

死亡或離境結算申報之課稅問題—免稅額、扣除額及基本生活費差額比例換算規定之檢討*

李庚翰**

目錄

| | |
|-------------------------------------|----|
| 壹、前言 | 1 |
| 貳、現行規定介紹 | 2 |
| 一、綜所稅稅基之結構 | 2 |
| 二、死亡或離境之課稅規定 | 4 |
| (一) 居住者及非居住者 | 4 |
| (二) 死亡或離境時之稽徵程序 | 5 |
| (三) 死亡或離境時，免稅額等項目是否須比例換算？ | 10 |
| 參、現行規定檢討分析 | 12 |
| 一、有違稅捐法定原則 | 12 |
| (一) 稅捐法定原則之意義 | 12 |
| (二) 施行細則不得作為課免稅要件之規範 | 13 |
| (三) 以函釋規定基本生活費差額應比例減除有違稅捐法定原則 | 13 |
| (四) 以施行細則規定得全額減除有違稅捐法定原則 | 14 |
| 二、有違平等原則 | 14 |
| (一) 平等原則之意義 | 14 |
| (二) 因申報方式不同而得全額減除，有違平等原則 | 15 |
| 三、所得稅法制未一併考慮基本生活費制度 | 17 |

* 111 學年度第 2 學期「稅法專題研究二」期末報告，授課教師：柯格鐘教授。

** 國立臺灣大學法律學研究所稅法組 2 年級，學號：R10A21075。

| | |
|----------------------------|----|
| 四、其他稅捐減項是否應比例換算規定不清..... | 18 |
| (一) 列舉扣除額 | 18 |
| (二) 特別扣除額 | 19 |
| (三) 所得基本稅額條例之扣除額 | 19 |
| 五、與營所稅規定方式不一致 | 20 |
| (一) 營利事業所得稅之規定..... | 21 |
| (二) 綜合所得稅未如營所稅換算產生之問題..... | 21 |
| 肆、立法建議 | 23 |
| (一) 不變動現行架構下之立法建議..... | 23 |
| (二) 通盤檢討 | 23 |
| 伍、結論..... | 24 |
| 參考文獻..... | 26 |

表目錄

| | |
|------------------------------------|----|
| 表 1：111 年度綜所稅相關免稅額、扣除額等項目之金額..... | 4 |
| 表 2：居住者個人死亡或離境時之申報綜所稅方式整理表 | 9 |
| 表 3：各種申報方式下免稅額等稅捐減項應否比例換算整理表 | 11 |

壹、前言

我國綜合所得稅（下稱綜所稅）係採「年度課稅原則」，以一年度為其時間單位，衡量納稅義務人之稅捐負擔能力，基於量能原則對其所得課稅。於綜所稅稅基設計上，所得係稅基之「加項」，固係以一課稅年度為衡量基礎；而稅基之「減項」，即免稅額、扣除額及基本生活費差額，亦係以一整年為標準衡量之，並以此為基礎代入課稅級距，依累進稅率計算應納稅額。

惟若納稅義務人於年度中死亡或離境，因其置身於中華民國境內之時間較短，且搭配我國綜所稅係採屬地主義，所得僅就中華民國來源所得課稅，其產生所得之時期即僅占年度中一部分，故上述免稅額等項目既係以一整年為度，則於稅基之計算，直覺上亦應作相應之調整，所得稅法第 17 條之 1：「個人於年度進行中因死亡或離境，依第 71 條之 1 規定辦理綜合所得稅結算申報者，其免稅額及標準扣除額之減除，應分別按該年度死亡前日數，或在中華民國境內居住日數，占全年日數之比例，換算減除。」將免稅額及標準扣除額作比例換算，即係基於此原理而來，然而此種看法是否合乎法理，應有進一步探討之空間。

除此之外，針對該條規定，同法施行細則第 25 條之 1 有例外規定：「本法第 17 條之 1 規定於本法第 71 條之 1 規定由配偶合併申報課稅或由符合規定之納稅義務人列為受扶養親屬者，不適用之。其免稅額及標準扣除額之減除，均得按全額計算扣除。」此規定是否妥適，以及對於免稅額及標準扣除額以外之扣除額與基本生活費差額，應如何處理，上開法規亦付之闕如，是亦有分析研究之價值。

貳、現行規定介紹

一、綜所稅稅基之結構

綜所稅之稅基係所得稅法第 17 條所稱之「綜合所得淨額」，其計算式如下：

綜合所得淨額＝綜合所得總額－免稅額－扣除額－基本生活費差額

其中「綜合所得總額」，為依所得稅法第 14 條第 1 項加總之十類所得，雖名稱為「總額」，但其實係已扣除過成本、費用之「淨額」概念，例如以民國（下同）111 年度為例，薪資所得已減除最高新台幣（下同）20.6 萬元之特別扣除額（作為成本費用之擬制），營利所得、執行業務所得、租賃及權利金所得亦係已扣除成本、費用。

而計算式中「免稅額」及「扣除額」，依學說¹見解，其最初立法原意，係基於憲法對於生存權及人性尊嚴之保障，於稅法上推演出量能課稅原則中之主觀淨額原則²，認為人民對於其物理生存所需之所得，不得加以課稅，且人民於物理生存以外，為達成符合人性尊嚴需求所需之費用，亦不得加以課稅，因此分別構成「免稅額」及「扣除額」，前者規定於所得稅法第 5 條第 1 項；後者在立法呈現上則較為複雜，包含「標準扣除額或列舉扣除額擇一」及「特別扣除額」（所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款），其細部各項內容則包括基於稅捐優惠³及客觀淨額原則⁴之目的而設計，甚至包含目的同於免稅額之生存權保障者⁵，而不全然等同於維護納稅義務人有人性尊嚴生活之設計初衷。

¹ 柯格鐘（2018），〈生存權保障及扣除額問題——納稅者權利保護法第 4 條規定之憲法與法律意義分析〉，《財稅研究》，47：4 期，頁 28-47。

² 陳清秀（2021），《稅法各論（上）》，四版，臺北：元照，頁 223。

³ 如列舉扣除額中之「捐贈」。

⁴ 如財產交易損失特別扣除額。

⁵ 如醫藥及生育費、身心障礙特別扣除額。

至於「基本生活費差額」，則係配合 106 年納稅者權利保護法（下稱納保法）第 4 條第 1 項：「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。」之施行，同法施行細則第 3 條第 1 項：「本法第 4 條第 1 項所稱維持基本生活所需之費用，不得加以課稅，指納稅者按中央主管機關公告當年度每人基本生活所需之費用乘以納稅者本人、配偶及受扶養親屬人數計算之基本生活所需費用總額，超過其依所得稅法規定得自綜合所得總額減除之本人、配偶及受扶養親屬免稅額及扣除額合計數之金額部分，得自納稅者當年度綜合所得總額中減除。」法條所稱「基本生活所需之費用」，設計上應兼含前述基於生存權及人性尊嚴之設計目的，因此，其計算方式亦係以「納稅義務人一戶之人數乘以該費用」與「依所得稅法計算之免稅額及扣除額」作比較，如前者高於後者，則以「基本生活費差額」之方式補足應扣除之金額，惟比較時排除基於客觀淨額原則之「財產交易損失」及「薪資所得特別扣除額」（納保法第 3 條第 2 項參照）。

上述免稅額、各項扣除額及課稅級距等資料，111 年度之金額整理如下表⁶：所示

| 項目 | | 金額（新台幣：元） |
|-----------|---------|-----------|
| 免稅額 | 一般 | 92,000 |
| | 年滿 70 歲 | 138,000 |
| 標準扣除額 | 單身 | 124,000 |
| | 有配偶者 | 248,000 |
| 薪資所得特別扣除額 | | 207,000 |

⁶ 整理自財政部網站，網址：

<https://www.dot.gov.tw/singlehtml/ch26?cntId=2ee28ce0416740f9b8752abbd96dfee6>，以及
<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/384fb3077bb349ea973e7fc6f13b6974?cntId=51451566481b4d0b8a9ef5534f2e10ae>，最後瀏覽日：112 年 5 月 26 日。

| | | |
|-----------|-----|---------------------|
| 身心障礙特別扣除額 | | 207,000 |
| 課稅級距 | 5% | 0～560,000 |
| | 12% | 560,001～1,260,000 |
| | 20% | 1,260,001～2,520,000 |
| | 30% | 2,520,001～4,720,000 |
| | 40% | 4,720,001 以上 |
| 基本生活所需之費用 | | 196,000 |

表 1：111 年度綜所稅相關免稅額、扣除額等項目之金額

二、死亡或離境之課稅規定

（一）居住者及非居住者

綜所稅之課稅，因納稅義務人為「居住者」或「非居住者」而異其課稅方式，「居住者」係「中華民國境內居住之個人」之簡稱，規定於所得稅法第 7 條第 2 項：「本法稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：一、在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。」「非居住者」之定義則於同條第 3 項：「本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人。」

關於法條中「有住所」及「經常居住」之定義，則見於財政部 101 年 9 月 27 日台財稅字第 10104610410 號函：「自 102 年 1 月 1 日起，所得稅法第 7 條第 2 項第 1 款所稱中華民國境內居住之個人，其認定原則如下：一、個人於一課稅年度內在中華民國境內設有戶籍，且有下列情形之一者：（一）於一課稅年度內在中華民國境內居住合計滿 31 天。（二）於一課稅年度內在中華民國境內居住合計在 1 天以上未滿 31 天，其生活及經濟重心在中華民國境內。二、前點第 2 款所稱生活及經濟重心在中華民國境內，應衡酌個人之家庭與社會關係、政治文化

及其他活動參與情形、職業、營業所在地、管理財產所在地等因素，參考下列原則綜合認定：（一）享有全民健康保險、勞工保險、國民年金保險或農民健康保險等社會福利。（二）配偶或未成年子女居住在中華民國境內。（三）在中華民國境內經營事業、執行業務、管理財產、受僱提供勞務或擔任董事、監察人或經理人。（四）其他生活情況及經濟利益足資認定生活及經濟重心在中華民國境內。」

於綜所稅之課稅，居住者之完稅方式係採「結算申報」（所得稅法第 71 條），非居住者則係「就源扣繳」（所得稅法第 73 條），此等稽徵方式之不同，亦使得二者課稅方式有別，前者須於隔年 5 月向國稅局進行結算申報，計算出綜合所得總額後，可以減除免稅額、扣除額及基本生活費差額；後者則納稅義務人僅須依各類所得扣繳率標準第 3 條所定之稅率扣繳，即消滅其稅捐債務，並無上述免稅額等規定之適用，先予敘明。

（二）死亡或離境時之稽徵程序

關於納稅義務人於年度中死亡或離境之綜所稅稽徵程序，規定於所得稅法第 71 條之 1，該條規定最早係於民國 61 年 12 月 30 日，並於 66 年 1 月 30 日經修正公布，此後未再有修正至今，依該條規定：「中華民國境內居住之個人於年度中死亡，其死亡及以前年度依本法規定應申報課稅之所得，除依第 71 條規定免辦結算申報者外，應由遺囑執行人、繼承人或遺產管理人於死亡人死亡之日起 3 個月內，依本法之規定辦理結算申報，並就其遺產範圍內代負一切有關申報納稅之義務。但遺有配偶為中華民國境內居住之個人者，仍應由其配偶依第 71 條之規定，合併辦理結算申報納稅。（第 1 項）中華民國境內居住之個人，於年度中廢止中華民國境內之住所或居所離境者，應於離境前就該年度之所得辦理結算申報納稅。但其配偶如為中華民國境內居住之個人，仍繼續居住中華民國境內者，應由其配偶依第 71 條規定，合併辦理結算申報納稅。（第 2 項）」分析該法條之結構，於要件上，其規範主體**限於居住者**，非居住者並不在規範之列，因非居住

者係採就源扣繳之方式已如前述，其如有中華民國來源所得，其於取得該所得時即已透過扣繳完稅，故於死亡或離境之情形並無特殊處理之必要（所得稅法第 73 條第 1 項）。是以，並非個人死亡或離境即適用第 71 條之 1 之規定。

而居住者則須透過結算申報之方式完納稅捐，所得稅法第 71 條即為結算申報之規定。惟如該居住者於年度中死亡或離境，隔年 5 月時即無法完成結算申報程序，因此必須特別加以處理，是以，其緊鄰之第 71 條之 1 之規定，本質上為第 71 條結算申報之例外程序。

以下分析於該法條規範下可能產生之申報態樣：

1. 個人死亡

依所得稅法第 71 條之 1 第 1 項規定，原則上，應由遺囑執行人、繼承人或遺產管理人於死亡日起 3 個月⁷內辦理結算申報。惟該個人亦得作為受扶養親屬，由其他親屬申報之（所得稅法第 15 條第 1 項）。至於該死亡之個人能否作為扶養其他親屬之本人？從所得稅法第 15 條文義而言並無作限制，第 71 條之 1 亦無特別提及，是以，應採肯定見解，實務上，財政部民國 62 年 5 月 7 日台財稅字第 33310 號函⁸亦採相同見解，惟該受扶養親屬之綜合所得僅計算至該個人死亡日

⁷ 第 72 條第 1 項有關於申報期限之例外規定。

⁸ 財政部民國 62 年 5 月 7 日台財稅字第 33310 號函：「綜合所得稅納稅義務人於年度中死亡者，依所得稅法第 71 條之 1 規定，應由遺囑執行人、繼承人或遺產管理人於死亡之日起 3 個月內辦理結算申報，但其綜合所得稅應如何報繳及核課補充規定如下：（一）死亡人無配偶及合於所得稅法第 17 條規定之扶養親屬者，應由遺囑執行人或其繼承人或其遺產管理人於死亡之日起 3 個月內辦理綜合所得稅結算申報，其綜合所得總額應包括死亡人當年度截至死亡日止，依本法規定應申報課稅之所得，其可減除之免稅額及標準扣除額，應按所得稅法第 17 條之 1 之規定，按該年度截至死亡日止之日數，占全年日數比例核算減除。（二）死亡人無配偶而有合於所得稅法第 17 條規定之扶養親屬者，應由遺囑執行人或其繼承人或其遺產管理人於死亡之日起 3 個月內辦理綜合所得稅結算申報，其綜合所得總額應包括死亡人本人及受其扶養之親屬當年度截至死亡人死亡日止，依本法規定應申報課稅之所得；其可減除之免稅額及標準扣除額，應按所得稅法第 17 條之 1 之規定，按該年度截至死亡日止之日數，占全年日數比例核算減除。至原受死亡人扶養之親屬，於次年辦理上一年之結算申報時，如為其他納稅義務人之扶養親屬或自為納稅義務人

止，剩餘期間之所得，則由死亡日後其他扶養該親屬之納稅義務人申報，該受扶養親屬之免稅額應分別依扶養之時間比例計算予先後扶養其之人⁹，至於其他涉及該受扶養親屬之扣除額，例如身心障礙特別扣除額及幼兒學前特別扣除額，前述函釋未明言，似亦應比例計算。66 年 1 月 30 日修正時，係增加但書，於有配偶之狀況應由配偶合併申報¹⁰。

2. 個人離境

首先，此處之「離境」並非指單純出國，而係「廢止於中華民國內之住所或居所而離境」之簡稱，換句話說，並非僅係暫時離開中華民國，而係永久性地離境，未來通常也不太可能再是居住者，例如：移民。依所得稅法第 71 條之 1 第 2 項規定，原則上，於該情形，應於離境前就該年度之所得辦理結算申報納稅，惟如有特殊情事報經稽徵機關核准，亦得委由居住者代理人申報（第 72 條第 2 項）。該個人亦得作為受扶養親屬，由其他親屬申報之（所得稅法第 15 條第 1 項）；然該個人能否作為扶養其他親屬之本人，基於與前述個人死亡之情形相同原因，亦應採肯定見解¹¹，惟該受扶養親屬之其綜合所得，亦應依離境前後之時

時，其已與死亡人合併申報納稅之所得，可不再計入其綜合所得額；其減除之免稅額，應依法就全年可減除之金額，扣除原已由死亡人申報減除數之餘額，申報減除。（三）死亡人為獨資營利事業之資本主或合夥事業合夥人，應於辦理所得稅申報前，先辦理該事業結算，計算死亡人當年度死亡前應分配之盈餘，計入死亡人所得額課稅。（四）死亡人綜合所得應納稅額之計算，應按死亡人之所得淨額，適用死亡年度綜合所得稅稅率計算，並不適用所得稅法第 40 條有關營利事業所得額之換算規定。」惟該函僅針對死亡之情形為說明，未對離境之情形有闡釋。

⁹ 徐俊賢（2018），〈辦理死亡或離境結算申報之基本生活費須比例換算〉，《會計研究月刊》，390 期，頁 68-70。

¹⁰ 修正理由：「死亡人遺有配偶者，自可於年終時由其配偶合併辦理結算申報，無須於死亡時辦理申報，爰增訂但書予以明定。」修正理由之文字雖用「可」，惟參照第 15 條配偶合併申報係強制規定，故應解為「應」，亦即，如有居住者配偶時，僅得採此方式申報。

¹¹ 前述財政部民國 62 年 5 月 7 日台財稅字第 33310 號函僅針對死亡之情形為說明，未對離境之情形有闡釋，目前實務上是否容許如此申報，本文不敢肯定，經查詢，法院亦無涉及此爭議之相關判決可考。

間，比例計算予不同之扶養義務人。66 年 1 月 30 日修正時，亦係增加但書，於有配偶之狀況應由配偶合併申報¹²。

綜上所述，居住者個人死亡或離境時申報之方式態樣類似，僅於原則之情形，因死亡者無法申報，離境者則得於離境前申報而有異，但本質上皆為年度中不繼續存在於中國民國之情形，故於同一條合併規定之。其等申報態樣可分為三種方式：

方式一：僅申報該個人自己，且可能申報其所扶養之受扶養親屬。

方式二：作為受扶養親屬，隨該扶養者於隔年 5 月結算。

方式三：由居住者配偶於隔年 5 月合併申報。

列表整理如下表 2 所示：

¹² 修正理由：「個人離境縱已廢止我國內之住居所而取得非居住者之身份，但在我國境內如有配偶者，仍應依照本法第十五條規定合併其配偶辦理結算申報納稅，爰於第 2 項增訂但書予以明定。」

| 申報方式 | 法令依據 | 申報期限 | 備註 |
|--------------------|---|------------------------|--|
| 方式 1：僅申報該個人，無親屬或配偶 | 所得稅法第 71 條之 1 第 1 項本文、第 2 項本文 | 死亡：死亡後 3 個月內 離境：離境前 | 於死亡之情形，依財政部 62 年函釋，該個人可申報其扶養之親屬，惟該親屬之綜合所得及免稅額僅計算至死亡日止；於離境之情形，財政部函釋未有說明，本文採肯定見解 |
| 方式 2：該個人被列為受扶養親屬申報 | 所得稅法第 15 條第 1 項 | 隔年 5 月 | |
| 方式 3：該個人由居住者配偶合併申報 | 所得稅法第 15 條第 1 項、所得稅法第 71 條之 1 第 1 項但書、第 2 項但書 | 隔年 5 月 | |

表 2：居住者個人死亡或離境時之申報綜所稅方式整理表

應注意者係，採方式 1 或方式 2 申報，並無強制，納稅義務人可自行選擇最有利之方式申報，參財政部 89 年 8 月 15 日台財稅字第 0890455815 號函：「被繼承人甲於 86 年死亡時無配偶，其子辦理 86 年度綜合所得稅結算申報時，將甲列為扶養親屬之一，被繼承人甲之所得，宜就所得稅法第 17 條規定（以受扶養親屬之身分由其子申報扶養合併申報）或同法第 71 條之 1 第 1 項前段規定（由其遺囑執行人、繼承人或遺產管理人辦理結算申報），由當事人自行選擇最有利之方式核算。」惟如有居住者配偶，則須合併申報，且為強制規定，亦即符合方式 3 之情況時，應優先採該方式。

(三) 死亡或離境時，免稅額等項目是否須比例換算？

61 年公布所得稅法第 71 條之 1 時，同時制定第 17 條之 1，該條於 78 年時有所修正，不過僅為文字調整，現行第 17 條之 1 規定：「個人於年度進行中因死亡或離境，依第 71 條之 1 規定辦理綜合所得稅結算申報者，其免稅額及標準扣除額之減除，應分別按該年度死亡前日數，或在中華民國境內居住日數，占全年日數之比例，換算減除。」其立法理由僅謂：「對於年度進行中死亡或離境應辦結算申報者，明文規定按日數比例計算減除免稅額、寬減額（按：此「寬減額」為舊法規定，現行規定已無）及扣除額。」並未詳細說明其法理基礎，似認為係當然之結果，究其理由，應係配合該死亡或離境人之所得僅計算至死亡或離境日止，其得享有之免稅額等稅捐減項金額，既亦係以一年為度而制定，自應比例減少之。

惟該條規定僅針對「免稅額」及「標準扣除額」，其他稅基減項，即「列舉扣除額」、「特別扣除額」及「基本生活費差額」，則並無比例換算之明文規定，故報稅時是否亦須比例換算，即生疑問。為此，財政部於 107 年曾發布解釋令¹³：「個人於年度進行中因死亡或離境，依**所得稅法第 71 條之 1 第 1 項本文或第 2 項本文（按：即方式 1）**規定辦理死亡或離境年度綜合所得稅結算申報，其免稅額及標準扣除額之減除，應依同法第 17 條之 1 規定，分別按該年度死亡前日數或在中華民國境內居住日數，占全年日數之比例，換算減除；其於適用納稅者權利保護法第 4 條第 1 項及同法施行細則第 3 條第 1 項（編者註：現行第 3 條第 1 項及第 2 項）規定時，其死亡或離境年度每人基本生活所需之費用，亦應按該年度死亡前日數或在中華民國境內居住日數，占全年日數之**比例換算**。」認為於「基本生活費差額」，該基本生活費之計算，亦應比例換算，惟對於「列舉扣除額」

¹³ 財政部民國 107 年 3 月 20 日台財稅字第 10604720580 號函。

及「特別扣除額」則並無函釋說明。

惟前述之比例換算，所得稅法第 17 條之 1 雖稱「依第 71 條之 1 規定」，惟在函釋中則限於以所得稅法「第 71 條之 1 第 1 項、第 2 項本文」，即方式 1 申報為適用前提，亦即，不包含該兩項但書所稱配偶合併申報以及被列為受扶養親屬申報之情形，所得稅法施行細則第 25 條之 1 更明確規定：「本法第 17 條之 1 規定於本法第 71 條之 1 規定由配偶合併申報課稅或由符合規定之納稅義務人列為受扶養親屬者，不適用之。其免稅額及標準扣除額之減除，均得按全額計算扣除。」惟施行細則並未對該二種申報方式下基本生活費差額是否應比例換算為規定，亦未對「列舉扣除額」及「特別扣除額」有所著墨。以下整理該等規定內容如表 3：

| 申報方式 | 免稅額及標準扣除額 | 基本生活費差額 | 其他扣除額 |
|--------------------|-------------------------|-------------------|-------|
| 方式 1：僅申報該個人，無親屬或配偶 | 比例減除（所得稅法第 17 條之 1） | 比例減除（財政部 107 年函釋） | ？ |
| 方式 2：該個人被列為受扶養親屬申報 | 全額減除（所得稅法施行細則第 25 條之 1） | ？ | ？ |
| 方式 3：該個人由居住者配偶合併申報 | 全額減除（所得稅法施行細則第 25 條之 1） | ？ | ？ |

表 3：各種申報方式下免稅額等稅捐減項應否比例換算整理表

舉例而言，甲於 111 年為居住者、無配偶，於 111 年 4 月 10 日死亡，未指定遺囑執行人，則若其依所得稅法第 71 條之 1 第 1 項本文（方式 1）申報時，應計算甲 111 年 1 月 1 日至 4 月 10 日之所得，其免稅額及標準扣除額須按照死亡以前日數比例換算，即：乘以 $(31 + 28 + 31 + 10)/365 = 100/365$ ，以免稅額

為例，即為 $9.2 \text{ 萬元} \times 100/365 = 25,205 \text{ 元}$ 。

參、現行規定檢討分析

一、有違稅捐法定原則

（一）稅捐法定原則之意義

所謂稅捐法定原則，規範於憲法第 19 條：「人民有依法律納稅之義務。」納稅者權利保護法第 3 條第 3 項：「主管機關所發布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，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」依大法官歷來解釋，其內涵更包含「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，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範」(釋字第 367、385、413、415、566、597、620、622、661、674、705、746 號解釋參照)。至於是否一定須以法律為之、何種情況得以法規命令為之，亦即為絕對法律保留抑或相對法律保留，則實務學說見解未完全一致¹⁴，惟縱採相對法律保留說者，至少亦認為法規命令僅能作補充規定，僅在課稅主體、客體及稅基已規範明確時，亦即納稅義務人對課免稅要件依據法律已有預見可能者，始有適用法規命令補充之餘地¹⁵。另外，如為稅捐優惠之規定，因其本質上構成量能課稅原則之背離，故自應以法

¹⁴ 葛克昌（2018），《納稅者權利保護法析論》，二版第 1 刷，臺北：元照，頁 145-149。

¹⁵ 釋字第 367 號解釋理由書參照；葛克昌（2018），《納稅者權利保護法析論》，二版第 1 刷，臺北：元照，頁 147。

律或法律明確授權之法規命令明定，且須具備與其類型及份量相當之充分正當化理由¹⁶。

（二）施行細則不得作為課免稅要件之規範

惟上開相對法律保留之討論，通常係指授權之目的、範圍及內容具體明確之法規命令，至於概括授權之施行細則，則應僅得對無須法律保留之技術性、細節性事項為規範，甚至未明確授權之施行細則，根本不認其為法規命令，而僅為行政規則之層級¹⁷（釋字第 480、612、622、640、650、657 號解釋參照）。是以，不得以施行細則作課免稅要件之規範而增減法定納稅義務。

（三）以函釋規定基本生活費差額應比例減除有違稅捐法定原則

前述個人以方式 1 申報其綜所稅時，依同法第 17 條之 1 規定，免稅額及標準扣除額應比例換算，惟基本生活費差額是否須換算，實務上係以財政部民國 107 年 3 月 20 日台財稅字第 10604720580 號函認為亦應換算。

如前所述，綜所稅之稅基為：「綜合所得淨額＝綜合所得總額－免稅額－扣除額－基本生活費差額」，基本生活費差額既為稅基之減項，前開函釋規定其應比例換算，即係涉及稅基之規定，所得稅法第 17 條之 1 明確僅針對「免稅額」及「標準扣除額」為規範而不及於其他稅捐減項，而依前開關於稅捐法定原則之說明，對於稅基之規範，至少必須有相對法律保留，不得以函釋為之，故該函釋之規定，顯然違反稅捐法定原則。

或有認為，該函釋之內容僅係闡釋立法者之原意，該等稅捐減項，本應比例換算，所得稅法未處理基本生活費差額，僅係因其係規範於納稅者權利保護法，

¹⁶ 柯格鐘（2018），〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷——以所得稅法若干條文規定為例〉，《月旦法學雜誌》，276 期，頁 164-168。

¹⁷ 葛克昌（2018），《納稅者權利保護法析論》，二版第 1 刷，臺北：元照，頁 150。

故所得稅法中未特別規範。惟本文以為，縱係所得稅法第 17 條之 1，亦僅處理「免稅額」及「標準扣除額」，其他扣除額如「列舉扣除額」、「特別扣除額」是否應比例扣除，尚不得而知，自不得認為基本生活費差額當然應採比例換算之方式調整。

（四）以施行細則規定得全額減除有違稅捐法定原則

如前所述，施行細則雖有法律授權，惟僅係概括授權，僅得對無須法律保留之技術性、細節性事項為規範。所得稅法施行細則第 25 條之 1 規定於配偶合併申報或作為受扶養親屬申報之情形，構成所得稅法第 17 條之 1 之例外，免稅額及標準得全額減除，性質上顯然已係對於稅基為規範，使稅基降低，雖然並非增加人民之義務¹⁸，然稅捐法定原則之意義，本即不限於「增加人民法律所無之義務」始受規範，而係無論「增減稅捐法定義務」皆受規範，以使法律原所規範之量能方式不受破壞並符合平等原則，是故，該施行細則之規定應已違反稅捐法定原則，正確之作法，應交由法律或法律明確授權之法規命令明定為是。至於其實質內容是否適當、符合量能課稅原則，則於後述。

二、有違平等原則

（一）平等原則之意義

所謂平等原則，規範於憲法第 7 條，其並非指絕對、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，立法機關如基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待，亦即，必須事物性質有所差異且有合理正當之理由，方得為差別對待（釋字第 485、696 號解釋參照）。

¹⁸ 因係對於人民有利，經本文查找司法院裁判書，過去實務上法院判決亦未有主張其違法之案件存在。

（二）因申報方式不同而得全額減除，有違平等原則

如前所述，個人死亡或離境，如採方式 1 申報，免稅額及標準扣除額應比例換算，亦即得減除之金額變得較低，所得淨額因此較高；惟若係配偶合併申報或作為受扶養親屬申報，依所得稅法施行細則第 25 條之 1 規定，則得全額減除，所得淨額因此較低，形成差別待遇。

按現今綜所稅申報採「家戶申報原則」，配偶及受扶養親屬應強制合併申報，該制度最早係所得稅法於 44 年 12 月 13 日全文修正第 15 條所規定，且曾經大法官於釋字第 318 號、第 696 號解釋認為合憲，釋字第 318 號解釋理由書：「中華民國 52 年 1 月 29 日修正公布之所得稅法第 15 條、第 17 條第 1 項關於綜合所得稅之納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養之親屬合併申報課稅之規定，乃以減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的。就合併申報之程序而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。首開規定雖已於中華民國 78 年 12 月 30 日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，就其免稅額及扣除額等規定，通盤檢討改進。」釋字第 696 號解釋理由書：「……再立法者得經由改進稽徵程序等方式，以減少稽徵成本，而不得以影響租稅公平之措施為之。」可見該強制合併申報之目的，在於符合稅法上稽徵經濟原則，使掌握較多資訊之配偶或親屬得主動陳報資訊，相較於每一人均須申報納稅形成大量稅捐案件，以家戶方式申報更能節省稅捐稽徵機關之調查成本，惟該號解釋同時亦指出，如因此較單獨計稅時增加稅負，則有違租稅公平原則，因此，合併申報制度，理應不影響個人本應繳納之稅捐金額。

所得稅法施行細則第 25 條之 1 之規定，係於 66 年 5 月 25 日所訂定，距離 61 年制定所得稅法第 17 條之 1、第 71 條之 1 已相距 5 年，推測應係配合 66 年

1 月 30 日修法增訂第 71 條之 1 第 1 項及第 2 項配偶合併申報之但書（方式 3）而訂定。本文並未找到該規定為何如此訂定之立法說明，第一種可能性係認為，如以比例換算，則於夫妻內部或與受扶養親屬間，將不易計算雙方應分擔之比例，惟本文以為，縱使採全額減除，此問題仍舊會因有各種類型所得及其他扣除額而存在，並非以全額減除之方式即能使此內部分擔之問題獲得解決，是以，該理由應不可採，不構成差別待遇之正當理由。第二種可能性係主張全額扣除較符合量能課稅原則，惟既然立法者在個人依方式 1 申報之情形，認為此係原則、符合立法者所認為之量能課稅原則，則自不可能以施行細則作相反之認定，是以，此種主張亦不可採。第三種可能之主張則係認為係稅捐優惠，目的在於鼓勵結婚、生育及合併申報制度之推動，與標準扣除額於夫妻合併申報時得乘以 2 之立法目的相同¹⁹，然如前所述，稅捐優惠必須由法律或法律明確授權之命令為之，且須有明確說明之正當目的²⁰，而此處以施行細則之方式為之，顯然不得認為係合法之稅捐優惠。

綜上分析，應認為所得稅法施行細則第 25 條之 1 對不同申報方式之差別待遇並無正當理由，違反平等原則。

¹⁹ 94 年 12 月 28 日修正公布之第 17 條關於有配偶者標準扣除額雙倍計算之立法理由：「為了提高國人結婚意願、提高生育率，將有偶者的標準扣除額由目前的六萬元，提高為單身者標準扣除額的兩倍。」臺灣臺北地方法院 111 年度稅簡字第 11 號判決：「所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 1 目所定每一申報戶之標準扣除額，因單身或有配偶者而異其可扣除金額，係為配合所得稅法第 15 條規定夫妻合併申報之稅制，且為避免打擊國人結婚意願，遂按納稅義務人單身申報或夫妻合併申報，分別明定標準扣除額之金額，是綜合所得稅結算申報書所標示之單身或有配偶者而異其標準扣除額之申報項目欄位，使納稅義務人依其個人納稅條件選用符合所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 1 目規定之扣除額，符合量能課稅原則。」惟本文以為，合併申報制度僅係基於稽徵經濟，故不應改變個人單獨申報時應有之稅負，是以此將標準扣除額提高為 2 倍之方式，雖有法律明文，符合稅捐優惠之形式要件，惟實質上是否妥適，應有討論空間。

²⁰ 參註 15。

三、所得稅法制未一併考慮基本生活費制度

基本生活費差額，如前所述，係因 106 年納稅者權利保護法施行而生，並非所得稅法制原先設計所有，因之，在所得稅法中並未對於基本生活費差額有規定，而係規定於納稅者權利保護法及其施行細則，由於其功能同樣係在確保納稅義務人得享有最基本之物理需求及符合人性尊嚴之生活所需不得加以課稅，與免稅額與部分扣除額之功能重疊，而須進行比較，如「免稅額與扣除額合計數」不足「基本生活費」，始以基本生活費差額補足。

因此，依所得稅法第 17 條之 1 將免稅額及標準扣除額比例換算時，如基本生活費用亦未予比例換算，將導致其得扣除之金額可能因差額補足而相同，失去比例換算之意義，因此，前開財政部 107 年函才特別規定基本生活費之計算亦應比例換算，惟該函釋之射程範圍卻僅針對方式 1 之申報方式，對於方式 2 及 3 之基本生活費差額是否須比例換算，則未予規定，即表 3 第 3 欄下方 2 格所呈現之問號。依邏輯而言，方式 2 及 3 之免稅額及標準扣除額得全額減除，係因所得稅法施行細則第 25 條之 1 規定得全額減除之規定，該條規定之性質不明已如前述，惟顯然係一對人民有利之例外規定，基於例外規定從嚴解釋，應不得認為基本生活費用差額亦得全額減除；然若從免稅額及扣除額，係與基本生活費差額比較此一原理而言，基本生活費顯然又勢必須與其等同步，即應全額減除，方有比較之意義，因此實務上適用基本生活費差額時，恐怕亦係以全額為適用，由於對人民有利，因此亦不會有爭訟案件產生。

由此可以看出，所得稅法制其實並未妥善對基本生活費差額有安排，該制度更像係為了形式上迎合納稅者權利保護法而生，非但在功能上與基於主觀淨額原則所制定之免稅額及扣除額有所重疊，形成疊床架屋之複雜稅額計算方法，該比較所生之差額，更難謂符合量能課稅原則之需求，反而更像是齊頭式平等，例如：免稅額於年滿 70 歲時增加 50%（所得稅法第 17 條第 1 項），基本生活費卻未有

相應調整。甚至，在稅制上未考慮基本生活費差額之存在，本件死亡或離境之問題，即為顯例，立法者雖於所得稅法有對免稅額及標準扣除額作規定，惟顯然未考慮個人死亡或離境時基本生活費應否比例換算再行比較，財政部雖然有發布 107 年函釋處理方式 1 之情形，然於方式 2 及 3 卻未有說明，此等現況，非但不符合稅捐法定原則之要求，且造成稅法有不確定性而適用困難，實有通盤檢討之必要²¹。

四、其他稅捐減項是否應比例換算規定不清

以上僅討論了死亡或離境時「免稅額」、「標準扣除額」及「基本生活費用」應否比例換算，此等規定背後之法理皆在於主觀淨額原則，其花費可認為與個人置身於中華民國境內時間之長短成正比，而得以比例換算。

惟，除此之外，所得稅法中尚有其他扣除額亦係基於主觀淨額原則，衡量一整年時間為度而設定金額，此等扣除額是否亦應比例換算，現行法上並未規定，故實務之作法應係准予全額扣除，結果上，應對納稅義務人有利，故不曾受到質疑，惟是否妥善、符合量能課稅原則，本文分析如下：

（一）列舉扣除額

列舉扣除額與標準扣除額於適用上係擇一關係，依所得稅法第 17 條，分為捐贈、保險費、醫藥及生育費、災害損失、購屋借款利息及房屋租金支出共 6 項，皆係以實際發生多少金額，作為申報金額，並非如前述免稅額等 3 項之金額係定額，故似無比例換算之問題。惟部分項目有金額定額²²上之限制，包含：保

²¹ 張偉志（2017），〈稅保法「基本生活費不得課稅」應回歸所得稅法進行全面修正〉，《稅務旬刊》，2355 期，頁 9-14。

²² 相較於定額限制，有些係採比例限制，例如：捐贈，其係以綜合所得總額 20% 為度，於比例限制下，則無定額金額比例換算之問題。

險費每人每年 2.4 萬元、購屋借款利息每一申報戶每年扣除數額 30 萬元及房屋租金支出每一申報戶每年扣除數額 12 萬元，此三項金額雖非實際發生之數額，惟亦係以一年為度而設定之金額，故於死亡或離境之情形，理論上亦應作比例換算調整較為妥適。

（二）特別扣除額

特別扣除額則為除「免稅額」、「標準扣除額或列舉扣除額」外，得另外再減除之項目，依所得稅法第 17 條分為財產交易損失、薪資所得特別扣除、儲蓄投資特別扣除、身心障礙特別扣除、教育學費特別扣除、幼兒學前特別扣除及長期照顧特別扣除，其中應注意者係薪資所得特別扣除，於釋字第 745 號解釋、所得稅法 107 年 2 月 7 日修正公布調整金額為 20 萬元後（現調整為 20.7 萬元），實際上已非特別扣除額，而係作為薪資所得中之成本費用得減除之金額，該薪資所得成本費用本應核實減除，惟基於稽徵經濟原則並考量納稅義務人不便舉證，因此採取定額扣除之方式，是故，其已屬「綜合所得總額」內成本費用計算之問題，而與死亡或離境時稅基減項是否應比例換算較無關聯，故不予討論之。

至於其他 6 種特別扣除額，財產交易損失係以實際發生者為限，故無須換算，身心障礙特別扣除 20 萬元（現為 20.7 萬元）、教育學費特別扣除 2.5 萬元、幼兒學前特別扣除 12 萬元及長期照顧特別扣除 12 萬元則為定額扣除，衡量標準以一年為度，理論上自應比例換算，而儲蓄投資特別扣除雖係以實際發生者為限，惟其上限 27 萬亦係以一整年為度而設定之金額，故亦應比例換算。

（三）所得基本稅額條例之扣除額

個人如為居住者，須依所得基本稅額條例申報繳納基本稅額（所得基本稅額條例第 3 條），其亦有扣除額 670 萬元（所得基本稅額條例第 13 條第 1 項），如個人死亡或離境，因所得基本稅額條例並未有特別規定，故依該條例第 2 條，應

回歸適用所得稅法之規定，亦即所得稅法第 17 條之 1、第 71 條之 1 之規定亦適用於所得基本稅額條例，而該 670 萬元之扣除額既亦係以一年為度，理論上亦應比例換算為是。

上開對於各扣除額之分析，雖然有部分背後之法理非單純僅係主觀淨額原則，亦即，可能涉及客觀淨額原則或稅捐優惠，而有別於免稅額、標準扣除額及基本生活費之法理，惟只要其係一年為度設定金額，理論上即應比例換算，以消除年度課稅原則²³對綜所稅之影響，並與免稅額、標準扣除額及基本生活費化為同一計算基準，其比較而生之基本生活費差額始有意義，因此，現行所得稅法未規範此處，實有漏洞，本文推測，實務上之作法，基於法律未有規定，應係容許納稅義務人減除全額扣除額，惟此將導致納稅義務人得以減除更多金額，構成量能課稅原則之違反。

五、與營所稅規定方式不一致

於先前之討論中，皆係假設所得稅法第 17 條之 1 比例扣除之規定合乎量能課稅原則，蓋稅捐負擔能力之衡量，既僅計算至該個人死亡或離境時之收入，免稅額等稅捐減項自應作同步調整。

惟量能課稅原則於所得稅法上之實踐，包含終生所得原則，亦即強調不應因綜所稅採年度課稅原則而對納稅義務人稅捐負擔能力之評價有所改變，稅法應消弭年度課稅原則所造成之影響，則由此觀之，本文以為，第 17 條之 1 比例換算之規定是否完美無缺，即有疑慮。討論此問題前，可先對在營利事業營業未滿一年如何課營利事業所得稅有所了解。

²³ 年度課稅原則係指以一年期間的各項所得總額作為其納稅能力的表現，即以納稅義務人一年期間內所有所得作為其所得總額憑以課稅，屬於技術性的原則，並非具有價值理念的原則，參陳清秀（2021），《稅法各論（上）》，四版，臺北：元照，頁 115-116。

（一）營利事業所得稅之規定

依所得稅法第 40 條第 1 項：「營業期間不滿一年者，應將其所得額按實際營業期間，相當全年之比例，換算全年所得額，依規定稅率計算全年度稅額，再就原比例換算其應納稅額。」營利事業如營業不滿一年，其該期間所得須先按比例轉換為全年所得，再適用第 5 條第 5 項第 1 款及第 2 款：「營利事業所得稅起徵額及稅率如下：一、營利事業全年課稅所得額在 12 萬元以下者，免徵營利事業所得稅。二、營利事業全年課稅所得額超過 12 萬元者，就其全部課稅所得額課徵百分之 20。但其應納稅額不得超過營利事業課稅所得額超過 12 萬元部分之半數。」計算出全年應納稅額，算出來後再乘以原先比例換算實際應納稅額。蓋營利事業所得稅雖非累進稅率，惟其稅率計算之方式並非恆採取乘以一固定稅率，而係對於所得 12 萬元以下免稅，12 萬元至 20 萬元課超過 12 萬元部分之半數，超過 20 萬元始係乘上 20% 稅率，故有換算之必要，以避免營利事業該段未滿一年期間之所得過低而無須繳稅，舉例如下：

A 公司 111 年 10 月 1 日開業，至同年 12 月 31 日所得為 8 萬元，則其 111 年之營利事業所得稅為：

$8\text{萬元} \times 12/3 = 32\text{萬元}$ ， $32\text{萬元} \times 20\% = 6.4\text{萬元}$ ，

$6.4\text{萬元} \times 3/12 = 1.6\text{萬元}$ （應納稅額）

（二）綜合所得稅未如營所稅換算產生之問題

同樣皆為未滿一年之所得，綜所稅卻不採此種換算方式，而係將免稅額等稅捐減項按時間比例減少後，與所得加計，算出綜合所得淨額，代入稅率級距表，無須如所得稅法第 40 條換算²⁴。所得稅法第 40 條係於 52 年 1 月 29 日修正公布，

²⁴ 財政部民國 62 年 5 月 7 日台財稅字第 33310 號函說明（四）參照，參註 8。

尚早於 61 年制定第 17 條之 1 及 71 條之 1，為何二種計算方式有此差異，並不得而知。

本文以為，採取換算一整年之方式計算應納稅額，即所得稅法第 40 條之作法，較符合量能課稅原則及累進稅率之立法目的，蓋量能課稅原則於所得稅法上要求「終生所得原則」，即不應因課稅年度之劃分而使稅捐負擔能力之衡量有異，現行所得稅法第 17 條之 1 僅比例減除稅捐減項，未對所得進行全年度換算，將使得該個人真正之稅捐負擔能力受低估，而適用較低之累進稅率，形成稅捐操控空間，該個人如於年度中離境，較諸年度末離境，綜所稅之課稅結果將對其較為優惠，而有違稅捐中立性之要求。因此，於綜所稅之計算，將該死亡或離境前期間之所得，按死亡或離境前占全年之時間比例，換算成全年所得，再減除未經比例換算之免稅額及扣除額等，最後再轉換成應納稅額，更能反映該個人之稅捐負擔能力，並適用正確之累進稅率。

舉例說明如下：

自然人居住者甲於 111 年 3 月 31 日廢止住所而離境，至當日為止共有綜合所得 50 萬元，甲以方式 1 申報綜所稅，則依現行規定，其綜所稅為：

情況一（依現行規定）：

$50\text{萬元} - 9.2\text{萬（免稅額）} \times (31 + 28 + 31)/365 - 12.4\text{萬（標準扣除額）} \times (31 + 28 + 31)/365 = 446,740\text{元，}$

$446,740\text{元} \times 5\% = 22,337\text{元（應納稅額）}$

情況二（換算成全年所得計算應納稅額）：

$50\text{萬元} \times 365/(31 + 28 + 31) - 9.2\text{萬（免稅額）} - 12.4\text{萬（標準扣除額）}$
 $= 1,811,778\text{元}$

$1,811,778\text{元} \times 20\% - 14\text{萬（累進差額）} = 222,356\text{元}$

$222,356\text{元} \times (31 + 28 + 31)/365 = 54,828\text{元（應納稅額）}$

結言之，如改成換算成全年所得之模式，所得稅法第 17 條之 1 比例換算免

稅額等稅捐減項之規定，即無存在之必要，可予刪除，另行增設如所得稅法第 40 條第 1 項之計算公式即可。

肆、立法建議

（一）不變動現行架構下之立法建議

所得稅法施行細則第 25 條之 1 關於以方式 2 及 3 申報，應移至所得稅法中規定，不應規定於施行細則。至於該情況下，免稅額及標準扣除額究應比例換算抑或全額減除，本文初步見解認為應採比例減除，不應採現行全額減除之作法。另外，方式 1 之基本生活費差額比例減除之規定，亦應回歸法律規定，不應以函釋處理。

至於方式 2 及 3 中之基本生活費差額，以及各種申報方式下所有其他扣除額（列舉扣除額、特別扣除額及所得基本稅額條例之扣除額），究應比例減除或全額減除，目前並無任何法規有規定，應立法明定之，現況下因未規定即認為應全額減除，不符所得稅法第 17 條之 1 之立法意旨及其背後所彰顯之量能課稅原則。

（二）通盤檢討

本文認為，居住者個人死亡或離境時，基本生活費應否比例換算，之所以適用上有不確定性，其根本弊病在於基本生活費係規定於納稅者權利保護法，未於所得稅法內。治本之作法應是，將基本生活費之規定規範於所得稅法，亦即不應將其置於納稅者權利保護法中割裂處理，否則將容易形成掛一漏萬之結果，前開 107 年函即係此問題所衍生，並且，現行基本生活費與所得稅法中免稅額及扣除額之相互比較，亦應重行檢討，使其有相同之比較基準，方符合平等原則，甚至，更徹底的作法係完善所得稅法中各項免稅額及扣除額之機制，使其反映基本生活

所需，而不須另外再與基本生活費比較，以避免疊床架屋²⁵造成稅制上的複雜。

另外，關於居住者個人死亡或離境時，採取將稅捐減項比例換算與所得加計之作法，本文認為不符量能課稅原則及累進稅率之立法目的，應刪除所得稅法第17條之1，並比照所得稅法第40條營利事業所得稅換算全年度所得計算應納稅額之方式，計算應納稅額，此將更能真確反映納稅義務人稅捐負擔能力並確保稅捐中立性，使居住者個人不會因死亡之時間或離境之早晚，而在稅負地位上存有有利或不利之差異。

伍、結論

關於個人死亡或離境之課稅問題，實務或學理上討論並不多，法院判決亦未見案例，蓋現行規範運作結果大致係有利於納稅義務人，是以無爭訟之必要，然而，實務上必然存有為數不少之案例，蓋死亡或移民乃時常發生之事，如此，則基於稅捐公平性而言，此問題仍有深入檢討之必要。

本文首先對於綜所稅稅基結構作分析，並闡述現行規定下，居住者個人死亡或離境時應如何課稅，從而發現目前法律規範之密度嚴重不足，導致實務上以施行細則及函釋作補充，惟該等補充涉及稅基，自仍應回歸法律規定為是；甚且，對於免稅額及標準扣除額以外之扣除額，更是完全未予規定是否應比例減除，而形成法律漏洞，現行實務下恐因未有規定，而以全額減除之，雖對納稅義務人並無不利，惟此將使免稅額及標準扣除額比例換算之目的及與基本生活費比較所產生之差額制度喪失意義，且違反量能課稅原則，蓋其綜合所得與稅捐減項均僅占年度中之一部分，卻以一整年為度衡量之。另外，現行規定運作下，將產生死亡或離境之情形下，以配偶合併申報及列為受扶養親屬申報較為有利之結果，此係

²⁵ 所得基本稅額條例與所得稅法之關係亦係如此，常被割裂處理而造成適用上之不確定，應檢討並將二者合併規定於同一法律，方為根本解決之道。

無正當理由之差別待遇，應予檢討。

再者，本文亦贊同學說所呼籲，將基本生活費之規定通盤檢討，尤其應納入所得稅法綜合考量，甚至應放棄以比較差額之方式，改以對所得稅法中之免稅額及扣除額作更適切之規畫，以使其符合基本生活費背後之法理，即主觀淨額原則之要求，至於非基於主觀淨額原則之規定，例如：稅捐優惠或客觀淨額原則之規定，應另以其他名目處理，不應與其同時規定。

最後，本文參照所得稅法第 40 條第 1 項營利事業所得稅未滿一年所得換算之規定，認為此等作法相較於現行所得稅法第 17 條 1 比例換算之作法，雖對納稅義務人較為不利，惟更符合累進稅率之目的，且達成量能課稅原則中所得之衡量不因年度切割而有異之目標，現行規定將性質類似之綜合所得稅與營利事業所得稅，於此處作不同處理，從立法歷史中亦未找到正當之理由，。本文認為，現行規定應比照營所稅之規範方式對死亡或離境之綜所稅課稅規定進行修正，並刪除所得稅法第 17 條之 1。

參考文獻

一、書籍

陳清秀（2021），《稅法各論（上）》，四版，臺北：元照。

二、期刊文獻

張偉志（2017），〈稅保法「基本生活費不得課稅」應回歸所得稅法進行全面修正〉，

《稅務旬刊》，2355 期，頁 9-14

葛克昌（2018），《納稅者權利保護法析論》，二版第 1 刷，臺北：元照，頁 145-149。

柯格鐘（2018），〈生存權保障及扣除額問題——納稅者權利保護法第 4 條規定之

憲法與法律意義分析〉，《財稅研究》，47：4 期，頁 28-47

柯格鐘（2018），〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷——以所得稅法若干條文

規定為例〉，《月旦法學雜誌》，276 期，頁 164-187。

徐俊賢（2018），〈辦理死亡或離境結算申報之基本生活費須比例換算〉，《會計研

究月刊》，390 期，頁 68-70