

莫須有的「苦心孤詣」－評《司法院釋字第七四五號解釋》

陳聽安、陳國樑／政大名譽教授、政大財政系副教授

日前司法院大法官會議，就「薪資所得未許實額減除費用是否違憲案」作成第七四五號解釋，宣告《所得稅法》關於薪資所得者支出之必要費用，超過法定之定額扣除額度時，非得如執行業務者之執行業務所得般，以列舉或其他方式為實額扣除之規定違憲。我們對於大法官的解釋表示尊重；謹就難以認同的部分，擇其尤甚者二，如下討論。

第一，如同黃大法官璽君所提〈部分不同意見書〉第一點所指明，司法院大法官會議對於稅法涉及憲法平等原則之審查時，除涉及重大基本權者（例如生存權及保障婚姻與家庭制度）外，向來採寬鬆審查標準。黃大法官稱之為：「立法者於租稅領域有較大裁量」；此實為法官在裁判案件的過程中，在司法自由裁量權的範圍內，基於各種原因對立法與行政機關之謙讓與自我克抑之「司法謙抑」（judicial deference 或 judicial self-restraint）的具體展現，可謂寬厚之至矣。

在此一理念下，七四五號解釋理由書中末段，多數大法官：「憂心現行稅制長期存有諸多缺失...」、「...相關機關應通盤檢討...」、「...有關機關悉心體察...」等「併此指明」事項，實為敗筆。但我們很詫異地看到由湯大法官德宗提出、有三位大法官加入之〈部分協同意見書〉四點論述中，以一全點的內容解釋並強調「併此指明」的「苦心孤詣」；而在僅有一百九十七字、字字珠璣的新聞稿摘要中，也用了一百二十六字說明「併此指明」的「弦外之音」。除全然不見謙抑之有外，難道沒有司法逾越行政與立法權之疑慮？

其實即便在一般認為權力（三權）分立典範的美國，也並非沒有過憲政體制的緊張與矛盾。小羅斯福總統於推動「新政」（the New Deal）之初，屢受有「四騎士」（the Four Horsemen；與《啟示錄》中的常被解釋為瘟疫、戰爭、饑荒和死亡的「闇黑四騎士」相比擬）之稱的四位當時最高法院保守派法官所阻擾。四騎士們認為政府不應干預經濟，更不應藉由改善總體經濟環境而擴張權力；而且往往能夠說服另一位大法官－歐文·羅伯茲（Chief Justice Owen J. Roberts）－而形成多數意見，在一系列解釋文中，宣布許多新政之行政命令無效或其相關法規違憲。小羅斯福總統憤怒非民選、沒有民意基礎的九位大法官，竟然妨礙了民選政府的運作，於第一次連任後（小羅斯福連續出任四屆美國總統職位；死於第四任任期之初），要求國會通過《司法改造法案》（Judiciary Reorganization Bill of 1937），允許總統在任何一位大法官滿七十歲後六個月內不退休的情形下（當時的九名大法官中，已經有六人超過七十歲），得不受限制舉派一位新任大法官。雖然小羅斯福最終沒能使該法案通過，並且因此招致許多責難，但他也成功的使羅伯茲大法官自此轉換立場，改而支持小羅斯福的新政，而使自由派意見成為最

高法院的多數意見；外界稱羅伯茲大法官的立場轉換為「救了九人的即時轉換」(the switch in time that saved nine)。

第二，雖然財政學上的「量能課稅」原則一詞非於我國釋憲文中首見，但針對此一原則的解釋，七四五號絕對是首樁，應有其揭示與宣告之意義。然量能課稅原則在所得稅課徵之運用的討論，如能清原正本，就根柢釐清何以部分資本利得(例如，證券交易所所得)可以排除量能課稅原則？又為何許多資本所得(例如，多類的利息所得)可以自外於量能課稅原則？等問題，相信一定能夠比七四五號解釋自縛於成本費用之減除是否妥適的討論，更能顯現出憲法的格局與高度。

最後，話又說回來，當我們讀到黃大法官虹霞，以三十多年執行律師業務期間之觀察心得、於釋字第七四五號所提之〈不同意見書〉如此寬厚的寫道：「在考量稅捐公平之追求時，應該以避免擴大所得不均為前提」，不得不掩卷嗟吁，此又確為謙抑之至矣！