

# 釋字第 745 號解釋協同意見書

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<sup>1</sup>。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 條規定尚無抵觸。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，於立法論上要求「量能課稅」，業經釋字第 565 號及第 607 號解釋明確肯認<sup>2</sup>。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

<sup>1</sup> 金子宏著，租稅法，弘文堂，1982 年補正版 3 刷，頁 68。

<sup>2</sup> 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。」

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」<sup>3</sup>，即是本於此一旨趣。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

---

<sup>3</sup> 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。」

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<sup>4</sup>。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」<sup>5</sup>。又為保障婚姻制度，避免稅捐負擔之差別待遇加重夫妻經濟負擔，實質上造成對婚姻之懲罰，大法官亦採取同樣之立場<sup>6</sup>。

---

<sup>4</sup> 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。

<sup>5</sup> 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 694 號解釋參照）。」

<sup>6</sup> 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。」

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<sup>7</sup>。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。

## 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

---

<sup>7</sup> 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。」

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<sup>8</sup>。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，並綜合考量租稅公平及稽徵簡便可行等原則，並無違反量能課稅原則；

<sup>8</sup> 蘆部信喜著，憲法學Ⅲ，有斐閣，1998 年，頁 95。

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<sup>9</sup>。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

---

<sup>9</sup> 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。

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」<sup>10</sup>；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

---

<sup>10</sup> 北野弘久著，稅法學の基本問題，成文堂，1977 年，頁 177、178。

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」<sup>11</sup>。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<sup>12</sup>，堪稱妥適。

---

<sup>11</sup> 金子宏著，同註 1，頁 68-76。

<sup>12</sup> 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 622 號、第 660 號、第 685 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抵觸（本院釋字第 420 號、第 460 號、第 496 號、第 519 號、第 597 號、第 625 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 650 號、第 657 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 622 號、第 640 號、第 674 號、第 692 號、第 703 號解釋參照）。」