

釋字第六九二號解釋協同意見書

大法官 羅昌發

本號解釋多數意見認財政部中華民國八十四年十一月十五日台財稅第八四一六五七八九六號函釋（以下簡稱「系爭函釋」）所載「現階段臺灣地區人民年滿二十歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，納稅義務人於辦理綜合所得稅結算申報時，不得列報扶養親屬免稅額」內容，違反憲法第十九條租稅法律主義。本席對上開結論敬表贊同。然本席認為，系爭函釋除涉及租稅法律主義之外，另亦涉及平等權及受教權兩項憲法上重要權利是否受侵害之疑義。此兩項權利之審查亦應納入解釋文及解釋理由書，否則無從顯示本件爭議之本質，亦無助於系爭函釋所引發問題的完整解決。另有關租稅法律主義部分所涉及法律解釋問題，多數意見亦未能釐清。爰提出本協同意見書。

壹、本席認本件應處理平等權與受教權保障之層面

一、本件應處理系爭函釋所涉及違反平等權及受教權疑義的理由：

- （一）按憲法第十九條所規定「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，應就相關租稅構成要件，以法律明文規定。故審查某一課稅規範是否違反該條所規定之租稅法律主義時，其重點在於該規範在「形式上」是否有法律明文或經法律明確授權之依據作為合憲性之基礎（本院釋字第六五七

號解釋參照)。租稅法律主義之下所應審查者，原則上並非在於某一稅捐規範在「實質內容上」有無應改變之處。

- (二) 本件所涉及之真正問題，並不僅「形式上」系爭函釋在沒有法律明定或明確授權之下，自行增加法律所無之構成要件，並導致增加租稅負擔的結果；更重要者在於，其「實質上」所增加的要件，由憲法層面觀之，究竟應否允許之問題。倘若由憲法層面而言，系爭函釋實質上不應允許，而本院解釋針對此部分並未有所表達，則可能導致將來只要以立法方式補正此種形式要件，即已滿足本院解釋的意旨；實質上仍可能以法律的形式繼續維持「人民年滿二十歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，納稅義務人於辦理綜合所得稅結算申報時，不得列報扶養親屬免稅額」之相同結果。故本席認為，應就系爭函釋所涉及憲法上平等權及受教權是否受有侵害之問題，進一步闡釋，始能釐清系爭函釋之具體內容究竟有無發生違憲疑義，並供立法者將來立法時之參考。

二、系爭函釋有違反憲法平等權之疑慮：

- (一) 憲法禁止無正當理由差別待遇之意旨：憲法第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」此條規定，一方面可以作為一項憲法上的重要原則，以確保人民所應擁有之其他憲法上權利，可以平等的方式享有。另一方面，該條雖未使用「權利」一詞，

然其規定在憲法第二章「人民之權利義務」中的第一個條文，顯然憲法亦承認其為一項獨立且重要的權利。憲法第七條之規定除可確保人民以平等之基礎享有「憲法上其他基本權利」之外，如涉及「非憲法上的權利或利益」，該條規定亦可使人民獲得憲法上平等權的保障。故承認其為獨立的權利，有其實質功能。不過，在實際適用上，平等作為一項原則及平等作為一項權利，並無重要不同；二者基本上均係以憲法第七條作為基礎，審查是否存有差別待遇，以及如有差別待遇，在憲法第二十三條之下是否有正當理由（亦即審查其規範是否符合憲法第二十三條有關規範目的之正當性以及所採限內容與程度之正當性等要求）。

(二) 本件確有差別待遇之情形，且違反憲法平等權的保障：

1. 憲法所禁止的差別待遇，包括法令明文的差別待遇與事實上的差別待遇：憲法第七條雖未界定「一律平等」的涵意，然該條的重點，應在比較人民在相同或類似的情形下，是否受到相同或不同的待遇。如其待遇有所差異，不論其屬法令明文的差別待遇（*de jure discrimination*），或法令上雖無差別待遇，但實際運作的結果，產生事實上的差別待遇（*de facto discrimination*），均可構成第七條的違反。本院釋字第一七九號、第二一一號、第四一二號、第四八五號、第五二六號及第五四七號解釋所使用「實質平等」之用語，應即包括禁止事實上差別待遇。

遇之情形。

2. 差別待遇的二項構成要件：憲法第七條所要求的平等權，目的在禁止對相同或類似情形，而給予差別的待遇而言。故該規定所規範的差別待遇，應包括二要件：其一，必須被比較的情形為「相同」或「類似」。其二，必須人民所受之待遇有所差異（亦即有法令上之差別待遇或有事實上之差別待遇）。
3. 本件涉及被比較的兩種情形顯然「類似」：本件核心的問題為年滿二十歲子女在大陸地區正規學校就學，是否如同年滿二十歲子女在臺灣地區正規學校就學，均應許納稅義務人列報扶養親屬免稅額。其所涉及的情形均為列報扶養親屬免稅額的問題，且均為二十歲子女就讀學校是否可以列報的問題。雖所就讀學校之地點，一為大陸地區，一為臺灣地區，而有不同，然就讀學校地點之差異，並不影響問題之本質。亦即究竟子女就讀當地的正規學校，是否在課稅實務或規範上，有差別之處理方式，導致部分人民受到不利的待遇。此二者，顯屬可以做為比較對象「類似」之情形。
4. 本件情形有事實上差別待遇之結果：系爭函釋謂：「現階段臺灣地區人民年滿二十歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，納稅義務人於辦理綜合所得稅結算申報時，不得列報扶養親屬免稅額。」故針對子女在大陸地區就學之情形，納稅義務人得將該子女列報扶養親屬免稅額的前提，為其所就讀學校屬「經教育部認可之大陸地區學校」。而依財

政部九十七年五月一日台財稅字第0九七00二四0四四0號致本院秘書長函所示，針對在國內或在其他國家就學之情形，亦係以經教育部認可之學校為準。換言之，現階段在大陸地區就學、在其他國家就學及在臺灣地區就學等三種情形，在法令形式與外觀上，其處理方式似無差別。亦即，有關所得稅法第十七條第一項第一款第二目所規定納稅義務人之子女年滿二十歲，而因「在校就學」，受納稅義務人扶養者，在計算個人綜合所得淨額時，得否減除此項扶養親屬免稅額，均係以就讀於「經教育部認可」之國內外公、私立學校而具正式學籍者為準。然在實質上，此種作法卻造成因子女於「臺灣地區」與「臺灣地區以外其他地區與國家（包括大陸地區）」就讀的不同，而發生所得稅繳納義務上的差異。蓋臺灣地區教育體系均在教育部管轄範圍，教育部有充分的權限與資源，認定某一教育機構是否具備作為教育主體的「學校」所應有的條件；如符合學校的條件，則將其納入我國教育體系，而予以管理與扶助。至臺灣地區以外之教育體系，涉及數量龐大的國家或地區，更涉及無數的教育機構；我國教育部並無充分資源與資訊認定某國的某一教育機構，是否適合作為該國教育體系的一環。由於「學歷承認」涉及影響持有該學歷者在我國就學或就業的問題，教育部針對學歷的承認，固然有權（且必須）認定臺灣地區以外之教育機構在教育品質上是否符合要求；然教育部針對臺灣地區以外（包括大陸地區）某一教育機構是否適合作為

其教育的一環，除無充足資源與資訊之外，亦無正當權源。事實上，教育部所認可臺灣地區以外之學校者，亦主要係為「學歷承認」之目的而為。教育部承認某些國外學歷之結果，非表示該等國家其他未納入學歷承認之學校，即非該國正式教育體系的一環。由於在臺灣地區就學的情形，係由我國的教育部確認該情形是否屬於「在校就學」，而在臺灣地區以外之地區或國家就學者，並非由該地區或國家的教育權責單位所認定學校為準，以決定在該地區或國家就學是否屬於「在校就學」；兩者屬於「事實上」或「實質上」的差別待遇，應甚為顯然。亦即，納稅義務人子女年滿二十歲而就讀臺灣地區之學校者，與納稅義務人子女年滿二十歲而就讀臺灣地區以外其他國家或地區（包括大陸地區）學校者，於適用所得稅法第十七條第一項第一款第二目所規定「在校就學」之要件，及因而認定是否得列為扶養親屬免稅額之結果，在課稅實務上所得到之待遇並不相同，即屬對於相類似情形給予差別待遇，而違反憲法第七條平等權之情形。

（三）得否納入扶養親屬免稅額差別待遇之情形應另依憲法第二十三條檢視，以確定其是否有正當性：

1. 前述差別待遇固然違反憲法第七條之規定，但此種差別待遇究竟有無正當理由，仍應依憲法第二十三條檢視。
2. 有關憲法第二十三條適用於平等原則之審查問題，或有認為：平等原則與其他自由權利不同，自

由權受到限制時，其所犧牲的「量」是否適當，可以憲法第二十三條之比例原則加以檢視；而平等原則較屬「質」的問題，故平等原則的保障較屬絕對而不可限制，故只要符合「實質平等」，即屬平等，而不會有差別待遇是否合理的問題。本席認為憲法第二十三條仍可作為平等權或平等原則審查的基礎。理由在於所謂「實質平等」，應係經過利益衡量之後，確認縱使形式上有不平等之情形，然仍認為並未違反平等原則。換言之，認定某一法規或制度縱使形式上不平等，然仍符合「實質平等」，係經過利益衡量的過程所導致的結論。而利益衡量的基礎應在於憲法第二十三條的規定。且憲法第二十三條謂「以上各條所列舉之自由權利，除…所必要者外，不得以法律限制之。」該條顯係認為只要係對憲法權利（包括第七條平等權）的限制或剝奪，均應依該條所揭示之標準予以檢驗。故本席在分析系爭函釋所涉及之平等權及受教權後，均進一步依憲法第二十三條檢視系爭函釋之正當性。

3. 憲法第二十三條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」本條應包括「必要」的要件，以及所列舉「防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之要件。
4. 本席認為，在憲法第二十三條之下，任何限制或影響憲法權利的措施，應先確認有無為「防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共

利益」之情形。如其情形非為此等目的之一，則顯然無法通過第二十三條的檢視。在通過此項檢視之後，則應進一步依第二十三條所規定「必要」之要件，進行檢視。故屬兩階段的檢視過程。而「必要」與否的認定，係一種衡量與平衡各種相關因素的過程（a process of weighing and balancing a series of factors），包括某種規範「所欲防止妨礙的他人自由」、「所欲避免的緊急危難」、「所欲維持的社會秩序」或「所欲增進的公共利益」的相對重要性、該規範對於所擬達成的目的可以提供的貢獻或功能，以及該規範對憲法上權利所造成限制或影響的程度。在權衡與平衡此等因素之後，憲法解釋者應進一步考量客觀上是否存有「較不侵害憲法權利」的措施存在。

5. 本院以往針對憲法第二十三條的適用，有時係以相關法令或制度應符合「比例原則」加以解釋，或直接將比例原則概括的替代憲法第二十三條內容。按比例原則係指所採行之手段方法應確係為達成該規範之目標，而非武斷、不公平或基於不合理的考量；且所採行之手段方法，應儘可能降低對憲法上自由或權利的減損；所採行限制自由或權利規範的目的必須有其重要性，且其限制的效果與目的的達成，比例必須相當。憲法第二十三條所應決定之「必要」要件，與「比例原則」並無重要差異。然憲法第二十三條既明文以「必要」作為要件，憲法之解釋自應以何種情形始能滿足「必要」之條件，作為依據。

6. 本件情形，系爭函釋形成列報扶養親屬免稅額之差別待遇而有違憲法第七條保障平等權之意旨，已如前述。該函釋之目的應與「防止妨礙他人自由」、「避免緊急危難」或「維持社會秩序」無直接關聯。比較相關者應為有無「增進公共利益」的目的。然系爭函釋對於子女年滿二十歲而就讀大陸地區學校之納稅義務人所為之差別待遇，目的是否為增進公共利益，本席並無法由既有資料中獲知。並且如有此種增進公共利益之目的，則該目的的相對重要性如何，亦無相關資料以為佐證。又此種差別待遇對於所擬達成「增進公共利益」之目的可以貢獻的程度如何，亦不明確。可以比較明確得知者，為此種差別待遇之規範對憲法上平等權所影響的程度，在絕對金額方面或許並非巨大（扣除額涉及數萬元的利益），但在性質方面，則屬憲法上禁止差別待遇的重要權利的減損。另外，主管機關財政部究竟有無其他客觀上「較不侵害憲法權利」的方法足以達成類似的目的，亦不明確。由於本件多數意見並非由違反平等權出發，並且因而並未檢視憲法第二十三條「必要」要件的符合與否，故未要求主管機關財政部就系爭函釋之規範目的、該目的之重要性、所採方法達成目的之功能、有無其他較不侵害平等權之方法足以達成類似目的等，提供完整意見。本席因而無法判斷系爭函釋之差別待遇是否滿足憲法第二十三條的「必要」要件。然本席期望，將來在執行本號解釋時，如認為應以制定法律層級規範為之，並因而將系爭函釋之內容納入法律規定之

中，以滿足「租稅法律原則」之要求，主管機關與立法機關允宜將憲法第二十三條有關「必要」的要件納入重要考量，以決定法律規範之內容，俾符合該條意旨。

三、系爭函釋有違反憲法受教權之疑慮：

(一) 憲法受教權之相關規範：

1. 憲法中與受教權直接相關之規範，包括第二十一條之受國民教育之權、第二十二條概括條文之保障及第一百五十九條受教育機會之平等權。
2. 本院釋字第六二六號解釋理由謂：「按人民受教育之權利，依其憲法規範基礎之不同，可區分為『受國民教育之權利』及『受國民教育以外教育之權利』。前者明定於憲法第二十一條，旨在使人民得請求國家提供以國民教育為內容之給付，國家亦有履行該項給付之義務。至於人民受國民教育以外教育之權利，固為憲法第二十二條所保障（本院釋字第三八二號解釋參照），惟鑑於教育資源有限，所保障者係以學生在校接受教育之權利不受國家恣意限制或剝奪為主要內容，並不包括賦予人民請求給予入學許可、提供特定教育給付之權利。」本件情形所涉及者，非屬受「國民教育」權利之問題，故與憲法第二十一條無關。但系爭函釋之內容影響納稅義務人為其子女選擇學校的權利（詳後述），而應依憲法第二十二條檢視系爭之財政部就得否減除扶養親屬免稅額之解釋函，是否有恣意限制或剝奪學生在校接受教育之權利之情形。

3. 另憲法第一百五十九條係規定「國民受教育之機會，一律平等。」本條所稱「受教育」，並非以受「國民教育」為限。二十歲以上之國民接受教育之機會如因國家規範而發生不平等的情形，自應適用本條。本件情形涉及財政部就扶養年滿二十歲、在校就學子女者得否減除扶養親屬免稅額之解釋函，自亦應依憲法第一百五十九條檢視有無使國民受教育之機會產生不平等之情形。

(二) 本件確有侵害受教權之疑慮：

1. 教育的內涵及教育機構十分多樣。憲法雖不要求國家提供完整或全面的「國民教育以外之教育」，以使人民獲得接受此種教育的機會或權利，然國家最少不應使人民「選擇」教育的機會或權利受到實質的不利限制。釋字第⁶²⁶號解釋所稱「受國民教育以外教育之權利」以及憲法第一百五十九條所規定「國民受教育之機會」，雖並未明文承認此種「選擇」權，然世界人權宣言（The Universal Declaration of Human Rights）應可作為解釋我國憲法此等規範的重要參考。蓋世界人權宣言既為普世價值，與我國憲法所承認之人權價值並無差異；二者明文承認受教權之概念，亦無二致；該宣言有關父母為子女選擇受教育種類之權利之規定，應可補充我國解釋憲法受教權的內涵。該宣言第26條第1項明示「人人均有受教育之權利」(Everyone has the right to education.)。同條第3項就此進一步規定謂：「父母對其子女應受教育之種類，應有優先選擇之權利。」(Parents have a prior right to choose the kind of education that shall be given to their children.) 換言之，

受教權之內容，應包括父母為其子女「選擇」教育的機會或權利不應受國家恣意限制或剝奪，或使其受實質的不利限制，或產生不平等的情形。

2. 本件應檢視者，為系爭函釋規範下，納稅義務人如有年滿二十歲之子女就讀於學歷未經教育部認可之大陸地區學校，其於辦理綜合所得稅結算申報時，不得列報扶養親屬免稅額，此一結果是否致使納稅義務人為其子女「選擇」教育種類的機會或權利，受到國家恣意限制或剝奪、或受實質不利的限制、或產生不平等的情形。按稅捐措施最直接的目的自然係在為獲得財政收入；但其政策目的或衍生的結果，常亦甚為顯然。如納稅義務人並非極為富有，子女得否列報扶養親屬免稅額之條件，即可能影響其為子女選擇是否接受進一步教育以及選擇教育種類（包括選擇不同性質的教育機構或選擇不同的教育地點）的決定。其影響程度可能因家庭經濟因素或其他因素而異；然不論如何，甚難完全排除「列報扶養親屬免稅額」與「教育種類的選擇」之間的實質關聯。倘若對某些家庭而言，「列報扶養親屬免稅額」與否，已經實質影響其「教育種類的選擇」，則甚難謂此種限制列報扶養親屬免稅額之規範，完全不會造成納稅義務人為其子女選擇教育種類的機會或權利受到國家限制，或造成實質不利的影響，或產生不平等的結果。

- (三) 系爭函釋就得否納入扶養親屬免稅額所為之限制，影響納稅義務人為其子女選擇受教育種類之權利，應另依憲法第二十三條規定加以審查，以確定該限制是否有正當性：

1. 前述釋字第六二六號解釋理由所稱「人民受國民教育以外教育之權利」係保障「學生在校接受教育之權利不受國家恣意限制或剝奪」。其「不受國家恣意限制或剝奪」之要件，應與憲法第二十三條所規定之「必要」要件以及所列舉「防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之要件，意旨相同。
2. 如前所述，本件相關資料不足以判斷系爭函釋是否有「防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之情形以及是否符合「必要」要件。然本席期望將來如進行相關立法，仍應將可能侵害受教權之因素以及其侵害的必要性納入重要考量。

四、兩岸情況是否應有特殊考量的問題：

- (一) 本件涉及納稅義務人子女因赴大陸地區就學而衍生得否列報扶養親屬免稅額問題，故本意見書亦針對赴大陸地區就學之因素，在我國憲法秩序下是否應有特殊考量，予以討論。
- (二) 大陸地區憲法增修條文第十一條規定：「自由地區與大陸地區間人民權利義務關係及其他事務之處理，得以法律為特別之規定。」此項規定係以憲法授權方式，使立法機關針對兩岸事務，有相當大的立法裁量空間。由於憲法此種特別之授權規定，故在此授權之下所制定之法律，於受憲法審查時，應予特別考量。然此並非謂在該條之下所制定之法律，完全不受是否合於憲法規定之審查。換言之，在憲法增修條文第十一條之下所制定的法律，其目的及效果仍必須符合「防止妨礙

他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之情形，且必須符合「必要」之要件。不過，由於兩岸之特殊情形以及憲法增修條文此項明文之授權，在進行「衡量與平衡各種相關因素」的過程中，對於其措施「所欲防止妨礙的他人自由」、「所欲避免的緊急危難」、「所欲維持的社會秩序」或「所欲增進的公共利益」的相對重要性，應給予較高度的肯定；以及在審酌客觀上是否存有「較不侵害憲法權利」的措施存在時，亦應考量兩岸之特殊情形。

- (三) 本件情形，由於系爭函釋並非屬主管機關依據憲法增修條文第十一條所制定的法律（即「臺灣地區與大陸地區人民關係條例」）所發布之規範，憲法增修條文第十一條之規定應不影響本件有關憲法第二十三條之判斷。且「縱使」本件將憲法增修條文第十一條納入考量，亦應僅影響其措施「所欲防止妨礙的他人自由」、「所欲避免的緊急危難」、「所欲維持的社會秩序」或「所欲增進的公共利益」的相對重要性是否應給予較高度的肯定的問題，以及在審酌客觀上有無「較不侵害憲法權利」的替代方法存在時，是否亦應考量兩岸之特殊情形的問題。憲法增修條文第十一條下所制定的法律，並無法完全脫逸憲法第二十三條的約束與檢視。

貳、本席認為多數意見有關租稅法律主義部分所涉及法律解釋方法，有進一步釐清之必要

- 一、憲法第十九條之租稅法律主義內涵，包括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，以法律明文規定之。至於具體個案中，究竟某一法律是否已經明文規定此等租稅構成要件，或其所規定之內容如何，則涉及法律之解釋。換言之，必須依據適當之法律解釋原則，始能確定某一租稅立法所規定之租稅構成要件內容如何，並進而確認主管機關之解釋函釋是否違背法律解釋方法，因而違背法律所規定之租稅構成要件內容，並導致違背租稅法律主義的結果。
- 二、本件情形涉及系爭函釋是否超越所得稅法所規定之租稅構成要件。如其超越所得稅法之租稅構成要件，自應認與租稅法律主義有違。不過，究竟有無超越所得稅法之認定，必須先解釋所得稅法的內容。此時，即發生所得稅法解釋方法之問題。
- 三、本件涉及之所得稅法規定為第十七條第一項第一款第二目所規定納稅義務人滿二十歲之子女，因「在學校就學」，受納稅義務人扶養者，得納入作為扶養親屬免稅額。針對「在學校就學」，多數意見依「立法意旨」及「一般法律解釋方法」，認為在當地教育權責機關所認可之正式學校就讀，而有正式學籍，即屬「在學校就學」（見解釋理由書第三段）。本席對其結論以當地教育權責機構認可為判斷的主要基礎，完全贊同。但其解釋所依據之「立法意旨」及「一般法律解釋方法」等兩項原則，本席有不同看

法。

四、所謂「立法意旨」，應係指制定該法律或在該法律中納入某一規定的目的或理由。其概念與「立法目的」應無不同。依賴「立法意旨」解釋法律，應在法條文義並非十分明確時，補充探究法律條文原意的一種方式。故如條文表面文義清楚時，「立法意旨」或「立法目的」之探究，即非必要。並且，如欲依立法意旨或立法目的解釋法律，必須在法律文字本身（例如法律的前言或法律的首條）有揭示立法目的，或在立法文件載明立法理由，足以認定某項意旨。如係以常理判斷，認為立法應為如何解釋，而非以法律本身或立法文件所顯示的目的或理由為基礎，則並不合適稱為立法意旨。本件多數意見以前開所得稅法有關扶養親屬免稅額之規定，立法意旨在「維護我國重視子女教育之固有美德」。然本席無從由所得稅法條文本本身獲悉此項「立法意旨」，亦未發現立法文件所載之立法理由有此記載。其所稱「立法意旨」在維護我國重視子女教育之固有美德乙節，似有疑義。

五、另多數意見所稱之「一般法律解釋方法」，亦不明確。按法律的解釋方法，內含甚多。有些解釋方法之間應有適用的優先次序（例如原則上先以條文文義或通常含意解釋法律文字；如仍不明確時，再以其其他解釋方法為之）；有些解釋方法之間有相互補充的關係（例如目的性解釋與擴張解釋或限縮解釋之間）；有些解釋方法之間則相互抵觸，而僅能選擇其一（例如擴張解釋與限縮解釋之間）。所謂「一般法

律解釋方法」究竟係何所指，實不易了解。

六、除非法律另有特別之定義，法條之解釋，應優先以法律條文之表面文義（plain meaning）或其通常含意（ordinary meaning）為基礎。此應為法律解釋之最重要原則。本件所涉及「在學校就學」之「學校」一詞，在表面文義或通常含意上，應已包括臺灣地區學校、大陸地區學校以及其他國家或地區的學校。且所謂「學校」如係在外國，應不以我國教育部認可者為限。否則，如在「學校」之外，增加「認可」之要件（變成「教育部認可之學校」），即與「學校」的表面文義或通常含意不符。多數意見所使用之「一般解釋方法」，應代以法律之表面文義或通常含意之解釋方法，較能明確顯示系爭函釋違反法律解釋方法之意旨，以及因而違背租稅法律主義之原因。