

釋字第七二二號解釋部分不同意見書

大法官池啟明

大法官陳 敏共同提出

本席等對本件聲請案件，關於執行業務所得查核辦法第三條及本院釋字第三七七號解釋等事項（詳如解釋理由書第五段所載），聲請解釋憲法及補充解釋部分，多數意見認應不受理，敬表同意。惟多數意見就上述查核辦法第十條第二項聲請解釋部分，認為與平等原則不符，而為違憲之解釋，本席等實難認同，爰提出部分不同意見書，分陳理由如下：

一、本件違憲解釋文略以：「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。』（下稱系爭規定）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，在此範圍內，與憲法第七條平等原則之意旨不符。」等情。

二、本件應不受理

按認定個人所得之歸屬年度及計算，本院釋字第三七

七號解釋（84.3.31）業已闡釋：「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。」及「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，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；……對照以觀，甚為明顯。」等情。此亦經多數意見認同該釋字第三七七號解釋並無補充或變更解釋之必要（見解釋理由書第五段）。則據此解釋意旨，認定個人所得歸屬年度及其計算，究採收付實現制或權責發生制，係屬立法裁量之權責，不論採用何者均無違憲之問題，自無因而侵犯人民憲法上所保障之權利。茲多數意見認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，使其亦有選擇權責發生制之權，而違反平等原則云云。惟此「未」使該單獨執行業務者「選擇」權責發生制，而仍適用合憲之收付實現制，究侵犯該單獨執行業務者何種憲法上所保障之權利？且多數意見（見解釋理由書第四段）認所謂系爭規定之目的，在於使「聯合執行業務者」或「執行業務收入經由公會代收轉付者」二類執行業務者「使其有選擇權責發生制之權」。但此「選擇之權」之屬性為何？係屬憲法上所保障之權利，抑或法律層次所賦予之權利，其憲法或法律上之根據為何？此或者根本不具權利之屬性？本件解釋理由書對此全未說明，即認系爭規定未使上述之單獨執行業務者亦有選擇權責發生制之權，有違平等原則云云，理由已欠完備。況系爭規定：「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。」準此，申請改按權責發生制計算所得，尚須申報該管稽徵機關審查核准，並非申請之執行業務者可任意自行選擇、決定改採權責發生制。否則系爭規定豈不抵觸所得稅法第十四條第一項規

定採收付實現制之法定建制，而違背憲法第十九條之租稅法律主義及本院釋字第三七七號解釋意旨。是系爭規定「聯合執行業務者」、「執行業務收入經由公會代收轉付者」得申報該管稽徵機關核准改採權責發生制計算所得，不過例外放寬賦予該二類執行業務者得選擇申請改採權責發生制之機會或資格而已，此「得選擇」並非憲法上所保障之權利，則前述多數意見認系爭規定未予其所謂之單獨執行業務者選擇權責發生制一節，並無侵犯其憲法上所保障之權利；何況使其仍適用合憲之收付實現制，本係依所得稅法之規定所當然，符合租稅法律主義，自無違法或違反平等原則之可言，是此部分聲請，不符司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款「憲法上所保障之權利遭受不法侵害」之程序要件。本件應不受理，多數意見竟予受理，難謂適法。

三、執行業務所得係屬所得稅法第十四條第一項第二類所規定之個人綜合所得，自應同受該法規範而採收付實現制，始符租稅法律主義。惟交易之型態萬千，恐非收付實現制所能完全適用無礙。財政部乃於其訂定

之法規命令執行業務所得查核辦法第十條第二項規定，放寬此二類執行業務者，得申報核准改按權責發生制計算所得，例外許可上述二類執行業務者，因業務上收支及營運之性質特殊，得申報改按權責發生制計算所得，以配合實際作業之情形；又由於例外不依「法定」收付實現制計算，因此必須申報稽徵機關審查核准，是此二類執行業務者，並非據此規定而有任意選擇收付實現制或權責發生制之權利；況所得稅法或相關法規並無授權，則該法規命令之執行業務所得查核辦法自不能創設、賦予納稅義務人「選擇」計算所得方式之「權利」。惟本件多數意見竟認，系爭規定「形成執行業務者因經營型態是否為聯合執業或執行業務收入是否經由公會代收轉付，其執行業務所得之計算有『得否選擇』權責發生制之差別待遇」（見解釋理由書第二段），以及「系爭規定使受其涵蓋範圍之執行業務者，『有選擇權責發生制之權』，以適應其事業之性質及營運」（見解釋理由書第三段）等詞。所為有關選擇之權之論述，尚乏依據，曲解系爭規定，不無牴觸租稅法律主義。

四、系爭規定僅例外放寬「聯合執行業務者」及「執行業務收入經由公會代收轉付者」二類得申請核准改按權責發生制計算所得，而不及於其他，此屬立法裁量之範疇，已如前述。上述解釋理由書第二段之論述，係將「聯合執行業務者」及「執行業務收入經由公會代收轉付者」二類，與其他非此二類之執行業務者相比較。至「聯合執行業務者」或「執行業務收入經由公會代收轉付者」所以得例外選擇權責發生制，依解釋理由書第三段所述，係因前者與公司組織之營利事業較為類似，經營較具規模，且會計事項複雜，而後者常有跨年度延後收款等情。惟聯合執行業務者，可能僅二人聯合執業，難謂與公司組織營利事業相類似，且縱有多人聯合執業，其會計事項亦未必複雜。至於跨年度延後收款，執行業務者幾皆難免。上開第三段之論述已非公允。又既然多數意見認系爭規定作得選擇權責發生制之例外類別與適用收付實現制之原則類別為區分，其目的在使經營較具規模且會計事項較為複雜，及收入有跨年度延後收款之執行業務者，得

選擇權責發生制，則解釋理由書第四段何以又認為「然此目的無法以經營型態及業務收入方式作為分類而達成」？理由實有矛盾。且依此推論之結果，應係系爭規定許可選擇權責發生制之例外違反平等原則，而非該例外之系爭規定未涵蓋所謂「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」之第三類執行業務者，因違反平等原則而違憲。果若如此，原來得選擇權責發生制之系爭規定為違憲，應回復全面適用收付實現制，然此豈立法者及多數意見之本意？本解釋多數意見，其本意當在以「聯合執行業務者」或「執行業務收入經由公會代收轉付者」為比較對象，並據而推論第三類執行業務者，應為相同之待遇，而許其選擇權責發生制，系爭規定未涵蓋該第三類執行業務者，違反平等原則。惟多數意見認系爭規定所以許可執行業務者例外選擇權責發生制之理由，多屬臆測之詞，據以推論原屬例外之系爭規定未涵蓋所謂「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」之第三類執行業務者為違

憲，不無速斷之嫌。況多數意見就應許其選擇權責發生制之第三類執行業務者，所為之描繪，語多空泛，難明究理，稍一從寬則無異推翻執行業務者應採收付實現制之法定原則，殊有違所得稅法立法本意。據平等原則而為法規之違憲審查，原在檢視法規之制定是否恣意，如無合理之比較對象及嚴謹之解釋方法，是否致違反平等原則之審查反淪於釋憲者之恣意！

五、解釋理由書第四段謂：「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，在此範圍內，與憲法第七條平等原則之意旨不符」等詞。惟該「經營規模大」、「會計事項複雜」及「與公司經營型態相類」之要件，要屬泛泛之詞，文義顯非明確，究竟其經營之規模應大至何一程度？會計事項如何始達到複雜之程度？與公司經營型態相類，又如何相類？與何種經營型態相類？相類至何程度方屬符合？均屬高度之不確定，較之系爭規定僅以「聯合執行業務者」或「執行業務收入經由公會代收轉

付者」為要件而言，此第三類之定義、範圍模糊，難以執為客觀審查之標準，則多數意見憑何據此認為其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺合理關聯？且將來主管機關如何依此立下規範？顯有疑問。此段論述理由尚欠完備，誠難以令人信服。