



安侯建業

# 稅務爭議 預防與解決

2017年3月號



# Contents

## 主題報導

- 01 薪資所得不得實額扣除成本費用  
大法官：「違憲！」
- 03 相關稅法規範
- 05 違憲爭議事實背景
- 08 大法官違憲審查
- 09 本案具體的違憲審查操作及審查結論
- 11 比較各國法規規定
- 14 KPMG觀察

### KPMG安侯建業獲ITR殊榮

2016 National Firm Awards

國際財經雜誌International Tax Review ( ITR ) 是全球稅務領域中最具權威的稅務刊物之一，ITR除了對本所提出的實際案例做篩選評比外，ITR編輯群也會徵詢各地稅務專家、個人執業律師、稅務官員等人意見，評選標準包括團隊規模、服務創新程度與案件的複雜度。

來自國際權威機構的肯定，再度證明KPMG安侯建業在台灣及全球稅務服務的品牌地位，KPMG安侯建業將持續走在市場前端，向客戶提供專業且高品質的稅務服務。





# 主題報導



# 薪資所得不得實額扣除成本費用 大法官：「違憲！」



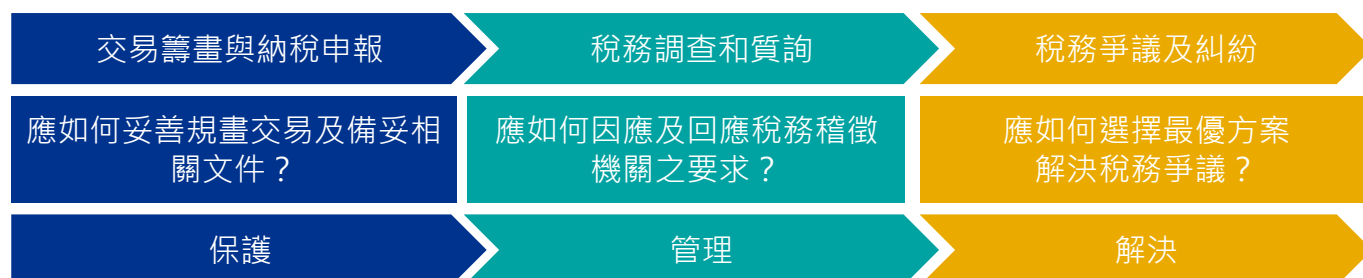
## 前言

就稅務爭議解決的最後階段而言，通常是由高等行政法院或最高行政法院扮演最終裁決者，而法官最後所作出的判決，不論是否有利於納稅人，納稅人除了提起成功機率微乎其微的再審聲請，通常也沒有其他的救濟管道。然而事實上，如果稅務爭議終局判決所適用法律或命令有牴觸憲法之疑義時，得向司法院大法官聲請解釋憲法。此外，法官審理案件時就其所審理案件所適用之法律或命令，確信有牴觸憲法之疑義時，亦得裁定停止訴訟程序，聲請大法官解釋。

現行所得稅法規定個人於申報薪資所得時，通常係由扣繳義務人之營利事業開具扣繳憑單，上載明薪資所得人之薪資所得總額及扣繳稅額，所得人在計算應納稅額時得另行扣除薪資所得特別扣除額，該扣除額依物價指數調整，以106年度申報數額為例，薪資所得特別扣除額為新台幣（下同）128,000元。相對於此，執行業務者（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）於申報執行業務所得時，依法得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。由此可知，薪資所得與執行業務所得在申報上最大的差異即在於薪資所得僅能定額扣除128,000元作為成本費用扣除，惟執行業務所得則可依實際發生之成本費用實額扣除，顯見兩者之間已經產生不公平之現象，而這種不公平現象，又因為薪資所得者多數又屬於經濟實力上之弱者而更加深化。

值得慶幸的是，司法院大法官於106年2月8日的最新憲法解釋文第745號即針對上述不平等的現象加以審視，最後以執行業務所得可實額減除成本費用，薪資所得不得實額減除成本費用，形成不合理之差別待遇，違反憲法保障人民平等權意旨為由，宣告所得稅法現行相關條文違憲，因此，面臨前述可能之稅務爭議時，提出適當的策略對於回應/遵循法令是關鍵的。納稅人其實可以透過事前交易之規劃，及事後面臨稅務查核時與稅局的有效溝通，化繁為簡，減輕、管控與及時解決相關稅務爭議問題。為協助營利事業處理可能產生之稅務爭議，KPMG的稅務團隊將分析下列三個階段，俾利營利事業應做好哪些準備，才可控管、降低相關稅務爭議產生：



# 相關稅法規範 所得稅法



條文	規範內容
第14條第1項第2類	<p>第二類：執行業務所得：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。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五年；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。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。</p>
第14條第1項第3類	<p>第三類：薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>
第17條第1項第2款 第3目之2	<p>按第十四條至第十四條之二及前二條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：（三）特別扣除額：</p> <p>2.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十二萬八千元為限。</p>

# 相關稅法規範

## 財政部74年4月23日台財稅第14917號函釋



### 規範內容

財政部74年4月23日  
台財稅第14917號函  
釋

二、公私機關、團體、事業及各級學校，聘請學者、專家專題演講所給之鐘點費，屬所得稅法第4條第23款規定之講演鐘點費，可免納所得稅，但如與稿費、版稅、樂譜、作曲、編劇、漫畫等全年合計數，超過新臺幣180,000元以上部分，不在此限。

三、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。



# 違憲爭議事實背景

## 爭議事實一

### 事實背景

陳教授於民國97年任教於大學取得新臺幣573,837元所得，該任職收入性質上屬於專門職業人員之研究獎學活動收入，教師與學校間為聘任之委任關係，並非僱用關係，其收入應非薪資所得，而為執行業務所得。財政部台北市國稅局原核定課稅處分誤認為薪資所得，而按照薪資所得核定應納稅額，惟陳教授認為教授的工作有鉅額的研究開支，主張應扣除成本費用，乃申請復查、訴願均遭駁回後，提起行政訴訟。

### 法院判決見解

#### 1.臺北高等行政法院100年度簡字第236號判決

按我國綜合所得稅之課徵，有關「薪資所得」部分，因考量所得者在工作條件上有關成本費用之支出，故有「扣除額」之設計。是以所得稅法第17條有關薪資所得「特別扣除額」之規定，乃鑑於薪資所得者執行職務所需之主要成本及直接必要費用，常由雇主或營利事業負擔，並列報為「費用」。至於各行業從業人員依個別工作條件須自行負擔之小額零星支出（如服飾、交通費、膳宿雜費、書籍及自行進修費用等），則常與個人日常生活費用密不可分，且難以舉證。準此，為適度減輕薪資所得者納稅之負擔，所得稅法第17條於63年12月30日修正公布增訂薪資所得特別扣除之規定，該額度並於歷次修法中逐次放寬，迄78年12月30日取消比率扣除額規定，修正扣除數額每人每年45,000元為限，俾薪資所得者得以普遍受惠。嗣至97年12月26日，復大幅提高為納稅義務人、配偶或受扶養親屬之薪資所得，每人每年100,000元為限，且上開扣除額度，

依同法第5條之1規定，係以同法第17條規定之金額為基準，其計算調整方式，準用同法第5條第1項及第4項之規定，遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達3%以上時，按上漲程度調整之。是以所得稅法第17條薪資所得特別扣除之規定，應已酌量薪資所得之成本、費用，並無不合。至於該部分之規定，將來是否有予修正改進空間，應屬立法形成之問題，尚無陳教授所稱明顯違反客觀淨額所得課稅原則而有違憲之情事。

#### 2.最高行政法院101年度裁字第196號裁定

按對於適用簡易程序之裁判提起上訴或抗告，須經最高行政法院許可，且該許可以訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者為限，行政訴訟法第235條定有明文。...核上訴人所陳上述理由，無非重執業經原審詳予指駁之理由，核屬其個人就實體案情陳述及對其職業取得所得性質如何定性之見解，乃係上訴人個人主觀法律見解歧異，其主張不可採之理由，已據原判決闡明甚詳，並無上訴人就本件所涉及之法律問題意義重大，而有加以闡釋之必要，是難謂有所涉及之法律見解具有原則性之情事。上訴人提起上訴，依首開規定及說明，不應許可，其上訴難謂合法，應予駁回。

## 聲請釋憲

陳教授遂認確定終局判決所適用之所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款（下簡稱規定一）關於薪資所得未採實額減除成本費用計算之規定，及財政部74年4月23日台財稅第14917號函釋（下稱系爭函釋）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之規定，有牴觸憲法第7條、第19條、第23條及第165條等規定之疑義，向司法院聲請解釋憲法，大法官會議認為聲請人之聲請核與司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款（註）所定要件相符，即予受理。

（註）司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款：「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：二、人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者。」





# 違憲爭議事實背景

## 爭議事實二

### 事實背景

原告為林姓模特兒，因準備表演與宣傳活動均需支出鉅額治裝費，於94年度申報所得總額為新台幣320,171元。經原處分機關財政部台灣省北區國稅局於99年核定原告所得總額為1,086,920元，薪資所得特別扣除額為75,000元，需補徵稅額51,264元。原告不服核定，主張應適用執行業務所得之申報，提起復查訴願後，提起行政訴訟。

被告財政部台灣省北區國稅局則認為，由原告與經紀公司簽訂之經紀契約書可知，經紀公司與原告有業務主從關係，經紀公司取得客戶收入後，亦將該收入及必要費用列為經紀公司之營業收入及成本，原告取得系爭所得並無須自負盈虧之責，而係基於僱傭關係在工作上取得之報酬，核屬薪資所得。是原告取得所得不須負工作成敗責任，亦無需提供勞務以外之成本來完成工作，自與執行業務者須自負盈虧之情形有別，認為原告94年度取自經紀公司之所得核定為薪資所得無疑。

### 法院判決見解

#### 臺灣桃園地方法院 101 年簡字第 49 號行政裁定

按憲法之效力既高於法律，法官有優先遵守之義務。法官於審理案件時，對於應適用之法律，依其合理之確信，認為有牴觸憲法之疑義者，得以之為先決問題，裁定停止訴訟程序，並提出客觀上形成確信法律為違憲之具體理由，聲請司法院大法官釋。...本院受理101年度簡字第49號綜合所得稅事件，依合理之確信，認為與本案有重要關聯應適用之所得稅法第十七條關於薪資所

得特別扣除額規定，有牴觸憲法第七條、第十五條、第二十三條之疑義。本院須提出釋憲聲請書，準備聲請司法院大法官解釋，於大法官作成解釋公布前，裁定停止本件訴訟程序。

### 聲請解釋

臺灣桃園地方法院行政訴訟庭法官（聲請人）為審理101年度簡字第49號綜合所得稅事件時，認此類模特兒執業之案例，行政法院實務均不認為屬執行業務所得，而係以薪資所得核定。聲請人以為，所得稅法第17條第1項第2款第3目之2規定（下稱規定二），採取定額之薪資所得特別扣除額，欠缺實額減除成本費用之計算方式，不符合客觀淨額原則、量能課稅原則，而齊頭式規定薪資所得特別扣除額，未考慮薪資所得者，例如原因案件的模特兒原告所必須支出的，較其他薪資所得者為額外負擔的成本費用，違反平等原則，有牴觸憲法第7條、第15條及第23條等規定之疑義，裁定停止訴訟程序後，向本院聲請解釋憲法，核與本院釋字第371號、第572號及第590號解釋所示法官聲請釋憲之要件相符，爰予受理。

# 大法官 違憲審查

兩聲請人均是針對薪資所得不許實額扣除費用，主要亦主張抵觸憲法第7條的平等權，大法官遂併案審理規定一及規定二有無侵害人民平等權。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。」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（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，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，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。因此，平等權的審查方式是：

法律規範分類產生  
「差別待遇」（A）



該「差別待遇」之目的  
是否正當合憲（B）



以規範分類為手段，  
與「差別待遇」的目的  
之間，是否存在合理  
的關聯性（C）

# 本案具體的違憲審查 操作及審查結論

## （一）差別待遇（通過審查）

關於薪資所得，系爭規定一規定：「薪資所得：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……。」90年1月3日修正公布之系爭規定二規定：「薪資所得特別扣除：納稅義務人及與納稅義務人合併計算稅額報繳之個人有薪資所得者，每人每年扣除7萬5千元……。」（82年2月5日修正公布所得稅法第5條之1定有依消費者物價指數上漲幅度調整薪資所得特別扣除額之規定；97年12月26日修正為10萬元；103年6月4日修正為12萬8千元。）顯見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。

## （二）差別待遇的目的（通過審查）

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）。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。

## （三）手段與目的之關聯性（不通過審查）

**不具關聯性一：**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（所得稅法第11條第1項參照），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。然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（所得稅法第14條第1項第2類、執行業務所得查核辦法第4章、財政部發布之各年度執行業務者費用標準參照）。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。

**不具關聯性二：**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。



斥人)

#### (四) 平等權之違憲審查結論 (不通過審查)

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。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。

#### (五) 附帶審查 (通過審查)

關於陳教授另提出財政部認定教授鐘點費一律均列為薪資所得的解釋違反租稅法律主義及比例原則的部分，大法官認為財政部於法定職權範圍依一般法律解釋方法闡釋薪資所得之涵蓋範圍，是符合規定一之立法意旨且有助於釐清適用上可能疑義，亦無增加法律所未規定之租稅義務，並未牴觸憲法。

#### (六) 附帶結論

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。





# 比較各國法規規定 德國

大法官在平等權審查做出現行規定違憲的結論，要求主管機關在兩年內修正所得稅法，充分保障納稅者權利，究其主要原因，在法律規定確有違反平等權之保護，除此之外，亦與兩位聲請人所引用之外國立法潮流高度相關。由於大法官所作成之違憲結論後，同時要求相關機關應自本解釋公布之日起二年內，依解釋之意旨修正所得稅法相關規定，因此外國法的相關規定，預料將作為我國修法之參考，以下本刊擬分別介紹德國、美國、英國及澳洲的規定，至於其他亞洲國家規定亦製成表格表列如下：

## （一）德國規定

德國所得稅法第2條第2項第2款及第9條第1項第1句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（Werbungskosten）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，亦即取得、確保及維持薪資所得所發生之各項費用，得予以扣除。尤其是下列支出：

- 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（定額費用）扣除。

上述已經發生之必要費用可以經釋明而准予扣除。

但基於簡化稽徵行政之理由，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，每年920歐元。

此外，以德國聯邦憲法法院之判例而言，不准薪資所得者扣除成本費用亦遭宣告違憲：

1.勞工之上下班交通費不准扣除，違反憲法上平等原則：德國聯邦憲法法院於2008年12月9日裁判宣告德國聯邦所得稅法第9條關於不准勞工申報減除21公里以內之交通費用（指住宅與工作地點間在21公里以內之交通費用。但超過21公里之往返交通費，仍屬於獲得收入之必要費用，得准予扣除）之規定違憲，理由是欠缺憲法上可支持之理由（為增加稅收之財政收入目的而不准扣除費用，並非正當理由），違反憲法上平等原則所要求之稅法上量能課稅及客觀淨額所得原則，並課予立法者義務，應重新立法，並追溯既往自從2007年1月1日起排除該違憲狀態。

2.教師之工作費用不准扣除，違反平等原則：德國聯邦憲法法院2010年7月6日裁判指出德國2007年所得稅法第4條第5項第1句第6b款規定，在其事業或職業活動，並無其他工作場所可以利用的情形，在稅捐上仍不准考慮該家庭工作室之支出，違反一般平等原則（亦即違反所得稅法上表彰經濟上給付能力之客觀的淨額所得原則）。立法者有義務重新規定所得稅法第4條第5項第1句第6b款，並溯及既往自2007年1月1日起生效，以排除違憲狀態。法院及



# 比較各國法規規定 美國、英國、澳洲

行政機關在所確認不符合憲法之範圍內，不得再適用該項規定，並應停止進行中之程序（等待新法公布後，再續行按照新法裁判決定）。本件裁判特別指出由於本案不准扣除工作室費用之規定，早有合憲性爭議存在，而財稅主管機關也已經發布暫時因應規定，包括准予依申請停止執行課稅處分，或作成暫時性課稅處分等（分別於2009年10月6日及2010年2月15日發布命令），加上涉及期間不長，因此不需考慮財政上衝擊，而要求溯及生效立法，重建合憲法律狀態，並未給予過渡期間限期失效。

## （二）美國規定

美國法上雖無相當於薪資所得特別扣除之制度，但是保留了事業（經營）所得的概念，例如：旅費及其他執行工作上所必要的費用（法條列舉為限），依其實際的支出額，准自薪資所得金額上予以扣除。另外尚可享受提列「勤勞所得稅額扣抵」（按所得級距及扶養人數決定扣抵金額）。

## （三）英國規定

英國法則准許薪資收入扣除在履行本職工作時所發生的全部、完全及必要的費用，外加個人養老保險金、退休金捐款及公益捐贈，足見英國法亦採行核實扣除必要費用制度。

## （四）澳洲規定

澳洲法亦無定額扣除額之制度，如欲申報薪資所得扣除，相關費用必須滿足：尚未被補償、與工作相關及具備相關證明文件此三項要件。此外，相關費用必須並非屬於私人家務屬性（例如一般上下班通勤支出、每日午餐餐費），如相關費用同時兼具工作及私人家務屬性，只能將工作有關部分減除。如所主張扣除之金額大於澳幣300元，則應檢具相關證明文件，相關費用包括：交通費用（不包括往來住所與工作地點之費用）、差旅費用、治裝費用、研修費用、其他（包括公會會費、加班膳食津貼、工作書籍及執業上使用工具等）。



# 比較各國法規規定 亞洲國家規定比較表

## 亞洲國家薪資所得扣除額之稅法規定現狀

國家	是否有薪資所得扣除額之規定	說明
中國	是	每月外國個人可扣除人民幣4,800元，本國人可扣除人民幣3,500元。
香港	否	香港法令雖規定員工得由薪資所得扣除為產生薪資有關全數（wholly）、專屬（exclusively）、必要（necessarily）費用，但實務上極少有費用扣除成功之案例，因為證明費用為與薪資所得有關之全數、專屬、必要費用極為困難。
印度	否	
印尼	是	可減除毛薪資所得之5%，至多每年可減除印尼盾6百萬元。
日本	是	薪資所得扣除額之計算係以特定薪資相關費用與標準扣除額孰高為準，標準扣除額則依所得額設有扣除級距。
韓國	是	薪資所得扣除額係依所得額級距設有定額扣除數額。
馬來西亞	是	與薪資所得相關之全數專屬費用得以減除，但通常得扣除之費用種類極少，例如公會會費。
菲律賓	否	
新加坡	否	
泰國	是	納稅人得扣除標準數額或真實費用，至多得扣除40%之薪資所得，以每年泰銖60,000為上限。

### Resources:

<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2009/06/taxation-international-executives.html>

# KPMG觀察

## 應如何因應此類稅務爭議？



本件大法官解釋作成現行薪資所得不得核實減除成本費用規定違憲之結論，可謂係大法官就量能課稅原則與客觀淨額所得原則所作的進一步闡釋。所謂量能課稅既然要求國家應按照納稅人經濟的負擔能力課稅，客觀淨額原則作為其下位階的稅法原則，更係認定稅捐課徵的基礎應該建立在收入減除成本以後之淨所得課徵，始係針對納稅人之可支配所得課稅。大法官認為過去實務採用薪資所得特別扣除額之概念，係基於稅捐稽徵便利之特殊安排，尚不符合量能課稅原則，因此在是否違反平等權保障的審查基準上，僅採取較寬鬆的「合理性」審查基準，也就是認為稽徵機關所要達到稽徵便利性的目的，而採取執行業務所得可實額扣除成本，薪資所得僅可定額扣除額之差別待遇手段，顯然不合理，其背後意義，無非是考量全國申報薪資所得者五百餘萬戶，受薪階級者之稅收又一直是稅捐稽徵機關最能完整掌握者，未免進一步擴大稅捐課徵之不公平性，是確保受薪階級所獲取之薪資所得，與專門執業技術人員等所獲取之執行業務所得相同，均得核實減除成本費用，保障人民平等權。

最後，大法官在附帶結論神來一筆，要求主管機關檢討成本費用扣除是否過於寬泛、租稅優惠是否過於浮濫，也就是大法官一方面認為薪資所得應實額扣除成本費用，另方面又要求主管機關檢討成本費用扣除是否過於浮濫。細究此一矛盾心理的產生，主要應是「多數大法官憂心現行稅制長期存有諸多缺失，致稅基大量流失，財富分配益趨不均，爰特於解釋理由末段以『併此指明』之方式，指出其他

應併通盤檢討改進之事項，苦心孤詣，至盼有關機關悉心體察。」（詳參湯大法官德宗提出，蔡大法官炯燉、陳大法官碧玉、林大法官俊益加入之部分協同意見書），畢竟「多數意見之宣告系爭規定違憲，其最主要的實際受惠群體將會是薪資收入高，口袋深，並有時間及能力產生高費用（意謂高消費能力）的高所得者，而非中低薪資所得者，也不會是掙扎於溫飽邊緣的政治、經濟或社會上之無力、弱勢者，當然更不會是那些飽受法律或事實上結構性歧視的群體」（詳參黃大法官昭元提出，吳大法官陳鏗加入之協同意見書），也就是大法官在作成本解釋後，仍非常擔心解釋作成之結果無法真正達到量能課稅與租稅公平之目標。由此可見，對於提出不同意見之黃虹霞大法官所顧慮本件解釋可能造成「擴大現有所得不均、貧富差距現象之結果」（黃大法官虹霞提出之不同意見書），立法者在修法時需一併考量，就此觀察，與多數國家之立法例相同而設立一定程度之實額扣抵上限，應屬可行。

當然，大法官揭示客觀淨額所得原則下，應允許薪資所得者核實扣除成本費用，惟就執行層面而言，所應扣除之金額為何？如何扣除反成為研究焦點。如參考國外立法，由於各國立法所得核實扣除之成本費用類型不一，如何建立符合我國稅捐實務的實額扣除制度即成重點。由各國規定觀之，較無爭議者應是與工作相關之證照費用、執業公會會費及工作上使用用具耗材之花費，但諸如工作通勤支出或膳食費用等，各國之扣除標準不一，我國立法在引進相關規範制度時即有需要權衡利弊及可執行性。



由此可知，在大法官給予立法者兩年的立法形成期間之中，對於薪資所得實額扣除成本之具體規定方式仍有許多變數及待解議題，惟可確定的是，在未來各項成本費用憑證將成為是否得扣除之關鍵，而各項成本費用憑證之形式是否皆得為稅捐稽徵機關所接受，又將成為另一在未來可能之爭議點。

對此，在面對稅務爭議時，納稅人必須採取更為積極而主動的態度，在交易規劃階段即擬訂爭議之預

防及應對策略，例如未來一旦所得稅法依據大法官解釋意旨，在兩年後通過修法得實額減除成本費用，個人在薪資所得各項成本憑證之申報上，必定遭受稅局之查核與質疑，因此，在稅務爭議的預防上，所應採取的三階段解決策略包括：







安侯建業

## 稅務爭議預防與解決小組

黃素貞

執業會計師

+886 (2) 8101 6666 (分機03567)

viviahuang@kpmg.com.tw

沈明展

副總經理

+886 (2) 8101 6666 (分機14558)

davidshen@kpmg.com.tw

連若伶

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機08876)

glian@kpmg.com.tw

丁英泰

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機16154)

ying-taiting@kpmg.com.tw

[kpmg.com/tw](http://kpmg.com/tw)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2017 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



立刻加入KPMG安侯建業  
給我們一個“讚”！

facebook KPMG in Taiwan

Press “Like” and stay connected with us.