

解釋字號	釋字第745號【薪資所得未許實額減除費用是否違憲案】
解釋公布院令	中華民國 106年02月08日 院台大二字第1060003592號
解釋爭點	<p>(一) 薪資所得未許實額減除費用是否違憲？</p> <p>(二) 財政部函釋認大學兼任教師之授課鐘點費屬由薪資所得，而非執行業務所得，是否牴觸租稅法律主義？</p>
解釋文	<p>所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款、同法第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，於此範圍內，與憲法第7條平等權保障之意旨不符，相關機關應自本解釋公布之日起二年內，依本解釋之意旨，檢討修正所得稅法相關規定。</p> <p>財政部中華民國74年4月23日台財稅第14917號函釋關於大專院校兼任教師授課鐘點費亦屬薪資所得部分，與憲法第19條租稅法律主義及第23條規定尚無牴觸。</p>
理由書	<p>聲請人陳清秀認其於中華民國97年度在大學任教所得應屬執行業務所得，不服財政部臺北市國稅局核定為薪資所得之處分，申請復查、提起訴願均遭駁回後，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院以100年度簡字第236號判決駁回。嗣聲請人提起上訴，經最高行政法院101年度裁字第196號裁定，以其未具體指摘原判決違背法令，上訴不合法為由予以駁回，是本件聲請應以上開臺北高等行政法院判決為確定終局判決。聲請人認確定終局判決所適用之所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款（下併稱系爭規定一）關於薪資所得未採實額減除成本費用之計算規定，及財政部74年4月23日台財稅第14917號函釋（下稱系爭函釋）將大專院校兼任教師所支領授課鐘點費一律列為薪資所得之規定，有牴觸憲法第7條、第19條、第23條及第165條等規定之疑義，向本院聲請解釋憲法，核與司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款所定要件相符，爰予受理。另聲請人臺灣桃園地方法院行政訴訟庭語股法官為審理101年度簡字第49號綜合所得稅事件，認該案應適用之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（與其後修正公布之各年版，下併稱系爭規定二），採取定額特別扣除，欠缺實額減除成本費用之計算方式，</p>

有牴觸憲法第7條、第15條及第23條等規定之疑義，裁定停止訴訟程序後，向本院聲請解釋憲法，核與本院釋字第371號、第572號及第590號解釋所示法官聲請釋憲之要件相符，爰予受理。查上述兩件聲請所聲請解釋之系爭規定一及二，均涉所得稅法有關薪資所得計算規定是否有牴觸憲法之疑義，爰併案審理，作成本解釋，理由如下：

一、系爭規定一及二與憲法第7條平等權保障之意旨不符 2

憲法第7條規定人民之平等權應予保障。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，及其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第682號、第722號解釋參照）。所得稅法第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。」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（所得稅法第4條、第14條及第17條等規定參照）。此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，固較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。惟其決定仍應有正當目的，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。 3

所得稅法第14條所定各類個人所得中，執行業務所得與薪資所得同屬個人提供勞務所得，性質相近。關於執行業務所得，現行所得稅法第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.....。」關於薪資所得，系爭規定一規定：「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.....。」90年1月3日修正公布之系爭規定二規定：「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 4

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。）顯見所得稅法對於執行業務所得之計算，採實額減除成本及必要費用方式（下稱實額減除）；就薪資所得之計算，則未容許列舉減除超過法定扣除額之必要費用，且以單一額度特別扣除額方式，一體適用於全部薪資所得者（下稱定額扣除），不僅形成執行業務所得者與薪資所得者間之差別待遇，亦形成薪資所得者間之差別待遇。

查我國每年薪資所得申報戶數已達500萬戶以上，遠多於執行業務所得申報戶數，如主管機關對個案之薪資所得均須逐一認定，其行政成本將過於龐大。若採與必要費用額度相當之定額扣除法，使薪資所得者無須設置個人帳簿或保存相關憑證，即得直接定額扣除其必要費用，主管機關亦無須付出審查之勞費，當可簡化薪資所得者之依從成本及國家之稽徵成本（財政部102年11月4日台財稅字第10200147460號函附件說明參照）。是以系爭規定一及二只採定額扣除，除有減輕薪資所得者稅負之考量外（立法院公報第63卷第95期院會紀錄第27頁參照），係為求降低稅捐稽徵成本，其目的尚屬正當。⁵

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。然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（所得稅法第14條第1項第2類、執行業務所得查核辦法第4章、財政部發布之各年度執行業務者費用標準參照）。兩相對照，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，須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⁶

權保障之意旨不符。相關機關應自本解釋公布之日起二年內，依本解釋之意旨，檢討修正所得稅法相關規定。

二、系爭函釋與憲法第19條及第23條規定尚無牴觸

7

主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定，本於法定職權予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（本院釋字第607號、第615號、第625號、第635號、第660號、第674號、第685號及第693號解釋參照）。系爭函釋稱：「三、公私機關、團體、事業及各級學校，開課或舉辦各項訓練班、講習會，及其他類似性質之活動，聘請授課人員講授課程，所發給之鐘點費，屬同法第14條第1項第3類所稱之薪資所得。該授課人員並不以具備教授（包括副教授、講師、助教等）或教員身分者為限。」其中關於大專院校兼任教師授課鐘點費亦屬薪資所得部分，係財政部基於主管機關地位，於其法定職權範圍內，依一般法律解釋方法，闡釋薪資所得之涵蓋範圍，符合系爭規定一之立法意旨；且有助於釐清適用上可能疑義，供扣繳義務機關及稅捐稽徵機關有所遵循，從而簡化稽徵成本，亦無增加法律所未規定之租稅義務，與憲法第19條租稅法律主義及第23條規定尚無牴觸。

8

為貫徹租稅公平原則，合理分配國家稅賦負擔，相關機關應併通盤檢討現行法令有關不同所得之歸類及各類所得之計算方式是否合理、得減除之成本及直接必要費用（含項目及額度）是否過於寬泛、各職業別適用之不同費用標準是否應有最高總額限制，尤其各項租稅優惠措施是否過於浮濫，併此指明。

9

大法官會議主席 大法官 許宗力

大法官 蔡烱燉 陳碧玉 黃璽君 羅昌發
湯德宗 黃虹霞 吳陳銀 蔡明誠
林俊益 許志雄 張瓊文 黃瑞明
黃昭元

意見書



[湯大法官德宗提出，蔡大法官烱燉、陳大法官碧玉、林大法官俊益加入之部分協同意見書](#)



[張大法官瓊文提出之部分協同意見書](#)



[羅大法官昌發提出之協同意見書](#)



[許大法官志雄提出之協同意見書](#)



[黃大法官瑞明提出之協同意見書](#)

	<div>PDF 黃大法官昭元提出，吳大法官陳鐸加入之協同意見書</div> <div>PDF 黃大法官璽君提出之部分不同意見書</div> <div>PDF 黃大法官虹霞提出之不同意見書</div>
聲請書/ 確定終局裁判	<div>PDF 陳清秀聲請書 OCR</div> <div>PDF 臺灣桃園地方法院行政訴訟庭語股法官聲請書 OCR</div> <div>臺北高等行政法院100年度簡字第236號判決</div>
事實摘要	<p>釋字第745號解釋案件事實摘要(大法官書記處基於聲請書整理提供)</p> <p>聲請人陳清秀認其於中華民國97年度在大學任教所得應屬執行業務所得，不服財政部臺北市國稅局核定為薪資所得之處分，申請復查、提起訴願均遭駁回後，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院以100年度簡字第236號判決駁回。嗣聲請人提起上訴，經最高行政法院101年度裁字第196號裁定，以其未具體指摘原判決違背法令，上訴不合法為由予以駁回，是本件聲請應以上開臺北高等行政法院判決為確定終局判決。聲請人認確定終局判決所適用之所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款，關於薪資所得未採實額減除成本費用之計算規定，及財政部74年4月23日台財稅第14917號函釋，將大專院校兼任教師所支領授課鐘點費一律列為薪資所得之規定，有牴觸憲法第7條、第19條、第23條及第165條等規定之疑義，向本院聲請解釋憲法。另聲請人臺灣桃園地方法院行政訴訟庭語股法官為審理101年度簡字第49號綜合所得稅事件，認該案應適用之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，採取定額特別扣除，欠缺實額減除成本費用之計算方式，有牴觸憲法第7條、第15條及第23條等規定之疑義，裁定停止訴訟程序後，向本院聲請解釋憲法。上述兩件聲請所聲請解釋之系爭規定，均涉所得稅法有關薪資所得計算規定是否有牴觸憲法之疑義，爰併案審理。</p>
相關法令	<div>中華民國憲法第7、19、23條(36.01.01)</div> <div>司法院釋字第371號解釋</div> <div>司法院釋字第572號解釋</div> <div>司法院釋字第590號解釋</div> <div>司法院釋字第682號解釋</div> <div>司法院釋字第722號解釋</div> <div>司法院釋字第607號解釋</div> <div>司法院釋字第615號解釋</div>



[司法院釋字第625號解釋](#)



[司法院釋字第635號解釋](#)



[司法院釋字第660號解釋](#)



[司法院釋字第674號解釋](#)



[司法院釋字第685號解釋](#)



[司法院釋字第693號解釋](#)



[所得稅法第4條、第11條第1項、第13條、第14條第1項第2類、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\(106.06.14\)](#)

執行

業務者費用標準 財政部(74.4.23)台財稅第14917號函、財政部(102.11.4)台財稅第1020014746號函 執行業務所得查核辦法第4章

其他公開之卷
內文書



[釋字第745號解釋其他公開之卷內文書_OCR](#)