

司法院新聞稿

司法院大法官於一〇〇年十二月三十日舉行之第一三八三次會議中，就郭〇娥為綜合所得稅事件，認臺北高等行政法院九十八年度簡字第二一五號簡易判決，適用行為時所得稅法第十七條第一項第一款第四目之規定，有牴觸憲法第七條、第十九條、第二十二條、第二十三條、第一百七十一條及第一百七十二條之疑義，聲請解釋案作成釋字第六九四號解釋。

解釋文

中華民國九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定：「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；（四）納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。」其中以「未滿二十歲或滿六十歲以上」為減除免稅額之限制要件部分（一〇〇年一月十九日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第四目亦有相同限制），違反憲法第七條平等原則，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。

解釋理由書

憲法第七條所揭示之平等原則非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇（本院釋字第五四七號、第五八四號、第五九六號、第六〇五號、第六一四號、第六四七號、第六四八號、第六六

六號解釋參照)。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第六八二號解釋參照）。

九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定：「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；（四）納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。」（一〇〇年一月十九日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定，就有關以「未滿二十歲或滿六十歲以上」為減除免稅額之限制要件部分亦同；上開第四目規定以下簡稱系爭規定），其減除免稅額之要件，除受扶養人須為納稅義務人合於上開民法規定之親屬或家屬（以下簡稱其他親屬或家屬），無謀生能力並確係受納稅義務人扶養者外，且須未滿二十歲或滿六十歲以上。系爭規定之年齡限制，使納稅義務人扶養滿二十歲而未滿六十歲無謀生能力之其他親屬或家屬，卻無法同樣減除免稅額，形成因受扶養人之年齡不同而為差別待遇。

憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障。憲法第一百五十五條規定，人民之老弱殘廢，無力生活者，國家應予以適當之扶助與救濟。國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，所得稅法有關扶養無謀生能力者之免稅額規定，亦屬其中之一環。如因無謀生能力者之年齡限制，而

使納稅義務人無法減除免稅額，將影響納稅義務人扶養滿二十歲而未滿六十歲無謀生能力者之意願，進而影響此等弱勢者生存或生活上之維持。故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始合於平等原則。

依財政部一〇〇年十一月二十一日台財稅字第一〇〇〇四一三四九二〇號函所示，系爭規定以無謀生能力之受扶養人之年齡作為分類標準，旨在鼓勵國人孝親、課稅公平、徵起適足稅收及提昇稅務行政效率。惟無謀生能力而有受扶養之需要者，不因其年齡滿二十歲及未滿六十歲，而改變其對於受扶養之需要，為扶養之納稅義務人亦因扶養而有相同之財務負擔，不因無謀生能力者之年齡而有所差異。系爭規定影響納稅義務人扶養較為年長而未滿六十歲之其他親屬或家屬之意願，致此等親屬或家屬可能無法獲得扶養，此與鼓勵國人孝親之目的有違；且僅因受扶養者之年齡因素，致已扶養其他親屬或家屬之納稅義務人不能減除扶養親屬免稅額，亦難謂合於課稅公平原則。再者，依系爭規定主張減除免稅額之納稅義務人，本即應提出受扶養者無謀生能力之證明文件，系爭規定除以受扶養者無謀生能力為要件外，另規定未滿二十歲或滿六十歲為限制要件，並無大幅提升稅務行政效率之效益，卻對納稅義務人及其受扶養親屬之權益構成重大不利影響。是系爭規定所採以年齡為分類標準之差別待遇，其所採手段與目的之達成尚欠實質關聯，其差別待遇乃屬恣意，違反憲法第七條平等原則。系爭規定有關年齡限制部分，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。

該次會議由司法院院長賴大法官浩敏擔任主席，大法官蘇永欽、林錫堯、池啟明、李震山、蔡清遊、黃茂榮、陳敏、葉百修、陳春生、陳新民、陳碧玉、黃璽君、羅昌發、湯德宗出席，秘書長林錦芳列席。會中通過之解釋文、解釋理由書；蘇大法官永欽、林大法官錫堯、黃大法官茂榮、葉大法官百修、陳大法官新民分別提出之協同意見書；羅大法官昌發、湯大法官德宗分別提出之部分協同部分不同意見書；陳大法官春生、池大法官啟明及黃大法官璽君共同提出之不同意見書，均經司法院以院令公布。

- 附（一）蘇大法官永欽提出之協同意見書。
- （二）林大法官錫堯提出之協同意見書。
- （三）黃大法官茂榮提出之協同意見書。
- （四）葉大法官百修提出之協同意見書。
- （五）陳大法官新民提出之協同意見書。
- （六）羅大法官昌發提出之部分協同部分不同意見書。
- （七）湯大法官德宗提出之部分協同部分不同意見書。
- （八）陳大法官春生、池大法官啟明及黃大法官璽君共同提出之不同意見書。
- （九）郭0娥聲請案之事實摘要。

釋字第 694 號解釋事實摘要

90.1.3 修訂之所得稅法 17 條 1 項本文規定，個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額。該項第 1 款並規定，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。其第 4 目所定「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第 1114 條第 4 款及第 1123 條第 3 項之規定，未滿 20 歲或滿 60 歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者」(下稱系爭規定)，即屬得扣除免稅額之受扶養親屬。(現行法亦有相同之年齡限制)。

聲請人郭 0 娥於 92、94 至 96 年度綜合所得稅結算申報，分別列報扶養其他親屬免稅額，經財政部台灣省北區國稅局以該其他親屬未符合系爭規定未滿 20 歲或滿 60 歲之要件，予以剔除。聲請人不服，提起行政訴訟敗訴確定，認終局確定判決所適用之系爭規定，關於年齡之限制，有違憲疑義，聲請解釋。