

釋字第七二二號解釋協同意見書

大法官陳碧玉提出

多數意見以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。就此將使單獨執行業務者於合乎上開會計需要時，有選擇以權責發生制為會計基礎，計算其執行業務部分之所得之權利之結論，本席敬表贊同。惟所持理由並不完全相同，爰提出協同意見書。

一、會計基礎為計算年度所得之會計方法（accounting methods）規定

現金收付制（cash basis）與權責發生制（accrual basis）同屬法定會計基礎，納稅義務人應依所採用之會計基礎對於其於特定期間內所從事之經濟活動，經由收益與費用之計算，得出該類經濟活動之年度所得。其中所稱現金收付制，係指收益於收入現金時，或費用於付出現金時，始行入帳。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（商業會計法第十條規定參照）。因所

採會計基礎不同，經濟活動所生收益與費用「入帳」時間點（When）即有不同，影響該年度所得之歸屬、計算，以及作為稅基之應稅所得額。

二、設定會計基礎制度之目的及納稅義務人之適用選擇權

年度所得額之計算，因收益與費用入帳時點之不同而異。究以現金收付制、權責發生制或混合制為會計基礎？納稅義務人有無選擇權？應以設定會計基礎制度之目的為準據。舉凡適時反映納稅義務人當年度所得狀況、納稅能力、核實課稅、避免人為操控規避稅捐情事等，均為會計基礎制度所欲達成之目的，而納稅義務人之會計能力、會計需要以及主管機關之稽查能力等因素，亦影響相關機關對於會計基礎制度之選擇。現行法制，對於營利事業者與執行業務者採行不同會計基礎制度，也以例外規定之方式，給予納稅義務人有選擇非該法定會計方法以外之另一會計基礎制度權，然例外規定涵蓋之範圍是否足夠，是否能達成會計基礎制度最終目的在於租稅正義原則之維護¹與納稅義務人財產權之保

¹美國稅法規定納稅義務人有選擇會計方法權，並以一貫性及能否真實反映年度所得之計算方法為主管機關是否介入之理由。“.....No single accounting method is required of all taxpayers. You must use a system that clearly reflects your income and expenses,.....an accounting method clearly reflects income only if all items of gross income and expenses are treated the same from year to year. If you do not regularly use an accounting method that clearly reflects your income,, your income will be refigured under the method that, in the option of the IRS, does clearly reflect income.” (Internal Revenue Services ,Department of the Treasury, USA. Publication 538, page 8, Rev. December 2012)

障？單獨執行業務者，是否有選擇會計基礎以計算其執行業務部分之年度所得之權利，成為本案爭點。

三、納稅義務人因所採會計基礎制度之不同而負不同之會計協力義務

執行業務者至少設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目（所得稅法第十四條第一項第二類第二款規定參照）。營利事業者應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。商業必須設置普通序時帳簿及總分類帳簿，製造業或營業範圍較大者，並得設置記錄成本之帳簿，或必要之特種序時帳簿及各種明細分類帳簿（所得稅法第二十一條、商業會計法第二十三條規定參照）。是權責發生制於年度所得之歸屬與計算上，係較為嚴謹之會計方法，納稅義務人應負較重之會計協力義務，又為立法政策所鼓勵採用（所得稅法第三十九條規定參照），則對於有會計能力暨需要之納稅義務人，應有選擇較為嚴謹之會計基礎制度權，不能僅因法定會計基礎採較相對簡易之現金收付制，而當然排除其選擇權，否則違反會計基礎制度設定之目的²。

² 參照美國 Internal Revenue Code Sec. 1.446-1: “..... taxable income shall be computed under the method of accounting on the basis of which a taxpayer regularly computes his income in keeping his book.” “It is recognized that no uniform method of accounting can be prescribed for all taxpayers. Each taxpayer shall adopt such forms and systems as are, in his judgment, best suited to his needs. However, no method of accounting is acceptable unless, in the opinion of the Commissioner, it clearly reflects income.”

四、個人年度綜合所得為法定十類所得之總和，並非各類所得均有會計基礎之適用

所得稅法第十四條規定個人十類所得，依其規定內容可知，並非各類所得均須藉由受益與費用之計算而得其數額，對於無需計算之該類所得，即無會計基礎適用之問題。例如受薪之個人，薪資是否構成其年度綜合所得總額之一部分，取決於該薪資為已受領或未受領³，無涉收益與費用之計算，亦與薪資給付者（公、私立機關、行號等）對於薪資費用之計算採權責發生制（如公司組織之營利事業者）或現金收付制（如選擇現金收付制之非公司組織營利事業者）為會計基礎無關。又如股東「應」取得之股利是否成為個人之年度營利所得類之所得，係因法律規定而不同。因中華民國八十七年修正公布前之所得稅法第七十六條之一規定，股利總額包括已分配股利及因公司未分配盈餘而被強制歸戶之應分配股利在內，股東個人應將該「應分配而未分配」股利列為年度營利所得；該法於八十七年修正公布以後，則依兩稅合一制及對公司就特定之未分配盈餘部分加增營利事業所得稅規定，股東個人僅就「已獲分配」之股利作為營利所得類之所得，亦無關收益與費用計算。是所得稅法第十四條規定個人綜合所得稅各類所得中之營利、薪資、利息、退職等類所得，因無收益與費用關聯性，對於該類所得當無會計基礎採用之問題；而執行業務、租賃、權利金、自力耕作、財產交

³ 本院釋字第三七七號解釋參照。

易、競技及其他等類所得，因各該類之年度所得數額，必須經由收益與費用之計算而得，有會計基礎適用問題。

五、營利事業所得之計算採權責發生制，惟給予營業範圍較小等之非公司組織之營利事業者，有採用現金收付制之選擇權，對於例外為概括性之規定

所得稅法第二十二條規定，公司組織之營利事業者無會計基礎選擇權，一律採用權責發生制，非公司組織之營利事業者，得因營業範圍狹小或習慣，例外的准予採用現金收付制。準此，相關機關於會計基礎之選擇上，並未以公司組織營利事業者之會計能力與會計需要為考量因素，蓋因權責發生制較能適時反映納稅義務人當年度所得狀況，且較能避免人為操控規避稅捐情事。又為鼓勵公司組織之營利事業者，提升其會計準確性、可追溯性而給予帳冊簿據完備、採用藍色申報書或經會計師簽證者，得以其前十年之營業虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課所得稅之租稅優惠（所得稅法第三十九條規定參照）。然為顧及非公司組織之營利事業者之會計需要與會計能力，而有上開概括性之例外。至於營業範圍是否狹小，現金收付制是否能適時反映其當年度所得狀況？主管機關針對申請之個案非無審酌核定權。唯非公司組織之營利事業者對於採用何種會計基礎是有主動之選擇權。

六、執行業務所得之計算以現金受付制為原則，輔以權責發生制，為混合會計基礎制

所得稅法第十四條第二類規定，收入減除折舊、成本、費用後之餘額為執行業務者之年度所得，其中費用之列支準用營利事業所得稅之規定⁴。至於收入、成本、費用之入帳時點，並未明文規定。依財政部訂定發布之執行業務所得查核辦法第三條及第四章執行業費用之查核規定，執行業務者所得計算之會計基礎，未採單純之現金收付制，而係以收付實現為原則⁵，並兼採權責發生制，俾兼顧納稅義務人當年度繳納稅款之能力、實際所得狀況並核實課稅⁶。符合大部分執行業務者計算其年度所得之會計需要。

七、執行業務所得查核辦法第十條第二項規定（下稱系爭規定）之目的與執行業務者之會計基礎選擇權

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。」以組織型態、經營規模、會計事項複雜為由，准聯合執行業務者採權

⁴ 執行業務者費用之列支究應「依」或「準用」所得稅法有關營利事業所得稅之規定？於該法修正時有爭議。而後參酌會計師公會、醫師公會、建築師公會等之意見，認執行業務者與營利事業者並不相同，如一律依營利事業所得稅之規定，既要設帳簿又要登記等手續繁多無法照辦等情，而決定「準用」（參照立法院公報第六十六卷第二十一期委員會紀錄）。

⁵ 本條文為所得計算方法之規定，為會計基礎。依所得稅法第二十二條、商業會計法第十條暨本查核辦法第十條規定，此應指現金收付制。宜統一使用法律名詞，免生無謂之紛擾。

⁶ 財政部一〇一年六月二十五日台財稅字第一〇一〇四〇二〇三二〇號函檢附之說明參照。

責發生制計算年度所得，復基於公會代收轉付者，其跨年度收入不宜全於收取年度計算所得為由，准單獨執行業務者有選擇權責發生制為其會計基礎之權⁷，乃因現金收付制並不能適時反映上開執行業務者實際年度所得狀況，以核實課稅，而為列舉之例外規定，使有此會計需要與會計能力之執行業務者得申請許可採用權責發生制，因應因業務性質而生之會計需要，以維護課稅正義原則。然此二例外列舉規定排除也因業務性質有此會計需要之單獨執行業務者選擇適用權，悖離會計基礎制度設定之目的。

綜上，納稅義務人前後年度採一貫性所得歸屬與計算原則時，除非有重大情事發生，採現金收付制與權責發生制計算出之多年年度所得暨應繳稅款之總額差異不大。然繳稅年度不同，對於納稅義務人之財產權是有影響。權責發生制與現金收付制相較，前者為計算年度所得較嚴謹之會計方法。對納稅義務人而言所負之會計協力義務較高，是當其因業務之性質而有採用權責發生制之會計需要與能力時，選擇採用較嚴謹之會計方法取代法定相對較簡易之現金收付制會計方法之權，即無排除之正當理由。系爭列舉例外規定，排除上開情形之單獨執行業務得聲請採取較能適時反映經濟活動、納稅能力又較為嚴謹之權責發生會計基礎制度。悖離租稅正義原則，侵害納稅義務人之財產權。

⁷ 同上註。