

「父母子女所得強制合併申報違憲」判決

BVerfGE 18, 97

德國聯邦憲法法院第一庭1964年6月30日判決
- 1BvL 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25/62-

柯格鐘 譯

要目

判決要旨

判決主文

理由

- A. 訴訟標的之法條規定
- B. 聲請人意見
 - I. 原審受理之訴訟事件與聯邦財政法院的看法
 - II. 聯邦政府的意見
- C. 程序審查
- D. 實體審查

關鍵詞

合併申報(Zusammenveranlagung)

夫妻所得額折半對分(Ehegatten-Splitting)

分離稅率(Splittingtarif)

同爨合食(Wirtschaften in einen Topf)

生活及經濟共同體

(Lebensgemeinschaft und

Wirtschaftsgemeinschaft)

裁判要旨

父母與子女，依據1951年、1953年、1955年與1958年所得稅法第27條所得應合併申報之規定，與基本法第6條第1項的規定抵觸。

判決主文

1. 1BvL 16/62, 1BvL 17/62, 1BvL 18/62, 1BvL 19/62, 1BvL 20/62, 1BvL 21/62, 1BvL 22/62, 1BvL 23/62, 1BvL 24/62, 1BvL 25/62各事件均受本件共同判決效力之拘束。

2. 1952年1月17日公布之所得稅法（BGBl. I，第33頁，1951年所得稅法）、1953年9月15日公布之所得稅

法 (BGBl. I, 第 1355 頁, 1953 年所得稅法)、1954 年 12 月 21 日公布之所得稅法 (BGBl. I, 第 441 頁, 1955 年所得稅法)、1958 年 9 月 23 日公布之所得稅法 (BGBl. I, 第 673 頁, 1958 年所得稅法), 以上各版本之所得稅法第 27 條規定, 無效。

理 由

A. 訴訟標的之法條規定

納稅義務人與其子女, 依據所得稅法第 27 條規定應合併申報之規定, 為本訴訟審理標的者, 乃如下條文的內容:

1951 年、1953 年所得稅法第 27 條 家戶課稅: 子女

第 1 項 家長與依據第 32 條第 4 項第 2 款規定而有優惠規定適用的子女, 若均屬無限制納稅義務人者 (譯註: 相當於我國所得稅法之境內居住者), 應合併申報所得稅。

第 2 項 在合併申報所得稅時, 家長與子女之所得額應合併計算。

第 3 項 子女因非獨立性工作所獲之所得 (第 2 條第 3 項第 4 款) (譯註: 相當於我國之薪資所得概念), 為子女因現在或將來之工作關係, 取自非由家長經營之事業所獲得的所得, 應自合併申報中分開計算。

1955 年所得稅法第 27 條 家戶課稅: 子女

第 1 項 家長與依據第 32 條第 4 項第 2 款規定而有優惠規定適用的子女, 若均屬無限制納稅義務人者, 應合併申報所得稅。

第 2 項 在合併申報所得稅時, 家長與子女之所得額應合併計算。

第 3 項 子女因非獨立性工作所獲之所得 (第 2 條第 3 項第 4 款), 為子女因過去、現在或將來之工作關係, 取自非由家長經營之事業所獲得的所得, 應自合併申報中分開計算。

1958 年所得稅法第 27 條 與子女之合併申報

第 1 項 納稅義務人與依據第 32 條第 2 項第 1 款規定而有免稅額規定適用的子女, 若均屬無限制納稅義務人者, 應合併申報所得稅。

第 2 項 在合併申報所得稅時, 納稅義務人與子女之所得額應合併計算。

第 3 項 子女因非獨立性工作所獲之所得 (第 2 條第 3 項第 4 款), 應自合併申報中分開計算。

第 4 項 若父母依據第 26 條、第 26a 條之規定分開申報, 而各自對於依據第 32 條第 2 項第 1 款及第 4 款後段有免稅額規定適用的同一名子女, 享有一半免稅額規

定適用之權利與照顧該子女之義務者，該名子女應與任一方之父母合併申報。在合併申報時，子女所獲所得分成一半，與合併申報之父或母的所得額，合併計算之。

只要在申報期間內，納稅義務人（家長）之子女，為4個月內即可滿18歲之年齡以下者（譯註：實歲未滿17歲8個月的子女），基於上述任一版本的規定，納稅義務人（家長）均有子女優惠或子女免稅額規定之適用。同樣適用此處「子女」規定者，除婚生子女外，尚包括婚姻中之繼子女、聲稱其為婚生之子女、養子女、非婚生子女（僅適用於生母）（譯註：生母之私生子女）與寄養子女（所得稅法第32條）。至於子女是否與納稅義務人（家長）同住，及是否對父母享有扶養請求權者（民法1602條第2項），並不重要。

B. 聲請人意見

I. 原審受理之訴訟事件與聯邦財政法院的看法

聯邦財政法院在以下之10件訴訟事件中，依據基本法第100條第1項之規定而停止訴訟程序，請求聯邦憲法法院，就1951年、1953年、1955年與1958年之所得稅法第27條規定是否合於基本法規範的疑慮，作出裁判。

以下各訴訟之原告，均係適用於其稅捐申報時，依當時所應適用版本

之所得稅法第27條規定，強制與子女之所得合併計算。他們認為稅捐核課處分，應予撤銷，係主張強制父母子女所得合併申報之規定，牴觸基本法第6條第1項及第3條第1項之規定。以下即為各訴訟事件的基礎事實：

事件1. 第VI 204/61 U裁定：有爭議者為1951年與1952年之所得稅核課處分。該婚姻中之先生，係以公使館參贊身分領有退休金，並以公司監事會成員的身分獲有所得，以及來自農莊土地出租之所得；該婚姻中之太太則獲得，由其已過世的第一任丈夫擁有股權之商業公司所給予的退休金；而該太太在第一任婚姻中，分別於1937年與1938年所生之兩位子女，則擁有其父所留下之遺產（包括該商業公司之股權、租賃所得及資本資產）而取得的所得，其生父係以遺囑之方式排除母親對於兩位子女財產的使用收益權(1 BvL 17/62)。

事件2. 第VI 27/62裁定：有爭議者為1951年至1953年之所得稅核課處分。婚姻之夫妻雙方均取得營業所得與租賃所得。該先生在第一任之婚姻中於1944年出生的兒子，則繼承生母所有的某商業公司股權而因此獲有所得，其生母係以遺囑之方式排除父親對於兒子財產的使用收益權(1 BvL 18/62)。

事件3. 第VI 94/57裁定：有爭議者為1954年之所得稅核課處分。該婚

姻中之先生獲有營業所得，而兩位由太太在第一任婚姻中，分別於1936年與1942年出生的兒子，則是共同與其母親繼承在戰爭中死亡之父親而成為企業之有限責任股東而獲有所得(1 BvL 19/62)。

事件4.第VI 258/61裁定：有爭議者為1954年之所得稅核課處分。該婚姻中之先生，以測量會成員而獲有退休金，先生的姪女乃父母雙亡之孤兒，於1940年出生，並由太太接納為寄養子女，則是獲有租賃所得(1 BvL 20/62)。

事件5.第VI 273/61裁定：有爭議者為1955年之所得稅核課處分。該父親獲有營業所得，其於1937年出生之女兒，則以拍照模特兒與電影演員的身分，獲有獨立性工作之所得(1 BvL 21/62)。

事件6.第VI 182/61裁定：有爭議者為1955年之所得稅核課處分。父母親雙方以商業公司之股東身分而獲有所得。於1938年出生的兒子，則擔任這家公司的職員而獲有所得(1 BvL 23/62)。

事件7.第VI 70/62U裁定：有爭議者為1955年之所得稅核課處分。該婚姻中之先生獲有執行業務所得及營業所得，與其結婚之太太在第一任婚姻中，於1955年出生而未滿18歲的三位子女，係以繼子女之身分，獲有營業所得(1 BvL 24/62)。

事件8.第VI 314/60裁定：有爭議者為1955年之所得稅核課處分。父親因擔任稅捐顧問而獲有所得，其於1937年出生之女兒，則在父親的事務所中擔任職員(1 BvL 25/62)。

事件9.第VI 255/61裁定：有爭議者為1956年之所得稅核課處分。母親獲有營業所得，其於1939年出生的女兒，則以學徒身分在母親經營之事業中工作(1 BvL 22/62)。

事件10.第VI 117/61U裁定：有爭議者為1958年之所得稅核課處分。該婚姻中之先生獲有營業所得，而太太在第一任婚姻中，於1943年出生之兒子，則獲有繼承自亡父之遺產所產生的所得(1 BvL 16/62)。

在上述所有訴訟事件中，子女均須與父母作所得稅之合併申報，比自己分開申報的情況，將增加更多的稅捐負擔，而在某些申報中，所增加之稅捐負擔額亦甚顯著。

在事件1中，原告因此增加之稅捐負擔，若換算其幣值至1956年為止，大約為120,000馬克。原告亦同時指出，儘管夫妻兩人對於兩位子女之財產均無管理或使用權限，且該子女亦未與母親及繼父同住而為生活之共同體，他們仍須與該太太在第一任婚姻中所生的此兩位子女之所得合併申報。在此處，這4人除合併申報稅捐以外，無論是經濟上或其他的方面，均無任何關係可言。

在事件2中，原告因系爭3年度之所得稅合併申報，將分別增加13,750、22,860，及3,861馬克之稅捐負擔。這些年度之所得稅額，基本上，都比這對夫妻申報自己之所得稅額要來得高。據原告所稱，其兒子財產的管理人，拒絕共同分擔所得稅額，並拒絕提供任何有關其兒子之財產與所得的相關資訊。

在事件4中，涉及一位因戰爭而父母雙亡成為孤兒的寄養兒。由於其與寄養父母之所得合併申報，故應繳的所得稅額為478馬克，幾佔該寄養兒自己本身所獲所得之40%，倘若其與寄養父母之所得分開申報者，則僅僅需要支付20馬克之所得稅。

在事件6中，因與父母之所得合併申報，稅額幾佔該合併申報之兒子個人所獲所得之22%，而在事件9中，則佔該合併申報之女兒所獲所得的1/3。

在事件7中，繼父係與太太在第一任婚姻中所生之繼子女所獲的所得合併申報。夫妻雙方之所得共計67,000馬克，而這三位繼子女之所得合計123,000馬克，經由合併申報後，大大地加重其稅捐負擔。

聯邦財政法院在上開訴訟中，作成移送審查之裁定，是以系爭訴訟判決的結果，將繫諸於（依據各該申報期間所適用的版本）所得稅法第27條規定之有效性。各該條之規定，縱使

是1951年的所得稅法，亦屬基本法公布後才施行之法律規範（譯註：德國基本法公布於1949年5月23日）。有別於聯邦財政法院先前所採取之見解，法院現在認為，系爭規範與基本法第3條第1項、第6條第1項之規定牴觸：強制合併申報之規定，若子女有數名者，無論是父母與子女，或者是該數子女彼此間，由於所得稅之累進稅率適用的緣故，均將導致增加稅捐的負擔，且在不少申報事件中所增加之稅負亦相當的顯著。倘若強制夫妻所得稅之合併申報，係牴觸基本法第6條第1項之規定者（譯註：夫妻所得稅合併申報制度已在1957年1月17日作成之憲法法院判決BVerfGE 6, 55中宣告該等規定為違憲），則基於同樣之理由，應可得到同樣的結論。此處之經驗顯示，由於強制合併申報因此增加的稅捐負擔，可能導致家庭成員彼此間為分擔多增加的稅負而爭執，從而對於構築家庭的一體性而言，形成對婚姻維持的危害。此外，對於子女所獲之薪資所得給予特別待遇者，亦與平等課稅原則有違，從而，依據聯邦財政法院之見解，作成一個合憲性之解釋者係屬不可能。

II. 聯邦政府的意見

聯邦政府認為，合併申報之規定係屬合憲。聯邦政府認為，系爭規範須在一個涵蓋整體，屬於對家庭為友善之稅捐法律規範中進行觀察，蓋現

行的稅捐規範讓納稅義務人可以子女之免稅額，或者對於家庭而言屬於特別支出，或屬於非常態性之負擔等方式加以減除，而這些扣除額，縱使是夫妻配偶間分開申報時，亦有適用。父母與子女所得之合併申報，僅會在不到1%的事件中有其適用。換言之，只有當他們的家庭整體所得很高時，才會發生增加稅捐負擔的問題。而縱使對於這些高所得的家庭而言，他們仍可透過減除免稅額，及特別費用支出扣除額等多重方式，來平衡上述規定產生之稅捐上不利利益。又立法者是基於社會國原則之考量，而將薪資所得自合併申報額中分離出來。強制父母子女之所得合併申報者，係因作為稅法規範基礎之經濟觀察法的緣故。最後，在稅法規範制定中，某程度的類型化與一般化是被允許的，尤其是當納稅義務人透過濫用民法之形成自由而藉此分散所得時，必須有加以平衡的機制存在。

聯邦政府雖參與本件訴訟程序，但放棄進行本件之言詞辯論。

C. 程序審查

此一憲法訴訟是合法的。

在前述訴訟中，對於法院之判決而言，均繫諸於每一應受適用版本的所得稅法第27條規定之有效性。縱使是1951年的所得稅法規定，亦非屬基本法公布前即已施行之法律規範，蓋因該法條規定，無論是其文義或內容

，均與基本法公布前之所得稅法的版本內容相同，從而，正如同所得稅法第26條舊版之規定（譯註：即為夫妻所得強制合併申報之規定）一般（參閱BVerfGE 6, 55, 64 ff.），吾人應認為，聯邦立法者在1951年6月27日修訂並簡化先前之所得稅法與法人稅法（BGBl. I, 第411頁）規定時，有意將此處之規定，重新訂入基本法施行後的現行規範中。在該處，從立法資料中雖可見，當時僅對所得稅法第26條之夫妻合併申報規定作詳盡的討論（參閱BVerfGE 6, 55, 65 f.），惟這點並不影響，上述系爭規範屬基本法施行後之法律規範的判斷。蓋吾人若將兩個法條合併在一處，觀察在立法背後所共通的，以家庭間緊密之親屬關係為前提的課稅原則，以及兩法條之間共通的發展歷史來看，即可得知，聯邦立法者有意將此兩個合併申報所得稅之規定（所得稅法第26條、第27條），自本來是相當廣泛適用的家戶所得課稅制度中分離（見前述之第67頁），故而，無論是夫妻配偶間之強制合併申報，或是納稅義務人與其子女間之強制合併申報，均屬一個具有整體性，彼此間具相互關聯性的稅捐法律規範。

D. 實體審查

1951年、1953年、1955年、1958年所得稅法之第27條規定，與基本法牴觸。

1.1957年1月17日之聯邦憲法法院判決（BVerfGE 6, 55），認定1951年所得稅法第26條，強制無限制納稅義務人之配偶，若兩人間並未持續性的分居，即應與納稅義務人合併申報所得稅之規定，係屬無效。在該處，合併申報之規定，並不是因為其作為稅捐稽徵之程序性規定，因而被認為違憲，而是因為其增加了稅捐負擔的效果而被認定違憲。此種增加稅負的效果，基本上是因為，本來應該適用於一個納稅義務人之累進稅率，卻在多個納稅義務人共同申報的情況下，合併計算其所得額，一體適用於同一個累進稅率，必然就會產生的效應。此種僅僅對於婚姻共同體才會適用，並因此產生稅捐上不利益之例外規定，自可被認為違反了基本法第6條第1項的規定。

2.若將上述之原則，適用於此處納稅義務人與其子女應合併申報的事件中進行判斷，吾人亦可毫無困難地得出，系爭規範應屬違憲的結論，蓋因此處仍係將所得額併計，藉此得出家庭共同體所獲之所得，並一體適用於一般個人所適用的稅率中，原則上也會導出增加稅捐負擔之效果。此等因為合併申報而導致稅負增加的效應，若納稅義務人有數位子女同在時，不僅僅會增加父母親之稅捐負擔，也會增加該共同申報之數子女彼此間的稅捐負擔。只要是在一個家庭中，自

己去賺取所得之成員數增加越多者，那麼依據性質的使然，累進稅率之效應就會越發覺得明顯。從以上所爭執之數訴訟事件中已經顯示，部分申報中所增加的稅捐負擔極高。納稅義務人對於上開結果則毫無避免之道，即因該處並未設有分開申報規定的緣故。

若夫妻之間合併申報所得稅的規定，係因抵觸基本法第6條第1項之歧視禁止規定（譯註：婚姻及家庭應受國家秩序的特別保護），因而具有違憲性者，則此處，基於同樣在憲法規範中所包含之禁止損害家庭的同一標準，吾人可得到相同之違憲性的結論。蓋因「家庭」，無論如何，是由父母與子女一起組成之共同體，而此處之子女，一般均承認，可包含繼子女、養子女、寄養子女，以及（適用與生母之間）非婚生子女在內。倘若屬於此處之具有緊密關係的共同體，其合併申報在稅法上之處遇，竟比共同體之成員，以個別納稅義務人的身分進行申報，對於整體家庭之總稅捐負擔而言，因此還更加重者，此種對於家庭不利益的情形，自是抵觸基本法第6條第1項之規定。

3.從而，此處只剩下一個問題，亦即，強制父母與子女之所得合併申報者，是否存在著足以正當化該等規定，而仍可認定其屬合憲的特別情況。在此，並無此種特別情況存在。

a)實務上究竟有多少申報事件，實際適用系爭之規範，與規範本身合憲性與否之判斷，並無關聯（譯註：這是用來駁斥聯邦政府認為系爭申報僅佔全部稅捐事件不到1%比例的說法）。適用所得稅法第27條規定之申報事件，比適用舊版所得稅法第26條規定的申報事件要少得多，這是很明顯的事情。蓋因未滿18歲之子女，卻擁有非屬薪資所得之其他類型所得者，從整體來看，本來就不是相當多數。惟聯邦財政法院畢竟還是指出，父母子女合併申報所得稅之事件，絕非罕見，而且在過去10年間，此類申報數也確實顯著增加了。尤其是在1957年6月18日之平權法案通過後，利用子女名下財產所產生的孳益，原則上不再歸屬於父母親，而是認定為屬於子女個人的所得後，更是如此。然而，以上之說明，仍非關鍵。最重要的是，一個將合併申報與累進稅率綁在一起的法律規範，原則上且必然地就會導致稅捐負擔增加的效果。該條規範，在結構上必然就會導致稅捐上不利益的結果產生，從而，典型適用的申報，也就經常發生稅負增加的效果，僅在少數特別的例外不會發生此種情形而已。

聯邦政府就有關之稅捐申報僅屬少數事件的說法，也無法成立。聯邦政府之說法，只是想要顯示，這些少數會增加稅負的申報事件，不過是一

個法律規範在制定時，立法者所「未料想到的副結果」而已，而此等副結果，在判斷系爭規範是否具合憲性時，可將之忽略。由於系爭規範最根本的內容，就是立法者所想要之稅負增加，蓋因立法者根本上就是認為，這些家庭共同體具備更強的稅捐負擔能力（譯註：憲法法院是要駁斥，這些稅捐規定的出現，正是立法者要這些家庭共同體負擔更多稅捐的意思，並不是不小心才產生的結果）。

僅高所得之家庭共同體，才會因系爭之規範而增加稅捐負擔的看法，並不是正確的。在以上所爭執之數稅捐申報事件中，正好屬於相反的情形。只是對於高所得之家庭而言，這個因累進稅率而陡增的稅捐負擔，感覺特別明顯而已。無論如何，絕不能基於某些一般性的想法，認為稅負僅對於富裕的家庭增加，對這些家庭拒絕基本法第6條第1項規定之適用（譯註：亦即稅法不應基於仇富心態而刻意地增加高所得家庭的稅捐負擔）。

b)吾人不能否認，此等稅捐上不利益之結果，完全是基於納稅義務人既存的家庭關係才發生之事實。如同婚姻一樣，家庭共同體關係，只要是真的合乎所規範之共同生活本質的話，自然也是吾人判斷是否發生經濟上之法律效果的依據（BVerfGE 6, 55, 77）。然而，在第27條之規定中，所連繫之因素均為父母與子女間的家庭

關係，並非以家庭作為經濟共同體的關係作為連繫因素，蓋先前要求子女必須與父母為同一家戶中共同生活的關係，早就被揚棄了。子女僅須未滿18歲而獲有所得，就須與父母之所得合併申報，縱使他們並未與父母形成一個經濟上或私人彼此間的共同體關係而共同生活著，縱使父母對於子女之財產絲毫無管理權限，而子女對於父母亦無扶養請求權者，亦然。相反的，如果子女超過18歲，縱使他們依然住在父母的家中，以其所獲之所得而貢獻於家務中所需支出的費用者，仍然無庸與父母之所得合併申報。從而，此一強制合併申報之規範，完全不是著眼於共同申報者在經濟上共同生活的事實。關於所增加的稅捐負擔，完全是基於彼此間家戶共同生活的正當性理由，所謂「同爨合食」(Wirtschaften in einen Topf)並因此而能節省費用，也因而提高了稅捐負擔能力，此等辯解之說法，比較於夫妻配偶間共同合併申報的規定，係因同居共財效應（譯註：原文為生活及經濟共同體 *Lebensgemeinschaft und Wirtschaftsgemeinschaft*）之說法，更加地欠缺合理的正當性，蓋夫妻配偶彼此間，作為生活與經濟上之共同體，至少是法律規範上要求，兩人應共同合併申報所得稅的前提（譯註：請參前述舊版第26條夫妻合併申報所得稅之規定，係以夫妻間非持續性地分

居作為合併申報的前提）。順帶一提，其他在前述之聯邦憲法法院判決（BVerfGE 6, 55, 77 ff.）中，對於該等辯解所提出的反駁，在此亦有適用。特別是，縱使吾人欲認定，家庭共同體應具備較強之稅捐負擔能力，由於累進稅率之緣故，在多數之稅捐申報事件中，家庭整體因此所增加的稅捐負擔，亦非對於家庭所增加的稅捐負擔能力，以適當關係之方式進行衡量所產生的結果（譯註：換言之，家庭因累進稅率之適用而增加的稅捐負擔，遠高過於其因此被認定增加的稅捐負擔能力）。

c)聯邦政府雖承認合併申報會帶來稅負增加之效果，卻認為納稅義務人之該等不利益，已透過對於家庭友善之整體所得稅法的規定，提供與子女之所得一起合併申報的父母親以稅捐上減除的利益，進而加以平衡。在該處，被提及的規範有子女免稅額（第32條）、特別支出之最高限額的提高（第10條第3項第3款），及承認為家用而支付之非常態性負擔等（第33條、第33a條）。然而，後述兩個優惠性規定，並非適用於每個擁有子女的家庭，而是，僅僅只有在該等規定之特別條件存在時，才有適用的餘地。在評價所得稅法第27條之規定是否具備合憲性時，並不需要考慮個別家庭之特殊情況。只要一個法律規定之結構與實際效應，對於一定條件範圍下

之家庭，均發生稅捐上不利益結果者，那麼系爭規範的違憲性，就無法以該法律規範中，另設有其他對於別的条件範圍下之家庭係屬有利的規定，而來加以推翻。同樣不具任何意義者，係強調本法在整體上，具有對於納稅義務人之家庭為友善規範的立法趨勢。

吾人當然不能說，子女免稅額對於減低家庭之稅捐負擔而言，毫無重要影響。然而，這種利益依然無法平衡因為強制合併申報所帶來之不利。在合併申報下，縱使扣除了子女免稅額後，家庭的稅捐負擔，仍然比個別家庭成員分開申報時，所應有的稅負為重。此點，無論是在1951年、1953年或1955年之所得稅法第27條的規定中，均屬明顯可見。此等之家庭免稅額，因為僅僅讓家庭的成員，各自維繫其生存最低需求之部分免稅，故而，尤其是對於擁有高所得的家庭而言，因為合併申報而適用累進稅率之作用，無法被更進一步地予以衡平（亦請參閱BVerfGE 6, 55, 70）。上述同樣之說明，也同樣適用於一連串依1958年所得稅法第27條規定而處理的稅捐申報事件，儘管在該處，子女之所得額，由於加入夫妻所得額折半對分（Ehegatten-Splitting）計算的利益（譯註：因所得稅法第26條此時已修改，夫妻可選擇分開或合併申報，縱其合併申報，亦係將夫妻各自所得額，折

半對分給對方的方式計算，乘上稅率後，該數額再乘以二，即成為夫妻兩人共同應負擔的家庭所得稅額，稅法實務上稱此為分離稅率Splittingtarif），實際上使得累進稅率的影響，大幅度的削弱。由於納稅義務人與其子女之所得稅額，係折半對分並乘上稅率後的數額，故而，對於家庭之整體稅負而言，若子女之所得額越高者，因折半對分計算所獲得之利益就越高。蓋因在分開申報制下，當其父母親係適用分離稅率而計算稅額時，若子女之所得額越高，適用一般所適用之累進稅率的結果，對於家庭總稅捐負擔而言，將會是較重的稅捐負擔。反之，若其合併申報時，由於適用分離稅率的緣故，將使得家庭總所得所應負擔之稅額降低（譯註：合併申報所得稅之數納稅義務人，其家庭的總稅捐負擔，因所得稅適用累進稅率之故，若所得額是一高一低，尤其是高低間數額差距越大者，將比兩者之所得額彼此間大約相仿的情形，稅捐負擔為更重）。上述情形可能在極端的情況下，亦即子女有高額所得，父母卻無所得之情形，使合併申報之稅捐負擔，比分開申報時為低。然而，此種極少數之例外應可不加以考慮。在多數情形下，縱使有分離稅率之適用，合併申報均顯示其較分開申報更重的稅負。這同樣的道理，是當數名子女均有所得時，允許納稅義務人作分開申

報之利益，即會逐漸增加。

以其他非典型之個案，例如合併申報之納稅義務人，依照所得稅法第2條第2項規定，可以進行損失之填補者，可為納稅義務人帶來利益的說法，與合併申報程序之合憲性與否的判斷，並無關聯。

d)縱使不考慮增加家庭之總稅捐負擔一事，亦如同聯邦財政法院在此處所正確指出的問題，亦即強制父母與子女之所得合併申報者，對於家庭之共同生活而言，也是一種有害的干預。蓋由於合併申報必須計算整體家庭之總稅捐負擔的緣故，若彼此間無特別約定時，在家庭成員之內部關係中，勢必依據合併申報書中各自之所得額而比例分配其稅額。在該處，特別是在夫妻適用分離稅率制度引進以後，在家庭成員彼此間，必須就各自在結果上應分擔多少之所得稅額，而彼此對立著。尤其是，因獲有所得而與父母所得合併申報所得稅的子女，若為子女管理其財產者，乃是另有其人之監護人或是另有照顧者時，由於子女之監護人或照顧者，本即有為了受監護人或受照顧者之最佳利益考量的義務，從而，非常容易發生，監護人或照顧者為了子女之利益，拒絕因為合併申報而比分開申報因此必須多繳的稅捐。在上述VI 27/62之申報事件中顯示，此種爭議對於一個家庭的經濟基礎，會有不良的影響。此舉也

極可能因此破壞不少的父母親，預備接受失去雙親之寄養子女的心理準備。在所得稅法第27條之規範下，家庭共同體的稅捐債務，也同時製造了家庭成員彼此之間內部的義務關係。由於結構之因素，這樣的規定，必定在不少見的情形下，與基本法對於家庭提供保護，避免對其產生不利的要求相互矛盾，從而與基本法第6條第1項之規定不合。

4.以技術性之合目的性的考量觀點，並不足以作為強制合併申報規定的正當化理由（BVerfGE 6, 55, 83）。同樣不足以阻卻吾人確認系爭之規範具備違憲性的理由，是主張父母親可能會運用私法之手段，將財產移轉至子女的身上，以進行稅捐規避行為之危險性。順帶一提，這或許是被過度高估的危險。為對抗濫用私法自治之稅捐規避行為，在稅法中早就存在充足的處理機制了（BVerfGE 9, 237, 244 f.; 13, 290, 315 ff.）。

5.聯邦財政法院在此完全正確地指出，透過對於所得稅法第27條之規定作合憲性解釋的方式，以得到與基本法規定相符合之結論者，已經是完全不可能的事了。

每一種合憲性解釋均有其界限，亦即，當法律文義與立法者明顯可見的意志相互抵觸時，即為其解釋的界限所在（BVerfGE 8, 28, 34; 8, 38, 41）。從而，吾人不可能就所得稅法第27

條之規定，作如下之解釋：如合併申報會產生增加稅捐負擔之結果者，稅捐機關在確定其稅額時，可不予適用。該因此點（譯註：家庭所得之增加，即應提高家庭的總稅捐負擔額），正是在所得稅法第27條規定中最基本，且為立法者所想要之具有實際意義的部分。同樣的，合併申報制度並不僅限於在同一個家戶中共同生活之家庭親屬間，蓋因在本法規範中，係有意識地放棄合併申報之子女，必須限於同在同一個家戶內共同生活的要求。尤其是，聯邦政府也同樣提到此觀點，第27條之規定係與所得稅法中的其他規定具內在的關聯性，從而，其他之稅捐法律規範，不可能不影響合併申報規範之實質效果。僅對於第27條之規定作切割式的解釋，根本不可能得到活化性的整體解決方案，而這只能透過立法者，才能完成此一目標。在系爭規範之憲法疑慮獲得解答以後，若有必要的話，立法者必須調整規

範中之其他規定，以適應現已獲得確認的規範環境。在該處，立法者能夠且必須對於被聯邦憲法法院所拒絕的觀點，同時作法制及稅捐政策上的考量。

6.基於以上說明，吾人可以得到結論，依據所得稅法第27條之規定，要求父母子女所得應合併申報者，部分基於與先前宣告夫妻應合併申報所得稅係屬違憲之相同考量，部分基於一些此處所提出之其他理由，認定其與基本法第6條第1項之規定牴觸，因此屬無效之規定。

從而，在此處無庸對於系爭規範中仍存在的其他個別問題，例如，對於第27條第3項規定（譯註：指子女之薪資所得與其他的所得類型分離，而不適用前述合併申報規定的部分），再去指摘其可能有違反基本法第3條第1項稅捐正義之憲法疑慮的問題。