

判解文號：司法院 100.11.04. 大法官釋字第 692 號解釋

日期：100.11.04

爭點：

子女滿 20 歲於大陸地區未經認可學校就學，不得列報扶養親屬免稅額，違憲？

本文：

### 解釋文

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<sup>1</sup>。

### 解釋理由書

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以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，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 674 號解釋參照）。

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：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、免稅額：納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額；……」（二）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。」（下稱上開所得稅法）」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則認為：「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

<sup>1</sup> 財政部 101/05/14 台財稅字第 10100080670 號令：…本部 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函、97 年 3 月 28 日台財稅字第 09700169460 號函及 100 年 7 月 20 日台財稅字第 10000243130 號令，自 100 年 11 月 4 日起停止適用…。（本令全文詳如附錄）

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。」（下稱系爭函釋）

依上開所得稅法規定，納稅義務人扶養之子女滿二十歲以上，而在校就學者，納稅義務人得減除其扶養親屬免稅額。惟並未限制該子女以在臺灣地區就學者為限。至於在校就學之認定標準如何，所得稅法並未明白規定。在臺灣地區就學者，其入學資格經學校報我國主管教育行政機關核備並領有學生證者，即具正式學籍，如其並依學校行事曆至校上課或其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生者，固屬在校就學（參見教育部八十三年五月三十日台社字第二七七五六號函說明二），然在大陸地區就學者，既不可能期待其入學資格經大陸地區學校報我國主管教育行政機關核備，自無從比照於臺灣地區求學之情形認定是否符合在校就學之要件，則在大陸地區求學是否具備在校就學之要件，自應秉持所得稅法之立法意旨及依一般法律解釋方法為闡釋，始符首開租稅法律主義之要求。查上開所得稅法之立法意旨在於維護我國重視子女教育之固有美德，考量納稅義務人因之增加扶養支出，而減少負擔所得稅之經濟能力；再參酌前述於臺灣地區在校就學之認定標準，對前往大陸地區求學，是否符合上開所得稅法在校就學之要件，應以確有就學之事實，且該子女所就讀者為當地政府權責機關所認可之正式學校，具有正式學籍，如其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生，即堪認為在校就學，而符合上開所得稅法之要件。對在校就學之認定，縱因考量兩地區差異而有其他標準，仍應以符合在校就學之事實，且與上開所得稅法規定之意旨確實相關者為限，始不逾越租稅法律主義之界限。

鑒於兩地區教育學制及課程不一，九十二年十月二十九日修正公布之臺灣地區與大陸地區人民關係條例第二十二條規定，授權教育部擬訂採認辦法，就大陸地區高等學校之研究及教學品質進行認可，並公告認可名冊，俾據以辦理採認大陸地區學校學歷。此大陸地區學校學歷之認可，旨在採認與臺灣地區同級同類學校相當之大陸地區學歷，與上開所得稅法規定之立法意旨、適用對象，顯然有別，並無正當合理之關聯，亦與納稅義務人負稅能力減少之考量無涉，自非得據大陸地區學校學歷是否認可資為認定有無在校就學之標準。是系爭函釋逕以教育部對大陸地區學校學歷認可作為認定是否在校就學之標準，與上開所得稅法之立法意旨不符，逾越法律解釋之範圍，限制人民依法享有減除扶養親屬免稅額之權利，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。

本件聲請人另認臺北高等行政法院九十五年度簡字第五七六號及九十六年度簡字第八三號確定終局判決所適用之財政部八十三年七月二十七日台財稅第八三一六〇二三二五號函釋，有違憲疑義。核其所陳，關於前述

九十五年度簡字第五七六號判決部分，聲請人僅係爭執法院適用上開函釋之法律見解為不當，並未具體指摘該函釋究有如何牴觸憲法之疑義；至於前述九十六年度簡字第八三號判決部分，經查該判決並未適用上開函釋。依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第三項之規定，此等部分之聲請，均應不受理，併此指明。

## 【附錄】

(財政部 101/05/14 台財稅字第 10100080670 號令)

- 一、自 100 年 11 月 4 日起，納稅義務人之子女在國外、香港、澳門或大陸地區就學，就讀下列學校（詳附件），具有正式學籍，且其學籍在學年度內為有效者，納稅義務人得檢附教育學費繳費收據影本或其他足資證明文件，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 5 規定，列報教育學費特別扣除額；納稅義務人並得依同條項第 1 款第 2 目規定，列報子女之免稅額：
  - (一) 教育部依大學辦理國外學歷採認辦法公告之參考名冊所列大專校院，或其他經當地國政府權責機關或外國專業團體認可之大專校院。
  - (二) 教育部依香港澳門學歷檢覈及採認辦法公告之認可名冊所列高等院校，或其他經香港及澳門地區教育主管機關認可之高等院校。
  - (三) 大陸地區教育主管機關公布具有普通高等學歷教育招生資格之高等學校，或其他經大陸地區教育主管機關認可之高等學校。
- 二、自 100 年 11 月 4 日起，納稅義務人及其配偶之同胞兄弟、姊妹年滿 20 歲，在國外、香港、澳門或大陸地區就學，就讀符合前點規定之學校，具有正式學籍，且其學籍在學年度內為有效者，納稅義務人得檢附在校就學之證明、前點規定之教育學費繳費收據影本或其他足資證明文件，依所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 3 目規定，列報扶養親屬免稅額。
- 三、前二點規定之大陸地區在校就學之證明、教育學費繳費收據影本或其他足資證明文件，應檢附大陸地區公證處所核發之公證書，並送經行政院設立或指定之機構或委託之民間團體驗證。
- 四、本部 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函、97 年 3 月 28 日台財稅字第 09700169460 號函及 100 年 7 月 20 日台財稅字第

10000243130 號令，自 100 年 11 月 4 日起停止適用。

五、本部 84 年 6 月 21 日台財稅第 841629981 號函說明二，自 100 年 11 月 4 日起停止適用；同函說明三有關「前開條文所稱『教育學費』……」之規定，自 100 年 11 月 4 日起修正為「所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 5 所稱『教育學費』……」。