釋字第六九四號解釋部分協同、部分不同意見書

大法官　羅昌發

所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定，於計算個人綜合所得淨額時，得由個人綜合所得總額減除「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者」之免稅額（以下簡稱系爭規定）。多數意見認此規定以受扶養之無謀生能力人未滿二十歲或滿六十歲以上為條件，使扶養滿二十歲、未滿六十歲而無謀生能力，且合於前述民法規定之其他親屬或家屬之納稅義務人，無法減除該免稅額，對此等納稅義務人形成差別待遇，不符憲法第七條所定之平等原則。本席敬表同意。由於系爭規定以「無謀生能力」之被扶養人年齡做為納稅義務人是否得扣除免稅額之條件，涉及對無謀生能力者尊嚴減損之更深一層問題，本席認為有予指明之必要。另本號解釋就系爭規定宣告違憲之部分至遲於解釋公布日起屆滿一年時失效，多數意見並未說明為何給予緩衝期以及何以緩衝期為一年之理由；本席認本件給予緩衝期尚有斟酌之餘地。爰提出本部分協同及部分不同意見書。

壹、　本件另涉及對無謀生能力人尊嚴之減損

一、 尊嚴作為人民基本權利的內涵：

（一） 尊嚴一詞（在本院大法官解釋及不同國際人權公約，分別稱「人性尊嚴」、「人格尊嚴」、「個人尊嚴」、「固有尊嚴」等）雖尚無法律或條約之明確定義，然其一

般係指人性的維護、人格主體的維持、對於人之主體性的肯認與基本尊重。尊嚴的保護，已成為普世價值及重要的人權內涵。聯合國憲章(Charter of the United Nations)、世界人權宣言（Universal Declaration of Human Rights)、經濟、社會與文化權利國際公約（International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights (ICESCR)）、公民與政治權利國際公約（International Covenant on Civil and Political Rights (ICCPR)）以及諸多人權公約，均提及對人性尊嚴（human dignity）的尊重，或提及所有的人權均源自人類固有（與生俱來）的尊嚴（inherent dignity of the human person）。例如世界人權宣言前言二度提及固有尊嚴：「鑒於對人類家庭所有成員的固有尊嚴及其平等與不移的權利的承認，乃是世界自由、正義與和平的基礎」、「鑒於各聯合國國家人民已在《聯合國憲章》中重申他們對基本人權、人格尊嚴和價值以及男女平等權利的信念，並決心促成較大自由中的社會進步和生活水平的改善」。該宣言之條文更數次以尊嚴作為人權的重要內涵。例如該宣言第一條規定：「人人生而自由，在尊嚴和權利上一律平等。」第二十二條另規定：「每個人，作為社會的一員，有權享受社會保障，並有權享受他的個人尊嚴和人格的自由發展所必需的經濟、社會和文化方面各種權利的實現…。」世界人權宣言之後，尊嚴之維護更普遍成為聯合國各項人權公約極為核心之價值。前述經濟、社會與文化權利國際公約以及公民權利和政治權利國際公約亦均宣示：「對人類家庭所有成員的固有尊

嚴及其平等的和不移的權利的承認，乃是世界自由、正義與和平的基礎，確認這些權利是源於人身的固有尊嚴」。

（二） 對弱勢者而言，其尊嚴更應細心呵護，避免有對其作為社會積極成員之主體性，產生不尊重的情形。西元二００八年五月生效之「殘疾人權利公約」（Convention on the Rights of Persons with Disabilities）亦將尊嚴之維護，作為對殘疾人保護的重要內容。聯合國數十年來持續推動對殘疾人保障在觀念、態度與方式上之改變，由視殘疾人為慈善、醫療及社會扶助之「客體」（objects of charity, medical treatment and social protection），轉化為使殘疾人成為享有各項權利之主體，並使其得以基於其自由意志與充分資訊下的同意，以及基於其作為社會的積極成員，為其生存而主張此等權利，並做成決定（subjects with rights, who are capable of claiming those rights and making decisions for their lives based on their free and informed consent as well as being active members of society）。[1] 該公約前言亦提及聯合國憲章對固有尊嚴的保障，並確認對殘疾者之歧視屬於對人的固有尊嚴與價值的侵犯。第一條規定，該公約之宗旨在於促進、保護與確保所有殘疾人充分與平等享有一切人權與基本自由，並促進對殘疾人固有尊嚴的尊重。第三條規定，該公約之原則為尊重固有尊嚴與個人自主。第八條更規定，締約國承諾提高整個社會對殘疾人的認識，促進對殘疾人權利與尊嚴的尊重。

[1] 見聯合國網頁 http://www.un.org/disabilities/default.asp?id=150。

（三） 我國已透過「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」，施行該二公約；並透過「消除對婦女一切形式歧視公約施行法」，施行該公約。雖該二施行法在我國國內屬於法律位階，然在我國法律體系內納入並執行國際人權公約，亦可證明我國對於該等人權公約所承認之人權價值（包括對人民尊嚴之維護），有明確且直接之肯定。我國雖非前揭世界人權宣言以及殘疾人權利公約之締約國，亦尚未以立法方式施行該宣言及公約，故無法直接引用該等人權宣言與公約作為憲法解釋之依據，然此並不影響該等國際文件所承認之各項人權及價值之普世性質，以及其得以做為解釋我國憲法基本權利內涵之重要考量依據。特別是在我國憲法之下，對於殘疾人之人格尊嚴基本價值之維護，與殘疾人權利公約所揭示者應無不同，自無異於公約所反映之國際趨勢及所保護之人權價值而為解釋之任何理由。[2]

（四） 憲法雖僅於增修條文第十條第六項規定「國家應維護婦女之人格尊嚴」，而別無其他條文直接規定人民尊嚴之保護，然大法官已於以往解釋中，明文承認人性尊嚴係屬憲法保障之內涵。例如，釋字第五六七號解釋謂：「···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

[2] 我國憲法第 155 條明定：「…人民之老弱殘廢，無力生活…者，國家應予適當之扶助與救濟。」亦係出於使弱勢或殘疾之人民獲得最低度之生活保障，以維尊嚴之相同意旨。

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‧‧‧。」釋字第六０三號解釋亦謂：「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。隱私權雖非憲法明文列舉之權利，惟基於人性尊嚴與個人主體性之維護及人格發展之完整，並為保障個人生活私密領域免於他人侵擾及個人資料之自主控制，隱私權乃為不可或缺之基本權利，而受憲法第二十二條所保障（本院釋字第五八五號解釋參照）‧‧‧。」[3]

[3]大法官解釋文或解釋理由提及「尊嚴」的其他前例不少。例如釋字第三七二號解釋理由書：「人格尊嚴之維護與人身安全之確保，乃世界人權宣言所揭示，並為我國憲法保障人民自由權利之基本理念。…民法第一千零五十二條第一項第三款規定夫妻之一方受他方不堪同居之虐待者，得向法院請求離婚，旨在維持夫妻任何一方之人格尊嚴與人身安全。」第四００號解釋理由書：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。」第四二五號解釋理由書：「…表現自由為實施民主政治最重要的基本人權。國家所以保障人民之此項權利，乃以尊重個人獨立存在之尊嚴及自由活動之自主權為目的。」第四八五號解釋理由書：「…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。」第五五０號解釋理由書：「…社會福利之事項，乃國家實現人民享有人性尊嚴之生活所應盡之照顧義務」。第五八五號解釋理由書：「…隱私權雖非憲法明文列舉之權利，惟基於人性尊嚴與個人主體性之維護及人格發展之完整，並為保障個人生活秘密空間免於他人侵擾及個人資料之自主控制，隱私權乃為不可或缺之基本權利，而受憲法第二十二條所保障」。第六三一號解釋理由書：「…秘密通訊自由乃憲法保障隱私權之具體態樣之一，為維護人性尊嚴、個人主體性及人格發展之完整，並為保障個人生活私密領域免於國家、他人侵擾及維護個人資料之自主控制，所不可或缺之基本權利」。第六五六號解釋理由書：「名譽權旨在維護個人主體性及人格之完整，為實現人性尊嚴所必要，受憲法第二十二條所保障」。第六六四號解釋理由書：「人格權乃維護個人主體性及人格自由發展所不可或缺，亦與維護人性尊嚴關係密切，是人格權應受憲法第二十二條保障。」第六七二號解釋理由書：「憲法第十五條規定人民財產權應予保障，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴(本院釋字第四００號解釋參照)。…」第六八九號解釋理由書：「基於人性尊嚴之理念，個人主體性及人格之

（五） 按人性尊嚴可與人民其他基本權利連結，而作為其他基本權利存在之目的，或作為其他基本權利之核心內涵，或做為強化其他基本權利之法理基礎（例如釋字第五六七號解釋所處理之思想自由與言論自由作為人性尊嚴保障之一環；釋字第六０三號解釋以人性尊嚴出發而承認隱私權作為憲法基本權利）。然人性尊嚴亦可獨立於其他基本權利之外，作為個別且重要的基本權利。例如，由殘疾人權利公約第一條與第三條「促進對殘疾人固有尊嚴的尊重」、對殘疾人「尊重固有尊嚴」等規定可知，人性尊嚴作為獨立權利之適當性與重要性。尊嚴甚至亦可受其他基本權利保障。例如世界人權宣言第一條所規定「人人生而自由，在尊嚴和權利上一律平等」，即係將尊嚴與其他權利並列，並將平等原則適用於人性尊嚴之保障。我國憲法第二十二條亦規定：「凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序、公共利益者，均受憲法之保障。」對人性尊嚴的尊重與維護，特別是對弱勢者尊嚴的保障，顯有助於社會之和諧與進步，有益於公共利益。人性尊嚴作為人民獨立的權利，自應受憲法第二十二條及其他規定之保障。

二、 系爭規定有未尊重無謀生能力者尊嚴之疑義：

（一） 系爭規定係以「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能

自由發展，應受憲法保障。…免於身心傷害之身體權亦與上開闡釋之一般行為自由相同，雖非憲法明文列舉之自由權利，惟基於人性尊嚴理念，維護個人主體性及人格自由發展，亦屬憲法第二十二條所保障之基本權利。對個人前述自由權利之保護，並不因其身處公共場域，而失其必要性。」

力，確係受納稅義務人扶養者」作為減除免稅額之要件，而排除納稅義務人扶養滿二十歲、未滿六十歲而無謀生能力，且合於民法前揭規定之其他親屬或家屬者，減除免稅額。其直接受差別待遇者固為扶養滿二十歲且未滿六十歲而無謀生能力之納稅義務人，間接受經濟上或生活上衝擊者，則為有受扶養需要之無謀生能力人。無謀生能力之原因有多種，包括因身體傷殘、精神障礙、智能不足、重大疾病就醫療養或尚未康復無法工作或須長期治療者(財政部中華民國八十九年九月七日台財稅字第八九〇四五五九一八號函參照）。無論年齡是否未滿二十歲或已滿六十歲，抑或介於二十歲與六十歲之間，如有此等造成謀生能力欠缺之身心障礙或重大疾病等原因，其在經濟上無法自主且在社會中處於弱勢的情形並無二致。法律將此等弱勢者進一步以年齡為分類，以決定扶養此等弱勢者之納稅義務人是否得以減除免稅額，毋寧係將此等弱勢者作為「客體」對待；而未由此等弱勢者作為享受國家制度優惠或保障之「主體」的角度出發，使扶養此等弱勢者一律得以減除免稅額，並因而使此等弱勢者獲得較大的受扶養機會，從而使其受到基本的尊重。此與前揭殘疾人權利公約所推動由殘疾人作為社會扶助的「客體」，轉化成為使其作為社會的積極成員的「主體」之精神及趨勢有違。系爭規定之年齡限制，核屬對於無謀生能力之弱勢者尊嚴之直接減損。

（二） 殘疾人權利公約所稱之「殘疾人」之範圍與所得稅法第十七條第一項所稱「無謀生能力」人之範圍未必完全一致。依殘疾人權利公約第一條第二項之規定，「殘

疾人」包括肢體、精神、智力或感官有長期損傷之人。而所得稅法所規定「無謀生能力」之要件，實務上係依前述財政部函所指「符合下列條件之一者：(一)領有身心障礙手冊或殘障手冊者。(二)身體傷殘、精神障礙、智能不足、重大疾病就醫療養或尚未康復無法工作或須長期治療者等，並取具醫院證明者。‧‧‧(四)其他經村里長調查證明，顯無謀生能力並取具村里辦公處之文書者。」亦即有些殘疾人未必無謀生能力，有些無謀生能力者未必屬於殘疾人。然兩者重疊範圍甚大，則毫無疑問。亦即甚多無謀生能力者，屬殘疾人權利公約所直接保護之對象。縱使殘疾人與無謀生能力人兩者範圍未必完全一致，而使若干「無謀生能力」者不在殘疾人權利公約適用之範圍，然參照前揭其他國際人權公約或宣言對個人之尊嚴一律要求給予保護之旨，此等「無謀生能力」者應得享受之尊嚴以及其不應被以「客體」對待，與其他殘疾人亦應無不同。

（三） 不論如何，對無謀生能力者依年齡進行分類，以決定納稅義務人是否得減除扣除額之規定，係以此等弱勢者作為客體之前提而設，屬對此等弱勢者減損尊嚴之規範。未來在修法時，自宜避免再對弱勢者設有未予適當尊重之分類，俾維護其作為社會主體之尊嚴。

貳、本件有關宣告系爭規定之年齡限制至遲屆滿一年時失其效力之部分應無正當理由

一、多數意見認為系爭規定中違反憲法第七條平等原則之年齡限制，應自本號解釋公布日起，至遲於屆滿一年

時，失其效力。然本號解釋理由並未說明給予緩衝期以及緩衝期定為一年之理由。

二、本院以往解釋中，對於違憲條文宣示失效期限者，常附有理由。例如釋字第六四九號解釋理由書提及「···此等措施均須縝密之規劃與執行，故系爭規定應自本解釋公布之日起至遲於屆滿三年時失其效力。」釋字第六五三號解釋理由書提及「···其相關程序及制度之設計，均須一定期間妥為規畫。惟為保障受羈押被告之訴訟權，相關機關仍應至遲於本解釋公布之日起二年內，依本解釋意旨，檢討修正羈押法及相關法規，就受羈押被告及時有效救濟之訴訟制度，訂定適當之規範。」釋字第六六六號解釋理由書：「···凡此尚須相當時間審慎規劃，系爭規定應自本解釋公布之日起至遲於二年屆滿時，失其效力。」釋字第六八０號解釋理由書：「···鑒於懲治走私條例之修正，涉及國家安全、社會秩序及經貿政策等諸多因素，尚須經歷一定時程，該條例第二條第一項及第三項規定，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時，失其效力。」此等理由有些在說明給予緩衝期之原因（如「涉及國家安全、社會秩序及經貿政策等因素」），有些則在說明緩衝期長短的考量基礎（如「須一定期間妥為規畫」及「為保障受羈押被告之訴訟權」）。

三、本席認為，本院大法官於認定法律或命令違憲時，如給予緩衝期，均應針對「為何給予緩衝期」以及「緩衝期之長短」，分別說明理由，以符合透明之原則。依如下說明，本件針對被宣告違憲之年齡限制部分，應無給予

緩衝期之正當理由。

（一）有關「為何給予緩衝期」的理由及本件不符合給予緩衝期正當性之原因：本院宣告違憲之法律或命令，既然已經違背憲法，並侵害人民基本權利，自應以使其立即失效為原則。我國釋憲實務上，對於違憲法令給予相關機關調整之緩衝期雖屬常見，然基於違憲條文繼續存在有效，屬憲法上反於常規之情形，且為貫徹人民基本權利之保障，自應在極為例外或少數之情形始為此種宣告。否則不啻意謂由本院大法官宣示違憲條文的合法存續；邏輯上甚難自圓其說。本席認為，給予緩衝期，必須基於法律或命令立即失效的結果將造成法制之嚴重混亂或重大衝擊，或在新制度建立前立即使違憲之規定失效，將造成規範之空窗，而使政府本身或重要制度無法運作，或有涉及極為重大公共利益的維護或調整（如國家安全及社會秩序），並且該遭宣告違憲之規定應非屬極其嚴重侵害人民基本權利之情形。本件情形，本號解釋宣告違憲者為有關「未滿二十歲或滿六十歲以上」之年齡限制。如使該違憲部分立即失效，納稅義務人及稅務機關仍可直接適用該條其餘規範內容，以決定是否扣減免稅額。並無造成法制之嚴重混亂或重大衝擊，或在新制度建立前立即使違憲之規定失效將無法執行等結果，亦未涉及重大公共利益之維護或調整的問題。故本件應無給予緩衝期之論理基礎。

（二）有關「緩衝期長短」的理由：參照本院大法官以往之解釋，違憲條文失效之緩衝期長短，主要考量新制度

之規劃與立法所需之時間。此等考量應屬合理。除此等考量因素外，本席認為，違憲之規定所侵害人民基本權利之嚴重程度，亦應納入考量範圍。如人民權利遭侵害之情形嚴重程度較高，自宜儘量縮短此種緩衝期。本號解釋對於給予一年之緩衝期並未說明理由，自有缺憾。