律之解釋？更何況，拆遷補償費既不屬損害賠償性質，依所得稅法第十四條第一項第十款「其他所得」之規定，財政部即應以個人所領取拆遷補償費之收入額減除成本及必要費用後之餘額定其所得額，計徵綜合所得稅始為適法，且此見解並為最高行政法院九十二年度判字第四三五號判決所肯定（參該判決書第十三頁第十四行至第十四頁第七行），惟財政部前開八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函未為此等合法之釋示，反而以不相干之「簡化稽徵作業」等理由，作出個人領取之拆遷補償費准免納所得稅云云之結論，不僅缺乏依據、違反所得稅法明文規定，且違反憲法第十九條所揭示之租稅法律主義及租稅公平主義，至為顯然。

次查，前開最高行政法院九十二年度判字第四三五號判決既認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有關個人領取拆遷補償費免納所得稅部分之釋示，「似有違所得稅法明文規定之嫌」，則其自應依司法院釋字第一三七號、第二一六號解釋之意旨，主動停止前開行政函釋之適用，方屬適法。詎該判決並未為此適法之措置，仍然援用該違法之

行政釋示，並作出不利聲請人之結論，違背前引司法院解釋意旨，至為灼然，此點附帶言之。

### 三、結論

綜上論述，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、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號等函令顯有抵觸憲法第七條、第十五條、第十九條之疑義，並侵害聲請人依憲法保障之平等權及財產權，為此謹聲請 鈞院惠予賜准違憲審查，以維護憲法保障人民權利之精神，實感德便。

謹 呈

司 法 院 公 鑒

所附關係文件之名稱及件數

聲證一號：財政部台北市國稅局八十九年六月九日財北國稅法字第八九〇二一四四六號複查決定書、財政部九十年三月一日台財訴字第〇九〇一三五一二五六號訴願決定書。

聲證二號：最高行政法院九十二年度判字第四三五號判決、台北高等行政法院九十年度訴字第三八三二號判決。

聲證三號：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、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函令。

聲證四號：司法院釋字第二一七號解釋。

聲證五號：司法院釋字第五六五號解釋。

聲證六號：司法院釋字第三一五號解釋鄭健才大法官協同意見

書、楊日然大法官協同意見書；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，頁一九三至二一五，二〇九至二一四。

聲證七號：葛克昌，前揭聲證六號書，頁二一三。

聲證八號：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令。

聲證九號：行政院八十八年度判字第五七三號判決。

聲證十號：司法院釋字第五〇六號解釋、釋字第四九六號解釋、釋字第三一八號解釋參照；葛克昌，『綜合所得稅與憲法』，收錄於氏著「所得稅與憲法」，頁三至一〇七，頁四十六至六十一。

以上均為影本。

聲 請 人 台○肥料股份有限公司  
代 表 人 余 ○ 華  
代 理 人 林 志 豪 律師

中 華 民 國 九 十 二 年 十 月 十 三 日

(附件二)

最高行政法院判決

九十二年度判字第四三五號

上 訴 人 台○肥料股份有限公司 設(略)

代 表 人 余 ○ 華 住(略)

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局 設(略)

代 表 人 張 盛 和 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九十一年一月三十一日臺北高等行政法院九十年度訴字第三八三二號判

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

- 一、上訴人民國八十七年度營利事業所得稅結算申報，原列報課稅所得為虧損新臺幣（下同）四十一億四千七百四十五萬九千四百一十七元，其中有關上訴人南港廠土地重劃拆遷補償金八億七千二百七十九萬四千九百二十九元，案經審計部審定列報在內，被上訴人初查依審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。
- 二、上訴人於原審起訴主張：按土地依法被徵收所取得之建物或農作物改良補償之屬性，依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闡釋甚明，係屬損害補償之性質。本件土地係配合行政院推動南港經貿園區整體開發案之政策，由台北市政府以市地重劃方式進行，並於八十六年十二月十六日以府地重字第八六〇九一九三七〇〇號之公告辦理拆遷清除及補償費請領之相關事宜，上訴人領取補償金金額總計十億七千六百零七萬九千五百零五元。本件補償金係配合政府土地利用政策所獲取之補償，依財政部上揭函令解釋，僅係損害補償之性質，尚非所得稅之課稅範圍，自不發生課徵所得稅之問題，殆無疑義。又補償金損害補償之本質不因自然人或營利事業而有所更異。八十七年度營利所得結算申報案上訴人申報課稅所得為虧損四十一億四千七百四十五

萬九千四百一十七元，被上訴人以財政部八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函之規定，核定本件補償金為其他收入，因而核定當年度之課稅所得額為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元在案。惟：(1)補償金既非所得，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，進一步指明：「應准免納所得稅。」是以被上訴人核定本件補償金為其他收入，課徵所得稅，明顯違反所得稅課徵原則，及上揭台財稅第七八〇四三二七七二號函意旨，於法洵有未洽。(2)按損害補償與所得之分野，依財政部八十三年六月十六日台財稅第八三一五九八一〇七號函釋可見端倪，即：「該損害賠償中屬填補債權人所受損害部分，係屬損害賠償性質，可免納所得稅；其非屬填補債權人所受損害部分，核屬其他所得，應課徵所得稅。」其課稅規定，與財政部七十九年台財稅第七八〇四三二七七二號函規定意旨相同，乃就事實認定作為課說之依據。(3)補償金既屬損害補償性質，用以填補納稅人所受之損失，自不因納稅人是自然人或是法人而改變其損害補償之本質，尚且財政部七十九年台財稅第七八〇四三二七七二號函並無明文排除法人或其他機關、團體或組織不得適用。是以被上訴人以財政部八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函，核定系爭標的為其他收入課徵所得稅，其結果造成同為損害補償之事實，卻有徵稅與免稅不同之核定，益發突顯課稅理論自相矛盾不合理之現象，更有違租稅公平原則及實質課稅原則。(4)相關之費用憑證僅係用來反應交易之過程，倘拆遷補償辦法發給之各項補償費確屬所得，豈容因個人平時無是項帳載資料，相關費用憑證不易保存而免徵所得稅，細究其原因，無非

係因該補償費乃具有損害賠償性質，非所得稅法之所得，被上訴人何能僅因個人或營利事業之不同而為差別待遇。又上訴人民營化前係經濟部所屬之公有營業機關，有關帳務之處理，係依政府預、決算法及審計法等之規範，然有關稅務之處理，仍係按稅法之規定辦理。被上訴人核定本案時，以系爭標的依審計法第五十一條「公有營業及事業之盈虧，以審計機關核定數為準。」之規定，以審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元。然：

- (1)財務會計與稅務會計，兩者立法之目的不同，主管機關亦殊，適用之準則不盡相同，致財務會計所計算年度損益不同於依所得稅法規定計算之課稅所得，此乃當然之理。
- (2)我國審計法之適用範圍，依審計法第一條之規定，主要是以「政府及其所屬機關財務之審計」，開宗明義揭示審計部之審計是財務審計，而非課稅所得審計，故審計係審定本年度之盈虧，尚非所得稅法第二十四條之「營利事業所得」。
- (3)上訴人雖為公有營業單位，但仍依所得稅法規定辦理年度營利事業所得稅結算申報，是以，上訴人依預、決算法及會計法等產生之財務報表，待辦理所得稅結算申報或核定課稅所得時，原依會計法等規範產生之帳載事項與稅法有關規定未符者，依營利事業所得稅查核準則第二條之規定，應於申報書內自行調整之。
- (4)本件補償金十億七千六百零七萬九千五百零五元依審計法及會計法等規定，雖列為上訴人之其他收入，惟本件補償金依所得稅法之規定尚非課稅所得，被上訴人核定時，自應參酌稅法之規定予以調整，豈能以本件補償金亦經審計部審定在案為由，核定本件補償金及否准上訴人之更正申請案，被上訴人核定之率斷，難期納稅人折服。又「

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。」為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所明示；「輻射污染建築物所有權人依輻射污染建築物事件防範及處理辦法申領之救濟金及補助費，係屬損害補償，免納綜合所得稅。」為財政部八十三年九月二十七日台財稅第八三一六〇八八七〇號函所明示；「二、訴訟雙方當事人，以撤回訴訟為條件達成和解，由一方受領他方給予之損害賠償，該損害賠償中屬填補債權人所受損害部分，係屬損害賠償性質，可免納所得稅；其非屬填補債權人所受損害部分，核屬所得稅法第十四條第一項第九類規定之其他所得，應依法課徵所得稅。三、所稱損害賠償性質不包括民法第二百十六條第一項規定之所失利益。」亦為財政部八十三年六月十六日台財稅第八三一五九八一〇七號函所明示。民法第二百五條第二項之損害賠償，在解釋上可否包括土地徵收補償金？損害賠償基本上係私法上之概念，土地徵收補償金則為公法上之請求權，就此點而言，二者自有差異，但就填補損失言，則無不同，宜於法律解釋層次加以處理，認為補償金亦屬損害賠償，職是，依上開函釋及實務上之見解，上訴人為配合行政院推動南港經貿園區整體開發案之政策所領取之補償費十億七千六百零七萬九千五百零五元，顯屬損害賠償之性質，自不應課徵所得稅，從而原處分乃係一違法之行政處分已彰彰明甚。又被上訴人及訴願決定機關為訴願駁回之決定，無非係以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及八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函為據，認為營利事業於八十二年度以後（含八十二年）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，仍應列為其他收入。惟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，依上開第一項所述之函釋及實務上見解，其性質既屬損害賠償，行政機關即應恪遵我國憲法上之平等原則，就同一種事實為相同之課稅標準，而不得僅因獲得損害賠償之人為個人或營利事業之不同而為差別待遇，否則即難脫違法之嫌。為此，請撤銷原處分及訴願決定等語。

- 三、被上訴人則以：上訴人本期申報課稅所得為虧損四十一億四千七百四十五萬九千四百一十七元，其中有關上訴人南港廠土地重劃拆遷補償金八億七千二百七十九萬四千九百二十九元，案經審計部審定列報在內，被上訴人依審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元。經查上訴人於八十七年度領取南港區第一期市地重劃地上物等補償費十億七千六百零七萬九千五百零五元，包括建築改良物補償費八億七千二百七十九萬四千九百二十九元、農作物改良補償費一百九十六萬五千四百三十元、機械搬遷補助費一億七千五百五十二萬一千六百元及營利事業損失補助費二千五百七十九萬七千五百四十六元。該等補償費或補助費，上訴人係列於「營業外收入—什項收入」科目項下，惟配合上述市地重劃而辦理地上物報廢所發生之報廢損失一億二千七百九十六萬八千九百四十九元，未自收入抵減，為免同時虛增收入及損失，經審計部參照查核簽證上訴人財務報表之正風會計師事務所會計師簽證意見，核發審核通知

更正減列什項收入八億七千二百七十九萬四千九百二十九元，資產報廢損失一億二千七百九十六萬八千九百四十九元，並增列財產交易利益七億四千四百八十二萬五千九百八十元，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元。惟查上訴人本期所獲之地上物補償費，係八十七年度（政府會計年度）補償所得，依財政部函釋規定：「至營利事業於八十二年度以後（含八十二年）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，仍應依本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，列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定。」審計部依據財政部規定將補償費併入課稅所得，經核並無不合。被上訴人原查予以維持亦無不當等語，資為抗辯。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：財政部對於土地徵收補償費是否應納稅一節，為不同之釋示，據財政部之主張，乃鑑於個人對於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時，其必要成本及相關費用，平時並無帳載資料，相關費用憑證亦不易保存，致成本與收入無法配合，財政部乃基於簡化稽徵作業，函釋個人取得上述所得，核屬損害賠償性質，准免納綜合所得稅；至營利事業部分，財政部認為依相關法令，其取得成本及相關費用，平時均須留存帳載紀錄，相關費用憑證亦應保存，故收入與成本明確，財政部稽徵手續無窒礙之處，爰為上開徵收補償費仍應課徵營利事業所得稅之釋示，財政部此項不同課徵作業，依其對於釋示分別彙編於個人綜合所得稅及營利事業所得稅法條之後，即可見

其端倪。但查財政部於個人免稅部分之釋示，雖有徵收補償費係因屬損害補償、損害賠償性質之描述，惟依所得稅法第四條有關免納所得稅之規定，並無徵收土地補償費免納所得稅之規定，而土地徵收之補償費亦非該法第四條第一項第三款「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」之範疇，且因公用徵收與上開規定，性質殊異，亦非可類推適用，此外，所得稅法並無其他損害賠償或損害補償可免納所得稅之規定，是財政部對於個人土地被徵收所得補償費及其他損害賠償、或損害補償得以免納所得稅之釋示核與租稅法定主義之原則有所不符，而被上訴人主張個人之所以免稅所持之理由係：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時，其必要成本及相關費用，平時並無帳載資料，相關費用憑證亦不易保存，致成本與收入無法配合，財政部乃基於簡化稽徵作業，函釋個人取得上述所得，核屬損害賠償性質，准免納綜合所得稅云云，但查此項理由殊乏依據，蓋被上訴人或財政部對於個人被徵收之土地所獲得之補償費，應依所得稅法第十四條第一項第十類「其他所得」之規定，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額定其所得額，計徵綜合所得稅始為適法，故財政部前開函釋，似有違所得稅法明文規定之嫌，從而，上訴人自無援引上開對於個人部分得免納所得稅之函釋，認為本件補償金係屬損害補償之性質，尚非所得稅之課稅範圍，補償金損害補償之本質不因自然人或營利事業而有所更異之依據。又按上訴人因土地徵收所得補償額既無免納營利事業所得稅之依據，被上訴人核定本案時，以本件補償金依審計法第五十一條：「公有營業及事業之盈虧，以審計機關核定數為準。」之規

定，以審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元，並未違反所得稅法之規定。從而，自無認原處分違法可言，且亦無因被上訴人依前述財政部所為有疑義之個人免納所得稅之釋示，而認原處分係違反平等原則之行政處分之理。綜上所述，上訴人因土地被徵收所得補償費依所得稅法既無免納營利事業所得稅之依據，被上訴人依審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元，並無不合。因將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

- 五、本院經核原判決於法並無違誤。上訴意旨仍執前詞，並主張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。」本院並於八十八年三月十二日以八十八年度判字第五七三號判決認為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釋所謂「將政府徵收廠地之地上物及機器設備拆遷補償費，列入營業收入項下，復自行調整為免稅所得，應予調整補稅並依所得稅法第一百條之二規定加計利息一併徵收。」之意旨有違租稅公平原則，該判決並指出「同為因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地所領取之建築改良物補償費，其性質因個人或公司而異，一為核屬損害補償，應准免納所得稅，另一為列入營業收入，非免稅所得，是否合於租稅公平原則，似有待商榷。」是以實務見解亦認徵收補償費並非所得。系爭土地徵收補償費，既非所得，本不應課徵所得稅，自不會規定在所得稅法第四條各款免納

所得稅之「所得」項下，其理至明。是以，原審法院以土地徵收補償費並不在免稅所得之項下為由，而認該收入應課徵所得稅，實有循環論證之嫌，亦使原審判決有判決理由矛盾，違反論理法則之違法。又所得稅法第四條雖未明文規定，土地徵收補償費免納補償費，惟查國家賠償與損失補償，二者有相同之上位概念，即其均為國家侵害人民權利時所應負之責任，其區別僅在前者為國家違法侵害人民權利時應負之責任，而後者為國家合法侵害人民權利時應負之責任，換言之，二者之上位概念，均是對人民損失所作之彌補，雖就損失補償部分，所得稅法漏未規定得免納所得稅，准二者既有相同之上位概念，依法理即應類推適用所得稅法第四條第三項之規定免納所得稅，始符平等原則。是以，原判決認土地徵收補償費與國賠法之損害賠償性質殊異，故不可類推適用，即有判決不適用法規之違法。土地徵收補償費本不應課徵所得稅，不因受領人為自然人或法人而有不同。今行政機關就個人領取之各項補償費，或因認並非「所得」，或認其雖係所得，但因得類推適用所得稅法第四條第三款之規定，而函釋免納所得稅，但就營利事業所領取之補償費則函釋應納所得稅，實有違「平等原則」。行政機關既對人民所獲得之徵收補償費作有利之解釋而得免納所得稅，自應不分營利事業或個人均為相同之處理。是以原處分以財政部八十七年台財稅第八七一九六六五一六號函，核定系爭標的為「其他收入」課徵所得稅，其結果，造成同為損害補償之事實，卻有徵稅與免稅不同之核定，益發突顯課稅理論自相矛盾不合理之現象，有違「租稅公平原則」。縱認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為合法之釋示，惟行政

機關變更先前函釋之內容，卻未採取任何補救措施，或訂定過渡期間之條款，完全漠視人民之信賴利益而逕依八十四年之新函釋對人民為不利之行政處分，實亦違反行政程序法第八條所揭櫫之信賴保護原則等語。然查「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」、「個人綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之」、「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」、「公有營業及事業之盈虧，以審計機關核定數為準」所得稅法第二條第一項、第十四條、第二十四條第一項、審計法第五十一條分別定有明文。另「○○紙器股份有限公司七十九及八十年度營利事業所得稅結算申報，將政府徵收廠地之地上物及機器設備拆遷補償費，列入非營業收入項下，復自行調整為免稅所得一案，應予調整補稅並依所得稅法第一百條之二規定加計利息一併徵收。」、「主旨：營利事業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列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定……」、「……三、至營利事業於八十二年度以後（含八十二年）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，仍應依本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，列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定。」亦經財政部以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、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函分

別函釋在案。是上訴人因土地被徵收所得補償費，被上訴人依審計部最終審定金額，核定課稅所得為十五億六千三百三十萬二千二百九十八元，揆諸前開規定，並無不合。況查原判決已就財政部對於營利事業部分及個人關於土地徵收補償費是否應納稅一節，為不同之釋示乙節，敘明乃財政部鑑於個人對於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時，其必要成本及相關費用，平時並無帳載資料，相關費用憑證亦不易保存，致成本與收入無法配合，財政部乃基於簡化稽徵作業，函釋個人取得上述所得，核屬損害賠償性質，准免納綜合所得稅；至營利事業部分，財政部認為依相關法令，其取得成本及相關費用，平時均須留存帳載紀錄，相關費用憑證亦應保存，故收入與成本明確，財政部稽徵手續無窒礙之處，爰為徵收補償費仍應課徵營利事業所得稅之釋示。惟認財政部關於個人免稅部分之釋示，似有違所得稅法明文規定之嫌。從而，上訴人援引對於個人部分得免納所得稅之函釋，認為本件補償金係屬損害補償之性質，尚非所得稅之課稅範圍，為不可採等情。明確詳述其得心證之理由，有如前述。並與前開所得稅法、審計法之法令規定要無不合，亦未違背平等原則及租稅公平原則，尚無上訴人所指判決不適用法規或適用不當之違法；且難謂有判決不備理由之違法，縱原審雖有未於判決中加以論斷者，惟尚不影響於判決之結果，與所謂判決不備理由之違法情形不相當。至於上訴人其餘訴稱各節，乃上訴人以其對法律上見解之歧異，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，均無可採。綜上所述，上訴意旨指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，

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 二 年 四 月 二 十 四 日  
(本件聲請書其餘附件略)

司法院 令

發文日期：中華民國 95 年 1 月 13 日

發文字號：院台大二字第0950001363號

公布本院大法官議決釋字第608號解釋

附釋字第608號解釋

院長 翁 岳 生

司法院釋字第608號解釋

解 釋 文

遺產稅之課徵，其遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，遺產及贈與稅法第十條第一項前段定有明文；依中華民國八十四年一月二十七日修正公布之所得稅法第四條第十七款前段規定，因繼承而取得之財產，免納所得稅；八十六年十二月三十日修正公布之所得稅法第十四條第一項第一類規定，公司股東所獲分配之股利總額屬於個人之營利所得，應合併計入個人之綜合所得總額，課徵綜合所得稅。財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產」，係主管機關基於法定職權，為釐清繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，究屬遺產稅或綜合所得稅之課徵範圍而為之釋示，符合前述遺產及贈與稅法、所得稅法規定之意旨，不生重複課稅問題，與憲法第十九條之租稅法律主義及第十五條保障人民財產權之規定，均無牴觸。

## 解釋理由書

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。主管機關本於法定職權於適用相關租稅法律規定所為釋示，如無違於一般法律解釋方法，於符合相關憲法原則及法律意旨之限度內，即無違於憲法第十九條規定之租稅法律主義，並不生侵害人民受憲法第十五條保障之財產權問題。

繼承因被繼承人死亡而開始，繼承人自繼承開始時，即承受被繼承人財產上之一切權利義務（民法第一千一百四十七條、第一千一百四十八條參照），繼承人依法繳納遺產稅之義務亦應自此時發生。遺產及贈與稅法第十條第一項前段規定：遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，即係本此意旨。如被繼承人遺有未上市或未上櫃股份有限公司之股票，其價值之估定，依同法施行細則第二十九條第一項規定，係以繼承開始日該公司之資產淨值，即營利事業資產總額與負債總額之差額估定之。稽徵機關於核算前開未上市或未上櫃股份有限公司之股票價值時，其營利事業資產總額縱然包含未分配盈餘，以估定被繼承人遺產股票之價值，並據以向繼承人課徵遺產稅，無論形式上或實質上均非對公司之資產總額或未分配盈餘課徵遺產稅。

因繼承事實發生而形成之遺產，就因繼承而取得者而言，固為所得之一種類型，惟基於租稅政策之考量，不依一般所得之課稅方式，而另依法課徵遺產稅。八十四年一月二十七日修正公布之所得稅法第四條第十七款前段規定，因繼承而取得之財產，免納所得稅，係因繼承之財產依法應繳納遺產稅，故不再課徵所得稅。繼承人繼承未上市或未上櫃股份有限公司之股票後即成為公司股東，嗣該公司分配盈餘，繼承人因其股東權所獲分配之股利，

為其個人依八十六年十二月三十日修正公布之所得稅法第十四條第一項第一類規定之營利所得，應合併計入個人之綜合所得總額，課徵綜合所得稅，並非因繼承取得而經課徵遺產稅之財產，自無適用所得稅法第四條第十七款規定免納所得稅之餘地。是繼承人因繼承取得未上市或未上櫃股份有限公司之股票，與繼承人於繼承該股票後獲分配之股利，分屬不同之租稅客體，分別課徵遺產稅及綜合所得稅，不生重複課稅之問題。關於重複課稅是否違憲之原則性問題，自無解釋之必要。

財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產」，係主管機關基於法定職權，為釐清繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，究屬遺產稅或綜合所得稅之課徵範圍而為之釋示，符合前述遺產及贈與稅法、所得稅法規定之意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義及第十五條保障人民財產權之規定，均無抵觸。

大法官會議主席 大法官 翁岳生  
                  大法官 城仲模  
                          林永謀  
                          王和雄  
                          賴英照  
                          余雪明  
                          曾有田  
                          廖義男  
                          楊仁壽  
                          徐璧湖

彭鳳至  
林子儀  
許宗力  
許玉秀

部分協同意見書

大法官 許玉秀

本件聲請所質疑的重複課稅問題，並非租稅法律規範上的異常現象，憲法上租稅公平原則所包含的比例原則，在租稅法律規範上的實踐並不是禁止重複課稅而是量能課稅。多數意見囿於體例，不能就重複課稅問題加以解釋，但為利於本院大法官未來對於租稅法律規範的審查，有必要釐清重複課稅與租稅公平原則的關係，爰提出部分協同意見書如下。

一、禁止對同一租稅客體依照不同稅目課稅？

七十四年十二月三十日修正公布（註一）的所得稅法第四條第十七款但書立法理由針對贈與免納所得稅的修正提到避免重複課稅的語句，但五十二年一月二十九日增訂所得稅法第四條第十七款時的立法理由則認為「繼承或遺贈已另納遺產稅，故予修正免徵」，解讀前後的立法及修正理由，可能誤解為「因繼承而取得之財產，免納所得稅，旨在避免就同一租稅客體，課徵二次以上之租稅」。就這個誤解加以反面推論，難免得出「對同一租稅客體，課徵二次以上租稅為憲法所不許」的結論。如果和個案連結，等於是對因繼承所得的遺產課徵所得稅是重複課稅，也就是對同一個所得（租稅客體），就算使用不同的稅目課稅，還是屬於憲法應該禁止的重複課稅。依照這個判準，則下列幾種情形豈不是都違反重複課稅原則？例如（1）菸酒稅和營業稅：進口菸酒，依菸

酒稅法的規定應繳納菸酒稅，依照加值型及非加值型營業稅法第一條的規定，菸酒商對於銷售菸酒之銷售額，還要繳納營業稅，同法第十六條第二項並規定，銷售額的計算，應將菸酒稅額一併計入（註二）；（2）關稅、貨物稅和營業稅：車商進口汽車，依照關稅法以及海關進口稅則的規定必須繳納關稅，依照貨物稅條例第一條及第十二條的規定必須繳納貨物稅，而加值型及非加值型營業稅法第十六條第二項及第二十條規定，車商還必須為計入關稅額、貨物稅額的銷售額，繳納營業稅；（3）契稅和印花稅：不動產買賣簽訂契約，依照契稅條例第一條及第二條要繳納契稅，並依印花稅法第一條及第五條第五款規定應繳納印花稅；（4）遺產稅和所得稅：就本號解釋所涉及的遺產稅而言，現行所得稅法第四條第十七款雖然規定對於遺產免課綜合所得稅，但是遺產為所得的累積，被繼承人生前的財產，事實上都是被繼承人逐年累積下來的所得，被繼承人生前就其所得每年繳納綜合所得稅，被繼承人死亡後，對於這一筆累積下來的所得，繼承人還要再繳納遺產稅。

上述四種情形，都是對於相同的租稅客體，分別依不同的稅法和稅目課徵稅捐，如果認為不可以對同一租稅客體課徵兩次以上的稅捐（註三），人民豈不是都可以針對這些稅捐聲請本院大法官解釋宣告違憲？

## 二、定義不清楚的重複課稅

如果想要為上述前三種課稅規定洗刷重複課稅的罪名，可能必須主張對同一租稅客體依不同的稅目、不同的稅法課徵稅捐，不是重複課稅；如果想要為第四種課稅規定洗刷重複課稅的罪名，則必須主張被課徵稅捐的租稅客體同一時，只

有納稅義務人也同一，始稱重複課稅（Doppelbesteuerung），如果納稅義務人並不同一，而是對於同一經濟基礎課以稅捐，則稱之為雙重負擔（Doppelbelastung）（註四），德國稅法上的多數學說，即持這種看法，但是也有學者認為這種區分沒有意義（註五）。

除了分辨稅目、課稅法規是否同一，分辨納稅義務人是否同一之外，還有依照課稅權利人是否同一加以區分的看法，例如地方政府及聯邦政府對於同一客體，依照不同的稅目課稅，或者不同的國家對於同一客體依照相同或不同的稅目課稅，這種情形稱為多重課稅權利人的重複課稅（mehrfachberechtigte Doppelbesteuerung）。在立法例中，針對前一種情形，德國聯邦基本法透過第一百零五條第二項及第二項 a 的規定加以避免（註六），但在美國似乎未必不被容許（註七）；第二種情形稱為國際重複課稅（internationale Doppelbesteuerung），通常依國際租稅協定（註八）避免重複課稅（註九）。換言之，如果國家的國際關係不好，簽不成租稅協定，國際重複課稅的情形，即無法避免。

不同的主張，除了顯示對重複課稅的定義欠缺足夠的共識之外，更顯示憲法是否禁止重複課稅，可能有極為分歧的見解。

### 三、重複課稅與比例原則

就重複課稅的字義而言，重複課稅如果不被憲法所准許，應該是因為違反比例原則的緣故，問題是何謂重複課稅？必須明確知道重複課稅所指涉的內涵是什麼，才可能知道是不是有違反比例原則的重複課稅存在。重複課稅定義的分歧，可能證明重複課稅未必違反憲法上的比例原則，或者可以說

，立法者可能透過某種立法方式避免落入憲法所不許可的重複課稅。例如營利事業除了每年必須繳納營利事業所得稅之外，每兩個月還必須繳納營業稅（加值型及非加值型營業稅法第一條及第三十五條）；出售房屋除了繳納所得稅之外，還必須繳納契稅。其中所得稅的成因，是因為納稅主體有收入；契稅與營業稅的成因，則是因為納稅義務人有使財產得喪變更的經濟行為（經濟行為表徵財產增加的可能性）。因此，即使計算納稅額的客體是同一或彼此部分重疊，也可以說租稅客體不同，分別為收入與經濟行為（註十），而沒有違反比例原則的重複課稅。至於屬於本件聲請所涉及的所得稅法第四條第十七款規定，真正的理由可能並不是避免重複課稅（針對遺產免徵所得稅的立法理由當中並沒有出現避免重複課稅的文字），而應該是因為遺產稅的稅率已經很高，課一次稅已經造成納稅義務人相當的負擔，如果再課徵所得稅，就會使納稅人負擔過重，使人民失去創造遺產的意願，影響社會財富的累積，而有違比例原則。課稅的目的，究竟並不在於減少社會財富，以減少社會財富的方式課徵稅捐，會使課稅得不償失，為了增加國庫收入，而以傷害國庫收入來源的方式為之，等於使用過當的手段實現公益的目的。

另外，還可以有一種將所謂的重複課稅合理化的說法，就是以一套合理的數學公式，保證重複課稅不違反比例原則。以出售房屋同時課徵契稅及所得稅為例，契稅的計算基數是契約上所約定的房屋價格，所得稅的計算基數則是房屋的售價減去成本的所得淨額，因為計算基數及稅率不同，縱使對於行為人的同一經濟基礎（wirtschaftliches Substrat—可以理解為財產，也可以理解為經濟行為），依照不同的稅法規定

，使用不同的稅目課徵稅捐，也不致於使人民負擔過重而影響生計。換言之，不會造成人民負擔過重的稅捐，就是合理的稅捐，縱使有重複課稅的情形，也不違反比例原則，而非憲法所不允許。

#### 四、結論：以租稅公平原則進行實質審查

重複課稅的問題，本質上就是課稅是否符合比例原則的問題，重複課稅的難以定義，顯示直接以比例原則審查稅捐的課徵是否合理即可，只要合乎比例原則，對於同一租稅客體課徵兩種不同名目的稅捐，甚至依照不同週期，使用相同稅目課稅，也可能不必加以禁止。試擬一例：假設國家財政極度困難，瀕臨破產邊緣，因而一年課徵兩次所得稅，在年中時，課徵前半年的所得稅，到了年尾時，就一整年的所得再課一次所得稅，其中有半年的所得總額被重複課稅，但是因為採取不同稅率，例如就已課徵過所得稅的部分，依比較低的稅率課稅，所以雖然稅課得多一點，人民的生計還能維持，那麼在特定時空，這樣看起來很奇怪的課稅規定，還是不會逾越合理限度，而會被人民接受。

本席特別設計這個看來乖謬的假設，旨在凸顯租稅法律規範與刑罰規範不同，憲法上的比例原則在刑罰規範中最重要實踐，就是禁止重複處罰，但是在租稅法律規範中，重複課稅是一個難以操作的概念，反而實質上具有比例原則內涵的量能課稅，還能夠概括地說明稅捐是否合理，對於這一點，德國聯邦憲法法院的這一段話：「基本的租稅正義誡命（Grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit），就是根據經濟負擔能力而課稅。這一點特別適用於所得稅，在立法過程被稱為租稅正義原則的就是『依照每個人民的財政以及經濟

上的負擔能力標準給予租稅負擔』。這個原則老早規定在威瑪帝國憲法第一百三十四條，當時就被當成最高的課稅原則（oberster Besteuerungsgrundsatz）」（註十一）應該是最好的註腳。而如果量能課稅原則在本院釋字第六〇七號解釋，都已經退位成為租稅公平原則下的一個下位階的法律原則，則更沒有使用重複課稅的概念進行稅法規範審查的餘地，多數意見沒有遷就聲請人不正確的質疑而陷入重複課稅的泥淖之中，本席予以支持，並提出部分協同意見書如上。

註一：84年1月27日修正的所得稅法並未修正第4條第17款，該規定於52年1月29日以及74年12月30日修訂公布時，立法理由並沒有明白地提到避免重複課稅。

註二：一併計入的原因，在於菸酒稅本質為消費稅，實質上應該由消費者負擔，業者在銷售菸酒的同時，已經在售價當中計入菸酒稅的數額，因此，在以銷售額課徵營業稅的時候，要把菸酒稅額一併計入。

註三：本院釋字第597號解釋理由書參照。

註四：Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, §7/41 f.;黃茂榮，重複課稅，植根雜誌，第15卷第10期，1999年10月，頁15-16。

註五：Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, §7/41 f.

註六：德國基本法第105條第2項：「Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 vorliegen.（賦稅收入之全部或一部如屬於聯邦或遇有基本法第72條第2項訂定之情形時，聯邦對其餘之賦稅有共同立法權）」、德國基本法第105條第2項a：「Die Länder haben die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen

Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. (對地方性之消費稅與交易稅，如不屬於聯邦法律所定稅收之同一種類時，各邦有立法權)」。另外參考 Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, 7/44 f.

註七：王建煊，租稅法，1984 年，頁 9-10。亦提到這種重複課稅的情形，即對於不同租稅主權之相同租稅客體課稅，例如美國聯邦政府課徵個人所得稅，州政府亦可能對同一人之所得課徵州所得稅。

註八：根據財政部賦稅署公布的資料，至 94 年 12 月 31 日止，我國已與 28 個國家或地區簽訂租稅協定(含全面性租稅協定及海空互免單項協定)。其中計有 18 個避免所得稅重複課稅及防杜逃稅的協定。與澳大利亞、甘比亞、印尼、馬其頓、馬來西亞、紐西蘭、荷蘭、新加坡、南非、越南、史瓦濟蘭、英國、塞內加爾、瑞典及比利時等十五國簽署的租稅協定業已生效；與巴拉圭、泰國及菲律賓簽署的租稅協定，尚待對方國政府批准。此外，還有與加拿大、歐盟、德國、以色列、日本、韓國、盧森堡、荷蘭、挪威、瑞典、泰國、美國及澳門等國家或地區簽訂並生效的國際運輸所得稅協定。」(資料來源：<http://www.dot.gov.tw/ch/display/show.asp?id=583> 及 <http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=26990&ctNode=657>)

註九：Tipke/Lang, Steuerrecht., §§ 2/ 31 ff., 47 ff., 7/41. 歐洲法院於 2005 年 12 月 13 日作成一個判決，要求歐盟執委會必須協調會員國的稅制與相關稅務。這個判決起因於英國最大的一家零售賣場 Marks & Spencer 與英國政府的一項訴訟，訴訟爭點在於 Marks & Spencer 主張其於法國、德國與比利時的虧損可以與在英國的獲利相抵，也因此不必在英國繳納其獲利部分的稅款。但是就

目前英國國內法律而言，一家英國公司要減稅僅能以其接受英國政府補助的方式來減稅。歐洲法院在判決中強調，執委會必須擔負協調各國稅務的職責。這樣的判決出現，將使得各國公司都可能據此來要求以國內的獲益來抵銷海外的虧損，如此各國可能都將面臨稅收短少的窘境。另一方面，這也對歐盟內主權國家徵稅的權力構成一項挑戰。外界認為，這項判決將會促使歐盟會員重新考慮其財稅制度，且會以歐盟整體的角度來改革。見同一日歐盟觀察家、BCC 及 International Herald Tribune 等電子報（資料來源：歐洲聯盟研究所發行的歐羅巴週記 <http://iir.nccu.edu.tw/eurf/index.asp>）。

註十：幾乎可以比擬為刑法上的實害和危險，不但處罰實害結果，也處罰危險結果，因為處罰行為等於處罰危險結果，在刑法上這是難以想像的重複處罰，在稅法上，則似乎是為了增加稅收或同時達到其他社會目的（例如為保護國民健康而課徵菸酒稅），反而成為一舉兩得的德政。

註十一：參見 BVerfGE 66 (1984), 214, 223（關於課徵所得稅時，必要扶養費用扣除額的限度）。

### 不同意見書

大法官 廖義男

一、本件聲請人於八十七年三月十二日繼承光○工業股份有限公司未上市或上櫃股票計一、四九三、九一三股，經財政部高雄市國稅局以繼承開始日（八十七年三月十二日）該公司之資產淨值計算每股二八·一七元（面額為每股十元）總價值為四二、〇八三、五二九元，並據以課徵遺產稅。同年月二十五日聲請人取得該公司分配八十六年度盈餘（即股利收入）計二、二四〇、八六九元，並依該公司開立之扣繳憑單申

報為八十七年度綜合所得稅。聲請人主張其為重複課稅（二、二四〇、八六九元已包括在四二、〇八三、五二九元之內），申請退還已納綜合所得稅，而財政部高雄市國稅局援引財政部六十七年十月五日台財稅第三六七六一號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產。」為理由，稱並未重複課稅，而否准退稅。聲請人不服，循序提起訴願、行政訴訟，遞遭駁回而告確定，遂聲請本件解釋，主張該函釋示，與所得稅法第四條第十七款規定「因繼承而取得之財產免納所得稅」相違背，有違反法律優越原則與法律保留原則，並侵害人民憲法第十五條所保障之財產權。

- 二、多數意見認為「繼承人繼承未上市或未上櫃股份有限公司之股票後即成為公司股東，嗣該公司分配盈餘，繼承人因其股東權所獲分配之股利，為其個人依八十六年十二月三十日修正公布之所得稅法第十四條第一項第一類規定之營利所得，應合併計入個人之綜合所得總額，課徵綜合所得稅，並非因繼承取得而經課徵遺產稅之財產，自無適用所得稅法第四條第十七款規定免納所得稅之餘地。是繼承人因繼承取得未上市或未上櫃股份有限公司之股票，與繼承人於繼承該股票後獲分配之股利，分屬不同之租稅客體，分別課徵遺產稅及綜合所得稅，不生重複課稅之問題。」就稅目之名稱，一為遺產稅，另一為綜合所得稅；以及就租稅客體，一為股票，另一為股利之形式觀察，此種見解似無違誤。惟如進一步實質計算，作為遺產稅標的之股票，其價值之計算，依遺產及贈與稅法第十條第一項前段規定，以被繼承人死亡時之時價為準，而依同法施行細則第二十九條第一項規定，如被繼承人

遺有未上市或未上櫃股份有限公司之股票，其價值之估定，係以繼承開始日該公司之資產淨值，即營利事業資產總額與負債總額之差額估定之。故稽徵機關於核算前開未上市或未上櫃股份有限公司之股票價值時，其營利事業資產總額如有未分配盈餘，必包含在內，並據以估定被繼承人遺產股票之價值，而向繼承人課徵遺產稅，從而不能否認該遺產稅之核課基礎包括該未分配盈餘在內。而另一方面，如公司隨即以該未分配盈餘依繼承人因繼承而持有之股票分配股利，則因該分配之股利，為所得稅法第十四條第一項第一類規定之營利所得，應合併計入個人之綜合所得總額，課徵綜合所得稅，故該綜合所得稅雖以分配之股利為其課徵客體，但該股利之來源基礎卻是與已計入股票價值並據以課徵遺產稅之來源基礎同為公司未分配之盈餘。換言之，公司未分配之盈餘，在將之併計入估算股票價值之範圍內，與其作為分配股利之來源基礎上應有重疊之部分，尤其公司未分配盈餘如構成公司資產之主要部分，以及計入估算股票價值之時點與決定將之分配為股利之時點，相隔愈近，重疊性愈高，從而以股票價值為核課基礎之遺產稅與以股利為核課基礎之綜合所得稅，二者核課之基礎事實上有重疊之部分。因此，對重疊部分分別課以遺產稅及綜合所得稅，形式之稅目雖不同，實質上則係對同一財產為重複課稅。故多數意見僅以形式上，遺產稅為以股票價值為其客體，而綜合所得稅係以股利為客體，即認為二者間不生重複課稅之問題，僅見其表相，而未見其實質之計算基礎實有重疊部分，本席不能贊同。

三、對於同一稅捐主體，就其同一之財產或所得來源（租稅客體），利用不同之稅目，同時或先後課徵兩次以上之稅，即重

複課稅是否符合憲法第十九條所規定之租稅法律主義，或是否符合憲法第二十三條之比例原則，而不過分侵害憲法第十五條所保障人民財產權，就此多數意見在本號解釋中並未表示。蓋多數意見認為本件並不生重複課稅之問題，故無解釋之必要。惟多數意見亦指出所得稅法第四條第十七款前段規定，因繼承而取得之財產，免納所得稅，係因繼承之財產依法應繳納遺產稅，故不再課徵所得稅。其旨趣乃對同一財產應避免遺產稅及所得稅重複課稅。多數意見認為「財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函：『繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產』，係主管機關基於法定職權，為釐清繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，究屬遺產稅或綜合所得稅之課徵範圍而為之釋示，符合前述遺產及贈與稅法、所得稅法規定之意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義及第十五條保障人民財產權之規定，均無抵觸。」如單純就「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利」而言，該函釋認為「係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產」雖無問題，但如併用遺產及贈與稅法施行細則第二十九條第一項規定：「未上市或上櫃之股份有限公司股票，……應以繼承開始日……該公司之資產淨值估定之。」及財政部六十六年八月十五日台財稅字第三五四四〇號函：「遺產及贈與稅法施行細則第二十九條所稱『資產淨值』一詞，係指營利事業資產總額與負債總額之差額而言。」以及公司未分配盈餘如係構成該營利事業資產總額之主要部分，且將之計入估算遺產股票價值之時點與決定將之分配為股利之時點，時間相隔甚近時，事

實上會導致對同一所得之來源基礎，既課遺產稅又課綜合所得稅之重複課稅之結果，已如前述。因而即與所得稅法第四條第十七款規定遺產稅與所得稅應避免重複課稅之意旨有違。換言之，上開財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函之釋示並不周延，未顧及繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，其來源之基礎即公司未分配之盈餘，是否構成估算遺產股票價值之主要部分，以及估算該股票價值之時點與決定將之分配為股利之時點，時間上是否相隔甚近以致有發生實質上重複課稅之可能之問題，而有應修正之空間。如其與遺產及贈與稅法施行細則第二十九條及財政部六十六年八月十五日台財稅字第三五四四〇號函併同適用之結果，會導致與所得稅法第四條第十七款規定之意旨相違背，則不能不謂該命令抵觸法律，且其導致對同一財產重複課稅之結果，增加人民不必要之過分負擔，違反比例原則，亦與憲法第十五條保障人民財產權規定之意旨有所不符。

#### 抄宋○金聲請書

##### 壹、聲請統一解釋的目的

- 一、為聲請人八十七年度綜合所得稅，已申報股利收入新臺幣（以下同）二、二四〇、八六九元，聲請人之夫柯○元君於八十七年三月十二日去逝，財政部高雄市國稅局核課之遺產總額與上列申報股利收入重複課稅，乃以適用法令錯誤為由，申請退還已納綜合所得稅，但財政部高雄市國稅局援引財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承

人之遺產。」而否准退稅，其似有違反所得稅法第四條第十七款之規定。

二、本案歷經上訴，由最高行政法院九十二年度判字第一四二二號確定判決，仍核認上揭財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函與所得稅法第四條第十七款之規定無違。

三、聲請人以財政部高雄市國稅局及最高行政法院判決所適用之財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號解釋函令，有違反法律優位原則與法律保留原則，而造成重複課稅，疑有侵害聲請人憲法第十五條所保障之財產權，而依據司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定：「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法……二 人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者。」提出聲請解釋憲法。

貳、法律或命令見解發生歧異之經過及涉及之法律或命令條件

一、聲請人之夫柯○元君於八十七年三月十一日去逝，其遺產總額中之光○工業股份有限公司（以下簡稱光○公司）股份計一、四九三、九一三股，經財政部高雄市國稅局以繼承開始日（八十七年三月十二日）該公司之資產淨值計算每股二八·一七元（面額為每股十元）總價值為四二、○八三、五二九元，並據以課徵遺產稅。聲請人及未成年兒子柯○宇繼承上列股票，於八十七年三月二十五日取得光○公司分配八十六年度盈餘（即股利收入）計二、二四○、八六九元，並申報為八十七年度綜合所得稅，聲請人主張其為重複課稅（即二、二四○、八六九元已包括在四二

、○八三、五二九元之內)並以適用法令錯誤為由,申請退還已納綜合所得稅,而財政部高雄市國稅局(以下簡稱國稅局)援引財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函:「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利,係屬繼承人之所得,應課徵繼承人之綜合所得稅,而不視為被繼承人之遺產。」為理由稱並無重複課稅,而否准退稅,聲請人不服,循序提起訴願、行政訴訟,遞遭駁回而告確定。

- 二、按司法院釋字第三六七號解釋理由:憲法第十九條規定,人民有依法律納稅之義務,係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠,舉凡應以法律明定之租稅項目,自不得以命令作不同之規定,否則即屬違反租稅法律主義,業經本院釋字第二一七號及第二一〇號著有解釋。再依司法院釋字第四一三號解釋,命令或判例皆不得在法律之外增列法律所無之限制,致加重人民之稅負。
- 三、按「個人之綜合所得總額,以其全年左列各類所得合併計算之:第一類:營利所得:公司股東所獲分配之股利總額……」「左列各種所得,免納所得稅:……十七、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。…」為所得稅法第十四條第一項第一類及同法第四條第十七款所明定。依上揭規定,公司股東所獲分配之股利,是要課徵綜合所得稅,但如為「因繼承、遺贈或贈與而取得之財產」已明定為「免納所得稅」。
- 四、查系爭股利收入係光○公司八十六年度之盈餘分配,光○公司於八十七年三月十四日召開股東大會通過上列盈餘分

配，除息基準日為八十七年三月二十四日，此為財政部訴願決定書理由四所載，亦為兩造所不爭，由此可知該八十六年之分配盈餘業已課徵遺產稅（已包括在光○公司之資產淨值內）。

- 五、依遺產與贈與稅法施行細則第二十八條及第二十九條規定，遺產內股票之估價，其為上市上櫃公司者以收盤價估定；其為非上市上櫃公司者以公司的資產淨值估定。查「收盤價」為公司的市場行情與價格，其決定在供需與公司遠景等等，與公司之資產或盈餘並無直接關係；但「資產淨值」係以公司帳上的資產減負債計算而來，其均有準確數據來源，其當然包括未分配之保留盈餘。

叁、聲請解釋之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

- 一、國稅局援引財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產。」而課徵綜合所得稅，是與所得稅法第四條第十七款規定相違背，有違反法律優位原則與法律保留原則。
- 二、又國稅局以被繼承人柯○元君於八十七年三月十二日死亡，而上列股東會開會日、除息基準日、股利發放日均在死亡日之後，即認定該股利收入核屬繼承人之所得，應課徵所得稅，而與繼承人取得之遺產無關，兩者係屬二事，並無重複課稅情事等等，此似有在法律之外增列法律所無之限制，致加重人民之稅負；又同一之財產，課徵遺產稅與所得稅是為一事，豈為二事（此為所得稅法第四條第十七款規定，取自繼承財產免納所得稅之規定）；又是否重複

課稅，似非以領取時間決定，而應以課稅者是否同一筆財產來作決定。

三、本案課徵股票遺產係以「資產淨值」計算，系爭分配八十六年度盈餘，其係在死亡日後十三天取得，該分配之盈餘是屬於「資產淨值」的一部分，相當明確，即系爭股利二、二四〇、八六九元既已包括在四二、〇八三、五二九元之內課徵遺產稅，復於領取股利時課徵綜合所得稅，自為重複課稅。

附件一：財政部高雄市國稅局苓雅稽徵所八十九年八月十八日財高國稅苓徵字第八九〇一〇二九四號函影本乙份。

附件二：財政部九十年五月九日台財訴字第〇八九〇〇六三六〇四號訴願決定書影本乙份。

附件三：高雄高等行政法院九十年度訴字第一四五六號判決影本乙份。

附件四：最高行政法院九十二年度判字第一四二二號判決正本乙份。

附件五：財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號解釋函乙份。

謹 狀

司法院大法官 公鑒

聲 請 人 宋 ○ 金

中 華 民 國 九 十 三 年 二 月 十 日

(附件四)

最高行政法院判決

九十二年度判字第一四二二號

上 訴 人 宋 ○ 金 住 (略)

訴訟代理人 蔡 錫 欽 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)

右當事人間因請求退稅事件，上訴人對於中華民國九十一年八月三十日高雄高等行政法院九十年度訴字第一四五六號判決，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

本件上訴人起訴主張：上訴人之配偶柯○元於民國八十七年三月十二日死亡，已依法辦理遺產稅申報，並與其子柯○宇繼承所遺光○工業股份有限公司（下稱光○公司）股票。同年三月二十五日上訴人與柯○宇取得光○公司分配之八十六年度盈餘，依據該公司開立之扣繳憑單，申列八十七年度綜合所得稅營利所得新臺幣（下同）二、二四〇、八六九元。惟系爭盈餘已包含於遺產稅之資產淨值中，所分配盈餘僅是遺產形式之轉變，依所得稅法第四條第十七款之規定，應免納所得稅。上訴人因適用法令錯誤，誤申報為課稅所得，依稅捐稽徵法第二十八條之規定，自得申請退還原已繳納之稅款。至財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函、八十一年四月一日台財稅第八一〇〇一二五五二號函、七十三年十一月七日台財稅第六二六五九號函釋，以繼承發生日已否「訂有除息日」或「公告除息日」，區分應課徵遺產稅或所得稅，已抵觸遺產及贈與稅法第十四條及所得稅法第四條第十七款規定，依憲法第一百七十二條規定，命令不能抵觸法律，故上揭三則解釋函令應無效。縱認該解釋函令無違法而可適用

，其亦規定股利收入只能就遺產稅或所得稅擇一而課，被上訴人認為兩者均要課稅，並無重複課稅，不僅違法且不合情理等情，爰請判決將訴願決定及原處分均撤銷。

被上訴人則以：上訴人與其子柯○宇於八十七年三月十二日繼承其配偶柯○元所遺光○公司股票一、四九三、九一三股，同年三月二十四日光○公司分配八十六年度盈餘，上訴人依據該公司開立之扣繳憑單，列報當年度綜合所得稅營利所得二、二四〇、八六九元（申報及核定通知書所得人載為柯○元應屬有誤，實際所得人應為宋○金及柯○宇），於法並無不合。被上訴人所屬苓雅稽徵所以八十九年八月十八日財高國稅苓徵字第八九〇一〇二九四號函否准上訴人退還原溢繳稅款之申請，洵無不合等語，作為抗辯。

原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以上訴人之配偶柯○元於八十七年三月十二日死亡，已依法辦理遺產稅申報，並與其子柯○宇繼承所遺光○公司股票。同年三月二十四日取得光○公司分配之八十六年度盈餘，並據以申報八十七年度綜合所得稅營利所得二、二四〇、八六九元。上訴人於八十九年六月七日向被上訴人所屬苓雅稽徵所申請更正申報，並主張系爭盈餘已包含於遺產稅之資產淨值中，所分配盈餘僅是遺產形式之轉變，依所得稅法第四條第十七款之規定，應免納所得稅，乃依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還原繳納之稅款，經被上訴人所屬苓雅稽徵所以八十九年八月十八日財高國稅苓徵字第八九〇一〇二九四號函否准，有光○公司八十九年七月十四日光管字第七〇一四號函、八十七年度股東常會議事手冊、上訴人八十七年度各類所得扣繳暨免扣繳憑單、八十七年綜合所得稅結算申報書、財政部國稅局遺產核定通知書、上訴人之申請書等影本附於原處分卷可稽，

且為兩造所不爭，洵堪認為真實。按遺產及贈與稅法係以被繼承人遺有財產者，課徵遺產稅，而所得稅法係依納稅人之納稅能力課稅，即納稅人有所得，除符合一定之要件得予減徵或免徵外，均應依法申報課稅。本件課徵之標的，一者為股票遺產，一者為股利所得，核有不同。即其課稅依據一為遺產及贈與稅法第十四條，另一為所得稅法第十四條第一項第一類，亦有不同。本件被繼承人於八十七年三月十二日死亡後，被上訴人依遺產及贈與稅法第十四條之規定，以持有股數及每股淨值計算被繼承人持有光○公司股票之時價，課徵遺產稅，即係對被繼承人之遺產課稅。嗣光○公司於八十七年三月二十五日發放股利，即屬上訴人與其子柯○宇之個人收入，被上訴人據以課徵上訴人之綜合所得稅，尚非無據。上訴人主張被上訴人依財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號、八十一年四月一日台財稅字第八一○○一二五五二號函、七十三年十一月七日台財稅字第六二六五九號等函釋意旨，課徵上訴人所得稅，顯違所得稅法第四條第十七款免納所得稅之規定，容有誤解。次查，依行為時公司法第二百三十五條第一項規定，其分派之對象應以除權基準日時之股東為準。系爭股利收入，光○公司於八十七年三月十四日召開股東大會通過盈餘分配，除息基準日為八十七年三月二十四日，有光○公司八十七年度股東常會議事手冊附於原處分卷可佐，亦為兩造所不爭執。本件被繼承人於八十七年三月十二日死亡，而上列股東會開會日、除息基準日、股利發放日均在其死亡日之後，該股利收入核屬繼承人即上訴人之所得，自應課徵所得稅。又本件課稅之事項一者為被繼承人之股票遺產，一者為上訴人之股利所得，兩者非但課稅主體不同，即稅捐客體亦非同一，自無重複課稅可言，亦無違租稅法定原則。本件被上訴人所屬苓雅稽徵所以八十九

年八月十八日財高國稅苓徵字第八九〇一〇二九四號函否准上訴人退還稅款之申請，並無不合，訴願決定亦予維持，核無違誤，應將上訴人之訴駁回。

上訴意旨，除執前詞外，並以被上訴人並未否認系爭盈餘二、二四〇、八六九元已包含於渠等所繼承之上開光〇公司股票總額四二、〇八三、五二九元之內，原判決理由項下，並未記載關於此爭點之攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見，有判決不備理由之違法。另財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函釋，以股利領取時間來決定應否課徵繼承人之綜合所得稅，已牴觸所得稅法第四條第十七款之規定，顯有命令與法律牴觸者無效之違法，且增加法律不必要之限制，並有違反法律保留原則之違法，是原判決有適用法令不當之違法。本件「股利收入」課稅主體（指納稅義務人），一為遺產稅納稅義務人，一為綜合所得稅納稅義務人，是略有不同，但稅捐課稅客體卻是相同，其係為公司的保留盈餘，在遺產稅為「資產淨值」的一部分，在所得稅則為「股利所得」，即「課稅客體」不是以名稱來決定，而是指課稅的對象、課稅的標的。原判決指「本件課稅之事項一者為被繼承人柯〇元之股票遺產，一則為原告股利所得，兩者非但課稅主體不同，即稅捐課稅客體亦非同一，自無重複課稅可言」，似有法令解釋錯誤之違法云云。按遺產稅係以被繼承人所遺留之財產為課徵之標的，其財產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，未上市或上櫃之股份有限公司股票，應以繼承開始日該公司之資產淨值估定之，觀之遺產及贈與稅法第十條第一項、同法施行細則第二十九條第一項規定自明。被繼承人所遺留之財產為股票，而依上開規定估算之資產淨值，雖已計入未分配盈餘，但其算得之價額係被繼承人死亡時之時價，屬繼承人繼承時取得股票

之成本（類似投資購買股票之成本）。至於繼承事實發生後公司所分配之股利，係依股東持有股份之比例分派，屬股東之營利所得，自應併計繼承人之個人綜合所得總額，課徵綜合所得稅。財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函釋：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產。」核與所得稅法第四條第十七款之規定無違，上訴人主張上開函釋，顯有命令與法律抵觸者無效之違法，且增加法律不必要之限制，有違反法律保留原則之違法云云，殊無足採。系爭光○公司分配之系爭盈餘，係於本件繼承事實發生後所分配之股利，自應列報營利所得，併計上訴人之個人綜合所得總額，課徵綜合所得稅。從而被上訴人所屬苓雅稽徵所以八十九年八月十八日財高國稅苓徵字第八九○一○二九四號函否准上訴人退還稅款之申請，於法核無不合。上訴論旨，執前述理由，指摘原判決適用法規不當及有判決不備理由之違法，求予廢棄，難認有理由，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 二 年 十 月 二 十 三 日  
（本件聲請書其餘附件略）

---

---

編輯發行：總統府第二局

地 址：台北市重慶南路 1 段 122 號

電 話：(02) 23206254

(02) 23113731 轉 6252

傳 真：(02) 23140748

印 刷：九茹印刷有限公司

本報每週三發行（另於非公報出刊日公布法律時增刊）

定 價：每份新臺幣 35 元

半年新臺幣 936 元

全年新臺幣 1872 元

國內平寄郵費在內(零售除外)掛號及國外另加

本報郵政劃撥儲金帳戶第 18796835 號

戶 名：總統府第二局

---

零售請洽總統府第二局或政府出版品展售門市

國家書坊台視總店 /105 台北市松山區八德路 3 段 10 號 B1 / (02) 25781515 轉 284

五南文化廣場台中總店 /400 台中市中山路 6 號 / (04) 22260330 轉 27

五南文化廣場師大店 /106 台北市大安區師大路 129 號 B1 / (02) 23684985

五南文化廣場高雄店 /800 高雄市新興區中山一路 290 號 / (07) 2351960

五南文化廣場屏東店 /900 屏東市民族路 104 號 2 樓 / (08) 7324020

建宏書局八德店 /105 台北市松山區八德路 4 段 83 號 B1 / (02) 27479946

三民書局重南店 /100 台北市中正區重慶南路 1 段 61 號 4 樓 / (02) 23617511

三民書局復北店 /104 台北市中山區復興北路 386 號 4 樓 / (02) 25006600

---

ISSN 1560-3792



9 771560 379004



00035

中 華 郵 政  
台北誌字第 861 號  
執照登記為雜誌交寄

GPN：

2000100002