

## 憲法判解

## 解釋函釋與租稅法律主義

## 最高法院法官釋字第692號

## 【實務選擇題】

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。某甲92年及93年度綜合所得稅結算申報，以其女在北京大學就學，列報扶養滿20歲以上子女免稅額7萬4000元，均經財政部臺灣省北區國稅局所屬中和稽徵所以北京大學學歷當時並未經教育部認可，依財政部函釋意旨予以剔除並補徵應納稅額。某甲認為所得稅法未規定「大陸地區學校限於經教育部認可」，故財政部函釋有違租稅法律主義，欲聲請釋憲，依據大法官釋字之見解，請問下列敘述何者正確？

- (A) 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。所得稅法屬於本國法，解釋上效力應限制該子女以在臺灣地區就學者為限
- (B) 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。因此，子女在大陸地區「在校就學者」透過類推適用，解釋上應限於教育部所認可之學校
- (C) 在大陸地區就學者，應比照於臺灣地區求學之情形，財政部函釋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，符合所得稅法之立法意旨
- (D) 主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，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，則違反憲法第十九條規定之租稅法律主義。

答案：D

## 【釋字第692號節錄】

一、租稅法律主義之概念與主管機關所發布之解釋性行政規則：

(一) 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

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

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（釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號解釋）。

- (二) 所得稅法第十七條第一項第一款第二目規定：「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。』」。
- (三) 財政部台財稅函釋則認為：「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。」（以下稱系爭函釋）。

## 二、審查系爭函釋與租稅法律主義：

- (一) 上開所得稅法規定，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，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。
- (二) 鑒於兩地區教育學制及課程不一，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。
- (三) 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。

### 【學界法覽】

本號釋字涉及租稅法律主義之概念，近來大法官釋字常如此闡述：「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（釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號解釋）。」然而，租稅法律主義還可詳細分析其內涵包括：<sup>55</sup>

#### 一、禁止類推適用：

- (一) 早年大法官釋字第151號中，即認為「查帳徵稅之產製機車廠商所領蓋有「查帳徵稅代用」戳記之空白完稅照，既係暫代出廠證使用，如有遺失，除有漏稅情事者，仍應依法處理外，依租稅法律主義，稅務機關自不得比照貨物稅稽徵規則第一百二十八條關於遺失查驗證之規定補徵稅款。」首次表明「租稅法律主義」外，並認為所謂「法律」，不包括無明文規定時而類推適用。稅法上究竟可否「類推適用」便成為爭議問題。
- (二) 禁止類推適用說：此說主要是立於法治國原則中行政行為屬於公權力行使，課稅屬於對人民財產權嚴重的干預或侵害，因此，必須遵守法安性要求不得任意類推。同時，租稅法律主義類似於刑法中的「罪刑法定主義」概念，亦應禁止類推適用。
- (三) 不禁止類推適用說：早年大法官釋字第151號陳世榮大法官的不同意見書即認為，租稅法律主義原則並不禁止法條類推適用的效果，稅務機關自得比照辦理，因租稅法律主義不同於「罪刑法定主義」。另德國學者亦指出，稅法上的漏洞可否用類推適用填補，涉及到憲法問題，亦即平等原則與租稅正義，稅法與刑法不能等量齊觀，重點在於透過類推適用，填補法律漏洞時，則可實現「量能課稅」的實質平等。又法安定性與信賴保護，不單是法律條文字面的意思適用，人民對於稅捐機關與法院的相關文獻而予以信賴，信賴該等機關透過平等原則而能相同案件相同待遇處理，透過類推適用填補法律漏洞，正是維護納稅

<sup>55</sup> 葛克昌，人民有依法律納稅之義務，收錄於氏著《稅法基本問題—財政稅法篇》，元照，109頁以下。

義務人對法的信賴，以維護租稅正義。<sup>56</sup>

(四) 個案判斷適用說：稅法領域類推適用的問題不在於「類推能力」，應具體個案判斷，重點在於類推是否符合妥當性，國內稅捐行政實務上有許多類推適用的解釋函令，應本於此原則加以判斷，才不至於囿於形式主義而陳義過高，方能有助於租稅正義的達成。<sup>57</sup>

## 二、溯及既往禁止原則：

(一) 法律禁止溯及既往為法治國原則下基於「法安定性原則」所發展出具體的原則，並且為我國學理上通說，但我國多數討論「租稅法律主義」時，通常未論及稅法所依據的「法律」，亦必須符合禁止溯及既往的要求。

(二) 在早年的釋字第54號中，「現行遺產稅法既無明文規定溯及既往，則該法第八條但書對於繼承開始在該法公布以前之案件，自不適用。」即指出稅法中禁止溯及既往的原則，但仍須注意，此禁止法律溯及既往同時為「立法原則」以及「法律適用」原則。

(三) 但法律溯及既往仍有例外，在兼顧公共利益與人民信賴利益及符合憲法第23條比例原則下，於下列情形可例外溯及：<sup>58</sup>

1. 人民對於法律溯及的效果或變更，有預見的可能性。
2. 法律狀態原本錯亂不明時，需要重新整理法規體系時。
3. 舊有的法律除非有無效或違憲，不得成為人民信賴基礎外，否則仍有信賴保護適用。
4. 具有比法安定性更迫切重大的公共利益事由，溯及的法規具有合理正當性。
5. 合乎憲法或國民福利，排除體系上錯誤或漏洞填補，所要求的法規溯及。
6. 基於事物的性質，溯及所造成的負擔微不足道。

## 三、法律優越與法律保留原則：

在法治國家中要求行政必須「依法行政」，因此，課稅行為當然亦應符合依法行政概念中的消極依法行政（法律優位原則），稅捐稽徵機關所發布的行政命令，不得牴觸上位規範的法律或憲法。在法律保留部分，如同大法官在釋字第443號所建構的層級化法律保留之概念，在稅法上若要授權行政機關以命令補充法律，必須符合「授權明確性」原則。

<sup>56</sup> 德國學者Tipke見解介紹，可參見葛克昌，同前揭文，113-120頁。

<sup>57</sup> 葛克昌，同前揭文，122頁。

<sup>58</sup> 葛克昌，同前揭文，124-125頁。

## 【大法官釋字研討評析】

本號釋字涉及稅捐稽徵機關的解釋函令中，對於解釋「在學就讀」的概念是否在大陸地區與臺灣地區的標準是否應該相同，再者，可否「類推適用」臺灣地區與大陸地區人民關係條例，作為解釋所得稅法的依據。可惜大法官未能正面從稅捐稽徵的「平等原則」來考量，該解釋函釋是否符合租稅正義等問題，仍然承襲進來大法官解釋意旨，僅強調「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」，有疑問者，何謂「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」，似乎肯定類推適用的存在，但未清楚說明何種解釋方法不宜適用。

## 【關連性試題】

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。某甲92年及93年度綜合所得稅結算申報，以其女在北京大學就學，列報扶養滿20歲以上子女免稅額7萬4000元，均經財政部臺灣省北區國稅局所屬中和稽徵所以北京大學學歷當時並未經教育部認可，依財政部函釋意旨予以剔除並補徵應納稅額。某甲認為所得稅法未規定「大陸地區學校限於經教育部認可」，故財政部函釋有違租稅法律主義，欲聲請釋憲，依據大法官釋字之見解，請問：

- (一)財政部主管機關所做出之函釋，依據行政程序法之規定性質為何？
- (二)若某甲委託你擔任委任律師聲請釋憲，應如何加以主張？
- (三)若你是大法官，依據過去歷來大法官解釋之意旨，將會如何審理？

(模擬試題)

## ◎答題關鍵：

請參考上述大法官釋字與學理介紹，第二小題答題部分可增加平等原則之審查、類推適用的結果造成不公平的結果（子女同樣在校就讀，臺灣地區可減稅大陸地區則否）。

## 【關鍵字】

依法律納稅、租稅法律主義、類推適用。

## 【相關法條】

所得稅法第17條、憲法第19條、憲法第23條。

## 【參考文獻】

1. 葛克昌，人民有依法律納稅之義務，稅法基本問題—財政稅法篇，元照，109頁以下。
2. 盛子龍，租稅法上類型化立法與平等原則，中正財經法學，2011年7月，第3期，149-194頁。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！