

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 696 號

解釋日期：民國 101 年 01 月 20 日

資料來源：司法院

司法周刊 第 1579 期 1 版

法令月刊 第 63 卷 3 期 140-142 頁

司法院公報 第 54 卷 6 期 1-69 頁

司法院大法官解釋（二十八）（102年7月版）第 1-107 頁

相關法條：中華民國憲法 第 7、15、22、23、36、78、143 條

中華民國憲法增修條文 第 11 條

行政訴訟法 第 81、98、104、242、243、244、249 條

憲法訴訟法 第 5 條

民法 第 272、273、988、992、1013、1016、1017、1030-1、1031、1040、1044

條

民法繼承編施行法 第 1-3 條

民事訴訟法 第 78、95 條

刑事訴訟法 第 416、418 條

稅捐稽徵法 第 12 條

所得稅法 第 2、4-1、13、14、15、17、71 條

所得稅法施行細則 第 17-2 條

遺產及贈與稅法 第 5、20 條

行政院金融重建基金設置及管理條例 第 4 條

公職人員財產申報法 第 5 條

農業發展條例 第 27 條

臺灣地區與大陸地區人民關係條例 第 21 條

公務人員俸給法施行細則 第 15 條

解 釋 文： 中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條第一項規定：「納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」（該項規定於九十二年六月二十五日修正，惟就夫妻所得應由納稅義務人合併報繳部分並無不同。）其中有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，違反憲法第七條平等原則，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿二年時失其效力。

財政部七十六年三月四日台財稅第七五一九四六三號函：「夫妻分居，如已於綜合所得稅結算申報書內載明配偶姓名、身分證統一編號，並註明已分居，分別向其戶籍所在地稽徵機關辦理結算申報，其歸戶合併後全部應繳納稅額，如經申請分別開單者，准按個人所得總額占夫妻所得總額比率計算，減除其已扣繳及自繳稅款後，分別發單補徵。」其中關於分居

之夫妻如何分擔其全部應繳納稅額之計算方式規定，與租稅公平有違，應不予援用。

理由書： 憲法第七條所揭示之平等原則非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇（本院釋字第五四七號、第五八四號、第五九六號、第六〇五號、第六一四號、第六四七號、第六四八號、第六六六號、第六九四號解釋參照）。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第六八二號、第六九四號解釋參照）。

中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條第一項規定：「納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」（該項規定於九十二年六月二十五日修正，惟就夫妻所得應由納稅義務人合併報繳部分並無不同；下稱系爭規定）第二項前段規定：「納稅義務人之配偶得就其薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳。」（九十二年六月二十五日修正為：「納稅義務人得就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳。」）是夫妻非薪資所得應由納稅義務人及其配偶合併申報且合併計算其稅額。

按合併申報之程序，係為增進公共利益之必要，與憲法尚無牴觸，惟如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算課稅時，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則不符，業經本院釋字第三一八號解釋在案。茲依系爭規定納稅義務人及其配偶就非薪資所得合併計算所得淨額後，適用累進稅率之結果，其稅負仍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。

按婚姻與家庭植基於人格自由，為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（本院釋字第五五四號解釋參照）。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨，故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始合於平等原則。查系爭規定之立法目的旨在忠實反映家計單位之節省效果、避免納稅義務人不當分散所得、考量稽徵成本與財稅收入等因素（參照立法院公報第七十九卷第五十九期第二十八頁及第三十一頁、財政部賦稅署代表於九十九年九月二十一日到本院之說明及財政部一〇〇年五月三十日台財稅字第一〇〇〇〇一九〇八一〇號函第十三頁）。惟夫妻共同生活，因生活型態、消費習慣之不同，未必產生家計單位之節省效果，且縱有節省效果，亦非得為加重課徵所得稅之正當理由。又立法者固得採合併計算制度，以避免夫妻間不當分散所得，惟應同時採取配套措施，消除因合併計算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則。再立法者得經由改進稽徵程序等方式，以減少稽徵成本，而不得以影響租稅公平之措施為之。至於維持財政收

入，雖攸關全民公益，亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段。綜上所述，系爭規定有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，因與上述立法目的之達成欠缺實質關聯，而與憲法第七條平等原則有違。

上述違憲部分，考量其修正影響層面廣泛，以及稅捐制度設計之繁複性，主管機關需相當期間始克完成，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿二年時失其效力。

財政部七十六年三月四日台財稅第七五一九四六三號函規定：「夫妻分居，如已於綜合所得稅結算申報書內載明配偶姓名、身分證統一編號，並註明已分居，分別向其戶籍所在地稽徵機關辦理結算申報，其歸戶合併後全部應繳納稅額，如經申請分別開單者，准按個人所得總額占夫妻所得總額比率計算，減除其已扣繳及自繳稅款後，分別發單補徵。」（下稱系爭函；該函依財政部九十八年九月十四日台財稅字第○九八○四五五八六八○號令不再援用）系爭函係主管機關為顧及分居中夫妻合併報繳之實際困難，而在申報程序上給予若干彈性，並以分別發單補徵之方式處理。查該函關於分居之夫妻如何分擔其全部應繳納稅額之計算方式規定，係依個人所得總額占夫妻所得總額之比率計算，以致在夫妻所得差距懸殊之情形下，低所得之一方須分擔與其所得顯然失衡之較重稅負，即與租稅公平有違，應不予援用。

關於聲請人指摘財政部七十七年三月二十五日台財稅第七七○六五三三四七號函違反憲法第七條、第十五條及第二十三條部分，查臺北高等行政法院九十六年度訴字第一九八二號判決僅於事實概要中述及該函，並未援用該函為裁判，是此部分聲請核與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不合，依同條第三項規定，應不受理。

大法官會議主席	大法官	賴浩敏
	大法官	蘇永欽
		林錫堯
		池啓明
		李震山
		蔡清遊
		黃茂榮
	陳	敏
	葉	百修
	陳	春生
	陳	新民
	陳	碧玉
	黃	璽君
	羅	昌發
	湯	德宗

本件解釋就中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條第一項規定（下稱系爭規定）夫妻非薪資所得應由納稅義務人及其配偶合併申報且合併計算其稅額，多數意見認係以婚姻關係為分類標準之差別待遇，其所採手段與目的之達成欠缺實質關聯，違反憲法第七條平等原則之結論，本席敬表贊同。惟多數意見以婚姻與家庭受憲法制度性保障為由，而認定婚姻關係歧視應適用較嚴格（中度）之審查基準，未能闡明婚姻關係歧視與系爭規定背後所隱藏之性別歧視，以及對於婚姻關係中人民隱私權與財產權之保障，特別是本件解釋多數意見再次強調婚姻與家庭制度性保障，在我國憲法架構下之詮釋是否有必要予以重新省思等議題，本席認有釐清之必要，爰提出部分協同意見書如后。

一、從婚姻關係有無所為差別待遇之平等權審查，變成違反以「有婚姻關係」為前提下之婚姻制度性保障

本院自釋字第三六二號解釋承認人民婚姻與結婚自由受憲法保障開始，逐漸重視婚姻與家庭關係與制度，然於釋字第五五二號解釋以「一夫一妻婚姻制度係為維護配偶間之人格倫理關係，實現男女平等原則，及維持社會秩序，應受憲法保障」，將婚姻制度進一步確認為一夫一妻制度，並於釋字第五五四號解釋引用德國基本法第六條第一項之概念，將我國憲法上未有明文規定之婚姻與家庭制度，一併認為婚姻與家庭為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障，並進一步解釋憲法上婚姻制度之保障，係植基於人格自由，具有維護人倫秩序、男女平等、養育子女等社會性功能，顯然逐漸與最早於釋字第三六二號解釋承認之婚姻與結婚自由之基本原則不同，朝向一個以既有婚姻制度之規範價值而詮釋憲法上婚姻與家庭之保障。

婚姻與家庭等身分關係（marital/family status）之有無，已成為比較憲法上處理平等權保障一項重要議題，對於以婚姻或家庭身分關係所為之不合理差別待遇與歧視，在各國憲法實務上，均認為與憲法保障平等權之意旨不符；然而，對於婚姻與家庭身分關係之歧視，目前通說均認為係不得因人民已婚、未婚、離婚、不婚或因法律限制不能結婚而有不合理之差別待遇，而非僅以「已婚」與否而為適用之範圍或類型。

本件解釋固然依循本院歷來解釋，以婚姻與家庭制度受憲法保障之意旨，為貫徹憲法保障婚姻之基本價值決定，國家就婚姻關係所為之不利差別待遇，應受較為嚴格之審查，以中度審查基準，即國家以婚姻或家庭身分關係所為之差別待遇，必須是為達成更重要之公共利益，並以實質有效且侵害較小之手段達成目的，手段與目的間亦需具有實質關聯性。然而，在本院所詮釋之婚姻與家庭制度概念下，所謂婚姻或家庭身分關係所為之差別待遇，是否有可能出現為了維繫憲法上婚姻與家庭制度之保障，而將審查基準放寬，甚至立法者所為之差別待遇，其目的本身若係以維繫憲法上婚姻與家庭制度之保障，則本院所為之審查，其標準又該為何？此項矛盾，在本院釋字第六四七號解釋即已明顯而見。因此，對於婚姻與家庭制度之保障，本院有必要重新反省其意義，並小心詮釋其憲法意涵，甚至其於當代社會價值下之角色與地位。本件解釋得以婚姻或家庭身分關係之歧視，適用中度審查基準即可，無須再援引婚姻與家庭制度性之保障概念，以杜爭議。

而從以婚姻關係之有無作為差別待遇之基準，本件解釋之審查，應以具有婚姻關係之納稅義務人，因其婚姻關係而須以配偶雙方非薪資所得合併申報、計算

，而與無婚姻關係納稅義務人個別申報、計算間，是否因其婚姻關係之有無，而造成申報、計算個人綜合所得稅有不合理之差別待遇，有無構成違反憲法平等權保障之意旨加以判斷。然多數意見表面上以平等權為審查基準，實際上在論理過程間，卻係以婚姻受憲法制度性保障之重要性，認定系爭規定就「有婚姻關係」之納稅義務人一律就其配偶雙方非薪資所得合併申報、計算，可能與無婚姻關係下得分別申報、計算較為不利，而對前者形成所謂「婚姻懲罰」（marriage penalty）之情形；換言之，若以平等權之審查模式，本件解釋應探究有無婚姻關係與非薪資所得之申報、計算方式間之差別待遇與正當性基礎，亦即對於有婚姻關係強制合併申報、計算，其目的、手段與兩者間關聯性，依中度審查基準加以判斷。而多數意見逕以婚姻制度受憲法保障之意旨，認定系爭規定強制合併申報、計算有不利於婚姻關係之納稅義務人之可能，導致納稅義務人成立婚姻關係之誘因降低，侵害憲法對於婚姻制度保障之意旨，並未具體認定系爭規定之目的、合併申報、計算之手段與兩者間之關聯性，一方面過度強調婚姻制度性保障在我國憲法架構上之地位，另一方面也因此簡化平等權審查基準之判斷。

## 二、夫妻非薪資所得合併申報、計算制度隱含之性別歧視、隱私權之侵害與異性戀規範價值

本席就平等權審查基準適用之意見，係認不應拘泥於形式上之判斷，而應就所涉法律形成之差別待遇隱含之歧視或刻板印象進一步深究（註一）。本件解釋系爭規定何以具有婚姻關係之納稅義務人，就配偶雙方非薪資所得，應予以合併申報、計算？果真如多數意見所稱僅為稅捐稽徵之便利而已？本席以為，從傳統婚姻制度中，男女雙方於婚姻關係所扮演之角色，以及女性於婚姻關係中之地位可推知，對於已婚之配偶雙方，其非薪資所得強制合併申報、計算，實際上源自於傳統婚姻關係中，女性所得通常因其進入婚姻關係後所扮演之角色地位而呈現零所得或低所得之狀態，而透過合併申報、計算之方式，降低由男性所得為主之家戶所得所應課徵個人綜合所得稅，以確保婚姻制度之穩固維持。簡言之，現行已婚配偶非薪資所得合併申報、計算所得稅之制度，顯然是預設已婚配偶之一方於婚前、婚後未有所得，或所得未超過納稅門檻，或有免稅所得，而於婚後合併申報、計算所得稅時，因可從所得總額減除配偶之免稅額與標準扣除額，使得稅負不增反減，而這一方即在傳統婚姻關係刻板印象中對女性角色扮演之預設，蘊含性別歧視之不合理的性別角色扮演，並藉由租稅制度加以實踐與維繫。誠然，已婚配偶不見得均係以男性納稅義務人為主體而合併、申報計算所得稅，然而，於現行申報方式下，必然排除已婚配偶雙方於婚前或婚後繼續保有工作之可能性，而於我國現行社會結構與傳統文化之影響下，增加人民選擇進入婚姻關係，或進入婚姻後直接或間接造成配偶一方選擇放棄工作之可能性，進一步強化既有婚姻關係性別角色扮演之刻板印象（註二）。

其次，我國現行綜合所得稅固然以婚姻所組織之家庭為基本課稅單位，而認為家庭中各成員為經營婚姻或家庭生活，共享經濟收入及平分經濟支出，形成社會上不可分之經濟與消費單位，而透過免稅額及扣除額並合併申報、計算所得稅，以正確衡量家戶所得支付能力，並維持婚姻或家庭生活之必要。已婚配偶非薪資所得合併申報、計算，固然得以避免納稅義務人以配偶間所得分散而規避稅負，並簡化租稅稽徵之程序，然而本院於釋字第六六三號解釋宣示此項行政成本或程序簡化之事由，其正當性之判斷必須嚴格認定，是單純程序因素，不應造成納

稅義務人因稽徵程序而增加稅負之不利益，況仍有其他得減輕或根本不生稅負增加之稽徵程序或方式，不致形成已婚配偶稅負增加之結果。是以系爭規定已過度侵害納稅義務人受憲法第十五條及第二十三條所保障之財產權（註三）。

再者，系爭規定所設定之稽徵程序，目的若在於正確衡量家戶所得支付能力，並維持婚姻或家庭生活之必要，則任何「無配偶之人相互間主觀上具有如婚姻之共同生活意思，客觀上亦有共同生活事實之異性伴侶，雖不具法律上婚姻關係，但既與法律上婚姻關係之配偶極為相似，如亦有長期共同家計之事實」（註四），則系爭規定未就二人相互間之所得容許獲與已婚配偶相同之利益，是否仍係用以維持「異性戀規範價值」（Heteronormativity）下一夫一妻之婚姻制度，反而與系爭規定之立法目的不符，甚至侵害於現行婚姻制度下無法結婚之人民，其應受憲法平等保障之婚姻與家庭生活之完整性。

況人民雖然選擇進入婚姻與家庭生活，並不表示其作為憲法權利保障之主體，將隨著婚姻關係而消逝。我國民法關於已婚配偶財產既以約定財產制為原則，則配偶雙方就其經濟關係仍維持相當程度之獨立自主性，配偶一方對於他方之財產狀況，即應受憲法對人民財產權及隱私權之保障；尤於已婚配偶約定分別財產制，配偶雙方各保有其財產之所有權，各自管理、使用、收益及處分（註五），基於本院歷來解釋對於人民隱私權之保障，其關注之焦點在於憲法對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，基於此項個人自主控制個人資料之資訊隱私權保障，人民自有決定是否揭露其個人資料、及在何種範圍內、於何時、以何種方式、向何人揭露之決定權（註六），對國家如此，對已婚配偶之雙方亦然。人民作為憲法權利保障之主體，自不因進入婚姻或家庭生活而有異。換言之，由於系爭規定對已婚配偶非薪資所得予以強制合併申報、計算，迫使配偶雙方其財產狀況之個人資料，在非自主決定之情形下，因為國家之介入而無法免於侵擾，侵害其個人資料自主控制之權利（註七）。

綜上所述，本席認為系爭規定不當限制人民受憲法保障之財產權及隱私權，其所規範之已婚配偶所得稅之合併申報、計算之稅捐稽徵程序與方式，隱含社會對於不同性別之人民所應扮演功能角色之刻板印象，與憲法保障人民平等權之意旨不符，應屬違憲。

註一：本席於本院釋字第 666 號及第 694 號解釋所提之協同意見書參照。

註二：美國及歐洲國家如瑞典、冰島等國於七〇年代對於個人綜合所得稅稅制之變革，即係基於對於女性於社會傳統性別角色扮演所形成刻板印象之轉變，進而廢除對已婚配偶合併申報、計算所得稅等不合理之差別待遇，而改採折半乘二制與分別申報並行選擇制。See Cary Franklin, *The Anti-Stereotyping Principle in Constitutional Sex Discrimination Law*, 85 NYU L. REV. 83, 103 (2010); Janet G. Stotsky, *How Tax Systems Treat Men and Women Differently*, FINANCE & DEVELOPMENT, March 1997, 30-33. 從學者實證研究亦可得證，現行稅制對婚姻懲罰及職業婦女稅負確有造成不利影響，參見劉代洋、王尤玲，論現行稅制對婚姻與職業婦女稅負之影響，財稅研究，第 30 卷第 1 期，1998 年 1 月，頁 9-29。

註三：美國聯邦最高法院亦持此見解。See *Hoeper v. Tax Commission of Wisconsin*, 284 U.S. 206, 219 (1931) (Holmes, J., concurring).

註四：本院釋字第 647 號解釋參照。

註五：民法第 1044 條規定參照。

註六：本院釋字第 603 號及第 689 號解釋參照。

註七：例如德國聯邦憲法法院早於 1957 年即宣告該國其時與我國現行制度相似之「夫妻合併累進計稅」制度，與基本法保障之平等權及夫妻自我決定權相抵觸，BVerfGE 6, 55, 81.

## 協同意見書

大法官 黃茂榮

本號解釋文第一段稱：「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條第一項規定：『納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。』（該項規定於九十二年六月二十五日修正，惟就夫妻所得應由納稅義務人合併報繳部分並無不同。）其中有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，違反憲法第七條平等原則，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿二年時失其效力。」本席雖敬表贊同，惟鑑於相關問題有關論據尚有補充的意義，爰提出協同意見書如下，敬供參酌：

### 一、家與婚姻之財產制的變遷

我國傳統上之財產關係：在家，為同居共財（註一）；在夫妻，聯合財產中非屬妻之原有財產或特有財產者，均為夫所有（註二），在招贅婚，亦然（註三）。然依現行親屬法之規定，不但在家，已非同居共財；而且在夫妻，無論採法定財產制、分別財產制，或共同財產制，婚後財產均不再全部歸屬於夫所有（註四）：在採法定財產制，「夫或妻之財產分為婚前財產與婚後財產，由夫妻各自所有。」（民法第一千零十七條第一項前段），「法定財產制關係消滅時，夫或妻現存之婚後財產，扣除婚姻關係存續所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。」（民法第一千零三十條之一第一項）。在採共同財產制，「夫妻之財產及所得，除特有財產外，合併為共同財產，屬於夫妻公同共有。」（民法第一千零三十一條），「共同財產制關係存續中取得之共同財產，由夫妻各得其半數。但另有約定者，從其約定。」（第一千零四十條第二項）。在採分別財產制，由於依民法第一千零四十四條規定，夫妻各保有其財產之所有權，所以應按該財產之取得者，分別歸屬其所有權。

歸納之，無論是一般財產制或夫妻財產制，在現行法下均以個人作為財產權利之歸屬的主體。關於夫妻財產，在法定財產制及分別財產制，各財產在取得時，即已自始分別歸屬於夫或妻。在共同財產制，財產雖非於取得時，即已自始分別歸屬於夫或妻單獨所有，但在公同共有關係消滅或終止時，除另有約定外，仍由夫妻各得其半數。要之，依現行親屬法關於夫妻財產制的規定，夫妻之婚後財產，基本上已各有其自己單獨所有及按應有部分所有的部分，沒有全部屬於夫或妻的規範依據。是故，在所得稅法上，關於夫妻之所得稅的課徵，已不再有強制夫妻合併為一個所得稅申報單位之夫妻財產制的存在基礎。

### 二、個人所得稅義務之歸屬對象

有所得，始有所得稅之納稅義務。有可歸屬於特定人之所得，始有以該特定人為納稅義務人之所得稅的繳納義務。

現代的法制以人為獨立之權利能力的歸屬主體，且自然人之財產係以個人，

而非以家庭、夫或夫妻全體為其歸屬對象。因此在稅捐法上，亦應以「個人」為綜合所得稅之繳納義務的歸屬對象。從而，所得稅之稅捐客體的歸屬亦當夫妻有別。即便在財產或所得為夫妻共有的情形，在經濟實質上，亦應按照夫妻對於該財產或所得之應有部分，分別歸屬之（註五）。

### 三、所得稅法第十五條關於夫妻薪資以外之所得採強制合併計算申報制

在現行法制下，稅捐法上之權利義務的歸屬應以個人為單位，已如前述。然所得稅法第十五條就夫妻之薪資以外的所得，規定應合併計算報繳（註六）。依該條所定之合併計算報繳義務：夫妻之薪資以外的所得應合併計算其稅基，並適用該稅基所該當之累進稅率，計算夫妻共同之應納所得稅額。該合併計算及報繳的規定，因將夫妻合併為一個申報單位，而使夫妻之薪資以外的所得，相對於夫或妻，不但在稅捐客體（即所得）之歸屬上發生變更，而且在稅捐債務之範圍上亦發生擴張。該變更使夫或妻為他方之所得負所得稅的繳納義務，該擴張使夫妻因適用較高所得級距之累進稅率，而共同負擔較單獨計算其所得稅時為高之所得稅的繳納義務。該歸屬的變更及稅捐債務範圍的擴張雖有所得稅法為其依據，但歸屬的變更顯然違反實質課稅原則，範圍的擴張顯然違反量能課稅原則。

就所得稅法第十五條關於夫妻之薪資以外的所得應合併報繳的規定，民國八十二年五月二十一日公布之司法院釋字第三一八號解釋曾表示：「就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如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。」亦即合併計算稅額的規定，如引起較之單獨計算稅額增加稅負的結果，在此限度內，該規定即因與租稅公平原則有所不符，而牴觸憲法第十五條關於財產權之保障的規定。又該稅負之增加乃因夫妻間有婚姻關係而發生，相較與無婚姻關係者，有婚姻關係之夫妻反倒負擔較重之稅負，故所得稅法第十五條亦違反憲法第七條所定之平等原則。從而，該號解釋指示：「主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，檢討改進。」自該號解釋於民國八十二年五月公布起至今，歷時已近十九年。在該期間主管機關就該條規定之改進進度仍不符人民之期待，是而有本件聲請案之提起。

### 四、採取強制合併計算申報的理由

所得稅法第十五條所定之夫妻所得強制合併計算申報制度，在個人所得稅之累進稅制下，有諸多顯而易見的不公平。例如強制合併計算申報，不但因縮減稅捐申報單位，而減少以申報單位為基礎之扣除額，而且因為整併稅基（夫妻之所得額）的結果，提高其該當之課稅級距及相隨應適用之累進稅率。由於上述因素，夫妻所得強制合併計算申報制度會導致夫妻應納稅額之加重的結果。然而即使如此不公，為何在個人所得稅制之發展史上，不但先有夫妻個人所得稅之強制合併計算申報的制度，而且後來即使因夫妻財產制度已改為以夫或妻之個人，分別為其財產之歸屬主體，不再有夫妻財產制可為強制夫妻合併為一個所得稅申報單位之存在基礎，但立法例上仍然將強制合併計算申報制度先予改良，以消弭納稅義務人之稅負在合併計算申報下，較之單獨計算申報為重之不公結果，並將之保留為一個選項：成為任意合併計算申報制度。其理由何在？

按為縮小個人所得稅之稅基，以降低應納所得稅額，分散所得是常見之稅捐規劃手段。由於分散所得涉及經濟利益之形式歸屬的變更，所以特別容易發生在近親及夫妻間。當其發生在近親間，在稅制規劃上，或可利用贈與之擬制，課徵



贈與稅予以防制（遺產及贈與稅法第五條第五款、第六款規定參照）。然當其發生在夫妻間，由於夫妻關係密切致發生分散所得之可能性特別高，難以防制，所以為核實稽徵，在程序中必然引起廣泛介入夫妻財產及職業關係的結果。這不但會提高稽徵成本，干擾夫妻之家庭與工作之生活關係，而且會引發大量是非難斷之稅捐爭訟案件，破壞徵納雙方的和平關係。是故，在稅制的規劃上必須透過制度的規劃，澈底消弭夫妻間之分散所得的誘因。其方法不外乎：（1）尋求無「分散可能性」的方法：強制合併計算。其操作機制為透過強制合併計算，使夫妻間根本無從事分散所得之可能性。（2）規劃無「分散必要性」之方法：將合併計算結果，先折半其稅基，以決定其該當之累進稅率，而後再將適用該當稅率計得之所得稅額乘二，以計算夫妻共同負擔之應納所得稅額。此即折半乘二制。其操作機制為，以澈底分散所得的結果為課徵基礎。

觀諸所得稅法第十五條之立法理由，我國關於夫妻之非薪資所得採取強制合併計算申報制之立法目的，在於反映家計單位之節省效果及消弭夫妻間透過分散所得逃漏綜合所得稅的弊端（立法院公報第七十九卷第五十九期第二十八頁及第三十一頁、財政部賦稅署代表於九十九年九月二十一日到本院之說明及財政部一〇〇年五月三十日台財稅字第一〇〇〇〇一九〇八一〇號函第十三頁參照）。該立法目的中，關於家計單位之節省效果即使存在，但基於稅制對於家庭生活之中立性的要求，生活或經濟組織之節省效率，並不是可以透過扭曲所得之歸屬，以課予較重稅捐的正當理由。是故，最後真正必須正面處理之問題仍為：夫妻間可能透過分散所得逃漏綜合所得稅。為處理該分散所得的問題，所得稅法採取強制合併計算申報制度，使夫妻分散所得成為不可能。

#### 五、強制合併計算申報制及任意折半乘二制

強制合併計算申報制及折半乘二制均可消弭因分散所得而引起之稅務違章的問題。然而，相較於強制合併計算申報制導致夫妻應納稅額加重之不公結果，折半乘二制可謂是最有利於夫妻，最順乎人性的規範模式。蓋折半之目的在於降低其稅基，以澈底消弭因合併計算而墊高稅基引起抬高累進之邊際稅率的現象；乘二之目的在於對於夫妻之所得全額課稅。其中，將合併計算總額折半以決定其應適用之累進稅率的意義，係擬制夫妻澈底為分散所得之安排。

初步看來，國庫固可能因折半乘二制而遭受稅捐收入的損失，但其實折半乘二制引起之稅基的降低，可以透過調整所得級距及調高各個所得級距應適用之稅率的方式來因應。

必須明瞭的是：（1）先折半而後乘二的設計只是原來之強制合併計算申報制的改良。該改良之需要來自於分散所得問題之處理的必要性。（2）當採先折半而後乘二的設計，因降低了稅基，而適用較低之累進稅率的結果，如無調整所得級距及其稅率的配套，必然會影響個人所得稅之稅收。所以，在引入先折半而後乘二的設計時，必須有調整所得級距或調高其稅率的配套。

總而言之，無論採取強制合併計算申報制或折半乘二之任意合併計算申報制，雖均可消弭因分散所得及其相隨之稅務違章問題，然前者將導致有婚姻關係之夫妻負擔較重之稅負，而納稅義務人就該稅制之不公，除捨法律婚而改採事實婚外，無從合法因應，然而這顯然不是家庭關係之組織型態的最佳選項。相反的，後者之採行，固可能使國庫遭受因稅基折半而降低稅捐收入的損失，但國家只要配套調整所得級距及各個所得級距應適用之稅率，即便兼採折半乘二之任意合併

計算申報制，亦可維持原來之所得稅收的水準，不致因改制而遭受稅收的損失。

在修正兼採折半乘二之任意合併計算申報制的情形，如果國家採調整所得級距的方法，將所得稅之所得級距折半並匹配折半前原來之稅率以爲因應，則國家可自有法律婚關係者徵起之個人所得稅稅收數額，相較於採強制合併計算申報制的情形，並無差異。蓋將合併計算之所得（A）折半，只使稅基減半（ $A/2$ ），但並未因此降低其應適用之稅率（R）。所以在將該折半之稅基（ $A/2$ ）乘以原來之稅率（R）後 =  $(A/2 \times R)$ ，再乘二（ $A/2 \times R \times 2 = A \times R$ ）時，其應納稅額

（T）等於原來合併計算之稅基（A）乘以原來之稅率（R），即（ $T = A \times R$ ）。

倒是單身及有事實婚關係者，其應納稅額將因所得級距之折半調整而增加。因此，爲使折半調整所得級距前後之所得稅稅收總額大致相同，應酌量調降各所得級距之稅率，以與所得級距之折半調整相調和。

#### 六、個人所得稅申報制度與夫妻財產制之配合

按司法院釋字第五五四號解釋認爲：「婚姻與家庭爲社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（參照本院釋字第三六二號、第五五二號解釋）。」該保障的範圍應包含夫妻財產制。又現今之夫妻財產制係以夫或妻之個人爲其財產之權利的歸屬對象，因此個人所得稅稅制亦同樣必須朝此方向發展，才能使所得稅稅制與民法夫妻財產制有所契合。

配合親屬法之夫妻財產制的規定，採分別財產制者，固當單獨計算分別申報；採共同財產制應合併計算申報；採法定財產制者，得在單獨計算分別申報及合併計算申報間選擇其一，不再強制要求應採取合併計算申報制。惟合併計算申報之制度應改良爲：兼採先折半而後乘二的任意合併計算申報制，較爲妥當。

此外，不宜因夫妻強制合併計算申報制之違憲應予廢止而單純引入夫妻強制單獨計算分別申報，而應規定爲只是一個可供夫妻選擇之所得稅的計算申報制。蓋如採強制單獨計算分別申報制，會遺留夫妻間之所得分散的合法性問題。這個問題在稅捐稽徵實務上不易圓滿處理。勉強試圖核實查明，必然引起大量的稅務爭訟，介入夫妻之財產關係。因此，宜參照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。」亦即免徵贈與稅之成例，規定在夫妻選擇單獨計算分別申報的情形，分別以其申報之所得額爲夫妻分別取得之所得額，各別負其繳納義務，不質疑其在夫妻間有無分散所得的安排。其實，當將折半而後乘二的任意合併計算申報制規定爲選項之一，夫妻除非有分居的情形，原則上不會選擇單獨計算分別申報制。單獨計算分別申報制之選擇可能性的提供主要在於滿足分居夫妻之需要。

在選擇單獨計算分別申報制的情形，夫妻就配偶之所得稅固不負連帶繳納的義務，但未爲繳納之一方先前如有對他方爲贈與則在其贈與財產價值之限度，他方有連帶繳納之義務。以防止夫妻透過贈與，使自己無資力繳納所得稅款，妨礙所得稅債權之實現。

所得稅法第十五條第二項規定：「納稅義務人得就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳。計算該稅額時，僅得減除薪資所得分開計算者依第十七條規定計算之免稅額及薪資所得特別扣除額；其餘符合規定之各項免稅額及扣除額一律由納稅義務人申報減除，並不得再減除薪資所得分開計算

者之免稅額及薪資所得特別扣除額。」該項規定在同條第一項廢止時，失其存在意義，應併同廢止。

註一：司法院院解字第三八一二號解釋：「……我國家庭組織向貴同居共財……」可資參照。

註二：按中華民國七十四年六月三日以前之民法第一千零十六條（該條係於民國十九年十二月二十六日修正公布）規定：「結婚時屬於夫妻之財產，及婚姻關係存續中，夫妻所取得之財產，為其聯合財產。但依第一千零十三條規定，妻之特有財產，不在其內。」第一千零十七條規定：「聯合財產中，妻於結婚時所有之財產，及婚姻關係存續中因繼承或其他無償取得之財產，為妻之原有財產，保有其所有權（第一項）。聯合財產中夫之原有財產及不屬於妻之原有財產之部分，為夫所有（第二項）。由妻之原有財產所生之孳息，其所有權歸屬於夫（第三項）。」從上開條文可知，婦女於進入婚姻生活，而未特別與其夫約定夫妻財產制契約時，其於婚姻關係中所能擁有之財產，僅有「特有財產」及「原有財產」，其餘部分則均為其夫所有，且婦女原有財產所生之孳息之所有權，亦歸屬於其夫。又民國七十四年六月三日以前亦未規定夫妻聯合財產關係消滅時之剩餘財產分配請求權，故當夫妻有聯合財產關係消滅之情事時，妻子僅能取回原有財產及特有財產。

註三：請參照最高法院七十年台上字第二五六七號判決要旨：「贅夫婚姻，關於夫妻之財產，並無特別規定，故民法第一千零十六條所謂『婚姻關係存續中，夫妻所取得之財產為其聯合財產』，以及同法第一千零十七條所謂『聯合財產中不屬於妻之原有財產部分為夫所有』各規定，於贅夫婚姻，自均應適用。」

註四：九十一年六月二十六日修正公布之民法第一千零十七條規定：「夫或妻之財產分為婚前財產與婚後財產，由夫妻各自所有。不能證明為婚前或婚後財產者，推定為婚後財產；不能證明為夫或妻所有之財產，推定為夫妻共有（第一項）。夫或妻婚前財產，於婚姻關係存續中所生之孳息，視為婚後財產（第二項）。夫妻以契約訂立夫妻財產制後，於婚姻關係存續中改用法定財產制者，其改用前之財產視為婚前財產（第三項）。」

註五：關於共有財產之納稅義務人，稅捐稽徵法第十二條規定：「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為公同共有時，以全體公同共有人為納稅義務人。」故在未設管理人之分別共有情形，分別共有人各按其應有部分負納稅義務。

註六：本號解釋所適用之中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條第一項規定：「納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」第二項前段規定：「納稅義務人之配偶得就其薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳。」

協同意見書

大法官 陳碧玉

聲請人因與配偶分居而自行申報八十九年度個人綜合所得稅之綜合所得總額為新臺幣 1,868,146 元，應繳稅款為 216,628 元。財政部依七十六年台財稅第七五一九四六三號函（下稱系爭函釋，該函依財政部九十八年台財稅字第○九八○四五五八六八○號令不再援用），將聲請人與其分居配偶之所得合併計算後，依個人所得比例

，計算聲請人應繳稅款為 712,796 元。聲請人不服，提起行政救濟，經最高行政法院判決敗訴確定。因認系爭函釋及所得稅法第十五條第一項有關強制配偶（包括分居配偶）須合併申報、計算、繳稅（分居配偶依所得比例分別課徵所得稅）之規定，違反量能課稅原則及租稅公平原則，侵害其受憲法保障之財產權及違反平等原則、比例原則，聲請解釋。多數意見認所得稅法第十五條第一項規定有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，違反憲法第七條平等原則，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿二年時失其效力，暨系爭函釋就分居夫妻如何分擔其全部應納稅額之計算方式規定，與租稅公平原則有違，應不予援用。本席對多數意見之結論敬表同意，惟對於所持理由，認有補充之必要。爰提出本協同意見書。

#### 一、個人綜合所得稅應以「個人所得」為計算基礎

按個人綜合所得稅係以中華民國來源所得為課稅範圍，並以個人綜合所得總額，減除免稅額、扣除額後之綜合所得淨額計徵之（所得稅法第二條、第十三條規定）。個人綜合所得稅係依個人之所得淨額計算、徵收其應納稅額，此基於立法裁量權行使所設定之以「個人所得」為個人綜合所得稅計算基礎之基本原則，不因同法第十五條第一項有關配偶「合併報繳」之規定而改變。

本院釋字第三一八號解釋：「納稅義務人與其有所得之配偶合併申報課徵所得稅之規定，就申報程序而言，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則不符。」與所得稅法第十三條以「個人所得」為綜合所得稅計算基礎之規定意旨並無不同。同法第十五條係以家戶為單位之合併申報程序規定、第十七條係以家戶為申報單位時有關其免稅額、扣除額之規定，均不影響個人綜合所得稅係以「個人所得」為計算基礎之本旨。

質言之，有應稅所得之個人，其應負擔之綜合所得稅之上限，為單獨計算時所應負之稅負。是，夫妻縱於程序上合併申報年度綜合所得稅，然其應負之最高稅負仍為依個人之綜合所得淨額依累進稅率所計算之數額，倘合併計算之結果，超過其個人應負之最高稅負時，即與租稅公平原則不符。

#### 二、夫妻對於應納所得稅不負連帶責任

連帶債務關係因法律規定或當事人之明示合意而成立（民法第二百七十二條規定），於所得稅法或其他行政法並無明文規定情形下，實務上據「合併報繳課稅」之用語，即為夫妻應將所得合併申報、合併計算，進而認依累進稅率計算之稅額，應由夫妻連帶負責之運作，難謂有其法律上之依據。

連帶債務關係成立後，債權人依法得選擇對部分或全部之債務人或債權額為請求，此為債權人法定權利之行使，除構成權利濫用情事外，合法有效。多數意見對於系爭函釋以個人所得總額占夫妻所得總額之比例計算各自應負擔之稅額，使低所得者需分擔與其所得顯然失衡之較重稅負部分，固認與租稅公平原則有違，惟對於應繳納之所得稅總額是否負連帶責任，未予論及。綜觀本號解釋暨現行法並無連帶責任規定之情形下，稅捐機關基於租稅公平原則為第一次之分單徵稅後，縱無從就夫妻他方收取稅額時，亦不得再發單向已收取前次發單金額之夫或妻徵稅（例如稽徵機關經計算後，基於租稅公平原則，向夫甲發單徵取稅款九百萬元，向妻發單徵取稅款一百萬元，乙依單繳納後，稽徵機關亦不得因無從自甲收取稅款，而再發單向乙收取一百萬元以外之稅款），否則即違反租稅公平原則，使債權人不得對有支付能力之債務人另為求償，與連帶債務本旨不符。是以，

夫妻對於所得稅不負連帶責任，為當然之解釋。多數意見未予論及，殊屬可惜。

### 三、租稅之課徵應力求實質公平

多數意見考量修正影響層面廣泛，以及稅捐制度設計之繁複性，賦予主管機關二年之修法期間。新法修正應力求實質公平。

租稅制度是否公平，可由依支付能力之差異而負擔不同稅負之垂直公平（vertical equity），及支付能力相當者應負擔相同稅負之水平公平（horizontal equity）判斷。採取合理的累進稅率課徵租稅，使支付能力越高者負擔愈多之租稅，符合量能課稅原則，達成垂直公平，固為國家行政必須收取租稅之必要手段。然使支付能力相同者負擔相同稅負，亦屬租稅政策必要遵守之原則。財政部為配合促進產業升級條例租稅優惠於九十八年底屆滿，而於九十九年將所得稅法規定之營利事業所得稅稅率由百分之二十五調降為百分之二十，再調降為百分之十七，採單一稅率並將起徵額由五萬元調升為十二萬元後，個人綜合所得稅成為第一大稅，其中約百分之七十一來自於薪資所得稅（註一）。個人綜合所得稅既為國家稅收之最重要來源，如何確保稅收來源之穩定、公平與持續，為國家應負之責任。現存之租稅優惠制度，例如免徵所得稅之證券交易所得，如分離課稅之土地增值稅，如單一稅率之遺產及贈與稅等，除使支付能力相同者負擔不同之稅負（註二），不符合水平公平原則外，並使綜合所得稅稅基擴大困難（註三），稅率無從降低，使未享有租稅優惠之大眾，實質稅負增加。此可由財政部一〇〇年台財稅字第一〇〇〇〇一九〇八一〇號函所示「九十七年綜稅各類所得金額百分比各級距申報統計表」，綜合所得淨額越高者，其股利所得越高（其中綜合所得淨額一千萬元以上者，其股利所得占百分之六九點二二），卻因股票交易所得依所得稅法第四條之一規定無須繳納所得稅，又非屬綜合所得稅應稅所得而無累進稅率之適用，高所得者實際所擔稅負因此下降，與薪資所得者應負之稅額相較為實質的不公平。現行綜合所得稅累進稅率的課徵，因各種不同之優惠租稅政策導致的稅基侵蝕，無法有效達成所得重新分配的功能，更使稅負多落在容易稽徵的薪資所得者的身上，勞力所得稅負遠高於非勞力所得（註四），更帶來稅制的複雜性、免稅的漏洞與逃稅的誘因，無實質公平可言。

是所得，即應課徵所得稅；是所得，即應列入綜合所得稅之稅基。所有的財稅資料均為財政部所能掌控，資訊科技之發展使公平負擔稅捐之政策、稅制之釐定雖非易如反掌，然非不可能，財政部應隨社會經濟環境變遷，負起設定公平、成長與簡化之稅制之責任（註五）。

註一：依財政部 100 年台財稅字第 10000190810 號覆本院秘書長函97年綜稅各類所得金額百分比各級距申報統計表，薪資所得占百分之 71.02。

註二：依監察院調查報告（審計日期 100 年 2 月 15 日）所舉帝○房地拍賣案之數據整理：

帝○法拍案以萬元為單位

	取得價	拍定價	價差	現行稅制應納稅額		依市價應納稅額	
				自用住	一般住宅	自用住	一般住
土	8,000	22,830	14,829	宅稅率	稅率	宅稅率	宅稅率
地							

				54	108	1,432	3,447
建	2,857	5,380	2,523	104	104	1,009	1,009
物							
合	10,857	28,210	17,353	158	212	2,441	4,456
計			(a)	(1)	(2)	(3)	(4)
邊				(1)&#247;	(2)&#247;(a)	(3)&#247;	(4)&#247;
際				(a)	1.22%	(a)	(a)
稅				0.91%		14.06	25.67
率						%	%
薪			17,353			6,869	
資						(b)	
薪				(b)&#247;	(b)&#247;(2)	(b)&#247;	(b)&#247;
資				(1)	32.40 倍	(3)	(4)
、				43.47		2.81倍	1.54倍
不				倍			
動							
產							
交							
易							
稅							
率							
比							

註三：同註 2 資料來源。我國綜合所得占稅基占 GDP 的百分之 2.7，與美英等國之百分之 10.8、韓國之百分之 4.4、日本之百分之 5.5 相比，顯然太低。

註四：同註 2，其比例高達 43.47 倍。

註五：所得稅法施行細則第 17 條之 2 規定：「個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，其財產交易所得之計算，依本法第 14 條第 1 項第 7 類規定核實認定；其未申報或未能提出證明文件者，稽徵機關得依財政部核定標準核定之。前項標準，由財政部各地區國稅局參照當年度實際經濟情況及房屋市場交易情形擬訂，報請財政部核定之。」財政部有按實際經濟狀況評定房屋現值，使評定價額與市價相符達公平課稅之目標。即其一例。

本號解釋宣告中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條第一項所規定「納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳」（該項規定於九十二年六月二十五日修正，惟就夫妻所得應由納稅義務人合併報繳之義務，並無不同，以下併稱系爭規定），在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，增加其稅負部分，為違憲。多數意見認為系爭規定增加其稅負的情形，違反憲法第七條平等原則；本席敬表同意。本件多數意見認合併計算部分，因婚姻關係之存在致加重夫妻之稅捐負擔，無異對婚姻產生懲罰效果。其確認婚姻制度維護的重要與突顯系爭規定對婚姻與家庭的衝擊，值得肯定。然本號解釋僅宣告系爭規定違反平等權，而未直接宣告其亦屬對婚姻與家庭之憲法上權利之侵害而違憲，實有不足。由於本案屬婚姻與家庭保障之重要案例，本席認有引伸、補充之必要。再者，本件亦有憲法解釋方法論上的探討意義。爰提出本協同意見書。

#### 壹、夫妻合併計算應稅所得違憲的遲來宣告

一、釋字第三一八號解釋的模糊所造成法律進步的遲緩：八十二年五月二十一日公布之釋字第三一八號解釋謂：「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條、第十七條第一項，關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如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。首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，檢討改進。」對於此號解釋，有盛讚其智慧者，認其具有創造性的模糊；一方面使立法者保有立法裁量的空間，以決定如何採行所得稅法中有關夫妻是否合併計算及是否以家戶為單位的制度；另一方面又在未宣告夫妻合併計算違憲的情形下，軟性地提醒立法者檢討改進，以減少不符租稅公平原則的情形。然該號解釋公布迄今將近十九年，立法者針對所得稅計算問題（例如免稅額等）雖有改進，惟針對該號解釋的核心問題，即「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」的情形，並未有何改變。釋字第三一八號解釋的模糊或軟性提醒產生何種程度的正面作用，頗值懷疑。

二、從比較法觀點論之，有關夫妻合併計算其所得稅應納稅額之規定，諸多國家在多年前即已宣告違憲。例如，美國聯邦最高法院早在一九三一年 *Hoeper v. Tax Commission of Wisconsin et al.*（註一）一案中，針對美國威斯康辛州有關夫妻在該州法律本來屬個別的收入，納為合併所得（joint income），並以之作為課稅基礎的規定，認為屬於「武斷（恣意）而歧視性的規定」（arbitrary and discriminatory provisions）及「對一人的財產或所得決定稅額，係以另外一人的財產或所得作為計算基礎，違反憲法增補條文第十四條所保障的法律正當程序原則」（to measure the tax on one person's property or income by reference to the property or income of another is contrary to due process of law as guaranteed by the Fourteenth Amendment）。又例如愛爾蘭最高法院亦早於一九八二年 *Francis Murphy and Mary Murphy v. The Attorney General* 一案（註二）中認定夫妻合併計算的情形，違反該國憲法規定。該判決重點有三：其一，對於已婚之二人與未結婚但共同生活之二人，在計

算其應稅所得時的差別待遇，並不違反其憲法第四十條有關保障平等權之規定；蓋此二種情形的社會功能有其差異，故其差別待遇可被正當化（being justified by the difference of social function between the married couple and the two single persons）。其二，對已婚者課以相較於所得完全相同之二單身者較高的稅率，與其憲法第四十一條有關國家應特別保護婚姻制度（to guard with special care the institution of marriage and to protect it against attack）的規定不合。其三，稅法規定將夫妻收入加總計算，將因此使其適用較高的稅率，違反憲法規定而無效。反觀我國於本號解釋將夫妻合併計算所得之規定宣告違憲，雖值肯定，但已屬就此議題採取違憲立場的後進國家。

貳、婚姻及家庭權作為憲法上權利遭受侵害之情形應予明確宣示

一、本號解釋理由書第四段謂：「婚姻與家庭植基於人格自由，為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（本院釋字第五五四號解釋參照）。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨，故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始合於平等原則。」亦即，本號解釋雖肯認「婚姻與家庭受憲法制度性保障」，並認「如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨」，然其論述之目的，僅係為提高審查有無違反平等原則之標準（使系爭規定受更嚴格的審查）。解釋文中，並未納入系爭規定產生對婚姻懲罰效果所導致侵害人民之婚姻與家庭權的違憲問題。是本號解釋對保障憲法上人民婚姻與家庭權，仍有一步之遙。此與過去六十餘年來，國際上已經普遍承認婚姻與家庭權此一基本權利之趨勢，不無落差。

二、國際人權條約對婚姻與家庭權之承認及其內涵：

（一）一九四八年世界人權宣言（Universal Declaration of Human Rights）第十六條承認家庭作為社會自然且根本的單位，並承認男女結婚共組家庭的權利。經濟、社會與文化權利國際公約（International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights (ICESCR)）第十條重申家庭生活之若干基本權利。公民與政治權利國際公約（International Covenant on Civil and Political Rights (ICCPR)）第二十三條亦重申家庭作為社會自然且根本的單位，並應享受社會與國家的保障，以及達於結婚年齡男女建立家庭的權利。歐洲人權公約（The European Convention on Human Rights）對於婚姻與家庭保障，更有較為明確且廣泛之規定。該公約第八條第一項定有「家庭生活之保障」：「人人均有享受他人尊重其私人與家庭生活、其家庭及其通訊之權。」（Everyone has the right to respect for his private and family life, his home and his correspondence.）該公約第十二條另規定「組織家庭之權利」：「達到結婚年齡之男女，均有權依照規範此等權利行使之各國法律，成立婚姻關係及建立家庭。」（Men and women of marriageable age have the right to marry and to found a family, according to the national laws governing the exercise of this right.）

（二）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。雖該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，有明確且直接之肯定。我國雖非前揭世界人權宣言之參與國，故無法直接引用該人權宣言作為憲法解釋之依據，然此並不影響該國際文件所承認之各項人權及價值之普世性質，以及其得以作為解釋我國憲法基本權利內涵之重要考量依據。本席曾於本院釋字第六九四號解釋所提出之部分協同、部分不同意見書中闡述此項意旨。

（三）另歐洲人權公約雖為區域性的人權文件，然其有關家庭與婚姻之權利，實為前述世界人權宣言及 ICESCR 與 ICCPR 等兩公約的進一步闡釋。歐洲人權公約所揭示人民之婚姻與家庭權利，自可作為我國憲法解釋之重要參考，以使我國憲法及憲政思想，得與人權發展之先進地區及國際人權趨勢，為有效之對話，並強化對我國人民之基本權利保障。

三、我國憲法及大法官解釋對婚姻與家庭權之承認與其內涵，及系爭規定侵害人民婚姻與家庭權之理由：

（一）我國憲法雖未明文列舉婚姻與家庭之基本權利，然由憲法第二十二條所規定「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」，以及基於婚姻與家庭之承認顯然有益於社會秩序與公共利益，應足認婚姻及家庭的基本權利，係蘊含於憲法第二十二條的保障範圍。（註三）

（二）本院釋字第三六二號、第五五二號及第五五四號解釋均曾明白表示，婚姻與家庭為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障。該等解釋雖未引特定之憲法條文作為其制度性保障的依據，然其亦已明示婚姻與家庭制度之保障，在憲法中的地位。此等宣示，與前舉宣言與公約所揭示人民之婚姻與家庭基本權利，已無本質上差異。婚姻與家庭既然受憲法制度性的保障，如認為其無法作為被侵害的客體，或無法將侵害婚姻與家庭權作為違憲宣告的直接理由，邏輯上殊難想像；價值判斷上亦有所偏。

（三）婚姻與家庭之權利受憲法制度性保障的內涵，積極而言，應包括提供正面的制度與規範，確保人民得以行使其成立婚姻關係或建立家庭的權利，及使其家庭生活得以被尊重；消極而言，則應包括排除對成立婚姻關係或建立家庭造成負面影響之制度性因素，並排除干預家庭權利的法規制度或行政作為。本席贊同前引本號解釋理由書第四段部分理由所稱：「如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰」。蓋適婚者是否建立婚姻關係及成立家庭的考量因素甚多；在現代的社會結構，經濟因素實為重要考量；而稅捐負擔為經濟因素之一，其負擔的差異，對於考慮結婚及建立家庭者，自亦有重要的影響。復由於累進稅制的關係，許多家庭由於夫妻合併計算所得額的結果，將增加負擔。相較於不成立婚姻關係而無須受合併計算導致增加稅負之二人，系爭規定對男女成立婚姻關係或建立家庭，顯然構成負面衝擊或不當干預的制度性因素。此對於年輕男女不婚及不敢成立家庭的趨勢，更屬雪上加霜。系爭規定侵害人民婚姻與家庭權利，甚為明顯。是本席認為，系爭規定除違反平等權之外，更直接侵害人民成立婚姻關係與建立家庭之權利而違反憲法規範。

、大法官在解釋平等權及其他權利之保障時方法論上之抉擇

一、大法官在審查平等權及其他憲法上權利是否遭受侵害時，常陷入審查方法的抉擇

困難。有認為應先確認受審查法令之目的究是否係在保護單純合法或正當的目的（或公共利益）、抑或保護重要的目的（或公共利益）、抑或涉及憲法上基本權利，以決定所採取之手段與目的之間究應以滿足合理關聯為已足、抑或須滿足實質關聯（相當程度關聯）、抑或須受更嚴格的審查基準。本號解釋較接近此種分析方法，但將目的的重要程度（亦即究為單純合法目的、抑或為重要目的、抑或涉及根本權利），改為目的須為「合憲」。亦有認為對此問題，應進行利益衡量或依比例原則而為分析。（註四）

二、本席以為，採用任何分析方式，必須以我國憲法為最後依歸，而不宜超脫我國憲法體系與規範。在我國憲法體系下，應先確認有無憲法上所保障的權利存在，以及此種權利是否遭受侵害；而在認定有無憲法權利受侵害之階段，應無須決定此種侵害有無正當性。必須侵害憲法上權利之情形已經確認，始進一步認定其侵害有無憲法上之正當性。而在決定某一規定違反憲法之基本權，究竟有無正當理由時，應以憲法第二十三條作為檢視標準。

三、憲法第二十三條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」本條所規定限制自由權利之前提，為須以法律為之（某些情況下，亦得以法律明確授權之命令為之）。如非以法律為之，無論其理由如何正當，均無法通過憲法第二十三條之檢視。在確定有法律作為基礎之前提下，尚須進一步檢視本條所列舉「為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之要件，以及本條之「必要」之要件。針對必要性及所列舉之要件，本席認為，在憲法第二十三條之下，任何限制或影響憲法權利的措施，應先確認有無「為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之情形。如其情形非為此等目的之一，則顯然無法通過憲法第二十三條的檢視。在通過此項檢視之後，則應再進一步依該條所規定「必要」之要件，予以審查。故憲法第二十三條屬兩階段的檢視審查過程。而「必要」與否的認定，係一種衡量與平衡各種相關因素的過程（a process of weighing and balancing a series of factors），包括某種規範「所欲防止妨礙的他人自由」、「所欲避免的緊急危難」、「所欲維持的社會秩序」或「所欲增進的公共利益」的相對重要性，該規範對於所擬達成的目的可以提供的貢獻或功能，以及該規範對憲法上權利所造成限制或影響的程度。在權衡與平衡此等因素之後，憲法解釋者應進一步考量客觀上是否存有「較不侵害憲法權利」的措施存在（參見本席於釋字第六九二號解釋所提出之協同意見書及釋字第六九三號解釋之部分不同意見書之闡述）。此種分析方法不但較符合我國憲法體制，且容許釋憲者依據客觀因素進行實質的價值判斷與利益衡量，而有其客觀性。

四、系爭規定依照前段原則分析的結果，其對人民平等權及婚姻與家庭權所為之限制並無憲法上正當性：

（一）系爭規定是否符合以法律為之的要件：本件爭議主要在於系爭規定對結婚者所產生歧視的效果以及對婚姻與家庭權利的侵害。而系爭規定既係屬所得稅法的一部分，顯然符合以法律為之的要件。

（二）系爭規定是否「為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」：依解釋理由書所示，系爭規定的目的係在忠實反映家計單位之節省效果、避免納稅義務人不當分散所得、考量稽徵成本與財稅收入等。此等目的

，雖未必均可以系爭規定達成（如後述），但其性質上仍應屬憲法第二十三條所稱「公共利益」的範疇。

（三）系爭規定是否屬達成前述目的所「必要」：

1. 系爭規定「所欲增進的公共利益」的相對重要性：「忠實反映家計單位之節省效果」，甚難謂屬社會重要價值或對其他公共利益有明顯的增進效果，故其並無明顯的重要性。另有關「避免納稅義務人不當分散所得、考量稽徵成本與財稅收入」，則有稅捐公平性及稅捐課徵效益的某程度重要性。
2. 系爭規定對於所擬達成的目的可以提供的貢獻或功能：系爭規定強制夫妻就薪資以外之所得，一律合併計算，使稽徵機關無須認定夫妻個別申報之所得是否係為避免其中一人所得過高而經不當安排或分散所致。故其規定確可避免納稅義務人不當分散所得，減少稽徵成本，並達到增加稅收的效果。
3. 系爭規定對憲法上權利所造成限制或影響的程度：系爭規定所侵害者為憲法上所保護與維繫的婚姻與家庭權利以及平等權。由於「婚姻與家庭植基於人格自由，為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障」（見解釋理由書第四段），且由於平等權為確保其他權利或法律上利益的重要基礎，可知系爭規定所影響人民在憲法上的權利，有相當高的價值及重要性。另由於如解釋理由書第四段所述，「因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰」，足見多數意見亦認系爭規定對憲法上婚姻與家庭的制度以及對平等權所造成限制或影響的程度甚深。
4. 客觀上是否存有「較不侵害憲法權利」的措施：系爭規定雖確可避免納稅義務人不當分散所得，減少稽徵成本，並達到增加稅收的效果，然此等目的並非不能以其他措施取代。例如以加強稽徵及提高處罰方式即可減少不當分散所得；採某些稅制亦可排除或減少不當分散所得並降低稽徵成本；針對其他較不符合社會公義的免徵或漏徵所得稅部分進行課徵，所可增加的稅收遠比因夫妻合併計算所增加者為高。本席在此所舉之例，並非暗示將來立法者所需採之立法方向；蓋此為立法裁量之範圍。本席在此僅強調確有其他不至於侵害憲法上權利，而仍可達成相同目的的稅捐立法可資選擇。

（四）基於本件「所欲增進的公共利益」的相對重要性較低；且基於系爭規定雖確可避免納稅義務人不當分散所得，減少稽徵成本，並達到增加稅收的效果，然其對憲法所保護之平等權及婚姻與家庭權所造成衝擊甚為明顯；並且如欲達成此等目的，確有其他「較不侵害憲法權利」的稅制或稅務措施存在；應認系爭規定並不滿足憲法第二十三條所規定之「必要」要件。系爭規定基於婚姻關係而加重夫妻稅捐負擔之結果，違反憲法保障人民之平等權及婚姻與家庭權之意旨，並無憲法上之正當理由而違憲。

註一：284 U.S. 206（1931）。

註二：1978 No. 1435P.

註三：按家庭是具有繁衍、教育、社會、經濟、文化等多重功能之社會基本單位，提供個人在社會生活中各方面的重要支持。復以社會上絕大多數人均孕育自家庭之事實觀之，若謂憲法不透過禁止國家侵害或干預，而對於家庭給予直接保障，反而難以想像。又我國釋憲實務係藉由確認民法所架構之一夫一妻婚姻制度之合憲性，並在婚姻自由、婚姻制度及因婚姻所生之義務相互交錯之下，建構出家庭的圖像（釋字第 242 號、第 362 號、第 552 號及第 554 號解釋

參照），也因此婚姻與家庭緊密連結。無論如何，婚姻與家庭係個人為實現自我所從事的一種生活形態的選擇，保障個人有此種選擇之自由，係屬尊重個人人性尊嚴與維護個人主體性及人格發展，所不可或缺之一環。若將之與一般人格權之內涵相較，選擇並維繫婚姻與家庭生活的權利，亦應被評價為具有基本權利之本質，而受憲法第二十二條對於人民自由權利概括規定之保障。相同觀點請參閱李震山，《多元、寬容與人權保障—以憲法未列舉權之保障為中心》，2007 年 9 月二版，頁 163-165。

註四：就某項法令規範涉及同時侵害平等權及其他基本權利之際，究應如何審查，釋憲實務亦不乏同時檢視平等原則與比例原則以為判斷之例，參見釋字第 649 號及第 682 號解釋。

## 協同意見書

大法官 湯德宗

我贊同並且協力形成本件可決的多數，宣告中華民國七十八年十二月三十日修正公布的所得稅法第十五條第一項（註一）（下稱「系爭規定」）強制夫妻合併計算非薪資所得（註二），較之單獨計算稅額，所增加的稅負部分，違反憲法第七條的平等原則，應定期失效（如「解釋文」第一段）；並宣告財政部七十六年三月四日台財稅第七五一九四六三號函釋（註三）（下稱「系爭函釋」）關於分居之夫妻如何分擔其全部應繳納稅額之計算方式規定，與租稅公平有違，應不予援用，俾聲請人得循再審以為救濟（如「解釋文」第二段）。但我不能認同多數意見繼續釋字第六九四號解釋的錯亂論理。

我雖在審查會上多次剴切指陳，本院日前通過的釋字第六九四號解釋明顯背離了本院前在釋字第六二六號解釋（理由書第五段）所建立的「平等權」（或稱「平等原則」）審查（分析）架構，並翔實說明何以關於是否違反「平等權」應該採取「二元聯動式」的分析架構審查，多數大法官亦無反駁；然表決結果依然固守釋字第六九四號解釋的錯誤論理（詳如本號解釋理由書第四段）！懷於良知與責任，我只好再次提出協同意見書如后。

本件聲請人蔡○雪因申報民國 89 年度綜合所得稅，不服財政部臺北市國稅局補徵稅款處分，用盡行政爭訟程序未獲救濟，而以臺北高等行政法院 96 年度訴字第 1982 號判決所適用之法令（即前揭系爭規定及系爭函釋），有牴觸憲法第 7 條、第 15 條及第 23 條之疑義為由，向本院聲請憲法解釋。（註四）

## 壹、本號解釋的貢獻—確立婚姻關係之平等保障

本號解釋的論理容值商榷（詳後「貳、」），但結論（解釋文）則正確而進步—國家不得以納稅義務人「已婚」（具有婚姻關係）為理由，使夫妻負擔（較其單獨計算稅額時）更多的稅負（含薪資所得稅額與非薪資所得稅額）。換言之，本號解釋確立了「國家不得在稅負上對婚姻有所歧視」的基本原則！此舉不僅充實了憲法平等原則所禁止的「差別待遇」種類例舉；（註五）並務實地將「婚姻與家庭」朝向一種「根本的基本權」（a fundamental right）（註六）方向邁進了一步。（註七）在大法官就「婚姻與家庭」的本質及其憲法上的根據形成共識以前，國家至少「不得採取歧視婚姻的措施」！

多數意見先議定審查原則—系爭規定與系爭函釋均「違憲」；其次決議從「平等權」立論，並以本案涉及「婚姻與家庭」在法律上之平等保障，而採取「較為嚴格之審查」（俗稱「中標」）。因此解釋理由書第四段開宗明義地宣示：「

按婚姻與家庭植基於人格自由，為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（本院釋字第五五四號解釋參照）。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨，故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查」。多數意見至此可以說是依樣畫葫蘆，中規中矩；（註八）但同段以下關於「中標」之內容及操作的論述，則錯亂失序，令人不忍卒睹。

貳、本件解釋之商榷—扭曲的平等原則「較為嚴格之審查」

多數大法官明知本院釋字第六九四號解釋不經意地變更了本院前於釋字第六二六號解釋所建立的「平等原則」二元聯動式審查（分析）架構，卻執意在本號解釋繼續沿用釋字第六九四號解釋所作的錯誤論理。我在釋字第六九四號解釋「部分協同暨部分不同意見書」所憂慮的種種，在本號解釋俱已成真！析言之：

一、「目的合憲」是審查「結論」，而非審查「標準」

多數意見解釋理由書第一段援引本院釋字第六八二號解釋，宣示法規範是否符合平等原則應採取「二元審查架構」，即審查「法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定」。所謂「該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲」即「目的合憲性」審查；所謂「所採取之差別待遇與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性」即「手段與目的關聯性」審查。至於在此框架下，「哪樣的目的」算是「合憲」，差別待遇手段與規範目的之達成間「如何程度的關聯」算是「一定程度之關聯」，端視採取何種審查基準（所謂「低標」、「中標」或「高標」）而有不同，並非一成不變。各國並得發展出不同內容的審查基準，以因應各自需求，但總須言之成理，始能發生效用。（註九）

以美國為例，（註十）所謂「低標」，亦稱「合理審查基準」（mere rationality test, rational basis review），旨在審查：系爭法規範所以為差別待遇之目的是否在追求「合法之公共利益」（a legitimate/ permissible public interest），且其所採取之差別待遇與規範目的之達成間，是否存有「合理關聯」（rationally/ reasonably related to）。換言之，採取差別待遇的目的須為追求「合法之公共利益」始為「合憲」，而差別待遇之手段與規範目的之達成間須有「合理之關聯」始能認為具備「一定程度之關聯」。本院前此關於平等權的解釋（註十一）大多採此「低標」審查，而獲致系爭法規範「合憲」的結論。

其次，美國所謂「中標」，亦稱「中度審查基準」（intermediate level review），旨在（進一步）審查：系爭法規範所以為差別待遇之目的是否在追求「重要的公共利益」（a substantial/significant/important public/ governmental interest），且其所採取之差別待遇與規範目的之達成間，是否存有「實質關聯」（substantially related to）。換言之，採取差別待遇的目的須為追求「重要公共利益」始為「合憲」，而差別待遇之手段與規範目的之達成間須有「實質關聯」始能認為具備「一定程度之關聯」。本院釋字第六二六號解釋所謂「較為嚴格之審查」，即係採此「中標」審查，而獲致警大招生簡章排除色盲考生報考之規定「合憲」的結論。

至於美國所謂「高標」，亦稱「嚴格審查基準」（strict/ heightened

scrutiny），旨在（更進一步）審查：系爭法規所以為差別待遇之目的是否在追求「極重要、極優越的公共利益」（a compelling/overriding public/governmental interest），且其所採取之差別待遇與規範目的之達成間，是否存有「直接關聯」（directly related to）。換言之，採取差別待遇的目的須為追求「極重要公共利益」始為「合憲」，而差別待遇之手段與規範目的之達成間須有「直接關聯」始能認為具備「一定程度之關聯」。我國大法官則尚未發展出類似標準。

本件多數意見為堅持釋字第六九四號解釋的錯誤認知，解釋理由書第四段第二句末依然宣示，所謂「應受較為嚴格之審查」係指：「除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始合於平等原則」。雖然我一再指陳，所謂目的是否「合憲」，乃「目的合憲性」審查操作的結果，並非「認定的標準」（判準）；「目的合憲性」的判準須是「合法公共利益」，或「重要公共利益」，或「極重要公共利益」；如果採取「中標」，則須是「重要公共利益」。多數大法官對此固沈默以對，但拒絕將「合憲之目的」改正為「重要公益目的」。

## 二、因為「目的須合憲」無法發揮過濾功能，多數意見實際僅賴「手段與目的關聯性」進行審查

繼宣示「較為嚴格之審查」的內容後，解釋理由書第四段第三句首先「確認」系爭規定計含四項目的：「查系爭規定之立法目的旨在忠實反映家計單位之節省效果、避免納稅義務人不當分散所得、考量稽徵成本與財稅收入等」（註十二）。接著逐一進行審查。

首先，關於「家計節省」目的，解釋理由書第四段第四句說：「惟夫妻共同生活，因生活型態、消費習慣之不同，未必產生家計單位之節省效果，且縱有節省效果，亦非得為加重課徵所得稅之正當理由」。究其所謂「未必產生節省效果」，應是指：「強制夫妻合併計算非薪資所得」的差別待遇手段，與達成「家計成本節省」之目的間，欠缺「實質關聯」；而所謂「縱有節省效果，亦非得為加重課徵所得稅之正當理由」，應是指：「家計節省效果」非屬「合憲之目的」。但是「家計節省效果」何以不能作為採取系爭差別待遇手段所追求的目的，多數意見並未說明理由。

其次，關於「避免夫妻不當分散所得」，解釋理由書第四段第五句說：「又立法者固得採合併計算制度，以避免夫妻間不當分散所得，惟應同時採取配套措施，消除因合併計算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則」。究其所謂「立法者固得採合併計算制度，以避免夫妻間不當分散所得」似是肯認「避免夫妻不當分散所得」可為「合憲之目的」；而所謂「惟應同時採取配套措施，消除因合併計算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則」是否意指：「強制夫妻合併計算非薪資所得」的差別待遇手段，與達成「避免夫妻不當分散所得」之目的間，欠缺「實質關聯」，則不清楚。蓋所謂「手段與目的之達成間是否具有實質關聯」，通常係指系爭手段能否有效達成目的而言，而不問「有無其他限制較少之替代手段亦可達成同一目的」（是為「限制較少之替代手段檢驗」（“less restrictive alternative” test））。

實際上，「中標」所謂「手段與目的之達成間須有實質關聯」可以包含「（

一般強度的)限制較少之替代手段檢驗」( a regular &quot;less restrictive alternative&quot; test )。亦即,如有其他限制較少(較不歧視)的手段能夠同樣有效地達成同一目的時,系爭差別待遇手段即有所謂「涵蓋過廣」( over-inclusive)而「殃及無辜」的瑕疵,從而可以認定「手段與目的之達成間欠缺實質關聯」。不過,系爭規定沒有「同時採取配套措施,消除因合併計算稅額,適用較高級距累進稅率所增加之負擔」,是否即是「涵蓋過廣」(而殃及無辜),尚非無疑。如果要求「強制夫妻合併計算非薪資所得」的差別待遇手段,須是達成「避免夫妻不當分散所得」之目的侵害最小(最不歧視)的手段,則無異於要求「手段與目的之達成間須為直接相關」(多一分太多、少一分太少,猶如量身訂製,恰如其分),而成為「高標」了。

再次,關於「降低稽徵成本」,解釋理由書第四段第六句說:「立法者得經由改進稽徵程序等方式,以減少稽徵成本,而不得以影響租稅公平之措施為之」。究其語意似認為「降低稽徵成本」可作為系爭規定採取差別待遇之「合憲之目的」,但所謂「經由改進稽徵程序等方式亦可降低稽徵成本」則似乎又是以「有其他限制較少之替代手段亦可達成同一目的」(所謂「限制較少之替代手段檢驗」)為理由,而否定(系爭差別待遇)「手段與(降低稽徵成本)目的之達成間具有實質關聯」。其誤解同前,不贅述。

最後,關於「維持財稅收入」,解釋理由書第四段第七句說:「至於維持財政收入,雖攸關全民公益,亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段」。究其所謂「雖攸關全民公益」,似是認定「維持財稅收入」為「合憲之目的」;而所謂「亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段」則似在否定(系爭差別待遇)「手段與(降低稽徵成本)目的之達成間具有實質關聯」,但沒有說明理由。

由於所謂「目的須合憲」實際上根本無法作為審查「目的是否合憲」的「判準」,多數意見在解釋理由書第四段末句(第八句)只能總結:「綜上所述,系爭規定有關夫妻非薪資所得強制合併計算,較之單獨計算稅額,增加其稅負部分,因與上述立法目的之達成欠缺實質關聯,而與憲法第七條平等原則有違」;坦承同段前揭第二句所宣示的「二元」審查(分析)架構名實不符,實際僅有「一元」—「手段與目的關聯性」之操作而已,且未必明顯呈現!對於解釋理由書如上論理,我只能用「錯亂」二字來形容。

#### 、解釋理由書第四段重擬

反之,本案如能正確適用本院釋字第六二六號解釋所建立的「二元聯動」式分析架構下的「中標」進行審查,其論理將可精確(可預測)而有說服力。茲試重擬解釋理由書第四段如后,以供讀者對比。

按婚姻與家庭植基於人格自由,為社會形成與發展之基礎,受憲法制度性保障(本院釋字第五五四號解釋參照)。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇,致加重夫妻之經濟負擔,則形同對婚姻之懲罰,有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨,故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則,應受較為嚴格之審查,除其目的須為追求重要公共利益外,所採差別待遇與目的之達成間並須有實質關聯,始合於平等原則。查系爭規定之立法目的約有反映家計節省效果、避免夫妻不當分散所得、降低稽徵成本與維持財稅收入等(參照立法院公報第七十九卷第五十九期第二十八頁及第三十一頁、財政部賦稅署代表於九十九年九月二

十一日到院之說明及財政部一〇〇年五月三十日台財稅字第一〇〇〇〇一九〇八一〇號函第十三頁)。惟「反映家計節省」無論如何難謂為「合法、正當之公共利益」，蓋國家不能為使夫妻共營生活有所節約，即採取歧視婚姻的差別待遇；況各家生活型態、消費習慣不同，未必產生家計節省效果，自不能認為採取「強制夫妻合併計算非薪資所得」之差別待遇手段，與達成「反映家計節省」之目的間，具有「實質關聯」。其次，「避免夫妻不當分散所得」以規避稅負，固為重要公共利益，且強制夫妻合併計算非薪資所得亦確能有效達成避免夫妻不當分散所得之目的；惟此間顯然尚有其他較不加重夫妻經濟負擔（因而較不歧視婚姻），而能同樣有效達成該目的之手段（例如他國所採取之折半乘二計算制或其他適當配套措施），故仍未合於「手段與目的之達成間，應具有實質關聯性」之要求。再次，「降低稽徵成本」固為合法之公共利益，然尚非屬重要公共利益，自不得據以採取系爭差別待遇，歧視婚姻及家庭；況，夫妻非薪資所得合併計算能否有效降低稽徵成本亦非無疑。最後，「維持財政收入」固為重要公益目的，然影響國家稅收之因素甚眾，主管機關並未成功說服本院：捨系爭差別待遇（強制夫妻合併計算非薪資所得），將嚴重影響國家財政收入，而無其他手段可有效維持國家財政收入，是亦難謂「手段與目的之達成間具有實質關聯性」。總此，前述四項立法目的中，僅「避免夫妻不當分散所得」與「維持財政收入」兩項合於「重要公共利益」之要求；惟系爭差別待遇手段（強制夫妻合併計算非薪資所得）與該兩項目的之達成間，俱因尚有其他較不加重夫妻經濟負擔（因而較不歧視婚姻），亦能同樣有效達成各該目的之手段存在，而難合於「手段與目的之達成間具有實質關聯性」之要求，故均未能通過「較嚴格之審查」。

#### 肆、後民國百年展望

明天就是農曆壬辰年的小年夜，民國百年種種即將成為歷史。當此除舊佈新的時刻，不免感懷，尤值期許。

憲法增修條文規定司法院設大法官十五人，並以其中一人為院長、一人為副院長，共同行使憲法第七十八條規定之解釋憲法並統一解釋法律及命令之權。究憲法所以設計司法院為一合議制機關，無非希望發揮理性思辨功能，謀求最適憲法解釋。十五位大法官一齊作成解釋原非易事，宜本「義理（論理）重於文字（修辭）」的原則，先確立各件解釋案的論理主軸與架構，然後展開解釋理由書與解釋文的審查。為求論理一貫，應循名責實，使主稿（主筆）大法官顯名化。目前依收案次序輪分而成為承辦大法官者，仍應撰寫「審查意見書」，提供全體大法官審查；但經充分大體討論後，如承辦大法官之審查意見未能成為多數意見（以決議之「解釋原則」為準）時，則應由持多數意見之大法官中互推一人主稿（主筆）解釋文及解釋理由書。解釋文及解釋理由書初稿擬成後，應交全體大法官審查確認，然各項修正建議是否及如何參採，則由最後具名（顯名）之主稿（主筆）大法官裁奪，其他大法官對於定稿之解釋文與解釋理由書有不同意見者，仍得依法限期提出協同意見書或不同意見書。

歲月匆匆，民心望治，司法必須改革進步。

註一：中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條第一項規定：「納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳」。前開規定於九十二年六月二十五日修正，但就夫妻所得應由納稅義務人合併報繳部分，並無不同。



- 註二：所得稅法於民國七十八年十二月三十日修正，增訂第十五條第二項規定：「納稅義務人之配偶得就其薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳……」。
- 註三：財政部七十六年三月四日台財稅第七五一九四六三號函：「夫妻分居，如已於綜合所得稅結算申報書內載明配偶姓名、身分證統一編號，並註明已分居，分別向其戶籍所在地稽徵機關辦理結算申報，其歸戶合併後全部應繳納稅額，如經申請分別開單者，准按個人所得總額占夫妻所得總額比率計算，減除其已扣繳及自繳稅款後，分別發單補徵」。該函釋已由財政部九十八年九月十四日台財稅字第○九八○四五五八六八○號令所取代。
- 註四：參見司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款：「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牴觸憲法之疑義者」。
- 註五：憲法第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等」。通說以爲「男女」、「宗教」、「種族」、「階級」、「黨派」乃屬差別待遇分類基礎之「例示」。參見吳庚，《憲法的解釋與適用》，頁 182（2003 年 9 月）。
- 註六：所謂「根本的基本權」係指「維護人性尊嚴」、「尊重人格自由發展」所必要，而屬「自由民主憲政秩序之核心價值」者。參見湯德宗，〈政府資訊公開請求權入憲之研究〉，收錄於湯德宗、廖福特主編，《憲法解釋之理論與實務》第五輯，頁 261 以下（頁 276）（2007 年 3 月）。
- 註七：大法官相關解釋殆僅認「婚姻與家庭受憲法之制度性保障」。參見釋字第二四二號解釋（「國家遭遇重大變故，在夫妻隔離，相聚無期之情況下所發生之重婚事件，與一般重婚事件究有不同，對於此種有長期實際共同生活事實之後婚姻關係，仍得適用上開第九百九十二條之規定予以撤銷，嚴重影響其家庭生活及人倫關係，反足妨害社會秩序，就此而言，自與憲法第二十二條保障人民自由及權利之規定有所牴觸」）；釋字第三六二號解釋（「民法第九百八十八條第二款關於重婚無效之規定，乃所以維持一夫一妻婚姻制度之社會秩序，就一般情形而言，與憲法尚無牴觸。惟如前婚姻關係已因確定判決而消滅，第三人本於善意且無過失，信賴該判決而與前婚姻之一方相婚者，雖該判決嗣後又經變更，致後婚姻成爲重婚，究與一般重婚之情形有異，依信賴保護原則，該後婚姻之效力，仍應予以維持。首開規定未兼顧類此之特殊情況，與憲法保障人民結婚自由權利之意旨未盡相符，應予檢討修正」）；釋字第五五二號解釋（「婚姻涉及身分關係之變更，攸關公共利益，後婚姻之當事人就前婚姻關係消滅之信賴應有較爲嚴格之要求，僅重婚相對人之善意且無過失，尙不足以維持後婚姻之效力，須重婚之雙方當事人均爲善意且無過失時，後婚姻之效力始能維持，就此本院釋字第三六二號解釋相關部分，應予補充」）；釋字第五五四號解釋（「婚姻與家庭爲社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障」）；釋字三七二號解釋（「維護人格尊嚴與確保人身安全，爲我國憲法保障人民自由權利之基本理念。增進夫妻情感之和諧，防止家庭暴力之發生，以保護婚姻制度，亦爲社會大眾所期待」）；釋字第六二○號「解釋理由書」（「最高行政法院九十一年三月二十六日庭長法官聯席會議決議，逾越法律解釋之範圍，有

違增訂民法第一千零三十條之一之立法目的及婚姻與家庭應受憲法制度性保障之意旨……應不再援用」)；釋字第647號解釋(「首揭規定為維護法律上婚姻關係之考量，目的正當，手段並有助於婚姻制度之維護，自難認與憲法第七條之平等原則有違」)。

註八：本件多數意見沿襲本院憲法解釋之體例，於「解釋文」部分力求簡約，僅宣示聲請人所指摘的兩項法令為違憲，不作論理。「解釋理由書」則依序說明「準據之規範」(如解釋理由書第一段)及「事實認定」(如解釋理由書第二段及第三段)，然後進行推論—將認定之事實「涵攝」於準據之規範(如解釋理由書第四段)，最後作出處置—論知違憲的系爭規定定期失效，違憲的系爭函釋應不予援用(如解釋理由書第五段及第六段)。

註九：關於我國違憲審查基準之確立，參見湯德宗，〈違憲審查基準體系建構初探—「階層式比例原則」構想〉，輯於廖福特(主編)，《憲法解釋之理論與實務》(第六輯)，頁581以下(民國98年7月)；關於美國違憲審查基準之整合，參見R. Randall Kelso, Filling Gaps in the Supreme Court's Approach to Constitutional Review of Legislation: Standards, Ends, and Burden Reconsidered, 33 TEX. L. REV. 493 (1992)；R. Randall Kelso, Three Years Hence: An Update on Filling Gaps in Supreme Court's Approach to Constitutional Review of Legislation, 36 S. TEX. L. REV. 1 (1995)。

註十：See Michael J. Perry, Modern Equal Protection: A Conceptualization and Appraisal, 79 COLUM. L. REV. 1023 (1979)。並參見黃昭元，〈憲法權利限制的司法審查標準：美國類型化多元標準模式的比較分析〉，《臺大法學論叢》，第33卷第3期，頁1以下(2004年5月)；法治斌，〈司法審查中之平等權：建構雙重基準之研究〉，《國家科學委員會研究彙刊》，第6卷第1期，頁36以下(1996年1月)。

註十一：參見釋字第682號解釋(相關機關以應考人學經歷作為分類考試之標準，並進而採取不同考試內容暨及格標準，雖與人民職業選擇自由之限制及應考試權密切關聯，惟因考試方法之決定涉及考選專業判斷，如該分類標準及所採手段與鑑別應考人知識能力之考試目的間具合理關聯，即與平等原則無違)；釋字第675號解釋(行政院金融重建基金設置及管理條例第四條第五項規定，就非存款債務不予賠付部分，旨在增進行政院金融重建基金之使用效益，保障金融機構存款人權益及穩定金融信用秩序，其目的洵屬正當，該手段與立法目的之達成具有合理關聯性，與憲法第七條規定尚無牴觸)；釋字第648號解釋(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)；釋字第647號解釋(至因欠缺婚姻之法定要件，而未成立法律上婚姻關係之異性伴侶未能享有相同之待遇，係因首揭規定為維護法律上婚姻關係之考量，目的正當，手段並有助於婚姻制度之維護，自難認與憲法第七條之平等原則有違)；釋字第639號解釋(系爭規定僅賦予羈押之被告向原所屬法院之另一合議庭聲請撤銷或變更，而不許向上級法院抗告，乃立法者基於訴訟經濟及維繫訴訟體系一致性之考量，目的洵屬

正當。且上開分類標準暨差別待遇之手段與該目的之間亦有合理關聯。是刑事訴訟法第四百十六條第一項第一款與第四百十八條之規定，未逾越立法裁量之範疇，與憲法第七條尚無牴觸）；釋字第六三五號解釋（農業發展條例第二十七條規定……具有正當理由，與目的之達成並有合理關聯，符合憲法平等原則之要求）；釋字第六一八號解釋（兩岸關係條例第二十一條第一項前段規定乃……特別規定，其目的洵屬合理正當。基於……予以區別對待，亦屬合理，與憲法第七條之平等原則及憲法增修條文第十一條之意旨尚無違背）；釋字第六〇五號解釋（公務人員俸給法施行細則第十五條第三項修正規定，區別各類年資之性質，使公務人員曾任聘用人員之公務年資，僅得提敘至本俸最高級為止……係依各類年資考核寬嚴之不同，對之採取不同之認定標準，並非恣意選擇，符合國家對整體文官制度之合理安排，以及維護年功俸晉敘公平性之目的。主管機關基於公共政策之考量，尚難認係恣意或不合理，且與目的之達成亦有合理之關聯性，故與憲法第七條保障平等權之意旨並無牴觸）；釋字第五七一號解釋（就受非常災害之人民生存照護之緊急必要，與非實際居住於受災屋之人民，尚無提供緊急救助之必要者，作合理之差別對待，已兼顧震災急難救助之目的達成，手段亦屬合理，與憲法第七條規定無違）。

註十二：參照立法院公報第七十九卷第五十九期第二十八頁及第三十一頁、財政部賦稅署代表於九十九年九月二十一日到本院之說明及財政部一〇〇年五月三十日台財稅字第一〇〇〇〇一九〇八一〇號函第十三頁。

## 部分不同意見書

大法官 蘇永欽

本件解釋以中華民國七十八年十二月三十日修正公布的所得稅法第十五條第一項（下稱系爭規定）有關夫妻合併報繳個人綜合所得稅的規定，其中強制合併計算稅額造成稅負比單獨計算稅額增加部分，違反憲法第七條的平等原則，並以財政部七十六年三月四日台財稅第七五一九四六三號函（下稱系爭函釋）關於分居夫妻分擔稅額的計算方式規定，也違反了租稅公平原則。本席對後者敬表贊同，但理由不同，對於前者則歉難同意，簡單說明如後。

### 一、個人所得稅有多種課徵方式利弊互見

現代國家以人民在特定時間內經濟能力淨增值為稅基的所得稅，因其不但穩定充裕，且僅及於生產報酬、不易轉嫁而又最能兼顧公平（通過累進稅率達到所得重分配的目的），公認為租稅中最優的稅種。其來源大抵都從生活體／營業體兩方面選定，前者原來多以家計（household）為單位（家庭或單身都是一個家計），後來因社會變遷改以個人為單位的漸多，在家計制和個人制的原型基礎上，還有各式各樣的修正和混合，當然也有採多重任選者，不一而足。我國所得稅法雖稱個人（所得稅法第十三條），與營利事業對立，實以家計為主要單位，混合部分個人制因素（所得稅法第十五條、第十七條）。

財政學上對於稅制的評價有深入的討論，主要考量的無非是稅負公平、租稅中立、經濟調適性和稽徵效率（包括程序的簡便、防制逃漏的成本等），每個國家依其社經和歷史條件各有其選擇，隨著社會變遷而變更選擇，沒有放諸四海皆準、俟諸百世不惑的制度。惟稅制涉及國家凡百施政所需的動能，其變革不能不考慮的是缺口填補的可能與方法，以及其他轉軌的成本，否則顧全了一處的公平

，反而導致別處更大的不公平，因此若沒有全盤規劃，絕不會輕舉妄動，此所以我國在做任何原則性的稅制變動時，必組成專家委員會去做深入研究，以求決策的周延。

如果不談細節，不同所得稅制的優劣其實相當清楚。首先，以家計為課稅單位，其合理性在於較能體現經濟與社會生活的現實，有家或無家不論在效率上是增是減，但確有本質的「不同」，故比起未考量此一因素一律以個人為單位課稅者，從所得稅制不可避免的納入諸多政策引導來看，有明顯較高的合目的性。也因此家庭家計的稅負有時較高有時較低，多數情況卻更能反映其真正納稅能力。比如一人工作的 A 家庭和兩人工作的 B 家庭，就個人而言，A 家庭的個人收入即使為 B 家庭個人的兩倍，兩個家庭的整體納稅能力其實是一樣的，此時若以個人為納稅單位，A 家庭可能因升高稅率級距而在稅負上比 B 家庭重。又如和「一人吃全家飽」的單身者相比，因有家者可以共享未成年子女的免稅額、扣除額而減輕稅負，也較能反映實質的納稅能力。此外，以家計為單位課稅，更使稅政妥善結合了最穩固的社會組織而使其效率明顯較高。因此在家庭制度全面衰退之前，此制的優勢始終存在。

其次，以個人為課稅單位，分別申報分別計算，比起家計制少了多數債務人的複雜問題，是其優點，最明顯優於家計制的好處，則是可根本避免累進稅率造成的、進入婚姻後可能立即發生的稅負加重問題，而受到懲罰婚姻的質疑。這一點或許可從單身和婚姻生活的本質不同，不能假設其納稅能力不變去合理化，但在常見的事實同居的情形，此一稅負差異對家計制而言確實難以合理化，所以越來越多的國家從家計制改為個人制。惟此制不僅對於家庭間的差異稅負，同樣難以合理化，在稅政上，因申報戶數倍增、造假規避累進的查核、訴訟成本也必然居高不下。故其優劣參半，選擇時不能不全面評估相關社會條件（比如實際的夫妻財產制、人民守法情形等），從家計制轉到個人制另需考量極高的轉軌成本，包括短期稅收短少的填補，所得分配問題變得更為嚴峻等，則更不待言。

正因為以家計和個人為單位各有利弊，在制度設計上才會出現讓家計和個人開放納稅義務人選擇的第三種制度。任選制最大的優點就是經由選擇可使納稅義務人避開自認為不利者，而減少不公平感。開放選擇也使稅制對社會生活的影響降低，租稅中立性更高。不過這些優點有多大，各國情形不同仍無法一概而論，家計制和個人制所生的不公平問題，基本上也不能完全排除。比如 A 家庭為避免累進而選擇個人制，B 家庭的丈夫甲收入較多，為得到免稅額利益而選擇家計制，但 A 家庭面對總收入相同而同採個人制的 C 家庭，仍然稅負較重（C 家庭夫妻收入差距更小），甲面對薪資相同但單身的乙，仍可能因累進而稅負較重。更不要說開放選擇在稽徵行政上造成的重大負擔—多套程序、多套查核，所得稅以外的其他稅制多未開放多重選擇，其故在此。利弊權衡同樣需要再做全面評估。

又由於所得稅制與人民生活的高度密切性，許多的社會制度、文化價值都潛附於上，使得大幅轉軌不僅成本趨於極大，其能否被接受也充滿不確定性，所以務實的立法者多會選擇隨社會變遷而在原型上作逐步的調整。從原來最多數國家採行的家計制出發，基於由家庭承擔不合理累進效果的不公平感，不少國家開始建制某種既合併又可避免加速累進的計算方式，可以折半乘二制為代表，此一調整無疑可以徹底排除因不當累進而形成的婚姻懲罰疑慮，也不違背輕稅簡政的要

求。但折半乘二大大超過原來以未婚者的稅負作基準的減稅要求，公平過了頭反而變成不公平，不僅使國家稅收銳減（即以我國這樣已從完全合併計稅改為僅非薪資所得部分強制合併計稅的混合制而言，改採個人制一年短少的稅收仍有一七九億元，改採折半乘二減少的稅收更高達三〇四億元，幾乎要再增一倍），此一調整又因為明顯有利於雙高所得家庭，造成所得分配更形惡化，對於陷入 M 型社會困境的國家更是情何以堪，故雖有若干國家開始採用，仍不算普遍。

針對家庭會發生不合理累進問題的另一種修正方式，不是從「量」的角度作整體的拉平，而是依所得性質從「質」的角度去更細緻的處理公平問題。最常見的，就是把勞務所得（薪資）開放分別計算，可以說是某種家計和個人混合的稅制。對絕大多數家庭而言，財產所得的發生或大幅增長都是在家庭成立的後期，也就是在薪資所得應付生活所需綽有餘裕以後，因此僅針對薪資所得開放選擇，在多數情形下已可避免一旦進入婚姻稅負立即加重的婚姻懲罰疑慮，而基本上仍能保留家計制的主要優點。財產所得（股息、租金等）仍然可能因合併計算而加速累進，但一方面這也正反映了家庭成員共同努力的結果，另一方面如同德國財政學大師 Adolf Wagner 所提的所得稅原則，本來就該輕課勞務而重課財產，因為高額財產所得確有較高納稅能力（「錢滾錢」），此種方式的納入個人制可以避掉家計制最主要的缺點，而保留其最主要的優點，因此也有不少國家採行，我國早從民國七十八年以後即改採此制至今。

各國個人所得稅制即在以上這些利弊考量中做出決定，或者在社會發生重大轉變時做出修正，形形色色不一而足，謹以幾個國家為代表加以分類可如下表：

※各國個人所得稅課稅單位比較表

家計 （原型或折半乘二制）	家計（財產所得）／ 個人（薪資所得）混合 制	家計／ 個人任選制	個人
法國	義大利	美國	日本
瑞士	冰島	德國	韓國
盧森堡	比利時	挪威	英國
葡萄牙	中華民國	西班牙	新加坡
馬爾他		愛爾蘭	中國大陸

資料來源：Global Individual Tax Handbook（2008）； European Tax Handbook（2009）； PKF International Worldwide Tax Guide（2011）； Global Property Guide <http://www.globalpropertyguide.com/>（最後到訪日：2012/01/19）

## 二、司法審查仍應尊重立法者的制度選擇

現代財經制度除了高度專業外，因為牽涉的因素越來越廣泛與不確定，因此亟需保有高度的制度彈性，通過試誤去自我調適，並以多數決為其決策的正當性基礎，接受國會的監督，以上簡單勾勒個人所得稅制的多種類型，已可說明。因此司法權在此領域若藉抽象的違憲審查僵硬的介入，而不當限縮了立法者做制度

選擇，或行政部門就制度內容因應調適的空間，不僅不符合功能最適原則，也無法對其結果負起責任，與民主憲政基本分權之道實不相侔，故各國的違憲審查在此領域多傾向採寬鬆原則，本院解釋實務，也不例外（可參本席在釋字第694號解釋的協同意見書）。這當然不是說，司法審查在財經領域全無著墨之處，所謂的寬鬆，絕非對於已經確定牴觸憲法最低要求的規定仍要容忍，而毋寧是對於價值與利益的權衡，考量社會變遷下制度效果的不確定而為多數決部門保留較大的調適空間。

以所得稅制的多樣性而言，即儘量不直接或間接的排除某種制度的選擇，而只是通過內容的審查，讓立法、行政部門更積極的去朝符合憲法價值的方向進行調適。參考比較外國的稅制改革，固然也有若干由司法機關點火的先例，不盡然完全依賴政治部門的覺醒。但在援引這些例子壯膽的時候，真的不能不仔細分辨各該國的制度內容、據以審查的憲法文本、認定違憲的方法、範圍和主要理由，乃至其得到的評價。比如美國最高法院於西元一九三一年所做，認定威斯康辛州所得稅法違憲的判決（*Hoeper v. Tax Commision of Wisconsin et al.*），所審查的夫妻合併計稅規定，是涵蓋雙方所有所得的家計制原型，其審查基礎則是正當程序原則。韓國憲法法院於西元二〇〇二年針對非薪資所得合併計稅的爭議，卻是基於婚姻與家庭保障所做的違憲判決（14-2 KCCR 170, 2001Hun-Ba82），而其公布後立刻受到圖利少數雙高所得家庭，未考量所得分配惡化問題的嚴厲批評，顯示司法的介入各有其背景與效果，此處不贅。

與本案審查標的同屬個人所得稅制核心的釋字第三一八號解釋，在分寸的拿捏上其實已有高度參考價值。它一方面未如少數意見，認為稅制的選擇完全屬於立法裁量空間，另一方面避開了任何可能大幅限縮稅制選擇的憲法詮釋，僅於指出屬於家計制原型的中華民國五十二年所得稅法（所得一律強制合併計算稅額）因「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」後，對於解釋時（民國八十二年）已經將薪資所得部分開放選擇的修正內容（民國七十八年），則只進一步要求：「主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，就其免稅額及扣除額等規定，通盤檢討改進。」顯示多數大法官對立法者所採在家計制基礎上開放薪資所得分別計算的制度調整，有相當的理解與尊重，沒有僵硬的認定任何可能造成合併計算稅負高於單獨計算的制度，都違反租稅公平。這樣的解釋立場，既尊重了立法者的制度選擇，又指明方向對其具體內容課予立法者隨社會發展因應調整的義務，類似德國聯邦憲法法院近年提出的*Beobachtungspflicht*（「以觀後效」），就這樣關乎稅制選擇而已非技術細節的重大爭議，實可說拿捏得恰如其分。

深入玩味釋字第三一八號解釋，就知道當時的多數大法官並未自囿於形式的平等觀點，否則民國七十八年的修正無論如何無法免於違憲的指摘，而且即使再就免稅額、扣除額規定檢討改進，也根本無法消除稅負因婚姻狀態而不同的結果。足見該號認定家計制原型違憲的解釋，真正在意的是家計制對有多數成員就業的家庭所造成的「不合理」累進效果，而且顯然認為在立法者改採薪資所得部分開放選擇後，不合理的情形基本上已經獲得改善，只是社會經濟情況不斷在變，累進的不合理性仍有必要通過免稅額和扣除額規定的調整繼續改進而已。換言之，大法官雖以夫妻合併課稅與個人單獨課稅作比較，但據以審查的基礎—租稅公平，顯然不是建立在個人稅負的同一，而是家計實質納稅能力的相當上，從而已

婚、未婚者之間縱仍有稅負的不同，只要可以適當反映「不同家計」納稅能力的實質差異，即無不公平可言。唯其如此，才會把家庭家計特有的免稅額、扣除額當成平衡其與單身家計間稅負差異的砝碼，而不是直接認定僅僅排除薪資所得的強制合併新稅制仍然不符合租稅公平的要求。作成於十九年前的釋字第三一八號解釋，雖因當時解釋的簡約風格沒有提出比較清楚的論證，但從論述的前後邏輯來看，意在言外，已經十分清楚（經查該號解釋審查會速記錄，多數意見確實僅就修正前民國五十二年所制定之原條文違憲達成共識，對於民國七十八年的修正，則考量其「技術性」而有意保留立法者的多種選擇，不作違憲認定）。其針對未來的「隨時檢討改進」用語，一如本院釋字第二八六、二九〇、三四六、三九七、四〇七、四六八、四七二、五八四等號解釋，都以審查標的合憲為其前提，也不辯自明。

主管機關據此解釋，已基於租稅公平考量陸續作了檢討改進，除於民國九十二年修法明定夫妻得選定納稅義務人外，對於夫妻標準扣除額的計算，從民國七十八年的一·五倍，民國八十四年增加到一·五四倍，民國九十四年再增為兩倍，使得婚前、婚後的差別可壓縮到不明顯的程度（所得稅法第十七條歷次修正參照）。對於新婚的夫妻，該年度還可以選擇合併或分開申報，也保留了合理的過渡時期。這些調整是否已經充分「斟酌相關法律及社會經濟情況」，而無違租稅公平的要求，應該正是本案受理解釋可以重為審查的重點。

### 三、本件解釋在論證方法上大有商榷餘地

非常可惜的是，相對於釋字第三一八號解釋在分權上的審慎拿捏，本件解釋雖逐字援引該號解釋，未作明確變更或補充，但顯然已把該解釋從實質的、量能意義的平等，所理解的租稅公平，扭曲為形式的、單純數字比對下的平等，也就是完全無視家庭和單身家計有其本質的不同，概括認定凡可因累進而造成任何稅負增加的規定，都當然「形成以婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇」，接著再探究造成差異的規範目的，審查差異與該目的達成間的實質關聯。依此論證方式，不僅排除了釋字第三一八號解釋為家計制保留的調適空間，無法接續該號解釋從租稅公平的角度對現行所得稅制的內容作進一步的審查；而且實際上是從個人制的基礎去評價家計制，致其審查相當程度的墮入了某種無意義的循環論證和自說自話。

從實際生活體出發，以家計為課稅單位的家計制，和以個人為課稅單位的個人制，是兩種不同的稅制選擇，已如前述。因此從形式上看，單身家計和家庭家計，如採相同的累進稅率，並無差別待遇可言，根本無從開始審查差別待遇合憲性的問題。所謂「以婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇」，邏輯上只可能發生於採個人制，而對已婚者課以較高稅率，或採家計制，而對家庭家計課以較高稅率的情形。一如釋字第六四九號解釋所處理的身心障礙者保護法，禁止非視障者經營按摩業，或釋字第六九四號解釋，對扶養親屬為二十歲到六十歲者，不得減除免稅額，都是直接就一定的生理狀態或年齡，使其得到不同的法律待遇。因此當採家計制的所得稅法，並未因各家計的婚姻狀態而規定不同稅率時，當然不能說這裡有因已婚或未婚而生的差別待遇。同理可知，對於採個人制的所得稅法，也不能從家計制的觀點，認為兩個總收入相同的家庭，一人工作而被課較高稅率的家庭，有「因家庭內部分工不同而在稅負上受到差別待遇」的情形。類似的邏輯，我們不能說公寓大廈的管理費按樓地板面積計算，而不按人口計算，是

對單身者的歧視，或按人口計算，對大坪數住戶必然構成歧視。在前一情形，小坪數的單身者不會受到不利，在後一情形，大坪數住戶如果人口眾多，同樣不會不利。足見所謂差別待遇的認定，必然是「在共同的基礎上作成的歧視性待遇」，只有當 A 制度是憲法唯一容許者或在法律上具有普遍性時，才有可能用 A 制的觀點去評價 B 制操作的結果有無差別待遇。以本案相關的所得稅法而言，如果可以證立憲法只容許個人所得稅採個人制，或所得稅法是以個人為基礎去設計累進稅率時，才可以認為合併計稅的規定對已婚者—即使只是小部分—如造成比未婚狀況下的稅負加重，亦可構成差別待遇。反之，只要家計制是憲法上容許的選擇，所得稅法也未明確以個人為單位去規定累進稅率，就不能用個人稅制的觀點，認為如有已婚者稅負較單身者加重，即屬差別待遇。

西元一九五七年德國聯邦憲法法院認定非薪資所得合併報繳的規定違憲（BVerfGE 6, 55ff.），其論證就是從基本法並不排除家計制出發，這使得該判決必須用不少篇幅去回顧其所得稅法的發展，確認所審查的個人所得稅制已經從早期的家計制蛻變為個人制，從而強調其累進稅率的設計正是以個別納稅義務人為基準，在此基礎上才可能進一步推出夫妻合併計稅導致提高稅率、違反租稅公平的結論。相對於此，本件解釋並未對此有任何著墨，既未能從憲法找到任何有關所得稅制的指示，也沒有論證現行個人所得稅制，包括累進稅率的設計，都是以單身者為基準，則此處所稱不同婚姻狀態受到差別待遇的認定，從一開始在邏輯上就站不住腳。

其次，並非任何差別待遇都構成平等原則的違反，必須進一步審查憲法上有無可以接受的理由，至於審查方法，則仍應視其性質為積極或消極的差別待遇而定。平等原則要求的本來就不只是「相同者相同待之」，在一定的條件下，不同者未不同待之，也可構成差別待遇，只是屬於消極不平等的後者，在論證方法上必然不同於積極不平等的前者。如前所述，當立法者決定採行和個人制一樣合憲的家計制時，所得稅法有沒有對已婚者差別待遇，只能先從家計制的基礎上去認定，如果沒有，方法上便不能再去追究「未」因婚姻狀態做不同處理的「立法目的」，乃至進一步追究，未為不同處理與該立法目的之間有無「實質關聯」。多數意見誤把本案當成積極差別待遇的類型，才會認定系爭規定「旨在忠實反映家計單位之節省效果、避免納稅義務人不當分散所得、考量稽徵成本與財稅收入等因素」，然後逐一審查該差別待遇與前開目的的實質關聯，最後推出欠缺實質關聯的結論。整套推論其實都是自說自話，把財政部說明「為何採家計制」的理由，當成「為何對已婚者差別待遇」的理由，牽強附會，如何讓人信服？

消極差別待遇的違憲審查，需要建立完全不同的方法——如刑法上的「不作為犯」。本席以為其操作的方向大體為：1、形式平等的規定要件中，有應作區分而未區分者；2、該區分有一定憲法的意義（為憲法所要求）；3、其區分可滿足憲法的要求。本院實務在比例原則的操作上已多次從消極未作比例區分的角度認定違憲，如釋字第四七一、五〇二、六七〇等號解釋，而對於平等原則，則較不明確。前述德國聯邦憲法法院的判決即是從消極差別待遇出發，認為面對各種事實差異何時「應」為不同處理，立法者原則上保有很大的裁量空間，只在純屬恣意，或違反憲法明確的應為具體化規定，而怠於區別時，才構成消極的差別待遇。但該判決進一步論述，認為一旦涉及基本原則規範的違反，也應該認定立法者有作為（區別）義務，為此憲法法院首次以基本法第六條有關保障婚姻與家



庭的規定，不僅為主觀基本權和制度性保障，而且應該是一個可統攝所有與婚姻、家庭相關的公私法的基本原則規範（Grundsatznorm），唯其如此，才可認定立法者對非薪資所得採夫妻合併計稅，卻未針對已婚者稅負加重的情形做特別處理，已構成平等原則的違反。其論證固然相當細膩，前揭韓國憲法法院於西元二〇〇二年的判決，基本上只是照搬德國聯邦憲法法院的論證，而引其憲法第三十六條對婚姻與家庭的保障規定為依據。然而本院縱使有意跟進，在憲法文本完全無相關規定，所謂婚姻與家庭的保障也僅能通過第二十二條加以補充的情形（釋字第五五四號解釋參照），自難免受到過於牽強的質疑。再退一步言，縱使在我國憲法下的婚姻與家庭制度保障也可認為達到基本原則規範的高度，從而對稅制的形成可限制其不得對婚姻或家庭生活造成任何不利，並因此認定合併計稅對少數雙高所得的家庭有因加速進入較高稅率而致稅負加重，即應在所得稅法上積極消除差異，其未處理遂可升高為憲法問題。此時可能仍須對婚姻與家庭權的內涵作更全面的理解，比如家庭內部的自主分工是否也屬於婚姻家庭制度需要保護的內涵，從而忽略婚姻因素的個人制，似乎也很難說不會因為影響家庭的分工而傷害了婚姻制度——合理推測應有一定比例的家庭在修法改採個人稅制後，嚴肅考慮捨單薪／家管的夫妻分工，而改採雙薪／共同家管的分工？果然如此，則單純個人制如未特別處理此一問題，是否也從相反的角度和家計制一樣，將構成平等原則的違反？

總而言之，在無法證立我國憲法要求採個人制，或我國所得稅法個人所得稅制本來就是以個人為主軸的情形，本席認為能否認定建立在家計制基礎上的系爭規定對已婚者已構成差別待遇，已經不無疑義。從已婚納稅義務人受到的待遇有時有利有時不利，也可反證系爭規定並不構成積極的差別待遇，自然更不存在積極歧視的立法目的，故本件解釋表面上審查的是對已婚者差別待遇的規定，實際上已經是對家計制本身進行審查。也因此儘管解釋對於立法者在現行稅制被宣告違憲後，如何善後仍作了籠統的論知：「考量其修正影響層面廣泛，以及稅捐制度設計之繁複性，主管機關需相當期間始克完成」，實際上按其宣示的平等原則內涵，立法者除了矯枉過正的退到比個人制的稅負還低的折半乘二制以外，已經沒有選擇其他家計制的可能。甚至折半乘二的設計，如果配套的還是某種連帶債務責任，則低所得的配偶仍然因為有可能承擔較高的稅負，而有違憲之虞。若再參考德、韓憲法法院的見解，把婚姻家庭制度的保障向上提升，則可能連個人制能否合憲都不無疑慮。立法者可以合憲選擇的稅制，大概只剩下多重任選制一種？從租稅政策的角度來說，考量到婚姻人口逐漸下降，夫妻財產制的安排走向以分別財產為典型，以及稽徵查核行政的高度電子化，也許單純家計制或個人制的選擇確實已經不再享有特別的優勢，除了改制必須填補巨大財政缺口較為辛苦外，即使轉向多重任選制，好像也沒有太多值得憂慮的地方，但關鍵的問題始終還是：憲法果真期待由本院來做這樣涉及制度根本的決定？四、越俎代庖反而模糊了本案真正的爭點本件解釋除了因審查方法的不當，而使本院越俎代庖的替立法者作了選擇外，從程序法的觀點來看，似乎也有擴大解釋範圍，以致真正的爭點反而未能充分呈現的問題，同樣值得一提。本院行使的解釋權係基於司法被動與最後的本質，審理範圍本來就不宜逾越真正的爭點，使得未成為爭點的部分，仍有機會在政治部門獲得解決，而不需要依賴欠缺多數決基礎的司法權橫柴入灶的強行介入，這應該是現代政府分權的基本要求，還無關是否接受所謂司法極簡主

義（Judicial Minimalism）的釋憲哲學。因此即使本院的審理程序法實務對於審查範圍確實保留了一定的出入空間（如釋字第四四五號解釋所稱的「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牴觸憲法情事而為審理」），本院仍應基於基本分權考量，特別是在民主化改革已經完成之後，對於解釋案審理範圍的決定應特別審慎，非無絕對必要，避免逾越原因案件呈現的真正爭點，去作任何借題發揮。本案在程序上，似乎正犯了這樣的錯誤。

啓動本件解釋的原因，為事實上已經分居的配偶，依系爭函釋雖可分別申報，但就非薪資所得部分仍應合併計算，僅得於其總額適用累進稅率後算出總稅額，再依夫妻所得比例分別計算應納稅額個別課徵。聲請人認為長期分居的夫妻，其情感聯繫及生活方式都不同於共營婚姻生活的夫妻，而與單身者類似，配偶難以知悉他方財務狀況，且一方的所得多未受他方的協力，甚至可能毫無關係，故合併計算稅額可能因此適用較高稅率，而需繳納與其收入顯不相當的稅金，有違平等原則。聲請人對系爭函釋的指摘，所要呈現的正是現行家計制實務的一大漏洞，即仍把分居家庭當成一般家庭家計課徵綜合所得稅。如果以家計為課稅單位的正當性在於其貼近社會經濟的現實—絕大多數人仍然進入家庭生活，且其經濟活動與單身者有本質的不同—，則當社會變遷，出現相當比例的家庭有婚姻之名而無婚姻之實，或者剛好反過來，無家庭之名而有家庭之實時，採家計制的所得稅法如果未能反映此一事實而做特別處理，當然有可能構成消極的差別待遇。我國民法親屬編迄今雖無分居制度或所謂破綻婚的規定，但社會上夫妻長期分居的情形並不罕見，此時所得稅法究應依其民法的應然狀態視其為同一家計課徵所得稅，或應稽核其社會的實然狀態視其為不同家計課徵所得稅，政策上可能需要審慎評估：合併報繳是不是不公平、有沒有傷害分居配偶的隱私、分開報繳會不會導致查核成本急遽升高、不利於破裂婚姻的修復等問題。系爭函釋顯示財政部確已重視此一事實差異並有意做折衷的處理，此一折衷處理在政策上是否穩妥、有效，可由財稅專業做出公評，但既經人民用盡救濟程序，聲請本院解釋，本院即有從憲法觀點，以釋字第三一八號解釋先例為基礎，加以審查的義務。

至於系爭規定的合憲性在聲請書中僅未敘明理由的附帶提及，固可定位為前述與「該具體事件相關聯且必要之法條內容」而一併審理，但本案是否真的到了若不從系爭函釋拉高到系爭規定，先就其合憲性作出解釋，根本無法穩妥處理原因案件凸顯的爭點，顯然大有問題。聲請人就系爭函釋所爭執的，本來就是在家計制的基礎上所設特別規則的公平與合憲問題，而非家計制本身的公平與合憲問題。系爭函釋針對長期分居配偶如何報繳綜合所得稅，設計出來的這種又合併又不太合併的報繳方式，本可從憲法規範納稅義務的主要原則，如租稅法律主義、基於水平及垂直量能課稅觀點發展出來的平等原則，乃至某種獨立的量能課稅原則等，去作充分的審查，實不待連結更根本的家計制本身合憲性問題，即可做出判斷。因此採修正家計制的系爭規定如果已與憲法不相容，固然也可以推導出系爭函釋的違憲，但原因案件真正的爭點既在下游的函釋，刻意擴大審理系爭規定，即有實質訴外解釋之嫌，自不妥當。正本清源、追根究底畢竟是學術機構的任務，作為司法機關的本院，只適合 one case at a time。

本席認為，系爭函釋最大的問題還是在於租稅法制合憲控制最關鍵的一環—租稅法律主義，其憲政意義正在確保人民無條件的對其統治者履行社會契約的義務—納稅一時，具體內容都要經過人民選出的代表審議並以多數決通過（詳參本

席在釋字第六九三號解釋所提協同意見書），此一核心內容當然包括申報和計算方式。而且正因為任何一位納稅義務人不履行的結果，都要由其他納稅義務人來承擔，這裡應該不存在所謂對納稅義務人有利者即可從輕解釋的道理。系爭函釋的合法性固然可說間接已為最高行政法院所肯定，但不僅因為本院在原則上應尊重其最終釋法權的同時，仍有從特別憲法觀點（此處即租稅法律主義）重為審查的權責，而且函釋內容逾越所得稅法第十五條，至少就不推舉納稅義務人，及許其分別申報等部分，已經可以從外觀一望即知，不待任何解釋而自明，以致其有無違反量能課稅過度加重稅負，都屬多餘的審查。縱使此處是否符合租稅公平（平等）仍應採寬鬆原則，基於婚姻制度的保障或其他憲法考量對於分居而未離婚的狀態，可認為其稅負的實質加重已在可容忍範圍，其特殊的處理也應該通過立法才能付諸執行，系爭函釋顯然已經違反了憲法第十九條宣示的租稅法律主義。

家計制的合憲性問題可以不在本解釋處理，當然不表示其不存在，而且本案爭點確實也凸顯了家計制的部分正當性問題。真正嚴重的地方，從來就不是已婚者相對於「未婚者」因合併計算而增加的稅負，而有所謂懲罰婚姻的質疑，因為單身未婚者事實上就是一個家計單位。家計制的阿基里斯腱反而在於前述事實同居者不能以其為一個家計，而必須視為兩個家計去課稅，以及事實分居者明明已經分成兩個家計，卻必須視為一個家計去課稅。當這些事實家計和規範家計的脫離已經達到相當高比例的時候，維持家計制不但在租稅政策上值得重新檢討，就是由司法審查者從平等原則介入，也不能說有何不當。愛爾蘭最高法院在西元一九八二年認定夫妻合併計算所得稅的規定違憲（Murphy v. The Attorney General），就是建立在有婚姻基礎的家庭家計要負擔比無婚姻基礎（同居共財）的家庭家計更重的所得稅，已構成對婚姻制度的傷害，其論理也比本件解釋更為中肯。本件解釋處理的剛好是與此異曲同工的分居問題，如果多數意見能從其同樣廣泛存在的事實出發，在對系爭函釋為主要的審查之後，附帶要求主管機關就此部分的憲法問題加以檢討，應該也還不至於在角色上有何過逾。

## 部分不同意見書

大法官 蔡清遊

本號解釋關於所得稅法第十五條第一項有關夫妻非薪資所得強制合併計算規定部分，多數意見認為：「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條第一項規定：『納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。』（該項規定於九十二年六月二十五日修正，惟就夫妻所得應由納稅義務人合併報繳部分並無不同。）其中有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，違反憲法第七條平等原則，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿二年時失其效力。」本席對於此部分違憲之結論尚難贊同，爰提出部分不同意見書。

### 一、本院釋字第三一八號解釋意旨解讀

本號解釋理由書謂，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算課稅時，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則不符，業經本院釋字第三一八號解釋在案。是本號解釋認為中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條第一條規定：「納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」（下稱系爭規定）就夫妻非薪資所得強制合併計算規定部分，

違背憲法第七條平等原則，顯係延續本院釋字第三一八號解釋上述「與租稅公平原則不符」之意旨。

惟釋字第三一八號解釋文謂「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條、第十七條第一項，關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如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。首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，檢討改進。」解釋理由另說明「首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，就其免稅額及扣除額等規定，通盤檢討改進。」則釋字第三一八號解釋所謂「惟合併課稅時，如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。」顯係針對五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條規定（註一）（下稱舊所得稅法第十五條）而言。蓋舊所得稅法第十五條並無如七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條增訂第二項前段「納稅義務人之配偶得就其薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳」之規定。換言之，釋字第三一八號解釋係針對包括夫妻就薪資所得亦須強制合併計算所得稅額之舊所得稅法第十五條，宣告「如納稅義務人與有所得之配偶……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」。茲七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條既增訂第二項前段之規定，即已改善所謂「與租稅公平原則不符」之情況，此種改善狀況並為釋字第三一八號解釋所肯認，只是釋字第三一八號解釋要求主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，就納稅義務人免稅額及扣除額等規定，通盤檢討改進而已。是釋字第三一八號解釋應已認系爭規定未達違憲之程度，僅就免稅額與納稅額等規定要求主管機關檢討改進。否則，如認系爭規定達違憲程度，該號解釋自可一併宣告違憲，不須命檢討改進。而財政部自釋字第三一八號解釋公布後，自八十二年度起至九十七年度止，亦多次調整納稅義務人免稅額及扣除額。（註二）

## 二、適用系爭規定之結果，夫妻非薪資所得應由納稅義務人及其配偶合併計算所得稅額，對納稅義務人並非必然不利，亦可能有利或毫無影響

參照財政部一〇〇年五月三十日台財稅字第一〇〇〇〇一九〇八一〇號函所示「依九十七年度綜合所得稅統計資料，有配偶申報戶中，毋需繳納所得稅者占該等申報戶 36.93 % ；適用邊際稅率在 6 % 以下者，達 67.86 % ；適用邊際稅率在 13 % 以下者，達 87.08 % ；適用邊際稅率在 21 % 以下者，達 95.66 % ，如變更夫妻申報課稅方式為分別計算，對渠等僅一方有所得或雙方所得分配差異不均者將無法適用配偶之免稅額或扣除額，未必有利」。即夫妻僅一方有所得者，另一方無所得或有極低之所得，如單獨計算稅額，無所得或極低所得之一方本無庸繳稅，有所得之他方則無法享受減除其配偶之免稅額及扣除額之利益，故反而對納稅義務人不利。另一種情形為，如合併計算所得額後，仍然適用同一邊際稅率，即並未提高累進稅率之級距，則此際合併計算所得稅額對納稅義務人並無有利或不利，只有在適用累進稅率而提高稅率之情況下，合併計算所得稅額對納稅義務人才屬不利。因此系爭規定對納稅義務人而言，並非必然不利

，其對納稅義務人利或不利或毫無影響，端視合併計算後納稅義務人所得之高低而定，亦即依具體個案之狀況而定。如何能以適用系爭規定之結果，有部分（即夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分）對納稅義務人不利，割裂認為此部分有違租稅公平原則，宣告此部分為違憲（而非宣告系爭規定條文本身其中一部分之規定為違憲）。

### 三、平等原則之審查應建立在相同事物之比較基礎上

誠如本號解釋理由書所引本院歷來多號解釋意旨，認為憲法第七條所揭示之平等原則，係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇。此即德國聯邦憲法法院所闡述平等權之意義，平等原則禁止對於本質相同之事件，在不具實質理由下任意地不同處理（註三）。因此，本質相同之事物，只要有實質理由，自得為不同之處理。本院釋字第四一二號解釋理由書亦謂「憲法第七條所定之平等原則，係為保障人民在法律上地位之實質平等，亦即法律得依事物之性質，就事實情況之差異及立法之目的，而為不同之規範」。已成年之夫妻在未結婚前，其所得稅之申報，固係分別為之，惟依所得稅法第十五條及第十七條規定，我國綜合所得稅制係以家庭為所得稅課稅單位，夫妻結婚後，法律既規定採家庭為課稅單位，已與婚姻前單身採單獨計算有別，二者立法意旨不同，制度設計亦有所差異，自難將二者列為同一事物而為比較。縱認繳納所得稅為同一事物，惟參照上開釋字第四一二號解釋理由書所載，法律仍得因夫妻結婚後，採以家庭為課稅單位之合併計稅制。且在現行夫妻所得合併申報課稅制度下，只要納稅義務人、配偶合併申報之綜合所得淨額相同之家庭，均應負擔相同之所得稅負，並未因人而異。而夫妻合併計算所得稅額，適用累進稅率，使高所得之家庭負擔較高之所得稅負擔，以收所得重分配之功效，亦符合租稅公平及量能課稅原則。

### 四、系爭規定就有關夫妻非薪資所得強制合併計算適用之結果，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，難謂與系爭規定立法目的之達成欠缺實質關聯

本號解釋理由書第四段以，依立法院公報、財政部賦稅署代表之說明及財政部一〇〇年五月三十日台財稅字第一〇〇〇〇一九〇八一〇號函等相關資料，系爭規定之立法目的旨在忠實反映家計單位之節省效果、避免納稅義務人不當分散所得、考量稽徵成本與財稅收入等因素。惟夫妻共同生活，因生活型態、消費習慣之不同，未必產生家計單位之節省效果，且縱有節省效果，亦非得為加重課徵所得稅之正當理由。又立法者固得採合併計算制度，以避免夫妻間不當分散所得，惟應同時採取配套措施，消除因合併計算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則。再立法者得經由改進稽徵程序等方式，以減少稽徵成本，而不得以影響租稅公平之措施為之。至於維持財政收入，雖攸關全民公益，亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段。因而認為有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，與上述立法目的之達成欠缺實質關聯。惟本席以為，上開解釋理由所述，其中縱有產生家計單位之節省效果，並非得為加重課徵所得稅之正當理由，此乃立法目的不正當之問題；又既然認同夫妻合併計算所得制度，可避免夫妻間不當分散所得，及可減少稅捐稽徵成本暨維持財政收入，即難謂夫妻非薪資所得強制合併計算與系爭規定立法目的之達成欠缺實質關聯。至所謂「應同時採取配套措施，消除因合併計算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則」、「立法者得經由改進稽

徵程序等方式，以減少稽徵成本，而不得以影響租稅公平之措施為之」、「維持財政收入，……亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段」之論述，係先界定夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，其手段「不符實質公平原則」、「影響租稅公平」、「對婚姻與家庭不利」等違憲之評價，再以之作爲無實質關聯之論述基礎，此種論述方法無異先射箭再劃靶。上開尚有達成目的之其他合理方法因而欠缺實質關聯之論述，毋寧作爲違反比例原則之論述較爲恰當。何況財政部一〇〇年五月三十日台財稅字第一〇〇〇〇一九〇八一〇號函，已說明「採分別計算制，係認爲夫妻各自爲一獨立申報單位，各自負擔納稅義務，與夫妻合併申報制，係認爲家庭中各成員共同分享經濟利益及分擔經濟支出，爲一密不可分之經濟及消費單位，兩者立法意旨不同，制度設計亦有所差異，且分別計算制如配合採用合併申報方式（夫妻之所得在一張申報書各自分開計算），夫、妻應各自爲納稅義務人或應分別以夫或妻爲納稅義務人、繳款書之送達效力、稽徵機關後續核定發單對象、短漏報所得之裁罰對象與欠稅執行對象等，均係易引發紛爭之議題。」「採分別計算制，申報單位數將增加，且須調整相關扣除額項目之適用範圍及額度，將增加稽徵成本。採用分別計算制，總申報戶數可能增加至一千一百多萬戶，將增加現行綜合所得稅申報核定之收件、審查及後續補徵寄送繳款書之人力負荷，並增加作業時間；另爲避免高所得者藉由夫妻間贈與方式，將財產移轉予配偶，規避該財產產生之利息所得、股利所得、租賃所得及財產交易所得之高額累進稅負，稽徵機關須額外投入人力進行查核，又夫妻間財產之移轉，是否涉及規避所得稅負問題，亦容易產生徵納雙方爭議。」「如採折半乘二制，須就單身及夫妻之身分別，分別訂定不同規定，造成稅制複雜。採折半乘二制，大幅降低稅率累進程度，稅收影響甚大，且有降低夫妻一方外出工作之誘因及對單身者形成水平不公平之情形，故綜合所得稅之課稅級距、稅率甚至是扣除額項目，均須就單身及夫妻之身分別分別訂定不同規定，恐將造成綜合所得稅制複雜，不符合輕稅簡政之租稅改革目標。」如此說明，應可認系爭規定所採夫妻合併計算制與立法目的之達成應有實質關聯。

##### 五、夫妻之所得應採取何種稅制，考量之因素甚多，宜高度尊重立法裁量

誠如吳庚、張承韜兩位前大法官在釋字第三一八號解釋所提不同意見書所述「關於夫妻（或其他共同生活之家屬），如何申報課稅，各國稅法所採之方式有：單純合併制、單獨制、多組稅率制、折半計算制、薪資分離其餘所得合併制等，大抵參酌各該國家所得分配狀況、婦女就業情形、成年男女結婚之意願、國民守法納稅之精神等因素，而決定適合其國情之制度。各種申報課稅制度之中，利弊互見，並無絕對公平合理之設計，本屬立法裁量問題。」依財政部上開函文，已說明我國何以不採分別計算制及折半乘二制之理由。而世界各國中，採夫妻合併申報或勞務所得分開申報、投資所得合併申報之國家中，除我國外，尚有法國、瑞士、盧森堡、葡萄牙、匈牙利、冰島、比利時（註四）。各種綜合所得計算稅制均有其優劣處，其影響國民財富、國家財政、乃至各項社會福利措施甚鉅，究應採取何種稅制，所應考量之因素太多，絕非單純只著眼於對夫妻有利或不利。單純採取單獨計算、合併計算或折半乘二，均有其缺點，或許採取納稅義務人可自由選擇對其最有利之稅制，最符合婚姻制度之保障，惟因此所造成國家稅收之減少（註五），稅制之複雜、嚴重增加稽徵成本、高所得者將大幅減稅是否符合量能課稅及租稅公平原則，均值探討。凡此，實應高度尊重代表民意之立法機

關於慎思熟慮後所裁量決定之稅制。

六、本號解釋對我國所得稅制影響甚大，主管機關於將來稅制改革時，應避免對原本已低所得之納稅義務人作較為不利之增稅措施

如前所述，我國現行綜合所得稅制係以家庭為所得稅課稅單位，夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額增加稅負部分，經宣告為違憲，此部分自須修法改變稅制，然其他未宣告違憲之部分，是否如現制不須修改？其他受扶養親屬之所得是否仍強制合併報繳，其因此所造成國家稅收減少，是否以提高稅率或其他加稅方法來補足缺口，牽連之層面甚廣，有賴主管機關詳加研酌。惟對原本夫妻合併計算反而有利或並無影響之納稅義務人，將來如因稅制或稅率之變革反而造成不利，則為本席所不樂見。

註一：五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條規定：「納稅義務人之配偶，及合於本法第十七條規定，得申報減除扶養親屬寬減額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併申報課稅。」

註二：依財政部於本院針對本號解釋所舉辦說明會所提供之資料所示，財政部依照釋字第三一八號解釋提示，已多次調整免稅額及扣除額如下：

1、82 年度

- (1) 標準扣除額、薪資所得特別扣除額及殘障特別扣除額之調整，採物價指數連動法計算調整。
- (2) 年滿70歲受納稅義務人扶養者之免稅額增加 50%。
- (3) 擴大殘障特別扣除額之適用範圍，同時將扣除額度由 4.5 萬元提高為 6.3 萬元。
- (4) 標準扣除額個人由 3.3 萬元提高為 3.8 萬元，有配偶者由 4.95 萬元提高為 5.7 萬元。
- (5) 薪資所得特別扣除額由 4.5 萬元提高為 5.2 萬元。
- (6) 購屋借款利息扣除額由 8 萬元提高為 10 萬元。
- (7) 增列教育學費特別扣除額 2 萬元。

2、84 年度

- (1) 有配偶者標準扣除額由 5.7 萬元提高為 6 萬元。
- (2) 教育學費特別扣除額由 2 萬元提高為 2.5 萬元。

3、88 年度

購屋借款利息扣除額由 10 萬元提高為 30 萬元。

4、90 年度

- (1) 納稅義務人本人與配偶年滿 70 歲，免稅額增加 50%。
- (2) 增列房屋租金支出列舉扣除額 12 萬元。
- (3) 薪資所得特別扣除額由 5.2 萬元提高為 7.5 萬元。

5、92 年度

將原僅得以配偶薪資所得分開計稅之規定，修正為得以夫或妻之薪資所得分開計稅。

6、94 年度

有配偶者標準扣除額調整為個人之 2 倍。

7、95 年度

全民健康保險之保險費列舉扣除，不受金額限制。

8、97 年度

- (1) 標準扣除額個人由 4.6 萬元提高為 7.3 萬元，有配偶者由 9.2 萬元提高為 14.6 萬元。
- (2) 薪資所得特別扣除額由 7.8 萬元提高為 10 萬元。
- (3) 身心障礙特別扣除額（原殘障特別扣除額）由 7.7 萬元提高為 10 萬元。
- (4) 教育學費特別扣除額由就讀大專以上院校子女「每戶」以 2.5 萬元為限計算修正為「每人」。
- (5) 增訂國民年金保險之保險費為保險費列舉扣除之項目。

註三：法治斌、董保城，憲法新論，2006 年 3 月，頁 243。

註四：上述資料係財政部代表於本院說明會後所提供。

註五：據財政部一〇〇年五月三十日台財稅字第一〇〇〇〇一九〇八一〇號函文所述，如改採單獨計算制，稅收將減少新臺幣（下同）一百七十九億元；如改採折半乘二制，稅收將減少三百零四億元。

不同意見書

大法官 陳新民

如果夫妻分居的人多的話，將會有更多美滿的婚姻－這是同一舞台上演出的戲劇。

德國大哲學家・尼采

我必須走回塵間人世，在你的身邊，我只能是奴隸一個。我期盼的僅是自由、自由。爲了渴望的自由，我起而抗爭與奮鬥，直至死亡或沈淪，也在所不惜。

德國大音樂家・華格納・《唐懷瑟》第一幕

本席對於本號解釋多數意見歉難贊同之處，乃在於未能「對症下藥」，以及有「論證失偏」之虞，致不能正視保障分居夫妻重新追求美滿人生之人格自由權的重要性，反而援引平等原則來確保已成「過去式」的婚姻與家庭制度，造成保障法益的錯誤與失焦。

本席雖爲持少數之異議者，只能慨嘆「單憑孤木散枝，難撐傾廈之力」。但爲了強調本院行使釋憲職權，應當具有高度、嚴整之邏輯性，爰不揣孤獨，提出不同意見書如次，以披陳本席疑慮之立論也：

一、應正視夫妻分居的現實，督促立法者創立規範分居的租稅法律制度

（一）分居夫妻的法律關係，應比照離婚後，而非婚姻關係存續中的法律關係－德國民法的「分居生活」的專門規定可爲借鏡

任何人乍看之下，大致上都會認爲本號解釋原因事實，乃是由一位已婚者因爲婚後合併申報所得稅，適用較高稅率，認爲違憲，而提起之釋憲聲請。此由本號解釋多數意見援引憲法第七條平等原則，以及憲法保障婚姻與家庭的制度，宣告所得稅法第十五條第一項之規定（以下簡稱系爭規定）：「納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」爲違憲，以及理由乃基於「…夫妻合併計算所得淨額後，適用累進稅率之結果，其稅負仍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爲稅捐負擔之差別待遇。」同時，也認爲這種差別待遇乃加諸於結婚者不利之租稅義務，形同對婚姻的不



利益對待，侵犯婚姻與家庭的制度性保障，故宣告系爭規定違憲，而獲得這種印象。

然而本號解釋原因案件聲請人乃一個分居者，其主張分居之配偶，不應依照同居夫妻之共同申報所得稅方式，而應另以其他申報方式處理。這也關涉本號解釋要審查的第二個對象—主管機關財政部七十六年三月四日台財稅第七五一九四六三號函（以下簡稱系爭函）之內容。該函特別針對分居夫妻給予彈性「分別發單補徵」之處理申報，然而仍遵循系爭規定及適用同樣的稅率，也遭到本號解釋多數意見認為侵及租稅公平而違憲。

按系爭規定之立法目的，亦非自始未具有正當性。本號解釋理由書也明言：「按合併申報之程序，係為增進公共利益之必要，與憲法尚無牴觸……」（第三段）。這是因為夫妻既然同居共財，系爭規定立法目的便顯示出此合併申報制度可收到「忠實反映家計單位之節省效果、避免納稅義務人不當分散財產所得、考量稽徵成本與財稅收入等」之優點（第四段）。因此，以世界民主國家之稅制以觀，並不一概否認此制度之妥善性。

但是分居夫妻的狀況，顯然迥異於「同居共財」的夫妻。故本號解釋多數意見惜未能正視分居夫妻已經各自獨立生活的客觀事實，確定系爭規定原本基於同居夫妻之所以實施合併報繳之理由（例如可節省家計單位之支出……），已失附麗。從而要求立法者應當建立一套分居夫妻所得稅報繳之制度，是本號解釋未能有助於填補我國法制之中，對於分居夫妻中的法律關係所呈現的「規範漏洞」（Regelungslücke）。此現象不僅發生於親屬法，甚至在其他法律也有相同問題（註一）。

另外，多數意見將這種已形成「過去式」的家庭與婚姻之法益，作為保障對象，也以錯誤的方式來運用於平等原則之上一這是錯誤的解釋「婚前與婚後」的租稅義務，而非切合本案當事人之情形，應以「同居夫妻與分居夫妻」的租稅義務予以對比，故係以「本質上不同」之案例來對比。這一方面顯然違反檢驗平等原則最重要的「事物本質」（Natur der Sache）的檢驗原則，另一方面也忽視所謂的婚姻或家庭制度性保障，本即提供了立法者作出差別待遇的正當性依據也！立法者即有必要針對分居夫妻的狀態，另行設計規範其租稅義務的法律制度。

為此，進步的外國立法例，例如：德國民法不僅對於「分居」的概念加以明文規定：「夫妻不同居在一起，且日後並無再共同居住的意願」（第一千五百六十七條第一項）。此外，也對夫妻分居後，包括房屋的使用分配、子女扶養義務的分擔……，都視為親屬法中重要的一環，而加以詳盡規範（第一千三百六十一條、第一千三百六十一條之一、第一千三百六十一條之二）。故「分居生活」（Das Getrenntleben）即成為德國婚姻法及離婚法最重要的一個章節。

夫妻分居往往是離婚之前一階段，但離婚經常涉及到複雜的財產分配、親子關係、社會價值、宗教因素（例如天主教義即不准教徒離婚）……，而不能使分居者順利完成離婚手續。故分居已成為現代社會一個常態現象，且為數甚多，國家的法律秩序即應涉入此一領域。故德國學界普遍將這種分居狀態，視同離婚，且法律關係上，應與離婚的法律關係相近（註二）。

至於系爭規定之夫妻合併申報及適用更高稅率制度，固形成本號解釋原因

案件的主因之一，本號解釋可利用「裁判重要關聯」理論，將之列入審查範圍（可參見本院釋字第五三五號、第四四五號解釋）。但重點卻必須集中在「夫妻分居」的客觀事實之上。

## （二）應重視保障分居夫妻的法益—分居者的人性尊嚴與人格自由發展權

人民聲請解釋憲法之目的，乃確保其憲法所保障之基本人權，不受國家違憲法律的侵犯。本號解釋原因案件的聲請人既然是處於事實上分居狀態下，大法官便應殫精竭慮地考量如何盡可能提供憲法保障的依據。

分居者既然已經因主、客觀因素拒絕了夫妻間的共同生活，從而民法婚姻制度對於「家」的「永遠共同生活在一起」的社會功能，以及如同本院釋字第五五四號解釋所提及的「婚姻制度使夫婦在精神、物資上互相扶持」的生活狀態，都已經失調。夫妻勞燕分飛，無不懷著各自追求自己的人生，開創日後幸福的憧憬。國家法律在此一階段，不是「往回看」的期待夫妻再享「破鏡重圓」的婚姻美夢，而是「往後看」的保障分居者能夠按照自己自由意願，開展其人生（憲法第二十二條所保障的人格發展自由權），並且維護其人性尊嚴。

就此而言，本院釋字第五五四號解釋援引的「人格自由」，作為家庭與婚姻應受到憲法特別保障之依據。同樣的人格自由，也更應當賦予婚姻破裂的分居夫妻之上。易言之，分居夫婦比未婚單身者，可能因為曾經締結婚姻而背負上更多的個人情感、財務、親子關係等的負擔，也可能要擺脫更多的糾葛（例如來自分居的配偶）。其法律地位是屬於弱勢者，更需要國家強而有力的介入。故其基本權利（人格發展自由與人性尊嚴）具有高度的「應保護性」（Schutzwürdigkeit），並不亞於、甚至高於一般婚姻存續狀況下的夫妻也（本院釋字第六〇三號解釋已經提及：「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」）。

然而本號解釋多數意見的「法益侵害」，卻是以「家庭與婚姻制度」為標的。所謂國家要保障婚姻與家庭制度，是避免此制度遭到國家公權力與法律的侵害，讓婚姻與家庭制度能夠自由且有效的存續與運作。然而對於分居者而言，此制度已成為「過去式」。如果婚姻與家庭的制度性保障，對分居夫婦仍能扮演一絲「殘餘價值」者，恐怕在於如何提供法律上的方便性，以順利或加速終結目前的婚姻狀態，讓雙方各自締結新的婚姻，以開展新的家庭生活。這是婚姻法應致力於分居或離婚的規範領域也。

所以本席之所以不能同意本號解釋多數意見這種忽視保障分居者所期盼的「未來新生活」，反而用「過去舊生活」的法益，作為本號解釋的違憲主軸，即本於此矣。

## （三）系爭函的違憲性與定性問題

比較起系爭規定僵硬只顧及「常態」婚姻狀況，系爭函卻是因應了分居夫妻的租稅義務問題，發揮了彈性與現實考量的優點。但其也有不可避免的致命傷：不能違反系爭規定的所得稅總額之計算方式，以及本院釋字第三一八號解釋。質言之，系爭規定以夫妻必須合併申報，如果夫妻皆有收入，自然收入總額增加，即會適用較高的稅率。而本院釋字第三一八號解釋儘管承認這種可能造成加重稅負的結果，與憲法精神有違，但並未宣告違憲（關於本院釋字第三一八號解釋的解讀，與該號解釋何去何從，詳下述）。因此，對於分居夫妻的課稅總額之計算，即與同居夫妻間並無差異。系爭函僅不過讓分居夫妻可以計

算其應繳納之總額內的分擔比例，於扣除已扣繳及自願繳款後，仍有應繳部分時，方「分別發單補徵」。

如上述系爭函已經顧及到分居夫妻應當分別分擔稅捐的必要性，但卻囿於必須負擔整體較高稅額的義務，所以在此不合理前提下，勉強作出改善的因應措施，雖見苦心，但也不能真正地解決分居者應有的租稅正義之要求。

系爭函這種「介入」夫妻間財稅責任的分擔規定，是否具有法律的效果？系爭函可否改變系爭規定與本院釋字第三一八號解釋所設計出的夫妻稅捐義務？此涉及到系爭函的定性問題。

系爭函是否屬於技術性或細節性條款，從而可由主管機關在無法律明確授權情況下，以行政規則（函釋）方式予以訂定（本院釋字第五九七號、第六五〇號、第六五七號、第六五八號解釋參照）？然而由夫妻稅捐義務，包括總額、申報與計算方式等，皆是法律明定之事項，且曾透過大法官解釋（例如本院釋字第三一八號解釋）予以檢驗，即不能認為僅是技術性或細節性次要事項，必須服膺於租稅法律主義。故系爭函不能認為係處理所得稅申報的細節與程序問題所訂定的法規範。夫妻不論同居或分居，既然都負有繳納同一納稅總額的法律義務，其內部如何分攤的問題，是否屬於主管機關可全權決定的範圍，以及是否屬於公法上連帶債務，或是屬於可分之債？都需要一併考量。

如以租稅法律主義的立場而言，前者當持否定解釋。除非法律明文規定或是法律明白授權，否則系爭函不能具有確定分居夫妻「分攤稅額」的法定效力。否則即有牴觸租稅法律主義之虞。

至於後者之問題，由於租稅義務屬於一種典型的公法債權與債務關係，能否將民法的債權債務關係準用至公法領域之上？稅捐稽徵法雖未明白提及，但推敲其第十二條之規定：「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為公同共有時，以全體公同共有人為納稅義務人。」應當已經引進了共同連帶債權債務關係的概念。當然學界對此並非沒有爭議，實務上大致遵從主流見解，認為可以準用民法規定（註三），故上述夫妻也必須共同承擔所得稅繳納義務（註四）。

既然夫妻可視為此公法上債務之連帶債務人，是否債權人—國家，即可享有自由選擇要求任一債務人履行連帶債務之權利（民法第二百七十三條第一項）？系爭函可否算是上述公法上債權人行使選擇權的實踐？如果持肯定見解，又將產生另一個問題：行政機關可否在法律沒有授權的情況下，自行訂定此具有「通案性質」之法規範，課予分居夫妻各自按比例分擔稅捐義務的選擇權乎？如同上述，本席認為此答案應係否定，蓋必須嚴格遵守租稅法律原則，由法律明文規定這種稅捐責任分配問題也（註五）。

故本號解釋同時也觸及到我國稅法此一重大、且未規範之漏洞，宜指示立法者妥善予以填補之。

法律必須隨著時代進步，而經常因應演變，任何可以觸發法制更新的動機案件，都不可以忽視之。故由本號解釋引發之分居夫妻的法律關係，民法雖未對此有具體之規定，已不符合法治國家原則的高度要求。但不妨先由稅捐法予以填補此一法制漏洞，正如同本席在本院釋字第六九四號解釋協同意見書中所敘者：

「……民法所創設之扶養法制，雖然與稅法（所得稅法）有關的扶養優惠

減除額制度不一定要完全一致，可以由立法者擁有一定的形成範圍，但基本上不能夠違反民法相關規定，例如扶養義務人的範圍，與家的意義與組織，即可由立法者在租稅優惠立法裁量中，對扶養義務人得要求減除額行使的範圍，可與民法扶養順序脫勾，對於主動承擔扶養弱勢家屬者，給予此具有獎勵或誘因性質之租稅優惠，顯示出立法者主動性，……」

立法者可以在所得稅法中，率先規範分居夫妻的租稅義務問題，以激勵立法者再接再厲地於民法親屬編中，全盤增訂有關「分居生活」的條款，以竟全功也。

## 二、平等原則的侵犯？

### （一）憲法制度性保障 vs. 平等原則

本號解釋多數意見另一個盲點在於法益保障的誤移－錯誤地將分居者過去婚姻同居時代的法律關係，作為憲法法益保障之對象，從而援引平等原則，認為婚後同居共財之合併申報，對比未婚的個別申報而導致適用更高稅率，造成對結婚者的歧視，從而宣告系爭規定違憲，亦是錯誤的行使平等權檢驗方法。

此錯誤表現在兩個方面，第一，忽視了判斷差別待遇是否具有正當性，必須符合「事物本質」；第二，憲法制度性保障本即提供了立法者差別待遇的正當化依據。

首先，凡檢驗一個法律規範是否在適用的案例中造成平等原則之侵犯，恆以兩組「比較組合」（Vergleichspaare）作為評判的樣本，以比較是否出現差別待遇；且此一差別待遇是否欠缺事實關聯性、出於理智判斷，都是判斷是否具有正當性之依據。此時對比案例是否具有同一性，亦即依「事物本質」，斷定其是否有同一性，來決定應否有不同法律對待。

已婚與未婚者，當然可以有不同的法律效果。立法者對於已婚者有異於未婚者的法律規範，尤其是帶來的利益方面，是為憲法制度性保障之顯現。我國憲法不似德國基本法於第六條第一項已明示家庭與婚姻受到國家特別的保障，從而賦予立法者制定更多保障家庭與婚姻的規範，亦即可以創設出更多優惠性的差別待遇（註六）。我國則透過大法官的解釋承認有此制度。本院釋字第六四七號解釋便針對夫妻間互贈財產，得免徵贈與稅之制度，而單純同居者不得享有此權利並未牴觸平等權，即本於這種夫妻間同居共財，互負生活與財務扶助義務的家庭制度所使然也（本院釋字第五五四號解釋參照）。

同樣與本案相同的租稅義務，釋字第五五四號解釋明白援引了制度性保障而有差別待遇，故結婚與不結婚者，便有本質上不同的判斷標準，不能光以是否造成有利與否，論定是否侵犯平等原則。此觀諸本號解釋在理由書中（第四段）也明白提到：「……如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇……」，顯然認為這種婚前、婚後的差別待遇，是不論有利或不利，都是憲法所不許者。但緊接著在這段話後，又加上了「致加重結婚夫妻之經濟負擔，則無異形同對婚姻之懲戒，……，故系爭規定所形成之差別待遇，是否違反平等原則，應受較為嚴格之檢驗……」。

由上述大法官的見解，昭然地認為儘管存在了差別待遇，但僅許可對已婚者的「有利差別」為限，而不許可對其「不利差別」。既然言及不得因有無婚姻關係而有差別待遇在前，又云只許可「有利差別」在後，是否造成自我矛盾乎？實則，立法者決定租稅秩序，平等原則固屬其中一環，以求租稅公平。但

量能課稅原則，亦不可忽視。所謂的「量能課稅原則」（Leistungsfähigkeitsprinzip），係指依納稅義務人實際收入高低，決定其真實負擔稅負能力之原則也（註七）。假如夫妻同居共財，且可自由互贈財產，則結婚後雙方皆有所得時，該兩人的總收入自然比單身時的個人為多，其可以支配的財力相對提高（所謂錢上加錢），也可負擔較多的租稅，因此課予較多的稅負，也不一定違反租稅正義或量能課稅的原則。

臺灣近年來社會貧富差距，日形嚴重，政府沒有採行積極消弭的政策，屢屢被國人批評有違租稅正義，沒讓有能力負擔更高稅負的國人負擔更高的稅負。社會上許多昂貴的奢侈品（豪宅、名車），豈不都是由家庭購得，鮮有僅為單身個人所享受？是否一對富裕夫妻即應當課予比兩個富裕單身者應負擔更多稅負，方比較符合「實質公平原則」的要求？本號解釋在理由書（第四段）也提及此實質公平原則，但卻反而認為不應課予此類夫妻更高的稅率。不知此所謂的「實質公平原則」，究應由誰來判斷？由大法官來判斷？抑或是由人民代表的立法院予以判斷？或是由社會一般通念，也就是所謂的「民眾法感情」來判斷（註八）？

而另一方面，目前（民國七十九年以後）的夫妻合併申報制度，已經採取了「薪資分別申報」原則，如果依據德國財政學大師 Adolf Wagner 的見解，所得稅原則本來即應當儘量少在勞務所得的薪水方面課稅，而應在財務活動之所得，也就是資產擁有與運作方面的其他收入中，予以課徵之（註九）。故我國目前夫妻合併申報制度，已採行這種符合課稅正義原則之制度，故不當然即論以違反租稅公平原則。

## （二）系爭規定與系爭函違反平等原則之理由不一

本號解釋多數意見認定系爭規定以及系爭函，均違反平等原則，但是否只能單純論以違反平等原則為已足？如同本席在釋字第694號解釋協同意見書中提到的見解：

「平等原則—如同比例原則—，都是作為檢驗之基準，此兩基準之檢驗目的，乃在避免其他基本人權，例如財產權、工作權（例如：本院釋字第五八四號、第六四九號、第六二六號解釋）或營業自由（本院釋字第六八八號、第六八五號、第五一四號解釋）等，受到違憲的侵犯。」

但是多數意見認定系爭規定與系爭函所侵犯的法益卻不一致。在前者（系爭規定），乃以家庭與婚姻的制度性保障，作為保障之法益（參見解釋理由書第四段）；至於後者（系爭函）係以租稅公平為保障對象—此觀諸解釋理由書（第六段）有云：「……查該函關於分居之夫妻如何分擔其全部應繳納稅額之計算方式規定，係依個人所得總額占夫妻所得總額之比率計算，以致在夫妻所得差距懸殊之情形下，低所得之一方須分擔與其所得顯然失衡之較重稅負，即與租稅公平有違，……」，可知兩個法規範所構成侵犯平等原則之理由，各有不同。

在法益受侵害方面，如果多數意見認為夫妻合併申報，造成夫妻納稅總額增加，已侵犯家庭與婚姻的制度性保障，則連系爭函也應當依此理由而當然違憲。但多數意見顯然略此不談，僅認為有違租稅公平而已。

的確，分居夫妻已無家庭與婚姻保障的必要性，多數意見終於在系爭函的法益保護上，體會出此點邏輯性矣！但下一步則應確認系爭函對於分居夫妻到

底侵犯何種法益？本席認為，乃涉及了分居夫妻沒有必要承擔同居夫妻般的稅負標準。易言之，此法定的負擔額度，已經失去了正當性，造成了對於分居夫妻，特別是收入較少之一方，在財產權上過度的侵犯。因此，分居夫妻適用系爭函，乃繼續延續系爭規定所定下之稅負總額數，亦難免產生侵犯財產權之違憲後果。

### （三）平等原則的檢驗標準

本號解釋多數意見既然援用平等原則來檢驗系爭規定與系爭函，自然不能夠不論及檢驗的標準何在。

在前者，已經認為乃「無異形同對婚姻之懲戒」，故應採「較為嚴格」之審查。此標準與用語，與本院釋字第六九四號解釋理由書（第三段），對平等原則涉及影響弱勢者生存或生活上之維持時，所使用之標準用語，完全一致。多數意見顯然仍採行寬鬆與嚴格的二分法，但如本席在該號解釋的協同意見書中所表示，雖然是「較為嚴格」，但絕非「最嚴格」的審查標準（註十）。主要的因素乃涉及立法者享有廣大的租稅優惠政策形成權所致。本號解釋的情況，亦復如此。

然而，在後者對於系爭函的平等原則審查密度，多數意見並未提及，想必仍是援引「較為嚴格」的標準。但此時所侵犯者，乃涉及租稅公平原則，則更存在立法裁量的空間。且法益受保障之重要性而言，豈可與生存或生活維持權，以及與家庭與婚姻權等量齊觀乎？

由上述針對夫妻合併申報與課稅，相關規定與函釋便可以依據所「影響」的法益、原則不同，而更易其審查平等原則的標準時，那麼吾人試觀所得稅法第十三條以下的規定，舉凡所得之分類、免稅額、扣除額（包括標準扣除額、列舉扣除額、特別扣除額）……，林林總總、洋洋灑灑有幾頁之多，試問：釋憲者當否應對各個規定所涉及各類法益，而分別確定其平等權的檢驗標準乎？豈不整個所得稅秩序都大亂乎？

故本號解釋多數意見此種運用平等權、操作平等原則之模式，已治絲益棼，也可說是陷入了平等原則的迷魂陣之中。

### （四）兩件釋憲標的違憲效果不同

多數意見不僅對系爭規定與系爭函所運用的平等原則檢驗標準不一，認定侵害法益種類不一，甚至對於造成違憲效果亦不一。就後者而言，系爭規定既採較為嚴格審查模式，但多數意見宣示為二年後失效，從而本案聲請人不能因此獲得再審救濟之機會。相反地，對於系爭函，由於侵犯之法益不是具有制度性保障位階之家庭或婚姻法益，而僅是租稅公平的涉及更高之立法租稅形成權，其審查密度應較為寬鬆，然而卻明白宣示即日起不予以援用。易言之，當事人可取得再審救濟之機會。

這兩種法規有不同的失效日期，也帶來不同再審救濟的機會，頗令人不解。誠然，在一般情形是上位法規合憲，但下位法規違憲之情況下，宣告下位法規不再援用，當事人之再審，可獲得合憲之上位法規適用機會。反之，如本案之情形，上位法規違憲但尚未失效，不得提起再審救濟，而下位規範也違憲且立即失效，卻許可提起再審救濟。殊不知其邏輯性何在？且上位法規繼續有效——即分居夫妻仍應共同負擔一高額稅負——，下位法規（分別發單補徵之規定）雖失效，即應回到違憲之上位法規適用範圍，以及適用新的相關函釋（九十八

年九月十四日以後），都不能提供聲請人妥適且合理的再審救濟之法令依據。如此勢必造成再審法院如何適用法規的困擾，也令人懷疑在上位法規的違憲，但繼續適用的前提下，再審法院能夠給予聲請人哪些具有時效性之救濟？

### 三、夫妻合併申報制度是否一定違憲？

誠然，系爭規定之夫妻強制合併申報制度，是造成本號解釋原因案件的主因，如果立法者採行個別申報制，即可以避免本案之發生。惟分居夫妻之情形究與同居夫妻不同，但本案既是分居夫妻之情形，僅得就此分居狀況而論，但既然規範同居夫妻之關係將侵犯分居夫妻關係權益時，自可利用「裁判重要關聯」理論，將之列入審查範圍（可參見本院釋字第五三五號、第四四五號解釋）。

在此即必須審查本院釋字第三一八號解釋之立論，還有何存在的空間。

#### （一）本院釋字第三一八號解釋的解讀－加重結果違憲論及立法委託

本號解釋多數意見雖然仍維持釋字第三一八號解釋之立論（解釋理由書第三段），但實質上立場已經作出了極大的變更。

吾人且先解讀本院釋字第三一八號解釋。其內容可以歸類如下：

第一，夫妻強制合併申報制度，並不牴觸憲法。

第二，上述合併課稅如較之單獨計算稅額，有增加稅負者，即與租稅公平原則有所不符。

第三，夫妻強制合併申報制度，經七十八年底更改為薪資分離申報制後，主管機關仍宜隨時斟酌相關社會經濟狀況，檢討改變。

由上述第一點與第三點的內容可知，該號解釋基本上已知悉強制合併申報制度可能造成違憲後果，但法律變更已經改善此結果，主管機關仍然必須儘量改善之。

然而由第二點可知大法官對於強制合併申報制度的結果，如造成「增加負擔」時，則明白地持違憲論，是採所謂的「結果論」。為此本席可稱之為「加重結果違憲論」，這是該號解釋畫龍點睛之處。無論如何，是不能夠牴觸此基本原則。該號解釋並未採取立法者租稅形成權的絕對論（參見吳庚及張承韜兩位大法官在該號解釋所提之不同意見書）。故立法者的所得稅申報及計算形成權的上限，即應當以「不得增加負擔」為準。

就此而言，本席認為立法者可以優先將「合併申報後所增加之部分，納稅義務人沒有繳納之義務」列為優先選項。

其次，對於上述第三點部分，雖指示主管機關應隨時檢討改善（例如在免稅額及扣除額方面的規定），但這並非是無拘束力的方針條款，而是具體的「憲法委託」，立法者一旦有違反此委託，形成與委託意旨不同的法律規範時，即有違憲之虞。以本號解釋情形，既然已經存在了「加重結果違憲論」的上限，故對於夫妻申報制度設計，立法者如有認為仍應強制合併申報時，則必須注意此憲法委託的規定，故本院釋字第三一八號解釋不能提供立法者可以規避或漠視系爭規定加重夫妻稅負的情形。

故本號解釋已經宣告「夫妻強制合併計算所增加稅負部分違反平等原則」，並定下二年失效期，故已經遵循了「加重結果違憲論」之立場，雖未明言推翻本院釋字第三一八號解釋的立場，但至少應提及此變更意旨，以明確表示本號解釋的結果與本院釋字第三一八號解釋不同，代表大法官「不容忍」本院釋字第三一八號解釋公布至今垂二十年，立法者遲遲之「不作為」也。

然而本號解釋多數意見卻態度保守，沒有表明此一立場，僅僅強調了「加重結果違憲論」部分的違憲性。如此一來，可能會給外界帶來誤解：立法者仍然可以繼續採用強制合併制度，只要超越個人申報部分不必繳納稅款即可。同樣地立法者也可採行其他稅制，例如自由申報制度，折半乘二制……，本號解釋念茲在茲者，僅堅持把守「加重結果違憲論」這一關卡而已，其他關於夫妻要如何報稅、稅率如何悉聽立法者之尊便也，也符合尊重立法者的裁量權云云。

倘若如此，那何不簡單重申本院釋字第三一八號解釋之立場，僅規定「超過加重部分沒有納稅之義務」即可？何苦捨近求遠地在方法論上大繞其彎乎？

## （二）立法裁量的範疇

人民依法律納稅，固然是法治國家之常態，但這也具有民主的正當性問題。民主國家實行民意政治與責任政治。施政的良窳，常繫乎財政資源充沛與否。同時，選民莫不斤斤計較於荷包의 損失。因此，政黨與民意政治對於財政資源之掌握與運用，必須以付出政權為代價。在這種高度政治性的議題上，舉凡稅捐制度與國家所能徵收到的稅捐能量（有多少錢辦多少事），都是極度的不確定。年年依據國情不同，收到的稅款亦不同，這有賴於立法者的政治判斷與預測。這也是民主國家實施定期改選制度所扮演的制衡角色。無怪乎關於租稅的法制，恆視為立法裁量的範疇，司法審查應予以高度的節制也（可參見本席在本院釋字第六七六號解釋不同意見書，及第六九四號解釋之協同意見書）。

立法者不僅要考量國家建設所需要的財源，也要衡量稽徵的處理成本、稽查可能性—勿忘目前（依九十七年資料顯示）全國每年報稅人口（戶）高達五百六十萬戶之譜，更動任何申報程序與制度，動輒影響百萬戶計，勞師動眾之工程，不可小覷—，甚至國民守法情形，亦不能忽略民情風俗等因素（例如親屬間的扶養道德風氣），甚至也要斟酌其他相關的法律制度，最明顯莫如民法有關夫妻財產制度等，權衡出一個最適合我國國情與社會狀況之稅捐法制。這種斟酌是全面性判斷，絕非職司憲法審判之大法官所能取代（註十一）。這也觸及挑戰大法官對國家財政、租稅體制與運作能力所可掌握之「認知極限」之問題。

在這種制度選擇上，可有數種：例如目前的合併申報制、分別申報制、合併或分別自由選擇制、折半乘二制……。而目前的合併申報又可以演變出本院釋字第三一八號解釋所針對的「全面合併申報」，以及當時已經修正的現制「薪資分別申報制」。本席以為，如果能採行自由申報選擇制，可以因應分居夫妻之情形，但如維持本院釋字第三一八號解釋之意旨為前提時，亦可採行「合併申報制度，但超過兩人個別申報部分，可予扣除」，亦非憲法所不許也（本號解釋於理由書第四段中也保留了立法者仍得規定強制合併申報之可能性）。這些都有待立法者全盤審慎之考量，且必須假以時日，故本號解釋將系爭規定之失效，定出二年之失效門檻。就此「定期」而非「立即」失效的觀點而言，本席敬表贊同。

## 四、結論—國家法制應為分居夫妻的開創新生活的法益而努力

本席願一再強調，吾人並不反對立法者應重視夫妻結婚後，因為合併申報而適用較高稅率所產生對夫妻稅務負擔之加重，而應當在稅制上，謀求改進之方。但這是屬於立法者可以善盡籌劃的領域，各民主國家近百年來早已精算、設計出



數種選項可供國家立法來選用（註十二）。每種制度皆各有優劣，很難找出一個完全是優點，而無缺點之制度。

茲舉一例說明之：如果採取夫妻分別申報的制度，固然可以減輕因結婚而增加稅負的優點。但如果夫妻之間能夠免稅地互贈財產（例如我國），則夫妻間分散財產的情形一定極為普遍，這也是本號解釋多數意見在解釋理由書（第四段）中提到立法者應當防止的情形。相反地，如採取例如德國、美國的「折半乘二」制，則夫妻間儘管財產自由流動，但不妨礙其最後的繳稅義務，是分別申報制所沒有的優點。

故各種制度可說是優劣互見，沒有哪套制度絕對具有優勢的優點也。本號解釋不應當強制立法者僅能選擇其一（例如只能分別申報），否則大法官不免「越界」替代立法者，成為租稅制度之創建者（註十三）。

故本席認為本號解釋無庸「越界」推翻立法者對於同居夫妻所規範的租稅負擔制度，可以附帶地論及其是否有可以修正之處（例如：超過加重部分，可免負擔），但應集中焦點處理分居夫妻的租稅不公之問題，走一步算一步，都總算是進步也。

誠然，每位分居者－不論是自願或非自願的分居－，都是心靈的受創或破碎者，所差異者僅是程度大小而已。國家法律對於這些弱者，應當在其「休戀逝水」後，能保障其能自由開創一個新的人生。本號解釋未能把握此機會，督促立法者為之從速構建一套新的法律關係而努力，甚為可惜也。

這些甫脫離婚姻枷鎖者，大致上都會期盼開創新人生的自由。德國大音樂家・華格納・《唐懷瑟》第一幕有一句唱詞，可以抒發出這種盼望：

「我必須走回塵間人世，在你的身邊，我只能是奴隸一個。我期盼的僅是自由、自由。為了渴望的自由，我起而抗爭與奮鬥，直至死亡或沈淪，也在所不惜。」

本號解釋多數意見一廂情願地將「破鏡後」的婚姻狀態，拉回到「破鏡前」的婚姻狀態，而論其憲法的保障性問題，已失諸鵲的！

德國大哲學家尼采曾經對分居的問題，說出一句名言：「如果夫妻分居的人多的話，將會有更多美滿的婚姻－這是同一舞台上演出的戲劇」（註十四）。

這句話的確深奧難懂，值得哲學家加以詳加論究，據本席的粗淺認識（註十五），尼采此語恐不在於鼓勵夫妻分居，反而有「警世」的效果：如同戰亂頻仍，越會珍惜和平到來；目睹戰爭越慘烈，越會期盼和平的持續與長久。夫妻分居無疑是一件足以凸顯婚姻美滿的顯明對照現象！

本號解釋作出之日，正逢立法院第七屆立委最後一次臨時會結束，第八屆立法委員可望在十日後就職，展望新一屆的國會，本席謹期盼：新一屆的立法委員，能儘速將法律的智慧光芒，投射入此「分居法規範的黑洞」中吧！

註一：例如公職人員財產申報法第五條第二項規定：「公職人員之配偶及未成年子女所有之前項財產，應一併申報」。對於分居之配偶之財產，也一併要求申報，造成實務上許多困擾，致申報義務人遭到處罰。夫妻分居後各有生活一片天，豈會將自己的財產細節告知分居的他方？特別是分居往往是離婚前階段，離婚劃分財產是一關涉雙方日後權益的重要步驟，相互隱瞞財產乃人之常情也。故此一規定乃強人所難之立法也。

註二：參見：Dieter Schwab, Familienrecht, 10.Aufl., 1999, &#167;38, Rdnr.320.

註三：採贊成說者，例如：張勁心，租稅概論，一九七九年三版，第一二四頁以下；施智謀，從租稅債務關係談民法規定之適用，刊載於：憲政思潮，第三十四期，第五頁以下；張昌邦，稅捐稽徵論，一九九一年修正版，第五十八頁以下；陳世榮，稅捐稽徵法（上），軍法專刊，第二十二卷第十二期，第七頁。實務界一貫見解也持此見解，例如行政院五十八年判字第九十三號判例；六十三年判字第六七三號判例；六十四年判字第七二七號判例。近來也有不少判決亦同，例如：臺中高等行政法院九十一年度訴字第三六三號判決及臺北高等行政法院九十四年度訴字第一九八五號判決可資參照。參見：陳清秀，稅法總論，二〇〇六年四版，元照出版公司，第三八四頁、第三八八頁。

註四：學界儘管認為必須依據各種稅捐之特性，論定其是否為共同債務或可分債務，也認為所得稅的規定，使得夫妻必須共同承擔稅捐義務。參見陳清秀，前揭書，第三八八頁。

註五：參見陳敏，租稅法之連帶債務，政大法學評論，第二十八期，第一〇三頁以下；陳清秀，前揭書，第三八三頁以下。

註六：例如德國對於嬰兒與兒童的育嬰費用或托兒費用，都可列為所得稅的扣繳之列，BVerfGE 99, 216/234.

註七：以過去大法官解釋中，對於量能課稅與租稅公平關連，似乎並沒有嚴格界分，例如釋字第五九七號解釋：「所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」則採兩者並立之概念。至於在釋字第六九三號解釋時，則採合一解釋。此可由解釋理由書第五段得以見之：「……有證券交易所所得而不課徵所得稅，為有所得即應課徵所得稅之例外，其目的為以稅代稅業如前述，非在實現量能課稅。系爭函一中段及系爭函二闡明認購（售）權證之發行人，應依所得稅法第四條之一規定，免徵證券交易所所得稅，亦不得減除證券交易損失。而所有其他有證券交易所所得之個人及營利事業，適用所得稅法第四條之一時，並未規定得為不同之處理，故亦不生該二函違反量能課稅致牴觸憲法上平等原則之問題。」

本席則以為量能課稅原則，必須與平等原則合而為一。即形成量能公平納稅之原則。另外，量能課稅也同樣地還受到其他憲法原則的拘束，例如社會正義等社會國原則之拘束，這也是構成憲法財產權秩序的一環。平等原則並非檢驗涉及到財產基本權利之量能課稅原則的唯一標準也。可參見：葛克昌，所得稅與憲法，二〇〇九年三版，翰蘆圖書出版公司，第五五八頁。至於租稅公平原則與量能課稅可稍有不同，主要可由平等原則予以實踐。亦即租稅公平乃由平等原則適用下，對於人民租稅義務所課予的合理負擔，亦即在財產權的限制上，所實踐出來的原則也。不過似乎通說也頗多將量能課稅與平等原則合而為一，例如：德國聯邦憲法法院裁判，亦認為量能課稅原則係從平等原則導出此一原則，並承認此一原則具有憲法上裁判根據，其見解為：「是否以及在何種範圍內，立法者在憲法上負有義務緩和或除去此種不平等之情形，乃是應依據從基本法第三條第一項（指平等權原則）所導出稅捐正義的要求的基準（立法者應受此基準的拘束），加以審查，因此課稅應取向其經濟上的給付能力……」，BVerfGE 67, 1290.297；引自：陳清秀，稅法總論，元照出版公司，二〇一〇年九月六版，第二十六頁以下。黃俊杰，租稅正義，二〇〇二年，翰蘆圖書出

版公司，第五頁。

註八：可參見本院釋字第六一七號解釋：「釋憲者就立法者關於社會多數共通價值所為之判斷，原則上應予尊重」之見解。

註九：參見本號解釋蘇永欽大法官所提部分不同意見書。

註十：至於同樣使用「較為嚴格」之審查標準之用語，可見諸本院釋字第六二六號解釋，但該案所涉及之法規範，並無高度立法裁量的特徵，因此，可以運用最嚴格的審查標準。故該號解釋雖仍使用「較為嚴格」用語，實與「最嚴格」的標準無異。

註十一：因此，凡是涉及可能性的問題，也包括了大法官所不能確定的事項時，就應當交給立法者予以判斷，一旦其判斷錯誤時，自有承擔判斷錯誤的政治責任。本號解釋多數意見在理由書第四段對於夫妻共同生活是否一定會產生節省效果？也不能夠有一個確切的答案：「……惟夫妻共同生活是否產生家計單位之節省效果，可能因其生活型態、消費習慣、生活費用之支出等因素而有不同，自難認結婚必然產生家計單位之節省效果，況縱有節省效果，亦非可加重課徵所得稅之合理根據。……」，這種替代立法者對立法措施是否可以達到目的所做之論斷，是否妥適？如與社會一般的認知有違時，是否將引來社會對之「不食人間煙火」之批評？

註十二：即使早在作出釋字第三一八號解釋時，大法官已經列舉出當時世界上已實施五種稅制矣。見吳庚與張承韜大法官所提之不同意見書。

註十三：否則，倘若立法者果然依據本號解釋理由書第四段的意旨：「……立法者固得採合併計算制度，以避免夫妻間不當分散所得，惟應同時採取配套措施，消除因合併計算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則。……」毅然立法刪除實施有年的夫妻間互贈財產免稅之規定，以及制定更高的稅率來增加財政收入，以減輕本號解釋所帶來的財政損失。如果不幸遭到社會輿論強力反彈，試問大法官是否樂意承受此批評乎？

註十四：尼采著，魏桂邦譯，尼采語錄，業強出版社，一九八六年十二月，第五十三頁。

註十五：可參見尼采的婚姻觀，源自其名著「查拉圖斯特拉如是說」一書中，在第二十篇「孩子與婚姻」的敘述：「婚姻：我用它來稱呼那成雙的意志。去創造一個高過那創造了它的人。我把婚姻稱作雙方的互敬，作為這種意志的實行」。尼采，查拉圖斯特拉如是說（一），北京九州出版社，二〇〇七年一月，第一一九頁。

抄蔡○雪釋憲聲請書

（98 年 10 月 28 日）

主 旨：茲因聲請人業經臺北高等行政法院於民國 97 年 2 月 14 日，以 96 年度訴字第 01982 號判決在案，聲請人復向最高行政法院上訴，業經最高行政法院於民國 97 年 4 月 24 日 97 年度裁字第 02353 號裁定確定，依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款聲請解釋憲法。

說 明：

一、按人民、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，於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法，司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款定有明文。本件

緣聲請人不服財政部臺北市國稅局民國 96 年補徵 89 年度綜合所得稅 1417003158 號稅單所爲之補稅行政處分（附件一），嗣經聲請人依法向財政部臺北市國稅局聲請復查，經財政部臺北市國稅局駁回（附件二），聲請人遂向財政部提起訴願，亦經財政部駁回（附件三）聲請人即向臺北高等行政法院起訴，業經臺北高等行政法院於民國 97 年 2 月 14 日，以 96 年度訴字第 01982 號判決在案（附件四），聲請人復向最高行政法院上訴，最高行政法院於民國 97 年 4 月 24 日，以 97 年度裁字第 02353 號裁定駁回聲請人上訴（附件五），臺北高等行政法院 96 年度訴字第 01982 號判決即告確定，聲請人認臺北高等行政法院 96 年度訴字第 01982 號確定判決所適用之所得稅法第 15 條及財政部 77 年 3 月 25 日台財稅第 770653347 號、財政部 76 年 3 月 4 日台財稅第 7519463 號函釋，未慮及事實上長期分居而未共同生活之夫妻，對於他方財務及收入所得狀況難以知悉，暨若合併計算所得徵收所得稅，因累進稅率之適用，將造成所得明顯較低之一方須繳納與其所得顯不相當，而與單獨計算之稅額較高之稅額，上開所得稅法第 15 條及財政部 77 年 3 月 25 日台財稅第 770653347 號、財政部 76 年 3 月 4 日台財稅第 7519463 號函釋明顯有違憲法第 7 條之平等原則、租稅公平原則及量能課稅原則，不當地侵害憲法第 15 條對人民財產權之保障，亦與第 23 條比例原則未符，爰依首揭規定聲請解釋憲法。

二、次按，憲法第 7 條所定之平等原則，係爲保障人民在法律上地位之實質平等，而非絕對、機械之形式上平等，立法者須基於憲法之價值體系及立法目的，依規範事物本質之不同而爲合理之區別對待及規定，即等者等之，不等者不等之，此業經司法院大法官釋字第 412 號、第 485 號解釋在案。因婚姻破綻，事實上長期分居而未共同生活之夫妻，其情感之連繫及其生活之方式，皆與共營婚姻生活之夫妻迥異，而與無婚姻之單身者相似，配偶之一方對於他方之財務及所得收入狀況本難以知悉，且配偶一方之所得收入，多未受他方之協力或甚而完全與他方無任何關係。所得稅法第 15 條規定夫妻應合併申報計算所得稅，而若夫妻係處於分居狀態，則依財政部 77 年 3 月 25 日台財稅第 770653347 號函釋及財政部 76 年 3 月 4 日台財稅第 7519463 號函釋，仍將夫妻所得合併計算，依其總額適用累進稅率，計算應納總額後，再按夫妻個人所得總額占夫妻所得總額比率計算，減除其以扣繳及自繳稅款後，分別發單補徵，上開對因婚姻破綻而事實上長期分居夫妻所得稅額之計算方式，仍將夫妻各自所得合併計算，依其總額決定稅率，且因我國係採累進稅率制，此將造成長期分居夫妻所得明顯較低之一方，因適用較高之稅率，而須繳納與其收入顯不相當之稅額，如此對使因事實上長期分居而難以知悉彼此財務及收入狀況，且雙方皆對他方之收入無任何協力關聯之夫妻課徵所得稅之規定，明顯未慮及因婚姻破綻而長期分居夫妻實與無婚姻之單身者相似，而與共營婚姻生活夫妻本質上之不同，僅機械、形式地認定因婚姻破綻而長期分居之夫妻仍有婚姻關係而仍合併計算課徵所得稅，而未如無婚姻之單身者以其自身之所得單獨計算稅額，有違憲法第 7 條平等原則，復與租稅公平原則及量能課稅原則未符，不當地侵害人民之財產權。

三、再按，合併課稅時，如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。首開規定雖已於中華民國 78 年 12 月 30 日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法

律及社會經濟情況、檢討改進，業經司法院大法官釋字第 318 號解釋在案。上開釋字之解釋文即闡明如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，本號解釋認對共營婚姻生活之夫妻若合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，於租稅公平原則有所不符，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況、檢討改進。依舉重明輕之法理，共營婚姻生活之夫妻尚且如此，更遑論對因婚姻破綻而事實上長期分居之夫妻課徵所得稅，仍依所得稅法第 15 條合併計算課徵，其違反平等原則、租稅公平原則甚鉅，又上開解釋係於民國 82 年 5 月 21 日作成，時距今日已 16 年餘載，隨著社會經濟型態、夫妻各自之獨立經濟能力等，已與往昔差異甚大，主管機關並未隨時斟酌相關法律及社會經濟情況檢討改進、修正規定，倘大法官再不介入審查而將上開規定、函釋為違憲之宣告，必使此明顯違反平等原則、租稅公平原則及量能課稅之狀態持續存在，並繼續不當地侵害人民之財產權。

四、末按，繼承在民法繼承編中華民國 98 年 5 月 22 日修正施行前開始，繼承人因未同居共財者，於繼承開始時無法知悉繼承債務之存在，致未能於修正施行前之法定期間為限定或拋棄繼承，且由其繼續履行繼承債務顯失公平者，以所得遺產為限，負清償責任，新增訂之民法繼承編施行法第 1 條之 3 第 4 項定有明文。上開規定，立法者考量若繼承人與被繼承人未同居共財，繼承人對被繼承人之財務狀況無法知悉之或然率必然較高，故規定倘繼承人於繼承開始時無法知悉繼承債務之存在，致未能於修正施行前之法定期間為限定或拋棄繼承，且由其繼續履行繼承債務顯失公平者，以所得遺產為限，負清償責任。於人民之私法上繼承法律關係，立法者尚且考量因「未同居共財」，而異其繼承之法律效果，以保障繼承人之財產權，然於公法上之人民納稅義務，首揭所得稅法及函釋之規定卻未考量事實上長期分居夫妻未同居共財之事實，仍形式地認為因有婚姻關係之存在，仍應合併計算所得稅額，使得所得明顯較低之配偶，適用與其所得數額顯不相當之稅率，負擔與其所得顯不相當之稅額，不當侵害憲法第 15 條所保障人民之財產權。

五、綜上所陳，所得稅法第 15 條及財政部 77 年 3 月 25 日台財稅第 770653347 號、財政部 76 年 3 月 4 日台財稅第 7519463 號函釋明顯有違憲法第 7 條之平等原則，侵害第 15 條對人民財產權之保障，亦與第 23 條比例原則未符。

附件：

附件一 財政部臺北市國稅局 96 年補徵 89 年度綜合所得稅 1417003158 號稅單

附件二 財政部臺北市國稅局財北國稅法字第 0960216570 號復查決定書

附件三 財政部台財訴字第 09600106720 號訴願決定書

附件四 臺北高等行政法院 96 年度訴字第 01982 號判決

附件五 最高行政法院 97 年度裁字第 02353 號裁定

謹 呈

司法院大法官

聲請人：蔡 ○ 雪

中 華 民 國 98 年 10 月 28 日

原 告 蔡 ○ 雪 (住略)  
訴訟代理人 林 富 村 律師  
複 代 理 人 陳 雅 珍 律師  
被 告 財政部臺北市國稅局  
代 表 人 凌 忠 嫻 (局長)  
訴訟代理人 朱 文 和

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 96 年 4 月 12 日台財訴字第 09600106720 號 (案號：第 09600954 號) 訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣原告民國 (下同) 89 年度綜合所得稅結算申報，未申報其配偶黃○明其他所得新臺幣 (下同) 46,958,176 元，經法務部調查局臺南市調查站查獲，通報被告所屬大安分局審理，並查得漏報配偶利息所得 4,996 元，乃併課核定原告綜合所得總額 48,883,128 元，補徵應納稅額 18,163,044 元，處罰鍰 9,080,900 元。嗣原告主張分居事實，被告乃依財政部 77 年 3 月 25 日台財稅第 770653347 號函釋規定，改以原告配偶為違章主體，並依應納稅額之比例分別發單補徵原告應補稅額 541,598 元；原告就其他所得及應補稅額部分不服，申請復查，經被告 96 年 1 月 17 日財北國稅法字第 0960216570 號復查決定書 (下稱原處分) 駁回；原告仍不服，就應補稅額部分向財政部提起訴願，遭決定駁回後，遂向本院提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

(一) 原告聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

(二) 被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：

1. 原告之前配偶黃○明是否於系爭年度有其他所得 46,958,176 元？
2. 被告將原告與其分居配偶之綜合所得稅總額合併，適用累進稅率計算後，再依所得之比例分別發單，於法是否有違？

(一) 原告主張之理由：

1. 原告於申報 89 年度個人綜合所得稅時，業已與訴外人 (原告前夫) 黃○明分居 20 餘年。原告 20 餘年來獨立扶養 2 個小孩，與前夫並無任何通訊、往來，更無任何財務交流，雙方生活亦均各自承擔，因此原告對於前夫在外之一切行為及收支情況均毫無所悉，前夫亦未曾親自或輾轉告知原告其下落，且無任何管道據以查知前夫任何訊息，合先敘明。

2. 信賴保護與基本生活保障：

原告既已依法完成本身 89 年度綜合所得稅之申報繳納，且業經被告核定在案，原告自當無未繳之稅額。而前夫所漏報繳之稅，由財政部臺灣省南區國稅局 (下稱南區國稅局) 核定 46,958,176 元及利息所得 4,996 元。原告

雖經被告分單計稅，然累進稅率致使原告須再繳稅額計 541,598 元，此一情形甚為不公，且造成原告生活上極大的困難與負擔。

3. 稅額分配及適用稅率之不公平與量能課稅原則：

(1) 原告 89 年綜合所得總額為 1,868,145 元，而前夫所漏報所得額經南區國稅局核定為 46,958,176 元及利息所得 4,996 元，合計 46,963,172 元。前夫總所得額高達原告總所得額 25.14 倍（ $46,963,172 \div 1,868,145 = 25.14$ ），2 人綜合所得總額為 48,883,128 元，核定補徵應納稅額 18,163,044 元；後雖經分單依個人所得總額占 2 人所得總額比率計算核定，但因此原告卻被認定之所得稅額為 702,722 元（ $541,598 \text{ 元} + 161,124 \text{ 元} = 702,722 \text{ 元}$ ），此一稅額已達原告綜合所得總額 1,868,145 元之 40%（未扣除利息及所有扣除額），被告核定之應繳稅額竟累進為原來應繳稅額之 4.4 倍（ $702,722 \text{ 元} \div 161,124 \text{ 元} = 4.4$ ），原告深感不服，亦與量能課稅原則顯然有違。

(2) 本件被告於向原告及其前夫分別開單補徵時，應以雙方如分別計算時之稅率分別計算各自之應納稅額，自較接近雙方依其各自所得額計算之原應納稅額。被告僅簡單以全部之所得稅額，按原告所得總額占 2 人所得總額比率計算原告負擔之稅額，顯未慮及所得一方之累進稅率問題，致使原告須負擔較原單獨計算應納稅額超出甚多之稅負，依司法院 82 年 5 月 21 日釋字第 318 號解釋，顯不符責任原則、比例原則及稅額課徵之公平性原則，該分單計稅方法之合理性及妥適性，顯有疑義。

4. 按司法院釋字第 318 號解釋：「中華民國 52 年 1 月 29 日修正公布之所得稅法第 15 條、第 17 條第 1 項，關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無抵觸。惟合併課稅時，如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。首開規定雖已於中華民國 78 年 12 月 30 日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，檢討改進。」

5. 又按最高行政法院 89 年度判字第 1560 號判決理由：「按納稅義務人之配偶及合於第 17 條規定得申報減除扶養親屬寬減額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳，為行為時所得稅法第 15 條所明定。惟關於夫妻分居時，其所得稅如何分擔，所得稅法並未規定，財政部於 76 年 3 月 4 日以台財稅第 7519463 號函釋：『夫妻分居，如已於綜合所得稅結算申報書內載明配偶姓名、身分證統一編號，並註明已分居，分別向其戶籍所在地稽徵機關辦理結算申報，其歸戶合併後全部應納稅額，如經申請分別開單者，准按個人所得總額占夫妻所得總額比率計算，減除其已扣繳及自繳稅款後，分別發單補徵。』……本件鉅額稅額實因配偶杜武仲之高所得及累進稅率所致。則被告於對原告及其配偶分別開單補徵時似宜以雙方如分別計算時應納稅額比率計算，自較接近雙方依其所得原應納之稅額。被告以原告所得總額占夫妻所得總額比率計算，顯未慮及高所得一方之累進稅率問題，致原告須負擔較之單獨計算原應納之稅額超出甚多之稅負，依司法院 82 年 5 月 21 日釋字第 318 號解釋，顯與租稅公平原則有所不符。被告依財政部 76 年 3 月 4 日台財稅第 7519463 號函釋計算補徵原告稅

額，自有違誤，一再訴願決定遞予維持，亦嫌速斷，應將原處分及一再訴願決定均予撤銷，由被告重行審酌後，另為適法之處分，以昭折服。」故該應納稅額之比例計算顯應慮及雙方稅率差異問題，而非僅依所得總額之比例分配該應納稅額，如此方能符合稅法上「量能課稅」與「租稅公平」的基本精神。

6. 依前開司法院釋字第 318 號解釋及最高行政法院 89 年度判字第 1560 號判決意旨，夫妻分居之分別課徵所得稅應以雙方分別計算時應納稅額之稅率計算。又被告核定原告配偶黃○明「和順寮工程」之投資收益為 46,958,176 元，惟查上開「和順寮工程」係亦慶營造有限公司（下稱亦慶公司）所承攬，並無所謂借牌與黃○明之情事，亦無下包關係，有亦慶公司函件可稽，復有亦慶公司與黃○禎 87 年 11 月 15 日之協議書可稽，足見該「和順寮工程」黃○明並無任何收益，被告核定黃○明有上開之收入，自有違誤。

（二）被告主張之理由：

1. 按「納稅義務人之配偶，及合於第 17 條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」為所得稅法第 15 條第 1 項前段所明定。次按「夫妻分居，如已於綜合所得稅結算申報書內載明配偶姓名、身分證統一編號，並註明已分居，分別向其戶籍所在地稽徵機關辦理結算申報，其歸戶合併後全部應納稅額，如經申請分別開單者，准按個人所得總額占夫妻所得總額比率計算，減除其已扣繳及自繳稅款後，分別發單補徵。」經財政部 76 年 3 月 4 日台財稅第 7519463 號函釋有案。
2. 原告 89 年度綜合所得稅結算申報，未申報配偶其他所得，經法務部調查局臺南市調查站查獲其配偶 89 年度取有其他所得 46,958,176 元，乃通報被告審理，併課核定原告綜合所得總額 48,883,128 元，補徵應納稅額 18,163,044 元，並處罰鍰 9,080,900 元，嗣原告主張分居事實申請分別開單，被告依前揭函釋規定，以全部應納稅額按原告個人所得總額 1,868,146 元占夫妻所得總額 48,831,318 元比率計算，減除其已扣繳稅額 161,124 元及自繳稅款負 650 元後，向原告發單補徵應補稅額 541,598 元。原告不服，申經被告復查決定以，原告主張分居事實，依前揭函釋規定，核定補繳應補稅額並無不合等由，遂維持原核定。
3. 原告仍執前詞，並稱依最高行政法院 89 年度判字第 1560 號判決意旨，原告及其配偶分別開單補徵時似宜以雙方如分別計算時應納稅額比率計算，自較接近雙方依其所得原應納之稅額，被告以原告所得總額占夫妻所得總額比率計算，顯未慮及高所得一方之累進稅率問題，致原告須負擔較之單獨計算原應納之稅額超出甚多之稅負，依司法院 82 年 5 月 21 日釋字第 318 號解釋，顯與租稅公平原則有所不符云云。
4. 查首揭財政部函釋意旨，係屬基於分居狀態之納稅義務人，有難以即時合併申報之現實情況，而予規定僅在一定條件之作爲下，得暫就個人之所得資料先行報繳，以符如期申報而已；該函釋係財政部基於職權，為執行所得稅法關於綜合所得稅之課徵，而為之技術性補充釋示，其為對法令之文義解釋，並未違背租稅法定主義，對多數不特定對象均有適用。被告據查得資料核定



應納稅額為 18,351,399 元，嗣原告主張分居事實申請分別開單，爰改以原告配偶為違章主體，並以全部應納稅額按原告個人所得總額 1,868,146 元占夫妻所得總額 48,831,318 元比率計算，減除其已扣繳稅額 161,124 元及自繳稅款負 650 元後，向原告發單補徵應補稅額 541,598 元，依首揭函釋規定，並無不合，亦無悖於司法院 82 年 5 月 21 日釋字第 318 號解釋之租稅公平原則。

5. 有關原告配偶黃○明 89 年度綜合所得稅應補稅額 17,649,323 元是否已確定乙節，經查黃君 89 年度綜合所得稅核定通知書及稅額繳款書被告於 94 年 12 月 21 日公示送達，黃君已逾繳納期限仍未繳納，被告於 95 年 2 月 20 日移送法務部行政執行署臺北行政執行處執行，有相關公示送達證書等影本計 13 紙附卷可稽，是黃君 89 年度綜合所得稅應補稅額 17,649,323 元業已確定在案，併予陳明。

6. 至其他有關人員漏報收入案件，如黃○郎、林○慶經高雄高等行政法院判決駁回原告之訴（該院 95 年度訴字第 1063 號、第 1169 號判決）；黃○明胞弟黃○禎就被告之核定則未申請復查。就原告提出之協議書、亦慶公司給原告的信函及公司登記等資料，被告以為該等資料在高雄高等行政法院判決書中亦有提到，因此仍應以當初調查局中的資料為準；被告對公司變更登記表沒有意見，只是協議書的內容與黃國禎等人在調查局中所作的筆錄不一致。

7. 司法院釋字第 318 號解釋並非謂所得稅法第 15 條違憲，只是要主管機關隨時檢討改進而已，另最高行政法院 89 年度判字第 1560 號判決，只是個案而已。

#### 理 由

- 一、本件訴訟程序進行中，被告之代表人已由許虞哲變更為凌忠嫻，此有行政院 96 年 8 月 3 日院授人力字第 09600256721 號令在卷可按，茲由新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。
- 二、原告起訴主張：原告 89 年綜合所得總額為 1,868,145 元，而前夫所漏報所得額經南區國稅局核定為 46,958,176 元及利息所得 4,996 元，合計 46,963,172 元，雖經分單依個人所得總額占 2 人所得總額比率計算核定，但因此原告卻被認定之所得稅額為 702,722 元，已達原告綜合所得總額 1,868,145 元之 40%（未扣除利息及所有扣除額），與量能課稅原則顯然有違，為此訴請如聲明所示云云。
- 三、被告則以：原告於系爭 89 年度僅屬分居，仍屬有配偶之人，故被告將其與其分居配偶之綜合所得稅總額合併計算，並依所得比例分別發單，命補繳稅額，於法並無違誤等語置辯，求為駁回原告之訴。
- 四、按行為時（91 年 1 月 30 日修正前）所得稅法第 15 條第 1 項前段規定：「納稅義務人之配偶，及合於第 17 條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」第 71 條第 1 項前段規定：「納稅義務人應於每年 2 月 20 日起至 3 月底止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納

。」

#### 五、是本件之爭執，在於：

- (一) 原告之前配偶黃○明是否於系爭年度有其他所得 46,958,176 元？
- (二) 被告將原告與其分居配偶之綜合所得稅總額合併，適用累進稅率計算後，再依所得之比例分別發單，於法是否有違？

#### 六、經查：

- (一) 查有關原告前配偶黃○明於系爭年度是否有其他所得 46,958,176 元部分，本院認原告不得再於本件爭執，蓋黃○明系爭年度綜合所得稅核定通知書及稅額繳款書，業經被告於 94 年 12 月 21 日以公示送達，未據黃○明提起行政救濟，此有公示送達證書等在本院卷頁 63 以下可參；而原告雖曾對於系爭其他所得表示不服，申請復查（見原告復查申請理由書，附原處分卷頁 35 以下），然查原告於復查決定駁回復查申請後，卻未就此部分之爭執提起訴願請求救濟（見原告訴願書，附訴願卷），依稅務訴訟向來所採取之爭點主義觀之，原告既未於訴訟程序之前置程序—訴願程序內爭執系爭其他所得，自不得於訴訟中復就此有所爭執，合先指明。
- (二) 至於原告主張被告將原告與其分居配偶之綜合所得稅總額合併，適用累進稅率計算後，再依所得之比例分別發單，增加其稅負一節，其實此一問題，所涉及者非僅系爭分居配偶間之綜合所得稅負擔之問題，更涉及所有有配偶者合併課稅時，其綜合所得稅負擔是否較諸無配偶者為重，是否與租稅公平原則有所不符之問題。
- (三) 就此一問題，司法院釋字第 318 號著有解釋：「……惟合併課稅時，如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。首開規定雖已於中華民國 78 年 12 月 30 日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，就其免稅額及扣除額等規定，通盤檢討改進。」並未宣告合併申報課稅之相關規定為違憲；且誠如吳庚及張承韜 2 位大法官所提不同意見書所述：「……實則對於夫妻申報所得稅，在手續上無論分別或合併申報，查本不生所謂違憲問題，重要者乃申報後如何計算致影響稅負之多寡。關於夫妻（或其他共同生活之家屬），如何申報課稅，各國稅法所採之方式有：單純合併制、單獨制、多組稅率制、折半計算制、薪資分離其餘所得合併制等，大抵參酌各該國家所得分配狀況、婦女就業情形、成年男女結婚之意願、國民守法納稅之精神等因素，而決定適合其國情之制度。各種申報課稅制度之中，利弊互見，並無絕對公平合理之設計，本屬立法裁量問題。大法官之解釋無法代替行政及立法部門對此一事項作成決策，尤其不宜表示『合併計算』或『單獨計算』兩者之中，選擇其一，方屬合意，而限制行政及立法部門就各種制度之中，斟酌損益，作更合理之規定。」
- (四) 因此，本院認為在被告據以合併課稅之諸法律條文被宣告違憲以前，或被修正以前，被告將原告與其分居配偶之綜合所得稅總額合併，適用累進稅率計算後，再依所得之比例分別發單，於法有據；行政法院不宜在面對有配偶者之合併課稅問題上，獨厚分居配偶，而遽指被告違法。

#### 七、綜上所述，原告之主張，為無可採，原處分認事用法，尚無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告猶執前詞，訴請撤銷，於法無據，應予駁回。

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

中 華 民 國 97 年 2 月 14 日

（附件五）

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 02353 號

上 訴 人 蔡 ○ 雪（住略）

訴訟代理人 林 富 村 律 師

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 凌 忠 嫻

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 97 年 2 月 14 日臺北高等行政法院 96 年度訴字第 1982 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於臺北高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有第 243 條第 2 項所列各款情形之一者，其判決當然違背法令。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為同法第 244 條第 1 項第 4 款及第 2 項所明定。準此，當事人提起上訴，如以原審判決有行政訴訟法第 243 條第 1 項不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原審判決有第 243 條第 2 項所列各款情形之當然違背法令為理由時，其上訴狀應揭示合於該款之事實。如上訴狀未依此項方法表明，即難認為已對原審判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、本件上訴人對於臺北高等行政法院判決上訴，略以：被上訴人以上訴人與分居配偶黃○明間之綜合所得稅總額合併，適用累進稅率後，再依所得比例分別發單補徵綜合所得稅，顯未慮及所得一方之累進稅率問題，致使上訴人須負擔較原單獨計算應納稅額超出甚多之稅負，依司法院釋字第 318 號解釋意旨，顯與租稅公平原則不符，原判決卻予維持，有違上開解釋及本院 89 年度判字第 1560 號判決意旨。又上訴人分居配偶黃○明實際上於 89 年度無取得被上訴人所稱之收益，且被上訴人核定黃○明 89 年度綜合所得稅所得額之核定通知書及稅額繳款書，未送達黃○明之戶籍地，而黃○明並無應為送達之處所不明之情形，被上訴人卻對之為公示送達，顯有違行政訴訟法第 81 條第 1 款規定，送達顯不合法，上訴人自得對其核定黃○明之所得額再為爭執，原判決認上訴人不得於訴訟中再為爭執，顯有違行政訴訟法第 81 條第 1 款規定云云。經核上訴人之上開理由，無非重申其在原審行政訴訟起訴狀及準備書狀之主張，並就原審已論述不採之理由，泛言原判決違背法令，而未具體表明原判決所適用之法規有何不合於法律規定，或有如何不適用法規或適用不當，及有如何合於行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，難認為已對原判決之違背法令有具體之指摘。依首揭規定及說明，其上訴自不合法，應予駁回。又查，上訴人雖曾對本件其他所得表示不

服，申請復查，然上訴人於復查決定駁回復查申請後，未就此部分之爭執提起訴訟請求救濟，自不得於本件訴訟中復就此有所爭執；另上訴人所舉本院 89 年度判字第 1560 號判決，並非判例，尚無拘束原判決之效力，併予指明。

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

中 華 民 國 97 年 4 月 24 日  
(本件聲請書其餘附件略)

抄蔡○雪釋憲聲請書

(97 年 11 月 18 日)

主 旨：茲因聲請人業經最高行政法院於民國 97 年 4 月 24 日 97 年度裁字第 02353 號裁定確定，依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款聲請解釋憲法。

說 明：

一、聲請人蔡○雪因民國 89 年度綜合所得稅經財政部臺北市國稅局補徵稅款，聲請人不服並依法提起行政救濟，後經最高行政法院 97 年度裁字第 02353 號裁定（以下簡稱「最高行政法院裁定」）確定在案。

二、按「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牴觸憲法之疑義者。……」為司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所示。另「司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權，為憲法第七十八條所明定，其所為之解釋，自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，違背解釋之判例，當然失其效力。……」為 鈞院大法官會議釋字第 185 號解釋所示，明確闡釋 鈞院大法官會議解釋文對於各級法院應有其拘束力。

三、查臺北高等行政法院判決未就財政部臺北市國稅局所核聲請人民國 89 年度綜合所得稅補徵稅款有違 鈞院釋字第 318 號解釋一事予以審查，僅於判決文中簡述「六、經查：……（三）就此一問題，司法院大法官釋字第 318 號著有解釋：『……』並未宣告合併申報課稅之相關規定為違憲；……」，並以二位大法官所提不同意見書所述為見。

四、聲請人於向最高行政法院提出之上訴狀中已具體指摘臺北高等行政法院判決已有違大法官釋字第 318 號解釋，且該判決並未對大法官釋字第 318 號解釋予以適用。最高行政法院逕自以「難認為已對原判決之違背法令有具體之指摘。」未予以實質審查而逕認上訴不合法而依行政訴訟法第 249 第一項前段以 97 年度裁字第 02353 號裁定駁回，實有違中華民國憲法第十六條人民之訴訟權利。

五、按「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」及「夫妻分居，如已於綜合所得稅結算申報書內載明配偶姓名、身分證統一編號，並註明已分居，分別向其戶籍所在地稽徵機關辦理結算申報，其歸戶合併後全部應納稅額，如經申請分別開單者，准按個人所得總額占夫妻所得總額比率計算，減除其已扣繳及自繳稅款後，分別發單補徵。」分別為中華民國憲法第十五條及財政部 76 年 3 月 4 日台財稅第 7519463 號函所示。

六、惟財政部該項函文未慮及分居甚久而已無共同生活事實之配偶間，雖合併計算綜合所得稅負並依所得比例分別發單課徵綜合所得稅負，但由於綜合所得稅為累進

稅率計算，低所得之一方會因配偶之高所得而致生稅負上不利之地位。聲請人即因此一財政部函釋而大幅提高聲請人民國 89 年度綜合所得稅率，致使聲請人需補稅 541,598 元，顯有違憲法第十五條所保障人民財產權之意旨。

七、鈞院釋字第 318 號解釋：「……。惟合併課稅時，如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。首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，檢討改進。」自民國 82 年該解釋公布至今，稅務主管機關財政部均未對該解釋所示之租稅公平原則予以檢討改進，甚者，仍將該違背憲法、違背大法官會議解釋精神、違背租稅量能課稅原則及顯不合時宜的台財稅第 7519463 號函釋予以適用，侵害聲請人財產權至深。

八、退一步而言，稅捐稽徵機關如認聲請人之分居配偶有較高之所得，基於量能課稅原則，應將該應補稅額向該高所得之分居配偶課徵才是，反而針對低所得且課徵得到之聲請人予以補稅徵收，此一行爲，強加負擔於身爲弱勢之聲請人，更顯該項行爲之不公平。

九、故財政部 76 年 3 月 4 日台財稅第 7519463 號函顯已牴觸憲法第十五條保障人民財產權之意旨，業經窮盡行政救濟程序未獲認肯，遂依法提請解釋，盼請鈞院大法官會議予以實質審理討論並爲合憲之解釋，不勝感禱。

謹 呈

司法院大法官

聲請人：蔡 ○ 雪

中 華 民 國 97 年 11 月 18 日  
(本件聲請書附件略)