

名師啟試錄 ①

## 薪資所得不許核實減除成本費用的違憲爭議 —解析司法院釋字第 745 號解釋

編目：財稅法

主筆人：念台大

**主筆人：念台大** 台大法研所財稅法組榜首&律師資格

充分掌握考試資訊，強調體系建構與答題技巧，並透過案例演練協助考生快速複習重要考點

◎最新課程請點閱高點法律網 [lawyer.get.com.tw](http://lawyer.get.com.tw)

### 壹、新聞案例

司法院大法官於民國（下同）106年2月8日作成釋字第745號解釋，宣告所得稅法第14條第1項第3類第1、2款（下合稱「系爭規定一」）與同法第17條第1項第2款第3目之2（下稱「系爭規定二」），關於薪資所得之計算，僅能減除單一額度之法定扣除額，而不得於該年度之成本及必要費用超過法定扣除額時，核實減除之，於此範圍內，與憲法第7條平等權保障之意旨不符，應由有關機關於該解釋公布之日起2年內，檢討修正所得稅法相關規定。該解釋另指出，財政部74年4月23日台財稅第14917號函釋規定：「……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。」與憲法第19條租稅法律主義及第23條尚無牴觸<sup>註1</sup>。

<sup>註1</sup>在稽徵實務上，納稅義務人爭執其勞務所得應定性為執行業務所得而非薪資所得，主要是考量執行業務所得可依法核實減除成本及必要費用，薪資所得則否。是以，倘若承認薪資所得之計算得比照執行業務所得核實減除成本及必要費用，勞務所得之定性爭議即可獲得緩解。

釋字第 745 號解釋宣告系爭規定一、二違憲之理由，可概略敘述如下：

### 一、平等權之審查模式及其審查基準（合理、寬鬆）

法規範是否符合平等權之要求，取決於該法規範之目的是否合憲，以及其所採取之分類與目的間是否具有一定之關聯性<sup>註2</sup>。為計算個人綜合所得淨額，立法者斟酌各類所得來源及性質的不同，分別於所得稅法內定有成本及必要費用之減除、免稅額、扣除額等不同之規定（所得稅法第 4 條、第 14 條、第 17 條參照）。此等分類與差別待遇，應具有目的之正當性，且其分類與目的之達成間應具有「合理關聯」，始符合量能課稅原則衍生的客觀淨值原則，而無違憲法第 7 條保障平等權之意旨。

### 二、系爭規定一、二已形成差別待遇

所得稅法對於執行業務所得，在計算上是以「實額減除」成本及必要費用的方式為之；就與執行業務所得同屬勞務所得，從而具有相似性質之薪資所得，則僅能適用單一額度的特別扣除額，致薪資所得之成本及必要費用超過法定扣除額之部分，無法核實減除。如此不僅形成「執行業務所得者」與「薪資所得者」之間的差別待遇，也在「成本及必要費用超過法定扣除額之薪資所得者」與「成本及必要費用未逾法定扣除額之薪資所得者」之間形成差別待遇。

### 三、系爭規定一、二之目的在於減輕薪資所得者稅負以及降低稽徵成本

我國每年薪資所得申報戶數在 500 萬戶以上，倘若稽徵機關對於各申報戶之薪資所得均須逐一查核，其行政成本勢必過於龐大。系爭規定一、二採取定額扣除法，得使薪資所得者無須設置個人帳簿及保存相關憑證，稽徵機關亦毋庸付出審查之勞費，可簡化薪資所得稅之依從成本與國家的稽徵成本。是以，系爭規定一、二之目的，除有減輕薪資所得者稅負之考量外，是為求降低稽徵成本，目的尚屬正當。

<sup>註2</sup>學說上有認為，關於稅捐簡化之類型化立法是否抵觸平等原則，應仰賴比例原則進行審查。亦即，釋憲機關應先行判斷類型化手段是否有助於稅捐簡化目的之達成（適當性原則），再檢視有無其他同樣可達成稅捐簡化之目的，而對於量能課稅原則之侵害較小的可能手段（必要性原則），最後則檢驗類型化手段所產生之利益與犧牲量能課稅原則所帶來之不利益是否合乎比例（狹義比例原則）。參見盛子龍（2011），〈租稅法上類型化立法與平等原則〉，《中正財經法學》，第 3 期，頁 168 以下；柯格鐘（2016），〈論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑〉，《臺大法學論叢》，45 卷特刊，頁 1256-1258。

#### 四、系爭規定一、二所採取之差別待遇手段與其目的欠缺合理關聯

基於量能課稅要求之客觀淨值原則，應一體適用於所有類型之所得。考量薪資所得者與執行業務者因存在「是否自力營生」此一差異，立法者本得就其得減除之成本及必要費用的項目及最高限額進行不同的規範。惟對照系爭規定一、二與所得稅法關於執行業務所得計算之法令，前者不許薪資所得以列舉或其他方式減除超過法定扣除額部分之成本及必要費用，後者則准許執行業務所得按必要支出項目及額度減除成本及必要費用，兩者之間存在顯然的差別待遇，且該差別待遇與薪資所得者是否為自力營生並無必然關聯。又現行所得稅法以單一扣除額減除薪資所得之成本及必要費用，過度簡化，對於因工作之必要而支出顯然較高的薪資所得者，在適用上形成不利之差別待遇結果，致有違客觀淨值原則。於此範圍內，系爭規定一、二之差別待遇手段與其目的之間欠缺合理關聯，而與憲法第7條平等權保障之意旨不符<sup>註3</sup>。

#### 貳、重點解析

##### 一、量能課稅原則與客觀淨值原則之意義及其在憲法上之依據

量能課稅原則，顧名思義，乃指「衡量稅捐負擔能力而課稅之原則」<sup>註4</sup>，其在實證法上之依據，首推納稅者權利保護法第5條：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」我國學者並參考德國學說之見解，認為量能原則乃是「租稅立法之指導理念、稅法解釋準則、稅法漏洞補充方針、裁量基準」，且「使稅法成為可理解、可預計及可學習之科學」<sup>註5</sup>。

為能正確衡量納稅義務人之負擔能力，量能課稅原則又衍生出客觀淨值原則，要求稅基的計算，必須以客觀之淨額為基準；其在所得稅法上之表現為：所得稅之課徵，應以總收入減除相關聯之成本、必要費用及損失後之餘額（所得淨額），作為其稅基<sup>註6</sup>。亦即，納稅

<sup>註3</sup>湯德宗大法官部分協同意見書及黃昭元大法官協同意見書均指出，釋字第745號解釋採取合理之審查基準，卻得出違憲的結論，乃宣示低標之中，亦存在「具有殺傷力的合理審查」(rational review with bite)。

<sup>註4</sup>柯格鐘(2007)，〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，第14期，頁60-61。

<sup>註5</sup>葛克昌(2009)，〈法律原則與稅法裁判〉，氏著，《所得稅與憲法》，三版，頁558，臺北：自刊。

<sup>註6</sup>柯格鐘，前揭註4，頁91。

義務人就其收入中屬於投入資本之回收的部分（成本及必要費用），並無負擔能力可言，從而與計算所得額時，自應將該部分自收入中減除，以免高估納稅義務人之負擔能力。釋字第 745 號解釋理由書第五段有謂：「本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。」即係本於上揭意旨。值得注意者為，釋字第 745 號解釋理由書明確以違反量能課稅原則為由，而宣告系爭規定一、二違憲，乃是釋憲實務上的首例，其在稅捐法之司法審查史上的重要性，自不待言。

關於量能課稅原則在憲法上之依據，綜觀學說與釋憲實務之意見，大抵上可歸納為以下三者：

(一)憲法第 7 條（甲說）

採取此一見解者主張，量能課稅原則乃憲法上平等原則在稅捐法領域之具體實踐<sup>註7</sup>。此一觀點，可見諸於許多大法官解釋之中。舉例言之，釋字第 693 號解釋理由書第五段有謂：「有證券交易所所得而不課徵所得稅，為有所得即應課徵所得稅之例外，其目的為以稅代稅業如前述，非在實現量能課稅。系爭函一中段及系爭函二……不生該二函違反量能課稅致牴觸憲法上平等原則之問題。」釋字第 565 號解釋理由書第三段則以「租稅平等原則」取代量能課稅原則之用語，並稱：「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。」均可供參照。

釋字第 745 號解釋理由書第二段有謂：「……惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而不違反憲法第 7 條平等權保障之意旨。」顯然也認為量能課稅原則及客觀淨值原則之憲法上依據為第 7 條平等原則。

<sup>註7</sup>柯格鐘，前揭註 4，頁 65-66。

## (二)憲法第7條、第15條(乙說)

根據國內稅法學者之介紹，德國學者 Kirchhof 認為，平等原則僅要求稅捐應依據個人之負擔能力而平均分配，但加入財產權保障之要求後，始能得出個人之稅捐負擔應限定於經濟財之孳息，而不及於經濟財之本體的結論，故量能課稅原則應是基於平等原則及財產權保障之共同要求<sup>註8</sup>。我國稅法學者葛克昌亦指出，量能課稅原則從不同角度觀察，有「絕對（垂直）之量能課稅原則」與「相對（水平）之量能課稅原則」的區分，前者係由憲法第15條財產權、生存權及第22條一般自由權保障所派生，以保障未具負擔能力或負擔能力有限者，不受課稅之侵害（絞殺禁止原則、淨值原則）；後者則由平等原則及社會國原則所派生，要求負擔能力相同之人應負擔相同的稅捐（累進稅率、個人特別負擔之扣除）<sup>註9</sup>。

在釋憲實務上，同時以平等原則及財產權保障作為量能課稅原則（租稅公平原則）之憲法上依據者，有釋字第607號解釋。該解釋理由書第一、三段有謂：「……但法律規定之內容不能鉅細靡遺，故主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋示。其釋示……倘亦符合租稅公平原則，則與憲法第七條平等原則及第十五條保障人民財產權之規定不相牴觸……（第一段）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（第三段）。」可資參照。

## (三)憲法第19條(丙說)

羅昌發大法官於釋字第745號解釋提出之協同意見書認為，量能課稅之主要基礎應為憲法第19條，其理由略有：1.釋字第597號解釋有謂：「憲法第19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

<sup>註8</sup> 柯格鐘，前揭註4，頁66。

<sup>註9</sup> 葛克昌，前揭註5，頁560。

公平原則。」該解釋雖未明確指出量能課稅係基於憲法第 19 條之規定，但根據該解釋之論述，仍可推知該解釋認為「課徵租稅之法律內容必須符合量能課稅及公平原則，亦係憲法第 19 條所要求」；2.憲法不可能賦予立法及行政部門毫無限制的租稅政策裁量權，而量能課稅原則即為租稅公平性之實質性標準，為憲法有關租稅政策之底線之一；3.如認為憲法第 19 條僅形式上要求重要之課稅事項應由法律定之，而不要求其實質內容必須符合一定之最低標準，未免過於形式主義。

依本文所見，自憲法第 19 條的文義以觀，實難以導出稅捐應量能平等課徵的結論，且釋字第 597 號解釋僅強調稅捐法律規範必須符合量能課稅及公平原則，並未明確指出量能課稅原則與憲法第 19 條之間的關聯性。是以，丙說之見解似不足採。至於甲、乙兩說之主要差異在於：前者認為淨值原則之憲法依據為第 7 條平等原則，後者則認為淨值原則主要派生於憲法第 15 條。

## 二、量能課稅原則及稽徵經濟原則之衝突與調和：客觀淨值原則與類型化標準

量能課稅原則與稽徵經濟原則，同為稅捐法之二大基本建制原則<sup>註10</sup>。其中，量能課稅原則之意義，已如前述。至於稽徵經濟原則，則源自於稅務行政之大量性及稽徵機關之人力、物力的有限性；亦即為達成普遍平等課徵的可能性，稅捐法必須設計各種得以降低稽徵成本的制度，以達成稅捐簡化之目標<sup>註11</sup>。學說上有認為，稅捐簡化之目的，不在於降低稽徵成本，亦不在於避免不合比例之行政成本，而是為達成租稅負擔的真正平等，避免一味追求相同事物應受相同對待，不同事物應受不同對待的理想，而使法律因過度注重個別性差異而趨於細瑣、繁雜，反而導致稽徵機關因行政能量有限而為選擇性的執法，無法公平、普遍執行法律，最終導致稅捐負擔在結果

<sup>註10</sup>黃茂榮（2015），〈稅捐稽徵經濟原則及其司法審查〉，氏著，《稅法解釋與司法審查（稅法總論第二冊）》，三版，頁 393，臺北：自刊。黃氏有謂：「稅務行政除應有法律為其依據，以符稅捐法定主義外，並應兼顧公平及經濟的目標。其在稅務行政的表現，除要求應公平課稅，不得有違反平等原則之情事外，在徵納雙方並應符合經濟性的要求，務求最低之稽徵成本及遵守成本。」依此，稅捐法之基本建制原則有三，即：稅捐法定主義、量能課稅原則與稽徵經濟原則。

<sup>註11</sup>黃茂榮，前揭註 10，頁 395。

上不能公平分配<sup>註12</sup>。此外，有論者參考德國學說之見解，認為必要費用之概算制度，得減少稅捐利益之不公平給予，從而有助於稅捐正義的實現，蓋大量行政對立於資訊優勢地位的納稅義務人而言較為有利，其可能以投機取巧的方式意圖減少稅捐負擔<sup>註13</sup>。稅法學者黃茂榮並指出，稅捐之簡化應兼顧量能平等課徵與稽徵經濟原則（按：如罔顧量能課稅原則，僅強調稅捐之簡化，則課徵人頭稅絕對是最佳選項，但環顧各先進國家之稅制，人頭稅幾已絕跡，可見稽徵效率並非稅法所應追求的最高價值），不能為簡化而簡化；若兩者發生衝突，其調和之手段為：在平等課徵的前提下，保留納稅義務人選擇核實課徵的選擇權，或者容許納稅義務人對於查定或推計之結果，舉反證予以推翻<sup>註14</sup>。

為達成稽徵經濟原則，其中一種重要方法為類型化或概數化（總額化）的稅基計算標準<sup>註15</sup>。系爭規定二所定之薪資特別扣除額，乃將薪資所得之成本及必要費用總額化，且不許納稅義務人舉反證推翻之，屬於學理上所稱之「實質總額化」的一種<sup>註16</sup>。此種類型化、概數化（總額化）之方法，固然有促進平等課徵之效，但如果過度簡化，致忽略個案的明顯差異，將不同之事物為相同之處理，即有違反平等原則之危險<sup>註17</sup>。釋字第 745 號解釋理由書第五段指摘系爭規定一、二過度簡化，形成薪資所得者內部之差別待遇，使成本及必要費用高於法定扣除額之薪資所得者陷於較為不利之地位，從而違反平等原則，似乎就是採取上述觀點。

許志雄大法官協同意見書指出，系爭規定一、二經釋字第 745 號解釋宣告部分違憲後，將來有三種可能的修正方向：方案一，薪資所得比照執行業務所得，核實減除成本及必要費用；方案二，實額減除與定額減除並立，由納稅義務人自行選擇；方案三，維持定額減除，但依職業（務）種類分別規定減除金額。許氏並認為，採取方案二，可兼顧租稅公平原則與稽徵經濟原則，似較為可行。此一論點，與

<sup>註12</sup>盛子龍，前揭註 2，頁 159-161。

<sup>註13</sup>陳清秀（2008），〈論稅法上類型化（上）〉，《法令月刊》，59 卷 4 期，頁 73。

<sup>註14</sup>黃茂榮，前揭註 10，頁 396-397。

<sup>註15</sup>黃茂榮，前揭註 10，頁 400-403。

<sup>註16</sup>盛子龍，前揭註 2，頁 155。

<sup>註17</sup>黃茂榮，前揭註 10，頁 434。

前述調和量能課稅原則與稽徵經濟原則之手段相若，應值贊同。

### 三、所得稅法規定薪資所得之成本及必要費用只能定額減除，是基於「減輕薪資所得者稅負」之目的？

釋字第 745 號解釋理由書第四段雖謂：「……是以系爭規定一及二只採定額扣除，除有減輕薪資所得者稅負之考量外（立法院公報第 63 卷第 95 期院會紀錄第 27 頁參照），係為求降低稅捐稽徵成本，其目的尚屬正當。」惟「減輕薪資所得者稅負」是否為系爭規定一、二不許薪資所得者核實減除成本費用所欲達成之目的，頗值懷疑。對此，張瓊文大法官部分協同意見書有謂：「……其中關於『減輕薪資所得者稅負』一語，雖係引自立法當時立法院公報有關立法理由之說明，無可厚非。然此一立法理由，如基於民國 63 年時的法制背景及思想，或仍可稱尚屬正當。置於 40 餘年後之今日，社會進步，法制思想改變，吾人已很清楚了解，此一定額性質上為薪資所得費用的總額推估——因不容許納稅義務人證明實際支出而改變，甚至可以稱之為薪資所得者費用的『擬制』，只是實現量能課稅原則的一小步，根本談不上是減輕稅負的優惠。如於今日仍將之評價為『其目的尚屬正當』之理由，頗值商榷……。」此一意見，頗為有力。事實上，稽徵及司法實務長期以來普遍存在一種迷思：薪資所得乃單純投入勞力所換取之報酬，本質上保證有定額收入，不生盈虧問題，自無成本及必要費用可言<sup>註18</sup>。依本文之推測，立法者當初制定系爭規定二時，或許就是受到上開觀點之影響，而誤認薪資所得之法定扣除額是一種「稅捐優惠」，遂將該扣除額列於所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類關於薪資所得之計算的規定內，而非置於同法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之中。

此外，許志雄大法官協同意見書提及，財政部認為系爭規定一、二採取定額減除之理由在於：1.薪資所得者毋庸負擔經營盈虧，與執行業務者需自力營生、自負盈虧有別；2.薪資所得者執行職務所需之成本及必要費用，常由僱主或營利事業列報為費用；3.薪資所得者為執行職務之支出與個人生活費用難以劃分；4.薪資所得申報戶數龐大，採取實額減除，須逐案認定，行政成本過於龐大；5.薪資所得採核實

<sup>註18</sup> 相關批評，參見葛克昌（2010），〈納稅者權利之立法與司法保障〉，氏主編，《納稅人權利保護：稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義》，頁 47-48，臺北：元照。葛氏認為，該論點將自負盈虧與否與成本費用之有無混為一談，並不正確。



減除，個人須設置帳簿及保存憑證，大幅增加依從成本；6.個人記帳及申報能力高低不一，消費習慣不同，採實額減除會影響金額認定，而有違租稅公平。由此觀之，財政部亦不認為系爭規定一、二具有減輕薪資所得者稅負之目的。

#### 四、釋字第 745 號解釋對於其原因案件及其他案件之效力

釋字第 745 號解釋之原因案件有二，一為東吳大學法律系教授陳清秀依司法院大法官審理案件法（下稱大審法）第 5 條第 1 項第 2 款聲請之案件（下稱甲案）；另一案件則為模特兒林若亞之案件（下稱乙案），目前仍繫屬於臺灣桃園地方法院行政訴訟庭（經承審法官錢建榮依大審法第 5 條第 2 項裁定停止訴訟並聲請釋憲）。黃昭元大法官協同意見書第 17 段指出，由於釋字第 745 號解釋已宣告系爭規定一、二違憲，因此甲案聲請人應得依法提起再審之訴（行政訴訟法第 273 條第 2 項參照）。惟在有關機關就薪資所得之減除項目及額度制定具體法令之前，行政法院無從逕為裁判，故行政法院似得裁定停止訴訟，待相關法令制定公（發）布後，再為判決；或者以原核課處分所適用之法令違憲，撤銷原處分，將案件發回原處分機關另為處分。至於乙案，亦得參考上開方式，擇一處理。

須注意者為，釋字第 745 號解釋雖宣告系爭規定一、二違憲，卻未同時宣告其立即或定期失效，屬於一種「附修法期限的單純違憲宣告」（黃昭元大法官協同意見書第 15 段參照）。換言之，系爭規定一、二在經立法修正以前，仍應繼續適用。是以，除釋字第 745 號解釋之原因案件外，其他類似案件之當事人仍無法請求稽徵機關或行政法院准許其核實減除成本及必要費用。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！