

夫妻所得合併申報課稅問題

—釋字第六九六號解釋評析

編目：行政法

出處	月旦法學雜誌，第 210 期，頁 52~64	
作者	陳清秀教授	
關鍵詞	夫妻合併申報、夫妻合所得折併課稅、婚姻及家庭保障、平等原則、比例原則	
摘要	現行所得稅法規定夫妻所得除薪資所得外，原則上必須合併申報課稅，由於適用累進稅率結果，導致其所得稅負擔比男女單身者分別計算課稅之負擔為重，造成對於婚姻及家庭之懲罰，此與憲法保障婚姻家庭制度之精神有違，也不符合憲法第 7 條之平等權精神。雖然夫妻所得合併申報制度利於稽徵行政效能，也有助國庫稅收，但以違憲手段確保國家稅收，並不符合憲法人權保障精神。	
重點整理	釋字第 696 號解釋簡介(解釋詳細內容請至司法院網站參閱： http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/p03_01.asp?expno=696)	所得稅法第 15 條第 1 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。』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。」



<p style="text-align: center;">重點整理</p>	<p>從平等原則觀察合併課稅加重稅負之合憲性</p>	<p>一、平等原則之審查基準</p> <p>(一)目的須合憲 所謂「目的合憲」，當係指有正當理由，或保護合法或正當的目的。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。該正當理由（亦即其目的）之重要性，與比例原則之審查，也有密切關係。</p> <p>(二)比例原則 所採差別待遇與目的之達成間，須有「合理關聯」或「實質關聯」，亦即所採取不公平處理之手段，與所產生之不利益範圍程度相比較，不得不成比例，其手段與目的間應有合理關聯性。</p> <p>二、本件差別待遇無正當理由，其所採取之手段亦不符合比例原則</p> <p>(一)個人基本生活費節省問題 蓋家庭生活費節省部分，其性質上涉及個人基本生活費之「免稅額及標準扣除額」之認列金額高低問題，宜從基本生活費扣除標準規定考慮，如作為適用累進稅率加重稅負之依據，仍構成不當連結，欠缺實質合理之關聯性。</p> <p>(二)防止稅捐規避 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。如從民法夫妻剩餘財產差額分配請求權制之立法目的以觀，則夫妻所得及財產原則上應平均分配，從而立法者考量夫妻間可能不當分散所得之問題，似已不存在。</p> <p>(三)稽徵經濟原則 合併申報減少申報單位，固然有其稽徵成本之節省考量，但不能以此提升行政效率為由，而犧牲稅負之公平，僅單獨對於夫妻結婚之群體加重稅負。</p> <p>(四)財政收入 維持財政收入雖攸關全民公益，但要增加財政收入，應全民普遍加重租稅負擔，而非選擇性的僅單獨對於某一個特定群體（夫妻）加重稅負，亦即不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段。</p>
--	----------------------------	---



重點整理	從婚姻及家庭之制度性保障，禁止對於婚姻及家庭不利的待遇	釋字第 554 號解釋即謂：「 婚姻與家庭為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障。 」此一婚姻及家庭之制度性保障，德國通說認為在稅法上應當做到下述二點： (一)禁止對於婚姻及家庭，在稅法上給予不利的待遇。 (二)要求積極促進婚姻及家庭的幸福 由於對於婚姻及家庭禁止不利課稅待遇，因此所得稅法規定在夫妻間非薪資所得累積合併計算而適用累進稅率課稅，增加稅捐負擔變成對於婚姻之懲罰，違反憲法對於婚姻及家庭之制度性保障。 又合併申報課稅使夫妻同時從事經濟活動獲得所得者之稅負加重，而變相鼓勵配偶脫離工作回歸家庭之效果，此一措施侵害夫妻私經濟活動方式（從事家庭管理、外出工作擔任勞工或獨立從事事業等方式）之決定自由，而違反婚姻及家庭之自由保障。
	量能課稅之比較基礎為個人，而非婚姻家庭	個人具有獨立之法律人格，為稅法上權利義務主體，而非以「夫妻或家庭」作為稅法上權利義務主體，因此量能課稅之比較基礎應為個人，而非婚姻家庭。 蓋並非每位國民均可順利成立婚姻及家庭，如果課稅單位採取「夫妻或家庭單位主義」，則勢必一國兩制，單身者採「個人課稅單位主義」，結婚者採「夫妻或家庭單位主義」，有關所得之計算，兩種類型分別有不同課稅模式，採取差別待遇，而違反課稅公平原則。
	從隱私權保障，探討夫妻所得合併申報制度問題	葉百修大法官在協同意見書中提到：「由於系爭規定對已婚配偶非薪資所得予以強制合併申報、計算，迫使配偶雙方其財產狀況之個人資料，在非自主決定之情形下，因為國家之介入而無法免於侵擾，侵害其個人資料自主控制之權利。」
重點整理	為維護稅制的婚姻中立性要求，夫妻所得宜採取合併計算分割主義	為維護稅制的婚姻中立性要求，如果採取夫妻所得合併計算後，再予以均等或不均等分割，並就其各個分割金額適用稅率表計算應納稅額（所謂合併計算分割主義），則較能與單身者之所得稅負維持平衡關係。夫妻年度所得合併計算後，分割為二等分之金額作為夫妻一方之年度所得，也符合民法對於夫妻所得財產的基本價值判斷以及整體法律秩序統一性之要求，也不涉及夫妻間分散所得以規避稅負的問題。
	婚姻及家庭之制度性保障，在稅法上應繼續落實	有關婚姻及家庭之制度性保障，在稅法上應落實在下述事項上： (一)對於納稅義務人及其家庭之基本生存所需費用，在國家提供社會給付以保障基本生存權之金額範圍內，應不予課稅。 (二)強制性的扶養給付，必須符合實際的加以考慮。 (三)配偶間或父母與子女間實際上有執行之契約，在稅法上也應如同一般陌生人間之契約，加以對待。
考題趨勢	本文就釋字第 696 號解釋作了十分透徹的分析，包括平等原則、比例原則、隱私權、婚姻家庭制度性保障等爭點的討論，並就各個大法官協同意見書中重要的論述作介紹，對於有志於稅法科目的同學，是十分重要的參考文獻。所得稅問題在國家考試雖不常出現，但相關釋字內所提到的行政法概念，例如：本文的平等原則、比例原則等，同學仍須特	



	別留心。
延伸閱讀	<p>1.陳清秀(2012),〈稅捐規避行為之認定—以所得稅法第 66 條之 8 為例〉,《東吳公法論叢》,第 5 期。</p> <p>2.葛克昌(2012),〈人性尊嚴、人格發展—賦稅人權之底線〉,《月旦法學雜誌》,第 206 期。</p> <p>3.謝榮堂(2012),〈夫妻所得共同合併申報所得稅之合憲性疑慮—釋字第六九六號評釋〉,《月旦裁判時報》,第 14 期。</p> <p>※延伸閱讀推薦,都可在最多法學資源的【月旦法學知識庫】 www.lawdata.com.tw 立即在線搜尋!</p>

