

# 從信賴保護原則來分析教師課稅政策

國立高雄師範大學教育學系◎陳啟榮◎博士候選人

## 摘要

信賴保護原則攸關憲法上人民權益之保障。本文旨在介紹信賴保護原則（包含信賴基礎、信賴表現以及信賴值得保護之三大構成要件）。接著，從信賴保護原則之內涵來論述教師課稅政策。最後，得出教師應該課稅之結論。由於教師課稅政策導致教師因客觀上具體表現其因信賴而生之實體法上利益受損害，因此政府應該提供合理的相關配套措施來降低教師權益之損失，方能符合憲法保障人民權益之意旨。

**關鍵詞：**信賴保護原則、教師課稅政策、教育政策

# Using the Principle of Legitimate Expectation to Analyze the Tax Policy for Teachers

Qi-Rong Chen, Doctoral Candidate, Department of Education National Kaohsiung Normal University

---

## Abstract

The principle of legitimate expectation (*Vertrauensschutzprinzip*) concerns the protection of the people's rights and interests under the Constitution of a state. The main purpose of this article is to introduce the three elements of the principle of legitimate expectation (including the basis of trust, the displaying of trust and the need for trust to be something worth protecting). Then, based on the principle of legitimate expectation, the paper discusses Taiwan's tax policy for teachers. Finally, it reaches the conclusion that teachers should be taxed. Yet, inasmuch as the expectation that teachers must pay taxes abridges the interests of teachers who had a legitimate expectation of enjoying these interests, the government should provide a reasonable plan for reimbursement with a view to minimizing the loss to teachers' rights and interests. In this way it will comply with the Taiwanese Constitution's objective of protecting the people's rights and interests.

**Keywords:** the Principle of Legitimate Expectation, the Tax Policy for Teachers, educational policy

## 楔子

邇來，教師課稅政策的議題在國內引起相當大的討論，無論是當事人（全國教師會）、或提出機關（行政院）及有關團體（人本基金會、家長會），甚至社會大眾均對此政策有其看法，每個團體的意見似乎公說公有理婆說婆有理，一時之間的確讓人猶如丈二金剛摸不著頭腦而不知如何是好？我國憲法第十九條規定：「人民有依法納稅之義務。」因此教師繳稅乃屬當然，但是在我國憲法第一百六十五條規定：「國家應保障教育、科學、藝術工作者之生活，並依國民經濟之進展，隨時提高其待遇。」若是政府取消教師免稅措施若沒有配套措施就會實質減低其待遇。從這兩條憲法規定之競合來看教師課稅政策，確實令人感到十分棘手。

爲了釐清教師課稅政策所引發之爭議與還原事情本質之原貌，筆者嘗試從法律一般原理原則的觀點（信賴保護原則）來分析教師課稅政策並加以論述，希望能促使社會大眾以理性的思維方式來看教師課稅政策，避免少許極端份子以非理性的言語互相攻訐而引起負面的反效果。本文首先，對於教師免稅之歷史時代背景做一簡單回顧；其次，闡述信賴保護原則之內容爲何？接著，針對司法院大法官會議解釋文中有關信賴保護原則之字號加以說明；最後，從信賴保護原則之法理精神來分析教師課稅政策。

## 壹、教師免稅之歷史回顧

我國的國民中小教師之所以有免稅之豁免權（immunity），乃是有其歷史時代背景之演變。在民國初年期間，因爲戰爭頻繁，爲了照顧小學教師的生活，政府給予老師免稅的優惠。因此，當時的國民政府在民國三十二年二月十七日首次制定所得稅法時（全文共二十二條），就規定「小學教職員之薪津」免納所得稅。隨著國民政府播遷來臺之後，政府因爲財政拮据，因此依舊延續國小教師免稅政策，並於民國四十四年十二月二十三修法時，增加了免稅的對象，包含：軍人、托兒所，以及幼稚園教職員。

民國五十七年蔣中正總統訓示要實施九年國民義務教育以降，國民中學教師遂開始爭取比照國小教師免稅的規定。面對國民中學教師免稅的要求，政府起初並不採納他們免稅的主張。

然而，在民國六十七年十二月十五日美國總統卡特突然宣布中美斷交，隔日當時的蔣故總統經國先生馬上發布緊急命令，並且暫停中央增額民代選舉，而當時現任立法委員還是可以行使職權。立法院也應行政院的請求延長會期，以方便審查重

大法案。當時的執政黨國民黨爲了要穩定公教人員的情緒，除了於民國六十八年一月九日三讀通過國民中學教職員免稅修正法案之外，而且還三讀通過公務員退休法修正案，增列撫慰金，鼓勵領月退休金，退休再任人員退休金不繳回。

此外，基於賦稅公平與正義原則下，對於教師因身份而享有的免稅規定有違反「憲法第七條：中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等」平等原則之虞。質言之，從平等原則衍生出兩個概念：第一是「水平平等」（horizontal equity），易言之：「等者，等之。」是指對於相同特性之對象應給予相同處理方式，亦即不因對象之個別差異而做出差別待遇，從此推論教師乃是中華民國國民，因此也要依法納稅；第二是「垂直平等」（vertical equity），易言之：「不等者，不等之。」係指對於不同特性之對象應給予不同處理方式，意謂考量到對象之個別差異而做出「積極性差別待遇」（positive discrimination），近幾年隨著國民中小學教師薪資的大幅調高，再加上教師學歷的提昇，也會增加其薪資所得。因此，其平均薪資普遍高於一般中低階層公務員與其他行業，有部份校長與較資深教師的薪資甚至高過地方縣市教育局局長。職是之故，教師已非往昔的弱勢族群，故不應給於特別的免稅照顧。因此，政府遂開始研議修法要取消國民中小學教職員免稅之法律規定。

## 貳、信賴保護原則之內容

信賴保護原則源自於憲法保障人民對「法安定性的信賴」、維護人民「財產權」與遵守「誠實信用原則」之規定（李惠宗，2004）。主張在人民有可信賴基礎的前提下，國家應維持法律的安定性，否則不能保障人民對行政行為的信賴。大法官會議解釋第五百七十四號指出：在實證法的法秩序中，信賴來自於法律規定，必定有法律明文規定，才會產生信賴，而法律持續有效，才能鞏固信賴，因此法定原則的客觀面向（或手段層面）是法律安定，而主觀面向（或目的層面）就是信賴保護。職是之故，法安定性與信賴保護是一體兩面共生共存的。以下分就信賴保護原則之意義、構成要件與法律效果加以闡述：

### 一、意義

乃指政府對於人民因信賴某法律或行政行為的存續而有所規劃時，其信賴應受到保護，政府不得以事後的法律變更而損害人民的信賴利益。換言之，當人民因信賴現行法律狀態而有所行動時，不應因其法律基礎事後被取消而受到損害。我國行政程序法第八條規定：「行政行為，應以誠實信用方法爲之，並應保護人民正當合

理之信賴」，即為信賴保護原則精神之呈現。因此，人民基於既存安定的法秩序所產生之信賴，原則上應給予保護。假使國家之行為罔顧人民值得保護之信賴，而讓人民遭受不可預期之負擔或損失利益，除非是基於促進公共利益之必要或因人民有忍受之義務，否則此種行為不得為之。若要為之，也要對人民有合理之補償措施或是制定過渡條款來因應。詳細內容可參酌本文表 1 司法院大法官會議解釋第五百二十五號解釋文。

## 二、構成要件

對於信賴保護之構成要件，綜合各學者之見解歸納臚列如下所示（李惠宗，2004；吳庚，2003；周志宏，1997；城仲模，1997；張家洋，2002；陳新民，2001；許宗力，1999；許育典，2002）

### （一）信賴基礎

係指作為人民信賴對象之國家行為。一定要有一個足以讓人民產生信賴之國家行為存在，譬如法規命令、行政規則或是行政處分。由於此種行為是國家公權力之行為，所以人民自然對其產生信賴，並依據此信賴基礎來安排其生活規劃。因此，必須先有國家行為之存在，才能形成人民之信賴基礎，信賴基礎可謂信賴保護原則之首要前提。

### （二）信賴表現

乃指人民安排其生活規劃或處置其財產。意即表示除了有主觀上的信賴意思之外，還必須透過具體對外行為之表現，來證明相對人確實已信賴該行政行為，且該行為客觀上與信賴基礎之間須具有因果關係始可成立（李惠宗，2004）。此亦在司法院大法官第五百二十五號解釋文中指出：「純屬法規適用對象主觀之願望或期待而未有表現已生信賴之事實者，則欠缺信賴要件，不在保護之列。」此係指由於「任何法規皆不能預期其永久實施，法規未來可能會修改或是廢止，受規範之對象須已在因法規施行而產生信賴基礎之存續期間，對構成信賴要件之事實，有客觀上具體表現信賴之行為，始受信賴之保護。」

### （三）信賴值得保護

是指人民之行為應具備誠實與正當性。法諺有云：「不法者，不得主張權利。」（李惠宗，2004）若是人民有不法行為或是客觀上不值得保護之行為，不得主張信賴保護。簡言之，並非所有人民對國家行為之信賴皆受到保護，僅有在人民的信賴屬於正當合理之信賴時，方可主張。所謂的正當合理之信賴，除了要求相對人必須在法律上具有「信賴利益」的存在之外，另外還要求必須將不值得保護的情形加以排除。就行政處分之撤銷而言，行政程序法第一百一十九條與訴願法第八十條第二

項中均有詳細明文規定「信賴不值得保護」之三種情形。第一種情形：以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者；第二種情形：對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者；第三種情形：明知行政處分違法或因重大過失而不知者。

另外，雖然政府採取行政行為之際，對於人民因信賴政府所產生之利益應予保護是無庸置疑的。但是，並不是所有信賴之利益均應加以保護。質言之，信賴保護原則必須要具備上述三大構成要件才行。根據司法院大法官會議解釋第五二五號解釋中明白指出：「行政法規除預先定有施行期間或經有權機關認定係因情事變遷而停止適用，不生信賴保護問題外，制定或發布法規之機關固得依法定程序予以修改或廢止，惟應兼顧規範對象值得保護之信賴利益，而給予適當保障，方符憲法保障人民權利之意旨。」

此外，就合法之受益行政處分之廢止而言，行政程序法第一百二十三條明文規定有五種情形。第一種情形：法規准許廢止者；第二種情形：原處分機關保留行政處分之廢止權者；第三種情形：附負擔之行政處分，受益人未履行該負擔者；第四種情形：行政處分所依據之法規或事實事後發生變更，致不廢止該處分對公益將有危害者；第五種情形：其他為防止或除去對公益之重大危害者。除了第四種與第五種情形當事人可請求信賴保護之補償外，其它三種情形並無信賴保護之請求。是以，行政行為之相對人是否對該行為有所信賴，原則上應視個別情形而定。揆諸以上所述，吾人可知信賴值得保護之要件乃是取決於二個部分：第一部份乃是信賴利益之存在；第二是將其不值得保護情形予以排除。質言之，要同時符合上列要件方能請求政府保障其信賴之利益。

### 三、法律效果

當國家行為已對外形成，意即指已建立相對人之信賴基礎，而且相對人也已呈現出其信賴表現，又無任何不值得保護之情形。因此，政府對於人民所具備之信賴利益應予以保護。至於信賴保護之方式，原則上乃就公共利益與相對人私人利益二者之間孰輕孰重所衡量出的結果為考量依據，用以決定應採取何種補償方式。一般而言，適用信賴保護原則之法律效果主要有三種保障方式如下所示：

#### （一）存續保護方式

如果相對人私人利益顯然大於政府公共利益，應該採取存續保障方式為原則，亦即維持現有法秩序而不予以變更。例如行政程序法第一百一十七條第二款不得撤銷之規定，在行政處分作成後縱使發現其違法，但因當事人之信賴利益顯然大於公益，所以選擇繼續維持已作成之行政處分而不予變動，以保障當事人之信賴利益。

## （二）財產保護方式：

假使政府公共利益顯然大於私人信賴利益，那麼則應以財產保護為原則，亦即變動現有法秩序，但要另外用財產補償人民之損失。例如行政程序法第一百二十條及一百二十六條中規定，在行政處分作成後，若因公益顯然大於私益之理由而必須撤銷或廢止行政處分時，行政機關對於相對人因信賴該處分為有效所致之財產上損失，應給予合理之補償。另外，補償額度不得超過受益人因該處分存續可得之利益。關於補償之爭議及補償之金額，相對人有不服者，得向行政法院提起給付訴訟。

## （三）其他合理的配套措施

除了上述兩種保障方式之外，司法院大法官在釋字第五百二十五號解釋中亦明白指出，必要時行政機關亦可採取以其他合理的補救措施或訂定過渡期間之條款，來減輕人民之損失。

# 參、信賴保護原則與司法院大法官會議解釋

以下針對司法院大法官會議解釋中有關信賴保護原則規定之解釋文號作歸納，臚列如表 1：

表 1 信賴保護原則與司法院大法官會議解釋

司法院大法官 會議解釋	解釋文
釋字第 472 號 (88.01.29)	公務人員、勞工、農民已依公務人員保險法、勞工保險條例及農民健康保險條例規定分別參加公務人員保險、勞工保險、農民保險，復依全民健康保險法規定，須參加全民健康保險，係基於整合公勞農保之醫療給付，建立全國單一、公平之健康保險體系之目的，具有促使醫療資源合理分配，發揮社會保險之功能。此種強制性之社會保險，其保險之條件係由法律規定，一體實施，與依個人意願參加之保險契約有間，立法機關盱衡社會發展之需要，制定或修改法律，變更各項社會保險之規定，建立符合憲法意旨之社會安全制度，不生違背信賴保護利益之問題。

表 1 信賴保護原則與司法院大法官會議解釋(續)

司法院大法官 會議解釋	解釋文
釋字第 525 號 (90.05.04)	<p>銓敘部中華民國七十六年六月四日臺華甄四字第九七〇五五號函將後備軍人轉任公職考試比敘條例第三條第一款適用對象常備軍官，擴張及於志願服四年預備軍官現役退伍之後備軍人，有違上開條例之意旨，該部乃於八十四年六月六日以臺中審一字第一一五二二四八號函釋規定：「本部民國六十四年十一月十五日六四臺護甄四字第三五〇六四號函暨七十六年六月四日七六臺華甄四字第九七〇五五號函，同意軍事學校專修班畢業服預備軍官役及大專畢業應召入伍復志願轉服四年制預備軍官役依法退伍者，比照『後備軍人轉任公職考試比敘條例』比敘相當俸級之規定，自即日起停止適用」，未有過渡期間之設，可能導致服役期滿未及參加考試，比敘規定已遭取銷之情形，銜諸首開解釋意旨固有可議。惟任何行政法規皆不能預期其永久實施，受規範對象須已在因法規施行而產生信賴基礎之存續期間，對構成信賴要件之事實，有客觀上具體表現之行為，始受信賴之保護。前述銓敘部七十六年六月四日函件雖得為信賴之基礎，但並非謂凡服完四年預備軍官役者，不問上開規定是否廢止，終身享有考試、比敘之優待，是以在有關規定停止適用時，倘尚未有客觀上具體表現信賴之行為，即無主張信賴保護之餘地。就本件而言，其於比敘優待適用期間，未參與轉任公職考試或取得申請比敘資格者，與前述要件不符。主管機關八十四年六月六日之函釋停止適用後備軍人轉任公職考試比敘條例有關比敘之規定，符合該條例之意旨，不生牴觸憲法問題。</p>

表 1 信賴保護原則與司法院大法官會議解釋(續)

司法院大法官 會議解釋	解釋文
釋字第 529 號 (90.07.13)	<p>行政法規公布施行後，制定或發布法規之機關依法定程序予以修改或廢止時，應兼顧規範對象信賴利益之保護。其因公益之必要廢止法規或修改內容，致人民客觀上具體表現其因信賴而生之實體法上利益受損害，應採取合理之補救措施，或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害，方符憲法保障人民權利之意旨，業經本院釋字第五二五號解釋在案。人民因信賴於法規廢止或修改前依強制規定而取得之實體法上地位有受不利之影響時，自亦應同受保護。八十年五月一日動員戡亂時期終止，八十一年十一月七日金馬地區戰地政務亦隨之終止。依八十九年十二月六日修正前兵役法施行法第二十四條訂定之金馬地區役齡男子檢定為已訓乙種國民兵實施辦法亦因而廢止，回歸常態法制，該地區依兵役法開始徵兵。金馬地區役齡男子如已符合廢止前該辦法第二條第一項第二款及同條第二項之要件者，原得於其他要件具備時依法請求檢定為已訓乙種國民兵，惟上開辦法經主管機關予以廢止時，對於尚未及申請檢定之人，其法律地位因而喪失，故基於此項法律地位之信賴即應予以保護。主管機關廢止該辦法，並自八十二年元月一日開始徵兵，以六十四次役男為開始徵集之對象，致影響該役齡男子依兵役法服兵役之役種、訓練期間、應召服勤務及須否受徵召作戰等法律地位，自應採取合理之補救措施，或訂定過渡期間之條款，俾免影響其依法規所取得之實體法上地位。</p>
釋字第 538 號 (91.01.22)	<p>金門戰地政務委員會為符合戰地政務需要，原於福建省金門縣、連江縣頒布管理營造業實施規定及連江縣營造業管理暫行規定，就該地區營造業之分級登記與管理等事項作特別之處理。惟該地區戰地政務於八十一年十一月七日解後，營造業依上述規定領取之登記證書即失法令依據，為因應此項變更，主管機關乃於八十二年六月一日增訂營造業管理規則第四十五條之一明定：「福建省金門縣、連江縣依金門戰地政務委員會管理營造業實施規定、連江縣營造業管理暫行規定登記之營造業，應於中華民國八十二年六月一日本規則修正施行日起三年內，依同日修正施行之第七條至第九條之規定辦理換領登記證書，逾期未辦理換領者，按其與本規則相符之等級予以降等或撤銷其登記證書。」於福建省金門、連江縣之營造業一律適用，嗣後就其管理考核與全國各地區之營造業，受現行相同法令之規範，為實施營造業分級管理，以增進公共利益，並謀全國營造業法令適用之一致性所必要。又該項規定不僅設有適用營造業管理規則之過渡期間，以為緩衝，並准予依該管理規則規定換領登記證書之方式辦理，所定過渡期間復無恣意裁量或顯非合理之情形，已兼顧此等營造業信賴利益之保護。</p>

表 1 信賴保護原則與司法院大法官會議解釋（續）

司法院大法官 會議解釋	解釋文
釋字第 574 號 (93.03.12)	<p>最高法院民國七十四年臺抗字第一七四號判例及最高法院八十六年一月十四日第一次民事庭會議決議：「民事訴訟法第四百六十六條第一項所定不得上訴之額數有增加時，依民事訴訟法施行法第八條規定，以其聲明不服之判決，係在增加前為之者，始依原定額數定其上訴之准許與否。若其判決係在增加後為之者，縱係於第三審法院發回後所為之更審判決，皆應依增加後之額數定其得否上訴。」乃在闡釋民事訴訟法第四百六十六條第一項及民事訴訟法施行法第八條規定之內容，與上開憲法意旨並無不符，自難謂牴觸憲法第七條、第十六條及第二十三條，與法治國之法律不溯及既往原則與信賴保護原則，亦均無違背。</p>
釋字第 580 號 (93.07.09)	<p>憲法第一百四十三條第四項扶植自耕農之農地使用政策，以及憲法第一百五十三條第一項改良農民生活之基本國策，均係為合理分配農業資源而制定。中華民國四十年六月七日制定公布之耕地三七五減租條例（以下稱減租條例），為三十八年已開始實施之三七五減租政策提供法律依據，並確保實施該政策所獲致之初步成果。其藉由限制地租、嚴格限制耕地出租人終止耕地租約及收回耕地之條件，重新建構耕地承租人與出租人之農業產業關係，俾合理分配農業資源並奠定國家經濟發展方向，立法目的尚屬正當。雖未設置保護出租人既有契約利益之過渡條款，惟因減租條例本在實現憲法規定國家對於土地之分配與整理暨扶植自耕農之意旨，且於條例制定之前，減租政策業已積極推行數年，出租人得先行於過渡時期熟悉減租制度，減租條例對出租人契約自由及財產權之限制，要非出租人所不能預期，衡諸特殊之歷史背景及合理分配農業資源之非常重大公共利益，尚未違背憲法上之信賴保護原則。</p>

表1 信賴保護原則與司法院大法官會議解釋(續)

司法院大法官 會議解釋	解釋文
釋字第589號 (94.01.28)	<p>查第三屆監察委員之任期六年，係自中華民國八十八年二月一日起，至九十四年一月三十一日止。該屆監察委員開始任職時，七十四年十二月十一日修正公布之政務官退職酬勞金給與條例尚無落日條款之規定，亦即第三屆監察委員就任時，係信賴其受任期之保障，並信賴於其任期屆滿後如任軍、公、教人員年資滿十五年者，有依該給與條例第四條擇領月退職酬勞金之公法上財產權利。惟為改革政務人員退職制度，而於九十三年一月七日另行制定公布政務人員退職撫卹條例（以下簡稱「退撫條例」），並溯自同年月一日施行。依新退撫條例，政務人員與常務人員服務年資係截然區分，分段計算，並分別依各該退休（職）法規計算退休（職）金，並且政務人員退撫給與，以一次發給為限，而不再有月退職酬勞金之規定。雖該退撫條例第十條設有過渡條款，對於新退撫條例公布施行前，已服務十五年以上者，將來退職時仍得依相關退職酬勞金給與條例，選擇月退職酬勞金。但對於受有任期保障以確保其依法獨立行使職權之政務人員於新退撫條例公布施行前、後接續任年資合計十五年者，卻無得擇領月退職酬勞金之規定，顯對其應受保護之信賴利益，並未有合理之保障，與前開憲法意旨有違。有關機關應即依本解釋意旨，使前述人員於法律上得合併退撫條例施行前後軍、公、教年資及政務人員年資滿十五年者，亦得依上開政務官退職酬勞金給與條例及八十八年六月三十日修正公布之政務人員退職酬勞金給與條例之規定擇領月退職酬勞金，以保障其信賴利益。</p>

資料來源：研究者自行整理

## 肆、信賴保護原則與教師課稅政策之析論

大法官會議解釋第五百七十四號指出：所謂信賴保護，是信賴既得權益（有利的法律地位）會受到保護。如果尚無法律規範，則在沒有法律規範下所擁有的有利地位，新的法律不能回頭予以剝奪，如果是法律變更，則根據舊有的規範所獲得較有利的法律地位，新的法律必須予以尊重。究應如何認定有信賴保護原則適用之「依舊法預期可以取得之權益」之存在，固須綜合考量各種相關因素，難以一概而論，

惟該預期可以取得之權益，依舊法規定所必須具備之要件之實現程度如何，應是一個共通的、基本的檢驗判準。

準此而論，教師課稅政策中，教師原已獲得免課稅之權益（所得稅法第四條第二款）。嗣後又遭行政院以教師免稅將有違租稅公平原則及量能課稅的精神為理由，擬恢復對教師課稅。此一主張，已對教師權利益（財產權）造成一定程度損害，顯然已經造成既存法秩序之變動，故應有信賴保護原則之適用，以下將加以論述：

## 一、構成要件

### （一）信賴基礎

教師免稅法有明文規定在所得稅法第四條第二款：「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，免納所得稅。」該法律即是相對人教師之信賴基礎。因為此法律是國家公權力之行為，因此教師自然對其產生信賴，並依據此信賴基礎來安排其重大決定。是以，教師免稅在信賴保護原則之首要前提信賴基礎的檢驗是毫無問題的。

### （二）信賴表現

當人民選擇教師作為其志業時，乃是因信賴政府對教師採取免稅措施而開始投入其時間精力來從事教職。簡言之，人民以當教師作為其人生奮鬥目標費盡心思並盡一切努力來達成目標。因此，教師免稅在信賴保護原則之次要標準信賴表現的檢驗也是毫無疑義的。

### （三）信賴值得保護

由於教師並沒有以詐欺、脅迫或賄賂方法，讓政府制定所得稅法之免稅規定，同時也找不出教師有信賴不值得保護之情形，故其信賴值得保護。準此，教師免稅在信賴保護原則之最終標準信賴值得保護的檢驗亦是無庸置疑的。

質言之，經由以上信賴保護三要素的層層檢證下：

有信賴基礎之規定、有信賴表現之作為以及其信賴值得保護。因此，教師免稅之規定有信賴保護原則之適用自無疑義乃屬當然。

## 二、法律效果

有關信賴保護之補償方式，原則上應就社會公益與相對人教師信賴利益二者之間孰輕孰重所衡量出的結果來作為依據，有三種保障方式如下所述：

### （一）存續保護方式

教師免稅有其早年存在的時代背景，當時因為政府正處於動員戡亂時期，社會亟待振興與尋求經濟發展，而中小學教師之工作繁雜且待遇微薄，所以給予其免稅乃是一種禮遇，藉以鼓勵與吸引有志從事教育工作之貧苦優秀青年來從事教職工作（蓋浙生，1999），而讓教師能安心負起「心理國防」的重責大任（詹志禹，2000）。是以，為了提升國家人力素質與發展國民教育，故有免稅政策的提出。然而隨著國家經濟的快速成長，教師生活獲得很大的改善，轉眼間教師已成為社會中高薪一族，君不見近年來許多人競相修習教育學程，希望有朝一日能魚躍「師」門，成為一位正式的老師。事實上，基於賦稅公平與正義原則下，對於此一因身份職業別而享有的免稅規定實有不妥之處，所以取消教師免稅之政策乃屬當然。一方面符應稅賦公平正義原則，不讓任何人享有特權；一方面也維持教師之尊嚴，不應再讓教師因擁有此法定利益而動不動就遭社會大眾所非難。準此而論，就存續保障方式之觀點來看，教師免課稅之命題似乎並不存在。

### （二）財產保護方式

假如社會公益顯然大於教師信賴利益，則應以財產保護方式為之，亦即變動現有法秩序，但要另外用財產補償教師之損失。應以財產保護為方式，亦即變動現有法秩序（凍結或刪除所得稅法第二款教師免課稅之法律條文，要求教師依法繳納所得稅），但要另外用財產補償教師之損失。由於行政程序法第一百二十條第二款中規定：補償額度不得超過受益人因該處分存續可得之利益。是以，維持前行政院長游錫堃承諾的「課多少補多少」的原則（民國91年9月15日，行政院游前院長在接見全國教師會及縣市教師會時所提及）來保障教師薪資不減少乍看之下似乎可行不過，社會大眾會認為若是採行「課多少補多少」之政策，那麼有課稅等於沒有課稅一樣毫無差別，甚至是多此一舉何苦來哉？是故，財產保護方式之可行性並不高。

### （三）其他合理的配套措施

教師課稅政策勢在必行，不過要採取合理的配套措施才不會抵觸到信賴保護原則之精神。此外，特別注意的是在所採取的配套措施應以教師課稅之總額度為分配基礎。換言之，是指採取的相關配套措施不得超過對教師所課稅之總金額，否則將會造成負面效應（使政府財政再度惡化）筆者嘗試提出一些相關配套措施，如下所示：

#### 1. 增加學校員額編制

在國內國民小學中礙於編制故員額比較少，因此諸多學校的行政業務工作（包

含人事、會計、出納、文書、事務營繕採購、營養午餐與圖書等）幾乎均由教師兼任辦理，此外學校又有一些活動進行（舉凡科學展覽、各種防災演練、相關靜態與動態競賽以及校內外活動），若是再加上本身的教學、訓導與輔導工作，對教師而言是一項沉重的負擔，亦即每位教師常常身兼兩職以上，一方面擔任教學工作，另一方面又要處理學校行政事務，常造成兼任老師苦不堪言且影響教育品質甚鉅。假如能把部分課稅之款項用來增加學校的人員編制（包含聘請科任教師與提高職員人數，或者是增加約聘僱人員來協助學校相關行政工作）。如此一來，相信教師之負荷相對來說會減少，對於教學品質則會相對提高；另一方面，藉由員額編制的擴充，亦能提升學校行政效能。

## 2. 降低班級人數

雖然當前的班級人數以小班教學為原則，每班控制在三十五人以下。不過隨著社會結構的快速變遷下，雙薪家庭與單親家庭日益增多、隔代教養逐漸上升與外籍配偶漸漸攀昇，班上學生之個別差異南轅北轍讓教師在從事教學時顯得更加吃力。倘若能將部分課稅之款項用來降低班上的學生（最好在二十人到二十五人之間）。吾人深信，「帶好每一位學生」將不再是一個口號，有實現之可能。

## 3. 教師世代交替

由於政府的財政拮据，因而許多屆齡教師想申請退休之願望都無法達成，造成校內無心教學之資深教師出不去而校外有心教學之流浪教師進不來之怪現象。如果能用部分課稅部份之款項來成全想退休之教師，進而招進熱愛教育之新教師。這樣一來，校園經過大換血進行薪火相傳之後將更加具有朝氣與活力，學校效能與品質也會向上提升。

## 4. 減少授課時數

在國內小學幾乎所有教師在上午七點半左右就要到學校，而直到下午四點半左右才離開學校，一整天下來工作九至十個小時左右，期間行程滿滿絕無冷場，舉凡擔任學生上下學交通導護、負責學生早晚自習、檢查學生上下學打掃情形、管理學生午餐用餐狀況與午休安全秩序、批改學生作業與填寫家長聯絡簿等等，甚至下課時間也要隨時注意學生安全狀況。職是之故，稱教師為超級保母並無不可。假如能用課稅之部份款項來聘請兼任教師來減少教師授課時數，教師的教學效能與教學品質將大大提高。

## 5. 改善學校設備

在國民中小學的預算中，礙於經常門人事費的排擠下，資本門支出少的可憐，

意即學校設備與設施投入甚少，有些老舊的教室、電腦、課桌椅、圖書與遊樂器材等均不能更新汰換，對學生的學習品質造成負面影響。如能用課稅之部份款項來改善學校相關設備與設施，相信一定能營造一個優質的學習環境，讓學生在充滿溫馨的花園中健康成長。

#### 6. 促進教師專業成長

鑑於社會大眾對學校教師三個月寒暑假之批評，其實老師們的假期沒有那麼多，扣除年假、期間的週休二日與平日額外加班後，與公務人員的休假大致等同。建議可將課稅之部份款項用來補助教師進修或是舉辦相關研習活動，讓教師能提高專業知能進而促使教學專業成長，而最後的受益者則是所有學校學生。

#### 7. 實施教師分級制度

我國中小學教師幾乎都有犧牲奉獻與無怨無尤的教學熱忱，然而還是會出現零星的不適任教師，遺憾的是現行的制度並不能將其排除淘汰，若能將課稅之部份款項用來實施教師分級制度，並制定分級的客觀標準（包含年資、教學、輔導、訓導、進修與研究）來評鑑教師並加以分級。如此而言，一方面可讓認真教學的教師得到獎勵；另一方面也讓打混摸魚的教師有所警惕。相信，我們的教師體系將更加健全與完善，而不適任教師的存在也將成為歷史名詞。

## 結論

本文從信賴保護原則之法理來論述教師課稅政策，得出之結論乃是「應該取消教師免稅，但事先應先研擬定相關的配套措施」。總而言之，筆者撰寫本文之目的無非希望社會大眾對於教師課稅政策議題之本質與全貌能更加清晰。除此之外，社會大眾不要把老師給污名化（to denigrate），也不要將教師看成是既得利益者，應該考量他們工作的特殊性與奉獻性。嚴格來說，我國教師之待遇確實與世界各國比較的確較為優渥，但吾人應明白政府對教師特別照顧之相關措施僅是手段而已，其目的乃是要吸引更多優秀人才來從事教育進而讓他們能毫無後顧之憂奉獻心力於教育上。而有了優秀與熱忱的教師細心教導下，才有可能培育出優質學生；而有了優質的學生才会有豐富的人力資本，而國家競爭力才會扶搖而上。古諺有云：「良師興國」。縱使讓教師比一般人享有較多的福利又有何妨呢？最後，由衷希望我們社會能朝著祥和與溫馨之境邁進，讓我們共同來為下一代許一個未來吧！

## 參考文獻

- 李惠宗（2004）。**教育行政法要義**。臺北市：元照。
- 吳庚（2003）。**行政法之理論與實用**。臺北市：三民。
- 周志宏（1997）。**教育法與教育改革**。臺北縣：稻香。
- 城仲模（1997）。**行政法之一般法律原則（二）**。臺北市：三民。
- 張家洋（2002）。**行政法**。臺北市：三民。
- 陳新民（2001）。**行政法**。臺北縣：國立空中大學。
- 許宗力（1999）。**憲法與法治國行政**。臺北市：元照。
- 許育典（2002）。**法治國與教育行政**。臺北市：高等教育。
- 詹志禹（2000）。「教師免稅」問題大爭論。**教育研究月刊**，76，1。
- 蓋浙生（1999）。**教育財政與教育發展**。臺北市：師大書苑。