

重要論文導讀③

薪資所得不准實額減除費用是否違憲

—釋字第七四五號解釋評析

編目：公法

出處	月旦法學雜誌，第263期，頁200~205	
作者	陳清秀教授	
關鍵詞	薪資所得、量能課稅原則、客觀淨額所得原則、必要費用扣除、違憲審查	
摘要	執行業務所得者於計算客觀淨額所得時，可以採取費用實額扣除或概算費用扣除兩種方式，薪資所得者僅能以薪資所得特別扣除額之固定金額扣除而不准實額扣除。此項差別待遇過度犧牲量能課稅原則，欠缺符合事物之本質的正當理由，且未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，對於因工作必要須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則。現行法對於薪資所得者於計算所得時，僅能以薪資所得特別扣除額之「固定金額扣除」費用，以統一固定金額擬制費用，違反平等原則。	
重點整理	本案爭點	薪資所得不准實額減除費用是否違憲
	解評	一、問題之提出 (一)所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款關於薪資所得之計算規定（下稱「系爭規定一」）及第17條第1項第2款第3目之2關於薪資所得特別扣除額規定（下稱「系爭規定二」），僅許薪資所得者就個人薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用。 (二)其立法目的，乃是考量我國每年薪資所得申報戶數已達500萬戶以上，遠多於執行業務所得申報戶數，如主管機關對個案之薪資所得均須逐一認定，其行政成本將過於龐大。若採與必要費用額度相當之定額扣除法，使薪資所得者無須設置個人帳簿或保存相關憑證，即得直接定額扣除其必要費用，主管機關亦無須付出審查之勞費，當可簡化薪資所得者之依從成本及國家之稽徵成本

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

重點整理	解評	(財政部 102 年 11 月 4 日台財稅字第 10200147460 號函)。 (三)是以系爭規定只採定額扣除，除有減輕薪資所得者稅負之考量外，係為求降低稅捐稽徵成本，亦即基於稽徵經濟原則而為規定，其目的尚屬正當。是否違反課稅平等原則而違憲尚有爭議。 二、釋字第 745 號解釋 (一)系爭所得稅法規定，「與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符，相關機關應自本解釋公布之日起二年內，依本解釋之意旨，檢討修正所得稅法相關規定。」 (二)其解釋理由指出： 1.所得稅法對於執行業務所得之計算，採實額減除成本及必要費用方式（下稱實額減除）；就薪資所得之計算，則未容許列舉減除超過法定扣除額之必要費用，且以單一額度特別扣除額方式，一體適用於全部薪資所得者（下稱定額扣除），不僅形成執行業務所得者與薪資所得者間之差別待遇，亦形成薪資所得者間之差別待遇。 2.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。此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。定額扣除額為必要費用之總額推估，亦應符合上開要求。主管機關考量薪資所得者與執行業務所得者是否為自力營生之不同，固得就各自得減除之必要費用項目及最高額度等為合理之不同規範。 3.現行法令為兼顧稅捐稽徵成本之降低與量能課稅原則，准許執行業務所得者得按必要支出項目及額度減除必要費用，以計算執行業務所得。 4.兩相對照，系爭規定一及二關於薪資所得之計算，僅許定額扣除，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，形成顯然之差別待遇。此項差別待遇，與薪資所得者之是否為自力營生並無必然關聯。 5.又現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，過
-------------	-----------	---

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

重點整理	解評	於簡化，對於因工作必要，須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則。在此範圍內，系爭規定一及二之差別待遇手段與其目的之達成間欠缺合理關聯，而與憲法第7條平等權保障之意旨不符。 三、評析 (一)量能課稅原則，作為違憲審查標準 釋字第565號解釋理由書即指出：「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。」隱含量能課稅之租稅平等原則。本件解釋則首度正式以「量能課稅原則」與「客觀淨額所得原則」作為所得稅法課稅規定是否違憲的審查標準，可以發揚租稅正義的基本價值理念。 (二)薪資所得者與執行業務所得者立於公平待遇 1.執行業務者相關必要費用支出甚多，得採取實額扣除方式，以計算其客觀淨額所得。薪資所得者採取具有固定金額之「概算費用扣除」方式，計算所得額。然而現行各行業勞工，投入之成本費用差距極大或必須自己吸收負擔相關工作成本費用，一旦被歸類屬於薪資所得者，勢必無法實額費用扣除，而產生虛增大量課稅所得之不合理現象。 2.按執行業務所得者於計算客觀淨額所得時，可以採取費用實額扣除方式，或概算費用扣除兩種方式。但薪資所得者於計算所得時，則僅能以薪資所得特別扣除額之固定金額扣除，相當於概算費用扣除，而不准實額扣除。兩相比較，對於薪資所得者而言，如果實際費用支出超過固定金額時，將導致變相以「收入」為所得課稅，而不是以「淨額所得」課稅，負擔較重之稅負，對於薪資所得者不公平，而有違憲法上平等原則。 3.此項差別待遇過度犧牲量能課稅原則，欠缺符合事物之本質的正當理由，因此，薪資所得者如果在課稅年度的必要費用支出，超過法定薪資所得特別扣除額時，應得以列舉或其他方式減除必要費用，以維持稅法上課稅公平待遇。
-------------	-----------	---

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

重點整理	解評	(一)相同薪資所得者間，不同行業及不同所得額之勞工，其需投入之成本費用不同，系爭規定以統一固定金額擬制費用，違反平等原則 1.在稅法上，稅捐平等原則有「水平的平等」與「垂直的平等」二者。水平的平等要求「相同地位的人應被相同對待」，相同的經濟上給付能力者，應負擔相同的稅捐負擔。垂直的平等要求不同的支付能力者，則負擔不同的稅負。換言之，應按照國民彼此間不同的給付能力為相異之稅捐，即所謂「量能課稅」原則。 2.現行法對於薪資所得者於計算所得時，僅能以薪資所得特別扣除額之「固定金額扣除」費用，未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必要，須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則。 (二)課稅規定應順應勞動市場多元化發展趨勢 以實報實銷扣除其成本費用，以核實認定所得課稅，亦即稅法上課稅所得之計算規定，可以配合勞動市場多元化發展需要，有助於勞動市場提供勞務型態多元化的健全發展，也有利於產業經濟活動的多元化發展。 (三)准予實額費用扣除，有利於國家學術研究發展與專業領域發展 黃瑞明大法官之協同意見，認為課稅法制應融合產業發展面向之觀點，可謂採取法理學上所謂「結果（後果）導向之法律解釋方法」，以展望未來提升人類福祉，作為憲法解釋應考慮之重要因素，類似法哲學家德沃金教授所提倡「法律之整全興」理論，值得重視。 (四)違憲審查標準 本件違憲審查標的涉及租稅法令，大法官採取「合理審查標準」：「此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規劃及預估，固較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。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。」並具有下述特徵：
-------------	-----------	---

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

重點整理	解評	1.舉證責任移轉 聲請人「釋明」其憲法上權利（平等權）遭受侵害後，便將舉證責任移轉相關機關負擔，而因相關機關未能證明系爭規定「合憲」，乃作成「違憲」之宣告。 2.「限制較少的侵害手段」之審查 關於費用扣除問題，發現確實存在有對於平等權之「限制較少的侵害手段」，立法者疏忽未予以考量，因此宣告違憲。 (五)課稅權限之行使，應符合憲法人權保障精神 釋字 745 號解釋：「為貫徹租稅公平原則，合理分配國家稅賦負擔，相關機關應併通盤檢討現行法令有關不同所得之歸類及各類所得之計算方式是否合理、得減除之成本及直接必要費用（含項目及額度）是否過於寬泛、各職業別適用之不同費用標準是否應有最高總額限制，尤其各項租稅優惠措施是否過於浮濫，併此指明。」政府為獲得國家財政收入的需要，不能僅單方要求薪資所得者這個群體犧牲奉獻，以致違反課稅公平原則，而應普遍的公平課稅。 (六)未來展望 1.薪資所得者應得准予自由選擇「實額扣除」或「定額扣除」，以兼顧稽徵效率與課稅公平。 2.德國所得稅法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」。 其必要費用乃是基於勞動關係之原因所發生之各項支出，亦即為取得、確保及維持薪資所得所發生之各項費用，包括： (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採概算費用扣除。 如果未主張必要費用或較低的必要費用時，則至少可扣除必要費用之概算金額。
-------------	-----------	---

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

考題趨勢	薪資所得未許實額減除費用是否違憲？
延伸閱讀	一、黃源浩，〈綜合所得、分類所得與量能課稅－評司法院大法官釋字第 745 號〉，《月旦裁判時報》，第 59 期，頁 19-26。 二、蔡維音，〈綜所稅扣除額所涉及之憲法法益〉，《月旦裁判時報》，第 59 期，頁 13-18。 三、柯格鐘，〈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〉，《國立臺灣大學法學論叢》，第 45 卷特刊，頁 1229-1304。 ※延伸知識推薦，都可在最多法學資源的【月旦法學知識庫】 www.lawdata.com.tw 立即在線搜尋！

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！