

釋字第六九六號解釋不同意見書

如果夫妻分居的人多的話，將會有更多美滿的婚姻—這是同一舞台上演出的戲劇。

德國大哲學家 尼采
我必須走回塵間人世，在你的身邊，我只能是奴隸一個。我期盼的僅是自由、自由。為了渴望的自由，我起而抗爭與奮鬥，直至死亡或沈淪，也在所不惜。

德國大音樂家 華格納 《唐懷瑟》第一幕

大法官 陳新民

本席對於本號解釋多數意見歉難贊同之處，乃在於未能「對症下藥」，以及有「論證失偏」之虞，致不能正視保障分居夫妻重新追求美滿人生之人格自由權的重要性，反而援引平等原則來確保已成「過去式」的婚姻與家庭制度，造成保障法益的錯誤與失焦。

本席雖為持少數之異議者，只能慨嘆「單憑孤木散枝，難撐傾廈之力」。但為了強調本院行使釋憲職權，應當具有高度、嚴整之邏輯性，爰不揣孤獨，提出不同意見書如次，以披陳本席疑慮之立論也：

一、 應正視夫妻分居的現實，督促立法者創立規範分居的租稅法律制度

(一) 分居夫妻的法律關係，應比照離婚後，而非婚姻關係存續中的法律關係—德國民法的「分居生活」的專門規定可為借鏡

任何人乍看之下，大致上都會認為本號解釋原因事實，乃是由一位已婚者因為婚後合併申報所得稅，適用較高稅率，認為違憲，而提起之釋憲聲請。此由本號解釋多數意見援引憲法第七條平等原則，以及憲法保障婚姻與家庭的制

度，宣告所得稅法第十五條第一項之規定（以下簡稱系爭規定）：「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。」為違憲，以及理由乃基於「夫妻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。」，同時，也認為這種差別待遇乃加諸於結婚者不利之租稅義務，形同對婚姻的不利益對待，侵犯婚姻與家庭的制度性保障，故宣告系爭規定違憲，而獲得這種印象。

然而本號解釋原因案件聲請人乃一個分居者，其主張分居之配偶，不應依照同居夫妻之共同申報所得稅方式，而應另以其他申報方式處理。這也關涉本號解釋要審查的第二個對象—主管機關七十六年三月四日函（財政部台財稅第七五一九四六三號函，以下簡稱系爭函）之內容。該函特別針對分居夫妻給予彈性「分別發單補徵」之處理申報，然而仍遵循系爭規定及適用同樣的稅率。也遭到本號解釋多數意見認為侵及租稅公平而違憲。

按系爭規定之立法目的，亦非自始未具有正當性。本號解釋理由書也明言：「按合併申報之程序，係為增進公共利益之必要，與憲法尚無牴觸」（第三段）。這是因為夫妻既然同居共財，系爭規定立法目的便顯示出此合併申報制度可收到「忠實反映家計單位之節省效果、避免納稅義務人不當分散財產所得、考量稽徵成本與財稅收入等」之優點（第四段）。因此，以世界民主國家之稅制以觀，並不一概否認此制度之妥善性。

但是分居夫妻的狀況，顯然迥異於「同居共財」的夫妻。故本號解釋多數意見惜未能正視分居夫妻已經各自獨立生活的客觀事實，確定系爭規定原本基於同居夫妻之所以實施

合併報繳之理由（例如可節省家計單位之支出），已失附麗。從而要求立法者應當建立一套分居夫妻所得稅報繳之制度，是本號解釋未能有助於填補我國法制之中，對於分居夫妻中的法律關係所呈現的「規範漏洞」（Regelungslücke）。此現象不僅在發生親屬法，甚至在其他法律也有相同問題¹。

另外，多數意見認為這種將已形成「過去式」的家庭與婚姻之法益，作為保障對象，也以錯誤的方式來運用平等原則之上一這是錯誤的將「婚前與婚後」的租稅義務，而非切合本案當事人之情形，應以「同居夫妻與分居夫妻」的租稅義務予以對比，故係以「本質上不同」之案例來予對比。這一方面顯然違反檢驗平等原則最重要的「事物本質」（Natur der Sache）的檢驗原則，另一方面也忽視所謂的婚姻或家庭制度性保障，本即提供了立法者作出差別待遇的正當性依據也！立法者即有必要針對分居夫妻的狀態，另行設計規範其租稅義務的法律制度。

為此，進步的外國立法例，例如：德國民法不僅對於「分居」的概念加以明文規定：「夫妻不同居在一起，且日後並無再共同居住的意願」（第一千五百六十七條第一項）。此外，也對夫妻分居後，包括房屋的使用分配、子女撫養義務的分擔，都視為親屬法中重要的一環，而加以詳盡規範（第一千三百六十一條、第一千三百六十一條之一、第一千三百六十一條之二）。故「分居生活」（Das Getrenntleben）即成為德國婚姻法及離婚法最重要的一個章節。

夫妻分居往往是離婚之前一階段，但離婚經常涉及到複

¹ 例如公職人員財產申報法第五條第二項規定：「公職人員之配偶及未成年子女所有之前項財產，應一併申報」。對於分居之配偶之財產，也一併要求申報，造成實務上許多困擾，致申報義務人遭到處罰。夫妻分居後各有生活一片天，豈會將自己的財產細節告知分居的他方？特別是分居往往是離婚前階段，離婚劃分財產是一關涉雙方日後權益的重要步驟，相互隱瞞財產乃人之常情也。故此一規定乃強人所難之立法也。

雜的財產分配、親子關係、社會價值、宗教因素（例如天主教義即不准教徒離婚），而不能使分居者順利完成離婚手續。故分居已成為現代社會一個常態現象，且為數甚多，國家的法律秩序即應涉入此一領域。故德國學界普遍將這種分居狀態，視同離婚，且法律關係上，應與離婚的法律關係相近²。

至於系爭規定之夫妻合併申報及適用更高稅率制度，固形成本號解釋原因案件的主因之一，本號解釋可利用「裁判重要關連」理論，將之列入審查範圍（可參見本院釋字第五三五號、第四四五號解釋）。但重點卻必須集中在「夫妻分居」的客觀事實之上。

（二）應重視保障分居夫妻的法益—分居者的人性尊嚴與人格自由發展權

人民聲請解釋憲法之目的，乃確保其憲法所保障之基本人權，不受國家違憲法律的侵犯。本號解釋原因案件的聲請人既然是處於事實上分居狀態下，大法官便應殫精竭慮地考量如何盡可能提供憲法保障的依據。

分居者既然已經因主、客觀因素拒絕了夫妻間的共同生活，從而民法婚姻制度對於「家」的「永遠共同生活在一起」的社會功能，以及如同本院釋字第五五四號解釋所提及的「婚姻制度使夫婦在精神、物資上互相扶持」的生活狀態，都已經失調。夫妻勞燕分飛，無不懷著各自追求自己的人生，開創日後幸福的憧憬。國家法律在此一階段，不是「往回看」的期待夫妻再享「破鏡重圓」的婚姻美夢，而是「往後看」的保障分居者能夠按照自己自由意願，開展其人生（憲法第二十二條所保障的人格發展自由權），並且維護其人性尊嚴。

² 參見：Dieter Schwab, Familienrecht, 10.Aufl., 1999, §38, Rdnr.320.

就此而言，本院釋字第五五四號解釋援引的「人格自由」，作為家庭與婚姻應受到憲法特別保障之依據。同樣的人格自由，也更應當賦予婚姻破裂的分居夫妻之上。易言之，分居夫婦比未婚單身者，可能因為曾經締結婚姻而背負上更多的個人情感、財務、親子關係等的負擔，也可能要擺脫更多的糾葛（例如來自分居的配偶）。其法律地位是屬於弱勢者，更需要國家強而有力的介入。故其基本權利（人格發展自由與人性尊嚴）具有高度的「應保護性」（Schutzwürdigkeit），並不亞於、甚至高於一般婚姻存續狀況下的夫妻也（本院釋字第六三號解釋已經提及：「維護人性尊嚴與尊重人格自由發展，乃自由民主憲政秩序之核心價值」）。

然而本號解釋多數意見的「法益侵害」，卻是以「家庭與婚姻制度」為標的。所謂國家要保障婚姻與家庭制度，是避免此制度遭到國家公權力與法律的侵害，讓婚姻與家庭制度能夠自由且有效的存續與運作。然而對於分居者而言，此制度已成為「過去式」。如果婚姻與家庭的制度性保障，對分居夫婦仍能扮演一絲「殘餘價值」者，恐怕在於如何提供法律上的方便性，以順利或加速終結目前的婚姻狀態，讓雙方各自締結新的婚姻，以開展新的家庭生活。這是婚姻法應致力於分居或離婚的規範領域也。

所以本席之所以不能同意本號解釋多數意見這種忽視保障分居者所期盼的「未來新生命」，反而用「過去舊生活」的法益，作為本號解釋的違憲主軸，即本於此矣。

（三）系爭函的違憲性與定性問題

比較起系爭規定僵硬只顧及「常態」婚姻狀況，系爭函卻是因應了分居夫妻的租稅義務問題，發揮了彈性與現實考量的優點。但其也有不可避免的致命傷：不能違反系爭規定的所得稅總額之計算方式，以及本院釋字第三一八號解釋。

質言之，系爭規定以夫妻必須合併申報，如果夫妻皆有收入，自然收入總額增加，即會適用較高的稅率。而本院釋字第三一八號解釋儘管承認這種可能造成加重稅負的結果，與憲法精神有違，但並未宣布違憲（關於本院釋字第三一八號解釋的解讀，與該號解釋何去何從，詳下述）。因此，對於分居夫妻的課稅總額之計算，即與同居夫妻間並無差異。系爭函僅不過讓分居夫妻可以計算其應繳納之總額內的分擔比例，於扣除已扣繳及自願繳款後，仍有應繳部分時，方「分別發單補徵」。

如上述系爭函已經顧及到分居夫妻應當分別分擔稅捐的必要性，但卻囿於必須負擔整體較高稅額的義務，所以在此不合理前提下，勉強作出改善的因應措施，雖見苦心，但也不能真正地解決分居者應有的租稅正義之要求。

系爭函這種「介入」夫妻間財稅責任的分擔規定，是否具有法律的效果？系爭函可否改變系爭規定與本院釋字第三一八號解釋所設計出的夫妻稅捐義務？此涉及到系爭函的定性問題。

系爭函是否屬於技術性或細節性條款，從而可由主管機關在無法律明確授權情況下，以行政規則（函釋）方式予以制定（本院釋字第五九七號、第六五〇號、第六五七號、第六五八號解釋參照）？然而由夫妻稅捐義務，包括總額、申報與計算方式等，皆是法律明定之事項，且曾透過大法官解釋（例如本院釋字第三一八號解釋）予以檢驗，即不能認為僅是技術性或細節性次要事項，必須服膺於租稅法律主義。故系爭函不能認為係處理所得稅申報的細節與程序問題所制定的法規範。夫妻不論同居或分居，既然都負有繳納同一納稅總額的法律義務，其如何內部分攤的問題，是否屬於主管機關可全權決定的範圍，以及是否屬於公法上連帶債務，或是屬於可分之債？都需要一併考量。

如以租稅法律主義的立場而言，前者當持否定解釋。除非法律明文規定或是法律明白授權，否則系爭函不能具有確定分居夫妻「分攤稅額」的法定效力。否則即有牴觸租稅法律主義之虞。

至於後者之問題，由於租稅義務屬於一種典型的公法債權與債務關係，能否將民法的債權債務關係準用至公法領域之上？稅捐稽徵法雖未明白提及，但推敲其第十二條之規定：「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」，應當已經引進了共同連帶債權債務關係的概念。當然學界對此並非沒有爭議。實務上大致遵從主流見解，認為可以準用民法規定³。故上述夫妻也必須承擔共同承擔所得稅繳納義務⁴。

既然夫妻可視為此公法上債務之連帶債務人，是否債權人—國家，即可享有自由選擇要求任一債務人履行連帶債務之權利（民法第二百七十三條第一項）？系爭函可否算是上述公法上債權人行使選擇權的實踐？如果持肯定見解，又將產生另一個問題：行政機關可否在法律沒有授權的情況下，自行訂定此具有「通案性質」之法規範，課予分居夫妻各自按比例分擔稅捐義務的選擇權乎？如同上述，本席認為此答案應係否定，蓋必須嚴格遵守租稅法律原則，由法律明文規定這種稅捐責任分配問題也⁵。

³ 採贊成說者，例如：張勁心，租稅概論，一九七九年三版，第一二四頁以下；施智謀，從租稅債務關係談民法規定之適用，刊載於：憲政思潮，第三十四期，第五頁以下；張昌邦，稅捐稽徵論，一九九一年修正版，第五十八頁以下；陳世榮，稅捐稽徵法（上），軍法專刊，第二十二卷第十二期，第七頁。實務界一貫見解也持此見解，例如行政院五十八年判字第九十三號判例，六十三年判字第六七三號判例；六十四年判字第七二七號判例。近來也有不少判決亦同，例如：臺中高等行政法院九十一年度訴字第三六三號判決及台北高等行政法院九十四年度訴字地一九八五號判決可茲參照。參見：陳清秀，稅法總論，二六年四版，元照出版公司，第三八四頁、第三八八頁。

⁴ 學界儘管認為必須依據各種稅捐之特性，論定其是否為共同債務或可分債務，也認為所得稅的規定，使得夫妻必須共同承擔稅捐義務。參見陳清秀，前揭書，第三八八頁。

⁵ 參見陳敏，租稅法之連帶債務，政大法學評論，第二十八期，第一三頁以下；陳清秀，前揭書，第三八三頁以下。

故本號解釋同時也觸及到我國稅法此一重大、且未規範之漏洞，宜指示立法者妥善予以填補之。

法律必須隨著時代進步，而經常因應演變。任何可以觸發法制更新的動機案件，都不可以忽視之。故由本號解釋引發之分居夫妻的法律關係，民法雖未對此有具體之規定，已不符合法治國家原則的高度要求。但不妨先由稅捐法予以填補此一法制漏洞。正如同本席在本院釋字第六九四號解釋協同意見書中所敘者：

「 民法所創設之扶養法制，雖然與稅法(所得稅法)有關的扶養優惠減除額制度不一定要完全一致，可以由立法者擁有一定的形成範圍，但基本上不能夠違反民法相關規定，例如扶養義務人的範圍，與家的意義與組織，即可由立法者在租稅優惠立法裁量中，對扶養義務人得要求減除額行使的範圍，可與民法扶養順序脫勾，對於主動承擔扶養弱勢家屬者，給予此具有獎勵或誘因性質之租稅優惠，顯示出立法者主動性， 」

立法者可以在所得稅法中，率先規範分居夫妻的租稅義務問題，以激勵立法者再接再厲地於民法於親屬編中，全盤增定有關「分居生活」的條款，以竟全功也。

二、 平等原則的侵犯？

(一) 憲法制度性保障 vs. 平等原則

本號解釋多數意見另一個盲點在於法益保障的誤移——錯誤地將分居者過去婚姻同居時代的法律關係，作為憲法法益保障之對象，從而援引平等原則，認為婚後同居共財之合併申報，對比未婚的個別申報而導致適用更高稅率，造成對結婚者的歧視，從而宣告系爭規定違憲，亦是錯誤的行使平等權檢驗方法。

此錯誤表現在兩個方面，第一，忽視了判斷差別待遇是否具有正當性，必須符合「事物本質」；第二，憲法制度性

保障本即提供了立法者差別待遇的正當化依據。

首先，凡檢驗一個法律規範是否在適用的案例中造成平等原則之侵犯，恆以兩組「比較組合」(Vergleichspaare)，作為評判的樣本，以比較是否出現差別待遇；且此一差別待遇是否欠缺事實關連性、出於理智判斷，都是判斷是否具有正當性之依據。此時對比案例是否具有同一性，亦即依「事物本質」，斷定其是否有同一性，來決定應否有不同法律對待。

已婚與未婚者，當然可以有不同的法律效果。立法者對於已婚者有異於未婚者的法律規範，尤其是帶來的利益方面，是為憲法制度性保障之顯現。我國憲法不似德國基本法於第六條第一項已明示家庭與婚姻受到國家特別的保障，從而賦予立法者制定更多保障家庭與婚姻的規範，亦即可以創設出更多優惠性的差別待遇⁶。我國則透過大法官的解釋中，承認有此制度。本院釋字第六四七號解釋便針對夫妻間互贈財產，得免徵贈與稅之制度，而單純同居者不得享有此權利並未抵觸平等權，即本於這種夫妻間同居共財，互負生活與財務扶助義務的家庭制度所使然也（本院釋字第五五四號解釋參照）。

同樣與本案相同的租稅義務，釋字第五五四號解釋明白援引了制度性保障而有差別待遇，故結婚與不結婚者，便具有本質上不同的判斷標準，不能光以是否造成有利與否，論定是否侵犯平等原則。此觀諸本號解釋在理由書中（第四段）也明白提到：「如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇」，顯然認為這種婚前、婚後的差別待遇，是不論有利或不利，都是憲法所不許者。但緊接著在這段話後，又加上了「致加重結婚夫妻之經濟負擔，則無異形同對婚姻

⁶ 例如德國對於嬰兒與兒童的育嬰費用或托兒費用，都可列為所得稅的扣繳之列，BVerfGE 99, 216/234.

之懲戒，⁷，故系爭規定所形成之差別待遇，是否違反平等原則，應受較為嚴格之檢驗⁸」。

由上述大法官的見解，昭然地認為儘管存在了差別待遇，但僅許可對已婚者的「有利差別」為限，而不許可對其「不利差別」。既然言及不得因有無婚姻關係而有差別待遇在前，又云只許可「有利差別」在後，是否造成自我矛盾乎？實則，立法者決定租稅秩序，平等原則固屬其中一環，以求租稅公平。但量能課稅原則，亦不可忽視。所謂的「量能課稅原則」(Leistungsfähigkeitsprinzip)，係指依納稅義務人實際收入高低，決定其真實負擔稅負能力之原則也⁷。假如夫妻同居共財，且可自由互贈財產，則結婚後雙方皆有所得時，該兩人的總收入自然比單身時的個人為多，其可以支配的財力相對提高（所謂錢上加錢），也可負擔較多的租稅，因此課予較多的稅賦，也不一定違反租稅正義或量能課稅的原則。

臺灣近年來社會貧富差距，日形嚴重。政府沒有採行積

⁷ 以過去大法官解釋中，對於量能課稅與租稅公平關連，似乎並沒有嚴格界分，例如釋字第五九七號解釋：「所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」，則採兩者並立之概念。至於在釋字第六九三號解釋時，則採合一解釋。此可由解釋理由書第五段得以見之：「有證券交易所所得而不課徵所得稅，為有所得即應課徵所得稅之例外，其目的為以稅代稅業如前述，非在實現量能課稅。系爭函一中段及系爭函二闡明認購（售）權證之發行人，應依所得稅法第四條之一規定，免徵證券交易所所得稅，亦不得減除證券交易所損失。而所有其他有證券交易所所得之個人及營利事業，適用所得稅法第四條之一時，並未規定得為不同之處理，故亦不生該二函違反量能課稅致抵觸憲法上平等原則之問題。」

本席則以為量能課稅原則，必須與平等原則合而為一。即形成量能公平納稅之原則。另外，量能課稅也同樣地還受到其他憲法原則的拘束，例如社會正義等社會國原則之拘束，這也是構成憲法財產權秩序的一環。平等原則並非檢驗涉及到財產基本權利之量能課稅原則的唯一標準也。可參見：葛克昌，所得稅與憲法，二一九九年三版，翰蘆圖書出版公司，第五五八頁。至於租稅公平原則與量能課稅可稍有不同，主要可由平等原則予以實踐。亦即租稅公平乃由平等原則適用下，對於人民租稅義務所課予的合理負擔，亦即在財產權的限制上，所實踐出來的原則也。不過似乎通說也頗多將量能課稅與平等原則合而為一，例如：德國聯邦憲法法院裁判，亦認為量能課稅原則係從平等原則導出此一原則，並承認此一原則具有憲法上裁判根據，其見解為：「是否以及在何種範圍內，立法者在憲法上負有義務緩和或除去此種不平等之情形，乃是應依據從基本法第三條第一項（指平等權原則）所導出稅捐正義的要求的基準（立法者應受此基準的拘束），加以審查，因此課稅應取向其經濟上的給付能力⁸」，BVerfGE 67, /290.297；引自：陳清秀，稅法總論，元照出版公司，二〇一一年九月六版，第二十六頁以下。黃俊杰，租稅正義，二〇一二年，翰蘆圖書出版公司，第五頁。

極消弭的政策，屢屢被國人批評有違租稅正義，沒讓有能力負擔更高稅負的國人負擔更高的稅負。社會上許多昂貴的奢侈品（豪宅、名車），豈不是都是由家庭購得，鮮有僅為單身個人所享受？是否一對富裕夫妻即應當課予比兩個富裕單身者應負擔更多稅負，方比較符合「實質公平原則」的要求？本號解釋在理由書（第四段）也提及此實質公平原則，但卻反而認為不應課予此類夫妻更高的稅率。不知此所謂的「實質公平原則」，究應由誰來判斷？由大法官來判斷？抑或是由人民代表的立法院予以判斷？或是由社會一般通念，也就是所謂的「民眾法感情」來判斷⁸？

而另一方面，目前（民國七十九年以後）的夫妻合併申報制度，已經採取了「薪資分別申報」原則，如果依據德國財政學大師 Adolf Wagner 的見解，所得稅原則本來即應當盡量少在勞務所得的薪水方面課稅，而應在財務活動之所得，也就是資產擁有與運作方面的其他收入中，予以課徵之⁹。故我國目前夫妻合併申報制度，已採行這種符合課稅正義原則之制度，故不當然即論以違反租稅公平原則。

（二）系爭規定與系爭函違反平等原則之理由不一

本號解釋多數意見認定系爭規定以及系爭函，均違反平等原則，但是否只能單純論以違反平等原則為已足？如同本席在釋字第六九四號解釋協同意見書中提到的見解：

「平等原則—如同比例原則—，都是作為檢驗之基準，此兩基準之檢驗目的，乃在避免其他基本人權，例如財產權、工作權（例如：本院釋字第五八四號、第六四九號、第六二六號解釋）或營業自由（本院釋字第六八八號、第六八五號、第五一四號解釋）等，受到違憲的侵犯。」

⁸ 可參見本院釋字六一七號解釋：「釋憲者就立法者關於社會多數共通價值所為之判斷，原則上應予尊重」之見解。

⁹ 參見本號解釋蘇永欽大法官所提部分不同意見書。

但是多數意見認定系爭規定與系爭函所侵犯的法益卻不一致。在前者（系爭規定），乃以家庭與婚姻的制度性保障，作為保障之法益（參見解釋理由書第四段）；至於後者（系爭函）係以租稅公平為保障對象—此觀諸解釋理由書（第六段）有云：「查該函關於分居之夫妻如何分擔其全部應繳納稅額之計算方式規定，係依個人所得總額占夫妻所得總額之比率計算，以致在夫妻所得差距懸殊之情形下，低所得之一方須分擔與其所得顯然失衡之較重稅負，即與租稅公平有違，」，可知兩個法規範所構成侵犯平等原則之理由，各有不同。

在法益受侵害方面，如果多數意見認為夫妻合併申報，造成夫妻納稅總額增加，已侵犯家庭與婚姻的制度性保障，則連系爭函也應當依此理由而當然違憲。但多數意見顯然略此不談，僅認為有違租稅公平而已。

的確，分居夫妻已無家庭與婚姻保障的必要性，多數意見終於在系爭函的法益保護上，體會出此點邏輯性矣！但下一步則應確認系爭函對於分居夫妻到底侵犯何種法益？本席認為，乃涉及了分居夫妻沒有必要承擔同居夫妻般的稅負標準。易言之，此法定的負擔額度，已經失去了正當性，造成了對於分居夫妻，特別是收入較少之一方，在財產權上過度的侵犯。因此，分居夫妻適用系爭函，乃繼續延續系爭規定所定下了稅負總額數，亦難免產生侵犯財產權之違憲後果。

（三）平等原則的檢驗標準

本號解釋多數意見既然援用平等原則來檢驗系爭規定與系爭函，自然不能夠不論及檢驗的標準何在。

在前者，已經認為乃「無異形同對婚姻之懲戒」，故應採「較為嚴格」之審查。此標準與用語，與本院釋字第六九四號解釋理由書（第三段），對平等原則涉及影響弱勢者生

存或生活上之維持時，所使用之標準用語，完全一致。多數意見顯然仍採行寬鬆與嚴格的二分法，但如本席在該號解釋的協同意見書中所表示，雖然是「較為嚴格」，但絕非「最嚴格」的審查標準¹⁰。主要的因素乃涉及立法者享有廣大的租稅優惠政策形成權所致。本號解釋的情況，亦復如此。

然而，在後者對於系爭函的平等原則審查密度，多數意見並未提及。想必仍是援引「較為嚴格」的標準。但此時所侵犯者，乃涉及租稅公平原則，則更存在立法裁量的空間。且法益受保障之重要性而言，豈可與生存或生活維持權，以及與家庭與婚姻權等量齊觀乎？

由上述針對夫妻合併申報與課稅，相關規定與函釋便可以依據所「影響」的法益、原則不同，而更易其審查平等原則的標準時，那麼吾人試觀所得稅法第十三條以下的規定，舉凡所得之分類、免稅額、扣除額（包括標準扣除額、列舉扣除額、特別扣除額），林林總總、洋洋灑灑有幾頁之多，試問：釋憲者當否應對各個規定所涉及各類法益，而分別確定其平等權的檢驗標準乎？豈不整個所得稅秩序都大亂乎？

故本號解釋多數意見此種運用平等權、操作平等原則之模式，已治絲益棼，也可說是陷入了平等原則的迷魂陣之中。

（四）兩件釋憲標的違憲效果不同

多數意見不僅對系爭規定與系爭函所運用的平等原則檢驗標準不一，認定侵害法益種類不一，甚至對於造成違憲效果亦不一。就後者而言，系爭規定既採較為嚴格審查模式，但多數意見宣示為二年後失效，從而本案聲請人不能因此獲得再審救濟之機會。相反地，對於系爭函，由於侵犯之

¹⁰ 至於同樣使用「較為嚴格」之審查標準之用語，可見諸本院釋字第六二六號解釋，但該案所涉及之法規範，並無高度立法裁量的特徵，因此，可以運用最嚴格的審查標準。故該號解釋雖仍使用「較為嚴格」用語，實與「最嚴格」的標準無異。

法益不是具有制度性保障位階之家庭或婚姻法益，而僅是租稅公平的涉及更高之立法租稅形成權，其審查密度應較為寬鬆，然而卻明白宣示即日起不予以援用。易言之，當事人可取得再審救濟之機會。

這兩種法規有不同的失效日期，也帶來不同再審救濟的機會，頗令人不解。誠然，在一般情形是上位法規合憲，但下位法規違憲之情況下，宣告下位法規不再援用，當事人之再審，可獲得合憲之上位法規適用機會。反之，如本案之情形，上位法規違憲但尚未失效，不得提再審救濟，而下位規範也違憲且立即失效，卻許可提起再審救濟。殊不知其邏輯性何在？且上位法規繼續有效—即分居夫妻仍應共同負擔一高額稅負—，下位法規（分別發單補徵之規定）雖失效，即應回到違憲之上位法規適用範圍，以及適用新的相關函釋（九十八年九月十四日以後）。都不能提供聲請人妥適且合理的再審救濟之法令依據。如此勢必造成再審法院如何適用法規的困擾，也令人懷疑在上位法規的違憲，但繼續適用的前提下，再審法院能夠給予聲請人哪些具有時效性之救濟？

三、 夫妻合併申報制度是否一定違憲？

誠然，系爭規定之夫妻強制合併申報制度，是造成本號解釋原因案件的主因。如果立法者採行個別申報制，即可以避免本案之發生。惟分居夫妻之情形究與同居夫妻不同，但本案既是分居夫妻之情形，僅得就此分居狀況而論，但既然規範同居夫妻之關係將侵犯分居夫妻關係權益時，自可利用「裁判重要關連」理論，將之列入審查範圍（可參見本院釋字第五三五號、第四四五號解釋）。

在此即必須審查本院釋字第三一八號解釋之立論，還有何存在的空間。

（一） 本院釋字第三一八號解釋的解讀—加重結果違憲論

及立法委託

本號解釋多數意見雖然仍維持釋字第三一八號解釋之立論（解釋理由書第三段），但實質上立場已經作出了極大的變更。

吾人且先解讀本院釋字第三一八號解釋。其內容可以歸類如下：

第一， 夫妻強制合併申報制度，並不牴觸憲法。

第二， 上述合併課稅如較之單獨計算稅額，有增加稅負者，即予租稅公平原則有所不符。

第三， 夫妻強制合併申報制度，經民國七十八年底更改為薪資分離申報制後，主管機關仍宜隨時斟酌相關社會經濟狀況，檢討改變。

由上述第一點與第三點的內容可知，該號解釋基本上已知悉強制合併制度已可能造成違憲後果，但法律變更已經改善此結果，主管機關仍然必須儘量改善之。

然而由第二點可知大法官對於合併申報制度的結果，如造成「增加負擔」時，則明白地持違憲論，是採所謂的「結果論」。為此本席可稱之為「加重結果違憲論」。這是該號解釋畫龍點睛之處。無論如何，是不能夠牴觸此基本原則。該號解釋並未採取立法者租稅形成權的絕對論（參見吳庚及張承韜兩位大法官在該號解釋所提之不同意見書）。故立法者的所得稅申報及計算形成權的上限，即應當以「不得增加負擔」為準。

就此而言，本席認為立法者可以優先將「合併申報後所增加之部分，納稅義務人沒有繳納之義務」列為優先選項。

其次，對於上述第三點部分，雖指示主管機關應隨時檢討改善（例如在免稅額及扣除額方面的規定），但這並非是無拘束力的方針條款，而是具體的「憲法委託」，立法者一旦有違反此委託，形成與委託意旨不同的法律規範時，即有

違憲之虞。以本號解釋情形，既然已經存在了「加重結果違憲論」的上限，故對於夫妻申報制度設計，立法者如有認為仍應強制合併申報時，則必須注意此憲法委託的規定，故本院釋字第三一八號解釋不能提供立法者可以規避或漠視系爭規定加重夫妻稅負的情形。

故本號解釋，已經宣布「夫妻強制合併計算所增加稅負部分違反平等原則」，並定下二年失效期，故已經遵循了「加重結果違憲論」之立場，雖未明言推翻本院釋字第三一八號解釋的立場，但至少應提及此變更意旨，以明確表示本號解釋的結果與本院釋字第三一八號解釋不同，代表大法官「不容忍」釋字第三一八號解釋公佈至今垂二十年，立法者遲遲之「不作為」也。

然而本號解釋多數意見卻態度保守，沒有表明此一立場，僅僅強調了「加重結果違憲論」部分的違憲性。如此一來，可能會給外界帶來誤解：立法者仍然可以繼續採用強制合併制度，只要超越個人申報部分不必繳納稅款即可。同樣地立法者也可採行其他稅制，例如自由申報制度，折半乘二制，本號解釋念茲在茲者，僅堅持把守「加重結果違憲論」這一關卡而已，其他關於夫妻要如何報稅、稅率如何悉聽立法者之尊便也，也符合尊重立法者的裁量權云云。

倘若如此，那何不簡單重申本院釋字第三一八號解釋之立場，僅規定「超過加重部分沒有納稅之義務」即可？何苦捨近求遠地在方法論上大繞其彎乎？

（二）立法裁量的範疇

人民依法律納稅，固然是法治國家之常態。但這也具有民主的正當性問題。民主國家實行民意政治與責任政治。施政的良窳，常繫乎財政資源充沛與否。同時，選民莫不斤斤計較於荷包의損失。因此，政黨與民意政治對於財政資源之掌握與運用，必須以付出政權為代價。在這種高度政治性的

議題上，舉凡稅捐制度與國家所能徵收到的稅捐能量（有多少錢辦多少事），都是極度的不確定。年年依據國情不同，收到的稅款亦不同，這有賴於立法者的政治判斷與預測。這也是民主國家實施定期改選制度所扮演的制衡角色。無怪乎關於租稅的法制，恆視為立法裁量的範疇，司法審查應予以高度的節制也（可參見本席在本院釋字第六七六號解釋不同意見書，及第六九四號解釋之協同意見書）。

立法者不僅要考量國家建設所需要的財源，也要衡量稽徵的處理成本、稽查可能性—勿忘目前（依民國九十七年資料顯示）全國每年報稅人口（戶）高達五百六十萬戶之譜，更動任何申報程序與制度，動輒影響百萬戶計，勞師動眾之工程，不可小覷—，甚至國民守法情形、亦不能忽略民情風俗等因素（例如親屬間的撫養道德風氣），甚至也要斟酌其他相關的法律制度，最明顯莫如民法有關夫妻財產制度等，權衡出一個最適合我國國情與社會狀況之稅捐法制。這種斟酌是全面性判斷，絕非職司憲法審判之大法官所能取代¹¹。這也觸及挑戰大法官對國家財政、租稅體制與運作能力所可掌握之「認知極限」之問題。

在這種制度選擇上，可有數種：例如目前的合併申報制、分別申報制、合併或分別自由選擇制、折半乘二制。而目前的合併申報又可以演變出本院釋字第三一八號解釋所針對的「全面合併申報」，以及當時已經修正的現制「薪資分別申報制」。本席以為，如果能採行自由申報選擇制，可以因應分居夫妻之情形，但如維持釋字第三一八號解釋之

¹¹ 因此，凡是涉及可能性的問題，也包括了大法官所不能確定的事項時，就應當交給立法者予以判斷，一旦其判斷錯誤時，自有承擔判斷錯誤的政治責任。本號解釋多數意見在理由書第四段對於夫妻共同生活是否一定會產生節省效果？也不能夠有一個確切地答案：「惟夫妻共同生活是否產生家計單位之節省效果，可能因其生活型態、消費習慣、生活費用之支出等因素而有不同，自難認結婚必然產生家計單位之節省效果，況縱有節省效果，亦非可加重課徵所得稅之合理根據。」，這種替代立法者對立法措施是否可以達到目的所做之論斷，是否妥適？如與社會一般的認知有違時，是否將引來社會對之「不食人間煙火」之批評？

意旨為前提時，亦可採行「合併申報制度，但超過兩人個別申報部分，可予扣除」，亦非憲法所不許也（本號解釋於理由書第四段中也保留了立法者仍得規定強制合併申報之可能性）。這些都有待立法者全盤審慎之考量，且必須假以時日。故本號解釋將系爭法規之失效，定出二年之失效門檻。就此「定期」、而非「立即」失效的觀點而言，本席敬表贊同。

四、 結論—國家法制應為分居夫妻的開創新生活的法益而努力

本席願一再強調，吾人並不反對立法者應重視夫妻結婚後，因為合併申報而適用較高稅率所產生對夫妻稅務負擔之加重，而應當在稅制法制上，謀求改進之方。但這是屬於立法者可以善盡籌畫的領域，各民主國家近百年來早已精算、設計出數種選項可供國家立法來選用¹²。每種制度皆各有優劣，很難找出一個完全是優點，而無缺點之制度。

茲舉一例說明之：如果採取夫妻分別申報的制度，固然可以減輕因結婚而增加稅負的優點。但如果夫妻之間能夠免稅的互贈財產（例如我國），則夫妻間分散財產的情形一定極為普遍。這也是本號解釋多數意見在解釋理由書（第四段）中提到立法者應當防止的情形。相反地，如採取例如德國、美國的「折半乘二」制，則夫妻間儘管財產自由流動，但不妨礙其最後的繳稅義務，是分別申報制所沒有的優點。

故各種制度可說是優劣互見，沒有哪套制度絕對具有優勢的優點也。本號解釋不應當強制立法者僅能選擇其一（例如只能分別申報），否則大法官不免「越界」替代立法者，成為租稅制度之創建者¹³。

¹² 即使早在作出釋字第三一八號解釋時，大法官已經列舉出當時世界上已實施五種稅制矣。見吳庚與張承韜大法官所提之不同意見書。

¹³ 否則，倘若立法者果然依據本號解釋理由書第四段的意旨：「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

故本席認為本號解釋無庸「越界」推翻立法者對於同居夫妻所規範的租稅負擔制度，可以附帶地論及其是否有可以修正之處（例如：超過加重部分，可免負擔），但應集中焦點處理分居夫妻的租稅不公之問題，走一步算一步，都總算是進步也。

誠然，每位分居者—不論是自願或非自願的分居—，都是心靈的受創或破碎者，所差異者僅是程度大小而已。國家法律對於這些弱者，應當在其「休戀逝水」後，能保障其能自由開創一個新的人生。本號解釋未能把握此機會，督促立法者為之從速構建一套新的法律關係而努力，甚為可惜也。

這些甫脫離婚姻枷鎖者，大致上都會期盼開創新人生的自由。德國大音樂家 華格納 《唐懷瑟》第一幕有一句唱詞，可以抒發出這種盼望：

「我必須走回塵間人世，在你的身邊，我只能是奴隸一個。我期盼的僅是自由、自由。為了渴望的自由，我起而抗爭與奮鬥，直至死亡或沈淪，也在所不惜。」

本號解釋多數意見一廂情願地將「破鏡後」的婚姻狀態，拉回到「破鏡前」的婚姻狀態，而論其憲法的保障性問題，已失諸鵠的！

德國大哲學家尼采曾經對分居的問題，說出一句名言：「如果夫妻分居的人多的話，將會有更多美滿的婚姻—這是同一舞台上演出的戲劇」¹⁴。

這句話的確深奧難懂，值得哲學家加以詳加論究，據本席的粗淺認識¹⁵，尼采此語恐不在於鼓勵夫妻分居，反而有

進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則。」毅然立法刪除實施有年的夫妻間互贈財產免稅之規定，以及制訂更高的稅率來增加財政收入，以減輕本號解釋所帶來的財政損失。如果不幸遭到社會輿論強力反彈，試問大法官是否樂意承受此批評乎？

¹⁴ 尼采著，魏桂邦譯，尼采語錄，業強出版社，一九八六年十二月，第五十三頁。

¹⁵ 可參見尼采的婚姻觀，源自其名著「查拉圖斯特拉如是說」一書中，在第二十篇「孩子與婚姻」的敘述：「婚姻：我用它來稱呼那成雙的意志。去創造一個高過那創造了它的人。我把婚姻稱作雙方的互敬，作為這種意志的實行」。尼采，查拉圖斯特拉如是說（一），北京九州出版社，二〇〇七年一月，第一一九頁。

「警世」的效果：如同戰亂頻仍，越會珍惜和平到來；目睹戰爭越慘烈，越會期盼和平的持續與長久。夫妻分居無疑是一件足以凸顯婚姻美滿的顯明對照現象！

本號解釋作出之日，正逢立法院第七屆立委最後一次臨時會結束，第八屆立法委員可望在十日後就職，展望新一屆的國會，本席謹期盼：新一屆的立法委員，能儘速將法律的智慧光芒，投射入此「分居法規範的黑洞」中吧！