

釋字第 745 號解釋協同意見書

羅昌發大法官提出

本號解釋宣告所得稅法中有關薪資所得額之計算，僅許固定額度之特別扣除，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之規定為違憲；屬租稅領域之重要憲法解釋，且將對所得稅法中之薪資所得之認定與課徵，產生深遠影響。

所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第三類：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……。」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……。」（82 年 2 月 5 日起該薪資所得特別扣除額依消費者物價指數上漲幅度調整）（上列條文下併稱系爭規定）多數意見認系爭規定與憲法規定意旨不符，本席敬表同意。惟本席對多數意見未能藉此案宣示「量能課稅」原則為處理稅法案件之獨立憲法審查標準、釐清量能課稅原則與憲法第 7 條平等原則之關係、且區別以量能課稅及平等原則審查本案可能產生之差異，甚感可惜。本席對相關機關將來修法時，應如何解讀本號解釋，亦認有釐清之必要。謹提出本協同意見書，闡釋如下。

壹、本院以往解釋對於量能課稅在憲法上之定位並不明確

一、本院以往解釋有將量能課稅原則作為平等原則之下位原則或具體實現者：本院釋字第 693 號解釋理由書載謂：「有證券交易所得而不課徵所得稅，為有所得即應課徵所得稅之例外，其目的為以稅代稅……，非在實現量能課稅。系爭函一中段及系爭函二闡明認購（售）權證之發行人，應依所得稅法第 4 條之 1 規定，免徵證券交易所得稅，亦不得減除證券交易損失。而所有其他有證券交易所得之個人及營利事業，適用所得稅法第 4 條之 1 時，並未規定得為不同之處理，故亦不生該二函違反量能課稅致牴觸憲法上平等原則之問題。」該號解釋顯然認為，違反量能課稅將導致違反憲法上平等原則；亦即認為量能課稅為憲法第 7 條平等原則之下位原則，或為第 7 條適用於租稅案件之具體實現。

本院以往解釋亦有以「稅負能力」或「實質稅負能力」取代「量能課稅」之用語者，但該等解釋仍將「稅負能力」與「平等原則」連結。本院釋字第 565 號解釋即載謂：「憲法第 7 條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。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。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第 7 條規定所不許。」釋字第 607 號解釋亦謂：「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……倘亦符合租稅公平原則，則與憲法第 7 條平等原則及第 15 條保障人民財產權之規定不

相抵觸。……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。」

二、本院以往解釋亦有將量能課稅作為憲法第 19 條租稅法律主義之內涵者：本院釋字第 597 號解釋載謂：「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。」該號解釋並未將量能課稅納為憲法第 7 條平等原則之下位原則或納入平等原則之具體實現，而似將量能課稅原則納為憲法第 19 條應有之內涵之一（詳後述）。又本院釋字第 635 號解釋提及「納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐」。其似亦非將「實質稅負能力」納為平等原則之下位原則。

三、就本號解釋而言，多數意見認為：「計算個人綜合所得淨額，立法者斟酌各類所得來源及性質之不同，分別定有成本及必要費用之減除、免稅額、扣除額等不同規定」之「分類及差別待遇……應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，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 條平等權保障之意旨。」（見本號解釋理由書第 2 段）故多數意見似認為，量能課稅為憲法第 7 條平等原則適用於租稅事件之具體實現或為其下位原則。

貳、量能課稅應作為獨立憲法審查原則

一、本院以往就憲法第 19 條之相關解釋多較著重租稅法律主義之「形式」要求：有關憲法第 19 條具有租稅法律主義之「形式」內涵之部分，本院曾多次闡釋該條「人民有依法律納稅之義務」之規定，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；主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許（例如本院釋字第 706 號解釋）。本席曾於本院釋字第 703 號、第 705 號及第 706 號解釋提出之意見書中進一步闡釋，憲法第 19 條涵蓋之租稅法律主義內涵包括：租稅構成要件必須以法律或法律授權之行政命令明文規定；某一事項雖非租稅構成要件，但如非技術性或細節性之租稅事項，仍應以法律明文規定；已經有法律規定之租稅事項（不論是否有關租稅構成要件），其規定之內容仍必須達於必要程度的明確性；某一事項雖有法律規定，主管機關仍應本於其法定職權範圍內，忠實地闡釋及執行法律，而不應以發布行政命令或函釋之方式，對法律規定有所曲解。

二、憲法第 19 條亦應有租稅公平性之「實質」內涵：雖本院以往有關憲法第 19 條租稅法律主義之闡釋，多著重於租稅課徵之「形式」要件（亦即必須以法律或法律明確授權之規定始得課徵），然本院在以往解釋中，亦有將租

稅法律主義與公平課稅及量能課稅原則連結者。前述本院釋字第 597 號解釋所稱：「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。」雖未明文指出「各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則」之要求，係基於憲法第 19 條之規定，然根據前後文之呈現，顯然該解釋係認為：課徵租稅之法律內容必須符合量能課稅及公平原則，亦係憲法第 19 條所要求。

三、本席認為，租稅之課徵涉及國家財政規劃，固應由行政與立法部門合作（由行政部門規劃提案、由立法部門據以制定法律），以決定最適之政策。然憲法亦不可能完全賦予行政與立法部門毫無節制之租稅政策裁量權。所有之租稅政策，仍應受一定之憲法底線之約束。量能課稅原則應為憲法租稅公平性之實質性標準，亦為憲法有關租稅政策之底線之一。

四、量能課稅之主要基礎應為憲法第 19 條之規定：如前所述，憲法第 19 條隱含租稅法律應符合最低程度公平性之要求。雖「公平性」之概念，在憲法上甚難操作，然其落實到量能課稅原則，則應可成為具體且可操作之憲法原則（下述）。如認憲法第 19 條僅「形式」上要求課稅之重要事項必須以法律定之，而不要求其「實質內容」亦應符合一定之最低實質標準，未免過於形式主義。

參、量能課稅之內涵及其於本案之操作

一、量能課稅原則之內涵

(一) 積極方面，量能課稅應作為「人民之稅捐負擔」與「人民之所得或其經濟上之收益」是否具備合理關聯之衡量基礎：國家在整體上究竟應設有何種負擔之稅捐，固屬負責財政之政府部門與立法者應共同規劃與決定之事項，已如前述，然人民之稅捐負擔，應盡可能貼近人民真實之所得或真實之經濟上收益（淨收益）。如人民形式上有一定額度之總收益，但實際上為了該收益而有相當額度之成本費用支出，則該成本費用額度原則上應由總收益扣除，或由法律設置調整之機制，以適當反應成本費用支出，始符合量能課稅內涵中之「客觀淨值原則」。此部分係本案關鍵所在。另如人民形式上有一定之所得總額，但必須扣除維繫自己及其家庭成員最低生存需求之資財後（如疾病、災害、扶養親屬之支出等），方為國家課稅起徵之基礎；此為量能課稅內涵中之「主觀淨值原則」；惟此部分與本案較無關聯。

(二) 消極方面，量能課稅作為差別待遇之合理基礎：本席於本院釋字第 693 號解釋所提意見書中曾謂：量能課稅原則之「主要意旨在於稅捐之繳納義務及其內容，係將納稅義務人的『經濟能力』（economic strength）或『相對的經濟福祉』（comparative economic well-being）納入考量。亦即，允許國家在適當情形下，使『經濟能力』較強或『相對經濟福祉』較高者負擔較高比例或較高度的納稅義務。此種差別之稅負，在適當情形下，應不至於侵害人民之平等權。」惟此部分亦與本案較無關聯。

二、量能課稅與平等原則於本案操作之差異及相關機關應有

之解讀

- (一) 以平等原則審查系爭規定之困境：本院以往就法規範是否符合平等權保障之要求所採之判斷標準，包括該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲且具正當性，且其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第 682 號、第 694 號、第 701 號、第 719 號、第 722 號解釋參照）。本件情形，多數意見亦延續此種判斷模式，以系爭規定差別待遇之目的是否正當、其所採取之分類（即所採手段）與規範目的之達成之間是否有合理關聯等標準，為判斷基礎（見本號解釋理由書第 2 段、第 4 段及第 5 段）（針對此問題，本席認為侵害憲法第 7 條平等權之情形仍應依第 23 條審查法規範所為之差別待遇是否具有憲法上之正當性，而非另設審查標準；參見本席於本院釋字第 719 號解釋所提出之意見書；惟此部分非本案重點，故不進一步討論）。如依多數意見，只要系爭規定之目的正當，且「目的」與「手段」具有合理關聯，即應認系爭規定為合憲。就目的正當與否而言，多數意見已經肯定系爭規定係為求降低稽徵成本，目的為正當（見本號解釋理由書第 4 段）。就是否具有合理關聯而言，本件所應檢視者為分類之目的（亦即降低稽徵成本之目的）與手段（亦即以單一的特別扣除額一體適用於全部薪資所得者作為手段）之關聯性；就此而言，因單一的特別扣除額一體適用於全部薪資所得者確實可以達到降低稽徵成本的目的，故似難認為目的與手段無合理關聯。此項推論結果，將與多數意見之結論背道而馳。此為

引用憲法第7條平等原則作為分析系爭規定合憲與否之困境。多數意見針對合理關聯之問題，乃轉個彎，將有無合理關聯之分析，由檢視「降低稽徵成本之目的」與「以單一額度特別扣除額方式一體適用於全部薪資所得者之手段」間是否具關聯性，轉為檢視「薪資／非薪資所得之差別待遇」與「自力營生」是否具關聯性，並謂：「系爭規定一及二關於薪資所得之計算，僅許定額扣除，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，形成顯然之差別待遇。此項差別待遇，與薪資所得者之是否為自力營生並無必然關聯。又現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必要，需支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則。在此範圍內，系爭規定一及二之差別待遇手段與其目的之達成間欠缺合理關聯，而與憲法第7條平等權保障之意旨不符。」（見本號解釋理由書第5段）

（二）本席認為，如依量能課稅原則作為分析基礎，當不至於發生此種困境。倘法律未許薪資所得者將其為獲取薪資所產生之必要費用，由所得額中扣除，或使其得依調整機制，適當反應必要費用之支出，則將違反量能課稅原則。系爭規定既僅許定額扣除，而未設其他反應必要費用支出之適當機制，自與量能課稅原則有違，其理甚為明確。

（三）以平等原則之審查系爭規定亦將造成將來解讀及執行

本號解釋之困難：以憲法第 7 條之平等原則審查系爭規定，勢必要確認差別待遇之所在。多數意見就此謂：「現行法令為兼顧稅捐稽徵成本之降低與量能課稅原則，准許執行業務所得者得按必要支出項目及額度減除必要費用，以計算執行業務所得……。兩相對照，系爭規定……。關於薪資所得之計算，僅許定額扣除，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，形成顯然之差別待遇。」（見本號解釋理由書第 5 段）多數意見既認系爭規定為違憲，將來相關機關於修改系爭規定以求符合本號解釋之要求時，似必須拉平薪資所得者與執行業務者兩種處理方式，以消除其間之差別待遇。亦即，邏輯上，相關機關似必須將薪資所得之計算完全比照執行業務所得額之計算，使薪資所得者得按必要之支出項目及額度，減除必要費用，以計算薪資所得，始能符合本號解釋之意旨；而不能以「不同於執行業務所得者得減除費用之其他符合量能課稅原則之方式」，修正系爭規定。多數意見係以「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」，指稱系爭規定違憲（見本號解釋文），文字上似乎亦指示立法者必須如同准許執行業務者得減除一切必要費用一般，准許薪資所得者減除一切必要費用。然因執行業務與薪資所得者在認定何者屬於必要費用之問題上，有本質上之差異；何種項目得列為費用、必要性如何認定、費用標準之比例如何訂定等，

均難使兩者一致。如將本解釋意旨解讀為法律必須如同准許執行業務所得者得減除一切必要費用一般，准許薪資所得者減除一切必要費用，亦將造成窒礙難行之結果。

- (四) 本席認為，在量能課稅原則下，使薪資所得反應必要費用支出之適當機制，未必須與執行業務所得者得由所得中減除必要費用之方式完全相同。例如以法律列舉可以扣除之少數但關鍵之必要費用項目（如通勤者之必要通勤費用；教授之購書費及參加研討會費用），並就該等項目設置費用之上限，雖未必完全准許薪資所得者減除「一切」必要費用，然倘規劃得當，仍可符合量能課稅原則。又例如以所得多寡決定減除之額度，並設有上限，且針對有特殊需求者設例外之規定，使其特殊之必要費用可以如實減除，如制度設計周延，亦非不可符合量能課稅原則。