

釋字第六九六號解釋協同意見書

大法官陳碧玉

聲請人因與配偶分居而自行申報八十九年度個人綜合所得稅之綜合所得總額為新台幣 1,868,146 元，應繳稅款為 216,628 元。財政部依七十六年台財稅第七五一九四六三號函（下稱系爭函釋，該函依財政部九十八年台財稅字第 0 九八 0 四五五八六六八 0 號函令不再援用），將聲請人與其分居配偶之所得合併計算後，依個人所得比例，計算聲請人應繳稅款為 712,796 元。聲請人不服，提起行政救濟，經最高行政法院判決敗訴確定。因認系爭函釋及所得稅法第十五條第一項有關強制配偶（包括分居配偶）須合併申報、計算、繳稅（分居配偶依所得比例分別課徵所得稅）之規定，違反量能課稅原則及租稅公平原則，侵害其受憲法保障之財產權及違反平等原則、比例原則，聲請解釋。多數意見認所得稅法第十五條第一項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，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，暨系爭函釋就分居夫妻如何分擔其全部應納稅額之計算方式規定，與租稅公平原則有違，應不予援用。本席對多數意見之結論敬表同意，惟對於所持理由，認有補充之必要。

爰提出本協同意見書。

一、個人綜合所得稅應以「個人所得」為計算基礎

按個人綜合所得稅係以中華民國來源所得為課稅範圍，並以個人綜合所得總額，減除免稅額、扣除額後之綜合所得淨額計徵之（所得稅法第二條、第十三條規定）。個人綜合所得稅係依個人之所得淨額計算、徵收其應納稅額，此基於立法裁量權行使所設定之以「個人所得」為個人綜合所得稅計算基礎之基本原則，不因同法第十五條第一項有關配偶「合併報繳」之規定而改變。

本院釋字第三一八號解釋：「納稅義務人與其有所得之配偶合併申報課徵所得稅之規定，就申報程序而言，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，即與租稅公平原則不符。」與所得稅法第十三條以「個人所得」為綜合所得稅計算基礎之規定意旨並無不同。同法第十五條係以家戶為單位之合併申報程序規定、第十七條係以家戶為申報單位時有關其免稅額、扣除額之規定，均不影響個人綜合所得稅係以「個人所得」為計算基礎之本旨。

質言之，有應稅所得之個人，其應負擔之綜合所得稅之上限，為單獨計算時所應負之稅負。是，夫妻縱於程序上合

併申報年度綜合所得稅，然其應負之最高稅負仍為依個人之綜合所得淨額依累進稅率所計算之數額，倘合併計算之結果，超過其個人應負之最高稅負時，即與租稅公平原則不符。

二、夫妻對於應納所得稅不負連帶責任

連帶債務關係因法律規定或當事人之明示合意而成立（民法第二百七十二條規定），於所得稅法或其他行政法並無明文規定情形下，實務上據「合併報繳課稅」之用語，即為夫妻應將所得合併申報、合併計算，進而認依累進稅率計算之稅額，應由夫妻連帶負責之運作，難謂有其法律上之依據。

連帶債務關係成立後，債權人依法得選擇對部分或全部之債務人或債權額為請求，此為債權人法定權利之行使，除構成權利濫用情事外，合法有效。多數意見對於系爭函釋以個人所得總額占夫妻所得總額之比例計算各自應負擔之稅額，使低所得者需分擔與其所得顯然失衡之較重稅負部分，固認與租稅公平原則有違，惟對於應繳納之所得稅總額是否負連帶責任，未予論及。綜觀本號解釋暨現行法並無連帶責任規定之情形下，稅捐機關基於租稅公平原則為第一次之分單徵稅後，縱無從就夫妻他方收取稅額時，亦不得再發單向已收取前次發單金額之夫或妻徵稅（例如稽徵機關經計算

後，基於租稅公平原則，向夫甲發單徵取稅款九百萬元，向妻發單徵取稅款一百萬元，乙依單繳納後，稽徵機關亦不得因無從自甲收取稅款，而再發單向乙收取一百萬元以外之稅款)，否則即違反租稅公平原則，使債權人不得對有支付能力之債務人另為求償，與連帶債務本旨不符。是以，夫妻對於所得稅不負連帶責任，為當然之解釋。多數意見未與論及，殊屬可惜。

三、租稅之課徵應力求實質公平

多數意見考量修正影響層面廣泛，以及稅捐制度設計之繁複性，賦予主管機關二年之修法期間。新法修正應力求實質公平。

租稅制度是否公平，可由依支付能力之差異而負擔不同稅負之垂直公平 (vertical equity)，及支付能力相當者應負擔相同稅負之水平公平 (horizontal equity) 判斷。採取合理的累進稅率課徵租稅，使支付能力越高者負擔愈多之租稅，符合量能課稅原則，達成垂直公平，因為國家行政必須收取租稅之必要手段。然使支付能力相同者負擔相同稅負，亦屬租稅政策必要遵守之原則。財政部為配合促進產業升級條例租稅優惠於九十八年底屆滿，而於九十九年將所得稅法規定之營利事業所得稅稅率由百分之二十五調降為百

分之二十，再調降為百分之十七，採單一稅率並將起徵額由五萬元調升為十二萬元後，個人綜合所得稅成為第一大稅，其中約百分之七十一來自於薪資所得稅¹。個人綜合所得稅既為國家稅收之最重要來源，如何確保稅收來源之穩定、公平與持續，為國家應負之責任。現存之租稅優惠制度，例如免徵所得稅之證券交易所得，如分離課稅之土地增值稅，如單一稅率之遺產及贈與稅等，除使支付能力相同者負擔不同之稅負²，不符合水平公平原則外，並使綜合所得稅稅基擴大困難³，稅率無從降低，使未享有租稅優惠之大眾，實質稅負增加。此可由財政部一〇〇年台財稅字第一〇〇〇〇一九〇八

¹ 依財政部 100 年台財稅字第 10000190810 號覆本院秘書長函 97 年綜稅各類所得金額百分比各級距申報統計表，薪資所得占百分之 71.02。

² 依監察院調查報告（審計日期 100 年 2 月 15 日）所舉帝 房地拍賣案之數據整理：

帝 法 拍 案

以萬元為單位

	取得價	拍定價	價差	現行稅制應納稅額		依市價應納稅額	
				自用住宅稅率	一般住宅稅率	自用住宅稅率	一般住宅稅率
土地	8,000	22,830	14,829	54	108	1,432	3,447
建物	2,857	5,380	2,523	104	104	1,009	1,009
合計	10,857	28,210	17,353 (a)	158 (1)	212 (2)	2,441 (3)	4,456 (4)
邊際稅率				(1)÷(a) 0.91%	(2)÷(a) 1.22%	(3)÷(a) 14.06%	(4)÷(a) 25.67%
薪資			17,353			6,869 (b)	
薪資 不動 產交易稅 率比				(b)÷(1) 43.47 倍	(b)÷(2) 32.40 倍	(b)÷(3) 2.81 倍	(b)÷(4) 1.54 倍

³ 同註 2 資料來源。我國綜合所得占稅基占 GDP 的百分之 2.7，與美英等國之百分之 10.8、韓國之百分之 4.4、日本之百分之 5.5 相比，顯然太低。

一 0 號函所示「九十七年綜稅各類所得金額百分比各級距申報統計表」，綜合所得淨額越高者，其股利所得越高（其中綜合所得淨額一千萬元以上者，其股利所得占百分之六九點二二），卻因股票交易所得依所得稅法第四條之一規定無須繳納所得稅，又非屬綜合所得稅應稅所得而無累進稅率之適用，高所得者實際所擔稅賦因此下降，與薪資所得者應負之稅額相較為實質的不公平。現行綜合所得稅累進稅率的課徵，因各種不同之優惠租稅政策導致的稅基侵蝕，無法有效達成所得重新分配的功能，更使稅負多落在容易稽徵的薪資所得者的身上，勞力所得稅負遠高於非勞力所得⁴，更帶來稅制的複雜性、免稅的漏洞與逃稅的誘因，無實質公平可言。

是所得，即應課徵所得稅，是所得，即應列入綜合所得稅之稅基。所有的財稅資料均為財政部所能掌控，資訊科技之發展使公平負擔稅捐之政策、稅制之釐定雖非易如反掌然非不可能，財政部應隨社會經濟環境變遷，負起設定公平、成長與簡化之稅制之責任⁵。

⁴ 同註 2，其比例高達 43.47 倍。

⁵ 所得稅法施行細則第 17 條之 2 規定：個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及其成本費用之證明文件者，其財產交易所得之計算依本法第 14 條第 1 項第 7 類規定核實認定。其未申報或未能提出證明文件者，稽徵機關得依財政部核定標準核定之。前項標準，由財政部各地區國稅局參照當年度實際經濟狀況及房屋是常交易情形擬訂，報請財政部核定之。財政部有按實際經濟狀況評定房屋現值，使評定價額與市價相符達公平課稅之目標。即其一例。