

釋憲案件中「平等原則」的精確思考

—釋字第 692 號評析

編目：憲法

出處	月旦裁判時報，第 15 期，頁 5-15	
作者	吳信華教授	
關鍵詞	平等原則、租稅義務、租稅法律主義、憲法第 19 條	
摘要	司法院釋字第 692 號解釋認為財政部函釋以大陸地區大學學歷是否經教育部認可與否，作為核定是否符合所得稅法第 17 條第 1 項第一款第二目「在校就學」之免稅額標準，已「逾越法律解釋之範圍」且「增加法律所無之租稅義務」而有違憲法第 19 條規定。但本文以為本案真正實質上對系爭函釋為合憲性與否的「審查基準」應係「平等原則」，而不是外在表徵的「增加法律所無之租稅義務」的「租稅法律主義」，大法官於本號解釋之論理宜再加強。此外，本號解釋延伸思考若以「地區」或「認可與否」作為判斷重點時，亦存在相關平等原則之問題。	
重點整理	本案事實	聲請人於二〇〇三年及二〇〇四年為年度綜合所得稅結算申報時，因其女兒在大陸地區的北京大學就學，即將此列報扶養滿二十歲以上子女免稅額新臺幣七萬四千元。但均經主管機關（國稅局）依財政部某函釋的意旨，須以經「教育部認可」與否，作為核定是否符合所得稅法第 17 條第 1 項第一款第二目「在校就學」之免稅額標準；而北京大學學歷當時並未經教育部認可，爰予以剔除並命補徵應納稅額。聲請人不服，但提起行政爭訟均遭敗訴，爰以財政部該函釋有牴觸憲法第七條之疑義而聲請釋憲。



	<p>本案的「審查基準」為何？</p>	<p>形式上抽象的法規範欠缺相關細節性子法規範即無法實施，則該等子法規定會較偏向「具體化」的方向；而若該上位規範已屬明確，則該等子法的細部規定即可能「增加母法所無的限制」。更進一步實質觀察，即應由母法的規範意旨、條文內涵及範圍，乃至法條整體容的體系觀察為判準，並輔以各種法律上原理原則為思考，方得有所準據。</p> <p>本號解釋理由書第三段認為「在校就學」之認定標準，所得稅法並未明確規定，若謂所得稅法該條文係在於「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。」則子法當應在此一意旨下為合理的規範一即以「應有就學之事實」為準，方合於母法規定的真正意旨。</p>
<p>重點整理</p>	<p>本案的「審查基準」為何？</p>	<p>理由書第四段更重申教育部對大陸地區的學歷認可「與上開所得稅法規定之立法意旨、適用對象，顯然有別，並無正當合理之關聯，亦與納稅義務人負稅能力減少之考量無涉，自非得據大陸地區學校學歷是否認可資為認定有無在校就學之標準。」對系爭函釋宣告自本解釋公布之日起不再援用。</p>
	<p>兩個思考重點</p>	<p>一、即使系爭函釋「逾越法律解釋之範圍」且「增加法律所無之租稅義務」，但是否即必然可評價為屬於「違反憲法第十九條租稅法律主義」？</p> <p>二、如本案中對法律意旨為合理探究，而有更精確論證內容的情況下，應係以「平等原則」為判斷主軸，亦即該函釋是否存在有「欠缺實質正當理由」的「不公平」而不合於母法的規範意旨，以致可評價為「逾越法律解釋的範圍，增加法律所無之租稅義務」？</p> <p>本文以為本案真正實質上對系爭函釋為合憲性與否的「審查基準」應係「平等原則」，而不是外在表徵的「增加法律所無之租稅義務」的「租稅法律主義」。</p>
	<p>平等問題之存在</p>	<p>本案涉及平等權部分可思考的是：對大陸地區學校，以「經教育部認可」或「未經教育部認可」而導致處理上之差異性，有無實質正當理由？蓋本質上應相同的事務，竟因教育部之函釋而被差別對待，且就此並無實質正當的理由，故不合於「平等原則」。就此作為本案主要的審查重點應無疑問。</p>



		<p>又本案雖僅涉及「大陸地區」，但本質上「臺灣地區」及「大陸以外的國外地區」亦面臨相同問題。若原則上不論國內外地區，財政部皆以此種「有無被教育部認可」作為可否列報扶養親屬的依據，則是否在本質上即係相同問題而應一併考量。再者，本案「系爭函釋」被宣告違憲，則規範國內外其他地區的「相關函釋」是否遭致相同結果？或是否應有正當的理由，以致可認為形成此種「地區不同」的差別待遇係屬合理？而除「地區」的情狀外，以被認可與否的「學校本身」更存在另一種平等原則的問題。</p>
<p>重點整理</p>	<p>相關多個平等原則的思考與論證</p>	<p>一、地區之差異</p> <p>財政部以「是否經教育部認可」作為認定「在校就學」的標準，其理由當在於一種公信力的思考與行政作業的便宜性。對「臺灣地區」而言，「在校就學」如限定經教育部認可的學校，於現實上的查證及公信力的部分均不致有所疑問，亦合於所得稅法的規範意旨；但如在「國外地區」即會發生現實上難以認定之困境。</p> <p>在平等原則的思考下，「大陸地區」與「大陸地區以外的國外地區」，是否均應「一致地」以教育部所認可的學校為判準？抑或差別處理？可想見的是系爭函釋規定在大陸地區以「被認可」為準，主要即係「公信力」的問題，而其他地區理論上亦應會有此情況。大法官於此單以「教育部的認可與所得稅法的規範意旨不同」即得出違憲結論，似即過於簡略。</p> <p>二、認可與否之差異</p> <p>系爭函釋作出「認可與否」的區隔，被列入者之公信力固無庸置疑；但對其他「可能亦屬著名且有辦學績效，卻未被認可的優良學校」即有差別待遇處理的情況，而此等學校於本質上是否亦應被「相同處理」？</p> <p>在此種平等原則的情況下或許可以再思考論證的是：</p> <p>(一)是否系爭函釋只有在以「經教育部認可」為標準、而在不設例外規定的情況下方能達到規範目的？</p> <p>(二)在系爭函釋的適用下，事實上會即產生可能的例外疏漏，而此等例外係嚴重多數？抑或不顯</p>



		<p>著的少數而可以被犧牲？</p> <p>如大法官為本案系爭函釋的審查時，除於解釋中的相關理由為亦一併為此二論點的思考，當可有更完整論證上的輔助。</p>
	結論	<p>一、本中大法官以系爭函釋違反「租稅法律主義」宣告違憲，但本文對「租稅法律主義」於內涵上能否擴張成為一種「相關租稅函釋內容界限判斷」實質上的準則，暫持保留看法。</p> <p>二、大法官本案中認為系爭函釋「逾越法律解釋之範圍」、「增加法律所無之租稅義務」，主要係以「教育部對學校的認可與所得稅法的意旨並不相同」為由；但本文更以「教育部對學校認可」之目的，配合本案多種「平等原則」問題考量。本案即彰顯一個案例事實中多種不同情狀「平等原則」的思考，而在判斷上當應予以周延的整體考量，當有助於吾人對具體案例的合理論斷以及法學上思維的精確性。</p>
重點整理	結論	
考題趨勢		<p>近年國家考試中，關於租稅法律主義的爭點雖然較少出現，同學仍須對於憲法第 19 條的內容及大法官解釋闡述之意涵有所瞭解；另一方面，平等原則是憲法考科的常客，本文提供相當豐富的說理以及延伸思考方向，可做為同學於實例題論述作答時之參考。</p>
延伸閱讀		<p>一、吳信華(2011)，〈釋憲案例中法律合憲性的精確論證—釋字 672 號評析〉，《月旦裁判時報》，第 12 期。</p> <p>二、吳信華(2011)，〈釋憲案件中基本權利的判斷與合憲性的審查—釋字第六二六號評析〉，《月旦裁判時報》，第 8 期。</p> <p>三、吳信華(2010)，〈大法官案件審理的「審查基準」—以釋字第六四九號為說明〉，《月旦裁判時報》，第 6 期。</p> <p>四、吳信華(2010)，〈基本權利案例的精確判斷—大法官釋字第四一四號解釋評析〉，《月旦裁判時報》，第 4 期。</p> <p>五、吳信華(2010)，〈憲法解釋方法的初步思考—以釋字第六二七號之「總統刑事豁免權」為例〉，《月旦裁判時報》，第 2 期。</p> <p>※延伸知識推薦，都可在最多法學資源的【月旦法學知識庫】 www.lawdata.com.tw 立即在線搜尋！</p>

