

# 論所得歸屬判斷之會計基礎

黃源浩\*

## 要 目

壹、緒論	肆、納稅人對所得會計基礎之選擇權
貳、商業會計制度之法律功能	探討
參、所得稅法制度特徵與所得 之會計基礎	伍、結論

## 提 要

所得歸屬之會計基礎或歸屬時間點判斷，在所得稅法上向來有「權責發生」與「收付實現」2種方法。前者係特定收入於法律上處於可請求狀況下，即得入帳作為應稅所得並計入該年度所得課稅；後者則必須在收入已確實實現後才發生入帳之可能性。二者不僅為會計記帳基礎問題，同時在不同國家會計制度中，亦存在會計方法選擇差異。本文由司法院大法官相關解釋出發，探究此2種會計記帳方法在我國法制中的選擇，期作為未來相關制度修正時之重要論述基礎。

## 壹、緒論

眾所周知，稅法學與會計學<sup>1</sup>關係密切，特別是所得稅法，無論個人綜合所得稅(下稱綜所稅)或營利事業所得稅(下稱營所稅)，均以特定主體在一段期間內(年度)之收支餘額作為課稅客體，因此在整個營業期間內，如何判斷具體財產增益是否構成應稅所得(revenu imposable)，及整體收入中特定費用得否減除，亦即是否構成必要扣除額(綜所稅)或成本費用(營所稅)而具有稅基減除之適性

\* 本文作者為天主教輔仁大學財經法律系專任教授。

<sup>1</sup> 所謂「會計學(*la comptabilité*)」，可簡單定義為在單一文件中記錄有價值的經濟活動俾以便利判斷財務及經營狀況之學科。參見 Lauzainghein, Navarro & Nechelis (2004), *Droit comptable*, 3e, Dalloz, Parus, p. 2.

(déductibilité fiscal)，乃成為稅法與會計學論理交集最直接密切之處<sup>2</sup>。

租稅制度之本旨，在於國家不參與私人間經濟活動或企業之直接經營，而以該等私人間經濟活動成果作為課稅權力基礎或客體，並根據法律對之行使國家獨占之財政權力。但相對而言，即使不考慮納稅人可能之規避或逃漏傾向，所謂「經濟活動成果」本條解釋適用上之難題，亦在不同條件下發生認定判斷歧異，其中尤以所得稅最為顯著。

蓋所謂「所得」稅，乃以納稅人之財產增益，亦即所謂「所得(revenu)」作為基礎。但是，究竟何種財產增加可構成「所得」、又應在何時點計入，向為所得稅法傳統上不易說明之議題<sup>3</sup>。因此「應稅收入成立或入帳時間點」如未能在稅法規範上做成完整決定，當須藉助於另一個學門即會計學之研究成果解決。在應稅所得於時間序列中應當認定歸屬之時間點判斷上，會計學向有2種相對會計入帳方法，即收付實現與權責發生<sup>4</sup>。此2種會計基礎方法區分，最根本標準係以收入是否呈現物理上之可支配性判斷。收付實現，乃以收入確實具體「實現」為入帳時間點<sup>5</sup>；權責發生，則以特定收入法律上請求權基礎成立為入帳時間點<sup>6</sup>。

從最直觀角度觀之，入帳時間點似乎為技術性問題：特定所得放在今年

<sup>2</sup> Bienvenu & Lambert (2003), *Droit fiscal*, PUF, Paris, p. 231.

<sup>3</sup> 關於「所得」概念之探究討論，特別是傳統財政與會計學上之泉源說與純資產增加說，參見黃源浩(2022)，租稅法，增訂二版，五南，頁388以下。進一步來說，個人綜所稅在我國稅制中係採取累進稅率，所得歸屬年度之判斷涉及是否在特定年度使稅率級距跳升之問題；營所稅(特別是公司稅)則根據公司法規定，特定年度盈餘在減除虧損提列公積後成為應稅盈餘，也會涉及有無累積虧損減除之問題，所得歸屬年度當然影響終局應納稅額判斷。

<sup>4</sup> 此二方法，亦有在文獻中被稱做「收付實現制」及「權責發生制」者，我國相關立法也經常如此稱呼。實則二者作為一種會計基礎或入帳手段，地位較像是會計上技術選擇，未必構成一個完整有意義的「制度」。因此本文在寫作上特別避免以「收付實現制」及「權責發生制」稱之。

<sup>5</sup> 參見商業會計法第10條第3項：「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」。在法語文獻中，此一原則經常被稱作為「現金方法(*la méthode des encassements*)」或「支付方法(*la méthode des paiements*)」，基本功能與我國商業會計法之規定相當接近。

<sup>6</sup> 參見商業會計法第10條第2項：「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」。另就稅法規範而言，所得稅法第22條第1項規定：「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」。所謂權責發生，法語相關文獻稱做「帳證方法(*la méthode de la facturation*)或「權利方法(*La méthode des droits*)」，與我國商業會計法第10條規定可視為相同制度。

或去年課稅，既均須課稅，似乎不存在細究其入帳成為應稅所得判斷基準時之利益，但事實上不然。蓋於綜所稅，歸屬不同年度之判斷涉及特定年度應納稅額適用稅率級距是否因此跳升，進而使所納稅額無法反映納稅人真實給付能力<sup>7</sup>。雖然在我國營所稅原則上不發生稅率級距問題，但是特定所得歸屬於何應稅年度，仍會因不同年度虧損扣抵等原因而使應納稅額因歸屬時間點產生差異。因此所得歸屬時間得否採自由撥充決定(*principe de libre affectation comptable*)原則而容許納稅人存有稅收套利空間，當然有制度討論上意義。

就我國所得稅制而言，不存在設帳記帳義務之自然人，綜所稅會計基礎採取收付實現方法；而營所稅則採取權責發生方法記帳或入帳。但是，在自然人兼具特定營業性質為經常營業活動之狀況下，即發生會計方法選擇問題<sup>8</sup>。就此，司法院釋字第 722 號解釋指出：「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<sup>9</sup>」，引導出有關執行業務者判斷所得歸屬會計基礎之相關討論。在這當中，作為所得會計判斷基礎，特別是收入時間點「收付實現」及「權責發生」兩個會計方法，納稅人究竟有無選擇可能？尤其在同時兼具有市場交易成果與個人經濟活動屬性之執行業務所得案例中，更具

<sup>7</sup> 司法院釋字第 377 號解釋所處理涉及一次實現多年累積所得導致納稅人適用稅率級距跳升之問題，與會計方法有關，但並不僅是單純會計方法問題。

<sup>8</sup> 我國所得稅法中，綜所稅規範之所得，包括營利所得(所得稅法第14條第1項第一類)及執行業務所得(所得稅法第14條第1項第二類)。這2種所得與營利事業所得之客體相同，但主體不同：營利事業所得主要為營利性法人之所得，但自然人營利所得與執行業務者所得，主要劃歸自然人取得之所得。

<sup>9</sup> 該案所涉及之事實略為：聲請人張煥禎係壘新醫院負責人，於87年間獲准以權責發生制記帳，其據以申報88年度綜所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，改依收付實現制重予計算，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。

討論實益。

本文試圖從司法院釋字第722號解釋出發，探究所得稅法制中「收付實現」與「權責發生」等所得歸屬判斷會計基礎之具體面向，以作為我國稅法制度論理及設計上之參考。

## 貳、商業會計制度之法律功能

### 一、概說

商業會計制度是稅法學重要相鄰學科之一，會計學當然有其獨立學術地位與體系邏輯，值得在論述稅法相關問題之際作為理論基礎並回顧。在所得稅領域，完備健全之會計帳目提供稅捐稽徵機關行政便利，也提供第三人評估企業經營績效之重要客觀依據，其均有賴各項會計表冊之正確呈現<sup>10</sup>。

此種觀察面向，似乎意味會計制度在法律上，具有兩個不同面向之功能：徵稅功能、客觀評估企業資產及經營成效功能，其中以所得稅最為突顯。蓋以所得稅係指以特定之當事人，在一個年度或特定期間就其經濟活動構成之收入或收益，按比例或稅率所課徵之稅捐<sup>11</sup>，當然存在判斷特定時間內所得歸屬之會

<sup>10</sup> 會計學尚可再被推導出幾個支脈或派生學問，主要是財務會計(Les comptabilités financières)與稅務會計(Les comptabilités fiscales)區別。此兩者關連性一直是會計學與稅法學交錯之重要議題，特別在法學與法系區分上。就此，有學者曾指出：「稅務會計可被定義為：使用於確定公司稅收之會計，並以連接制(le système de la connexion；即相互勾稽制度)為基礎；在許多國家如歐洲大陸，稅務會計派生領域長期以來一直被認為是唯一或最為重要，但在其他國家則非。例如，如果在1980年左右問一個法國學生關於會計及會計師的主要作用，他可能會回答說這種技術主要用於確定公司的應稅利潤，而且會計師必須是優秀的稅法專家；但是，如果一個英國或美國學生被問到相同問題，他的回答會截然不同：對他而言，會計不是用來確定稅收，會計師也不必然是稅務專家。」Richard, Bensadon, & Rambaud (2018), *Comptabilités financière*, Dunod, Paris, p. 224. 這段話其實清晰指出稅法學與會計學之比較法制區別，亦即「稅務會計」與「財務會計」，在歐洲國家傳統上是相一致且可以彼此勾稽，但在英美法制就未必如此。近年來美國會計制度變革，因恩隆案而似有將財務會計與稅務會計一致化發展，但整體而言，稅務會計與財務會計仍為兩個不同學問。進一步討論，參見陳清秀(2010)，稅務會計與財務會計之區別，會計師季刊，第245期，頁23以下。

<sup>11</sup> 所謂「所得稅」乃係以所得作為稅基之直接稅，具體指涉範圍係依不同國家法制而有區別。在我國，所得稅法為規範此一稅捐的主要法律規範，其於32年2月17日由國民政府制定公布全文22條，歷經多年演變，現已成為我國稅法體系中最重要的租稅實體構成要件規範之一。除所得稅法外，近年為糾正過去長期過於仰賴租稅優惠稅制，另訂有「所得基本稅額條例」，亦為我國所得稅法制之重要規範。所得稅作為我國稅收最豐之稅目，不僅支應主要財政負擔，亦肩負相當重要的社會經濟政策調節功能。進一步言，稅法制度中所謂「所得稅」，尚可被區分為廣義及狹義兩種。若干稅捐雖非稱作所得稅，但其課徵客體亦為財產之增加，定義廣

計標準問題<sup>12</sup>。不過，任何對所得稅之法制論述，均不能忽略其重要制度背景：由於所得稅係一種富含社會政策意義之稅捐，亦在量能課稅之憲法誠命中，成為憲政國家稅收制度基礎。因此，納稅人對於稅捐債務構成之相關要素，為必要之配合揭露及設帳登載並承擔會計帳目之設置維持義務，即成為稅收及商業法律之共同制度前提。就此而言，根據Y. Guyon看法，企業被要求設置會計帳簿之功能有三：(一)首先係記錄營業者之財產變動。(二)其次在確定企業於營業期間內之財產變動價值及存續。(三)最後則是經營成果之客觀呈現<sup>13</sup>。基此，本文得將會計帳目具體之法律功能，分為兩個具體法律面向：稅法上客觀淨所得原則之維持及記帳與呈現企業價值之功能，並分別說明及討論。

## 二、稅法上客觀淨所得原則之維持

### (一)主觀淨所得與客觀淨所得之概念

會計制度在法律領域中具支配性之直接影響力者，首推所得稅法。蓋所得稅係以所得為課稅客體，納稅人從事經濟活動，特別在經營營利事業情況下，其績效良窳原則係以所得直接呈現，是故先有所得，才有所得稅<sup>14</sup>。所得稅在租稅客體之判斷上，受兩個建制性原則支配：主觀淨所得原則與客觀淨所得原則<sup>15</sup>。

---

義之所得稅，例如土地增值稅及贈與稅等。這些收入排除在所得稅稽徵範圍外，但課徵客體亦具有「所得」屬性。本文主要探討狹義之所得稅，為我國法制中「所得稅法」主要規定之兩種稅目，即「綜合所得稅」以及「營利事業所得稅」，特別是歸屬於自然人綜所稅的營利所得及執行業務所得。

<sup>12</sup> 法國租稅總法典第12條規定：稅收係根據每年度納稅人賺取或可獲得之利潤計算之。又根據同法典第35條規定：作為所得稅基礎之總收入包括在課稅年度所獲得之利潤。倘若該期間與年度不一致，則以最後編制資產負債表前的12個月利潤為基礎。皆顯示所得稅在概念上係以特定期間內財產增益為基礎，即便法國稅法對所得採取所謂「泉源理論」之概念，亦無差異。

<sup>13</sup> Guyon (2003), *Droit des affaires*, 12e, p. 76.

<sup>14</sup> 參見最高行政法院108年度判字第262號判決：「按量能課稅原則乃依據憲法上平等原則所具體化之稅捐正義原則，要求有關納稅義務人之稅捐負擔，應當按照經濟上之負擔能力分配，106年12月28日施行之納稅者權利保護法第5條規定：『納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。』即揭示斯旨。量能課稅原則之具體化原則之一，即為淨額所得原則，認為可支配的所得，亦即淨額的所得，才能表彰納稅義務人之經濟上給付稅捐能力，包括客觀的及主觀的淨額所得，以反映納稅義務人之客觀的及主觀的給付能力。其中表彰客觀的給付能力，亦即客觀的淨額所得原則，是指各項收入應先減除為獲得收入所支出之成本、必要費用及損失，以其餘額為客觀的淨額所得額」。

<sup>15</sup> Cozian (1999), *Le revenue imposable est un revenue net*, in: «Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, Paris, p. 201 et suivantes.

### 1. 「主觀淨所得」原則

係指只有超過生存所需之最低標準所得，對納稅人才具有給付能力或給付適格，其適用範圍較集中於綜所稅之領域，特別是涉及家庭成員生活必要費用之減除等面向。

### 2. 「客觀淨所得」原則

意指所得之實現，應當投入相對成本費用。唯有納稅人減除當期成本費用之淨所得，方成為課稅之客體<sup>16</sup>。營利事業主要適用客觀淨所得原則，亦即總收入減除無法支配之成本、費用及其他稅捐後之餘額，方為課稅對象，其成本費用之考核，亦以合乎客觀市場行情者為限<sup>17</sup>。

在所得稅制度中，營利事業較有直接的成本費用扣除問題，自然人(特別是針對家庭共同生活維持)原則上係減除無法支配之生活必須開銷而非成本費用<sup>18</sup>。

## (二)會計制度與稅法上客觀淨所得之判斷

會計規範及記帳制度在所得判斷上，針對主觀淨所得與客觀淨所得之維持

<sup>16</sup> 在我國司法實務中，客觀淨所得原則之承認，主要係透過「成本費用配合原則」在行政法院相關見解中實現。「成本費用配合原則」，係指當某項收益已於某一會計期間認列時，所有與該收益產生之相關成本均應在同一會計期間轉為費用，以配合收益而正確計算損益(最高行政法院96年度判字第1845號判決參照)，是以稅捐稽徵機關自應遵循所得稅法第24條及司法院釋字第493號所揭載之「收入與成本費用配合原則」：「營利事業所得之計算，係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，為所得稅法第二十四條第一項所明定。依所得稅法第四條之一前段規定，自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所得停止課徵所得稅；公司投資收益部分，依六十九年十二月三十日修正公布之所得稅法第四十二條，公司組織之營利事業，投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其中百分之八十免予計入所得額課稅；則其相關成本費用，按諸收入與成本費用配合之上揭法律規定意旨及公平原則，自亦不得歸由其他應稅之收入項下減除。至應稅收入及免稅收入應分攤之相關成本費用，除可直接合理明確歸屬者得個別歸屬，應自有價證券出售收入項下減除外，因投資收益及證券交易收入源自同一投入成本，難以投入成本比例作為分攤基準。財政部八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函說明三，採以收入比例作為分攤基準之計算方式，符合上開法條規定意旨，與憲法尚無抵觸。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，為貫徹憲法第十九條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜」。

<sup>17</sup> 關於主觀淨所得與客觀淨所得原則與量能課稅憲法誠命之關連，參見黃源浩(2022)，租稅法，增訂二版，五南，頁393。

<sup>18</sup> 不過這並不能表示自然人的綜所稅領域應完全排除客觀判斷要素。以我國為例，所得稅法所規定之自然人綜所稅亦包括營利所得及執行業務所得等項目，論理上亦有客觀淨所得原則判斷成本費用等要素之需要。

明顯比重不同。以綜所稅而言，牽涉自然人家庭生活之財產收支，過多法律制度介入空間，原則上不存在製作會計帳簿之義務<sup>19</sup>。反之，利用市場機制之營業人或「商人」從事營利活動，設立會計帳簿並依法記帳，則為普遍性、一般性之法律義務<sup>20</sup>。營業活動之收益所得，只要客觀上呈現經濟活動結果，即應列入所得課稅，不一定以企業主觀上，登記許可之營業項目為課稅前提<sup>21</sup>。在此制度前提下，綜所稅制度之精神，係以家戶總所得減除家庭成員基本生活所需之費用與扣除額作為課稅客體，所得判斷中毛額所得之減除項目，呈現不同家庭不同需求，亦即「主觀」淨所得之真義。惟在營所稅或綜所稅中營業所得及執行

<sup>19</sup> 在例外情形下，針對個人綜所稅之減除項目採取列舉扣除制度，亦僅負擔有相對的憑證義務及證明義務，並未如商業會計法存在設立帳簿、依法記帳、驗證帳簿等要求。因此，會計規範可謂與嚴格定義之自然人家戶所得年度課稅，關連較為間接。參見 Lauzainghein, Navarro, & Néchelis (2004), *Droit comptable*, 3e, Dalloz, Parus, p. 22-23.

<sup>20</sup> 以法國法制為例，法國為採取民商分立制度之國家，「商人」之一般性會計帳簿義務，規定在法國商法典第L-123-12條：「(第1項)任何具有商人資格(*la qualité de commerçant*)之自然人或法人都必須在其帳戶中記錄影響其公司資產與負債之所有變動。這些變動係按時間順序記錄。(第2項)至少每12個月1次，商人必須通過盤點方式檢查公司資產及負債之存在與價值。(第3項)商人必須在財政年度結束時，根據會計紀錄及庫存製作年度帳目，包括資產負債表、損益表及帳目說明，構成一個不可分割整體」。我國商業及民事法律體制係採取民商合一制度，因此除營利性法人可以從事商業活動因而負有設帳記帳義務之外，自然人(包括獨資合夥之商業組織)也可以從事營利活動。因此商業會計法所稱商業，指以營利為目的之事業；其範圍依商業登記法、公司法及其他法律之規定，並不侷限於具有法人格之公司組織，解釋上設帳記帳義務亦包含非法人營利主體，可參見商業會計法及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第2條之規定。反之，自然人偶然從事一時之貿易行為得不負此等義務，乃屬例外。

<sup>21</sup> 在法國法制中，法國租稅總法典第155條規定：「當工商企業將其營業活動擴張至農業營業活動或非商業性職業領域之際，其在此等領域所獲得之利潤，亦應在其計算工商業利潤之際計入」。此「有所得即應課稅」立場，亦面對法制上不同制度採擇之價值取捨問題。在法國稅法上，所得稅之客體亦即「所得」本身之判斷，與我國法制存在不同制度選擇。因此，論述所得稅會計歸屬期間判斷問題，應從最前沿所得概念說起。首先就所得本身而言，法國財政學長期採取「所得來源理論(*la théorie de la source*)」，即僅以所得主體規律地、慣當地所從事經濟活動所發生之所得，方成為所得稅課徵對象。就此而言，若公司或營利性法人之所得，就應僅就其營業範圍內所發生收入課徵所得稅。但隨著現代企業經營範圍日漸擴張、公司經營登記事業項目之法律效果在商業法制上日漸鬆弛，營所稅法制不得不有所因應調整，遂於法國租稅總法典第38條規定下，引入「會計平衡理論(*la théorie du bilan*)」。Serlooten (2003), *Droit fiscal des affaires*, 3e, Dalloz, Paris, p. 67.此「理論」於1947年CE 23 juin 1947, 77839一案中已於法國中央行政法院之判例中被提出，其涉及問題係營利事業因機動車輛遭公權力徵用所受領之補償費，是否為應稅所得。會計平衡理論歷經長期發展，最終在實證法層面獲得規範之基礎，呈現於法國租稅總法典第 38 條第 2 項規定：「淨利潤係由在會計期間開始時與期間終了時淨資產價值之差額，減除經營者或合夥人在該一期間所取得之報酬，其結果將被用於課稅基礎。所謂『淨資產(*L'actif net*)』包括資產整體形式及對第三人債權之溢價、折舊及合理負債」。

業務所得等領域，「所得」之構成係以從事市場交易活動、減除必要成本費用後之所得餘額為客體。因此，會計規範及記帳制度之重要性顯著提升。

自然人從事營業活動，雖非採取公司法人之組織型態，亦存在商業登記之義務，因此產生設帳及記帳責任。以司法院釋字第722號解釋所涉及之執行業務所得者，所得稅法即有直接規定<sup>22</sup>。因此，客觀淨所得原則之達成，確保所得之各種進項與減項，及期間所展現給付能力在客觀市場得以正確呈現，即為會計制度在所得稅法上最主要功能。此功能在營所稅及個人綜所稅涉及營業活動之項目，尤為突顯。

### 三、記帳與呈現企業價值之功能

會計帳簿，甚或整個會計制度在稅法上，並非僅有單純判斷經營活動成果、維持客觀淨所得之功能，簡言之，並非僅具「便利稅捐稽徵機關課稅」之效果。會計帳簿在法律上效果，散見於商業會計法、公司法等不同商業法制領域，亦存在不同適用主體。但基本而言，記帳之技術性功能相當明顯。

會計制度中存在之基本簿記(bookkeeping; bilan)要求，使從事營利活動之企業應依法設置帳簿，並在日常經營活動之餘，保持連貫記載、收支相符之帳冊與憑證資料<sup>23</sup>。其次於呈現經營活動之結果，當然也包括在一定條件下承認其不確定性，例如會計帳目中對於或有債務(contingent debt; dette conditionnelle)之評價，承認特定之權利義務關係在稅捐核課時留有嗣後溯及變動之可能性。此乃面對實際經濟生活或商業活動所具備之多面向屬性而設計，尤其在市場交易活動中，有利於作為行使經營權以外之其他股東或第三人評估企業經營績效及財產價值之客觀依據，亦使會計制度具有相當明顯之記帳技術性考慮<sup>24</sup>。

<sup>22</sup> 參見所得稅法第14條第1項第2類第2段規定：「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」。

<sup>23</sup> 憑證資料在稅捐稽徵行政上富有意義：經由商業會計法令而合法記載會計表冊入帳之交易發生推定證明效果，一旦發生爭議，應由稅捐稽徵機關就會計帳冊所記載之交易負舉證責任。Pujol (1987), *L'application du droit privé en matière fiscal*, LGDJ, Paris, pp. 76-77.

<sup>24</sup> 此技術性考慮存在相當明顯的法律意義。例如營業主體是股份有限公司，經營者與公司股權擁有者未必一致。為避免經營者挪用減損公司資產，進而違反公司法中的資本維持原則，則客觀且全面的會計帳簿，當為評估公司資產有無貶損之制度前提，此即為Guyon所稱之「確定在期間內的財產變動價值及存續」。Guyon (2003), *Droit des affaires*, 12e, p. 76.而企業向銀行請求融資授信，亦必須有客觀價值評估依據。

此技術性考慮，在稅法制度上造成一定反射效果，例如法國稅法中長年存有所謂「帳簿理論(*la théorie du bilan*)」之說法，只要經過正當會計程序合法登錄於會計帳冊之營業成本費用，原則上被推定為正當成本費用，主張此一成本費用不正當而不得減除之一方，應在訴訟上負舉證責任<sup>25</sup>。此記帳功能亦適用在所得稅法制中之執行業務所得者<sup>26</sup>。整體而言，會計帳目足以顯示企業經營成效，成為企業經營者、市場交易中第三人(授信銀行、投資者及國稅局)判斷經營績效之關鍵文書，本質上並未以利於稅捐稽徵機關課徵稅收為唯一制度目的，但在商業法制及稅法制度中，均構成必要之法制基礎。

#### 四、小結

特定所得在所得稅法上得否成為應稅客體，尤其是在稅收年度性原則下入帳成為應稅所得之時間點，須透過會計制度相關規範加以確定。相對於其他稅目而言，所得稅因其租稅客體在社會經濟活動之多樣性，應透過各種制度加以確認並客觀評價，此即會計制度與稅法連結之最重要意義。

誠如司法院陳碧玉大法官在釋字第 722 號解釋中所提出協同意見書指出：「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」。會計制度在所得稅法上具備多樣功能，惟最基礎目的，仍在於確定應納稅額。

進一步言，特定所得歸屬時間點之判斷，同其他會計制度下所存在，除準確呈現企業在經營活動中之績效外，更意味課稅權力得以行使之客體在內容上之具體差異。因此，「收付實現」與「權責發生」之會計方法作為所得稅法明文規定之兩種收入時間點會計評價基礎，當然具有討論意義，其討論也應在協調

<sup>25</sup> 帳簿理論說明，參見Micaletti (1995), *La théorie des erreurs comptables et des decisions de gestion*, PUAM, Aix-en-Provence, p. 59. 帳簿理論近年已有非常巨幅之修正，尤其在2012年以後，已透過法國租稅總法典之規定架空此一理論。

<sup>26</sup> 參見最高行政法院111年度上字第641號裁定：「依所得稅法第14條第1項第2類第2款之規定，執行業務者應設置帳簿、憑證等，且依執行業務所得查核辦法第3、8條之規定，執行業務所得係以收付實現為原則；則執行業務者倘未能提供帳簿文據以證明其所得額，稅捐稽徵機關應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定所得額」。

稅法制度之主、客觀淨所得原則之維持及會計記帳之技術規範間進行。

另一方面，所得歸屬之時間點判斷既然在所得稅法上有其重要性，亦應於所得稅稽徵制度脈絡中一併考慮。包括「所得」與「非所得」判斷因不同標準而呈現不一樣結果，及會計制度對經濟活動成果之呈現，可能存在之具體問題等面向，均為互相牽連議題。不過，以本文所要探究所得稅制中「收付實現」及「權責發生」制度功能而言，仍應直接考量所得稅制度特徵與會計基礎間之連結性。

## 叁、所得稅法制度特徵與所得之會計基礎

### 一、概說：「所得」判斷原則

所得稅係以所得作為稅基課徵之稅捐，而「所得」係指特定時間內特定主體財產之增長<sup>27</sup>。所得稅之客體為「所得」，倘未有所得，基本沒有本稅之適用。所得稅基本為係對納稅人在特定年度之整體所得課徵(非對納稅人於私領域尚未實現之收益課徵)，因此必然發生營業活動所得之成本費用扣除問題，即包含商業會計制度中各項收入及支出入帳事項。最後，所得稅是一種遵循分段課徵原則之稅捐：為年度稅，其課徵並非針對納稅人一生中所有所得課徵，而係針對其歷年所得或營業年度中所得，即一段時間內之所得為課徵客體。

我國所得稅制度，相對於其他國家存在不少制度上獨特之處，其中最顯著者，即以自然人家戶(*le foyer fiscal*)及營利性法人(公司)為課稅對象之稅捐，規定在同一部法典。進一步言，所謂營所稅與綜所稅，係以納稅主體之資格及地位不同進行區分。營所稅，在若干國家被稱作「法人稅(*Köperschaftssteuer*)」，明示其係以營業性法人(公司)作為所得稅稅捐債務之債務人。我國所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅」，雖未以公司作為主要規範對象，但原則上與其他國家所稱法人稅範圍相當接近。換言之，所得稅之制度設計，綜所稅乃以自然人(家戶總所得)作為課徵客體、營利法人之所得作為營利事業所得稅之徵收客體。然而，未具有獨立法人資格且亦非自然人之獨資、合夥，究竟應徵收「綜所稅」或「營所稅」？就

<sup>27</sup> 所得稅並非採取終身所得稅制。相對而言，遺產稅以遺產之所有權變動為基礎，亦為廣義所得稅之一種，但與所得稅強調特定年度實現之所得，仍有差異。

此，可從營利事業權責發生制(*La méthode des droits constatés*)<sup>28</sup>及個人綜所稅收付實現制(*La méthode des paiements*)之會計基礎<sup>29</sup>，透過所得稅捐客體，探究其真正意涵。

## 二、權責發生制與收付實現制在所得稅法制度之意義

### (一) 稅法獨立性與稅法從屬性之開端

在所得稅法制度中，特定所得實現及歸屬之會計基礎，即權責發生制與收付實現制之制度選擇或區別，所涉及意義尚非單純。此論理經過長年演進，存在許多面向值得探討。在法國稅法及會計法制度中，特定收入或所得應在實現時入帳或權利發生時入帳，甚至引發「稅法獨立性」與「稅法從屬性」之稅法制度方法論之長年爭論<sup>30</sup>。

根據法國民法基本制度，會計帳目之記載應採取權責發生制較合乎民法基本精神。在法國民事法制中，不採取德國式物權行為債權行為相分離理論，認為契約標的之權利變動，僅在債權行為完成時即已經發生。法國民法典第 1583 條規定，一旦在契約兩造當事人間就交易客體及價金達成一致，即使未交付交易客體或支付價金，買賣契約仍完全成立，買受人即自出賣人取得交易客體之所有權<sup>31</sup>。此制度立場引導出商業交易活動就所得入帳之會計基礎採取權責發生制度之結論，意即權利移轉之合意成立生效，無待物理上實際支配之實現，則成為權利變動實現之基礎，與權責發生之推論相一致。相反，收付實現制則須待收入所得實現時方能入帳。綜上所述，法國會計及稅法制度中採取權責發生

<sup>28</sup> 權責發生制，係指所得稅納稅人在會計期間內已發生之所得，只要確定有法律上權利義務關係發生，即得以入帳並記入當年度所得，不以金錢實際取得為前提。我國所得稅法第 22 條規定：「(第一項)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。(第二項)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」。

<sup>29</sup> 參見最高行政法院 110 年度上字第 112 號判決：「我國綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課稅；而其實現與否，原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準。……個人所得之歸屬年度，除有執行業務所得查核辦法第 10 條第 2 項所定、或上述財政部 88 年函釋等例外情形者，得按權責發生制計算所得外，應按收付實現原則計算所得，即不問其所得原因發生之年度，應併入實際取得日期所屬年度，課徵綜合所得稅」。

<sup>30</sup> Mardiére (2023), *Droit fiscal de l'entreprise*, Bruylant, Paris, p. 242

<sup>31</sup> 有關法國民法典契約與權利變動進一步討論，參見曾品傑(2006)，論法國法上之物權變動－以基於契約取得所有權為中心，財產法暨經濟法，第 5 期，頁 113 以下。

制，似乎是順理成章之必然結果。

## (二)會計帳目謹慎或穩健原則之促進

稅法制度中特定所得之會計基礎選擇，應當以權責發生制或收付實現制判斷收入歸屬之時間點，不僅存在抽象學理意義，更有會計制度在商業法制及稅法制度中共通基本原則實現問題，即會計謹慎或穩健原則(*le principe de prudence*)之促進。

會計謹慎或穩健原則，在我國法制中並未有明文規定<sup>32</sup>，惟基於穩健保守考量，企業支出(成本費用)及收益應採取不同列帳原則：前者僅在可能或高度或然性(*éventuelle*)情況下即應入帳；後者則僅在已經實現之前提下，得以呈現在會計帳簿中作為企業經營之成果。

事實上，會計謹慎或穩健考量，可稱會計入帳基礎上採取收付實現制最重要原因。以法國商法典而論，考慮會計帳冊之目的不僅在於便利企業經營者釐清經營績效及企業價值，更在於保障法律第三人客觀認識企業價值。具體而言，在所得入帳會計方法中，「收付實現」及「權責發生」兩種方法之選擇並不全然受到民法明確規範。

## 三、收付實現與權責發生之具體內涵

### (一)收付實現原則

陳碧玉大法官於釋字第722號協同意見書指出：「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10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、

<sup>32</sup> 法國商法典雖設有規定，但具體內容仍未足夠詳盡。參見法國商法典第L123-20條規定：「(第1項)年度帳目必須符合審慎原則。在編制年度帳目時，無論是自然人還是法人實體的商人，都被推定為正在開展其業務。(第2項)即使沒有利潤或利潤不足，也必須進行必要的折舊、攤銷及撥補。(第3項)在本財政年度或上一財政年度產生之負債必須被考慮在內，即使這些負債是在財政年度結束之日與帳目編制之日間得知者亦然」。

計算，以及作為稅基之應稅所得額。」收付實現不僅於收入歸屬時間點判斷，在司法實務中尚存有其他意涵<sup>33</sup>。

在所得稅法制度中，本於會計穩健原則，理論上收付實現應是所得會計基礎之主要選項，但例外甚多，例如財產借予他人可能須設算利息收入，所得稅法第14條第1項第5類第4款規定，將財產借與他人使用，除經查明確屬無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。此等規定顯然係為避免通謀虛偽意思表示，故意約定為無償實為有償，損害稅捐債權。

除此以外，包括公司應付股東之股利，超過 6 個月未為給付<sup>34</sup>；合夥人盈餘之分配<sup>35</sup>；勞務提供完畢之所得實現年度認定<sup>36</sup>；個人建屋預售，以建物總登記日所屬年度，作為財產交易所得歸屬年度<sup>37</sup>等。凡此種種，均成為收付實現制在實務執行之例外。另外，倘若納稅人在稅法上負有協力義務而未履行，遭稅捐稽徵機關進行推計，因推計內容往往非實質經濟活動內容，亦可視為收付實現之例外<sup>38</sup>。

<sup>33</sup> 參見最高行政法院109年度判字第564號判決：「所得稅法關於綜合所得稅之課徵因採取收付實現制之原則，所得所屬年度與申請扣除額之認定，均以實際取得或支付日期為準，自符合收付實現制之意旨。所得與費用之實現應以現金或非現金財產發生物權行為之變動，始生效力。且參諸所得稅法所定之各列舉扣除額，均係以實際支付或損失金額作為列報基礎，是實物捐贈與現金捐贈之扣除額，二者不應有差別之租稅待遇」。事實上，本件判決所牽涉問題，較傾向所得稅法捐贈減項核實認定，與收付實現並無直接關連。

<sup>34</sup> 所得稅法施行細則第82條規定：「本法第八十八條第一項所稱給付時，係指實際給付、轉帳給付或匯撥給付之時。公司之應付股利，於股東會決議分配盈餘之日起，六個月內尚未給付者，視同給付。」

<sup>35</sup> 行政法院53年判字第150號判例：「依舊所得稅法施行細則第十條規定，合夥之合夥人所分配之盈餘，以其營利事業業經核定之所得額，扣除繳納營利事業所得稅後之餘額，為應分配或應得盈餘數額，是營利事業合夥人綜合所得額中之營利所得，係以營利事業所得額，扣除繳納營利事業所得稅後之應分配或應得餘額為依據，其已否實際分配，應所不論。」

<sup>36</sup> 參見行政法院75年判字第1291號判例：「依執行業務者收費及費用標準核定律師承辦案件之所得，原則上應依結案判決年度之執行業務者收費及費用標準核定。惟當事人如提示委任契約及受理委任時已收取酬金之證據，經查明屬實者，當改依受理委任年度標準核定，並以受理委任之年度為所得年度」。

<sup>37</sup> 行政法院77年判字第2221號判決：「個人出資建屋出售，而以他人名義為起造人者，應將財產交易所得歸併出資建屋者之所得課稅，其財產交易所得歸屬年度之認定，以建屋總登記日所屬年度為準」。

<sup>38</sup> 參見最高行政法院109年度上字第213號判決：「查上述所得稅法第14條第1項第5類第5款規定，乃立法者基於租稅公平原則，以法律之明文為綜合所得稅收付實現原則之例外規定；故

## (二) 權責發生原則

「權責發生」基本定義係以所得在法律上可主張請求權成立的時間點，亦即在法律上已具有高度蓋然性得以行使之狀況下，方得入帳。承上可引導出兩方面具體意義：首先，權責發生得以實現，前提必然在於所得收入之主體負有設帳及記帳義務：倘若未有設帳記帳義務，無法判斷特定之收入所得係於何時方得入帳，畢竟請求權利發生並不等於實際金錢收入。另一方面，倘若特定收入或所得存在判斷上困難而構成或有債權(債務)情形，原則上應本於會計穩健原則，就其入帳判斷採取較為保守態度<sup>39</sup>。

## 四、小結

前述有關所得稅法會計基礎權責發生與收付實現制度說明中，本文首先指出權責發生制與收付實現制雖然在具體效果上存在明顯差異，亦可說是所得稅法制中不可或缺的基本判斷，但在稅法領域中這兩種制度之真正價值似乎沒有被完全瞭解。

長期以來，權責發生制與收付實現制一直被當作是一種等價制度選擇，例如最高行政法院109年度判字第53號判決即曾經指出：「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」。尤其前引司法院釋字第722號解釋中，亦認為權責發生制與收付實現制選擇，係立法裁量問題<sup>40</sup>。所謂「立法裁量」意指此制度本質上為一種單純選擇問題，無論選擇何種基準，差異都相對有限。

---

只要當事人約定之租金顯較當地一般租金為低者，稽徵機關即得按照當地一般租金調整計算租賃收入，並不以出租人實際上有該等租金收入為必要，故就此以法律明文規定」。

<sup>39</sup> 參見最高行政法院105年判字第630號判決：「按採取權責發生制之企業，其在會計期間內已確定發生之收入及費用，無論實際有無現金收付，均應入帳，以確定其營利事業所得額。而權責發生制之理解，學理上言之，乃是以『收入』之認列為核心，以『特定經濟資源』符合『已實現』及『已賺得』之二要件後，應認列該企業之所得。其中『已實現』要件，除了包括對經濟資源之終局性占有支配外，也包括在法律上取得給付請求權之情形(再配合收現可能性之存在)。而在『已賺得』之定義則是指：該筆『已實現』之經濟資源，其對應之成本費用已支付或已耗用。……『(客觀)確定』與否，基本上是一個『光譜式』之概念，有程度高低之問題，因此一筆社會資源是否『終局確定』取得，而應被列為『債權收入』，抑或是『雖終局但尚未確定』取得，而應被列為『或有債權』，在本案中即是一個有待釐清之重要法律爭點」。

<sup>40</sup> 我國實務上，司法院大法官解釋歷年來常交錯使用「立法裁量」與「立法形成自由」這兩個詞彙。

不過，此觀點在論理上，未必放諸四海皆準。以法國所得稅法制度為例，具體收入應於何時間點入帳而成為該年度所得，與會計制度本質有直接關聯。在法國稅法制度中，會計記帳之基礎並非單一面向個別規定能夠解釋。首先，法國營所稅計算與我國法制基本相同，乃以營利事業(公司法人)年度所得減除其成本費用後之餘額作為課稅基礎；而在個人所得稅面向上，亦存在營利所得類目。在此制度下，會計學上對企業活動之餘绌判斷，即存在相當直接影響。例如，對於得以減除之損失，不包括資本損失。在法國租稅總法典中，對於「所得」未有明確定義，惟指出對納稅人年度中所得之課稅，係建立在同法第 12 條基礎：「納稅義務人在一年內所實現或得以支配之收益」。納稅人因此應就其稅捐家戶一年內收入決定其應納稅額。

因此，無論企業採取「權責發生」、自然人家戶採取「收付實現」，皆建立在便於判斷特定時間內所得淨額之前提<sup>41</sup>，並非立法者之任意選擇。

## 肆、納稅人對所得會計基礎之選擇權探討

### 一、概說

在稅法領域中，納稅人針對稅捐構成要件及課稅基礎事實評價，往往享有一一定程度選擇權(l'option en droit fiscal)<sup>42</sup>。此選擇權之存在目的不一，若干制度中，選擇權係為使納稅人透過事先利益評估，清楚得知該選擇利弊，並在稅法上本於此一選擇承擔其意思表示結果。例如在綜所稅中，扣除額得採取「標準扣除額」及「列舉扣除額」2種不同方式。其所造成稅法效果不一，但於納稅人協力負擔卻有很大差別。採取列舉扣除額之納稅人，負有較重憑證及申報義務，惟採用標準扣除額納稅人，相對負較輕稅捐稽徵行政協力要求。

再者，在營業稅課徵範圍內，兼營營業人應納稅額之計算，會因其營業活動內容與所占營業額比例等因素，有不同計算方法。因此營業稅法中設置有「直接扣抵法」及「比例扣抵法」區別，但一旦選擇後，原則上納稅人並無在任何

<sup>41</sup> Micaletti(1995), *La théorie des erreurs comptables et des decisions de gestion*, PUAM, Aix-en-Provence, p. 75.

<sup>42</sup> 關於稅法上選擇權的討論，參見黃源浩(2022)，營利事業所得稅投資抵減的若干問題，月旦財稅實務評釋，第18期，頁10以下。

年度均得以任意更改選擇之權利<sup>43</sup>。原則上，公司組織之納稅人，因有稅法及商業會計法上之設帳、記帳義務，其帳目勾稽相對較為便利，故得以適用權責發生制。自然人原則上無記帳設帳義務，權責發生制容易發生收入年度歸屬判斷不一、重複扣減及課稅等問題，故原則上不得採取權責發生制。

惟自然人作為執行業務所得者，亦與公司組織者相同，負有設帳記帳義務，因此在我國制度中例外在一定範圍內容許執行業務者採取權責發生制。執行業務所得查核辦法第3條首先規定：「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」。同法第10條(104年因應釋字第722號解釋後修正條文)第1項規定：「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」，已容許「支票」及「公會轉付」兩種收入之例外。同條第2項又復規定：「執行業務者依規定保持足以正確計算其執行業務所得額之帳簿憑證及會計紀錄者，得採用權責發生制計算所得，惟須於年度開始三個月前，申報該管稽徵機關核准，變更者亦同」。因此，在年度開始前3個月申請經機關核准情況下，執行業務者亦得以採取權責發生制作為會計基礎。但此原則與例外關係，是否意味納稅人享有會計基礎之選擇權？應從稅法上選擇權概念切入討論。

## 二、我國法制：納稅人享有相當之選擇權

納稅人針對特定收入之入帳，在所得稅法上是否享有收付實現及權責發生2種方法之選擇，存有相當討論空間。就此而言，司法院釋字第722號解釋似乎傾向採取納稅人對於會計基礎，得享有一定程度之選擇權。參見陳碧玉大法官在第722號解釋所提出之協同意見書：「現行法制，對於營利事業者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

<sup>43</sup> 稅捐稽徵法第34條第3項第1款規定，經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者，即已確定。倘兼營營業人係符合兼營營業人營業稅額計算辦法第8條之1規定，帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途者，得採用「直接扣抵法」，按貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額。惟於申報營業稅時選擇採用「比例扣抵法」調整稅額，並經國稅局核課確定者，因該期營業稅核課已生確定效力，嗣後不得再就該確定案件申請改採「直接扣抵法」調整當期稅額。

計方法以外之另一會計基礎制度權<sup>44</sup>」、「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<sup>45</sup>」。雖選擇空間大小有別，但整體而言，承認會計基礎方法存在選擇空間，應無疑問。

因此，所得稅法第22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。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」，以權責發生制作為營所稅記帳及計算基礎。但有特殊之商業習慣等，亦容許經申請變更之。

### 三、小結

有關納稅人對於會計基礎「權責發生」與「收付實現」2種方法之選擇討論中，容許納稅人(尤其適用商業會計法納稅人)在選定會計方法後，得經申請許可後變更。就納稅人權利保護面向而言，具有彈性之制度有利納稅人規劃其經濟活動成果稅收策略之正面意義。不過，正如前引陳碧玉大法官在釋字第722號解釋所提出之協同意見書第3段指出：「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39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」。

就整體稅法與會計政策制度目的，既然稅法建立在商業會計法制所確立記帳設帳義務上，雖存在選擇權，仍不宜以不附理由、隨意為納稅人適用。尤其商業會計帳冊應在連續年度中，發揮便利稽徵機關及第三人查驗功能，倘若年度無法連續，即無法達成目的。在我國營所稅法制適用藍色申報虧損扣除體制下，企業盈虧實際上以10年為整體觀察，若在期間內企業時常於權責發生與收付實現間轉換適用，即使容許納稅人在選定會計方法後，得以經申請許可後變更，恐仍使會計問題變得複雜，因此，仍應審慎考慮多方面向而為之。

---

<sup>44</sup> 該協同意見書第2段。

<sup>45</sup> 該協同意見書第5段標題。

## 伍、結論

在所得稅法上，課稅權力係針對「所得」為基礎而課徵。因會計方法不同，影響該年度所得之歸屬、計算及作為稅基之應稅所得額，因此對於「收付實現」與「權責發生」2種會計方法之探究，在稅法制度中饒富意義。權責發生制與收付實現制選擇，非單純立法裁量問題。如果是立法裁量，比較法上就會出現不同結果，惟大多數國家均以「權責發生為原則、收付實現為例外」，不具裁量可言。即使有立法裁量，其裁量界限僅在促進量能課徵及客觀淨所得之判斷，並非得以任意選擇情形。

進一步觀之，納稅人究竟有無選擇權？各國法制及會計規範，包括OECD建議，皆朝向促進「權責發生」及設帳記帳義務常態化之方向發展。在稅法制度評價上，權責發生制與收付實現並非2個等價制度：容許採取現金收付制，僅為一種不得已之例外。以法國而論，政府會計原本存在若干現金收付會計制度，現已統一採取權責發生制。如果貿然承認納稅人有選擇權，則容易被解釋為一種基本權，造成整體稅務會計制度發展障礙。目前我國法制上，對於納稅人在會計基礎上承認其有一定選擇權利，惟長遠以觀，此法制態度仍有進一步思考必要。