

## 司法院釋字第722號解釋

### 【單獨執行業務者計算所得選擇權責發生制案】

～新聞稿～

103.6.27

司法院大法官於6月27日舉行第1419次會議，會中作成釋字第722號解釋。解釋文：「執行業務所得查核辦法第10條第2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7條平等原則之意旨不符。」

關於所得稅之申報，所得稅法採用所得計算之會計基礎有「權責發生制」及「收付實現制」二種。其第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，則為司法院釋字第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，聲請人非執行業務所得查核辦法第10條第2項所定之聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，其所得計算本不得採權責發生制，而應依同辦法第3條收付實現制之規定辦理，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。

大法官作成釋字第 722 號解釋，認為上開查核辦法第 10 條第 2 項得申請按權責發生制計算所得者之規定，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，於此範圍，與憲法第 7 條平等原則之意旨不符。理由如下：(一)上開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)上開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牴觸憲法之處，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。

本解釋有 8 位大法官分別提出，共 7 件之意見書。

(解釋文、理由書如次頁；相關大法官意見書，請見大法官網站)

**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。

**解釋理由書**

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