

釋字第七二二號解釋部分不同意見書

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。」¹「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。」¹ 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

¹ 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。」

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然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做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，然因此制較能反應營業年度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。故現金收付制僅得做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。