

## 釋字第六九四號解釋 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。

本件聲請人郭燕娥於申報 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<sup>1</sup>(下稱「系爭規定」), 列報扶養其亡兄之嫂羅秀滿(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秀滿不符系爭

---

<sup>1</sup> 所得稅法(民 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)。

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 7 條、第 19 條、第 23 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」，<sup>2</sup>其具體內涵（尤其是所謂「經濟、社會、

<sup>2</sup> 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.)

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。<sup>3</sup>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」。<sup>4</sup>

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」)<sup>5</sup>的傳統，明確宣示：系爭

---

& 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)。

<sup>3</sup> 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)。

<sup>4</sup> 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)。

<sup>5</sup> 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

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

理關聯性，與憲法第七條規定尚無牴觸）；釋字第六四八號解釋（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）；釋字第六四七號解釋（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）；釋字第六三九號解釋（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）；釋字第六三五號解釋（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）；釋字第六一八號解釋（兩岸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）；釋字第六〇五號解釋（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）；釋字第五七一號解釋（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）。

憲」。

吾人由本案並可合理期待：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)<sup>6</sup> (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」)<sup>7</sup> 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」

---

<sup>6</sup> 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「作為一切公民暨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，政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)。

<sup>7</sup> 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)。

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」<sup>8</sup>。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」，乃判斷法規範是否符合「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

---

<sup>8</sup> 參見釋字第六二六號解釋理由書第五段。

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」。<sup>9</sup>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

---

<sup>9</sup> See Michael J. Perry, *Modern Equal Protection: A Conceptualization and Appraisal*, 79 COLUM L. REV. 1023 (1979).



範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，則應檢視系爭法規範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」。<sup>10</sup>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；<sup>11</sup>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！<sup>12</sup>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」<sup>13</sup>，或謂「美國式的二元分析架構非個人所偏好之論理

---

<sup>10</sup> 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。

<sup>11</sup> 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）。

<sup>12</sup> 參見湯德宗，前揭（註7）文，頁618（圖三）。

<sup>13</sup> 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，頁（「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」）。

模式」，<sup>14</sup>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、徵起適足稅收及提昇稅務行政效率」<sup>15</sup>，至於該等等目的「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；

<sup>14</sup> 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。

<sup>15</sup> 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。

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(大刺刺)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；<sup>16</sup>並提高憲法解釋（憲法裁判）的預見（預測）可能性。<sup>17</sup>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<sup>18</sup>財政部所稱四項立法目的-- 鼓勵孝親、課稅公平、徵起適足稅收、提昇稅務行政效率，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

---

<sup>16</sup> 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）。

<sup>17</sup> See ERWIN CHEMERINSKY, *CONSTITUTIONAL LAW: PRINCIPLE AND POLICIES* 517(2<sup>nd</sup> 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。

<sup>18</sup> 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。

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／提昇稅務行政效率」目的之達成具有「實質關聯」，然「降低稽徵成本／提昇稅務行政效率」尚非「重要之公共利益」<sup>19</sup>，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。

---

<sup>19</sup> 美國聯邦最高法院認為「降低行政成本」或「提昇行政效率」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).