

釋字第七二二號解釋部分協同意見書

大法官湯德宗提出

聲請人張煥禎（壠新醫院負責人）於中華民國八十七年間向財政部台灣省北區國稅局（下稱原處分機關）申請該醫院得按「權責發生制」計算其年度所得獲准，並於結算申報八十八年度綜合所得稅時，依上開制度列報其取自該醫院之「執行業務所得」為新臺幣（下同）0元。嗣原處分機關於九十一年撤銷前開（得按「權責發生制」計算其年度所得之）核准，並依據執行業務所得查核辦法第三條（「執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則」）及同辦法第十條第二項（「聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，得按權責發生制計算所得，惟須於年度開始一個月前，申報該管稽徵機關核准，變更者亦同」）之規定（後者下稱系爭規定），改按「收付實現制」核定聲請人該年度執行業務所得，致其該年度執行業務所得（經復查決定後）變更核定為26,388,247元。聲請人不服，遞經訴願¹、訴訟²等程序皆未獲救濟，爰依大法官審理案件法第五條第一項第二款，以系爭規定違反授權訂定之母法——所得稅法第十四條第一項第二類第三款之規定意旨，有侵害其於憲法第十五條及第十九條所保障權利之疑義為由，聲請本院解釋憲法。

本案之爭議相當明確，即系爭規定僅許兩類執行業務者

¹ 參見財政部臺財訴字第0九五00一八六八00號訴願決定（九十五年六月二十二日）。

² 參見臺北高等行政法院九十五年度訴字第2820號判決（九十六年四月十七日）；最高行政法院九十八年判字第738號判決（九十八年七月九日）。

得申請（由「現金收付制」）核准改採「權責發生制」，以計算其年度所得，是否合憲？本席同意審查結論—系爭規定為違憲；但堅信系爭規定之所以違憲，乃因其違反「租稅法律主義」，而非如多數大法官所宣稱之違反「平等原則」！爰提出部分協同意見書，說明如後。

一、系爭規定何以並未違反「平等原則」？

就動機而言，系爭規定僅許兩類執行業務者，即「與他人聯合執行業務者」或「其收入經由公會代收轉付者」，得申請該管稽徵機關核准後，改採「權責發生制」，並非在歧視上開兩類執行業務者，使之蒙受特殊不利益；反而是在方便上開兩類執行業務者，使其得例外改採「權責發生制」，選擇其認為較為適合之會計制度。此與典型之平等疑義顯有不同。又，多數大法官所質疑者，並非系爭規定所開設之兩類例外（本身）是否正當，而是系爭規定所開設的例外之門是否過狹，致有類似會計需要之其他執行業務者，無法申請改採「權責發生制」。換言之，多數大法官並非指摘系爭規定「涵蓋過廣」(over-inclusive) —所謂「一竿子打翻一船人，殃及無辜」；而是指摘其「涵蓋不足」(under-inclusive) —所謂「為德不卒，未盡全功」。

然系爭規定「涵蓋不足」，何以尚不違反平等原則？約言之，按平等原則的二元分析架構操作，僅於案件應以「嚴格基準」(strict scrutiny)（下簡稱「高標」）審查者，法院才會

在檢驗系爭規定是否「涵蓋過廣」的同時，一併檢驗系爭規定是否「涵蓋不足」。本件並無採取「高標」審查的理由（蓋其未涉及「可疑之分類」，後詳），且多數意見實際僅採取「合理基準」(mere rationality test)（下簡稱「低標」）審查（參見理由書第三、第四段），卒能逕以系爭規定「涵蓋不足」為由，宣告違反平等原則，殆本院迄今七百餘號解釋所僅見！

按憲法第七條規定：「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」，其義看似淺顯明白，實則爭論不絕。本院於多號解釋一再重申：「憲法第七條平等原則並非指絕對、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、第六九四號、第六九六號解釋參照），不論如上表述是否流於形式，至少業已闡明：無正當理由而實施差別待遇，乃憲法平等權所不許。

由於世間鮮有絕對之公平，為尊重具有民意基礎的政治部門為管理眾人之事所為種種「分類」(classification)，法院（含釋憲機關）一般乃預設「低標」作為平等權案件的審查基準。準此，系爭規定所為之分類（差別待遇）倘係為追求「合法的政府目的／公共利益」(a legitimate government end/public interest)，且其所採行之手段（分類）與其所欲追求之目的之達成間具有「合理關聯」(rationally/ reasonably related

to)者，即應認定其與平等原則尚無違背。³唯於遇有「可疑之分類」(suspect classification)，例如按各國歷史與社會發展經驗，足認系爭分類具有社會烙印(social stigma)或刻板印象(stereotype)之意味，致令受歧視者極易陷入百口莫辯的困境；或系爭分類係以「無法改變之個人特徵」(immutable (personal) characteristics)為基礎，致使受歧視者永遠無法改變被歧視之命運；或系爭分類實際係以「孤立而隔絕之少數」(discrete and insular minority)作為歧視之對象，而該等少數因結構性之困難，難以期待其等得以經由一般民主程序扭轉其社會劣勢等時，法院（含釋憲機關）始提升審查基準至「中度基準」(intermediate level)（本院解釋先例多稱「較為嚴格之審查」，下簡稱「中標」），甚至嚴格基準（「高標」）⁴，從嚴地要求政治部門翔實地說明其分類（決策）之理由。

何以僅於法院（含釋憲機關）採「高標」審查時，始能以系爭規定（分類）「涵蓋不足」為由，宣告違反平等原則？而於其他審查基準則不可？蓋就審查方法言，唯有「高標」要求系爭規定須為追求「極重要之政府目的／公共利益」(compelling/ overriding governmental end/ public interest)，且其手段（分類）與其所欲達成之目的間須為「直接相關」(directly related to)，始與平等原則無違。所謂「直接相關」乃指系爭手段（分類）須為達成目的之（絕對）「必要且量

³ 以本件為例，系爭規定准許聯合執行業務者，而不准單獨執行業務者，申請核准改採「權責發生制」計算其年度所得，乃為核實課稅之正當目的；且如上分類既符合其等經營性質與會計需求，自有助於達成核實課稅之目的，故應認與平等原則尚無違背。

⁴ 據本席觀察，本院關於平等權案件迄無使用「高標」審查者。

身定作之手段」(necessary and narrowly tailored means)，多一分太多（涵蓋過廣，殃及無辜），少一分太少（涵蓋不足，未盡全功）。正因為「高標」之「手段與目的關聯性」要求如此嚴格—必須「恰如其分」，始為「直接相關」，而如此精準之手段（精確之分類）在現實世界毋寧為罕見，無怪乎有「名為嚴格（審查），實為致命（違憲）」（“strict” in theory and fatal in fact)之說。⁵至於「中標」或「低標」因僅分別要求手段（分類）與目的之達成間應具有「實質關聯」(substantially related to)或「合理關聯」，其「手段與目的關聯性」之要求無須為「直接相關、恰如其分」，故僅需審查其手段（分類）是否「涵蓋過廣」，而不需審查其是否「涵蓋不足」。

或更謂：如此區分，所為何故？曰事理，曰常情使然也！蓋立法者漏未將某些人或事納入規範，致使規定「涵蓋不足」，僅法規範未臻完善，要屬「為德不卒」之瑕疵，其與立法者誤將不相干之人或事納入規範，致使規定「涵蓋過廣」，乃屬於「殃及無辜」之錯誤，不應等同視之。鑑於人類的理性有其極限，未能一次想見所有應納入規範的人或事，毋寧為常態；並基於權力分立原則（憲法上平行的各權力部門應相互制衡，並相互尊重），釋憲機關對於立法機關「日行一善」、「循序漸進」之作為，理應給予較大之尊重。如若不然，試問：按本號解釋之邏輯，今後凡規範之內容「涵

⁵ Gerald Gunther, *The Supreme Court, 1971 Term – Foreword: In Search of Evolving Doctrine on a Changing Court: A Model for a Newer Equal Protection*, 86 HARV. L. REV. 1, 8 (1972).

蓋不足」，尤其是例外規定尚有遺漏者（例如系爭規定僅許兩類執行業務人申請核准改採權責發生制計算其年度所得），豈皆得以違反憲法上平等原則為由，宣告違憲乎？！

二、系爭規定乃違反「租稅法律主義」而違憲

「涵蓋不足」之規範，所在多有。何以系爭規定應受「違憲」之評價？本號解釋豈小題大作？多數意見為圓其違反「平等原則」之論述，左支右絀，無暇觀照此一基本的「法感」問題。本席以為，揆諸本院歷來關於「租稅法律主義」所為諸多解釋先例，「租稅法律主義」乃一「高密度法律保留原則」，蓋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，關於「租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件」，皆應以法律或法律明確授權之命令定之。系爭規定形式上雖有法律之概括授權，惟其內容已扭曲了法律之本旨（執行業務所得之計算以收付實現為原則），增加了法律所無之限制（僅限「聯合執行業務者」或「執行業務收入經由公會代收轉付者」兩類執行業務者，始得申請核准改採權責發生制，計算執行業務所得），自非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二二號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號、第七〇三號解釋參照）。

行政機關逕以命令「增加法律所無之限制」，而架空或變更法律規定之內容者，本屬違反「依法行政」原則所含「法

律優位原則」之問題，原可由行政法院審理解決；只因「租稅法律主義」為「高密度法律保留原則」，遂使之提升為憲法問題（而非僅為行政法問題），從而得為本院審查之客體。

三、主管機關應調整心態，力求完善制度並尊重人民選擇

本件系爭規定顯示主管機關仍有「作之君、作之師」的心態，以為規定「執行業務所得之計算以收付實現為原則」乃是為執行業務者之利益（會計簡便）著想；系爭規定開放兩類執行業務者得申請核准改採權責發生制，也是為執行業務者之利益著想（想像中只有這兩類執行業務者有改採權責發生制的需要）。然為嗣應社會發展，今後允宜轉念：政府有權力（並有責任）建構完善的制度，確保核實課稅；人民則有權利於政府所建構的稅制中，選擇最符合其自身利益者遵行。

天下事，可以講得很複雜，也可以輕鬆道破。本院關於租稅法規違憲疑義之解釋，輒流於瑣細，而備受批評。本號解釋未能執簡馭繁、提綱挈領，以維憲法法院之器識，竟為求通過違憲之結論，不惜扭曲本院多年來辛苦建立的「平等原則」論證方法⁶，恐得不償失大矣！

⁶ 參見本席前於釋字第六九四號解釋所提出之「部分協同暨部分不同意見書」、第六九六號解釋所提出之「協同意見書」及第七〇一號解釋所提出之「部分協同暨部分不同意見書」。