

薪資所得未許實額減除費用是否違憲¹

——釋字第 745 號解釋評釋

陳立達²

壹、本案事實

本案釋憲聲請人甲認為其於 2008 年兼任大學教授之收入應為執行業務所得，不服國稅局依財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函釋關於大專院校兼任教師授課鐘點費亦屬薪資所得部分（下稱「系爭函釋」）將該收入歸類為薪資所得，認為系爭函釋違反憲法第 19 條租稅法律主義；此外，所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款有關薪資所得之計算方式（下稱「系爭規定一」）及同法第 17 條 1 項第 2 款第 3 目之 2 有關薪資特別扣除額之規定（下稱「系爭規定二」），僅允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，而未許薪資所得者就當年度成本費用超過薪資所得特別扣除額之部分，以列舉或其他方式減除必要費用，牴觸憲法第 7 條平等權及第 23 條而提起行政訴訟，最終經最高行政法院 101 年度裁字第 196 號裁定駁回，遂就上開規定及函釋聲請釋憲。

本案釋憲聲請人乙審理之 101 年度簡字第 49 號綜合所得稅案件，原告為模特兒而其收入亦被國稅局認定為薪資所得，原告在賺取高所得的同時也投入高額之成本費用（如：工作用服裝），如僅得扣除與實際費用支出不合比例之定額概算費用，將使此類

所得者負擔較高之薪資所得稅負，系爭規定二此一齊頭式定額規定與憲法第 7 條平等原則、第 15 條對生存及財產權之保障及第 23 條不符而聲請解釋。

司法院因上述兩件聲請所聲請解釋之系爭規定一及二，均涉所得稅法有關薪資所得計算規定是否有牴觸憲法之疑義，爰併案審理，作成第 745 號解釋。

貳、本案爭點

一、薪資所得僅有定額扣除而未許核實扣除是否違憲？

二、財政部函釋認定大專院校兼任教師授課鐘點費屬薪資所得而非執行業務所得是否違反租稅法律主義？

參、解釋要旨

一、解釋文

所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款、同法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 關於薪資所得之計算，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，於此範圍內，與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符，相

¹ 111 學年度第 1 學期「稅法專題研究一」課堂報告，授課教師：柯格鐘。

² 國立台灣大學科際整合法律學研究所三年級，學號：R09A41023。

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。

財政部中華民國 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函釋關於大專院校兼任教師授課鐘點費亦屬薪資所得部分，與憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條規定尚無牴觸。

二、理由書

(一) 系爭規定一及二與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符

觀察法規範是否符合憲法第 7 條對人民平等權保障的要求，應判斷該法規範所為之差別待遇之目的是否合憲，以及該規範及目的間是否存有一定程度之關聯性而定。

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之不同，分別定有成本及必要費用之減除、免稅額、扣除額等不同規定，而此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，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，從而不違反憲法第 7 條平等權保障之意旨。

所得稅法第 14 條所定各類所得中，執行業務所得與薪資所得同屬個人提供勞務所得，性質相近。但相較於執行業務所得者其收入得減除直接必要費用後為所得額，系爭規定一之薪資所得者僅得依系爭規定二之規定就每年之薪資特別扣除額為定額減

除，未容許列舉減除超過法定扣除額之必要費用，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。

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，如果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遵循成本及國家之稽徵成本（財政部 102 年 11 月 4 日台財稅字第 10200147460 號函附件說明）。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，係為求降低稅捐稽徵成本，其目的尚屬正當。

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。此項原則於各類所得之機算中均應有適用，定額扣除額為必要費用之總額推估，亦應符合上開要求。然，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。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。

(二) 系爭函釋與憲法第 19 條及第 23 條規定尚無抵觸

主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定，本於法定職權予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違。系爭函釋中關於大專院校兼任教師授課鐘點費亦屬薪資所得部分，係財政部基於主管機關地位，於其法定職權範圍內，依一般法律解釋方法，闡釋薪資所得之涵蓋範圍，符合系爭規定一之立法意旨；且有助於釐清適用上可能疑義，供扣繳義務機關及稅捐稽徵機關有所遵循，從而簡化稽徵成本，亦無增加法律所未規定之租稅義務，與憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條規定尚無抵觸。

肆、評析

一、量能課稅原則之憲法依據

觀察釋憲實務首次有「量能負擔」之概念³為釋字第 473 號解釋：「…鑑於全民健康保險為社會保險，對於不同所得者，收取不同保險費，以符量能負擔之公平性。…」，雖與

稅捐同為公法上金錢給付之義務，但該釋字係針對全民健康保險費作出解釋。而稅法上之量能負擔則有釋字第 508 號解釋：「…係基於公平原則及減輕耕地承租人稅賦負擔而為之函釋，符合課稅公平原則之要求…」；釋字第 536 號解釋：「…若僅依原公司帳載成本計算，則不同之未上市或上櫃公司持有相同之上市股票，將因不同時點購買成本之不同而產生不同之估價，有違課稅公平原則。」；釋字第 565 號解釋：「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。」；釋字第 597 號解釋⁴：「…各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。…」；釋字第 607 號解釋：「…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。」；釋字第 693 號解釋：「…故亦不生該二函違反量能課稅致抵觸憲法上平等原則之問題。」；釋字第 694 號解釋：「…且僅因受扶養者之年齡因素，致已扶養其他親屬或家屬之納稅義務人不能減除扶養親屬免稅額，亦難謂合於課稅公平原則。」；釋字第 696 號解釋：「…惟應同時採取配套措施，消除因合併計算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則。再立法者得經由改進稽徵程序等方式，以減少稽徵成本，而

³ 蔡孟彥（2017），〈薪資所得扣除額之法理：以日本法制為比較對象〉，《財稅研究雜誌社》，第 46 卷第 4 期，頁 68-71。

⁴ 釋字第 508、536、597 號解釋均有提及「課稅公平原則」，惟均非由憲法第 7 條之平等權導出。

不得以影響租稅公平之措施為之。」，惟我釋憲實務多使用「課稅公平」或「租稅公平」等字眼⁵，而本號解釋則係首次正式以「量能課稅原則」及「客觀淨值原則」作為所得稅法課稅規定是否違憲之審查標準⁶。

量能課稅原則要求個人的稅捐負擔應按照稅捐債務人可以給付稅捐之能力加以衡量，其負擔之歸屬及輕重原則上應以稅捐債務人之負擔能力為準⁷。若以法律層級之角度觀之，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。」已有明訂。若以憲法層級之角度觀察，我國通說多引用憲法第7條平等原則為量能課稅原則之依據，惟量能課稅原則係平等原則內涵之具體化，雖如同其他原則留給立法者有裁量之空間，但並不像平等原則般模糊、不確定，其作為保護原則有明確的輪廓，保障人民免於超過給付能力之負擔，並確保最低限度之生存。且比起量益稅原則強調國家與國民間之對價關係以及人頭稅原則要求齊頭式平等卻不考量個人因素，量能稅原則注重國民間彼此合理且平等的分配稅捐負擔，從而量能課稅原則比量益、人頭稅原則更適合作

為稅法之基本原則⁸。

此外，亦不少學者援引憲法第15條對生存權及財產權之保障，認為任何稅捐之課徵不得剝奪生存所必要之生活需要，量能課稅原則要求保障人民最低限度之生存需求，若國家之租稅課徵如果侵害了個人之生存基礎，則國家高權之正當性也會隨之動搖，個人為維持生活所需之所得屬於國家干預之禁區，不得為課徵之對象⁹；又個人雖有對自身財產之使用收益自由，但此種自由仍須受社會衡平負擔正義之限制，亦即量能課稅原則係包含在財產自由權之制度中，考量公共負擔平等及基於社會義務，個人之財產使用收益應分擔國家之公共支出¹⁰。故，量能課稅原則係由憲法第7及15條共同所建構出。亦有認為量能課稅原則係憲法第19條租稅法律主義之內涵者¹¹，更有甚者認為，量能課稅原則非明確用語，既為平等原則之下位概念，則依平等原則審查即可¹²。

本文認為從憲法第19條租稅法律主義並無法導出量能課稅原則，而量能課稅原則雖為平等原則之下位概念，但其為平等原則之實踐，從「等者等之，不等者不等之」具體至「負擔能力相同者應為相同之負擔，負擔

⁵ 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〉，《國立臺灣大學法學論叢》，第45卷特刊，頁1278-1288。

⁶ 陳清秀（2017），〈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〉，《月旦法學雜誌》，第263期，頁200-205。

⁷ 陳清秀（2022），《稅法總論》，頁30-39，元照；黃茂榮（2012），《稅法總論（第一冊）》，頁163-177，自刊。

⁸ 柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，第14期，頁55-120。

⁹ 蔡維音（2017），〈綜所稅扣除額所涉及之憲法法益〉，《裁判時報》，第59期，頁13-14。

¹⁰ 葛克昌（2008），〈法律原則與稅法裁判（上）〉，《台灣法學雜誌》，第114期，頁6-8。

¹¹ 司法院釋字第745號，羅大法官昌發提出之協同意見書，頁2-5。

¹² 司法院釋字第745號，黃大法官璽君提出之不同意見書，頁2-5。

能力不同者應為不同之負擔」，在納稅義務人之客觀負稅能力的基礎上，課以與其有相同能力者，同等程度之稅捐義務，在危及其個人之最低限度生存時，作為人民與國家稅捐高權間之防火牆。而除憲法第 7 條外，本文亦認為第 15 條係量能課稅原則之依據之一，稅捐是無對待給付之公法上強制給付義務，若無視個人之負擔能力將侵害其生存及發展之空間，而所謂負擔能力並非單指個人經濟活動之成果，尚須考慮產出該成果所投入之必要費用，納稅義務人之「可支配所得」才是國家課徵稅捐之標的，此即為淨額所得原則，係量能課稅原則之具體表現之一，具有社會國原則之意涵，而納稅者權利保護法第 1 條之立法目的亦表明該法之制定係為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障以實現課稅公平，故量能課稅原則應係以憲法第 7 條及 15 條為依據。

二、系爭規定一及二違反平等原則

平等原則之審查方式為（一）法規範本身是否有差別待遇之情形；（二）該差別待遇之目的是否正當；（三）目的與手段間是否具合理關聯，再依法規範所欲達成之目的及該差別待遇手段可能侵害人民之基本權利決定審查標準。

所得稅法允許執行業務所得者提出與業務相關之直接必要費用支出，並以與收入相減後之餘額（所得額）作為稅基，若未提供相關證明或未予申報，將由國稅局依執行業務者費用標準依核定之收入計算必要費用得出

所得額，是以執行業務所得者在計算客觀淨額所得時，有實額減除及概算費用扣除兩種方式。相比薪資所得者，其僅得依薪資特別扣除額此一確定額扣除之方式，兩種類型所得者有不同之必要費用減除方式構成差別待遇。

而我國每年薪資所得申報戶數達 500 萬戶以上，遠超過執行業務所得申報戶數，若個案之薪資所得均須逐一認定將造成龐大行政成本，故讓薪資所得者採取定額扣除之方式，不但薪資所得者不需要費心設置帳簿或保存憑證，行政機關亦花費額外成本進行審查，可謂同時降低納稅義務人之遵循成本及政府之稽徵成本，故從稅捐稽徵經濟原則之角度觀之，該差別待遇之目的尚屬允當。

為差別待遇之標準係視納稅義務人是否屬以技藝自力營生之人，因執行業務所得者須自行負擔較多之勞務風險，相較薪資所得者雖然該二所得者均係提供勞務，但後者之成本費用及工作成果之風險多由雇主負擔，故制度設計上讓執行業務者能自行提供費用支出之證明作為收入之減項，而薪資所得者僅能以定額扣除方式計算所得額。然，量能課稅原則之客觀淨值原則係為使個人之稅捐義務符合其自身之負擔能力，若薪資所得者僅能就定額扣除計算稅基，必要支出之費用超過法定扣除額之部分將無法被減除，其實際負擔能力無法有效反映出來，該差別待遇除存在於薪資所得者及執行業務所得者間外，同薪資所得者間支出較高必要費用金額者亦產生不利之結果。政府因考量稽徵成本而

簡化薪資所得者之所得計算，卻以其是否係自力營生為差別待遇之標準，該目的與手段間並無必要關聯，因為就算是非自力營生之薪資所得者，仍會有投入較多必要費用而超過法定扣除額之情形發生，制度根本上就違反量能課稅原則，從而與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符。

三、量能課稅原則與稅捐稽徵經濟原則之調合及其之審查標準

本文整理以平等原則為審查依據之釋字，來觀察我國對於課稅公平原則或量能課稅原則之審查基準：釋字 688 號涉及開立銷售發票之時點；釋字 697、698 號解釋涉及貨物稅之課徵。此三號解釋均為合理審查標準，亦都做出合憲之結論，顯現平等原則之審查係以合理審查標準為原則。惟，釋字 694 號解釋涉及免稅額之規定；釋字 701 號解釋涉及醫藥費列舉扣除額；前者攸關弱勢者生存或生活上之維持，後者攸關長期照護者之生存權，均涉及主觀淨額原則，均採中度審查標準，由此可知，雖平等原則係以合理審查標準為原則，但在遇到保障最低生存限度（或重要公益）時，將平等原則拉高到中度審查之標準¹³。

而本號解釋認為成本及必要費用減除之方式涉及國家財政收入之整體規畫及預估，較適合由具民意基礎之

立法機關及具財政專業之行政機關決定，故其所採取之審查標準為合理審查標準，卻作出違憲之結論。湯德宗大法官在其協同意見書中提及此為司法院以合理審查標準宣告違憲之首例，係「具有殺傷力之合理性審查」。惟，本文發現早在本解釋前即有前例，釋字第 722 號解釋涉及執行業務者所得認列之方式，該解釋同樣係以合理審查標準而作出違憲之結論，且該解釋理由書中雖未出現「課稅公平」相關文字，但實質上是在探討課稅所得之實現原則¹⁴，而實現原則正是量能課稅原則之次要原則之一¹⁵。

惟，量能課稅原則往往與稅捐稽徵經濟原則發生衝突，稅捐之稽徵在行政上的特徵為大量行政，政府需有效率的運用有限資源來達成稅捐之課徵，往往會透過稅捐之減化或類型化來達成，稅捐稽徵經濟原則之實踐為稽徵行政效率之提高，隨之造成的是量能課稅原則之犧牲，兩者的調合方式為在平等課徵的前提下，保留納稅義務人請求採行核實課稅之選擇權，或是留有納稅義務人對於查定或推計之結果舉證推翻之空間¹⁶。如：釋字 694 號解釋為提升稅務行政效率，以年齡作為是否享有免稅額之分類標準；釋字 696 號解釋考量稽徵成本卻使夫妻合併申報反而負擔較高稅率；釋字 701 號解釋為降低稽徵成本而限定特定醫院之醫藥費才能申報列舉扣

¹³ 黎紹寧（2017），《論稅法之違憲審查基準：以量能課稅原則為中心》，頁 84-104，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

¹⁴ 柯格鐘（2018），〈執業所得之收付實現與權責發生制：評釋字第 722 號解釋〉，《裁判時報》，第 78 期，頁 5-15。

¹⁵ 柯格鐘，前揭註 8，頁 55-120。

¹⁶ 黃茂榮，前揭註 7，頁 589-597。

除。此三號解釋均涉及量能課稅原則及稅捐稽徵經濟原則，但均被宣告違憲，顯現稅捐稽徵經濟原則在面臨量能課稅原則時是屈居下位的。

綜上所述，本文認為配合本號解釋「量能課稅原則」之首度揭示，推論司法審查若與量能課稅原則攸關但未涉及重要憲法法益時，將採具殺傷性之合理審查基準，當納稅義務人面對國家稅捐高權時，課與國家較多之舉證責任並應採取限制較少的侵害手段；在涉及重要憲法法益（如：生存、婚姻與家庭制度之保障）時，採中度審查基準。且，當稅捐稽徵經濟原則在面臨與量能課稅原則的衝突時，釋憲實務顯示稅捐稽徵經濟原則應有所退讓。

四、修法後之批評

在本號解釋公布後，立法機關隨即於2019年修法三讀通過，所得稅法第14條第1項第3類新增三種必要費用類型：（一）職業專用服裝費：職業所必需穿著之特殊服裝或表演專用服裝，其購置、租用、清潔及維護費用。（二）進修訓練費：參加符合規定之機構開設職務上、工作上或依法令要求所需特定技能或專業知識相關課程之訓練費用。（三）職業上工具支出：購置專供職務上或工作上使用書籍、期刊及工具之支出。並明訂必要費用合計金額超過薪資所得特別扣除者，得檢附相關證明文件核實自薪資收入中減除該必要費用，以其餘額

為所得額，亦即保留原本定額扣除方式外，新增實額減除方式供納稅義務人選擇適用。

惟，此三種類以外之必要費用將無法核實減除，與其他國家對於薪資所得扣除之相關成本進行比較，許多國家¹⁷對於交通費、交際費、差旅費…等，均有設定達成一定條件即可減除，香港及新加坡推測因為國土面積小及大眾運輸交通發達，故差旅費部分並未提供減除¹⁸，但由此仍可知，顯現立法者仍極力避免因審查繁雜零瑣的開銷或判斷列報費用是否屬私人花費而造成稽徵成本增加，本文認為此次修法極度缺乏誠意像在敷衍本號解釋，因系爭申請人為大學教授及模特兒，故為此二職業特別設計針對大學教授部分，可能有出國進修及購買書籍之需求，故開放上述（二）、（三）種類之必要費用支出供其得以扣除；針對模特兒部分，其可能有時需針對特殊工作場合進行治裝，所以開放（一）之費用供其選擇扣除。又，前述開放許多費用項目供納稅義務人為薪資所得之減項為扣除之國家，亦因稽徵成本之龐大，選擇讓納稅義務人無需事前提供憑證，僅需其自行保留帳簿憑證供稅捐稽徵機關日後備查，雖然需透過納稅義務人自行本存單據來解決稽徵成本之問題，但本文認為為達到量能課稅原則及稅捐稽徵經濟原則之平衡，讓納稅義務人分擔行政機關之稽徵成本以徹底實現量能課稅原則未嘗不可，此種

¹⁷ 美國、加拿大、英國、德國及澳洲。

¹⁸ 王肇蘭、黃美祝、汪瑞芝、洪連盛、陳薇芸（2017），〈由釋字第745號看各國薪資所得相關費用之扣除〉，《月旦會計實務研究》，第5期，頁27-40。

方式實可作為我國日後修法之依據。

在舉辦修法公聽會時，雖有考量納入更多種類之費用，如有提出希望助理費納入減除之類型者，但因為該項費用缺乏共通性而遭到否決；其於項目又可能有兼顧自用性質或避免納稅義務人虛報費用而作罷¹⁹。但考量不同職業類別之差異性大，且勞動市場多元發展之趨勢，勞務態樣越來越多，所需負擔之成本費用亦趨複雜，本文認為財政部還是應該是時滾動檢討薪資所得可減除費用之項目及範圍，貫徹量能課稅原則，不但能使薪資所得者之稅負合理化以達租稅公平，也有利產業經濟活動之發展。

此外，本文認為就整體所得稅制結構而言，所謂「扣除額」性質係為維繫社會生存需求，諸如：醫藥費、購屋借款利息、儲蓄投資、房屋租金支出、教育學費、長期照顧…等，前述扣除額與所得總額之計算並無關聯，但薪資所得特別扣除額係與薪資所得相關，係立法者對於薪資所得者，不分業別一體適用之概括條款方式，為薪資所得者獲取收入所投入之必要成本費用之總額，應作為計算薪資所得時之減項，故本文認為法條設計上應將所得稅法第 17 條「薪資特別扣除額」刪除，回歸所得稅法第 14 條第 3 類「薪資所得」之計算規定當中，薪資所得者特別扣除額係基於客觀淨值原則之要求，並非立法者有意體恤薪資所得者弱勢地位而給予之稅捐優惠，是本次修法未一併應將實額減除或定額扣除都視為薪資所得計算

時之成本而列於所得稅法第 14 條第 3 類實屬可惜。

伍、結論

本解釋為釋憲實務上首次明確揭示「量能課稅原則」及「客觀淨值原則」，量能課稅原則是平等原則內涵之具體化，比起平等原則的模糊及不確定性，量能課稅原則作為保護原則有明確的輪廓，保障人民免於超過給付能力之負擔，並確保最低限度之生存；亦不少學者援引憲法第 15 條對生存權及財產權之保障，認為任何稅捐之課徵不得剝奪生存所必要之生活需要，量能課稅原則保障人民最低限度之生存需求。又個人雖有對自身財產之使用收益自由，但此種自由仍須受社會衡平負擔正義之限制，個人之財產使用收益應分擔國家之公共支出，故本文認為量能課稅原則之憲法依據為憲法第 7 及 15 條。

平等原則之審查方式為（一）法規範本身是否有差別待遇之情形；（二）該差別待遇之目的是否正當；（三）目的與手段間是否具合理關聯，再依法規範所欲達成之目的及該差別待遇手段可能侵害人民之基本權利決定審查標準。

所得稅法對於執行業務收入者，提供核實扣除及概算費用二種必要費用支出之認定方式；但對於薪資所得者僅得依薪資特別扣除額此一種定額扣除之方式，兩種類型所得者有不同之必要費用減除方式構成差別待遇。而我國龐大之薪資所得申報戶，若採

¹⁹ 宋雅珍（2018），〈我國綜合所得稅：薪資所得特別扣除額之探討〉，《經濟研究年刊》，第 20 期，頁 136-141。

個案之薪資所得均須逐一認定將造成龐大行政成本，故以稅捐稽徵經濟原則出發，該差別待遇之目的尚屬允當。差別待遇之標準係視納稅義務人是否屬為自力營生，因執行業務所得者須自行負擔較多之勞務風險，又薪資所得者之成本費用及工作成果之風險多由雇主負擔，故制度設計上讓執行業務者能自行提供費用支出之證明作為收入之減項，而薪資所得者僅能以定額扣除方式計算所得額。然，若薪資所得者僅能就定額扣除計算稅基，必要支出之費用超過法定扣除額之部分將無法被減除，不僅造成薪資所得者及執行業務所得者間之差別待遇，同薪資所得者間支出較高必要費用金額者亦產生不利之結果。為達降低稽徵成本之目的而簡化薪資所得者之所得計算，與薪資所得者之是否為自力營生並無必然關聯，反而有違量能課稅所要求的客觀淨值原則，故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。

本文推論司法審查若與量能課稅原則攸關但未涉及重要憲法法益時，將採具殺傷性之合理審查基準，當納稅義務人面對國家稅捐高權時，課與國家較多之舉證責任並應採取限制較少的侵害手段；在涉及重要憲法法益（如：生存、婚姻與家庭制度之保障）時，拉高至中度審查基準。且，當稅捐稽徵經濟原則在面臨與量能課稅原則的衝突時，釋憲實務顯示稅捐稽徵經濟原則應有所退讓，在平等課徵的前提下，保留納稅義務人請求採行核實課稅之選擇權，或是留有納稅義務人對於查定或推計之結果舉證推

翻之空間。

修法後新增三種必要費用種類供薪資所得者得選擇核實扣除，但相比許多國家對於交通費、交際費、差旅費…等，均有設定達成一定條件即可減除，我國仍極力避免因審查繁雜零瑣的開銷或判斷列報費用是否屬私人花費而造成稽徵成本增加，此部分可參考他國，讓納稅義務人共同分攤稽徵成本以實現量能課稅未嘗不可。納入更多種類之費用因應勞動市場的多元變化，不但能使薪資所得者之稅負合理化以達租稅公平，也有利產業經濟活動之發展。

本文認為就整體所得稅制結構而言，法條設計上應將所得稅法第17條「薪資特別扣除額」移入所得稅法第14條第3類「薪資所得」之計算規定當中，本次修法未一併修正實屬可惜。

參考文獻

一、書籍

黃茂榮（2012），《稅法總論（第一冊）》，頁 163-177，自刊。

陳清秀（2022），《稅法總論》，頁 30-39，元照。

二、期刊論文

王肇蘭、黃美祝、汪瑞芝、洪連盛、陳薇芸（2017），〈由釋字第 745 號看各國薪資所得相關費用之扣除〉，《月旦會計實務研究》，第 5 期，頁 27-40。

宋雅珍（2018），〈我國綜合所得稅：薪資所得特別扣除額之探討〉，《經濟研究年刊》，第 20 期，頁 136-141。

柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，第 14 期，頁 55-120。

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〉，《國立臺灣大學法學論叢》，第 45 卷特刊，頁 1278-1288。

柯格鐘（2018），〈執業所得之收付實現與權責發生制：評釋字第 722 號解釋〉，《裁判時報》，第 78 期，頁 5-15。

陳清秀（2017），〈薪資所得不准實額減除費用是否違憲：釋字第 745 號解釋評析〉，《月旦法學雜誌》，第 263 期，頁 200-205。

葛克昌（2008），〈法律原則與稅法裁判（上）〉，《台灣法學雜誌》，第 114 期，頁 6-8。

蔡孟彥（2017），〈薪資所得扣除額之法理：以日本法制為比較對象〉，《財稅研究雜誌社》，第 46 卷第 4 期，頁 68-71。

蔡維音（2017），〈綜所稅扣除額所涉及之憲法法益〉，《裁判時報》，第 59 期，頁 13-14。

黎紹寧（2017），《論稅法之違憲審查基準：以量能課稅原則為中心》，頁 84-104，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。