

釋字第六九六號解釋 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¹（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。²

¹ 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。」

² 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)購屋借款利息扣除由 8 萬元提高為 10 萬元。
- (7)增列教育學費特別扣除 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)教育學費特別扣除由 2 萬元提高為 2.5 萬元。

3、88 年度

購屋借款利息扣除由 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 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。

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納稅，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份之規定為違憲)。

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³。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

³ 法治斌、董保城，憲法新論，2006年3月，頁243。

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，消除合因合併計算稅額，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，再以之作為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，毋寧作為違反比例原則之論述較為恰當。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，係認為夫妻各自為一獨立申報單位，各自負擔納稅義務，與夫妻合併申報制，係認為家庭中各成員共同分享經濟利益及分擔經濟支出，為一密不可

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、妻應各自為納稅義務人或應分別以夫或妻為納稅義務人、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；另為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⁴。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⁵，稅

⁴ 上述資料係財政部代表於本院說明會後所提供。

⁵ 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，稅收將減少新台幣（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。

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，均值得探討。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、本號解釋所造成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。