

釋字第六九六號解釋協同意見書

大法官 羅昌發

本號解釋宣告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所規定「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之義務，並無不同，以下並稱系爭規定），在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，增加其稅負部分，為違憲。多數意見認為系爭規定增加其稅負的情形，違反憲法第七條平等原則；本席敬表同意。本件多數意見認合併計算部分，因婚姻關係之存在致加重夫妻之稅捐負擔，無異對婚姻產生懲罰效果。其確認婚姻制度維護的重要與並突顯系爭規定對婚姻與家庭的衝擊，值得肯定。然本號解釋僅宣告系爭規定違反平等權，而未直接宣告其亦屬對婚姻與家庭之憲法上權利之侵害而違憲，實有不足。由於本案屬婚姻與家庭保障之重要案例，本席認有引伸、補充之必要。再者，本件亦有憲法解釋方法論上的探討意義。爰提出本協同意見書。

壹、夫妻合併計算應稅所得違憲的遲來宣告

- 一、釋字第三一八號解釋的模糊所造成法律進步的遲緩：八十二年五月二十一日公布之釋字第三一八號解釋謂：

「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，與憲法尚無抵觸。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。」對於此號解釋，有盛讚其智慧者，認其具有創造性的模糊；一方面使立法者保有立法裁量的空間，以決定如何採行所得稅法中有關夫妻是否合併計算及是否以家戶為單位的制度；另一方面又在未宣告夫妻合併計算違憲的情形下，軟性地提醒立法者檢討改進，以減少不符租稅公平原則的情形。然該號解釋公布迄今將近十九年，立法者針對所得稅計算問題（例如免稅額等）雖有改進，惟針對該號解釋的核心問題，即「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」的情形，並未有何改變。釋字第三一八號解釋的模糊或軟性提醒產生何種程度的正面作用，頗值懷疑。

二、從比較法觀點論之，有關夫妻合併計算其所得稅應納稅額之規定，諸多國家在多年前即已宣告違憲。例如，美國聯邦最高法院早在一九三一年 *Hooper v. Tax*

Commission of Wisconsin *et al.*¹ 一案中，針對美國威斯康辛州有關夫妻在該州法律本來屬個別的收入，納為合併所得（joint income），並以之作為課稅基礎的規定，認為屬於「武斷(恣意)而歧視性的規定」(arbitrary and discriminatory provisions)及「對一人的財產或所得決定稅額，係以另外一人的財產或所得作為計算基礎，違反憲法增補條文第十四條所保障的法律正當程序原則」(to measure the tax on one person's property or income by reference to the property or income of another is contrary to due process of law as guaranteed by the Fourteenth Amendment)。又例如愛爾蘭最高法院亦早於一九八二年 Francis Murphy and Mary Murphy v. The Attorney General 一案² 中認定夫妻合併計算的情形，違反該國憲法規定。該判決重點有三：其一，對於已婚之二人與未結婚但共同生活之二人，在計算其應稅所得時的差別待遇，並不違反其憲法第四十條有關保障平等權之規定；蓋此二種情形的社會功能有其差異，故其差別待遇可被正當化（being justified by the difference of social function between the married couple and the two single persons）其二，對已婚者課以相較於所得完全相同之二單身者較高的稅率，與其憲法第四十一條有關國家應特別保護婚姻制度（to guard with special care the institution of marriage and to protect it against attack）的

¹ 284 U.S. 206 (1931).

² 1978 No. 1435P.

規定不合。其三，稅法規定將夫妻收入加總計算，將因此使其適用較高的稅率，違反憲法規定而無效。反觀我國於本號解釋將夫妻合併計算所得之規定宣告違憲，雖值肯定，但已屬就此議題採取違憲立場的後進國家。

貳、婚姻及家庭權作為憲法上權利遭受侵害之情形應予明確宣示

一、本號解釋理由書第四段謂：「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（本院釋字第五五四號解釋參照）。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。」亦即，本號解釋雖肯認「婚姻與家庭受憲法制度性保障」，並認「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」，然其論述之目的，僅係為提高審查有無違反平等原則之標準（使系爭規定受更嚴格的審查）。解釋文中，並未納入系爭規定產生對婚姻懲罰效果所導致侵害人民之婚姻與家庭權的違憲問題。是本號解釋對保障憲法上人民婚姻與家庭權，仍有一步之遙。此與過去六十餘年來，國際上已經普遍承認婚姻與家庭權此一基本權利之趨

勢，不無落差。

二、國際人權條約對婚姻與家庭權之承認及其內涵：

- (一) 一九四八年世界人權宣言 (Universal Declaration of Human Rights) 第十六條承認家庭作為社會自然且根本的單位，並承認男女結婚共組家庭的權利。經濟、社會與文化權利國際公約 (International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights (ICESCR)) 第十條重申家庭生活之若干基本權利。公民與政治權利國際公約 (International Covenant on Civil and Political Rights (ICCPR)) 第二十三條亦重申家庭作為社會自然且根本的單位，並應享受社會與國家的保障，以及達於結婚年齡男女建立家庭的權利。歐洲人權公約 (The European Convention on Human Rights) 對於婚姻與家庭保障，更有較為明確且廣泛之規定。該公約第八條第一項定有「家庭生活之保障」：「人人均有享受他人尊重其私人與家庭生活、其家庭及其通訊之權。」(Everyone has the right to respect for his private and family life, his home and his correspondence.) 該公約第十二條另規定「組織家庭之權利」：「達到結婚年齡之男女，均有權依照規範此等權利行使之各國法律，成立婚姻關係及建立家庭。」(Men and women of marriageable age have the right to marry and to found a family, according to the national laws governing the exercise of this right.)

(二) 我國已透過「公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法」，施行該二公約。雖該施行法在我國國內屬於法律位階，然在我國法律體系內納入並執行國際人權公約，亦可證明我國對於該等人權公約所承認之人權價值，有明確且直接之肯定。我國雖非前揭世界人權宣言之參與國，故無法直接引用該人權宣言作為憲法解釋之依據，然此並不影響該國際文件所承認之各項人權及價值之普世性質，以及其得以做為解釋我國憲法基本權利內涵之重要考量依據。本席曾於本院釋字第六九四號解釋所提出之部分協同、部分不同意見書中闡述此項意旨。

(三) 另歐洲人權公約雖為區域性的人權文件，然其有關家庭與婚姻之權利，實為前述世界人權宣言及 ICESCR 與 ICCPR 等兩公約的進一步闡釋。歐洲人權公約所揭示人民之婚姻與家庭權利，自可作為我國憲法解釋之重要參考，以使我國憲法及憲政思想，得與人權發展之先進地區及國際人權趨勢，為有效之對話，並強化對我國人民之基本權利保障。

三、我國憲法及大法官解釋對婚姻與家庭權之承認與其內涵，及系爭規定侵害人民婚姻與家庭權之理由：

(一) 我國憲法雖未明文列舉婚姻與家庭之基本權利，然由憲法第二十二條所規定「凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序公共利益者，均受憲法之保障」，以

及基於婚姻與家庭之承認顯然有益於社會秩序與公共利益，應足認婚姻及家庭的基本權利，係蘊含於憲法第二十二條的保障範圍。³

(二) 本院釋字第三六二號 第五五二號解釋及第五五四號解釋均曾明白表示，婚姻與家庭為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障。該等解釋雖未引特定之憲法條文作為其制度性保障的依據，然其亦已明示婚姻與家庭制度之保障，在憲法中的地位。此等宣示，與前舉宣言與公約所揭示人民之婚姻與家庭基本權利，已無本質上差異。婚姻與家庭既然受憲法制度性的保障，如認為其無法作為被侵害的客體，或無法將侵害婚姻與家庭權作為違憲宣告的直接理由，邏輯上殊難想像；價值判斷上亦有所偏。

(三) 婚姻與家庭之權利受憲法制度性保障的內涵，積極而

³ 按家庭是具有繁衍、教育、社會、經濟、文化等多重功能之社會基本單位，提供個人在社會生活中各方面的重要支持。復以社會上絕大多數人均孕育自家庭之事實觀之，若謂憲法不透過禁止國家侵害或干預，而對於家庭給予直接保障，反而難以想像。又我國釋憲實務係藉由確認民法所架構之一夫一妻婚姻制度之合憲性，並在婚姻自由、婚姻制度及因婚姻所生之義務相互交錯之下，建構出家庭的圖像（釋字第 242 號、第 362 號、第 552 號、第 554 號解釋參照），也因此婚姻與家庭緊密連結。無論如何，婚姻與家庭係個人為實現自我所從事的一種生活形態的選擇，保障個人有此種選擇之自由，係屬尊重個人人性尊嚴與維護個人主體性及人格發展，所不可或缺之一環。若將之與一般人格權之內涵相較，選擇並維繫婚姻與家庭生活的權利，亦應被評價為具有基本權利之本質，而受憲法第二十二條對於人民自由權利概括規定之保障。相同觀點請參閱李震山，《多元、寬容與人權保障——以憲法未列舉權之保障為中心》，2007 年 9 月二版，頁 163-165。

言，應包括提供正面的制度與規範，確保人民得以行使其成立婚姻關係或建立家庭的權利，及使其家庭生活得以被尊重；消極而言，則應包括排除對成立婚姻關係或建立家庭造成負面影響之制度性因素，並排除干預家庭權利的法規制度或行政作為。本席贊同前引本號解釋理由書第四段部分理由所稱：「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」。蓋適婚者是否建立婚姻關係及成立家庭的考量因素甚多；在現代的社會結構，經濟因素實為重要考量；而稅捐負擔為經濟因素之一，其負擔的差異，對於考慮結婚及建立家庭者，自亦有重要的影響。復由於累進稅制的關係，許多家庭由於夫妻合併計算所得額的結果，將增加負擔。相較於不成立婚姻關係而無須受合併計算導致增加稅負之二人，系爭規定對男女成立婚姻關係或建立家庭，顯然構成負面衝擊或不當干預的制度性因素。此對於年輕男女不婚及不敢成立家庭的趨勢，更屬雪上加霜。系爭規定侵害人民婚姻與家庭權利，甚為明顯。是本席認為，系爭規定除違反平等權之外，更直接侵害人民成立婚姻關係與建立家庭之權利而違反憲法規範。

參、大法官在解釋平等權及其他權利之保障時方法論上之抉擇

一、大法官在審查平等權及其他憲法上權利是否遭受侵害

時，常陷入審查方法的抉擇困難。有認為應先確認受審查法令之目的究是否係在保護單純合法或正當的目的（或公共利益）、抑或保護重要的目的（或公共利益）、抑或涉及憲法上基本權利，以決定所採取之手段與目的之間究應以滿足合理關聯為已足、抑或須滿足實質關聯（相當程度關聯）、抑或須受更嚴格的審查基準。本號解釋較接近此種分析方法，但將目的的重要程度（亦即究為單純合法目的、抑或為重要目的、抑或涉及根本權利），改為目的需為「合憲」。亦有認為對此問題，應進行利益衡量或依比例原則而為分析。⁴

二、本席以為，採用任何分析方式，必須以我國憲法為最後依歸，而不宜超脫我國憲法體系與規範。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。而在決定某一規定違反憲法之基本權，究竟有無正當理由時，應以憲法第二十三條作為檢視標準。

三、憲法第二十三條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或

⁴ 就某項法令規範涉及同時侵害平等權及其他基本權利之際，究應如何審查，釋憲實務亦不乏同時檢視平等原則與比例原則以為判斷之例，參見釋字第 649 號、第 682 號解釋。

增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」本條所規定限制自由權利之前提，為須以法律為之（某些情況下，亦得以法律明確授權之命令為之）。如非以法律為之，無論其理由如何正當，均無法通過憲法第二十三條之檢視。在確定有法律作為基礎之前提下，尚須進一步檢視本條所列舉「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」之要件，以及本條之「必要」的要件。針對必要性及所列舉之要件，本席認為，在憲法第二十三條之下，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二十三條的檢視。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。故憲法第二十三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（參見本席於釋字第六九二號解釋所提出之協同

意見書及釋字第六九三號解釋之部分不同意見書之闡述)。此種分析方法不但較符合我國憲法體制，且容許釋憲者依據客觀因素進行實質的價值判斷與利益衡量，而有其客觀性。

四、系爭規定依照前段原則分析的結果，其對人民平等權及婚姻與家庭權所為之限制並無憲法上正當性：

(一) 系爭規定是否符合以法律為之的要件：本件爭議主要在於系爭規定對結婚者所產生歧視的效果以及對婚姻與家庭權利的侵害。而系爭規定既係屬所得稅法的一部分，顯然符合以法律為之的要件。

(二) 系爭規定是否「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」：依解釋理由書所示，系爭規定的目的係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。此等目的，雖未必均可以系爭規定達成（如後述），但其性質上仍應屬憲法第二十三條所稱「公共利益」的範疇。

(三) 系爭規定是否屬達成前述目的所「必要」：

1. 系爭規定「所欲增進的公共利益」的相對重要性：「忠實反映家計單位之節省效果」，甚難謂屬社會重要價值或對其他公共利益有明顯的增進效果，故其並無明顯的重要性。另有關「避免納稅義務人不當分散所得、考量稽徵成本與財稅收入」則有稅捐公平性及稅捐課

徵效益的某程度重要性。

2. 系爭規定對於所擬達成的目的可以提供的貢獻或功能：系爭規定強制夫妻就薪資以外之所得，一律合併計算，使稽徵機關無須認定夫妻個別申報之所得是否係為避免其中一人所得過高而經不當安排或分散所致。故其規定確可避免納稅義務人不當分散所得，減少稽徵成本，並達到增加稅收的效果。
3. 系爭規定對憲法上權利所造成限制或影響的程度：系爭規定所侵害者為憲法上所保護與維繫的婚姻與家庭權利以及平等權。由於「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」（見解釋理由書第四段），且由於平等權為確保其他權利或法律上利益的重要基礎，可知系爭規定所影響人民在憲法上的權利，有相當高的價值及重要性。另由於如解釋理由書第四段所述，「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」，足見多數意見亦認系爭規定對憲法上婚姻與家庭的制度以及對平等權所造成限制或影響的程度甚深。
4. 客觀上是否存有「較不侵害憲法權利」的措施：系爭規定雖確可避免納稅義務人不當分散所得，減少稽徵成本，並達到增加稅收的效果，然此等目的並非不能以其他措施取代。例如以加強稽徵及提高處罰方式即

可減少不當分散所得；採某些稅制亦可排除或減少不當分散所得並降低稽徵成本；針對其他較不符合社會公義的免徵或漏徵所得稅部分進行課徵，所可增加的稅收遠比因夫妻合併計算所增加者為高。本席在此所舉之例，並非暗示將來立法者所需採之立法方向；蓋此為立法裁量之範圍。本席在此僅強調確有其他不至於侵害憲法上權利，而仍可達成相同目的的稅捐立法可資選擇。

- (四) 基於本件「所欲增進的公共利益」的相對重要性較低；且基於系爭規定雖確可避免納稅義務人不當分散所得，減少稽徵成本，並達到增加稅收的效果，然其對憲法所保護之平等權及婚姻與家庭權所造成衝擊甚為明顯；並且如欲達成此等目的，確有其他「較不侵害憲法權利」的稅制或稅務措施存在；應認系爭規定並不滿足憲法第二十三條所規定之「必要」要件。系爭規定基於婚姻關係而加重夫妻稅捐負擔之結果，違反憲法保障人民之平等權及婚姻與家庭權之意旨，並無憲法上之正當理由而違憲。