

## 釋字第 694 號解釋協同意見書

大法官 黃茂榮

本號解釋文認為：「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。』其中以『未滿二十歲或滿六十歲以上』為減除免稅額之限制要件部分（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），違反憲法第七條平等原則，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」本席雖敬表贊同，惟鑑於相關問題有關論據尚有補充的意義，爰提出協同意見書如下，敬供參酌：

### 一、人民之最低生存尊嚴與國家財政至上間的衝突

「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」迭經本院解釋在案（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、第六六六號等解釋參照）。「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）。在關於平等原則之違憲審查上，所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定（下稱系爭規定）所涉衝突之利益間的權衡要求，是否為該差別待遇符合平等原則或合憲之認定的判斷基礎？關於該問題，上開解釋固揭示本質上相同之事物應為相同之處理，如有差別待遇，該差別待遇之目的必須合憲，且所採取之分類與規範目的之達成間，應存有一定程度之關聯性。但在系爭規定之差別待遇目的是否合憲，以及該目的與手段間是否存有一定程度之關聯性的判斷上，是否還必須權衡該目的所要實現的國家（財政）利益與因該手段所可能減損之人民的利益，見仁見智。因為如果只片面的看到國家的財政利益及所採取的手段是否能夠增加國家的財政收入，而不權衡該手段減損之人民的利益，可能會陷入國家財政至上，置人民之死活於不顧的境地。所以在關於平等原則之違憲審查上，除系爭規定差別待遇之目的須合憲，且其手段與目的間須有實質關聯外，尚須就該目的所欲增加之國家利益與因該手段可能減損之人民利益進行權衡。

## 二、系爭規定按年齡分類並予差別待遇

系爭規定謂：「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」，在綜合所得淨額之計算上，得減除扶養親屬免稅額。系爭規定所定減除要件，除無謀生能力外，另有受扶養者之年齡應「未滿二十歲或滿六十歲以上」之限制，故系爭規定乃係以年齡為標準，將無謀生能力而受扶養之親

屬或家屬分為二類：「未滿二十歲或滿六十歲以上」及「滿二十歲而未滿六十歲以上」，並進而規定扶養「滿二十歲而未滿六十歲」之親屬或家屬的納稅義務人，不得減除扶養該親屬之免稅額。該分類係立基於「滿二十歲而未滿六十歲」者原則上應有謀生能力之假定。然「滿二十歲而未滿六十歲」者，如確因財政部八十九年九月七日台財稅第八九〇四五五九一八號函所定為「領有身心障礙手冊或殘障手冊者」或為「身體傷殘、精神障礙、智能不足、重大疾病就醫療養或尚未康復無法工作或須長期治療者等，並取具醫院證明者。」而無謀生能力，則系爭規定之「滿二十歲而未滿六十歲」者原則上應有謀生能力之假定便不成立。

### 三、限制親屬免稅額之減除的目的

對於親屬免稅額之減除附以「未滿二十歲或滿六十歲以上」之限制要件的目的，在於透過減少稅捐稽徵機關審核扶養免稅額之申報案件，以降低稽徵成本，減少因免稅額之申報而增加之稅式支出。斟酌國庫收支固為正當之財政目的，但中華民國憲法增修條文第十條第七項規定：「國家對於身心障礙者之保險與就醫、無障礙環境之建構、教育訓練與就業輔導及生活維護與救助，應予保障，並扶助其自立與發展。」該項規定顯已揭櫫扶助弱勢之原則。職是，國家對於身心障礙者之生活維護與救助確實具備重要公共利益。所以，對於無謀生能力人，特別是身心障礙者之生活維護與救助如有差別待遇，該差別待遇之目的應合乎憲法相關規定之意旨（本院釋字第六四九號解釋理由書參照）。何況，與之配套，身心障礙者權益保障法第七十二條第一項並規定：「對於身心障礙者或其扶養者應繳納之稅捐，依法給予適當之減免。」上述規定之目的皆在於保障身心障礙者之生存與生

活，使其能維持應有之生存尊嚴。是故，為財政目的而附以限制扶養親屬免稅額之減除的要件時，該限制要件尚不得與前開規定保護身心障礙者之意旨相違。

#### 四、扶養之需要源自無謀生能力

扶養之需要源自無謀生能力，與年齡無必然之關聯。依年齡之分類，限制免稅額之減除，將降低納稅義務人之扶養能力及受扶養親屬之受扶養的可能性。而親屬或家屬中無謀生能力者，不論其年齡為何，如無人扶養，勢必陷於立即之生存危險，難以維持有尊嚴之最低生存水準的生活。扶養無謀生能力之親屬或家屬，有勉力濟助親屬或家屬之窮困，彌補國家社會救助及慈善團體救濟之不足的意義。如果對該類扶養，不准減除免稅額，勢必因而降低納稅義務人之扶養能力，而致受扶養者能獲得之扶養給付愈為不足。在這種情形，納稅義務人或可因無力負擔而棄養不顧，或為德不卒，不為周全之照顧，但受扶養者將可能因此陷入難以維持符合人性尊嚴之最低生活水準的困境，或甚至面臨因飢寒交迫而失去生命之危險。

#### 五、人民的生存應受保障

按人民之生存權受憲法第十五條之保障。憲法增修條文第十條第七項亦規定，身心障礙者之生活維護與救助，應予保障。身心障礙者權益保障法第七十二條第一項並規定，對於身心障礙者或其扶養者應繳納之稅捐，依法給予適當之減免。上開規定皆昭示了國家扶助弱勢、保障人民之生存權的目標。蓋危急人民之生存權的各種可能因素中，無謀生能力而不能及時受到其扶養義務人之扶養可謂是日常生活中最為急迫者。而無謀生能力者中，以身心障礙者為例，必然貧

病交迫，其生存顯然已陷入明顯之急迫危險中，此等狀況尤為堪憐。而任何無謀生能力者面對之生存情境，亦如是。配合身心障礙者權益保障法第七十二條第一項規定，所得稅法第十七條第一項第二款第三目，對於身心障礙者之扶養者應繳納之稅捐，固有每人每年扣除十萬元之身心障礙特別扣除額的規定，但杯水車薪，遠不足所需。無謀生能力之身心障礙者尚需要其扶養義務人及國家之特別照護，始能維持其生活及生存的需要。由於國家要直接對於無謀生能力之國民，提供特別照護，財政事實上亦有其極限。所以，除仰賴慈善團體之社會救助外，其實主要還是必須依靠身心障礙者之扶養親屬的扶養。當家有身心障礙者，其負擔之沈重可以想像。是故，在國家之特別照顧以及慈善團體之社會救助不能完善之際，在納稅義務人確實扶養其無謀生能力之其他親屬或家屬時，對該納稅義務人之個人綜合所得淨額的計算，不分受扶養親屬之年齡，均肯認其得減除免稅額，雖仍遠不足所需，但總可提高其可用於扶養的金錢數額，雪中送炭，功德無量，亦符合中華民國憲法第十五條、憲法增修條文第十條第七項，以及身心障礙者權益保障法第七十二條第一項的規定意旨。

## 六、符合人性尊嚴之生存與財政收入間之利益權衡

系爭規定以年齡為標準，將無謀生能力之受扶養親屬加以分類，規定扶養「滿二十歲而未滿六十歲」而無謀生能力之其他親屬或家屬的納稅義務人，不得減除扶養該等親屬或家屬之免稅額。然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。該需要

與負擔不因無謀生能力者之年齡而異。設置該免稅額之減除的限制要件，固可能因此減少得減除免稅額之案件，得到降低稽徵成本及減少稅式支出的利益。然權衡該利益與無謀生能力者之生存可能陷於危險的不利益，尚不適合僅為達成該等國家利益即使無謀生能力者陷於生存危險中。如果真可能因容許納稅義務人減除其扶養之無謀生能力者的免稅額，而使國家財政遭遇困難，則與其因此剝奪無謀生力者符合人性尊嚴的生存機會，不如仔細精算如何在既有之社會支出的預算中，衡量其支出的優先順序，而非簡單壓縮納稅義務人扶養無謀生能力者之免稅額。國家必須在沒有其他方法可以滿足其財政需要時，始得犧牲人民維持其符合人性尊嚴之最低生活水準。是故，在該免稅額之減除要件的規定中，以「未滿二十歲或滿六十歲以上」為限制要件，在同為無謀生能力者及其扶養者間，即因受扶養者之年齡的限制要件，而有不符合憲法第七條所定之平等原則的差別待遇。