

司法院釋字第 722 號解釋 案情摘要

【單獨執行業務者計算所得選擇權責發生制案】 103.6.27

所得稅法採用之會計基礎有「權責發生制」及「收付實現制」二種。第 22 條規定，營利事業所得稅原則上採用前者；個人綜合所得稅採用後者，則為釋字第 377 號解釋所肯認。惟對於計入個人綜合所得分類中之「執行業務所得」，同法第 14 條第 1 項第 2 類規定授權財政部訂定「執行業務所得查核辦法」，該辦法第 3 條規定，執行業務所得之計算，除該辦法另有規定外，以收付實現為原則；第 10 條第 2 項復規定，僅「聯合執行業務者」或「執行業務收入經由公會代收轉付者」經申報核准後，得按權責發生制計算所得。

聲請人張煥禎係壠新醫院負責人，於 87 年間獲准以權責發生制記帳，其據以申報 88 年度綜合所得稅列報取自醫院之執行業務所得為新臺幣（下同）0 元。91 年間北區國稅局認，依上開規定，聲請人之所得計算本不得採權責發生制，乃撤銷核准，改依收付實現制計算，並剔除部分支出，重予核定聲請人 88 年度之執行業務所得為 26,388,247 元。聲請人不服提起行政爭訟，經最高行政法院 98 年判字第 738 號判決駁回確定，爰認上開查核辦法規定及財政部相關函釋違憲，聲請解釋，併就釋字第 377 號解釋聲請補充解釋。

大法官於今日作成釋字第 722 號解釋，宣告上開查核辦法第 10 條第 2 項（下稱系爭規定）得申請按權責發生制計算所得者，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，於此範圍，與憲法第 7 條平等原則之意旨不符。理由：（一）系爭規定僅許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，形成執行業務者因經營型態而就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。（二）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，目的尚屬合憲。（三）然其以經營型態及業務收入方式為分類標準，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，所採為差別待遇之分類手段，與前述目的之達成間，欠缺合理關聯，在此範圍內，與憲法第 7 條平等原則之意旨不符。

其餘聲請因僅係爭執法院認事用法且未具體指摘抵觸憲法之處，均不予受理。又釋字第 377 號解釋並無文字晦澀或論證不周之情形，亦無補充必要。

【附帶說明】

一、所得稅法關於會計基礎之規定：

第 22 條：

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。

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。

二、所得稅法第 14 條關於所得分類，於第 1 項將個人之綜合所得總額，以其全年所得分 10 類合併計算之。其中第二類規定如下：

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。

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。

三、關於「權責發生制」及「現金收付制」之定義：

商業會計法第 10 條：

會計基礎採用權責發生制；在平時採用現金收付制者，俟決算時，應照權責發生制予以調整。

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。