

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：楊雅雯

電話：(02)23618-577轉433

受文者：財政部等

發文日期：中華民國100年5月6日

發文字號：秘台大一字第1000011112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78年12月30日修正公布之所得稅法第15條有關夫妻非薪資所得合併計算個人綜合所得稅額之規定，是否牴觸憲法乙案，請 貴部就說明二至六所列事項，惠示意見，並請於文到後二週內惠復，俾供審查之參考，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、旨揭所得稅法第15條規定（以下簡稱系爭規定），夫妻非薪資所得應強制合併計算個人綜合所得稅額。為瞭解如改採其他夫妻所得稅計算制度，對國家整體稅收可能產生之衝擊，請 貴部協助說明下列問題：

（一）如改採下列制度，對稅收之具體影響為何？並請說明所依據之資料或估算方法：

1、夫妻所得不分所得類別，皆得選擇分別計算個人綜合所得稅額（以下簡稱分別計算制）。

2、夫妻所得不分所得類別，皆得選擇分別計算個人綜合所得稅額，或以夫妻所得總額折半適用累進稅率後乘二還原為個人綜合所得稅額（以下簡稱折半乘二制）。

（二）如改採上述之分別計算制或折半乘二制，致稅收較現制減少，所得稅之累進稅率結構應如何調查，始能維持相同稅

收？或有無其他彌補因改制所生財政缺口之方案？

(三)如改採上述之分別計算制或折半乘二制，是否牽動其他稅目而有配合調整之需要？

三、所得重分配是否強制夫妻所得合併計算之立法目的？所得重分配之效果係如何衡量或估算？夫妻所得依系爭規定強制合併計算，是否能達成所得重分配之效果？如改採「分別計算制」或「折半乘二制」，是否影響所得重分配之效果？

四、「分別計算制」可否配合採用「合併申報方式」？如改採「分別計算制」或「折半乘二制」，是否影響稽徵成本或行政效率？稽徵成本及行政效率係如何衡量或評估？

五、系爭所得稅法第15條第2項規定，納稅義務人得就本人或配偶之薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳。然同法第14條規定之所得其與薪資所得同屬勞務所得者，卻未列為前述第15條第2項規定得分開計算稅額合併報繳之範圍，其不同規定之理由為何？

六、貴部如有上述問題之相關研究資料（含外國稅制，尤其鄰近國家改制經驗）或參考數據等，亦請一併提供，俾便參酌。

七、檢附蔡麗雪釋憲聲請書及其相關判決供參。

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

檔 號：

保存年限：

電子交換公文

財政部 函

地址：臺北市中正區(10066)愛國西路2號

聯絡方式：吳君泰 0223228125

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國100年5月30日

發文字號：台財稅字第10000190810號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如文(100B103499_1_31152455406.doc、100B103499_2_31152455406.pdf、100B103499_3_31152455406.pdf)

主旨：檢送本部就 大院大法官審理78年12月30日修正公布所得稅法第15條有關夫妻非薪資所得合併計算個人綜合所得稅額之規定，是否牴觸憲法疑義乙案之說明如附件，請查照。

說明：復 貴秘書長100年5月6日秘台大一字第1000011112號函

正本：司法院秘書長

副本：

表 17-2 (097 年)綜稅各類所得金額百分比各級距申報統計表 單位：%

級距：萬元	納稅單位	各類所得金額													
		合計	營利所得	執行業務所得	薪資所得	利息所得	租賃及權利金	財產交易所得	機會中獎所得	股利所得	退職所得	其他所得	稿費所得	申報大於歸戶	薪資淨所得
NET= 0	1937673	100.00	2.92	0.95	75.12	11.73	1.64	0.24	0.07	6.10	0.06	0.64	0.02	0.50	47.22
0- 41	2239822	100.00	1.54	0.97	80.83	7.45	1.53	0.22	0.08	6.24	0.04	0.79	0.02	0.28	62.79
41- 109	857628	100.00	1.54	1.47	76.84	6.85	2.01	0.23	0.09	9.73	0.06	0.87	0.03	0.28	66.42
109- 218	294901	100.00	1.55	2.31	79.62	6.24	2.61	0.26	0.09	14.89	0.12	0.91	0.04	0.36	64.06
218- 409	98224	100.00	1.48	3.40	62.01	5.54	3.16	0.29	0.08	22.16	0.26	1.09	0.06	0.47	57.97
409- 500	13489	100.00	1.37	4.13	54.08	4.69	3.61	0.30	0.06	29.27	0.43	1.48	0.08	0.51	51.40
500- 1000	19518	100.00	1.29	3.76	45.75	4.03	3.49	0.34	0.04	37.95	0.67	1.81	0.07	0.81	43.90
1000 以上	8519	100.00	2.97	1.59	19.29	1.43	1.68	0.25	0.01	69.22	0.54	1.68	0.02	1.34	18.84
合計	5469774	100.00	1.81	1.63	71.02	7.10	2.04	0.24	0.08	14.58	0.13	0.92	0.03	0.42	57.84

級距：萬元	按薪資淨所得計算之綜合所得
NET= 0	72.09
0- 41	81.96
41- 109	89.58
109- 218	93.43
218- 409	95.96
409- 500	97.32
500- 1000	98.15
1000 以上	99.59
合計	86.81

一、說明：(一) 如表16-2。
 (二) 本表為各類所得佔綜合所得總額百分比。

財政部就司法院大法官審理 78 年 12 月 30 日修正公布所得稅法第 15 條有關夫妻非薪資所得合併計算個人綜合所得稅額之規定(以下簡稱系爭規定)，是否牴觸憲法疑義乙案之說明

一、有關「如改採分別計算制或折半乘二制，對稅收之具體影響為何？並請說明所依據之資料或估算方法？」乙節

(一) 分別計算制

1. 資料來源

本部財稅資料中心 97 年度綜合所得稅申報核定統計資料。(以下簡稱 97 年度綜合所得稅統計資料)

2. 假設條件

- (1) 免稅額、扣除額、課稅級距及稅率均維持不變
- (2) 將已成年之個人(夫、妻及受扶養親屬)分別視為 1 個獨立申報戶
- (3) 將未成年受扶養親屬之所得、免稅額及扣除額歸屬予所得較高之夫或妻

3. 稅收影響(詳附表 1)

- (1) 稅收減少約新臺幣(下同)179 億元，總申報戶數增加。
- (2) 高所得者申報戶中，因夫、妻及已成年受扶養親屬之所得分別計稅而適用較低稅率，致適用稅率 21% 以上之戶數較現行制度減少，適用稅率 13% 以下之戶數增加。
- (3) 低所得者之申報戶中，因夫、妻及已成年受扶養親屬之所得分別計稅，如其中夫妻一方或受扶養親屬無所得或所得小於免稅額，則分別計稅之稅負可能增加。
- (4) 綜上，採分別計算制，高所得者將享受較大減稅利

益，低所得者稅負可能增加，將降低現行綜合所得稅改善所得分配之功能。

附表 1

課稅級距 (萬元)	稅率 (%)	現行制度			分別計算制			變動增減數		
		戶數	應納稅額 (億元)	平均每戶應納稅額 (千元)	戶數	應納稅額 (億元)	平均每戶應納稅額 (千元)	戶數	應納稅額 (億元)	平均每戶應納稅額 (千元)
0	0	1,949,150	0	0	6,757,352	0	0	4,808,202	0	0
0-41	6	2,344,112	228	9.7	3,315,145	331	9.9	971,033	103	0.2
41-109	13	865,707	458	53	1,177,811	659	56	312,104	201	3
109-218	21	296,029	503	170	283,316	546	193	-12,713	43	23
218-409	30	98,472	451	458	74,619	404	541	-23,853	-47	83
409 以上	40	41,643	1,441	3,460	29,080	962	3,308	-12,563	-179	-152
合計		5,595,113	3,081	55	11,637,323	2,902	25	6,042,210	-179	-30

(二) 折半乘二制

1. 資料來源

97 年度綜合所得稅統計資料。

2. 假設條件

- (1) 免稅額、扣除額、課稅級距及稅率均維持不變
- (2) 將有配偶申報戶之綜合所得淨額(A)先除以 2(折半)，乘以適用之累進稅率並減除累進差額，計算一應納稅額後，再將該應納稅額乘以 2，得出最終應納稅額(B)。
- (3) 稅收影響數為有配偶申報戶之新應納稅額(B)減除原應納稅額。

3. 稅收影響(詳附表 2)

- (1) 稅收減少約 304 億元，總申報戶數無變動。
- (2) 原適用稅率 13%以上之有配偶申報戶，其綜合所得淨額折半後，大多數納稅義務人可適用較低稅率，致稅負降低，其中尤以適用 40%稅率之高所得者，稅負降低最多。
- (3) 原適用稅率 6%以下之有配偶申報戶，其綜合所得淨額折半後，適用稅率不變，故稅負維持不變。
- (4) 綜上，採折半乘二制，高所得者稅負降低，低所得者稅負維持不變，將降低現行綜合所得稅改善所得分配之功能。

附表 2

課稅級距 (萬元)	稅率 (%)	現行制度			折半乘二制			變動增減數		
		戶數	應納稅額 (億元)	平均每戶應納稅額 (千元)	戶數	應納稅額 (億元)	平均每戶應納稅額 (千元)	戶數	應納稅額 (億元)	平均每戶應納稅額 (千元)
0	0	1,949,150	0	0	1,949,150	0	0	0	0	0
0-41	6	2,344,112	228	9.7	2,344,112	228	9.7	0	0	0
41-109	13	865,707	458	53	865,707	408	47	0	-50	-21
109-218	21	296,029	503	170	296,029	440	149	0	-63	-65
218-409	30	98,472	451	458	98,472	387	393	0	-64	-305
409 以上	40	41,643	1,441	3,460	41,643	1,314	3,155	0	-127	-152
合計		5,595,113	3,081	55	5,595,113	2,777	50	0	-304	-5

二、有關「如改採分別計算制或折半乘二制，致稅收較現制減少，所得稅之累進稅率結構應如何調整，始能維持相同稅收？或有無其他彌補因改制所生財政缺口之方案？」及「如改採分別計算制或折半乘二制，是否牽動其他稅目而有配合調整之必要」乙節

(一)為營造輕稅簡政之租稅環境，本部前據行政院賦稅改革委員會「促產條例租稅減免落日所得稅制改革方案之研究」等研究議題決議，以該等租稅減免落日所增加之稅收為財源，在維持對整體稅收中性影響下，進行所得稅制改革。在綜合所得稅方面，自 97 年度起，大幅調整標準扣除額、薪資所得及身心障礙特別扣除額之額度及教育學費特別扣除額改按納稅義務人子女每人計算；另自 99 年度起，「21%、13%及 6%」3 個級距稅率分別調降為「20%、12%及 5%」，並將適用稅率 5%之課稅級距由 41 萬元提高為 50 萬元，其餘各級課稅級距亦按消費者物價指數上漲調整放寬，除有助於減輕薪資所得者及中低所得者之租稅負擔外，在現行夫妻標準扣除額為個人之 2 倍及夫妻薪資所得分開計稅合併申報制度下，亦可進一步消弭夫妻合併申報較單身申報可能負擔較高稅負之現象。

(二)由國際課稅制度觀之，各國個人所得稅課稅單位，有採以家庭為課稅單位之合併申報制、以個人為主之單獨申報制、多組稅率制、折半計算制、薪資所得分開其餘所得合併制等，尚無絕對一致之規定。夫妻所得改按分別計算制或折半乘二制，雖有減輕合併申報制懲罰婚姻之優點，惟可能造成稅收損失。為維持稅收不變，現行高所得者適用之稅率須調高、相關扣除項

目之適用範圍及額度均需配合修正，影響範圍極大：

1. 如調高高所得者適用之稅率，雖符合量能課稅原則及租稅公平(垂直公平)，惟將擴大營利事業所得稅與綜合所得稅最高稅率(自 99 年度起為 17%與 40%)之差距，增加營利事業藉保留盈餘不分配為高所得股東規避稅負之誘因，且將降低我國租稅環境相對其他國家之競爭力，不利吸引外國優秀人才來臺服務。
2. 如調整扣除項目之適用範圍及額度，因社會各界屢有提高綜合所得稅各項扣除金額、增列扣除項目或擴大適用範圍之建議(立法院 97 年底審查行政院所提所得稅法修正案時，該院委員所提類同之修正案，達 30 餘案之多)，各項建議均有其背景及理由，對於減輕納稅義務人租稅負擔，亦均具見地，惟取捨之標準難以訂定及評斷，恐難達成共識，從而易修法。另依 97 年度綜合所得稅統計資料(附件 1)，有配偶申報戶中，毋需繳納所得稅者占該等申報戶 36.93%；適用邊際稅率在 6%以下者，達 67.86%；適用邊際稅率在 13%以下者，達 87.08%；適用邊際稅率在 21%以下者，達 95.66%，如變更夫妻申報課稅方式為分別計算，對渠等僅一方有所得或雙方所得分配差異不均者將無法適用配偶之免稅額或扣除額，未必有利；少數高所得者反而享受較大減稅利益，恐影響租稅公平。
3. 另在累進稅率及分別計算制下，家庭成員間所得分配愈平均者，繳稅總金額愈少，相對同額所得之家庭，可能產生差別稅負，違反家戶間水平公平原則。依 97 年度綜合所得稅統計資料(附件 2)，適用邊際稅率

40%者，其所得結構以利息所得、股利所得、租賃所得、財產交易所得及其他所得為主，因此，如採行夫妻分別計算制，高所得者可藉由夫妻間贈與(免課贈與稅)方式，將財產移轉予配偶，規避該財產產生之利息所得、股利所得、租賃所得及財產交易所得之高額累進稅負。為避免上開分散所得情形，除遺產及贈與稅法有關夫妻間贈與免稅之規定須配合修正外，稽徵機關亦須投入相當人力進行查核。依此，未來在政府財政狀況許可下，宜朝調高標準扣除額及薪資所得特別扣除額額度方向修法，俾消弭夫妻合併申報較單身申報負擔較高稅負之現象。

(三)綜上，夫妻所得如改採分別計算制或折半乘二制，涉及綜合所得稅制之變動，宜從租稅公平、財政收入、稽徵作業及與相關稅制關聯性等方面通盤審慎考量。

三、有關「所得重分配是否強制夫妻所得合併計算之立法目的？所得重分配之效果係如何衡量或估算？夫妻所得依系爭規定強制合併計算，是否能達成所得重分配之效果？如改採分別計算制或折半乘二制，是否影響所得重分配之效果？」乙節

(一) 所得重分配並非強制夫妻所得合併計算之立法目的

我國綜合所得稅係以家庭為課稅單位之合併申報制，該制度係認為家庭中各成員包括夫妻及受扶養親屬，其共同分享經濟利益及分擔經濟支出，為一密不可分之經濟及消費單位，故夫妻及受扶養親屬之所得均應合併申報課稅，並考量整體家庭狀況給予免稅額及扣除額等項目之減除，以衡量不同家戶之納稅能力，俾使同一所得水準之家庭，負擔相同之所得稅負。

(二) 綜合所得稅之所得重分配效果，係以課徵綜合所得稅縮小最高與最低所得組之所得差距倍數為衡量指標

按所得重分配效果之衡量指標，在綜合所得稅方面，係將申報戶所得由小至大排列，分析最高與最低所得組之稅前所得差距倍數，在課稅後，有無縮小，縮小程度愈大者，顯示所得重分配效果愈好。

(三) 現行綜合所得稅採夫妻合併申報及累進稅率，已發揮改善所得分配功能

附表3 歷年稅前與稅後所得差距倍數比較

年別	稅前所得占總所得比例			稅後所得占總所得比例			縮小倍數 (倍)
	低所得 組(%) a	高所得 組(%) b	差距倍數 (倍) c=b/a	低所得 組(%) d	高所得 組(%) e	差距倍數 (倍) f=e/d	
80	4.8	47.6	9.9	5.0	46.1	9.2	0.7
85	4.9	47.4	9.7	5.1	45.7	9.0	0.7
90	4.8	50.0	10.4	5.1	48.0	9.4	1.0
95	4.5	51.7	11.5	4.8	49.3	10.3	1.2
96	4.4	52.6	12.0	4.7	50.1	10.7	1.3
97	4.3	52.8	12.3	4.7	50.2	10.7	1.6

資料來源：本部財稅資料中心編印綜合所得稅申報核定統計專冊

依附表 3，將 97 年度綜合所得稅之家戶申報所得由小至大排列，分成 5 等分，最高所得組(第 5 分位組)稅前所得占總申報所得之比重為 52.8%，其稅後所得占總所得之比重降為 50.2%，減少 2.6%；最低所得組(第 1 分位組)由 4.3%上升為 4.7%，增加 0.4%。再就歷年稅前與稅後所得差距倍數比較，97 年度最高所得組稅前所得為最低所得組之 12.3 倍，稅後降為 10.7 倍，縮小 1.6 倍。課徵綜合所得稅縮小所得差距倍數，由 80 年度之 0.7 倍增為 97 年度之 1.6 倍，顯示長期以來，綜合所得稅採夫妻合併申報及累進稅率，已發揮改善所得分配效果。

(四)改採分別計算制或折半乘二制，稅收可能減少，將影響所得重分配效果

1. 在累進稅率及分別計算制下(詳附表 1)，稅收約減少 179 億元，原適用稅率 21%以上之高所得者，因夫、妻及已成年受扶養親屬之所得分別計稅而適用較低稅率，致稅負降低；低所得者因夫、妻及已成年受扶養親屬之所得分別計稅，如其中夫妻一方或受扶養親屬無所得或所得小於免稅額，則分別計稅之稅負可能增加。依此，將擴大高所得者與低所得者稅前與稅後所得之差距，影響現行綜合所得稅累進稅率改善所得分配功能；對於相同所得之家庭，可能產生差別稅負，違反水平公平原則，且高所得者可藉由夫妻間贈與(免課贈與稅)方式，將財產移轉予配偶，規避該財產產生之利息所得、股利所得、租賃所得及財產交易所得之高額累進稅負，對於大多數中低所得者未必有利，就僅一方有所得或雙方所得分配差異不均者將無法適用配偶之免稅額或扣除額，反而不利。
2. 另在累進稅率及折半乘二制度下(詳附表 2)，即等同擴大大夫妻所適用之稅率級距，大幅降低稅率累進程度，稅收減少約 304 億元，原適用稅率 13%以上之有配偶申報戶，其綜合所得淨額折半後，大多數納稅義務人可適用較低稅率，致稅負降低，其中尤以適用 40%稅率之高所得者，稅負降低最多；原適用稅率 6%以下之有配偶申報戶，其綜合所得淨額折半後，適用稅率不變，故稅負維持不變，將擴大高所得者與低所得者稅前與稅後所得之差距，影響現行綜合所得稅累進稅率改善所得分配功能。夫妻雙方所得分配差異愈

大，減少稅負之程度愈大，如雙方所得分配愈平均，則減少稅負之程度愈小，可能降低夫妻一方外出工作誘因；另相對而言，此制度對單身者較為不利，形成另一種不公平(水平不公平)。

四、有關「分別計算制可否配合採用合併申報方式？如改採分別計算制或折半乘二制，是否影響稽徵成本或行政效率？稽徵成本及行政效率係如何衡量或評估？」乙節

(一)分別計算制如配合採用合併申報方式，在繳款書送達效力等，易引發紛爭

採分別計算制，係認為夫妻各自為一獨立申報單位，各自負擔納稅義務，與夫妻合併申報制，係認為家庭中各成員共同分享經濟利益及分擔經濟支出，為一密不可分之經濟及消費單位，兩者立法意旨不同，制度設計亦有所差異，且分別計算制如配合採用合併申報方式（夫妻之所得在一張申報書各自分開計算），夫、妻應各自為納稅義務人或應分別以夫或妻為納稅義務人、繳款書之送達效力、稽徵機關後續核定發單對象、短漏報所得之裁罰對象與欠稅執行對象等，均係易引發紛爭之議題。

(二)採分別計算制，申報單位數將增加，且須調整相關扣除項目之適用範圍及額度，將增加稽徵成本

採用分別計算制，總申報戶數可能增加至1千1百多萬戶，將增加現行綜合所得稅申報核定之收件、審查及後續補徵寄送繳款書之人力負荷，並增加作業時間；另為避免高所得者藉由夫妻間贈與方式，將財產移轉予配偶，規避該財產產生之利息所得、股利所得、租賃所得及財產交易所得之高額累進稅負，稽徵機關須額外投入人力進行查核，又夫妻間財產之移轉，是否涉及規避所得稅負問題，亦容易產生徵納雙方爭議。

(三)如採折半乘二制，須就單身及夫妻之身分別，分別訂定不同規定，造成稅制複雜

採折半乘二制，大幅降低稅率累進程度，稅收影響甚大，且有降低夫妻一方外出工作之誘因及對單身者形成水平不公平之情形，故綜合所得稅之課稅級距、稅率甚至是扣除額項目，均須就單身及夫妻之身分別分別訂定不同規定，恐將造成綜合所得稅制複雜，不符合輕稅簡政之租稅改革目標。

五、有關「系爭所得稅法第 15 條第 2 項規定，納稅義務人得就本人或配偶之薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳。然同法第 14 條規定之所得其與薪資所得同屬勞務所得者，卻未列為前述第 15 條第 2 項規定得分開計算稅額合併報繳之範圍，其不同規定之理由為何？」乙節

(一) 系爭規定修正沿革

1. 依 44 年 12 月 23 日修正公布所得稅法第 15 條規定：納稅義務人之配偶，或不能獨立生活而必須扶養之親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併申報課稅；52 年 1 月 29 日修正公布所得稅法第 15 條規定：納稅義務人之配偶，及合於本法第 17 條規定得申報減除扶養親屬寬減額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併申報課說。
2. 由於我國個人所得稅係採綜合所得稅制，夫妻均有所得者，依上開規定合併申報之結果，適用較高之累進稅率課稅，形成對婚姻懲罰。依此，為減輕薪資所得者家庭之所得稅負擔，使多數以薪資為主要收入之家庭，其所得稅負擔與納稅能力趨於接近並避免現行稅制對夫妻形成婚前婚後稅負不同之不合理現象。78 年 12 月 30 日修正公布所得稅法，乃增訂第 15 條第 2 項，規定納稅義務人之配偶得就其薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳。

(二) 執行業務所得與薪資所得雖屬勞務所得，惟兩者性質不同，課稅待遇自亦不同

1. 現行法令規定

- (1) 所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類，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，執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；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) 所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類，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。
- (3) 所得稅法第 71 條，獨資、合夥組織之營利事業應就收入減除成本及費用之營利事業所得額，辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由獨資資本主及合夥組織合夥人依同法第 14 條第 1 項第 1 類規定，列為營利所得，課徵綜合所得稅。

2. 從人格從屬性、經濟從屬性及組織從屬性等層面判斷

(1) 人格從屬性

薪資所得係受僱者為雇主執行職務，提供勞務之報酬；執行業務所得係執行業務者以技藝自力營生，提供專業性勞務之報酬。

(2) 經濟從屬性

薪資所得係受僱者依聘僱契約，自雇主取得一定之報酬為所得額；執行業務所得係執行業務者自負盈虧，並負擔執業之成本及費用，以收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。

(3) 組織從屬性

薪資所得者多為受僱者；執行業務者則應依相關法令(如會計師法、律師法等)向主管機關申請執業登記，成立個人事務所或聯合事務所，並可僱用人員為其提供勞務。

3. 綜上，執行業務所得與薪資所得雖同屬勞務所得，惟薪資所得者與執行業務者之工作性質，尚有不同；自行或聯合執業之執行業務者，以執行業務收入減除成本及費用計算之執行業務所得，併其各類所得合併申報課稅，與獨資資本主及合夥組織合夥人之營利所得，併其各類所得合併申報課稅，兩者之性質較為類同。
4. 另薪資所得者為其雇主執行職務之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，受僱者依工作條件須自行負擔支出，未必能與個人日常生活費用區分，且個人並無設置帳簿記載相關成本費用，與執行業務者或營利事業不同，現行綜合所得稅乃採薪資所得特別扣除規定設計。

(三) 系爭規定修正時並未考量是否將執行業務所得納入夫妻分開計算稅額之範圍，惟其本人或配偶之薪資所得仍可適用分開計稅規定

系爭規定修正時，僅從減輕多數薪資所得者家庭之所得稅負擔，避免現行稅制對夫妻形成婚前婚後稅負不同之不合理現象等層面考量，並未考量是否將執行業務所得納入夫妻分開計算稅額之範圍。惟執行業務者如另有薪資所得或其配偶為薪資所得者，可採薪資所得分開計算稅額，合併報繳，亦可減輕執行業務者之所得稅負擔。

