

王子榮聲請憲法解釋憲法案意見書

葛克昌

以下意見書係覆司法院秘台大二字第 1100017313 號函所詢事項，提出相關意見如次：

一、 本案聲請人係經高院調解離婚，協議每年支付 486,000 元扶養三子女。聲請人申報 106 年所得稅申報列入子女免稅額與扣除額，遭台北市國稅局依 66 年 9 月 3 日函剔除並予補繳 108,204 元，聲請人主張致侵害其財產權及租稅法律主義。本聲請案涉及二所得稅法基本問題：（一）所得稅法未成年子女免稅額，法律性質為何？主管機關可否以函釋將離婚配偶已申報，將聲請人提出法定扶養子女免稅額？（二）聲請人以法院調解離婚協議具法定效力所支出之子女扶養費用，可否在年度所得中扣除？

二、 扶養子女免稅額（所得稅法第 17 條第 1 項）係表現納稅者權利保護法第 4 條第 1 項「納稅者為維持受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用不得加以課稅。」此係德國聯邦憲法法院基於人性尊嚴與社會國原則所劃下課稅權判決（BVerfGE 82,69(85),99,216(233)，法律性質上，非稅捐優惠。早期大法官解

釋釋字第 415 號解釋理由書，對稅捐優惠與稅捐減免未能區分，曾表示個人綜合所得稅扶養親屬免稅額之規定，其目的在「以稅捐優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。」按該義務既為法定義務，違反者自可請求民事強制執行或遭受刑事之遺棄罪。此與對具有相同負擔能力，為誘導某一有利社會特定行為，特別立法，創設租稅特權取得利益之稅捐優惠不同；稅捐優惠之本質非在強調稅捐減免，而在相同稅捐負擔，而為重大公益需求以激勵國民特殊作為而法律明定之行為人得享受「以稅抵稅」、「租稅贈禮」或「租稅特權」¹。扶養親屬免稅額，既基於人性尊嚴與社會國原則，及衍生出之生存權保障。由於所得稅係屬人稅，個人之年度所得，須減除扶養親屬費用始能表現負擔能力（主觀淨所得稅原則，自非稅捐優惠）²。是以，大法官釋字第 565 號解釋理由書及對稅捐優惠與稅捐減免理念做了重大修正；肯認租稅優惠為量能原則之例外：「依租稅平等原則，納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除

¹ Lang, Systematierung der Steuergünstigung 1974. S. 27.

² 葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，收錄於所得稅與憲法，翰蘆，三版，2009 年 2 月，頁 366；Söhn, Steuerliche Berücksichtigung der leistungsfähigkeit durch kinden, F. Klein, 1994, S. 421ff.

租稅優惠措施，而有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第7條所不許。」³

三、所得稅法第17條第1項第2目子女扶養免稅額性質既非量能原則之例外，而係基於量能原則之表現，量能平等負擔原則第一要求即在沒有負擔稅捐能力不能課稅，扶養子女既是法定義務，扶養義務人所得就此部分即無支配消費可能，而應排除可支配所得之外，為課稅禁區。但扶養親屬免稅額僅為維持人性尊嚴之最低生活所需費用。此與經法院調解協議每年支付子女扶養費不同。前者所得稅法第17條第1項第2目扶養子女免稅額，應歸離婚配偶何人或共同申報減免，並不妨害實際支出法定扶養費在年度所得扣除，至於立法者可否在父母一方實際支出扶養費定一上限，則依法律規定。

四、各國所得稅法對子女扶養費用扣除，並不明確。由於我國親屬法不論夫妻財產制、離婚後財產分配及子女扶養費用，均與德國法制最為相近。德國稅法依照聯邦憲法法院觀點，最重視德國基本法第6條第1項：「婚姻與家庭應受國家制度性保障。」不僅消極禁止婚姻與家庭受不利益之歧視，且積極促進其發

³ 葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查——釋字第565號評析，收錄於葛克昌、鍾芳樺，財政法基本問題——財政憲法篇，2020年增訂三版，元照，頁574以下。

展。(BVerfGE 6, 55, 76)⁴由憲法平等原則之具體化；後者則要求不同之納稅義務人應斟酌其他不同之家庭狀態而異其負擔稅捐能力⁵。所謂「家庭」，指父母與子女，主要即指扶養費用。由於個人所得稅法係採累進稅率，如夫妻合併計稅，則產生歧視效果，違反婚姻家庭應受國家制度保障。首先，1957年德國聯邦憲法法院作出判決，認所得稅法強制夫妻合併申報合併計稅規定，係違反基本法第6條第1項婚姻與家庭應受國家制度性保障，該規範係立法裁量權之。並明文闡述合併計稅並不違反平等原則（與我國大法官釋字第696號不同）因其與男女平等無關，而與結婚前後平等不同，因婚後之稅捐與婚前無需相同，而須更利始符合基本法第6條第1項。該號判決導致德國改採折半乘二制為主之多元稅制，其後瑞士、義大利、西班牙等憲法法院及所得稅法跟進⁶。1982年德國聯邦憲法法院更就折半乘二制之憲法基礎做出詳盡闡明：「所得分割制度與量能原則相符，夫

⁴ 我國憲法雖然無類似德國基本法第6條第1項之婚姻家庭應受國家制度化保障之明文。但大法官解釋多次明示：「婚姻與家庭為社會形成與發展之基礎，應受憲法制度性保障（釋字第362號、第552號與第554號）。王澤鑑大法官在釋字第552號解釋協同意見書更進一步闡明：「本院歷年解釋建構了婚姻與家庭制度憲法規範，確認婚姻與家庭係一種基本權，應受憲法制度性保障，得對抗公權力之侵害，並使國家富有保護義務，影響及於法院對憲法及民法相關規定之解釋適用，具體形成關於婚姻、家庭、子女之法律關係。」惟該制度化保障主要在對抗公權力之侵害尤以課稅權為最，惟大法官解釋多偏重民法、親屬法，在稅法雖有提及（如釋字第620號、第696號解釋）但未有闡明。

⁵ Tipke, StRO II, 365ff.

⁶ 葛克昌，前揭註2，頁345以下。

妻共同生活形成營業與消費消費共同體，各人分享經濟之收入與負擔之半數。夫妻夥伴間租稅負擔能力之分配，所得分割與經濟現實圓滿相結合……對配偶稅課與親屬法基本法價值觀相協。淨益分配制係對婚姻關係存續中經濟共同體基本原則之肯認⁷。……所得分割制立法目的，在特別承認妻（或家庭主夫）為家庭主婦與母親之貢獻。」1958年德國聯邦憲法法院判決（BVerfGE 18.97）宣告所得稅法強制合併申報計稅規定，違反基本法第6條第1項家庭應受國家制度性保障，因未成年子女仍為獨立之所得稅法主體。未成年子女如所得高於扶養親屬免稅法定應單獨申報，不得基於行政便利或防杜避稅而強制合併⁸。

至於子女扶養費用，大致可分為兩類：

I. 扶養子女免稅額：就子女生存所必需最低生活費非扶養者可得支配之所得免所得者。

II. 扶養子女實際支出費用，可作夫妻雙方亦可約定負擔所得主觀淨所得予以特別扣除，但不得超過7,680歐元（所得稅法第33條、第33條a）。

⁷ 我國親屬法之夫妻財產制，係與德國淨益分配制完全一致。是以，我國所得稅法所採夫妻婚前婚後平等之合併申報分別計稅制度與親屬法基本價值觀相違背，與肯認家庭主夫主婦家務勞務貢獻亦不符合。

⁸ 我國不得強制未成年人合併計稅，未申報者又利函釋強制處罰。

五、扶養子女免稅額在分居離婚配偶常引起糾紛，其為最低生活水準性質，如再加上稅率更低。惟既已分居離婚感情不佳，又怕失去子女，雙方常爭執，此非技術性、細節性規定。原則上係以雙方協議為主，既以協議為主，自當容許父母分析或按半數分配，不宜以稽徵困難為理由拒絕。稽徵實務反對扶養子女免稅額分由離婚父母分割，係囿於我國以申報戶為納稅單位之誤解，惟合併申報係程序法規定，就累進稅率實體法上課稅單位，所得稅法第7條第1項明定：「本法稱個人，係指自然人。」尤其是在釋字第696號後，雖仍合併申報，但夫妻卻分別計稅，不論薪資所得或非薪資所得，所得稅之量能原則表現，不僅在以收入減除成本及必要費用之客觀淨值為稅基（釋字第745號解釋理由書）。實則應三方面審查：（1）納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，不得加以課稅。（納稅者權利保護法第4條，所得須先扣除）。（2）收入需減除成本及必要費用、損失以客觀淨所得課稅。（釋字第745號解釋理由書）（3）納稅者實際支出而非自己可自由支配之所得，如實際扶養費用、疾病災害損失（主觀淨所得原則）。本件釋憲聲請人，主張其有實質支出扶養費，要求在第(1)類扶養親屬免稅額予以扣除。但更重要者為其實質

支出年度扶養費用，稽徵機關是否須核實認定，或立法予以上限規範。

六、財政部 66 年 9 月 3 日台財稅字第 35934 號函釋說明二：「離婚者關於當年度扶養親屬寬減額（現改為免稅額），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。」109 年財政部令對子女免稅額以 109 年令規範認列順序：1.雙方協議、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。66 年函釋及 109 年令皆屬行政機關無明確授權之「行政規則」，按實質規範如協議不成，僅能由離婚配偶一方申報，有權申報並定順序。此種規範，涉及人民之重要權利義務，非技術性、細節性規範。納稅者權利保護法第 3 條第 3 項明定主管機關所發佈之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意，規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，並不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」該二函令不僅增加所得稅法所未規範協議不成，只能一人申報，而實際有扶養事實且有法院協議調解離婚之法律效力，逕依該函釋予以排斥。此二函釋違反租稅法律主義及量能原則之主觀淨所得原則。