

釋字第六九二號解釋協同意見書
唯一真正開展學習的道路—求學。

德國·歌德

大法官 陳新民

本號解釋多數意見認為：所得稅法第十七條第一項第一款第二目規定，納稅義務人之子女滿二十歲以上，而因在校就學受納稅義務人扶養者，納稅義務人依該法計算個人綜合所得淨額時，得減除此項扶養親屬免稅額（以下簡稱系爭規定），並未規定該「在校就學」僅適用於臺灣地區就學者為限。從而財政部八十四年十一月十五日台財稅第八四一六五七八九六號函釋：「現階段臺灣地區人民年滿二十歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，納稅義務人於辦理綜合所得稅結算申報時，不得列報扶養親屬免稅額。」（以下簡稱系爭函釋），乃限縮系爭規定之適用，增加法律所無之租稅義務，宣布違反憲法第十九條租稅法律主義。

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

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

一、教育權的存在與保障的範圍

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

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

（一）教育權的定性——一般人權或社會權？

首先，論及人民是否擁有教育權之問題（Recht auf Bildung）。要解答此問題，可參見本院大法官釋字第六二六號解釋理由書：按人民受教育之權利，依其憲法規範基礎之不同，可區分為「受國民教育之權利」及「受國民教育以外教育之權利」。前者明定於憲法第二十一條，旨在使人民得請求國家提供以國民教育為內容之給付，國家亦有履行該項給付之義務。至於人民受國民教育以外教育之權利，固為憲法第二十二條所保障（本院釋字第三八二號解釋參照），惟鑑於教育資源有限，所保障者係以學生在校接受教育之權利不受國家恣意限制或剝奪為主要內容，並不包括賦予人民請求給予入學許可、提供特定教育給付之權利。是國民教育學校以外之各級各類學校訂定特定之入學資格，排除資格不符之考生入學就讀，例如系爭招生簡章排除色盲之考生進入警大就讀，尚不得謂已侵害該考生受憲法保障之受教育權。除非相關入學資格條件違反憲法第七條人民在法律上一律平等暨第一百五十九條國民受教育之機會一律平等之規定，而不當限制或剝奪人民受教育之公平機會，否則即不生牴觸憲法之問題。」

由上述本院釋字第六二六號解釋見解可知，人民對於國

民教育以外的各級教育權乃源生於憲法第二十二條。對該些教育機構，人民並沒有「請求入學」的「主觀權利」(Subjektive Rechte)。但此權利仍保有傳統的「防衛權」功能(即：惟鑑於教育資源有限，所保障者係以學生在校接受教育之權利不受國家恣意限制或剝奪為主要內容)。由後者而言，即可以導引出大法官確保學生受教權一旦受到之侵害時，可以訴請法院救濟的解釋意旨(例如本院釋字第六八四號解釋、釋字第三八〇號解釋)¹。

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

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

第二，平等權的適用：除了任何公權力都必須遵守平等權(憲法第七條)外，國民任何受教育之機會，不論國民教育或其他教育，都受此平等權之拘束(憲法第一百五十九條)，我國教育基本法第四條的規定，也是揭諸平等權之意旨²。

第三，對於國民教育以外的其他教育，就和義務教育完全不同。故對於大學本於自治所決定的入學資格，都並非憲法有關教育權所保障的範圍。只不過這種權利是由立法者規定，而可能享受到憲法位階之保障³。

¹ 教育基本法第八條第二項規定：學生之學習權、受教育權、身體自主權及人格發展權，國家應予保障，並使學生不受任何體罰，造成身心之侵害。

² 教育基本法第四條規定：人民無分性別、年齡、能力、地域、族群、宗教信仰、政治理念、社經地位及其他條件，接受教育之機會一律平等。對於原住民、身心障礙者及其他弱勢族群之教育，應考慮其自主性及特殊性，依法令予以特別保障，並扶助其發展。

³ 雖然國民教育以外的教育權，源於憲法第二十二條，和講學自由或學術自由，是屬於憲法直接肯定的人權不同，但並不妨礙其同樣受到憲法位階的保障。這種人權產生途徑的不同(一個來自於憲法本文，一個來自於後來的立法)，但受到同等憲法保障之法益，可以參見本席在本院釋

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

由憲法並不承認人民擁有請求國家「給付」基本教育以外之其他教育機會之權利。因此，就「開啟入學之門」的角度而言，憲法並沒有給予國民一個積極且有利的權利基礎，並不承認人民擁有「請求就讀大學」的教育（請求）權⁴。教育權之性質，已不同於傳統的自由權，而偏向於社會權——國家應當廣設教育機構，而讓人民擁有最多受教育的機會⁵。

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

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

就後者防衛權色彩而論，此時教育權乃具有防衛來自於國家及學校當局侵犯學習自由的功能。到底此公權力的侵

字第六九一號解釋之協同意見書中，對於界分統一解釋或憲法解釋的標準探究上，已有詳盡的論述。

⁴ 例如德國聯邦憲法法院在一九七二年公佈著名的「大學入學定額案」（*numerus-clauses-Entscheidung*）也認為人民不能依據德國基本法第十二條之保障人民擁有自由選擇職業與教育地點之自由權為由，來請求國立大學增加入學名額，以促使其實現就讀大學某些特定科系之權利。BVerfGE 33,303ff.。關於本案之翻譯，可參見：李震山（等）譯，關於「大學特定學系入學許可名額限制」之判決，收錄於：德國聯邦憲法法院裁判選輯（二），司法院，民國八十一年，第七十一頁以下。

⁵ 德國學者巴杜拉教授（Peter Badura）也認為教育權和一般視為防止國家公權力侵犯的自由權不同，此種教育權是屬於社會基本權之一種，乃基於社會正義之理念，保障人民有平等享受國家教育資源。因此教育權乃只是確保人民具有同等進入國家現有之教育機構之權利也。教育權也非屬一般的憲法基本權利，而屬於期待立法積極作為的國家方針也。見Peter Badura, *Staatsrecht*, 4.Aufl., 2010, C.75. 關於社會基本權利的概念，可參照：陳新民，論「社會基本權利」，收錄於拙著：憲法基本權利之基本理論，上冊，元照出版公司，一九九九年，第九十五頁以下。

犯，及不及於租稅主管機關的不當限制與干擾—如本號解釋之系爭函釋？本號解釋並未論及。本席認為應採否定說。按只是涉及租稅義務的變更，並不當然侵犯教育權。實乃學生就讀大學後的學習自由與其父母享受租稅利益無關，學生在校受教育權利並不因其父母租稅義務範圍之改變而遭到侵犯及剝奪。

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

（二）教育權的防衛功能—及於「自由選擇受教育之地」權利

教育權的防衛功能，還可及於人民「自由選擇受教育之地」的權利。例如德國基本法第十二條第一項明白規定國民擁有自由選擇（職業、工作及）受教育地點之權利。此時，受教育權具有自由權的特徵，國民可以依其自由意志，選擇受教育之地。如在義務教育之上，國民只要接受法定義務教育即可，地點則悉聽尊便。而在義務教育外之其他教育，既然源於憲法第二十二條之規定，更繫乎人民自由決定，例如選擇就讀大學之地點。故國家不得制訂類似限定「入學資格的地域規定」，例如某縣居民僅能就讀該縣大學，或某縣立大學制訂對縣民優惠的入學規定，以排斥外縣市學生就學機會⁶。

上述這種排斥其他縣民就學機會之規定，固然會影響其自由選擇受教育之地的權利，也立刻產生了抵觸憲法第一百

⁶ 例如德國巴伐利亞邦即為此邦民能夠盡可能在家鄉大學就讀，而在大學入學許可辦法增訂優先秩序的優惠規定，即被聯邦憲法法院認定為違憲，見前註四之：關於「大學特定學系入學許可名額限制」之判決，第八十九頁以下。

五十九條的違憲效果。從而所謂自由選擇受教育之地的權利，也因此喪失存在之價值乎？實則不然。

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

由上述討論可知，如果一個國民在大學接受教育，沒有遭到國家公權力的干涉或剝奪其就學與學習自由時，便不能夠訴諸教育權來予以保障。扶養人租稅義務的範圍變更，並未侵犯到國民的教育範疇，教育權所具有的防衛功能，即不及於此。至於國民如果赴國外就學，包括原因案件的赴中國大陸就學，只要國家法律未給予不當的限制時，亦不可訴諸教育權所衍生的自由選擇受教育之地的權利，作為違憲的理由。

（三）「在校就學」要件的界定

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

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

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

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

而本號解釋理由書第三段也指出：「……按在大陸地區求學是否具備在校就學之要件，自應秉持所得稅法之立法意

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

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

由上述討論可以得知，關於「在校就學」的法定要件，立法者縱然未明文授權財政部或教育部以「正式學籍」為

限，但大法官並不認定上述主管機關的「自行認定與限縮」為違憲，依現存法制，子女就讀於非教育部認可之學校或是準備升學與專門培養技藝的補習學校等，都不能適用系爭規定，取得了合憲之依據。

但在非我國國權所及的國外地區就讀時——不論大陸或其他國家——，儘管國家有其他法律另行授權教育部，得為「學歷採證」(例如臺灣地區與大陸地區人民關係條例第二十二條規定，見解釋理由書第四段)，但並不能以此作為排除適用系爭條文的唯一依據，仍須以「實質就學論」為判斷之標準。而此標準雖然大體上參酌「臺灣標準」，但本號解釋認為其主要之依據還需是「當地政府權責機關所認可之正式學校」，亦即為「官方認可」之學校。這種承認「各國官方認可」的權限，自應贊同。而事實上，我國教育部也無能力判斷全世界近兩百個國家，為數以萬計的各種學校，哪些學校才可以符合我國教育部所認可的標準也！

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

二、文化憲法的指導功能

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

本席以為本號解釋可以由系爭規定乃具有高度的人倫文化價值之正當性依據；同時也符合我國憲法追求多元文化

價值與建設文化國的基本國策，對比起來，國家對抵觸上述兩種理念而徵收到的更多所得稅之利益，是否有失均衡？恐怕也是一種得不償失的立法選項。

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

（一）我國傳統文化及人倫價值的肯認

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

大法官肯定了系爭規定乃闡揚了「我國固有美德」之價值，肯定系爭規定既然是出自於我國傳統文化特質、人倫秩序的因素，並非立法者所「自行創設」的價值，立法者僅是「確認」並「承繼」此價值傳統，而將之列入在系爭規定之內。這種高度的價值，自應當具有拘束立法者租稅政策形成自由之效力。宜享有「國家法秩序的特別保障」（unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung）⁷。

⁷ 這是德國聯邦憲法法院在論及憲法應當要保護婚姻及家庭制度時，所特別強調之國家防衛義務，足以拘束立法裁量，見：BVerfGE 6, 55/71。本席認為亦可用在本案之強調我國固有美德的重要性，應有限制立法者形成裁量之效力。

（二）文化國家的理念

鼓勵學生就學，是國家提升民族素質的最佳途徑。我國憲法與許多國家憲法不同之處（例如德國現行基本法）⁸，乃是我國憲法極度強調教育與文化的價值。我國憲法除了在基本人權部分，規範了講學與受教育自由外，基本國策章內另定一節「教育文化」，總計十個條文（第一百五十八條至第一百六十七條），以強調我國應當要大力推行教育與文化事業。

由憲法使用了將近十分之一的篇幅，強調教育文化之價值，體現出我國憲法除追求法治國外，也充滿著實踐「文化國」(Kulturstaat)的基本國策。這也符合我國數千年來儒家文化所強調的「以文化立國」的文化傳統⁹。

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

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

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

然而，如同所有的憲法（法律）條文規定一樣，並不會

⁸ 我國憲法基本國策十分重視文化，正與德國威瑪憲法一樣，威瑪憲法第一百三十五條至一百四十一條，規定了宗教與宗教社團；第一百四十二條至一百五十條，則規定了教育與學校，故相較於現行德國基本法只在立法權限劃分部分，對教育有所規定，因此德國學界亦普遍認為，基本法對於文化教育方面，極為不重視，也並沒有任何憲法委託與防衛條款，故被抨擊為是一個落伍與退步的憲法體例。見：P. Häberle, Kulturverfassungsrecht im Bundesstaat, 1980, S.22.

⁹ 見：P. Häberle, aaO., S.13.; 而關於文化國的理念，可參見：許育典，教育法，二〇〇七年，五南圖書股份有限公司，第一二八頁。

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

故我國憲法增修條文提出之文化多元原則，也當由尊、重助長原住民文化，開展出接納各種外來文化的胸襟。例如對於今年來大量進入到我國的東南亞配偶（新移民）、外國人士與文化，不僅應尊重外，還要鼓勵國人，特別是仍在受教育的學生，吸收瞭解其他文化，以豐富國人的文化觀，讓我國社會更具國際性與開放性，也讓我國文化更能汲取外國文化的元素。

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

就此國家與教育機關應對國人赴海外就學應持開放心態而言，現代國家強調多元文化，與學習管道自由的原則影響下，衍生出國家應當負起「寬容原則」（Prinzip der Toleranz）¹⁰。此原則也應當運用在國家教育機關對待國外

¹⁰ A. Katz, Staatsrecht, 17. Aufl., 2007, Rdnr.371.；許育典，前揭書，第一三一頁。

學校態度之上也。

（三）雙方利益權衡：國家人倫與文化價值 vs. 國家租稅利益

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

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

相對的而另一方面，國家如果能以最小的代價（犧牲很少的租稅利益），獲取上述的巨大利益，這個算盤仍是值得打的。以系爭原因案件而言，對於成年子女因仍在就學而給予的扣除額每年才七萬四千元，如果扣除後列報達到上限（計算課稅級距及累進數率後）實際上的減免之稅額不過數千元之譜¹¹。如將此「勵學稅捐優惠」推及於全國仍在補習班或職業訓練班內，為自己前途而埋首拼搏的學子們，吾人可以拿起算盤試算：嘉惠一萬學子，國庫少減收之所得稅一

¹¹ 以當年（九十七年）之「綜合所得稅電子結算申報繳稅系統」試算之結果，如以每月收入五萬元計算，應繳納之稅額為一萬六千五百六十元，得減免之數額為四千六百二十元；如以月收入十萬元計算，其應納稅額為八萬七千九百八十元，得減免之數額為一萬零一十元。

年不過數千萬之譜，國家何苦省減這區區之數乎？

國家財政主管機關如果能幡然醒悟，敞開心胸，承認這些非正常體制教育管道的教育功能，同時，家長承擔這些子女的教育支出，也是不爭的事實，也符合本號解釋多數意見一再強調的，應當回歸所得稅扣減額制度設計的「納稅義務人實際增加之撫養支出，而減少負擔所得稅之經濟能力」之判斷標準。

三、結論—建立好文、尚學的優質文化社會

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

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

我國傳統文學中，一再以「苦學成大儒」、「將相本無種，男兒當自強」等苦讀成功之故事、史實來砥礪歷代的莘莘學子，其在歷代典章文獻中所佔之份量，恐怕是各文明古國所不能望其項背者。甚至我國兩千餘年歷史上，出現的唯一一位聖人—孔子，也正是一位偉大的教育家，而得此崇高歷史地位。儒家的孔孟之道，無不以鼓勵求知好學為其精髓。因此，教育可以改變一位窮困青年的未來，也可以為國

家社會創造出一個有用的人才¹²，在各個領域內，都是顛撲不破的真理¹³。

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

¹² 這也是德國公法學者Häberle教授所稱的文化憲法的原則，可以給國家及下一代開創許多「新的可能性」(Es eröffnet ihr neue Möglichkeiten)，見：P. Häberle,aaO., S.82.

¹³ 在我國司法界內出身自貧困人家，但靠著自學努力而成功者，更是多不勝數。近日（一百年十月三十一日）欣聞前最高法院王甲乙先生出版其回憶錄「我的奮鬥人生—從小工友到最高法院院長」，便是一本值得青年學子詳加閱讀的奮鬥史。法學界許育典教授也有自述其奮鬥的文章，亦有法律學子一讀的價值，可參見：許育典，前揭書，代序文。