

## 司法院新聞稿

司法院大法官於九十四年十二月三十日舉行之第一二七七次會議中，就（一）新 0 合板股份有限公司代表人侯 0 榮為營利事業所得稅事件，認最高行政法院九十一年度判字第 2238 號判決，所適用之所得稅法第八條第十一款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，有牴觸憲法之疑義，聲請解釋案；（二）臺 0 肥料股份有限公司代表人余 0 華為營利事業所得稅事件，認最高行政法院九十二年度判字第 435 號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八七一九六六五一六號函釋，有違憲之疑義，聲請解釋案，作成釋字第 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，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「XX 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 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。

該次會議由司法院院長翁大法官岳生擔任主席，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、許玉秀出席，秘書長范光群列席。會中通過之解釋文、解釋理由書及許大法官玉秀提出之部分協同意見書，均經司法院以院令公布。

附（一）許大法官玉秀提出之部分協同意見書。

（二）本件新 0 合板股份有限公司代表人侯 0 榮、臺 0 肥料股份有限公司代表人余 0 華分別提出聲請案之事實摘要。

## **釋字第六〇七號解釋事實摘要**

### **一、新 合板股份有限公司代表人侯 榮聲請案：**

聲請人新 合板股份有限公司於 83 年、84 年度分別自高雄市政府領取兩筆地上物拆遷補償費，並將該兩筆補償費列為「其他收入」項目，併入各該年度營利事業所得稅申報核定。嗣於 88 年間以地上物拆遷補償費應屬損失補償，並非所得稅法上之所得，不應納入申報範圍為由申請更正，未被准許。再經訴願、行政訴訟等爭訟程序，均被以拆遷補償核屬「其他收入」，應當核實課稅而駁回。乃認最高行政法院 91 年度判字第 2238 號判決所適用之所得稅法第 8 條第 11 款及財政部 84 年 8 月 16 日台財稅第 841641639 號函釋，有牴觸憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條之疑義，聲請解釋。

### **二、台 肥料股份有限公司代表人余 華聲請解釋案：**

聲請人台 肥料股份有限公司於 86 年間因市地重劃而領取拆遷清除補償金，嗣經國稅局以該筆補償費核屬「其他收入」，重新核定聲請人之課稅所得。聲請人不服，歷經復查、訴願、行政訴訟等爭訟程序，均被認以該筆補償費屬於「其他收入」，應核實課稅而駁回。乃認最高行政法院 92 年度判字第 435 號判決所適用之財政部 82 年 7 月 19 日台財稅第 821491681 號、84 年 8 月 16 日台財稅第 841641639 號、87 年 9 月 23 日台財稅第 871966516 號等函釋，有牴觸憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條規定之疑義，聲請解釋。