

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第529號

上 訴 人 蕭郁任

訴訟代理人 林衍鋒 律師

複 代 理 人 徐偉瀚 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 吳蓮英

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國112年6月29日臺北高等行政法院112年度訴字第96號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人於民國109年6月23日辦理108年度綜合所得稅結算申報，原申報取得國防部政治作戰局軍眷服務處（下稱「軍眷服務處」）的其他所得新臺幣（下同）10,252,620元（2筆5,126,310元的合計，下稱「系爭所得」），不久即以109年7月2日嘉律函字第1090702號律師函（被上訴人收文日為109年7月7日），申請將系爭所得併入105年度及106年度，並更正所得類別為租金或損害，要求被上訴人通知其補繳該2年度的稅額，經被上訴人依軍眷服務處申報的免扣繳憑單，歸課核定其108年度其他所得10,252,620元，併同其餘調整，核定綜合所得總額11,980,185元，減除結算申報已自繳稅款3,280,608元，核定應補稅額106,594元。上訴人不服，申請復查，就其他所得部分，獲被上訴人以111年8月24日財北國稅法二字第1110024290號復查決定書決定追減其他所得768,946元，變更核定為9,483,674元，其餘復查駁回；另就租賃所得部分，追認扣繳稅額36,000元（下稱「原處分」）。上訴人對其他所得部分仍然不服，依序提起本件訴訟，並請求判決：訴願決定及原處分關於其他所得不利於上訴人部分均

01 撤銷。經原審112年度訴字第96號判決（下稱「原判決」）
02 駁回後，提起本件上訴，並請求判決：原判決廢棄，發回原
03 審。

04 二、上訴人起訴的主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決
05 的記載。

06 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據的結果，以：（一）上訴人為○
07 ○新村眷舍所坐落臺北市○○區○○段0小段000地號土地
08 （下稱「系爭000地號土地」）所有權人之一，而非坐落同
09 小段000地號、000地號等土地（下稱「系爭000、000地號土
10 地」，並與系爭000地號土地合稱「○○新村眷舍基地」）
11 的共有人。國防部陸軍後勤指揮部（下稱「後勤指揮部」）
12 自85年起承租○○新村眷舍基地，但於103年12月31日租賃
13 期間屆滿後，因○○新村的建物經臺北市政府文化局暫列為
14 歷史建築後，至取得臺北市政府都市發展局核發拆除執照
15 前，後勤指揮部未能拆除地上物而持續占有○○新村眷舍基
16 地，系爭000、000地號土地共有人林素真等人於是提起民事
17 訴訟，案經臺灣高等法院以106年度重上字第941號民事確定
18 判決（下稱「系爭民事確定判決」）認上述租賃關係於103
19 年12月31日租賃期限屆滿而消滅，林素真等人不得依租約請
20 求後勤指揮部給付104年度及105年度的租金，但得依不當得
21 利的法律關係，向後勤指揮部請求給付相當於租金的不當得
22 利。軍眷服務處認為上訴人為系爭000地號土地的共有人，
23 亦屬○○新村眷舍基地的所有權人之一，於是依系爭民事確
24 定判決意旨，於108年6月12日由「國軍老舊眷村改建基金」
25 支付上訴人105年度及106年度的土地使用補償金各5,126,31
26 0元，共10,252,620元，經被上訴人核定為其他所得10,252,
27 620元，歸課上訴人108年度綜合所得稅，足見上訴人於108
28 年度所實現的系爭所得，為後勤指揮部返還其於系爭000地
29 號土地的租賃期限屆滿後，未將土地返還上訴人前，所受占
30 有系爭000地號土地相當於租金的利益，其性質非屬填補上
31 訴人所受固有財產減少的損害賠償，而為所失利益的賠償，

01 實質乃預期利益取得的替代，性質上屬於新財產的取得，當
02 無財政部72年9月20日台財稅第36686號函、83年6月16日台
03 財稅第831598107號函（下稱「72年9月20日函釋」、「83年
04 6月16日函釋」）所示該等損害賠償中屬填補債權人所受損
05 害部分，具損害賠償性質，可免納所得稅的適用。(二)我國個
06 人綜合所得稅就所得的實現採現金收付制，所得稅法是對於
07 納稅義務人一個年度內的財產上增益課徵所得稅，採年度課
08 稅原則。上訴人既是於108年間具領系爭所得，自應認該所
09 得是於108年度實現，此與其債權是何時發生無涉。另系爭
10 所得與財政部88年8月12日台財稅第881932202號函（下稱
11 「88年8月12日函釋」）及97年10月31日台財稅字第0970040
12 6170號函（下稱「97年10月31日函釋」）所示因繼續性契約
13 而補發停職薪資及租金，得按權責發生制計算所得的例外情
14 形，亦屬有別，無從類推適用。(三)系爭所得的實現，其經濟
15 實質上具有變動所得的特性（偶發性、非重複性、多年累積
16 而集中於特定年度實現的所得），但目前個人綜合所得稅制
17 就變動所得如何計算其「所得額」，僅於所得稅法第14條第
18 1項第9類「退職所得」有所明文，然系爭所得屬其他所得範
19 疇，無從援用退職所得相關規定，此為稅捐法定主義的要
20 求。故被上訴人以上訴人實際受領系爭所得的時間為其發生
21 年度，而將系爭所得歸課核定為上訴人108年度其他所得，
22 併入個人綜合所得總額，課徵個人綜合所得稅，符合量能課
23 稅原則及所得稅法立法意旨。從而，原處分並無違誤等語，
24 而判決駁回上訴人在原審之訴。

25 四、本院審查原判決駁回上訴人在原審之訴的結論，沒有違誤，
26 並論述如下：

27 (一)上訴人取自軍眷服務處的系爭所得，為「所失利益」的賠
28 償，而非填補「所受損害」的免稅所得，且應歸類於所得稅
29 法第14條第1項第10類的其他所得：

30 1. 依所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之
31 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。」第8條規定：「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：……五、在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金。……十一、在中華民國境內取得之其他收益。」第13條規定：「個人之綜合所得稅，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。」第14條第1項規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得……第二類：執行業務所得……第三類：薪資所得……第四類：利息所得……第五類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所得，財產出典典價經運用之所得或專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金所得：一、財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。……第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所得……第七類：財產交易所得……第八類：競技、競賽及機會中獎之獎金或給與……第九類：退職所得……第十類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。……」是所得稅法針對個人是採取綜合所得的概念，個人的其他所得，須將其收入額減除成本及必要費用後的餘額，合併計算個人的綜合所得總額，課徵綜合所得稅。

2. 依民法第216條規定：「（第1項）損害賠償，除法律另有規定或契約另有訂定外，應以填補債權人所受損害及所失利益為限。（第2項）依通常情形，或依已定之計劃、設備或其他特別情事，可得預期之利益，視為所失利益。」可知，損害賠償範圍雖包括「所受損害」及「所失利益」，惟所謂「所受損害」，是現存財產因損害事實的發生而減少，為積極的損害；「所失利益」則是新財產的取得，因損害事實的發生而受妨害，為消極的損害。「所受損害」的賠償，是填補現存財產的損害，相當於收入減除成本無所得，故免納所得稅，而非因其為免稅所得，與所

得稅法第4條第1項規定的免稅所得有別；至於「所失利益」的賠償，實質上是預期利益取得的替代，因此，其性質為新財產的取得，且不屬於所得稅法第14條第1項第1類至第9類的所得範疇，而為同條項第10類的「其他所得」，應以其收入額減除成本及必要費用後的餘額為課稅所得額。

3. 後勤指揮部自85年起承租○○新村眷舍基地，但於103年12月31日租賃期間屆滿後，因○○新村的建物經臺北市政府文化局暫列為歷史建築後，至取得臺北市政府都市發展局核發拆除執照前，後勤指揮部未能拆除地上物而持續占有上開基地，系爭000、000地號土地共有人林素真等人於是提起民事訴訟，經臺灣高等法院以系爭民事確定判決認定上述租賃關係於103年12月31日租賃期限屆滿而消滅，林素真等人不得依租約請求後勤指揮部給付104年度及105年度的租金，但得依不當得利的法律關係，向後勤指揮部請求給付相當於租金的不當得利，後來軍眷服務處以上訴人為系爭000地號土地的共有人（應有部分4/6），亦屬○○新村眷舍基地的所有權人之一，於是依系爭民事確定判決意旨，於108年6月12日由「國軍老舊眷村改建基金」支付上訴人105年度及106年度的土地使用補償金各5,126,310元，共10,252,620元等情，為原審依法確定的事實，經過審核與卷內所附的證據相符，得為本院判決的基礎。

4. 基於原審所認定的上述事實，上訴人取自軍眷服務處的系爭所得，為後勤指揮部返還其於系爭000地號土地的租賃期限屆滿後，未將土地返還上訴人前，所受占有系爭000地號土地相當於租金的利益，其性質非屬填補上訴人所受固有財產減少的損害，而為所失利益的賠償，實質上是預期利益取得的替代，其性質屬於新財產的取得，既不屬所得稅法第4條第1項規範的免稅所得（該條項第3款僅規定「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」得免稅），也無從適用財政部72年9月20日函釋

01 及83年6月16日函釋所示屬於填補債權人所受損害的損害
02 賠償性質，而可免納所得稅。而且系爭所得亦非所得稅法
03 第14條第1項第1類至第9類的所得範疇，自屬同條項第10
04 類的「其他所得」，應以其收入額減除成本及必要費用後
05 的餘額為課稅所得額。

06 (二)系爭所得本質上屬於所失利益的賠償或不當得利的返還，而
07 不是租金的給付，應採取「收付實現制」的原則，歸屬於上
08 訴人108年度的其他所得：

09 1. 依司法院釋字第377號解釋意旨，認定所得歸屬年度有
10 「收付實現制」與「權責發生制」之分，無論何種制度均
11 利弊互見，如何採擇，為立法裁量的問題。歷次修正的所
12 得稅法，關於個人所得稅的課徵，均未如營利事業所得採
13 「權責發生制」為原則，而是以個人所得實際取得的日期
14 為準，即所謂「收付實現制」，此就同法第14條第1項：
15 個人綜合所得總額，以其全年各類所得合併計算之；第88
16 條第1項：納稅義務人有各類所得者，應由扣繳義務人於
17 給付時，依規定的扣繳率或扣繳辦法扣取稅款並繳納之，
18 又第76條之1第1項對於公司未分配盈餘歸戶，按其歸戶年
19 度稅率課徵所得稅，而不問其實際取得日期的例外規定，
20 對照以觀，甚為明顯。故個人綜合所得稅的課徵，是以年
21 度所得的實現與否為準，凡已收取現金或替代現金的報償
22 均為核課對象，若因法律或事實上的原因而未能收取者，
23 即屬所得尚未實現，則不列計在內。

24 2. 惟因司法院釋字第377號解釋理由書提到：「公務員因法
25 定原因停職，於停職間，又未支領待遇或生活津貼者，復
26 職時一次補發停職期間之俸給，與納稅義務人得依己意變
27 動其所得給付時間之情形不同，此種所得係由長期累積形
28 成，宜否於取得年度一次按全額課稅，應於所得稅法修正
29 時予以檢討」。於是財政部先後以88年8月12日函釋及97
30 年10月31日函釋分別解釋納稅義務人因案停職，於復職時
31 一次領取服務機關補發停職期間的薪資所得、因故取得過

01 去年度租金收入，應按各薪資、租金所屬年度分別併入該
02 年度綜合所得總額計算應補徵的稅額，並於補發年度課
03 徵，屬於綜合所得稅改採「權責發生制」課徵的例外情
04 形。因此，個人所得的歸屬年度，除有上述財政部88年8
05 月12日函釋及97年10月31日函釋等例外情形，得按「權責
06 發生制」計算所得外，均應按「收付實現制」的原則計算
07 所得，也就是不問其所得原因發生的年度，應併入實際取
08 得日期所屬年度，課徵綜合所得稅（本院110年度上字第1
09 12號判決意旨參照）。

- 10 3. 上訴人既然是於108年6月12日取得系爭所得，則依「收付
11 實現制」的原則，自應將該所得歸屬於上訴人108年度實
12 現的其他所得。而且上訴人取自軍眷服務處的系爭所得，
13 雖然是由長期累積所形成，但其本質上屬於所失利益的賠
14 償或不當得利的返還，而不是租金的給付，其無論在法令
15 規定或契約約定上，都不具有定期給付的特徵，只是民事
16 審判實務在計算賠償或返還的金額時，常比照定期給付租
17 金的算法及消滅時效，並稱之為「相當於租金之損害賠償
18 或不當得利」，但不會因此就改變其「所失利益的賠償」
19 或「不當得利的返還」之本質，而使其轉變成為定期給付
20 或租金的性質。可見，系爭所得與財政部88年8月12日函
21 釋、97年10月31日函釋所示因無法依己意變動其所得的給
22 付時間，而一次領取停職期間原依法應按月給付的俸給、
23 薪資或遲延給付期間原依約應按月給付的租金之間，性質
24 上不具有類似性，自無從類推適用上述函釋，而按「權責
25 發生制」歸屬所得發生的年度，更沒有違反平等原則。原
26 判決關於上述財政部88年8月12日函釋及97年10月31日函
27 釋都是基於繼續性契約而補發停職薪資及租金，得按權責
28 發生制計算所得的論述，雖有未盡周延之處，但是其認為
29 系爭所得應按「收付實現制」的原則，歸屬於上訴人108
30 年度的其他所得計算其綜合所得總額之結論，並無違誤，
31 仍應予維持。上訴意旨主張原判決單憑上訴人取得系爭所

得並非基於繼續性契約而來，拒不依財政部88年8月12日函釋、97年10月31日函釋及司法院釋字第377號解釋意旨，不僅誤解該2則函釋的適用前提及改採「權責發生制」課徵所得稅的原因，判決理由前後矛盾，亦忽略相當於租金的不當得利與租金債權之間，於法律評價上高度相似，原判決認定欠缺立論基礎、不備理由，解釋適用法規的結果，更與平等原則有違，應予廢棄等語，實不足採。

(三)系爭所得不符合所得稅法第14條第3項所定「變動所得」項目的特徵，而無法適用或類推適用該條項關於「變動所得」減半課稅的規定：

1. 由於個人綜合所得稅，是以1個年度作為課稅期間，且對於課稅所得採取「收付實現制」，當年度實現的任何所得均須納入課稅所得中計算。當個人累積多年的努力，因無法完全自主決定而集中於某一年度獲得的收入，均須納入當年度課稅所得，但與該所得有關的成本及費用，如果不是發生於該課稅年度，就無法加以扣除。因此，對於具有此種特色的所得，倘若採取一般的課徵方式，不但會造成在以前發生的成本及費用無法與收入相配合，而且扣除額、免稅額等扣抵項目只能於所得實現當年適用1次，加上採取累進稅率，都會使納稅義務人負擔較多的所得稅。
2. 為彌補上述缺陷，並衡酌納稅義務人的納稅能力，立法者於52年1月29日修正公布的所得稅法第14條，增訂第3項規定：「個人綜合所得總額中，如有遠洋漁業、版稅、稿費、作曲、森林及一次給付之養老金或退休金等變動所得時，得僅以半數作為本年度所得課稅。但以納稅義務人如期申報者為限。」（立法理由略以：「變動所得之予特別處理，原因其係由長期累積形成，不宜於取得年度一次適用累進稅率課稅，惟4年攤計法，執行困難，茲擬改為折扣法，一次扣算，以資簡便。」）61年12月30日修正公布為：「個人綜合所得總額中，如有版稅、稿費、作曲、森林及一次給付之養老金或退休金等變動所得，得僅以半數

01 作為當年度所得，其餘半數免稅。」66年1月30日又修正
02 公布為：「個人綜合所得總額中，如有版稅、自力經營林
03 業之所得、一次給付之養老金、退休金或受僱從事遠洋漁
04 業於每次出海後一次分配之報酬等變動所得，得僅以半數
05 作為當年度所得，其餘半數免稅。」69年12月30日再修正
06 公布為：「個人綜合所得總額中，如有版稅、自力經營林
07 業之所得、一次給付之養老金、退休金、受僱從事遠洋漁
08 業於每次出海後一次分配之報酬及因耕地出租人收回耕地
09 而依平均地權條例第77條規定給予之補償等變動所得，得
10 僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。」（修正理由
11 略以：「耕地出租人終止租約收回耕地時，依平均地權條
12 例第77條規定，應就終止租約當期之公告土地現值減除土
13 地增價稅後餘額3分之1補償承租人。此項補償費收入係屬
14 本法第14條第9類其他所得，應併課綜合所得稅。茲為減
15 輕承租人（佃農）之負擔，爰將第3項補償費收入列為變
16 動所得，予以減半課稅。」）71年12月30日修正公布為：
17 「個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得，一次
18 給付之養老金、退休金、贍養費、受僱從事遠洋漁業，於
19 每次出海後一次分配之報酬，及因耕地出租人收回耕地，
20 而依平均地權條例第77條規定，給予之補償等變動所得，
21 得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。」87年6月2
22 0日修正公布為：「個人綜合所得總額中，如有自力經營
23 林業之所得、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配
24 之報酬、一次給付之撫卹金或死亡補償，超過第4條第4款
25 規定之部分及因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例
26 第77條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當
27 年度所得，其餘半數免稅。」直到97年1月2日修正公布為
28 現行規定：「個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之
29 所得、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報
30 酬、一次給付之撫卹金或死亡補償，超過第4條第1項第4
31 款規定之部分及因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條

例第77條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。」

3. 從以上的立法沿革可知，當個人累積多年的努力，因無法完全自主決定而集中於某一年度獲得的收入，均納入當年度課稅所得，固然符合量能課稅原則，但因為會使納稅義務人負擔較多的所得稅，故基於政策考量，立法者於所得稅法第14條第3項將部分所得定為「變動所得」，僅以其半數作為當年度所得予以課稅。再觀察歷次所得稅法第14條第3項所定的「變動所得」項目，常因當時的經濟或社會政策而修改，某些所得時而為變動所得，時而不是變動所得。因此，無論是否要將特定所得納入「變動所得」，都涉及量能課稅原則與公平課稅原則的衝突與調和，其利弊互見，如何採擇，立法者應有自由形成的空間，而屬立法裁量的範疇。現行所得稅法第14條第3項所定的「變動所得」，雖然僅明示「自力經營林業所得」、「受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬」、「一次給付之撫卹金或死亡補償」、「因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第77條規定給予之補償」「等」項目，但是從歷史解釋、文義解釋及目的解釋而論，本院歷來判決先例都認為該條項所示事項，是屬於「變動所得」的「例示性規定」（本院78年度判字第2447號、99年度判字第768號、第810號、第995號、第1028號、第1210號、107年度判字第166號、第198號等判決意旨參照）。從而，在不違背上述立法者原意的前提下，綜合現行所得稅法第14條第3項所定「變動所得」的項目，可歸納出以下共同特徵：(1)屬於非固定性或非經常性的所得；(2)具有長期累積特性的所得，且大多曾付出相當的勞務。因此，納稅義務人的特定所得，即使不屬於所得稅法第14條第3項所例示「變動所得」的項目，但如果符合上述特徵，仍得依其具體情形，適用該條項關於「變動所得」減半課稅的規定。

01 4. 上訴人於108年度取自軍眷服務處的系爭所得，為後勤指
02 揮部返還其於系爭000地號土地的租賃期限屆滿後，於104
03 年至105年間無權占有該土地相當於租金的不當得利。系
04 爭所得雖然具有累積多年而集中於一次實現的外觀，但上
05 訴人於系爭000地號土地租期屆滿後，對於後勤指揮部繼
06 續無權占有該土地所受消極的損害，本可經由即時主動依
07 法追討、起訴請求、強制執行等手段，以縮短累積所得及
08 權利遭侵害的期間，而非被動等待無權占有人的給付。可
09 見上訴人並非完全無法依自己的意思變動系爭所得的給付
10 時間；換句話說，系爭所得原本並不具有長期累積的特
11 性。況且，系爭所得更不是因為上訴人曾付出相當的勞
12 務。因此，參考本院所表示的前述見解，系爭所得不符合
13 所得稅法第14條第3項所例示「變動所得」項目的特徵，
14 也與上述「變動所得」項目之間欠缺類似性，自不得適用
15 或類推適用該條項關於「變動所得」減半課稅的規定。原
16 判決關於系爭所得實質上具有「變動所得」的特性，但目
17 前個人綜合所得稅制就「變動所得」如何計算其「所得
18 額」，僅於所得稅法第14條第1項第9類「退職所得」有所
19 明文，然系爭所得屬其他所得範疇，無從援用退職所得相
20 關規定，此為稅捐法定主義的要求等語，固有未洽，但是
21 其認定系爭所得不得適用所得稅法第14條第3項關於「變
22 動所得」減半課稅規定的結論，則屬正確，仍應予維持。
23 至於本院97年度判字第1095號及101年度判字第1115號判
24 決先例的原因事實，分別是針對納稅義務人獲取土地開墾
25 補償費及借名契約酬金得否適用所得稅法第14條第3項關
26 於「變動所得」減半課稅規定所生的爭議，均與本件欠缺
27 類似性，無從比附援引。上訴意旨仍執詞主張系爭所得具
28 有變動所得的特性，縱認不得類推適用財政部88年8月12
29 日函釋及97年10月31日函釋，亦應依本院97年度判字第10
30 95號及101年度判字第1115號判決意旨，類推適用所得稅
31 法第14條第3項規定減半課稅，詎原審徒憑稅捐法定主

01 義，逕認本件無從援用退職所得相關規定，有判決不適用
02 法規或適用法規不當的違誤等語，亦不足採。

03 (四)綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤，
04 應予維持。上訴意旨指摘原判決違背法令，請求判決廢棄，
05 並發回原審，為無理由，應予駁回。

06 五、結論：本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第
07 98條第1項前段，判決如主文。

08 中 華 民 國 113 年 9 月 25 日

09 最高行政法院第一庭

10 審判長法官 胡 方 新

11 法官 陳 文 燦

12 法官 李 玉 卿

13 法官 林 欣 蓉

14 法官 張 國 勳

15 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

16 中 華 民 國 113 年 9 月 25 日

17 書記官 楊 子 鋒