

## 釋字第七四五號解釋部分不同意見書

黃璽君大法官 提出

本號多數意見認所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款、第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 關於薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符，限相關機關 2 年內修正部分，本席尚難贊同，爰提部分不同意見如後：

### 一、立法者於租稅領域有較大立法裁量

憲法第 19 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、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之。至法律所定之內容於不牴觸憲法其他規定之合理範圍內，則屬立法裁量事項(本院釋字第 369 號解釋參照)。本院關於涉及平等原則之稅務釋

憲聲請案<sup>1</sup>，除涉及重大基本權等（本院釋字第 694 號、第 701 號解釋涉及生存權、第 696 號解釋涉及憲法保障婚姻與家庭制度）採較嚴格之審查標準外，向來採寬鬆審查標準（本院釋字第 635 號解釋、第 647 號解釋、第 648 號解釋參照，本解釋亦採此標準）。是立法者於租稅領域有較大立法裁量。

## 二、量能課稅原則與稽徵經濟原則

量能課稅原則，釋字第 597 號解釋<sup>2</sup>雖明文提及，惟係稱「量能課稅及公平原則」，究係指與公平原則合為一原則或各為獨立原則，且指涉範圍過於寬泛，難以具體說明其內涵<sup>3</sup>，而缺乏法定之定義，學者間亦無一致見解<sup>4</sup>。

---

<sup>1</sup> 直接援用憲法第 7 條平等原則予以審查者，例如釋字第 241 號、第 460 號、第 565 號等。而於解釋文中另有使用「課稅公平」一詞者，例如釋字第 224 號、第 257 號、第 281 號、第 500 號、第 508 號解釋等；使用「租稅公平」一詞者，則有釋字第 180 號、第 218 號、第 248 號、第 318 號、第 327 號、第 496 號、第 506 號、第 607 號解釋等。其他尚有釋字第 397 號使用「為使租稅臻於公平合理」一詞，釋字第 506 號解釋使用「租稅公平負擔」一詞。

<sup>2</sup> 釋字第 597 號解釋「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則……」

<sup>3</sup> 黃源浩，論量能課稅，收錄於《租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集》，新學林，2016 年 1 月，頁 587-590。

<sup>4</sup> 學者陳敏認為，國家的財政需要，應該公平地分派予人民負擔，亦即按照稅捐義務人繳納稅捐的經濟能力大小而課徵稅捐。換言之，國家於課徵稅捐時，無論以何種稅捐種類課徵，均應共同遵守量能課稅原則之要求。若租稅義務人有相同之納稅能力，而在無其他合理的理由下課以不同之租稅負擔，即有違平等原則之要求。陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，1981 年 10 月，頁 57 至 58。學者黃俊杰認為，稅捐課徵之原則，首重公平，亦即對於相同負擔能力者課徵相同稅捐，對於不同負擔能力者應予合理之差別待遇，故應兼顧水

如依其字面文義，係指按納稅義務人稅負能力課稅，則本院釋字 565 號解釋「依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。」<sup>5</sup>釋字第 607 號解釋「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。」

亦論述按稅負能力課稅，但未冠以量能課稅，而以平等原則（租稅公平原則）審查。本席以為量能課稅一詞尚未成為明確用語，且一般既以平等原則之下位概念視之，則逕依平等原則審查即可。本解釋理由書第 2 段謂「始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而不違反憲法第 7 條平等保障之意旨。」似亦將之歸於平等原則下。

依租稅平等原則，固應按納稅義務人實質稅負能力課稅，惟租稅核課行政為大量行政，稽徵機關之行政資源顯然

---

平公平及垂直公平。至於，衡量公平之標準，則應依個人之給付能力為之，亦即透過量能課稅原則為之衡量。黃俊杰，納稅者權利之維護者，收錄於氏著《納稅者權利保護》，元照，第 2 版，2008 年 1 月，頁 4 至 6。學者黃茂榮認為，稅捐為無(直接)對待給付之公法上強行給付義務，其給付義務之有無及範圍，自然只能取決於納稅義務人之稅負能力。是故，量能課稅原則乃被肯認為公平課稅的基礎原則。在納稅義務人之客觀稅負能力的基礎上，課以與其有相同能力者，同等程度之稅捐義務。黃茂榮，《稅法總論（第一冊）》，翰蘆，增訂 2 版，2005 年 9 月，頁 153 至 156。

<sup>5</sup> 釋字第六三五解釋亦有相同意旨。

有限，大量行政之事實形成個別案件之正義在實現上之界限，在租稅法領域中，無論在立法層面或是在法律適用層面，均須考量到租稅簡化（亦稱稅捐稽徵經濟原則<sup>6</sup>），稅法上之類型化及概算化（或稱總額化<sup>7</sup>，包括按一定比率計數）即為可資利用之手段之一。類型化等之必要性乃建立於稽徵行政之有限負擔能力上，透過類型化等方式，使得稅務機關減輕其稽徵成本及負擔，但透過此種「簡化設計」，不免犧牲按「實質稅負能力」課稅之要求，故租稅法上類型化等之立法為促進租稅簡化，產生有違按實質稅負能力課稅之不平待遇，仍須通過平等原則之檢驗<sup>8</sup>。於此，僅允許因租稅簡化而輕微逸脫按實質稅負能力課稅，為了租稅簡化而為類型化之分類標

---

<sup>6</sup> 參照最高行政法院九十五年判字第一〇五四號判決「……實則『稽徵經濟原則』乃是與『稅捐法定原則』及『量能課稅原則』併立之稅捐法制三大基本建制，極具重要性。由此亦可知，在稅捐法制上，人民權利與行政效率必須有所調和，其間有『成本效益』之衡量在其中……」。

<sup>7</sup> 盛子龍，租稅法上類型化立法與平等原則，中正財經法學，第3期，2011年7月，頁151。陳清秀，論稅法上類型化（上），法令月刊，第59卷第4期，2008年4月，頁601。

<sup>8</sup> 盛子龍，前揭文（同註7），頁151至156。黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，植根雜誌，第20卷第10期，2004年10月，頁4至9。陳清秀，前揭文（同註7），頁601至605。柯格鐘，論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑，臺大法學論叢，第45卷，2016年11月，頁1256。租稅法上類型化是以租稅簡化為目的，將稅法的適用取決於一種典型、常態或是平均的事實，以取代或減輕租稅行政機關個案調查之負擔；而稅法上之總額化，亦屬類型化的下位案型，係指將一個租稅法的構成要件之計算基礎予以類型化。盛子龍，前揭文（同註7），頁153、155。

準，仍須與按實質稅負能力課稅之目的具合理關聯性，且類型化所形成之差別待遇悖離按實質稅負能力課稅之程度，尚在可容許範圍。又實質稅負能力於所得稅範疇，應以收入減除必要成本費用定其實質稅負能力。然此非絕對，為防浮濫減除或稽徵經濟原則，對於必要成本費用設認定標準、列舉申報項目、最高限額、或採定率、定額扣除，在合理範圍，立法者可自由裁量。

### 三、執行業務所得與薪資所得存有差別待遇

所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類規定「執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。……」執行業務者其執業收入減去成本及必要費用、費用與損失之餘額，始作為執行業務所得，計入綜合所得總額。而所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類規定「薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。二、前項薪資包括：

薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費。但為雇主之目的，執行職務而支領之差旅費、日支費及加班費不超過規定標準者，及依第 4 條規定免稅之項目，不在此限。……」(下稱系爭規定一)另於民國 90 年 1 月 3 日修正公布所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 規定：「薪資所得特別扣除：納稅義務人及與納稅義務人合併計算稅額報繳之個人有薪資所得者，每人每年扣除 7 萬 5 千元……。」(下稱系爭規定二，82 年 2 月 5 日修正公布所得稅法第 5 條之 1 定有依消費者物價指數上漲幅度調整薪資所得特別扣除額之規定，97 年 12 月 26 日修正為 10 萬元，103 年 6 月 4 日修正為 12 萬 8 千元。)薪資所得者僅得按薪資所得特別扣除所定定額扣除，不能實額減除成本、費用，形成差別待遇。簡言之，執行業務所得與薪資所得兩者之差別待遇，在於兩者計算所得額之計算方式，前者採實額扣除，後者係採定額扣除。另外，採定額扣除在不同薪資所得者間，亦形成差別對待。惟倘形成差別待遇之系爭規定所追求之目的正當，且分類標準及差別待遇之手段與目的間具有

合理關聯性，即符合平等原則之要求（本院釋字第 647 號、第 684 號解釋參照）。

#### 四、薪資所得特別扣除之立法目的

所得稅法 63 年 12 月 30 日修正公布時，首次增訂薪資所得特別扣除之規定，係以薪資所得之一定比率，且不超過最高扣除額計算，其立法理由，僅謂「為減輕薪資所得者稅負，茲特增訂特別扣除辦法」<sup>9</sup>。爾後 78 年 12 月 30 日改以直接定額扣除，修正理由亦僅謂「期使薪資所得者普遍受惠」<sup>10</sup>。按系爭規定一中之第 1 款規定「薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額」，並無扣除任何成本及費用。是薪資所得特別扣除若僅是因考量扣繳制度之採行，使薪資所得之課稅資料完全為稅捐稽徵機關掌握，薪資所得之實質稅負較高，而對薪資所得者給予之優惠為目的，則薪資所得者

---

<sup>9</sup> 立法院公報，第 63 卷第 95 期，院會紀錄，頁 27。63 年 12 月 30 日修正公布所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 7 目規定：「薪資所得特別扣除：納稅義務人及由納稅義務人合併申報之個人有薪資所得額百分之十。但每年扣除數額，以不超過 4 千元為限。」

<sup>10</sup> 立法院公報，第 78 卷第 104 期，院會紀錄，頁 105。78 年 12 月 30 日修正公布所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 規定「薪資所得特別扣除：納稅義務人及與納稅義務人合併計算稅額報繳之個人有薪資所得者，每人每年扣除 4 萬 5 千元，其申報之薪資所得未達 4 萬 5 千元者，就其薪資所得額全數扣除。配偶依第 15 條第 2 項規定分開計算稅額者，每年扣除 4 萬 5 千元，其申報之薪資所得未達 4 萬 5 千元，就其薪資所得額全數扣除。」

係以薪資收入負擔稅負，將有違按實質稅負能力課稅之平等原則。是薪資所得特別扣除應解為含有採行推估與必要費用額度相當之定額扣除法，即有收入減除成本及必要費用之概念，並對低薪資所得者之必要費用未達所定定額部分予以減免。故薪資所得特別扣除，係對於納稅義務人為取得薪資所得所支出之必要費用，採取概算費用定額扣除方式，正是立法者基於租稅簡化之考量，將納稅義務人可以主張減除之成本及必要費用，以概算化(或總額化)方式處理，不准許納稅人舉證實報實銷之列舉扣除方式，提出實際支出之成本及費用高於該特定扣除額之證據，予以推翻<sup>11</sup>。綜言之，薪資所得特別扣除之立法目的，除係減輕薪資所得者稅負及簡化國家稽徵成本，亦有必要費用總額推估之目的。薪資所得特別扣除額，實具成本及必要費用之性質。正如本號解釋多數意見「只採定額扣除，除有減輕薪資所得者稅負之考量外，係為求降低稅捐稽徵成本，其目的尚屬正當。」

## 五、執行業務所得與薪資所得本質仍有所不同而得為差別對待

---

<sup>11</sup> 陳清秀，前揭文（同註7），頁601至605。盛子龍，前揭文（同註7），頁155。

按 32 年 1 月 30 日之所得稅法第 1 條，將所得類型分為 3 類；營利事業所得、薪給報酬所得、證券存款所得，而第 2 類薪給報酬所得，係指「公務人員、自由職業者及其他從事各業者，薪給報酬之所得」。35 年 4 月 16 日修正公布所得稅法第 2 條第 2 類之薪給報酬所得，包含業務或技藝報酬之所得與薪給報酬之所得。37 年 4 月 1 日修正公布所得稅法第 1 條第 2 類之報酬及薪資所得，包括業務或技藝報酬所得與定額薪資之所得。44 年 12 月 23 日修正公布所得稅法第 14 條第 2 類與第 3 類，分別為執行業務所得與薪資所得。執行業務所得與薪資所得同為勞務性所得，32 年 1 月 30 日之所得稅法將兩者歸屬於同一所得類型：薪給報酬所得，之後修法分為業務或技藝報酬之所得與定額薪資之所得，乃至現行所得稅法並列執行業務所得與薪資所得為綜合所得類型，其修正理由為何已無從由立法資料中得知。

惟由所得稅法第 11 條第 1 項規定「本法稱執行業務者，係指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人及其他以技藝自力營生者。」以及稽徵與司法實務區分兩者之判斷

標準可知，執行業務者須具有專業知識技能或技藝，薪資所得者雖也可能具專業知識技能，但非必要之要求；<sup>12</sup>執行業務者從事勞務時具有獨立性、自主性，可自主決定工作時間、地點或工作方式，不受他人指揮監督，薪資所得者工作之種類、方式、時間與地點均受雇主指示；<sup>13</sup>執行業務者自負勞務成果及財產上風險，須自行吸收以勞力換得之經濟成果不如預期之不利益；<sup>14</sup>薪資所得者只須單純提供勞務，即便付出之勞力與所得經濟成果不等價，仍獲得定期或定額之報酬，亦無投入成本費用不能得到回收之情事。<sup>15</sup>簡言之，專業性勞務之提供，若符合以技藝自力營生，須負擔一切執業之成本及費用而自負盈虧並，即屬執行業務所得；如勞務之提供具專屬性、從屬性、受雇主指揮監督，從事業務所需之成本及必要費用主要由雇主負擔，則屬薪資所得性質。

執行業務者自力營生因而自負盈虧，其所負擔之成本及費用，顯然不同於薪資所得者。薪資所得者雖亦有必要費用之支出，然諸如交通費、與工作直接相關之進修費、

---

<sup>12</sup> 最高行政法院 96 年度判字第 125 號判決參照。

<sup>13</sup> 最高法院 96 年度台上字第 1175 號判決參照。

<sup>14</sup> 最高行政法院 95 年度裁字第 2412 號裁定參照。

<sup>15</sup> 高雄高等行政法院 99 年度簡字第 312 號簡易判決參照。

治裝費等，相較於執行業務者，其必要費用之項目較為固定、亦較少(如同樣勞務所應支出之成本費用主要部分已由雇主支付)，且通常與基於個人消費偏好而增加之支出難以劃分，更適宜將必要費用概算化以計算其所得。立法者基於租稅簡化，以自立營生此一得反映出成本與必要費用之經濟活動特徵，作為分類標準，將勞務所得區分為執行業務所得與薪資所得，對每年所得申報戶數達5百萬戶以上之薪資所得者，以與必要費用額相當之定額扣除法，計算其所得，而相較於執行業務者以實額減除方式計算其所得，形成了差別待遇，然此仍就執行業務所得與薪資所得，於成本及必要費用上存有結構性及各類所得人數多寡之不同，所為之差別待遇，難謂其分類標準及差別待遇之手段與減化稽徵之目的間欠缺合理關聯性；且在定額額度係與成本、必要費用額度相當之情形下，則不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，以列舉或其他方式計算其薪資所得，與按實質稅負能力課稅之差異程度已無法容許，尚無違反平等原則。

至不同薪資所得者，其必要費用額，可能有所差異，但定額扣除既係概算必要費用之最高扣除額，對低薪者而言其必要費用可能不達此數，而得按最高扣除額減除，其差額部分，前已述及，係給予減免優惠；對高薪者而言，已按定額扣除額減除必要費用，僅未享有或享有較少之減免優惠，此減免之差異，與系爭規定二予薪資者優惠之立法目的間有合理關聯，亦未牴觸平等原則。

#### 六、本解釋意旨不明

本解釋理由書第 5 段謂：「本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。定額扣除額為必要費用之總額推估，亦應符合上開要求。主管機關考量薪資所得者與執行業務所得者是否為自力營生之不同（所得稅法第 11 條第 1 項參照），固得就各自得減除之必要費用項目及最高額度等為合理之不同規範。」

多數意見認所得課稅須以收入減除成本及必要費用後之餘額，是否為理由書第 2 段所稱「客觀淨值」？係指絕對淨值（全部成本及必要費用均扣除）或相對淨值（扣

除之成本及必要費用限於規定之項目或最高額度內)？如屬前者，定額扣除額係對必要費用之總額推估，自難達成絕對淨值，如屬後者，顯允許立法者裁量可減除必要費用之項目及最高額度，則立法者裁量可減除必要費用之項目及最高額度後，將各項目之最高額度加總為總額，而以系爭規定方式為定額扣除規定，何以違反上開客觀淨值要求？本解釋既認主管機關考量薪資所得者與執行業務所得者是否為自力營生之不同，得就各自得扣除之必要費用項目及最高額度等為合理之不同規範，似亦認兩者所得性質不同，得為不同規範，且僅須符合相對客觀淨值要求，則同上所述，系爭規定何以違反上開客觀淨值要求？如不許定額扣除，除按比率扣除(比率規定較實際必要費用高時，將造成稅基流失，且各行各業各階層之費用率未盡相同，勢難逐一妥適規定：如比率規定較實際必要費用高時，則發生與定額扣除不足相同情形，有無違反客觀淨值要求問題)外，無論採絕對淨值許全部費用減除，或採相對淨值規定得減除之必要費用項目及限額，均須逐件查核，稅捐稽徵機關能否負荷？

又本解釋謂系爭規定「僅許薪資所得者就個人薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，於此範圍內，與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符」係要求除定額扣除外，須有得以列舉或其他方式計算其薪資所得，此較其他各類所得均僅實額扣除一種（執行業務所得之費用標準，非供執行業務者選擇適用<sup>16</sup>），造成另一差別待遇？

## 七、結論

系爭規定雖尚未達到抵觸平等原則程度，惟以單一之定額扣除，造成部分人受益（如擬對該部分受益者給予減免，亦宜分別規定）；總額推估之必要費用內容不明，是否合理，亦無從判定，難以使納稅義務人信服。外國立法例有諸如超額定率遞減法（將薪資收入金額從低至高分成數個級距，最低級距適用最高成本費用扣除率，隨著薪資收入金額之提高，所對應成本費用扣除率則降

---

<sup>16</sup> 所得稅法施行細則第十三條第一項規定「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。」又按財政部發布之各年度執行業務者費用標準規定「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者」，「應依核定收入總額按下列標準（金額以新臺幣為單位）計算其必要費用，但稽徵機關查得之實際所得額較依下列標準計算減除必要費用後之所得額為高者，應依查得資料核計之」。足見該費用標準非任由執行業務者選擇適用。

低)、定率扣除法(不分薪資收入金額高低,一律乘以固定扣除率,或有伴隨最高限額)、特定項目核實扣除法(列舉與薪資收入有較高關連性可能之費用支出項目,非列舉部分費用支出搭配定額扣除法或超額定率遞減扣除法)等計算所得,較之系爭規定更為靈活,主管機關允宜衡酌按實質負稅能力課稅與租稅簡化二者之利弊,參酌採取符合租稅公平之方法,以免再起爭訟。