

因訴訟一次取得數年薪資 及法定遲延利息課稅問題 之探討

陳金泉

目 次

壹、前 言	二、實務見解之評析
貳、薪資所得之年度歸屬原則	肆、因訴訟一次取得數年薪資之 法定遲延利息課稅實務
一、權責發生制	一、實務見解簡介
二、現金收付制	二、法定遲延利息是否為所得 稅法上之「所得」？
三、小 結	三、小 結
參、因訴訟一次取得數年薪資之 課稅實務	伍、結 語
一、我國課稅實務運作之演變	

案例：勞工甲原受僱於乙航空公司擔任空服員，乙公司於民國（下同）90年底以美國發生九一一事件，致令航空業倍受衝擊等為由，依勞基法第11條第2款規定資遣勞工甲。甲勞工認雇主之資遣不合法，先經向當地縣政府勞工局申請勞資爭議調解未果後，起訴請求判決確認僱傭關係繼續存在及自終止勞動契約次日起至准予復職日止按月應給付之薪資並各該期薪資之法定遲延利息。歷經長達八年多之訴訟過程後，甲終於在98年11月獲得勝訴確定判決。乙公司除准甲勞工復職外，並依確定判決主文一次補發甲八年多訴訟期間之薪資總額新台幣（下同）700萬元，及各月薪資法定遲延利息累計100萬元，合計800萬元整¹。

問題：

勞工甲一次取得雇主補發八年多之薪資應如何辦理綜合所得稅結算申報？可否將其一次獲得補發之700萬元薪資，逐年攤提至90至98各年間，逐年計算各年度應補繳之所得稅？抑或僅能將一次取得之薪資，全部併入實際取得年度（即98年）辦理申報綜合所得稅？

法定遲延利息100萬元部分，是否得比照上揭薪資「本金」處理原則辦理申報綜合所得稅？

¹ 本案例根據筆者承辦案件改寫。某航空公司於90年底主張因受美國九一一事件影響，資遣上百名空服員。其中二十三名勞工認為雇主資遣不合法委任筆者提起違法解僱訴訟，因訴訟期間太久（八年多），陸續有七人選擇放棄。撐到最後於98年底獲得復職（權利）及補發薪資之勞工僅剩十六人，實際報到復職者十人（其他六人或因結婚生子或因另有他職選擇不去報到復職）。其後衍生勞雇雙方申報及代扣薪資、利息所得稅等問題，遂引發本文寫作動機。

壹、前 言

我國勞動基準法關於雇主終止勞動契約係採法定終止事由主義，亦即必須具有勞動基準法第11條或第12條第1項各款法定事由時，雇主才能單方面終止勞動契約，用以保障勞工工作權。雇主對勞工片面終止勞動契約時，若事實上並不存在勞動基準法第11條或第12條第1項各款事由者，雖然終止契約之意思表示無效，但雇主現實上不會讓勞工回到職場繼續工作，也不會再繼續給付勞工薪資²。勞工通常的救濟之途即是於調解不成後向法院提出訴訟，請求確認僱傭關係存在並同時請求雇主應按期繼續給付自非法終止勞動契約次日起至准予復職日止之薪資及法定遲延利息³，此在勞動訴訟實務上頗為常見⁴。

對於從事律師職務之實務工作者而言，協助爭議勞工進行訴訟，絕大多數場合，律師的任務僅止於幫勞工爭取法院勝訴確定判決工作即告一段落。然而，對於遭非法解僱的勞工而言，在漫長訴訟程序後取得勝訴確定判決，固是成功的一大步；惟如何收取此一成功果實？亦即如何受領雇主按法院判決主文應給付款項？乃至於受領歷年薪資給付暨法定遲延利息後之課稅問題，往往困擾勞工甚多。因訴訟而一次性地受領數年薪資給付收入，以

² 勞工如聲請得法院暫准續付薪資之假處分時當然例外。

³ 請參照焦興鎧等，「勞動基準法釋義——施行二十年之回顧與展望」，第九章勞動訴訟部分（鄭傑夫先生著），2版，2009年9月，頁585以下。

⁴ 惟亦有少數案例勞工僅請求確認僱傭關係存在卻未同步請求給付薪資者，查其原因有可能是因勞工考量其擔任工會理事長（或駐會常務理事），平日都請會務公假辦理工會會務「實際上」並未對雇主給付勞務，故要主張雇主受領勞務遲延會被挑戰，乾脆先僅求確認僱傭關係存在部分勝訴復職，薪資補發部分則等將來復職部分勝訴後再處理。

及多年的法定遲延利息，其課稅問題如未獲公允解決，對於勞工而言往往是一沉重負擔，對勞工形成二次傷害⁵，同時也容易再度引起勞雇雙方間的不愉快⁶。

以故，筆者本於多年來協助多起類此因訴訟而獲雇主一次性給付薪資暨法定遲延利息的「判決確定後」爭議處理經驗，參酌已運作多時的稅法實務，希冀能對此因訴訟而一次獲數年薪資給付（包含法定遲延利息）之課稅問題略作問題釐清，對於爾後類此問題之解決有所助益。

為此，本文之重點即在於先釐清上開案例所涉及納稅義務人申報個人綜合所得稅的薪資所得歸屬年度，究應以實際取得全部薪資現金之年度（即98年度）為準？抑或得將其取得薪資所得分年歸入其遭違法解僱各該（原應取得薪資）所屬年度內，再逐年辦理各該年度應繳之綜合所得稅額補申報（即分年攤提至90年至98年，分別計算90年至98年各年應補繳之所得稅）？兩者作法究以何者較為妥適？以下即先就我國稅法薪資所得歸屬年度的認定略作整理（下文貳部分）。其次，就一次取得補發數年薪資課稅實務運作之演變作介紹，同時提出筆者個人粗淺看法（下文參部分）。接著再針對法定遲延利息課稅問題、實務運作與可能合理之處置等作一分析（下文肆部分）。最後則是回到案例問題之處

⁵ 按此乃因遭雇主非法解僱勞工通常所提起之確認僱傭關係存在訴訟，往往需歷經多年法院審理時程，勞工於期盼回復工作權之前提下也通常未敢再另尋工作。數年訴訟下來，無薪資收入之勞工常有須靠親友借貸或救濟而維生者，一旦訴訟確定後，除勞工有立即性之勝利喜悅外，接下來龐大的課稅負擔，也會讓勞工深感政府之無情對待。

⁶ 實務上常發生勞工至雇主處領取依確定判決主文所示之數年薪資暨遲延利息數額時，雇主主張必須依法先代扣所得稅故實際給付金額少於判決主文所命金額。此時對於代扣所得稅等課稅問題之爭議，容易讓原已因訴訟而信賴關係薄弱的勞雇雙方再起紛爭而互認對方存心刁難。

理而藉此提出本文之結論（下文伍部分）。

貳、薪資所得之年度歸屬原則

所得稅法第71條規定，納稅義務人應於每年度5月1日起至同月31日止，申報其上一年度內構成綜合所得或營業收入總額之項目或數額，以及有關減免、扣除之事實，並依其全年應納之結算稅額，於申報前自行繳納之。是以，於一般正常情形下，勞工針對其薪資所得的稅務申報繳納，應於本年將上一年度各期薪資所得併入其他類所得後算出所得總額，扣除免稅額、各類扣除額後按該當稅率申報完納綜合所得稅。然而在例外狀況下，即類如本文所述勞工因遭雇主違法解僱，嗣後獲得法院勝訴判決確認僱傭關係存在並一次領取雇主所給付前數年間之薪資時，勞工究竟應如何申報所得稅？究應分年計算課稅或以實際取得年度一次全額課稅？所得稅法並無相關明文規定，遂產生適用上之疑義。在回答此問題前，應先回到稅法上關於所得歸屬年度的認定；亦即，我國所得稅法中，關於所得總額或收入總額之歸屬年度，究竟應以「權責發生制」或「現金收付制」，作為判定歸屬年度之基準。

一、權責發生制

所謂「權責發生制」，依商業會計法第10條第2項規定：「所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。」故如以「權責發生制」來認定所得歸屬年度時，以該所得「確定應收」之年度即作認定，不問何時實際獲得給付；簡單來說，不論所得實際收入時點為何，應以所得權利發生（權責發

生)時點作為認定基礎。

在勞動訴訟實務上，也常有類似「權責發生制」的爭議。勞動基準法第2條第4款前段規定：「平均工資：謂計算事由發生之當日前六個月內『所得工資總額』除以該期間之總日數所得之金額。」條文中所稱的前六個月內「所得工資總額」究竟係指「應得總額」或「實得總額」？例如以加班費、績效獎金來說常有延後發放之約定（例如當月份之加班費需等月底結算加班時數後次月才發放、季獎金需每一季三個月期滿結算後於第四甚或第五個月才發放），則計算平均工資時，如以「發生」加班或績效事實的月份計算時，即是「權責發生制」。反之，如以勞工實際入帳的當月計算，不管是何時發生加班、績效之事實者，則即是下述的「現金收付制」⁷。

採權責發生制的優點，在於金額之計算具有合理確定性，較能反應營利事業當年度損益之情形，避免人為不當操縱規避稅捐；惟其缺點則在於稅捐機關對於何謂「權責」發生時點，恐有實際認定上之困難；以勞工薪資所得為例，稅捐機關通常僅能以雇主實際支付、勞工實際收入時點作認定，至於勞動私法關係中薪資債權的發生時點，僅勞雇雙方私人最為詳知。

二、現金收付制

現金收付制，依商業會計法第10條第3項之規定：「所稱現

⁷ 依筆者經驗大部分判決似均採「權責發生制」。但亦有少數採「現金收付制」者，例如台灣高等法院九十三年度勞上更（一）字第一一號判決意旨：「平均工資應以退休前6個月內所得工資總額為據，而非以6個月工資發生總額為據，則上訴人丙○○在89年2月所領之加班費既為35,536元，無論此筆加班費是發生在1月或2月，亦應以此數計算資遣費。」依本判決意旨似採現金收付制。

金收付制，係指收益於收入現金時，或費用於付出現金時，始行入帳。」現金收付制優點在於以實際收受現金之時點，作為衡量稅捐負擔之基準，較符合量能課稅原則⁸。易言之，就課稅對象而言，以其實際收付、已實現之收付，作為所得年度歸屬認定時點，可以客觀反應其稅捐支付能力。即如假設該個人或勞工在去年度實際、實現總收入為100萬元，吾人可以推論該個人可以就此已實現收付的範圍內有繳納稅賦的能力，不但對於稅捐機關的課徵與認定較為容易（不必實質去認定權責發生時點），且符合所謂量能課稅原則。所謂「量能課稅原則」⁹係以個人之經濟上負擔能力作為標準來定課徵稅捐之原則。「能」，乃指人民支付能力之意¹⁰。量能課稅原則重在既定的事實上，依客觀事實判斷納稅義務人有無，以及多大的負擔稅捐能力¹¹，且受憲法平等原則¹²之拘束。相較於量益原則與人頭稅原則¹³更合於一般人對於

⁸ 陳炎輝，從時效論應付費用轉列收入違憲，稅務研究月刊，第191期，2009年8月，頁1-2。

⁹ 柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第136期，2006年9月，頁95。

¹⁰ 葛克昌，所得稅與憲法，北京大學出版社，1版，2004年11月，頁225。

¹¹ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，收錄於稅法總論法學方法與現代稅法（第二冊），植根法學叢書，2005年，頁201。

¹² 雖然我國憲法並未明文規定量能課稅原則，然憲法規定人民之財產權應與保障（憲法第15條），另一方面國家為增進公共利益所必要，得以法律限制財產權（憲法第23條），此種為公共利益所作犧牲，以平等犧牲作為前提（憲法第7條）。量能課稅原則受憲法第15條、第23條、第7條之拘束。葛克昌，稅法基本問題（財政憲法篇），北京大學出版社，1版，2004年11月，頁125。

¹³ 在量益原則底下，決定稅捐負擔之程度之具體化標準可分為兩種：從「受益負擔」之觀點，據實計算個人從國家所享受之保護或服務（利益）的客觀價格，以決定其應負擔之稅捐額；應從「成本費用補償」之觀點，計算國家因為提供人民保護與公共服務所產生之成本費用，再

稅捐正義之想法。

以一般勞工薪資所得收入與課稅情形而論，通常私人間並無設帳機制，對於私人任憑己意變動所得實現年度之可能性較低，雇主對勞工實際給付者，通常即是代表該薪資債權成立與存在時點，故基於稽徵便利應採「現金收付制」。且在一般狀況下，無論採取「權責發生制」或「現金收付制」，其處理結果並無不同。

三、小 結

前述兩種「權責發生制」、「現金收付制」用以作為年度所得如何歸屬之認定基礎，在實際運作上，勞工於一般情形下對年度薪資所得之認定與申報，採取所謂「現金收付制」者，以勞工當年度收入總額作為其年度所得數額之認定，並不需特別去審酌權責發生時點。稅捐實務如此運作，主要也係基於稽徵便利；且於一般正常情形下，勞工年度薪資之實現收支與薪資債權，應屬相同，故在結果論上，無論採取「權責發生制」或「現金收付制」，二者可能差異不大甚或毫無差別。

然而回到本文一開始設定的問題，如果勞工因遭違法解僱透過訴訟救濟而於嗣後一次領取雇主所補發數年之薪資給付時，此時採取「權責發生制」或「現金收付制」來認定所得歸屬年度，

由享受之國民共同負擔稅捐，加以填補。惟納稅義務人之具體使用利益，應如何加以計算而具體化？且量益原則無法進一步說明，為何個人稅捐負擔會有差異之問題？而人頭稅相當簡單，無論百萬富翁或者乞丐均繳交相等數額之稅捐，不但平等，且有效率。惟此種齊頭式平等作法不但違反大多數人意願，且現代國家之龐大財政支出，根本無法倚賴此種齊頭式平等之人頭稅所取得之稅收加以平衡。柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第136期，2006年9月，頁93-95。

即會產生重大差別。倘如與一般正常情形相同，採取「現金收付制」來認定勞工所得歸屬年度，則此時勞工實際取得所得之年度因「多年薪資一次給付」之結果，將產生所得額大幅提高，甚至倍數成長之情形，造成需適用高課稅級距及高累進稅率而負擔高額所得稅之結果；其餘未實際受領薪資給付之年度，年度所得數額為零（假設無薪資外其他類所得），固無須課稅，但亦無法享受一定範圍內之免稅額、扣除額等利益，一來一往，勞工稅務負擔較諸正常受薪時期更為不利。

惟若於類此例外情形勞工因故於日後一次性地受領前數年累積薪資時，對於所得年度的認定改採「權責發生制」，即得將此一次性事後受領之薪資所得，分攤到各原應領得之年度內計算、申報，此如同擬制回復到勞工未被解僱狀態下一般正常受領薪資下之狀態。從而，勞工因故於嗣後一次性領取數年來累積之薪資時，採取「權責發生制」或「現金收付制」，將影響勞工稅賦權益甚鉅。

參、因訴訟一次取得數年薪資之課稅實務

關於納稅義務人多年工作薪資所得，因故導致於同一個年度集中實現時，其所得稅究應如何課徵？如何處理方具備課稅之合理與公允？本文就我國稅捐稽徵機關實務運作暨其演變，先作一介紹，再提出個人粗淺見解。

一、我國課稅實務運作之演變

納稅義務人多年工作薪資所得，因故於嗣後一次性實現時，我國課稅實務之處理，約計有下述幾個時期之演變：

早期稅捐稽徵機關均採「現金收付制」

早期財政部行政函釋就此問題很明顯均持「現金收付制」之立場。財政部59年7月9日台財稅字第25193號函稱：「補發之薪資，應以實際給付之日期為準。」財政部賦稅署60年6月2日台稅一發字第368號箋函更明確指出：「查所得之所屬年度，應以實際給付之日期為準，納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發其停職期間之薪金，自應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，合併補發年度課徵綜合所得稅。」

而前述行政解釋函令對於司法之影響，則可參諸最高行政法院八十二年度判字第二三二六號判決指出：「系爭薪資所得794,265元雖包含原告74年7月至79年9月停職期間之薪資，但其係原告於79年度取得各該補發之停職期間薪資，既係79年度取得，自應按實際給付之日期為準，合併79年度課徵綜合所得稅。矧財政部賦稅署為中央賦稅主管機關，基於職權，依據各有關法令規定及經驗法則為首揭函釋，以為綜合所得稅結算申報及調查、審核之準據，與所得稅法之規定並無牴觸，亦與憲法租稅法定主義、租稅平等原則及司法院大法官會議釋字第151、210、218號解釋有關租稅法定主義亦無違背。」

是以，我國稅捐稽徵機關或司法實務早期見解並不區別因何種原因取得薪資所得，一律均按當年度實際給付之總額，於當年度課徵個人綜合所得稅，即採所謂「現金收付制」。上揭財政部賦稅署60年6月2日台稅一發字第368號函釋其後並經司法院大法官會議84年3月31日釋字第377號解釋認定與憲法並無牴觸¹⁴。

¹⁴ 司法院大法官會議84年3月31日釋字第377號解釋文：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第十四條及第八十八條規定並參照第七十六條之一第一項之意旨，係以實際取得之日期為準，亦既年度綜合所得稅之課

釋字第377號解釋理由書末段之影響——公務員因案停職後之一次性給付

公務員因法定原因停職，其後復職時一次領取停職期間之俸給，與勞工遭違法解僱事後經法院判決勝訴一次補發薪資，其法律性質雖一為公法上俸給，另一為私法上薪資，但在所得稅法上均屬「薪資所得」性質，則無二致。故有關公務員因故停職其後復職一次領取停職期間之俸給所產生之所得稅問題，於勞工之薪資所得稅賦問題之探討有相等之參考價值。查有關前者是否仍按財政部賦稅署60年6月2日台稅一發字第368號函釋意旨，依照實際取得年度一次全額課稅？司法院大法官會議釋字第377號解釋對此雖未明確表示意見，惟該號解釋理由書最末段卻指出：「至於公務員因法定原因停職，於停職間，又未支領待遇或生活津貼者，復職時一次補發停職期間之俸給，與納稅義務人得依己意變動其所得給付時間之情形不同，此種所得係由長期累積形成，宜否於取得年度一次按全額課稅，應於所稅法修正時予以檢討，併予指明。」可知大法官隱然認為公務員復職時一次取得補發停職期間之薪資，似「不宜」按實際取得年度一次全額課稅，故指明立法院於所得稅法修正時，應予以全盤考量檢討。

財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋

然自司法院大法官會議84年3月31日釋字第377號解釋公布迄今，我國所得稅法雖歷經數次修正，立法者卻均未對於釋字第

徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函關於納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發其停職期間之薪金，應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，課徵綜合所得稅之釋示，符合上開所得稅法之意旨，與憲法尚無牴觸。」

377號解釋理由書末段所指公務員因案停職，嗣後復職時一次取得補發停職期間俸給，課稅基準要如何認定之問題予以檢討修正。不過財政部亦察覺上開情形若仍按「現金收付制」原則在實際取得年度全額課稅，對納稅義務人不盡公平。故財政部於88年8月12日發布台財稅字第881932202號函釋，內容略為：「納稅義務人因涉及刑事案件或公務人員懲戒案停職，嗣後經判決確定獲准復職，由服務機關一次補發停職期間之薪資所得，有關應納稅額之計算，依下列規定辦理：

納稅義務人於復職時，由服務機關一次補發停職期間之薪資所得，均屬實際補發年度之所得，扣繳義務人應於給付時，依規定之扣繳率扣取稅款，並應於次年一月底前開具扣繳暨免扣繳憑單，向該管稽徵機關辦理申報；扣繳義務人於填發扣繳暨免扣繳憑單予納稅義務人時，應同時填具補發各年度薪資所得明細表予納稅義務人。

納稅義務人領取一次補發停職期間之薪資所得，其屬補發以前年度部分，應於辦理復職當年度綜合所得稅結算申報時，於申報書中註明補發之事實及金額，除檢附相關之扣繳暨免扣繳憑單外，並應檢附補發各年度薪資所得明細表，俾供稽徵機關計算補徵綜合所得稅。其屬補發復職當年度之薪資部分，仍應併入復職當年度綜合所得總額，課徵所得稅。

稽徵機關接獲納稅義務人綜合所得稅結算申報書後，應依納稅義務人提供補發各年度薪資所得明細表之各年度薪資所得總額，分別併入各該年度綜合所得總額計算應補徵之稅額後，彙總一次發單補徵復職年度之綜合所得稅。」而財政部賦稅署60年6月2日台稅一發字第368號箋函之函釋，於本號函釋發布後，停止適用。

是納稅義務人（專指公務員）因刑案或懲戒案停職未能領取

薪資，嗣後停職原因消滅一次領取停職期間之薪資所得，其個人綜合所得稅之核課已從「現金收付制」即按實際取得薪資年度一次全額課稅，改採「權責發生制」，得分別按各該應取得年度申報各年所得，稅捐稽徵機關再併入各該年度綜合所得總額計算納稅義務人應徵或應補繳稅額。

勞工一次性取得數年薪資給付之處理

由於司法院大法官會議釋字第377號解釋理由書末段以及財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋，指涉之對象均僅限於公務員，故實務上便認定僅限公務員因涉刑事案件或因懲戒案停職，嗣後依公務員懲戒法第六條第一項規定復職者（通常為經判決無罪確定或僅受撤職與休職以外懲戒處分），其獲准復職後一次取得數年薪資者，始能例外適用「權責發生制」之概念。

至於納稅義務人如非公務員者，並無上開財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋之適用。故勞工如因遭雇主違法解僱，俟嗣後一次領取補發數年薪資時，因未能適用上開財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋，造成納稅義務人於領取一次補發之數年薪資時，需按實際取得薪資之年度全額課稅，致受領之當年度所得總額將比以往年度所得提高數倍，需適用高課稅級距及高累進稅率而負擔高額所得稅之結果，對非公務員之勞工實屬苛刻不公。

此種情形一直到最高行政法院九十四年度判字第一二四號判決¹⁵及九十四年度判字第四二七號判決¹⁶兩號判決陸續作出後，

¹⁵ 最高行政法院九十四年度判字第一二四號判決之案例事實為某甲所任職之乙公司，因重整之故，嗣於83年度一次補發公司積欠某甲各年度之薪資，某甲認為公司補發之薪資性質應適用財政部88年函釋得分年計稅或準用所得稅法為所得稅法第14條第3項「變動所得」規定減半計稅，

認為勞工若因故未能按時取得薪資，嗣後一次領取補發數年薪資之情形，亦得類推或直接適用財政部財稅字88年8月12日第881932202號函釋意旨，才獲得解決。此後無論是公務員抑或勞工因故未能按月領取薪資，嗣後因雇主補發而一次領取積欠數年薪資時，均能適用財政部財稅字88年8月12日第881932202號函釋意旨，按補發年度分年歸入所屬年度予以計算納稅義務人應徵或應補繳稅額。

二、實務見解之評析

以下為本文對於納稅義務人事後一次領取補發薪資認定課稅基準之粗淺看法並對實務見解略為評釋如后。

惟台北高等行政法院九十一年度訴字第三七九五號判決認為財政部88年函釋僅適用公務人員因涉及刑事案件或懲戒案件停職，財政部台北市國稅局未予比照辦理並不違反平等原則，且補發薪資並非「變動所得」，故維持台北市國稅局複查決定。某甲不服提起上訴，最高行政法院最後認定本件案例事實有財政部88年函釋之適用，方能還原收付實現原則，始符公平，爰將原審台北高等行政法院判決、訴願決定及原處分廢棄及撤銷。

- ¹⁶ 最高行政法院九十四年度判字第四二七號判決之案例事實為乙公司87年度給付某甲薪資所得中，其中384,500元係該公司於79年3月至87年8月僱用某甲期間內，因未按其年資給予特別休假、國定假日、例假日及特別休假日之薪資，經勞資雙方和解所得之補償金，某甲主張系爭補償金為薪資，應准予按任職期間分年計算核課所得稅，財政部台北市國稅局認為係其他所得，且無財政部88年函釋之適用。台北高等行政法院九十二年度簡字第三七五號判決認為基於公平原則，應有財政部88年函釋之適用而判某甲勝訴。財政部台北市國稅局不服提起上訴，最高行政法院認定系爭補償金性質為薪資，且有財政部88年函釋之適用，故駁回財政部台北市國稅局之上訴。自此之後確立勞工因故未能按月領取薪資，嗣後集中一次領取，亦有財政部88年函釋之適用。

我國所得稅法關於所得歸屬之認定，並未明示採取何制

查司法院大法官會議釋字第377號解釋認為個人所得之歸屬年度，依照所得稅法第14條¹⁷、第88條¹⁸規定並參照同法第76條之1第1項¹⁹之意旨，係以實際取得之日期為準即採取所謂「現金收付制」。據此，前揭大法官解釋文明白指出財政部賦稅署60年6月2日台稅一發字第368號箋之釋示，未違反上開所得稅法之規定，與憲法亦無牴觸，固非無見。然仔細檢視我國所得稅法條文，對於年度所得歸屬的認定，其實並未明文採取所謂的「現金收付制」；司法院大法官會議釋字第377號解釋從所得稅法上開相關條文意旨推敲，認定我國所得稅法認定所得歸屬採「現金收付制」之結論，本文以為在一般正常情形下，或從稽徵機關核課個人綜合所得稅之便利性，與納稅義務人於領取所得時，同時即可預期其明年申報所得稅時之數額可預見性，及防止納稅義務人藉由變動領取所得之時點以規避稅課之目的，關於個人綜合所得稅之歸屬年度之認定採「現金收付制」，固屬允當之原則。惟在特殊情形，例如公務員因刑事案件或因懲戒案先行停職，於復職時由服務機關一次補發停職數年之俸給，諸如此類具有法定原因且非可歸責於己之原因，導致事後集中一次領取補發數年薪資之情形，倘仍採「現金收付制」作為認定所得歸屬之基準，則非允

¹⁷ 所得稅法第14條第1項：「個人綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之。」

¹⁸ 所得稅法第88條第1項：「納稅義務人有各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第九十二條規定繳納之。」

¹⁹ 舊所得稅法第76條之1第1項：「對於公司未分配盈餘歸戶，按其歸戶年度稅率課徵所得稅，而不問其實際取得日期之規定。」（按：現行所得稅法業已刪除第76條之1第1項規定）

洽及公平。

前述認為非屬公允的理由，在於當公務員復職時，服務機關係依據公務員懲戒法第6條²⁰之規定，一次補發停職數年期間俸給予公務員，此補發之公俸既屬於「停職期間各年度之俸給」，按所得稅法第14條「個人之綜合所得總額，以其『全年』第三類薪資所得合併計算之」之文義解釋，該補發之俸給實質上非屬領取年度之薪資所得，應准予納稅義務人補行辦理停職期間各年度綜合所得稅之申報，方符法義。再從稽徵實務便利性而言，公務員之俸給具有固定性、經常性，及週期性發生等特質，復以政府機關均備有完整之會計、審計帳簿，薪資數額、發放記錄等均留有相關紀錄可供稅捐稽徵機關查核，是稅捐稽徵機關對於所得發生年度，殆無認定上之困難。承認納稅義務人得補行辦理各年度所得稅之申報，始符所得稅立法意旨之當然解釋²¹。

況且財政部依據司法院大法官會議釋字第377號解釋理由書末段意旨，所發布財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋，將此種納稅義務人因故未能領取薪資，嗣後一次領取停職期間之薪資所得，亦得分別併入各該年度綜合所得總額計算應徵或補繳稅額，已然針對此類集中一次領取數年補發薪資之特殊情形，例外改採「權責發生制」，准予納稅義務人補行辦理各年度綜合所得稅之申報。在我國個人所得稅之所得歸屬年度之認定，歷次所得稅法修正均未明文表示採取何制之情況下，財政部上開88年函釋意旨恐似已有牴觸大法官釋字第377號解釋所揭槩「我國所得稅法採取現金收付制」意旨之疑慮。故本文見解以為，為

²⁰ 公務員懲戒法第6條之規定：「依第三條第一款或第四條規定停止職務之公務員，未受撤職或休職處分或徒刑之執行者，應許復職，並補給其停職期間之俸給。」

²¹ 劉鐵錚大法官釋字第377號解釋不同意見書參照。

避免所得稅法之解釋邏輯前後矛盾，應認我國所得稅法就個人所得稅歸屬年度之判斷，並未明文表示採取何制，而應視納稅義務人薪資之性質並參酌取得之原因事實，在一般情形分別適用釋字第377號見解所揭櫫「現金收付制」，在特殊情形則適用財政部88年度函釋意旨之「權責發生制」，方為妥適。

財政部台財稅字第881932202號函釋之適用對象不應限於公務員

在財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋公布後，最高行政法院九十四年度判字第一二四號、九十四年度判字第四二七號判決作成前，實務傾向認為財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋僅能適用於公務員因案停職，嗣後經判決確定獲准復職之情形。倘納稅義務人因私人間債權債務關係積欠薪資（例如本文案例所涉的非法解僱之勞工），嗣後一次取得薪資給付之情形，仍應併入其實際取得日期所屬年度課徵綜合所得稅，稅捐稽徵機關未予比照適用財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋意旨，並無違反平等原則²²。

惟本文認為所謂「薪資」，係指受雇主指揮監督而提供勞務之報酬，其報酬係基於其職務關係而獲得²³，且按月累積發生，核其性質係具有「固定性」、「經常性」、「反覆發生之週期性」，無論公務員或勞工就薪資所得而言並無二致。且我國所得稅法關於公務員與勞工，亦未區分而適用不同課稅標準；又公務員未能按月領取薪資之原因（例如因刑事案件或懲戒案件先行停職）與勞工遭違法解僱等情形，同屬非因己意變動亦非可歸責於

²² 台北高等行政法院九十一年度訴字第三七九五號判決意旨參照。

²³ 吳金柱，所得稅法之理論與實用（上），初版，五南圖書出版股份有限公司，2008年，頁649。

己之事由所致。再者無論公務員或勞工，其就停職期間負擔稅捐之能力二者亦無不同。故本於「相類似之事務，應為相同處理」之平等原則要求，勞工遭違法解僱致一次領取數年補發之薪資，基於上述理由，應有財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋之適用，方符課稅公平原則。是以，稅捐稽徵機關早期以納稅人職業非屬公務員為由，對其補領薪資而為不同課稅方式，並無形式合法性與實質正當性之理由，即涉以職業身分為不當之連結，而屬不公平且恣意之差別待遇，已然侵害憲法保障人民平等權²⁴，自不待言。

勞工因故一次取得補發數年之薪資，亦應適用財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋意旨方符量能課稅原則及公平原則

按人民所得之所以需負擔租稅，乃在於財產權受憲法保障之同時，國家為了公共利益所必要，依憲法第23條規定得以法律限制之，亦即所有權負有社會義務²⁵。是以，國家非根據法律，不得要求國民繳納稅捐，而且僅於具體的經濟生活事件及行為，可以被涵攝於法律之抽象構成要件前提下時，國家之稅捐債權始能成立²⁶，此即為我國憲法第19條所揭櫫之稅捐法定主義之意旨。稅捐法律對於各項發生之課稅生活事實，需以內容具體、範圍明確之方式，明確規定人民應負擔納稅義務的範圍於構成要件裡，使人民事前預測其行為應徵納稅款之額度，其後關於稅捐構成要件是否合致，再由稅捐稽徵機關對於人民之行為予以審認。又涉

²⁴ 陳炎輝，從時效論應付費用轉列收入違憲，稅務研究月刊，第191期，2009年8月，頁1-2。

²⁵ 葛克昌，所得稅與憲法，自版，翰蘆圖書總經銷，3版，2009年，頁10。

²⁶ 陳清秀，稅法總論，5版，元照出版有限公司，2008年，頁37。

及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅²⁷之公平原則為之，此有司法院大法官會議釋字第420號解釋意旨可資參照。

又我國司法院大法官會議釋字第565號、第597號等解釋業更已明文揭櫫「量能課稅原則」為憲法上租稅負擔分配之立法原則，是以立法者制訂相關稅法法律，司法機關解釋稅法法律，甚至行政機關執行稅法法律，均應服膺量能課稅原則²⁸，自不待言。再者，所得稅法固為國家向人民徵收所得稅之依據，但其規定亦有部分落實憲法保障人民生存權之理念，例如於所得稅法中，納稅義務人於年度所得中得享有減除免稅額、標準扣除額、薪資所得特別扣除額等規定，即為維持人民最低生活之必要措施；另外，為符合社會正義，達成課稅實質平等，而有課稅級距及累進稅率之規定（司法院大法官會議釋字第377號劉鐵錚大法官不同意見書參照）。查我國所得稅法之所以使用「課稅級距」設計，就是為了區分不同所得者，所應負擔的稅負程度，每一級距各自代表納稅人所得能力與其稅負的合理水準；採取累進稅率課稅，即為符合量能課稅原則。一言以蔽之，所得愈高者，代表經濟上給付能力愈高，所得稅負擔自然較重。

早期稅捐機關不問納稅義務人一次受領數年補發薪資，是否出於己意變動或可歸責於己之事由，逕以「現金收付制」作為課徵所得稅之認定基準，將造成納稅義務人一來無法事先預測其應

²⁷ 所謂實質課稅原則，係指無論稅捐之課徵，不論是稅捐主體、稅捐客體，或歸屬之判斷，均應以經濟實質為準。柯格鐘，論量能原則，成大法學，第14期，2007年12月，頁99。

²⁸ 柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第136期，2006年9月，頁101。

納稅款為何（蓋訴訟勝訴與否、判決何時確定，以及何時可以領取補發薪資均屬未定之數），而與前述量能課稅原則相悖。再者，納稅義務人於停職或遭非法解僱期間不僅已先無任何原來之薪資收入而可供維生，事後一次性取得此早應給付之薪資收入時，又無法先行扣除本來於停職各該年度原得享有之各項免稅額及扣除額之利益。以故，勞工或公務員一次性地補發停職數年期間之薪資時，如全部併入受領年度課徵綜合所得稅，將造成納稅義務人雙重不利益，不但牴觸稅捐法定原則，更有嚴重侵害納稅義務人受憲法保障生存權之疑慮！

是以，本文以為，量能課稅原則既為稅法之基礎原則，其要求國家依照納稅人之經濟負擔能力予以課稅，用以實現稅捐之公平與正義，倘勞工非因可歸責於己之事由（如遭雇主違法解僱），事後一次取得補發數年之薪資，亦應如同公務員因案停職事後領取停職期間之薪俸情形，直接適用財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋意旨，方符稅捐公平原則之要求。

肆、因訴訟一次取得數年薪資之法定遲延利息課稅實務

違法解僱訴訟中一般除請求判准給付非法解僱期間的薪資外，另基於雇主各期薪資給付遲延之事實，勞工通常均會附帶請求各期薪資之法定遲延利息。實務上因訴訟期間有時頗為漫長（例如本案例所本之事實即長達八年多），且目前銀行利率甚低²⁹，法定利率年息5%遲延利息請求之利益即屬相當可觀。茲謹先行介紹我國就各期薪資遲延利息所得之課稅實務處理模式，之

²⁹ 以本文撰寫之99年6月而論，一年期定存利息約僅年息1%左右，5%年利率之法定遲延利息即等同五倍銀行定存利息，利益可觀。

後再析述該實務運作之合理性。

一、實務見解簡介

關於一次取得數年法定遲延利息給付是否應課徵及如何課徵所得稅之問題，應先探究法定遲延利息之性質為何。

財政部83年6月16日以台財稅字第831598107號函釋略稱：「……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、……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。」開宗明義先認定如訴訟當事人受領者係「損害賠償」即非所得，但所謂「損害賠償」僅限於「填補債權人所受損害部分」。至於民法第216條第1項規定之「所失利益」部分則非屬「損害賠償」性質，而應歸類為所得稅法第14條第1項第九類規定之「其他所得」（現行所得稅法將「其他所得」改列在第14條第1項第十類）。

至於因訴訟一次取得之數年利息其性質為何？財政部91年3月1日台財稅字第0910450881號函釋指出：「納稅義務人因案停職，嗣後既經判決確定獲准復職，其停職原因自始即不存在，其一次領取停職期間之薪資所得，與納稅義務人私人間因債權債務關係向法院提起訴訟一次取得之數年利息所得，二者之情形有所不同。是納稅義務人一次取得數年之利息所得，應併入其實際取得日期所屬年度課徵綜合所得稅，尚無本部88年8月12日台財稅字第881932202號函規定之適用。」上揭函釋所指之「利息所得」應係指一般金錢債務之利息，只因債務人未按期支付，債權

人以訴訟請求一次性地獲得給付，仍不失為所得稅法第14條第1項第四類之「利息所得」性質。此時，債權人一次取得前數年累積的各期利息，財政部堅守「現金收付制」原則，不准債權人援引財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函規定予以攤分到各該應取得年度。

至於法定遲延利息如何課稅？實務上均以其為「利息所得」的一種。

最高行政法院九十二年度判字第九八八號判決認為：「所得稅法第十四條第一項第四類所定：『利息所得：凡公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得』，係屬一種例示規定，所謂利息並不限於條文所例示之情形，僅須該所得具有利息之性質均屬之。查法定遲延利息其性質亦屬於利息之一種，且本案係退稅之法定利息，並非依法令規定，具有強制性質儲蓄存款之利息，而退稅係屬公法上之不當得利請求權，其附加之遲延法定利息，亦非損害賠償之性質，不合免納所得稅之要件。又系爭利息既屬法定遲延利息，其顯非出於儲蓄目的之存款而所得之利息，亦與所得稅法第十七條第一項第二款第三目第三小目所定儲蓄投資特別扣除額之規定不符。」最高行政法院上揭判決認為法定遲延利息也是第四類所得「利息所得」的一種，但不能享儲蓄投資特別扣除額之利益。

台北高等行政法院九十七年度訴字第二二九六號判決則指出：「系爭所得5,227,009元係原告與國泰人壽公司、安泰人壽公司及遠雄人壽公司等3家公司因保險理賠金事件提起訴訟，而獲賠償金額之延滯利息³⁰，計息期間自88年初起至94年初清償日

³⁰ 保險法第34條第2項規定：「保險人因可歸責於自己之事由致未在前項規定期限內為給付者，應給付遲延利息年利一分。」年利一分即年利率10%，為民法法定利率之兩倍。

止，此為原告所不爭執，並有台灣高等法院92年度保險上字第27號民事判決等影本資料可稽。足見系爭所得為一次取得數年之利息所得，依首揭規定，其所得性質核屬利息所得，原核定就原告實際取得日期所屬之94年度課徵綜合所得稅，於法並無不合。原告雖稱：本件利息所得一次領受，並非原告所願，其性質與前述之慰勞金或復職一次領取之薪資相同，應屬於所得稅法第14條第3項規定之變動所得，否則亦應准予比照復職薪資分年計算課稅云云。惟查：行為時所得稅法第14條第3項規定之變動所得，雖係採例示式規定，利息所得未在例示範圍之內，然鑑於所謂變動所得，其特徵在於『多年努力之所得實現於一年』，利息所得並無『多年努力之所得實現於一年』之特徵，核其性質應非屬變動所得。」本則判決認法定遲延利息亦屬「利息所得」之一種，與前揭最高行政法院見解一致，其更進一步認定亦非所謂的變動所得，不能半數免稅。

綜合上揭實務見解可知，雇主違法解僱勞工致遲延給付薪資，勞工起訴並依民法第233條第1項前段規定，請求按年利率5%計算各期應付薪資之法定遲延利息，目前實務上認其性質並非填補現存財產減少之損害賠償，而仍屬所得稅法第14條第1項第四類規定之「利息所得」，依法應課徵綜合所得稅。且更認此種因私人間債權債務關係向法院提起訴一次取得數年法定利息所得，非屬薪資，故無財政部88年8月12日台財稅第881932202號函釋及最高行政法院九十四年度判字第一二四號與九十四年度判字第四二七號判決意旨分年攤提所得額之適用，仍應併入實際取得日期所屬年度課徵綜合所得稅，並由雇主於給付法定遲延利息同時，依所得稅法第88條規定先行辦理扣繳，此亦係我國目前稅捐

機關普遍之作法³¹。

二、法定遲延利息是否為所得稅法上之「所得」？

按所得係所得稅法之核心，故需先認定納稅義務人所取得之收入係所得稅法上之「所得」，其後方能對之加以課稅。關於所得理論之探討，學說上主要有「泉源說」、「交易所得說」、「純資產增加說」等各種立論；所謂「泉源說」係指某物是否認定為所得之標準，取決於是否有一個獨立的、流出的泉源存在；「交易所得說」則謂是否為所得之標準僅以納稅義務人透過營利活動在市場所實現之經濟成果，作為衡量個人經濟能力之標準；「純資產增加說」意指一定期間內，於經濟上、淨資產的增益³²。

惟從我國所得稅法第8條第1款至第10款之例示規定，所得稅法之「所得」解釋上至少有兩項特徵：（一）形成財產增加；（二）該財產增加係由市場交易而來。就第（一）項所稱「形成財產增加」之特徵而言，此得從我國所得稅法第8條所例示「股

³¹ 財政部稅務入口網站刊登稅務新聞乙則：「高雄市陳先生詢問，其因公司未依勞動基準法規定終止勞動契約而提起訴訟，經法院判決確定獲准復職，其領取公司依判決給付之利息，是否亦適用財政部88年8月12日台財稅第881932202號函釋，因案停職於復職時一次領取停職期間之薪資分年計算課稅之規定？」財政部高雄市國稅局則表示：納稅義務人一次取得數年之利息所得，應併入其實際取得日期所屬年度課徵綜合所得稅，尚無88年8月12日台財稅第881932202號函薪資分年計算課稅規定之適用。因此，陳先生仍應依實際領取日期所屬年度全數併計該年度之綜合所得稅。」（資料來源：<http://www.etax.nat.gov.tw/wSite/ct?xItem=66897&ctNode=10708> 最後拜訪日期：100年3月20日）

³² 詳參胡斯諺，財產權之損失補償費及損害賠償費於所得稅之探討，中原大學財經法律學系碩士學位論文，2008年1月，頁19-22。

利」、「盈餘」、「報酬」等及從第14條關於個人綜合所得總額之計算方式規定，可知我國所得稅法所掌握者為財產之增加³³。然非可謂一有財產之收入，即屬所得依法需課徵所得稅，仍必須具備財產之收入，造成整體經濟財產亦為增加結果時，方能課稅。是以，我國民法上一般侵權行為之損害賠償，如係填補財產上之損失，雖客觀上有財產收入之外觀，惟整體經濟財產並無增加之結果，無須課稅。而就前述第（二）項所稱「該財產增加係由市場交易而來」之特徵以觀，我國所得稅之課徵基礎在於負擔能力，乃係基於市場所提供之營利機會而來。國家課徵所得稅之正當性，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。觀察所得稅第8條所列經濟行為態樣，如「參與營利事業分配」、「勞務」、「財產租賃」等，皆為在獲得利潤盈餘意圖下參與市場交易行為。故所得稅課徵標的是個人參與市場交易活動所得財產增加，未經交易而得之增益即不屬之，例如在自家庭院種植果樹、教自己小孩功課等³⁴。

按法定遲延利息之性質，依照最高法院八十二年度台上字第七一〇號判決意旨：「依民法第二百三十三條第一項及第三項規定比照觀之，所謂法定遲延利息為法律所擬制債權人所受最低損害賠償額之預定，故債權人除得請求給付法定遲延利息外，如受有其他損害，並得請求賠償。」以故，依民法第233條第1項前段規定，法定遲延利息法律性質上應為填補勞工所受損害之損害賠償甚明。亦即勞工倘未遭非法解僱，於正常情形下早得受領該筆薪資給付而得依法為正常使用與收益，但現實上卻無法為正常使用收益之損害，此即為法定遲延利息之性質也。

³³ 蘇俊雄大法官釋字第509號解釋不同意見書參照。

³⁴ 蘇俊雄大法官釋字第509號解釋不同意見書參照。

更且，承前所述，本文認為，所得之概念至少具備兩項特徵：「形成財產增加」與「該財產增加係由市場交易而來」；查法定遲延利息係基於我國民法規定而來，雖會造成勞工財產增加，惟顯然無法符合我國所得稅法上「所得」之第二項特徵：該財產增加係由市場交易而來。勞工獲得法定遲延利息係基於法院依據民法規定判決而取得，非由市場交易而來，基於租稅法定原則，應不能作為課徵所得稅之客體。故薪資法定遲延利息，應係為彌補勞工不能於正常受薪情形下得使用、收益「原應領薪資」之損害；且就所得概念之認定而言，法定遲延利息來源係本於法律上規定、法院判決而來，亦無涉於市場交易，非屬「所得」，理應不得作為所得稅課徵之標的。

至於財政部83年6月16日台財稅字第831598107號函釋指出，損害賠償不包含所失利益，亦即損害賠償中的「所失利益」部分仍應課徵所得稅云云。惟查所失利益依民法第216條第2項規定，係指依通常情形或依已定之計畫、設備或其他特別情事，可得預期之利益。雇主依民法第233條第1項前段規定，就按月本應如期給付但未給付之薪資，依法給付法定遲延利息，依前引最高法院八十二年度台上字第七一〇號判決意旨，本屬勞工未能如期受領薪資所受損害之填補，並非依通常之情形或依已定之計畫、設備或其他特別情事，可得預期之利益甚為灼然。既然法定遲延利息非屬所失利益，而仍係填補所受損害之損害賠償，自然亦不屬於所得稅法所稱之「所得」（無論是第四類的利息所得或第十類的其他所得），也就沒有課徵所得稅之問題產生。

三、小 結

勞工因獲得勝訴確定判決，致一次性地取得數年薪資之法定遲延利息，本文認為其性質非屬我國所得稅法上之所得，因此無

須課稅已如前述。惟我國實務見解向來認為法定遲延利息非屬填補債權人所受損害部分，而屬所得稅法第14條第1項第四類之「利息所得」，依法應課徵綜合所得稅³⁵。

惟退一萬步言，縱依現行實務見解認定法定遲延利息亦屬「利息所得」的一種應課徵所得稅，惟本文考量其性質與前述一次領取數年薪資情況相類似，為長期累積所形成，且勞工取得法定遲延利息係依據民法第233條第1項法律規定而來，違法解僱又非屬可歸責勞工事由所致，本於平等原則、量能課稅原則之要求，遇此種特殊情形下，綜合所得稅課徵標準亦應改採「權責發生制」，勞工得分年計算申報，再分別併入各該取得法定遲延利息年度之所得總額，據以辦理各該年度所得補稅手續，方為允洽。

再者，財政部91年3月1日台財稅字第0910450881號函釋所指案例事實從上下文對照，即可推知該函釋所稱納稅義務人「私人

³⁵ 台北高等行政法院九十四年度訴字第三三二三號判決理由書：「事實上，所有公私法上的『損害賠償』或『損失補償』在上開標準下均符合『收入』之定義。因為『收入』是建立在時間差的觀念上，是比較二個時點間的財產數額昇降以為決定。而『損害賠償』或『損失補償』則是以同一時點之財產狀況為基礎進行填補活動，二者是全然不同的概念。而在這個情況下，即使在『固有利益填補』的損害賠償類型中，也可比擬為強迫換價（破壞他人之物而需給予補償，因為該他人所能請求的賠償金額是破壞當時的市場價格，而不是原始買入價格，所以賠償結果就如同強迫出賣該物一般，而該他人是否有所得產生，則須從時間差的觀點，比較買入時價格與獲得賠償金額間之差額，決定其有無所得）。」簡言之，依照台北高等行政法院九十四年度訴字第三三二三號判決見解，即便是損害賠償，倘確實造成了財產之增益，而產生財產之淨流入時，則實已該當了「所得」之概念，均該當所得稅法中之課稅客體。胡斯諺，財產權之損失補償費及損害賠償費於所得稅之探討，中原大學財經法律學系碩士學位論文，2008年1月，頁43-44。

間因債權債務關係」向法院提起訴訟一次致取得數年利息，係指私人間基於消費借貸契約關係下，起訴請求金錢借貸之利息所得。而勞工遭違法解僱，嗣後獲得法院確定勝訴判決，雇主基於判決主文而一次性給付勞工違法解僱期間之薪資及法定遲延利息者，與前述金錢借貸給付請求之遲延利息，二者情況完全不同；且薪資之法定遲延利息乃基於雇主遲延給付薪資而來，舉重以明輕，補發數年之薪資「本金」既可適用財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋，得分年歸入補發年度分年課稅，法定遲延利息之給付，亦應適用財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋意旨得以分年課稅，方符事理。

現行實務見解未明辨法定遲延利息確為填補所受損害之損害賠償性質，又以非屬薪資之一次性補發，逕以實際取得年度「全額」課徵綜合所得稅，顯有違反稅捐法定原則及平等原則之不當。

伍、結 語

由於我國所得稅法並未針對認定個人所得稅之所得歸屬年度明文採取「現金收付制」或「權責發生制」，加以二種制度各有優劣，因此本文見解認為就一般情形下，考量個人普遍未有設帳機制，因此於實際收受現金時，作為衡量稅捐負擔之基準，較符合量能課稅原則，且有助稽徵機關核課之便利性；然在特殊情形，即非可歸責於納稅義務人之狀況下（例如勞工遭違法解僱），事後一次取得補發之數年薪資，若不能適用財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋意旨，得分別併入各該年度綜合所得總額計算應補繳之稅額，將造成勞工無法扣除違法解僱期間之免稅額及各項扣除額於先，嗣後一次補發數年之薪資，又

合併於實際取得年度課徵綜合所得稅，致實際取得年度之所得總額及淨額提高數倍，因而適用高課稅級距及高累進稅率於後，顯然不當剝奪勞工本應享有各項免稅額及扣除額之權利，且扭曲所得稅法第14條「全年薪資所得」之文義，虛增勞工之給付能力，並不符合量能課稅原則，至為灼然。

故基於「相類似之事務，應為相同之處理」，考量到勞工因違法解僱致事後一次取得數年補發之薪資，與公務員因案停職事後復職取得補發之薪俸，二者原因均非可歸責於己之事由，且薪資均具有「週期性」、「經常性」及「固定性」，勞工應得直接適用財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋意旨，將事後取得數年之補發薪資，分別併入各該年度綜合所得總額計算應補繳之稅額，採取「權責發生制」，方符量能課稅原則及平等原則。

至於依據民法第233條第1項之法定遲延利息，本文認為其性質依最高法院八十二年度台上字第七一〇號判決意旨應為填補所受損害之損害賠償，且亦不具備我國所得稅法上「所得」之特徵，故非我國所得稅法上之「所得」，本無課徵所得稅之問題。

可惜我國實務並未明辨法定遲延利息之性質，徒以法定遲延利息為勞工所得，望文生義認其既稱為遲延「利息」當然亦屬「利息所得」之一種，逕以實際取得年度課徵綜合所得稅，此一見解誠值商榷。本文以為，縱認法定遲延利息為「利息所得」的一種，依法應課徵綜合所得稅，然考量法定遲延利息乃基於雇主遲延給付薪資而來，薪資「本金」既可適用財政部88年8月12日台財稅字第881932202號函釋，舉重以明輕，法定遲延利息亦應適用以符公平原則；復以法定遲延利息性質亦與前述一次領取薪資情況相類似，為長期累積所形成，且勞工取得法定遲延利息係依據民法第233條第1項法律規定而來，造成此等一次性領取之事

由非可歸責於勞工，復應予考量勞工於遭非法解僱期間頓失唯一生計來源，而此遭非法解僱薪資之法定遲延利息實際上顯為損害賠償性質，故而本於平等原則、量能課稅原則之要求，遇此種特殊情形下，綜合所得稅課徵標準亦應改採「權責發生制」，勞工得分年計算申報法定遲延利息，再分別併入各該取得年度之所得總額，據以辦理各該年度所得補稅手續，方符量能課稅原則及賦稅平等原則。

回到本文案例以觀，依目前的稅捐實務運作，案例中的勞工甲於受領雇主補發之薪資及法定遲延利息時，就90至97年度薪資「本金」部分，應於接獲雇主所製發之扣繳憑單後，按各該年度應取得金額開單補申報前開各年度綜合所得稅。至於補發的薪資中屬於98年度部分則應於隔年即99年5月間辦理98年度綜合所得稅結算申報時合併其他所得一併申報。至若法定遲延利息部分，目前實務上仍認定該法定遲延利息非屬「填補所受損害」之損害賠償性質，而屬「利息所得」之一種，故應「全額」列為98年度之所得而於隔年即99年5月辦理98年度所得稅結算申報³⁶。（本文原收錄於元照出版公司2011年5月出版『社會公義—黃越欽教授論文集』第253-282頁，附此註明）

³⁶ 本文得以完成首需感謝明理法律事務所顏邦峻律師協助，先行蒐集相關實務見解及參考論文。初稿完成後，並蒙明理法律事務所葛百鈴律師、李瑞敏律師協助校對及提供寶貴修改建議，於此一併申謝。