

## 釋字第 745 號解釋不同意見書

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，收入如此不均有助礙社會的安定、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%，<sup>1</sup>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

---

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）。

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<sup>2</sup>

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	-		
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

<sup>2</sup> 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	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 電腦：5 萬元/5 年=10,000 元(折舊)</li> <li>➤ 書籍：3,000 元/5 年=600 元(折舊)</li> </ul>
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