

## 釋字第六九四號解釋協同意見書

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的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為之，實質差異亦甚為有限，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為「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，很清楚的表明：「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。多數意見是因為本案所涉免稅額規定觸及憲法第十五條的生存權保障，為調和人民的納稅義務與生存權，對於平等原則的審查才認為可有不同的考量。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，始為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，即不能為完全相同的論斷。更具體的說，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，認為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，可認為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為政策性的稅捐優惠，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？

多數意見認為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，因其課以國家作為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—，因此從加強平等原則的保護—「你有的別人也應該有」—

切入，反而較有可操作性（本院釋字第四八五、第五七一號解釋參照）。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（該但書已於一百年配

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一一四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，需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。」基於這些考量所做的差別待遇，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台灣社會，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簡省稽徵成本的考量，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，所以才另訂「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。