

## 釋字第六九六號解釋部分不同意見書

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、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，此所以我國在作任何原則性的稅制變動時，必組成專家委員會去作深入研究，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。利弊權衡同樣須要再做全面評估。

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 瑞士 盧森堡 葡萄牙 馬爾他	義大利 冰島 比利時 中華民國	美國 德國 挪威 西班牙 愛爾蘭	日本 韓國 英國 新加坡 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：2011/01/19)

## 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作制度選擇，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(可參本席在釋字第六九四號解釋的協同意見)。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（*Hooper v. Tax Commission 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訂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訂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憲法法院認定非薪資所得合併報繳的規定違憲 ( BVerfGE6, 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」因婚姻狀態作不同處理的「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諭知：「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抵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。

啟動本件解釋的原因，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作特別處理，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作折衷的處理，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，先就其合憲性做出解釋，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—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），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。