

試論稅法上選擇權

李介民^{*}

【目次】

壹、緒論

- 一、前言
- 二、形成租稅債務關係之稅法上意思表示

貳、稅法上選擇權的理論展開

- 一、稅法上選擇權的概念
 - （一）租稅法定原則
 - （二）租稅公平原則
- 二、稅法上選擇權的主體
- 三、稅法上選擇權的種類
 - （一）程序法上選擇權
 - （二）實體法上選擇權

參、稅法上選擇權對形成租稅債務的影響效力

- 一、形成租稅債務的選擇權
- 二、稅法上選擇權的行使
- 三、稅法上選擇權之移屬
- 四、稅法上選擇權行使之限制及類型
 - （一）期間之限制
 - （二）選擇權經行使後不得變更
 - （三）選擇權經行使後之變動

^{*} 作者為靜宜大學法律學系專任副教授。

肆、稅法上選擇權的程序保障與協力義務

一、稅法上選擇權的程序保障

(一) 正當法律程序保障

(二) 程序上附隨義務

二、稅法上選擇權與當事人協力義務

伍、結論

摘 要

稅法上選擇權是規定在個別租稅實體法，不論是國內學者或大法官解釋略有觸及相關概念，但未見有系統性的理論探討。本文嘗試藉由民法上選擇權的概念，來思索建構稅法上選擇權的概念、主體及種類等理論，其範圍包括納稅主體、納稅客體、申報扣除額、營業成本費用認定及租稅優惠的選擇。然而租稅是法定債務，納稅義務人始享有選擇權，而不及於租稅債權人，選擇權的行使及其限制，皆須有法律明文授權為依據，以符合租稅法定原則及租稅公平原則。

納稅義務人行使選擇權並未變更事實關係，而是將影響其租稅債務，即決定稅捐債務之給付金額。從納稅義務人的權利保障觀點，納稅義務人是程序參與主體，稅捐機關從事稅捐核課程序，應讓納稅義務人對於構成要件事實及租稅優惠的選擇，有事先溝通或陳述意見機會。稅捐機關在稽徵程序上對於納稅義務人負有照顧、保護等附隨義務，納稅義務人雖有申報協力義務，但其對實體構成要件事實的確定有自主決定權。

關鍵詞：選擇權、租稅債務、租稅優惠、程序保障、協力義務

壹、緒論

一、前言

選擇權原為民法債編所規範之一種權利，權利是法律賦於的一種地位，由此一法律地位發生個別的權能作用，得向相對人為一定之主張或請求¹。以權利的作用為標準，可分為請求權、支配權、形成權與抗辯權。其中，請求權是特定人要求他人為特定行為（作為或不作為）或給付的權利，形成權是因權利人一方的意思表示，使法律關係直接發生、變更或消滅的權利。選擇權是形成權的一種類型，因行使選擇權直接使法律關係變更²。

選擇權一詞在行政法、租稅法等公法範疇，於學理上尚無學者為專文討論者，司法訴訟實務上亦鮮少論及。而民法尊重當事人意思自主原則，選擇權之產生有基於契約或法律規定，關於選擇權之定義、行使方法、權利之移屬及其效力等，宜由法律加以規範。有問題者，民法關於選擇權的規範在行政法或租稅法領域是否完全適用。諸如民法的選擇權固由法律加以規定，亦得以契約加以約定，此在公法領域是否一樣；民法的選擇權是數宗給付選擇其中一宗給付作為債權債務之標的，而公法領域強調追求公共利益，在概念上是否相同？

二、形成租稅債務關係之稅法上意思表示

在民法上基於私法自治及當事人間契約自由原則，私人間法律關係是立於平等地位，藉由意思表示形成整個法律關係的核心概念。在租稅法律關係方面，稅捐機關對於納稅義務人作成課稅處分，固為稅法上意思表示。而納稅義務人依法負有申報的協力義務，其向稅捐機關為申報稅捐時，對於涉及實體法與程序法上要件事項，亦得為意思表示。不過，

¹ 施啟揚(2009)，《民法總則》，頁 52，八版。

² 施啟揚(2009)，《民法總則》，頁 56，八版。

稅法既為公法，行使課稅權必須遵守依法行政原則，納稅義務人縱為稅法上意思表示，原則上是不能影響租稅法律關係³。

最常見的稅法上意思表示為稅法上請求權，在稅法上租稅債權債務關係成立後，產生各種租稅法上請求權，諸如租稅請求權（Steueranspruch）、責任請求權（Haftungsanspruch）、租稅附帶給付請求權（Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung）、租稅退給請求權（Steuervergütungsanspruch）、租稅返還請求權及租稅繳還請求權（Rückforderungsanspruch）⁴。其中，租稅返還請求權及租稅退給請求權是納稅義務人及其以外第三人得向租稅債權人主張之請求權，其餘的請求權屬於租稅債權人向納稅義務人主張的請求權，該意思表示在於促使稅捐機關為一定之行為（作成行政處分）。另外是行政程序法第 131 條規定將公法上之請求權區分為二，即除法律另有規定外，行政機關對人民的公法上請求權消滅時效期間為五年，人民對行政機關的公法上請求權消滅時效期間為十年。足見在行政法領域的債法上，確立了各種不同的請求權類型與內容。

相對地，形成權亦是意思表示之一，此類公法上意思表示諸如撤銷權（行政程序法第 117 條、第 118 條）、廢止權（行政程序法第 122 條、

³ 陳敏(1992)，〈租稅義務人之租稅法意思表示〉，《政大法學評論》，第 49 期，頁 38。

⁴ 租稅請求權，指租稅債權人對於租稅債務人為金錢給付的抽象請求權。該請求權因係法定，無待稅捐機關之核定使其具體化，即可成立。責任請求權，指租稅債權人依稅法規定，對租稅債務人以外之第三人（即責任債務人），主張繳納稅款的請求權。該第三人應以自己之財產對租稅債務人負擔保責任。租稅附帶給付請求權，指租稅債權人對於租稅債務人除有一租稅請求權外，因租稅債務人怠於履行其申報或繳納義務，於課徵稅捐時附帶徵收之金錢給付。租稅退給請求權，指租稅債務人以外之第三人，因租稅之轉嫁，而在經濟上實際承擔該租稅，於具有法定原因時，得請求退還其承擔之租稅。租稅返還請求權，指租稅債務人就其溢繳稅額，向租稅債權人請求返還，又稱為退稅請求權。租稅繳還請求權，指租稅債權人對於租稅債務人或非租稅債務人溢退稅款，亦構成公法上不當得利，租稅債權人得請求租稅債務人或非租稅債務人返還之。R. Seer, in : Tipke / Lange, Steuerrecht, 2010, 21. Aufl., S. 214 f. D. Birk, Steuerrecht, 13. Aufl., 2010, S. 73 f. 國內相關文獻請參閱，陳敏(1989)，〈租稅債務關係之成立〉，《政大法學評論》，第 39 期，頁 371-375。陳清秀(2010)，《稅法總論》，頁 314 以下、350-361、411-419、420-443，最新版。

第 123 條)、調整權、終止權(行政程序法第 146 條、第 147 條),在屬於法律行為之行政處分或行政契約的效力上,亦建構其類型及除斥期間等而有所規範。至於,解除權、選擇權則未明文規定,僅能依行政程序法第 149 條規定:「行政契約,本法未規定前,準用民法相關之規定。」然而這也僅是針對行政契約的情況而已。上述各種形成權的權利類型,都是行政機關立於行為主體的地位對其相對人所得行使的權利,並無人民得對行政機關主張的形成權類型。

租稅債務是法定債務,依個別法律規定的形成權,特別是本文所欲探討的選擇權,是個別稅法規定納稅義務人有形成租稅債務之選擇機會。該選擇權是如同民法為實體法上權利,抑或為稅捐稽徵行政程序上權利。過去長久以來將納稅作為人民對於國家或地方政府的義務,而未從納稅義務人本身是繳納稅捐的參與主體加以觀察,也就是說,從納稅義務人的權利保障觀點,來思考相關的租稅法律問題。

貳、稅法上選擇權的理論展開

一、稅法上選擇權的概念

民法的選擇權是針對選擇之債,即債務內容於數宗給付中,得選定其一宗為給付標的之債,所預定之數宗給付處於被選擇之狀態,須由有選擇權之人選定其一,始能給付。選擇之債的發生,或依當事人之契約,或依法律規定,例如民法第 226 條第 2 項之債務人一部給付不能的損害賠償選擇、第 359 條之物之瑕疵擔保的效力選擇、第 430 條之修繕義務不履行的效力選擇。而稅法上選擇權主要是在個別的租稅實體法規範,基於不同的理由與不同的形成,整體來說,選擇權是對稅法上構成要件的實現加以規定,納稅義務人對於法律效果的形成方面享有處分權,且不受影響⁵。

⁵ R. v. Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2002, Vor §§172-177 Rn. 126.

（一）租稅法定原則

民法關於選擇權的行使要件，有基於法律規定者，有基於契約加以約定者（民法第 208 條但書）。蓋私法自治之精神，當事人間得基於契約關係約定選擇權得行使的要件。而租稅是法定債務，租稅課徵涉及納稅義務人的平等犧牲，稅法上選擇權應以法律有明文規定者為限，基於租稅法定原則，凡涉及租稅實體構成要件或租稅減免事由，皆應由法律所明定，蓋此與納稅義務人基本權利之限制有密切相關。前述租稅實體構成要件是指租稅主體、租稅客體(稅目)、稅基、稅率及租稅客體對租稅主體之歸屬，其中法律所納入規範的租稅客體、稅基、稅率三者直接影響租稅債務的具體化，如果法律規定給予納稅義務人對於形成構成要件事實有所選擇者，換言之，納稅義務人對於租稅債務的具體化有選擇權。其次，租稅減免事由係指納稅義務人對於符合減免租稅要件事由時，得舉證向稅捐機關提出申請(或申報)，納稅義務人雖有符合租稅減免事由的事實但未向稅捐機關提出申請(或申報)，無法享受租稅減免的優惠，易言之，納稅義務人有選擇減免租稅債務的權利。

有問題者，稅捐機關得否於法律授權訂定法規命令或依職權發布行政規則時，在該等規範中賦於納稅義務人有影響租稅債務的選擇權，就此而論，司法院釋字第 703 號解釋指出：「財政部賦稅署中華民國 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函一（五）決議 1 與 3，關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分，違反憲法第 19 條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。」其中，系爭決議 1 之內容為：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第 2 條之 1（現行第 3 條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照

適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；……」該函釋內容所觸及議題有二，首先是決議 1 之內容涉及新購置之建物、設備等資產，是否及如何列為銷售貨物或勞務之成本費用的問題。其前提是會計制度上有關收入與成本費用配合原則，該如何於法律適用上落實的問題。依所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」指營利事業之收入，於減除各項成本、費用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事業所得額。依收入與成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本、費用、損失及稅捐，應以為取得該收入所發生者為限。成本費用如可直接合理明確歸屬於應稅所得及免稅所得，即應依其實際之歸屬核實認列，始符合所得稅法第 24 條第 1 項規定⁶。至於，如何核實認列前述決議開啟納稅義務人對於「按年提列折舊」或「全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出」二項之選擇權，其實質問題是營業費用該如何認列。

其次，依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定，教育、文化、公益、慈善機構或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。行政院遂訂定之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」，財政部賦稅署依職權就財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款規定之免稅要件，作成決議，係以行政規則限制前述所得稅法第 24 條第 1 項前段關於稅基之計算規定的適用⁷。本文以為法規命令在於法律授權稅捐機關訂定補充或執行法律的細節性事項，而涉及租稅事項之行政規則是財政部對於各稅捐機關該如何執行法

⁶ 司法院釋字第 703 號解釋大法官黃茂榮之協同意見書五(一)之見解參照。

⁷ 司法院釋字第 703 號解釋大法官黃茂榮之協同意見書五(四)之見解參照。

律，在租稅法律解釋與稅務行政裁量運作的技術性、執行性事項，所為的內部規範。稅法上選擇權的行使涉及租稅實體債務的認定，將直接影響租稅債務的結果內容，應有法律保留原則的適用。除非法律已有規範並對於稅捐機關就選擇權行使要件的細節事項有所授權外，否則不應由法規命令或行政規則直接規範租稅選擇權的行使要件⁸。如有違反，無異是增加法律所無限制或限縮法律之適用，而增加或減免納稅義務，有違租稅法定原則。

（二）租稅公平原則

歷年來司法院大法官解釋對於租稅法定原則的闡釋，國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應以法律定之，同時提及應稅與免稅的要件。無非以憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠⁹。凡涉及租稅實體構成要件與租稅減免優惠，應以法律明定之，不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法定原則。

前述應稅要件與量能課稅原則有關，蓋稅捐機關在核課稅捐應視納稅義務人之經濟上給付能力而繳納多少稅捐，以所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，作為稅基¹⁰。納稅義務人間係平等犧牲而負有稅捐債務，此乃依法定構成要件之實現而公平課稅，不容許徵納雙方以單方決定或協商決定租稅債務¹¹。涉及稅捐實體構成要件的稅法上選擇權，影響租稅債務的形成，蓋構成要件事實雖已該當，但是納稅

⁸ 陳清秀(1993)，〈租稅法定主義〉，《稅法之基本原理》，頁 53，初版。

⁹ 司法院釋字第 210、217、367、413、496、565、566、615、651、661、692、693、703、705 號解釋。

¹⁰ 依所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額剪除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」其計算公式為：支出＝成本＋費用＋損失＋稅捐，銷售所得＝銷售收入－銷售支出＝銷售收入－（銷售成本＋銷售費用＋銷售損失＋所得稅以外之稅捐）。

¹¹ 陳敏(1993)，〈租稅義務人之租稅法意思表示〉，《政大法學評論》，第 49 期，頁 42。

義務人負有申報協力義務，在申報前其在法律所容許範圍內，得選擇對成本及必要費用之配置加以事先安排。

相對地，在免稅要件的租稅減免之優惠規定是違背量能課稅原則，租稅法規範是否符合平等原則之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（司法院釋字第 682、694、701 號解釋參照）。易言之，稅法規範所採取之差別待遇與目的之達成間，須有實質關聯。也就是說，容許不同的納稅義務人間有租稅減免事由，要有合理的正當化理由（社會福利政策、經濟政策、公益慈善目的）¹²。國家對人民稅捐之減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，使納稅義務人間合理分配國家稅賦負擔。而租稅優惠的給予，乃納稅義務人行使稅法上選擇權的結果，行使租稅優惠選擇權的要件自應由法律加以規定，當不致使納稅義務人任意主張行使租稅優惠選擇權，方與租稅公平原則不相違背。

依所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」其計算公式為：支出＝成本＋費用＋損失＋稅捐，銷售所得＝銷售收入－銷售支出＝銷售收入－（銷售成本＋銷售費用＋銷售損失＋所得稅以外之稅捐）¹³。如有納稅義務人為教育文化公益慈善機關或團體，其行使享有免稅優惠的選擇權後，在銷售貨物或勞務所得之計算上，就其用途所購置資產之支出，經核實認列為銷售貨物或勞務之成本費用（依所得稅法規定按年提列折舊），則在非銷售貨物或勞務所得之計算上，不得選擇將同筆資產支出再以全額認列為購置年度之資本支出，並自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，以貫徹租稅公平原則（釋字第 703 號解釋參照）。旨在避免納稅義務人因行使選擇權，而重複享有租稅減免之利益。

¹² 木村弘之亮(1998)，《租稅法總則》，頁 221，初版 1 刷。

¹³ 參閱釋字第 703 號解釋大法官黃茂榮協同意見書。

二、稅法上選擇權的主體

民法上選擇權之規範內容，在於將選擇之債變更為單純之債，此觀民法第 208 條規定自明。也就是說，債務人於數宗給付中，選擇其中一宗作為履行債務之給付標的。選擇權的行使方法，以意思表示為之。而租稅債務是法定債務，基於租稅法定原則，租稅實體構成要件與租稅稽徵程序要件應由法律加以規範。當納稅義務人從事經濟活動符合租稅實體構成要件時，租稅債務已然該當。但此時係產生抽象的租稅債務，具體的租稅債務金額尚須稅捐機關加以核定。

選擇權應由何人為之，在民法領域不僅債務人有選擇權者，債權人得為選擇權人，第三人亦得為選擇權人（民法第 209 條）。在租稅法領域，租稅債權債務關係的雙方為代表租稅債權人之稅捐機關與納稅義務人。納稅義務人對於租稅債務的形成與具體化負有申報之協力義務，因此在租稅稽徵程序上，或租稅實體債務的減免方面，納稅義務人因法的形成而行使稅法上選擇權，使稅捐債務的金額受到影響¹⁴。納稅義務人之所以有稅法上選擇權，在於稅法上選擇權的行使具有變更租稅債務關係內容，並使抽象的租稅債務轉化為具體的租稅債務。因此，前述各種稅法上選擇權的行使主體為納稅義務人，固無疑問。

有問題者在於，租稅債權人是否有稅法上選擇權，譬如所得稅法第 15 條第 1 項規定「...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後 6 個月內申請變更。」而稅捐機關得否依職權有更改納稅義務人的選擇權，就此最高行政法院 105 年判字第 156 號判決採否定說，認為租稅核課期間長達 5 年及 7 年，稅捐機關於核課期間有可能陸續查獲夫或妻漏報所得，若更改納稅義務人（將夫改為妻，或將妻改為夫），將使納稅主體及租稅債權處於不確定狀態。另外學者陳清秀在其所著稅法總論一書中，提及土地稅法第 30 條第 2 項之申報移轉現值低於公告土地現值者，照公告土地現值徵收土地增值稅。申報移轉現值超過公告土

¹⁴ 陳清秀(2010)，《稅法總論》，頁 323，最新版。

地現值者，以其自行申報之移轉現值徵收土地增值稅¹⁵，屬於稅法上選擇權之一類型。細究此一規定，似屬租稅債權人有稅法上選擇權。不過，依土地稅法第30條第2項規定：「土地所有權移轉時，其申報移轉現值之審核標準，以公告土地現值為準。申報人申報之移轉現值，經審核低於公告土地現值者，得由主管機關照公告土地現值徵收土地增值稅。申報移轉現值，經審核超過公告土地現值者，應以其自行申報之移轉現值為準，徵收土地增值稅。」觀之，首先申報移轉現值經審核低於公告土地現值者，『得』由主管機關照公告土地現值徵收土地增值稅，係法律授與稅捐主管機關核課及徵收稅捐之權限；申報移轉現值經審核超過公告土地現值者，『應』以申報移轉現值徵收土地增值稅，則是課以稅捐機關核課稅捐之羈束處分。其次，租稅是公法上無對待金錢給付義務，稅捐機關有課徵稅捐之法定職責，其應行使租稅核課權及徵收權，使租稅債務既因核課稅捐處分而具體化稅額。因此，本文以為稅捐機關代表國家或地方自治團體等租稅債權人行使公權力，應無稅法上選擇權。

三、稅法上選擇權的種類

稅法上所規範之租稅選擇權，是須經納稅義務人以意思表示接受，始得適用之法律規定，稱之為申請構成要件（Antragstatbestände）¹⁶。可分為程序法上選擇權與實體法上選擇權二類，說明如下：

（一）程序法上選擇權

租稅法律關係涉及申報、核課等租稅程序關係，較少容許納稅義務人以其意思表示為形成之規定。不過此等程序面的稅法上選擇權仍有之，主要是針對營利事業之所得稅及營業稅的申報或核課。關於會計基礎之適用，凡屬公司組織之會計基礎應採用權責發生制，但是非公司組織者，除得採權責發生制外，亦得因原有習慣或因營業範圍狹小，向該

¹⁵ 陳清秀(2010)，《稅法總論》，頁349，最新版。

¹⁶ 陳敏(1993)，〈租稅義務人之租稅法意思表示〉，《政大法學評論》，第49期，頁40。

管稽徵機關申報採用現金收付制（所得稅法第 22 條第 1 項）。又，關於會計年度起迄日期之變更，會計年度應於每年一月一日起至十二月三十一日止，但因原有習慣或因營業季節之特殊情形呈經該管稽徵機關核准者，得變更起訖日期（所得稅法第 23 條）。

關於申報期間之變更，例如營業稅之申報是因營業人銷售勞務或貨物，以每二個月為一期，填具申報書向稅捐機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。但是適用零稅率之營業人，得申請以每個月為一期，為前述申報行為（加值型與非加值型營業稅法第 35 條第 2 項）。

（二）實體法上選擇權

納稅義務人的實體法上選擇權，無須稅捐機關的行為介入，可直接變更法律狀況者，為形成之意思表示。而實體法上選擇權涉及租稅債務的形成與納稅主體、納稅客體、租稅實體構成要件有關，以及租稅債務減免的租稅優惠，究竟有多少種類型，本文整理相關規定並臚列如下：

1. 納稅主體選擇權

現行所得稅法的實體法制度，綜合所得稅之租稅債務人為個人，故綜合所得稅為個人綜合所得稅。租稅程序上採行家戶合併申報課稅制，納稅義務人、配偶及合於規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有所得稅法規定之各類綜合所得者，由納稅義務人合併申報及計算稅額。因合併申報制度在於減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的，為增進公共利益所必要¹⁷。可是稅法並不能直接指定納稅義務人為何人，有賴夫或妻履行綜合所得稅之申報協力義務，當夫或妻之一方經選定為納稅義務人後，即負有應申報或繳納所得稅之義務，又其申報案如涉及違章漏稅情事者，係以申報之納稅義務人為違章之主體，且亦為限制出境、禁止財產處分、強制執行等之處分對象。基於適法性之考

¹⁷ 司法院釋字第 318 號解釋理由書參照。另參閱葛克昌(1999)，《所得稅與憲法》，頁 103 以下，初版。

量，不宜變更申報時有關『納稅義務人』及『配偶』之選擇，以計算其應補（退）稅額」及「按稅法對於納稅義務人及其納稅義務之規定，具有公法強制之性質，其納稅義務不得任意變更或轉移¹⁸。」準此，納稅義務人主體之選定，在於確定納稅主體，僅能在法律的容許範圍內容許納稅主體變更，即於申報年度結算申報期間屆滿之次日起算六個月內得申請變更(所得稅法第 15 條第 1 項)。換言之，納稅義務人、配偶及其受扶養親屬為考量其納稅給付能力，得選擇其等繳納稅捐較少的方式，以謀求個人的節稅功能。

而財政部的解釋函令認為，個人於年度中結婚或離婚，而其配偶於該年度中有所得者，於辦理該年度綜合所得稅結算申報時，納稅義務人可自行選擇與其配偶分別或合併辦理結算申報¹⁹；或夫妻結婚年度已選擇按合併申報方式辦理綜合所得稅結算申報，經稽徵機關查獲有漏報所得，稽徵機關可准其改按分別申報，重行核課所得稅²⁰；或納稅義務人之子女在年度中滿 20 歲，於辦理該年度綜合所得稅結算申報時，可自行選擇單獨申報或與台端合併申報²¹。依上述等見解的論述，是否代表納稅義務人與其配偶、受扶養子女有合併申報、分別申報的程序上選擇權，本文以為所得稅法第 15 條規定夫妻有合併申報之程序上協力義務，但並非規定夫妻在結婚或離婚年度，或父母於其子女成年當年度有綜合所得合併申報或分別申報的程序上選擇權。而且所得稅法雖採行家戶所得申報制，從夫妻合併申報綜合所得稅是不能由此推導出夫妻為納稅義務人對租稅債權人互負有連帶債務，而容許個別計算夫或妻各自應負擔的綜合所得稅額。毋寧說夫或妻間、父母或子女間，基於個人主體性，在符合租稅構成要件的前提下，有形成租稅債務多寡的自由選擇決定²²。各

¹⁸ 最高行政法院 95 年度判字第 1956 號判決，以及財政部 91 年 3 月 12 日台財稅字第 0910451213 號函釋參照。

¹⁹ 財政部 66 年 9 月 3 日台財稅第 35934 號函。

²⁰ 財政部 69 年 3 月 20 日台財稅第 32302 號函。

²¹ 財政部 69 年 3 月 27 日台財稅第 32476 號函。

²² P. Kirchhof, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, S. 3226.

自做為申報主體，就彼此綜合所得（稅基）分開申報，各自分擔繳納稅負，以上皆非稅法上納稅主體選擇權之情形。

2. 納稅客體選擇權

由於大部分的夫妻未以契約訂定夫妻財產制，係以法定財產制為其夫妻財產制。而法定財產制是指夫或妻之財產分為婚前財產與婚後財產，由夫妻各自所有（民法第 1005 條、第 1017 條）。從而夫妻結婚後於申報綜合所得稅時，係就彼等雙方各自獲取的經濟利益為申報繳納，即便因其等組成生活共同體或扶養共同體，在無租稅規避（不當分散所得）時，不應強制其合併計稅。而是尊重夫妻各自保有財產之所有權，享有財產之使用、收益及處分權能，因此應尊重夫妻選擇各類所得計算的方式，不宜對個人隱私權及私生活領域為過分干預，否則無異對婚姻加以懲罰²³。

相對於國家此一租稅債權人而言，夫妻合併申報綜合所得稅並非連帶債務人，行政機關在法律沒有授權的情況下，亦不得以行政行為方式自行訂定具有「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，而必須透過法律加以規定²⁴。其次，為避免夫妻因各類所得合併計算後之所得淨額，適用累進稅率之結果，使稅負高於分別計算後合計稅負之情形，致加重夫妻之經濟負擔²⁵。現今關於個人綜合所得稅稅額之計算方式，納稅義務人得就各種所得（納稅客體）的計算方式，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各類所得，依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：（1）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規定計算之免稅額及薪資所得特別扣除額。

²³ 葛克昌(1999)，《所得稅與憲法》，頁 101、102，初版。

²⁴ 司法院釋字第 696 號解釋大法官陳新民之不同意見書。

²⁵ 司法院釋字第 696 號解釋理由書參照。

(2) 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，依規定減除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：(1) 納稅義務人就其本人或配偶之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。(2) 納稅義務人就前目分開計算稅額之他方及受扶養親屬之各類所得，依規定減除各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。(3) 納稅義務人依規定計算得減除之儲蓄投資特別扣除額，應於規定扣除限額內，就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，再就分開計算稅額者之所得於餘額內減除(所得稅法第 15 條第 2 項)。上述稽徵程序等方式，除有減少稽徵成本外，更為避免重複課稅影響租稅公平，及避免使納稅義務人負擔過重稅負。

3. 申報扣除額選擇權

納稅義務人為自己或其家庭成員的生存或其他理由，必須支出的金額，非屬其可得支配之範圍。從而最低限度生活所必需之費用(包含扶養義務)，應自所得稅稅基中扣除，因此納稅義務人的各種收入減除其成本費用後的淨所得額，於扣除其個人的基本生活費用及家庭扶養費用後，如有剩餘者，方具有納稅義務人個人的給付能力，並據以納入課稅。此種情形屬「不可避免的私人支出得扣除之原則」，稱為主觀淨所得原則 (Subjektives Nettoprinzip)，以表彰主觀的給付能力²⁶。個人綜合所得稅中有關免稅額、一般扣除額等與最低基本生活所需費用有關，超過其個人及家庭最低生活所需之部分，始為稅捐課徵之起徵點。其中，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款規定：「二、扣除額：納稅義務人就下列標準

²⁶ 陳清秀(2010)，《現代稅法原理與國際稅法》，頁 85，二版。黃俊杰(2010)，《稅捐基本權》，頁 138，初版 2 刷。量能課稅原則在所得稅法的體現是淨所得原則，該原則有二項子原則，一為維持個人基本生存需求的主觀淨所得原則，另一為收入減除成本費用之客觀淨所得原則。

扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額」即個人綜合所得稅之申報程序上，納稅義務人計算淨所得時，有採標準扣除額或列舉扣除額的選擇權，使其節省應繳納之稅負。

4. 營業成本費用認定選擇權

課稅所得計算，不論是個人綜合所得或營利事業所得，係指收入減除成本費用，精確地說是各項種類的收入先減除為獲得收入所支出的必要成本費用及損失，以其餘額為淨所得額，稱為客觀淨所得原則（Objektives Nettoprinzip），以表彰客觀的給付能力²⁷。又必要的成本費用，係指與營業活動有直接關聯，且為營業活動所必要之支出，才能從必要費用項下予以減除²⁸。但營業成本費用的計算方式在商業會計上有很多種，稅法上採納多種算方式供納稅義務人選擇，有下列各種情形：

(1) 存貨估價選擇權

關於營利事業所得稅之營業各項成本的認定，其中有關存貨估價之各種營業成本的計算，所得稅法第 44 條第 1 項規定：「商品、原料、物料、在製品、製成品、副產品等存貨之估價，以實際成本為準；成本高於淨變現價值時，納稅義務人得以淨變現價值為準，跌價損失得列銷貨成本；成本不明或淨變現價值無法合理預期時，由該管稽徵機關用鑑定或估定方法決定之。」而各項營業成本，納稅義務人於申報時得按存貨之種類或性質計算（個別辨認法、先進先出法、加權平均法、移動平均法或其他經主管機關核定之方法）的選擇權（同法第 44 條第 3 項）。

不過，就營建業的期末存貨計算方式，營利事業所得稅法查核準則

²⁷ 陳清秀(2010)，《現代稅法原理與國際稅法》，頁 370，二版。

²⁸ 葛克昌(1999)，《所得稅與憲法》，頁 90，初版。不過，必要費用之支出除具有業務關聯性外，是否需有業務必要性，有認為基於尊重當事人之自主決定權，除有納稅義務人有濫用費用支出之情形，或有隱藏盈餘分配或所得之消費使用等其他目的外，不應過度干涉納稅義務人費用支出之選擇自由。參閱陳清秀(2010)，《現代稅法原理與國際稅法》，頁 376，二版。

第 51-1 條另規定：「營建業已興建完成但未出售或已轉供自用之房地，得依工程別依收入法、建坪比例法或評定現值法擇一適用，分攤其房地成本，但同一工程既經擇定後，不得變更。」似認為關於營建業就未出售或已轉供自用之房地，得依工程別選擇依收入法、建坪比例法或評定現值法來分攤其房地成本，惟此既涉及營利事業所得稅的實體租稅債務認定，應由法律加以明定，始符合租稅法定主義。

(2) 折舊費用計算之選擇權

營利事業所得稅之營業費用項目，所得稅法第 51 條第 1 項規定：「固定資產之折舊方法，以採用平均法、定率遞減法、年數合計法、生產數量法、工作時間法或其他經主管機關核定之折舊方法為準；資產種類繁多者，得分類綜合計算之。」納稅義務人於申報時就固定資產折舊方式（平均法、定率遞減法年數合計法、生產數量法、工作時間法或其他經主管機關核定之折舊方法）²⁹有稅法上選擇權。

營利事業採用某種固定資產之折舊方法後，在以後年度得改採不同的折舊方法，例如營利事業固定資產之折舊原採平均法，變換為定率遞減法時，不過選擇變換固定資產之折舊方法，仍應依照固定資產耐用年數表所規定之耐用年數，減除已使用年數後之尚可使用年數及帳載未折減餘額³⁰，以計算每年度提列之折舊額。

(3) 加速折舊選擇權

營利事業所得稅之營業費用項目，如為股份有限公司投資於新市鎮

²⁹ 參酌 98 年 5 月 27 日修正通過之所得稅法第 51 條之修正理由謂：「為使企業有更多折舊方法之選擇，並配合商業會計法第四十七條規定，爰修正第一項規定，增列年數合計法、生產數量法或其他經主管機關核定之折舊方法，供營利事業擇用，資產種類繁多者，得分類綜合計算之。另本項後段有關折舊方法之採用及變換須事前申請稽徵機關核准之規定，配合第四十四條第三項之修正刪除，爰予修正刪除。」既將有關折舊方法之採用及變換須事前申請稽徵機關核准之規定刪除，足見企業就固定資產折舊方式之申報有稅法上選擇權。

³⁰ 財政部 58 年 01 月 29 日台財稅第 1083 號通知。

之建設，就必要之施工機器設備得按所得稅法固定資產耐用年數表所載年數，縮短二分之一計算折舊（新市鎮開發條例第 14 條第 1 項第 2 款）。選擇加速折舊之結果，使營利事業之費用增加，造成盈餘減少，而減輕營利事業所得稅之繳納稅額。

(4) 耗竭額提列選擇權

營利事業所得稅之營業費用項目中，有關遞耗資產的耗竭額提列之計算，所得稅法第 59 條規定：「遞耗資產之估價，以自其成本中按期扣除耗竭額後之價額為標準，耗竭額之計算，得就下列方法擇一適用之。一、就遞耗資產之成本，按可採掘之數量，預計單位耗竭額，年終結算時再就當年度實際採掘數量，按上項預計單位耗竭額，計算該年度應減除之耗竭額。二、就採掘或出售產品之收入總額，依遞耗資產耗竭率表之規定按年提列之。」納稅義務人於申報營利事業所得稅時，就耗竭額提列的兩種計算方法³¹有稅法上選擇權。

5. 租稅優惠選擇權

租稅優惠的特色之一在於其並無強制力，即給予納稅義務人有自行決定是否適用，或在多數優惠規定中選擇最有利的租稅優惠選擇權³²，乃指納稅義務人採行一定的措施，諸如特定的經濟投資、環境保護政策或追求其他公共利益之目的，而符合主張減免租稅的優惠事由，得自由

³¹ 參閱財政部 55/09/01 台財稅發第 8408 號令之附件臺灣省政府財政廳 55 年 6 月 2 日財稅一第 26360 號呈：1.第 1 款所稱「遞耗資產之成本」應指「實際成本」而言。所稱實際成本應包括取得成本（為取得礦業權所支付之一切必要費用）及探勘成本（為探勘直接支付之一切必要費用）。2.「預計單位耗竭額」係以「可採掘數量」除「遞耗資產成本」而得，是以如成本或可採掘數量無變動「預計單位耗竭額」亦無須變動。3..第 2 款所稱：「採掘或出售產品之收入總額」查採掘數量恆大於或等於出售數量，兩者未必相同，究應以何者為準？按天然資源經採掘後其「可採掘數量」即相對減少。是以前項收入總額之計算應以採掘產品數量為準，可資參照。

³² 陳敏(1993)，〈租稅義務人之租稅法意思表示〉，《政大法學評論》，第 49 期，頁 47。范文清(2012)，〈宗教團體之地價稅優惠與信賴保護--最高法院 100 年度判字第 811 號判決評析〉，《月旦法學雜誌》，第 206 期，頁 24。

決定向稅捐機關提出申請，為稅法上債務選擇（die steuerliche Wahlschuld）³³。包括下列各種情形：

(1) 稅率選擇權

所謂稅率選擇權係指納稅義務人除按法定稅率繳納稅捐外，在符合優惠稅率的法定要件時，得選擇較低稅率繳納稅捐。例如，地價稅之基本稅率為千分之十(土地稅法第 16 條)，而都市土地面積未超過三公畝部分、非都市土地面積未超過七公畝部分之自用住宅用地，或國民住宅及企業或公營事業興建之勞工宿舍之用地，地價稅之稅率為千分之二(同法第 17 條)；都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地外，統按千分之六計徵地價稅(同法第 19 條)。另外，住家用房屋稅率：供自住或公益出租人出租使用者，為其房屋現值百分之一點二；其他供住家用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之三點六。非住家用房屋稅率：供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，最低不得少於其房屋現值百分之三，最高不得超過百分之五；供人民團體等非營業使用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之二點五（房屋稅條例第 5 條）。

(2) 使用牌照稅減免選擇權

供持有身心障礙手冊或證明，並領有駕駛執照者使用，且為該身心障礙者所有之車輛，每人以一輛為限；因身心障礙情況，致無駕駛執照者，其本人、配偶或同一戶籍二親等以內親屬所有，供該身心障礙者使用之車輛，每一身心障礙者以一輛為限，免徵使用牌照稅（使用牌照稅法第 7 條第 8 款）。上述交通工具免徵稅捐事由，係基於社會目的規範，為促進社會和諧的公益上事由，使身心障礙人士依據需求原則的規範所為稅捐負擔之減輕。

³³ P. Kirchhof, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, S. 3226.

(3) 投資抵減選擇權

在符合產業創新發展之一定要件下，公司就投資於研究發展之支出，得選擇以支出金額特定限度內，抵減當年度或幾年內應納營利事業所得稅額，且一經擇定不得變更（產業創新條例第 10 條第 1 項）。為促進創新研發成果之流通及應用，公司在其讓與或授權自行研發所有智慧財產權取得之收益範圍內，得就當年度研究發展支出金額百分之兩百限度內自當年度應課稅所得額中減除。但公司得就本項及第十條研究發展支出投資抵減擇一適用（同條例第 12-1 條第 1 項）。又股份有限公司投資於新市鎮之建設，按其投資總額百分之二十範圍內抵減當年度或幾年內應納營利事業所得稅額（新市鎮開發條例第 14 條第 1 項第 1 款）。

(4) 延緩課徵選擇權

個人或公司以其自行研發所有智慧財產權，讓與或授權上市、上櫃或興櫃公司自行使用，作價抵繳其認股股款，該個人或公司作價抵繳股款當年度依法規定計算之所得，得選擇全數延緩至認股年度次年起之第五年課徵所得稅，擇定後不得變更（產業創新條例第 12-1 條第 2 項）。公司員工取得獎酬員工股份基礎給付，於取得股票當年度按時價計算全年合計新臺幣五百萬元總額內，其依所得稅法規定計算之所得，得選擇全數延緩至取得年度次年起之第五年課徵所得稅（同條例第 19-1 條第 1 項）。

6. 非稅法上選擇權之情形

稅法上選擇權基於租稅法定原則，必須是法律有所授權納稅義務人就上述主體、客體、稅基或其他租稅實體構成要件有選擇之機會而言。最高行政法院 103 年度判字第 524 號判決認為：「按遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項規定：『遺產稅或贈與稅應納稅額在 30 萬元以上，納稅義

務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。中華民國境內之課徵標的物屬不易變價或保管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。』又『依遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項規定，遺產稅本應以現金繳納，必須現金繳納確有困難時，始得以實物抵繳。是以申請以實物抵繳，是否符合上開要件及其實物是否適於抵繳，自應由稅捐稽徵機關予以調查核定。……』司法院釋字第 343 號解釋意旨參照。惟按稽徵機關之核准以實物抵繳遺產稅，為行政法理上所謂『須相對人協力之行政處分』，稽徵機關非經納稅義務人之申請，應不得逕為抵繳之核准。**申請實物抵繳乃納稅義務人之選擇權，其可自行評估實物抵繳是否為有利的選擇，**難謂繼承人中之一人或數人，申請實物抵繳遺產稅，必無侵害他繼承人對遺產之權利，而認其已得繼承人全體之同意。」

倘如上述判決見解所言，申請實物抵繳乃納稅義務人之選擇權，稅捐機關對於納稅義務人申請實物抵繳是沒有否決之權限，蓋選擇權是形成權，一旦選擇權人行使選擇權後，即創設、變更或消滅原本的法律關係，不待稅捐機關為合法的裁量決定。而申請實物抵繳依遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項規定，其要件有三：一、遺產稅或贈與稅應納稅額在 30 萬元以上，二、納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金，三、就現金不足繳納部分，納稅義務人以其所有在國境內之課徵標的物或易於變價及保管之實物。如果納稅義務人打算申請實物抵繳遺產稅或贈與稅，稅捐機關必須審查其申請是否符合上述三要件，經審查通過（為適法裁量）始得准其以實物抵繳稅額，此並非納稅義務人單方得以決定之情形。因此，以實物抵繳遺產稅或贈與稅並非納稅義務人之選擇權。

參、稅法上選擇權對形成租稅債務的影響效力

一、形成租稅債務的選擇權

選擇權在民法領域的權利作用標準是一種形成權，形成權乃因權利人一方之意思表示，使法律關係直接發生、變更或消滅的權利。而選擇權的行使，則直接使法律關係效力變更，使選擇之債直接變更為單純之債（民法第 208 條以下）³⁴。

租稅債務雖係法定債務，但稅捐構成要件事實該當時，僅成立抽象的租稅債務。具體的租稅債務尚須稅捐機關作成課稅處分才成立，而在成立具體的租稅債務之前，租稅債務人依稅法規定，具有足以影響抽象租稅債務之形成權³⁵。各別稅法對於納稅義務人所賦予選擇權，經由該形成權之行使，將影響已發生的稅捐債務，該形成權的行使雖未變更事實關係，卻給予納稅義務人對於已發生的法律效果（抽象的稅捐債務）加以變更，並參與決定稅捐債務數額的可能性³⁶。

另外，關於租稅優惠的選擇權，因涉及租稅債務的減免部分，如依產業創新條例第 10 條第 1 項規定：「為促進產業創新，最近三年內無違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大情事之公司投資於研究發展之支出，得選擇以下列方式之一抵減應納營利事業所得稅額，一經擇定不得變更，並以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之三十為限：一、於支出金額百分之十五限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額。二、於支出金額百分之十限度內，自當年度起三年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。」為納稅義務人的營利事業每年應申報營利事業所得稅的應納稅額，以該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之三十為上限，進行抵減租稅債務，並有消滅部分稅捐債務與確定具體稅額之作用。

³⁴ 施啟揚(2009)，《民法總則》，頁 56，八版。王澤鑑(1998)，《民法總則，民法實例研習》，頁 60。

³⁵ 陳 敏(1989)，〈租稅債務關係之成立〉，《政大法學評論》，第 39 期，頁 380。

³⁶ 陳清秀(2010)，《稅法總論》，頁 349，最新版。

同樣地，涉及租稅債務的延緩課稅部分，如依產業創新條例第 12-1 條第 2 項規定：「我國個人或公司以其自行研發所有之智慧財產權，讓與或授權上市、上櫃或興櫃公司自行使用，作價抵繳其認股股款，該個人或公司作價抵繳股款當年度依法規定計算之所得，得選擇全數延緩至認股年度次年起之第五年課徵所得稅，擇定後不得變更。但於延緩繳稅期間內轉讓其所認股份或帳簿劃撥至開設之有價證券保管劃撥帳戶者，應於轉讓或辦理帳簿劃撥之年度課徵所得稅。」個人或公司因智慧財產權作價抵繳認股股款而有所得，個人或公司得選擇於其每年度個人綜合所得稅或營利事業所得稅，辦理延緩課徵所得稅，並變更稅捐債務與確定具體稅額。

二、稅法上選擇權的行使

稅法上選擇權的行使主體就是選擇權人，由於影響租稅債務之選擇權係法律規定，而非租稅債權人與納稅義務人之約定。因為稅法上選擇權係為債務人利益而設，故選擇權的形成可能性屬於納稅義務人，納稅義務人有行使或不行使選擇權的權能（Befugnis），並對相關租稅構成要件事實為修正。納稅義務人是否與如何行使選擇權，完全聽憑其決定³⁷。

關於稅法上選擇權行使方法及時間，在屬於週期稅的所得稅及營業稅方面，於課徵週期屆滿時，即抽象成立，只是具體金額則尚須納稅義務人之申報始行確認。例如個人綜合所得稅，有關標準扣除額與列舉扣除額的選擇權，或在營利事業所得稅，有關計算營業成本或固定資產折舊方式的選擇權，均於租稅申報的法定期限內以意思表示決定之，故一經決定申報完畢，即不可變更。特別是營利事業所得稅係每年申報的週期稅，前一年決定計算營業成本或固定資產折舊方式（稅捐構成要件事實認定標準），會對往後年度產生拘束。又如營業稅係以二個月為一課徵週期，營業人申報營業稅時，因稅法上選擇權之行使，例外影響各該課

³⁷ R. v. Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2002, Vor §§172-177 Rn. 126.

徵週期實際成立之租稅債務具體金額。因為選擇權的行使與否是營業人之權利，營業人於課徵週期屆滿，租稅債務已抽象成立後，未依規定期限自行依規定據實申報繳納，或未依法申報足以影響成立租稅之事項，致營業人自行申報繳納之金額，較依法應正確繳納之金額為少時，成立該稅法所規定短漏稅行為³⁸。

在租稅優惠的選擇權，如由股東開始繳納股票價款之當日起二年內得經其股東會同意，或由個人或營利事業於作價抵繳其認股股款後，以意思表示決定之，擇定後不可變更。如（已廢止）促進產業升級條例第9-2條第2項前段規定：「前項免徵營利事業所得稅，得由該公司在其產品開始銷售或勞務開始提供之日起，二年內自行選定延遲開始免稅之期間；其延遲期間，自產品開始銷售或勞務開始提供之日起，最長不得超過四年。」即屬之。

三、稅法上選擇權之移屬

民法上選擇權係屬權利而非義務，故相對人不得強制選擇權人行使之。如選擇權人怠於行使選擇權時，僅發生不利益而已，此為民法選擇權之移屬³⁹。民法上選擇權是在於數宗給付中，得選定其一為給付之債。當事人有選擇權時，在得行使選擇權的期間內不行使者，選擇權移屬於他方當事人（民法第210條第1項、第2項參照）；由第三人為選擇時，如第三人不能或不欲選擇時，選擇權屬於債務人（民法第210條第3項參照）。民法何以有選擇權之規範，蓋因民事債權債務關係有債務清償問題，為確定債務履行的具體內容，有必要就行使選擇權的主體決定行使次序加以確立。

稅法基於租稅法定原則僅賦於納稅義務人有稅法上選擇權，解釋上租稅債權人不得強制納稅義務人行使之，理由有二：其一、因選擇權為權利，不能強制其行使；其二、稅捐是單方無對待給付的公法上金錢債

³⁸ 最高行政法院 106 年度判字第 275 號判決參照。

³⁹ 孫森焱(2010)，《民法債編總論（上冊）》，頁 418，修訂版。

務，納稅義務人負有平等犧牲的債務負擔，考慮其課徵的公平性，在租稅構成要件事實該當於法律規定時，始得核課與徵收。稅法上選擇權屬於稅捐構成要件的一部分，選擇權的行使將影響租稅債務的具體數額，即便是納稅義務人對於選擇權行使與否有錯誤估算（Fehl kalkulation）情形，並不會造成稅法秩序的稅捐客體錯誤，其不利益由納稅義務人承受，亦不能調課稅處分違法⁴⁰，當然也不會發生有選擇權移屬於租稅債權人之情形。因此，如納稅義務人不為行使選擇權，僅發生稅捐機關依職權核定課稅處分的不利益。例如個人未申報綜合所得稅時，經稅捐機關查獲時，逕以所查獲各項所得資料，按標準扣除額扣除之，該個人事後不得檢據相關證明資料，向稅捐機關主張依列舉扣除額扣除之。

四、稅法上選擇權行使之限制及類型

週期稅之租稅債務，於課徵週期屆滿時，即抽象成立，其具體金額則尚須稽徵機關之核定或納稅義務人之申報。納稅義務人申報租稅時，因稅法上選擇權第一次行使後，例外影響各該課徵週期實際成立之租稅債務具體金額⁴¹。因為稅務行政是公益行政，為追求租稅法律秩序的安定性，稅法上選擇權之行使應受到合理的限制，以使租稅債務具體金額早日確定。

（一）期間之限制

夫妻合併申報係基於稽徵程序上便利性，但不能造成對婚姻制度之懲罰，夫妻合併申報應確定納稅義務人為何人，惟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（所得稅法第 15 條第 1 項），此乃容許納稅主體變更，而有明文規定期間上限制。前已述及，稅捐機關於核課期間有可能陸續查獲納稅義務人或其配偶漏報所得，若容許更改納稅義務人，將使納稅主體及租稅債權處

⁴⁰ R. v. Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2002, Vor §§172-177 Rn. 126.

⁴¹ 參閱司法院釋字第 700 號解釋大法官陳敏之協同意見書。

於不確定狀態，致影響稅捐債務該向何人行使公權力之問題。因此有必要對於納稅主體變更之期間加以限制。因選擇權為形成權之一種，前述自結算申報期間屆滿之次日起算六個月期間，為除斥期間。

納稅義務人為前述申報租稅之意思表示，在於行使其租稅法上權利，而非履行其義務，不得強制其為意思表示。如已逾夫妻合併申報期間，則發生失權效果，選擇權不能再行使；行使選擇權後申報期間屆滿時，亦不得變更已作成之選擇⁴²。

（二）選擇權經行使後不得變更

稅捐為國家財政收入的主要來源，租稅債務早日核課與徵收，有助於政府施政財源的穩定。倘稅法上選擇權容許納稅義務人於行使後變更，將使租稅債務數額與徵收產生不穩定性，稅捐機關將耗費更多行政成本於稽徵業務上。而稅法上選擇權之行使本身即為確定納稅義務之方法，選擇權之行使及其限制，應視稅法本身個別之規定而論，基於法律秩序安定性要求，有規定選擇權經行使後即不容其任意變更而取消其意思表示⁴³。相關的類型如下：

1. 不得變更適用列舉扣除額

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款規定，納稅義務人於結算申報綜合所得稅，就個人綜合所得總額減除扣除額以計算所得淨額時，得就標準扣

⁴² 陳敏(1993)，〈租稅義務人之租稅法意思表示〉，《政大法學評論》，第 49 期，頁 56、57。

⁴³ 司法院釋字第 703 號解釋針對行政院訂定之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」，而財政部以行政函釋做成之決議 3，其內容為：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」認為主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許。即稅法上選擇權之授與及其限制，皆須以法律規定為之。陳敏(1993)，〈租稅義務人之租稅法意思表示〉，《政大法學評論》，第 49 期，頁 58。

除額或列舉扣除額擇一申報減除。而所得稅法施行細則第 25 條第 2 項規定，納稅義務人選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定應納稅額之後，不得要求變更適用列舉扣除額，並未逾越所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款之規範目的。有關標準扣除額或列舉扣除額的選擇，故屬於納稅義務人選擇權的行使自由，……納稅義務人可以選擇租稅負擔較小或申報較方便之減除方式，供稽徵機關為應納稅額之核定。為了避免納稅義務人申報減除方式之選擇，導致租稅法律關係不確定，而不能實現選擇權行使之規範目的，有為合理限制之必要(釋字第 615 號解釋參照)。本文以為基於法律關係安定性的追求，不得要求變更適用列舉扣除額，涉及納稅義務人應納稅額的核定，應由法律加以明文規定，而非以法律授權之法規命令為之規範。

2. 營業費用選擇後不得變更

關於營業費用之計算，依所得稅法第 59 條規定：「遞耗資產之估價，以自其成本中按期扣除耗竭額後之價額為標準，耗竭額之計算，得就下列方法擇一適用之。但採用後不得變更：一、就遞耗資產之成本，按可採掘之數量，預計單位耗竭額，年終結算時再就當年度實際採掘數量，按上項預計單位耗竭額，計算該年度應減除之耗竭額。二、就採掘或出售產品之收入總額，依遞耗資產耗竭率表之規定按年提列之。但每年提列之耗竭額，不得超過該資產當年度未減除耗竭額前之收益額百分之五十。…」該條文之修法理由謂：「原第五十五條耗竭額之計算，係就遞耗資產之成本除以可採掘之數量，求得每單位耗竭額，每年採掘數量，乘以每單位耗竭額即為該年應減除之耗竭額，此種計算方法，未必適用於油井之類，茲擬參照美國稅法增列一種計算方法，即就採掘或出售產品之收入總額，依定額百分比計算每年之耗竭額，但該每年提列之耗竭額不得超過提列耗竭額前之收益百分之五十，且其累計額亦不得超過該資產之成本，兩種方法，任由納稅義務人選擇，但已採用者不得中途變

更。」⁴⁴

蓋因營利事業所得稅採年度課稅原則為週期稅，基於稽徵經濟透過立法技術將年度劃分，對於租稅債務的形成，造成以後各年度必須遵循相同的遞耗資產之估價標準，一旦採用其中之一種估價標準，不得中途變更，以免影響具體的租稅債務數額。另為防杜租稅規避，德國租稅通則第 42 條第 1 項前段規定：「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避。」該法律之形成可能性，最常見者為私法上債法之契約自由，但不以此為限，不論是單方或雙方法律行為，亦不論是發生債權或物權效果皆有之。即便是公法上之形成可能性，如稅法本身規定之選擇權執行亦是，對於選擇後在日後不同的經濟年度不得變更，以防止法律之形成可能性的濫用⁴⁵。

3. 租稅優惠選擇後不得變更

享有租稅優惠者，在於具有相同租稅負擔能力，為誘導其某一特定行為（經濟誘因），以違反量能課稅原則創造租稅特權，以獲取減免租稅的利益⁴⁶。是否給於租稅優惠，或對其行使租稅優惠的選擇加以限制，立法者應該享有立法裁量權限。關於租稅優惠之選擇權行使，因涉及往後各年度所得稅課徵租稅債務給付義務的認定，選擇權經行使後不得變更，相關規定如下：如公司因研究發展之支出得選擇抵減營利事業所得稅，一經擇定不得變更（產業創新條例第 10 條第 1 項）；個人或公司因智慧財產權作價認股之所得，得選擇延緩課徵，一經擇定後不得變更（同條例第 12-1 條第 2 項）；公司獎酬員工股份基礎給付之所得，得選擇延緩課徵，一經擇定後不得變更（同條例第 19-1 條第 1 項）。

⁴⁴ 立法院公報，第三十會期，第十四期，頁 147、148（51 年 12 月 14 日所得稅法再修正草案修正條文對照表說明欄）。

⁴⁵ E. Ratschow, in: F. Klein, AO, 10. Aufl., 2009, § 42 Rn. 40.

⁴⁶ 葛克昌(1999)，《所得稅與憲法》，頁 97，初版。

（三）選擇權經行使後之變動

選擇權第一次行使後相對應地由稅捐機關作成課稅處分或減免稅捐處分，因行政處分具有存續效力，如選擇權行使後發生變動，選擇權人事後得以意思表示為變更、撤銷、撤銷或拋棄等情形⁴⁷，以及行政機關依職權廢止選擇權行使之效果，將使原行政處分形式上存續效力受到影響。說明如下：

1. 選擇權人事後以意思表示為變動

稅捐機關之任務在於執行法律，作成正確適用法律的決定，與納稅義務人並無相對立之利害關係。而有瑕疵之私法意思表示，在生效及產生拘束力以後，表意人仍得撤銷其意思表示，使其不發生效力。稅法之意思表示與私法意思表示之構造相同，有關意思表示之撤銷，原則上可適用相同之規則⁴⁸。因此，納稅義務人因受詐欺或脅迫而為意思表示，因有意思表示行為或表示內容錯誤之情形，其應可撤銷所為之意思表示。

程序法之意思表示在於實現實體法之手段，其本身並無目的。發動行政程序之申請的意思表示，在稅捐機關作成課稅處分後，因已作成課稅處分而達成目的，其後即進入另一階段的行政程序。僅於法律有特別規定時，始得以新申請變更行政處分⁴⁹。程序上選擇權於申請後雖可變更之，但必須進行另一階段的申報程序。例如非公司組織之營利事業採用會計制度後，既經確定仍得變更，不過須於各會計年度開始三個月前向該管稅捐機關申報（所得稅法第 22 條第 2 項）。

選擇權之事後拋棄，意指納稅義務人基於行使選擇權之意思表示後，其事後發現申請租稅優惠獲得同意後，實際上反而產生經濟上不利益時，因稅法上有規定許可其拋棄原選擇適用之租稅優惠，其得行使拋

⁴⁷ R. v. Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2002, §172 Rn. 115.

⁴⁸ 陳敏(1993)，〈租稅義務人之租稅法意思表示〉，《政大法學評論》，第 49 期，頁 61。

⁴⁹ 陳敏(1993)，〈租稅義務人之租稅法意思表示〉，《政大法學評論》，第 49 期，頁 62、63。

棄之意思表示。該拋棄之法律性質，係消極形成權之行使⁵⁰。營業人銷售貨物或勞務，應就其營業額課徵營業稅。如營業人銷售免徵營業稅之貨物或勞務，則得申請財政部核准放棄適用免稅規定，依規定計算營業稅額（加值型與非加值型營業稅法第 8 條第 2 項）。

另外，因稅法上選擇權之行使所作成的課稅處分已發生存續效力，而具有不可撤銷性。如為違法的課稅處分，經納稅義務人提出復查之申請或更正者，稅捐機關得予以廢棄或變更。納稅義務人亦有可能希望為不利之變更，如營利事業所得稅之資產負債表中，涉及相關租稅客體的選擇權行使，因此一年度之不利變更，可能在後續年度產生利益，以致於產生整體之有利，稅捐機關得准予資產負債表變更⁵¹。

2. 行政機關依職權予以廢止

納稅義務人依法行使其租稅優惠選擇權後，固然能享受租稅優惠的法律效果。不過，當事後發生解消事由時，稅捐機關得依職權廢止原來的租稅優惠措施，其情形有二：其一、納稅義務人有該當租稅優惠的事實時，經向其向稅捐機關行使選擇權後，經稅捐機關審查認為符合減免稅捐的法定要件後，核准納稅義務人享受租稅優惠的處分。事後原本該當租稅優惠的事實不存在，則稅捐機關依職權加以廢止原核准減免稅捐處分。例如同戶籍二親等以內親屬有身心障礙情況，致無駕駛執照者，本人所有交通工具供該身心障礙者使用者，以一輛為限，經稅捐機關核准免徵使用牌照稅（使用牌照稅法第 7 條第 8 款）。事後有該親屬死亡或本人與該親屬未在同一戶籍內之事實發生，稅捐機關知悉後得依職權廢

⁵⁰ 陳敏〈租稅義務人之租稅法意思表示〉，《政大法學評論》，第 49 期，頁 47。

⁵¹ 德國租稅通則第 172 條第 1 項第 2 句 a 規定：「非暫時或附事後審查保留之租稅裁決，僅得於下列情形予以廢棄或變更：2.關於關稅法典第 4 條第 10 款、第 11 款規定之出口及進口稅或消費稅以外之其他租稅，而 a)租稅義務人同意或事實上符合租稅義務人之申請；租稅義務人異議期間屆滿前為同意或提出申請，或經稅捐機關對異議或訴訟給予救濟者，始得為租稅義務人之利益為之。」可資參照。M. Jäger, in: F. Klein, AO, 10. Aufl., 2009, §172 Rn. 37.

止原核准免徵使用牌照稅之決定。

其次、如納稅義務人有逃漏稅捐情節重大情形，或有違反環境保護、勞工、食品安全衛生相關法律且情節重大情形，應由行政機關停止並追回其違章行為所屬年度享受租稅優惠之待遇（稅捐稽徵法第 48 條第 1、2 項參照）。蓋已依法享受租稅優惠之納稅義務人，倘有前述逃漏稅捐或違反環境保護、勞工、食品安全衛生等與重大公益相關之法律且情節重大，卻仍享受租稅優惠，實與公平正義原則有違，應停止並追回納稅義務人違章行為所屬年度享受租稅優惠之待遇，以抑制其不法。此乃因租稅優惠的給予是納稅義務人行使稅法上選擇權的結果，其原本因租稅優惠而享有得租稅利益，因逃漏稅捐或違反政府法令情節重大自應追回，否則將違反利益衡平禁止(Vorteilausgleichsverbot)的概念⁵²。

前述停止並追回租稅優惠之待遇，乃行政機關依職權廢止納稅義務人因行使選擇權而享有租稅優惠的授益行政處分之存續效力，究其效力為溯及既往的失去納稅義務人行使選擇權效果。

肆、稅法上選擇權的程序保障與協力義務

一、稅法上選擇權的程序保障

（一）正當法律程序保障

租稅法律關係之形成，如因一定事實發生後仍需納稅義務人向稅捐機關據實申報，稅捐機關受理申報同時收納暫行核定之稅額，事後再經調查核課，所為之課稅處分稱之為查定處分，乃採「申報課稅」方式，

⁵² M. Jäger, in: F. Klein, AO, 10. Aufl., 2009, §370 Rn. 138. 德國租稅通則第 370 條第 4 句後段規定：「犯罪行為所涉及之租稅，應依其他理由予以減少，或租稅利益得基於其他理由而請求者，亦仍具備第 1 句及第 2 句規定之要件。」意即因逃漏稅捐而犯罪者，租稅之短漏或不法之租稅利益，並不因該租稅應依其他理由而減少，或得基於其他理由而請求租稅利益，而得加以平衡，此稱為利益衡平禁止（又稱補償禁止 Kompensationsverbot）。例如逃漏加值稅時，其原本扣除之前稅（進項稅額），即是其他理由。

如個人綜合所得稅、營利事業所得稅。因此，稅捐申報與核課審查程序，乃租稅債務關係之形成。經由納稅義務人為稅捐申報後，尚須稅捐機關以查定課稅處分（*Veranlagung*）確定租稅債務金額。

有關標準或列舉扣除額申報減除方式的選擇，乃立法者基於租稅正確與稽徵便宜之目的，准許納稅義務人參與稅負稽徵程序，而可以選擇租稅負擔較小或申報較方便之減除方，供稽徵機關為應納稅額之核定（司法院釋字第 615 號解釋參照）。納稅義務人為個人綜合所得稅結算申報時，申報扣除額的選擇權，除了是實體法上權利外，有認為屬於一種程序參與權，是為協助人民履行納稅義務，所賦予的一種履行輔助權利。該扣除額減除方式的程序參與權是立法者基於立法形成自由，所創設的法律權利⁵³。納稅義務人能否變更選擇權，取決於稅捐機關是否完成應納稅額之核定，因此是以稅捐機關之核定，作為納稅義務人行使選擇權的條件限制，應該審查對於選擇權的限制，是否為有效維護租稅安定之合理手段，而符合正當法律程序原則。

所謂程序參與權是將納稅義務人與稅捐機關同等地位看待，納稅義務人也是申報、核課（審查）程序的程序參與主體。因為稅捐機關從事核課稅捐之前或之時，至少應該讓納稅義務人對於納稅主體、客體、扣除額、營業成本費用及租稅優惠的選擇，有事先溝通或陳述意見機會，藉以評估該採取何種標準對於繳納稅負會是最有利的情形。

（二）程序上附隨義務

國家透過行政職務的擔當者(公務員)來推動與執行各種行政任務，在行政程序上對於另一方程序參與主體(人民)負有照顧義務，從而國家負有提示、關懷、照顧、提供資訊(諮詢)、闡明事實等附隨義務⁵⁴。而稅捐機關為獲取稅捐收取的正當利益，其前提是應兼顧納稅義務人基本權利的維護，特別是在稅捐稽徵程序上應考量具備何種附隨義務。

⁵³ 司法院釋字第 615 號解釋之大法官許玉秀之不同意見書。

⁵⁴ 李介民(2012)，〈稅務行政上附隨義務〉，《法學新論》，第 34 期，頁 98。

行政權應對人民負有保護義務，在稅捐機關雖然負有核課、徵收稅捐的公權力，同時負有顧及納稅義務人財產法益不受任意侵害的義務，或者是納稅義務人於稅捐債務履行的過程中，負有使其所有財產或其他客體不被侵害的義務⁵⁵。由於稅捐事務之專業性與技術性，非一般人民所熟知，納稅義務人如欲正確申報與繳納正確稅額，須由稅捐機關主動提供納稅義務人適當協助之必要。

另外，稅捐機關掌握納稅義務人的個別課稅資料，如納稅義務人申報有所疏失或誤用較高稅率者，依行政程序法第 9 條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」準此，稅捐機關應按有利方向予以更正⁵⁶。也就是說，稅捐機關對於納稅義務人負有指導或照顧義務，當人民不熟悉法律或行政作業程序，對於顯然因為疏失、不知或錯誤而未提出聲明或請求，應主動催促納稅義務人提出或更正聲明或請求⁵⁷。因此，關於稅法上選擇權的行使與否，不論是稅捐申報過程有關納稅主體、客體或稅捐構成要件內容之選定，抑或是租稅優惠減免的抉擇，當納稅義務人有所不瞭解時，在稅捐稽徵程序上稅捐機關負有照顧、保護等附隨義務，及時對納稅義務人提供必要的協助。

二、稅法上選擇權與當事人協力義務

稅捐機關基於職權調查原則，對於課稅具有重要性事實應加以掌握及闡明，在稽徵行政程序上為減輕稅捐機關的舉證責任，依稅法規定課予納稅義務人協力義務⁵⁸。司法院釋字第 537 號解釋即謂：「...此因稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第三十條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得

⁵⁵ 李介民(2012)，〈稅務行政上附隨義務〉，《法學新論》，第 34 期，頁 111。

⁵⁶ 黃俊杰(2015)，〈稅捐基本權之立法實踐〉，《稅捐基本權》，初版 2 刷，頁 142。

⁵⁷ 德國稅通則第 89 條規定：「當事人顯然因疏忽或不知，未提出聲明，申請之送達，或所提出之聲明及送達之申請不正確時，稽徵機關應促使作成提出、送達或更正。」足供參考。

⁵⁸ 陳 敏(1988)，〈租稅稽徵程序之協力義務〉，《政大法學評論》，第 37 期，頁 39。

依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務。」

學者葛克昌認為協力義務與推計課稅制度，旨在賦於納稅義務人選擇權，得選擇盡協力義務，按其申報及提出帳簿文據核實課徵，以取得有利之稅捐負擔；納稅義務人亦得因個人原因選擇不盡協力義務，依推估方式較不利之所得課稅，換取納稅義務人免於提供隱私之協力義務，同時簡化稅法之施行，讓納稅義務人保有更多的自由⁵⁹。惟稅法上選擇權為實體法上權利時，該權利應以法律明文規定為依據。稅捐機關對於未盡協力義務的納稅義務人，仍須本於職權調查原則善盡課稅事實調查之能事，只是其裁量權限行使得以推計課稅方式行之。雖在稽徵程序上有與申報協力義務相關，因納稅義務人在申報稅捐前，必須先確定是否該行使稅法上實體選擇權，並進而在申報程序上為選擇權行使。納稅義務人所考量者為稅捐構成要件事實是否該當，即為一般的規定(如標準扣除額、實際成本)或滿足可選擇的規定(如列舉扣除額、淨變現價值或鑑定或估定方法)間，何者對其有利，納稅義務人對於如何在申報程序前，事先確定實體構成要件事實有其自主決定權。毋寧說，只是納稅義務人得於不違反稅捐真實性的前提，自我考量就依推計課稅受稅捐機關核課稅額，抑或「選擇（得自由）」不公開其與市場無關的私人領域秘密，而須因此繳納較高稅額⁶⁰，而非納稅義務人對於協力義務與推計課稅二者間有法定的選擇權。

⁵⁹ 葛克昌(2015)，〈協力義務與納稅人權益〉，《月旦法學教室》，第92期，頁61、62。

⁶⁰ 黃士洲(2005)，〈徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係〉，《月旦法學雜誌》，第117期，頁95。

最高行政法院 92 年判字第 1833 號判決有謂：「……成本之計算方式有先進先出法、後進先出法、加權平均法、移動平均法、簡單平均法等，上揭各種成本計算方法之採用，應於每年預估本年度所得額時，申報該管稽徵機關核准；其因正當理由，須變換原採用之計算方法者，亦同；其未經申請者，視為採用加權平均法；未經申請變換者，視為沿用原方法，此為營利事業所得稅法查核準則第五十一條第三項所明定。由於課稅處分屬於須當事人協力之處分，稅捐稽徵機關於核定稅額過程中，須納稅義務人協同辦理者所在多有，學理上稱此為納稅義務人之協力義務，納稅義務人欲將存貨成本之計算方式，由加權平均法變更為移動平均法，依查核準則第五十一條規定，須於每年暫繳申報時，報請該管稽徵機關核准，即屬納稅義務人之協力義務之適例。」首先，關於所述查核準則第 51 條第 3 項之規定業於 103 年 9 月 30 日修正公布後刪除在案。倘若如該判決所言，係課以納稅義務人變更存貨成本之計算方式須向稅捐機關提出申請並獲核准，而認為納稅義務人有協力義務，該部分應以法律明文規定，而非以法規命令為之。其次，所得稅法第 44 條第 3 項既規定納稅義務人就存貨成本之計算方式有稅法上選擇權，係其對於選擇構成要件事實的自主決定權，卻在當事人配合稅捐機關的申報協力義務之前，尚須提出成本計算方式的申請，兩者之連結在規範上即有疑義。

伍、結論

基於租稅法定原則，稅法上選擇權限於法律有明文規範者為限，稅捐機關不得藉由法規命令或行政規則創設稅法上選擇權。特別是涉及租稅實體債務的認定，應有法律保留原則的適用。稅法上選擇權是納稅義務人對於形成具體的租稅債務數額的權利，稅法上選擇權僅有納稅義務人享有之，因選擇權是形成權，行使選擇權後即創設、變更或消滅原本的法律關係，不待稅捐機關為合法的裁量決定。從而，代表國家或地方

自治團體等租稅債權人的稅捐機關則無此權利。

納稅義務人行使選擇權後，將影響或改變租稅債務，選擇權的行使雖未變更事實關係，卻讓納稅義務人對於已發生的法律效果加以變更，並參與決定稅捐債務之給付義務金額。稅法上選擇權行使方法及時間，不論是綜合所得稅、營利事業所得稅或營業稅，均於租稅申報的法定期限內為之。特別是營利事業所得稅與營業稅是週期稅，前一年（期）決定的稅捐構成要件事實認定標準，會對往後年度（期）產生拘束。稅法上選擇權為納稅義務人的專屬權利，如納稅義務人不為行使，僅發生稅捐機關依職權核定課稅處分的不利益。

稅法上選擇權是有程序上及實體上權利，從納稅義務人的權利保障觀點，納稅義務人是申報、核課（審查）程序的程序參與主體。稅捐機關從事核課稅捐之前或之時，應該讓納稅義務人對於租稅構成要件事實及租稅優惠的選擇，有事先溝通或陳述意見機會，藉以評估該如何申報對於稅負繳納是最有利的情形。倘納稅義務人對於如何申報不瞭解時，稅捐機關在稽徵程序上負有照顧、保護等附隨義務，及時對納稅義務人提供必要的協助。雖然納稅義務人有納稅申報、減免稅捐申報和申請緩課申報的協力義務，但其對於如何在申報程序前，事先確定實體構成要件事實有其自主決定權。

參考文獻

- 王澤鑑(1998)，《民法總則》，《民法實例研習》。
- 李介民(2012)，〈稅務行政上附隨義務〉，《法學新論》，第 34 期，頁 95-122。
- 范文清(2012)，〈宗教團體之地價稅優惠與信賴保護--最高法院 100 年度判字第 811 號判決評析〉，《月旦法學雜誌》，第 206 期，頁 21-35。
- 施啟揚(2009)，《民法總則》，八版。
- 孫森焱(2010)，《民法債編總論（上冊）》，修訂版。
- 陳清秀(1993)，《稅法之基本原理》，初版。

陳清秀(2010)，《稅法總論》，最新版。

陳清秀(2010)，〈量能課稅原則在所得稅法上之實踐〉，《現代稅法原理與國際稅法》，二版，頁 82-131。

陳 敏(1989)，〈租稅債務關係之成立〉，《政大法學評論》，第 39 期，頁 369-396。

陳 敏(1988)，〈租稅稽徵程序之協力義務〉，《政大法學評論》，第 37 期，頁 37-78。

陳 敏(1993)，〈租稅義務人之租稅法意思表示〉，《政大法學評論》，第 49 期，頁 35-65。

黃士洲(2005)，〈徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係〉，《月旦法學雜誌》，第 117 期，頁 90-111。

黃俊杰(2010)，《稅捐基本權》，初版 2 刷。

葛克昌(1999)，《所得稅與憲法》，頁 1-105，初版。

葛克昌(2015)，〈協力義務與納稅人權益〉，《月旦法學教室》，第 92 期，頁 56-62。

D. Birk, Steuerrecht, 13. Aufl., 2010.

F. Klein, AO, 10. Aufl., 2009.

Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2002.

Paul Kirchhof, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW, 1987, S. 3217-3226.

Tipke/Lange, Steuerrecht, 21. Aufl., 2010.

The Study of Right of Election in Tax Law

Chieh-Min Lee

Abstract

The right of selection in tax law is in any tax substantive code. Although domestic scholar or Great Justice's interpretation had discussed correlative conception, no systematic theory existed. By using the right of selection in civil law construct this article tries to concept, subject and sorts on the right of selection in tax law. The category includes of selection on subject and object of taxation, declared deduction, operating cost and tax incentivizing. But tax is an official obligation, taxpayers have the right of selection, tax creditor don't have. The exercising and limitation on the right of selection according to law, that accorded with the principle of tax statutory and tax equality.

When taxpayers use the right of selection, can not change the factual relationship. It will influence their tax obligation, that is decided to performance the sum of money . From the opinion to guarantee of taxpayers' right, they are the subjects to procedural participation. When tax agency performs the tax levy procedure, the taxpayers have the right of selection about the fact of constituent elements and tax incentivizing, and the chance of communication or presentation . Tax agency has the incidental duty of charge or protection for taxpayer in levy procedure. Taxpayers have the concerted duty of declaring, but they have the right of self-deciding to confirm substantive constituent elements.

Keywords: Right of Selection · Tax Obligation · Tax Incentiving · Procedural Guarantee · Duty to Cooperate