

## 釋字第六九八號解釋協同意見書

大法官 陳春生

就本號解釋認為系爭貨物稅條例第十一條第一項第二款規定未違反平等原則，且系爭函釋未違反租稅法律主義，亦不牴觸平等原則之見解，本席敬表同意。惟對於：一、至本號為止連續三號解釋，均為稅法領域且牽涉平等原則之審查（連續十號解釋有六號與稅法有關）；二、多數案件（包含本號解釋）牽涉主管機關之行政函釋（示）之違憲審查問題，亦即依現況大法官應否對之加以審查問題（依法行政於稅法領域，實際上等於依「函釋」行政？）；以及三、本院目前對於稅務案件比例激增之審查實務（審查對象與審查密度），從本院解釋憲法之憲政上定位，應否思考如何調整審查方式等問題，略述淺見如下：

### **壹、稅法領域且牽涉平等原則之審查，應建立以我國憲法第二十三條為基礎之以平等原則與比例原則為審查基準之違憲審查制度**

本號解釋理由書指出，立法者選擇對彩色電視機課徵貨物稅，而未對其它具有彩色收視功能之電器產品課徵貨物稅，原寓有國家稅收、產業政策、節約能源等多種考量，並未逾越立法裁量之範圍，尚難謂為恣意，與憲法平等原則尚無違背。

此一見解可說延續本院關於平等原則之恣意性審查（或恣意禁止公式）之慣例，值得肯定。此與德國法上所謂之舊公式若合符節。當然本院關於以平等權作為審查原則之操作，除如本案之類似德國法般外，亦有採類似美國式之審查

方式者，例如本院釋字第六二六號解釋。其理由書指出，「系爭招生簡章規定以色盲為差別待遇之分類標準，使色盲之考生無從取得入學資格，是否侵害人民接受教育之公平機會，而違反平等權保障之問題，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。」此一論述方式類似美國法關於平等原則審查之操作方式。同時，亦有如本院釋字第六八二號解釋揭櫫：「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。」（類似論述參考本院釋字第六九四號及第六九六號解釋），此究屬美式、德式或我國式之平等原則審查模式，值得探討。換言之，如前述本院已連續三號解釋，均為稅法領域且牽涉平等原則之審查，則我國有關平等原則之審查究應採德式或美式之審查？或其他模式？又稅法領域之平等原則審查是否應有不同之方式或審查密度？以下分述之：

一、稅法領域之平等權審查與其他領域之平等權審查之必要、其基準及審查密度應否一致？

（一）稅法領域事涉人民基本義務，仍應受平等原則與比例原則之審查，但應與一般基本權利保護之平等、比例原則審查有別。相對於人民基本權利保護，本院就憲法上人民基本義務之闡釋相對較少，但於本院釋字第四九〇號解釋則有論述，亦即除憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務外，該號解釋關於人民服兵役之義務指出：「保護人民生命

和財產等基本權利乃國家重要之功能與目的，而此功能與目的之達成，有賴於人民對國家盡其應盡之基本義務，始克實現。」又「人民有依法律服兵役之義務，為憲法第二十條所明定。惟人民如何履行兵役義務，憲法本身並無明文規定，有關人民服兵役之重要事項，應由立法者斟酌國家安全、社會發展之需要，以法律定之。而兵役法第一條規定，中華民國男子依法皆有服兵役之義務，係為實踐國家目的及憲法上人民之基本義務而為之規定，原屬立法政策之考量。」本號解釋揭櫫，為達成國家保護人民生命和財產等基本權利之功能與目的，有賴於人民對國家盡其應盡之基本義務，始能實現。而有關人民基本義務之重要事項，應由立法者斟酌國家安全、社會發展之需要，以法律定之；其規範內容，原則上屬立法政策考量。

本號解釋就系爭規定基於「男女生理上之差異及因此種差異所生之社會生活功能角色之不同」，但本號解釋不採所謂「其所採取男女差別對待之處置與目的之間具有相當程度（合理）之關聯性」，而只指出「屬立法政策之考量」，實質上等於恣意性之審查，或相當於德國法上所謂舊公式之審查。若屬恣意性審查，則無如新公式般再加上比例原則於平等權審查之問題。

（二）憲法第二十三條規定，內含著立法者平等原則與比例原則之適用

稅法領域事涉人民基本義務，應與一般基本權利保護之平等、比例原則審查有別，但仍應受平等原則與比例原則之適用。因為無論是基本權利或基本義務相關，均須受憲法第

二十三條之適用與審查。有關平等之審查標準，本院似從未曾使用憲法第二十三條加以討論。事實上，平等保護原則之問題，通常可以從立法之目的與手段之關係加以理解與探討。因於立法過程，首須就性質上一定範圍之人、地、時、事、物加以區分與確定，並加以一定之處置，此為平等權問題，亦為憲法第二十三條之適用與審查問題。對於此種區分，究竟是基於何種目的與公共利益之考量，以及為達此目的而採取一定之手段，其手段與目的所採之手段間究有何等之關聯性？而因這種區分所產生之差別本身，並非目的，而主要是該差別之目的係正當，如果手段與目的相一致則無問題，相反地，若手段與目的間全無關聯性，則明顯違反平等保護原則。困難者為介於其間之目的雖正當，但所選擇手段對目的之達成不充分（過小涵攝）或所選擇手段對達成目的超過必要之限度（過大涵攝）之情況（參考陳春生，釋字第六九四號解釋不同意見書）。至於比例原則，國內學界、實務界均係以憲法第二十三條為依據，自不待言。

## 二、以平等原則為審查基準之違憲審方式與審查密度

（一）本院稅法領域最近三號解釋（六九四號、六九六號及六九七號解釋）關於平等原則之審查

1、本院釋字第六九四號解釋關於所得稅法以扶養其他親屬或家屬須未滿二十歲或年滿六十歲始得減除免稅額之規定是否違憲。理由書指出：「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。」

2、本院釋字第六九六號解釋關於所得稅法規定夫妻非薪資所得合併計算申報稅額是否違憲。解釋理由書指出：「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（本院釋字第五四七號、第五八四號、第五九六號、第六〇五號、第六一四號、第六四七號、第六四八號、第六六六號及第六九四號解釋參照）。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（本院釋字第六八二號及第六九四號解釋參照）。」

3、本院釋字第六九七號解釋關於貨物稅條例只對設廠機製之清涼飲料品課稅是否違反平等原則。解釋理由書指出：「立法者選擇設廠機製之清涼飲料品課稅，係基於國家經濟、財政政策之考量，自非恣意。是本條例第八條僅對設廠機製之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對非設廠機製者課徵貨物稅，並不違反憲法第七條之平等原則。」

（二）本院釋字六九四及六九六號解釋係延續本院釋字第六八二號解釋見解，即：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。而釋字第六九七號解釋則採類似德國法上所謂之恣意審查。

（三）平等權審查之比較法上觀察

## 1、美國法之見解

湯德宗大法官於本院釋字第六九六號解釋之協同意見書指出，所謂「該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲」，即「目的合憲性」審查；所謂「所採取之差別待遇與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性」即「手段與目的關聯性」審查。至於在此框架下，「哪樣的目的」算是「合憲」，差別待遇手段與規範目的之達成間「如何程度的關聯」算是「一定程度之關聯」，端視採取何種審查基準（所謂「低標」、「中標」或「高標」）而有不同，並非一成不變。

以美國為例，所謂「低標」，旨在審查：系爭法規範所以為差別待遇之目的是否在追求「合法之公共利益」(a legitimate/permissible public interest)，且其所採取之差別待遇與規範目的之達成間，是否存有「合理關聯」(rationally/reasonably related to)。所謂「中標」，旨在（進一步）審查：系爭法規範所以為差別待遇之目的是否在追求「重要的公共利益」(a substantial/significant/important public/governmental interest)，且其所採取之差別待遇與規範目的之達成間，是否存有「實質關聯」(substantially related to)。所謂「高標」，旨在（更進一步）審查：系爭法規範所以為差別待遇之目的是否在追求「極重要、極優越的公共利益」(a compelling/overriding public/governmental interest)，且其所採取之差別待遇與規範目的之達成間，是否存有「直接關聯」(directly related to)。而我國大法官則尚未發展出類似標準。

林子儀大法官於本院釋字第五七一號解釋協同意見書中認為，「惟真正之難題實為如何審查、判定個案系爭之法律所為之差別待遇係屬合理，因而為憲法所容許之差別待遇。該問題即涉及系爭立法所採之差別待遇是否符合憲法第二十三條之規定；亦即該系爭立法之目的是否合憲，以及以差別待遇作為手段與目的之達成是否具備一定程度之關聯性。」前論述類似前述本院釋字第六八二號、第六九四號及第六九六號解釋之見解。

## 2、德國法之見解

（1）依照德國法上之見解，一般平等原則，並非要求對每一事實、行為樣式與人物階層，作形式地平等對待，而只是以正義思考為指向之區別基準來加以適用。當然，並不存在此種判別正義之基準。是以一般平等原則儘管其為正義之基本規範，很明白地是獨立於文化與時代之原則，但其只是空的內容<sup>1</sup>（公式）。而在受特定規範拘束之平等原則與差別禁止之適用上，乃牽涉以具體形成情況為基礎，因此卻與時間與文化有關。

德國聯邦憲法法院特別強調，對於平等原則之事實相關細緻化之必要性，也可允許保持其開放之構造。亦即，平等原則之適用，究屬事實上合理還是因他事考慮而構成恣意，並非抽象、一般地確立，而常是依受規範之具體事實來決定。平等拘束之規範內容，因此乃依據相關受規範事實領域之特性而加以細緻化（具體化）。平等原則因此要求，法律所規定之不同處置，必須回歸至與事實相關之理性或明確之

<sup>1</sup> Vgl. Osterloh, in: M. Sachs(Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 2. Aufl. 1999, Art. 3 Rn. 1 – 7..

理由<sup>2</sup>。

(2) 從恣意禁止公式 (Willkuerformel) 至不合比例差別行為禁止<sup>3</sup> (Verbot unverhaeltnismaessiger Ungleichbehandlung) (即所謂新公式)

至 1980 年 7 月 10 日為止，聯邦憲法法院對於違反平等原則之要件，毫無例外地以禁止恣意之公式為判斷基準。因此，當一個法律上之分類，欠缺依照事物之本質應具有之理性或事實上明確之理由，而該規定因此被視為恣意時，則平等原則被違反。而恣意之確立，顯示並非主觀的責任非難，而是客觀意義下的；決定性之因素是所採取之措施與對應情況之關係，事實上明顯地不合理<sup>4</sup>，因此構成恣意。

(3) 由德國聯邦憲法法院實務可知，即使依恣意禁止之審查基準，憲法訴願也可能勝訴；同樣地，如特別平等原則之採嚴格基準，仍有可能無結果。唯有依大的原則，即人相關之規範，適用較嚴格審查基準，對訴願人有效果；恣意之審查則只針對錯誤之行為有效果。

此外，不同審查基準之適用領域，因競合之因素而部分地產生劃定界限之困難。因此聯邦憲法法院在適用不同之審查基準時，並非只是單純地一方面依一般平等原則，另一方面依特別平等原則。毋寧是考慮特定生活領域與其他基本法所規範者間之關係，或機關權責等因素 (Faktoren) 而決定

---

<sup>2</sup> BVerfGE 75, 108(157).

<sup>3</sup> Juliane Kokott, Gleichheitssatz und Diskriminierungsverbote in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht/hrsg. von Peter Badura und Horst Dreier, 2001, S.129. 本文之國內學者翻譯，參考李惠宗譯，聯邦憲法法院判決中的平等原則與歧視禁止，收於：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)，2010，頁 135 以下。

<sup>4</sup> BVerfGE 69, 161(169).



<sup>5</sup>。相反地與外國相關案例之法院審查方面，亦減輕在基本法第三條第三項所規範之特別分類禁止之審查密度，此有損於所適用審查密度選擇之透明性。在德國並無限定之二或三個審查基準，而是不同程度層級(differenzierte graduelle Abstufungen)<sup>6</sup>之審查。因此與人相關之分類，其審查密度亦於基本法第三條第一項範圍漸增於第三條第三項之範圍。

適用新公式之層級化審查強度，提高經由憲法法院之保護，惟並未不適當地限制立法者之形成自由。又基本法第三條第二項之新的獨自的關於兩性平等對待之內容，亦獲得判決之確認。總之，由聯邦憲法法院所確立關於平等原則與禁止分離之細緻發展，值得肯定，亦值得吾人參考。

#### (4) 德國法關於平等原則作為審查基準之評釋

(a) 德國學界及實務界對於以平等原則作為審查基準之操作，已從舊公式轉而採新公式，換言之，平等原則之審查，依情況必須同時導入比例原則之審查，方能更細膩地審查系爭規範是否因違反平等原則而違憲。

(b) 導入新公式後之發展顯示，新公式之比例原則審查與傳統單純比例原則之審查不同在於，前者係差別對待之是否合比例；後者則是基本權利之侵害是否合比例？

(c) 又德國學者認為：「目的之合法（合憲）性對於立法者之限制不似對行政與司法之限制般之量那麼多。立法者基於基本權利保護與憲法之權限規定，有些目的之追求是不被允許的。其它目的之追尋，經由基本權利保護要求，或為

---

<sup>5</sup> BVerfGE 73, 301(321).

<sup>6</sup> Juliane Kokott, a.a.O., S.162.

憲法上明示之立法委託，或默示之國家保護義務限制，而須放棄。除此之外，立法者之目的追求係自由的。對此，行政之目的追求，是依法律所規定之任務，司法者有義務，對於具體案件依法律所規定，解決問題。關於目的合法性(合憲性)問題，行政、司法與立法者有不同之理由負擔(Begründungslast)：立法者只要不違反基本法所規定之要求，則推定目的合憲；司法與行政，其目的合法則須有法律根據。」<sup>7</sup>

### 3、日本法之見解

(1) 1973年日本最高法院判決(最高裁昭和48年4月4日大法廷判決)，乃就原刑法第二百條殺尊親屬重罰規定，認為「刑法第二百條殺尊親屬之法定刑只限於死刑與無期徒刑，此遠遠超越其所欲達成立法目的之必要程度，與普通殺人罪所規定刑法一百九十九條之法定刑相比，明顯採取不合理之差別處理，違反憲法第十四條第一項而無效。因此，殺尊親屬處罰規定亦應適用刑法第一百九十九條。」

此為非常明快地宣示法令違憲之判決。有學者認為，判決以違憲之處不在立法目的，而是達成目的之手段問題，但是若排除殺尊親屬加重罰規定，則刑法第二百條規定本身失之存在其意義，因此，並非法律規定之一部無效，而應解為全體違憲。

#### (2) 法理依據

關於殺尊親屬重罰規定之違憲判決，實務界大抵從目的

---

<sup>7</sup> Bernhard Schlink, Der Grundsatz der Verhältnismaessigkeit, in: Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht/hrsg. von Peter Badura und Horst Dreier, 2001, S.450.

手段角度說明，即最高法院本判決之多數(八位)意見認為，刑法第二百條殺尊親屬重罰規定，其立法目的合憲，但為達成目的之手段(即其法定刑只有死刑與無期徒刑)違憲，但少數(六位法官)說認為其立法目的本身違憲，至於一位反對意見法官之見解為立法目的與達成目的的手段均合憲。

多數意見認為，為圖「對尊親屬之敬愛或報恩之自然情愛乃至普遍的倫理之維持與尊重」，而對於殺尊親屬者特別給予強烈之禁制，乃同條之立法目的，對於該重罰規定，並不能立即斷定為欠缺合理之根據。而少數意見則認為，第二百條之立法目的，為「維持、強化封建時代傳襲下來如此之家族制度」，該條「乃基於一種身分道德之考慮」，因此依少數說，對於殺尊親屬者為加重規定本身，係違反人格價值平等之不合理處理。關於刑法第二百條之立法目的有此二對立之見解，立法目的相當難認定，但學界多數支持少數說。其理由為，基於自然之情愛，而應相互尊重之關係很多，而卻單單針對卑親屬與其配偶對尊親屬之犯罪，規定獨立之構成要件，此有失均衡，而刑罰加重之程度又極端重，會讓人理解係為維持舊家族制度之親子間權威服從關係。從當初立法理由，亦可窺出乃立足於保護家庭制度之立場。但是最高法院多數說之見解則認為立法目的本身合憲，而審查達成目的之手段之合憲性，認定只規定死刑與無期徒刑之刑罰加重之程度(特別是不能緩刑規定)「很顯然為不合理之差別處理」。有認為就本案件並非因目的手段之不適合性而違反憲法第十四條之平等原則問題，而是包括第三十一條與第三十六條之比例原則違反問題。總之，無論如何惡劣之殺尊親屬案例第一百九十九條均可對應適用，相反地，第二百條不論

任何情況均無緩刑規定，使學界與實務界之多數支持第二百零二條違憲之結論。

### (3) 日本法之分析

日本最高法院與學界對於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（即為「維持、強化封建時代傳襲下來如此之家族制度」之目的）是否合憲，此與我國相同。只是其就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部分，則簡單以「手段」稱之，但其（如本判決之多數說）卻隱含著可類似德國法上新公式般導入比例原則之審查。

## 4、各國法之比較評析

(1) 我國法上尤其本院對於平等原則審查之運用，與德國法及美國法相較，其特色在於，(a) 大法官於相關解釋中對於採取差別待遇之目的，大多採所謂「正當目的」與本院釋字第694號及696號解釋之「目的合憲」相通；(b) 至於採取差別待遇手段與目的之間關聯則檢驗是否有「合理關聯」，此之合理關聯，應可視為上位概念，可涵蓋（或包含）美國法上之合理關聯（狹義）、實質關聯與直接關聯，亦即，我國之合理關聯可稱為廣義之合理關聯，而美國法上之合理關聯可稱之為狹義之合理關聯；(c) 同樣地，於審查所追求之目的，相對於美國法院所採之合法之公益、重要之公益或極重要之公益（參照湯德宗大法官第六九四號解釋部分不同部分協同意見書及第六九六號解釋協同意見書），我國法上則概括地以目的正當或目的合憲表現，亦有其意義，因為重要者並不在於差別待遇追求之目的之三分類與差別

待遇手段與目的關聯之三分類，以及審查密度之三分類(低標、中標、高標)，而在於採差別待遇手段與追求目的間是否具有一定程度之關聯而不構成違憲。至於此一定程度之關聯，或採合理關聯用語或實質關聯用語，均無妨。(d)從德國法關於以平等原則作為違憲審查之標準時，其不只是低標、中標、高標之審查基準而已，事實上乃係階梯式地(gestuft)審查基準。

## (2) 我國法與美國法之平等原則比較

美國法上大抵分為低標、中標與高標，簡單言之，對於採取差別待遇之目的，若係涉及合法目的之追求，則採取之差別對待與追求目的間須有合理關聯；若涉及重要公益之追求，則其所採差別對待措施與所追求目的間須有實質關聯；又若涉及極重要公益，則差別待遇與所追求目的間，須有直接關聯。美國法上之見解運用在我國所遇之問題為：一、所謂合理關聯、實質關聯與直接關聯之區別標準為何？同樣所追求之合法利益、重要公益與極重要公益之區別基準為何？以上概念皆屬不確定法律概念，其區隔亦不容易判斷，最終很可能由大法官多數說了算，不易找出客觀判別標準。二、美國之此一審查基準，對於不同領域之基本權利干預，如工作權、自由權、受益權與財經法領域是否其適用基準均同，若是，其依據；若不同，其區分標準為何？在我國似仍未為體系之研究。

## 5、以我國憲法第二十三條發展出我國特色之平等原則 審查基準

如上所述，應可以依據我國憲法第二十三條發展出我國

特色之平等原則審查基準及審查密度。如德國學者 Bernhard Schlink 之見解：「聯邦憲法法院使得比例原則成為審查立法、行政與司法之最重要依據元素。其關於基本權利之判決，反覆運用比例原則判決。因此基本權上之法律保留，變成合比例性法律保留。且如同對於干預人民權利之法律之要求比例原則，對於經由法律之行政與司法之干預，亦須合乎比例原則。」<sup>8</sup>。與我國相較，關於法律保留之檢驗，我國首須經由憲法第二十三條之立法程序，如前述，於立法過程，首須就性質上一定範圍之人、地、時、事、物加以區分與確定，並加以一定之處置，此為平等權問題，亦為憲法第二十三條之適用問題，若同時導入比例原則之審查，則與德國學者之見解相似，以之發展出我國以憲法第二十三條為基礎之平等原則審查基準，亦屬可行。

## 貳、稅法領域之行政規則（函釋）之法性質，是否拘束人民及法院？

吾人認為，於稅法領域，應減少對行政規則性值之函令函釋（示）之審查密度，甚至應考慮逐漸放棄對行政規則位階與性質之函釋之審查。其理由在於：

### 一、既有之制度已足以對違法甚至違憲行政函釋之控制

#### （一）立法控制

中央法規標準法第七條規定各機關依其法定職權或基於法律授權訂定之命令，應依其性質分別下達或發布，並即送立法院。

---

<sup>8</sup> Bernhard Schlink, Der Grundsatz der Verhältnismaessigkeit, in: Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, Band 2., S. 445.

立法院職權行使法第六十條及第六十一條有相關審查規定，各機關依其法定職權或基於法律授權訂定之命令，送達立法院後，應提報立法院會議。出席委員如認有違反變更或牴觸法律者，應交付委員會審查（第六十條）。行政命令經審查後，發現有違反變更或牴觸法律者，應提報院會，經議決後，通知原訂頒之機關更正或廢止之（第六十二條第一項）。經通知更正或廢止之命令，原訂頒機關應於二個月內更正或廢止；逾期末為更正或廢止者，該命令失效（第六十二條第三項）。

## （二）司法控制

行政處分經行政訴訟而確定者，依行政訴訟法第四條規定，行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。而依我國學界通說，確定判決後不論行政機關所發布之解釋函令是否有利於受處分之當事人，各級機關皆不得任意予以撤銷或變更，以維持行政法院判決之拘束力<sup>9</sup>。此時依本院釋字第二八七號解釋謂，對同一法規條文，先後之釋示不一致時，非謂前釋示當然錯誤，於後釋示發布前，主管機關依前釋示所為之行政處分，其經行政訴訟判決而確定者，僅得於具有法定再審原因時，依再審程序辦理。

## （三）程序控制

行政規則制定之程序，於行政程序法第一百六十條有規定，雖有批評行政程序法關於行政規則之訂定程序與民眾參與幾乎呈現規範空白的狀態<sup>10</sup>。無論如何，行政程序法中對

<sup>9</sup> 陳敏，租稅法之解釋函令，政大法學評論，第五十七期 31 頁。

<sup>10</sup> 葉俊榮，行政命令，翁岳生編，行政法 2000（上）509 頁。

於法規命令與行政規則同時規範，應值肯定。特別是基於發生外部效力之行政規則對人民影響重大，可準用行政程序法中關於行政規則訂定程序，其準用之密度，視其對人民權利影響程度而定。其根據在於行政程序法第一百六十條第二項規定，行政機關訂定有關解釋性規定與裁量基準等可能對人民產生外部效力之行政規則時，應「發布」之，與法規命令同，而非行政規則一般只須下達（第一百六十條第一項）。另外，立法院職權行使法第十章之第六十條及第六十一條規定，立法院對行政命令之審查程序，亦可對發生外部效力之行政規則以相當之監督。

二、從權力分立角度，屬於行政規則性質之函釋（令），本質上屬於行政權，與法規命令屬於立法權有根本上不同。是以本院釋字第一三七號及第二一六號解釋明白宣示，法官於審判案件時，對各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，不受其拘束。因此本院對於稅務機關之函釋或釋示，似可放棄違憲審查，因為司法機關本來即可直接適用上位階之法律，不受其拘束，已可控制行政之合法性。否則，本院對稅法案件之審理，固牽涉憲法上保障人民之財產權，但是鑑於大法官對行政函釋過度審查之現況，大法官不自覺中使釋憲之職權作小了，使解釋憲法之高度降低了。

**參、大法官目前有關稅務案件審查實務，對於稅務案件所作解釋比率偏高，從釋憲角度，應重新思考本院釋憲之定位為何？**

依本院之統計，從民國 89 年至民國 101 年 3 月 22 日，約十二年間所解釋之案件共 199 件，其中稅法案件共 41 件，



占解釋案件百分比為 20.6%，約五分之一強，其中 100 年度稅法案件所占比率更高達二分之一（12 件中有 6 件）（參考附件）。而本院最近十號解釋（釋字第六八九號至第六九八號解釋），稅務案件占六件<sup>11</sup>，即一半以上與稅法相關，若說與其他領域間已嚴重失衡並不為過，此可能產生釋憲資源對於稅法以外領域造成排擠或不合理分配情況，亟應思考以下幾個方向：

### 一、建立稅法領域立法形成自由與本院介入審查之基準

稅法領域之規範建立，係立法者關於人民基本義務之重要事項決定，應尊重立法者之形成自由，但是此形成自由之基本界限，不得與憲法相關規定如第十三章基本國策，尤其第三節之國民經濟所規定之基本原則，以及增修條文第十條中相關規定（例如第一項、第八項及第十二項）等相違背。除此之外，憲法在政策上若採開放之領域，則大法官應尊重立法者之形成自由。換言之，本院對立法者之態度應採尊重其將憲法價值與政策，具體化與形成化權限，且當其依據憲法規定明顯為立法怠惰時，並加以警惕，亦即本院應定位為：補充、防漏之地位，不應替代立法者形成化與具體化憲法價值與政策。關於介入之基準，德國聯邦憲法法院於藥房判決所表達之見解及其發展，可供吾人參考。

### 二、稅務案件釋憲之際，大法官所考慮之憲法指導原則或中心價值為何（均?富?或其他價值） - 德國藥房判決之啟示

---

<sup>11</sup> 除本院釋字六九八號解釋外，其他第六九二號、第六九三號、第六九四號、第六九六號及第六九七號解釋亦屬稅法案件。

德國聯邦憲法法院1958年之藥房判決，乃聯邦憲法法院關於基本法第十二條職業自由保障所為之階段審查，本院亦已於多號解釋中引進德國藥房判決中之精神，如選擇職業自由中之主觀條件限制（本院釋字第六三七號解釋）與客觀條件限制（本院釋字第六四九號解釋）。惟對此判決除集中於其三階段之審查程序外，應注意者為：德國聯邦憲法法院向來認為，基本法係採經濟政策中立（wirtschaftspolitisch neutral）立場<sup>12</sup>，但關於職業自由保障之藥房判決，卻採取與向來不同之立場<sup>13</sup>，即傾向於自由市場經濟之態度，但是很快地於三年後即1961年之手工藝品判決（Handwerksurteil）<sup>14</sup>中，修正其態度而走回頭路，於該判決中，透過職業形象（Berufsbild）概念之確立，而強調立法者「有權確立法律上特定之職業形象，且因此得限縮此一領域之職業選擇自由，甚且得部分地將其排除」。此導致對於職業自由之處分權（Dispositionskompetenz），已不再屬於個人，而是操之於立法者手中<sup>15</sup>。因此我們於參考藥房判決所建構之三階段理論之餘，尚須注意其前提為聯邦憲法法院本身即注意基本法關於經濟政策之立場，則大法官於稅務案件釋憲之際，吾人之中心憲法指導原則或價值為何，值得吾人深入探討。

### 三、於稅法領域，應減少對行政規則性質之函令、函釋

<sup>12</sup> 亦即不明白選擇究為自由市場經濟(freie Marktwirtschaft)或中央計劃經濟(zentrale Planwirtschaft)，而採開放立場。

<sup>13</sup> Vgl. BVerfGE 4,7(17f.);7, 377(400);50, 290(336ff.).

<sup>14</sup> BVerfGE 13, 97ff.

<sup>15</sup> Otto Depenheuer, Freiheit des Berufs und Grundfreiheiten der Arbeit, in: Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht/hrsg. von Peter Badura und Horst Dreier, 2001, S.251。本文之國內學者翻譯，參考李惠宗譯，職業自由與工作基本自由，收於：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)，2010，頁257以下。

(示)之審查密度，甚至考慮放棄審查。其理由在於如前所述，我國既有之制度已足以對違法甚至違憲行政函釋之控制。現行制度把關原則上至專業法院（如最高行政法院）為止，即已足。

四、對專業法院（如行政法院）對於稅法法令之解釋適用，應加以尊重，避免介入其認事用法，而成為其上級法院。

## 肆、結語

本席認為：

一、稅法領域事涉人民基本義務，大法官之違憲審查，應與一般基本權利保護之平等、比例原則審查密度有別，但仍應受平等原則與比例原則之適用。本院最近連續三號解釋，均為稅法領域且牽涉平等原則之審查，依受規範之具體事實不同，而採「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達成之間，是否存有一定程度之關聯性」之判斷公式（本院釋字六九六號解釋）或採恣意之審查原則（本院釋字第六九七號及第六九八號解釋）方向，值得肯定。而最終地，稅法領域牽涉平等原則審查之情況，應建立以我國憲法第二十三條為基礎之同時以平等原則與比例原則為審查基準之違憲審查制度，此與德國法新公式之審查相通。如前所述，在德國並無限定之二或三個審查基準，而只有不同程度層級之審查。而適用新公式之層級化審查強度（類似本院釋字第四四三號解釋所建立之所謂「層級式」法律保留），可提高經由大法官釋憲對人民基本權利之保護，且不致產生不適當地限制立法者形成自由之情況。

二、大法官於稅法領域釋憲案件之受理，應注意與其他

領域案件之受理量保持平衡，尤其應減少對行政規則性質之函釋（示）之審查密度，甚至應逐漸放棄對行政規則性質函釋之審查。其理由在於，既有之審查制度已足以對違法甚至違憲行政函釋加以合理控制。現行制度對函釋之把關，至專業法院層級（如最高行政法院）應即已足。

三、比較法上，德國法上之藥房判決，德國聯邦憲法法院認為，基本法之經濟政策係採價值中立，換言之，究採市場自由競爭或國家之計畫經濟，基本法採開放態度，而由立法者去決定與形成。這也是大法官於解釋稅法案件時，應深入探究我國憲法中相關之指導原則或核心價值為何。

附件：

近 10 年（89 年-101 年 3 月 22）稅法解釋案件統計表

年度	解釋號次及公布日期	解釋件數	稅法案件百分比
89	500(89.04.07)、503(89.04.20)、 505(89.05.05)、506(89.05.05)、 508(89.06.09)、519(89.12.22) 共 6 件	21 件	28.6%
90	536(90.12.28) 共 1 件	17 件	5.88%
91	537(91.01.11) 共 1 件	18 件	5.55%
92	565(92.08.15)、566(92.09.26) 共 2 件	16 件	12.5%
93	0	17 件	0%
94	597(94.05.20)、606(94.12.02)、 607(94.12.30) 共 3 件	20 件	15%
95	608(95.01.13)、615(95.07.28)、 616(95.09.15)、619(95.11.10)、 620(95.12.06)、622(95.12.29) 共 6 件	15 件	40%
96	625(96.06.08)、635(96.11.30) 共 2 件	13 件	15.38%

97	640(97.04.03)、641(97.04.18)、 642(97.05.09)、647(97.10.09)、 650(97.10.31)、651(97.11.14) 共 6 件	18 件	33.33%
98	657(98.04.03)、660(98.05.22)、 661(98.06.12)、663(98.07.10) 共 4 件	16 件	25%
99	673(93.03.26)、674(99.04.02) 共 2 件	14 件	14.29%
100	658(100.03.04)、687(100.05.27)、 688(100.06.10)、692(100.11.04)、 693(100.12.09)、694(100.12.30) 共 6 件	12 件	50%
101	696(101.01.20)、697(101.03.02) 共 2 件	2 件	100%
總 計	13 年 共 41 件	13 年 共 199 件	20.6%

司法院 2012.03.22 製