

釋字第六九四號解釋協同意見書

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

大法官陳新民

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—如同比例原則—，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—即撫養義務人，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」間的撫養，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¹。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²。

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³。

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除額，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。」此段文字中的「將影響納稅義務人扶養此等弱勢者之意願」，便將系爭規定具有濃厚的「扶養誘

¹ 參見黃茂榮，稅法總論，植根法學叢書編輯室，二〇〇五年增定二版，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。

² 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。

³ 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，二〇〇一年六版，第五十五頁。

因」作用，也因此將其具有「優惠性質」畫龍點睛的說明出來。

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」，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」⁴。

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

⁴ 參見翁岳生大法官在本院釋字第四五五號界是之協同意見書；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。

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，即屬於默視同意前例。

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：都是涉及到免除額的範圍—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除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」(Privatnützigkeit)，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，可以防止立法者制訂出掏空人民財產權內容的所謂「勒緊式稅捐」(Erdrosselungssteuern)⁵。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⁶。

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

⁵ 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，二〇一二年五版，第三、四頁。

⁶ 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。

違憲。

- b. 減免額的目的：例如為了就學之目的（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，更是分為五類，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（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」⁷。

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），尤其是立法者為因應有些財政、科技等新興事務，所為的立法對策，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出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

⁷ 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」（Pflichtgemäßiges 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，第三三頁。

透過釋憲方式，予以挽救⁸。

租稅形成權自以一定之目的為導向。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）⁹，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，例如為了簡化稽徵作業程序（本院釋字第四三八號、第四三八號、第四九六號解釋）；發展經濟促進土地利用（釋字第四六號解釋）；鼓勵國人升學（本院釋字第六九二號）；以及提供撫養親人之誘因（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，都是為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，對於撫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

⁸ 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。

⁹ 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，二五年九月二版，第一八六頁。

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¹⁰，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¹¹；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，

¹⁰ 可參見陳新民，憲法學釋論，修正七版，民國一〇一年九月，第三三二頁以下。

¹¹ 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」，另參照本院釋字第六二二號、第六二二號、第六四二號、第六七四號解釋。

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，因為家長扶養對無謀生家屬的扶養義務，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¹²。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¹³。

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

¹² 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。

¹³ 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。

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？究竟審查的尺度分為三種（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「較為嚴格」用語，顯然是對應「寬鬆」，似乎採行兩種審查標準，才有所謂較為嚴格之審查尺度。

這種「較為嚴格」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」而為的差別待遇(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，應該受到較為嚴格懷疑與檢驗。

至於「因事而異」的差別待遇(sachbezogene Ungleichbehandlung)是指因為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抵觸平等權？德國聯邦憲法法院認為這種「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，是為寬鬆的裁量。這個案例與司法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，大法官認為並不違反人民的訴訟權、亦不抵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（如本院釋字第六四九號、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，極為容易。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——家的制度性保障——（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¹⁴。

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、徵起適足稅收及提昇稅務行政效率（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即為重要之一環¹⁵。

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。

¹⁴ Peter Badura, *Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftswaltung*, S.57.

¹⁵ 葛克昌，前揭文，第三六三頁。

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¹⁶。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

¹⁶ 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，財政部實際上也頒佈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 八九 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時日台財稅第 九六 四一三二九六 號令），已經刪除。

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，尚須符合民法第一千一百十四條第四款及第一千二百二十三條第三項之規定，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」。這種在租捐實務上經常可見的「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。稅捐機關可公佈一定的認定標準，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時日台財稅第 九六 四一三二九六 號令）¹⁷，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？

¹⁷ 見上註十五處。

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，學理上可以衍伸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¹⁸。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

¹⁸ 參見陳新民，憲法學釋論，第三四七頁以下。

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—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，要求國家應當制訂各種法律，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¹⁹，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。

¹⁹ 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。」

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—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的進行扶養，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？