

釋字第 745 號解釋部分協同意見書

張瓊文大法官 提出

本號解釋多數意見認為，所得稅法第 14 條就薪資所得及執行業務所得，關於必要費用之減除規定，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，與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符。本席就此敬表贊成，並予補充之。

一、 由於原因案件所涉及者僅為薪資所得及執行業務所得之分類，故本號解釋僅比較此二類綜合所得於所得稅法上之規範差異。但事實上，不論是原因案件所適用之 90 年 1 月 3 日之所得稅法，或現行所得稅法第 14 條規定之各類綜合所得中，租賃及權利金所得、財產交易所得，均係利用既有之財產而再行創造之所得，相較於以勞務換取之薪資所得，該等所得之獲取較為容易，但所得稅法卻定有准予租賃及權利金所得、財產交易所得減除成本費用之機制。又自立耕作、漁、牧、林、礦之所得，競技、競賽、機會中獎之獎金或給與，及其他所得等各類所得，亦均有減除成本費用之規定。相對於薪資所得者，無論付出必要費用之高低，均規定僅得以單一定額減除之。縱使係為簡化稽徵程序、降低稽徵成本的考量，其目的尚屬正當。但此一差別待遇對於因工作必要，而需支出顯然高於法定額度之費用者，仍屬過大，將致其所得稅稅負過重，顯然違背量能課稅原則，而不符合憲法第 7 條平等權保障之意旨。

二、大法官解釋過去直接明白提到「量能課稅原則」者，其實並不多，釋字第 597 號解釋文稱「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法律定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。……」似乎僅將量能課稅原則概括地涵蓋於憲法第 19 條依法律納稅的概念之下，而未見進一步的闡述。釋字第 635 號解釋理由書則稱「納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。……」應可理解為係指出量能課稅原則的內容，而僅未使用該名詞。釋字第 693 號解釋則於理由書末提到「……不生該二函違反量能課稅致牴觸憲法平等原則之問題。」與本號解釋以比較不同類型所得之費用減除制度，而將違反量能課稅原則認為牴觸憲法平等原則，係屬相同的論理模式。又本號解釋審理過程中，「納稅者權利保護法」恰於 105 年 12 月 28 日制定公布，並定於公布 1 年後實施。該法第 5 條規定：「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。」其立法意旨係為「國家之財政需求，應公平分派予人民負擔，且按納稅者負擔能力高低作為判斷準繩而課徵稅捐，此即量能課稅原則。……若為達成經濟、社會、環境等政策目的而對上述量能平等原則做出犧牲，則應通過比例原則之檢驗。」該條規定為量能課稅原則內涵之法制化，亦與本號解釋認為因成本費用支出相異，而應給予不同扣除額，以避免適用上之差別待遇結果之意旨相符。嗣後該原則在各稅目、課稅客體的選擇、稅率，乃至各種稅捐類型規範形成之具體實現，猶待相關機關依其立法意旨以為落實。值

得注意者，在該法之立法過程中，王榮璋等 27 位委員所提草案版本之第 5 條第 2 項明定：「納稅者為獲取薪資所得必要之成本費用，於計算薪資所得時，應予減除。」係採實額減除之原則，雖符合本號解釋所一再提及之量能課稅之客觀淨值原則，但顯然未顧及薪資所得申報者之數量多達數百萬戶，採取絕對的實額減除，將致行政成本過大，而未能兼顧量能課稅與稽徵成本之均衡。該草案雖未獲通過，然薪資所得之特別扣除額問題既經本號解釋闡釋，另指出除現行法制之特別扣除額外，另應給予得減除顯然較高之必要費用之機會，相關主管機關仍應本於解釋意旨，檢討修正所得稅法及相關法令規定。

三、或謂本號解釋所形塑的新稅制較有利於高薪資所得者，而產生可能擴大貧富差距的疑慮。誠然，貧富差距過大，所導致的社會不穩定，已成為全世界——包括台灣，都要面對的問題。而透過賦稅進行所得重分配，是解決貧富差距的方法之一。亦即對富人課徵較高的稅捐，尤其是累進稅率的設計，徵得的稅捐可作為國家社會福利的資金來源，以補貼所得較低者或對之進行各項扶助，例如，就業能力的強化、教育機會的提升、健康或生活環境的改善等，以縮小貧富差距，營造更安定和諧的社會。但這和現行所得稅法對薪資所得有關稅基的形成中，是否公平的和其他各類所得一樣，對於成本及必要費用的減除，給予相同或類似的對待，是兩回事。質言之，吾人不應犧牲租稅公平原則，僅對薪資所得者課以過高的稅捐負擔，而令其獨自承擔縮小貧富差距的責任！

四、 本號解釋理由中謂：「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，係為求降低稽徵成本，其目的尚屬正當。」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，併此敘明。