

司法院釋字第七四五號解釋

【薪資所得未許實額減除費用是否違憲案】

中華民國 106 年 2 月 8 日

院台大二字第 1060003592 號

解 釋 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 條規定尚無牴觸。

解釋理由書

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，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

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。

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。

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。

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。

二、系爭函釋與憲法第 19 條及第 23 條規定尚無抵觸

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。

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。

大法官會議主席 大法官 許宗力

大法官	蔡炯燉	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			

部分協同意見書

湯德宗大法官	提出
蔡炯燉大法官	加入
陳碧玉大法官	加入
林俊益大法官	加入

本解釋釋示所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款¹、同法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2²（下併稱系爭規定）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」³（下稱「定額減除」），計算為「薪資所得額」，作為所得稅之核課基礎，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（下稱「實額減除」，參見所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類、執行業務所得查核辦法第 4 章、財政部訂定發布之各年度執行業務者費用標準），於此範圍內，與憲法第七條平等權保障之意旨不符，應自本解釋公布之日起二年內檢討修正。關於上開結論，本席敬表贊同，並協力形成可決之多數；茲就解釋之意義與說理，簡要補充如下。

一、本解釋首度釋示「量能課稅所要求的客觀淨值原則」亦屬憲法「平等權」之內涵

本解釋釋示系爭規定於薪資所得者該年度之「必要

¹ 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。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，及依第四條規定免稅之項目，不在此限」。

² 所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 規定：「按第十四條至第十四條之二及前二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、配偶或受扶養親屬之薪資所得，每人每年扣除數額以十二萬八千元為限」。

³ 薪資所得之減除規定，所得稅法初於民國 63 年 12 月 30 日修法，採「具總額上限之比率扣除」（即按薪資所得 10% 之比率扣除，但每年扣除總額不得逾 4 千元），嗣遞經修正提高額度（68 年 1 月 9 日修正為按薪資所得 20% 比率扣除，每人每年不得超過 5 千元；72 年 12 月 27 日修正為 30% 比率，每人每年不得超過 1 萬 1 千元）。繼於 78 年 12 月 30 日修法，改採「定額扣除」（每人每年定額扣除 4 萬 5 千元），自民國 82 年 2 月 5 日修正所得稅法第 5 條之 1，更規定依消費者物價指數上漲幅度，調整薪資所得特別扣除額。97 年 12 月 26 日調高為 10 萬元，103 年 6 月 4 日再調高為 12 萬 8 千元迄今。

費用」超過「法定扣除額」時，不許（以列舉或其他方式）減除必要費用，違反「量能課稅所要求的客觀淨值原則」而「違憲」（解釋理由書第五段及第二段參照），大舉將「量能課稅」原則 (the ability to pay principle, das Leistungsfähigkeitsprinzip, le principe des faculties contributives) 所含「客觀淨值」原則 (das objective Nettoprinzip)⁴ 提升至憲法位階，顯示大法官為完善租稅法規的違憲審查，正努力超越向來以「租稅法律主義」為中心的「形式審查」，朝向「實質審查」方向邁進！⁵

二、本解釋亦本院以「低標」審查，而宣告「違憲」之首例

按本院自有意⁶ 區分寬嚴不同的審查基準 (standards of review) 以來，舉凡宣示：系爭規定是否合乎憲法「平等權」之意旨，應視「其差別待遇之目的是否正當」（是即「目的合憲性審查」），及「其分類與規範目的之達成之間，是否具有合理之關聯」（是即「手段與目的之關聯性審查」）而定者（即通稱之「低標」審查），率皆尊重立法裁量或行政專業判斷，而作成「合憲」之宣告。⁷ 本件雖同採「低標」審查（解釋理由書第二段參照），而認系爭規定乃為「降低稅捐稽徵成本」，目的核屬「正當」（解釋理由書第四段參

⁴ 關於「量能課稅」原則與「客觀淨值」原則之介紹，參見柯格鐘，〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，第14期，頁55-120（2007年12月）；黃源浩，〈論量能課稅〉，輯於《葛克昌教授祝壽論文集》，頁581-624（2016年1月）；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〉，《台大法學論叢》，第45卷，頁1228-1304（2016年11月）。

⁵ 參見本席於釋字第700號解釋所發表之〈不同意見書〉。

⁶ 本院自釋字第578號解釋以降，始開始明確區分審查基準。參見湯德宗，〈違憲審查基準體系建構初探——「階層式比例原則」構想〉，輯於《憲法解釋之理論與實務》第六輯，頁581-660（頁589-590）（中研院法律所，2009年7月）。

⁷ 例如本院釋字第727號、第675號、第647號、第639號解釋。至本院釋字第722號解釋雖採「合理基準」審查，而宣告財政部訂頒之「執行業務所得查核辦法」第10條第2項規定，因「涵蓋不足」（致有類似會計需要之其他執行業務者，無法申請改採「權責發生制」）而違憲。惟其關於「低標」審查之操作，顯有誤解，不足為例。參見本席於該號解釋所發表之〈部分協同意見書〉。

照），然其差別待遇手段（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，計算其薪資所得額），則因違反「量能課稅所要求的客觀淨值原則」，而與所欲目的（降低稅捐稽徵成本）之達成間欠缺「合理關聯」。如上運作，等於宣示：「低標」之中亦有「具殺傷力的合理審查」(rational review with bite)⁸。從此，「低標」勢將更細分為不同（審查密度）的子類型。

更重要的是，本解釋所確立的「具殺傷力的合理審查」與本院前此採用「低標」審查之其他解釋，有何區別？何以不復尊重立法之裁量或行政專業之判斷，而作出「違憲」的宣告？本席以為，「具殺傷力的合理審查」較之「其他合理審查」，具有兩項微妙而重要的差異。⁹析言之：

1. 舉證責任之移轉

我國現行違憲審查因採抽象（法規）審查制，且鮮少舉行言詞辯論，致舉證責任之歸屬向不明確。然，違憲審查既為司法權之一環，亦須被動依法定程序，就個案爭議，獨立、中立作成終局、權威之憲法或法之宣告（本院釋字第601號解釋理由書第11段參見），則如何在聲請人（相當於原告）與相關機關（相當於被告）間分配舉證責任，殆無從迴避之議題。是本院前此適用「低標」審查所作成之解釋，實際上係課予「聲請人」舉證系爭規定為「違憲」之責任，並因聲請人未能成功舉證系爭規定為「違憲」，本院乃尊重立法裁量或行政專業判斷，作成「合憲」之宣告。反之，本解釋則於聲請人釋明¹⁰其憲法權利（平等權）受有侵害後，便將舉證責任移轉予「相關機關」負擔，並

⁸ 或稱之為「會咬人的合理審查」。參見黃昭元，〈憲法權利限制的司法審查標準：美國類型化多元標準模式的比較分析〉，《台大法律論叢》，第33卷第3期，頁17註解36。

⁹ 參見湯德宗，前揭（註7）文，頁612-613, 623-624。

¹⁰ 參見辦理民事訴訟應行注意事項（105.5.23）第89點（釋明與證明）。

因相關機關未能證明系爭規定為「合憲」，本院乃作成「違憲」之宣告。細繹解釋理由書，不難發現其間猶有另項微妙之差異。

2. 顯然「限制較少的替代手段」(“less restrictive alternative”)之檢視

基於「權力分立」原則，本案多數大法官在未有客觀證據顯示有「可疑分類」(suspect classifications)的情形下，並未揣度系爭規定之「立法動機」(legislative motivation)，而認同系爭規定係「為求降低稅捐稽徵成本」，並判定「其目的尚屬正當」(解釋理由書第四段參見)。然，因相關機關未能證明何以於薪資所得者該年度之必要費用超過法定扣除額時，仍不許其(如執行業務所得者般，以列舉或其他方式)減除必要費用，與所欲目的(降低稅捐稽徵成本)之達成間具有「合理關聯」，乃作成「違憲」之宣告(解釋理由書第五段參見)。是知，本解釋採「具殺傷力的合理審查」與本院前此採用(其他類型之)「低標」審查之解釋間之根本不同，乃在於本件確曾檢視(究問)此間是否顯然存有「限制較少的替代手段」(“less restrictive alternative”)？並因此間確有「限制較少的替代手段」(即「較不歧視的替代手段」)，從而宣告系爭規定於其忽略「限制較少的替代手段」之範圍內為違憲。

三、何以僅宣告系爭規定「部分違憲」？

質言之，本解釋僅宣告：系爭規定於薪資所得者該年度之必要費用超過法定扣除額時，猶不許(如執行業務所得者般，以列舉或其他方式)減除必要費用，係屬違憲。此觀解釋理由書第五段末句特別指明：「在此範圍內……與憲法第7條平等權保障之意旨不符」，甚明。¹¹如上「部分違憲」之

¹¹ 本院解釋先例以「在此範圍內」或「於此範圍內」作為標示，宣告「部分違憲」者，所在多有。參見本院釋字第732號、第722號、第712號、第701

宣告，一方面表示：於薪資所得者該年度之必要費用超過法定扣除額時，系爭規定猶無例外地禁止其（如執行業務所得者般，以列舉或其他方式）為「實額減除」，顯然棄「限制較少的替代手段」於不顧，故而違反平等原則；他方面則表示：至其他情形，系爭規定採「定額減除」對薪資所得者，尚無不公。綜上，薪資所得亦有「必要費用」，為稽徵之便宜，雖得以固定總額之「薪資所得特別扣除額」為推估，但不能因此否定其他更接近真實之減除方法（「實額減除」）。準此，薪資所得與執行業務所得兩者間僅具相對（而非絕對）之差別，系爭函釋認大專院校兼任教師授課鐘點費亦屬薪資所得部分，乃無宣告違憲之必要。

四、理由書末段何以「併此指明」？

受限於司法之被動性，本院原則上僅得就聲請解釋之客體作成解釋。鑑於系爭規定於薪資所得者該年度之必要費用超過法定扣除額時，仍不許（如執行業務所得者般，以列舉或其他方式）為「實額減除」，對於必要費用支出較高之薪資所得者（通常亦薪資所得較高者），確有不公，本解釋爰宣告該部分之規定違憲。惟就事論事之外，多數大法官並憂心現行稅制長期存有諸多缺失，致稅基大量流失，財富分配益趨不均，爰特於解釋理由末段以「併此指明」之方式，指出其他應併通盤檢討改進之事項。苦心孤詣，至盼有關機關悉心體察。

丁酉開年，金雞報喜，本號解釋或此之謂也。

號、第 664 號、第 654 號、第 609 號、第 587 號、第 543 號、第 350 號及第 349 號等解釋。

部分協同意見書

張瓊文大法官 提出

本號解釋多數意見認為，所得稅法第 14 條就薪資所得及執行業務所得，關於必要費用之減除規定，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，與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符。本席就此敬表贊成，並予補充之。

一、由於原因案件所涉及者僅為薪資所得及執行業務所得之分類，故本號解釋僅比較此二類綜合所得於所得稅法上之規範差異。但事實上，不論是原因案件所適用之 90 年 1 月 3 日之所得稅法，或現行所得稅法第 14 條規定之各類綜合所得中，租賃及權利金所得、財產交易所得，均係利用既有之財產而再行創造之所得，相較於以勞務換取之薪資所得，該等所得之獲取較為容易，但所得稅法卻定有准予租賃及權利金所得、財產交易所得減除成本費用之機制。又自立耕作、漁、牧、林、礦之所得，競技、競賽、機會中獎之獎金或給與，及其他所得等各類所得，亦均有減除成本費用之規定。相對於薪資所得者，無論付出必要費用之高低，均規定僅得以單一定額減除之。縱使係為簡化稽徵程序、降低稽徵成本的考量，其目的尚屬正當。但此一差別待遇對於因工作必要，而需支出顯然高於法定額度之費用者，仍屬過大，將致其所得稅稅負過重，顯然違背量能課稅原則，而不符合憲法第 7 條平等權保障之意旨。

二、大法官解釋過去直接明白提到「量能課稅原則」者，其實並不多，釋字第 597 號解釋文稱「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法律定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。……」似乎僅將量能課稅原則概括地涵蓋於憲法第 19 條依法律納稅的概念之下，而未見進一步的闡述。釋字第 635 號解釋理由書則稱「納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。……」應可理解為係指出量能課稅原則的內容，

而僅未使用該名詞。釋字第 693 號解釋則於理由書末提到「……不生該二函違反量能課稅致牴觸憲法平等原則之問題。」與本號解釋以比較不同類型所得之費用減除制度，而將違反量能課稅原則認為牴觸憲法平等原則，係屬相同的論理模式。又本號解釋審理過程中，「納稅者權利保護法」恰於 105 年 12 月 28 日制定公布，並定於公布 1 年後實施。該法第 5 條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」其立法意旨係為「國家之財政需求，應公平分派予人民負擔，且按納稅者負擔能力高低作為判斷準繩而課徵稅捐，此即量能課稅原則。……若為達成經濟、社會、環境等政策目的而對上述量能平等原則做出犧牲，則應通過比例原則之檢驗。」該條規定為量能課稅原則內涵之法制化，亦與本號解釋認為因成本費用支出相異，而應給予不同扣除額，以避免適用上之差別待遇結果之意旨相符。嗣後該原則在各稅目、課稅客體的選擇、稅率，乃至各種稅捐類型規範形成之具體實現，猶待相關機關依其立法意旨以為落實。值得注意者，在該法之立法過程中，王榮璋等 27 位委員所提草案版本之第 5 條第 2 項明定：「納稅者為獲取薪資所得必要之成本費用，於計算薪資所得時，應予減除。」係採實額減除之原則，雖符合本號解釋所一再提及之量能課稅之客觀淨值原則，但顯然未顧及薪資所得申報者之數量多達數百萬戶，採取絕對的實額減除，將致行政成本過大，而未能兼顧量能課稅與稽徵成本之均衡。該草案雖未獲通過，然薪資所得之特別扣除額問題既經本號解釋闡釋，另指出除現行法制之特別扣除額外，另應給予得減除顯然較高之必要費用之機會，相關主管機關仍應本於解釋意旨，檢討修正所得稅法及相關法令規定。

- 三、或謂本號解釋所形塑的新稅制較有利於高薪資所得者，而產生可能擴大貧富差距的疑慮。誠然，貧富差距過大，所導致的社會不穩定，已成為全世界——包括台灣，都要面對的問題。而透過賦稅進行所得重分配，是解決貧富差距的方法之一。亦即對富人課

徵較高的稅捐，尤其是累進稅率的設計，徵得的稅捐可作為國家社會福利的資金來源，以補貼所得較低者或對之進行各項扶助，例如，就業能力的強化、教育機會的提升、健康或生活環境的改善等，以縮小貧富差距，營造更安定和諧的社會。但這和現行所得稅法對薪資所得有關稅基的形成中，是否公平的和其他各類所得一樣，對於成本及必要費用的減除，給予相同或類似的對待，是兩回事。質言之，吾人不應犧牲租稅公平原則，僅對薪資所得者課以過高的稅捐負擔，而令其獨自承擔縮小貧富差距的責任！

四、本號解釋理由中謂：「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，係為求降低稽徵成本，其目的尚屬正當。」其中關於「減輕薪資所得者稅負」一語，雖係引自立法當時立法院公報有關立法理由之說明，無可厚非。然此一立法理由，如基於民國 63 年時的法制背景及思想，或仍可稱尚屬正當。置於 40 餘年後之今日，社會進步，法制思想改變，吾人已很清楚了解，此一定額性質上為薪資所得費用的總額推估—因不容許納稅義務人證明實際支出而改變，甚至可以稱之為薪資所得者費用的「擬制」，只是實現量能課稅原則的一小步，根本談不上是減輕稅負的優惠。如於今日仍將之評價為「其目的尚屬正當」之理由，頗值商榷，併此敘明。

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牴觸。……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。

叁、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程度的納稅義務。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，包括該法規範所認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。

協同意見書

許志雄大法官 提出

租稅法律主義與租稅公平原則（租稅平等原則）同為稅法之基本原則，相互關係密切。前者與課稅權之行使方法有關，乃形式原理；後者主要攸關稅負之分擔，屬於實質原理¹。本號解釋同時涉及此二基本原則之問題，多數意見就租稅公平原則部分，認為所得稅法第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規定，與憲法第7條平等權保障之意旨不符，應於二年內檢討修正；就租稅法律主義部分，認為財政部民國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。本席對此結論敬表贊同，惟解釋理由方面，稍有不足之感，爰提出協同意見書，略予補充。

一、租稅立法與平等原則

租稅公平原則乃憲法平等原則在租稅領域之體現，於立法論上要

¹ 金子宏著，租稅法，弘文堂，1982年補正版3刷，頁68。

求「量能課稅」，業經釋字第 565 號及第 607 號解釋明確肯認²。而所得稅之課徵，自應以收入減除必要費用後之淨額為基礎，方符合量能課稅原則。惟關於所得淨額之計算，本案系爭規定所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2，以薪資所得之特別扣除額方式，限制薪資所得一律採取定額扣除，而未容許實額減除必要費用。反之，執行業務所得淨額之計算，依所得稅法第 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規定，原則上採實額減除，或按職業別適用不同之費用標準減除。二者顯有差別待遇，對薪資所得而言，系爭法律規定有無違反量能課稅原則？是否與平等原則不符？遂成為爭議之焦點。

按稅法牽涉國家財政、經濟發展、社會保障、國民所得及國民生活等多重面向，立法時須以一定之事實為基礎，進行複雜之技術性判斷及政策考量，故原則上具有廣泛之立法裁量空間，受到高度合憲性推定。關於租稅立法之違憲審查，通說認為應採取較寬鬆之審查基準。我國歷來涉及租稅立法與平等原則之解釋，多採「合理性基準」³，即

² 釋字第 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。」

釋字第 607 號解釋：「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。」

³ 釋字第 565 號解釋：「國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背。」

釋字第 635 號解釋：「立法者就自行耕作之農民取得農業用地，與非自行耕作者取得農業用地間，為租稅之差別對待，具有正當理由，與目的之達成並有合理關聯，符合憲法平等原則之要求。」

釋字第 647 號解釋：「遺產及贈與稅法第二十條第一項第六款規定，配偶相互贈與之財產不計入贈與總額，乃係對有法律上婚姻關係之配偶間相互贈與，免徵贈與稅之規定，雖以法律上婚姻關係存在與否為分類標準，惟因屬免徵贈與稅之差別待遇，且考量贈與稅之課徵，涉及國家財政資源之分配，與公共利益之維護及國家政策之推動緊密相關，立法機關就其內容之形成本即享有較大之裁量空間，是倘系爭規定所追求之目的正當，且分類標準與差別待遇之手段與目的間具有合理關聯，即符合平等原則之要求。」

釋字第 648 號解釋：「主管機關基於長期海關實務經驗之累積，及海關查證作業

是本於此一旨趣。因此，只要立法目的（設定差別處理之目的）正當，手段（具體處理上之差別）與目的間具有合理之關聯，即為已足。而且，目的係為增進公共福祉，就視為正當；唯當手段純屬恣意，始認定欠缺合理性。雖然要求目的與手段間須有一定之「適合性」，但對於適合性之審查，廣泛承認立法部門之裁量。

惟即使是稅法領域，亦有例外情形，不容忽視。例如憲法第7條所列男女、宗教、種族、階級及黨派等五種分類，與尊重個人之民主主義息息相關，原則上應採較嚴格之審查，以「實質合理關聯性基準」為宜⁴。此外，為照顧弱勢者，保障其生存權，大法官曾表示「系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯」，始符合平等原則，即明確採取「實質合理關聯性基準」或「嚴格合理性基準」⁵。又為保障婚姻制度，避免稅捐負擔之差別待遇加重夫妻經

上之成本與技術考量，乃選擇為系爭差別待遇之規定，其手段與目的之達成有合理之關聯性，其選擇並非恣意，與憲法第七條之規定尚屬無違，亦與財產權之限制無涉。」

釋字第688號解釋：「有關稅捐稽徵協力義務課予之相關事項，因涉及稽徵技術之專業考量，如立法機關係出於正當目的所為之合理區別，而非恣意為之，司法審查即應予以尊重。」

⁴ 於1985年日本最高法院薪資者稅金訴訟判決（最大判昭和60・3・27民集39卷2號247頁），伊藤正己法官提出之補充意見表示，性別平等為民主之本質性要求，稅法依性別所為之差別待遇，應排除合憲性推定，而以嚴格基準審查其合理性。參照氏著，裁判官と學者の間，有斐閣，1993年初版第3刷，頁295、296。

⁵ 釋字第694號解釋：「憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障。憲法第一百五十五條規定，人民之老弱殘廢，無力生活者，國家應予以適當之扶助與救濟。國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，所得稅法有關扶養無謀生能力者之免稅額規定，亦屬其中之一環。如因無謀生能力者之年齡限制，而使納稅義務人無法減除免稅額，將影響納稅義務人扶養滿二十歲而未滿六十歲無謀生能力者之意願，進而影響此等弱勢者生存或生活上之維持。故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始合於平等原則。」

釋字第701號解釋：「憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障。又憲法第一百五十五條規定，人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災患者，國家應予以適當之扶助與救濟。國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，租

濟負擔，實質上造成對婚姻之懲罰，大法官亦採取同樣之立場⁶。

關於薪資所得與執行業務所得差別待遇之合憲性問題，本號解釋理由書指出「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」，顯然採取合理性基準。基於上述理論及司法院解釋之一貫立場，本席認為此一審查基準之選定堪稱允當。惟鑑於本案釋憲結果牽涉為數眾多之薪資所得者的權益，影響重大，故適度強化審查之嚴格度，有其必要。本號解釋在合理性基準之運用上，顯現強化嚴格度之跡象，值得肯定。

一般而言，合理性基準與合憲結論幾乎是配對的，當選擇合理性基準時，形同已預先認定系爭規定之合憲性。不過，在合理性基準下雖然承認廣泛之立法裁量，卻非意味著司法全然放手不管。於特殊情形，法律仍有被宣告違憲之可能，釋字第722號解釋即其一例⁷。本號解釋同樣採取合理性基準，亦宣告系爭規定違憲。然本號解釋認定系爭規定之立法目的尚屬正當，只是所採差別待遇手段與目的之間欠缺合理關聯，而與憲法第7條平等權保障之意旨不符。此等見解是否妥適，容有討論之空間。

稅優惠亦屬其中之一環。依系爭規定，納稅義務人就受長期照護者所支付之醫藥費，一律以付與上開醫療院所為限，始得列舉扣除，而對因受國家醫療資源分配使用及上開醫療院所分布情形之侷限，而至上開醫療院所以外之其他合法醫療院所就醫所支付之醫藥費，卻無法列舉扣除，將影響受長期照護者生存權受憲法平等保障之意旨。故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始與憲法平等原則之意旨相符（本院釋字第六九四號解釋參照）。」

⁶ 釋字第696號解釋：「按婚姻與家庭植基於人格自由，為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（本院釋字第五五四號解釋參照）。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨，故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始合於平等原則。」

⁷ 釋字第722號解釋：「系爭規定未涵蓋業務收支跨年度、經營規模大且會計事項複雜而與公司經營型態相類之單獨執行業務者在內，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺合理關聯，在此範圍內，與憲法第七條平等原則之意旨不符。」

二、差別待遇之違憲性問題

本號解釋理由書指出：「系爭規定……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。」本席認為，其認定系爭規定之目的正當，此一結論是否可採，似有商榷餘地。惟首須一提的是，本案面對之議題，乃所得稅法對薪資所得與執行業務所得設下差別待遇，其目的是否正當，而非單純薪資所得規定本身之目的正當性問題。本號解釋僅言及後者，而疏於前者之論究，難謂周延。

參照主管機關財政部於 106 年 1 月 17 日本案說明會提供之書面資料及口頭說明，薪資所得所以僅採定額扣除，而未如執行業務所得容許就必要費用實額減除，主要理由如下：一、薪資所得者無庸負擔經營盈虧，與執行業務者需自立營生、自負盈虧風險有別；二、薪資所得者執行職務所需之主要成本及直接必要費用，常由雇主或營利事業負擔並列報為費用；三、薪資所得者自行負擔之各式支出，常與個人日常生活費用難以明確劃分，認定時易滋爭議；四、每年薪資所得申報戶數達五百萬戶以上，遠多於執行業務所得申報戶數，若採實額減除，須逐案認定，行政成本過於龐大；五、倘薪資所得採實額減除，個人需設置保存帳簿憑證，將大幅增加依從成本與稽徵成本。六、個人記帳及申報能力高低不一，消費習慣不同，採實額減除時，會影響可減除金額之認定，而有違租稅公平。

從上開理由可知，主管機關除認為薪資所得者與執行業務者之工作性質不同，以及必要費用之負擔與支出有異外，還強調薪資所得採實額減除可能出現之「弊端」，而其最在意的則是稽徵成本與簡便。誠然，租稅立法不僅應維護稅負之公平性，亦須兼顧稅捐稽徵之效率。但是，若過度偏重稽徵效率，而忽視稅負之公平性，則立法目的之正當性恐有爭議⁸。雖然財政部表示，現行綜合所得稅採薪資所得特別扣除額規定之設計，已合理反映薪資所得之必要費用，並綜合考量租稅

⁸ 蘆部信喜著，憲法學Ⅲ，有斐閣，1998 年，頁 95。

公平及稽徵簡便可行等原則，並無違反量能課稅原則；惟如本號解釋理由書所指摘的，本案系爭規定一方面造成薪資所得者顯然較執行業務者不利之差別待遇，另一方面亦造成實際必要費用較高之薪資所得者的不利結果，致有違量能課稅所要求之客觀淨值原則。綜合判斷之，本案系爭規定僅採定額扣除，未如執行業務所得容許實額減除，其差別待遇之真正目的幾乎完全在於稽徵效率的追求，故是否正當，非無疑義。

事實上，主管機關強調之「弊端」，於執行業務所得及其他所得或多或少皆可能出現，難謂出於薪資所得必要費用之特有性質⁹。執行業務所得及其他所得，既然可實額減除必要費用，薪資所得何以不得為之？又執行業務者固然可列舉必要費用憑證，供稽徵機關核實計算其所得額課稅，惟稽徵實務上，設帳記載並保存必要費用憑證者比例不高，絕大多數係按財政部核定之費用標準計算減除必要費用。此點亦可證明，系爭所得稅法規定對薪資所得與執行業務所得所為之差別待遇欠缺正當性及合理性，應屬違憲。

現行所得稅法規定既然違憲，即應儘速檢討修正。可能之修法方向有下列數種：其一，薪資所得與執行業務所得一樣，就必要費用採取實額減除，如美國。其二，實額減除與定額扣除並立，納稅義務人可自由選擇，如德國。其三，若維持現行定額扣除，不採實額減除，則應依職業及職務種類分別規定扣除金額。因為不同職業之必要費用必然有所差異，宜予類型化，依實態明定適當之扣除額，不可像現行制度一般，對任何薪資所得者皆一視同仁，強行劃一標準。然職業形態繁多，如何類型化，實為一大難題。而且，採行此一方式時，難免會有實際必要費用超過法定扣除金額，致生違反平等（個別正義）之虞。依情形，如差距不大，應屬憲法上可容許之「合理差別」¹⁰；反之，若差距明顯過大，卻無調整機制，則將會構成違憲。本席認為，採行

⁹ 清永敬次著，給與所得者に對する所得稅法上の概算控除制と憲一四條，民商法雜誌第94卷第1號，1986年4月，頁107。

¹⁰ 北野弘久著，稅法學的基本問題，成文堂，1977年，頁177、178。

第二種方式，允許薪資所得者自由選擇實額減除或定額扣除，可兼顧租稅公平原則與稽徵效率，似較為可行。

三、租稅法律主義

系爭財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函稱：「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。」聲請人認「該函釋誤將學校兼任教師所支領之鐘點費改列為『薪資所得』，而未歸類於執行業務所得範圍，牴觸所得稅法第 14 條關於執行業務所得之規定。其欠缺法律依據而增加法律所無之限制，剝奪納稅義務人享有執行業務所得之成本費用扣除權利，也牴觸憲法第 19 條租稅法律主義以及憲法第 23 條規定。」揆其意旨，似兼從法律優越原則及法律保留原則兩個面向，主張系爭函釋違背租稅法律主義及依法行政原理。惟大專院校兼任教師授課鐘點費究屬薪資所得或執行業務所得，系爭函釋之歸類即使有誤，亦係行政命令違反法律之問題，並非行政命令欠缺法律依據而增加法律所無之限制，故理論上應僅涉及法律優越原則，而與法律保留原則無關。

租稅法律主義屬於法治主義之一環，從歷史觀之，在近代法治主義之發展上，具有先導及核心之地位。如今租稅法律主義已成為憲法原理，除了以防止公權力濫用，俾確保人民之自由財產為目的外，對人民之經濟生活而言，更具有保障法律安定性及預測可能性之機能。租稅法律主義之內容，主要包含「課稅要件法定主義」、「課稅要件明確主義」、「合法性原則」及「程序保障原則」¹¹。其中，與本案有關者係「課稅要件法定主義」。依據課稅要件法定主義，課稅要件應由法律規定，租稅之核課及徵收程序亦然。行政命令非有法律依據，自不得增訂課稅要件。行政命令若違反法律規定，應屬無效。從依法行政原理論之，前者即法律保留原則，後者為法律優越原則。這

¹¹ 金子宏著，同註 1，頁 68-76。

是稅捐實務上最常出現之問題，有關之司法院解釋不少。就此而言，租稅法律主義可謂依法行政原理在租稅領域之特別規定，故適用時僅揭示租稅法律主義即可，無須另外援引依法行政原理（法律保留原則、法律優越原則）。過去司法院解釋通常採取此一作法¹²，堪稱妥適。

協同意見書

黃瑞明大法官 提出

本號解釋認為所得稅法第 14 條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，未許實額減除必要費用之規定，違反憲法第 7 條平等權保障之原則。本號解釋將影響全國眾多薪資所得者，對我國之稅捐稽徵亦將有一定之衝擊。本席就本號解釋結論及其理由敬表同意，並認為對全國受薪階級而言實

¹² 茲臚列相關解釋如下：

釋字第 640 號解釋：「有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。」

釋字第 693 號解釋：「惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，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（本院釋字第六二二號、第六六〇號、第六八五號解釋參照）。」

釋字第 700 號解釋：「主管機關本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無牴觸（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六二五號解釋參照）。」

釋字第 705 號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指……租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（本院釋字第六五〇號、第六五七號解釋參照）。」

釋字第 706 號解釋：「憲法第十九條規定，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；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，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二二號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號、第七〇三號解釋參照）。」

為遲來的正義，爰就本號解釋補充意見，敬供參考。

一、讓受僱之專業人士得以合理減除其必要費用，有助於專業發展：

本號解釋聲請人陳清秀教授主張，不准大學教授等薪資所得者實額減除成本費用，不利於國家學術發展與多元勞動市場發展，因為學者為了提升教學研究之品質，有必要自行購置圖書並赴國外訪問研究、或參加學術研討會等，均為教學研究之必要費用。目前之所得稅法不容許教師減除其必要之研究費用，違反平等原則，且勢必減低其研究發展動力，不利於國家長遠發展。本席贊同陳教授之見解，並願進一步指出所得稅法之僵化規定，不僅妨害國家學術研究發展，且對於專業領域之發展亦造成阻礙。所得稅法第 14 條將執行業務所得與薪資所得分列不同所得類別，第 11 條所定義之執行業務者包括律師、會計師、醫師等專業技術人員，但僅允許執行業務者得減除成本及直接必要費用；若是受僱於機構組織之專業技術人員（如受聘僱於事務所之律師、會計師，或受聘僱於醫院之醫師），則被歸類為薪資所得者，而無從減除必要費用。稅捐機關採此立場之理由在於受僱專業人員之主要成本及直接必要費用均已由僱用之機構負擔，因此個人沒有再減除費用之必要，但本席認為如此之作法實屬僵化、不合時宜且有害於專業之發展。

以律師或醫師為例，若自行開業則收入屬執行業務所得；若受聘僱於事務所或醫院則屬薪資所得。自行開業者可減除成本及直接必要費用後，餘額始為所得額；而薪資所得者無法減除成本及直接必要費用，僅能享受薪資所得特別扣除額每年 128,000 元（所得稅法第 17 條參照）。惟隨著社會發展，醫師和律師業日趨專業，因此有組成大型醫院或事務所之趨勢，而律師或醫師在相當規模機構服務亦可致力專精於特定領域，同時也有拓展業務之任務與承擔盈虧之風險，其服務之內容與自行開業者並無太大差別。但目前稅制實變相鼓勵醫師、律師自行開業，如此就阻礙了醫師和律師在事務所或醫院內發展專業之誘因。事實上，律師或醫師為求專業發展，往往必須自行進修，以求精益求精，在專業領域上累積更厚實的能力，如參加國內外進修、研

習等。因此無論是受僱醫師／律師或自行開業者，均為必要之費用，但僅容許自行開業者減除費用，實屬不公，亦阻礙專業發展，我國稅捐制度未隨之作相應調整，已屬僵化。

二、未允許薪資所得者減除其必要費用支出，不利留才與延攬人才：

報載即將接任科技部長之陳良基指出，臺灣之科技人才持續外流，臺灣的經費和硬體比不上其他國家，如何留才是關鍵¹。陳良基所指外流的科技人才，如果留在國內工作，大多數應該都是屬於高薪的薪資所得者，這些高科技人才勢必有許多必要費用以維持其智識水準並與國外交流，而且不論薪資之高低，全國之薪資所得者每人均減除相同的特別扣除額 128,000 元，實不足反應高薪所得者通常亦有較高之必要費用支出。因此如果允許薪資所得者得以合理的費用作為扣除額，減輕其稅負，亦應有助於留住國內的人才，否則人才持續外流，對我國長期發展將造成難以彌補的傷害。

為延攬及吸引外國專業人才來台從事專業及生活，國家發展委員會在會商各部會之後，研究「外籍專業人才延攬及僱用條件」專法草案，其中包括對外國優秀人才提供租稅誘因，對於超過 200 萬元的薪資所得可享有前三年減半課稅優惠²，由此可知對於薪資所得者稅負過重為阻礙外國專業人才在台工作的原因之一。然而該專法係僅適用於外國人，而忽略了本國專業人才之租稅負擔問題。事實上在全球人才競爭之時代，我國固然應降稅以爭取外國人才，然而國外亦相繼以各種有利條件吸引我國之人才，如香港近年吸引了許多我國教育與金融人才，其中原因之一應就是其低稅負。因此政府在研議以減稅方式招攬外國人才之同時，實不應忽略對本國專業人才給予合理之費用減除，以減輕其稅負，政府機關依本號解釋作檢討改進時，亦應把留住我國人才之政策目標列入考慮。

三、解決貧富差距擴大問題，須多方之努力：

¹ 參中華民國 106 年 2 月 5 日聯合報 A4 版。

² 外國專業人才延攬及僱用法草案」第 8 條。參見國家發展委員會公共政策網路參與平臺眾開講 <https://join.gov.tw/policies/detail/877b8764-4623-4c2a-9fc4-124d2f6e3f2c>（最後瀏覽日期：2017 年 2 月 8 日）。

或謂本號解釋之結果，將使高受薪者獲得較大之利益，而恐將擴大貧富差距。事實上，本席認為國內貧富差距惡化之最大問題，並非在於薪資所得者繳稅之多寡，而在於資本利得未能核實合理課稅以及稅基流失之問題，如喧嚷多年之證券交易所得稅一直無法執行，外資購買股票優惠以及海外避稅之問題等，仍有待各方努力。

四、財政部有關薪資所得之函釋應一併檢討修正：

財政部中華民國 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函釋將各機關學校聘請授課人員講授課程所發給之鐘點費均定性為薪資所得，此種分類方式由民法之觀點分析顯然有所不足。在民法上付出勞力取得報酬者，至少可分為僱傭與委任契約二種，二者之主要差別在於委任契約之本旨在於「處理一定事務」；僱傭契約則為「於一定或不定之期限內為他方服勞務」，是委任契約與僱傭契約之主要差異在於提供勞務者於執行職務中獨立性之高低，以及受指揮監督之強弱而定。就兼任教師提供勞務之時間、地點，係由校方與老師共同約定，非教師所得自行決定，就此而言或具有僱傭之性質；但就勞務提供之內容，即授課內容，兼任教師應具有完全之獨立性，並不受校方之指揮監督，因此應符合委任關係之特性。

財政部主張薪資所得者不須減除費用之原因在於薪資所得者之費用大多由其雇主負擔，且無須自負盈虧。然而在委任關係之下，執行工作者具有較大之獨立性，所依賴於委任人較少，因此受任人為執行工作所必須負擔之成本亦較高，此或得以解釋為何現行稅法允許與當事人間成立委任關係之律師、醫師得以減除成本及必要費用。但就兼任教師而言，目前有許多兼任教師並非在固定學校授課，而是到許多學校爭取兼任授課之機會，以自己專業知識技能謀生，就此而言實已具有自力營生之性質。系爭財政部函迄今已逾 30 年，這期間社會型態發生重大變化，現在有許多到處兼課之「流浪教師」，亦非當時所能想見。因此本席建議在主管機關依本解釋之要求檢討薪資所得者之費用減除時，亦應著眼於社會之變遷，對於勞務給付之性質究屬薪資所得或執行業務所得加以檢討，以求稅負之公平合理。

協同意見書

黃昭元大法官 提出

吳陳鐸大法官 加入

[1] 解釋標的及結論：本號解釋之審查標的有二：一是所得稅法第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（以下合稱系爭規定）關於薪資所得額之計算，僅許定額扣除，而不許實額減除必要費用的規定（以下簡稱系爭規定）是否違憲，二是財政部中華民國74年4月23日台財稅第14917號函釋將授課鐘點費歸為薪資所得，而非執行業務所得之規定是否違反憲法第19條租稅法律主義。多數意見認為前者違憲，後者合憲。本席贊成後者之合憲結論，同時勉強支持前者之違憲結論。謹對於前者之違憲理由及其相關影響等，提出協同意見¹如下：

一、據以審查的權利：平等

[2] 量能課稅為平等之下位原則：多數意見據以審查系爭規定是否違憲的權利是憲法第7條平等權。兩件聲請之聲請人固然都同時主張量能

¹ 本號解釋有兩項審查標的，由於本席同時支持兩項標的之解釋結論，故無任何不同意見。雖然本席只對其中一項標的（系爭規定）之理由提出協同意見，而未對另一項標的（系爭函釋）之理由表示協同意見，但本席認為本意見書仍非一部協同，而是（全部）協同意見書。蓋協同與不同意見書之區別，應該是以是否支持結論（合憲或違憲）為判斷標準，而非是否同意其理由。而協同意見書也不需要針對所有理由都表示意見，因此所謂的全部協同意見書和一部（或部分）協同意見書並無二致，都只需冠以協同意見書之名即可。司法院大法官審理案件法施行細則第18條第1項：「大法官贊成解釋文草案之原則，而對其理由有補充或不同之法律意見者，得提出協同意見書。」第2項：「大法官對於解釋文草案之原則，曾表示不同之法律意見者，得提出一部或全部之不同意見書。」或可供參考。按上述規定中所稱解釋文草案之原則，大致相當於解釋標的之結論（合憲或違憲）。如參考其區別標準及用語，依本席尚不成熟之淺見：（一）當只有一項審查標的時，應只有協同或不同意見書兩種可能。（二）當有兩項以上審查標的時，如果支持所有標的之結論，就是協同意見書。如果對所有標的之結論都不贊成，就是不同意見書。如果對數個標的之結論有贊成有反對，此時可以（1）針對所有標的出「一部協同一部不同意見書」，或（2）只針對贊成之標的結論單獨出「一部協同意見書」，而不對反對之標的結論表示不同意見，或（3）只針對反對之標的結論單獨出「一部不同意見書」，而不對贊成之標的結論表示協同意見。至於本院實踐另有「部分協同」及「部分不同」意見書之用語，固有其意，然本席認為其與「一部協同」及「一部不同」應屬同義。有關上述區別標準及用語，將來宜進一步溝通討論，於形成共識後予以統一，以求簡化解釋之理解成本。

課稅原則及其所包含的客觀淨值原則，然多數意見則將量能課稅原則當成是平等權適用在稅法案件時，所發展出來的下位規範，並非完全獨立於平等權之外的憲法原則或規範要求。本院過去在審理有關稅法案件時，早已多次提及量能課稅（參釋字第 597 號、第 693 號解釋）、租稅公平（參釋字第 180 號、第 196 號、第 218 號、第 248 號、第 318 號、第 327 號、第 361 號、第 496 號、第 506 號、第 607 號、第 635 號、第 673 號、第 687 號、第 696 號及第 703 號解釋）等原則，但似尚不曾正面說明其憲法依據為何。依本號解釋多數意見之意旨，量能課稅原則之憲法依據仍應回到憲法第 7 條平等權，且應適用平等權之相關審查標準。

二、多數意見所採之審查標準

[3] 本案採寬鬆審查標準：多數意見在解釋理由書第 2 段，對於涉及平等爭議的租稅事件，明示採取寬鬆審查標準，要求其目的應正當，分類手段與目的之達成間應有合理關聯。同時並明確說明為何採取寬鬆審查的主要考量：「此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規劃及預估，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之」。本院過去對於涉及平等爭議的租稅事件，固也常採寬鬆審查標準（參釋字第 565 號、第 635 號、第 688 號、第 697 號、第 698 號及第 722 號解釋），但似不曾如此清楚說明為何寬鬆審查的理由。²多數意見著眼於租稅事件所屬事務領域之特性，並從機關功能觀點，認為法院對於政治（立法及行政）部門之決定，原則上應予尊重，因此放寬審查標準。本席認為這是具有正面意義的理由說明，敬表支持。

[4] 推定受審查法令合憲，由聲請人證立其違憲：至於採取寬鬆審查標準的效果，則有兩點值得注意。如參考美國實務及學說見解，法院於採取嚴格審查標準時，係先推定受審查法令原則上違憲，而由政府機關證立其合憲。反之，如果採合理審查標準（相當於本院之寬鬆審

² 本院釋字第 697、698 號解釋係將「國家經濟、財政政策」或「國家稅收、產業政策、節約能源」之考量，直接列為合憲目的。

查），則係先推定受審查法令原則上合憲，並應由主張違憲的聲請人證立受審查法令何以違憲。和採取嚴格審查標準的釋字第 744 號解釋³相對照，本號解釋多數意見在明示採取寬鬆審查標準的同時，並未同時明示系爭規定原則上合憲，也沒有明確說明本案應由聲請人證立系爭規定違憲。這是本號解釋多數意見的理由構成較為不足之處，希望未來在類似案件可進一步補充闡述。⁴

[5] 有殺傷力的寬鬆審查：其次，本號解釋多數意見雖然採取寬鬆審查標準，但仍認定系爭規定違憲。就採取寬鬆審查標準和違憲結論而言，本號解釋適用寬鬆審查標準之結果，有如釋字第 722 號解釋，這也和美國法院及學說所稱會咬人或牙齒的合理審查標準 (rational-basis review with bite or with teeth) 類似。顯示同一寬鬆審查標準之適用，雖然原則上傾向合憲，但仍有例外違憲宣告的可能。本院在釋字第 744 號及第 745 號連續兩號解釋中，分別採取嚴格及寬鬆審查標準，並對這兩種標準之實際操作有相對詳細的說理。這是本院透過個案解釋之累積，逐步建立審查標準架構的努力，本席敬表支持。

[6] 應採較嚴（中度）審查標準的其他案件類型：以本案所涉及的租稅事件而言，多數意見雖然在本案採取寬鬆審查標準，但這不意味本院未來對於所有租稅事件也都將寬鬆審查。有如本院過去解釋先例所示，如果系爭租稅平等爭議另外涉及其他重要的基本權利（如生存權⁵），

³ 參本院釋字第 744 號解釋理由書第 3 段：「按化粧品廣告之事前審查乃對言論自由之重大干預，原則上應為違憲。系爭規定之立法資料須足以支持對化粧品廣告之事前審查，係為防免人民生命、身體、健康遭受直接、立即及難以回復危害之特別重要之公共利益目的，其與目的之達成間具直接及絕對必要關聯，且賦予人民獲立即司法救濟之機會，始符合憲法比例原則及保障言論自由之意旨。」

⁴ 本號解釋受理的兩件聲請之聲請人都主張量能課稅之客觀淨值原則，並以此為由主張系爭規定違憲。就此而言，多數意見應是認為聲請人之上述主張足以證立系爭規定違憲，因此作出違憲結論；而非責由相關政府機關證立系爭規定合憲，從而承擔客觀舉證責任分配下之不利益（指違憲判斷之結果）。故多數意見雖然沒有就寬鬆審查時的客觀舉證責任分配表示一般性的立場，但在實際操作上，以其理由構成而言，仍較接近是由聲請人證立系爭規定違憲。

⁵ 參釋字第 701 號解釋理由書第 3 段：「…故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始與憲法平等原則之意旨相符…。」第 4 段：「…故

或所採分類屬於敏感（嫌疑或準嫌疑）分類（如種族、性別、婚姻⁶等），本院仍應改採較為嚴格之審查（相當於中度）標準。

三、違憲理由：目的合憲，但手段違憲

[7] 簡化稽徵成本之目的合憲：租稅行政具有大量、專業化行政的性質，從而稽徵程序必然要考量效率及成本，以求稽徵經濟。過去本院在釋字第 318 號、第 688 號、第 694 號、第 696 號及第 701 號等解釋，亦已承認節省徵納雙方勞費、促進稽徵技術、減少稽徵成本或人力等，得為租稅差別待遇之正當目的。多數意見考量我國薪資所得申報戶數已達 500 萬戶以上，由此而生之徵納雙方成本都相當龐大，因此認定在本案確實存在有簡化稅捐稽徵成本之正當目的，不論是結論或理由（說明抽象目的所涉之具體公共利益為何及其程度），均可贊成。

[8] 財政收入考量尚非系爭規定之目的：簡化程序、降低成本之效率或經濟考量，固然具有正當性。這是因為本案採取寬鬆審查標準，因此得以合憲。在採取較為嚴格審查或嚴格審查標準的案件類型，此種經濟成本的目的考量，一般而言，就難以被評價為重要或特別重要之目的。又本院過去在有關租稅事件的解釋，亦曾承認維持⁷或增加⁸財政

系爭規定所為之差別待遇對避免浮濫或淪為規避稅負達成之效果尚非顯著，卻對受長期照護者之生存權形成重大不利之影響，難謂合於憲法保障受長期照護者生存權之意旨。是系爭規定就受長期照護者之醫藥費，以付與上開醫療院所為限始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺實質關聯，與憲法第七條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。」

⁶ 參釋字第 696 號解釋理由書第 3 段：「…茲依系爭規定納稅義務人及其配偶就非薪資所得合併計算所得淨額後，適用累進稅率之結果，其稅負仍有高於分別計算後合計稅負之情形，因而形成以婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇。」第 4 段：「按婚姻與家庭植基於人格自由，為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（本院釋字第五五四號解釋參照）。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨，故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始合於平等原則。…」

⁷ 參釋字第 696 號解釋理由書第 4 段：「…至於維持財政收入，雖攸關全民公益，亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段。…」

⁸ 參釋字第 650 號解釋理由書第 4 段：「…縱於實務上施行已久，或有助於增加國

收入為正當目的，其與簡化程序、降低成本的經濟考量間，究有如何關聯？是否可以清楚區別？是否當然亦屬正當目的？則為另一問題。由於系爭規定之立法原意顯然並非以維持或增加財政收入為其目的，因此多數意見對此潛在爭議，亦未有所著墨，而留待未來。⁹

[9] 手段的兩種差別待遇：在手段部分，多數意見認定系爭規定存在有兩種差別待遇：一是外部差別待遇：與執行業務所得額之計算相比，薪資所得額只有定額扣除，欠缺實額減除費用的計算方式，這是法律表面上的差別對待。二是內部差別待遇：單一定額扣除額適用於所有的薪資所得者，以致對於需支出顯然較高之必要費用者，會產生適用上之不利差別待遇結果（參理由書第5段），這是法律適用結果的差別影響。前者是不應區別而區別的差別待遇，後者是應區別而不區別的差別待遇。多數意見進而認為這兩種差別待遇都因為過於簡化，以致違反客觀淨值原則而違憲。本席對此結論，勉強支持。

[10] 外部差別待遇之違憲：綜合多數意見對於本案兩項審查標的之立場，應可發現多數意見對於薪資所得與執行業務所得之區別、歸類，原則上尊重現行法令之分類及認定標準；然對於課稅所得額之計算，則要求應容許減除相關成本費用，以符合客觀淨值原則。系爭規定之薪資所得特別扣除額規定，固然兼有照顧中低薪資所得者及作為成本費用總額概算之雙重效果，但因不容舉證推翻其總額概算，推估已成擬制，過於僵化，所以違憲。

[11] 內部差別待遇之違憲：就薪資所得者間的內部差別待遇而言，其固屬應區別而未區別之差別待遇，但並非（對全體之）表面上不利，而是（對於高費用者之）適用上不利。多數意見認為在薪資所得者之

家財政收入、減少稽徵成本，甚或有防杜租稅規避之效果，…」（按本件涉及租稅法律主義爭議，並非平等權案件）。

⁹ 財政部代表於本院在106年1月17日召開之說明會後提出之補充資料及說明中，曾以薪資所得如採固定扣除一定比例（如20%）為例，預估可能減少的稅收約為478億元。如以此考量而主張維持現行定額扣除制度，就接近於主張以維持財政收入為其目的。又如以擴大稅基為由而進行修法，亦屬增加財政收入之目的主張。對於此類更接近純金錢收入考量的目的主張，是否應一概認為足以構成或根本不能構成正當目的，本席尚無定論。

間，對於需支出顯然較高之必要費用者，會產生適用上之不利差別待遇結果（參理由書第5段），固有其理。但如反向觀察，亦應注意到：系爭規定對於人數上占絕大多數（超過8成）的中低薪資所得者（適用邊際稅率20%以下者），其實是既簡便又（有實質）優惠的規定。如依現行（106年）規定，這些薪資所得者可以不用檢具任何支出憑證，即可自動扣除12萬8千元，這是現行定額扣除制度之優點。正由於此項顧慮，因此多數意見只是認定「在超過法定扣除額外，欠缺實額減除」的「不足部分」違憲，而未同時宣告現行薪資所得特別扣除額規定「本身」在表面上當然違憲。這也是本席勉強支持多數意見違憲結論的主要理由所在。

[12] 本席對於完全改採實額減除方式之疑慮：按所謂客觀淨值之認定，不論是在概念上或適用上，都不可能追求「絕對」客觀，而有容許合理誤差之餘地。如果現行所得稅法對於薪資所得額之計算沒有提供定額扣除規定，則其與執行業務所得之容許實額減除相比，確會因為差別待遇程度過大而明顯違憲。但所得稅法在63年增訂薪資所得特別扣除額規定，並於82年2月5日修正第5條之1再增訂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後，有關薪資所得額與執行業務所得額之費用減除，雖然計算方式仍然有別，但兩者的差別待遇程度已經縮小。如果財政部將目前之薪資所得扣除方式，改成依項目（如5項）及額度憑據減除，而減除總上限仍為12萬8千元（參106年適用之現行規定），並有定期（甚至逐年）檢討調整的機制。如此修正，似應更接近客觀淨值原則的「概念」要求。惟接近概念，卻遠離蒼生。此種徹底的實額減除方式固可消除目前違憲的外部差別待遇，但必然大幅增加徵納雙方之成本，且其適用結果亦明顯不利於絕大多數的薪資所得者，特別是相對弱勢地位的中低所得者。

[13] 宣告違憲之餘的省思：就適用結果及實際影響而言，多數意見之宣告系爭規定違憲，其最主要的實際受惠群體將會是薪資收入高，口袋深，並有時間及能力產生高費用（意謂高消費能力）的高所得者，而非中低薪資所得者，也不會是掙扎於溫飽邊緣的政治、經濟或社會

上之無力、弱勢者，當然更不會是那些飽受法律或事實上結構性歧視的群體。年薪數百萬的薪資所得者固然可以理直氣壯地要求減除每年數十萬元以上的必要費用，但對大多數的受薪階級而言，即便是年薪百萬的小布爾喬亞，其能主張的必要費用恐怕也不外是汽車加油、捷運或公車票錢等鉅細必較的交通費用等有限項目及金額。買書一旦破萬，恐怕就沒得享受天天喝咖啡的小確幸。如果容許本席跳脫法律人的法理邏輯思考框架，而同時做一點不盡正確的政經考量：本號解釋多數意見在法律上儘管正確，但在政治上及經濟上卻是明顯右傾。

四、解釋結果：附修法期限的單純違憲宣告

[14] 規範不足之違憲：多數意見雖然宣告系爭規定違憲，但並非宣告現行薪資所得特別扣除額規定本身（包括「定額」方式及各年之「特定額度」）在表面上當然違憲，而是認為其「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」的總額概算方式，有所不足，在此規範不足的範圍內違憲，因此要求相關機關於2年內檢討修正所得稅法相關規定。

[15] 附修法期限的單純違憲宣告：由於多數意見只是宣告系爭規定違憲，而未同時宣告其立即或定期失效，故本號解釋應屬單純違憲宣告。又多數意見雖另有2年修法之要求，但如相關機關未於2年內修法，現行薪資所得特別扣除額的規定並不因而失效，除非另經立法修正，否則仍應繼續適用。就此而言，本號解釋可謂附修法期限的單純違憲宣告，而非定期失效。過去本院在釋字第455、457及530號等解釋，已曾採取類似之違憲宣告方式。多數意見之所以採取此種宣告方式，係顧及系爭規定是因上述「規範不足」而違憲，並非其規定本身在表面上當然違憲。至於未來應如何修法增訂新的規定，例如哪些項目屬於必要費用而得減除？其上限額度為何？仍應由政治部門決定之，不適合由本院逕自以解釋代替立法或指示應如何類推適用其他規定。

[16] 未來修法空間：相關機關將來於檢討修正所得稅法相關規定時，仍有相當充分的決定空間。本席可以想像的修法途徑如：完全保留現行薪資所得特別扣除額規定，另就超過法定扣除額的費用部分，增訂

得實額減除的必要費用項目及額度規定，例如交通費用、進修費、服裝費、工具（如電腦、書籍）等項目，並各訂有最高總額或比率之上限。如果納稅人要主張減除上述超額費用，則應提出包括法定扣除額部分的全部減除金額（例如 30 萬元）之相關單據，而不只是超過法定扣除額部分（例如 $30 - 12.8 = 17.2$ 萬元）的單據而已。這應該是最符合本號解釋多數意見的修法方向。至於其他的修法方向，例如：（1）依薪資所得額高低，分級適用不同減除比率或額度（如日本、南韓等國之制度）；（2）改採有如執行業務所得額之計算方式，原則上按不同之費用項目及額度規定檢據申報減除，或另適用依職業別設計的費用標準（得含最高總額上限），似應仍屬可能選項。按本號解釋多數意見既然強調客觀淨值原則，則薪資所得如改以實額減除為計算原則，再輔以推估式的費用標準（不管是比例或額度），應不致違反客觀淨值原則。

五、本號解釋對於原因案件之效果

[17] 原因案件之救濟：由於本號解釋結論是違憲宣告，因此聲請人陳清秀得就其原因案件提起再審，並主張就其 97 年度薪資所得額之計算，應許其減除超過法定扣除額（依行為時法為 10 萬元）之必要費用。聲請人屆時仍應提出包括法定扣除額部分的所有費用之單據，經主管機關認定後，再予以減除。然在相關機關以法令具體規定得減除項目及額度之前，法院並無從逕自裁判。於此情形，行政法院似有兩種處理方式：一是裁定停止訴訟，等待相關機關就超過法定扣除額的必要費用得如何減除，訂定具體項目及標準後，再據以裁判。二是以系爭課稅處分所適用的法令違憲（因此違法）為由，撤銷原處分，並發回由財政部另為適法之處分。然財政部也要等到有關實額減除的相關法令公布生效後，才能據以重新為適法之課稅處分。至於另一件聲請，先已由臺灣桃園地方法院行政訴訟庭語股法官以聲請釋憲為由，裁定停止訴訟程序。於本號解釋後，亦應可參考上述兩種審理方式，選擇其一處理。

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¹，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²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

¹ 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。

² 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……」

指涉範圍過於寬泛，難以具體說明其內涵³，而缺乏法定之定義，學者間亦無一致見解⁴。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。」⁵ 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

³ 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。

⁴ 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。

⁵ 釋字第六三五解釋亦有相同意旨。

濟原則⁶)，稅法上之類型化及概算化(或稱總額化⁷，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⁸。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

⁶ 參照最高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……」。

⁷ 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。

⁸ 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。

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」⁹。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

⁹ 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。」

所得者普遍受惠」¹⁰。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¹¹。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

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

¹⁰ 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。」

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

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；¹² 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；¹³ 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；¹⁴ 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。¹⁵ 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

¹² 最高行政法院 96 年度判字第 125 號判決參照。

¹³ 最高法院 96 年度台上字第 1175 號判決參照。

¹⁴ 最高行政法院 95 年度裁字第 2412 號裁定參照。

¹⁵ 高雄高等行政法院 99 年度簡字第 312 號簡易判決參照。

通費、與工作直接相關之進修費、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¹⁶），造成另一差別待遇？

¹⁶ 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。

七、結論

系爭規定雖尚未達到牴觸平等原則程度，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。

不同意見書

黃虹霞大法官 提出

一、以合法為前提，稅繳得越少越好，應該是納稅人共同的希望；薪資所得者尤其高所得者相較於其他所得者，有相對稅捐上之不公及被剝奪感，也應是普遍之認知。準此，本件解釋文第一段內容對薪資所得者中之高所得者言，將帶來所得稅減輕之利益，此點對該高所得者自屬有利，某個程度言，也確有緩和其等之相對不公及被剝奪感之作用。惟稅捐收入是國家之最主要財政來源，如難期待政府以減少支出方式因應上述減稅結果之所得稅短收之差額，則在作成減稅解釋時，自應仔細思考、斟酌其相關影響及整體效益，以找出較適切之處理途徑，而不應由某一面向切入。比如：

（一）與稅捐公平之追求相較，毋寧應認為社會的安定、民主發展與人權更為重要：

平等權當然應受憲法保障，但就稅法而言，應如何

落實平等權保障，確堪仔細思量，蓋究竟是應按人頭計算，每一個人不論貧富或收入多寡，均繳同數額之稅捐（如往昔民間廟會之家戶「丁口錢」）？還是按每一個人之貧富或收入多寡繳一定比例之稅捐？抑或是如現行綜合所得稅之累進稅率制，所得愈高繳的稅愈多？才算是符合平等權保障意旨？現行稅法係採累進稅率制，如果無違平等權保障意旨，則我們是不是可以認為在稅法上平等原則之違憲審查標準應不能太高。尤其因為社會的安定、民主發展與人權較之稅捐公平應更為重要，而課稅規定不當是所得嚴重不均的主要原因之一，所得嚴重不均又將有礙社會的安定、民主發展與人權，此不但是本席於就任大法官前，三十多年執行律師業務期間之觀察心得，且與甫於今年一月份由來自十個不同國家的獨立專家組成之國際審查委員會，針對我國政府提出之落實國際人權公約第二次報告，所通過的結論性意見與建議共數十項，其中第18項所稱：「**臺灣所得不均的情形日益嚴重，也讓審查委員會感到憂心。**最近的統計數據顯示，臺灣的財富集中在金字塔頂端1%人口的情況越來越嚴重，收入如此不均**有礙社會的安定、民主發展與人權。**審查委員會呼籲政府應該重新擬定國家經濟政策，包括課稅規定以及國內和國際貿易，才能夠實踐經濟、社會與文化權。」正相一致。因此，**在考量稅捐公平之追求時，應該以避免擴大所得不均為前提。**本件解釋之多數意見固由量能課稅原則中之客觀淨值原則著眼，認為同為勞務提供者之屬執行業務所得者與屬薪資所得者間，存在著得否實額扣除必要費用之不合理差別待遇，但對於量能課稅原則中之累進稅率原則所欲達成之所得均衡目標，似未予充分考量，亦即未正視本件解釋所必然產生之擴大現有之所得不均、貧富差距現象之

結果（因為依本件解釋：薪資所得者中較高所得者，較可能獲利或獲利較多；而較低所得者，則未獲利或獲利較低，如此，將擴大薪資所得者之中，高、低所得者間之所得不均及貧富差距），此為本席所以無法贊成多數意見之原因之一。

- （二）本件解釋對稅收之可能影響數額未充分考量，也未考量該稅收差額之補充來源，並得以排除提高全體所得者稅負之可能，故對全體納稅人包括薪資所得者中之低所得者可能不利：

作成本件解釋前，本院曾召開說明會要求主管機關說明及試算如許薪資所得者減除實際必要費用時，對稅收之影響數額，並經財政部賦稅署以比照執行業務者中之費用標準之低標（20%）（計算結果如表1，約478億元），財政部並稱：「在目前財政不足情況下，尚無適當財源可資彌補。」就此，未見多數意見納入充分考量。或謂本件解釋並未限定應比照執行業務之費用標準，故稅收影響數應不致太大。惟主管機關之說明如不可採，憑何判斷影響不致太大？又如果影響有限，又何有由大法官作成違憲解釋之價值？此外，現行稅捐實務上，同為勞務提供者之執行業務者，既得因得減除實際必要費用而更因稅捐稽徵機關無力辦理實際查核之結果，而享有按所頒年度費用標準（大多數高於20%，例如請見財政部104年4月2日台財稅字第10404503601號令頒「103年度執行業務者費用標準」）減除費用之利益，則同理，於本件解釋後，亦為勞務提供者之薪資所得者為何不應比照（如上所述，如比照按20%費用標準減除必要費用，則總稅收差額為減收478億元）？再者，單舉交通費一項為例：薪資所得者中之高所得者言，其勞務付出不亞於執行業務者，此一推斷應非不合理，

則執行業務者依執行業務所得查核辦法規定，既得以購車或租車方式減除相關支出含車款或租金、保險費、維修費、油費、稅捐甚至司機費等等（目前執行業務者得列報一輛汽車相關費用，如係新購置之成本在新台幣250萬元為限准予依耐用年限折舊，請見執行業務所得查核辦法第15條、第30條），則薪資所得者若要求依同一標準處理，應非無理。準此，單就交通費一項言：若以年100萬元為基準計算，如表1之所得淨額新台幣1000萬元以上者，每戶可年減稅約45萬元，共11099戶，總計減稅約50億元，其金額非小。此種結果，除無疑生擴大所得不均之結果外，另其仍在多數意見認為合理之範圍內嗎？還是多數意見認為應如同財政部賦稅署所提出之表2所示：薪資所得者不論所得高低，都只有每天100元交通費？抑或多數意見認為二者皆非？如多數意見認為二者皆非，則應以何為標準呢？主管機關要如何之處，才算符合本解釋意旨呢？本件解釋會否治絲益棼？或徒有形式公平？或因無補充稅源，故而需相應提高全體所得者之稅負，致對薪資所得者中之低所得者更不利，又更擴大所得不均呢？此所以本席無法贊成多數意見之理由之二。

- （三）多數意見認為就薪資所得者增加准許實額扣除必要費用後，仍應保留現行之薪資所得特別扣除額規定。惟依多數意見主張之客觀淨值原則及現行所得稅法第14條規定，薪資所得以外其他類之所得並無薪資所得特別扣除之類似規定，即如均採客觀淨值原則，則薪資所得特別扣除額應無保留之理。故多數意見此部分之見解，與其所主張之客觀淨值原則亦有所矛盾。
- （四）本席認為：我國目前之現況，所得稅之最大來源為綜合所得稅，並為國家最大金額之賦稅收入，且各年度綜合

所得稅核定之薪資所得占各該年度各類所得總額之比例均超過 70%，¹ 其為不合理至明，自應由稅捐主管機關即行檢討現行諸多免稅或減稅措施是否合理及是否因而擴大所得不均而予改善，才是當務之急。又現行營利事業所得稅查核準則、執行業務所得查核辦法暨其相關各年度費用標準，是否過於寬鬆，以致 (1) 是否原非直接必要之費用，亦因稅捐稽徵機關未落實查核，甚至不斷擴大書面審查，而得以被不當列計作為費用扣除；(2) 就執行業務所得部分：所得認定標準是否太低、費用扣除標準是否太高，故原應以記帳為原則者，乃竟反轉而以記帳為例外，以致二者均嚴重背離所得稅法之客觀淨值原則本旨，並因而已造成稅基流失，形成稅賦不公之現況。此種情形無怪乎被歸類為薪資所得者難予甘服，而有不平之鳴。就此種不當之現況，稅捐稽徵機關自亦應即行檢討改進，才能擴大稅基，改善所得不均、縮小貧富差距，以維社會安定、民主發展與人權，此方為正辦。本件解釋多數意見由單面切入，以本件解釋文要求檢討修正所得稅法相關規定之結果，如因稅捐稽徵機關人力不足，而仿執行業務所得之例採年度費用標準扣除法應對之，則將使現行營利事業所得稅與執行業務所得查核實務之不當處理，蔓延至薪資所得稅之徵起，此為本席最不樂見及憂心之處。

二、就財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 函釋部分言：

本席認為大專院校兼任教師應為具專門知識經驗能力之

¹ 請見 106 年 1 月 17 日說明會陳明進教授書面意見：〈薪水族好苦 占綜所稅所得 72.67%〉，自由時報 105 年 7 月 25 日報導，<http://news.ltn.com.tw/news/focus/paper/1014388>（最後參訪日：106 年 2 月 6 日）；洪敬舒〈淺析綜合所得稅的租稅不平等與社會不公〉，《社區發展季刊》，151 期，頁 226，頁 231（表 3）、232（表 4）（2015）；侯永盛，〈104 年稅收徵起情形〉，《財政園地》，38 期，頁 12，12（表 1）（2016）。

專業人士，且因其未如專任教師般受保障，故其與執行業務人員性質相類似，從而應認為大專院校兼任教師之鐘點費為執行業務所得，較為合理，即上開函釋內容應有可議，理應由主管機關另為檢討修正。此外，諸如專家學者應各級政府機關或公私團體邀請演講、出席會議，接受諮詢、發表意見所領取之演講費、出席費；或為各級法院或調解機構辦理調解、鑑定等事務所領取之費用，也均應屬執行業務所得，而應非薪資所得，較為合理。主管機關允宜重新全盤檢討薪資所得與執行業務所得之分類。

三、本席衷心期盼行政、立法機關能即依前述國際獨立專家之建議及意見，確實檢討現行稅法規定，以改善我國所得嚴重不均之不當現況，以免危及社會安定等，則國家幸甚！全民幸甚！

四、因對本件解釋全部無法贊同，爰提出本件不同意見書。

表 1：薪資所得如採 20% 固定比例扣除之稅收影響數²

單位：千元

級距：萬元	邊際稅率	薪資所得 (A)	現行薪資所得特別扣除		扣除金額 (B1=A*20%)	稅收影響數 (B1-B)*邊際稅率
			戶數	金額(B)		
NET= 0	-	532,265,740	1,580,241	197,586,022	106,453,148	-
0 - 52	5%	1,598,169,510	2,571,700	343,686,916	319,633,902	-
52 - 117	12%	938,638,050	768,376	122,110,047	187,727,610	7,874,108
117 - 235	20%	626,569,742	326,187	58,183,185	125,313,948	13,426,153
235 - 440	30%	276,980,739	97,871	17,276,037	55,396,148	11,436,033
440 - 500	40%	34,109,416	9,293	1,609,655	6,821,883	2,084,891
500 - 1000	40%	101,860,233	23,497	3,997,764	20,372,047	6,549,713
1000 以上	45%	80,015,287	11,099	1,810,942	16,003,057	6,386,452
合計		4,188,608,717	5,388,264	746,260,568	837,721,743	47,757,350

資料來源：財政部於 106 年 1 月 19 日提供

² 表 1 係以 103 年度薪資所得申報統計資料，按 104 年度稅率級距估算。

表 2：薪資所得如採實額扣除，可能發生費用之估算

費用項目	金額	備註
交通費	36,000 元	100 元 *30 天 *12
伙食費	36,000 元	100 元 *30 天 *12
書籍、電腦	10,600 元	電腦：5 萬元 /5 年 =10,000 元 (折舊) 書籍：3,000 元 /5 年 =600 元 (折舊)
進修費	24,000 元	2,000*12 以坊間短期美語補習班收費行情為例
治裝費	12,000 元	1,000 元 *12
合計	118,600 元	

資料來源：財政部於 106 年 1 月 19 日提供

(相關聲請書及裁判請上司法院大法官網站連結「大法官解釋」閱覽，
網址：<https://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/>)