

釋字第 745 號解釋協同意見書

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

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)。

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：

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。