

銘傳教育電子期刊 2011 年 10 月，第三期，頁 13-37

論軍教免稅政策沿革及其課稅配套措施

曾大千
國家教育研究院
教育制度及政策研究中心
助理研究員

林以文
國家教育研究院
教科書發展中心
助理研究員

陳淑娟
國家教育研究院
教科書發展中心
研究助理

摘要

自我國建國之初，軍教薪資所得免稅即有其法律上的依據，1943 年《所得稅法》制定公布時，亦將「小學教職員」之薪資明文列為免稅範圍；此等未盡妥適的立法例，不但未能隨「綜合所得稅制」的實施適時修正廢止，反而於 1955 年納入現役軍人及托兒所、幼稚園教職員，1979 年更進一步擴大至國民中學教職員。納稅係憲法課予人民之義務，具有社會資源重分配之正義色彩；其中，所得稅更屬最符合量能課稅原則，而堪稱最民主、最人性與最具有社會性的稅制。故我國《所得稅法》長久以來的「軍教免稅」條款，已然在財產權上產生差別待遇，故為亟待矯正的稅制弊端；躬逢建國百年之際，終能完成廢止相關條款的立法程序，實屬我國稅改之重要里程碑。據此，本文除整理《所得稅法》該等免稅條款立法沿革，並將進一步分析基於職業而逕予免稅之立法妥適性；此外，於取消軍教免稅後運用稅收之配套措施，亦為本文所欲探討的重點。

關鍵詞：所得稅、稅捐優惠、職業免稅

Historical Developments of the Tax Exemption Policies for Military Personnel and Teachers

Dah-Chian Tseng

Assistant Researcher, Research
Center for Educational System and
Policy, National Academy for
Educational Research

Yi-Wun Lin

Assistant Researcher, Development
Center for Textbook, National
Academy for Educational Research

Shu-Chuan Chen

Research Assistant, Development
Center for Textbook, National
Academy for Educational Research

Abstract

The tax exemption policies for military personnel and teachers can be traced to the Income Tax Act established in 1943, which bestowed the elementary school personnel with tax exemption of their income. Although such regulations of tax exemption were not entirely appropriate, in 1955 they continued to expand to cover even more different occupations, including in-service military, preschool and kindergarten personnel. The tax exemption regulations began to apply to the junior high school personnel in 1979. In fact, paying the income tax is a legal obligation according to the Constitution. It helps promote social justice by re-distributing the resources in society. Thus, the tax exemption policies for the military personnel and teachers have unequal treatments for citizens in terms of properties. It is a milestone that the tax exemption policies are terminated this year. This paper will examine the historical development of the tax exemption policies as stated in the Income Tax Act. It will explore the appropriateness of the tax exemption based on occupations. Additionally, it will also explore the related policies after the tax exemption is terminated.

Keywords: tax exemption based on occupations; income tax; tax incentive

壹、緒論

納稅係憲法課予人民之義務，不但具有剝奪性、強制性，亦同時具有社會資源重分配之正義色彩；其中，所得稅係以所得歸屬人為中心，特別斟酌、考量納稅人之個別狀態與家庭負擔，不但最符合量能課稅原則，亦可稱之為最民主、最人性與最具有社會性的稅制（葛克昌，2009）。然長久以來，相對於憲法第 19 條（人民有依法律納稅之義務）明示的租稅法律主義（司法院，1986、1987），我國《所得稅法》卻設有若干所得免稅之規定（第 4 條參照），其中最具爭議者，要屬針對現役軍人及國民中小學、幼稚園、托兒所等教職員之薪資所得，予以免納所得稅的稅捐優惠條款（2011 年 1 月 19 日修正前之同條第 1 項第 1 款及第 2 款參照），此亦即為一般所稱「軍教免稅」之法律依據。進一步而言，該等豁免規範造成部分軍教人員與其他職業所得者，已然在財產權上產生差別待遇，此除可能違反憲法第 7 條平等權之規範意旨，亦與憲法第 15 條有關保障人民工作權、財產權的內涵有所齟齬。

而隨著我國所得稅制愈發健全發展，社會各界愈能肯認「取消軍教免稅」之應然性；以最近一波修法歷程為例，行政院早於第 2927 次院會（2005 年 2 月 16 日），即決議通過涉及取消軍教免稅政策的《所得稅法》第 4 條、第 17 條、第 126 條修正草案，並送請立法院審議（行政院，2005）。然由於立法院財政委員會希望行政部門能同時提出完善配套措施（行政院，2010）、議案屆期不續審（《立法院職權行使法》第 13 條參照）及其他相關因素，致使修法時程一再延宕；惟亦終能於中華民國建國百年之際，勉力完成此一劃時代性的修法程序（2011 年 1 月 7 日立法院第 7 屆第 6 會期第 15 次會議通過、1 月 19 日總統明令修正公布），並定自 2012 年起施行（立法院，2011；《所得稅法》第 126 條第 1 項參照）。

事實上，「軍教免稅」政策自始即已見諸我國所得稅制法令，其適用範圍亦迭有變遷；此外，因其所免者並非所有稅捐，且非所有軍教人員均在豁免之列，故所謂「軍教免稅」僅是一種概括性的說法。因此，本文將參酌相關文獻並以法理觀點針對此一議題進行探究，除首先陳述國家強制性收入之各種稅費類別及其基本概念內涵外，亦將整理我國《所得稅法》中身分免稅之立法沿革，以試圖釐清「軍教免稅」的確切內涵，並據此分析基於身分、職業而逕予免稅之立法妥適

性。此外，國庫於取消軍教薪資所得免稅所約增加的 112 億元稅收（〈軍教明年課稅〉，2010），究應如何規劃配套措施妥為運用，亦屬本文所欲探討的範疇。惟基於研究興趣及論述之便，本文將以「教育人員」為主要探討焦點（以下簡稱「教職員免稅」），至於專與「軍人」有關部分則存而不論。

貳、稅費種類及其概念內涵

我國憲法並未明確界定「稅」之概念，惟參照《預算法》第 24 條有關「政府徵收賦稅、規費及因實施管制所發生之收入，或其他『有強制性』之收入，應先經本法所定預算程序。」之內涵，則可知悉「強制性收入」乃是賦稅的主要特徵之一。故就人民觀點而言，「稅」係人民對於國家所應負擔的金錢給付義務，而就國家立場觀之，則為公共課徵（公課），並可進一步區分為規費、受益費、租稅（稅捐）與特別公課等四種；其中，國家對於前二者存有對待給付（個別報償），至於後二者則僅有共同報償而無對待給付（陳清秀，1993；葛克昌，2005）。

- （一）規費：具有個人受益之使用者付費性質，又可分為行政規費及使用規費兩大類，前者諸如審定費、登記費、證書費、考驗費、許可費等，後者則包括公有道路、設施、謄本、書狀之提供及資料（訊）之抄錄、郵寄、傳輸或檔案之閱覽等（《規費》第 6 條～第 8 條參照）。
- （二）受益費：具有直接或間接受益之受益者付費性質，如各級政府於該管區域內，因推行都市建設，提高土地使用，便利交通或防止天然災害，而建築或改善道路、橋樑、溝渠、港口、碼頭、水庫、堤防、疏濬水道及其他水陸等工程，即應就直接受益之公私有土地及其改良物，徵收工程受益費；其無直接受益之土地者，則就使用該項工程設施之車輛、船舶徵收之（《工程受益費徵收條例》第 2 條第 1 項參照）。
- （三）租稅：在現代「租稅國家」中，稅捐為國家的主要財源，並以之滿足國家一般財政需求及實現公共任務（葛克昌，2003）；因此，國家租稅須由全體成員共同負擔，其課徵客體亦須在平等的考量下普遍為之，若任意排除部分成員，則均屬不正當的租稅措施（陳清秀，1993；黃茂榮，2005）。此外，稅捐因非針對特定公共任務而為課徵，故應以統籌統支之方式進行調配，以使國家享有財政運用上的決定自由，並可使租稅負擔能力較低之

弱勢族群，亦能在財源無虞的前提下獲得國家之扶助。換言之，租稅國家中的個別成員均以其經濟能力共同分擔國家財政支出（司法院，2003a；葛克昌，2009），在國家整體規劃施政下，個別納稅義務人雖得享有公共給付或服務等利益，然與個人所繳納的稅額間並無直接關連，故充其量僅屬間接受益，而不存在對待給付關係（李惠宗，2009；葛克昌，2005）。進一步而言，基於量能課稅原則，國家不因個別人民納稅額數多寡而增減對其所為之給付，透過法定預算程序，稅捐收入將成為國家整體建設之共有財源，故乃同時具有國民所得重分配的本質。

- （四）特別公課：相對於稅捐係以支應國家普通或特別施政支出為目的，並以一般國民為課徵對象，特別公課（如空氣污染防制費）之徵收目的、對象及用途則均與稅捐有別（司法院，1997）。就徵收目的而言，特別公課係以財政手段達成特定政策目的（如污染防制），其財政收入甚至僅屬附隨目的；再者，在徵收對象上即應設定為與政策目的直接關連的特定群體，而不得任意擴大課徵對象（黃俊杰，2005）。因此，基於負擔平等之基本要求，特別公課的收入用途即應回歸既有政策目的專款專用，而不應如同稅捐一體納入國家一般財政收支；事實上，「專款專用」可謂是特別公課最重要之特徵（吳志光，2010；張嫻安，1994）。此外，特別公課雖為國家基於某種政策目的而對特定群體之課徵，惟通常係因該特定群體較其他社會成員負有更特殊之責任，而不存在國家對個別人民之具體或特定給付行為等要件，故與租稅同樣不具有對待給付關係（辜仲明，2002；葛克昌，2005）。

由前述四種稅費種類之不同內涵可知，所得稅既屬「租稅」而非規費、受益費或特別公課，故不但在課徵對象上必須具有普遍性，有關恢復軍教課稅後之配套措施，亦須在財源運用上依循「統籌統支」的基本原則。

參、特定身分所得免稅立法沿革

就我國稅法發展歷程觀之，有關現役軍人及國中小、幼托機構教職員薪資免稅之規範，可謂年代久遠。早在1914年（民國3年）研擬實施分類所得稅時，為縮小西方所得稅制的實施範圍，以藉此降低反對聲浪，軍官及教員之薪俸即已

列為免稅項目（王坤一，1995）；然因我國開徵所得稅，係自 1937 年起方才全面實施，故此之前的稅法相關規範，實均屬具文。

為全面開徵所得稅，國民政府於 1936 年頒行《所得稅暫行條例》，軍教部分僅有小學教職員薪資納入免稅範圍；究其緣由，應係當時實施的分類所得稅制，均按比例徵稅而多未設定起徵點或扣除額，故特予待遇微薄之小學教職員免稅優惠（中國租稅研究會，1969）。而自 1943 年 2 月國民政府制定公布《所得稅法》，迄 2011 年 1 月刪除軍教免稅條款前，本法雖曾增刪修正達 47 次之多，然其中涉及身分免稅條文者（含條次形式與實質內容之變動），則僅有 1946 年、1948 年、1955 年、1963 年、1979 年等 5 次修正（全國法規資料庫，2011）。為統整瞭解軍教免稅之政策變遷，茲就中華民國建國以來的所得稅相關規範沿革，歸納列舉身分免稅相關變動內容如表 1。

此外，另參照 1921 年發布之《所得稅條例施行細則》（母法為 1914 年頒行之《所得稅條例》）第 5 條第 1 項（蔡鴻源，1999），其中即明確指出「條例第 5 條應行免稅之軍官從軍中所得俸給，係指軍隊動員時期內俸給。」同條第 2 項則謂「教員之薪給，凡校長及其以下之職員均不適用之，其校長或職員兼充教員者，僅就其為教員之薪給免其納稅。」。由此觀之，「軍教免稅」的認定標準係以其職業或身分為主要依據，並兼採其執行業務實際態樣。

表 1 我國所得稅法身分免稅範圍變動沿革

法律名稱、條次 (公布年代)	條文內容	備註 (身分免稅範圍)
所得稅條例§5 (1914)	左列各種所得，免納所得稅： 一、軍官在從軍中所得之俸給。 二、美術或著作之所得。 三、教員之薪給*。……	1.軍官（僅軍隊動員期間俸給）； 2.美術及著作工作者； 3.各級學校教員（不含校長及職員）。
所得稅暫行條例 §2 (1936)	左列各種所得，免納所得稅：…… 二、第二類所得：…… 寅、小學教職員之薪資。……	1.小學教職員（含校長，下同）。
所得稅法§2 (1943)	(內容、形式均同前)	(同前，無任何變動)
所得稅法§4 (1946)	左列各種所得，免納所得稅：…… 二、第二類所得：…… 卯、小學教職員之薪資。……	(同前，僅條、目次變動)
所得稅法§3	左列各種所得，免納所得稅：……	(同前，僅條、目次變動)

(1948)	二、第二類所得：…… 丑、小學教職員之薪資。……	
所得稅法§10 (1955)	左列各種所得，免納所得稅：…… 五、現役軍人之薪餉。 六、托兒所、幼稚園、國民學校， 及小學校之教職員薪 資。……	1.現役軍人（所有薪餉，下同）； 2.小學教職員； 3.托兒所及幼稚園之教職員。
所得稅法§4 (1963)	左列各種所得免納所得稅： 一、現役軍人之薪餉。 二、托兒所、幼稚園、國民學校 及小學校之教職員薪 資。……	（同前，僅條、款次變動）
所得稅法§4 (1979)	左列各種所得，免納所得稅： 一、現役軍人之薪餉。 二、托兒所、幼稚園、國民小學、 國民中學、私立小學及私立 初級中學之教職員薪 資。……	1.現役軍人； 2.小學教職員； 3.托兒所及幼稚園之教職員。 4.國民中學教職員。
所得稅法§4 (2011)	（刪除）	

註：1.「條例」之名稱於 1943 年《法規制定標準法》修正前，均僅屬命令規章而非法律位階（行政院法規會，2008）。
2.*資料原件稱「『教育』之薪給」，惟本文參照《所得稅施行細則》（1921）第 5 條第 2 項規範內容，認應係「教員」之誤植。
資料來源：整理自中國租稅研究會（1969）、法源法律網（2011）及蔡鴻源（1999）。

依表 1 所示，法制中有關身分免稅相關條款雖迭有修正，惟除 1936 年就適用範圍有部分限縮外，1955 年之修正則反向增列為爾後的「軍教免稅」基本對象。質言之，自 1955 年起不但將所有現役軍人之所有薪餉納入免稅所得（非獨之前 1914 年的僅「軍官」在「軍隊動員時期」內之俸給），免納所得稅之教育人員範圍，亦大抵界定為「國民教育階段以下」。

進一步而言，1936 年《所得稅暫行條例》將原《所得稅條例》（1914 年）中之「教員」變更為「小學教職員」，並於增列本非免稅範圍的「校長及其以下之職員」之際，同時排除小學以外的各階段教員（且未納入原有之「軍官」與「美術或著作所得」等二項所得），而在免稅對象上互有擴充與限縮。然隨著所得稅的全面開徵，得單純基於職業、身分免納所得稅之不當立法，卻亦藉由此一條文獲致確立。此後，以「小學教職員」為免稅對象的基本規範內容，於《所得稅法》

歷經 1943 年及 1946 年兩次修正公布全文，均無任何變更；及至 1955 年，《所得稅法》再度修正公布全文時，則進一步擴大免稅教育人員範圍為托兒所、幼稚園、國民學校及小學校之教職員（國民學校、小學校分別係指公立國小及私立小學）（立法院，1979：16）。

而如前所述，1955 年修法時亦將「現役軍人薪餉」同時納入免稅行列，其理由則不外乎軍人待遇較差，故應與小學教職員一體免稅（王坤一，1995）；惟查，此次修法後之所得稅課徵（自 1956 年起施行，第 120 條參照），已由原本的「分類所得稅」改為「綜合所得稅」，而設有免稅額、寬減額、累進稅率及課稅級距等規定（第 11 條前段參照）。換言之，所得稅本即僅就個人綜合所得總額減除免稅額、各項寬減額、及扣除額後之所得淨額計徵（第 13 條參照）；因此，所得偏低者可能並無課稅所得額，或縱有課稅所得亦僅適用低級稅率，在量能課稅原則的效果彰顯下，負擔本即相當輕微，故非但無須擴大免稅對象之範圍，反實為取消原有小學教職員薪資免稅規定的良機。然立法者卻逆其道而行，不當強化所得稅制中純因職業、身分之不正義差別對待，更嚴重違背所得稅應有的量能課稅精神與整體租稅公平原則。若就比較觀點而言，國際上純因納稅義務人職業、身分而予以免稅者，亦僅有軍職人員一種，且其間相關規範亦不盡相同（例如，美國僅以作戰地區之軍人為限），至於我國《所得稅法》中的教育人員免稅規定，則係屬世界各國絕無僅有之立法例（立法院，1979）。

1968 年，臺灣全面開始實施九年國民教育，惟及至 1979 年制定公布《國民教育法》時，方正式在法制中將國民中學定位為國民教育第二階段（第 3 條第 1 項參照），故因此衍生出國中教職員應否比照小學階段予以免稅之議題。1978 年 12 月，行政院在送交立法院的《所得稅法》修正案中，本未觸及免稅所得範圍相關條文內容（立法院，1978：9、15）；然於立法院財政、經濟委員會聯席審查會議討論過程中，與會委員咸以當時已實施九年國民教育，認對從事國民教育之工作人員均應予以相同待遇，故於 1979 年修正公布的所得稅法第 4 條第 2 款中，增列國民中學、私立初級中學教職員薪資免稅之規定。其立法理由曰：國民教育包含國民小學及國民中學，故國民中學及私立初級中學教職員薪資允宜「同免繳納所得稅，以資公平，並示鼓勵」（立法院，1978：12）。

至此，軍人及國民中學以下各教育階段教職員等因職業、身分而逕予免納所得稅的不當立法，不但無法藉由綜合所得稅制彰顯量能課稅與公平賦稅之基本精神，反而隨著利益團體的壓力及惡質選舉文化，愈發陷入非理性之泥沼境地。即使行政部門有意推動恢復軍教課稅，然當法案進入立法院，即可能基於選舉考量而又出現各種反對聲浪，如此反覆討論二十餘載，致使取消軍教免稅案成了「萬年議題」(〈取消軍教免稅〉，2010)。

由前述所得稅法制的立法沿革與意旨可知，立法者針對軍教人員予以薪資免稅，乃肇因於其所得偏低，並基於其職業性質與身分之特殊性，所給予的特別獎勵或優待措施；因此，姑且不論前所提及「綜合所得稅」的免稅額、寬減額、累進稅率、課稅級距及所得淨額計徵等規範設計，此等錯將納稅義務視為社會福利措施所可能導致的不正義與違憲性，實為現代法治國所應深切自惕之處。惟無論如何，在過往不當立法、長久歷史包袱與民粹選舉迷思的多重壓力下，臺灣社會終能肯認並實際廢除因特定身分而所得免稅之不當立法例，實可做為中華民國建國百年的崇高禮讚與法治發展的最佳註腳。

肆、軍教所得免稅之立法妥適性

凡有中華民國來源所得之個人，均應依《所得稅法》就其來源所得課徵綜合所得稅(第2條參照)，惟基於社會政策、經濟發展、國際互惠、外交慣例、避免重複課稅或其他政治、政策因素等考量，亦得在法定課徵範圍中，針對某些所得予以減免之規定。事實上，個人所得並不等於其納稅能力，若以總所得為課稅標的並不符合「量能課稅」之實質公平，為正確衡量納稅能力並糾正不同賦稅差異，故租稅學界與法制實務均普遍肯認免稅額(personal exemptions)或扣除額(deductions)等項目的設置，以藉此實踐課徵所得淨額之租稅公平原則(Goode, 1976; Pechman, 1987, 1989; Smith, 1961; Zelinsky, 2008)。據此，本文以下除分就軍教所得免稅法制之政策正當性與公平性進行探討，有關稅務機關針對此一法制運作下的若干行政限縮措施，亦將予以一併論述：

一、軍教所得免稅法制之政策正當性

由前述可知，為達成預設政策目的及促進實質租稅公平的前提下，予以特定職業、身分之人免稅優惠，或許亦能具有一定的正當性與正確性；就國民教育以下階段教職員薪資免納所得稅而言，其政策上的主要理由不外乎以下三者（李怡欣，2002；林春燕，1984）：

- （一）待遇微薄且稽徵不易：早期小學教職員薪資待遇往往低於平均所得，即使令其申報亦難能課徵到稅，故基於稽徵成本與租稅實益之考量，而予以免納所得稅。
- （二）吸引優秀人才從事教職：早期教師地位較低，生涯發展亦較受限制，兼以我國基礎教育尚未普及，故期能藉由薪資所得免稅之優惠措施，增加優秀人才從事國民教育工作的誘因。
- （三）間接促進私人興學意願：教職員薪資所得免稅除可直接優惠當事人，亦可間接降低辦學成本；故在國民教育尚未普及之際，此等免納所得稅的措施，同時具有鼓勵私人興辦基礎教育之政策目的。

進一步而言，任何免稅措施都可能同時具有多面向的作用與影響；因此，基礎教育教職員「薪資所得免稅」之規定，表面上似在鼓勵個人任教或任職於相關教育機構，惟其免稅效果尚可能具有鼓勵興辦基礎教育並增加國民就學機會的衍生作用。例如，幼稚園教職員薪資免稅之後，致使幼稚園可酌降薪資而不至影響教職員實際收入；另一方面，幼稚園薪資成本降低、利潤增加，有意願開設幼稚園者亦隨之增加。其次，幼稚園增加後，對教職員的人數需求增加，教職員薪資將可隨之提高；同時，各幼稚園為爭取學童，亦將降低收費，進而增加兒童進幼稚園的機會。換言之，一項免稅規定之效益及影響可能較其表面作用為廣，有時甚至與其表面作用不盡相同（王建煊，2003）。

然而，由於免稅將對公平性發生重大影響，故即使是在前揭時空環境下，其政策思考及免稅措施之運用，亦有深謀遠慮且鄭重其事的必要。質言之，免稅條款之適當運用，非但不致影響租稅公平，且反而會有促進實質公平的效果；惟若遭受濫用，則將侵蝕稅基並破壞平等原則。一如妥適免稅措施所具有的多面向作用，不當的免稅規定亦將產生各種不公平性；而在實務操作上，要在免稅中再求

公平亦屬極其困難。因此，稅法中的免稅條款雖不能免，但任何免稅規定除均應具有直接之社會福利效果或間接促進、鼓勵之功，運用上更須謹慎為之，非有堅強理由，不宜貿然創設任何免稅規定（王建煊，2003；金子宏，1992）。

由此觀之，在前述予以教職員免稅的三項主要政策因素中，「待遇微薄且稽徵不易」顯然不具有一般社會福利效果，故本不應做為政策依據；其次，所謂待遇微薄究係以何為準？且其他應稅公教人員及民營機構員工，其待遇亦不必然均較免稅教職員為高。事實上，根據統計資料顯示，2009年國內各服務業每人每月平均薪資所得約為42,509元；相較於此，教師（每月薪資約為4~7.7萬元）已屬服務業之中高所得者（行政院主計處，2010）。就一般民眾觀點而言，亦有七成以上認為國中小教師薪資待遇係屬中高所得（教育部，2005）。因此，免稅教職員待遇微薄早已並非實情。此外，至於「吸引優秀人才從事教職」及「間接促進私人興學意願」二者，亦已隨著師資飽和、教育普及與經濟發展，而不再是國家必須積極介入的政策面向。

二、軍教所得免稅法制之公平性檢驗

國家稅制之優良與否，雖有各種不同面向的觀察指標，然兼顧水平公平（horizontal equity）與垂直公平（vertical equity）之稅負公平原則（Stiglitz, 2000），不啻為正當化國家課徵行為的重要基礎；因此，即使依據法律明文得而減免（如《所得稅法》之軍教免稅條款），該等法律本身亦須且有合理差別待遇的正當理由（司法院，2003a）。就此而論，軍教免稅措施即使初始存在部分社會效益，然其不但未於1955年稅制變革（由「分類所得稅」改為「綜合所得稅」）之際乘機調整，甚至尚且在1979年擴增免稅範圍至國中階段之教職員薪資所得，實已嚴重破壞所得稅彌足珍貴的公平精神；隨著時代變遷，更欲發增顯其矛盾性與衝突性。質言之，基於職業、身分而予以免納所得稅，無論就社會層面、經濟效率或財政收入等觀點，皆存在公平性的問題與挑戰（王建煊，2003；王惠屏，2004；金子宏，1992）：

- （一）社會層面：由於免稅者所未履行的納稅義務，均將轉嫁其他應稅者負擔，而顯然違反量能課稅及租稅課徵普遍原則（有所得即應課稅），並將降低

應稅者在情感上的納稅意願；其次，高所得者因適用較高邊際稅率，其享受之免稅實益大於低所得者，致使免稅措施變相成為保護較有稅賦負擔能力的高所得者，而有違社會正義原則；此外，因綜合所得稅適用累進稅率，軍教所得免稅將造成其課稅所得總額降低，而得適用較低累進稅率甚或實質免稅，將因此減損累進稅率促進社會財富重分配的預設功能。

(二) 經濟效率：免稅所得措施將促使資源競相投入免稅部門，可能干擾資源配置或導致免稅部門擁有過多資源，進而造成資源使用效率低落；其次，為彌補因免稅措施所形成的稅收損失，應稅者的稅率必將隨之提高，從而打擊工作意願與投資意願；此外，不公平的稅制亦可能致使應稅者設法節稅、避稅甚或逃漏稅，故將擴大租稅上之干擾效果。

(三) 財政收入：免稅所得的存在將使稅基縮小，若稅率維持不變，則會減少國家稅收，進而導致公共建設停滯或影響經濟活動規模。若欲維持應有稅收額數，則勢須提高稅率；惟高稅率除將降低應稅者的工作意願，渠等亦可能因稅賦過重而要求比照免稅或自行合理化其逃漏稅行為，遂將進一步使國家財政陷入稅源不斷流失的惡性循環中。

事實上，憲法第 19 條規定「人民有依『法律』納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件，負擔繳納稅捐之義務或享有減免繳納的優惠而言；然稅法之解釋與適用，除應本於「租稅法律主義」之精神，亦應依各該法律之立法目的，衡酌經濟效益及實質課稅的公平原則為之（大法官釋字第 496 號解釋參照；司法院，1999a）。質言之，租稅法律主義與租稅公平負擔原則雖均屬稅法在憲法上的基本原則（蔣淑芬，1999），然租稅法律主義乃強調租稅之課徵，應該具備法律上的直接根據，其內容係側重課稅要件法定主義、課稅要件明確主義及溯及立法之禁止等原則，並旨在確保國家租稅措施具有預測可能性，以致令人民獲得法律安定性之基本保障，而屬於租稅立法層面的憲法原則。然而，無論是所得稅、財產稅或消費稅等稅目，均須建立在量能課稅的前提要件上；因此，「租稅公平」不但是立法層面之原則，即使就租稅法律的解釋及實踐而言，亦有其適用。

進一步而言，租稅公平負擔原則落實於租稅立法層面，乃強調各納稅群間應

依其負擔租稅之能力而為公平之課徵；在稅法的解釋及運用上，則係重視實質課稅及逃稅、避稅之禁止（大法官釋字第 566 號解釋曾華松大法官、黃越欽大法官不同意見書參照；司法院，2003b）。因此，托兒所、幼稚園及國民中小學教職員與現役軍人，雖基於《所得稅法》（第 4 條）之法律明文而得就其薪資免納所得稅，然其僅於形式上符合租稅法律主義，若渠等於稅法上之差別優遇並不具備實質合理性，或甚至僅以其特定職業或身分為區別對待之唯一依據，則顯與憲法第 7 條平等原則之意旨未盡相符（司法院大法官釋字第 485 號解釋參照；司法院，1999b）。換言之，即便立法者認定渠等具有予以差別優渥待遇的合理性與必要性，亦應另行依循國家福利給付措施為之，而不宜貿然採取傳統「恩賜豁免租稅」的封建手段，以免動搖現代租稅國家租稅公平負擔的基本原則。故本文認為，單純基於身分、職業而免除納稅義務之立法，因不符合憲法平等權意旨及量能課稅、租稅公平負擔原則之基本精神，而應予以違憲之評價。

此外，一般俗稱的「軍教免稅」，事實上僅包括現役軍人與托兒所、幼稚園及國民中小學教職員，同屬教育人員之高中、大專教職員則從未被納入「依法免稅」的行列，故上述俗稱實已容易一般社會大眾，甚或有將全體教育人員一體污名化之疑慮。然無論如何，基於憲法平等權與所得稅量能課稅的基本原則，以職業、身分為依據之租稅差別負擔，終究無法取得實質正當性。另一如前述，由於經濟環境變遷，諸等免稅軍教人員的薪資所得，實際上不但不低於廣大法無豁免納稅者之所得，職業軍人與國中以下教職員之薪資水準，相較於其他一般公務人員，甚至有過之而無不及（中國稅務旬刊，1998）；尤有甚者，該當《所得稅法》第 4 條第 2 款之各級公立學校職員，其工作內容與薪資所得，實與一般公務機關相當職位、資格者並無二致，惟前者竟可享有薪資免稅之差別優惠，此不啻已嚴重傷害人民對於法律本應彰顯正義的情感與信賴。

三、軍教所得免稅法制下之行政限縮

因此，在社會正義與擴大稅基的多重考量下，取消軍教薪資所得免稅早已成為一般社會大眾的普遍觀點，賦改會、國稅局及相關學者亦均曾先後正式對外提出類似建議（〈卅六萬定額免稅〉，1988；〈教師薪資免稅該取消〉，1989）。然而，

長久以來，此等綜合所得稅之不公平面雖曾一再被財政部納入檢討修正（陳妙香，1997），然在臺灣選舉過度頻繁的環境與勝選為先的短視考量下，社會正義與賦稅公平，卻屢屢成為執政者及立法者各方政客爭相標榜，而同時卻又私下予以無情踐踏的犧牲品。在立法怠惰的現實情境中，財政部本於主管部會之專業立場，即曾多次透過行政函釋限縮「軍教免稅」的適用範圍，此舉雖不盡符合「租稅法律主義」之意旨，但卻也是漫長修法困境下的無奈選擇。與教育人員較具相關者，計有財政部 1981 年 9 月 8 日台財稅字第 37582 號函、1996 年 2 月 7 日台財稅字第 851893891 號函、1997 年 7 月 31 日台財稅字第 861907902 號函及 1998 年 2 月 26 日台財稅字第 861902153 號函等，茲略陳其內涵如次：

- (一) 1981 年 9 月 8 日財政部台財稅第 37582 號函（事業發給建教合作國中教師鐘點費不得免稅）：國民中學與營利事業訂定建教合作訓練合約，並由營利事業給付學校教師之巡察鐘點費，雖為薪資所得性質，但因並非由國民中學所給付，故非屬國民中學教職員之薪資，而不適用《所得稅法》第 4 條第 2 款免納所得稅之規定。
- (二) 1996 年 2 月 7 日財政部台財稅第 851893891 號函（國中小學教員擔任教育局督學所領薪資應予課稅）：《所得稅法》第 4 條第 2 款免稅規定之適用，不以受聘教員之任用資格為認定標準，而應以實際受聘國民中學或國民小學教員為課、免稅之依據。故國民中學或國民小學教員擔任各縣市政府教育局聘任督學，雖佔有學校教師缺額，惟既未實際擔任國民中學或國民小學教職，其所領之薪資，即無《所得稅法》第 4 條第 2 款免納所得稅規定之適用。
- (三) 1997 年 7 月 31 日財政部台財稅第 861907902 號函（國小特教班給付外聘教師之鐘點費不得免稅）：國民中小學依特殊教育法承辦「特殊教育班」，並由學生家長繳費給付外聘教師之授課鐘點費，因非屬政府核定待遇標準而發給之薪資，故不適用《所得稅法》第 4 條第 2 款免納所得稅規定之規定。
- (四) 1998 年 2 月 26 日財政部台財稅第 861902153 號函（中小學教職員課後輔

導等取自學生之所得無免稅之適用)：公私立國民中、小學教師及行政人員從事課後輔導、補救教學活動及暑期學藝活動等教學課程，其所領取之所得，除由教育局統一編列經費補助部分得以免納所得稅外，其餘由學生支應者，則無《所得稅法》第4條第2款免納所得稅規定之適用。

就法理而言，《所得稅法》第4條第2款條文僅稱「托兒所、幼稚園、國民小學、國民中學、私立小學及私立初級中學之『教職員』『薪資』」免稅，而無進一步定義「教職員」與「薪資」之範圍；因此，若依「利益歸屬當事人」之法律解釋原則，似凡基於該等「教職員身分」所取得之各類工作所得，均應列入依法免稅之薪資範疇。然於前揭財政部函釋中，認定不但必須是由「政府發給」且需為「核定待遇標準」之薪資，方得該當《所得稅法》第4條第2款所稱「薪資」；此外，若其身分雖屬條文指稱之「教職員」，且係基於此等身分而取得由「政府依核定待遇標準」所發給之薪資，惟實際上並未擔任該等學校內教職（如借調至教育局），則其「薪資」所得亦不該當前項條文中之所稱「薪資」。

影響所及，除因公借調至學校以外執行職務者，凡非由政府發給（如由學生繳交之課業輔導費用支應者）或政府核定待遇標準以外（如專任教師於基本授課鐘點以外之兼、代課超鐘點費）所得薪資，要均不得列入免納所得稅之薪資範圍。如此解釋、適用《所得稅法》第4條第2款所稱之「薪資」，雖可更為貼近租稅公平負擔的基本正義精神，然卻似乎已然逾越既有法律條文之文義。事實上，若循此將《所得稅法》第4條第1款、第2款中之薪餉及薪資，均進一步限縮解釋為「本俸」而排除專業加給、學術研究費或其他加給，勢更符合社會實質正義之精神；惟如此為之，除似有恣意類推或刻意限縮法律文義之嫌，更將因此導致逕以行政解釋架空立法權限而危及法治國權力分立的疑慮，故本文實難認同。

因此，若著眼於法律保留之形式正義觀點，前述1996年財政部第851893891號函中，認為國民中小學教員於借調擔任教育局督學期間，因雖佔有學校教師缺額，惟既未實際擔任國民中小學教職，故其所領薪資應無《所得稅法》第4條第2款免納所得稅規定之適用。然本文認為，即便國民中小學教員借調教育局擔任聘任督學，其依舊基於原有教師身分領取既有薪資，縱其於借調期間所實際從事

之業務並非支薪身分原所應為之教學工作，然法令既容許借調並支原職薪俸等實務措施，且該等借調人員一俟借調期滿亦將回歸原職，而必然無法於本質上發生職業、身分之變動，故衡酌借調合法性與薪資原職性，並本乎《所得稅法》第4條第2款基於當事人職業、身分與薪資數額等立法意旨，借調教育局擔任聘任督學之國中小教師，凡其基於固有教師身分之薪資所得，自應仍有此條款之適用；然若因其執行借調職務（督學）而更有所得部分（如因從事督學視導工作而由教育局取得之其他資費），自應依法納稅而不得比照援引。

此外，若屬借調至教育局擔任國語（教學）指導員，負責協助一般國中小教師從事實際教學工作者，其除如前揭借調擔任聘任督學亦支領原薪外，此等從事教學輔導工作之指導員，更本為教育局行政編制所無，而須藉助具備相關教師本職專長者擔任。因此，相較於前述借調擔任聘任督學者，凡借調至教育局擔任此等與國中小教學專長更為接近之職務者，實更具有適用《所得稅法》第4條第2款免稅規定之合理性。本文認為，基於《所得稅法》第4條第1款、第2款之立法意旨，能否適用此一免稅規定之判準，首應掌握當事人是否具有該二條款所列舉之職業、身分（包括現役軍人、托兒所教職員、幼稚園教職員、國民中小學教職員）；其次，則應考察其支領薪俸之法定原因，是否基於前揭職業、身分；若此二要件均屬肯定，原則上即得適用其法律免稅規定。至於其所實際從事之職務，只要內容、性質均與前揭職業、身分有關並相當，則應從寬解釋，以免架空法律規定或曲解條文原旨。

綜而言之，軍教所得免稅因違反憲法平等權及量能課稅原則，而顯非妥適之立法；惟就租稅法律主義觀點而言，於相關優惠措施未經立法程序修正或遭宣告違憲而失效前，則全國人民及行政機關即仍有一體遵行之義務。因此，財政部基於《所得稅法》相關條文之不盡妥適，而欲藉由前述行政函釋限縮其適用範圍，在理念上雖殊堪肯定，惟就法治國權力分立之基本原則而論，此等模式卻可能對國家法制整體運作形成更難以估計的風險與傷害。由此可知，一項客觀上違反社會正義的非妥適立法例，其可能產生的負面影響亦將具有多重面向；故《所得稅法》中軍教免稅條款既經刪除修正，除直接有助於促進租稅公平，對於我國法治進程亦將具有長遠而實質的意涵與效益。

伍、討論：取消教職員免稅後之配套措施

軍教薪資恢復課稅，除在法制面配合修法外，並由教育部、內政部、國防部等相關部會研擬配套措施（行政院，2009a；行政院新聞局，2009）；其中，有關取消教職員免稅之配套措施，係由教育部與各界多次協商後，於2009年6月併同《所得稅法》（第4條、第17條、第126條）、《教育經費編列與管理法》（第3條之1、第18條）及《幼稚教育法》（第8條、第12條、第25條）修正草案，經行政院第3147次院會審議通過並函送立法院審議（行政院，2009a、2009b）。惟立法院財政委員會於2010年1月進行審議時，仍以配套措施相關資料未盡完備為由，決議轉請教育部補齊後擇期再審（行政院，2010）。

具體而言，前揭行政院所通過的教育部分配套措施，係預計透過《教育經費編列與管理法》及《幼稚教育法》之修正，將課稅收入以外加方式編列專款，並依據《取消國民中小學及幼稚園教職員工免稅後之配套方案》中的《課稅收入運用計畫》，分別用以「補助國中小約聘僱行政或輔導人力」、「調增國中小及幼稚園導師費」及「降低國中小教師授課節數」等三項工作，合計經費98.1億元（財政部，2009；教育部，2010）；至於原亦列入配套項目之一的「成立教師專業基金」，則於協商後取消（〈平息民怨〉，2010）。此外，相較於軍職部分「課多少、補多少」之國庫左進右出，純粹用於增加志願役軍人加給或津貼而言，教育相關配套措施採行「取之教師、用於教育」的基本方向，明顯較能獲得社會肯定與支持（〈軍教課稅〉，2010）。

針對前述取消軍教免稅後之配套措施，社會各界雖仍不免存在部分批評，然取消因職業、身分而免納所得稅此一重大制度缺失，除在作法上符合憲法平等權及量能課稅、租稅公平負擔等基本原則，亦實為政府進行稅制改革以進一步促進賦稅公平的重要里程碑。縱使國庫實質收入有限，卻仍應予以政策方向上的高度肯定。惟就另一面向而言，取消軍教免稅雖可消弭純因職業、身分而享有租稅優惠的不平等，然上述相關配套措施，能否實質達到改善整體教育環境之初衷則不無疑義。事實上，行政院及財政部的主要政策目標為稅制改革，而傾向採取補償教師既得利益的基本策略（張輝山，2005），此與「取之教師、用於教育」不免

存在方向上的相當差距。

換言之，本文雖不反對提升國中小及幼稚園教師待遇並改善其教學環境，但在資源有限之前提下，仍應以較為宏觀的角度徹底檢視整體社會需求，而將更具迫切性、影響更深遠的國家政策，列為此次恢復軍教課稅後的配套措施優先方案，如此亦方符合稅捐「統籌統支」（而非專款專用）的基本財政原則。若就教育本位觀點而論，本文雖亦支持將恢復課稅後財源納入教育部門之預算額度；惟即便如此，前述既有配套措施之政策優先性似仍有待商榷。例如，針對文化不利地區及弱勢族群教育等課題，或許即應思考能否投入更多人力、物力資源，以積極提升其實施成效（陳麗珠，2008；楊振昇、林坤燦，2008）。此外，偏遠地區除因學校客觀環境不佳、經費不足外，學生家長社經地位不高、文化刺激少、數位落差大，加之以教職員不足、教師配課負擔重、流動率偏高、專科教師嚴重不足，進而形成教育過程的機會不均等；相較之下，亦似更有投注資源強化其師資環境的迫切必要（甄曉蘭、王麗雲，2008）。

故本文認為，恢復課稅後所增經費之運用，須以「統籌統支」原則權衡國家整體發展所需；在消弭軍教免稅此一不正義制度之同時，亦應避免衍生另一種分配上的不正義。事實上，相較於前述三項行政院所通過的教育配套措施，似乎仍有其他價值相當或甚有過之的經費運用方案；即使僅就教育部門而論，亦復如是。綜言之，稅捐收入之運用模式，仍應依據社會或教育整體需求，而為「統籌統支」之一般性考量，若一味抱持劃地自限式的「專款專用」甚至「課多少、補多少」等思維邏輯，其本欲彰顯社會正義的稅制改革，則未免留有為德不卒之憾。

陸、結論與建議

自我國建國之初，軍教薪資所得免稅即有其法律上的依據，1943年《所得稅法》制定公布時，亦援例將「小學教職員」之薪資明文列為免稅範圍；此等未盡妥適的立法例，不但未能隨著1955年「綜合所得稅制」變革（1956年起施行）適時修正廢止，反而於該次修法中納入「現役軍人」及「托兒所、幼稚園教職員」，1979年更進一步擴大至「國民中學教職員」。相關條款之訂定雖均有其時空背

景，然其後歷年的修法契機，立法者不是基於政治考量，就是屈服於利益團體或選舉壓力，而視量能課稅之精神及整體租稅公平原則為無物，致使財政部在無奈的大環境下，甘冒違法、違憲之虞，數次以行政函釋限縮「軍教免稅」適用範圍。

本文雖不贊同逕以行政函釋變更法律規範意旨之作法，惟單純基於職業、身分而豁免其納稅義務之立法，確因實際上違反公平正義原則，而有儘速檢討改進之必要。深值慶幸者，《所得稅法》相關條款之廢止，終能在建國百年的 2011 年年初完成立法程序；否則，國民基本教育若隨社會發展需要而不斷延長其年限（《教育基本法》第 11 條第 1 項參照），所得免稅者之範圍，即有正當理由比照 1979 年的修法模式，一路向上擴張至高中職校甚或所有學校教職員。若真如是，憲法平等意旨與量能課稅精神將逐次喪失，民主價值與法治原則亦將因此蕩然無存。事實上，依法納稅為國民應盡之憲法義務，而隨著時空變遷，取消軍教免稅的呼聲，此起彼落；行政機關在民氣可用的局勢下，於 2009 年 6 月再次將廢止相關條款的《所得稅法》修正草案送交立法院審議，並終能實踐此等「百年大業」。本次修法通過，除樹立我國稅改里程碑，並將因此開啟後續革新步履，縱其在國庫稅收上的象徵意義或恐大於實質價值，然修法過程及配套措施究未全然屈服於利益團體及選舉壓力，大致上仍應予以肯定。最後，茲依本文論述提出相關建議如下：

- 一、行政機關依法函釋法條內容，宜先釐清其立法原旨，而不應恣意曲解法律文義或限制其所明示的適用範圍，以免產生違法、違憲之虞，並傷害人民對於法律規範及政府依法行政之信任。
- 二、取消軍教免稅後配套措施之研擬，係屬行政機關既有權責，故若行政院送交立法院審議之稅法修正案，已然符合憲法平等權及量能課稅、租稅公平等基本原則，立法者則宜本於職權儘速審議，而不應另以配套措施是否完備為由，藉故拖延法案審議程序，以免危及法治國權力分立基本原則。
- 三、前項配套措施之實質內涵，應以稅捐統籌統支的基本原則，宏觀檢視整體社會或教育環境所需；例如，若經確認弱勢族群及偏遠、離島地區教育資源仍屬不足，則應以成效取向為前導善用稅改財源，以積極縮短族群、城鄉差距

並促進教育機會之實質均等。

參考文獻

- 中國租稅研究會（編）（1969）。**中華民國稅務通鑑**。臺北市：編者自刊。
- 中國稅務旬刊（1998）。軍教薪資所得課稅問題平議。**中國稅務旬刊**，1671，社論。
- 卅六萬定額免稅、軍公教等免稅，兩類免稅規定賦改會建議取消（1988，6月7日）。**經濟日報**，1版。
- 王坤一（1995）。掌握取消軍教免稅的利基。**中國稅務旬刊**，1578，16。
- 王建煊（2003）。**租稅法**。臺北市：著者自刊。
- 王惠屏（2004）。**框架與逃漏稅：展望理論在教師課稅問題之研究**。國立政治大學財政研究所碩士論文，未出版，臺北市。
- 司法院（1986）。**司法院大法官釋字第210號解釋**。2011年3月14日，取自 <http://law.moj.gov.tw/Law/LawSearchResult.aspx?p=B&t=B1&n=210>
- 司法院（1987）。**司法院大法官釋字第217號解釋**。2011年3月14日，取自 <http://law.moj.gov.tw/Law/LawSearchResult.aspx?p=B&t=B1&n=217>
- 司法院（1997）。**司法院大法官釋字第426號解釋**。2011年3月16日，取自 <http://law.moj.gov.tw/Law/LawSearchResult.aspx?p=B&t=B1&n=426>
- 司法院（1999a）。**司法院大法官釋字第496號解釋**。2011年2月12日，取自 <http://law.moj.gov.tw/Law/LawSearchResult.aspx?p=B&t=B1&n=496>
- 司法院（1999b）。**司法院大法官釋字第485號解釋**。2011年2月12日，取自 <http://law.moj.gov.tw/Law/LawSearchResult.aspx?p=B&t=B1&n=485>
- 司法院（2003a）。**司法院大法官釋字第565號解釋**。2011年3月15日，取自 <http://law.moj.gov.tw/Law/LawSearchResult.aspx?p=B&t=B1&n=565>
- 司法院（2003b）。**司法院大法官釋字第566號解釋**。2011年2月12日，取自

<http://law.moj.gov.tw/Law/LawSearchResult.aspx?p=B&t=B1&n=566>

平息民怨?!軍教課稅明年上路(2010,3月5日)。民視新聞網。2010年3月11日,取自<http://tw.news.yahoo.com/article/url/d/a/100305/11/21j30.html>

立法院(1978)。立法院公報第67卷第104期(公報總號1172)。2011年2月9日,取自<http://lis.ly.gov.tw/qrcgi/book/qrbook?F0@0@0@0@676210400@@/lgcgi/ttswebq?@200:1031569895:T>

立法院(1979)。立法院公報第68卷第13期(公報總號1185)。2011年2月9日,取自<http://lis.ly.gov.tw/qrcgi/book/qrbook?F0@0@0@0@68621300@@/lgcgi/ttswebq?@5:841378176:T>

立法院(2011)。最新通過議案。2011年2月8日,取自<http://npl.ly.gov.tw/d/www/newRecord>

全國法規資料庫(2011)。所得稅法--沿革。2011年2月9日,取自<http://law.moj.gov.tw/LawClass/LawHistory.aspx?PCode=G0340003>

行政院(2005)。行政院第2927次院會決議。2011年2月8日,取自<http://www.ey.gov.tw/ct.asp?xItem=21655&ctNode=1226&mp=1>

行政院(2009a)。行政院第3147次院會決議。2010年6月10日,取自<http://www.ey.gov.tw/ct.asp?xItem=55405&ctNode=1229&mp=1>

行政院(2009b)。取消軍教薪資所得免稅規定。2010年6月11日,取自<http://www.ey.gov.tw/ct.asp?xItem=57596&ctNode=2313&mp=1>

行政院(2010)。行政院第3189次院會決議。2011年2月8日,取自<http://www.ey.gov.tw/ct.asp?xItem=68187&ctNode=1226&mp=1>

行政院主計處(2010)。受雇員工薪資調查與生產力統計年報(98年)。2010年12月1日,取自<http://www.dgbas.gov.tw/public/Attachment/0641181871.DOC>

行政院法規會(2008)。法規名稱沿革表。2011年8月8日,取自

<http://www.ey.gov.tw/public/Attachment/891818524771.doc>

行政院新聞局 (2009)。劉揆：軍教薪資恢復課稅，象徵所得稅制邁向公平合理。

2011 年 2 月 8 日，取自 <http://www.ey.gov.tw/ct.asp?xItem=55113&ctNode=1435&mp=1>

吳志光 (2010)。行政法。臺北市：新學林。

李怡欣 (2002)。台灣地區綜合所得稅免稅所得演變之研究。國立政治大學財政研究所碩士論文，未出版，臺北市。

李惠宗 (2009)。憲法要義。臺北市：元照。

取消軍教免稅還要拖 (2010, 12 月 8 日)。聯合報，A2 版。

林春燕 (1984)。我國綜合所得稅免稅所得問題之探討。國立政治大學財政研究所碩士論文，未出版，臺北市。

法源法律網 (2011)。所得稅法--法規沿革。2011 年 2 月 9 日，取自 <http://db.lawbank.com.tw/FLAW/FLAWDAT07.asp>

軍教明年課稅，國庫進帳 112 億 (2010, 5 月 11 日)。中國時報，A1 版。

軍教課稅，吳揆：配套周延，不會衝擊選舉 (2010, 3 月 6 日)。中國時報，A4 版。

財政部 (2009)。行政院院會通過取消軍教薪資所得免稅之所得稅法修正草案。2011 年 2 月 8 日，取自 <http://www.etax.nat.gov.tw/wSite/ct?xItem=57564&ctNode=10708>

張輝山 (2005)。以教師主體性的視野和努力，走出課稅案的困局。2010 年 5 月 24 日，取自 http://www.nta.org.tw/stopbbs/topic.asp?TOPIC_ID=4889&FORUM_ID=55&CAT_ID=7

張嫻安 (1994)。特別捐 (特別費) 與特種基金制度 (下)。輔仁法學，13, 43-73。

教育部 (2005)。「取消國民中小學及幼稚園教職員工免稅後之後續方案」政策規劃報告。2010 年 11 月 4 日，取自

<http://www.csps.kh.edu.tw/adminboard/upload/940719-%E5%8F%96%E6%B6%88%E5%9C%8B%E6%B0%91%E4%B8%AD%E5%B0%8F%E5%AD%B8%E5%8F%8A%E5%B9%BC%E7%A8%9A%E5%9C%92%E6%95%99%E8%81%B7%E5%93%A1%E5%B7%A5%E5%85%8D%E7%A8%85.doc>

教育部 (2010)。持續推動學生輔導體制，建構周延完善之學生輔導網絡。2010 年 6 月 11 日，取自 http://www.edu.tw/news.aspx?news_sn=3021

教師薪資免稅該取消了，北市稅局提出大膽建議 (1989, 4 月 21 日)。經濟日報，5 版。

陳妙香 (1997)。論現行綜所稅課徵之公平與合理性。中國稅務旬刊，1639，7-9。

陳清秀 (1993)。稅捐、規費、受益費與特別公課。律師通訊，171，45-54。

陳麗珠 (2008)。弱勢學生照顧政策之檢討與改進。教育研究，172，5-16。

辜仲明 (2002)。財政工具理性之研究：以特別公課課徵界限為中心。財稅研究，34 (6)，94-116。

黃俊杰 (2005)。財政工具：簡評釋字第五九三號解釋。臺灣本土法學，74，211-214。

黃茂榮 (2005)。稅法總論 (1)：法學方法與現代稅法。臺北市：著者自刊。

楊振昇、林坤燦 (2008)。臺灣地區弱勢族群學生教育輔助計畫之現況與展望。教育研究，172，17-28。

葛克昌 (2003)。租稅國家。月旦法學教室，5，26-28。

葛克昌 (2005)。稅法基本問題：財政憲法篇。臺北市：元照。

葛克昌 (2009)。所得稅與憲法。臺北市：著者自刊。

甄曉蘭、王麗雲 (2008)。偏遠國中課程實踐生態與教育機會現況調查研究分析。2010 年 5 月 13 日，取自 <http://web1.nsc.gov.tw/ct.aspx?xItem=9629&ct>

Node=39&mp=1

蔣淑芬 (1999)。從大法官會議解釋論稅法的基本原則。中國稅務旬刊，1715，12-17。

蔡鴻源 (編) (1999)。民國法規集成 (v.53)。合肥市：黃山書社。

金子宏 (1992)。租稅法。東京：弘文堂。

Goode, R. B. (1976). *The individual income tax*. Washington, D.C.: Brookings Institution.

Pechman, J. A. (1987). *Federal tax policy*. Washington, D.C.: Brookings Institution.

Pechman, J. A. (1989). *Tax reform: the rich and the poor*. New York: Harvester Wheatsheaf.

Smith, D. T. (1961). *Federal tax reform: the issues and a program*. New York: McGraw-Hill.

Stiglitz, J. E. (2000). *Economics of the public sector*. New York: W. W. Norton.

Zelinsky, E. A. (2008). *The Origins of the Ownership Society: How the Defined Contribution Paradigm Changed America*. New York: Oxford University Press.