

立法院法制局法案評估報告

編號： 1412

本報告僅供委員參考

所得稅法第 14 條及第 126 條條文修正草案
評估報告

法制局 莊弘仔 撰

中華民國 108 年 3 月

所得稅法第 14 條及第 126 條條文修正草案評估報告

目次

摘要	4
壹、背景說明	5
貳、提案要點	6
參、外國立法例	7
一、德國	7
二、日本	9
肆、問題檢討與建議	14
一、量能課稅原則於薪資所得稅體現之探討	14
二、建議增訂「通勤費」特定費用減除項目並酌予文字修正（草案第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款）；未來可進一步參考德國稅制，採更廣泛的概括項目實額扣除，俾符合量能課稅原則	17
三、取得薪資收入之必要費用，不應另列為特別扣除額；未能提供必要費用證明者，建議未來參考日本稅制，按納稅義務人薪資收入多寡設不同之費用扣除比率，期更臻公平（草案第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款，建議修正刪除第 5 條之 1、第 15 條及第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 薪資所得特別扣除規定，第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 3 至之 6 順移為之 2 至之 5）	18
四、本草案之規範對象、執行方式並未以性別或性傾向差異而作不同處理，執行結果亦不因之有差異，實體內容亦符合國際公約、憲法人民權利保障等相關規範	21

伍、結論.....	22
陸、條文對照表	24
一、行政院提案修正條文.....	24
二、其他建議修正條文.....	38
參考文獻.....	48
附錄 1：「所得稅法第 14 條及第 126 條條文修正草案」評估報告（初稿）座談會紀錄及參採情形	51
附錄 2：財政部賦稅署法案及性別影響評估檢視表	57

摘要

因釋字第745號解釋，所得稅法關於薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人之薪資收入，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，行政院爰擬具所得稅法第14條及第126條條文修正草案，除維持現行薪資收入得減除薪資所得特別扣除額外，增訂與提供勞務直接相關且實際由所得人負擔之3項特定費用減除擇一適用方式。

爰就行政院提案之相關問題進行評估，另就其性別及人權影響評估報告結果加以檢視及分析，提出修正建議，俾供本院委員於審查法案及問政參考。

所得稅法第 14 條及第 126 條條文修正草案評估報告

壹、背景說明

所得稅法(以下簡稱本法)自 1955 年修正公布全文以來，迄今已逾 60 年，其間為健全稅制，促進租稅公平，歷經多次修正，最近 1 次修正公布日期為 2018 年 2 月 7 日。茲因 2017 年 2 月 8 日公布之司法院釋字第 745 號解釋，本法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款、第 2 款及第 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之薪資收入，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，應自該解釋公布之日起 2 年內檢討修正本法相關規定。

為使薪資所得計算規定符合前開司法院解釋意旨，並兼顧租稅公平及簡政便民等原則，行政院爰擬具「所得稅法」第 14 條及第 126 條條文修正草案（以下簡稱本草案），薪資所得計算採定額減除或特定費用減除擇一適用方式，經提行政院 2018 年 12 月 6 日第 3629 次會議決議通過，並於 2018 年 12 月 7 日以院臺財字第 1070219395 號函送請本院審議¹，經本院第 9 屆第 6 會期第 14 次會議決定：「交財政委員會審查」。

行政院表示，此次修法就薪資所得計算方式，除維持現行薪資收入得減除薪資所得特別扣除額外，增訂與提供勞務直接相關且實際由所得人負擔之職業專用服裝費、進修訓練費及職業上工

¹ 參立法院第 9 屆第 6 會期第 14 次會議議案關係文書，院總第 225 號，政府提案第 16609 號，政 85。

具支出計 3 項特定費用，合計金額超過該扣除額者，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，並授權財政部訂定相關費用適用範圍、認列方式等相關事項之辦法；上開修正條文自 2019 年 1 月 1 日施行²。茲就行政院提案之相關問題進行評估，並就其性別及人權影響評估報告結果加以檢視及分析，提出具體修正建議，俾供本院委員於審查法案及問政之參考。

貳、提案要點

本草案修正要點如下³：

一、薪資所得計算採定額減除或特定費用減除二者擇一：

維持現行薪資收入減除薪資所得特別扣除額方式，倘薪資可減除之特定費用高於該定額者，得選擇舉證費用核實自薪資收入中減除。

二、有關得舉證減除之特定費用項目，經參據國外立法例及各界建議，應符合（1）與提供勞務直接相關且必要、（2）實質負擔、（3）重大性及（4）共通性 4 大原則，規範下列 3 項：

（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。

² 行政院會通過「所得稅法」第 14 條及第 126 條修正草案，行政院本院新聞，2018 年 12 月 6 日，<https://www.ey.gov.tw/Page/9277F759E41CCD91/b2275d94-5fe0-4c91-9366-a6b391a59e23>，最後瀏覽日期：2018 年 12 月 20 日。

³ 參閱註 1 關係文書。

（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。但其效能非 2 年內所能耗竭且支出超過一定金額者，應逐年攤提折舊或攤銷費用。

三、上開 3 項特定費用應與所從事職業具直接關聯性，且為避免浮濫或虛報奢侈非必要支出，訂定各費用項目每人全年減除金額以其薪資收入之 3% 為限。

參、外國立法例

德國、日本等先進國家，原則上均准予薪資所得者得核實扣除必要成本費用，以趨近於量能課稅原則之要求，其相關規定，分述如下：

一、德國

德國所得稅法第 2 條第 2 項第 1 款及第 9 條第 1 項規定，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」。該法開宗明義即明示薪資所得之計算方式是「薪資收入扣除必要費用後之餘額等於薪資所得」，符合量能課稅原則以及客觀淨所得原則所要求的，所得等於收入減除成本費用損失後之餘額的淨

所得觀念⁴。

德國所得稅法第 2 條規定，其課稅範圍包含 7 類所得，其中第 3 類為自由業（或譯為獨立勞動所得）、第 4 類為非自由業（或譯為非獨立勞動所得），前者相當於我國之執行業務所得者，後者則相當於我國之薪資所得者。第 2 條第 2 項規定非自由業及其他如財產、租賃及特種所得等，其應稅所得乃收入減去營業費用之餘額。第 9 條規定 7 種於計算個別所得類型時，准予扣除的營業成本，例如債務利息、房屋稅捐、保險費、同業公會費、交通費、職業上工具與服裝花費等，只要與獲取所得所必要、具有經濟關聯性者，即准予扣除。

又為簡化稽徵行政，提高效率，在薪資所得者之必要費用極少的情形下，納稅義務人可以選擇採取「概算費用扣除」。此一概算費用扣除屬於納稅義務人之請求權利，應不得拋棄。德國所得稅法第 9 條之 1 第 1 項規定薪資所得者之概算費用扣除：「在計算所得時，如果無法舉證更高費用金額時，則按照下列概算費用扣除：

- a) 從非獨立所得之收入中勞工概算費用扣除 10,000 歐元，但第 b 款規定情形不在此限。
- b) 從有關第 19 條第 2 項規定之養老給付之非獨立所得之收入中，扣除概算費用 102 歐元。上述概算費用扣除，僅得在該薪資收入額度內為之（同條第 2 項）。因此，不會因為採取概算費用扣除而得認列損失。但在納稅義務人舉證實報實銷費用之情

⁴ 張德詳，執行業務所得及薪資所得之界定與區別研究－兼論演藝人員所得課稅之問題，國立東華大學財經法律研究所碩士論文，2011 年 12 月，頁 194-195。

形下，如果其費用大於收入金額時，則有虧損，而得認列損失⁵。

德國具體的做法是採比「特定項目核實扣除法」更廣泛的「概括項目核實扣除」，亦即，其係採行核實扣除為主，定額概算費用扣除為輔的制度，只要納稅義務人能證明其成本費用支出項目與獲取所得有必要、具有經濟關聯性者，且可提出證明文件、憑證時，即准予扣除，不以法條上列舉的費用支出項目為限。常見的項目包含：(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及(3) 在住宅與工作地點間之交通費用⁶。

簡言之，德國所得稅法與我國綜合所得稅規定顯有不同，即薪資所得同執行業務所得，均准許扣除必要成本費用，至於稽徵機關審核上之問題，則是交由個別營業費用項目的總額型扣除額來處理，而且原則上並不會排斥納稅義務人另行提出具體證明，主張要扣除超過扣除額上限之費用⁷。

二、日本

日本採行個人所得稅制度係在明治 20 年(1887 年)，但直到大正 2 年(1923 年)才創設對於勤勞所得(薪資、薪俸、津貼、年終獎金)准許扣除 10%之勤勞所得扣除制度；昭和 15 年(1940 年)將個人所得稅制度修正為分類綜合所得稅制，其中對於勤勞所得在綜合所得稅部分，准許扣除 10%之勞動扣除額；昭和 22 年(1947

⁵ Schmidt, EStG, 33. Aufl., 2014, §9a Rz. 1. 轉引自陳清秀，薪資所得實額減除費用法制問題之探討——以日本及德國立法例為中心（下），植根雜誌，第 34 卷第 9 期，2018 年 8 月，頁 330。

⁶ 張德詳，執行業務所得及薪資所得之界定與區別研究——兼論演藝人員所得課稅之問題，同註 4，頁 195。

⁷ 黃士洲，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 8 月，頁 86。

年)將個人所得稅制度再修正為綜合所得稅制，其中對於勤勞所得准許扣除 25%之勞動扣除額並設一定限額；昭和 25 年(1950 年)將勞動扣除額向下修正為 15%；昭和 28 年(1953 年)將「勞動扣除額」名稱修正為「薪資所得扣除額」；之後經歷多次修正⁸。參照日本所得稅法第 28 條⁹及第 57 條之 2¹⁰規定，現行薪資

⁸ 羅能清，兩岸個人所得稅薪資所得費用扣除問題研究，財稅研究，第 34 卷第 3 期，2002 年 5 月，頁 89-90。

⁹ 日本所得稅法第 28 條規定：給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。

2 給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額とする。

3 前項に規定する給与所得控除額は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 前項に規定する収入金額が百八十万円以下である場合 当該収入金額の百分の四十に相当する金額（当該金額が六十五万円に満たない場合には、六十五万円）

二 前項に規定する収入金額が百八十万円を超え三百六十万円以下である場合 七十二万円と当該収入金額から百八十万円を控除した金額の百分の三十に相当する金額との合計額

三 前項に規定する収入金額が三百六十万円を超え六百六十万円以下である場合 百二十六万円と当該収入金額から三百六十万円を控除した金額の百分の二十に相当する金額との合計額

四 前項に規定する収入金額が六百六十万円を超え千万円以下である場合 百八十六万円と当該収入金額から六百六十万円を控除した金額の百分の十に相当する金額との合計額

五 前項に規定する収入金額が千万円を超える場合 二百二十万円

4 その年中の給与等の収入金額が六百六十万円未満である場合には、当該給与等に係る給与所得の金額は、前二項の規定にかかわらず、当該収入金額を別表第五の給与等の金額として、同表により当該金額に応じて求めた同表の給与所得控除後の給与等の金額に相当する金額とする。

http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=4&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%A0&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S40HO033&H_RYAKU=1&H_CTG=23&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1，最後連覽日期：2019 年 2 月 13 日。

¹⁰ 日本所得稅法第 57 條之 2 規定：居住者が、各年において特定支出をした場合において、その年中の特定支出の額の合計額が第二十八条第二項（給与所得）に規定する給与所得控除額の二分の一に相当する金額を超えるときは、その年分の同項に規定する給与所得の金額は、同項及び同条第四項の規定にかかわらず、同条第二項の残額からその超える部分の金額を控除した金額とする。

2 前項に規定する特定支出とは、居住者の次に掲げる支出（その支出につきその者に係る第二十八条第一項に規定する給与等の支払をする者（以下この項において「給与等の支払者」という。）により補てんされる部分があり、かつ、その補てんされる部分につき所得税が課されない場合における当該補てんされる部分及びその支出につき雇用保険法（昭和四十九年法律第百十六号）第十条第五項（失業等給付）に規定する教育訓練給付金、母子及び父子並びに寡婦福祉法（昭和三十九年法律第百二十九号）第三十一条第一号（母子家庭自立支援給付金）に規定する母子家庭自立支援教育訓練給付金又は同法第三十一条の十（父子家庭自立支援給

所得扣除額係按納稅義務人薪資收入多寡而設有不同之扣除比率，除此之外，亦允許薪資所得者針對特定項目提出實證，核實認列薪資成本費用，相關規定簡述如下：

(一) 薪資所得扣除額（概數扣除）

付金）において準用する同号 に規定する父子家庭自立支援教育訓練給付金が支給される部分がある場合における当該支給される部分を除く。）をいう。

- 一 その者の通勤のために必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のための支出で、その通勤の経路及び方法がその者の通勤に係る運賃、時間、距離その他の事情に照らして最も経済的かつ合理的であることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもののうち、一般の通勤者につき通常必要であると認められる部分として政令で定める支出
 - 二 転任に伴うものであることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされた転居のために通常必要であると認められる支出として政令で定めるもの
 - 三 職務の遂行に直接必要な技術又は知識を習得することを目的として受講する研修（人の資格を取得するためのものを除く。）であることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもののための支出
 - 四 人の資格を取得するための支出で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものとして財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもの
 - 五 転任に伴い生計を一にする配偶者との別居を常況とすることとなつた場合その他これに類する場合として政令で定める場合に該当することにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされた場合におけるその者の勤務する場所又は居所とその配偶者その他の親族が居住する場所との間のその者の旅行に通常要する支出で政令で定めるもの
 - 六 次に掲げる支出（当該支出の額の合計額が六十五万円を超える場合には、六十五万円までの支出に限る。）で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものとして財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもの
 - イ 書籍、定期刊行物その他の図書で職務に関連するものとして政令で定めるもの及び制服、事務服その他の勤務場所において着用することが必要とされる衣服で政令で定めるものを購入するための支出
 - ロ 交際費、接待費その他の費用で、給与等の支払者の得意先、仕入先その他職務上関係のある者に対する接待、供応、贈答その他これらに類する行為のための支出
- 3 第一項の規定は、確定申告書、修正申告書又は更正請求書（次項において「申告書等」という。）に第一項の規定の適用を受ける旨及び同項に規定する特定支出の額の合計額の記載があり、かつ、前項各号に掲げるそれぞれの特定支出に関する明細書及びこれらの各号に規定する証明の書類の添付がある場合に限り、適用する。
- 4 第一項の規定の適用を受ける旨の記載がある申告書等を提出する場合には、同項に規定する特定支出の支出の事実及び支出した金額を証する書類として政令で定める書類を当該申告書等に添付し、又は当該申告書等の提出の際提示しなければならない。
- 5 前各項に定めるもののほか、第二項に規定する特定支出の範囲の細目その他第一項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。
- http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=4&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%A0&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S40HO033&H_RYAKU=1&H_CTG=23&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1，最後瀏覽日期：2019 年 2 月 13 日。

在定額扣除（概數扣除）方面，依日本所得稅法第 28 條規定，薪資所得扣除額係按納稅義務人薪資收入多寡而設有不同之扣除比率，如下表所示：

表：日本薪資所得扣除額標準

2018 年（平成 30 年）

單位：日圓

收入金額		所得扣除額
超過	以下	
	180 萬	收入金額 X40%（小於 65 萬，扣除 65 萬）
180 萬	360 萬	超過 180 萬之部分 X30%+72 萬
360 萬	660 萬	超過 360 萬之部分 X20%+126 萬
660 萬	1000 萬	超過 660 萬之部分 X10%+186 萬
1000 萬		扣除 220 萬

資料來源：本報告參照日本所得稅法第 28 條整理

（二）特定支出扣除（實額扣除）¹¹

而所謂「特定支出扣除」，依日本所得稅法第 57 條之 2 規定，乃指薪資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」（亦即上述薪資所得扣除額之 1/2）時，得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。簡言之，可以

¹¹ 陳清秀，薪資所得實額減除費用法制問題之探討－以日本及德國立法例為中心（上），植根雜誌，第 34 卷第 8 期，2018 年 8 月，頁 314-316；蔡孟彥，薪資所得扣除額之法理－以日本法制為比較對象，財稅研究，第 46 卷第 4 期，2017 年 7 月，頁 73-75。

方程式顯示如下：

薪資所得扣除額 $X1/2$ = 特定支出扣除額適用判定基準金額

特定項目支出數額合計總額 - 特定支出扣除額適用判定基準金額
= 特定支出扣除

特定支出扣除項目具體內容如下：

1. 通勤費：一般通勤者通常必要之通勤目的所為支出。
2. 搬家費：因工作場所變更需要遷移住所之通常必要支出。
3. 研修費：以取得與職務有直接必要關聯之技術或知識為目的而進行研修之支出，須扣除 4 之部分。
4. 資格取得費：為取得與職務有直接必要關聯之支出。自平成 25 年（2013 年）起，取得律師、會計師或稅理士等之資格取得費，亦屬於特定支出項目。
5. 返家旅費：單身赴任者，其往返於勤務地、居所與自宅間通常必要之支出，1 個月 4 次為限。
6. 勤務必要經費：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、（2）治裝費用及（3）交際費用。

但上述費用若由雇主支出者，不得認列¹²。

日本在立法論上有主張應准許納稅義務人「選擇」薪資所得概算扣除或實額費用扣除；但另有認為考量薪資所得之必要費用

¹² 蔡孟彥，從憲法保障檢討扣免額（下），稅務旬刊，第 2061 期，2008 年 12 月 31 日，頁 11。

之範圍不明確，容易與家庭生活費混淆，區別不易，如果要承認實額扣除，勢必使申報案件大增，導致稅務行政上因應困難。因此兩種意見妥協結果，現行法明確限定在可以扣除之費用項目範圍內，才可以實額扣除，屬於依據納稅義務人選擇之「相當限定項目的實額扣除」方式，性質上具有朝向依據納稅義務人選擇得採取「一般性的實額扣除」的過渡性質之制度¹³。

肆、問題檢討與建議

一、量能課稅原則於薪資所得稅體現之探討

量能課稅原則，學說上又稱為量能平等負擔原則，在釋憲實務上則曾被稱為「量能課稅及平等原則」（參釋字第 597 號解釋），係要求稅捐負擔必須按納稅義務人負擔能力之有無與大小為分配，並衍生出二項次原則：「客觀淨所得原則」（objektives Nettoprinzip）與「主觀淨所得原則」（subjektives Nettoprinzip）。前者，著眼於營業自由與營業可能性之保障，要求不具負擔能力之成本與必要費用，須自收入扣除後方為課稅所得。後者，在於保障憲法第 15 條生存權，納稅義務人所得中用以對於維持其個人及家庭之最低生活需求之部分，雖有所得增益的外觀，但因納稅義務人無法選擇不為支出，對之不具實質意義的支配能力，故該部分所得無法彰顯出負擔稅捐能力，性質上為非稅所得，即課稅權應止步之「課稅禁區」¹⁴。簡言之，可以方程式顯示如下：

¹³ 陳清秀，薪資所得實額減除費用法制問題之探討－以日本及德國立法例為中心（上），同註 11，頁 316-317。

¹⁴ 陳昱維，免稅額扣除額非租稅優惠－評大法官釋字第 694 號、701 號，稅務旬刊，第 2190 期，2012 年 7 月，頁 16-17。

收入-成本-必要費用-虧損=客觀淨值所得

客觀淨值所得-維繫個人及家庭生存所需額=主觀淨值所得
=應稅所得稅基

申言之，所得稅以所得額為課稅標的，所得的定義即應符合量能課稅原則，無論是營利事業、非營利事業、執行業務者或個人，為獲取收入，皆會有所支出，故個人之收入並不等於所得；未減除支出之收入，不能適當反應納稅義務人之稅負能力。大法官釋字第 607 號解釋理由書亦指出：「營利事業係以營利為目的，投入勞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。營利事業因土地重劃而領取之地上物拆遷補償費，係因公權力強制介入而發生之非自願性增益，雖非因營業而發生，而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。」即揭示所得之計算應扣除成本、費用及損失。本法第 14 條第 1 項有關所得種類及其計算方式，亦承認一定成本、費用及損失之減項規定，收入減除成本、費用及損失後之餘額，方為所得，亦方能適當反應個人之稅負能力，此即為量能課稅原則之體現¹⁵。

當立法者以租稅簡化為目的，在決定規範的層次上採取類型化規定時，由於類型化是以典型的、常態的事實判斷取代個案的事實調查與判斷，以標準化的評價取代對個案的評價，這將使得租稅法上類型化立法與租稅法上平等原則產生緊張關係。類型化

¹⁵ 劉昌坪，薪扣額有欠公平合理—以量能課稅及平等原則為檢驗標準，稅務旬刊，第 2200 期，2012 年 11 月，頁 21。

依據其是否可容許推翻，進一步區分為實質類型化（又稱為不可推翻之類型化）及形式類型化（又稱為可以推翻之類型化）；至於在德國實務判決及文獻上經常與類型化並列的總額化，係指將一個租稅法的構成要件之計算基礎予以類型化，故總額化亦屬類型化的下位案型，依據其是否可以推翻而區分為實質總額化（又稱為不可推翻之總額化）及形式總額化（又稱為可以推翻之總額化）¹⁶。

類型化措施要如何具體的形成，立法者雖享有相當程度的判斷餘地，但亦非毫無界限。類型化將納稅義務人具有經濟上不同之負擔租稅能力給予相同對待，因而產生與量能課稅原則背離現象，如果這個類型化造成租稅負擔上的不平等，遠遠超過因透過類型化所促成之租稅負擔的平等時，自不能以租稅簡化來合理包裝具體的類型化措施¹⁷。

我國「薪資所得特別扣除額」（現行薪資所得特別扣除額每人每年以 20 萬元為限）的規定，即係以實質總額化的方式，計算薪資所得者為獲取收入而必須付出之成本、費用，即使有部分薪資所得者實際支付成本、費用，不可避免的高於上開扣除金額者，亦不得主張扣除。就此而言，對於薪資所得者經濟上負擔租稅能力的重要個案因素不予考量，即與量能課稅原則有所悖離，自不待言。反之，若是有實際支付成本、費用低於上開扣除金額者，卻仍可以享有超額的扣除利益，這儘管對部分納稅義務人有利，仍有違量能課稅原則。

¹⁶ 盛子龍，租稅法上類型化立法與平等原則，中正財經法學，第 3 期，2011 年 7 月，頁 155-158、160。

¹⁷ 羅春祝，受薪者應准列扣必要費用，稅務旬刊，第 2227 期，2013 年 8 月，頁 11；蔡孟彥，正視薪資所得成本費用問題，稅務旬刊，第 2152 期，2011 年 4 月，頁 17-18。

二、建議增訂「通勤費」特定費用減除項目並酌予文字修正（草案第14條第1項第3類第1款）；未來可進一步參考德國稅制，採更廣泛的概括項目實額扣除，俾符合量能課稅原則

司法院大法官就「薪資所得未許實額減除費用是否違憲案」作成釋字第745號解釋。解釋文意旨揭示：所得稅法第14條及第17條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。理由書進一步指出所得稅法薪資所得的計算方式，只容許單一額度特別扣除額方式（定額扣除），而不容許列舉減除超過法定扣除額之必要費用，形成薪資所得者與執行業務所得者間、薪資所得者相互間的差別待遇。這種只採定額扣除方式的規定，立法目的在於考量減輕薪資所得者稅負及降低稅捐稽徵成本，固然可以認為目的正當，但是採取這種差別待遇手段的結果，違反量能課稅的客觀淨值原則，亦不符合手段與目的間應有合理關聯的要求，宣告系爭規定關於此部分因規範不足而違憲。

本草案為兼顧租稅公平及簡政便民等原則，修正薪資所得計算採定額減除或特定費用減除擇一適用方式，可茲贊同。按我國勞動市場提供勞務型態已經朝向多元化發展，提供勞務者未必是典型勞工，也不是典型執行業務者，但經常需要自己負擔提供勞務所需成本費用，例如大學教師、保險業務員、房屋仲介人員、演藝人員以及其他類似工作者等，以後如都可以實報實銷扣除其成本費用，以核實認定所得課稅，亦即稅法規定配合勞動市場多元化發展需要，有助於上述勞動市場多元化的健全發展，也有利

於產業經濟活動的多元化發展¹⁸。

在特定費用減除部分，草案 14 條增訂第 1 項第 3 類第 1 款第 1 目至第 3 目薪資收入可扣除之費用項目，其包括：(1) 職業專用服裝、(2) 進修訓練費及 (3) 職業上工具支出，係基於提供勞務直接相關且必要、實質負擔、重大性及共通性 4 大原則。相較於德國法廣泛的「概括項目核實扣除」，草案與日本法相似乃採「特定項目核實扣除」，然其可扣除之項目，較諸日本法之特定支出扣除項目，則顯有不足，尤其是「通勤費」當屬薪資所得者獲取薪資收入之直接必要費用，應無疑義；德國法在住宅與工作地點間之交通費用亦為常見的可核實扣除項目。爰建議增訂第 1 目：「通勤費：一般通勤者日常必要之通勤支出。每人每年減除金額以其薪資收入總額之百分之三為限。」原第 1 目至第 3 目順移為第 2 目至第 4 目。未來則可進一步參考德國稅制，採更廣泛的概括項目實額扣除，可以實報實銷扣除其成本費用，以核實認定所得課稅，俾符合量能課稅原則

又草案 14 條第 1 項第 3 類第 1 款但書所定：「但與提供勞務直接相關……，得檢附相關證明文件核實自薪資收入中減除該必要費用……」，因同條項第 3 款已定有：「第 1 款各目費用之適用範圍、認列方式、應檢具之證明文件……及其他相關事項之辦法，由財政部定之。」爰第 1 款上開「得檢附相關證明文件核實自薪資收入中減除該必要費用」文字，顯係贅語，建議刪除。

三、取得薪資收入之必要費用，不應另列為特別扣除額；未能提供必要費用證明者，建議未來參考日本稅制，按納稅義務人薪資收入

¹⁸ 陳清秀，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，2017 年 4 月，頁 203。

多寡設不同之費用扣除比率，期更臻公平（草案第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款，建議修正刪除第 5 條之 1、第 15 條及第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 薪資所得特別扣除規定，第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 3 至之 6 順移為之 2 至之 5）

我國學說上普遍將憲法第 15 條所明文規定保障之「生存權」，區分為「生命權」與「生活權」兩大部分，前者適用基本權之防禦理論，禁止國家對於生命作恣意、過度的侵犯；後者指國家對於人民之生活，應提供何種程度的保障問題。關於生活權之保障，涉及人民可積極向國家請求提供照顧，以維繫個人及家庭生存需求的主觀上權利。生活保障之程度，可進一步分類成「維繫生命最低限度的生存需求」、「最低限度的健康及文化生活」及「符合人性尊嚴的生活」等程度，尤以後者抽象之「符合人性尊嚴的生活」，課予國家最高等級的作為義務¹⁹，亦為國內學者所採取的通說²⁰。

本法第 17 條第 1 項第 1 款，有關納稅義務人申報所得稅時，得主張減除個人、配偶及受扶養親屬之免稅額規定，反映出上開維繫個人衣食之溫飽等生理層次的最低需求，亦即學說所謂「生存最低需求」(Existenzminimum)。蓋個人維繫自己生存需求之額度，係屬納稅義務人無法自由支配的所得，故應自所得稅之稅基中減除。換言之，在生存權之保障下國家應使國民得以維持生存最低的需求，而用以支出此等生存最低程度之所得，乃是不具有租稅負擔能力的，故而，並未具有「可稅性」²¹。即連配偶

¹⁹ 吳庚，憲法的解釋與適用，第 3 版，作者自版，2004 年 6 月，頁 271。

²⁰ 柯格鐘，子女列報扶養親屬免稅額的減除－評大法官釋字第 692 號解釋，臺灣法學雜誌，第 194 期，2012 年 2 月，頁 180-181。

²¹ 蔡孟彥，從憲法保障檢討扣免額（下），同註 12，頁 9。

及實際受納稅義務人扶養的親屬，因納稅義務人與配偶及上開親屬，彼此間共同組成家庭，相互負擔法定之扶養義務（民法第1114條以下規定參照），故配偶與受扶養親屬個人之生存最低需求，亦屬納稅義務人無法自由支配的所得，應由其在申報所得稅時加以減除²²。而同條第1項第2款第1目之標準扣除額，與第2目之列舉扣除額，係由納稅義務人自申報所得稅之稅基中擇一加以減除，之後再減除第3目之特別扣除額，故相對於「特別扣除額」，前兩者可合稱為「一般扣除額」。所謂之一般扣除額，即屬前述生存權中「最低限度的健康及文化生活」或「符合人性尊嚴的生活」的反映。至於特別扣除額之項目，常為國家提供稅捐上的誘因，藉以鼓勵納稅義務人從事特定的行為²³，或是因個人特別因素而發生，經稅捐立法者准予扣除的項目²⁴。

準此，本法第17條第1項第2款第3目的1小目之「財產交易損失」（本報告暫不討論有關財產交易損失部分）及第2小目之「薪資特別扣除額」，兩者在性質上，均屬於前述「客觀淨值所得原則」的適用範圍，實不應列為特別扣除額。就整體體系而言，本法第14條所定各類所得，均係就其各類收入減除其成本、必要損耗或必要費用，是乃符合「淨所得原則」中之「客觀淨值所得原則」衍生之「收入費用配合原則」之表現，是以，薪資所得特別扣除額，如論其係取得薪資所得之必要費用²⁵，實宜移列於第14條規範之，以求體系上之一貫。爰建議刪除本法第

²² 蔡孟彥，從憲法保障檢討扣免額（上），稅務旬刊，第2059期，2008年12月10日，頁11-12。

²³ 柯格鐘，子女列報扶養親屬免稅額的減除－評大法官釋字第692號解釋，同註20，頁182-183。

²⁴ 柯格鐘，不必要的違憲宣告－談釋字第705號捐地節稅金額認定之違憲（上），稅務旬刊，第2233期，2013年10月10日，頁28。

²⁵ 吳金柱，綜所稅免稅額、扣除額減除法制之檢討（上），稅務旬刊，第1962期，2006年3月，頁9。

5 條之 1、第 15 條及第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 薪資所得特別扣除規定，同目之 3 至之 6 移為之 2 至之 5。惟如採納本節建議，須先另行提案，始可審議處理，謹併予敘明。

至於未能提供必要費用證明之薪資所得者，其可減除之必要費用金額，參照日本所得稅法第 28 條規定，在定額減除部分，薪資所得扣除額係按納稅義務人薪資收入多寡而設有不同之扣除比率，隨著薪資收入增加扣除比例遞減（40%、30%、20%、10%），並訂有最低可扣除 65 萬日圓及最高扣除上限 220 萬日圓，相較於本草案不論薪資收入多寡均採同一定額扣除額（現行薪資所得特別扣除額每人每年以 20 萬元為限），顯更臻公平合理。爰建議未來可進一步參考日本立法例，按納稅義務人薪資收入多寡設不同之扣除比率，並明定最低及最高扣除數額，期使薪資所得稅制更臻公平。現階段至少宜將未能提供薪資必要費用證明者，其可定額扣除之薪資必要費用明定於草案第 14 條，以求體系上之一貫；建議刪除草案第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款中薪資特別扣除額相關文字：「第十七條第一項第二款第三目之 2 薪資所得特別扣除額後之餘額為所得額，餘額為負數者，以零計算。」並修正草案第 14 條第 1 項第 3 類第 2 款為：「未能依前款規定計算必要費用者，得減除二十萬元後之餘額為所得額，餘額為負數者，以零計算。」

四、本草案之規範對象、執行方式並未以性別或性傾向差異而作不同處理，執行結果亦不因之有差異，實體內容亦符合國際公約、憲法人民權利保障等相關規範

本法案及性別影響評估，經財政部送請性別平等專家學者分

析，整體而言，符合公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約、CEDAW 等之相關精神。本草案修正條文並未直接指涉特定性別、性傾向或性別認同者為規範對象，也不會因為規範對象的性別、性傾向或性別認同之本質差異，而造成可能的不同結果。本草案係因 2017 年 2 月 8 日司法院釋字第 745 號解釋，關於現行薪資所得之計算，與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符，應自該解釋公布之日起 2 年內檢討修正本法相關規定，經檢視，本次修正對於女性會從事之工作較有相關(如治裝費、訓練進修費)，當有助減輕女性工作者租稅負擔，值得肯定，詳附錄 2。

查本草案係為符合量能課稅原則與平等原則以及大法官釋字第 745 號解釋意旨，建議修正我國現行薪資所得定額扣除制度，與性別議題並無直接關聯，對人民權利之限制更趨符合比例原則。

伍、結論

因司法院釋字第 745 號解釋，所得稅法關於薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人之薪資收入，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，應自該解釋公布之日起 2 年內檢討修正本法相關規定。行政院爰擬具「所得稅法」第 14 條及第 126 條條文修正草案，薪資所得計算方式，除維持現行薪資收入得減除薪資所得特別扣除額外，增訂與提供勞務直接相關且實際由所

得人負擔之職業專用服裝費、進修訓練費及職業上工具支出計 3 項特定費用減除擇一適用方式。

茲就行政院提案之相關問題進行評估，並就其性別及人權影響評估報告結果加以檢視及分析，提出以下幾點修正建議，俾供本院委員於審查法案及問政之參考：

一、量能課稅原則於薪資所得稅體現之探討。

二、建議增訂「通勤費」特定費用減除項目並酌予文字修正（草案第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款）；未來可進一步參考德國稅制，採更廣泛的概括項目實額扣除，俾符合量能課稅原則。

三、取得薪資收入之必要費用，不應另列為特別扣除額；未能提供必要費用證明者，建議未來參考日本稅制，按納稅義務人薪資收入多寡設不同之費用扣除比率，期更臻公平（草案第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款，建議修正刪除第 5 條之 1、第 15 條及第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 薪資所得特別扣除規定，第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 3 至之 6 順移為之 2 至之 5）。

四、本草案之規範對象、執行方式並未以性別或性傾向差異而作不同處理，執行結果亦不因之有差異，實體內容亦符合國際公約、憲法人民權利保障等相關規範。

陸、條文對照表

本草案共計修正 2 條，本報告經研析後，建議本草案修正 1 條文；另建議修正本法第 5 條之 1、第 15 條及第 17 條條文，條文對照表如下：

一、行政院提案修正條文

所得稅法第 14 條及第 126 條修正草案條文對照表

行政院提案條文	本報告建議條文	現行條文	說 明
第十四條 個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之： 第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利、合作社社員所獲分配之盈餘、其他法人出資者所獲分配之盈餘、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘及個人一時貿易之盈餘皆屬之。 合夥人應分配之盈餘或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘，應按核定之營利事業所得額計算之。 第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或	第十四條 個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之： 第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利、合作社社員所獲分配之盈餘、其他法人出資者所獲分配之盈餘、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘及個人一時貿易之盈餘皆屬之。 合夥人應分配之盈餘或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘，應按核定之營利事業所得額計算之。 第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或	第十四條 個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之： 第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利、合作社社員所獲分配之盈餘、其他法人出資者所獲分配之盈餘、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘及個人一時貿易之盈餘皆屬之。 合夥人應分配之盈餘或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘，應按核定之營利事業所得額計算之。 第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或	行政院說明： 一、依一百零六年二月八日公布之司法院釋字第七四五號解釋，所得稅法第十四條第一項第三類第一款及第二款、第十七條第一項第二款第三目之 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，而不許其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，與憲法第七條平等權保障之意旨不符。 二、基於現行薪資所得依第十七

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。 第三類：薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供	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。 第三類：薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供	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。 第三類：薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業	條第一項第二款第三目之2規定採減除薪資所得特別扣除額(一百零七年度為新臺幣二十萬元)方式，薪資收入低於該扣除額，可全額減除，薪資收入超過該扣除額者，減除該額度，所得人無須舉證費用，對中低所得者較為有利，具徵納兩便效果，宜予維持。另考量部分所得人賺取薪資收入之必要費用可能高於該扣除額，為符合上開司法院解釋意旨，新增得採舉證費用核實減除方式，爰修正第一項第三類第一款序文，明定薪資所得之計算，以全年薪資收入減除薪資所得特別扣除額後之餘額為所得額，並增訂但書就與提供勞務直接相關且實際由所得人負擔之特定必要費用超過該扣除額者，得檢附相關證明文件
--	--	---	---

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，<u>減除第十七條第一項第二款第三目之2薪資所得特別扣除額後之餘額</u>為所得額，餘額為負數者，以零計算。但與提供勞務直接相關且由所得人負擔之下列必要費用合計金額超過該扣除額者，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： (一) <u>職業專用服裝費</u>：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。每人全年減除金額以其從事該職業薪資收入總額之百分之三為	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，減除與提供勞務直接相關且由所得人負擔之下列必要費用後之餘額為所得額： (一) <u>通勤費</u>：一般通勤者日常必要之通勤支出。每人每年減除金額以其薪資收入總額之百分之三為限。 (二) <u>職業專用服裝費</u>：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。每人全年減除金額以其從事該職業薪資收入總額之百分之三為限。 (三) <u>進修訓練費</u>：參加符合規定之機構開設職務上、工作上或	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。 第四類：利息所得：凡公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款及其他貸出款	核實自薪資收入中減除，以其餘額為所得額，不得再重複減除上開扣除額。 三、有關得舉證自薪資收入減除之特定費用項目，參考其他國家規定，應符合與提供勞務直接相關且必要、實質負擔、重大性及共通性四大原則，爰增訂第一項第三類第一款第一目至第三目費用項目： (一) <u>第一目職業專用服裝費</u>：所得人因從事職業所必需穿著之特殊服裝或表演專用服裝，非供日常穿著使用者(如因工作內容具危險性，須穿著加強防護之服裝、受僱律師出庭所穿著之法袍或模特兒舞台表演專用服裝等)，其支付購置、租用、清潔及維護費用且由所得人自行負擔部分，得舉證核實減除；至因工作或開會
--	--	---	--

限。 <u>(二) 進修訓練費</u> ：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 。每人全年 減除金額以 其薪資收入 總額之百分 之三為限。 <u>(三) 職業上工具</u> 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。但其 效能非二年 內所能耗竭 且支出超過 一定金額者 ，應逐年攤 提折舊或攤 銷費用。每 人全年減除 金額以其從 事該職業薪 資收入總額 之百分之三 為限。 <u>二、依前款規定計</u> <u>算之薪資所</u> <u>得，於依第十</u> <u>五條規定計</u> <u>算稅額及依</u> <u>第十七條規</u>	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 。每人全年 減除金額以 其薪資收入 總額之百分 之三為限。 <u>(四) 職業上工具</u> 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。但其 效能非二年 內所能耗竭 且支出超過 一定金額者 ，應逐年攤 提折舊或攤 銷費用。每 人全年減除 金額以其從 事該職業薪 資收入總額 之百分之三 為限。 <u>二、未能依前款規</u> <u>定計算必要</u> <u>費用者，得減</u> <u>除二十萬元</u> <u>後之餘額為</u> <u>所得額，餘額</u> <u>為負數者，以</u> <u>零計算。</u> <u>三、第一款各目費</u> <u>用之適用範</u> <u>圍、認列方式</u> <u>、應檢具之證</u>	項利息之所得： 一、公債包括各級 政府發行之債 票、庫券、證 券及憑券。 二、有獎儲蓄之中 獎獎金，超過 儲蓄額部分， 視為存款利息 所得。 三、短期票券指期 限在一年期以 內之國庫券、 可轉讓銀行定 期存單、公司 與公營事業機 構發行之本票 或匯票及其他 經目的事業主 管機關核准之 短期債務憑證 。 短期票券到 期兌償金額超過 首次發售價格部 分為利息所得，除 依第八十八條規 定扣繳稅款外，不 併計綜合所得總 額。 第五類：租賃 所得及權利金所 得：凡以財產出租 之租金所得，財產 出典典價經運用 之所得或專利權 、商標權、著作權 、秘密方法及各種 特許權利，供他人 使用而取得之權 利金所得： 一、財產租賃所	所穿著之西裝 、套裝或禮服 等，如仍可供 日常穿著使用 者，其相關費 用不得減除。 另為避免奢侈 非必要性支出 或浮濫、虛報 情形，參照一 百零五年度營 利事業所得稅 結算申報與勞 務相關行業及 一百零四年度 執行業務所得 申報統計資料 ，主要費用(包 括旅費、訓練 費、文具用品 費、運費等)占 收入之比率約 百分之五至百 分之七，考量 個人受僱提供 勞務與自力營 生或經營商業 之成本費用尚 有不同，且支 出規模相對較 小，爰規定職 業專用服裝費 每人全年減除 金額以其從事 該職業薪資收 入總額之百分 之三為限。 <u>(二)第二目進修訓</u> <u>練費：所得人</u> <u>為維持現行工</u> <u>作條件、品質</u> <u>或提升薪資水</u>
--	--	---	--

<u>定計算綜合所得淨額時，不適用第十七條第一項第二款第三目之2薪資所得特別扣除之規定。</u> <u>三、第一款各目費用之適用範圍、認列方式、應檢具之證明文件、第二目符合規定之機構、第三目一定金額及攤提折舊或攤銷費用方法、年限及其他相關事項之辦法，由財政部定之。</u> <u>四、第一款薪資收入包括：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。</u> <u>五、依勞工退休金條例規定自願提繳之退</u>	明文件、第二目符合規定之機構、第三目一定金額及攤提折舊或攤銷費用方法、年限及其他相關事項之辦法，由財政部定之。 四、第一款薪資收入包括：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。 五、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收入課稅；年金保險費部分，不適用第十七條有關保險費扣除之規定。	得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。 二、設定定期之永佃權及地上權取得之各種所得，視為租賃所得。 三、財產出租，收有押金或任何款項類似押金者，或以財產出典而取得典價者，均應就該款項按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入。 四、將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。 五、財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地	準，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，所支付之訓練費用且由所得人自行負擔部分，得舉證核實減除。另參考國外立法例（新加坡及香港之進修訓練費定有減除金額上限），本項費用應與所從事職業具關聯性，且為避免浮濫或虛報非必要支出，爰比照前目酌定上限比率為薪資收入總額之百分之三。 (三)第三目職業上工具支出：所得人因職業上需要所購置專供職務上或工作上使用書籍、期刊及工具之支出且由所得人自行負擔部分，得舉證核實減除，該工具之效能如非二年內所能耗竭且支出超過一定金額者，參照執行業
---	---	--	--

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收入課稅；年金保險費部分，不適用第十七條有關保險費扣除之規定。 第四類：利息所得：凡公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得： 一、公債包括各級政府發行之債票、庫券、證券及憑券。 二、有獎儲蓄之中獎獎金，超過儲蓄額部分，視為存款利息所得。 三、短期票券指期限在一年期以內之國庫券、可轉讓銀行定期存單、公司與公營事業機構發行之本票或匯票及其他經目的事業主管機關核准之短期債務憑證。 短期票券到期兌償金額超過	第四類：利息所得：凡公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得： 一、公債包括各級政府發行之債票、庫券、證券及憑券。 二、有獎儲蓄之中獎獎金，超過儲蓄額部分，視為存款利息所得。 三、短期票券指期限在一年期以內之國庫券、可轉讓銀行定期存單、公司與公營事業機構發行之本票或匯票及其他經目的事業主管機關核准之短期債務憑證。 短期票券到期兌償金額超過首次發售價格部分為利息所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。 第五類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所得，財產出典典價經運用之所得或專利權	一般租金調整計算租賃收入。 第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所得：全年收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。 第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得： 一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。 二、財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。 三、個人購買或	務所得查核辦法第二十三條有關修繕或購置固定資產攤提折舊之規定，應逐年攤提折舊或攤銷費用。另考量職業上工具支出與職業專用服裝費性質相近，比照職業專用服裝費上限比率明定以所從事該職業薪資收入總額百分之三為限。 四、依修正後第一款規定薪資收入應減除薪資所得特別扣除額或特定費用金額後之餘額為所得額計入綜合所得總額，於計算綜合所得淨額及稅額時，不得再重複減除薪資所得特別扣除額，爰增訂第一項第三款，明定依第十五條規定計算稅額及第十七條規定計算綜合所得淨額時，不適用薪資所得特別扣除之規定。 五、增訂第一項第
--	--	---	--

首次發售價格部分為利息所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。 第五類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所得，財產出典典價經運用之所得或專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金所得： 一、財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。 二、設定定期之永佃權及地上權取得之各種所得，視為租賃所得。 三、財產出租，收有押金或任何款項類似押金者，或以財產出典而取得典價者，均應就各該款項按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算	、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金所得： 一、財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。 二、設定定期之永佃權及地上權取得之各種所得，視為租賃所得。 三、財產出租，收有押金或任何款項類似押金者，或以財產出典而取得典價者，均應就各該款項按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入。 四、將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。	取得股份有 限公司之記 名股票或記 名公司債、各 級政府發行 之債券或銀 行經政府核 准發行之開 發債券，持有 滿一年以上 者，於出售時 ，得僅以其交 易所得之半 數作為當年 度所得，其餘 半數免稅。 第八類：競技、競賽及機會中獎之獎金或給與：凡參加各種競技比賽及各種機會中獎之獎金或給與皆屬之： 一、參加競技、競賽所支付之必要費用，准予減除。 二、參加機會中獎所支付之成本，准予減除。 三、政府舉辦之獎券中獎獎金，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。 第九類：退職所得：凡個人領取之退休金、資遣費、退職金、離職金	三類第三款，明 定第一款各目 費用之適用範 圍、認列方式、 應檢具之證明 文件、第二目所 定符合規定機 構、第三目所定 一定金額及攤 提折舊或攤銷 費用方法、年限 及其他相關事 項之辦法，授權 由財政部定之 ，以利徵納雙方 遵循。 六、現行第一項第三類第二款及第三款移列為第四款及第五款，並酌作文字修正。 七、配合第一項第三類規定之修正，現行第一項第九類序文「薪資所得」用語修正為「薪資收入」。 八、第二項至第四項未修正。 本報告說明： 一、為兼顧租稅公平及簡政便民等原則，修正薪資所得計算採定額減除或特定費用減除擇一適用方式，可茲贊同。按我國勞動市
---	--	--	--

租賃收入。 四、將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。 五、財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。 第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所得：全年收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。 第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得： 一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為	五、財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。 第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所得：全年收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。 第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得： 一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。 二、財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項	、終身俸、非屬保險給付之養老金及依勞工退休金條例規定辦理年金保險之保險給付等所得。但個人歷年自薪資所得中自行繳付之儲金或依勞工退休金條例規定提繳之年金保險費，於提繳年度已計入薪資所得課稅部分及其孳息，不在此限： 一、一次領取者，其所得額之計算方式如下： (一) 一次領取總額在十五萬元乘以退職服務年資之金額以下者，所得額為零。 (二) 超過十五萬元乘以退職服務年資之金額，未達三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，以其半數為所得額。 (三) 超過三十萬元乘以退職服務年資之金額	場提供勞務型態已經朝向多元化發展，提供勞務者未必是典型勞工，也不是典型執行業務者，但經常需要自己負擔提供勞務所需成本費用，例如大學教師、保險業務員、房屋仲介人員、演藝人員以及其他類似工作者等，以後如都可以實報實銷扣除其成本費用，以核實認定所得課稅，亦即稅法規定配合勞動市場多元化發展需要，有助於上述勞動市場多元化的健全發展，也有利於產業經濟活動的多元化發展。 二、在特定費用減除部分，相較於德國法廣泛的「概括項目核實扣除」，草案與日本法相似乃採「特定項目核實扣除」，然其可扣除之項目，較諸日本法之特定支出扣除項目
--	--	--	--

所得額。 二、財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。 三、個人購買或取得股份有限公司之記名股票或記名公司債、各級政府發行之債券或銀行經政府核准發行之開發債券，持有滿一年以上者，於出售時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。 第八類：競技、競賽及機會中獎之獎金或給與：凡參加各種競技比賽及各種機會中獎之獎金或給與皆屬之： 一、參加競技、競賽所支付之必要費用，准予減除。 二、參加機會中獎所支付之成本，准予減除。 三、政府舉辦之獎券中獎獎金，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不	財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。 三、個人購買或取得股份有限公司之記名股票或記名公司債、各級政府發行之債券或銀行經政府核准發行之開發債券，持有滿一年以上者，於出售時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。 第八類：競技、競賽及機會中獎之獎金或給與：凡參加各種競技比賽及各種機會中獎之獎金或給與皆屬之： 一、參加競技、競賽所支付之必要費用，准予減除。 二、參加機會中獎所支付之成本，准予減除。 三、政府舉辦之獎券中獎獎金，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不	部分，全數為所得額。 退職服務年資之尾數未滿六個月者，以半年計；滿六個月者，以一年計。 二、分期領取者，以全年領取總額，減除六十五萬元後之餘額為所得額。 三、兼領一次退職所得及分期退職所得者，前二款規定可減除之金額，應依其領取一次及分期退職所得之比例分別計算之。 第十類：其他所得：不屬於上列各類之所得，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，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。 前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折	，則顯有不足，尤其是「通勤費」當屬薪資所得者獲取薪資收入之直接必要費用，應無疑義；德國法在住宅與工作地點間之交通費用亦為常見的可核實扣除項目。爰建議第一項第三類第一款增訂第一目：「通勤費：一般通勤者日常必要之通勤支出。每人每年減除金額以其薪資收入總額之百分之三為限。」原第一目至第三目順移為第二目至第四目。 三、又第一項第三類第一款但書所定：「但與提供勞務直接相關……，得檢附相關證明文件核實自薪資收入中減除該必要費用……」，因同條項第三款已定有：「第一款各目費用之適用範圍、認列方式、應檢具之證明文件……及其
--	---	--	---

賽所支付之必要費用，准予減除。 二、參加機會中獎所支付之成本，准予減除。 三、政府舉辦之獎券中獎獎金，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。 第九類：退職所得：凡個人領取之退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金及依勞工退休金條例規定辦理年金保險之保險給付等所得。但個人歷年自薪資收入中自行繳付之儲金或依勞工退休金條例規定提繳之年金保險費，於提繳年度已計入薪資收入課稅部分及其孳息，不在此限： 一、一次領取者，其所得額之計算方式如下： (一) 一次領取總額在十五萬元乘以退職服務年資之金額以下者，所得額為零。 (二) 超過十五萬元乘以退職服務年資之金額，未達三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，以其半數為所得額。	併計綜合所得總額。 第九類：退職所得：凡個人領取之退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金及依勞工退休金條例規定辦理年金保險之保險給付等所得。但個人歷年自薪資收入中自行繳付之儲金或依勞工退休金條例規定提繳之年金保險費，於提繳年度已計入薪資收入課稅部分及其孳息，不在此限： 一、一次領取者，其所得額之計算方式如下： (一) 一次領取總額在十五萬元乘以退職服務年資之金額以下者，所得額為零。 (二) 超過十五萬元乘以退職服務年資之金額，未達三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，以其半數為所得額。	算之；未經政府規定者，以當地時價計算。 個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬、一次給付之撫卹金或死亡補償，超過第四條第一項第四款規定之部分及因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第七十七條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。 第一項第九類規定之金額，每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達百分之三以上時，按上漲程度調整之。調整金額以千元為單位，未達千元者按百元數四捨五入。其公告方式及所稱消費者物價指數準用第五條第四項之規定。	他相關事項之辦法，由財政部定之。」爰第一款上開「得檢附相關證明文件核實自薪資收入中減除該必要費用」文字，顯係贅語，建議刪除。 四、就整體體系而言，本條所定各類所得，均係就其各類收入減除其成本、必要損耗或必要費用，是乃符合「淨所得原則」中之「客觀淨值所得原則」衍生之「收入費用配合原則」之表現，是以，薪資所得特別扣除額（現行薪資所得特別扣除額每人每年以二十萬元為限），如論其係取得薪資所得之必要費用，實宜移列於本條規範之，以求體系上之一貫。爰建議刪除第一項第三類第一款中薪資特別扣除額相關文字並修正第二款為
---	--	---	--

，所得額為零。 (二) 超過十五萬元乘以退職服務年資之金額，未達三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，以其半數為所得額。 (三) 超過三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，全數為所得額。 退職服務年資之尾數未滿六個月者，以半年計；滿六個月者，以一年計。 二、分期領取者，以全年領取總額，減除六十五萬元後之餘額為所得額。 三、兼領一次退職所得及分期退職所得者，前二款規定可減除之金額，應依其領取一次及分期退職所得之比例分別計算之。 第十類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其	(三) 超過三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，全數為所得額。 退職服務年資之尾數未滿六個月者，以半年計；滿六個月者，以一年計。 二、分期領取者，以全年領取總額，減除六十五萬元後之餘額為所得額。 三、兼領一次退職所得及分期退職所得者，前二款規定可減除之金額，應依其領取一次及分期退職所得之比例分別計算之。 第十類：其他所得：不屬於上列各類之所得，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，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。 前項各類所得，如為實物、有		：「未能依前款規定計算必要費用者，得減除二十萬元後之餘額為所得額，餘額為負數者，以零計算。」 五、有關未能提供必要費用證明之薪資所得者，其可減除之必要費用金額，參照日本所得稅法第二十八條及第五十七條之二規定，在定額減除部分，薪資所得扣除額係按納稅義務人薪資收入多寡而設有不同之扣除比率，隨著薪資收入增加扣除比例遞減（百分之四十、百分之三十、百分之二十、百分之十），並訂有最低可扣除六十五萬日圓及最高扣除上限二百二十萬日圓，相較本草案不論薪資收入多寡均採同一定額扣除額（現行薪資所得特別扣除額每人每年以二十萬元
--	--	--	--

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，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。 前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。 個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬、一次給付之撫卹金或死亡補償，超過第四條第一項第四款規定之部分及因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第七十七條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。 第一項第九類規定之金額，每遇消費者物價指數較上次調整年	價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。 個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬、一次給付之撫卹金或死亡補償，超過第四條第一項第四款規定之部分及因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第七十七條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。 第一項第九類規定之金額，每遇消費者物價指數較上次調整年		為限)，顯更臻公平合理。爰建議未來可進一步參考日本稅制，按納稅義務人薪資收入多寡設不同之扣除比率，並明定最低及最高扣除數額，期使薪資所得稅制更臻公平。
--	--	--	--

度之指數上漲累計達百分之三以上時，按上漲程度調整之。調整金額以千元為單位，未達千元者按百元數四捨五入。其公告方式及所稱消費者物價指數準用第五條第四項之規定。			
第一百二十六條 本法自公布日施行。但本法中華民國九十四年十二月二十八日修正公布之第十七條規定，自九十四年一月一日施行；九十七年一月二日修正公布之第十四條第一項第九類規定，自九十七年一月一日施行；九十七年十二月二十六日修正公布之第十七條規定，自九十七年一月一日施行。九十八年五月二十七日修正公布之第五條第二項及九十九年六月十五日修正公布之同條第五項規定，自九十九年度施行。一百年一月十九日修正公布之第四條第一項第一款、第二款及第十七條第一項第一款第四目規定，自	(無修正意見)	第一百二十六條 本法自公布日施行。但本法中華民國九十四年十二月二十八日修正公布之第十七條規定，自九十四年一月一日施行；九十七年一月二日修正公布之第十四條第一項第九類規定，自九十七年一月一日施行；九十七年十二月二十六日修正公布之第十七條規定，自九十七年一月一日施行。九十八年五月二十七日修正公布之第五條第二項及九十九年六月十五日修正公布之同條第五項規定，自九十九年度施行。一百年一月十九日修正公布之第四條第一項第一款、第二款及第十七條第一項第一款第四目規定，自	行政院說明： 一、修正第一項，明定本次修正條文之施行日期為一百零八年一月一日。 二、第二項未修正。 三、第三項配合法制體例，將前次修正條文三讀日期修正為公布日期。

一百零一年一月一日施行。一百零一年八月八日修正公布之條文，自一百零二年一月一日施行。一百零四年六月二十四日修正公布之條文，自一百零五年一月一日施行。一百零四年十二月二日修正公布之條文，自一百零五年一月一日施行。<u>○年○月○日修正之條文，自一百零八年一月一日施行。</u> 本法中華民國九十年六月十三日修正公布之條文、一百零三年一月八日修正公布之條文及一百零五年七月二十七日修正公布之條文施行日期，由行政院定之；一百零三年六月四日修正公布之條文，除第六十六條之四、第六十六條之六及第七十三條之二自一百零四年一月一日施行外，其餘條文自一百零四年度施行。 本法中華民國一百零七年二月七日修正公布之條文，自一百零七年一月一日施		一百零一年一月一日施行。一百零一年八月八日修正公布之條文，自一百零二年一月一日施行。一百零四年六月二十四日修正公布之條文，自一百零五年一月一日施行。一百零四年十二月二日修正公布之條文，自一百零五年一月一日施行。 本法中華民國九十年六月十三日修正公布之條文、一百零三年一月八日修正公布之條文及一百零五年七月二十七日修正公布之條文施行日期，由行政院定之；一百零三年六月四日修正公布之條文，除第六十六條之四、第六十六條之六及第七十三條之二自一百零四年一月一日施行外，其餘條文自一百零四年度施行。 本法中華民國一百零七年一月十八日修正之條文，自一百零七年一月一日施行。但第五條、第六十六條之九、第七十一條、第七十五條、第七十九條、	
--	--	--	--

行。但第五條、第六十六條之九、第七十一條、第七十五條、第七十九條、第一百零八條及第一百十條，自一百零七年度施行，第七十三條之二自一百零八年一月一日施行。		第一百零八條及第一百十條，自一百零七年度施行，第七十三條之二自一百零八年一月一日施行。	
--	--	---	--

二、其他建議修正條文

所得稅法建議修正條文對照表

現 行 條 文	本 報 告 建 議 條 文	說 明
第五條之一 綜合所得稅之標準扣除額、薪資所得特別扣除額及身心障礙特別扣除額以第十七條規定之金額為基準，其計算調整方式，準用第五條第一項及第四項之規定。 前項扣除額及第五條免稅額之基準，應依所得水準及基本生活變動情形，每三年評估一次。	第五條之一 綜合所得稅之標準扣除額及身心障礙特別扣除額以第十七條規定之金額為基準，其計算調整方式，準用第五條第一項及第四項之規定。 前項扣除額及第五條免稅額之基準，應依所得水準及基本生活變動情形，每三年評估一次。	（如採納本條建議，須先另行提案，始可審議處理，謹併予敘明） 配合刪除薪資所得特別扣除額規定。
第十五條 自中華民國一百零三年一月一日起，納稅義務人、配偶及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有第十四條第一項各類所得者，除納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應	第十五條 自中華民國一百零三年一月一日起，納稅義務人、配偶及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有第十四條第一項各類所得者，除納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應	（如採納本條建議，須先另行提案，始可審議處理，謹併予敘明） 配合刪除薪資所得特別扣除額規定。

由納稅義務人合併申報及計算稅額。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿之次日起算六個月內申請變更。 前項稅額之計算方式，納稅義務人應就下列各款規定擇一適用： 一、各類所得合併計算稅額：納稅義務人就其本人、配偶及受扶養親屬之第十四條第一項各類所得，依第十七條規定減除免稅額及扣除額，合併計算稅額。 二、薪資所得分開計算稅額，其餘各類所得合併計算稅額： (一) 納稅義務人就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第十七條規定計算之免稅額及薪資所得特別扣除額。 (二) 納稅義務人就其本人、配偶及受扶養親屬前目以外之各類所得，依第十七條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。 三、各類所得分開計算稅額： (一) 納稅義務人就其本	由納稅義務人合併申報及計算稅額。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿之次日起算六個月內申請變更。 前項稅額之計算方式，納稅義務人應就下列各款規定擇一適用： 一、各類所得合併計算稅額：納稅義務人就其本人、配偶及受扶養親屬之第十四條第一項各類所得，依第十七條規定減除免稅額及扣除額，合併計算稅額。 二、薪資所得分開計算稅額，其餘各類所得合併計算稅額： (一) 納稅義務人就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第十七條規定計算之免稅額。 (二) 納稅義務人就其本人、配偶及受扶養親屬前目以外之各類所得，依第十七條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。 三、各類所得分開計算稅額： (一) 納稅義務人就其本人或配偶之第十四條第一項各類所得	
--	--	--

人或配偶之第十四條第一項各類所得分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第十七條規定計算之免稅額、財產交易損失特別扣除額、薪資所得特別扣除額、儲蓄投資特別扣除額及身心障礙特別扣除額。 (二) 納稅義務人就前目分開計算稅額之他方及受扶養親屬之第十四條第一項各類所得，依第十七條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。 (三) 納稅義務人依前二目規定計算得減除之儲蓄投資特別扣除額，應於第十七條第一項第二款第三目之三所定扣除限額內，就第一目分開計算稅額之他方及受扶養親屬符合該限額內之所得先予減除；減除後如有餘額，再就第一目分開計算稅額者之所得於餘額內減除。 第一項分居之認定要件及應檢附之證明文件，由財政部定之。	分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第十七條規定計算之免稅額、財產交易損失特別扣除額、儲蓄投資特別扣除額及身心障礙特別扣除額。 (二) 納稅義務人就前目分開計算稅額之他方及受扶養親屬之第十四條第一項各類所得，依第十七條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。 (三) 納稅義務人依前二目規定計算得減除之儲蓄投資特別扣除額，應於第十七條第一項第二款第三目之三所定扣除限額內，就第一目分開計算稅額之他方及受扶養親屬符合該限額內之所得先予減除；減除後如有餘額，再就第一目分開計算稅額者之所得於餘額內減除。 第一項分居之認定要件及應檢附之證明文件，由財政部定之。 自中華民國一百零七年一月一日起，納稅義務人、配偶及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額	
---	--	--

明文件，由財政部定之。 自中華民國一百零七年一月一日起，納稅義務人、配偶及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，獲配第十四條第一項第一類營利所得，其屬所投資之公司、合作社及其他法人分配八十七年度或以後年度之股利或盈餘，得就股利及盈餘合計金額按百分之八點五計算可抵減稅額，抵減當年度依第二項規定計算之綜合所得稅結算申報應納稅額，每一申報戶每年抵減金額以八萬元為限。 納稅義務人得選擇就其申報戶前項股利及盈餘合計金額按百分之二十八之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務人合併報繳，不適用第二項稅額之計算方式及前項可抵減稅額之規定。	之受扶養親屬，獲配第十四條第一項第一類營利所得，其屬所投資之公司、合作社及其他法人分配八十七年度或以後年度之股利或盈餘，得就股利及盈餘合計金額按百分之八點五計算可抵減稅額，抵減當年度依第二項規定計算之綜合所得稅結算申報應納稅額，每一申報戶每年抵減金額以八萬元為限。 納稅義務人得選擇就其申報戶前項股利及盈餘合計金額按百分之二十八之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務人合併報繳，不適用第二項稅額之計算方式及前項可抵減稅額之規定。	
第十七條 按第十四條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： 一、免稅額：納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額；納稅義務人及其配偶	第十七條 按第十四條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： 一、免稅額：納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額；納稅義務人及其配偶	（如採納本條建議，須先另行提案，始可審議處理，謹併予敘明） 按本法第十四條所定各類所得，均係就其各類收入減除其成本、必要損耗或必要費用，是乃符合「淨所得原則」中之「客觀淨所得原則」衍生之「收入費用配合原則」之表現，是以，薪資所得特別扣除額，如論其係取得薪資

年滿七十歲者，免稅額增加百分之五十： (一) 納稅義務人及其配偶之直系尊親屬，年滿六十歲，或無謀生能力，受納稅義務人扶養者。其年滿七十歲受納稅義務人扶養者，免稅額增加百分之五十。 (二) 納稅義務人之子女未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養者。 (三) 納稅義務人及其配偶之同胞兄弟、姊妹未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養者。 (四) 納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。 二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除	年滿七十歲者，免稅額增加百分之五十： (一) 納稅義務人及其配偶之直系尊親屬，年滿六十歲，或無謀生能力，受納稅義務人扶養者。其年滿七十歲受納稅義務人扶養者，免稅額增加百分之五十。 (二) 納稅義務人之子女未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養者。 (三) 納稅義務人及其配偶之同胞兄弟、姊妹未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養者。 (四) 納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。 二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除	所得之必要費用，實宜移列於第十四條規範之，以求體系上之一貫。爰建議刪除第一項第二款第三目之二薪資所得特別扣除規定，同目之三至之六規定順移為之二至之五。
--	--	--

額擇一減除外，並減除特別扣除額： (一) 標準扣除額：納稅義務人個人扣除十二萬元；有配偶者加倍扣除之。 (二) 列舉扣除額： 1. 捐贈：納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。 2. 保險費：納稅義務人、配偶或受扶養直系親屬之人身保險、勞工保險、國民年金保險及軍、公、教保險之保險費，每人每年扣除數額以不超過二萬四千元為限。但全民健康保險之保險費不受金額限制。 3. 醫藥及生育費：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院、全民健康保險特	額擇一減除外，並減除特別扣除額： (一) 標準扣除額：納稅義務人個人扣除十二萬元；有配偶者加倍扣除之。 (二) 列舉扣除額： 1. 捐贈：納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。 2. 保險費：納稅義務人、配偶或受扶養直系親屬之人身保險、勞工保險、國民年金保險及軍、公、教保險之保險費，每人每年扣除數額以不超過二萬四千元為限。但全民健康保險之保險費不受金額限制。 3. 醫藥及生育費：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院、全民健康保險特	
--	--	--

約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限。但受有保險給付部分，不得扣除。 4. 災害損失：納稅義務人、配偶或受扶養親屬遭受不可抗力之災害損失。但受有保險賠償或救濟金部分，不得扣除。 5. 購屋借款利息：納稅義務人、配偶及受扶養親屬購買自用住宅，向金融機構借款所支付之利息，其每一申報戶每年扣除數額以三十萬元為限。但申報有儲蓄投資特別扣除額者，其申報之儲蓄投資特別扣除金額，應在上項購屋借款利息中減除；納稅義務人上述規定扣除購屋借款利息者，以一屋為限。 6. 房屋租金支出：納稅義務人、配偶及受扶養直系親屬在中華民國境內租屋供自住且非	約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限。但受有保險給付部分，不得扣除。 4. 災害損失：納稅義務人、配偶或受扶養親屬遭受不可抗力之災害損失。但受有保險賠償或救濟金部分，不得扣除。 5. 購屋借款利息：納稅義務人、配偶及受扶養親屬購買自用住宅，向金融機構借款所支付之利息，其每一申報戶每年扣除數額以三十萬元為限。但申報有儲蓄投資特別扣除額者，其申報之儲蓄投資特別扣除金額，應在上項購屋借款利息中減除；納稅義務人依上述規定扣除購屋借款利息者，以一屋為限。 6. 房屋租金支出：納稅義務人、配偶及受扶養直系親屬在中華民國境內租屋供自住且非	
---	--	--

供營業或執行業務使用者，其所支付之租金，每一申報戶每年扣除數額以十二萬元為限。但申報有購屋借款利息者，不得扣除。 (三) 特別扣除額： 1. 財產交易損失：納稅義務人、配偶及受扶養親屬財產交易損失，其每年度扣除額，以不超過當年度申報之財產交易之所得為限；當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以以後三年度之財產交易所得扣除之。財產交易損失之計算，準用第十四第一項第七類關於計算財產交易增益之規定。 2. <u>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二十萬元為限。</u> 3. 儲蓄投資特別扣除：納稅義務人、配偶及受扶養親屬於金融	供營業或執行業務使用者，其所支付之租金，每一申報戶每年扣除數額以十二萬元為限。但申報有購屋借款利息者，不得扣除。 (三) 特別扣除額： 1. 財產交易損失：納稅義務人、配偶及受扶養親屬財產交易損失，其每年度扣除額，以不超過當年度申報之財產交易之所得為限；當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以以後三年度之財產交易所得扣除之。財產交易損失之計算，準用第十四條第一項第七類關於計算財產交易增益之規定。 2. <u>儲蓄投資特別扣除：納稅義務人、配偶及受扶養親屬於金融機構之存款利息、儲蓄性質信託資金之收益及公司公開發行並上市之記名股票之股利，合計全年扣</u>	
---	---	--

機構之存款利息、儲蓄性質信託資金之收益及公司公開發行並上市之記名股票之股利，合計全年扣除數額以二十七萬元為限。但依郵政儲金匯兌法規定免稅之存簿儲金利息及本法規定分離課稅之利息，不包括在內。 4. 身心障礙特別扣除：納稅義務人、配偶或受扶養親屬如為領有身心障礙手冊或身心障礙證明者，及精神衛生法第三條第四款規定之病人，每人每年扣除二十萬元。 5. 教育學費特別扣除：納稅義務人就讀大專以上院校之子女之教育學費每人每年之扣除數額以二萬五千元為限。但空中大學、專校及五專前三年及已接受政府補助者，不得扣除。 6. 幼兒學前特別扣除：自中華民國	除數額以二十七萬元為限。但依郵政儲金匯兌法規定免稅之存簿儲金利息及本法規定分離課稅之利息，不包括在內。 3. 身心障礙特別扣除：納稅義務人、配偶或受扶養親屬如為領有身心障礙手冊或身心障礙證明者，及精神衛生法第三條第四款規定之病人，每人每年扣除二十萬元。 4. 教育學費特別扣除：納稅義務人就讀大專以上院校之子女之教育學費每人每年之扣除數額以二萬五千元為限。但空中大學、專校及五專前三年及已接受政府補助者，不得扣除。 5. 幼兒學前特別扣除：自中華民國一百零一年一月一日起，納稅義務人五歲以下之子女，每人每年扣除十二萬元。但有下列情形之一者	
--	---	--

國一百零一年一月一日起，納稅義務人五歲以下之子女，每人每年扣除十二萬元。但有下列情形之一者，不得扣除： (1) 經減除本特別扣除額後，納稅義務人全年綜合所得稅適用稅率在百分之二十以上，或依第十五條第二項規定計算之稅額適用稅率在百分之二十以上。 (2) 納稅義務人依所得基本稅額條例第十二條規定計算之基本所得額超過同條例第十三條規定之扣除金額。 依第七十一條規定應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，均不適用前項第二款第二目列舉扣除額之規定。	，不得扣除： (1) 經減除本特別扣除額後，納稅義務人全年綜合所得稅適用稅率在百分之二十以上，或依第十五條第二項規定計算之稅額適用稅率在百分之二十以上。 (2) 納稅義務人依所得基本稅額條例第十二條規定計算之基本所得額超過同條例第十三條規定之扣除金額。 依第七十一條規定應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，均不適用前項第二款第二目列舉扣除額之規定。	
--	---	--

參考文獻

一、專書

吳庚，憲法的解釋與適用，第3版，作者自版，2004年6月。

二、期刊論文

1. 吳金柱，綜所稅免稅額、扣除額減除法制之檢討（上），稅務旬刊，第1962期，2006年3月，頁7-14。
2. 柯格鐘，子女列報扶養親屬免稅額的減除—評大法官釋字第692號解釋，臺灣法學雜誌，第194期，2012年2月，頁179-186。
3. 柯格鐘，不必要的違憲宣告—談釋字第705號捐地節稅金額認定之違憲（上），稅務旬刊，第2233期，2013年10月10日，頁25-29。
4. 陳清秀，薪資所得實額減除費用法制問題之探討—以日本及德國立法例為中心（上），植根雜誌，第34卷第8期，2018年8月，頁311-320。
5. 陳清秀，薪資所得實額減除費用法制問題之探討—以日本及德國立法例為中心（下），植根雜誌，第34卷第9期，2018年8月，頁321-330。
6. 陳清秀，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，2017年4月，頁200-205。
7. 陳昱維，免稅額扣除額非租稅優惠—評大法官釋字第694號、701號，稅務旬刊，第2190期，2012年7月，頁16-20。
8. 盛子龍，租稅法上類型化立法與平等原則，中正財經法學，第3期，2011年7月，頁151-196。

9. 張德詳，執行業務所得及薪資所得之界定與區別研究—兼論演藝人員所得課稅之問題，國立東華大學財經法律研究所碩士論文，2011年12月。
10. 黃士洲，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8月，頁77-88。
11. 劉昌坪，薪扣額有欠公平合理—以量能課稅及平等原則為檢驗標準，稅務旬刊，第2200期，2012年11月，頁20-23。
12. 蔡孟彥，薪資所得扣除額之法理—以日本法制為比較對象，財稅研究，第46卷第4期，2017年7月，頁60-81。
13. 蔡孟彥，從憲法保障檢討扣免額（上），稅務旬刊，第2059期，2008年12月10日，頁11-17。
14. 蔡孟彥，從憲法保障檢討扣免額（下），稅務旬刊，第2061期，2008年12月31日，頁9-11。
15. 蔡孟彥，正視薪資所得成本費用問題，稅務旬刊，第2152期，2011年4月，頁17-24。
16. 羅能清，兩岸個人所得稅薪資所得費用扣除問題研究，財稅研究，第34卷第3期，2002年5月，頁79-93。
17. 羅春祝，受薪者應准列扣必要費用，稅務旬刊，第2227期，2013年8月，頁7-13。

三、網路資源

1. 立法院第9屆第6會期第14次會議議案關係文書，院總第225號，政府提案第16609號。

2. 行政院會通過「所得稅法」第 14 條及第 126 條修正草案，行政院
本院新聞，2018 年 12 月 6 日，
<https://www.ey.gov.tw/Page/9277F759E41CCD91/b2275d94-5fe0-4c91-9366-a6b391a59e23>，最後瀏覽日期：2018 年 12 月 20 日。

附錄 1：「所得稅法第 14 條及第 126 條條文修正草案」評估報告（初稿）座談會紀錄及參採情形

時間：民國 108 年 2 月 20 日（星期三）下午 4 時

地點：立法院法制局 305 會議室

主席：楊組長錦青

記錄：莊弘仔

參加人員：

一、學者專家：

臺北商業大學財政稅務系 蔡助理教授孟彥

二、財政部賦稅署：

魏專員郁倫

三、本局出席人員：

安助理研究員怡芸

謝研究員碧珠（書面審查）

發言要點：

蔡助理教授孟彥：

一、本報告相關論述觀點以及建議修正條文等，大方向本人均表贊同；另日本「大島訴訟案」即是有關所得稅必要費用扣除爭議之案例，有興趣可參考之。

二、報告建議增訂「通勤費」為薪資收入可扣除之費用項目，個人敬表贊同，蓋通勤費本屬薪資所得者獲取薪資最常見的直接必要費用，符合與提供勞務直接相關且必要、實質負擔、重大性及共通性原則，尤其對在大陸工作的台商而言，若通勤費用可以減除實

是一大福音。

三、草案 14 條增訂薪資收入可扣除之費用項目包括：(1) 職業專用服裝、(2) 進修訓練費及 (3) 職業上工具支出，其中職業專用服裝應可涵蓋在職業上工具支出之內。

四、報告建議未來可參考日本稅制，對於未能提供必要費用證明者，按納稅義務人薪資收入多寡設不同之費用扣除比率一節，可茲認同；至於特定項目費用減除部分，則建議未來可朝向更廣泛的核實扣除制度，俾符合量能課稅原則。

參採情形：

一、第 1 點及第 2 點意見，與本報告意見相同，錄供參考。

二、第 3 點意見，職業專用服裝費與職業上工具支出性質相近，然本草案所稱職業上工具似僅指書籍、期刊及工具，而將職業專用服裝單獨另列。不論職業上所需之書籍、期刊、工具及專用服裝應為可扣除之費用項目，要無疑義，尊重主管機關之項目分類。

三、第 4 點意見，已參採修正。

魏專員郁倫：

一、有關本報告建議增訂「通勤費」特定費用減除項目一節，多數國家(如新加坡、香港、英國、美國及加拿大)並未將往返住家與工作地點之通勤費納入減除項目，考量該支出金額較小(如公車、捷運等)，不符合重大性原則，且納稅義務人需蒐集費用憑證並證明與工作相關，恐過於繁瑣，現行定額(20 萬元)減除應足資適用，爰未納入特定費用項目。

二、有關本估報告建議取得薪資收入之必要費用，不應另列為特別扣

除額；未能提供必要費用者，建議未來參考日本稅制，按納稅義務人薪資收入多寡設不同之費用扣除比率乙節：

(一)主要國家(地區)薪資費用減除方式不盡相同，韓國及中國大陸採定率或定額減除，不允許特定費用減除；其他國家(地區)准予減除特定費用，惟各國對可減除之費用項目、是否訂有減除上限或是否為特殊行業始得適用等，均有不同規定。

(二)考量現行薪資所得計算採薪資所得特別扣除額定額(每人每年20萬元)減除方式，薪資收入低於該定額，可全額減除，薪資收入超過該定額者，得減除該定額，中低薪資所得者享有較高之減免比例，納稅義務人無須舉證並可降低稅捐稽徵成本，具徵納兩便效果，乃予維持現行所得稅法第17條薪資所得特別扣除額自薪資收入減除規定。另鑑於部分納稅義務人賺取薪資收入之必要費用金額可能高於該定額，為符合司法院釋字第745號解釋意旨，參考其他國家(地區)減除規定，並兼顧租稅公平及稅政簡化，爰採定額減除或特定費用減除二擇一方式，行政院已於2018年12月7日將本案之所得稅法第14條及第126條修正草案函送立法院審查。至建議參考日本稅制，按薪資收入訂定費用扣除比率乙節，將使薪資收入較低者減除費用後仍有課稅所得(除非費用率為100%)，反之，薪資收入較高者，無須舉證，即可減除較高費用金額，恐損及所得稅法之所得重分配效果，尚須審慎評估。

參採情形：

一、第1點意見，按通勤費本屬薪資所得者獲取薪資最常見的直接必要費用，至於該項費用是多是少，個別薪資所得者並不相同。本草案既修正薪資所得計算得採定額減除或特定費用減除擇一適

用方式，則個別薪資所得者自可採取對其較有利之適用方式，通勤費用支出較小，似非排除「通勤費」得為特定費用減除項目之理由。

- 二、第 2 點意見，就整體體系而言，本法第 14 條所定各類所得，均係就其各類收入減除其成本、必要損耗或必要費用，是乃符合「客觀淨值所得原則」衍生之「收入費用配合原則」之表現，是以，「薪資所得特別扣除額」，如論其係取得薪資所得之必要費用，實宜移列於第 14 條規範之，爰建議刪除本法薪資所得特別扣除相關規定，未能提供薪資必要費用證明者，其可定額扣除之薪資必要費用明定於草案第 14 條，以求體系上之一貫。又日本所得稅制，在定額減除部分，係按納稅義務人薪資收入多寡而設有不同之扣除比率，隨著薪資收入增加扣除比例遞減（40%、30%、20%、10%），並訂有最低可扣除 65 萬日圓及最高扣除上限 220 萬日圓，相較於本草案不論薪資收入多寡均採同一定額扣除額（現行薪資所得特別扣除額每人每年以 20 萬元為限），顯更臻公平合理，應無損及所得重分配效果之疑慮。

安助理研究員怡芸：

- 一、按行政院本次擬具之所得稅法第 14 條及第 126 條條文修正草案，係考量兼顧租稅公平及簡政便民等原則，並配合司法院大法官第 745 號解釋，修正薪資所得計算採定額減除或特定費用減除擇一適用方式，可茲贊同。
- 二、有關本報告參酌日本法將通勤費納入特定支出扣除項目，以及德國法將住宅與工作地點間之交通費用作為核實扣除項目，認為本草案顯有不足之處，建議參酌日本法將「通勤費」當屬薪資所得

者獲取薪資收入之直接必要費用，於草案第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款第 1 目增訂：「通勤費：一般通勤者通常必要之通勤支出。每人每年減除金額以其薪資收入總額之百分之三為限。」乙節，按通勤方式除搭乘大眾運輸交通工具外，尚有自行駕駛交通工具，本報告所建議之通勤費所指為何？是否包含 2 者，似有不明之處。再者，若包含前開 2 者，則是否與目前鼓勵民眾減少自駕，多使用大眾運輸交通工具之環保政策有違，又若如包括海外通勤費，是否將加劇人才外流的情形，或有再酌空間。

參採情形：

一、第 1 點意見，與本報告意見相同，錄供參考。

二、第 2 點意見，查草案第 14 條第 1 項第 3 類第 3 款規定：「第 1 款各目費用之適用範圍、認列方式、應檢具之證明文件、第 2 目符合規定之機構、第 3 目一定金額及攤提折舊或攤銷費用方法、年限及其他相關事項之辦法，由財政部定之。」故有關通勤費之適用範圍等細節規範，由財政部定之；又薪資費用扣除，宜依客觀淨值所得原則及收入費用配合原則而定，似無涉環保政策或人才政策。

謝研究員碧珠（書面審查）：

一、參考日本立法例，得列舉之扣除項目諸如：1.通勤費：一般通勤者通常必要之通勤目的所為支出。2.搬家費：因工作場所變更需要遷移住所之通常必要支出。3.研修費：以取得與職務有直接必要關聯之技術或知識為目的而進行研修之支出。4.資格取得費：為取得與職務有直接必要關聯之支出。5.返家旅費：單身赴任者，其往返於勤務地、居所與自宅間通常必要之支出。6.勤務必

要經費：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、（2）治裝費用及（3）交際費用。為符合量能課稅原則，前揭扣除項目，容有參採之餘地。

二、行政院草案對於列舉扣除項目，僅有 3 項，包含職業專用服裝費、進修訓練費及職業上工具支出等 3 項，難謂符合共通性之原則，容有再酌之餘地。

參採情形：與本報告意見並無相左，錄供參考。

散會：下午 5 時。

附錄 2：財政部賦稅署法案及性別影響評估檢視表

【第一部分】：本部分由機關人員填寫

填表日期： 107 年 11 月 12 日			
填表人姓名：魏郁倫		職稱：專員	
電話：23228000#8695		e-mail：ylwei@mail.mof.gov.tw	
身分： ☒ 業務單位人員 ☐ 法制單位人員 ☐ 其他，請說明：_____			
填 表 說 明 一、行政院所屬各機關主管法律案報院審查，應依「行政院所屬各機關主管法案報院審查應注意事項」及「中央行政機關法制作業應注意事項」規定辦理。 二、除廢止案（及配合行政院組織改造整批處理、單純訂修之法律案）外，皆應依據本表進行「法案及性別影響評估」。 三、建議各單位於法案研擬初期，即徵詢性別平等專家學者或各部會性別平等專案小組的意見；法案研擬完成後，應併同本表送請民間性別平等專家學者進程序參與（至少預留 1 週的填寫時間），參酌其意見修正法案內容，並填寫「玖、性別影響評估結果」後通知程序參與者。			
壹、法案名稱	所得稅法第 14 條、第 126 條修正草案		
貳、主管機關	財政部	主辦機關	財政部賦稅署
參、法案內容涉及領域：			勾選（可複選）
3-1 權力、決策、影響力領域			
3-2 就業、經濟、福利領域			✓
3-3 人口、婚姻、家庭領域			✓
3-4 教育、文化、媒體領域			
3-5 人身安全、司法領域			
3-6 健康、醫療、照顧領域			
3-7 環境、能源、科技領域			
3-8 其他（勾選「其他」欄位者，請簡述法案涉及領域）			
肆、問題界定與訂修需求			
項 目		說 明	備 註
4-1 問題界定	4-1-1 問題描述	司法院釋字第 745 號解釋，所得稅法關於薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人之薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，而不許其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	簡要說明所面臨問題之梗概。

		用，於此範圍內，與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符，應予檢討修正所得稅法相關規定。	
	4-1-2 執行現況及問題之分析	所得稅法規定，個人取得薪資所得得減除定額之薪資所得特別扣除額(107 年 20 萬元)，依司法院釋字第 745 號解釋，部分所得人賺取薪資收入之必要費用高於該定額扣除額者，無法以列舉或其他方式減除必要費用，不符合平等權保障意旨，爰有必要檢討薪資所得計算規定，以符前開司法院解釋意旨。	1.業務推動執行時，遭遇問題之原因分析。 2.說明現行法規是否不足、須否配合現況或政策調整。
	4-1-3 相關之性別統計及性別分析	依據 106 年財政部性別統計分析資料，105 年度個人各類所得統計資料，薪資所得者 781 萬人，男性約占 52%，女性約占 48%，男性平均每人薪資所得 65 萬元，為女性之 1.36 倍。	1.透過相關資料庫、圖書等各種途徑蒐集既有的性別統計，並作出性別分析，以說明該問題是否會對不同性別人口造成不同影響。 2.性別統計與性別分析應儘量顧及不同性別、性傾向及性別認同者之年齡、族群、地區等面向。
	4-1-4 須強化的性別統計及其方法		如既有性別統計不足，請提出須強化之處及其建置方法。
4-2 訂修需求	4-2-1 解決問題可能方案	為使薪資所得計算規定符合司法院解釋意旨，並兼顧租稅公平及簡政便民，薪資所得計算方式，維持現行薪資收入得減除薪資所得特別扣除額之規定，另增訂與提供勞務直接相關且實際由所得人負擔之職業專用服裝費、進修訓練費及職業上工具支出 3 項特定費用合計金額超過該扣除額者，得檢附相關證明文件核實自薪資收入中減除。	請詳列解決問題之可能方案及其評估（涉及性別平等議題者，併列之）。
	4-2-2 訂修必要性	為解決現制下對於薪資所得之計算，一律採薪資收入減除定額薪資	請說明最終必須訂修法案以解決問題之理由；如有立委提案，

		所得特別扣除額方式之不合理情形，有必要檢討薪資所得計算規定，以符合憲法平等權保障意旨。	並請納入研析。
4-3 配套措施及相關機關協力事項		本案修正後須由主辦機關、財政部各地區國稅局及財政部財政資訊中心增修所得稅法相關子法規、申報書表、電子作業程式及其他遵行事項。	配套措施諸如人力、經費需求或法制整備等；相關機關協力事項請予詳列。
伍、政策目標		使薪資所得計算規定更臻合理，兼顧量能課稅及簡政便民，以符憲法平等權保障之意旨。	簡要說明政策取向。
陸、徵詢及協商程序			
項 目		說 明	備 註
6-1 法案主要影響對象		薪資所得者。	請說明法案內容主要影響之機關（構）、團體或人員。
6-2 對外意見徵詢		本案前委託國立臺北商業大學就「我國薪資所得合理計算方法及得減除必要成本費用範圍與方式之探討」進行研究，並於 107 年 6 月 12 日及 14 日召開公聽會，邀請學者專家及民間團體代表與會，廣泛交換意見，進行討論，與會女性人數 35 人，男性人數 19 人，落實性別參與。	1. 請說明對社會各界徵詢意見及與相關機關（構）、地方自治團體協商之人事時地。 2. 徵詢或協商時，應敘明其重要事項、有無爭議、相關條文、主要意見、參採與否及其理由（含國際參考案例），並請填列於附表；如有其他相關資料，亦請一併檢附。 3. 對社會各界徵詢意見，應落實性別參與。
6-3 與相關機關（構）及地方自治團體協商		無。	
柒、成本效益分析及對人權之影響：			
項 目		說 明	備 註
7-1 成本		依 105 年度綜合所得稅申報資料(按 107 年度所得稅制優化	1.關於成本及效益，指政府及社會為推動及落實法案必須付出之代

		措施調整)估算,本次修正薪資所得計算規定,稅收損失為 39.85 億元。	價及可能得到之效益。 2.得量化者應有明確數字,難以量化者亦應有詳細說明。
7-2 效益		本次修正後薪資所得採定額減除或特定費用減除二者擇一,中低薪資所得者維持定額減除,享有較高減免比例,且無須舉證,簡政便民;薪資費用較高者得採特定費用減除,符合司法院釋字第 745 號解釋平等權保障意旨,維護納稅者權益,且兼顧租稅公平及稅政簡化。	
7-3 對人權之影響	7-3-1 憲法有關人民權利之規定	本次修正後薪資所得計算規定,維持現行薪資收入減除定額薪資所得特別扣除額之方式,並針對薪資所得者負擔之特定項目費用金額超過該定額者,另提供舉證特定費用核實減除方式,合理計算薪資所得,符合憲法保障人民權利之規定。	請檢視法案是否符合憲法有關人民權利之規定及司法院解釋。
	7-3-2 公民與政治權利國際公約	本次修正後薪資所得計算規定,維持現行薪資收入減除定額薪資所得特別扣除額之方式,並針對薪資所得者負擔之特定項目費用金額超過該定額者,另提供舉證特定費用核實減除方式,合理計算薪資所得,符合公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法之規定。	依公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法,請檢視法案是否符合公約規定及聯合國人權事務委員會之一般性意見,以積極促進各項人權之實現。
	7-3-3 經濟社會文化權利國際公約	同上。	依公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法,請檢視法案是否符合公約規定及聯合國經濟社會文化權利委員會之

		一般性意見，以積極促進各項人權之實現。
--	--	---------------------

捌、性別議題相關性

8-1 規範對象：

- (1) 若 8-1 任一指標評定「是」者，應繼續填列項目「捌、8-2 及 8-3」及「第二部分－性別影響評估程序參與」；如 8-1 皆評定為「否」者，則免填「捌、8-2 及 8-3」，逕填寫「第二部分－性別影響評估程序參與」，惟若經程序參與後，11-5「法案與性別議題關聯之程度」評定為「有關」者，則需修正「捌、8-1 至 8-3」，並補填列「玖、性別影響評估結果」。
- (2) 本項不論評定結果為「是」或「否」，皆需填寫評定原因。

項 目	評定結果 (請勾選)		評定原因	備 註
	是	否		
8-1-1 訂修內容以特定性別、性傾向或性別認同者為規範對象		✓	本案旨在修正薪資所得計算規定，合理薪資所得稅負，尚無以特定性別、性傾向或性別認同者為規範對象。	如規範對象以男性或女性為主，或以同性戀、異性戀或雙性戀為主，或個人自認屬於男性或女性者，請評定為「是」。
8-1-2 訂修內容未區別對象，但執行方式將因性別、性傾向或性別認同不同而有差異		✓	同上。	規範對象雖無區別，但因性別、性傾向或性別認同之本質差異，而有不同執行方式者，請評定為「是」。
8-1-3 訂修內容所規範對象及執行方式無差異，但對於不同性別、性傾向或性別認同者將產生不同結果	✓		本案旨在修正薪資所得計算規定，合理薪資所得稅負，其規範對象及執行方式雖無性別差異，惟在女性薪資所得者人數逐年增加情況下，本案有助減輕工作女性租稅負擔，鼓勵渠等參與工作，符合〈性別平等政策綱領〉中「人口、婚姻、家庭」之具體行動措施之要求，可回應關懷女性之需求。	規範對象及執行方式雖無差異，惟其結果乃因性別、性傾向或性別認同而有不同者，請評定為「是」。

8-2 性別目標

項 目	說 明	備 註
-----	-----	-----

8-2-1 採取積極作為，去除不必要差別待遇，或促進實質平等	本案修正薪資所得計算規定，合理薪資所得稅負，保障薪資所得者平等權益，並提供減輕女性租稅負擔與經濟壓力之措施，友善女性就業，鼓勵女性參與工作，以促進實質地位之平等，合乎憲法第 7 條平等原則。	基於憲法平等權之規定，採行一定方式去除現行法規及其執行所造成之差別待遇，或提供較為弱勢之一方必要之協助，以促進其實質地位之平等。(本項及 8-2-2 不得全部填列無關)
8-2-2 營造平等環境，預防及消除性別歧視	依據本部統計處編製之 106 年財政部性別統計分析資料，105 年度女性薪資所得者比例 48%、男性 52%，本案修正薪資所得計算規定，合理化薪資所得稅負，上開女性或男性均受益，對營造平等環境有所助益。	消除或打破性別刻板印象與性別隔離，以消弭因社會文化面向所形成之差異，或提供不同性別、性傾向或性別認同者平等機會獲取社會資源，提升其參與社會及公共事務之機會。(本項及 8-2-1 不得全部填列無關)

8-3 性別效益

項 目	說 明	備 註
8-3-1 對於消弭性別歧視、促進性別平等有積極、正面綜效	近年來雙薪家庭已為常態，在女性仍負擔較大家庭照顧責任之情形下，本案修正薪資所得計算規定，合理化薪資所得稅負，可適度減輕其租稅負擔，有利於兼顧家庭因素下，積極參與工作，以維持適當經濟能力，營造友善女性之職場條件，對於促進性別平等有積極助益。	請詳加說明性別效益何在，本項不得填列無關。
8-3-2 符合憲法、國際規範(包括消除對婦女一切形式歧視公約 CEDAW)、性別平等政策綱領等要求	本案修正薪資所得計算規定，合理薪資所得稅負，有利女性薪資所得者平衡其家庭及職場責任，保障其勞動尊嚴及提高勞動參與意願，符合憲法、國際規範、性別平等政策綱領等要求。	依消除對婦女一切形式歧視公約施行法，請檢視法案是否符合公約(CEDAW)規定及其一般性建議，並請再查核法案內容之合宜性，本項不得填列無關。

政、性別影響評估結果：請填表人依據性別平等專家學者意見之檢視意見提出綜合說明，包括

對「第二部分、性別影響評估程序參與」主要意見參採情形、採納意見之法案調整情形、無法採納意見之理由或替代規劃等；經「第二部分－性別影響評估程序參與」後，11-5「法案與性別議題關聯之程度」評定為「無關」者，9-1至9-3免填。		
9-1 評估結果之綜合說明	本法案之性別影響評估意見經性別平等專家學者張瓊玲評估，各項與性別有關項目均屬合宜，其綜合意見如下： 本修正法案條文係因106年2月8日司法院釋字第745號解釋，關於現行薪資所得之計算，與憲法第七條平等權保障之意旨不符，應自該解釋公布之日起二年內檢討修正本法相關規定，爰修訂本修正法案。經檢視，本項修正對於女性會從事之工作較有相關(如治裝費、訓練進修費)，當有助減輕工作女性租稅負擔，值得肯定。	
9-2 參採情形	9-2-1 說明採納意見後之 法案調整	性別平等專家學者就評估本案各項皆表示合宜，爰無須調整法案。
	9-2-2 說明未參採之理由 或替代規劃	
9-3 通知程序參與之專家學者本法案的評估結果（請填寫日期及勾選通知方式，請勿空白）： 已於 <u>107</u> 年 <u>11</u> 月 <u>14</u> 日將「評估結果」以下列方式通知程序參與者審閱 ☐傳真 ☒e-mail ☐郵寄 ☐其他_____		
拾、法制單位復核（此欄空白未填寫者，將以不符形式審查逕予退件。） 10-1 法案內容： ☐提經法規會討論通過 ☒已會法制單位表示意見 10-2 徵詢及協商程序： ☒已徵詢及協商法案主要影響對象 ☐已適當說明與回應徵詢及協商對象所提之主要意見 10-3 對人權之影響： ☒已由法規會具人權專長委員、曾受人權教育訓練之參事、其他高階人員或委請之人權學者專家檢視 10-4 訂修程序： ☒本檢視表已完整填列 復核人姓名及職稱：專門委員 <u>吳君泰</u>		

【第二部分－性別影響評估程序參與】：本部分由性別平等專家學者填寫

拾壹、性別影響評估程序參與：若採用書面意見的方式，至少應徵詢 1 位以上性別平等專家學者意見，並填寫參與者的姓名、職稱及服務單位；專家學者資料可至台灣國家婦女館網站參閱（ http://www.taiwanwomencenter.org.tw/ ）。		
（一）基本資料		
11-1 程序參與期程或時間	107 年 11 月 14 日至 107 年 11 月 18 日	
11-2 參與者姓名、職稱、服務單位及其專長領域	張瓊玲 臺灣警察專科學校專任教授兼海洋巡防科主任、財政部性別平等專責小組委員、考試院性平會委員、性別平等政策綱領主筆人	
11-3 參與方式	☐ 法案研商會議 ☐ 性別平等專案小組 ☒ 書面意見	
11-4 業務單位所提供之資料	相關性別統計資料	法案內容
	☒ 有 ☒ 很完整 ☐ 可更完整 ☐ 現有資料不足須設法 補足 ☐ 無 ☐ 應可設法找尋 ☐ 現狀與未來皆有困難	☒ 有， 且具性別觀點 ☐ 有， 但不具性別觀點 ☐ 無
11-5 法案與性別議題關聯之程度	☒ 有關 ☐ 無關 （若性別平等專家學者認為第一部分「捌、8-1 規範對象」8-1-1 至 8-1-3 任一指標應評定為「是」者，則勾選「有關」；若 8-1-1 至 8-1-3 均可評定「否」者，則勾選「無關」）。	
（二）主要意見：就前述各項之合宜性提出檢視意見，並提供綜合意見		
11-6 性別統計及性別分析之合宜性	合宜	
11-7 正當程序中性別參與之合宜性	合宜	
11-8 性別目標之合宜性	合宜	
11-9 性別效益說明之合宜性	合宜	
11-10 綜合性檢視意見	本修正法案條文係因 106 年 2 月 8 日司法院釋字第 745 號解釋，關於現行薪資所得之計算，與憲法第七條平等權保障之意旨不符，應自該解釋公布之日起二年內檢討修正本法相關規定，爰修訂本修正法案。經檢視，本項修正對於女性會從事之工作較有相關(如治裝費、訓練進修費)，當有助減輕工作女性租稅負擔，值得肯定。	
（三）參與時機及方式之合宜性		
合宜		

本人同意恪遵保密義務，未經部會同意不得逕自對外公開所評估之法案。
(簽章，簽名或打字皆可) 張 瓊 玲

- * 第一部分「捌、8-1 規範對象」8-1-1 至 8-1-3 皆評定為「否」者，若經程序參與後，11-5「法案與性別議題關聯之程度」評定為「有關」者，則需修正列第一部分「捌、8-1 規範對象」，並補填列「捌、8-2 性別目標、8-3 性別效益」及「玖、評估結果」。
- * 本表所提專有名詞之定義及參考資料，請詳見「性別影響評估操作指南」(網址：<http://www.gec.ey.gov.tw/cp.aspx?n=FC0CD59A5BF00232>)。

陸、徵詢及協商程序之附表

重要事項	有無爭議	相關條文	相關機關(構)、團體或人員之主要意見	參採與否及其理由 (含國際參考案例)
1. 薪資所得計算規定	☐ 有 ☒ 無	草案第14條	多數與會代表認可薪資所得採定額或特定費用減除二擇一方式，且特定費用項目之訂定，應符合(1)與提供勞務直接相關且必要、(2)實質負擔、(3)重大性及(4)共通性4大原則。	■參採 ，說明如下： 為使薪資所得計算規定符合司法院解釋意旨，並兼顧租稅公平及簡政便民，薪資所得計算方式，維持現行薪資收入得減除薪資所得特別扣除額之規定，另增訂與提供勞務直接相關且實際由所得人負擔之職業專用服裝費、進修訓練費及職業上工具支出3項特定費用合計金額超過該扣除額者，得檢附相關證明文件核實自薪資收入中減除。
2.	☐ 有 ☐ 無			
3.	☐ 有 ☐ 無			
重要事項	有無爭議	相關條文	相關機關(構)、團體或人員之主要意見	參採與否及其理由 (含國際參考案例)
4. 薪資所得計算規定	☐ 有 ☒ 無	草案第14條	多數與會代表認可薪資所得採定額或特定費用減除二擇一方式，且特定費用項目之訂定，應符合(1)與提供勞務直接相關且必要、(2)實質負擔、(3)重大性及(4)共通性4大原則。	■參採 ，說明如下： 為使薪資所得計算規定符合司法院解釋意旨，並兼顧租稅公平及簡政便民，薪資所得計算方式，維持現行薪資收入得減除薪資所得特別扣除額之規定，另增訂與提供勞務直接相關且實際由所得人負擔之職業專用服裝費、進修訓練費及職業上工具支出3項特定費用合計金額超過該扣除額者，得檢附相關證明文件核實自薪資收入中減除。
5.	☐ 有 ☐ 無			
6.	☐ 有 ☐ 無			

註：為茲簡明，「相關條文」欄位中，各條、項、款、目等，分以下列方式表達：條→§（條號以阿拉伯數字表達）、項→I（羅馬符號）、款→(1)（括弧內置阿拉伯數字）、目→（圓圈內置阿拉伯數字），目以下則以「之○（阿拉伯數字）」表達。