

釋字第六九二號解釋不同意見書

大法官 湯德宗

本件多數意見從「形式」審查，宣告財政部解釋所得稅法第十七條第一項第一款第二目所稱「在校就學」之函釋違反憲法第十九條「租稅法律主義」而「違憲」，實際乃以自己之法律解釋取代財政部之法律解釋。本席對其論理及結論，俱難贊同，爰提出不同意見書如后。

本件聲請人簡繁勝於申報九十三年度綜合所得稅時，以女兒在北京大學就學之事實，依據所得稅法第十七條第一項第一款第二目¹規定，列報扶養二十歲以上在校就學子女免稅額新臺幣（下同）74,000 元整。嗣財政部臺灣省北區國稅局中和稽徵所依據財政部八十四年十一月十五日台財稅第八四一六五七八九六號函釋（下稱「系爭函釋」）：「現階段臺灣地區人民年滿二十歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，納稅義務人於辦理綜合所得稅結算申報時，不得列報扶養親屬免稅額」，剔除該筆列報免稅額，並補徵稅額 122,829 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、最高行政法院駁回。今以臺北高等行政法院九十六年度簡字第八三號判決所適用之財政部系爭函釋有違憲疑義為理由，向本院聲請解釋。

¹ 所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款：「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；納稅義務人及其配偶年滿七十歲者，免稅額增加百分之五十。但依第十五條第二項規定分開計算稅額者，納稅義務人不得再減除薪資所得分開計算者之免稅額：……（二）納稅義務人之子女未滿二十歲，或滿二十歲以上，而因**在校就學**、身心障礙或因無謀生能力受納稅義務人扶養者」。

壹、多數意見未能證立系爭函釋何以違憲

本件爭點原甚明確-- 系爭財政部有關「在校就學」之函釋是否抵觸憲法，本來不難作出正確解釋；可惜多數大法官同仁為求速便，迴避敏感議題，堅持只作「形式」審查，致論理牽強，難以令人信服。析言之：

一、系爭函釋並未違反「租稅法律主義」

「解釋文」認為系爭函釋「違反憲法第十九條租稅法律主義」而違憲。「理由書」第一段並援引本院前此相關解釋²，說明「租稅法律主義」之意涵：「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」。「租稅法律主義」，亦稱「租稅法定主義」，為「法律保留原則」在租稅義務之適用。

按我國實務對於哪些事項須以立法院通過、總統公布之「法律」³予以規定，向來採取彈性立場，而形成所謂「階層式法律保留原則」⁴。亦即，「法律保留」原則在不同情境（事

² 參見大法官釋字第六七四、六四〇、六三二、六二〇等號解釋。

³ 參見憲法第 170 條（「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」）。

⁴ 參見釋字四四三號解釋（「並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障：關於人民身體之自由，憲法第八條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制，而憲法第七條、第九條至第十八條、第二十一條及第二十二條之各種自由及權利，則於符合憲法第二十三條之條件下，得以法律限制之。至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由

務領域)，可有寬嚴不同的要求；而非一成不變，概須以「法律」直接規定不可。惟因憲法第十九條明定「人民有依法律納稅之義務」，實務上乃逐漸發展⁵出所謂「納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，應以法律定之」的要求。就應以「法律」規定之事項觀之，納稅義務顯然較其他權利、義務之得喪更為具體、嚴格，故「租稅法律主義」堪稱一種「高密度的法律保留」。⁶

然而，即使按如此「高密度的法律保留」，九十年一月三日及九十二年六月二十五日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第二目之規定（「按前三條規定計得之個人

法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然）；並參見吳庚，《行政法之理論與實用》，頁 106-107（2010 年 11 版）。

⁵大法官在釋字第二一〇號解釋(75.10.17)首次釋示「租稅法律主義」之意涵：憲法第十九條之「依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文」。繼於釋字第二一七號解釋(76.07.17)闡明：「人民有依法律納稅義務」係指「人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務」。其後釋字第三四六號(83.05.06)、第四一五號(85.11.08)、第五一九號(89.12.22)及第五九七號(94.05.20)解釋皆重申斯旨。嗣於釋字第六四〇號解釋(97.04.03)更將「租稅稽徵程序」納入「租稅法律主義」；釋字第六七四號(99.04.02)、第六八五號解釋(100.03.04)再添增「租稅客體對租稅主體之歸屬」，「租稅法律主義」之內涵益形飽滿。

另，釋字第三六七號解釋(83.11.11)循著前揭釋字第二一〇號解釋的脈絡，釋示「租稅減免優惠」亦有「租稅法律主義」之適用。釋字第四九六號解釋(88.12.03)開始將「納稅義務課予」與「租稅減免優惠」並列，謂：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言」。此後釋字第五六六號(92.09.26)、第六〇七號(94.12.30)、第六二〇號(95.12.6)、第六三五號(96.11.30)、第六五〇號(97.10.31)、第六五一號(97.10.31)、第六五七號(98.04.03)、第六六〇號(98.05.22)、第六六一號(98.06.12)等解釋，一再沿用。

⁶參見湯德宗，〈大法官有關行政、立法兩權關係主要解釋析論〉，輯於氏著，《權力分立新論 卷一：憲法結構與動態平衡》，頁 275 以下（頁 313-318）（2005 年 4 月）。

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；……(二)納稅義務人之子女……滿二十歲以上，而因在校就學……受納稅義務人扶養者」)(下稱「原因條文」)，依然合乎要求。質言之，本件「租稅主體」為「有中華民國來源所得之個人」(納稅義務人)⁷；「租稅客體」為「中華民國來源所得」⁸(所得稅)；「租稅客體對租稅主體之歸屬」⁹為「有中華民國來源所得之個人就其中華民國來源所得」應納所得稅；「稅基」為「綜合所得淨額」¹⁰(本件涉及「受納稅義務人扶養之成年子女在校就學之免稅額」列報扣除)；「稅率」分為五級累進稅率¹¹；「納稅方法」及「納稅期間」則為「於每年五月一日起至五月三十一日止，向稽徵機關辦理上一年度綜合所得稅之結算申報」。¹²

據上，所得稅法關於「租稅構成要件」無一不備，如何說是違反「租稅法定主義」？！本件之癥結實際並非法律(所

⁷ 參見所得稅法第2條第1項(「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源所得，依本法規定，課徵綜合所得稅」)、同法第7條第4項。

⁸ 參見所得稅法第2條第1項(「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源所得，依本法規定，課徵綜合所得稅」)；並見同法第8條對「中華民國來源所得」之定義。

⁹ 參見黃茂榮，〈稅捐的構成要件〉，《植根雜誌》，第23卷第2期，頁1以下(頁13-14)(2007年)；陳清秀，《稅法總論》，頁351-353(2008年5版)。

¹⁰ 參見所得稅法第13條(「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之」)；並見同法第17條至第17之3條之規定。

¹¹ 參見所得稅法第5條第2項(「綜合所得稅課稅級距及累進稅率如下：……」)。

¹² 參見所得稅法第71條第1項：「納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減除」。

得稅法)關於「租稅構成要件」有所欠缺，而是多數大法官不認同財政部就法律所規定的「租稅構成要件」中的「稅基」(「在校就學」免稅額)的解釋(系爭函釋)。

二、系爭函釋未必違反多數意見設想的立法目的

系爭「函釋」之見解是否妥適，既非「租稅法律主義」所能解答，多數意見乃不得不尋求其他理由，補強其違憲的結論。「理由書」第一段闡明「租稅法律主義」後，隨即補充：「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」。然而，這兩項補充理由也經不起檢驗，茲分述如次。

卷查「原因條文」自民國四十四年起即載在所得稅法，其確實的立法意旨已無從查考。「理由書」第三段所謂：「查上開所得稅法之立法意旨在於維護我國重視子女教育之固有美德，考量納稅義務人因之增加扶養支出，而減少負擔所得稅之經濟能力」，實為多數大法官「設想」的立法目的。本來，法院在從事命令合憲性(或合法性)審查時，必然要認定系爭規定的「立法目的」；而立法目的的認定原不限於法律明文揭示的¹³，或者立法者在立法過程中表示的「實際的立法目的」(the actual legislative purpose)，也可以是法院認

¹³ 我國立法通例輒於第一條揭示「立法目的」，例如行政程序法第1條(「為使行政行為遵循公正、公開與民主之程序；確保依法行政之原則，以保障人民權益，提出行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定本法」)；臺灣地區與大陸地區人民關係條例(99.09.01)第1條(「國家統一前，為確保臺灣地區安全與民眾福祉，規範臺灣地區與大陸地區人民之往來，並處理衍生之法律事件，特制定本條例。本條例未規定者，適用其他有關法令之規定」)。惟稅捐法律似均未揭示立法目的。

為公正的立法者，於立法時「可得設想之目的」(any conceivable legislative purpose)。但當「實際的立法目的」已無可考，而法院欲以自己「設想的立法目的」否定主管機關本於專業與事務熟稔而發布的「解釋性行政規則」(函釋)時，則須有詳細的論理，包括：法院從何獲致該「可得設想的目的」、系爭「函釋」究竟如何違反該「可得設想的目的」等，以免遭致「違反權力分立原則，不當侵犯行政權」的批評。多數意見僅謂，系爭函釋「與上開所得稅法之立法意旨不符」¹⁴，一語輕鬆帶過。

綜觀「解釋文」與「理由書」，多數大法官既未說明如何獲致「重視子女教育」與「納稅能力考量」乃「原因條文」(可得設想的)「立法目的」，亦未說明其所提出的「在校就學」認定標準，何以較財政部系爭「函釋」所採取的認定標準，更切合前述(設想的)「立法目的」。

多數意見於前引「理由書」第三段設想「立法目的」之後，即提出其以為合憲的「在校就學」認定標準：「再參酌前述於臺灣地區在校就學之認定標準，對前往大陸地區求學，是否符合上開所得稅法在校就學之要件，應以確有就學之事實，且該子女所就讀者為當地政府權責機關所認可之正式學校，具有正式學籍，且其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生，即堪認為在校就學，而符合上開所得稅法之要件」。換言之，多數大法官認為「原因條文」所謂「在校就學」，於前往大陸地區求學之情形，只需(成年子女)所就讀者為當地政府權責機關所認可之正式學校即可，無須(如系爭函釋所定)限於「其學歷經(我國)教育部認可」之大

¹⁴ 參見「理由書」第四段。

陸地區學校。問題是，多數意見關於「在校就學」的解釋-- 只需（成年子女）所就讀者為當地政府權責機關所認可之正式學校，真的符合其所設想的「立法目的」？

首先，如為貫徹「重視教育」之目的，所謂「在校就學」理當從最廣義解，凡為學習之目的而參與機構舉辦的研習活動，皆為「在校」；如此一來，「在校」殆與「就學」無甚差別。惟多數意見卻以「所就讀者為當地（大陸）政府權責機關所認可之正式學校」為限，顯然不夠重視教育，如何自圓？！其次，就「考量納稅能力」之目的而言，凡為支持成年子女之學習而有所支出，必然影響納稅義務人之納稅能力，則所有學習支出理應一律允許列報免稅額，何以多數意見竟限制「就讀當地政府權責機關所認可之正式學校」者，才許列報免稅額？！

多數意見所以有此不盡合乎（設想的）「立法目的」的「在校」限制，實其來有自。前引「理由書」第三段提出「在校就讀學」認定標準之首句（「再參酌前述於臺灣地區在校就學之認定標準……」），已然道破。蓋財政部早在七十三年五月二十二日即以台財稅第五三七三七號函解釋：「原因條文」所稱「在校就學」者，在臺灣地區是否以具備正式學籍者為限，條文並未規定，惟立法原意應係指具備正式學籍者。¹⁵嗣於八十三年七月二十七日及八十四年十一月十五日並分別以台財稅第八三一六〇二三二五號及第八四一六五七八九六號函重申斯旨。¹⁶既然前揭多數意見所設想的「立

¹⁵ 參見財政部稅制委員會（編印），《所得稅法令彙編（83年版）》，頁234（1994年12月）。

¹⁶ 參見財政部稅制委員會（編印），《所得稅法令彙編（98年版）》，頁298（2009年12月）。財政部97年3月28日台財稅字第09700169460號函亦同，參見前揭

法目的」並非絕對，在臺灣地區「在校就學」可限於「入學資格經學校報主管教育行政機關核備，並領有學生證」之學校，何以在大陸地區「在校就學」即不能限於「其學歷經教育部認可」之大陸地區學校，多數意見並未有說明。

綜上，多數意見雖「設想」出兩個立法目的（「重視子女教育」及「納稅能力考量」），但因均非絕對之目的，尚難謂系爭函釋違反該「立法意旨」。尤其，所謂「在校就學」在臺灣地區亦有限制（限具有正式學籍之正式學校），並不違反前揭「立法意旨」；何以對在大陸地區學校有所限制，即屬違反前揭「立法意旨」？

三、系爭函釋並未違反「一般法律解釋方法」

前揭「理由書」第一段補充的第二個理由，也無法成立。按照前引「理由書」第一段末尾之說明，所謂違背「一般法律解釋方法」似指系爭函釋業已「逾越法律解釋之範圍」。一般以為，法律解釋(statutory interpretation)應以法條「文義」依社會一般人客觀理解的意涵為範圍；逾此界線即屬「造法」，而非「解釋」。逾越法律解釋範圍的「函釋」欠缺正當性。

惟細繹系爭函釋，其內容並未逾越法律解釋之範圍。蓋限制須就讀於「學歷經教育部認可」之大陸地區學校，並未

彙編，頁300。並見教育部83年5月30日台社字第027756號函（學生完成註冊手續，入學資格經學校報主管教育行政機關核備並領有學生證者，即具「正式學籍」，並依學校行事曆至校上課者或其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生為「在校就學」）。

超出一般人關於「在校」二字所理解的文義範圍。¹⁷系爭函釋毋寧在限縮「在校」二字的文義範圍-- 限制僅「學歷經教育部認可」之大陸地區學校，才能列報免稅額；而非所有大陸當局主管教育行政機關核備的大陸地區學校，更非所有大陸地區學校，皆許列報免稅額。「限縮解釋」容有目的考量，法院可以審查該目的是否正當，然指責系爭函釋的限縮解釋「逾越」法律解釋範圍，恐有誤解。¹⁸

貳、系爭函釋合憲與否須作實質審查，才能判斷

系爭函釋既無從由形式審查，論斷為違憲，則須更為實質審查。系爭函釋的實質審查至少涉及兩項重要憲法問題，兩者在我國釋憲實務鮮有討論，本件原可有所貢獻。

一、主管機關解釋法律的「函釋」除顯然違法者外，法院原則上應予尊重

本件所爭執者，「函釋」內容之當否（合憲與否）。「函釋」為「釋示令函」之簡稱，正式名稱為「解釋性行政規則」（interpretative rule, norminterpretive Verwaltungsvorschriften），即行政程序法第一百五十九條第二項第二款所謂「為協助

¹⁷ 例如將「在餐廳打工」或「在賣場經商」解釋為「在校就學」，則屬逾越「解釋」的範圍。

¹⁸ 有學者將「扶養二十歲以上在校就學子女免稅額」解為「稅捐優惠」者；因稅捐優惠本應以促進特定政策目標之實現為目的，則財政部基於特定政策目的，將「在校就學」為限縮解釋，即與立法目的無違。循此論述途徑亦可得到與本意見書相同之結論。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》，第142期，頁273以下（頁286-287）（2007年3月）；同作者，〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，第十四期，頁55以下（頁110）（2007年12月）；陳昭華，〈論租稅優惠制度及其在稅法原則之限制〉，《輔仁學誌》，第30期，頁99以下（頁99）（2000年）。

下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實……而訂頒之**解釋性規定**」。¹⁹除了訂頒「解釋性行政規則」外，行政機關為執行法律，易常以訂定「法規命令」(legislative rule, Rechtsverordnung)之方式，來闡釋法條意旨。「解釋性行政規則」除了闡釋「法律」規定之含意外，亦常用來闡釋「法規命令」之含意。

通說以為，「法規命令」與「解釋性行政規則」之區別有四：²⁰

- 1) 法規命令應有法律之明確授權，且需合於授權之範圍；解釋性行政規則之作成乃行政固有之權限(inherent power)，無待法律授權。
- 2) 法規命令得規範有關人民權利義務之事項；解釋性行政規則僅得於法律條文文義範圍內解釋法律，不得增加法律所無之權利義務。
- 3) 法規命令之法效等同法律，對人民、行政機關與法院均有拘束力；解釋性行政規則僅拘束作成機關及其下屬，對人民不生拘束力。
- 4) 法規命令之訂定應經「預告暨評論程序」(notice and comment procedures)；解釋性行政規則依法僅須公布。

雖然「法規命令」與「解釋性行政規則」皆有闡釋法律意涵的功能，但因前述本質上的差異，先進國家的法院於審

¹⁹ 關於行政程序法第四章(法規命令及行政規則)之起草構想，詳見湯德宗，〈論行政立法監督--「法規命令及行政規則」章起草構想〉，輯於氏著，《行政程序法論—論正當行政程序》，頁211以下(2003年)。

²⁰ See, e.g., RICHARD J. PIERCE, JR., ADMINISTRATIVE LAW TREATISE §6.4, at 432-4 (5th ed., 2010); 吳庚，前揭(註4)書，頁266-267。

查兩者之合法性(legality)時，乃發展出不同的審查基準(standards of judicial review)。

以美國為例，聯邦最高法院在 *Chevron v. Natural Resources Defense Council* 案²¹ 明白表示：法院原則上應該尊重行政機關訂定發布的「法規命令」，不得任意以法院自己之解釋，取代行政機關以「法規命令」所為合理的法律解釋。²² 質言之，僅當法規命令所持見解「不合理」(unreasonable) 或「不允許的」(impermissible) 時-- 亦即有「恣意」(arbitrary)、 「任意」(capricious) 或「顯然違反法律規定」(manifestly contrary to the statute) 之情形時，方得以法院之解釋取代法規命令之解釋。

Chevron 案採取兩階段審查。面對法律解釋爭議，法院首先應判斷立法者對系爭問題是否已在法律中直接作了規定；如果立法意旨已臻明確，法院或行政機關即應遵循。其次，如果系爭法律對系爭問題未有直接規定，法院亦不得逕以自己之解釋加諸系爭法律，而應考慮行政機關訂定的法規命令對此所為之解釋是否為允許的(permissible)。²³

至於「解釋性行政規則」，聯邦最高法院考量其未有法律之授權，未經過「預告暨評論」的行政程序(notice and

²¹ 467 U.S. 837 (1984).

²² 467 U.S. 837, 844 (“a court may not substitute its own construction of a statutory provision for a reasonable interpretation made by the administrator of an agency”).

²³ 467 U.S. 837, 842-3. 嗣於 *Christensen v. Harris County* 案(529 U.S. 576 (2000))，美國聯邦最高法院重申 *Chevron* 案之審查基準僅適用於「法規命令」，不適用於「解釋性行政規則」。惟案中 Scalia 大法官發表協同意見，認為 *Chevron* 案之審查基準亦應適用於「解釋性行政規則」。 *Christensen v. Harris County*, 529 U.S. 576, 590-591 (Scalia, J., concurring)。權威行政法學者 Richard Pierce 亦修正前見，贊同 Scalia 大法官之見解，see RICHARD J. PIERCE, *supra* note 20, at 436.

comment procedures)，且無法效力（拘束力）等因素，向來採取較*Chevron*案略微嚴格的審查基準。該院在*Skidmore v. Swift & Co.*案²⁴明確表示：

「我們認為主管機關關於系爭法律的解釋……其權威固然不拘束法院，但確實是經驗與知情判斷 (informed judgment) 的結晶，可供法院與當事人作為指引的依據。就個案而言，這種判斷的份量取決於：(主管機關) 慮事周詳的程度、論理的有效性、其解釋與前此及此後各解釋的一致性、以及所有使之具有說服力 (即使缺少拘束力) 的各項因素。」²⁵

聯邦最高法院並指出：法院對於法律固有最終解釋權，但畢竟行政機關負有執行法律的任務(task of enforcement)，即便法律未有授權，仍須確定法律的意涵，才能據以執行。因此，當法院依照一般法律解釋方法（諸如法條文義之分析、立法過程之探求等）解釋系爭法律後，認為主管機關所作的解釋（函釋）是允許的(permissible)，法院即應認定主管機關所作的解釋為正確(correct)，而予以尊重。²⁶

本件前揭多數意見表面上宣告系爭函釋違反「租稅法律主義」，實際上乃以自己對於原因條文「在校就學」的解釋--

²⁴ 323 U.S. 134 (1944).

²⁵ 323 U.S. 140 (“We consider that the...interpretations...of the Administrator under this Act, while not controlling upon the courts by reason of their authority, do constitute a body of experience and informed judgment to which courts and litigants may properly resort for guidance. The weight of such a judgment in a particular case will depend upon the thoroughness evident in its consideration, the validity of its reasoning, its consistency with earlier and later pronouncements, and all those factors which give it power to persuade, if lacking power to control.”).

²⁶ See e.g., *Skidmore v. Swift & Co.*, 323 U.S. 134 (1944); *Volkswagenwerk v. Aktiengesellschaft v. FMC*, 392 U.S. 261, 272 (1968).

只需就讀當地政府權責機關認可之大陸地區正式學校，取代主管機關（財政部）對於原因條文「在校就學」的解釋（函釋）-- 須就讀於學歷經教育部認可之大陸地區學校。此舉已然涉及微妙而重要的憲法問題：國家權力部門（司法與行政）間，按「權力分立原則」（doctrine of separation of powers）應如何「相互尊重」（含「司法自制」）？或者說，法院按照「功能最適」理論（funktionell- rechtlicher Ansatz），應如何選擇適當審查基準（appropriate standards of judicial review），俾對主管機關所作的法律解釋給予適度的尊重？

二、本件應以「合理審查基準」審查系爭函釋之差別待遇有無違反憲法第二十三條之比例原則

如前所述，關於所得稅法「原因條文」所稱「在校就學」，財政部至少作有兩件解釋。除了「系爭函釋」闡釋「大陸地區」在校就學須「限於就讀學歷經教育部認可之大陸地區學校」外，另件函釋（下稱「對照函釋」）闡釋「臺灣地區」在校就學須限於「入學資格經學校報主管教育行政機關核備並領有學生證，具有正式學籍」之學校。就就讀之學校均需經教育部核准（無論稱為「認可」或「核備」）一點而言，兩件函釋並無差別；惟如就核准之機關而言，則可解為相同的事務，卻為不同的處理。亦即，「對照函釋」可解讀為「限於就讀於經當地主管教育行政機關核備，具有正式學籍之學校」，而「系爭函釋」卻不承認大陸「當地主管教育行政機關」核備的學校，而限制「須經我國主管教育行政機關（教育部）」核備的學校，兩者間乃存有「差別待遇」。本件因而可由「平等原則」入手，進行實質審查。

查本院關於平等權（平等原則）之解釋一向堅持「實質

平等」說，允許國家權力機關於有「正當理由」時，得為差別待遇。因此平等權案件的審查，有無「正當理由」而為差別待遇，即成為關鍵。而「正當理由」的認定，又與法院所持「審查基準」之寬嚴密切相關。按他國之經驗，如法院以「高標」（如美國聯邦法院所稱“strict scrutiny”或“heightened scrutiny”，通稱「嚴格審查基準」）進行審查，系爭差別待遇鮮有能通過檢驗者；反之，如法院以「低標」（如美國聯邦法院所稱“mere rationality test”或“rational basis review”，通稱「合理審查基準」）進行審查，則系爭差別待遇幾乎都能通過檢驗。本院既已累積為數可觀的「平等權」解釋，應適時更區分案件類型，建立不同的違憲審查基準，以增加解釋的可預測性(predictability)，提高本院解釋的公信力。

關於本件系爭函釋（相對於「對照函釋」）所為之差別待遇，本席以為應適用「低標」（合理審查基準）進行違憲審查，理由如下：²⁷

- 1) 兩岸關係錯綜複雜，互動密切，詭譎多變，允宜給予行政（主管）機關較大空間，俾能掌握機先，嗣應時需。
- 2) 基於「功能最適」考量，司法機關既不似立法機關擁有直接民意基礎，且能直接解釋法律（在法律中直接定義重要的法律用語）；亦不似行政機關擁有間接民意基礎（尤以總統民選後為然），並具備專業知識(expertise)與業務熟稔；而僅能在個案中依一般法律解釋方法，探求法律規範意旨，故而對於主管機關所作的法律解釋，除有明顯違法之情事外，應儘量尊重。（已略述如前節「貳、一」）

²⁷ 關於違憲審查基準的選擇，參見湯德宗，〈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）》下冊，頁581以下（頁621）（2009年7月）。

- 3) 本件所涉殆僅「經濟事務」(所得稅免稅額之列報扣除)，屬「財產權」之平等保障範疇，與「人身自由」或「人性尊嚴」等應適用「高標」審查之人權，並無直接關連。
- 4) 本件並非以「無可改變的人身特質」(immutable characteristics)，例如種族、膚色、出生地等，為基礎所為之差別待遇，從而無需升高審查基準。
- 5) 本件所謂「被歧視者」(有成年子女在大陸地區「在校就學」之納稅義務人)要非所謂社會上「孤立而隔絕之少數」(discrete and insular minority)，從而無需法院提升審查基準，以協助打通可能阻塞的政治參與管道。

又，鑑於憲法增修條文第 11 條²⁸之特殊規定，本件應採「低標」中之「中低標」(即「基本合理性」basic rationality)²⁹審查基準。亦即，除非聲請人能夠證明(成功舉證)系爭函釋全然出於恣意(wholly arbitrary)，無從設想任何合理之理由而實施差別待遇，法院即應尊重主管機關所作的解釋(函釋)。本案未曾舉行言詞辯論，亦未函詢主管機關說明採取系爭差別待遇的理由，惟依卷附資料³⁰似已堪認定聲請人未

²⁸ 中華民國憲法增修條文第 11 條：「自由地區與大陸地區間人民權利義務關係及其他事務之處理，得以法律為特別之規定」。

²⁹ 此為三階六層「階層式比例原則」的一種，參見湯德宗，前揭(註 27)文，頁 612 & 623。

³⁰ 參見簡繁勝釋憲聲請書(96.11.18)。

並參見財政部 100 年 10 月 5 日台財稅字第 10000392530 號函覆本院查詢：「三、…按前開本部 82 年函規定，納稅義務人及其配偶申報撫養之大陸地區子女，年滿 20 歲仍在校就學者，應檢附在學證明，係考量大陸地區人民就讀大陸地區學校，殆無適用疑義，爰未限定該學校須經教育部認可，其與臺灣地區人民選擇放棄就讀臺灣地區學校，就讀學歷未經教育部採認之大陸地區學校，兩者尚有不同」。另參見財政部 97 年 3 月 28 日台財稅字第 09700169460 號函覆本院查詢：「四、教育部 93 年函所稱「在校就學」是否適用就讀大陸地區學校之臺灣地區學生乙節，經洽據該部 84 年 10 月 2 日台 84 高 047979 號函意見現階段臺灣地區人民取得大陸地區專科以上學校學歷均不予採認。本部基於就讀於學歷未經教育行政機關認可之學校，尚難謂具正式學籍，乃於 84 年 11 月 15 日以台財稅第 841657896

能舉證系爭函釋何以違憲。

本來，再高深的理論也能以平易近人的方式說明。吾人只需平心自問：本件多數意見關於「在校就學」的解釋-- 只需就讀當地政府權責機關認可之大陸地區正式學校，真的比主管機關（財政部）的解釋-- 須就讀於學歷經教育部認可之大陸地區學校，更高明、更符合「立法意旨」、更能因應兩岸情勢的變化？

其實，「系爭函釋」說得很明白：「現階段臺灣地區人民年滿二十歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，納稅義務人於辦理綜合所得稅結算申報時，不得列報扶養親屬免稅額」。本案聲請人之子女就讀之「北京大學」當年雖不為教育部所認可，但今（民國一〇〇）年教育部認可的大陸地區學校已達 41 所（包含北京大學在內）。³¹更重要的是，所得稅免稅額列報之認定應操之在我，而非操之於人；兩岸事務之處理更應注意維護國家主權！

猶需一言者，財政部關於「在校就學」免稅額列報之認定，雖以教育部「採認該校學歷」作為前提，尚非「不當連結」³²。蓋「不當連結」之認定與法院採用哪種審查基準，

號函規定，臺灣地區人民年滿 20 歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，納稅義務人於辦理所得稅結算申報時，不得列報撫養親屬免稅額。

³¹ 教育部前於 86 年 1 月 22 日依據（修正前）「臺灣地區與大陸地區人民關係條例」（86.05.14）第 22 條規定，訂頒「大陸地區學歷檢覈及採認辦法」，並於同年 10 月依該辦法第 17 條規定，以(86)台高（二）字第 86126218 號函公告「大陸地區高等學校認可學校名冊」，計認可 73 所學校。嗣因檢覈作業要點等規範未完成立法程序，該辦法與認可名冊乃未施行。迨 88 年 12 月 6 日教育部於(88)台陸字第 88152155 號函中以學歷採認屬政策層面問題，於兩岸關係未獲善意回應前，應審慎評估，全面暫緩開放大陸學歷採認。100 年 1 月 6 日教育部修正上開採認辦法，再度公告認可名冊，計認可學校 41 所。

³² 參見「理由書」第四段。

密切相關。質言之，如果採取「高標」(嚴格審查基準)審查時，因為「手段」(系爭差別待遇=歧視性措施)須與「目的」(達成極重要或極優越之公共利益)直接相關(directly related)--增一分太多、減一分太少，需是如人量身定作，恰如其分者，始為合憲；則系爭函釋將無法通過檢驗。惟本件應採「低標」(合理審查基準)，且為其中之「中低標」(基本合理性審查基準)，已如前述；其僅要求「手段」(系爭差別待遇)與「目的」須為合理相關(reasonably related)。考量國家利益原為整體，兩岸現時情形有別，各校品質參差不齊，現階段國家固不宜一概禁止赴大陸地區學校就讀，然亦不宜無條件地鼓勵赴大陸地區學校就讀，故而僅以其學歷經教育部認可者，始許列報免稅額，應不能說是「恣意」或「無理」。

參、本號解釋以後

所得稅法僅規定成年子女「在校就學」而受扶養者，納稅義務人得列報免稅額，自其該年度所得總額中扣除，而未直接定義何謂「在校就學」。財政部基於主管機關執法之必要，乃以系爭函釋加以解釋。今天本號解釋直接以本院之判斷，取代行政專業的判斷，否定財政部的法律解釋，影響堪慮。今後，不僅財政部立刻會面臨許多衝擊，例如：如何認定「經當地政府權責機關認可之大陸地區正式學校」，「在校就學」免稅額之列報勢必遽增等；更令本席憂慮的是，本號解釋恐使行政機關的法律解釋空間從此大幅壓縮，因而削弱了主管機關交涉、協商兩岸事務的能力，不利於因應兩岸互動日益頻繁而詭譎多變的情勢。

夜闌人靜，撫今追昔，似更能體會古人用心。此際腦中不禁浮起孟子之言：「自反而縮，雖千萬人吾往矣」³³。

³³ 《孟子·公孫丑》上篇：「昔者曾子謂子襄曰：『子好勇乎？吾嘗聞大勇於夫子矣：自反而不縮，雖褐寬博吾不惴焉；自反而縮，雖千萬人吾往矣。』」。