

夫妻合併申報之違章責任歸屬 及其對裁處期間的影響*

陳衍任**

要 目

- | | |
|--------------------|---------------------------|
| 壹、從分歧的行政法院判決談起 | 三、夫妻「合併申報」與「連帶債務」適用的容許性 |
| 一、問題緣起 | 參、夫妻合併申報時的「處罰責任歸屬」 |
| 二、違章責任的「概括承受」 | 一、僅納稅義務人的配偶逃漏稅捐 |
| 三、違章責任的「個別認定」 | 二、夫妻雙方共同所得的逃漏 |
| 四、爭執的關鍵 | 肆、夫妻合併申報對「核課期間」與「裁處期間」的影響 |
| 貳、夫妻合併申報時的「本稅責任歸屬」 | 一、對「核課期間」的影響 |
| 一、我國實定法的規範特色 | 二、對「裁處期間」的影響 |
| 二、夫妻所得之「課稅單位」的選擇 | |

投稿日期：109年12月30日；接受刊登日期：110年06月10日

* 本文曾發表於台灣行政法學會主辦，「2020年台灣行政法學會年度研討會—行政罰法與相鄰行政法關係」，2020年7月11日，感謝評論人陳清秀教授、周佳宥教授提出的豐富意見，對本文有相當多的助益與啟發。此外，本文作者衷心感謝兩位匿名審稿人的寶貴意見，使本文更加完整。然所有文責，當由作者自負。

** 國立臺灣科技大學專利研究所專任助理教授，德國奧格斯堡大學法學博士。

伍、結論與建議

- 一、在本稅責任歸屬上
- 二、在處罰責任歸屬上

- 三、夫妻合併申報對「核課期間」與「裁處期間」的影響

關鍵字：夫妻合併申報、家戶申報制、個別課徵原則、罪責原則、核課期間、裁處期間

中原財經法學

壹、從分歧的行政法院判決談起

一、問題緣起

甲的配偶乙為A協會會員，乙於民國（以下同）95年間對A協會進行捐款，該協會卻將該筆捐款，扣除匯差、手續費後（大約原捐款金額的80%），另以顧問費的名義，匯回乙指定的國外帳戶。嗣後，經選定為納稅義務人的甲，於96年5月間辦理95年度的綜合所得稅結算申報時，仍在列舉扣除額項下，列報配偶乙捐贈給A協會的捐贈扣除額。本案經財政部臺北國稅局查核後，認為甲既然是本案的納稅義務人，即應概括承受其配偶乙因逃漏稅之違章行為所衍生的權利義務，包含責任條件（即故意、過失）、違章情節（如行為態樣）暨其對應的裁量權行使（如裁罰倍數）、裁處程序（如刑事優先原則），以及「核課期間」與「裁處期間」。此外，由於乙的違章行為同時涉有違反刑事法律及違反行政法上的義務，財政部臺北國稅局因而依行政罰法第26條第2項規定¹，在檢察官針對「乙」所作成的緩起訴處分確定（103年1月）後，旋即於103年12月，按「乙」的所漏稅額，對「甲」裁處1倍罰鍰的行政罰；並且主張依行政罰法第27條第3項規定²，認

¹ 行政罰法第26條第1項及第2項規定：「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。前項行為如經不起訴處分、緩起訴處分確定或為無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之。……」

² 行政罰法第27條第1項、第2項及第3項規定：「行政罰之裁處權，因三年期間之經過而消滅。前項期間，自違反行政法上義務之行為終了時起算。但行為之結果發生在後者，自該結果發生時起算。前條第二項之情形，第一項期間自不起訴處分、緩起訴處分確定或無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之裁判確定日起算。……」

定對「甲」的上述罰鍰處分，仍在重行起算的「裁處期間」內³。

然而，有疑問的地方在於，在本案中，真正提供不實的捐贈資料，實際上是乙個人，而非其配偶甲；但由於依我國現行所得稅法第15條第1項規定，有關綜合所得稅的結算申報，是採取以「戶」為基準的「合併申報制」。也因此，在上述案例中，司法實務容易引起爭論之處在於：同一申報戶內的其他成員（例如本案的乙），因稅捐「違章」行為所衍生的權利義務（本文以下所稱之「違章責任」，包含「本稅責任」及「處罰責任」在內），是否應由被選定為納稅義務人的一方（例如本案的甲）概括承受？抑或是基於法治國原則，因而認為稅捐處罰必須遵守「自己責任」的基本原則，故即便採「家戶申報制」，夫妻各自的責任仍應各自承擔？

二、違章責任的「概括承受」

關於上述爭議問題，目前行政法院多數判決傾向於認為，被選定為納稅義務人的一方，應概括承受同一申報戶內其他成員因稅捐違章行為所衍生的權利義務⁴。以臺北高等行政法院105年度簡上字第153號行政判決（即臺灣臺北地方法院104年度簡字第265號行政判決的上訴審判決）為例，法院在該號判決中即指出：「依前揭所得稅法第15條第1項規定，可知現行綜合所得稅之結算申報，為減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費，並非以單一之自然人為一個稅基之申報及計算單位，而採以『戶』為基

³ 案例事實參考自臺灣臺北地方法院104年度簡字第265號行政判決（該案之上訴審判決為臺北高等行政法院105年度簡上字第153號行政判決）。

⁴ 採此說見解者，又例如：最高行政法院104年度裁字第705號行政裁定（原審持相同見解：臺北高等行政法院103年度訴字第1654號行政判決）、最高行政法院105年度判字第516號行政判決（原審持相同見解：臺北高等行政法院104年度訴字第1606號行政判決）。

準之合併申報制，故上開所得稅法第15條第1項前段規定綜合所得稅之納稅義務人，應與其有所得之配偶及其他受扶養之親屬合併申報課稅。同一申報戶內各該產生所得之成員，其所得均應計入稅基中，而各該成員均得為納稅義務人，稅法規定之課徵對象具有強制性，不因當事人之約定而變更，故同一申報戶選定其中一人為納稅義務人經辦理結算申報後，戶內所有成員均屬已依法辦理結算申報，不因是否列名為納稅義務人而有不同。而經選定之納稅義務人，對該合併申報之綜合所得稅之稅捐債務，負全部清償責任並為違章主體。是以同一申報戶內之任一成員有所得，納稅義務人於申報時應全部呈現，而就所得減項之免稅額或扣除額亦不得虛報。如有故意或過失之漏稅事實，經選定之納稅義務人即應負所得稅法上之違章責任。⁵」

三、違章責任的「個別認定」

相較於行政法院多數判決採取違章責任的「概括承受」，臺灣臺北地方法院在104年度簡字第265號行政判決中，則採取違章責任的「個別認定」。換言之，即便在「家戶申報制」之下，各家戶成員的責任仍應分別認定。法院在該號判決中指出：「有關稅捐違章行為裁處權時效期間之長短與起算，均係針對違反行政

⁵ 在本案的具體適用上，法院因而認為：「本件被上訴人○○○既然選定自己為納稅義務人，即負有申報或繳納所得稅之作為義務，如涉有違章漏稅情事，則應以申報之納稅義務人為違章之主體，且既係被上訴人○○○代表其配偶履行報繳稅捐之義務，當年度所得是否屬應報繳所得稅之所得，本具有注意義務，夫妻合併申報戶任何一方有故意漏稅事實，均應承擔該申報戶違章之風險，由夫或妻列名該夫妻申報戶納稅義務人者，作為違章主體而負裁罰之責。被上訴人○○○對於其配偶○○於95年度並無實際捐贈予飛行員協會一節，衡情亦難諉為不知，卻仍取具由飛行員協會出具之捐款收據，作為個人綜合所得稅列舉扣除額佐證，據以申報各該年度之綜合所得稅，亦具有對於構成違章之上開事實，明知並有意使其發生之直接故意，依上開行政罰法第7條第1項規定，亦應受罰。」

法上義務之違章行為而論。而行政罰之責任，以責任主體對於行政法上義務之違反，具有故意或過失為要件（行政罰法第7條第1項）。換言之，在憲法法治國家原則下，國家對違法者施以處罰制裁，必須以行為人對行政法上義務之違反，自己負有故意或過失而有責為原則，此自己責任之基礎，或來自於自己就是違反行政法上義務之行為人，或因與物之聯結關係，對於物所造成客觀上行政法規所欲保護之法益侵害，負有排除之義務，因自己對物之狀態維護義務的違反，因而有責該受處罰。然而，不論如何，裁處權時效之起算與進行，都以責任主體之有責行為為對象。亦即，行政裁處權是否罹於時效期間而消滅，應就各責任主體分別認定，不因行政法上違反義務由數行為人共同為之，或有主從關係，便使得一人裁處權時效期間之起算、進行，或有無罹於時效之判斷，效力及於其他行為人。綜言之，是否有以一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務，裁處權時效期間有無前述行政罰法第27條第3項規定，延後至不起訴處分、緩起訴處分確定或無罪、免訴、不受理、不付審理之裁判確定日起算等問題，都應依各別行為人或責任主體之個案事實情狀認定之。……但：（1）上述受擇定申報之納稅義務人所負起之稅法上誠實申報義務，仍係自己依所得稅法第15條、第71條第1項而擴及對其他人申報內容真實性所應負之注意義務，核與自己責任原則並未相悖，……。從而，在家戶申報制下，家戶內其他成員故意提供不實資料予不知情之擇定納稅義務人據以申報，以遂渠逃漏稅捐意圖，該家戶成員縱有觸犯刑事法律之嫌，但擇定申報之納稅義務人倘非故意，至多僅應負未盡查證義務過失短漏報稅額之稅捐行政法上違章責任，尚不得以逃漏稅捐等刑事責任相繩。簡言之，在綜合所得稅家戶申報制下，家戶成員與擇定申報納稅義務人間，是否有一行為同時兼負刑事責任與行政責任問題，行政裁處權是否因刑事優先原則，而有程序上難以進行之障礙，以致得依

行政罰法第27條第3項規定，延後裁處權時效期間之起算，均應就各別行為人之個案實際狀況核實認定，非得以家戶申報制混淆個人自己應負責任之界限。」

四、爭執的關鍵

上開判決表面上在爭執有無行政罰法第26條規定的適用，特別是關於行政罰的裁處權時效是否應延後起算等問題，但實際上，雙方真正爭執的關鍵在於：究竟納稅義務人對「其配偶申報內容的真實性」，是否僅負有單純的「注意義務」或「查證義務」（亦即只要納稅義務人可以證明，其對於配偶申報內容的真實性已善盡「查證義務」，即可免除任何因其配偶申報內容不實所衍生的處罰責任）？抑或是認為，納稅義務人即便對「其配偶申報內容的真實性」已善盡「查證義務」，依舊不得舉證免責，而應概括承擔所有因其配偶申報內容不實所衍生的處罰責任？

為了更清楚觀察上述分歧見解背後的真正差異所在（亦即對於夫妻「合併申報」的不同理解），進而完整釐清上開問題，本文以下將分別探討夫妻「合併申報」時的「本稅責任歸屬」（參「貳」說明）與「處罰責任歸屬」（參「參」說明）；並在此基礎上，進一步探究「合併申報」對「核課期間」與「裁處期間」的實質影響（參「肆」說明），同時提出本文的不同觀點。最後，則是本文的結論與建議（參「伍」說明）。

貳、夫妻合併申報時的「本稅責任歸屬」

一、我國實定法的規範特色

（一）「合併申報」作為原則性規範

依據我國所得稅法第15條第1項規定，納稅義務人原則上應

就其自身的所得，與其配偶及受扶養親屬的各類所得，合併申報及計算稅額（至於其稅額的計算方式，則另行規定在同條第2項規定中）；除非納稅義務人與其配偶處於分居狀態，始得各自依規定，分別辦理結算申報及計算稅額。換言之，我國有關夫妻所得（乃至於家庭所得）結算申報的制度設計，是採取以「合併申報」為原則、「分別申報」為例外的立法例。立法者之所以選擇「合併申報」作為原則性規範，主要是基於「稽徵經濟原則」的考量。因為在「合併申報」的適用下，可以大幅減少納稅義務人的申報件數與稽徵機關的查核件數，進而節省徵納雙方的勞務及費用負擔。而此一稽徵經濟上的考量因素，在我國司法院大法官眼中，可謂增進公共利益所必要，因而在司法院釋字第318號解釋中，「合併申報」被認為與憲法尚無牴觸⁶。

然而，法律上強制夫妻「合併申報」所得稅，不啻等同強制一方配偶應先向被選定為納稅義務人的他方配偶揭露有關個人所得的稅捐資訊，始得繼續向稅捐稽徵機關申報納稅，已涉及對一方配偶之（稅捐）「資訊自決權」的限制（司法院釋字第586號解釋、司法院釋字第603號解釋），是否得以通過憲法第23條關於「比例原則」的檢驗？不無疑義。此外，相較於「未婚者」或「事實上同居的異性伴侶」均可選擇「單獨申報」，則法律上要

⁶ 司法院釋字第318號理由書：「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綜合所得稅之納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養之親屬合併申報課稅之規定，乃以減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的。就合併申報之程序而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。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，就其免稅額及扣除額等規定，通盤檢討改進。」

求「已婚者」必須「合併申報」所得稅，是否符合憲法第7條規定的「平等原則」或「平等權」之保障？再者，法律上要求夫妻應「合併申報」所得稅，與我國釋憲實務一再強調的婚姻與家庭之「制度性保障」（司法院釋字釋字第554號解釋、司法院釋字第620號解釋、司法院釋字第696號解釋、司法院釋字第712號解釋）是否得以相容？上述疑問，均值得吾人進一步檢視⁷。

（二）「稅額計算方式」的選擇自由

事實上，「稅單的申報」畢竟不等同「稅額的計算」，在制度設計上，要求夫妻所得應採取「合併申報」，固然有其稽徵經濟上的便利性考量，但未必可就此推導出，有關夫妻所得的稅額計算，亦應合併為之。特別是，由於我國綜合所得稅在稅率適用上採取「累進稅率」，亦即納稅義務人的綜合所得淨額越高，其應適用的累進稅率就越高（我國所得稅法第5條第2項規定）。如納稅義務人與有所得的配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，適用累進稅率的結果，其稅負有高於分別計算後合計稅負的情形時，即可能形成以「婚姻關係」的有無，給予納稅義務人在稅捐負擔上的差別待遇，形同對於進入婚姻關係之納稅義務人的懲罰，恐違稅捐公平原則（司法院釋字第318號解釋、司法院釋字第696號解釋）。也因此，即便容許立法者可以基於稽徵便利性的考量，要求納稅義務人應採取「合併申報」，亦不得容許立法者在稅額計算的制度設計上，完全無任何消除稅負差異的配套措施。

有鑑於此，關於夫妻「合併申報」時的稅額計算，在司法院大法官作成司法院釋字第696號解釋⁸，認定「舊法關於夫妻非薪

⁷ 更詳盡的分析，參柯格鐘，論強制夫妻合併申報所得稅的合憲性，臺大法學論叢，第47卷第3期，頁1283-1344（2018）。

⁸ 司法院釋字第696號：「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：『納稅義務人之配偶，及合於第

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7條的平等原則，因而宣告該條規定違憲且定期失效」之後，立法院也從善如流，於104年1月4日修正公布的所得稅法第15條規定中⁹，納稅義務人除了可以採取既有的「各類所得合併

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部分並無不同。）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，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿二年時失其效力。……」有關該號解釋的深入評析，可參陳清秀，夫妻所得合併申報課稅問題——釋字第六九六號解釋評析，月旦法學雜誌，第210期，頁52-64（2012）。

⁹ 所得稅法第15條第1項、第2項及第3項規定：「自中華民國一百零三年一月一日起，納稅義務人、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，有第十四條第一項各類所得者，除納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應由納稅義務人合併申報及計算稅額。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿之次日起算六個月內申請變更。前項稅額之計算方式，納稅義務人應就下列各款規定擇一適用：一、各類所得合併計算稅額：納稅義務人就其本人、配偶及受扶養親屬之第十四條第一項各類所得，依第十七條規定減除免稅額及扣除額，合併計算稅額。二、薪資所得分開計算稅額，其餘各類所得合併計算稅額：（一）納稅義務人就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第十七條規定計算之免稅額及薪資所得特別扣除額。（二）納稅義務人就其本人、配偶及受扶養親屬前目以外之各類所得，依第十七條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。三、各類所得分開計算稅額：（一）納稅義務人就其本人或配偶之第十四條第一項各類所得分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第十七條規定計算之免稅額、財產交易損失特別扣除額、薪資所得特別扣除額、儲蓄投資特別扣除額及身心障礙特別扣除額。（二）納稅義務人就前目分開計算稅額之他方及受扶養親屬之第十四條第一項各類所得，依第十七條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。（三）納稅義務人依前二目規定計算得減除之儲蓄投資特別扣除額，應於第十七條第一項第二款第三

計算稅額」或「薪資所得分開計算稅額，其餘各類所得合併計算稅額」的申報模式外，亦可選擇「各類所得分開計算稅額」此一新增模式，以消除因合併計算稅額，導致稅負遽增的不利益結果，可謂符合實質公平原則。

二、夫妻所得之「課稅單位」的選擇

(一)「課稅單位」與「稅捐申報方式」間的不對稱性

在比較法上，有關夫妻所得之「課稅單位」的選擇，大抵上可區分為以下兩種類型：以「個人」為課稅單位，以及以「夫妻整體」為課稅單位。前者是將已婚的納稅義務人與未婚的納稅義務人，在稅捐負擔上作相同對待。換言之，夫妻無論在婚前或婚後的稅捐負擔，皆無任何差異，故可稱為「個人所得課稅制」，例如英國、日本即採取此種作法¹⁰。但應注意的是，雖然在大部分採取以「個人」為課稅單位的國家，其稅捐申報方式，原則上傾向採取夫妻「分別申報制」；但在立法政策上，也可能不選擇夫妻「分別申報制」，而採取夫妻「合併申報制」，只是其稅額的計算，仍以「個別」的納稅義務人為準¹¹。

至於後者，亦即以「夫妻整體」為課稅單位的制度設計，則採取「夫妻所得合算分割制」。此種制度是將夫妻所得加總後，再適當歸屬至兩個納稅義務人身上，例如德國、美國即採取此種

目之三所定扣除限額內，就第一目分開計算稅額之他方及受扶養親屬符合該限額內之所得先予減除；減除後如有餘額，再就第一目分開計算稅額者之所得於餘額內減除。第一項分居之認定要件及應檢附之證明文件，由財政部定之。……」

¹⁰ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I - Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., 2000, S. 381-383; OECD, TAXING WAGES 2019, 392, 602 (2019).

¹¹ Tipke, a.a.O. (Fn. 10), S. 381-382.

作法¹²。以德國法上的「折半乘二制」為例，首先應將夫妻的所得合併加總計算，並折半其稅基，以決定夫妻各自所得稅的累進稅率；其後再將適用該當稅率計得的所得稅額乘以二，以計算夫妻共同負擔的應納所得稅額。在「夫妻所得合算分割制」的適用下，雖然大部分的國家會傾向以夫妻「合併申報制」作為其稅捐申報的方式；但也有些國家（例如德國及美國）允許納稅義務人得排除夫妻「合併申報制」的適用，而採取夫妻「分別申報制」¹³。

換言之，有關夫妻所得之「課稅單位」的選擇；又或者說，有關夫妻所得的「稅額計算」，與其「稅捐申報方式」之間，並無必然的「對稱性」。亦即，以「個人」為課稅單位，不必然搭配夫妻「分別申報制」；同樣地，以「夫妻整體」為課稅單位，也不必然搭配夫妻「合併申報制」。因為在「個人所得課稅制」的適用下，可能採取夫妻「分別申報制」，也可能採取夫妻「合併申報制」；同樣地，在「夫妻所得合算分割制」的適用下，可能採取夫妻「合併申報制」，也可能採取夫妻「分別申報制」¹⁴。

（二）我國夫妻所得課稅制度的體系定位不明

相較之下，在我國現行所得稅法第15條規定的適用下，夫妻雙方的所得即便「合併申報」，在稅額計算上，也未必採取「各類所得合併計算稅額」，而仍得選擇（可能）對其較為有利的「薪資所得分開計算稅額，其餘各類所得合併計算稅額」或「各類所得分開計算稅額」的計算模式。換言之，在稅額計算上，我

¹² OECD, *supra* note 10, at 308, 612.

¹³ Tipke, a.a.O. (Fn. 10), S. 381; 另參柯格鐘，論家庭所得課稅制度——兼評大法官釋字第三一八號解釋，東吳公法論叢，第3期，頁299-304（2010）。

¹⁴ 柯格鐘，前揭註。

國現行所得稅法容許夫妻享有選擇自由，可以選擇對其最為有利的計算方式；但在稅捐申報方式上，卻不容許夫妻可以選擇對其（可能）較為有利的「分別申報制」，除非符合法定的分居條件，否則夫妻間再怎麼「貌合神離」，也只能夠採取「合併申報制」。這經常使得我國夫妻所得課稅制度的體系定位上，究竟是傾向以「個人」為課稅單位，或是以「夫妻整體」為課稅單位，變得曖昧不清而難以捉摸。

我國稅捐稽徵實務及多數行政法院判決因而認為，現行綜合所得稅的結算申報，既然是以「戶」為基準的「合併申報制」，故經選定的納稅義務人，對該「合併申報」之綜合所得稅的稅捐債務，即負有全部清償責任並為違章主體。但事實上，如同前述說明，在立法政策上，即便是採取「個人所得課稅制」的國家，其稅捐申報方式，也可能不青睞夫妻「分別申報制」，而採取夫妻「合併申報制」。然而，上述實務見解卻僅以我國現行法採取夫妻「合併申報制」，進而推論經選定的納稅義務人，必須對該「合併申報」之綜合所得稅的稅捐債務，負全部清償責任，行文中似乎傾向以「夫妻整體」作為課稅單位，同時排除「個人所得課稅制」的適用餘地。倘若與比較法上有關「課稅單位」與「稅捐申報方式」間的不對稱性相較，則上述實務見解的論證邏輯，容有再予斟酌之餘地。

三、夫妻「合併申報」與「連帶債務」適用的容許性

或有認為，依所得稅法第15條第1項規定，納稅義務人應就其配偶及其受扶養親屬的各類所得合併報繳；又依同法第71條規定，納稅義務人於結算申報時應繳納全部應納稅額。因此，應合併報繳稅款的夫妻及其受扶養親屬等全體納稅義務人，於滿足稅捐構成要件時，即成立「連帶債務」；應就合併課徵之同一所得

稅的稅捐債務，負給付全部稅款的責任¹⁵。

（一）民法上「連帶債務」的類推適格性

所謂的「連帶債務」，是指數人就同一給付，對於債權人各負全部給付的責任（民法第272條）。債權人可以對債務人中的一人、數人或全體，同時或先後請求全部或一部的給付。在「連帶債務」未全部履行前，全體債務人仍負有連帶責任（民法第273條）；而債務人中的一人，因清償等債務履行事由，導致債務消滅時，其他債務人也同樣免除責任（民法第274條）。由於「連帶債務」中的債權人，原則上對於債務人享有選擇自由，亦即可以選擇最有給付能力的債務人求償，且求償的範圍又及於「連帶債務」的全部，進而充分確保其債權。因此可以說，在法益權衡上，「連帶債務」是一種對債權人較為有利，卻不利於債務人的制度設計。在強調「私法自治原則」的民事法領域，除有違反誠信原則的例外情形，原則上皆應尊重當事人間關於「連帶債務」的約定；但在強調「稅捐法定原則」及「法安定性原則」的稅捐法領域，委實不宜在法律無明文規定的情況下，逕自以類推適用方式，創設或增加對人民的稅捐負擔。「連帶債務」的設計既然是不利於債務人（即納稅義務人），而有利於債權人（即國家），自不應在法無明文規定的情況下，直接適用或類推適用民法有關「連帶債務」的相關規定，進而認為應合併報繳稅款的夫妻及其受扶養親屬等全體納稅義務人，亦成立「連帶債務」¹⁶。

再者，在「連帶債務」的適用上，依照民法第273條規定，只要「連帶債務」尚未全部履行，「全體債務人」皆負有連帶責

¹⁵ 參陳清秀，稅法總論，頁372-373，元照出版有限公司，11版（2019）。

¹⁶ 參陳敏，稅法總論，頁451-452，自版（2019）；柯格鐘，前揭註13，頁321-322。

任。然而，依據所得稅法第15條第1項規定及第71條規定的文義解釋，充其量也僅能得出，被選定為納稅義務人的一方配偶於結算申報時，應就他方配偶及其受扶養親屬的各類所得合併報繳，並就其全部應納稅額負連帶清償責任；但對於未被選定為納稅義務人的他方配偶而言，在現行法的規範下，是否亦應就被選定為納稅義務人的一方配偶及其受扶養親屬的全部應納稅額負連帶清償責任？答案似乎為否定。因為從所得稅法第15條第1項後段規定「納稅義務人主體一經選定」的用語來看，似乎只有被選定為納稅義務人的一方配偶，才是「合併申報」意義下的納稅義務人。也只有這位被選定為納稅義務人的一方配偶，才要為在綜合所得稅結算申報書上，包含他方配偶及其受扶養親屬在內的全部應納稅額，負連帶清償責任。至於未被選定為納稅義務人的他方配偶，在現行稅捐申報書的形式上，就只會被歸類在配偶欄，而非如同納稅義務人應終局負起稅捐申報及繳納的責任。換言之，從現行所得稅法第15條第1項規定及第71條規定來看，由於在被選定為納稅義務人的一方配偶、未被選定為納稅義務人的他方配偶及其受扶養親屬間，並未相互承擔彼此的稅捐債務，可知立法者亦無意將「合併申報」的課稅規定，明定為稅捐上之連帶債務的成立原因。

（二）夫妻「合併課徵」與德國稅法上的「連帶債務」

又或有認為，德國稅捐通則第44條第1項第1句明定：「……數人經合併課徵以同一之稅捐者，為連帶債務人。¹⁷」我國所得

¹⁷ 德國稅捐通則第44條規定：「（1）對一基於稅捐債務關係之給付，數人同負清償或擔保之責任，或數人經合併課徵以同一之稅捐者，為連帶債務人。法律別無規定時，各連帶債務人皆對全部之給付負清償責任。（2）連帶債務人中之一人為清償者，其效力及於其他之債務人。連帶債務人中之一人為抵銷及提供擔保者，亦同。」

稅法第15條既然同樣規定夫妻所得應合併課稅，故亦可與上述德國法作相同解釋¹⁸。

在德國法上，關於夫妻的所得課徵，依據德國所得稅法第26條第1項第1句規定，夫妻可以在「分別課徵」（Einzelveranlagung，德國所得稅法第26條之1規定）與「合併課徵」（Zusammenveranlagung，德國所得稅法第26條之2規定）之間自由選擇。又依據同法第26條第2項規定，當夫妻之中有一人選擇「分別課徵」時，夫妻的所得即應「分別課徵」；只有當夫妻雙方都選擇「合併課徵」時，夫妻的所得始得「合併課徵」。換言之，在婚姻關係中，「分別課徵」是一個人就可以決定，但「合併課徵」卻必須由兩個人共同完成。當夫妻雙方就其年度所得選擇「合併課徵」並已提出申請時，此時夫妻雙方對於國家而言，即成立連帶的稅捐債務關係。由於在「連帶債務」中，各債務人皆負有清償全部稅捐債務的義務。債務人中的一人所為之清償，對於其他債務人亦發生效力。因此，對於「合併課徵」所得稅的夫妻雙方而言，其任何一方皆為「合併課徵」所得稅的稅捐債務人。不論夫妻雙方是否有所得，亦不論其所得多寡，夫妻中之任何一方都可能面臨被全額強制執行的風險。為了避免夫妻雙方遭受如此重大的不利益，德國稅捐通則第268條至第280條因而規定「連帶債務的分割制度」，讓夫妻中之任何一方皆可申請依照一定的標準分割債務，並按分割後所分配的數額接受強制執行。

但應注意的是，德國所得稅法第26條之2規定的「合併課徵」，不僅僅是在「稅捐申報方式」上由夫妻「合併申報」，更關

其他事項之效果，僅及於所涉及之連帶債務人。第268條至第280條規定，關於合併課徵事件之強制執行限制，不受影響。」

¹⁸ 陳清秀，前揭註15。

鍵的還是在於夫妻所得之「課稅單位」及「稅額計算」的適用上，也同樣採取「夫妻所得合算分割制」（並以「折半乘二制」作為計算方式）；而非如同我國所得稅法第15條規定的「合併申報制」，只有在「稅捐申報方式」上要求夫妻雙方應合併為之，但在「稅額計算」上，仍容許夫妻得享有「各類所得合併計算稅額」、「薪資所得分開計算稅額，其餘各類所得合併計算稅額」及「各類所得分開計算稅額」的選擇自由。因而，我國所得稅法第15條規定夫妻所得應「合併申報」，確實與德國所得稅法第26條之2規定的「合併課徵」有所不同，故恐難與德國稅法上的「連帶債務」作相同解釋¹⁹。

¹⁹ 對此，本文之審查意見曾深刻地提出疑問：「本文之重點既然在於探討處罰責任之歸屬，然是否可從民法上本稅責任之歸屬推導出，容有疑義。蓋民法、稅法與刑法本有本質上之不同，是否可從所得稅法第15條第1項之文義推導出夫妻成立民法上之非連帶債務關係，從而合併申報之夫妻，並未相互承擔彼此的稅捐債務，並進而推導出亦不承受彼此的稅捐違章責任，這三個的關聯性，作者應該有更進一步的說明。」審查意見上述見解，誠屬的論。民法、稅法與稅捐刑法及稅捐行政罰，不論在規範目的，抑或在構成要件及法律效果，均有所不同。稅法既然是以表彰納稅義務人之經濟上負擔能力的經濟事實或經濟狀況（例如所得、財產或消費）作為課徵標的，而納稅義務人的經濟狀況又經常受到民法規範，有關稅捐法規的解釋與適用，就經常需要引用民法規定，顯見兩者間具有密切關聯性。但這並不表示，所有民法上的既有制度，稅捐法規都必須直接繼承。尤其在稅捐法規尚無明文規定的前提下，任何會創設或加重人民稅捐負擔的稅制設計，都會直接衝擊「稅捐法定原則」的憲法要求（憲法第19條規定）。就如同本案所涉及的「連帶債務」問題，由於「連帶債務」的債權人可以對任何一個連帶債務人為全部的請求，因而「連帶債務」是一種較為有利於債權人（即國家）的制度設計。因此，除非在我國稅法中，已如同德國稅捐通則第44條規定，由立法者將特定類型的稅捐債務，直接規定為數人同負清償或擔保責任的「連帶稅捐債務」，否則不宜逕依我國所得稅法第15條第1項的文義，即推導出合併申報的夫妻間應成立「連帶稅捐債務」的結論。據此，本文在內文中的相關討論，僅在探究學說上認

（三）夫妻「合併課徵」在稅捐程序法上的意涵

此外，或許有人認為，我國夫妻在稅額計算上，既然可以選擇「各類所得合併計算稅額」此種模式，則當夫妻選擇此種計算方式時，即可參考德國稅捐通則第44條第1項第1句規定，將其認定具有「連帶債務」的性質。

然而，應注意的是，依據德國所得稅法第26條之2規定，選擇「合併課徵」的夫妻，原則上應「共同作為納稅義務人」（gemeinsam als Steuerpflichtiger）。依此文義，雖然可能認為，此時夫妻整體應該被當作「一個稅捐主體、一個納稅義務人，以及一個稅捐債務人」對待；但此種解釋，卻明顯違反德國所得稅法第1條規定。因為依據該條規定，只有「自然人」才是個人所得稅的納稅義務人；因而在夫妻關係中，也只有每一個獨立的個

為「可由所得稅法第15條第1項的文義推導出夫妻間應成立連帶稅捐債務」的說法是否適當，而非肯認此種觀點。特別是，在釋字第696號解釋作成後，夫妻「合併申報」與稅額的「合併計算」已脫鉤處理，「合併申報」應回歸「稅捐程序法」的面向，與「稅捐債務之歸屬」此一「稅捐實體法」上的問題，實不再具有關聯性。至於稅法與稅捐刑法及稅捐行政罰間的關聯性則在於，對於不依限履行納稅義務及相關協力義務的人民，國家除得以公權力強制執行，以實現稅捐債權外，為達成警惕及制裁等相關目的，亦得針對違反稅捐法義務的人民，施以稅捐處罰（包括稅捐刑法及稅捐行政罰）。而不論是稅捐刑法或稅捐行政罰，其成立要件皆以納稅義務及相關協力義務的違反為先決條件。換言之，納稅義務人須已實現稅捐構成要件，依法成立稅捐債務後，始有認定其有無成立逃漏稅（進而該當稅捐處罰）的問題。本文所欲探討的問題，雖然主要涉及夫妻合併申報時的違章責任歸屬及其對裁處期間的影響，但在探討違章責任歸屬的層次前，又勢必得先確認本稅責任的歸屬問題。換言之，在邏輯層次上，必須先確認夫妻之一方對於他方的所得是否負有納稅義務後，始得進一步探究夫妻之一方對於他方的逃漏稅行為是否應承擔違章處罰責任。也因此，本文在探討夫妻合併申報時的處罰責任歸屬前，即有必要先仔細梳理夫妻合併申報時的本稅責任歸屬問題。

人，才是德國所得稅法上的稅捐債務人。換言之，「合併課徵」的「夫妻雙方」，無法共同成為德國所得稅法上的單一稅捐主體²⁰。有鑑於此，德國知名的稅法學者Tipke因而認為，德國所得稅法第26條之2規定夫妻原則上應「共同作為納稅義務人」，在法釋義學上不是一個成功的案例²¹。

因為立法者真正希望傳達的，倒不是認為「夫妻整體」應該被當作「一個稅捐主體、一個納稅義務人，以及一個稅捐債務人」對待；而是在表達，在「折半乘二制」的適用下（亦即以夫妻所得「總額」的半數作為稅基課稅），只有一個所得總額、一個應稅所得，以及一個應納稅額，應該被調查進而確認。所謂夫妻原則上應「共同作為納稅義務人」的法條用語，只是在調查技術上，假定「夫妻雙方只有一個所得總額應該被調查並確認」的說法。目的是要讓夫妻雙方能夠藉由「折半乘二制」的適用，進而享受因夫妻所得分散所帶來的好處。換言之，德國所得稅法第26條之2的規定，並非處理「稅捐債務法」上的問題，而只是在處理有關夫妻「合併課徵」時的稅捐調查程序，亦即處理「稅捐程序法」上有關「稅基調查時的技術性問題」。唯有如此解釋，該條規定才能與德國所得稅法及德國稅捐通則的其他規定相容²²。

因為在稅捐程序法上，依據德國稅捐通則第157條第1項規定，在稅捐稽徵機關所作成的課稅處分中，稅捐稽徵機關應指明

²⁰ Tiedtke, Mitwirkungspflichten der Ehegatten an der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer und ihre Durchsetzung, FPR 2003, S. 404.

²¹ Tipke, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht - Ein kritischer Beitrag zum Aufbau und zur Terminologie des Einkommensteuergesetzes, StuW 1980, S. 10.

²² Seer, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Lfg. 133 August 2013, §155 Rn. 38.

課稅處分的「稅捐債務人」²³。而在納稅義務人為「合併課徵」的配偶時，所謂的「稅捐債務人」，依據德國通說見解，則是指「每一位」配偶，而非「每一對」配偶²⁴。此外，在德國稅捐稽徵實務上，稅捐稽徵機關對於「合併課徵」的配偶，通常會在「連帶債務」關係的考量下，基於德國稅捐通則第155條第3項第1句規定²⁵，作成「合併的課稅處分」(zusammengefasste Steuerbescheide)。所謂「合併的課稅處分」，是指對連帶債務人中的全部或一部，以一書面集中作成多數獨立且內容相同的課稅處分，具有簡化稽徵程序的優點。換言之，對於「合併課徵」的配偶作成「合併的課稅處分」，並非只有作成一個行政處分；而是基於合目的性考量，將兩個課稅處分在外觀上相互結合，亦即將兩個行政處分合併為之²⁶。這兩個行政處分在內容上及程序上皆各自獨立，因而在稅捐程序法上即可能面臨不同的命運²⁷。各當事人得分別對之提起行政爭訟，稅捐稽徵機關對各當事人所核定的稅額，也就可能有所不同²⁸。也因此，在稅捐程序法上，「合併課徵」的配偶，是指兩個不折不扣的稅捐主體，兩個完全不同的稅捐債務人²⁹。

²³ 德國稅捐通則第157條第1項規定：「租稅裁決應以書面為之，但別有其他規定時，不在此限。書面之租稅裁決，應說明所核定租稅之種類及數額，並指明有租稅債務之人。」

²⁴ Ettlich, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, Lfg. 149 August 2019, §26b Rn. 37.

²⁵ 德國稅捐通則第155條第3項第1句規定：「數納稅義務人負擔一稅捐而成為連帶債務人者，得對其為合併之課稅處分。」

²⁶ BStBl II 1986, S. 546.

²⁷ BStBl II 1986, S. 546; BFH, Urteil vom 12.05.1992 – VIII R 33/88, 794, S. 794; Ettlich, a.a.O. (Fn. 24).

²⁸ 參陳敏，德國租稅通則，頁280-284，司法院（2013）。

²⁹ BStBl II 1983, S. 163; Ettlich, a.a.O. (Fn. 24), §26b Rn. 37.

回到我國法上，由於我國所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」此外，同法第7條第1項後段也指出：「本法稱個人，係指自然人。」換言之，與德國法相同的是，在我國所得法上，同樣只有個別的「自然人」，才是我國個人所得稅的納稅義務人；而在夫妻關係中，也只有每一個獨立的個人，才是我國所得稅法上的稅捐債務人。也因此，對於目前實務上，有關配偶之一方因稅捐違章行為所衍生的權利義務，是否應由被選定為納稅義務人的他方配偶概括承受等相關問題，或許可以參考上述德國法的觀點，給予其重新釐清的契機。

參、夫妻合併申報時的「處罰責任歸屬」

夫妻在「合併申報」時，依照目前的稅捐申報實務，是以夫或妻之一方為納稅義務人，另一方則申報為配偶。此時，實務上經常會遇到的問題是：當申報為配偶之一方，以不實的資料提供給納稅義務人申報時，納稅義務人是否因其已在稅捐申報書上簽名，因而單獨或與其配偶共同面臨稅捐處罰的責任？此一問題，在德國法上也同樣極富爭議。依據德國所得稅法第25條第3項規定，當夫妻選擇「合併課徵」時，夫妻雙方應於課徵期間內，共同提交一份由夫妻雙方共同簽署的稅捐申報書。此時，夫妻雙方應保證，其各自在稅捐申報書上所陳述事項，已盡其所知，本於良心據實為之（德國稅捐通則第150條第2項第1句規定）。然而，有疑問的是，此時夫妻雙方所保證的範圍究竟有多大？是只有為各自的行為負責？或是也應該為他方的逃漏稅行為，連帶負起稅捐處罰的責任？這些因夫妻「合併申報」所衍生的「處罰責任歸屬」問題，值得吾人深入探究。有關夫妻「合併申報」時的「處罰責任歸屬」，原則上可區分以下幾種類型分別處理：

一、僅納稅義務人的配偶逃漏稅捐

(一) 納稅義務人不知情

在德國法上，當夫妻之一方對於他方提供虛偽不實的申報資料毫不知情，卻依舊以納稅義務人的身分與其配偶合併申報時，此時納稅義務人無須承擔其配偶逃漏稅捐所衍生的處罰責任。因為此時不知情的納稅義務人，欠缺稅捐處罰上的主觀可歸責要件；即便不知情的納稅義務人事後獲悉其配偶有逃漏稅捐情事，依據德國聯邦財務法院的見解，這位事前不知情的納稅義務人，事後也沒有義務主動向稅捐稽徵機關申報並調整先前所申報事項³⁰。換言之，對於事後始知情的納稅義務人而言，單純就「事後知悉其配偶逃漏稅捐」一事不為任何作為，不應該被評價為逃漏稅捐的行為³¹。因為不論是藉由積極的作為或消極的不作為逃漏稅捐，行為主體都應該是「依法有履行申報義務的行為人」³²。當稅捐申報書中提及的所得，僅能由夫妻之一方獲取時，也就只有這一方當事人有義務向稅捐稽徵機關申報，該所得已實現稅捐構成要件的事實；相反地，當稅捐申報書中提及的所得，與配偶雙方都有關係時（例如配偶雙方的特別支出或異常負擔的費用），則此時配偶雙方對該筆所得均有申報的義務³³。換言之，夫妻之一方對於僅歸屬於他方的所得，原則上無稅捐申報的義務。也因此，對於先前未向稅捐稽徵機關如實申報，進而面臨稅捐處罰之人，也就只有已獲取該筆所得的一方當事人，而不及於未獲取所得的他方配偶³⁴。

³⁰ DStR 2002, S. 1176.

³¹ NJW 2005, S. 763.

³² Schmitz/Wulf, in: Joecks/Miebach, Münchener Kommentar zum StGB, 3. Aufl., 2019, AO §370 Rn. 262.

³³ DStR 2002, S. 1176.

³⁴ Schnüttgen, Steuerhinterziehung im Familienrecht - Wer haftet für

在我國實務上，倘若夫妻之一方對於他方提供虛偽不實的申報資料毫不知情，卻依舊以納稅義務人的身分與其配偶合併申報時，現行司法實務雖然多數肯認，被選定為納稅義務人的一方配偶應概括承擔所有因其他方配偶申報內容不實所衍生的處罰責任。但本文認為，如同先前所述，我國所得稅法第2條既然已預設「個別課徵原則」的基本立場，夫妻雙方在實體法上，應該還是兩個獨立的稅捐主體。每個人都是各自所得的納稅義務人，也只須為各自的違章行為負責。再者，依照我國納稅者權利保護法第16條第1項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」（我國行政罰法第7條第1項亦有類似規定）³⁵，就「被選定為納稅義務人的一方配偶」而言，此處所稱的「違反稅法上義務」，應該僅指「納稅義務人個人之所得所衍生的納稅義務及相關協力義務的違反」，而不包含「納稅義務人之配偶的所得所衍生的納稅義務及相關協力義務的違反」在內。此外，有鑑於現代國家基於「有責任始有處罰」的原則，對於違反稅法上義務的處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提。對於不知情的納稅義務人而言，由於其主觀上並非出於故意或過失情形，應無可非難性及可歸責性，自不應予以處罰。

（二）納稅義務人知情但未協助其配偶逃漏稅捐

同樣地，即便納稅義務人對於其配偶提供虛偽不實的申報資料實際上知情，卻依舊在稅捐申報書上簽名時，則只要納稅義務人未協助其配偶逃漏稅捐，即無須承擔其配偶因逃漏稅捐所導致稅捐處罰的風險³⁶。因為依據德國通說見解，夫妻雙方在稅捐申

vollständige und korrekte steuerliche Angaben?, FPR 2012, S. 333.

³⁵ 有關行政罰中之責任條件的詳盡介紹，可參陳愛娥，行政罰的違法性與責任，收錄於行政罰法，頁94-112，元照出版有限公司，2版（2008）。

³⁶ DStR 2002, S. 1176.

報書上的簽名，只是夫妻各自擔保其所申報資料內容的正確性，而不及於其配偶所申報資料的真實性。因為夫妻間沒有義務相互探聽且掌控對方的課稅資料，而只能夠就其自身領域所知悉事項向稅捐稽徵機關主動申報，不會及於其他未知領域³⁷。換言之，單純在稅捐申報書上簽名一事，不會使得夫妻之一方成為他方申報事項的原創者，也不會因此使得夫妻之一方必須為他方的逃漏稅行為負責；要認定夫妻之一方有無稅捐處罰的法律責任，毋寧還必須有如同共犯或參與犯的參與行為（例如協助他方掩飾其所得發生的事實），始足當之³⁸。

上述觀點，同樣也為德國聯邦財務法院所接受。德國聯邦財務法院指出，德國所得稅法在納稅義務人獲取應稅所得的範圍內，原則上依循著「個別課徵原則」（Prinzip der Individualbesteuerung），亦即稅捐稽徵機關應個別認定每一位納稅義務人的應稅所得（德國所得稅法第1條規定）。當夫或妻實現一項所得的構成要件時，他們是為自己獲取所得。即便夫妻雙方依據德國所得稅法第26條之2的規定，適用夫妻所得「合併課徵」時，他們仍應先就其各自的所得「分別確認」後，才會依據「折半乘二制」，將其各自的所得「合併加總」，並折半其稅基，以決定夫妻各自應適用的稅率及應納稅額。由於夫妻雙方各自對其自身所得的認知範圍不同，其各別藉由簽名以為申報事項負責的範圍也就有所不同³⁹。在此種情況下，恐怕難以認定，知悉其配偶提供不實申報資料的納稅義務人，負有因「不作為」而逃漏稅捐的責任。因為即便納稅義務人知悉其配偶在稅捐逃漏上的各種積極作為，也不會因此推導出，納稅義務人對於其配偶的稅捐逃漏情

³⁷ Seer, a.a.O. (Fn. 22), §150 Rn. 27.

³⁸ NJW 2008, S. 162.

³⁹ DStR 2002, S. 1176.

事，在法律上有揭露的「義務」；甚至可以說，納稅義務人對於其配偶的稅捐逃漏情事，毋寧還有「權利」拒絕陳述。

其理由在於，在刑事法和稅法領域，國家為查明事實真相，經常會透過公權力的行使干預人民的隱私權。因此可以說，兩者在事物本質上，毋寧具有近似性。任何一個法治國家在這兩塊領域所發展出來的基本權保障與法治國原則，原則上也具有類似性。有鑑於此，在刑事法領域中，針對「拒絕陳述權」及「拒絕提示權」所發展出來的「拒絕協力權」，原則上也適用於稅法領域⁴⁰，例如證人在刑事訴訟程序中，因「特定身分關係」（我國刑事訴訟法第180條規定⁴¹）或「特定業務關係」（我國刑事訴訟法第182條規定⁴²），或「恐因陳述致自己或與其有特定身分關係之人受刑事追訴或處罰者」（我國刑事訴訟法第181條規定⁴³），得拒絕證言。這些在刑事訴訟程序中早已「習以為常」的法治國原則，當然也應該相對應地規範在稅務調查程序中⁴⁴。例如德國稅

⁴⁰ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 18. Aufl., 2015, Rn. 485.

⁴¹ 刑事訴訟法第180條規定：「證人有下列情形之一者，得拒絕證言：一、現為或曾為被告或自訴人之配偶、直系血親、三親等內之旁系血親、二親等內之姻親或家長、家屬者。二、與被告或自訴人訂有婚約者。三、現為或曾為被告或自訴人之法定代理人或現由或曾由被告或自訴人為其法定代理人者。對於共同被告或自訴人中一人或數人有前項關係，而就僅關於他共同被告或他共同自訴人之事項為證人者，不得拒絕證言。」

⁴² 刑事訴訟法第182條規定：「證人為醫師、藥師、助產士、宗教師、律師、辯護人、公證人、會計師或其業務上佐理人或曾任此等職務之人，就其因業務所知悉有關他人秘密之事項受訊問者，除經本人允許者外，得拒絕證言。」

⁴³ 刑事訴訟法第181條規定：「證人恐因陳述致自己或與其有前條第一項關係之人受刑事追訴或處罰者，得拒絕證言。」

⁴⁴ 類似觀點，亦可適用於公證人在稅務調查程序上的「拒絕協力權」。更詳盡的分析，參陳衍任，公證人在稅務調查程序上之拒絕協力權，與大法學，第23期，頁149-188（2018）。

捐通則第101條第1項即規定：「當事人之親屬（第15條），非自為當事人而對本身之稅捐關係有陳述義務，或非應為當事人履行陳述義務者，得拒絕陳述。親屬之拒絕陳述權應予教示。其教示應作成筆錄。」此外，德國稅捐通則第103條同樣規定：「非當事人之人及非為當事人負有陳述義務之人，因對問題之答覆，有使其自身或其親屬遭受刑事法院之追訴或開啟違反秩序法之程序的危險時，得拒絕陳述。此等人之拒絕陳述權應予教示。其教示應作成筆錄。」上述條文清楚地規範，「當事人的親屬」在德國稅法上，同樣擁有所謂的「拒絕陳述權」⁴⁵。

在我國現行稅法中，雖無類似上述德國稅捐通則的相關規定，但參考上述德國法的實踐經驗，本文以為，我國立法者應基於刑事法和稅法在事物本質上的類似性，積極修法以填補上開「拒絕陳述權」的規範漏洞；在法律未明定前，適用法律的稅捐稽徵機關及司法機關，也應該主動「類推適用」刑事訴訟法中關於「拒絕陳述權」的相關規定，亦即類推適用刑事訴訟法第180條第1項第1款規定：「證人有下列情形之一者，得拒絕證言：一、現為或曾為被告或自訴人之配偶、直系血親、三親等內之旁系血親、二親等內之姻親或家長、家屬者。」及同法第181條規定：「證人恐因陳述致自己或與其有前條第1項關係之人受刑事追訴或處罰者，得拒絕證言。」因為在刑事訴訟程序中，沒有任何基本原則，要求國家必須不計代價地發現真實；同樣地，在稅法領域，探究事實真相，也並非國家必須追尋的絕對價值。因為在探究事實真相的同時，稅捐稽徵機關也必須顧及憲法中關於人民基本權利的保障⁴⁶。

有鑑於此，即便夫妻之一方已察覺，其配偶所提供的申報資

⁴⁵ DStR 2002, S. 1176.

⁴⁶ Seer, a.a.O. (Fn. 22), Vor §101 Rn. 1.

料涉及虛偽不實，基於親屬間之「拒絕陳述權」的保障，他也不需要主動向稅捐稽徵機關提供正確的申報資料；對於拒絕陳述或拒絕提供其配偶申報資料的納稅義務人，稅捐稽徵機關亦不得以稅捐處罰相繩。換言之，對於符合申報格式，且已向稅捐稽徵機關申報其所得資料的納稅義務人而言，委實不應與實際從事逃漏稅行為的配偶相提並論，否則「合併申報」無異成為稅捐處罰上的一種「連坐法」(Sippenhaft) ⁴⁷。

(三) 納稅義務人知情且協助其配偶逃漏稅捐

相反地，當納稅義務人已認識到其配偶在稅捐逃漏上的各種努力，且積極協助其配偶從事稅捐逃漏的各種行為時（例如：以心理支持方式強化其配偶逃漏稅捐的行為決意，或協助其配偶將非法資金跨境運輸等行為），此時應視納稅義務人協助其配偶逃漏稅捐的行為方式與違章範圍，及其對於協助行為的主觀決意，進而決定納稅義務人究竟屬於其配偶逃漏稅捐行為的教唆犯或幫助犯，抑或根本與其配偶為逃漏稅捐行為的共同正犯⁴⁸。

在我國實務上，由於我國稅捐稽徵法第43條第1項已規定，「教唆或幫助犯第四十一條或第四十二條之罪者（即逃漏稅捐罪），處三年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣六萬元以下罰金。」有鑑於此，參考上述德國法的解釋，納稅義務人倘若知情且協助其配偶逃漏稅捐者，同樣可能該當其配偶逃漏稅捐罪的教唆犯或幫助犯，甚至與其配偶同為逃漏稅捐罪的共同正犯。

二、夫妻雙方共同所得的逃漏

此外，值得注意的是，在實務運作上，由於一般夫妻間的財產經常混合使用，倘若夫妻間的財產並未明確區分時，稅捐稽徵

⁴⁷ Seer, a.a.O. (Fn. 22), §150 Rn. 27.

⁴⁸ Schnüttgen, a.a.O. (Fn. 34), S. 334.

機關經常會將一筆無法明確歸屬於夫或妻的所得，推定為夫妻雙方的共同所得。在夫妻「合併申報」時，當納稅義務人就其與配偶間的共同所得，向稅捐稽徵機關為虛偽不實的申報，此時原則上也會認定屬於納稅義務人的逃漏稅行為。因為對於夫妻雙方的共同所得而言，納稅義務人必須為自己錯誤的申報資料提供擔保。對於因稅捐申報資料的不正確，因而導致（或試圖導致）國家的稅收短少，納稅義務人即應與其配偶共同承擔，因共同所得逃漏所遭致稅捐處罰的風險⁴⁹。

由於在夫妻雙方就其共同所得逃漏的情形下，仍屬納稅義務人各自的逃漏稅行為，理應由納稅義務人為自己錯誤的申報資料自行負責。在此，我國法與上述德國法的解釋，應無採取相異處置的必要。也因此，在我國法的適用下，納稅義務人應與其配偶共同承擔，因共同所得逃漏所衍生的稅捐處罰責任。

肆、夫妻合併申報對「核課期間」與「裁處期間」的影響

一、對「核課期間」的影響

（一）「核課期間」屬「消滅時效」性質

消滅時效的制度設計，旨在確保法律秩序的穩定。因為時間越久，相關事項越難以證明，尚未行使的稅捐請求權就可能面臨無法正確核定的風險。因此，在我國稅捐稽徵法第21條第1項規定中，立法者即針對不同類型，分別規定5年或7年的「核課期間」：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他

⁴⁹ Schnüttgen, a.a.O. (Fn. 34), S. 334 f.

不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」此外，由於同條第2項規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」換言之，只要在「核課期間」內，核課權不因一次行使而消滅，與「形成權」一般僅因一次行使而消滅有所不同；此外，由於稅捐債務是一種「法定之債」，人民的納稅義務是因法定構成要件的實現而成立，無待稅捐稽徵機關的課稅處分作成。換言之，稅捐稽徵機關的課稅處分，毋寧只是「確認」人民依法成立的稅捐債務，而非「創設」人民原所未有的納稅義務。有鑑於此，核課權的性質與「形成權」無關，而是稅捐「請求權」的部分權能。也因此，我國稅捐稽徵法上的「核課期間」，其性質應屬「消滅時效」，在「核課期間」屆滿後，未經核定的稅捐請求權即歸於消滅⁵⁰。

（二）「核課期間」的「連帶認定」與「個別認定」

此外，由於上述條文分別規定5年或7年的「核課期間」，在現行所得稅法採取夫妻所得（乃至於家庭所得）「合併申報」制度下，值得探究的問題是：夫妻一方逃漏稅捐，是否對於另一方的「核課期間」有所影響？亦即，在「核課期間」的認定上，是否應就「合併申報」的夫妻雙方作一致性認定？抑或僅就逃漏稅捐的一方適用7年的「核課期間」，而對於未涉及逃漏稅捐的他方則適用5年的「核課期間」？

⁵⁰ 參陳敏，前揭註16，頁517-518。

1. 德國法的觀察

有關上述問題，在德國法上，同樣引起爭論。由於選擇「合併課徵」的夫妻，在德國稅捐通則第44條第1項規定的適用下，屬於「連帶債務人」的性質。德國聯邦財務法院與通說見解因而認為，由於德國稅捐通則第44條第2項規定，連帶債務人中之一人為「清償、抵銷或提供擔保」，其效力及於「其他債務人」；但「其他事項」的效力，僅及於所涉及的「連帶債務人」。換言之，在「清償、抵銷或提供擔保」的情形，德國稅法上適用「整體效力原則」，亦即「連帶債務人」中的一人所為之「清償、抵銷或提供擔保」，對其他債務人亦發生效力；除此之外的「其他事項」（例如：稅捐債務的免除、罹於時效，或基於允當理由偏離稅捐核定等事由），則適用「個別效力原則」，亦即每個稅捐債務人的稅捐債務關係均各自發展。也因此，對於每個「連帶債務人」而言，其「核課期間」即應分別進行、各自計算。由於「個別認定」的結果，對於選擇「合併課徵」的夫妻而言，即可能出現一方（即未涉及逃漏稅的配偶）的「核課期間」已屆滿，但另一方（即涉及逃漏稅的配偶）的「核課期間」仍在進行的情形⁵¹。

相較於上述「個別認定」的見解，德國知名的稅法學者Kruse則傾向採取「連帶認定」的觀點。Kruse認為，由於德國稅捐通則第169條第2項規定，「一般稅捐的核課期間為4年、逃漏稅捐的核課期間為10年，因重大過失短漏稅捐的核課期間則為5年。逃漏稅捐或因重大過失短漏稅捐，非由稅捐債務人或稅捐債務人為履行稅捐義務而使用之人所致者，也同樣有較長之核課期

⁵¹ BStBl II 1990, S. 526; BStBl II 2007, S. 220; Koenig, in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl., 2014, §44 Rn. 19; Drüen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Lfg. 134 Oktober 2013, §44 Rn. 19.

間規定的適用。」換言之，依據該條規定，稅捐債務人不需要「親自」從事逃漏稅捐或因重大過失短漏稅捐的行為。該條規定在適用上的真正關鍵，不在於認定「誰」從事逃漏稅捐或短漏稅捐的行為，而在於確認一筆稅捐實際上是否已被逃漏或因重大過失而被短漏。由於被逃漏或被短漏的稅捐，皆來自於國家的稅捐請求權。即便夫妻之一方僅在稅捐申報書上簽名，而未從事任何稅捐逃漏的行為，也不會因此改變國家的稅捐請求權此時已被逃漏或短漏的客觀事實⁵²。也因此，每個「連帶債務人」對於其他「連帶債務人」的稅捐逃漏或短漏行為，都必須適用在自己身上⁵³。

2. 本文見解

本文認為，事實上，即便在「連帶債務」的法律關係中，有關「核課期間」的適用，依舊可以「個別認定」。因為基於逃漏或短漏稅捐所適用之「較長的」「核課期間」，並非全面性地適用於「連帶債務人」的所有稅捐債務，而只有適用於其中涉及逃漏或短漏稅捐的部分。換言之，在「連帶債務人」的所有稅捐債務中，各項稅捐債務雖然在「核課期間」進行的起點上具有一致性；但因逃漏或短漏稅捐所適用之「較長的」「核課期間」，則僅單獨適用於當稅捐債務涉及逃漏或短漏的標的時。也因此，在「連帶債務」的法律關係中，即可能出現一部分稅捐債務的「核課期間」已屆滿，但另一部分稅捐債務的「核課期間」卻仍在進

⁵² Kruse, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Lfg. 125 Februar 2011, §169 Rn. 23.

⁵³ 依據Kruse的觀點，「連帶債務人」唯一可能適用的免責條款，只有規定在同條第2項但書規定中，亦即「逃漏稅捐或因重大過失短漏稅捐的行為，雖然係由稅捐義務人之履行助手以外的第三人為之，但只要稅捐義務人可以證明，其並未因該行為獲有財產利益，且該行為非因其怠於為必要之防範所導致者，即可免於適用較長的核課期間。」以避免個案的適用過於嚴苛。

行的分離適用情形。

此外，雖然在「核課期間」的認定上，判斷有無「較長之」「核課期間」的適用，重點在於認定一筆稅捐實際上是否已被逃漏或因重大過失而被短漏；但從我國所得稅法第2條規定所推論的「個別課徵原則」來看（亦即只有個別的「自然人」，才是我國個人所得稅的納稅義務人），縱使是「合併申報」的夫妻，在實體法上依舊是兩個獨立的稅捐主體。「核課期間」的性質既然屬於「消滅時效」，已涉及納稅義務人在「實體法」上的權利義務，而不只是單純選擇申報方式等「程序事項」。也因此，給予每個稅捐債務得各自發展其「核課期間」，應該是對現行所得稅法之規範體系衝擊最小的一種解釋方法。

二、對「裁處期間」的影響

（一）行政罰法的外部體系定位

除了對「核課期間」的影響外，夫妻一方逃漏稅捐，對於另一方的「裁處期間」是否有所影響，也值得探討。關於行政罰的「裁處權時效」，依行政罰法第27條第1項規定：「因三年期間之經過而消滅。」但由於同法第1條規定：「違反行政法上義務而受罰鍰、沒入或其他種類行政罰之處罰時，適用本法。但其他法律有特別規定者，從其規定。」換言之，依該條但書規定，只要違反行政法上義務而受罰鍰等行政罰的處罰，其他法律有特別規定時，即應從其規定，而不再適用行政罰法的相關規定。對此，立法者或許是基於各種行政態樣複雜，其各自的行政目的未盡相同，故僅將本法定位為一「普通法」位階⁵⁴。雖然此種立法政策

⁵⁴ 參林錫堯，行政罰法，頁9-11，自版（2005）；黃俊杰，行政罰法，頁22-23，自版（2006）；蔡志方，行政罰法釋義與運用解說，頁14-19，三民書局股份有限公司（2006）。

上的選擇，可能無法統合現行行政處罰實務上常見的見解分歧亂象，反而無助於行政罰法制定的初衷⁵⁵；但由於現行條文已有清楚的文義規定，因而，縱使在立法論上，將本法定位為一「基本法」位階，可能更有整合現行行政處罰實務上之紛雜亂象的優點；但在解釋論上，將行政罰法定位為行政罰的「普通法」，應該是較符合法條文義與立法理由的適當結論。

（二）稅務違章罰鍰的「裁處期間」及其「起算日」

此外，依據稅捐稽徵法第49條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」目前稅捐行政實務上因而認為：「行政罰法施行後，有關稅捐違章案件罰鍰之裁處期間，依行政罰法第1條但書規定，應優先適用稅捐稽徵法第49條準用同法第21條第1項核課期間之規定，分別為5年或7年，不適用行政罰法第27條第1項3年裁處權時效之規定；稅捐罰鍰裁處期間之起算，應優先適用稅捐稽徵法第49條準用同法第22條各款之規定。⁵⁶」

⁵⁵ 參李震山，行政罰法之適用範圍，收錄於行政罰法，頁34-36，元照出版有限公司，2版（2008）；蔡震榮等，行政罰法逐條釋義，頁109，新學林出版股份有限公司，3版（2019）。

⁵⁶ 財政部（95）年台財稅字第09504508130號令釋：「行政罰法施行後，有關稅捐違章案件罰鍰之裁處期間，依行政罰法第1條但書規定，應優先適用稅捐稽徵法第49條準用同法第21條第1項核課期間之規定，分別為5年或7年，不適用行政罰法第27條第1項3年裁處權時效之規定；稅捐罰鍰裁處期間之起算，應優先適用稅捐稽徵法第49條準用同法第22條各款之規定。至於一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務，經依行政罰法第32條第1項規定，移送司法機關處理後，刑事部分已為不起訴處分、無罪、免訴、不受理或不付審理之裁判確定者，是類案件之裁處期間，應依行政罰法第27條第3項（編者註：現行第27條第3項已有修正）規定，自不起訴處分、無罪、免訴、不受理或不付審理之裁判確定之日起算。惟其裁處期間仍應依稅捐稽徵法第21條第1項各款規定，分別為5年或7年。」

然而，本文認為，「罰鍰」的性質畢竟與「稅捐」有別。前者是國家對違反行政法義務之行為人，為達成警惕或制裁作用所為之裁罰性不利處分；後者則是國家以獲取財政收入為目的，對人民所課徵之一種公課類型，兩者在性質上明顯不同。故是否適合在稅捐稽徵法第49條規定中，將「罰鍰」與其他「稅捐之附帶給付」皆一併準用「稅捐」之相關規定？從立法論來看，委實不無再予斟酌餘地；但若從解釋論來看，有鑑於現行條文在文義上已明確規定，故上述實務見解，在論證上仍有其依據。

此外，值得注意的是，在納稅義務人已經依所得稅法第71條規定期間辦理結算申報，卻有「部分」所得稅額「短漏」的違章行為時，如納稅義務人未涉及故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐的情形，此時有關「裁處期間」，究竟應適用稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定（5年）？抑或同條項第3款規定（7年）？此外，關於「裁處期間」的「起算日」，究竟應適用稅捐稽徵法第22條第1款規定（「已在規定期間內申報」者，自「申報日」起算）？抑或同條項第2款規定（「未在規定期間內申報繳納」者，自「規定申報期間屆滿之翌日」起算）？

關於「裁處期間」，目前稅捐稽徵實務上似乎傾向於認為，納稅義務人只要「形式上」有申報，即便申報的內容短少，依舊符合「已在規定期間內申報」的要件，因而適用稅捐稽徵法第21條第1項第1款的5年「裁處期間」⁵⁷；相較於此，司法實務上則有

⁵⁷ 財政部（87）年台財稅第871926093號函：「主旨：核釋有關扣繳義務人於給付納稅義務人所得時，未於規定期間內繳納應行扣繳之稅款及申報各類所得扣繳暨免扣繳憑單者，其核課期間及處罰期間適用疑義。說明：二、扣繳義務人於給付納稅義務人各類所得時，未依所得稅法第88條規定於給付時依規定扣繳率扣取稅款，或雖已扣取稅款，但未依同法第92條規定期限繳納及申報扣繳憑單者，依稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定，其核課期間為7年；至已依規

認為（參臺灣臺北地方法院104年度簡字第265號行政判決），此種情形仍屬「未於規定期間內申報」，因而適用稅捐稽徵法第21條第1項第3款的7年「裁處期間」。然而，有關「裁處期間」的「起算日」，在上述法院判決中，卻又認為此時符合「已在規定期間內申報」的要件，因而應自納稅義務人實際「申報日」起算「裁處期間」⁵⁸。兩者在申報與否的認定上，似乎未臻一致。

事實上，若與所得稅法第110條有關短漏報的處罰規定相較，該條規定區分「已依規定辦理申報，但有漏報或短報情事」（第1項）與「未依規定辦理申報」（第2項）兩種情形，並分別賦予輕重不等的法律效果（前者處以所漏稅額二倍以下的罰鍰；後者處以所漏稅額三倍以下的罰鍰），益可見立法者似乎有意將「申報內容短少」的情形，依舊歸屬於「已在規定期間內申報」的類型中。有鑑於此，從立法體系一致性的觀點來看，有關「申報內容短少」的「核課期間」或「裁處期間」，上述稅捐稽徵實務的觀點（亦即5年），似乎較為可採。當然，正本清源之道，還是應該在稅捐稽徵法第21條及第22條規定中，增加「已依規定辦

定辦理扣繳，經繳納扣繳稅款並申報扣繳憑單，而僅部分所得於給付時未予報繳者，除查得有故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者外，其核課期間為5年。扣繳義務人在上開期間內經稽徵機關查獲前述情形時，應依所得稅法第114條規定責令賠繳及處罰。」該函的內容雖然在探討「僅部分所得於給付時未予報繳者」的「核課期間」，但在稅捐稽徵法第49條準用同法第21條第1項「核課期間」之規定的情況下，此種類型的稅捐違章案件，其罰鍰的「裁處期間」亦同為5年。

⁵⁸ 臺灣臺北地方法院104年度簡字第265號行政判決：「本件原告乙○○所涉已依所得稅法規定期間辦理結算申報，卻短、漏所得稅額之違章行為，依稅捐稽徵法第49條前段、第21條第1項第3款規定，裁處權時效期間為7年，且既無行政罰法第27條第3項之特別規定可資適用，即應回歸稅捐稽徵法第22條第1款規定，自原告乙○○96年間實際申報日起算。」

理申報，但有漏報或短報情事」此一類型，並明確規定其「核課期間」與「核課期間」的「起算日」為宜。

（三）「刑事優先原則」與「裁處期間」的延後起算

至於在稅法上，納稅義務人的一行為如同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定時，得否同時處以刑罰與行政罰？又此時行政罰的「裁處期間」應如何起算？對此，現行稅法並無特別規定，故依行政罰法第1條本文規定，即應回歸行政罰法第26條及第32條規定的適用。亦即，在實體法上，由於刑事法律處罰，由法院依法定程序為之，較符合正當法律程序，故應予優先適用。此外，由於刑罰的懲罰作用通常較強，故依刑事法律處罰，即足資警惕時，即無一事二罰再處行政罰的必要。在上述「刑事優先原則」的適用下，受有刑罰者，不必再受到行政罰緩的處罰（行政罰法第26條第1項規定）；為配合上述實體法規定所設計的程序法，也同樣基於「刑事程序優先原則」，在刑事偵查、訴追程序終結前，行政罰的調查及裁處程序即停止進行（行政罰法第32條第1項規定），以避免人民在相類似的兩道程序中，重複答辯與重複舉證，不必要地耗費徵納雙方的勞力、時間與費用。

至於違反義務的行為，如經檢察官為不起訴處分、緩起訴處分確定，或經法院為無罪、免訴、不受理、不付審理（少年事件）、不付保護處分、免刑、緩刑的裁判確定時，原則上已排除一事二罰的疑慮，故此時依行政罰法第26條第2項規定，仍得依違反行政法上義務規定裁處罰鍰；同樣地，在程序法上，檢察官如就刑事案件為不起訴處分、緩起訴處分確定，或經法院為無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑、撤銷緩刑之裁判確定，或撤銷緩起訴處分後經判決有罪確定者，依行政罰法第32條第2項規定，即應通知原移送的行政機關，以便利行政機關得依行政罰法第26條第2項規定辦理。

此時，倘容許行政罰的「裁處期間」自行為終了時起算，由於在經過冗長的刑事調查、訴追及審判程序後，行政罰的「裁處期間」可能已經完成或即將完成，則不啻給予違法者有僥倖脫免行政罰之制裁作用的機會。有鑑於此，稅捐行政實務上因而認為，由於稅法上對此既無特別規定，則有關「裁處期間」的「起算日」，即應回歸行政罰法第27條第3項規定，亦即自「不起訴處分、緩起訴處分確定或無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之裁判確定日」起算。惟其「裁處期間」，仍應依據稅捐稽徵法第21條第1項各款規定，分別適用5年或7年的「裁處期間」⁵⁹。

（四）夫妻合併申報對「裁處期間」之「起算日」的影響

實務上，經常引發爭議的關鍵在於：夫妻中未被選定為納稅義務人的一方，可能因其逃漏稅的行為，同時涉有稅捐稽徵法第41條的逃漏稅捐罪、刑法第216條與第215條的行使業務上登載不實文書罪等「刑事責任」，以及所得稅法第110條漏稅處罰的「行政責任」，因而有行政罰法第26條（刑事優先原則）、第32條（刑事程序優先原則）與第27條第3項（裁處期間延後起算）規定的適用；但對於夫妻中被選定為納稅義務人的一方而言，由於上述刑事責任皆涉及「故意犯」的犯罪型態，倘若無積極證據可以證明，夫妻雙方為上述犯罪行為的共同正犯，或被選定為納稅義務人的一方為其配偶之犯罪行為的幫助犯，則此時夫妻中被選定為納稅義務人的一方，是否同樣有行政罰法第26條、第32條與第27條第3項規定的適用？

⁵⁹ 前揭註56。

1. 分歧的實務見解

對此，臺灣臺北地方法院104年度簡字第265號行政判決認為，納稅義務人在稅法上的「誠實申報義務」，包含對「其配偶申報內容真實性」所應負的「注意義務」。亦即，倘若納稅義務人對其配偶申報內容真實性的查證，經證實並無故意或過失，即不得僅因在「家戶申報制」的制度下，認為納稅義務人應對國家負稅捐債務的全部清償責任，進而推論納稅義務人亦應概括承受其配偶所有的違章責任。換言之，納稅義務人最多僅因其未盡「查證義務」，因而負「過失」短漏報稅額之「稅捐行政法」上的違章責任，而不得以逃漏稅捐等「刑事責任」相繩。納稅義務人既然無「刑事責任」，自無成立「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定」的可能，故無行政罰法第26條規定的適用。

相較之下，行政院多數判決則認為，納稅義務人對於該「合併申報」之綜合所得稅的稅捐債務，既然負全部清償責任，則同一申報戶內包含配偶在內的任何一個成員，如有任何因故意或過失的漏稅事實，納稅義務人均應概括承擔所有的違章責任。也因此，納稅義務人在稅法上的「誠實申報義務」，並非僅單純對「其配偶申報內容真實性」的「注意義務」（亦即，只要納稅義務人無故意或過失，即可免責）；而是對「其配偶申報內容真實性」的「承擔義務」（亦即，納稅義務人縱使無故意或過失，亦不得免責）。換言之，納稅義務人之配偶的「故意」漏稅事實，即等同納稅義務人自身的「故意」漏稅事實，應由納稅義務人自身作為違章主體，概括承擔所有的稅捐處罰責任。結論是，不僅是同時成立「刑事責任」與「行政責任」的配偶，有行政罰法第26條規定的適用；即便是自身未涉及「刑事責任」的納稅義務人，亦有行政罰法第26條規定的適用。

2. 本文見解

(1) 對行政法院多數判決的檢討

從上述說明可知，行政法院多數判決似乎傾向於認為，由於依目前稅捐申報實務，是以夫或妻之一方為納稅義務人，另一方則申報為配偶，在此種以「家戶」為申報單位的制度下，配偶方既然非納稅義務人，則所有因配偶之行為所衍生的「本稅責任」及「處罰責任」，都應該由被選定為納稅義務人的一方概括承受；包含配偶的「故意」漏稅事實，亦等同納稅義務人的「故意」漏稅事實，進而由納稅義務人自身作為違章主體負裁罰之責。

然而，上開見解值得商榷之處在於，既然一方面認定納稅義務人的配偶有行政罰法第26條規定的適用，即表示該配偶確實已成立「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定」。就其觸犯刑事法律部分，在經刑事偵查程序終結後，檢察官已認定其涉犯稅捐稽徵法第41條的逃漏稅捐罪、刑法第216條與第215條的行使業務上登載不實文書罪等罪嫌，進而作成緩起訴處分（並限期向國庫支付緩起訴處分金）。到此為止，配偶的「故意」漏稅事實，在「刑事責任」方面，已經藉由檢察官附條件的緩起訴處分進行評價，而告終了；但另一方面，多數意見卻又認為，配偶的「故意」漏稅事實，實等同納稅義務人的「故意」漏稅事實，應由納稅義務人自身作為違章主體負裁罰之責，亦即由納稅義務人概括承受配偶因「故意」漏稅事實所導致的「刑事責任」與「行政責任」。然而，檢察官作成的緩起訴處分，既然是針對「配偶」為之，自然不可能將對「配偶」的緩起訴處分，當作是對「納稅義務人」的緩起訴處分，或對「配偶」的緩起訴處分重複評價。因為所有刑事責任上的評價，都只能夠依責任主體的個案事實情狀具體認定。換言之，國家刑罰權的發動，只能夠針對

有罪責的個別行為人為之。有鑑於此，多數意見上述推論，恐有違個人「罪責原則」(Schuldprinzip)等刑事法理之嫌。

事實上，多數意見之所以會有上述推論（亦即依所得稅法第15條第1項規定，由於配偶方不是納稅義務人，就無須依同法第71條規定，於結算申報時繳納全部應納稅額；所有因配偶之行為所衍生的「本稅責任」及「處罰責任」，都應該由被選定為納稅義務人之一方概括承受），最主要的理由，還是在於對「稅捐程序法」上的「合併申報」制度，賦予過多改變「稅捐實體法」上之權利義務歸屬的期待。但事實上，「合併申報」制度縱使因減少申報單位，因而具有節省徵納雙方之勞務與費用負擔的公益考量；但無論如何，也不可能改變在一個「合併申報」單位中，實際上是存在著數個具有獨立之權利能力的「稅捐主體」。所謂「稅捐主體」，是指可以在稅捐法上單獨享受權利、承擔義務的主體。我國綜合所得稅的「稅捐主體」，既是指「個人」（我國所得稅法第2條規定）⁶⁰，亦即個別的「自然人」（我國所得稅法第7條第1項規定），則夫妻雙方在「稅捐程序法」上縱使採取「合併申報」，也不會因此改變夫妻雙方在「稅捐實體法」上，皆為不折不扣的「稅捐主體」。沒有任何一方在稅捐法上的權利能力，會因為進入婚姻關係後而歸於消滅。也可以說，我國所得稅法第15條第1項規定，充其量只是單純規範「稅捐申報方式」的「程序性規定」。此種程序義務的附加，不應該改變「稅捐債務法」上的權利義務歸屬主體，否則恐將違反同法第2條預設的基本立場（亦即，只有「個別的」自然人，才是個人所得稅的「稅捐主體」），也容易讓法規之內在體系產生不必要的矛盾

⁶⁰ 至於綜合所得稅的「納稅義務人」，則是指「有中華民國來源所得」的「個人」。關於「稅捐主體」與「納稅義務人」的區分，可參黃茂榮，稅法總論（第三冊：稅捐法律關係），頁98-99，植根法學叢書編輯室，2版（2008）。

現象⁶¹。

(2) 對臺灣臺北地方法院104年度簡字第265號行政判決的
檢討

相較於多數意見在「罪責原則」及「稅捐主體」等論理上的缺失，臺灣臺北地方法院在104年度簡字第265號行政判決中，對於行政罰法第26條規定的適用，在邏輯推論上則較為一致；也為夫妻「合併申報」時的違章責任歸屬，畫下一道清楚的界限，亦即視納稅義務人對「其配偶申報內容真實性」是否已盡「查證義務」而定。

然而，本文認為，此說雖然不像多數意見的見解（亦即納稅義務人的責任範圍，除了其自身申報資料的真實性外，尚及於其配偶申報資料的真實性），有淪於為他人行為負責，進而違反「罪責原則」的弊端；但卻依舊主張，納稅義務人應對其配偶申報資料的真實性善盡「查證義務」。細究此說的論理過程，法院首先肯認：「在憲法法治國家原則下，國家對違法者施以處罰制裁，必須以行為人對行政法上義務之違反，自己負有故意或過失而有責為原則，此自己責任之基礎，或來自於自己就是違反行政法上義務之行為人，或因與物之聯結關係，對於物所造成客觀上行政法規所欲保護之法益侵害，負有排除之義務，因自己對物之狀態維護義務的違反，因而有責該受處罰。」亦即肯認行政法上的責任人包含「行為責任人」與「狀態責任人」在內⁶²。基於

⁶¹ 參柯格鐘，前揭註13，頁271-273。

⁶² 參黃啟禎，干涉行政法上責任人之探討，收錄於當代公法新論（中）——翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集，頁289-322，元照出版有限公司（2002）；李惠宗，行政罰法之理論與案例，頁72-78，自版，2版（2007）；蔡宗珍，建築法上義務人之類型與具體義務人之判定：行政法上行為責任與狀態責任問題系絡的一個切面分析，臺大法學論叢，第40卷第3期，頁907-953（2011）；李建

此，法院似乎是援引「狀態責任人」的觀點，進而認為：「此便利徵納雙方之申報與納稅義務履行之制度，將同一申報戶視為一個稅捐負擔主體，凡經選定為辦理結算申報之納稅義務人者，除對該合併申報之綜合所得稅捐債務，對外負全部清償責任外，固亦自己負起所得稅法第71條第1項之誠實申報的稅捐行政法上義務，並因此應注意同一申報戶內其他成員列報項目之真實性，而不得有詐欺或以短、漏報稅額等其他不正當方式申報之違章行為；亦即不得逕以申報不實內容乃同一戶其他成員之列報項目，即推卸免責。但：(1) 上述受擇定申報之納稅義務人所負起之稅法上誠實申報義務，仍係自己依所得稅法第15條、第71條第1項而擴及對其他人申報內容真實性所應負之注意義務，核與自己責任原則並未相悖。」亦即認為納稅義務人就其配偶申報內容的真實性違反「查證義務」，實屬其「自身義務」的違反，並不涉及為他人行為負責的問題。但何以納稅義務人之「自身義務」的範圍，會及於對「其配偶申報內容真實性」的「查證義務」？其背後的法理基礎究竟何在？一般認為，「狀態責任」的賦予，「其理由無非因土地資源既為人民生存條件所不可或缺，並具有易破壞性及不易回復性等特質，自應以永續使用為維護保育目標，土地所有人、管理人、使用人既享有土地使用之利益，即應負擔社會義務（參看德國基本法第十四條第二項），承擔適時排除對土地危害之責任，而不應存有對其土地遭受破壞之可能性可予袖手旁觀之誤解。」（臺北高等行政法院96年度簡字第662號行政判決）。然而，納稅義務人對其配偶是否提供虛偽不實的申報資料，並不存在此種基於「財產權的社會責任」所衍生的「危害排

良，「狀態責任」概念的辨正與運用：《臺中大里區段徵收土地掩埋物清理案之一》——最高行政法院102年度判字第370號判決、臺中高等行政法院99年度訴字第268號判決重點評析，臺灣法學雜誌，第246期，頁39-55（2014）。

除義務」。也因此，臺灣臺北地方法院104年度簡字第265號行政判決援引「狀態責任人」的觀點，作為肯認納稅義務人對「其配偶申報內容真實性」之「查證義務」的論理依據，似有再為充分說理的必要。

再者，法院此種觀點，亦即肯認納稅義務人就「其配偶申報內容的真實性」負有「查證義務」，在真實場景中是否確實有實踐的可能？也不無疑義。因為配偶如果不願讓納稅義務人知悉其所得及財產狀況，因而有所隱瞞，納稅義務人又應如何善盡其「查證義務」，進而負擔因配偶申報不實的違章處罰責任⁶³？更遑論參考德國法的經驗，基於親屬間之「拒絕陳述權」的保障，縱使夫妻之一方已察覺，另一方所提供的申報資料涉及虛偽不實時，他也不需要主動申報正確的課稅資料，或遭受任何「稅捐處罰」的對待。

事實上，在婚姻關係中，夫妻雙方就各自的所得及財產狀況彼此「開誠佈公」，固然是夫妻雙方互相信賴的一種具體表現，但無論再怎麼期盼，這都不應該成為夫妻雙方的「法律上義務」，進而認為夫妻間「應」相互告知對方其自身的所得及財產狀況，否則將過度侵犯夫妻個人基於憲法所保障的隱私權。而既然夫妻間沒有相互告知對方其自身財務狀況的法律上義務，則在配偶不願將其真實的所得及財產狀況提供納稅義務人知悉時，又豈得課予納稅義務人就「其配偶申報內容的真實性」負有「查證義務」？此外，在實務運作上，究竟該如何認定納稅義務人已善盡其「查證義務」？也恐有執行上的困難。

由上述說明來看，法院一方面囿於所得稅法第15條第1項及同法第71條的字面文義，進而肯認在夫妻「合併申報」制度下，

⁶³ 柯格鐘，前揭註13，頁284-286。

是「將同一申報戶視為一個稅捐負擔主體」；但另一方面卻又不願輕易棄守「國家對違法者施以處罰制裁，必須以行為人對行政法上義務之違反，自己負有故意或過失而有責為原則」此一「自己責任」的法治國要求，因而才會決定另闢蹊徑，提出納稅義務人事實上

是就「其配偶申報內容的真實性」負有「查證義務」（即納稅義務人的自身義務），試圖迴避掉「為他人行為負責」的棘手問題。法院在論證上的用心良苦，誠值感佩；但如此解釋，卻似乎招來夫妻間擁有互相探聽對方隱私的「權利」⁶⁴（甚至是互相探聽對方隱私的「義務」），是否允當，誠值深思。

事實上，個人所得的真實性，原本就應該由個人自己負責。納稅義務人在稅捐申報書上的簽名，也只是擔保其自身之申報資料內容的正確性，而不及於其配偶所申報資料的真實性。因為夫妻間沒有義務相互探聽且掌控對方的課稅資料，每一個人都應該只就其自身領域所知悉事項，向稅捐稽徵機關主動申報，而不及於其未知領域。縱使親密如配偶者，在「個人所得課徵原則」（即所得稅法第2條規定）與「罪責原則」面前，也不應該有任何例外。

伍、結論與建議

關於夫妻合併申報時的違章責任歸屬，實務上經常面臨的難題在於：當申報為配偶之一方以不實的資料提供納稅義務人申報時，納稅義務人是否因其已在稅捐申報書上簽名，因而單獨或與其配偶共同面臨稅捐繳納及稅捐處罰的相關責任？綜合上述討論，本文的結論與建議如下：

⁶⁴ 柯格鐘，前揭註13，頁285。

一、在本稅責任歸屬上

(一) 我國實務見解僅以現行法採取夫妻「合併申報制」，進而推論經選定的納稅義務人，必須對該「合併申報」之綜合所得稅的稅捐債務，負全部清償責任並為違章主體，似乎傾向以「夫妻整體」作為課稅單位，並排除「個人所得課稅制」的適用，其論證過程似嫌速斷。因為在立法政策上，有關「課稅單位的選擇」與「稅捐申報方式」間，原本就沒有必然的對稱性。換言之，縱使採取夫妻「合併申報制」，也不必然可就此推導出，應以「夫妻整體」作為課稅單位。

(二) 此外，在夫妻「合併申報」時，得否類推適用民法上的「連帶債務」？有鑑於「連帶債務」的設計通常不利於債務人（即納稅義務人），而有利於債權人（即國家），故不應在法無明文規定的情況下，直接適用或類推適用民法上的「連帶債務」，進而認定應合併報繳稅款的夫妻及其受扶養親屬等全體納稅義務人間成立「連帶債務」，以避免創設或增加人民的稅捐負擔，而有違反「稅捐法定原則」之嫌。

(三) 至於在德國法上，雖然認為當夫妻就其年度所得稅選擇「合併課徵」（即「合併申報」且「合併計算」稅額）時，夫妻雙方對於國家而言，即成立連帶的稅捐債務關係，夫妻原則上應「共同作為納稅義務人」。但所謂「共同作為納稅義務人」，只是在強調，在德國所得稅法採取「夫妻所得合算分割制」（並以「折半乘二制」作為計算方式）的適用下，應以夫妻所得之「總額」的半數作為稅基課稅，亦即夫妻間只有「一個所得總額」應該被調查進而確認；而非肯認「合併課徵」的「夫妻雙方」，可以共同成為德國所得稅法上的單一稅捐主體，否則無異與德國所得稅法第1條規定間，產生規範上的內在衝突。因為依據該條規定，只有每一個獨立的「個人」，才是個人所得稅的納稅義

務人。

(四) 此外，在德國稅捐稽徵實務上，對於「合併課徵」的夫妻，雖然基於「連帶債務」的考量會作成「合併的課稅處分」，但這裡依舊不是只有作成一個課稅處分，而是將兩個課稅處分合併為之。這兩個課稅處分在內容上及程序上皆各自獨立，因而在稅捐程序法上，這兩個課稅處分即可能面臨不同的命運。換言之，「合併課徵」的夫妻，實際上還是兩個完全不同的稅捐債務人。

(五) 與上述德國法相同的是，在我國所得法上，同樣只有個別的「自然人」，才是個人所得稅的納稅義務人（我國所得稅法第2條第1項及第7條第1項）。也因此，有關夫妻之一方因稅捐違章行為所衍生的權利義務，即無由被選定為納稅義務人之另一方概括承受的規範上依據。

二、在處罰責任歸屬上

(一) 當只有納稅義務人的配偶逃漏稅捐，且納稅義務人不知情時，此時納稅義務人由於欠缺稅捐處罰上的主觀可歸責要件，因而不應該承擔其配偶逃漏稅捐的處罰責任。即便不知情的納稅義務人事後獲悉其配偶有逃漏稅捐情事，也同樣沒有義務向稅捐稽徵機關通報並調整其先前所申報事項。因為夫妻之一方對於僅歸屬於他方的所得，原則上沒有向稅捐稽徵機關申報的義務。

(二) 同樣地，即便納稅義務人對於「其配偶所提供的資料涉及虛偽不實」一事實際上知情，卻依舊在稅捐申報書上簽名時，只要納稅義務人未協助其配偶逃漏稅捐，即無須承擔其配偶因逃漏稅捐所導致的稅捐處罰責任。因為不論是「夫妻」的身分關係，或是夫妻雙方選擇適用「合併課徵」的決定，都不會導致

夫妻雙方成為逃漏稅捐的「共同正犯」。在夫妻「合併申報」的稅單中，一旦出現基於逃漏稅捐目的的不實申報，原則上只有獲取該筆所得的一方，才會涉及稅捐處罰的風險；至於夫妻中的另一方，也只有當其對於配偶的逃漏稅行為，已有具體的行為參與（例如協助他方配偶製作虛偽的申報資料），或是所逃漏的所得，涉及夫妻間的共同所得時，才會同樣面臨稅捐處罰的風險。因為夫妻間沒有義務相互探聽且掌控對方的課稅資料，而只能夠就其自身領域所知悉事項向稅捐稽徵機關主動申報。因此，夫妻雙方在稅捐申報書上的簽名，只是夫妻各自擔保其所申報資料內容的正確性，而不及於其配偶所申報資料的真實性。納稅義務人藉由簽名所欲表達以示負責的內容，原則上也僅限於歸屬於其個人的課稅事實。換言之，納稅義務人在稅捐申報書上簽名的行為，並不足以構成其為配偶之逃漏稅行為負責的原因。事實上，要求納稅義務人為其配偶的行為負責，無異是對於「罪責原則」的苛求。且相較於「分別課徵」的配偶或「單身者」而言，選擇「合併課徵」的配偶，在責任歸屬上，若因此承受較大的不利益，不僅與憲法上的平等權保障有違，也與憲法上有關婚姻及家庭的保障意旨未盡相符。

（三）此外，參考德國稅捐通則第101條第1項及同法第103條規定，縱使夫妻之一方已察覺，另一方所提供的申報資料涉及虛偽不實時，基於親屬間之「拒絕陳述權」的保障，他也不需要主動申報正確的課稅資料，或遭受任何「稅捐處罰」的對待。我國現行法雖無類似規定，但參考德國法的實踐經驗，本文認為，我國立法者應該積極修法，以填補上開「拒絕陳述權」的規範漏洞；在法律未明定前，適用法律的稅捐稽徵機關與司法機關，也應該主動「類推適用」刑事訴訟法第180條第1項第1款及同法第181條有關「拒絕陳述權」的相關規定。

三、夫妻合併申報對「核課期間」與「裁處期間」的影響

在夫妻「合併申報」制度下，另一個值得探究的問題則是：夫妻一方逃漏稅捐，是否對於另一方的「核課期間」與「裁處期間」有所影響？

（一）有鑑於我國所得稅法第2條規定的「個別課徵原則」，即便是「合併申報」的夫妻，在實體法上依舊是兩個獨立的稅捐主體。因此，夫妻雙方的「核課期間」，理應分別進行、各自計算。因而，實務上可能出現的情形是，未涉及逃漏稅捐的納稅義務人，其5年的「核課期間」可能已經屆滿；但涉及逃漏稅捐的配偶，其7年的「核課期間」卻仍在進行之情形。

（二）此外，夫妻中未被選定為納稅義務人的一方，可能因其逃漏稅捐的行為，同時涉有「刑事責任」與「行政責任」，因而有行政罰法第26條（刑事優先原則）、第32條（刑事程序優先原則）與第27條第3項（裁處期間延後起算）規定的適用；但對於夫妻中被選定為納稅義務人的一方而言，是否因其與配偶「合併申報」，故同樣有行政罰法第26條、第32條與第27條第3項規定的適用？

1.對此，我國行政法院多數判決似乎傾向認為，在「家戶申報制」之下，配偶一方既然非納稅義務人，則所有因配偶的行為所衍生的「本稅責任」及「處罰責任」，都應該由被選定為納稅義務人的一方概括承受，即便納稅義務人對於其配偶申報內容的真實性已善盡查證義務，依舊不得舉證免責。然而，此種見解似乎有違個人「罪責原則」等刑事法理；且對於「稅捐程序法」上的「合併申報」制度，恐怕也賦予過多改變「稅捐實體法」上的權利義務歸屬的不必要期待，因而與所得稅法第2條規定間，存在著規範體系上的扞格現象。

2.相較之下，臺灣臺北地方法院104年度簡字第265號行政判決，則試圖在「罪責原則」與「合併申報」制度間取其中道，認為納稅義務人對其配偶申報內容的真實性，仍負有查證義務。亦即，只要納稅義務人可以證明，其對於配偶申報內容的真實性已善盡查證義務，即可免除因其配偶申報內容不實所衍生的處罰責任。法院在該號判決中的詳盡說理，誠值肯定。然而，有疑問的是，納稅義務人的「自身義務」，何以會及於對「其配偶申報內容真實性」的「查證義務」？其背後的法理基礎究竟何在？此外，法律上要求納稅義務人就「其配偶申報內容的真實性」負有「查證義務」，是否會過度侵犯夫妻個人基於憲法保障的隱私權？又此種法律上的義務，是否確實有實踐的可能？凡此總總，均不無疑義。

事實上，每一個人就其申報所得的真實性，原本就應該由個人自行負責。我國行政法院判決之所以會提出「配偶的違章責任應由納稅義務人概括承受」，或是「納稅義務人對其配偶申報內容的真實性負有查證義務」等見解，最主要的根源，還是在於我國所得稅法第15條第1項規定，將「合併申報」此種「稅捐程序法」上的制度選項，與「稅捐債務之歸屬」此一「稅捐實體法」上問題相互混淆使然。亦即，縱使在「合併申報制」之下，夫妻雙方依舊是各自所得的「納稅義務人」。換言之，即便在制度選擇上，立法者捨「分別申報制」而就「合併申報制」，也不代表就必須在所得稅法第15條第1項規定中，僅將夫妻中之一方規定為「納稅義務人」，而將另一方降格為不具「納稅義務人」身分的「配偶」。因為如此規定，很容易讓人忽略了，即便在「家戶申報制」之下，每一位成員事實上都應該是獨立的「稅捐主體」，也應該是各自所得的「納稅義務人」。唯有如此解釋，才不會使得所得稅法第15條規定的「合併申報制」，與第2條規定所預

設的基本立場（即以「個人」作為「納稅義務人」），產生內在體系的矛盾。

但即便如此，本文依舊認為，基於法律適用的明確起見，釜底抽薪之道，還是應該進行修法工程為宜。亦即在所得稅法第15條規定中，將「夫妻雙方」均明文規定為「納稅義務人」，且規定「夫妻雙方應在結算申報書中共同簽署，並保證各自在結算申報書中所陳述的內容，已盡其所知，本於良心據實為之。」（詳見表1說明）。事實上，只要在所得稅法第15條規定中，小幅度地作上述文字修正，即可一方面維繫釋憲實務及稅捐立法者所青睞的「合併申報制」，同時可避免因現行條文間的體系矛盾，所衍生諸多在夫妻責任歸屬上的扭曲見解。夫妻只為各自的所得承擔納稅義務，也只會為各自的違章行為承擔違章責任。唯有如此，「家戶申報制」也才能正確地回歸「稅捐程序法」應有的功能承載，而不致影響「稅捐實體法」上的權利義務歸屬。

表1 本文建議所得稅法第15條修正條文前後對照表

修正前條文	修正後條文
所得稅法第15條： （第1項） 自中華民國103年1月1日起，納稅義務人、配偶及合於第17條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有第14條第1項各類所得者，除納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應由納稅義務人合併申報及計算稅額。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿之次日起算6個	所得稅法第15條： （第1項） 自中華民國103年1月1日起， <u>夫妻雙方</u> 及合於第17條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有第14條第1項各類所得者，除 <u>夫妻雙方</u> 分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應由 <u>夫妻雙方</u> 依 <u>本法規定合併辦理結算申報及計算稅額</u> 。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿之次日起算6個月

修正前條文	修正後條文
<p>月內申請變更。</p>	<p><u>內申請變更。夫妻雙方應於結算申報書中共同簽署，並保證各自在結算申報書內之說明，已盡其所知，本於良心據實為之。</u></p>
<p>(第2項) 前項稅額之計算方式，納稅義務人應就下列各款規定擇一適用： 一、各類所得合併計算稅額：納稅義務人就其本人、配偶及受扶養親屬之第14條第1項各類所得，依第17條規定減除免稅額及扣除額，合併計算稅額。 二、薪資所得分開計算稅額，其餘各類所得合併計算稅額： (一) 納稅義務人就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第17條規定計算之免稅額及薪資所得特別扣除額。 (二) 納稅義務人就其本人、配偶及受扶養親屬前目以外之各類所得，依第17條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併</p>	<p>(第2項) 前項稅額之計算方式，<u>夫妻雙方</u>應就下列各款規定擇一適用： 一、各類所得合併計算稅額：<u>夫妻之一方</u>就其本人、配偶及受扶養親屬之第14條第1項各類所得，依第17條規定減除免稅額及扣除額，合併計算稅額。 二、薪資所得分開計算稅額，其餘各類所得合併計算稅額： (一) <u>夫妻之一方</u>就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第17條規定計算之免稅額及薪資所得特別扣除額。 (二) <u>夫妻之一方</u>就其本人、配偶及受扶養親屬前目以外之各類所得，依第17條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併</p>

修正前條文	修正後條文
<p>計算稅額。</p> <p>三、各類所得分開計算稅額：</p> <p>(一) 納稅義務人就其本人或配偶之第14條第1項各類所得分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第17條規定計算之免稅額、財產交易損失特別扣除額、薪資所得特別扣除額、儲蓄投資特別扣除額及身心障礙特別扣除額。</p> <p>(二) 納稅義務人就前目分開計算稅額之他方及受扶養親屬之第14條第1項各類所得，依第17條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。</p> <p>(三) 納稅義務人依前2目規定計算得減除之儲蓄投資特別扣除額，應於第17條第1項第2款第3目之3所定扣除限額內，就第1目分開計算稅額之他方及受扶養親屬符合該限額內之所得先予減除；減除後如有餘額，再就</p>	<p>計算稅額。</p> <p>三、各類所得分開計算稅額：</p> <p>(一) <u>夫妻之一方</u>就其本人或配偶之第14條第1項各類所得分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第17條規定計算之免稅額、財產交易損失特別扣除額、薪資所得特別扣除額、儲蓄投資特別扣除額及身心障礙特別扣除額。</p> <p>(二) <u>夫妻之一方</u>就前目分開計算稅額之他方及受扶養親屬之第14條第1項各類所得，依第17條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。</p> <p>(三) <u>夫妻之一方</u>依前2目規定計算得減除之儲蓄投資特別扣除額，應於第17條第1項第2款第3目之3所定扣除限額內，就第1目分開計算稅額之他方及受扶養親屬符合該限額內之所得先予減除；減除後如有餘額，再就</p>

修正前條文	修正後條文
第1目分開計算稅額者之所得於餘額內減除。	第1目分開計算稅額者之所得於餘額內減除。
(第3項) 第1項分居之認定要件及應檢附之證明文件，由財政部定之。	(第3項) 第1項分居之認定要件及應檢附之證明文件，由財政部定之。
(第4項) 自中華民國107年1月1日起，納稅義務人、配偶及合於第17條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，獲配第14條第1項第1類營利所得，其屬所投資之公司、合作社及其他法人分配87年度或以後年度之股利或盈餘，得就股利及盈餘合計金額按8.5%計算可抵減稅額，抵減當年度依第2項規定計算之綜合所得稅結算申報應納稅額，每一申報戶每年抵減金額以8萬元為限。	(第4項) 自中華民國107年1月1日起， <u>夫妻雙方</u> 及合於第17條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，獲配第14條第1項第1類營利所得，其屬所投資之公司、合作社及其他法人分配87年度或以後年度之股利或盈餘，得就股利及盈餘合計金額按8.5%計算可抵減稅額，抵減當年度依第2項規定計算之綜合所得稅結算申報應納稅額，每一申報戶每年抵減金額以8萬元為限。
(第5項) 納稅義務人得選擇就其申報戶前項股利及盈餘合計金額按28%之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務人合併報繳，不適用第2項稅額之計算方式及前項可抵減稅額之規定。	(第5項) <u>夫妻雙方</u> 得選擇就其申報戶前項股利及盈餘合計金額按28%之稅率分開計算應納稅額，由 <u>夫妻雙方</u> 合併報繳，不適用第2項稅額之計算方式及前項可抵減稅額之規定。

資料來源：作者自製。

參考文獻

書 籍

- 李惠宗，行政罰法之理論與案例，自版，2版（2007）。
- 林錫堯，行政罰法，自版（2005）。
- 陳敏，德國租稅通則，司法院（2013）。
- 陳敏，稅法總論，自版（2019）。
- 陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，11版（2019）。
- 黃俊杰，行政罰法，自版（2006）。
- 黃茂榮，稅法總論（第三冊：稅捐法律關係），植根法學叢書編輯室，2版（2008）。
- 蔡志方，行政罰法釋義與運用解說，三民書局股份有限公司（2006）。
- 蔡震榮、鄭善印、周佳宥，行政罰法逐條釋義，新學林出版股份有限公司，3版（2019）。
- OECD, TAXING WAGES 2019 (OECD, Paris, France, 2019).
- Birk, Dieter / Desens, Marc / Tappe, Henning: Steuerrecht, 18. Aufl., 2015.
- Drüen, Klaus-Dieter, in: Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Lfg. 134 Oktober 2013.
- Ettlich, Ronald, in: Blümich: EStG, KStG, GewStG, Lfg. 149 August 2019.
- Joecks, Wolfgang / Miebach, Klaus: Münchener Kommentar zum StGB, 3. Aufl., 2019.
- Koenig, Ulrich: Abgabenordnung, 3. Aufl., 2014.
- Kruse, Heinrich Wilhelm, in: Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Lfg. 125 Februar 2011.
- Seer, Roman, in: Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung, Lfg. 133 August 2013.

- Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung Band I - Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., 2000.

期刊論文

- 李建良，「狀態責任」概念的辨正與運用：《臺中大里區段徵收土地掩埋物清理案之一》——最高行政法院102年度判字第370號判決、臺中高等行政法院99年度訴字第268號判決重點評析，臺灣法學雜誌，第246期，頁39-55（2014）。
- 柯格鐘，論家庭所得課稅制度——兼評大法官釋字第三一八號解釋，東吳公法論叢，第3期，頁267-345（2010）。
- 柯格鐘，論強制夫妻合併申報所得稅的合憲性，臺大法學論叢，第47卷第3期，頁1283-1344（2018）。
- 陳衍任，公證人在稅務調查程序上之拒絕協力權，興大法學，第23期，頁149-188（2018）。
- 陳清秀，夫妻所得合併申報課稅問題——釋字第六九六號解釋評析，月旦法學雜誌，第210期，頁52-64（2012）。
- 蔡宗珍，建築法上義務人之類型與具體義務人之判定：行政法上行為責任與狀態責任問題系絡的一個切面分析，臺大法學論叢，第40卷第3期，頁907-953（2011）。
- Schnüttgen, Helena: Steuerhinterziehung im Familienrecht - Wer haftet für vollständige und korrekte steuerliche Angaben?, FPR 2012, S. 333-336.
- Tiedtke, Klaus: Mitwirkungspflichten der Ehegatten an der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer und ihre Durchsetzung, FPR 2003, S. 400-408.
- Tipke, Klaus: Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht - Ein kritischer Beitrag zum Aufbau und zur Terminologie des Einkommensteuergesetzes, StuW 1980, S. 1-11.

專書論文

- ▶李震山，行政罰法之適用範圍，收錄於行政罰法，頁23-49，元照出版有限公司，2版（2008）。
- ▶陳愛娥，行政罰的違法性與責任，收錄於行政罰法，頁83-117，元照出版有限公司，2版（2008）。
- ▶黃啟禎，干涉行政法上責任人之探討，收錄於當代公法新論（中）——翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集，頁289-322，元照出版有限公司（2002）。

中原財經法學

摘 要

關於夫妻合併申報時的違章責任歸屬，實務上經常面臨的難題在於：當申報為配偶之一方以不實資料提供納稅義務人申報時，納稅義務人是否因其已在稅捐申報書上簽名，因而面臨補稅及處罰的相關責任？

對此，目前多數實務見解認為，在所得稅法第15條規定的家戶申報制之下，配偶一方既然非納稅義務人，則所有因配偶的行為所衍生的責任，都應該由被選定為納稅義務人的一方概括承受；亦有認為，只要納稅義務人可以證明，其對於配偶申報內容的真實性已善盡查證義務，即可免除因其配偶申報內容不實所衍生的處罰責任。

上述爭論，不僅涉及夫妻合併申報時的「本稅責任歸屬」與「處罰責任歸屬」，同時也涉及夫妻合併申報對「核課期間」與「裁處期間」的影響。本文將從所得稅法第2條規定的個別課徵原則，以及罪責原則的觀點，進一步探究上述問題，並提出本文的不同見解。

Extent of Liability in an Illegal Joint Filing by a Married Couple and the Effect on the Period for Penalty

Yen-Jen Chen

Abstract

Regarding the party liable in an illegal joint filing by spouses, the problem faced in practice is that when filing tax returns jointly, if one spouse provides false information, will their spouse (who has also signed the filing) be liable for taxes owed and associated penalties?

Most commenters argue that because one of the spouses is not the taxpayer under the “home filing system” as stipulated in Article 15 of the Income Tax Act, all responsibilities derived from the acts of a spouse should be borne by the one claiming as the taxpayer. However, others contend that should the taxpayer be able to prove that they fulfilled their obligation to verify the authenticity of the content filed by their spouse, they can be exempted from penalties arising from a false filing.

The controversy does not involve only the tax and penalty responsibilities of the liable person in a joint filing by spouses. Questions are also raised regarding the “period for assessment” and the “period for penalty” in a joint filing. This article explores the aforementioned issues from the perspective of the “principle of individual taxation” as stipulated in Article 2 of the Income Tax Act as well as that of the “principle of culpability” and offers alternative opinions.

第四十六期 夫妻合併申報之違章責任歸屬及其對裁處期間的影響 59

Keywords: joint filing by married couple, home filing system, principle of individual taxation, principle of culpability, period for assessment, period for penalty

中原財經法學