

釋字第六九四號解釋協同意見書

大法官 林錫堯

多數意見以實質關聯之審查標準審查系爭規定是否違反平等原則，固可贊同。惟其採取實質關聯之審查標準，係以憲法第十五條保障生存權及第一百五十五條國家應予無力生活者適當之扶助與救濟之規定為基礎，進而論以所得稅法有關扶養無謀生能力者之免稅額規定，亦屬國家扶助措施之一環，如因無謀生能力者之年齡限制，而使納稅義務人無法減除免稅額，將影響納稅義務人扶養滿二十歲而未滿六十歲無謀生能力者之意願，進而影響此等弱勢者生存或生活上之維持等語。上開論述，對於系爭規定（所得稅法第十七條第一項第一款第四目有關納稅義務人扶養「本人及其配偶之直系血親尊親屬、子女、本人及其配偶之同胞兄弟姊妹」以外之其他親屬或家屬，得減除免稅額之規定）與憲法第十五條生存權及第一百五十五條扶助與救濟規定間之關係，則呈現模糊不明，為謀未來修法、解釋或審查所得稅法相關規定時，能立論明確，實有加以釐清之必要。

本文認為，系爭規定旨在鼓勵納稅義務人善盡其扶養義務，而法律建立扶養制度具有憲法上重要價值，系爭規定以「未滿二十歲或滿六十歲以上」為減除免稅額之限制要件，即係直接沖擊扶養制度。基此，即可將系爭規定是否違反平等原則之審查標準提升至實質關聯，致此一減除免稅額之限制要件，雖對滿二十歲而未滿六十歲無謀生能力之受扶養人生存權有間接影響，但尚不致構成對其生存權之限制。茲詳細說明如下：

一、民法規定之扶養制度具有憲法上重要價值，系爭規定直接衝擊扶養制度，對於無謀生能力者之生存權僅有間接影響，本案宜基於維護扶養制度之憲法上重要價值，提升平等原則之審查基準：

按扶養係對於尚未成年而無法獨立生活之幼童、年邁需他人協助照料之長者或因身心障礙或其他原因而無謀生能力者，加以扶助照料，以至少維持其基本生活之所需，乃生存權之具體實踐。更遑論其在維持家庭倫理與人道之意義。我國民法親屬編建立扶養制度，對於扶養義務之順序、受扶養之要件等設有詳細規定，使扶養義務人對受扶養人承擔第一線扶助義務，而國家退居於補足親屬(家屬)扶養不足之地位¹。換言之，我國民法雖令個人扶養個人，但國家仍應負擔此義務之一部分²；親屬法上之扶養義務係私法上之義務，此僅止於私的層面，公的扶助則為另一層保護網，在此橫(扶養)縱(扶助)交織所組成的綿密網下，兩者相互關連³，以私法上之扶養為原則，而以公法上的扶助為最後之責任，以達社會連帶之觀念，使幼有所養，老有所終，無謀生能力者可維持基本生活。因此，扶養制度之建立，具有直接實現憲法第十五條生存權及第一百五十五條扶助與救濟規定之意義與功能，而具有憲法上重要價值。

從國家法制體系觀察，除扶養制度之建立外，諸如社會救助法、老人福利法、兒童及少年福利與權益保障法⁴、老年

¹ 對於親屬之扶養可能產生的不足，近代已排除恩惠主義，而以基本人權之想法加以建立國家救助制度。高鳳仙，《親屬法》，2008年3月，八版，頁469-470。

² 戴炎輝、戴東雄、戴瑀如合著，《親屬法》，2010年9月，最新修訂版，頁497-498。

³ 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭著，《民法親屬新論》，2010年9月，修訂九版，頁504-505。

⁴ 第23條第1項第6款對於無謀生能力或在學之少年，無扶養義務人或扶養義務人無力維持其生活者，直轄市、縣(市)政府應予相關之補助等，此亦可看出

農民福利津貼暫行條例等具有社會扶助性質之社會福利法規，係由國家直接地提供扶助，以補強扶養制度之不足，亦具有直接實現憲法第十五條生存權及第一百五十五條扶助與救濟規定之意義與功能。此外，尚有某些法規具有鼓勵或督促人民實現扶養義務或社會扶助之意義與功能者，例如：刑法第 294 條對於違背義務之遺棄罪、消費者債務清理條例⁵，乃至所得稅法第十七條有關免稅額之規定、遺產及贈與稅法第二十條第一項第四款有關扶養義務人為受扶養人支出之費用不計入贈與總額之規定等，此等規定對憲法第十五條生存權及第一百五十五條扶助與救濟規定之實現僅具間接功能。

系爭規定針對其他親屬或家屬之扶養，給予所得稅法上減除免稅額，雖亦可落實扶養制度，但仍屬消極功能(扶養而給予免稅額)。又縱使所得稅法未設系爭規定，扶養義務並不因而消滅，但可能影響扶養義務人之扶養意願、程度。是故，系爭規定對生存權之保障而言，僅具有間接且消極之功能。從而，系爭規定以年齡不同作為差別待遇之手段，可能間接影響無謀生能力者之生存權，但卻直接沖擊具有憲法上重要價值之扶養制度。倘直接以生存權作為提升平等原則審查基準之理由，似忽略扶養制度在憲法上之重要價值，且可能造成稅法相關規定解釋與適用上之複雜性（容後述）。

準上所述，釋字第 415 號解釋理由書指出：『所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在使納稅義務人對特定親屬或家屬善盡其法定扶養義務』，業已闡明

國家對於扶養義務之重視，除由人民之私層面之扶養，國家亦應提供相關之補助，彰顯扶養義務的重要性。

⁵ 第 55 條對於債務人履行法定扶養義務之費用，非經債權人之同意，不得減免之。

「免稅額」與「扶養制度」間之直接關係，允屬的論，可資為本號解釋之論述基礎，殊無再引憲法第十五條生存權及第一百五十五條扶助與救濟規定之必要。

二、若認系爭規定與生存權具有直接關係，則將造成所得稅法解釋與適用上之複雜：

如上所述，系爭規定與生存權僅具間接關係，與扶養制度則屬直接關係。倘若直接導入生存權作為提升平等原則審查基準之理由，則無異認定系爭規定與生存權係屬直接關係，並以系爭規定具有保障受扶養人生存權之目的，進而認定系爭規定有關「未滿二十歲或滿六十歲以上」為減除免稅額之限制要件，成為限制生存權之規定，則依行政法學「保障規範說」之通說見解，該受扶養人將因所得稅法上有關免稅額規定取得公權利，可向稅務機關主張減除一定免稅額，如有不得，則可依法提起行政爭訟，且進而使稅法實體法律關係更趨複雜，復可能波及類似規定及其可能涉及之其他基本權，種種盤根錯節之問題將隨之而生，終至使稅法規定解支為保障各種基本權之規範，而喪失或減損其本來應有之功能。如此可能因錯置稅法與基本權之關係而致難以收拾之局面，允宜再三思考，預為防範。