

釋字第七二二號解釋協同意見書

大法官 黃茂榮提出

本號解釋多數意見認為：「執行業務所得查核辦法第十條第二項規定：『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。』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，在此範圍內，與憲法第七條平等原則之意旨不符。」就此部分，本席雖敬表贊同，但認為尚有相關問題值得釐清，爰提出協同意見書，敬供參考：

按本聲請案涉及二個憲法上的疑義：(1)執行業務所得查核辦法（下稱查核辦法）第三條關於執行業務者之會計基礎的規定，是否符合法律保留原則，以及該查核辦法使所得稅法第十四條第一項第二類第三款第二句前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形同具文（最高行政法院九十八年度判字第七三八號判決參照），是否違反法律優位原則。(2)查核辦法第十條第二項關於僅「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」，將單獨執行業務且其執行業務收入不經由公會代收轉付者排除在外，強制採用現金收付制，是否違反平等原則。由於有本院釋字第三七七號解釋之意旨對於執行業務者會計基礎之適用疑義，一時難解，本號解釋僅宣告查核辦法第十條第二項違反平等原則。

壹、執行業務者之會計基礎

一、租稅構成要件適用法律保留原則

憲法第十九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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；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行政規則為必要之規範（釋字第六五〇號、第六五七號、第七〇五號解釋參照）。以施行細則變更法律所定之納稅義務人（釋字第三六七號解釋）、限制營業稅進項稅額之扣繳憑證（釋字第七〇六號解釋）、強制將應付未付之費用或損失轉列「其他收入」（釋字第六五七號解釋）、增加裁罰性法律所未規定之處罰對象（釋字第六一九號解釋）、限縮免徵遺產稅或贈與稅之家庭農場之農業用地的資格，使不包括於繼承或贈與時已依法編定為非農業使用者（釋字第五六六號解釋）、減除扶養親屬免稅額應以與納稅義務人或其配偶「同一戶籍」為要件，限縮母法之適用（釋字第四一五號解釋）、非中華民國境內居住之個人之認定，增列無配偶居住國內之情形（釋字第四一三號解釋），將私人間之借款利息排除在各種利息之外（釋字第二一〇號解釋），增加法律所無之租稅義務，與租稅法律主義不符，有違憲法第十九條及第二十三條保障人民權利之意旨。

二、會計基礎應以法律或法規命令定之

所得稅法第二十四條第一項前段規定：「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。」關於純益額之計算，所得稅法規定之會計基礎，有現金收付制及權責發生制。所得稅之課徵以稅捐會計年度為單位，而會計基礎所關係者為所得之計算因素（收入、費用、損失及稅捐等）在所得稅法上應予認列的時點，關係其稅捐年度之歸屬及據以計得之各該稅捐會計年度的所得額，為關於稅捐債務構成要件中之稅基的計算規定。是故，會計基礎應以法律或經法律明確授權訂定之法規命令為依據，以符憲法第十九條租稅法律主義之規定。

三、查核辦法無關於會計基礎之明確授權

聲請人原因案件課稅年度(中華民國八十八年)有效之所得稅法第十四條第一項第二類第三款第二句後段規定：「其辦法由財政部定之。」該句於九十五年五月三十日修正公布為執行業務者「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。」財政部依該概括授權訂定「執行業務所得查核辦法」。此為訂定施行性行政命令之概括授權，其中並無關於執行業務者會計基礎之訂定的明確授權，而查核辦法於第三條規定執行業務所得之計算原則上採現金收付制。其中關於執行業務者之會計基礎原則上應採現金收付制之強制規定，涉及稅捐債務構成要件中之收入、成本、費用、損失及稅捐之入帳的時點，為關於租稅構成要件中之稅基的規定，應以法律或法律具體明確授權之法規命令規定，不得以行政規則定之。

四、查核辦法第三條之規定牴觸所得稅法

何況，所得稅法第十四條第一項第二類第三款第一句及

第二句前段規定：「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」。依該款所當準用之營利事業所得稅的規定中，與會計基礎有關者為所得稅法第二十二條。該條規定：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制，其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關採用現金收付制（第一項）。前項關於非公司組織所採會計制度，既經確定仍得變更，惟須於各會計年度開始三個月前申報該管稽徵機關（第二項）。」依所得稅法該條第一項規定，營利事業之會計基礎原則上採權責發生制。非公司組織之營利事業，需先向該管稽徵機關申報，始得例外採現金收付制。不論其申報是否須經該管稽徵機關核准，例外改採現金收付制的發動權皆屬於非公司組織之營利事業。要之，關於執行業務費用之列支，準用營利事業所得稅之規定時，除事先申報該管稽徵機關採現金收付制外，應適用權責發生制。而查核辦法第三條規定，執行業務所得之計算，原則上採現金收付制。於是，關於費用之認列，依所得稅法第十四條第一項第二類第三款第二句前段應適用權責發生制，而依查核辦法應適用現金收付制。是以，查核辦法第三條抵觸所得稅法第十四條第一項第二類第三款第二句前段，違反憲法第一百七十二條之法律優位原則。單獨執行業務者依所得稅法第十四條第一項第二類第三款第二句前段，準用同法第二十二條，關於選擇會計基礎之自由權利，因此受到法律所無之限制，違反憲法第二十三條法律保留原則及憲法第十九條租稅法律主義。

貳、 對單獨執行業務者之差別待遇

查核辦法第十條第二項規定，僅「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。」對於非聯合，而單獨執行業務，且其執行業務收入不經由公會代收轉付者，一概不准其按權責發生制，而應按現金收付制計算其所得。

按聯合或單獨執行業務，為執行業務者之企業組織的選擇問題。其選擇是否應與會計基礎連動，繫於稅捐之稽徵公共利益之需要及執行業務者帳務作業之合理性。按權責發生制與現金收付制之差別在於收入及支出之應入帳時點。鑑於即便採現金收付制，執行業務者亦需要有關於應收帳款及應付帳款之會計紀錄，才能適當如時行使債權，履行債務。是故，在此限度內，認為現金收付制之會計紀錄要簡單於權責發生制，並無帳務作業之實際，可為其論據。

所得稅為週期稅，其課徵除按年度計算執行業務者之盈虧外，且亦無前後年度之盈虧互抵。而事業之收支，因行業特性、交易習慣及個別情況，在權責發生時，亦即在應收帳款或應付帳款之債權債務發生時，與債權債務之履行而發生現金收付之時點間，常有一定之時間上的落差。因此，收支入帳之會計基礎，如採用現金收付制，常不能正確反映其收入、支出以及盈虧在各稅捐會計年度歸屬之實際狀況，以致不能適時適切計得各稅捐會計年度之所得額，以核實課徵所得稅。此外，採用現金收付制，其收入或成本費用之發生時點，亦較易受到人為的操縱。此所以為具有事業特徵之所得

稅的核實課徵，其會計基礎應採用權責發生制。這對於稅捐稽徵機關之核實課徵及納稅義務人之核實納稅皆有助益。是故，不但就公私利益而論，在聯合執行業務者及單獨執行業務者間，以及在執行業務收入經由或不經由公會代收轉付者間，並無給予差別待遇的正當理由。

此外，如採現金收付制之計算結果，因不能適時適切反映執行業務者在各稅捐會計年度之盈虧，亦與實質課稅原則或量能課稅原則不符。特別是該規定顯然不利於收入面為現金交易，而支出面為賒帳交易的執行業務者。蓋在這種情形，以現金收付制為其會計基礎，會發生在一個稅捐會計年度，因成本費用應延後在支出現金時始申報，致以未減除實際存在之成本費用之收入為所得，虛增該稅捐會計年度之所得；而在以後之稅捐會計年度，申報該權責發生時未減除之成本費用，又因其對應之收入已先申報，致可能有與實際情況不符之虧損。這在執行業務不同年度之盈虧，依稅務會計不得前後年度互抵的情形下，將產生永久性差異而更形不利。該非聯合執行業務，且其執行業務收入不經由公會代收轉付者，因不得與聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者相同，採用權責發生制，而應採用現金收付制，計算稅額的規定，非為對其核實課徵所得稅所必要，有違憲法第二十三條所定之比例原則及第七條所定之平等原則（釋字第六九六號解釋參照）。

參、 釋字第三七七號解釋引起之疑義

一、 過度一般化

釋字第三七七號解釋所涉所得種類為薪資所得。薪資所

得為取得所得者對他人（通常為對營利事業或執行業務者）基於僱傭關係，提供勞務取得之報酬。其實現之要件為所服務之營利事業或執行業務者對其為勞務報酬之給付。而營利所得及執行業務所得則分別為其資本主、合夥人或股東自其投資或經營之營利事業或執行業務事務所，所受分配之盈餘。其實現之要件為其投資或經營之營利事業或執行業務事務所對其為盈餘之分配。然要有盈餘可供分配，首先其投資或經營之營利事業或執行業務事務所必須先為結算，以計算其盈虧之有無及數額。為其盈虧之結算，首先必須規定其收入與支出（成本費用、損失、稅捐）之應入帳時點。此即營利事業或執行業務事務所之會計基礎的規範問題。與在個人綜合所得總額之計算上，其應綜合計算之各種所得應已實現之原則不屬於相同之規範範疇。在這裡所謂所得實現，指雇主已對勞工給付薪資，投資或經營之營利事業或執行業務事務所已將盈餘分配其資本主、合夥人或股東。而非指在營利事業或執行業務事務所，其應收帳款已收現；其應付帳款已付現。更非指執行業務事務所之收支的入帳時點均應為應收帳款已收現；其應付帳款已付現，亦即非指其會計基礎應採現金收付制。鑑於釋字第三七七號解釋所涉所得種類本為薪資所得之實現的問題，所以沒有十足把握時，要避免將其他所得種類，例如執行業務所得在其發生階段應適用之會計基礎的問題拉進來，與薪資所得之實現置於同一邏輯層次等而論。否則，將薪資所得之實現問題類比至執行業務所得之有無的計算基礎，而非類比至相當於營利事業盈餘之分配的層次，其類比即有過度一般化之邏輯上的疑義。

二、權責發生制或現金收付制關於收支之入帳時點

權責發生制或現金收付制直接涉及者為收支之入帳時點，而非收支相減後，其增益額對於資本主、合夥人或股東之實現的時點。該增益額對於資本主、合夥人或股東之實現，應經過實際或虛擬的分配過程。所得稅法第十四條第一項所規定者為關於將各種類之所得加計為個人綜合所得總額之規定。其規定之標的為「所得」，而非據以計算「所得」之「收入」及「成本、費用、損失及稅捐」等因素。必須自「收入」，減除「成本、費用、損失及稅捐」後，在事務的發展上才進入「所得」的層次。而關於「收入」及「成本、費用、損失及稅捐」等才有依其會計基礎（權責發生制或現金收付制）之入帳時點的問題。當依相關之會計基礎將「收入」及「成本、費用、損失及稅捐」入帳，並計得其盈虧時，才有其盈餘（所得）之有無及數額可言。而後對於資本主、合夥人或股東才有所得是否須經或不須經「分配」而實現的問題。釋字第三七七號解釋所論之「所得的實現」係指此而言，而非指其據以計算盈餘（所得）有無及數額之「收入」及「成本、費用、損失及稅捐」的應入帳時點。而規定「收入」及「成本、費用、損失及稅捐」之應入帳時點的會計基礎即是權責發生制或現金收付制。其中之現金收付制不可與所得稅法第十四條第一項規定之所得的實現問題混為一談。

如可因個人所得稅之所得的有無，應採實現原則，便認為所得稅法第十四條第一項第二類所定之執行業務所得的會計基礎應適用現金收付制，則同樣的見解應亦適用於同條項第一類所定之營利所得，亦即產生股東之營利所得的營利事業之會計基礎應適用現金收付制。而這顯然是與所得稅法

第二十二條之規定相衝突的。其間邏輯的謬誤發生於：將個人所得稅中之「所得實現原則」與現金收付制中之「收入實現原則」相混淆。亦即沒有意識到，「收入」與「所得」是不同的邏輯層次，以及為事業之盈餘的計算，才有其計算因素（收入、成本、費用、損失及稅捐）應在何時入帳之會計基礎的問題。

三、釋字第三七七號解釋不是查核辦法的訂定依據

釋字第三七七號解釋理由書稱：「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。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，此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。」

該段理由引為依據之規範基礎為：「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」。其中第十四條第一項為待證事實，不得引為論據。至於第八十八條第一項及第七十六條之一第一項規定的事項皆不涉及所得之計算，而是涉及所得之給付或分配。聲請案所涉及者為：執行業務所得之計算，亦即其收入與支出之入帳時點的問題。在邏輯層次上根本不同。另如要以釋字第三七七號解釋否定同法第十四條第一項第二類第三款第二句前段關於執行業務費用之列支應準用營利事業所得稅之規定，釋字第三七七號解釋應在解釋文中，直接宣告其違憲，排斥其適用可能性。

另該號解釋之意旨為：所得稅法第十四條第一項所定各類所得之歸屬年度，「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」。這不意味著，該條所定各類所得之有無及數額之計算的會計基礎皆因此應採現金收付制。在相同的前提下：個人所得之課徵，「以已實現之所得為限」，既然營利事業所得之計算的會計基礎原則上應採權責發生制（所得稅法第二十二條），便沒有理由認為，執行業務所得之計算的會計基礎原則上應採現金收付制。是故，釋字第三七七號解釋並非執行業務所得之計算的會計基礎原則上應採現金收付制（查核辦法第三條）的適當論據。如認為釋字第三七七號解釋為執行業務所得之計算的會計基礎原則上應採現金收付制的論據，則該見解如貫徹到第一類之營利所得，將與所得稅法第二十二條之規定發生衝突。