

抄本

檔號：

保存年限：

司法院秘書長 函

地址：10048台北市中正區重慶南路1段
124號

承辦人：廖敏婷

電話：(02)23618577轉195

受文者：財政部等

發文日期：中華民國102年7月31日

發文字號：秘台大二字第1020020178號

速別：最速件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如文

主旨：本院大法官為審理陳清秀聲請釋憲案，請就說明二所列事項，提供意見、理由說明及相關資料，並請儘速惠復，請查照。

說明：

- 一、依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。
- 二、旨揭釋憲案，就97年時之所得稅法第14條第1項第3類第1、2款關於薪資所得之計算規定及貴部74年4月23日台財稅第14917號函釋，有無牴觸憲法之疑義，有下列事項亟待釐清：
 - (一)我國所得稅法於薪資所得採特別扣除額制，而未例外允許實額成本扣除，是否違反客觀淨額所得課稅原則？其立法理由為何？並請提供相關外國立法例或其他參考資料。
 - (二)將專任教師之收入，認為係薪資所得而非執行業務所得之理由為何？並請提供相關外國立法例或其他參考資料。
 - (三)貴部74年4月23日台財稅第14917號函釋將兼任教師之鐘點費，認係薪資所得而非執行業務所得之理由為何？並請提供相關外國立法例或其他參考資料。
 - (四)請就聲請人於釋憲聲請書中之說明與指摘併予回覆。
- 三、檢附前開釋憲聲請書影本及原因事件之相關裁判影本各1份供參。

正本：財政部

副本：本院大法官書記處

郵寄：財政部

紙本遞送：本院大法官書記處

正本

檔 號：
保存年限：

財政部 函

地 址：臺北市中正區(10066)愛國西路2號
聯 絡 人：吳秀琳
電 話：02-23227430 #7430
Email：slw@mail.mof.gov.tw

10048

台北市中正區重慶南路1段124號

受文者： 司法院秘書長

發文日期： 中華民國102年11月4日

發文字號： 台財稅字第10200147460號

速別： 普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件： 如主旨

主旨： 大院大法官審理陳清秀君聲請釋憲案，本部說明如
附件，請 查照。

說明： 復 貴秘書長102年7月31日秘台大二字第
1020020178號函。

正本： 司法院秘書長

副本：

部長張盛和

財政部就司法院大法官審理陳清秀聲請釋憲案之說明

一、茲就 貴秘書長 102 年 7 月 31 日秘台大二字第 1020020178 號函囑查復事項，說明如下：

(一) 我國所得稅法於薪資所得採特別扣除額制，而未例外允許實額成本扣除，是否違反客觀淨額所得課稅原則？其立法理由為何？並請提供相關外國立法例或其他參考資料。

答：

- 1、按我國所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類規定，公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者在職務上或工作上取得之薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費收入為薪資所得。
- 2、為適度減輕薪資所得者稅負，63 年 12 月 30 日修正公布所得稅法第 17 條增訂薪資所得特別扣除，其扣除額度規定為納稅義務人及由納稅義務人合併申報之薪資所得額 10%；但每年扣除數額，以不超過 4,000 元（即新臺幣 12,000 元）為限。該額度並於歷次修法中逐次提高。78 年 12 月 30 日取消比率扣除規定，修正扣除數額「每人每年新臺幣(以下同)45,000 元」為限，俾薪資所得者普遍受惠。97 年 12 月 26 日大幅提高該扣除額為每人每年 100,000 元為限。上開扣除額度，依同法第 5 條之 1，準用同法第 5 條第 1 項及第 4 項之規定，遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達 3%以上時，按上漲程度調整之。依本部 101 年 11 月 16 日公告 102 年度綜合所得稅之薪資所得特別扣除額，每人每年扣除數額以 108,000 元 為限。
- 3、鑑於薪資所得者執行職務所需之主要成本及直接必要

費用，常由雇主或營利事業負擔並列報為費用，而各行業從業人員依個別工作條件須自行負擔之各式支出（如服飾、交通費、膳宿雜費、書籍及自行進修費用等），亦常與個人日常生活費用難以明確劃分，且個人與執行業務者或營利事業不同，並無設置帳簿記載相關成本費用，倘薪資所得准予核實扣除成本費用，則個人需保存帳簿憑證，將大幅增加依從成本與稽徵成本，易滋生徵納雙方對何種成本或費用得予扣除見解不同等爭議。又對於未取具或未妥予保存支出憑證，致無法申報扣除者，未必有利；且個人消費習慣不同，亦衍生有能力者消費金額愈多，可扣除金額愈高，簡樸者消費金額較少，可扣除金額愈低等現象，有違租稅公平。再者，一般受僱者為提供個人服務而有交通支出，為培養自身職能，提升專業素養亦投入進修、研究費用乃屬常情，爰現行綜合所得稅採薪資所得特別扣除規定設計，已合理反映薪資所得之成本費用，並綜合考量租稅公平、量能課稅及稽徵簡便可行等原則，並無違反客觀淨額所得課稅原則。

- 4、查其他主要國家立法例，各國規定均不相同，大致區分為「按定額或薪資所得之一定比率扣除」或「僅允許符合規定之必要費用項目可列報減除」兩類。採行第一類者，納稅義務人無須檢具薪資所得之必要費用憑證即可依規定金額或比率列報扣除額，包括我國、韓國、日本、中國大陸等；採行第二類者，納稅義務人僅得就法定成本費用項目，檢具憑證列報扣除，並非所有成本費用均可申報減除，包括美國、新加坡、加拿大、澳洲、英國等，其中美國、加拿大另輔以得列報扣除之額度或其他條件限制規定（詳如附表）。鑑於各國租稅環境互異，稅制需針對各國國情及政策目

的為合宜之設計(例如我國對於為雇主目的執行職務而支領之差旅費、日支費及加班費不超過規定標準者，免計入薪資所得課稅，其他國家多無類似規定)，尚不宜一律參照。

- 5、又我國所得稅法規定，個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。個人綜合所得總額，包括營利所得、執行業務所得、薪資所得等 10 類所得，據 100 年度綜合所得稅各類所得有效稅率資料分析，薪資所得之有效稅率為 4.32%(排名第 8)遠低於執行業務所得之 7.71%，且薪資所得中高達 73.4%比率係適用 12%以下之稅率，現行薪資所得者之租稅負擔尚屬合理，併予敘明。

(二) 將專任教師之收入，認為係薪資所得而非執行業務所得之理由為何？並請提供相關外國立法例或其他參考資料。

答：

- 1、所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類規定，執行業務者之業務或演技收入，減除成本及必要費用後之餘額為執行業務所得。所稱執行業務者，依同法第 11 條第 1 項規定，係指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人及其他以技藝自力營生者。
- 2、次按稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定及 大院釋字第 420 號解釋，涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神；依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。準此，具體個案勞務所得類別之判斷，須以提供勞務者是否具備執行

業務者身分並以技藝自力營生(性質屬個人以專門技術勞務自力經營之商業行為)、獨立招攬業務並負擔執業成本及必要費用(例如執業場所及業務上使用器材設備之折舊、材料成本、僱用人員之薪資、旅費、交際費用等)，或純係提供個人勞務收取酬勞之特性而定，尚非逕以承攬、委任或僱傭等契約形式關係區分，俾符實質課稅及公平課稅原則。從而，專業性勞務之提供如符合以技藝自力營生、自負盈虧並負擔一切執業之成本及費用等要件者，屬執行業務所得；如勞務之提供具專屬性、從屬性、受雇主指揮監督等特性，基於其從事業務所需之成本及必要費用主要由業主負擔，應屬薪資所得性質。故律師、會計師如非自行執業，而係受公司或事務所聘僱任職提供勞務，其報酬亦應認屬薪資所得。

3、本案大學專任及兼任教授從事教職工作，無須負擔學校經營盈虧，與學者專家受聘至其他公私機關、團體、事業授課之性質相同，惟與律師、會計師等專門技術人員因執行職務需要設置事務所，獨立招攬業務、自力營生、自負盈虧風險等特性尚屬有別，其於從事教職取得之報酬，依所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類規定，應按薪資所得課稅。

4、查其他主要國家如美國、新加坡、加拿大、日本、德國等國家，職業教師(不論係專任或兼任)之工作酬勞，均按薪資所得課稅，足見教師從事教職之酬勞依薪資所得課稅情形，已屬國際慣例。

(三) 本部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函釋將兼任教師之鐘點費，認係薪資所得而非執行業務所得之理由為何？並請提供相關外國立法例或其他參考資料。

答：

- 1、關於執行業務所得及薪資所得之判斷，已如前述，故「公、教、軍、警、公私事業職工」及其他「提供勞務者」在職務上或工作上取得之報酬，均屬薪資所得，尚不以僱傭關係為限。本案「兼任副教授支領鐘點費及專任副教授支領服務報酬」，核與其他各行業從業人員提供勞務之報酬(包括兼職酬勞)性質相同，應一致按薪資所得課稅，方符憲法平等原則。
- 2、至本部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函規定，公私機關、團體、事業及各級學校，聘請學者、專家專題演講所給之鐘點費，屬所得稅法第 4 條第 23 款規定之講演鐘點費；公私機關、團體、事業及各級學校，開課或舉辦各項訓練班、講習會，及其他類似性質之活動，聘請授課人員講授課程，所發給之鐘點費，屬同法第 14 條第 1 項第 3 類所稱薪資所得，該授課人員並不以具備教授(包括副教授、講師、助教等)或教員身分者為限。旨為闡明講演鐘點費與授課鐘點費之區分及適用對象範圍，俾徵納雙方遵循，又上開授課人員並非自行開課或舉辦各項訓練班、講習會等活動(如坊間補習班業者)，其單純受聘擔任講師所領取之鐘點費自應認屬薪資所得，符合所得稅法規範，尚無聲請人指摘「牴觸租稅法律主義」之問題。
- 3、其他主要國家立法例：同前揭(二)、4 之說明。

(四) 有關聲請人以德國立法例，指摘我國未准薪資所得扣除成本費用違反憲法規定乙節

- 1、承前所述，為適度減輕薪資所得者稅負，兼顧量能課稅及稽徵簡便原則，我國所得稅法第 17 條明定薪資所得特別扣除，實施有年，已合理考量薪資所得之成

本費用，尚無所指摘未准薪資所得扣除成本費用違反憲法規定情節。

- 2、次據駐德國代表處 102 年 9 月 18 日德國字第 10200004610 號函略以，專任及兼任教師酬勞之課稅規定並無明顯不同，其可列報薪資所得扣除項目包括工作工具(書籍、電腦等)、工作室支出(以在學校無辦公室者為限)、加入公會之支出、職業險及工作意外險、進修支出、上下班交通支出等均可核實減除。
- 3、惟查上開可核實減除費用項目，對於各行各業從業人員而言，多屬小額零星支出，亦與個人日常生活費用難以明確劃分，易滋生徵納雙方對於成本費用認列之爭議，該國基於簡化稽徵行政目的，對於未主張必要費用或必要費用較低者，提供可扣除必要費用之概算金額為每年 920 歐元(102 年度提高為 1,000 歐元)，該可定額扣除金額約僅新臺幣 36,800 元(102 年度約為 40,000 元)，遠低於我國薪資所得特別扣除額度(102 年為 108,000 元)，一併敘明供參。

二、檢送其他主要國家所得稅課稅規定及我國駐外代表處函相關資料乙份，請核參。