

## 釋字第七四五號解釋 部分協同意見書

湯大法官德宗提出  
蔡大法官炯燉加入  
陳大法官碧玉加入  
林大法官俊益加入

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<sup>1</sup>、同法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2<sup>2</sup>（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」<sup>3</sup>（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

---

<sup>1</sup> 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」。

<sup>2</sup> 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」。

<sup>3</sup> 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。

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)<sup>4</sup>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！<sup>5</sup>

### 二、本解釋亦本院以「低標」審查，而宣告「違憲」之首例

---

<sup>4</sup> 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）。

<sup>5</sup> 參見本席於釋字第 700 號解釋所發表之〈不同意見書〉。

按本院自有意<sup>6</sup>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。<sup>7</sup>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)<sup>8</sup>。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

---

<sup>6</sup> 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）。

<sup>7</sup> 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〉。

<sup>8</sup> 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〉，《台大法學論叢》，第 33 卷第 3 期，頁 17 註解 36。

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。<sup>9</sup>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<sup>10</sup>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

<sup>9</sup> 參見湯德宗，前揭（註 7）文，頁 612-613, 623-624。

<sup>10</sup> 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）。

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。<sup>11</sup>如上「部分違憲」之宣告，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

---

<sup>11</sup> 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。

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。