

釋字第六九四號解釋不同意見書

大法官 陳春生
池啟明
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。本席認為，本號解釋未與釋字 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 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¹。儘管其解對象為施行細則，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²。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

¹ 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」。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

² 參考李建良，人權思維的承與變，頁 91 以下。

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³。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知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以上無謀生能力，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以上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者，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

³ 參考柯格鐘，前揭論文，頁 278。

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⁴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⁵。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⁶。比較法上，過去日本學界均認為，若司法對立法

⁴ 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，已有被利用已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上無抵觸。」而兩年後之第 228 號解釋，關於國家賠償法第 13 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。

⁵ 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。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行之執行者，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。

⁶ 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。

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以上無謀生能力，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為憲審查之標準，其是否足以作為論證基礎，如下所述，值得商榷。

參 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⁷。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⁸。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

⁷ 參考柯格鐘，前揭論文，頁 278。

⁸ 參考陳清秀，稅法總論，元照出版公司，2006，頁 56。

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主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以上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，此充其量只是道德勸說，不能因此推出系爭規定漏未對滿二十歲或未滿六十歲以上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以上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其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⁹。

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。

⁹ 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。

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。