

釋字第 745 號解釋協同意見書

黃大法官昭元提出
吳大法官陳瓊加入

[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：

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

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

予以統一，以求簡化解釋之理解成本。

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。

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

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。

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），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

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。...」

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

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。

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、捷運或公車票錢等錙珠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？其上額額為何？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。