

司法院釋字第 745 號解釋
【薪資所得未許實額減除費用是否違憲案】
解析導讀

大法官書記處提供
106 年 2 月 8 日

司法院大法官於本(106)年 2 月 8 日舉行第 1453 次會議，會中就【薪資所得未許實額減除費用是否違憲案】，作成釋字第 745 號解釋。解釋文、理由書及相關大法官意見書，請上司法法院大法官網站：<http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/>瀏覽。為了讓媒體記者及民眾容易瞭解本號解釋的內涵，特別將本號解釋的內容加以整理並解析說明如下：

一、本案審查客體

(一)所得稅法下列關於薪資所得之計算規定：

1. 所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款：

「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。」

2. 所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2：

90 年 1 月 3 日修正公布：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：(三)特別扣除額：2 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，其申報之薪資所得未達 7 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 7 萬 5 千元，其申報之薪資所得未達 7 萬 5 千元，就其薪資所得額全數扣除。」；

97 年 12 月 26 日修正公布：「扣除 10 萬元」；及

103 年 6 月 4 日修正公布：「扣除 12 萬 8 千元」。

(二)財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函釋說明：「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。

二、本案事實摘要

(一)原因案件一：

1. 聲請人：陳清秀

2. 大事紀：

97.01.01-97.05.19	專任副教授支領服務報酬 A
97.05.20-97.12.30	兼任副教授支領鐘點費 B
98.05	97 年度綜合所得稅結算申報，列報 A 及 B 為薪資所得
99	財政部臺北國稅局依申報數核定
99.10.18	聲請人對薪資所得 A 及 B 部分均不服申請復查，復查決定駁回
100.03.09	財政部訴願決定駁回
100.07.09	臺北高等行政法院 100 年度簡字第 236 號判決駁回原告之訴
101.02.09	最高行政法院 101 年度裁字第 196 號裁定駁回上訴
101.11.14	聲請解釋

(二)原因案件二：

1. 聲請人：臺灣桃園地方法院行政訴訟庭語股法官
2. 大事紀：

94.	原告與凱 0 公司簽訂模特兒經紀契約，並取自該公司收入 A
95.05	94 年度綜合所得稅結算申報，列報 A 減除必要費用後之餘額 B 為執行業務所得
99.	財政部北區國稅局將收入 A 轉正核定為薪資所得，薪資所得特別扣除 75,000 元
101.05.07	原告不服，申請復查，復查決定駁回。
101.08.17	財政部訴願決定駁回
101	向臺灣桃園地方法院行政訴訟庭起訴，案號為 101 年度簡字第 49 號
103.12.01	裁定停止訴訟程序
105.09.20	聲請解釋

三、本案爭點

- (一)所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款、第 2 款及同法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2(90 年以後各年版)關於薪資所得額的計算，只容許定額扣除，而不容許以列舉或其他方式減除必要費用的規定，是否不符憲法第 7 條平等權保障的意旨？
- (二)財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函釋，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，是否抵觸憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條？

四、解釋文全文

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。

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 條規定尚無抵觸。

五、解析導讀

(一) 解釋理由書解析

【第一段：說明原因案件的事實、聲請人的主張及程序審查】

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，有抵觸憲法第 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，有抵觸憲法第 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：

【第二段：說明有關平等權審查的解釋先例及審查標準】

一、系爭規定一及二與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符

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。

【第三段：指明所得稅法薪資所得淨額的計算方式，只容許單一的定額扣除，而不容許列舉減除成本費用，形成薪資所得者與執行業務所得者間、薪資所得者相互間的差別待遇】

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。

【第四段：指明系爭規定只採定額扣除方式，立法目的在於考量減輕薪資所得者稅負及降低稅捐稽徵成本，符合目的應正當的要求】

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。

【第五段：指明系爭規定採取差別待遇手段的結果，違反量能課稅的客觀淨值原則，不符合手段與目的間應有合理關聯的要求，宣告違憲，並要求 2 年內檢討修法】

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。

【第六段：說明租稅法律主義的內涵，並認定系爭函釋沒有抵觸憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條規定】

二、系爭函釋與憲法第 19 條及第 23 條規定尚無牴觸

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。

【第七段：指明相關機關應通盤檢討現行稅法，合理分配租稅負擔，以貫徹租稅公平原則】

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。

(二)背景說明：

1. 個人的綜合所得稅依現行規定如何計算徵收？如何申報繳納？

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的綜合所得淨額計徵之(所得稅法第 13 條參照)。

納稅義務人應於每年 5 月，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納(詳細規定參照所得稅法第 71 條以下的規定)。

2. 個人的綜合所得總額如何計算？

以個人全年各類所得合併計算之，所得稅法第 14 條第 1 項將所得分為 10 類：營利所得、執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得及權利金所得、自力耕作、漁、牧、林、礦之所得、財產交易所得、競技、競賽及機會中獎之獎金或給與、退職所得及其他所得。

3. 什麼是執行業務所得？執行業務所得的所得額如何計算？

所得稅法上所稱的執行業務者，是指律師、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(所得稅法第 11 條第 1 項參照)。

執行業務者的業務或演技收入，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(所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 1 項參照)。

執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；業務支出，應取得確實憑證。帳簿及憑證最少應保存五年。為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用所得稅法有關營利事業所得稅之規定。帳簿、憑證之設置、取得、保管、查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項，依財政部訂定之執行業務者帳簿憑證設置取得保管辦法及執行業務所得查核辦法(所得稅法第14條第1項第2類第2、3項參照)。

4. 什麼是薪資所得？所得額如何計算？

凡是公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得，都屬於所得稅法上的薪資所得。它的計算，以在職務上或工作上取得的各種薪資收入為所得額，包括薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費(詳細規定請參照所得稅法第14條第1項第3類)。

5. 執行業務所得與薪資所得的比較

	執行業務所得	薪資所得
A. 所得人	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 <u>技藝自力營生者</u>	指公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者
B. 所得分類 均因勞動力而取得	<u>獨立性工作</u>	<u>非獨立性工作</u>
C. 所得額計算	收入 - <u>成本及費用</u>	收入
D. 綜合所得淨額 計算		- <u>薪資所得特別扣除</u>

<p>E. 現行法造成的差異</p> <p>例如大學教授 A 君 105 年度收入 120 萬元，為了準備教材買了 20 萬元的書</p>	<p>如果被認定是執行業務所得，A 君的所得額可以減除 20 萬元，是 100 萬元 (120 萬元-20 萬元)，</p>	<p>如果被認定是薪資所得，A 君的所得額是 120 萬元 (不能減除 20 萬元)，只是在計算綜合所得淨額時可以扣除 128,000 元。</p>
---	--	--

6. 什麼是薪資所得特別扣除？有每年調整嗎？

依現行所得稅法，關於薪資所得，並沒有像執行業務所得一樣有可以減除成本或費用的規定，而是規定納稅義務人、配偶或受扶養親屬的薪資所得，每人每年以 128,000 元為限的扣除數(所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目參照)。例如納稅義務人的薪資所得是 600,000 元，可以也只能扣除 128,000 元，又如納稅義務人的薪資所得是 100,000 元，則可以也只能扣除 100,000 元。

所得稅法第 17 條增訂薪資所得特別扣除的規定，最早出現在 63 年 12 月 30 日修正公布的第 1 項第 3 款第 7 目：「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，以不超過四千元為限。」採取具總額上限之比率扣除方式，68 年及 72 年陸續修正比率及上限。78 年 12 月 30 日修法，改採定額扣除 45,000 元。

82 年 2 月 5 日修正所得稅法第 5 條之 1 規定，薪資所得特別扣除額以第 17 條規定的金額為基準，每遇消費者物價指數(行政院主計總處公布至上年度十月底為止十二個月平均消費者物價指數)較上次調整年度的指數上漲累計達 3% 以上時，按上漲程度調整之。而扣除額的基準，也應依所得水準及基本生活變動情形，每 3 年評估一次。其後陸續調高額度，最近一次調整為 103 年 6 月 4 日的 128,000 元。

7. 其他國家薪資所得課稅怎麼規定？

(1)有按薪資所得一定比率扣除者，例如：

- A. 日本：薪資所得扣除額隨所得增加而遞增，如特定支出超過扣除標準，超過部分得檢據申報扣除。
- B. 南韓：依薪資所得分為 5 個金額級距，適用不同扣除比率，比率隨所得增加而遞減。

(2)有只允許符合規定的必要費用可列報減除者，例如：

- A. 美國：個人支出的符合規定的必要費用，與其他費用（如報稅費用）合計金額超出調整後總所得 2% 的特定支出可當作「其他細項費用」列舉扣除（但調整後總所得超過一定金額，另依規定擇低調減）。
- B. 新加坡：可申報減除因受僱及因執行職務所發生，且未由雇主負擔的費用。
- C. 加拿大：大多數因工作需求所支出的費用都可以填報，各種支出所允許的扣除額度不同，例如食物、飲料及娛樂只以申報金額的 50% 計算。
- D. 德國：扣除費用項目包括工作工具（例如書籍、電腦）、工作室支出（以在學校無辦公室者為限）、加入公會的支出、職業險及工作意外險、進修支出、上下班交通支出等。

8. 什麼是平等原則？

簡單說，平等就是要公平！但是這種公平，不是一種齊頭式的公平，而是可以因為各種情況的不同，而做實質符合公平的處理，這就是我們耳熟能詳的「等者等之，不等者不等之」，以及「相同事項應相同處理，不同事項應不同處理」。

釋字第 485 號解釋文即指出：「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之實質平等」，釋字第 593 號理由書也闡明：「按等者等之，不等者不等之，為憲法平等原則之基本意涵。是如對相同事物為差別待遇而無正當理由，或對於不同事物未為合理之差別待遇，均屬違反平等原則。」

9. 大法官如何審查法規範有無違反平等原則？

歸納歷次解釋及本號解釋，大法官平等審查的模式如下：第一步是先判斷系爭的法規範有沒有存在差別待遇？第二步是確定差別待遇的目的是什麼？正當嗎？第三步則是審查差別待遇手段與目的間是否具有合理關聯？至於審查標準要從寬或者從嚴，則是需要綜合各種因素而定。

10. 美國及德國如何從事平等審查？

(1) 美國聯邦最高法院發展出多重審查標準，依差別待遇所根據的不同標準決定寬嚴不同審查基準的適用。美國最常使用的 3 種審查標準(所謂的三重審查標準)是：合理審查標準、中度審查標準及嚴格審查標準，從判決歷史來看，最早發展出合理審查標準，然後再將某些案例的審查標準提高為嚴格，至於中度審查標準則是為解決這種雙重標準的過份簡化與僵硬而產生的新類型。

(2) 德國聯邦憲法法院在 1980 年以前，在審查時使用十分寬鬆的「恣意禁止」模式，1980 年以後則發展出融入比例原則的「新公式」模式，併用兩種模式相互補充。

11. 什麼是量能課稅原則？

量能課稅原則是指依據個人的稅捐負擔能力而計算課徵稅捐的原則，屬於稅法的基本原則中最重要原則，可以說是如同私法自治原則在私法中的地位一般。

至於什麼是稅捐負擔能力，雖然是一個抽象的概念，但是依照多年來國內外稅法學說發展出的一些量能課稅的子原則來看，理論上已可以具體化說明稅捐負擔能力，例如客觀淨值原則或主觀淨值原則。

12. 什麼是客觀淨值原則？

客觀淨值原則指的是，所得額(稅基)的計算，必須以客觀的淨額為基準，而所得淨額的計算，係以總收入，減除納稅人為獲取這些收入所必須支出的成本及必要費用。本案是大法官第一次依據客觀淨值原則意旨而作的解釋。

附帶提一下主觀淨值原則，這個原則指的是所得額(稅基)的計算，除了應先依客觀淨值原則計算外，也應該減除納稅人為維持其自身及其家庭生存需求所必須的支出後的餘額，因為這個餘額才是納稅人可以自由支配處分並有能力繳納稅捐的所得額。釋字第 701 號長期照護醫藥費列舉扣除額差別待遇案，即是依據主觀淨值原則意旨而作的解釋。

13. 什麼是租稅法律主義？

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，要求國家課人民以繳納稅捐的義務或給予人民減免稅捐的優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定，這個原則，被稱為租稅法律主義或稅捐法定主義。

14. 財政部所作成的函釋(解釋函令)法律性質是什麼？會不會違背租稅法律主義？

租稅法律規定的內容不可能鉅細靡遺，因此，財政部即租稅法律的主管機關在職權範圍內適用各該租稅法律規定時，有權作成必要的釋示，實務上常見以函的方式發布。這些解釋函令，不是法律，也不是法律授權的法規命令，性質上屬於解釋性的行政規則(行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款參照)。

這些解釋函令如果秉持憲法原則，不違反一般法律解釋方法，而且符合各該租稅法律之立法目的，不會被認為違背租稅法律主義。

15. 法官可以聲請解釋憲法嗎？有法律的依據嗎？有無要件的限制？

82 年 2 月 3 日修正公布的司法院大法官審理案件法第 5 條第 2 項規定：「最高法院或行政法院就其受理之案件，對所適用之法律或命令，確信有牴觸憲法之疑義時，得以裁定停止訴訟程序，聲請大法官解釋。」原來只有終審法

院的法官可以聲請解釋憲法。

84年1月20日司法院公布的釋字第371號解釋，則賦予各審級法院法官都有法律違憲審查聲請權。關於法官聲請的程序要件，大法官在93年公布的釋字第572號解釋及94年公布的釋字第590號解釋有所補充，可整理成以下3項：

- (1)法官必須有原因案件裁判上的先決問題；
- (2)法官必須裁定停止訴訟或非訟程序；
- (3)法官必須提出客觀上形成合理確信法律為違憲的具體理由。

在釋字第590號解釋文已明白指出辦理刑事、行政訴訟、民事及非訟事件的法官均有聲請權，行政訴訟法則在103年修正增訂第178條之1。

六、本解釋另有8份大法官意見書

部分協同意見書

湯大法官德宗提出，蔡大法官炯燉、陳大法官碧玉、林大法官俊益加入

張大法官瓊文提出

協同意見書

羅大法官昌發提出

許大法官志雄提出

黃大法官瑞明提出

黃大法官昭元提出，吳大法官陳鏗加入

部分不同意見書

黃大法官璽君提出

不同意見書

黃大法官虹霞提出

七、相關大法官解釋及法條：

- (一)相關大法官解釋：

1. 關於平等原則部分：釋字第 682 號、第 722 號解釋。
2. 關於法官聲請解釋部分：釋字第 371 號、第 572 號、第 590 號。
3. 關於租稅法律主義部分：釋字第 607 號、第 615 號、第 625 號、第 635 號、第 660 號、第 674 號、第 685 號、第 693 號解釋。

(二) 相關法條：

1. 憲法第 7 條：

中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。
2. 憲法第 19 條：

人民有依法律納稅之義務。
3. 憲法第 23 條：

以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。
4. 司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 2 項：

有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：二、人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者。

最高法院或行政法院就其受理之案件，對所適用之法律或命令，確信有牴觸憲法之疑義時，得以裁定停止訴訟程序，聲請大法官解釋。
5. 行政訴訟法第 178 條之 1：

行政法院就其受理事件，對所適用之法律，確信有牴觸憲法之疑義時，得聲請司法院大法官解釋。

前項情形，行政法院應裁定停止訴訟程序。
6. 所得稅法第 13 條：

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。

7. 所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款：

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。

8. 所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2：

90 年 1 月 3 日修正公布：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：(三)特別扣除額：2 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，其申報之薪資所得未達 7 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 7 萬 5 千元，其申報之薪資所得未達 7 萬 5 千元，就其薪資所得額全數扣除。」；

97 年 12 月 26 日修正公布：「扣除 10 萬元」；及

103 年 6 月 4 日修正公布：「扣除 12 萬 8 千元」。