

財政部 函

地址：116055臺北市羅斯福路6段142巷1號

聯絡人：沈玉卿

電話：23228000 #8125

Email：dot_ycshen@mail.mof.gov.tw

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國110年5月31日

發文字號：台財稅字第11000535550號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如主旨(1100519研析意見-王子榮釋憲案.pdf、彙整表-外國立法例.pdf)

主旨：檢送本部就大院大法官審理110年度憲二字第50號王子榮

聲請解釋案之說明如附件，請查照。

說明：復貴秘書長110年2月23日秘台大二字第1100005765號函。

正本：司法院秘書長

副本：

附表：主要國家所得稅法規定彙整表

國家 \ 項目	納稅義務人與配偶離婚，列報同一子女免稅額規定	
	一方全額 列報或按 比例拆分	如何決定由誰列報或比例
美國	一方全額 列報	<u>原則</u> ： 由一年中與子女同居較長時間者列報；若同居天數相同者， 以當年度調整後收入(AGI)較高者列報。 <u>例外</u> ： 雙方協議。
加拿大	一方全額 列報	<u>原則</u> ： 雙方協議。 <u>協議不成之處理方式</u> ： 任一方均無法列報。
日本	一方全額 列報	列報者須於前一年底向公司提出「薪資所得者扶養扣除等 (異動)申報書」
韓國	一方全額 列報	<u>原則</u> ： 實際扶養一方。 <u>例外</u> ： 1. 前一年度申報扶養子女者，本年度有優先列報權。 2. 前一年度雙方皆無列報事實時，本年度則由綜合所得金額 較高者列報。
法國	依監護情 形有不同 規定	1. <u>單一監護</u> ： 由主要監護一方全額列報。 2. <u>共同監護</u> ： 原則上依協議或法院判決，例外按半數分配免稅額。
新加坡	可按比例 拆分	<u>原則</u> ： 雙方協議。 <u>協議不成之處理方式</u> ： 新加坡內地稅務局(IRAS)可以同時駁回兩人的免稅額申報， 或是直接按半數分配免稅額。

財政部就大院大法官審理 110 年度憲二字第 50 號王子榮聲請解釋案之說明

一、本部 66 年 9 月 3 日台財稅第 35934 號函(下稱本部 66 年函)及 109 年 10 月 15 日台財稅字第 10904583370 號令(下稱本部 109 年令)關於離婚者申報扶養子女免稅額案件之認定原則，是否符合租稅法律原則？其規定雙方無法協議由一方列報時，應由實際或主要扶養人、監護登記之監護人或未成年子女權利義務行使負擔登記之人或課稅年度與該子女實際同居天數較長之人列報，另一方縱有扶養子女之支出，亦不得列報，是否符合量能課稅之客觀淨值原則？

(一)綜合所得稅係採家戶申報制，依所得稅法第 15 條第 1 項及第 17 條第 1 項規定，納稅義務人、配偶及受扶養親屬之各類所得、免稅額及扣除額應合併申報，列報之受扶養親屬應符合由納稅義務人扶養情形。同法第 5 條第 1 項規定，綜合所得稅之免稅額，以「每人」全年新臺幣(下同)6 萬元為基準，每遇消費者物價指數上漲程度達調整門檻時，按上漲程度調整免稅額金額(110 年度為 8.8 萬元)。依此，申報戶內成員無論其身分為納稅義務人、配偶或受扶養親屬，每位均得依規定享有一個免稅額(定額)，自申報戶綜合所得總額中扣除，倘同一個人於課稅年度中受多名納稅義務人扶養者，依法僅得由一申報戶認列減除該受扶養親屬之免稅額。

(二)本部 66 年函說明二有關離婚者當年度扶養親屬寬減額(現為免稅額)，得協議由一方申報或分由雙方申報，未經協議者，由離婚後實際扶養之一方申報之規定，係基於離婚者雙方於離婚當年度分別辦理結算申報時，原於合併申報下可列報之扶養親屬，准由雙方協議各自可列

報之扶養親屬並認列減除渠等適用之免稅額，惟倘未經協議或協議不成，致有重複列報同一扶養親屬免稅額情事者，依上開所得稅法規定，應由實際扶養之一方認列減除該扶養親屬全部免稅額。因該函所稱「分由雙方申報」係指受扶養親屬有數人時，得分由雙方申報不同受扶養親屬之免稅額，惟因易生同一受扶養親屬得拆分由雙方同時申報之誤解，本部 109 年令刪除該說明二規定。

- (三) 納稅義務人與配偶分居或離婚，依規定各自辦理結算申報，如有重複列報同一子女之免稅額時，為利稽徵機關依上開所得稅法規定認定得列報該子女免稅額之人，本部參照民法就父母對子女之扶養義務相關規定(民法第 1055 條、第 1084 條、第 1114 條及第 1116 條之 2 等)，以 109 年令規範認列順序，首要以雙方協議認定，並新增依序以 2、「監護登記」之監護人或「未成年子女權利義務行使負擔登記」之人，3、與子女實際同居天數較長之人，4、衡酌實際扶養事實綜合認定。
- (四) 納稅義務人與配偶離婚當年度及以後年度各自辦理綜合所得稅結算申報，重複列報同一子女免稅額之爭議案件，尚不宜拆分該免稅額分由雙方申報，說明如下：
- 1、綜合所得稅係採家戶申報制，每位個人無論其身分為納稅義務人、配偶或受扶養親屬，自應依法選定單一家戶申報，如得分由不同家戶申報，將造成同一個人重複納入不同申報戶之情形，與我國綜合所得稅係以申報戶為納稅單位之規定有違。
 - 2、查主要國家個人所得稅關於納稅義務人與配偶離婚者，同一子女免稅額列報規定，除新加坡准由雙方按協議比率拆分同一子女免稅額分別列報外，多數國家包括美

國、加拿大、日本、韓國及法國，原則採由一方全額列報該子女免稅額，並以與子女同居時間較長或有實際扶養事實等標準據以認定得列報之一方(詳如附表)。我國對同一子女免稅額採由實際扶養之一方全額列報之做法，與多數國家尚屬一致。

(五)本部 66 年函原說明二規定及本部 109 年令，尚無牴觸憲法第 19 條租稅法律原則及第 23 條法律保留原則，亦無違反量能課稅之客觀淨值原則致牴觸憲法第 7 條規定平等權保障意旨之問題

- 1、按憲法第 19 條所示租稅法律原則，係指國家課以人民繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範(大院釋字第 650 號、第 657 號及第 705 號解釋參照)。
- 2、所得稅法第 15 條明定，納稅義務人應與配偶及合於第 17 條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬合併申報及計算稅額，至得申報減除扶養親屬免稅額及減除額度，則分別於第 17 條第 1 項第 1 款及第 5 條第 1 項明定，符合租稅法律原則。至本部 66 年函原說明二規定，係就所得稅法第 15 條規定之家戶合併申報制度精神，執行同法第 17 條第 1 項第 1 款有關納稅義務人列報扶養親屬免稅額之技術性及細節性行政規定，與立法意旨相符(臺北高等行政法院 101 年簡字第 146 號行政判決參照)。另本部 109 年令立基於上開本部 66 年函規定，釋明綜合所得稅重複申報扶養子女免稅額案件之

認定原則，使稽徵實務認定更臻明確，亦屬技術性及細節性行政規定，俾供徵納雙方遵循及減少爭議，係增進公共利益所必要，且未逾越母法限度，尚無抵觸憲法第 19 條租稅法律原則及第 23 條法律保留原則。

- 3、我國所得稅係以所得為課稅標的，以收入減除成本及必要費用後之客觀淨值為稅基，採累進稅率課稅，立法政策上已採量能課稅原則。至所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，依大院釋字第 415 號解釋意旨，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。惟有關法定扶養義務，除生活扶養外，尚包括子女之家庭教育，身心健全發展，及培養倫理道德等保護及教養義務之內涵，對於納稅義務人列報同一子女免稅額之爭議案件，另一方縱有扶養子女之支出，該負擔扶養費用僅係扶養事實參考判斷依據之一，稽徵機關應衡酌雙方扶養比重及綜合考量，核實認定由實際或主要扶養人列報該系爭免稅額。

二、離婚者申報扶養子女免稅額無法協議由一方列報時，如由雙方按實際支出金額比例列報免稅額，有無窒礙難行之處？

- (一)父母對於子女之扶養責任，除生活經濟上扶養外，尚包括子女之家庭教育，身心健全發展及培養倫理道德習性等。倘使納稅義務人與配偶離婚後各自辦理綜合所得稅結算申報時可共同列報減除同一子女免稅額，該拆分比例究按有形之實際支出金額或無形之實際扶養狀況等認定，尚乏公平客觀標準。
- (二)倘按雙方扶養實際支出比例列報系爭子女免稅額，而未衡酌納稅義務人對受扶養親屬所盡保護教養義務之程度等情，似有違反實質公平之疑慮，又為確保扶養子女

支出金額及該比例計算之正確性，納稅義務人須舉證支出項目、金額並檢具憑證據以列報，且為避免衍生蒐集他人憑證虛列實際支出金額之弊端，其支出應採實名制，將增加掣發、保存憑證等成本，稽徵機關亦須逐案核認並據以計算免稅額拆分比例，易滋生徵納雙方爭議。

- (三)又如由不同納稅義務人申報減除同一子女之免稅額，倘該名子女尚有所得及各項扣除額〔例如：列舉扣除額、教育學費特別扣除額、幼兒學前特別扣除額及長期照顧特別扣除額(尚涉及有無排富規定之適用)〕，應如何拆分列報，又所得及各項扣除額是否依其內涵而分別採不同拆分比例，將造成更多認定爭議，使稅制趨於複雜，實務恐窒礙難行，並恐衍生具親屬或家屬關係之不同納稅義務人(如直系親屬、同胞兄弟姊妹、其他親屬或家屬)重複申報其他扶養親屬免稅額之爭議案件，亦要求比照按比例拆分所得、免稅額及扣除額之情形。
- (四)綜上，有關免稅額之認列無論採一方全額列報或採按比例分別列報，於雙方無法協議之情形下，其爭執永難消弭，倘採按比例拆分，稽徵實務難以執行，且為多數國家所不採(新加坡雖由雙方按協議比率拆分同一子女免稅額分別列報，但協議不成者，可同時駁回雙方免稅額申報，或逕按半數分配申報，亦非按扶養支出比例認列)，爰經綜合評估，同一子女之免稅額尚不宜拆分由不同納稅義務人申報。