

釋字第七二二號解釋部分不同意見書

大法官林錫堯提出

司法院釋字第 377 號解釋理由書曾以：「認定所得歸屬年度有收付實現制與權責發生制之分，無論何種制度均利弊互見，如何採擇，為立法裁量問題。」換言之，立法者對於稅法上關於個人綜合所得稅究應採取收付實現制或權責發生制，違憲審查機關無從置喙。從該號解釋理由書所稱：「歷次修正之所得稅法關於個人所得稅之課徵均未如營利事業所得採權責發生制為原則（見中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第二十二條），乃以個人所得實際取得之日期為準，即所謂收付實現制…。」，即可知立法者對於稅法上關於個人綜合所得稅採收付實現制，實為原則規定。

本號解釋多數意見並未就此項原則—即個人綜合所得稅採收付實現制—加以變更或補充。意即本號解釋仍奠基於此一原則上。若該原則並未改變，則執行業務所得查核辦法第三條規定：「執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則。」與立法者所設定之原則並無扞格之處。

然執行業務所得查核辦法第 10 條第 2 項規定（即系爭規定）：「聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，得按權責發生制計算所得，惟須於年度開始一個月前，申報該管稽徵機關核准，變更者亦同。」則係對於上開個人

綜合所得稅採收付實現制之例外規定。在立法者設定之原則規定與系爭規定交互作用下，產生的問題是：倘系爭規定容許得例外(於一定條件下)選擇權責發生制，則某一態樣於區分時未被納入得例外選擇權責發生制時，得否主張系爭規定違反平等原則？換言之，系爭規定是否發生涵蓋不足(under-inclusive)？違憲審查機關究應以何種審查標準判斷此種「未納入例外之態樣」是否違反平等原則？等問題，皆有待探究。多數意見僅以差別待遇之手段與目的之達成間欠缺合理關聯，認與憲法第7條平等原則之意旨不符，作為論述，其操作平等原則之方法，尚有謬誤之處。茲說明如下：

一、「未納入例外之態樣」模糊不清，無法合理描繪其類型，且未能論述其與系爭規定之類型係屬本質上相同

憲法第7條所揭示之平等原則係指人民在法律上地位之實質平等，即本質上相同之事物應為相同之處理，無正當理由不得為差別待遇，本院先前多號解釋亦有闡明。又是否符合平等原則之要求，則應從差別待遇之目的及採取之分類與規範目的之達成間之關聯性加以判別。解釋理由書第一段已揭示此一意旨。

本案多數意見面對論述上的首要困境即是：未被納入得例外適用權責發生制的態樣，是否清楚到足以成為一種類型？此一問題涉及類型化立法。

系爭規定以「聯合執行業務者」及「執行業務收入經由

公會代收轉付者」為類型。類型化的功能，即是將典型的、常態的事實判斷取代個案的事實判斷，將個案的特徵排除在考量之外¹。換言之，系爭規定採取了類型化立法，將經營型態與業務收入方式自原則中區別出來。多數意見雖認為「單獨執行業務亦常有相當經營規模者，並非必然小於聯合執行業務之情形。較大規模之單獨執行業務者業務收入及支出，其會計事項可能與聯合執業者有相同甚至更高之複雜程度。……又單獨執業者，因其業務特性或經營規模，其收款或付款亦可能常有跨年度延後，且不宜完全由收取或支出年度計算所得之情形」，進而以「業務收支跨年度、經營規模大且會計事項複雜而與公司經營型態相類之單獨執行業務者」，為其類型。惟此一描繪，欠缺明確認定標準，客觀上難認已達可與系爭規定設定之類型相比較之程度，實無助於問題之解決。更大的問題是，多數意見採取這樣的論述方式，也迴避了未納入之態樣如何與「聯合執行業務者」及「執行業務收入經由公會代收轉付者」具有本質上相同，進而不應為差別待遇之論述。

二、以合理關聯程度審查，卻過分強調涵蓋不足的情形

多數意見面臨的第二個困境是：跳過了「本質相同」的論述必要，卻無法迴避的是平等原則的審查密度選擇。本號解釋之審查密度，選擇較為寬鬆的合理關聯程度，應可理

¹ 盛子龍，租稅法上類型化立法與平等原則，中正財經法學，第3期，2011年7月，頁157。

解。理由在於，在稅法領域中，違憲審查機關採取較為寬鬆的審查密度，避免逾越立法權限而過分介入其形成空間。然若以合理關聯作為審查密度，倘無恣意、武斷之情形，殊難得出違反平等原則之結論²。然多數意見卻以「系爭規定未涵蓋業務收支跨年度、經營規模大且會計事項複雜而與公司經營型態相類之單獨執行業務者在內，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺合理關聯」為違反平等原則之說明。

由於涉及較屬經濟層面且政策性質濃厚的租稅規範，違憲審查機關擇以較寬鬆之審查密度，但於此審查密度下，涵蓋不足之狀況是否足以構成違反平等原則之理由？抑或屬得容許之狀態？多數意見過分強調類型化立法下所造成的不公平，以涵蓋不足為由認為差別待遇之手段與目的之達成間欠缺合理關聯。本文以為，倘採合理關聯之審查密度，縱存有涵蓋不足之情形，亦不足構成違反平等原則³。換言之，在合理關聯程度下，只要分類是基於合理的因素，無恣意或武斷，分類的實際效果並不必完全避免不平等的狀態⁴。況且在類型化立法的領域中，德國聯邦憲法法院亦肯定有可容忍的輕微界限存在⁵。於此範圍中，只要符合一定條件，並不能

² 許慶雄，現代人權體系中平等原則之研究(上)，國立中正大學法學集刊，第6期，2002年1月，頁72。

³ 陳怡如，從違憲審查標準的觀點評析參選保證金制度之合憲性，軍法專刊，第51卷第9期，2005年9月，頁25。

⁴ 許慶雄，現代人權體系中平等原則之研究(上)，國立中正大學法學集刊，第6期，2002年1月，頁70。

⁵ 盛子龍，租稅法上類型化立法與平等原則，中正財經法學，第3期，2011年7月，頁164。

全然以此作為違憲之理由。

多數意見以涵蓋不足作為論述，似將涵蓋不足視為一種違反平等原則的類型。如此一來，多數意見應就如何判斷涵蓋不足？如何就涵蓋不足進行審查？審查標準及步驟為何？加以說明並操作，然本件並未就方法論上闡明。縱退而言之，將涵蓋不足認為是一種類型化立法後的狀態，而與平等原則所要求的實質平等有所衝突，然多數意見在此類經濟性規範上採取了寬鬆的審查密度，存有涵蓋不足的狀態並不足以構成違反平等原則。因為在此寬鬆的審查密度下，生活中個案的不利益，類型化立法無可避免地會有不公平的個案與附隨後果產生⁶。過分強調個案的不公平，除使類型化立法失去意義，也混淆了合理關聯與其他審查密度間的界限。

三、多數意見對於欠缺合理關聯部分論述不足

本號解釋承續著釋字第 377 號解釋中立法者所設定的原則——個人綜合所得稅採取收付實現制，即讓此案在審查密度的操作上不太可能逸脫於合理關聯程度。多數意見未能在此審查密度下依循一般論述方法，僅著重在類型化立法後所產生的涵蓋不足，卻又回頭以欠缺合理關聯導出違反平等原則，實架空了原有平等原則的論述模式。在寬鬆之審查模式下，違憲審查機關倘無堅強之理由認定相關立法存有恣意或武斷之情形，自難僅以涵蓋不足即認系爭規定違憲。

⁶ 陳愛娥，平等原則作為立法形塑社會給付體系的界限——兼評司法院大法官相關解釋，憲政時代，第 32 卷第 3 期，2007 年 1 月，頁 276。