

薪資所得扣除額之法理 —以日本法制為比較對象

蔡孟彥*

要 目

壹、以薪資所得為綜所稅課徵 主力之現狀與制度設計	肆、大島訴訟對於日本所得稅法 給與所得課稅之影響
貳、薪資所得課稅與憲法	伍、大法官於釋字第 745 號解釋 所忽略之基本議題
參、釋字第 745 號解釋之突破 —量能課稅原則之承認	陸、結論

提 要

有關所得計算範圍，同屬個人綜合所得稅(下稱綜所稅)，且同屬累進所得之不同類型，何以在成本費用之計算上有不同的考量？相較於執行業務所得成本費用計算於所得稅法第 14 條規定，何以薪資所得之成本費用減除，卻於同法第 17 條以特別扣除額方式規範之？這是起因於二者所得本質上差異？亦或立法者另有其他考量？由於成本費用減除計算差異，亦出現於鄰近日本。在大法官釋字第 745 號做成相關規定須於 2 年內修正之解釋後，本文期藉闡述該解釋及日本法制設計原由，並建議或可以日本稅法對薪資所得者給予定額扣除及特定支出扣除方式，以達成量能課稅，做為我國相關政策修正參考。

壹、以薪資所得為綜所稅課徵主力之現狀與制度設計

所得稅，乃是以「所得」做為租稅客體所課徵之租稅負擔。在我國，憲法第 19 條為規範基礎(憲法委託)所揭櫫之租稅法律主義架構下，乃以所得稅法做

* 本文作者為國立臺北商業大學財政稅務系兼任助理教授。

為國家課徵所得稅之法源依據。但與同樣以所得做為租稅客體之國家的稅法體系有所不同者¹，在於我國所得稅法中，涵蓋個人綜所稅及營利事業所得稅。

有關所得定義，我國所得稅法並未有清楚之立法定義，僅為如：所得稅法第 8 條就何謂中華民國來源所得為立法定義，或是就其他課稅構成要件所為之立法定義，例如，同法第 11 條第 1 項以下就有關執行業務所得者、營利事業...等為定義²，又我國所得稅法係依所得屬個人綜所稅及營利事業所得稅者，有不同規範。有關個人綜所稅部分，該法第 13 條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」之後再於同法第 14 條以下，規定個人綜合所得總額、免稅額及扣除額之認列與計算。

營利事業所得稅則規定於所得稅法第 24 條第 1 項：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」由於所得稅法關於營利事業所得稅之課徵客體，係採概括規定，凡營利事業之營業收益及其他收益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅，俾實現租稅公平負擔之原則，該法第 3 條、第 8 條及第 24 條規定甚明(參照大法官釋字第 506 號解釋及其解釋理由書)。因為營利事業係以營利為目的，投入勞

¹ 例如，日本即是將所得所涉及之租稅主體，分就個人及法人而異其規定。前者為所得稅法所規範，後者則有法人稅法之規範。

² 蘇俊雄大法官雖然於大法官釋字第 508 號解釋中提出部分不同意見書，且其對於所得概念亦指出：「從所得稅法第 8 條第 1 至第 10 款的例示規定，可以得出在「量能課稅」的基本原則下，本法所稱「所得」解釋上至少有 2 項特徵：一、形成財產增加，二、該財產增加係經由市場交易而來。首先，從所得稅法第 8 條所列例示中，列明有「股利」、「盈餘」、「報酬」、「利息」、「租金」、「權利金」、「增益」、「獎金或給與」等，皆屬原財產增加之收入概念，及從第 14 條關於個人綜合所得總額計算方式規定，亦可知所得稅法所掌握者為財產的增加。蓋並非有財產收入之外觀即屬本法課徵標的，尚必須引起財產收入的經濟行為結果，造成整體財產的增加時方屬之。最典型的例子為，因財產損失所得之賠償金或補償金為填補損失之用，非形成整體財產之增加，故對賠、補償金自不列入所得課稅。...」但可惜的是，蘇大法官誤將中華民國來源所得之定義規定，理解為個人綜合所得稅類型之立法定義(真正規定個人綜合所得稅類型之規定應為所得稅法第 14 條)。但即便如此，蘇大法官對於所得稅所課徵對象之所得定義之說明，對於學界與實務界仍具有相當影響力，尤其是有關市場交易部分之說明。

務及資本從事經濟活動之經濟主體，不問係營業或非營業之增益，皆屬於營利事業追求營利目的所欲實現之利益，為營利事業之所得來源，而得成為租稅客體(參照大法官釋字第 607 號解釋理由書)。亦即營利事業之收入於減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事業所得額。依收入與成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、損失及稅捐，應以為取得該收入所發生者為限(參照大法官釋字第 703 號解釋理由書)。

所得稅法第 24 條所揭櫫之營利事業所得之計算方式，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，即所謂『收入與成本費用配合原則』，該規範卻未必能直接套用於個人綜所稅之計算。因為同法第 13 條規定，個人綜所稅之計算，係就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。看似如同營利事業所得稅之所得計算所揭櫫之收入與成本費用配合原則，但細究同法第 14 條所規定個人綜合所得總額之計算，卻發現該條就不同類型所得之計算，存在未必相同規範，其中同屬因勞務付出而取得之報酬³，即有執行業務所得與薪資所得之區分⁴，亦即：

執行業務所得之計算，凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。屬於得核實認列之所得類型。

薪資所得計算得減除項目，則規定於所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目，

³ 大法官於釋字第 745 號解釋理由書中亦贊同此種見解，其指出：「所得稅法第 14 條所定各類個人所得中，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。...」

⁴ 黃茂榮大法官於釋字第 722 號解釋中所提出之協同意見書中，就有關薪資所得、營利所得以及執行業務所得雖然有過如下之說明：「薪資所得為取得所得者對他人(通常為對營利事業或執行業務者)基於僱傭關係，提供勞務取得之報酬。其實現之要件為所服務之營利事業或執行業務者對其為勞務報酬之給付。而營利所得及執行業務所得則分別為其資本主、合夥人或股東自其投資或經營之營利事業或執行業務事務所，所受分配之盈餘。其實現之要件為其投資或經營之營利事業或執行業務事務所對其為盈餘之分配。然要有盈餘可供分配，首先其投資或經營之營利事業或執行業務事務所必須先為結算，以計算其盈虧之有無及數額。」就有關薪資所得與營利所得之區分上固屬符合現行法規之說明，但就有關執行業務所得部分之說明，似乎與所得稅法第 14 條，有關執行業務所得之規定：「凡執行業務者之業務或演技收入」，有所不同。

薪資所得特別扣除：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之薪資所得，每人每年扣除數額以 12 萬 8 千元為限。屬於以定額方式計算薪資所得成本費用之規範方式。

有關所得計算範圍，同屬個人綜所稅，且同屬累進所得之不同類型，何以在成本費用計算上有不同考量？相較於執行業務所得成本費用計算規定於所得稅法第 14 條，何以薪資所得之成本費用減除，卻於同法第 17 條以特別扣除額之方式規範之？此是起因於二者所得本質上之差異？亦或立法者另有其他考量？再者，此種有關薪資所得與執行業務所得成本費用減除計算之差異，亦出現於鄰近之日本⁵，並非我國所獨有。

所得稅屬我國主要稅收來源，且根據財政部發布 2014 年綜所稅申報資料，薪資所得占綜合所得總額高達 72.67%⁶，此等數據代表我國綜所稅課徵，受薪階級一直為綜所稅繳稅主力，在日本亦呈現相同情形。根據日本國稅廳每年公布之「民間實際薪資統計調查(民間給與實態統計調查)」，平成 27 年(2015 年)民間事業支付之薪資總額約 204 兆 7,809 億日圓，比前一年增加 1 兆 7,000 億日圓(0.8%)，而日本所得稅法給與所得中就源扣繳(日文為：『源泉徴収』)之所得稅額，即達有 8 兆 9,898 億日圓⁷。日本所得稅法給與所得之就源扣繳稅額，一直以來為日本所得稅收最大收入來源，其占有所有就源扣繳稅額約 7 成⁸。日本同

⁵ 日本所得稅法第 27 條所規定者即為事業所得(相當我國的執行業務所得，以下稱日本所得稅法之事業所得)，其第 28 條所規範者即為給與所得(相當我國的薪資所得，以下稱日本所得稅法之給與所得)。與我國相同者乃其所得稅法第 27 條第 2 項規定，事業所得之金額，乃其年度事業所得總收入金額扣除必要經費後所計算出之金額。而第 28 條第 2 項對於給與所得額之計算則是規定，給與所得之金額，係指其年度給與之收入金額中減除給與所得扣除額後所計算出之餘額。但與臺灣所得稅法規定不同的是，日本所得稅法所規定之給與所得扣除額(日本所得稅法第 28 條第 3 項)，並非是如同臺灣所得稅法第 17 條所規定之定額設計，而是依據給與所得額之不同，規定不同程度之給與所得扣除額。亦即，給與所得額越高者，其所得主張之給與所得額即越高，直到給與所得超過 1000 萬日圓之部分，僅能主張 220 萬日圓之扣除額度。詳細說明，可參照日本國稅廳網頁『No.1410 給与所得控除』介紹，<https://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1410.htm>。

⁶ 自由時報，「薪水族好苦 占綜所稅所得 72.67%」，2016 年 7 月 25 日，<http://news.ltn.com.tw/news/focus/paper/1014388>。

⁷ 日本國稅廳，「平成 27 年分民間給与実態統計調査－調査結果報告－」，頁 8，2016 年 9 月。<https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/minkan2015/pdf/001.pdf>。

⁸ 增井 良啟，「租稅法入門」，頁 125，2014 年初版。

樣以薪資所得為主要財政收入，其所得稅法中有關給與所得稅額之計算規定，對我國所得稅法中有關薪資所得稅額計算之修正，應具一定參考價值。

此外，在憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」前提下，我國對租稅徵收雖依稅目不同，而有不同之稅法規定，但在眾多稅法規定中，對納稅者而言，感受最深刻者當屬以「所得」作為租稅客體之所得稅。由於所得稅具有「直接稅」特性，納稅者容易因為繳納稅捐之負擔，而對此種稅捐產生不滿，因此，關於稅收用途及稅捐負擔議題亦投以較多關心，因而德國公法學大師 Neumark 有謂：「沒有任何稅比所得稅更為民主、更富有人性及社會性」。此外，由於所得稅乃是以所得歸屬人為中心，係為屬人稅，須斟酌個人之負擔能力，與其所組成家庭狀態，因而在所得稅法中有衡酌上述因素之免稅額與扣除額設計(參見所得稅法第 17 條)，故學者認為在眾多稅法中，所得稅法之設計最需符合量能課稅原則之要求(如我國學者葛克昌、日本學者北野 弘久)，而量能課稅原則如何落實於薪資所得稅額之計算上，大法官 2017 年 2 月 8 日做成釋字第 745 號解釋為第 1 次正式於稅法解釋中承認，在所得稅法之建制上有該原則之適用，其具體見解為何及該號解釋未解決問題(或稱誤認)，亦為本文欲一併討論部分。

貳、薪資所得課稅與憲法

由憲法保障人民財產權角度出發，納稅人為減輕其租稅負擔所為之規劃，亦應屬憲法保障之範疇，甚而，納稅人對於其所應負擔租稅範圍之規劃權利，應為財產權保障之內涵，否則，國家可能在「合法課稅」外形下，逾越量能課稅負擔之要求，而形同對納稅人之私有財產為過度「徵收」。國家財政支出雖仰賴稅捐收入，然不代表國家於實現課稅權之過程中，所為一切皆具有正當性。

若由徵納雙方爭議案例類型中加以分析，可以發現，有些發生於稽徵行政過程中，處於武器不對等之優勢一方對另一方權利之漠視。由於立法者對於經濟活動性質之誤解，甚或未能對租稅客體性質或特徵精確掌握，以致於在規範形成過程中，對某些租稅客體之評價形成實質「歧視」效果，若對性質類似之

租稅客體，在規範上存在對納稅人具有較佳租稅效果之類型，而在構成要件之設計上又無法將二者清楚劃分時，納稅人會為如何內容之申報應是不難想像。我國對某一所得應歸類為薪資所得或執行業務所得之爭議，即屬於此一類型(類似爭議如某一講師之所得究竟來自於免稅所得的講演鐘點費？或是應歸屬應稅之薪資所得，或是應稅之執行業務所得？)，對同屬基於勞務所獲取之所得，由於在稅法上對其為不同之規範，而形成差距大之租稅效果(尤其稅基越高時，雙方差距更為明顯)，也難怪納稅人會於所得稅申報時為有利於己之解釋，即便由構成要件之解釋上，可以發現納稅人之申報與稅法之規範係屬不同，但仍可進一步追問，立法者對於同屬於勞務而取得之所得，將其劃分為不同所得類型之基礎為何？即便類型劃分有其必要性，但類型劃分之必要性，是否足以動搖對所得概念之定義？亦即所得之範圍乃是由收入減除成本費用之基本概念，是否因此而改變？或是立法者認為在某些類型之所得中並不存在「所得＝收入－成本費用」之概念？或是即便有之，亦可在立法政策(例如：稽徵經濟)之考量下，而對於前述之「所得＝收入－成本費用」概念有所漠視。若此，立法者是否又忽視量能負擔原則之要求，而僅是著眼於稽徵成本之降低，此等形同對租稅遵從程度較高之薪資所得者下重手，如同制度上之歧視。

憲法第 19 條固然規定人民有依法律納稅義務，然而形式意義的稅法規定並不以正當化人民所須負擔之租稅義務，還尚須從憲法保障人民財產權(例如，基於財產權存續性保障，稅課既不得發生沒收財產效果，或因過度負擔而根本地改變人民財產關係(即所謂絞殺禁止原則)，稅負總額上限至多僅及於財產收益之半數)、生存權(憲法第 15 條，因為國家對人民之生存權負有保障義務，因而對所得稅之課徵，只有在納稅義務人最低生活水準以上之部分始得為之。若認為所得稅法第 17 條所規定之免稅額，即屬於此類之考量，屬於立法者所不可處置、不可任意剝奪，維持人民生存需求所必須之額度)之觀點加以檢視，國家對課與

人民之繳納租稅義務是否適當，是否符合公平正義之理念⁹，而在檢驗所得稅制設計上，量能課稅原則乃是一個相當重要之檢驗基準。

所得稅課稅要件旨在掌握租稅債務人之個人負擔能力，是以所得稅之構成，須與量能原則相符。而所謂實現量能原則，可由兩方面加以觀察：客觀淨所得原則與主觀淨所得原則。前者係指基於量能平等課稅要求，收入須減除營業成本費用後之淨所得，始得課徵，使營利事業有永續經營之可能。而後者則是為基於憲法生存權保障，個人及家庭生存所需之最低生活基準，應為課稅禁區，如扶養親屬免稅費用及特別災害、疾病支出在計算所得時須予減除。學者進一步析論量能課稅之內涵，認為量能原則，如依其嚴格定義，即為犧牲能力，指其可對支配所得犧牲其自由支配(消費)之能力¹⁰。然而，在大法官釋字第 745 號解釋出現前，所得稅法中就有關薪資所得所能主張扣除範圍之規定，是否能通過前述量能原則之考量，並非無疑。

觀察所得稅法規定，若是被歸屬於執行業務所得者，納稅義務人於計算其應稅所得範圍時，即得由取得收入中減除成本與費用，若系爭所得得以被歸類為執行業務所得，其可選擇核實減除或適用執行業務者費用標準之規定(得減除收入之 45%)¹¹，若被歸類為薪資所得時，其所主張之扣除範圍，無論其收入多寡，得主張扣除之範圍僅新臺幣 12 萬 8 千元。因此當收入越高時，其被歸屬於

⁹ 所得所以具有可稅性，乃是因為其在法律共同生活體對其所得之產生有所助益。故所得稅所課徵者，非在利得，而在市場交易中之所得之對價。亦即個人(或營利事業)透過市場所取得之收入乃是負有社會義務—所得(營利事業所得)稅之負擔。然在憲法保障人民財產權之前提下，人民藉由經濟活動所取得之收入，應先歸屬於人民所有，而國家僅能於其有財政需求(為提供公眾服務)，才能以課稅方式分享人民之經濟成果，而此等藉由課稅以分享人民經濟成果之作法，對於人民而言又不可達到絞殺之效果。再者，在量能課稅原則之基礎下，所得稅之課徵僅針對「收益」為之，所以在課徵所得稅時即應先考量到個人財產以及營業基礎之維持，應考量到個人因交易或災害所導致之損失，或是獲取薪資所得時所支出的必要費用，以避免因為所得稅之課徵侵害到憲法所保障之財產權。而在所得稅法第 17 條所規定之得扣除項目中，災害損失、財產交易損失以及薪資所得特別扣除額皆可視為是財產權保障之具體化。

¹⁰ 葛克昌，「法律原則與稅法裁判」，台灣法學雜誌第 110 期，頁 8，2008 年 8 月。

¹¹ 依據財政部台財稅字第 09904501051 號令：執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，98 年度應依核定收入總額按下列標準(金額以新臺幣為單位)計算其必要費用：十四、表演人：45%。

薪資所得或執行業務所得，在租稅負擔上之差異即不可謂不高。但也正因如此，所得稅法中就薪資所得之特別扣除額部分規定即有牴觸量能原則之虞，因為在該等設計下，納稅義務人租稅負擔能力並未被正確評價，據此，亦牴觸大法官於釋字第 218 號解釋中揭示「估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則」之核實課稅原則。

再者，所謂量能課稅原則乃指稅法所規定之租稅負擔，必須考量納稅義務人之租稅負擔能力，也就是說對不同所得者，賦予其不同之租稅負擔，以符量能負擔之公平性。就所得稅之課徵，所得稅法第 13 條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之」，於所得稅之計算上之所以須先減除免稅額及扣除額，乃是反映納稅義務人之實質租稅負擔能力。例如，同為年收百萬者，一為有法定之扶養親屬數者，另一則無須負擔扶養義務者，就其百萬收入之部分而言，其負擔租稅能力係屬有別，依據所得稅法規定其所須負擔之所得稅繳納義務之範圍將會有所不同，此即為量能課稅原則之體現，使綜所稅之公平性更能充分發揮¹²。國家對人民課徵所得稅，亦僅能針對其所能支配範圍之所得課稅，並非所有所得皆應作為所得稅課徵之稅基。所得稅法中關於免稅額及扣除額之設計，所反映者即為量能課稅及憲法保障之生存權、財產權。學者認為，所得稅中關於扣除額之設計，必須反映納稅義務人個人因素之租稅負擔能力。納稅義務人因本身因素、家庭因素或其他原因而無法避免支出其所得時，不能因須負擔租稅之緣故而使其無法自由處分。意即針對個人無法避免之支出予以扣除，乃是一妥當性設計¹³。

學者指出薪資所得特別扣除額立法目的有四：1.薪資所得之實質納稅能力較財產所得為低；2.薪資所得之相關成本未全准減除；3.薪資所得係犧牲休閒而產生，成本較高；4.薪資所得逃稅不易，實質稅負較高¹⁴。只是前述見解未必為行

¹² 王建煊，「租稅法」，2006 年 30 版，頁 90。

¹³ 木村 弘之亮，「租稅法學」，稅務經理協會，1999 年，頁 207。

¹⁴ 同註 12，頁 96-97。

政法院所接受，在某些判決中似不認為薪資所得之取得必然伴隨必要成本費用支出，例如，最高行政法院 98 年度判字第 225 號判決：「…一旦其成為特定經紀公司之旗下藝人，則在社會一般認知基礎下，所有其表演所須之外在人、物力支援，均由經紀公司提供，並負擔其費用。」；而類似見解亦可見諸臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2474 號判決理由：「…取得薪資所得者，其在提供勞務過程中，除勞務本身之提供外，原則上沒有其他與勞務提供密切相關，在事務本質上或日常經驗法則上，必然會存在之費用支出。而這種勞務之提供，在民商法上較接近之契約類型即是僱傭契約下之勞務提供，其類型特徵則是受僱人應在服從雇主指示之情況下提供勞務，但並不要求其完成工作方能取得報酬，而是依其工作時間與工作內容計算其勞務報酬，因此難以想像其有與報酬密切相關費用支出之可能…」。但此等行政法院關於薪資所得者成本費用認列否准之見解，於大法官做成釋字第 745 號解釋後，理應有所修正。

叁、釋字第 745 號解釋之突破—量能課稅原則之承認

我國歷年大法官解釋中，對量能負擔原則之首次肯定並非出現在稅法解釋上，而是大法官於釋字第 473 號解釋理由書中對量能負擔所提出之見解：「…因為保險費額之確定並非與被保險人將來受領給付之多寡按比例計算，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…」。但於稅法建制上第一次肯認量能課稅原則者，乃屬釋字第 745 號解釋理由書指出：「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。」

然而，大法官一方面於釋字第 745 號解釋中正式承認量能課稅原則應適用於各類所得之計算；另一方面，大法官亦承認在所得稅法第 14 條所定各類個人所得中，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。但大法官亦察覺到，所得稅法對薪資所得與執行業務所得計算上，規定之所以具有差

異，乃是因為基於降低稅捐稽徵成本之目的。

當大法官於釋字第 745 號解釋中，肯認量能課稅原則於各類所得之計算皆應有所適用，在檢驗現行所得稅法第 17 條關於薪資所得特別扣除額規定之合理性時，即須由量能課稅原則出發，審視其規定是否妥適。學者可由量能課稅原則出發，亦可由其他不同角度加以審視，例如：稅務行政效率、財政需要、政治號召…¹⁵。此外，所得稅法上所規定之薪資所得特別扣除額，與憲法所保障之生存權與工作權間之關連性為何，何等之規範內容，始無抵觸憲法保障人民基本權利之意旨？亦是檢驗所得稅法第 17 條規範內容時，所須注意之處，若能考量前述之法理基礎，在相關規定討論上，將較不致於落入討價還價局面，亦較能發揮所得稅富有「人性及社會性」稅目之規範目的。

釋字第 745 號解釋中，大法官雖以如下理由：「...查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(財政部 102 年 11 月 4 日台財稅字第 10200147460 號函附件說明參照)...」，肯定就薪資所得之計算採定額扣除方式，除考量減輕薪資所得者稅負，亦考量降低稅捐稽徵成本，大法官雖一方面肯定其尚屬正當之立法目的，肯定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不同規範之做法。但另一方面，由於大法官亦肯定就以提供勞務取得報酬之性質而言，薪資所得與執行業務所得具有相近之性質，但在現行所得稅法規定及稽徵實務之運作下，為兼顧降低稅捐稽徵成本與量能課稅原則，僅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(所得稅法第 14 條第 1

¹⁵ 黃士洲，「扶養親屬免稅額的列報與婚姻、家庭的制度性保障」，月旦法學雜誌第 138 期，2006 年 11 月，頁 145 以下。

項第 2 類、執行業務所得查核辦法第 4 章、財政部各年度發布執行業務者費用標準參照)，而薪資所得之計算，僅認定額扣除，而不認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，形成明顯之差別待遇。又此項差別待遇，與薪資所得者是否為自力營生並無必然關聯。是以大法官認為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。事實上，若具有較高薪資所得者，其為獲取較高薪資而支出之成本費用若高於其他受薪階級，但卻因受制於所得稅法第 17 條規定，僅能與其他受薪階級適用相同的薪資所得特別扣除額時，即違背大法官於本號解釋所揭櫫之量能課稅原則，無形中亦會形成對高薪資所得者之歧視¹⁶。是以大法官就此更進一步指出，現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定之差別待遇手段與其目的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。相關機關應自本解釋公布之日起 2 年內，依本解釋意旨，檢討修正所得稅法相關規定。

大法官雖已於釋字第 745 號解釋中指出，所得稅法關於薪資所得之計算，僅認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，而不認薪資所得者於該年度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，相關機關應自該解釋公布之日起 2 年內，依解釋意旨檢討修正所得稅法相關規定。但由於大法官於該號解釋理由書第二段即指出：「...為計算個人綜

¹⁶ 日本有關給與所得之所得稅課徵，給與所得收入前 4%之高所得者所繳納之所得稅額，幾乎占所有受薪階級所繳納所得稅之半數(參見，日本經濟新聞，「年収でこんなに違う 所得・消費税、あなたの負担は」，2016 年 2 月 23 日 <https://vdata.nikkei.com/prj2/tax-annualIncome/>)，於此情形下，若於所得稅之計算上，未能反映其真正的成本費用支出，而使其與較低收入之受薪階級同樣適用相同之扣除額時，對於高收入者而言，將使其處於雙重不利之處境(高稅率及低扣除額)，而形成稅制設計上之歧視。而有關日本高收入者所得稅之繳納實態、日本所得稅法就此所為之因應規定，及其與國際間之比較，參照，岡直樹，「日本の所得稅負担の実態—高額所得者を中心に—」，日本財務省財務綜合政策研究所，「フィナンシャル・レビュー」雜誌，平成 26 年第 2 号(通卷第 118 号)，頁 47 以下，2014 年 3 月。

合所得淨額，立法者斟酌各類所得來源及性質不同，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(所得稅法第 4 條、第 14 條及第 17 條等規定參照)。此等分類及差別待遇，涉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，從而不違反憲法第 7 條平等權保障之意旨。...」對照解釋文中所揭示：「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」，大法官並未排除薪資所得者適用核實認列以外之申報方式，畢竟核實認列之方式未必對所有薪資所得者，皆屬最理想之申報方式(例如，並非所有薪資所得者皆有取得並保管收據或發票之意願)，且若所有薪資所得者皆必須適用核實認列方式，亦將對稅捐稽徵機關形成龐大負擔，姑且不論薪資所得者之意願為何，實際上在我國目前租稅實務，提供商品或服務者未必皆有開立發票(或收據)之義務與意願時，若對薪資所得者成本費用證明，一律採取核實認列原則，就納稅義務人而言，如何取得證明支出之憑證，亦屬一大難題。

此外，若採取核實認列設計，是否有必要明定必要費用項目，為另一個值得討論議題。就薪資所得者所支出之必要費用項目而言，曾有學者主張上下班交通費、職業性置裝費，及職業婦女因外出工作所增加之家庭管理與照顧孩童費用等，均屬薪資所得成本¹⁷，但除此之外，是否還存在其他必要支出之可能性？再者，即便係屬必要之支出項目，是否需要就其支出範圍有所限制，以避免形成虛增支出以降低租稅負擔之可能，均需要再進一步考量。是以，有關機關如何體察大法官釋字第 745 號解釋見解，在符合量能課稅原則下，不過度加重稅捐稽徵機關查核負擔，日本所得稅法中對薪資所得者所採取之定額扣除及實額扣除方式，或許可提供我國修正所得稅法時之參考，以下就日本所得稅法中有關給與所得扣除部分，做簡要說明。

¹⁷ 同註 12，頁 97。

肆、大島訴訟對於日本所得稅法給與所得課稅之影響

日本與臺灣相同都以所得稅為主要稅收(財政)收入來源，且給與所得(薪資所得)占所得稅收之大部分，日本所得稅法對給與所得與事業所得之計算方式亦有所不同，前者成本費用計算採概算方式，後者則是採核實認列。此種制度設計引發日本同志社大學(私立大學)商學院大嶋教授之不滿¹⁸，並於昭和 40 年(1965 年)開始至昭和 60 年間，提起所謂的大島訴訟(又稱上班族稅金訴訟)。本件緣起於大嶋教授於昭和 39 年度(1964 年)雖有給與所得與雜所得(相當於我國之其他所得)收入，但卻因為該名教授未為確定申告，稅務署長在加算此部分後做成決定(相當我國之補稅處分)，並加徵無申告加算稅之處分，而大嶋教授則是基於如下 3 點理由，以前揭處分違反日本國憲法第 14 條第 1 項揭櫫之(基於法律之平等)原則為由，提起訴訟主張系爭處分無效¹⁹：

1. 相對於所得稅法對事業所得者承認其得扣除必要費用前提下，所得稅法並未承認給與所得者亦得適用相同規定，係屬不公平。
2. 從給與所得與其他所得之所得捕捉率之差別觀察，給與所得者遭受較其他所得者更不利之對待。
3. 在日本稅法規範下，相較於其他所得者得適用各種特別規定(減輕或免除租稅負擔) 給與所得者實承受不公平之租稅負擔。

本案訴訟過程中，在一審京都地方法院及二審之大阪高等法院之判決中，皆為原告大嶋教授之敗訴判決，且原告於上訴最高法院之訴訟中死亡，由原告之子為訴訟承繼後最高法院續行審理。但最高法院於昭和 60 年(1985 年)3 月 27

¹⁸ 關於本案件之原委說明，參見，碓井 光明，「所得稅の不平等—サラリーマン税金訴訟」，收錄於芦部 信喜等編「憲法判例百選 I 第 4 版」，頁 35 以下，2000 年；金子 宏，「憲法と租稅法—大島訴訟」，收錄於金子 宏等編，「租稅判例百選 第 6 版」，頁 4，2016 年。

¹⁹ 增井 良啟，「租稅法入門」，頁 126，2014 年初版。

日以大法庭²⁰判決之形式²¹，依據如下理由駁回原告之上訴：「...就所得稅法有關必要經費扣除部分，在事業所得者等與給與所得者之間所存在之不同規定係屬合理，並未違反憲法第 14 條第 1 項規定。」、「關於所得捕捉率不均衡問題，原則上屬依據稅務行政之適當執行而應加以改善者，若其捕捉率之差異顯然有違正義衡平、且得認為其乃是起源於歷年來一直存在於租稅法制本身之問題時，尤其需要加以修正，但若非如此即無法逕言租稅法制之設計係屬違憲。」、「...縱令上訴人所述租稅優遇措施欠缺合理性，但其僅為影響該當租稅措施本身之有效性而已，並無法得出本件所涉課稅規定係屬違憲無效之結論...」。

日本最高法院於本判決中，雖未認為日本所得稅法對給與所得之成本費用認列採概算方式，與對事業所得採取核實認列之設計有所不同，係違反日本國憲法第 14 條第 1 項規定之結論。但其於判決中明確承認日本所得稅法對給與所得扣除之規定，乃是具就給與所得者因勤務所支出必要經費概算扣除之立法意旨，縱使由於考量必要經費與家事支出之明確區分有所困難、且鑑於給與所得者之數量甚鉅，若採取讓給與所得者就個別支出部分得以主張核實認列，又會產生稽徵技術與稽徵件數問題²²。不過，由於日本最高法院於本件判決中已揭示，給與所得扣除乃是具有給與所得者基於勤務所支出必要經費概算扣除之意旨，也影響日後日本所得稅法之修正，並於昭和 62 年(1987 年)9 月之稅制修正時，創設所謂『特定支出扣除(日文為特定支出扣除)』之設計。此乃給與所得者於計算所得稅時，在既有給與所得扣除外，於稅制上另承認『特定支出扣除』

²⁰ 日本最高法院對於案件審理之形式可分為，以包括最高法院院長全體法官 15 人所組成之大法庭(定足數 9 人)、與由 5 名法官所組成之 3 個小法庭(定足數 3 人)。所有案件之審理，首先是以小法庭形式審理之，幾乎所有案件審理，皆是以小法庭之形式審理及裁判。但若小法庭所審理案件中，涉及法律、命令或處分是否合憲之爭議判斷時，該案件將會移往大法庭審理及裁判。參見，日本最高法院網頁，「最高裁判所の法庭! Q&A-最高裁判所の大法庭と小法庭とは、どう違うのですか?」之介紹：

http://www.courts.go.jp/vcms_lf/20901007.pdf#search=%27%E5%A4%A7%E6%B3%95%E5%B%B7+%E5%B0%8F%E6%B3%95%E5%BB%B7%27。

²¹ 日本最高法院大法庭判決昭和 60 年 3 月 27 日，民集第 39 卷第 2 號，頁 247 以下。

²² 增井 良啟，「租稅法入門」，頁 126-127，2014 年初版。

部分。

所謂「特定支出扣除」，乃指給與所得者於某一年度中之特定項目支出數額合計總額，超過「特定支出扣除額適用判定基準金額」時²³，給與所得者得依確定申告之方式，就特定項目支出中超過「特定支出扣除額適用判定基準金額」之數額部分，主張實額扣除之特例。其特定支出目，再經過不斷修正後，現今給與所得者所能主張之特定支出扣除項目具體內容如下：

1. 通勤費(一般通勤者得以被認定為通常必要之通勤支出)
2. 搬家費(因工作場所變更所認定之通常必要支出)
3. 研修費(以獲取與職務有直接必要關聯之技術或知識為目的之研修所支出者，須扣除 4 之部分)
4. 資格取得費(取得與該職務具有直接必要關聯資格之支出)²⁴
5. 返家旅費(一人赴外地工作時，其往返於勤務地、居所與自宅間所支出之通常必要費用，一個月限 4 次)
6. 勤務必要經費，即以下列支出(支出合計額超過 65 萬日圓時，以 65 萬日圓為限)與其職務之遂行具直接必要關聯，且有支付給與所得者之證明者，得扣除之)：
 - (1)圖書費用(購入與職務有關之書籍、定期刊行物與其他圖書之費用)
 - (2)治裝費(制服、事務服、作業服及其他於勤務場所所穿著之必要衣服購入費用)
 - (3)交際費用等(交際費、接待費及其他費用，用以招待或餽贈給與所得支付

²³ 「特定支出扣除額適用判定基準金額」之判斷，於平成 25 年分至平成 27 年部分分成 2 個級距：若給與所得總額在 1,500 萬日圓以下者，「特定支出扣除額適用判定基準金額」為該年度給與所得控除額之 1/2，若其給與所得額超過 1,500 萬日圓時，「特定支出扣除額適用判定基準金額」為 125 萬日圓。但自去年平成 28 年時起，「特定支出扣除額適用判定基準金額」一律統一規定為該年度給與所得控除額之 1/2。日本國稅廳網站，「No.1415 給与所得者の特定支出控除」，<https://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1415.htm>。

²⁴ 自平成 25 年度起，取得律師、會計師或稅理士等資格之取得費用，亦成為特定支出項目。

者之交易對象及其他具有職務上關係者之支出

以上所列 1-6 之特定支出項目，皆須取得給與所得支付者之證明，且主張者必須進行確定申告，並於申告時檢附相關支出證明，及給與所得支付者所做成之證明，始能加以主張²⁵。

我國大法官於釋字第 745 號解釋中，就現行有關薪資所得者之扣除額方式，既已認定違反我國憲法第 7 條規定，如何修正始能落實大法官於該解釋中所提及之量能課稅精神？日本稅法中對給與所得者所採取之定額扣除²⁶及特定支出

²⁵ 詳細說明可參見日本國稅廳網站，「No.1415 給与所得者の特定支出控除」，<https://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1415.htm>。

²⁶ 日本「給與所得」(薪資所得)之扣除方式，定額扣除(概數扣除)如下：平成 28 年(2016 年)

收入金額		給與所得扣除額
超過	以下	
—	180 萬日圓	收入金額×40%，未達 65 萬日圓者，以 65 萬日圓計
180 萬日圓	360 萬日圓	收入金額×30% + 18 萬日圓
360 萬日圓	660 萬日圓	收入金額×20% + 54 萬日圓
660 萬日圓	1000 萬日圓	收入金額×10% + 120 萬日圓
1000 萬日圓	1200 萬日圓	收入金額×5% + 170 萬日圓
1200 萬日圓		230 萬日圓(上限)

平成 29 年(2017 年)

收入金額		給與所得扣除額
超過	以下	
—	180 萬日圓	收入金額×40%，未達 65 萬日圓者，以 65 萬日圓計
180 萬日圓	360 萬日圓	收入金額×30% + 18 萬日圓
360 萬日圓	660 萬日圓	收入金額×20% + 54 萬日圓
660 萬日圓	1000 萬日圓	收入金額×10% + 120 萬日圓
超過 1000 萬日圓		220 萬日圓(上限)

最近於日本所得稅法修正過程中，對高給與所得者所能主張之扣除範圍，有減縮傾向。論者認為，為改善貧富間之差距，對於高所得者採取課稅強化方式，以及為確保安定財源而無法避免之消費稅增稅等方式，都屬日本現今處於國債高漲情形下，所能採取之稅制修正模式。日本經濟新聞，「年収でこんなに違う所得・消費税、あなたの負担は」，2016 年 2 月 23 日，<https://vdata.nikkei.com/prj2/tax-annualIncome/>。

扣除(實額扣除)之規範方式，或許可提供我國修正時參考。

伍、大法官於釋字第 745 號解釋所忽略之基本議題

就本號解釋聲請人主張，財政部將大專院校兼任教師所支領授課鐘點費一律列為薪資所得，有牴觸憲法第 7 條、第 19 條、第 23 條及第 165 條等規定之疑義主張，大法官雖做成：「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。」之合憲解釋，並於解釋理由書中指出：「...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 條規定尚無牴觸。」本文認為此乃屬大法官於本號解釋中所遺留最大缺憾。

誠如前述，大法官既承認我國現行所得稅法中有關薪資所得成本認列規定，由於採定額概算之設計，與執行業務所得所能主張之核實認列有所不同。就薪資所得所支出費用超過定額部分無法主張認列，大法官既認為此舉違反量能課稅原則，在做成本號解釋前，邏輯上，理應先就何謂薪資所得、何謂執行業務所得予以釐清，畢竟在現行所得稅法規範下，其租稅負擔將有所不同，且大法官於釋字第 745 號解釋，亦從稽徵成本考量，並未全面推翻以概算方式認列薪資所得成本之計算方式，大法官何以會忽略對薪資所得與執行業務所得有所區別後，再為系爭規定是否違反量能課稅原則之判斷，實屬不解。

事實上，由於現行法並未明確界定薪資所得與執行業務所得。薪資所得與執行業務所得之區分，依據所得稅法第 14 條規定，就執行業務所得部分，係指「執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上

雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；業務支出，應取得確實憑證。帳簿及憑證最少應保存 5 年；帳簿、憑證之設置、取得、保管及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。²⁷執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。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；其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。²⁸」

就薪資所得者部分，則係指「凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。二、前項薪資包括：薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費。但為雇主之目的，執行職務而支領之差旅費、日支費及加班費不超過規定標準者，及依第四條規定免稅之項目，不在此限。三、依勞工退休金條例規定自願提繳之退休金或年金保險費，合計在每月工資百分之六範圍內，不計入提繳年度薪資所得課稅；年金保險費部分，不適用第十七條有關保險費扣除之規定。」

然而，上開規定，與其說是薪資所得與執行業務所得之區別標準，不若說是當某一筆所得被歸類為薪資所得或執行業務所得後，其租稅效果(包括所得範圍之計算與帳簿、憑證之設置、取得、保管及查核等事項)為何之不同規定，並無法做為區分二者之標準，雖然就薪資所得部分規定其乃是「公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得」，但就何謂執行業務所得，前述規定僅提及「執行業務者之業務或演技收入」，並未對「執行業務」之定義為規定，而係於所得稅法第 11 條第 1 項規定：「本法稱執行業務者，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。」

²⁷ 參見執行業務者帳簿憑證設置取得保管辦法。

²⁸ 參見執行業務所得查核辦法。

不過，即便從前述規定，得以做為薪資所得與執行業務所得區別之標準，但其亦僅限於所得稅法中已有「例示」之基於某一職業關係而取得者，例如：基於「公、教、軍、警」身分而取得者係屬薪資所得，而若是基於「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」身分而取得者，則是執行業務所得²⁹。觀察實務操作上所產生之爭議，將會發生即便具有前述所得稅法第 11 條第 1 項所示之身分，亦不表示其基於該身分所取得之所得即為執行業務所得，稽徵機關所在意的似乎是納稅人所取得之收入是否具有固定性³⁰。此外，就所得稅法之規定內容而言，其所規定之「提供勞務」之所得與「以技藝自力營生者」所取得所得間之區別，並無法從所得稅法中得知其確切之區別標準。

此外，依據所得稅法第 14 條規定，對所得為 10 種分類，若基於勞務而取得之所得，無法歸類為執行業務所得時，是否即應歸類為薪資所得？因所得稅法中尚有「其他所得(不屬於其他 9 類之所得)」之規範，且對其他所得之計算範圍規定為「以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。但告發或檢舉獎金、與證券商或銀行從事結構型商品交易之所得，除依第 88 條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。」因而，某一所得即便在概念上無法被歸類為執行業務所得，是否即可歸類為薪資所得？或是應歸類為其他所得，並非無討論空間。再者，更因為基於所得稅法規定，若被歸類為其他所得，收入得減除成本及必要費用後以其餘額為所得，因不同租稅效果，徵納雙方間常會對所得類別歸屬形成爭議³¹。

²⁹ 學者稱其為執行業務者之法定適用範圍。陳清秀，「執行業務所得與薪資所得之區別」，「法學新論」第 26 期，2010 年 10 月，頁 18。

³⁰ 實務上即有過對於藥劑師與律師所取得所得歸屬之爭議發生。若藥劑師僅受僱負責管理職務支領固定薪資，其性質核與醫師受聘於公私立醫院者無異，既非執行業務，其收入為薪資所得(臺灣省政府財政廳 53 年 1 月 17 日財稅一第 67319 號令)；若某人雖有律師資格，然其受僱於事務所擔任法律顧問職務而領取固定薪資，並經常擔任所指定工作時，即非屬執行業務之所得(財政部 64 年 8 月 21 日台財稅字第 36108 號函)。

³¹ 同註 29。其實有關於所得類型歸屬之困擾，不只發生於臺灣，即便於日本，亦會因其所得稅法中有「給与所得(相當於薪資所得)」、「事業所得(相當於執行業務所得)」以及「雜所得(相

承上，由於從所得稅法規定，就有關薪資所得與執行業務所得之區別標準無法尋得明確答案，因此主管機關財政部就二者之定義曾作成多則解釋令函，但對二者區別標準，仍令人有霧裡看花之感。舉例而言，前述所得稅法第 11 條就執行業務者，即依職業關係為例示性規定，然而在實際認定上，是否支領固定薪資才是稽徵機關認定該所得是否為執行業務所得之重點；³²此外，所得稅法第 11 條第 1 項所規定之執行業務者，即便從事該等職業者須具備一定證照要求，但未持有該等證照卻從事其業務者亦屬之。例如：未具有醫師執業執照，依醫師法規定雖不得執行醫師業務，但在被查獲前既已執行醫師業務，並收取費用，而確有所得者，自應依所得稅法第 2 條：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅」之規定辦理。密醫在被查獲前之執行醫師業務收入，自應課徵綜合所得稅，如其所得未有適當資料或紀錄可資查核者，應比照財政部核定之當年度醫師執行業務收入費用標準逕行核定課徵或補徵，其有違反稅法有關規定者並應移罰(財政部 61 年 2 月 4 日台財稅第 31185 號令)³³。由主管機關就是否該當執行業務所得要件認定之相關解釋令函觀察，可發現所得稅法第 11 條第 1 項對於何謂執行業務者雖有所規定，於是否為執行業務所得之認定上，稽徵機關並未僅依據形式標準為之。吾人所關心者是在個別案件處理上，稽徵機關之判斷標準是否有所一致？是否得以讓納稅義務人就其租稅效果之範圍多寡具有可預測性？

當於其他所得)」之不同規定，而在邊際案件中之所得類型歸屬上產生爭議。佐藤 英明，「スタンダード 所得税法」，頁 159-163，2016 年 2 版。

³² 例如：個人擔任辦理商標登記之代理人或投資業務之代理人，如係以代理申請為其業務之一種，而非受僱支領固定薪資者，則該項代理人之業務收入，屬所得稅法第 11 條及第 14 條第 2 類規定之執行業務所得，應按所得稅法有關執行業務者之規定，辦理綜合所得稅結算申報。(財政部 64/04/02 台財稅第 32306 號函)；配音人員接受製作單位之委託完成特定廣告商品之錄製，而非受僱支領固定薪資者，其工作報酬係屬所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類規定之執行業務所得，可按同法有關執行業務者「表演人」之規定辦理綜合所得稅結算申報。(財政部 82/03/11 台財稅第 820085949 號函)

³³ 又例如：未具專利代理人資格者成立事務所，將客戶專利申請案件交由專利代理人辦理，其自專利申請人或專利代理人收取之酬金係屬佣金收入，應依所得稅法有關執行業務者「經紀人」之規定，核課綜合所得稅。(財政部 83/11/09 台財稅第 831617799 號函)

據此，由於現行所得稅法規定，無法確實探知執行業務所得與薪資所得之區別標準，有別於稽徵機關以架構於解釋令函之個案式判斷標準，學者間有援引國外(德國)學說之見解，認為執行業務所得應具有如下性質：一、應具有獨立性；二、持續性；三、參與一般的經濟上交易活動；四、具有增加財產、以積極獲得所得利益之意圖。若是薪資所得則應具有以下性質：一、負有提供勞務的責任；二、指示拘束性；三、納編；四、不負擔事業主風險。並基此認為，執行業務所得性質上屬「獨立勞動者」之所得，是以「自己的計算」及「承擔風險(危險負擔)」，作為本質之事業，獨立進行經濟活動所獲得之所得；至薪資所得之特質，乃是「非獨立的、從屬的勞動之對價」³⁴。亦有學者是從量能負擔原則之觀點出發，用以說明即便所得稅法以不同條款、名稱列舉營利所得、執行業務所得與薪資所得，仍不應認為所得稅法有意給予納稅義務人不同的差別待遇，且其強調現行所得稅法中乃是藉由總額型的扣除額來變相剝奪薪資所得者繳納正確稅額之權利³⁵，不過，在薪資所得與執行業務所得之區別上，其亦承認二者在任務執行、決策過程的獨立性或受指揮監督的密度有所差異，且於經營風險上亦有所不同，只是並非僅能依此點即認為薪資所得毫無「入不敷出」之可能性。

因此，本文認為若由學界所肯認之執行業務所得性質上屬於「獨立勞動者」之所得，是以「自己的計算」及「承擔風險(危險負擔)」，作為本質之事業，獨立進行經濟活動所獲得之所得；至薪資所得之特質，乃是「非獨立的、從屬的勞動之對價」，以此區分標準，並對照近日有關私立大學因為無本職兼任教師適用勞動基準法之政策生效後，即計畫大幅裁減此類教師之現實而言，大學兼任教師之鐘點費究竟係屬薪資所得或執行業務所得，其答案即相當明確，不知大法官在做成本號解釋認為此部分屬薪資所得後，當又發覺現行制度下兼任教

³⁴ 同註 29，頁 18-21。相同之見解於日本學者亦有所討論，參見，佐藤 英明，「スタンダード所得税法」，頁 162-163，2016 年 2 版。

³⁵ 黃士洲，「稅法實例研析：第六講——執行業務者課稅與工作權保障(上)」，「月旦法學教室」第 95 期，2010 年 9 月，頁 83-84。

師不但不受既有法律之完整保護，且往往形同政策變動下犧牲者，其所承擔之風險又豈是其他執行義務者所得可比擬時，是否會反思在該號解釋就兼任教師鐘點費性質之界定上，實與現實世界狀況有所未符。

陸 結論

雖然大法官於第 745 號解釋中給相關機關 2 年檢討時間修正現行法，但既然大法官亦明言現行規定就有關薪資所得成本計算之方式違反量能課稅原則之要求，且薪資所得者繳納所得稅款占我國財政收入之主要來源前提下，財政部與立法院實不應躲在此 2 年保護傘下，應積極提出修正草案，配合現今勾稽技術之進步，考量量能課稅原則且不致於對於稽徵行政造成過大負擔情形下，讓薪資所得者對於所得稅法修正能有所感。再者，即便大法官雖然放棄對於薪資所得與執行業務所得之爭議有所闡明，但除非日後所得稅法之修正結果，使薪資所得與執行業務所得者之租稅負擔相同，否則類似之爭議亦將再起，為有效減少訟爭，財政部於修正相關規定時，若能就二者區分予以明確定義，而非如同過往偏重以個案解釋之方式處理，或許化解大法官本號解釋所殘留爭議，有助增進徵納雙方關係。