

# 我國綜合所得稅— 薪資所得特別扣除額之探討

宋雅珍\*

- |                 |                |
|-----------------|----------------|
| 壹、研究緣起與目的       | 肆、薪資所得特別扣除額之修正 |
| 貳、我國賦稅收入結構      | 伍、主要國家薪資所得費用扣除 |
| 參、薪資所得課徵情形及課稅情形 | 陸、結論與建議        |

## 摘要

綜合所得稅係以淨所得做為課稅之稅基，薪資所得應自總收入中減除取得之成本及費用，才能真正衡量納稅能力，達成量能課稅的目標，財政部已依釋字第 745 號解釋之意旨，修正薪資所得可採「定額扣除」或新制特定費用項目「核實減除」方式，並於 2019 年 5 月報稅始適用，符合量能課稅原則與憲法第 7 條平等權保障之意旨。

本文從我國賦稅收入結構、薪資所得及薪資特別扣除額之計算及課稅等面向著手，參考國外薪資所得課稅情形，以檢視國內是否可參採之處，以提出精進之政策建議，俾利合理化薪資所得者稅負。

\* 作者為經濟發展處科員。文係筆者個人觀點，不代表國發會意見，若有疏漏之處當屬筆者之責。



## **The Study on Special Deduction for Employment Income of Taiwan's Individual Income Tax**

Ya-Chen Sung

*Officer*

*Economic Development Department, NDC*

### **Abstract**

The Individual Income Tax is based on the net income as the tax base for taxation. The costs and expenses should be deducted from the total income to obtain employment income in order to truly measure the ability to pay taxes and achieve the goal of taxation by affordability. According to the intention of the Grand Justices interpretation No.745, the Ministry of Finance has revised that employment income can be calculated by either lump-sum deduction or the new method actual deduction for specific expenses items. This will be effective since the tax application in May 2019. It conforms to the principle of Taxation by the Ability to Pay and the right to equality in Article 7 of the Constitution.

This article starts with the structure of Taiwan's revenues from taxes, the calculation of employment income and special deductions for employment Income, and taxation. With reference to the taxation of employment income in foreign countries, this article explores possible references for Taiwan, and brings forward advanced policy recommendations to make burdens of employment income taxpayers reasonable.

## 壹、研究緣起與目的

稅收為支應政策推動最主要且具穩定性之財源，而課稅亦是政府平衡財政支出的一種融通方式，但對政府來說，需要課徵何種稅卻是很大的學問。所得稅係以「所得」做為租稅客體所課徵之租稅負擔，憲法第 19 條規定所揭櫫之租稅法律主義架構下，乃以所得稅法做為國家課徵所得稅之法源依據。我國所得稅法中，以綜合所得稅及營利事業所得稅為主。

綜合所得稅係以薪資所得為主，而薪資所得計算得減除項目，參酌所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之規定，薪資所得特別扣除額為納稅義務人、配偶或受扶義親屬之薪資所得，每人每年扣除數額以 20 萬元為限，屬於以定額方式來計算薪資所得成本費用方式。

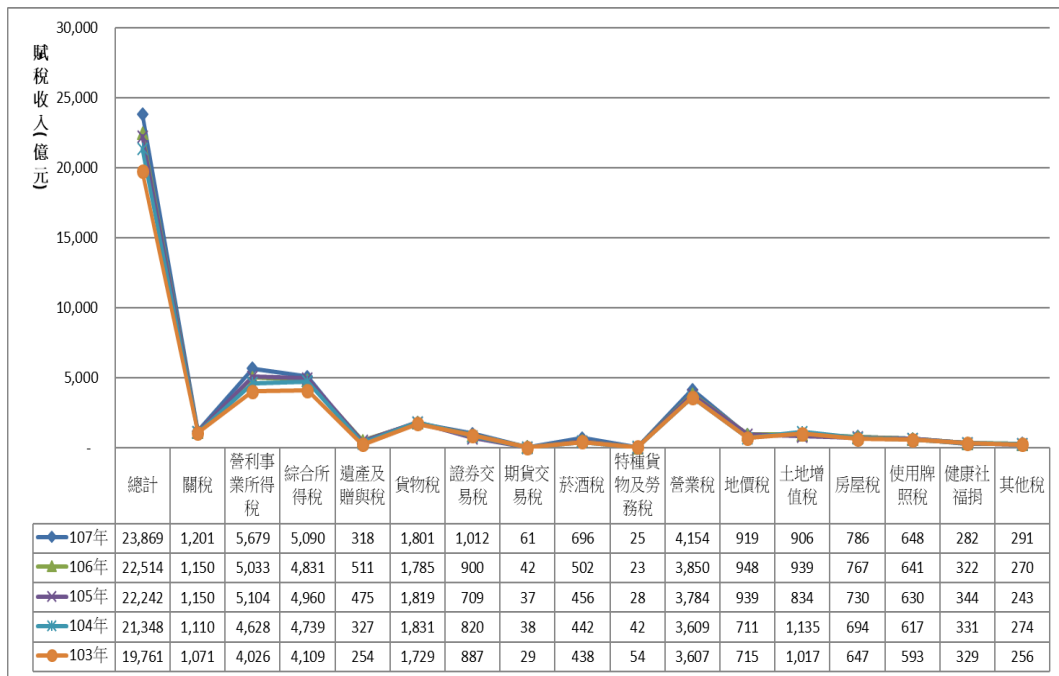
大法官於第 745 號解釋中給予相關機關 2 年檢討時間以修正現行法令，大法官亦明言現行規定就有關薪資所得成本計算之方式，係屬違反量能課稅原則之要求，所得稅法第 14 條修正案於 2018 年 12 月 6 日經行政院院會討論通過，立法院於 2019 年 7 月 1 日三讀通過，並於 2019 年 7 月 24 日經總統公布，薪資所得計算將採現行「定額扣除」並新增「核實減除」之雙軌施行方式。

本研究以我國綜合所得稅中薪資所得特別扣除額做為研究主題，先就我國綜合所得稅中薪資所得課徵情形，進而探討薪資所得減除項目之現行「定額扣除」及新制「核實減除」制度進行分析，並蒐集主要國家之薪資所得計算與課稅情形，以提出政策精進建議，期使所得稅制更符合租稅公平之原則。



## 貳、我國賦稅收入結構

2018 年賦稅收入為 2 兆 3,869 億元，為近 5 年<sup>1</sup>來最高（圖 1），而以所得稅占整體稅收比例最高，而所得稅亦為各國最主要稅收來源，對於國際競爭力的影響，遠大於其他租稅，2018 年所得稅占整體稅收比率 45%（圖 2），將近 5 成<sup>2</sup>，次之為營業稅 17%，其餘依序為土地稅、貨物稅、關稅、證交稅。

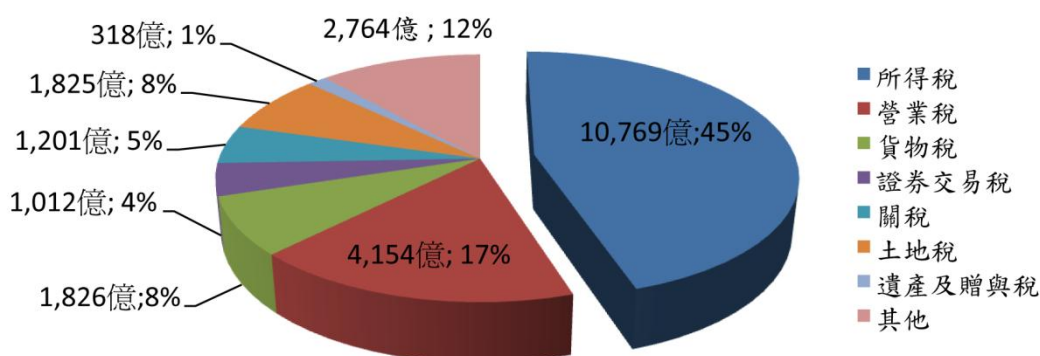


註：1. 遺產稅及贈與稅、菸酒稅包括撥入長照基金之稅款。  
 2. 營業稅包含金融業營業稅（撥入金融業特別準備金）。  
 3. 其他稅包括契稅、印花稅、娛樂稅、特別及臨時稅課及教育捐。  
 資料來源：財政部統計資料庫電子書。

圖 1 2014 年~2018 年賦稅收入統計資料

<sup>1</sup> 近 5 年賦稅收入：2014 年 1 兆 9,761 億元，2015 年 2 兆 1,348 億元，2016 年 2 兆 2,242 億元，2017 年 2 兆 2,514 億元，2018 年 2 兆 3,869 億元。

<sup>2</sup> 所得稅占整體稅收比例：2014 年 41.17%，2015 年 43.88%，2016 年 45.25%，2017 年 43.81%，2018 年 45.11%。



註：1. 貨物稅包含特種貨物及勞務稅。  
 2. 其他包含期貨交易稅、菸酒稅、房屋稅、使用牌照稅及健康社福捐。  
 資料來源：財政部

圖 2 2018 年全國賦稅收入結構

## 參、薪資所得課徵情形

### 一、定義

依所得稅法第 14 條規定，薪資所得係為公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得。薪資所得本質上為勤勞所得，倘若納稅義務人未進行工作，即無任何收入可言，更何況納稅義務人之體力及年齡等因素均將影響其勞動力，致使收入受到影響，簡言之，薪資所得之實質納稅能力較財產所得為低。因薪資所得相關成本並未全部准予減除，且稽徵機關掌握完全的課稅資料，致使應課稅之薪資所得金額偏高，亦使其稅負較其他類型所得為高，且該所得係屬納稅義務人犧牲其休閒時間換取而來，故宜給予特別扣除額以為彌補。

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，及依所得稅法第 4 條規定免稅之項目，不在此限。

## 二、薪資所得為綜合所得稅主力，且逐年遞增

依據財政部統計處「2018 年稅收徵起情形分析」<sup>3</sup>所示，所得稅占全國賦稅收入 45.1%，所得稅屬我國主要稅收來源，另參考財政部財稅資料中心發布「2017 年度綜合所得稅申報核定初步統計專冊」所示，薪資所得占綜合所得稅比例為最高，顯示受薪階級為綜合所得稅繳稅之主力，同時，也顯示中低所得者（適用最低稅率 5%）之所得來源以薪資所得為主，而高所得者（適用稅率 40% 以上）則以股利所得為主。

表 1 2017 年度申報戶所得結構分析

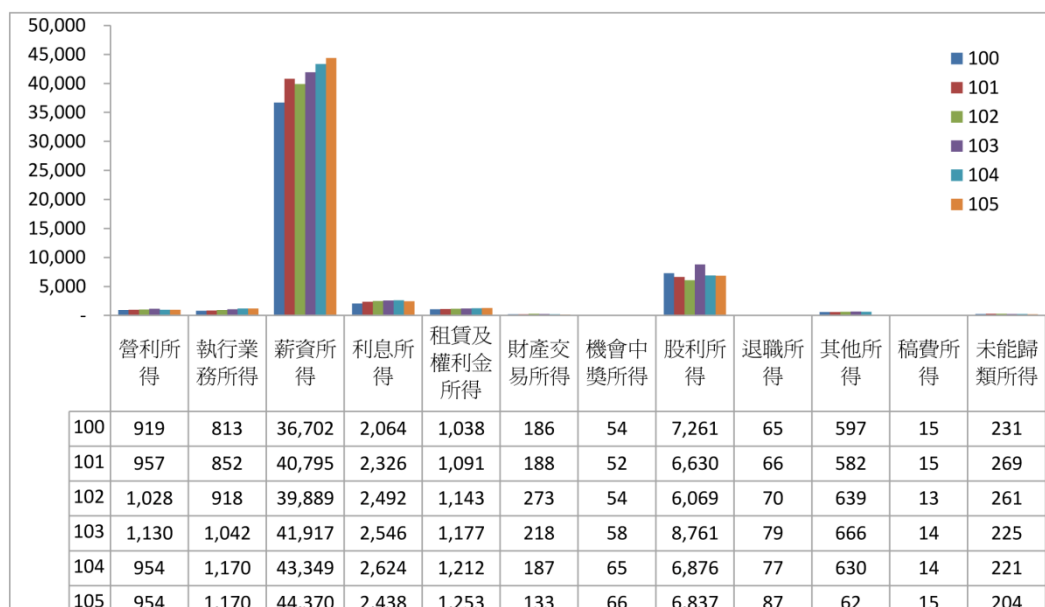
單位：%

所得類別		薪資所得	股利所得	利息所得	其他類別所得
稅率	5%	82.60	5.04	5.87	6.49
	40% 以上	42.61	43.93	1.69	11.77

資料來源：財政部財稅資料中心（2017），綜合所得稅申報核定初步統計專冊。

根據財政部財稅資料中心發布「2017 年度綜合所得稅申報核定初步統計專冊」顯示，2001 年至 2016 年綜合所得總額來源以薪資所得為主，且薪資所得逐年提高，薪資所得占整體申報綜合所得總額比例超過 7 成。

<sup>3</sup> 2018 年全國賦稅收入 2 兆 3,869 億元，為歷年最高，所得稅為 1 兆 771 億元，其中營利事業所得稅為 5,679 億元，綜合所得稅為 5,091 億元。



資料來源：財政部財稅資料中心（2017），綜合所得稅申報核定初步統計專冊。

圖 3 2001 年~2016 年綜合所得稅各類所得分配情形

## 肆、薪資所得特別扣除額之修正

### 一、背景說明

薪資所得特別扣除額之立法背景，政府為因應當時經濟不景氣，為體恤照顧中、低所得者，同時減輕稅捐機關實際稽徵工作上之困難，所實施之減稅政策，故薪資所得特別扣除額目的在彌補薪資收入者在計算薪資所得過程中，納稅義務人不易詳列費用，因此政府訂定固定額度供民眾直接扣除，亦為稽徵效率上的考量；其亦為目前特別扣除額中利用率最高的項目。

2017 年 2 月 8 日司法院釋字第 745 號解釋略以，依據量能課稅原則，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，故於各類所得之計算均應有其適用。所得稅法有關薪資所得之計算，超過薪資所得特別扣除額之成本費用未能減除，與憲法第 7 條平等權保障意旨不符，請財政部於 2 年內檢討修正所得稅法。考量事涉範疇廣泛，為期審慎周延，財政部亦委外研究，研究報告建議減除特定費用項目應符合與提供勞務直接相關且必要、實質負擔、重大性及共通性等 4 大原則，且因部分項目難以區分是否專為提供勞務使用或私人用途，建議設定減除上限，並建議由雇主出具證明該費用未由雇主負擔，且確與提供勞務具直接關聯性及必要性。

## 二、舉行公聽會，廣納意見

財政部於 2018 年 6 月 12 日召開公聽會<sup>4</sup>，邀請相關學者專家及民間團體代表與會，廣泛交換意見。多數與會代表認同薪資所得採定額或特定費用減除二擇一方式，亦認同上述研究報告建議之 4 大原則，並認為現行薪資所得特別扣除額已大幅提高為 20 萬元，已能滿足一般民眾賺取薪資所得所需負擔之必要費用。

而特定費用項目減除者，因適用對象多屬高所得者，可減除之特定費用項目，如助理費，部分代表認為可能僅限少數特殊行業所需，不符共通性原則，且可能透過虛列人頭助理以規避租稅情形，建議再予評估；其餘項目，基於可能兼具自用性質或避免虛列費用，建議可依費用項目性質訂定減除上限金額或減除比例，以維護租稅公平，並保障稅收及簡化稅務查核。

<sup>4</sup> 財政部 (2018)，「財政部召開『檢討薪資所得減除特定費用及綜合所得稅扣除額』公聽會」之新聞稿，6 月 12 日。



### 三、所得稅法第 14 條修正內容

為使薪資所得計算規定符合 2017 年司法院釋字第 745 號解釋意旨，並兼顧租稅公平及簡政便民等原則，立法院於 2019 年 7 月 1 日三讀通過所得稅法第 14 條修正案，並於 2019 年 7 月 24 日經總統公布，薪資所得計算得採定額減除（現制薪資所得特別扣除額為 20 萬元）或特定費用減除，二者擇一適用，並自 2019 年 1 月 1 日起適用，即 2020 年 5 月申報綜合所得稅時可適用。

新增之特定費用減除包括三大項目，需與提供勞務直接相關且實際由所得人負擔，每人每項目全年減除以其薪資收入總額之 3% 為限，故三項總計上限最多只能減除薪資收入總額之 9%：

#### (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。

#### (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。



項目 規定內容	職業專用服裝費	進修訓練費	職業上工具支出
限額	薪資收入總額之 3%	薪資收入總額之 3%	薪資收入總額之 3%
內容	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。	參加符合規定之機關開設職務上、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。	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。
說明	稽徵實務難以認定是否專供工作使用，為免列報非必要支出及簡化稅制，故採限額核實認列。	參考國外立法參據。	參考國外立法參據。
舉例	律師為出庭而購買所需穿著法袍及及模特兒為舞台表演而購買專用服裝等。	受僱從事法務工作人員，因工作所需而至大專校院或立案補習班修習相關課程，所支付註冊費等。	理髮師購買剪髮專用剪刀之支出及教師購買教學所需圖書或教具等支出。

資料來源：財政部及自行研究整理。

#### 四、各界意見

多數都持以正面立場，扣除額項目之訂定，應以滿足納稅義務人基本生活所需或維持基本生活品質為原則。而目前薪資所得特別扣除額上限 20 萬元，對受薪階級之民眾尚足夠使用，而有關新制特定費用採核實減除部分，因係屬高所得者適用為主，則費用減除項目、額度、條件等，宜設定減除上限，始能兼顧量能課稅與簡化稽徵成本。惟少數針對「職業專用服裝費」減除項目適用疑義，稅務機關如何認定「表演專用服裝」及「特殊服裝」之適用範疇，舉如：上班族公司制服適用與否、發票與明細如何

開立等，尚有法規模糊地帶尚待釐清，有賴財政部發布相關規範，俾利徵納雙方有所遵循，否則，未來稅務稽徵成本及爭訟事件勢必增加。

立法院法制局<sup>5</sup>建議核實減除項目可增訂「通勤費」之項目，並可參酌日本稅制，根據納稅義務人之薪資收入多寡，設立不同的費用扣除比率，即扣除比率隨著薪資收入增加而降低，符合量能原則及租稅公平。

惟學者指出，英國、美國等部分國家，為避免扣除額過度影響稅收，對扣除總額設定上限或納稅義務人所享扣除額隨所得增加而遞減。而中長期之稅制改革趨勢，宜將特別扣除額廢除；我國扣除額制度，使稅制趨於複雜化，薪資特別扣除額其實就是薪資報酬之成本費用，宜自薪資報酬中予以扣除而計算薪資所得，國際間多數國家未設特別扣除額制度，而現行多為利益團體建言及立法委員提案，新增扣除額項目或擴大適用範圍等，倘若廢除特別扣除額制度，與國際間薪資所得課稅制度作法一致，亦可簡化稅制及杜絕外界加碼之競租行為，避免提高稅式支出壓力，以健全國家財政。

## 五、預期效益

本次修法係因應司法院釋字第 745 號解釋，且在兼顧租稅公平及簡政便民原則之下，修正所得稅法第 14 條薪資所得規定，薪資所得者不分行業類別，均得擇一擇優適用，依財政部新聞稿敘及，採行特定費用減除之民眾約達 7 萬人，且可增加可支配所得約 20 億元至 42 億元，使薪資所得稅負更臻合理，且符合憲法第 7 條平等權之意旨。

<sup>5</sup> 參考立法院網站 <https://www.ly.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=6590&pid=175891>



## 六、小結

依據財政部 2019 年重要施政<sup>6</sup>，建立合理稅制並推動簡政便民措施一節，檢討薪資所得減除特定費用為係該部重要推動政策之一。而減除之特定費用項目應符合 4 大原則，第一為提供勞務直接相關且必要；第二為實質負擔；第三為重大性；第四為共通性，為避免浮報或虛報必要支出情事發生，每人每項目全年減除金額以其薪資收入總額之 3% 為限，故三項總計上限最多只能減除薪資收入總額之 9%。另納稅義務人如欲適用特定費用減除，除需符合相關規定之費用內容外，尚需檢附相關證明文件供稅捐機關審核，始得核實減除，後續尚待財政部發布費用適用範圍、認列方式等相關事項之辦法。

薪資所得計算得採定額減除（現制薪資所得特別扣除額為 20 萬元）或特定費用減除，納稅義務人擇一適用，採雙軌並行，納稅義務人年度薪資收入超過 222 萬元<sup>7</sup>者，採用新制核實減除方式才為有利，符合司法院釋字第 745 號解釋平等權保障意旨，維護納稅義務人權益，反之，中低薪資所得者採現行定額扣除方式較為有利，享有較高減免比例，且無須舉證，如此兼顧租稅公平、財政收入及稅政簡化。

## 伍、主要國家薪資所得費用扣除及課稅情形

### 一、美國

美國採綜合所得稅制，薪資所得與其他所得合併課稅，減除免稅額及扣除額，按 10%~37% 稅率課稅。而在美國法律規定

<sup>6</sup> 參考財政部網站 <https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=6616&pid=82372>

<sup>7</sup> 係為 200,000 元 / 9%=2,222,222 元

上，並無與我國一樣的薪資所得特別扣除額制度，但有與薪資所得相關列舉扣除額之項目，舉如：行車油費（以工作或業務為唯一使用的車輛為限）、交通費（除前者外，由一地至他地所花費之交通費，但不含上下班之通勤費）、差旅費（須符合與職務有關及受僱者短暫離開工作地點需在外過夜之相關費用）等，可自薪資所得中扣抵。另尚有按所得級距及扶養人而享有「勤勞所得稅額扣抵」。

## 二、英國

英國個人所得稅率為 20%~45%，薪資所得採行特定費用減除方式，分為定額扣除，係為受僱者服裝及工具費之未保存憑證者，依職業別定額減除每年 60 英鎊（約新臺幣 2,340 元），特定行業為 80~185 英鎊（約新臺幣 3,120 元~7,215 元）；及因執行職務所發生之必要費用可予核實扣除，舉如：差旅費（因公出差所延伸交通、膳食等相關費用）、訓練費（需由雇主支付因職務所需之訓練費用）、服裝與工具費等，英國係採行核實扣除必要費用制度。

## 三、新加坡

新加坡採綜合所得稅制，薪資所得與其他所得合併課稅，減除免稅額及可扣除費用後，按 0%~22% 稅率課稅。新加坡無我國相同的薪資特別扣除額制度，主要係以核實扣除制度，包括與職務相關費用，舉如：進修訓練費、旅費、職務上工具支出等，及一定限額之進修費用（5,500 新幣）等，另新加坡於 2017 年起，受僱者依據年齡高低享有不同定額的勞務所得免稅額，為 1,000 至 8,000 新幣（約新臺幣 22,000 元~176,000 元）。



## 四、香港

香港採分類所得稅制，對薪資所得課徵薪俸稅，扣除項目為支出及費用核實扣除、進修費用定額扣除（減除金額上限為100,000港幣，約新臺幣400,000元）、機械或工業裝置折舊費用列舉減除等。惟實務上需舉證費用與薪資之關聯性，故可扣除成功案例為少數。

## 五、日本

日本薪資所得採定率（遞減）減除及特定費用減除之二種方式，其中定率（遞減）減除部份，依薪資收入高低給予10%~40%之定率減除，而特定費用減除部分，僅限通勤費、進修訓練費、返家探視旅費（因派赴外地工作返家探視旅費）及勤務必要經費（圖書費<sup>8</sup>、服裝費<sup>9</sup>及交際費<sup>10</sup>等）合計金額超過定率減除半數部分，得核實減除。惟勤務必要經費訂有減除金額上限為650,000日圓（約新台幣179,000元）。另因現行的薪資所得扣除額相對較高，納稅義務人額外申報減除必要費用者，占總申報件數比例低，近年日本政府雖欲研議調降扣除額，惟實務推動上有一定難度，且成效亦不佳<sup>11</sup>。

## 六、韓國

韓國採綜合所得稅制，薪資所得與其他所得合併課稅，減除免稅額及扣除額後，按6%~42%稅率課稅。韓國設為「薪資所

<sup>8</sup> 經雇主證明與工作相關，購買與職務相關書籍、期刊等可扣除。

<sup>9</sup> 職務所需之制服、作業服等服裝所發生之費用等可扣除。

<sup>10</sup> 因職務關係而發生交際應酬之費用可扣除。

<sup>11</sup> 參考財政部賦稅署（2018），參加亞洲稅務行政及研究組織（SGATAR）第47屆年會會議報告之出國報告。

得特別扣除額」，係按所得級距適用定率薪資所得扣除額，依薪資收入高低給予 2%~70% 定率遞減，有薪資所得者皆可適用。另「薪資所得特別扣抵額」制度，最高限額為 740,000 韓圓，惟工資所得越高者，所適用的限額會遞減到 50 萬韓圓，係屬減輕薪資所得稅負而設計，二種制度是併行的。

## 七、中國大陸

中國大陸 2018 年 12 月 22 日頒布「中華人民共和國個人所得稅法實施條例」<sup>12</sup>，個人所得共分 9 大類<sup>13</sup>，個人工資、薪金所得減除固定費用，每月減除金額為 3,500 元人民幣（約新臺幣 15,750 元）後之餘額為應稅所得額，按 3%~45% 稅率課稅。如屬下列身份人員則可多扣除 1,300 元人民幣，則每月可扣除 4,800 元人民幣（約新臺幣 21,600 元）：

- 在中國大陸境內外商投資企業與外國企業中工作的外籍人員。
- 應聘在中國大陸境內企業、政府機關等外籍人員。
- 在中國大陸境內有住所而在境外任職之個人。
- 臺港澳人員及華僑。

## 八、小結

蒐集主要國家薪資所得費用扣除及課稅規定（整理如表 2 及表 3），多數國家允許符合條件之特定費用項目，得自薪資所得扣除，並對部分費用項目設定減除限額，僅美國限縮至特殊行業才

<sup>12</sup> 參考 KPMG，「中國稅務實務」，2018 年 12 月號。

<sup>13</sup> 工資、薪金所得；勞務報酬所得；稿酬所得；特許權使用費所得；經營所得；利息、股息、紅利所得；財產租賃所得；財產轉讓所得；偶然所得等 9 大類所得，2019 年 1 月 1 日實行新制。



得以減除特定費用；少數國家採行定額減除規定，薪資所得減除費用項目以「行車油料費」、「治裝費」、「進修訓練費」及「職務上工作支出」為多數國家採行。

我國參考國內、外租稅制度內容，並綜整考量下，本次薪資所得係以「職業專用服裝費」、「進修訓練費」及「職務上工作支出」等費用為減除項目；修法過程中，財政部委託外部學者進行研究分析及邀請學者、專家進行多次研商，集思廣益而成，藉由優化稅制，期以合理薪資所得者稅負。

表 2 國際比較表

國家	薪資費用減除方式	是否薪資所得特別扣除額規定
美國	限特殊行業得減除特定費用	否
英國	特定費用減除	否
新加坡	定額（遞減）減除、特定費用減除	否
韓國	定率（遞減）減除、稅額（遞減）扣抵	是
日本	定率（遞減）減除、特定費用減除	是
香港	特定費用減除	否
中國大陸	定額減除	是

資料來源：財政部（2018），「檢討薪資所得減除特定費用及綜合所得稅扣除額公聽會」簡報資料，6月12日。



表 3 薪資所得減除費用項目表

國家 \ 項目	行車油費	旅費	治裝費	進修訓練費	職務上工作支出	通勤費
美國	✓	×	×	×	×	×
英國	✓	✓	✓	✓	✓	×
新加坡	-	✓	✓	✓	✓	×
韓國	-	-	-	-	-	-
日本	-	×	✓	✓	×	✓
香港	✓	×	×	×	×	×
中國大陸	-	-	-	-	-	-

說明：1. ✓表示可扣除；×表示不可扣除；-表示無減除規定。

2. 韓國採定率減除及中國採定額減除，故無相關薪資費用減除規定。

資料來源：財政部（2018），「檢討薪資所得減除特定費用及綜合所得稅扣除額公聽會」簡報資料，6月12日。

## 陸、結論與建議

### 一、中低所得者選定額減除有利，而高所得者選核實扣除有利

高所得者即年度薪資收入超過 222 萬元者，採用新制核實減除方式才為有利，反之，中低所得者採用現行定額扣除方式較為有利，無須舉證即可享有較高減免利益，本次修法符合司法院釋字第 745 號解釋平等權保障意旨，亦兼顧租稅公平、財政收入及稅政簡化。

### 二、宜加強宣導，俾利政策順利推行

本項措施係以租稅公平及簡政便民原則下，進行修訂，依據財政部預估<sup>14</sup>薪資所得採行特定費用減除之受惠者約可達 7 萬

<sup>14</sup> 財政部（2019），「立法院三讀通過所得稅法修正草案，修正薪資費用減除規定及增訂長期照顧特別扣除額」新聞稿，7月1日。



人，減稅利益約 20 億至 42 億元。在新制之下，對納稅義務人而言，宜培養記帳的習慣；對稅捐機關而言，稽徵成本較定額減除方式為高，另，外界批評新制規定嚴格，質疑實質受惠者可能以高所得者居多，建議財政部宜透過簡單明瞭之圖像、簡潔生活化之文字方式，吸引民眾瞭解稅制新措施，並適時對外說明，以降低外界疑慮，俾利新制順利推行。

### 三、財政部宜儘快研擬費用適用範圍等

薪資所得計算得採定額減除或特定費用減除之雙軌並行制度，於 2020 年 5 月報稅時始適用，惟薪資所得計算之特定費用減除具體規範尚未公布，建議財政部宜儘快研擬費用適用範圍、認列方式等相關規範，俾利納稅義務人及稅捐機關有所遵循，以維護租稅公平，並保障稅收及簡化稅務查核。

特定費用項目包括「職業專用服裝費」、「進修訓練費」及「職業工具支出」等 3 項，惟「職業專用服裝費」如何界定之適用範疇；進修訓練費規定與職業相關等，尚有待財政部釐清並訂定完善費用項目之認定標準或規範，期以有效降低稅務稽徵之爭議。

### 四、職業類別差異性大，適時滾動檢討費用減除項目

財政部委外研究報告中學者建議特定費用項目為 7 項，目前訂定費用減除項目為「職業專用服裝費」、「進修訓練費」及「職業工具支出」等 3 項，惟隨著網路科技進步，勞務態樣越來越多元，新型態收入日漸增加，所需負擔成本費用亦趨複雜，建議財政部未來宜適時滾動檢討薪資所得可減除費用項目及範圍，使薪資所得者稅負合理化，以達租稅公平。

## 參考文獻

1. 汪瑞芝 (2018),「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」,財政部委託研究報告。
2. 蔡孟彥 (2017),「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。
3. 羅正忠、吳惠娟 (2009),「綜合所得稅結算申報制度改革之研究」,財稅研究第41卷第2期。
4. 莊瑜敏、謝秉環 (2017),「薪資所得未許實額減除費用違憲案及後續修法影響」,會計研究月刊。
5. 廖柏威 (2018),「薪資所得扣除成本費用之研究」,東吳大學法學院法律學系碩士班碩士論文。
6. 楊蔓鈴 (2003),「台灣地區綜合所得稅免稅額與扣除額公平性之分析」,國立政治大學財政學系研究所碩士論文。
7. 王燕森 (2017),「綜合所得稅扣除額制度之探討」,國立中興大學法律系碩士在職專班碩士學位論文。
8. 財政部財稅資料中心 (2017),綜合所得稅申報核定初步統計專冊。
9. 財政部財稅資料中心 (2016),綜合所得稅申報核定初步統計專冊。
10. 財政部財稅資料中心 (2015),綜合所得稅申報核定初步統計專冊。
11. 陳清秀 (2018),「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」,財團法人國家政策研究基金會。
12. KPMG 安侯建業 (2017),「稅務爭議預防與解決」3月號。
13. KPMG 安侯建業 (2018),「個人所得稅法修正案」,中國稅務實務。
14. KPMG 安侯建業 (2019),「美國稅基礎攻略 美國公司及個人稅務暨投資法令手冊」,2019年3月。
15. 蔡孟彥 (2017),「薪資所得扣除額之法理—以日本制為比較對象」,財稅研究第46卷第4期。
16. 陳國樑、王肇蘭、黃勢璋 (2017),「我國實施所得稅及增值稅優惠促進個人消費之可行性研究」,財稅研究第46卷第5期。
17. 張書瑋 (2018),「釋字 745 號薪資所得核實減除的稅改效應」,會計研究月刊,第72頁~第82頁。
18. 財政部網站, <http://www.mof.gov.tw/>。
19. 司法院網站, <https://www.judicial.gov.tw/>。
20. 資誠網站, <https://www.pwc.tw/zh.html>。



21. 安侯建業網站，<https://home.kpmg/tw/zh/home/about.html>。
22. 香港特別行政區政府稅務局，<https://www.ird.gov.hk/chi/tax/ind.htm>。
23. 月旦會計網 ( 2019 )，「薪資所得減除服裝費的爭議問題」，9月12日。
24. 国税庁，<https://www.nta.go.jp/>。
25. National Tax Service, <https://www.nts.go.kr/>。
26. Inland Revenue Authority of Singapore ( IRAS )，<https://www.iras.gov.sg/irashome/default.aspx>。
27. HM Revenue and Customs, <https://www.gov.uk/topic/personal-tax/income-tax>。
28. Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/2020-tax-brackets/>。