

釋字第六一五號解釋部分協同意見書

大法官 許玉秀

多數意見認為本件聲請解釋的所得稅法施行細則第二十五條第二項規定「經納稅義務人選定填明適用標準扣除額，或依前項規定視為已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後，不得要求變更適用列舉扣除額。」（以下稱系爭規定），並未逾越所得稅法第十七條第一項第二款前段規定「納稅義務人對於第一項第三款第一目至第五目規定之各項扣除額，不逐項列舉及舉證者，得申報按標準扣除額扣除之。」的規範目的，而未違背憲法第十九條租稅法定原則。

本席支持多數意見的解釋結論，也同意本件聲請不涉及財產權的限制，因此審查法律保留原則時，不必引用憲法第二十三條規定。但對於審查租稅法律規範時，經常出現的審查依據競合問題，例如租稅義務是否涉及第十五條財產權的限制、租稅法定原則與憲法第二十三條法律保留原則的關係，認為有必要補充說明；同時認為納稅義務人於結算申報個人綜合所得稅時的申報扣除額選擇權，屬於一種程序參與權，雖然尚非憲法所保護的程序基本權，仍應該適用正當法律程序原則加以審查。爰提出部分協同意見書敘明如后。

壹、憲法第十九條租稅法律原則與第十五條財產權的保障

由於我國憲法第十九條規定，人民有依法律納稅的義務，難免引起這樣的質疑：既然人民納稅是憲法上的義務，就不發生所謂財產權受到限制的問題，本院大法官第五七九號、第五九七號、第六〇八號等解釋，皆出現類似論述，可能是這種質疑的證據¹。這種質疑進而產生審查租稅法律規範不需要審查財產權是否遭受

¹ 經合議所作成的結論，可能具備各不相同的理由，這種質疑可能隱藏其中。

限制的主張，但這種主張並不可採，因為上述質疑純粹是一種形式邏輯的論證。本席對於這種看法有兩點反駁：第一，德國聯邦憲法法院針對租稅法律規範進行實體審查時，皆審查是否違反量能課稅原則而侵害人民的財產權，難道其中道理在於德國基本法沒有類似於我國第十九條的規定²？如果只因為憲法規定人民有依法納稅的義務，因此就認為與人民的財產權限制無關，不生財產權的限制問題，那豈不表示有無限制人民財產權，取決於憲法有沒有規定而已？第二，如果這種主張成立，對於租稅法律規範，只要審查是否符合法律保留原則即可，凡是符合法律保留原則的租稅規範，不管是否巧立名目、是否橫征苛斂，都不會違背憲法意旨？果真如此，租稅法上的實質課稅原則及量能課稅原則豈非無的放矢？難道人民不可以質疑國家課稅有無不公平的狀況嗎？國家如何課徵稅負，人民都有義務接受嗎？如果人民可以質疑租稅法律規範是否妥當，人民可以請求憲法審查租稅法律規範是否妥當，釋憲機關應該如何審查？難道不就是看看租稅法律規範是否過度限制人民財產權而違憲嗎？本院大法官解釋絕大多數解釋先例，皆依憲法第十五條規定審查租稅規範，甚至於釋字第60六號解釋，審查租稅協力義務是否過度限制人民財產權而違憲，如果租稅協力義務都可以和人民財產權的限制連結，為何租稅義務卻與財產權的限制無涉？

基本上，本院大法官已於釋字第60八號解釋確定基本立場，依租稅公平原則審查租稅義務是否過度限制人民財產權，本席之所以仍盡力說明其中法理，只為避免個案中不斷發生審查困擾，而影響審查效率。

貳、憲法第十九條租稅法律原則與第二十三條法律保留原則的關係

² 國際上在憲法中規定租稅法定原則的情形，參考釋字第60七號解釋本席部分協同意見書註解一。

本院大法官至今解釋先例中，有釋字第三六七號、第四三八號、第四八〇號、第五〇八號與第五六六號解釋，同時援引憲法第十九條及第二十三條作為審查依據。其中第三六七號解釋及第四八〇號解釋，僅涉及法律保留原則的審查，而未涉及限制財產權的審查，而其他未同時援引憲法第十九條及第二十三條作為審查依據的解釋中，也多半涉及財產權的審查³。上開解釋先例顯示，對於憲法第十九條租稅法定原則與第二十三條法律保留原則的關係，本院大法官至今見解並不一致，其中問題在於，可否僅僅適用憲法第十九條租稅法定原則，審查租稅規範是否違反法律保留原則？或者尚須或可以同時援引憲法第二十三條的法律保留原則？

適用憲法第二十三條法律保留原則，以限制憲法第七條至第二十二條的人民自由權利為前提。憲法第十九條所規定的納稅義務，既然同時涉及對人民財產權的限制，則應該同時具備適用憲法第二十三條的要件。換言之，如果因為課人民以納稅義務，而造成人民財產權可能遭受過度限制時，就是否違反法律保留原則的審查而言，應該同時符合憲法第十九條與第二十三條的審查要件，這應該是上述五號解釋，之所以同時適用該二規定的緣故。如果認為憲法第十九條是針對義務的規定，憲法第二十三條的法律保留原則是針對所有基本權的規定，是一般規定，也就是認定為法條競合，則會得出特別規定優於普通規定，而僅適用憲法第十九條規定的結論。但是，如此一來，難免會將憲法第十九條納稅義務導致的財產權限制，解釋為特別的財產權限制，則正好會導致前述認為納稅義務與憲法第十五條保障財產權規定無關的結論。

事實上，納稅義務導致的財產權限制，和一般的財產權限制，

³ 例如釋字第 180 號、第 190 號、第 217 號、第 536 號、第 607 號及第 608 號等解釋。

並沒有特別不同之處，憲法只關心財產權是否受到限制，以及限制的目的是否合理，限制的手段是否必要、妥當⁴，至於目的與手段的種類，憲法並不在意。而且租稅規範並不盡然與財產權的限制有關，例如本件聲請系爭規定，屬於一種履行納稅義務的輔助權利，不涉及憲法上財產權的限制。憲法在第十九條規定賦予人民納稅義務的效果，可能涉及財產權的限制，也可能不涉及財產權的限制，如果課稅行為會涉及財產權的限制，則屬於同時符合兩種不同構成要件的情形，近似於想像競合⁵，而不是法條競合。因為法條競合是法條的擇一適用，適用於同一個規範客體，有數個構成要件同時加以規範的情形；想像競合則是數個構成要件，規範數個彼此有關連的規範客體，是法條的累積適用⁶。因此如果賦予義務的效果，導致財產權受到限制，本席主張審查法律保留時，應該同時援引憲法第十九條及第二十三條；如果不涉及財產權，則僅引用憲法第十九條即可，因為租稅法定原則，就是納稅義務的法律保留原則，只是課稅與免稅的法律保留要求不同而已⁷。至於認為構成想像競合，即應該從嚴審查，在侵害多數基本權的情形，容或如此（因為實際上可能是屬於實質競合），但在同時涉及義務和權利的情形，因為是一種法條的形式累積適用，所以不當然產生從嚴審查的效果。

本件聲請系爭規定，對於人民納稅申報結算採標準或列舉扣除的選擇自由，附加選擇的條件限制，不涉及財產權的限制，因此單獨適用憲法第十九條即可。

⁴ 見釋字第 476 號解釋以及本席（許玉秀，刑罰規範的違憲審查標準，收錄於民主 人權 正義 蘇俊雄 教授七秩華誕祝壽論文集，元照，初版，2005 年 9 月，頁 367, 378-384。）的評析。

⁵ Tipke/Lange, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 7/ 41.對雙重課稅採取比通說廣泛的定義，並提及雙重課稅可以比擬想像競合。縱使德國稅法通說，對於雙重課稅界定為納稅義務人同一，凡納稅義務人不同一，屬於雙重負擔，但凡對於同一租稅法益或同一納稅義務人而有符合不同構成要件的情形，詮釋為想像競合，方符合租稅原理。在憲法的基本權保護亦復如此。

⁶ 許玉秀，一罪與數罪的理論與實踐（七），臺灣本土法學，84 期，2006.07，頁 107、108。

⁷ 見釋字第 607 號解釋本席的部分協同意見書。

參、正當法律程序的審查模式

本件聲請解釋客體為個人綜合所得稅納稅義務人結算申報時申報扣除額的選擇權（所得稅法第十七條第一項第二款規定參照），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。在目前的基本權光譜中，程序參與權還不具有憲法位階，扣除額減除方式的選擇權，只是立法者基於立法形成自由，所創設的法律權利，對於行使這種權利的限制，還不至於產生對財產權的限制，本席因而支持多數意見未針對財產權進行基本權的審查。但是認為管轄程序性權利的憲法原則，就是正當法律程序原則。因此除了傳統的審查方法之外，尚可發展對正當法律程序原則的憲法論述。

本院大法官的違憲審查模式，受德國釋憲經驗影響較深，關於普遍通行於英美等國的正當法律程序原則，應用較少。以正當法律程序原則作為審查依據的解釋中，比較引起注意的是釋字第三八四號解釋，該號解釋側重於法定程序原則的適用，本號解釋則涉及程序參與權利。本席曾針對本院大法官釋字第六一〇號解釋，與林大法官子儀及許大法官宗力共同撰作協同意見書，就正當法律程序的審查模式，略有闡述。藉由本意見書，嘗試根據正當法律程序原則，對人民的程序參與權利，進行憲法審查操作，用供本院大法官未來釋憲參考。

正如本席於釋字第六一〇號部分協同意見書所主張，正當法律程序原則可以脫離基本權而操作，雖然人民參與程序權的得喪變更是屬於正當法律程序原則的審查範圍，但是並不表示根據正當法律程序原則，對於任何的程序，人民就一定有參與的權利。除了憲法所保障的基本權之外，法律位階的權利，立法者有形成自由，正當法律程序原則可用以針對立法者所建構的權利，審查權利得喪變更的條件與界限，是否符合建構權利的規範目的，是否符合法明確原則和比例原則，其中法明確原則包含法律授權明

確原則。如果是審查法律位階的權利，可以採寬鬆標準。

觀察所得稅法施行細則的立法沿革（見附表二），納稅義務人能否變更選擇權，取決於稽徵機關是否完成應納稅額的核定，因此是以稽徵機關的核定，作為納稅義務人行使上開選擇權的條件限制，應該審查對於選擇權的限制，是否符合正當法律程序原則。試擬解釋文及解釋理由書第二段及第三段文字如下：

解釋文

所得稅法施行細則第二十五條第二項規定，納稅義務人選擇適用標準扣除額者，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，並未逾越九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款之規範目的；財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋，係就上開所得稅法及其施行細則之適用原則，依法定職權而為闡釋，並未增加該等規定所無之限制，均符合正當法律程序原則。

解釋理由書第二段及第三段

正當法律程序原則，乃現代法治國之基本原則，旨在使人民行使權利、負擔義務均受法定程序之保障。立法者如賦予人民參與法定程序之權利，其權利得喪變更之要件，應符合法律明確性原則、憲法第二十三條法律保留原則與比例原則，方與法治國之正當法律程序原則不相牴觸。

九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款規定，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，得就標準扣除額或列舉扣除額擇一申報減除。查扣除額申報減除方式之選擇，乃立法者基於租稅正確與稽徵便宜之目的，賦予納稅義務人參與稅負稽徵核定程序之權利，使其得以選擇租稅負擔較小或申報較方便之申報方式，

供稽徵機關為應納稅額之核定。惟為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，而不能實現上述規範之目的，有為合理限制之必要。中華民國七十三年八月十六日修正發布之所得稅法施行細則第二十五條第二項規定：「經納稅義務人選定適用標準扣除額，或依前項規定視為已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後，不得要求變更適用列舉扣除額。」乃以稽徵機關是否完成應納稅額之核定，作為納稅義務人上開選擇權之條件限制，係為有效維護租稅安定之合理手段；且觀諸稽徵正確、稽徵程序經濟效能暨租稅安定之原則，已給予納稅義務人充分參與稅負稽徵程序之機會，要無逾越所得稅法第十七條第一項第二款之規範目的，與憲法第二十三條之法律保留與比例原則均無違背，而符合正當法律程序原則。

至應納稅額之核定期間，取決於主管機關之內部作業，納稅義務人雖得隨時向主管機關查詢，對於變更選擇之最後期限，尚無足夠之預測可能，主管機關應本於正當法律程序原則，檢討相關規定，建立納稅義務人取得稽徵機關核定期間之確切資訊管道。

附表一：所得稅法第十七條之部分立法沿革
 (製表人：彭文茂 製作日期：95.07.27)

修正日期	條文內容	修正理由
44.12.23	<p>第一項第二款：按前三條規定，計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額，各項寬減額，及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額。</p> <p>一、個人免稅額：(從略)</p> <p>二、寬減額：(從略)</p> <p>三、扣除額：(從略)</p> <p>第二項：本條規定之寬減額、扣除額之減除，以按時申報者為限。</p> <p>第三項：合於本法第三條規定之個人，按本法第十四條至第十六條規定計得之綜合所得總額課稅，不適用本條之規定。</p>	無
52.01.29	<p>第一項：按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除左列免稅額、寬減額、及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：</p> <p>一、個人免稅額：(從略)</p> <p>二、扶養親屬寬減額：(從略)</p> <p>三、扣除額：(從略)</p> <p>(第二項從略)</p> <p>第三項：納稅義務人對於上列各項扣除額，不逐項列舉及舉證者，得申報按標準扣除額扣除之。其數額以納稅義務之綜合所得總額百分之十為限，最多並不得超過五千元。</p> <p>第四項：本條規定寬減額、扣除額之減除，以按時申報者為限。</p>	仿美國辦法，增列標準扣除額，俾納稅義務人未能提供單據證明者，亦得適用，申報核稅手續，乃得亦趨簡便，爰增訂第二項。
63.12.30	<p>第一項：按前三條規定計得之個人之綜合所得總額，減除左列免稅額、寬減額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：</p> <p>一、個人免稅額：(從略)</p> <p>二、扶養親屬寬減額：(從略)</p> <p>三、扣除額：(從略)</p> <p>第二項：納稅義務人對於第一項第三款第一目至第五目規定之各項扣除</p>	刪除逾期申報或未申報不得享受寬減額及扣除額之規定，俾期合理，並明文規定不辦結算申報者，不適用列舉扣除額。

	<p>額，不逐項列舉及舉證者，得申報按標準扣除額扣除之。（以下從略）</p> <p>第三項：依第七十一條第二項規定免辦結算申報者，及應辦理結算申報而未辦理經稽徵機關核定應納稅額者，均不適用第一項第三款第一目至第五目所列舉之扣除規定。</p>	
66.01.30	<p>第一項：按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除左列免稅額、寬減額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：</p> <p>一、個人免稅額：（從略）</p> <p>二、扶養親屬寬減額：（從略）</p> <p>三、扣除額：（從略）</p> <p>第二項：納稅義務人對於第一項第三款第一目至第五目規定之各項扣除額，不逐項列舉及舉證者，得申報按標準扣除額扣除之。（以下從略）</p> <p>第三項：依第七十一條第二項規定免辦結算申報者，及應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，均不適用第一項第三款第一目至第五目所列舉之扣除規定。</p>	對於「經稽徵機關核定應納稅額者」前加入逗點並無相關修法說明。
78.12.30	<p>第一項：按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除左列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：</p> <p>一、免稅額：（從略）</p> <p>二、扣除額：納稅義務人就左列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：</p> <p>（一）標準扣除額：（從略）</p> <p>（二）列舉扣除額：（從略）</p> <p>（三）特別扣除額：（從略）</p> <p>（第二項從略）</p> <p>第三項：依第七十一條規定應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，均不適用第一項第二款第二目列舉扣除額之規定。</p>	刪除「免辦結算申報者，」並無相關修法說明。

附表二：所得稅法施行細則第二十五條之修正沿革
 (製表人：彭文茂 製作日期：95.07.27)

修正日期	條文內容	修正理由
52.03.07	第一項：納稅義務人既經選定按標準扣除額扣除，即不得適用適用列舉扣除辦法。 第二項：納稅義務人結算申報書中未列舉扣除額，亦未填明適用標準扣除額者，視為已選定適用標準扣除額。	本條新增，配合本法第十七條第三項之規定增訂。(行政院臺財字第1414號令修正發布)
72.05.26	納稅義務人結算申報書中未列舉扣除額，亦未填明適用標準扣除額者，視為已選定適用標準扣除額。	此乃便民之措施，故刪除原條文第一項。(財政部(70)台財稅字第37423號函)
73.08.16	第一項：納稅義務人結算申報書中未列舉扣除額，亦未填明適用標準扣除額者，視為已選定適用標準扣除額。 第二項：經納稅義務人選定填明適用標準扣除額，或依前項規定視為已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後，不得要求變更適用列舉扣除額。	納稅義務人於填送綜合所得稅申報書或其應納稅額經稽徵機關核定後，常有要求將原報之標準扣除額改為列舉扣除額，重新計徵綜合所得稅，除增加作業上之困擾外，且使得核定案件長久無法確定，爰增訂第二項加以限制。(73.08.16年行政院臺財字第13641號)