

釋憲聲請書

聲請人	陳清秀	
代理人	李永然律師	
	李宜光律師	

1 為因臺北高等行政法院 100 年度簡字第 236 號判決以及最高行
2 政法院 101 年度裁字第 196 號裁定所適用之行為時所得稅法第 14
3 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款關於薪資所得規定以及財政部
4 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函釋有牴觸憲法疑義，爰依法
5 懇請解釋憲法，進行違憲審查：

6 壹、聲請解釋憲法之目的

7 聲請人就臺北高等行政法院 100 年度簡字第 236 號判決以及最
8 高行政法院 101 年度裁字第 196 號裁定所適用之行為時所得稅
9 法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款關於薪資所得規定
10 以及財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函釋有牴觸憲
11 法疑義，聲請 鈞院解釋，並為如下宣告：

12 「一、所得稅法關於薪資所得之計算，應准予減除薪資所得者

1 為提供勞務所投入之相關成本費用。行為時所得稅法第
2 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款關於薪資所得之
3 計算，不准減除薪資所得者為提供勞務所投入之相關成
4 本費用，違反量能課稅負擔公平原則以及憲法第七條之
5 平等原則，應屬違憲。

6 二、有關專業人士在大專院校兼任課程，其每週時數在六小
7 時以內者，其所取得之鐘點費收入，應准予認列為執行
8 業務所得，財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號
9 函釋將上開情形，一律認定為薪資所得，抵觸憲法第十
10 九條之租稅法律主義，應不再援用。」

11 貳、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

12 一、本案背景事實及經過

13 (一) 聲請人於民國 (以下同) 97 年間任職○○大學講授稅法
14 等課程，因講學研究獲得收入新台幣 (以下同) 573,837
15 元，其中於 97 年 1 月 1 日至 97 年 5 月 19 日止為專任副
16 教授，97 年 5 月 20 日至 97 年 12 月 31 日止為兼任副教
17 授 (每週利用夜間及周六假日授課合計四小時)，該任職
18 收入性質上屬於專門職業人員之研究講學之活動收入。教
19 師與學校間為聘任之委任關係，並非僱用關係，其收入應

1 非薪資所得，而為執行業務所得。財政部台北市國稅局原
2 核定課稅處分誤認為薪資所得，而按照薪資所得核定應納
3 稅額，聲請人主張應扣除成本費用，乃申請復查，稽徵機
4 關仍以財北國稅法二字第 0990228136 號復查決定維持原
5 課稅處分，爰循序提起訴願及行政訴訟。

6 (二) 案經臺北高等行政法院 100 年度簡字第 236 號判決 (附件
7 一)：

8 「三、按『本法稱執行業務者，係指律師、會計師、…及
9 其他以技藝自力營生者。』；『個人之綜合所得總額，以
10 其全年下列各類所得合併計算之：…第二類：執行業務所
11 得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或
12 折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價
13 提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之
14 薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所
15 得額。…第三類：薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事
16 業職工薪資及提供勞務者之所得：一、薪資所得之計算，
17 以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。二、
18 前項薪資包括：薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、
19 紅利及各種補助費。…』，行為時所得稅法第 11 條第 1

1 項、第 14 條第 1 項第 2 類、第 3 類第 1 款及第 2 款各
2 定有明文。

3 「次按『二、公私機關、團體、事業及各級學校，聘請學
4 者、專家專題演講所給之鐘點費，屬所得稅法第 4 條第 1
5 項第 23 款規定之講演鐘點費，可免納所得稅，但如與稿
6 費、版稅、樂譜、作曲、編劇、漫畫等全年合計數，超過
7 新臺幣 180,000 元以上部分，不在此限。三、公私機關、
8 團體、事業及各級學校，開課或舉辦各項訓練班、講習會
9 ，及其他類似性質之活動，聘請授課人員講授課程，所發
10 給之鐘點費，屬同法第 14 條第 1 項第 3 類所稱薪資所得
11 。該授課人員並不以具備教授（包括副教授、講師、助教
12 等）或教員身分者為限。』，財政部 74 年 4 月 23 日台
13 財稅第 14917 號函著有函釋，該函釋核與相關法規，並
14 無不合。-----

15 「五、原告配偶 97 年度綜合所得稅結算申報，列報原告
16 取自○○大學薪資所得 573,837 元，被告依申報數予以核
17 定之處分，並無違誤；

18 (一) 原告主張其取自○○大學之系爭薪資所得，應區分
19 為兼任副教授支領鐘點費及專任副教授支領服務報

1 酬兩種；兼任副教授所領取之所得，因原告與○○
2 大學之間屬委任關係，該所得為執行業務所得；另
3 專任副教授領取之所得，原告為獲取該項研究教學
4 收入，必須自行負擔相關成本費用，並非毫無任何
5 費用支出，應歸類為執行業務所得，始符合量能課
6 稅之原則云云。按民法上有關勞務之契約關係（如
7 提供勞務或使用勞務之委任、僱傭等契約關係），
8 或可比擬說明薪資所得與執行業務所得之區別，惟
9 稅法與民法仍有不同，故不得僅依民法規定之契約
10 類型據以認定稅法上之所得性質。而稅法所謂薪資
11 所得，係指基於職務關係提供勞務換取報酬，不必
12 負擔盈虧之責者，除有特別規定外（例如稿費、講
13 演之鐘點費），均為薪資所得；所謂執行業務所得
14 ，最主要係「當事人在取得所得之過程中確實另有
15 一定比例之自身勞務外之必要費用支出」（即所得
16 稅法第 11 條第 1 項所稱之自力營生），亦即執行
17 業務者須自行負擔執行業務所需成本費用，與薪資
18 所得者提供勞務換取報酬之情形不同。故最高行政
19 法院 98 年度判字第 154 號判決謂：『勞務報酬之

1 取得，除了勞務以外，通常是否還有『明顯可查知
 2 』、『具一定數量金額』的其他費用成本支出，作
 3 為區別薪資所得與執行業務所得之主要標準。』，
 4 可供參照。而財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第
 5 14917 號函釋亦謂：「…三、公私機關、團體、事
 6 業及各級學校，開課或舉辦各項訓練班、講習會，
 7 及其他類似性質之活動，聘請授課人員講授課程，
 8 所發給之鐘點費，屬同法第 14 條第 1 項第 3 類所
 9 稱薪資所得。該授課人員並不以具備教授（包括副
 10 教授、講師、助教等）或教員身分者為限。」，即
 11 揭此旨，核無不合。經查，本件原告 97 年度任教
 12 於○○大學，1 月 1 日至 5 月 19 日間擔任專任副
 13 教授，5 月 20 日起至 12 月 31 日止改聘為兼任副
 14 教授，工作內容除教學與研究工作外，於專任副教
 15 授期間並擔任法律學系四年級 B 班導師、學生生
 16 涯輔導委員會以及學生活動委員會委員等情，有○
 17 ○大學 99 年 8 月 25 日○人字第 0990001580 號函
 18 及授課時間表（原處分卷第 41 頁以下）等件可稽
 19 ，原告任職○○大學係從事教學（專任職或兼任職

1) 及輔導學生等相關工作，學生之招生入學由○○
2 大學負責，授課之場地及教學所需相關設備亦由○
3 ○大學提供原告使用，揆諸前揭規定及說明，核與
4 所得稅法第 11 條第 1 項所稱自力營生之「執行業
5 務者」之特性，並不相符。再者，系爭所得既係原
6 告提供其知識勞務所換取之報酬，本質上保證有定
7 額收入，並不生盈虧問題；且無論講演或授課，難
8 免都要準備教材或講義，無論原告自行負擔或由聘
9 請人（○○大學）負擔該費用，均不影響其講演或
10 授課之本質係保證有定額收入，自不生盈虧問題，
11 其與自力營生自負盈虧之『執行業務者』之性質，
12 亦有未合。至於原告所稱在德國係將作為附隨職業
13 （副業）的講學活動的所得，歸類為『獨立勞動所
14 得』云云。經查，我國所得稅法並未承認此一類型
15 （第 14 條參照），將來是否予以承認，應屬立
16 法之問題。現行所得稅法之規定，核與人民依法律
17 納稅（即依法課稅）之憲法規定，尚無抵觸。是以
18 本件原告配偶 97 年度綜合所得稅結算申報，列報
19 原告取自○○大學『薪資所得』573,837 元，被告

1 依申報數予以核定，並無違誤，亦無違反量能課稅
2 原則之情事。原告上開主張，核不足採。

3 (二) 原告主張縱認系爭所得係屬薪資所得，因屬教師所
4 得之特殊類型，除概算費用扣除外，應承認實額費
5 用扣除，故應准予列舉扣除必要費用，否則明顯違
6 反客觀淨額所得課稅原則，而有違憲之情事云云。
7 按我國綜合所得稅之課徵，有關「薪資所得」部分
8 ，因考量所得者在工作條件上有關成本費用之支出
9 ，故有『扣除額』之設計。是以所得稅法第 17 條
10 有關薪資所得『特別扣除額』之規定，乃鑑於薪資
11 所得者執行職務所需之主要成本及直接必要費用，
12 常由雇主或營利事業負擔，並列報為『費用』。至
13 於各行業從業人員依個別工作條件須自行負擔之小
14 額零星支出（如服飾、交通費、膳宿雜費、書籍及
15 自行進修費用等），則常與個人日常生活費用密不
16 可分，且難以舉證。準此，為適度減輕薪資所得者
17 納稅之負擔，所得稅法第 17 條於 63 年 12 月 30 日
18 修正公布增訂薪資所得特別扣除之規定（本院卷第
19 36 頁，附件 3），該額度並於歷次修法中逐次放

1 寬，迄 78 年 12 月 30 日取消比率扣除額規定，修
2 正扣除數額每人每年 45,000 元為限，俾薪資所得
3 者得以普遍受惠。嗣至 97 年 12 月 26 日，復大幅
4 提高為納稅義務人、配偶或受扶養親屬之薪資所得
5 ，每人每年 100,000 元為限，且上開扣除額度，依
6 同法第 5 條之 1 規定，係以同法第 17 條規定之金
7 額為基準，其計算調整方式，準用同法第 5 條第 1
8 項及第 4 項之規定，遇消費者物價指數較上次調
9 整年度之指數上漲累計達 3% 以上時，按上漲程度
10 調整之。是以所得稅法第 17 條薪資所得特別扣除
11 之規定，應已酌量薪資所得之成本、費用，並無不
12 合。至於該部分之規定，將來是否有予修正改進空
13 間，應屬立法形成之問題，尚無原告所稱明顯違反
14 客觀淨額所得課稅原則而有違憲之情事。再者，原
15 告雖稱系爭所得縱屬薪資所得，因係教師所得之特
16 殊類型，應按實額費用扣除云云；惟查，本件原告
17 已自承，並未記帳及保存相關憑證，則其主張系爭
18 教學服務報酬（專任職或兼任職）均應扣除 30%
19 費用云云，即乏所據。原告上開主張，亦非可採。

1 「駁回聲請人之訴訟（附件一）。

2 （三）聲請人不服，提起上訴，亦遭最高行政法院 101 年
3 度裁字第 196 號裁定駁回，其駁回理由指出：

4 「上訴人對於高等行政法院適用簡易程序所為之判
5 決，提起上訴，係以：大學教師提供勞務以換取報
6 酬之性質，究屬薪資所得抑或執行業務所得，事涉
7 全國教師之稅法權益，且財政部 74 年 4 月 23 日臺
8 財稅第 14917 號函釋（下稱財政部 74 年 4 月 23 日
9 函釋）亦牴觸所得稅法第 14 條規定，所涉及之法
10 律問題意義實屬重大而有加以闡釋必要。關於上訴
11 人兼任副教授所支領鐘點費部分，原判決適用財政
12 部 74 年 4 月 23 日函釋涉及牴觸所得稅法第 14 條
13 規定；關於上訴人任專任副教授支領服務報酬部分
14 ，原判決亦違反所得稅法第 14 條有關執行業務所
15 得之規定及憲法第 165 條規定；又以毛收入擬制為
16 所得課稅，違反所得稅法採取「淨資產增加說」之
17 所得基本法理概念。原判決對大學教師收入歸類為
18 薪資所得之所持法律見解，違反憲法第 7 條平等原
19 則。復以外國立法例而言，德國所得稅法規定薪資

1 收入扣除必要費用才是薪資所得，故在修法之前，
2 本院於解釋適用所得稅法之所得種類歸屬時，允宜
3 採取『合憲性之解釋』，本於實質課稅原則，對於
4 特殊類型之勞務所得，應重新考慮歸屬執行業務所
5 得或其他所得，准予列舉扣除必要費用，或引進定
6 額比例概算費用扣除制度，較為公平合理等語，為
7 其論據。惟核其所陳上述理由，無非重執業經原審
8 詳予指駁之理由，核屬其個人就實體案情陳述及對
9 其職業取得所得性質如何定性之見解，乃係上訴人
10 個人主觀法律見解歧異，其主張不可採之理由，已
11 據原判決明甚詳，並無上訴人就本件所涉及之法律
12 問題意義重大，而有加以闡釋之必要，是難謂有所
13 涉及之法律見解具有原則性之情事。上訴人提起上
14 訴，依首開規定及說明，不應許可，其上訴難謂合
15 法，應予駁回。至上訴意旨聲請本院裁定停止本件
16 訴訟，聲請司法院大法官解釋，顯無必要，併予駁
17 回，附此明。」（附件二）。

18 二、涉及之憲法條文

19 本件涉及大學教師之薪資所得不准扣除成本費用，是否符合憲

1 法第 7 條之平等權，有無符合憲法第 23 條之比例原則。

2 參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

3 一、關於所得稅法第十四條有關薪資所得之計算規定，不准實報實
4 銷，扣除成本費用，違反客觀淨額所得原則及量能課稅原則

5 (一) 按教師法第 22 條規定：「各級學校教師在職期間應主動
6 積極進修、研究與其教學有關之知能；教師進修研究獎勵
7 辦法，由教育部定之。」大學法第 21 條規定：「大學應
8 建立教師評鑑制度，對於教師之教學、研究、輔導及服務
9 成效進行評鑑，作為教師升等、續聘、長期聘任、停聘、
10 不續聘及獎勵之重要參考。」可見大學教師擔負有進修、
11 研究與其教學有關之知能之義務，為能履行該義務，必須
12 經常進行研究，以獲得更高深專業知識，提供教學研究使
13 用。

14 (二) 按大學專任教師依法必須進修、研究與其教學有關之知能
15 之義務，因此，為研究教學必需自費購買相關國內外圖書
16 資料（例如德國及日本稅法及行政法等各類有關法學外國
17 圖書資料，該等外國圖書價格通常極為昂貴，例如 AO 註
18 解書一套有一萬多元及二萬多元者，目前國內圖書館設備
19 藏書普遍不足，無法因應大學教師之教學研究所需）。、

1 影印相關文獻資料及自費購買電腦設備以供教學、研究使
2 用，另外，為能提昇研究發展能量，也必需自費聘任助理
3 （現行法令並未提供公費助理制度，而國科會補助研究雖
4 有提供研究助理，但並非每位教師均可獲得補助，因此。
5 仍非常態性研究助理），協助整理相關研究教學資料。

6 以聲請人為例，聲請人於民國 96 年前前往日本東京大學
7 及名古屋大學訪問研究各一個月，僅圖書設備前後三次即
8 購置約三十多萬元，後又前往德國採購圖書花費十幾萬元
9 ，合計當年度圖書費用支出約四十幾萬元，尚未包括國際
10 機票及其他差旅費業務支出，故以薪資所得特別扣除額十
11 萬元作為概算費用扣除，完全不敷所需。

12 （三）又依據教師進修研究獎勵辦法（93.11.15.修正發布）第 3
13 條規定：「本辦法所稱進修、研究，係指教師在國內、外
14 學校或機構，修讀與職務有關之學分、學位或從事與職務
15 有關之研習、專題研究等活動。」教師研究學習範圍包括
16 國內外機構。另依據教育基本法第 2 條規定教育目的包括
17 ：「教育之目的以培養人民健全人格、民主素養、法治觀
18 念、人文涵養、---使其成為具有國家意識與國際視野之現
19 代化國民。為實現前項教育目的，國家、教育機構、教師

1 、父母應負協助之責任。」可見大學教師也必須培養大學
2 生具有國際視野之國際觀。

3 因此，基於國際化潮流，為培養國際觀以因應教學研究所
4 需，大學教師也經常必須自費出國參加國際性學術研討會
5 之交流研究會議，參訪國際學術研究機構（利用時間前往
6 國外進修，擔任訪問學者），以終身學習，提供國際上最
7 新知識給學生參考學習，其參加國際會議及訪問研究經費
8 ，也構成教師重大財務負擔。

9 (四) 由上述可知，固然大學教師每月支領固定報酬，或有因此
10 誤認其並未承擔工作費用及風險，但其因應教學研究所投
11 入之人力（研究助理費用）物力（圖書設備費用及參加國
12 際會議之費用）所費不貲，可見其亦承擔相當比例之提供
13 勞務成本費用，也承擔工作風險（例如大量購買書籍可能
14 導致當年度所得甚低），因此其提供勞務之所得種類，縱
15 然認為應歸屬於薪資所得，但其所得之計算，仍應扣除成
16 本費用，方為客觀淨額所得。今行為時所得稅法第 14 條
17 有關薪資所得之計算規定，不准實報實銷扣除成本費用，
18 勢必虛增淨額所得，違反所得稅法上客觀淨額所得原則以
19 及量能課稅原則。

1 二、薪資所得不准扣除成本費用，違反憲法第七條之平等權

2 (一) 我國對於薪資所得者，僅承認概算費用扣除，並未承認實

3 額費用額扣除，同時也未承認特定類型費用支出（例如在
4 職進修費用，資格取得費，通勤費用，遠離家庭工作返家
5 旅費等）之實額扣除，以致於在薪資所得者如果有特別重
6 大費用支出，也無法扣除，其違反淨額所得課稅原則，並
7 與其他種類之所得者（准予實額扣除）處於不公平的差別
8 待遇，而構成違憲。

9 (二) 外國立法例准予薪資所得者扣除成本費用

10 以外國立法例而言，德國所得稅法第 2 條第 2 項第 2 款及
11 第 9 條第 1 項第 1 句規定薪資收入扣除必要費用後才是薪
12 資所得，亦即其收入超過其必要費用（Werbungskosten）
13 之餘額，為非獨立勞動所得，准予其必要費用「實額扣除
14 」。其必要費用乃是基於勞動關係之原因所發生之各項支
15 出，亦即為取得、確保及維持薪資所得所發生之各項費用
16 ，得予以扣除。尤其是包括下列支出：

- 17 1、勞工由於執業上關係而發生雙重的家庭生計之必要的額
18 外支出負擔。
19 2、工作手段之費用，例如工作工具以及典型工作制服。

1 3、在住宅與工作地點間之交通費用採概算費用（定額費用
2)扣除。

3 上述已經發生之必要費用可以經釋明而准予扣除。但基於
4 簡化稽徵行政之理由，如果未主張必要費用或較低的必要
5 費用時，則至少可扣除必要費用之概算金額，每年 920 歐
6 元（參見陳清秀，執行業務所得與薪資所得之區別，法學
7 新論，元照出版，26 期，2010.10.頁 37 以下）（原審附
8 件二）。

9 （三）以德國聯邦憲法法院之判例而言，不准薪資所得者扣除成
10 本費用違憲

11 ✓ 1、勞工之上下班交通費不准扣除，違反憲法上平等原則：

12 德國聯邦憲法法院於 2008.12.9 裁判¹宣告德國聯邦所得
13 稅法第 9 條關於不准勞工申報減除 21 公里以內之交通
14 費用（指住宅與工作地點間在 21 公里以內之往返交通
15 費。但超過 21 公里之往返交通費，仍屬於獲得收入之
16 必要費用，得准予扣除）之規定違憲，理由是欠缺憲法
17 上可支持之理由（為增加稅收之財政收入目的而不准扣
18 除費用，並非正當理由），違反憲法上平等原則所要求

¹ BVerfG, 2 BvL 1/07 vom 9.12.2008。

1 之稅法上量能課稅及客觀淨額所得原則，並課予立法者
2 義務，應重新立法，並追溯既往自從 2007.1.1 起排除該
3 違憲狀態（參見陳清秀，執行業務所得與薪資所得之區
4 別，法學新論，元照出版，26 期，2010.10.頁 38）（附
5 件三）。

6 ✓ 2、教師之工作室費用不准扣除，違反平等原則：

7 德國聯邦憲法法院 2010.7.6 裁判²指出德國 2007 年所得
8 稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 6b 款規定，在其事業或職
9 業活動，並無其他工作場所可以利用的情形，在稅捐上
10 仍不准考慮該家庭工作室之支出，違反一般平等原則（
11 亦即違反所得稅法上表彰經濟上給付能力之客觀的淨額
12 所得原則）。立法者有義務重新規定所得稅法第四條第
13 五項第一句第六 b 款，並溯及既往自 2007 年 1 月 1 日
14 起生效，以排除違憲狀態。法院及行政機關在所確認不
15 符合憲法之範圍內，不得再適用該項規定，並應停止進

² BVerfG Beschluss vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09. 本件案情為：德國 2007 年所得稅法第四條第五項第一句第六 b 款規定，在住宅之工作室之費用支出以及其設備費用，僅於納稅義務人以該工作室作為全部事業或職業活動之場所為限，始得認列支出。而原告納稅人為中學教師，因為學校並未提供備課場所，因此每日在家裡利用專門為職業上使用之家庭工作室備課二小時，原告於所得稅申報該項該工作室之費用支出，稽徵機關則認為不合上述規定而予以剔除。

1 行中之程序(等待新法公佈後，再續行按照新法裁判決
2 定)。

3 本件裁判特別指出由於本案不准扣除工作室費用之規定
4 ，早有合憲性爭議存在，而財稅主管機關也已經發布暫
5 時因應規定，包括准予依申請停止執行課稅處分，或作
6 成暫時性課稅處分等（分別於 2009.10.6 及 2010.2.15 發
7 布命令），加上涉及期間不長，因此不需要考慮財政上
8 衝擊，而要求溯及生效立法，重建合憲法律狀態，並未
9 給予過渡期間限期失效³。

10 三、行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款關於

11 薪資所得規定違反憲法第七條平等原則

12 我國行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款
13 對於薪資所得者，僅承認概算費用扣除，並未承認實額費用額
14 扣除，同時也未承認特定類型費用支出（例如在職進修費用，
15 資格取得費，通勤費用，遠離家庭工作返家旅費等）之實額扣
16 除，以致於在薪資所得者如果有特別重大費用支出，也無法扣
17 除，其違反淨額所得課稅原則，並與其他種類之所得者（准予
18 實額扣除）處於不公平的差別待遇，應屬違憲⁴。

³ 依據 2010.7.30 ABENDZEIYUNG 第三版報導，稅務團體估計國家需約五億歐元。

⁴ 陳清秀，執行業務所得與薪資所得之區別，法學新論，第 26 期，2010.10，頁 17-39。

1 德國學者認為為了勞資雙方之地位平衡，而對於勞工之所得給
2 予稅捐優惠，也是增進公共利益之手段，屬於需要原則之表現
3 ⁵。我國薪資所得者相對於其他行業均可扣除成本費用，唯獨
4 薪資所得者不准扣除成本費用，不僅未能享有稅捐優惠，反而
5 遭受不公平之待遇，實已構成階級歧視。其違反憲法第七條平
6 等原則，至為明顯。

7 四、行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款關於
8 薪資所得規定，違反憲法第 165 條規定

9 憲法第 165 條規定：「國家應保障教育、科學、藝術工作者之
10 生活，並依國民經濟之進展，隨時提高其待遇。」如不准予大
11 學教師扣除成本費用，而以「毛收入」擬制為所得課稅，不僅
12 違反所得稅法採取「淨資產增加說」之所得基本法理概念。而
13 且薪資所得者以毛收入擬制為所得課稅，而其他行業工作者（
14 企業經營者及執行業務者）卻准予扣除成本費用，以「淨額所
15 得」課稅，將違反體系正義，亦即違反課稅公平原則，更違背
16 憲法第 165 條規定特別保障教育工作者生活之意旨。

17 五、不准大專教師等薪資所得者扣除成本費用，不利於國家學術發
18 展以及多元勞動市場發展

Tipke, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §4 Rz. 126.

1 以國內學術研究團體「稅法研究會」為例，國內許多稅法學者
2 在中南部大學任教，彼等從中南部搭乘高鐵上來台北開會參加
3 稅法研究會，並未獲得任何報酬收入，但為研究充電必須投入
4 甚高成本費用（每次高鐵來回票價高達二千元至三千元不等）
5 ，如果勤於參加開會研究法律問題，則成本費用支出龐大，此
6 為其從事教學研究活動所必要投入之成本費用，自應准予列舉
7 扣除。

8 可見大學教師為獲得該項研究教學收入，必需自行負擔相關成
9 本費用，並非毫無任何費用支出，故從客觀淨額所得構造而論
10 ，准予減除相關成本費用，較符合量能課稅原則。並鼓勵教師
11 從事研究，提昇我國學術研究水準。至於每位教師投入成本費
12 用多少，則屬於能否舉證以及可列舉扣除金額多少問題，核與
13 執行業務所得之認定無涉。否則如不准扣除成本費用，勢必減
14 低其研究發展動力，不利於國家長遠發展。尤其近年來產業經
15 濟活動多元化，許多行業之勞工與雇主間訂立承攬契約（例如
16 外勤保險業務員、不動產經紀人員以及演藝人員等），按件計
17 酬，經常必須負擔高額之成本費用，如不准扣除，將使此類「
18 非典型勞工」蒙受稅法上不公平待遇，不利於多元勞動市場之
19 發展。

1 例如外勤保險業務員採取承攬方式，按件計酬，業務員必須自
2 費投入相當可觀之成本費用以招攬保險業務，日本對於保險業
3 務員（外務員）的報酬，認為一般而言，是按照募集成績決定
4 報酬，其因募集活動所必要的旅費等各項費用，多由自己負擔
5 ，且其工作並不受工作時間及場所的限制等因素考量，自古以
6 來即將其所得，通常歸類於事業所得（相當於台灣執行業務所
7 得及其他所得），准予減除相關必要費用，而非歸類為薪資所
8 得⁶。

9 財政部 97 年 7 月 18 日台財稅字第 09704531410 號令認為：「
10 不具僱傭關係保險業務員獨立招攬業務自負盈虧之佣金收入課
11 稅規定自九十七年七月一日起，保險業務員與保險公司不具僱
12 傭關係，由業務員獨立招攬業務並自負盈虧，公司亦未提供勞
13 工保險、全民健康保險及退休金等員工權益保障者，其依招攬
14 業績計算而自保險公司領取之佣金收入，得依所得稅法第十四
15 條第一項第二類規定，按減除直接必要費用後之餘額為所得額
16 ；保險業務員如未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保
17 存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，可依本部核定
18 一般經紀人之費用率計算其必要費用。⁷」但財政部九十八年

⁶ 注解所得稅法研究會編，注解所得稅法研究會編，注解所得稅法，四訂版，平成 17 年，頁 408。

⁷ 以往最高行政法院 94 年度判字第 1007 號判決則認為：因保險業務員依保險業務員管理規則須仍受所屬公司

1 四月二十七日台財稅字第○九八○○○五八八一○號函卻又謂
2 : 「按保險業務員獨立招攬業務並自負盈虧之要件，包括自行
3 負擔資金風險，且需自備工作所需工具及設備等，倘保險公司
4 無償提供通訊處處所等設備或劃定公共區域供保險業務員使用
5 ，已與要件不符。」增加許多門檻，導致實務上採取承攬方式
6 自負盈虧工作之保險業務員，仍無法實報實銷扣除成本費用。

7 六、關於兼任教師支領鐘點費部分，財政部 74.4.23.臺財稅第
8 14917 號函釋違反租稅法律主義

9 ✓- 按大學兼任教師鐘點費微薄，其收入甚少，並無基本工資
10 保障，其與學校間之關係屬於委任關係，並非僱傭關係，
11 其提供勞務之所得，應歸屬於執行業務所得，而非薪資所
12 得。

13 (二) 按有關稅法理論具有世界共通性，關於執行業務所得及薪
14 資所得之區分，固然有其爭議。惟參考德國通說，作為附
15 隨職業（副業）的講學活動的所得，通常歸類為獨立勞動
16 所得（相當於我國執行業務所得），尤其是其講學活動每
17 週僅有幾小時。例如法官業餘的講學活動、工程師在夜間

之管理、訓練與監督、不具有獨立工作之性質，縱其所得並無固定薪資，但其各項補助金、獎勵金、津貼等實已包含於業績報酬中。縱有執行業務情形，亦與一般獨立執行業務者有間，則其取自人壽公司之所得，性質上係因受僱工作而獲取之所得，即屬所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類規定之工作上提供勞務之薪資所得，而非執行業務所得。至於其薪資是否固定，或是否自行設置業務執行日記帳；以及人壽公司是否負擔勞、健保費用，該公司是否為其提撥退休金等權益，涉及該人與該公司私權契約之問題，並不因此影響其薪資所得之性質（同說，最高行政法院 93 年度判字第 1178 號判決）。

1 技術學校之業餘的講學。德國稽徵實務上認為如果一個納
2 稅人附隨業務的教學活動，僅佔一小部分，則可傾向於認
3 為並未被固定納編入學校或教育機構，在此所謂一小部分
4 是指個別的學校或教育機構 每週平均授課時數不超
5 過六小時，在此情形，即可認為並非勞工，而是自由職業
6 者（參照德國薪資所得稅準則第 68 條， LStR 68, Zu §19
7 EStG.）（參見陳清秀，執行業務所得與薪資所得之區別
8 ，法學新論，元照出版，26 期，2010.10.頁 36）（附件三
9 ）。蓋兼職工作者與學校間並非僱傭關係，而是委任關係
10 ，其以自己專業知識技能謀生，有關從事兼職活動所需成
11 本費用均由工作者自己負擔，其為獲得每小時數百元之報
12 酬，可能需投入及多成本費用，因此盈虧風險也自己承
13 擔。其性質與執行業務所得必須自己承擔風險相同。

14 （三）故財政部 74.4.23.臺財稅第 14917 號函釋認為：「三、公
15 私機關、團體、事業及各級學校，開課或舉辦各項訓練班
16 、講習會，及其他類似性質之活動，聘請授課人員講授課
17 程，所發給之鐘點費，屬所得稅法第八十九條第三項所稱
18 之授課鐘點費，亦即同法第十四條第一項第三類所稱之薪
19 資所得。該授課人員並不以具備教授（包括副教授、講師

