

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 722 號

解釋日期：民國 103 年 06 月 27 日

資料來源：司法院

司法院公報 第 56 卷 10 期 1-70 頁

司法院大法官解釋（三十三）（104 年 9 月版）第 1-108 頁

法令月刊 第 65 卷 8 期 103-105 頁

相關法條：中華民國憲法 第 7、15、19、23、172 條

行政程序法 第 7、36、43、117、120、150、158、175 條

憲法訴訟法 第 5 條

民法 第 66、67 條

稅捐稽徵法 第 1-1、12-1 條

所得稅法 第 11、14、21、22、24、38、39、76、76-1、80、88、121 條

所得稅法施行細則 第 31-1 條

執行業務所得查核辦法 第 1、2、3、10、31 條

營利事業所得稅查核準則 第 36-1、97、103、108-1 條

商業會計法 第 10、23、59 條

會計法 第 17 條

解 釋 文： 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。

理 由 書： 憲法第七條規定人民之平等權應予保障。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該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之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第六八二號、第六九四號、第七〇一號解釋參照）。

執行業務所得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。」同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。」



（後者下稱系爭規定）其規定僅使聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，得選擇權責發生制，而不適用收付實現制，以計算其執行業務所得。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。

系爭規定以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之不同，作為得選擇權責發生制之基礎，其分類標準係基於聯合執行業務者與公司組織之營利事業較為類似，經營較具規模，業務收支及盈餘分配等會計事項較為複雜；另執行業務收入經由公會代收轉付者，常有跨年度延後收款情形，其收入不宜全於收取年度計算所得，故設系爭規定，以資兼顧（財政部中華民國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）。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，目的尚屬合憲。

系爭規定賦予執行業務者選擇權責發生制，係以經營型態及業務收入方式為標準。然單獨執行業務亦常有相當經營規模者，並非必然小於聯合執行業務之情形。較大規模之單獨執行業務者業務收入及支出，其會計事項可能與聯合執業者有相同甚至更高之複雜程度。反之聯合執業者，其經營規模未必大於單獨執業者，且其業務收支與盈餘分配未必涉及複雜會計事項。又單獨執業者，因其業務特性或經營規模，其收款或付款亦可能常有跨年度延後，且不宜完全由收取或支出年度計算所得之情形。系爭規定之目的在放寬經營較具規模且會計事項較為複雜，以及收入有跨年度延後收款之執行業務者之所得計算方式，使其有選擇權責發生制之權。然此目的無法以經營型態及業務收入之方式作為分類而達成。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。

聲請人另指摘執行業務所得查核辦法第三條、第十條第一項、第三十一條第一款規定及財政部八十六年七月三十一日台財稅第八六一九〇七五六二號函，有違憲疑義，聲請解釋憲法部分，僅係爭執法院認事用法之當否，並未具體指摘該等規定於客觀上究有何牴觸憲法之處；又聲請人就本院釋字第三七七號解釋聲請補充解釋部分，查該號解釋並無文字晦澀或論證不周之情形，核無補充解釋之必要；是上開部分核與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不合，依同條第三項規定，應不受理，併此指明。

大法官會議主席	大法官	賴浩敏
	大法官	林錫堯
		池啟明
		李震山
		蔡清遊
		黃茂榮
		陳 敏
		葉百修
		陳春生
		陳新民
		陳碧玉
		黃璽君
		羅昌發
		湯德宗

部分協同意見書

大法官 湯德宗 提出

聲請人張煥禎（壠新醫院負責人）於中華民國八十七年間向財政部臺灣省北區國稅局（下稱原處分機關）申請該醫院得按「權責發生制」計算其年度所得獲准，並於結算申報八十八年度綜合所得稅時，依上開制度列報其取自該醫院之「執行業務所得」為新臺幣（下同）0 元。嗣原處分機關於九十一年撤銷前開（得按「權責發生制」計算其年度所得之）核准，並依據執行業務所得查核辦法第三條（「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」）及同辦法第十條第二項（「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」）之規定（後者下稱系爭規定），改按「收付實現制」核定聲請人該年度執行業務所得，致其該年度執行業務所得（經復查決定後）變更核定為 26,388,247 元。聲請人不服，遞經訴願（註一）、訴訟（註二）等程序皆未獲救濟，爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款，以系爭規定違反授權訂定之母法—所得稅法第十四條第一項第二類第三款之規定意旨，有侵害其於憲法第十五條及第十九條所保障權利之疑義為由，聲請本院解釋憲法。

本案之爭議相當明確，即系爭規定僅許兩類執行業務者得申請（由「現金收付制」）核准改採「權責發生制」，以計算其年度所得，是否合憲？本席同意審查結論—系爭規定為違憲；但堅信系爭規定之所以違憲，乃因其違反「租稅法律主義」，而非如多數大法官所宣稱之違反「平等原則」！爰提出部分協同意見書，說明如後。

一、系爭規定何以並未違反「平等原則」？

就動機而言，系爭規定僅許兩類執行業務者，即「與他人聯合執行業務者」或「其收入經由公會代收轉付者」，得申請該管稽徵機關核准後，改採「權責發生制」，並非在歧視上開兩類執行業務者，使之蒙受特殊不利益；反而是在方便上開兩類執行業務者，使其得例外改採「權責發生制」，選擇其認為較為適合之會計制度。此與典型之平等疑義顯有不同。又，多數大法官所質疑者，並非系爭規定所開設之兩類例外（本身）是否正當，而是系爭規定所開設的例外之門是否過狹，致有類似會計需要之其他執行業務者，無法申請改採「權責發生制」。換言之，多數大法官並非指摘系爭規定「涵蓋過廣」（over-inclusive）—所謂「一竿子打翻一船人，殃及無辜」；而是指摘其「涵蓋不足」（under-inclusive）—所謂「為德不卒，未盡全功」。

然系爭規定「涵蓋不足」，何以尚不違反平等原則？約言之，按平等原則的二元分析架構操作，僅於案件應以「嚴格基準」（strict scrutiny）（下簡稱「高標」）審查者，法院才會在檢驗系爭規定是否「涵蓋過廣」的同時，一併檢驗系爭規定是否「涵蓋不足」。本件並無採取「高標」審查的理由（蓋其未涉及「可疑之分類」，後詳），且多數意見實際僅採取「合理基準」（mere rationality test）（下簡稱「低標」）審查（參見理由書第三段、第四段），卒能逕以系爭規定「涵蓋不足」為由，宣告違反平等原則，殆本院迄今七百餘號解釋所僅見！

按憲法第七條規定：「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」，其義看似淺顯明白，實則爭論不絕。本院於多號解釋一再重申：「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇」（本院釋字第五四七號、第五八四號、第五九六號、第六〇五號、第六一四號、第六四七號、第六四八號、第六六六號、第六九四號、第六九六號解釋參照），不論如上表述是否流於形式，至少業已闡明：無正當理由而實施差別待遇，乃憲法平等權所不許。

由於世間鮮有絕對之公平，為尊重具有民意基礎的政治部門為管理眾人之事所為種種「分類」（classification），法院（含釋憲機關）一般乃預設「低標」作為平等權案件的審查基準。準此，系爭規定所為之分類（差別待遇）倘係為追求「合法的政府目的／公共利益」（a legitimate government end/ public interest），且其所採行之手段（分類）與其所欲追求之目的之達成間具有「合理關聯」（rationally/ reasonably related to）者，即應認定其與平等原則尚無違背。（註三）唯於遇有「可疑之分類」（suspect classification），例如按各國歷史與社會發展經驗，足認系爭分類具有社會烙印（social stigma）

或刻板印象（stereotype）之意味，致令受歧視者極易陷入百口莫辯的困境；或系爭分類係以「無法改變之個人特徵」（immutable（personal） characteristics）為基礎，致使受歧視者永遠無法改變被歧視之命運；或系爭分類實際係以「孤立而隔絕之少數」（discrete and insular minority）作為歧視之對象，而該等少數因結構性之困難，難以期待其等得以經由一般民主程序扭轉其社會劣勢等時，法院（含釋憲機關）始提升審查基準至「中度基準」（intermediate level）（本院解釋先例多稱「較為嚴格之審查」，下簡稱「中標」），甚至嚴格基準（「高標」）（註四），從嚴地要求政治部門翔實地說明其分類（決策）之理由。

何以僅於法院（含釋憲機關）採「高標」審查時，始能以系爭規定（分類）「涵蓋不足」為由，宣告違反平等原則？而於其他審查基準則不可？蓋就審查方法言，唯有「高標」要求系爭規定須為追求「極重要之政府目的／公共利益」（compelling/ overriding governmental end/ public interest），且其手段（分類）與其所欲達成之目的間須為「直接相關」（directly related to），始與平等原則無違。所謂「直接相關」乃指系爭手段（分類）須為達成目的之（絕對）「必要且量身定作之手段」（necessary and narrowly tailored means），多一分太多（涵蓋過廣，殃及無辜），少一分太少（涵蓋不足，未盡全功）。正因為「高標」之「手段與目的關聯性」要求如此嚴格—必須「恰如其分」，始為「直接相關」，而如此精準之手段（精確之分類）在現實世界毋寧為罕見，無怪乎有「名為嚴格（審查），實為致命（違憲）」（“strict” in theory and fatal in fact）之說。（註五）至於「中標」或「低標」因僅分別要求手段（分類）與目的之達成間應具有「實質關聯」（substantially related to）或「合理關聯」，其「手段與目的關聯性」之要求無須為「直接相關、恰如其分」，故僅需審查其手段（分類）是否「涵蓋過廣」，而不需審查其是否「涵蓋不足」。

或更調：如此區分，所為何故？曰事理，曰常情使然也！蓋立法者漏未將某些人或事納入規範，致使規定「涵蓋不足」，僅法規範未臻完善，要屬「為德不卒」之瑕疵，其與立法者誤將不相干之人或事納入規範，致使規定「涵蓋過廣」，乃屬於「殃及無辜」之錯誤，不應等同視之。鑑於人類的理性有其極限，未能一次想見所有應納入規範的人或事，毋寧為常態；並基於權力分立原則（憲法上平行的各權力部門應相互制衡，並相互尊重），釋憲機關對於立法機關「日行一善」、「循序漸進」之作為，理應給予較大之尊重。如若不然，試問：按本號解釋之邏輯，今後凡規範之內容「涵蓋不足」，尤其是例外規定尚有遺漏者（例如系爭規定僅許兩類執行業務人申請核准改採權責發生制計算其年度所得），豈皆得以違反憲法上平等原則為由，宣告違憲乎？！

二、系爭規定乃違反「租稅法律主義」而違憲

「涵蓋不足」之規範，所在多有。何以系爭規定應受「違憲」之評價？本號解釋豈小題大作？多數意見為圓其違反「平等原則」之論述，左支右絀，無暇觀照此一基本的「法感」問題。本席以為，揆諸本院歷來關於「租稅法律主義」所為諸多解釋先例，「租稅法律主義」乃一「高密度法律保留原則」，蓋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，關於「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」，皆應以法律或法律明確授權之命令定之。系爭規定形式上雖有法律之概括授權，惟其內容已扭曲了法律之本旨（執行業務所得之計算以收付實現為原則），增加了法律所無之限制（僅限「聯合執行業務者」或「執行業務收入經由公會代收轉付者」兩類執行業務者，始得申請核准改採權責發生制，計算執行業務所得），自非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二二號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號、第七〇三號解釋參照）。

行政機關逕以命令「增加法律所無之限制」，而架空或變更法律規定之內容者，本屬違反「依法行政」原則所含「法律優位原則」之問題，原可由行政法院審理解決；只因「租稅法律主義」為「高密度法律保留原則」，遂使之提升為憲法問題（而非僅為行政法問題），從而得為本院審查之客體。

三、主管機關應調整心態，力求完善制度並尊重人民選擇

本件系爭規定顯示主管機關仍有「作之君、作之師」的心態，以為規定「執行業務所得之計算以收付實現為原則」乃是為執行業務者之利益（會計簡便）著想；系爭規定開放兩類執行業務者得申請核准改採權責發生制，也是為執行業務者之利益著想（想像中只有這兩類執行業務者有改採權責發生制的需要）。然為嗣應社會發展，今後允宜轉念：政府有權力（並有責任）建構完善的制度，確保核實課稅；人民則有權利於政府所建構的稅制中，選擇最符合其自身利益者遵行。

天下事，可以講得很複雜，也可以輕鬆道破。本院關於租稅法規違憲疑義之解釋，輒流於瑣細，而備受批評。本號解釋未能執簡馭繁、提綱挈領，以維憲法法院之器識，竟為求通過違憲之結論，不惜扭曲本院多年來辛苦建立的「平等原則」論證方法（註六），恐得不償失大矣！

註一：參見財政部台財訴字第〇九五〇〇一八六八〇〇號訴願決定（九十五年六月二十二日）。

註二：參見臺北高等行政法院九十五年度訴字第2820號判決（九十六年四月十七日）；最高行政法院九十八年度判字第738號判決（九十八年七月九日）。

註三：以本件為例，系爭規定准許聯合執行業務者，而不准單獨執行業務者，申請核准改採「權責發生制」計算其年度所得，乃為核實課稅之正當目的；且如上分

類既符合其等經營性質與會計需求，自有助於達成核實課稅之目的，故應認與平等原則尚無違背。

註四：據本席觀察，本院關於平等權案件迄無使用「高標」審查者。

註五：Gerald Gunther, The Supreme Court, 1971 Term - Foreword: In Search of Evolving Doctrine on a Changing Court: A Model for a Newer Equal Protection, 86 HARV. L. REV. 1, 8 (1972)。

註六：參見本席前於釋字第六九四號解釋所提出之「部分協同意見書」、第六九六號解釋所提出之「協同意見書」及第七〇一號解釋所提出之「部分協同意見書」。

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706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657號解釋)、增加裁罰性法律所未規定之處罰對象(釋字第619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566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415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413號解釋),將私人間之借款利息排除在各種利息之外(釋字第210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，查核辦法第三條牴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）。

□、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同而論。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。

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（註一）與納稅義務人財產權之保障？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（註二）。

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收益與費用之計算而得其數額，對於無須計算之該類所得，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（註三），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徵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，例外地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。惟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收付制為原則，輔以權責發生制，為混合會計基礎制

所得稅法第十四條第一項第二類規定，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（註四）。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務費用之查核規定，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（註五），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（註六），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（註七），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者得申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。

註一：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）

註二：參照美國 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.”

註三：本院釋字第三七七號解釋參照。

註四：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）。

註五：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。

註六：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。

註七：同上註。

部分不同意見書

大法官 林錫堯 提出

司法院釋字第 377 號解釋理由書曾以：「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。」換言之，立法者對於稅法上關於個人綜合所得稅究應採取收付實現制或權責發生制，違憲審查機關無從置喙。從該號解釋理由書所稱：「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……。」即可知立法者對於稅法上關於個人綜合所得稅採收付實現制，實為原則規定。

本號解釋多數意見並未就此項原則—即個人綜合所得稅採收付實現制—加以變更或補充。意即本號解釋仍奠基於此一原則上。若該原則並未改變，則執行業務所得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。」與立法者所設定之原則並無扞格之處。

然執行業務所得查核辦法第 10 條第 2 項規定（即系爭規定）：「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。」則係對於上開個人綜合所得稅採收付實現制之例外規定。在立法者設定之原則規定與系爭規定交互作用下，產生的

問題是：倘系爭規定容許得例外（於一定條件下）選擇權責發生制，則某一態樣於區分時未被納入得例外選擇權責發生制時，得否主張系爭規定違反平等原則？換言之，系爭規定是否發生涵蓋不足（under-inclusive）？違憲審查機關究應以何種審查標準判斷此種「未納入例外之態樣」是否違反平等原則？等問題，皆有待探究。多數意見僅以差別待遇之手段與目的之達成間欠缺合理關聯，認與憲法第 7 條平等原則之意旨不符，作為論述，其操作平等原則之方法，尚有謬誤之處。茲說明如下：

一、「未納入例外之態樣」模糊不清，無法合理描繪其類型，且未能論述其與系爭規定之類型係屬本質上相同

憲法第 7 條所揭示之平等原則係指人民在法律上地位之實質平等，即本質上相同之事物應為相同之處理，無正當理由不得為差別待遇，本院先前多號解釋亦有闡明。又是否符合平等原則之要求，則應從差別待遇之目的及採取之分類與規範目的之達成間之關聯性加以判別。解釋理由書第一段已揭示此一意旨。

本案多數意見面對論述上的首要困境即是：未被納入得例外適用權責發生制的態樣，是否清楚到足以成為一種類型？此一問題涉及類型化立法。

系爭規定以「聯合執行業務者」及「執行業務收入經由公會代收轉付者」為類型。類型化的功能，即是將典型的、常態的事實判斷取代個案的事實判斷，將個案的特徵排除在考量之外（註一）。換言之，系爭規定採取了類型化立法，將經營型態與業務收入方式自原則中區別出來。多數意見雖認為「單獨執行業務亦常有相當經營規模者，並非必然小於聯合執行業務之情形。較大規模之單獨執行業務者業務收入及支出，其會計事項可能與聯合執業者有相同甚至更高之複雜程度。……又單獨執業者，因其業務特性或經營規模，其收款或付款亦可能常有跨年度延後，且不宜完全由收取或支出年度計算所得之情形」，進而以「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」，為其類型。惟此一描繪，欠缺明確認定標準，客觀上難認已達可與系爭規定設定之類型相比較之程度，實無助於問題之解決。更大的問題是，多數意見採取這樣的論述方式，也迴避了未納入之態樣如何與「聯合執行業務者」及「執行業務收入經由公會代收轉付者」具有本質上相同，進而不應為差別待遇之論述。

二、以合理關聯程度審查，卻過分強調涵蓋不足的情形

多數意見面臨的第二個困境是：跳過了「本質相同」的論述必要，卻無法迴避的是平等原則的審查密度選擇。本號解釋之審查密度，選擇較為寬鬆的合理關聯程度，應可理解。理由在於，在稅法領域中，違憲審查機關採取較為寬鬆的審查密度，避免逾越立法權限而過分介入其形成空間。然若以合理關聯作為審查密度，倘無恣意、武斷之情形，殊難得出違反平等原則之結論（註二）。然多數意見卻以「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」為違反平等原則之說明。

由於涉及較屬經濟層面且政策性質濃厚的租稅規範，違憲審查機關擇以較寬鬆之審查密度，但於此審查密度下，涵蓋不足之狀況是否足以構成違反平等原則之理由？抑或屬得容許之狀態？多數意見過分強調類型化立法下所造成的不公平，以涵蓋不足為由認為差別待遇之手段與目的之達成間欠缺合理關聯。本文以為，倘採合理關聯之審查密度，縱存有涵蓋不足之情形，亦不足以構成違反平等原則（註三）。換言之，在合理關聯程度下，只要分類是基於合理的因素，無恣意或武斷，分類的實際效果並不必完全避免不平等的狀態（註四）。況且在類型化立法的領域中，德國聯邦憲法法院亦肯定有可容忍的輕微界限存在（註五）。於此範圍中，只要符合一定條件，並不能全然以此作為違憲之理由。

多數意見以涵蓋不足作為論述，似將涵蓋不足視為一種違反平等原則的類型。如此一來，多數意見應就如何判斷涵蓋不足？如何就涵蓋不足進行審查？審查標準及步驟為何？加以說明並操作，然本件並未就方法論上闡明。縱退而言之，將涵蓋不足認為是一種類型化立法後的狀態，而與平等原則所要求的實質平等有所衝突，然多數意見在此類經濟性規範上採取了寬鬆的審查密度，存有涵蓋不足的狀態並不足以構成違反平等原則。因為在此寬鬆的審查密度下，生活中個案的不利益，類型化立法無可避免地會有不公平的個案與附隨後果產生（註六）。過分強調個案的不公平，除使類型化立法失去意義，也混淆了合理關聯與其他審查密度間的界限。

三、多數意見對於欠缺合理關聯部分論述不足

本號解釋承續著釋字第 377 號解釋中立法者所設定的原則—個人綜合所得稅採取收付實現制，即讓此案在審查密度的操作上不太可能逸脫於合理關聯程度。多數意見未能在此審查密度下依循一般論述方法，僅著重在類型化立法後所產生的涵蓋不足，卻又回頭以欠缺合理關聯導出違反平等原則，實架空了原有平等原則的論述模式。在寬鬆之審查模式下，違憲審查機關倘無堅強之理由認定相關立法存有恣意或武斷之情形，自難僅以涵蓋不足即認系爭規定違憲。

註一：盛子龍，〈租稅法上類型化立法與平等原則〉，《中正財經法學》，第 3 期，2011 年 7 月，頁 157。

註二：許慶雄，〈現代人權體系中平等原則之研究（上）〉，《國立中正大學法學集刊》，第 6 期，2002 年 1 月，頁 72。

註三：陳怡如，〈從違憲審查標準的觀點評析參選保證金制度之合憲性〉，《軍法專刊》，第 51 卷第 9 期，2005 年 9 月，頁 25。

註四：許慶雄，〈現代人權體系中平等原則之研究（上）〉，《國立中正大學法學集刊》，第 6 期，2002 年 1 月，頁 70。

註五：盛子龍，〈租稅法上類型化立法與平等原則〉，《中正財經法學》，第 3 期

，2011 年 7 月，頁 164。

註六：陳愛娥，〈平等原則作為立法形塑社會給付體系的界限—兼評司法院大法官相關解釋〉，《憲政時代》，第 32 卷第 3 期，2007 年 1 月，頁 276。

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。否則系爭規定豈不牴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。

部分不同意見書

大法官 羅昌發 提出

執行業務所得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。」同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。」此等規定使執行業務者就執行業務所得之計算，除所列二種例外情形（即聯合執行業務者以及執行業務收入經由公會代收轉付者）外，均須依現金收付制處理。多數意見認此等例外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，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之不同，就其所得之計算有得否選擇權責發生制之差別待遇；且其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺合理關聯，而與憲法第七條平等原則之意旨不符。本席敬表同意。惟本件另涉及執行業務所得查核辦法第三條強制要求單獨執行業務者，就其收入與支出之入帳採現金收付制，是否有違憲疑慮之較根本問題。本席認為，所得稅制之設計雖可要求執行業務者在特定條件下採權責發生制；然不應強制要求其採現金收付制。否則對人民營業自由造成過度限制，而有違憲疑義。多數意見認聲請人指摘執行業務所得查核辦法第三條應不受理部分（見本號解釋理由書末段），有斟酌餘地。爰提出本部分不同意見書：

一、現金收付制與權責發生制究僅為制度優劣問題亦或涉及侵害納稅義務人憲法上權利

（一）現金收付制及權責發生制之意義：在會計制度上，一般接受之準則包括現金收付制（cash based method；即前述執行業務所得查核辦法第三條所稱「收付實現」；本院釋字第三七七號解釋稱之為「收付實現制」）及權責發生制（accrual based method）。商業會計法第十條第二項及第三項分別就此有所界定：「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。」「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。」（註一）故現金收付制與權責發生制二者，係在決定收益及費用是否應於權利義務發生時（即發生「應收」（receivable）或「應付」（payable）時）即計入所得稅法所認定之當年度「所得」；抑或應於實際上收款或付款時，始計入當年度「所得」。就此部分，本院釋字第三七七號解釋所稱「認定『所得』歸屬年度有收

付實現制與權責發生制之分」，實應為「認定『收益』歸屬年度以計算所得，有收付實現制與權責發生制之分」之誤。

- (二) 現金收付制與權責發生制之優劣：現金收付制與權責發生制之區別，在於收入與支出之入帳時點。現金收付制完全以款項之實際收付時點為基礎；其優點為計算規則相對簡單，而較適合規模較小且以現金交易為主之組織。然此制造成經濟活動原因事實（例如貨品或勞務之買入或賣出）之發生時點與其經濟活動結果（付款或收款）之發生時點，產生差異，而未能正確反應營業者年度經營情形。反之，權責發生制以權利義務產生之時點為準，其經濟活動產生之應收與應付款項，較能配合交易發生之時點。故此制較能忠實反應納稅義務人當年度之經濟活動是否創造某項收入或產生某項支出，因而較能反應營業者交易年度之經營與財務狀況。然權責發生制較為複雜，故執行成本顯然較高。在此意義下，本院釋字第三七七號解釋所稱，兩種制度「均利弊互見」，確有相當見地。惟本席認為，兩種制度雖各有利弊，然邏輯論理與實務操作上均不當得推論出該號解釋所稱「如何採擇，為立法裁量問題」之結果。
- (三) 權責發生制提供較大之營業彈性，而非僅屬技術層面之利弊互見問題：由於現金收付制完全以實際上已收入或已支出之交易為準，故其帳簿較能反應營業者之現金狀態。然現金收付制並無法正確反應執行業務者之年度經濟活動與經營績效（例如年度銷售數量、可預期之收入及支出等之實際經營成果），已如前述；對經常以信用方式進行買賣交易之執行業務者，現金收付制未能反應尚未支付或收取之帳款，進而無法正確反應該年度營運情形，更為明顯。反之，權責發生制則可忠實記錄已經完成交易之應收及應付帳款，故可正確反應執行業務者之年度經營績效與體質，亦如前述。所得稅法中收入與支出之承認與計算，原則上應與執行業務者之年度經營績效與體質連結，使其反應受所得稅法規範之年度經濟活動；而較不宜與執行業務者之現金狀態連結。再者，權責發生制亦使執行業務者享有較大之營業彈性；例如執行業務者為避免將某項收入計入總收入較高之當年度，可延後在次一年度發出請款文件，使其收入計入次一年度；執行業務者或為使某項收入計入總收入較低之當年度，可在本年度發出請款文件，使其收入計入本年度（縱該款項尚未於本年度收取）。其結果亦使業者得於合法之情形下，合理調整年度之應收及應付帳款。反之，現金收付制，完全以現金收付之紀錄作為營業表現及認定收入與支出額度之依據，使執行業務者在經營上受到較大限制；而所得稅制度，理應容許執行業務者有營業及收支上之合理彈性。
- (四) 權責發生制之採行不僅為執行業務者法律上權益，亦為憲法上權利：營業自由為憲法第十五條工作權及財產權所保障之內涵。營業自由應不限於經營與否、經營種類、經營規模、經營時間等之自由；執行業務者就其事業為財務及稅務

之合理安排，亦屬其營業自由重要內涵。由於現金之收支無法正確反應執行業務者之營業情形，故強制以現金收付制作為計算其年度所得之基礎，將造成扭曲執行業務者年度經營績效與體質之結果；進而影響執行業務者財務之合理安排。且現金收付制限制執行業務者在合理情形下，調整營業收支年度之彈性；此亦影響其稅務之合理安排。故強制單獨執行業務者採行現金收付制，屬對其憲法上營業自由之限制。如依本席在本院解釋所提多次意見書提及有關憲法第二十三條之必要性分析（包括應權衡與平衡（to weigh and balance）所審查之規範所欲增進的公共利益的相對重要性、該規範對於所擬達成的目的可以提供的貢獻或功能、以及該規範對憲法上權利所造成限制或影響的程度；並應進一步考量客觀上是否存有「較不侵害憲法權利」的措施存在），應認執行業務所得查核辦法強制單獨執行業務者採行現金收付制，無法通過憲法第二十三條必要要件之檢視。蓋現金收付制或有租稅上簡易及公平之功能，然為維持租稅上之簡易效果，稅制上仍可賦予規模較小之執行業務者選擇採行現金收付制之權，使其得自行決定現金收付制或權責發生制兩者中，何者為較簡易可行之收入與支出之入帳方式；另為維持租稅之公平性，可經由加強稽核，以確保權責發生制之入帳正確記載。客觀言之，確實存在「較不侵害憲法權利」之措施（即如後所說明：原則上賦予執行業務者有選擇權責發生制或現金收付制之權；例外則強制要求執行業務者採行權責發生制）。故本席不同意本院釋字第三七七號解釋所稱收付實現制與權責發生制二者「如何採擇，為立法裁量問題」。執行業務所得查核辦法強制執行業務者採行現金收付制，既無法通過憲法第二十三條必要要件之檢視，自有過度限制執行業務者營業自由之違憲疑慮。

二、符合憲法原則之執行業務收入與支出歸屬年度之認定準則

- （一）原則賦予執行業務者選擇權責發生制或現金收付制之權，例外強制要求採權責發生制：本席雖認權責發生制較可正確反應執行業務者之年度營業情形且賦予執行業務者較大之經營彈性，但並非主張應一律強制執行業務者採行權責發生制；亦非主張在所有情形下均應賦予執行業務者選擇現金收付制或權責發生制之權。本席認為，原則上應賦予執行業務者有選擇權責發生制或現金收付制之權；例外情形，在特定條件下，以法律強制要求採權責發生制並不違憲。例如對一般經營規模不大且不符下述特定條件之執行業務者，如以法律要求一律採行權責發生制，反而使其增加不必要之負擔，而與憲法保護營業自由之精神不合；此時應賦予其選擇權，以決定其營業收入與支出之入帳，究採權責發生制或現金收付制。然在合理條件下（例如以執行業務者事業之性質特殊、組織型態較為複雜、經營模式類似營利組織、營業規模較大等為標準），強制要求符合一定門檻以上之執行業務者採行權責發生制，使其收入與支出之記載適當反應年度營業之實際情形，而不賦予選擇權，雖使執行業務者增加會計程序之負

擔，然因此制較能反應年度營業情形且賦予執行業務者較大之財務與稅務規劃上彈性，故無違憲疑慮。

- (二) 以法律強制要求執行業務者採現金收付制，有違背憲法保護人民營業自由意旨之疑慮：如前所述，現金收付制有其簡單易行之優點；然其無法充分配合執行業務者之營業及財務規劃，並因而有影響其營業自由之疑慮。故現金收付制僅得作為執行業務者之選項，以適應其營業規劃。強制執行業務者採行現金收付制，有過度限制執行業務者營業自由之違憲疑慮，已如前述。執行業務所得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。」自應儘速修正。

註一：本件係涉及執行業務者之收入與支出之入帳問題。故屬商業會計法所規範，而與政府會計受會計法規範者不同。政府會計則原則上係採權責發生制。會計法第十七條第二項後段：「政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生制。」政府各種會計制度設計應行注意事項（中華民國 89 年 12 月 4 日行政院主計處臺處會三字第 16420 號函訂定）第三點：「各種會計制度之會計基礎，除公庫出納會計外，應採權責發生制，使能允當表達財務狀況及經營績效或施政成果，並輔以收付實現制與契約責任制，以加強經費之控制。」

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（註一）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。」

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（註二），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（註三）、財政部六十八年五月十日台財稅第三三二三五號函釋（註四）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收付實現制（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（解釋理由書第四段「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解釋所稱立法裁量範圍，難謂無合理關聯。

六、結語：系爭規定並未牴觸憲法之平等原則。

註一：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（財政部五十九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。

註二：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。

註三：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。」

註四：財政部六十三年五月十日台財稅第三三二一二三五號函釋：「……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）

抄張煥禎釋憲聲請書

（100 年 6 月 22 日）

主 旨：為因最高行政法院 98 年度判字第 738 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

緣聲請人張煥禎係歷新醫院負責人，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壠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—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—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」（Das subjektive Nettoprinzip）。

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壠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 年度經營壟新醫院之成果，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，乃生以上牴觸法律、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、技術上有能力採用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	現金支出 100 萬元	現金支出 100 萬元	現金支出 100 萬元
付	=工程費用 100 萬元	=工程費用 100 萬元	=工程費用 100 萬元
實			
現	損益=-100 萬元	損益=-100 萬元	損益=350 萬元
制	(收入 0-費用 100 萬元)	(收入 0-費用 100 萬元)	(收入 450 萬元-工程費用 100 萬元)

	第一年	第二年	第三年
權	現金支出 100 萬元	現金支出 100 萬元	現金支出 100 萬元
責	+資產(在建工程)	+資產(在建工程)	+資產(在建工程)
發	100 萬元(不作費用)	100 萬元(不作費用)	100 萬元(完工時,所有在建工程轉為該年度
生			費用)
制	損益 0 (收入 0, 費用 0)	損益 0 (收入 0, 費用 0)	
註	期末資產(在建工程)	期末資產(在建工程)	工程收入 450 萬元
二	=100 萬元	=200 萬元	損益=150 萬元
一			(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確定。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：壠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 100 年 6 月 22 日

抄張煥禎釋憲聲請書

(101 年 1 月 30 日)

主 旨：為因最高行政法院 98 年度判字第 738 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 31 條第 1 款及財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函之規定，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 條規定，向 貴院聲請解釋憲法。

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，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（關於會計制度部分，聲請人業於 100 年 6 月 22 日依法聲請解釋憲法在案），並依財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函（以下簡稱「財政部 86 年函釋」）及行為時執行業務所得查核辦法（以下簡稱「查核辦法」）第 31 條第 1 款，剔除利息支出 3,929,610 元、其他費用損害賠償 2,560,000 元等。惟該財政部 86 年函釋及查核辦法第 31 條第 1 款關於執行業務費用之認列規定有牴觸所得稅

法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務所得之規定，復有違反納稅權利義務事項，應由租稅法律規定之疑義，聲請人為謀合法納稅權益，爰本於憲法關於人民生存權、工作權及財產權保障，並租稅法律主義，並前開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

緣聲請人張煥禎係歷新醫院負責人，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 年間片面撤銷該按權責發生制之核准，同時適用查核辦法第 3 條、第 10 條第 1、2 項之規定，改按「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，原處分機關適用財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函，以其中短期投資之借款 61,000,000 元非經營歷新醫院所必要為由，剔除該部分利息支出 3,929,610 元。又聲請人該年度於亦列報其他費用 105,075,859 元，原處分機關亦援引查核辦法第 31 條第 1 款之規定，以其中損害賠償費用 2,560,000 元（詳附件三）未檢附調解、鑑定、判決或裁定等證明文件，否准認定。聲請人不服，申請復查，復查決定雖追減執行業務所得 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。關於會計制度部分，聲請人業聲請解釋憲法在案。

（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 號判決並臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決，駁回聲請人關於減除利息支出 3,929,610 元及損害賠償費用 2,560,000 元之請求，所持法令及理由，各參諸以下：

●駁回利息支出部分：

■最高行政法院 98 年度判字第 738 號判決書第 13 頁：「……（二）上訴人指摘原判決關於利息支出部分有不適用法規或適用法規不當之違法部分：按『非屬執行業務之直接必要費用，不得列為執行業務費用。』為查核辦法第 14 條所明定。短期投資與醫院業務無關，則因該短期投資借款



所生之利息，自不得列為執行業務費用。至於所稱上訴人已提出之各項證明借款確實用於醫院營業而未用於該等投資之積極事證一節，係重述其為原審所不採之陳詞，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，惟原審調查證據之結果，依論理法則判斷，並無違背論理法則，又證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形，其主張並無足採；另本院為法律審，上訴人於上訴後始主張原核定調減之利息支出，有虛增逾 30 萬元之新事實，本院無從審酌。」故終審判決駁回聲請人關於減除利息支出 3,929,610 元所為之稅捐法令適用，無非以第一審臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決為基礎。

■臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決書第五點（二）：「……次按『執行業務者向金融機構借款購置或興建房屋，供執行業務使用符合下列規定者，其利息支出得認列為執行業務費用：（一）依法設帳、記載並辦理結算申報之執行業務者，以本人或事務所名義向金融機構借款。（二）其借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，且借款利息確由執行業務者本人或事務所負擔，取得金融機構出具之借款用途證明，並有明確帳載及資金流程之佐證資料，但以主事務所所在地之房屋（一屋）為限。』復經財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函解釋在案。上開有關利息支出認列為執行業務費用之函釋，係中央財稅主管機關財政部基於職權，依上開規定之立法意旨所作成之解釋，因屬簡化採認程序，統一認列標準，及維繫實質課稅及稅制公平所必要，且未逾越法律規定之範圍之目的，亦未增加人民之負擔，自應於所解釋法律生效之日起，適用於與此有關之未確定案件……。本件壢新醫院係原告獨資所經營，醫院本身並無法律上人格及權利能力，不得享受權利、負擔義務，已如前述，醫院之資產及負債，自應歸屬於醫院負責人。從而，上開短期投資實質上應屬原告個人投資行為，與醫院業務無關。……從而，被告參酌該投資借款占總借款比率 12.16%（61,000,000 ÷ 501,714,884 = 12.16%），乃核算該部分利息支出 3,929,610 元（32,315,871 × 12.16% = 3,929,610，元以下四捨五入），應予剔除，即無不合。」

●駁回損害賠償費用部分：

■最高行政法院 98 年度判字第 738 號判決書第 13 頁「……（三）上訴人主張原判決關於其他費用損害賠償部分有適用法規不當之顯然違法一節，經查，查核辦法第 31 條就損害賠償之認定已有明定，則營利事業所得稅查核準則第 103 條即無再準用之餘地，已如上述，並為原審所認定，則原判決就二者所為之比較，核屬贅論，要與原判決有無違背法令無涉。

」

■臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決書第五點（三）：「1.按『執行業務者及其僱用人員在業務上因過失致人受傷或死亡而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，除受有保險賠償部分外，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決確定之證明，並檢附支出憑證，予以認定。』執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款定有明文。上開查核辦法係主管稅捐稽徵之機關財政部，基於所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款之法律授權，就關於認定執行業務者及其僱用人員因執行業務致人受傷或死亡支付賠償金所為細節性、技術性之行政規則。而依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 2 款規定：『…業務支出，應取得確實憑證……』及執行業務所得查核辦法第 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。』可見業務支出之認列與否，首重其真實性，故執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款乃規定，關於各項醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金之支出，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決確定之證明，並檢附支出憑證予以認定，其目的即在於藉由以上具有公信力之機構所為之認證，以確保其有關支出之真實性，自有其立法上考量。又上開規定復為統一相關業務支出之採認標準，以避免課稅不公平，且未逾越所得稅法之授權範圍及目的，亦未加重人民稅賦，稅捐稽徵機關於辦理相關案件時，自可加以適用。」

是故，本件確定終局裁判關於遭剔除之利息支出 3,929,610 元及損害賠償費用 2,560,000 元，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：

●財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函：「主旨：核釋執行業務者向金融機構借款購置或興建房屋供執行業務使用符合規定者，其利息支出准予認列執行業務費用。說明：……二、執行業務者向金融機構借款購置或興建房屋，供執行業務使用符合下列規定者，其利息支出得認列為執行業務費用：（一）依法設帳、記載並辦理結算申報之執行業務者，以本人或事務所名義向金融機構借款。（二）其借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，且借款利息確由執行業務者本人或事務所負擔，取得金融機構出具之借款用途證明，並有明確帳載及資金流程之佐證資料，但以主事務所所在地之房屋（一屋）為限。（三）購置或興建房屋，須經辦妥房屋過戶手續或建築完成，其借款利息並於執行業務者在該址登記執業後所支付者為限。（四）如房屋同時作住家與執行業務使用，利息支出應按執行業務場所實際使用面積比例計算。」以及

- 行為時（註一）執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款：「損害賠償：一、執行業務者及其僱用人員在業務上因過失致人受傷或死亡而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，除受有保險賠償部分外，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，並檢附支出憑證，予以認定。」

（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財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款之規定，剔除之利息支出 3,929,610 元及損害賠償費用 2,560,000 元，此部分核定補納綜合所得稅款 2,595,844 元（計算簡表請詳附件三），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」，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（即可支配之營利活動盈餘）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。

聲請人以獨資方式經營壙新醫院之業務，鑑於壙新醫院自 88 年起即具有一定規模，為視業務需要隨時擴充設備、分所，提升醫療服務品質，即有必要於事前即借入超出構建現有醫療院所之資金，以利未雨綢繆、機動調度現金，自會產生部分現金暫時閒置之現象，閒置現金為求靈活運用，或為短期投資，或購入定存單等，乃屬經營上之正常考量，復該部分閒置資金運用所得之獲利，亦經報繳所得稅在案。故借入款項後，就所營主要業務暫且不需之資金，另作短期投資之用，當屬前揭憲法保障工作權、營業自由之範疇。惟查，原處分機關及行政法院適用本件第一項聲請標的—財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函，以借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，或使用用途與所執行之業務內容（醫院業務）有關聯者，始得准予扣除云云，致聲請人單因靈活運用閒置資金作短期投資，致負擔較超額之稅捐，事實上產生懲罰、歧視執行業務者之效果。

又執行業務者倘有執業上過失，得與當事人先行協商和解，未達和解始須求助公正中立第三人介入調解、裁判之法律程序，此亦屬前揭工作權、營業自由保障之範疇。惟查，本件第二項聲請標的－執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款，卻規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，並檢附支出憑證，始准予認定，即便兩造已達和解之合意，仍然強制執行業務者必須經警察、公會、調解團體及法院等機關介入，始得將實際支付之賠償金額准予減除，顯有透過營業費用減除之要件限制，剝奪執行業務者逕行協商和解之權利，致生侵害聲請人工作權及營業自由之憲法上保障權利。

2. 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財政部頒布之財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款之規定，剔除之利息支出 3,929,610 元及損害賠償費用 2,560,000 元，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，此部分核定補納綜合所得稅款 2,595,844 元，本無納稅義務，即便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），然仍造成受憲法保障之財產權，遭違法之稅課處分侵害之事實，至為明顯。

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財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函，剔除聲請人 88 年度申報之利息支出 3,929,610 元，乃生以下牴觸法律、憲法之疑義：

1. 行為時財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函關於執行業務所生之利息費用，限制借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，始准予減除之。該函釋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？
2. 行為時財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函關於執行業務所生之利息費用，限制借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，始准予減除之。該函釋規定是否違反所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款「執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定」？

3.行為時財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函關於執行業務所生之利息費用，限制借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，始准予減除之。該函釋規定是否違反釋字第 385 號解釋所揭示之「權利與義務不得割裂適用」之法律基本原則？

確定終局判決適用行為時執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款之規定，剔除聲請人 88 年度申報之損害賠償費用 2,560,000 元，乃生以下牴觸法律、憲法之疑義：

- 1.執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明。該查核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？
- 2.執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明。該查核辦法規定是否違反所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類關於執行業務直接必要費用，應准予減除之規定？
- 3.執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明。該查核辦法規定似透過法定憑證主義，限制費用減除，是否違反職權調查與實質課稅原則？
- 4.執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明。該查核辦法規定似透過法定憑證主義，限制費用減除，是否違反憲法第 23 條之比例原則？

（二）聲請人對於疑義所主張之見解

- 1.財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款限制執行業務者列報利息支出與損害賠償費用之要件，涉及稅基事項，卻未有所得稅法規定或明確授權，違反憲法第十九條之租稅法律主義。

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，主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許。亦經 貴院釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 674 號及第 692 號解釋在案。

再者，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。此觀釋字第 640 號、第 536 號及第 493 號解釋甚明。

按執行業務所得查核辦法，其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 項規定：「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 項規定即應定性為「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。

按綜合所得稅之稅基，乃所得稅法第 14 條所列各類所得，其中執行業務所得之計算，即以業務收入減除業務上直接必要費用之餘額為所得額，故執行業務費用之減除，即屬應由所得稅法規定或明確授權訂定之事項。財政部雖經授權訂定執行業務所得查核辦法，惟所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款之授權範圍僅限於帳簿、憑證之查核與費用之認列及其他應遵行事項，且不得逾越同類第 3 款之基本原則—「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」。

惟查，財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款限制執行業務者列報利息支出，須借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，損害賠償費用須經法定調解、仲裁或裁判

程序，始准予減除，不惟所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務所得之規定所無，且未見於所得稅法關於營利事業所得稅之規定。是故，以資金使用之用途來限制利息費用支出，或限制應經法定爭訟、調解程序，始准列報損害賠償費用者，既涉及稅基事項，且對已實際支出之費用限定一部分不得減除，亦影響納稅義務人權益重大，卻未經所得稅法之明確授權，可證系爭財政部 86 年函釋與查核辦法第 31 條第 1 款逕行規定之，確已違反租稅法律主義甚明。

2. 行為時財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函關於執行業務所生之利息費用，限制借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，始准予減除，違反所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款「執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定」。

「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。而主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許（參 貴院釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 674 號及第 692 號解釋）。財政部解釋函令有無逾越法律解釋範圍，違反租稅法律主義，依釋字第 692 號解釋理由書所言，「自應秉持所得稅法之立法意旨及依一般法律解釋方法為闡釋」，合先述明。

查所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類關於執行業務收入得減除之費用，除列舉業務所房租、折舊、設備折舊及修理費、藥品、材料成本、雇員薪資、旅費之外，另規定其他直接必要費用者，亦得減除。然查本件原處分機關及一、二審法院援引財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函剔除利息支出 3,929,610 元，查該函釋說明第二點即載：「執行業務者向金融機構借款購置或興建房屋，供執行業務使用符合下列規定者，其利息支出得認列為執行業務費用：……（二）其借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，且借款利息確由執行業務者本人或事務所負擔，取得金融機構出具之借款用途證明，並有明確帳載及資金流程之佐證資料，但以主事務所所在地之房屋（一屋）為限。……」。換言之，執行業務者列報減除借款利息，依此函釋，不僅限制於購置、興建執行業務場所，尚且僅限於主事務所所在地之房屋而已，倘執行業務者為購買設備、延聘員工，或為業務營運周轉，或為設立分支事務所，而向銀行貸入款項，所支付之利息，固屬獲取執行業務收入之直接、必要花費，但依照前開函釋規定，稽徵機關卻仍應否准減除

，顯已逾越母法規定，增加執行業務者法定所無之納稅義務。

其次，行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款規定：「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；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，抑或作成行政函釋之法律意見等，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。

查本件行為時（註二）所得稅法營利事業所得稅章，並未對營利事業列報利息支出，作有限制，僅於第 38 條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，……，不得列為費用或損失。」易言之，利息支出之原因倘與本業及附屬業務有關者，即應依法准予減除，復觀營利事業所得稅查核準則第 97 條關於利息費用之規定，亦沒有對借款利息列支限制僅得購置主事務所房舍。然查，財政部 86 年函釋卻謂執行業務者列報減除借款利息，不僅限制於購置、興建執行業務場所，尚且僅侷限於主事務所所在地之房屋而已，即與前開所得稅法第 14 條執行業務所得費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定意旨，顯有不符。

3. 行為時財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函關於執行業務所生之利息費用，限制借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，始准予減除，違反 貴院釋字第 385 號解釋之「權利與義務不得割裂適用」之原則。

按憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關聯者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用， 貴院釋字第 385 號解釋有明文，是有所得者固應負擔納稅義務，惟與該項所得有關聯之必要成本費用，亦應准許減除，此亦為所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務收入應減除直接必要費用之規範意旨。

查系爭遭剔除之利息支出 3,929,610 元，原處分機關係以聲請人 88 年度共有 501,714,884 元之借款，其中有 61,000,000 元屬短期投資之借款，借款目的不符財政部 86 年函釋關於購置、興建主事務所房舍之要件，故予剔除云云，然查，閒置資金之運用，無論從事短期投資、定期存款、購買有價證券等，如獲有孳息、財產交易所得，縱令屬於買賣有價證券所獲之免稅收入，依司法判決實務，（註三）結算時仍應列入執行業務所得或營利所得之盈餘，課徵所得稅。是故，既然運用閒置資金所獲利得應計入所得課稅者，依 貴院所揭示之「權利與義務不得割裂適用」原則，相對應之借入款項利息支出，亦應准予減除才是。惟財政部 86 年函釋卻將借款利息之減除，狹隘地限制於購置、興建主事務所房舍之借款目的，顯將減除費用之權利，與計入所得額之納稅義務，兩相強加割離，明顯違反「權利與義務不得割裂適用」原則。

4. 執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，違反所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類關於執行業務直接必要費用，應准予減除之規定。按行為時執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定：「損害賠償：一、執行業務者及其僱用人員在業務上因過失致人受傷或死亡而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，除受有保險賠償部分外，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，並檢附支出憑證，予以認定。」亦即課予執行業務者列報執業過失之損害賠償損失時，負有協力義務，應踐行經公正中立第三人介入仲裁、調解、裁判之程序，並於依約給付賠償金後，取具仲裁、調解或裁判之證明文件及支付證明。惟所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類關於執行業務收入得減除之費用，除列舉業務所房租、折舊、設備折舊及修理費、藥品、材料成本、雇員薪資、旅費之外，另規定其他直接必要費用者，亦得減除，並未設有須經「特別法定程序」、「經公正中立第三人介入」或「特定憑證」等，始得減除之明文限制。

按執行業務者因業務上過失致人死傷者，依民法規定本應承擔侵權行為或債務不履行之損害賠償責任，故執行業務者與受害當事人逕行成立和解契約，即生法律拘束力，經如數支付賠償金並取具支付憑證後，既屬前揭所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類所定執行業務收入之直接且必要費用。其次，綜觀民事法、專門職業人員法令（如醫事法），尚無任何規定，要求執行業務者不得與受害當事人直接成立和解，而應請求警察、公會、調解團體、法院介入糾紛之強行規定。遑論營利事業所得稅查核準則第 103 條第 2 款亦

規定「二、下列其他費用或損失，可核實認定：（一）因業務關係支付員工喪葬費、撫卹費或賠償金，取得確實證明文據者。……（五）因車禍支付被害人或其親屬之醫藥費、喪葬費、撫卹費或賠償金等，經取得確實證明文件者，其未受有保險賠償部分。……」，益證查核辦法第 31 條第 1 款限制執行業務者須取具仲裁、調解或裁判等證明文件，始得列報損害賠償費用，顯有違反所得稅法第 14 條關於直接、必要費用即准予減除，及執行業務費用之列支準用營利事業所得稅之規範意旨。

此外，欲避免執行業務者浮濫列報「不必要」之執行業務費用，毋寧應透過稽徵機關逐案審查給付之賠償金是否有回流事實，或賠償金額與損害情況間是否顯不相當，賠償費用支付是否「必要」，當與是否由警察、公會、調解機關團體及法院介入，進行調解、仲裁或裁判，顯然欠缺關聯。蓋執業過失之賠償概屬民事損害賠償事件，無論警察、公會、調解團體或法院介入，均不影響此類事件處理仍受民事「處分權主義」與「辯論主義」支配之本質。換言之，只要當事人間對賠償金額達成合意，即便法院裁判，仍舊毫無置喙餘地可言，殊無可謂經過上揭機關團體介入調解、裁判，即可對賠償金額是否浮濫，進行合理「管控」可言，益證此類憑證要求根本與所得稅法關於執行業務之「直接」、「必要」費用要件，毫無相關。

5. 執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，構成限制費用減除之法定憑證主義，違反職權調查與實質課稅原則。

按行為時執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定執行業務者及其僱用人員在業務上因過失致人受傷或死亡而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，始予以認定。換言之，倘非取具前開機關、單位所開具之調解、仲裁及裁判證明文件，即便執行業務者實際支付合理之損害賠償金予受害當事人，仍舊不得列報費用減除。系爭查核辦法規定顯然排除其他證明文件，唯獨准許上開列舉之調解、仲裁及裁判證明文件始有列報減除損害賠償費用之「證據資格」，規範性質即與法定證據主義相當。

查「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」、「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」乃行政程序法第 36 條、第 43 條關於行政程序應遵守「自由心證原則」及「職權調查原則」，故課稅事實之調查，不拘泥於特定證明文件之有無，而應斟酌舉證責任、協力義務之歸屬及全部調查意旨

為之，此亦可徵諸稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項之規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，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。」

惟查，系爭查核辦法第 31 條第 1 款限制執行業務者及其僱用人員在業務上因過失致人受傷或死亡而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，始予以認定者，即明示執行業務者倘若沒有提示上開列舉之調解、仲裁及裁判證明文件者，縱使執行業務者已真實地支付合理之賠償金，該筆賠償金還是會被視為非屬直接必要之執行業務費用，稽徵機關無庸再為審查其真實性，可逕自排除其扣減資格。故系爭查核辦法第 31 條第 1 款之規範效果，即形同以法定證據主義，架空稅捐稽徵程序之職權調查主義與實質課稅原則，致有違反憲法上平等與量能課稅原則之疑義。

6. 執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，違反憲法第 23 條之比例原則。

退一萬步言之，即便認為執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款設定執行業務者應經警察機關、公會、調解機關團體或法院調解、仲裁及判決程序，並取具證明，係為便利稽徵機關省卻逐案審核勞費之規範設計，然此形同法定證據主義之規定，亦有違反憲法第 23 條之疑義，過度限制執行業務者受憲法財產權保障之繳納正確稅額權利。

按憲法第 23 條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」行政程序法第 7 條亦明示比例原則之內涵為：「一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。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。」

然查，執業過失之賠償是否合理、必要，即便經由警察、公會、調解團體或法院介入調解、仲裁或裁判，仍受「處分權主義」與「辯論主義」支配，而以當事人間就賠償之合意為依歸，上揭機關團體介入調解、仲裁、裁判，亦無從管控賠償之合理或浮濫，故此一憑證要件顯與執行業務費用之「直接」、「必要」毫無關聯，而有違背手段目的關聯性之要求。其次，稽徵機關如欲確保執業過失賠償列報不致過度浮濫，與其要求取具調解、仲裁或裁判之證明文件，尚不如查核賠償金額與支付流程是否異常之後，再就異常案件進行選案查核，同樣可達成減省稽徵勞費，但屬侵害執行業務者扣減權利較小

之手段。再者，強命執行業務者須經由警察、公會、調解團體或法院介入調解、仲裁或裁判，始准列報減除，無非讓執行業務者在發生執業過失之場合，要不選擇私下和解，額外負擔不符量能課稅之稅負，要不主動公開自己執行業務之過失，因此造成其財產權或隱私權之侵害，顯然超越稽徵機關逐案或選案查核執業過失賠償之勞費，而不符狹義之衡平原則。（部分摘自財稅法令半月刊／黃士洲助理教授／文，請參閱附件五）

（三）解決疑義必須解釋憲法之理由

按本件聲請人 88 年度綜合所得稅事件因原處分經行政法院判決確定。然復查、訴願決定及歷審行政法院判決均適用財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款，作為駁回聲請人申報減除利息支出 3,929,610 元及損害賠償費用 2,560,000 元之主要法令依據，致使聲請人工作權、財產權及營業自由，因遭補徵核定補納綜合所得稅款 2,595,844 元之稅款，負擔法律所未規定之稅捐，而遭受重度之侵害，為求救濟並釋明財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款所涉租稅法律主義、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 貴院宣告財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款違憲並不予適用者，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

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 號判決書影本。

附件三：壠新醫院執行業務所得查核簽證報告書第 6 頁影本。

附件四：本件聲請人因適用系爭函令，致增加應納稅額計算簡表。

附件五：財稅法令半月刊第 34 卷 17/19 期影本。

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 31 條第 1 項之規定。

註二：96 年 7 月 11 日修正所得稅法第 24 條之 1 按面值計算利息收入，並由施行細則第 31 條之 1 規定按實際利率攤計利息收入或費用。另 100 年 1 月 26 日修正第 43 條之 2 規定，自 100 年度起，營利事業對關係人之負

債占業主權益超過一定比率者，超過部分之利息支出不得列為費用或損失。

註三：參見臺北高等行政法院 92 年度訴字第 5517 號判決：「查稅法上以獨資所形成組織體之營利事業，並將之規劃為獨立之稅捐主體，有別於個人之外，故而稅法將獨資商號因營業所產生之盈餘為營利事業所得，而個人自營利事業所分得之盈餘為個人之營利所得，此觀首揭所得稅法第 11 條第 2 項及第 14 條第 1 項第 1 類之規定甚明。原告與其配偶陳盛隆從事多項股票投資，陳盛隆並負責經營盛隆行，……盛隆行上開證券交易所得，固得免併入該商號之課稅所得額，即免課徵營利事業所得稅，惟仍屬盛隆行商號之盈餘，被告就盛隆行 85 年、86 年度之盈餘，核定陳盛隆 85 年、86 年度營利所得分別為 8,417,941 元及 8,873,340 元，減掉原告已自行申報部分，計 85 年、86 年分別短漏報營利所得 3,612,184 元及 3,731,096 元，其應申報而漏未申報，縱非故意，亦難謂無過失……，認事用法，俱無不合。」

謹 狀

司 法 院 公 鑒

聲請人：張 煥 禎

中 華 民 國 101 年 1 月 30 日

（附件一）

最高行政法院判決

98 年度判字第 738 號

上 訴 人 張 煥 禎

訴訟代理人 陳 文 炯

陳 建 宏

林 瑞 彬 律師

被 上 訴 人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 陳 文 宗

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 4 月 17 日臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人係壠新醫院負責人，民國 88 年度綜合所得稅結算申報，以權責發生制記帳，列報取自該醫院執行業務所得新臺幣（下同）0 元，被上訴人初查依現金收付制調整核定執行業務所得為 75,750,870 元，另查得漏報其配偶租賃所得 88,441 元（於復查期間經被上訴人所屬大安分局通報註銷），併課其綜合所得

總額為 83,717,099 元，補徵應納稅額 30,992,874 元。就加班費部分，壢新醫院列報 43,149,811 元，原查以主治醫師加班時間皆為正常門診時間予以剔除；各項攤提部分列報 12,361,553 元（含開辦費 9,563,485 元及遞延費用 2,798,068 元），原查以開辦費本年度已逾攤提年限而全數剔除，修繕費部分列報 8,799,671 元，原查以憑證不符予以剔除 228,755 元，另轉資本支出 1,304,380 元，稅捐部分列報 2,089,070 元，原查以此屬私人地價稅而予剔除，就利息支出部分，壢新醫院 88 年度列報利息支出 32,315,871 元，被上訴人以其中短期投資之借款 61,000,000 元與業務無關，按該借款占總借款比率 12.16% 核算該部分利息支出 3,929,610 元，予以剔除；其他費用損害賠償部分，88 年度列報其他費用－損害賠償費用 105,075,859 元，被上訴人初查以其中 2,560,000 元未檢附相關證明文件及支出憑證，否准認定。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以 95 年 1 月 23 日北區國稅法二字第 0950005785 號復查決定，追減執行業務所得 49,362,623 元及租賃所得 88,441 元，其餘復查駁回（下稱原處分）。上訴人不服，針對會計制度、利息支出、其他費用損害賠償等 3 部分提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

- 二、上訴人起訴主張：權責發生制之會計處理符合收入成本配合原則，係最能忠實反映經營結果並為一般公認會計原則及所得稅法所肯認之入帳基礎，被上訴人予以否准顯違反所得稅法之規定及意旨。營業範圍規模非屬狹小之醫院，有採權責發生制之必要，被上訴人原同意上訴人採用權責發生制，實屬經審慎研議後之合理作法。稅務機關核准上訴人改採權責發生制依法有據，不得任意撤銷。本案上訴人係已取具被上訴人核准其適用權責發生制之函文而為稅捐申報，當屬得為特殊考量之例外情況，被上訴人對於執行業務所得查核辦法（下稱查核辦法）第 3 條之法令解釋方法顯有錯誤，上訴人自無所謂擴張解釋之問題，被上訴人顯錯誤解釋法令而限縮權責發生制之適用範圍。所得稅法第 14 條、第 22 條及查核辦法第 3 條實係基於一致之概念與意旨而訂定，僅因考慮營利事業與執行業務者經營情況本質之不同而有相異之字面規定方式，而本案上訴人雖為執行業務者，惟其經營方式與規模龐大之營利事業已無二致，本得準用營利事業所得稅之相關規定採用權責發生制，其與所得稅法第 14 條、第 22 條及查核辦法第 3 條均無牴觸或違反。壢新醫院業已由被上訴人核准自 88 年度起改按權責發生制進行相關會計事務之記載與處理，縱被上訴人復於 91 年度中撤銷該核准，惟上訴人對被上訴人行政處分之信賴應受保護，不應溯及既往而以現金收付制核定上訴人壢新醫院系爭年度稅捐。被上訴人應就上訴人因信賴其核准採用權責發生制之行政處分而受有之損害負擔賠償責任。被上訴人於系爭年度確已償還借款致其借款餘額係較以前年度減少，且其以前年度之借款亦已提供相當資金證明並已由被上訴人認定。被上訴人未提出任何證據而率然認定上訴人之利息支出與短期投資有

關，並以一法無明文之計算方式及比例將上訴人部分利息支出予以剔除，其原處分顯然違法。被上訴人並無強對執行業務者限制其餘裕資金必先償還借款，否則即認定其借款利息支出為非營業所需之借款利息之餘地，應以本案上訴人之資金用途舉證來加以認定，方為正辦。以上訴人系爭年度經會計師查核簽證之現金流量表觀之，上訴人於系爭年度確已償還借款致其借款餘額係較以前年度減少，其剩餘借款為以前年度所舉借者，且其以前年度之借款亦已提供相當資金用途證明並已由被上訴人認定。依查核辦法第 31 條第 1 款規定：「……應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，……」應屬提供納稅義務人舉證方式之例示或教示規定，如未有上開文件但可由納稅義務人舉證證明，仍應准予認定。上訴人醫院所列報之損害賠償支出其相關憑證均已完備，足以證明確有該項賠償事實之發生，非被上訴人所可否定。基於量能課稅原則，如人民確因業務上行為負有損害賠償責任並確實導致所得減少，為忠實表達納稅義務人之稅負能力，就此損害賠償部分理應肯認得列支為費用損失，至於此項支出應取得確實之證明乃係為避免納稅義務人虛構損害賠償責任藉以逃漏稅捐，如納稅義務人確能證明有損害賠償損失且取得憑證，即應與是否取得公家機關之證明無涉，被上訴人以上訴人未取得公家機關證明否准上訴人列支損害賠償費用損失，未盡核實課稅責任，應屬無據等語。求為判決先位聲明：原處分、復查決定有關執行業務所得由權責發生制改按現金收付制、否准認列利息支出及損害賠償費用部分及訴願決定均撤銷；備位聲明：關於改按權責發生制部分如被駁回，請求被上訴人給付上訴人 71,327,236 元及自起訴狀繕本送達被上訴人之翌日起按年息 5% 計付利息。

- 三、被上訴人則以：權責發生制為會計制度之一種，該制度固較現金收付制符合收入成本配合原則，惟採用何項制度，仍應依稅法之規定，而非依一般公認會計原則。一般公認會計原則要求企業採用權責發生制，惟執行業務與一般企業有別，不受一般公認會計原則或商業會計法之規範。執行業務所得係個人綜合所得項目之一，又依查核辦法第 1 條及第 2 條規定，有關執行業務所得之查核，查核辦法有規定者，即應依其規定辦理，未規定者，始得依其他有關法令之規定辦理。而執行業務之費用，所得稅法並未訂定相關規定，所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款乃訂定準用之規定，惟自查核辦法發布施行後，執行業務費用之列支，悉依該辦法之規定辦理，且該辦法規定之內容及範圍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。執行業務所得之計算，除查核辦法另有規定外，以收付實現為原則，另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，查該醫院並非聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，原核定並無不合。會計制度變更，係屬企業（或執行業務者之業務）內部會計事項變動，自不得藉變更以減少其原本應納之稅捐，本

件醫院因會計制度變更導致應納之稅捐減少，於法自屬不合。基於稅法規定執行業務所得及營利事業所得採用不同之會計制度，相關稅法乃訂定不同之規定，以資遵循，是除查核辦法明確規定應採權責發生制外，執行業務所得不得採權責發生制。被上訴人作成 87 年 8 月 27 日北區國稅中壢審字第 87083678 號核准函，嗣作成 91 年 4 月 29 日北區國稅中壢審字第 0910002491 號函撤銷前開核准函，係按依法行政原則，對原屬違法之行政處分撤銷，以回復於合法之狀態，上訴人並未因前開違法核准之行政處分而有信賴利益存在，亦不因該違法行政處分之撤銷而受有損害，尚無信賴保護原則之適用。本件上訴人開設系爭醫院，按醫院與一般營利事業性質明顯不同，醫院是否得從事醫療業務以外之業務，法令雖無明文規定，惟短期投資非屬經營醫院之必要業務，應無疑義。另私立醫院本身並無法律上人格及權利能力，不得享受權利、負擔義務，醫院之資產及負債，應歸屬於醫院負責人，故系爭短期投資實質上係上訴人個人投資行為，與醫院業務無關。又系爭銀行借款如確供醫院使用，則醫院如有閒置資金，理應優先償還銀行借款以減少利息支出，上訴人未優先償還銀行借款，卻使用於與業務無關之短期投資，相當於該短期投資部分之利息費用自非直接必要費用。再上訴人未能提示金融機構出具之借款用途證明、借款資金實際用途、短期投資之資金來源及相關帳簿憑證等資料供核，原核定剔除相當於短期投資部分之利息支出並無不合。壢新醫院原列報其他費用損害賠償 105,075,859 元，然上訴人未能提示警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決確定之證明，則原核定以損害賠償未檢附相關證明文件及支出憑證剔除 2,560,000 元，並無不合等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）會計制度部分：查核辦法係有關執行業務所得計算方式之規定，究其性質核屬財政部為執行所得稅法及稅捐稽徵法等法規，基於法定職權所發布之技術性及作業性之行政規則，為統一所得之計算方式、避免課稅不公平所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與母法規定無違，稅捐稽徵機關自可加以適用。依上開規定意旨，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壢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，應無上開規定適用之餘地甚明。另所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務所得已明定以費用之列支為限，並未擴及其範圍至會計制度之選定；且依所得稅法第 11 條第 1 項、第 2 項規定，並不包括醫師執行業務。故有關營利事業會計制度之設計（即採用權責發生制），在醫師執行業務時並不能準用。再者，依所得稅法第 3 章營利事業所得稅之章節體系觀察之，有關費用之列支標準係規定在第 3 節營利事業所得額中，而所得稅法第 22 條有關「會計基礎

」之規定，則編排在第 2 節帳簿憑證與會計紀錄中，故營利事業應採用權責發生制或現金收付制之規範，並不在所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款準用之範圍。此外，執行業務與一般企業有別，並不受一般公認會計原則或商業會計法之規範；基於稅法規定執行業務所得及營利事業所得採用不同之會計制度，相關稅法乃訂定上開不同之規定，以資遵循，是除查核辦法明確規定應採權責發生制外，執行業務所得不得採權責發生制。否則，若僅因某些特徵相符，即任由性質原本不合之納稅主體變更會計制度，除將紊亂課稅體系，使課稅基礎長期處於不安定狀態外，亦可能造成少數人藉由內部會計事項變動，以達變相漏稅之目的，危害課稅之公平性，此絕非立法者之原意。本件上訴人係壢新醫院之負責人，由於該醫院並非聯合執行業務或收入經由公會代收轉付，且非所得稅法所規定之營利事業，為兩造所不爭執，揆諸前揭說明，其會計制度自應採用現金收付制，惟上訴人 88 年度綜合所得稅結算係以權責發生制記帳列報，且申報取自該醫院執行業務所得 0 元，則被上訴人將之調整為現金收付制，並核定其執行業務所得為 75,750,870 元，經核即無不合。本件上訴人固然係信賴被上訴人（所屬中壢稽徵所）作成之 87 年 8 月 27 日北區國稅中壢審字第 87083678 號函，始以權責發生制記帳列報取自該醫院執行業務所得，然本件係有關上訴人 88 年度綜合所得稅結算申報事件，本與公益無關，被上訴人（所屬中壢稽徵所）隨後將上開核准函撤銷，並不致造成公益上之重大危害者。其因此增加之稅負 71,327,136 元亦係本應繳納者，並非行政程序法第 120 條所稱「財產上之損失」，或國家賠償法第 2 條第 2 項所稱之損害，因此上訴人依據上開規定，以備位聲明請求被上訴人應給予同額之補償及法定利息，亦屬無據。（二）利息支出：有關利息支出認列為執行業務費用之財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函，係中央財稅主管機關財政部基於職權，依上開規定之立法意旨所作成之解釋，因屬簡化採認程序，統一認列標準，及維繫實質課稅及稅制公平所必要，且未逾越法律規定之範圍之目的，亦未增加人民之負擔，自應於所解釋法律生效之日起，適用於與此有關之未確定案件。本件壢新醫院係上訴人獨資所經營，醫院本身並無法律上人格及權利能力，不得享受權利、負擔義務，醫院之資產及負債，自應歸屬於醫院負責人。從而，上開短期投資實質上應屬上訴人個人投資行為，與醫院業務無關。矧且，一般醫院均係以從事醫療行為為業，短期投資並非醫療行為之一部分，故本件上訴人所為之上開短期投資絕非經營壢新醫院所必要，應無疑義。再從經濟學觀點而言，系爭銀行借款如確供壢新醫院使用，則當醫院有餘裕能夠自由運用時，理應優先償還銀行借款以減少利息支出，始符合一般經營之道，然上訴人未優先償還銀行借款，卻運用於與業務無關之短期投資，由此亦足推論該短期投資確非屬經營壢新醫院所必要，從而該部分之利息支出應非直接必要費用。此外，上訴人復未能提示金融機構出具之借款用途證明及

明確帳載及資金流程之佐證資料供核對，自難認上訴人此部分申報為有理由。（三）其他費用損害賠償部分：本件上訴人原列報其他費用損害賠償 105,075,859 元，惟其中 2,560,000 元部分因未提示符合查核辦法第 31 條第 1 款之「警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明或經法院判決確定之證明」供核對，為上訴人所不爭執，依照上開說明，自難採認。雖上訴人主張有協議書及支出憑證等證明文件，應予認定云云。但查，私人間之協議，畢竟與具有公信力之機構介入之和解有別，從稅捐稽徵機關覈實認定之角度而言，前者之憑信性終究不若後者，不符上開真實性原則之要求。被上訴人剔除上訴人所列報其他費用損害賠償 2,560,000 元部分，即非無據。況營利事業所得稅查核準則第 103 條規定亦強調「核實認定」、「取得確實證明文據」、「確實證明文件」等語，與本件所適用之查核辦法第 31 條第 1 款規範意旨亦不相違悖，雖然在技術上對於應取具之文件要求有所不同，但此係因一為綜合所得稅之稽徵，一為營利事業所得稅之核課，兩者原有本質上之差異（此從有無公認會計原則或商業會計法之適用、是否需申報資產負債表及設日記帳等即可知）所造成，並非可相提並論。因此，以上二法條對取證之具體內容不一致，係立法者（行政機關）有意之區隔，並非查核辦法第 31 條第 1 款故為法律所無之限制，因將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

五、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「……個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。……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。」上開查核辦法第 1 條「本辦法依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款之規定訂定之」，已明列其法律授權之依據，且係對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定，依行政程序法第 150 條規定，係屬法規命令，原判決認其為行政規則，固有未洽；惟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。本件原判決業已詳述所得稅法第 22 條第 2 項關於營利事業應採用權責發生制或現金收付制之規範，並不在所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款「費用列支」準用營利事業

所得稅規定之範圍（按準用規定已成具文，詳後述）。又所得稅法第 22 條第 2 項係適用於營利事業所得稅者，而執行業務所得則係申報個人綜合所得稅，二者迥不相侔，所得稅法第 22 條第 2 項規定本不在申報個人綜合所得稅得以適用之範圍，上訴人主張查核辦法第 3 條規定違反所得稅法第 22 條第 2 項規定為無效云云，要無可採。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堰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。又上訴人依上述規定既係應適用現金收付制之會計制度者，且以往年度亦係採用現金收付制，而其 87 年 8 月 21 日向被上訴人所屬中壢稽徵所申請由現金收付制改為權責發生制時，並未檢送任何符合得改為權責發生制之資料以供審核，顯係對重要事項不提供正確資料及為不完全陳述，致使行政機關依該資料陳述而作成行政處分，有信賴不值得保護情事；又本件係關於上訴人之所得稅申報事件，僅與上訴人個人私益有關，被上訴人撤銷之前違法之核定，要與公益無涉，依行政程序法第 117 條規定被上訴人自得撤銷，並無需給予補償。何況，上訴人雖主張被上訴人對於其因信賴被上訴人之核准採用權責發生制處理其會計事務，惟嗣後被上訴人撤銷原核准處分，採用現金收付制重新計算上訴人之系爭年度所得額，致原先於系爭年度採權責發生制，得扣除之成本費用（於系爭年度已發生會計上應付責任但未於該年度現金支出者），於改採現金收付制時不得扣除，其差異成本費用總額為 178,317,842 元，使上訴人於系爭年度溢付稅額 71,327,136 元云云。惟姑不論本件復查前，僅補徵應納稅額 30,992,874 元，而復查決定，復已將原核定執行業務所得 75,750,870 元，追減 49,362,623 元，變更核定 26,388,247 元及原核定租賃所得 88,441 元予以註銷，則其補徵應納稅額，亦應已變更（被上訴人迄未陳明其數額）；且其所稱「預計系爭年度後之數年內將不會有盈餘」一節，僅係臆測而已；又所稱「其差異成本費用總額為 178,317,842 元，使上訴人於系爭年度溢付稅額 71,327,136 元」，亦僅係援用被上訴人之核定調整法令及依據說明書所列金額，對於其是否確應或得於 88 年度為現金給付等，均未舉證以實其說，而此係屬原審事實認定，證據取捨問題，與原判決是否違背法令無涉；另上訴人亦自承權責發生制與現金收付制僅為時間性差異，影響僅為納稅時點不同，不影響上訴人應繳納予國家之稅負總額，則被上訴人將錯誤核准撤銷，回歸正確適用法令，亦不應影響上訴人於該段期間應繳納予國家之稅負總額，原判決認本年度增加之稅負係上訴人本應繳納者，並非同法第 120 條所稱之損失，據以駁回上訴人之補償請求，其結論相同，仍應予維持。至於所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款末段雖規定「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；

其辦法由財政部定之。」然查，所得稅法第 3 章第 3 節及第 4 節係就營利事業所發生之費用：如薪資、職工退休金、捐贈、交際費、折舊等，訂定原則性之規定；而執行業務之費用，所得稅法內並未訂定相關規定，所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款乃訂定前開準用之規定，惟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，其內容及範圍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。原判決認「執行業務者僅費用列支方面得準用營利事業所得稅規定」一節，尚有誤會，惟尚不影響本件結論；另上訴人並非財團法人醫療機構，並無上訴人所提關於財團法人醫療機構規定之適用，上訴人就此之主張並無可採。又財政部 87 年 4 月 9 日台財稅第 871936994 號函說明二已明指「因綜合所得稅係採收付實現原則」，因而就健保局核定特約醫事服務機構之醫療費用，如溢給之暫付醫療費用年度與核定沖抵或追繳為同一年度或涉有跨年度時，其帳務處理之方式所為，既未指其綜合所得稅係採權責發生制，上訴人所主張乃其主觀歧異之見解，並無可採。末按「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。」「第 117 條之撤銷，應自原處分機關或上級機關知有撤銷原因時起 2 年內為之。」固為行政程序法第 117 條前段及第 121 條第 1 項所規定。惟法規特定有施行日期者，自該特定日起發生效力，中央法規標準法第 14 條定有明文。查行政程序法雖於 88 年 2 月 3 日制定公布，然其施行日期依同法第 175 條明定自 90 年 1 月 1 日施行，依上揭中央法規標準法第 14 條規定，自該特定日即 90 年 1 月 1 日起發生效力。是以於行政程序法施行前，就撤銷權之行使，法律並無除斥期間之規定，則於行政程序法施行前即得行使撤銷權者，於行政程序法施行後關於撤銷權之除斥期間，應自行政程序法施行之日起算。本件被上訴人以 91 年 4 月 29 日北區國稅中壢審字第 0910002491 號函撤銷其 87 年 8 月 27 日北區國稅中壢審字第 87083678 號核准函，並未逾行政程序法施行後 2 年之除斥期間，上訴人就此所為之主張，亦無可採。（二）上訴人指摘原判決關於利息支出部分有不適用法規或適用法規不當之違法部分：按「非屬執行業務之直接必要費用，不得列為執行業務費用。」為查核辦法第 14 條所明定。短期投資與醫院業務無關，則因該短期投資借款所生之利息，自不得列為執行業務費用。至於所稱上訴人已提出之各項證明借款確實用於醫院營業而未用於該等投資之積極事證一節，係重述其為原審所不採之陳詞，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，惟原審調查證據之結果，依論理法則判斷，並無違背論理法則，又證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形，其主張並無足採；另本院為法律審，上訴人於上訴後始主張原核定調減之利息支出，有虛增逾 30 萬元之新事實，本院無從審酌。（三）上

訴人主張原判決關於其他費用損害賠償部分有適用法規不當之顯然違法一節，經查，查核辦法第 31 條就損害賠償之認定已有明定，則營利事業所得稅查核準則第 103 條即無再準用之餘地，已如上述，並為原審所認定，則原判決就二者所為之比較，核屬贅論，要與原判決有無違背法令無涉。又財政部 89 年 3 月 21 日台財稅第 890451508 號函釋既經該部以 90 年 11 月 30 日第 0900457399 號函示自 91 年 1 月 1 日起，不再援引適用，依司法院釋字第 287 號解釋「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」即除後函釋發布生效前，已確定案件外，應依後函釋辦理。而稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，對於尚未核課確定案件得適用者，自以適用時仍有效者為限。本件被上訴人為處分時，該函釋既非有效得以適用者，上訴人主張仍應適用本案云云，即無可採。至於上訴人其餘述稱各節，乃上訴人以其對法律上見解之歧異，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當；或係於上訴始主張本院無從審酌之新事實，均無可採。綜上所述，原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無違背法令之情形；縱原審雖有未於判決中加以論斷者，惟尚不影響於判決之結果，與所謂判決不備理由之違法情形不相當。又其部分見解，雖有未洽，惟與結論不生影響，仍應予維持。上訴意旨仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 98 年 7 月 9 日
(本件聲請書其餘附件略)