

憲法判解

所得稅法以扶養其他親屬或家屬須未滿20歲或年滿60歲始得減除免稅額之規定，違憲？

大法官釋字第694號

【實務選擇題】

下列對於平等權之敘述，何者正確？

- (A)我國憲法第7條所稱之平等權僅適用於對男女、種族、階級、黨派、宗教產生差別待遇之情形。
- (B)所得稅法以扶養其他親屬或家屬須未滿20歲或年滿60歲始得減除免稅額之規定應屬違憲而無效。
- (C)中央警大碩士班招生簡章拒色盲者入學之規定，應屬違憲。
- (D)遺贈法第20條僅限配偶間贈與免稅而不及於有事實上生活關係之人，有違平等原則。

答案：B

【事實節錄】

90.1.3修訂之所得稅法17條1項本文規定，個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額。該項第1款並規定，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。其第4目所定「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第1114條第4款及第1123條第3項之規定，未滿20歲或滿60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），即屬得扣除免稅額之受扶養親屬（現行法亦有相同之年齡限制）。聲請人於92、94至96年度綜合所得稅結算申報，分別列報扶養其他親屬免稅額，經財政部台灣省北區國稅局以該其他親屬未符合系爭規定未滿20歲或滿60歲之要件，予以剔除。聲請人不服，提起行政訴訟敗訴確定，認終局確定判決所適用之系爭規定，關於年齡之限制，有違憲疑義，聲請解釋。

【理由書內容節錄】

一、平等權之審查方式：

憲法第七條所揭示之平等原則非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇。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。

二、本案系爭法令所規範之內容：

九十年一月三日修正公布之所得稅法第17條第1項第1款第4目規定：「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1114條第4款及第1123條第3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。……」，其減除免稅額之要件，除受扶養人須為納稅義務人合於上開民法規定之親屬或家屬（以下簡稱其他親屬或家屬），無謀生能力並確係受納稅義務人扶養者外，且須未滿二十歲或滿六十歲以上。

三、對系爭規範合憲性之審查：

- (一) 本件有差別待遇存在：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。
- (二) 審查基準決定：基於憲法第155條，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。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。
- (三) 目的及手段之審查：
 1. 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。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。

2. 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。

四、綜上，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7條平等原則。

【學說速覽】

本件解釋雖為稅法解釋，然卻以較為嚴格之尺度進行審查，進而宣告系爭規定違憲，實有意義存在。對此解釋，個別大法官於意見書中對於審查基準之決定與運用有許多精闢闡釋：

一、稅法上差別待遇的審查準決定¹：

大法官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648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675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647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。」而解釋文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。而生存權的司法審查，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——，

¹ 參見本號解釋蘇永欽大法官協同意見書。

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。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。

二、與美國法的審查基準操作比較²：

本件多數意見不過將釋字第626號解釋所宣示的「重要公共利益目的」，變更為「合憲目的」而已（至「差別待遇手段與目的之達成間須有實質關聯」一點，則未有變更）。殊不知，差之毫釐，失之千里矣。即此數字透露本院大法官對於「平等權」之「中標」審查內涵並無確信。而「目的合憲性」與「手段與目的關聯性」兩要件（分析元素）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。本件審議中有謂「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」。

本件多數意見所宣示之平等權新式「中標」表面上雖仍維持「二元結構」——法規之差別待遇須為追求「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，而直接進行「手段與目的關聯性」審查。解釋理由書第四段即為證明。該段伊始僅「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」，但對該等目的是否及如何合憲，全然未置一辭，旋即進入（系爭差別待遇）「手段與目的關聯性」之審查！

【關連性試題】

二、以下法律規定，是否合憲，試具理由析論之：

(二) 所得稅法第4條之1：「自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所得停止課徵所得稅。」（13%）（94年司法官◎）

◎答題關鍵：

所得稅之課徵與否涉及租稅優惠，原則上採取寬鬆審查，而易得到合憲的結論。

² 參見本號解釋湯德宗大法官部分協同部分不同意見書。

【關鍵字】

平等權、生存權、審查基準。

【相關法條】

憲法第7條、第15條、所得稅法第17條第1項第1款第4目。

【參考文獻】

- 柯格鐘，論個人綜合所得稅之免稅額——大法官釋字第415號解釋與所得稅法第17條第1項第1款規定評析，月旦法學雜誌，No.142, 2007。

