

檔 號：

保存年限：

司法院秘書長 函

地址：10048台北市中正區重慶南路1段
124號

承辦人：廖敏婷

電話：(02)23618577轉195

10048

台北市重慶南路一段124號1樓

受文者：本院大法官書記處

發文日期：中華民國101年4月9日

發文字號：秘台大二字第1010009763號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如文

裝 主旨：本院大法官為審理張煥禎聲請釋憲案，請惠予就說明二所列
事項，提供意見及相關資料，並請於文到15日內惠復，請
查照。

說明：

一、依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。

二、旨揭釋憲案，有待釐清之事項如下：

(一)按執行業務所得查核辦法第3條、第10條第1項本文及第2
項規定，規範執行業務所得之計算，以收付實現為原則，
僅聯合執行業務者或執行業務收入經由工會代收轉付者，
得按權責發生制計算所得。惟上開規定，是否不利於收入
面為現金交易而支出面為賒帳交易的執行業務者，從而產
生稅負上之不公？

(二)執行業務者購買固定資產，是否允許其就該固定資產之支
出以認列折舊的方式，按成本科目逐期列支？有無相關法
令為依據？

(三)按所得稅法第39條規定：公司組織之營利事業，倘會計帳
冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第77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10年內各期虧損，自本年度純益額中扣



除後，再行核課。我國現行法令中，就執行業務者部分，是否有如同公司組織之營利事業般，允許將過去年度虧損自本年度純益中扣除之相關規定？或是允許將本年度虧損自過去年度盈餘中扣除之相關規定？

(四)由於綜合所得稅按年度所得淨額適用5%至40%之累進稅率，是以對原則上採現金收付制之執行業務者而言，是否有可能產生所得集中之不公？舉例言之：假設某執行業務者之某特定收入及某固定資產之支出，皆依現金收付制，先後全數歸於前一年度之收入及後一年度之支出中；或者執行業務者剛開始開辦執業時，開辦費甚大，惟尚無營業收入只有營業支出。上開二種情形，均可能發生某一年度有鉅額虧損，而其他年度有鉅額盈餘之情形，這在適用累進稅率計算應納稅額時，相較於分年實現之應納稅額，將會爆增許多。該不利益，在盈虧不能互抵時，並會進一步放大。

三、檢附前開釋憲聲請書影本及最高行政法院98年度判字第738號判決影本各1份供參。

正本：財政部賦稅署
副本：本院大法官書記處

秘書長 林錫芳

財政部 函

地址：臺北市中正區(10066)愛國西路2號
聯絡方式：吳秀琳 02-23227430

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國101年6月25日

發文字號：台財稅字第10104020320號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如主旨(101B103974_1_251133479781.doc)

主旨：大院大法官審理張煥禎君聲請釋憲案，本部說明如附件，
請 查照。

說明：依據本部賦稅署案陳 貴秘書長101年4月9日秘台大二字
第1010009763號函辦理。

正本：司法院秘書長

副本：

財政部就司法院大法官審理張煥禎君聲請釋憲案說明

一、茲就 大院秘書長 101 年 4 月 9 日秘台大二字第 1010009763 號函囑查復事項，說明如下：

(一) 關於「執行業務所得查核辦法(以下簡稱本辦法)第 3 條、第 10 條第 1 項本文及第 2 項規定，規範執行業務所得之計算，以收付實現為原則，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。惟上開規定，是否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，從而產生稅負上之不公？」乙節

答：

- 1、按課稅年度所得之歸屬與計算，有現金收付制(收付實現制)與權責發生制二種，其中現金收付制係涉及所得計算之收入或支出事項於現金或與現金等值之財產收付實現時才納入申報課稅範圍，較能反映納稅義務人當年度繳納稅款之能力；權責發生制則係涉及所得計算之收入或支出事項於權責發生時納入申報課稅範圍，較能反映納稅義務人當年度所得狀況，且可避免人為操縱規避稅捐情事。一般而言，納稅義務人之收支規模相對較小或變動不大，且前後年度採一致性所得歸屬與計算原則時，前開二種制度之所得計算結果差異不大，故為兼顧租稅公平、量能課稅及稽徵便利目標，現行個人綜合所得稅以收付實現為原則；營利事業所得稅以權責發生制為原則，首予敘明。
- 2、上開綜合所得稅收付實現原則，前經 大院釋字第 377 號解釋肯認合憲性，該解釋略以，個人所得之歸屬年度，依所得稅法第 14 條及第 88 條規定之意旨，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。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。爰個人綜合所得總額，包括營利所得、執行業務所得、薪資所得等 10 類所得之課徵，均以收付實現為原則，僅對已實現之所得課稅。

3、現行執行業務所得計算之會計基礎，以收付實現為原則並兼採權責發生制，俾兼顧納稅義務人當年度繳納稅款之能力與其實際所得狀況並核實課稅，說明如下：

(1)66 年 1 月 30 日修正公布所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款後段規定「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」，本部乃於 73 年 2 月 6 日訂定發布本辦法，嗣配合法令及稽徵實務，歷經 5 次檢討修正，以利徵納雙方適用。

(2)依據所得稅法第 22 條第 1 項規定，公司組織營利事業之會計基礎應採權責發生制，非公司組織者，得申報該管稽徵機關採用現金收付制。考量執行業務者之性質類同非公司組織之營利事業，且綜合所得稅係以收付實現為原則，爰本部 73 年 2 月 6 日訂定發布本辦法第 3 條及第 10 條第 1 項前段明定「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。」「執行業務者應於執行業務收入實現時列帳記載。」同時配合稽徵實務，參酌營利事業所得稅相關規定，就金額較大、效益及於多年，且對所得計算影響較大之執行業務支出，如執行業務事務所之房屋、器材及設備之購入以資本支出列帳，並按年提列折舊；員

工退休準備之提列；預付租金、修繕費等，為收付實現原則之例外，改按權責發生制，以避免大幅扭曲所得計算。至支出效益及於當期者，則與收入相同，維持綜合所得稅採收付實現基礎，此可使執行業務者於前後年度採一致性收支認列原則計算之所得仍能反映其實際所得狀況，對該所得核實課稅，符合租稅公平與量能課稅原則。

- (3) 嗣考量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，爰本部配合稽徵實務，於79年12月30日修正發布本辦法第10條第2項前段規定「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。」以資兼顧。

4、本辦法規定符合收入及費用配合原則，稽徵實務上，尚無收入面為現金交易，支出面為賒帳交易產生稅負上之不公平，而據為爭議案例，說明如下：

- (1) 查所得稅法第14條第1項第2類第1款規定之執行業務所得，依同法第11條第1項規定，係指具備律師、會計師、建築師……及其他以技藝自力營生者，其業務收入減除成本及必要費用後之餘額，該項所得應併入綜合所得總額課稅。又加值型及非加值型營業稅法第3條第2項規定，提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。
- (2) 由於執行業務之「事務所」本身並非加值型及非

加值型營業稅法或所得稅法所規範之課稅主體，與營業人或營利事業自為課稅主體，應依法報繳營業稅或營利事業所得稅之情形，尚屬有別。鑑於執行業務者以提供專業性勞務收取代價之特性，其執業收入多於勞務提供或完成時收取，以當年度勞務報酬於當年度收取為常態，幾無預收或應收未收高額長期酬勞(如一次預收1年以上收入)之情形；其或有按月或按季收取酬勞或延後數天收現致跨年度收款者，亦多因前後年度收款週期一致，為可預期、可規劃控制之時間性差異，尚不致影響其所得之計算及所得稅負擔。

- (3) 又如前所述，現行執行業務之成本及必要費用，分別就其支出性質及其效益所及期間，參酌營利事業所得稅相關規定，就部分重大項目採權責發生制處理，予以資本化或列為當期費用，符合收入及費用配合原則，亦能反映執行業務者之實際所得狀況。因此，歷年稽徵實務上，未發現收入面為現金交易，支出面為賒帳交易產生稅負上之不公平，而據為爭議案例。
- (4) 另洽據本部各地區國稅局統計 98 至 100 年度執行業務者向稽徵機關申請核准按權責發生制計算所得案件，分別僅 2 件、1 件及 4 件。且本案釋憲聲請書第 13 頁以「在建工程」按收付實現制及權責發生制計算損益為例分析，核屬營利事業所得稅範疇(詳見營利事業所得稅查核準則第 24 條規定)，屬長期工程(如本例中為 3 年)損益計算之特殊情形，且其引用收付實現制計算損益時未考量資本支出分年認列費用，權責發生制實質上係採全部完工法計算損益之概念，與個人執行業務所得係

以技藝自力營生之所得，性質較類似專業性勞務之報酬，與長期工程損益尚有不同，特此敘明。

(二) 關於「執行業務者購買固定資產，是否允許其就該固定資產之支出以認列折舊的方式，按成本科目逐期列支？有無相關法令為依據？」乙節

答：

- 1、按所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款前段規定，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。現行本辦法第 23 條及第 30 條規定，執行業務者修繕或購置固定資產，其耐用年限逾 2 年且支出金額超過 6 萬元者，應列為資本支出；供執行業務使用之固定資產，為執行業務者本人所有，取有確實憑證者，得依規定提列折舊。
- 2、上開規定適用於所有執行業務者，並不以依本辦法第 10 條第 2 項規定申經核准按權責發生制計算所得之聯合執行業務者，或執行業務收入經由公會代收轉付者為限。

(三) 關於「所得稅法第 39 條規定：公司組織之營利事業，倘會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第 77 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 10 年內各期虧損，自本年度純益額中扣除後，再行核課。我國現行法令中，就執行業務者部分，是否有如同公司組織之營利事業般，允許將過去年度虧損自本年度純益中扣除之相關規定？或是允許將本年度虧損自過去年度盈餘中扣除之相關規定？」乙節

答：

- 1、查所得稅法第 39 條規定之立法理由略以，以往年度虧損原則上不得列入本年度計算，但以年度為期限計算營利事業之所得，常使「變動性大」之所得，負荷過重。鑑於將以往年度虧損前轉扣除，將使以往年度稅負不確定，且退稅手續繁瑣，殊非所宜，乃採後轉辦法，並為建立藍色申報制度，對帳冊齊全申報正確者，予以優待。
- 2、如前所述，綜合所得稅之各類所得均以收付實現為原則，且執行業務者與營利事業組織之課稅制度並不相同，執行業務之事務所本身亦非所得稅法上之課稅主體，且執行業務者之業務收支以當年度勞務報酬當年度收取，當年度費用當年度支出為常態，尚不致如收支規模較大且變動性較高之公司組織營利事業採現金收付制計算所得，可能發生本年度收入已於以前收現年度列報，相關支出卻遲至本年度付現時認列費用，而產生本年度虧損應自過去年度盈餘中扣除；或發生當年度收入未收現而遲至以後年度收現時列報收入，相關支出卻於當年度現金支付時認列費用，因現金收付時點不一致而產生過去年度虧損應自收入收現年度中扣除，以正確合理計算其年度課稅所得之情形，爰現行所得稅法對執行業務所得，並無將以前年度虧損自本年度純益中扣除，或將本年度虧損自過去年度盈餘中扣除之規定。
- 3、次依所得稅法第 16 條第 1 項及同法施行細則第 20 條規定，納稅義務人及其配偶獨資或合夥經營兩個以上之營利事業，其中有虧損者，得將核定之虧損就核定之營利所得中減除，以其餘額為所得額；其盈虧互抵應以同年期為限。參酌上開規定，本部 89 年 8 月 3 日台財稅第 0890454042 號函核釋，綜合所得稅納稅

義務人及其配偶執行兩個以上專門職業之業務，其中經核定有虧損者，得自同一年度經核定之執行業務所得中減除。惟以依限辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿、文據調查，經稽徵機關依帳載核實認定之所得及虧損為限，併予敘明。

- (四) 關於「綜合所得稅按年度所得淨額適用 5%至 40%之累進稅率，是以對原則上採現金收付之執行業務者而言，是否有可能產生所得集中之不公？舉例言之：假設某執行業務者之某特定收入及某固定資產之支出，皆依現金收付制，先後全數歸於前一年度之收入及後一年度之支出中；或者執行業務者剛開始開辦執業時，開辦費甚大，惟尚無營業收入只有營業支出。上開二種情形，均可能發生某一年度有鉅額虧損，而其他年度有鉅額盈餘之情形，這在適用累進稅率計算應納稅額時，相較於分年實現之應納稅額，將會暴增許多。該不利益，在盈虧不能互抵時，並會進一步放大。」
- 乙節

答：

- 1、按現行執行業務所得採用之會計基礎，以收付實現為原則，並配合實務需要，就部分金額較大，效益及於多年之支出輔以權責發生制，如房屋、器材及設備之折舊；員工退休準備之提列；預付租金及修繕費之遞延分攤等，符合收入及費用配合原則，且足以反映其實際所得狀況，尚不致發生執行業務收支全數歸屬不同年度之情形。
- 2、次按本辦法第 23 條規定，執行業務者修繕或購置固定資產，其耐用年限不及 2 年，或其耐用年限超過 2 年，而支出金額不超過 6 萬元者，得以其成本列為當

年度費用。但整批購置大量器具，每件金額雖未超過 6 萬元，其耐用年限超過 2 年者，仍應列作資本支出。依此，固定資產之支出，得依規定列報為當期費用，或應列作資本支出，按年提列折舊費用，並非一律列為購買年度費用，不致有支出全數歸於一年度而該年度無收入相對應之情形。再者，執行業務者以提供專業性勞務收取代價及其規模相較營利事業為小之特性，其執業收入多於勞務提供或完成時收取，以支應其現金支出，不致產生所得集中之不公現象。

- 3、又如前所述，基於執行業務者主要以提供專業性勞務獲取報酬之特性，執行業務者於開始執業前之籌備期間較無列報鉅額開辦費之必要。以私人辦理之醫療院所為例，其籌備期間購置業務所、醫療器材及設備等固定資產之大額支出，均應依前開規定列作資本支出，再按年提列折舊費用，其籌備期間之各項費用，排除應資本化部分，多屬小額零星支出，須列開辦費金額不致太大，不致發生「尚無營業收入只有營業支出」之情形。
- 4、另配合商業會計法第 50 條第 4 項及第 5 項規定已大幅縮小商業創業期間費用之範圍且明定應作為當期費用，98 年 5 月 27 日修正公布所得稅法第 64 條爰刪除第 3 項有關開辦費按年攤銷之規定，開辦費列為當年度費用已不致產生扭曲所得計算之問題，併予敘明。

二、本案聲請釋憲之課稅處分爭點，核與執行業務所得之計算係以現金收付或權責發生制無涉，說明如下：

按本辦法第 14 條規定，非屬執行業務之直接必要費用，不得列為執行業務費用。查本案聲請釋憲之課

稅處分個案所繫行政訴訟兩造爭點，主要係聲請人列報短期投資之鉅額借款利息支出，經原處分機關查核認定屬聲請人個人投資行為之借款利息，與業務無關，非屬執行業務之直接必要費用，及部分損害賠償費用未檢附證明文件，而依法剔除補稅之爭議事件，核與其執行業務所得之計算係以現金收付或權責發生制無涉。詳言之，縱使原處分機關同意聲請人按權責發生制計算其 88 年度執行業務所得，系爭利息支出及損害賠償費用，仍非屬執行業務所必要而無法認列，爰本案釋憲聲請書第 3 頁所述「原處分機關於 87 年間獲准得按『權責發生制』記帳在案……於 91 年間片面撤銷該權責發生制之核准，同時改採本辦法第 3 條、第 10 條第 1 項及第 2 項之規定，按『收付實現制』核定當年度執行業務所得……」等節，明顯曲解法令及事實，併予敘明。