

憲法判解

所得稅法規定夫妻非薪資所得合併計算申報稅額，違憲？

大法官釋字第696號

【實務選擇題】

下列對於納稅義務之敘述，何者正確？

- (A)所有關於稅務之事，皆須由法律明確定之，不得授權行政命令定之。
- (B)特別公課之徵收，不受租稅法定原則之拘束。
- (C)課稅原因事實之有無的認定，不屬於租稅法定原則範圍內。
- (D)所得稅法規定夫妻非薪資所得合併計算申報稅額，並未違反合理差別待遇之要

答案：C

【事實節錄】

聲請人於89年度綜合所得稅結算申報，未依所得稅法第15條第1項規定（下稱系爭規定），合併申報其配偶所得及利息所得4千餘萬元，遭查獲裁罰。聲請人主張與配偶分居多年，不知悉其財務狀況。財政部乃依77年3月25日台財稅第770653347號函規定，准予分別開單補徵，並依76年3月4日台財稅第7519463號函（下稱系爭函）所示分居夫妻之稅額計算方式，計算其應納稅額，扣除前已繳稅額後，補徵稅額541,598元。聲請人不服，循序提起行政訴訟，遭駁回確定，爰認確定終局判決所適用之系爭規定使夫妻併計結果，收入較少一方仍適用較高之累進稅率，而有牴觸憲法疑義，聲請解釋。

【理由書內容節錄】

一、平等權之審查方式：

憲法第7條所揭示之平等原則非指絕對、機械之形式上平等，而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。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定。

二、本案系爭法令所規範之內容：

中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第15條第1項規定：「納稅義務人之配偶，及合於第17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。」第2項前段規定：「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。」是夫妻非薪資所得應由納稅義務人及其配偶合併申報且合併計算其稅額。

三、對系爭規範合憲性之審查：

- (一) 本件有差別待遇存在：依系爭規定納稅義務人及其配偶就非薪資所得合併計算所得淨額後，適用累進稅率之結果，其稅負仍有高於分別計算後合計稅負之情形，因而形成以婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇。
- (二) 審查基準決定：婚姻與家庭植基於人格自由，為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨，故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始合於平等原則。
- (三) 目的及手段之審查：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。

四、綜上，系爭規定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，因與上述立法目的之達成欠缺實質關聯，而與憲法第7條平等原則有違。

【學說速覽】

本件解釋雖為稅法解釋，大法官歷來皆以寬鬆的態度面對，然本件卻以較為嚴格之尺度進行審查，進而宣告系爭規定違憲，實有意義存在。對此解釋，個別大法

官於意見書中對於審查基準之決定與運用有許多精闢闡釋：

一、我國違憲審查模式的建立¹：

羅昌發大法官認為，在我國憲法體系下，應先確認有無憲法上所保障的權利存在，以及此種權利是否遭受侵害；而在認定有無憲法權利受侵害之階段，應無須決定此種侵害有無正當性。必須侵害憲法上權利之情形已經確認，始進一步認定其侵害有無憲法上之正當性。其進一步指出，在憲法第23條之下，任何限制或影響憲法權利的措施，應先確認有無「為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之情形。如其情形非為此等目的之一，則顯然無法通過憲法第23條的檢視。在通過此項檢視之後，則應再進一步依該條所規定「必要」之要件，予以審查。故憲法第23條屬兩階段的檢視審查過程。而「必要」與否的認定，係一種衡量與平衡各種相關因素的過程（a process of weighing and balancing a series of factors），包括某種規範「所欲防止妨礙的他人自由」、「所欲避免的緊急危難」、「所欲維持的社會秩序」或「所欲增進的公共利益」的相對重要性，該規範對於所擬達成的目的可以提供的貢獻或功能，以及該規範對憲法上權利所造成限制或影響的程度。在權衡與平衡此等因素之後，憲法解釋者應進一步考量客觀上是否存有「較不侵害憲法權利」的措施存在。

二、另有大法官指出，與美國法的審查基準操作比較，本號解釋所稱之目的必須正當之概念有極大瑕疵，應予修正之²：

蓋所謂「手段與目的之達成間是否具有實質關聯」，通常係指系爭手段能否有效達成目的而言，而不問「有無其他限制較少之替代手段亦可達成同一目的」（所謂「限制較少之替代手段檢驗」（"less restrictive alternative" test））。

實際上，「中標」所謂「手段與目的之達成間須有實質關聯」可以包含「（一般強度）的限制較少之替代手段檢驗」（a regular "less restrictive alternative" test）。亦即，如有其他限制較少（較不歧視）的手段能夠同樣有效地達成同一目的時，系爭差別待遇手段即有所謂「涵蓋過廣」（over-inclusive）而「殃及無辜」的瑕疵，從而可以認定「手段與目的之達成間欠缺實質關聯」。不過，系爭規定沒有「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」，是否即是「涵蓋過廣」（而殃及無辜），尚非無疑。如果要求「強

¹ 參見本號解釋羅昌發大法官協同意見書。

² 參見本號解釋湯德宗大法官協同意見書。

制夫妻合併計算非薪資所得」的差別待遇手段，須是達成「避免夫妻不當分散所得」之目的侵害最小（最不歧視）的手段，則無異於要求「手段與目的之達成間須為直接相關」（多一分太多、少一分太少，猶如量身訂製，恰如其分），而成為「高標」了。

三、然對本號解釋以較嚴格之尺度進行審查，仍有反對意見，並認為以何單位作為課稅標準，係立法者政策形成空間的考量³：

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649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694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。

【關連性試題】

憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」請分析該條所稱「法律」之涵義。

（88年中原大學◎）

³ 參見本號解釋蘇永欽大法官部分不同意見書。

◎答題關鍵：

可參考釋字第217號解釋理由書，「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，乃在揭示「租稅法律主義」，其主要意旨係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，課徵租稅固不得違反上述意旨，惟關於個別事件課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，則屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。」

【關鍵字】

平等權、婚姻與家庭權、審查基準、租稅法律主義。

【相關法條】

憲法第7條、第22條、第23條、所得稅法第15條第1項。

【參考文獻】

- 柯格鐘，論家庭所得課稅制度——兼評大法官釋字第318號解釋，東吳法律學報，第20卷第4期，2009年4月，頁89至147。