

解釋字號：司法院 100.11.04 釋字第 692 號

解釋日期：民國 100 年 11 月 04 日

解 釋 文：中華民國九十年一月三日及九十二年六月二十五日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第二目均規定，納稅義務人之子女滿二十歲以上，而因在校就學受納稅義務人扶養者，納稅義務人依該法規定計算個人綜合所得淨額時，得減除此項扶養親屬免稅額。惟迄今仍繼續援用之財政部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：「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。」限縮上開所得稅法之適用，增加法律所無之租稅義務，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。

理 由 書： 憲法第十九條規定，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。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號解釋參照）。

九十年一月三日及九十二年六月二十五日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第二目均規定：「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；……『（二）納稅義務人之子女……滿二十歲以上，而因在校就學……受納稅義務人扶養者。』（下稱上開所得稅法）」惟迄今仍繼續援用之財政部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則認為：「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。」（下稱系爭函釋）

依上開所得稅法規定，納稅義務人扶養之子女滿二十歲以上，而在校就學者，納稅義務人得減除其扶養親屬免稅額。惟並未限制該子女以在臺灣地區就學者為限。至於在校就學之認定標準如何，所得稅法並未明白規定。在臺灣地區就學者，其入學資格經學校報我國主管教育行政機關核備並領有學生證者，即具正式學籍，如其並依學校行事曆至校上課或其學籍

在學年度內為有效之在校肄業學生者，固屬在校就學（參見教育部八十三年五月三十日台社字第二七七五六號函說明二），然在大陸地區就學者，既不可能期待其入學資格經大陸地區學校報我國主管教育行政機關核備，自無從比照於臺灣地區求學之情形認定是否符合在校就學之要件，則在大陸地區求學是否具備在校就學之要件，自應秉持所得稅法之立法意旨及依一般法律解釋方法為闡釋，始符首開租稅法律主義之要求。查上開所得稅法之立法意旨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；再參酌前述於臺灣地區在校就學之認定標準，對前往大陸地區求學，是否符合上開所得稅法在校就學之要件，應以確有就學之事實，且該子女所就讀者為當地政府權責機關所認可之正式學校，具有正式學籍，如其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生，即堪認為在校就學，而符合上開所得稅法之要件。對在校就學之認定，縱因考量兩地區差異而有其他標準，仍應以符合在校就學之事實，且與上開所得稅法規定之意旨確實相關者為限，始不逾越租稅法律主義之界限。

鑒於兩地區教育學制及課程不一，九十二年十月二十九日修正公布之臺灣地區與大陸地區人民關係條例第二十二條規定，授權教育部擬訂採認辦法，就大陸地區高等學校之研究及教學品質進行認可，並公告認可名冊，俾據以辦理採認大陸地區學校學歷。此大陸地區學校學歷之認可，旨在採認與臺灣地區同級同類學校相當之大陸地區學歷，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。是系爭函釋逕以教育部對大陸地區學校學歷認可作為認定是否在校就學之標準，與上開所得稅法之立法意旨不符，逾越法律解釋之範圍，限制人民依法享有減除扶養親屬免稅額之權利，增加法律所無之租稅義務，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。

本件聲請人另認臺北高等行政法院九十五年度簡字第五七六號及九十六年度簡字第八三號確定終局判決所適用之財政部八十三年七月二十七日台財稅第八三一六〇二三二五號函釋，有違憲疑義。核其所陳，關於前述九十五年度簡字第五七六號判決部分，聲請人僅係爭執法院適用上開函釋之法律見解為不當，並未具體指摘該函釋究有如何牴觸憲法之疑義；至於前述九十六年度簡字第八三號判決部分，經查該判決並未適用上開函釋。

依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第三項之規定，此等部分之聲請，均應不受理，併此指明。

|         |     |     |
|---------|-----|-----|
| 大法官會議主席 | 大法官 | 賴浩敏 |
|         | 大法官 | 蘇永欽 |
|         |     | 林錫堯 |
|         |     | 池啟明 |
|         |     | 李震山 |
|         |     | 蔡清遊 |
|         |     | 黃茂榮 |
|         |     | 陳 敏 |
|         |     | 葉百修 |
|         |     | 陳春生 |
|         |     | 陳新民 |
|         |     | 陳碧玉 |
|         |     | 黃璽君 |
|         |     | 羅昌發 |
|         |     | 湯德宗 |

#### 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及九十二年六月二十五日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第二目均規定，納稅義務人之子女滿二十歲以上，而因在校就學受納稅義務人扶養者，納稅義務人依該法規定計算個人綜合所得淨額時，得減除此項扶養親屬免稅額。惟迄今仍繼續援用之財政部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：『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。』限縮上開所得稅法之適用，增加法律所無之租稅義務，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。」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、所得稅法第十七條第一項第一款第二目之規範目的

一個法律規定背後總有一定之法律價值及以該價值之實現為規範目的之政策決定為其基礎。所以，解釋法律應取向於其規範目的，不得有與其規範目的背離之解釋結果。

中華民國憲法第十五條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」依該規定，國家應保障人民之最低生存及自由發展的機會。關於綜合所得淨額之計算，所得稅法第十七條第一項第一款之免稅額規定的規範目的即在於保障納稅義務人及其受扶養親屬之最低生活水準。此為人民之生存權之最基本的保障。本於該規範目的，關於個人綜合所得稅之稅基的計算，首先在綜合所得總額的計算，應遵守客觀的淨額原則（das objektive Nettoprinzip）；在綜合所得淨額的計算，應遵守主觀的淨額原則（das subjektive Nettoprinzip），考量納稅義務人及其受扶養親屬之個別的生活需要。上述原則的實踐，德國憲法法院的裁判及其發展歷程，深值參考（註一）。

該款所定之親屬所以有受扶養之需要的原因主要為：未成年、年長（年滿六十歲）或無謀生能力。至於該款第二目規定，納稅義務人之子女「滿二十歲以上而在校就學」仍可計入免稅額之理由，乃兼有保障納稅義務人之子女透過受教育之機會，提高競爭力，以確保我國人民自由發展機會的意旨。按受扶養子女之免稅額的扣減，本以未滿二十歲為界線。然鑑於在校就學，不適合就業營生，所以，在校就學之子女雖已滿二十歲以上，納稅義務人如有扶養之事實，規定納稅義務人仍得減除一份受扶養親屬之免稅額，以保障其最低生活，安心就學。

在綜合所得稅之課徵，為計算個人之綜合所得淨額，滿足上開所得稅法第十七條第一項第一款第二目規定之要件時，得自其綜合所得總額，減除一份免稅額。依所得稅法（100年01月26日修正公布）第五條，該綜合所得稅之免稅額，以每人全年六萬元為基準。該金額不高，納稅義務人應無為租稅規劃，而在子女無就學之需要的情形，濫用該目所定，在校註冊肄業，以為其受扶養之滿二十歲以上的子女爭取一份免稅額的情事。蓋其註冊費必然遠遠超出因此可以減少之所得稅負擔。

## 二、「在校就學」之法律解釋

所謂「在校就學」，依其文義，當中之「校」，通常指「在小學、中學、大學及其他授予學士、碩士、博士等學位之正式學校」；其「就學」通常指經註冊並在肄業中。目前由於教育機會普及，全球化之競爭激烈，子女為完成正式學校教育，其年齡常常會超出二十歲。而在校就學中，為使子女能專心學習，實際上不宜要其子女自謀生計，從而該子女有仰賴其親屬之扶養的需要。該扶養的需要及成年子女之在校就學，將增加納稅義務人之扶養支出，減少納稅義務人之可支配所得，降低其負擔所得稅之經濟能力。該負擔所得稅之經濟能力的降低結果，不因子女之就學地點是否在國內，或其在校學習最後是否有取得學位或其他畢業資格而異。為充分考量我國國民適應全球化之發展，以及尊重個別人民為其生涯

規劃而學習發展之需要，關於其就學之在校地點，特別不宜給予限制。此外，每一個國家或地區基於其教育權，對於其學校之設立、課程、學籍及在學之考核自有其行政權。這些學校在其所在地固應依當地之法律辦理，但除一個學校想要從事跨國合作教學，與外國學校共同授與該外國承認之學位或學歷外，原則上不會到該外國依當地法律立案。此在外國學校之於我國亦然。所以，為所得稅法第一項第一款第二目之適用，增加境外之學校應向我國報備之限制，是不切合實情的想法。又外國學校之學位是否受我國之認可，在此種僅關於免稅額之列報減除，而不涉及租稅優惠的情形，亦顯然過慮。蓋所得稅法第十七條第一項第一款只至免稅額，而未至租稅優惠的層次，只與最低生活保障有關，而與租稅規劃或稅式補貼無關，尚無增加稽核成本，以啟動學位承認之管理機制的必要。這些問題在與學制的銜接或專門職業人員之應考資格等行政事務有關時，再予以介入亦尚不遲。

財政部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：「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。」按所得稅法前開關於受扶養之子女年滿二十歲以上，而因在校就學得減除一份免稅額的規定，除應在校就學外，並無學校所在地區之限制。而該函釋以學校所在地區，或其就讀學歷未經教育部認可，限制扶養親屬免稅額之列報。該等限制事由因與在校就學之受扶養子女之受扶養需要無關，不是有事務關聯之限制事由。該號函釋對於在校就學子女之免稅額之列報，附以無事務關聯之限制事由，增加法律所無之要件，限制納稅義務人依法享有減除免稅額的權利，增加其所得稅負擔的情事，除違反憲法第十九條所定之租稅法律主義外，亦與憲法第十五條保障人民之生存權的意旨不符。

註一：Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 9 Rz. 68~80.

協同意見書

大法官 陳新民

唯一真正開展學習的道路—求學。

德國·歌德

本號解釋多數意見認為：所得稅法第十七條第一項第一款第二目規定，納稅義務人之子女滿二十歲以上，而因在校就學受納稅義務人扶養者，納稅義務人依該法計算個人綜合所得淨額時，得減除此項扶養親屬免稅額（以下簡稱系爭規定），並未規定該「在校就學」僅適用於臺灣地區就學者為限。從而財政部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：「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。」（以下簡稱系爭函釋），乃限縮系爭規定之適用，增加法律所無之租稅義務，宣布違反憲法第十九條租稅法律主義。

對於多數意見的見解，本席敬表支持。惟在論證系爭函釋違憲之理由，多數意見僅援引「違反租稅法律主義」，固屬有據，但僅指摘這種屬於「法律技術」層面的違憲性，且該租稅法定主義主要係以保障人民財產權為對象。本號解釋是否除財產權外，亦如聲請人所主張已侵犯人民教育權？亦或是當以國家鼓勵國民學習、促進多元文化、屬於文化國家之基本國策理念為依據，而應強調「文化憲法」（Kulturverfassung）的重要性？本號解釋多數意見顯未慮及於此。

為彰顯本號解釋有必要趁此機會上探國家負有「獎文勵學」的崇高義務，避免本號解釋有「略欠斯文」之憾！本席爰提出協同意見書，以申明其義焉。

#### 一、教育權的存在與保障的範圍

本號解釋是否侵犯到人民受憲法保障之教育權？如依聲請釋憲之意旨，稅捐主管機關不許可聲請人減除其未成年子女就學的免稅額，將加重其經濟負擔，而影響其子女就學機會，已侵犯到其子女受教育權。

此立論的肯認，必須先界定人民擁有請求國家保障其接受各種教育之機會，從而此權利可產生防衛權的效果。依我國憲法或法治國家憲法理念而言，可否順利推衍得到上述之論述？恐有值得一述之價值。

##### （一）教育權的定性——一般人權或社會權？

首先，論及人民是否擁有教育權之問題（Recht auf Bildung）。要解答此問題，可參見本院釋字第六二六號解釋理由書：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。是國民教育學校以外之各級各類學校訂定特定之入學資格，排除資格不符之考生入學就讀，例如系爭招生簡章排除色盲之考生進入警大就讀，尚不得謂已侵害該考生受憲法保障之受教育權。除非相關入學資格條件違反憲法第七條人民在法律上一律平等暨第一百五十九條國民受教育之機會一律平等之規定，而不當限制或剝奪人民受教育之公平機會，否則即不生牴觸憲法之問題。」

由上述本院釋字第六二六號解釋見解可知，人民對於國民教育以外的各級教育權乃源生於憲法第二十二條。對該些教育機構，人民並沒有「請求入學」的「主觀權利」（Subjektive Rechte）。但此權利仍保有傳統的「防衛權」功能（即：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）。由後者而言，即可以導引出大法官確保學生受教權一旦受到之侵害時，可以訴請法院救濟的解釋意旨（例如本院釋字第六八四號解釋、釋字第三八〇號解釋）（註一）。

因此，由憲法的規定與大法官解釋，吾人可以明白地整理出我國憲法教育權的存在與保障範圍。質言之：

第一，對於國民教育方面：這種教育權存在已極為明確。憲法明白規定受國民教育的權利與義務（憲法第二十一條）、免納學費及國家對貧苦者應供給書籍，以及與之相輔相成之失學者的補習教育（憲法第一百六十條），都有憲法上之依據。

第二，平等權的適用：除了任何公權力都必須遵守平等權（憲法第七條）外，國民任何受教育之機會，不論國民教育或其他教育，都受此平等權之拘束（憲法第一百五十九條），我國教育基本法第四條的規定，也是揭諸平等權之意旨（註二）。

第三，對於國民教育以外的其他教育，就和義務教育完全不同。故對於大學本於自治所決定的入學資格，都並非憲法有關教育權所保障的範圍。只不過這種權利是由立法者規定，而可能享受到憲法位階之保障（註三）。

由上述大法官的嚴格區分，可以知道人民接受基本教育以外的教育，是可以由國家教育法制來形塑之。所謂的教育權即和憲法所規定的一般人權有異。

憲法並不承認人民擁有請求國家「給付」基本教育以外之其他教育機會之權利。因此，就「開啟入學之門」的角度而言，憲法並沒有給予國民一個積極且有利的權利基礎，並不承認人民擁有「請求就讀大學」的教育（請求）權（註四）。教育權之性質，已不同於傳統的自由權，而偏向於社會權——國家應當廣設教育機構，而讓人民擁有最多受教育的機會（註五）。

但這種教育權之定性，必須考慮到國民一旦進入大學後，即可享受我國相關法律（教育基本法第八條第二項）或大法官解釋所建構的「防衛權」理念。大學生的受教權受到侵犯時，即可訴請法院之救濟。故受教權可以包括：雖沒有概括、當然入大學之門請求權，但卻有平等入門請求權；以及進入大學後的學習自由之權利保障權。就此兩點而言，即具有一般憲法自由權的特徵與防衛權之色彩。

教育權即因有前、後兩段不同的權利屬性，而分具社會權與自由權的色彩。而其重要性，反而凸顯在後者之上。

就後者防衛權色彩而論，此時教育權乃具有防衛來自於國家及學校當局侵犯學習自由的功能。到底此公權力的侵犯，及不及於租稅主管機關的不當限制與干擾一如本號解釋之系爭函釋？本號解釋並未論及。本席認為應採否定說。按只是涉及租稅義務的變更，並不當然侵犯教育權。實乃學生就讀大學後的學習自由與其父母享受租稅利益無關，學生在校受教育權利並不因其父母租稅義務範圍之改變而遭到侵犯及剝奪。

至於租稅主管機關規範租稅義務，有牴觸平等權一出於恣意、未具有正當合理關聯所為的區別待遇一以致於造成租稅義務人不公平之對待時，已可冠冕堂皇地援用憲法平等權，而無庸再去顧及家長負擔其子女間的教育經費之經濟能力受侵犯之問題矣。

## （二）教育權的防衛功能—及於「自由選擇受教育之地」權利

教育權的防衛功能，還可及於人民「自由選擇受教育之地」的權利。例如德國基本法第十二條第一項明白規定國民擁有自由選擇（職業、工作及）受教育地點之權利。此時，受教育權具有自由權的特徵，國民可以依其自由意志，選擇受教育之地。如在義務教育之上，國民只要接受法定義務教育即可，地點則悉聽尊便。而在義務教育外之其他教育，既然源於憲法第二十二條之規定，更繫乎人民自由決定，例如選擇就讀大學之地點。故國家不得制定類似限定「入學資格的地域規定」，例如某縣居民僅能就讀該縣大學，或某縣立大學制定對縣民優惠的入學規定，以排斥外縣市學生就學機會（註六）。

上述這種排斥其他縣民就學機會之規定，固然會影響其自由選擇受教育之地的權利，也立刻產生了牴觸憲法第一百五十九條的違憲效果。從而所謂自由選擇受教育之地的權利，也因此喪失存在之價值乎？實則不然。

惟肯認人民享有自由選擇受教育之地的權利，乃在國內的就學機會方面，方可以獲得憲法第一百五十九條的保障依據。至於人民選擇赴海外就學方面，即無此條文的保障。倘若國家一旦實施「鎖國政策」，以法律禁止，或採取不利措施來防止學生赴海外接受教育，此時，自由選擇受教育之地的權利，便可產生制約之效力也。

由上述討論可知，如果一個國民在大學接受教育，沒有遭到國家公權力的干涉或剝奪其就學與學習自由時，便不能夠訴諸教育權來予以保障。扶養人租稅義務的範圍變更，並未侵犯到國民的教育範疇，教育權所具有的防衛功能，即不及於此。至於國民如果赴國外就學，包括原因案件的赴中國大陸就學，只

要國家法律未給予不當的限制時，亦不可訴諸教育權所衍生的自由選擇受教育之地的權利，作為違憲的理由。

### （三）「在校就學」要件的界定

對於系爭規定所稱的「在校就學」，本號解釋多數意見雖然指明該項系爭規定並未有「在何地就學」以及「在何種學校就學」之限制。從而系爭函釋排除「在大陸地區就學，未經教育部認可之學校」，顯然與系爭規定不符。

的確，系爭規定沒有類似「……，前項在校就學之範圍，由主管機關定之」的規定，易言之，並沒有授權主管機關（財政部或教育部），得對「在校就學」的範圍為更進一步的界定。本號解釋多數意見的違憲主張，否認系爭函釋的財政部此種逾越權限的界定，只是「四兩撥千斤」式的解除「燃眉之急」。但也遺留兩個問題：主管機關即使在系爭規定未有規定情況下，能否界定之，而不一定造成違憲之後果？以及究竟「在校就學」的範圍，應如何界定？

就以前者而論，答案顯係肯定。在國內就學而言，義務人之子女必須是在教育部認可之學校就讀，方可符合扣減扶養額之要件。此觀諸本號解釋理由書第三段所引述教育部八十三年五月三十日台社字第二七七五六號函說明二：「在臺灣地區就學者，其入學資格經學校報我國主管教育行政機關核備並領有學生證者，即具正式學籍，如其並依學校行事曆至校上課或其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生者，固屬在校就學……。」，因此，凡是在教育部未認可或承認其學歷的學校，例如基督書院、補習學校等，都不可以適用。本號解釋多數意見（解釋理由書第三段）也承認主管機關這種「未經授權」的限制規定為合憲。甚至也以我國教育機關能否有此權限執行這種「檢驗標準」，來施行在大陸地區的學校之上，故觀諸本號解釋做成系爭函釋違憲之理由（同見解釋理由書第三段），有下述的說明：「然在大陸地區就學者，既不可能期待其入學資格經大陸地區學校報請我國主管教育行政機關核備，自無從比照於臺灣地區求學之情形認定是否符合在校就學之要件。」，可以得知主管「在校就學」事務的教育部，本於其職權（憲法第一百六十二條規定，公私立學校應受國家之監督），擁有就何為「正式學籍」或「正式學歷」所為界定的權限，從而掌管租稅事務的主管機關財政部，為因應所屬各機關適用該系爭規定時，得據教育部之認定標準，而為統一的規定。

故教育部本於憲法與法律所賦予的監督全國教育，擁有得認定正式學籍等權限，財政部亦配合為適用系爭規定，儘管造成了限縮系爭法規的適用範圍，如果上述的「認定且限縮過程」並未恣意或牴觸平等權，且未牴觸立法者原意時，並不當然違憲。

而本號解釋理由書第三段也指出：「……按在大陸地區求學是否具備在校就學之要件，自應秉持所得稅法之立法意旨及依一般法律解釋方法為闡釋，始符首開租稅法律主義之要求。……」，此見解明顯符合了本院另一件涉及租稅扣除額的案件一釋字第六一五號解釋。在該號解釋中，對於租稅主管機關即使在法律沒有明白授權下，得為一定釋示，但是必須遵守一定的原則：「主管機關本於法定職權於適用相關租稅法律規定所為釋示，如無違於一般法律解釋方法，於符合立法意旨之限度內，即無違反憲法第十九條規定之租稅法律原則。」（見釋字第六一五號解釋理由書第四段）。所以認定財政部所為之排除扣除額的釋示，不能夠光以系爭規定的有無授權明確的規定，也不可光由主管機關的函釋，造成實質限縮系爭規定適用結果而論，而必須經過一個較為精密的論究「立法意旨」何在，以及主管機關所作出函釋之決定，有無符合正當性的理由、是否公平而無恣意之嫌也。

另外，系爭規定的「在校就學」範圍，究應如何界定。除了教育及財政主管機關自行認定外，本號解釋多數意見明確的認為：應當採取「實質就學論」，亦即：「……按在大陸地區求學是否具備在校就學之要件，自應秉持所得稅法之立法意旨及依一般法律解釋方法為闡釋，始符首開租稅法律主義之要求。……再參酌前述於臺灣地區在校就學之認定標準，對前往大陸地區求學，是否符合上開所得稅法在校就學之要件，應以確有就學之事實，且該子女所就讀者為當地政府權責機關所認可之正式學校，具有正式學籍，且其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生，即堪認為在校就學，而符合上開所得稅法之要件。……對在校就學之認定，縱因考量兩地區差異而有其他標準，仍應以符合在校就學之事實，且與上開所得稅法規定之意旨確實相關者為限，始不逾越租稅法律主義之界限」。

由上述討論可以得知，關於「在校就學」的法定要件，立法者縱然未明文授權財政部或教育部以「正式學籍」為限，但大法官並不認定上述主管機關的「自行認定與限縮」為違憲，依現存法制，子女就讀於非教育部認可之學校或是準備升學與專門培養技藝的補習學校等，都不能適用系爭規定，取得了合憲之依據。

但在非我國國權所及的國外地區就讀時——不論大陸或其他國家——，儘管國家有其他法律另行授權教育部，得為「學歷採證」（例如臺灣地區與大陸地區人民關係條例第二十二條規定，見解釋理由書第四段），但並不能以此作為排除適用系爭條文的唯一依據，仍須以「實質就學論」為判斷之標準。而此標準雖然大體上參酌「臺灣標準」，但本號解釋認為其主要之依據還需是「當地政

府權責機關所認可之正式學校」，亦即為「官方認可」之學校。這種承認「各國官方認可」的權限，自應贊同。而事實上，我國教育部也無能力判斷全世界近兩百個國家，為數以萬計的各種學校，哪些學校才可以符合我國教育部所認可的標準也！

本號解釋多數意見這種實事求是的態度、秉持尊重他國教育主權的判斷，才是以平等對待世界各國的「去本位主義」之體現。此「實質就學論」，應當由立法者將之導入系爭規定之中，除以杜爭議外，還開啟了以平等之心態，融入世界教育交流的潮流之中。

## 二、文化憲法的指導功能

本號解釋多數意見之重心，雖只論及稍欠論理深度的「租稅法律主義」，而未援引高位階的憲法理念，作為強化系爭規定具有合憲性基礎的正當化理由。本席不免擔心：一旦立法者將此牴觸「授權依據」的系爭函釋違憲意旨，加以明文化而除去後，是否本號解釋之意旨即可付諸高閣，而無再有一論的價值乎？

本席以為本號解釋可以由系爭規定乃具有高度的人倫文化價值之正當性依據；同時也符合我國憲法追求多元文化價值與建設文化國的基本國策，對比起來，國家對牴觸上述兩種理念而徵收到的更多所得稅之利益，是否有失均衡？恐怕也是一種得不償失的立法選項。

本號解釋作出後，似乎立法者日後有修法之必要，對於納稅義務人子女就學的扣減範圍重新加以規定時，即有必要斟酌此些更重要憲法價值之判斷。本席願略抒己見一二如下：

### （一）我國傳統文化及人倫價值的肯認

本號解釋原因案件起因於聲請人的成年子女在大陸地區大學就讀，依據系爭規定，可以作為撫養親屬之免稅額，從而扣除個人綜合所得淨額。這條規範於所得稅法的條文，顯然是有撫養義務者，於履行其義務的前提下，所為之扣減規定。而成年子女仍在就學，並無謀生能力時，立法者考量我國傳統文化特質，凡子女在學期間，皆由父母等撫養義務者支付學雜費與生活費，本此人倫秩序，所得稅法方有系爭規定的制定。故多數意見（解釋理由書第三段）也明白指出：「……上開所得稅法之立法意旨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；……」。

大法官肯定了系爭規定乃闡揚了「我國固有美德」之價值，肯定系爭規定既然是出自於我國傳統文化特質、人倫秩序的因素，並非立法者所「自行創設」的價值，立法者僅是「確認」並「承繼」此價值傳統，而將之列入在系爭規

定之內。這種高度的價值，自應當具有拘束立法者租稅政策形成自由之效力。宜享有「國家法秩序的特別保障」（unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung）（註七）。

## （二）文化國家的理念

鼓勵學生就學，是國家提升民族素質的最佳途徑。我國憲法與許多國家憲法不同之處（例如德國現行基本法）（註八），乃是我國憲法極度強調教育與文化的價值。我國憲法除了在基本人權部分，規範了講學與受教育自由外，基本國策章內另定一節「教育文化」，總計十個條文（第一百五十八條至第一百六十七條），以強調我國應當要大力推行教育與文化事業。

由憲法使用了將近十分之一的篇幅，強調教育文化之價值，體現出我國憲法除追求法治國外，也充滿著實踐「文化國」（Kulturstaat）的基本國策。這也符合我國數千年來儒家文化所強調的「以文化立國」的文化傳統（註九）。

論者或認為這種「文化國」或「文化立國」不免老套陳舊，不值一論。但正可對比世界上許多新興國家，一味追求經濟建設、崇尚物質文明，社會淪陷為倫理文化的現實主義之中。我國憲法要求之國家發展，當不應走上此歧路也。

且在我國憲法增修條文第十條第十一項也提出了國家應肯定「多元文化」（Vielfalt der Kultur）的基本國策，也可以有助於國家走上「文化建國」之正軌。

誠然，此「多元文化國策」入憲時，本係意在強調社會應接納並尊重原住民文化而言。此可由同條文後段有「並積極維護發展原住民族語言及文化」之規定。即可得證：前者為尊重態度、後者為積極的助長期待。

然而，如同所有的憲法（法律）條文規定一樣，並不會停滯不前而應繼續成長的。經過時代的演變與進步需求，憲法條文更有必要成長而溢出原本的制憲意旨。此由我國憲法第八條保障人身自由的涵意，已歷經大法官多次解釋而擴張其原意（參見本席釋字第六九一號解釋之協同意見書）；憲法第二十四條所規定的公務員侵權責任，也因國家制定更為廣泛周詳的國家責任之國家賠償法，而更易了原本條文的狹義規定，都是時代促使條文更新內容，以及更加符合法治國原則的具體適例。

故我國憲法增修條文提出之多元文化原則，也當由尊重、助長原住民文化，開展出接納各種外來文化的胸襟。例如對於今年來大量進入到我國的東南亞配偶（新移民）、外國人士與文化，不僅應尊重外，還要鼓勵國人，特別是仍

在受教育的學生，吸收瞭解其他文化，以豐富國人的文化觀，讓我國社會更具國際性與開放性，也讓我國文化更能汲取外國文化的元素。

所以憲法揭櫫的多元文化原則，並非要求我國與外國文化「同化」，而是強調尊重，並且鼓勵國人與學生增加瞭解多元文化之價值。本號解釋原因案件所涉及的國人子女赴臺灣地區以外的學校就讀——不論是大陸地區或是外國——都是吸收多元文化的一個管道，國家若無出於絕對、明確的優勢公共利益考量，或是對就學學子的利益產生重大影響（例如就學地產生瘟疫或戰爭），實無加以限制或剝奪其就學自由之權限也。

就此國家與教育機關應對國人赴海外就學應持開放心態而言，現代國家強調多元文化，與學習管道自由的原則影響下，衍生出國家應當負起「寬容原則」（Prinzip der Toleranz）（註十）。此原則也應當運用在國家教育機關對待國外學校態度之上也。

### （三）雙方利益權衡：國家人倫與文化價值 vs. 國家租稅利益

系爭規定乃發揮我國父母對子女教育恆寄以最大期待，也願意付出最大代價之精神。天下父母心都希望子女能夠受到最好的教育，而後能在社會上謀得更好的生存之基礎。故此「講文勵學」的基本國策，既然有數千年深植在民族根苗中的「苦學成功」的倫理價值，自然應當反應在國家的法律制度，特別是教育與財政制度之上。

在教育制度上，國家應當積極擺脫學位本位主義，獎勵國民儘量學習新知，一方面擺脫民族積弱的歷史包袱，積極趕上時代的科技水準；另一方面，國民唯有多經過就學，以及透過一般正常教育體制的學習管道（非體制內的教育管道）獲取了謀生的專門技術，或繼續吸收新知與就讀的機會，方有使國家的下一代具備更多的發展潛能：當這些青年獲得較高的知識與技能後，終其一生能夠創造的經濟利益（也是國家稅源基礎）；甚至因個人謀生能力增強，也同時可以省卻國家日後必須支付的社會救濟之成本。

相對的而另一方面，國家如果能以最小的代價（犧牲很少的租稅利益），獲取上述的巨大利益，這個算盤仍是值得打的。以系爭原因案件而言，對於成年子女因仍在就學而給予的扣除額每年才七萬四千元，如果扣除後列報達到上限（計算課稅級距及累進稅率後）實際上的減免之稅額不過數千元之譜（註十一）。如將此「勵學稅捐優惠」推及於全國仍在補習班或職業訓練班內，為自己前途而埋首拼搏的學子們，吾人可以拿起算盤試算：嘉惠一萬學子，國庫少減收之所得稅一年不過數千萬之譜，國家何苦省減這區區之數乎？

國家財政主管機關如果能幡然醒悟，敞開心胸，承認這些非正常體制教育

管道的教育功能，同時，家長承擔這些子女的教育支出，也是不爭的事實，也符合本號解釋多數意見一再強調的，應當回歸所得稅扣減額制度設計的「納稅義務人實際增加之撫養支出，而減少負擔所得稅之經濟能力」之判斷標準。

### 三、結論—建立好文、尚學的優質文化社會

大法官在過去近半世紀解釋中，鮮少有機會觸及到父母仍然承擔成年子女在校就學的撫養問題，也甚少有討論到成年國民接受教育是否仍屬憲法權保障的案例。同樣的也不易有案例可供大法官就憲法基本國策的教育理念、文化國家與多元文化等人文價值，予以闡述並「申明大義」的機會。本號解釋多數意見如能在上述議題，稍加著墨，也許對於本號解釋原因案件的具體解決，只有純屬錦上添花之裝飾意義，但對於日後立法者思考相關法規的修正，當有一盞明燈的積極效果。

德國大文豪歌德曾經有句話：「唯一真正開展學習的道路—求學」，這句話頗有道理。按人們固可以有隨時展開學習之路，但唯有教育的體制，最能夠使學生有系統、有計畫的獲得知識與技能也。

我國傳統文學中，一再以「苦學成大儒」、「將相本無種，男兒當自強」等苦讀成功之故事、史實來砥礪歷代的莘莘學子，其在歷代典章文獻中所占之份量，恐怕是世界各文明古國所不能望其項背者。甚至我國兩千餘年歷史上，出現的唯一一位聖人—孔子，也正是一位偉大的教育家，而得此崇高歷史地位。儒家的孔孟之道，無不以鼓勵求知好學為其精髓。因此，教育可以改變一位窮困青年的未來，也可以為國家社會創造出一個有用的人才（註十二），在各個領域內，都是顛撲不破的真理（註十三）。

本號解釋導引出的灼灼真理在前，國家若捨此大義，而執著於區區的租稅收入，是否取之豈無愧乎？

註一：教育基本法第八條第二項規定：學生之學習權、受教育權、身體自主權及人格發展權，國家應予保障，並使學生不受任何體罰，造成身心之侵害。

註二：教育基本法第四條規定：人民無分性別、年齡、能力、地域、族群、宗教信仰、政治理念、社經地位及其他條件，接受教育之機會一律平等。對於原住民、身心障礙者及其他弱勢族群之教育，應考慮其自主性及特殊性，依法令予以特別保障，並扶助其發展。

註三：雖然國民教育以外的教育權，源於憲法第二十二條，和講學自由或學術自由，是屬於憲法直接肯定的人權不同，但並不妨礙其同樣受到憲法位階的保障。這種人權產生途徑的不同（一個來自於憲法本文，一個來自於後來的立法），但受到同等憲法保障之法益，可以參見本席在本院釋字第六九一號解釋之協同意

見書中，對於界分統一解釋或憲法解釋的標準探究上，已有詳盡的論述。

註四：例如德國聯邦憲法法院在一九七二年公布著名的「大學入學定額案」（*numerus-clauses-Entscheidung*）也認為人民不能依據德國基本法第十二條之保障人民擁有自由選擇職業與教育地點之自由權為由，來請求國立大學增加入學名額，以促使其實現就讀大學某些特定科系之權利。BVerfGE 33, 303ff.。關於本案之翻譯，可參見：李震山（等）譯，關於「大學特定學系入學許可名額限制」之判決，收錄於：德國聯邦憲法法院裁判選輯（二），司法院，民國八十一年，第七十一頁以下。

註五：德國學者巴杜拉教授（Peter Badura）也認為教育權和一般視為防止國家公權力侵犯的自由權不同，此種教育權是屬於社會基本權之一種，乃基於社會正義之理念，保障人民有平等享受國家教育資源。因此教育權乃只是確保人民具有同等進入國家現有之教育機構之權利也。教育權也非屬一般的憲法基本權利，而屬於期待立法積極作為的國家方針也。見 Peter Badura, *Staatsrecht*, 4. Aufl., 2010, C. 75. 關於社會基本權利的概念，可參照：陳新民，論「社會基本權利」，收錄於拙著：憲法基本權利之基本理論，上冊，元照出版公司，一九九九年，第九十五頁以下。

註六：例如德國巴伐利亞邦即為此邦民能夠盡可能在家鄉大學就讀，而在大學入學許可辦法增訂優先秩序的優惠規定，即被聯邦憲法法院認定為違憲，見前註四之：關於「大學特定學系入學許可名額限制」之判決，第八十九頁以下。

註七：這是德國聯邦憲法法院在論及憲法應當要保護婚姻及家庭制度時，所特別強調之國家防衛義務，足以拘束立法裁量，見：BVerfGE 6, 55/71。本席認為亦可用在本案之強調我國固有美德的重要性，應具有限制立法者形成裁量之效力。

註八：我國憲法基本國策十分重視文化，正與德國威瑪憲法一樣，威瑪憲法第一百五十五條至第一百四十一條，規定了宗教與宗教社團；第一百四十二條至第一百五十條，則規定了教育與學校，故相較於現行德國基本法只在立法權限劃分部分，對教育有所規定，因此德國學界亦普遍認為，基本法對於文化教育方面，極為不重視，也並沒有任何憲法委託與防衛條款，故被抨擊為是一個落伍與退步的憲法體例。見：P. Haberle, *Kulturverfassungsrecht im Bundesstaat*, 1980, S. 22.

註九：見：P. Haberle, aa0., S. 13.；而關於文化國的理念，可參見：許育典，教育法，二〇〇七年，五南圖書股份有限公司，第一二八頁。

註十：A. Katz, *Staatsrecht*, 17. Aufl., 2007, Rdnr. 371.；許育典，前揭書，第一三一頁。

註十一：以當年（九十七年）之「綜合所得稅電子結算申報繳稅系統」試算之結果，如以每月收入五萬元計算，應繳納之稅額為一萬六千五百六十元，得減免之數額為四千六百二十元；如以月收入十萬元計算，其應納稅額為八萬七千九百八十元，得減免之數額為一萬零一十元。

註十二：這也是德國公法學者 Haberle 教授所稱的文化憲法的原則，可以給國家及下一代開創許多「新的可能性」（Es eröffnet ihr neue Möglichkeiten），見：P. Haberle, aaO., S. 82.

註十三：在我國司法界內出身自貧困人家，但靠著自學努力而成功者，更是多不勝數。近日（一百年十月三十一日）欣聞前最高法院王甲乙先生出版其回憶錄「我的奮鬥人生—從小工友到最高法院院長」，便是一本值得青年學子詳加閱讀的奮鬥史。法學界許育典教授也有自述其奮鬥的文章，亦有法律學子一讀的價值，可參見：許育典，前揭書，代序文。

#### 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」的相同結果。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，且均為年滿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○九七○○二四○四四○號致本院秘書長函所示，針對在國內或是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「以上各條所列举之自由權利，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：「以上各條列举之自由權利，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，以及所列举「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」要件之符合與否，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之情形，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。釋字第六二六號解釋所稱「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。在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。

#### 不同意見書

大法官 湯德宗

本件多數意見從「形式」審查，宣告財政部解釋所得稅法第十七條第一項第一款第二目所稱「在校就學」之函釋違反憲法第十九條「租稅法律主義」而「違憲」，實際乃以自己之法律解釋取代財政部之法律解釋。本席對其論理及結論，俱難贊同，爰提出不同意見書如后。

本件聲請人簡○勝於申報九十三年度綜合所得稅時，以女兒在北京大學就學之事實，依據所得稅法第十七條第一項第一款第二目（註一）規定，列報扶養二十歲以上在校就學子女免稅額新臺幣（下同）74,000 元整。嗣財政部臺灣省北區國稅局中和稽徵所依據財政部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（下稱「系爭函釋」）：「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」，剔除該筆列報免稅額，並補徵稅額 122,829 元。聲請人不服，經申請復查、訴願均遭駁回；提起行政訴訟亦先後遭臺北高等行政法院、最高行政法院駁回。今以臺北高等行政法院九十六年度簡字第八三號判決所適用之財政部系爭函釋有違憲疑義為理由，向本院聲請解釋。

壹、多數意見未能證立系爭函釋何以違憲

本件爭點原甚明確——系爭財政部有關「在校就學」之函釋是否抵觸憲法，本來不難作出正確解釋；可惜多數大法官同仁為求速便，迴避敏感議題，堅持只作「形式」審查，致論理牽強，難以令人信服。析言之：

#### 一、系爭函釋並未違反「租稅法律主義」

「解釋文」認為系爭函釋「違反憲法第十九條租稅法律主義」而違憲。「理由書」第一段並援引本院前此相關解釋（註二），說明「租稅法律主義」之意涵：「憲法第十九條規定，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」。「租稅法律主義」，亦稱「租稅法定主義」，為「法律保留原則」在租稅義務之適用。

按我國實務對於哪些事項須以立法院通過、總統公布之「法律」（註三）予以規定，向來採取彈性立場，而形成所謂「階層式法律保留原則」（註四）。亦即，「法律保留」原則在不同情境（事務領域），可有寬嚴不同的要求；而非一成不變，概須以「法律」直接規定不可。惟因憲法第十九條明定「人民有依法律納稅之義務」，實務上乃逐漸發展（註五）出所謂「納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，應以法律定之」的要求。就應以「法律」規定之事項觀之，納稅義務顯然較其他權利、義務之得喪更為具體、嚴格，故「租稅法律主義」堪稱一種「高密度的法律保留」。（註六）

然而，即使按如此「高密度的法律保留」，九十年一月三日及九十二年六月二十五日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第二目之規定（「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；……（二）納稅義務人之子女……滿二十歲以上，而因在校就學……受納稅義務人扶養者」）（下稱「原因條文」），依然合乎要求。質言之，本件「租稅主體」為「有中華民國來源所得之個人」（納稅義務人）（註七）；「租稅客體」為「中華民國來源所得」（註八）（所得稅）；「租稅客體對租稅主體之歸屬」（註九）為「有中華民國來源所得之個人就其中華民國來源所得」應納所得稅；「稅基」為「綜合所得淨額」（註十）（本件涉及「受納稅義務人扶養之成年子女在校就學之免稅額」列報扣除）；「稅率」分為五級累進稅率（註十一）；「納稅方法」及「納稅期間」則為「於每年五月一日起至五月三十一日止，向稽徵機關辦理上一年度綜合所得稅之結算申報」。（註十二）

據上，所得稅法關於「租稅構成要件」無一不備，如何說是違反「租稅法定

主義」？！本件之癥結實際並非法律（所得稅法）關於「租稅構成要件」有所欠缺，而是多數大法官不認同財政部就法律所規定的「租稅構成要件」中的「稅基」（「在校就學」免稅額）的解釋（系爭函釋）。

## 二、系爭函釋未必違反多數意見設想的立法目的

系爭「函釋」之見解是否妥適，既非「租稅法律主義」所能解答，多數意見乃不得不尋求其他理由，補強其違憲的結論。「理由書」第一段闡明「租稅法律主義」後，隨即補充：「主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許」。然而，這兩項補充理由也經不起檢驗，茲分述如次。

卷查「原因條文」自四十四年起即載在所得稅法，其確實的立法意旨已無從查考。「理由書」第三段所謂：「查上開所得稅法之立法意旨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」，實為多數大法官「設想」的立法目的。本來，法院在從事命令合憲性（或合法性）審查時，必然要認定系爭規定的「立法目的」；而立法目的的認定原不限於法律明文揭示的（註十三），或者立法者在立法過程中表示的「實際的立法目的」（the actual legislative purpose），也可以是法院認為公正的立法者，於立法時「可得設想之目的」（any conceivable legislative purpose）。但當「實際的立法目的」已無可考，而法院欲以自己「設想的立法目的」否定主管機關本於專業與事務熟稔而發布的「解釋性行政規則」（函釋）時，則須有詳細的論理，包括：法院從何獲致該「可得設想的目的」、系爭「函釋」究竟如何違反該「可得設想的目的」等，以免遭致「違反權力分立原則，不當侵犯行政權」的批評。多數意見僅謂，系爭函釋「與上開所得稅法之立法意旨不符」（註十四），一語輕鬆帶過。

綜觀「解釋文」與「理由書」，多數大法官既未說明如何獲致「重視子女教育」與「納稅能力考量」乃「原因條文」（可得設想的）「立法目的」，亦未說明其所提出的「在校就學」認定標準，何以較財政部系爭「函釋」所採取的認定標準，更切合前述（設想的）「立法目的」。

多數意見於前引「理由書」第三段設想「立法目的」之後，即提出其以為合憲的「在校就學」認定標準：「再參酌前述於臺灣地區在校就學之認定標準，對前往大陸地區求學，是否符合上開所得稅法在校就學之要件，應以確有就學之事實，且該子女所就讀者為當地政府權責機關所認可之正式學校，具有正式學籍，且其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生，即堪認為在校就學，而符合上開所

得稅法之要件」。換言之，多數大法官認為「原因條文」所謂「在校就學」，於前往大陸地區求學之情形，只需（成年子女）所就讀者為當地政府權責機關所認可之正式學校即可，無須（如系爭函釋所定）限於「其學歷經（我國）教育部認可」之大陸地區學校。問題是，多數意見關於「在校就學」的解釋——只需（成年子女）所就讀者為當地政府權責機關所認可之正式學校，真的符合其所設想的「立法目的」？

首先，如為貫徹「重視教育」之目的，所謂「在校就學」理當從最廣義解，凡為學習之目的而參與機構舉辦的研習活動，皆為「在校」；如此一來，「在校」殆與「就學」無甚差別。惟多數意見卻以「所就讀者為當地（大陸）政府權責機關所認可之正式學校」為限，顯然不夠重視教育，如何自圓？！其次，就「考量納稅能力」之目的而言，凡為支持成年子女之學習而有所支出，必然影響納稅義務人之納稅能力，則所有學習支出理應一律允許列報免稅額，何以多數意見竟限制「就讀當地政府權責機關所認可之正式學校」者，才許列報免稅額？！

多數意見所以有此不盡合乎（設想的）「立法目的」的「在校」限制，實其來有自。前引「理由書」第三段提出「在校就讀學」認定標準之首句（「再參酌前述於臺灣地區在校就學之認定標準……」），已然道破。蓋財政部早在七十三年五月二十二日即以台財稅第五三七三七號函解釋：「原因條文」所稱「在校就學」者，在臺灣地區是否以具備正式學籍者為限，條文並未規定，惟立法原意應係指具備正式學籍者。（註十五）嗣於八十三年七月二十七日及八十四年十一月十五日並分別以台財稅第八三一六〇二三二五號及第八四一六五七八九六號函重申斯旨。（註十六）既然前揭多數意見所設想的「立法目的」並非絕對，在臺灣地區「在校就學」可限於「入學資格經學校報主管教育行政機關核備，並領有學生證」之學校，何以在大陸地區「在校就學」即不能限於「其學歷經教育部認可」之大陸地區學校，多數意見並未有說明。

綜上，多數意見雖「設想」出兩個立法目的（「重視子女教育」及「納稅能力考量」），但因均非絕對之目的，尚難謂系爭函釋違反該「立法意旨」。尤其，所謂「在校就學」在臺灣地區亦有限制（限具有正式學籍之正式學校），並不違反前揭「立法意旨」；何以對在大陸地區學校有所限制，即屬違反前揭「立法意旨」？

### 三、系爭函釋並未違反「一般法律解釋方法」

前揭「理由書」第一段補充的第二個理由，也無法成立。按照前引「理由書」第一段末尾之說明，所謂違背「一般法律解釋方法」似指系爭函釋業已「逾越法律解釋之範圍」。一般以為，法律解釋（statutory interpretation）應以法

條「文義」依社會一般人客觀理解的意涵為範圍；逾此界線即屬「造法」，而非「解釋」。逾越法律解釋範圍的「函釋」欠缺正當性。

惟細釋系爭函釋，其內容並未逾越法律解釋之範圍。蓋限制須就讀於「學歷經教育部認可」之大陸地區學校，並未超出一般人關於「在校」二字所理解的文義範圍。（註十七）系爭函釋毋寧在限縮「在校」二字的文義範圍——限制僅「學歷經教育部認可」之大陸地區學校，才能列報免稅額；而非所有大陸當局主管教育行政機關核備的大陸地區學校，更非所有大陸地區學校，皆許列報免稅額。「限縮解釋」容有目的考量，法院可以審查該目的是否正當，然指責系爭函釋的限縮解釋「逾越」法律解釋範圍，恐有誤解。（註十八）

## 貳、系爭函釋合憲與否須作實質審查，才能判斷

系爭函釋既無從由形式審查，論斷為違憲，則須更為實質審查。系爭函釋的實質審查至少涉及兩項重要憲法問題，兩者在我國釋憲實務鮮有討論，本件原可有所貢獻。

### 一、主管機關解釋法律的「函釋」除顯然違法者外，法院原則上應予尊重

本件所爭執者，「函釋」內容之當否（合憲與否）。「函釋」為「釋示令函」之簡稱，正式名稱為「解釋性行政規則」（interpretative rule, norminterpretive Verwaltungsvorschriften），即行政程序法第一百五十九條第二項第二款所謂「為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實……而訂頒之解釋性規定」。（註十九）除了訂頒「解釋性行政規則」外，行政機關為執行法律，易常以訂定「法規命令」（legislative rule, Rechtsverordnung）之方式，來闡釋法條意旨。「解釋性行政規則」除了闡釋「法律」規定之含意外，亦常用來闡釋「法規命令」之含意。

通說以為，「法規命令」與「解釋性行政規則」之區別有四：（註二十）

- （1）法規命令應有法律之明確授權，且須合於授權之範圍；解釋性行政規則之作成乃行政固有之權限（inherent power），無待法律授權。
- （2）法規命令得規範有關人民權利義務之事項；解釋性行政規則僅得於法律條文文義範圍內解釋法律，不得增加法律所無之權利義務。
- （3）法規命令之法效等同法律，對人民、行政機關與法院均有拘束力；解釋性行政規則僅拘束作成機關及其下屬，對人民不生拘束力。
- （4）法規命令之訂定應經「預告暨評論程序」（notice and comment procedures）；解釋性行政規則依法僅須發布。

雖然「法規命令」與「解釋性行政規則」皆有闡釋法律意涵的功能，但因前述本質上的差異，先進國家的法院於審查兩者之合法性（legality）時，乃發展

出不同的審查基準 (standards of judicial review) 。

以美國為例，聯邦最高法院在 *Chevron v. Natural Resources Defense Council* 案（註二十一）明白表示：法院原則上應該尊重行政機關訂定發布的「法規命令」，不得任意以法院自己之解釋，取代行政機關以「法規命令」所為合理的法律解釋。（註二十二）質言之，僅當法規命令所持見解「不合理」（unreasonable）或「不允許的」（impermissible）時——亦即有「恣意」（arbitrary）、「任意」（capricious）或「顯然違反法律規定」（manifestly contrary to the statute）之情形時，方得以法院之解釋取代法規命令之解釋。

*Chevron* 案採取兩階段審查。面對法律解釋爭議，法院首先應判斷立法者對系爭問題是否已在法律中直接作了規定；如果立法意旨已臻明確，法院或行政機關即應遵循。其次，如果系爭法律對系爭問題未有直接規定，法院亦不得逕以自己之解釋加諸系爭法律，而應考慮行政機關訂定的法規命令對此所為之解釋是否為允許的（permissible）。（註二十三）

至於「解釋性行政規則」，聯邦最高法院考量其未有法律之授權，未經過「預告暨評論」的行政程序（notice and comment procedures），且無法效力（拘束力）等因素，向來採取較 *Chevron* 案略微嚴格的審查基準。該院在 *Skidmore v. Swift & Co.* 案（註二十四）明確表示：

「我們認為主管機關關於系爭法律的解釋……其權威固然不拘束法院，但確實是經驗與知情判斷（informed judgment）的結晶，可供法院與當事人作為指引的依據。就個案而言，這種判斷的分量取決於：（主管機關）慮事周詳的程度、論理的有效性、其解釋與前此及此後各解釋的一致性、以及所有使之具有說服力（即使缺少拘束力）的各項因素。」（註二十五）

聯邦最高法院並指出：法院對於法律固有最終解釋權，但畢竟行政機關負有執行法律的任務（task of enforcement），即便法律未有授權，仍須確定法律的意涵，才能據以執行。因此，當法院依照一般法律解釋方法（諸如法條文義之分析、立法過程之探求等）解釋系爭法律後，認為主管機關所作的解釋（函釋）是允許的（permissible），法院即應認定主管機關所作的解釋為正確（correct），而予以尊重。（註二十六）

本件前揭多數意見表面上宣告系爭函釋違反「租稅法律主義」，實際上乃以自己對於原因條文「在校就學」的解釋——只須就讀當地政府權責機關認可之大陸地區正式學校，取代主管機關（財政部）對於原因條文「在校就學」的解釋（函釋）——須就讀於學歷經教育部認可之大陸地區學校。此舉已然涉及微妙而重要的

憲法問題：國家權力部門（司法與行政）間，按「權力分立原則」（doctrine of separation of powers）應如何「相互尊重」（含「司法自制」）？或者說，法院按照「功能最適」理論（funktionell-rechtlicher Ansatz），應如何選擇適當審查基準（appropriate standards of judicial review），俾對主管機關所作的法律解釋給予適度的尊重？

## 二、本件應以「合理審查基準」審查系爭函釋之差別待遇有無違反憲法第二十三條之比例原則

如前所述，關於所得稅法「原因條文」所稱「在校就學」，財政部至少作有兩件解釋。除了「系爭函釋」闡釋「大陸地區」在校就學須「限於就讀學歷經教育部認可之大陸地區學校」外，另件函釋（下稱「對照函釋」）闡釋「臺灣地區」在校就學須限於「入學資格經學校報主管教育行政機關核備並領有學生證，具有正式學籍」之學校。就就讀之學校均須經教育部核准（無論稱為「認可」或「核備」）一點而言，兩件函釋並無差別；惟如就核准之機關而言，則可解為相同的事務，卻為不同的處理。亦即，「對照函釋」可解讀為「限於就讀於經當地主管教育行政機關核備，具有正式學籍之學校」，而「系爭函釋」卻不承認大陸「當地主管教育行政機關」核備的學校，而限制「須經我國主管教育行政機關（教育部）」核備的學校，兩者間乃存有「差別待遇」。本件因而可由「平等原則」入手，進行實質審查。

查本院關於平等權（平等原則）之解釋一向堅持「實質平等」說，允許國家權力機關於有「正當理由」時，得為差別待遇。因此平等權案件的審查，有無「正當理由」而為差別待遇，即成為關鍵。而「正當理由」的認定，又與法院所持「審查基準」之寬嚴密切相關。按他國之經驗，如法院以「高標」（如美國聯邦法院所稱“strict scrutiny”或“heightened scrutiny”，通稱「嚴格審查基準」）進行審查，系爭差別待遇鮮有能通過檢驗者；反之，如法院以「低標」（如美國聯邦法院所稱“mere rationality test”或“rational basis review”，通稱「合理審查基準」）進行審查，則系爭差別待遇幾乎都能通過檢驗。本院既已累積為數可觀的「平等權」解釋，應適時更區分案件類型，建立不同的違憲審查基準，以增加解釋的可預測性（predictability），提高本院解釋的公信力。

關於本件系爭函釋（相對於「對照函釋」）所為之差別待遇，本席以為應適用「低標」（合理審查基準）進行違憲審查，理由如下：（註二十七）

- （1）兩岸關係錯綜複雜，互動密切，詭譎多變，允宜給予行政（主管）機關較大空間，俾能掌握機先，嗣應時需。
- （2）基於「功能最適」考量，司法機關既不似立法機關擁有直接民意基礎，且能直

接解釋法律（在法律中直接定義重要的法律用語）；亦不似行政機關擁有間接民意基礎（尤以總統民選後為然），並具備專業知識（expertise）與業務熟稔；而僅能在個案中依一般法律解釋方法，探求法律規範意旨，故而對於主管機關所作的法律解釋，除有明顯違法之情事外，應儘量尊重。（已略述如前節「貳、一」）

- （3）本件所涉殆僅「經濟事務」（所得稅免稅額之列報扣除），屬「財產權」之平等保障範疇，與「人身自由」或「人性尊嚴」等應適用「高標」審查之人權，並無直接關聯。
- （4）本件並非以「無可改變的人身特質」（immutable characteristics），例如種族、膚色、出生地等，為基礎所為之差別待遇，從而無須升高審查基準。
- （5）本件所謂「被歧視者」（有成年子女在大陸地區「在校就學」之納稅義務人）要非所謂社會上「孤立而隔絕之少數」（discrete and insular minority），從而無須法院提升審查基準，以協助打通可能阻塞的政治參與管道。

又，鑑於憲法增修條文第 11 條（註二十八）之特殊規定，本件應採「低標」中之「中低標」（即「基本合理性」basic rationality）（註二十九）審查基準。亦即，除非聲請人能夠證明（成功舉證）系爭函釋全然出於恣意（wholly arbitrary），無從設想任何合理之理由而實施差別待遇，法院即應尊重主管機關所作的解釋（函釋）。本案未曾舉行言詞辯論，亦未函詢主管機關說明採取系爭差別待遇的理由，惟依卷附資料（註三十）似已堪認定聲請人未能舉證系爭函釋何以違憲。

本來，再高深的理論也能以平易近人的方式說明。吾人只須平心自問：本件多數意見關於「在校就學」的解釋——只須就讀當地政府權責機關認可之大陸地區正式學校，真的比主管機關（財政部）的解釋——須就讀於學歷經教育部認可之大陸地區學校，更高明、更符合「立法意旨」、更能因應兩岸情勢的變化？

其實，「系爭函釋」說得很明白：「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」。本案聲請人之子女就讀之「北京大學」當年雖不為教育部所認可，但今（民國一〇〇）年教育部認可的大陸地區學校已達 41 所（包含北京大學在內）。（註三十一）更重要的是，所得稅免稅額列報之認定應操之在我，而非操之於人；兩岸事務之處理更應注意維護國家主權！

猶須一言者，財政部關於「在校就學」免稅額列報之認定，雖以教育部「採認該校學歷」作為前提，尚非「不當連結」（註三十二）。蓋「不當連結」之認定與法院採用哪種審查基準，密切相關。質言之，如果採取「高標」（嚴格審查

基準)審查時,因為「手段」(系爭差別待遇=歧視性措施)須與「目的」(達成極重要或極優越之公共利益)直接相關(directly related)——增一分太多、減一分太少,須是如人量身定作,恰如其分者,始為合憲;則系爭函釋將無法通過檢驗。惟本件應採「低標」(合理審查基準),且為其中之「中低標」(基本合理性審查基準),已如前述;其僅要求「手段」(系爭差別待遇)與「目的」須為合理相關(reasonably related)。考量國家利益原為整體,兩岸現時情形有別,各校品質參差不齊,現階段國家固不宜一概禁止赴大陸地區學校就讀,然亦不宜無條件地鼓勵赴大陸地區學校就讀,故而僅以其學歷經教育部認可者,始許列報免稅額,應不能說是「恣意」或「無理」。

### 叁、本號解釋以後

所得稅法僅規定成年子女「在校就學」而受扶養者,納稅義務人得列報免稅額,自其該年度所得總額中扣除,而未直接定義何謂「在校就學」。財政部基於主管機關執法之必要,乃以系爭函釋加以解釋。今天本號解釋直接以本院之判斷,取代行政專業的判斷,否定財政部的法律解釋,影響堪慮。今後,不僅財政部立刻會面臨許多衝擊,例如:如何認定「經當地政府權責機關認可之大陸地區正式學校」,「在校就學」免稅額之列報勢必遽增等;更令本席憂慮的是,本號解釋恐使行政機關的法律解釋空間從此大幅壓縮,因而削弱了主管機關交涉、協商兩岸事務的能力,不利於因應兩岸互動日益頻繁而詭譎多變的情勢。

夜闌人靜,撫今追昔,似更能體會古人用心。此際腦中不禁浮起孟子之言:「自反而縮,雖千萬人吾往矣」(註三十三)。

註一:所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款:「按前四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;納稅義務人及其配偶年滿七十歲者,免稅額增加百分之五十。但依第十五條第二項規定分開計算稅額者,納稅義務人不得再減除薪資所得分開計算者之免稅額:……(二)納稅義務人之子女未滿二十歲,或滿二十歲以上,而因在校就學、身心障礙或因無謀生能力受納稅義務人扶養者」。

註二:參見司法院釋字第六七四、六四〇、六三二、六二〇等號解釋。

註三:參見憲法第 170 條(「本憲法所稱之法律,謂經立法院通過,總統公布之法律」)。

註四:參見司法院釋字四四三號解釋(「並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障:關於人民身體之自由,憲法第八條規定即較為詳盡,其中內容屬於憲法保留之事項者,縱令立法機關,亦不得制定法律加以限制,而憲法第七

條、第九條至第十八條、第二十一條及第二十二條之各種自由及權利，則於符合憲法第二十三條之條件下，得以法律限制之。至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然」）；並參見吳庚，《行政法之理論與實用》，頁 106-107（2010 年 11 版）。

註五：大法官在司法院釋字第二一〇號解釋（75.10.17）首次釋示「租稅法律主義」之意涵：憲法第十九條之「依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文」。繼於釋字第二一七號解釋（76.07.17）闡明：「人民有依法律納稅之義務」係指「人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務」。其後釋字第三四六號（83.05.06）、第四一五號（85.11.08）、第五一九號（89.12.22）及第五九七號（94.05.20）解釋皆重申斯旨。嗣於釋字第六四〇號解釋（97.04.03）更將「租稅稽徵程序」納入「租稅法律主義」；釋字第六七四號（99.04.02）、第六八五號（100.03.04）解釋再添增「租稅客體對租稅主體之歸屬」，「租稅法律主義」之內涵益形飽滿。

另，釋字第三六七號解釋（83.11.11）循著前揭釋字第二一〇號解釋的脈絡，釋示「租稅減免優惠」亦有「租稅法律主義」之適用。釋字第四九六號解釋（88.12.03）開始將「納稅義務課予」與「租稅減免優惠」並列，謂：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言」。此後釋字第五六六號（92.09.26）、第六〇七號（94.12.30）、第六二〇號（95.12.6）、第六三五號（96.11.30）、第六五〇號（97.10.31）、第六五一號（97.10.31）、第六五七號（98.04.03）、第六六〇號（98.05.22）、第六六一號（98.06.12）等解釋，一再沿用。

註六：參見湯德宗，〈大法官有關行政、立法兩權關係主要解釋析論〉，輯於氏著，《權力分立新論卷一：憲法結構與動態平衡》，頁 275 以下（頁 313-318）

(2005 年 4 月)。

註七：參見所得稅法第 2 條第 1 項(「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中  
中華民國來源所得，依本法規定，課徵綜合所得稅」)、同法第 7 條第 4 項  
。

註八：參見所得稅法第 2 條第 1 項(「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中  
中華民國來源所得，依本法規定，課徵綜合所得稅」)；並見同法第 8 條對「  
中華民國來源所得」之定義。

註九：參見黃茂榮，〈稅捐的構成要件〉，《植根雜誌》，第 23 卷第 2 期，頁 1  
以下(頁 13-14)(2007 年)；陳清秀，《稅法總論》，頁 351-353 (2008 年 5 版)。

註十：參見所得稅法第 13 條(「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免  
稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之」)；並見同法第 17 條至第 17 條之  
3 之規定。

註十一：參見所得稅法第 5 條第 2 項(「綜合所得稅課稅級距及累進稅率如下：  
……」)。

註十二：參見所得稅法第 71 條第 1 項：「納稅義務人應於每年五月一日起至五月  
三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜  
合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實  
，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額  
，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之  
扣繳稅款，及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減  
除」。

註十三：我國立法通例輒於第 1 條揭示「立法目的」，例如行政程序法第 1 條(「  
為使行政行為遵循公正、公開與民主之程序；確保依法行政之原則，以保  
障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定本法」)；臺  
灣地區與大陸地區人民關係條例(99.09.01)第 1 條(「國家統一前，為  
確保臺灣地區安全與民眾福祉，規範臺灣地區與大陸地區人民之往來，並處  
理衍生之法律事件，特制定本條例。本條例未規定者，適用其他有關法令之  
規定」)。惟稅捐法律似均未揭示立法目的。

註十四：參見「解釋理由書」第四段。

註十五：參見財政部稅制委員會(編印)，《所得稅法令彙編(83 年版)》，頁  
234 (1994 年 12 月)。

註十六：參見財政部稅制委員會(編印)，《所得稅法令彙編(98 年版)》，頁

298 (2009 年 12 月)。財政部 97 年 3 月 28 日台財稅字第 09700169460 號函亦同，參見前揭彙編，頁 300。並見教育部 83 年 5 月 30 日台社字第 027756 號函（學生完成註冊手續，入學資格經學校報主管教育行政機關核備並領有學生證者，即具「正式學籍」，並依學校行事曆至校上課者或其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生為「在校就學」）。

註十七：例如將「在餐廳打工」或「在賣場經商」解釋為「在校就學」，則屬逾越「解釋」的範圍。

註十八：有學者將「扶養二十歲以上在校就學子女免稅額」解為「稅捐優惠」者；因稅捐優惠本應以促進特定政策目標之實現為目的，則財政部基於特定政策目的，將「在校就學」為限縮解釋，即與立法目的無違。循此論述途徑亦可得到與本意見書相同之結論。參見，柯格鐘，〈論個人綜合所得稅之免稅額—大法官釋字第四一五號解釋與所得稅法第十七條第一項第一款規定評析〉，《月旦法學雜誌》，第 142 期，頁 273 以下（頁 286-287）（2007 年 3 月）；同作者，〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，第 14 期，頁 55 以下（頁 110）（2007 年 12 月）；陳昭華，〈論租稅優惠制度及其在稅法原則之限制〉，《輔仁學誌》，第 30 期，頁 99 以下（頁 99）（2000 年）。

註十九：關於行政程序法第四章（法規命令及行政規則）之起草構想，詳見湯德宗，〈論行政立法監督——「法規命令及行政規則」章起草構想〉，輯於氏著，《行政程序法論—論正當行政程序》，頁 211 以下（2003 年）。

註二十：See, e. g., RICHARD J. PIECE, JR., ADMINISTRATIVE LAW TREATISE § 6.4, at 432-4 ( 5th ed., 2010); 吳庚，前揭（註四）書，頁 266-267。

註二十一：467 U.S. 837 (1984) .

註二十二：467 U.S. 837, 844 ( "a court may not substitute its own construction of a statutory provision for a reasonable interpretation made by the administrator of an agency" ) .

註二十三：467 U.S. 837, 842-3. 嗣於 Christensen v. Harris County 案 ( 529 U.S. 576 (2000) )，美國聯邦最高法院重申 Chevron 案之審查基準僅適用於「法規命令」，不適用於「解釋性行政規則」。惟案中 Scalia 大法官發表協同意見，認為 Chevron 案之審查基準亦應適用於「解釋性行政規則」。Christensen v. Harris County, 529 U.S. 576, 590-591 (Scalia, J., concurring)。權威行政法學者 Richard Pierce 亦修正

前見，贊同 Scalia 大法官之見解，see RICHARD J. PIERCE, *supra* note 20, at 436.

註二十四：323 U.S. 134 (1944)。

註二十五：323 U.S. 140 (“We consider that the … interpretations … of the Administrator under this Act, while not controlling upon the courts by reason of their authority, do constitute a body of experience and informed judgment to which courts and litigants may properly resort for guidance. The weight of such a judgment in a particular case will depend upon the thoroughness evident in its consideration, the validity of its reasoning, its consistency with earlier and later pronouncements, and all those factors which give it power to persuade, if lacking power to control.”)。

註二十六：See e.g., *Skidmore v. Swift & Co.*, 323 U.S. 134 (1944)；*Volkswagenwerk v. Aktiengesellschaft v. FMC*, 392 U.S. 261, 272 (1968)。

註二十七：關於違憲審查基準的選擇，參見湯德宗，〈違憲審查基準體系建構初探：「階層式比例原則」構想〉，輯於廖福特主編《憲法解釋之理論與實務（第六輯）》下冊，頁 581 以下（頁 621）（2009 年 7 月）。

註二十八：中華民國憲法增修條文第 11 條：「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」。

註二十九：此為三階六層「階層式比例原則」的一種，參見湯德宗，前揭（註二十七）文，頁 612&623。

註三十：參見簡○勝釋憲聲請書（96.11.18）。

並參見財政部 100 年 10 月 5 日台財稅字第 10000392530 號函覆本院查詢：「三、……按前開本部 82 年函規定，納稅義務人及其配偶申報撫養之大陸地區子女，年滿 20 歲仍在校就學者，應檢附在學證明，係考量大陸地區人民就讀大陸地區學校，殆無適用疑義，爰未限定該學校須經教育部認可，其與臺灣地區人民選擇放棄就讀臺灣地區學校，就讀學歷未經教育部採認之大陸地區學校，兩者尚有不同」。

另參見財政部 97 年 3 月 28 日台財稅字第 09700169460 號函覆本院查詢：「四、教育部 93 年函所稱「在校就學」是否適用就讀大陸地區學校之臺灣地區學生乙節，經洽據該部 84 年 10 月 2 日台 84 高

047979 號函意見，現階段臺灣地區人民取得大陸地區專科以上學校學歷均不予採認。本部基於就讀於學歷未經教育行政機關認可之學校，尚難謂具正式學籍，乃於 84 年 11 月 15 日以台財稅第 841657896 號函規定，臺灣地區人民年滿 20 歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，納稅義務人於辦理所得稅結算申報時，不得列報撫養親屬免稅額」。

註三十一：教育部前於 86 年 1 月 22 日依據（修正前）「臺灣地區與大陸地區人民關係條例」（86.05.14）第 22 條規定，訂頒「大陸地區學歷檢覈及採認辦法」，並於同年 10 月依該辦法第 17 條規定，以（86）台高（二）字第 86126218 號函公告「大陸地區高等學校認可學校名冊」，計認可 73 所學校。嗣因檢覈作業要點等規範未完成立法程序，該辦法與認可名冊乃未施行。迨 88 年 12 月 6 日教育部於（88）台陸字第 88152155 號函中以學歷採認屬政策層面問題，於兩岸關係未獲善意回應前，應審慎評估，全面暫緩開放大陸學歷採認。100 年 1 月 6 日教育部修正上開採認辦法，再度公告認可名冊，計認可學校 41 所。

註三十二：參見「解釋理由書」第四段。

註三十三：《孟子·公孫丑》上篇：「昔者曾子謂子襄曰：『子好勇乎？吾嘗聞大勇於夫子矣：自反而不縮，雖褐寬博吾不惴焉；自反而縮，雖千萬人吾往矣。』」。

抄簡○勝釋憲聲請書

（96 年 11 月 8 日）

壹、聲請解釋憲法之目的

財政部 83 年 7 月 27 日台財稅第 831602325 號函釋及 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函釋，以教育部單純之學歷認定標準作為所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目之「在校就學認定」依據，全係張冠李戴、片面解釋與限制，有違當初立法意旨，並違憲法第 172 條。

貳、法律或命令見解發生歧異之經過及涉及之法律或命令條文

一、憲法上所保障的權利受不法侵害的事實及涉及之憲法條文

小女簡○思因在校求學，有受扶養的事實，自得列報受扶養，乃所得稅「有所得即須課稅，換言之，無所得即須豁免或減免」的核實基本精神或實支實付原則。被告不當引用行政命令（非法律），即財政部訴願決定書云：「……在校就學之認定，學生完成註冊手續，入學資格經學校報主管教育行政機關核備並領有學生證者即具『正式學籍』並依學校行事曆或其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生為『在校就學』，實際上其所謂之主管教育行政機關，非必本國教育部。

如在美國念大學，因美國係友我國家，其入學資格雖只經美教育部核備（未經我教育部），但吾人承認其正式學籍。故不管國內外，只要是正式學校的專心求學之學生，可獲在校就學之認定。」反觀雖在國內，但因係選修生，可有自主時間在外工作賺錢，便也不能認定被報扶養，故知所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目或第 3 目在校就學之認定，其立法精神泛指國內外，只要是按程序註冊而全心求學即可獲在校就學之認定，所以賦稅法令彙編特別標明唯國立空中大學選修生方無正式學籍（見其文件影本）。財政部不察，在民國 83 年、84 年對中共尚屬敵視高張的年代，無視於上述教育主管機關乃國內外皆可之事實，作出「現階段臺灣地區人民年滿 20 歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸學校，不得列報扶養」之 83 年台財稅第 831602325 號函釋及 84 年台財稅第 841657896 號函釋。然其只是財政部內之規定或行政命令，並非法律。更忽略了所得稅「有所得即須課稅，換言之，無所得即須豁免或減免」的核實基本精神或實支實付原則。

什麼是受扶養親屬？所得稅申報書所附說明書如下寫道：「子女……或年滿 20 歲，因在校就學……或無謀生能力，受納稅義務人扶養者」，見下附之所得稅申報說明書影本。

小女簡○思就讀北京大學，符合上述「因在校就學」且附學生證在學證明及學費收據，故於所得稅申報列為受扶養親屬，卻遭刪除；因其內規有「就讀大陸學校不得列報受扶養親屬云云」，由於大陸學籍不被承認故也。事實上，正因學籍不被承認，教育學費特別扣除額每年 25,000 元亦被刪除，我們已得到應有的懲罰。若連「在校就學而無謀生能力」的事實也被抹煞而不能列報受扶養，則屬過度解釋或「一頭牛剝二次皮」，也讓人回到民國 40 年代「漢賊不兩立」到大陸則格殺勿論的時期。實際上，隨著開放大陸探親、貿易、人民往來的愈趨密切，海基會早就成立作兩岸疑義文件的認證。只要經其驗證屬實，原本在中國就醫醫藥費不能比照他國可扣除，順勢改成可列舉扣除（見其所附影本）。唯獨剩下對「到大陸求學」仍未被逼改，還是一副趕盡殺絕，連「受扶養事實」的權益也照坑。不禁令人懷疑稅捐機關聲稱的「誠實納稅，愛心辦稅」的「愛」在哪裏？我們常被宣導要「核實申報」，然就「受扶養事實」，稽徵所卻又不願「核實辦稅」，莫非又是「只許州官放火，不准百姓點燈」？

或謂礙於內規，但充其量只是行政命令（可隨時空地而裁量並非法律條文）。反觀所得稅申報說明書（如下附影本）所寫：因在校求學（即使學籍不被承認，亦無礙於求學事實）得列受扶養，則形同政府對人民的信守契約條文（不遵守有背信之虞）如售屋廣告說得天花亂墜，等到搬入後才發現虛坪等不一而足；法

官判建商敗訴，原因在於廣告單文字形同契約。諸如此類案件，攤開報紙，不勝枚舉。故知所得稅申報說明書所寫「在校就學而無謀生能力，得列報扶養」實具法律約束。財政部自可以行政裁量權選擇此。

可知被告所涉及的法條至少如下：

1. 憲法第 172 條：命令與憲法或法律牴觸者無效。

即台財稅第 831602325 及 841657896 號函釋有限制所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目之「在校就學」認定之嫌。

2. 憲法第 7 條：中華民國國民無分階級，在法律上一律平等。

即大陸台商在中國的醫藥費原本不能扣除，都可改成列舉扣除，何以國內居民在中國求學的扶養費不能減免，及教育補助費 25,000 元不能列舉扣除？

二、所經過的訴訟程序：復查，財政部訴願、高等行政法院、最高行政法院。

三、確定終局裁判所適用的法律或命令的名稱及內容

即 83 年 7 月 27 日台財稅第 831602325 號函釋：……在校就學之認定，學生完成註冊手續，入學資格經學校報主管教育行政機關核備並領有學生證者，即具『正式學籍』並依學校行事曆或其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生為『在校就學』。

84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函釋：現階段台灣地區人民年滿 20 歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸學校，不得列報扶養。

四、有關機關處理本案的主要文件及說明

本案始於向北區國稅局中和稽徵所申請復查，繼而向財政部訴願、再高等行政法院、再最高行政法院，屢遭駁回的理由大同小異，而以最高行政法院裁定正本總其大成，故只附以最高行政法院裁定文影本已足包括各級駁回內容。另我方亦只附上行政法院上訴狀（轉上訴最高行政法院）影本代表，再加上所附各影本（將於本聲請書最後之關係文件之名稱及件數項下臚列），則兩造在整個過程的各種文件內容大致完備。

參、聲請解釋憲法的理由，以及聲請人對本案所主張的立場及見解。

一、確定終局裁判所適用的法律或命令，發生有牴觸憲法疑義的內容。

1. 台財稅第 831602325 及 841657896 號對有關大陸求學之函釋有張冠李戴，片面解釋限制或牴觸所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目之「在校就學」認定之嫌（除以學歷認定硬套在稅法不當外，台財稅第 841657896 號函釋乃指適用於『現階段……』，彼時面對的是萬惡共匪如今已改稱中共再改為中國而求兩岸共存共榮。就時空背景言，如今階段已非函釋定義的「現階段……」，亦即足以否定該命令的存在合理性），違反憲法第 172 條：命令與憲

法或法律抵觸者無效。

2. 大陸台商在中國的醫藥費原本不能扣除都可改成列舉扣除，何以國內居民在中國求學的扶養費不能減免，及教育補助費特別扣除額 25,000 元不能列舉扣除？其違反憲法第 7 條：中華民國國民無分階級，在法律上一律平等。

## 二、聲請人對疑義所主張的見解

邇來邀請大陸高科技人士來台之主張甚囂塵上，P2-10-22 內政部台內警字第 0920080774 號公告修正第 15 類增訂第 19 類大陸地區專業人士來台從事專業活動邀請單位及應備具之申請文件表（見所附影本）目的事業主管機關包括教育部、行政院環保署等，要求申請文件包括相關專業造詣及學經歷或職務證明。可見主管學歷採計的教育部都認同「雖不承認其學歷，但可參考其學歷」做為核准其來台的用途。從而奉教育部為宗師的財政部不能認同「雖不承認其學歷，但可參考其學歷」做為在校求學的依據而核准其受扶養的事實嗎？

## 三、解決疑義必須解釋憲法的理由

1. 小民於憲法上所保障的權利，遭受不法侵害。經依法定程序提起訴訟，對於適用之命令（確定終局裁判）發生有抵觸憲法之疑義。
2. 重拾人民對司法的信心

以教育部「學歷認證」硬套在稅法實支實付原則上，張冠李戴的結果，「有求學」變成「沒求學」，明明「被扶養」變成「沒受扶養」，如此虛偽的行政命令不要也罷！根據世界經濟論壇（WEF）在 2007/11/1 在標題為「全球競爭力、台灣退步、首度輸南韓」全球競爭力評比，台灣在「體制」方面退步七名，司法獨立（第五十三名）等細項的排名均落後（見所附影本）。司法不獨立，除了政治因素外，常見於「官官相護」。面對 80 年代不合時宜的函釋命令訴訟，我們居然屢遭敗訴，不是「官官相護」是什麼？駁回的理由還不簡單，所謂「欲加之罪，何患無辭」！語云：「民不與官鬥」信哉！為了挽救台灣（包括司法獨立）在全世界競爭力危機，亦是為了重拾人民對司法的信心。衷盼 貴大法官濟弱扶傾，無任感恩！

## 肆、關係文件之名稱及件數

- 一、賦稅法令彙編——選修生無正式學籍一件。
- 二、所得稅申報說明書——在校求學得列報扶養一件。
- 三、中國就醫費原本不能扣除，改成可列舉扣除一件。
- 四、行政訴訟上訴狀（包括教育部參考大陸學歷，核准大陸專業人士來台）一件。
- 五、最高行政法院裁定文一件。
- 六、全球競爭力，台灣（包括司法獨立）退步一件。

謹 呈  
司法院大法官

聲請人：簡 ○ 勝

中 華 民 國 96 年 11 月 18 日

（附件五之一）

臺北高等行政法院判決

95 年度簡字第 00576 號

原 告 簡 ○ 勝 （住略）

送達代收人 李 ○ 琇

被 告 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 凌 忠 嫻（局長）

訴訟代理人 詹 素 滿

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 95 年 7 月 14 日台財訴字第 09500220950 號（案號：第 09501979 號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序說明：

- （一）本件因屬不服行政機關所為剔除免稅額處分而涉訟，其標的稅額為新臺幣（下同）9,620 元，係在 20 萬元以下，依行政訴訟法第 229 條第 1 項第 2 款、第 2 項規定及司法院民國（下同）92 年 9 月 17 日（92）院臺廳行一字第 23681 號令，應適用簡易程序，本院並依同法第 233 條第 1 項規定，不經言詞辯論，逕行裁判。
- （二）本件原告起訴時，被告之代表人為許虞哲，嗣於訴訟中變為凌忠嫻，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，經核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告 92 年度綜合所得稅結算申報，原列報其本人、配偶李○琇、直系尊親屬簡李○英及子女簡○生、簡○忍 5 人免稅額 407,000 元，其中列報扶養簡○忍免稅額 74,000 元，經被告（所屬中和稽徵所）以不符合受扶養規定，乃予剔除，核定綜合所得總額 1,648,519 元，綜合所得淨額 943,345 元，稅率 13%，累進差額 25,900 元，應納稅額 96,734 元（計算式：943,345×13%－25,900

＝96,734），應退稅額 5,589 元，因而增加稅額 9,620 元。原告不服，申請復查，經被告以 95 年 2 月 23 日北區國稅法二字第 0950006391 號復查決定予以駁回，未獲變更（下稱原處分），原告不服，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

### 三、當事人聲明：

#### （一）原告聲明：

1. 訴願決定及原處分均撤銷。
2. 訴訟費用由被告負擔。

#### （二）被告聲明：

1. 駁回原告之訴。
2. 訴訟費用由原告負擔。

### 四、兩造爭點要領：

#### （一）原告主張之理由：

1. 訴願決定略以：「……在校就學之認定，學生完成註冊手續，入學資格經學校報主管教育行政機關核備並領有學生證者，即具『正式學籍』，並依學校行事曆至校上課者或其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生為『在校就學』」實際上，其所謂之主管教育行政機關非必為我國教育部，如在美國唸大學，因美國係友我國家，其入學資格雖只經美國教育部核備（未經我國教育部），但卻承認其正式學籍。故不管國內外，只要身為正式學校之學生，可獲在校就學之認定，反觀雖在國內，但因係選修生，可有自主時間在外工作賺錢而也無法認定被扶養。故所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目、第 3 目在校就學之認定，其立法精神泛指國內外，只要是按程序註冊而全心求學即可獲在校就學之認定。所以賦稅法令彙編特別標明唯國立空中大學選修生無正式學籍。然財政部卻於 83 年、84 年對中國大陸尚屬敵視高張之年代，作出 83 年台財稅第 831602325 號函及 84 年台財稅第 841657896 號函；但其只為內部之規定或行政命令性質而非法律，更忽略所得稅「有所得稅即需課稅，換言之，無所得即需豁免減免」的基本精神。
2. 關於受扶養親屬之認定，所得稅申報書所附說明表示：「子女……或年滿 20 歲，因在校就學或無謀生能力受納稅義務人扶養者。」原告之女就讀北京大學，符合上述「因在校就學」規定，又具備學生證、在學證明及學費收據，故於 92 年度所得稅申報列為受扶養親屬，然卻遭被告以內規有「就讀大陸學校不得列報受扶養親屬」云云予以刪除。事實上，正因學籍不被承認，教育學費特別扣除額每年 25,000 元亦被刪除，原告已受到足夠懲罰，若

連「在校就學而無謀生能力」之事實亦遭抹煞而不能列報受扶養，此屬過度處分亦使人民回到當年封閉之年代。隨著開放大陸探親、貿易，人民往來愈趨密切，我國海基會早已成立作兩岸疑義文件的認證，唯獨對人民到大陸求學一事仍不予認可，被告所屬中和稽徵所亦未核實辦理有無受扶養事實之認定，又所謂內規充其量僅為行政命令而非法律條文，反觀所得稅申報說明書之意旨，則形同政府對人民之信守契約條文（不遵守有背信之虞）；如售屋廣告單內容天花亂墜，但卻於搬入後始發現坪數不實，法官判建商敗訴原因在於廣告單文字形同契約，故可知所得稅申報說明書所寫「在校就讀而無謀生能力，得列報受扶養」實具法律效力，財政部自可依行政裁量選擇此認定事實。

（二）被告主張之理由：

1. 按「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……（二）納稅義務人之子女未滿 20 歲，或滿 20 歲以上，而因在校就學、身心殘障或因無謀生能力受納稅義務人扶養者。」為所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目所明定。次按「納稅義務人依所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目或第 3 目規定申報扶養親屬免稅額時，在校就學之認定……學生完成註冊手續，入學資格經學校報主管教育行政機關核備並領有學生證者，即具『正式學籍』，並依學校行事曆至校上課者或其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生為『在校就學』。」「現階段臺灣地區人民年滿 20 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。」為財政部 83 年 7 月 27 日台財稅第 831602325 號函及 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函所明釋。
2. 原告主張其女就讀中國大陸地區北京大學，符合綜合所得稅結算申報說明書所列「在校就學」規定且已檢附在學證明及學費收據，即使學籍不被承認，惟求學事實未變，教育學費特別扣除額已被剔除，又不准列報扶養，前揭函釋係內規非法律，抹煞其女在校就學而無謀生能力事實，屬擴張解釋云云。查原告之女已滿 20 歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸北京大學，依上揭函釋規定，原核定否准認列系爭免稅額並無不合。綜上所述，原處分及訴願決定亦無違誤。

五、心證要領：

- （一）上開事實概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有原處分、92 年度綜合所

得稅結算申報書、核定通知書、審查結果增減金額變更比較表、原告復查申請書、綜合所得稅申報說明書等件分別附原處分卷、訴願卷可稽，為可確認之事實。

(二) 歸納兩造上開之主張，本件之爭執重點在於：財政部 83 年 7 月 27 日台財稅第 831602325 號及 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號之解釋函令有無違法？稽徵機關可否加以援用？本件原告之女簡○忍是否符合受扶養規定？被告剔除原告列報其女之免稅額，有無違誤？茲分述如下：

1. 按「按前三條規定計得之個人綜合所得稅總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人綜合所得淨額：一、免稅額：納稅義務人按規定減除本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額。……(二) 納稅義務人之子女未滿二十歲，或滿二十歲以上，而因在校就學、身心障礙或因無謀生能力受納稅義務人扶養者。……」行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目定有明文。又「憲法第十九條規定，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，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。」「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。」則經司法院釋字第 607、217 號解釋在案。

2. 次按，81 年 7 月 31 日公布之臺灣地區與大陸地區人民關係條例係依據 80 年 5 月 1 日公布之憲法增修條文第十條（現行增修條文改列為第十一條）「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」所制定，為國家統一前規範臺灣地區與大陸地區間人民權利義務之特別立法。依臺灣地區與大陸地區人民關係條例第 1 條規定：「國家統一前，為確保臺灣地區安全與民眾福祉，規範臺灣地區與大陸地區人民之往來，並處理衍生之法律事件，特制定本條例。本條例未規定者，適用其他有關法令之規定。」第 22 條規定：「臺灣地區人民與經許可在臺灣地區定居之大陸地區人民，在大陸地區接受教育之學歷檢覈及採認辦法，由教育部擬訂，報請行政院核定後發布之。」足見大陸地區之學歷採認，在確保臺灣地區安全與民眾福祉之前提下，實具有立法上的特殊性，要難與其他地區之學歷採認相提並論；而關於在大陸地區接受教育之學歷檢覈及採認辦法，法律則明定授權予教育部擬訂。又「納稅義務人依所得稅法第十七條第一項第一款第二目或第三目規定申報扶養親屬免稅額時，在校就學之認定…

…學生完成註冊手續，入學資格經學校報主管教育行政機關核備並領有學生證者，即具『正式學籍』，並依學校行事曆至校上課者或其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生為『在校就學』。」「現階段臺灣地區人民年滿 20 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。」亦經財政部 83 年 7 月 27 日台財稅第 831602325 號函及 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函分別函釋在案。上開函令係稅捐主管機關財政部基於法定權責，參酌教育部依上開條例對大陸地區學歷採認之結果，於納稅義務人申報扶養親屬免稅額時，就有關年滿 20 歲因在校就學受納稅義務人扶養應如何適用法令所為之解釋，因解釋內容純屬事實認定問題，並未就年滿 20 歲在校就學者得列為扶養親屬之法律規定，為任何限制；且其係以中央教育主管機關教育部之學歷採計標準，作為是否符合「在校就學」之認定依據，並未逾越所得稅法立法之本旨，行政機關辦理相關案件自得援用。從而，原告主張「所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目、第 3 目在校就學之認定，其立法精神泛指國內外，只要是按程序註冊而全心求學即可獲在校就學之認定。」「財政部卻於 83 年、84 年對中國大陸尚屬敵視高張之年代，作出 83 年台財稅第 831602325 號函及 84 年台財稅第 841657896 號函；但其只為內部之規定或行政命令性質而非法律，更忽略所得稅『有所得稅即需課稅，換言之，無所得即需豁免減免』的基本精神。」云云，自與上開意旨不符，委非可採。

3. 經查，系爭受扶養親屬簡○忍為原告之長女，於本件綜合所得稅申報年度（92 年）已滿 20 歲，且就讀於大陸地區北京大學，因該校屬未經教育部認可之大陸地區學校，為原告所不爭之事實，則被告參酌前開解釋函令之意旨，認定原告列報之受扶養親屬簡○忍並不具「正式學籍」，不符前揭所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目之規定，乃予以剔除其所申報之免稅額 74,000 元，經核並無不合。
4. 末按，「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。」為司法院釋字第四一五號解釋文所明示。故納稅義務人主張依所得稅法第十七條第一項第一款減除扶養親屬免稅額者，係以其對該親屬或家屬有法定扶養義務為前提要件。又依民法第 1117 條規定「受扶養權利者，以不能維持生活而無謀生能力者為限。前項無謀生能力之限制，於直系血親尊親屬，不適用之」，故除直系血親尊親屬外，其他親屬或家屬如能以自己財產維持生活，或有謀生

能力者，即無受扶養之權利，納稅義務人對其本無扶養之義務，即無法申報減除扶養該親屬之免稅額。」亦經最高行政法院 94 年度判字第 589 號判決可供參考。依照上開判決意旨，除直系血親尊親屬外，其他親屬或家屬如能以自己財產維持生活，或有謀生能力者，即無受扶養之權利，納稅義務人對之即無扶養之義務，自不得申報減除扶養該親屬之免稅額。本件原告主張其所扶養之親屬簡○忍，縱不具行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目有關「在校就學」之要件，仍符合同目「無謀生能力」之規定。然按，有關課稅處分之要件事實，係有關課稅公法關係發生之事項，固應由稅捐稽徵機關負舉證責任；惟稅捐稽徵機關已證明課稅處分之基礎事實存在，納稅義務人亦不否認，僅主張其課稅之公法關係業已消滅，若納稅義務人不提示憑證，從證據掌控或利益歸屬之觀點言之，法院即無從依職權調查，自應由主張扣抵之納稅義務人負擔證明責任。原告主張其所扶養之親屬簡○忍，尚有行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目「無謀生能力」規定之適用，參酌前開說明，原告自應就此減除扶養親屬免稅額之申報負舉證責任。惟查，本件原告始終未就此舉證以實其說，尚難認為可信。況依原告所陳，其女已成年，且所就讀者亦係大陸地區之知名學府，顯見其女簡慈忍應具有相當程度智識能力，絕非「不能維持生活而無謀生能力者」可相比擬，其不符「無謀生能力」之要件，亦甚明顯。

（三）綜上所述，原告之主張均無可採，原告之女簡○忍已滿 20 歲，且就讀之北京大學學歷未經教育部認可，不符合所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目之規定，從而被告否准認列系爭免稅額，其認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

（四）兩造其餘主張陳述，於判決結果不生影響，無庸一一論列，併予敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 233 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 95 年 12 月 21 日

（附件五之二）

最高行政法院裁定

96 年度裁字第 02397 號

上 訴 人 簡 ○ 勝

被 上 訴 人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 陳 文 宗

上列當事人間因綜合所得稅事件，上訴人不服中華民國 95 年 12 月 21 日臺北高等

行政法院 95 年度簡字第 576 號判決，提起上訴。本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按「對於適用簡易程序之裁判提起上訴或抗告，須經最高行政法院之許可。前項許可，以訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者為限。」行政訴訟法第 235 條定有明文。所謂訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性，係指該事件所涉及之法律問題意義重大，而有加以闡釋之必要情形而言，如對於行政命令是否牴觸法律所為之判斷，或就同類事件所表示之法律見解與其他高等行政法院所表示之見解互相牴觸，有由本院統一法律上意見或確認其意見之必要情形屬之。

二、上訴意旨略謂：上訴人之女簡○忍之生活費及學費係由其支付，全靠其扶養，扶養事實為兩造所認定，依司法院釋字第 217 號及第 607 號解釋，當可就另外獨立行使之租稅法律主義之範圍，擇所適合之屬項給予人民減免稅捐之優惠，財政部民國（下同）83 年 7 月 27 日台財稅第 831602325 號函釋及 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函釋即使未違法，卻是不適法；財政部以教育部單純之學歷認定標準作為所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目之「在校就學」認定依據，全係片面解釋，張冠李戴結果造成無法解釋之現象（例如在美國唸大學，只經美國教育部核備，卻承認美國大學學籍及國內之國立空中大學選修生因可在外工作賺錢，而無法認定被扶養）。

又上訴人之女如同具備受扶養要件之國內大學高材生因在校就學，無暇分身賺錢，形同無謀生能力一般，早已檢附學生證、在學證明及學費收據予稅捐機關，已負舉證責任等語。

三、經核本件原判決已就財政部 83 年 7 月 27 日台財稅第 831602325 號及 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函釋，係稅捐主管機關財政部基於法定權責，參酌教育部依臺灣地區與大陸地區人民關係條例對大陸地區學歷採認之結果，於納稅義務人申報扶養親屬免稅額時，就有關年滿 20 歲因在校就學受納稅義務人扶養應如何適用法令所為之解釋，因解釋內容純屬事實認定問題，並未就年滿 20 歲在校就學者得列為扶養親屬之法律規定，為任何限制，並未逾越所得稅法立法本旨，被上訴人辦理相關案件，自得援用；及上訴人無法舉證其女簡慈忍無謀生能力詳予論述，上訴意旨復以一己主見曲解法令，及對原審取捨證據、認定事實之職權行使再事爭執，並無所涉及之法律見解，具有原則性之重要情事。上訴人提起上訴，不合首揭規定，不應許可，其上訴難謂合法，應予駁回。

四、依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日  
(本件聲請書其餘附件略)

抄簡○勝釋憲聲請書 (97 年 3 月 14 日)  
本件聲請書與 96 年 11 月 8 日之聲請書內容完全相同，略。

(附件五之一)

臺北高等行政法院判決

96 年度簡字第 00083 號

原 告 簡 ○ 勝 (住略)

訴訟代理人 李 ○ 琇

被 告 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 陳 文 宗 (局長)

送達代收人 詹 素 滿 (住略)

訴訟代理人 黃 麗 玲

陳 惠 敏

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 95 年 11 月 30 日台財訴字第 09500490880 號訴願決定（案號：第 09504603 號），提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序說明：

(一) 原告起訴時，被告之代表人為凌忠嫻，嗣於訴訟中變更為陳文宗，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

(二) 本件訴訟標的之價額在新臺幣（下同）20 萬元以下，依行政訴訟法第 229 條第 2 項、第 1 項第 1 款規定及司法院民國（下同）92 年 9 月 17 日院台廳行一字第 23681 號令，應適用簡易程序，本院並依同法第 233 條第 1 項規定，不經言詞辯論，逕行裁判。

二、事實概要：原告 93 年度綜合所得稅結算申報，原列報扶養滿 20 歲女兒簡○忍（65 年次）免稅額 74,000 元及人身保險費 24,000 元，經被告所屬中和稽徵

所以不符合受扶養規定，予以剔除，核定綜合所得總額 1,761,411 元，綜合所得淨額 1,158,645 元，補徵應納稅額 122,829 元。原告不服，申請復查，經被告以 95 年 8 月 4 日北區國稅法二字第 0950025236 號復查決定書（下稱原處分）駁回。原告仍不服，提起訴願遭駁回後，遂提起本件行政訴訟。

三、原告主張：教育部之學歷認定歸學歷採計，與學生是否受扶養未必然有關係，因為即使就讀大陸地區學校，同樣須靠家長扶養資助。故將「學歷認定」與「受扶養否」硬綁在一起，邏輯上說不通。財政部不察，以 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函釋，認現階段臺灣地區人民年滿 20 歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸學校，不得列報扶養。然只是財政部內部規定或行政命令，並非法律，其忽略所得稅「有所得須課稅，無所得即須豁免或減免」核實基本精神。再者，所謂受扶養親屬，依所得稅申報書所附說明書記載可知，係指「子女…或年滿 20 歲，因在校就學…或無謀生能力，受納稅義務人扶養者」。本件原告女兒簡○忍就讀大陸地區北京大學，符合上述「因在校就學」之要件，且已檢附學生證、在學證明、學費收據，遂於 93 年度所得稅申報時，將之列為受扶養親屬，卻遭被告所屬承辦人員剔除，顯係對「在校就學而無謀生能力」之要件作過度之解釋。且前開所得稅申報書形同政府對人民的信守契約條文，故其關於「在校就學而無謀生能力，得列報受扶養」之記載，對被告實具法律約束力。又邇來為因應邀請大陸高科技人士來臺，主管學歷採計之教育部亦認同雖不承認其學歷，但可參考其學歷，核准其來臺。本件關於受扶養親屬之認列，自應作相同之解釋。況鈞院 95 年度簡字第 576 號關於原告 92 年度綜合所得稅案件，原告已提起上訴，刻正由最高行政法院審理中。據此，依行政訴訟法第 4 條第 1 項規定，求為判決：「1. 訴願決定及原處分均撤銷。2. 訴訟費用由被告負擔。」云云。

四、被告則以：原告 93 年度列報其本人、配偶、直系尊親屬簡李○英及子女簡○生、簡○忍（65 年次）5 人免稅額 407,000 元，原查以簡○忍不符合受扶養規定，剔除免稅額 74,000 元及人身保險費 24,000 元。原告之女已滿 20 歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區北京大學為原告所不爭，不符行為時所得稅法第 17 條規定，依財政部 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號、72 年 9 月 6 日台財稅第 36291 號函釋，原核定否准認列系爭免稅額及人身保險費並無不合。求為判決駁回原告之訴等語。

五、原告 93 年度綜合所得稅結算申報，原列報扶養滿 20 歲女兒簡○忍（65 年次）免稅額 74,000 元及人身保險費列舉扣除額 24,000 元，經被告所屬中和稽徵所以其女已滿 20 歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區北京大學，不符合受扶養規定，予以剔除，核定綜合所得總額 1,761,411 元，綜合所得淨額

1,158,645 元，補徵應納稅額 122,829 元等情，有 93 年度綜合所得稅結算申報書、核定通知書附原處分卷、簡○忍戶籍謄本、大陸地區北京大學房租收據及保險費證明單附本院卷足稽，為可確認之事實。

六、本件之爭執，在於原告列報扶養滿 20 歲女兒簡○忍免稅額及人身保險費列舉扣除額，是否符合行為時所得稅法第 17 條規定？經查：

（一）按行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目規定：「按前 3 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…（二）納稅義務人之子女未滿 20 歲，或滿 20 歲以上，而因在校就學、身心殘障或因無謀生能力受納稅義務人扶養者。」同條第 2 項第 1 款第 2 目之 2 規定：「二、扣除額：…（二）列舉扣除額：…2. 保險費：納稅義務人本人、配偶及直系親屬之人身保險、勞工保險及軍、公、教保險之保險費。但每人每年扣除數額以不超過 24,000 元為限。」財政部 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函釋：「現階段臺灣地區人民年滿 20 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。」財政部 72 年 9 月 6 日台財稅第 36291 號函釋：「主旨：納稅義務人為不受其扶養之直系親屬要保之人身保險所支付之保險費，不得依所得稅法第 17 條之規定申報扣除。說明：…二、查所得稅法第 17 條所規定扣除直系親屬之人身保險、勞工保險及軍、公、教保險之保險費，其立法意旨係指受納稅義務人扶養之直系親屬而言。」

（二）司法院釋字第 607 號及 217 號解釋揭櫫：「憲法第 19 條規定，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，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。」「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。」

（三）81 年 7 月 31 日公布之臺灣地區與大陸地區人民關係條例係依據 80 年 5 月 1 日公布之憲法增修條文第 10 條（現行增修條文改列為第 11 條）「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」所制定，為規範臺灣地區與大陸地區間人民權利義務之特別立法。依臺灣地區與大陸地區人民關係條例第 1 條規定：「國家統一前，為確保臺灣地

區安全與民眾福祉，規範臺灣地區與大陸地區人民之往來，並處理衍生之法律事件，特制定本條例。本條例未規定者，適用其他有關法令之規定。」第 22 條規定：「臺灣地區人民與經許可在臺灣地區定居之大陸地區人民，在大陸地區接受教育之學歷檢覈及採認辦法，由教育部擬訂，報請行政院核定後發布之。」準此，大陸地區之學歷採認，在確保臺灣地區安全與民眾福祉之前提下，實具有立法上之特殊性，要難與其他地區之學歷採認相提並論；而關於在大陸地區接受教育之學歷檢覈及採認辦法，法律則明定授權予教育部擬訂。上開財政部 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函釋，為財政部基於稅捐主管機關法定權責，參酌教育主管機關教育部依上開條例對大陸地區學歷採認之結果，於納稅義務人申報扶養親屬免稅額時，就有關年滿 20 歲因在校就學受納稅義務人扶養應如何適用法令所為之解釋，因解釋內容純屬事實認定問題，並未就年滿 20 歲在校就學者得列為扶養親屬之法律規定，為任何限制；且其係以教育部之學歷採計標準，作為是否符合「在校就學」之認定依據，並未逾越所得稅法立法之本旨，或增加母法所無之限制。而上開 72 年 9 月 6 日台財稅第 36291 號函釋，為稅捐主管機關財政部依法定職權對於行為時所得稅法第 17 條第 2 項第 1 款第 2 目之 2 所規定扣除直系親屬之人身保險等之保險費，直系親屬之範圍如何認定，而為解釋性之函釋，並無違背母法，亦無不當限縮母法之規定。行政機關辦理相關案件自得援用上開函釋。原告主張：財政部 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函釋忽略所得稅「有所得須課稅，無所得即須豁免或減免」之核實基本精神，對於行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目「在校就學」之要件作過度之解釋云云，與上開說明不符，要非可採。

- (四) 關於原告復主張：邇來為因應邀請大陸高科技人士來臺，主管學歷採計之教育部亦認同「雖不承認其學歷，但可參考其學歷」，核准其來臺，本件關於受扶養親屬之認列，自應作相同之解釋云云，並提出大陸地區專業人士來臺從事專業活動邀請單位及應備具之申請文件表影本供參。惟大陸高科技人士應邀來臺從事專業活動，其學歷是否承認或參考，與所得稅法上申報扶養親屬免稅額時，就有關年滿 20 歲因在校就學受納稅義務人扶養應如何適用法令，分屬不同之二事，自不得比附援引。原告此部分主張顯係將二者混為一談，殊非可採。
- (五) 關於原告又主張：系爭年度簡○忍因在校就學而「無謀生能力」，得以列報為受扶養親屬云云。按民法第 1117 條規定：「受扶養權利者，以不能維持生活而無謀生能力者為限。前項無謀生能力之限制，於直系血親尊親屬，不適用之。」據此，除直系血親尊親屬外，其他親屬或家屬如能以自己財產維持生活，

或有謀生能力者，即無受扶養之權利，納稅義務人對其本無扶養之義務，即無法申報減除扶養該親屬之免稅額。司法院釋字第 415 號解釋亦揭櫫：「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。」甚明。原告之女簡○忍是否無謀生能力，為原告得否列報扶養親屬免稅額或人身保險列舉扣除額之所得減項事由，因係為稅捐債權減縮或消滅之要件事實，且該等事由之證據資料多為納稅義務人所掌握，應由納稅義務人負舉證責任。惟原告始終未就此舉證以實其說，尚難認真實可採。況原告之女簡○忍已成年，且依原告所稱就讀於大陸地區知名學府，顯見簡○忍應具有相當程度智識能力，絕非「不能維持生活而無謀生能力者」可相比擬，亦難謂符合「無謀生能力」之要件。原告此部分主張，並非可採。

（六）從而，被告以原告之女簡○忍已滿 20 歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區北京大學，不符合行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目及第 2 項第 1 款第 2 目之 2 規定，否准認列系爭免稅額及人身保險費，依法洵無不合。

七、綜上所述，原處分以被告原核定並無違誤，訴願決定予以維持，均無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 98 條第 3 項前段、第 233 條第 1 項，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 8 月 16 日

（附件五之二）

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 01677 號

上 訴 人 簡 ○ 勝

被 上 訴 人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 陳 文 宗

送達代收人 張 謙 耀

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 8 月 16 日臺北高等行政法院 96 年度簡字第 83 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於適用簡易程序之裁判提起上訴或抗告，須經本院許可，且該許可以訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者為限，行政訴訟法第 235 條定有明文。所謂法律見解具有原則性，係指該事件所涉及之法律問題意義重大，而有加以闡釋之必要情形而言。

二、上訴人上訴意旨略謂：財政部 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函釋以教育部之學歷採計標準，作為「在校就學」的認定依據，全係財政部之片面解釋，與有所得須課稅，無所得須豁免的稅法精神牴觸。又上訴人之女如同國內大學生，因在校就學，形同無謀生能力。大陸學歷是否承認，與所得稅法上申報扶養應如何適用法令係二事。且以往民眾在國內外之醫藥費皆能列舉扣除，唯獨在中國的醫藥費不能扣，惟現已改為在中國大陸就醫的醫藥費也可列舉扣除，則在中國大陸求學之扶養費及其人身保險費當可比照列舉扣除云云。經核上訴意旨，無非重述其在原審業經主張而為原審判決摒棄不採之陳詞，且係就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項為指摘，無所涉及法律見解，具有原則性之情事，上訴人提起上訴，不合首揭規定，不應許可，其上訴難謂合法，應予駁回。

三、依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 97 年 2 月 29 日  
(本件聲請書其餘附件略)

資料來源：司法院司法周刊第 1567 期 1 版法令月刊第 63 卷 1 期 131-132 頁司法院公報第 54 卷 3 期 1-51 頁司法院大法官解釋(二十七)(101 年 8 月版)第 233-302 頁