

釋字第七二二號解釋不同意見書

大法官黃璽君提出

大法官陳 敏加入

本解釋多數意見認執行業務所得查核辦法(下稱查核辦法)第十條第二項規定(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。本席礙難贊同，爰提不同意見如后。

一、所得稅法關於個人綜合所得稅之課徵係採收付實現制，業經本院釋字第三七七號解釋闡釋明確，執行業務所得亦包含在內

本院釋字第三七七號解釋略謂：「認定所得歸屬年度有收付實現制¹與權責發生制之分，無論何種制度均

¹ 收付實現制與營利事業或商業會計法之現金收付制不同：

- 一、現金收付制，依商業會計法第十條規定：係指收益於收入現金時，或費用於付出現金時，始行入帳。
- 二、現行所得稅法第二十二條係四十四年十二月二十三日修正公布，係由三十七年四月一日修正公布之第十七條移列。該條已有現金收付制規定，而七十三年二月六日訂定發布之查核辦法第三條、八十四年三月三十一日公布之釋字第三七七號解釋及實務上(財政部五十五年十一月七日台財稅第二九八〇六號令、六十年十二月二十二日台財稅第三九九二〇號令、行政院七十年判字第一一七號判例參照)均認所得稅法就個人綜合所得稅之課徵係採收付實現制(原則)，而未使用同法第二十二條之現金收付制，足見兩者並非完全相同。
- 三、收付實現制係源於所得稅法關於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(釋字第三七七號解釋參照)。所得稅法第十四條規定個人綜合所得總額之分類及其計算方式，有得減除成本費用、有不得減除成本費用而改以扣除額方式減除(如薪資特別扣除額)。
- 四、收付實現制於收入方面應以已收取者始有已實現之所得(依其分類按規定減除成本費用)。支付方面如扣除額係以實際支付年度認定(財政部六十年十二月二十二日台財稅第三九九二〇號令：「綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則，所得所屬年度之認定，應以

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。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，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，則不列計在內。」已釋示收付實現制或權責發生制之採擇，係立法裁量，並無違憲疑義。依所得稅法除另有明文如第七十六條之一第一項規定者外，個人綜合所得稅之課徵係採收付實現制，此係包含所得稅法第十四條各類所得，該條第一項第二類執行業務所得自包含在內。本解釋既將聲請人關於釋字第三七七號解釋

實際取得日期為準，納稅義務人申請扣除額之認定，亦應以實際支付日期為準。」參照)而成本費用之減除則非必實際支付年度認定。例如：所得稅法第十四條第一項第七類規定，財產交易所得係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後之餘額為所得額。納稅義務人如購買某財產，價金尚未給付即行轉賣，價金全數取得，其收入已實現，自應於出售年度計算財產交易所得，其取得之成本縱未實際支付，仍得予減除，否則實際支付年度已無從減除。

之補充解釋部分決議不受理，即應受該解釋之拘束。

二、系爭規定係於所得稅法規定以外給予之例外規定

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。」係於所得稅法就個人綜合所得稅採收付實現制為原則所設「聯合執行業務者」或「執行業務收入經由公會代收轉付者」得選擇採權責發生制二例外規定²，該例外規定之特徵在前者係經營型態為「聯合」執行業務，乃按聯合執業之合約所載盈餘分配比例申報各執行業務者之執行業務所得(查核辦法第十一條第二項³、財政部六十八年五月十日台財稅第三三二三五號函釋⁴參照)；後者收入方法係經由公會代收轉付，其所得已否實現，均涉及執行業務者以外之第三者。

三、本解釋認定系爭規定違反平等原則之理由不完備，且不

² 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。」係將所得稅法就個人綜合所得稅採收付實現制為原則予以明文。執行業務者所得之計算，並非因查核辦法第三條規定始採收付實現制。

³ 查核辦法第十一條第二項規定：「聯合執業事務所得於每年三月二十日前，將其前一年度所取得之扣繳憑單，依聯合執業之合約所載盈餘分配比例，轉開扣繳憑單予各執行業務者，並彙報該管稽徵機關核驗。」

⁴ 財政部六十三年五月十日台財稅第三三二二三五號函釋：「……二、會計師數人聯合執行業務並設立聯合事務所收支統籌辦理，俟年終就盈餘依約定比例分配作為個人執行業務所得……」(該函釋係在查核辦法七十三年二月六日訂定發布前之函釋，八十七年版所得稅法令彙編以查核辦法已有規定而予免列，自八十七年十一月一日起不再援引適用。見八十三年版所得稅法令彙編第一四九頁、八十七年版所得稅法令彙編首頁、免列理由索引第三頁)

合邏輯

解釋理由書第一段謂：是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成間是否存有一定關聯(本解釋採合理關聯審查標準)。第二段、第三段認定系爭規定之差別待遇係以「經營型態是否聯合執行業務者」或「執行業務收入是否經由公會代收轉付」分類，且其差別待遇目的合憲，亦即以所得稅法執行業務者採付實現制原則與系爭規定例外規定得選擇採權責發生制間之差別待遇，則應以該差別待遇之目的與手段是否有合理關聯為判斷。然解釋理由書第四段突以第三類「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」與系爭規定間之差別待遇論其關聯性，並泛稱無合理關聯，未敘明理由，且前後論述不合邏輯。又系爭規定係以經營型態或業務收入為分類，並非以業務規模大小或會計是否複雜、支出是否跨年度為分類標準。本解釋以之為標準相比較，認為業務收支跨年度、經營規模大且會計事項複雜者應許為相同選擇，卻謂聯合執行業務者經營規模未必大於單獨執行業務者或會計事項亦未必複雜等語，亦有矛盾。

四、本解釋所列單獨執行業務者類型不明確

本解釋認應涵蓋之單獨執行業務者須具備「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」四要件。惟何謂「業務收支跨年度」？指依權責發生制概念之應收款、應付款？究係收支兩者均須跨年度或收入支出有一跨年度即可？是否須因業務特性或營業規模，經常性跨年度情形（解釋理由第四段「因其業務特性或營業規模，其收款或付款亦可能常有跨年度延後」）？「經營規模大」、「會計事項複雜」無一定標準？「與公司經營型態相類」意指？公司經營型態之特徵主要在公司與出資之股東有各自獨立之人格，公司營業所得盈餘，須分配予股東，單獨執行業務者似無相類之經營型態？上開要件尚非明確。

五、系爭規定難謂無合理關聯

系爭規定係因「聯合執行業務者」或「執行業務收入經由公會代收轉付者」經營型態或業務收入方式特殊，而許其得選擇權責發生制，似未逾釋字第三七七號所稱立法裁量範圍，難謂無合理關聯。

六、結語：系爭規定並未抵觸憲法之平等原則。