

議題研析

一、題目：隔代教養綜所稅免稅額及扣除額適用規定之評析

二、所涉法律：所得稅法第 17 條

三、探討研析

(一)緣起

家庭形式越來越多元，尤其隔代教養家庭也相當普遍。報載財政部表示，如果父母「因故」無法扶養子女，而由祖父母代為扶養時，該祖父母可以依規定減除孫子女免稅額、教育學費特別扣除額及幼兒學前特別扣除額。然並非所有隔代教養均能適用上開規定，似有違反量能平等負擔之疑慮，容有討論之必要。

(二)財政部 2018 年 5 月 2 日台財稅字第 10704567670 號函釋意旨

針對隔代扶養之問題，財政部於 2018 年 5 月 2 日以台財稅字第 10704567670 號函釋：「納稅義務人孫子女之父母如有死亡、失蹤、長期服刑或受宣告停止親權情形之一不能扶養其子女，而由納稅義務人扶養者，得依規定列報免稅額並得減除該孫子女之教育學費特別扣除額或幼兒學前特別扣除額。」簡言之，得列報被扶養孫子女免稅額、教育學費特別扣除額或幼兒學前特別扣除額者，僅限於被扶養孫子女之父母有「死亡、失蹤、長期服刑或受宣告停止親權」情形之一。

(三)個人免稅額與一般扣除額之設計，所反映的乃為量能課稅以及憲法所保障之生存權、財產權

我國學說上普遍將憲法第 15 條明文規定保障之「生存權」，區分為「生命權」與「生活權」兩大部分，前者適用基本權之防禦理論，禁止國家對於生命作恣意、過度的侵犯；納稅義務人所得中用以對於維持其個人及家庭之最低生活需求之部分，雖有所得增益的外觀，但因納稅義務人無法選擇不為支出，對之不具實質意義的支配能力，故該部分所得無法彰顯出負擔稅捐能力，性質上為非稅所得，即課稅權應止步之「課稅禁區」。後者指國家對於人民之生活，應提供何種程度的保障問題，涉及人民可積極向國家請求提供照顧，以維繫個人及家庭生存需求的主觀上權利。生活保障之程度，可進一步分類成「維繫生命最低限度的生存需求」、「最低限度的健康及文化生活」及「符合人性尊嚴的生活」等程度，尤以後者抽象之「符合人性尊嚴的生活」，課予國家最高等級的作為義務，亦為國內學者所採取的通說。所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款，有關納稅義務人申報所得稅時，得依法減除個人、配偶及受扶養親屬之免稅額規定，係維繫個人衣食之溫飽等生理層次的最低需求，亦即學說所謂「生存最低需求」。在憲法第 15 條生存權之保障下，國家應使國民得以維持生存最低的需求，而用以支出此等生存最低程度之所得，乃是不具有租稅負擔能力的，故而，並未具有「可稅性」。而同條第 1 項第 2 款第 1 目之標準扣除額，與第 2 目之列舉扣除額，係由納稅義務人自申報所得稅之稅基中擇一加以減除，之後再減除第 3 目之特別扣除額，故相對於「特別扣除額」，前兩者可合稱為「一般扣除額」。所謂之一般扣除額，即屬生存權中「符合人性尊嚴的生活」的反映。至於特別扣除額之項目，常為國家提供稅捐上的誘因，藉以鼓勵納稅義務人從事特定的行為。

（四）量能平等負擔於隔代教養之體現

量能課稅原則，學說上又稱為量能平等負擔原則，在釋憲實務上則曾被稱為「量能課稅及平等原則」（釋字第 597 號解釋參照），係要求稅捐負擔必須按納稅義務人負擔能力之有無與大小為分配。然而，「平平養兒孫，養兒可扣稅，養孫就不行，道理何在？」是許多隔代教養祖父母的心聲，他們大多數也是經濟弱勢。財政部以解釋函放寬若被扶養孫子女之父母有死亡、失蹤、長期服刑或受宣告停止親權情形之一者，祖父母得列報被扶養孫子女免稅額、教育學費特別扣除額及幼兒學前特別扣除額，雖立意良善；然若非屬上開情形，但有確實扶養事實者，則不得列報減除，恐有違量能課稅及平等原則。

四、建議事項

綜上所論，祖父母得否列報孫子女免稅額及相關扣除額，實應繫於其是否有「扶養事實」；況財政部以解釋函令擴張法所無之規定，亦恐有違法疑慮。故而，正本清源之道宜將所得稅法第 17 條有關「納稅義務人之子女」之相關規定，修正為「納稅義務人之直系卑親屬」，俾符合社會之現況與期待，並臻妥適。

撰稿人：莊弘仔