

國立臺灣大學法律學院法律學研究所

碩士論文

Department of Law

College of Law

National Taiwan University

Master Thesis



論所得稅法之最低生存保障

Exemptions on Individual Income Tax as
Constitutional Rights

張偉志

Wei-Chih Chang

指導教授：葛克昌 教授

Advisor: Prof. Keh-Chang Gee

中華民國 106 年 7 月

July 2017

國立臺灣大學碩士學位論文
口試委員會審定書

論所得稅法之最低生存保障

Exemptions on Individual Income Tax as
Constitutional Rights

本論文係 張偉志 君 (r01a21075) 在國立臺灣大學法律學系
完成之碩士學位論文，於民國 106 年 1 月 10 日承下列考試委員審
查通過及口試及格，特此證明

指導教授：

張 克 昌

口試委員：

陳 清 秀

黃 士 洲

張 克 昌

謝 辭



完成這份論文，除了些許喜悅與成就感外，更多的是滿滿的自責與懊悔，未能善加把握研究生時光在稅法領域做廣而深的涉獵，也忽略了法學領域以外的美好知識風景。

一路以來，總是走得幸運，受到無數人的照顧與提攜。

首先感謝指導教授葛克昌老師，讓我得以進入稅法的知識殿堂。更要感謝葛老師對於論文的指點，直指核心癥結及結構性問題，當我每每陷入思維上的死胡同時，只要思及老師的提點，沒多久變豁然開朗，讓我更加佩服葛老師十分深厚的法學素養。

感謝口試委員陳清秀老師，深化我對稅法知識的掌握。陳老師著作等身、博學多聞，於口試時提出相當多鞭辟入裏的建議，讓我對諸多問題點進行更進一步的思考及修正。

特別感謝口試委員黃士洲老師，一路以來不斷鼓勵我。尤其黃老師一席話：「等你十年、二十年再看這篇論文，經歷不同的生命階段，對於內容會有更多不一樣的想。」久久令我低迴不已。

由於自己資質駑鈍、學識淺薄、生性怠惰，又因所選定的題目一開始以為不具原創性，寫作過程經常擔心「老議題變不出新把戲」，僅能重述、整理及歸納前人著作；後來發現憲法第 15 條生存權的防禦面向竟然幾乎呈現理論真空，對於已決心循本土法學脈絡的我更是一個頭二個大，只好順勢拉長寫作時間。不過，也因為有較長且不受諸事干擾的寫作期間，得以閱讀、咀嚼、沈澱、撰寫，進而反省與修正，因此接觸更多文獻、蒐集更多裁判、經歷更晚近的規範變遷，尤其是納稅者權利保護法的制定，這些都將呈現在我的論文當中。

法學乃整體性、融貫性的邏輯體系，寫作過程中常常因為無意間翻閱看似不相關的文獻而得到更多的啟發，但代價便是曠日費時。論文撰寫最痛苦的階段在於，當想法逐漸成形後，緊接著進行馬拉松式的細部論理建構，此階段必須不斷「瞻前顧後」而確保論證上沒有前後矛盾之處，尚可能因想法改變，而一再回頭修正相關聯的部分。儘管經歷多次重構與修正，本論文諸多地方僅僅是階段性、暫時性、未成熟的見解，尚祈各界先進包涵。

謝謝黃茂榮老師，使我對法學有更體系性地想像。

謝謝是口試委員、是稅法組大學長也是我老闆的士洲學長。有幸擔任士洲學長的研究助理，協助完成對台灣稅法有深遠莫大影響的實證研究計畫。也時常感受到士洲學長對於改善台灣稅制環境的無限熱忱與努力。

謝謝也是稅法組大學長的孟彥學長。每次都非常佩服孟彥學長豐厚的法學底蘊，無論在學術研討會、課堂報告或日常聊天當中，提出非常精彩且中肯的見解。也謝謝孟彥學長常常用特別的方式關心我。

謝謝稅法組的友仁學長、承學學長、健安學長、怡鳳學姊、浩泓學長、彥廷學長、安忍學長、宗佑學長、孟嬋學姊、念衡學長、佳函學姊、怡凱學長、明賢學長、孟桓學長、德豪學長，同屆的俊志、宏泰、羅亘、修平，以及學弟妹敏暄、宛嫣、怡潔、永慶、一鋒、堉力、紹甯、林穎、瓊誼、元慶、慧恆、彥廷，讓我深深覺得研究所不虛此行。

謝謝 Vis 辯論賽的岳平學長、采蘋學姊、品嫻學姊、孫婷學姊、兆庸學姊無私地付出，謝謝本伊和牧軒二位非常棒的夥伴。

謝謝系辦吳秘書、汶洙助教、欣穎助教的照顧，也謝謝系辦小助理建璋、仕升、佳霖、翰昇、偉哲、祥瑜總是帶來歡樂的氣氛。

謝謝人權館的各位同事，謝謝同袍晨宇、奕辰、吳讓、弘逸、秉錡、修權、孟緯、家威、陳立，共同體會人權館的酸甜苦辣。

謝謝匯眾法律事務所的各位同事，也謝謝林光彥律師給予我相當紮實而嚴謹的實習訓練。

謝謝姑姑軍團的鍾湄、鈞弘、睿謙、舒涵、肇彤、柏豪，總是不按牌理出牌的聚會。

特別感謝佩伊，謝謝讓我遇見妳，改變且豐富了我的生命，陪伴我走過人生重要歷程。

最後感謝我的父親和母親，無私無悔地犧牲只為讓我求學一路平順，還讓我任性地寫了這麼久得論文。謝謝我的哥哥，給予我各種幫助及建議。

期望自己這一生，博學而篤志，切問而近思。共勉之。

2017.7 溽夏

中文摘要



所得稅不得侵及最低生存所需，否則即屬侵害生存權。憲法第 15 條之生存權係指經濟基本權，不包含生命權。為確保權利實效性並考量國家資源有限性，理想上，生存權之保護範圍應趨近於最低生存保障，亦即最低限度合於人性尊嚴之基本生活，同時擴大承認其他社會權之憲法地位，以確保人性尊嚴不至於因最小化生存權之保障範圍而受到危殆。實務及學說對於生存權之探討往往聚焦於其社會權特性，亦即最低生存保障請求權，卻忽略其經濟基本權之內涵尚存在消極防禦面向，主要展現於所得稅法免稅額及扣除額之減除與強制執行程序維生必須財產之禁止執行。儘管最低生存保障隨政經環境變遷而異其內涵，然並非不得自基本國策加以探求，立法者對於生存權之具體實踐亦得反映當下之權利內涵。循此，將最低生存保障之防禦面向與給付面向同時置於憲法第 15 條之生存權，實益在於強化兩者之緊密關係，進而有助於開展較為完整之生存權釋義學。

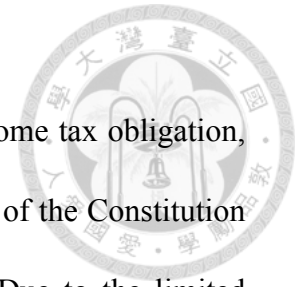
司法院大法官釋字第 415 號解釋將所得稅法扶養親屬免稅額定性為租稅優惠，嗣於釋字第 694 號解釋承續此一見解，指明其為國家實現生存權之扶助措施，而釋字第 701 號解釋更擴及至醫藥費用扣除額。然由於釋字第 694 號及第 701 號解釋對於生存權之理解著重於課予國家義務之社會權特性，以致未能清楚認知免稅額及扣除額係為貫徹量能課稅原則；唯有認知生存權作為經濟基本權而具備防禦面向，為量能課稅原則之主觀淨所得原則之核心，方能正確認識所得稅法免稅額及扣除額制度之意旨為具體落實最低生存保障，乃國家課稅權不得侵及之稅課禁區，而非社會福利措施。

稅法作為乘載諸多價值之法體系，本身應與整體憲政秩序具備一貫之價值決定，在憲法統合下承接私法，並與社會法相互協調以完成社會法治國之任務。因此，國家於課徵個人所得稅時，首先務必確保個人之最低生活費不被課徵，並將納稅人之家庭存續納入稅課禁區。其次，最低生存保障之範圍雖有賴立法者依隨政經社會條件予以調整，惟基於憲法之人性觀及法秩序一體性，倘立法者業已於社會法做成基本生活所需之價值判斷，於稅法即不應為不同之判斷。

唯有貫徹最低生存保障在量能課稅原則上之實現，始能履踐婚姻及家庭制度性保障、確保稅法對私法之承接，以及最重要的：所有人民，毫無例外地，皆能在民主社會中，藉由最低生存條件之維持，享有自由權利得以實現之最基本地位，於社會生活及公共參與中，自我負責地做出自我決定、追求自我實現。

關鍵字：社會國原則、民生福利國家原則、人性尊嚴、生存權、最低生存保障、量能課稅原則、主觀淨所得原則、免稅額、扣除額、納稅者權利保護法

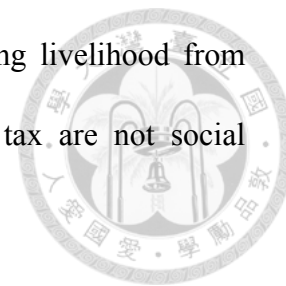
Abstract



If necessities or expenses for basic living are imposed of income tax obligation, right of existence is infringed. Right of existence under Article 15 of the Constitution indicates economic fundamental right, rather than right to live. Due to the limited resources, the protection sphere (“Schutzbereich”) of right of existence is close to Existenzminimum, namely the basic living in accordance with human dignity, maintaining the effectivity of the right. Meanwhile, social rights should be regarded as constitutional rights. Current theories on right of existence focus on its function of claiming necessities for basic living, ignoring the function of protecting basic living from being interfered. Exemptions and deductions of individual income tax as well as prohibition of compulsory execution on basic living show the protecting function of right of existence. Despite that basic living standards change as the time goes, they could be understood from Fundamental National Policies of the Constitution and legislators’ current judgement. Theories on right of existence would be more complete if it contains both function of protection and that of claim.

Judicial Yuan Interpretation No. 415 regards the exemption for an individual towards whom the taxpayer has legal support obligation as a privilege. Interpretation No. 694 follows the opinion and points out the exemption as one of welfare measures to ensure people’s livelihood. Interpretation No. 701 indicates deductions of medical expenses as another measure. However, the opinion that right of existence as State’s obligation rather than individual’s right under Interpretation Nos. 694 and 701 fails to comprehend that the constitutional meaning of exemptions and deductions of individual income tax is to realize principle of ability-to-pay and ensure basic living,

which is the protecting function of right of existence, prohibiting livelihood from being taxed. Exemptions and deductions of individual income tax are not social welfares.



Tax laws are multi-values legal systems in accordance with constitutional values. Under the Constitution, tax laws accept private law and undertake social State's obligations. Hence, the expense that taxpayers pay for maintaining their basic living in accordance with human dignity for themselves and their dependents shall not be taxed. Legislators are obliged to adjust basic living standards and are bound to make the same judgements made in social laws, on the basis of Menschenbild (picture of human beings) and consistency of legal systems.

On the condition that Existenzminimum is ensured under the principle of ability-to-pay, institutional guarantee of marriages and families could be ensured, private law could be accepted by tax laws, and most importantly, all human beings could effectively have freedom and right, make decisions and realize themselves with their basic livings guaranteed.

Keywords: principle of social State, principle of welfare State, human dignity, right of existence, Existenzminimum, principle of ability-to-pay, principle of subjective ability-to-pay, exemptions, deductions, Taxpayer Rights Protection Act

簡 目



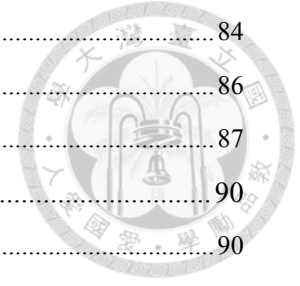
第一章 緒論	1
第一節 問題意識	1
第二節 研究目的、範圍及限制	5
第三節 文獻回顧	6
第四節 研究方法	8
第五節 寫作途徑與論文架構	10
第二章 社會法治國與最低生存保障	11
第一節 社會法治國與國家任務之變遷	11
第二節 生存權之定位與最低生存保障	30
第三節 最低生存保障之解釋與實踐	57
第四節 最低生存保障與貧窮線之劃定	74
第五節 最低生存保障與國家財政	76
第三章 最低生存保障與主觀淨所得原則	80
第一節 租稅國家之社會國任務	80
第二節 量能課稅原則與主觀淨所得原則	82
第三節 所得稅法之免稅額與扣除額制度	101
第四節 以最低生存保障為核心之主觀淨所得原則	118
第五節 小結	158
第四章 所得稅法上最低生存保障之司法實踐	160
第一節 租稅國家司法者之任務	160
第二節 司法院大法官相關解釋	163
第三節 立法裁量違憲審查之困境與突破	174
第四節 行政法院相關判決	176
第五節 小結	205
第五章 結論與建議	206
第一節 結論	206
第二節 建議	208
參考文獻	212

詳 目

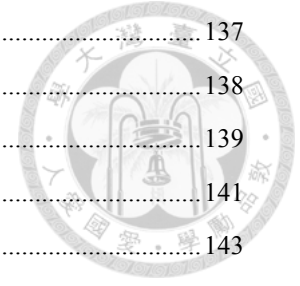


第一章 緒論	1
第一節 問題意識	1
第一項 司法實踐現況	1
第二項 納稅者權利保護法	2
第三項 生存權釋義學之難題	3
第四項 整體法律秩序之價值統合	4
第二節 研究目的、範圍及限制	5
第三節 文獻回顧	6
第四節 研究方法	8
第五節 寫作途徑與論文架構	10
第二章 社會法治國與最低生存保障	11
第一節 社會法治國與國家任務之變遷	11
第一項 社會法治國之起源與內涵	11
第一款 從自由法治國到社會法治國	11
第二款 國家與社會二元論	13
第三款 補充性原則	14
第四款 社會法治國之國家任務及其界限	16
第二項 我國憲法上之社會國原則（民生福利國原則）	18
第三項 社會法治國與租稅國	20
第四項 社會法治國與人性尊嚴	22
第一款 人性尊嚴之意義與性質	22
第二款 人性尊嚴與人格發展	27
第三款 人性尊嚴、人格發展與基本權利	28
第二節 生存權之定位與最低生存保障	30
第一項 學說及實務所建構之生存權	30
第一款 保護領域	31
第二款 權利內涵	32
第一目 學說討論	32
第二目 實務發展	35
第三款 權利性質	37
第四款 生存權與基本國策：社會法治國之生存照顧義務	39
第二項 生存權在我國憲法秩序下之再思考	44

第一款	生存權系譜之再思考.....	44
第二款	生存權為經濟基本權.....	45
第三款	生存權之權利內涵：維持基本生活／最低限度生活.....	48
第四款	生存權作為經濟基本權仍具有自由權功能.....	50
第一目	「基本生存所需不受干預」為生存權而非財產權之保護領域.....	51
第二目	導入防禦權面向並不減損生存權之社會權特性.....	52
第三目	保護義務不減損生存權之消極防禦功能.....	53
第五款	生存權與國家生存照顧義務之重合.....	55
第三項	小結.....	56
第三節	最低生存保障之解釋與實踐.....	57
第一項	人性尊嚴作為詮釋最低生存保障之指導方針.....	57
第二項	最低生存保障之權利內涵.....	59
第三項	家庭最低生存保障.....	59
第四項	最低生存保障與其他社會權.....	60
第一款	健康權.....	60
第二款	居住權.....	62
第五項	最低生存保障之制度實踐.....	65
第一款	最低生存保障之消極面向.....	65
第一目	稅法之免稅額及基本生活費用.....	65
第二目	國防徵用或徵購.....	66
第三目	行政管制措施之必要處分.....	66
第四目	執行政序及債務清理程序.....	67
第二款	最低生存保障之給付面向.....	69
第一目	社會救助制度.....	69
第二目	社會保險.....	72
第四節	最低生存保障與貧窮線之劃定.....	74
第五節	最低生存保障與國家財政.....	76
第三章	最低生存保障與主觀淨所得原則.....	80
第一節	租稅國家之社會國任務.....	80
第一項	生存權保障.....	80
第二項	婚姻與家庭之特別保護.....	82
第二節	量能課稅原則與主觀淨所得原則.....	82
第一項	量能課稅原則之體系.....	83
第一款	量能課稅原則之意義.....	83



第二款	量能課稅原則之憲法依據.....	84
第三款	垂直正義與水平正義.....	86
第四款	稅法之結構性原則.....	87
第二項	量能課稅原則與所得稅.....	90
第一款	所得概念.....	90
第二款	所得稅之屬人稅特性.....	92
第三款	客觀淨所得原則與主觀淨所得原則.....	93
第三項	主觀淨所得原則與所得稅.....	95
第一款	最低生活費為課稅禁區.....	95
第二款	扶養親屬費用.....	97
第三款	扶養親屬合併計稅.....	99
第三節	所得稅法之免稅額與扣除額制度	101
第一項	綜合所得稅之所得淨額計算.....	101
第二項	免稅額與扣除額制度.....	102
第一款	免稅額.....	102
第二款	扣除額.....	104
第三項	免稅額與扣除額之立法沿革與大法官解釋.....	110
第四項	免稅額與扣除額之定性.....	114
第一款	免稅額為最低生存保障之體現.....	115
第二款	扣除額依不同類型而異其性質.....	116
第五項	納稅者權利保護法之基本生活費.....	117
第四節	以最低生存保障為核心之主觀淨所得原則	118
第一項	貧窮線：課稅禁區之鞏固與強化.....	118
第一款	貧窮線之一貫性要求：最低生活費與免稅額.....	119
第二款	納稅者權利保護法基本生活費應考量社會救助法最低生活費.....	120
第三款	納稅者權利保護法之基本生活費之調整應反應實際生活所需.....	123
第四款	標準扣除額與列舉扣除額之擇一.....	125
第二項	家庭最低生存保障.....	126
第一款	民法之法定扶養義務.....	126
第二款	家庭基本生活費用.....	129
第三項	合乎人性尊嚴之最低生活水準.....	131
第一款	所得稅法基本生活費應合於實際.....	131
第二款	最低限度之社會參與生活水準.....	132
第三款	健康維持費用.....	134
第一目	醫藥及生育費用扣除額.....	134



第二目 身心障礙特別扣除額.....	137
第四款 養育及教育相關費用.....	138
第一目 幼兒學前特別扣除額.....	139
第二目 教育學費特別扣除額.....	141
第五款 居住相關費用.....	143
第一目 購屋借款利息扣除額.....	143
第二目 房屋租金支出扣除額.....	146
第三目 房屋修繕相關費用.....	147
第六款 經濟安全及異常負擔.....	148
第一目 保險費用扣除額.....	148
第二目 災害損失扣除額.....	151
第三目 異常負擔.....	152
第四項 附論：單一費用扣除、稅額扣除法.....	156
第五節 小結	158
第四章 所得稅法上最低生存保障之司法實踐.....	160
第一節 租稅國家司法者之任務	160
第二節 司法院大法官相關解釋	163
第一項 司法院大法官釋字第 415 號解釋.....	163
第二項 司法院大法官釋字第 692 號解釋.....	165
第三項 司法院大法官釋字第 694 號解釋.....	167
第四項 司法院大法官釋字第 701 號解釋.....	171
第三節 立法裁量違憲審查之困境與突破	174
第一項 困境.....	174
第二項 突破.....	175
第四節 行政法院相關判決	176
第一項 最高行政法院 92 年度判字第 167 號判決.....	176
第二項 最高行政法院 92 年度判字第 1206 號判決.....	179
第三項 高雄高等行政法院 92 年度簡字第 392 號判決.....	183
第四項 臺北高等行政法院 93 年度簡字第 196 號判決.....	186
第五項 最高行政法院 98 年度判字第 1212 號判決.....	191
第六項 最高行政法院 98 年度判字第 1175 號判決.....	196
第七項 高雄高等行政法院 103 年度簡上字第 65 號判決.....	200
第五節 小結	205
第五章 結論與建議	206

第一節 結論	206
第二節 建議	208
參考文獻	212



表目錄

【表 1】司法院大法官關於憲法第 15 條生存權及基本國策之解釋.....	41
【表 2】所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款免稅額之適用對象、條件及額度...	104
【表 3】所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款扣除額之項目、適用對象及額度...	107
【表 4】所得稅法免稅額與扣除額之法規範變動及其重點說明.....	110
【表 5】96 年至 105 年綜合所得稅免稅額及標準扣除額.....	122
【表 6】96 年至 105 年社會救助最低生活費一覽表.....	123



第一章 緒論

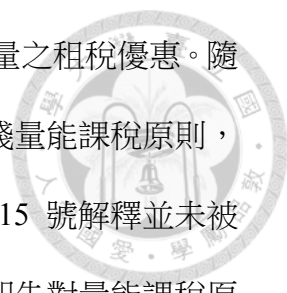
第一節 問題意識

所得稅法第 17 條所定之免稅額及扣除額為個人綜合所得稅之核心制度，亦為學說及實務關注之焦點。儘管學說對此議題已有相當豐富之討論及研究成果，所得稅法第 17 條亦迭經修正，然於實務運作上仍爭議不斷，對於該制度所保障之憲法價值——最低限度生存所需之保障，於理論基礎上依舊未臻明確。

第一項 司法實踐現況

司法院大法官釋字第 415 號解釋將扶養親屬免稅額定性為「租稅優惠」之見解，於歷經釋字第 692 號及第 694 號解釋，時至今日依舊發揮深刻之影響力。儘管釋字第 415 號明確揭示其立法目的在於「使納稅義務人對特定親屬或家屬善盡其法定扶養義務」，而釋字第 692 號解釋更進一步闡明因扶養所增加之支出將「減少負擔所得稅之經濟能力」，然大法官依舊未能清楚表明其憲法基礎。其次，釋字第 694 號及第 701 號解釋雖將扶養親屬免稅額與醫藥費用扣除額連結至憲法第 15 條生存權，然生存權所發揮之作用僅係提高平等原則之審查密度，且其社會權特性使扶養親屬免稅額與醫藥費用扣除額被定性為「生存與生活之扶助措施」而為多端社會政策之一環。

早期行政法院判決如最高行政法院 92 年度判字第 167 號判決，明確將免稅額定性租稅優惠，並認生存權係單純向國家請求給付之請求權，兩者毫無關聯。最高行政法院 92 年度判字第 1206 號判決則認免稅額涉及租稅減免政策之立法裁量問題，故與生存權無涉，最高行政法院 98 年度判字第 1175 號判決亦表示相同之意旨。而多數判決亦受到釋字第 415 號解釋至深至遠之影響：一方面承認扶養



親屬免稅額係為善盡民法扶養義務，另一方面認定其為立法裁量之租稅優惠。隨後，法院之裁判風格雖受學說影響而承認免稅額及扣除額係實踐量能課稅原則，甚或體現最低生存保障及婚姻與家庭制度性保障，然釋字第 415 號解釋並未被「遺忘」，例如臺灣臺北地方法院 104 年度簡字第 318 號判決即先對量能課稅原則之客觀淨所得原則及主觀淨所得原則娓娓道來，復認扶養親屬免稅額除旨在使納稅義務人善盡法定義務外，更寓有保障家庭制度及納稅義務人親屬最低限度之生存福祉之意涵，然其隨後又認扶養親屬免稅額為租稅減免之優惠措施。臺灣高雄地方法院 104 年度簡字第 126 號判決更完全否定扶養親屬免稅額及幼兒學前特別扣除額與量能課稅原則之關係，而該措施僅係立法政策之鼓勵措施，並未影響親屬受扶養之權利，故將之剔除自不構成生存權之侵害。

第二項 納稅者權利保護法

儘管司法實務對於免稅額及扣除額作為生存權保障之定性仍猶疑不決，105 年 12 月 9 日三讀通過、同年 12 月 28 日經總統公布之納稅者權利保護法某程度上具有定紛止爭之作用。該法第 1 條第 1 項明示其立法目的：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」第 4 條第 1 項更明示納稅人及其家庭之課稅禁區：「納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，不得加以課稅。」不過，既有之釋義學多著重於生存權之給付請求權（社會權）面向，對於其消極不受干預之面向則理解為生命權，因此，納稅者權利保護法之立法意旨所揭示之「生存權」究指何者？實有待釐清。其次，釋字第 694 號及第 701 號解釋將生存權理解為課予國家「採取保障人民生存與生活之扶助措施」之義務，而非賦予人民主觀公權利，並據以認免稅額及醫藥費用扣除額係國

家履行前開義務之方式之一。納稅者權利保護法第 4 條規定基本生活費不課稅，是否為立法者所採取之生存照顧措施？甚至為優惠措施？均值得詳加探究。



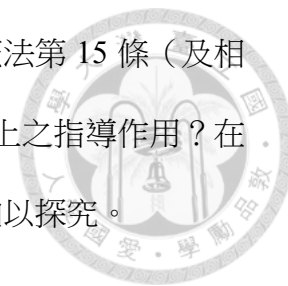
第三項 生存權釋義學之難題

由上可知，綜合所得稅之免稅額及扣除額爭議多源自其定性不明，而其癥結在於：生存權性質曖昧不明，以致無法於立法、行政及司法上發揮應有之作用。國內稅法學者受德國聯邦憲法法院判決之影響，大體上均肯認綜合所得稅之免稅額及部分扣除額為納稅義務人及其家庭最低限度之生存保障；我國大法官雖注意到並嘗試理解此種見解，然除囿於前述揮之不去之「租稅優惠說」外，生存權在基本權利清單上不甚明確之定位使大法官將審查方向帶往國家履行生存照顧義務其平等原則界限，如此非但承接歷來大法官對於國家照顧義務之審查方式，亦無違背釋字第 415 號解釋，甚至得以避免正面論述憲法第 15 條生存權之內涵。而前述受稅法學者所肯認之最低生存保障之見解在我國憲法體系中應如何看待？甚少受到討論。既有之生存權釋義學能否容納此種見解？亦不無疑問。

目前國內既有之生存權釋義學，多著墨於其給付請求權之特性，並基於權力分立及資源分配權限，承認政策部門具有相當形成空間，惟同時淡化其主觀公權利之特性；而社會法治國原則之生存照顧任務則更加模糊人民權利與國家義務之界限，其結果為生存權不斷被推向立法機關及行政機關之裁量範圍。因此，大法官甚少於個案中明白表示涉及憲法第 15 條生存權，即便於少數個案提及，亦從未闡明其權利內涵。生存權之功能似乎僅在「理論上」使人民有機會進入違憲審查程序¹，卻難以被正視為違憲審查基準。

¹ 然比起憲法第 15 條生存權，憲法第 7 條平等原則似乎更容易使大法官接受，何況在給付行政中，平等原則作為給付國家之界限往往亦為爭議之處，此可見釋字第 727 號解釋理由書：「立法機關就各種社會給付之優先順序、規範目的、受益人範圍、給付方式及額度等有關規定，自有充分之形成自由，得斟酌對人民保護照顧之需求及國家財政狀況等因素，制定法律，將福利資源為

即便充分肯認政策部門對於生存權實現之形成自由，然憲法第 15 條（及相關基本國策章之規定）究竟對立法者及行政機關發揮多少實質上之指導作用？在財稅領域、個人綜合所得稅中，究否居於關鍵地位？均值得加以探究。



第四項 整體法律秩序之價值統合

理想中之法律秩序應為嚴謹而無內在矛盾之規範系統，其背後所蘊涵之價值觀應能貫徹整個法系統，故立法者首先應確保其所為之個別價值決定符合整體法律秩序之價值觀，於個別次系統所為之各種決定，如無事務本質之差異或特定政策目的，不應相互矛盾；縱然價值觀之間或各個價值之間可能發生衝突，立法者有義務做出適切之調和。

從規範結構觀察，憲法係規定人民之基本權利與義務以及國家機關之權限與目標之最高法規範；從體系及目的觀察，憲法之終極目的係在保障人民之自主性，為達此目的，除透過權力分立之機制限制國家機關之權力，尚要求人民協力負擔公共任務之一部，而現代國家尚負有矯正社會之不平等及不正義之責任。此即憲法之基本價值觀，由是延伸出各種憲法價值並由國家加以具體實踐。為確保整體法秩序並無矛盾，國家必須確保其價值決定之間無相互違背之處，如彼此間存在衝突亦應加以調和而使法系統之運作無礙。

體系正義即在要求當立法者對某特定事物或社會生活事實已做成具有原則性之基本價值決定後，其即負有義務於後續之立法中嚴守該基本價值，避免做出違反基本價值之異質決定而使法秩序存在矛盾²，進而阻礙法體系之運作，以致

限定性之分配(本院釋字第四八五號解釋參照)，倘該給付規定所以為差別待遇之目的係屬正當，且所採手段與目的之達成間具合理關聯，即與平等原則無違。」

² 許宗力(2007)，〈從大法官解釋看平等原則與違憲審查〉，《法與國家權力(二)》，頁 165，臺北：元照。

人民之基本權利遭侵害。因此，立法者負有「保持立法前後一貫性」之義務³。惟無論體系內之價值決定或跨體系之價值決定，司法者欲判斷立法者所為之不同決定有無正當理由實非易事⁴。不過即便承認立法者為不同價值決定之裁量空間，仍應受憲法規範之拘束，尤其憲法原則及憲法價值觀（釋字第 405 號、第 647 號、第 662 號及第 664 號解釋）。如於不同法律體系中作出不一致之價值判斷，立法者應提出合理之正當性理由，司法者當應審查該理由是否合憲。

上開整體法秩序價值一貫性之意識，將隱約貫穿前文，故乃於緒論優先說明。稅法對私法之承接與調整即在確保私法體系之價值不致於在稅法體系全盤被否定，而透過稅法履行社會目的之規範，亦應與社會法相互協調，以避免產生價值判斷的矛盾及不合理之結果⁵。更重要者為，立法者如已於法體系中具體判斷「符合人性尊嚴之基本生活」，如無正當理由即不得於稅法不加以承認，此當係避免綜合所得稅之免稅額及扣除額淪為各方利益討價還價之「交易」，故必須先探尋憲法保障之生存權範圍為何，再將之落實於所得稅法中⁶。

第二節 研究目的、範圍及限制

本論文之研究目的為站在「以生存權為核心之量能課稅原則」之視角，檢視現行規範及實務見解，期能敦促立法者及司法者於綜合所得稅中有效貫徹最低生存保障。因此，必須先理解「生存權」、「最低生存保障」之內涵及其憲法定位，方能進一步理解其在稅法領域所發揮之功能。

本論文之研究對象為所得稅法第 17 條綜合所得稅中之免稅額及（與生存權

³ 李惠宗（2012），〈富者的原罪？從司法院釋字第 688 號解釋的體系正義論檢討股票孳息他益信託課稅的立法選擇〉，《法令月刊》，63 卷 5 期，頁 16。

⁴ 請參照陳敏及林錫堯於釋字第 667 號解釋所提協同意見書（共同提出）及許玉秀於同號解釋所提不同意見書對於跨體系比較之不同見解。詳參：陳敏、林錫堯（2009），司法院大法官釋字第 667 號解釋協同意見書；許玉秀（2009），司法院大法官釋字第 667 號解釋不同意見書。

⁵ 陳清秀（2010），〈社會國家原則在稅法上之運用（上）〉，《台灣法學雜誌》，164 期，頁 37-38。

⁶ 蔡孟彥（2008），〈從憲法保障檢討扣免額（中）〉，《稅務旬刊》，2060 期，頁 17。

相關)扣除額,並述及納稅者權利保護法第4條之規定;稽徵程序及執行程序雖可能亦涉及生存權或最低生存保障之侵害,惟本論文僅於第五章之建議部分稍加論述,而不另闢專章、專節。至於其他稅目所涉生存權議題則存而不論。

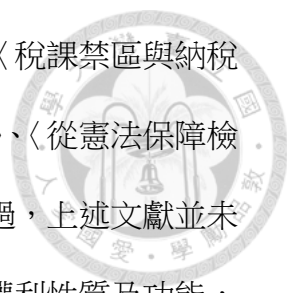
本論文受有之研究限制有二。其一,由於生存權作為經濟保障之防禦功能向來備受忽略,又經常作為我國立法例之德國及日本其憲法文本就「生存權」之部分與我國憲法並非可完全無保留地相提併論;縱使日本憲法與我國於規範上最為接近,其學說討論幾乎集中在生存權之給付功能;又縱使我國憲法理論多受德國所影響,然如忽略憲法文本差異性而逕將德國之生存權釋義學用以詮釋我國憲法第15條之生存權,此種脈絡化應用終將導致水土不服。據此,本論文首先欲論述之「生存權防禦面向」僅能建立於國內既有之稀少文獻及相關聯實務見解。其二,本論文之主軸為「確立經濟生存之防禦面向,進而將之帶入量能課稅原則之主觀淨所得原則」,為避免併存第二條主軸至論文結構雜沓,就立法裁量之司法審查部分僅集中於稅法領域且淺嚐即止,而不引用相關學說文獻作基本理論說明。

第三節 文獻回顧

按法學論文需有文獻回顧之章節,其目的除說明相關議題之學術發展史外,亦在凸顯寫作目的及貢獻,並點出研究者之自我期許⁷。以下分別說明學者文獻及學位論文。

綜合所得稅之免稅額及若干扣除額為憲法生存權、最低生存保障之體現,此為國內稅法學者之共識,如葛克昌〈綜合所得稅與憲法〉(2009)、陳清秀〈生存權的保障與租稅的課徵〉(1994)、柯格鐘〈論免稅額與扣除額之意義:最高行政

⁷ 特此感謝指導教授葛克昌老師對於文獻回顧重要性之提點。



法院九十八年度判字第一一七五號判決評釋》(2014)、黃士洲〈稅課禁區與納稅人權利保障〉(2011)及蔡孟彥〈從憲法保障檢討扣免額(上)〉、〈從憲法保障檢討扣免額(中)〉、〈從憲法保障檢討扣免額(下)〉(2008)。不過，上述文獻並未單獨深究憲法第 15 條生存權之意涵。探究生存權之內涵，尤其權利性質及功能，係為更有效確保最低生存保障在綜合所得稅之落實，使「稅課禁區」或「課稅禁區」具有更明確之憲法意義，從而作為立法者之拘束原則、指導方針及司法者違憲審查、解釋及適用法律、填補法律漏洞之著力點。

學位論文則多選定特定切入視角，如婚姻與家庭制度性保障、民法與稅法之承接、老年法學、課稅單位等議題，再根據該議題確立研究對象，如李芳宜《扶養親屬免稅額之研究》(2009)、陳威帆《從扶養親屬免稅額相關判決看婚姻家庭保障之建構》(2010)、周明萱《所得稅法上婚姻家庭之保護》(2012)、林雅嫻《所得稅法與高齡化社會：以老年健康及經濟安全為中心》(2012)、張書瑋《論扶養親屬免稅額制度》(2013)、呂怡燕《論扶養親屬費用之課稅：民法與稅法之調和》(2014)、張心怡《扶養親屬免稅額及扣除額之探討》(2014)及羅春祝《因應少子高齡化所得稅法制之研究：以所得稅法第 17 條為主題》(2014)。由此可知，所得稅法第 17 條免稅額及扣除額近年來雖為法律學位論文之熱門研究對象，惟均未單獨從憲法第 15 條生存權或最低生存保障之角度作為主軸，故於研究範圍多侷限於與所選定議題有關之免稅額項目或扣除額項目。

本文則從更宏觀之生存權、最低生存保障作為切入視角，全面檢視綜合所得稅之免稅額與扣除額及納稅者權利保護法之基本生活費，以及司法院大法官相關解釋與行政法院判決。誠然，或許無法避免打擊範圍過廣之批評，不過如本文能多少發揮拋磚引玉之功效，至少「經濟生存保障之防禦面向」之理論真空能獲得些許重視，進而理解納稅者權利保護法第 1 條第 1 項之生存權其內涵、性質及功

能在稅法研究中之重要性，從而能更具體說明量能課稅原則之主觀淨所得原則於現行法規如何檢討、於個案中如何解釋及適用，則筆者多少能得到欣慰。



第四節 研究方法


法學論文是否有所謂「研究方法」？有論者曾經對此提出質疑並加以探討⁸，亦有為數不少之法律學位論文直接省略研究方法之章節。按人文社會科學之所以有研究方法，其目的在於確保研究過程及成果具有某程度之「科學性」、「客觀性」，避免參雜過多研究人員之主觀意見，並於後續研究、提出批判或實際應用時，有一方法上之脈絡可資遵循，而不至於產生理論或應用上之偏差。法律學科雖有「法學方法論」，惟法學方法之主要目的為「於具體個案中，針對實證法規範進行解釋及適用，或對實證法規範之漏洞進行解釋、填補及適用」；至於法學論文則不僅在解釋及適用實證法規範於具體個案，尚涉及實證法規範之法律價值，甚至針對法學方法之操作為後設思考及論述，簡言之，即是對權威性文本進行「解釋」或「釋義」⁹。即便如此，法學方法至少提供一可資遵循之研究路徑或體系性、系統性之解釋方法，避免法學論文淪為望文生義或個人直觀意見之抒發，蓋法學研究為基於精確思維並運用法學嚴謹方法所呈現之「論證」，而非單純文字平面式之「論述」¹⁰。據此，「以法學方法為出發點」之研究態度，對於學說文獻及實務見解之解讀有相當助益，而應作為從事法學研究之基本思維。

對於憲法之解釋，釋字第 392 號解釋理由書提出相當精闢之見解：「固然憲法之解釋有其多種方法，惟單就本解釋案所涉及之客觀說與主觀說而論，前者係

⁸ 林子傑（2007），《人之圖像與憲法解釋》，頁 21-29，台北：自刊。氏尤其對於「文獻分析法」及「比較法研究法」作為研究方法之說服力有所質疑。

⁹ 關於「法釋義學作為法學」之主張，學者張嘉尹有相當精彩之說明，詳參：張嘉尹（2015），〈憲法之「科際整合」研究的意義與可能性：一個方法論的反思〉，《憲法學的新視野（二）：憲法科際整合研究的理論與實踐》，頁 12-17，台北：五南。

¹⁰ 吳信華（2015），《憲法釋論》，2 版，頁 35，台北：三民。



以憲法之客觀規範意旨為解釋之依據，後者則須忠實反映制憲者之原意；然其雖係如此，仍亦應以制憲者已明確表明之憲法文字為依據，唯有在憲法文義不明，方應併將制憲當時之史料或背景加以佐証；蓋制憲原意之探求並非易事，其涉及起草者與制定者（批准者）之關係與各種史料紀錄之差異，若無一定之標準或依據，極易流於獨斷與恣意；況且所謂制憲當時存在之事實，本即屬憲法規範之對象，又何能再執該項事實以解釋憲法？」從而認為：「總之，憲法並非靜止之概念，其乃孕育於一持續更新之國家成長過程中，依據抽象憲法條文對於現所存在之狀況而為法的抉擇，當不能排除時代演進而隨之有所變遷之適用上問題。從歷史上探知憲法規範性的意義固有其必要；但憲法規定本身之作用及其所負之使命，則不能不從整體法秩序中為價值之判斷，並藉此為一符合此項價值秩序之決定。人權保障乃我國現在文化體系中之最高準則，並亦當今先進文明社會共同之準繩。作為憲法此一規範主體之國民，其在現實生活中所表現之意念，究欲憲法達成何種之任務，於解釋適用時，殊不得不就其所顯示之價值秩序為必要之考量。」前開解釋指出憲法解釋論之關鍵：解釋憲法應優先考量「解釋當下」之整體法秩序所體現之價值。而憲法釋義學為保持一致性及融貫性，必須追求體系論證¹¹。因此，各種法學方法僅係探求價值之工具，對於法學研究而言，重要者為以系統性、體系性之方法詮釋規範文本所隱含之規範目的及法價值，並以該目的及價值作為解釋憲法、從事憲法釋義學之導引。

至於法律之解釋，或更具體地聚焦於稅法之解釋¹²，學者葛克昌於〈租稅國家之憲法界限〉（2009）一文中，曾提出極具參考價值之見解：「稅法體系為一種具有目的性原則所組成之秩序。為稅法解釋時，即在稅法系統及源於原理原則價

¹¹ 張嘉尹，前揭註 9，頁 19。

¹² 關於稅法解釋之法學方法，請參照：黃士洲（2013），〈實質課稅與稅法目的解釋：稅捐稽徵法第 12 條之 1 及實質課稅涉訟實例〉，葛克昌（主編），《實質課稅與行政法院判決》，頁 32-49，台北：翰蘆。

值及立法目的之內，從事思維工作。法律解釋者，探求其規範意旨，亦即探求規範內符合其價值內涵或技術性目的。稅法解釋首先須斟酌規範之基本及特殊價值或立法目的，從中推究出法律條文中目的內涵，法律解釋不斟酌法律體系，容易流為自由聯想之感情法學，例如實質課稅原則常被誤用即是；不然則淪為盲目的概念法學。」¹³由此可知，無論係憲法或法律層次，均必須從法體系探求規範目的及法價值，並以之作為法律解釋或法釋義學之導引。

法學論文之研究方法中，比較值得進一步探討之方法論為「比較法」及「跨學科研究」，惟本文均未予以運用，故不予討論。

綜上所述，本文即係從憲法及相關法律之規範體系中，由學說文獻及實務見解所抽繹出之法律價值及規範目的，隱而未顯地操作一般法學方法，作為從事本研究之憑藉。

第五節 寫作途徑與論文架構

本論文第二章先自社會國法治國之理論基礎加以切入，再由人性尊嚴之概念建構憲法上人之圖像。隨後即概覽學說及實務所發展之生存權釋義學，加以檢討後即開展最低生存保障所應有之內涵。

第三章從量能課稅原則為出發點並釐清其內涵，延伸至所得稅及主、客觀淨所得原則，嗣稍加介紹所得稅法之免稅額及扣除額制度。隨後即結合第二章之最低生存保障至主觀淨所得原則，進而對現行免稅額及扣除額相關規範進行檢討。

第四章則以前述內容為基礎，對相關之司法院大法官解釋及行政法院判決進行說明及評析。

第五章除總結以上論述外，尚提出若干建議。

¹³ 葛克昌（2009），〈租稅國家之憲法界限〉，《所得稅與憲法》，3版，頁289-290，台北：翰蘆。



第二章 社會法治國與最低生存保障

第一節 社會法治國與國家任務之變遷

個人基本生存需求應受保障之價值觀，並非自始即存在於法治國，而係歷經一連串社會變遷後，始確立於憲法秩序中。此種保障之性質，亦由國家對個人單方面恩惠性、福利性之給付措施，於人性尊嚴價值普世化後，逐漸轉變為個人對國家請求之權利。

第一項 社會法治國之起源與內涵

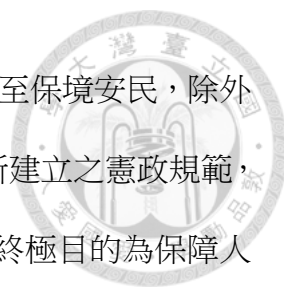
憲政理念之變遷當須注意歐洲政治發展史，尤其文藝復興後自由市之興起與莊園制度之瓦解，政治權力重心從各地貴族階級移往君主，且逐漸擺脫天主教教皇之權力，民族國家於焉獲得發展空間，國家之型態亦逐漸浮現。近代國家之政治雛型形成於 16 世紀，政治理念上深受啟蒙運動時期盧梭、孟德斯鳩及伏爾泰等人之影響，法國大革命及美國獨立運動後更確立人本思想作為國家構成之核心理念，而為國家統治正當性之基礎。

第一款 從自由法治國到社會法治國

政治權力往往為侵害人民生命、財產、人身自由之主要來源，是以法治國家基本理念即在限制國家權力之行使，以保障個人之自由權利不受干預。惟宗教戰爭後主權獨立國家建立之初期，為內求統一、外求獨立，政府乃以警察為重要手段干預人民生活，進而限制人民自由，是為警察國家¹⁴。嗣後受個人主義及自由主義之影響，乃有自由法治國之理念¹⁵，警察雖仍代表國家權力，不過僅係維持最基

¹⁴ 林紀東（1968），〈福利國家與基本人權〉，《憲政思潮》，2 期，頁 17-18。

¹⁵ 林紀東，同前註，頁 18-19。



本之社會秩序，是以自由法治國即為夜警國家¹⁶，國家任務限縮至保境安民，除外之事則應由個人自理，國家非不得已不得加以干涉¹⁷。於此背景所建立之憲政規範，如權力分立或其他法治國原則，皆在防範國家權力過度擴張，終極目的為保障人民之自由權利。

由於國家原則上不干涉個人之自由權利乃至於社會活動，在經濟政策上乃採取自由放任（*laissez-faire*）之態度，以自由競爭市場為核心之資本主義社會於焉成形，財富之累積不再依附政治權力，而係倚靠個人資本之自由運用。惟「大者恆大」作為資本主義之本質，財富過度集中於經濟強勢者之結果，加劇貧富間之差距、勞動者與資本家間之產生階級對立，社會問題層出不窮，人民所享有之自由淪為「畫餅充飢之自由」或「睡在巴黎橋下之自由」。因此社會主義乃由是而生，希冀透過各種措施以彌平社會問題，「社會法治國」即在此背景下成為憲政理念。

詳言之，國家不應再以消極維持基本社會秩序為其主要任務，而應積極促進並維繫社會正義與社會安全¹⁸。過去自由法治國之目的係保障人民之自由權利，但其行使之實質要件及前提，並不屬於國家保障範圍；社會法治國則在將此實質要件之確保納為國家目標，國家轉而對社會積極干預，且負有義務透過以下方式減緩社會矛盾：確保機會平等、人格自由發展、以公共利益限制個人權利、改善與保護經濟弱勢者之地位¹⁹。由此可知，國家任務從個人自由權利之保障及社會秩序之維護，轉變為積極形成社會秩序。

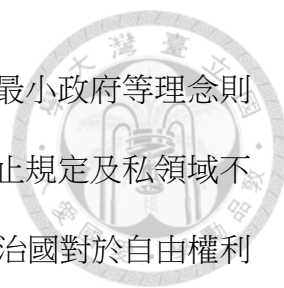
社會法治國乃係對自由法治國之反省，因此前者部分承繼後者之理念，部分則加以修正。易言之，自由法治國之基本權利保障、私法自治原則、權力分立及

¹⁶ 許育典（2003），〈社會國〉，《月旦法學教室》，12期，頁38。

¹⁷ 林紀東，前揭註14，頁18。

¹⁸ 詹鎮榮（2006），〈社會國原則：起源、內涵及規範效力〉，《月旦法學教室》，41期，頁32。

¹⁹ 葛克昌（1996），〈稅法與民生福利國家〉，《國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念》，頁205，台北：元照。



法治原則為社會國所接受；至於天賦人權、契約優先於法律及最小政府等理念則遭摒棄，取而代之者為基本權利之社會化、社會立法之強制禁止規定及私領域不得違反公共利益²⁰。是以，建構於自由主義及個人主義之自由法治國對於自由權利之行使給予最大空間，國家不得以公共利益為由加以限制，惟其結果既造成社會不平等，社會法治國乃允許甚或要求國家以公共利益之名義對基本權利課予社會義務，而該義務之課予亦當僅於矯治不平等以達實質平等之範圍內始具有正當性，故社會國亦為法治國之道理即存於焉。

第二款 國家與社會二元論

觀察歐洲政治史，當各個分立之政治團體逐漸整合成由君主專制與官僚體制組成之國家組織，同時亦出現「市民社會」此種外於國家而有其獨立結構之生活領域，並促成國家與社會分離²¹，是為國家與社會二元論。然而，當國家本於社會法治國理念積極介入社會領域、社會在民主理念下藉由選舉及利益團體影響國家意思之形成，上述國家與社會之區分逐漸模糊²²。由此觀之，二元論似日益不具實益，蓋社會法治國強調國家積極介入社會以維繫實質上平等，民主國家之運作則係建立在政黨政治及選舉制度，利益團體將多元意見帶入國會進行公共討論，傳統二元論之視角似不再能詮釋國家政治權力受制於政黨與利益團體之現象²³；而以民主原則為基礎之憲政體制，人民本身即為國家權力之來源，社會已非外於國家之結構²⁴。

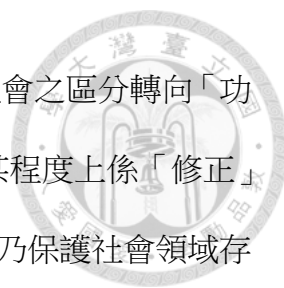
²⁰ 葛克昌（1996），〈社會福利給付與租稅正義〉，《國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念》，頁 50-51，台北：元照。

²¹ 李建良（2007），〈自由、人權與市民社會：國家與社會二元論的歷史淵源與現代意義〉，《憲法理論與實踐（二）》，2 版，頁 9-10，台北：學林。

²² 葛克昌（1996），〈國家與社會二元論及其憲法意義〉，《國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念》，頁 12，台北：元照。

²³ 「多元國家理論」之提出乃建立在民主體制與政黨政治，以取代國家與社會二元論。詳參：葛克昌，同前註，頁 27-30。

²⁴ 李建良，前揭註 21，頁 17。



不過，二元論並非從此不再具有立論價值，反而使國家與社會之區分轉向「功能性」之意義，而成為社會法治國之基礎²⁵，甚至社會國原則某程度上係「修正」國家與社會之互補與依存關係²⁶。詳言之，由於憲法上基本權利乃保護社會領域存在之最重要工具²⁷，二元論之意義即在於保障個人自由，透過國家與社會之區分作為保護人民自由之結構形式，避免因國家與社會「融合」導致自由消失殆盡²⁸。據此，當國家積極形成社會秩序時，應謹守其分際——排除社會之不平等及不自由，否則可能質變為極權國家²⁹。我國憲法第 23 條規定基於公共利益以法律限制人民之自由與權利時，必須以「所必要者」（比例原則）為限，即足以表明二元論之現代意義：國家權能逐漸擴張之今日仍有其憲法界限³⁰。此外，國家與社會間藉由民主政治形成必要之交互作用與相互關聯，其界分不僅未阻隔人民參與公共事務之機會，反而活絡民主政治之運作³¹。

第三款 補充性原則

國家與社會區分二元論之當今意義在於限制國家權力以保障基本權利，然社會法治國既要求國家積極形成社會秩序，並以排除不平等與不自由為己任，國家究應於何種情形介入社會始不過當，則須藉助補充性原則加以判斷³²。

補充性原則係個人與不同層級團體間之權限分配原則，亦即個人或初階團體對於個人事務之處理具有優先地位，社會與國家僅立於補充與協助之地位³³，其目

²⁵ 葛克昌，前揭註 22，頁 32-35；李建良，前揭註 21，頁 20-21。

²⁶ 詹鎮榮（2006），〈社會國原則：責任主體、類型及界限〉，《月旦法學教室》，42 期，頁 46。

²⁷ 葛克昌，前揭註 22，頁 28。

²⁸ 李建良，前揭註 21，頁 17-19。

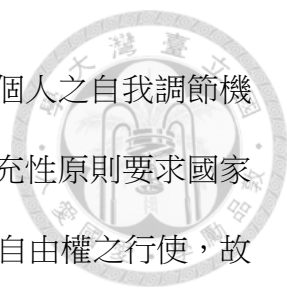
²⁹ 李建良，前揭註 21，頁 26-27。

³⁰ 葛克昌，前揭註 22，頁 38-39。

³¹ 李建良，前揭註 21，頁 23-25，台北：學林。

³² 「補充性原則」概念起源於天主教社會學理論，其初始理念係源自於教宗 Pius 十一世於西元 1931 年所發表之通諭 *Quadragesimo anno*。請參照：詹鎮榮（2011），〈補充性原則〉，《民營化法與管制革新》，2 版，頁 283-284，台北：元照；張桐銳（2002），〈補充性原則與社會政策〉，黃宗樂教授祝壽論文集編輯委員會（編），《黃宗樂教授六秩祝賀：公法學篇（一）》，頁 223-227，台北：學林。

³³ 詹鎮榮，同前註，頁 284。



的在於保障人民之自由權利，並留予社會自由發展空間，維護個人之自我調節機能。具體言之，當國家權力與個人自由權利間發生衝突時，補充性原則要求國家需具有維護公共利益之「必要性」，俾利個人之人格自由發展及自由權之行使，故此原則於基本權利之保障層面上常以比例原則之「必要性原則」加以體現³⁴。此外，補充性原則除要求國家行為必須有所節制外，尚須防止社會出現集權化或寡佔化之現象，以確保人民之自由及社會之自我調適機能³⁵。

在社會法治國，補充性原則更積極指明國家任務之界限。蓋個人或家庭對於其安全確保具有較高之品質及效率，應當先由個人或家庭自行滿足，若有不足方允許國家之社會安全體系介入³⁶。此種個人及社會機能之維持亦為社會法治國實踐之基礎，否則國家無限擴張其社會政策權能非但將降低人民工作及自我照顧之意願³⁷，甚至導致個人於不知不覺中被宣告「監護宣告」及「規格化」³⁸，國家透過權限行使而成為形塑「良善之人」之家父長，完全違背現代法治國對於人所預設自我負責地追求、實現自我之圖像³⁹。是以，個人對於其生活之維持應先用盡一切方法，如有不足則由家庭成員維持；若家庭亦無力維持生活，始能接受國家救助。而國家救助之方法，當先以稅法支持社會救助，有所不及則以現金救助，再不足方能以服務給付之方式⁴⁰。據此，補充性原則在救助體系上可謂「幫助使其自助」⁴¹。

³⁴ 詹鎮榮，前揭註 32，頁 286-287。

³⁵ 李建良，前揭註 21，頁 21-23。

³⁶ 葛克昌，前揭註 20，頁 68。

³⁷ 葛克昌，前揭註 19，頁 173-174。

³⁸ 葛克昌，前揭註 19，頁 201。

³⁹ 請參本節第四項第三款之內容。

⁴⁰ 葛克昌，前揭註 20，頁 68。

⁴¹ 張桐銳，前揭註 32，頁 225。



第四款 社會法治國之國家任務及其界限

國家本於社會國原則有所作為，其目的在排除社會之不平等與不自由，以建立實現社會正義之基本條件⁴²，並使人民享有實現自由權利之前提。一般認為，社會國原則之內涵至少包含「社會安全」與「社會正義」⁴³，如從我國憲法基本國策章各節之相關規定，社會法治國之國家任務如下⁴⁴：

一、合乎人性尊嚴之基本生存條件：對於人民因故無法自行維生時，國家有義務積極採取措施，使其得以回復自營能力，如依憲法第 155 條後段制定社會救濟法、國家自行提供生存所需之物質及服務，又如憲法第 144 條所定「公用事業公營原則」，並創設「生存照顧」之概念⁴⁵。

二、社會正義：為消弭或調整社會衝突或對立，國家有義務制定並實行合乎公平之社會政策，透過財產重分配創設實質機會平等之條件。如憲法第 142 條平均地權及節制資本、第 143 條第 3 項漲價歸公、第 145 條第 1 項防止資本或財富集中、第 153 條對勞工、農民及婦女兒童勞動者之保護、第 154 條勞資協調合作原則、第 159 條平等受國民教育機會、憲法增修條文第 10 條第 6 項兩性實質平等、同條第 7 項身心障礙者特別保護、同條第 8 項社會福利預算優先編列、同條第 11 項及第 12 項對原住民族之特別保護。

三、社會安全：當人民遭受典型之社會生活風險，如疾病、意外、失業、年老、死亡或工作傷害，致喪失或減少原有收入或臨時需支付大筆費用，國家透過金錢給付之方式加以協助，制度設計上有社會扶助、社會保險及社會福利，憲法

⁴² 李建良，前揭註 21，頁 27。

⁴³ 許育典，前揭註 16，頁 41-42。

⁴⁴ 詹鎮榮，前揭註 18，頁 34-37。

⁴⁵ 釋字第 428 號解釋：「公用事業，以公營為原則，憲法第一百四十四條前段定有明文。國家基於對人民生存照顧之義務、達成給付行政之功能，經營各類公用事業，期以合理之費率，普遍而穩定提供人民所需之各項服務，得對公用事業因經營所生之損失補償或損害賠償責任予以相當之限制，惟因涉及人民之權利，自須符合憲法第二十三條之規定。」



第 155 條前段社會保險制度、憲法增修條文第 10 條第 5 項全民健康保險以及同條第 8 項社會福利預算優先編列。

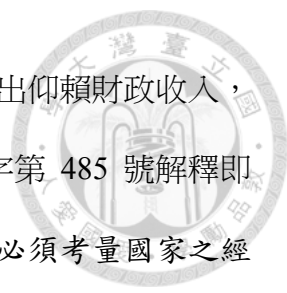
社會國原則作為憲法原則，國家各機關均應受拘束，不過由於社會國之概念係隨不同國家之政經條件及時空環境而有所變動，除非憲法有明確規定實現之手段及方式，否則立法者享有斟酌社會經濟條件之廣泛形成空間⁴⁶。行政機關於執行立法者所制定之社會法規或所授權之社會政策時，亦有相當之裁量空間。政策部門之所以具有廣泛之形成空間，乃因社會國任務係以「資源重分配」作為積極矯治不公平、不平等之重要手段，於功能上較適宜將分配決定權限交由政策部門，況且我國憲法基本國策相關規定雖屬明確，但事實上僅就目標方向加以規範，如何遂行目標乃委託立法者加以決定。不過，並非謂政策部門之裁量空間除具體憲法條文文義外即不受拘束，其政策之形成與實行除應符合社會國理念及各條文所蘊含之價值決定，尚必須符合法治國原則及其他憲法價值觀，並以基本權利為其界限，此即司法者之任務所在。

國家與社會之區分既仍有其存在價值，當為國家任務擴展之前提要件，而構成國家行為之界限⁴⁷，以保障個人之基本權利及自由發展空間。憲法第 23 條雖允許以公共利益之名義限制基本權利，但仍應有法律明文規定，且必須通過比例原則之檢驗。因此，排除不平等、不正義而對基本權利有所干預雖為社會法治國之必然，惟其既承接自由法治國，當應在達成實質法治國理念前先符合形式法治國諸原則，是以法治國原則亦為社會國任務之限制⁴⁸。據此，「社會法治國」一詞即足以同時表明現代國家之任務所在及其任務行使之界限。

⁴⁶ 詹鎮榮，前揭註 26，頁 45。

⁴⁷ 葛克昌（2002），〈婦女政策之憲法基礎：憲法增修第十條第六項意旨〉，黃宗樂教授祝壽論文集編輯委員會（編），《黃宗樂教授六秩祝賀：公法學篇（一）》，頁 187，台北：學林。

⁴⁸ 陳愛娥（1997），〈自由、平等、博愛：社會國原則與法治國原則的交互作用〉，《臺大法學論叢》，26 卷 2 期，頁 128-133；詹鎮榮，前揭註 26，頁 52-55。



此外，資源重分配既為重要手段，國家於擴展及執行務之支出仰賴財政收入，故國家財政負擔能力亦構成社會法治國行使其任務之界限，釋字第 485 號解釋即揭示相同之意旨：「鑒於國家資源有限，有關社會政策之立法，必須考量國家之經濟及財政狀況，依資源有效利用之原則，……就福利資源為妥善之分配……。」不過，並非謂政策部門得任意以財政不足為由推諉憲法所委託之任務，如憲法增修條文第 10 條第 8 款後段規定「對於社會救助和國民就業等救濟性支出應優先編列」，即在表示立法者及行政機關不得基於財政理由怠為社會政策⁴⁹。

第二項 我國憲法上之社會國原則（民生福利國原則）

我國憲法在結構上已十足展現社會國原則，大法官於釋字第 485 號解釋加以確認：「憲法係以促進民生福祉為一項基本原則，此觀憲法前言、第一條、基本國策章及憲法增修條文第十條之規定自明。本此原則國家應提供各種給付，以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民，推行社會安全等民生福利措施。」其所指之「促進民生福祉之原則」即為社會國原則⁵⁰。作為一項憲法原則，相對於「民主國原則」與「共和國原則」係憲法上國家結構之形式原則，「社會國原則」則屬內容原則⁵¹，直指實質法之正義，而不同於「法治國原則」係由形式法導向之制定法做觀察⁵²。釋字第 550 號解釋更明確表示，社會福利乃國家應盡之照顧義務；換言之，社會國原則並非單純之國家施政方針，

⁴⁹ 詹鎮榮，前揭註 26，頁 52。

⁵⁰ 無論在用詞上係採「民生福祉」、「民生福利國家」或「社會福利國家」之用語，其實質內涵均與「社會國」並無不同。詹鎮榮，前揭註 18，頁 33。學者黃舒芃更進一步指出，我國所謂「民生福利國原則」與德國基本法第 20 條之「社會國原則」，在憲法上之任務及價值取向並無二致。黃舒芃（2009），〈社會權在我國憲法中的保障〉，《民主國家的憲法及其守護者》，頁 108，台北：元照。不過，學者謝榮堂認為，從文義解釋觀之，「福利」一詞係權利義務關係之單方面恩惠或施捨，而權利則為人民得向國家具體請求，同時國家亦被賦予滿足人民請求之給付義務，兩者在意義上存在頗大之區別。謝榮堂（2008），〈社會法治國之理想與實踐〉，《社會法治國基礎問題與權利救濟》，頁 4，台北：元照。

⁵¹ 葛克昌，前揭註 19，頁 196。

⁵² 許育典，前揭註 43，頁 39。



尚課予國家實踐義務。

不過，憲法基本國策章僅能呈現社會國理念而不具強制拘束力，真正得作為直接拘束國家之規範依據為憲法第 23 條——其表徵基本權之行使應受公共利益（社會目的）之拘束⁵³。而憲法第 15 條於財產權保障外，尚冠以「生存權、工作權」之保障，與憲法第 23 條基於公共利益得於必要時以法律限制人民之自由權利，同為我國憲法選擇社會法治國而非自由法治國之基本價值判斷之二大根源⁵⁴。憲法第 23 條所定「社會保留條款」表明國家僅能於法律有依據、基於公共利益及必要範圍內始得限制基本權，故我國之社會國仍奠基在自由法治國之基礎上⁵⁵。

從釋憲實務之見解亦可看出社會法治國之體現。關於基本權利之社會化，有釋字第 564 號及第 577 號解釋以社會義務限制財產權之行使；關於社會立法之強制禁止規範，釋字第 578 號解釋認為以行政罰監督雇主履行勞工退休金之給付義務不違背契約自由與財產權之保障，釋字第 609 號解釋則揭示勞工保險之參加與否具有強制性，釋字第 726 號解釋明確表示契約自由不得對抗勞動基準法所設定之最低限度法律保障；另外關於私領域自由權利之行使不得違反公共利益，如釋字第 576 號解釋表明基於維護公益之必要得限制契約自由，釋字第 580 號解釋認在資源合理分配之理念下基本國策得作為限制契約自由與財產權，釋字第 596 號解釋亦表明國家得基於基本國策而以立法之方式介入勞雇雙方之契約關係。而國家履行其社會國任務除應以法律之方式為之外，尚應合於其他法治國原則，方符合社會法治國之形式要求，故基於公共利益限制基本權利不得違反比例原則，釋字第 578 號解釋及第 716 號解釋均揭櫫此一意旨。

⁵³ 葛克昌，前揭註 19，頁 177。

⁵⁴ 同前註。

⁵⁵ 葛克昌，前揭註 20，頁 49-50。



第三項 社會法治國與租稅國

按「所謂現代法治國為社會國，主要係指以租稅國之功能表現在租稅國而言」⁵⁶，蓋社會法治國要求國家遂行之任務（形成社會秩序、維護社會正義）須大量仰賴財政收入為之，國家可選擇進入市場經營事業取得收入，亦可選擇不介入而與人民分享市場之獲利結果。然無論何種方式皆對人民之自由權利有所影響，於前者為干預營業自由，於後者則限制財產權。因此，法治國保障人民自由財產之理念與社會國調整社會不平等之理念，不免存有扞格之處，此時透過租稅為中介即可調和⁵⁷，而在對人民自由權利最小限制下維護社會正義，故有必要對租稅國之特徵加以探求。

從憲法學之角度，租稅國係以租稅作為國家主要之財政收入來源。租稅係國家收入之主要合法工具，而課稅權往往為國家統治權之表現形態，故租稅目的原則上即為國家目的⁵⁸。易言之，自由法治國以不干預社會、維持最基本秩序為目標，因此國家不應參與市場，租稅之課徵不得干預市場，乃採取租稅中立性原則⁵⁹；社會法治國之國家目的除一般財政需求外，尚有所得重分配或促進充分就業等社會政策⁶⁰，為確保人民之自由權利受保障，在採取私有財產制與市場經濟之同時課予所有權社會義務——即繳納租稅。從比例原則干預經濟自由之角度觀察，納稅義務及社會給付皆應以「金錢給付」為手段始得謂對經濟自由之最小干預⁶¹，人民亦得免除其他作為不作為義務⁶²，如服勞役義務。是以，租稅對於財產權限制之目的

⁵⁶ Ernst Forsthoff（著），翁岳生（譯）（1968），〈社會法治國之概念與本質〉，《憲政思潮》，2期，頁101。

⁵⁷ 葛克昌，前揭註20，頁58-59。

⁵⁸ 葛克昌（1996），〈憲法國體：租稅國〉，《國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念》，頁142-143，台北：元照。

⁵⁹ 即課稅之前及課稅之後，納稅人之經濟地位或市場競爭條件不得因此而改變。

⁶⁰ 葛克昌，前揭註58，頁142-143。

⁶¹ 葛克昌，前揭註19，頁66。

⁶² 葛克昌（2005），〈量能課稅原則與所得稅法〉，《稅法基本問題：財政憲法篇》，2版，頁159，台北：元照。



在於確保市場自主性，租稅係經濟自由之對價⁶³。換言之，憲法上之經濟自由秩序，即包含租稅干預之部分，此為租稅國家之本質，同時亦為「所有權附有社會義務」之表徵⁶⁴。

由憲法之相關規定，可知我國財政基本體制為租稅國：人民一方面享有私法自治（經濟自由保障），另一方面除租稅義務外即無服勞役義務，國家原則上不透過經營事業、參與市場⁶⁵，而以租稅為財政收入之主要型態，故課稅權為國家權力之主要特徵⁶⁶。「財產權附有社會義務」之正當性依據為憲法第 15 條及第 23 條，亦即基於公共利益之必要得以法律限制財產權⁶⁷；而基本國策之規定或可謂公共利益之具體化，如憲法第 142 條、第 143 條及第 145 條等，皆可知財產權在我國憲法並非完全不受限制⁶⁸。又我國憲法既選擇社會法治國，自不採納租稅中立原則，而係以累進稅率及財產稅、遺產稅與贈與稅之課徵為手段，達成財產重分配目的

⁶³ 葛克昌，前揭註 19，頁 172。學者柯格鐘對此表示不同意見，蓋其認租稅之特徵之一既為「無對價給付」之公課，則又認其為「經濟自由之對價」即有矛盾之處。詳參：柯格鐘（2006），〈量能原則作為稅法之基本原則〉，《月旦法學雜誌》，136 期，頁 99-100。惟本文以為，葛克昌教授於此係認為，所謂「納稅義務為經濟自由之對價」與「規費繳納為政府服務之對價」或「金錢給付為物之買受之對價」兩者關於「對價」之意義不盡相同，於後者係指「一物換一物」，且在對交易雙方而言給付價值必須相等，但前者係在描述納稅義務與經濟自由並不具價值上之對等性，甚至不得以此價值衡量，否則將導致納稅越多之人所享之經濟自由越多此種荒謬結果。其真義為：社會法治國為保留自由法治國「保障基本權」之理念，不得以租稅作為中介。因此反對意見可謂去脈絡化地理解「租稅國為社會國之前提」此一國家學理念之發展，或者僅係因「對價」一詞之使用而受誤導。

⁶⁴ Ernst Forsthoff（著），翁岳生（譯），前揭註 56，頁 102；葛克昌（2009），〈所得稅基本概念〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 12，台北：翰蘆。

⁶⁵ 憲法第 144 條雖規定：「公用事業及其他有獨佔性之企業，以公營為原則，其經法律許可者，得由國民經營之。」惟依租稅國原則，宜解釋為本質上獨佔性企業，如獨佔之目的僅為取得財政收入，則不得為之。葛克昌，前揭註 13，頁 296-297。

⁶⁶ 詳參：葛克昌，前揭註 58，頁 149-156。

⁶⁷ 葛克昌，前揭註 62，頁 161。

⁶⁸ 釋字第 564 號解釋理由書：「人民之財產權應予保障，憲法第十五條設有明文。惟基於增進公共利益之必要，對人民依法取得之土地所有權，國家並非不得以法律為合理之限制，此項限制究至何種程度始逾人民財產權所應忍受之範圍，應就行為之目的與限制手段及其所造成之結果予以衡量，如手段對於目的而言尚屬適當，且限制對土地之利用至為輕微，則屬人民享受財產權同時所應負擔之社會義務，國家以法律所為之合理限制即與憲法保障人民財產權之本旨不相抵觸。」第 577 號解釋理由書：「於菸品容器上應為前開一定之標示，縱屬對於菸品業者財產權有所限制，但該項標示因攸關國民健康，並可提供商品內容之必要訊息，符合從事商業之誠實信用原則與透明性原則，乃菸品財產權所具有之社會義務，且所受限制尚屬輕微，未逾越社會義務所應忍受之範圍，與憲法保障人民財產權之規定，並無違背。」

69。

而社會國原則亦為稅法原則之一，在稅法領域得作為法律解釋以及法律漏洞之填補與補充之論理基礎、行政裁量之指導方針，尚得作為平等原則違反之釋明，尤其於給予租稅優惠或課予特別負擔時別具意義⁷⁰。



第四項 社會法治國與人性尊嚴

協助個人回歸「常態」之生活乃社會法治國之任務⁷¹，使其不致因實質不平等之社會條件而難以生存，甚或不得不苟且偷生。然所謂「常態」關涉憲法所預設「理想之人」究竟為何？借用德國學說之用語，即憲法上「人之圖像」(Menschenbild)為何？欲對此圖像加以理解，首要之務為釐清「人性尊嚴」⁷²之理念，亦即人作為人之本質，在具體社會生活中，本於此尊嚴所開展之「人格發展」將呈現何種態樣。依循此路徑或可掌握社會法治國理想上之人性觀。

第一款 人性尊嚴之意義與性質

我國憲法上並未一般性、原則性明定保障人性尊嚴，不過 81 年第二次修憲時，憲法增修條文第 18 條第 4 項（現行法第 10 條第 6 項）規定「國家應維護婦女之人格尊嚴」^{73 74}，於釋字第 365 號解釋首次由大法官援用，於釋字第 372 號解釋援

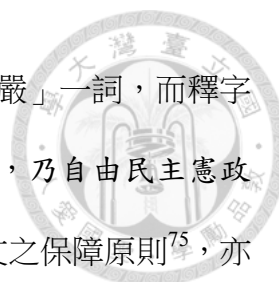
⁶⁹ 葛克昌，前揭註 58，頁 159-160。

⁷⁰ 葛克昌，前揭註 19，頁 96-198。

⁷¹ 蔡維音（2001），〈社會國下之憲法規範保護結構〉，《社會國之法理基礎》，頁 62-63，台南：正典；詹鎮榮，前揭註 18，頁 34。

⁷² 亦有稱「人的尊嚴」，如李建良，詳參：李建良（2008），〈自由、平等、尊嚴（上）：人的尊嚴作為憲法價值的思想根源與基本課題〉，《月旦法學雜誌》，153 期，頁 185-207。或有稱「個人尊嚴」，如學者許志雄，詳參：許志雄（1993），〈憲法上之個人尊嚴原理〉，《東海大學法學研究》，7 期，頁 22-33。學者李震山認為，由於人性尊嚴乃在強調個人之獨立性，以及個人間之差異性，故不宜稱為「人類的尊嚴」，詳參：李震山（2009），〈人性尊嚴之憲法意義〉，《人性尊嚴與人權保障》，3 版，頁 3，台北：元照。此從釋字第 445 號解釋揭示表現自由之保障目的係為「尊重個人獨立存在之尊嚴」亦可與學者李震山之見解互為呼應。

⁷³ 「人性尊嚴」或「人格尊嚴」一詞在我國實務，更早或可追溯至最高法院 69 年台上字第 669 號民事判例：「夫妻結合，應立於兩相平等之地位，維持其人性之尊嚴。本件兩造為夫妻，被上訴人強命上訴人下跪，頭頂盆鍋，難謂無損於人性之尊嚴，倘上訴人因此感受精神上重大痛苦，尚不



引為違憲審查之基準，嗣釋字第 485 號解釋正式使用「人性尊嚴」一詞，而釋字第 603 號解釋更直截表明：「維護人性尊嚴與尊重人格自由發展，乃自由民主憲政秩序之核心價值。」至此，人性尊嚴之維護正式成為憲法不成文之保障原則⁷⁵，亦為我國憲法之最高價值。此外，若干法規範將人性尊嚴⁷⁶或人格尊嚴⁷⁷明定於條文

能謂其未受被上訴人不堪同居之虐待。」民法第 18 條於 71 年 1 月 4 日之修正理由提及「人格尊嚴」之用語：「人格尊嚴之維護，日趨重要，為加強人格權之保護，不但於人格權受侵害時，應許被害人請求除去其侵害，即對於未然之侵害，亦應許其請求防止，爰增訂本條第一項後段規定。」此外，陳瑞堂大法官於釋字 242 號解釋所提之不同意見書中，亦曾使用「兩性尊嚴」一詞：「近代一夫一妻制淵源於歐洲中世教會倫理與康德等之哲學思想，為各文明國家維護婚姻及家庭秩序之基礎而成為各國民法典所採行之親屬基本關係。各國憲法雖未明定一夫一妻制，但與憲法上所揭櫫之民主自由、男女平等原則以及人道主義，兩性尊嚴之維護等理念相符合。」陳瑞堂（1989），司法院大法官釋字第 242 號解釋不同意見書。

⁷⁴ 人性尊嚴與人格尊嚴是否屬於相同之概念？學者李震山曾整理相關學說論著及憲法解釋與理由書作說明。詳參：李震山（2007），〈憲法未列舉之固有權：生命、身體、尊嚴與人格〉，《多元、寬容與人權保障：以憲法未列舉權之保障為中心》，2 版，頁 141-142，台北：元照。學者葛克昌認為，憲法增修條文第 10 條第 6 項使用「人格尊嚴」而非「人性尊嚴」之用語，係特別強調人性尊嚴中人格隱私權之意涵。葛克昌，前揭註 47，頁 205。學者江玉林自蘇俊雄大法官於釋字第 372 號解釋所提協同（含部分不同）意見書、釋字第 400 號解釋及劉鐵錚大法官於釋字第 558 號解釋所提不同意見書中，認為我國大法官試圖建立一套「階層化的尊嚴論述」以區分人性尊嚴與人格尊嚴之差異，前者係人之本質，為絕對不可侵害之絕對價值；後者係一般人格權，為個人於現實生活世界中，根據自己之自由能力所具體開展之人格發展。詳參：江玉林（2004），〈人性尊嚴與人格尊嚴：大法官解釋中有關尊嚴論述的分析〉，《月旦法學教室》，20 期，頁 119-120；江玉林（2016），〈人性尊嚴的移植與混生：臺灣憲政秩序的價值格局〉，《月旦法學雜誌》，225 期，頁 66-69。彭鳳至大法官於釋字第 588 號解釋所提意見書中指出，釋字第 372 號解釋使用「人格尊嚴」，及釋字第 490 號、第 550 號與第 567 號解釋使用「人性尊嚴」，兩者有明顯之差異。彭鳳至（2005），司法院大法官釋字第 588 號解釋一部協同意見書及一部不同意見書。本文同意此二用語或許存在些微之不同，例如人性尊嚴著重抽象之個人本質，人格尊嚴著重具體生活中個人之人格價值實踐，不過由於人格價值係源於人性尊嚴，實則兩者為互為表裏之概念，故以下皆作為可相互替換使用之同義詞。

⁷⁵ 李建良，前揭註 72，頁 199。

⁷⁶ 公共電視法第 11 條第 5 項：「公共電視屬於國民全體，其經營應獨立自主，不受干涉，並遵守下列之原則：五、節目之製播，應維護人性尊嚴；符合自由、民主、法治之憲法基本精神；保持多元性、客觀性、公平性及兼顧族群之均衡性。」通訊傳播基本法第 5 條：「通訊傳播應維護人性尊嚴、尊重弱勢權益、促進多元文化均衡發展。」衛星廣播電視法第 8 條第 2 項：「衛星頻道節目供應事業規劃節目時，應考量內容多樣性、維護人性尊嚴、善盡社會責任及保障本國文化。」

⁷⁷ 性別工作平等法第 12 條第 1 項第 1 款：「本法所稱性騷擾，謂下列二款情形之一：一、受僱者於執行職務時，任何人以性要求、具有性意味或性別歧視之言詞或行為，對其造成敵意性、脅迫性或冒犯性之工作環境，致侵犯或干擾其人格尊嚴、人身自由或影響其工作表現。」性別平等教育法第 1 條第 1 項：「為促進性別地位之實質平等，消除性別歧視，維護人格尊嚴，厚植並建立性別平等之教育資源與環境，特制定本法。」同法第 2 條第 4 款第 1 目：「本法用詞定義如下：四、性騷擾：指符合下列情形之一，且未達性侵害之程度者：（一）以明示或暗示之方式，從事不受歡迎且具有性意味或性別歧視之言詞或行為，致影響他人之人格尊嚴、學習、或工作之機會或表現者。」性騷擾防治法第 2 條第 2 款：「本法所稱性騷擾，係指性侵害犯罪以外，對他人實施違反其意願而與性或性別有關之行為，且有下列情形之一者：二、以展示或播送文字、圖畫、聲音、影像或其他物品之方式，或以歧視、侮辱之言行，或以他法，而有損害他人人格尊嚴，或造成使人心生畏怖、感受敵意或冒犯之情境，或不當影響其工作、教育、訓練、服務、計畫、活動或正常



中，以呼應整體法秩序之終極價值。

儘管憲法及釋憲實務晚近方提及人性尊嚴受憲法保障，但由於人性尊嚴具有自然法之特性⁷⁸，乃先於國家之固法理⁷⁹或固有權利⁸⁰，亦係憲政主義人本思想之當然內涵⁸¹，顯現人性尊嚴本無待憲法明文規定即應受肯認。然究竟何謂人性尊嚴？此涉及各種哲學理論或世界觀對於個人之想像或定位，故而必須先認知人性尊嚴之詮釋將因不同立場或價值觀而產生多義性⁸²。

由於人性尊嚴之概念起源於歐洲，故其詮釋深受基督神學之影響，後又受康德之道德哲學所啟發⁸³。然由於詮釋之內容必隨時空環境而有所不同，且正面掌握其高度抽象之內涵實屬不易，因此有所謂「客體公式」之提出，並為德國聯邦憲法法院援用，透過反面表列「何謂對人性尊嚴之侵害」，希冀從個案中掌握侵犯人性尊嚴之情形⁸⁴，可知人性尊嚴之保障領域有賴「評價作用」加以具體化⁸⁵。從形

生活之進行。」家事事件法第 1 條：「為妥適、迅速、統合處理家事事件，維護人格尊嚴、保障性別地位平等、謀求未成年子女最佳利益，並健全社會共同生活，特制定本法。」悔過室設置辦法第 6 條：「悔過教育課程之內容，包括軍紀教育、法治教育、基本教練、心理輔導、體適能活動及其他教育課程等。前項教育之實施，應尊重被懲罰人之個人尊嚴，嚴禁體罰或凌虐。」替代役役男輔導教育辦法第 6 條：「輔導教育之實施應基於愛心、耐心，並尊重受輔導教育者之個人尊嚴，嚴禁體罰或凌虐。」

⁷⁸ 李震山，前揭註 72，頁 6-7。

⁷⁹ 蘇俊雄（1995），司法院大法官釋字第 372 號解釋協同（含部分不同）意見書

⁸⁰ 李震山，前揭註 74，頁 137-138。

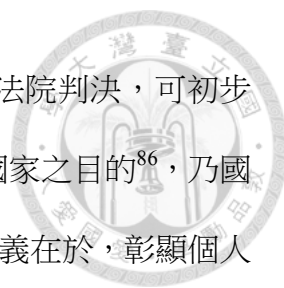
⁸¹ 蔡宗珍（1999），〈人性尊嚴之保障作為憲法基本原則〉，《月旦法學雜誌》，45 期，頁 99。

⁸² 李震山，前揭註 72，頁 4-5；李建良，前揭註 72，頁 201-202。

⁸³ 相關介紹，請參照：蔡維音（1992），〈德國基本法第一條「人性尊嚴」規定之探討〉，《憲政時代》，18 卷 1 期，頁 37-38；陳慈陽（2005），《憲法學》，2 版，頁 486-488，新北：自刊；李建良，前揭註 72，頁 202-207；李建良，（2008），〈自由、平等、尊嚴（下）：人的尊嚴作為憲法價值的思想根源與基本課題〉，《月旦法學雜誌》，154 期，頁 194-196。李氏特別強調，由於西方文明主要係受基督宗教所形塑，欲探究人的圖像及尊嚴保障之意義，勢必應從基督宗教所理解的人類圖像探究起，從而方能掌握宗教世俗化、啟蒙後人文主義及繼起之哲學思想對於人之理解而鋪展之發展脈絡。

⁸⁴ 李震山，前揭註 72，頁 13-14；蔡維音（2001），〈基本價值理論〉，《社會國之法理基礎》，頁 27，台南：正典；彭鳳至（2005），司法院大法官釋字第 588 號解釋一部協同意見書及一部不同意見書。

⁸⁵ Hans-Jürgen Papier（著），蔡宗珍（譯）（2014），〈人性尊嚴之保護：對法律實務之影響〉，蔡宗珍（編），《當代法治國圖像》，頁 51，新北：自刊。學者 Höfling 認為，人性尊嚴之保障範圍未若其他基本權利般得以指涉人類生活特定事物或領域，而須依個案情況具體化其內涵。Höfling, in: Sachs (Hrsg.), *Grundgesetz*, 3. Aufl., 2003, Art. 1, Rn. 6f. 轉引自：陳靜慧（2008），〈人性尊嚴侵害之違憲審查：兼評德國聯邦憲法法院「航空安全法判決」(BVerfGE 115, 118)〉，《法令月刊》，59 期 8 卷，頁 119，註釋 4。



而上之康德哲學、抽象之客體公式到具體個案之德國聯邦憲法法院判決，可初步掌握人性尊嚴之初步意涵：人不得為國家之手段或工具，而為國家之目的⁸⁶，乃國家存立之基礎要素⁸⁷。從此亦可得知，人性尊嚴受憲法保障之意義在於，彰顯個人與國家之間的關係，標示個人在國家所處之地位⁸⁸。

而人之獨特價值何在？在於個人之自我決定能力。此種「自決能力作為人性尊嚴之基礎」深受康德哲學所影響，亦為德國聯邦憲法法院之基本立場⁸⁹。是以縱使不正面定義「何謂人性尊嚴」，仍可從實務及學者之論述脈絡中抽繹出其核心價值：自主（自我支配）與自決（自我決定）。循此，人性尊嚴之首要意涵即在肯認每一個人均為自主、自決之獨立個體⁹⁰。如進一步探究各項基本權利，可知自主與自決之要素均隱含於各權利當中，以之作為核心內容之人性尊嚴當為共同之概括性原則⁹¹。而所謂自我決定或自我支配之意義並非繫諸意思能力或行為能力，其意在表明「人之存在即為目的」，故只要具備人之生物性，縱使不具備或喪失行為能力，皆應享有人性尊嚴⁹²。此外，由於概念之內涵並非亙古不變，對於人之想像或理解亦然，是以對於自主、自決之理解當隨社會環境之變遷而有所調整⁹³，人性尊嚴之概念亦係立足於認知當下之時空環境⁹⁴。

人性尊嚴既為其他基本權利之核心意涵、整體法秩序之基本價值，其本身不容被侵犯。相較於其他基本權雖然得限制但不得剝奪（不得限制至其核心），人性尊嚴則不得為任何限制，一旦限制，即屬侵害，而構成違憲⁹⁵，此乃人性尊嚴之「原

⁸⁶ 李震山，前揭註 72，頁 11-12。

⁸⁷ 李建良，前揭註 83，頁 197。

⁸⁸ 李建良，前揭註 83，頁 204。

⁸⁹ 李建良，前揭註 83，頁 194。

⁹⁰ 蔡宗珍，前揭註 81，頁 100。

⁹¹ 李震山，前揭註 72，頁 13。

⁹² 陳清秀（1997），〈憲法上人性尊嚴〉，李鴻禧教授六秩華誕祝賀論文集編輯委員會（編），《現代國家與憲法：李鴻禧教授六秩華誕祝賀論文集》，頁 97，台北：月旦；李建良，前揭註 83，頁 196-197。

⁹³ 蔡維音，前揭註 83，頁 45。

⁹⁴ 蔡宗珍，前揭註 81，頁 101。

⁹⁵ 李建良，前揭註 83，頁 200。

則性之性格」⁹⁶。此特性具體表現在：生命權⁹⁷（人之生物性之前提）、最低生存保障（人之生物性之維繫）及思想自由⁹⁸（人作為人之根本價值）。不過人性尊嚴雖為憲政秩序最重要、最根本之價值，但過度擴張反而會導致其從絕對化步入相對化之危險⁹⁹（德國學者甚至以「貶值」稱之¹⁰⁰），因此人性尊嚴應限於「人之所以為人」之核心領域¹⁰¹，在此範圍內應為絕對之保障，如此方能維持不容侵犯之規範地位¹⁰²。此種最小化保護內涵之主張，展現在具體個案審查上，即要求司法者應盡可能地考量是否為其他基本權利之保障範圍，並以之為審查基準¹⁰³。

國家除不得對人性尊嚴加以限制外，尚負有保護義務以排除第三人之侵犯¹⁰⁴，可見人性尊嚴非但為人之內在價值，亦為社會價值，寓含要求他人尊重之權利¹⁰⁵。此外，從人性尊嚴亦可推導出人民對國家有確保其「活得像人」之「憲法上請求

⁹⁶ Hans-Jürgen Papier（著），蔡宗珍（譯），前揭註 85，頁 48。

⁹⁷ 惟在生命權與生命權之對抗上，則產生不得不衡量之情形，例如德國聯邦憲法法院曾經審理該國航空安全法關於民用航空器被挾持作為恐怖攻擊手段時，國家得將之擊落之規定。關於此判決相關討論。請參照：陳靜慧，前揭註 85，頁 125 以下。

⁹⁸ 釋字第 567 號解釋理由書：「非常時期，國家固得為因應非常事態之需要，而對人民權利作較嚴格之限制，惟限制內容仍不得侵犯最低限度之人權保障。思想自由保障人民內在精神活動，是人類文明之根源與言論自由之基礎，亦為憲法所欲保障最基本之人性尊嚴，對自由民主憲政秩序之存續，具特殊重要意義，不容國家機關以包括緊急事態之因應在內之任何理由侵犯之，亦不容國家機關以任何方式予以侵害。縱國家處於非常時期，出於法律規定，亦無論其侵犯手段是強制表態，乃至改造，皆所不許，是為不容侵犯之最低限度人權保障。」

⁹⁹ Hans-Jürgen Papier（著），蔡宗珍（譯），前揭註 85，頁 46。

¹⁰⁰ 李建良，前揭註 83，頁 198，註釋 38。

¹⁰¹ Hans-Jürgen Papier（著），蔡宗珍（譯），前揭註 85，頁 48。

¹⁰² 李建良，前揭註 83，頁 198。

¹⁰³ 學者蔡維音認最小化人性尊嚴保護內涵之所以為「自明之理」，除避免過度使用而減損其最高價值性外，尚在於保持人性尊嚴詮釋之價值中立，使之在不同價值觀點下仍能獲得共識。蔡維音，前揭註 84，頁 31-32。惟社會法治國取向之憲法是否可能保持價值中立？實不無疑問。蓋如前所述，社會法治國要求國家必須進一步積極形成社會秩序、維護社會正義，如未在憲法上預設一套「等待被憲法實現之應然法秩序」或「憲法所預設之正義觀」，此理念似乎難以達成。縱然認為社會秩序或社會正義必然隨著政治哲學、社會環境及國民意識而有所調整，亦難謂其屬價值中立。同理可知，國際公約及現代國家憲法大多宣示應對人性尊嚴加以尊重、甚至課予國家保護義務，此種宣示即對人性尊嚴之價值內涵有所預設：個人在民主社會中作為自主、自決之個體。當大法官明確表示憲法存在所謂「憲法之價值體系」（始於釋字第 485 號解釋，後不斷由大法官持續援用，最近一則解釋為釋字第 727 號解釋）或「核心價值」（釋字第 603 號解釋），即已宣稱憲政秩序不可能中立。而更根本、形而上之問題在於：任何立場皆反應特定價值觀，縱使採取「中立」之立場，亦屬一種特定之價值觀。因此「價值中立」一詞某程度而言即否定自己。

¹⁰⁴ 蔡宗珍，前揭註 81，頁 101-102；陳清秀，前揭註 92，頁 94。

¹⁰⁵ 李建良，前揭註 83，頁 198。

權」，蓋人性尊嚴本身即要求國家確保每個人應享有合於人性尊嚴之最低生活水準¹⁰⁶，綜合觀察釋字第 472 號、第 485 號及第 550 號等解釋亦可得知¹⁰⁷。不過，國家如過度照顧人民致其喪失自我照料能力，亦不符尊嚴保障之憲法意旨，釋字 485 號解釋或可看出端倪¹⁰⁸。

基於人性尊嚴，個人優先於國家，個人具有不受國家支配之獨立生活領域¹⁰⁹。在社會法治國，人性尊嚴更進一步要求國家創設有助於個人自我決定、自我發展及自我完成之前提環境¹¹⁰。據此，人性尊嚴一方面要求國家確保人民具備符合人性尊嚴之基本生活條件¹¹¹，另一方面要求國家於此仍應保留個人實現人格發展之空間，以免危殆個人之自主與自決¹¹²。易言之，人性尊嚴為國家實現社會國原則之憲法上最低要求基準¹¹³。

第二款 人性尊嚴與人格發展

自主與自決作為人性尊嚴之核心價值，在具體社會生活中即以人格之型態加以展現，是以大法官於多則解釋均同時提及抽象之人性尊嚴與具體之人格發展——人性尊嚴之維護即在確保個人之主體性與人格之自由發展(釋字第 689 號、第 712 號解釋)。此種人格發展自由所展現之自主性，一方面藉由憲法第 22 條推導出一般行為自由，另一方面寓含個人之責任，如自主決定、自我負責、自我照料、對自主抉擇之後果與責任之承擔¹¹⁴。相對於活動自由之保護範疇係使個人得積極開展而有所作為或不作為之一般行為自由，人格權係在保護人格法益之完整，

¹⁰⁶ 蔡宗珍，前揭註 81，頁 102。

¹⁰⁷ 李建良，前揭註 83，頁 196。

¹⁰⁸ 李建良，前揭註 83，頁 203-204。

¹⁰⁹ 李震山，前揭註 72，頁 14。

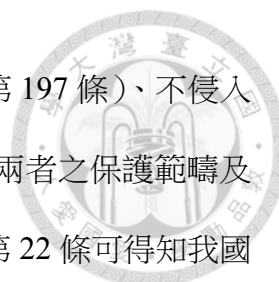
¹¹⁰ 蔡維音，前揭註 83，頁 44。

¹¹¹ 陳清秀，前揭註 92，頁 115-118；蔡維音，前揭註 83，頁 42；陳慈陽，前揭註 83，頁 495。

¹¹² 李震山，前揭註 72，頁 15。

¹¹³ 詹鎮榮，前揭註 18，頁 35。

¹¹⁴ 李建良，前揭註 83，頁 203。許玉秀於釋字第 687 號部分協同意見書即以人性尊嚴及人格自主推衍出刑法上之罪責原則。許玉秀（2011），司法院大法官釋字第 687 號部分協同意見書。



主要以消極或靜態之方法要求他人尊重，例如人格法益（民法第 197 條）、不侵入他人私的領域、不侵害他人自主之自我決定及自我表現；儘管兩者之保護範疇及限制有所不同，其目的皆在維護個人自由、主體性¹¹⁵。從憲法第 22 條可得知我國憲法基本權利之規定即以人性尊嚴與人格發展之價值觀為中心，而建構成價值體系¹¹⁶。

第三款 人性尊嚴、人格發展與基本權利

維護人性尊嚴，係為確保人格自由發展，進而實現個人之自由權利。此乃憲政秩序之基本價值決定，亦為國家權力之正當性基礎，故以人性尊嚴為終極目標之憲政秩序，基本權利即構成國家權力之界限，縱代表民意之立法者亦不得藉多數決加以侵害。因此，大法官對於人性尊嚴及人格發展與基本權利之關係多有闡明，以下分述之。

釋字第 362 號及第 728 號解釋即從憲法增修條文第 10 條第 8 項性別實質平等之規定連結人性尊嚴與平等權，蓋人人受公平對待乃人性尊嚴保障最起碼之要求¹¹⁷，故憲法人性觀除自由之個人外，尚要求平等之個人¹¹⁸。就人類之內在精神及外在表現而言，釋字第 567 號解釋認為思想自由乃人類文明之根源與言論自由之基礎，係自由民主憲政秩序之存續基礎，不容國家以任何理由加以侵犯，否則有違最低限度之人權保障，故可知人性尊嚴與思想自由之範圍幾乎重合；釋字第 445 號解釋之所以將表現自由視為民主政治最重要之基本人權，蓋阻絕人民表達意見或對外溝通之途徑，可能觸及「人之為人的尊嚴根性」¹¹⁹。私領域之自我支配及個人資訊之自我掌握亦為個人主體性之具體展現，大法官於釋字第 585 號、第 603


¹¹⁵ 王澤鑑（2012），《人格權法：法釋義學、比較法、案例研究》，頁 98，新北：自刊。

¹¹⁶ 葛克昌（2009），〈綜合所得稅與憲法〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 88，台北：翰蘆。

¹¹⁷ 李建良，前揭註 83，頁 202。

¹¹⁸ 葛克昌，前揭註 13，頁 298。

¹¹⁹ 李建良，前揭註 83，頁 193-211。



號及第 631 號解釋一再重申此意旨。此外，人格之自由發展最主要表現於財產權之保障——個人對於其財產之自由使用、收益及處分即表彰其人格，此迭經大法官解釋在案，如釋字第 400 號、第 672 號、第 709 號、第 732 號、第 739 號、第 742 號及第 747 號解釋。對於個人從事何種職業以賺取收入與充實生活，亦為人格自主之體現，故釋字第 659 號及第 724 號解釋乃揭示職業自由與人格自由發展之關聯性。

所有自由權利之前提為人之存續，如未能滿足自我生活，作成自我決定及實現其人格價值均為空中閣樓，故生存權保障當為最基本之人權，社會國家亦負有積極保障之義務。早期大法官於釋字第 580 號及第 596 號解釋建構財產權釋義學時，曾將「確保人民所賴以維繫個人生存」設定為財產權保障之意旨，惟於嗣後之財產權案件卻未再提及，而恢復釋字第 400 號解釋所設定之古典人權。至於釋字第 485 號解釋則明確開啟社會國之生存照顧義務，國家必須確保人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，當人民無法自立維生時，國家應提供足以維持尊嚴之給付，而釋字第 550 號解釋進一步將實施社會福利定性為國家實現人性尊嚴生活所應盡之照顧義務，由此可知，大法官嘗試將人性尊嚴與社會國生存照顧義務加以連結，然卻未進一步明示人性尊嚴與憲法第 15 條主觀公權利之生存權間之關係為何。儘管學說有肯認人民得直接根據人性尊嚴向國家請求維繫生存所需之資¹²⁰，大法官似乎相當謹慎地避免承認此種請求權。

關於婚姻與家庭制度性保障，大法官於釋字第 712 號解釋建立在釋字第 362 號、第 552 號、第 554 號及第 696 號解釋之基礎上，明確將人性尊嚴之理念置於此種制度性保障，蓋婚姻與家庭制度具備各種社會功能，是否組成家庭為人格自由之展現，而個人人格之培養亦有賴家庭予以形成，且婚姻與家庭為社會形成之

¹²⁰ 蔡宗珍，前揭註 81，頁 102。



基礎，國家當對此制度特別予以保障。

第二節 生存權之定位與最低生存保障

由於我國憲法一方面採納私有財產制度，另一方面要求國家矯正市場經濟之結果，因此乃於財產權及工作權保障之前，特別置入生存權，三者共同構成「經濟基本權」¹²¹。實務上，大法官僅於 11 則解釋明文提及憲法第 15 條生存權，且甚少闡明其保護內涵，其援引多在滿足個案需求；學說上，論者往往著重其社會權性質，除援用外國學說，亦輔以我國基本國策相關條文加以詮釋，所討論者多在社會法領域。至於國家或第三人侵及個人經濟生存所需，既非生命權之問題，亦未必涉及給付請求權，卻又被認為係對生存權之侵害。

以下首先概覽由實務及學說所建構出之生存權釋義學，並作出相關評析，隨後本文將排除生命權於憲法第 15 條之範圍，同時指出防禦面向之生存權仍有關經濟生活，嘗試說明生存權最理想之內涵即為最低生存保障。

第一項 學說及實務所建構之生存權

生存權為社會法治國中最重要之基本人權¹²²，係一切自由權利得以實現之絕對基礎。然此權利無論在學說或實務均甚少受到關注，縱然提及，亦多以外國學說或實務加以詮釋，或僅作為評析社會法制度之理論概述。以下就生存權之保護領域、權利內涵、權利性質及其與基本國策之關係予以說明。

¹²¹ 此一概念非謂構成一單獨之基本權而有其保護結構及功能，毋寧係依照基本權利之性質而予以「歸類」，如同自由權／社會權之分類，或是自由權／平等權／財產權／受益權／訴訟權／參政權之分類方法。劉鐵錚於釋字第 434 號解釋所提不同意見書即謂：「……工作權與財產權統合稱為經濟性基本權，此項基本權若遭侵害，則人民生存權必受威脅。無工作難以經營生活，無財產難以養老防疾。」劉鐵錚（1997），司法院大法官第 434 號解釋不同意見書。

¹²² 林紀東，前揭註 14，頁 26。



第一款 保護領域

憲法第 15 條之生存權，是否包含生命權，亦即生命受尊重之權利？學說多基於文義而直接肯認¹²³，並以此討論死刑、安樂死及墮胎議題，唯亦有論者考量其社會權性質或基於憲法第 15 條之體系解釋而否定之^{124 125}。大法官於釋字第 476 號¹²⁶及第 551 號¹²⁷兩則涉及死刑之解釋中直接予以肯認¹²⁸，並將之作為違憲審查基準。由於生命之保護與本文較無關聯，且本文反對將生命權置於憲法第 15 條，故相關討論僅至此。

¹²³ 陳世鴻(1956)，〈生存權的實在性及其應有的限制〉，《法學叢刊》，3 期，頁 29；李惠宗(2009)，《憲法要義》，頁 231，台北：元照；蔡茂寅(2008)，〈社會權(二)：生存權、勞動基本權〉，許志雄、陳銘祥、蔡茂寅、周志宏、蔡宗珍(著)，《現代憲法論》，4 版，頁 211，台北：元照；陳新民(2015)，《憲法學釋論》，8 版，頁 364，台北：自刊；蔡維音，前揭註 71，頁 83-84；許育典(2010)，《憲法》，4 版，頁 272，台北：元照；鍾秉正，(2010)，〈論社會法之生存權保障功能：以社會救助制度為例〉，《社會法與基本權保障》，頁 166，台北：元照。學者許宗力認為涉及死刑之解釋展現生存權防禦功能，應可推知氏不否認將生命權置於憲法第 15 條之生存權。許宗力(2007)，〈基本權的功能與司法審查〉，《憲法與法治國行政》，頁 188-189，台北：元照。另學者郭明政自立憲史料所載制憲代表之各種提案，認為憲法第 15 條係基於前開提案整理而成，故包含生命權。詳參：郭明政(2006)，〈社會憲法：社會安全制度的憲法規範〉，蘇永欽(編)，《部門憲法》，頁 338，台北：元照。

¹²⁴ 蔡宗珍(2004)，〈從憲法生命權之保障看安樂死合法化〉，《憲法與國家(一)》，頁 236-239，台北：自刊；李震山，前揭註 74，頁 101-104；林明昕(2006)，〈原住民地位之保障作為「基本權利」或「基本國策」？〉，《公法學的開拓線：理論、實務與體系之建構》，頁 38，台北：自刊；陳慈陽，前揭註 83，頁 507；吳信華，前揭註 10，頁 382-383。

¹²⁵ 學者吳庚雖注意到生存權係屬社會權(社會的基本權)，而生命權本不待憲法規定即應受保障，不一定要將生命權歸為憲法第 15 條之生存權，然由於現代憲政國家對權利之理解已未嚴格區分社會權與自由權，故認為釋字 476 號解釋將生命權置於憲法第 15 條之見解並不難理解。吳庚(2004)，《憲法的解釋與適用》，頁 268-270，台北：自刊。

¹²⁶ 釋字第 476 號解釋文：「人民身體之自由與生存權應予保障，因為憲法第八條、第十五條所明定；惟國家刑罰權之實現，對於特定事項而以特別刑法規定特別之罪刑所為之規範，倘與憲法第二十三條所要求之目的正當性、手段必要性、限制妥當性符合，即無乖於比例原則，要不得僅以其關乎人民生命、身體之自由，遂執兩不相侔之普通刑法規定事項，而謂其係有違於前開憲法之意旨……毒品危害防制條例第四條第一項：「製造、運輸、販賣第一級毒品者，處死刑或無期徒刑；處無期徒刑者，得併科新臺幣一千萬元以下罰金。」其中關於死刑、無期徒刑之法定刑規定，係本於特別法嚴禁毒害之目的而為之處罰，乃維護國家安全、社會秩序及增進公共利益所必要，無違憲法第二十三條之規定，與憲法第十五條亦無抵觸。」

¹²⁷ 釋字第 551 號解釋文：「人民身體之自由與生存權應予保障，為憲法第八條、第十五條所明定，國家為實現刑罰權，將特定事項以特別刑法規定特別之罪刑，其內容須符合目的正當性、手段必要性、限制妥當性，方符合憲法第二十三條之規定，業經本院釋字第四七六號解釋闡釋在案。」

¹²⁸ 釋字第 194 號及第 263 號解釋之審查對象雖亦為特別刑法之死刑規定，不過皆未明確提及憲法第 15 條生存權。前者係以憲法第 23 條比例原則(或僅有必要性原則)及第 7 條平等權(平等原則)為審查基準，認戡亂時期肅清煙毒條例唯一死刑之規定並未違憲。於後一解釋，聲請人雖針對懲治盜匪條例擄人勒贖唯一死刑之規定，認為其違反憲法第 7 條平等權(平等原則)、第 8 條正當法律程序、第 15 條生存權以及第 23 條比例原則，然大法官並未提及任何特定憲法條文，僅謂該規定於裁判時仍得參酌刑法相關規定酌量減輕刑責，故系爭規定「與憲法尚無抵觸」。



至於生存權作為經濟基本權，亦即人民有維持基本生活所需之權利，此乃有鑒於自由經濟體制發展所造成之貧富差距及社會不公義，旨在確保人民不因任何事由於經濟生活上潦倒困頓，深植社會法治國理念。作為基本權利之生存權，權利之行使或實現得以獲得何種保障？以下敘述其權利內涵。

第二款 權利內涵

第一目 學說討論

有認為我國憲法第 15 條與日本國憲法第 25 條最為接近，故解釋上可參照該國憲法條文¹²⁹，此種憲法文本相似性之認識致日本相關學說大量受引進而豐富我國生存權之解釋¹³⁰。日本國憲法第 25 條第 1 項相當明確規定生存權為「凡國民均有營健康及文化之最低限度生活之權利」。至於最低限度生活應如何解釋？有認為應以人性尊嚴保障作為最高指導原則，亦即「生而為人」之生活水準¹³¹；另有從人性尊嚴及社會法治國之觀點著眼，認為生存權係為保障人民得以維持最低限度合乎人性尊嚴之生活¹³²。後者所採之解釋途徑一方面受德國學說之影響¹³³，蓋德國基本法並無生存權之明文規定，其憲法保障主要依據基本法第 1 條第 1 項人性

¹²⁹ 吳庚，前揭註 125，頁 268。

¹³⁰ 林紀東（1998），《中華民國憲法逐條釋義（第一冊）》，8 版，頁 232-238，台北：三民；蔡茂寅，前揭註 123，頁 212-213；林俊言（2001），〈論受益面相的生存權：以大法官解釋為中心〉，《軍法專刊》，47 卷 8 期，頁 29-43；蕭淑芬（1991），《日本憲法生存權保障原理與構造之研究由生存問題之歷史發展探討》，淡江大學日本研究所碩士論文；陳鵬鵬（1996），《日本生存權理念之形成與發展》，國立中山大學政治學系碩士論文；林茂青（1998），《生存權之研究：以日本國憲法為中心》，淡江大學日本研究所碩士論文；周宗憲（2002），《憲法上人民最低生存權的性質與司法保障：我國與日本學說及司法判決（大法官釋憲）見解的檢討》，輔仁大學法律學研究所博士論文；鄭明政（2005），《生存權的憲法規範與保障方式：檢討日本與美國學說及判例》，淡江大學日本研究所碩士論文。學者簡玉聰相當詳盡地介紹將日本戰後關於（日本憲法第 25 條）生存權及社會保障法制之學說理論，並提出頗具參考價值之生存權內涵，值得詳閱。請參照：簡玉聰（2002），〈日本社會保障法理論之再探討：以生存權理論為中心〉，黃宗樂教授祝壽論文集編輯委員會（編），《黃宗樂教授六秩祝賀：公法學篇（一）》，頁 289-348，台北：學林。日本學者大須賀明所撰寫之《生存權論》，更被翻譯為中文而於我國出版。請參照：大須賀明（著），林浩（譯）（2001），《生存權論》，台北：元照。

¹³¹ 蔡茂寅（1999），〈社會權：生存權與勞動基本權〉，《月旦法學雜誌》，49 期，頁 138-139。

¹³² 李惠宗，前揭註 123，頁 240。

¹³³ 黃舒芃，前揭註 50，頁 115-116。



尊嚴條款及第 20 條第 1 項社會國原則，即所謂「最低生存保障」(Existenzmimum)¹³⁴；另一方面，由於我國憲法已有相當明確之規範依據，因此得直接以憲法第 15 條、第 155 條及第 10 條第 8 項作為最低生存保障之基礎¹³⁵。此外，亦有論者探求制憲史料¹³⁶，認為生存權係維持最低生活與請求救濟之權利¹³⁷。綜上所述，或可根據上述生存權內涵，將之稱為「基本生存保障之權利」。

縱然在詮釋上受到不同憲法文本之影響，不過並未造成生存權之權利內容走向「代理人戰爭」，有論者反而一方面援用日本國憲法，另一方面提及人性尊嚴保障¹³⁸，似乎有意以「健康及文化之最低限度生活」闡明何謂「最低限度合於人性尊嚴之生活」。此種憲法文本之參照雖仍未能提供較清晰之生存權圖像，不過至少已經指出基本生存保障至少必須包含健康面向及文化面向方符合人性尊嚴之最低需求，亦即生存權不應僅指物質之生存，尚應及於精神之生存¹³⁹。是以，無論將保障程度分為「維繫生命最低限度之生存需求」、「最低限度之健康及文化生活」及「符合人性尊嚴之生活」¹⁴⁰，或分為「絕對之生存最低所需」與「社會通念下之生存所需」¹⁴¹，目前已甚少採取第一種內涵¹⁴²，而多認為不應僅維護一個人之物理性、生物性存在，蓋社會法治國所預設人之圖像必須具有自我決定能力，但

¹³⁴ 德國聯邦憲法法院關於最低生存保障之重要判決簡介，請參照：孫迺翊（2012），〈社會給付權利之憲法保障與社會政策之形成空間：以德國聯邦憲法法院關於年金財產權保障及最低生存權保障之判決為中心〉，《臺大法學論叢》，41 卷 2 期，頁 483-493。

¹³⁵ 孫迺翊，同前註，頁 493。

¹³⁶ 制憲國民大會代表龐樹森提出「政府應確保人民維持其最低限度之生活，人民無力生活者，政府應予必要之救濟。」王雲五（主編）（1968），《國民大會躬歷記》，2 版，頁 17，台北：商務印書館。

¹³⁷ 郭明政，前揭註 123，頁 338。

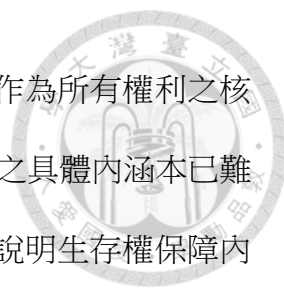
¹³⁸ 陳清秀（1994），〈生存權的保障與租稅的課徵〉，《植根雜誌》，10 卷 8 期，頁 317。

¹³⁹ 陳世鴻，前揭註 123，頁 31；林紀東，前揭註 130，頁 242。

¹⁴⁰ 吳庚，前揭註 124，頁 271。

¹⁴¹ 蔡維音，前揭註 84，頁 51。

¹⁴² 學者柯格鐘即明確指出，生存權為「維繫物理生存所需」，似乎僅指維持人類之生物機能得以自行運作之程度。柯格鐘（2014），〈論免稅額與扣除額之意義：最高行政法院九十八年度判字第一一七五號判決評釋〉，《月旦裁判時報》，28 期，頁 12。



第一種內涵並不能使人民達到自行維生之能力¹⁴³。而人性尊嚴作為所有權利之核心，在功能上雖得詮釋生存權之「基本生存」，然人性尊嚴概念之具體內涵本已難以正面掌握，是故，即便學說咸認同以「是否合於人性尊嚴」說明生存權保障內涵，然事實上與未說明無甚差別，其唯一實益或許在於將之定性為浮動性概念，隨不同時空環境、政治經濟社會條件而有所變化，並將具體內涵充分保留予政策部門為之¹⁴⁴。

釋義學上保留生存權內涵之「框架性格」，最主要原因在於其社會權性質，亦即人民對國家請求給付一定內容，除非已有法律明文規定，否則司法者基於權力分立必須尊重立法為資源分配之決策權限，因此生存權之保障程度僅能承認至「最低保障」¹⁴⁵。由此角度觀之，生存權即等同於最低生存保障。然而同樣立基於社會權之詮釋角度，論者有著眼於我國生存權自始即被設定為社會權，本不同於德國將「最低生存保障」從自由權推導出請求權之論理而僅認定其規範效力僅限最低限度之生存保障¹⁴⁶，此見解似認憲法第 15 條之生存權，其內涵不應限定於最低保障¹⁴⁷。蓋生存權之具體內容實現與社會國任務相同，無法自邏輯推衍得出，至多僅能指出其應包含何種面向。

亦有論者認為，生存權之社會權內涵除符合人性尊嚴之最低限度生活之「基本生存權」外，尚包含較最低限度生活為優之「舒適生存權」¹⁴⁸，於前者得直接

¹⁴³ 蔡維音，前揭註 84，頁 51。

¹⁴⁴ 蔡茂寅，前揭註 131，頁 140。

¹⁴⁵ 許宗力，前揭註 123，頁 189-191。

¹⁴⁶ 黃舒芃，前揭註 50，頁 115-111。

¹⁴⁷ 應注意者為，持此見解之學者黃舒芃一再強調，生存權之「規範效力」（是否為基本權利或憲法委託）與「保障範圍」係（權利之實現），係屬不同層次之問題，承認其主觀請求權之規範效力不限於最低限度保障，不必然表示此權利獲得實現得以無限擴張，蓋生存權作為社會權，其具體實現（方式、內容等）仍必須由政治部門決定，司法機關至多僅能承認此權利之存在。黃舒芃，前揭註 50，頁 112-113、115-117。

¹⁴⁸ 周宗憲（2006），〈立法不作為與違憲審查：以生存權的保障為對象〉，邱聰智、張昌邦教授六秩華誕祝壽論文集編輯委員會（編），《融整法學的經驗與見證：邱聰智、張昌邦教授六秩華誕祝壽論文集》，頁 668，台北：元照。



根據憲法第 15 條向國家請求，至於舒適生存權屬於象權利，在未立法具體保障前，人民無從直接根據憲法向國家請求舒適生活之給付¹⁴⁹。

第二目 實務發展

釋憲實務上，無論是否存在於憲法權利清單，大法官援引基本權利時均會於論理上多少闡述權利之內涵，唯獨生存權不與焉。目前明確提及「生存權」一詞之解釋僅 11 則，其中 2 則涉及生命權，即釋字第 476 號及第 551 號解釋，另一則即釋字第 414 號解釋則涉及商業言論自由爭議而與人民之經濟基本權較為無關，其餘 8 則為經濟生存保障，分別為釋字第 203 號、第 422 號、第 464 號、第 494 號、第 596 號、第 694 號、第 701 號及第 726 號解釋。儘管大法官不曾說明何謂生存權，有論者認為釋字第 422 號解釋關於認定耕地三七五減租條例承租人（佃農）是否因耕地收回致喪失耕地收入而失去家庭生活之依據，如僅以固定不變之金額標準而未斟酌各地物價差異或個別家庭狀況差異，已屬偏離實際而有失合理之解釋意旨，可推知憲法第 15 條生存權之內涵至少包含最低生存保障¹⁵⁰，甚至大法官早已提出「不得未斟酌個別狀況」作為最低生存保障之判斷標準。然而實務案例甚少，大法官對生存權之探求多少有「個案具體需求性」¹⁵¹，且是否可認大法官業已提出最低生存需求之一般性認定基準亦受到質疑¹⁵²。

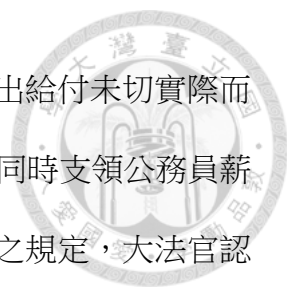
不過，上述經濟生存保障相關解釋仍存在共通性：皆與基本國策具有關聯性。如釋字第 203 號解釋於判斷學校教員續聘與否，即援引憲法第 165 條保障教育文化工作者之規定。釋字第 422 號解釋則根據生存權及憲法第 153 條第 1 項國家應

¹⁴⁹ 同前註。

¹⁵⁰ 郭明政，前揭註 123，頁 338-339。葉百修大法官於釋字第 694 號解釋所提意見書表示，該號解釋「隱約宣示生存權保障應有最低限度之意旨」。葉百修（2011），司法院大法官釋字第 694 號解釋協同意見書。

¹⁵¹ 鍾秉正，前揭註 123，頁 164。

¹⁵² 張桐銳（2011），〈論憲法上之最低生存保障請求權〉，《政大法學評論》，123 期，頁 169。



保護農民之條款，認為行政院及內政部對於農民之最低生活支出給付未切實際而宣告違憲。釋字第 464 號解釋對於退休軍人擔任公務員雖不得同時支領公務員薪資及退休奉，惟倘其每月待遇低於退休奉，得就差額予以補發之規定，大法官認為其旨在落實「國家對軍官執干戈捍衛社稷之長年奉獻所予之照顧，俾其退役後之生活有所保障」，解釋雖未援引任何基本國策條文，惟該解釋前開對退役軍人照顧之意旨已明列於現行憲法增修條文第 10 條第 9 項而為基本國策。釋字第 494 號及釋字第 727 號解釋對於勞動基準法規定勞動條件之最低標準係在「維護人民生存權、工作權及改善勞工生活之意旨」，以達保障勞工權益之目的，認為係貫徹憲法第 153 條第 1 項之意旨。不過釋字第 596 號解釋雖亦援引憲法第 153 條第 1 項，卻承認立法者對於勞動基準法享有一定形成自由，故立法者未比照公務人員退休法規定退休金不得扣押、讓與或供擔保並不違憲。至於釋字第 694 號及第 701 號解釋分別對所得稅法之扶養親屬免稅額及醫藥費用扣除額進行違憲審查，其皆於生存權之外復援引憲法第 155 條國家對弱勢者照顧之條款作為違憲審查，並認為現行制度所附加之條件違憲。

此種一方面援引生存權但未說明其內涵，同時援引基本國策規範作為論證基礎或違憲審查基準，在我國釋憲實務發展上相當獨特，其可能原因如下：由於大法官明文援引憲法第 15 條生存權被認為係滿足個案需求，因此從未嘗試、甚至審慎避免建構其一般性內涵，而必須依靠各該相關基本國策始能個案性地具體化、類型化。此種保留態度反映大法官幾乎已承認且預設生存權之經濟生存保障為社會權，係與社會國原則之國家任務併存，除非涉及平等原則，否則司法者應尊重政策部門如何履行其任務之形成權限。此種併存關係，使生存權與社會法治國原則在適用上存在相互替代關係，援用生存權必然應連帶提及基本國策。是以，大法官於諸多實質上涉及生存權之案件往往並未明示憲法第 15 條或提及「生存權」



一詞¹⁵³，如釋字第 422 號及釋字第 485 號解釋，於後詳述。

第三款 權利性質

生存權性質之討論，往往建立在其屬於「社會權」之前提上，亦即向國家請求給付一定之內容，而不同於自由權，故無法順理成章直接套用基本權利（自由權）之傳統理論架構¹⁵⁴。生存權之內涵既為人民基本生存之保障，在功能上即為「要求國家確保基本生存所需條件之請求權」，而為學說一貫之見解¹⁵⁵。此種社會權之性質，從憲法第 15 條之制憲理由¹⁵⁶即可得知¹⁵⁷，而不同於德國實務基於權力分立普遍否認社會權，僅例外基於人性尊嚴保障及社會國原則而承認「最低生存保障請求權」¹⁵⁸。

社會權最為棘手之問題為：人民得否僅僅以憲法規範作為請求權基礎？社會權之實踐與社會法治國之任務在目標上並無二致，差別僅在人民是否在具有主觀公權利，亦即無須任何法律明文規定即得向法院訴請國家為特定內容之給付。由於日本國憲法亦有生存權之明文，因此部分學說引進日本法之討論，認為生存權之性質有以下三說：僅具政治、道德義務而無法拘束力之「指針規定說」，雖具有主觀權利但係課予國家立法實現義務之「抽象權利說」，以及得直接根據權利向國

¹⁵³ 學者許宗力於早期生存權案件甚少之時期曾撰文認為，釋字 316 號解釋雖未明示第 15 條生存權，但對第 155 條加以援用，因實質上涉及生存權。許宗力，前揭註 123，頁 9-12。

¹⁵⁴ 關於基本權利之基本理論，請參照：吳信華（2003），〈基本權利的思考體系〉，《月旦法學教室》，2 期，頁 122-132；李建良（2004），〈基本權利的理念變遷與功能體系：從耶林內克「身分理論」談起〉，《憲法理論與實踐（三）》，1 版，頁 1-71，台北：學林；李建良（2011），〈德國基本權利理論攬要：兼談對臺灣的影響〉，《月旦法學教室》，100 期，頁 38-50。

¹⁵⁵ 林紀東，前揭註 130，頁 240；蔡茂寅，前揭註 131，頁 139；李仁淼（2008），〈生存權的法性質〉，《月旦法學教室》，70 期，頁 6；陳新民，前揭註 123，頁 376-377。

¹⁵⁶ 憲法第 15 條之制憲理由：「本條草案關於人民財產權之規定，經討論時咸以為人民之財產權，固應保障；然對於無產階級之生存權及工作權亦應加以保障，否則僅保障有財產者之財產，實屬有違民生主義之精神，及成為偏重保護資產階級之流弊，因而將本條修訂。」國民大會秘書處（編）（1946），《國民大會實錄》，頁 432，南京：國民大會秘書處。

¹⁵⁷ 郭明政，前揭註 123，頁 338；黃舒梵，前揭註 50，頁 105；張桐銳，前揭註 152，頁 161-162。

¹⁵⁸ 張桐銳，前揭註 152，頁 135-141、150。氏於聯邦憲法法院判決之敘述中，特別說明各該判決對於最低生存保障請求權之憲法依據，以及不同判決間之見解差異，值得詳閱。

家請求並得提起立法不作為憲法訴訟之「具體權利說」¹⁵⁹。我國憲法第 15 條至少應採「抽象權利說」，由具體法律充實生存權之請求權性格¹⁶⁰。此種「綱領性格」雖須經立法方有請求權，而不具備直接透過法院向國家請求之可司法性，但亦不影響其權利性格¹⁶¹。

不過，亦有論者認為憲法第 15 條生存權具備「原始給付請求權」之性質，而得直接根據憲法為請求，並採取類似德國實務之立論，將社會國原則連結人性尊嚴之保障與生存權之保障，而導出國家應給予人民具有人性尊嚴之基本生存請求權¹⁶²。另有認為，人民雖享有「主觀之權利」，惟此種請求權為社會權之範疇，因涉及國家財政與行政能力，故權利內容有待立法機關予以形成¹⁶³；此種見解被認為係將權利定位於法律層次，而非憲法層次¹⁶⁴。

由於現實上存有社會救助法，故不可能直接依據憲法第 15 條為請求權基礎¹⁶⁵，縱然此請求權係連結至人性尊嚴之保障，亦未見其實益¹⁶⁶。不過如觀察支持憲法第 15 條包含最低生存保障請求權之見解，其亦明確認知必須考量憲政架構下資源分配之決策權限，原則上仍必須適用或類推適用現有的法規為請求權根據，僅在最極端例外之情形始得直接援引憲法請求給付¹⁶⁷。上開見解，毋寧意在加強最低生存保障請求權同時作為受憲法保障以及由立法者具體化之權利，在社會法規之解

¹⁵⁹ 蔡茂寅，前揭註 131，頁 139。

¹⁶⁰ 蔡茂寅，前揭註 131，頁 140。

¹⁶¹ 蔡茂寅，前揭註 131，頁 140；黃舒芃，前揭註 50，頁 104，註釋 6a。

¹⁶² 陳清秀，前揭註 5，頁 27。

¹⁶³ 李惠宗，前揭註 123，頁 240。

¹⁶⁴ 孫迺翊，前揭註 134，頁 493-494，註釋 111。

¹⁶⁵ 許宗力，前揭註 123，頁 191。

¹⁶⁶ 孫迺翊（2006），〈社會救助制度中受救助者的人性尊嚴保障：一個憲政國家興起前後的比較觀察〉，《月旦法學雜誌》，136 期，頁 69。學者陳新民則認為，憲法生存權之落實有賴社會救濟法律明定人民享有請求國家給予生活救濟且可向法院提起救濟。氏之見解似亦認為生存權之請求權基礎應為法律層次而非憲法層次。陳新民，前揭註 123，頁 377。

¹⁶⁷ 張桐銳，前揭註 152，頁 162-163，註釋 98。學者蔡茂寅認為此種「緊急生存請求權」具有自然法之色彩，如不能滿足時，甚至構成可行使抵抗權之原因。蔡茂寅，前揭註 131，頁 140。



釋及漏洞填補上積極發揮指導功能¹⁶⁸。

然而，仍有少數論者注意到憲法上對於基礎生存所需之保障，同時具備積極面及消極面之內涵，前者係指個人所既有、為自由發展所必需之生存基礎不得予以侵犯，為財產權之保護範圍¹⁶⁹；後者係指無法自力維持生存之個人得要求國家提供最基本之生存所需物資，為生存權之保護範圍¹⁷⁰。此種見解仍將生存權之權利性質限定為給付請求權。亦有論者明確肯認憲法第 15 條生存權包含防禦性質及給付性質，不過同時承認保護範圍之不明確性將導致生存權被界定為「宣示性」、「抽象性」之權利，反而傾向具備指引國家生存照顧義務之功能¹⁷¹。

有部分學說於詮釋上，更著重於生存權課予國家義務之功能，此係所有社會權之當然作用，並與社會國原則共同達成矯正不公義而確保人民之實質平等地位，在我國憲法脈絡即為生存權與基本國策之關係，以下接續說明。

第四款 生存權與基本國策：社會法治國之生存照顧義務

憲法第 15 條生存權與基本國策章「社會安全」節第 152 條至第 157 條規定相當密切，與「教育文化」節第 162 條及「邊疆地區」第 169 條高度關聯¹⁷²，同樣亦與增修條文第 10 條第 5 項至第 9 項及第 12 項相關。因而，有論者傾向將生存

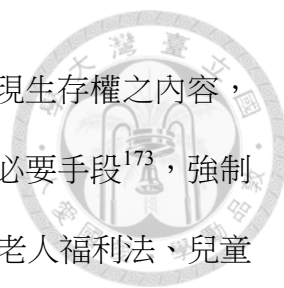
¹⁶⁸ 例如社會救助法第 16 條第 1 項雖臚列對低收入戶提供各項救助及服務，但卻交由地方政府主管機關為提供與否之裁量，且裁量基準明定為「人民之實際需要」及「地方財政能力」，不同於同法第 10 條之生活扶助金，似乎未賦予人民請求之權利。惟如承認憲法第 15 條包含最低生存保障請求權，基於合憲性解釋原則，倘特定項目屬最低生存保障之範圍但未獲滿足，在解釋上，應認符合低收入戶標準之人民取得該項目之請求權，該請求權係受憲法所直接保障。張桐銳，前揭註 152，頁 172-173、177-178。相同道理，同法第 16 條之 1 第 1 項所列之各種住宅補貼及第 16 條之 2 學雜費減免，皆可能依據上開解釋方法使中低收入戶亦取得主觀權利。

¹⁶⁹ 蔡維音，前揭註 71，頁 68-73。

¹⁷⁰ 蔡維音，前揭註 71，頁 85-86。

¹⁷¹ 吳信華，前揭註 10，頁 384-385。就經濟生存保障之消極防禦面向，氏舉出一饒富趣味之例子，即 52 年 7 月 15 日戡亂時期貪污治罪條例第 12 條：「犯本條例第四條至第六條各款之罪者，其所得財物，應予追繳，並依其情節分別沒收或發還被害人。（第 1 項）前項財物之全部或一部無法追繳時，應追徵其價額，或以其財產抵償之，其財產總額不足抵償應追徵之價額時，毋庸酌留其家屬必需生活費。（第 2 項）」

¹⁷² 林紀東，前揭註 130，頁 242。



權解為國家應建置相關制度以確保人民之基本生活條件，以實現生存權之內容，如社會救助制度及衍生之各項特別扶助皆為實現生存權保障之必要手段¹⁷³，強制執行法第 52 條及勞動基準法第 28 條第 1 項現行法之實踐，而老人福利法、兒童及少年福利與權益保障法、身心障礙者保護法亦屬之¹⁷⁴。更有論者進一步將生存權保障內容開展為對弱者之生活保護、對一般國民之生活保障（如社會保險），以及社會生活安全保障（如疾病防治、公共衛生、住宅規劃等）¹⁷⁵。至於人民於此是否為主觀權利，需從當時代對生存權內容價值填補需求性，以及社會國原則之要求一併考量¹⁷⁶。循此，生存權於內容之「實現層次」上，當倚賴政策部門之決定，而基本國策作為國家目標條款或憲法委託，即在制度形成上發揮指導作用。此種解釋方式似乎避開社會權作為主觀公權利所面臨可司法性之困境，轉而側重國家積極作為義務，此與社會法治國對國家課予之義務，在功能上幾乎無有差別。如著眼於違憲審查，結合憲法第 15 條為主軸，搭配基本國策相關規範，得作為審查國家公權力是否違憲之請求權基礎¹⁷⁷，此見解將使人民於社會法領域具備提起憲法爭訟之著力點。不過，生存權所發揮之功能亦止步於此，於違憲審查階段真正得作為審查基準者，除平等原則外，幾乎無他。

釋憲實務援引憲法第 15 條生存權，必然指涉特定基本國策規範，除用以具體化權利內涵而滿足個案需求外，更在於生存權作為社會權，其與生存照顧之憲法要求產生連結，而兩者皆在課予國家一定之憲法義務，故釋字第 485 號解釋乃明示國家本於社會國原則應提供各種給付，其目的在於「保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民」，進而建立社會安全制度。

¹⁷³ 鍾秉正，前揭註 123，頁 166。

¹⁷⁴ 李惠宗，前揭註 123，頁 240-241。

¹⁷⁵ 許慶雄（2000），《憲法入門》，頁 151，台北：元照。

¹⁷⁶ 陳慈陽，前揭註 83，頁 587。

¹⁷⁷ 鍾秉正，前揭註 123，頁 164。

前已述及，大法官明確提及憲法第 15 條生存權之案件必然涉及基本國策，茲表列於【表 1】如下：



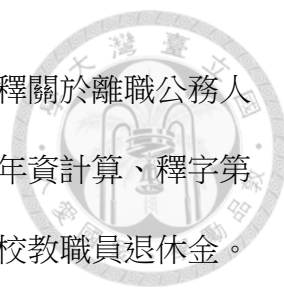
【表 1】司法院大法官關於憲法第 15 條生存權及基本國策之解釋

釋字	解釋爭點	基本國策條文
203	教職員聘約期滿不續聘之規定違憲？	第 165 條
422	行政院令及內政部函以固定金額推計耕地三七五減租條例承租人之家庭生活費用違憲？	第 153 條
464	行政院對軍官服役條例關於退休俸支領規定中「公務員」所為之命令違憲？	(增修第 10 條 第 9 項)
494	勞動基準法延長工時加給之計算標準？	(第 153 條)
596	勞動基準法未禁退休金請求權讓與、抵銷、扣押或供擔保，違憲？	第 153 條
694	所得稅法以扶養其他親屬或家屬須未滿 20 歲或年滿 60 歲始得減除免稅額之規定，違憲？	第 155 條
701	身心失能無力自理生活須長期照護者之醫藥費，限以付與所得稅法所定醫療院所始得列舉扣除，違憲？	第 155 條
726	勞雇雙方就工作時間等另行約定未經核備，是否仍受勞基法相關規定之限制？	第 153 條

以上解釋概可分為三類：一為公教人員之照顧（釋字第 203 號及第 464 號解釋）、其次為國家對農民及勞工之照顧（釋字第 422 號、第 494 號、第 596 號及第 726 號解釋），以及稅法上之生存保障（釋字第 694 號及第 701 號解釋）。

如不拘泥於解釋文本是否完整無缺地提及「憲法第 15 條」或「生存權」，則可認尚有不少解釋實質上涉及基本生存保障，不過大法官並未明文提及或以之為違憲審查基準，而此等解釋亦多具有提及基本國策相關條文之特色，此乃因生存保障本為社會法治國之任務。

如以前開分類為基礎，涉及公教人員基本生活照顧之解釋有釋字第 280 號解釋關於公務人員退休金優惠存款、第 285 號解釋關於學校教職員退休金與補助費、

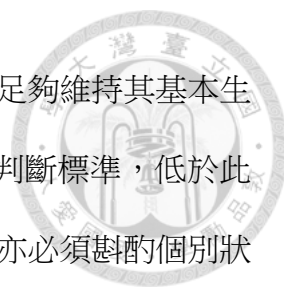


第 316 號解釋關於公務人員保險與傷殘給付標準、第 434 號解釋關於離職公務人員之養老給付保險、第 614 號與第 658 號解釋關於公務人員之年資計算、釋字第 717 號解釋關於公教人員公保養老給付以及第 730 號解釋關於學校教職員退休金。在此分類又存在照顧軍公教人員之家眷，如釋字第 457 號解釋關於退除役官兵遺眷之繼承問題、第 485 號解釋關於眷村戶購宅所享之優惠及第 727 號解釋關於眷村改建之優惠。不過，公務人員之退休金問題於釋字第 464 號解釋雖提及不違反生存權，但其他相關解釋在具體違憲審查操作可能更傾向解為服公職權利之衍生權利與國家義務（釋字第 614 號、第 658 號解釋）及財產權保障（釋字第 434 號解釋）。教職人員之爭議從釋字第 203 號解釋認不續聘問題不違反生存權後，無論之後釋字第 707 號解釋關於待遇爭議或釋字第 730 號解釋關於退休金計算爭議，縱使大法官依舊認為涉及憲法第 165 條對教育工作者之生存照顧義務，在所涉之權利類型卻傾向選擇財產權保障。

另關於國家對農民及勞工之照顧義務，尚有釋字第 189 號解釋關於工廠工人退休之規定、第 549 號解釋關於勞保遺囑津貼受領之限制、第 560 號解釋關於外國受僱人領喪葬津貼之限制、第 568 號解釋關於投保人欠費將被保人退保之規定、第 578 號解釋關於課予雇主負擔勞工退休金、第 580 號解釋關於耕地收回應補償承租人、第 609 號解釋關於勞保死亡給付之限制以及第 683 號解釋關於勞保給付之遲延利息。

此外，尚有一類係屬對於社會弱勢之生存照顧，如釋字第 472 號、第 550 號及第 676 號解釋關於全民健康保險制度、第 571 號解釋關於九二一大地震之緊急慰助金、第 649 號解釋關於按摩業專由視障者從事以及第 719 號解釋關於雇用一定比例原住民員工之規定。

大法官於上開解釋當中，除在釋字第 485 號解釋明示基本生活必須合於人性



尊嚴外，亦於釋字第 280 號解釋在判斷公教人員退休給付是否足夠維持其基本生活時，相當具體地以「委任一職等一級公務人員月俸額」作為判斷標準，低於此標準則無法維持。再者，釋字第 422 號解釋揭示基本生活所需亦必須斟酌個別狀況，不得劃定一固定不變之標準。然由於生存照顧係國家進行資源分配下之一環，其基於社會國原則所履行生存照顧義務並非漫無邊際，除在制度採行享有相當之形成空間外，尚應力求與受益人之基本生活需求相當，而不得超過達成目的所需必要限度而給予明顯過度之照顧。因此，釋字第 485 號解釋認為眷村改建條例不問遺眷是否確有國家解決其居住困難之照顧必要，一律賦予與原眷戶相同之權利已屬過度明顯之照顧而違反平等原則，釋字第 464 號解釋亦明示應避免「一人不得兩俸」之情形。

據此，凡在符合平等原則以及比例原則之範圍內，政策部門（立法機關及行政機關）即得斟酌其財政能力、資源之有效運用及其他實際狀況，對於如何實施生存照顧而為妥適之制度建置及安排，享有較大之裁量空間，司法機關對此當須加以尊重，此經釋字第 485 號、第 571 號、第 578 號、第 596 號、第 609 號、第 664 號及第 727 號解釋一再加以宣示。

另有論者將基本國策規範意旨解為憲法第 15 條生存權之客觀價值秩序，使國家負有保護義務，而受「禁止保護不足原則」之拘束。如釋字第 422 號解釋關於農民最低生存支出、第 472 號解釋關於無力繳納健保、第 549 號解釋關於勞保遺囑津貼、第 578 號解釋關於保護勞工之內容與方式以及第 609 號解釋關於帶病投保與勞保給付，均可構成生存權之「客觀價值體系」，從而立法與行政雖享廣大的政策形成自由，但不得抵觸前開生存權之客觀價值秩序所建構之基本內涵與社會保險制度基本原則¹⁷⁸。生存權之保護義務功能，要求國家不得提供低於憲法所命

¹⁷⁸ 孫迺翊，前揭註 134，頁 448-449。



令之最小限度保護，否則即違反比例原則所衍生之「禁止保護不足原則」¹⁷⁹。

第二項 生存權在我國憲法秩序下之再思考

第一款 生存權系譜之再思考

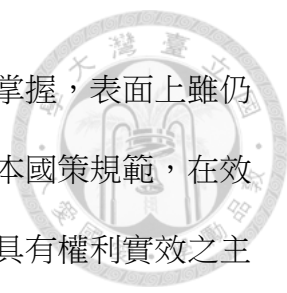
由於目前實務及學說對於憲法第 15 條生存權之系譜未臻明確，或僅進行局部研究，導致在實際操作上困難重重，此十足展現於釋字第 694 號解釋多位大法官之意見書當中¹⁸⁰。唯一獲得共識者為：生存權之社會權面向與基本國策習習相關，而為社會法治國原則之展現。

然而，釋字第 596 號解釋關於強制執行法保留債務人及其親屬生活所必需物品之規定，以及釋字第 694 號與第 701 號解釋關於綜合所得稅免稅額及扣除額之制度，此三則解釋雖皆援引憲法第 15 條生存權，在既有之生存權釋義學下卻似乎未能尋得適當定位。由於實務及學說皆忽略「對個人生存所需之侵害」在生存權上之重要意義，導致生存權之防禦面向多被認為係生命權，給付面向則為最低限度生存所需之請求權。尤其，課稅權為國家對人民最廣泛、最大規模之干預，長期以來實務多以「租稅法律主義」遂行其違憲審查任務，公法學界亦多將之視為憲法上之基本義務，而無涉基本權利；縱使在肯認生存權不及於生命權之學說中，大多基於其社會權之特性，認為生存權係請求國家維繫生存之權利，或課予國家積極行為義務。不過本文認為，最根本之問題當在於對生存權內涵建構之退守¹⁸¹，

¹⁷⁹ 程明修（2004），〈禁止過度侵害與禁止保護不足〉，《月旦法學教室》，17 期，頁 10。

¹⁸⁰ 另參照：蔡維音（2013），〈社會救助與個人綜合所得稅上對最低生存基礎界定之交互考察〉，黃昭元（編），《法治的傳承與永續：第一屆翁岳生教授公法學研討會論文集》，頁 323-326、329-331，台北：新學林。

¹⁸¹ 吳庚大法官於釋字第 368 號解釋協同意見書表示：「受理具體案件，對相關之基本權利建構明確之保障範圍，乃釋憲機關無所旁貸之責任。」吳庚（1994），司法院大法官釋字第 368 號解釋協同意見書。氏於釋字第 404 號解釋不同意見書復表示：「對於憲法所保障之各種基本權利，本席一向主張，釋憲機關在受理聲請案件，作成解釋時，應對相關權利之本質及內容給予適當之詮釋，並建構明確之保障範圍（Schutzbereich），俾彌補憲法第二章第九條以次關於人民權利之各條規定，過分化約之不足。」吳庚（1996），司法院大法官釋字第 404 號解釋不同意見書。由此可見，於生



此種忽略導致生存權如同其他社會權般，被認為保障範圍難以掌握，表面上雖仍肯認其權利性質，但在權利內涵及功能之建構上卻實質導向基本國策規範，在效力認定上亦逐漸偏往憲法委託，甚至是方針條款，人民不存在具有權利實效之主觀公權利。無怪乎，釋字第 596 號解釋關於強制執行法保留生存所需之規定，有論者認為係國家對人民為最低基本生活照顧之實踐¹⁸²；釋字第 694 號解釋之親屬免稅額及釋字第 701 號解釋之醫療費用扣除額，則被大法官認定為係憲法第 155 條扶助措施之一環。上述解釋在強化憲法第 15 條生存權指引國家行為之功能時，同時卻淡化生存權作為主觀公權利之色彩。

在法律層次上，105 年 12 月 28 日公布之納稅者權利保護法第 1 條第 1 項明確規定：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」課稅為國家對人民之干預行政，該規定明確將憲法生存權明定於納稅者應受保障之權利，然而既有之「消極防禦為生命、積極請求為生存」釋義學已不能滿足現行實證法之規範，唯有重新檢視憲法第 15 條生存權，方能貫徹納稅者權利保護法第 1 條第 1 項所定納稅者之生存權保障。

以下，本文將釐清憲法第 15 條生存權之內涵、功能及與基本國策間之關係，期能為長期受忽略之部分加以補充。

第二款 生存權為經濟基本權

將生命權置入憲法第 15 條生存權當中，係自憲法權利清單中尋找與之最密切之權利作為依據，固然可予理解，惟從法學方法觀之，此種見解是否為適當實不

存權上，大法官並未履踐其建構明確保障範圍之責任，不過或許由於生存權之具體內容高度倚賴立法形成方得以實現，大法官唯恐僭越其職司解釋憲法之權限，而遲未針對生存權加以闡述，甚至是否以之為違憲審查基準亦持相當保留之態度。

¹⁸² 李惠宗，前揭註 123，頁 240。



無斟酌之空間。

文義解釋上，「生命」與「生存」於日常用語上並無明顯不同之處，後者之範圍可能大於前者，而意指「存續」，此從憲法第 15 條、同法第 156 條「國家為奠定民族生存發展之基礎，應保護母性，並實施婦女兒童福利政策。」以及憲法增修條文第 10 條第 3 項「國家對於人民興辦之中小型經濟事業，應扶助並保護其生存與發展。」等規定可得知，而憲法第 15 條生存權之「生存」則指「人之存續」，生命當為人之存續之前提。

然若進一步探究憲法第 15 條之結構規範，尤從體系解釋之角度，「生命之尊重」則不適宜置入生存權之保護領域¹⁸³。詳言之，憲法第 15 條之所以將生存權、工作權與財產權作三位一體之保障實有其特殊意涵，蓋自由實現之前提，在於先擁有實體及精神上所需之物質條件，涉及生存權；為取得物質條件所從事之營利活動，受工作權保障；至於所取得物質之保障，則為財產權之問題¹⁸⁴。再就憲法基本權利清單之結構加以觀察，第 8 條至第 14 條規定各項自由權，旋於第 15 條規定生存權、工作權及財產權，並在規範結構上由「人民有……之自由」改為「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障」，故憲法第 15 條應非單純保障自由權，毋寧係保障自由得以實現之經濟前提¹⁸⁵。

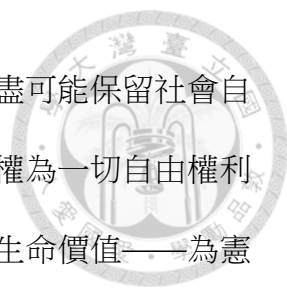
制憲時將生存權及工作權併同財產權加以規定，其意在貫徹民生主義之精神¹⁸⁶，故憲法第 15 條實為社會國家發展之產物。從現代國家發展型態觀之，自由權

¹⁸³ 吳信華，前揭註 10，頁 382。

¹⁸⁴ 葛克昌，前揭註 116，頁 65。另劉鐵錚大法官於釋字第 434 號解釋不同意見書表示：「……工作權與財產權統合稱為經濟性基本權，此項基本權若遭侵害，則人民生存權必受威脅。無工作難以經營生活，無財產難以養老防疾。」劉鐵錚（1997），司法院大法官釋字第 434 號解釋不同意見書

¹⁸⁵ 學者蔡宗珍從此一憲法條文安排，認為憲法第 15 條生存權「並非」針對自由權之領域作規定，而係國家應先為立法，人民方得據以主張之權利。蔡宗珍，前揭註 124，頁 238。氏之見解係將憲法第 15 條生存權視為單純向國家請求給付之社會權，而與本文主張亦包含防禦性之自由權並不相同。

¹⁸⁶ 憲法第 15 條之制憲理由：「本條草案關於人民財產權之規定，經討論時咸以為人民之財產權，固應保障；然對於無產階級之生存權及工作權亦應加以保障，否則僅保障有財產者之財產，實屬



利之確保為自由法治國家之首要任務，限制國家權力之行使而盡可能保留社會自行發展之最大空間，俾人民具備享有自由權利之地位；而生命權為一切自由權利行使之前提，國家除不得加以剝奪，該權利所保護之法益——生命價值——為憲法認同之價值決定，國家尚應積極防免第三人之侵害¹⁸⁷。而生存權之確保為社會法治國之前提要件，以矯正現實上社會地位及經濟地位之不平等，而為所有自由權及新興社會權之根本基礎，進而帶有濃厚之社會權色彩。生命權與生存權發展之時代背景不同，其背後理念更大相逕庭，自不可能融合為「一項」權利而擁有相同之事物要素、法律效力及保障範圍，否則非但在釋義學上產生權利之消極防禦面向與積極給付面向在內涵上完全不相干而無法產生連結、解釋適用上互為援引，更可能使憲法第 15 條所定之生存權負荷過載致嚴重減損其權利實效性¹⁸⁸。目前既有之生存權釋義學某程度而言即已浮現此種現象，方導致主觀公權利之弱化及國家保護義務之強化。

因此，憲法第 15 條生存權應係「經濟基本權」之性質，保障人民之基本生存所需。至於國家不得侵害人民生命之防禦權，係國家存立之前提，屬自然法性質之「原權」，本不待憲法明文規定即應受保障¹⁸⁹，若欲從憲法基本權利清單尋得依據，或可從憲法第 8 條導出國家對於生命之保護義務¹⁹⁰，或置入於憲法第 22 條概

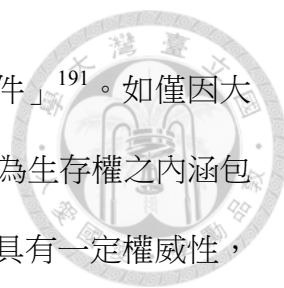
有違民生主義之精神，及成為偏重保護資產階級之流弊，因而將本條修訂。」國民大會秘書處(編)，前揭註 156，頁 432。

¹⁸⁷ 蔡宗珍，前揭註 124，頁 236。

¹⁸⁸ 蔡宗珍，前揭註 124，頁 239，註釋 13。如更細緻地討論，氏之見解與本文之見解實際上係各自建立在不同之前提：氏之見解所稱「憲法第 15 條同時承擔自由權及社會權之任務，將因基本權理論賦予自由權各種功能，導致該條文之實效性破產」，乃係建立在「自由權」為「生命自由」、「社會權」為「每一個人所應享有之最起碼之生存條件」之保護法益之截然不同，不得將截然不同之法益置入同一基本權利之保障範圍。惟本文之見解為憲法第 15 條生存權之保護法益僅有「每一個人所應享有之最起碼之生存條件」，而此種法益可開展為防禦面向之「不得侵害基本生存條件」及積極面向之「請求維持基本生存條件」。

¹⁸⁹ 李震山(2009)，〈從憲法觀點論生命權之保障〉，《人性尊嚴與人權保障》，3 版，頁 27，台北：元照。

¹⁹⁰ 陳慈陽，前揭註 83，頁 507。



括條款，甚或基於其作為人性尊嚴之前提而視為「憲法前提條件」¹⁹¹。如僅因大法官於涉及死刑之案件以憲法第 15 條作為違憲審查基準，即認為生存權之內涵包含生命權，或許係尊重大法官作為終極憲法解釋機關，其見解具有一定權威性，唯若僅以此為唯一理由而無嚴謹、縝密且合於法學方法之論證，實難脫免「司法實證主義」之嫌¹⁹²。

第三款 生存權之權利內涵：維持基本生活／最低限度生活

憲法第 15 條之生存權不包括作為原權之生命權，而僅指「經濟上之生存基礎保障」。至於此經濟生存之保障內涵為何？本文認為，生存權係「維持基本生活」之權利，亦即人民有維持最低限度合於人性尊嚴生活之權利。此種「最低條件」之保障程度除係基於社會權面向涉及資源分配權限之權限外，主要原因毋寧在於：憲法所預設之人之圖像，係屬自我負責地自我決定、自我實現之人，國家與社會區分之二元論要求國家對於人民基本權利之保護不得過度，致扼殺其自我營生之意願及能力，因此補充性原則進一步要求國家應先讓個人或家庭自我扶助，如有不足方得由公權力積極介入。此種見解並非純粹之憲法理念，事實上從我國法秩序可尋得證立。例如社會救助法第 8 條規定：「依本法或其他法令每人每月所領取政府核發之救助總金額，不得超過當年政府公告之基本工資。」自國家領取之救助金必須高於工作所獲取之最低收入，一般係認避免人民怠於工作而坐領國家給付，憲法上之理由應係避免國家扼殺個人之維生能力，否則將使人格自由發展逐步消逝，亦即人民干受揭露其個人資訊及權利受限制¹⁹³，以符合法定受領給付之

¹⁹¹ 蔡宗珍，前揭註 124，頁 239-240。

¹⁹² 釋義學以憲法法院裁判文本為尊之現象，並非為我國所獨有，德國學者 Bernhard Schlink 鑒於該國學界所出版之註釋書多傾向以德國聯邦憲法法院為尊，而對該現象加以批判。張嘉尹，前揭註 9，頁 17，註釋 32。

¹⁹³ 社會救助法第 9 條：「直轄市、縣（市）主管機關為執行本法所規定之業務，申請人及其家戶成員有提供詳實資料之義務。（第 1 項）受社會救助者有下列情形之一，主管機關應停止其社會救助，並得以書面行政處分命其返還所領取之補助：一、提供不實之資料者。二、隱匿或拒絕提供主管



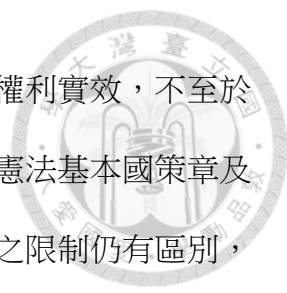
要件；而國家透過法定要件及受領內容亦得將人民逐漸規格化。因此，社會救助法第 1 條乃揭示其「協助自立」之基本精神，並於第 15 條及第 15 條之 1 加以實踐。

據此，國家保障個人維持其基本生活之資，係為確保其實現其他自由權利之前提條件。高於基本保障之範圍，應屬單純之生存照顧任務，國家得視其財政能力及政策目的加以實行，如因社會條件變動、特定照顧措施之排擠效應或財政負擔劇增，國家對於生存照顧之措施加以變動，無損人民憲法上之權利¹⁹⁴。是以，「舒適生存權」或「享有適當生活水準」是否為人民得以享有之憲法上權利？實不無疑問。如法秩序存在此種權利，應屬法律層次上之特定請求權而非受憲法保障之基本權利，是否創設或其內容為何均屬高度之立法裁量，故「適足生活」單純屬於提升人民生活水準之國家目標。

再進一步探究備受實務及學說忽略而為本文關懷核心之經濟生存權消極面向。如同生命權，消極面之生存權並不存在保護領域之核心及核心以外範圍之區分，其保障範圍即為其核心，全部皆為人性尊嚴之體現，是故不同於其他基本權利可藉由憲法第 23 條予以限制，生命權與消極面之生存權皆具備不可侵犯性（一旦限制即構成侵害），因此其憲法上之保障效力如同人性尊嚴條款般一樣強大。為使生

機關所要求之資料者。三、以詐欺或其他不正當方法取得本法所定之社會救助者。（第 2 項）」

¹⁹⁴ 釋字第 717 號解釋涉及降低公教人員退休存款之優惠利率，大法官認為該優惠存款措施施行「……已逾三十餘年，國家各項社經發展、人事制度均有重大變動，公教人員之待遇、退休所得亦皆已大幅提升。且此期間之經濟環境與市場利率變動甚鉅，與優惠存款制度設計當時之情形亦有極大差異。加以退撫新制之實施，產生部分公教人員加計公保養老給付優惠存款利息之退休所得偏高之不合理現象。系爭規定係為處理此種不合理情形，避免優惠存款利息差額造成國家財政嚴重負擔，進而產生排擠其他給付行政措施預算（如各項社會福利支出），以及造成代際間權益關係失衡等問題（銓敘部 100 年 1 月 7 日部退二字第 1003303171 號函所附說明書及教育部 100 年 9 月 1 日台人（三）字第 0990136535 號函參照）。且系爭規定亦有兼顧國家財政資源永續運用之重要目的。故系爭要點之訂定確有公益之考量。又系爭規定並未驟然取消優惠存款，而係考量優惠存款之制度，其性質本為對公務人員於退休金額度偏低時之政策性補貼，而非獨立於退休金外之經常性退休給付，始修正為一般退休制度應含之所得替代率，並納入高低職等承受變動能力之差異，暨參酌國際勞工組織所訂退休所得之所得替代率，設置所得上限百分比，以消除或減少部分不合理情形，緩和預算之不當排擠效果。衡酌系爭規定所欲達成之公益及退休或在職公教人員應受保護之信賴利益，系爭規定所採措施尚未逾越必要合理之程度，故未違反信賴保護原則及比例原則。」



存權之防禦面向具有強大效力，其保障勢必最小化，以確保其權利實效，不至於如同基本國策般乘載過多國家任務致其效力備受爭議。如參照憲法基本國策章及其他條文整體精神觀察，可得知國家基於公共利益對基本權利之限制仍有區別，憲法第 15 條生存權即屬不得基於公益加以限制之權利¹⁹⁵。雖然本文亦不得不承認生存權之內容或事物領域無法藉由憲法釋義學予以明確掌握，而僅能抽象認知其「符合人性尊嚴之最低生存條件」之意涵，其具體內涵必須依賴立法者依當下政經社會條件之決定形成空間，但立法者之裁量必須受到憲法價值觀之拘束：具有自我主自決之人、生活於社會群體之人。因此立法者不得將最低生存條件設定在僅能維持一個人生物性之存在，或是無法自立而須仰賴國家或他人之人，或是完全不具備參與社會及公共領域之條件。

至於學說向來關懷之社會權面向，本文基於前述之資源分配權限及憲法人性觀之論理，認為主觀公權利之範圍亦僅及於最低限度合於人性尊嚴之基本生活。不過，此種見解必須建立在以下前提：其他之社會基本權如居住權、健康權等應於憲法層次上予以承認，且具備較為清晰之權利系譜。於相關社會權未獲較普遍之承認前，宜將居住、健康等納入生存權之保護領域，惟應注意不得過於任意擴張致損害生存權之權利實效。至於國家本於基本國策所應履行之居住（釋字第 540 號解釋）、健康（社會保險）等相關生存照顧措施，則與人民是否於憲法第 15 條生存權具備相對應之主觀公權利無涉。

第四款 生存權作為經濟基本權仍具有自由權功能

無論生存權係展現消極防禦或積極請求之功能，均無礙其本質上為社會法治國之具體展現。因此，生存權自由權功能之承認雖不使列入古典基本權利，然在

¹⁹⁵ 葛克昌（1996），〈租稅國危機及其憲法課題〉，《國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念》，頁 166，台北：元照。



權利效力上應與古典基本權利相同。

第一目 「基本生存所需不受干預」為生存權而非財產權之保護領域

生存權作為社會權，與其強調人民得否向國家要求一定內容之給付，毋寧係將國家對人民之生存照顧義務，從單純之「憲法委託」強化為人民之「主觀公權利」，縱然權利之具體實現仍高度倚賴立法及行政加以形成，但至少已開啟人民進入法院之契機，甚至在生存權理論細緻化後可作為違憲審查之基準。此種要求國家保障基本生活條件之權利，除請求一定給付外，首要之務應當為人民向國家請求不得侵入其生存所需之資及生活條件。

有論者將「基本生存所需不受干預」置於財產權之保護領域¹⁹⁶，此見解固掌握「對於既有財產之防禦」此一特徵，惟似與財產權之本質未必相符。由於財產權係屬典型之自由權，在黑格爾學說之影響下，財產之行使被定位為人格之展現¹⁹⁷，而為財產權保障之論理基礎，故金錢係「被鑄造之自由」¹⁹⁸，行為自由係建立在財產權之上，對財產權之干預（如課稅）或剝奪（如徵收）即構成對自由之限制。據此，大法官於釋字第 400 號解釋及之後財產權相關解釋，即不斷強調財產權保障之目的在個人自由之實現、人格自由發展及人性尊嚴之確保。縱然，大法官曾短暫地於釋字第 580 號及第 596 號解釋中將「確保人民所賴以維繫個人生存」設

¹⁹⁶ 蔡維音，前揭註 71，頁 68-73；林子儀（2004），司法院大法官釋字第 580 號解釋部分協同及部分不同意見書，尤其請參照意見書之註釋二：「……本席初步認為，所謂『財產權保障的核心範圍』，不應該是以權利的種類或支配財產的權能為考量對象，財產權保障的核心範圍，毋寧係以個人是否獲得發展人格所需的最低程度的資源為斷。此種主張與生存權保障之主張並非完全重疊。蓋生存權係保障個人生存的最起碼之需求，但其並不一定以保障個人人格的發展為前提，且並非保障個人獲有可以自我決定如何使用、收益或處分之最低程度的資源。」

¹⁹⁷ 關於黑格爾對於財產權之「人格理論」，詳參：Hegel, G.W.F., *Outline of the Philosophy of Right*, T. M. Knox and Stephen Houlgate (eds.), Oxford 2008[1821], para. 41.

¹⁹⁸ Klaus Vogel (著)，張永明 (譯) (2010)，〈租稅課徵權及其界限〉，Peter Badura/Horst Dreier (主編)，蘇永欽 (等譯注)，《德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集 (下)》，頁 564-565，台北：聯經；Matthias Herdegen (著)，蔡維音 (譯) (2010)，〈所有權與繼承權之保障〉，Peter Badura/Horst Dreier (主編)，蘇永欽 (等譯注)，《德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集 (下)》，頁 296，台北：聯經。



定為財產權保障之意旨之一，不過嗣後即未再提及，而回歸其固有之自由權特性，可知大法官已意識到將財產權之保障範圍含括基本生存所需，於論理上有其不妥之處。即便財產權負有社會義務，亦未使其權利類型自古典基本權轉變為社會權；又縱然社會保險之請求權被逐漸納入所有權之保障，同樣亦不會變動財產權之自由權性格¹⁹⁹。

在自由法治國，本無生存權而僅有生命權問題。生存權之保障背景在於矯正自由法治國所保留之市場經濟體制，其社會權本質之憲法意義在於得據以要求國家維持生存之權利，而非期待國家立法或政策之「施恩」²⁰⁰。不過，即便國家負積極之生存照顧義務，亦不影響生存權具備防禦權功能，如同制度性保障般，國家於負有積極保障及促進義務之前，亦應消極地避免損及該制度之存續。

此外，雖有論者注意到，德國聯邦憲法法院判決將「最低生存保障」概念擴張適用至防禦國家租稅權力不當干預²⁰¹，不過並未進一步闡明此種功能作用在我國既有之生存權體系下應如何理解。在察覺稅法對於生存權可能構成侵害時，或將之置於財產權保護範圍，或繼受德國聯邦憲法法院判決所發展出之「最低生存保障」概念，由人性尊嚴及社會國原則所推導。在後者之理解中，縱使人性尊嚴及社會國原則皆可在我國憲法尋得相當穩固之基礎，但直接以憲法第 15 條生存權為其直接依據毋寧更加適當，更能強化經濟生存權之防禦功能。

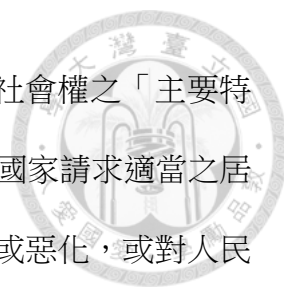
第二目 導入防禦權面向並不減損生存權之社會權特性

本文並非否定學說對於生存權作為社會權之見解，亦非「創造」生存權之防禦面向，毋寧係「重新定位」生存權防止國家或第三人予以侵害之功能，明確將「基本生存所需不受干預」置入生存權之保護領域，而非財產權。新興社會權一

¹⁹⁹ Matthias Herdegen (著)，蔡維音 (譯)，同前註，頁 296-297。

²⁰⁰ 許慶雄，前揭註 175，頁 154。

²⁰¹ 孫迺翊，前揭註 134，頁 484-485；張桐銳，前揭註 152，頁 150。

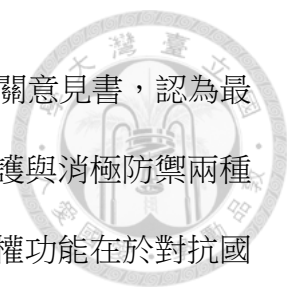


般認其以「向國家請求一定之給付」為權利內涵，然而此僅係社會權之「主要特徵」而非「全貌」，例如（適足）居住權或健康權，人民固得向國家請求適當之居住場所或醫療措施，但國家如對人民既有之居住環境加以剷除或惡化，或對人民既有之醫療措施加以刪減或取消，難謂非對上開社會權之侵害。於此，基本權利當應發揮消極防禦之功能對人民較為有效，否則國家對於如何實現社會權之請求面向本有形成空間，除非涉及無正當理由而差別待遇，對居住環境或醫療條件之剝奪反而可能被評價為國家基於政策目的或財政負擔之考量所為之「調整」。此外，藉由生存權防禦權面向之認識及範圍界定，反而得以認清國家權力干預之界限、保留予個人自由發展之空間，以及國家發揮其生存照顧義務之起點。

作為古典人權之自由權係先於國家而存在，本不待法律規定即得行使，在現代國家形成之前，「賴以維生之物質」應屬財產權此種無待國家存在即得行使之自由權，不過其並未寓有「保障財產係為保障生存」之意義，而係「保障財產係為保障人格自由發展」。相較之下，生存權所具備之防禦面向，在有法律秩序之現代國家中才有意義，此乃社會國生存照顧之一環，國家係以消極不侵害之方式履行照顧義務，不過其保護結構畢竟不同於請求面向，國家之形成權限受相當之限縮，而使司法者得於生存權之防禦面向積極發揮其功能。

第三目 保護義務不減損生存權之消極防禦功能

若從保護義務之觀點出發，亦可明瞭生存權作為經濟基本權，不能僅僅為「給付請求權」或「單純課予國家義務」，而必須同時具備防禦消極之功能。蓋倘僅為給付請求權之性質，國家對於如何實現即具相當形成自由（釋字第 694 號及第 701 號解釋即採此種見解），因此在租稅課徵如何保護人民之基本生活不受侵犯，或許僅能迂迴認「國家不得先課稅、後給予救助」之情形違反比例原則，以及一來一



往干預其他基本權利。是故有論者參照釋字第 694 號解釋及相關意見書，認為最引起混淆之處即為大法官未明確區分最低生存保障積極請求保護與消極防禦兩種面向²⁰²。如果能確立生存權之「防禦權」性格，即得藉由防禦權功能在於對抗國家之積極干預行為；此乃相對於保護義務或給付請求權係對付國家之消極不作為行為。

此外，當生存權具有防禦功能，則可使釋字第 596 號解釋關於強制執行不得侵及債務人及其共同生活親屬賴以維生之資之情形，解釋為國家本於此防禦權所衍生之「國家保護義務」，而為典型保護義務之三角關係。如果認為生存權僅具社會權之給付性格，大法官之解釋方向勢必以「財產權」作為主軸，生存權僅具輔助地位，表面上雖然為財產自由之防禦功能發揮作用，使立法者必須於強制執行程序設定債權人實現債權之界限。但如前所述，此種解釋與財產權之本質並不一致，解釋中所謂「受比例原則限制之財產權」係指債權人之執行債權，倘認債務人維生所需之資亦為財產權之保護領域，所必須處理者即轉變為「財產權對抗財產權」之基本權利衝突，但大法官似乎不認為此處有所謂債務人供其本人及共同生活親屬生存所必需之財產權對抗債權人之財產權之情形。

德國最低生存保障多從人性尊嚴條款及社會國原則導出，乃因基本法僅有生命權，而無經濟上之生存權，此種結合作為憲法依據或許可如此解讀：人性尊嚴條款賦予人民防禦權，而國家基於第 1 條第 2 項亦有憲法上之保護義務，社會國條款則明示此種保障應及於「基本生存所需之資」。在社會給付之案件中，或許可認為係國家對人民基本經濟生存之「最低底線」之保護義務，而有所為「不足禁止原則」之適用，但在稅法之免稅額則不能持此看法，應認為係「過度禁止原則」之表現。蓋不足禁止原則係針對國家之消極行為（國家之作為義務），過度禁止原

²⁰² 蔡維音，前揭註 180，頁 323-326、329-331。

則係對抗國家之積極行為（國家之不作為義務）²⁰³。



第五款 生存權與國家生存照顧義務之重合

憲法第 15 條生存權與基本國策章規範間之關聯性，賦予基本國策更積極之意義，進而使基本國策不至於因其受爭議之憲法效力而受減損。不過在擴展生存權之保障範圍之同時，某程度言，卻反使其權利地位及權利保護強度未若其他自由權利。此當係基於社會權之固有特性：要求國家積極作為，而非防禦國家干預²⁰⁴。將生存權與基本國策參照運用，固可使生存權之內涵具體化並擴張其保護範圍，惟正因如此，生存權之內涵亦難以有一完整、清晰之權利體系，反而必須探求相關社會立法方能得知其保障範圍。再者，此種詮釋方向可能導致憲法第 15 條生存權「從主觀性格逐漸走向客觀化」，而現實上因存在社會救助法針對遭受貧困、急難或災害之情形加以規定，生存權之原始給付請求權存在於最緊急之維生困難之情況亦不具太大實益。最終，人民擁有生存之主觀權利於功能上僅係滿足進入憲法法院之門檻，或提高審查密度之用。

人民是否具備主觀權利，或僅為國家基於憲法委託履行其照顧義務，其差別在於：前者人民非但得基於權利受不法侵害而聲請釋憲²⁰⁵，且該權利獲得司法肯認之機會較大；於後者除非個案涉及其他基本權利之侵害（如平等權），否則人民非但無由進入違憲審查管道²⁰⁶，縱然獲得審理，司法機關仍可能承認憲法委託所賦予之廣泛裁量空間²⁰⁷。

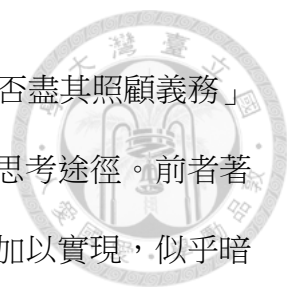
²⁰³ 李建良（2010），〈論憲法上保護義務與保護請求權之關係：以「不足禁止原則」的論證構造為中心〉，《憲法理論與實踐（四）：人權思維的承與變》，頁 192，台北：新學林。

²⁰⁴ 黃舒芃，前揭註 50，頁 100。

²⁰⁵ 司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款：「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：二、人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有抵觸憲法之疑義者。」

²⁰⁶ 學者吳信華亦肯認生存權內涵之不明確性，將導致人民依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款主張「基本權利受侵害」時難有適用空間。吳信華，前揭註 10，頁 384。

²⁰⁷ 黃舒芃，前揭註 50，頁 114，註釋 21a；吳信華，前揭註 10，頁 385，註釋 7。



在釋字第 596 號、第 694 號及第 701 號解釋之情形，「國家是否盡其照顧義務」與「人民得否對抗國家或第三人侵害其生存權」為截然不同之思考途徑。前者著重在國家責任之履行上，認為生存權必須透過國家必要之立法加以實現，似乎暗示國家有較大之形成空間（如釋字第 694 號解釋所謂「國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端」），國家得以選擇於此制度實現，亦得選擇以其他制度實現，因此立法者得以不選擇在強制執行法或所得稅法履行其生存照顧義務，而另謀他制度加以實踐。在後者之思維下，係屬於自由權、防禦權功能之固有作用，自由權利本得無須仰賴國家立法即得向國家主張（衍生之分享權為另一問題），其存在先於國家或法律，本身即構成「國家權力行使之界限」，立法者原則上不具有任何裁量權，司法者於此應更積極地為違憲審查。在社會國生存照顧之任務下，其可能亦擴展至「基本生存所需之防禦」，而使人民受到雙重保護，非但要求國家消極不得侵害，更賦予其積極為保護之責任。

第三項 小結

實務及部分學說係以「生命之尊重」及「生存之延續」二面向展開生存權之論述²⁰⁸，而分別為其消極防禦及積極請求之保護結構。儘管實務甚少以生存權作為違憲審查基準，且縱然提及亦從未闡明其權利內涵，不過大法官係基於個案需求，透過生存權與基本國策之連結而豐富生存權之意涵。生存權得藉由連結基本國策及其他基本權利而擴大其保障內涵，但其憲法效力亦因此不得不面臨以下命運：一方面強化國家之作為義務，另一方面卻基於資源分配權限而未能充分給予人民相對之主觀公權利，成為「未必能透過司法加以實現」之憲法權利。據此，我國憲法第 15 條之生存權，與其說係人民之主觀公權利，毋寧更著重在「課予國家積極作為義務」之上，也因此可以得知，對於生存權之保障多認屬於國家基於

²⁰⁸ 李惠宗，前揭註 123，頁 231。



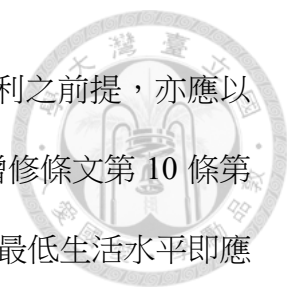
社會國原則之生存照顧義務，立法者受憲法之委託本應具有相當形成之空間，法學研究所關注者亦在評價基本國策具體化之相關制度，如社會救助、社會保險等。

本文認為，憲法第 15 條生存權應係指經濟生存保障，而不及於生命權。其內涵有防禦面向及給付面向，就前者而言，為使生存權之防禦功能發揮最強效力，其保障程度應僅限於最低限度合於人性尊嚴之生活；就後者而言，基於補充性原則及資源分配權限，其保障程度亦為最低生存條件；因此，生存權即為最低生存保障。「經濟生存保障防禦面向」一方面並不減損生存權本身之社會權特性，亦即生存權所具備之防禦面向亦為社會權範圍，另一方面可與國家保護義務並存。而國家基於社會國原則所負有之生存照顧義務與經濟生存保障之防禦面向亦可同時發揮功能，後者所具備更進一步之意義在於使人民擁有生存之主觀權利，於權利受國家或第三人侵害時除得據以主張外，尚可在違憲審查中發揮更積極之功能，而非僅作為提高平等原則審查密度之考量因素。

第三節 最低生存保障之解釋與實踐

第一項 人性尊嚴作為詮釋最低生存保障之指導方針

所謂符合「人性尊嚴之基本生活條件」，應指個人在最低限度之資源下仍然得以作成自我決定、自主生活。此種抽釋雖仍過於抽象而無太大實益，不過至少在現代憲政國家，可以確定「最低程度維持生物性之存續」必定不符合最低生存保障；而僅保障「最低程度之物質生活」，亦可能無法達到自主、自決乃至於人格發展之目標，而使人民持續仰賴救助體系。因此，最低生存保障之保障程度應超過前二者，至少在內涵上應包含精神上、社會參與上之最低生活水平。其理由可從二面向加以觀察，一為基本權利主要功能之一既在使個別基本權利主體能自由參



與公共事務與政治形成過程²⁰⁹，則生存權作為實現其他基本權利之前提，亦應以此為目標；二為自憲法第 21 條、第 158 條至第 167 條、憲法增修條文第 10 條第 10 項之第 12 項可看出我國憲法對教育文化生活之重視，於詮釋最低生活水平即應予以考量²¹⁰。

由於人性尊嚴之理解係立足於認知之當下階段，因此無論為物質上或精神上之最低生活水平，均應隨政經條件、科技發展而有所變化。此種變動性之概念對立法者尤其意義重大，無論其對於實現生存權有多少裁量空間，如未能隨當下時空環境而調整最低生活水平，即可能阻礙或干預人民最低程度作成自主、自決之能力而違反最低生存保障。

最低生存保障在德國通常被指涉為自人性尊嚴所直接派生，其本身當然為基本權利之一種，只是如果此權利之適用與解釋常常倚賴人性尊嚴之詮釋，非但可能產生前述「人性尊嚴過度使用而貶值」之現象，且其內涵不甚明確，導致實務在判斷上多產生「個案判斷性」，當然或許吾人也不得不接受此一看法：生存權在解釋適用上具有滿足個案需求之命運性格。因為究竟「何謂最低限度之基本生活」，實非單純透過法釋義學即可做出完整無缺的解釋，至多僅能指出一大概方向，例如應至少包含物質及精神生活、足夠滿足最低限度政治、社會及文化活動之參與等等，但其內容依舊必須由政策部門加以決定並實現。當然於此，釋義學之任務或許應轉向為：在面對立法形成自由時，如何劃定裁量之界限。此種任務方向使司法者具有監督可能性，而不至於使憲政國家中至為重要之生存權，竟一概為立法裁量之樂園，而司法者則被「權力分立」及「資源分配權限」拒於樂園之外。而人性尊嚴作為憲法價值之核心，亦應成為司法者審查立法裁量是否符合最低生

²⁰⁹ 許育典（2010），〈基本權功能建構作為大法官解釋的類型化：以教育相關基本權為例〉，黃舒芃（主編），《憲法解釋之理論與實務（第七輯）（下冊）》，頁 396-397，台北：中央研究院法律學研究所籌備處。

²¹⁰ 葛克昌，前揭註 19，頁 203；葛克昌，前揭註 13，頁 287。

存保障之著力點。



第二項 最低生存保障之權利內涵

將最低生存保障之防禦面向與給付面向均納入第 15 條生存權，使消極與積極內涵產生更強烈之連結，從而生存權具有「由法規範建構其權利內涵」之特色，亦即由政策部門形成、決定基本生活條件，使「最低限度合乎人性尊嚴之生活條件」不再難以理解。

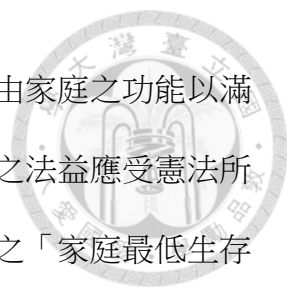
如前所述，生存權所具有之防禦面向與給付面向雖皆為社會權，但後者之特性與其他社會權一樣具有「有賴立法者具體化」之特性（但不排斥從憲法規範中肯認抽象性之最低生存保障請求權），而前者之保障範圍明確，就是最低生存保障，也就是符合最低限度人性尊嚴之條件，所以與人性尊嚴有高度重合性，甚至可以說「其保障範圍即為其保障核心」，故如同人性尊嚴不可侵犯之特性，最低生存保障也不容國家或任何人侵犯。所以，生存權之防禦面向應採「最小化」之解釋，以確保其告度保護強度的特性。至於給付面向，則當然有以人性尊嚴為核心之最低生存保障請求權，但不排斥依基本國策或由立法者形成之最低生存保障以外之生存權，不過不管怎樣都不存在「一般生活水準請求權」或「舒適生活請求權」，縱使為國家目標，人民於此亦不具有主觀請求權，蓋此涉及平等原則、權力分立、資源分配等問題。

第三項 家庭最低生存保障

婚姻與家庭於憲法上之保障存有消極防禦權、制度性保障以及國家保護義務

²¹¹。家庭之功能除人格之養育教化外，最基本即在確保個人之生活條件得以滿足，

²¹¹ 蔡維音（2000），〈論家庭之制度保障：評釋字第五〇二號解釋〉，《月旦法學雜誌》，63 期，頁 138；王澤鑑（2002），司法院大法官釋字第 552 號解釋協同意見書。



是故婚姻及家庭制度性保障要求國家保護家庭之存續，即係藉由家庭之功能以滿足個人之生存，此當為補充性原則之當然要求。維持家庭存續之法益應受憲法所保障²¹²，如與最低生存保障結合，即為德國聯邦憲法法院所謂之「家庭最低生存保障」(Familienexistenzminimum)。

第四項 最低生存保障與其他社會權

如不將生存權限定為最低生存保障，而將諸多社會權保障皆指向憲法第 15 條，將使生存權乘載過多價值決定且過於擴張權利效力範圍，而終將走向權利性格之破產，導致生存權與基本國策在實效上並無二致。因此，擴大承認憲法上社會權之種類有其必要性，其憲法依據，除憲法第 22 條及相關基本國策規範外，生存權作為最基本之社會權，當有資格作為推導之依據，並於社會權之解釋及適用上具有指導功能。以下僅就健康權及居住權與最低生存保障之關係作說明。

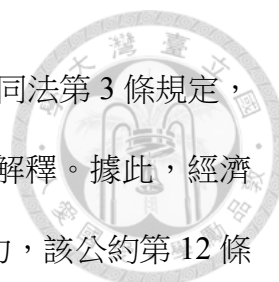
第一款 健康權

按憲法第 157 條及增修條文第 10 條第 5 項雖皆提及「健康」二字，然其內涵為何？有論者認同我國應與德國通說採相同之見解，以「『生理／肉體』與『心理／精神』之完整性，而遠離病痛、殘缺」為概念定義之核心²¹³。不過，上開基本國策規範再加上增修條文第 10 條第 7 項及第 8 項等規定至多僅能推導出國家照顧義務，並不能賦予主觀公權利；至於權利清單中之權利，當以憲法第 22 條作為具個人利益性質之健康權之憲法基礎²¹⁴。此外，公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法（兩公約施行法）於 2009 年制定後，依該法第 2 條之

²¹² 李震山（2007），〈家庭權〉，《多元、寬容與人權保障：以憲法未列舉權之保障為中心》，2 版，頁 171，台北：元照。

²¹³ 林明昕（2006），〈健康權：以「國家之保護義務」為中心〉，《公法學的開拓線：理論、實務與體系之建構》，頁 36，台北：自刊。

²¹⁴ 同前註，頁 38-39。



規定，兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律之效力，而本法第 3 條規定，適用兩公約時，應參照其立法意旨及兩公約人權事務委員會之解釋。據此，經濟社會文化權利國際公約（下稱經社文公約）既具有內國法之效力，該公約第 12 條健康權之規定²¹⁵於我國法秩序下亦有適用。

健康權（right to health）具備自由權及社會權之面向。就前者之部分，包括控制自己健康之權利（如自由決定是否接受未經同意下的醫療處置或醫學實驗）²¹⁶，並課予國家消極不侵犯個人健康之義務，人民尚且具有訴請法院加以排除之權利²¹⁷；就社會權之面向，包含不受歧視地享受健康保護體制，以達成最高健康標準之權利（例如不受歧視地接受健康照護以及與健康有關的重要決定因素之權）²¹⁸。國家尚且負有保護義務，如實施適當之措施²¹⁹，以及公平獲得健康照顧和健康服務之條件²²⁰。

就請求權之面向，若與合乎人性尊嚴之生活有關，尚涉及生存權²²¹。惟因生存權之給付功能與國家保護義務高度重合，在資源有限性下，有必要將健康權再加以精緻化、類型化²²²。在國家保護義務之層次上，生存照顧與健康權所課予之

²¹⁵ 經濟社會文化權利國際公約第 12 條規定：「本公約締約國確認人人有權享受可能達到之最高標準之身體與精神健康。（第 1 項）本公約締約國為求充分實現此種權利所採取之步驟，應包括為達成下列目的所必要之措施：（一）設法減低死產率及嬰兒死亡率，並促進兒童之健康發育；（二）改良環境及工業衛生之所有方面；（三）預防、療治及撲滅各種傳染病、風土病、職業病及其他疾病；（四）創造環境，確保人人患病時均能享受醫藥服務與醫藥護理。（第 2 項）」本文關於公約條文中譯內容參照：

<http://www.humanrights.moj.gov.tw/HitCounter.asp?xItem=283405&mp=200>（最後瀏覽日期：2017 年 7 月 12 日）

²¹⁶ 羅昌發（2012），司法院大法官釋字第 701 號解釋協同意見書。

²¹⁷ 林明昕，前揭註 213，頁 40。

²¹⁸ 羅昌發（2012），司法院大法官釋字第 701 號解釋協同意見書。

²¹⁹ 如確保醫事人員符合適當之教育、技術及倫理標準，包括國家應確保醫事人員係提供符合科學上及醫學上適當且良好品質之醫療服務。羅昌發（2013），司法院大法官釋字第 711 號解釋協同意見書。

²²⁰ 經濟社會文化權利委員會（2000），第 14 號一般性意見。本文係參考法務部之中譯本，詳參：法務部法制司（2012）編，《公民與政治權利國際公約 經濟社會文化權利國際公約 一般性意見》，頁 220，第 18-19 段，台北：法務部。

²²¹ 李震山，前揭註 74，頁 123。

²²² 李震山，同前註，頁 123-124。



國家義務亦有重合之處。

最低生存保障作為一經濟基本權，其內涵為確保人民具備生存所必要之物資，而維持健康當為個人生存所必需。基於維持健康所生之花費即不應受侵害，如於所得稅基本生活費之減除上，同為維持健康所需之支出有減除與否之差別待遇，即可能構成生存權及不受歧視享有健康權之雙重侵害。

第二款 居住權

居住當為人民之基本生存所需²²³，不過係受何種憲法上權利所保障？過去大法官對於居住相關之權利，多以憲法第 10 條之居住遷徙自由為主，如釋字第 542 號、第 709 號、第 732 號及第 739 號解釋，且與憲法第 15 條之財產權具高度重合。不過居住自由屬古典基本權，以保障人民「自由而不受干預地選擇」為其核心，此種防禦性權利並不體現任何「基本需求保障」之意涵。如從經社文公約第 11 條第 1 項前段所定「本公約締約國確認人人有權享受其本人及家屬所需之適當生活程度，包括適當之衣食住及不斷改善之生活環境。」則可呈現居住為生存必要之所需，與生存權具備相當重合性，故所謂「適當住房權」即由此規定所衍生²²⁴，其意涵為保障個人於社會中享有適當居住之基本條件，內涵則包括禁止居住歧視、住所之適足性及避免強制驅逐²²⁵。就我國憲法之脈絡，無論從憲法第 15 條生存權抑或基本國策所展現之社會國原則，均可認憲法文本蘊含居住保障之意旨²²⁶。

國家基於照顧人民之居住權益，諸多行政部門曾分別針對不同身分條件對象

²²³ 張桐銳，前揭註 152，頁 177-178。

²²⁴ 詳參：經濟社會文化權利委員會（1991），第 4 號一般性意見。本文係參考法務部之中譯本，詳參：法務部法制司（編），前揭註 220，頁 142 以下。

²²⁵ 陳冠璋（2016），《憲法上居住權之建構與實現：以司法審查為核心》，頁 31，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。氏雖基於文義考量並非使用「適足住房權」一詞，而係以「居住權」稱之，惟在內涵上並無差異。

²²⁶ 陳冠璋，同前註，頁 94-95。氏認憲法第 142 條民生主義之價值，以及憲法第 155 條後段（氏誤植為第 2 項）對於「無力生活」之扶助及救濟所可能涉及之居住面向，為基本國策保障居住之相關規範。



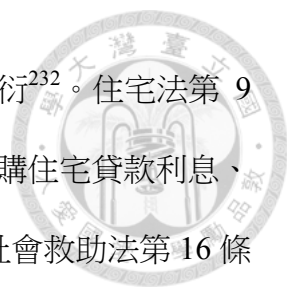
為各式住宅措施²²⁷。為對全國住宅資源為適當整體規劃，進而作最有效率且公平之利用，乃於 100 年 12 月 30 日制定「住宅法」整合既有之住宅措施²²⁸，並於 106 年 1 月 11 日修正全文並公布施行。該法第 1 條立法意旨揭示：「為保障國民居住權益，健全住宅市場，提升居住品質，使全體國民居住於適宜之住宅且享有尊嚴之居住環境，特制定本法。」其修正理由謂：「為強化本法之立法目的，基於憲法保障基本人權之精神，並以經濟社會文化權利國際公約第十一條揭示之適足住房權為本法立法核心，爰酌作文字修正。²²⁹」同法第 53 條規定：「居住為基本人權，其內涵應參照經濟社會文化權利國際公約、公民與政治權利國際公約，及經濟社會文化權利委員會與人權事務委員會所作之相關意見與解釋。²³⁰」將兩公約及其文本對於「適當住房權」之解釋納為我國居住權之具體內涵。值得注意者為，修正後住宅法第 53 條立法理由之一謂：「使全體國民居住於適宜之住宅且享有尊嚴之居住環境，為「住宅法」第一條所揭示之立法目的，故任何人之居住權利保障為「住宅法」之要務，殆無疑義。基於我國憲法第十條之居住權、第十五條之生存權之國家義務面向，及憲法之社會國原則，適足且公平之居住權利保障固為我國憲法所肯認之價值。」立法者明確揭示我國居住權係自憲法第 10 條居住權（居

²²⁷ 參酌住宅法第 59 條（原第 49 條）立法理由，過去政府辦理之各類住宅補貼包括：（一）國民住宅：政府直接興建國民住宅、獎勵投資興建國民住宅、貸款人民自建國民住宅，及輔助人民貸款自購國民住宅。（二）勞工住宅。（三）軍眷住宅。（四）公教住宅。（五）原住民住宅。（六）農漁民住宅。（七）一千五百億元優惠購屋貸款專案。（八）金融機構辦理二兆元優惠購屋貸款專案。（九）九二一震災災民重建家園貸款專案。（十）林肯大郡全毀受災戶七億元專案貸款。（十一）三三三專案青年購屋貸款。（十二）整合住宅補貼資源實施方案。（十三）九十七年度鄉村地區住宅修繕及興建補貼。（十四）青年安心成家方案。

²²⁸ 請參照住宅法草案總說明。

²²⁹ 原住宅法第 1 條規定：「為健全住宅市場，提升居住品質，使全體國民居住於適宜之住宅且享有尊嚴之居住環境，特制定本法。」立法理由為：「基於憲法保障國民基本人權之精神，結合政府與民間資源，在健全之住宅市場、合宜居住品質之規劃下，達到不同所得水準、身心機能、性別、年齡、家戶組成、族群文化之國民，均擁有適宜且有尊嚴之居住環境之目標。」

²³⁰ 原住宅法第 45 條規定：「居住為基本人權，任何人皆應享有公平之居住權利，不得有歧視待遇。」立法理由為：「居住為基本人權，任何人皆應享有公平之居住權利，不得以性別、年齡、宗教、種族、階級、黨派、語言、思想、出生地、性傾向、婚姻、容貌、身心障礙、疾病、更生保護或家戶組成等因素，對住宅之承租戶、承買戶或借款人有歧視對待。」原條文僅強調居住平權，而修正後之條文則將兩公約及其相關文本統括納入為居住權之內涵及解釋依據。



住自由)、第 15 條生存權之國家義務面向²³¹及社會國原則所推行²³²。住宅法第 9 條第 1 項規定有各式住宅補貼措施，如自建住宅貸款利息、自購住宅貸款利息、承租住宅租金、修繕住宅貸款利息及簡易修繕住宅費用等。另社會救助法第 16 條之 1 亦規定有住宅之補貼措施，使低收入戶及中低收入戶獲得適宜之居所及居住環境。

無論係基於最低生存保障，抑或係由居住自由、生存權及社會國原則所推導出之適當住房權，在我國法秩序下，立法者對基本生活水準之形成已擴及至居住保障，雖尚未能斷定是否確立「住者擁有其屋」之價值判斷，但至少「人人有可遮風避雨之住所」應係國家保護義務之內容，並透過法律賦予人民請求之權利，殆無疑義。因此，立法者於所得稅法上即受上述價值判斷所拘束，而應將居住所生之相關必要支出評價為不可任意支配之「非稅所得」，人民為滿足居住必需之部分不得加以課稅。至於供人民自己及其家庭所居住之住所是否適宜課徵財產稅或交易稅，亦應顧及不得侵害人民之基本居所必需²³³。

²³¹ 立法者特別強調生存權之「國家義務面向」，可能之解讀方向有以下三種：一、立法者不承認憲法第 15 條生存權之經濟生存保障有主觀公權利之性質，其單純為國家生存照顧義務，適足且公平之居住權利即源自此種生存照顧之客觀法規範；二、立法者肯認憲法第 15 條生存權得作為請求權基礎，但不認為適足且公平之居住權利應自生存權之主觀公權利衍生；三、立法者所稱之「國家義務面向」，為生存權給付面向之「作用」，事實上已肯認適足且公平之居住權利源自生存權之主觀公權利。

²³² 修正後住宅法第 53 條其餘之修正理由謂：「(二) 我國於 98 年簽署「經濟社會文化權利國際公約」及「公民與政治權利國際公約」，並於同年立法通過「兩公約施行法」，「經濟社會文化權利國際公約」及「公民與政治權利國際公約」所揭示之居住權利保障規定亦因此具備國內法律之效力。依「兩公約施行法」之規定，各級政府機關並應於「兩公約施行法」施行後兩年內依兩公約規定之內容，檢討所主管之法令及行政措施，並完成法令之修正、廢止及制定。(三) 依「兩公約施行法」第三條之規定，適用兩公約規定應參照其立法意旨及兩公約委員會之解釋。本條第一項之原條文文字恐將居住權利限縮於禁止歧視待遇，為完整定義居住權，回應本法第一條之立法意旨，爰修正第一項文字，以避免原條文文字限縮居住權之疑慮。「經濟社會文化權利國際公約」第 11 條對適足住房權保障之概括規範，需參照經濟社會文化權利委員會所作出之相關意見與解釋，而「公民與政治權利國際公約」第 17 條對住居隱私保障之概括規範，亦須參照人權事務委員會所做出之相關意見與解釋，以理解其具體內涵與意旨。(四) 為利落實兩公約居住權利之要求，應考量「經濟社會文化權利國際公約」第 11 條及經濟社會文化權利委員會之相關意見與解釋、「公民與政治權利國際公約」第 17 條及人權事務委員會之相關意見與解釋，除為正當、迫切且必要之目的，合於比例原則，並經與利害關係人本於居住權利保障精神進行開發行為、土地管理措施及安置補償等替代方案之協商，並確保利害關係人之居住條件不致惡化，不得予以限制或侵害。」

²³³ 目前持有供居住之住宅，應繳納之財產稅有地價稅(土地)及房屋稅(房屋)，交易稅有契稅(土



第五項 最低生存保障之制度實踐

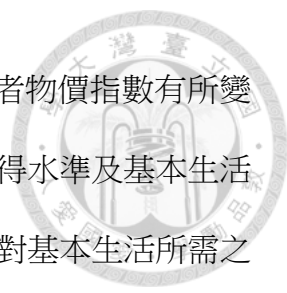
第一款 最低生存保障之消極面向

最低生存保障之消極面向即在展現生存權之防禦功能，用以對抗國家積極干預人民維持基本生存所需之行為。而自由權所衍生之國家保護義務，要求國家有責任排除來自第三人對基本權利之侵害，此種基本權利之客觀功能亦適用於生存權之防禦權功能。以下分述最低生存保障防禦面向之制度實踐。

第一目 稅法之免稅額及基本生活費用

個人須先有維持基本所需之資，在確保其基本生活無虞後，方產生公法上金錢給付義務，在稅法上即以免稅額或基本生活費用之方式劃定人民不受課徵之最低生存所需，例如所得稅法第 5 條第 1 項及第 17 條第 1 項第 1 款各目之綜合所得稅免稅額，即在規範納稅義務人及其家庭之基本生活所需費用；納稅者權利保護法第 4 條第 1 項所定「維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用」，則更進一步建立人民最低生存所需不受國家課稅權無端侵擾。由於生活

地及房屋皆應課徵)。於房地合一稅實施前，特種貨物及勞務稅條例第 2 條第 1 項第 1 款尚對出售持有兩年以內之房屋及土地課徵特種貨物稅(即奢侈稅)，但此稅目因打擊面過廣致爭議履生。曾有判決認為稽徵機關於解釋特種貨物及勞務稅條例第 5 條第 2 款後段「非自願離職或其他非自願性因素」之免徵事由時，亦應參酌經社文公約之「適當住房權」，最高行政法院 103 年度判字第 433 號判決：「……財政部於解釋本條例第 5 條第 2 款後段所謂「非自願離職或其他非自願性因素」之不確定法律概念時，除應考量本條例立法精神-即促進租稅公平、健全房屋市場、量能課稅原則，以及國家整體社會資源分配、經濟發展、生態環境、相關公共設施、人民生活習慣、社會通念等因素外；並應衡酌憲法保障納稅義務人居住遷徙自由與財產權、契約自由、經濟社會文化權利國際公約揭示之「適當住房權」(「人身的固有尊嚴」)，暨課徵「特種貨物及勞務稅」權利義務間的平衡，以確保、並落實本條例規範之公益目的。各稽徵機關在受理人民申請認定「因本條例第 5 條第 2 款規定之非自願離職或其他非自願性因素出售新房地」情事時，更應依據該申請個案之具體情形，審酌申請人之家庭狀況、就業情形、經濟來源與必要生活支出、原房地暨新房地之生活機能(適居性-含公共設施、生態環境、子女就學情形)等全部情狀，本於論理及經驗法則判斷之，俾符租稅之經濟意義，與本條例規定的「租稅公平」及「量能課稅」之旨。……況「家」為吾人之避風港、遮風避雨安身立命之處，完整無漏的建築結構、安全無缺之消防設備、適合日常家用的水電與排水設施，均為現代建築最基本且必要的設備；「安居」始能「樂業」，一般「住宅」應有的安全結構、與符合並維持家的一般使用狀態，乃房屋消費者應有的基本要求；尤以系爭房屋坐落於系爭基地「10 樓」，倘其「『漏水』狀況無法解決」，本於「適當住房」之要求，乃予出售，得否認非屬本條例第 5 條第 2 款後段規定之「其他非自願性因素出售新房地」，亦非無推究之餘地。」



水準隨時空不同，故所得稅之免稅額或基本生活費用應隨消費者物價指數有所變動，如所得稅法第 5 條之 1 第 2 項要求免稅額之基準，應依所得水準及基本生活變動情形，每三年評估一次；納稅者權利保護法第 4 條第 2 項對基本生活所需之費用訂定門檻，且該門檻每二年定期檢討，同條第 3 項更進一步要求一併公布決定基準及判斷資料。

第二目 國防徵用或徵購

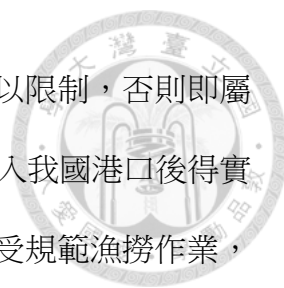
於市民國家形成之初，國家即不得侵犯人民生存所需之資產及生產工具，故不能對生存必要之物資加以徵收²³⁴。此種誡命，與土地徵收之財產剝奪之「價值保障」不同，乃根本上完全不得侵及，即便以價購或其他合理補償之方式亦不允許，蓋受生存權防禦面之高強度保護。如依釋字第 400 號、第 440 號及第 747 號解釋所建立之財產權釋義學，並無法得出「無論如何皆不得剝奪生存必要物資」之結論，反而會得到「於合理補償後仍得剝奪」之結果。

因此，基於行政措施而拘束或限制人民之行為，致使其家庭之生活難以維持，即為最低生存保障所應防禦之範圍。例如民防法第 15 條第 3 款即規定人民日常基本生活所必需之物資，不得徵用或徵購供民防工作之用。全民防衛動員準備法係為建立全民防衛動員體系，落實全民國防理念，而於平時實施動員準備以因應戰事或非常事態，其於第 29 條第 4 款亦規定，民日常基本生活所必需之財物，不得徵購或徵用。同法第 34 條第 2 項第 2 款規定，動員演習機關雖得徵用必要之民力，但如因被徵用而家屬之生活難以維持者，不得徵用。

第三目 行政管制措施之必要處分

國家基於特定管制目的，得於符合法律保留原則及比例原則下對人民之財產

²³⁴ 蔡維音，前揭註 84，頁 49。

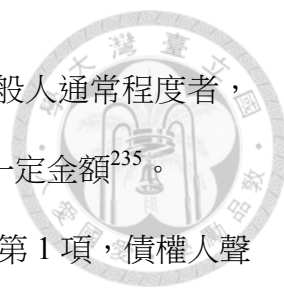


加以限制，惟如該財產為人民維生之資，則無論如何均不得加以限制，否則即屬侵害生存權。遠洋漁業條例第 23 條第 2 項對於非我國籍漁船進入我國港口後得實施檢查，如事後有事證顯示該船從事或協助非法、未報告或不受規範漁撈作業，主管機關雖應拒絕提供該船卸貨、轉載、包裝、漁獲加工、加油、補給、維修或其他港口設施服務，但於船員基本生活所需範圍內之補給則不得拒絕提供。此外，為防止並遏止對恐怖活動、組織、分子之資助行為，乃制定有資恐防制法，由主管機關公告制裁名單，以維護國家安全，保障基本人權，強化資恐防制國際合作，其中第 6 條第 1 項第 2 款規定，主管機關經審議會決議後，得酌留經指定制裁之個人或其受扶養親屬家庭生活所必需之財物或財產上利益。

第四目 執行政序及債務清理程序

最低生存保障消極面向主要實踐在債權之執行政序。公法債權之執行及私法債權之執行，於論理基礎上稍有不同。前者與租稅課徵相同，為避免國家實現公法債權後造成人民基本生存遭受犧牲，生存權之防禦功能即在對抗國家之積極行為。後者則為國家保護義務之具體實踐，此保護義務即係典型自由權功能所衍生用以對抗第三人行為之基本權利客觀功能。除債權之執行不得危及人民維生之資，執行政序中督促債務人履行債務之措施，如管收，亦不得造成債務人家庭失去生計支柱而危殆其生存。

公法債權之執行政序，除經行政訴訟程序終局判決而準用強制執行法外（行政訴訟法第 306 條第 2 項），如係由行政機關自行實現公法上債權，則依行政執行法辦理。行政執行法第 21 條第 1 款規定，公法上金錢給付義務人，如因管收而其一家生計有難以維持之虞者，不得管收，如係管收後發生此事由，行政執行處應停止管收，以確保義務人家庭維持生計所必需（釋字第 585 號解釋）。此外，當



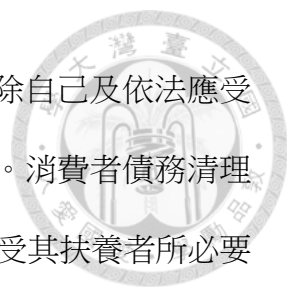
義務人之財產不足清償其所負義務，但其所過之生活已逾越一般人通常程度者，行政執行處得對其核禁止命令，限制其每月生活費用不得超過一定金額²³⁵。

私法債權之執程序，首先表現於強制執行法，如第 52 條第 1 項，債權人聲請查封債務人之財產時，執行法院應酌留債務人及其共同生活之親屬二個月間生活所必需之食物、燃料及金錢。此外，同法第 53 條第 1 項第 1 款及第 2 款分別規定債務人及其共同生活之親屬所必需之衣服、寢具及其他物品，以及其職業上或教育上所必需之器具、物品禁止查封。另強制執行法第 112 條第 1 項及第 2 項規定債務人依法領取之社會福利津貼、社會救助或補助，以及債務人依法領取之社會保險給付或其對於第三人之債權，係維持債務人及其共同生活之親屬生活所必需者，屬強制執行之禁區，十足展現生存權之防禦功能。如債務人受查封之不動產已付強制管理，管理所生之收益係滿足債權人之執行債權，惟第 110 條第 3 項規定執行法院得依債務人或其共同生活之親屬之聲請，酌留維持其生活所必需之數額，命管理人支付之。此外，強制執行法第 22 條之 3 第 1 款同樣規定因管收債務人而其一家生計有難以維持之虞者，執行法院不得管收。其他法規亦有私法債權執行不得侵害生存權之規定，如軍人及其家屬優待條例第 10 條規定，動員時期應徵召服役之軍人，於在營服役期間，其家屬賴以維持生活所必需之財產，債權人不得請求強制執行。

於私法債權之債務清理程序上，消費者債務清理條例亦有若干規定與生存權相關，如消費者債務清理條例第 55 條第 1 項第 3 款規定債務人履行法定扶養義務之費用不得減免。同法第 64 條第 2 項第 4 款規定，如債務人之無擔保及無優先權

²³⁵ 依法務部 104 年 1 月 15 日法律字第 10403500010 號「行政執行法第十七條之一第一項之一定金額」所公告之禁止每月生活費用超過「一定金額」，依義務人之住居所或戶籍所在地如下：

- (一) 北區（含臺北市、新北市、基隆市、桃園市、新竹市、新竹縣）：新臺幣二萬四千元。
- (二) 中區（含苗栗縣、臺中市、南投縣、彰化縣、雲林縣）：新臺幣一萬八千五百元。
- (三) 南區（含嘉義市、嘉義縣、臺南市、高雄市、屏東縣）：新臺幣一萬八千元。
- (四) 東區（含宜蘭縣、花蓮縣、臺東縣）：新臺幣一萬六千元。
- (五) 離（外）島區（含澎湖縣、金門縣、連江縣）：新臺幣一萬四千元。



債權受償總額，低於債務人聲請更生前二年間，可處分所得扣除自己及依法應受其扶養者所必要生活費用之數額，法院不得裁定認可更生方案。消費者債務清理條例第 75 條第 2 項規定，債務人可處分所得扣除自己及依法應受其扶養者所必要生活費用之餘額，連續三個月低於更生方案應清償之金額者，得聲請法院裁定延長更生方案之履行期限。從消費者債務清理條例第 133 條規定可反面得知，如債務人有薪資、執行業務所得或其他固定收入，扣除自己及依法應受其扶養者所必要生活費用之數額後無餘額，法院應依同法第 132 條裁定免除債務人之債務。

第二款 最低生存保障之給付面向

最低生存保障之消極面向向來為實務及學說之關注焦點，因與國家生存照顧之社會國任務有高度交集，可能損及生存權之權利实效性。唯有固守「最低程度之保障」作為生存權之保障範圍，其餘者則置入其他社會權或單純之國家生存照顧義務，方能確保給付面向得真正發揮其功能。以下分述此面向之制度實踐。

第一目 社會救助制度

憲法第 155 條要求國家必須對弱勢者建立扶助機制，以確保其最低生存所需，而社會救助制度即為履踐此憲法委託，以維護國民生活尊嚴。建置上，社會救助存在兩大原則：補充性原則及個別化原則。就前者而言，社會救助法第 5 條之 1 第 1 項第 1 款第 2 目將有工作能力但未就業者，以基本工資擬制為其收入而計入家庭總收入、第 8 條規定社會救助給付不得高於基本工資、第 11 條第 1 項現金給付原則、第 16 條與第 16 條之 1 之現金補助原則等規定，皆為補充性原則之展現。而個別化原則係指社會救助給付之內容及方式，應依據個別情形為之，因此必須考量個人及其家庭之狀況、需求內容及地區性差異，此亦為社會給付需求原則之展現。由於社會救助法係針對不足最低生活水準所必須之需求，法定要件之設定



並非針對經濟上匱乏，而係匱乏之特殊事由，此著眼點乃在激勵其將來具備起碼之經濟能力，故對其給付乃在於確保恢復自我救助能力²³⁶。

最低生存保障以個人及其家庭無力維持生計為要件，而社會救助法第 4 條規定之低收入戶即反映此一要件²³⁷，其並得依第 10 條申請生活扶助。基於補充性原則及比例原則，同法第 11 條規定生活扶助以現金給付為原則；如低收入戶之成員有年滿 65 歲、懷胎滿 3 個月或身心障礙者得依第 12 條增加補助，以充分反映特殊需求者之生活必需。除生活扶助金外，社會救助法第 16 條尚規定有產婦及嬰兒營養補助、托兒補助、教育補助、喪葬補助、生育補助等生活補貼²³⁸，以及同法第 16 條之 1 住宅相關補貼。此外，復有社會救助法第 16 條之 2 學雜費減免、全民健康保險法第 27 條第 5 款健保費全額補助、國民年金法第 12 條第 1 款年金保費全額補助等特別補貼。

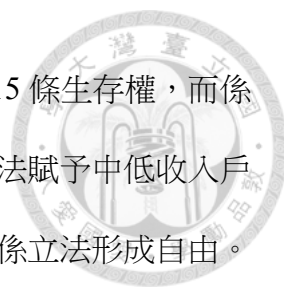
社會救助法於 99 年修法後，將處於「貧窮帶」之低所得者納入救助體系當中，而統稱「中低收入戶」²³⁹。依社會救助法第 4 條之 1 之規定，中低收入戶之基本要件為「家庭總收入平均分配全家人口，每人每月不超過最低生活費 1.5 倍」。至於其法律上社會救助請求權，包括同法第 16 條各項生活補貼、第 16 條之 1 住宅相關補貼、第 16 條之 2 學雜費減免、第 16 條之 3 短期生活扶助及第 19 條第 2 項

²³⁶ 葛克昌，前揭註 20，頁 64。

²³⁷ 張桐銳，前揭註 152，頁 168。

²³⁸ 學者張桐銳認為，社會救助法以訂定一般性基準而支付定額現金，雖係基於最低生存需求存在某程度之普遍性，並同時給予救助者生活安排上之決定空間，但卻忽略個人間之需求差異性，故可透過第 16 條之特殊項目救助及服務予以滿足（第 16 條之 1 住宅補助亦然）。該條第 1 項規定地方主管機關「得視實際需要及財力」而提供，看似未賦予低收入戶請求權利，然如特殊項目中屬於維持最低生存所需而人民無力滿足者，基於合憲性解釋，應將之解釋為憲法上最低生存保障請求權之具體化規定，而使低收入戶享有給付請求權。張桐銳，前揭註 152，頁 172-173。

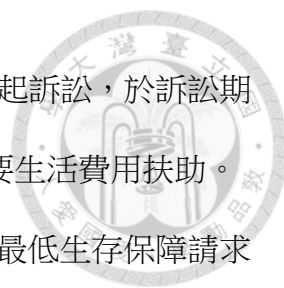
²³⁹ 社會救助法第 1 條於 2010 年 12 月 29 日修法時之理由謂：「社會救助之目的在於維護國民生活尊嚴，而原法之適用對象包括低收入家庭、陷入急難狀況家庭及遭受災害家庭；長期以來政府對於落入貧窮帶人口（包含低收入戶及低所得人），大部分資源較著重於最底層之低收入戶，至於因工作能力、家庭財產或扶養親屬等要件而不符合本法救助規定之低所得人口，除特定群體如老人等外，則較少提供協助。考量邇來經濟情勢變遷急速，此等人口一旦個人或家庭遭逢變故，生活將頓陷困境，如未能及時獲得協助，所遭受衝擊並不亞於低收入戶，爰將其納入本法救助對象範圍，以強化社會救助體系，並協助經濟弱勢者維持生計。」



健保費半數補助。前開對於中低收入戶之保障並非基於憲法第 15 條生存權，而係國家基於憲法第 155 條所履行之生存照顧義務，藉由社會救助法賦予中低收入戶有「法律上」之給付請求權，故是否以及如何保障中低收入戶皆係立法形成自由。

不過，此僅係表示人民無法根據憲法上憲法第 15 條向國家直接請求，國家既負有生存照顧義務，如對於略高於貧窮線之人民不加以照顧而放任其不斷徘徊於貧窮線上下，甚至放任其因各種因素而失去自立能力卻不加以扶助，則有違社會國原則。

憲法第 155 條所照護對象除常態性弱勢外，尚包含偶發性因素所造成之弱勢，故社會救助法尚針對「因遭遇重大變故致生活陷於困境者」（第 21 條至第 24 條）以及「因遭受災害致損害重大者」（第 25 條至第 27 條）給予相關救助措施。其他社會扶助之相關法令，如特殊境遇家庭扶助條例，該條例第 2 條將非屬低收入戶或中低收入戶但具有法定事由者列為應解決生活困難、給予緊急照顧之「特殊境遇家庭」，依同條例第 2 條之規定，扶助措施包括緊急生活扶助、子女生活津貼、子女教育補助、傷病醫療補助、兒童托育津貼、法律訴訟補助及創業貸款補助，以協助特殊境遇家庭自立自強及改善生活環境。家庭暴力防治法第 58 條規定各地方政府得核發家庭暴力被害人相關必要補助，如緊急生活扶助費用、醫療費用及身心治療、諮商與輔導費用、訴訟費用及律師費用、安置費用、房屋租金費用、子女教育、生活費用及兒童托育費用，以及其他必要費用。兒童及少年福利與權益保障法第 23 條第 1 項第 7 款規定各縣市政府對於無謀生能力或在學之少年，如其無扶養義務人或扶養義務人無力維持其生活者，應予以生活扶助、協助就學或醫療補助，並協助培養其自立生活之能力。大量解僱勞工保護法第 14 條規定中央主管機關應編列專款預算，作為因違法大量解僱勞工所需訴訟及必要生活費用。根據勞資爭議處理法第 6 條第 4 項規定所授權訂定之勞資爭議法律及生活費用扶



助辦法，其第 16 條第 1 項規定勞工因終止勞動契約所生爭議提起訴訟，於訴訟期間未就業，合於法定之情形得向中央主管機關申請訴訟期間必要生活費用扶助。

上開彌補社會救助法不足之扶助措施，是否為憲法第 15 條最低生存保障請求權之體現，無法一概而論，尚須逐一判別。不過，法律所賦予之請求權是否為憲法主觀公權利或課予國家義務之客觀規範並不重要²⁴⁰，凡經判別屬於國家應履行之生存照顧義務，國家即應為最低限度之作為，且其實行必須符合平等原則及比例原則。

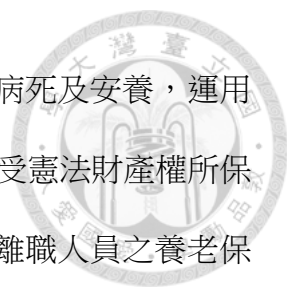
第二目 社會保險

社會安全制度之建置除透過事後扶助救濟外，憲法第 155 條前段要求國家實施社會保險制度，憲法增修條文第 10 條第 5 項規定國家應推行全民健康保險，作為經濟生活之事前確保。由於社會保險係由基本國策委託立法者實施生存照顧義務之措施（釋字第 683 號解釋），立法者享有廣泛之形成空間，除保險給付請求權屬憲法財產權之保障範圍外，人民無法直接根據憲法第 15 條生存權向國家為任何保險給付之請求（無既存之保險制度亦殊難想像如何請求保險給付）。惟仍有部分屬人民生存權之保障範圍，如國家於實施具體社會保險制度後，未顧慮或侵害人民之基本生活，亦屬違反最低生存保障²⁴¹。

就公務人員保險制度，釋字第 316 號解釋揭示其社會保險之性質，且保險給付之請領受基本權利之保障，惟大法官未進一步明示何種權利類型。釋字第 434

²⁴⁰ 此二者區別之重要性在於當法律處於真空狀態時，因該狀態而無法維持基本生活條件之人，得否直接基於憲法向國家請求一定給付。

²⁴¹ 此處可能引起之疑慮為，國家基於社會國原則而實施扶助措施，如該措施未能保障人民得維持基本生活條件，究係違反「國家保護義務之禁止保護不足」（客觀法規範）抑或「憲法第 15 條最低生存保障」（主觀公權利）？本文認為，憲法第 15 條生存權既存在「由立法者決定符合人性尊嚴最低生活條件」（但此決定權仍得由司法者審查）之性質，當國家已實施扶助措施後，該措施如屬立法者所決定合於人性尊嚴最低生活條件，則憲法第 15 條生存權之內涵即被填補或充實（換言之，係由法律制度充實憲法權利內涵），此時生存權之權利功能即得根據此內涵發揮作用。因此，憲法第 15 條生存權內涵既已被具體制度填補或充實，人民即得直接依據憲法第 15 條之規定，向國家請求給付或排除侵害。



號解釋除明確表示「公務人員保險係國家為照顧公務人員生老病死及安養，運用保險原理而設之社會福利制度」，尚指出請領保險給付之權利係受憲法財產權所保障。劉鐵錚大法官於本號解釋之不同意見書認為，該案所涉及離職人員之養老保險給付亦牽涉工作權及生存權，如未返回離職人員則無法確保其最低程度生活之保障。總的而言，多數大法官並未明確肯認生存權於公務人員保險之意義。

而勞工保險係「國家為實現憲法第一百五十三條保護勞工及第一百五十五條、憲法增修條文第十條第八項實施社會保險制度之基本國策而建立之社會福利措施」，其目的在於「保障勞工生活，促進社會安全」，為釋字第 549 號解釋所明示。該號解釋所涉及之遺囑津貼，以及釋字第 560 號解釋之喪葬津貼，應兼具社會扶助之性質，而屬單純之生存照顧措施。而釋字第 568 號解釋雖認「勞工依該條例參加勞工保險及因此所生之公法上權利，應受憲法保障」，不過各該公法上權利究涉及何種基本權利類型，則未見明朗。從而，生存權於勞工保險制度之定位及功能，仍未臻明確。

全民健康保險制度作為另一重要之社會保險制度，如何設計當屬立法裁量之範圍，惟對於無力繳納保費者，國家應給予適當之救助，不得逕行拒絕給付，以符憲法推行全民健康保險，保障老弱殘廢、無力生活人民之旨趣，為釋字第 472 號解釋所明示。蘇俊雄大法官於本號解釋協同意見書指出生存權應屬未明示之審查基準，蓋全民健保所整合與提供之醫療給付，有部分已屬維持人民基本生活條件所必要，逕以未納保費而拒絕提供此部分之基本給付，「將違反憲法保障生存權所含『禁止不足給付原則』的要求」²⁴²。

綜上所述，即便社會保險屬高度立法裁量空間之憲法委託，除財產權外，仍可能涉及生存權，立法者得自由決定如何社會保險照顧低收入者或經濟弱勢，然

²⁴² 如從前揭註釋之說明理解蘇俊雄大法官之論述，或許更能明瞭蘇大法官之意見。



尚未為最低限度之保障，則構成生存權之侵害。

第四節 最低生存保障與貧窮線之劃定

最低生存保障之概念既為浮動性，如何實現立法者雖享有裁量空間，惟仍受有相當之限制：一為不得給予明顯過低之保障，至少必須能確保人民最低程度之自主、自決空間；二為最低生活水平應隨時空環境有所調整，而不得固定不變；三為在同一法體系中，當立法者已作出基本生活條件之價值決定，即應受其決定自我拘束，不得同一法體系之不同法領域中，就最低限度之生活為不同評價。

除以上限制外，立法者於實踐生存權保障時，更應特別注意國家補充性原則，以免扼殺人民自主自決及人格發展之動能。因此，就目前現行制度當中，基本工資額度應大於社會救助額度，綜合所得稅應減除之基本生活費亦應大於社會救助額度。就前者而言，勞動基準法第 21 條第 1 項規定：「工資由勞雇雙方議定之。但不得低於基本工資。」基本工資審議辦法第 4 條規定：「基本工資審議委員會為審議基本工資，應蒐集左列資料並研究之。一、國家經濟發展狀況。二、躉售物價指數。三、消費者物價指數。四、國民所得與平均每人所得。五、各業勞動生產力及就業狀況。六、各業勞工工資。七、家庭收支調查統計。」勞方與資方之薪資條件本應依契約自由原則，由市場機制加以決定，惟歷史經驗已證明勞方就薪資之談判地位往往低落，因此國家有義務介入市場訂定基本工資及其他最低勞動條件²⁴³，使人民於市場所獲得之報酬足以維持其基本生活所需。如人民因故陷

²⁴³ 釋字第 726 號解釋理由書：「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。』第一百五十三條規定：『國家為改良勞工及農民之生活，增進其生產技能，應制定保護勞工及農民之法律，實施保護勞工及農民之政策。(第一項) 婦女兒童從事勞動者，應按其年齡及身體狀態，予以特別之保護。(第二項)』基於上開意旨，本法乃以保障勞工權益，加強勞雇關係，促進社會與經濟發展為目的，規定關於工資、工作時間、休息、休假、退休、職業災害補償等勞工勞動條件之最低標準。雇主固得依事業性質及勞動態樣與勞工另行約定勞動條件，但仍不得低於本法所定之最低標準(本院釋字第四九四號、第五七八號解釋參照)。衡酌本法之立法目的並考量其規範體例，除就勞動關係所涉及之相關事項規定外，尚課予雇主一定作為及不作為義務，於違反特定義務時亦有相關罰則，賦予一定之公法效果，其規範具有強制之性質，以實現保護勞工之目的(本



入經濟困頓，社會救濟體系即應介入，確保其維繫最低程度之人性尊嚴生活，惟為避免人民過度仰賴社會救助，致其寧願坐領救助金而不願工作，基本工資之水準必須高於社會救助²⁴⁴，故社會救助法第 8 條乃明定：「依本法或其他法令每人每月所領取政府核發之救助總金額，不得超過當年政府公告之基本工資。」此規定將社會救助法及其他法令之救助金額全部加以含納，以避免損及人民之工作意願，致無法達成社會救助法第 1 條所定之助其自助目標。惟就實際面，各式津貼浮濫且各地區狀況不一，其性質是否為國家救助亦未獲釐清，是以社會救助法第 8 條能否落實容有疑義。


就綜合所得稅基本生活費與社會救助而言，二者皆為最低生存保障之範疇，由立法者分別於稅法體系及社會法體系劃定之貧窮線，前者為防禦面向之必然，後者為給付面向之實踐。補充性原則要求，綜合所得稅基本生活費不應低於社會救助額度²⁴⁵，課稅權就人民所賺取所得之保留空間，必須大於人民陷入經濟困境時所領取之金錢，否則會降低人民努力自立維生之誘因，逐漸倚賴救助給付措施而失去自主、自決之能力。且社會救助於構成要件較為嚴謹且嚴格，往往要求人民揭露相當程度之資訊，當倚賴救助給付時，某程度而言即屬自由權利及資訊自主權之放棄。如綜合所得稅基本生活費低於社會救助，將使國家陷於一方面給予救助，另一方面又對救助金予以課稅之矛盾局面。

不只綜合所得稅基本生活費不應低於社會救助額度，立法者於社會法所為之一切關於基本生活程度之價值決定，於所得稅法中均應受拘束。例如，如立法者

法第一條規定參照)。而工作時間、例假、休假、女性夜間工作(下稱工作時間等事項)乃勞動關係之核心問題，影響勞工之健康及福祉甚鉅，故透過本法第三十條等規定予以規範，並以此標準作為法律保障之最低限度，除本法有特別規定外，自不容勞雇雙方以契約自由為由規避之。」

²⁴⁴ 孫迺翊，前揭註 166，頁 77、84。學者許慶雄曾以圖解之方式，說明貧窮線以下為弱勢者無法自立生存之情形，基本工資(最低勞動報酬基線)以上為個人獨立追求幸福生活空間，必須基本工資高於貧窮線，使二者之距離產生「勞動慾望空間」，方可避免企圖不勞而獲之投機心態。許慶雄(2013)，《憲法概論：日本政治與人權》，頁 206-207，台北：新學林。

²⁴⁵ 葛克昌，前揭註 20，頁 72 以下；陳清秀，前揭註 138，頁 318；柯格鐘，前揭註 142，頁 14-15；蔡維音，前揭註 180，頁 360。



肯認基本程度之社會參與為社會法應予保障之最低生存保障內涵，其於所得稅法即不應加以忽視，而應准社會參與費用在稅基上予以減除。令人遺憾者為，就我國實證法而言，社會救助制度與免稅額制度同樣作為最低生存保障之落實，惟關於貧窮線之認定，無論就額度或項目，前者之規範具有相當之嚴密性²⁴⁶，而免稅額及扣除額則幾乎淪為立法院及財政部相互喊價之角力點，詳後述。

第五節 最低生存保障與國家財政

國家基於社會國原則履行其生存照顧之任務，多係透過給付性措施為之，而給付性措施之規模又涉及國家整體財政能力，故國家財政能力構成社會國原則之界限。是以，國家實施社會政策即以「資源有限性」為其前提，至於應如何分配資源屬政治部門之裁量權限，故釋字第 485 號解釋理由書乃表示：「民生福利措施……既涉及國家資源之分配，立法機關就各種社會給付之優先順序、規範目的、受益人範圍、給付方式及額度等項之有關規定，自享有充分之形成自由，斟酌對人民保護照顧之需求及國家財政等社會政策考量，制定法律，將福利資源為限定性之分配。」不過，社會法治國係以基本權利為其界限，國家於實施給付性措施時，不應無正當理由而差別待遇，故釋字第 485 號解釋理由書乃繼續表示：「惟鑒於國家資源有限，有關社會政策之立法，必須考量國家之經濟及財政狀況，依資源有效利用之原則，並注意與一般國民間之平等關係，就福利資源為妥善之分配；對於受益人範圍之決定，應斟酌其財力、收入、家計負擔及須照顧之必要性妥為規定，不得僅以受益人之特定職位或身分作為區別對待之唯一依據」。給付性措施除必須考量人民間之平等外，尚須注意資源有限性而不得過度或浮濫，故前揭解釋理由書復稱：「關於給付方式及額度之規定，亦應力求與受益人之基本生活需求相

²⁴⁶ 鍾秉正，前揭註 123，頁 175。



當，不得超過達成立法目的所需必要限度而給予明顯過度之照顧。」釋字第 485 號解釋所建立關於社會政策、資源有限性及平等原則之論述，於我國釋憲實務樹立一模範，而為往後釋字第 542 號、第 571 號及第 727 號解釋所援用。釋字第 717 號解釋更以國家財政能力為國家變動或取消給付性措施時，所涉信賴保護原則應予衡量之公共利益²⁴⁷。

然而，社會國原則之生存照顧受限於資源有限性亦非毫無下限，人民作為國家存在之目的，財政再如何困窘亦不可能犧牲人民之尊嚴，社會給付反而於經濟困頓時更為迫切，故國家於此時應更努力實施社會政策²⁴⁸。

尤其，當社會給付係維繫人民之生存保障時，因最低生存保障乃國家統治之正當性基礎，任何形式的侵害均將動搖該正當性。縱然基於資源有限性，國家財政構成基本權之給付請求權之必然界限²⁴⁹，然人民因無力維持最低限度合於人性尊嚴之生活而向國家請求一定給付，或國家變動或取消給付性措施致影響基本生活時²⁵⁰，國家財政能力無論如何均不能構成犧牲人性尊嚴之理由，憲法增修條文

²⁴⁷ 釋字第 717 號解釋理由書：「系爭要點自六十三年訂定以迄於九十五年修正，已逾三十餘年，國家各項社經發展、人事制度均有重大變動，公教人員之待遇、退休所得亦皆已大幅提升。且此期間之經濟環境與市場利率變動甚鉅，與優惠存款制度設計當時之情形亦有極大差異。加以退撫新制之實施，產生部分公教人員加計公保養老給付優惠存款利息之退休所得偏高之不合理現象。系爭規定係為處理此種不合理情形，避免優惠存款利息差額造成國家財政嚴重負擔，進而產生排擠其他給付行政措施預算（如各項社會福利支出），以及造成代際間權益關係失衡等問題（銓敘部一〇〇年一月七日部退二字第一〇〇三三〇三一七一號函所附說明書及教育部九十九年九月一日台人（三）字第〇九九〇一三六五三五號函參照）。且系爭規定亦有兼顧國家財政資源永續運用之重要目的。故系爭要點之訂定確有公益之考量。又系爭規定並未驟然取消優惠存款，而係考量優惠存款之制度，其性質本為對公務人員於退休金額度偏低時之政策性補貼，而非獨立於退休金外之經常性退休給付，始修正為一般退休制度應含之所得替代率，並納入高低職等承受變動能力之差異，暨參酌國際勞工組織所訂退休所得之所得替代率，設置所得上限百分比，以消除或減少部分不合理情形，緩和預算之不當排擠效果。衡酌系爭規定所欲達成之公益及退休或在職公教人員應受保護之信賴利益，系爭規定所採措施尚未逾越必要合理之程度，故未違反信賴保護原則及比例原則。」

²⁴⁸ 陳愛娥，前揭註 48，頁 137。

²⁴⁹ 許育典，前揭註 209，頁 394-395。

²⁵⁰ 釋字第 717 號解釋關於國家透過行政規則減少公教人員原得辦理之公保養老給付優惠存款金額，大法官雖認前開法規範之變動不違反信賴保護原則，然仍於理由書論知：「公教人員退休制度，目的在保障退休公教人員之生活條件與尊嚴，俾使其於在職時得以無後顧之憂，而戮力從公。相關機關檢討退休人員優惠存款之規定時，除應符合本解釋意旨外，亦應避免使其退休所得降低至影響生活尊嚴之程度。在衡量公教人員退休所得合理性時，對較低階或情況特殊之退休公教人員，



第 10 條第 8 款後段所定「對於社會救助和國民就業等救濟性支出應優先編列」，即寓有此意涵²⁵¹。

國家基於財政需要，對於人民之所得或財產加以課徵一部分稅捐或費用時，無論財政如何困窘、國家經濟狀況如何衰頹，均不應對人民維持個人及其家庭最低限度所需之資加以課徵公法上金錢給付。一旦課徵，即構成生存權之侵害，而剝奪人性尊嚴。相較於前述給付性措施所涉及之生存權積極給付功能，於生存權消極面向，係以自由權、防禦權發揮作用，以抵禦國家對於基本生活之侵害，其保護強度應更勝於給付請求權。從而，財政能力雖基於現實考量而構成社會政策之界限，然對於人民維持基本生活之既存物資，則不得以財政需求為由加以侵奪。此應為最低限度之人權保障²⁵²。

從此角度觀之，當國家並未處於經濟衰頹時期，更不應該以財政需求為理由，合理化侵害生存權之稅捐²⁵³，或於計算人民於稅法上所享基本生活費用（免稅額）所造成之財政損失，進而於往後財政改革時，不隨著社會經濟環境變遷調整基本生活費用之水準。否則，非但屬侵害人民之最低生存保障之尊嚴，其侵害更具普遍性、廣泛性。惟此種大規模侵害基本生存尊嚴之事，卻為我國所得稅法之常態。

綜上所述，國家財政負擔能力雖為社會國原則之界限，然該限制仍不得侵害人民之最低合於人性尊嚴之生活程度，故最低生存保障應為前開界限之「限制的

應通過更細緻之計算方式，以減緩其退休後生活與財務規劃所受之衝擊。」

²⁵¹ 學者陳新民更進一步認為，國家對人民之生存照顧本為其應履行之義務，救濟金預算之編列為純粹行政事務，不得以編列不足而拒絕履行。陳新民，前揭註 123，頁 377。

²⁵² 釋字第 567 號解釋理由書：「非常時期，國家固得為因應非常事態之需要，而對人民權利作較嚴格之限制，惟限制內容仍不得侵犯最低限度之人權保障。思想自由保障人民內在精神活動，是人類文明之根源與言論自由之基礎，亦為憲法所欲保障最基本之人性尊嚴，對自由民主憲政秩序之存續，具特殊重要意義，不容國家機關以包括緊急事態之因應在內之任何理由侵犯之，亦不容國家機關以任何方式予以侵害。縱國家處於非常時期，出於法律規定，亦無論其侵犯手段是強制表態，乃至改造，皆所不許，是為不容侵犯之最低限度人權保障。」

²⁵³ 〈關於「縮減兒童金規定暨其計算方式之審查」之判決：聯邦憲法法院判決集第八二卷第六〇頁以下〉（BVerfGE 82, 60）（李惠宗譯），司法院大法官書記處（編）（1992），《德國聯邦憲法法院裁判選輯（三）》，頁 160-161，台北：司法院秘書處。

限制」(begrenzten Grenzen)。尤其，國家絕對不得以財政困窘為理由，犧牲人民之最低生存保障，其最明顯之處即表現在個人所得稅上國家應如何保障人民之最低限度之生活條件，或者說，應保留多少不予課稅。





第三章 最低生存保障與主觀淨所得原則

納稅係人民與國家間最主要之法律關係，稅法與憲法間關係之緊密程度，為其他法律所不及²⁵⁴。租稅一方面為經濟自由之前提，另一方面又為國家干預自由之重要手段，故國家整體財政，尤其稅課，須無條件與憲法整體取得協調一致性²⁵⁵，尤其受憲法基本權利及價值決定之拘束。

第一節 租稅國家之社會國任務

第一項 生存權保障

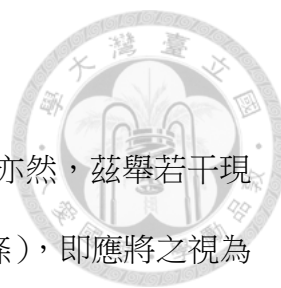
個人優先於國家，且個人為國家之目的，是以基於公共利益之必要而課予公法上給付義務前，須先保留維護尊嚴及發展人格所必需之條件。因此，納稅義務形成前當先確保納稅人得以滿足其生活及受扶養者所必需，換言之，課稅權不得侵及納稅義務人及其家庭之生存權²⁵⁶。至於其範圍，依前述說明，則為最低限度之生存所需。課稅權不得侵及最低生存保障，其意義非僅為國家受生存權防禦面向所拘束而消極不侵害，更在於國家本於社會國原則之要求，有義務積極確保所有人民立足於社會所需之生存條件。而此種國家創設合乎人性尊嚴所需之最低條件之義務，對有所得者應在所得稅法中予以免稅，對於無法自行滿足最低生活條件者應給予社會給付²⁵⁷。稅法上最低生存保障並非指課稅權得僅保留至生活所需之最低限度，此一方面既違反半數原則而近乎剝奪財產權，且已嚴重侵害納稅人之再生利益。基本權利作為稅法之憲法界限，生存權保障當為首要之憲法禁命（Verbot），亦為評價個人租稅負擔能力之絕對前提，故量能課稅原則應以生存權

²⁵⁴ 葛克昌，前揭註 13，頁 299。

²⁵⁵ 葛克昌，前揭註 62，頁 159。

²⁵⁶ 葛克昌，前揭註 116，頁 89。

²⁵⁷ 〈關於「縮減兒童金規定暨其計算方式之審查」之判決：聯邦憲法法院判決集第八二卷第六〇頁以下〉（BVerfGE 82, 60）（李惠宗譯），前揭註 253，頁 157。



為核心。

稅法對於生存權之確保，不僅展現在所得稅，在其他稅目亦然，茲舉若干現行規範為例：如土地增值稅自用住宅之稅率（土地稅法第 34 條），即應將之視為國家對人民之生存權保障，而非租稅優惠。於財產稅中，為維持個人及其家庭最低限度生存所必需之財產，如供生存之住宅，於一般平均之家庭住宅價值範圍內應不予課稅²⁵⁸，惟現行地價稅及房屋稅皆對自用住宅予以課稅，並適用特別稅率²⁵⁹（土地稅法第 17 條、房屋稅條例第 5 條第 1 項第 1 款），而房屋稅另對住家用房屋設有免稅額²⁶⁰（房屋稅條例第 15 條第 1 項第 9 款）。於間接稅中，基本生存必需品（含貨物及勞務）²⁶¹，應予以免稅或減稅²⁶²，如加值型及非加值型營業稅法即對基本民生必需品（農、林、漁、牧產品）（第 8 條第 1 項第 19 款至第 21 款），以及醫療、社福機構所提供之勞務或銷售行為（第 8 條第 1 項第 3 款、第 4 款及第 12 款）予以免稅，而農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人則適用特別稅率（第 13 條 2 項）²⁶³。此外，遺產稅之免稅額（遺產及贈與稅法第 18 條）²⁶⁴及贈與稅總額計算不計入扶養義務人為受扶養人支付之生活費、教育費及醫藥費（同法第 20 條第 1 項第 4 款）之規定亦係對生存權之保障。

²⁵⁸ 陳清秀（2010），〈社會國家原則在稅法上之運用（下）〉，《台灣法學雜誌》，165 期，頁 45。

²⁵⁹ 由於不動產稅轉嫁予住宅承租人負擔為常態，學者陳清秀進一步主張供住宅使用之不動產皆不應課稅，在現行規定下，土地稅法第 9 條定義之自用住宅不包含供出租，承租人因轉嫁所負擔之地價稅必然高於自住者，即可能違反居住者之生存權保障；反觀房屋稅條例第 5 條第 1 項僅按用途區分，就住宅用房屋並未區分是否為供出租。立法者在兩種稅目之價值判斷上，即產生矛盾。詳參：陳清秀，同前註，頁 45-47。

²⁶⁰ 釋字第 369 號解釋將住家房屋現值在一定金額以下者免徵房屋稅之規定視為租稅優惠，即不無斟酌之餘地。又現行規範僅給予 10 萬元免稅額，此額度自 1992 年房屋稅條例修法後即未曾再做調整，以現今住宅房屋價格觀之，實在過低，根本無法達成基本生活之住所不受課稅之目的。

²⁶¹ 如歐盟法院曾作成判決，認定三餐餐後蛋糕為人民日常生活所需，不應課徵加值型營業稅（VAT），尚須將過去 20 年以「餅乾」（biscuit）為課徵名義之營業稅全數退還。詳參：葛克昌（2012），〈納稅者權利之立法與司法保障〉，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，3 版，頁 415-415，台北：翰蘆。

²⁶² 陳清秀，前揭註 134，頁 319。

²⁶³ 陳清秀，前揭註 258，頁 43-44。

²⁶⁴ 陳清秀，前揭註 134，頁 319。



第二項 婚姻與家庭之特別保護

除民法上之扶養義務外，租稅亦屬婚姻與家庭制度性保障之重要環節，蓋婚姻與家庭係生活共同體，其經濟上意義即在享有稅法之特別保障，並促進其發揮家庭功能²⁶⁵。基於補充性原則，國家應尊重家庭功能之自主性，包括財務安排之自主，不得剝奪家庭最低生存所需之所得後，復以稅捐優惠或社會給付進行填補²⁶⁶。換言之，稅法於消極面應剷除對婚姻與家庭之不利環境，積極面則應以社會政策目的租稅促進婚姻與家庭之社會功能²⁶⁷，故釋字第 647 號解釋認為遺產及贈與稅法關於夫妻間相互贈與免稅之規定，乃立法者考量夫妻共同生活及共同分擔家計之同財共居事實，而屬對於婚姻制度所為之保護。

所得稅法歷次修正，其理由提及係為因應「少子化」、「老年化」、「低結婚率」者，在憲法上之評價，應視為國家基於生存權及婚姻與家庭之保障，必須隨著社會環境或人口結構之變遷而做成相對應之調整²⁶⁸，以確保特別保護之實效性，而非基於「促進生育、照顧老弱、促進結婚」等政策目的所給予之租稅優惠。

第二節 量能課稅原則與主觀淨所得原則

由於自由憲政國家之經濟基本體制採市場經濟，因此在私法體系中係以契約自由為支配性原則，而公法上金錢給付義務則以量能平等負擔原則，是為私經濟自由與公負擔平等²⁶⁹。而社會法治國則進一步調和契約自由原則，確保人民享有最基本之經濟社會地位，並與量能原則相結合，在平等負擔上發揮社會重分配之

²⁶⁵ 黃士洲（2006），〈扶養親屬免稅額的列報與婚姻、家庭的制度性保障：從最高行政法院九十二年判字第一二〇六號與台北高等行政法院九十三年簡字第七〇八號判決論起〉，林明鏞、蔡茂寅（主編），《行政法實務與理論（二）》，頁 278，台北：國立台灣大學法學院。

²⁶⁶ 黃士洲，同前註，頁 279-280。

²⁶⁷ 葛克昌（2009），〈租稅國家之婚姻家庭保障任務〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 336，台北：翰蘆。

²⁶⁸ 葛克昌（2009），前揭註 13，頁 293。

²⁶⁹ 葛克昌（2009）。〈法律原則與稅法裁判〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 559，台北：翰蘆。



功能。

第一項 量能課稅原則之體系

稅法體系存在二大基本原則²⁷⁰：實體基本原則與形式基本原則，前者為量能課稅平等負擔原則，後者為法治國原則（主要為租稅法律主義²⁷¹）。稅課之衡量標準並非抽象之租稅政策理念，而為憲法具有規範力之正義要求²⁷²，是以量能課稅原則即為租稅正義之體現，係平等負擔之倫理要求²⁷³。

第一款 量能課稅原則之意義

租稅為無對待給付之公法上給付義務，其負擔無法依受益程度予以衡量，故僅能依經濟上之給付能力衡量，而決定其應負擔之納稅義務，此即量能課稅原則²⁷⁴，


²⁷⁰ 葛克昌，前揭註 13，頁 271。

²⁷¹ 租稅法律主義係指稅捐債務之形成或減免之構成要件（課稅或免稅要件），如租稅主體、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，須由法律明文規定（釋字第 685 號解釋理由書參照），係屬國會保留事項。至於其他（形式）法治國原則，尚有明確性原則、法律不溯及既往，以及一事不二罰原則。請參照：葛克昌，前揭註 13，頁 252-270。

²⁷² 葛克昌，前揭註 13，頁 271。

²⁷³ 葛克昌，前揭註 269，頁 558。

²⁷⁴ 社會保險之保費負擔亦要求量能負擔，即被保險人之保費依資力採差別繳費，而享相同程度之保險給付，如釋字第 473 號解釋理由書所示：「全民健康保險之保險費係為確保全民健康保險制度之運作而向被保險人強制收取之費用，屬於公法上金錢給付之一種，具分擔金之性質。依全民健康保險法第十八條規定，同法第八條所定第一類至第四類被保險人及其眷屬之保險費，依被保險人之投保金額及其保險費率計算之。國家因公共利益之目的而設立機構，為維持其功能而向受益者收取分擔金，由於負擔分擔金之受益者，並非事實上已受領國家之給付，僅以取得受領給付之機會為已足，是收取分擔金之原則，係以平衡受益與負擔為目的，復因受益者受領給付之機會及其價值如何，無從具體詳細確定，故唯有採用預估方式予以認定。全民健康保險之被保險人繳交保險費，係以受領國家保險給付為標的，由國家用以支應維持全民健康制度必要之費用，此項保險費率自應依預期損失率，經精算予以核計。其斟酌之原則首重損益之衡平，亦即全民健康保險給付與被保險人負擔之保險費額必須相當，以填補國家提供保險給付支出之一切費用為度。因為保險費額之確定並非與被保險人將來受領給付之多寡按比例計算，鑑於全民健康保險為社會保險，對於不同所得者，收取不同保險費，以符量能負擔之公平性，並顧及被保險人相互間之收入及負擔能力差距甚大，決定保險費時不可能精確考量各被保險人不同的資力，爰以類型化方式合理計算投保金額，俾收簡化之功能。」釋字第 609 號及第 676 號解釋亦為相同意旨。詳參：詹鎮榮，前揭註 18，頁 36-37；鍾秉正（2002），〈社會保險中強制保險之合憲性基礎：兼論釋字第 472、473 號解釋〉，黃宗樂教授祝壽論文集編輯委員會（編），《黃宗樂教授六秩祝賀：公法學篇（一）》，頁 255-287，台北：學林；陳英鈺（1999），〈「自由法治國」與「社會法治國」的制度選擇：評釋字四七二與四七三號大法官會議解釋〉，《台灣本土法學雜誌》，4 期，頁 87-99。



故「租稅負擔能力」即為此之核心概念²⁷⁵。所謂負擔能力，係指「現有給付能力」或「已獲利之給付能力」，而非「潛在應有之能力」或「營利能力」²⁷⁶，蓋我國憲法僅有對財產權課予社會義務，亦即藉由與國家分享財產權中「收益」之一部份作為財產權保障之對價，至於工作權及營業自由則不負社會義務，故人民僅負納稅義務而無勞動義務²⁷⁷。循此，量能課稅原則並非指導國家之財政如何配置，而在要求國家課稅權對人民干預時，負有平等對待與節制義務²⁷⁸，其目的除在使人民得僅藉由納稅履行社會義務而保有其自由發展之機會，更在確保人民最低限度生存所需之資不受稅課侵及²⁷⁹，此為人民實質上享有自由權利之絕對前提，亦為國家統治正當性之基礎。從而，量能課稅原則應作為立法之指導理念、稅法解釋之準則、稅法漏洞填補之指針、行政裁量之界限²⁸⁰。

量能課稅原則之目的為正確評價納稅人之經濟負擔能力，非僅形式上之平等負擔，更涉及受憲法上各種價值決定。量能原則除確保稅課之平等性，同時亦用以防範稅課過度，亦即「合乎比例原則下之平等」²⁸¹，此涉及垂直正義與水平正義之問題，容後述。

第二款 量能課稅原則之憲法依據

憲法僅於第 19 條明示租稅法律主義，而未有量能課稅原則之規定²⁸²，此並非意味量能課稅原則不具有憲法原則之地位²⁸³，蓋實證法係一整體性價值體系，內

²⁷⁵ 柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 61。

²⁷⁶ 葛克昌，前揭註 195，頁 117-118。

²⁷⁷ 葛克昌，前揭註 195，頁 115-117。

²⁷⁸ 葛克昌，前揭註 62，頁 175。

²⁷⁹ 葛克昌，前揭註 62，頁 170。

²⁸⁰ 葛克昌，前揭註 62，頁 157。

²⁸¹ 葛克昌，前揭註 62，頁 165。

²⁸² 威瑪憲法第 134 條規定：「所有國民依法定標準，無差別地按其資力，分擔一切公共負擔。」即屬量能課稅原則之明文規定。中文翻譯係參考：葛克昌，前揭註 62，頁 167，註釋 24。

²⁸³ 仍有少數學者懷疑量能課稅原則作為稅法之基本原則，如德國學者 H.Kruse 認量能原則僅為財政學原則，而無法律上之規範力。葛克昌，前揭註 269，頁 557。武漢大學教授熊偉亦認其僅為財



在於實證法之法律原則（尤其憲法原則），即構成立法裁量權之憲法界限，並為違憲審查之檢驗基準²⁸⁴。

量能課稅原則既為租稅正義之倫理要求，自得從憲法得出穩固之依據，其特徵為要求相同經濟能力者負擔相同之稅，因此量能課稅原則最直觀之依據為憲法第 7 條，而為平等原則於稅法上之具體展現。不過，量能原則不僅源自平等原則，毋寧由憲法中民主原理、自由權、平等權及社會國理念共同作用所衍生²⁸⁵。具體而言，憲法所保障之概括自由權與財產權所形成之私有財產權制度，因考量公共負擔平等、全體納稅人共同體間團結原則及社會義務拘束理念，於財產享有使用、收益之自由權利時，亦有分擔公共支出之義務，因此，量能課稅原則可謂係「內建於」財產權制度之結構性原則²⁸⁶。

大法官於釋字第 565 號解釋從憲法第 7 條平等原則推導出「租稅平等原則」，並認該原則要求納稅義務人應按其實質稅負能力負擔稅捐，故實務已肯認量能課稅原則²⁸⁷，並於釋字第 597 號解釋一再重申。然而，大法官對於量能課稅原則之具體操作似乎處於裹足不前之境地，其雖曾提出「租稅公平原則」²⁸⁸、「租稅公平」²⁸⁹、「租稅公平負擔之原則」²⁹⁰、「課稅公平」²⁹¹、「課稅公平原則」²⁹²、「實質課稅之公平原則」²⁹³、「實質課稅原則」²⁹⁴、「量能課稅及公平原則」²⁹⁵、「量能課稅」

稅學思想。相關討論，請參照：葛克昌（2005），〈量能原則為稅法結構性原則：與熊偉台北對話〉，《稅法基本問題：財政憲法篇》，2 版，頁 321 以下，台北：元照。

²⁸⁴ 葛克昌，前揭註 62，頁 167。

²⁸⁵ 葛克昌，前揭註 13，頁 275-276。

²⁸⁶ 葛克昌，前揭註 13，頁 276。

²⁸⁷ 葛克昌，前揭註 13，頁 272-273。

²⁸⁸ 釋字第 180 號、第 196 號、第 218 號、第 248 號、第 318 號、第 361 號、第 496 號、第 607 號、第 635 號、第 696 號、第 703 號、第 745 號解釋。

²⁸⁹ 釋字第 327 號、第 673 號、第 687 號、第 696 號及第 703 號解釋。

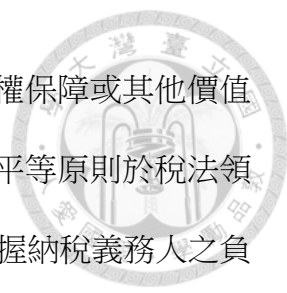
²⁹⁰ 釋字第 506 號解釋。

²⁹¹ 釋字第 224 號、第 257 號、第 281 號、第 385 號、第 650 號及第 694 號解釋。

²⁹² 釋字第 500 號、第 508 號及第 536 號解釋。

²⁹³ 釋字第 420 號、第 438 號、第 460 號、第 496 號、第 500 號、第 597 號、第 625 號及第 700 號解釋。

²⁹⁴ 釋字第 620 號解釋。



²⁹⁶等用語，惟皆未對之詳加說明其內涵為何，遑論從憲法基本權保障或其他價值取向中，發展出一套實質審查標準²⁹⁷，而僅係以各種名詞代稱平等原則於稅法領域之適用。縱然釋字第 692 號解釋曾以「經濟能力」之多寡掌握納稅義務人之負擔能力，但大法依舊未指出此種掌握係屬釋字第 565 號解釋所確立之量能課稅原則。從近期解綜觀之，如釋字第 688 號、第 694 號、第 696 號、第 701 號、第 722 號、第 745 號解釋，毋寧可如此認為：大法官事實上業已將一般平等原則之違憲審查機制帶入稅法領域，並嘗試與量能課稅原則做結合，此觀釋字第 745 號解釋理由書：「此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，固較適自由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而不違反憲法第 7 條平等權保障之意旨。」然本文認為，大法官以憲法第 7 條平等原則審查稅法案件時，似乎仍未完全掌握「經濟能力」作為量能課稅原則核心之基本特徵，而依舊偏向操作「審查密度之選擇」及「手段—目的關聯性之審查」二階段檢驗，致未能切中稅法案件之問題癥結，誠屬可惜²⁹⁸。

第三款 垂直正義與水平正義

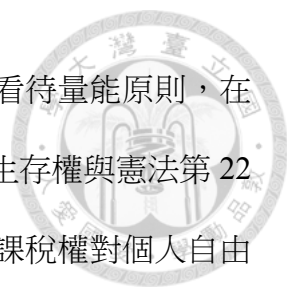
於評價納稅人之經濟負擔能力時，應受法秩序基本價值決定與法律原則之嚴格拘束，如自主自決之尊嚴價值、最低生存保障、婚姻及家庭制度性保障、財產權自由、職業自由，以及其他基本權利等，於考量上開因素後所為之負擔能力評價結果，方得置於平等原則決定其租稅負擔。

²⁹⁵ 釋字第 597 號解釋。

²⁹⁶ 釋字第 693 號解釋。

²⁹⁷ 葛克昌，前揭註 116，頁 71。

²⁹⁸ 關於稅法違憲審查基準之討論，請參照：陳昱維（2012），《稅捐優惠之違憲審查研究：以平等權為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文；黎紹審（2017），《論稅法之違憲審查基準：以量能課稅原則為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。



如從國家與人民間之垂直關係與人民與人民間之水平關係看待量能原則，在垂直關係中為絕對之量能課稅原則，係由憲法第 15 條財產權及生存權與憲法第 22 條一般行為自由所構成，為垂直正義之表現，涉及課徵程度及課稅權對個人自由干預之強度；在水平關係中為相對之量能課稅原則，係由憲法第 7 條平等原則與社會國原則所派生，為水平正義之展現，以決定如何平等負擔公法上金錢給付義務²⁹⁹。循此，前者決定絕對負擔能力，如半數理論³⁰⁰及主、客觀淨所得原則，後者決定相對負擔能力，如累進稅率制度以及特別負擔之考量³⁰¹。

在功能上，量能課稅原則須先確保不具負擔能力或有限負擔能力者免於稅課之侵害（垂直正義）；其次，具有負擔能力者之負擔程度，應依其負擔能力與他人比較定之（水平正義）³⁰²。

第四款 稅法之結構性原則

稅法作為負擔分配體系，主要受量能課稅原則所支配³⁰³，而為稅法體系之結構性原則，其不僅展現在直接稅，亦展現在間接稅。就前者而言，如所得稅即考量獲取所得必要之成本費用與個人及家庭之個別狀況；就後者而言，其雖非直接根據個人之負擔能力為考量，惟可從消費行為間接推估其購買力（經濟能力），此種推估雖不如直接稅精確，亦未能考量個人及家庭狀況，但從基本權角度觀之，得免除國家對其負擔能力之掌握與調查，反而擁有更多經濟行為自由³⁰⁴。吾人甚至可謂：量能課稅原則既在稅法建置上選擇具有經濟負擔能力之指標及經濟利益

²⁹⁹ 葛克昌，前揭註 13，頁 277。

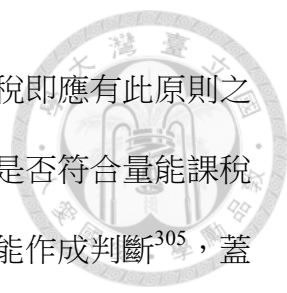
³⁰⁰ 半數理論係由 P. Kirchof 所提出，並為聯邦憲法法院所援用，該理論認為國家課稅權對於人民財產權之干預僅能至「應有收益之整體負擔減除成本費用後（即稅基）之半數」。詳參：黃源浩（2004），〈從「絞殺禁止」到「半數原則」：比例原則在稅法領域之適用〉，《財稅研究》，36 卷 1 期，頁 151-170；Matthias Herdegen（著），蔡維音（譯），前揭註 198，頁 305-307。

³⁰¹ 葛克昌，前揭註 13，頁 277-278。

³⁰² 葛克昌，前揭註 13，頁 277。

³⁰³ 葛克昌，前揭註 269，頁 556-557。

³⁰⁴ 葛克昌，前揭註 283，頁 329。



歸屬之人作為負稅客體及主體，故任何以財政收入為目的之租稅即應有此原則之適用，無論於法律解釋、事實認定抑或法律漏洞之填補。至於是否符合量能課稅原則，須整體考量納稅義務人所有直接稅、間接稅負擔後，始能作成判斷³⁰⁵，蓋不僅個人整體稅負須按實質負擔能力公平分配於每一納稅義務人，個別稅目及稅基在整體稅負中亦須正當分配³⁰⁶ ³⁰⁷，如此方屬合於比例原則下之平等。在法律解釋及事實認定上，為能貫徹量能課稅原則而達到實質上之平等負擔，應本於實質課稅原則，作成合於立法意旨之法律解釋與適用，以及突破法律形式以掌握表徵納稅能力之經濟事實，此明定於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項及第 2 項。

誠如前述，由於量能課稅原則係內建於財產權制度之結構性原則，故此原則應適用於以財政收入為目的之一切稅捐；至於以其他政策為主要目的之稅捐，係以租稅優惠或特別負擔為手段，本質上係犧牲量能平等負擔以達各該政策目的，應視其性質為經濟法、社會法、環保法或其他個別部門法規³⁰⁸。然此種犧牲不得侵及量能課稅原則之核心，蓋量能平等負擔既為倫理性之正義要求，如侵及核心可能即構成租稅手段之濫用，例如寓禁於徵之租稅或因時空環境變遷而不具正當性之優惠即屬之³⁰⁹。釋字第 565 號解釋雖已辨明租稅優惠為量能課稅原則之例外

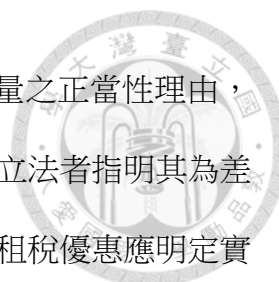
³⁰⁵ 葛克昌，前揭註 62，頁 164。

³⁰⁶ 葛克昌（2009），〈所得基本稅額條例相關法律爭議〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 308，台北：翰蘆。

³⁰⁷ 由此觀之，對於相同經濟利益是否構成「重複課稅」之討論，並非在於非難稅法建置上產生相同利益多次課徵之現象，而在於：就該經濟利益本身之垂直面向而言，多次課稅是否構成過度課稅，而存在「絞殺性課稅」之問題；若與其他經濟比較之水平面向，如無正當理由而對同性質之經濟利益課徵不同程度之稅，非但有違反平等原則之問題，尚可能過度干預以特定經濟利益維生之營利行為。是以量能課稅原則在衡量納稅義務人是否具備經濟能力，並非僅就單一稅目加以考量。於「財產稅」之情形將更能凸顯是否負擔過重租稅之問題，如地價稅及房屋稅等財產稅之正當性在於對「應有孳息」加以課稅，然而若將不動產出租而產生租金收入等「實有孳息」則須課徵所得稅，就「應有孳息」課稅並非毫無爭議（尤其對自用住宅而言），如認「實有孳息」不能排除「應有孳息」，則更顯得財產稅之正當性理論已受動搖，對於以不動產出租營生之人亦構成相當干預，勢必僅能尋求社會國原則之重分配要求方能證立財產稅。若不動產出租人將財產稅轉嫁由承租人負擔，縱然該轉嫁必須計入出租人之租金所得，但僅係使不動產使用收益之經濟利益再多課徵一次租稅，而更不利於該經濟利益。

³⁰⁸ 葛克昌，前揭註 13，頁 276。

³⁰⁹ 100 年 1 月 19 日修正公布前所得稅法第 4 條第 1 項第 1 款及第 2 款關於軍教人員薪資所得免稅之優惠規定，其立法背景雖係考量此等人員之薪資較一般社會水準為低，但隨時空環境轉變，軍



或特別規定³¹⁰，但似乎僅以「增進公共利益」為立法為優惠裁量之正當性理由，卻未審酌比例原則（租稅手段與政策目的之關聯性），以及敦促立法者指明其為差別待遇之明確性要求³¹¹。稅捐稽徵法第 11 條之 4 乃進一步規定租稅優惠應明定實施年限、政策目的應具備合理性，且不得過度，是以必須經過稅式支出之評估，而納稅者權利保護法第 6 條第 2 項復要求租稅優惠之擬訂應舉行公聽會，以加強其民主正當性³¹²。

應釐清之觀念為，並非所有產生租稅減免效果之規定皆為租稅優惠，如住宅法第 15 條之規定³¹³。基於社會國原則，許多社會政策之租稅減免不應視為租稅優惠，尤其個人之綜合所得稅之減項如免稅額及扣除額，大部分均非優惠規定，而毋寧為生存權保障、量能課稅原則之具體實踐，以及立法者基於於政經環境及社會條件之變遷所做成之相對應調整。

至於累進稅率制與量能課稅原則關係不大，而與社會國原則有關，惟立法者

教人員之薪資不但逐漸趨近於社會平均薪資，甚至軍教人員享有諸多薪資以外之福利與補助（如優惠存款利率、國民旅遊卡、子女教育補助等），免稅優惠已完全不具有任何重大公益可言，早已嚴重侵害量能課稅原則之核心。爭議多年，終於取消，其刪除理由謂：「按現役軍人薪餉及國民中小學以下教職員薪資所得免稅規定，係基於身分別、職業別之免稅，有違所得稅量能課稅及租稅公平原則。」

³¹⁰ 葛克昌，前揭註 13，頁 272-273。

³¹¹ 葛克昌，前揭註 13，頁 257-258。

³¹² 立法院職權行使法第 58 條規定：「委員會應於公聽會終結後十日內，依出席者所提供之正、反意見提出公聽會報告，送交本院全體委員及出席者。」同法第 59 條規定：「公聽會報告作為審查該特定議案之參考。」

³¹³ 住宅法第 15 條規定：「住宅所有權人將住宅出租予依本法規定接受主管機關租金補貼或其他機關辦理之各項租金補貼者，於住宅出租期間所獲租金收入，免納綜合所得稅。但每屋每月租金收入免稅額度不得超過新臺幣一萬元。（第 1 項）前項免納綜合所得稅規定，實施年限為五年，其年限屆期前半年，行政院得視情況延長之，並以一次為限。（第 2 項）」立法理由為：「一、本條新增。二、內政部自九十六年起開辦「整合住宅補貼資源實施方案」提供無自有住宅之中低所得家庭租金補貼，或各直轄市、縣（市）政府辦理之低收入戶租金補貼、身心障礙者租金補貼等，以減輕該等弱勢家庭之居住負擔。惟實務上迭有住宅所有權人因稅負考量不願出租住宅予接受政府住宅租金補貼之弱勢家庭或其他機關辦理之各項租金補貼者，為落實政府租金補貼政策，爰第一項規定住宅出租予接受主管機關或其他機關租金補貼之住宅所有權人，享有適度所得稅優惠。三、依稅捐稽徵法第十一條之四第一項規定，稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度，爰於第二項明定第一項租稅優惠實施年限為五年，屆時再授權行政院視情況延長，並以一次為限。」故立法者已明確表示本條為租稅優惠，並依稅捐稽徵法第 11 條之 4 第 1 項之規定明示優惠之政策目的及優惠之實施期限。



選擇累進稅率制度時，量能課稅原則即要求累進程度不得過度，以免傷害納稅人負擔租稅之意願³¹⁴。

第二項 量能課稅原則與所得稅

所得稅之發展雖較為晚近，惟其係最為「民主、富有人性及社會性」之租稅³¹⁵，蓋所得稅係以所得歸屬之人為中心之直接稅，在課徵考量上須同時考量經濟利益及利益歸屬人之負擔能力，尤其應斟酌後者之個別情形及家庭狀況，因此所得稅之課徵將涉及財產權、工作權、營業自由、一般行為自由及生存權，又其稅基寬廣而為現代國家財政收入之主要來源，是以所得稅當為對人民基本權利影響最深遠、最廣泛之租稅。量能課稅原則主要適用領域為所得稅法，蓋所得稅之課稅要件旨在掌握租稅債務人之個人負擔能力，故所得稅之構成須符合該原則³¹⁶。

第一款 所得概念

所得概念之掌握係用以判斷一經濟利益是否為可稅性，亦即是否具備租稅負擔能力。歷來之所得理論有源泉說、純資產增加說、市場所得理論等³¹⁷。如從前述財產權附有社會義務之觀點，當採「純資產增加說須輔以市場所得理論」，亦即利用市場營利基礎所取得之收入方具備可稅性³¹⁸，蓋國家採取私有財產制而將市場活動保留予人民自由發展，僅對人民營利之一部分加以分享，以課徵租稅之方式支應維護私有財產制及市場經濟體制所建置之制度、設施，作為人民經濟自由之代價。我國所得稅法第 8 條中華民國來源所得及第 14 條個人所得類型之特徵除

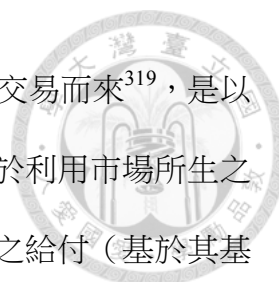
³¹⁴ 葛克昌，前揭註 62，頁 174。

³¹⁵ Neumark, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, 1947, S.1.，轉引自：葛克昌，前揭註 116，頁 29。

³¹⁶ 葛克昌，前揭註 13，頁 273-274。

³¹⁷ 各學說相關討論，請參照葛克昌，前揭註 64，頁 4-9；陳清秀（2016），《稅法各論（上）》，2 版，頁 54-61，台北：元照；柯格鐘（2008），〈論所得稅法上的所得概念〉，《臺大法學論叢》，37 卷 3 期，頁 134-157。

³¹⁸ 葛克昌，前揭註 116，頁 95。



在掌握「財產之增加」，在解釋上亦應認該財產增加係經由市場交易而來³¹⁹，是以人民從事營業活動所生之經濟利益，其對公共支出之負擔僅限於利用市場所生之利益，非出於市場之收入即為非課稅收入，如扶養權利人受領之給付（基於其基本生活所需與給付人之法定扶養義務）、補助金及移轉性支出之給付³²⁰即不屬課稅所得。

就本文所關心之最低生存保障而言，國家對於處於貧窮帶之人民給予給付以維持其基本生活所需，在我國法下是否應予課稅？無論於所得稅法、社會救助法或其他相關法規，均未明文社會救助給付應屬免稅所得或非課稅所得，因此理論上應依所得稅法第 14 條第 1 項第十類其他所得加以課稅，不過由於社會救助相關補貼（生活扶助金及特殊項目補貼）係由各地方政府加以核發，現行稽徵實務乃逐項判斷就個別補貼是否應否免稅³²¹。此種作法實存在斟酌之處，先不論所得免稅應遵守租稅法律主義，社會救助既為國家對個人之補助，並非透過市場交易，應屬非可稅所得，受領國家給付滿足基本生活需求，並未附有社會義務，如對於補助加以課稅，一予一取間使人民於請領與課稅之法律關係受基本權利之限制，而不符比例原則³²²。況且社會福利給付與所得稅負擔具有相互拒斥之替代性，蓋個人所得僅有於超過其本人及家庭之最低生活所需始具有負擔能力；如中央及地方政府對於無納稅能力之人民給予各項補助及津貼而超出基本需求，正途應為檢討津貼，而非將其認定為具備納稅能力而加以課稅³²³。由此觀之，身心障礙者權

³¹⁹ 蘇俊雄（2000），司法院大法官釋字第 508 號解釋部分不同意見書

³²⁰ 葛克昌，前揭註 116，頁 95。

³²¹ 筆者曾以「依社會救助法所請領之生活補助金及特殊項目補貼是否屬所得稅法第 14 條第 1 項第十類其他所得而應予課稅？」為問題而就教於國稅局，案經財政部臺北國稅局士林稽徵所辦理，承辦人員於 2016 年 12 月 15 日致電回覆，內容略以：由於社會救助給付係由各地方政府決定其請領要件、補助項目及額度，各地區低收入戶之扶助金或補助皆不盡相同，而各地方政府於決定核發何種補助或津貼，會逐案送財政部審核各該補助或津貼應稅或免稅，故民眾如對地方政府所給付之補助或津貼是否課稅如有疑義，可檢附請領時之相關單據寄送至各地國稅局總局加以確認。

³²² 葛克昌，前揭註 116，頁 98。

³²³ 葛克昌，前揭註 116，頁 99。氏進一步認為，如處於貧窮帶之人民因領取多樣補助而具備負擔能力，原則上不宜計入所得累進課稅，如有必要課稅則應立法規定定額免稅，超過部分比例扣繳。



益保護法第 72 條第 3 項規定「身心障礙者或其扶養者依本法規定所得之各項補助，應免納所得稅。」原考量身心障礙者因生活不便而給予之補助，部分應屬其維持基本生活所需，在我國法秩序下反而成為單純社會政策目的之租稅優惠。

第二款 所得稅之屬人稅特性

於界定所得概念後，並非所有市場交易所得均應計入稅基加以課徵，而應優先考量生存保障所需之費用，亦即必須考量納稅義務人之個別條件（包含個人狀態與其家庭負擔），此乃基於所得稅之屬人稅特性³²⁴。在立法者選擇租稅客體上，基於量能課稅原則之要求，需以納稅義務人之支付能力作為指標，並斟酌其個人條件，如生存保障、扶養義務、特別急難以及資本維持，因此客體之選擇以屬人稅亦較為合理³²⁵。由於生存保障應優先於營業保障，自市場交易取得之收入，須先支付生存所需，始得為所得稅之起徵點³²⁶，是以供納稅人及其家庭最低生存所需之所得因具備「不可任意支配」之特性，而不具可稅性。如認維持生存所需之資同樣附有社會義務而須納稅，無異扼殺個人之生存空間，進而否定個人自主自決之自由發展。

綜合所得稅係屬典型之屬人稅，在衡量負擔能力時斟酌個人因素，但現行所得稅法第 2 條第 1 項係採屬地主義而非屬人主義，某程度而言已減損屬人稅之性質，甚至易產生資本外流而有違租稅中立³²⁷。從量能平等負擔之角度以觀，屬地主義之立法因未包含全球所得，有違量能課稅原則，而屬人原則（全球課稅）較能反映納稅義務人之整體負擔能力³²⁸。由於高所得者享有各種租稅減免之措施，

³²⁴ 葛克昌，前揭註 64，頁 2。

³²⁵ 葛克昌，前揭註 62，頁 164。

³²⁶ 葛克昌，前揭註 116，頁 127。

³²⁷ 葛克昌（2009），〈綜合所得稅屬地主義之檢討與改制〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 471-472，台北：翰蘆。

³²⁸ 葛克昌，同前註，頁 464。



且較有能力進行合法節稅甚或脫法避稅之安排，且薪資所得採就源扣繳制度，再加上屬地主義變相鼓勵資本移往海外，導致所得稅從對富有者課徵轉為對大眾課稅，原本最公平之租稅反成為社會不平之原因³²⁹，歷年稅法改革雖常以所得稅為重心，惟往往未竟其功。

第三款 客觀淨所得原則與主觀淨所得原則

於選定「所得」作為經濟能力之表徵而決定課徵所得稅後，所得稅之構成要件即應掌握負擔者之個別負擔能力，而所得稅當須合於量能平等負擔，此即表現於客觀淨所得原則及主觀淨所得原則³³⁰，此二原則並非僅係稅額計算之建制原則，尚具備界定稅課禁區之憲法意義³³¹。

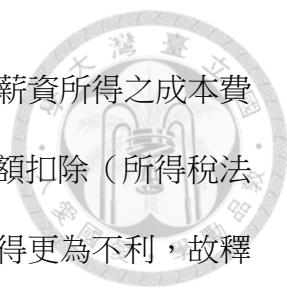
由於收入並不等於所得，因此必須減除為獲取收入所支出之部分，始能適當反映納稅義務人負擔所得稅之能力³³²，是為客觀淨所得原則，其目的在於確保營業活動之基礎得以存續，故又稱「客觀營業保障淨所得原則」。所得稅法第 14 條第 1 項第十類規定其他所得係「不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」以及所得稅法第 24 條第 1 項前段規定營利事業所得在計算上係「以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」均為客觀淨所得原則之體現。不過相較營利事業，現行法對於個人並未貫徹客觀淨所得原則，蓋所得稅法第 14 條就個人所得稅雖採綜合計算，卻未允許同一年度所得跨類減除成本費用損失，除財產交易損失外（所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 1 小目），亦不允許減除以往年度之成本費用損失；而營利事業非但得在同一年度減除所有成本費用損失，如為公司型態且合於所得稅法第

³²⁹ 葛克昌，前揭註 116，頁 29。

³³⁰ 葛克昌，前揭註 269，頁 561。

³³¹ 黃士洲（2011），〈稅課禁區與納稅人權利保障〉，葛克昌、湯貢亮、吳德豐（主編），《兩岸納稅人權利保護之立法潮流》，頁 600，台北：財團法人資誠教育基金會。

³³² 黃茂榮（2007），〈生活需要或業務需要〉，《稅法各論》，2 版，頁 69，台北：自刊。



39 條第 1 項但書之要件，尚得減除 10 年內之虧損。此外，個人薪資所得之成本費用並不允許核實扣除，而係以特別扣除額之方式予以概括、定額扣除（所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 2 小目），使薪資所得較其他所得更為不利，故釋字第 745 號解釋乃表示：「現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必要，須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則。」惟實務對於客觀淨所得原則依舊未明辨其目的在於正確衡量納稅義務人之負擔能力，故釋字第 745 號解釋乃著重「等者等之」之水平正義，對於「課稅權強度」之垂直正義猶稱「涉及國家財政收入之整體規畫及預估」，因此「較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定」；又如釋字第 427 號解釋將公司合併後之虧損扣除誤認為租稅優惠，而未在「課稅權強度」之垂直正義中正確評價存續公司之經濟負擔能力。

所得稅之屬人稅特性則充分展現在主觀淨所得原則，要求國家於課稅前應將個人及其家庭之基本生存所需納入負擔能力之考量。此種考量就個別納稅義務人及其家庭成員而言，係屬最低生存保障及婚姻與家庭制度性保障之展現，故此原則又稱「主觀生存保障淨所得原則」；就納稅義務人之間，則屬平等原則及量能平等負擔之實踐³³³。不過量能課稅原則此一生存保障面向，在我國綜合所得稅中似乎又更劣後營業保障面向，蓋廣大之受薪階級，其所得占綜合所得稅稅收之七成，非但成本費用無法核實扣除（現行齊頭式扣除似乎僅具稽徵經濟之意義），且所得稅法之基本生活費長期以來嚴重偏低，生活所需之費用減除程度根本遠不及於營

³³³ 學者柯格鐘進一步認為，主觀淨所得原則係源自社會主義思想對量能原則之滲透。柯格鐘，前揭註 275，頁 92。德國學者 Englisch 則認為，此原則之背後理念為「連帶原則」，在德國法之脈絡，係社會國原則下「連帶承擔理念」之展現。Joachim Englisch（著），邱晨（譯）（2016 年 5 月）。〈主觀淨額所得原則在所得稅法中的展現〉，頁 3，發表於：《德、法兩國教授專題演講》，國立臺灣大學法律學院財稅法學研究中心（主辦），台北。

利事業所得稅之成本費用減除程度，人民之生存權實未能受到充分保障。



第三項 主觀淨所得原則與所得稅

主觀淨所得原則具體展現於個人所得稅之減除項目及範圍，其功能為維持自身及家庭生存所需。基本生活費用，無法選擇不支出，就此費用部分當不具負擔能力；減除掉此部分後如有餘額，始為可自由處置之所得而負有分擔公共支出之義務。主觀淨額不僅涉及納稅人間經濟負擔能力之水平比較，亦即相同收入者有無扶養親屬或特別必要支出其負擔能力必不相同，尚涉及國家於租稅課徵上對人民留有多少基本生活費，此應為課稅強度之垂直問題，如淨額以免稅額之方式呈現，當屬「憲法要求之稅基」³³⁴，無論於減除之額度與項目皆受高度之嚴格限制，立法者得自由裁量之空間並不大。

由於最低生存所需之物資不具有可稅性，縱其源自市場交易亦不該當量能課稅原則用以評價負擔能力之所得。此種具有不可任意、自由支配之性格，使最低生存所需之資如欲在憲法上選擇其應受保障之權利類型，即不會選擇具有強烈自由權性格之財產權，而應選擇具有社會權性格、與社會國原則密切關聯之生存權。因此，從所得稅基本生活費用之性質，益證對於國家課稅權干預之防禦任務應由生存權擔任，故生存權內涵勢必應具備經濟生存保障之消極面向。

第一款 最低生活費為課稅禁區

由於個人生存保障係優先於國家稅捐債權，故生存必需之費用本質上為「非課稅所得」，係屬「稅前減除」而絕非「稅後保障」³³⁵。否則，無異於先滿足租稅收入，而後始考量個人之生存權是否受有保障，此非但背離「個人為國家目的」

³³⁴ 葛克昌，前揭註 64，頁 14。

³³⁵ 黃士洲，前揭註 265，頁 276。



之憲政基本價值，如嗣後對保障不足者給予社會救助，除違反整體法律秩序之價值體系³³⁶，尚扼殺補充性原則下個人自主自決之能力，成為徹底集權式租稅國家及給付國家。此外，無論所得高低、適用之邊際稅率，均應考量每個納稅義務人之基本生存所需，不得將此不可任意處分之所得評價為具有負擔能力，蓋生存權之保障非僅針對弱勢者，而係人之所以為人所享有之基本權利，為人性尊嚴最直接、具體之展現。所得稅亦應允許減除意外負擔，方符合生存保障之意旨³³⁷。據此，納稅義務人及其家庭之基本生活所需構成之「課稅禁區」，一旦侵及即構成權利之侵害。

何謂「合於人性尊嚴之基本生活」或「最低限度之生活」係隨經濟社會條件而有所變動，立法者於此雖具備形成權限，惟仍應受憲法價值觀及憲法原則所拘束。基於憲法之人性觀及法秩序一體性，立法者如業已於社會救助法劃定之貧窮線，即有義務將所得稅法之免稅額額度訂於不低於此貧窮線之程度，蓋我國憲法所預設之圖像為自我負責、自我決定之人，非依賴國家給付維生之人。此外，由於最低生存保障絕非僅及於維持生物機能之物質條件，尚包含最低程度參與政治、社會及文化之物質基礎³³⁸，課稅禁區之涵蓋範圍當應確保此部分得獲最基本之滿足。應注意者為，由於基本生活所需必須係一般性地滿足³³⁹，需求不僅應盡可能地涵蓋基本所需，尚應確保無任何納稅義務人因負擔稅捐而失去自立維生能力，以至於須請領社會救助給付。

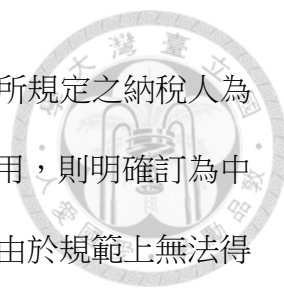
我國所得稅法之最低生存保障係由第 17 條之免稅額及扣除額加以體現，實務對於是否具備租稅負擔能力之判斷，係以免稅額及標準扣除額之加總作為判準，

³³⁶ 陳清秀，前揭註 5，頁 32。

³³⁷ 葛克昌，前揭註 20，頁 75。

³³⁸ 許宗力（2015），〈最低生存保障與立法程序審查：簡評德國聯邦憲法法院 Hartz IV 判決〉，黃昭元（編），《法治的傳承與永續：德國聯邦憲法法院 2010-2013 重要判決之研究》，頁 16，台北：新學林。

³³⁹ 陳清秀，前揭註 134，頁 319。



其總和既為起徵點，亦為貧窮線³⁴⁰。納稅者權利保護法第 4 條所規定之納稅人為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，則明確訂為中央主計機關所公布最近一年全國每人可支配所得中位數 60%。由於規範上無法得知所得稅法之免稅額及扣除額與納稅者權利保護法之基本生活費兩者間之關係，在實際運作上可能係採取雙軌併行之制度。

第二款 扶養親屬費用

無論於釋憲實務或行政爭訟中，扶養親屬費之爭議厥為最易引起且最受關注之稅法議題，此乃因此種基於法定扶養義務而不可支配之費用金額相當龐大，且涉及家庭之存續以及子女之教養，一旦規範設計有所疏漏，非但無法正確評價納稅人之租稅負擔能力，更將使納稅人及其家庭之經濟生活陷入相當不利之處境。尤其相較於無親屬或子女之納稅者，對於家庭最低生存所需加以課稅即構成侵害³⁴¹。

扶養之權利義務關係雖規定於民法親屬編，惟一般均認扶養制度並非單純親屬人倫秩序於私法上之權利義務關係，尚應至於整體法秩序作觀察，國家對弱勢者所建立之扶助制度（公的扶助）與民法上之扶養（私的扶助）相互關聯，其目的均在保障人民之生存權，不過制度上係採一定近親間之私法上扶養為原則，國家則係承擔最後扶助之責任³⁴²，此當為補充性原則之展現。

稅法於承接民法時，應注意以下三點：

一為納稅義務人基於民法扶養義務所為之支出，此部分所得並非一般之生活

³⁴⁰ 最高行政法院 98 年度判字第 1175 號判決：「綜合所得淨額之計算，係以個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之餘額認定之，扣除額亦與生活費有關故考量最低生活費是否納入綜合所得之減除數額，自應就免稅額及扣除額一併考量，不能僅就所謂最低生活費與免稅額作比較。」

³⁴¹ 〈關於「縮減兒童金規定暨其計算方式之審查」之判決：聯邦憲法法院判決集第八二卷第六〇頁以下〉（BVerfGE 82, 60）（李惠宗譯），前揭註 253，頁 158。

³⁴² 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭（2009），《民法親屬新論》，8 版，頁 503，台北：三民。



花費，而係無法任意選擇、不可避免之必要支出，如未履行尚構成刑法上之遺棄罪³⁴³，故應不具租稅負擔能力，否則與其他未負擔扶養義務之納稅義務人相較即有違量能平等負擔。

二為納稅義務人所扶養之親屬（民法上之扶養權利人），其基本生存所需有賴納稅義務人（民法上扶養義務人）提供，如所得稅法未正確反映納稅義務人所負擔之扶養義務而僅允許較低之免稅額或設定額外之條件，致影響其履行義務之意願，於國家救助制度介入前，受扶養之親屬將因未能受「私的扶助」而不能維持其生活，其生存權即未受保障。縱使納稅義務人並未因此不履行扶養義務，但受扶養親屬自納稅義務人所獲之基本生活所需之資，於超出免稅額之部分，形同被稅法評價為具備租稅負擔能力，進而侵害其最低生存保障。

三為民法上之扶養制度亦為婚姻與家庭制度性保障之一環，國家基於積極促進該制度之義務，於稅法上當應尊重民法之扶養規定。不過，並非謂稅法規定應完全如實反映民法之規定，毋寧稅法不得為不利於民法扶養權利義務關係之規定，「法定扶養義務」作為稅法承接民法親屬編之核心要素，當不至於使稅法承認基於同宗情誼所為之道德上扶養。

據此，法定扶養義務為課稅禁區，稅法應允許減除基於法定義務所支出之扶養費用，否則即屬介入禁區而違反生存權保障³⁴⁴。至於具體制度雖為立法者之形成權限，但其所設定之必要扶養費用不得不切實際³⁴⁵，縱其設定非出於完全恣意，然不切實際之減除範圍已違反國家對於婚姻與家庭之積極促進與保護義務。此外，所得稅法之最低限度保障必須達到使婚姻家庭得依其功能自主運作並尊重民法所

³⁴³ 刑法第 294 條：「對於無自救力之人，依法令或契約應扶助、養育或保護而遺棄之，或不為其生存所必要之扶助、養育或保護者，處六月以上、五年以下有期徒刑。因而致人於死者，處無期徒刑或七年以上有期徒刑；致重傷者，處三年以上十年以下有期徒刑。」

³⁴⁴ 葛克昌，前揭註 267，頁 368。

³⁴⁵ 〈關於「縮減兒童金規定暨其計算方式之審查」之判決：聯邦憲法法院判決集第八二卷第六〇頁以下〉（BVerfGE 82, 60）（李惠宗譯），前揭註 253，頁 160。



課予之扶養義務之程度，不得先由課稅權加以破壞後，又以社會救助之方式侵及，而社會救助法對於家庭成員工作收入之擬制規定，尚可能使其他家庭成員連維生所需之物資皆無法取得。

在我國所得稅法之脈絡下，就免稅額之減除程度而言，基於民法扶養義務所支出之扶養費用必須全額減除，並注意民法第 1119 條所定「扶養之程度，應按受扶養權利者之需要，與負扶養義務者之經濟能力及身分定之。」全額減除之要求對於子女眾多之父母尤為重要，蓋如其扶養支出仍遭課稅，係按累進稅率加以課徵，致所得稅負擔加重³⁴⁶。就扶養親屬言，民法上如享有受扶養之權利，必須同時於所得稅法上享有扶養親屬免稅額³⁴⁷，稅法承接民法之重點既在法定扶養義務，所得稅法即不應另行設定要件或增加額外限制，法定所應支出之扶養費用亦不應選擇性地定額承認³⁴⁸。

第三款 扶養親屬合併計稅

以人性尊嚴為中心之憲政國家，係採取個人正義，而非集體正義，釋字第 318 號解釋認為：「……納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。」即已宣示我國已不採納消費單位制之集體正義觀³⁴⁹。此外，個人方為租稅法律關係之主體，故量能課稅原則之比較基礎應為「個人」，而非婚姻家庭³⁵⁰。家庭為緊密之扶養、生活共同體，縱使可能具備較強之租稅負擔能力，但在累進稅率制度下，整體所增加之稅捐負擔已遠高過其實際上所增加之能力³⁵¹，因此如合併申報之稅負較個

³⁴⁶ 葛克昌，前揭註 116，頁 128。

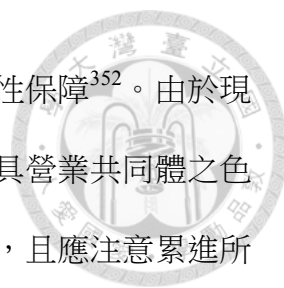
³⁴⁷ 葛克昌，前揭註 116，頁 128-129。

³⁴⁸ 葛克昌，前揭註 116，頁 132。

³⁴⁹ 葛克昌，前揭註 64，頁 4。

³⁵⁰ 陳清秀（2012），〈夫妻所得合併申報課稅問題：釋字第六九六號解釋評析〉，《月旦法學雜誌》，210 期，頁 62。

³⁵¹ 〈「父母子女所得強制合併申報違憲」判決〉（BVerfGE 18, 97）（柯格鐘譯），司法院大法官書



別申報為重而產生對家庭不利益之情形，即有違婚姻家庭制度性保障³⁵²。由於現代家庭之重心及功能在於生活、發展與責任共同體，而逐漸不具營業共同體之色彩，故所得稅法應對於不同之家庭狀況予以斟酌並加以類型化，且應注意累進所得稅制對單親家庭可能過於負擔³⁵³。此外，人口眾多之家庭合併計稅之結果，適用較高之稅率，但個人平均收入可能不及於最低生活線致生存權受稅課侵害，如再以社會救助法加以救濟，則未免過度干預私人領域³⁵⁴。如不能正確評價納稅人及其家庭之必要支出，不可支配之費用將計入所得總額加以綜合累進課稅，如再加上強制合併計稅之效果，則對於家庭之最低生存保障未免侵害過度。

所得稅法第 2 條第 1 項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」明確揭示我國綜合所得稅之課稅單位為個人，考量個人家庭狀態而在費用上之減除，與消費單位制並無關聯。同法第 7 條第 1 項規定：「本法稱人，係指自然人及法人。本法稱個人，係指自然人。」及第 13 條規定：「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。」亦可得知綜合所得稅係採個人課稅原則。然過去所得稅法第 15 條係強制納稅義務人與其配偶及扶養親屬合併申報並合併計稅，與個人課稅原則即有違背，嗣後修法將薪資所得排除於合併計稅範圍，而其他非薪資所得合併計稅係為防杜避稅行為，亦不能解決累進稅制下婚姻處罰之問題，一旦合併計稅致使一申報單位被視為一稅捐主體時，將使造成婚後之稅負明顯重於婚前。釋字第 696 號解釋宣告合併計稅違憲，而所得稅法第 15 條做出相對應之修正，允許家庭各成員分開計稅後，即確立家庭並非營業共同體，可認我國稅法已正式承認現代核心家庭之型態，亦承接目前民法親屬編所採之法定財產

記處（編）（2013），《德國聯邦憲法法院裁判選輯（十四）》，頁 261，台北：司法院秘書處。

³⁵² 〈「父母子女所得強制合併申報違憲」判決〉（BVerfGE 18, 97）（柯格鐘譯），同前註，頁 259。

³⁵³ 葛克昌，前揭註 116，頁 133。

³⁵⁴ 葛克昌，前揭註 116，頁 138。



制。

第三節 所得稅法之免稅額與扣除額制度

評價個人所得稅之負擔能力，須先依客觀淨所得原則減除各項所得之成本、費用或損失，以正確計算各類型所得之擔稅能力。其次，再依主觀淨所得原則減除納稅義務人及其扶養親屬之基本生活所需與特殊支出，方能合憲地掌握個別租稅債務主體之擔稅能力。此分別規定於現行所得稅法第 14 條及第 17 條。

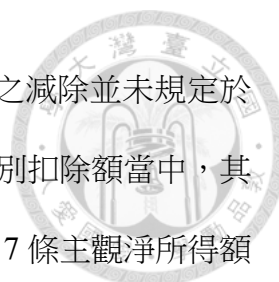
第一項 綜合所得稅之所得淨額計算

所得稅法第 13 條規定：「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。」除免稅所得不計入外，個人所得稅之所得淨額計算主要以所得稅法第 14 條計算各類所得總額之合計數，並依同法第 15 條由納稅義務人選擇其與家庭成員所得之計算方式後，再依同法第 17 條減除納稅義務人與家庭成員之免稅額及各項扣除額，最後計算結果即為當年度之所得淨額³⁵⁵。此數額適用所得稅法第 5 條第 2 項累進級距所對應之邊際稅率³⁵⁶，則得出當年度應納稅額。

關於各類所得之總額計算，所得稅法第 14 條第 1 項各款及第 3 項分別針對不同所得類型規定其成本費用之減除。所得稅法第 14 條第 1 項第 10 款「以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額」之概括規定最能表彰客觀淨所得原則，

³⁵⁵ 所得稅法第 17 條第 1 項：「按第十四條至第十四條之二及前二條規定計得之個人綜合所得總額，減除.....免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額.....。」臺北高等行政法院 103 年度簡字第 269 號判決：「納稅義務人必須客觀上有收入，各項收入減除獲取收入之成本、費用及損失後，即為其客觀之給付能力（客觀淨值），再減除其個人生活費用及家庭扶養費用後，剩餘者即為主觀之給付能力（主觀淨值），方為應納稅額之計算基礎。現行所得稅法第 14 條、第 14 條之 1、第 14 條之 2 關於所得分類之規範，即屬客觀淨值之認定標準；第 17 條關於免稅額及扣除額之規定，大體上即與主觀淨值有關.....。」（按：第 14 條之 2 證券交易所得稅之規定已於 2015 年 12 月 2 日修法刪除。）

³⁵⁶ 亦即所得淨額乘以邊際稅率後，減除對應該稅率之累進差額。



然第七類財產交易所得之損失及第三類薪資所得額之成本費用之減除並未規定於所得稅法第 14 條，而係規定於第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目特別扣除額當中，其中後者採「定額概括減除」³⁵⁷。將客觀淨所得額之規定置於第 17 條主觀淨所得額中，非但在體例上為不當規範，尚可能混淆兩種淨所得原則而難以貫徹各該原則背後所乘載之不同基本權利保障。

至於納稅義務人與其配偶及受扶養親屬之所得計算方式，目前所得稅法第 15 條第 2 項提供三種制度：全部所得合併計算、夫妻薪資分開但其餘合併計算，以及全部分開計算。免稅額與扣除額之認定及應納稅額之計算方式亦隨之有所不同。

第二項 免稅額與扣除額制度

第一款 免稅額

綜合所得稅之免稅額首先規定於所得稅法第 5 條第 1 項，以 60,000 元為基準數，且每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達 3% 以上時即按上漲

³⁵⁷ 所得稅法僅承認薪資所得者使用「概括費用扣除」，而不准列舉成本費用申報扣除，已違反客觀淨所得原則。陳清秀，前揭註 5，頁 27。尚且，薪資所得在租稅政策上受差別待遇，非但違反平等原則，且已影響職業自由。葛克昌，前揭註 13，頁 278-279。釋字第 745 號解釋理由書亦表示：「本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。定額扣除額為必要費用之總額推估，亦應符合上開要求。主管機關考量薪資所得者與執行業務所得者是否為自力營生之不同（所得稅法第 11 條第 1 項參照），固得就各自得減除之必要費用項目及最高額度等為合理之不同規範。然現行法令為兼顧稅捐稽徵成本之降低與量能課稅原則，准許執行業務所得者得按必要支出項目及額度減除必要費用，以計算執行業務所得（所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類、執行業務所得查核辦法第 4 章、財政部發布之各年度執行業務者費用標準參照）。兩相對照，系爭規定一（按：所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款）及二（按：90 年 1 月 3 日修正公布所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 規定與其後修正公布之各年版）關於薪資所得之計算，僅許定額扣除，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，形成顯然之差別待遇。此項差別待遇，與薪資所得者之是否為自力營生並無必然關聯。又現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必要，須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則。在此範圍內，系爭規定一及二之差別待遇手段與其目的之達成間欠缺合理關聯，而與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符。相關機關應自本解釋公布之日起二年內，依本解釋之意旨，檢討修正所得稅法相關規定。」



程度調整之，同條第 4 項規定免稅額係於每年度開始前，由財政部公告之。而所得稅法第 5 條之 1 第 2 項規定免稅額之基準應依所得水準及基本生活變動情形，每 3 年評估一次。

至於免稅額之適用則規定於所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款：

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：

(一) 納稅義務人及其配偶之直系尊親屬，年滿六十歲，或無謀生能力，受納稅義務人扶養者。其年滿七十歲受納稅義務人扶養者，免稅額增加百分之五十。

(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、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養者。

(三) 納稅義務人及其配偶之同胞兄弟、姊妹未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養者。

(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，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。

所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款本文規定納稅義務人得減除其本人、配偶及合於各目規定扶養親屬之免稅額，如納稅義務人及其配偶年滿 70 歲者其免稅額則增加 50%。就扶養親屬而言，第 1 目規定納稅義務人及其配偶「年滿 60 歲」或「未滿 60 歲而無謀生能力」之直系尊親屬則得列報免稅額，如年滿 70 歲者亦得增加 50% 額度；第 2 目規定納稅義務人「未滿 20 歲」或「滿 20 歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力」之子女得列報免稅額；第 3 目規定納稅義務人及其配偶「未滿 20 歲」或「滿 20 歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力」之同胞



兄弟、姊妹得列報免稅額；第 4 目則以概括條款規定納稅義務人及其他親屬或家屬得列報免稅額，惟該親屬或家屬除須「合於民法第 1114 條第 4 款及第 1123 條第 3 項之規定」且係「未滿 20 歲」或「滿 20 歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力」外，尚須具備「確係受納稅義務人扶養」之客觀事實。

茲以 105 年為例，將所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款免稅額臚列於【表 2】中：

【表 2】所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款免稅額之適用對象、條件及額度

製表：本文製

適用對象		條件		額度
納稅義務人及其配偶		未滿 70 歲		85,000
		滿 70 歲		127,500
受扶養親屬	納稅義務人及其配偶之直系尊親屬	未滿 60 歲而無謀生能力		85,000
		滿 60 歲、未滿 70 歲		
		滿 70 歲		127,500
	納稅義務人之子女	未滿 20 歲		85,000
	納稅義務人及其配偶之同胞兄弟、姊妹			
	納稅義務人其他親屬或家屬（註）			
身心障礙				
		無謀生能力		

單位：新臺幣（元）

（註：需符合民法第 1114 條第 4 款及第 1123 條第 3 項之規定）

第二款 扣除額

扣除額分為標準扣除額、列舉扣除額及特別扣除額三種。依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款本文規定，標準扣除額與列舉扣除額擇一減除，惟納稅義務人如未依所得稅法第 71 條規定辦理結算申報而經稽徵機關核定應納稅額，則不得再提出



單據請求減除各該列舉扣除額之項目。此外，依所得稅法施行細則第 25 條規定，無論納稅義務人於結算申報書中填明適用標準扣除額，或未明確列舉扣除額或填明適用標準扣除額而被擬制為選定適用標準扣除額之情形，凡經稽徵機關核定後，即不得要求變更適用列舉扣除額。至於特別扣除額則未限制其減除應於綜合所得稅結算申報時為之。

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 1 目規定納稅義務人個人得扣除 90,000 元之標準扣除額，如有配偶者得加倍扣除之。同條項款第 2 目對於列舉扣除額之規定如下：

1. 捐贈：納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。
2. 保險費：納稅義務人、配偶或受扶養直系親屬之人身保險、勞工保險、國民年金保險及軍、公、教保險之保險費，每人每年扣除數額以不超過二萬四千元為限。但全民健康保險之保險費不受金額限制。
3. 醫藥及生育費：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限。但受有保險給付部分，不得扣除。
4. 災害損失：納稅義務人、配偶或受扶養親屬遭受不可抗力之災害損失。但受有保險賠償或救濟金部分，不得扣除。
5. 購屋借款利息：納稅義務人、配偶及受扶養親屬購買自用住宅，向金融機構借款所支付之利息，其每一申報戶每年扣除數額以三十萬元為限。但申報有儲蓄投資特別扣除額者，其申報之儲蓄投資特別扣除金額，應在上項購屋借款利息中減除；納稅義務人依上述規定扣除購屋借款利息者，以一



屋為限。

6. 房屋租金支出：納稅義務人、配偶及受扶養直系親屬在中華民國境內租屋供自住且非供營業或執行業務使用者，其所支付之租金，每一申報戶每年扣除數額以十二萬元為限。但申報有購屋借款利息者，不得扣除。

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目列舉扣除額之規定如下：

1. 財產交易損失：納稅義務人、配偶及受扶養親屬財產交易損失，其每年度扣除額，以不超過當年度申報之財產交易之所得為限；當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以以後三年度之財產交易所得扣除之。財產交易損失之計算，準用第十四條第一項第七類關於計算財產交易增益之規定。
2. 薪資所得特別扣除：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之薪資所得，每人每年扣除數額以十二萬八千元為限。
3. 儲蓄投資特別扣除：納稅義務人、配偶及受扶養親屬於金融機構之存款利息、儲蓄性質信託資金之收益及公司公開發行並上市之記名股票之股利，合計全年扣除數額以二十七萬元為限。但依郵政儲金匯兌法規定免稅之存簿儲金利息及本法規定分離課稅之利息，不包括在內。
4. 身心障礙特別扣除：納稅義務人、配偶或受扶養親屬如為領有身心障礙手冊或身心障礙證明者，及精神衛生法第三條第四款規定之病人，每人每年扣除十二萬八千元。
5. 教育學費特別扣除：納稅義務人就讀大專以上院校之子女之教育學費每人每年之扣除數額以二萬五千元為限。但空中大學、專校及五專前三年及已接受政府補助者，不得扣除。
6. 幼兒學前特別扣除：自中華民國一百零一年一月一日起，納稅義務人五歲



- 以下之子女，每人每年扣除二萬五千元。但有下列情形之一者，不得扣除：
- (1) 經減除本特別扣除額後，納稅義務人全年綜合所得稅適用稅率在百分之二十以上，或依第十五條第二項規定計算之稅額適用稅率在百分之二十以上。
 - (2) 納稅義務人依所得基本稅額條例第十二條規定計算之基本所得額超過同條例第十三條規定之扣除金額。

同樣以 105 年為例，茲將以上扣除額之規定臚列於【表 3】中：

【表 3】所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款扣除額之項目、適用對象及額度

製表：本文製

項目		適用對象	額度
標準扣除額 (註 1)		納稅義務人	90,000
		納稅義務人及配偶	180,000
列舉扣除額	保險費	納稅義務人、配偶及受扶養直系親屬	24,000/人 全民健保保費核實扣除
	房屋租金支出		120,000/戶 (註 2)
	公益捐贈	納稅義務人、配偶及受扶養親屬	綜合所得總額 20% 為限 對政府捐贈則核實扣除
	醫藥及生育費		核實扣除 (註 3)
	災害損失		核實扣除 (註 4)
	購屋借款利息		300,000/戶 (註 5)
特別扣除額	財產交易損失	納稅義務人、配偶及受扶養親屬	核實扣除 (註 6)
	薪資所得扣除		128,000/人
	儲蓄投資扣除		270,000/戶 (註 7)
	身心障礙扣除	128,000/人	
	教育學費扣除	納稅義務人之子女	25,000/人 (註 8)
	幼兒學前扣除		25,000/人 (註 9)

單位：新臺幣 (元)
 註 1：標準扣除額及列舉扣除額係屬擇一關係
 註 2：以申報戶為單位、與購屋借款利息屬擇一關係
 註 3：受有保險給付部分不得扣除

- 註 4：受有保險賠償或救助金部分不得扣除
註 5：以申報戶為單位、以一屋為限、與儲存投資扣除重疊部分需減除
註 6：不得超過當年度申報之財產交易之所得
註 7：不包括依郵政儲金匯兌法規定免稅之存簿儲金利息以及本法規定分離課稅之利息
註 8：空中大學、專校及五專前 3 年及已接受政府補助者不得扣除
註 9：有排富條款，亦即適用稅率在 20% 以上及適用所得基本稅額條例者不得扣除



至於扣除額之調整機制，所得稅法第 5 條之 1 第 1 項規定，標準扣除額、薪資所得特別扣除額及身心障礙特別扣除額以第 17 條規定之金額為基準，其計算調整方式，則準用第 5 條第 1 項及第 4 項之規定，亦即以消費者物價指數之漲幅為調整，並由財政部於每年度開始前加以公告。所得稅法第 5 條之 1 第 2 項復規定，前述扣除額項目之基準亦依照所得水準及基本生活變動情形，而每 3 年定期檢討評估。

此外，所得稅法第 15 條於 104 年修正後，不同之稅額計算方式雖不影響所得稅法第 17 條免稅額及扣除額之減除權利，惟其減除方法則有所不同。所得稅法第 15 條第 2 項各款規定如下：

一、各類所得合併計算稅額：納稅義務人就其本人、配偶及受扶養親屬之第十四條第一項各類所得，依第十七條規定減除免稅額及扣除額，合併計算稅額。

二、薪資所得分開計算稅額，其餘各類所得合併計算稅額：

(一) 納稅義務人就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第十七條規定計算之免稅額及薪資所得特別扣除額。

(二) 納稅義務人就其本人、配偶及受扶養親屬前目以外之各類所得，依第十七條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。

三、各類所得分開計算稅額：

(一) 納稅義務人就其本人或配偶之第十四條第一項各類所得分開計算稅額。



計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第十七條規定計算之免稅額、財產交易損失特別扣除額、薪資所得特別扣除額、儲蓄投資特別扣除額及身心障礙特別扣除額。

(二) 納稅義務人就前目分開計算稅額之他方及受扶養親屬之第十四條第一項各類所得，依第十七條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。

(三) 納稅義務人依前二目規定計算得減除之儲蓄投資特別扣除額，應於第十七條第一項第二款第三目之三所定扣除限額內，就第一目分開計算稅額之他方及受扶養親屬符合該限額內之所得先予減除；減除後如有餘額，再就第一目分開計算稅額者之所得於餘額內減除³⁵⁸。

³⁵⁸ 104年1月21日修正公布之所得稅法第15條之立法理由：「

一、一百零一年一月二十日司法院釋字第六九六號解釋，以原條文第一項規定夫妻就非薪資所得合併計算所得淨額後，適用累進稅率之結果，其稅負有高於分別計算後合計稅負之情形，因而形成以婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇。該解釋文同時指出，該項規定旨在反映家計單位節省效果、避免納稅義務人不當分散所得、考量稽徵成本及財稅收入等因素，惟有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較單獨計算稅額，增加其稅負部分，與上述立法目的之達成欠缺實質關聯，有違憲法第七條平等原則，應自該解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。

二、以該解釋係針對夫妻非薪資所得合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分之規定宣告違憲，並未質疑家戶單位制，亦未論及受扶養親屬各類所得之計稅方式與其免稅額及扣除額之減除方式，且有關合併申報程序前經司法院釋字第三一八號解釋肯認合憲在案。是以，為兼顧租稅效率、租稅公平及簡政便民等面向，經考量稅制及稅政變動幅度最小、稅收衝擊較小等因素，我國綜合所得稅課稅單位制度，仍宜維持以家戶為課稅單位。

三、鑑於以家戶為課稅單位，納稅義務人、配偶及受扶養親屬有第十四條第一項各類所得者，應由納稅義務人合併申報及計算稅額，爰原條文第一項配合酌作文字修正，並明文自一百零三年一月一起適用，至稅額之計算方式則於第二項定明。另考量納稅義務人與配偶倘因感情不睦或婚姻暴力等因素分居，致客觀上無法共同生活，納稅義務人與配偶合併申報及計算稅額確有實際上之困難，爰於第一項增列除書規定渠等得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額，以資兼顧，並配合增列第三項，授權財政部訂定上開分居之認定要件及應檢附之證明文件，以利徵納雙方遵循。

四、參照現行納稅義務人或配偶之薪資所得分開計算稅額時，相關免稅額及扣除額之減除規定，修正原條文第二項分列三款規定稅額計算方式，除維持現行納稅義務人、配偶及受扶養親屬各類所得合併計算稅額、納稅義務人或其配偶薪資所得分開計算稅額，其本人、配偶及受扶養親屬其餘各類所得合併計算稅額之方式外，新增納稅義務人或其配偶各類所得分開計算稅額之方式，由納稅義務人就前開三種方式擇一適用：

(一) 第一款規定納稅義務人、配偶及受扶養親屬各類所得合併計算稅額。

(二) 有關第二款納稅義務人或其配偶薪資所得分開計算稅額部分：

1. 第一目規定薪資所得分開計稅者薪資所得稅額之計算。
2. 第二目規定薪資所得分開計稅者之非薪資所得、分開計稅之他方及受扶養親屬之各類所得稅額之計算，不得重複減除第一目已減除之各項免稅額及扣除額。

第三項 免稅額與扣除額之立法沿革與大法官解釋



為能更明確掌握所得稅法關於免稅額與扣除額之立法變動，茲將與本文內容相關之相關條文之立法沿革與司法院大法官解釋臚列於【表 4】：

【表 4】所得稅法免稅額與扣除額之法規範變動及其重點說明

時間	法規範	重點說明
35.4.16	所得稅法第 19 條	1. 個人所得稅係採分類所得稅及綜合所得併行制。 2. 扶養親屬含「共同生活之家屬或必需扶養之親屬」及「家屬中有中等以上學校學生」。 3. 已納之各類所得稅及土地稅，得於所得總額中減除。
37.4.1	所得稅法第 136 條	不能獨立生活而必須扶養之親屬有所得，與納稅義務人合併申報課稅。
	所得稅法第 137 條	1. 不能獨立生活而必需扶養之親屬與納稅義務人合併申報者，得扣除寬減額。 2. 受扶養之親屬為中等或中等以上學校之學生，得加扣教育寬減額。 3. 寬減額及教育寬減額，每年於年度開始前制定公布之。
44.12.23	所得稅法第 11 條	往後之年度就綜合所得稅免稅額、寬減額、累進稅率，及其課程級距，於每年度開

(三) 有關第三款納稅義務人或其配偶各類所得分開計算稅額部分：

1. 第一目規定分開計稅者各類所得稅額之計算，可減除個人免稅額，以及具個人專屬性、與所得相對應之財產交易損失、薪資所得特別扣除、儲蓄投資特別扣除、身心障礙特別扣除項目。
2. 第二目規定分開計稅之他方及受扶養親屬各類所得稅額之計算，不得重複減除第一目已減除之各項免稅額及扣除額，亦即依第十七條規定減除第一目以外之各項免稅額及扣除額（如標準扣除額或列舉扣除額與具個人專屬性、與所得相對應及其家戶性質之特別扣除項目）。

3. 第三目定明儲蓄投資特別扣除額之減除順序：

(1) 按納稅義務人選擇就其本人或配偶之各類所得分開計算稅額者，其等個人之利息所得係分開計算，相對應之儲蓄投資特別扣除額亦應由納稅義務人、配偶及受扶養親屬各自於符合規定之利息所得下減除。

(2) 依本法第十七條第一項第二款第三目之三規定，儲蓄投資特別扣除額每一申報戶每年扣除限額以新臺幣二十七萬元為限，如申報戶成員符合扣除規定之利息所得合計超過該限額，為利綜合所得稅結算申報稅額試算作業及降低家戶總稅負，爰定明該扣除額之減除順序，由納稅義務人於扣除限額內，就分開計稅之他方（通常為所得較高之一方）及受扶養親屬符合該限額內之所得先予減除；減除後如有餘額，再就分開計稅者之所得於餘額內減除。

(四) 納稅義務人與配偶各類所得分開計算稅額，雖無法就分開計稅者（通常為所得較低者）減除標準扣除額或列舉扣除額，僅計算分開計稅之他方（通常為所得較高者）及受扶養親屬之稅額時始可減除，惟按夫妻無須併計對方之所得，適用之稅率將因而降低，最後家戶總稅負仍較非薪資所得合併計算稅額時為低，可消除夫妻非薪資所得強制合併計算稅額，較之單獨計算稅額所增加之稅負。

(五) 按家戶間成員之所得分配不盡相同，對納稅義務人或配偶僅一方有所得或雙方所得分配不均者，採現行家戶成員各類所得合併計算稅額及納稅義務人或其配偶薪資所得分開計算稅額，家戶成員其餘各類所得合併計算稅額之方式，所計算之稅額仍較婚前稅負為低，上開二種計算稅額之方式允宜維持。

(六) 綜上，規劃三種稅額計算方式併行，俾確實消除夫妻非薪資所得強制合併計算稅額，較之單獨計算稅額所增加之稅負，符合上開司法院解釋意旨。」

		始前，經立法程序制定公布之。
	所得稅法第 17 條	<ol style="list-style-type: none"> 1. 將分類所得稅及綜合所得併行制改為綜合所得稅³⁵⁹。 2. 減除項目有：「個人免稅額」（有配偶者得加倍減除）、「寬減額」（含扶養親屬寬減額及教育寬減額）及「扣除額」（含稅捐、贈與、保險費、醫藥及生育費、婚嫁費、喪葬費及災害）。 3. 扶養親屬寬減額之適用對象為納稅義務人同居親屬中，未滿二十歲，或滿六十歲以上，或身心殘廢無謀生能力者。 4. 教育寬減額之適用對象為納稅義務人之子女，如係大學以下在校學生；如已領有公費者則不予減除。 5. 寬減額及扣除額之減除限於按時申報者。
52.1.29	所得稅法第 17 條	<ol style="list-style-type: none"> 1. 刪除納稅義務人子女之教育寬減額，形成現行所得稅法受扶養親屬包含「本人及其配偶之直系尊親屬」、「子女」、「同胞兄弟姊妹」及「其他親屬」之分類結構，且在要件上與現行規定雷同。 2. 於扣除額項目中刪除「婚嫁費」及「喪葬費」，並增訂「財產交易損失」為扣除額。 3. 增訂「標準扣除額」，其上限不得超過總所得一定比例或特定金額。
61.12.31	所得稅法第 17 條	保險費扣除額原區分是否為薪資收入者而異其得減除之保險類型（薪資收入者得減除傷害、殘廢、生育、死亡、老年、疾病、失業等保險之保險費；其餘者僅能減除終身壽險保險費），修正後與現行法結構相似。
63.12.30	所得稅法第 17 條	<ol style="list-style-type: none"> 1. 增訂「薪資所得特別扣除額」。 2. 刪除逾期申報或未申報不得享受寬減額及扣除額之規定，並明文規定不辦結算申報者不適用列舉扣除額。
66.5.25	增訂所得稅法施行細則第 21 條之 1	針對所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 1 目至第 3 目關於減除扶養親屬免稅額所為之規定，不以受扶養親屬與納稅義務人同居為要件。
69.12.30	所得稅法第 17 條	刪除所得稅法第 4 條第 12 款「個人在依銀行法第四章辦理儲蓄存款之金融機構，存入兩年以上之定期儲蓄存款，其利息所得」之免稅規定，並於所得稅法第 17 條扣除額項目中增訂「儲蓄投資特別扣除額」。
71.12.30	所得稅法第 17 條	配合「兩個恰恰好」家庭計畫之人口政策，以防人口過度增加，吞蝕經濟發展之成果，納稅義務人之子女得享受扶養親屬寬減額者，以兩人為限，超過部分不予減除。
72.12.30	所得稅法第 17 條	<ol style="list-style-type: none"> 1. 受扶養親屬增加「家屬」；如受扶養親屬或家屬其父母為軍人或國中小教職員，則不得列報減除。 2. 將「將公務人員保險特約醫院」及「勞工保險特約醫療院、所」納入醫藥及生育費用扣除額之範圍。 3. 夫妻如均為薪資所得者，且夫非軍人或國中小教職員之免稅所得者，妻之薪資扣除額得扣除比例提高 10%。
73.12.30	所得稅法第 17 條	醫藥及生育費用扣除額增訂但書，排除受有保險給付者，蓋保險給付屬免稅所得，如認得申報減除顯有重複減除之嫌。

³⁵⁹ 由於分類所得稅制係針對不同所得性質而採取差別稅率，與綜合所得稅制相比，由於未能斟酌個人及其家庭之狀況而不能反映真正之負擔能力，不符所得稅之「屬人性」，進而無法貫徹量能課稅原則。葛克昌，前揭註 64，頁 10。

74.12.30	增訂所得稅法第 17 條之 2	因出售自用住宅所取得財產交易所得部份應納所得稅與出售自用住宅用地之土地增值稅，並為鼓勵納稅義務人售小屋購大屋，以促進建築業之發展，爰予增訂自用住宅出售後，得於重購時扣抵或退還之規定。
76.12.30	所得稅法第 17 條	<ol style="list-style-type: none"> 1. 基於國民之尊嚴及權利，刪除 71 年 12 月 30 日所增設子女人數超過二人即不得就超過人數申報寬減額之限制。 2. 為鼓勵一般國民購置自用住宅，增訂「購屋借款利息扣除額」。 3. 為適度降低夫妻合併申報所得稅者之稅負，夫妻合併申報者，標準扣除額增加 50%。
78.12.30	所得稅法第 15 條	為以減輕薪資所得者稅負及避免現行稅制對夫妻形成婚前婚後稅負不同之不合理現象，分開計算納稅義務人、配偶及受扶養親屬之薪資所得之應納稅負。
	所得稅法第 17 條	<ol style="list-style-type: none"> 1. 形成現行免稅額、標準扣除額、列舉扣除額及特別扣除額制度之規範架構。 2. 刪除「寬減額」之用語，統一納入「免稅額」範圍，並將扶養親屬免稅額提高與個人免稅額一致。 3. 將配偶之同胞兄弟姊妹納入扶養親屬免稅額之範圍。 4. 標準扣除額自所得比例減除改採定額減除。 5. 為免形成有房地者與無房地者間之不公平待遇，刪除「不動產稅捐扣除額」。 6. 薪資所得特別扣除自所得比例減除改採定額減除，期使薪資所得者普遍受惠。 7. 為扶助殘障者自力更生並落實政府之社會福利措施³⁶⁰，增訂「殘障特別扣除」。 8. 配合第 15 條分開計稅之規定，增訂配偶本人之免稅額及薪資所得特別扣除額，應自配偶本人之薪資所得中減除之規定。
80.12.30	所得稅法第 5 條	<ol style="list-style-type: none"> 1. 刪除所得稅免稅額、課稅級距及稅率逐年制定之規定，並於所得稅法明定調整機制，以簡化行政及立法部門之工作負荷。 2. 為健全稅制，避免物價上漲而加重綜合所得稅納稅義務人之稅負，並使免稅額及課稅級距之調整制度化，採行物價指數連動法之調整方式，選擇「消費者物價指數」作為調整指標。明定綜合所得稅免稅額及課稅級距金額調整公告之時間、負責公告之機關以及消費者物價指數計算之依據。 3. 結束自 45 年至 80 年以專法「年度所得稅稅率條例」逐年規定之制度，而走向「指數化」制度。
82.2.5	增訂所得稅法第 5 條之 1	標準扣除額及薪資所得特別扣除額之調整，準用第 5 條第 1 項及第 4 項之規定，採行物價指數連動法計算調整。
	所得稅法第 17 條	<ol style="list-style-type: none"> 1. 納稅義務人及其配偶之直系尊親屬，年滿 70 歲者增加免稅額 50%。 2. 增訂「教育學費特別扣除額」。
82.5.21	釋字第 318 號解釋	<ol style="list-style-type: none"> 1. 52 年 1 月 29 日修正公布之所得稅法第 15 條及第 17 條第 1 項關於合併申報、合併計稅之規定，合併申報合憲，合併計稅違憲並諭知應依情況通盤檢討改進。 2. 78 年 12 月 29 日就合併計稅部分已進行修正。
85.11.8	釋字第 415 號解釋	所得稅法細則第 21 條之 2 關於扶養親屬「應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍」始得列報之規定違憲。

³⁶⁰ 79 年 1 月 12 日公布施行之殘障福利法（現改為身心障礙者權益保障法）第 13 條第 2 項規定：「殘障者或其扶養者，於申報所得稅時，其依本法規定所取得之各項補助，免納所得稅，並應准予列報殘障特別扣除額，其金額於所得稅法定之。」

86.12.31	增訂所得稅法第 17 條之 3	配合兩稅合一，股利已無重複課稅之情事，故不再適用儲蓄投資特別扣除額。
87.6.10	所得稅法施行細則第 21 條之 2	配合釋字第 415 號解釋而刪除。
90.1.3	所得稅法第 17 條	1. 為落實照顧老人之社會福利政策，納稅義務人及其配偶年滿 70 歲，增加免稅額 50%。 2. 為適度減輕中、低收入者之稅負，增訂「房屋租金支出列舉扣除額」。
94.12.28	所得稅法第 17 條	為提高國人結婚意願、提高生育率，將有配偶者之標準扣除額提高為單身者之兩倍。
95.7.28	釋字第 615 號解釋	所得稅法細則第 25 條第 2 項關於「納稅義務人選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定應納稅額之後，不得要求變更適用列舉扣除額」及其函釋合憲。
95.6.14	所得稅法第 17 條	將全民健康保險之保險費排除於保險費扣除額之上限範圍。
97.12.26	所得稅法第 17 條	1. 自 78 年以來較大幅度之修法。 2. 大幅提高標準扣除額、薪資所得特別扣除額及身心障礙特別扣除額。 3. 增訂國民年金保險之保險費為保險費列舉扣除之項目。 4. 教育學費特別扣除額改按就讀子女之「人數」計算，並刪除但書領有獎學金者除外之規定。
98.5.27	所得稅法第 5 條	1. 免稅額之基準及調整機制未修正。 2. 在財政負擔許可範圍內，適度減輕中低所得及薪資所得者租稅負擔，調整課稅級距及金額。
100.1.19	所得稅法第 17 條	配合修正條文第 4 條第 1 項第 2 款及第 2 款，刪除現役軍人之薪餉及國民中小學以下教職員之薪資所得免稅之規定。
100.11.4	釋字第 692 號解釋	財政部 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函釋關於子女滿 20 歲於大陸地區未經認可學校就學，不得列報扶養親屬免稅額，違憲。
100.11.9	所得稅法第 17 條	為因應少子化現象，減輕中低所得者養育幼兒之負擔，增訂「幼兒學前特別扣除額」，並設有排富條款。
100.12.30	釋字第 694 號解釋	90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目關於扶養其他親屬或家屬須未滿 20 歲或年滿 60 歲始得減除免稅額之規定，違憲並定 1 年期限失效。
101.1.20	釋字第 696 號解釋	1. 78 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 15 條第 1 項關於夫妻非薪資所得強制合併計算之規定，違憲並定 2 年期限失效。 2. 財政部 76 年 3 月 4 日台財稅第 7519463 號函釋關於分居夫妻依個人所得總額占夫妻所得總額之比率計算其分擔應納稅額，違憲。
101.7.6	釋字第 701 號解釋	94 年 12 月 28 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 前段，身心失能無力自理生活須長期照護者之醫藥費，限以付與所得稅法所定醫療院所始得列舉扣除之情形，違憲。
101.11.7	財政部台財稅字第 10100176690 號令	1. 配合釋字第 701 號解釋發布。 2. 自 101 年 7 月 6 日起，綜合所得稅納稅義務人本人、配偶或受扶養親屬，因身心失能無力自理生活而須長期照護（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床等），所付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所或其他合法醫療院、所之醫藥費，均得於列舉扣除。

101.12.5	所得稅法第 17 條	配合釋字第 694 號解釋修正，刪除受扶養之其他親屬或家屬之年齡限制。
103.6.4	所得稅法第 5 條	1. 為改善所得分配情形，提高高所得者對國家財政之貢獻，以達量能課稅及適度縮小貧富差距目標，增加 45% 之稅率級距。 2. 以「回饋稅制」之名義，大幅調高標準扣除額、薪資所得特別扣除額及身心障礙特別扣除額。
104.1.21	所得稅法第 15 條	配合釋字第 696 號解釋修正，設計「各類所得合併計稅」、「薪資所得分開計稅」及「各類所得分開計稅」之稅額計算制度。
105.12.28	制定納稅者權利保護法	1. 為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，乃制定納稅者權利保護法。 2. 於公布後一年（106.12.28）始施行。

第四項 免稅額與扣除額之定性

在規範設計上，免稅額為最低生存保障；至於扣除額則被視為租稅優惠，此觀所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 6 款即可知³⁶¹，不過在現行所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款所列之各項扣除額當中，有諸多應為人民基本生活之必要支出，而為主觀淨所得之規定。此外，由於最低生存保障係一變動之概念，縱使部分扣除額項目制定之初係基於稅捐優惠而給予基本生活條件以外之鼓勵措施，但法律之解釋並不能拘泥於立法者之主觀原意，應透求客觀之意旨，復考量社會法治國對當下基本生活所需之要求，個別扣除額項目之憲法定性應更細膩地探討。

³⁶¹ 詳言之，所得基本稅額條例第 12 條第 1 項規定：「個人之基本所得額，為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計下列各款金額後之合計數：一、未計入綜合所得總額之非中華民國來源所得、依香港澳門關係條例第二十八條第一項規定免納所得稅之所得。但一申報戶全年之本款所得合計數未達新臺幣一百萬元者，免予計入。二、本條例施行後所訂立受益人與要保人非屬同一人之壽險及年金保險，受益人受領之保險給付。但死亡給付每一申報戶全年合計數在新臺幣三千萬元以下部分，免予計入。三、私募證券投資信託基金之受益憑證之交易所得。四、依所得稅法或其他法律規定於申報綜合所得稅時減除之非現金捐贈金額。五、(刪除) 六、本條例施行後法律新增之減免綜合所得稅之所得額或扣除額，經財政部公告者。」此規定係在將原本屬於綜合所得稅之減免項目納入該法之稅基。由上開各款規定可知，立法者將租稅優惠之減免項目列入所得基本稅額條例之應課稅所得額，而第 6 款規定「法律所新增之扣除額」亦為課稅範圍，由此可知在立法設計上，扣除額即被定性為租稅優惠，而無涉最低生存保障。



第一款 免稅額為最低生存保障之體現

免稅額為憲法生存權保障之具體化³⁶²，其目的在保障納稅義務人及其受扶養親屬之最低生活水準³⁶³，並反映納稅義務人及其家庭合於人性尊嚴生活所必需之支出。由於生存權之內涵為最低生存保障，其防禦功能即在防止國家或第三人對於基本生活所需之資加以侵害，因此所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款之免稅額即在劃設人民生存所必需之禁區，以防止國家藉由公法上強制金錢給付義務侵擾人民之基本生活。同時，免稅額亦寓有判斷租稅負擔能力之功能，人民透過市場機制所賺取之收入超過此額度，國家方能對超過部分課予社會義務而要求負擔租稅。

扶養親屬免稅額亦為最低生存保障之實踐。對納稅義務人而言，其基於民法上扶養義務所為之支出降低其經濟負擔能力，因此稅法上對此不可處分之所得應不予課稅，此為水平方面之觀察。對受扶養之親屬而言，其係接受納稅義務人之扶養主要以經濟上利益之形式呈現，此部分因非透過市場機制取得，故係屬非稅所得；此部分亦為受扶養親屬維持其基本生活所需之資，生存權於此防禦來自課稅權之干預，而於扶養親屬免稅額之垂直面向發揮作用。由於民法之扶養制度尚寓有人倫秩序、生育扶養、教育照顧等功能，可視為國家透過制度性保障之方式對婚姻與家庭加以維護存續、促進發展，因此在稅法上即應確保扶養制度不受課稅權干擾，故必須對家庭最低生存所需之資完全保留予人民，以免造成納稅義務優先於家庭義務之失序情形。

此外，所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款對於納稅義務人及其配偶，以及受納稅義務人所扶養之納稅義務人及其配偶之直系血親尊親屬，如年滿 70 歲者其免稅額增加 50%。當初之立法意旨雖寓有強烈之福利政策色彩³⁶⁴，然究其實際乃係著眼

³⁶² 蔡孟彥（2008），〈從憲法保障檢討扣免額（下）〉，《稅務旬刊》，2061 期，頁 9。

³⁶³ 黃茂榮（2011），司法院大法官釋字第 692 號解釋協同意見書。

³⁶⁴ 立法院公報處（1993），《立法院公報》，82 卷 4 期 2603 號中冊，頁 494。



於年長者之基本生活所需較一般人為高³⁶⁵，故此規定應屬老年者之基本生活所需，而不宜視為社會政策之租稅優惠。

第二款 扣除額依不同類型而異其性質

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之列舉扣除額及第 3 目之特別扣除額各項目大略可分為三種類型³⁶⁶：首先為個人必要生活費用，係補充免稅額不足涵蓋基本生活費用之處，屬生存保障之延伸；其次為個人財產或營業基礎之保持，由於牽涉個人財產及營業基礎，宜視為憲法對財產權及工作權之「制度性保障」之一環；最後為政策獎勵目的，係屬租稅優惠，為量能課稅原則之例外。

各類型之扣除額項目如下：

- (1) 個人必要生活費用：保險費、醫藥費及生育費、購屋借款利息、房屋租金支出、身心障礙特別扣除及教育學費特別扣除。
- (2) 個人財產或營業基礎之保持：災害損失、財產交易損失及薪資所得特別扣除。
- (3) 政策獎勵目的：捐贈及儲蓄投資特別扣除。

至於標準扣除額之規範設計，係透過「擬制」納稅義務人及其合併申報之配偶所需之家庭生活基本費用，藉由「總額型」扣除額之方式以兼顧徵納雙方之申報與稽徵便利。與標準扣除額於申報上為擇一關係之列舉扣除額，則稍微傾向於量能課稅之「個案正義」，以反映個人及其家庭生活之實際經濟狀況³⁶⁷。關於標準扣除額與列舉扣除額之選擇權性質，毋寧係由納稅義務人自行評估其列舉之證明文件及遭受剔除之風險，故此種選擇權係屬實體納稅義務之「形成權」³⁶⁸。

據此，標準扣除額與個人必要生活費用之扣除額項目，即屬憲法第 15 條最低

³⁶⁵ 立法院公報處（1992），《立法院公報》，82 卷 1 期 2600 號，頁 309-310、317、326。

³⁶⁶ 黃士洲（2008），〈列舉扣除額的改定適用與基本權保障：評大法官釋字第六一五號解釋〉，《月旦法學雜誌》，152 期，頁 103。

³⁶⁷ 黃士洲，同前註，頁 104。

³⁶⁸ 黃士洲，前揭註 366，頁 105-106。



生存保障消極功能之展現，由各項目與免稅額共同構成稅法上之課稅禁區。而關於財產或營業基礎之保持及存續之項目，係屬客觀淨所得原則之展現，受憲法第 15 條工作權及財產權之保障³⁶⁹。

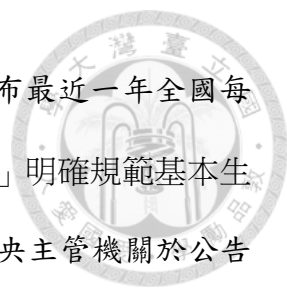
惟現行扣除額之設計實存在諸多疑義，如參照【表】之「適用對象」欄，即可輕易發現各種扣除額之適用範圍大小不一，其中爭議最大者厥為標準扣除額之減除對象僅限納稅義務人及配偶，受扶養親屬則一概不得適用。因此，當人民欲選擇不檢附證明文件而以「總額型」之標準扣除額申報時，對其扶養親屬卻僅能選擇「個案型」之列舉扣除額，又由於購屋借款利息各申報戶僅限於一屋，故受扶養親屬真正享有之生存相關扣除額僅有保險費、醫藥及生育費及房屋租金支出（扣除總額以申報戶為單位），尚須面臨可能遭剔除之風險，遑論一般社會生活之必要費用絕非僅上開三項。有鑒於此，納稅者權利保護法第 4 條第 1 項乃以單一基本生活費之方式，一概劃定每個人應享有之最低課稅禁區，稍稍減緩標準扣除額適用對象之問題。

第五項 納稅者權利保護法之基本生活費

納稅者權利保護法第 4 條第 1 項規定：「納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，不得加以課稅。」所謂「符合人性尊嚴之基本生活所需之費用」，其立法意旨即在確保人民之生存權及人性尊嚴不受課稅權侵害。此規定有助於釐清過去實務對於稅法上生存權保障之誤解³⁷⁰，進而宣示最低限度生活所需之費用為不可支配之非稅所得。同條第 2 項規定：「前項所稱維持

³⁶⁹ 學者黃茂榮對於各項目之定性與本文稍有出入，氏認免稅額、扣除額中之標準扣除額或列舉扣除額中之保險費、醫藥及生育費、災害損失，特別扣除額中之殘障特別扣除及教育學費特別扣除等項目係最具最低生活保障之意義；至於列舉扣除額中之購屋借款利息、房屋租金支出，特別扣除額中之財產交易損失、薪資所得特別扣除、儲蓄投資特別扣除等項目則屬客觀淨所得原則。黃茂榮（2016），〈論現代法治國家之稅法教育改革〉，《植根雜誌》，32 卷 4 期，頁 138，註釋 12。

³⁷⁰ 第一章緒論所提及之最高行政法院 92 年度判字第 167 號判決。



基本生活所需之費用，由中央主管機關參照中央主計機關所公布最近一年全國每人可支配所得中位數百分之六十定之，並於每二年定期檢討。」明確規範基本生活費之計算基準，並設有定期檢討機制。同條第 3 項規定：「中央主管機關於公告基本生活所需費用時，應一併公布其決定基準及判斷資料。」透過強制性之透明程序規範，確保行政機關劃定基本生活費不流於恣意，並使立法者及司法者扮演有效之監督角色。

誠如前述，由於所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 1 目標準扣除額僅允許納稅義務人及其配偶減除，至於受扶養之親屬僅得減除列舉扣除額或特別扣除額，因此納稅者權利保護法之基本生活費對於扶養親屬眾多之納稅義務人意義相當重大，稍稍彌補所得稅法低估扶養親屬基本生活所需之部分。

第四節 以最低生存保障為核心之主觀淨所得原則

由於憲法第 15 條生存權即寓有人性尊嚴之維護以及社會法治國對實質生存條件之確保，是以在我國憲法脈絡下，無須如德國聯邦憲法法院般同時援引人性尊嚴條款及社會國原則條款，毋寧以憲法第 7 條所衍生之量能課稅原則，以及憲法第 15 條、第 155 條（及其他相關之基本國策規範）與婚姻家庭制度性保障共同構成主觀淨所得原則之憲法基礎。而最低生存保障作為主觀淨所得原則之核心，即要求國家非但不得侵及納稅人及其家庭之最低生存之領域，尚應貼近實際地評價其維持最低生存所需之支出。

第一項 貧窮線：課稅禁區之鞏固與強化

以下即從以最低生存保障為核心之主觀淨所得原則之觀點，並存有整體法秩序價值合一性之意識，檢討現行所得稅法關於免稅額及扣除額之規定，以及納稅者權利保護法關於基本生活費之規定。



第一款 貧窮線之一貫性要求：最低生活費與免稅額

社會國原則須保障無工作能力者，使其維持人性尊嚴與生存，故最低生活水平線乃課稅之禁區³⁷¹。換言之，於認定所得稅之可稅標的範圍，必須先保留納稅義務人之再生利益，並反應其真正之實質負稅能力；至於維持納稅義務人及其家庭成員之生存、健康及工作能力之所得係屬「非稅標的」之範圍³⁷²。主觀淨所得原則為憲法上最低生存保障、婚姻與家庭制度性保障與社會國原則所推導，藉由每個人生存所需之最低物質條件之確保，以達其人性尊嚴之維護，而在具體社會生活中自主自決，自由發展人格，實現其自由權利而追求自我價值。

如前所述，基於法秩序內價值一貫性及國家補充性原則，所得稅法之最低生活費不得低於社會救助法之最低生活費。然棘手之問題在於，如社會救助法所劃定之貧窮線不符合實際需求，又以各式社會津貼之名義彌補此缺陷，進而紊亂社會救助體系，免稅額如仍謹守社會救助法之貧窮線，恐怕亦不能滿足最低生存所需。不過如一貫性要求除所得稅法之基本生活所需費用「不低於」社會救助法之最低生活費外，並基於補充性原則，課稅權保留人民最低生存保障之範圍必須至少能使其自立維生而自由發展其生活，則立法者於所得稅法所受之拘束即更高於社會救助法，縱然其於社會救助法劃設之貧窮線可能無法反應實際基本生活所需而有違禁止保護不足原則，但應不至於影響所得稅法免稅額額度之決定。

由於所得稅法之免稅額及扣除額均為稅式支出之評估對象³⁷³，故縱使免稅額

³⁷¹ 葛克昌，前揭註 13，頁 287。

³⁷² 黃俊杰（2011），〈非稅標的〉，《月旦法學教室》，102 期，頁 8-9。

³⁷³ 預算法 29 條：「行政院應試行編製國富統計、綠色國民所得帳及關於稅式支出、移轉性支付之報告。」稅式支出評估作業應注意事項第 2 點：「本注意事項所稱稅式支出，指政府為達成經濟或社會目標，利用免稅額、扣除額、稅額扣抵、免稅項目、稅負遞延或優惠稅率等租稅減免方式，補貼特定對象之措施。」另參 106 年度中央政府總預算之總說明「陸、預算籌編重要相關事項」、「三、國富統計、綠色國民所得帳、移轉性支付及稅式支出報告之編製情形」、「(四) 所得稅稅式支出報告」，將「納稅義務人、配偶及受扶養直系尊親屬年滿 70 歲者，免稅額增加 50%」、「保險費列舉扣除額(不含健保)」、「全民健保保費」、「醫藥及生育費用扣除額」、「購屋借款利息扣除額」、「房屋租金支出列舉扣除額」、「身心障礙特別扣除額」、「教育學費特別扣除額」及「幼兒學前特



及扣除額係存在物價指數之調整機制，然當該機制已不足以反應實際基本生活所需而必須調高所得稅法之基準數時，於額度之決定上即會面臨各方利益之較勁，其中「稅收損失」經常為額度調整幅大之重要考量因素之一，國家財政收入竟得抗衡人民之基本生活所需，無異於承認得基於財政之公共利益限制人民之最低生存保障，更物化人民為國家稅收之來源³⁷⁴。如此大規模侵害人性尊嚴基本生活之情事竟也存續數十年，對照我國自我標榜為實現公平正義、保障基本人權之社會法治國，實屬莫大諷刺！

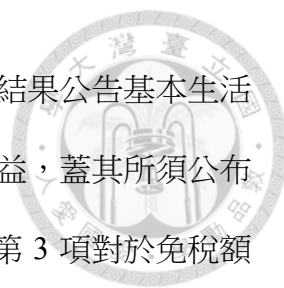
第二款 納稅者權利保護法基本生活費應考量社會救助法最低生活費

納稅者權利保護法第 4 條第 2 項明確訂出基本生活費之計算方式，終於使我國有一明確之標準衡量人民所得稅法上之最低生存所需，同條第 3 項更規定：「中央主管機關於公告基本生活所需費用時，應一併公布其決定基準及判斷資料。」透過公開、透明之決定程序，強化人民對於基本生活費之監督，其對人民最低生存保障之宣示意義重大，若謂其為我國生存權保障史及賦稅人權史之仲要標竿，實當之無愧。惟其中仍有可更臻於完美之處，說明如下。

納稅者權利保護法第 4 條第 3 項雖規定公告基本生活所需費用時應併同公告決定基準及判斷資料，但第 2 項已明確規定其計算基準為「由中央主管機關參照中央主計機關所公布最近一年全國每人可支配所得中位數百分之六十定之」，並每二年定期檢討該費用額度。前開計算基準雖僅規定「參照」而未規定「應」，似乎未強制基本生活費用必須完全與基準一致（但依規範意旨，應僅能高於或等於，

別扣除額」等與最低生存保障相關之免稅額及扣除額項目列為稅式支出評估之項目。詳參行政院主計總處（2016），《中華民國 106 年度中央政府總預算案總說明》，頁 105-116。電子版請參照：http://www.dgbas.gov.tw/public/data/dgbas01/106/106Btab/106_陸.PDF（最後瀏覽日期：2017 年 7 月 12 日）。

³⁷⁴ 相同見解：黃士洲（2012），〈列報私立醫院看護費扣除訴願不受理？〉，《探索稅務官司勝負契機：爭訟實例與法令剖析》，頁 58，新北：自刊。



而不得低於該基準)，然倘中央主管機關完全依照第 2 項之計算結果公告基本生活費，第 3 項要求公布決定基準及判斷資料之規定即完全不具實益，蓋其所須公布者僅有中央主計機關之數據資料而無他，所得稅法第 5 條之 1 第 3 項對於免稅額及扣除額基準之定期檢討尚且要求應依照基本生活變動之情形，納稅者權利保護法基本生活費之規定卻漏未規定應參照實際基本生活所需。

上述規範缺漏之癥結在於，納稅者權利保護法並未考量社會救助法之最低生活費，導致兩種最低生存保障之制度可能各行其是。所得稅法第 17 條於過去最為人詬病者在於綜合所得稅保留予納稅人及其家庭之基本生活所需，往往低於社會救助法之最低生活費，是故學者一再主張所得稅法之基本生活費不得低於社會救助法所劃定之貧窮線³⁷⁵。納稅者權利保護法儘管立意良善且意義重大，卻仍未試圖解決此一沉痾。

按社會救助法第 4 條第 1 項所規定之低收入戶，係指「家庭總收入平均分配全家人口，每人每月在最低生活費以下」，且家庭財產未逾一定金額者。最低生活費之計算，依同條第 2 項規定，「由中央、直轄市主管機關參照中央主計機關所公布當地區最近一年每人可支配所得中位數百分之六十定之」。納稅者權利保護法第 4 條第 2 項基本生活費在計算上儘管亦以最近一年可支配所得中位數百分之六十為準，惟其基準為「全國每人」，而社會救助法則為「當地區每人」，兩者之結果可能不盡相同。

以 104 年為例，行政院主計總處所公布之「全國每人可支配所得中位數百分之六十」為 159,894 元，此即納稅者權利保護法第 4 條不受課稅之基本生活費，換算後每月為 13,325 元（四捨五入至整數）。同年度各地方政府依社會救助法第 4 條所公布之每月最低生活費，以六都為例，臺北市 14,794 元、新北市 12,840 元、桃

³⁷⁵ 葛克昌，前揭註 20，頁 72 以下；陳清秀，前揭註 134，頁 318；柯格鐘，前揭註 142，頁 14-15。

園市 12,821 元、臺中市 11,860 元、臺南市 10,869 元，以及高雄市 12,485 元。儘管基本生活費係高於臺北市以外之縣市所公布之最低生活費，惟稅法上之最低生存保障不同於社會救助，要求基本生活所需必須涵蓋所有情況³⁷⁶，不應就各地區生活水準而有所差別，生活於臺北市之人民即可能發生先被課稅，後再依社會救助法第 10 條領取生活扶助金之情形³⁷⁷。如再對照財政部所公布同年度綜合所得稅之免稅額及標準扣除額，分別為 85,000 元及 90,000 元，兩者之加總為 175,000 元，明顯高於納稅者權利保護法之基本生活費。由於現行所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 1 目未允許受扶養親屬減除標準扣除額，納稅者權利保護法第 4 條僅對扶養多名親屬之納稅人較具實益，但依舊未解決生存所需之不可支配所得遭課稅權侵害之情形。

茲臚列近十年財政部所公告之免稅額及標準扣除額【表 5】，如再對照歷年各地方政府所公告之最低生活費【表 6】，前述稅法上基本生活費低於社會救助給付之情形，尤其於臺北市，更加明顯：

【表 5】96 年至 105 年綜合所得稅免稅額及標準扣除額

年度	免稅額	標準扣除額	總和	每月基本生活費*
96	77,000	46,000	123,000	10,250
97	77,000	73,000 (修法)	150,000	12,500
98	82,000	76,000	158,000	13,167
99	82,000	76,000	158,000	13,167
100	82,000	76,000	158,000	13,167
101	82,000	76,000	158,000	13,167
102	85,000	79,000	164,000	13,667

³⁷⁶ 〈關於「稅捐的基礎扣除額」之裁判〉(BVerfGE 87, 153)(陳清秀譯)，司法院大法官書記處(編)(1994)，《德國聯邦憲法法院裁判選輯(五)》，頁 322，台北：司法院秘書處。

³⁷⁷ 依歷年「臺北市低收入戶家庭生活扶助標準表」，符合第 0 類「全戶均無收入」者得領取之每月生活扶助金數額，即等同於當年度所公告之最低生活費。

103	85,000	79,000	164,000	13,667
104	85,000	90,000 (修法)	175,000	14,583
105	85,000	90,000	175,000	14,583

*每月基本生活費為年度免稅額及標準扣除額之總和除以 12 並四捨五入至整數

【表 6】96 年至 105 年社會救助最低生活費一覽表

年度	地區							福建省	
	臺灣省	臺北市	高雄市	新北市	臺中市	臺南市	桃園市	金門縣	連江縣
96	9,509	14,881	10,708	-----	-----	-----	-----	6,500	
97	9,829	14,152	10,991	-----	-----	-----	-----	6,500	
98	9,829	14,558	11,309	10,792	-----	-----	-----	7,400	
99	9,829	14,614	11,309	10,792	-----	-----	-----	7,400	
100(1-6 月)	9,829	14,794	10,033	10,792	9,945	9,829	-----	7,920	
100(7-12 月)*	10,244	14,794	11,146	11,832	10,303	10,244	-----	8,798	
101	10,244	14,794	11,890	11,832	10,303	10,244	-----	8,798	
102	10,244	14,794	11,890	11,832	11,066	10,244	-----	8,798	
103	10,869	14,794	11,890	12,439	11,860	10,869	-----	9,769	
104	10,869	14,794	12,485	12,840	11,860	10,869	12,821	9,769	
105	11,448	15,162	12,485	12,840	13,084	11,448	13,692	10,290	

*最低生活費之計算方式，經修法後自「平均每人消費支出 60%」改為「每人可支配所得中位數 60%」
(資料來源：衛生福利部社會救助及社工司)

據此，納稅者權利保護法第 4 條第 2 項基本生活費之計算，應限制其平均每月額度不得低於各地方政府所公告最高額度之最低生活費。其訂定除會同內政部外，亦應會同中央社政主管機關（衛生福利部），方能確保所得稅法之基本生活費高於社會救助給付。

第三款 納稅者權利保護法之基本生活費之調整應反應實際生活所需

納稅者權利保護法第 4 條第 2 項規定基本生活費每 2 年應定期檢討，第 3 項復規定公告基本生活費時，應一併公布其決定基準及判斷資料。此種規範設計除在確保基本生活費得以反映實際社會、經濟之變動情況以及人民對政府之有效監



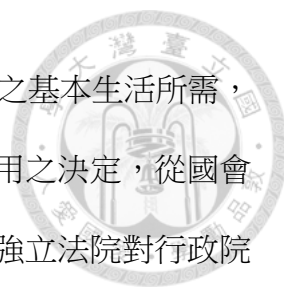
督外，尚應以所得稅法為前車之鑑，使納稅者權利保護法之定期檢討機制最終帶動所得稅法之修正。

自 45 年至 80 年間，年度綜合所得稅之免稅額係由立法院逐年制定「年度所得稅稅率條例」而公告。自 81 年起，為制度化免稅額之調整，乃修正所得稅法第 5 條，採行「物價指數連動法」之調整方式，並以「消費者物價指數」作為調整指標，是為「指數化」調整機制。82 年復增訂所得稅法第 5 條之 1，除將標準扣除額、薪資特別扣除額及身心障礙特別扣除額納入指數化調整機制外，尚要求免稅額及前開扣除額之基準「應依所得水準及基本生活變動情形」，每 3 年評估一次。縱然於規範設計上能確保免稅額及標準扣除額隨物價水準調整，並設有定期評估機制因應實際生活之變動，惟兩者在實際運作上卻有相當差異。

所得稅法第 5 條第 1 項規定免稅額以 60,000 元為調整基數，此訂於 80 年之水準經過逾 25 年迄今竟完全未做變動，財政部每年公布當年度免稅額之額度時，往往僅表示調整與否之決定係根據消費者物價指數之漲幅³⁷⁸。相對於此，規定於所得稅法第 17 條之標準扣除額，其減除方式於 78 年自「依所得總額比例扣除」改為「定額扣除」，並於 82 年納入浮動調整機制，然其基準從 78 年所訂之 33,000 元，於 82 年調高為 38,000 元，97 年又提升為 73,000 元，後於 103 年以「回饋稅制」之名義調整為 90,000 元³⁷⁹，相較原訂基準數，調漲幅度將近 3 倍，甚至已超過免稅額之額度。共同構成所得稅法基本生活費用之兩種減除額，其變化卻大相逕庭，而標準扣除額何以最後高於免稅額，亦完全不得而知，更無從知悉立法者對於免稅額及標準扣除額於定性上之區別為何。

³⁷⁸ 例如將 106 年度免稅額自 85,000 元調高至 88,000 元時，財政部即表示係因消費者物價指數累計漲幅已逾 3%，故進行調整。經濟日報（2016/12/13），〈明年免稅額 提高全民減稅 68 億〉，A1 版。

³⁷⁹ 財政部 104 年 9 月 4 日新聞稿，
<http://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=137&pid=66879>（最後瀏覽日期：2017 年 7 月 12 日）



由此可見，現行所得稅法之調整機制未能完全反映人民實際之基本生活所需，基準數額應定期檢討之規定亦未發揮作用，反而使基本生活費用之決定，從國會逐年為之改由財政部自行評估，非但使定期檢討機制原擬「加強立法院對行政院之監督權」之意旨完全落空而構成立法怠惰，長期以來課稅權侵害人民最低生存保障之情形亦未獲改善。即便標準扣除額之基準曾調整三次，卻幾乎淪為各方折衝之喊價，而未將實際基本生活所需納入調整幅度之考量因素³⁸⁰，無視於所得稅法第 5 條之 1 第 2 項調整應依照「所得水準及基本生活變動情形」為之，難謂無立法裁量之恣意。

是以，納稅者權利保護法第 4 條第 3 項要求一併公布基本生活費之決定基準及判斷資料，雖有助於同條第 2 項之調整機制不至於淪為所得稅法免稅額之機械式調整或標準扣除額之喊價式調整，而始終未能充分反映實際基本生活水準。根本解決之道除調整機制與社會救助最低生活費連動外，乃在於要求立法院及財政部更積極地使所得稅法第 5 條及第 5 條之 1 指數化調整及定期檢討機制發揮實質功效，司法者亦應積極扮演監督者之角色，而非一再宣稱尊重立法裁量或行政判斷餘地導致人民之最低生存保障受忽視³⁸¹。

第四款 標準扣除額與列舉扣除額之擇一

現行所得稅法以「標準／列舉扣除額擇一」為制度設計，表面上似乎係衡平「量能課稅」及「稽徵效率」，但實際卻不然，蓋標準扣除額直接以單一額度之齊頭式平等方式擬制生存必要費用，自難謂符合實質平等及量能負擔之公平性³⁸²；

³⁸⁰ 標準扣除額之額度於 103 年所得稅法第 17 條大修法時，於財政委員會審查中各方就調整幅度多為喊價式提議，除財政部及部分委員擔憂稅收損失外，其他與會者完全未針對實際基本生活所需進行考量，最後直接由會議主席拍板定案調整為 90,000 元。請參閱：立法院公報處（2014），《立法院公報》，103 卷 33 期，頁 481-483。

³⁸¹ 最高行政法院 98 年度判字第 1175 號判決，相關評析請參照本文第四章第五節第六項。

³⁸² 黃士洲，前揭註 366，頁 105。



而列舉扣除額採取則係在有限之法定項目中，容許納稅義務人具體列報並提出證明文件。然而，何以生存必要費用僅限於法律所規定者？再者，對大量行政之綜合所得稅而言，如要求納稅人逐項協力證明及稽徵機關逐件審核，對於徵納雙方將是相當龐大之負擔³⁸³。

不過，如再更進一步從補充性原則之角度觀之，如於所得稅法承認充分之基本生活費，而涵蓋人民基本生活所需之費用，毋寧係更保留人民自我形成空間之作法，蓋各種扣除額之項目及減除上之限制，除係留予各種社會利益在修法上進行角力外，尚可能係國家透過扣除額之項目及要件限制宣示何謂合於人性尊嚴之基本生活，此當與人性尊嚴之自主性及自由發展性有所抵觸。納稅者權利保護法第 4 條之基本生活費，以單一額度作為基本生活費之減除，即寓有上述意義，不過對於基於身份或特殊事由而生之特別負擔，仍應以列舉扣除額之方式供人民減除，始能劃設較為合理之課稅禁區，並正確評價納稅義務人之經濟能力。

第二項 家庭最低生存保障

第一款 民法之法定扶養義務

有論者指出現行扶養親屬免稅額非但與民法扶養不完全一致，其範圍尚大於民法之規定³⁸⁴，故主張應廢止現行扶養親屬免稅額制度而回歸民法之規定，以忠

³⁸³ 黃士洲，前揭註 366，頁 105-106。

³⁸⁴ 學者柯格鐘指出，不一致之處主要有四：一為民法第 1114 條第 1 款直系血親互負扶養義務之規定並未區分親等，但所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目之子女遺漏同屬直系卑親屬之孫子女或曾孫子女，導致解釋上須適用較不利之第 4 目之「其他親屬或家屬」規定；二為民法第 1114 條第 2 款夫妻之一方與他方之父母同居者方相互負扶養義務，但所得稅法同條項款第 1 目配偶之直系血親尊親屬一概得減除，而毋庸以同居於一家為要件，導致居住於海外之配偶之祖父母或曾祖父母得據此列報；三為民法第 1114 條第 3 款兄弟姐妹間互負扶養義務之規定不及於配偶，但所得稅法同條項款第 3 目卻允許列報配偶之兄弟姐妹為扶養親屬；四為民法第 1117 條及第 1116 條之 1 規定除直系血親尊親屬或配偶之外，受扶養權利人尚須具備「不能維持生活而無謀生能力」方得請求扶養，但所得稅法卻一概允許受扶養親屬具備「無謀生能力」之要件即可。而後三者不一致之處，造成我國稅收嚴重流失。柯格鐘（2009），〈論家庭所得課稅制度：兼評大法官釋字第三一八號解釋〉，《東吳法律學報》，20 卷 4 期，頁 106-107。

實反映民法之法定扶養義務³⁸⁵。惟本文以為，得列為稅法上之扶養親屬必定以民法第 1115 條規定負有法定扶養義務為前提³⁸⁶，蓋法定義務之支出部分方為非稅所得；此外，縱使稅法之規定與民法未完全一致，只要有利於婚姻家庭即無不允許之理，蓋制度性保障所著重之點在於公法義務之負擔不得不利於婚姻家庭，而非防免過多保護，何況國家本負有促進婚姻家庭之義務。

至於稅法是否應納入有同居事實但無婚姻之同居關係，如異性伴侶或同性伴侶？本文以為，國家雖有尊重及平等關懷各種人類結合關係之義務，但異性伴侶非婚姻關係，對於婚後有利之規定反而係促成其組成家庭之誘因。至於同性伴侶，

³⁸⁵ 柯格鐘，同前註，頁 128-129。

³⁸⁶ 改制前行政法院 78 年度判字第 304 號判決相當清楚表明：「所謂扶養者，乃特定人對不能維持生活而無謀生能力之他特定人予以經濟上之扶助養育。在扶養義務人有數人時，究竟由何人扶養，民法第一千一百十五條，對於扶養順序之規定為：「負扶養義務者有數人時，應依左列順序定其履行義務之人：一、直系血親卑親屬。二、直系血親尊親屬。三、家長。四、兄弟姐妹。五、家屬。六、子婦、女婿。七、夫妻之父母。同係直系尊親屬或直系血親卑親屬者，以親等近者為先。負扶養義務者有數人，而其親等同一時，應各依其經濟能力，分擔義務。」是以何人須由何人扶養，法律對其順序，有明確之規定，不得任意扶養他人而主張自己有扶養之義務。」故實務對於非法定扶養義務之納稅義務人皆不准其列報其實際扶養之人為扶養親屬免稅額，如改制前行政法院 71 年度判字第 394 號判決：「受原告扶養之孫子二人，其父並無不能扶養之情形，自不得由原告申報為其扶養親屬。」改制前行政法院 74 年度判字第 1043 號判決：「父母為最優先順位之扶養義務人，如有扶養子女之能力，其子女不宜由後順位之扶養義務人申報扶養親屬寬減額。」改制前行政法院 77 年度判字第 1036 號判決：「後順序扶養義務人申報扶養家屬，准予列報寬減額，須提出該受扶養人之較前順序之扶養義務人無扶養能力之證明。」改制前行政法院 78 年度判字第 811 號判決：「幼兒之父母扶養義務順序在前，原告之扶養順序在後，原告既無法提出扶養之證明，不能列報該幼兒之寬減額。」最高行政法院 92 年度判字第 717 號判決：「負扶養義務者有數人時，其履行義務之順序直系血親尊親屬較家長為先，觀民法第一千一百十五條第一項第二款、第三款規定自明。原判決說明系爭七人之父母各有能力扶養，難以證明有由上訴人主張之系爭七人家長扶養之必要及事實，實無不合。」臺中高等行政法院 90 年度訴字第 1354 號判決：「所謂特定扶養義務，依民法之規定，其扶養義務人有數人，其履行義務人，有其先後順序，由後順序者履行扶養義務時，應有其正當理由及先順序無法履行扶養義務之合理說明……（受扶養親屬之父母）因經商失敗及貸款因素，收入日不敷出，遂委由原告暫代扶養，待經濟好轉，再遷回等情，則原告與系爭之受扶養者間，並非以永久共同生活為目的而同居一家之家長家屬關係，甚為明確，其縱有金錢之給與，僅為經濟上之施與行為，為履行其道德之義務，非履行法定之扶養義務……自不能列報扶養親屬免稅額。」臺中高等行政法院 93 年度簡字第 99 號判決：「按扶養乃親屬法上關於扶養權利人與扶養義務人間之權利義務關係，扶養義務乃本於身分關係，具備法定要件而發生，係以一定親屬關係為基礎，並以有受扶養之必要與有扶養之能力為扶養義務發生之兩要件，欠缺其一，雖屬一定親屬，亦無扶養義務可言。」臺中高等行政法院 104 年度簡上字第 4 號判決：「納稅義務人須對被扶養人負有法定之扶養義務，且有扶養之事實，方得為其個人綜合所得稅申報時，以綜合所得總額，減除扶養親屬之免稅額後之綜合所得淨額計徵。而納稅義務人對其受扶養人之法定扶養義務優先順序，應依民法第 1115 條第 1 項及第 2 項之規定，如先順序之法定扶養義務人無扶養人之能力，方得由後順序之法定扶養義務人扶養。」



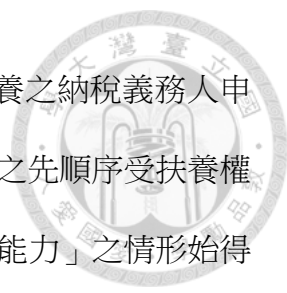
釋字第 748 號解釋既已基於憲法第 22 條婚姻自由及第 7 條平等權肯認同性伴侶之婚姻自由，並諭知立法者應限期完成相關立法³⁸⁷，稅法即應遵照大法官解釋之意旨，於立法完成後承接民法關於同性婚姻之價值決定。

據此，所得稅法扶養親屬免稅額即應完整承接民法之規定，故所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目之規定，除應參照民法第 1114 條 4 款及第 1123 條第 3 項，尚應參照其他相關條文。

詳言之，納稅義務人是否負有法定扶養義務，應依民法第 1115 條第 1 項、第 2 項及第 1116 條之 1 所規範之順序決定之，尚且必須注意第 1115 條第 3 項規定：

「負扶養義務者有數人而其親等同一時，應各依其經濟能力，分擔義務。」尤其是第 1116 條之 2 之規定：「父母對於未成年子女之扶養義務，不因結婚經撤銷或離婚而受影響。」早期實務原則上否認共同負法定扶養義務之人皆得申報扶養親屬免稅額，如財政部 64 年 10 月 7 日台財稅第 37217 號函謂：「兄弟二人以上在同一年度內輪流扶養其直系尊親屬者，應由兄弟間協議，推定其中一人申報扶養親屬寬減額。」不過尚有例外，如財政部 66 年 9 月 3 日台財稅第 35934 號函謂：「離婚者關於當年度扶養親屬寬減額，得協議由一方申報或分由雙方申報，未經協議者，由離婚後實際扶養之一方申報。」而近期實務則放寬共同扶養義務人申報受扶養親屬免稅額，詳後述。此外，亦應注意民法第 1118 條及第 1118 條之 1 免除扶養義務之規定，實務案件中，後順序之扶養義務人得否列報扶養親屬之免稅額，往往需探究前順序之扶養義務人是否仍負有扶養義務，或雖有扶養義務但經濟上已相當困窘。

³⁸⁷ 釋字第 748 號解釋：「民法第 4 編親屬第 2 章婚姻規定，未使相同性別二人，得為經營共同生活之目的，成立具有親密性及排他性之永久結合關係，於此範圍內，與憲法第 22 條保障人民婚姻自由及第 7 條保障人民平等權之意旨有違。有關機關應於本解釋公布之日起 2 年內，依本解釋意旨完成相關法律之修正或制定。至於以何種形式達成婚姻自由之平等保護，屬立法形成之範圍。逾期未完成相關法律之修正或制定者，相同性別二人為成立上開永久結合關係，得依上開婚姻章規定，持二人以上證人簽名之書面，向戶政機關辦理結婚登記。」

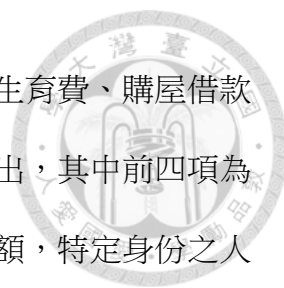


受扶養親屬在民法上亦應具有扶養權利，尚得由實際為扶養之納稅義務人申報為扶養親屬，其應為民法第 1116 條及第 1116 條之 1 所規定之先順序受扶養權利人。此外尚應合於第 1117 條第 1 項「不能維持生活而無謀生能力」之情形始得列為所得稅申報之扶養親屬，而同條第 2 項規定：「前項無謀生能力之限制，於直系血親尊親屬，不適用之。」對照現行所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 1 目之規定，納稅義務人未滿 60 歲之直系血親尊親屬仍應「無謀生能力」始得減除，造成納稅義務人對於「未滿 60 歲」但亦不能維持生活之直系血親尊親屬不能依本目規定減除，亦無法依第 4 目減除，以致於納稅義務人於此之法定支出被評價為應稅所得，既不符量能課稅原則及婚姻與家庭制度性保障，其直系血親尊親屬受領此扶養之經濟上利益被評價為具備租稅負擔能力，即係對其基本生存所需之姿之侵害，而構成最低生存保障之違反。對此，財政部作成 89 年 9 月 7 日台財稅第 0890455918 號函認「所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款規定所稱「無謀生能力」，應符合下列條件之一者：……（三）納稅義務人及其配偶之未滿 60 歲直系尊親屬，其當年度所得額未超過免稅額者。」雖以解釋函令解決此最低生存保障之缺漏，然民法第 1117 條第 1 項「不能維持生活」係指無財力，「無謀生能力」則係指無工作能力³⁸⁸，於解釋上似已逾法條文義範圍，而係法律漏洞之填補。

第二款 家庭基本生活費用

如前所述，納稅者權利保護法第 4 條基本生活費之實益僅在納稅人扶養多名親屬之情形，實則，或許無庸另外劃定一不得課稅之「最低基本生活所需費用」標準而與所得稅法之免稅額及扣除額併行，反而應以此基本生活費為基礎，回頭全面檢討現行所得稅法第 17 條諸多不合理——非但無法保障人民之最低限度生存所需，亦不利於婚姻與家庭制度——之各種規定。

³⁸⁸ 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭，前揭註 342，頁 513。

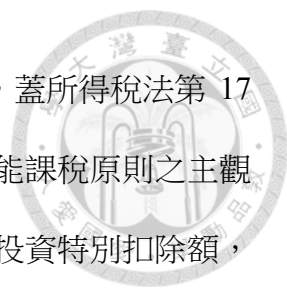


部分扣除額項目係與生存權保障有關，如保險費、醫藥及生育費、購屋借款利息、房屋租金支出、身心障礙支出、教育學費及幼兒學前支出，其中前四項為列舉扣除額，每個人均可能發生相關費用，後三項為特別扣除額，特定身份之人方可能產生相關支出。如不為協力義務逐項證明列舉扣除額，得選擇申報標準扣除額，由於列舉扣除額與標準扣除額為擇一關係，應認後者之額度至少包含保險費、醫藥及生育費與居住相關費用等家庭基本生活支出而以「概數」減除。

然而，現行法僅允許納稅義務人及其配偶減除標準扣除額，受扶養親屬則一概排除，對於其基本生活支出僅得透過列舉扣除額逐項證明，故其須保留大量單據以供納稅義務人申報時檢附，且可能面臨被剔除之風險。至於列舉扣除額以外之生活支出，除非合於特別扣除額，否則僅得於過低之免稅額或「借用」納稅義務人及其配偶之免稅額及標準扣除額勉強支用。若仍有不足，只能坐視國家課稅權染指其最低生存保障之範圍，犧牲自我人性尊嚴以滿足國家財政需求，故納稅者權利保護法第 4 條基本生活費之制定，即在防免憲政國家存在此種犧牲小我、完成大我之荒謬現象³⁸⁹。

縱使生活支出剛好符合法律明文之扣除額，亦非所有項目受扶養親屬皆具減除權利，如保險費及房屋租金支出，除納稅人及其配偶外，得申報減除之受扶養親屬僅限於「直系血親」，納稅人或其配偶基於法定義務而扶養合於所得稅法第 17 條規定之親屬或家屬，則無法減除前開基本支出。此外，如教育學費及幼兒學前支出僅限於「子女」始得列報，即便納稅人或其配偶亦不得減除，如納稅人或其配偶基於法定義務所扶養之親屬發生前開費用，稅法將不予承認而計入所得淨額，強制課徵基本生活所需之不可支配所得。此等種種違反量能平等負擔原則之情形，單僅有納稅者權利保護法第 4 條之規定實鞭長莫及。

³⁸⁹ 張偉志(2016)，〈稅保法「基本生活費不得課稅」應回歸所得稅法進行全面修正〉，《稅務旬刊》，2355 期，頁 12。



至於其他與生存無關之扣除額，應改列於其他條文或法規，蓋所得稅法第 17 條之扣除額在規範體系上係為反映基本生活所需之費用，為量能課稅原則之主觀淨所得原則之體現。因此，稅捐優惠如捐贈列舉扣除額及儲蓄投資特別扣除額，應移至其他相關法規而非規定於所得稅法，財產交易損失扣除額及薪資所得特別扣除額則屬客觀淨所得原則，應移至所得稅法第 14 條。如不同性質之扣除額被置於相同之規範條文，即不能凸顯系爭規範之意義為何，非但造成規範體系之混亂，甚至導致原屬最低生活保障之項目被誤認為租稅優惠。

第三項 合乎人性尊嚴之最低生活水準

第一款 所得稅法基本生活費應合於實際

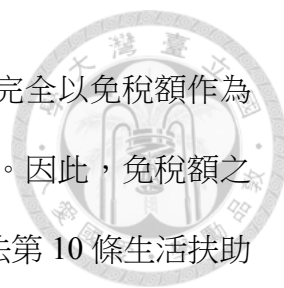
80 年於所得稅法第 5 條所確立以 60,000 元作為免稅額之計算基準，25 年間該條規定雖歷經三次修正（98 年、99 年及 103 年），此基準依舊聞風不動地維持在 80 年所設定之水準，而由財政部逐年根據消費物價指數而公布各該年度之免稅額及扣除額。此種立法恣意及怠惰，非但未能使免稅額立即合於各該年度之貧窮線，亦完全授權財政部逐年調整而未在立法程序中檢討，明顯違反主觀淨所得原則要求立法者依社會現況調整生活水準之義務³⁹⁰。

就所得稅法基本生活費之定期調整機制，目前僅針對免稅額、標準扣除額及身心障礙特別扣除額，本文認為，凡與生存相關之扣除額如設有減除上限，均應納入調整機制以反映實際生活情況。

實務於判斷綜合所得稅之基本生活費通常以免稅額及標準扣除額之總和為準³⁹¹，納稅者權利保護法第 4 條基本生活費之實益存在於扶養多名親屬之看法亦建

³⁹⁰ 柯格鐘，前揭註 142，頁 10-11。

³⁹¹ 最高行政法院 98 年度判字第 1175 號判決：「綜合所得淨額之計算，係以個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之餘額認定之，扣除額亦與生活費有關故考量最低生活費是否納入綜合所得之減除數額，自應就免稅額及扣除額一併考量，不能僅就所謂最低生活費與免稅額作比較。上訴



立在此種見解之上。不過本文認為，最根本之解決方式為：應完全以免稅額作為基本生活所需之費用，從而必須充分反映人民之基本生活所需。因此，免稅額之額度必須高過社會救助之最低生活費³⁹²。如進一步從社會救助法第 10 條生活扶助金於救助制度中之定位加以參照，則可更明瞭納稅者權利保護法第 4 條基本生活費應僅對應至免稅額，至於標準扣除額則不與焉。

詳言之，社會救助制度作為最低生存保障之積極給付面向，如符合低收入戶之資格，除享有社會救助法第 10 條之生活扶助金外，同法第 16 條尚提供產婦及嬰兒營養補助、托兒補助、教育補助、喪葬補助、生育補助等生活補貼，以及同法第 16 條之 1 住宅相關補貼；此外，復有同法第 16 條之 2 學雜費減免、全民健康保險法第 27 條第 5 款健保費全額補助、國民年金法第 12 條第 1 款年金保費全額補助及其他法規之特別補貼等。由此可知，生活扶助金僅僅係滿足最基本維生所必需之費用。而所得稅之基本生活費作為最低生存保障之消極防禦面向，標準扣除額乃不逐項列舉證明保險費、醫藥生育費及居住相關費用之概數，如認所得稅法之基本生活所需必須以「免稅額及標準扣除額之總和」方能與社會救助法之最低生活費相比較，則嚴重低估納稅人及其家庭符合最低限度人性尊嚴之生活水準，甚至連基本維生所需皆難以維持。

第二款 最低限度之社會參與生活水準

人民享有合於人性尊嚴之基本生活，非僅係維持生物性之存續，以及自立維生之能力，尚應享有最低限度之社會、文化及政治參與，方使最低生存保障具有

意旨（主張）……未將社會救助法之最低生活費全額納入免稅額，違背憲法第 15 條規定及司法院釋字第 597 號解釋揭示之量能課稅及實質公平原則云云，亦不足採。」從稽徵實務角度觀之，此種看法其來有自，蓋歷年申報統計資料皆顯示，適用標準扣除額而非列舉扣除額之申報戶高達 7、8 成。

³⁹² 於納稅者權利保護法之立法程序初期，原有立委主張一併將所得稅法第 17 條免稅額提高為 16 萬元，然最後立法院仍「給了財政部解釋空間」，暫時不會隨納稅者保護法之制定而調整免稅額。經濟日報（2016/11/29），〈雙落空 薪資扣除 提高免稅額〉，A2 版。



意義。非孤立而生活於社會之個人非僅對社會負有義務，國家尚應積極維護、促進其參與社會之實質地位，物質及經濟生活之保障毋寧為優先手段；如國家未予承認社會參與所需之資而加以課稅，難謂已盡尊重人性尊嚴之義務，更遑論期待人民得依其自主性以發展人格、實現自我。

無論從憲法第 15 條之規範結構，或從憲法基本國策章之社會安全及教育文化節之條文、憲法增修條文第 10 條第 7 項身心障礙者之保護、第 8 項社會福利之注重、第 11 項多元文化之肯定抑或第 12 條原住民族地位之保障，均可看出憲法對於一般人民及弱勢群體之基本生活均指向至「社會參與」之程度，而非僅為基本生存物質之滿足。國家負有義務保障人民高於基本物質需求之所需之資，儘管如何實現以及需要多少參與社會之資具有高度之政策形成空間，但在具體判斷最低生存保障時，過份貼近「生物性維持所需之資」必定不合於人性尊嚴。

因此，所得稅之基本生活費應更為寬廣，而非僅以保留生命維持及自立維生之能力為度。納稅者權利保護法第 4 條第 2 項對於課稅禁區之界定雖與社會救助法同採「可支配所得 60%」之計算基準，但其立法意旨既在保障納稅者及其家庭之人性尊嚴，主管機關公告基本生活費時，即應斟酌社會參與所需之空間。此外，所得稅法第 5 條之 1 第 2 項對於免稅額及扣除額法定基準之檢討所依照之「基本生活變動情形」，亦必須考量社會、文化及政治參與之變動情形。

若著眼於所得稅法第 17 條之規範體系，保障最低限度之社會參與生活水準之制度設計方式為增加扣除額項目，例如文藝扣除額或終身教育扣除額等等，甚至以身心障礙者權益保護法第 52 條第 1 項社會參與之列舉規定³⁹³增加扣除項目。不過此種設計容易造成浮濫、避稅或漏稅，如要求人民檢附證明文件方得減除，實

³⁹³ 身心障礙者權益保護法第 52 條第 1 項：「各級及各目的事業主管機關應辦理下列服務，以協助身心障礙者參與社會：一、休閒及文化活動。二、體育活動。三、公共資訊無障礙。四、公平之政治參與。五、法律諮詢及協助。六、無障礙環境。七、輔助科技設備及服務。八、社會宣導及社會教育。九、其他有關身心障礙者社會參與之服務。」



過度增加徵納雙方之申報及稽徵成本，尚且可能造成生存保障與租稅優惠之界限難以釐清³⁹⁴，未若單純提高免稅額或標準扣除額額度之方式為妥適。

第三款 健康維持費用

維持健康當為基本生存之絕對條件，人民所為相關支出為不可任意處分之必要花費，受生存權保障。所得稅之課徵必須先將人民維持健康狀態之費用置入課稅禁區，於人民滿足此部分需求後，方得加諸租稅義務。

第一目 醫藥及生育費用扣除額

除生存權及健康權之保障外，從憲法第 157 條、增修條文第 10 條第 5 項及第 8 項之規定可知，國家尚負有生存照顧義務，藉由推行各種措施以滿足人民維持健康之基本生存需求。稅法作為法秩序之一環，當受前開價值判斷之拘束，而應承認人民為維持健康所需之生活必要支出得於所得淨額中減除。

醫藥及生育費用存立於課稅禁區，此種費用以大量、不定額為其特徵。由於每個人之健康狀態不一，稅法於此若仍堅持類型化各種醫療行為支出而以列舉式、定額式為制度設計，其結果勢必徒增徵納雙方之負擔，且可能未能正確評估支出龐大醫療費用需求者之經濟能，致使其維持健康之權利受不平等對待，並損及其最低生存保障。是以，此項扣除額於 44 年規定之初即設有上限³⁹⁵，於 66 年改為核實減除³⁹⁶，避免實際支出金額超過上限而不能減除之未盡合理情形³⁹⁷，並逐步

³⁹⁴ 例如對政治人物捐獻得以扣抵綜合所得稅，其規範目的究竟為促進政治參與作為基本生存保障、促進民主政治發展，抑或單純如所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 公益捐贈之性質？不無疑問。按政治獻金法第 19 條第 3 項捐贈抵稅之除外規定，於 103 年 12 月 23 日將受捐贈政黨之得票率門檻自 2% 調降為 1%，其立法理由謂：「無法獲得政黨補助款之小黨，主要收入大多來自捐贈收入。對政黨捐贈給予減稅優惠之得票率門檻，自百分之二適度調降至百分之一，有助於小黨生存發展，可促進民主政治。」即明確揭示其租稅優惠之性質，以促進民主政治及政黨政治。如在所得稅法第 17 條增加政治參與之扣除額，可能即被認定為優惠措施。

³⁹⁵ 44 年 12 月 23 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 3 款第 4 目：「醫藥及生育費：納稅義務人及同居親屬之醫藥及生育費超出綜合所得總額百分之十部分。」

³⁹⁶ 66 年 1 月 31 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 3 款第 4 目：「醫藥及生育費：納稅義務



修正為現行所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 之規定。

由於醫藥及生育費往往金額龐大，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款各項扣除額中，此項扣除額最易引起爭議。尤其醫藥費用屬於金額較高但必要之花費，容易產生浮濫申報，甚或避稅或逃稅之情形，故在法律層次之規範上即相當嚴格，僅限該費用係付與：一、公立醫院；二、全民健康保險特約醫療院、所；三、經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限。惟主管機關屢屢透過函釋將必要之醫療費用納入適用範圍，如救護車執行勤務之費用³⁹⁸、護理機構照護費用³⁹⁹、境外醫療費用⁴⁰⁰等，此外，因身心障礙而裝設輔助器具之花費亦適用本項扣除額⁴⁰¹。

人及其配偶或其同居受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限。」

³⁹⁷ 立法院公報處（1977），《立法院公報》，66 卷 4 期，頁 17。

³⁹⁸ 財政部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851916512 號函：「公立、全民健康保險特約之設置救護車機構，因救護車執行勤務，依緊急醫療救護法第 20 條及其施行細則第 12 條（編者註：現行第 7 條）規定收取費用，並掣給載明設置救護車機構名稱及救護車許可字號之收款憑證者，准由納稅義務人檢附該收款憑證，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目之規定，申報醫藥及生育費列舉扣除額。」

³⁹⁹ 財政部 85 年 10 月 9 日台財稅第 851917780 號函：「護理之家機構及居家護理機構，其屬依法立案之公立單位，或與全民健康保險具有特約關係者，准由納稅義務人檢附該機構出具之收費收據及醫師診斷證明書，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目之規定，申報醫藥及生育費列舉扣除額。」

⁴⁰⁰ 財政部 68 年 6 月 14 日台財稅第 33946 號函：「納稅義務人及其配偶或受扶養親屬，因病在國外就醫，其付與國外醫院之醫藥費，可憑國外公立醫院，以及國外財團法人組織之醫院或公私立大學附設醫院出具之證明，自其當年度綜合所得總額中列舉扣除；其往返交通費、旅費非屬所得稅法第 17 條所稱「醫藥費」之範圍，不得於綜合所得總額中扣除。」財政部 89 年 4 月 27 日台財稅第 0890453133 號函：「納稅義務人因國外緊急就醫之醫療費用，向中央健康保險局（編者註：現為衛生福利部中央健康保險署）申請醫療費用部分給付，經健保局核定未獲給付部分，得依健保局開立之核定通知書差額部分認列醫藥及生育費列舉扣除，請參照本部 73 年 6 月 13 日台財稅第 54266 號函規定辦理。」財政部 95 年 10 月 5 日台財稅字第 09504550630 號令：「納稅義務人及其配偶或受扶養親屬，因病在大陸地區就醫，其給付大陸地區醫院之醫藥費，可憑大陸地區公立醫院、財團法人組織之醫院或公私立大學附設醫院出具之證明，並經依「臺灣地區與大陸地區人民關係條例」第 7 條規定之機構或民間團體驗證後，自其當年度綜合所得總額中列舉扣除；其受有保險給付部分及非屬所得稅法第 17 條所稱「醫藥費」範圍之交通費、旅費或其他費用，均不得於綜合所得總額中扣除。」

⁴⁰¹ 財政部 68 年 3 月 15 日台財稅第 31644 號函：「綜合所得稅納稅義務人本人、配偶及其扶養親屬，因身體殘障所裝配之助聽器、義肢、輪椅之支出，可依照所得稅法第 17 條「醫藥及生育費」規定，列舉扣除。說明：身體殘障者所裝配之助聽器、義肢、輪椅之支出，可憑醫師出具之診斷證明及統一發票或收據，核實認定。」財政部 105 年 2 月 16 日台財稅字第 10404649150 號令：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬因身心障礙購買身心障礙者權益保障法第 26 條規定之醫療輔具及同法第 71 條第 2 項授權訂定之身心障礙者輔具費用補助辦法第 2 條所列「身體、生理與生化試驗設備及材料」、「身體、肌力及平衡訓練輔具」及「具預防壓瘡輔具」3 項輔具，向直轄市、縣（市）主管機關申請補助核准者，納稅義務人可檢附主管機關函復之審核結果及統一發票或收據影本，就超



以醫療行政管理或會計帳本管理作為法定要件之限制，固然可在量能課稅原則及稽徵經濟之間作衡平，然醫藥及生育費涉及生存權及健康權，於個案之事實認定及法律解釋仍應優先考量基本權利之保障，而非防弊或稽徵效率，故釋字第701號解釋理由書乃揭示：「是否屬醫藥費支出，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審核，以免規避稅負，不致增加過多行政稽徵成本。」以法定要件限制扣除額之適用範圍已不利於人民，如尚須檢附相關文件以協力證明其基本生存必要支出更增加人民之負擔，如猶以避免浮濫申報為個案認事用法之指導原則，無異於落井下石，惟法院判決多呈現防弊為尊之傾向，詳後述。

可再進一步思考者為，釋字701號解釋所凸顯之問題在於，僅准減除支付經認可之醫療院所之限制是否合理？自行至藥局購買成藥、尋求民俗療法或其他未合於所得稅法規定但屬社會通念之醫療行為等所為支出，皆不得減除。同為維持生存所需之支出，卻有減除與否之差別待遇，實已構成生存權及不受歧視享有健康權之雙重侵害。

目前最棘手之問題即前開解釋之爭議：因身心失能無力自理生活而須受長期照護者，其向上開醫療院所以外之其他合法醫療院所就醫所支付之醫藥費，得否減除？財政部雖依大法官之意旨作成函釋⁴⁰²，然對於聲請人據以聲請之「在家照護」情形卻未置一詞，解釋聲請人形同白忙一場。長期照顧服務法於104年6月3日通過後，所得稅法必須對於該法所呈現之長照型態⁴⁰³加以因應，如增訂「長期照

過補助部分之輔具支出，依所得稅法第17條規定列報醫藥費列舉扣除；主管機關未予補助或納稅義務人未申請補助者，應檢附醫師出具之診斷證明及統一發票或收據正本，核實列舉扣除。」

⁴⁰² 財政部101年11月7日台財稅字第10100176690號令：「自中華民國101年7月6日起，綜合所得稅納稅義務人本人、配偶或受扶養親屬，因身心失能無力自理生活而須長期照護（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床等），所付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所或其他合法醫療院、所之醫藥費，得依所得稅法第17條第1項第2款第2目之3規定列舉扣除。」

⁴⁰³ 長期照顧服務法第9條第1項：「長照服務依其提供方式，區分如下：一、居家式：到宅提供服務。二、社區式：於社區設置一定場所及設施，提供日間照顧、家庭托顧、臨時住宿、團體家屋、小規模多機能及其他整合性等服務。但不包括第三款之服務。三、機構住宿式：以受照顧者入住



顧費用扣除額」，不得繼續對需求日益增加之各種長照型態加以忽視，甚至在所得稅上全面棄守而使人民必須仰賴國家所提供之長照服務或長照補助，此當違反生存權與健康權保障之意旨及補充性原則。

第二目 身心障礙特別扣除額

於 78 年增訂身心障礙特別扣除額⁴⁰⁴前，由於身心障礙所生之必要支出多與醫療支出相關，故早期函釋將身心障礙相關費用允許於醫藥費用扣除額項下減除⁴⁰⁵。不過，由於身心障礙者較一般人為高之花費不僅與醫療行為相關，其為達合於人性尊嚴生活而增設之輔助或特殊器具亦為其基本生存所需支出，乃有必要新增此項扣除額，同時寓有照顧身心障礙者之意旨⁴⁰⁶。此種社會政策目的毋寧係國家基於憲法第 155 條、憲法增修條文第 10 條第 7 項⁴⁰⁷及第 8 項規定所應遂行之社會國基本任務，身心障礙者權益保護法及身心障礙者權利公約施行法更確立協助身心障礙者自立及發展之憲法基本價值⁴⁰⁸，故本項扣除額在性質上當為最低生存保障，而非租稅優惠措施，殆無疑義。

因所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 4 身心障礙特別扣除額並非僅著眼

之方式，提供全時照顧或夜間住宿等之服務。四、家庭照顧者支持服務：為家庭照顧者所提供之定點、到宅等支持服務。五、其他經中央主管機關公告之服務方式。」

⁴⁰⁴ 昔稱「殘障特別扣除額」，97 年修法時配合身心障礙者權益保護法，修正為「身心障礙特別扣除額」。

⁴⁰⁵ 財政部 68 年 3 月 15 日台財稅第 31644 號函：「綜合所得稅納稅義務人本人、配偶及其扶養親屬，因身體殘障所裝配之助聽器、義肢、輪椅之支出，可依照所得稅法第 17 條「醫藥及生育費」規定，列舉扣除。說明：身體殘障者所裝配之助聽器、義肢、輪椅之支出，可憑醫師出具之診斷證明及統一發票或收據，核實認定。」

⁴⁰⁶ 身心障礙者權益保護法第 72 條第 2 項：「納稅義務人或與其合併申報納稅之配偶或扶養親屬為身心障礙者，應准予列報身心障礙特別扣除額，其金額於所得稅法定之。」

⁴⁰⁷ 憲法增修條文第 10 條第 7 項：「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。」

⁴⁰⁸ 身心障礙者權益保護法第 1 條：「為維護身心障礙者之權益，保障其平等參與社會、政治、經濟、文化等之機會，促進其自立及發展，特制定本法。」身心障礙者權利公約施行法第 1 條：「為實施聯合國二〇〇六年身心障礙者權利公約（The Convention on the Rights of Persons with Disabilities）（以下簡稱公約），維護身心障礙者權益，保障其平等參與社會、政治、經濟、文化等之機會，促進其自立及發展，特制定本法。」



於身心障礙所須支出之醫療費用⁴⁰⁹，在性質上毋寧更屬於免稅額，係以「是否具備特定身分」而予以定額減除，故在規範設計上，訂定於所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款免稅額似為更適洽之作法。

至於是否具備身心障礙身分，所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定納稅義務人應檢附社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本⁴¹⁰。實務曾發生納稅義務人未能及時取得上開證明文件，而先依醫師之診斷證明書為據申報本項扣除額，法院雖基於生存權保障認可此種作法⁴¹¹，然主管機關仍堅持必須檢附施行細則所列之文件始得認列，如未及取得，須待取得後再行申請退稅⁴¹²。於綜合所得稅之基本生活費用上，以防弊心態認定事實、解釋法律對國庫收入未必有任何實質助益，惟對於人民最低生存保障卻是一大侵害，更何況生存權之本質係不得以公共利益加以限制，否則即動搖現代憲政國家之根本基礎：人性尊嚴。

第四款 養育及教育相關費用

民法扶養義務包括扶助與養育，所得稅法必須承認因此支出之必要費用，否則非但忽略納稅義務人所減損之經濟負擔能力，更係將扶養權利人所享之扶養利

⁴⁰⁹ 財政部 105 年 2 月 16 日台財稅字第 10404649150 號令：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬因身心障礙購買身心障礙者權益保障法第 26 條規定之醫療輔具及同法第 71 條第 2 項授權訂定之身心障礙者輔具費用補助辦法第 2 條所列「身體、生理與生化試驗設備及材料」、「身體、肌力及平衡訓練輔具」及「具預防壓瘡輔具」3 項輔具，向直轄市、縣(市)主管機關申請補助核准者，納稅義務人可檢附主管機關函復之審核結果及統一發票或收據影本，就超過補助部分之輔具支出，依所得稅法第 17 條規定列報醫藥費列舉扣除；主管機關未予補助或納稅義務人未申請補助者，應檢附醫師出具之診斷證明及統一發票或收據正本，核實列舉扣除。」如身心障礙特別扣除額係基於身心障礙所生之醫療花費而為額外之概括、定額減除，財政部即不會作成此函釋，將未受補助之輔具支出納入醫療及生育費用扣除額。

⁴¹⁰ 如係扶養合於精神衛生法第 3 條第 4 款規定之病人，則須檢附精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫師診斷證明書影本始得減除身心障礙特別扣除額。

⁴¹¹ 高雄高等行政法院 103 年度簡上字第 65 號判決。

⁴¹² 財政部 104 年 10 月 15 日台財稅字第 10404638970 號令：「納稅義務人依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 4 規定申報本人、配偶或受扶養親屬之身心障礙特別扣除額，應檢附社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明；如未依規定檢附前開證明文件，僅提示醫師(院)診斷或鑑定證明書者，尚不得列報身心障礙特別扣除額。惟如其嗣後基於與前檢附之診斷或鑑定證明書所載相同事由，經鑑定後取得身心障礙手冊或身心障礙證明，除有其他事證得認定身心障礙之事實係於課稅年度後始發生者外，准依稅捐稽徵法第 28 條規定申請退稅。」



益視為可稅所得，進而損及其受有此利益之憲法目的。

第一目 幼兒學前特別扣除額

憲法第 156 條及憲法增修條文第 10 條第 6 項寓含有母性及兒童保護，釋字第 664 號解釋更謂國家對兒童負有特別保護義務，婚姻與家庭制度性保障要求國家應保護並促進家庭之養育及照顧功能，此為我國憲政秩序下之基本價值。幼齡兒童之照顧涉及身心健康之維持以及健全人格之養成，且人民因扶養兒童所付出之心力較扶養非兒童為高，其反映於物質需求上必須於所得稅法減除此額外較高之基本需求，否則即有違上述基本價值。

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 6 係於 100 年增訂，納稅義務人扶養 5 歲以下之子女，每人每年得減除 25,000 元之學前扣除額，並設有排富條款，僅限於適用稅率為 5%或 13%且無須依所得基本稅額條例報繳之納稅義務人，其立法理由謂：「近年來我國婦女生育率逐年下降，少子女化現象非常嚴峻，少子女化現象對未來人口結構、教育資源利用、勞動力獲得等均將產生衝擊，如不設法改善，將加重國家長期財政負擔，故少子女化問題已於九十九年定位為國安議題。為補足現行人口政策缺口，符合租稅公平，照顧經濟弱勢，減輕中低所得者養育幼兒之負擔，增加渠等可支配所得，俾鼓勵生育……。」

由上開立法理由觀之，此項扣除額之增訂一方面係鑑於少子化之趨勢而鼓勵生育，具有人口政策之意涵，另一方面係為減輕經濟弱者養育幼兒之負擔以鼓勵生育，而有社會福利政策之色彩，此項扣除額似乎為一租稅優惠措施以導引特定納稅義務人為生育及教養之行為。然前已述及，所得稅為因應人口結構之變化而有所調整並非優惠政策⁴¹³，毋寧係著有於社會變遷以貼近人民基本所需，其目的

⁴¹³ 過去為實施「兩個恰恰好」之人口政策，曾於 81 年配合修正所得稅法，限制納稅義務人之子女得享受扶養親屬免稅額（過去稱「寬減額」）者，以兩人為限，超過部分不予減除，其立法理由謂



尚在保護母性及兒童並促進婚姻家庭制度；而研究亦指出如無其他配套措施，單靠扣除額難以發揮提高生育率之效果⁴¹⁴。此外，養育及照顧幼齡子女勢必增加基本生活費用，社會救助法第 16 條第 1 款及第 2 款乃提供低收入戶嬰兒營養補助及托兒補助，以維持無力自主營生家庭之基本生活，是以照顧幼兒之基本支出應反映於綜合所得稅上，而允許納稅義務人減除。

據此，幼兒學前特別扣除額既係家庭基本生存所需，且寓有維持、促進家庭制度之功能，即不應認為係人口政策之導引或單純照顧經濟弱勢之租稅誘導措施⁴¹⁵，而設有排富條款，使高所得者養育幼兒之必然支出被評價為應稅所得⁴¹⁶。

而納稅義務人對於幼兒負法定扶養義務之情形，當然不僅限於互為父母子女之情形，如祖父母扶養孫子女、前順位法定義務人無力扶養而由後順位義務人扶養，或依民法負有監護義務等情形，均應准許扣除。稅法對於兒童之保護及婚姻家庭制度之促進不應忽略不同之家庭型態而一視同仁，否則即構成立法恣意而有違平等原則。

另外，此項扣除額與其他扣除額項目之最大差異，即無庸檢附任何證明文件即得減除，此乃因扶養幼兒之支出本為最低生存保障。是以，理想之規範設計即不應利用扣除額之方式，而應訂定於所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款之免稅額當中⁴¹⁷，且宜比照現行年滿 70 歲增加一定比例免稅額額度之設計，以符合平等原則⁴¹⁸。

此措施乃為配合我國推行家庭計畫之人口政策，以防人口過度增加，吞蝕經濟發展之成果。此對子女免稅額之人數限制於 86 年刪除，理由謂：「為配合我國人口政策、嬰孩出生之後，其既已是中華民國的一個國民享有做為一個中華民國國民所應享有的一切尊嚴與權利，絕不能因其係第三個子女而受到歧視與剝奪……。」本文認為，以限制免稅額之減除權利作為人口政策之導引，屬過度濫用租稅手段，嚴重漠視納稅義務人之法定扶養支出及受扶養子女之基本生存。

⁴¹⁴ 李顯峰（2009），《綜合所得稅免稅額及各項扣除額之檢討》，頁 143-144，台北：行政院賦稅改革委員會研究報告。

⁴¹⁵ 此種模糊主觀生存保障淨所得原則與租稅優惠之情形，事實上係將國家對人民之照顧（鼓勵生育、照顧長者）視為「國家恩賜」，否則如果從國家保護義務之角度來看，此皆為國家不得不為之事，本身為生存權保障所要求者，根本不可能為「優惠」或「恩賜」。

⁴¹⁶ 柯格鐘，前揭註 142，頁 17。

⁴¹⁷ 相同見解：劉其昌（2012），〈幼兒學前特別扣除額評析〉，《稅務旬刊》，2170 期，頁 17。

⁴¹⁸ 蔡孟彥，前揭註 362，頁 9。



由此可再次證實，立法者往往未能釐清免稅額與扣除額之規範意義，方導致現行所得稅第 17 條之規範體系相當龐雜。

第二目 教育學費特別扣除額

44 年修正之所得稅法即規定有扶養親屬寬減額及教育寬減額，其中後者限制領有公費者不得減除⁴¹⁹，可見教育寬減額為現行教育學費扣除額之前身。不過教育寬減額 52 年即遭刪除，至 82 年始訂定教育學費特別扣除額，以每戶 20,000 元為上限，84 年提高為 25,000 元，97 年改按子女人數為其上限，而為現行所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 5 之規範。

有論者認為，此項扣除額係鼓勵納稅義務人協助子女就讀大專以上之院校，屬高等教育政策目的之稅捐優惠，涉及國家如何展開其教育與文化政策之問題，故立法者享有高度之形成空間⁴²⁰。惟本文以為，現行所得稅法既承認滿 20 歲以上之扶養親屬因在校就學而得列報免稅額，足見立法者已考量其因不適合或無法期待其從事工作而無謀生能力，且於民法上享有受扶養之權利，本於此無謀生能力之事由勢必造成納稅義務人——民法上扶養義務人——在教育學費上之額外負擔⁴²¹，屬法定扶養義務之必要支出，減損負擔所得稅之經濟能力（釋字第 692 號解釋）。此外，高等教育雖非義務教育之一環，然參酌社會現況，受高等教育者非但比例高，亦為培養公民思維及促進公共討論所不可或缺之學習階段，且現實上往

⁴¹⁹ 44 年 12 月 23 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款規定：「按前三條規定，計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額，各項寬減額，及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額。……二、寬減額：（一）扶養親屬寬減額：納稅義務人同居親屬中，如有未滿二十歲，或滿六十歲以上，或身心殘廢無謀生能力者得減除其扶養親屬寬減額。（二）教育寬減額：納稅義務人之子女，如係大學以下在校學生，減除其教育寬減額；由已領有公費者，不予減除。」

⁴²⁰ 柯格鐘（2012），〈子女列報扶養親屬免稅額的減除：評大法官釋字第 692 號解釋〉，《台灣法學雜誌》，194 期，頁 183-184。

⁴²¹ 財政部 84 年 6 月 21 日台財稅第 841629981 號函認本項扣除額之「教育學費」，「依教育部 84 年 5 月 29 日台（84）高 025052 號函略以所稱「教育學費」……指學生接受教育而按教育主管機關訂頒之收費標準，於註冊時所繳交的一切費用，包括學費、雜費、學分學雜費、學分費、實習費、宿舍費……等。準此，納稅義務人之子女於註冊時依教育主管機關訂頒之收費標準所繳交之一切費用，均得於規定限額內列報教育學費特別扣除額。」



往為進入職場之重要條件，從社會通念觀之，難謂就讀大專以上之院校非基本生存所需。

據此，教育學費特別扣除額之減除對象僅限納稅義務人之子女，至於納稅義務人本人及其配偶、納稅義務人本人及其配偶之直系血親尊親屬，以及滿 20 歲因在校教學而受扶養之納稅義務人本人及其配偶之同胞兄弟姊妹及其他親屬或家屬，均不得減除，立法者之價值判斷即生矛盾之處，忽視子女以外之人就讀大專以上之院校亦為基本需求。於此，亦有受高等教育權之是否合於平等原則問題。

況且，按實務作法，如納稅義務人以其滿 20 歲子女在校就學為由而申報免稅額，尚得減除教育學費扣除額⁴²²；倘未申報子女為扶養親屬，則不得減除此項扣除額。是以實務於判斷上即認兩者係基於同一事由——在校就學，於免稅額上即為無謀生能力而須受扶養之表徵，於扣除額上即為因就學事由而受扶養所生之額外負擔，兩者均係考量納稅義務人基於法定扶養所為之支出不具有租稅負擔能力，以及受子女受領此經濟利益係為確保其合於人性尊嚴之基本所需，受教育亦為子女發展人格之基石⁴²³。從而，教育學費之減除同樣係考量量能平等負擔及最低生存保障，現行教育學費扣除額卻僅限納稅義務人之子女得減除，不無斟酌之餘地。

⁴²² 財政部 101 年 5 月 14 日台財稅字第 10100080670 號令：「一、自 100 年 11 月 4 日起，納稅義務人之子女在國外、香港、澳門或大陸地區就學，就讀下列學校（詳附件），具有正式學籍，且其學籍在學年度內為有效者，納稅義務人得檢附教育學費繳費收據影本或其他足資證明文件，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 5 規定，列報教育學費特別扣除額；納稅義務人並得依同條項第 1 款第 2 目規定，列報子女之免稅額：（一）教育部依大學辦理國外學歷採認辦法公告之參考名冊所列大專校院，或其他經當地國政府權責機關或外國專業團體認可之大專校院。（二）教育部依香港澳門學歷檢覈及採認辦法公告之認可名冊所列高等院校，或其他經香港及澳門地區教育主管機關認可之高等院校。（三）大陸地區教育主管機關公布具有普通高等學歷教育招生資格之高等學校，或其他經大陸地區教育主管機關認可之高等學校。二、自 100 年 11 月 4 日起，納稅義務人及其配偶之同胞兄弟、姊妹年滿 20 歲，在國外、香港、澳門或大陸地區就學，就讀符合前點規定之學校，具有正式學籍，且其學籍在學年度內為有效者，納稅義務人得檢附在校就學之證明、前點規定之教育學費繳費收據影本或其他足資證明文件，依所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 3 目規定，列報扶養親屬免稅額。三、前二點規定之大陸地區在校就學之證明、教育學費繳費收據影本或其他足資證明文件，應檢附大陸地區公證處所核發之公證書，並送經行政院設立或指定之機構或委託之民間團體驗證。」

⁴²³ 釋字第 626 號解釋理由書：「……教育對於個人日後工作之選擇、生涯之規劃及人格之健全發展影響深遠，甚至與社會地位及國家資源之分配息息相關……。」



再者，以單一、固定額度之方式減除教育學費，與實際基本生活未免存在相當差異，蓋不同性質之大專院校及系所，其教育相關費用存在相當落差，對於支出較高學費之納稅義務人，將產生適用上之不利差別待遇，而有違量能課稅原則。如同時採取比例減除之方式，使納稅義務人得選擇依實際繳納金額之固定比例計算可減除額度，或選擇單一定額減除，方不至於造成繳交高額學費者過重之負擔。

第五款 居住相關費用

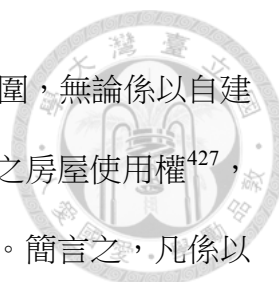
無論從憲法第 15 條生存權或從經社文公約第 11 條 1 項所蘊含之適當住房權，人民之基本居住保障不僅係國家施予之福利政策，更屬應履行之生存照顧義務之一環，100 年所制定之住宅法即在重新宣示此一基本價值。因此，稅法在負擔能力之評價上，應考量人民因居住所為之各式支出是否為生存所必需，惟目前所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款扣除額當中，僅有列舉扣除之購屋利息借款扣除額及房屋租金支出扣除額兩項，其他則付之闕如。

第一目 購屋借款利息扣除額

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之增訂於 1987 年，其原始意旨在「改善人民生活、鼓勵住者有其屋」⁴²⁴，無論當時之立法者主觀意思是否為優惠措施⁴²⁵，本項扣除額之性質置於立法者對目前基本生活之價值判斷，當屬最低生存保障，對照社會救助法第 16 條之 1 第 1 項第 4 款與第 5 款以及住宅法第 9 條第 1 項第 1 款與第 2 款對於自建住宅及自購住宅貸款利息加以補貼之積極給付措施，係屬消極方式之保障。此外，此項扣除額文義上雖規定「因購買自用住宅而向金融機構

⁴²⁴ 立法院公報處（1987），〈立法院財政、經濟兩委員會第七次聯席會議紀錄（第 80 會期）〉，《立法院公報》，77 卷 41 期，頁 149。此外，本項扣除額之立法理由提及「為鼓勵一般國民購置自用住宅，爰增列納稅義務人購買自用住宅，向金融機構所支付之利息作為列舉扣除……。」

⁴²⁵ 學者黃茂榮即認為本項扣除額係對自用住宅之優惠措施。黃茂榮（2008），〈論稅捐優惠〉，《稅法總論：稅捐法律關係（第三冊）》，頁 346，台北：自刊。



借款所支付之利息」，不過主管機關不斷透過函釋擴大其適用範圍，無論係以自建或委建方式取得之自用住宅房屋⁴²⁶，或購買以設定地上權方式之房屋使用權⁴²⁷，向保險公司借款⁴²⁸或向儲蓄互助社借款支付利息⁴²⁹，皆得減除。簡言之，凡係以金錢取得供納稅義務人、配偶及受扶養親屬自住之房屋，而因此向金融機構或性質類似之機構借款所支付之利息，如符合「住者有其屋」之意旨⁴³⁰，均應允許其於所得稅稅基上減除。

購買自用住宅既屬基本支出，為購買住宅而支付之貸款利息亦為基本支出，然因開銷龐大，如規範設計上採限額減除，立法者即負有義務隨社會經濟環境之變動調整額度，以貼近於實際，此為憲法第 15 條及釋字第 422 號解釋所揭示「基本生活費用之判斷應切近實際」之意旨，不因未規範於所得稅法第 5 條之 1 第 2 項之法定定期檢討項目而有所差別。惟綜觀此項扣除額歷次變動，自 76 年規定之 20,000 銀元⁴³¹，相當於新臺幣 60,000 元，78 年提高為 80,000 元，82 年再調整為

⁴²⁶ 財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861909298 號函：「納稅義務人以自建或委建方式取得之自用住宅房屋，符合所得稅法施行細則第 24 條之 3 規定要件者，其以所建房屋向金融機構借款所支付之利息，得適用所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 5 小目規定，申報列舉扣除購屋借款利息。」

⁴²⁷ 財政部 105 年 1 月 6 日台財稅字第 10404606440 號令：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬購買以設定地上權方式之房屋使用權，並於課稅年度在該地址辦竣戶籍登記，且該房屋供自用住宅使用而無出租、供營業或執行業務使用者，其以該使用權向金融機構借款所支付之利息，比照所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 5 規定，得檢附房屋使用權擔保借款繳息清單等相關證明文件，列報購屋借款利息列舉扣除。」

⁴²⁸ 財政部 79 年 4 月 2 日台財稅第 790055039 號函：「納稅義務人購買自用住宅，向保險公司借款所支付之利息，於申報綜合所得稅時，可依所得稅法第 17 條第 1 項規定列舉扣除。說明：有關銀行法第 139 條所稱「依其他法律設立之其他金融機構」，目前包括信用合作社、農漁會信用部、保險公司之授信部門、票券金融公司、證券金融公司以及郵政局之郵政儲金匯兌部門等，是納稅義務人向上述機構借款購買自用住宅所付之利息，應准依法列舉扣除。」

⁴²⁹ 財政部 90 年 3 月 14 日台財稅第 0900451527 號函：「納稅義務人購買自用住宅，向儲蓄互助社借款支付利息，可依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 5 小目規定，檢附該社出具之利息單據，申報列舉扣除購屋借款利息。」

⁴³⁰ 所得稅法施行細則第 24 條之 3：「本法第十七條第一項第二款第二目之 5 規定購屋借款利息之扣除，應符合下列各要件：一、以納稅義務人、配偶或受扶養親屬名義登記為其所有。二、納稅義務人、配偶或受扶養親屬於課稅年度在該地址辦竣戶籍登記，且無出租、供營業或執行業務使用者。三、取具向金融機構辦理房屋購置貸款所支付當年度利息單據。」其中第 2 款規定非供出租、營業或執行業務，即在確保住宅自用。

⁴³¹ 76 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 6 條規定：「本法規定各種金額，均以國幣為單位，其因事實上之需要而使用當地通用貨幣者，應依當時政府規定之比價折算之。」78 年 12 月 30 日乃修法統一規定所得稅法之貨幣單位以新臺幣為準。依現行法規所定貨幣單位折算新臺幣條例第 2



100,000 元，88 年一舉提升為 300,000 元，當時之修法理由謂：「現行最高為十萬元之購屋借款利息，可申報綜合所得稅自用住宅貸款利息列舉扣除額，與實際貸款利息支出差距甚遠，已不符實際，為減輕購置自用住宅者稅負，應將此一系列扣除額，提高為三十萬元。」⁴³²可見當時立法者意識到其有義務將基本生存所需之花費訂定合於實際之水準，而與釋字第 422 號解釋所揭示「基本生活費用之判斷應切近實際」之意旨不謀而合⁴³³。惟自此之後近 20 年，物價水準或住宅市場均歷經大幅度變化，至今竟仍維持相同之額度。期間政府雖曾針對不同對象實施各式住宅補助措施或開辦各種購屋貸款利息優惠方案，然此當不得正當化立法者遲未檢討此項扣除額之怠惰。對照今日居高不下之市場價格⁴³⁴，人民不得不益發仰賴政府所施行之住宅補貼或優惠貸款利息措施，從補充性原則或國家社會二元論之角度觀之，均值得再行斟酌⁴³⁵。

條規定：「現行法規所定金額之貨幣單位為圓、銀元或元者，以新臺幣元之三倍折算之。」實則，銀元對新臺幣之「一比三」固定匯率係源自 38 年 12 月 29 日最後牌告匯率。

⁴³² 參閱當時立法資料，經立法委員提出修正草案後，完全未經任何討論即透過朝野協商程序而依照提案內容通過三讀程序，亦未見主管機關之反對。值得注意者為，除上開修法理由外，原提案尚提及「為提振營建業長期低迷景氣以刺激市場買氣」等語，帶有若干政策目的，但並不影響本項扣除額之生存保障本質。立法院公報處（1999），《立法院公報》，88 卷 6 期，頁 66。

⁴³³ 所謂「貼近於實際」，並非指立法者負有義務使人民「全額減除」其貸款購買自用住宅所支付之利息，蓋不同地區、不同地段、新建案或中古屋之價格相差甚大，且不動產具有保值功能，高所得者可能貸款購買高價之自用住宅規避累進稅率。貼近於實際，係指立法者於額度之判斷上，必須根據統計數據或其他具備參考價值之資料，而非恣意決定一定額度。

⁴³⁴ 縱使 105 年以來時聞「房屋市場慘澹」之評論，甚至若干地區之公告現值及公告地價呈現罕見之下修，然過去所推升之房屋市場價值水準依舊，並未出現大幅度之跌勢。而 97 年金融風暴後，全球各地持續實施量化寬鬆政策使利率不斷下修，105 年部分國家甚至實施負利率，對於負擔房屋貸款者雖減輕其利息負擔，但 105 年年底強勢國家已開始出現利率調升之情勢，尤其美國聯邦準備理事會至今（106 年 7 月）已升息 4 次共計 4 碼，面對近日潛在之通貨膨脹壓力，可能導致我國中央銀行調升利率，負擔房貸者所支付之利息將隨之提高。

⁴³⁵ 當然吾人必須注意到，不動產產業性質特殊且牽涉甚廣，產業興衰對經濟影響甚鉅（如 97 年金融風暴即肇因於不動產貸款市場），能否單純以國家社會二元論之角度觀之，亦值得思考。再者，如「住者有其屋」之價值逐漸為立法者所確立，對人民居住權實現之意義相當重大，國家基於社會國原則而對社會積極介入，於住宅政策上之介入程度較其他領域應來得更大，從生存權及居住權保障之角度觀之，期待國家於住宅資源分配上發揮更大功能應可理解。不過二元論於此並非完全喪失意義，其功能轉換為：國家應謹慎實施住宅政策並避免過度干預市場，以免扼殺不動產產業之動能。



第二目 房屋租金支出扣除額

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 6 房屋租金支出扣除額增訂於 90 年，立法理由為「適度減輕中、低收入者之稅負」。從最低生存保障之角度觀之，承租房屋屬基本居住方式之一，相對於所得稅法以減除租金方式所為之消極保障，社會救助法第 16 條之 1 第 1 項第 2 款以及住宅法第 9 條第 1 項第 3 款亦規定住宅租金補貼，為生存權及居住權之積極保障。

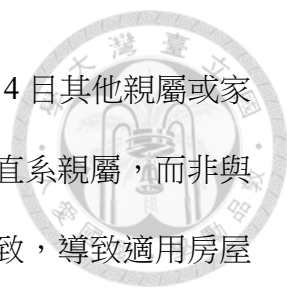
現行額度 120,000 元為 2001 年所定之基準，且明確依據客觀之平均租金需求所訂定⁴³⁶，顯見立法意旨係期望此一基本生活花費能切近實際。惟其後數次修法均未再行調整，直至今日仍維持相同之基準。對照同樣長期未變動之購屋借款利息扣除額，其雖近 20 年未調整，然換算後每月仍得認列 25,000 元之利息支出作為所得淨額之減項；而經濟能力更弱勢之人民，僅得透過承租房屋供本人及其家庭居住，其每月得認列之租金支出僅 10,000 元。兩項扣除額相較，立法者反而對更須受生存及居住保障之住宅承租人更為不友善，在所得稅法上並未履行基於社會治國之改善經濟弱勢者地位之任務⁴³⁷。前開社會救助法及住宅法之規定雖亦保障人民之生存權及居住權，卻可能同時扼殺人民自主、自決之價值⁴³⁸。較適當之作法應為：所得稅法充分承認人民自立承租之必要開銷，社會法則保障經濟弱勢之基本居住以協助其自立。

此項扣除額之減除對象，除納稅義務人及其配偶外，僅限受扶養之直系親屬，

⁴³⁶ 修正草案說明揭示：「……參酌行政院主計處編印之中華民國台灣地區八十三年至八十六年家庭收支調查報告中「平均每戶家庭收支區域別分」消費支出之「房地租及水費項目」之最近四年年平均數一三三、五九九元之額度，明定每一申報戶每年得扣除之額度為十二萬元。」立法院公報處（2000），《立法院公報》，90 卷 1 期，頁 56。

⁴³⁷ 不過本文並非主張兩者額度必須一致，蓋自用住宅買賣市場與租賃市場間本存在差異，兩者之額度應如何決定必須根據相當之統計數據。本文係單純從基本居住需求，對兩者進行比較。

⁴³⁸ 國家固然得透過自行興建或興辦社會住宅之方式解決經濟弱勢者之居住問題，然此一方面必須面對國家財政能力之極限，另一方面可能面臨過度干預市場之問題，他方面將導致人民逐漸倚賴國家而失去自立能力。在國家社會二元論之要求下，國家所應遂行者係適度調控租屋市場，使人民皆有能力自行承租供自住之住宅。




而排除所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 3 目同胞兄弟姊妹及第 4 目其他親屬或家屬為適用對象。從立法資料中完全無法得知何以原提案僅限於直系親屬，而非與購屋借款利息扣除額同採「受扶養親屬」之範圍而與免稅額一致，導致適用房屋租金支出扣除額之納稅義務人其處境更加劣勢。同為自住之基本需求，立法者無正當理由對購買房屋及承租房屋之人為差別待遇，造成受納稅義務人扶養非直系親屬雖得減除免稅額及其他項目扣除額，因承租房屋所支付之必要花費卻被評價為應稅所得，嚴重侵害其最低生存保障及居住權。

第三目 房屋修繕相關費用

按所謂「適當住房權」非僅係住房之權利，尚須參酌人性尊嚴而將之解為「安全、和平而尊嚴地居住某處」之權利⁴³⁹，是以住宅法第 1 條即明確將「適宜之住宅」及「享有尊嚴之居住環境」，第 9 條第 1 項第 4 款及第 5 款乃提供修繕住宅貸款利息及簡易修繕住宅費用之補貼，使人民獲得適居之住宅，同法第 40 條要求中央主管機關衡酌社會經濟發展狀況、公共安全及衛生、居住需求等而訂定「基本居住水準」作為住宅政策規劃及補貼之依據⁴⁴⁰。社會救助法第 16 條之 1 第 1 項第 2 款亦提供簡易修繕住宅費用之補貼。是以，維持適居之費用係為達合於人性尊嚴之基本生活程度，屬最低生存保障之範圍。

⁴³⁹ 經濟社會文化權利委員會（1991），第 4 號一般性意見，第 7 段。此外，本號一般性意見進一步於第 8 段闡明，「適當住房」尚應注意「服務、材料、設備和基礎建設之可提供性」以及「適居性」，前者要求合適之房屋必須擁有衛生、安全、舒適和營養必需之之設備，如安全飲用水、烹調、衛生設備、洗滌設備、排水設施等；後者要求適合居住之處所必須確保居住者免於天候威脅、建築尾顯、傳染媒介等。本文係參考法務部之中譯本，詳參：法務部法制司（編），前揭註 220，頁 143-144。

⁴⁴⁰ 內政部 101 年 12 月 28 日台內營字第 1010811800 號令所訂定之「基本居住水準」，其中第 2 點規定：「住宅之基本居住水準，應符合下列規定：（一）居住面積達家戶人口平均每人最小居住樓地板面積之和。（二）具備住宅重要設施設備項目及數量。」第 3 點訂有家戶人口平均每人最小居住樓地板面積，第 4 點訂有住宅重要設施設備項目及數量。依此授權命令之草案說明，其係「以居住空間及居住規模為衡量因子，考慮家庭各成員擁有私有空間（臥室間數）及家庭公共空間（衛浴套數、廚房間數及餐廳間數等）之最低限必要水準……。」



然目前所得稅法卻將所有房屋修繕支出評價為可任意支配之生活花費，而忽視此種支出係維持最低限度生存所需之必要支出。除非房屋之損毀合於所得稅法第17條第1項第2款第2目之4災害損失扣除額之要件，否則修繕縱屬必要支出，亦應計入稅基加以課稅，人民僅得依相關法令向國家請領住宅修繕費用，未合於法定請領對象者則坐視其基本生存必要花費受課稅權侵害。是故，所得稅法17條應參酌前開住宅法及社會救助法等規定，就房屋修繕相關費用（如修繕住宅貸款利息或簡易修繕住宅費用）增訂相關扣除額，以保障人民之生存權及居住權。

第六款 經濟安全及異常負擔

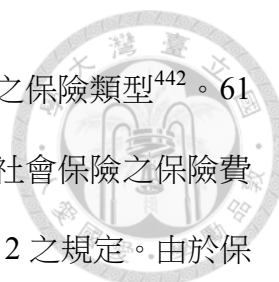
因重大意外或疾病所造成之困頓，國家固然可透過事後救濟之方式予以協助，然人民亦得事前透過商業保險加以防範，並輔以國家所開辦之社會保險，兩者共同構成人民經濟安全之事前預防措施。由於重大意外、疾病、天然災害、人為事件或因故對他人或國家負有龐大之金錢給付義務，必然減損經濟負擔能力，故無論係事前防範之保險費用，或事後發生降低經濟能力之事件，均應納入租稅負擔能力之評價因素。

第一目 保險費用扣除額

就人身保險而言，保險制度係透過團體連帶關係分攤風險，以保險給付所具有之所得替代功能確保自己及家庭之經濟安全，不至於因疾病、意外或其他重大事由致失去生活依靠。憲法第155條前段、憲法增修條文第10條第5項及第8項要求國家實施社會保險制度，使所有人民——尤其經濟弱勢——享有最低限度之經濟安全。故保險費當為基本生存之必要支出，而為生存權之保障範圍⁴⁴¹。

個人所得稅於44年改為綜合所得稅制時，所得稅法第17條之扣除額即已訂

⁴⁴¹ 蔡孟彥，前揭註6，頁17。



有保險費扣除額項目，並區分是否為薪資收入者而異其得減除之保險類型⁴⁴²。61年修正後，形成現行規範之雛形，嗣後歷次修法將陸續開辦之社會保險之保險費用納入其中，而為現行所得稅法第17條第1項第2款第2目之2之規定。由於保險給付係源自保險事故之發生，保險費用係在與團體共同分攤風險，如保險事故所生之支出或損失屬扣除額項目而得減除，如受有保險給付而獲得支出或損失之填補，當不得再行扣除已獲填補之部分，故醫藥及生育費用扣除額與災害損失扣除額皆排除受有保險給付之情形。

就減除對象而言，保險費用扣除額除納稅義務人本人及其配偶外，受扶養親屬僅包含直系親屬，自44年以來迄今即未曾變動，其理由為何並不清楚，如係基於緊密生活關係之原因，則理由並不充分。蓋從最低生存保障及法定扶養義務之角度觀之，保險費用作為生活必要支出，居住國外而投保當地人身保險所生之保險費既得減除⁴⁴³，納稅義務人基於民法義務而對受其扶養之親屬要保所支付之保險費⁴⁴⁴，應當全數准予扣除，不得僅限直系尊親屬或卑親屬⁴⁴⁵。

此外，本項扣除額每人每年24,000之額度⁴⁴⁶，係訂於78年之基準，縱使物價

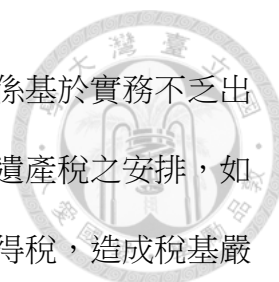
⁴⁴² 44年12月23日修正公布之所得稅法第17條第1項第3款第3目：「保險費：納稅義務人本人、配偶，及直系血親之終身壽險保險費，如為薪資收入者，其傷害、殘廢、生育、死亡、老年、疾病、失業等保險之保險費。」

⁴⁴³ 財政部81年9月17日台財稅第811678252號函：「納稅義務人申報居住國外而受其扶養之直系親屬在當地投保人身保險所支付之保險費，可憑經當地政府核准設立之保險公司出具之保險費收據正本及保險單影本，自其當年度綜合所得總額中列舉扣除。上開收據或保險單應載明保險種類、要保人、被保險人、保費金額及繳費日期等項，且應自行節譯註記，以供稽徵機關查核。」

⁴⁴⁴ 財政部63年1月11日台財稅第30220號函：「納稅義務人為其本人、配偶及其直系親屬要保之人身保險、勞工保險及軍公教保險所支付之保險費，得依所得稅法第17條規定申報扣除。要保人如係營利事業，其以職工為被保險人所付之保險費，准依營利事業所得稅結算申報查核準則第83條規定辦理。如要保人非被保險人本人，而被保險人依所得稅法規定為納稅義務人時，被保險人既未支付保險費，自不得申報扣除。」

⁴⁴⁵ 財政部96年7月5日台財稅字第09604533120號令：「納稅義務人申報之受扶養直系親屬，其全民健康保險費由納稅義務人本人、合併申報之配偶或受扶養親屬繳納者，可依所得稅法第17條第1項第2款第2目之2但書規定申報減除。」弔詭之處在於，此函釋竟採取「家計單位制」之態度，唯獨就納稅義務人申報之受扶養直系親屬之全民健保之保費，縱由非屬本條得減除對象之「受扶養親屬」繳納亦得允許減除，不論該受扶養親屬對受扶養直系親屬有無法定扶養義務。

⁴⁴⁶ 財政部70年6月23日台財稅第35131號函：「納稅義務人以受其扶養之子女為要保人，其本人為被保險人並代繳納保險費，該項保險費用應認屬納稅義務人為其本人所支付之人身保險費用，



水準已經大幅度變動，至今仍維持相同額度。本文推測，可能係基於實務不乏出現藉由帶病投保、躉繳保費以獲得大量人身保險給付此種規避遺產稅之安排，如提高保險費之扣除額額度，將使稅捐規避之效果擴及於個人所得稅，造成稅基嚴重流失。此種顧慮固不無道理，然此係因稽徵機關防杜規避無力而造成之副作用，理應透過立法從根本杜絕，而非一方面放任人民利用法律漏洞為租稅規劃⁴⁴⁷、一方面以實質課稅原則予以調整補稅，他方面又不隨經濟生活之變動調整保險費扣除額⁴⁴⁸。

再者，此項扣除額雖將全民健康保險排除於上限額度，卻未同時排除國民年金，嚴重壓縮人民透過保險制度安排經濟生活之自由。事實上，勞工保險或軍、公、教保險費用均具有相同之問題。況且目前社會保險皆因人口結構改變而相繼面臨破產，改革方向大抵不離調高費率一途；國民年金自 99 年開辦以來亦隨物價波動而逐漸調高保費⁴⁴⁹，以非身心障礙或經濟弱勢之一般國民為例，每月保險費自 2012 年之 726 元，至 2013 及 2014 年調整至 778 元，2015 年及 2016 年為 878 元，至 2017 年即調升至 932 元，六年間調整幅度高達 28.37%，年度保險費增加 2,472 元，占比超過現行額度之一成，遑論未來可能繼續調升。然而，所得稅法第 5 條之 1 並未將保險費扣除額納入指數化調整機制之列，立法者亦未盡其隨時調整之義務使此項扣除額切近實際生活，人民之最低生存保障非但因隱藏性增稅與累

而非為其子女所支付之人身保險費用，雖可依所得稅法第 17 條規定扣除，但關於該納稅義務人為其本人所支付之人身保險費用每年是否超過准予扣除之限額，應將上項以受其扶養子女為要保人所支付之保險費用併入計算。」

⁴⁴⁷ 遺產及贈與稅法第 16 條第 9 款：「左列各款不計入遺產總額：……九、約定於被繼承人死亡時，給付其所指定受益人之壽保險金額、軍、公教人員、勞工或農民保險之保險金額及互助金。」

⁴⁴⁸ 為防止透過躉繳保費規避遺產稅，所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 2 款乃規定：「本條例施行後所訂立受益人與要保人非屬同一人之壽保險及年金保險，受益人受領之保險給付。但死亡給付每一申報戶全年合計數在新臺幣三千萬元以下部分，免予計入。」然將規避所獲得之利益計入基本所得額加以課稅，事實上未根本解決此種規避型態所造成之稅基流失問題，反而係向納稅義務人宣告適當、合法之稅捐規畫為設定 3,000 萬以下之保險給付。

⁴⁴⁹ 依國民年金法第 11 條規定：「本保險之月投保金額，於本法施行第一年，依勞工保險投保薪資分級表第一級定之；第二年起，於中央主計機關發布之消費者物價指數累計成長率達百分之五時，即依該成長率調整之。」



進稅率而受侵害，僵化不變之扣除額基準更使人民之基本生活每下愈況。因此，社會保險費用宜全數列入但書而不計入 24,000 元之額度內⁴⁵⁰。

第二目 災害損失扣除額

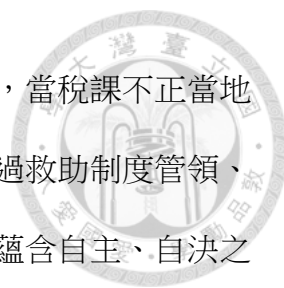
首先引發之質疑為：所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 4 災害損失扣除額究為主觀生存保障抑或客觀營業基礎保障？一般認為，災害損失應於所得淨額加以減除，係為確保個人財產或營業基礎之存續，屬財產權之制度性保障⁴⁵¹，與客觀淨所得原則較為相關。如是，此項扣除額應移列所得稅法第 14 條作為所得總額之減項，蓋第 17 條之理想規範設計為主觀淨所得之生存保障。

此種見解固屬有理，本文亦肯認災害損失屬財產權之保障範圍，損失財產若為營生工具亦屬工作權之範疇；然而，若損失之物為人民生活所必需，應認亦屬生存權之保障範圍。其理由為：釋字第 596 號解釋將強制執行法第 52 條酌留債務人及其共同生活親屬二個月間之生活必需物、第 53 條禁止查封其他為維持生活所必需之財物，以及第 122 條禁止執行之債權等規定，皆係為保障債務人及其共同生活之親屬之生存權所必要，故基於生存所需之資不得受強制執程序之侵害，當屬生存權保障於民事程序法之誠命。此種誠命展現在所得稅法上，即屬「基本生活所需不得課稅」之根本性原則，而為主觀淨所得之核心意旨。

據此，供納稅義務人及其家庭生存所需之財產遭受不可抗力之災害而有所損失，生存權保障即要求此部分必須於所得稅之稅基上予以減除，否則，納稅義務人因災害損失而須重置其維生必需物，如其支出超過免稅額範圍即被評價為應稅之可任意支配花費，毋寧係扼殺納稅義務人及其家庭自天然災害重新自立之機會，而不得不尋求國家之救助。而在累進稅制之下，如未能正確評價龐大災害損失不

⁴⁵⁰ 90 年修法時，修正草案曾研議將勞保及軍公教保險等社會保險移入但書不受額度限制，惟經朝野協商後之條文並未做如此更動。立法院公報處（2000），《立法院公報》，90 卷 1 期，頁 58-59。

⁴⁵¹ 黃士洲，前揭註 366，頁 103；蔡孟彥，前揭註 6，頁 18。



具負擔能力，將使人民之基本生活所需之資受課稅權嚴重侵奪，當稅課不正當地使人民生活水準降至社會救助法之貧窮線下，僅會加劇國家透過救助制度管領、扶助人民之生活。如此，即違背補充性原則而斷傷人性尊嚴所蘊含自主、自決之核心價值。

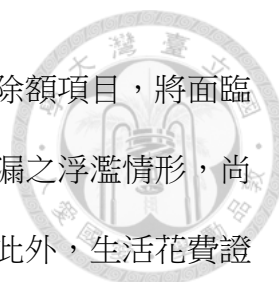
第三目 異常負擔

量能課稅原則之核心意旨為「正確評價經濟負擔能力」，其終極目的於營業基礎上為保障財產權及工作權，於生存保障上係確保人民及其家庭保有維持基本生存所需之資，並促進婚姻與家庭制度之運作不因課稅權而受阻礙。客觀淨所得原則與主觀淨所得原則之區分不在於分別、獨立評價納稅義務人之所得及斟酌個人及其家庭之個別狀況，在個人綜合所得稅之領域，因具備強烈屬人稅之特性，客觀之營業基礎保障在終局均指向個人及其家庭之經濟負擔能力，如未能正確評價，將使個人主觀生存保障可能受到不當侵及，在累進稅制下更係如此，是以如財產交易損失減除、災害損失減除、薪資所得成本費用之定額限制、各類所得成本費用跨類別減除之禁止等（客觀淨額），與個人及其家庭之必要生活支出（主觀淨額）相同，最終均反映於納稅義務人所應擔負之租稅上。營業保障之目的係為生存保障，從憲法第 15 條之規範結構亦得出相同意旨：工作權及財產權之保障係在維護個人之最低生存條件^{452 453}。

因此，綜合所得稅之所得淨額計算結果必須充分、正確反映個人之經濟負擔

⁴⁵² 劉鐵錚，釋字第 434 號解釋不同意見書：「……工作權與財產權統合稱為經濟性基本權，此項基本權若遭侵害，則人民生存權必受威脅。無工作難以經營生活，無財產難以養老防疾。」

⁴⁵³ 劉鐵錚，釋字第 377 號解釋不同意見書：「所得稅法因為國家向人民徵收所得稅之依據，但也部分落實憲法保障人民生存權之理念，其規定納稅義務人於年度所得中享有減除免稅額、標準扣除額、薪資所得特別扣除額等，即為維持人民最低生活之必要措施……。」氏將薪資所得特別扣除額歸類為生存權保障之範疇，可能係基於憲法第 15 條之規範結構。不過一般於討論綜合所得稅之貧窮線時，除免稅額及標準扣除額之總和外，尚有將薪資所得特別扣除額納入其中，三者之總和方屬個人所得稅之基本生活費，例如財政部即採取此種看法。



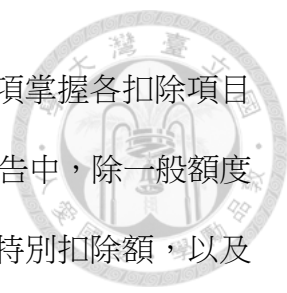
能力。不過，如過於類型化、細緻化各種基本生活開銷成為扣除額項目，將面臨與營利事業所得稅查核準則相同之問題：非但充斥各種規避逃漏之浮濫情形，尚且容易引起爭訟，形同國家就人民之生存所需範圍與民爭利。此外，生活花費證明不易，縱得證明亦對人民負加過重之責任，基本生活費用減除之概括規定僅係徒增徵納雙方之困擾。標準扣除額反而更有利於人民，至少在規範設計上嘗試平衡量能課稅原則與稽徵經濟性，不過單一、齊頭式減除方式難免存在「不等者等之」之先天缺陷。

相較之下，現行所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款扣除額所採取之「列舉減除」模式，又尚嫌過苛，而未能如實、精確評價負擔稅捐之經濟能力，蓋非屬法定項目之支出或不符法定要件，即無法反映於稅基之計算上。例如財產遭竊取，因非屬所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 4 所稱不可抗力之災害⁴⁵⁴，故不得減除⁴⁵⁵。又如民事上之損害賠償，亦無法於所得稅之計算上減除，縱使損害賠償確實降低債務人之經濟給付能力⁴⁵⁶。又例如，因違反行政法義務而受罰鍰之裁處，或違反刑法規定而受罰金之科處，亦無法於所得稅上減除，縱使罰鍰或罰金均屬公法上強制性金錢給付義務。簡言之，現行法定列舉之規範方式，難以涵蓋所有減損給付能力之情況。

⁴⁵⁴ 所得稅法施行細則第 10 條之 1 第 1 項：「本法第十七條第一項第二款第二目之 4 及第三十五條所稱不可抗力之災害，指地震、風災、水災、旱災、蟲災、火災及戰禍等。」

⁴⁵⁵ 財政部 60 年 6 月 30 日台財稅第 34948 號令：「營利事業財物被竊經檢具清單及警察機關證明文件，准先行核實以損失認列一節，係基於營利事業財物在其帳冊上已有記載，如其發生被竊情事，稽徵機關可依據有關證明文件予以查證，故予規定准以損失認列。至個人如有竊盜損失，因所得稅法第 17 條扣除額係以列舉之 6 項為限，竊盜損失不在列舉 6 項範圍之內，自不能准予扣除。」

⁴⁵⁶ 財政部 68 年 2 月 28 日台財稅第 31263 號函：「所得稅法第 17 條第 1 項第 3 款規定得減除之扣除額，以稅捐、捐贈、保險費、醫藥費、災害損失、財產交易損失及薪資特別扣除額（編者註：現行法款目及文字內容已有修正）為限。給付他人之車禍損害賠償非扣除項目，應不得於綜合所得稅結算申報時申報減除。」同部 79 年 5 月 11 日台財稅第 790011571 號函：「納稅義務人因自宅火災波及鄰房，其所給付鄰房所有人之損害賠償費，既經提出調解委員會等有關機關之證明文件，准於申報綜合所得稅時列舉扣除，惟鄰房如亦列報災害損失，應注意查核，以避免重複。」不過此函釋係將納稅義務人給付鄰人之損害賠償視為災害損失一部，而非基於損害賠償減損租稅負擔能力之事實。



從國家財政收入之角度觀之，法定列舉扣除項目，得以逐項掌握各扣除項目所造成之稅收損失，目前依預算法第 29 條所編製之稅式支出報告中，除一般額度之免稅額、標準扣除額、災害損失列舉扣除額、財產交易損失特別扣除額，以及薪資所得特別扣除額外，其餘項目皆編入中央政府機關年度總預算內，綱舉目張地呈現各該項目所造成之財政減損程度⁴⁵⁷。然國家係為人民之所存在，而非以人民為財政收入之來源，量能課稅原則之憲法要求在於正確評價人民之租稅負擔能力，此要求係源於憲法第 15 條生存權、工作權及財產權之保障，國家本不應以「財政減損無法掌握」而以法定列舉、法定限額之方式評價人民之負擔能力，即便類型化與量能課稅原則有所衝突，但前者僅係工具理性、後者為倫理性要求，不應反客為主。因此，以一概括規定允許特殊事由所致之租稅負擔能力之減損，即有其必要性⁴⁵⁸。

德國所得稅法第 33 條及第 33a 條規定，對於列舉或因事實上、法律上或習慣上之因素無法免除其強制給付義務者，且按客觀情況係必要，金額亦屬適當者，准予作為費用扣除，是為異常負擔（*außergewöhnliche Belastungen*）⁴⁵⁹。此規定即以概括規定之方式涵蓋所有事實上減損經濟負擔能力之事宜，即便「必要」、「適當」屬不確定法律概念，然在量能平等負擔之憲法要求下稽徵機關並無多少裁量

⁴⁵⁷ 預算法 29 條：「行政院應試行編製國富統計、綠色國民所得帳及關於稅式支出、移轉性支付之報告。」稅式支出評估作業應注意事項第 2 點：「本注意事項所稱稅式支出，指政府為達成經濟或社會目標，利用免稅額、扣除額、稅額扣抵、免稅項目、稅負遞延或優惠稅率等租稅減免方式，補貼特定對象之措施。」另參 106 年度中央政府總預算之總說明「陸、預算籌編重要相關事項」、「三、國富統計、綠色國民所得帳、移轉性支付及稅式支出報告之編製情形」、「(四) 所得稅稅式支出報告」，將「納稅義務人、配偶及受扶養直系尊親屬年滿 70 歲者，免稅額增加 50%」、「保險費列舉扣除額(不含健保)」、「全民健保保費」、「醫藥及生育費用扣除額」、「購屋借款利息扣除額」、「房屋租金支出列舉扣除額」、「身心障礙特別扣除額」、「教育學費特別扣除額」及「幼兒學前特別扣除額」等與最低生存保障相關之免稅額及扣除額項目列為稅式支出評估之項目。詳參行政院主計總處(2016)，《中華民國 106 年度中央政府總預算案總說明》，頁 105-116。電子版請參照：http://www.dgbas.gov.tw/public/data/dgbas01/106/106Btab/106_陸.PDF（最後瀏覽日期：2017 年 7 月 12 日）。

⁴⁵⁸ 張偉志(2017)，〈所得稅法基本生活費改革之憲法檢討〉，《稅務旬刊》，2365 期，頁 18。

⁴⁵⁹ 陳清秀，前揭註 317，頁 207-208；黃士洲，前揭註 265，頁 277。



空間，法院本對法律概念有終局之解釋權限。異常負擔之重點在於「強制給付義務」係屬不可任意支配、處分之金錢上花費，課稅權不得對此予以忽視，否則對負有此義務之納稅人形同雪上加霜。

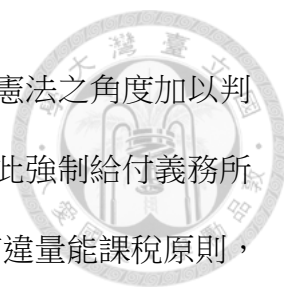
就民事損害賠償之部分，如人民因契約或法律對他人負有損害賠償債務，債權人並非得全然在執行程序上獲得債權之滿足，蓋釋字第 596 號解釋已揭示強制執行法第 52 條、第 53 條及第 122 條之生存權保障意旨，債權人滿足債權應以債務人之最低生存保障為界限。如因違反行政法義務而受罰鍰裁處，行政執行法第 26 條對於公法上金錢給付義務之執行亦準用強制執行法之規定，行政訴訟法第 307 條第 2 項亦規定訴訟終結後之執行程序，視執行機關為法院或行政機關而分別準用強制執行法或行政執行法之規定，因此上開強制執行法之條文於罰鍰處分或確定判決之執行而應予適用。縱使私法債權或公法債權之債務人具備償還能力，如所得稅法對此視而未見非但未正確評價其租稅負擔能力，等同扼殺履行債務之能力甚或意願，而否定其重新自立於社會之地位，此當與人性尊嚴之目標背道而馳⁴⁶⁰。

經刑事裁判所課予行為人之罰金亦為強制給付義務，罰金作為刑罰方式之一而具備非難行為之性質，然刑法之目的在於使行為人達成社會復歸（social rehabilitation），而非隔離於社會，於刑罰執行完畢後應使其回歸社會生活。租稅係

⁴⁶⁰ 相較之下，營利事業則無此問題。所得稅法第 38 條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」財政部新聞稿指出，營利事業受有罰鍰若得列為費用或損失，等同以政府稅收補貼營利事業，將抵銷處罰之效果。營利事業之本質為賺取利潤，而以財務之損益作為判斷標準，縱使其負有社會責任或其他社會任務亦不改變此本質，是以所得稅法第 24 條概括允許營利事業將所有收入、成本、費用、損失、稅捐等計算其所得額，即係根據其本質而在量能課稅原則上掌握其負擔能力。營利事業若違反行政法義務而須受裁罰性不利處分之非難，對其真正有意義之處罰方式當屬營利行為之限制，如財產之減損、營利資格之剝奪或限制、影響商譽之處分等，而罰鍰作為財產減損之裁罰方式之一，須使營利事業真正造成賺取利潤行為之限制方能達成處罰之目的。然而，個人之本質為人性尊嚴，無法與營利事業等量齊觀而不允許個人所受之罰鍰作為所得淨額之減項。財政部 104 年 9 月 15 日新聞稿，

<https://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=137&pid=66994&ap=209&pc=15&k=&nid=137>

（最後瀏覽日期：2017 年 7 月 12 日）



以掌握經濟負擔能力為其特徵，至於是否具備負擔能力當應從憲法之角度加以判斷，納稅義務人如因違反刑法而受罰金之科處，稅法即應考量此強制給付義務所造成之負擔能力減損；如稅法執意「有所得即應課稅」，非僅有違量能課稅原則，尚影響義務人履行罰金之意願，終究使其自暴自棄放棄賺取收入之機會，亦放棄繳納罰金之動力⁴⁶¹，導致稅法鼓勵人民自力營生及刑法確保行為人回歸社會自立之目的雙雙落空⁴⁶²。

第四項 附論：單一費用扣除、稅額扣除法

過去曾有多次以「單一基本生活費用」而簡化免稅額及扣除額制度之芻議⁴⁶³，蓋依過往之申報統計，適用標準扣除額之申報戶占總申報戶之七、八成，且多集中於中低所得階層⁴⁶⁴，欲保障人民之最低生存條件，同時又為避免各方利益團體之角力，以單一額度作為所得稅法基本生活費之減除方式，或為一改革之選項。蓋免稅額及扣除額之項目、減除要件及減除額度為何，實難以獲得徵納雙方之共識，即便最理想之狀態應為容許減除所有基本生活支出，然此人民所負之協力義務亦相對增加許多，且形同向國家暴露其生活方式，國家甚至得透過免稅額及扣除額之修訂以宣示何謂「良善」人民所應有之人性尊嚴生活，例如屢受立委或行政部門提案之文藝費用扣除額，國家得決定何種文藝消費方得減除，進而決定人民應有之文化參與之行為，除非文藝費用扣除額係租稅優惠，否則即可能因此而違背人性尊嚴之自主決定及自我發展性。現行免稅額及扣除額項目即存在此種問

⁴⁶¹ 刑法第 42 條第 1 項規定：「罰金應於裁判確定後二個月內完納。期滿而不完納者，強制執行。其無力完納者，易服勞役。但依其經濟或信用狀況，不能於二個月內完納者，得許期滿後一年內分期繳納。遲延一期不繳或未繳足者，其餘未完納之罰金，強制執行或易服勞役。」同條第 2 項規定：「依前項規定應強制執行者，如已查明確無財產可供執行時，得逕予易服勞役。」

⁴⁶² 以上三段內容係經口試委員黃士洲教授之提點，特此感謝。

⁴⁶³ 財政部曾經研議將綜合所得稅各項扣除額及免稅額化繁為簡，擬定單一之「基本生活費免稅額」，惟並未進一步進入政策實施階段。經濟日報（2007/3/23），〈綜所稅大變革 基本生活費 取代多項扣免額〉，A15 版。

⁴⁶⁴ 劉其昌（2009），〈綜所扣除項目 60 年未修〉，《稅務旬刊》，2071 期，頁 11。

題，釋字第 692 號及第 701 號解釋僅呈現爭議之一隅，醫藥費用尤其如此⁴⁶⁵，況且現行制度容易產生掛一漏萬之情形⁴⁶⁶。納稅者權利保護法第 4 條以單一額度作為基本生活費之減除，某程度而言即係單一生活費制度。不過，立法者亦應較為特別之情形（所謂「通常增加生活需要之特別支出」，如教育、老年、疾病、身心障礙等所生費用⁴⁶⁷）則另外規定相關扣除，例如長期照護或身心障礙，其生活起居即需負擔較一般人為重之費用，或者從「人的角度」來調整，如幼兒、在學等，另外也需考量特殊狀況，如災害損失。

有論者指出，單一扣除額具有累退效果，不符租稅公平，故不建議實施⁴⁶⁸。惟此情形係以「稅基扣除法」為前提，如改為稅額扣除法則無此問題。按生活必要費用之扣除應以「稅額扣除」為規定，否則將造成表面上納稅義務人享有同樣之免稅額或扣除額，但因高低所得者適用不同之邊際稅率，造成在結果上高所得者之減免效果較大，低所得者較小，致生不平等⁴⁶⁹。此外，所得稅採累進稅率制度，稅基上之減除項目隨邊際稅率越高其實際減免稅額越大，稅基扣除法尚存在使高所得者虛報免稅額之可能性，例如列報非共同生活之甥姪或已死亡親屬之免稅額。是以，社會法治國對於最低生存必需之確保，應改採「稅額扣抵法」，以免

⁴⁶⁵ 憲法增修條文第 10 條第 5 項規定：「國家應推行全民健康保險，並促進現代和傳統醫藥之研究發展。」其所謂「傳統醫藥」應係指涉非現代之其他醫學及藥學。桃園地方法院 104 年度簡字第 121 號判決：「本案原告配偶為治癒顏面神經失調必須以針灸療法，其因醫療所生之費用，性質亦屬維持基本生活品質所必需之支出，於計算應稅所得淨額時應予以扣除，不應因其醫療費用付與為上述審核要點排除合法之醫療院、所，而有所差異。」

⁴⁶⁶ 立法委員琳琅滿目之提案的相關整理與說明，可參，劉其昌（2007），〈改綜所免扣額無助貧富差距〉，《稅務旬刊》，2015 期，頁 8-14；劉其昌，前揭註 464，頁 9-15。過多之扣除額項目，各項目中必定會有減除之要件及限制，導致相同之行為（例如治療疾病），因為選擇之場所不同（看會計帳冊合於規定之大醫院/會計帳冊不完備之意願、衛福部列管之醫療院所/民間療法），而在稅法上卻有「生存權保障」（基於生存所必要之支出）及「一般生活消費」（生存以外之其他生活支出）兩種截然不同之評價，縱使其要件或限制目的在使稽徵機關得以方便審核，但亦間接暗示何種方式是「合於稅法規定之良善生活」，而排除其他選擇。如此在根本上即違背補充性原則「保留社會形成空間」之本質。而人民為證明其基本生存所需之支出，規範上過多項目即意味人民於稽徵程序上過重之證明負擔，形同人民必須對其最低生存保障負有證明責任。

⁴⁶⁷ 陳清秀，前揭註 258，頁 33。

⁴⁶⁸ 李顯峰，前揭註 414，頁 147。

⁴⁶⁹ 黃茂榮，前揭註 425，頁 455。



僅於稅基上減除免稅額，在累進稅率上即不利於經濟弱者資⁴⁷⁰。不過有論者從主觀淨所得原則之憲法評價，認生存所必要之費用一開始即應於所得總額中減除，蓋此部分費用不能評價為具負擔能力而不作核課稅捐之基礎，並同時標示個人生存優先於國家義務，從而支持必要費用於稅基上扣除之制度⁴⁷¹。

第五節 小結

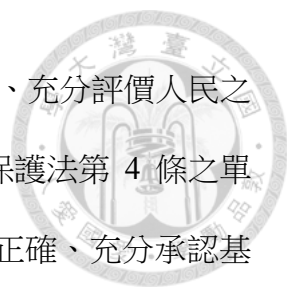
現代稅法之規範目的在於確保人民受憲法保障之基本權利免於課稅高權之侵害，此觀納稅者權利保護法第 1 條第 1 項之規定甚明。個人所得稅與憲法之關聯性又較其他稅目更為緊密，除生存權、工作權、營業自由及財產權外，尚涉及婚姻與家庭制度性保障及基本國策，終極而言，指向人性尊嚴此一憲法核心價值。

量能課稅原則作為稅法之結構性原則，其重點在於掌握人民之經濟負擔能力，除應正確掌握各項收入之成本、費用及損失外，尚應確保人民留有得以維持其本身及其家庭最低限度維生所需之物資，人民應先滿足其家庭所需，若有剩餘始具有負擔稅捐之能力，故主觀淨所得原則應以最低生存保障為其核心。至於最低生存保障之程度，縱然立法者享有一定之形成空間，然基於法秩序之價值一貫性，一旦立法者於社會法領域作成最低限度人性尊嚴生活之價值決定，於稅法即應受其決定所拘束；又基於國家補充性原則，稅法之基本生活程度不應低於社會法之基本生活程度（無論於項目或額度），否則可能造成人民過度倚賴國家之生存照顧義務，扼殺其本於人性尊嚴所享有之自我決定、自我形成及自我實現之動能。

免稅額及扣除額共同構成所得稅法上之基本生活費用，其憲法意義在於確保最低程度之生活條件免受課稅權侵害，故稱之為「課稅禁區」。立法者應切近實際地掌握各種基本生活必要支出，且負有依經濟社會環境變動而隨時調整之義務。

⁴⁷⁰ 葛克昌（2012），〈人性尊嚴、人格發展：賦稅人權之底線〉，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，3 版，頁 46，台北：翰蘆。

⁴⁷¹ Joachim Englisch（著），邱晨（譯），前揭註 333，頁 2-4。



現行所得稅法第 17 條扣除額之規定雖迭經修正，然仍未能正確、充分評價人民之實際所需，過多之要件限制亦易引起適用上爭議；納稅者權利保護法第 4 條之單一額度減除方式卻又過於簡化，與實際所需相差甚遠。如未能正確、充分承認基本生活費用，將損及量能平等負擔，乃至於生存權保障及婚姻與家庭制度性保障。如何取單一減除與列舉減除之優點，而設計出更合於實際基本生活所需之制度，且徵納雙方皆無須負擔過重之調查及證明責任，應是綜合所得稅改革方向之一。



第四章 所得稅法上最低生存保障之司法實踐

稅法體系背後所蘊含之龐大課稅權力以及所課予人民之義務與負擔，係對人民自由權利構成干預之來源，尤其社會法治國尚要求國家履行社會秩序之介入與調整義務，故現代租稅國家均應強化其司法審查之權限，以免課稅權不當擴張。

第一節 租稅國家司法者之任務

按司法者之任務在於確保國家行為之合法性，而作為國家司法後盾之違憲審查機構之有無更是判別一國是否為民主法治國家之重要指標。我國之違憲審查制度由司法院大法官為之，此觀憲法第 78 條規定：「司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權。」以及憲法第 79 條第 2 項規定解釋憲法之事項由大法官執掌等規定即可知。司法院對憲法所為之解釋，具有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理有關事項，應依解釋意旨為之，為釋字第 185 號解釋所明確揭示，其目的在於確保整體法秩序契合憲法之意旨⁴⁷²。惟憲法秩序並非僅需大法官即足以維護，尚需經各級法院法官將憲法之基本價值落實於個案中，方可能實現⁴⁷³。

由於稅法為無對待給付之公法上金錢給付，具有強制性，故須受嚴格平等原

⁴⁷² 釋字第 601 號解釋理由書：「大法官憲法解釋之目的，在於確保民主憲政國家憲法之最高法規地位，就人民基本權利保障及自由民主憲政秩序等憲法基本價值之維護，作成有拘束力之司法判斷。」釋字第 445 號解釋理由書：「人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有抵觸憲法之疑義者，得依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定聲請解釋。大法官依此規定所為解釋，固以該確定終局裁判所適用之法律或命令為標的，就人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利有無遭受不法侵害為審理對象。惟人民聲請憲法解釋之制度，除為保障當事人之基本權利外，亦有闡明憲法真義以維護憲政秩序之目的，故其解釋範圍自得及於該具體事件相關聯且必要之法條內容有無抵觸憲法情事而為審理。」大法官於釋字第 445 號解釋即基於其維護憲法秩序之權限及職責，認其違憲審查之標的並不以人民所聲請之標的為限，尚及於與各該事件相關聯且必要之法規範。

⁴⁷³ 釋字第 601 號解釋理由書：「法官依據法律獨立審判，憲法第八十條定有明文。惟憲法之效力既高於法律，法官有優先遵守之義務，因此法官於個案審判中，應對所擬適用之法律為合乎憲法意旨之解釋，以期法律之適用能符合整體憲法基本價值，並得進而審查該法律之合憲性，一旦形成該法律違憲之確信，依司法院大法官審理案件法第五條第二項及本院釋字第三七一號、第五七二號、第五九〇號解釋意旨，各級法院得以之為先決問題裁定停止訴訟程序，聲請大法官解釋。俟大法官就該先決問題作成有拘束力之憲法上判斷後，審理原因案件之法院始得以之作為裁判基礎，續行個案之審理程序。」

則之拘束，而不能僅以立法者經過權衡即已足⁴⁷⁴，如於稅法承認過大之立法裁量權，將使平等原則之矯正功能受到侵害，亦失去稅法接受違憲審查之可能⁴⁷⁵。因此此在違憲審查基準之選定上，大法官除應正面肯認量能課稅原則外，亦應明確表示各該稅法規範究涉及何種基本權利，且對於各項權利之內涵及作用均應詳加闡述，如此方符合憲法對違憲審查機關所賦予之責任。

早期大法官多以形式之租稅法律主義作為審查基準，後釋字第 565 號解釋肯認量能課稅之平等原則，但該號解釋既未實際運用該原則，亦未發展出具體衡量基準⁴⁷⁶。其後之稅法案件時而採租稅法律主義、時而採平等原則，然無論係採形式或實質之審查基準⁴⁷⁷，皆存在一現象：司法者對於立法形成空間之尊重⁴⁷⁸。此種審查上之自我退守及自我束縛，復加上對於量能課稅原則之漠視，縱使稅法案件前仆後繼地進入憲法法院並獲得解釋，惟人民並未獲得真正之救濟結果，稅法對於基本權利之不當干預及侵害亦未停歇。縱使有納稅者權利保護法此種高度宣示意義之立法，於司法違憲審查持續採取保守之態度下，實難期待人民之權利得以獲得終局保障。

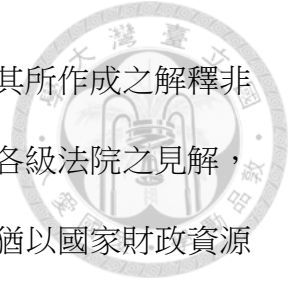
⁴⁷⁴ 葛克昌，前揭註 116，頁 75。

⁴⁷⁵ 葛克昌，前揭註 116，頁 77。

⁴⁷⁶ 同前註。

⁴⁷⁷ 關於司法院大法官於稅法案件所採違憲審查基準之討論，詳參：第三章、第二節、第一項、第二款之內容。

⁴⁷⁸ 以租稅法律主義作為審查基準而尊重立法裁量，如釋字第 369 號解釋之理由書所示：「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要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。至法律所定之內容於合理範圍內，為立法裁量事項，前經本院釋字第二一七號、第三一五號及第三六七號解釋說明其意旨。」以平等原則為審查基準而同時承認立法形成空間者，可參照釋字第 647 號解釋理由書：「遺產及贈與稅法第二十條第一項第六款規定，配偶相互贈與之財產不計入贈與總額，乃係對有法律上婚姻關係之配偶間相互贈與，免徵贈與稅之規定，雖以法律上婚姻關係存在與否為分類標準，惟因屬免徵贈與稅之差別待遇，且考量贈與稅之課徵，涉及國家財政資源之分配，與公共利益之維護及國家政策之推動緊密相關，立法機關就其內容之形成本即享有較大之裁量空間，是倘系爭規定所追求之目的正當，且分類標準與差別待遇之手段與目的間具有合理關聯，即符合平等原則之要求。」以及釋字第 648 號解釋理由書：「憲法第七條規定，人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，乃係保障人民在法律上地位之實質平等。行政機關在財稅經濟領域方面，於法律授權範圍內，以法規命令於一定條件下採取差別待遇措施，如其規定目的正當，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成，具有合理之關聯性，其選擇即非恣意，而與平等原則無違。」



就涉及綜合所得稅之案件，違憲審查機關必須嚴正看待：其所作成之解釋非僅具有拘束全國各機關之效力，其見解之權威性亦將深刻影響各級法院之見解，如其對所得稅法之最低生存保障未能清楚認知或未加以闡明，猶以國家財政資源分配權限為由棄守人民課稅禁區之憲法地位，甚至對於涉及生存保障之免稅額及扣除額之性質有所誤解，法官即不得受拘束，違憲審查機關之意見將成為行政法院之穩定見解；縱使下級法院作成合乎客觀憲法意旨之判決，如不符大法官解釋，亦將可能受到上級法院廢棄。

如司法院大法官所作成之解釋曖昧不明或有所誤解，各級法院之法官亦應本於憲法之基本價值及稅法之規範意旨，於個案中作成合憲之裁判，蓋各級法院受大法官解釋之拘束，其真義為國家公權力當應遵守憲法意旨，而大法官基於憲法所賦予之權限而得闡釋憲法意旨，各級法院法官係依據客觀之法規範獨立審判，憲法作為最高規範故當為審判依據。詳言之，司法院大法官雖具有解釋憲法之權限且其見解具有法律拘束力，然由於解釋文及解釋理由之通過係採決議制（司法院大法官審理案件法第 14 條、司法院大法官審理案件法施行細則第 16 條及第 17 條參照），當大法官對於特定案件產生明顯之意見分歧，尤其於艱難案件（hard case），並非謂勝出之一方即屬合於憲法秩序之正義，憲法價值絕非多數決下之產物。司法院大法官仍可能作成錯誤、偏離憲法秩序正義之解釋，否則即不會透過「補充解釋」變更過去之錯誤、不合時宜見解。各級法院法官於面對錯誤之權威性解釋時，不應落入「司法實證主義」之窠臼，而必須仔細推敲當下之憲法真意，並斟酌個案中之各種利益，以得出法之確信審理個案。例如，在稅法領域中，釋字第 415 號解釋將所得稅法之扶養親屬免稅額錯誤認定為國家恩賜之租稅優惠，各級法院法官即不應受前開錯誤見解之影響，而應從憲法第 15 條生存權及量能課稅原則之基本價值出發，重新認定扶養親屬免稅額之性質並據以為裁判之基礎。



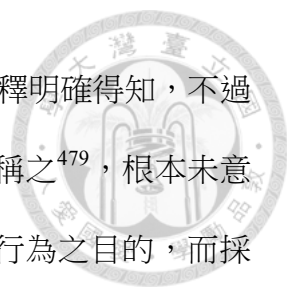
第二節 司法院大法官相關解釋

第一項 司法院大法官釋字第 415 號解釋

釋字第 415 號解釋之重點如下，一為大法官所運用之違憲審查基準為租稅法律主義，所得稅法施行細則第 21 條之 2 限縮所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 4 目之適用，已構成「免稅額」之租稅構成要件之增減；二為所得稅法綜合所得稅之扶養親屬免稅額之規定，其規範目的係在使納稅義務人對特定親屬或家屬善盡其法定扶養義務，亦為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠；三為所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 4 目之家長家屬關係之認定，應與民法相同，民法上之「家」既採實質要件主義，亦即以「永久共同生活為目的而同居一家」為其認定標準，非必以登記同一戶籍者為限，故所得稅法施行細則第 21 條之 2 以「應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍」為唯一之認定標準即限縮所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 4 目之適用，違反租稅法律主義；四為納稅義務人列報確受其扶養且共同生活之親屬或家屬之免稅額，應由其舉證證明。

本號解釋正確掌握所得稅法扶養親屬免稅額之意旨在於民法上之法定扶養義務，且在家長與家屬關係之認定上應採民法之實質要件主義，此亦為稅法承接民法扶養制度應予注意之處。不過大法官於此即點到為止，而未進一步探究所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款各目之扶養親屬範圍與民法扶養範圍之關係，或許係因聲請人之聲請標的僅為所得稅法施行細則第 21 條之 2。

釋字第 415 號解釋最大之癥結為：對於免稅額規範目的之釐清並未引導對於免稅額性質之正確理解。民法之扶養義務既為納稅義務人無法任意選擇與否之支出，此花費必然降低其經濟上之給付能力，且民法扶養義務應優先於稅法之納稅義務，故此部分應不具備租稅負擔能力。然大法官卻認此種使納稅義務人盡法定



扶養義務之免稅額係屬「租稅優惠」，其真義或許無法從本號解釋明確得知，不過從歷來解釋以觀，大法官就「租稅減免事項」一律以「優惠」稱之⁴⁷⁹，根本未意識到學說對於租稅優惠有其嚴格定義，亦即基於管制誘導特定行為之目的，而採取違反、犧牲量能課稅原則之租稅上減免措施。釋字第 415 號解釋用詞上之不精確，至釋字第 565 號解釋稍加釐清租稅優惠係基於公共利益所為之例外或特別規定，而非著眼於實質負稅能力之後，卻因此將錯就錯：原先「優惠」一詞係指稱「免稅額」為「租稅減免措施」而有租稅法律主義之適用；在釋字第 565 號解釋後，「免稅額」卻變成基於特定公益目的所給予之「例外或特別措施」之「租稅特權」。大法官於其後所為之解釋非但未加以導正，反而將釋字 415 號解釋之「用語」以及釋字第 565 號解釋之「意涵」加以結合，縱使生存權保障於綜合所得稅減免措施之地位受大法官稍加注意，然仍未改變此一充滿誤會之論證發展。

至於扶養親屬免稅額之舉證責任由納稅義務人負擔，毋寧係源自於行政訴訟實務長期以來之見解，亦即透過行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條前段之規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」租稅減免事項既為有利於納稅義務人，事實存否即應由其負舉證責任。儘管本文之關懷重心為所得稅法之最低生存保障，然而卻不得不注意到：行政訴訟舉證責任分配為影響納稅義務人勝敗之關鍵，錯誤之分配將使納稅義務人承擔過多之證明成本，而導致敗訴。於免稅額及扣除額之爭訟上，納稅義務人因舉證責任敗訴，形同法院認可國家得就納稅義務人及其家庭基本生活之必要支出部分加以課稅。惟稽徵

⁴⁷⁹ 釋字第 210 號解釋首先將「減免租稅」劃定租稅法律主義之範圍：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。」釋字第 367 號解釋後則一律以「優惠」指稱所有租稅減免規定：「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、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義，業經本院釋字第二一七號及第二一〇號著有解釋。」釋字第 369 號解釋亦同：「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要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。」



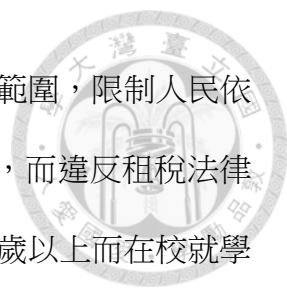
機關本應就所得額負舉證責任，其範圍當包括所得額之所有構成要件，亦即收入、成本、費用、損失及扣除額與免稅額，納稅義務人於此僅負協力義務，如進入訴訟程序，相關構成要件之事實於法院職權調查後仍陷於真偽不明，當應由稽徵機關承受不利益。

就審查基準之部分，早期大法官習於以租稅法律主義作為稅法案件之違憲審查基準已飽受學說批評，蓋此種形式審查並不足以保障納稅義務人之基本權利，而課稅權作為大規模干預人民權利之國家強制力，形式審查並無助於解決多數稅法爭議。本號解釋涉及扶養親屬免稅額，在基本權利上涉及納稅義務人之財產權（其不可處分之所得是否具備負稅能力）、受扶養親屬之生存權（其自納稅義務人受領之扶養費用為其基本生活所需）以及婚姻與家庭制度性保障（稅法應承認基於民法扶養義務所為之支出，方能確保婚姻家庭制度於稅法領域不受不利益），不過大法官均未加以提及。形式審查之另一意涵為大法官承認廣泛之立法裁量空間，是以租稅法律主義為司法者尊重立法者之表現形式，釋字第 369 號解釋對此已表露無遺。

此號解釋作成後，即一概為行政法院裁判所援用，致使法官於審理案件時，常將所得稅法免稅額定性為租稅優惠措施，即便嗣後相關解釋如釋字第 692 號、第 701 號解釋陸續作成，釋字第 415 號解釋依舊於行政法院對免稅額之判斷上有著不可取代之關鍵性地位，甚至產生「免稅額為最低生存保障、亦為租稅優惠措施」此種邏輯混亂與價值矛盾之奇特見解。

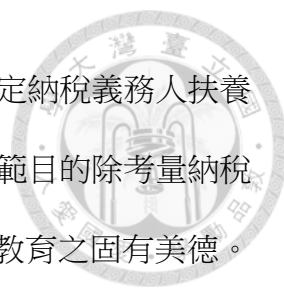
第二項 司法院大法官釋字第 692 號解釋

釋字第 692 號解釋所呈現之重點如下：一為大法官以租稅法律主義為審查基準，認財政部 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函係屬對所得稅法第 17 條



第 1 項第 1 款第 2 目規定所為之解釋函令，已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，而違反租稅法律主義；二為所得稅法第 17 條規定納稅義務人扶養之子女滿 20 歲以上而在校就學者得減除扶養親屬免稅額，其規範意旨係在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，故前往大陸地區求學之情形，倘確有就學之事實，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而具有正式學籍，如其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生，即符合所得稅法在校就學之要件；三為主管機關財政部以教育部所認可之大陸地區學校學歷之標準，對所得稅法在校就學之要件限縮解釋，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，故違反租稅法律主義。

相較於釋字第 415 號解釋，本號解釋更進一步觀察到扶養親屬免稅額之意旨係立法者考量納稅義務人因法定扶養所增加之支出，將減損其負擔租稅之經濟能力。儘管此種論述已實質上表明量能課稅原則之內涵，大法官卻未就此延續釋字第 565 號解釋所揭示之量能平等負擔原則，遑論闡明所得稅之客觀及主觀淨所得原則。或許因本案所採取之審查模式係形式之租稅法律主義，本號解釋除未提及量能課稅原則外，所涉及之基本權利類型亦未見明朗。而租稅法律主義與量能課稅原則何以產生關聯，應係承自釋字第 597 號解釋，認規範納稅義務之法律內容「應符合量能課稅及公平原則。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無違背。」本號解釋所涉標的即屬主管機關基於職權而對法律所為之闡釋，故大法官乃順理成章地操作租稅法律主義。



此外，大法官認為所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目規定納稅義務人扶養之子女滿 20 歲以上而在校就學者得減除扶養親屬免稅額，其規範目的除考量納稅義務人因扶養支出而減少負稅能力外，尚有維護我國重視子女教育之固有美德。不過，如從扶養親屬免稅額之觀點以及所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目之規範結構以觀，立法者所考量者應係納稅義務人基於法定扶養義務所為之支出不得加以課稅，年滿 20 歲以上之子女如因特定事由致不能維持生活而無謀生能力即享有民法第 1117 條第 1 項之受扶養權利，「在校就學」僅係無謀生能力之事由之一而已⁴⁸⁰，而由所得稅法加以例示。對於受扶養之子女而言，其受領之扶養利益即為其基本生活所需之資，凡確有就學之事實致無謀生能力，即有受扶養之權利，此為其最低生存保障之範圍，如僅因就讀之大陸地區學校學歷未受教育部認可而不予承認其基本所需非課稅所得，未免侵犯憲法第 15 條之生存權⁴⁸¹。然無論如何，扶養親屬免稅額均與重視教育之美德並無關聯⁴⁸²，即便教育學費特別扣除額亦與憲法應保障重視教育之道德價值無涉，而屬人民之基本生存所需⁴⁸³。

第三項 司法院大法官釋字第 694 號解釋

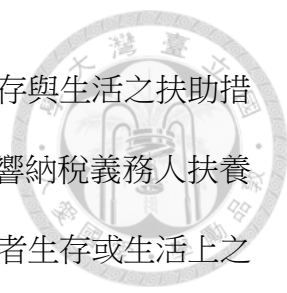
釋字第 694 號解釋之重點如下：一為大法官以平等原則之審查模式對所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目「其他親屬或家屬」之「未滿 20 歲或滿 60 歲以上」年齡限制加以審查；二為大法官認扶養親屬免稅額與憲法第 15 條生存權保障以及

⁴⁸⁰ 最高法院 56 年台上字第 795 號判例：「民法第一千零八十四條，乃規定父母對於未成年子女之保護及教養義務，與同法第一千一百十四條第一款所定，直系血親相互間之扶養義務者不同，後者凡不能維持生活而無謀生能力時，皆有受扶養之權利，並不以未成年為限。又所謂謀生能力並不專指無工作能力者而言，雖有工作能力而不能期待其工作，或因社會經濟情形失業，雖已盡相當之能事，仍不能覓得職業者，亦非無受扶養之權利，故成年之在學學生，未必即喪失其受扶養之權利。」

⁴⁸¹ 黃茂榮（2011），司法院大法官釋字第 692 號協同意見書。

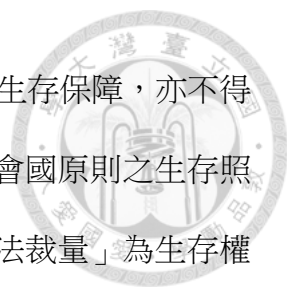
⁴⁸² 羅昌發大法官於本號意見書似乎認為，多數大法官誤將「常理」當作「立法意旨」，蓋無論從法律本身或立法文件所載之立法理由，均未能得出「維護我國重視子女教育之固有美德」此種規範意旨。羅昌發（2011），司法院大法官釋字第 692 號協同意見書。

⁴⁸³ 詳參：第三章、第四節、第三項、第四款、第二目。



第 155 條後段國家對弱勢者之救濟扶助有關，且為保障人民生存與生活之扶助措施多端之其中之一環；三為對無謀生能力者之年齡限制，將影響納稅義務人扶養滿 20 歲而未滿 60 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，故應採較嚴格之審查密度；四為無謀生能力而有受扶養之需要者，不因其年齡滿 20 歲及未滿 60 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，不因無謀生能力者之年齡而有所差異，系爭限制尚且無法達成鼓勵國人孝親、課稅公平及提昇稅務行政效率等以年齡作為分類標準之目的。

本號解釋首度將扶養親屬免稅額與憲法第 15 條生存權保障加以連結，於稅法史上堪稱一大里程碑，不過卻也因此留下諸多問題並引起爭議，從本號解釋多位大法官見解上之爭鋒相對即可知。儘管釋字第 415 號解釋已指出扶養親屬免稅額之重點在於法定扶養義務，釋字第 692 號解釋揭示此種法定支出將降低納稅義務人之租稅負擔能力，然本號解釋卻未繼續依循此量能課稅之主觀淨所得原則之論證脈絡，至多僅提及扶養義務所造成之財務負擔不因受扶養親屬之年齡而有差異，然此已屬平等原則之論證方式。反而以憲法第 15 條及第 155 條後段為基礎，將扶養親屬免稅額推向國家應予履行之任務，而非人民得據以主張並防禦課稅權侵擾之權利。從我國釋憲實務所展開之釋義學觀察，生存權於經濟生活上係屬給付性之社會權，其主要功能係課予國家生存照顧之義務，因此與經濟上生存權相關之釋憲案件，大多與社會福利措施有關。一方面，本號解釋繼承此種論理，將扶養親屬免稅額解為生存照顧之措施之一，事實上更加正當化釋字第 415 號解釋將免稅額定性為租稅優惠之錯誤見解，而不欲加以指正或闡明見解變更。此種解釋方向係因我國生存權釋義學長期以來皆建立於社會權之探討上，並與社會國原則之生存照顧義務加以結合，使生存權在性質上雖為主觀公權利，但在功能上卻與客

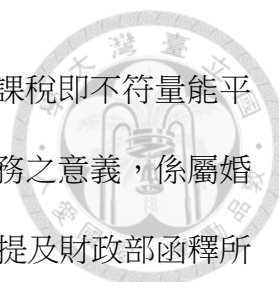


觀法規範無異⁴⁸⁴；即便釋字第 694 號解釋涉及消極防禦面向之生存保障，亦不得面臨權利功能客觀化之命運。另一方面，在違憲審查上，社會國原則之生存照顧應如何履行，司法者經常尊重政策部門之形成空間，故「立法裁量」為生存權保障及生存照顧義務之相關案件中隱而未顯之關鍵性要素。更有甚者，如大法官對於稅法案件本存在「財稅經濟領域」、「涉及國家財政資源分配」之預設前提，無論案件所涉解釋標的、基本權利類型為何，政策部門之裁量空間自然為作成解釋之後設思考。而平等原則作為生存照顧裁量空間之界限，本號解釋當亦以此審查基準進行操作，大法官非但再次喪失闡明量能課稅原則及主觀淨所得原則之機會，尚且偏離於正途而更加深綜合所得稅免稅額之租稅優惠及立法裁量之色彩。

唯有先認識生存權之內涵為經濟生活之最低生存保障，且具有消極防禦功能，方能正確定性免稅額為防禦國家課稅權干預之禁區。本號解釋認所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目之年齡限制可能影響納稅義務人履行扶養之意願，進而影響受扶養親屬之生存或生活上之維持，似乎認扶養親屬免稅額係「間接」與生存權保障有關，無論從平等原則審查模式之採取以及將生存權作為提高審查密度之用，或大法官意見書當中⁴⁸⁵，皆可支持此種間接關聯性。然無論係納稅義務人本人之免稅額，抑或受扶養親屬之免稅額，皆為最低生存保障之直接體現，蓋誠如前述，受扶養親屬受領納稅義務人基於扶養義務所給付之經濟上利益，本為淨資產增加說下之所得，然因負有社會義務之所得僅限於透過市場機制所取得者，故此部分經濟利益屬非稅所得，其意義在於人民應先滿足自我生存之基本需求，方對國家負有公法上金錢給付義務，租稅義務如是，其他社會保險如全民健康保險或國民年金保險之保費繳納義務亦如是。不過扶養親屬免稅額係由納稅義務人申報認列，

⁴⁸⁴ 關於憲法第 15 條生存權主觀權利客觀化之討論，詳參：第二章、第二節、第二項、第五款。

⁴⁸⁵ 蘇永欽（2011），司法院大法官釋字第 694 號解釋協同意見書；林錫堯（2011），司法院大法官釋字第 694 號解釋協同意見書；陳新民（2011），司法院大法官釋字第 694 號解釋協同意見書。

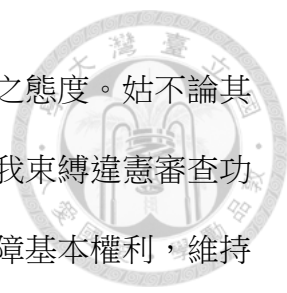


因此最直接之影響當為其扶養義務支出不具有可稅性，如加以課稅即不符量能平等負擔；此外，扶養親屬免稅額尚展現家庭義務優先於國家義務之意義，係屬婚姻與家庭制度性保障所涵蓋。由此觀之，釋字第 694 號解釋所提及財政部函釋所示系爭年齡限制所欲達成之目的——鼓勵國人孝親、課稅公平、徵起適足稅收及提昇稅務行政效率⁴⁸⁶，毋寧係「為了找理由而找理由」之牽強附會說帖——扶養未滿 20 歲之其他親屬或家屬與鼓勵孝親有何關聯？年齡限制之規定如何比未設年齡限制符合課稅公平？避免稅收損失及考量稽徵經濟儘管均不足以構成其規範目的，更毫無憲法上之正當性，但至少比前二者更容易使人相信此等理由方為主管機關所真正在乎者。

於稅法案件適用平等原則之審查模式，於審查密度上易因涉及財稅經濟領域而傾向採合理關聯之低標審查，如釋字第 647 號解釋，承認寬泛之立法裁量空間；本件係因涉及生存權尚提高至手段目的實質關聯之中標審查。然稅法是否適宜採取一般之平等原則違憲審查模型？實不無疑問。量能課稅原則之憲法依據儘管包括憲法第 7 條，甚至係從平等原則為基礎，然此並不意味在審查模式上必須亦應採一般之平等原則審查模式，蓋租稅義務尚涉及其他諸多基本權利及憲法價值，宜視各該案件所涉之權利類型而異其審查方式，此當待有志之士發展出合於我國憲法脈絡之稅法違憲審查模式。

最後應提及者為，有大法官以體系正義為由而認本號解釋應延續釋字第 415

⁴⁸⁶ 依蘇永欽大法官於本號解釋之協同意見書所示，財政部 100 年 11 月 21 日台財稅字第 10004134920 號函係主管機關回覆司法院對於所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目年齡限制規範目的之函詢，略以：「已符合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為條件，係基於所得稅法第十七條免稅額、寬減額（按：扶養親屬免稅額）之規定，旨在衡量不同家戶之納稅能力，並適度考量納稅義務人對特定親屬或家屬盡其扶養義務之一般情形（如扶養未成年人親屬或家屬至其成年，或其滿六十歲無謀生能力須受扶養）。然納稅義務人與上開列舉之四類親屬，其親屬關係之親疏、扶養義務之順序與其共同生活之必要性，本即有別，無論從社會倫理民情及民法第一千一百十四條規定親屬互負扶養義務順序觀之，扶養義務與扶養者及受扶養者間之親疏關係，存有相當程度之關聯。故從鼓勵國人孝親、課稅公平、徵起適足稅收及稅務行政效率等層面考量，須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。」蘇永欽（2011），司法院大法官釋字第 694 號解釋協同意見書。



號解釋之立場⁴⁸⁷，此無疑展現其昧於正確認識免稅額憲法意義之態度。姑不論其對於體系正義概念之掌握是否有誤甚或濫用，無疑係司法者自我束縛違憲審查功能，亦不勇於承擔實質法治國賦予司法者之重要任務：積極保障基本權利，維持社會正義。此種對立法裁量權為實質審查的棄守，將使稅法體系如同從清淨空氣劣化為致命汙染物一般，廣泛而深刻地滲入人民受憲法保障之各種自由權利，以及本於此權利所享有之人格發展生活，法治國之品質亦隨同一點一滴流失。此種情形於經濟目的之租稅優惠及綜合所得稅免稅額之案件最為嚴重，蓋兩者原本均應以較嚴格之標準為違憲審查。

第四項 司法院大法官釋字第 701 號解釋

釋字第 701 號解釋之重點如下：一為以平等原則審查所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 前段「以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限」之規定，對於因身心失能無力自理生活而須長期照護者所須支付之醫藥費，仍以付與上開醫療院所為限，始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費，卻不得申報列舉扣除，是否為具合理正當性之差別待遇；二為大法官認醫藥費用扣除額與憲法第 15 條生存權保障以及第 155 條後段國家對弱勢者之救濟扶助有關，且為保障人民生存與生活之扶助措施多端之其中之一環，係屬租稅優惠，而受長期照護者因醫療所生之費用，其性質屬維持生存所必需之支出，於計算應稅所得淨額時應予以扣除，不應因其醫療費用付與上開醫療院所以外之其他合法醫療院所而有所差異；三為受長期照護者所支付之醫藥費如係因付與其他合法醫療院所就醫所支之醫藥費致無法列舉扣除，將影響受長期照護者生存權受憲法平等保障之意旨；四為長期照護所生之費用是否屬醫藥費支出，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審

⁴⁸⁷ 陳新民（2011），司法院大法官釋字第 694 號解釋協同意見書。



核，以免規避稅負，不致增加過多行政稽徵成本，而系爭規定所為之差別待遇對避免浮濫或淪為規避稅負達成之效果尚非顯著，卻對受長期照護者之生存權形成重大不利之影響，有違憲法保障生存權之意旨。

綜合所得稅之減除項目中，不僅免稅額與憲法第 15 條生存權保障有關，扣除額項目亦可能牽涉生存權保障——此為本號解釋所建立之里程碑，確立綜合所得稅扣除額具有課稅禁區之憲法意義。不過，釋字第 701 號解釋仍係延續釋字第 694 號解釋之論證基礎，亦即憲法第 15 條與第 155 條後段之搭配組合，作為稅法最低生存保障之憲法依據。從主觀公權利之角度觀之，如前一再所述，基本國策固然可充實生存權之內涵，卻同時削弱生存權之權利色彩，當大法官於釋字第 694 號解釋所闡釋之生存權已呈現功能客觀化之結果，於本號解釋則更加強、確立此種趨勢。又當大法官將本號解釋之解釋方向帶往國家生存照顧，自然會更傾向以平等原則作為違憲審查基準，蓋以平等原則進行審查，不但可以使憲法第 15 條生存權發揮功能（提高審查密度）而不致淪於花瓶，亦能達到宣告法律違憲之目的，更能兼顧尊重政策部門之形成空間——大法官仍可以宣稱其對於財稅經濟領域之尊重，僅因涉及生存權而調整審查密度，但不至於嚴重干預立法者之政策裁量權限。其次，本號解釋雖未直接肯認健康權之憲法地位，不過以「無正當理由差別待遇」而認定所得稅法醫藥費用之減除限制有違生存權保障，事實上已提供健康權得以被承認為我國憲法上權利之空間。由於醫藥費用扣除額易引起行政爭訟，面對未來老年化社會日益複雜之醫療照護問題，或許生存權本身對於此爭議已幾近乘載不足，如能正面承認健康權作為憲法上基本權利並開展其特有之權利內涵及功能，或為解決問題之正途。再從客觀法規範或國家生存照顧義務之角度觀察，醫藥費用扣除額不僅屬憲法第 155 條後段國家對弱勢者之救濟扶助有關，憲法第 157 條公共衛生醫療制度之建立、憲法增修條文第 10 條第 5 項全民健康保險之推



行及第 8 項醫療保健之重視等規定毋寧更能闡明醫藥費用扣除額之規範意義，惟釋字第 701 號解釋均未予提及。

本號解釋另一重要里程碑在於不得以稽徵經濟為由，於醫藥費用之扣除差別待遇。人民為國家存在之目的，而非財政收入之稅源，縱使稽徵行政為大量行政，亦不得作為差別待遇之正當理由，更不得據此限制人民減除維持生存之必要費用。

然而，當本號解釋將醫藥費用扣除額定性為租稅優惠，或以租稅優惠稱呼扣除額，雖然係延續著國家生存扶助措施之論理脈絡，卻也產生邏輯及價值上之矛盾——醫藥費用於稅基上之減除為國家給予人民之恩賜、特權，同時為人民憲法第 15 條生存權之展現。此種論證僅有在一種情形才能保持邏輯及價值之一貫性：憲法第 15 條生存權並非人民得據以主張之主觀權利，而係拘束國家應為扶助措施之客觀規範。倘大法官確實認為生存權在功能上應予客觀化，並認為我國釋憲實務一直朝向此目標而建構生存權釋義學，釋字第 701 號解釋將醫藥費用扣除額同時解為「租稅優惠」與「生存權」之結果，則無須感到意外。不過，以上之論證結果，係完全建立於「憲法第 15 條經濟生存保障不具有消極防禦面向」之前提上；唯有肯認經濟生存保障之自由權，方能強化憲法第 15 條生存權之主觀權利功能。

於釋字第 701 號解釋公布後，主管機關雖作成函釋容許「因身心失能無力自理生活而須長期照護」而付予「其他合法醫療院、所之醫藥費」得列為醫藥費用扣除額⁴⁸⁸，然長期照護所生費用並非均與醫療措施有關，例如賦予合法醫療院、所之護理費、住房費、伙食費、管理費、照護人員費用等費用，甚至本號解釋所

⁴⁸⁸ 財政部 101 年 11 月 7 日台財稅字第 10100176690 號令：「自中華民國 101 年 7 月 6 日起，綜合所得稅納稅義務人本人、配偶或受扶養親屬，因身心失能無力自理生活而須長期照護（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床等），所付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所或其他合法醫療院、所之醫藥費，得依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 規定列舉扣除。」



涉之居家照護費用均屬受照護者生存所必要，然主管機關仍嚴格限定依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 所列報之費用必須具備嚴格意義之醫療性質⁴⁸⁹。就本號解釋原因案件所涉之長期照顧情形，仍不足以獲得實質之生存保障。因此，增訂「長期照顧費用扣除額」當有其必要性⁴⁹⁰。

第三節 立法裁量違憲審查之困境與突破

鑑於我國憲法法院隱隱約約持續存在一種迷思：租稅為立法者之自由裁量空間，故司法院大法官往往以形式法治國家之違憲審查方式檢視稅法，縱使以實質法治國原則之平等原則作為違憲審查基準，亦難以掩飾其於財稅經濟領域之寬泛態度。而確立生存權之最低生存保障其消極防禦功能，主要即係期望藉此使司法者在與基本生存相關之免稅額及扣除額之案件中，具備對立法裁量加以控制之著力點⁴⁹¹。

第一項 困境

在面對課稅權對最低生存所需之侵害及免稅額憲法定性，或是強執程序對於債務人生存之資之執行規定，得以在保持生存權「全然之社會權」(課予國家義務)之情況下，將兩者定位為生存權(與社會國原則)要求國家盡其生存照顧義務之

⁴⁸⁹ 財政部 103 年 4 月 29 日新聞稿指出，照護費係屬生活起居之照護服務費及個人日用品、清洗費用等性質，核非醫療行為之收費，因此納稅義務人綜合所得稅列報醫藥及生育費扣除額，如係付與符合所得稅法第 17 條規定之醫療院、所，或屬依法立案之公立單位、與全民健康保險具有特約關係之護理之家機構及居家護理機構，除取具該機構出具之收費收據及醫師診斷證明書外，尚須屬醫療性質者，方符合所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 規定而得以申報減除。財政部 103 年 4 月 29 日新聞稿，

<http://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=137&pid=56519&ap=0&pc=15&k=%E9%99%A4%E4%BF%82%E4%BB%98%E8%88%87,,24,&nid=24>

(最後瀏覽日期：2017 年 7 月 12 日)

⁴⁹⁰ 詳參：第三章、第四節、第三款、第一目。

⁴⁹¹ 關於最低生存保障之違憲審查，德國聯邦憲法法院 2010 年失業救助金 Hartz IV 判決相當值得詳閱，法院相當巧妙地迴避正面界定基本生存所需之內涵，而轉向立法程序之控制，要求立法者於劃設貧窮線時，應明確揭示其參考之統計數據及相關因素。國內文獻請參照：許宗力，前揭註 338，頁 1-39。



立法作為。但此種著眼於國家保護義務之觀點，將進一步擴大立法裁量空間，導致人民縱然因「生存權被侵害」而得以進入憲法法院，但卻因「國家對於保護義務之履行方式有選擇權」而使大法官採取尊重政治部門之形成權限，幾乎僅於「國家未為最低限度之立法作為」之情形方可能產生違憲結果。簡言之，生存權作為權利，似乎僅將爭議送往違憲審查機關，但在審查時，基於其社會權特性，所發揮功能幾乎與「憲法委託」相去不遠。事實上，大法官於釋字第 596 號解釋及釋字第 694 號與第 701 號解釋對於生存權之定性即如同上述，於前者認債務人及其共同生活親屬之生存權必須於合於比例原則之範圍內方能對抗債權人之財產權，而後者更明確表示綜合所得稅上之扶養親屬免稅額與醫藥費用扣除額為「保障人民生存與生活之扶助措施」諸多方法之其中一種。既屬政策部門之形成權限範圍，即不可能從實質內容加以著手，或採取形式法治國之法律保留原則、租稅法律主義，或採取實質法治國之平等原則但採寬鬆審查。

第二項 突破

在租稅課徵之情形，首先應加以檢驗者為國家是否保留予人民供其最低生活所需（不可支配）之部分，通過之後，才就「可支配之所得」以比例原則審查對於財產權之干預程度。無論高所得或低所得之納稅人均應一視同仁，否則即可能造成國家得對人民不可支配之部分強行分配。

前已述及，將最低生存保障之防禦面向與給付面向均納入憲法第 15 條生存權，則在開展我國免稅額與社會救助金額度之論證上，將能夠產生更強烈之連結，從而生存權「由法規範建構其權利內涵」之特色（反過來說，即其權利內涵有待政治部門予以形成），將使「最低限度合乎人性尊嚴之生活條件」不再難以理解。而大法官在審查免稅額時，亦得因此順理成章將兩種制度理解為「貧窮線之兩大實



踐」，而不再拱手將稅法違憲審查還給立法形成空間，而持續退守在「租稅法律主義」之形式審查上，或在平等原則之審查密度上採取從寬態度。


在最低生存保障中，立法者有第一次裁量權（貧窮線）跟第二次裁量權（生存權防禦面向制度，如免稅額、強制執行），當立法者為第一次裁量後，第二次即應受拘束。且司法者對於最低存保障之立法形成之尊重，僅呈現在第一次裁量權，亦即僅程序控制而不就實質內容審查；對第二次裁量，司法者原則上得以相當深入地進行實質審查。詳言之，在免稅額額度之立法裁量上，需受體系正義一貫性要求及憲法價值觀之拘束，此價值觀除自主個人及社會國之生存照顧外，立法者於個別法規之規範所具體實現之憲法價值亦應一併注意。因此，立法者於免稅額額度決定事實上並無多少裁量空間，除司法者得以用立法者受拘束之因素為違憲審查外，尚得要求說明義務以供其為程序控制。

縱然認為生存權屬於社會權，至少在防禦面向，亦不得因此認立法者享有寬泛之形成自由，毋寧其裁量權受到人性尊嚴保障相當嚴格之拘束；司法機關不得任意將生存權視為或類比為基本國策而退守其違憲審查權限，對於立法者所預測之事實應為事後審查，至少必須審查立法者在不同法律間有無為矛盾之價值決定。此外，基於憲法上自主、自決之人性觀，在防禦權面向之最低限度生存條件應高於給付面向，當立法者作成相反之價值決定時，司法者即應審查是否有裁量恣意之違憲可能。

第四節 行政法院相關判決

第一項 最高行政法院 92 年度判字第 167 號判決

本案上訴人其媳婦隨同其長子赴德留學，因該媳婦需留德國家裡照顧小孩，而其長子在求學期間無收入，三人均仰賴上訴人提供學雜費及生活費，上訴人於




綜合所得稅結算申報程序乃列報其媳婦為扶養親屬免稅額。被上訴人以其媳婦已年滿 20 歲，不符行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目之規定⁴⁹²而剔除 85 及 86 年度之扶養親屬免稅額，上訴人不服而提起行政爭訟，經復查、訴願及再訴願均遭駁回，乃提起行政訴訟。

上訴人主張剔除其扶養媳婦免稅額憲法第 15 條生存權，原審判決（臺北高等行政法院 89 年度訴字第 1956 號）認為：「個人綜合所得總額，減除免稅額及各種扣除額後之餘額，始為個人綜合所得淨額即應課稅之所得，且我國個人綜合所得稅之累進稅率最高僅為百分之四十，故個人納稅後剩餘之所得實超過個人綜合所得總額之百分之六十，足資維持生存所需，而所得稅法第十七條第一項第一款有關適用免稅額之資格範圍，未將納稅義務人之子媳年滿二十歲以上，仍受納稅義務人扶養之情形納入，僅係使納稅義務人之七萬元或七萬二千元所得須歸併應課稅之所得，因此增加之稅負最高亦不超過二萬八千八百元，自不影響其生存，核與憲法第十五條規定保障人民生存權之意旨顯無牴觸可言。」故駁回上訴人之訴。

上訴人不服而提起上訴，最高行政法院 92 年度判字第 167 號判決仍加以駁回，理由為：「憲法第十五條固規定人民之生存權，應予保障。惟所謂生存權，係指人民有要求國家維持其最低生活，延續其生存之權利；換言之，生存權是請求國家給與必要生活費權利。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年滿二十歲以上，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，始可由納稅義務人申報減除免稅額。上開規定純係就扶養親屬寬減額減除對象之限制，以免年滿二十歲有謀生能力藉故不就業，猶坐享寬減額之優待，侵害稅基，自與前揭憲法第十五條生存權之保障無涉。且所得稅法上開規定符合司

⁴⁹² 84 年 1 月 27 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目：「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百一十四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。」



法院釋字第四二〇號解釋意旨：涉及租稅事項之法律，其立法目的應衡酌實質課稅公平之原則，自無違憲可言。原審判決認為上開所得稅法第十七條第一項第一款有關適用免稅額之資格範圍，未將稅納稅義務人之子媳年滿二十歲以上，仍受納稅義務人扶養之情形納入，僅係使納稅義務人之七萬元或七萬二千元所得須歸併應課稅之所得，因此增加之稅負最高亦不超過二萬八千八百元，自不影響其生存，核與憲法第十五條規定保障人民生存權之意旨顯無抵觸可言，核與法無違。」

首先，我國所得稅法之最低生存保障係表現在免稅額及扣除額，與適用之邊際稅率無直接關聯，如免稅額及扣除額不足以支付基本生活所需，導致不可支配之所得受到課徵，尚可能因累進級距而加劇生存權之侵害（在合併課稅制下，於扶養親屬眾多之家庭尤然），且如認所得越高其租稅不平等即應予忍受之看法，將導致「依負擔能力課稅」之量能平等負擔要求形同具文⁴⁹³，本案判決未對原審法院此部份見解加以釐清。其次，最高行政法院將憲法第 15 條生存權定位為單純向國家請求生存所需物資之社會權，以至於其認稅法之扶養親屬免稅額規定與憲法之生存權無關，此見解實未能辨明縱使具備社會國色彩之經濟生存保障亦具備消極防禦面向，並且主要呈現於綜合所得稅之免稅額制度上。再者，本案判決將扶養親屬免稅額定位為稅法上之「優待」，實係受釋字第 415 號解釋之租稅優惠說所影響，尚且進一步將免稅額視為國家稅收損失之來源。

實則，由於所得稅法並未完全考量納稅義務人於民法所負之扶養義務，而另行增加額外之限制，使納稅義務人無法減除其基於法定義務所為之必要支出。本案上訴人主張其欲列報媳婦為扶養親屬免稅額，當須先合於民法第 1123 條之家長及家屬之要件，再依同法第 1115 條認定上訴人是否負有扶養義務；如其確為法定扶養義務人，卻因所得稅法所設定之年齡限制，導致無法認列。法院於此並不宜

⁴⁹³ 〈關於「縮減兒童金規定暨其計算方式之審查」之判決：聯邦憲法法院判決集第八二卷第六〇頁以下〉(BVerfGE 82, 60) (李惠宗譯)，前揭註 253，頁 161。

謹守租稅法律主義之規定，而應基於最低生存保障之憲法意旨為目的性擴張解釋，允許負法定扶養義務者得減除該義務所生之支出。




第二項 最高行政法院 92 年度判字第 1206 號判決

於釋字第 694 號解釋宣告所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目之年齡限制違憲前，此規定造成負有法定扶養義務所為之支出受課稅權侵害，非但使扶養義務人不可任意支配之所得被評價為具有負擔租稅能力，更漠視受扶養權利人於民法扶養制度中所享有之權利，進而影響其生存權保障。最高行政法院判決 92 年度判字第 1206 號判決即屬一事例。


上訴人辦理 86 年度綜合所得稅之結算申報時，列報扶養其旁系尊親屬之姑母與旁系卑親屬有極重度殘障之姪女之免稅額及後者之殘障特別扣除額（即現行之身心障礙特別扣除額），被上訴人以其姑母年齡為 59 歲以及其姪女為 22 歲，均不在所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目所定之年齡範圍內，故剔除所列之扶養親屬免稅額及殘障特別扣除額。上訴人不服，經提起爭訟均遭駁回後，復提起行政訴訟。

原審判決（臺北高等行政法院 91 年度簡字第 183 號）駁回上訴人之訴，除基於其申報之扶養親屬免稅額與行為時法律規定不符，尚作成以下立論：「1.民法關於扶養之規定係揭示扶養人間權利義務，此與所得稅法規定因法定範圍內之扶養事實存在而給予租稅優惠者有間，易言之，所得稅法未規定租稅優惠者，其扶養義務並不因而不存在，兩者並無必然關聯。故縱符合民法關於扶養之規定，倘與前揭所得稅法第十七條第一項第四款規定不合，仍不得提列扶養親屬免稅額。2.又個人綜合所得總額，減除免稅額及各種扣除額後之餘額，始為個人綜合所得淨額即應課稅之所得，且我國個人綜合所得稅之累進稅率最高僅為百分之四十，故



個人納稅後剩餘之所得實超過個人綜合所得總額之百分之六十，足資維持生存所需，而所得稅法第十七條第一項第一款有關適用免稅額之資格範圍，未將納稅義務人之受扶養親屬未滿六十歲或年滿二十歲以上，仍受納稅義務人扶養之情形納入，僅係使納稅義務人之七萬二千元所得須歸併應課稅之所得，因此增加之稅負最高亦不超過二萬八千八百元，自不影響其生存，核與憲法第十五條規定保障人民生存權之意旨顯無抵觸可言。」至於上訴人被剔除之殘障特別扣除額，判決認「殘障者之特別扣除額得列入納稅義務人扶養列報者，係以納稅義務人合併報繳之受扶養親屬為限」，故關於上訴人姪女「雖領有極重度殘障手冊，而屬身心障礙者保護法第三條規定之殘障者，惟其既非屬行為時所得稅法第一條第一項第一款所定扶養親屬免稅額範圍，……自亦無同條項第二款第三目第四小目殘障特別扣除額規定之適用。」針對上訴人之主張，復補充：「另原告稱：既曰身心障礙者保護法，則應以取得該等資格視為享有該權益作為要件，而非取得該資格後又以其它的條件排除其權益乙節，按行為時所得稅法第十七條第一項第二款第三目第四小目業將殘障特別扣除額列入，核與身心障礙者保護法維護身心障礙者合法權益及生活之立法目的無違，至二法律間如何配合調整，係屬立法問題，非本件所得審究，原告所述，尚非足採。」

上訴人不服，提起上訴，遭最高行政法院駁回，其理由如下：「民法第一千一百十四條規定互負扶養義務：「左列親屬，互負扶養之義務：一、直系血親相互間。二、夫妻之一方與他方之父母同居者，其相互間。三、兄弟姊妹相互間。四、家長家屬相互間。」；同法第一千一百十五條規定扶養義務人之順序：「負扶養義務者有數人時，應依左列順序定其履行義務之人：一、直系血親卑親屬。二、直系血親尊親屬。三、家長。四、兄弟姊妹。五、家屬。六、子婦、女婿。七、夫妻之父母。同係直系尊親屬或直系卑親屬者，以親等近者為先。負扶養義務者有數



人而其親等同一時，應各依其經濟能力，分擔義務。」，蓋此乃斟酌其親疏及共同生活上之地位如何而定。並非不分其親疏及共同生活上之地位如何，而一律形式上平等。則行為時所得稅法第十七條第一項第一款第四目與同款第一、二、三目所規定之減除免稅額條件有所差異，難謂其非基於斟酌其親疏及共同生活上之地位如何而定，而無正當理由，違背平等原則之情事。上訴人主張行為時所得稅法第十七條第一項第一款第四目與同款第一、二、三目所規定之免稅額條件有所差異，違反憲法規定之平等原則乙節，係其法律見解歧異，尚不足採。又關於租稅減除免稅額及殘障特別扣除額之條件的寬嚴，涉及租稅減免政策之立法裁量問題，尚難謂前揭規定違反憲法第十五條規定保障生存權之意旨。本院對於本件所適用之法律，並無確信有抵觸憲法之疑義，自無裁定停止訴訟程序，聲請大法官解釋之必要。」

首應指出者為，上訴人與其姑母及姪女確屬民法上之家長與家屬關係，其負有民法上之扶養義務，此從上訴人於 87 至 90 年度同樣列報其姑母及姪女為扶養親屬免稅額，僅姪女之免稅額因未合於所得稅法之年齡範圍而遭剔除一事即可知⁴⁹⁴。關於原審判決，其將所得稅法之扶養親屬免稅額錯誤定性為租稅優惠外，復認民法上之扶養義務與所得稅法免稅額之減除範圍並無關聯，甚至進一步認為即便負有民法上扶養義務，如未合於所得稅法之減除要件，即不得列為扶養親屬免稅額。如釋字第 415 號解釋係誤將扶養親屬免稅額為租稅優惠規定，則本案之原審判決則完全錯誤理解扶養親屬免稅額之立法目的，無視於大法官於解釋所表明免稅額係使納稅義務人善盡其法定扶養義務之意旨。而最高行政法院判決亦未掌握此意旨，僅表明民法第 1115 條關於扶養義務人之順序規定係斟酌親疏及共同生

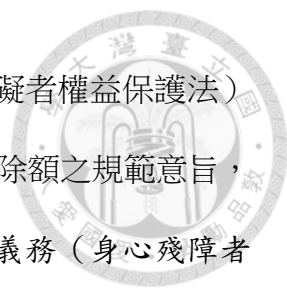
⁴⁹⁴ 本案上訴人亦針對其他年度之綜合所得稅補徵處分提起爭訟，87 年度為最高行政法院 94 年度裁字第 104 號裁定、88 年度為最高行政法院 93 年度裁字第 1289 號裁定、89 年度為最高行政法院 95 年度裁字第 1537 號裁定、90 年度為最高行政法院 94 年度裁字第 2574 號裁定。



活上之地位如何而定，所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款關於父母、子女、兄弟姊妹之免稅額減除要件不同於其他親屬或家屬，亦係立法者基於親疏遠近之關係所定。此種看法無疑將所得稅法視為特別規定，限縮民法扶養親屬規定於稅法上之適用⁴⁹⁵。法院既未探究民法扶養制度與所得稅法扶養親屬免稅額之關係，亦未就所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款各目之要件有何不同詳加論述，僅泛論經立法者之考量，從判決後段應可知，最高行政法院之核心論旨亦為「立法裁量」，法院無法就立法者之權限加以審酌，自當無違反生存權保障之情形。或許可如此斷論：由於司法院大法官不斷於稅法案件中進行形式審查，釋字第 369 號解釋既開啟一道「合理範圍內即屬立法裁量」之大門，釋字第 415 號解釋將扶養親屬免稅額定位為立法者之「優惠」措施，行政法院自然順理成章將免稅額連結為立法者之合理裁量，即便釋字第 415 號解釋已點出「法定扶養義務」此一關鍵，立法裁量之論理依舊於行政法院之綜合所得稅案件蔚為風潮，部分法官雖明確認知法定扶養義務為扶養親屬免稅額之目的，卻仍亦步亦趨跟上此一潮流。

本案另一爭議為上訴人姪女之殘障特別扣除額，原審判決認為其既不得列報姪女之扶養親屬免稅額，自亦無從減除殘障特別扣除額，乃將扣除額之減除對象限定為所得稅法第 17 條之受扶養親屬。本案判決對此加以肯認，並認為此項扣除額之減除條件亦屬立法裁量事項，並無違反生存權保障之意旨，復拒絕上訴人聲請釋憲之請求。不過，上訴人於 90 年度列報其姪女為扶養親屬免稅額及殘障特別扣除額，均遭國稅局剔除後，循序提起爭訟，臺北高等行政法院 93 年度簡字第 349 號判決卻撤銷殘障特別扣除額遭剔除之部分，蓋其認所得稅法關於殘障特別扣除額之規範用語，並未要求該「受扶養親屬」必須是符合「得申報減除扶養親屬免稅額」之「扶養親屬」(所得稅法第 15 條參照)，凡具備實際扶養之事實、受扶養

⁴⁹⁵ 黃士洲，前揭註 265，頁 274。




者為納稅義務人之親屬且確為身心障礙者保護法（現為身心障礙者權益保護法）所指之身心障礙者即可列報。不過上開判決更著重於殘障特別扣除額之規範意旨，係「對「實際」負擔扶養身心殘障者，而代國家履行重大社會義務（身心殘障者之扶養，其困難程度與財務付出，均遠高於一般年幼子女或年邁老人之扶養）之納稅義務人，給予較正常情況為高之稅捐減免，以達成「量能課稅」之實質目標，因此該人有無法定扶養義務根本不須加以考慮」。由此可知，法院將所得稅法第 17 條之免稅額及扣除額加以脫鉤，前者係考量納稅義務人基於法定義務所為之不可避免支出，後者係納稅義務人代國家履行照顧身心障礙者之任務所負擔之額外支出。不過，此種將免稅額與扣除額加以「割裂適用」之情形，或許係著眼於行為時之所得稅法扶養親屬免稅額設有不合理之年齡限制，並斟酌本案之特殊情形，而於個案中為權宜性之解釋。在釋字第 694 號解釋破除此一年齡限制之現行法下，即不宜再維持此種見解，或至少應從受扶養之身心障礙者之最低生存保障加以立論，否則可能被輕易認定為租稅優惠。

第三項 高雄高等行政法院 92 年度簡字第 392 號判決

本案原告扶養其三親等旁系血親之叔父，其因先天性智障而發育不良，致生活起居無法自理，又無配偶子女扶養照顧，故原告乃與其共同生活並予以扶養照顧，並於 90 年度綜合所得稅結算申報，列報其叔父作為扶養親屬免稅額，被告以其叔父年紀為 50 歲，不在法定得列報之年齡範圍內而加以剔除，原告不服，循序提起爭訟經遭駁回，最終由最高行政法院 94 年度裁字第 1054 號裁定駁回。

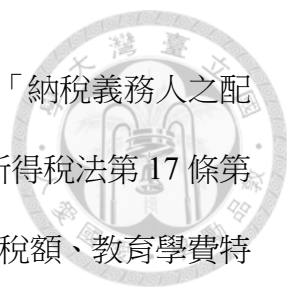
於事實審判決，法院駁回之理由略謂：「租稅之課徵，須有法律之明文規定；易言之，即須有法律以租稅為其構成要件之法律效果，而又經實現該構成要件，此即所謂「租稅法定主義」。基於租稅法定主義可知租稅之課徵，固須依據法律，



即租稅之減免或徵收期限之展緩，亦須有法律規定始得為之。本件原告依行為時所得稅法第十七條第一項第一款第四目列報其叔叔葉冠良為扶養親屬，然依該條款之規定，除須符合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外，尚須具備（一）未滿二十歲。（二）滿六十歲以上而無謀生能力者始足，惟查訴外人葉冠良係四十年四月二日出生，有前揭戶口名簿在卷可佐，於九十年原告列報為扶養親屬時，自非屬未滿二十歲或滿六十歲以上而無謀生能力之人，顯不合該條項所定免稅之要件。縱如原告所述葉冠良因先天性智障而發育不良，生活起居無法自理，而且無謀生能力，除與八十幾歲高齡老母親相依為命外，別無任何直系親屬可依靠，而由原告與其共同生活並予以扶養照顧，惟基於前揭所述租稅法定主義之原則，亦禁止類推適用得列報免稅額，是被告否准認列原告列報葉冠良免稅額七四、〇〇〇元，並無不合，亦無違憲法第十五條規定，原告前揭起訴主張，並不可採。」

本案判決完全謹守租稅法律主義，且無論有利或不利於原告皆拒絕類推適用，導致原告可能在民法上對其負有扶養義務（如其與叔父為家長家屬關係，且其叔父之母親無力扶養），相關支出卻無法加以減除。更有甚者，如其叔父已達身心障礙之程度，原告尚無法減除身心障礙特別扣除額（行為時稱為「殘障扣除額」），實已嚴重高估原告之租稅負擔能力，對於扶養叔父之費用被課稅亦係對其最低生存保障之侵害，而未尊重其合於人性尊嚴之基本生活所需所構成之課稅禁區。上開對於租稅法律主義之認識當有待斟酌，蓋稅法並非完全禁止類推適用，而係禁止不利於納稅義務人之類推，租稅為強制性公法上金錢給付義務，如允許不利類推，導致課稅事由及租稅負擔於事前無法掌握，將使人民無法預見其經濟生活之規劃是否具備租稅效果，而有違法治國原則。

關於所得稅法免稅額規定納稅義務人之類推適用，財政部本於主管機關權限



所發布之 101 年 12 月 3 日台財稅字第 10100188380 號令，允許「納稅義務人之配偶與前夫（妻）或婚前與他人所生子女」如係受其扶養，得依所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款及第 2 款有關「納稅義務人之子女」規定，減除其免稅額、教育學費特別扣除額及幼兒學前特別扣除額。按納稅義務人之配偶與前夫（妻）或婚前與他人所生子女，如未經納稅義務人依民法收養，其法律關係為「配偶之血親」之姻親關係而非「直系血親」。由於所得稅法並未針對此情形為規定，故納稅義務人對於其配偶之子女僅能依所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目列報免稅額，然教育學費特別扣除額及幼兒學前特別扣除額之減除範圍僅針對「子女」而不及於「受扶養親屬」，導致未經收養程序之配偶之子女，縱係由納稅義務人負擔其所有生活上之必要支出，卻無法於所得稅之稅基中減除。主管機關係「本於所得稅法第 17 條立法意旨及憲法平等原則」⁴⁹⁶，將子女免稅額及前開扣除額之適用範圍加以擴張，此當已逸脫規範文義而屬法律漏洞之填補，如適用於個案即屬有利於納稅義務人之類推適用。而法院作為法律解釋之權限機關之一，尚負擔租稅國家對於司法者所賦予之憲法任務，於個案中發見違反憲法意旨之法律，尤其侵害最低生活保障之規定，當應積極為法律續造之工作。事實上，釋字第 692 號解釋理由書謂：

「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。」認為主管機關解釋法律所為之函釋，如已逾法律解釋之範圍並非即違反租稅法律主義，尚應「增加法律所無之租稅義務」尚構成違反；如屬增加法律所謂規定之權利，如不涉及優惠措施之減免，應當允許。此見解應可視為大法官承認主管機關得透過解

⁴⁹⁶ 財政部賦稅署 101 年 12 月 3 日新聞稿，
http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140005&serno=200912140018&menudata=DotMenu&contlink=ap/news_view.jsp&dataserno=201212030001（最後瀏覽日期：2017 年 7 月 12 日）

釋函令為有利於納稅義務人之法律漏洞填補。



第四項 臺北高等行政法院 93 年度簡字第 196 號判決

釋字第 415 號解釋已掌握民法扶養義務為所得稅法扶養親屬免稅額之核心，而釋字第 692 號及第 694 號解釋更進一步指出納稅義務人負擔扶養將增加其財務負擔進而降低經濟能力。至於是否負有法定扶養義務，針對常引起爭議之「其他親屬或家屬」之免稅額，判斷上應先以是否符合民法第 1115 條之規定負有義務，亦即納稅義務人必須合理說明其扶養之親屬無其他履行扶養義務之順序在先之人，或雖有其人而無扶養之資力或資力不甚充分者，再判斷是否「共同生活」或「同居一家」，以合於「確係受納稅義務人扶養」之要件，此即釋字第 415 號解釋理由書揭示之「所謂家，民法上係採實質要件主義，以永久共同生活為目的而同居一家為其認定標準」。不過實務於判斷是否負扶養義務時，經常先認免稅額為所得之減項或有利事由，故由納稅義務人負舉證責任，再以先順位之扶養義務人有財產或所得故非無力扶養，否定其支出係基於法定義務而僅屬念同宗之誼所為之施惠行為。然亦有實務清楚掌握民法上之法定義務，而認基於特定事由受未成年父母委託代為行使其子女監護權之人亦得減除扶養親屬免稅額，即臺北高等行政法院 93 年度簡字第 196 號判決。

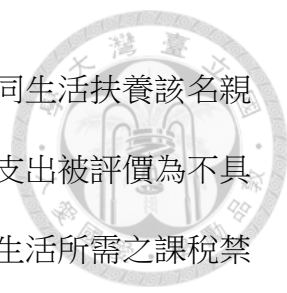
原告結算申報 90 年度綜合所得稅時，列報其姪子女及外甥子女等 7 人為扶養親屬，或主張受扶養親屬之生父因服刑而委託其行使監護之職務、或主張其扶養親屬之父母積欠債務而無力扶養、或主張扶養親屬之父母因疾病且有其他扶養親屬而無力扶養、或主張扶養親屬之父母間感情不睦且有其他扶養親屬而無力扶養。被告以其扶養 7 人之父母皆有所得且無不能扶養之情事，將原告所列報扶養親屬免稅額全數剔除，原告不服而循序提起救濟均遭駁回，進而提起行政訴訟。法院



除撤銷基於扶養親屬生父之委託而暫代監護人之扶養親屬免稅額外，其餘均予以駁回，原告不服駁回部分而提起上訴，經最高行政法院 95 年度裁字第 55 號裁定駁回。

針對撤銷之部分，因原告扶養之該名親屬其父入監服刑，而受委託行使對該名親屬行使監護之職務，本案判決首先指出民法第 1092 條：「父母對其未成年之子女，得因特定事項，於一定期限內，委託他人行使監護之職務。」以及第 1097 條：「除另有規定外，監護人於保護、增進受監護人利益之範圍內，行使、負擔父母對於未成年子女之權利、義務。但由父母暫時委託者，以所委託之職務為限。」之規定，進而認該名親屬之父母已離異而由生父擔任監護人，嗣該名親屬之生父因案入監服刑，而委託原告行使對該名親屬之監護職務，並將戶籍遷入原告之住所，該名親屬之生父於 90 年度既仍在監服刑，自無負擔扶養義務之可能，而「原告因此委託，依法即生扶養義務，本無須等待受扶養者本身父母有因負擔義務而不能維持自己生活之事實發生時才有扶養義務」，且該名親屬之生母雖有所得，但未於該年度申報扶養、亦未實際扶養，故被告以該名親屬之生母 90 年度有所得而非無扶養能力為由，剔除原告扶養該名親屬之免稅額，即無理由。至於其餘 6 名扶養親屬之生父母均俱在，且 90 年度均有申報所得，原告所提出之主張或證據均未能足以證明此 6 人之生父母不能履行扶養義務，「原告既無法證明上開受扶養者之父母有不能履行扶養義務之情形存在，致其須負起扶養之義務，亦無其他依法應由原告負擔扶養義務之情形，則縱使原告確有給予經濟上扶助之事實，亦屬基於情誼之饋贈性質，與基於盡法定扶養義務而為扶養之情形各異」，是以被告將此部分免稅額均剔除並無不法。

本案判決難能可貴在於，法院不因扶養親屬之母親有所得即認定原告不具有扶養義務，縱使父母對未成年子女之扶養義務不因離婚而受影響，法院仍認為原



告既受擔任監護人之生父所委託而代為行使監護職務，且有共同生活扶養該名親屬之事實，而認同列報此部分之扶養親屬免稅額。原告所為之支出被評價為不具租稅負擔能力，該名扶養親屬受領該扶養費用被評價為其基本生活所需之課稅禁區。至於其餘 6 名親屬，則因各該生父母為先順位之扶養義務人，且經審酌後並無查得不具備扶養能力之情事，故加以剔除。


實務上，綜合所得稅案件關於扶養親屬免稅額爭議之大宗即為納稅義務人列報其甥姪子女為扶養親屬，而遭國稅局剔除之情形。如前所述，法院經常將免稅額之舉證責任分配予納稅義務人，例如於另一案情同樣係受扶養親屬（納稅義務人之姪子女共四人）之生父在監服刑而由納稅義務人申報扶養之案件即臺北高等行政法院 92 年度簡字第 181 號判決，法院即以納稅義務人未能舉證證明受扶養親屬之生母無不能履行扶養義務之情形而判其敗訴，縱使法院明確認知該名生母當年度所得實在微薄而根本不足以供一人維生（僅三千餘元），依舊認為該名生母並無「因負擔扶養義務而不能維持生活，致須免除其扶養義務之情形」，進而剔除將其扶養親屬免稅額全數剔除。對於此案之納稅義務人而言，縱其確實對其姪子女負有民法上之扶養義務，卻因舉證責任之錯誤分配導致其扶養支出卻被評價為「基於姻親親屬情誼之饋贈」；而對受其扶養之四名姪子女而言，其受領之扶養費用及經濟上利益被評價為「應稅所得」，放任課稅權侵害其基本生活所需之資，更有甚者，法院依舊認為應由年度所得甚少之生母盡扶養義務之見解，形同直接剝奪受扶養親屬之最低生存保障，蓋法院明知先順位扶養義務人已無資力，卻無視於民法第 1118 條前段之規定：「因負擔扶養義務而不能維持自己生活者，免除其義務。」國家如是漠視人性尊嚴之程度，殊難想像。

不過多數之法院判決中在扶養親屬免稅額上對於法定扶養義務之認定倒也貼近於民法扶養之相關規定，例如最高行政法院 93 年度判字第 1026 號判決謂列報



其他親屬或家屬之為扶養親屬，「應以納稅義務人依民法親屬編之規定，對受扶養權力者有扶養義務，亦即無其他履行扶養義務之順序在先之人，或雖有其人而無扶養之資力或資力不甚充分者為限」，即與民法第1115條及第1118條之規定契合，此判決進而審酌受扶養親屬之父母所得，「衡諸目前國人生活標準，尚難認其……無履行扶養義務之充分資力」，故納稅義務人應非民法上之扶養義務人。從扶養權利人之角度觀之，必須合於民法第1117條之規定始取得請求扶養請求權，如最高法院94年度判字第589號判決即基於本條規定，認納稅義務人扶養之胞兄仍有足以維持自己生活之財產，故納稅義務人並不負扶養義務。而新近之判決更掌握量能課稅原則、婚姻與家庭制度性保障及法秩序一體性，如臺灣臺北地方法院103年度簡字第269號行政判決認「有關扶養親屬免稅額之扣除，應與民法上扶養親屬義務之範圍一致，不得另設其他限制」，乃因「民法之法定扶養義務非當事人可合意排除，具有強制性，納稅義務人為履行法定扶養義務，減損其經濟上之負擔能力，自應為稅法所考量，以避免法秩序之內在矛盾，除符合量能負擔原則外，亦有保障家庭制度及納稅義務人親屬最低限度之生存福祉之意涵」，故「無論是從目的解釋之角度（量能課稅原則、家庭制度及最低限度生存保障），或體系解釋之角度（公、私法之相互補充、避免體系矛盾），所得稅法第17條第1項第1款第4目所定之免稅額以民法所定之法定扶養義務為適用範圍，係法律解釋之當然結果，扶養義務順位在後之納稅義務人既無扶養義務之強制，自無減除免稅額之必要，尚無逾越文義範圍，增加法律所無之限制」。此種論理方式於其他親屬或家屬之免稅額之不合理年齡限制刪除後，更有其堅實之存立基礎。

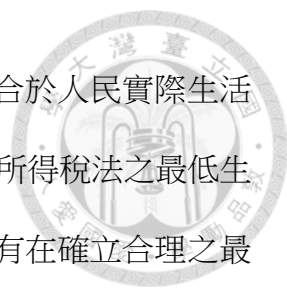
然而，如加以追本溯源，釋字第694號解釋未正面指駁免稅額並非租稅優惠，為釋字第415號解釋之租稅優惠說於行政法院中留有影響空間，除造成前述之立法裁量問題外，亦使納稅義務人就免稅額負有舉證責任，如前開臺灣臺北地方法



院 103 年度簡字第 269 號行政判決洋洋灑灑從學術文章中建構出看似合理之論述，隨後竟準用民事訴訟法第 277 條規定使納稅義務人負舉證責任，因其無法舉證而受敗訴判決⁴⁹⁷。而臺灣臺北地方法院 104 年度簡字第 318 號行政判決更進一步揭露法院對此種舉證責任分配之心證理由：「所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目之免稅額，為稅捐減免之優惠措施，且證據資料乃由納稅義務人所掌握，自應由納稅義務人就此稅捐減免事實，負客觀舉證責任。」由此可知，目前部分判決依舊未能掌握所得稅法之最低生存保障之意義，故產生「前段承認扶養親屬免稅額為最低生存保障、後段又認其為租稅優惠而由納稅義務人負舉證責任」此種理由前後扞格、邏輯自相矛盾之異象。

上述問題皆係租稅優惠說於司法機關所產生之後遺症，其對政策形成部門之影響即為立法者及主管機關均不願於所得稅法給予人民貼近實際之基本生活費，此種政治部門對課稅禁區之保守態度又進一步造成諸多行政爭訟，因而一再惡性循環。詳言之，所得稅法所承認之免稅額額度過低且不允許受扶養親屬減除標準扣除額，尤其對子女眾多之家庭相當不利，人民因無力扶養而將親屬委託他親屬代為照顧，以求其基本生活所需不致於匱乏，倘仍舊堅守民法上扶養義務之規定而不允許代為扶養之情形，即可能過於注重逃漏稅之防堵，而忽略人民之最低生存保障，極端例子即為前述臺北高等行政法院 92 年度簡字第 181 號判決。當然此種情形可能造成稅法脫逸於民法扶養制度之規範而造成公、私法體系承接之紊亂，然如所得稅法對於人民最低生存所需之認定依舊不切實際、依舊設定過多不合理且不必要之條件，則吾人僅能於「確保稅法承接民法順暢但侵害生存權」以及「保障生存權但稅法未能順暢承接民法」中選擇其一，更有甚者，婚姻與家庭在此法體系紊亂當中可能無力發揮其保護、促進制度之功能。

⁴⁹⁷ 此判決雖經上訴，但遭臺北高等行政法院 104 年度簡上字第 81 號裁定予以駁回。

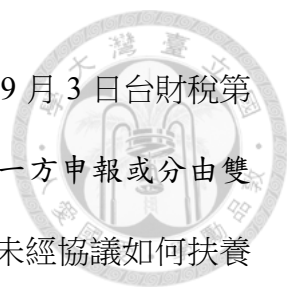


據此，綜合所得稅之改革，首要之務即為確保基本生活費合於人民實際生活所需，納稅者權利保護法第 4 條之規定儘管美中不足，但已將所得稅法之最低生存保障予以制度化，在我國賦稅人權史上堪稱一大里程碑。唯有在確立合理之最低生存所需範圍，方能進一步探討稅法對民法扶養制度之承接以及婚姻與家庭制度性保障；如未能劃定合於實際基本生活所需之課稅禁區，無論對後二議題再如何做研究，仍難以根治我國個人所得稅之沈痾痼疾⁴⁹⁸。

第五項 最高行政法院 98 年度判字第 1212 號判決

如前一再所述，扶養親屬免稅額之意義，就納稅義務人而言係屬量能負擔平等，就受扶養親屬則為最低生存保障。所得稅法當非無限上綱承認扶養親屬之範圍，其承接親屬法之核心意旨即為「法定扶養義務」，納稅義務人因有法定義務而必須有所支出，與一般私人之任意生活花費性質不同，自應於租稅負擔能力上予以減除；扶養親屬因得請求納稅義務人履行法定扶養義務，而獲有基本生活所需之滿足，稅法上承認其免稅額即在避免影響納稅義務人之扶養意願，同時避免其自納稅義務人所得之基本生活所需之資被評價為具備租稅負擔能力。不過民法上之扶養義務並非均為單一個人負擔之情形，民法第 1115 條第 3 項規定：「負扶養義務者有數人而其親等同一時，應各依其經濟能力，分擔義務。」例如子女共同扶養父母，或是離婚夫妻對其未成年子女之義務（民法第 1116 條之 2），所得稅法第 17 條於此並未明文規定。關於前者之情形，財政部 64 年 10 月 7 日台財稅第 37217 號函謂：「兄弟二人以上在同一年度內輪流扶養其直系尊親屬者，應由兄弟間協議，推定其中一人申報扶養親屬寬減額。」縱使子女均有實際扶養之事實，函釋似乎

⁴⁹⁸ 不過目前仍有少數判決正確認識免稅額之定性，如臺灣桃園地方法院 103 年度簡字第 160 號行政判決（終局判決）即謂：「實則此處免稅額，與其認屬稅捐優惠範圍，不如係因為其屬「家庭生活費」性質，之所以准予扣除係反應納稅義務人的主觀給付能力，並保障納稅義務人及其家屬的最低生活限度所需，乃具體體現量能課稅原則，依據民法規定只要符合扶養義務，及應予其免稅額之扣除權利，不應加以限制，例如年齡上的限制，始足保障家庭基本生存權。」



僅容許其中一人申報扶養親屬免稅額。至於離婚之情形，66年9月3日台財稅第35934號函謂：「離婚者關於當年度扶養親屬寬減額，得協議由一方申報或分由雙方申報，未經協議者，由離婚後實際扶養之一方申報。」對於未經協議如何扶養之部分，如夫妻雙方皆實際為扶養，得否亦分由雙方申報，不無疑問。而子女共同扶養父母得否比照66年函釋辦理，多引起爭議。

本案上訴人結算申報93年度綜合所得稅時，列報其三名子女為扶養親屬免稅額，被上訴人以其中二名子女為上訴人離婚之配偶所實際扶養並共同生活，且離婚協議亦係由其前配偶負監護之責，故剔除此部分之免稅額。上訴人不服，主張其因與前配偶和解而由其負擔大部分之扶養費用，循序提起爭訟均遭駁回，乃提起行政爭訟。

原審判決（高雄高等行政法院96年度簡字第198號）駁回上訴人之訴，法院首先自釋字第415號解釋推論出「稅法中所指之扶養必須建立在全面且密切之日常生活基礎下」，而民法第1116條規定父母對於子女之扶養義務不因離婚而受影響，「然依我國現行稅制，扶養義務者如有多人時，僅能由其中一人申報扶養免稅額，故受扶養人之父母因離婚而應分別申報綜合所得稅時，雖其父母依法均有扶養之義務，然究應由何人申報受扶養人為扶養親屬，而得列報其免稅額，仍應參考上開司法院解釋意旨，由與受扶養人共同生活之父或母申報，顯較符合稅法上規定扶養親屬免稅額之立法目的。」因此，上訴人得否列報其子女為扶養親屬，「仍須有共同生活之事實，始足當之。況所謂扶養，係包括「扶助」與「養育」在內，並非僅單純給予生活及教育費用，即謂其已盡扶養之義務。」上訴人其中二名子女既係與其前配偶共同居住，而負擔此二人之生活起居、身心之實質照護，乃至法律上之監護人責任，與上訴人所支付之生活費用相較，其前配偶所盡之扶養義務顯較上訴人為多，故該二名子女之扶養親屬免稅額應由其前配偶申報，而非上



訴人。

上訴人不服，提起上訴，最高行政法院除廢棄原判決外，亦撤銷原處分，蓋「依民法第 1114 條規定，直系血親相互間互負扶養義務，同法第 1116 條之 2 規定，父母對於未成年子女之扶養義務，不因結婚經撤銷或離婚而受影響。是以夫妻離婚後，未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之一方，對未成年子女仍負有扶養義務，子女雖成年但不能維持生活且無謀生能力者亦同，其如實際已對子女為扶養時，即使未與子女同居，仍得在綜合所得稅申報時，就該子女申報扶養親屬免稅額。就將子女申報扶養親屬免稅額，未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之離婚夫妻一方，與擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之他方，法律地位並無軒輊，並無何方得優先他方申報之問題。」而從前開財政部 64 年函釋及 66 年函釋亦可知，「綜合所得稅申報，就同一扶養親屬申報免稅額有數權利人，應先由彼等協議由一方申報或分由雙方申報，如不協議或協議不成者，應由雙方平均申報。」至於釋字第 415 號解釋「係就所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目所謂「納稅義務人之其他親屬或家屬」是否得被認定為納稅義務人之扶養親屬而予以申報免稅額所為之解釋，不得據以解釋在子女申報扶養親屬免稅額，與子女同居之擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之離婚夫妻一方，有優先予他方之權利。」而上訴人之子女之監護權雖由其前配偶行使，惟上訴人亦負擔其子女之扶養費及大部分之教育費，「被上訴人應先請上訴人與戊○○協議，不協議或協議不成時，則由雙方就受扶養子女 3 人之免稅額平均申報。」故被上訴人以其未與其中二名子女共同生活為由而逕行剔除此部分之免稅額，即屬違法。

按民法第 1115 條第 3 項就數人共負扶養義務並非採平等負擔之原則，而係依扶養義務人之經濟能力，分別負擔其義務⁴⁹⁹。夫妻離婚後，關於未成年子女之免

⁴⁹⁹ 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭，前揭註 342，頁 510。



稅額應如何認定，稅法並未規定，本案判決以民法扶養規定為基礎，認離婚夫妻既均對未成年子女負有扶養義務，當不得僅以「同居事實」或「監護權之歸屬」為標準而認定未成年子女免稅額之申報權利人，否則即可能將不能申報之人所實際支出之扶養費評價為應稅所得。相較於財政部 64 年及 66 年函釋，本案判決更進一步確保民法扶養制度能在所得稅法中予以承接，使同一社會事實在不同法領域中能獲得一致之評價。如稽徵機關及法院未斟酌受扶養親屬係受二人以上之扶養義務人加以扶養，而堅持應由其中一人全額列報扶養親屬免稅額，形同稽徵機關及法院化身民事法院，越俎代庖認定何人係屬民法上之法定扶養義務人，非但破壞稅法對民法價值之承接，對於其他無法減除支出費用之納稅義務人而言，形同強制課徵其非稅所得。

至於其他實務見解，有以監護權歸屬之人（99 年度高等行政法院法律座談會提案十⁵⁰⁰）填補法律漏洞⁵⁰¹，亦有僅著眼於實際扶養之事實（臺北高等行政法院 101 年度簡字第 146 號判決認為非任監護人之父母要舉證有扶養事實），或綜合判斷監護權歸屬及實際扶養事實（臺北高等行政法院 98 年度簡字第 134 號判決⁵⁰²、

⁵⁰⁰ 99 年度高等行政法院法律座談會提案十之乙說結論：「然父母對於子女之扶養責任，除生活經濟上扶養外，尚包括子女之家庭教育，身心之健全發展及培養倫理道德習性等，是除有盡經濟給付責任外，以在日常生活實際扶助養育者，為申報權利人較妥適。所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目「扶養」定義，應另作合目的性解釋，與民法不同（即非僅負經濟上給付即認可申報扶養免稅額）。本題情形，應由同時有扶養經濟事實且有監護權人之甲申報。」多數採乙說，相關判決：高雄高等行政法院 93 年度簡字第 307 號、94 年度簡字第 67 號、95 年度簡字第 61 號。臺北高等行政法院 93 年度簡字第 708 號、95 年度簡字第 774 號、96 年度簡字第 253 號、96 年度簡字第 254 號、98 年度簡字第 134 號。

⁵⁰¹ 學說上之漏洞填補方案，請參照：黃士洲，前揭註 265，頁 294-295。

⁵⁰² 「而依訴外人林怡真提示張詠晴同戶籍戶口名簿、95 年度醫療費用收據等資料（見原處分卷第 52 頁、第 54 至第 80 頁）及被告查調戶籍資料查詢清單（見原處分卷第 81、82 頁），並佐以雙方訂定離婚協議書（見原處分卷第 38 至 40 頁）所載：「張詠晴……由雙方共同監護，雙方輪流撫養，並自離婚生效日起至民國九十六年七月底為止，由女方先撫養，接下來的一年，由男方撫養，此後每一年為一期，雙方輪替撫養。……女方負責撫養……，男方應按月於每月十日前，給付女方一萬參仟元整，……男方負責撫養……，女方應按月於每月十日前，給付男方玖仟元整，……若有重大疾病發生，需開刀、住院，健保不給付的範圍，男方需依帳單金額負擔二分之一，女方需負擔二分之一……」等語，是以，原告固於 95 年 1 月至 12 月有每月支付上開子女扶養費用之事實，惟僅係盡扶養義務之一部分，其除提出每月匯款證明外，並未能提出其他扶養事證文據，故原告每月所給付子女成年前之扶養費用僅係物質上扶養費用之支付，不論生活起居、身心實質照




高雄高等行政法院 96 年度簡字第 198 號判決)。有論者認為，監護權之歸屬，與客觀上納稅義務人是否履行法定扶養義務而減損負擔能力，並不具直接、必然之關聯⁵⁰³。

近期實務中，臺北高等行政法院 104 年度簡字第 108 號判決亦採與本案判決相同之見解，認「參酌財政部 66 年 9 月 3 日台財稅第 35934 號函釋……係指扶養親屬免稅額，得透過協議而由離婚一方申報或分由雙方申報，至未經協商者，固應依上開原則決定由其中具全面且密切日常生活關係之一人申報扶養免稅額，但如離婚雙方與受扶養者之日常生活關係密切且程度相當而無法區分時（經法院裁判共同監護，日常生活關係之密切程度亦不相上下），例外亦不排除得拆分由雙方平均列報之情形。」而認該案上訴人及其前配偶經法院裁判係共同監護其子，且兩人均有實際照顧、教養、扶養之情形，幾近平均照顧等事實，乃認同下級法院撤銷原處分之見解。相較之下，臺灣臺北地方法院 103 年度簡字第 121 號行政判決及臺灣高雄地方法院 104 年度簡字第 126 號行政判決仍謂：「父母對於子女之扶養義務，固不因離婚而受影響，然依我國現行稅制，扶養義務者如有多人時，僅能由其中一人申報扶養免稅額，故受扶養人之父母因離婚而應分別申報綜合所得稅時，雖其父母依法均有扶養之義務，然究應由何人申報受扶養人為扶養親屬，而得列報其免稅額，仍應參考上開司法院解釋（按：釋字第 415 號解釋）意旨，由與受扶養人共同生活之父或母申報，顯較符合稅法上規定扶養親屬免稅額之立法目的。」

在子女共同扶養父母之情形，前開 66 年函釋僅允許其中一人申報扶養親屬免

護，乃至倫理道德、人格教育之養成，甚至法律上監護人責任，皆由原告前配偶林怡真負擔，堪認林怡真為實際負擔扶養義務者，揆諸前揭說明，應由林怡真享有申報免稅額權利。從而，原告列報扶養子女張詠晴 1 人免稅額，難謂符合行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目規定，被告否准認列系爭免稅額於法並無不合。足見原告此部分之主張，洵非可採。」

⁵⁰³ 黃士洲，前揭註 265，頁 293。

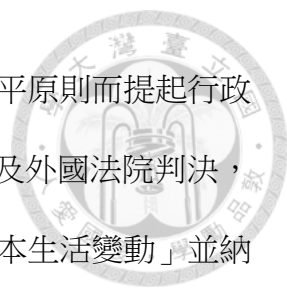


稅額，而似乎未容許共同申報，如改制前行政法院 81 年度判字第 655 號判決：「納稅義務人及其配偶之直系尊親屬，年滿六十歲，或無謀生能力，受納稅義務人扶養者，得就個人綜合所得總額，減除其免稅額。該免稅額僅能由扶養之人一人申報，子女多人共同扶養時亦同，尚非各扶養人皆得申報其免稅額。從而受扶養人之子女有多人，而子女主張減除其受扶養父母之免稅額者，除應提出其兄弟姊妹間之協議外，自應就其扶養之事實負舉證責任始得減除。」而為實務之通說⁵⁰⁴。不過，本案判決作成後，實務亦不再堅持過去通說，如臺灣桃園地方法院 103 年度簡字第 120 號行政判決：「對於父、母之扶養親屬免稅額，究竟由何人申報，除可協議由其中一人申報外，若無協議或協議不成，則國稅局即應先確認何人為主要實際扶養照顧日常生活起居之主要扶養人，即可由其申報扶養親屬免稅額；若有數人實際共同或固定輪流負擔扶養責任，且均有列報之意願，即可由各子女平均或按比例申報扶養親屬免稅額。」此判決更勝本案判決之處在於，其尚允許「按比例申報」之情形，參照民法第 1115 條第 3 項所定能力負擔義務原則，此毋寧係最符合民法扶養規範之見解。

第六項 最高行政法院 98 年度判字第 1175 號判決

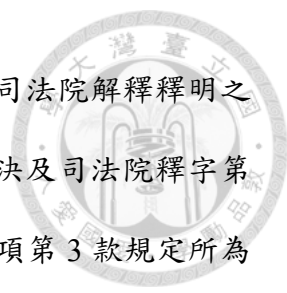
本案特別之處在於，五位上訴人分別於結算申報 93 年度之綜合所得稅時，即自行按 94 年度臺灣省、台北市及高雄市依社會救助法第 4 條規定所公告之最低生活費加以平均（並取千位數而捨棄百位數以下）而列報其本人、配偶及其扶養親屬之免稅額，可見於申報之時即意圖挑戰現行規範。被上訴人以此額度非財政部所公告之年度綜合所得稅免稅額，將超過公告免稅額之部分予以剔除並補徵稅額，上訴人不服提起行政爭訟，均遭駁回，嗣上訴人等以所得稅法第 5 條關於免稅額

⁵⁰⁴ 改制前行政法院 72 年度判字第 272 號判決甚至認：「稅捐稽徵機關遇有同一扶養親屬寬減額而由不同納稅義務人重複申報時，未通知各申報人自行協議，而逕為任擇其中一人予以認定並剔除其餘之人之處分，並不損害被剔除納稅義務人之權利或利益。」



之規定違反憲法第 15 條生存權、財產權之保障、量能課稅及公平原則而提起行政訴訟，起訴理由旁徵博引法律解釋原則、德國與我國學者見解及外國法院判決，認所得稅法第 5 條未將社會救助法之「最低生活費」視為「基本生活變動」並納入免稅額範圍，不符憲法第 15 條生存權保障「最低生活費不課稅」原則，尚且有違憲法第 15 條財產權之保障及司法院釋字第 597 號解釋所示之量能課稅及公平原則。

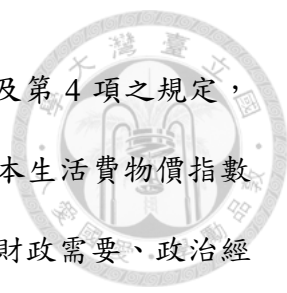
原審判決（臺北高等行政法院 96 年度簡字第 54 號）駁回上訴人等之請求，理由略以：「憲法上之平等原則，乃要求相同事物應為相同處理，不同事物應為不同處理。在稅法上，稅捐平等原則要求相同的經濟上給付能力者，應負擔相同的稅捐負擔（水平的平等）；不同的支付能力者，則負擔不同的稅負，亦即富有的人應多負擔稅款，貧窮的人則少負擔稅款（垂直的平等），按照比例的平等稅捐，換言之，應按照國民彼此間不同的給付能力為相異之稅捐，即所謂量能課稅原則。而立法者在平等原則之範圍內，就何事物應納入稅捐之對象（稅源的掌握）享有廣泛之裁量和形成自由。而所得稅法有關個人綜合所得稅免稅額之規定，雖屬納稅義務人得享之優惠，惟關於免稅額之額度採何計算標準，立法機關衡酌健全稅制，避免物價上漲而加重綜合所得稅納稅義務人之稅負，並使免稅額及課稅級距之調整制度化等目後，採行物價指數連動法之調整方式，選採「消費者物價指數」作為調整指標，以免逐年制定所得稅稅率條例，則屬立法裁量範疇，無違憲法第 15 條保障人民生存權、財產權規定，此觀所得稅法第 5 條條文修正之立法意旨甚明。而稅捐稽徵機關依財政部 92 年 12 月 9 日之台財稅字第 0920456703 號函之公告核定免稅額，一體適用覈實稽徵，非但符合司法院釋字第 597 號解釋揭示之租稅法定主義無違；且就個人綜合所得稅之稽徵，係以個人所得總額於減除免稅額及扣除額後，如有餘額，始認有稅負能力觀點而言，稅捐稽徵機關依上開公告之



免稅額計算後之綜合所得淨額，課徵綜合所得稅，亦無違同一司法院解釋釋明之量能課稅及租稅公平原則。原告等援引不同主權之外國法院判決及司法院釋字第422號就行政院、內政部針對耕地三七五減租條例第19條第1項第3款規定所為函令之解釋，主張原處分據以處分之所得稅法第5條未將「最低生活費」視為「基本生活變動」並納入免稅額範圍，違反憲法第15條規定，原處分非以最低生活費108,000元核計，違反司法院釋字第597號解釋揭示之量能課稅及實質租稅公平原則、憲法第19條租稅法定主義云云，乃其等主觀之法律見解，要無可採。」復認財政部依所得稅法第5條之1第2項之調整機制而就免稅額所為之評估，縱使確有不當，「仍應透過立法方式變更計算基準，此規定與同法第5條之規範目的不同，不相扞格，納稅義務人尚不得逕執所得稅法第5條之1第2項自行評估，並要求稅捐稽徵機關依其計算結果核定免稅額……。」此外，原審法院認為本案所適用之法律並無違憲之情事，拒絕停止訴訟並聲請釋憲。

上訴人等猶未甘服，再提起上訴，最高行政法院認本件簡易訴訟所涉及之法律見解具有原則性，故許可上訴⁵⁰⁵。經審酌認其上訴並無理由。最高行政法院判決首先完全肯認原審法院之見解，認其已詳述系爭規範無違憲之理由，復進一步補充說明：「按修正所得稅法第5條80年12月30日修正之立法說明略以：為健全稅制，避免因物價上漲而加重綜合所得納稅義務人之稅負，以符合量能課稅之公平原則，並使免稅額及課稅級距之調整制度化，擬參考世界多數先進國家之立法案例，採行物價指數連動法之調整方式，選採「消費者物價指數」作為調整指標，明定綜合所得稅之免稅額按物價指數計算之依據。又82年2月5日新增同法第5條之1之立法說明：參照第5條有關免稅額調整之方式，明定綜合所得稅之

⁵⁰⁵ 87年10月28日修正公布之行政訴訟法第235條：「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。(第1項)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。(第2項)」



標準扣除額及薪資所得特別扣除額之調整，準用第 5 條第 1 項及第 4 項之規定，採行物價指數連動法計算調整。……免稅額之訂定，雖應考慮基本生活費物價指數及國民所得水準，惟不同家庭規模之基本生活費並不相同，在財政需要、政治經濟及人口政策之考量下，立法者乃訂定免稅額以每人全年 6 萬元為基準，並由財政部按消費者物價指數評估調整計算，以 92 年 12 月 9 日臺財稅字第 0920456703 號函公告 93 年度綜合所得稅之免稅額，每人全年 74,000 元，符合上開法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則。又綜合所得淨額之計算，係以個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之餘額認定之，扣除額亦與生活費有關故考量最低生活費是否納入綜合所得之減除數額，自應就免稅額及扣除額一併考量，不能僅就所謂最低生活費與免稅額作比較。上訴意旨稱上開函釋，未將社會救助法之最低生活費全額納入免稅額，違背憲法第 15 條規定及司法院釋字第 597 號解釋揭示之量能課稅及實質公平原則云云，亦不足採。」最後更表明：「關於租稅減除免稅額……之條件之寬嚴，涉及租稅減免政策之立法裁量問題」，故無違憲法第 15 條生存權保障及第 7 條平等原則，自無停止訴訟程序並聲請釋憲之必要。

無論本案上訴人等之主張、原審判決及本案判決，均洋洋灑灑地針對所得稅法之免稅額及其調整機制為論述。上訴人等之起訴理由雖認所得稅法第 5 條違反生存權、財產權及量能課稅原則，惟其核心論旨皆在主張免稅額之調整機制未能將社會救助法之最低生活費納入考量基準，如按財政部所公告之免稅額結算申報，其最低限度之基本生活將受到侵害。原審法院及最高行政法院判決雖亦多針對系爭規範是否違憲之情形加以判斷，惟其核心意旨相當清楚、明確：尊重政策部門之裁量權限。所得稅法第 5 條及第 5 條之 1 關於綜合所得稅之扣免額之定期調整機制及基準額調整因素，均被法院認為係立法者形成空間。因為立法裁量，縱使審酌憲法第 7 條平等原則，亦僅會得到如同釋字第 647 號及第 648 號解釋理由書



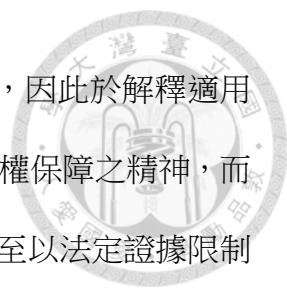
所示立法者於平等原則下享有裁量空間之見解。量能課稅原則被當作稅法平等原則之替換詞，而立法裁量更被當作免除操作平等原則之藉口。

原審判決及本案判決所預設之立場除立法裁量外，事實上更將免稅額及扣除額認定為租稅優惠——人民所享有者單純為立法者基於裁量所給予之恩惠。有趣者為，對於上訴人於原審所主張之憲法第 15 條生存權，原審判決及本案判決完全未置一詞，彷彿認為免稅額及扣除額與生存權毫無任何關聯。實則，當憲法法院怠於建立生存權之權利內涵，甚至忽略經濟生存保障之消極面向，行政法院在生存權釋義學處於理論真空之狀態下，僅能將生存權理解為向國家請求一定給付之權利，如同前述最高行政法院 92 年度判字第 167 號判決，免稅額及扣除額與請求生存所需物資之權利無關，當無所謂違反與否之問題。

據此，釋字第 422 號解釋所揭示「生存保障應切近實際」之憲法要求，即不可能於原審判決及本案判決受到重視，甚至根本不會將社會法相關思維帶入稅法領域。故所得稅法第 5 條第 1 項所定免稅額基準及第 5 條之 1 第 2 項所定基準調整機制，即更難與生存權或最低生存保障產生連結，上訴人最終獲敗訴判決似乎在意料之內。不過，當納稅者權利保護法第 1 條第 1 項明確標示生存權保障、同法第 4 條第 1 條明定最低生存保障、同法第 4 條第 2 條相似於社會救助法第 4 條第 2 項貧窮線劃定之規範結構，及同法第 4 條第 3 項要求基本生活費之決定程序公開透明時，勢必影響所得稅法第 5 條第 1 項及第 5 條之 1 第 2 項之解釋及適用。例如，所得稅法第 5 條之 1 第 2 項之「基本生活」，即應解釋為納稅者權利保護法第 4 條第 1 項「納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活」。

第七項 高雄高等行政法院 103 年度簡上字第 65 號判決

釋字第 701 號解釋將醫藥費用扣除額連結至憲法第 15 條之生存權後，事實上



已承認醫療屬人民之基本生活所需，而為最低生存保障之內涵，因此於解釋適用所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 3 小目時即應本於生存權保障之精神，而不得謹守於所得稅法第 24 條之 1 或財政部函釋之表面文義，甚至以法定證據限制生存必要費用之扣除。此外，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 4 小目之身心障礙特別扣除額應解為考量身心障礙者為能維持基本生活而花費較一般人為高之支出，應屬身心障礙者之生存權保障，故解釋上亦不應囿於規範用語。

本案上訴人之岳母於 101 年 7 月經醫院確診為腦血栓症合併腦梗塞(即中風)，造成右側肢體無力、行動不便而需輪椅代步，上訴人於結算申報 101 年度綜合所得稅申報其岳母為扶養親屬，除列報扶養親屬免稅額外，尚列報身心障礙特別扣除額，被上訴人以其岳母非屬身心障礙者鑑定作業辦法附表二所規定之適合為身心障礙鑑定之情形⁵⁰⁶，且其僅檢附該年度 7 月及 10 月之診斷證明書影本供核，不符所得稅法施行細則第 24 條之 4「社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本」之規定，故予以剔除。上訴人不服，循序提起爭訟均遭駁回，後提起行政訴訟，原審判決（臺灣臺南地方法院 103 年度簡字第 34 號行政判決）以被上訴人即稅局之抗辯為其理由而駁回其訴，上訴人因而提起上訴。

本案判決首先提及所得稅法施行細則第 24 條之 4 雖規定列報身心障礙特別扣除額所應檢附之證明文件，「惟若申報身心障礙特別扣除額者，一律以付與上開社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫生診斷證明書影本為限，始得申報特別扣除，而對因突發疾病（例如：中風）或意外（例如：車禍）等事由所造成之身心障礙，未及依身心障礙者鑑定作業辦法完成鑑定，領取身心障礙手冊或證明者，卻無法申報特別扣除，將

⁵⁰⁶ 身心障礙者鑑定作業辦法附表二：「二、身心障礙鑑定基準：（一）身體功能及結構：…2.因創傷或罹患慢性精神、神經系統或內外科疾病，以致身體功能及結構損傷，且經足夠現代化醫療，仍無法矯治使其脫離顯著失能狀態，而造成或有足夠醫學證據推斷將造成長期（1 年以上）顯著失能者，方適合接受身心障礙鑑定。」



影響身心障礙者生存權受憲法平等保障之意旨。上開規定以社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫生診斷證明書作為得否申報身心障礙特別扣除額之標準，旨在避免申報浮濫或淪為規避稅負之工具；抑且，因身心障礙之認定，涉及專業，逐一查證不易，為使稅捐稽徵機關正確掌握身心障礙特別扣除額之認定，考量上開手冊或證明具有公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，固有其必要。惟因身心障礙者生活上增加之費用，其性質屬維持生存所必需之支出，於計算應稅所得淨額時應予以扣除，不應因其突發狀況未及依身心障礙者鑑定作業辦法完成鑑定，領取身心障礙手冊或證明而有所差異。況是否屬身心障礙者，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審核，以免規避稅負，不致增加過多行政稽徵成本，故上開所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定應解釋為例示規定，若有其他專業之診斷證明書已足以證明身心障礙者，納稅義務人仍得據以申報身心障礙特別扣除額，以符合憲法保障人民生存權之精神。」

其次，判決認所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 4 小目身心障礙特別扣除額，「乃為國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施，對身心障礙者之優惠，而所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定提出證明文件之目的，係用以證明納稅義務人所為申報係屬正確，非謂前開文件之提出乃申報前項身心障礙特別扣除額之要式行為。易言之，納稅義務人苟能證明其或與其合併報繳之配偶、扶養親屬，為身心障礙者權益保障法第 5 條規定之身心障礙者，亦應許其扣除身心障礙特別扣除額，始合於本項規定保障身心障礙者之立法目的（最高行政法院 89 年度判字第 347 號判決意旨參照）。」是以，上訴人既已檢附專業醫院於 101 年 7 月及 10 月間所開立之診斷證明書，根據所載內容及醫師囑言，足資證明其扶養親屬於 101 年時已因腦血栓症合併腦梗塞（即中風）致右側肢體無力，行動不便需輪椅代步，而達身心障礙之程度，自得列報身心障礙特別扣除額。據此，原審判決以上訴人未提



出符合所得稅法施行細則第 24 條之 4 之證明文件而認被上訴人剔除系爭特別扣除額無違法之處，即屬未當，因此乃廢棄原判決及撤銷原處分。

釋字第 701 號解釋已開啟一套「生存權不得無正當理由而差別待遇」之違憲審查架構，本案判決即將此架構延伸至身心障礙特別扣除額，明確肯認因身心障礙所增加之生活費用屬維持生存所必要之支出，當不得僅因無法及時提出所得稅法施行細則第 24 條之 1 所規定之文件即拒絕上訴人於申報年度加以扣除。因此，本案判決援引最高行政法院 89 年度判字第 347 號判決，認為前開施行細則第 24 條之 1 所定「社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本」、「精神衛生法第十九條第一項規定之專科醫師診斷證明書影本」等文件僅係證明方式之一，並非扣除額之要式行為⁵⁰⁷。

本案判決緩和稽徵實務上所經常出現之「法定證明文件為特別扣除額之必要條件」，凡納稅人得以提出證明費用之支出確屬真實，即應准予認列。按稽徵機關雖就綜合所得稅之所得額（包含收入、成本、費用及法定減除項目）負舉證責任，人民僅負有協力義務，惟所得稅法、施行細則及主管機關之函釋往往課予對人民過重之證明責任，非但增加法律所未規定、未授權之法定證據方法，更使人民實質上負有舉證責任。稽徵程序本僅係作為正確計算稅基之過程，如要求人民承擔過重之證明責任，將可能導致維持生存所必要之支出遭到剔除，進而無法正確掌握稅基，使稽徵經濟凌駕於量能課稅原則、工具理性優先於憲法基本價值，人民淪為國家財政收入之稅源。是以，本案判決同樣追尋釋字第 701 號解釋之論理，認為稽徵機關本應依職權調查人民所申報之扣除額是否真實存在相對應之支出，

⁵⁰⁷ 最高行政法院 89 年度判字第 347 號判決：「所得稅法施行細則第二十四條之四……規定提出證明文件之目的，係用以證明納稅義務人所為申報係屬正確，非謂前開文件之提出乃申報前項殘障特別扣除額之要式行為。易言之，納稅義務人苟能證明其或與其合併報繳之配偶、扶養親屬，為殘障福利法（八十六年四月二十三日修正為身心障礙者保護法）第三條規定之殘障者，亦應許其扣除殘障特別扣除額，始合於本項規定保障殘障者之立法目的。」

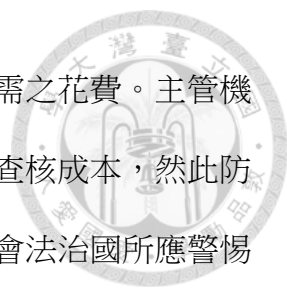


稽徵成本考量與生存權保障明顯不可相提並論。由此判決可知，法官受法之拘束，首要即為實現憲法之精神，故貫徹主觀淨所得之意旨為司法實務工作者之使命，並非必定得經由修法始得為之。

本案判決於 104 年 1 月 16 日作成，其不拘泥於法條文義而於爭訟階段即注重身心障礙者之生存權受平等保障之見解，以及自行將原處分撤銷之作為雖備受學界與業界肯定⁵⁰⁸，然主管機關仍於同年 10 月 15 日作成台財稅字第 10404638970 號令，釋示：「納稅義務人依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 4 規定申報本人、配偶或受扶養親屬之身心障礙特別扣除額，應檢附社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明；如未依規定檢附前開證明文件，僅提示醫師（院）診斷或鑑定證明書者，尚不得列報身心障礙特別扣除額。惟如其嗣後基於與前檢附之診斷或鑑定證明書所載相同事由，經鑑定後取得身心障礙手冊或身心障礙證明，除有其他事證得認定身心障礙之事實係於課稅年度後始發生者外，准依稅捐稽徵法第 28 條規定申請退稅。」形同否定本案判決所做成之開創性見解，非但有違生存權保障，尚可能導致爭訟不斷，人民縱於訴訟獲得救濟，稽徵機關仍得作成相同之違法、違憲處分，最終勢必透過釋憲聲請宣告前開函釋違憲⁵⁰⁹，迫使人

⁵⁰⁸ 本判決由臺灣年度最佳稅法判決評選委員會獲選為「2016 臺灣年度最佳稅法判決」，並於 2016 年 4 月 11 日「第二十四屆兩岸稅法研討會」發表。「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動自 2012 年起每年舉辦，由國內知名稅法學者與業界人士共同組成評選委員會，就地方法院行政訴訟庭、高等行政法院及最高行政法院之判決加以評選。2016 年所評選之優良判決具備兩大指標：一為此判決在判決發展歷史中，是否有開拓性與原創價值，並具說服力，對租稅法學與實務之發展有重要貢獻；二為此判決是否具有人權保障之高度，體認稅法為憲法之具體化，秉持稅法解釋應有之準則，並透過合憲解釋與合憲補充，發揮人權保障之功能。詳參：臺灣年度最佳稅法判決評選委員會（2016），《2016 臺灣年度最佳稅法判決評選紀實》，台北：財團法人資誠教育基金會。

⁵⁰⁹ 對於課稅處分不服而進入行政訴訟程序，由於我國所採之訴訟類型為撤銷訴訟，如人民之訴訟請求有理由，法院之權限至多僅能將原處分（連同復查及訴願決定）加以撤銷，稽徵機關雖應依行政訴訟法第 216 條受判決效力及適用法律之見解所拘束，且重為處分必須依判決意旨為之，然實務不乏法院撤銷違法之課稅處分，稽徵機關仍作成相同內容之違法處分，人民實難獲得終局之救濟機會。為解決萬年稅單問題，由時代力量黨團所提出之納稅者權利保護法草案第 21 條第 3 項參酌刑事妥速審判法，規定：「納稅者不服課稅處分或復查決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分或復查決定曾因違法而受法院撤銷或變更，自課稅處分作成日起已逾八年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。」然三讀後之現行納稅者權利保護法第 21 條第 4 項規定：「納稅者不服課稅處分、復查或訴願決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分、復查或訴願決定自本法施行後因違法而受法



民必須付出不相稱之勞力、時間及費用，目的僅為證明生存所需之花費。主管機關或許為避免僅以診斷或鑑定證明書可能造成申報浮濫且耗費查核成本，然此防弊心態實屬過重而犧牲人民即時獲得平等生存之機會，當為社會法治國所應警惕之不良示範。

第五節 小結

唯有先認識生存權之內涵為經濟生活之最低生存保障，且具有消極防禦功能，方能理解量能課稅原則之主觀淨所得原則之意義，從而正確定性免稅額及生存保障相關扣除額為防禦國家課稅權干預之禁區，而非國家給予之租稅優惠。前開理解亦有助於憲法法院摒除財稅領域立法裁量之預設，而更積極審查立法者於綜合所得稅是否確實貫徹最低生存保障，更有助於行政法院透過具體個案中法律之解釋與適用或法律漏洞之填補，落實生存權保障。

院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾十五年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。但逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。」非但加上「但逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。」之例外條款，尚且將年限延長至 15 年，大幅降低此規定對於納稅者權益保護之功能。如更進一步思考，或許在訴訟類型上採取具備形成力之「形成判決」，應為更根本之解決方式。



第五章 結論與建議

第一節 結論

國家保障生存權之目的，在於實質確保每個人實現其自由權利，進而依其人格發展追求自我實踐。憲法第 15 條與憲法第 155 條及其他基本國策條文加以連結，產生以下結果：一、確立我國憲法第 15 條生存權保障最低生存條件；二、國家負有保護義務保障人民之最低生活條件，基本國策直接透過憲法委託，要求行政、立法及司法必須確保所有人民皆享有符合人性尊嚴之最低生活條件。不過生存權與基本國策之相互援用，可能導致前者之權利功能著重於課予國家義務，而非人民得向國家請求特定內容；且承認政策部門於實現生存權享有寬泛之裁量空間，非但使主觀公權利走向客觀法規範（主觀權利客觀化），尚使生存權釋義學集中於其社會權特性，卻忽略此種經濟基本權尚存在消極防禦之面向，主要展現於所得稅法免稅額與扣除額之減除及強制執程序維生必需財產之禁止執行。

所得稅不得侵及最低生存所需，否則即屬侵害生存權。憲法第 15 條之生存權係指經濟基本權，不包含生命權。為確保其權利實效性及鑑於國家資源有限性，理想上，生存權之保護範圍應趨近於最低生存保障，亦即最低限度合於人性尊嚴之基本生活，為社會法治國及租稅國下人性尊嚴之具體實踐，乃人格得以發展、自由權利得以實現之絕對前提，亦係國家統治之正當性基礎。故何謂最低生存保障之內容亟須藉由釋義學加以闡明，同時亦應擴大承認人民受憲法保障之其他社會權（如健康權、環境權、居住權、文化權等），以確保人性尊嚴不至於因最小化生存權保障範圍而受到危殆。儘管最低生存保障係隨政經環境變遷之浮動概念，然並非不得自基本國策相關規範加以探求，而立法者對於生存權之具體實踐亦得反映當下之權利內涵。循此，將最低生存保障防禦權及給付請求權同時置於憲法



第 15 條之生存權，實益在於強化兩者之緊密關係，進而在具體制度上加以參照，此種從具體立法規範建構權利內涵之特性，不至於使生存權釋義學難以掌握。

司法院大法官釋字第 415 號解釋將所得稅法扶養親屬免稅額定性為租稅優惠，後於釋字第 694 號解釋承續此一見解，同時指出其屬國家實現生存權之扶助措施，而釋字第 701 號解釋更擴及至醫藥費用扣除額。然學說對於免稅額及扣除額之定性持有不同意見，認為其屬最低生存保障之落實，乃國家課稅權不得侵及之稅課禁區。本文認為，大法官除未能清楚認知免稅額及扣除額係為貫徹量能課稅原則外，對於生存權之理解亦著重於課予國家義務之社會權特性。本文主張，唯有認知生存權（最低生存保障）作為經濟基本權具備防禦面向，且為量能課稅原則之主觀淨所得原則之核心，方能正確認識所得稅法之免稅額及扣除額之制度意旨，而不至於如釋字第 694 號及第 701 號解釋將其誤解為社會福利措施之一。縱使所得稅法亦擔負基本權利及制度性保障之促進與實現義務，然免稅額及生存相關扣除額制度絕非社會福利措施，而係最低生存保障之具體實踐，構成國家課稅權之憲法界限。

稅法作為一整體、融貫之價值體系，本身應與憲法具備一貫之價值決定，並在憲法統合下承接私法。因此，國家於課徵個人所得稅時，首先務必確保個人之最低生活費不被課徵，並應基於婚姻及家庭制度性保障，將納稅人之家庭存續納入稅課禁區，至於該家庭之範圍為何，則由稅法承接親屬法之價值而予以判斷。由實務判決可知，倘課稅權侵及最低生存保障，非但無法確保家庭最低限度之存續條件，亦使所得稅法於承接親屬法時產生混亂之情事，進而造成整體法律價值秩序間之矛盾與衝突。

唯有貫徹最低生存保障在量能課稅原則上之實現，始能實踐婚姻及家庭制度性保障、鞏固稅法對私法之承接，以及最重要的：所有人民，毫無例外地，皆能



在民主社會中，藉由最低生存條件之維持，享有自由權利得以實現之最基本地位，於社會生活及公共參與中，自我負責地做出自我決定、追求自我實現。

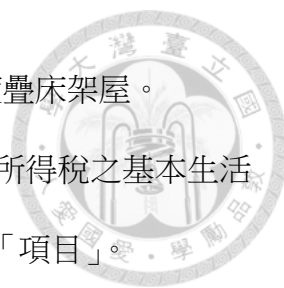
最低生存保障之一貫性要求體現於立法裁量中，立法者有第一次裁量權（生存權給付功能制度，如社會救助給付）及第二次裁量權（生存權防禦面向制度，如免稅額、強制執行），當立法者為第一次裁量後，第二次即應受拘束。且司法者對於最低生存保障之立法形成之尊重，僅呈現在第一次裁量權，亦即得僅程序控制而不就實質內容審查，不過理想上，司法者仍不應完全棄守對於「系爭個案是否已構成最低生存之侵害」之判斷；對第二次裁量，司法者得根據立法者所為第一次裁量為實質審查。易言之，在綜合所得稅基本生活費之立法裁量上，需受一貫性要求及憲法價值觀之拘束，此價值觀除自主自決之人性尊嚴及社會國之生存照顧外，立法者於個別法規上所為之價值決定亦應一併注意，不得於社會法與稅法為矛盾之價值決定。從而，立法者於綜合所得稅基本生活費之決定上其實並無多少裁量空間。

第二節 建議

基於以上論述，以下對立法機關、行政機關及司法機關就其憲法任務及權限，作成以下建議：

一、立法機關

- （一）基於體系正義，立法者於其他法領域所作成最低生存保障之價值決定，於綜合所得稅中即應受拘束，不得予以忽略或為相反之決定，如立法者既已於社會法決定「社會參與」為最低生存保障之內涵，於所得稅法中即應加以考量。
- （二）納稅者權利保護法雖已制定，但立法者必須本於該法之精神，全面檢討



所得稅法第 17 條之免稅額及扣除額，而非放任二制度疊床架屋。

- (三) 立法者有義務隨政經條件、時空環境之變遷調整綜合所得稅之基本生活費，且保障程度應不低於相關社會救助之「額度」及「項目」。
- (四) 所得稅法第 5 條第 1 項所定之每人全年六萬元免稅額基準應予調整；第 5 條之 1 第 2 項所定「依基本生活變動」之調整應合於實際生活水準，並宜比照納稅者權利保護法第 4 條第 3 項之規定公布據以調整之決定基準及判斷資料。
- (五) 關於所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款各項扣除額
 - 1. 「標準扣除額」之適用對象不應限於納稅義務人及其配偶，而應及於所有扶養親屬，更不得遲不修正而另由納稅者權利保護法第 4 條彌補漏洞。
 - 2. 「身心障礙特別扣除額」及「幼兒學前特別扣除額」均係以「是否具備特定身分」而予以定額減除，宜移列於所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款免稅額。
 - 3. 「幼兒學前特別扣除額」之適用對象不應限於納稅義務人之子女，而應及於所有 5 歲以下之受扶養親屬；並應刪除排富條款。
 - 4. 「教育學費特別扣除額」之適用對象不應限於納稅義務人之子女，而應及於所有受扶養親屬；宜並列單一定額減除及費用比例減除供擇一適用。
 - 5. 「購屋借款利息扣除額」之額度應貼近實際生活情形。
 - 6. 「房屋租金支出扣除額」之適用對象不應限於納稅義務人之受扶養親屬，而應及於所有受扶養親屬；其額度應貼近實際生活情形。
 - 7. 「保險費用扣除額」之適用對象不應限於納稅義務人之受扶養親屬，



而應及於所有受扶養親屬；其額度應貼近實際生活情形，並應將所有社會保險費用排除於上限額度。

8. 應增訂「長期照顧費用扣除額」、「房屋修繕費用扣除額」及「異常負擔扣除額」。

(六) 納稅者權利保護法第 4 條以單一、固定之額度於稅基上減除生存必要費用，或可為將來採取「稅額扣除法」減除單一生活費用之契機。

(七) 國家財政負擔不應成為不履行上述義務或不進行上述修正之正當理由。

二、行政機關

(一) 於具體個案中，應本於「以最低生存保障為核心之主觀淨所得原則」解釋及適用法律或填補法律漏洞，且應以「誠實推定」而非防弊心態認定事實及解釋法律；於依職權發布解釋函令亦同。

(二) 稅捐稽徵法第 26 條第 1 項規定：「納稅義務人因天災、事變、不可抗力之事由或為經濟弱勢者，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾三年。⁵¹⁰」對於經濟弱勢者⁵¹¹，稅捐稽徵機關應允許其延期或分期繳納。

(三) 稅捐稽徵法第 40 條規定：「稅捐稽徵機關，認為移送法院強制執行不當者，得向法院撤回。已在執行中者，應即聲請停止執行。」本條規定雖與現行稅捐執行制度有所差異⁵¹²，惟其所謂「執行不當應予暫停」之規

⁵¹⁰ 104 年 1 月 14 日修正理由：「基於避免鉅額稅賦反而新增社會問題之風險，民眾長期欠稅亦非財政機關所樂見，故原條文第一項增訂民眾實際經濟需要之規定。」此應屬學者陳清秀所提出之「利益均衡」在稅捐稽徵法之具體化。關於稅法上利益均衡之討論，詳參：陳清秀（2010），〈利益均衡在稅法上之運用〉，《現代稅法原理與國際稅法》，2 版，頁 3-37，台北：元照。

⁵¹¹ 納稅義務人申請延期或分期繳納稅捐辦法第 2 條第 2 款：「本法第二十六條所稱天災、事變、不可抗力之事由、經濟弱勢者，其認定方式如下：……二、經濟弱勢者：指納稅義務人為社會救助法第四條第一項規定所稱低收入戶。」

⁵¹² 對於未經提起訴訟之確定核課處分，稽徵機關應依行政執行法第 4 條第 1 項但書移送法務部行



定，尤其於執行致納稅人及其家庭無法維持生活時，即應暫停執程序
513。

- (四) 編列預算對免稅額及扣除額所為之稅式支出，於有必要調整人民之基本生活費時，不得將之評價為國家之稅收損失。

三、司法機關

- (一) 司法機關應更積極承認最低生存保障之防禦面向以及量能課稅原則之主觀淨所得原則於憲法上之地位，並以此對立法裁量之結果加以審查。
- (二) 綜合所得稅具有高度憲法意識，司法者應本於憲法守護者之角色，積極對立法者之裁量進行違憲審查，以確保其裁量符合憲法價值、原理原則及立法者先前作成之價值決定。
- (三) 司法院大法官既已於釋字第 745 號解釋承認客觀淨所得原則，即應以釋字第 692 號、第 694 號及第 701 號解釋為基礎，承認主觀淨所得原則之憲法地位。
- (四) 行政法院於具體個案中，應本於「以最低生存保障為核心之主觀淨所得原則」解釋及適用法律或填補法律漏洞，且應以「誠實推定」而非防弊心態認定事實及解釋法律；倘仍基於立法裁量而固守租稅法律主義，甚至以主管機關之解釋函令為尊，終將犧牲人民之生存權而嚴重侵害人性尊嚴。

政執行署辦理執行；至於經提起爭訟而確定之核課處分，則依行政訴訟法第 306 條之規定，由普通法院依強制執行法辦理強制執行。

⁵¹³ 事實上，無論依行政執行法第 26 條或行政訴訟法第 306 條第 2 項，因均準用強制執行法，故強制執行法第 52 條、第 53 條及第 122 條關於維持債務人及其家庭生活所必需之物資或債權不得執行之規定，於稅捐執行法中均有適用。



參考文獻

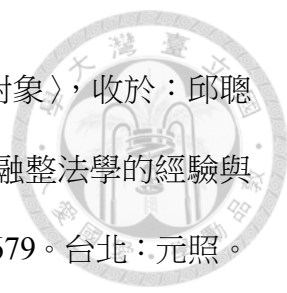
一般書籍

- 王雲五（主編）（1968）。《國民大會躬歷記》，2版。台北：商務印書館。
- 王澤鑑（2012）。《人格權法：法釋義學、比較法、案例研究》。新北：自刊。
- 吳庚（2004）。《憲法的解釋與適用》。台北：自刊。
- 吳信華（2015）。《憲法釋論》，2版。台北：三民。
- 李惠宗（2009）。《憲法要義》，5版。台北：元照。
- 林子傑（2007）。《人之圖像與憲法解釋》。台北：自刊。
- 林紀東（1998）。《中華民國憲法逐條釋義（第一冊）》，8版。台北：三民。
- 許志雄、陳銘祥、蔡茂寅、周志宏、蔡宗珍（2008）。《現代憲法論》，4版。台北：元照。
- 許育典（2010）。《憲法》，4版。台北：元照。
- 許慶雄（2000）。《憲法入門》。台北：元照。
- 許慶雄（2013）。《憲法概論：日本政治與人權》。台北：新學林。
- 陳清秀（2016）。《稅法各論（上）》，2版。台北：元照。
- 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭（2009）。《民法親屬新論》，8版。台北：三民。
- 陳慈陽（2005）。《憲法學》，2版。新北：自刊。
- 陳新民（2015）。《憲法學釋論》，8版。台北：自刊。
- 黃茂榮（2007）。〈生活需要或業務需要〉，《稅法各論》，2版。台北：自刊。
- 黃茂榮（2008）。《稅法總論：稅捐法律關係（第三冊）》。台北：自刊。

書之篇章



- 林明昕（2006）。〈原住民地位之保障作為「基本權利」或「基本國策」？〉，《公法學的開拓線：理論、實務與體系之建構》，頁 3-31。台北：自刊。
- 林明昕（2006）。〈健康權：以「國家之保護義務」為中心〉，《公法學的開拓線：理論、實務與體系之建構》，頁 36。台北：自刊。
- 李建良（2004）。〈基本權利的理念變遷與功能體系：從耶林內克「身分理論」談起〉，《憲法理論與實踐（三）》，頁 1-71。台北：學林。
- 李建良（2007）。〈自由、人權與市民社會：國家與社會二元論的歷史淵源與現代意義〉，《憲法理論與實踐（二）》，2 版，頁 1-53。台北：學林。
- 李建良（2010）。〈論憲法上保護義務與保護請求權之關係：以「不足禁止原則」的論證構造為中心〉，《憲法理論與實踐（四）：人權思維的承與變》，169-204。台北：新學林。
- 李震山（2007）。〈憲法未列舉之固有權：生命、身體、尊嚴與人格〉，《多元、寬容與人權保障：以憲法未列舉權之保障為中心》，2 版，頁 97-156。台北：元照。
- 李震山（2007）。〈家庭權〉，《多元、寬容與人權保障：以憲法未列舉權之保障為中心》，2 版，頁 157-192。台北：元照。
- 李震山（2009）。〈人性尊嚴之憲法意義〉，《人性尊嚴與人權保障》，3 版，頁 1-24。台北：元照。
- 李震山（2009）。〈從憲法觀點論生命權之保障〉，《人性尊嚴與人權保障》，3 版，頁 25-64。台北：元照。
- 李震山（2009）。〈生命權與人性尊嚴：以安寧緩和醫療為例〉，《人性尊嚴與人權保障》，3 版，頁 65-131。台北：元照。

- 
- 周宗憲 (2006)。〈立法不作為與違憲審查：以生存權的保障為對象〉，收於：邱聰智、張昌邦教授六秩華誕祝壽論文集編輯委員會 (編)，《融整法學的經驗與見證：邱聰智、張昌邦教授六秩華誕祝壽論文集》，頁 667-679。台北：元照。
- 張桐銳 (2002)。〈補充性原則與社會政策〉，收於：黃宗樂教授祝壽論文集編輯委員會 (編)，《黃宗樂教授六秩祝賀：公法學篇 (一)》，頁 219-253。台北：學林。
- 張嘉尹 (2015)。〈憲法之「科際整合」研究的意義與可能性：一個方法論的反思〉，《憲法學的新視野 (二)：憲法科際整合研究的理論與實踐》，頁 3-45。台北：五南。
- 許育典 (2010)。〈基本權功能建構作為大法官解釋的類型化：以教育相關基本權為例〉，收於：黃舒芃 (主編)，《憲法解釋之理論與實務 (第七輯) (下冊)》，頁 383-439。台北：中央研究院法律學研究所籌備處。
- 許宗力 (2007)。〈從大法官解釋看平等原則與違憲審查〉，《法與國家權力 (二)》，頁 141-192。臺北：元照。
- 許宗力 (2007)。〈基本權的功能與司法審查〉，《憲法與法治國行政》，頁 183-206。台北：元照。
- 許宗力 (2015)。〈最低生存保障與立法程序審查：簡評德國聯邦憲法法院 Hartz IV 判決〉，收於：黃昭元 (編)，《法治的傳承與永續：德國聯邦憲法法院 2010-2013 重要判決之研究》，頁 1-39。台北：新學林。
- 郭明政 (2006)。〈社會憲法：社會安全制度的憲法規範〉，收於：蘇永欽 (編)。《部門憲法》，頁 313-352。台北：元照。
- 陳清秀 (1997)。〈憲法上人性尊嚴〉，收於：李鴻禧教授六秩華誕祝賀論文集編輯委員會 (編)，《現代國家與憲法：李鴻禧教授六秩華誕祝賀論文集》，頁 92-122。



台北：月旦。

陳清秀（2010）。〈利益均衡在稅法上之運用〉，《現代稅法原理與國際稅法》，2版，

頁 3-37。台北：元照。

黃士洲（2006）。〈扶養親屬免稅額的列報與婚姻、家庭的制度性保障：從最高行政法院九十二年判字第一二〇六號與台北高等行政法院九十三年簡字第七〇八號判決論起〉，收於：林明鏘、蔡茂寅（主編），《行政法實務與理論（二）》，

頁 269-296。台北：國立台灣大學法學院。

頁 269-296。台北：國立台灣大學法學院。

黃士洲（2011）。〈稅課禁區與納稅人權利保障〉，收於：葛克昌、湯貢亮、吳德豐（主編），《兩岸納稅人權利保護之立法潮流》，頁 595-622。台北：財團法人

資誠教育基金會。

黃士洲（2012）。〈列報私立醫院看護費扣除訴願不受理？〉，《探索稅務官司勝負契機：爭訟實例與法令剖析》，頁 46-62。新北：自刊。

黃士洲（2013）。〈實質課稅與稅法目的解釋：稅捐稽徵法第 12 條之 1 及實質課稅涉訟實例〉，收於：葛克昌（主編），《實質課稅與行政法院判決》，頁 32-49。

台北：翰蘆。

黃舒芃（2009）。〈社會權在我國憲法中的保障〉，《民主國家的憲法及其守護者》，

頁 99-139。台北：元照。

葛克昌（1996）。〈國家與社會二元論及其憲法意義〉，《國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念》，頁 7-42。台北：元照。

葛克昌（1996）。〈社會福利給付與租稅正義〉，《國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念》，頁 43-92。台北：元照。

葛克昌（1996）。〈租稅國危機及其憲法課題〉，《國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念》，頁 93-136。台北：元照。



- 葛克昌（1996）。〈憲法國體：租稅國〉，《國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念》，頁 137-163。台北：元照。
- 葛克昌（1996）。〈稅法與民生福利國家〉，《國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念》，頁 165-214。台北：元照。
- 葛克昌（2002）。〈婦女政策之憲法基礎：憲法增修第十條第六項意旨〉，收於：黃宗樂教授祝壽論文集編輯委員會（編）。《黃宗樂教授六秩祝賀：公法學篇（一）》，頁 177-218。台北：學林。
- 葛克昌（2005）。〈量能課稅原則與所得稅法〉，《稅法基本問題：財政憲法篇》，2 版，頁 155-175。台北：元照。
- 葛克昌（2005）。〈租稅優惠、平等原則與違憲審查：大法官釋字第五六五號解釋評析〉，《稅法基本問題：財政憲法篇》，2 版，頁 267-304。台北：元照。
- 葛克昌（2005）。〈量能原則為稅法結構性原則：與熊偉台北對話〉，《稅法基本問題：財政憲法篇》，2 版，頁 321-334。台北：元照。
- 葛克昌（2009）。〈所得稅基本概念〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 1-25。台北：翰蘆。
- 葛克昌（2009）。〈綜合所得稅與憲法〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 27-139。台北：翰蘆。
- 葛克昌（2009）。〈租稅國家之憲法界限〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 247-299。台北：翰蘆。
- 葛克昌（2009）。〈所得基本稅額條例相關法律爭議〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 301-324。台北：翰蘆。
- 葛克昌（2009）。〈租稅國家之婚姻家庭保障任務〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 325-380。台北：翰蘆。



- 葛克昌 (2009)。〈綜合所得稅屬地主義之檢討與改制〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 457-478。台北：翰蘆。
- 葛克昌 (2009)。〈法律原則與稅法裁判〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 547-618。台北：翰蘆。
- 葛克昌 (2012)。〈人性尊嚴、人格發展：賦稅人權之底線〉，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，3 版，頁 41-65。台北：翰蘆。
- 葛克昌 (2012)。〈納稅者權利之立法與司法保障〉，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，3 版，頁 407-435。台北：翰蘆。
- 蔡宗珍 (2004)。〈從憲法生命權之保障看安樂死合法化〉，《憲法與國家 (一)》，頁 223-263。台北：自刊。
- 蔡維音 (2001)。〈基本價值理論〉，《社會國之法理基礎》，頁 23-57。台南：正典。
- 蔡維音 (2001)。〈社會國下之憲法規範保護結構〉，《社會國之法理基礎》，頁 59-94。台南：正典。
- 蔡維音 (2013)。〈社會救助與個人綜合所得稅上對最低生存基礎界定之交互考察〉，收於：黃昭元 (編)，《法治的傳承與永續：第一屆翁岳生教授公法學研討會論文集》，頁 319-366。台北：新學林。
- 謝榮堂 (2008)。〈社會法治國之理想與實踐〉，《社會法治國基礎問題與權利救濟》，頁 1-29。台北：元照。
- 鍾秉正 (2002)。〈社會保險中強制保險之合憲性基礎：兼論釋字第 472、473 號解釋〉，收於：黃宗樂教授祝壽論文集編輯委員會 (編)，《黃宗樂教授六秩祝賀：公法學篇 (一)》，頁 255-287。台北：學林。
- 鍾秉正 (2010)。〈論社會法之生存權保障功能：以社會救助制度為例〉，《社會法與基本權保障》，頁 152-197。台北：元照。



簡玉聰 (2002)。〈日本社會保障法理論之再探討：以生存權理論為中心〉，收於：黃宗樂教授祝壽論文集編輯委員會 (編)，《黃宗樂教授六秩祝賀：公法學篇 (一)》，頁 289-348。台北：學林。

期刊論文

江玉林 (2004)。〈人性尊嚴與人格尊嚴：大法官解釋中有關尊嚴論述的分析〉，《月旦法學教室》，20 期，頁 116-123。

江玉林 (2016)。〈人性尊嚴的移植與混生：臺灣憲政秩序的價值格局〉，《月旦法學雜誌》，225 期，頁 64-74。

吳信華 (2003)。〈基本權利的思考體系〉，《月旦法學教室》，2 期，頁 122-132。

李仁焘 (2008)。〈生存權的法性質〉，《月旦法學教室》，70 期，頁 6-7。

李建良 (2008)。〈自由、平等、尊嚴 (上)：人的尊嚴作為憲法價值的思想根源與基本課題〉，《月旦法學雜誌》，153 期，頁 185-207。

李建良 (2008)。〈自由、平等、尊嚴 (下)：人的尊嚴作為憲法價值的思想根源與基本課題〉，《月旦法學雜誌》，154 期，頁 193-211。

李建良 (2011)。〈德國基本權理論攬要：兼談對臺灣的影響〉，《月旦法學教室》，100 期，頁 38-50。

李惠宗 (2012)。〈富者的原罪？從司法院釋字第 688 號解釋的體系正義論檢討股票孳息他益信託課稅的立法選擇〉，《法令月刊》，63 卷 5 期，頁 16。

周宗憲 (2005)。〈人性尊嚴與人民最低限度生活權的保障〉，《司法周刊》，1238 期，頁 2-3。

林俊言 (2001)。〈論受益權面向的生存權：以大法官解釋為中心〉，《軍法專刊》，



- 47 卷 8 期，頁 29-43。
- 林紀東（1968）。〈福利國家與基本人權〉，《憲政思潮》，2 期，頁 17-28。
- 柯格鐘（2007）。〈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》，142 期，頁 273-291。
- 柯格鐘（2007）。〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 55-120。
- 柯格鐘（2008）。〈論所得稅法上的所得概念〉，《臺大法學論叢》，37 卷 3 期，頁 129-188。
- 柯格鐘（2009）。〈論家庭所得課稅制度：兼評大法官釋字第三一八號解釋〉，《東吳法律學報》，20 卷 4 期，頁 89-147。
- 柯格鐘（2012）。〈子女列報扶養親屬免稅額的減除：評大法官釋字第 69 2 號解釋〉，《台灣法學雜誌》，194 期，頁 179-186。
- 柯格鐘（2014）。〈論免稅額與扣除額之意義：最高行政法院九十八年度判字第一一七五號判決評釋〉，《月旦裁判時報》，28 期，頁 5-17。
- 孫迺翊（2006）。〈社會救助制度中受救助者的人性尊嚴保障：一個憲政國家興起前後的比較觀察〉，《月旦法學雜誌》，136 期，頁 65-87。
- 孫迺翊（2012）。〈社會給付權利之憲法保障與社會政策之形成空間：以德國聯邦憲法法院關於年金財產權保障及最低生存權保障之判決為中心〉，《臺大法學論叢》，41 卷 2 期，頁 445-516。
- 張桐銳（2011）。〈論憲法上之最低生存保障請求權〉，《政大法學評論》，123 期，頁 121-191。
- 張偉志（2016）。〈稅保法「基本生活費不得課稅」應回歸所得稅法進行全面修正〉，《稅務旬刊》，2355 期，頁 9-14。



- 張偉志 (2017)。〈所得稅法基本生活費改革之憲法檢討〉，《稅務旬刊》，2365 期，頁 11-20。
- 許志雄 (1993)。〈憲法上之個人尊嚴原理〉，《東海大學法學研究》，7 期，頁 22-33。
- 許育典 (2003)。〈社會國〉，《月旦法學教室》，12 期，頁 38-43。
- 陳世鴻 (1956)。〈生存權的實在性及其應有的限制〉，《法學叢刊》，3 期，頁 28-32。
- 陳英鈴 (1999)。〈「自由法治國」與「社會法治國」的制度選擇：評釋字四七二與四七三號大法官會議解釋〉，《台灣本土法學雜誌》，4 期，頁 87-99。
- 陳清秀 (1994)。〈生存權的保障與租稅的課徵〉，《植根雜誌》，10 卷 8 期，頁 37-40。
- 陳清秀 (2010)。〈社會國家原則在稅法上之運用(上)〉，《台灣法學雜誌》，164 期，頁 24-39。
- 陳清秀 (2010)。〈社會國家原則在稅法上之運用(下)〉，《台灣法學雜誌》，165 期，頁 24-39。
- 陳清秀 (2012)。〈夫妻所得合併申報課稅問題：釋字第六九六號解釋評析〉，《月旦法學雜誌》，210 期，頁 52-64。
- 陳愛娥 (1997)。〈自由、平等、博愛：社會國原則與法治國原則的交互作用〉，《臺大法學論叢》，26 卷 2 期，頁 121-141。
- 陳靜慧 (2008)。〈人性尊嚴侵害之違憲審查：兼評德國聯邦憲法法院「航空安全法判決」(BVerfGE 115, 118)〉，《法令月刊》，59 期 8 卷，頁 118-129。
- 程明修 (2004)。〈禁止過度侵害與禁止保護不足〉，《月旦法學教室》，17 期，頁 10-11。
- 黃士洲 (2008)。〈列舉扣除額的改定適用與基本權保障：評大法官釋字第六一五號解釋〉，《月旦法學雜誌》，152 期，頁 99-113。
- 黃士洲 (2010) 〈婚姻、家庭的制度性保障與夫妻所得合併申報：所得稅對婚姻、



- 家庭制度的承接與干預》，《月旦法學雜誌》，176 期，頁 171-181。
- 黃俊杰（2008）。〈非稅標的〉，《月旦法學教室》，102 期，頁 6-7。
- 黃茂榮（2016）。〈論現代法治國家之稅法教育改革〉，《植根雜誌》，32 卷 4 期，頁 133-156。
- 黃源浩（2004）。〈從「絞殺禁止」到「半數原則」：比例原則在稅法領域之適用〉，《財稅研究》，36 卷 1 期，頁 151-170。
- 詹鎮榮（2006）。〈社會國原則：起源、內涵及規範效力〉，《月旦法學教室》，41 期，頁 32-41。
- 詹鎮榮（2006）。〈社會國原則：責任主體、類型及界限〉，《月旦法學教室》，42 期，頁 45-55。
- 詹鎮榮（2011）。〈補充性原則〉，《民營化法與管制革新》，2 版，頁 283-288，台北：元照。
- 劉其昌（2007）。〈改綜所免扣額無助貧富差距〉，《稅務旬刊》，2015 期，頁 7-16。
- 劉其昌（2009）。〈綜所扣除項目 60 年未修〉，《稅務旬刊》，2071 期，頁 7-17。
- 劉其昌（2012）。〈幼兒學前特別扣除額評析〉，《稅務旬刊》，2170 期，頁 14-18。
- 蔡孟彥（2008）。〈從憲法保障檢討扣免額（上）〉，《稅務旬刊》，2059 期，頁 11-17。
- 蔡孟彥（2008）。〈從憲法保障檢討扣免額（中）〉，《稅務旬刊》，2060 期，頁 16-23。
- 蔡孟彥（2008）。〈從憲法保障檢討扣免額（下）〉，《稅務旬刊》，2061 期，頁 9-11。
- 蔡宗珍（1999）。〈人性尊嚴之保障作為憲法基本原則〉，《月旦法學雜誌》，45 期，頁 99-102。
- 蔡茂寅（1999）。〈社會權：生存權與勞動基本權〉，《月旦法學雜誌》，49 期，頁 137-144。
- 蔡維音（1992）。〈德國基本法第一條「人性尊嚴」規定之探討〉，《憲政時代》，18



卷 1 期，頁 36-48。

蔡維音 (2000)。〈論家庭之制度保障：評釋字第五〇二號解釋〉，《月旦法學雜誌》，

63 期，頁 138-143。

蔡維音 (2009)。〈人性尊嚴作為法概念之出路〉，《法律與生命科學》，3 卷 3 期，

頁 11-16。

研討會論文

Joachim Englisch (著)，邱晨 (譯) (2016 年 5 月)。〈主觀淨額所得原則在所得稅法中的展現〉，發表於：《德、法兩國教授專題演講》。國立臺灣大學法律學院財稅法學研究中心 (主辦)，台北。

學位論文

呂怡燕 (2014)。《論扶養親屬費用之課稅：民法與稅法之調和》，國立成功大學法律學研究所碩士論文。

李芳宜 (2009)。《扶養親屬免稅額之研究》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

周宗憲 (2002)。《憲法上人民最低生存權的性質與司法保障：我國與日本學說及司法判決 (大法官釋憲) 見解的檢討》，輔仁大學法律學研究所博士論文。

周明萱 (2012)。《所得稅法上婚姻家庭之保護》，國立中正大學法律學研究所碩士論文。

林茂青 (1998)。《生存權之研究：以日本國憲法為中心》，淡江大學日本研究所碩士論文。



林雅琪（2012）。《所得稅法與高齡化社會：以老年健康及經濟安全為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

張心怡（2014）。《扶養親屬免稅額及扣除額之探討》，國立中正大學財經法律學研究所碩士論文。

張書璋（2013）。《論扶養親屬免稅額制度》，國立中正大學財經法律學研究所碩士論文。

陳冠璋（2016）。《憲法上居住權之建構與實現：以司法審查為核心》，頁 31，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

陳威帆（2010）。《從扶養親屬免稅額相關判決看婚姻家庭保障之建構》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

陳昱維（2012）。《稅捐優惠之違憲審查研究：以平等權為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

陳鵬鵬（1996）。《日本生存權理念之形成與發展》，國立中山大學政治學系碩士論文。

鄭明政（2005）。《生存權的憲法規範與保障方式：檢討日本與美國學說及判例》，淡江大學日本研究所碩士論文。

蕭淑芬（1991）。《日本憲法生存權保障原理與構造之研究由生存問題之歷史發展探討》，淡江大學日本研究所碩士論文。

黎紹寧（2017）。《論稅法之違憲審查基準：以量能課稅原則為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

羅春祝（2014）。《因應少子高齡化所得稅法制之研究：以所得稅法第 17 條為主題》，國立中正大學法律學研究所碩士論文。



其他文獻

- 司法院大法官書記處(編)(1992)。《德國聯邦憲法法院裁判選輯(三)》，頁125-176。
台北：司法院秘書處。
- 司法院大法官書記處(編)(1994)。《德國聯邦憲法法院裁判選輯(五)》，頁302-332。
台北：司法院秘書處。
- 司法院大法官書記處(編)(2013)。《德國聯邦憲法法院裁判選輯(十四)》，頁253-264。台北：司法院秘書處。
- 立法院公報處(1977)。《立法院公報》，66卷4期。
- 立法院公報處(1987)。〈立法院財政、經濟兩委員會第七次聯席會議紀錄(第80會期)〉，《立法院公報》，77卷41期。
- 立法院公報處(1992)。《立法院公報》，82卷1期2600號。
- 立法院公報處(1993)。《立法院公報》，82卷4期2603號中冊。
- 立法院公報處(1999)。《立法院公報》，88卷6期。
- 立法院公報處(2000)。《立法院公報》，90卷1期。
- 立法院公報處(2014)。《立法院公報》，103卷33期。
- 李顯峰(2009)。《綜合所得稅免稅額及各項扣除額之檢討》。台北：行政院賦稅改革委員會研究報告。
- 法務部法制司(編)(2012)。《公民與政治權利國際公約 經濟社會文化權利國際公約 一般性意見》。台北：法務部。
- 國民大會秘書處(編)(1946)。《國民大會實錄》，南京：國民大會秘書處。
- 經濟日報(2007/3/23)。〈綜所稅大變革 基本生活費 取代多項扣免額〉，A15版。
- 經濟日報(2016/11/29)。〈雙落空 薪資扣除 提高免稅額〉，A2版。
- 經濟日報(2016/12/13)。〈明年免稅額 提高全民減稅 68 億〉，A1版。

臺灣年度最佳稅法判決評選委員會（2016）。《2016 臺灣年度最佳稅法判決評選紀實》。台北：財團法人資誠教育基金會。



翻譯文獻

Ernst Forsthoff (著), 翁岳生 (譯) (1968)。〈社會法治國之概念與本質〉,《憲政思潮》, 2 期, 頁 89-102。

Klaus Vogel (著), 張永明 (譯) (2010)。〈租稅課徵權及其界限〉, Peter Badura/Horst Dreier (主編), 收於: 蘇永欽 (等譯注)。《德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集 (下)》, 頁 564-565。台北: 聯經。

Hans-Jürgen Papier (著), 蔡宗珍 (譯) (2014)。〈人性尊嚴之保護: 對法律實務之影響〉, 收於: 蔡宗珍 (編)。《當代法治國圖像》, 頁 45-73。新北: 自刊。

Matthias Herdegen (著), 蔡維音 (譯) (2010)。〈所有權與繼承權之保障〉, Peter Badura/Horst Dreier (主編), 收於: 蘇永欽 (等譯注)。《德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集 (下)》, 頁 296。台北: 聯經。

大須賀明 (著), 林浩 (譯) (2001)。《生存權論》。台北: 元照。

外文文獻

Hegel, G.W.F., *Outline of the Philosophy of Right*, T. M. Knox and Stephen Houlgate (eds.), Oxford 2008[1821].

網路文獻

行政院主計總處（2016）。《中華民國 106 年度中央政府總預算案總說明》。載於：

<http://www.dgbas.gov.tw/public/data/dgbas01/106/106Btab/106陸.PDF>。

財政部賦稅署 101 年 12 月 3 日新聞稿。載於：

http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140005&serno=200912140018&menudata=DotMenu&contlink=ap/news_view.jsp&dataserno=201212030001

。

財政部 103 年 4 月 29 日新聞稿。載於：

<http://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=137&pid=56519&ap=0&pc=15&k=%E9%99%A4%E4%BF%82%E4%BB%98%E8%88%87,,24,&nid=24>。

財政部 104 年 9 月 4 日新聞稿。載於：

<http://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=137&pid=66879>。

財政部 104 年 9 月 15 日新聞稿。載於：

<https://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=137&pid=66994&ap=209&pc=15&k=&nid=137>。