解釋字號	釋字第318號
解釋公布院令	中華民國 82年05月21日
解釋爭點	所得稅法合併申報課稅規定違憲？
解釋文	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。 1
理由書	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綜合所得稅之納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養之親屬合併申報課稅之規定，乃以減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的。就合併申報之程序而言，為增進公共利益所必要，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，就其免稅額及扣除額等規定，通盤檢討改進。 1 大法官會議主席　院　長　林洋港 大法官　翁岳生　翟紹先　楊與齡　李鐘聲 楊建華　楊日然　馬漢寶　劉鐵錚 鄭健才　吳　庚　史錫恩　陳瑞堂 張承韜　張特生　李志鵬
意見書、抄本等文件	不同意見書：　大法官　吳庚 張承韜 本件聲請解釋意旨係指摘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、第十七條硬性規定，納稅義務人應與其有所得之配偶及受扶養之親屬合併申報請稅，牴觸憲法第七條，其重點顯係指合併課稅有違憲疑義。而多數大法官所通過之解釋文則先謂：上述規定「就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸」，

繼者又稱：「合併課稅時，如使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，有增加稅負之虞者，即與租稅公平原則有所不符」，將「合併申報課稅」事項，一分為二，申報部分合憲，課稅部分則指其與公平原則不符，宜檢討改進。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。

相關法令

- 憲法第19條(36.01.01)
- 憲法第23條(36.01.01)
- 所得稅法第15條、第17條第1項（52.1.29修正公布）(52.01.29)

相關文件

抄李０圓等四人聲請書

為聲請解釋憲法事，謹將有關事項敘陳於后：

（甲）疑義之發生：

一、中華民國七十六年度施行之所得稅法，關於綜合所得稅，總則第二條第一項，凡有中華民國來源所得（第八條）之自然人個體（第七條第一項末段），應就其中華民國來源所得，減除免稅額、寬減額，按課稅級距及累進稅率（第五條），課徵綜合所得稅。

二、依上揭藐，被課徵綜合所得稅之主體，為自然人個體，高所得高課稅，低所得低課稅，無所得毋庸課稅。自然人個體，不對他人之所得負納稅義務，更應毋疑！是乃后述租稅立法及施行之基本原則：(1）租稅法定主義；(2）租稅公平（量能課稅）主義－使納稅人，按其實質負擔租稅之能力，負擔應納之租稅；(3）實質課稅主義－雖以具備課稅構成要件規範之，但應排除形式上存在之事實，須採事實上存在之事實，防免不真實之課徵；(4）

誠實信用主義。為立法及施行者同應遵守。

三、所得稅法第二條第一項，第五條、第七條第一項、第八條，均序列於總則（第一章），自為綜合所得稅（第二章）應適用者，若第二章序列之條款牴觸其總則，在法秩序上，乃體系內之違反！

四、夫妻、親屬扶養，為民法親屬篇所規範。所得稅法本於量能課稅主義，而列為免稅、寬減額之減項，何竟於列減後，反強制其多個體之所得合併為單一個體之所得，不無在量能課稅上自相矛盾！夫妻、被扶養親屬，各具獨立人格，各為權利義務之主體，焉能將各獨立人格者之所得，強制併入單一人格者申報，不無與「實質課稅主義」「誠實信用主義」相違反！微論夫妻或被扶養親屬，並非併聯體，稽之於所得稅法第十七條第一項，按前三條規定計得之個人綜合所得總額。安非併聯體？不能謂無違反。

五、強制數人格者之所得，合併為單一人格者申報納稅，必然使申報之單一人格者所得總額「虛假膨脹」，適用「高」課稅級距，「高」累進稅率。因申報之單一人格者，其自身所得僅係「虛假膨脹」金額中之一部分也！其餘大部分，係他人之所得。在申報者言，安能謂非「虛假」？或謂申報書上已載明各所得人之所得額。但彙總之總所得額，為申報者之所得總額，「虛假」了無足疑！

六、綜合所得稅，既係對有所得之自然人個體課徵，在制訂所得稅法時或修正時，已為立法者所明知，竟以不真實、不存在之事實，亦即以「虛假膨脹」所得課徵立法，置真實、存在事實，亦即除「虛假膨脹」部分外之所得事實於不顧，其立法不能謂無違背誠實信用主義！

七、「虛假膨脹」所得，僅係手段耳！其目的在適用高累進稅率，課高額綜合所得稅。該高納稅款，高出申報人自身實際所得應納稅款，則該高納超負擔稅款，既非申報人能力負擔繳納者，更非依實質而課者，不能謂非暴斂！

八、聲請人程０、李０圓為夫妻，聲請人程０真、程０善為其子女。七十六年度各有所得，因本於以上之認知，各自單獨申報綜合所得稅。聲請人程０於申報書上，載明合併申報違憲各自申報，列載配偶李０圓及國民身分證編號、出生年月日與戶籍地，列受扶養人子程０真及寬減額與在學之證明文件。

九、聲請人李０圓，七十六年度綜合所得稅申報書上，明載合併

申報違憲各自申報，列載配偶程０及國民身分證編號，出生年月日與戶籍地，並列報受扶養人子程０善及寬減額與在學證明。

一〇、聲請人程０真，雖已成年，但在學中，自無謀生能力，全年利息所得額僅新臺幣（以下同）一九、四五〇元，不足維持生活，因免稅額或寬減額均為三〇、〇〇〇元，係最低生活費。應退還利息扣繳款一、九四五元，竟不退還。

一一、聲請人程０善，在七十六年度中成年，但在學中，自無謀生能力，於寒暑假中打工，共僅有一三、二六八元工資收入，不足維持生活，因免稅額或寬減額均為三〇、〇〇〇元，係最低生活費。

一二、臺北市國稅局將聲請人程０、李０圓各別申報，擅予合併，並剔除子程０真及女程０善之扶養寬減額，而核定命聲請人李０圓補繳三、六二七元。

一三、聲請人李０圓，申報書載應退一八、〇六六元，反核定命補繳。「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」為所得稅法第十五條所明定，法文雖有「應」字，初觀似屬強制規定，但細析其全文，並無命夫併於妻，抑妻併於夫？何來強制之實質？

一四、法無明文，夫併於妻，行政擅權，命聲請人李０圓補繳，不無侵奪憲法所保障之權利，經依法申請複查、訴願、再訴願，均遭駁回。

一五、依我民法親屬篇扶養章之規定，父母子女夫妻間必須扶養，而所得稅法第十五條為「得」扶養，非但兩相衝突，且與孝親文化有違。或謂此「得」字，係對有多數扶養義務人而遣。形表而已！試問：如父母均有所得，而其子或女「得」申報扶養寬減額，並應將父母之所得合併申報，如斯必然「虛假膨脹」所得，高額納稅，寧有痴人申報扶養？無異反制其申報。此一「得」字，怎生了「得」？法律隱有惡詐！

一六、聲請人李０圓，提起行政訴訟同時，聲請人程０因被強併，處法律上不平等地位，而參加訴訟！聲請人程０真、程０善，因受扶養寬減額被剔除，侵害財產權及生存權，而參加訴訟，詎訴遭駁回確定。

一七、謹依司法院大法官會議法第四條第一項第二款之規定，聲請解釋。

（乙）疑義必須憲法解釋之理由，及其所引用之憲法條文：
行政訴訟終局確定判決，引用所得稅法第十五條，既明定夫妻之個人所得應合併申報課稅，則在未修正前，即難認合併核課為違法。對於違憲之指責，則無敘論，引據憲法保障生命權之訟爭，謂無理由。
中華民國七十六年度，當時施行所得稅法第十五條（即現行第十五條第一項）及第十七條第一項，有前述（甲）項所列舉者外，顯然牴觸憲法第七條、第十五條、第十九條，終局確定判決，既牴觸上揭各條憲法，惟有請求憲法解釋，始足排斥惡法之遺害！多數中、低所得者，尤其勤勞所得者，毋受暴斂苛虐。

（丙）疑義之性質與經過，及其對本案所持之立場與見解：
一、聲請人在行政救濟程序中，指責所得稅法第十五條，當然連帶指第十七條第一項首句，牴觸其總則及憲法所保障人民權利。行政救濟受理機關，則以人民有依法律納稅之義務，法律與憲法有無牴觸發生疑義時，由司法院解釋之。綜合所得稅，夫妻合併申報，為現行法明文規定，焉能指為違法。
二、以上所陳，本件疑義，為所得稅法第十五條強制合併申報，有否侵奪人民受憲法保障之權利？不得已聲請解釋！
三、我國憲法所稱「人民」，應指法人、自然人，似屬無爭。憲法第十九條人民有依法律納稅之義務，就自然人言，指各個體之自然人，要屬無疑。所得稅法第二條第一項及第七條第一項末段，亦本斯旨，因各個體自然人所得各別也！夫妻身分及扶養，或親屬扶養，私法規範各為權利義務主體。公法（所得稅法），依量能課稅法則，吸收為法源，列為所得之減項（請見第五條前段、第十七條第一項第二款），並非將多數個體併為單一納稅體。是所得稅法第十五條及第十七條第一項首句，將配偶及受扶養親屬各自所得，併為申報人之所得總額，將多個體各自應履行義務，併聯命單一個體履行，已違公平正義！況且夫妻或受扶養親屬，並非併聯體，在公法上，亦不應負「共同」或「連帶」責任。將多人應負納稅義務，併聯由一人負納稅義務，自非憲法第十九條之本旨。則所得稅法第十五條及第十七條第一項首段不無牴觸憲法第十九條。申言之，憲法第十九條所指，係各個體自然人，並非自然人之併聯體。
四、聲請人李０圓，依民法第一千一百十四條第一項第一款及第一千一百十七條第一項規定，對於女程０善負有扶養義務。因未

依所得稅法第十五條，將其所得合併申報，不得減除所得稅法第十七條第一項第二款第二目之扶養寬減額。是處聲請人在公、私法上不平等地位。申言之，所得稅法第十五條處聲請人在法律上不平等，牴觸憲法第七條。所得稅法第十五條，既未命夫併於妻，亦未命妻併於夫。執行機關之所命，當然為法律所授權者。本件既命併於聲請人李０圓（女性），自係法律處女性於不平等地位，亦牴觸憲法第七條。

五、聲請人李０圓申報應退稅款一八、〇六六元，非但未退，竟核定補繳三、六二七元，該核定補繳稅款，並非聲請人之所得應納之稅，乃係因夫之所得，被核併之「虛假膨脹」所得高納稅，與暴斂無異。是聲請人有一八、〇六六元及三、六二七元財產權，因被核併而受侵奪，自應受憲法第十五條之保障。

六、聲請人程０，依民法第一千一百十四條第一項第一款及第一千一百十七條第一項規定，對於子程０真負有扶養義務。因未依所得稅法第十五條，將其所得合併申報，不得減除所得稅法第十七條第一項第二款第二目之扶養寬減額。是處聲請人在公、私法上不平等地位。申言之，所得稅法第十五條處聲請人在法律上不平等牴觸憲法第七條。所得稅法第十五條，既未命夫併於妻，亦未命妻併於夫。執行機關之所命，當然為法律所授權者。本件既將聲請人已申報繳稅後併於妻，視同聲請人無依憲法第十九條納稅之資格，自亦係處聲請人在法律上不平等之地位。

七、各有所得之自然人，各自申報，依所得稅法第十七條第二項規定，享有毋須列舉及舉證之標準扣除額，若逕予合併，被併之人，自不能享有標準扣除額，是處被併人在法律上不平等地位，及剝奪其依法享有標準扣除額之財產權。

八、聲請人程０真，全年所得一九、四五〇元，既不達免稅額（最低生活費），自不能維持生活，且在學，當然無謀生能力。依民法第一千一百十四條第一項第一款及第一千一百十七條第一項規定，對於父程０有受扶養之權益，因其未依所得稅法第十五條，將聲請人所得合併申報，不得減除所得稅法第十七條第一項第二款第二目之扶養寬減額。是處聲請人在公、私法上不平等地位。申言之，所得稅法第十五條處聲請人在法律上不平等，牴觸憲法第七條。

九、聲請人既不能維持生活，又無謀生能力，私法上應得扶養費，為公法所剝奪，不能謂非財產權及生存權同受侵害。應退一、九四五元不予退還，亦侵財產權。

一〇、聲請人程０善，寒暑假打工工資所得一三、二六八元，既不達免稅額（最低生活費），自不能維持生活，且在學，當然無謀生能力依民法第一千一百十四條第一項第一款及第一千一百十七條第一項規定，對於母李０圓有受扶養之權益，因其未依所得稅法第十五條，將聲請人所得合併申報，不得減除所得稅法第十七條第一項第二款第二目之扶養寬減額。是處聲請人在公、私法上不平等地位。申言之，所得稅法第十五條處聲請人在法律上不平等，牴觸憲法第七條。

聲請人既不能維持生活，又無謀生能力，私法上應得扶養費，為公法所剝奪，不能謂非財產權及生存權同受侵害！

一一、以上第三至十點，乃係聲請人全體在本案所持之愚見，敬請 垂察。

（丁）有關機關處理本案之主要文件及其說明：

一、臺北市國稅局複查決定書（１） 所得總額：申請人與其配偶分開申報，並於結算申報書載明「合併申報牴觸憲法」字樣，經本局原核定予以併案處理。按「人民有依法律納稅之義務」，「法律與憲法有無牴觸發生疑義時，由司法院解釋之」。(2）寬減額：申請人原申報扶養其女程０善，其配偶程０君則申報扶養其子程０真，嗣因該二人均自行辦理結算申報……經本局核定有案，自不得再由申請人列報扶養。

二、財政部訴願決定書，「人民有依法律納稅之義務」，「法律與憲法有無牴觸發生疑義時，由司法院解釋之」，「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」，分別為憲法第十九條、第一百七十一條第二項及行為時所得稅法第十五條所明定……。經查所得稅法第十五條之規定，既未經司法院解釋為牴觸憲法，則訴願人之主張違憲顯有誤解。

三、行政院再訴願決定書，再訴願人以所得稅法第十五條並非強制規定，不應剝奪其與配偶自行申報之權利。再訴願人與其配偶未依法合併申報，該局以再訴願人名義核定為納稅義務人，並無不當。

四、行政法院判決書，(1）參加人以具有直接之利害關係，聲請參加訴訟，經核尚無不合，應予准許。(2）卷查本件原告與其配偶即參加人程０，分別以納稅義務人資格申報七十六年度綜合所得稅，並將彼等已成年在學之子女，即參加人程０真、程０善，

分別列為扶養親屬，扣除寬減額提出申報，業經被告機關審查，將兩申報案內容合併處理，並註銷參加人程０之申報案，於法自屬有據。原告引用所得稅法第二條、第七條有關個人所得稅範圍等規定，主張綜合所得稅課徵對象，以個人為單位，並非強制規定夫妻必須合併申報云云。惟法條既明定夫妻之個人所得應合併申報課稅，則在未修正前，即難認為被告機關之合併核課為違法。(3）原告僅從其子女為在校學生，無謀生能力，引用憲法保障生命之規定，提起本訴尚非有理由。

（戊）聲請解釋憲法之目的：

婚姻制度，使性伴固定，盈育新生命，擔負保育教養責任，培植子代工作能力，為社會添新銳，進階中堅。就個體生命言，繼替有序，種族、社會、國家得以綿續。是乃「夫妻」「扶養」奉獻之功！功未獎，反在租稅上加重負擔。顯現私法兼顧並蓄，公法祇著目的，未盡綜合之功！惟有憲法，始能調適之！

公平正義，人人服膺。憲法所保障之權利，若遭侵害，於經訴訟終局確定判決，仍不能平反，惟祇有聲請大法官會議解釋之一途。

持平而論，命聲請人李０圓補繳三、六二七元，依聲請人薪資所得衡之，差可負擔。所不平者，聲請人配偶程０，已自行申報並自繳稅，完稅後將之核併為聲請人李０圓所得，強使聲請人有「虛假膨脹」所得，基該處假所得，而命補繳，該補繳額，在有所得方納稅概念上及公平正義上，又非聲請人李０圓所應負擔繳納者，且與暴斂無異！不得已聲請解釋。聲請人全體，有本聲請書丙項第三至十點權利遭剝奪，且牴觸憲法。聲請人程０，程０真，稍諳法律，本於習法之使命感，共同為聲請人李０圓申請複查、訴願、再訴願、行政訴訟，冀望平反。語云「人生境界真善美」，惟有秉持真，方能趨向善美，國家法律未能秉真，詐偽即隨之，社會焉有不亂？

微論財政部，對於本聲請書敘及缺漏，似或早已見及，惟因循苟且於「虛假膨脹」所得，綜合所得稅大豐收，既得稅益不願遽失耳！次或藉口，各自申報，免稅額與扶養寬減額難免重複扣減，稽徵、調查、勾核耗費至鉅云云。關於前者，似有抱殘守缺心態，了無開創精神，後者一語即揭，現今所得稅徵收，均係電腦作業，按鍵即得，舉手之勞耳，若謂一經解為觸憲，退稅額甚鉅，國庫支絀為虛，非妥適之論，原屬暴斂，焉能不退？否則無

異縱虐，敬請 洞察之。

（己）附陳事項：

一、若因本聲請書陳述未明確，或未完足，敬請 諭知到會陳明之機會。

二、本聲請書同式六份遞呈。

（庚）附呈文件：

一、本案有關之七十六年度所得稅法條文。

二、複查決定書影本。

三、訴願決定書影本。

四、再訴願決定書影本。

五、行政訴訟判決書影本。

謹 呈

司 法 院

聲請人：李 0 圓

程 0

程 0 真

程 0 善

中 華 民 國 七 十 九 年 九 月 十 九 日

附件 五：行政法院判決 七十九年度判字第一三四六號

原 告 李 0 圓

參 加 人 程 0

程 0 真

程 0 善

被告機關 財政部臺北市國稅局

右原告因七十六年度綜合所得稅事件，不服行政院中華民國七十九年五月四日臺七十九訴字第一〇〇二七號再訴願決定提起行政

訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告民國七十六年度綜合所得稅結算申報，關於所得總額、扶養親屬寬減額及一般扣除額等部分，不服被告機關原核定，申請復查結果，除准予追減一般扣除額新臺幣（下同）二十五元外，其餘未准變更，原告猶有未服，迭經訴願、再訴願決定，皆未獲變更，遂提起行政訴訟，而參加人亦為補助原告一造參加訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴與補充意旨略謂：一、原告結算申報書，列報次女程０善扶養寬減額，其雖係在年度中成年，但附有在學證明。其因有薪資所得一三、二六八元，故逕自結算申報。二、原告配偶程０，自行結算申報，列報長子程０真扶養寬減額，雖已成年，但附在學證明。其因有利息所得一九、四五〇元，故逕自結算申報。三、所得稅法第十五條，雖命合併申報，但既未命配偶中之男併於女，或女併於男；亦未命負扶養義務者併於受扶養權利人，或受扶養權利人併於負扶養義務者。四、如謂該條法文為「應」字，乃強制規定。試問強制何人行其義務不明，焉能謂為強制規定？又無處罰明文，何來強制之可言？五、依所得稅法第二條第一項及第七條第一項後段所定，綜合所得稅課徵之對象，為自然個人之單體。該兩條係序列在總則章，第十五條竟牴觸總則，將自然個人兩個或以上之所得，併於單體之所得，強使所得額累增。非僅祇此而已，各個體原各獨自享有標準扣除額之扣除，如數人合併申報，僅申報人享有標準扣除額之扣除，被合併人，則無從享受之。六、若謂第十五條所強制規定，必然破壞法律之公平正義。強將他人之所得，累計於申報人之所得，而命按高稅額納稅。該他人之所得，申報人無從享有之，當然剝奪申報人財產權。如斯被合併者，除已扣繳稅外，毋另繳稅，申報者除已扣繳稅外，另行增繳，已不公平！法律肇致配偶親屬間為金錢而衝突，實非社會之福！惡法甚明矣！七、父母對已成年在學子女之扶養，因其無謀生能力，非僅維護其生存，並培養其工作能力，乃憲法第十五條生存權所保障者。八、被告機關竟將程０、程０真、程０善已申報之所得，併為原告之所得，使應非原告所得，強加於原告所得，補繳稅款，不能謂非剝奪原告應退稅而未

獲，反增繳稅，牴觸憲法第十五條。、九綜合所得稅課徵之原則有二：樹果原則，人為樹，果為所得，是乃對人之所得課徵。合併申報，乃將他樹之果以法律強制為主動申報其樹之果，使所得額累增，依高稅率課稅。此種強制，實非民主憲政社會所容許者。收付實現原則，主動申報者，對於被併者實收之所得，並無實現，竟牴觸其原則，將非其實現之所得，列入其申報書，併入其所得總額，並不存在之所得，強制為所得總額，如斯不誠實之法律，何來正義之可言？

參加人聲請及補充意旨略稱：一、參加人，係七十六年度綜合所得稅納稅義務人，各自結算申報有案，不論所得稅法第十五條是否係強制規定，竟強將參加人各自申報所得，併為原告之所得，使參加人依法結算申報地位被排斥！不能謂非處參加人於法律上不平等之地位，自有利害關係，且參加人私法上之所得，公法強由他人申報，使所得財產權陷於不明確。依憲法第七、十五條聲請參加訴訟。二、被告機關遽將參加人各自申報，併於原告申報而核課，不能謂為非同一事實，其命原告補繳，若竟確定，參加人有被依法償付之法律上利害關係。三、謹依行政訴訟法第三十三條，準用民事訴訟法第五十八條規定，聲請參加訴訟如上。四、參加人程０真，全年所得僅一九、四五〇元，不足養活自己，且係在學，乃民法第一千一百十七條第一項不能維持生活而無謀生能力受扶養之條件，並有憲法第十五條生存權之保障，竟違憲剔除扶養寬減額。五、參加人程０善，全年所得一三、二六八元，不足養活自已，且係在學，乃不能維持生活而無謀生能力受扶養之條件，不得違憲剔除扶養寬減額。

被告機關答辯意旨則謂：一、按「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」為行為時所得稅法第十五條所明定。又「夫妻同為納稅義務人時，其綜合所得稅可合併由夫或妻向其戶籍所在地稽徵機關辦理申報」、「納稅義務人之子女於年度中滿二十歲，於辦理該年度綜合所得稅結算申報時，可自行選擇單獨申報或與納稅義務人合併申報」復經財政部六十九年二月十二日臺財稅第三一三一〇號函及六十九年三月二十七日臺財稅第三二四七六號函所明釋，本件原告七十六年度綜合所得稅係與其配偶程０各別辦理結算申報，並分別由原告申報扶養其女程０善；程０申報扶養其子程０真，被告機關以原告未

將其配偶之所得合併申報，而程０善及程０真已自行申報所得，乃將原告與其配偶之所得併案核課，以原告名義核定為納稅義務人，且原告之子程０真已滿二十歲，其女程０善於七十六年度滿二十歲，均各自選擇單獨申報，並經被告機關核定有案，自不得由原告列報扶養親屬寬減額，是本局原核定未准認列其子女二人之扶養親屬寬減額，及依法否准認列其列舉扣除額中稅捐二九四元，並無違誤。另原告訴稱被告機關將其子女程０善、程０真已申報之所得併為其所得核課乙節，卷查被告機關原核僅依規定將其本人與配偶之所得合併課徵，並未將其子女所得併入核課，原告所稱，顯係誤會，併予敘明。二、綜上論述：原處分及所為復查、訴願、再訴願決定並無違誤，請准駁回原告之訴。

理 由

一、參加人以具有直接之利害關係，聲請參加訴訟，經核尚無不合，應予准許，合先敘明。

二、按納稅義務人之配偶，及合於行為時所得稅法第十七條規定，得申報減除扶養親屬寬減額之受扶養親屬，有法定各類所得者，應由納稅義務人合併申報課稅，為同法第十五條所規定，又夫妻同為納稅義務人時，其綜合所得稅可合併由夫或妻向其戶籍所在地稽徵機關辦理申報，復經主管之財政部依職權於六十九年二月十二日，以臺財稅字第三一三一〇號函釋在案，卷查本件原告與其配偶即參加人程０，分別以納稅義務人資格申報七十六年度綜合所得稅，並將彼等已成年在學之子女，即參加人程０真、程０善，分別列為扶養親屬，扣除寬減額提出申報，業經被告機關審查，將兩申報案內容合併處理，並註銷參加人程０之申報案，衡之首揭說明，於法自屬有據，原告引用同法第二條、第七條有關個人所得課稅範圍等規定，主張綜合所得稅課徵對象，以個人為單位，並非強制規定夫妻必須合併申報云云，惟前揭法條既明定夫妻之個人所得應合併申報課稅，則在未修正前，即難認為被告機關之合併核課為違法，至於原告列舉課稅二項原則，認合併辦理剝奪其享受標準扣除額之權利等節，衡諸原告夫婦與子女同居一址之事實，縱因合併之結果所得增加，稅負加重，亦係彼此得否求償問題，況綜合所得稅之結算，單身與有配偶之免稅額與標準扣除額原有不同，原告若因合併核課有失公平，亦係原處分適當與否問題，既不能因此指為違法，自非本院審究之範

圍。

三、次查原告夫婦之子女，均年滿二十為成年人，雖因在學，依法仍得列報為受扶養之親屬，然彼等既各有所得，並又各自選擇單獨申報，並經核定有案（見原處分卷附申報書），參酌財政部六十九年三月二十七日臺財稅字第三二四七六號函釋意旨，原告夫婦皆不得將業已單獨申報獲得免稅優待之子女，重覆列報為受扶養之親屬，獲取寬減額扣除之雙重優惠。況又不將彼等所得部分一併列報，有違租稅公平原則，應作立法之本旨，被告機關於合併原告夫婦申報案核課同時，並否准認列其子女二人之扶養親屬寬減額，自無不合，原告僅從其子女為在校學生，無謀生能力，引用憲法保障生命權之規定，提起本訴尚非有理由。

四、關於參加人程０真、程０善等利息及薪資所得部分，因該二參加人各自選擇單獨申報在案，被告機關既已陳明該等所得並未併入原告夫婦所得內核課，則原告主張亦併予合併課稅一節，應有誤會。

五、本件被告機關之初核，除復查決定予以追認部分外，其未准變更部分，一再訴願決定予以遞次維持，經核尚無違誤，原告所訴既乏理由，合予駁回。

六、據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段判決如主文。

中 華 民 國 七 十 九 年 八 月 十 七 日

（本聲請書其餘附件略：聲請人等為行政法院八十年度判字第二三七三號、八十一年度判字第五三〇號判決，另於八十一年二月十四日、四月一日所提之聲請書二件，因內容同一，併予從略）