

關於「夫妻共同課稅是否違憲」之判決

—聯邦憲法法院判決第六輯第五十五頁以下

譯者：陳麗娟

1. 如果法院之提案，依照基本法第一〇〇條第一項及聯邦憲法法院法第八十條第一項規定，以當時有效的程序規定，即在一九五六年七月廿一日公布施行之聯邦憲法法院法修訂法生效前，向聯邦憲法法院送達，則聯邦憲法法院法第八十條第四項之規定並不適用。
2. 依照基本法第一〇〇條第一項向聯邦憲法法院提案之職權與義務關係到所有的裁判機關；這些裁判機關被稱為法院，並且是客觀獨立的在形式上有效的法律內委託予法院的任務。
3. 如果一個受基本法拘束之立法者，在其意志範圍內也採納那未被修正而繼續保留的規定，則在基本法公布後，一個被修正過的法律，其未被修正而繼續保留的規範，在聯邦憲法法院於一九五三年二月二十四日所作成的判決意義上，並不能被視為憲法制定前的法律。
4. 立法者的裁量，亦受到原則規範的限制；在這些原則規範中，明確的表達憲法立法者對於法制與社會秩序確定範圍的價值判斷。如果確定一個法律規定與這樣一個特別的原則規範相抵觸時，則在一般平等原則的觀點下（基本法第三條第一項），對於同樣的規定，則不再存在憲法上的審查。
5. 基本法第六條第一項不僅是一個為保障婚姻與家庭，特別的私法領域中典型的基本權利（klassisches Grundrecht），如同一個制度之保障；除此以外，而且同時也是一個原則的規範，亦即一個對於婚姻與家庭有關的私法和公法的全部領域具有

拘束力的價值判斷。

基本法第六條第一項規定禁止藉由國家妨碍的侵犯，對於婚姻與家庭造成利益上的損害；至少基本法第六條第一項在這範圍內，實際上是拘束立法者的憲法規定。夫妻經由合併確定所得稅稅額所造成的不利地位，即扮演著一個這樣妨碍侵犯的角色——參閱於一九五二年一月十七日公布施行之所得稅法第二十六條。

6. 婦女必須也像每一個男性國民一樣，有可能以均等的法律機會取得市場經濟的所得 (marktwirtschaftliches Einkommen) (收入)，即屬於婚女的平等權利。

一九五七年一月十七日第一法庭之決議——1BvL4/54——在程序上，因受慕尼黑財務法庭之委託，而作一九五二年一月十七日公布施行之所得稅法第二十六條的憲法上審查。

判決主文：

於一九五二年一月十七日公布施行之所得稅法第二十六條之規定，為無效。

理由：

A

依照一九五二年一月十七日公布施行之所得稅法第一條第一項之規定：所有之自然人皆有繳納所得稅之義務。依照一個累進方式形成的稅率表，對於所得稅計算的基礎是納稅義務人的總收入 (所得稅法第二條第一項)。

有子女的納稅義務人，可享受子女寬減額之權利 (所得稅法第二十七條)。如果不考慮有子女家屬的合併申報，則從個別課稅原則觀之，所得稅法第二十六條只是一個在程序上

(Zusammenveranlagung：合併申報)，為審核而設的例外規定：

『所得稅法第二十六條：

家屬之合併課稅：夫妻

1. 只要夫妻雙方有完全的納稅義務及並非持續的分開生活，夫妻將合併申報所得稅。這些前提要件，必須於合併課稅期間內，至少存在四個月。
2. 在夫妻合併申報所得稅時，將夫妻的所得合併計算。』

與此有關連的是一九五二年一月十七日公布施行之所得稅法施行細則第四十三條：

『所得稅法施行細則第四十三條：

關於夫妻的家屬合併課稅

在合併申報所得稅時，將妻子從事雇員工作 (nichtselbständiger Arbeit)，與其夫在不同的企業，所獲得的收入分開計算。

B

I

Deggendorf 財稅局的稅單 (Steuerbescheid)，依照一九五一年一月十七日公布施行之所得稅法第二十六條之規定，合併的計算住在 P 的夫妻 S，於一九五一年所得的稅額；夫為一個已經退休，領取退休金的公務員，而妻從她的零售商店賺取所得。

夫妻 S 因反對該稅單而提出異議；他們特別提出請求，反

對他們的合併申報所得稅。因為在稅率以累進方式形成的制度中，他們必須繳納在個別申報所得稅制度中更多的稅捐。

大體上，該異議違反了合併申報所得稅的制度。因此，財稅局認為此異議不成立，而予以駁回。夫妻 S 因不服財稅局的駁回而提出上訴。

慕尼黑財稅法院第二庭庭長援引一九五三年十二月二十一日財務法院 II 293/53 號之決議，依照律師法第二六四條第二項之規定延緩訴訟程序，直到有關於一九五一年公布施行的所得稅法第二十六條符合基本法的聯邦憲法法院判決。該法庭援引一九五四年二月二十五日所作成的判決，實現該號決議，並直接向聯邦憲法法院提出該案卷宗。

財稅法院採取此一見解，如果一九五一年公布施行之所得稅法第二十六條，因對於已婚的國民與未婚的國民，在納稅的平等地位上造成利益上的損害，則所得稅法第二十六條之規定抵觸基本法第三條第二項與基本法第六條第一項之規定，但符合基本法第三條第一項之規定，與從聯邦最高法院十一號民事判決所產生的關係相同。

II

聯邦憲法法院首先藉由提案卷宗的傳送，讓聯邦稅務法院了解，依照聯邦憲法法院法第八十二條第一項、第三項與第七十七條合併之規定，聯邦議會、聯邦參議院、聯邦政府和各邦政府以及兩造當事人，有機會對訴訟程序之開始陳述意見。

聯邦財政部長以聯邦政府之名義，已經陳述了意見，但沒有參加訴訟程序。夫妻 S 和 Deggendorf 的財稅局同樣的都對此陳述了意見。

聯邦財政部長主要認為該提案是不合法的，因為一九五一年公布施行之所得稅法第二十六條符合一九三九年二月二十七日公

布施行之所得稅法第二十六條。因此，在聯邦憲法法院於一九五三年二月二十四日所作成判決的意義上，必須將所得稅法第二十六條視為在憲法制定前的法律（聯邦憲法法院判決 2, 124）。

而在這個案件上，聯邦財政部長自己也駁斥提案法院的法律見解：

因為家屬的合併課稅，對於丈夫與妻子採取同樣的方式，所以所得稅法第二十六條之規定並無抵觸基本法第三條第二項所規定的男女平等權利之原則。

基本法的違法性，也不能被溯及到違反基本法第六條第一項之規定。特別是在婚姻與家庭制度保障的意義上，只要一個綱要性的意義，但也要與基本法第六條第一項這一規定相配合；尤其不是作為基本法第三條第一項一般平等原則具體化之用，也不是強迫立法者，在處理已婚者的每個關係上，都和對未婚者完全一樣。而是要立法者形成將結婚的構成要件與有確定經濟作用的法律效果，連繫在一起。

如果夫妻的稅捐，會成為一個相當嚴重的負擔；以致於有大多數的人想要結婚，可是因為稅捐上的負擔，而阻礙了結婚的意願，則僅可能討論違背了基本法第六條第一項制度的保障。

事實上，藉由合併申報所得稅，立法者只從結婚而提高的經濟給付能力得到結論——一個反正必須被視為與所得稅法優惠家庭規定有關連的結論：

對於夫妻課稅的分類在第二類稅，藉此在夫妻合併申報所得稅時，夫妻一方的損失可以用另一方的所得來補償。

因為所得稅的區別藉著夫妻合併申報所得稅以事物本質所產生的客觀原因作為基礎，同時不抵觸基本法第三條第一項之規定。

對於所得稅計算的著眼點，在於經濟給付能力（wirtschaftliche Leistungsfähigkeit）稅捐的徵收（Steueropfer）應

該儘可能的讓所有的人都同樣的感受到稅捐的沉重負擔。因為在婚姻與家庭制度中，通常藉由夫妻雙方的所得來滿足共同生活的需要；而各別有所得的夫妻與夫妻中只有其中一人有所得，且二者有同樣高的所得，他們的經濟上給付能力(wirtschaftliche Leistungsfähigkeit)是一樣大。但這是唯一對稅法立法者具有決定性的作用。

如果對已婚者和對未婚者在課稅上作相同的處理，則意味著稅捐徵收的計算是依照經濟給付能力，支配全部所得稅法原則的一個任務。

夫妻的個別申報所得稅，將導致非常不公平的結果，亦即因為夫妻雙方獲得收入，而夫妻只須承擔一個較輕微的稅捐。

但是如果以夫妻和單身者作一比較，則不會產生牴觸基本法第三條第一項的結果。經濟上的給付能力是由於經由共同的處理家政(gemeinsame Wirtschaftsführung)，而可能節省的開支，在夫妻比在兩個單身、個別處理家政的人來得大。通常在膳食給養、住屋、房子的設備以及經常性住宅維護的費用中顯示出來——在較高的收入中，例如在一輛汽車或只有一間住宅的共同購置。

如果立法者不想要考慮夫妻這些比較大的納稅給付能力時，則將導致未婚者在利益上受到損害的結果。因為這些未婚者必須和已婚者一樣，承受同樣的稅捐負擔，雖然他們可以和其他的未婚者來共同的處理家政，但通常沒有節省的可能性。

最後，在合併的申報所得稅時，按照事物的本質，從各式各樣的家政共同生活中，正好選出婚姻是合理的。因為婚姻與家庭制度，扮演著自然的和法律加以保障共同生活的角色：對夫妻而言，藉依民法第一三五三條第一項所規定的義務，來達成婚姻的共同生活；對子女而言，藉父親的照顧權，特別是父親指定子女住所的權利(民法第一六二七條、第一六三一條)。

因此在這共同生活的情況下，源自於共同生活的一個由法律所規定的構成要件；相反的，所有其他為達到共同處理家政的共同生活，隨時都有可能解散。

如果要求立法者，在夫妻納稅的處理上，藉排除家屬合併課稅，而將結婚的事實置之不理，因此在最後的結果上，必須完全地顯示出牴觸基本法第六條第一項。最後，其他家政共同生活的課稅考慮，完全不同於婚姻與家庭對其他家政共同生活的課稅，將顯著的造成很多行政上的困擾，特別是在構成要件的審查上。

Deggendorf 的財稅局和聯邦財政部長一樣，都認為一九五一年公布施行的所得稅法第二十六條是合乎基本法的規定。但夫妻 S 贊同提案法院所採取的見解；此外，他們指出藉著對夫妻作不同的課稅處理，也牴觸了基本法第三條之規定，因為依照一九五一年公布施行之所得稅法施行細則第四十三條之規定，妻從事雇員工作 (nichtseltständiger Arbeit) 所獲得的收入，在合併申報所得稅時不予計算在內，而對於夫從事雇員工作中所獲得的收入，則計算在內。

聯邦財務法院在案卷退回中，函告有管轄權的第四庭，在向來的裁判 (ständige Rechtsprechung) 中，承認所得稅法第二十六條是符合憲法的規定。

C

I

一個可藉聯邦憲法法院向聯邦財務法院移送案卷，而治癒的程序瑕疵，存在於直接向聯邦憲法法院移送案卷，而違反了一九五一年三月二十一日公布施行之聯邦憲法法院法第八十條之規定 (比較聯邦憲法法院判決 2/124)。

雖然在提案送達後，在一九五六年七月二十一日公布施行之

聯邦憲法法院法修訂法規定法院的提案決議，向全部的高等聯邦法院移送(聯邦憲法法院法第八十條第四項)，但這並不是必要的，事後仍然把慕尼黑財務法院的提案，通知其他的高等聯邦法院。

雖然依照一般(訴訟法)的原則，新的(訴訟)規定亦適用於已繫屬的訴訟程序；這些處於新的法律規定生效的情形中，採取新的訴訟規定和依照新的訴訟規定繼續進行訴訟程序(聯邦憲法法院判決 1/4)。

然而這並不適用於就另一案件而產生新的法律，因為全部高等聯邦法院關於審問的規定，與導致提案法院從現在起直接向聯邦憲法法院提案之救濟途徑的新規定有密切的關連。由此得出結論，即當提案以當時適用的程序規定之方式，在法律變更有效前，送達聯邦憲法法院時，則不適用聯邦憲法法院法第八十條第四項之規定。

II

法院可以不經言詞審理而判決，因為並無有權利的當事人出席參加訴訟程序(比較聯邦憲法法院判決 2/213)。

III

慕尼黑財務法院的聲請是合法的。

1. 慕尼黑財務法院在基本法第一〇〇條第一項的意義中，是一個法院。

提案在基本法第一〇〇條第一項的意義上，不是在一九五三年十二月二十一日由庭長所作成的決議，而是在一九五四年二月二十五日由法庭所作成的判決；因為只有必須決定上訴的法院有提案權(比較聯邦憲法法院判決 1/80)。雖然法院有提案權，但不是引用基本法第一〇〇條第一項與聯邦憲法法院法

第八十條之規定，而是引用在這裏並不適用的律師法第二六四條之規定。然而這是無關緊要的，因為一個與基本法第一〇〇條第一項有明顯的關連，並不是必要的；而一九五四年二月二十五日的判決，在內容上已履行了聯邦憲法法院法第八十條第二項所規定的前提要件。

在一九五四年二月二十五日的法庭，由政府主管 W. 博士擔任審判長，行政專區顧問 W. 擔任有任用資格的陪席法官，以及由三名榮譽的陪席法官組成。這個法庭組織，符合在一九四八年五月十九日為財務審判權的重新組織而公布施行的巴伐利亞法律第二條第三項之規定。

儘管他們的特徵視為法院，但可能有牴觸巴伐利亞財務法院的特性，而在基本法的意義中，有被視為法院的疑慮，因為有任用資格的陪席法官，隨時有可能被撤回（第二條第四項第四句），而且因為審判長與有任用資格的陪席法官（固定的成員），在法律上視為財務行政官員（第二條第三項）。鑒於這些規定，令人懷疑，是否維護憲法上審判獨立原則與權力分立原則，且在基本法第十九條第四項救濟途徑的意義上，是否足夠保障到對巴伐利亞財務法院的法律救濟途徑。然而關係到法規審查聲請合法性之審查，這個問題則不須要裁判。

雖然依照基本法第一〇〇條第一項之規定，只有法院有提案權。但並不是這個意思，即在其中只有在基本法的意義中，實質上被視為法院的裁判機關，及它們的裁判作用，滿足基本法第十九條第四項法律救濟途徑的保障。在這裏與在基本法第一〇〇條第一項中，這個也以規定為依據的觀念「法院」有不同的意義，因為這兩個規範規定不同的目的。

基本法第十九條第四項必須保障憲法的任務與保障憲法政策上的任務，以及保障國民的權利保護；裁判機關在這個規定的意義中是否即為法院？所以在這個問題中，必須建立一個

嚴格的標準，如同在一九五五年十一月九日，由聯邦憲法法院所提出的標準一樣（聯邦憲法法院判決 4/331）。與此相反的是，基本法第一〇〇條第一項與裁判比較，規定立法者權威的維護，以及對憲法問題作一致裁判的保證（聯邦憲法法院判決 1/184, 2/124）。

這個憲法的目的與憲法政策上的目的要求，依照基本法第一〇〇條第一項向聯邦憲法法院提案的權限與義務，關係到所有的裁判機關，而這些裁判機關客觀的、獨立的以及在一個形式上有效的法律中，受法院任務之託付而為審判，並且被稱為法院。無庸置疑的，在這個意義中，無論如何巴伐利亞的財務法院是「法院」。因此，慕尼黑財務法院有提案權。

這也符合巴伐利亞憲法法院(Bayerischen Verfassungsgerichtshofs)，在它一九五四年十一月二十六日判決中，所採取的觀點（憲法法院判決 NF7 II/107）。在這個判決中，憲法法院對財稅法院之提案，解釋巴伐利亞法律規定，關於財務審判權是違憲的。依其見解，財務法院有任用資格的陪席法官，隨時有可能被提前的撤回。巴伐利亞憲法法院必須依照巴伐利亞憲法第九十二條之規定，審查提案的合法性，而其只是一個法官認為法律是違憲的，且有義務向憲法法院提起上訴。

巴伐利亞憲法法院同意提案的合法性。其根據是，客提案合法性的問題，依照巴伐利亞憲法第九十二條之規定是足夠的。如果提案的機關，在對它有效的法律規定內，被判定為有法院的性質，則沒有必要去審查，是否這些規定在這方面是符合憲法或違反憲法。

2. 在為審查而提出規定時，並不是關於憲法制定前的法律在一九五三年二月二十四日聯邦憲法法院所作判決的意義（聯邦憲法法院判決 2/124）；它也受到聯邦憲法法院的審查。

雖然所得稅法第二十六條的條文內容，從一九三九年起，已經是適用的法律。正如此處，在基本法中應比較所得稅法第二十六條之規定，然而所得稅法第二十六條不是扮演著憲法制定前法律的角色。因為聯邦法律的立法者一再重覆的討論，以及贊同夫妻合併申報所得稅保留之問題與所得稅法變更法律建議的關連性。

雖然從一九三四年十月十六日公布施行之所得稅法，和依照條文文句，從一九三九年（一九三九年二月二十七日新的所得稅法公布）到一九五一年的稅額確定年度，所得稅法第二十六條在內容上，都未被修改而繼續保留。此外，所得稅法却反覆的修改。對於一九五一年的稅額確定年度，即藉助一九五一年六月二十七日公布的為變更與簡化所得稅法和法人所得稅法的法律。

在一九五三年二月二十四日的判決中，發展出來的原則不能直接地適用於一個在基本法公布後，修訂的法律之規範。對於憲法制定前之規範，聯邦憲法法院審查權之否定乃在於其任務係在有根據的維護每個個別的法院，而不顧聯邦法律立法者與邦法律立法者決定法律的意思，且不適用該法律。因為依照法院的見解，它們抵觸基本法或抵觸聯邦法律和邦法律適用全聯邦的位階性（聯邦憲法法院判決 2/124）。

如果受基本法拘束的立法者，此處係指聯邦法律之立法者，也在他的意思範圍內採取每個規定，則無論如何不能認為這種想法是正確合理的，一個在基本法公布後，被修改的法律之未變更而繼續保留的規定，視其為憲法制定前的法律。是不是這樣的情形，必須每次加以查明。

在這裏，聯邦法律立法者的意思決定，產生以下的結果，即在立法的過程中已經詳細的討論所得稅法第二十六條，而無論如何在一九五一年六月二十七日修訂法律的討論中，明確的

拒絕法律的修訂：已經在一九五一年三月七日，在第一次為變更和簡化所得稅法與法人所得稅法的法律草案討論中，批評夫妻課稅的規定。

財政與稅務問題委員會(Der Ausschuß für Finanz- und Steuerfragen)建議採取至今仍在所得稅法施行細則第四十三條中所包含的規定，作為所得稅法第二十六條第三項。由基民黨(CDU)、基社黨(CSU)、自民黨(FDP)以及德意志黨(DP)等各黨團聲請，在第二次討論中，委員會的建議在詳細的討論後被拒絕。

為第三次的討論，許多黨團針對恢復委員會的提案，又重新提出聲請，而又產生一次重新與詳細的討論。最後它導致採取一個預備聲明。藉由預備聲明，所得稅法第二十六條包含了部分與所得稅法施行細則第四十三條一致的第三項規定。

與先前聯邦財政部長在聯邦議會的發言不同，在聯邦參議院調解委員會的上訴後，聯邦政府解釋它的意圖，亦即聯邦政府在未來，想要讓夫妻的個別課稅制度，保留在所得稅法施行細則第四十三條的情形中。接著在一九五一年六月二十一日第一五五次的會議中，又刪去所得稅法第二十六條第三項之規定。對於一九五一年仍保留在至今公布施行有效的所得稅法第二十六條與所得稅法施行細則第四十三條。

從此以後，聯邦法律立法者明確的認可所得稅法第二十六條之效力，所以這個規定就像新公布的規定一樣，受到聯邦憲法法院專屬駁回權之拘束。

D

一九五一年公布施行之所得稅法第二十六條牴觸基本法，慕尼黑財務法院的見解是成立的。

I

憲法審查權的標的不會有疑問，根本上抽象的多數人合併申報所得稅，或夫妻的合併申報所得稅，尤其是否與基本法一致，而是關於夫妻合併申報所得稅，在一九五一年所公布施行，以個別納稅義務人累進課稅為根據的所得稅法範圍內，是否違憲。

可以不須要考慮憲法的問題，以多數住在一起、共同生活者的收入總額代替個人所得，作為課稅的根據，基本上可以選擇家屬的合併課稅；在維護個別課稅的原則下，可以採用按比例計算的稅率。在這裏，事實是決定性的因素，夫妻藉合併申報所得稅，在經濟結果上是比多數人更不利的，因為累進稅率是以個人的給付能力為目標——在此處，還增添共同債務人合併申報所得稅的連帶責任（一九三六年十二月一日公布施行之稅捐調整法第七條第二項與第三項之規定）。

在這個以個別課稅為原則的現代所得稅法制度中，合併申報所得稅的兩種情形（所得稅法第二十六條與第二十七條），產生不相稱的情形。從歷史的角度來看，這是關於一個原始的、一般的家屬合併課稅之殘餘部分。

在一八二〇年五月三十日，由於採用等級課稅，普魯士法律是第一個採用等級課稅的法律，在德國較有意義的範圍內，一個相當於目前的所得稅的稅捐。一般依照家庭的收支，產生稅捐的提高。一個詳細的與深入的財產關係，應該避免義務人，依照一個以不多的及容易明瞭的特徵，作為分類的根據，而被課稅（一八二〇年八月二十五日指示）。

戶主或獨立料理家務的家庭主婦，提供他們的家屬居住與生活贍養，都屬於家庭的財務支出。既不是處理自己的財務支出，又不是屬於被課稅的財務支出者，繳納他的等級稅一半的稅率作為「人稅（Personensteuer）」。

關於一個真正的家屬合併課稅，是將全部家屬當作一個整體來處理；既不是一八二〇年的法律，也不是一八五一年五月一日有關等級所得稅與分類的所得稅法施行法，包含了一個申報的義務。在課稅等級中，分類造成以估計為根據的結果（一八五一年法律第七條第一項）。

藉以後的立法，逐漸的從共同的課稅造成不同的家屬團體，已經在一八九一年六月二十四日公布施行之普魯士所得稅法中，事實上從舊的家屬合併課稅繼續保留的，只有夫妻課稅。在法律的文句中，也不是明確的表示出來，因為從現在起，在結果上仍然只是夫妻所得的合併計算（第十一條）。

在一九〇六年六月十九日公布施行的所得稅法對此也討論的十分明確（第十條）。「家屬（Haushaltung）」這個字不止一次被提到，更確切的說明，妻的所得也被算作是夫的所得。

一九二〇年三月二十九日所公布施行的帝國所得稅法，除了夫妻合併申報所得稅之規定外（第十六條），然而又規定一個未成年子女也有所得的有限制計算（第十七條）。但是它們實際上的意義是微不足道的，因為在未成年人最常見有所得的情形，即從事雇員的工作所得與獨立營業的工作（*nichtselbständiger und selbständiger Tätigkeit*）所得，不計算在合併申報所得稅內；又因為依照民法的規定，反正父親有權利直接使用子女的財產，亦即視為父親自己的所得。

最後，為修改一九二一年三月二十四日公布施行的所得稅法，也提出一個夫妻合併申報所得稅的限制：妻從事獨立營業的工作（*selbständiger Tätigkeit*）所得，與夫在不同的企業中雇員的工作（*nichtselbständiger Arbeit*）所得，從合併申報所得稅中分離出來，而就此部分的所得，單獨的申報妻的稅額（第十六條第一項與第九條）。這個規定仍繼續保留在一九二五年八月十日公布施行的所得稅法中（第二十二條第四項與第六條第一項）。

然而，納粹時代的稅務立法者，在一九三四年十月十六日公布施行的所得稅法中將這個合併申報所得稅的例外規定予以刪除，並將妻的全部收入，計算在合併申報所得稅中（第二十六條）。

依照當時帝國財政部次長的一次發言，這個措施致力於勞動市場政策上，視具體情況而作決定，將婦女從勞動市場排擠掉。在戰爭期間，必須追溯到婦女作為勞動力，婦女從事雇員工作的所得，在一九四一年十二月七日公布施行的所得稅法施行細則第十九條，從共同的課稅中取消，而一九二一年公布施行的所得稅法，部分規定又重新恢復效力。在這樣的法律情況下，關於夫妻合併申報所得稅的規定，繼續保留到一九五一年標準的課稅年度。

在一般的家屬合併課稅制度中，夫妻合併申報所得稅有其起源及根據。立法者在普遍的從家屬合併課稅原則，轉移到個別課稅原則以後，從它們的起源取消，而形成一個目前所得稅法違反制度的要素。

直到第一次世界大戰結束，不僅對於納稅義務人，就像對於國家一樣，合併申報所得稅在經濟上是無關緊要的。因為累進的稅率是非常適當的，以及稅率是相當低的。

一直到在直接稅，納稅公平（*Steuergerechtigkeit*）需要一個差距大的稅率累進等級之想法實施以後，以及在最高的與最低的稅率間，從等級產生一個顯著的緊張情形（*erheblichen Spannung*）以後，藉合併申報所得稅，形成夫妻可感受到的沈重的稅捐負擔。

藉更多的課稅等級即藉由在稅率所增加固定的、非累進的免稅所得部分，並不足以補償對於妻子（和對於子女）的稅捐負擔。這些寬減額只考慮到生存最低限度的提高。生存最低限度的提高與個別的納稅義務人對於其家屬的贍養義務相結合，而寬減

額也沒有變更累進的個別課稅原則。同時，對國家而言，與合併申報所得稅結合的更多稅捐負擔，成為提高國家財政收入的來源，而以前只是用作行政簡化之用。

II

這樣一個連繫婚姻，而加重夫妻稅捐負擔的規定，就像導致一九五一年公布施行的所得稅法第二十六條一樣，牴觸基本法第六條第一項之規定。

1. 基本法與威瑪帝國憲法第一三四條不同，基本法並不包含明確的規定，即依據那一種原則，國民須參與公共的負擔。然而無庸置疑的是，從基本法第三條第一項之規定，產生立法者受課稅公平原則拘束的結果。

依照聯邦憲法法院的判決，基本法第三條第一項「一個重要的部分」之意義，在於「並不是所有事實上的差別，都可以產生在法律上不同的處理，而只是這些事實上的不同，從公平及合目的性的考慮，也對法律有不同的意義。特別是立法者要決定的事物」(聯邦憲法法院判決 3/225)。然而立法者衡量它的界限，不僅在強制的禁止規定與一般平等原則的具體化(特別是基本法第三條第二項與第三項)，而也是在其他對於確定範圍，憲法立法者價值判斷所作明確的原則規定。

如果考慮這些原則規定，則首先要審查這個規定，是否與這些原則一致；如果是否定的，則在一般平等原則(基本法第三條第一項)的觀點下，對於這個審查已不再適用一般平等原則。

因此，慕尼黑財務法院將有關的基本法第三條第二項與基本法第六條第一項之規定，作為特別的審查標準。因為一九五一年公布施行的所得稅法第二十六條連繫婚姻的構成要件，特別是在基本法第六條第一項上，考量所得稅法第二十六條的合

憲性。

2. 基本法第六條第一項是一個價值判斷的原則規定。在國家法規的特別保障下，婚姻與家庭是每一個人共同生活的根本。共同生活的意義，不能用其他人的拘束力來作比較。

首先，在典型的基本權利意義，因為在納粹統治時期的經驗，典型的基本權利應該是藉由國家，作為婚姻與家庭特別私領域，防禦外在強制之用。背棄納粹主義的全國性（Allstaatlichkeit），為達到人類獨立與自我負責的目的，基本法也承認婚姻與家庭這個領域。

無可爭辯的是，憲法對婚姻與家庭的承認；同時也包括對婚姻與家庭兩者生活秩序的保障，並包含一個所謂的制度保障或措施保障，在這個特點中，憲法保障婚姻與家庭，僅在於它們重要的結構，以致於在這方面，憲法的法律作用力在法律的真實性，只存在於保障憲法上婚姻與家庭法的一個規範核心。

然而，基本法第六條第一項法律的作用，不是僅在於這些功能上。如同一系列的憲法規範一般——特別是這些規定國家與人民的關係，或規定共同生活的規範，基本法第六條第一項規定，實現更多互相拘束和互相移轉的功能。憲法裁判的任務是探究一個憲法規範的不同功能，特別是一個基本權利不同的功能。於此優先存在「一個最強的、擴展有關規範法律作用的解釋」（Thoma）。

依照這個原則，基本法第六條第一項規定的一個解釋指出，它不僅包含一個承認，也有當作制度保障的作用；此外，並且同時也是扮演一個原則規定的角色，亦即對婚姻與家庭全部範圍中有關的公法與私法一個有拘束力的價值判斷。依照基本法第六條第一項的文句，藉著國家法則（staatliche Ordnung）根本上給予婚姻與家庭特別的保障。這廣泛的闡述已經明確的表明這個規定的特徵，並且也作為對婚姻與家庭有

關的全部法律之原則規範。社會法治國家的指導原則和在憲法基本權利部分所編入的規範，也只是考慮這個意義。

發展史證實基本法第六條第一項的規定為有關制度保障廣泛的含義，基本上它採納威瑪帝國憲法第一一九條第一項和第二項的內容：

「婚姻是在憲法特別保障下為家庭生活和民族繁衍及維持的基礎，且是以兩性的平等權利為根據。家庭的清潔保持(Reinerhaltung)、健康與社會促進，是國家與鄉、鎮(Gemeinden)的任務；子女多的家庭，有均衡的照顧請求權」。

在這較寬的法律含義內，保障的規定也明確的關係到其他對於婚姻與家庭有關的私法和公法。

雖然與威瑪帝國憲法第一一九條相比，在基本法第六條第一項中，有較簡短的闡述，而與威瑪帝國憲法不同的是，並沒有說明基本法的立法者想要將保障規範的作用範圍，限制在形成婚姻與家庭法律制度的規範：在Herrenchiemsee草案中，並沒有規定與威瑪帝國憲法第一一九條相符合的規定。如同基民黨(CDU)黨團的國會議員所作第一個闡述的建議一樣，概括的對婚姻與家庭之保障規定在一個原則中：

「婚姻為男女持續共同生活之合法形式，從婚姻發展出的家屬，如同從婚姻與家庭的從屬關係產生的權利與義務一樣，都受到憲法的特別保障」。(原則委員會第二十四次會議)。

首先，這個建議符合聯合國人權公約草案的內容，家庭

是社會自然的與根本的要素，家庭有受保障的權利。在商議的過程中，基民黨(CDU)黨團一再的指出，對婚姻與家庭的保障也已經存在於威瑪帝國憲法中了。從來都沒有反覆的討論對婚姻與家庭的保障，憲法上的保障只關係到婚姻與家庭法的規範核心，也應該意味著少於威瑪帝國憲法的類似規定(平行規定：Parallelbestimmung)。

因為基本法第六條第一項，本質上扮演著一個制度保障的角色。此外，只有綱要原則的性質，所以基本法第六條第一項規定對稅法而言，沒有客觀上的法律意義。在國會顧問的一般編輯委員會，關係到聯邦財政部長所發表的意見中，聯邦財政部長的見解，不能證明是正確的。

關於一個對當時基本法第七條 a 的說明，其原文如下：

- 「(1)婚姻為男女持續的共同生活之一種合法形式，以婚姻而產生的家庭，如同從婚姻與家庭之從屬關係所產生的權利與義務一樣，都受到憲法的特別保障。
- (2)每個母親對於共同生活的保障與照顧，有相同的請求權。
- (3)非婚生子女與婚生子女相同，對於他們的身體、精神和社會發展，藉立法取得平等的條件」。(國會顧問印刷品第三四〇號)

一般編輯委員會的說明，如同在國會顧問印刷品第三七〇號於一九四八年十二月十三日出版的說明一樣：

「對基本法第七條 a 的說明：

如果婚姻與家庭受到國家法則(staatlichen Ordnung)的保障，則從婚姻與家庭產生的權利，同時也受到保障，如

果將婚姻認為是這樣持續共同生活的一種合法形式，而受到特別的保障，則不須要對男女持續共同生活的一種合法形式加以指示。這個條款只有綱要性的意義，原則上它只是對立法者提出準則，此外，對法律適用的法院只有解釋法規的性質，因此所謂牴觸原則，在基本權利部分僅指牴觸直接適用的法律」。

然而更正此說明(見國會顧問印刷品第三九四號，一九四八年十二月十八日第三項)，與其更正的文句出現在基本法草案的印刷版本中。具有決定性的文句如下：

「基本法第七條 a 第三項只有綱要性的意義」。

聯邦財政部長針對國會議員 Greve 博士在國會顧問主要委員會中所作的闡述，廣泛地提出其見解的依據。除參與立法者個人，關於一個規範的內容和意義，對其解釋不能作為標準之個人意見以外，本質上對於符合基本法第六條第一項的草案規定，國會議員附帶的意見指出，草案雖然對這個規定法律上的效果範圍懷疑，可是並沒有形成一個確定的意見。

基本法第六條第一項的發展史，產生以下的結果，與符合威瑪帝國憲法的規定不同，依照憲法立法者的意思，對於婚姻與家庭保障規定的作用範圍，不應該加以限制；基本法第六條第一項的發展史證明，從條文解釋可推知規定的作用而作為價值判斷的原則規範。

3. 對於立法者判斷自由在法律上的界限，產生基本法第六條第一項作為一個價值判斷之原則規範如此作用的結果。

如同每個憲法規範一樣，基本法第六條第一項只是於這方面，在其條文內容足以確定時，立法者考量一個下級規範，在

實際上有拘束力的法律。在這裏從保障的觀念中，產生明確的標準，按照字義保障的觀念意旨，保障利益的促進，妨害或損害的防禦以及特別是國家放棄自己妨害的干擾。

在基本法第六條第一項對於婚姻與家庭確定的國家法則之特別保障，包含兩方面不同的意義：

積極方面：對國家而言，有義務不僅是防止婚姻與家庭受到其他力量而造成利益上的損害，而且也是藉適當的措施來促進婚姻與家庭。

消極方面：禁止國家損害婚姻，或在其他情況下造成婚姻的損害。

尚無法確定，在基本法第六條第一項積極的保障作用履行時，為考量一個下級規範，這些情況是否也是可預料的。在這些情況中，它的條文內容是足以確定的。但無論如何，基本法第六條第一項明確的禁止—消極的—藉由國家自己妨礙的干擾，對婚姻與家庭造成利益上的損害，在這方面也是實際上的憲法權利。

無需證明的是，基本法第六條第一項也不禁止在作用中當作原則規範，而連繫結婚的構成要件，有確定經濟作用的法律效果。如同聯邦財政部長所擔心的一樣，一方面基本法第六條第一項不是與贊同結婚對立，而是與結婚的不利相對立。在這個觀點下，如果引用優待的稅法規定是無須考慮憲法的規定。再者，清清楚楚的是，婚姻可能是以經濟的法律效果為出發點，就生活領域所規定的性質而言，是一致的。特別適用在家屬相互間的關係上與適用在贈與的管理上，在這方面社會法治國家採取以前的大家庭之照顧義務、死者的扶養義務或無給付能力的扶養義務。

此外，不能從基本法第六條第一項得出結論，一些這樣只是在一定的情形下，有偶然從屬效果的規定抵觸憲法，而造成

加重婚姻負擔的作用。

4. 對於一九五一年公布施行的所得稅法第二十六條在憲法上的評價，無論如何基本法第六條第一項的作用，是作為實際的保障規範之標準；因為屬於所得稅夫妻合併申報所得稅原則抵觸了個別課稅原則。雖然，對於已婚者不利，而扮演著一個妨碍干擾婚姻的角色。反對這個結論，而提出的抗辯則缺乏根據。

對此合併申報所得稅不能證明是正確的，合併申報所得稅不是以婚姻為出發點，而是以（表面上）藉共同的處理家務而達到節省的目的，以及一個藉此提高的給付能力作為出發點，以致於在夫妻的提高課稅下，僅關於一個不是自己所願意的從屬效果。在全部其他的所得稅法中，視為給付能力的要素，在生活狀況中並不考慮節省的可能。這個觀點與體系是不一樣的，但特別是不符合夫妻的提高課稅，只是一個不是自己所願意的從屬效果。因為合併申報所得稅不只是在法律原則上受婚姻之拘束，而藉由所主張的效果提高課稅，才是這個規定真正的主要目的。

如果提高的給付能力是以共同的處理家政（gemeinsamer Haushaltsführung）為根據，是真正的出發點，則婚姻的家政共同生活就可以不是唯一被課稅的，特別是因為婚姻的家政共同生活，絕非以市場經濟收入之多數人家政共同生活的典型情形。

例如在一九五〇年時，總共有一千二百六十萬多數人的家政共同生活，而有五百七十萬個家政共同生活多於僅有一個所得稅關係人（協助的家屬（mithelfende Familienmitglieder）沒有計算在內），不考慮在其夫企業裏幫助的妻子，有職業的且與其夫在同一個自己家政共同生活的妻子之數目，總計在這一年只有七十四萬。不只一次，在一個家政共同生活中，有獨

立的市場經濟所得的多數人同時發生的每七個例子裏，以妻的市場活動為基礎。聯邦財政部長認為，放棄夫妻合併申報所得稅，並不意味著與未婚者作比較是不公平的，因為在所有的情況下，對於未婚者並不存在多數人共同料理家務的可能性。

聯邦財稅法院的判決，明確的證明婚姻的因果關係。對於合併申報所得稅被認為不是共同的處理家政。這個被一九五三年七月二日判決駁回的兩個有職業之夫妻（兩者是不同企業的經理），違反了合併申報所得稅的抗辯。雖然夫妻沒有改變並持續的維持兩人在結婚以前，已經存在的相距約十公里的家政共同生活。

聯邦財稅法院在它的判決中闡明，夫妻有可能個別申報所得稅，但只有當分離不僅延伸到家務和料理家務上，而且延伸到婚姻生活。

依照聯邦財稅法院的判決，在所得稅法第二十六條第一項第一句的意義中，持續的分離只出現在拒絕婚姻的共同生活，也出現在一個桌子與床的分離時。聯邦財稅法院贊同帝國財稅法院長久以來在其判決中所反映出來的所得稅準則：「如果分離延伸到婚姻生活、家務和料理家務上時，且夫妻打算長期的維持分離，則在所得稅法第二十六條的意義中，是夫妻持續的分離生活」。

連接合併申報所得稅納稅壓力（Steuerdrucks）的強化，並非肇基在婚姻的特性中，而是依照所得稅法的本質。因為清清楚楚的是，在一個純粹的稅法規定中，是以一個婚姻狀態為出發點，而不是在於事物本身的性質，如同一些在親屬法或確定的照顧權領域一樣。

如果在所得稅法中，應該將婚姻與家庭視為出發點而承認婚姻與家庭不僅是當作兩夫妻與其子女的總和，而且也是當作一個位階較高的整體，則最多可以作為改善夫妻納稅的根據。

不可理解的是，正如根據課稅的規定，有較高的道德評價，應該能夠對一對夫妻納稅的弊病提出證明。

更進一步的嘗試，證明連接合併申報所得稅對夫妻造成利益上的損害。考慮這個只獲得一個市場經濟的所得，特別是考慮到子女眾多的夫妻，及在基本法第六條第一項的觀點下，合併申報所得稅真正地要求，即所謂的妻子重回家庭的必要性。

合併申報所得稅的廢除，意味著一個家庭受到不公平的利益損害。家庭主婦或母親不從事於一個市場經濟的工作或不能從事於一個市場經濟的工作。

令人難以理解的是，只有一個有所得者的家庭與夫妻雙方都有所得的家庭作比較，在利益上只有一個有所得者的家庭，應該是受到不公平的損害。因為如果採取這種利益上的損害，則只有一個所得者的家庭，同樣地與每個納稅人相比，在於它必須比單獨賺錢的戶長負擔較少數人的費用。從享受優待的大多數有兩份獨立所得的夫妻，其受到較高的課稅，因此不能消除這種利益上的損害。

如果想從社會國家的觀念、被負擔多數人費用之戶長保障的觀點及從夫特別情形的婚姻與家庭保障之觀點來考慮，已經有不同的方法被公開的討論（如寬減額的提高和分別課稅的採用）。

合併申報所得稅是不恰當的，因為它增加了夫妻一部分的負擔，而沒有利用其他的部分。考慮子女多的家庭須要夫妻合併申報所得稅。因此，從夫妻合併申報所得稅中所增加負擔的費用，有利於子女多的家庭，應該採用此一方式。

如果了解這樣的異議，除了依照適用的共同生活原則這種應用的審查是不可能的以外，則結果和理由完全一樣。一般國家的財政須要這些收入，但是國家的財政需要從未適當的證明一個違憲的課稅。

合併申報所得稅應該用作「妻子重返家庭」的目的，即所謂的教育效果(Edukationseffekt)；制止妻子工作，以連接提高納稅的負擔。在這裏沒有憲法上的疑慮，課稅除達到國家財政收入的效果以外，還要追求其他的目的。然而只適用於此限制中，從屬目的本身在憲法上是中性的，追求無須考慮憲法的納稅，在夫妻合併申報所得稅的情形中，一方面利用教育效果，以證明一個以其他理由違憲的規定是正確的；另一方面教育目的關係到一個已經被憲法判決重新界定的領域，在此領域中，普通法的立法者不再能夠採取完全自由的價值判斷：不僅從基本法第六條第一項，而且也從基本法第三條第二項和第三項產生這樣的結果。

如上所作的說明，在典型的基本權利意義中，基本法第六條第一項承認對婚姻與家庭達到專門私領域的自由，符合我們憲法的一個主導思想，亦即符合所有公權利在它們影響對於自由個體原則上的限制之可能性。從這個思想產生一般私人生活形成的領域避免國家影響的承諾(聯邦憲法法院判決 5/85)。

決定妻子是否致力於家務(Haushalt)，是否在職業上幫助其夫或是否賺取自己市場經濟的所得，都屬於夫妻個人決定自由的內容。為證明夫妻合併申報所得稅正確所援引之目的，有職業的妻子重返家庭，是符合婚姻結構最好方式的一個明確觀念。

在基本法第六條第一項中，婚姻與家庭保障的命令規定關係到每個婚姻與家庭，符合今天在聯邦共和法律上所規範的民法中婚姻與家庭制度，在這個範圍中，由夫妻自己決定私領域的形成。立法者不可以直接強制夫妻接受一個確定輪廓的私領域，但如果這樣的直接強制是違憲的規定，則同一目的也可能是不適當的而宣布措施為合法。該措施如同合併申報所得稅一樣，應該間接的作為這個目的。

所謂的教育效果不適合證明合併申報所得稅是正確的，同樣的得到男女平等權利原則的結論(基本法第三條第二項與第三項)。基本法源於平等權利符合婚姻與家庭的保障(比較聯邦憲法法院判決 3/225)，所以立法也不可以違反這兩個原則。

婦女必須有可能像每個男性國民一樣，有法律上的均等機會取得市場經濟的所得，這也屬於婦女的平等權利。從一開始即評價婦女有所得的經濟活動為被破壞婚姻，不僅違反原則，而且也抵觸基本法第三條第二項的意義。制止妻子的市場經濟活動，而證明合併申報所得稅是正確的，這樣的法律目的(Zweckrichtung)是不恰當的。

5. 由上得出結論，一九五一年公布施行之所得稅法第二十六條形成侵犯已婚者的一個利益上不利的例外規定，且增加婚姻的負擔，而抵觸基本法第六條第一項的價值判斷。

因此不須要審查，一九五一年公布施行之所得稅法第二十六條是否也在其他的憲法觀點下是違憲的，特別是因為抵觸基本法第三條之規定。在這樣的關連中，客觀的連接一九五一年公布施行的所得稅法第二十六條與一九五一年公布施行的所得稅法施行細則第四十三條，而提出一系列的問題，如同上面所敘述的一九五一年所得稅法發展史中指出的，依照立法者的意思，這個關連形成一個夫妻課稅全部規定本質上的構成部分。

依照所得收入的方式，在已婚者的團體中造成不公平。因為，只有當妻子是工資的受領者(Lohnempfängerin)時，則個別申報所得稅；在妻子有其他的所得方式時，則合併申報所得稅(基本法第三條第一項抵觸的問題)。

此外，依照性別在規定中有一個不平等的待遇(ungleiche Behandlung)：只有當妻子是工資的受領者時，則分別申報所得稅；當夫是工資的受領者時，則合併申報所得稅(基本法第三條第二項與第三項抵觸的問題)。更進一步的是，顧慮到可

能主張牴觸一九五一年公布施行的所得稅法第五十一條授權規定的合憲性。如同懷疑在一九五一年公布施行的所得稅法施行細則第四十三條，是否遵守授權的範圍。

然而，所有這些觀點可能不被討論，因為一九五一年公布施行的所得稅法第二十六條已經因牴觸基本法第六條第一項之規定而無效，且一九五一年公布施行的所得稅法施行細則第四十三條是沒有依據的。

鑒於這個結果，為證明合併申報所得稅而採用的行政技術上的考慮可能不是標準的，例如，與其他的家政共同生活（Haushaltsgemeinschaften）作比較，婚姻共同生活可以比較容易理解，在夫妻有納稅操縱阻碍的可能性。

與基本法第六條第一項之規定作比較，依照它們的性質，行政技術上的考慮作為法律上的論據，是不恰當的。因為，憲法價值的優越性，禁止立法者在侵害這種評價下，作合目的性的考慮。

可是沒有討論到的是，這些行政技術上的觀點必須是無關緊要的，在審查稅法時，基本法第三條第一項是唯一的標準；以及審查稅法與一般的納稅公平原則相一致。

此外，在夫妻間，僅一個假藉民法所得分配而規避納稅義務——尤其是從資本財產（Kapitalvermögen）——特別的法律規定應該加以制止，而絕不扮演一個藉基本法第六條第一項所禁止的夫妻與家庭，在利益上造成損害的角色。

III

一九五一年公布施行的所得稅法第二十六條仍然是牴觸基本法第六條第一項，因此是無效。

雖然在這個情形中，即在夫妻一方得利而一方受到損失同時發生時，合併申報所得稅也能對納稅義務人，產生有利的

效果。但必須根本的討論到無效之宣告，因為一九五一年公布施行的所得稅法第二十六條是一個可能只是全部有效或全部無效的一體規定(einheitliche Vorschrift)，而不同於立即救助法(Soforthilfegesetzes)第六十九條第二項之規定(聯邦憲法法院判決 4/331)。