

# 司法院釋字第六九六號解釋

## 部分協同意見書

大法官 葉百修

本件解釋就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(下稱系爭規定)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，多數意見認係以婚姻關係為分類標準之差別待遇，其所採手段與目的之達成欠缺實質關聯，違反憲法第七條平等原則之結論，本席敬表贊同。惟多數意見以婚姻與家庭受憲法制度性保障為由，而認定婚姻關係歧視應適用較嚴格(中度)之審查基準，未能闡明婚姻關係歧視與系爭規定背後所隱藏之性別歧視，以及對於婚姻關係中人民隱私權與財產權之保障，特別是本件解釋多數意見再次強調婚姻與家庭制度性保障，在我國憲法架構下之詮釋是否有必要予以重新省思等議題，本席認有釐清之必要，爰提出部分協同意見書如后。

### **一、從婚姻關係有無所為差別待遇之平等權審查，變成違反以「有婚姻關係」為前提下之婚姻制度性保障**

本院自釋字第三六二號解釋承認人民婚姻與結婚自由受憲法保障開始，逐漸重視婚姻與家庭關係與制度，然於釋字第五五二號解釋以「一夫一妻婚姻制度係為維護配偶間之人格倫理關係，實現男女平等原則，及維持社會秩序，應受憲法保障」，將婚姻制度進一步確認為一夫一妻制度，並於釋字第五五四號解釋引用德國基本法第六條第一項之概

念，將我國憲法上未有明文規定之婚姻與家庭制度，一併認為婚姻與家庭為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障，並進一步解釋憲法上婚姻制度之保障，係植基於人格自由，具有維護人倫秩序、男女平等、養育子女等社會性功能，顯然逐漸與最早於釋字第三六二號解釋承認之婚姻與結婚自由之基本原則不同，朝向一個以既有婚姻制度之規範價值而詮釋憲法上婚姻與家庭之保障。

婚姻與家庭等身分關係 (marital/family status) 之有無，已成為比較憲法上處理平等權保障一項重要議題，對於以婚姻或家庭身分關係所為之不合理差別待遇與歧視，在各國憲法實務上，均認為與憲法保障平等權之意旨不符；然而，對於婚姻與家庭身分關係之歧視，目前通說均認為係不得因人民已婚、未婚、離婚、不婚或因法律限制不能結婚而有不合理之差別待遇，而非僅以「已婚」與否而為適用之範圍或類型。

本件解釋固然依循本院歷來解釋，以婚姻與家庭制度受憲法保障之意旨，為貫徹憲法保障婚姻之基本價值決定，國家就婚姻關係所為之不利差別待遇，應受較為嚴格之審查，以中度審查基準，即國家以婚姻或家庭身分關係所為之差別待遇，必須是為達成更重要之公共利益，並以實質有效且侵害較小之手段達成目的，手段與目的間亦需具有實質關聯性。然而，在本院所詮釋之婚姻與家庭制度概念下，所謂婚姻或家庭身分關係所為之差別待遇，是否有可能出現為了維繫憲法上婚姻與家庭制度之保障，而將審查基準放寬，甚至立法者所為之差別待遇，其目的本身若係以維繫憲法上婚姻與家庭制度之保障，則本院所為之審

查，其標準又該為何？此項矛盾，在本院釋字第六四七號解釋即已明顯而見。因此，對於婚姻與家庭制度之保障，本院有必要重新反省其意義，並小心詮釋其憲法意涵，甚至其於當代社會價值下之角色與地位。本件解釋得以婚姻或家庭身分關係之歧視，適用中度審查基準即可，無須再爰引婚姻與家庭制度性之保障概念，以杜爭議。

而從以婚姻關係之有無作為差別待遇之基準，本件解釋之審查，應以具有婚姻關係之納稅義務人，因其婚姻關係而須以配偶雙方非薪資所得合併申報、計算，而與無婚姻關係納稅義務人個別申報、計算間，是否因其婚姻關係之有無，而造成申報、計算個人綜合所得稅有不合理之差別待遇，有無構成違反憲法平等權保障之意旨加以判斷。然多數意見表面上以平等權為審查基準，實際上在論理過程間，卻係以婚姻受憲法制度性保障之重要性，認定系爭規定就「有婚姻關係」之納稅義務人一律就其配偶雙方非薪資所得合併申報、計算，可能與無婚姻關係下得分別申報、計算較為不利，而對前者形成所謂「婚姻懲罰」(marriage penalty)之情形；換言之，若以平等權之審查模式，本件解釋應探究有無婚姻關係與非薪資所得之申報、計算方式間之差別待遇與正當性基礎，亦即對於有婚姻關係強制合併申報計算，其目的、手段與兩者間關聯性，依中度審查基準加以判斷。而多數意見逕以婚姻制度受憲法保障之意旨，認定系爭規定強制合併申報、計算有不利於婚姻關係之納稅義務人之可能，導致納稅義務人成立婚姻關係之誘因降低，侵害憲法對於婚姻制度保障之意旨，並未具體認定系爭規定之目的、合併申報計算之手段與兩者間之關聯

性，一方面過度強調婚姻制度性保障在我國憲法架構上之地位，另一方面也因此簡化平等權審查基準之判斷。

## 二、夫妻非薪資所得合併申報、計算制度隱含之性別歧視、隱私權之侵害與異性戀規範價值

本席就平等權審查基準適用之意見，係認不應拘泥於形式上之判斷，而應就所涉法律形成之差別待遇隱含之歧視或刻板印象進一步深究<sup>1</sup>。本件解釋系爭規定何以具有婚姻關係之納稅義務人，就配偶雙方非薪資所得，應予以合併申報、計算？果真如多數意見所稱僅為稅捐稽徵之便利而已？本席以為，從傳統婚姻制度中，男女雙方於婚姻關係所扮演之角色，以及女性於婚姻關係中之地位可推知，對於已婚之配偶雙方，其非薪資所得強制合併申報、計算，實際上源自於傳統婚姻關係中，女性所得通常因其進入婚姻關係後所扮演之角色地位而呈現零所得或低所得之狀態，而透過合併申報、計算之方式，降低由男性所得為主之家戶所得所應課徵個人綜合所得稅，以確保婚姻制度之穩固維持。簡言之，現行已婚配偶非薪資所得合併申報、計算所得稅之制度，顯然是預設已婚配偶之一方於婚前、婚後未有所得，或所得未超過納稅門檻，或有免稅所得，而於婚後合併申報、計算所得稅時，因可從所得總額減除配偶之免稅額與標準扣除額，使得稅負不增反減，而這一方即在傳統婚姻關係刻板印象中對女性角色扮演之預設，蘊含性別歧視之不合理的性別角色扮演，並藉由租稅制度加以實踐與維繫。誠然，已婚配偶不見得均係以男性納稅

---

<sup>1</sup> 本席於本院釋字第 666 號及第 694 號解釋所提之協同意見書參照。

義務人為主體而合併、申報計算所得稅，然而，於現行申報方式下，必然排除已婚配偶雙方於婚前或婚後繼續保有工作之可能性，而於我國現行社會結構與傳統文化之影響下，增加人民選擇進入婚姻關係，或進入婚姻後直接或間接造成配偶一方選擇放棄工作之可能性，進一步強化既有婚姻關係性別角色扮演之刻板印象<sup>2</sup>。

其次，我國現行綜合所得稅固然以婚姻所組織之家庭為基本課稅單位，而認為家庭中各成員為經營婚姻或家庭生活，共享經濟收入及平分經濟支出，形成社會上不可分之經濟與消費單位，而透過免稅額及扣除額並合併申報、計算所得稅，以正確衡量家戶所得支付能力，並維持婚姻或家庭生活之必要。已婚配偶非薪資所得合併申報、計算，固然得以避免納稅義務人以配偶間所得分散而規避稅負，並簡化租稅稽徵之程序，然而本院於釋字第六六三號解釋宣示此項行政成本或程序簡化之事由，其正當性之判斷必須嚴格認定，是單純程序因素，不應造成納稅義務人因稽徵程序而增加稅負之不利益，況仍有其他得減輕或根本不生稅負增加之稽徵程序或方式，不致形成已婚配偶稅負增加之結果。是以系爭規定已過度侵害納稅義務人受憲法第十五條及第二十三條所保障之財產權<sup>3</sup>。

---

<sup>2</sup> 美國及歐洲國家如瑞典、冰島等國於七〇年代對於個人綜合所得稅稅制之變革，即係基於對於女性於社會傳統性別角色扮演所形成刻板印象之轉變，進而廢除對已婚配偶合併申報、計算所得稅等不合理之差別待遇，而改採折半乘二制與分別申報並行選擇制。See Cary Franklin, *The Anti-Stereotyping Principle in Constitutional Sex Discrimination Law*, 85 NYU L. REV. 83, 103 (2010); Janet G. Stotsky, *How Tax Systems Treat Men and Women Differently*, FINANCE & DEVELOPMENT, March 1997, 30-33. 從學者實證研究亦可得證，現行稅制對婚姻懲罰及職業婦女稅負確有造成不利影響，參見劉代洋、王尤玲，論現行稅制對婚姻與職業婦女稅負之影響，財稅研究，第30卷第1期，1998年1月，頁9-29。

<sup>3</sup> 美國聯邦最高法院亦持此見解。See *Hoeper v. Tax Commission of Wisconsin*, 284

再者，系爭規定所設定之稽徵程序，目的若在於正確衡量家戶所得支付能力，並維持婚姻或家庭生活之必要，則任何「無配偶之人相互間主觀上具有如婚姻之共同生活意思，客觀上亦有共同生活事實之異性伴侶，雖不具法律上婚姻關係，但既與法律上婚姻關係之配偶極為相似，如亦有長期共同家計之事實」<sup>4</sup>，則系爭規定未就二人相互間之所得容許獲與已婚配偶相同之利益，是否仍係用以維持「異性戀規範價值」(Heteronormativity)下一夫一妻之婚姻制度，反而與系爭規定之立法目的不符，甚至侵害於現行婚姻制度下無法結婚之人民，其應受憲法平等保障之婚姻與家庭生活之完整性。

況人民雖然選擇進入婚姻與家庭生活，並不表示其作為憲法權利保障之主體，將隨著婚姻關係而消逝。我國民法關於已婚配偶財產既以約定財產制為原則，則配偶雙方就其經濟關係仍維持相當程度之獨立自主性，配偶一方對於他方之財產狀況，即應受憲法對人民財產權及隱私權之保障；尤於已婚配偶約定分別財產制，配偶雙方各保有其財產之所有權，各有管理、使用、收益及處分<sup>5</sup>，基於本院歷來解釋對於人民隱私權之保障，其關注之焦點在於憲法對人性尊嚴與個人主體性之維護及人格發展之完整，並為保障個人生活私密領域免於他人侵擾及個人資料之自主控制，基於此項個人自主控制個人資料之資訊隱私權保障，人民自有決定是否揭露其個人資料、及在何種範圍內、於

---

U.S. 206, 219 (1931) (Holmes, J., concurring).

<sup>4</sup> 本院釋字第 647 號解釋參照。

<sup>5</sup> 民法第 1044 條規定參照。

何時、以何種方式、向何人揭露之決定權<sup>6</sup>，對國家如此，對已婚配偶之雙方亦然。人民作為憲法權利保障之主體，自不因進入婚姻或家庭生活而有異。換言之，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<sup>7</sup>。

綜上所述，本席認為系爭規定不當限制人民受憲法保障之財產權及隱私權，其所規範之已婚配偶所得稅之合併申報、計算之稅捐稽徵程序與方式，隱含社會對於不同性別之人民所應扮演功能角色之刻板印象，與憲法保障人民平等權之意旨不符，應屬違憲。

---

<sup>6</sup> 本院釋字第 603 號及第 689 號解釋參照。

<sup>7</sup> 例如德國聯邦憲法法院早於 1957 年即宣告該國其時與我國現行制度相似之「夫妻合併累進計稅」制度，與基本法保障之平等權及夫妻自我決定權相牴觸，BVerfGE 6, 55, 81.