

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 694 號

解釋日期：民國 100 年 12 月 30 日

資料來源：司法院

司法周刊 第 1576 期 1 版

法令月刊 第 63 卷 3 期 138-139 頁

司法院公報 第 54 卷 5 期 1-71 頁

司法院大法官解釋（二十七）（101年8月版）第 583-680 頁

相關法條：中華民國憲法 第 7、8、15、16、17、18、19、21、22、23、25、143、155、165、171、172 條

中華民國憲法增修條文 第 10、11 條

中央法規標準法 第 5、6、11、18 條

行政訴訟法 第 104、229、233、249 條

憲法訴訟法 第 5 條

民法 第 6、973、980、1052、1070、1073、1079-1、1114、1115、1116、1117、1118、1122、1123 條

民事訴訟法 第 78、95 條

中華民國刑法 第 294 條

刑事訴訟法 第 416、418 條

身心障礙者權益保障法 第 46、72、74 條

所得稅法 第 4、17 條

精神衛生法 第 5 條

農業發展條例 第 27 條

就業服務法 第 5 條

公務人員俸給法施行細則 第 15 條

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。

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後段規定，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、徵起適足稅收及提升稅務行政效率。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。

大法官會議主席	大法官	賴浩敏
	大法官	蘇永欽
		林錫堯
		池啓明
		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

協同意見書

大法官 蘇永欽

本號解釋以所得稅法第十七條第一項第一款第四目（下稱系爭規定），有關納稅義務人扶養直系尊親屬、子女及兄弟姊妹以外的其他親屬或家屬，得減除免稅額的規定，以受扶養人「未滿二十歲或滿六十歲以上」為其限制，違反憲法第七條的平等原則，應自解釋公布日起，至遲一年內，失其效力，本席敬表贊同，僅簡單補充贊同的理由如下。

一、建立基本權保障原則的審查標準

本院對法令的違憲審查，其性質為以特定憲法規範與法律或命令的內容兩相比對，檢視其可相容性，與法院的審判，以特定法令為基礎涵攝已證明的案關事實而定其法律的效果，可謂大異其趣。後者必須通過詮釋循環而找到最接近事實的個案規範（Fallnorm），再據以作成從抽象法令推論到對個案事實的法律判斷，以相當綿密的三段推論來呈現。前者卻因為必須抽離於原因案件的事實，而去作抽象的比對，以憲法規範的高度抽象性—特別是基本權與其保障原則—；此一從抽象到抽象的比對，在可能導出法律或法規命令違憲的結論，而須面對十分強烈的反多數決質疑時，如何讓人信服（民主的正當性），且仍須為機關與人民在行為上提供一定程度的可預見性（法治的正當性），是方法上必須面對與克服的挑戰。

本院近年的解釋實務，傾向參考美、德等國法院的審查方法，即因所涉基本權或其所審查法令的規範領域各有不同，而對基本權保障原則的操作，提出寬嚴不同的審查標準（review standards），儘管在憲法文本上找不到任何依據，而寧為一種實質的憲法續造，也就是通過每個解釋內在合理性形成的說服力，逐漸

摸索補充憲法的內涵。因此和法院審判時的單純法律適用，有傳統歐陸法系的解釋方法論可為依據，實無法相比，其方法更接近英美普通法的、歸納而非演繹的案例造法，從而在操作時不能不意識地遵循案例法的基本原則，特別是對先例的尊重，通過逐案的積累建立基本權的案例法，以確保違憲審查最低的可預見性。

二、有關平等原則曾採用的審查標準

本號解釋是以平等原則來審查所得稅法的免稅額規定，本院對於憲法第七條宣示的平等原則，向來都是從實質而非形式的理解出發，所謂的實質平等，意指不同的事物本可以不同待之，並不當然違反平等原則，如果該形式的不同有憲法上可以接受的理由，而且不同對待確實和這個憲法的理由相關，就不是憲法真正要排除的差別待遇。因此方法上多先審究法令背後的規範目的，再就該目的的達成與差別待遇的手段之間，是否有一定的關聯性，作進一步的審查，以決定該造成差別待遇的規範是否仍為憲法的平等原則所能接受。為使平等原則的操作更為精細而有說服力，近年的解釋已開始視基本權與規範領域的不同而設定不同的審查標準。簡言之，在一般情形，對於差別待遇都只作寬鬆的審查，即只有當造成差別的規範屬於立法的恣意，找不到任何憲法容許的特別目的，或者縱使有合憲的目的，其差異化的手段和目的之間也看不出來有何關聯（不當連結）時，才認定違反了平等原則。本院釋字第六八二號解釋理由書的闡明可為代表：「憲法第七條保障人民平等權，旨在防止立法者恣意，並避免對人民為不合理之差別待遇。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。」這樣的標準很接近美國最高法院所用的 rational basis test。

但針對營業自由的保障，大法官首先在釋字第五八四號解釋參考引進了德國憲法法院用在職業自由（Berufsfreiheit）時的比例原則操作，將其限制的對象依德國基本法第十二條先二分為職業內容和職業選擇，後者再區分主觀條件和客觀條件的限制，隨之進行三階由寬而嚴的審查，在該號解釋另為平等原則的審查時，尚未比照建立三階審查標準。惟到了本院釋字第六二六號解釋為平等原則的審查時，直接涉及的雖是受教育的自由，但「鑑於色盲非屬人力所得控制之生理缺陷，且此一差別對待涉及平等接受教育之機會，為憲法明文保障之事項，而教育對於個人日後工作之選擇、生涯之規劃及人格之健全發展影響深遠，甚至與社會地位及國家資源之分配息息相關，系爭規定自應受較為嚴格之審查。」實質上已經把原來用在限制營業自由的比例原則審查標準移植到平等原則，正因為色盲屬於對營業自由限制程度最大的客觀條件，才同時拉高了規範目的和手段關聯性的要求：「故系爭招生簡章之規定是否違反平等權之保障，應視其所欲達成之目的是否屬重要公共利益，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成是否具有實質關聯而定。」很類似美國最高法院的 strict scrutiny test，其立法目的須達到 compelling 而不只是 legitimate，其手段關聯性則必須 substantially 而不只是 rationally related。本院後來的釋字第六四九號解釋審查有關按摩業由視障者獨占規定時，即沿用同樣的嚴格標準，而以獨占營業的手段事實上「未能大幅改善視障者之經社地位，目的與手段間難謂具備實質關聯性」，認定該法條已經違反平等原則。釋字第六三九號解釋在處理涉及人身自由限制的訴訟救濟時，本院原也認為應提高審查標準，但「因審級制度尚非訴訟權保障之核心內容，且由上級法院或原所屬法院之另一合議庭管轄羈押救濟程序

，其在訴訟救濟功能上均由職司獨立審判之法院爲之，實質差異亦甚爲有限，故無採取較嚴格審查之必要。」至於有關科處行政罰事項，本院釋字第六六六號解釋理由書又認爲「如因處罰對象之取捨，而形成差別待遇者，須與立法目的間具有實質關聯，始與平等原則無違。」

本院對於國家處理財經事務，則向來都保留較寬鬆的空間，釋字第六四八號解釋理由書就此曾有一般性的闡明：「行政機關在財稅經濟領域方面，於法律授權範圍內，以法規命令於一定條件下採取差別待遇措施，如其規定目的正當，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成，具有合理之關聯性，其選擇即非恣意，而與平等原則無違。」釋字第六七五號解釋有關金融重建基金賠付範圍的差別待遇，即延續此一立場採寬鬆審查標準。納稅義務的平等原則審查也有類似的考量，比如處理夫妻間贈與免稅問題時，釋字第六四七號解釋理由書針對此處因婚姻關係有無而設的差別待遇，清楚表明：「因屬免徵贈與稅之差別待遇，且考量贈與稅之課徵，涉及國家財政資源之分配，與公共利益之維護及國家政策之推動緊密相關，立法機關就其內容之形成本即享有較大之裁量空間，是倘系爭規定所追求之目的正當，且分類標準與差別待遇之手段與目的間具有合理關聯，即符合平等原則之要求。」

三、本案標的間接涉及生存權的保障

以此來看本案，既屬納稅義務的平等問題，原則上似乎應採寬鬆審查。多數意見是因爲本案所涉免稅額規定觸及憲法第十五條的生存權保障，爲調和人民的納稅義務與生存權，對於平等原則的審查才認爲可有不同的考量。所得稅法中有關免稅額的規定，若按一般租稅理論，本有調和納稅義務和生存權保障的意旨，即在扣除納稅義務人一定生活所需範圍後，始爲所得稅的合理起徵點，其中確已寓有量能課稅、反映負擔能力之意（可參看本席在釋字第六九三號解釋的協同意見書）。就此部分，毋寧已是憲法的要求，而非僅政策的優惠。

但就本案系爭規定的免稅額有關非本人或配偶部分，也就是受扶養的親屬、家屬部分，其納稅義務和生存權的主體既非同一，即不能爲完全相同的論斷。更具體地說，此時納稅義務人非請求生存保障的主體，僅依民法而對租稅關係的第三人負有次序、程度不一的扶養義務，因此不能基於納稅義務與生存權的調和，認爲這裡有把所得稅起徵點向後推的憲法要求，而只能說是藉免稅額的誘因，鼓勵納稅義務人履行民法規定的、強度不一的扶養義務，就實質造成國家稅收短少的部分，可認爲是對於納稅義務人履行扶養義務的補貼，間接履行了國家照顧人民基本生存需要的義務。本院釋字第四一五號解釋把此部分的免稅額規定定性爲政策性的稅捐優惠，而非憲法義務，從這個角度來理解，即可支持。問題是，這一類的稅捐優惠規定，如有差別待遇的情形，應用何種標準來作平等原則的審查？

多數意見認爲這裡既寓有間接保障第三人生存權的考量，和單純的租稅優惠即不可相提並論：「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。」生存權的司法審查，因其課以國家作爲義務的性質而不同於防衛性權利，本來就很難比照「過度禁止」的方式建立所謂「不足禁止」的審查—最低要求因涉國

家財政能力的保留而不易劃定一，因此從加強平等原則的保護—「你有的別人也應該有」一切入，反而較有可操作性（本院釋字第四八五號、第五七一號等解釋參照）。惟此處納入的生存權考量，畢竟不同於納稅義務人本人和配偶的情形，後者因屬就同一人的憲法權利義務的直接衝突，其免稅額的規定已不可定性為單純的租稅優惠，而屬憲法的要求，故若有任何差別待遇，毫無疑問應採最高度的審查；在間接涉及生存權保障的情形，其平等原則審查的標準，即不妨定為介於嚴格與寬鬆之間的中度標準，此所以多數意見權衡的結果，認為「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。」亦即僅在手段和目的的關聯性上，設定比較高的標準，而未要求該差別待遇的規定必須有重要公共利益的目的。因此和前述營業自由的平等原則審查，涉及非基本權人所能左右的對營業選擇設定客觀限制的情形，須採嚴格標準，仍有程度上的不同。

四、免稅額規定設年齡限制有何目的

平等原則的審查，皆從差別待遇規定的目的開始。現行免稅額規定始於中華民國五十二年一月二十九日通過的所得稅法修正，在此之前是以一目概括規定所有扶養親屬「寬減額」：「扶養親屬寬減額：納稅義務人同居親屬中，如有未滿二十歲，或滿六十歲以上，或身心殘廢無謀生能力者，得減除其扶養親屬寬減額。」修正後即修改細分為四目至今，僅其中第四目於七十二年十二月三十日修正時從「親屬」擴張為「親屬或家屬」，並曾增設但書規定（該但書已於一〇〇年配合第四條免稅所得規定的刪除而刪除），其餘未變。為什麼要從概括的一目規定擴張為分別遠近親疏的四目規定，以及各目規定的立法理由，都已不可考，但比較之下，同樣是扶養無謀生能力的第三人，只有針對較遠親屬或家屬的第四目加設年齡限制，其他三目則和未修正前一樣，是以無謀生能力和一定年齡為獨立選項，對於無謀生能力者不再加設年齡限制，更凸顯了納稅義務人在第四目受到的差別待遇：同為扶養無謀生能力者，只因受扶養人的年齡層不同，可決定能不能減除免稅額。此一特別規定的目的何在，即有進一步探究的必要。

本院就此問題曾函詢主管機關財政部，其以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回復，說明如下：「已符合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為條件，係基於所得稅法第十七條免稅額、寬減額之規定，旨在衡量不同家戶之納稅能力，並適度考量納稅義務人對特定親屬或家屬盡其扶養義務之一般情形（如扶養未成年人親屬或家屬至其成年，或其滿六十歲無謀生能力須受扶養）。然納稅義務人與上開列舉之四類親屬，其親屬關係之親疏、扶養義務之順序與其共同生活之必要性，本即有別，無論從社會倫理民情及民法第一千一百十四條規定親屬互負扶養義務順序觀之，扶養義務與扶養者及受扶養者間之親疏關係，存有相當程度之關聯。故從鼓勵國人孝親、課稅公平、徵起適足稅收及稅務行政效率等層面考量，須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。」基於這些考量所作的差別待遇，憲法上要如何判斷？

五、雖非恣意終不符合實質關聯要求

前述考量中，所謂鼓勵孝親，顯然無法從積極的角度去理解，只是說明一定年齡層遠親或家屬的扶養未能受到鼓勵還不致乖違倫常，也就是沒有「過度」的打擊孝道，因此不能作為獨立的正當理由。至於課稅公平和徵起適足稅收，則是

從所有租稅優惠都內涵的利弊權衡切入——一邊是優惠追求的政策利益，一邊是課稅公平與適足稅收，年齡的限制也只有對此權衡再予微調的作用。最後提到的稅務行政效率的考量，同樣要從防弊的觀點比較能理解，簡言之，就是遠親或家屬的扶養，在早已形成以核心家庭為主幹的臺灣社會，原本就不多見，少數的案例中，「一般情形」又多止於成年之前，或到老年之後，因此以遠親或家屬申報免稅額者，範圍既廣（「一表三千里」），人頭的風險就變得極高，稅務機關不論基於課稅公平或稅收適足的需要都不能不慎加防止，「打假」的成本升高，自然有損行政效率。因此把真正扶養可能性最低的年齡層排除掉，應該可以大幅簡省防弊的支出。立法者針對遠親或家屬的扶養認為需要作特別的防弊，也可從所得稅法第十七條第一項第一款前三目有關扶養納稅義務人直系尊親屬、子女及同胞兄弟姊妹的免稅額規定，都不像第四目（即系爭規定）有關其他親屬或家屬那樣要求「確係受納稅義務人扶養」，可以說明。綜合而言，財政部提出的四個考量，都屬於消極、微調和防弊的性質，如果期待從這樣的差別待遇可以實踐什麼重要的公共利益，難免要落空。本號解釋既採中度審查標準，則只要立法者確有一定非憲法所不容的考量，而非單純恣意，應該就可以接受。惟因為涉及第三人生存權的保障，差別待遇作為實現這些合憲目的的手段，不能沒有實質的關聯，也就是基於實際經驗或至少相當可信的預測，進一步審查差別待遇的合目的性，而不能僅以規範性的說明為足。

從實際關聯的角度來看，年齡限制的規定於孝親之道的實現縱無大礙，也全無助益，固然十分清楚。其於優惠的政策利益—提高對少數無謀生能力者的生存保障—和課稅公平、適足稅收之間的利益權衡，也看不出為何可以有所改善，換言之，即使不設年齡限制，前者之利應該仍然高於後者之利。比較值得斟酌的還是節省稽徵成本的考量，由於此處以人頭逃稅的風險確實極高，中間年齡層的排除無疑可以大幅降低查核成本。但除非整個排除遠親、家屬扶養的免稅額規定，即使排除二十歲到六十歲之間的扶養，其查核成本仍然甚高，所以才另定「確係」受扶養的要件，並據此要求申請人提出證明來降低查核成本。但此一納稅義務人協力義務的規定如已可有效的內化查核成本，限制年齡的作用又變得無足輕重；總之，此部分的免稅額規定所生的查核成本，並不能依賴年齡的設限有效的降低，其實質關聯性仍然難以證立。多數意見因此認為已構成平等原則的違反，應可贊同。

法律存在越久，賴以建立的社會關係和信賴也越複雜，此時縱認其內容與憲法無法相容，仍不宜遽予廢止，稅法涉及國家歲入的適足，其廢止又有必要保留另籌財源的時間，系爭規定已存在將近半個世紀，本號解釋諭知一年過渡期，也尚稱允當。

協同意見書

大法官 林錫堯

多數意見以實質關聯之審查標準審查系爭規定是否違反平等原則，固可贊同。惟其採取實質關聯之審查標準，係以憲法第十五條保障生存權及第一百五十五條國家應予無力生活者適當之扶助與救濟之規定為基礎，進而論以所得稅法有關扶養無謀生能力者之免稅額規定，亦屬國家扶助措施之一環，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等語。上開論述，對於系爭規

定（所得稅法第十七條第一項第一款第四目有關納稅義務人扶養「本人及其配偶之直系血親尊親屬、子女、本人及其配偶之同胞兄弟姊妹」以外之其他親屬或家屬，得減除免稅額之規定）與憲法第十五條生存權及第一百五十五條扶助與救濟規定間之關係，則呈現模糊不明，為謀未來修法、解釋或審查所得稅法相關規定時，能立論明確，實有加以釐清之必要。

本文認為，系爭規定旨在鼓勵納稅義務人善盡其扶養義務，而法律建立扶養制度具有憲法上重要價值，系爭規定以「未滿二十歲或滿六十歲以上」為減除免稅額之限制要件，即係直接衝擊扶養制度。基此，即可將系爭規定是否違反平等原則之審查標準提升至實質關聯，致此一減除免稅額之限制要件，雖對滿二十歲而未滿六十歲無謀生能力之受扶養人生存權有間接影響，但尚不致構成對其生存權之限制。茲詳細說明如下：

一、民法規定之扶養制度具有憲法上重要價值，系爭規定直接衝擊扶養制度，對於無謀生能力者之生存權僅有間接影響，本案宜基於維護扶養制度之憲法上重要價值，提升平等原則之審查基準：

按扶養係對於尚未成年而無法獨立生活之幼童、年邁需他人協助照料之長者或因身心障礙或其他原因而無謀生能力者，加以扶助照料，以至少維持其基本生活之所需，乃生存權之具體實踐。更遑論其在維持家庭倫理與人道之意義。我國民法親屬編建立扶養制度，對於扶養義務之順序、受扶養之要件等設有詳細規定，使扶養義務人對受扶養人承擔第一線扶助義務，而國家退居於補足親屬（家屬）扶養不足之地位（註一）。換言之，我國民法雖令個人扶養個人，但國家仍應負擔此義務之一部分（註二）；親屬法上之扶養義務係私法上之義務，此僅止於私的層面，公的扶助則為另一層保護網，在此橫（扶養）縱（扶助）交織所組成的綿密網下，兩者相互關連（註三），以私法上之扶養為原則，而以公法上的扶助為最後之責任，以達社會連帶之觀念，使幼有所養，老有所終，無謀生能力者可維持基本生活。因此，扶養制度之建立，具有直接實現憲法第十五條生存權及第一百五十五條扶助與救濟規定之意義與功能，而具有憲法上重要價值。

從國家法制體系觀察，除扶養制度之建立外，諸如社會救助法、老人福利法、兒童及少年福利與權益保障法（註四）、老年農民福利津貼暫行條例等具有社會扶助性質之社會福利法規，係由國家直接地提供扶助，以補強扶養制度之不足，亦具有直接實現憲法第十五條生存權及第一百五十五條扶助與救濟規定之意義與功能。此外，尚有某些法規具有鼓勵或督促人民實現扶養義務或社會扶助之意義與功能者，例如：刑法第二百九十四條對於違背義務之遺棄罪、消費者債務清理條例（註五），乃至所得稅法第十七條有關免稅額之規定、遺產及贈與稅法第二十條第一項第四款有關扶養義務人為受扶養人支出之費用不計入贈與總額之規定等，此等規定對憲法第十五條生存權及第一百五十五條扶助與救濟規定之實現僅具間接功能。

系爭規定針對其他親屬或家屬之扶養，給予所得稅法上減除免稅額，雖亦可落實扶養制度，但仍屬消極功能（扶養而給予免稅額）。又縱使所得稅法未設系爭規定，扶養義務並不因而消滅，但可能影響扶養義務人之扶養意願、程度。是故，系爭規定對生存權之保障而言，僅具有間接且消極之功能。從而，系爭規定以年齡不同作為差別待遇之手段，可能間接影響無謀生能力者之生存權，但卻直接衝擊具有憲法上重要價值之扶養制度。倘直接以生存權作為提升平等原則審查

基準之理由，似忽略扶養制度在憲法上之重要價值，且可能造成稅法相關規定解釋與適用上之複雜性（容後述）。

準上所述，釋字第四一五號解釋理由書指出：「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的在使納稅義務人對特定親屬或家屬善盡其法定扶養義務……」，業已闡明「免稅額」與「扶養制度」間之直接關係，允屬的論，可資為本號解釋之論述基礎，殊無再引憲法第十五條生存權及第一百五十五條扶助與救濟規定之必要。

二、若認系爭規定與生存權具有直接關係，則將造成所得稅法解釋與適用上之複雜性：

如上所述，系爭規定與生存權僅具間接關係，與扶養制度則屬直接關係。倘若直接導入生存權作為提升平等原則審查基準之理由，則無異認定系爭規定與生存權係屬直接關係，並以系爭規定具有保障受扶養人生存權之目的，進而認定系爭規定有關「未滿二十歲或滿六十歲以上」為減除免稅額之限制要件，成為限制生存權之規定，則依行政法學「保障規範說」之通說見解，該受扶養人將因所得稅法上有關免稅額規定取得公權利，可向稅務機關主張減除一定免稅額，如有不得，則可依法提起行政爭訟，且進而使稅法實體法律關係更趨複雜，復可能波及類似規定及其可能涉及之其他基本權，種種盤根錯節之問題將隨之而生，終至使稅法規定解支為保障各種基本權之規範，而喪失或減損其本來應有之功能。如此可能因錯置稅法與基本權之關係而致難以收拾之局面，允宜再三思考，預為防範。

註一：對於親屬之扶養可能產生的不足，近代已排除恩惠主義，而以基本人權之想法加以建立國家救助制度。高鳳仙，《親屬法》，2008 年 3 月，八版，頁 469-470。

註二：戴炎輝、戴東雄、戴瑀如合著，《親屬法》，2010 年 9 月，最新修訂版，頁 497-498。

註三：陳棋炎、黃宗樂、郭振恭著，《民法親屬新論》，2010 年 9 月，修訂九版，頁 504-505。

註四：第 23 條第 1 項第 6 款對於無謀生能力或在學之少年，無扶養義務人或扶養義務人無力維持其生活者，直轄市、縣（市）政府應予相關之補助等，此亦可看出國家對於扶養義務之重視，除由人民之私層面之扶養，國家亦應提供相關之補助，彰顯扶養義務的重要性。

註五：第 55 條對於債務人履行法定扶養義務之費用，非經債權人之同意，不得減免之。

協同意見書

大法官 黃茂榮

本號解釋文認為：「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，合於民法第一千一百一十四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。」本席雖敬表贊同，惟鑑於相關問題有關論據尚有補充的疑義，爰提出協同意見書如下，敬供參酌：

一、人民之最低生存尊嚴與國家財政至上間的衝突

「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」，迭經本院解釋在案（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、第六六六號等解釋參照）。「憲法第七條保障人民平等權，旨在防止立法者恣意，並避免對人民為不合理之差別待遇。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）。在關於平等原則之違憲審查上，所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定（下稱系爭規定）所涉衝突之利益間的權衡要求，是否為該差別待遇符合平等原則或合憲之認定的判斷基礎？關於該問題，上開解釋固揭示本質上相同之事物應為相同之處理，如有差別待遇，該差別待遇之目的必須合憲，且所採取之分類與規範目的之達成間，應存有一定程度之關聯性。但在系爭規定之差別待遇目的是否合憲，以及該目的與手段間是否存有一定程度之關聯性的判斷上，是否還必須權衡該目的所要實現的國家（財政）利益與因該手段所可能減損之人民的利益，見仁見智。因為如果只片面的看到國家的財政利益及所採取的手段是否能夠增加國家的財政收入，而不權衡該手段減損之人民的利益，可能會陷入國家財政至上，置人民之死活於不顧的境地。所以在關於平等原則之違憲審查上，除系爭規定差別待遇之目的須合憲，且其手段與目的間須有實質關聯外，尚須就該目的所欲增加之國家利益與因該手段可能減損之人民利益進行權衡。

二、系爭規定按年齡分類並予差別待遇

系爭規定謂：「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」，在綜合所得淨額之計算上，得減除扶養親屬免稅額。系爭規定所定減除要件，除無謀生能力外，另有受扶養者之年齡應「未滿二十歲或滿六十歲以上」之限制，故系爭規定乃係以年齡為標準，將無謀生能力而受扶養之親屬或家屬分為二類：「未滿二十歲或滿六十歲以上」及「滿二十歲而未滿六十歲」，並進而規定扶養「滿二十歲而未滿六十歲」之親屬或家屬的納稅義務人，不得減除扶養該親屬之免稅額。該分類係立基於「滿二十歲而未滿六十歲」者原則上應有謀生能力之假定。然「滿二十歲而未滿六十歲」者，如確因財政部八十九年九月七日台財稅第八九〇四五五九一八號函所定為「領有身心障礙手冊或殘障手冊者」或為「身體傷殘、精神障礙、智能不足、重大疾病就醫療養或尚未康復無法工作或須長期治療者等，並取具醫院證明者。」而無謀生能力，則系爭規定之「滿二十歲而未滿六十歲」者原則上應有謀生能力之假定便不成立。

三、限制親屬免稅額之減除的目的

對於親屬免稅額之減除附以「未滿二十歲或滿六十歲以上」之限制要件的目的，在於透過減少稅捐稽徵機關審核扶養免稅額之申報案件，以降低稽徵成本，

減少因免稅額之申報而增加之稅式支出。撙節國庫收支固為正當之財政目的，但憲法增修條文第十條第七項規定：「國家對於身心障礙者之保險與就醫、無障礙環境之建構、教育訓練與就業輔導及生活維護與救助，應予保障，並扶助其自立與發展。」該項規定顯已揭櫫扶助弱勢之原則。職是，國家對於身心障礙者之生活維護與救助確實具備重要公共利益。所以，對於無謀生能力人，特別是身心障礙者之生活維護與救助如有差別待遇，該差別待遇之目的應合乎憲法相關規定之意旨（本院釋字第六四九號解釋理由書參照）。何況，與之配套，身心障礙者權益保障法第七十二條第一項並規定：「對於身心障礙者或其扶養者應繳納之稅捐，依法給予適當之減免。」上述規定之目的皆在於保障身心障礙者之生存與生活，使其能維持應有之生存尊嚴。是故，為財政目的而附以限制扶養親屬免稅額之減除的要件時，該限制要件尚不得與前開規定保護身心障礙者之意旨相違。

四、扶養之需要源自無謀生能力

扶養之需要源自無謀生能力，與年齡無必然之關聯。依年齡之分類，限制免稅額之減除，將降低納稅義務人之扶養能力及受扶養親屬之受扶養的可能性。而親屬或家屬中無謀生能力者，不論其年齡為何，如無人扶養，勢必陷於立即之生存危險，難以維持有尊嚴之最低生存水準的生活。扶養無謀生能力之親屬或家屬，有勉力濟助親屬或家屬之窮困，彌補國家社會救助及慈善團體救濟之不足的意義。如果對該類扶養，不准減除免稅額，勢必因而降低納稅義務人之扶養能力，而致受扶養者能獲得之扶養給付愈為不足。在這種情形，納稅義務人或可因無力負擔而棄養不顧，或為德不卒，不為周全之照顧，但受扶養者將可能因此陷入難以維持符合人性尊嚴之最低生活水準的困境，或甚至面臨因飢寒交迫而失去生命之危險。

五、人民的生存應受保障

按人民之生存權受憲法第十五條之保障。憲法增修條文第十條第七項亦規定，身心障礙者之生活維護與救助，應予保障。身心障礙者權益保障法第七十二條第一項並規定，對於身心障礙者或其扶養者應繳納之稅捐，依法給予適當之減免。上開規定皆昭示了國家扶助弱勢、保障人民之生存權的目標。蓋危急人民之生存權的各種可能因素中，無謀生能力而不能及時受到其扶養義務人之扶養可謂是日常生活中最為急迫者。而無謀生能力者中，以身心障礙者為例，必然貧病交迫，其生存顯然已陷入明顯之急迫危險中，此等狀況尤為堪憐。而任何無謀生能力者面對之生存情境，亦如是。配合身心障礙者權益保障法第七十二條第一項規定，所得稅法第十七條第一項第二款第三目，對於身心障礙者之扶養者應繳納之稅捐，固有每人每年扣除十萬元之身心障礙特別扣除額的規定，但杯水車薪，遠不足所需。無謀生能力之身心障礙者尚需要其扶養義務人及國家之特別照護，始能維持其生活及生存的需要。由於國家要直接對於無謀生能力之國民，提供特別照護，財政事實上亦有其極限。所以，除仰賴慈善團體之社會救助外，其實主要還是必須依靠身心障礙者之扶養親屬的扶養。當家有身心障礙者，其負擔之沈重可以想像。是故，在國家之特別照顧以及慈善團體之社會救助不能完善之際，在納稅義務人確實扶養其無謀生能力之其他親屬或家屬時，對該納稅義務人之個人綜合所得淨額的計算，不分受扶養親屬之年齡，均肯認其得減除免稅額，雖仍遠不足所需，但總可提高其可用於扶養的金錢數額，雪中送炭，功德無量，亦符合憲法第十五條、憲法增修條文第十條第七項，以及身心障礙者權益保障法第七十二

條第一項的規定意旨。

六、符合人性尊嚴之生存與財政收入間之利益權衡

系爭規定以年齡為標準，將無謀生能力之受扶養親屬加以分類，規定扶養「滿二十歲而未滿六十歲」而無謀生能力之其他親屬或家屬的納稅義務人，不得減除扶養該等親屬或家屬之免稅額。然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。該需要與負擔不因無謀生能力者之年齡而異。設置該免稅額之減除的限制要件，固可能因此減少得減除免稅額之案件，得到降低稽徵成本及減少稅式支出的利益。然權衡該利益與無謀生能力者之生存可能陷於危險的不利益，尚不適合僅為達成該等國家利益即使無謀生能力者陷於生存危險中。如果真可能因容許納稅義務人減除其扶養之無謀生能力者的免稅額，而使國家財政遭遇困難，則與其因此剝奪無謀生能力者符合人性尊嚴的生存機會，不如仔細精算如何在既有之社會支出的預算中，衡量其支出的優先順序，而非簡單壓縮納稅義務人扶養無謀生能力者之免稅額。國家必須在沒有其他方法可以滿足其財政需要時，始得犧牲人民維持其符合人性尊嚴之最低生活水準。是故，在該免稅額之減除要件之規定中，以「未滿二十歲或滿六十歲以上」為限制要件，在同為無謀生能力者及其扶養者間，即因受扶養者之年齡的限制要件，而有不符合憲法第七條所定之平等原則的差別待遇。

協同意見書

大法官 葉百修

本件解釋就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前段規定：「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，合於民法第一千一百一十四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。」（以下簡稱系爭規定）（註一），認乃係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之結論，本席敬表贊同。惟就系爭規定使納稅義務人就其親屬或家屬依民法上開規定而負有扶養義務，從其所得予以免稅，其目的實寓有保障人民最低生存條件之憲法意旨（註二），以及本件解釋所涉「年齡歧視」之憲法意義與審查基準，多數意見均未有論及，本席認有補充之必要，爰提出協同意見書如后。

一、生存權之憲法意義：從生死一線到人性尊嚴

（一）生存權之社會權性質

憲法第十五條規定，人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。單純從條文結構而言，將生存權與工作權、財產權等一般所謂社會經濟權並列，亦可見我國憲法沿襲德國威瑪憲法精神（註三）而具有濃厚之社會主義與福利國家的色彩，此亦可由我國憲法基本國策相關規定合併觀察。既然我國憲法第十五條對生存權於基本權利明定，則其保障亦非如基本國策僅具宣示意義。換言之，憲法第十五條生存權之保障，除傳統學說理論上，單純將生存權之保障解釋為「擁有生命」之一種防禦權與自由權性質，禁止國家任意剝奪人民「求生與求死」自主決定之權利，而屬於死刑存廢與安樂死爭論之一項依據外，逐漸演

變成爲一種基於「維繫人類生存所必須」之權利（註四），其性質亦與德國基本法與聯邦憲法法院之後透過實務見解發展之「基本權保護義務」有異（註五）。作爲憲法第十五條明文保障之生存權，其性質應已具有社會權之內涵，賦予國家應積極確保人民生存條件最低限度之權利（註六）。而對於我國憲法第十五條生存權保障之範圍，亦不僅於生存權本身之保障，作爲一種社會權性質之生存權，其保障範圍亦應結合其他憲法權利，以形塑人民不僅能擁有生命而存在，更應以符合「人性尊嚴」的要求而以「人」而存在，因此，包括憲法第八條人身自由、第十五條工作權、財產權、第十七條參政權、第十八條應考試服公職、第二十一條受國民教育之權利等等，均應於生存權之概念下予以保障，而屬最廣義之生存權之概念，亦包括新興人權如環境權等等（註七）。

（二）生存權之比較憲法觀察

1. 國際人權公約之規範

從比較憲法觀察，亦可探知我國憲法上關於生存權保障之解釋內涵。從近代國家歷史發展而言，第二次世界大戰不僅改變人類對於憲法權利之重要性認知，也擴展了憲法權利保障類型與範圍之想像，歐洲人權公約之簽訂即屬一例（註八）。在此歷史教訓下，對於人民生存條件最低限度之保障，於世界人權宣言（Universal Declaration of Human Rights, UDHR, 1948）第二十二條即規定：「每個人，作爲社會的一員，有權享受社會保障，並有權享受他的個人尊嚴和人格的自由發展所必需的經濟、社會和文化方面各種權利的實現，這種實現是通過國家努力和國際合作並依照各國的組織和資源情況。」於經濟、社會和文化權利國際公約（International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights, ICESCR）第十一條第一項前段規定：「本公約締約各國承認人人有權爲他自己和家庭獲得相當的生活水準，包括足夠的食物、衣著和住房，並能不斷改進生活條件。」及第十二條第一項規定：「本公約締約各國承認人人有權享有能達到的最高的體質和心理健康的標準。」則進一步具體例示生存最低限度保障之生理與心理要求。

2. 日本憲法第二十五條之理論與實務發展

國際人權規範對生存權保障之意旨，也出現於各國憲法規範之中（註九），如義大利憲法第三十八條第一項（註十）、比利時憲法第二十三條第一項（註十一）、大韓民國憲法第三十四條第一項（註十二）、泰國憲法第四十一條（註十三）及印度憲法第三十八條第二項（註十四）之規定等，其中又以日本憲法第二十五條爲著例。

（1）生存權之意義與權利性質

日本憲法第二十五條第一項規定：「所有國民均享有維持健康及文化的最低限度之生活的權利。」同條第二項並規定：「國家就一切生活方面，應致力於提高與增進社會福祉、社會保障以及公共衛生。」雖然憲法上開條文明確保障人民之生存權，但關於生存權保障之權利性質，日本學說與實務見解則意見紛歧，對於該條文是否賦予生存權之「主觀權利」之性質，人民得否據以請求國家爲一定作爲或給付，以維持最低限度之生活，實務見解最初均以該規定僅屬「綱領性質」，拒絕人民以之請求國家積極作爲或給付。此固係一方面受限於該條文制定之初，國際間與日本國內其時對於生存權作爲憲法權利類型並無具體認識，二方面因爲當時日本戰後

物資條件嚴重匱乏，若承認該規定之積極請求權性質，國家將無力面對人民主張生活最低限度保障之要求（註十五）。因此，日本最高裁判所於食糧管理法違反事件（註十六）中，對於未經許可自行購買食米而遭刑事處罰，多數意見從國家經濟管制與人民社會權層面保障，分析憲法第二十五條第一項之規範，係「宣示所有國民能夠維持健康及文化的最低限度生活，將之視為國家責任而推行國政。故其實踐，仍須視社會立法之制定與實施而定，僅屬國家視為國家任務之一，而提升人民生活水準而已。亦即，國家雖然對於一般國民概括性地負有此項義務，但亦僅屬國家義務之一部分，對於個別人民並未負有具體現實的權利。換言之，該項規定並非直接賦予個別人民向國家得具體現實請求之權利。」最高裁判所此段判決文字，即因此被引為日本憲法上開規定僅屬綱領性質之認定依據，並為生存權權利性質之重要判例。

如前所述，關於生存權之保障，概念上係以自由權為基礎的社會權，因此，日本最高裁判所上開判例單純將兩者切割，繼而從社會權觀點認為日本憲法第二十五條之規範僅屬綱領性規範，不僅於該案中多位法官提出不同意見，學者間亦多所批評（註十七）。無論如何，此項判例影響之後日本實務見解，均將日本憲法第二十五條第一項規定視為綱領性質之權利宣示，迄今仍有下級法院予以引用。然而，隨後制定之生活保護法、兒童福利法、優生保護法、身體障礙者保護法及社會福利法等相關社會救助與社會福利立法，對於日本憲法第二十五條規定之權利性質，也開始出現不同的認知。例如於一九四六年制定之生活保護法，對於所謂生活保護請求權尚未予以正面承認，無法透過訴訟請求賠償，而後於一九五〇年修正後，便承認此項請求權，繼而於最高裁判所朝日訴訟（註十八）中，基於厚生省大臣所定生活保護基準外，肺結核患者要求依據生活保護法請求增加療養所伙食補助費一案，最高裁判所雖然仍延續食糧管理法違反事件之判例，認為日本憲法第二十五條屬綱領性規定，於生活保護法之規定範圍內，人民無法直接援引該規定而請求國家為生活保護給付，但前審東京地方裁判所則首度以憲法第二十五條結合生活保護法之立法，認為憲法第二十五條已具有「抽象性權利」之性質，透過生活保護法之立法予以落實，應予保障人民生活最低限度，而認為該肺結核患者請求有理由；不過，此項見解，雖於東京高等裁判所及最高裁判所均遭廢棄，否定地方法院對於憲法第二十五條保障權利性質之擴張認定，但業已開啓日本學界對於憲法第二十五條保障生存權之權利性質的熱烈討論，並進一步朝向人民得依據憲法第二十五條生存權保障，向國家具體請求生活保障之權利，開啓一連串關於生存權保障之訴訟案件（註十九）。

（2）生存最低限度之意義與範圍

從上述日本實務見解對於生存權保障之闡釋可知，關於憲法保障生存權之意旨如何落實，目前雖然肯定其具體權利性質，然而，所謂生活最低限度保障之範圍與落實，則屬目前適用上的難題，特別是法院介入審查的範圍。由於生存權保障所謂生活最低限度，在概念上隨著社會發展與一般人民通念不同，其保障範圍具有相當不確定性；而立法者通常均授權由行政機關進一步認定，亦具有高度政策性考量與專業判斷，法院介入審查的

能力與正當性即受質疑。行政機關為實踐生存權保障，可能採取不同行政手段，也隨著國家財政預算而調整所採取的作為與優先順序（註二十）。例如前揭日本最高裁判所於朝日訴訟中亦對厚生省大臣所定之生活保障基準予以尊重，不願意介入行政機關之裁量判斷。此項立場，日本最高裁判所亦分別於有關視障者依據日本國民年金法請求身心障礙者福利年金之堀木訴訟（註二十一），以及郵政省投保學生學費保險之學資保險訴訟（註二十二）中，均以尊重行政機關對於生活最低限度保障之裁量權而迴避介入具體判斷與審查。

（三）本院歷來解釋意旨

關於我國憲法第十五條生存權之保障，本院歷來解釋並未予以正面直接闡釋其意涵。最早關於學校對於聘約期滿之教員不予續聘之程序規範，於釋字第二〇三號解釋理由書中，首度引述憲法第十五條生存權之保障，惟未就其內涵有任何具體闡述。然從釋字第二〇三號解釋可知，本院就憲法第十五條生存權之保障，亦與憲法第一百六十五條之基本國策相配合，以及於釋字第四一四號解釋中，針對藥物廣告之管制，本院亦一併引用生存權與工作權、財產權之保障，可知某個程度而言，均反映我國憲法生存權保障之社會權性質，並一方面，也間接肯認憲法第十五條生存權保障之權利性質。此與日本實務見解大不相同。此項意旨亦出現於本院釋字第四六四號解釋。

本院詮釋憲法生存權保障最直接而重要的解釋，係釋字第四二二號解釋，關於依據耕地三七五減租條例之耕地承租人全年家庭生活費用之核計方式，以固定不變之金額標準，推計承租人之生活費用，本院該號解釋以「未斟酌承租人家庭生活之具體情形及實際所生之困窘狀況，難謂切近實際，有失合理」，而認定與憲法生存權保障有違。於該號解釋理由書特別指出，對於人民生存權之保障，其標準應視不同地域物價水準之差異作考量，並斟酌各別農家具體收支情形或其他特殊狀況，諸如必要之醫療及保險相關費用之支出等實際所生困窘狀況而定，對於行政機關所定核計方式與標準之裁量具體介入審查，並隱約宣示生存權保障應有生活最低限度之意旨。於釋字第四九四號解釋中，本院亦進一步認定勞工勞動條件之最低標準，亦反映生存權保障之社會權性質（註二十三）。我國憲法第十五條雖然僅規定生存權之保障，然從憲法其他人民權利保障及基本國策相關規定，同時參照外國憲法實務見解，復以我國業已制定公布「公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法」，上開經濟社會文化權利國際公約相關規定，於本院解釋憲法生存權保障之意涵時，均足以資參照。

二、所得稅法上免稅額具有保障人民最低生存條件之憲法意義

（一）免稅額不應視為一種國家恩惠

有關所得稅法上個人綜合所得稅「免稅額」之規定，本院釋字第四一五號解釋固認其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務，惟就免稅額規定之性質，該號解釋實則並未細究（註二十四）。然法院實務見解中，多以之認屬立法者給予納稅義務人之稅捐優惠，是否給予及其額度多寡、條件寬嚴，均屬租稅減免政策之立法裁量問題（註二十五）。

查我國所得稅法立法之初，並未設有相關減免規定。三十二年二月十七日制定公布所得稅法全文共二十二條規定相當簡略，免稅額與扣除額相關規定均

未見其上。至三十五年四月十六日修正公布全文共四十二條，其中第十九條則首見將「共同生活之家屬或必須扶養之親屬」，設定每人十萬元之減除額。繼於三十七年四月一日國民政府修正公布全文共一百六十三條規定時，第一百三十七條第一項規定：「納稅義務人有未能獨立生活而必須扶養之親屬，其綜合所得由納稅義務人合併申報，或無綜合所得者，於計算綜合所得額時，得按人數扣除寬減額。其屬中等或中等以上學校之學生，得加扣教育寬減額。」隨後於四十四年十二月二十三日修正公布時，於第十七條第一項第二款第一目進一步明確規範所謂「扶養親屬寬減額」為：「納稅義務人同居親屬中，如有未滿二十歲，或滿六十歲以上，或身心障礙無謀生能力者，得減除其扶養親屬寬減額。」五十二年一月二十九日修正時，將原有之教育寬減額一併納入扶養親屬寬減額，並進一步區分扶養親屬之對象而有不同年齡規範。該規定直至七十八年十二月三十日修正公布後，則更名為「免稅額」，惟有關納稅義務人負有扶養義務應予免稅之意旨，於所得稅法制定經多次修正均無變異，顯見此項規定之立法目的，係為保障人民最低生活費用，使其不受課稅影響而設置（註二十六），而為納稅義務人所應享有之基本權利（註二十七）。

（二）免稅額係國家履行憲法保障人民生存權之一種手段

國家為政務推行而實施租稅高權，本質上係屬具有侵害人民財產權之一種手段，在憲法第十五條保障人民財產權之意旨下，除依據憲法第十九條於形式上應以法律為之，並應符合憲法第七條平等權及第二十三條比例原則之意旨而構成課稅之外部界限外，而於實質上，其內部界限應止於不得因此侵害人民受憲法生存權保障之生活最低限度。就此而言，系爭規定所為之免稅額，應本於保障人民生存最低限度之要求，而具有國家履行憲法保障人民生存權之一種手段，復以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亦足以證之。

三、本件聲請人受侵害憲法權利之認定

誠然，國家為達成保障人民生存權與生存最低限度之生活，其所採取之手段或方法，本有諸多因素之考量；惟所得稅法有關扶養無謀生能力者之免稅額規定，既為國家履行憲法保障人民生存權之一種手段，免稅額之規定，即應以實踐憲法保障生存權之意旨。是系爭規定就納稅義務人依法負有扶養義務之親屬或家屬，以年齡而為差別待遇之基準，使不同納稅義務人間，其所得因該基準無法減除免稅額而受侵害外，亦因此削弱或降低納稅義務人扶養之意願，進而影響實際上真正無謀生能力之人民其應受憲法平等保障之生存權。

（一）形式上侵害聲請人財產權

從形式上而論，系爭規定就納稅義務人扶養親屬或家屬，將其所得中，基於此部分所得係用以盡其法律上之扶養義務，本應自其課稅範圍予以免除，而系爭規定設有受扶養人之年齡限制，形成此部分所得稅之課徵，雖不致有「絞殺性效果」（註二十八），然已造成國家租稅中立性之破壞，致使所得稅之課予逾越系爭規定其原有之立法目的，侵害人民即負扶養義務之納稅義務人之財產權。

（二）實質上侵害聲請人扶養親屬與家屬之生存權

然從實質觀點而論，法律之所以設有扶養義務，乃在國家基於憲法保障人民生存權之意旨下，就同居之親屬或家屬間，有不能維持生活而無謀生能力者

，在國家以社會救助制度介入前，由同居之其他具有經濟能力者先予善盡照顧扶助，而直系血親尊親屬無論是否具有謀生能力，均享有受扶養權利，均可知我國民法仍保有傳統社會文化背景之影響（註二十九）。是以所得稅法基於憲法保障人民生存權與傳統文化之影響，設有扶養親屬免稅額之規定，自不應與上開立法意旨相扞格。系爭規定就無謀生能力者設有年齡限制，致納稅義務人無法就無謀生能力之親屬或家屬，實際負有扶養義務，卻無法於其所得中扣除，將使納稅義務人依法負有之扶養義務與其他扶養義務人形成差別待遇，連帶減低納稅義務人善盡扶養義務之意願，對實際上無謀生能力之人民，因無法就近獲得其親屬或家屬之扶養照顧，危及其受憲法平等保障之生存權。

四、系爭規定構成年齡歧視，不符憲法保障人民平等權與生存權之意旨

系爭規定之年齡限制，使納稅義務人扶養滿二十歲、未滿六十歲而無謀生能力之其他親屬或家屬，無法同等減除免稅額，形成因受扶養人之年齡不同而為差別待遇，構成年齡歧視。

（一）我國憲法上年齡歧視之審查基準

1. 本院釋字第五〇二號解釋尊重立法裁量

我國憲法第七條平等權保障，例示無分男女、宗教、種族、階級、黨派，本院歷來解釋就不同歧視類型以不同審查基準，大致亦有若干具體判斷基準以資依循。大體而言，若法律所為差別待遇之區分標準係以非屬人力所得控制之生理狀態或具有弱勢之結構性地位者，若非以嚴格審查基準，一般亦適用較嚴格（中度）審查基準，例如釋字第三六五號、第四九〇號解釋處理之性別分類、第五六〇號解釋處理之國籍分類、第六一八號解釋處理之出生地分類、第六二六號、第六四九號解釋處理之身心障礙分類等。法律以此為分類而適用較嚴格之審查基準時，本院歷來解釋則要求須具有重要之政府利益，其手段與目的間須具有實質關聯性。實際上，本院解釋所稱之非屬人力所得控制之生理狀態，若參照美國聯邦最高法院判決所發展的審查基準，應屬以「與生俱來不可改變之特質」（immutable characteristics, immutability）為基準而構成之「可疑分類」（suspect classification）而應予以嚴格審查基準。就此而言，以「實足年齡」（chronological age）而為差別待遇之分類基準，由於年齡與種族、性別一樣，均屬不可改變之人身特質，即便不適用嚴格審查基準，至少應如美國聯邦最高法院針對性別分類而適用之中度審查基準（註三十）。

不過，關於我國憲法上年齡歧視之審查基準，本院於釋字第五〇二號解釋，首度處理法律以年齡作為分類基準之合憲性判斷，於民法第一千零七十三條關於收養者之年齡應長於被收養者二十歲以上，及第一千零七十九條之一關於違反第一千零七十三條者無效之規定，係以尊重世代傳統，限制收養者與被收養者之年齡差距，符合我國倫常觀念，為維持社會秩序、增進公共利益所必要而認定合憲，對於民法以年齡作為收養准否之條件分類基準，本院固以事屬立法裁量事項而予以寬鬆之合理審查，惟此項年齡分類，其背後反映者，乃係我國傳統倫常觀念，對於長幼有序之刻板印象（stereotypes）之維繫與強化；然實際上，透過收養而成立法律關係，既以法律規範，收養者與被收養者間其年齡差距即非重要，且收養者與被收養者基於合意而成立父母子女關係，本屬人民私人生活之保障，不僅其收養方式應予放寬（註

三十一），國際間對於收養者之婚姻關係、性別與性傾向等限制，亦逐漸朝向尊重收養者與被收養者間之意願，同時在保障雙方最佳利益之情形下，予以最大之保障（註三十二）。釋字第五〇二號解釋單純以維護倫常觀念而認定此項年齡差別待遇係為維持社會秩序、增進公共利益所必要，雖然對於夫妻共同收養或夫妻之一方收養他方子女時，釋字第五〇二號解釋認宜有彈性之設，以符合社會生活之實際需要，但對於年齡分類基準之選擇與適用，仍恐有速斷之虞（註三十三）。

2. 美國憲法之比較觀察

關於美國憲法上年齡歧視之合憲性問題，一般係以美國聯邦最高法院於一九七六年所作 *Massachusetts Board of Retirement v. Murgia* 一案判決（註三十四）為指標性案例。於 *Murgia* 一案中涉及麻州著制服州警察強制退休年齡是否構成年齡歧視而與聯邦憲法平等保障條款相牴觸之疑義，原告雖然主張以五十歲強制退休之規定構成以年齡為基準之可疑分類，但一審法院並未予以正面審究，僅以寬鬆之合理審查基準，認定州政府未能提出具體政府利益以證立該項規定之正當性判決原告勝訴。案件直接上訴聯邦最高法院，該院以全院判決（*per curiam decision*）廢棄前審法院判決，認定此項年齡限制非構成可疑分類，法院強調五十歲以上之老年人並無長期遭受刻意差別待遇或歧視之歷史，或遭受來自社會對於其工作能力的刻板印象所受之差別待遇或歧視，而僅須適用合理審查基準，而州政府以五十歲之強制退休年齡，其目的在於淘汰不適任者應屬合理（註三十五）。

實際上當時美國聯邦最高法院之雙重審查基準下，對於年齡歧視所應適用之審查基準，的確只有在嚴格與合理二審查基準中作選擇，而對於以種族為主要適用類型之嚴格審查基準，聯邦最高法院不願意貿然承認其構成可疑分類而適用嚴格審查基準亦可理解，然如同大法官 *Thurgood Marshall* 於不同意見所言，此項限制仍可能涉及五十歲以上之人其憲法所保障之其他重要「基礎性權利」（*fundamental rights*），而仍應有嚴格審查基準之可能性。同時，該院於 *Murgia* 一案判決後五個月，旋即針對性別歧視於 *Craig v. Boren* 一案（註三十六）中提出中度審查基準（*intermediate scrutiny*），實際上也反映出二重審查基準之適用問題。無論如何，之後聯邦最高法院於涉及強制退休年齡規定之合憲性案件中，均引用 *Murgia* 一案之判決先例（註三十七）。不過，亦如同 *Marshall* 大法官不同意見末段所言，*Murgia* 一案僅針對強制退休年齡以上之人所為年齡歧視之認定，並非因此推論就其他一般性年齡歧視之案件，聯邦最高法院均將本此見解（註三十八）。此外，隨著美國社會人口結構、社會變遷與社會政策之轉變，強制一定退休年齡以上之老年人，是否仍可發揮其政治上之影響力，是否構成社會上「孤立而隔絕之少數」（*discrete and insular minority*），從而法院須提升審查基準，藉以彌補其欠缺政治參與管道所受之差別待遇，亦應從當代不同社會文化現實予以判斷（註三十九）。

（二）年齡歧視應適用中度審查基準

年齡作為法律之分類基準，於我國各項法律規範中不勝枚舉，例如民法上訂婚、結婚年齡（註四十）。固然基於人類社會運作之現實，以及人類生理與心理自然成長的條件，從法律的制定者而言，對於無法參與民主程序之未成年

人而言，相較於成年後之其他年齡分類基準，適足以構成孤立而隔絕之少數，因此，對於未成年人所為之年齡分類，尤應避免單方面基於成年人之立場而有恣意之情形發生。年齡的分類雖然無可厚非，但年齡既然是人力無法改變之特質，具有不可逆轉性，則立法者在決定以年齡作為人民憲法權利之限制時，自應審慎為之，不應有恣意或不合理之差別待遇；而不同法律規範間所制定之年齡分類基準，亦應本於事物性質之異同，力求體系一致之年齡分類。

依據本院歷來解釋意旨，此種以年齡為分類基準之法律，應採取較嚴格之中度審查標準（註四十一），亦即立法者須「提出更重要之立法目的，並以實質有效且侵害較小之手段達成目的。」（註四十二）且就「目的之重要性、手段之實質有效性與其侵害程度係可接受等，」（註四十三）以及手段與目的間具有實質關聯性負舉證責任。尤有甚者，此類以年齡為差別待遇之分類基準，與其他分類基準如性別、種族、性傾向等，其背後均隱藏社會對於此類分類所指涉的人民或族群既定之刻板印象，於審查其合憲性時，本院不應僅流於形式推論，而應進一步就立法者選擇此類分類基準時，從其所提目的與手段認定可能隱藏之刻板印象加以判斷，若僅基於既有社會歧視與刻板印象，而為恣意、不合理之差別待遇，此外尚無更具體明確之論據，即牴觸憲法保障人民平等權之意旨。

（三）系爭規定以年齡作為差別待遇基準，不具重要政府利益，限制免稅額之申報與目的間不具實質關聯性，不符憲法保障人民平等權與生存權之意旨

系爭規定對納稅義務人就無謀生能力之親屬或家屬負有扶養義務而予以免稅額之規定，其目的固在鼓勵國人孝親，然而更進一步之審思，則係實踐憲法對於人民生存權保障，透過扶養義務與負擔義務之納稅義務人免稅額之規定，以確保人民生存最低限度之保障。就此而言，系爭規定單純以年齡為分類基準，以判斷受扶養人是否具謀生能力，其分類基準立法目的，僅係提升稅務行政效率，逕以年齡而初步排除適用該規定之範圍，即無須進一步認定是否具備謀生能力，其目的雖係求租稅稽徵之效率、便利與租稅公平，然此單純稅捐稽徵便利並不具重要之政府利益；以此年齡分類而限制負有扶養義務之納稅義務人，就其扶養無謀生能力之親屬或家屬，無法申報所得免稅額，其手段雖與租稅公平具有合理之關聯性，然究非實質有效且侵害較小之手段，手段與目的間亦不具實質之關聯性。換言之，就無謀生能力而有受扶養之需要者，不因其年齡多寡而改變其應受扶養之事實，如同於Murgia一案中關於是否適任著制服警察之職務，並非以其年齡為判斷標準，而係以其身心狀態衡量，不可能年齡凡至五十歲均喪失足以擔任相關職務之工作能力，或逕稱四十九歲之人，其工作能力即優於五十一歲之人。而負有扶養義務之納稅義務人，亦不因此可免除其扶養義務。換言之，系爭規定之年齡限制，均可能形成涵括不足（under-inclusive）或過度涵括（over-inclusive）之虞。是以系爭規定將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，與憲法保障受扶養義務人生存權之意旨有違；且僅因提升稅務行政效率而限制受扶養者之年齡，使納稅義務人無由減除扶養親屬免稅額，亦難謂合於課稅公平原則，不符憲法保障人民財產權之意旨。況以年齡為分類基準，一方面凸顯了社會對於年齡介於二十歲至六十歲均應具有謀生能力之刻板印象，另一方面，也否定了二十歲以下及六十歲以上之人民，其

於社會所扮演之可能角色（註四十四），牴觸憲法第七條保障人民平等權之意旨。

註一：同目後段之但書規定，於所得稅法 100 年 1 月 19 日修正予以刪除，該規定於 101 年 1 月 1 日施行。

註二：參照陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，1981 年 12 月，頁 55。

註三：一般咸認，德國 1919 年威瑪憲法是世界各國憲法中，首度將生存權納入憲法權利保障清單之中。參照威瑪憲法第 151 條第 1 項規定：「經濟生活之組織，應與公平之原則及人類生存維持之目的相適應。」（Die Ordnung des Wirtschaftslebens muß den Grundsätzen der Gerechtigkeit mit dem Ziele der Gewährleistung eines menschenwürdigen Daseins für alle entsprechen.）

註四：陳新民，憲法學釋論，修正 7 版，2011 年 9 月，頁 359；陳慈陽，憲法學，初版，2004 年 1 月，頁 554。

註五：陳慈陽，同前揭書，頁 554。

註六：此項意旨，從我國憲法第 15 條於制定時相關條文提案之討論，亦可知其主要含意「應包括生命權與最低生活之維持與救濟之權利」，參見王雲五，國民大會躬歷記，1966 年，頁 15-17，轉引自郭明政，社會憲法—社會安全制度的憲法規範，輯於蘇永欽編，部門憲法，元照出版，2006 年 1 月，頁 313 以下，第 338 頁註 60。

註七：日本學者阪本昌成即以之分為最廣義、廣義（所有社會保障之相關權利）、狹義（以個人所得保障之社會保險與公共扶助之相關權利）與最狹義（僅指公共扶助之最低限度下所得保障之相關權利）等四種生存權之保障概念。參照阪本昌成，憲法理論Ⅲ，1995 年，成文堂，頁 310-311。

註八：歐洲人權公約第 2 條第 1 項規定：「任何人的生存權應受到法律的保護。不得故意剝奪任何人的生命，但法院依法對他的罪行定罪後而執行判決時，不在此限。」世界人權宣言第 3 條亦規定：「人人有權享有生命、自由和人身安全。」公民權利和政治權利國際公約第 6 條第 1 項規定：「人人有固有的生命權，這個權利應受法律保護。不得任意剝奪任何人的生命。」然而，這些條文規範之權利，較偏向生存權之傳統意義。

註九：德國基本法雖無明文規定保障人民生存權及生存最低限度保障，歷來學說與實務見解雖然依據基本法第 1 條第 1 項人性尊嚴保障結合社會國原則，認為人民生存權及生存最低限度保障為基本法之保障範圍，但仍游移於憲法保護義務與基本權請求權之性質判斷與保障範圍之明確性；直至德國聯邦憲法法院於 2010 年 2 月 9 日判決中終於明白肯認「人民享有請求保障合乎人性尊嚴之最低生存需求之基本權」。BVerfG, 1 BvL 1/09 vom 9.2.2010，轉引自張桐銳，論憲法上之最低生存保障請求權，政大法學評論，第 123 期，2011 年 10 月，頁 20 註 53。

註十：義大利憲法第 38 條第 1 項規定：「無工作能力且無維持生活必要資源之國民，有受社會扶養與援助之權利。」

註十一：比利時憲法第 23 條第 1 項規定：「人人均有維持合乎人性尊嚴生活之權利。」

- 註十二：大韓民國憲法第 34 條第 1 項規定：「所有國民具有維持人性生活之權利。」
- 註十三：泰國憲法第 41 條規定：「人民有權依法接受標準的公共健康服務，且窮人應獲得免費醫療照顧。」
- 註十四：印度憲法第 38 條第 2 項規定：「國家尤應致力於縮小人民收入上之不平等，並努力消弭個人間及各集團間，因居住地域或職業，而造成之地位設施及機會上之不平等。」
- 註十五：參照大須賀明著、林浩譯，生存權論，初版，元照出版，2001 年 6 月，頁 296-297。
- 註十六：最大判昭和 23（1948）年 9 月 29 日，刑集 2 卷 10 號，頁 1235。
- 註十七：如初宿正典，憲法 2：基本權，2 版，2001 年，成文堂，頁 399；松井茂記，日本國憲法，2 版，2002 年，有斐閣，頁 531。
- 註十八：最大判昭和 42（1967）年 5 月 24 日民集 21 卷 5 號，頁 1043。
- 註十九：參照大須賀明，前揭書，頁 28 以下。
- 註二十：參照棟居快行，憲法學再論，2001 年，信山社，頁 349、359-360。
- 註二十一：最大判昭和 57（1982）年 7 月 7 日，民集 36 卷 7 號，頁 1235。
- 註二十二：最三判平成 16（2004）年 3 月 16 日，民集 58 卷 6 號，頁 647。
- 註二十三：至於傳統生存權保障之生命權，本院於釋字第 476 號解釋中則有論述。
- 註二十四：有學者即以此認該號解釋混淆稅捐優惠與免稅額兩者不同意涵，參照葛克昌，稅法基本原則—財政憲法篇，元照出版，2005 年 9 月，頁 216；同氏著，所得稅與憲法，翰蘆出版，2003 年 2 月，頁 98；陳清秀，稅法總論，元照出版，2006 年 10 月，頁 354。
- 註二十五：參照最高法院 98 年度判字第 1175 號判決、92 年度判字第 1206 號判決、92 年度判字第 167 號判決。
- 註二十六：參照立法院公報，第 57 卷第 96 期，民國 57 年 12 月 30 日，頁 5。
- 註二十七：同上，頁 8。
- 註二十八：BVerfGE 89, 153, 169.
- 註二十九：即便非如我國傳統孝親文化深遠影響之其他歐美國家，例如義大利等，對於個人綜合所得稅亦有扶養親屬免稅額之規範。參照松浦千，個人所得稅法家族一個人一位課稅徹底一，載於人見康子、木村弘之亮編，家族稅制，弘文堂，1998，頁 132。
- 註三十：See e.g. Nina A. Kohn, Rethinking the Constitutionality of Age Discrimination: A Challenge to a Decades-Old Consensus, 44 UC DAVIS L. REV. 213 (2010) .
- 註三十一：我國關於收養應聲請法院認可，雖可由法院以客觀立場判斷收養是否符合被收養者之最佳利益，實際上也可能對於社會一般人之刻板印象而限制收養者與被收養者間合意成立收養關係之權利，例如於臺灣桃園地方法院 96 年度養聲字第 81 號民事裁定中，即以社會對於同性戀者的性別與性傾向的刻板印象，而駁回收養認可之聲請。參見郭書琴，從「伴侶」到「父母」論身分法規範重心之轉變—兼評 96 年度養聲字第 81 號裁定，成大法學，第 20 期，2010 年 12 月 15 日，頁 75-119。

- 註三十二：例如歐洲人權法院即肯認同性戀者應可單獨或共同收養子女。See *E.B. v. France*, Application no. 43546/02, decided on 22 Jan., 2008.
- 註三十三：本院於釋字第 684 號解釋，僅論及大學對學生所為行政處分或其他公權力措施，如侵害學生受教育權或其他基本權利，即使非屬退學或類此之處分，本於憲法第十六條有權利即有救濟之意旨，仍應許權利受侵害之學生提起行政爭訟，無特別限制之必要，而變更本院釋字第三八二號解釋，然就大學以下各級學校學生，何以不得一併適用，某種程度而言，實際上亦反映社會對於年齡之刻板印象，在大學生已接近成年年齡，應較具獨立成熟之身心發展，而確認其受憲法訴訟權保障之主體，而對於大學以下各級學校學生，仍採取一種不信任而美其名為保護之手段，實際上反而限制大學以下各級學校學生對自我權利意識之發展。釋字第 684 號解釋李震山大法官及許宗力大法官個別提出之協同意見書一併參照。
- 註三十四：427 U.S. 307 (1976) .
- 註三十五：Thurgood Marshall 大法官則以此強制退休年齡之限制，與淘汰不適任者之立法目的，其手段過於廣泛 (over-inclusive) 而與聯邦憲法平等保障條款不符，換言之，此項年齡限制，將使仍適任者因此遭受強制退休，即是否適任與年齡間欠缺合理關聯性。See *Murgia*, 427 U.S. at 325 (Marshall, J., dissenting) .
- 註三十六：429 U.S. 190 (1976) .
- 註三十七：如 1979 年涉及外事人員強制退休年齡之 *Vance v. Bradley*, 440 U.S. 93 (1979) 、1991 年涉及密蘇里州法官強制退休年齡之 *Gregory v. Ashcroft*, 501 U.S. 452 (1991) 及 2000 年涉及禁止就業年齡歧視法之 *Kimel v. Florida Board of Regents*, 528 U.S. 62 (2000) 等案，大致都援引 *Murgia* 一案之判決先例。
- 註三十八：See *Murgia*, 427 U.S. at 327 n. 8 (Marshall, J., dissenting) .
- 註三十九：例如歐洲很早就重視年齡歧視在工作權平等保障上之問題，除了歐洲人權憲章 (Charter of Fundamental Rights of the European Union) 第 21 條第 1 項及里斯本條約第 6 條 b 均將年齡列為禁止歧視之分類基準外，歐盟執委會並於 2000 年發布指令 (Council Directive establishing a general framework for equal treatment in employment and occupation, 2000/78/EC) 進一步規範禁止年齡歧視之具體作法。
- 至於歐洲人權公約雖未有明文禁止年齡歧視，然於歐洲人權法院相關判決中，亦肯認年齡亦屬於歐洲人權公約所保障之其他身分地位，see *Schwizgebel v. Switzerland*, application no. 25762/07, decided on 10 June 2010 (僅有法文版判決)。但對於年齡結合歐洲人權公約所保障之其他權利，例如公平審判與訴訟權，歐洲人權法院則特別強調與此類案件中之年齡問題，例如於涉及未成年人犯罪所應享有之相關正當法律程序權利，歐洲人權法院則一體適用歐洲人權公約第 6 條之規定，會員國於犯罪審理程序應考量未成年人之年齡、身心成熟度與智識能力，但不得因此而迴避公約第 6 條之規定，反而應促進未成年人參與程序的能力，see *T.v. U.K.*, application no. 24724/94 & *V. v. U.K.*,

application no. 24888/94, decided on 16 December 1999.

註四十：民法第 973 條及第 980 條規定參照。

註四十一：美國學者亦主張於美國憲法下，年齡歧視案件應適用性別歧視案件之中度審查基準。See Kohn, *supra* note 27, at 247.

註四十二：參照本院釋字第584號解釋林子儀大法官提出之不同意見書。

註四十三：同前註。

註四十四：例如就業服務法第 5 條第 1 項即規定，為保障國民就業機會平等，雇主對求職人或所僱用員工，不得以年齡為由，予以歧視，即在肯定各年齡層對社會之可能貢獻，其就業機會不應因其年齡長幼多寡而予以不合理之差別待遇。

協同意見書

大法官 陳新民

吳中宗族甚眾，於吾固有親疏，然以吾祖宗視之，則均是子孫，固無親疏也。苟祖宗之意無親疏，則飢寒者吾安得不恤也。自祖宗來積德百餘年，而始發於吾，得至大官，若享富貴而不恤宗族，異日何以見祖宗於地下，今何顏以入家廟乎？

宋·范仲淹·戒諸子及弟侄

本號解釋多數意見認定所得稅法第十七條第一項第一款第四目：「按前四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，合於民法第一千一百一十四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。」（以下簡稱系爭規定）關於減除免稅額之條件，將無謀生能力並確係受納稅義務人扶養者的範圍，僅限於須未滿二十歲或滿六十歲以上，而形成違憲之後果。其立論為：此規定無異影響納稅義務人扶養此一弱勢親屬之意願，進而影響其生存或生活上之維持，是為違反憲法平等權之「差別待遇」。

本席對於本號解釋多數意見認定系爭規定違憲的結論，敬表贊成。但並不認為僅以平等權作為「受侵害法益」為已。平等原則一如比例原則一，都是作為檢驗之基準，此兩基準之檢驗目的，乃在避免其他基本人權，例如財產權、工作權（例如：本院釋字第五八四號、第六四九號、第六二六號解釋）或營業自由（本院釋字第六八八號、第六八五號、第五一四號解釋）等，受到違憲的侵犯。

故租稅法律未能符合上述兩個檢驗基準時，首當其衝者，必然是憲法所保障之財產權。依據法治國家的「租稅正義」，立法者課予人民的租稅義務，必須公平（本院釋字第五六五號解釋理由書有云：「依租稅平等原則，納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐」）。在此一前提下，固應尊重、並討論立法者的租稅立法裁量範圍，但只要立法者違反此一義務，即可論以違反「恣意禁止原則」，而宣告此租稅法律違憲。

次而，本號解釋多數意見的方法論，刻意規避討論扶養親屬之減除額制度的定性—究竟是本院過去一貫解釋所肯定的「租稅優惠」（例如本院釋字第四一五號解釋），還是要更進一步跨入到「最低生活要求之保證」？本號解釋對前者的漠視，且有意將憲法第十五條保障人民生存權之規定納入於解釋理由之中，顯然有摒棄前者之意圖。這種不能針對系爭規定的法律性質含糊以對，將更不能夠澄清論定系爭規定違憲所

涉及之對立法形成權檢驗所採行之標準，究竟是嚴格或寬鬆？本號解釋顯然也違反了「體系正義」之要求。

本席認為本號解釋的焦點，應當集中在納稅義務人—即扶養義務人，乃是以「家長」的身分確實照顧、扶養其無謀生能力之親屬，故應當將「家長家屬」間的扶養，作為論據系爭規定是否侵害此一具有憲法高度的「家庭法益」之「制度性保障」。從而論定立法租稅形成權與此應受保護法益間的「平衡問題」。故非一般人與人之間的生存與照顧關係，而係家長與家屬間的生存與照顧，這才是本號解釋重心所在。

在肯定系爭規定確有違憲的大前提下，多數意見的論理依據、方法與邏輯論證上，不免有「失焦與失重」現象，爰提出協同意見書如次，以一抒本席的見解：

一、減除額的性質—仍屬租稅優惠的定性

系爭規定的減除額的定性可否屬於租稅優惠，從而涉及到立法者享有較大的裁量範圍。按所謂的租稅優惠，乃納稅義務人滿足一定要件下，法律給予其稅捐利益，亦即減少稅捐的義務，故此即屬於租稅法律主義之適用範圍（本院釋字第三六九號解釋）。由於稅捐優惠已經可能造成違反平等原則之「實質課稅主義」之虞，故立法者對於租稅優惠的要件，自應當採明定主義，不能夠讓諸稅捐機關擁有裁量權（註一）。相形之下，對於租稅優惠之立法目的，立法者恆擁有較大之立法裁量權（註二）。

至於不採租稅優惠之定性，而採取「保障最低生活」之定性之見解者，則以為事涉人民之是否擁有合於人性尊嚴之生活能力，非同小可，則立法者的裁量權即應當給予相當之限縮（註三）。

上述的兩種定性問題，本號解釋並未有對此作出說明，但理由書中卻呈現出「兼採論」：

呈現出「租稅優惠說」之處：在本號解釋理由書第三段明確提到：「……國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施多端，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。……」此段文字中的「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」，便將系爭規定具有濃厚的「扶養誘因」作用，也因此將其具有「優惠性質」畫龍點睛地說明出來。

但同樣支持「最低生存標準說」也見諸上述的「進而影響此等弱勢者生存或生活上之維持」，且透過對系爭規定要採取「較嚴格之審查標準」，顯示出系爭規定已經有要確保弱勢人民擁有「合乎人性尊嚴之基本生活需求」（參見本院釋字第四八五號解釋理由書）。

本席認為系爭規定仍是維持優惠論，其理由如下：

（一）基於「體系正義」的解釋方式

體系正義（Systemsgerechtigkeit）是指以平等權之精神，強調立法權或司法權在規範同一類型事物，應有同一之標準（本院釋字第六八八號解釋）。如果事後有同一類事物（或案件），立法或司法機關要為不同處置時，必須要基於更高度的公益考量，並且（特別是在司法權方面）要善盡說明差別待遇的義務，使得同一類型事物的法律關係，在一個法治國內，能有一個清楚的「可預測性」（註四）。

和本號解釋標的（系爭規定）完全一致的本院解釋前例乃為釋字第四一五號解釋。該號解釋對於減除額的性質，有極為清楚的說明：「……所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在使納稅義務人對特定親屬或家屬善盡其法定扶養義務，此亦為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠，……。」所以此一減除額係一種扶養誘因的租稅政策，既然行諸於租稅法律，亦應當遵守租稅法律主義，故該號解釋之原因案件，認為主管稽徵機關之函釋限縮該減除額之適用要件，即與法律租稅主義之意旨不符而違憲。

在本院釋字第四一五號解釋已經明確認定減除額為租稅優惠之定性，本號解釋如有異於本院釋字第四一五號解釋時，必須詳為敘述；如未特別說明之，即屬於默示同意前例。

同樣的，在本院不久前作出之釋字第六九二號解釋，雖然系爭標的不完全一致—該號解釋之解釋對象為本號解釋系爭規定的同條第二目，但探究的法規性質相當接近：都是涉及到免稅額的範圍—該號解釋在二十歲以上，在校就學子女；本號解釋則為二十歲至六十歲間的無謀生能力之親屬—。因此，兩號解釋都在討論免稅額適用範圍的寬窄問題。至於寬減額的定性，即無差別之處。

然而，在本院釋字第六九二號解釋，則與釋字第四一五號解釋的看法一致，仍係基於租稅法律主義，宣告主管機關之函釋牴觸該上開原則而違憲。質言之，並未推翻釋字第四一五號解釋所構建「減除額乃租稅優惠」之性質。

體系正義之要求，既然對人民有產生「法確信的可預見性」的積極功能，也要求司法機關在作出和此體系正義之前例，有不同的決定時，必須善盡說理義務，來正當化此「更易前見」之舉。這不僅是避免司法恣意，也是司法自制之義務。本號解釋既然沒有特別說明已有變更本院以往由釋字第四一五號及第六九二號解釋，所樹立的「優惠說」之見解，故解釋上即不可以企圖為「沈默變更」（stillschweigender Wandel）的「暗渡陳倉」，予以更易為「最低生活保障」之定性，否則即有違反法治國原則。

（二）立法者租稅優惠政策形成範圍

立法者的租稅形成權，基本上是享有極大的自由決定空間。憲法所欲控制者乃符合平等原則（租稅正義）或是個別基本人權之制度性保障。

先以後者為論，典型例子為財產權必須擁有充分的「私使用性原則」（Privatnutzigkeit），讓人民努力工作獲得財產後，得保有絕大多數的財產，來延續生命、發展人生，不可以被政府奪取泰半，易言之，可以防止立法者制定出掏空人民財產權內容的所謂「勒緊式稅捐」（Erdrosselungssteuern）（註五）。本案涉及「家庭」的制度性保障，亦是一例。

立法者擁有之租稅形成權，在大方向上，必須要滿足國家的重大價值判斷，例如基本國策；至於在內容上，主要是以平等權來拘束之，這也是構成租稅正義的內涵。立法者根據國家的需要，藉著租稅立法籌集財源。故舉凡稅捐之種類、稅率、稅務主體與客體……，都需要立法者的判斷。這也是屬於政治領域，而非司法所能審查之範疇。就此領域的管制，也僅能依靠租稅法律主義，保障人民財產權利。至於這些立法之判斷，且多半是立法者對未來之判斷，可稱為「立法者的預測特權」（Das Prognosenprivileg des Gesetzgebers），司法審查都應給予高度的肯認（註六）。

特別是在涉及到憲法委託的領域，例如憲法基本國策之範圍，許多實踐社

會國家理念的福利政策，都不能是空中樓閣式的憑空想像，而係要衡酌國家的預算能力，配合社會的現狀，預估日後的發展趨勢等……，方可制定出一個可行的法制。這是屬於立法裁量之範疇，職司釋憲之大法官，必須對立法判斷，給予最大的尊重。本席在釋字第六七六號解釋所提出的不同意見書，已經對此司法自制的必要有甚多闡述，在此不多加贅述。

顯現在扶養的減免額設計的制度上，立法者也可享有相當大的形成權限，例如：

- a. 要否採行減免額的決定，如果不採行此制，亦不當然違憲。
- b. 減免額的目的：例如爲了就學之目的（所得稅法第十七條第一項第二款）；扶養親屬（系爭規定）等。
- c. 減免額的額度：包括標準扣除額或是列舉扣除額。例如一般標準扣除額每位納稅義務人每年扣除七萬三千元；特別扣除額，更是分爲五類，例如身心障礙扣除額，每年可達十萬等。
- d. 減免額的適用範圍：例如納稅義務人與配偶的直系血親尊親屬，年滿六十歲以上而無謀生能力，而受納稅義務人扶養者（所得稅法第十七條第一項第一款）未滿二十歲之子女……（同條文第二款）、納稅義務人之配偶、或同胞兄弟姊妹……（同條文第四款），都是立法者可以決定適用減免額之對象。

（三）租稅立法裁量的限制

立法者的上述裁量權限，包括預測裁量，都不是意味著完全授權，而是有義務性之裁量。這也是配合公法學上已經摒棄的自由裁量之概念，而代以「義務性裁量」（註七）。

然而，立法者的上述「判斷及預測優先權」（Einschätzungs- und Prognosevorrang），以及其所行使之裁量結果，也可經過一定的審查程序。如果日後審查發現這是屬於一種非立法時所得預料的錯誤判斷，當然不一定會造成違憲後果，立法者可以容有改變之可能性（及義務），尤其是立法者爲因應有些財政、科技等新興事務，所爲的立法對策，容有讓立法者累積經驗的空間。但立法者預測乃是被驗證出當初判斷乃基於不正確的事實、論理依據，或是價值判斷時，則這種類型的「預測錯誤」（Fehlprognose），就應透過釋憲方式，予以挽救（註八）。

租稅形成權自以一定之目的爲導向。立法者的租稅目的得以平等權來予以審查。按現代所謂的「租稅國家」理念（Steuerstaat）（註九），可以善用租稅優惠的立法，以達成多重的國家任務。大法官釋憲也承認了這些租稅優惠的立法目的，例如爲了簡化稽徵作業程序（本院釋字第四三八號、第四九六號解釋）；發展經濟促進土地利用（釋字第四六〇號解釋）；鼓勵國人升學（本院釋字第六九二號解釋）；以及提供扶養親人之誘因（例如本號解釋之原因案件）……，都是租稅優惠的目的，且是合乎憲法意旨的租稅目的。然而，租稅優惠制度既然容易衝擊量能課稅的公平性，已於前述。故每個租稅優惠之規定，即應以平等權予以檢驗，且應當「小心翼翼」的檢驗。避免不公的現象透過此最容易形成不公弊害的優惠制度，予以借屍還魂。

二、侵犯法益的問題

如前所述，憲法規定的平等權與比例原則，都是爲確保其他基本人權不會遭到違憲的侵犯。系爭規定到底侵犯人民何種法益？可以申述如下：

（一）首當其衝者，當以財產權為對象

本號解釋是關於所得稅法中，對於扶養親屬的減除額範圍問題。很明顯這是涉及到納稅義務人是否不當的喪失減除額的優惠，當然直接決定其應納稅額之高低—即使人民負擔起公法上的金錢給付義務，當然涉及到人民財產權是否非法侵犯之問題（本院釋字第六七六號解釋理由書參照）。按憲法規定人民擁有財產基本權，起源於法國大革命之人權宣言，乃是一個古典人權，具有典型的防禦權特徵，便是以防範來自於國家違憲與非法公權力—稅捐、徵收與沒收公權力—的侵犯。本號解釋系爭規定的首要目標，自以財產權為標的也。

針對人民財產權的合法限制，最主要是來自於國家的租稅權（註十），以及其他由法律所課予之金錢給付義務（本院釋字第五九三號解釋）。憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，一方面課予金錢給付之義務，另外也履行財產權保障之義務，此即是租稅法律主義。這個義務的實踐，必須依據法律，如同其他人權的限制，以及其他公共利益之實踐都必須透過法律的規範。這是實踐的程序問題，但在這些「實踐法律」的內容上，正如同法治國家不是要求僅是形式意義的法治國，而係「實質意義的法治國」一樣，租稅法律與其他限制人權的法律一樣，都必須達到實質的正義，也因此，導源出了「租稅正義」的概念，人民必須依據一個公平與正義的租稅法規，而承擔財產權受限制、履行賦稅的義務。

因此，人民的租稅義務乃基於租稅法律主義與租稅正義兩原則而產生；反面而論，每一個租稅條文也同樣必須要符合上述兩個原則，以及上開兩原則所包含的其他更細節與具體的要求（例如前者租稅法律主義所要求的「明確性原則」之實踐（註十一）；後者則以平等權來予以檢驗）。此亦為本院釋字第五九七號解釋理由書所謂之：「所謂依法律納稅……，各該法律之內容，且應符合量能課稅及公平原則。」即為此義。

本號解釋之重點，則在於系爭規定是否符合租稅正義，必須對於系爭規定之性質、其所追求之公共利益等予以探究，方得知是否造成違憲之後果。

（二）平等權的適用

1. 如何為「公平」的檢驗？

本號解釋援引平等原則之理由為：影響納稅義務人扶養弱勢家屬之意願，進而影響其生存及生活之權利。易言之，乃保障納稅義務人有「平等扶養」其他弱勢家屬之權利？抑或是其他弱勢家屬有「平等受到扶養」之權利？本號解釋多數意見在解釋理由書第四段處，提及：「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。上開受扶養者之需要與扶養者扶養費用之負擔不因無謀生能力者之年齡而有所差異。」顯然是兼採兩者而論。

按平等權之受侵害，乃是權利人的基本人權或其他權益，遭到公權力不公平的侵犯所致。如果本案能以平等權來衡量，即應探究：

第一，納稅義務人有無要求扶養其他弱勢家屬之權利，從而有享受稅捐上之扶養減除額之好處？

第二，弱勢家屬是否擁有接受任何一個扶養義務人之扶養之平等權利？亦即弱勢家屬是否擁有挑選扶養義務人之權，從而享受平等權的保障？

按扶養制度乃民法第一千一百十四條以下所規定。對於扶養義務人的範圍（同法第一千一百十四條）及順序（同法第一千一百十五條）、受扶養權利人之順序（同法第一千一百十六條），都有明確的規定。這個由民法所創設之扶養法制，雖然與稅法有關的扶養優惠減除額制度不一定要完全一致，可以由立法者擁有一定的形成範圍，但基本上不能夠違反民法相關規定，例如扶養義務人的範圍，與家的意義與組織等，已於上述。

故立法者在租稅優惠立法裁量中，對扶養義務人得要求減除額行使的範圍，既然可與民法扶養順序脫勾，對於主動承擔扶養弱勢家屬者，給予此具有獎勵或誘因性質之租稅優惠，顯示出立法者主動性，而非扶養義務人可以強制性要求立法者配合的被動立法。扶養人其實並非「扶養義務人」，而係自願扶養人，因為家長對無謀生能力家屬的扶養義務，乃排序第三順位，之前尚有該家屬之直系血親卑親屬及尊親屬（註十二）。學界也認為，惟有出於道德、而非法律義務而承擔起扶養義務者，方得適用具有扶養誘因性質的扶養減除額規定（註十三）。

故扶養人並無平等的要求，其可扶養任何家屬，而要求立法者一定要賦予與其他履行法定扶養義務者相同的減免額。平等權無法援用於賦予扶養人此種當然稅捐優惠權。

至於弱勢家屬有無平等要求獲得扶養人的扶養，且立法者應以租稅優惠予以保障？顯然此立論也不能成立。弱勢家屬之受扶養權利，已見諸於民法之規定，如果在諸多順序扶養義務人中，排序較後的扶養義務人，並無依扶養權利人之意願而承擔起強制扶養之義務，此即無公平受扶養之權利問題。

平等權的侵犯與否，常需要兩組「比較組合」（Vergleichspaare），判斷其是否屬於「同一類型案件」，從而應當享受相同的法律待遇；反之，是否為不同類型案件，而應有不同的法律待遇。

在本案情形，此「兩組」比較類型為何？扶養義務人一方面只存在「扶養義務」之對象；另一方面，則為非扶養義務（但卻基於道德的主動扶養），因此，此兩組比較組合顯示出正是不同的（扶養義務與否）扶養對象，也因此不應當強制地給予一定的法律效果不可。易言之，此乃「不同事物的不同對待」。故既然不存在扶養義務人享有扶養親屬選擇權，也不存在被扶養人享有選擇扶養義務人之前提下，何有所謂的「公平對待」的比較標準？

本席也懷疑多數意見這種以受扶養之「非權利人」之生存權遭到可能影響，而導致扶養之「非義務人」的平等權受到侵犯為論理依據，是否過於玄妙而令人不解？

本席認為欲解決此一矛盾，唯有將立法者的差別待遇置於「利益衡量」，亦即不當以一般人民的立場考量，而係以「家」的制度，以扶養人作為「家長」的身分，不一定要嚴格遵守民法的扶養順序，立法者為了闡揚國人孝親與照顧族人的優良民風，所創設出的扶養家屬租稅優惠政策，此優惠政策一方面要符合租稅法律主義，另一方面必須遵守公平的原則，平等權即可在此扮演重大的判斷角色。

2. 平等原則的檢驗標準

本號解釋多數意見在理由書援用平等原則，判斷系爭規定違憲，且採取「較為嚴格之審查」。然而，此較為嚴格之審查之標準為何？究竟審查的尺

度分爲三種（最嚴格、嚴格及寬鬆），抑或是兩種（嚴格及寬鬆）？

本號解釋之使用「較爲嚴格」用語，顯然是對應「寬鬆」，似乎採行兩種審查標準，才有所謂較爲嚴格之審查尺度。

這種「較爲嚴格」審查基準之目的，也可以呼應多數意見所明白援引系爭規定所保障的法益：憲法第十五條之生存權及第一百五十五條之國家應適當扶助與救濟老弱殘廢及無力生活者，以確保此等弱勢者生存與生活上之維持的重度法益而言。

採取寬嚴兩種審查標準，已符合德國聯邦憲法法院在將近三十年的釋憲實務中，所發展出的模式。本席在本院釋字第六八二號解釋不同意見書中，對此新的審查標準，已詳加說明。這個所謂的兩種審查模式，乃是區分：立法者「因人而異」與「因事而異」所作出的差別對待，是否造成不平等的違憲後果。

所謂的「因人而異」而爲的差別待遇（personenbezogene Ungleichbehandlung）是指針對法規適用的年齡、身分、教育背景及職業別等，而差別之待遇。這是最容易造成侵犯平等權的類型，應當適用嚴格的標準，這是以正義觀來判斷規範差別對待之對象，所造成差異種類、程度、有無符合比例原則或是權力濫用之嫌疑，立法者的裁量權力、動機及立論，應該受到較爲嚴格懷疑與檢驗。

至於「因事而異」的差別待遇（sachbezogene Ungleichbehandlung）是指因爲客觀存在事實的不同，而作出的差別待遇。德國聯邦憲法法院曾舉出一例：德國民事訴訟法對於判決未有上訴途徑與期間教示之規定，而行政訴訟與刑事訴訟之判決則有此規定，如此一來，民事訴訟法的欠缺規定會否牴觸平等權？德國聯邦憲法法院認爲這種「因事而異」的案件，許可立法者有較大的裁量權，除非有明顯的恣意，否則無庸援引嚴格的比例原則予以檢驗，是爲寬鬆的裁量。這個案例與本院釋字第六六七號解釋，關於訴願與行政訴訟的送達時效，有異於民事訴訟者，大法官認爲並不違反人民的訴訟權、亦不牴觸平等權及體系正義，乃不謀而合之見解也。

誠然，我國大法官解釋歷年來對於平等權的認知，多半維持在恣意禁止原則，但對於這種基於「因人而異」的判斷基準，近年來頗多採行嚴格審查基準，並且進行深度的法益權衡（如本院釋字第五四九號、第六二六號解釋），實與德國聯邦憲法法院這種「因人而異」的立法差別待遇審查基準，並無差異。

不過，本號解釋的標的，既然是立法者的租稅優惠政策，基本上任何立法者所欲追求的目的，都很容易符合「合憲」的要求。要跨過此一「合憲目的」之門檻，極爲容易。前已述及，租稅的減免法制，是高度的立法形成權範圍，無論是立法者要否採行此優惠政策，甚至對優惠法制的整個內容（制度成型），都繫乎於立法者的判斷。相較之下，僅僅是此制度內涵中極小的優惠對象，能否通過公平原則之檢驗，屬於整個立法政策上的若干枝節性質的在手段遂行。這種高度的立法形成權，釋憲機關恆以最大的尊重，不能給予太大與太多的強制規定。故在審查密度上，基本上就應當摒棄「最嚴格」的審查密度。

而本號解釋既然涉及到憲法所要貫徹的制度性保障一家的制度性保障一

（下文將述及），是屬於極為高度的法益，立法者如果要作出區別待遇的裁量，必須通過與此高度法益的衡量，以達成公平之判斷，故不得採取寬鬆的審查標準。本席以為本號解釋之審查標準，雖然仍可依循「兩種標準」，但實際上是屬於「中度」審查，易言之，乃跨入「嚴格標準」中，但尚未到「最嚴格」之程度也。

而本號解釋既然涉及到系爭規定對於確實受到扶養的家屬，以年齡區分兩種不同待遇，這種以年齡為硬性區分，似乎是出於立法者的「推估」——二十歲至六十歲之家屬，當有謀生能力——。但是這些家屬儘管在此年齡之內，確定有不能謀生，以及有接受扶養的事實，是否宜應當給予同樣享受減除額之優惠？對於這種矛盾現象，立法者未能提出任何區別對待的理由。很明顯的，上述立法者的推估，不盡理智，而經不起檢驗。系爭規定應當以「確實不能謀生」作為扶養減除額的唯一要件即可。捨此重大之要件而不見，顯然是違反「一般正義觀」（Allgemeine Gerechtigkeit）——以一般國民的正義觀念作為判斷標準——，便可以論以違反平等權（註十四）。

3. 可否為區別待遇？—法益衡量的問題

系爭規定之所以將二十歲以上，六十歲以下家屬之減免額予以排除，依其立法理由，旨在鼓勵國人孝親、課稅公平、徵起適足稅收及提升稅務行政效率（本號解釋理由書第四段）。此四項立法理由，僅有第一項「孝親」為租稅之誘因，也方具有租稅優惠之特徵，其他三種皆為行政作業或行政目的，從而邀得立法裁量的高度空間之優點亦只有此四分之一之目的而已。

而挑戰此一立法目的之另一端，則應當為「家」的制度。按我國民法對「家」的任務與組織，都有充分與詳盡之規定，「家」作為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（參照本院釋字第三六二號、第五五二號及第五五四號解釋），且是一個開放性的憲法概念，包括夫婦、父母子女、忠誠義務、扶養關係……，也是構成國家文化憲法中極為重要之一環（註十五）。

這是比憲法基本國策中，多半屬於憲法委託的條款（例如本號解釋所援引的憲法第一百五十五條）規定，具有更大的拘束力。家長負有扶養家屬的法律義務，固然民法已有一定之扶養順序，但稅法可以進一步鼓勵納稅義務人主動且積極地承擔起扶養無力謀生家屬之任務（而非義務）。這是一個值得喝采的立法積極作為，可以對善良風俗的延續、淳厚民風之闡揚，發揮莫大的誘因！不僅在社會政策方面，經濟政策亦同，立法者可以善用租稅優惠政策提升國家的經濟實力——也是現代國家所強調的「經濟引導」（Wirtschaftslenkung）的常例。

如果施之於國民親情、人倫及道德的領域之內。再加上此些弱勢族群如果未能受到家庭溫暖的扶養，扶養人積極且熱心的照顧，勢必要轉由國家或社會救濟團體予以救濟，反而耗費更多的社會資源以及產生社會問題。相形之下，國家每年僅僅損失有限的稅收，以及未必會增加太大的稅捐稽核成本（註十六）。本號解釋多數意見顯然衡平的標準，絲毫未顧及到扶養人是居於家長的地位，以及扶養行為彰顯了背後濃厚的倫理色彩。

本席願強調，系爭規定乃家屬間所產生的扶養事實，而非泛泛人與人之間的扶養與照顧問題。試問：如今一個國民主動收容社會上的遊民、孤兒，可否要求立法者給予減免稅額之優待？難道不一樣可以援引生存權及憲法第

一百五十五條的立論，認為不給予照顧人的租稅減免，將會引發其生存與生計的危機乎？顯然答案係否定的。

這更可以看出「家」的制度性保障，應當在此號解釋中發揮應有的規範力。

關於「家」的制度，民法已經有了極為明確之概念。立法者不宜在租稅法的領域內，另創新的「家」之制度。故租稅法領域應當與民法體系都有同樣的「家」的制度。其關於「家」的概念，以及家長與家屬之定義，亦同。

本院釋字第四一五號解釋理由書中，亦對此一問題，有了清楚的闡釋：

所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定：「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百一十四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」，得於申報所得稅時按受扶養之人數減除免稅額，明示此項免稅額之享有，無論受扶養者為其他親屬或家屬，除確係受納稅義務人扶養外，尚須符合民法第一千一百一十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，即以具備家長家屬關係為要件。所謂家，民法上係採實質要件主義，以永久共同生活為目的而同居一家為其認定標準，非必以登記同一戶籍者為限。

故租稅優惠中的扶養關係，自然應以民法的規範為準。是為「法秩序的一致性」（Einheitlichkeit der Rechtsordnung）。

從而行使減除額的權利的家長，對受扶養之家屬，也一定是「永久共同生活為目的之家屬」為限。因此不能夠許可所謂的「為報稅目的而產生的家屬」。這種在租稅實務上經常可見的「假扶養」，是稅務稽徵機關所應防止的違反租稅正義之現象。所謂租稅正義，一方面既要求人民公平的納稅，另一方面也要防止人民「不公平」的漏稅。「假扶養」的現象，正是這種不公平的漏稅行為也。稅捐機關可公布一定的認定標準，從而要求報稅義務人負起協力義務，例如：原因案件曾涉及財政部相關的函釋（財政部八十九年九月七日台財稅第○八九○四五五九一八號函及九十六年十二月二十日台財稅字第○九六○四一三二九六○號令）（註十七），都是可以許可實施的行政函釋制度，而並不一定牴觸租稅法律主義（可參見本院釋字第五○○號、第五○六號解釋）。

本號解釋原因案件聲請人已經質疑系爭規定牴觸了此一原則，但多數意見並未將此一問題一併予以澄清，甚為可惜也。

（三）生存權？

本號解釋雖未明白將系爭規定侵犯生存權作為違憲之理由，但間接論理上已經提到系爭規定將影響被扶養之無謀生能力之親屬之生存與生活權利，因此，生存權是否足以作為論定一個稅捐優惠法規是否違憲的法理之問題，必須未雨綢繆予以探究。

生存權係一種古典人權，也是一種防衛權，防止來自於國家違憲與非法公權力之侵犯。生存權所保障之法益甚多，學理上可以衍生出探討死刑應否廢止、墮胎是否應合法化、安樂死可否許可等問題（註十八）。且其保障的對象，乃一般國民，既不限於是否為貧病無力生活的人民，也毫不關涉受保護者有無家長與家屬間關係的國民。

以本院過去對憲法生存權所作的解釋而論，作為古典人權意義的生存權，

發揮在保障國民生存與生命法益的高度重要性上，效果極為不彰。就以本院有甚多解釋涉及到死刑應否廢止之問題為例，皆不能援引此一權利，獲得成功宣告死刑規定為違憲的結果（例如釋字第五五一號、第四七六號解釋）。

如果連重大生命法益都不能援引生存權予以保障，但涉及財產法益，且只是低額財產法益—以每人每年僅有區區八萬二千元稅捐優惠—，豈可超越剝奪生命法益的重要性？卻可以獲得生存權的「救援」，是否矛盾之至？

同樣的本院過去對生存權所有相關解釋，也沒有將此防衛權之概念，擴張成為社會權，甚至是公法請求權的企圖。過去大法官明顯地理解，萬一憲法生存權可以擴張到變質成為此種請求權的角色，得賦予人民防止國家「給付不足」的請求權，來保障得由國家處獲得「符合人性尊嚴的最低生活費的給付」，一旦社會立法（例如社會扶助法）或是相關之租稅法律未能滿足此「保障最低生活標準」時，即可援引此一憲法人權規定，而宣告該法律為違憲乎？如果採取此一見解，不僅本號解釋系爭規定應宣告無效外，即連整個減除額制度一如本案原因案件每人每年七萬七千元（另加殘障特別扣除額），也完全不夠維持在今天臺灣每一個人身心障礙者每年起碼生活所需。更遑論要提高到能夠「符合人性尊嚴生活」的程度。是否此整個減免額制度為違憲乎？

另外，本號解釋將「受扶養之家屬」的生存權，受到系爭規定的侵犯，作為系爭規定違憲的依據。按系爭規定乃不許可扶養人扣減一定之扶養支出，是否可以將此扶養支出的受益對象權利，所可能遭受到的損失，作為認定系爭規定的侵害法益而違憲？恐有待斟酌。以本院甫作出之釋字第六九二號解釋為例，該號解釋原因案件同樣與本號解釋為相同條文，都是租稅減除額的案例，僅是適用同一項不同的條款（目）而已。但相關主管機關之函釋，對於成年子女就學減除額的限制規定，該號解釋也不以該「受益對象」的子女「就學權」受侵害為由，而作為違憲之依據。

為何在同樣性質的案例的受侵法益之判斷上，會有兩種不同判斷標準，豈合乎體系正義乎？

故以大法官多次對於生存權之解釋，已經「弱化」肯定保障擁有生活所需的財產權，例如釋字第五九六號解釋之涉及債權人查扣債務人債權之限制；釋字第四九四號解釋對於勞工的福利與勞動條件之最低標準；釋字第五四九號解釋對勞保被保險人死亡後的勞保給付性質；釋字第四六四號解釋涉及軍官的俸給標準；釋字第四二二號解釋，關於佃農的生活費用估算，以及釋字第二〇三號解釋對於教職員續聘規定等，都是其例。如此一來更凸顯財產權與生存權之間密切關係，這也應驗證出財產權是作為人民「生存的物資基礎」，租稅的多寡，既然涉及到人民財產的損失，也涉及到其可以支配資源的大小，影響的恐怕是一般行為自由—發展性抱負（憲法第二十二條所保障之標的），而少在生存權之上。此亦是本席所不贊成將生存權，作為本號解釋違憲論所侵害的主要法益之理由也。

（四）國家扶助請求權的問題

憲法第一百五十五條之規定：「國家為謀社會福利，應實施社會保險制度。人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災害者，國家應予以適當之扶助與救濟。」也作為本號解釋的立論之一。

誠然，本號解釋多數意見援引此一條款的妥當性，乃高過援引生存權，是

因為本條款已經接觸到系爭規定所欲規範的標的一扶養無謀生能力之家屬，比援引規定國家與一般人民之間，不一定涉及到貧病扶助的生存權，更合乎「事理」（事物本質，Natur der Sache）。

該條款不僅僅為對立法者無拘束力之方針條款，而是一種憲法委託之概念，要求國家應當制定各種法律，以分進合擊的方式，以各種社會立法達成目標，最明顯是社會救助法（關於低受入戶之保障規定），身心障礙者權益保障法（第七十二條）等（註十九），作為租稅立法的系爭規定亦是其中之一，究竟以社會立法為重，故不能夠獨苛責本法。

系爭規定既然僅是國家扶助無力生活國民的一個「輔助性立法」，多數意見於解釋理由書中（第三段）也提到「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之規定，亦屬其中一環」。可見得系爭規定可以算是分進合擊的一環，只要與大方向未牴觸，即屬於合憲也。

故憲法第一百五十五條可作為承認立法者可制定減除額租稅優惠之政策，乃是合憲之依據。至於在具體形成此優惠政策之細節，如果有違反平等之處，可以以牴觸租稅正義或侵犯其他法益一如本號解釋「家」的制度性保障，予以挽救，不宜以此一條文作為糾正政策內涵的違憲依據。

三、結論—應獎勵與支持「民德歸厚」的扶養德行

本席願強調，系爭規定乃家長與家屬間所產生的扶養事實，而非泛泛人與人之間的扶養與照顧問題，也不是涉及到一個國民主動收容社會上的遊民、孤兒，可否要求立法者給予減免額之優待之問題。故無庸援引憲法生存權的宏偉概念！而應處理者乃國家必須高度保障的「家」的制度，以及源於濃厚倫理道德之人倫秩序所關涉的家長照顧、扶養弱勢家屬的情形。國家應該是以鼓勵與積極的態度面對之（就像本號解釋原因案件的當事人，是以扶養寡嫂及其子女之事實為訴求。如屬實，則應為佳話矣！）。但在本號解釋理由書中，卻感受不到有一絲絲的熱情與讚揚。

如同本席在釋字第六九二號解釋主張對成年子女就學的減除額制度，不應只是專注是否符合租稅法律主義的技術層面，而應該提高其憲法的高度，以重視「文化憲法」的重要性。本號解釋亦然。

本號解釋應闡述此關涉到人倫扶養之價值，比本院釋字第六九二號解釋具有更高度的憲法位階。扶養人若不是基於法定強制的扶養義務，而係主動進行扶養德行，即使不符合民法那種「親親疏疏之別」所排定的扶養順序，但立法者利用此稅捐的優惠政策，既然進一步的獎勵家長自告奮勇地進行扶養，這是值得讚許的立法旨意，吾人更應該要求其「為德務盡」，藉著租稅公平原則，讓此良好的稅捐優惠旨意獲得更大、更廣範圍的實現也。

萬事莫如救助急。語云：「欠一文錢，逼死一位英雄好漢；欠一碗飯，餓死一位英雄豪傑」。何況同居共生之親人乎？

「古文觀止」一書中載有一篇宋朝錢公輔所撰寫的「義田記」，讚頌宋朝大文學家范仲淹設置義田之義舉，以周濟族人。該篇文章中提到：昔日周朝晏平仲（晏子）也是盡其俸給周濟族人的典範。且「晏子之仁有等級，而言有次第也。先父族，次母族，而後及其疏遠之賢」。又言：「世之都三公位，享萬鐘祿……而族之人操壺瓢為溝中瘠者又豈少哉？況於他人乎？是皆公（范仲淹）之罪人也

」。

范仲淹這位講出「先天下之憂而憂，後天下之樂而樂」的大家，的確是闡揚我國固有「周恤親族」的典範。試觀乎其另一篇「戒諸子及弟侄」一文中，亦有一段令人省思的敘述：「吳中宗族甚眾，於吾固有親疏，然以吾祖宗視之，則均是子孫，固無親疏也。苟祖宗之意無親疏，則飢寒者吾安得不恤也。自祖宗來積德百餘年，而始發於吾，得至大官，若享富貴而不恤宗族，異日何以見祖宗於地下，今何顏以入家廟乎？」

子曰：「慎終追遠，民德歸厚矣」。其實不一定只有「慎終追遠」，只要家長善盡照顧家屬之責、家族人人善盡周恤族人之道義，都是可使「民德歸厚」。本號解釋既然涉及到這種可能增厚國民德風善行的立法，正應當發揮一個「良知天平」的功能。試作一個簡單的盤算：國家只會損失極少的稅收，換來社會風氣如此巨大的發展，是否以「小本換取大利」乎？

註一：參見黃茂榮，稅法總論，植根法學叢書編輯室，二〇〇五年增訂二版，第四七八頁以下；黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，傳文文化出版公司，一九九七年，第六十一頁以下。

註二：參見柯格鐘，論個人綜合所得稅之免稅額—大法官釋字第四一五號解釋與所得稅法第十七條第一項第一款規定評析，月旦法學雜誌，元照出版公司，第一四二期，二〇〇七年三月，第二七五頁。

註三：參見陳敏，憲法之稅法概念及其課徵限制，政大法學評論，第二十四期，一九八一年十二月，第五十五頁；陳清秀，稅法總論，元照出版公司，二〇一〇年六版，第五十五頁。

註四：參見翁岳生大法官在本院釋字第四五五號解釋之協同意見書；本席在本院釋字第六六六號解釋之協同意見書及釋字第六八二號解釋之不同意見書，都強調不得違反本院解釋所構建之體系正義。

註五：參見陳新民，憲法財產權保障之體系與公益徵收之概念，憲法基本權利之基本理論，上冊，元照出版公司，二〇〇二年五版，第三〇四頁。

註六：Peter Badura, Die verfassungsrechtliche Pflicht des gesetzgebende Parlaments zur “Nachbesserung” von Gesetzen, in: Festschrift für Kurt Eichenberger zum 60. Geburtstag, 1982, S.482. 同見本席在釋字第六六二號解釋之不同意見書。

註七：此觀乎行政程序法第十條行政機關行使裁量權不得逾越法定裁量範圍，並應符合法律授權之目的，此即「合義務之裁量」（Pflichtgemäßes Ermessen）。可參見：吳庚，行政法之理論與實用，增訂第十一版，第一二四頁以下；陳新民，行政法學總論，修訂八版，民國九十四年，第三三〇頁。

註八：Peter Badura, Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftswaltung, 4,Aufl., 2011, S.61. 再如本院釋字第四二二號解釋對於主管機關以函釋方式「推計承租人之生活費用，而未就不同地域物價水準之差異作考量，亦未斟酌各別農家具體收支情形或其他特殊狀況，諸如必要之醫療及保險相關費用之支出等實際所生困窘狀況，自難謂為切近實際，有失合理」，即可作為參考之用。

註九：可參見：葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，收於氏著：國家學與國家法，元照出版公司，二〇〇五年九月二版，第一八六頁。

註十：可參見陳新民，憲法學釋論，修正七版，民國一〇〇年九月，第三三二頁以下

- 註十一：本院在許多解釋中，都一再強調的內容，例如本院釋字第六九二號解釋：「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」，另參照本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號解釋。
- 註十二：惟釋字第四一五號解釋則認為：乃是此納稅義務人善盡扶養的義務。但該號解釋之原因案件乃祖父扶養孫子申報減免額，扶養排序在第二順位，與本號解釋稍有不同，似乎誤認了其扶養的強制義務性。
- 註十三：參見葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，收錄於氏著：所得稅與憲法，翰蘆圖書出版公司，二〇〇九年二月三版，第三六七頁。
- 註十四：Peter Badura, Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftswaltung, S.57.
- 註十五：葛克昌，前揭文，第三六三頁。
- 註十六：按享受到這些扶養減免額者，既然可透過申請減免之程序，因此，其負有舉證之義務。為此，財政部實際上也頒布函令說明無謀生能力認定原則，例如應取得醫院證明書、身心殘障手冊、當年所得額未超過免稅額，及村、里長證明（財政部八十九年九月七日台財稅第〇八九〇四五五九一八號函）。惟村、里長之核發證明，依現行規定（財政部九十六年十二月二十日台財稅字第〇九六〇四一三二九六〇號令），已經刪除。
- 註十七：見上註十五處。
- 註十八：參見陳新民，憲法學釋論，第三四七頁以下。
- 註十九：身心障礙者權益保障法第七十二條：「對於身心障礙者或其扶養者應繳納之稅捐，依法給予適當之減免。納稅義務人或與其合併申報納稅之配偶或扶養親屬為身心障礙者，應准予列報身心障礙特別扣除額，其金額於所得稅法定之。身心障礙者或其扶養者依本法規定所得之各項補助，應免納所得稅。」

部分協同、部分不同意見書

大法官 羅昌發

所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定，於計算個人綜合所得淨額時，得由個人綜合所得總額減除「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」之免稅額（以下簡稱系爭規定）。多數意見認此規定以受扶養之無謀生能力人未滿二十歲或滿六十歲以上為條件，使扶養滿二十歲、未滿六十歲而無謀生能力，且合於前述民法規定之其他親屬或家屬之納稅義務人，無法減除該免稅額，對此等納稅義務人形成差別待遇，不符憲法第七條所定之平等原則。本席敬表同意。由於系爭規定以「無謀生能力」之被扶養人年齡作為納稅義務人是否得扣除免稅額之條件，涉及對無謀生能力者尊嚴減損之更深一層問題，本席認為有予指明之必要。另本號解釋就系爭規定宣告違憲之部分至遲於解釋公布日起屆滿一年時失效，多數意見並未說明為何給予緩衝期以及何以緩衝期為一年之理由；本席認本件給予緩

衝期尚有斟酌之餘地。爰提出本部分協同及部分不同意見書。

壹、本件另涉及對無謀生能力人尊嚴之減損

一、尊嚴作為人民基本權利的內涵：

（一）尊嚴一詞（在本院大法官解釋及不同國際人權公約，分別稱「人性尊嚴」、「人格尊嚴」、「個人尊嚴」、「固有尊嚴」等）雖尚無法律或條約之明確定義，然其一般係指人性的維護、人格主體的維持、對於人之主體性的肯認與基本尊重。尊嚴的保護，已成為普世價值及重要的人權內涵。聯合國憲章（Charter of the United Nations）、世界人權宣言（Universal Declaration of Human Rights）、經濟、社會與文化權利國際公約（International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights（ICESCR））、公民與政治權利國際公約（International Covenant on Civil and Political Rights（ICCPR））以及諸多人權公約，均提及對人性尊嚴（human dignity）的尊重，或提及所有的人權均源自人類固有（與生俱來）的尊嚴（inherent dignity of the human person）。例如世界人權宣言前言二度提及固有尊嚴：「鑒於對人類家庭所有成員的固有尊嚴及其平等與不移的權利的承認，乃是世界自由、正義與和平的基礎」、「鑒於各聯合國國家人民已在《聯合國憲章》中重申他們對基本人權、人格尊嚴和價值以及男女平等權利的信念，並決心促成較大自由中的社會進步和生活水平的改善」。該宣言之條文更數次以尊嚴作為人權的重要內涵。例如該宣言第一條規定：「人人生而自由，在尊嚴和權利上一律平等。」第二十二條另規定：「每個人，作為社會的一員，有權享受社會保障，並有權享受他的個人尊嚴和人格的自由發展所必需的經濟、社會和文化方面各種權利的實現……。」世界人權宣言之後，尊嚴之維護更普遍成為聯合國各項人權公約極為核心之價值。前述經濟、社會與文化權利國際公約以及公民權利和政治權利國際公約亦均宣示：「對人類家庭所有成員的固有尊嚴及其平等的和不移的權利的承認，乃是世界自由、正義與和平的基礎，確認這些權利是源於人身的固有尊嚴」。

（二）對弱勢者而言，其尊嚴更應細心呵護，避免有對其作為社會積極成員之主體性，產生不尊重的情形。西元二〇〇八年五月生效之「殘疾人權利公約」（Convention on the Rights of Persons with Disabilities）亦將尊嚴之維護，作為對殘疾人保護的重要內容。聯合國數十年來持續推動對殘疾人保障在觀念、態度與方式上之改變，由視殘疾人為慈善、醫療及社會扶助之「客體」（objects of charity, medical treatment and social protection），轉化為使殘疾人成為享有各項權利之主體，並使其得以基於其自由意志與充分資訊下的同意，以及基於其作為社會的積極成員，為其生存而主張此等權利，並作成決定（subjects with rights, who are capable of claiming those rights and making decisions for their lives based on their free and informed consent as well as being active members of society）。（註一）該公約前言亦提及聯合國憲章對固有尊嚴的保障，並確認對殘疾者之歧視屬於對人的固有尊嚴與價值的侵犯。第一條規定，該公約之宗旨在於促進、保護與確保所有殘疾人充分與平等享有一切人權與基本自由，並促進對殘疾人固有尊嚴的尊重。第三條規定，該公約之原則為尊重固有尊嚴與個人自主。第八條更規定，締約國承諾提高整個社會對殘疾人的認識，促進對殘疾人權利與尊

嚴的尊重。

- (三) 我國已透過「公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法」，施行該二公約；並透過「消除對婦女一切形式歧視公約施行法」，施行該公約。雖該二施行法在我國國內屬於法律位階，然在我國法律體系內納入並執行國際人權公約，亦可證明我國對於該等人權公約所承認之人權價值（包括對人民尊嚴之維護），有明確且直接之肯定。我國雖非前揭世界人權宣言以及殘疾人權利公約之締約國，亦尚未以立法方式施行該宣言及公約，故無法直接引用該等人權宣言與公約作為憲法解釋之依據，然此並不影響該等國際文件所承認之各項人權及價值之普世性質，以及其得以作為解釋我國憲法基本權利內涵之重要考量依據。特別是在我國憲法之下，對於殘疾人之人格尊嚴基本價值之維護，與殘疾人權利公約所揭示者應無不同，自無異於公約所反映之國際趨勢及所保護之人權價值而為解釋之任何理由。（註二）
- (四) 憲法雖僅於增修條文第十條第六項規定「國家應維護婦女之人格尊嚴」，而別無其他條文直接規定人民尊嚴之保護，然大法官已於以往解釋中，明文承認人性尊嚴係屬憲法保障之內涵。例如，釋字第五六七號解釋謂：「……思想自由保障人民內在精神活動，是人類文明之根源與言論自由之基礎，亦為憲法所欲保障最基本之人性尊嚴，對自由民主憲政秩序之存續，具特殊重要意義，不容國家機關以包括緊急事態之因應在內之任何理由侵犯之，亦不容國家機關以任何方式予以侵害……。」本院釋字第六〇三號解釋亦謂：「維護人性尊嚴與尊重人格自由發展，乃自由民主憲政秩序之核心價值。隱私權雖非憲法明文列舉之權利，惟基於人性尊嚴與個人主體性之維護及人格發展之完整，並為保障個人生活私密領域免於他人侵擾及個人資料之自主控制，隱私權乃為不可或缺之基本權利，而受憲法第二十二條所保障（本院釋字第五八五號解釋參照）……。」（註三）
- (五) 按人性尊嚴可與人民其他基本權利連結，而作為其他基本權利存在之目的，或作為其他基本權利之核心內涵，或作為強化其他基本權利之法理基礎（例如本院釋字第五六七號解釋所處理之思想自由與言論自由作為人性尊嚴保障之一環；釋字第六〇三號解釋以人性尊嚴出發而承認隱私權作為憲法基本權利）。然人性尊嚴亦可獨立於其他基本權利之外，作為個別且重要的基本權利。例如，由殘疾人權利公約第一條與第三條「促進對殘疾人固有尊嚴的尊重」、對殘疾人「尊重固有尊嚴」等規定可知，人性尊嚴作為獨立權利之適當性與重要性。尊嚴甚至亦可受其他基本權利保障，例如世界人權宣言第一條所規定「人人生而自由，在尊嚴和權利上一律平等」，即係將尊嚴與其他權利並列，並將平等原則適用於人性尊嚴之保障。我國憲法第二十二條亦規定：「凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序、公共利益者，均受憲法之保障。」對人性尊嚴的尊重與維護，特別是對弱勢者尊嚴的保障，顯有助於社會之和諧與進步，有益於公共利益。人性尊嚴作為人民獨立的權利，自應受憲法第二十二條及其他規定之保障。

二、系爭規定有未尊重無謀生能力者尊嚴之疑義：

- (一) 系爭規定係以「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」作為減除免稅額之要件，而排除納稅義務人扶

養滿二十歲、未滿六十歲而無謀生能力，且合於民法前揭規定之其他親屬或家屬者，減除免稅額。其直接受差別待遇者固為扶養滿二十歲且未滿六十歲而無謀生能力之納稅義務人，間接受經濟上或生活上衝擊者，則為有受扶養需要之無謀生能力人。無謀生能力之原因有多種，包括因身體傷殘、精神障礙、智能不足、重大疾病就醫療養或尚未康復無法工作或須長期治療者（財政部中華民國八十九年九月七日台財稅第八九〇四五五九一八號函參照）。無論年齡是否未滿二十歲或已滿六十歲，抑或介於二十歲與六十歲之間，如有此等造成謀生能力欠缺之身心障礙或重大疾病等原因，其在經濟上無法自主且在社會中處於弱勢的情形並無二致。法律將此等弱勢者進一步以年齡為分類，以決定扶養此等弱勢者之納稅義務人是否得以減除免稅額，毋寧係將此等弱勢者作為「客體」對待；而未由此等弱勢者作為享受國家制度優惠或保障之「主體」的角度出發，使扶養此等弱勢者一律得以減除免稅額，並因而使此等弱勢者獲得較大的受扶養機會，從而使其受到基本的尊重。此與前揭殘疾人權利公約所推動由殘疾人作為社會扶助的「客體」，轉化為使其作為社會的積極成員的「主體」之精神及趨勢有違。系爭規定之年齡限制，核屬對於無謀生能力之弱勢者尊嚴之直接減損。

（二）殘疾人權利公約所稱之「殘疾人」之範圍與所得稅法第十七條第一項所稱「無謀生能力」人之範圍未必完全一致。依殘疾人權利公約第一條第二項之規定，「殘疾人」包括肢體、精神、智力或感官有長期損傷之人。而所得稅法所規定「無謀生能力」之要件，實務上係依前述財政部函所指「符合下列條件之一者：（一）領有身心障礙手冊或殘障手冊者。（二）身體傷殘、精神障礙、智能不足、重大疾病就醫療養或尚未康復無法工作或須長期治療者等，並取具醫院證明者。……（四）其他經村里長調查證明，顯無謀生能力並取具村里辦公處之文書者。」亦即有些殘疾人未必無謀生能力，有些無謀生能力者未必屬於殘疾人。然兩者重疊範圍甚大，則毫無疑問。亦即甚多無謀生能力者，屬殘疾人權利公約所直接保護之對象。縱使殘疾人與無謀生能力人兩者範圍未必完全一致，而使若干「無謀生能力」者不在殘疾人權利公約適用之範圍，然參照前揭其他國際人權公約或宣言對個人之尊嚴一律要求給予保護之旨，此等「無謀生能力」者應得享受之尊嚴以及其不應被以「客體」對待，與其他殘疾人亦應無不同。

（三）不論如何，對無謀生能力者依年齡進行分類，以決定納稅義務人是否得減除扣除額之規定，係以此等弱勢者作為客體之前提而設，屬對此等弱勢者減損尊嚴之規範。未來在修法時，自宜避免再對弱勢者設有未予適當尊重之分類，俾維護其作為社會主體之尊嚴。

貳、本件有關宣告系爭規定之年齡限制至遲屆滿一年時失其效力之部分應無正當理由一、多數意見認為系爭規定中違反憲法第七條平等原則之年齡限制，應自本號解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。然本號解釋理由並未說明給予緩衝期以及緩衝期定為一年之理由。

二、本院以往解釋中，對於違憲條文宣示失效期限者，常附有理由。例如釋字第六四九號解釋理由書提及「……此等措施均須縝密之規劃與執行，故系爭規定應自本解釋公布之日起至遲於屆滿三年時失其效力。」釋字第六五三號解釋理由書提及「……其相關程序及制度之設計，均須一定期間妥為規劃。惟為保障受羈押被告

之訴訟權，相關機關仍應至遲於本解釋公布之日起二年內，依本解釋意旨，檢討修正羈押法及相關法規，就受羈押被告及時有效救濟之訴訟制度，訂定適當之規範。」釋字第六六六號解釋理由書：「……凡此尚須相當時間審慎規劃，系爭規定應自本解釋公布之日起至遲於二年屆滿時，失其效力。」釋字第六八〇號解釋理由書：「……鑒於懲治走私條例之修正，涉及國家安全、社會秩序及經貿政策等諸多因素，尚須經歷一定時程，該條例第二條第一項及第三項規定，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時，失其效力。」此等理由有些在說明給予緩衝期之原因（如「涉及國家安全、社會秩序及經貿政策等因素」），有些則在說明緩衝期長短的考量基礎（如「須一定期間妥為規劃」及「為保障受羈押被告之訴訟權」）。

三、本席認為，本院大法官於認定法律或命令違憲時，如給予緩衝期，均應針對「為何給予緩衝期」以及「緩衝期之長短」，分別說明理由，以符合透明之原則。依如下說明，本件針對被宣告違憲之年齡限制部分，應無給予緩衝期之正當理由。

（一）有關「為何給予緩衝期」的理由及本件不符合給予緩衝期正當性之原因：本院宣告違憲之法律或命令，既然已經違背憲法，並侵害人民基本權利，自應以使其立即失效為原則。我國釋憲實務上，對於違憲法令給予相關機關調整之緩衝期雖屬常見，然基於違憲條文繼續存在有效，屬憲法上反於常規之情形，且為貫徹人民基本權利之保障，自應在極為例外或少數之情形始為此種宣告。否則不啻意謂由本院大法官宣示違憲條文的合法存續；邏輯上甚難自圓其說。本席認為，給予緩衝期，必須基於法律或命令立即失效的結果將造成法制之嚴重混亂或重大衝擊，或在新制度建立前立即使違憲之規定失效，將造成規範之空窗，而使政府本身或重要制度無法運作，或有涉及極為重大公共利益的維護或調整（如國家安全及社會秩序），並且該遭宣告違憲之規定應非屬極其嚴重侵害人民基本權利之情形。本件情形，本號解釋宣告違憲者為有關「未滿二十歲或滿六十歲以上」之年齡限制。如使該違憲部分立即失效，納稅義務人及稅務機關仍可直接適用該條其餘規範內容，以決定是否扣減免稅額。並無造成法制之嚴重混亂或重大衝擊，或在新制度建立前立即使違憲之規定失效將無法執行等結果，亦未涉及重大公共利益之維護或調整的問題。故本件應無給予緩衝期之論理基礎。

（二）有關「緩衝期長短」的理由：參照本院大法官以往之解釋，違憲條文失效之緩衝期長短，主要考量新制度之規劃與立法所需之時間。此等考量應屬合理。除此等考量因素外，本席認為，違憲之規定所侵害人民基本權利之嚴重程度，亦應納入考量範圍。如人民權利遭侵害之情形嚴重程度較高，自宜儘量縮短此種緩衝期。本號解釋對於給予一年之緩衝期並未說明理由，自有缺憾。

註一：見聯合國網頁 <http://www.un.org/disabilities/default.asp?id=150>。

註二：我國憲法第 155 條明定：「……人民之老弱殘廢，無力生活……者，國家應予適當之扶助與救濟。」亦係出於使弱勢或殘疾之人民獲得最低度之生活保障，以維尊嚴之相同意旨。

註三：大法官解釋文或解釋理由提及「尊嚴」的其他前例不少。例如釋字第三七二號解釋理由書：「人格尊嚴之維護與人身安全之確保，乃世界人權宣言所揭示，並為我國憲法保障人民自由權利之基本理念。……民法第一千零五十二條第一項第三款規定夫妻之一方受他方不堪同居之虐待者，得向法院請求離婚，旨在

維持夫妻任何一方之人格尊嚴與人身安全。」第四〇〇號解釋理由書：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。」第四四五號解釋理由書：「……表現自由為實施民主政治最重要的基本人權。國家所以保障人民之此項權利，乃以尊重個人獨立存在之尊嚴及自由活動之自主權為目的。」第四八五號解釋理由書：「……憲法係以促進民生福祉為一項基本原則，此觀憲法前言、第一條、基本國策章及憲法增修條文第十條之規定自明。本此原則國家應提供各種給付，以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民，推行社會安全等民生福利措施。」第五五〇號解釋理由書：「……社會福利之事項，乃國家實現人民享有人性尊嚴之生活所應盡之照顧義務」。第五八五號解釋理由書：「……隱私權雖非憲法明文列舉之權利，惟基於人性尊嚴與個人主體性之維護及人格發展之完整，並為保障個人生活秘密空間免於他人侵擾及個人資料之自主控制，隱私權乃為不可或缺之基本權利，而受憲法第二十二條所保障」。第六三一號解釋理由書：「……秘密通訊自由乃憲法保障隱私權之具體態樣之一，為維護人性尊嚴、個人主體性及人格發展之完整，並為保障個人生活私密領域免於國家、他人侵擾及維護個人資料之自主控制，所不可或缺之基本權利」。第六五六號解釋理由書：「名譽權旨在維護個人主體性及人格之完整，為實現人性尊嚴所必要，受憲法第二十二條所保障」。第六六四號解釋理由書：「人格權乃維護個人主體性及人格自由發展所不可或缺，亦與維護人性尊嚴關係密切，是人格權應受憲法第二十二條保障。」第六七二號解釋理由書：「憲法第十五條規定人民財產權應予保障，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴（本院釋字第四〇〇號解釋參照）。……」第六八九號解釋理由書：「基於人性尊嚴之理念，個人主體性及人格之自由發展，應受憲法保障。……免於身心傷害之身體權亦與上開闡釋之一般行為自由相同，雖非憲法明文列舉之自由權利，惟基於人性尊嚴理念，維護個人主體性及人格自由發展，亦屬憲法第二十二條所保障之基本權利。對個人前述自由權利之保護，並不因其身處公共場域，而失其必要性。」

部分協同暨部分不同意見書

大法官 湯德宗

本席贊同本件多數可決之「違憲」結論（「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之年齡限制（未滿二十歲或滿六十歲以上），違反憲法第七條之平等原則；但無法認同其錯亂之論理。由於多數意見輕率地變更了本院前此所建立的「平等權」（或稱「平等原則」）論證方法（分析架構），並作出了錯誤的適用－蓋依「解釋理由書」第三、四段之方法推論，本件毋寧反應獲致「合憲」之結論？！爰提出「部分協同暨部分不同意見書」如后，以為澄清，並策來茲。

本件聲請人郭○娥於申報 92 年度及 94 年度綜合所得稅時，依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（註一）（下稱「系爭規定」），列報扶養其亡兄之妻羅○滿（53 年次，患有小兒麻痺及憂鬱症）免稅額新臺幣（下同）74,000 元及殘障特別扣除額 74,000 元；於申報 95 年度及 96 年度綜合

所得稅時，復以同一事由，依系爭規定列報扶養親屬免稅額 77,000 元及殘障特別扣除額 77,000 元。嗣財政部臺灣省北區國稅局以受扶養人羅○滿不符系爭規定之「年齡限制」（「未滿二十歲或滿六十歲以上」）為由，予以剔除，並核定補徵稅額分別為 17,612 元、9,211 元、9,822 元及應退稅額 31,424 元。聲請人不服，經申請復查、訴願均遭駁回；提起行政訴訟亦先後遭臺北高等行政法院 98 年度簡字第 215 號簡易判決（下稱「確定終局判決」）以無理由駁回，及最高行政法院 98 年度裁字第 2681 號裁定以上訴不合法駁回。爰以「確定終局判決」所適用之系爭規定有牴觸憲法第七條、第十九條、第二十三條之疑義為由，向本院聲請憲法解釋。

壹、本號解釋之意義－確立生存權之平等保障

雖有諸多待商榷處（詳後「貳、」），本件解釋確有其歷史意義，應予肯定。按本件為大法官首次宣示：憲法第十五條之「生存權」保障包含「生存照顧之平等對待」（equal treatment of the right of everyone to an adequate standard of living）；亦即大法官將平等原則適用於「生存權」之首例！此後「生存權」之保障可望逐步落實。

憲法第十五條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障」。一般以為，「生存權」屬於經濟、社會、文化性質之「受益權」（註二），其具體內涵（尤其是所謂「經濟、社會、文化生活之最低給與標準」）乃屬立法裁量之範圍，殆非法院所得越俎代庖。是國家對此固有積極作為（給付）之義務，人民卻無以訴訟請求法院強制實現的（主觀）權利（註三）。今日本號解釋明白釋示：一旦立法者依其裁量，提供其以為適當之生存照顧時，即須恪遵「平等原則」！以後法院雖仍不能具體形塑「生存權」的內容，惟應致力確保生存照顧之「平等對待」（註四）。

尤其難能者，本號解釋更突破本院關於「平等權」多採「寬鬆審查基準」（俗稱「低標」）（註五）的傳統，明確宣示：系爭規定之年齡限制「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」。雖多數大法官對於所謂「較為嚴格之審查」之認知（包含內涵及操作方法）容有誤解（詳後），本號解釋終能據此論斷系爭規定之年齡限制為「違憲」。

吾人並由本案可合理期待：未來大法官關於法規差別待遇是否合憲之審查，將視個案情形而採取不同的審查基準。質言之，如其涉及人民憲法上所保障之「根本基本權」（fundamental rights）（註六）（如「人性尊嚴」或「生存權」之維護），或系爭差別待遇係以遭受差別對待之人（生理上）「無從改變之特徵」（immutable characteristics）（如種族、膚色、性別等）為基礎，而構成所謂「可疑分類」（suspect classification）時，大法官將採取「較為嚴格之審查基準」（俗稱「中標」），甚至「嚴格審查基準」（strict scrutiny）（俗稱「高標」）（註七）審查。如此一來，所謂人民「在法律上一律平等」之保障（equal protection of law）將更形確實。

貳、本件解釋之商榷

遺憾的是，在前述進步、正確的結論背後，卻夾雜著令人憂心的失誤。尤其，本號解釋輕率地變更了本院前此建立的「平等原則」分析架構，徒然造成平等權審查基準的錯亂。

本件多數意見大體沿襲本院憲法解釋之體例。「解釋文」力求簡約，僅宣示「結論」，不作論理；「解釋理由書」則先敘明「準據規範」，再交代「事實認定」，最後作出推論（將認定之事實「涵攝」於擬準據之規範）。

「解釋理由書」第一段正確指出，憲法第七條之「平等原則」乃在追求「實質平等」，並指明其判斷方法：「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）」。「解釋理由書」第二段進而點出系爭規定存在顯然之「差別待遇」－「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」。

本案之關鍵－系爭規定之「差別待遇」是否違反實質平等，見於解釋理由書第三段。該段首先指出所得稅法免稅額規定與生存權保障之關係：「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」；從而「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」。末句關於「較為嚴格之審查」（中標）之內容敘述，無端悖離了本院解釋先例所建立的標準，乃本件之敗筆。

按本院前於釋字第六二六號解釋以「較為嚴格之審查」，宣告警大招生簡章排除色盲考生報考之規定違反「平等原則」時，已正確宣示：「系爭規定自應受較為嚴格之審查。故系爭招生簡章之規定是否違反平等權之保障，應視其所欲達成之目的是否屬重要公共利益，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成是否具有實質關聯而定」（註八）。表面上看，本件前揭多數意見不過是將釋字第六二六號解釋所宣示的「重要公共利益之目的」修正為「合憲之目的」而已（至「差別待遇手段與目的之達成間須有實質關聯」，則未有變更）；殊不知，差之毫釐，失之千里矣！數字之差暴露出大法官並不確知「平等權」之「中標」審查內涵。

本席以為，前開多數意見任意變更本院前此關於平等權「中標」審查之內容，至少有五點值得商榷。析言之：

一、「合憲之目的」乃統合性的上位概念，不能與分殊性的下位概念混為一談

前揭本件解釋理由書第一段援引本院釋字第六八二號解釋之宣示：「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」，乃判斷法規是否符合「實質平等」之概括性說明（總說）。至於各種不同的審查基準（所謂「低標」、「中標」、「高標」）仍須發展出不同的判準。以本院前此多號解釋所建立的「合理審查基準」（「低標」）為例，旨在探問：系爭法規所以為差別待遇之目的是否為追求「合法之公共利益」（a legitimate/permissible public interest），且其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有「合理之關聯」（rationally/reasonably related to）。亦即，差別待遇之目的須為「合法之公共利益」始能認為「合憲」，而差別待遇手

段與規範目的之達成間須有「合理之關聯」始能認為具備「一定程度之關聯」（註九）。至於前揭本院釋字第六八二號解釋所謂「較為嚴格之審查」（「中標」）則在進一步探問：系爭法規所以為差別待遇之目的是否為追求「重要之公共利益」（a significant/important public interest），且其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有「實質之關聯」（substantially related to）。亦即，差別待遇之目的須為「重要公共利益」始能認其為「合憲」，而差別待遇手段與規範目的之達成間須有「實質關聯」始能認其具有「一定程度之關聯」。準此理解，前揭本件多數意見以「合憲之目的」取代「重要公共利益之目的」，無異於「以問答問」（所謂「合憲之目的」即是「合憲之目的」），無補於事（無法顯示「中標」與「低標」於「目的合憲性」之審查有何分別）！

二、輕率變更平等權「中標」審查內容，顯示多數大法官未能洞察平等權分析架構「二元聯動」的特性

如前所述，本院關於平等權之諸多解釋似已建立了以「目的合憲性」與「手段與目的關聯性」兩元素搭配運用的分析架構。質言之，如採「低標」審查，僅需檢視系爭法規所以為差別待遇之目的是否為追求「合法之公共利益」，且所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有「合理之關聯」；如將審查標準提高至「中標」時，則應檢視系爭法規所以為差別待遇之目的是否為追求「重要公共利益」，且其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有「實質關聯」（註十）。誠然，所謂「合法公益目的」、「重要公益目的」、「合理關聯」與「重要關聯」，皆屬不確定法律概念，需個案認定，並逐漸累積，始能類型化（註十一）；但關鍵是，「目的合憲性」與「手段與目的關聯性」兩分析要件（元素）在實際操作時必須聯動，猶如水漲則船高，水退則船低，絕不能割裂操作！（註十二）本件審議中或謂「不確知德國關於平等權案件之審查，是否亦如工作權案件，就『目的合憲性』發展出不同的審查標準」（註十三），或謂「美國式的二元分析架構非個人所偏好之論理模式」（註十四），或謂「二元分析架構實際上恐難發揮審查、過濾的作用」，或謂「關於平等權限制之審查，與關於自由權限制之審查不同，本院無需發展『比例原則』式的分析架構」，在在顯示本院迄今使用之「二元聯動式平等權分析架構」殆屬「不知而行」之意外產物。無怪乎本案多數大法官輕率放棄原有「中標」審查架構，渾然不覺茲事體大！

三、本件多數意見宣示之分析架構實際已經棄守「目的合憲性」審查，而僅存「手段與目的關聯性審查」

外觀上，本件多數意見宣示之新式「中標」仍維持「二元結構」—必法規之差別待遇乃為追求「合憲之目的」，且所採取之「差別待遇（手段）與目的之達成間須有實質關聯」，始合於平等原則；惟其實際操作時業已棄守「目的合憲性」審查，直接進行「手段與目的關聯性」審查。此有解釋理由書第四段為證。

解釋理由書第四段僅「確認」系爭規定之目的：「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、徵起適足稅收及提升稅務行政效率」（註十五），至於該等目的「是否及如何合憲」一點，全然未置一辭，即進入（系爭差別待遇）「手段與目的關聯性」審查！此舉不僅證實了本席前文之批評—所謂「合憲之目的」無法承擔「中標」下「目的合憲性」審查應有的過濾、篩選機能；尤有甚者，多數意見因此陷入「一著錯、滿盤輸」的窘境！

四、按多數意見宣示之分析架構論證，本案毋寧應獲致「合憲」之結論？

「二元聯動」式分析架構宛如人之雙腿，原可行動自如；今任意改為「一元」分析架構（僅存「手段與目的關聯性」審查），則如獨腳而行，不免困難重重。本案原因事實恰為此兩種分析架構之適用，提供了鮮明的對照，足為深思。

多數意見關於（系爭差別待遇）「手段與目的關聯性」之審查，見於解釋理由書第四段：「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」。

據上，除了關於系爭差別待遇手段與「徵起適足稅收」（目的）之關聯性漏未審究外，多數意見認定系爭差別待遇手段與其他三個立法目的之達成間，皆欠缺實質關聯。其中，系爭差別待遇手段與「鼓勵孝親」及「課稅公平」兩目的之達成間，甚至欠缺「合理關聯」（所謂「與……有違」、「難謂合於……」）；是真正值得審究者，僅「提升稅務行政效率」或稱「降低稅務稽徵成本」一項而已。

平心而論，系爭規定之所以設定「年齡限制」，主要乃為「降低稅務稽徵成本／提升稅務行政效率」。蓋二十歲至六十歲之人口占全國人口之絕大多數，如未有系爭年齡限制，彼等即得適用系爭規定申報免稅；稅務機關為防杜弊端，勢需逐案查核是否「確無謀生能力」，且「確係受納稅義務人扶養」等，稅務稽徵成本勢必遽增。所謂「手段與目的關聯性」即「手段達成目的之有效性」。系爭差別待遇（未滿二十歲或滿六十歲之年齡限制）令絕大多數人民無法主張受扶養之免稅額，確實可省去大量稽查工作，有效「降低行政成本」。故採取系爭差別待遇（年齡限制）手段與達成「降低稅務稽徵成本／提升稅務行政效率」之目的間，確具有「實質關聯」！多數意見想是赫然發覺：棄守「目的合憲性」審查，僅論究「手段與目的之關聯性」，即使將審查基準提高至「較為嚴格之審查」（中標），要求「手段與目的之達成間應具有實質關聯」（而非僅「合理關聯」），系爭差別待遇手段仍能通過審查而「合憲」，故乃不得不曰：系爭差別待遇（年齡限制）「並無大幅提升稅務行政效率之效益」。如此論斷恐與常情（常人之事理判斷）有違！率爾放棄平等權「二元聯動」式分析架構之後果至此已然浮現。

五、放棄「二元聯動」分析架構，大法官即須直接進行赤裸裸的利益衡量

多數意見驚覺按照新建立之「一元」分析架構，無以獲致令人信服之「違憲」結論，惟礙於多數前已議決「審查原則」（系爭規定為「違憲」），乃不得不於勉強認定系爭差別待遇（年齡限制）「並無大幅提升稅務行政效率之效益」後

，立時補充：「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」，並隨即總結：「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」。

所謂（系爭差別待遇）「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」，已清楚透露本案多數大法官之心證：「稅務行政效率提升之效益」v.「納稅義務人及其受扶養親屬之權益之不利影響」。姑不論多數大法官並未說明其如何認定系爭差別待遇所提升之效益究竟有多少，對「納稅義務人及其受扶養親屬之權益所造成之不利影響」又有多少，何以前者小於後者；如此赤裸裸（大剌剌）的利益衡量，業已完全悖離了平等權「二元聯動」式的分析操作！

其實，「二元聯動」式分析架構乃法治先進國家（尤其美國）釋憲實務上歷經多年積累、淬煉而來的智慧結晶。前此文獻多關注於其適用問題，鮮少論究其建制原理。據本席所知，「二元聯動」式分析架構旨在使釋憲機關（憲法法院）於審查（判斷）法律對於憲法所保障之平等權（或其他基本權利）之限制是否「合理」時，能藉由類型化的思考（論證），避免個案赤裸裸的利益衡量，容易失諸武斷（言人人殊）、流於恣意的弊病（註十六）；並提高憲法解釋（憲法裁判）的預見（預測）可能性（註十七）。一言以蔽之，「二元聯動」式分析架構毋寧是一種精緻化、類型化、隱約化的利益衡量方法。

反觀本案如能正確適用本院釋字第六二六號解釋所建立的「二元聯動」式分析架構之「中標」進行審查，其結果將更精確（可預測）且更具說服力。首先，就「目的合憲性」而言，即使全然採納（註十八）財政部所稱四項立法目的一鼓勵孝親、課稅公平、徵起適足稅收、提升稅務行政效率，其中亦僅「課稅公平」與「徵起適足稅收」兩項堪稱為「重要之公共利益」；餘兩項僅屬「合法之公共利益」。次就「手段與目的關聯性」而言，系爭差別待遇（年齡限制）顯然無法達成「課稅公平」之目的。誠如多數意見所言，「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，難謂合於課稅公平原則」。至於系爭差別待遇手段（未滿二十歲或滿六十歲之年齡限制）與「徵起適足稅收」目的之達成間，至多僅有「合理關聯」，尚無「實質關聯」。蓋由卷附資料尚難論斷「採取系爭差別待遇（未滿二十歲或滿六十歲之年齡限制）一般即可徵起適足稅收」。尤其，能否徵起適足稅收原因甚多，而系爭規定之免稅額數額甚微，影響有限。總此，系爭規定所採取關於生存照顧之差別待遇（手段），僅與「降低稽徵成本／提升稅務行政效率」目的之達成具有「實質關聯」，然「降低稽徵成本／提升稅務行政效率」尚非「重要之公共利益」（註十九），系爭差別待遇（未滿二十歲或滿六十歲之年齡限制）乃未能通過平等權之「中標」審查，而應認其為「違憲」。

綜上，本件解釋確立了生存權之平等保障原則，應予肯定；惟本席忝列其中卻未能阻止「中標」審查基準之倒退，深自慚愧。

註一：所得稅法（民國 90/01/03 修正）第十七條第一項第一款第四目：「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亦有相同限制）。

註二：參見林紀東，《中華民國憲法逐條釋義（第一冊）》，頁 229（「如謂生存權為人民請求國家保障其生存，使得受健康文化生活之權利，亦無不可」）（民國 67 年 11 月）；劉慶瑞，《中華民國憲法要義》，頁 82（「所謂生存權乃包含兩個意義：一為自由權意義的生存權，一為受益權意義的生存權。……後一意義的生存權是指人民得進一步要求國家積極的保障、維持、並促進人民的生存」）（民國 79 年）。See also, International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights ICESCR, Art. XI（1.The States Parties to the present Covenant recognize the right of everyone to an adequate standard of living for himself and his family, including adequate food, clothing and housing, and to the continuous improvement of living conditions.）& Art. XII（1.The States Parties to the present Covenant recognize the right of everyone to the enjoyment of the highest attainable standard of physical and mental health）.我國已於 2009/12/10 通過「公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法」，ICESCR 人權保障規定已具國內法律效力（第 2 條參照）。

註三：參見吳庚，《憲法的解釋與適用》，頁 273（民國 93 年 6 月）；英國成文憲法草案（INSTITUTE FOR PUBLIC POLICY RESEARCH, A WRITTEN CONSTITUTION FOR THE UNITED KINGDOM 48（London: 1991））第 27 條第 3 項（本憲法草案規定之「社會暨經濟權」（Social and Economic Rights）概不得訴請法院執行）。

註四：鑑於「生存照顧之平等保護」並非「直接保障生存權」，本號解釋乃未修正本院釋字第四一五號解釋。申言之，大法官釋字第四一五號解釋已將「免稅額」定性為「租稅優惠」（謂：「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的在使納稅義務人對特定親屬或家屬善盡其法定扶養義務，此亦為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠」）；然租稅「優惠」亦須符合「租稅公平」原則—「生存權之平等保障」。兩者並無矛盾。

另，「租稅優惠」不等於「優惠性差別待遇」（affirmative action）（嚴格言之，affirmative action 應譯作「矯枉過正措施」）；「優惠性差別待遇」之合憲性審查，尤不當然適用「寬鬆標準」（低標）。詳見湯德宗，《對話憲法・憲法對話》憲法有聲書（下冊），第 19 講，頁 112 以下（增訂二版，民 101 年 1 月）。

註五：亦即，法規之差別待遇如係以追求「合法」（legitimate）之公共利益為目的，且所採取之差別待遇手段與該合法公益目的之達成具有「合理關聯」（reasonably related）時，即可認為「有正當理由而為差別待遇」，乃與平等原則無違。本院先例參見釋字第六八二號解釋（相關機關以應考人學經歷作為分類考試之標準，並進而採取不同考試內容暨及格標準，雖與人民職業選擇自由之限制及應考試權密切關聯，惟因考試方法之決定涉及考選專業判斷，如該分類標準及所採手段與鑑別應考人知識能力之考試目的間具合理關聯，即與平等原則無違）；釋字第六七五號解釋（行政院金融重建基金設置及管理條例第

四條第五項規定，就非存款債務不予賠付部分，旨在增進行政院金融重建基金之使用效益，保障金融機構存款人權益及穩定金融信用秩序，其目的洵屬正當，該手段與立法目的之達成具有合理關聯性，與憲法第七條規定尚無牴觸）；釋字第648號解釋（憲法第七條規定，人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，乃係保障人民在法律上地位之實質平等。行政機關在財稅經濟領域方面，於法律授權範圍內，以法規命令於一定條件下採取差別待遇措施，如其規定目的正當，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成，具有合理之關聯性，其選擇即非恣意，而與平等原則無違）；釋字第647號解釋（至因欠缺婚姻之法定要件，而未成立法律上婚姻關係之異性伴侶未能享有相同之待遇，係因首揭規定為維護法律上婚姻關係之考量，目的正當，手段並有助於婚姻制度之維護，自難認與憲法第七條之平等原則有違）；釋字第639號解釋（系爭規定僅賦予羈押之被告向原所屬法院之另一合議庭聲請撤銷或變更，而不許向上級法院抗告，乃立法者基於訴訟經濟及維繫訴訟體系一致性之考量，目的洵屬正當。且上開分類標準暨差別待遇之手段與該目的之間亦有合理關聯。是刑事訴訟法第四百十六條第一項第一款與第四百十八條之規定，未逾越立法裁量之範疇，與憲法第七條尚無牴觸）；釋字第635號解釋（農業發展條例第二十七條規定乃立法者為確保農業之永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施，其租稅優惠之目的甚為明確，亦有助於實現憲法第一百四十三條第四項規定之意旨。立法者就自行耕作之農民取得農業用地，與非自行耕作者取得農業用地間，為租稅之差別對待，具有正當理由，與目的之達成並有合理關聯，符合憲法平等原則之要求）；釋字第618號解釋（臺灣地區與大陸地區人民關係條例第二十一條第一項前段規定乃鑒於兩岸目前仍處於分治與對立之狀態，且政治、經濟與社會等體制具有重大之本質差異，為確保臺灣地區安全、民眾福祉暨維護自由民主之憲政秩序，所為之特別規定，其目的洵屬合理正當。基於原設籍大陸地區人民設籍臺灣地區未滿十年者，對自由民主憲政體制認識與其他臺灣地區人民容有差異，故對其擔任公務人員之資格與其他臺灣地區人民予以區別對待，亦屬合理，與憲法第七條之平等原則及憲法增修條文第十一條之意旨尚無違背）；釋字第605號解釋（公務人員俸給法施行細則第十五條第三項修正規定，區別各類年資之性質，使公務人員曾任聘用人員之公務年資，僅得提敘至本俸最高級為止……係依各類年資考核寬嚴之不同，對之採取不同之認定標準，並非恣意選擇，符合國家對整體文官制度之合理安排，以及維護年功俸晉敘公平性之目的。主管機關基於公共政策之考量，尚難認係恣意或不合理，且與目的之達成亦有合理之關聯性，故與憲法第七條保障平等權之意旨並無牴觸）；釋字第571號解釋（係基於實施災害救助、慰問之事物本質，就受非常災害之人民生存照護之緊急必要，與非實際居住於受災屋之人民，尚無提供緊急救助之必要者，作合理之差別對待，已兼顧震災急難救助之目的達成，手段亦屬合理，與憲法第七條規定無違）。

註六：德國所謂“Grundrechte”（普遍譯作「基本權」）係指文化上及法律上具有人

權保存價值之人權，而為憲法上具有拘束力（拘束國家各權力部門）的規定。

美國所謂“fundamental rights”（直譯亦「基本權」）係指「作為一切公民

政治制度基石的自由與正義基本原則所隱含的權利」，尤其是「界定自我關於存在、意義、宇宙與人類生活奧秘的概念的權利」。鑑於兩者之意義略有不同，本席乃以「根本的基本權」指稱“fundamental rights”。參見湯德宗，〈

府資訊公開請求權入憲之研究〉，輯於湯德宗、廖福特（主編），《憲法解釋之理論與實務》（第五輯），頁 261 以下（頁 276-278）（民國 96 年 3 月）。

註七：關於各種違憲審查基準及其整合，詳見湯德宗，〈違憲審查基準體系建構初探－「階層式比例原則」構想〉，輯於廖福特（主編），《憲法解釋之理論與實務》（第六輯），頁 581 以下（民國 98 年 7 月）。

註八：參見釋字第六二六號解釋理由書第五段。

註九：See Michael J. Perry, Modern Equal Protection: A Conceptualization and Appraisal, 79 COLUM L. REV. 1023 (1979) .

註十：我國實務似尚未發展出類似美國的「嚴格審查基準」（高標）－「採取系爭差別待遇手段須為追求「極重要／極優越之公共利益」（a compelling/ overriding public interest）目的，且差別待遇手段與該目的之達成間須為「直接相關」（directly related to），始符合實質平等原則。關於「高標」之其操作，參見湯德宗，前揭（註 7）文，頁 614-615。

註十一：例如，美國聯邦最高法院業已承認之「重要公共利益」包括：「交通安全」（Craig v. Boren, 429 U.S. 190 (1977)）；「對退休金之合理期待」（Heckler v. Mathews, 465 U.S. 728 (1984)）；「避免未成年女子未婚懷孕」（Michael M. v. Superior Court of Sonoma County, 450 U.S. 464 (1980)）；「改善對女性之歧視」（Mississippi University for Women v. Hogan, 458 U.S. 718 (1982)）；「國家安全與徵兵」（Rostker v. Goldberg, 453 U.S. 57 (1981)）；「確認非婚生子女與生父具有血緣關係」（Tuan Anh Nguyen v. INS, 533 U.S. 53 (2001)）；「訓練合格軍人及促進教育之多元化」（United States v. Virginia, 518 U.S. 515 (1996)）。

本院大法官認定為「重要公共利益」者，包括：「保障弱勢（視障者）工作權」（釋字第六四九號解釋參見），「提升警政素質」（釋字第六二六號解釋）、「阻絕、控制疫情蔓延」（釋字第六九〇號解釋）。

註十二：參見湯德宗，前揭（註 7）文，頁 618（圖三）。

註十三：相反意見，參見 Julian Kokott（著），李惠宗（譯），〈聯邦憲法法院判決中的平等原則與歧視禁止〉，輯於蘇永欽等（譯注），《德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集》（下冊），頁 135 以下（「聯邦憲法法院從原先只是適用『恣意禁止原則』，但後來加上違反比例原則的審查，於是在平等原則的審查上，慢慢取向於類似美國的二重基準說」）。

註十四：然，本院多號解釋業已對平等原則之審查發展出「二元分析架構」，並有寬嚴不同之審查基準，詳見前揭註 5。

註十五：參見財政部民國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覆本院秘書長函。

註十六：關於法官直接在個案進行利益衡量之批評，參見 Alexander T. Aleinikoff, *Constitutional Law in the Age of Balancing*, 96 YALE L.J. 943 (1987) (包括：考量不完全 (incomplete)、恣意 (arbitrary)、不適合由法院為之，蓋利益衡量為另一種形式的成本效益分析 (cost-benefit analysis)，較適合由立法者為之)。

註十七：See ERWIN CHEMERINSKY, *CONSTITUTIONAL LAW: PRINCIPLE AND POLICIES* 517 (2nd ed., 2002); Russell W. Galloway, *Means-End Scrutiny in American Constitutional Law*, 21 LOY. L.A.L. REV. 449 (1988); 並見湯德宗，前揭（註 7）文，頁 586；釋字第五七八號解釋許宗力大法官協同意見書。

註十八：美國實務關於「立法目的」之採認，亦因所採取之審查基準不同（為「低標」、「中標」或「高標」）而有異。詳見湯德宗，前揭（註 7）文，頁 617。

註十九：美國聯邦最高法院認為「降低行政成本」或「提升行政效率」等「行政便宜」（administrative convenience）目的，至多僅屬「合法之公共利益」，尚非「重大之公共利益」。See, e.g., *Craig v. Boren*, 429 U.S. 190 (1977); *Frontiero v. Richardson*, 411 U.S. 677, 690 (1973); *Reed v. Reed*, 404 U.S. 71 (1971)。

不同意見書

大法官 陳春生

池啓明

黃璽君

本號解釋就所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定：「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百一十四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」（下稱系爭規定），在綜合所得淨額之計算上，得減除一份免稅額之規定，認為其中以「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，違反憲法第七條之平等原則，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。本席等認為，本號解釋未與釋字第 415 號解釋相連結考量，且以平等原則為審查基準，推導出系爭規定違憲之見解，值得再斟酌，其理由如下：

壹、本號解釋未考慮與釋字第 415 號解釋間之連結與保持一貫

本號解釋無法與釋字第 415 號解釋（下稱 415 號解釋）銜接，因為 415 號解釋指出包含前述系爭規定之個人所得稅免稅額規定之目的，乃在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。本院既將其定性為稅捐之優惠，則以此審查基準，是否足以論證其已達違憲程度，值得探討。415 號解釋之前提為系爭所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定合憲（註一），儘管其解釋對象為施行細則，但若此前提不存在，則皮之不存毛將焉附，即無須解釋相關施行細則是否合憲問題。再者，415 號解釋已將系爭免稅額規定，定性為稅捐之優惠，則本號解釋將其認定為包含被扶養家屬之生存權，為憲法所保障之基本權利，兩號解釋對系爭規定之定性不啻南轅北轍。換言之，本號解釋至少與 415 號解釋見解兩點不同，一是對所得稅免稅額之定性不同，本號解釋雖未對 415 號解釋就將其定性為稅捐之優惠之見解加以確認或變更，但顯然將系爭規定界定

為內含生存權之規定。二是對系爭規定之合憲與否判斷，415 號解釋乃以系爭規定合憲為前提，而本號解釋雖宣告其違憲，卻未對 415 號解釋為補充或變更之宣告，對於本院向來解釋之連結與傳承，似不一貫。

按關於優惠性差別待遇，一般而言，優惠性措施往往涉及國家財政資源的分配，在國家財政能力有限的現實基礎下，應給予立法者一定的裁量權限（註二）。相對地，主張所得稅法第十七條第一項第一款本文之規定牽涉生存權者認為，納稅義務人得在計算個人綜合所得稅時，自綜合所得總額中減除個人之免稅額，是體現憲法第十五條保障人民之生存權，屬於立法者不可處置、不可任意剝奪，維持人民最低生存需求所必須之額度（註三）。兩種定性，對立法者之要求不同，因此本號解釋實無法迴避 415 號解釋所已表示之對系爭規定定性之見解。

貳、以平等原則為審查基準很難推導出系爭規定違憲之結論

本號解釋以平等原則作為審查基準，並以憲法上生存權保障為基礎，提高審查密度，進而宣告系爭條文違憲，其立論基礎不夠堅實。本號解釋理由書指出：「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。」固有其道理，惟基於以下考量，仍有值得斟酌之處。

一、以平等原則審查為切入點，審查系爭規定情況

系爭規定以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為限，得減除一份免稅額，而排除滿二十歲而未滿六十歲無謀生能力，而確係受納稅義務人扶養者。其應係考慮已滿二十歲而未滿六十歲之受納稅義務人扶養者，其乃成年人，一般而言具有謀生能力，且 415 號解釋認為，包含前述系爭規定之個人所得稅免稅額規定之目的，乃在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。本院既將其定性為稅捐之優惠，因此以年齡劃定免稅額適用之範圍，乃屬立法者之形成自由。

二、從立法裁量角度論釋憲機關對立法不作為之審查

本院自釋字第 204 號解釋（註四）首次使用立法裁量用語以來，該語詞與其他用語如立法形成自由、立法政策事項、基於立法政策之考量、屬立法者之權限等，至少四十號以上。而立法裁量在概念上除立法作為之外，是否包括立法機關之不作為（或立法怠惰）？本院向來之用語除立法裁量、立法形成自由外，也包含立法政策，若從立法政策角度，應是包含不作為。而本院釋字第 477 號解釋為關於立法不作為之司法審查問題，釋字第 477 號解釋從其解釋文內容看，同時承認立法裁量之積極作為與不作為（註五）。一般而言，司法對立法不作為之審查，必須比司法對立法積極作為行為審查有更為嚴格之根據（註六）。比較法上，過去日本學界均認為，若司法對立法不作為之合憲性加以審查，此不啻荒誕無稽之行為，但現在學界、實務界則大體承認立法不作為也可能成為司法審查之對象。只是對於立法不作為要比立法作為其成立要件更嚴格，如須有立法義務存在、立法義務之違反須持續相當期間等。

本號解釋之結論，某種角度乃對於滿二十歲而未滿六十歲無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者應予免稅適用，卻無相關規定加以非難，換言之乃因立法之不作為（不純正不作為）而違憲。但前述對於宣告因立法不作為而違憲者，須有更堅實之理由，本號解釋進而援引生存權作為提高違憲審查之標準，其是否足以作為論證基礎，如下所述，值得商榷。

、以生存權作為提高審查密度依據之不妥，且將造成所得稅法規範之須再受檢驗並侵奪立法形成自由之可能

本號解釋引用憲法第十五條人民之生存權應予保障，以及第一百五十五條人民之老弱殘廢，無力生活者，國家應予以適當之扶助與救濟規定，推演出系爭規定是否違反平等原則，應採較為嚴格之審查。亦即，解釋理由指出：

「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此等弱勢者之意願，進而影響滿二十歲而未滿六十歲無謀生能力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，應採取較為嚴格之審查，除其目的係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間須有實質關聯，始合於平等原則。」

類似見解，有認為所得稅法第十七條第一項第一款本文之規定，納稅義務人得在計算個人綜合所得稅時，自綜合所得總額中減除個人之免稅額，是體現憲法第十五條保障人民之生存權，屬於立法者不可處置、不可任意剝奪，維持人民最低生存需求所必須之額度（註七）。又相同見解亦有認為，考量納稅人的個人主觀情況，反應納稅人的主觀納稅能力，就納稅義務人本人、配偶及扶養親屬等家屬為維持最低限度之生活所必要的部分，因不具有納稅能力，而准予扣除，不列入課稅範圍，正是憲法第十五條規定保障生存權在稅法上的表現（註八）。上述見解固有其見地，惟其牽涉兩個問題點：

1. 系爭規定之基本權利主體，亦即生存權保障之主體，是否及於納稅義務人之家屬？
2. 我國課稅之單位主要以人或家戶為單位？即使以家戶為單位，基本權利（生存權）保護是否擴張及於納稅義務人之扶養家屬？

說明如下：

一、實則系爭規定並非直接與生存權相關，而論者批評 415 號解釋關於免稅額定性為租稅優惠者，其實亦是仁智之見，因為：

- （一）我國立法者對於所得課稅，究竟是以個人，或以家戶為課稅單位？此影響對免稅額之定位，亦即論者對受扶養之親屬或家屬角度，從生存權角度論述，似隱含從納稅義務人及其親屬、家屬整體成員為單位論述之，然則，系爭規定並非生存權之適用對象，亦即，若以個人為課稅對象，生存權指的只有納稅義務人，而不及於其親屬及家屬。亦即基本權利之保障對象，原則上須具有主觀公權利者，系爭規定中，即使論及基本權利保護，也只及於納稅義務人。反之若課稅對象兼及於納稅義務人與其親屬、家屬整體成員，則或許類似集體權，但亦與生存權之保障不同。如納稅義務人之親屬或家屬依法自行申報個人之綜合所得稅者，方有憲法保障生存權之問題。
- （二）所得稅法上關於納稅義務人之扶養義務考慮，未必與民法上扶養義務考慮者相同，此從扶養義務之條件與順位，兩個法律規範不完全相同可知。
- （三）對於滿二十歲而未滿六十歲之受納稅義務人扶養者，其一般乃推定具有謀生能力，且依法若有所得，則有納稅義務，如或因個人因素失其謀生能力，此亦為國家相關制度如勞工法之失業給付、社會救助、社會保險等社會安全保障制度問題，解釋理由書指出「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」云云，此充其量只是道德勸說，不能因此推出系爭規定未對滿二十歲或未滿六十歲之受納稅義務人扶養者免稅規定係違反憲法。

- (四) 系爭規定允許納稅義務人有權選擇是否對滿二十歲而未滿六十歲之其他親屬、家屬加以扶養，是以本案應該從納稅義務人的角度觀察，亦即可以免稅之項目有幾項，其中包括未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力而確係受納稅義務人扶養者，這是可以免稅之「事項」，不是可以免稅之人。按照一般見解，平等原則牽涉對事的審查，應比對人之審查寬鬆。因此，扶養未滿二十歲或滿六十歲無謀生能力的人才可以免稅之規定，從納稅義務人的角度，這是屬於「事」。
- 。但本案對系爭免稅規定事項，認為牽涉到人的生存權保障，吾人認為相隔甚遠。

二、本號解釋以平等原則作為審查原則，並以憲法上生存權保障為基礎，提高審查密度進而宣告系爭條文違憲，須考慮可能帶來之副作用。例如，同所得稅法第十七條第一項第一款第一目至第三目規定，可能亦須從生存權角度，重新加以檢驗是否合憲。

肆、平等原則為審查基準之審查過程導入比例原則之可能與必要

從本號解釋理由書可看出，類似外國法上對平等原則審查密度所採之以平等原則審查並導入比例原則為審查基準係一種可能選擇（註九）。

在我國，有關平等之審查標準，本院較少與憲法第二十三條連結思考，而事實上對於平等保護原則之問題，通常可以從立法之目的與手段之關係加以理解與探討。因於立法過程，首須就性質上一定範圍之人、地、時、事、物加以區分與確定，並採取一定之處置，此首須通過憲法第二十三條之檢驗。對於此種區分，究竟是基於何種目的考量，以及為達此目的而採取一定之手段，則目的與所採手段間究有何等之關聯性等，則為類似比例原則之審查。而因此種區分所產生之差別本身，並非目的，而主要是要求該差別之目的係正當，如果手段與目的相一致則無問題，相反地，若手段與目的間全無關聯性，則明顯違反平等原則。當然，困難者為介於其間之目的雖正當，但所選擇手段對目的之達成是否不充分（過小涵攝）或所選擇手段對達成目的超過必要之限度（過大涵攝）之問題。無論如何，以平等原則作為審查基準之審查過程導入比例原則為可能與依情況有其必要性。

伍、結語

本院釋字第 415 號解釋儘管有不同解讀，惟就其認為包含前述系爭規定之個人所得稅免稅額規定，其性質乃屬稅捐優惠之見解，值得肯定。

又以平等原則為審查基準之審查過程導入比例原則係可能，且依情況亦有必要。

註一：參考柯格鐘，論個人綜合所得稅之免稅額－大法官釋字第四一五號解釋與所得稅法第十七條第一項第一款規定評析，月旦法學雜誌，No.142，2007，頁 278 指出：「解釋文背後隱藏著大法官對於所得稅法第十七條第一項第一款規定之合憲性作間接的肯定」。釋字第 415 號解釋應不只是背後隱藏，應是以合憲為前提，否則連下級法院法官審理案件遇所適用法律違憲之確信尚得依法聲請釋憲，何況大法官本身是就命令是否違憲加以審查，更應以其母法合憲為前提。

註二：參考李建良，人權思維的承與變，頁 91 以下。

註三：參考柯格鐘，前揭論文，頁 278。

註四：該號解釋乃就票據法中之刑罰規定是否違憲之問題為判斷，大法官認為：「票據法第一百四十一條第二項有關刑罰之規定，旨在防止發票人濫行簽發支票，確保支票之流通與支付功能，施行以來，已有被利用以不當擴張信用之缺失，唯僅係該項規定是否妥善問題，仍未逾立法裁量之範圍，與憲法第十五條及第二十二條尚無抵觸。」而兩年後之釋字第 228 號解釋，關於國家賠償法第十三條有關有審判與追訴職務公務員之國家賠償責任規定之合憲性問題，大法官指出該規定係針對審判與追訴職務之特性所為之特別規定，尚未逾越「立法裁量」範圍，與憲法並無抵觸。

註五：有將立法裁量之不作為區分成部分之不作為與全然之不作為（全面的不作為），吾人亦接受此種區分。釋字第 477 號解釋卻同時針對戒嚴時期人民受損權利回復條例中部分不作為之明定只適用於外患罪、內亂罪之案件，其餘案件不列入，係屬立法裁量範圍；相對地，關於該條例之適用對象，只限於受無罪之判決確定前曾受羈押或刑之執行者，大法官認為係屬漏未規定（即立法怠惰或不作為）之情形，得請求國家賠償。

註六：參考陳春生，論立法不作為之違憲審查－評「在外國日本國民選舉權之日本最高法院 2005 年判決」，收於氏著論法治國之權利保護與違憲審查，新學林出版公司，2007 年，頁 303 以下。

註七：參考柯格鐘，前揭論文，頁 278。

註八：參考陳清秀，稅法總論，元照出版公司，2006 年，頁 56。

註九：吳庚大法官於其公法學權威著作「憲法的解釋與適用」中指出，比例原則與平等、正義本質是相通的。所謂平等，最簡單之詮釋就是禁止沒有正當理由而存在的不平等行為，所稱沒有正當理由，指欠缺重要的實質原因。而認定有無實質重要原因，有三項標準，即（一）是否在於追求正當目的；（二）是否為達成此一目的所必要；（三）與目的之價值成適當比例。以上標準正是比例原則的內涵。參考吳庚，憲法的解釋與適用，三民書局，2004 年，頁 189。

抄郭○娥釋憲聲請書

一、聲請解釋之目的

財政部臺灣省北區國稅局，認事用法違誤，使人民應有之合法權益受損害，雖循法律程序尋求救濟始終未果，爰請解釋認定所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目規範之其他親屬之要件「未滿 20 歲或滿 60 歲以上無謀生能力」之規定違反憲法，且與民法、中央法規標準法等相抵觸應為無效，以保障人民應有之合法權益。

二、疑義或爭議之性質，法律或命令發生歧異之經過及涉及之憲法、法律或命令條文：

（一）緣聲請人即納稅義務人郭○娥之兄已歿，其兄嫂羅○滿女士為殘障人士（小兒麻痺且為憂鬱症患者），無謀生能力，聲請人 91 年度綜合所得稅結算申報列報扶養無謀生能力（殘障人士）其他親屬羅○滿（兄嫂）女士，經臺灣省北區國稅局以不符受扶養規定，予以剔除免稅額及殘障特別扣除額，經聲請人復查，於 92 年 12 月 23 日收到財政部臺灣省北區國稅局之復查決定書（北區國稅法二字第 0920034240 號）准予追認扶養親屬額及殘障扣除。其後聲請人辦

理申報 92、94、95、96 年之綜合所得申報後，逐年各收到該年之核定通知書，其調整原因均與 91 年相同，聲請人依國稅局行政救濟文宣中所述於收到 92、94、95 各年申報核定調整通知書後，有異議時先與原處分機關協商，這幾年來納稅義務人與北區國稅局汐止稽徵所之各承辦人及其主管協商後，原處分機關同意撤銷調整申報。基於信賴保護原則下，信賴行政公務機關之審核及諮詢結果而為相同申報方式，其後北區國稅局以聲請人扶養其兄嫂未符資格及前述 91 年度之復查決定係個案認定，並無以後年度適用之，否准認列扣除，聲請人以違反信賴及經驗法則，亦違反邏輯認定，顯失公平，聲明請求北區國稅局撤銷其決定，經申請復查、訴願、再訴願、行政訴訟均駁回。

- (二) 憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。稅法之解釋，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。民法第 1117 條受扶養之要件，受扶養權利者，以不能維持生活而無謀生能力者為限。身心障礙者保護法第 46 條規定：「對於身心障礙者或其扶養者應繳納之稅捐，政府應按障礙等級及家庭經濟狀況，依法給予適當之減免。納稅義務人或與其合併申報納稅之配偶或扶養親屬為身心障礙者，應准予列報身心障礙特別扣除額，其金額於所得稅法定之。身心障礙者或其扶養者依本法規定所得之各項補助，應免納所得稅。」
- (三) 綜合所得稅申報扶養其他親屬或家屬免稅額之規定，其目的在以稅捐之優惠使聲請人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。而所謂法定扶養義務，依民法之規定，負有扶養義務之人有數人時，其履行義務之人有先後順序，由後順序者履行扶養義務時，應有正當理由及先順序者無法履行扶養義務之合理說明，亦即申報本項免稅額之聲請人。
- (四) 再則，而非始於其位階在中央法規標準法中定位在各種法律之下，因此既不能違背母法授權之目的，更不容與其他法律相牴觸，所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目規範之其他親屬之要件「未滿 20 歲或滿 60 歲以上無謀生能力」，與憲法第 19、22、23 條保障人民權利意旨不符。聞者無不表示難以置信，顯然逾越母法，應以確受聲請人扶養之宗旨，更與民法第 6 條，中央法規標準法第 5、6、11 條，憲法第 19、22、23、171、172 條等法律相牴觸，原決定違法，已昭然若揭。經申請復查、訴願、再訴願、行政訴訟均未審酌釐清事實真相，依法更正。

三、聲請解釋之理由及聲請人對於本案所持之立場與見解

- (一) 聲請人扶養兄嫂羅○滿女士之事實，稅務機關並無反證，亦從未否認，最高行政法院判決認為聲請人之兄嫂已滿 20 歲，不符合所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目規範，但無考慮聲請人兄嫂為殘障人士（小兒麻痺且為憂鬱症患者），無法向外就業，無謀生能力，且其兄已歿，符合民法第 1118 條「因負擔扶養義務而不能維持自己生活者，免除其義務。」民法第 1122 條規定稱家者，謂以永久共同生活為目的而同居之親屬團體。質言之，聲請人扶養兄嫂之義務，於法亦無不合，原判決擅自否定扶養兄嫂之事實，於情不合，於法無據。
- (二) 稅務機關向來主張依法行政，行政法院原判決亦聲明本行政訴訟應優先適用所得稅法律，母法旨在確受聲請人扶養事實，即可列報減除扶養親屬免稅額，然

而稅務機關堅持必須「未滿 20 歲或滿 60 歲以上無謀生能力」，否則，雖確受聲請人扶養之事實，亦不准予列報減除扶養親屬免稅額，其不諱言是考量稽徵實務作業之需要所作之規定，顯然是不切實際的手段，而非母法之目的，是以不但違背母法，更與其他相關法律及憲法相牴觸，實毋庸議。

- (三) 現行所得稅法扶養要件並未述明家庭成員，只有其他親屬關係者，如 921、88 水災或其他因意外或災害所致家庭成員關係只剩叔姪、姑姪或姑嫂……等等其他親屬關係，他們以共同生活為目的，互相扶持，其中一方雖已滿 20 歲（或未滿 60 歲）但無謀生能力（殘障人士），他們仰賴同居其他親屬扶養照顧，實無優先適用所得稅法時，允宜適用民法相關規定論斷，非削足適履，才真正符合依法行政。
- (四) 依身心障礙者保護法第 46 條規定對於身心障礙者或其扶養者應繳納之稅捐，政府應按障礙等級及家庭經濟狀況，依法給予適當之減免。聲請人或與其合併申報納稅之配偶或扶養親屬為身心障礙者，應准予列報身心障礙特別扣除額，其金額所得稅法定之。臺灣省北區國稅局以聲請人不符所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目規範扶養其他親屬之要件「未滿 20 歲或滿 60 歲以上無謀生能力」，剔除免稅額及殘障特別扣除額。聲請人之兄嫂領有身心障礙手冊，符合身心障礙者保護法可列報殘障特別扣除額之規定，依中央法規標準法第 18 條「從新從優」法則，應優先適用內政部之規範，俾使人民有所適從，才能疏減民怨。才不違背憲法第 7 條「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」之要義。
- (五) 憲法上所保障之權利，有遭受不法侵害的情形，聲請人已經過法定的訴訟程序，並在用盡審級救濟途徑後，取得最終確定終局裁判。並認為確定終局裁判所適用的法律或命令，有牴觸憲法的疑義。依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條，可以書面向司法院聲請解釋憲法。聲請人一再訴願、訴訟非為一己之私，而是期盼疏減民怨，喚起檢討修正不合時宜法規，故不憚繁瑣，摩頂放踵，在所不辭。
- (六) 如前所述，本案原處分、決定及判決認事用法均有違誤，所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目規範之扶養其他親屬之要件規定「未滿 20 歲或滿 60 歲以上無謀生能力」，既與憲法、法律解釋不合，盼宜解釋認定其無效，以保障人民權益。

四、關係文件之名稱及件數

原裁定書（最高行政法院 98 年度裁字第 2681 號裁定）影本一份。

附件：

- 一、原判決書（臺北高等行政法院 98 年度簡字第 215 號判決）影本一份。
- 二、訴願決定書（案號：第 09800077 號、案號：第 09800078 號、案號：第 09800079 號及案號：第 09800080 號）影本共四份。
- 三、原復查決定書影本（北區國稅法二字第 0970032350 號、北區國稅法二字第 0970032551 號、北區國稅法二字第 0970032352 號及北區國稅法二字第 0970032353 號）影本共四份。
- 四、原處分（北區國稅法二字第 0971020361 號）影本一份。
- 五、撤回復查申請書影本一份。
- 六、北區國稅法二字第 0920034240 號復查決定書影本一份。

謹 陳
司 法 院

聲請人：郭 ○ 娥

中 華 民 國 98 年 12 月 10 日

（附件一之一）

臺北高等行政法院判決

98 年度簡字第 215 號

原 告 郭 ○ 娥

被 告 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 陳 文 宗（局長）

送達代收人 黃 麗 鈴

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 98 年 3 月 2 日台財訴字第 09800006550 號訴願決定（案號：第 09800077 號）、台財訴字第 09813000700 號訴願決定（案號：第 09800078 號）、台財訴字第 09813000710 號訴願決定（案號：第 09800079 號）、台財訴字第 09813000720 號訴願決定（案號：第 09800080 號），提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序說明：

本件因屬稅捐課徵事件，其標的之金額為新臺幣（下同）45,885 元，係在 20 萬元以下，依行政訴訟法第 229 條第 1 項第 1 款、第 2 項規定及司法院民國（下同）92 年 9 月 17 日（92）院台廳行一字第 23681 號令，應適用簡易程序，本院並依同法第 233 條第 1 項規定，不經言詞辯論，逕行裁判。

二、事實概要：

原告 92 及 94 年度綜合所得稅結算申報，列報扶養其他親屬羅○滿免稅額 74,000 元及殘障特別扣除額 74,000 元，95 及 96 年度綜合所得稅結算申報，列報扶養其他親屬羅○滿免稅額 77,000 元及殘障特別扣除額 77,000 元，經被告初查以不符合受扶養規定予以剔除，核定 92、94 至 96 年度綜合所得總額 777,440 元、802,280 元、837,427 元、846,692 元，綜合所得淨額 494,733 元、374,860 元、378,317 元、348,279 元，補徵應納稅額 17,612 元、9,211 元、9,822 元、應退稅額 31,424 元。原告不服，申請復查，經被告以 97 年 11 月 17 日北區國稅法二字第 0970032352 號、第 0970032351 號、第 0970032350 號、第 0970032353 號復查決定書（下稱原處分）駁回其復查之申請，未獲變更，原告仍表不服，提起訴願，亦遭決定駁回，遂向本院提起行政訴訟。

三、本件原告主張：

（一）原告因父親早逝，與母親及兄長共同生活，嗣兄長意外身亡，兄嫂羅○滿為殘障人士（小兒麻痺且為憂鬱症患者），無法向外就業，母親年事已高及羅○滿之子女尚在就學亦無經濟能力，家中生活花費全由原告支付（附上住家房貸扣款存摺影本及生活用品採買發票影本），由此可知原告與家人永久共同生活居

住符合民法第 1114 條及第 1123 條第 3 項之規定，兄嫂無謀生能力符合民法第 1117 條受扶養權利者，母親依民法第 1118 條因負擔扶養義務而不能維持自己生活者，免除其義務。原告依民法之規定盡扶養之義務，當有綜合所得稅列報扶養其他無謀生能力家屬之權利。

- (二) 原告申報依據均與 91 年度核准函中所揭相同（附上被告北區國稅法二字第 0920034240 號復查決定書），原告申報 91 年度個人綜合所得稅前詢問過國稅局服務中心，是否可列報扶養其他親屬，被告答覆以共同居住（生活）為目的者可認列。原告於填寫 91 年度個人綜合所得申報書填報扶養其他親屬（兄嫂：羅○滿）後，收到被告所屬汐止稽徵所寄發之 91 年度綜合所得稅核定通知書，經查係剔除原告 91 年度列報扶養親屬（羅○滿）之免稅額 74,000 元及殘障特別扣除額 74,000 元。原告不服原核定通知書，申請復查後，經被告北區國稅法二字第 0920034240 號復查決定書准予追認扶養親屬免稅額 74,000 元及殘障特別扣除額 74,000 元。
- (三) 茲因原告辦理申報 92、94 年度之綜合所得稅申報後，亦收到被告所屬汐止稽徵所寄發之核定通知書，其調整原因與 91 年度相同，原告依規定向被告申請取消核定書且附上被告北區國稅法二字第 0920034240 號復查決定書，後經被告審核無誤，均同意追認原列報金額，且當時被告並未示意需再逐年個案申請認定，原告於收到 95 年被告之核定通知書時，亦向被告提出復查申請，但經與被告協談溝通後，被告同意追認原列報金額，原告同意撤回復查申請。（附上撤回復查申請書影本）。
- (四) 惟 97 年 8 月 27 日收到被告所屬汐止稽徵所寄發之核定通知書，其剔除原告 92、94、95、96 年免稅額及殘障特別扣除額之原因與 91 年度相同，並提及 91 年度之復查決定係個案認定，以後年度並不適用之。原告不服原調整金額，於 97 年 8 月 28 日向被告申請復查，並向財政部提出訴願，但均遭駁回。被告所為之行政處分已違反信賴原則及公平原則，實屬不當行使公權力。
- (五) 原告申報之原因事實並未因年度之不同而有所變更，且原告扶養兄嫂羅○滿確為事實。原告已依被告行政救濟文宣中所述，於收到 92、94、95 各年申報核定調整通知書有異議時，均先與被告之各承辦人及其主管協商後，獲被告同意撤銷調整申報。基於信賴保護原則，原告信賴行政公務機關之審核及諮詢結果而為相同申報方式，被告以原告未符資格，否准認列扣除，違反信賴及經驗原則，亦與先前之認定有相矛盾之處，被告所為之處分顯失公平。
- (六) 綜上所述，原處分及訴願決定有違誤之處，為此，原告提起本件撤銷訴訟，並聲明求為判決：訴願決定及原處分均撤銷。訴訟費用由被告負擔。

四、被告則以：

- (一) 按「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 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。但受扶養者之父或母如屬第 4 條第 1 款及第 2 款之免稅所得者，不得列報減除。」「殘障特別扣除：納稅義務人與其合併報繳之配偶暨受其扶養親屬如為身心障礙者保護法第 3 條規定之殘障者，及精神衛生法第 5 條第 2 項規定之病人。」為行為時

所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目及第 2 款第 3 目之 4 前段所明定。次按「一、92 年度綜合所得稅之免稅額，每人全年 7 萬 4 千元。……四、92 年度綜合所得稅之殘障特別扣除額，每人每年扣除 7 萬 4 千元。」「一、94 年度綜合所得稅之免稅額，每人全年 7 萬 4 千元。…四、94 年度綜合所得稅之殘障特別扣除額，每人每年扣除 7 萬 4 千元。」「一、95 年度綜合所得稅之免稅額，每人全年 7 萬 7 千元。……四、95 年度綜合所得稅之殘障特別扣除額，每人每年扣除 7 萬 7 千元。」「一、96 年度綜合所得稅之免稅額，每人全年 7 萬 7 千元。……四、96 年度綜合所得稅之殘障特別扣除額，每人每年扣除 7 萬 7 千元。」分別為財政部 92、94 至 96 年度綜合所得稅免稅額、標準扣除額、薪資所得特別扣除額、殘障特別扣除額及課稅級距之金額所公告。

(二) 原告 92 年度列報其本人、直系尊親屬郭劉免及其他親屬羅○滿(兄嫂，53 年次) 3 人免稅額 222,000 元及殘障特別扣除額 74,000 元，94 年度列報其本人、直系尊親屬郭劉免及其他親屬羅○滿(兄嫂，53 年次)、郭怡宣(甥，86 年次)及郭雲揚(甥，88 年次) 5 人免稅額 370,000 元及殘障特別扣除額 74,000 元，95、96 年度列報其本人、直系尊親屬郭劉免(25 年次)及其他親屬羅○滿(兄嫂，53 年次)、郭怡宣(甥，86 年次)及郭雲揚(甥，88 年次) 5 人免稅額 423,500 元及殘障特別扣除額 77,000 元，原查以其他親屬羅○滿不符合受扶養規定，92、94 年度分別剔除免稅額 74,000 元及殘障特別扣除額 74,000 元，95、96 年度亦分別剔除免稅額 77,000 元及殘障特別扣除額 77,000 元。

(三) 查系爭扶養親屬羅○滿 92、94 至 96 年度已滿 20 歲未滿 60 歲，不符合首揭規定，縱使原告因其能力所及，給予系爭扶養親屬生活上資助，惟依最高法院 20 年上字第 299 號判例：「念同宗之誼而給與津貼，此種慈惠施與行為，乃本於雙方之感情而生，於法原不能援為要求扶養之根據。」則該等生活上之資助，亦難謂為扶養，原告主張核不足採，原核定並無不合，請予維持。

(四) 至原告主張被告否准認列系爭免稅額及殘障特別扣除額，違反信賴及經驗法則乙節，查扶養其他親屬認列標準，行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目及第 2 款第 3 目之 4 前段有明定已如前述，且未有修正，本件原核定依首揭法令規定剔除羅君免稅額及殘障特別扣除額並無不合，原告亦無從首揭規定主張適用信賴保護原則，併予陳明。

(五) 綜上論述，原處分及訴願決定並無違誤等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴、訴訟費用由原告負擔。

五、上開事實概要欄所述之事實，除後列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並有原處分書、被告 92 年度綜合所得稅核定通知書、原告 92 年度綜合所得稅結算申報書、原告 92 年度綜合所得稅結算申報書(附件明細表)、原告 92 年度綜合所得稅結算申報書(檢送文件表)、被告所屬汐止稽徵所 97 年 9 月 4 日北區國稅汐止二字第 0971020604 號函、被告法務二科行政救濟案件派查通知單、被告 92 年度綜合所得稅復查決定應補稅額更正註銷單、原告 92 年度全戶戶籍資料查詢清單、被告 94 年度綜合所得稅復查案件審查報告書、原告 94 年度綜合所得稅結算電子申報書(附件明細表)、原告 94 年度綜合所得稅結算電子申報書、原告 94 年度綜合所得稅結算電子申報書應檢送各項證明文件單據申報

表、被告 94 年度綜合所得稅復查決定應補稅額更正註銷單、財政部 98 年 3 月 2 日台財訴字第 09813000710 號函、被告 95 年度綜合所得稅核定通知書、原告 95 年度綜合所得稅結算電子申報書、原告 95 年度綜合所得稅結算電子申報書（附件明細表）、原告 95 年度綜合所得稅結算電子申報書應檢送各項證明文件單據申報表、被告 96 年度綜合所得稅核定通知書、原告 96 年度綜合所得稅網路結算申報國稅局審核專用申報書、被告 96 年度綜合所得稅復查決定應補稅額更正註銷單、原告華信商業銀行存款帳戶交易明細等件分別附原處分卷、訴願卷及本院卷可稽，為可確認之事實。

六、得心證之要領：

- （一）按「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 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。但受扶養者之父或母如屬第 4 條第 1 款及第 2 款之免稅所得者，不得列報減除。」、「殘障特別扣除：納稅義務人與其合併報繳之配偶暨受其扶養親屬如為身心障礙者保護法第 3 條規定之殘障者，及精神衛生法第 5 條第 2 項規定之病人，……。」為行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目及第 2 款第 3 目之 4 所明定。次按「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。同法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目規定：……得於申報所得稅時按受扶養之人數減除免稅額，固須以納稅義務人與受扶養人同居一家為要件，惟家者，以永久共同生活之目的而同居為要件，納稅義務人與受扶養人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準。」為司法院釋字第 415 號解釋在案。
- （二）經查，本件原告 92 年度綜合所得稅結算申報，列報其本人、直系尊親屬郭劉○及其他親屬羅○滿（兄嫂，53 年次）3 人免稅額 222,000 元及羅○滿殘障特別扣除額 74,000 元，94 年度列報其本人、直系尊親屬郭劉○及其他親屬羅○滿（兄嫂，53 年次）、郭○宣（甥，86 年次）、郭○揚（甥，88 年次）5 人免稅額 37,000 元及羅○滿殘障特別扣除額 74,000 元，95、96 年度列報本人、直系尊親屬郭劉○及其他親屬羅○滿（兄嫂，53 年次）、郭○宣（甥，86 年次）、郭○揚（甥，88 年次）5 人免稅額 423,500 元及羅○滿殘障特別扣除額 77,000 元，被告初查以其他親屬羅○滿不符合受扶養規定，分別就各年度予以剔除免稅額 74,000 元、74,000 元、115,500 元、77,000 元及殘障特別扣除額 74,000 元、74,000 元、77,000 元、77,000 元，揆諸首揭規定，尚無不合。
- （三）原告雖主張依民法之規定盡扶養之義務，當有綜合所得稅列報扶養其他無謀生能力家屬之權利。且原告 91 年度列報扶養親屬（羅○滿）之免稅額 74,000 元及殘障特別扣除額 74,000 元，經被告北區國稅法二字第 0920034240 號復查決定書准予追認。原告申報之原因事實並未因年度之不同而有所變更，且原告扶養兄嫂羅○滿確為事實，原處分否准認列有違信賴保護原則及有失公平云云。惟查，原告列報之系爭受扶養親屬羅○滿係 53 年 1 月 17 日出生，92

年度係 39 歲，為已滿 20 歲未滿 60 歲之人，有戶籍資料影本附卷可稽（見原處分卷第 14 頁），是羅○滿雖屬所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目規範之其他親屬，然其未符該條目所規定之「未滿 20 歲或滿 60 歲以上無謀生能力」要件，故被告否准認列，並無違誤。至原告主張其 91 年已獲准追認羅○滿之免稅額及殘障特別扣除額乙節，核屬另案妥適與否問題，不能拘束本案，無從據為有利於原告之認定。又扶養其他親屬認列標準，行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目及第 2 款第 3 目之 4 前段有明文規定，並未修正，本件原處分依首揭法令規定剔除羅○滿免稅額及殘障特別扣除額並無不合，亦無違反信賴保護原則及經驗法則，有失公平之情事。是原告之主張，尚非可採。

七、綜上所述，原告所訴各節，均非可採，被告依首揭規定核定補徵原告 92、94、95、96 年度個人綜合所得稅應納稅額 17,612 元、9,211 元、9,822 元、應退稅額 31,424 元，認事用法，核無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 233 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 98 年 7 月 7 日

（附件一之二）

最高行政法院裁定

98 年度裁字第 2681 號

上 訴 人 郭 ○ 娥

被 上 訴 人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 陳 文 宗

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 98 年 7 月 7 日臺北高等行政法院 98 年度簡字第 215 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於適用簡易程序之判決提起上訴，須經本院許可。前項許可，以訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者為限，行政訴訟法第 235 條定有明文。所謂法律見解具有原則性，係指該訴訟事件所涉及之法律問題意義重大，而有加以闡釋之必要而言。

二、本件上訴人對於臺北高等行政法院適用簡易程序所為之判決，提起上訴，係以：上訴人之兄長已歿，上訴人依民法第 1115 條扶養義務人之順序扶養兄嫂羅○滿，已經不能視同扶養其他親屬。是以所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目規範之其他親屬之要件「未滿 20 歲或滿 60 歲以上無謀生能力」，已不宜適用於上訴人之情況，應允許上訴人申報綜合所得稅免稅額及殘障特別扣除額等語，為其論據。惟核其所陳上述理由，係其個人一己之歧異見解，並無所涉及之法律見解具有原則性之情事。上訴人提起上訴，依首開規定及說明，不應許可，其

上訴難謂合法，應予駁回。

三、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 98 年 11 月 5 日
(本件聲請書其餘附件略)