

## 釋憲聲請書

### 壹、聲請解釋憲法之目的：

聲請人審理一〇一年度簡字第四九號綜合所得稅案件，原告為〇〇實業有限公司（下稱〇〇公司）專屬模特兒，為九十四年度綜合所得稅結算申報時，被告北區國稅局認定其為薪資所得，而不許為執行業務所得之申報，且只准許依當時所得稅法所允許的薪資所得特別扣除額二萬二千五百元。又此類模特兒執業之案例，行政法院實務均不認為屬執行業務所得，而係以薪資所得核定（近例如最高行政法院一〇〇年判字第一四九五號）。

惟聲請人以為，所得稅法第十七條第一項第二款第三目之2所定薪資所得特別扣除額，係以定額方式，欠缺核實扣除成本費用之規定，不符合客觀淨額原則、量能課稅原則，而齊頭式規定薪資所得特別扣除額，未考慮薪資所得者，例如原因案件的模特兒原告所必須支出的，較其他薪資所得者為額外負擔的成本費用，違反平等原則。

### 貳、疑義之性質與經過及涉及之憲法條文

#### 一、疑義之性質與經過：

緣原告九十四年度綜合所得稅結算申報，原申報之所得總額為新台幣(下同)320,171元，當時薪資所得特別扣除額僅為定額之22,500

元，扣繳稅額及可扣抵稅額為 1,521 元。經原處分機關財政部台灣省北區國稅局中和稽徵所以 99 年 6 月 21 日第 1460000271 號綜合所得稅核定通知書（以下稱本件原處分）核定原告之所得總額為 1,086,920 元，薪資所得特別扣除額為 75,000 元，扣繳稅額及可扣抵稅額為 101,041 元，須補徵稅額 51,264 元。原告不服前開補徵稅額之核定，主張其應適用執行業務所得之申報，爰提起復查，經財政部台灣省北區國稅局 101 年 5 月 7 日之北區國稅法二字第 1010017179 號復查決定駁回，並加計行政救濟期間未補繳稅款之利息。

被告財政部台灣省北區國稅局認為，依行為時所得稅法第十四條第一項第二類及第三類規定及財政部 98 年 11 月 24 日台財稅字第 09804571410 號函，原告與○○公司簽訂之經紀契約書第一條、第二條及第四條規定，可知原告並未委任○○公司以原告本人名義與業主簽訂表演合約，○○公司與原告之間，具有業務主屬關係，原告主張系爭給付為執行業務所得自難採據。又○○公司將取得之收入依法開立發票予客戶，並將該收入及必要費用列為○○公司之營業收入及成本，申請人取得系爭所得並無須自負盈虧之責，而係基於僱傭關係在工作上取得之報酬，核屬薪資所得。且原告為○○公司旗下專屬模特兒，依卷附○○公司說明旗下模特兒通用之經紀契約書以觀，其不得從事任何未經○○公司允許或同意安排之演出及活動，並接受及配合

該公司工作管理及編排，積極履行及參與業務及宣傳活動，切實遵守○○公司對活動之各項指示及要求等，可證原告與○○公司之間，具有業務主屬關係。且○○公司將取得之收入依法開立發票予客戶，並將該收入及必要費用列報為該公司之營業收入及成本；原告亦自承○○公司代為收取所得並扣除必要成本及費用，及其經紀報酬後將淨額支付予原告。是原告取得系爭所得不須負工作成敗責任，亦無須提供勞務以外之成本來完成工作，自與執行業務者須自負盈虧之情形有別。認為原告九十四年度取自○○公司之所得核定為薪資所得，將原處分及復查決定予以維持。

雖然聲請人對於模特兒行業適用薪資所得申報所得稅的實務見解仍有疑問，惟基於行政法院對此等案例堅採行政機關所堅持的薪資所得申報（例如最高行政法院一〇〇年判字第一四九五號，上訴人○○○○），聲請人不欲挑戰不可能的任務，去說服上級審改採執行業務所得的申報基準。然而適用薪資所得申報，很明顯的，所得稅法第十七條第一項第二款第三目之2所定薪資所得特別扣除額，係以定額方式，欠缺核實扣除成本費用之例外規定，不符合客觀淨額原則、量能課稅原則；而齊頭式規定薪資所得特別扣除額，未考慮如原因案件的模特兒行業，顯較其他薪資所得者必須為較高支出的成本費用，違反平等原則。原告亦主張系爭規定違憲，聲請本院裁定停止審理，聲請

鈞院為違憲宣告。

## 二、涉及之憲法條文：

無論從模特兒行業被認定屬薪資所得，不准扣除成本費用；或單從薪資所得特別扣除額，採取齊頭式單一數額之扣除額方式，均有違反憲法第七條之平等原則，及大法官解釋據此導出的租稅公平原則、量能課稅原則，而不符憲法第二十三條比例原則，侵害人民基於憲法第十五條所保障之財產權。

詳言之，所得稅法認定不得核實扣除成本費用，造成執行業務所得及薪資所得者，為不同之差別待遇，違反憲法第7條平等原則及歷來司法院大法官解釋所宣示之租稅公平原則。執行業務所得除了在所得稅法第十四條已明文可扣除必要費用之外，並於「執行業務所得查核辦法」、「稽徵機關 XX 年度執行業務者費用標準」詳列各種可扣除之費用項目或是費用扣除之比例，亦即執行業務者若保有費用支出之憑證，則可按執行業務所得查核辦法核實認列費用；若不能提供憑證，則依執行業務者費用標準所規定之各職業別而適用之定額費用比例扣除。相形之下，薪資所得並無如執行業務所得詳列之各項必要費用可扣除，而在定額費用扣除之部分，薪資所得特別扣除額之費用扣除比例又顯不足於執行業務者費用標準。薪資所得者不得核實扣除成本費用，僅能依據薪資所得特別扣除額來定額扣除，導致薪資所得之

成本費用扣除法效果顯然不利於執行業務所得，造成執行業務所得及薪資所得為不同之差別待遇對於納稅義務人權益之侵害，甚為明顯。

此外，以薪資所得特別扣除額，取代薪資所得之成本費用，違反憲法第二十三條比例原則、租稅法上之量能課稅原則，侵害憲法第十五條保障之財產權。所得稅法以薪資所得特別扣除額取代薪資所得之成本費用，僅為求稅捐稽之稽徵經濟，竟使薪資所得之納稅義務人負擔額外之稅負，在稽徵經濟部分，目前電子化作業已成熟，不若以往稽徵作業困難，據此原因認為薪資所得者不得自行舉證扣除必要費用，不但違反租稅法上最重要的量能負擔原則，亦有違比例原則之要求，侵害納稅義務人受憲法十五條所保障之財產權甚鉅。

再者，將薪資所得扣除額為齊一式的制度設計，造成薪資所得者間的實質不平等，與納稅義務人現實負擔情況多有出入，違反憲法第七條平等原則所保障之核實課稅原則及量能課稅原則（客觀的淨所得原則）。

### 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

一、所得稅法對執行業務所得及薪資所得者為不同之差別待遇，有違憲法第七條之「平等原則」及大法官解釋據所宣示之「租稅公平原則」

按「租稅公平原則」源於憲法第七條。平等原則要求相同的事物

應為相同的處理，不同事物應為不同處理。適用在稅法上，即要求相同的經濟上給付能力者，應負擔相同的稅捐負擔（水平的平等）；不同的支付能力者，則負擔不同的稅負（垂直的平等）。此為「租稅公平原則」於憲法上之基本內涵。

又稅捐法律是否有遵循憲法上既存之價值（正義），稅捐法律若欲對規範之人事物做出差別待遇時，是否有合乎事理的依據。是以，平等原則要求同等的事物應為同等的處理，在此判斷兩件事物是否同等（相同或類似），必須借助於合乎事理的比較標準，此種合乎事理的比較標準，僅能從稅法體系上的建制原則、從各該法律的基礎的價值判斷或規律中獲得。例如：稅法對於某一群人相對於另一群人，在法律上給與差別待遇，而在這二群人之間，就其性質及份量而言，並無足以正當化其不平等處理的差異存在時，即違反平等原則。是以，在審查租稅法律是否違反租稅公平原則時，不能僅以立法權經過權衡不違反比例原則為已足，尚應受嚴格平等原則的拘束，其審查標準則為量能課稅原則及租稅中立原則。

至司法院大法官歷來對於「租稅公平原則」之解釋分析如下：

1. 釋字第三九七號解釋認為，財政部之兼營營業人營業稅額計算辦法涉及不得扣抵比例之計算，而租稅實務上既有多種不同方法，為使租稅益臻公平合理，主管機關仍宜檢討改進。因此當扣抵比例的計算有多種方法時，自應選擇最能達到實質額課稅之要求者，以符合實質課稅原則。

2. 釋字第五六五號解釋認為，憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。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。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。

3. 釋字第六〇七號解釋認為，營利事業係以營利為目的，投入勞務及資本從事經濟活動之經濟主體，不問係營業或非營業之增益，皆屬於營利事業追求營利目的所欲實現之利益，為營利事業之所得來源，而得成為租稅客體。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。

4. 由上述司法院大法官解釋意旨觀之，「租稅公平原則」係立基於憲法第七條平等原則，其要求租稅負擔必須在國民之間公平分配，而且國民在各種租稅法律關係中必須受到平等對待。則納稅義務人應按其實質稅負之能力，負擔應負之稅捐，亦即在稅捐課徵時，有相同的經濟上給付能力者，應負擔相同的稅捐；如不同者，應負擔不同稅捐。因此，基於國家的財政需要，應公平地分派予人民負擔，並應遵守分配正義的理念，如租稅義務人有相同之納稅能力，且並無其他合理的理由，而規定課以不同之租稅負擔，即有違平等原則。

實則，執行業務所得與薪資所得之性質均屬勞務性所得，均為納稅人提供勞務而換取收入之所得態樣<sup>1</sup>。然依稅法上量能負擔原則之觀點，觀察現行所得稅法關於薪資與執行業務所得的區別要件，似乎在民國四十四年改採綜合所得稅制當時，受限於營業活動類型的觀察思維，將兩者區隔為不同類型所得，加上之後屢次修正之規定，有意確立兩者間稅法上之差別待遇。首先，於五十二年一月十五日增訂所得稅法第十一條第一項規定，先以「技藝」及「自立營生者」等無關負擔能力，卻隱含著階級標識的要件，將薪資及執行業務所得區隔為兩項不同的所得類型。六十三年十二月十七日又增訂所得稅法第十七條第一項第二款第七目規定，藉由薪資所得特別扣除額形成並確立取

<sup>1</sup> 關於兩者的區別，請參見陳清秀，執行業務所得與薪資所得之區別，法學新論，26期，2010年10月。

代薪資所得成本費用的規範效果。藉由總額型的扣除額來變相剝奪薪資所得者繳納正確稅額之權利<sup>2</sup>。

很明顯者，立法者以「技藝」及「自力營生者」等無關負擔能力，卻隱含著階級標識的要件，將薪資及執行業務所得區隔為兩項不同的所得類型，顯然違反憲法第7條之「平等原則」。蓋所謂「技藝」指涉「專門」的執業或技術，「自力營生」可認知為「獨立執行業務，不受他人指揮監督」（即一般對自由業的理解）。因此，在「對極」思考邏輯底下，欠缺專門職業、技術，或受指揮監督下提供勞務，並按時領取代價者，具備這類特徵之人即應被歸入薪資所得者，其領得之勞務對價（即薪資）須按「毛額」負擔納稅義務，僅可減去固定金額的特別扣除額，其納稅負擔通常會重於執行業務者按減除成本費用後之「所得淨額」納稅。相形之下，似乎是以技藝與自力營生，將執行業務者型塑為綜所稅上的「特殊族群」，有權享有薪資所得者沒有的「優惠待遇」。實則，技藝與自力營生無涉稅捐負擔能力，卻作為稅負差別待遇之理由，恐有違反憲法第七條平等原則之疑慮<sup>3</sup>。

關於「技藝」之要件，本質上與納稅人之所得負擔能力多寡無關，蓋技藝僅在於強調其勞務提供之特殊性、專業性、技術性，其收入不見得比薪資所得者優渥，假設在二者均須扣除成本費用之前提下，執行業務所得者之稅捐負擔能力不見得高於薪資所得者，例如工匠之於超級保險業務員。至於「自力營生」之要件可能與稅捐負擔能力有關，但也並非絕對，蓋執行業務者因為自行獨立執業，相關之場所、設備等費用須由自己支出，係自力營生；至於薪資所得者工作所須之場所、設備、器具多由雇主支付，似非自力營生，然薪資所得者仍有交通費、置裝費等費用須自己支出。亦即，執行業務所得與薪資所得在自力營生之判斷上，可能並非「質」的區別，而只是「量」的差異。

<sup>2</sup> 參見黃士洲，執行業務者課稅與工作權保障，月旦法學教室，第95期，頁84至85，2010年9月。

<sup>3</sup> 同上註，頁85。

易言之，薪資所得或多或少也有自力營生之要素存在。

按所得稅法第十四條第一項第二類規定，執行業務收入可減除業務所之房租、業務上使用之器材與設備的折舊費與修理費、執行業務之旅費以及其他直接必要費用。

當執行業務者不能提出確實之憑證來證明費用支出時，則依執行業務者費用標準來推算各種職業別之費用支出比例，例如律師以其總收入之百分之三十當作費用支出，節目主持人以其總收入之百分之四十五當作費用支出，建築師以其總收入之百分之三十五當作費用支出；至於薪資所得者依薪資所得特別扣除額，如以每年新台幣十萬元扣除，設若某位薪資所得者年收入一百萬，則其費用支出之比例即為百分之十，與執行業務者之費用比例相比，顯為不足。

再者，依所得稅法第十四條第一項規定第二類執行業務所得、第三類薪資所得、第六類規定農林所得、第九類退職所得同屬勞動性所得，付出勞力之過程中，納稅義務人應該均會有成本費用之支出，僅係或多或少之問題而已。則為何農林所得、執行業務所得可減除成本費用，然薪資所得、退職所得卻不准扣除之，顯然並無合理差別待遇之理由。而薪資所得雖可依據薪資所得特別扣除額來扣除稅額，但大多數均不符合實際費用支出情形，如純以薪資所得成本費用繁雜，稅捐機關核定困難等行政手續之理由來否定薪資所得扣除成本費用，恐與納稅人權益被侵害之利益顯不均衡。

試再舉一例，所得稅法第十七條之特別扣除額規定中，薪資所得者僅限於其子女就讀大專以上院校者，始得每年扣除二萬五千元之教育學費特別扣除，而薪資所得者「本人」之進修則不得主張扣除教育費用（聲請人自己就讀台灣大學法律言就所博士班的學費即不得為扣除額）；反之，依執行業務所得查核辦法第二十條規定，執行業務者得將其「本人」之進修訓練費列為費用（如果就讀博士班者為律師，卻可以列為必要費用扣除）。其間之不合理，不言可喻。

正如本案原告代理人在聲請狀上所述，在科技日新月異、瞬息萬變之職場上，薪資所得者亦有進修必要，何以不得扣除其本人之進修訓練費？與此相同的情形尚有執行業務者購買與執行業務有關之書籍，依執行業務所得查核辦法第二十八條，得列為費用；反之，薪資所得者亦有購買與其職業相關書籍之需求，為何不能實額認列費用扣除？顯見現行稅法對於薪資所得者與執行業務所得者有不合理之差別待遇，至為明顯。參看原因案件的原告模特兒，只因被歸類為薪資所得者，其所為之高額治裝費、美妝費用等支出，除固定的扣除額二萬二千五百元外，竟無從列為成本支出？

## 二、以薪資所得特別扣除額取代薪資所得之成本費用，不符合量能課稅原則及比例原則。

量能課稅原則早為大法官所宣示基於憲法平等原則所導出之租稅原則。例如釋字第五六五號解釋認為，憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。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。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。釋字第五九七號解釋認為，憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，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違背。

由上述大法官解釋可知，所謂量能課稅原則係指，納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。是稅捐之分配與課徵，應追求人民負擔能力為之，一方面要求國家須按人民負擔能力多寡課稅；另一方面消極禁止國家超出人民負擔能力課稅。亦即，具負擔能力者按其負擔程度，依其負擔能力與他人比較定之，並保障未具負擔能力者或有限之負擔能力者，免受國家過度稅課之侵害。

從而，稅捐負擔能力應以納稅義務人於其個人經濟活動所產生之經濟成果為基礎。然個人之經濟活動成果並非均可納入課稅之範圍，須以納稅義務人個人可支配之經濟成果為限。因此，納稅義務人為了自己及為了其家人所須支出之生活費用，屬於個人從事經濟活動之過程中，必然產生之一筆支出，須將其從個人經濟活動成果裡扣除之，否則將高估納稅義務人之稅捐負擔能力，而有侵害人民之生存權及財產權之疑慮，故量能課稅原則係隱含有憲法第十五條保障人民生存權及財產權之意含。

惟所得稅法僅為求稅捐稽徵機關之稽徵經濟，而以薪資所得特別扣除額作為取代薪資成本費用扣除，實有係量能課稅原則及採取非侵害財產權最小的立法，而有違比例原則。固有見解曾謂，否定薪資所得者扣除成本費用的理由，係獲取薪資所得的個人不同於執行業務者或營利事業，並無記帳保持憑證之協力義務，且因薪資所得申報有著大量性行政特徵，避免稽徵機關逐案審核的勞費、不經濟，乃以薪資所得特別扣除額作為取代成本費用扣除的「總額型」實質類型化。惟聲請人認為此等論點於今日的時空與規範背景下，已站不住腳。

首先，所得稅法第十四條第五類租賃及權利金所得、第六類自力耕作、漁牧林木礦所得、第七類財產交易所得、第八類競賽及機會中獎及第十類其他所得，同為個人綜合所得，這幾類所得來源亦無要求保持帳簿憑證，但也准予按收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。其次，為求稽徵經濟考量，稅法得引入類型化的簡化稅法規定，

但其類型化應取向於通常或平均情形，並不得過度損害個別案件正義，然所有薪資所得者不分職業別、工作性質，採取齊頭式劃一之薪資所得特別扣除額，根本談不上通常或平均情形，更遑論符合大法官釋字第二一八號解釋對於推計課稅應切近所得額之實質的憲法要求，而將之置於所得稅法第十七條免稅額、扣除額之下，進而與個人及受扶養親屬生存費用混淆不清，喪失成本費用扣除（客觀淨所得保障原則）對於個人營業基礎的保障意義。再者，齊頭式劃一之薪資所得特別扣除額雖免除稽徵機關逐案審查之勞費，但此是否與受薪階級因而承受的額外稅負，但可以達成符合比例原則之衡平，值得懷疑。況且財政部每年均頒佈及更新各行業別（包含營利事業及執行業務者）所適用之同業利潤標準、所得額標準及純益率等，所以我們絕對可以期待財政部也有相同能力針對廣大的受薪階級制訂分門別類的成本費用率標準<sup>4</sup>。

就此，最高行政法院一〇〇年度判字第一四九五號判決理由，雖判處該案上訴人，人稱第一名模的〇〇〇敗訴，但也回應了立法上只有「薪資所得」與「執行業務所得」二分法的無奈：經查原判決就此係以：「現行個人綜合所得稅制下，所謂『勞務所得』，其稅捐客體類別屬性之定性，除了『薪資所得（無法扣除成本）』與『執行業務所得（得扣除費用，或依業務類型，按不同之費用率推計費用支出）』之二個端點外，是否要承認中間案型，並將之歸入『其他所得』範疇，在法理上或許尚有討論之空間，…。足見目前司法實務上，勢必要在光譜的二個端點案型中選擇其一；因此在劃定『薪資所得』與『執行業務所得』之實質規範結構之際，勢必無法周延反應真實的社會生活中各式各樣勞務所得之真實經濟價值（用以反應量能課稅）。行政訴實務亦認識到僅以此二分法，勢必無法周延反應真實的社會生活中各式各樣勞務所得之真實經濟價值，而有違量能課稅原則。聲請人所以

<sup>4</sup>同上註，頁85至86。

提起本件聲請，正是為了反映行政訴訟實務的對於稅捐立法不正義，期待修法的心聲。

### 三、將薪資所得扣除額為齊一式的制度設計，造成薪資所得者間的實質不平等，與納稅義務人現實負擔情況多有出入，違反憲法第七條平等原則所保障之核實課稅原則及量能課稅原則

依所得稅法第十七條規定，納稅義務人每年得從其薪資所得之中扣除新台幣十萬元之薪資所得特別扣除額。此種薪資所得特別扣除額，係屬於類型化之簡化課稅規則，其類型化應取向通常或平均情形，並不得過度損害個別案件正義。

所謂不得過度損害個別案件正義，係指類型化規定所生之不正義現象應屬輕微或僅在特殊例外情形才發生不公平現象，例如僅涉及比例上極少數人，因此違反平等原則之情形並不相當嚴重。而在特殊之例外情形，也應有相對的個別調整救濟機制，亦即准許納稅人提出反證推翻之。

然而，我國薪資所得特別扣除額之運作實況，採劃一式的扣除額度，將使為數不少的薪資階級者，其必要費用已超出十萬元之部分仍不得核實扣除之，則此種定額扣除方式是否與薪資所得者之實際費用支出額度相符合，即有疑義，亦顯然違反「核實課稅原則」及「量能課稅原則」。以原因案件原告代理人之舉例：一位居住在台北新店之

受僱律師，每天搭乘捷運前往位在南京西路之事務所上班，則每年搭乘捷運所花之交通費約須 16560 元（30 元 × 2 × 23 × 12 = 16560 元，即七張站至中山站單程須 30 元 × 往返 × 每月上班日數 × 月數），工作服裝費 45000 元（三套西裝），參加短期在職進修班費 10000 元，如為已婚女性可能還有因外出工作所增加之家庭管理與照顧孩童費用，以及其他為增進其工作技能及升遷機會之支出，這樣總結下來之費用可能與十萬元剛好打平。但若為被認定之受僱模特兒，除了上述費用外，還須負擔與經紀公司之簽約費（包含訓練課程之費用）與彩妝費以及金額比一般人龐大之置裝費，則模特兒為賺取薪資之費用支出恐非每年新台幣十萬元之薪資所得特別扣除額所能彌補。

我國薪資所得特別扣除額此種定額的概算費用方式，對於一般通常情形，或許合理；但對於特殊情形之特殊納稅人，如本案原告，被認定為受僱性質之模特兒，可能因其費用較高，卻無法扣除，而產生明顯不合理之現象。更為重者，不論行業別，只要某位薪資所得者他的收入偏高，在其賺取收入之經濟活動過程中，若投入之成本與費用也偏高，但卻僅能扣除與實際費用支出不合比例之定額概算費用，如此一來，薪資所得者被分成兩種區塊，一類是可獲得薪資所得特別扣除額完全補足成本費用者；另一類則是補償不足者，為何補償不足者須負擔較高額之薪資所得額稅負，這已違反釋字第 五六五號解釋理

由書之意旨：憲法第七條平等原則係保障人民在法律上地位實質平等，依租稅平等原則納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。

現行所得稅法就薪資所得者，採薪資所得特別扣除額齊頭劃一式的扣除額度，造成薪資所得者彼此間不平等，與納稅義務人現實負擔情況多有出入，已違反實質課稅原則中之核實課稅原則以及量能課稅原則中之客觀的淨所得原則。

#### 四、先進國家立法例簡介

他山之石，可以攻破。參諸外國立法例，多有允許薪資所得者核實扣除其成本費用，以符合「量能課稅原則」之要求。

德國所得稅法第二條第二項第一款及第九條第一項第一句規定，薪資收入扣除必要費用後才是薪資所得。亦即其收入超過其必要費用之餘額，為非獨立勞動所得，准予其必要費用「實額扣除」。德國法開宗明義即明示薪資所得之計算方式是「薪資收入扣除必要費用後之餘額等於薪資所得」，從一開始的法條規定即已符合量能課稅原則、客觀淨所得原則所要求的所得等於收入減除成本費用損失後之餘額的淨所得觀念<sup>5</sup>。依德國法制，只要納稅義務人能證明其成本費用支出項目與獲取所得有必要、具有經濟關連性者，且可提出證明文件、

<sup>5</sup> 參見陳清泰，(註1)文，頁37至38。張德詳，執行業務所得及薪資所得之界定與區別研究——兼論演藝人員所得課稅之問題，東華大學財經法律研究所碩士論文，2011年12月，頁194以下。

憑證時，即准予扣除，不以法條上列舉的費用支出項目為限。常見的項目包含：（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外支出負擔。（2）工作手段之費用，例如工作工具以及典型工作制服。（3）在住宅與工作地點間之交通費用。又如果納稅義務人未能提出任何薪資所得相關成本費用證明文件時，則可享有每人 920 歐元的必要費用概算金額扣除，以及若薪資收入者有養育兒童，還可扣除每位未滿 十四歲之兒童每年 4000 歐元的額度<sup>6</sup>。

此外，德國聯邦憲法法院於二〇〇八年十二月九日宣告德國聯邦所得稅法第九條關於不准勞工申報減除二十一公里以內之交通費用之規定違憲（指住宅與工作地點間在二十一公里以內之往返交通費。但超過二十一公里之往返交通費，仍屬於獲得收入之必要費用，得准予扣除）。理由是欠缺憲法上可支持之理由，蓋為增加稅收之財政收入目的而不准扣除費用，並非正當理由，違反憲法上平等原則所要求之稅法上量能課稅及客觀淨額所得原則，並課予立法者義務，應重新立法，並追溯既往自二〇〇七年一月一日起排除該違憲狀態<sup>7</sup>（參原證 13，第 86 頁、原證 14，第 37 頁至第 38 頁、原證 15，第 194 頁至第 195 頁）。

<sup>6</sup> 同上註。

<sup>7</sup> 參見陳清秀，（註 1）文，頁 38。

美國法上雖無相當於薪資所得特別扣除之制度，但是保留了事業（經營）所得的概念，例如：旅費及其他執行工作上所必要的費用（法條列舉為限），依其實際的支出額，准自薪資所得金額上予以扣除。另外尚可享受有提列「勤勞所得稅額扣抵」（按所得級距及扶養人數決定扣抵金額。至於英國法則准許薪資收入扣除在履行本職工作時所發生的全部、完全及必要的費用，外加個人養老保險金、退休金捐款及公益捐贈，足見英國法亦採行核實扣除必要費用制度<sup>8</sup>。

從如上外國立法例簡介，可知於實施個人所得稅稅制較久之先進國家，一般均准予薪資所得者核實扣除必要成本費用，以符合所得稅量能課稅的基本精神，進而維持所得稅制度對於勞動者工作意願影響的中立性，使廣大薪資所得階級得到應有之平等租稅待遇，除了符合租稅正義，尚可因為誘使受薪階級偏好執行業務所得報稅之動機不再，而減少薪資所得與執行業務所得二者中間模糊爭議案例的出現，並緩解行政法院的為難與調查上的負擔，更不致因為粗糙分類及法規範的密度不足，而過度造成納稅義務人的稅捐負擔，侵害其等財產權。

##### **五、系爭法律有重要關聯性且無合憲解釋之可能**

合憲解釋原則係指法律之解釋，若有多種可能性，只要其中存在有一種合憲解釋結果之可能，即應以之為解釋之結論，避免選取其他

<sup>8</sup> 張德詳，(註5)論文，頁195以下

可能導致違憲宣告之解釋方式，以免對法秩序產生不穩定之影響。

我國就薪資所得特別扣除額之規定均係採齊頭式劃一定額規定，不許納稅義務人自行選擇舉證扣除逾越該扣除額度之部分，立法並無例外規定可資援用，聲請人實無從為任何類推或其他合憲解釋之方法。又以原因案件所核課之稅額，稽徵機關一旦認定為薪資所得，系爭個案相關費用扣除必然只能適用有關所得稅第十七條相關之薪資所得特別扣除額規定，換言之，應納稅額之多寡，全然繫諸於該條規定之要件解釋、操作適用，而現行綜合所得稅制，將「勞務所得」之稅捐客體類別屬性定性，除「薪資所得（無法扣除成本）」與「執行業務所得（得扣除費用，或依業務類型，按不同之費用率推計費用支出）」之二個端點外，別無其他。是本案依照行政訴訟實務見解，勢將納稅義務人所得認定為薪資所得，勢必適用所得稅法第十七條薪資所得特別扣除額之相關規定，從而系爭規定之合憲與否，將直接影響原因案件納稅義務人稅額多寡，更直接影響本案判決結果，系爭條文之合憲性自對於本案裁判具有重要關聯性。

簡言之，本案訴訟之成敗繫諸於系爭條文規定之詮釋與操作，本條不僅與原因案件有重要關聯性，且已無合憲解釋之空間，而有解釋解釋之必要性。

從事模特兒行業者，其演出、代言或是走秀之所得，如被劃歸為薪資所得，其相關治裝費、美容保養費等必要費用，竟不准如執行業務所得者予以扣除，即便其相關費用遠遠超過薪資所得特別扣除額度，法制上亦不得舉證扣除。其違反平等原則、租稅公平、量能課稅比例原則甚明。

聲請人以為，所得類型分類應確實反映各類所得之稅捐負擔能力，禁止造成各類所得之間不平等的差別待遇。重點仍在應符合量能課稅原則，稅課之核徵應依納稅人之稅捐負擔能力為衡量標準，故所得類型除了其本身性質不須扣除成本費用以外，其他所得類型均應准許扣除成本費用，以求符合量能課稅原則。而執行業務所得、薪資所得同屬勞動性所得，於付出勞力的過程中，納稅義務人均會支出成本費用，只是或多或少。何以執行業務所得可減除成本費用，薪資所得卻不准扣除。薪資所得雖可依據薪資所得特別扣除額來扣除稅額，卻因為齊一式的規範，根本不符合實際費用支出情形。現行所得稅法僅為求稅捐稽徵機關之稽徵經濟，而以薪資所得特別扣除額作為取代薪資成本費用扣除，嚴重違反憲法上量能課稅及比例原則，侵害納稅義務人基於憲法第十五條所保障之生存及財產權。

聲請人形成違憲之確信，認為所得稅法第十七條第一項第二款第三目之2所定薪資所得特別扣除額，不符上述憲法原則，侵害人民的

生存及財產權，違反憲法第十五條、第七條之平等原則、第二十三條之比例原則。爰請宣告該等條文違憲，且依情狀給予立法者定期修法檢討的失效宣告。

此 致

司 法 院

聲請人 臺灣桃園地方法院行政訴訟庭

法 官 錢 建 榮

中 華 民 國 105 年 8 月 31 日

### 關係文件之名稱及件數

【附件】停止訴訟程序之裁定書。