

張○禎釋憲聲請書

(100年6月22日)

主旨：為因最高行政法院 98 年度判字第 0738 號判決（詳附件一）及臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決（詳附件二）適用行為時執行業務所得查核辦法第 3 條、第 10 條第 1、2 項之規定，牴觸所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款及憲法第 15 條、第 19 條及第 23 條，向貴院聲請解釋憲法。又，本件終局判決適用所得稅法令意旨，另涉及釋字第 377 號解釋闡釋綜合所得稅核定所應適用之會計基礎，亦有牴觸憲法第 15 條、第 19 條及第 23 條之疑義，尚祈貴院亦就釋字第 377 號解釋補充解釋之。

說明：

一、聲請解釋憲法之目的

按人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。

聲請人為壠新醫院負責人，民國（下同）88 年度綜合所得稅結算申報，原列報取自該院執行業務所得新臺幣（下同）0 元，此乃依法申請且經財政部臺灣省北區國稅局（以下簡稱「原處分機關」）於 87 年間獲准在案（核准函請詳附件三），按「權責發生制」記帳之執行業務所得，詎料原處分機關竟於 91 年間片面撤銷該按權責發生制之核准，同時改按「收付實現制」核定當年度執行業務所得，以致增加當年度執行業務所得 75,750,870 元，並剔

除利息支出、其他費用損害賠償等。惟該綜合所得稅核定處分及復查決定均載明其改按收付實現制，核定該年度所得額之法令基礎乃行為時執行業務所得查核辦法第3條、第10條第1、2項（現行規定亦同），該執行業務所得之規定有牴觸所得稅法第14條第1項第2類及違反攸關人民納稅權利義務事項，應由法律規定之法律保留原則，從而增加人民法律所無之綜合所得稅納稅義務之疑義，聲請人為謀稅捐正義既自身合法納稅權益，爰本於憲法關於人民生存權、工作權及財產權保障，以及人民依法律納稅之租稅法律主義，並依司法院大法官審理案件法規定，提起本件憲法解釋聲請。

二、法令見解發生歧異之經過及涉及之法令條文

（一）所經過之訴訟程序

緣聲請人張煥禎係壠新醫院負責人，88年度綜合所得稅結算申報，原列報取自該院執行業務所得新臺幣（下同）0元，此乃已依法申請，經原處分機關於87年間獲准得按「權責發生制」記帳在案，並經會計師查核簽證之執行業務所得。詎料原處分機關竟於91年間片面撤銷該權責發生制之核准，同時改採執行業務所得查核辦法第3條、第10條第1、2項之規定，按「收付實現制」核定當年度執行業務所得75,750,870元，併課其綜合所得總額為83,717,099元，補徵應納稅額30,992,874元。另聲請人該年

度執行業務所得中所列報之利息支出 32,315,871 元，原處分機關採用財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函釋，以其中短期投資之借款 61,000,000 元與業務無關為由，剔除該部分利息支出 3,929,610 元。又聲請人該年度於執行業務所得列報之其他費用－損害賠償費用 105,075,859 元，原處分機關亦援引執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 項之規定，以其中 2,560,000 元未檢附相關證明文件及支出憑證，否准認定。聲請人不服，申請復查，復查決定追減執行業務所得 49,362,623 元，其餘復查駁回。聲請人不服，針對會計制度、利息支出、其他費用損害賠償等三部分法律適用之爭議，循序提起訴願及行政訴訟，惟遭臺北高等行政法院以 96 年 4 月 17 日之 95 年度訴字第 2820 號判決（詳附件二）駁回，提起上訴後，仍遭最高行政法院以 98 年 7 月 9 日之 98 年度判字第 738 號判決（詳附件一）駁回而告定讞。

（二）確定終局裁判所適用之法令名稱及內容

按本件確定終局判決，即最高行政法院 98 年 7 月 9 日 98 年度判字第 738 號判決，駁回聲請人關於執行業務所得得按權責發生制核計之請求，所持法令及理由，參諸該判決書第 9 頁理由第五點如下：

「本院查：(一)上訴人指摘原判決關於會計制度有不適用法規或適用法規不當之違法部分，按『(中略)……執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其辦法由財政部定之。』行為時(下同)所得稅法第14條第1項第2類定有明文。財政部依據上開法律之授權，訂定查核辦法。其中第3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。』第10條第1項前段、第2項前段規定：『執行業務者應於執行業務收入實現時列帳記載……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。』(中略)該辦法內容並未逾越所得稅法等相關之規定，與母法規定無違，自得加以適用。(中略)而依上開查核辦法第3條規定意旨，執行業務所得之計算，應以收付實現為原則，雖例外情形可按權責發生制計算所得，但係以聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者為限。本件上訴人所經營之壙新醫院係獨資創設之醫院，並非聯合執行業務或收入經由公會代收轉付，其會計制度自應採用現金收付制。」

是故，本件確定終局裁判關於綜合所得稅之執行業務所得，原處分機關得適用收付實現制作為會計基礎，補課稅額所憑法令依

據，亦即聲請人主張涉及違憲疑義標的，厥有如下兩項，分別為：

●行為時（註一）執行業務所得查核辦法第 3 條：

「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。」以及

●行為時執行業務所得查核辦法第 10 條第 1、2 項：

「(第 1 項) 執行業務者應於執行業務收入實現時列帳記載。但委任人交付支票作為報酬者，得以該支票記載之發票日為實現日期，其經由公會代收轉付者，得以公會轉付之日期為實現日期。

(第 2 項) 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。」

(三) 憲法保障之權利遭受不法侵害之事實及涉及之憲法、法律條文

按本件原處分機關、一、二審行政法院援引財政部頒布之執行業務所得查核辦法第 3 條、第 10 條第 1、2 項之規定，逕自撤銷原核准按權責發生制計算執行業務所得，並改按收付實現制，核定另補納綜合所得稅款 10,555,299 元（計算公式請詳附件四），涉有違反授權之母法—所得稅法第 14 條第

1 項第 2 類第 3 款之規定意旨，並憲法第 19 條租稅法律主義之疑義，以致不法侵害聲請人受憲法第 15 條保障之工作權、生存權與財產權，茲說明如下：

1. 聲請人工作權遭不法侵害之事實

按「憲法第十五條規定人民之工作權應予保障，人民從事工作並有選擇職業之自由」，貴院釋字第 612 號、第 584 號及第 510 號解釋均有明示，憲法第 7 條亦規定「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」禁止無正當理由之差別待遇。又稅捐為人民公法上金錢給付負擔，除租稅構成要件，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（釋字第 597 號解釋參照），是人民因選擇不同之職業或業務執行方式，在相同經濟負擔能力（即可支配所得）之基礎上，卻繳納多寡不同之稅額，即有違反前開平等及稅負公平原則，致有侵害工作權之違憲疑義。

今原處分機關及行政法院適用本件第一項聲請標的一執行業務所得查核辦法第 3 條規定「執行業務所得之計算，以收付實現為原則」，致聲請人取自壠新醫院之執行業務所得，如相較於獲取自公司組織之股利所得，因分別適用收付實現制

與權責發生制之不同計算基準，負擔超額之稅捐，事實上產生懲罰、歧視執行業務者之效果。又本件第二項聲請標的一執行業務所得查核辦法第 10 條第 1、2 項復規定執行業務者應於執行業務收入實現時列帳記載，聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，始得申請改按權責發生制計算所得，亦造成聲請人採取單獨執行業務或收入不經公會代收轉付之執業型態，即便採用權責發生制核計執行業務所得，客觀上、技術上並無困難，仍強制排除不得適用之，而須按收付實現制，承受額外較高之綜合所得稅負擔，即 10,555,299 元，此亦構成對於選擇執業方式、組織之歧視效果，自屬違憲、不法侵害工作權之事實甚明。

2. 聲請人生存權遭不法侵害之事實

按前司法院大法官劉鐵錚於釋字第 377 號解釋理由書，即有闡釋憲法上生存權保障與所得稅法上免稅額、扣除額及累進稅率之關聯：「憲法第十五條明文保障人民之生存權。所謂生存權，係國民要求國家保障其生存之權利，國家非僅消極的不加侵害而已，且應積極的為各種行為，使國民均能享受健康與文化的生活，而保障人民最低生活，尤為國家責無旁貸之責

任。所得稅法固為國家向人民徵收所得稅之依據，但也部分落實憲法保障人民生存權之理念，其規定納稅義務人於年度所得中享有減除免稅額、標準扣除額、薪資所得特別扣除額等，即為維持人民最低生活之必要措施；另為符合社會正義，達成課稅實質平等，而有課稅級距及累進稅率之規定。」此即構成綜合所得稅課徵之憲法界限，國家課稅權力不得侵入之！學者亦將綜合所得稅不得侵入人民最低生活底線，稱之為「主觀淨所得原則」(DassubjektiveNettoprinzip)。

查本件聲請人 88 年度綜合所得稅結算申報，列報取自該醫院執行業務所得 0 元，此乃經原處分機關核准後，會計師按權責發生制查核簽證壙新醫院當年度營業虧損 68,211,899 元，故申報執行業務所得 0 元，加計其他應稅所得額後，當年度繳納綜合所得稅額 1,897,377 元。原處分機關於申報近 2 年後即 91 年度始撤銷原核准，稱改依執行業務所得查核辦法第 3 條、第 10 條第 1、2 項之規定，按收付實現制核計執行業務所得，雖經復查決定追減部分金額，最終仍將當年度執行業務所得由 0 元調整至 26,388,247 元，從而因適用收付實現制之故，額外負擔

10,555,299 元之納稅義務。然，聲請人當年度依權責發生制列報之執行業務成本、費用及損失，均有實際支出且取得合法憑證，原處分機關與行政法院對於憑證的真實性，從來沒有任何質疑，可見依聲請人當年度客觀上且實際上的確欠缺負擔該稅捐（綜合所得稅）之能力。是聲請人 88 年度經營壙新醫院之成果，經濟實質上，本無任何獲利可言，故就原處分機關調整核定之 26,388,247 元執行業務所得而言，亦欠缺負擔能力可言；復當年度自行申報之綜合所得淨額 7,877,788 元，若減去原處分機關核定補徵之 10,555,299 元後，已成負數 267 萬餘元，若加計申報當時已繳納之綜合所得稅 189 萬餘元，則達負數 456 萬餘元，則申請人當年度所賺得之所得，全數抵充稅款外，尚有不足，還需拿以往儲蓄，來支付該筆因核定而增加之綜合所得稅款。不僅剝奪聲請人依所得稅法原可享有之各項攸關憲法生存權保障之扣除額、免稅額權利，且扭曲適用高累進稅率，嚴重侵害納稅義務人受憲法保障之生存權。

3. 聲請人財產權遭不法侵害之事實

按人民之財產權受憲法第 15 條之保障，「旨在確保個人依財產之存續狀態行

使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴」(釋字第400號解釋文參照)。本件原核定及確定終局判決適用執行業務所得查核辦法第3條、第10條第1、2項規定，以收付實現制，調增88年度執行業務所得26,388,247元，補徵10,555,299元，雖聲請人業已將補徵稅款連同行政救濟利息繳納完畢(繳稅證明影本詳附件四)，然聲請人當年度實際上根本欠缺負擔該因核定而增加之(執行業務所得)綜合所得稅之負擔能力，卻須就違反租稅法律主義及所得稅法規定之執行業務所得查核辦法規定，改按收付實現制額外負擔實際不存在之執行業務所得而補徵之稅款10,555,299元，該補徵之稅款不惟有違憲、違法之不法疑義，更屬侵害聲請人財產權範圍之公權力措施，至為明顯。

另參釋字第606號解釋理由書，亦闡明稅捐法規命令如對納稅義務人本應享有之扣除、優惠權利，予以限制者，即對財產權、營業自由構成實質重要影響，非不可向貴院聲請解釋：「公司以未分配盈餘增資轉投資於重要事業者，因增資而配與股東之股票股利是否得予緩課，對公司

之財務結構、營運及發展有重大之影響，乃構成公司財產權及營業自由之重要內容，應受憲法之保障。而上開促進產業升級條例施行細則第四十二條規定，公司申請租稅緩課只能於一定期限內為之，對公司之財產及營業發展之自由發生實質之重要影響。本件聲請人依法以自己名義向主管機關申請緩課，並已以自己名義提起行政及司法救濟，則其認確定終局判決所適用關於緩課優惠程序要件之規定，限制其憲法所保障之財產權利，發生有牴觸憲法之疑義，而向本院聲請解釋憲法，自無違於司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定。」

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一) 確定終局判決適用之法令，牴觸法律、憲法之疑義

確定終局判決適用行為時執行業務所得查核辦法第3條：「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。」及第10條第1項：「執行業務者應於執行業務收入實現時列帳記載。……」，補徵聲請人88年度綜合所得稅額10,555,299元，乃生以下牴觸法律、憲法之疑義：

1. 行為時執行業務所得查核辦法第3條關於

執行業務所得之計算，除該辦法別有規定外，以收付實現為原則之規定，是否違反授權基礎之所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款—「執行業務費用之列支，準用本法有關於營利事業所得稅之規定」，以及該款所準用之同法第 22 條第 1 項規定—「營利事業之會計基礎應採用權責發生制為原則，例外經申請始得採用現金收付制」？

2. 行為時執行業務所得查核辦法僅受所得稅法之概括授權，執行業務所得查核辦法第 3 條卻規定執行業務所得之計算，以收付實現為原則，逕自規範執行業務所得稅基計算之會計基礎。該辦法規定是否違反租稅構成要件及足以變動納稅義務內容之事項，應由法律定之，或由法律具體明確授權之租稅法律主義？

確定終局判決適用行為時執行業務所得查核辦法第 10 條第 2 項：「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。」補徵聲請人 88 年度綜合所得稅額 10,555,299 元，乃生以上抵觸法律、憲法之疑義。

3. 即便退一萬步，假設行為時執行業務所得

查核辦法，可憑所得稅法之概括授權，自行規範計算執行業務所得之會計基礎。會計制度之採擇，固然有平衡個人就綜合所得並無設帳義務及稽徵便利之考量，然收付實現制極易發生成本、費用、損失因無法與其相對應之收入於同一年度併計，衍生虛增應稅所得額及稅捐規避之不良現象。對此，行為時執行業務所得查核辦法第 10 條第 2 項卻採取所有類型之執行業務者，一概採取收付實現制為原則，僅容許極少數聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付之兩種情形，可例外採用權責發生制之規範方式，排除絕大多數客觀上、技術上有能力採行權責發生制之執行業務者，核實計算稅額之權利、機會，是否不符憲法第 23 條比例原則中之最小侵害原則？

4. 即便退一萬步，假設行為時執行業務所得查核辦法，可憑所得稅法之概括授權，自行規範計算執行業務所得之會計基礎。行為時執行業務所得查核辦法第 10 條第 2 項採取收付實現制為原則，僅容許聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付，可例外採用權責發生制之規範方式，使得絕大多數執行業務者，喪失核實計算稅額之權利、機會，對於因而多納稅

額而額外犧牲財產權之執行業務者，或因此短納稅額，以致破壞量能負擔之稅負公平原則，相較於為求便利稽徵機關事後覆核之稽徵經濟考量，兩相權衡之結果，是否不符憲法第 23 條比例原則中之狹義衡平原則？

又鑑於所得稅法就綜合所得稅之會計基礎，尚乏如營利事業所得稅之明示規定（參見所得稅法第 22 條第 1 項），查釋字第 377 號解釋就個人所得歸屬年度，認為「個人所得之歸屬年度，係以實際取得之日期為準，而不問其所得原因是否發生於該年度」，似以反面推論之方式，直接以取得收入日期，作為判斷所得歸屬年度「唯一」且「形式」之判斷標準，易生稅負不公與操縱損益、規避稅負之弊端，容與今日憲法解釋脈絡與趨勢，有所不符。蓋貴院自釋字第 377 號解釋公布後，不斷透過諸號解釋，宣示租稅法律之規定與解釋，應符合「實質課稅原則」（參見釋字第 420 號、第 496 號、第 500 號、第 620 號、第 625 號解釋文）以及「量能平等負擔之公平原則」（參見釋字第 597 號解釋文及釋字第 565 號解釋理由書）。是故，今日釋字第 377 號解釋容有另依實質課稅與量能平等負擔原則，進一步再為補充解釋之空

間。

(二) 聲請人對於疑義所主張之見解

1. 權責發生制與收付實現制於所得稅法上之意義

本件爭議之法令—執行業務所得查核辦法第3條、第10條第1、2項，係規定執行業務者計算執行業務所得時，所應採取之會計基礎，應以收付實現制為原則，僅容許聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付，始准予例外採用權責發生制，從而有違母法規定、租稅法律主義及比例原則。茲以下先行說明權責發生制與收付實現制之內涵：

● 權責發生制之內涵

按權責發生制，又名「應收應付制」，與收付實現制（或現金收付制），同屬源自於財務會計上衡量收益、成本、損失實現之時間點。

權責發生制之內涵，依商業會計法第10條第2項規定：「所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。」其次，依財務會計準則公報第1號（94年12月22日第4次修訂，請詳附件六）第2段權責發生基礎之規定：「為達成財務

報表之目的，企業應採權責發生基礎（或稱應計基礎）編製財務報表。在該基礎下，交易及其他事項（以下統稱交易事項）之影響應於發生時（而非於現金或約當現金收付時）予以辨認、紀錄及報導。採權責發生基礎編製之財務報表，不但可讓使用者獲知企業過去收付現金之交易，同時亦可讓使用者瞭解企業未來支付現金之義務及收取現金之權利。因此，此種資訊對於使用者作成經濟決策幫助最大。」第3段復規定：「在權責發生基礎下，企業應依配合原則將收入及其直接相關之成本同時認列。」

●收付實現制之內涵

至於收付實現制之意義內涵，參見商業會計法第10條第3項規定：「所稱現金收付制，係指收益於收入現金時，或費用於付出現金時，始行入帳。」另如釋字第377號解釋文與理由書所言：「係以實際取得之日期為準，……，而不問其所得原因是否發生於該年度。」「……年度所得之實現與否為準，凡已收取現金或替代現金之報償均為核課對象，若因法律或事實上之原因而未能收取者，即屬所得尚未實現」。

●權責發生制相較於收付實現制，比較能夠公正地表達經營結果

參照鄭丁旺博士見解，「權責發生基礎遵循收益原則及配合原則，……由於收益是營業活動的結果，而費用則為營業活動所耗用的成本（付出的代價），採用收益原則及配合原則才能衡量管理當局經營活動的績效。」「在現金基礎之下，收益在收到現金時認列，與賺取該收益之時間可能不在同一期，故此項收益不能代表當期營業活動的結果。費用發生與支出若不在同一期間，則按現金基礎所認列之費用亦不代表當期營業活動所支付之代價。因此，現金基礎所計算之損益並不能公正表達經營結果……。」（參見：鄭丁旺，中級會計學，第七版，上冊，第 32 頁）

●權責發生制與收付實現制在損益與應納稅額計算上之不同

茲以一則營建工程收入為例說明：假設甲是獨資經營小型營繕工程的土木包工業者，今攬得一紙為期三年、包工包料、工程總金額 450 萬元之建築廠房合約，合約約定完工時才給付全部工程價款，甲預計每年工程材料與薪資、管銷費用約 100 萬元。依收付實現與權

責發生計算損益分別如下：

	第一年	第二年	第三年
收付時限制	現金支出 100 萬元 = 工程費用 100 萬元 損益 = -100 萬元 (收入 0 - 費用 100 萬元)	現金支出 100 萬元 = 工程費用 100 萬元 損益 = -100 萬元 (收入 0 - 費用 100 萬元)	現金支出 100 萬元 = 工程費用 100 萬元 損益 = 350 萬元 (收入 450 萬元 - 工程費用 100 萬元)

	第一年	第二年	第三年
權責發生制 (註二)	現金支出 100 萬元 + 資產 (在建工程) 100 萬元 (不作費用) 損益 0 (收入 0, 費用 0) 期末資產 (在建工程) = 100 萬元	現金支出 100 萬元 + 資產 (在建工程) 100 萬元 (不作費用) 損益 0 (收入 0, 費用 0) 期末資產 (在建工程) = 200 萬元	現金支出 100 萬元 + 資產 (在建工程) 100 萬元 (完工時, 所有在建工程轉為該年度費用) 工程收入 450 萬元 損益 = 150 萬元 (工程收入 450 萬元 - 全部在建工程費用 300 萬元) 期末資產 (在建工程) = 0 元

從上表可知，按收付實現制計算之損益，分別為-100 萬元、-100 萬元與 350 萬元；權責發生制則為 0 元、0 元與 150 萬元。雖然三年損益加總最終都是 150 萬元，不過因甲屬獨資商號，並非公司組織，承攬工程之所得即應按營利

所得（所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類）或執行業務所得（所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類）計算應納綜合所得稅額，甲因無法依所得稅法第 39 條扣減往年累計虧損，（註三）且須適用累進稅率之故，應納稅額將大幅增加。是故，甲於第三年收取工程收入後，按收付實現制申報之綜合所得額為 350 萬元，假設不計其他所得額、免稅額、扣除額等，約須適用 30% 之邊際稅率（98 年度），當年度甲之應納稅額為 73 萬 7,900 元；倘若按權責發生制計算，綜合所得額則為 150 萬元，適用 21% 之邊際稅率，甲之應納稅額則為 19 萬 9,100 元，兩制計算上即產生高達 53 萬 8,800 元之稅負差距。此番鉅額的稅額差距正體現收付實現制，極易產生收入不能與相對應的成本、費用及損失在同一年度併計之弊端。

● 權責發生制與營利事業所得稅

營利事業所得額之計算，所得稅法第 22 條第 1 項規定，除因原有習慣或營業規模狹小，且經申報稽徵機關之外，均應採用權責發生制。換言之，即強制性地規定營利事業計算所得額時，原則上僅能依權責發生制為之。權責發

生制進一步連結至同法第 24 條第 1 項之收入與成本費用、損失配合原則，即營利事業所得之計算應將收入併計相對應的成本、費用、損失，或作合理之分攤，不以營利事業收付現金、給付之時點，作為損益計算基礎。

●會計基礎與個人綜合所得稅

至於個人綜合所得額之計算，會計基礎應採權責發生制或收付實現制，所得稅法並無類似第 22 條第 1 項之明示性規定，明確規定應採權責發生抑或收付實現，毋寧應權衡各因素，設定通案抽象規則，或適用於個案衡量基準。不宜僅憑營利事業採權責發生制，直接認為個人綜合所得即應相反地採取收付實現制。蓋綜合所得與營利事業所得之營利主體的組織方式雖然不同，但並不是涇渭分明之區分，綜合所得各種類型所得的發生原因與相對應的成本費用，亦有可能會發生跨年度的情形。又綜合所得稅之課徵適用累進稅率，且採年度計算，一旦某年度計算上產生負所得、虧損情事，尚不能保留供未來年度有所得時扣抵，極容易造成應納稅額與實際所得情形嚴重脫節，衍生稅負過重之不公平情形，此時容許「收入與成本、費

用配合原則」介入，即可適當地還原納稅義務人該課稅年度之所得實質負擔能力，維護量能課稅原則，不得不察。釋字第 377 號解釋所涉及之案件事實—「聲請人因案停職復職後，一次補發數年度薪俸、加給等，按收付實現制全歸入取得年度，適用累進稅負計算稅額，應納稅額即較分年實現，暴增許多」，亦屬適例。

其次，營利事業有設置帳簿保持憑證之協力義務（所得稅法第 21 條），除營利與執行業務所得之外，個人獲取其他類型所得，並無維持帳證之協力義務，以獲得、支付現金作為判斷所得、費用實現時點，固然在便利稽徵機關查核，但其代價卻是犧牲量能課稅之公平性，以及部分納稅義務人承受超額稅捐負擔（如前舉甲土木包工業者）。是故，量能課稅與稽徵經濟在綜合所得稅之會計基礎問題點上，形成兩相衝突之法益、考量，攸關納稅權利、義務重大，至少應由立法者裁量、決定，並屬於應由法律明文規定之稅捐法律保留事項（茲另詳述於以下第 2. 點）。

2. 綜合所得稅之會計基礎，依租稅法律主義，應屬由法律明定或明確授權規定之事

項

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指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，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文，或法律明確授權之命令規定之。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，抑或增加人民租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義，迭經貴院釋字第 443 號、第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 650 號、第 657 號及第 661 號等多號解釋在案。

其次，稅捐乃公法上金錢給付義務，稅課本身直接對財產權產生限制、剝奪之不利效果，此外，稅課之財產上不利效果也會進而間接干預、甚或有可能架空，以運用財產為基礎之生存權（財產作為生活資源）與工作權（財產作為營業基礎）。是故，對於足以變動納稅義務內容之實體、程序事項，參照貴院關於法律保留原則之重要性理論之闡釋，即應保留予立法機關以法律規定之。此觀貴院釋字第 640 號、第 536 號及第 493 號解釋（詳下）甚明。

● 綜合所得稅之會計基礎乃「租稅客體」或「稅基」之租稅構成要件事項

按綜合所得稅之租稅客體，乃課稅年度之中，個人獲得所得稅法第 14 條所列舉之十類所得（如營利、執行業務、薪資、利息等），續而依權責發生制或收付實現制，按法律關係確定時，或按收付現金時，決定收入所應歸屬之年度。如收入應歸屬於次一年度或前一年度者，即非本課稅年度之租稅客體。所以，會計基礎究竟應採權責發生制或收付實現制？即涉及綜合所得稅之「租稅客體要件」。

其次，收入須減除成本、費用及損失等稅基之減項，其餘額才屬可計入綜合所得總額之應稅所得。權責發生制與收付實現制不惟影響收入歸屬年度，同時也依法律關係確定或收付現金之判斷基準，左右了成本、費用及損失所應歸屬之課稅年度。換言之，個別成本、費用及損失項目倘若歸屬於不同年度，綜合所得稅之稅基即會有所變動，連帶影響各年度之應納稅額。所以，會計基礎究竟應採權責發生制或收付實現制？亦具有綜合所得稅之「稅基」要件之性質。

● 綜合所得稅採權責發生制或收付實現制，攸關納稅權利義務重大

參酌貴院以下關於租稅法律主義之闡釋，涉及人民租稅負擔，攸關人民納稅權利義務重大之事項，應由法律規定或依明確授權之命令訂定之：

■ 釋字第 536 號解釋文：「未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法涉及人民之租稅負擔，仍應由法律規定或依法律授權於施行細則訂定，以貫徹上揭憲法所規定之意旨。」

■ 釋字第 493 號解釋文：「惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第 19 條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜。」

■ 釋字第 640 號解釋理由書第三段：「稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第十九條租稅法律主義之意旨。」

是故，本件執行業務所得之會計基

礎究竟應採用收付實現或權責發生？足以產生變動、增減應納稅額之效果，自亦符合上開貴院認為應由法律規定之判斷基準。再者，收入、成本、費用或損失歸屬年度之不同，同時牽動著該課稅年度之扣除額、免稅額是否可發揮憲法生存權保障之制度性功能，抑或是虛增客觀上並不存在之名目所得，聲請人遭原處分機關依查核辦法片面改用收付實現制，應而虛增不存在、莫須有之應稅所得額，即衍生扭曲累進稅率之弊端。就此，綜合所得稅所應採擇之會計基礎，實具有攸關所得稅制能否健全、實現量能平等負擔之關鍵地位，當屬租稅法律保留之核心事項，至屬明顯。

3. 執行業務所得查核辦法第 3 條及第 10 條第 1 項逕自規定執行業務所得應採收付實現制計算，違反法律保留原則及所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款之規定

- 本件系爭之執行業務所得查核辦法僅有所得稅法之概括授權，不得逾越母法，惟辦法第 3 條及第 10 條第 1 項卻自行規定「租稅客體」及「稅基」事項
按本件系爭之執行業務所得查核辦法，其法律授權基礎為所得稅法第 14

條第 1 項第 2 類第 3 款後段，該段規定乃：「執行業務者……其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」此一授權規定與同法第 80 條第 5 項：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」無論規範意旨、內容用語，均相當接近，參照釋字第 650 號及第 657 號解釋以下解釋意旨，即將所得稅法第 80 條第 5 項即應定性為「概括授權」。既然，財政部基於概括授權所頒布之「營利事業所得稅查核準則」，僅可規定執行母法之細節性、技術性次要事項，則本件系爭之執行業務所得查核辦法亦應如是，同屬基於「概括授權」所頒布之命令，至屬明顯：

■ 釋字第 650 號解釋理由書：「(第一段)……租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要

之規範，迭經本院解釋在案……。

（第四段）所得稅法九十二年一月十五日修正公布時，於第八十條增訂第五項……所得稅法第八十條第五項之增訂，雖已賦予訂定營利事業所得稅查核準則之法源依據，其範圍包括『對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目』之查核，惟該項規定之目的，僅為授權稽徵機關調查及審核所得稅申報是否真實，以促進納稅義務人之誠實申報，並未明確授權財政部發布命令對營利事業逕予設算利息收入。是營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項有關設算利息收入之規定，並未因所得稅法第八十條第五項之增訂，而取得明確之授權依據，與租稅法律主義之要求仍有未符。」

■釋字第 657 號解釋理由書：「（第三段）所得稅法施行細則第八十二條第三項……營利事業所得稅查核準則第一百零八條之一……上開規定關於營利事業應將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，非但增加營利事業當年度之所得及應納稅額，且可能帶來一時不能克服之財務困

難，影響該企業之經營，顯非執行法律之細節性或技術性事項；……。雖上開法規分別經五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第一百二十一條，及所得稅法第八十條第五項之授權，惟該等規定僅賦予主管機關訂定施行細則及查核準則之依據，均未明確授權財政部發布命令將營利事業應付未付之費用逕行轉列為其他收入，致增加營利事業法律所無之租稅義務（本院釋字第六五〇號解釋參照），已逾越所得稅法之授權，違反憲法第十九條租稅法律主義。」

參諸上開釋字第 650 號及第 657 號解釋理由書意旨，既然本件系爭執行業務所得查核辦法係基於所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款之「概括授權」，且鑑於會計基礎乃綜合所得稅之「租稅客體」及「稅基」事項，詳如前第 2. 點所述，自不得在無法律明確授權之前，由該辦法逕自規範之。然查，執行業務所得查核辦法第 3 條及第 10 條第 1 項未經所得稅法明確授權，卻自行規定：「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。」以及「執行業務者

應於執行業務收入實現時列帳記載。……」等語，亦即執行業務所得，除辦法別有規定外，一概強制採取收付實現制計算之，即有違反憲法第 19 條關於租稅法律保留之違憲疑義甚明。

- 本件系爭之執行業務所得查核辦法第 3 條及第 10 條第 1 項自行規定執行業務所得採收付實現制為原則之部分，違反所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款關於「執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定」與授權立法之意旨

「命令與憲法或法律牴觸者無效。」「法規命令，有下列情形之一者，無效：一、牴觸憲法、法律或上級機關之命令者。」憲法第 172 條與行政程序法第 158 條第 1 項定有明文，此即下位階規範不得侵越、牴觸上位階規範之法治國家基本原則。此尚可觀諸釋字第 640 號解釋理由書：

「有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。……所得稅法第八十條第三項前段所定，納稅

義務人申報之所得額如在稽徵機關依同條第二項核定各該業所得額之標準以上者，即以其原申報額為準，係指以原申報資料作為進行書面審查所得額之基準，稽徵機關自不得逕以命令另訂查核程序，調閱帳簿、文據及有關資料，調查核定之。……財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第七點：『適用書面審查案件每年得抽查百分之十，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。』對申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與上開所得稅法第八十條第三項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，揆諸首揭說明，自有違憲法第十九條租稅法律主義……」。

查行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款：「執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項

之辦法，由財政部定之。」該款之規範結構可分為前後二段，前段規定執行業務者之房屋、器材、設備可依耐用年數表提列折舊；後段第1、2句規定執行業務費用之列支，準用營利事業所得稅之規定，分號（；）後之第3、4句則為財政部訂定執行業務所得查核辦法之授權基礎。由此，即可首先推知立法者將「執行業務費用應準用營利事業所得稅」與「執行業務收入、費用及帳證查核等細節性、技術性事項之授權基礎」，整合為同一段之規範，其規範意義正是表徵前者係後者之指導性原則，財政部依授權頒布之執行業務所得查核辦法，其內容即應依照準用營利事業所得稅之意旨，妥為規範，自不得違反準用之立法意旨，而為與營利事業所得稅全然迥異之規範內容。是故，所謂「自查核辦法發布施行後，其已就執行業務費用之列支，自第14條至第34條為詳盡之規定，其內容已涵蓋所得稅法之規定，是上開『準用』之規定，實際上已成具文」云云（參見本件終局確定判決書理由欄第12頁第6行以下），則有完全架空所得稅法授權規範，逕以概括授權訂定之命令逸脫母法控制，更自行取代母

法，侵奪立法權限，當有顛覆法治國原則之根本礎石，殊無可採。

其次，所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款後段第 1、2 句：「執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；」並未明確指涉所欲準用之對象，究竟為該法第三章營利事業所得稅之何一節規定，抑或將準用範圍特別侷限於該章第三節營利事業所得額而已，而依「執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定」之文義，舉凡費用列支之一切相關事項，營利事業所得稅之有關規定均在準用之列。鑑於會計基礎及收入與成本、費用、損失配合乃攸關執行業務費用應歸屬何一年度列支，故同法第 22 條營利事業應採權責發生制及第 24 條之收入與成本、費用、損失配合原則等理當屬於該款規定所應準用之範圍。

再查，「準用……之規定」這種用語用於擬處理之案型與擬引用之法條所規範之案型，其法律事實並不同一，但卻類似的情形，從而基於平等原則的考慮，對它們做同一之處理（黃茂榮，法學方法與現代民法增訂版，第 139 頁）按執行業務者從事業務之執行與股東、

董事透過公司組織從事營利活動獲取營利事業所得，除執行業務者應具備專門職業技能（所得稅法第 11 條第 1 項參照）及組織方式分採獨資、合夥或公司法人而有不同之外，舉凡聘僱員工、提供貨物、勞務及自負盈虧成果等，就客觀的經濟實質觀點，並無任何差異。是故，所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款後段關於：「執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定」，正是基於量能負擔之平等原則，將執行業務所得之計算，準用營利事業所得稅，以期納稅義務人不會因為選擇法人組織或獨資、合夥執行業務，而使得所得額之計算，產生差別待遇。

綜前說明，由於所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款後段明確指涉執行業務費用之有關事項，應準用營利事業所得稅之規定，攸關執行業務費用歸屬年度判斷之母法第 22 條權責發生制原則為與第 24 條收入與成本、費用、損失配合原則，亦應在執行業務所得計算準用之列，自有拘束財政部依概括授權頒布執行業務所得查核辦法之效力。然而，本件系爭之查核辦法第 3 條、第 10 條第 1 項卻採取「收付實現制為原則，

別有規定才可例外採用權責發生制」，即與準用範圍之所得稅法第 22 條完全相反，明顯違反母法規定暨授權意旨，不惟背離憲法第 19 條租稅法律主義，尚課予聲請人稅法所未規定之納稅義務。

4. 釋字第 377 號解釋認為綜合所得稅採收付實現制為會計基礎，按今日釋憲實務承認之實質課稅與量能平等負擔，應有補充解釋之空間

按貴院 84 年 3 月 31 日釋字第 377 號解釋認為綜合所得稅採收付實現制為會計基礎，解釋文略謂：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第十四條及第八十八條規定並參照第七十六條之一第一項之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。」惟查該號解釋僅以課稅年度、扣繳及未分配盈餘歸屬年度之規定，即反面推論綜合所得稅應採收付實現制，論證似有率斷；又自釋字第 377 號解釋公布後，不斷透過諸號解釋，宣示租稅法律之規定與解釋，應符合「實質課稅原則」（釋字第 420、496、500、620、625 號解釋文）以及「量能平等負擔之公平原則」（釋字第 597 號解釋文

及釋字第 565 號解釋理由書)。是故，今日釋字第 377 號解釋容有另依實質課稅與量能平等負擔原則，進一步再為補充解釋之空間。茲說明如下：

觀釋字第 377 號解釋理由書認為綜合所得稅採收付實現制為會計基礎，所持理由略有如下數點：

- 「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，乃以個人所得實際取得之日期為準，即所謂收付實現制，……」。
- 「就同法第十四條第一項：個人綜合所得總額，以其全年各類所得合併計算之；第八十八條第一項：納稅義務人有各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法扣取稅款並繳納之，又第七十六條之一第一項對於公司未分配盈餘歸戶，按其歸戶年度稅率課徵所得稅，而不問其實際取得日期之例外規定，對照以觀，甚為明顯。是故個人綜合所得稅之課徵係以年度所得之實現與否為準，……」。

聲請人則以：會計基礎乃攸關人民納稅權利義務事項之「租稅客體」及「稅基」之租稅構成要件事項，應由法律明文或明確授權之命令定之，亦即以「積極」、「明

示」之方式，妥為規範。民法總則第 66 條：「稱不動產者，謂土地及其定著物。」第 67 條：「稱動產者，為前條所稱不動產以外之物。」正是採取先行明確定義不動產概念，並明示對立之動產概念，則應採負面認定之規範模式。釋字第 377 號解釋僅以所得稅法「明示營利事業所得稅採權責發生制」，隨即「反面推論」所得稅法有意對綜合所得稅採用收付實現制，說理似嫌不足。

其次，所得稅法第 14 條第 1 項規定「個人綜合所得總額，以其全年各類所得合併計算之」，係規範應納入綜合所得總額之範圍，並未涉及收入、成本、費用及損失所應歸屬之年度。同法第 88 條第 1 項規定「納稅義務人有各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法扣取稅款並繳納之」，該條規範客體為扣繳義務人，課予扣繳義務人於給付個人所得時，有預先扣繳並轉付與稽徵機關之協力義務，然該條既非規定納稅義務人之申報義務，也未明示被扣繳之所得應計入於何一年度綜合所得總額。

至於解釋當時之同法第 76 條之 1（該條規定原係 52 年 1 月 15 日修正通過之第 76 條第 4 項，後改列第 76 條之 1，並於

95年5月30日總統公布刪除)規定：「公司組織之營利事業，其未分配盈餘累積數超過已收資本額二分之一以上者，……未依規定辦理增資者，稽徵機關應以其全部累積未分配之盈餘，按每股份之應分配數歸戶，並依實際歸戶年度稅率，課徵所得稅。」該條規範意旨係為防杜公司組織藉由不分配盈餘之方式，長期或無限期延緩個人股東實現股利所得之時點，最終形同規避股利所得之結果，乃以「租稅規避防杜特別條款」之規範方式，特別創設公司盈餘「視同分配」予股東之擬制性規定與要件。鑑於此條規定係對課稅客體進行擬制，客觀上公司根本沒有分配盈餘、股東亦不可能有實際收付之事實，為求規範周延，該條即必須再進一步擬制此一「視同已分配之盈餘」，只能按稽徵機關認定之「歸戶年度」，來視同已歸股東所有。是故，吾人尚不能以租稅規避防杜條款及擬制所得之特殊規定，來推論立法者係出於個人綜合所得應採收付實現制之故，才去明示規定某些特定所得，例外採取權責發生制。

由釋字第377號解釋所列舉之所得稅法第14、88及76條之1等規定觀之，似乎與綜合所得稅之會計基礎尚無關聯，似

無法作為認定綜合所得稅應採收付實現制之論據基礎。尚且租稅法律之解釋與適用，應衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之（釋字第 420、496、500、620、625 號解釋），並符合量能課稅及公平原則（釋字第 597 號解釋），復稅捐稽徵法於 98 年 5 月 27 日修正公布第 12 條之 1，第 1 項除重申實質課稅原則之外，第 2 項尚規定課徵租稅之構成要件事實，其認定應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。然查，釋字第 377 號解釋以綜合所得稅應採收付實現制，以實際取得之日期為準，不問其所得原因是否發生於該年度，對於因案停職後補發多年度薪資，學者有評釋，認為此號解釋「將補發之薪資，併入當年度所得總額，虛增當事人之支付能力，與立法意旨、經濟意義均有不符，違反憲法第 7 條之實質平等要求。」（參見：葛克昌，所得稅與憲法，第 3 版，98 年 2 月，第 120 頁）

再者，以綜合所得稅應一概採取收付實現制，以實際取得之日期為準，不問其所得原因是否發生於該年度，往往會遭遇稅負不公、窒礙難行之困境。茲以下舉兩例說明：

●釋字第 377 號解釋公布之後，財政部嗣

於 88 年 8 月 12 日頒布台財稅第 881932202 號函，謂「納稅義務人領取一次補發停職期間之薪資所得，其屬補發以前年度部分，應於辦理復職當年度綜合所得稅結算申報時，於申報書中註明補發之事實及金額……。稽徵機關……，應依納稅義務人提供補發各年度薪資所得明細表之各年度薪資所得總額，分別併入各該年度綜合所得總額計算應補徵之稅額後，彙總一次發單補徵復職年度之綜合所得稅。」明示稽徵機關應重新核計各年度綜合所得總額之作法，即與釋字第 377 號解釋之意旨顯有扞格。

- 所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類財產交易所得，其計算以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用（包括折舊）之餘額。如按釋字第 377 號解釋嚴格採取收付實現制認定所得額者，取得、改良及移轉資產所支付之成本、費用如與交易所獲價金，未於同一年度發生者，即不准許於同一年度併計扣除，則絕大多數之房地產、中古車、設備等交易行為，將無任何成本、費用可資減除。換言之，財產交易所得實務上

認定一貫以來就是依循著權責發生制在進行，無論成本、費用是否於該年度或前幾年度所支出，都不妨礙其減除之資格，否則將造成以毛收入作為稅基課稅之極端不合理現象。

另外，權責發生制相對於收付實現制，因成本、費用與損失會與相對應之收入併計於同一年度，較可反映納稅義務人之實質負擔能力，切近所得額之實質（釋字第 218 號解釋參照）。復應說明者，單純選擇權責發生制或收付實現制，無從產生稅捐規避或妨礙課稅公平性之結果。蓋公司組織之營利事業既採權責發生制，個人執行業務所得亦準用者，則何以衍生稅捐逃漏或規避？且權責發生制既作為商業會計法及財務會計準則強制採取之會計基礎，其制度之運作，本有一套嚴格通用之規則可循，納稅義務人尚無從隨己意決定收入或成本所應歸屬之年度（且違反商業會計法者，尚有刑事責任），較能夠反映負擔稅負的實質經濟能力。反倒是納稅義務人可利用收付實現制，以現金或約當現金收付之年度作為判斷標準之便，輕易透過私法安排，央求交易相對人於本年或次年度給付，藉此決定所得之收付實現年度，而有顯著之取巧規避操作空間。

綜前所述，釋字第 377 號解釋以綜合所得稅應一概採取收付實現制，以實際取得之日期為準，不問其所得原因是否發生於該年度之見解，所援引之所得稅法規定及反面推論等理由，容有未洽，且綜合所得稅一概以收付實現制，不可避免地造成許多課稅不公、窒礙難行之個案，更與今日釋憲實務之時空背景，重視實質課稅與量能平等負擔之思維，有所不符。是故，聲請人建請貴院宜重行斟酌該號解釋之妥當性，另為補充解釋為宜，並宣示應由立法機關另為明文規定或具體明確之授權。而在立法空白期間，納稅義務人基於貴院宣示實質課稅及量能平等負擔之原則，有權按所得類型及具體情況，援引較足以反映實質稅捐負擔能力之會計基礎，計算綜合所得額。

5. 行為時執行業務所得查核辦法第 3 條及第 10 條第 1、2 項就所有執行業務者，一概採取收付實現制為原則，僅容許聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付，例外採用權責發生制，不符憲法第 23 條比例原則中之最小侵害原則

今即便退一萬步，假設行為時執行業務所得查核辦法，可憑所得稅法之概括授權，自行規範計算執行業務所得之會計基

礎。惟會計制度之採擇，固然有平衡個人就綜合所得並無設帳義務及稽徵便利之考量，然收付實現制極易發生成本、費用、損失因無法與其相對應之收入於同一年度併計，衍生虛增應稅所得及稅捐規避之不良現象。財政部頒布執行業務所得查核辦法，規範執行業務者所應適用之會計基礎時，即應衡酌扭曲實質課稅與稽徵經濟考量，而為適當之規範，對於查核辦法規定之妥當性，司法機關當可基於憲法第 23 條及行政程序法第 7 條之比例原則，介入審查之，合先述明。

本件系爭行為時執行業務所得查核辦法第 3 條及第 10 條第 1、2 項規定「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。」以及「執行業務者應於執行業務收入實現時列帳記載。……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……。」對於執行業務者採用權責發生制計算所得額，採取嚴格的例外限制，亦即不分執行業務類型，也不管執行業務者是否有保持帳簿、憑證之能力，一概以收付實現制為原則，此容有背離比例原則之必要性或最小侵害原則之違憲疑義。

申言之，「行政行為，應依下列原則為之：二、有多種同樣達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。」行政程序法第7條第2款定有明文，另觀釋字第663號解釋理由書：「(第四段)縱使考量上開應受送達之已查得之處分相對人中，或有應受送達之處所不明等情形，稅捐稽徵機關不得已時，仍非不能採用公示送達，或其他不致產生過高行政成本，而有利於相對人知悉處分內容之送達方法，以達成送達核定稅捐通知書之目的，故系爭規定剝奪該等相對人應受送達之程序，對人民訴願、訴訟權之限制，已逾必要之程度。」亦明。

對於執行業務者強制規定一律採用收付實現制作為會計基礎，無非為便利、節省稽徵機關事後覆核申報書之勞費，然卻未充分考量執行業務者之類型、規模與執業方式，各自職業技能，形形色色、各有不同之處。例如聲請人經營醫院提供醫療服務，無論營業額、聘僱醫療、行政人員及可收容病患人數等，相較於一般適用權責發生制之醫療法人，容有過之而無不及；又如會計師及記帳士等，係領有執照，得就上市、未上市之公司行號，對其財務報表及營利事業所得稅申報書，查核其內

容是否符合商業會計法、稅法，乃至於是否與權責發生制相符，亦在查核重點之列，何以會計師與記帳士辦理自身執行業務所得之申報時，卻反而不得採用權責發生制？可知系爭查核辦法之規定，殊有不當。

再者，若為便利、節省稽徵機關事後覆核執行業務者申報書之勞費，系爭查核辦法卻限制僅有聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，始得例外許可之，違反最小侵害原則：

●執行業務者依法負有至少保持日記帳簿及確實憑證之協力義務：

按所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 2 款已對執行業務者之設置帳簿、保持憑證之協力義務，作有明示及授權之規定：「執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；業務支出，應取得確實憑證。帳簿及憑證最少應保存五年；帳簿、憑證之設置、取得、保管及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」財政部並依此授權，頒布「執行業務者帳簿憑證設置取得保管辦法」。是故，執行業務者既然負擔法定之協力義務，至少提供日常收支之帳簿及憑證，供稽徵機關查核者，則稽徵機

關欲勾稽執行業務之收入與成本、費用及損失是否相互配合，以及所應歸屬之年度時，經執行業務者提供帳簿憑證供核後，應無明顯困難，當無必要普遍地限制執行業務者按權責發生制計算所得之權利。

- 事前申請適用權責發生制之規範方式，亦可發揮節省稽徵機關作業上勞費，同時達成量能平等負擔之要求：

即便為了節省稽徵機關覆核作業上勞費，亦非不可以事前申請制，明定申請適用權責發生制之執行業務者所應具備之準則性要件，如營業規模、職業技能或帳簿、憑證要求等，同時規定倘經稽徵機關事後覆核個別申報案件，如有不符規定或帳簿憑證不齊全之情形，尚可依職權改按收付實現制計算所得額，亦可同時達到徵納雙方利益之衡平。

6. 行為時執行業務所得查核辦法第 10 條第 2 項就所有執行業務者，一概採取收付實現制為原則，僅容許聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付，例外採用權責發生制，不符憲法第 23 條比例原則中之之狹義衡平原則

「行政行為，應依下列原則為之：三、

採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」行政程序法第 7 條第 3 款定有明文，另觀學者亦以「稅法有時亦需適用實用性原則，必要時並得納入類型化的簡化課稅規定，惟其類型化應取向於通常的情形或平均的情形，並不得過度損害個別案件正義……」(參見：陳清秀，稅法總論，95 年 10 月，第 4 版，第 37 頁)。

查本件系爭行為時執行業務所得查核辦法第 3 條及第 10 條第 1、2 項規定「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。」以及「執行業務者應於執行業務收入實現時列帳記載。……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……。」此一規定使得絕大多數執行業務者，喪失核實計算稅額之權利，同時讓執行業務者因而須額外多納稅額(即成本費用無法歸屬於收入發生之課稅年度)，本件聲請人即因此遭補徵 10,555,299 元之額外稅額，以致破壞個別案件中量能負擔與稅負公平，且如聲請人之極端情形，為求稽徵機關查核便利，破壞量能負擔，竟然衍生無所得卻應負擔鉅額稅負之嚴重侵害生存權及工作權之結

果。

若進一步再對照稽徵機關覆核權責發生制之申報案件，當執行業務者業已負擔帳簿、憑證之協力義務之下，此時稽徵機關所需額外負擔之程序勞費，僅僅是較收付實現制案件，再另行審核少數部分跨年度實現之收入、成本、費用項目，是否相互配合及所應歸屬年度而已，當無影響或紊亂稽徵秩序，或過度增加稽徵勞費。是故，兩相權衡之結果，顯然稽徵經濟之考量，與個案中所可能造成之違反量能負擔及其他侵害財產、生存及工作權之風險，當有顯失均衡之虞，而有違比例原則中之狹義衡平原則。

此外，學者認為稅法不應否定或過度限制執行業務者可以適用權責發生制，茲摘錄於下（原文請參見：黃士洲，執行業務者課稅與工作權保障（下），月旦法學教室，第97期，2010年11月，第98頁）：

「（一）部分執行業務者絕對有能力，實際上也已經滿足了適用權責發生制所須之帳簿憑證條件：例如會計師、記帳士等財務專門職業人員，又營業稍具規模的執行業務者如醫院、中大型律師、建築師事務所等，亦有能力負擔專業簽證之成本費用，藉由強化的帳簿憑證協力義務，也

可適當減輕稽徵機關事後審核之勞費；

(二) 所得稅法第 14 條第 2 類規定執行業務所得之費用列支，準用營利事業所得稅，對於財政部依授權訂定之查核辦法，具有拘束力：費用之列支涉及所歸屬之年度，故無論概念或邏輯上，難以與會計基礎及收入與成本費用配合原則相互割離，因此準用之範圍應當也包括所得稅法第 22 及 24 條，執行業務所得查核辦法即應在此準用規定的意旨下，妥善釐定執行業務所得所應適用之會計基礎，倘若認為查核辦法之規定，可以取代母法準用之指示規定，恐有以下位階法規命令逕自取代授權母法，紊亂規範階層體系之嚴重誤解；

(三) 執行業務所得查核辦法第 3 條及第 10 條第 2 項規定，執行業務所得之計算，以收付實現為原則，例外僅限於聯合執行業務或執業收入經公會代收轉付，且需事前申請許可，似不符母法授權意旨，且過度犧牲個案正義，有違比例原則：執行業務者眾多，執行業務所得類型也相當廣泛，收付實現制作為原則，固收徵納兩便之效，然採行權責發生制之例外場合，卻以聯合執行及公會代收轉付作為限制要件，則有失嚴苛、形式，無涉量能課稅及稽徵便利，較為中立且符合母法授權意旨

之標準，似可斟酌營業額多寡、帳簿憑證紀錄是否完備、前三年是否有重大逃漏稅紀錄、是否委請會計師、記帳士簽證或申報等等。」

(三) 解決疑義必須解釋憲法之理由

按本件聲請人 88 年度贈與稅事件因原處分經行政法院判決定讞。然復查、訴願決定及歷審行政法院判決均適用執行業務所得查核辦法第 3 條及第 10 條第 1、2 項，作為駁回聲請人之主要法令依據，致使聲請人財產權、生存權及工作權，因遭補徵 10,555,299 元之稅款，負擔法律所未規定之稅捐，而遭受重度之侵害，為求救濟並釋明執行業務所得查核辦法第 3 條及第 10 條第 1、2 項所涉租稅法律主義、所得稅法及比例原則之違法、違憲疑義，乃提起本件釋憲聲請如上。

如蒙貴院宣告執行業務所得查核辦法第 3 條及第 10 條第 1、2 項違憲並不予適用者，聲請人即可按行政訴訟法第 273 條第 2 項之規定：「確定終局判決所適用之法律或命令，經司法院大法官依當事人之聲請解釋為牴觸憲法者，其聲請人亦得提起再審之訴。」重開行政訴訟程序，另由最高行政法院再為適法決定，並續為自身權利之救濟。

四、關係文件之名稱與件數，各一份

附件一：最高行政法院 98 年度判字第 738 號判決書影本。

附件二：臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決書網路排版。

附件三：原處分機關財政部臺灣省北區國稅局（中壢稽徵所）87 年 8 月 27 日核准「權責發生制」函影本。

附件四：本件聲請人因適用系爭法令，致增加之應納稅額計算簡表。

附件五：壢新醫院執行業務所得查核簽證申報查核報告書及總說明影本。附件六：財務會計準則公報第 1 號（94 年 12 月 22 日版）影本。

註一：本件確定判決所適用「執行業務所得查核辦法」，係財政部 86 年 2 月 12 日台財稅第 861879224 號令修正發布。該辦法另由財政部於 96 年 2 月 5 日修正，惟該次修正範圍，尚不涉及本件聲請解釋之第 3、10 條規定。

註二：聲請書此處是按「全部完工法」計算損益，另按商業會計法第 59 條第 1 項但書規定，倘長期工程合約之工程損益可合理估計者，則可於完工期前，按完工比例法，攤計各年度損益。

註三：參見所得稅法第 39 條第 1 項規定：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第七十七條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期

申報者，得將經該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」

謹 狀

司 法 院 公 鑒

聲請人：張煥禎

中 華 民 國 1 0 0 年 6 月 2 2 日