

釋字第 692 號解釋協同意見書

大法官 黃茂榮

本號解釋文認為：「中華民國九十年一月三日及九十二年六月二十五日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第二目均規定，納稅義務人之子女滿二十歲以上，而因在校就學受納稅義務人扶養者，納稅義務人依該法規定計算個人綜合所得淨額時，得減除此項扶養親屬免稅額。惟迄今仍繼續援用之財政部八十四年十一月十五日台財稅第八四一六五七八九六號函釋：『現階段臺灣地區人民年滿二十歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，納稅義務人於辦理綜合所得稅結算申報時，不得列報扶養親屬免稅額。』限縮上開所得稅法之適用，增加法律所無之租稅義務，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。」本席雖敬表贊同，惟鑑於相關問題有關論據尚有補充的意義，爰提出協同意見書如下，敬供參酌：

一、所得稅法第十七條第一項第一款第二目之規範目的

一個法律規定背後總有一定之法律價值及以該價值之實現為規範目的之政策決定為其基礎。所以，解釋法律應取向於其規範目的，不得有與其規範目的背離之解釋結果。

中華民國憲法第十五條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」依該規定，國家應保障人民之最低生存及自由發展的機會。關於綜合所得淨額之計算，所得稅法第十七條第一項第一款之免稅額規定的規範目的即在於

保障納稅義務人及其受扶養親屬之最低生活水準。此為人民之生存權之最基本的保障。本於該規範目的，關於個人綜合所得稅之稅基的計算，首先在綜合所得總額的計算，應遵守客觀的淨額原則（das objektive Nettoprinzip）；在綜合所得淨額的計算，應遵守主觀的淨額原則（das subjektive Nettoprinzip），考量納稅義務人及其受扶養親屬之個別的生活需要。上述原則的實踐，德國憲法法院的裁判及其發展歷程，深值參考¹。

該款所定之親屬所以有受扶養之需要的原因主要為：未成年、年長（年滿六十歲）或無謀生能力。至於該款第二目規定，納稅義務人之子女「滿二十歲以上而在校就學」仍可計入免稅額之理由，乃兼有保障納稅義務人之子女透過受教育之機會，提高競爭力，以確保我國人民自由發展機會的意旨。按受扶養子女之免稅額的扣減，本以未滿二十歲為界線。然鑑於在校就學，不適合就業營生，所以，在校就學之子女雖已滿二十歲以上，納稅義務人如有扶養之事實，規定納稅義務人仍得減除一份受扶養親屬之免稅額，以保障其最低生活，安心就學。

在綜合所得稅之課徵，為計算個人之綜合所得淨額，滿足上開所得稅法第十七條第一項第一款第二目規定之要件時，得自其綜合所得總額，減除一份免稅額。依所得稅法（100.01.26.修正公布）第五條，該綜合所得稅之免稅額，以每人全年六萬元為基準。該金額不高，納稅義務人應無為租稅規劃，而在子女無就學之需要的情形，濫用該目所定，在校註冊肄業，以為其受扶養之滿二十歲以上的子女爭取一

¹ Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 9 Rz. 68~80.

份免稅額的情事。蓋其註冊費必然遠遠超出因此可以減少之所得稅負擔。

二、「在校就學」之法律解釋

所謂「在校就學」，依其文義，當中之「校」，通常指「在小學、中學、大學及其他授予學士、碩士、博士等學位之正式學校」；其「就學」通常指經註冊並在肄業中。目前由於教育機會普及，全球化之競爭激烈，子女為完成正式學校教育，其年齡常常會超出二十歲。而在校就學中，為使子女能專心學習，實際上不宜要其子女自謀生計，從而該子女有仰賴其親屬之扶養的需要。該扶養的需要及成年子女之在校就學，將增加納稅義務人之扶養支出，減少納稅義務人之可支配所得，降低其負擔所得稅之經濟能力。該負擔所得稅之經濟能力的降低結果，不因子女之就學地點是否在國內，或其在校學習最後是否有取得學位或其他畢業資格而異。為充分考量我國國民適應全球化之發展，以及尊重個別人民為其生涯規劃而學習發展之需要，關於其就學之在校地點，特別不宜給予限制。此外，每一個國家或地區基於其教育權，對於其學校之設立、課程、學籍及在學之考核自有其行政權。這些學校在其所在地固應依當地之法律辦理，但除一個學校想要從事跨國合作教學，與外國學校共同授與該外國承認之學位或學歷外，原則上不會到該外國依當地法律立案。此在外國學校之於我國亦然。所以，為所得稅法第一項第一款第二目之適用，增加境外之學校應向我國報備之限制，是不切合實情的想法。又外國學校之學位是否受我國之認可，在此種

僅關於免稅額之列報減除，而不涉及租稅優惠的情形，亦顯然過慮。蓋所得稅法第十七條第一項第一款只至免稅額，而未至租稅優惠的層次，只與最低生活保障有關，而與租稅規劃或稅式補貼無關，尚無增加稽核成本，以啟動學位承認之管理機制的必要。這些問題在與學制的銜接或專門職業人員之應考資格等行政事務有關時，再予以介入亦尚不遲。

財政部八十四年十一月十五日台財稅第八四一六五七八九六號函釋：「現階段臺灣地區人民年滿二十歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，納稅義務人於辦理綜合所得稅結算申報時，不得列報扶養親屬免稅額。」按所得稅法前開關於受扶養之子女年滿二十歲以上，而因在校就學得減除一份免稅額的規定，除應在校就學外，並無學校所在地區之限制。而該函釋以學校所在地區，或其就讀學歷未經教育部認可，限制扶養親屬免稅額之列報。該等限制事由因與在校就學之受扶養子女之受扶養需要無關，不是有事務關聯之限制事由。該號函釋對於在校就學子女之免稅額的列報，附以無事務關聯之限制事由，增加法律所無之要件，限制納稅義務人依法享有減除免稅額的權利，增加其所得稅負擔的情事，除違反憲法第十九條所定之租稅法律主義外，亦與憲法第十五條保障人民之生存權的意旨不符。