

解釋字號：司法院 101.10.05 釋字第 703 號

解釋日期：民國 101 年 10 月 05 日

解釋文：財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一（五）決議 1 與 3，關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第二條第一項第八款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。

理由書： 本件聲請人主張最高行政法院九十六年度判字第一八六二號判決、臺北高等行政法院九十五年度訴字第二六八六號、第三一〇三號、九十六年度訴字第二七三一號、九十七年度訴字第二八三八號、九十八年度訴字第一八六二號、九十九年度訴字第一八六六號及一〇〇年度訴字第一四七六號判決（下併稱確定終局判決）所援用之財政部賦稅署八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一（五）決議（下稱系爭決議）3 有違憲疑義，聲請解釋。查其中臺北高等行政法院九十五年度訴字第三一〇三號判決理由中雖未明確援用系爭決議 3，但由其所持法律見解判斷，應認其已實質援用，應併予受理（本院釋字第三九九號、第五八二號、第六二二號、第六七五號、第六九八號解釋參照）。

人民於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義，依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定聲請本院解釋憲法時，本院審查之對象，不以聲請書所指摘者為限，尚可包含該確定終局裁判援引為裁判基礎之法令中，與聲請人聲請釋憲之法令具有重要關聯者在內（本院釋字第六六四號、第五七六號解釋參照）。本件聲請人就確定終局判決援用之系爭決議 3，認為有違憲疑義，聲請本院解釋，符合聲請解釋之要件。又同決議 1 關於「全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」部分，因與決議 3 具有成本歸屬意義下之重要關聯，故應為本案審查之對象，一併納入解釋範圍。

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋

，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號解釋參照）。

所得稅法第二十四條第一項前段規定：「營利事業所得之計算，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。」（本條項於九十五年五月三十日修正增訂後段規定，其修正前第一項之規定即為修正後第一項前段之規定）亦即營利事業之收入，於減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事業所得額。依收入與成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、損失及稅捐，應以為取得該收入所發生者為限。耐用年數二年以上之固定資產應以其逐年折舊數認列為成本（所得稅法第五十一條規定參照），以正確反映固定資產之採購使用在各年度之成本費用。要之，成本費用如可直接合理明確歸屬於應稅所得及免稅所得，即應依其實際之歸屬核實認列，始符合所得稅法第二十四條第一項之規定。

系爭決議 1：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第二條之一（現行第三條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；……」同決議 3：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」依上述決議，上開資本支出如選擇全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，於計算課稅所得額時，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，而不得按年自銷售貨物或勞務之收入中減除。

查所得稅法第四條第一項第十三款規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體（下稱公益團體），符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。依該款之授權，行政院訂定並於八十三年十二月三十日修正發布之教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（下稱免稅適用標準）第二條第一項第八款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合左列規定者，其本身之所得及其所附屬作業組

織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅。……八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之八十者，但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」（本款於九十二年三月二十六日修正為：「八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之七十者。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」）該款規定，公益團體之支出占收入之比率達百分之八十，為免稅適用標準所定免稅要件之一。縱然非銷售貨物或勞務所得達到免稅適用標準，惟於計算銷售貨物或勞務之所得時，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，仍應依所得稅法相關規定，按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用，自銷售貨物或勞務之收入中減除，俾成本費用依其實際之歸屬核實計算。系爭決議 1 准許財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院得選擇將其為醫療用途新購之建物、設備等資產，全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，則其於以後年度，即不得再將上開資本支出列為計算免稅適用標準之支出，然其銷售貨物或勞務所得之計算，則仍應按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用，始符所得稅法第二十四條第一項前段之規定。系爭決議 1，有關上開資本支出如為適用上開免稅要件，而選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除部分，及同決議 3 所示以後年度不得再提列折舊，此否准法律所定得為扣除之成本費用，與上開所得稅法第二十四條第一項前段之規定不符，無異以命令變更法律所規定之稅基，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。惟在銷售貨物或勞務所得之計算上，財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置資產之支出，既經核實認列為銷售貨物或勞務之成本費用，而依所得稅法相關規定許其按年提列折舊，則在非銷售貨物或勞務所得之計算上，同筆資產支出即不得全額認列為購置年度之資本支出，並自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，始能貫徹所得稅法第二十四條第一項前段規定之意旨，並符租稅公平之原則，乃屬當然。

本件違憲爭議實源於所得稅法對公益團體所得免徵所得稅之規定。為落實立法意旨、兼顧鼓勵從事公益及租稅公平之考量，被授權訂定免稅適用標準之行政院，先開放公益團體同時從事收益活動，再明確排除其營利所得之免稅；且為促使公益團體集中其資源投入於符合創設目的之活動，並儘量降低營利所得於一定比率範圍內，而設有收支比之管制。此一管制

對於主要活動為單純公益之團體，在免稅上已造成諸多困擾。而對本件解釋涉及之醫院而言，一則對於其投入公益原已處於目的事業主管機關之高度管制下，二則均以銷售貨物或勞務為主，公益與非公益團體之醫院間存有直接競爭關係，使得此一管制之操作極易影響租稅公平與競爭中立。主管機關允宜就此一併檢討，併此指明。

至聲請人指稱最高行政法院九十八年度判字第四八八號判決援用系爭決議 3，並據以聲請解釋憲法部分，查上開判決並未援用該決議，是其聲請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符，依同條第三項規定，應不受理。

大法官會議主席 大法官 賴浩敏

大法官 蘇永欽

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

協同意見書

大法官 黃茂榮

本件解釋多數意見認為，「財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一（五）決議 1 與 3，關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第二條第一項第八款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解

釋公布之日起不再援用。」本席雖敬表贊同，但就其相關論據，認為尚有補充的必要，爰提出協同意見書如下，敬供參考，以期關於財團法人之前開免稅要件的計算及其與財團法人銷售貨物或勞務之所得之計算的關係，能夠獲得釐清，並供為各方賢達研究財團法人之課稅問題及主管機關檢討改進之參考：

一、財團法人之公益義務

儘管個別財團法人有可能被濫用來追逐私益，但依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（以下簡稱免稅適用標準）第二條第一項，其實任何財團法人在設立時皆被強制要求，不但其業務必須以公益為目的：1、「除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配」（第二款）。2、「無經營與其創設目的無關之業務」（第四款）。3、「其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之八十（九十二年三月二十六日修正為百分之七十）。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限」（第八款）。而且4、「在其章程中（應）明定該機關團體於解散後，其賸餘財產應歸屬該機關團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關團體」（第三款）。

二、醫院之財團法人的組織方式及其公益性格

由於因生病而必須住院時，病床向來一床難求（註一、二）；急診室之臨時性待診病床欠缺，導致時而病人只能臥地，醫師必須跪診。公立大型醫院亦需要國家之補貼始能平衡其醫療收支。是故醫療服務之提供本來即具有一定程度之公益性。這是與私立學校類似，在法制上肯認醫院得以財團法人之組織方式，提供醫療服務的道理，亦在於此。

當肯認醫院得以財團法人的組織形式營運，則設立醫療機構提供醫療服務即為該財團法人之創設目的。然醫療服務之提供可能是「有償」，也可能是「無償」。「無償」提供並非財團法人必備之要素。整體而言，為適應市場形勢，勸募捐贈有時也不一定容易，所以如有人願意自始發願在財團法人之名義下銷售貨物或勞務，並傾其全部所得奉獻於財團法人之志業，使財團法人之創設目的更易推行，應當還是值得鼓勵。至於是否有人藉財團法人之名而營私利，不在於其是否「銷售貨物或勞務」，而在於其是否將其獲自銷售貨物或勞務之所得用於其創設目的以外。

在醫療財團法人，不論是來自捐贈等非銷售醫療服務的收入，或來自銷售醫療服務的收入，財團法人醫院皆受上開規定之適用，除為其創設目的而從事之各種活動之必要費用外，不能對任何人支付，特別是不得以任何方式，對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配。

三、財團法人醫院銷售貨物或勞務所得不予免課所得稅

本來關於教育、文化、公益、慈善機關或團體本身之所得及其附屬作業組織之所得，所得稅法第四條第一項第十三款規定：教育、文化、公益、慈善機關或團體（下稱公益團體），符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。依該款之授權，行政院訂定教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（以下簡稱免稅適用標準）。該款謂「符合行政院規定標準者」，免納所得稅，亦即不區分其本身之所得及其附屬作業組織之所得究竟來自「銷售貨物或勞務之收入」或「非銷售貨物或勞務之收入」，只要其符合上述「行政院規定標準」之公益團體皆可免納所得稅。惟免稅適用標準第二條第一項在八十三年十二月三十日增訂下引除書之規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：……」。因該除書之規定，才使財團法人合於創設目的業務之所得中來自「銷售貨物或勞務之收入」部分，不包含在所得稅法第四條第一項第十三款免納所得稅之優惠範圍內。由於醫療機構所提供之醫療服務亦被定性為所得稅法意義下之銷售貨物或勞務，所以財團法人醫院縱使「無經營與其創設目的無關之業務」，其醫療服務之所得亦不予免稅。因該款關於免稅標準之訂定的授權並未明確包含該除書之訂定，所以對於醫療服務之所得課徵所得稅的問題，所得稅法本身迄今並無明文規定。因此關於財團法人合於創設目的，銷售貨物或勞務取得之所得，並無所得稅法或經其明確授權訂定之法規命令為其所得稅之課徵的依據。是故，其所得稅之課徵並不符合憲法第十九條所定之租稅法律主義（稅捐法定主義）。

該項除書並沒有區分「符合創設目的」之醫療服務與「不符合創設目的」之其他服務的提供。一個財團法人可能為提高財政之自主性而在創設目的所定之公益業務外，從事營利性質之貨物或勞務的銷售。對該創設目的外之銷售貨物或勞務的所得，應與營利事業銷售貨物或勞務之所得同樣，課徵營利事業所得稅，是符合稅捐中立性原則的。至於符合創設目的之醫療服務所得是否亦應同樣課徵營利事業所得稅，非無檢討餘地。

四、醫療所得之計算公式及其與免稅要件計算公式之關聯

按所得稅法第二十四條第一項前段規定：「營利事業所得之計算，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。」

其計算公式為：

支出＝成本＋費用＋損失＋稅捐

銷售所得＝銷售收入－銷售支出

$$= \text{銷售收入} - (\text{銷售成本} + \text{銷售費用} + \text{銷售損失} + \text{所得稅以外之稅捐})$$

復按免稅適用標準第二條第一項本文規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合左列規定者，其本身之所得及其所附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅」。關於其免稅要件，該條項第八款規定：其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之八十者，但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。

為醫療服務之提供，財團法人醫院時有新建醫療建築物及採購耐用年數在二年以上之醫療器材的需要。因此，由免稅適用標準第二條第一項除書規定財團法人醫院銷售醫療服務之所得應課營利事業所得稅，引伸出：在其醫療所得之計算上，該耐用年數在二年以上之固定醫療用資產之支出的成本應如何計算、扣除，以及其計算、扣除與前開免稅要件之計算公式的關係究當如何的問題。鑑於該等醫療固定資產之耐用年數在二年以上，所以為正確反映在其耐用期間，因該醫療固定資產之採購使用在各年度發生之醫療成本，應以其在各年度之折舊數為因其採購使用而發生之醫療成本。此為所得稅法上普世肯認，並明定於所得稅法第五十一條及第五十八條之會計原則。依所得稅法第二十四條第一項前段，計算醫療所得時，應自其醫療收入減除按該折舊數計算之醫療成本，始符計算所得之淨額原則。

有疑問者為：該折舊之提列對於前述免稅要件計算公式之適用的關聯為何？

五、關於該公式間之關聯的行政規則

- (一) 財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一（五）決議（即本案審查標的，下稱系爭決議）¹

系爭決議¹ 開宗明義首先規定：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第二條之一（現行第三條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。」本段規定明確以「為醫療用途新購置之建物、設備等資產」所發生之醫療成本為決議標的，並符合前述與固定資產成本之提列相關的所得稅法規定。然其卻又規定：「上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；……」亦即納稅義務人就前開為醫療用途新購置之建物、設備等資產，僅得選擇「按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除」，或選擇「全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之

收入中減除」。依系爭決議 1 上述規定，該明顯屬於為醫療用途而發生之醫療成本支出，因選擇「按年提列折舊」，而應「自銷售貨物或勞務之收入中減除」；或因選擇「全額列為……資本支出」，而應「自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」；而非按其實際上係「為醫療用途新購置之建物、設備等資產」支出，而可直接合理明確歸屬於銷售之醫療勞務之事實，皆認定為得「自銷售貨物或勞務之收入中減除」。因此，系爭決議 1 上述規定，與該成本對收入實際之合理明確歸屬情形不符，違反所得稅法第二十四條第一項之規定，牴觸憲法第十九條租稅法律主義。

（二）系爭決議 3

系爭決議 3 規定：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」

關於營利事業所得之計算，所得稅法第二十四條第一項前段規定，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。固定資產所生醫療成本與醫療費用同屬所得稅法第二十四條第一項前段所定，計算營業所得之減項。其得否減除，影響稅基之計算。免稅適用標準中並無關於固定資產所生醫療成本之減除的限制規定，然系爭決議 3 核釋：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」認為將該醫療成本在同年度列入免稅適用標準第二條第一項第八款之支出對收入占比中之分子項及計入醫療所得之計算的成本項中，構成重複減除。

（三）支出對於收入之占比的規範意義

免稅適用標準第二條第一項第八款之支出對收入占比之規範意義在於：以公益團體將其資金運用在符合創設目的之活動上，是否滿足法定比例為標準，評價其主體的免稅資格，與所得的計算無關。關於該占比之計算，財政部八十九年六月一日台財稅第○八九○四五三○八八號函說明二核釋：「教育、文化、公益、慈善機關或團體（以下簡稱機關團體）適用首揭條款有關『用於與創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入之百分之八十』規定時，應以機關團體『用於與其創設目的有關活動之支出（包括銷售與非銷售貨物或勞務之支出）』占『創設目的有關收入（包括銷售與非銷售貨物或勞務之收入）加計其創設目的以外之所得額及附屬作業組織之所得額』之比例計算為準，據以核定其是否符合首揭條款規定。至附屬作業組織之虧損可列為支出項下計算；但創設目的以外之虧損則不得列為支出項下計算。」是以該

占比之分子項包含因銷售貨物或勞務之收入而發生之支出，及因銷售貨物或勞務以外之收入而發生之支出；其分母項包含銷售貨物或勞務之收入及銷售貨物或勞務以外之收入。金錢之支出，基於支出之事實，在支出之年度即應容許核實全額計入符合創設目的之支出中，以及時核實認定其支出目的。此與為採購固定資產而為金錢支出時，應依所得稅法第五十一條所定折舊辦法，計列銷售貨物或勞務之成本，以如實反映機關團體在當年之營運成本，計算其盈虧者不同。二者係為不同規範目的且互相獨立的規定。醫療所得之計算公式，獨立於前開免稅要件關於支出對收入占比的計算公式。因為該占比及醫療所得係分別計算，並不會將該占比之計算結果，代入醫療所得之計算式中。所以同一收入或支出項目不因先出現在該占比計算上的分母項與分子項中，而後又出現在醫療所得之計算上的加項與減項中，而有重複加入或減除的情事。

（四）系爭決議 3 規定違反法律保留原則

系爭決議 3 規定：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」該決議 3 前段為關於符合創設目的活動之資本支出得計入免稅要件之占比之分子項的規定。其計入與所得之有無及其數額的計算無關。是故該決議 3 後段以該資本支出經計入該分子項為理由，規定該資本支出在「以後年度不得再提列折舊」，以計算以後年度之醫療所得，亦顯然以行政規則限制所得稅法第二十四條第一項前段關於稅基之計算規定的適用，違反憲法第十九條租稅法律主義。

六、附論：事務法則

按事務莫不有內在於其自然特徵或所屬利益之規律，此即事務法則。客觀探討事務法則，為科學研究的目標。以科學研究之成果或所增進之知識為基礎，規劃相關事務之規範內容，為規範之合理化。國家用來統治之規範的內容應力求接近於所要對之加以規範之事務的法則，是出自於理性之實事求是的要求。各國政府與民間對於事務法則之認識，受限於其科學研究及透過實踐檢證的程度，有不同的水準，該程度表徵其現代化的成就。藉助於比較研究提高對於事務法則的認識並將之轉化為內國法制的內容並加以實踐印證，即是法制與法治的合理化與現代化。其目的在於力求法制與法治因接近於事務法則而更有效率，更符合公平。當中，國家機關在立法、行政與司法工作上，因力求法制與法治之合理化與現代化的努力，而感動人心。感動是全球化時，有能力選擇生存發展之地方的精英，決定其國籍及居留地的主要因素。任何國家不努力合理化與現代化其法律制度與統治方式，必然會由於精英之離散，投奔他鄉，而發展停滯。這是臺灣現狀的寫

照。

關於財團法人之管理，首先是其活動是否與創設目的相符。其次是，如要對其銷售貨物或勞務之收入，與一般營利事業相同，課以營利事業所得稅，則應符合所得稅之建制的事務法則，規劃其關於營利事業所得的規範內容。關於其活動是否與創設目的相符，其認定標準為：其當年度收入之支出是否主要用於符合創設目的之活動。這是免稅適用標準第二條第一項第八款所以規定其符合創設目的之支出占其收入應大於或至少等於一定比例（例如 $\geq 80\%$ 或 70% ）的道理。該比例雖經規定為所得稅之免稅要件，但並非為所得之有無的計算或法定費用率之限制規定，而只是以支出對於收入之占比為標準，認定特定財團法人之主要活動，是否與創設目的相符。依該比例之規範目的及與該目的相關聯之事務法則，該支出與收入之有無及數量的認定，皆應以現金之收入與付出的時間點為準，沒有按其支出所採購之固定資產的耐用年數計算其各年度之使用成本，分年計列的道理。

其次，如要對於財團法人所從事之貨物或勞務的銷售，課徵營利事業所得稅，則在其營利事業所得稅的規範規劃，特別是其營利事業所得之計算的規定，應符合內在於其事務的法則。特別是關於其採購之固定資產，應依其耐用年數，以逐年折舊的方法，按其折舊數，計列其各該年度之成本。有時基於獎勵投資或創新，相關法律雖有例外准許加速折舊的規定，但不得強制其以加速折舊的方法計列其營業成本。此外，由於營業成本之計算規定與前述支出對於收入之占比的規定之事務及內在之法則不同，所以，並沒有在規範規劃上規定，在該占比之分子項中的固定資產支出，在同一年度，皆應與營業成本之計列一樣，一體以折舊數計入的道理。在該占比的計算，在支出年度應以全額；在各年度之營業成本的計算，應以其折舊數計入，使分別符合其規範需要：一方面監督其活動是否基本上符合創設目的，另一方面正確歸屬其各年度之營業成本，以如實核算其營利事業所得。

再者，因一筆固定資產之採購所發生之營業成本，究竟應歸屬於銷售貨物或勞務之收入，或應歸屬於銷售貨物或勞務以外之收入，應核實認定。依自租稅法律主義（稅捐法定主義）導出之依法課稅原則，國家並無立法或行政裁量權，得任意規定，將之歸屬於銷售貨物或勞務之收入，或歸屬於銷售貨物或勞務以外之收入，而應依事實之實際情形，核實認列。由於一筆固定資產，實際上不能全部或者歸屬於銷售貨物或勞務之收入，或者歸屬於銷售貨物或勞務以外之收入，所以系爭決議¹規定，納稅義務人得選擇或者按折舊的方法，歸屬於銷售貨物或勞務之收入，或者按全額提列資本支出，歸屬於銷售貨物或勞務以外之收入，該

只可二選一的規定因必然與實際情形不符，而使其准許選擇的規範設計，違反依法課稅原則關於不得以協議或容許選擇的方法，改變稅捐債務之內容的限制。

有謂一筆固定資產的採購，可能同時為銷售貨物或勞務之收入，或為銷售貨物或勞務以外之收入，是故，因該固定資產之採購與使用所發生之成本，應按銷售貨物或勞務之收入與銷售貨物或勞務以外之收入的比例，分攤營業成本。鑑於財團法人醫院之銷售貨物或勞務以外之收入主要指捐贈收入，而為捐贈收入可能發生之取得成本，與為銷售貨物或勞務之收入可能發生之營業成本相較，二者其費用率，相差甚遠，幾乎可以將為銷售貨物或勞務以外之收入而發生之取得成本略而不計。所以，該按銷售貨物或勞務之收入與銷售貨物或勞務以外之收入的比例，分攤營業成本的主張，對於財團法人醫院並不切實際。

支出對於收入之配屬關係，應按其究竟為取得那一筆收入而發生，換言之，應按其支出所為之用途而定。同一筆支出不可能是：全部為銷售，或全部為非銷售而發生。

將為新建醫療建築物或購買醫療設備之支出，計入前述免稅要件中之分子項，不是基於折舊的觀念，而是基於其支出是否為創設目的之觀念。即使認為是基於折舊之觀念，全額列支只能定性為加速折舊，而不得無視於其實際上之歸屬，變更其對於醫療收入之歸屬，從本來歸屬於銷售貨物或勞務之收入，改變為歸屬於銷售貨物或勞務以外之收入。

註一：「一床難求到底有多嚴重？民進黨立委李應元今（5）日指出，以去年度（2011 年）為例，光是臺大、成大、北榮、中榮與高榮這 5 大醫院，每年在急診室等待住院超過 24 小時以上的人數就高達 58,367 人，超過 48 小時的也有 28,145 人。若是加上在家等待的病人，該數據將更加驚人。」（引自 NOWnews2012/08/05 「住院一床難求！李應元要求行政院拿出對策」一文，資料來源：<http://tinyurl.com/cad9t8x>）

註二：臺大、成大、北榮、中榮與高榮等 5 大醫院，每年在急診室等待住院的人數

	97 年	98 年	99 年	100 年
超過 24 小時	52,337 人	48,026 人	45,164 人	58,367 人
超過 48 小時	30,819 人	20,501 人	17,919 人	28,145 人

資料來源：審計部 100 年度決算報告

財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一（五）決議（下稱系爭決議）1 與 3，關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第二條第一項第八款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分，多數意見認違反憲法第十九條租稅法律主義，本席對此結論敬表同意。

或謂公益醫療法人於某一年度選擇將某特定固定資產全額列入依行政院發布之教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（下稱免稅適用標準）第二條第一項第八款規定之收支比公式（下稱收支比計算式）分子中，致合乎所得稅法第四條第一項第十三款免稅要件時，其原已依所得稅法第二十二條、第二十四條、第五十一條規定核計之銷售與非銷售貨物或勞務之所得，必須變更，排除該固定資產按年所提列之折舊費用，以提高銷售貨物所得，降低非銷售貨物所得，否則即構成不當得利。爰提出協同意見如下：

一、公益團體不合免稅要件時，其應稅所得與非公益之社團法人並無不同

為鼓勵民間公益團體積極從事與創設目的相關之公益活動，輔助政府職能不足之處，又為防杜該團體假公益之名，行脫法避稅之實，且為使該團體於從事銷售貨物或勞務之行為時，其稅責與非公益團體相同、以維稅捐競爭中立原則，所得稅法暨免稅適用標準關於公益團體所得免稅範圍之規定，迭經修正。

現行所得稅法第四條第一項第十三款規定教育、文化、公益慈善機關或團體（下稱公益團體），符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。行政院依此授權訂定免稅適用標準。首先，否准公益團體銷售貨物或勞務之所得得予免稅，使公益團體因從事銷售貨物或勞務而有所得時，與非公益團體負同一稅責。其次，免稅適用標準第二條規定，公益團體非銷售貨物或勞務之所得得予免稅必須符合之十大要件。其中第一項第八款規定全年用於與其創設目的有關活動之支出（包含銷售與非銷售貨物或勞務之支出），不能低於基金之每年孳息及其他各項收入（包含銷售與非銷售貨物或勞務之收入，且不限於與創設目的有關活動之收入）之百分之七十（原標準為百分之八十）。公益團體僅在該年度與創設目的有關活動之支出收入核算結果，合乎公益免稅之要件，始有所得稅法第四條第一項第十三款規定之適用，亦即就該公益團體全年度之非銷售貨物或勞務之全部所得給予租稅優惠，免納所得稅。倘公益團體不合乎免

稅要件時，全部之非銷售貨物或勞務所得應併同銷售貨物或勞務之所得課徵所得稅，與非從事公益之社團法人必須就營業與非營業之全部所得課徵所得稅，並無不同。

- 二、銷售或非銷售貨物或勞務之收入或支出其屬性，自各該經濟行為發生時，即已確定。醫療法人會計基礎按公司組織採權責發生制，是公益醫療法人為醫療用途購置之固定資產，依所得稅法規定應按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用

計算公益醫療法人非銷售貨物或勞務之所得是否免稅收支比之分子、分母均來自於該法人全年度之會計帳。無論公益醫療法人與社團醫療法人均應依所得稅法相關規定，計算全年度之銷售與非銷售貨物或勞務之收入與支出。且銷售或非銷售貨物或勞務之收入或支出其屬性，自各該經濟行為發生時，即已確定，並據以列帳，不因其後依據免稅適用標準收支比公式計算結果而變更。

所得稅法第二十二條第一項有關會計基礎，應按公司組織採權責發生制（按本條規定內容為：「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。」換言之，公司組織之會計基礎不得採現金收付制。更無在同一會計年度，得就某特定資產採現金收付制，其餘一律採權責發生制之會計制度。財政部一〇一年九月二十六日台財稅字第一〇一〇四〇四五九六〇號函，就特定資產比照非公司組織採用現金收付制，其餘固定資產仍採用權責發生制，自創此一制度，並以之為系爭決議之法源依據）；第五十一條有關購置固定資產之支出，應按年提列折舊；第二十四條有關所得之計算，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等規定，於公益醫療法人與社團醫療法人一體適用。是以，公益醫療法人為醫療用途所購置之建物、設備等固定資產，與社團醫療法人相同，應依照所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。

- 三、公益醫療法人全年度淨所得額之計算與其於該年度非銷售貨物或勞務所得能否免稅之計算，係不同之法律關係，無重複計列之問題

假設：

- 1、A 為公益醫療法人，於第一年度收支均與其創設目的活動有關；該年度銷售貨物或勞務收入 1,000 萬元，成本費用 800 萬元（內含 550 萬元及 450 萬元醫療機器設備各一部之假設耐用年限各為 10 年、各無殘值之按年折舊費用各 55 萬元及 45 萬元在內）；非銷售貨物或勞務之收入 1,000 萬元，成本費用 200 萬元；於第二年至第十年度均無銷售貨物或

勞務之收入與支出。

- 2、B 為社團醫療法人，於第一年度銷售貨物或勞務收入 1,000 萬元，成本費用 800 萬元（內含 550 萬元及 450 萬元醫療機器設備各一部之假設耐用年限各為 10 年、各無殘值之按年折舊費用各 55 萬元及 45 萬元在內）；非營業收入 1,000 萬元，成本費用 200 萬元；於第二年至第十年度均無非營業之收入與支出。

依據所得稅法第二十二條第一項權責發生制、第二十四條第一項淨所得原則、第五十一條固定資產依耐用年限按年提列折舊費用規定，計算十年中各該年度之所得額如下：

	A 公益醫療法人	B 社團醫療法人
第一年	銷售貨物勞務部分 $1000-700-55-45=200$	銷售貨物勞務部分 $1000-700-55-45=200$
	非銷售貨物勞務部分 $1000-200=800$	非營業部分 $1000-200=800$
第二年至第十年	銷售貨物勞務部分 $1000-700-55-45=200$	銷售貨物勞務部分 $1000-700-55-45=200$
	非銷售貨物勞務部分 0	非營業部分 0
十年所得總額	銷售貨物勞務部分 $200+(200 \times 9)=2000$	銷售貨物勞務部分 $200+(200 \times 9)=2000$
	非銷售貨物勞務部分 $800+(0 \times 9)=800$	非營業部分 $800+(0 \times 9)=800$

由上列圖表可得之結論：

- 1、公益醫療法人與社團醫療法人依所得稅法計算出之每年所得總額，乃至十年所得總額，並無不同。

- 2、公益醫療法人與社團醫療法人第一年至第十年之銷售貨物或勞務（營業）所得均各為 200 萬元，十年總計 2,000 萬元。第一年之非銷售貨物或勞務（非營業）所得均各為 800 萬元。
- 3、公益醫療法人之非銷售貨物或勞務之全部所得 800 萬元並非當然免徵所得稅。是否免稅，決定於該當年度之經濟活動是否達法定公益要件。倘未確實將可運用之資金，積極用於舉辦與其創設目的有關之活動，徒有公益之名無公益之實，則該年度非銷售貨物或勞務之總所得 800 萬元，連同銷售貨物或勞務所得之 200 萬元，同為課徵所得稅之客體。
- 4、就公益醫療法人計算該年度所得額之多少，與所得額中源自非銷售貨物或勞務之所得可否免稅，為完全不同之法律關係。前者依所得稅法第二十二條、第二十四條、第五十一條規定計算該當年度之淨所得額。後者則是依免稅適用標準第二條第一項第八款規定，將列入於上開帳目中之與創設目的有關活動之支出，列為收支比計算式之分子，將全部收入列為分母。從而，與計算淨所得額相關之減項數額，若與創設目的之活動有關，即應列為後者計算式之分子，與計算淨所得額相關之加項數額，一律應列為後者計算式之分母。數額相繼出現於淨所得額計算與收支比計算式，係為不同之法律關係，並非重複計列。

四、系爭決議違反租稅法律主義

再援用前例以說明系爭決議違反租稅法律主義：

- 1、A 公益醫療法人於第一年度之非銷售貨物或勞務之所得 800 萬元全部是否免稅，其收支比計算式有二：
 - a、 $(700+55+45+200) / (1000+1000) = 1000/2000 = 50\%$ 。
 - b、 $(700+55+450+200) / (1000+1000) = 1405/2000 > 70\%$ 。

選擇 a 收支比計算式，該年度之非銷售貨物或勞務之所得 800 萬元應課徵所得稅。但此 450 萬元固定資產之每年折舊費用 45 萬元，可列於第二年至第十年之收支比計算式之分子，使第二年至第十年將因有此 45 萬元之折舊費用而有合乎免稅要件之可能。此固定資產之折舊費用列入收支比計算式分子連續十年，總計為 450 萬元。選擇 b 收支比計算式，本年度符合免稅要件，800 萬元為免稅所得。但此筆固定資產不得再提列折舊費用，列入第二年至第十年之收支比計算式之分子。十年間此筆固定資產之折舊費用列於計算式收支比之分子總額亦為 450 萬元。公益醫療法人並未因選擇 b 收支比計算式而重複列計折舊費用。

- 2、適用系爭決議將使已依所得稅法第二十二條、第二十四條、第五十一條規定計

算出之銷售與非銷售貨物或勞務之所得額變更如下：

	公益醫療法人應稅所得		社團醫療法人應稅所得
	選擇 b 收支比	選擇 a 收支比計	
	計算式	算式	
第一年	① $1000 - (700 + 55 + 45) = 200$	銷售貨物勞務部分 $1000 - 700 - 55 - 45 = 2$	銷售貨物勞務部分 $1000 - 700 - 55 - 45 = 200$
	② $1000 - (700 + 55) = 245$	非銷售貨物勞務部	非營業部分
	③ $1000 - (700 + 55 + 450) = -205$	分 $1000 - 200 = 800$	$1000 - 200 = 800$
第二年至 第十年 (假設均 無非銷售 貨物或勞 務收入及 支出)	① $1000 - (700 + 55 + 45) = 200 \times 9(\text{年}) = 1800$ ② $1000 - (700 + 55) = 245 \times 9(\text{年}) = 2205$ ③ $1000 - (700 + 55 + 0) = 245 \times 9(\text{年}) = 2205$	銷售貨物勞務部分 $1000 - 700 - 55 - 45 = 2$ 非銷售貨物勞務部 分 0	銷售貨物勞務部分 $1000 - 700 - 55 - 45 = 200$ 非營業部分 0
十年應稅 所得	① $200 + 1800 = 2000$ ② $245 + 2205 = 2450$	銷售貨物勞務部分 $200 + (200 \times 9) = 2000$	銷售貨物勞務部分 $200 + (200 \times 9) = 2000$

	③-205+2205	非銷售貨物勞務部	非營業部分
	=2000	分	
		800+ (0 ×9) =800	800+ (0 ×9) =800

由上列圖表及上開四、1 之說明，550 萬元固定資產每年折舊費用 55 萬元，既列於依據免稅適用標準規定採用之 a 或 b 收支比計算式之分子中十年，又列於系爭決議所採之上開②所示計算應稅所得之每年折舊費用達十年，財政部並不認為此為重複列計，乃因其係為二個不同法律關係而計列，並非重複列計使然。則 450 萬元固定資產，不問其係以每年 45 萬元列於 a 收支比計算式之分子中十年，或係以 b 收支比計算式將 450 萬元一次列於第一年之分子中，均不影響應稅所得額之計算，不得以有重複列計為由，將之排除於銷售貨物或勞務之成本費用之外。

按會計基礎究採權責發生制或現金收付制，其不同在於認列收入、成本費用時間點之不同，斷無因採用會計基礎不同，而得將依法屬銷售貨物或勞務之成本費用，因此變更為非銷售貨物或勞務之成本費用。系爭決議在無法源依據下，逕將公益醫療法人為醫療目的所採購之醫療設備固定資產，以該資產應採現金收付制為由，將之由銷售貨物或勞務之成本費用，改列為非銷售貨物或勞務之資本支出，進而否准該折舊費用自銷售貨物或勞務之收入中扣除，致十年之銷售貨物或勞務所得由 2,000 萬元增加為 2,450 萬元，非銷售貨物或勞務之所得由 800 萬元降為 350 萬元。虛增納稅義務人依所得稅法第二十四條規定計算之應稅所得額，違反租稅法律主義。

公益醫療法人依據免稅適用標準第二條第一項第八款規定選擇採用 b 收支比計算式，因符合免稅要件，依所得稅法第四條第一項第十三款規定，其該當年度之非銷售貨物或勞務之所得全額 800 萬元免納所得稅。此租稅優惠，為有法律上之原因而受有利益，依民法第一百七十九條規定自非不當得利。

註一：二筆固定資產 10 年總折舊 $(55 \times 10) + (45 \times 10) = 1,000$ 。

註二：因選擇 b 收支比計算式，非銷售貨物或勞務所得全部免稅。此欄①②③均為銷售貨物或勞務所得。

協同意見書

大法官 羅昌發

財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一所列（五）決議 1 載謂：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅

標準（註一）第二條之一（按即現行標準第三條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」（其中「上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇……全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」部分，以下簡稱系爭決議 1）。同函一前列（五）決議 3 載謂：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」（以下簡稱系爭決議 3）多數意見認為，系爭決議 1 與系爭決議 3 違反憲法第十九條之租稅法律主義。本席敬表同意。然其立論基礎主要在於此二決議內容與所得稅法第二十四條有違，而非基於其違背所得稅法第四條第一項第十三款之規定。本席認為有進一步探討的空間。且本件爭議涉及租稅優惠與公平競爭均衡關係之重要問題，亦應提醒立法者於立法裁量時納入考量。爰提出本協同意見書。

壹、本件所涉及租稅法律主義之類型及系爭決議所違反之法律規定

一、違反租稅法律主義的各種類型：憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」。此規定一方面對人民課以納稅之義務，另一方面則要求國家在對人民課以納稅義務時，必須以法律為之。後者即租稅法律主義的主要意旨。在租稅法律主義之下，國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就相關租稅構成要件，以法律或法律授權之行政命令明文規定。不過，某一行政命令究竟是否違反租稅法律主義，因而違反憲法第十九條之規定，情形不一而足。第一種情形為國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，就稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅率等重要的租稅構成要件，並未以法律或以法律授權之行政命令明文規定，而係以未經法律授權之行政命令加以規範；此屬違反租稅法律主義的典型情形。第二種情形為雖某一課稅事項並未以法律加以規定，然如其事項之性質僅屬技術性或細節性者，則由行政命令加以規範，亦不違反租稅法律主義；不過，某一事項究竟是否屬於技術性或細節性，認定標準自不宜過於寬鬆，以免造成漏洞。第三種情形為某一租稅事項雖有法律規定，然法律所規定之租稅要件欠缺明確性。本席認為，有關租稅構成要件之立法，如有違法律明確性，造成執法者有恣意解釋之空間，亦屬違反租稅法律主義之情形；不過，租稅構成要件的立法，因不同領域的法律、不同性質的規定、不同經濟社會背景下的規範，明確性程度容有高低之不同要求。然不論如何，租稅立法，均應達於基本的（必要的）明確程度（necessary degree of certainty）（見本席於釋字第六九七

號解釋所提出之不同意見書)。第四種情形為某一事項雖有法律規定，但依照該法律規定所訂定發布之行政命令或函釋，其內容對法律規定有誤會或曲解，因而直接或間接違背法律規定時，亦屬違背租稅法律主義之情形；此種情形，涉及法律應如何予以適當的解釋，而不致於超越法律所規範的意旨。本件多數意見基本上認為，系爭決議係屬前述第四種違背租稅法律主義之情形；本席敬表同意。不過，多數意見係認為系爭決議 1 與系爭決議 3 違反所得稅法第二十四條之規定。本席則認為，系爭決議較核心的癥結應為，倘若財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院（以下合稱財團法人醫院）除得選擇全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出外，並得在以後年度再提列折舊，是否獲有雙重利益；如果有雙重利益，是否有法律基礎（亦即所得稅法第四條及其所授權訂定之免稅標準是否得作為此雙重利益之法律基礎），抑或屬於不當之雙重利益；如其雙重利益有法律基礎，則系爭決議 1 與 3 是否違背該法律規定，進而違反租稅法律主義。換言之，本件關鍵問題在於系爭決議是否違反所得稅法第四條及其所授權訂定之免稅標準。此涉及所得稅法第四條對公益團體設置「免納所得稅」優惠的性質之解釋與認定。

二、系爭決議所違反之法律究為所得稅法第二十四條抑或第四條之釐清：

- (一) 多數意見認為，在系爭決議 1 與系爭決議 3 之下，財團法人醫院如就其資本支出選擇全額列為「購置年度與其創設目的活動有關之資本支出」，則其於計算課稅額時，僅能自「銷售貨物或勞務以外之收入」中減除，且不得再按年提列折舊，違反所得稅法第二十四條第一項前段「營利事業所得之計算，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為所得額」之規定，因而違反憲法第十九條所規定之租稅法律主義。本席則認為，系爭決議之所以違背憲法第十九條之租稅法律主義，係由於其誤解及違反所得稅法第四條第一項第十三款所授權訂定之法規，而非單純由於其違背第二十四條第一項之規定。
- (二) 所得稅法第四條第一項第十三款規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。行政院依此規定於八十三年十二月三十日所修正發布之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」（以下簡稱「免稅適用標準」）第二條第一項第八款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合左列規定者，其本身之所得及其所附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：……八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之八十者，但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」（本款於九十二年三月二十六日修正為「……不低於基金之每年孳息及

其他各項收入百分之七十者……」；本席以下說明，仍以原「百分之八十」之規定為討論基礎）系爭決議 1 與 3 係在解釋依照所得稅法第四條第一項第十三款規定所訂定之「免稅適用標準」（詳後述）；其認為，財團法人醫院為醫療用途新購置之建物、設備等資產之資本支出，如與其創設目的活動有關，得選擇「全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」，但「以後年度不得再提列折舊」。故本件應探究者，應為系爭決議 1 與 3 有關財團法人醫院如選擇「全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出」時，限於「自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」，且「以後年度不得再提列折舊」，此二條件限制有無違反所得稅法第四條第一項第十三款規定及依該規定所訂定之「免稅適用標準」。而在探究系爭決議是否違反所得稅法第四條第一項第十三款規定及「免稅適用標準」時，自必須依法律解釋之方法，合理認知此等規定之意旨，以及此等規定與所得稅法第二十四條的關係。

（三）所得稅法第四條第一項第十三款所規定免納所得稅，顯係為鼓勵「教育、文化、公益、慈善機關或團體」之設立及獎勵其從事公益活動。如符合行政院規定之標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅；此項稅捐優惠，有其立法之政策目的，行政機關自不得超越法律規定之意旨，而否定此種稅捐優惠。而行政院依法律所訂定享受稅捐優惠之標準，即係財團法人及其附屬作業組織「用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之八十」。換言之，此一百分比係決定財團法人是否符合因從事公益而可免稅之門檻。如其公益活動之支出符合此項門檻，即可享受法律所規定之免稅優惠；反之，如其不符合該百分比之門檻，則不得享受該優惠。財團法人醫院符合此門檻所享有之稅捐優惠，係法律所賦予，自不得由主管機關透過函釋予以剝奪，否則顯然超越法律規範之意旨。

（四）系爭決議 1 與 3 及原因事件之審理法院認為，財團法人醫院選擇「全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出」時，限於「自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」，且「以後年度不得再提列折舊」，係因聲請人已於購置年度為資本支出之一次認列，如再於其後年度提列，將造成「重複列報」，違反租稅公平原則；故其認為，稽徵機關將之剔除，依法並無不合。然如財團法人醫院僅能於免稅年度「自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」，而不得於以後年度再提列折舊，顯係透過否定其在以後年度依所得稅法第二十四條所規定的原則，提列折舊的權利的方式，剝奪財團法人醫院在所得稅法第四條之下原來可以享受的稅捐優惠。此足使所得稅法第四條第一項第十三款及「免稅適用

標準」第二條第一項第八款所規定財團法人醫院於其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之八十者，免納所得稅之優惠，變成毫無作用的規定。從而，系爭決議對所得稅法鼓勵成立公益法人以從事公益活動而給予免稅的意旨，即有違背。

貳、所得稅法第四條與第二十四條之適用及不同醫院間公平競爭之問題

一、主管機關及原因事件之審理法院基本上係認為，如果聲請人已於免稅年度為資本支出之一次認列，再於其後年度提列，乃「重複列報」，因而將違反租稅公平原則。然如前所述，財團法人醫院購置不動產或設備之年度，如符合百分之八十之門檻，而使其免納所得稅，係所得稅法第四條第一項第十三款及「免稅適用標準」第二條第一項第八款所規定之法定優惠。而所得稅法第二十四條所規定所得稅課徵之原則，亦即應以年度收入總額，減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，應為針對所有營利事業所得稅計算所得額時所設之普遍適用基礎。所得稅法第四條及前揭「免稅適用標準」並無改變此原則之意旨（亦即其並未規定財團法人醫院於享受第四條之優惠之後，即不得以第二十四條為基礎分年提列折舊）。換言之，財團法人醫院在所得稅法、「免稅適用標準」以及在所得稅法第二十四條之下，縱可享受雙重利益，此雙重利益不應以違法的「重複列報」視之。其雙重利益，分別有所得稅法第四條及其所授權訂定之「免稅適用標準」以及所得稅法第二十四條為其法律基礎。

二、如前所述，在現行制度下，財團法人醫院確係享受稅捐上之雙重利益。第一重利益為購入資產當年全額列為其創設目的活動有關之資本支出時，得自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，而享受免稅利益。第二重利益為在以後年度提列折舊。不過，第二重利益，並非法律所賦予的租稅優惠，而係回歸認定所得額時的基本計算原理，使財團法人醫院與其他非財團法人的醫院享受相同待遇，可以依照所得稅法的規定以淨所得額繳納稅捐。僅第一重利益為法律所賦予公益團體的真正稅捐優惠。此種雙重的利益，既係法律設計使然，自非主管機關得透過系爭決議加以改變者。系爭決議 1 與 3 之規定下，將使財團法人醫院原所可以享受的第一重利益，因第二重合法之利益遭否決，而被剝奪。故其違背所得稅法第四條及「免稅適用標準」之規定，且與所得稅法第二十四條第一項之意旨不合，因而違反租稅法律主義。

三、財團法人醫院有諸多類型。有些係由大企業捐助成立者，有些則係由宗教團體、慈善團體、私立大學或民間人士捐助成立者，不一而足。不論何種型態，財團法人醫院在我國國內醫療機構之發展及醫療服務之普及，均曾扮演重要的角色。然除財團法人醫院之外，國內另有甚多非財團法人醫院，與財團法人醫院存有直接

競爭關係。而財團法人醫院所從事者，並不純粹為公益業務，尚包括與非財團法人醫院完全相同的營利業務。非財團法人醫院無法享受前述第一重利益，因而與財團法人醫院之間存有競爭上的差異。此等差異，有所得稅法第四條第一項第十三款規定及依該規定所訂定之「免稅適用標準」為其依據；故財團法人醫院享受前述第一重利益之稅捐優惠，在法律上並無疑問。不過，在過去，財團法人醫院接受稅捐優惠之後所回饋之社會利益（social benefits），是否足以使其繼續享受所得稅法第四條之稅捐優惠具備正當性；在未來，究竟是否應繼續給予財團法人醫院此等租稅優惠，使財團法人醫院在醫療服務上扮演更積極的角色；如繼續給予此等稅捐優惠，則其優惠條件應否調整，使財團法人醫院不致於淪為企業節稅之工具或遭濫用為企業獲利或控股之方法；抑或應使財團法人醫院與非財團法人醫院立於完全均等的競爭地位，而消除所得稅法第四條第一項第十三款之優惠等，均屬立法機關考量國家社會需要而得為適當立法裁量之範圍。立法者未來自當斟酌給予財團法人醫院稅捐優惠所可能帶來的社會福祉，以及由於其與非財團法人醫院之間的競爭上差異所產生的不均衡，為妥適之處理。

註一：按：意指「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」。

協同意見書

大法官 湯德宗

我贊同並協力形成本件可決的多數，宣告財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一（五）決議（下稱系爭決議）第 1 點及第 3 點違憲。為便於讀者輕鬆看懂本件猶如繞口令般的解釋，特提出協同意見書如下。

一、系爭決議錯在將兩件原不相干的事情，混為一談

所謂「原不相干的兩件事」係指（營利事業）「應稅所得額之計算」與（公益團體）「免稅資格之認定」；這兩件事沒有必然的關係，猶如橋歸橋、路歸路，無需詞費。這兩件原本不相干的事情，之所以能「混為一談」，並導致本件爭議，全是系爭決議巧心組合的結果！析言之：

1. 關於營利事業「應稅所得之計算」，所得稅法第二十四條第一項前段定有明文：「營利事業所得之計算，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」。亦即，營利事業之「收入」，扣除「成本」（含費用、損失及稅捐等）後之「淨利」，才是營利事業「應稅所得額」。而計算「成本」時，營利事業為購置耐用年數二年以上之固定資產（如機械設備）所支出之費用，按所得稅法第五十一條規定，應以其逐年折舊數（註一）認列為成本，分年自其當年度「收入」中減除，以計算其當年度之「應稅所得額」。

2. 至於「公益團體之免稅」，載於所得稅法第四條第一項第十三款：「教育、文化、公益、慈善機關或團體（以下簡稱「公益團體」），符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅」。行政院據此授權訂有「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」（下稱「免稅標準」）以為適用。民國八十三年十二月三十日修正發布的「免稅標準」第二條第一項第八款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合左列規定者，其本身之所得及其所附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：……八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之八十者，但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限」。（註二）準此，公益團體之「公益支出」占其「經常收入」之比率達百分之八十，為其免納所得稅的要件之一。（註三）
3. （營利事業）「應稅所得額之計算」和（公益團體）「免稅資格之認定」，法律依據有別，規範目的不同，但系爭決議硬將兩者「牽拖鬥陣」。系爭決議第1點的第一句開宗明義，即將財團法人醫院（公益團體之一種）是否符合（前述「公益支出須占經常收入之百分之八十」之）免稅要件，與其「應稅所得額」之計算，相互連結：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第二條之一（現行第三條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用」。所謂「應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用」實係贅語；因為財團法人醫院（例如本件聲請人行天宮醫療志業醫療財團法人）本來依照前揭所得稅法第二十四條第一項前段及第五十一條之規定，於「計算其應稅所得額時」，即可將為醫療用途新購置之建物、設備等固定資產之支出，以按年提列折舊之方式，列為「成本」，自「銷售（勞務之）收入」項中減除。但這看似贅語的敘述，其實是在為同決議同一點之下一句鋪陳：「上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」。

這關鍵的第二句（尤其是「或」字以下的後半句），表面上乃以提供財團法人醫院「選擇權」作為手段（使得選擇一次全額提列折舊），方便其達成（符合）前述「公益支出須占經常收入之百分之八十」的免稅要件。然而，如果財團法人醫院當初為了符合「免稅資格」，而「選擇」將上開（為醫療用途新購置之建物、設備等固定資產之）公益支出「全額提列為成本」（一次加速折舊）時，則其以後於「計算應稅所得」時，即僅得將該筆「公益支出」自「銷售貨物或勞務

以外之收入」（而非自銷售貨物或勞務之成本）中減除；且，按系爭決議第 3 點（註四），該財團法人醫院於以後年度即不得再自「銷售貨物或勞務之收入」中提列折舊（即分年折舊）減除。就此而言，系爭決議 3 顯然牴觸前揭所得稅法第二十四條第一項前段與第五十一條之規定。

二、本件理由書嘗試說明系爭決議（命令）何以「違法即違憲」的理由，應屬論理之進步

本院前此類似解釋（註五），在確認命令（函釋）牴觸法律後，就直接以「違反憲法第十九條租稅法律主義」論結。如此論述易使人誤會：「命令違法」即是「命令違憲」。申言之：

憲法第一百七十一條第一項規定：「法律與憲法牴觸者無效」，憲法第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效」，故憲法乃一國之內效力最高的法規範（是謂「憲法至高性」）。又，憲法第一百七十一條第二項規定：「法律與憲法有無牴觸發生疑義時，由司法院解釋之」；故法律有無牴觸憲法乃司法院大法官之職權，屬於「憲法解釋」（合憲性審查）的範圍。憲法第一百七十二條固未有如憲法第一百七十一條第二項之規定，但命令與憲法有無牴觸，性質上仍屬「憲法解釋」的範圍，殆無疑義。至於命令與法律有無牴觸，依其性質則屬「法律解釋」（合法性審查）的範圍。按我國現行司法分工，司法院大法官職司「憲法解釋」，其他法院法官職司「法律解釋」；僅當不同審判機關（如最高法院與最高行政法院）就同一法律或命令於確定終局裁判所表示之見解發生歧異時，始由司法院大法官作成「統一解釋」。（註六）

為澄清本院前此有關租稅命令（函釋）因「違法」而「違憲」（違反憲法第十九條租稅法律主義）之解釋，究屬「憲法解釋」抑或「法律解釋」的困惑，本件於解釋理由書第五段末尾特別說明，系爭決議何以「違法」即是「違憲」的理由：系爭決議「否准法律所定得為扣除之成本費用，與上開所得稅法第二十四條第一項前段之規定不符，無異以命令變更法律所規定之稅基，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用」。

質言之，行政機關訂定發布的解釋性行政規則（註七）（俗稱「釋示令函」或「函釋」）違反法律之規定者（例如本件系爭決議牴觸所得稅法第二十四條），固屬「命令牴觸法律」（命令違法），但「命令牴觸法律」並不等於「命令牴觸憲法」（命令違憲）。事實上，「命令違法」一般並不構成「命令違憲」。本件命令（系爭決議）牴觸法律之所以同時構成「命令牴觸憲法」，乃是因為大法官依據憲法第十九條規定（「人民有依法律納稅之義務」），而發展出「租稅法律主義」—國家課人民以繳納稅捐之義務，或給予人民減免稅捐之優惠時，應就

租稅主體、租稅客體、租稅主體對租稅客體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定——的結果。憲法第十九條既要求「稅基」（應稅所得之計算）應以法律定之，則系爭決議否准所得稅法所定得為扣除之成本，無異以命令變更依憲法應由法律規定之稅基。是故，系爭決議因違法而違憲。

本件固屬「命令違法而違憲」之情形；惟，理論上命令亦可能「直接違憲」（而不違法）。例如，某一事項按憲法意旨（例如「法律保留原則」或「租稅法律主義」）應以法律規定，而相關法律全然未有規範，行政機關遂逕自以命令為規定者，即是。

三、系爭決議之瑕疵未必不可修法治癒

依本席的理解，本號解釋僅挑剔（指責）系爭決議「以命令改變了原來應以法律規定的事項」。似此違反「租稅法律主義」之瑕疵，僅屬「形式」違憲（亦即應以法律規定之事項，而未用法律加以規定），未必「實質」違憲（本號解釋實際並未就法律得否為與系爭決議內容相同之規定，作成判斷）。

雖然如此，行政機關仍應以本案為鑑，建立「依法行政」的新思維。過去為求便宜，往往規避修法，逕以命令（解釋性行政規則或函釋）變通。但，時代畢竟是在進步；至少在租稅領域，因為大法官多年來的堅持，「租稅法律主義」已經成為高密度的「法律保留原則」。以解釋性行政規則或函釋便宜行事的空間勢將日益萎縮。

天下事看似複雜，實亦簡單。行不由徑，紛擾由之。

註一：參見「固定資產耐用年數表」（中華民國八十六年十二月三十日行政院台八六財字第五二〇五三號函核定發布）（

<http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140006&serno=20091210020&menudata=DotMenu&contlink=ap/law/lawrulesshow.jsp?mclass=200912100003&mname=200912130107&level2=Y&qclass091214>）

註二：按本款於九十二年三月二十六日修正為：「八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之七十者，但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限」。

註三：解釋上，公益團體仍須符合「免稅標準」所定其他各項要件，始得免納所得稅。

註四：系爭函一（五）決議 3：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊」。

註五：例如釋字第六九二號解釋（系爭財政部函釋規定子女滿二十歲於大陸地區未經認可學校就學，不得列報扶養親屬免稅額，限縮所得稅法第十七條第一項第一款第二目規定之適用，增加法律所無之租稅義務，違反憲法第十九條租稅法律主義）；釋字第六七四號解釋（系爭財政部函及內政部令，使特定都市畸零地無從適用土地稅法第二十二條第一項第四款得課徵田賦規定，增加法律所無之要件，違反憲法第十九條租稅法律主義）；釋字第五六六號解釋（系爭財政部函釋使非農用仍農作土地不能適用農業發展條例第三十一條免徵遺產稅或贈與稅之規定，增加法律所無之限制，違反憲法第十九條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違）；釋字第四七八號解釋（系爭財政部函申請退還土地增值稅之要件，增加土地稅法第三十五條第一項第一款所無之限制，有違憲法第十九條租稅法律主義）。

註六：參見司法院大法官審理案件法第七條。

註七：參見行政程序法第一百五十九條第一項第二款：「行政規則包括下列各款之規定：……二、為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。」

部分不同意見書

大法官 蘇永欽

本件解釋認定財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一（五）決議 1 與 3（下稱系爭決議 1 與 3）違反憲法第十九條租稅法律主義，應不再援用，本席以為論理過於牽強，僅藉租稅法律主義之名否定了專業法院就相關問題的一貫見解，卻未能提出任何實質的憲法觀點，十分不妥，故提出不同意見如後。惟本件解釋並未否定系爭決議有關成本不得重複列報的基本精神，此部分的闡明本席仍敬表同意，其對於原因案件如何救濟，始符解釋意旨，十分重要，本席擔心因解釋理由過於簡約而使人無所適從，甚至因不當救濟而造成租稅上更大的不公平，特再就解釋對原因案件應有的效果表示管見，以供參考。

一、租稅法律主義的違憲和違法審查

本件解釋審查的基礎為憲法第十九條規定的租稅法律主義，一如解釋理由整理的解釋先例所闡明，其內涵至少有兩個層次，其一是應以法律規定者不得擅以行政命令規定，其二是法律的解釋應循穩妥的解釋方法，不得恣意出入而增減稅法所定的稅負，致不利於特定納稅義務人，或因減少稅收而增加其他納稅義務人的負擔。前者的認定觸及憲法上的分權原則，及從人民與國家基本關係的角度去確認決定具體租稅義務內容的主體，因此是實質意義的違憲審查。反之，後者就只有違憲審查之名，絕大部分的情形其實還是違法審查。

依我國司法內部分權的體制，享有最終釋法權的原則上還是終審法院，從功能妥適性的觀點來看，因其對相關事實及經驗法則的掌握，乃至通過事務分配（專業分流）對特定領域法律的熟稔，就法律適用所涉的解釋與涵攝，確實也優於因釋憲考量而組成的本院大法官，故本院依租稅法律主義為此一層次的審查時，允宜十分審慎，除有憲法上的特殊觀點，或終審法院的見解確有明顯謬誤外，不輕易變更終審法院的法律解釋，以維護司法的一致性及行政的穩定性。

本件解釋認定系爭決議 1 與 3 違反租稅法律主義的理由，是違反了所得稅法第二十四條第一項前段的規定，因為「系爭決議 1，有關上開資本支出如為適用上開免稅要件，而選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除部分，及同決議 3 所示以後年度不得再提列折舊，此否准法律所定得為扣除之成本費用，與上開所得稅法第二十四條第一項前段之規定不符，無異以命令變更法律所規定之稅基，違反憲法第十九條租稅法律主義。」顯然是從租稅法律主義的第二層涵義切入進行審查，就此幾件原因案件的確定終局判決，都相當一致的認為系爭決議並未牴觸所得稅法第二十四條第一項前段。多數意見得出相反的結論，卻並未提出任何特別的憲法觀點，則除非系爭決議對所得稅法該規定的解釋在方法上有十分明顯的錯誤，為行政院所不察，否則本院即有必要自我節制，不能逕以不同的解釋而認定該決議違法（以致違反租稅法律主義），予人淆亂司法分權，實質扮演「超級法律審」角色的惡評。以本院不久前通過的釋字第六九二號解釋為例，對相關解釋令如何違反所得稅法有關免稅額的規定，在解釋方法上提出相當有力的論證，即可堪說明。

二、按需要選擇列報未違反核實課稅

本席不能同意本件解釋的理由正在於此。理由書對於系爭決議如何違反所得稅法的規定，全部的論證就是前段所引非常單薄、含混的幾行文字。其邏輯不外乎：所得稅法第二十四條第一項前段明確宣示了課稅所得的計算應採淨額原則，因此如果為醫療用途新購置的建物、設備等資產確實是用來銷售貨物或勞務，則應該許其按年提列折舊，作為銷售貨物或勞務的成本費用。決議 3 竟然「否准」扣除，當然就違反了所得稅法的規定。

實際上決議 3 是承決議 1 而來，它完全沒有「否准」為銷售貨物或勞務目的的資本支出按年提列折舊的意思，讀一遍決議就很清楚。它真正說的是，如果你「選擇」把購置的資產全額列為購置年度的資本支出，在計算課稅所得額時，就只能從銷售貨物或勞務以外的收入中減除，而一旦作了這樣的選擇，以後年度就不能再提列折舊。如果同一筆支出，可以在購置年度先當成銷售貨物或勞務以外收入的成本費用（-A）扣除，後來再於耐用年限內各年度提列折舊，當成銷

售貨物或勞務收入的成本費用（A），虛增一倍成本，豈能不違反淨額原則？多數意見顯然也知道「禁止重複認列成本」是淨額原則的要求，因此並未以此理由認定決議違反淨額原則，從其接著立即闡明：「惟在銷售貨物或勞務所得之計算上，財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置資產之支出，既經核實認列為銷售貨物或勞務之成本費用，而依所得稅法相關規定許其按年提列折舊，則在非銷售貨物或勞務所得之計算上，同筆資產支出即不得全額認列為購置年度之資本支出，並自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，始能貫徹所得稅法第二十四條第一項前段規定之意旨，並符租稅公平之原則，乃屬當然。」已經非常清楚。少數大法官提出同筆支出在會計上基於不同目的可有不同定性，未必即屬重複計算的主張，誠屬的論，但在課稅所得的計算上，A 還是 -A 的定性，當然屬於同一目的而在邏輯上不能併存，至此也可無庸置疑。

足見本解釋真正認定決議違法而違憲之處，不在該決議念茲在茲的不得重複認列原則，而在該決議似乎不以「核實」認列為必要。任何一筆資產支出，是 A 還是 -A，必須核實，而不能任由納稅義務人「選擇」。問題是，決議 1 所說的選擇，是必須依法核實的選擇，還是可以不核實的選擇？如果是前者，一如財政部在回覆本院詢問時提出的說明，則完全沒有認定違法的理由。如果是後者，在沒有任何法律作特別規定的情形下，主管機關當然就是公然違法，即使是應相關醫療院所的請求，也不能作成這樣的決定。對司法審查者而言，除了不宜輕易假設主管機關公然違法外，系爭決議 1 所說的選擇，把它理解為由財團法人醫療機構「視其實際情形與實際需要」，比照非公司組織採用現金收付制，在購置年度整筆列報資本支出，而從銷售貨物或勞務以外的收入中減除，一如作成決議的財政部所屬賦稅署所做的說明，是合情合理的。該決議 1 所要釋示的重點一直接的對象是各稽徵機關人員，間接則通過公報的發布可傳達給納稅義務人一，在於如果「選擇」在購置年度整筆列報資本支出，因醫療機構計算銷售醫療貨物或勞務的所得時，其會計基礎應採權責發生制，因此除有法律特別規定外，只能按年提列折舊，不能一次全部折舊。所以如果為了滿足免稅適用標準的規定而要全額列報，只有從銷售貨物或勞務以外的收入中減除一途。但醫院購置資產的需要情形不同，可以是 A，也可以是 -A，財政部不能代為決定，只能基於簡政便民，把報稅的技術細節說清楚，由醫院自己視其需要作成決定，這從決議第 2 點：「前開醫院當年度為醫療用途新購置之建物、設備等資產有多項時，其與創設目的活動有關部分，得就全部或部分選擇按年提列折舊或全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出。」更可得到印證。行政法院沒有朝「無待核實」的方向解讀，才會援用系爭決議，此一正確的實務即應受到充分尊重。反之，像本解

釋這樣先把決議中提到的「選擇」解為不需核實，然後推論對於購置後的年度提列折舊，縱經核實為銷售貨物或勞務的成本費用也只能否准，從而違反所得稅法的淨額原則規定，本院實在難逃羅織的嫌疑。如果有人因此懷疑這裡有過多個案救濟的考量，恐怕也是咎由自取。

三、虛增成本部分仍應扣抵始符公平

至於解釋中本席敬表同意的論述，即醫院購置資產的支出「既經核實認為銷售貨物或勞務之成本費用，而依所得稅法相關規定許其按年提列折舊，則在非銷售貨物或勞務所得之計算上，同筆資產支出即不得全額認為購置年度之資本支出，並自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」，在解釋公布後可能啟動的特別救濟程序，要如何落實，恐怕還有深究的必要。再審法院如因本解釋對系爭決議作的違憲認定，而撤銷原審法院的判決自行改判，最後回到稽徵機關，要如何計算因依本件解釋認定虛增所得而應返還的溢繳稅款，本席認為此處有雙方互負債務而須依抵銷法理相互抵銷的必要。

簡言之，本解釋明確闡明 A 和 -A 不可併存以致重複認列成本費用的淨額原則法理，和系爭決議此部分的見解並無任何歧異。則兩者因未經核實而造成成本費用的不正確認列，也必然是連動的，同筆資產支出若經核實應認為銷售貨物或勞務的成本費用而許逐年攤提，其因稽徵機關不許提列而虛增所得溢繳的所得稅固應以其為不當得利而返還，其已全額認為購置年度的資本支出，並自銷售貨物或勞務以外的收入中減除，造成虛增成本乃至因此免稅而生的所得稅債務，也會連動發生，稽徵機關同樣有義務依抵銷法理相互抵銷，而計算最後應返還或補徵的稅額。我國稅法實務向不認為國家未獲清償的租稅債務，於罹於時效後會形成自然債務，從而無依民法第三百三十七條為抵銷的餘地。但此處因嗣後核實始能確認的補稅債權，依本解釋的意旨應與核實後確認納稅義務人對國家的不當得利債權同時發生，因此不會有時效消滅的問題，若非如此，即無法「貫徹所得稅法第二十四條規定之意旨，並符租稅公平之原則」，可謂「乃屬當然」。本件解釋絕無容許包括原因案件在內的醫院，明知選擇後不得重複認列成本費用在前，嗣後竟能因解釋的結果反而得以通過再審而重複認列成本費用之理。故解釋認定系爭決議違憲在論證上固有諸多可議之處，倘若稽徵機關能正確體認解釋的核心意旨，其結果仍可維護租稅公平的最後底線。

四、公益團體要有公益行為才可免稅

最後，本席對於解釋理由書末了所做的呼籲，一方面對於單純公益團體而言，應考量免稅適用標準所設的收支比管制在實務上已造成諸多困擾，而檢討放寬，另一方面對於醫療院所，則因目的事業主管機關不分其是否公益團體，對其營

業都已做了廣泛的管制，包括應為一定的公益投入，使得租稅減免的操作不能不更細膩，才能確實維護租稅公平與競爭中立，都給予高度的肯定。

所得稅法第四條第一項第十三款規定公益團體的所得免納所得稅，原本僅以其是否符合公益團體的標準而決定可否免稅，因考量若排除從事有對價交易行為的公益性團體，將使從事公益活動的意願降低，才未排除同時從事收益活動者的公益團體資格。後來發現公益團體的收益行為可能嚴重影響租稅公平及競爭中立，行政院才藉該規定授權訂定的「公益團體」標準，規定一套「適用免稅」的複雜標準，俾使收益性的所得不得免稅。嚴格而言，此一免稅適用標準已逾越母法所授權的公益團體標準，但一則此一擴張更能落實所得稅法兼顧鼓勵公益和租稅公平的意旨，再則經過立法院的備查或審查（民國八十八年以後施行的立法院職權行使法），應可認為仍未違反租稅法律主義。但此時在所得的計算上，即不能不仔細釐清公益收入、業內（符合創設目的）營利收入和業外收入，以及公益成本、業內營利成本和業外成本，同時考量相關目的事業主管機關所做的管制，訂定恰如其分的免稅適用標準。不同行業之間可能會有很大的差別，同一標準能否合理的一體適用，實有待檢討評估。

本件解釋涉及的醫療院所即屬相當特別的行業，所以才會有民國八十四年財政部賦稅署就「社團法人中華民國教會醫療院所協會」所提免稅適用標準如何適用的問題，於研商後作成系爭決議，在一體適用的標準下為公益性醫療院所的免稅優惠儘可能作最有利的考量。本件解釋公布後，主管機關應如何檢討改進，使免稅規定的適用更能符合獎勵公益，且維護租稅公平的立法意旨，非本席所宜置喙。但涉及醫療院所的本件爭議已很清楚的顯示，標準要如何操作始能得其平，特別是觀察到多數財團法人醫院都是依賴公益捐款的挹注，才能勉強軋平收支，讓這類醫院享有免稅優惠，本即無可貴議。相對而言，同一筆資產的購置，僅因其有公益團體之名，即強烈要求在購置年度的成本認列上作有利於跨越 80% 收支比的解釋，以爭取免稅，卻又在以後該資產耐用年限內的各年度要求逐年攤提，以免和一般非公益團體的醫院處於「不公平競爭」，夸夸其談而不認為其間有任何成本的重複認列，寧有是理？免稅到底是為了鼓勵公益行為（免費或壓低收費），還是獎勵公益團體，不論有無公益行為？本件解釋從違憲審查的角度來看，雖難稱妥當，但總算未陷入此一似是而非的說法。未來如何全盤修正此一免稅適用標準，仍有待主管機關善用其專業與經驗，妥為規劃，是所至禱。

部分不同意見書

大法官 池啟明提出

大法官 黃璽君加入

本件聲請人行天宮醫療志業醫療財團法人依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款聲請解釋憲法案件，多數意見認為①財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一（五）決議（下稱系爭決議）1 與 3（註一），關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院（下稱財團法人醫療機構）依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（下稱免稅適用標準）第二條第一項第八款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。②臺北高等行政法院九十五年度訴字第三一〇三號判決（下稱系爭判決）理由中雖未明確援用系爭決議 3，但由其所持法律見解判斷，應認其已實質援用，應併予受理，同為違憲之解釋（本院釋字第三九九號、第五八二號、第六二二號、第六七五號、第六九八號解釋參照）。③聲請人指稱最高行政法院九十八年度判字第四八八號判決援用系爭決議 3，並據以聲請釋憲部分，應不予受理等情。對③部分之不予受理決議，本席敬表同意；惟多數意見就①②部分所為違憲之解釋，本席歉難認同，爰提出部分不同意見書。

一、多數意見認定「實質援用」之理由顯欠完備

多數意見僅泛謂系爭判決理由中雖未明確援用系爭決議 3，「但由其所持法律見解判斷，應認其已實質援用」，因而一併受理。並未如本院釋字第五八二號、第六二二號、第六四四號、第六七五號解釋各解釋理由書第一段（註二），俱詳細論述如何認定「實質援用」之理由，對系爭判決獲致結論之依據為何？此依據與系爭決議 3 之關聯性如何？如何據以認定系爭判決實質援用系爭決議 3 之理由？全未論述說明清楚。按大法官為確實保障人民基本權利，落實違憲審查之目的，防範規避審查，認確定終局裁判所表示之見解，形式上雖未明載引用法令之名稱、條次、案號、文號，但經判斷實質上係引用法令之內容而據以作成裁判之基礎者，為實質援用該法令，該法令經人民聲請解釋，即得作為釋憲之客體，此經本院大法官著有上述解釋可資參照。惟此「實質援用」係大法官依職權認定確定終局裁判有無適用解釋客體，就司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所謂「適用」之闡釋，其應用於具體個案，自應詳細說明如何認定「實質援用」之理由，表明受理審查該客體並非出於恣意，亦非訴外裁判，以杜群疑。故上述本院釋字第五八二號等解釋，即於解釋理由書第一段開宗明義說明如何認定「實質援用」之理由（註三）。乃本件解釋多數意見，僅以上述泛泛之詞認系爭判決所持法律見解已實質援用系爭決議 3，顯屬理由不備，難昭信服。

二、「實質援用」之意涵

依多數意見援引之本院釋字第三九九號、第五八二號、第六二二號、第六七五號解釋，以及另一釋字第六四四號解釋，所闡釋實質援用之態樣，大致分為三類：

- 1、本院釋字第三九九號、第五八二號、第六二二號解釋意旨，均係以確定終局判決所載法律見解，形式上雖未明確載明具體援用何項法令、判例、決議，但由其法律見解或論述之內容判斷，係以系爭函釋為判決基礎，或核與系爭判例、決議之內容相符合，因認各該判決係實質上援用系爭函釋、判例、決議作為判決之基礎，而得以之為解釋之客體。此係確定終局判決理由雖形式上未載明援用之法令為何，但據該判決理由所載法律見解或論述內容判斷其實質援用之法令，乃認該法令得為解釋客體，並未逾越該判決之內容與範圍。
- 2、本院釋字第六四四號解釋以，聲請人雖僅對規範行為要件之法律聲請釋憲，但行為要件與法律效果要件必須合併適用，始能達成規範目的；且確定終局判決維持主管機關所為不予許可之行政處分，而該行政處分既已適用效果要件之法律，因認確定終局判決亦已實質援用規範效果要件之法律，而應一併審查，仍在該判決所適用法律之範疇內為審查。
- 3、本院釋字第六七五號解釋則以，確定終局判決記載引用行政院金融監督管理委員會九十七年四月十六日金管銀（二）字第○九七○○○九五三一○號函為判決之基礎，而該函係依據行政院金融重建基金設置及管理條例第四條第五項作成，因此認為確定終局判決已實質援用上開條項之規定，此係以確定終局判決引用之函令所依據之法律為解釋客體，亦未逸出上開判決所據以獲致結論之法令範圍。

至於多數意見所援引之本院釋字第六九八號解釋，其原因案件確定終局判決明明白白記載係援用財政部七十三年八月七日台財稅第五七二七五號函及九十二年十一月十八日台財稅字第○九二○四五五六一六號令，並說明「該等函令核與相關法規，並無不合」，足見該法院經斟酌後始予援用。而該號解釋卻認上開七十二年函及九十二年令嗣經財政部九十六年六月十四日台財稅字第○九六○四五○一八七○號令廢止，並涵括其內容為由，無視法令本有新舊法令比較適用之法則，而逕認該確定終局判決實質援用前揭九十六年令，有違上述釋字第三九九號等解釋所建構「實質援用」之法則，其不足取，業經本席於本院釋字第六九八號解釋提出部分不同意見書詳加評論，爰不再贅述；何況該第六九八號解釋與本件情節不同，本無援引參考之價值。

三、系爭判決顯無「實質援用」系爭決議³

- 1、系爭判決事實欄詳載聲請人（即原告）爭執被告（即財政部臺灣省北區國稅局

）依系爭決議減除聲請人提列固定資產折舊如何不當（見系爭判決事實欄三、（一）、1、（2）），並謂該案並無適用系爭決議之餘地（見同上事實欄三、（一）、2），以及援引該決議係違背母法所得稅法第五十一條（見同上事實欄三、（一）、7）等情；另記載被告主張聲請人應適用系爭決議不得再提列折舊各情（見同上事實欄三、（二））。二者所占事實欄之篇幅甚大，可見兩造爭訟攻擊防禦之爭點集中在原因案件之事實應否適用系爭決議；且該判決理由欄（乙、一）尤記載，原告主張被告依系爭決議否准提列折舊，於法無據等詞，足證該判決法院明知此案爭點為系爭決議之內容是否於法有據，惟核閱系爭判決理由欄全篇所為論斷，（除上述記載原告之主張外）卻全未記載援引系爭決議，亦未有隻字片語論述係依據決議之內容為判斷之基礎，可見該法院係明知而有意不援用系爭決議。

- 2、按法官依據法律獨立審判，憲法第八十條定有明文。故行政機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以援用，但亦得依據法律，表示適當之見解，而不受行政命令之拘束。系爭判決理由（乙、六、（六））論斷：「易言之，就系爭固定資產而言，其已耗成本早在其購置之前即已被全數認列為費用，因此縱使其未來可以產生收益，亦無從亦不得再攤入各使用期間，原告再主張 92 年度折舊費用之認列，無異將一項費用支出，對應二收入，重複減除，有違實質課稅之公平原則。」因而駁回聲請人之訴。據此內容，系爭判決係以實質課稅之公平原則為判決之基礎，並未援用系爭決議，且揆其論述之法律見解或內容與系爭決議內容比對並不相同，顯與系爭決議全然無涉；而所使用之文字、詞句亦未與系爭決議之內容重複或相類，與前述本院釋字第三九九號（註四）、第五八二號、第六二二號解釋所謂「實質援用」之法則不合，亦與釋字第六四四號、第六七五號解釋所云「實質援用」之情形有別，是根本不生系爭判決實質援用系爭決議之問題。乃多數意見竟認有實質援用，又未具體詳敘其理由及依據，即率斷「但由其所持法律見解判斷，應認其已實質援用」，實已扭曲系爭判決之真意，恣意變更系爭判決之見解，有違向來大法官嚴謹建構「實質援用」之法則，不符司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，本席歉難認同。

四、宣告系爭決議 1 與 3 違憲無效將造成重複減除之租稅減免利益，有違租稅公平之原則

所得稅法第四條第一項第十三款規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體（下稱公益團體），符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。依該款之授權，行政院訂定並於八十三年十二月三十日修正

發布之免稅適用標準第二條第一項第八款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合左列規定者，其本身之所得及其所附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅。……八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之八十者，但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」（本款於九十二年三月二十六日修正為：「八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之七十者。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」）依免稅適用標準第二條第一項第八款規定，公益團體用於與其創設目的有關活動之支出占收入之比率達百分之八十，為免稅要件之一。惟財團法人醫療機構為醫療用途新購置之建物、設備等資產，依所得稅法第五十一條等相關規定本應按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用，但按年分攤，易生購入之年度因支出數額被稀釋致無從合計達 80%，而無法依上述規定享受免稅之優惠。故系爭決議 1（註五），為闡釋資本支出之解釋性規定，認財團法人醫療機構當年度支出不符合免稅適用標準第二條第一項第八款所定免稅要件者，於計算課稅所得額時，得自行選擇採用現金收付制，依系爭決議 1，將所購置與其創設目的活動有關之醫療用資產全額列為資本支出，自購置年度銷售貨物或勞務以外之收入中減除，而享有租稅減免之利益，此與所得稅法第二十二條第一項之規定相符，自屬合憲。又系爭決議 3（註六），乃因財團法人醫療機構既自行選擇採用現金收付制，因而已享有租稅減免之利益，是系爭決議 3 為避免同一筆支出重複自收入中減除，致不當享受兩次租稅減免之利益，乃決議此情形，於以後年度不得再提列折舊，核符租稅公平之原則。惟多數意見認系爭決議 1 與 3，關於財團法人醫療機構依免稅適用標準第二條第一項第八款規定之免稅要件，而就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分違憲，並自本解釋公布之日起不再援用，顯將造成已依系爭決議 1 與 3 而獲有租稅減免之利益者，可再藉按年提列折舊，重複享有租稅減免之利益，實有違租稅公平原則，此部分本席亦難贊同。爰提出部分不同意見如上。

註一：財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一（五）所載決議內容：「（五）決議：1. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第 2 條之 1（現行第 3 條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為

購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定計算支出比例時，得適用財政部 71 年 12 月 10 日台財稅第 38931 號函說明 7 規定。2. 前開醫院當年度為醫療用途新購置之建物、設備等資產有多項時，其與創設目的活動有關部分，得就全部或部分選擇按年提列折舊或全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出。3. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」

- 註二：（1） 本院釋字第三九九號解釋理由書第一段：「本案行政法院八十三年度判字第九四八號判決理由中雖未明確指出具體適用何項法令，但由其所持法律見解，可判斷該項判決係以內政部六十五年四月十九日臺內戶字第 六八二二六六號函釋為判決基礎。」查該案審查客體之上開內政部函記載：「姓名不雅，不能以讀音會意擴大解釋」。而上開判決理由論述：「惟所謂命名文字文義粗俗不雅，係指文字字義粗俗欠雅而言，不能以其讀音會意擴大解釋，而謂為粗俗不雅」等詞。比較二者，可證該判決援引上述內政部函釋之內容「姓名不雅」、「不能以其讀音會意擴大解釋」之詞，而有實質援用。
- （2） 釋字第五八二號解釋理由書第一段：「……本聲請案之確定終局判決最高法院八十九年度台上字第二一九六號刑事判決，於形式上雖未明載聲請人聲請解釋之前揭該法院五判例之字號，但已於其理由內敘明其所維持之第二審判決認定聲請人之犯罪事實，係依據聲請人之共同被告分別於警檢偵查中之自白及於警訊之自白、於第二審之部分自白，核與擄人罪被害人之父母及竊盜罪被害人指證受勒贖及失竊汽車等情節相符，並經其他證人證述聲請人及共同被告共涉本件犯罪經過情形甚明，且有物證及書證扣案及附卷足資佐證，為其所憑之證據及認定之理由，該第二審法院，除上開共同被告之自白外，對於其他與聲請人被訴犯罪事實有關而應調查之證據，已盡其調查之能事等語；核與本件聲請書所引系爭五判例要旨之形式及內容，俱相符合，顯見上開判決實質上已經援用系爭判例，以為判決之依據。該等判例既經聲請人認有違憲疑義，自得為解釋之客體。依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，應予受理。」
- （3） 釋字第六二二號解釋理由書第一段：「又最高行政法院九十二年度判字第一五四四號判決，形式上雖未載明援用上開決議，然其判決理由關於

應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅之論述及其所使用之文字，俱與該決議之內容相同，是該判決實質上係以該決議為判斷之基礎。而上開決議既經聲請人具體指摘其違憲之疑義及理由，自得為解釋之客體。依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，本件聲請應予以受理，合先敘明。」

- (4) 釋字第六四四號解釋理由書第一段：「依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，聲請本院解釋憲法時，本院審查之對象，非僅以聲請書明指者為限，且包含該確定終局裁判實質上援用為裁判基礎之法律或命令。本件聲請書僅指稱人民團體法第二條規定牴觸憲法云云，惟查人民團體法第二條：「人民團體之組織與活動，不得主張共產主義，或主張分裂國土。」係屬行為要件之規定，而同法第五十三條前段關於「申請設立之人民團體有違反第二條……之規定者，不予許可」之規定部分，始屬法律效果之規定，二者必須合併適用。最高行政法院九十年度的判字第三四九號判決維持主管機關以本件聲請人申請設立政治團體，違反人民團體法第二條規定而不予許可之行政處分，實質上已適用前述同法第五十三條前段部分之規定，故應一併審理，合先敘明。」

- (5) 釋字第六七五號解釋理由書第一段：「本件聲請人就最高法院九十七年度台上字第二二五二號民事判決（下稱確定終局判決）所適用之九十四年六月二十二日修正公布之行政院金融重建基金設置及管理條例第四條第五項規定（下稱系爭規定）有違憲疑義，聲請解釋。查確定終局判決認中華商業銀行（即被接管之金融機構）遭接管後，應暫停非存款債務之清償，係引用行政院金融監督管理委員會九十七年四月十六日金管銀（二）字第○九七○○○九五三一○號函之說明，而該函亦係依據系爭規定，認為主管機關處理經營不善金融機構時，該金融機構非存款債務不予賠付。可見確定終局判決已援用系爭規定作為判決理由之基礎，應認系爭規定已為確定終局判決所適用，合先敘明。」

註三：請參見註二。

註四：該釋字第三九九號解釋原因案件之確定終局判決理由，因援引審查客體內政部函釋之內容「姓名不雅」、「不能以其讀音會意擴大解釋」之詞句，因內容相同而被認為有實質援用該函釋（參見註 2 之（1））。本件系爭判決並無類似援用系爭決議內容或用語之情形。

註五：內容參見註一。

註六：內容參見註一。

本件多數意見認財政部賦稅署中華民國 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函一（五）決議 1 與 3，關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分（以下簡稱「上述系爭決議內容」），違反憲法第 19 條租稅法律主義，其主要理由在於：上述系爭決議內容，「否准法律所定得為扣除之成本費用，與上開所得稅法第二十四條第一項前段之規定不符，無異以命令變更法律所規定之稅基」。

本席則認為，上述系爭決議內容，僅係主管機關就所得稅法第 24 條第 1 項前段所稱「以其本年度收入總額減除各項成本費用」之規定，如何計算成本費用之問題，本於職權，參酌所得稅法有關規定（如所得稅法第 51 條、第 4 條第 1 項第 13 款免納所得稅規定及其授權訂定之教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準等規定）及租稅公平原則等，所表示之法律見解，姑不論其見解是否正確、有無違反所得稅法第 24 條第 1 項前段規定（按是否正確？有無違反？本文不予討論），縱屬不正確或有所違反，充其量僅係命令牴觸法律之問題（註一），且上述系爭決議內容並未變更法律（尤其所得稅法第 24 條第 1 項前段）所規定之稅基，而是對法律已規定之稅基表示之法律見解，故不能逕認其違反憲法第 19 條租稅法律主義。換言之，上述系爭決議內容應不生是否違反租稅法律主義之問題。

另關於多數意見認臺北高等行政法院 95 年度訴字第 3103 號判決（下稱系爭判決）已實質援用上述系爭決議內容 3 乙節，本席認為，其認定實質援用，不僅未符合過去釋憲實務所採行實質援用之判斷標準，亦未說明理由，不無率斷之嫌。

茲分別詳述理由如下：

一、司法院大法官於釋憲實務闡述憲法第 19 條之租稅法律主義，並以之作為行政命令是否違憲之審查基準時，當係以「應以法律或法律明確授權之法規命令規定之事項，不得以施行細則、職權命令、行政規則或其他行政命令規定」，為其論述基調。而對於釋示租稅法規之行政規則（或稱解釋令函、解釋性規定）是否違反租稅法律主義之審查，亦以能論證該行政規則之規定內容，於規範層次上，已達於「增加法律所無之租稅義務」或「增加法律規定所無之要件」之程度，始得認其違反租稅法律主義而違憲：

按司法院大法官於釋憲實務上闡述憲法第 19 條之租稅法律主義，並以之作

為行政命令（註二）是否違憲之審查基準時，當係以「應以法律或法律明確授權之法規命令規定之事項，不得以施行細則、職權命令、行政規則或其他行政命令規定」，為其論述基調，堪認與法律保留原則同其意義，僅係在租稅法之領域內發展較具體之內容而已。而其發展沿革，先是建立租稅法律主義適用範圍與列舉應以法律規定事項之目錄（於法律保留原則之適用上則稱之為「法律保留事項」，均係以抽象概念描述之），並逐步視釋憲客體之性質而擴大其目錄。繼而以一定之模式，審查行政機關釋示租稅法規之行政規則（或稱解釋令函、解釋性規定）之規範內容，是否欠缺法律或法律明確授權之法規命令之依據，以及是否對人民增加法律所無之租稅義務或增加法律規定所無之要件。審查結果倘若如是，則認該釋示租稅法規之行政規則違反租稅法律主義而違憲，否則即不違反租稅法律主義。因上述基調，使租稅法律主義之適用，符合憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」之本旨，並使憲法與稅法之規範範疇有所分別，且可劃清大法官釋憲與行政法院法官裁判之職權與功能。

考大法官於釋憲實務上闡述租稅法律主義之沿革，就建立租稅法律主義適用範圍與列舉應以法律規定事項之目錄而言，除於司法院釋字第 151 號、第 167 號、第 173 號、第 195 號、第 198 號解釋揭示租稅法律主義或直接適用憲法第 19 條外，於釋字第 210 號解釋指出：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨」，將納稅及免稅均納入租稅法律主義之適用範圍，並說明租稅法律主義之基本觀念。繼而於釋字第 217 號解釋指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，乃在揭示『租稅法律主義』，其主要意旨係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，課徵租稅固不得違反上述意旨，惟關於個別事件課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，則屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍」，開始列舉應以法律規定之事項，並釐清租稅法律主義之適用範圍。復於釋字第 346 號解釋指出：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指有關納稅之義務應以法律定之，並未限制其應規定於何種法律。法律基於特定目的，而以內容具體、範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定，並非憲法所不許」，承認法律明確授權之法規命令亦得就應以法律規定之有關納稅義務事項為規定。其後例如（以下皆舉例說明，詳見附件「司法院大法官釋憲實務闡述租稅法律主義一覽表」）於釋字第 367 號解釋更指明：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民

僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義」，進而以命令變更法律規定之納稅義務主體為由，認命令違反租稅法律主義（註三）。於釋字第 413 號解釋又指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民祇有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目而負繳納義務或享受優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令取代法律或作違背法律之規定，迭經本院釋字第二一七號、第三六七號及第三八五號等著有解釋。判例當然亦不得超越法律所定稅目、稅率、稅捐減免或優惠等項目之外，增加法律所無之規定，並加重人民之稅負，否則即有違憲法上之租稅法律主義」。於釋字第 622 號解釋指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，否則即有違租稅法律主義」。

另關於應以法律規定事項之目錄，於釋憲實務上，亦視需要擴大列舉，除上述各號解釋外，例如：於釋字第 640 號解釋指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義」，近則於釋字第 692 號解釋指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定」。

綜上所述，釋憲實務上審查行政命令是否違反租稅法律主義之發展，大致未脫離「應以法律或法律明確授權之法規命令規定之事項，不得以施行細則、職權命令、行政規則或其他行政命令規定」此一論述基調。

又釋憲實務上，對於釋示租稅法規之行政規則（或稱解釋令函、解釋性規定，乃行政命令之一種）是否違反租稅法律主義之審查，於釋字第 210 號解釋雖已指出財政部函與當時有效之獎勵投資條例「各種利息」之明文規定不合，有違憲法第 19 條租稅法律主義之本旨等語，但仍未建立一般性審查模式。一般性審查模式之建立，大致可區分為兩種模式：

第一種審查模式，始於釋字第 420 號解釋指出：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」（註四），其後於釋字第 438 號、第 460 號、第 496 號、第 506 號、第 597 號、第 625 號解釋相繼引用，近則於釋字第 700 號解釋指明：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無牴觸」。上述各號解釋，多屬認定系爭解釋函合憲之結論（僅釋字第 625 號解釋認定財政部函不符實質課稅之公平原則（註五））。

至第二種審查模式，較早於釋字第 607 號解釋明白指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。但法律規定之內容不能鉅細靡遺，故主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋示。其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背」（註六），近則於釋字第 692 號解釋指出：「主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許」。此外，於釋字第 635 號、第 660 號、第 674 號、第 685 號、第 693 號解釋亦均沿用此種模式。其中解釋結論有違憲者，即釋字第 674 號、第 692 號解釋，其主要理由：或以系爭解釋函增加法律所無之租稅義務，或以系爭解釋函增加法律規定所無之要件等語。其餘各號解釋結論係認系爭解釋函合憲，其主要理由：或以符合立法意旨，或以未逾越對人民正當合理之稅課範圍，或以與法律意旨無違，符合一般法律解釋方法，並未增加法律所未規定之租稅義務（或並未增加法律或法律授權訂定之命令所無之限制）等語（詳見附件「司法院大法官釋憲實務闡述租稅法律主義一覽表」）。

綜上所述，行政機關本得依其法定職權解釋租稅法規（行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款稱之為「解釋性規定」，又稱釋示法規之行政規則或解釋令函），此種「解釋性規定」係屬行政規則而僅具內部效力，僅在一定條件下具有間接對外效力，且對法院沒有拘束力，但仍屬大法官違憲審查之客體。於認定其

違反租稅法律主義而違憲時，依上述模式審查，係以該「解釋性規定」內容，未「秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之」，以及因而「增加法律所無之租稅義務」或「增加法律規定所無之要件」（按租稅義務或租稅要件，均屬應以法律或法律明確授權之法規命令規定之事項）。必二者兼而有之，始稱該「解釋性規定」違反租稅法律主義而違憲。而上述必須「解釋性規定」達於「增加法律所無之租稅義務」或「增加法律規定所無之要件」之違憲要件，正屬租稅法律主義與法律保留原則同其意義之所在，當亦屬憲法第 19 條規定之本旨。且如此操作租稅法律主義，係著眼於「解釋性規定」之內容，於規範層次上，是否達於上述程度而定，並非僅著眼於個案計算課稅結果之不利即逕予認定違反租稅法律主義而違憲，亦因此，始與大法官職掌規範違憲審查之地位與功能相稱。顯然不能僅因行政機關所持法律見解與法律規定有所牴觸，或與大法官所持法律見解不同，甚或僅因個案計算課稅結果之不利而未就規範層次為如何違憲之論證，即逕認該「解釋性規定」之行政規則違反租稅法律主義而違憲。對此等單純法律見解或法律適用不正確之糾正與救濟，應由行政法院經由行政訴訟程序以裁判為之，大法官當謹守規範違憲審查者之角色與職掌，不應介入。

二、上述系爭決議內容，僅係主管機關本於職權，就所得稅法有關規定所表示之法律見解，姑不論其見解是否正確，縱其見解與所得稅法有關規定不符，充其量僅係命令牴觸法律之問題，並未變更法律（尤其所得稅法第 24 條第 1 項前段）所規定之稅基，應不生是否違反租稅法律主義之問題：

多數意見當已體認，本件既不能僅以上述系爭決議內容違反所得稅法第 24 條第 1 項前段規定，即逕指其違反租稅法律主義，又欠缺理由足認上述系爭決議內容有「增加法律所無之租稅義務」或「增加法律規定所無之要件」之意義，乃轉而以上述系爭決議內容「無異以命令變更法律所規定之稅基」為由，認其違反租稅法律主義。

對此，本席不免要問：司法院大法官於釋憲實務上闡述憲法第 19 條之租稅法律主義時，所列各種「應以法律或法律明確授權之法規命令規定之事項」中，所謂之「稅基」，究何所指？究係適用於通案之抽象規定？抑或個案具體金額？所得稅法既已明文規定稅基，上述系爭決議內容僅係行政機關表示法律見解之一種行政規則（不直接對外發生法規範效力之解釋性規定，行政程序法第 159 條參照），其內容何以能變更法律所規定之稅基？均未見多數意見詳細論述。

我國釋憲實務首次出現「稅基」二字，係於本院釋字第 415 號解釋理由書。該號解釋理由書第一段謂：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件，均應以法律明定之。」而

首次將稅基二字納入解釋文，係於釋字第 597 號解釋（註七）。其後多號解釋（註八）闡述租稅法律主義時，僅認稅基應以法律定之，並未說明其概念。縱於釋字第 657 號解釋理由書中論以稅基應有租稅法律主義之適用（註九），仍無法明確描繪稅基之輪廓。

學者有謂（註十），稅基（Die Steuerbemessungsgrundlage）乃對於稅捐客體整體，以金額、數量或件數加以數量化，此類金額、價額或數量等即稱為稅基。在所得稅，稅基為所得金額；在營業稅，為銷售貨物或勞務之對價金額等語。惟如將此種概念，移植至釋憲實務所稱應以法律規定之「稅基」，豈不要求所得金額、銷售貨物或勞務之對價金額等數量化之金額、價額或數量等，均應以法律規定？然法律並不適宜也不可能對於個別案件應繳納多少金額有所規定，此並不符合法律為抽象規範之本質，故將上述概念移植至釋憲實務所稱應以法律規定之「稅基」，其不合理且非釋憲者本意，至為明顯。故論者另有謂：在法規範上，稅基之作用主要在於以稅基來計算稅額，故亦有將稅基稱為「課稅計算基礎」或「課稅標準」者等語（註十一）。是以，吾人相信，釋憲實務所稱應以法律規定之「稅基」，宜指如何計算應繳納稅金額所依據之「規定」而言，如此才能依租稅法律主義要求稅基應由法律規定。簡言之，對於稅基的理解，或可能因財政學、稅法學、會計學等有所差異，惟於釋憲實務之操作上，所稱應以法律規定之「稅基」，應從抽象規範上加以理解。

法律規定之「稅基」既屬抽象之規範（如所得稅法第 24 條第 1 項前段規定），則於其適用於個案時，即可能面臨多義而必須加以解釋之情形，於此情形，倘主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定，而為必要之釋示時（註十二），採用「某一見解」，事後經有權機關認定以「另一見解」為適當，此時殊難逕認原採之「某一見解」違反租稅法律主義。換言之，當租稅法律之闡釋容有不同見解時，主管機關依職權對各該法律表示其見解，如尚未達於「未秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之，且增加法律所無之租稅義務或增加法律規定所無之要件」之程度，則應單純屬於法律見解之不同或不正確，殊難因主管機關採行不同或不正確之法律見解而逕認其見解違反租稅法律主義，否則，不僅使主管機關對於租稅法律之解釋，皆可能發生有無違反租稅法律主義之疑義，且將因大幅擴張租稅法律主義之適用範圍，混淆違憲與單純違反法律之界線，而使大法官之行使職權介入行政法院之職權範圍，此當非憲法第 19 條規定之本旨，亦不符憲法設置大法官之意義與功能。

因此，上述系爭決議內容，僅係主管機關依職權對成本如何計算之法律見解，並未涉及「抽象規範」（即稅基）之變更，只有採取不同見解後的個案計算稅

額之不同，在抽象規範上，應以法律規定且法律已規定之「稅基」，並未因法律見解之選擇而有所改變，亦未增加法律所無之租稅義務或增加法律規定所無之要件。是故，本件根本不存在所謂「以命令變更法律所規定之稅基」之情形，自不生違反租稅法律主義之問題。

三、多數意見超脫以往釋憲實務所採行之「實質援用」判斷標準，而毫無理由地認定有實質援用之情形，殊不足取。

關於多數意見於解釋理由書第一段認為，臺北高等行政法院 95 年度訴字第 3103 號判決（下稱系爭判決）理由中雖未明確援用系爭決議內容 3，但由其所持法律見解判斷，應認其已實質援用，應併予受理（本院釋字第 399 號、第 582 號、第 622 號、第 675 號、第 698 號解釋參照）等語。本席認為多數意見如此認定實質援用，不僅未符合過去釋憲實務所採行實質援用之判斷標準，亦未說明理由，不無率斷之嫌。茲詳細說明如下：

本席曾於釋字第 698 號解釋協同意見書中提及，先前釋憲實務採取「實質援用」之概念，主要係為適度擴張審查範圍及於確定終局裁判「未直接適用」之法令（註十三）。在此理解下，自應謹慎判斷有無實質援用之情形，否則將可能因標準模糊不明或過於寬鬆（註十四），而使違憲審查機關面臨標準浮動之批評，亦大大減損解釋之審慎性。在釋憲實務的操作上，實質援用應限於（1）確定終局裁判之理由內所敘明之法律見解，實際上與該判例之判例要旨之形式及內容俱相符合；及（2）確定終局裁判中之若干用語與相關判例意旨相同，此二種情形（註十五）。

多數意見係由系爭判決「所持法律見解判斷」，逕認有實質援用系爭決議內容 3 之情形。但如仔細比對系爭判決所論述之內容（註十六）與系爭決議內容 3 之內容（註十七），前者係以實質課稅之公平原則作為主要之論述依據，而後者僅表示法律見解之結論，並未說明其立論依據。按行政法院法官依據法律獨立審判（憲法第 80 條），本得依據憲法或法律表示其見解，而不受行政規則（行政機關解釋令函）之拘束。系爭判決所論述之內容，恰足以顯示此一憲法規定之意旨，多數意見究竟憑何理由認定行政法院法官作成系爭判決時有實質援用上述系爭決議內容 3 之情形？

再從多數意見引用本院先前採用實質援用概念之相關解釋（本院釋字第 399 號、第 582 號、第 622 號、第 675 號、第 698 號解釋）檢視，本案與相關解釋之實質援用情形，全然不同：

- （1）系爭判決既未有如釋字第 582 號解釋所稱「裁判之依據與各該判例意旨形式及內容，俱相符合」之情形；亦未存有如釋字第 622 號解釋所稱「論述及其

所使用之文字，俱與該決議之內容相同」之現象；且不屬於釋字第 675 號解釋所稱「引用相關函之說明，而該函亦係依據系爭規定，進而以確定終局判決已援用系爭規定作為判決理由之基礎」之範疇；復無如釋字第 698 號解釋所稱，已廢止之函釋「內容實質上為確定終局判決時已發布實施之系爭令所涵括，應認系爭令業經確定終局判決實質援用」之情形。

- (2) 雖然釋字第 399 號解釋有稱「判決理由中雖未明確指出具體適用何項法令，但由其所持法律見解，可判斷該項判決係以相關函釋為判決基礎」等語，但如檢視其解釋文所示：「內政部中華民國六十五年四月十九日台內戶字第六八二二六六號函釋『姓名不雅，不能以讀音會意擴大解釋』，與上開意旨不符，有違憲法保障人格權之本旨，應不予援用。」再仔細研究其原因案件之確定終局判決（行政法院八十三年度判字第九四八號）理由敘明：「按命名文字字義粗俗不雅者，得申請改名，固為姓名條例第六條第一項第六款所明定。惟所謂命名文字字義粗俗不雅，係指文字字義粗俗欠雅而言，不能以其讀音會意擴大解釋，而謂為粗俗不雅。」故上開釋字第 399 號解釋，顯係因確定終局判決所表示之法律見解中，有與內政部解釋函之用語相同之敘述，而認該判決已實質援用內政部解釋函。本案則未具備這些條件，如何認定系爭判決有實質援用上述系爭決議內容 3 之情形？

綜上所述，本案多數意見忽視系爭判決係以「實質課稅之公平原則」作為論述依據，而與上述系爭決議內容 3 顯然不同；另其雖以過去認定有實質援用之解釋先例作為依據，本案情形卻又不符合各該解釋先例憑以認定有實質援用之情形或條件，如此恰足以否定其所稱「由其所持法律見解判斷，應認其已實質援用」之說法。多數意見顯已超脫以往釋憲實務所採行之實質援用判斷標準，而毫無理由地認定本案有實質援用之情形，殊不足取。

註一：按憲法第 171 條第 1 項：「法律與憲法牴觸者無效。」第 172 條：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」依此規定，命令牴觸法律時，未必牴觸憲法，命令有無牴觸憲法，仍須依憲法判斷之。因此，縱認行政規則牴觸所得稅法第 24 條第 1 項前段規定，未必違反租稅法律主義，其是否違反租稅法律主義，仍須依憲法上租稅法律主義之規範內涵判斷之。

註二：按行政命令之種類主要有法規命令（行政機關依法律授權訂定）、職權命令（行政機關依職權訂定）、行政規則（其定義詳行政程序法第 159 條）三種。其中，法規命令又可區分為「法律明確授權之法規命令」與「法律概括授權之法規命令（如施行細則）」。

。司法院解釋之各該案件，其解釋客體可能針對不

同種類之行政命令而解釋，故其有關租稅法律主義之闡述，可能因涉及不同解釋客體而有不同之論述模式，例如：釋字第 650 號解釋係以營利事業所得稅查核準則第 36 條之 1 第 2 項規定，欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第 19 條規定之意旨不符。而該查核準則（81 年 1 月 13 日修正發布）屬職權命令，故解釋理由書敘明：「如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範」等語，此一論述，當僅適用於職權命令（於釋字第 657 號解釋亦將相同論述適用於施行細則），但不宜適用於行政規則，蓋職權命令與行政規則之性質、功能與得規範內容等，均有不同，其違憲審查模式即有分別，不宜混為一談。關於行政規則之違憲審查模式，詳後述。

註三：本號解釋係以營業稅法第 2 條第 1 款、第 2 款規定，銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，依同法第 35 條之規定，負申報繳納之義務。同法施行細則第 47 條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由拍定人申報繳納營業稅之規定，暨財政部發布之「法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」第 2 項有關不動產之拍賣、變賣由拍定或成交之買受人繳納營業稅之規定，違反上開法律，變更申報繳納之主體。準此，上開規定違反租稅法律主義之理由，係於規範層次上，以行政命令規定買受人為納稅義務主體，已明顯以命令變更法律規定之納稅義務主體。

註四：本號解釋客體係行政法院之決議，但上開一般性論述，亦適用於解釋客體係解釋性規定之情形。

註五：按租稅法律主義與租稅公平原則於憲法上之位階關係為何？二者係各自獨立之憲法上原則，或租稅公平原則係租稅法律主義內涵之一部分？仍待釋憲實務釐清。

註六：釋字第 267 號解釋曾指出：「人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定。所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。惟法律條文適用時發生疑義者，主管機關自得為符合立法意旨之闡釋。」但本號係認財政部函作為認定事實之準則，未逾越法律之規定。

註七：釋字第 597 號解釋文：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。」

註八：如釋字第 607 號、第 615 號、第 640 號等解釋。

- 註九：釋字第 657 號解釋理由書第二段：「所得稅法第二十二條第一項前段規定：『會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制』，中華民國六十六年一月三十日修正公布之同法第二十四條第一項規定：『營利事業所得之計算，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。』係就公司組織之營利事業，應採用之會計基礎及收入與成本費用配合原則之所得額計算方式，以法律明定之，並未規定營利事業帳載應付未付之費用，倘經過一定期間未為給付，不問債務是否消滅，即一律應轉列營利事業之其他收入，而費用轉列收入涉及所得稅稅基之構成要件，應有租稅法律主義之適用。」
- 註十：陳清秀，《稅法總論》，元照，2006 年 10 月，四版，頁 353。
- 註十一：吳金柱，《所得稅法之理論與實用》（上），五南，2008 年 4 月，頁 485。
- 註十二：釋字第 607 號解釋理由書第一段參照。
- 註十三：重要關聯性及實質援用的操作，使違憲審查機關可擴張審查客體之範圍。可參見：吳信華，〈大法官案件審理中的「實質適用」與「重要關聯性」〉，月旦法學教室第 89 期，2010 年 3 月，頁 8-9。在釋字第 582 號解釋中採用了實質援用，使違憲審查機關可審查未被直接援用之判例，從另一種角度觀察，等同直接以法院裁判作為審查對象。可參見：吳信華，〈「法院裁判」作為大法官違憲審查的客體〉，收錄於氏著《憲法訴訟專題研究（一）——「訴訟類型」》，自刊，2009 年 10 月，頁 47。
- 註十四：吳信華，〈人民聲請釋憲「裁判上所適用」之法令〉，月旦法學教室第 40 期，2006 年 2 月，頁 8-9。
- 註十五：可參閱相關學者整理之見解：楊子慧，〈人民聲請釋憲程序之理論與實務〉，收錄於氏著《憲法訴訟》，元照，2008 年 4 月，頁 271。吳信華，〈「人民聲請釋憲」；各項程序要件（下）〉，月旦法學教室第 72 期，2008 年 10 月，頁 44。
- 註十六：僅摘錄相關內容，為方便閱讀而將部分文字粗體表示：「六、經查：……（五）本件兩造不爭原告所列報的折舊費用，係就其財產目錄及資產負債表所列之固定資產依其耐用年限而予以提列者，就一般情形而言，就其已耗之成本固應准許轉為費用，以與其所產生之收益相配合。然而，本件要續予論究者，在於原告支出之成本是否已經在以前年度被認列費用？（六）查原告 82 至 85 年度支出，因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入 70% 之規定，乃報經衛生署轉請財政部核准其結餘經費合計

2,041,678,469 元，分別留供 83、84-86、85-86 及 86 年度依計畫使用，已如理由四（一）所述；而原告主張之折舊費用，即係以上開結餘經費購置之固定資產所攤銷者，亦如理由四（二）所述，且均為兩造所不爭，因此可見上開用以購置固定資產之結餘款，係本來在 82 至 85 年度未實際支出之費用，依法本不得列為費用列報，而應按減除其實際支出費用後之餘額納稅，惟因免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款但書『但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。』之規定，而准其保留至以後年度支出，因此在 82 至 85 各該年度，這些未實際支出之數額，已當作支出費用經被告同意認列了，易言之，就系爭固定資產而言，其已耗成本早在其購置之前即已被全數認列為費用，因此縱使其未來可以產生收益，亦無從亦不得再攤入各使用期間，原告再主張 92 年度折舊費用之認列，無異將一項費用支出，對應二收入，重複減除，有違實質課稅之公平原則。」

註十七：系爭決議內容 3：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」

不同意見書

大法官 黃璽君 提出

大法官 陳 敏 加入

本解釋多數意見認財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一（五）決議（下稱系爭決議）1 與 3，關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院（下稱財團法人醫院）依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（下稱免稅適用標準）第二條第一項第八款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分，與所得稅法第二十四條第一項前段規定不符，無異以命令變更法律所規定之稅基，違反憲法第十九條租稅法律主義，而宣告該部分決議自本解釋公布之日起不再援用。本席礙難贊同，爰提不同意見如后。

一、所得稅法第二十四條第一項前段規定之適用

所得稅法第二十四條第一項前段規定：「營利事業所得之計算，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。」依此得減除之成本費用、損失，以當年度與收入有關者為限。其收入如屬不同稅負（如免稅收入、優惠稅率收入或一般應稅收入），則應分別計算其所得額。其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤（

註一）。營利事業購買房屋或機器設備等作固定資產使用（註二），採權責發生制者，原則上，其固定資產依固定資產耐用年數表規定在二年以上者，應按不短於該規定之耐用年數，逐年依率提列折舊（所得稅法第五十一條、營利事業所得稅查核準則第九十五條規定參照）；耐用期限不及二年者，則可於取得年度全數列為損失（所得稅法第五十八條規定參照）減除。但經政府獎勵特予縮短耐用年數，依縮短之年數提列折舊（所得稅法第五十一條、營利事業所得稅查核準則第九十五條規定參照）；如採現金收付制者，則以現金支付年度列報費用（所得稅法第二十二條規定參照）。

二、系爭決議之背景

所得稅法第四條第一項第十三款規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體（下稱公益團體），於符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。行政院依上開授權規定於六十八年七月十九日訂定發布免稅適用標準。八十三年十二月三十日修正，明文規定銷售貨物或勞務之所得不在免稅範圍，原則上應課徵營利事業所得稅。上開規定如何操作，財團法人醫療協會有疑義，乃建議財政部及國稅局召開會議，就相關問題作成決議。因免稅適用標準第二條第一項第八款規定公益團體須「其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之八十（下稱支出比率，即財政部相關函釋所稱支出比例）。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」（註三）始得免稅。財團法人醫院為醫療用途購置建物、設備等固定資產支出，原應按年提列折舊，以折舊額為當年度之支出額計算支出比率，可能未達 80% 免稅要件，財政部乃依社團法人中華民國教會醫療協會之建議，作成系爭決議，由該部以賦稅署函發布，並編入所得稅法令彙編，以供徵納雙方遵循（註四）。

三、系爭決議 1 與 3 並未違反所得稅法第二十四條第一項前段規定

（一）支出比率係以當年度之收入及當年度之支出計算；應歸屬何年度之收入、支出，與計算當年度所得額時之歸屬相同

1、支出比率之計算方式，依財政部八十九年六月一日台財稅第○八九○四五三○八八號函，以公益團體「用於與其創設目的有關活動之支出（包括銷售與非銷售貨物或勞務之支出）」占「創設目的有關收入（包括銷售與非銷售貨物或勞務之收入）加計其創設目的以外之所得額及附屬作業組織之所得額」之比率計算為準（註五）。簡言之，即以用於與其創設目的有關活動之支出為分子，創設目的有關收入及其創設目的以外之所得額及附屬作業組織之所得額為分母計算。

2、上開收入、支出係以「當年度」之收入及支出計算（註六）。如何歸屬收入

、支出年度，與所得稅結算申報時，計算所得額之歸屬年度應相同。即首揭關於所得稅法第二十四條第一項前段之說明：採權責發生制者，按權責發生年度認定，如固定資產耐用年數為二年以上者，分別歸屬於耐用年數期間年度之支出，各年度支出數即該年度之折舊額；採現金收付制者，則以現金支付年度列報費用，購置固定資產支付價金年度為支出年度，支出數即當年度現金支付額。支出應於歸屬年度結算申報時列報，不得提前或延後年度申報（註七）。是財團法人醫院購置與創設目的活動有關之固定資產，按年折舊或全額列為當年度支出，其支出比率之分子不同，因分母不變，其支出比率因而發生變動。按年折舊者，支出比率較小，全額列為支出者，支出比率較大。

- 3、多數意見認為於計算支出比率時，可以全額列為支出計算；計算課稅所得時，則按年折舊，以折舊額計算，將導致同筆支出歸屬年度不同。且免稅適用標準第二條第一項第八款規定之支出比率，係按當年度之支出計算，其歸屬年度與計算所得稅時相同，否則即無系爭決議問題發生（計算課稅所得時按年折舊計其支出年度，計算支出比率亦只能按折舊額計為當年度支出，而發生不合 80% 免稅要件情形）。多數意見，無異擅自變動免稅適用標準第二條第一項第八款之適用要件，逾越本院解釋權限。

（二）系爭決議 1 與 3 之分析

1、系爭決議 1 與 3 之內容

系爭決議 1：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅適用標準第 2 條之 1（現行第 3 條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除……。」

系爭決議 3：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」

2、財政部作成系爭決議 1 與 3 之理由

- （1）財團法人醫院銷售貨物或勞務之所得依法課徵所得稅時，其會計基礎採用權責發生制，是其為醫療用途（即為銷售醫療貨物或勞務目的）所購置之資產，依所得稅法第五十一條至第五十八條及營利事業所得稅查核準則第

九十五條規定，除依法得適用加速折舊之固定資產（例如廢止前促進產業升級條例第五條、所得稅法第五十一條第二項但書及第三項）外，應按固定資產耐用年數表規定之耐用年限按年提列折舊，列為各該年度銷售貨物或勞務之成本或費用，不得全額減除。

- (2) 財團法人醫院因支出比率未達 80% 而不符合免稅適用標準，其本身之所得及其附屬作業組織之所得全數課徵所得稅時，原則上係適用所得稅法及相關法規之規定計算課稅所得額。是以財團法人醫院為銷售貨物或勞務目的購置之醫療用資產，應依所得稅法及相關法規之規定按年提列折舊，不得全額列為購置年度銷售貨物或勞務之成本或費用，惟為鼓勵財團法人醫院更新建物與設備，及避免其因繳納所得稅而影響其從事公益慈善活動之資金與能力，爰依社團法人中華民國教會醫療院所協會之建議，以系爭決議 1 規定，財團法人醫院購置之醫療用資產，如「與其創設目的活動有關」，得按現金收付制全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，且銷售貨物或勞務部分依法僅得採權責發生制按年提列折舊，爰准依其選擇全額自「銷售貨物或勞務以外之收入」中減除，其因全額減除所產生之虧損（即銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動支出之數額），得依免稅適用標準第三條第一項（原第二條之一）規定自銷售貨物或勞務之所得中扣除，此時該筆「與其創設目的活動有關」之資本支出，等同間接全額自銷售貨物或勞務所得中扣除，自不得再於資產耐用年限內按年提列折舊重複減除（註八）。

- 3、財團法人醫院為醫療用途新購置之建物、設備等資產，得依系爭決議 1 選擇全額列為購置年度之資本支出者，須該資本支出與其創設目的活動有關

與其創設目的活動有關之支出包括「銷售」與「非銷售」貨物或勞務之支出。是依所得稅法第二十四條第一項前段規定，銷售貨物或勞務之支出，應自銷售貨物或勞務之收入減除；非銷售貨物或勞務之支出應自非銷售貨物或勞務之收入減除。財團法人醫院購置之醫療設備等，如與其創設目的活動有關，即可能與「銷售」或「非銷售」貨物或勞務之支出有關（例如使用醫療設備義診，即非銷售貨物或勞務之支出），究應歸屬「銷售」或「非銷售」貨物或勞務之支出，應視事實而定。系爭決議 1 許財團法人醫院選擇「歸屬銷售貨物或勞務之支出，自銷售貨物或勞務之收入中減除」，或「歸屬非銷售貨物或勞務之支出，自非銷售貨物與勞務之收入減除」，與所得稅法第二十四條第一項前段規定，尚無違背。多數意見認與創設目的活動有關而購置之醫療設備等，依其實際僅能歸屬銷售貨物或勞務之支出，自銷售貨物

或勞務之收入減除，乃擅為錯誤之事實認定。

4、選擇全額歸屬購置年度之支出者，僅能自非銷售貨物或勞務之收入中減除

財團法人醫院購置醫療設備等資產，原應按年折舊，因折舊數額小，支出比率如未能符合 80%之免稅要件，致非銷售貨物或勞務部分之所得不能免稅；為符合該免稅要件或其他原因（註九），選擇全額列為當年度支出，財政部考量銷售貨物或勞務部分依法僅得採權責發生制按年提列折舊，無從全額歸屬該部分當年度之支出；而非銷售貨物或勞務部分，則可許採現金收付制，而全額列為當年度之支出，故作成系爭決議 1，僅許選擇全額列為當年度支出者，須全額自「銷售貨物或勞務以外之收入」中減除。此與所得稅法第二十二條、第五十一條、第二十四條第一項前段、第四條第一項第十三款及免稅適用標準第二條第一項第八款規定尚無違反。

5、系爭決議 3 未違反何項規定

支出須於歸屬之年度列報，不得提前或延後列報，已如前述。財團法人醫院購置之醫療設備等，既選擇全額歸屬購置年度之支出，自應於購置年度全額列報。經選擇後，該固定資產之支出即非以後年度之支出，則無從再於以後年度列報支出（折舊）；且同筆支出既於購置年度列報支出，則以後年度再行列報，即係重複列報，與所得稅法第二十四條第一項前段規定有違。系爭決議 3 認選擇全額為購置年度之支出者，以後年度不得再提列折舊，與上述規定相符。

四、系爭決議 1 與 3 未增加納稅義務人之租稅義務

（一）財團法人依系爭決議 1 與 3 選擇醫療設備購置年度全額列為支出，如係因原支出比率未達 80%，非銷售貨物或勞務部分之所得不能免稅，而選擇全額列為當年度之支出，使支出比率達 80% 之免稅要件，則非銷售貨物或勞務部分之所得，原應全部課稅，因選擇全額自非貨物或勞務部分之收入減除，減除後之該部分所得額得免稅，多減除部分（註十）與以後年度因不能再提列折舊之而增加之所得額相同，此部分原為應稅，則有延緩繳納所得稅之利益。總計前後年度，未因該支出於購置年度全額列支而增加納稅義務人之課稅所得額（稅基未增加），自未增加納稅義務人之租稅義務（註十一）。況系爭決議係予納稅義務人選擇是否全額列入當年度支出，自非銷售貨物或勞務之收入減除，並非強制均應採此申報方法，是納稅義務人當考量採此方法較按年折舊方式有利始選擇採取，更難謂係增加納稅義務人之租稅義務（註十二）。

（二）多數意見認系爭決議 1 與 3，變更稅基，增加法律所無之租稅義務，係僅從以後年度不能再提列折舊，增加課稅所得額方面觀察，而忽略購置年度因而減

少之課稅所得額，其論斷自非正確。

五、系爭決議 1 與 3 未違反租稅法律主義

(一) 按憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就各租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，而未逾越法律解釋之範圍，增加法律所無之租稅限制，即與租稅法律主義無違（本院釋字第六二二號、第六六〇號、第六八五號、第六九二號解釋參照）。

(二) 系爭決議 1 與 3 係財政部針對財團法人醫院購置與創設目的活動有關之醫療設備等，如一律按年折舊列報支出，支出比率可能未達標準不合免稅要件等情形，為鼓勵財團法人醫院更新建物與設備，及避免其因繳納所得稅而影響其從事公益慈善活動之資金與能力，審酌所得稅法第二十二條、第五十一條、第二十四條第一項前段、第四條第一項第十三款及免稅適用標準第二條第一項第八款、第二條之一（現第三條）等規定，許納稅義務人選擇較有利之計算方式，該計算方式尚無違反上開規定及其立法目的，且未增加納稅義務人之租稅義務，已如前述，符合一般法律解釋方法，未逾越法律解釋之範圍，應無違反租稅法律主義可言。

六、多數意見除有前述同筆支出歸屬年度不同；變更免稅適用標準第二條第一項第八款規定之適用要件，逾越本院解釋權限；擅為錯誤之事實認定及誤認增加納稅義務人租稅義務等不當外，尚產生下列問題

(一) 予選擇全額列支者不當利益，有失公平

依本號解釋結果，財團法人醫院於計算支出比率時，先依系爭決議 1 以全額列支取得免稅要件，於計算課稅所得額時，則部分留至以後年度列報折舊，獲取較原支出比率達 80% 符合免稅要件者更多免稅利益（註十三），有失公平；且不符合免稅適用標準規定上開支出比率係鼓勵積極從事公益活動之目的，甚至逾越該規定以支出超過 80% 部分為最大免稅範圍，顯給與選擇全額列支者超過該規定之不當利益（註十四）。

(二) 系爭決議不再援用後，則嗣後再無選擇將全額列入計算支出比率之基礎系爭決議係關於免稅適用標準第 2 條之 1（現行第 3 條）計算課稅所得額時，所予選擇。如選擇購置年度全額列支，其於計算支出比率時，支出數自然發生變動，並非另予計算支出比率時之選擇。本解釋宣告系爭決議 1 與 3 關於計算課稅所得時，不得全額於當年度列支，自非銷售貨物或勞務之收入中減除部分不再援用，則系爭決議 1 與 3，僅餘計算課稅所得時，按年折舊自銷

售貨物或勞務之收入中減除之計算方法。則嗣後購置醫療設備情形相同者，已無全額列支之選擇，又無計算支出比率可選擇之其他規定，此於財團法人醫院往後購置醫療設備時，反為不利。

七、結論

系爭決議 1 與 3 係財政部本於職權，審酌相關規定及其立法目的，在不逾越法律解釋範圍內，採較寬鬆之解釋，給予財團法人選擇較有利於己之方法計算課稅所得額，未違背租稅法律主義。該決議施行多年，徵納雙方多無爭議（註十五），本解釋結果，將滋生後續情形如何處理等問題，造成紛亂，且妨害行政機關為較有利於當事人解釋，殊難苟同。

註一：所得稅法第二十四條第一項於九十五年五月三十日修正公布增訂後段：「所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」其修正理由：「營利事業經營業務之各項收入，其所得有屬應稅及免稅者，為避免『免稅部分相關成本、費用或損失』列為『應稅收入』之減項，造成虛增免稅所得，侵蝕應稅所得之稅基，其收入、成本、費用或損失，應區分應稅或免稅分別計算所得。惟依據司法院釋字第四九三號解釋，指出『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，仍由法律明確授權主管機關訂立為宜』，爰修正第一項，增列相關規定，以資明確。」本件原因案件係九十一年度至九十五年度之營利事業所得稅事件，涉及九十五年修正前後之規定。

本項於九十五年修正增訂後段規定前，即經本院釋字第四九三號解釋，謂依本項規定計算所得額時，免稅收入之相關成本費用，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，不得歸由其他應稅之收入項下減除。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，各自應稅收入與免稅收入項下減除外，無法合理明確歸屬者，應合理分攤等語。九十五年修正增訂後段僅將上開解釋意旨予以明文。是適用九十五年修正前或修正後之所得稅法第 24 條第 1 項規定結果，並無不同。亦即有應稅收入及免稅收入時，其相關成本費用或損失，可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬，各自應稅收入、免稅收入項下減除，無法合理明確歸屬者，應合理分攤。僅財政部所訂分攤辦法有無法律明確授權之差異。

註二：如作商品供銷售者，不得提列折舊。

註三：九十二年三月二十六日修正為：「其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之七十。但經主管機關查明函請財政部

同意者，不在此限。」以下依修正前支出比率作說明。

註四：見財政部一〇一年九月二十六日台財稅字第一〇一〇四〇四五九六〇號覆函及一〇一年九月十七日於本院說明會之說明。

註五：財政部八十九年六月一日台財稅第〇八九〇四五三〇八八號函：「主旨：核釋『教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準』第 2 條第 1 項第 8 款有關 80%（註：現為 70%）支出比例之計算方式。說明：……二、教育、文化、公益、慈善機關或團體（以下簡稱機關團體）適用首揭條款有關『用於與創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入之 80%（註：現為其他各項收入 70%）』規定時，應以機關團體『用於與其創設目的有關活動之支出（包括銷售與非銷售貨物或勞務之支出）』占『創設目的有關收入（包括銷售與非銷售貨物或勞務之收入）加計其創設目的以外之所得額及附屬作業組織之所得額』之比例計算為準，據以核定其是否符合首揭條款規定。至附屬作業組織之虧損可列為支出項下計算；但創設目的以外之虧損則不得列為支出項下計算。」

財政部一〇〇年三月十四日台財稅字第〇九九〇〇五二〇一七〇號函：「所得稅法第 11 條第 4 項規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體銷售貨物或勞務之行為如與其創設目的有關，其依法繳納之所得稅，依『教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準』第 2 條第 1 項第 8 款規定計算當年度支出比例時，准併入支出項下計算。」增加所得稅為支出項。

註六：財政部七十三年十月二十七日台財稅第六一九八一號函：「『教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準』第 2 條第 1 項第 8 款規定：『其用於與其創設目的有關之活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入 80% 者（現為其他各項收入 70%）』，係指按當年度之支出與收入比較核計，以往年度之結餘款應不在當年度收入範圍內。」

註七：當年度課稅所得額縱非正數，無應納所得稅，亦不得將當年度之支出延至以後有所得之年度列報，而應於當年度列報課稅所得額為負數（虧損），以後年度如合於所得稅法第三十九條規定，方可扣除該虧損。

註八：見財政部一〇一年九月二十六日台財稅字第一〇一〇四〇四五九六〇號函覆說明會資料議題 4。

註九：如當年度有銷售貨物或勞務之高額應稅所得，且非銷售貨物或勞務之所得為零或虧損（即紬餘額為負數），將固定資產全額於非銷售貨物或勞務之收入中減除，可增加非銷售貨物或勞務部分之虧損額，再依免稅適用標準第二條之一（現行第三條）規定，自銷售貨物或勞務之應稅所得中減除，而間接取得應稅所

得免稅（如以後年度無所得或虧損，則以後年度不再提列折舊，以後年度之應納稅額不變，而當年度減除部分所形成之虧損，已自應稅所得中減除，獲得實質免稅）或延後繳納所得稅（如以後年度有課稅所得，因以後年度不再提列折舊，以後年度課稅所得額將增加，各年度所增加之課稅所得額與當年度因多減除之支出額而減少之課稅所得額相同，而當年度該部分原應繳之所得稅，得延至以後年度繳納）之效果。

註十：原應於銷售貨物或勞務之收入中減除折舊額，改由非銷售貨物或勞務之收入全額減除，與折舊額相同部分，僅由銷售貨物或勞務之應稅收入減除改至非銷售貨物或勞務之收入（原因不符支出比率免稅要件而應稅）減除，於課稅所得額無影響。當年度多減除之數額為全額減當年度原折舊額。

註十一：舉例言之：

一、設購置與創設目的活動有關之一億元醫療設備，規定之使用年數為十年，無殘值，如按年折舊每年一千萬元。

二、設購置年度之收入、支出均與創設目的活動有關。

三、設購置年度之收入、支出：

1. 非銷售貨物或勞務之收入二億元。
2. 非銷售貨物或勞務之支出六千萬元。
3. 銷售貨物或勞務之收入三億元。
4. 銷售貨物或勞務之支出（未減折舊額部分）二億五千萬元。

四、原應按年折舊，其課稅情形為：

1. 銷售貨物或勞務之支出含折舊為二億六千萬元。
2. 與創設目的活動有關之收入合計五億元，支出合計三億二千萬元，支出比率未達 80% 免稅要件。
3. 購置年度非銷售貨物或勞務之所得一億四千萬元不得免稅，銷售貨物或勞務之所得四千萬元應稅，合計課稅所得一億八千萬元，以後折舊年數期間每年可列折舊一千萬元，九年合計九千萬元。

五、依系爭決議 1 與 3 選擇全額於購置年度列支，其課稅情形：

1. 非銷售貨物或勞務之支出為一億六千萬元，銷售貨物或勞務之支出為二億五千萬元，合計四億一千萬元（多列支九千萬元）。與總收入五億元相比，支出比率達 80% 免稅要件。
2. 購置年度非銷售貨物或勞務之所得四千萬元免稅，銷售貨物或勞務之所得五千萬應稅，惟以後折舊年數期間不得提列折舊，較採按年折舊方法者，每年少支一千萬元，所得額增一千萬元，九年合計九千萬

元。

六、兩方法比較結果，選擇全額列支者，購置年度課稅所得減少一億三千萬元，其中多列支之折舊額九千萬元部分，係將以後年度少列之九千萬元轉換而來，僅生延後繳納所得稅之效果，其餘四千萬元則免稅。

七、其他原因選擇全額於當年度列支者，亦未增加其租稅義務，參註九。

註十二：系爭決議係關於購置醫療設備後，選擇按年折舊或全額於購置年度列支問題。原因案件情形與系爭決議情形略有不同，係於購置設備前之年度非銷售貨物或勞務部分有結餘款，因支出比率未達 80% 免稅要件，乃擬訂與創設目的有關之購置醫療設備等之收支計畫使用書等，報請財政部同意先予保留至計畫年限中使用，依計畫使用後，視同回溯到結餘發生年度，百分之百支出。故如未照使用計畫書支用，須回復對所得發生年度（即保留結餘年度）課徵所得稅（參財政部八十五年三月二十七日台財稅第八五一九〇〇三〇六號函釋說明四及該部賦稅署一〇一年九月十七日於本院說明會之說明）。亦即保留結餘係先視為當年度已選擇採全額列支，增加支出數以符合支出比率達 80% 之免稅要件，而先暫免課徵所得稅，嗣後依計畫使用，即回溯認屬結餘年度之支出。則以保留款購置部分，已列為保留年度之支出，購置後，該部分不得再次列報支出。如嗣後未依計畫使用，則結餘年度未有是項支出，而暫免之所得稅應回復課徵。其後非依計畫購置之設備等，並未認屬保留年度之支出，得依規定列報支出，自不待言。或謂保留結餘，係視為保留年度無收入，故購置設備之支出得再於以後年度列支云云。此與財政部同意保留之要件不同，且收入發生乃既存之事實，無從視為無該收入，而保留款如不視為支出，保留年度之結餘即應課徵所得稅。

註十三：以註十一同例：

一、依本解釋方法：

1. 計算支出比率時，全額列為支出，支出額總計為四億一千萬元，支出比率達 80% 免稅要件，非銷售貨物或勞務之所得免稅。
2. 計算課稅所得時，仍按年折舊計，故非銷售貨物或勞務之所得為一億四千萬元免稅；銷售貨物或勞務之所得四千萬元應稅，以後九年每年可再列折舊一千萬元。

二、如其餘情形不變，僅非銷售貨物或勞務之支出增加為一億五千萬元，總計支出額四億元，符合支出比率達 80% 之免稅要件者：非銷售貨物或勞務之所得五千萬元免稅，銷售貨物或勞務之所得四千萬元應稅，以後九年每年可再列折舊一千萬元。

三、兩者相較，原符合支出比率達 80% 之免稅要件者，享有之免稅所得僅五千萬元；原不符合免稅要件者，原無免稅利益，依本解釋方法計算結果，反享有免稅所得一億四千萬元。

註十四：同前開例子，須支出比率達 80% 者為免稅要件，即總收入五億元，支出至少為四億元，始得免稅，故免稅適用標準規定之最大免稅所得額為一億元，依本解釋方法，則有一億四千萬元之免稅所得（詳註十三）。

註十五：九十八年度不含聲請人之財團法人醫院共 41 家，全部選擇提列折舊者 23 家；全部選擇全額列支者 3 家；選擇部分提列折舊，部分全額列支者（即系爭決議 2 情形）15 家（見財政部提供之統計表）。除聲請人外，查無其他因此提出行政訴訟者。聲請人以保留款購置醫療設備後，八十六年度至九十年度原亦依決議 3 未再提列折舊，於九十二年始請求更正提列折舊（見最高法院九十八年度判字第四八八號判決）。

財團法人恩主公醫院 函

中華民國 100 年 8 月 3 日

(100) 恩醫董字第 0992 號

（財團法人恩主公醫院於 100 年 12 月 30 日變更登記名稱為行天宮醫療志業醫療財團法人恩主公醫院）

主 旨：為本公益慈善醫療財團法人，於民國 82 年度至民國 85 年度創立籌募尚未支出之款項經主管機關衛生署轉財政部核准保留以後年度（94 年度及 95 年度）作為建院、購置醫療設備等設立目的使用，其購（建）設備依法可否提列折舊，茲檢附相關資料（如附件），惠請 貴院併同 91 年度至 94 年度所得稅釋憲案一併審理，請 查照。

說 明：一、依照司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定辦理。

二、本件 95 年度至 96 年度所得稅事件釋憲聲請與 91 年度至 94 年度案情相同，為審理經濟及效率起見，惠請 貴院併同審理。

董事長 黃 ○ 臣

抄行天宮醫療志業醫療財團法人代表人黃○臣釋憲聲請書

聲 請 人 財團法人恩主公醫院

代 表 人 黃○臣

代 理 人 施博文 會計師

主 旨：為因 95 年度至 96 年度營利事業所得稅事件，臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1862 號確定判決、同院 99 年度訴字第 1866 號確定判決所適用之

財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋抵觸憲法，謹依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，聲請 貴院解釋事。

說 明：

壹、聲請解釋憲法之目的

有關財團法人之固定資產支出應如何認列成本費用，應從相關租稅法規的立法意旨探討，不宜拘泥於租稅利益有無重複問題。

在公益團體醫療財團法人運用社會大眾之捐款收入購置醫療建物設備等固定資產支出，在稅務上應採下述處理方式，以保障納稅人之基本權利：

1. 就財團法人醫院之「公益事業」而言，其捐款收入用於購置醫院建物及設備等固定資產支出，符合其創設目的，亦即符合原本預定之公益用途，因此就其結餘經核定准予專款專用於創設目的之支出，而免予課徵所得稅，符合所得稅法第 4 條第 13 款獎勵公益事業免稅之立法精神。
2. 就財團法人醫院之「收益事業」而言，財團法人以自己的收入投入購置建物設備等固定資產支出之成本，在計算其醫療事業之所得時，應准予認列「折舊費用」，在醫療收入項下作為「成本費用」扣除，以按照淨額所得課稅，正符合所得稅法第 24 條之客觀淨額所得課稅原則以及稅制競爭中立性原則。

上述課稅方式，其就公益事業部分，給予免稅，乃屬法律所賦予之稅捐優惠；而就收益事業部分，准予認列成本折舊，乃貫徹所得稅法第 24 條之客觀淨額所得課稅原則以及稅制競爭中立性原則。因此，並不發生違法給與重複租稅利益的情事。

財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋關於：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」與所得稅法第 4 條第 13 款、83.12.30 修正之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條之 1 及所得稅法第 24 條規定均相抵觸，並違反憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條規定之法律保留原則以及釋字第 657 號解釋理由書之意旨，同時違反憲法第 7 條之課稅平等原則與營業競爭中立性原則及憲法第 15 條財產權保障規定，應不予適用。

又 貴院宣告行政命令違憲應不予適用之解釋，如係基於人民聲請所為解釋，並非統一解釋者，除解釋文另定失效日外，該被宣告違憲之行政命令，應溯及自行政命令發布之日起失其效力，其因該行政命令而受不利處分確定者，仍得依法尋求救濟，對於聲請人據以聲請案件，聲請人得據以提起再審之訴。

貳、疑義之性質與經過及涉及之憲法條文

一、緣聲請人財團法人恩主公醫院（下稱恩主公醫院）於民國（下同）82 年間開始籌募款項，規劃興建購置醫療用途所需之建物、設備。因建院支出款項之高峰期為 86 年度、87 年度（86 年度支出約 10 億 6 千萬元，87 年度支出約 6 億 7 千萬元），82 年度至 85 年度籌募之建院款項，尚未支出 80% 於創設目的（興建醫院）上，故聲請人於 82 年間依當時「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」（下稱「免稅標準」，請參附件 3）第 2 條第 1 項第 8 款之規定，逐年申請主管機關（衛生署及財政部）核准，將 82 年度至 85 年度籌募尚未支出之款項保留作為建院計畫使用。

二、聲請人 95 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報，列報收入新臺幣（下同）1,762,249,548 元、支出 1,670,297,149 元及餘絀數 66,337,692 元。而支出中 60,136,593 元係原告 82 至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提。稽徵機關認該結餘款部分，係經專案保留至以後年度使用，其實現年度非結餘款發生年度，惟其係與創設目的有關之支出項目，且為專用性質，應於購建上述資產時沖轉該保留款，全額列為資本支出，以後年度不得再提列折舊設備，而不予認定，又申報處分資產損失 956,418 元，係屬保留款購置設備及自前揭未折減餘額轉列費用不予認定，核定銷售貨物或勞務之支出 1,569,365,664 元，並調減研究發展費用 210,000 元據以核定 127,640,703 元。聲請人不服，申請復查，經財政部臺灣省北區國稅局以 98 年 4 月 15 日北區國稅法一字第 0980006588 號復查決定駁回，提起訴願，復遭財政部決定駁回，遂向行政法院提起行政訴訟，亦遭臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1862 號確定判決適用財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋駁回，經提起上訴，遭最高行政法院 100 年度裁字第 1301 號裁定程序駁回。

三、又聲請人辦理 96 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報，列報銷售貨物或勞務之支出 21,080,525 元，課稅所得額負 41,851,779 元，經財政部臺灣省北區國稅局查核以其支出中 68,874,060 元及與創設目的有關活動之支出中教育研究發展費用 227,181 元係聲請人 82 至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提，乃予以剔除，核定課稅所得額為 27,249,462 元。聲請人不服，申請復查，經財政部臺灣省北區國稅局 99 年 3 月 9 日北區國稅法一字第 0990015917 號復查決定書駁回，後因臺灣省北區國稅局局長變更於

99 年 5 月 7 日以北區國稅法一字第 0998016124 號重審復查決定書除被告代表人變更外，其餘駁回；聲請人仍不服，向財政部提起訴願，亦遭決定駁回，遂向行政法院提起行政訴訟，亦遭臺北高等行政法院 99 年度訴字第 1866 號確定判決適用財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋駁回，經提起上訴，遭最高行政法院 100 年度裁字第 1082 號裁定程序駁回。

四、系爭確定裁判駁回聲請人之請求主要理由略述如下：

上述臺北高等行政法院對於聲請人 95 年度至 96 年度之所得稅事件之確定判決（以下簡稱系爭確定裁判）（附件 1），主要適用財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋（附件 2），駁回聲請人之請求，其主要理由略述如下：

（一）臺北高等行政法院 99 年度訴字第 1866 號確定判決：「查原告 82 至 85 年度之結餘數因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，遂依同款後段但書規定，申請結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產，並向主管機關報備保留計畫之執行在案，而原告主張之折舊費用，即係以上開結餘經費購置之固定資產所攤銷者，為兩造所不爭，因此上開用以購置固定資產之結餘款，係本來在 82 至 85 年度未實際支出之費用，依法本不得列為費用列報，而應按減除其實際支出費用後之餘額納稅，惟因免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款但書『但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。』之規定，而准其保留至以後年度支出，因此在 82 至 85 各該年度，這些未實際支出之數額，已當作支出費用經被告同意認列了，易言之，就系爭固定資產而言，其已耗成本早在其購置之前即已被全數認列為費用，因此縱使其未來可以產生收益，亦無從亦不得再攤入各使用期間，原告再主張 96 年度折舊費用之認列，無異將一項費用支出，對應二收入，重複減除，有違實質課稅之公平原則。」上開見解，實質上仍係參照財政部賦稅署 84 年函釋：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」

（二）臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1862 號確定判決認為：「財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函：『決議 1. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第 2 條之 1（現行標準第 3 條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入

中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定計算支出比例時，得適用財政部 71 年 12 月 10 日台財稅第 38931 號函說明 7 規定。2. 前開醫院當年度為醫療用途新購置之建物、設備等資產有多項時，其與創設目的活動有關部分，得就全部或部分選擇按年提列折舊或全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出。3. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。』上揭財政部函釋與法律規定意旨，尚無違背，自得援用之……。上揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函所認『財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊，故無所請提列折舊，再自銷售貨物或勞務收入中減除之適用。』乃在闡釋法規原意，被告適用該函釋，認定與本件相關之 84、85 年度結餘款用以購置固定資產支出後，無法予以認列此部分之折舊，自無不合。」

五、本件乃涉及憲法第 7 條課稅平等原則、第 15 條人民財產權應予保障、憲法第 19 條租稅法定主義以及憲法第 23 條法律保留原則。若非否認前開憲法保障人民基本權利規定，應予以聲請人適當之救濟。

參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對於本案所持立場與見解

一、依據司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定：「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：……二、人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者。」又參照司法院 85.03.22. 大法官釋字第三九九號解釋理由書：「按行政機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，本院釋字第一三七號解釋即係本此意旨；主管機關依其職掌就有關法規所為釋示，固可供法官於審判案件時參考，但不受其拘束。惟如經法院引用為裁判之基礎者，參照本院釋字第二一六號解釋，得為違憲審查之對象。本案行政法院八十三年度判字第九四八號判決理由中雖未明確指出具體適用何項法令，但由其所持法律見解，可判斷該項判決係以內政部六十五年四月十九日臺內戶字第六八二二六六號函釋為判決基礎。依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，應予受理。」對於人民聲請違憲審查對象之法令，採取「實質引用說」（同說參

見釋字第五八二號解釋理由書），縱然判決理由中雖未明確指出具體適用何項法令，但由其所持法律見解，可判斷該項判決係以某一函釋為判決基礎者，當事人即得依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，聲請解釋憲法。本件系爭確定裁判大多指出具體適用財政部賦稅署 84 年函釋，另有一個判決雖未明確指出具體適用何項法令，但由其所持法律見解，可判斷該項判決係以上開函釋為判決基礎（例如臺北高等行政法院 99 年度訴字第 1866 號確定判決及臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1862 號確定判決），故聲請人得依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，聲請解釋憲法，合先敘明。

二、本件爭點

按有關公益團體之免稅及課稅基本構造如下：

- | |
|---|
| 1. 公益收入－公益支出＝免稅所得（從事公益免稅） |
| 2. 收益事業收入－收益事業支出（包括折舊）＝課稅所得（從事收益事業，應納入課稅，以維護公平競爭） |

本件爭點表列如下：

- | |
|---|
| 1. 聲請人主張：公益支出購置之固定資產，轉供收益事業使用，應繼續提列折舊（以正確反映收益事業之淨利，日本立法例明定之）。 |
| 2. 財政部賦稅署函釋主張：公益支出購置之固定資產，轉供收益事業使用，不准繼續提列折舊（以免重複認列支出）。 |

本件主要涉及聲請人於 82 至 85 年度財團法人醫院捐贈收入之支出結餘款，經核准保留以後年度作為購建醫療大樓等使用，而核定免稅。於嗣後實際購置後，作為醫療事業使用，該項固定資產可否於以後年度，按年提列折舊費用及各項攤提，自醫療事業銷售貨物或勞務收入中扣除？

系爭確定裁判所適用財政部賦稅署 84 年函釋，認為該結餘款部分，係經專案保留至以後年度使用，其實現年度非結餘款發生年度，惟其係與創設目的有關之支出項目，且為專用性質，應於購建上述資產時沖轉該保留款，全額列為資本支出，以後年度不得再提列折舊設備，而予以剔除，核定課稅。

本件法律上爭點，在公益團體之公益事業與收益事業同一的情形，例如本件醫療財團法人建設醫院從事醫療活動，一方面是公益事業，另一方面又是收

益事業，由於發生交集，以致於其購置建物設備等固定資產支出，在稅務上應當如何處理，始為合法？財政部賦稅署 84 年函釋雖然認為：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」

然而系爭確定裁判所適用之上開函釋所持見解，明顯違反稅法規定，並牴觸憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條規定之法律保留原則，也違背釋字第 657 號解釋理由書之意旨，同時違反憲法第 7 條之課稅平等原則與營業競爭中立性原則。

三、公益團體非事業所得免稅及事業所得應稅之立法目的

所得稅法第 4 條第 13 款規定：「下列各種所得，免納所得稅：……十三、教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」上述公益團體免納所得稅之立法目的，應是公益團體從事公益活動，以彌補政府功能之不足，因此應予以獎勵優惠，免予課徵所得稅。以往依據 77.9.21 修正之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」規定，不論公益團體之所得種類如何，包括銷售貨物或勞務之所得（以下簡稱「事業所得」），只要符合該免稅標準之要件，均一律可以享受免稅優惠（附件 3）。

但公益團體所從事之銷售貨物或勞務之事業經濟活動，如與一般營利事業或個人執行業務者所從事之經濟活動相同時，則將產生事業競爭關係，為維持稅制的競爭中立性原則，以維持課稅公平，因此後來要求公益團體從事銷售貨物或勞務活動所產生之事業所得，也應課徵所得稅（營利事業所得稅）。行政院並於 83.12.30 修正「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」，增列教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條之 1 規定：「符合前條規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其銷售貨物或勞務之所得，除銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動之支出時，得將該不足支應部分扣除外，應依法課徵所得稅。」（附件 4）因此從 84 年度以後，有關公益團體，如有銷售貨物或勞務之事業所得，原則上即應就其事業所得課稅，以維持競爭中立性原則。

就此德國法人稅法第 5 條第 1 項第 9 款規定公益法人免徵法人稅（法人所得稅）。但其從事經濟性之業務經營者，不在此限。在此所謂「經濟性之業務經營」，係指以獲得收入或其他之經濟利益為目的之獨立與持續之活動，而逾越財產管理之範圍者（德國租稅通則第 14 條第 1 項第 1 句）。亦即公益法人原則上免徵法人所得稅，但如有從事「經濟性之業務經營」時，在此範圍內，

為避免扭曲營業競爭，並與一般企業經營者立於相同競爭地位，因此排除於免稅範圍之外。

日本法人稅法第 4 條第 1 項但書也規定公益法人或無人格之社團等，限於經營收益事業的情形，才負擔繳納法人稅之義務。基本上也認為為維持競爭中立性，對於公益法人之收益事業之所得，才納入課稅範圍，至於非收益事業之所得，則給予免稅。

四、公益團體之課稅損益之認定

有關財團法人課稅損益之查核，除基於財團法人之公益團體有關損益的特殊性，應當另為特別處理外，原則上應可類推適用營利事業所得稅查核準則之規定。故財政部賦稅署 84.12.19 台稅一發第 841664043 號函：「（七）決議：有關財團法人課稅損益之查核，原則上比照適用營利事業所得稅查核準則之規定，不再另行訂定僅適用於機關團體之查核準則。」亦係本此意旨。

由於公益團體之「公益事業所得」原則上免稅，僅就其中「收益事業所得」（銷售貨物或勞務之所得）課稅，因此有應稅所得及免稅所得二種類型，故在計算公益團體之所得時，必須分開計算，才能正確反映二個部門之損益情形。日本法人稅法施行令第 6 條即明文規定應當分開計算所得。

五、公益團體免稅所得之認定

（一）依據行政院 83.12.30 修正發布之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：

- 一、合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案者。
- 二、除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配者。
- 三、其章程中明定該機關團體於解散後，其賸餘財產應歸屬該機關團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關團體者。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後賸餘財產之歸屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定之限制。

四、其無經營與其創設目的無關之業務者。

五、其基金及各項收入，除零用金外，均存放於金融機構，或購買公債、公司債、金融債券、國庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、銀行或票券金融公司保證發行之商業本票、公營專業銀行發行之金融債券或國內證券投資信託公司發

行之受益憑證及經依法核准公開發行上市之第一類股票、公司債者。但由營利事業捐助之基金，得部分投資該捐贈事業之股票，其比率由財政部定之。

六、其董監事中，主要捐贈人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董監事，人數不超過全體董監事人數三分之一者。

七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係者。

八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之八十。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。

九、其財務收支應給與、取得及保存合法之憑證，有完備之會計紀錄，並經主管稽徵機關查核屬實者。」

（二）上述公益團體所得免稅之要件，主要表現在其收入應當「專款專用」，「其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之八十。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」（第 8 款），因此，只要其收入專款專用確實使用於與其創設目的有關活動之支出，並達 80% 或未達 80% 但經財政部同意專款專用於其他年度，則縱然當年度仍有部分結餘，仍可免稅。亦即其免納所得稅之立法精神，在於應當將收入「專款專用確實使用於與其創設目的有關活動之支出」，亦即從事公益活動使用，則可免所得稅。

（三）準此，如果公益財團法人醫院之收入（例如捐贈收入）

「確實專款專用使用於與其創設目的有關活動之支出」，亦即從事公益活動使用，則其少數賸餘結餘款之所得，可免徵所得稅。而財團法人醫院購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產，係屬於與其創設目的有關活動，故如將其收入使用於上述活動支出，應符合專款專用之公益活動支出，而可依據上述規定免納所得稅。本件財團法人恩主公醫院將 82 至 85 年度捐贈收入等結餘款，經財政部核准保留於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產支出，符合公益活動之專款專用目的，而依法免稅，於法並無不合。就此徵納雙方亦無爭議。

六、公益團體應課稅之收益事業所得之認定

有關公益團體之收益事業所得，除「免納所得稅適用標準」另有特別規定不課稅（同標準第 2 條之 1 有特別規定免稅之特殊類型）外，原則上應予以課稅。其事業所得之計算，亦即銷售貨物或勞務之所得之計算，應如何計算？

（一）按所得的概念，不論是採取純資產增加說或是市場交易所得說，均認為原則上是當年度因為取得收益而淨財產增加，至於所得者為獲得收入所投入的成本費用，亦即所謂必要費用（necessary expense），應予以扣除，而以淨額所得

為課稅所得。因為必要費用並無法表彰所得者的經濟上負擔能力，各種事業經營因為事業種類及經營方針的差異，投入成本費用不同，但其獲得利潤金額則未必與其投入之必要費用成正比，從量能課稅的公平負擔觀點來看，應以淨額所得為課稅基礎。亦即此類必要費用並不能同時作為私人的生活目的（消費）使用，因此減少該人的經濟上給付能力，應從其收益中扣除，而以其淨所得作為課稅的客體。加上所得稅採取累進稅率，以達成財富重分配的目標，也應以淨額所得為課稅基礎，才能發揮財富重分配效果。且如對於必要費用也當成所得課稅，恐會妨礙納稅人投入資本從事經濟活動。亦即承認必要費用的扣除，也是為避免對於投入資本的回收部分加以課稅，以維持原來的資本，擴大再生產的資本主義的經濟的要求。故一般認為課稅所得的計算，應扣除必要的成本費用（參見陳清秀，〈論客觀的淨額所得原則〉，收於陳清秀，《現代稅法原理與國際稅法》，2008 年第 1 版，頁 263-264。）。

- （二）所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「營利事業所得之計算，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。」亦即課稅所得之計算，係採取「客觀的淨額所得計算原則」，應就其銷售貨物或勞務之收入，減除有關成本費用後之餘額，作為淨額所得，而為課稅所得。
- （三）在此有關成本費用的支出，必須由從事獲得收入的經濟活動，而因此實現獲得收入的構成要件者，其所支出，才能認列成本費用。因此，獲得收入者得扣除自己支出的成本費用。但不能扣除由第三人負擔支出的費用。在此適用所謂「費用負擔原則」，獲得所得者僅能扣除在經濟上由自己負擔的成本費用。由於所得者自己負擔成本費用，以致於降低其經濟上負擔能力，因此該項必要成本費用得作為所得的減項扣除。只要所得者自己在經濟上負擔費用，即為已足。至於該項費用的來源，原則上在所不問。所得者可能因為第三人的贈與資金或向第三人借貸款項，並持以支付費用。例如父親在兒子的事業工作，並代兒子清償其事業勞工的薪資債務，以代替現金贈與。在此情形，仍應認為兒子是雇主，由兒子負擔薪資費用，因此兒子必須依法扣繳薪資所得稅，並實現薪資費用的構成要件。
- （四）在公益財團法人醫院購置建物設備等提供醫療事業使用的情形，由於醫療財團法人為獲得醫療收入之經濟活動，而投入該等建物設備，亦即其購置成本是由醫療財團法人負擔，則依據上述「費用負擔原則」，獲得所得者得扣除在經濟上由自己負擔的成本費用，因此，本件恩主公醫院購置建物設備等支出，應准予提列折舊成本費用，作為醫療事業收入之減項，以計算醫療事業之淨額所得，方符合上述「費用負擔原則」以及淨額所得課稅原則。

否則如果不准減除折舊費用，無異醫療事業之所得的計算，毫無「營業成本」可以減除（變成 0 成本！），而僅以醫療事業收入減除營業費用，即作課稅淨額所得，虛增淨額所得金額，完全不符合所得稅法上之淨額所得課稅原則以及收入與成本費用配合原則。

七、外國立法例在計算公益團體之事業所得時，也准予將公益事業之固定財產，轉供收益事業使用部分，認列折舊費用

就此日本法人稅基本通達第 15-2-2 條本文即規定公益法人或無人格之社團等，將收益事業以外之「公益事業用」（即免稅事業用）之固定資產，轉供「收益事業」使用時，則作為收益事業之資產進行區分列帳管理，其於轉供收益事業使用時，依據該固定資產之帳簿價額進行列帳（認列成本），在以後年度，繼續認列折舊費用。亦即該固定資產在收益事業的會計上，應當作自己資本之投入額（出資額）處理，而在以後，如果從非收益事業取出支用於收益事業上之金錢或其他財產，也應作相同處理（亦即當作自己投入之資本處理）（日本法人稅基本通達第 15-2-3）。

八、在公益事業之財產，轉供其附屬收益事業使用之情形，應准予認列成本支出，才符合稅法立法意旨

按所得稅法第 4 條第 13 款規定公益法人之公益活動如有結餘所得，並不納入課稅之立法精神，在於使其結餘款所得可以在以後年度永續從事公益活動，而無必要納入課稅（例如上述德國及日本立法例均規定公益法人免納所得稅。僅就其收益事業之所得，才應課徵所得稅）。因此，只要其收入（主要為社會各界之捐贈善款收入）確實從事於各項與創設目的有關活動之支出，並達一定比例，以落實獎勵公益活動之目的，即為已足。

在公益事業之財產轉供收益事業使用之情形，例如本件醫療財團法人建設醫院從事醫療活動，一方面是公益財團法人之公益事業（依據醫療法第 46 條規定，財團法人醫院也應從事許多醫療救濟、社區醫療服務以及其他社會服務等），另一面醫療活動部分，又是收益事業，由於發生交集，以致於其購置建物設備等固定資產支出，在稅務上應當如何處理，較為符合事件本質之合理性，應可區分如下：

1. 就公益事業而言，其捐款收入用於購置建物設備等固定資產支出，符合其創設目的，亦即符合原本預定之公益用途，因此就其當年度之結餘經財政部核准跨越年度專款專用於公益醫療設備等固定資產支出，而准予免徵所得稅，正符合所得稅法公益團體免徵所得稅之立法精神。
2. 就醫療活動之收益事業而言，財團法人自己投入購置建物設備等固定資產支出

之成本，在計算其醫療事業收入之課稅淨額所得時，應准予認列成本（亦即逐年提列折舊費用），以按照淨額所得課稅，正符合淨額所得課稅原則。

上述課稅方式，並不發生重複租稅利益的情事，而僅是依法貫徹公益團體所得免稅之精神而已。蓋公益團體既然有（1）公益事業及（2）收益事業二者。則構成之稅捐法律關係即可區分為「免稅」與「應稅」之二個法律關係，該二個法律關係，自應分別認定應否免稅（所得之用途有無符合稅法規定）以及如何課稅（所得之計算）。

其中「公益事業」之所得免稅部分，乃在於鼓勵公益團體將其所得，繼續於以後年度從事公益活動，亦即將其收入完全使用於公益目的，即得免稅。

而「收益事業」部分，於計算課稅所得時，當然應扣除其投入之成本（亦即本件固定資產之折舊費用），而僅就其淨額所得課稅，此僅在正確計算所得而已，並非給予額外租稅利益，從而也不發生所謂給予「重複租稅利益」之問題。何況，公益團體既然有上述（1）公益事業及（2）收益事業二個稅捐法律關係，則各自本來就有其稅法上之權益事項，其二個事業縱然各自有其稅捐利益，也是稅法所容許。

九、系爭確定裁判所適用之財政部賦稅署 84 年函釋，違反憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條規定之法律保留原則，也違背釋字第 657 號解釋理由書之意旨

（一）按司法院大法官釋字第 657 號解釋理由書指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六五〇號解釋參照）。」

（二）本件系爭確定裁判所適用之財政部賦稅署 84 年函釋，認為固定資產支出費用僅能選擇其一認列，而不得按照上述方式處理時，則將發生如下效果：

1. 僅能作為公益事業支出，不准認列收益事業之折舊：此一見解扭曲公益法人收益事業所得課稅之基本建制精神（競爭中立性原則），且違反所得稅法第 24 條所規定之客觀淨額所得課稅原則。
2. 僅能作為收益事業支出，不准作為公益事業支出：此一見解違反所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定獎勵公益事業免稅之規定，亦違反上述免納所得稅適用標準第 2 條第 8 款所定其用於與其創設目的有關活動之支出，即得合法免稅之立法意旨。

上開函釋以行政命令剝奪人民受法律保障之稅法上權利（公益團體之免稅權利以及其附屬事業之成本費用扣除權利），違反憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條規定之法律保留原則，也違背釋字第 657 號解釋理由書之意旨，至為明顯。

又就公益事業支出而言，其費用支出性質上屬於與其創設目的有關活動之支出，並非為獲得收入之目的而投入之「成本費用」性質，因此，應不發生「成本費用重複認列」之問題。況且，按享受雙重租稅利益並不當然違法，應端視其是否符合稅法規定之意旨而定。例如所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款規定：「左列各種所得，免納所得稅：……十七、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。」個人因繼承、遺贈或贈與而取得之財產，不論是否已經被課徵遺產稅或贈與稅，均免徵所得稅。而當個人再將該項財產轉讓出售時，其財產交易所得之計算，依據所得稅法第 14 條第 7 類財產交易所得之計算規定，「財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。」亦即仍准予按照繼承或贈與時，該項財產或權利之時價認列成本。因此個人在取得贈與財產時享受免所得稅利益，而在出售時，該無償取得時之時價又可認列成本，仍可再享受租稅利益，也是享受雙重租稅利益，此係基於不同法律關係的不同規定，依法賦予。故上開函釋錯誤適用法規，剝奪人民受法律保障之稅法上權利（公益團體之免稅權利以及其附屬事業之成本費用扣除權利），於法自有違誤。

十、系爭確定裁判所適用之財政部賦稅署 84 年函釋，違反課稅平等原則以及營業競爭中立性原則

- （一）按課稅平等原則要求同等的事物應為同等的處理，在此要判斷兩件事物是否同等（相同或類似），必須借助於合乎事理的比較標準，此種合乎事理的比較標準，僅能從稅法體系上的建制原則、從各該法律的基礎的價值判斷或規律中獲得。此種法律原則是立法者針對某種具體的事實關係，而為符合事物本質及其事物關聯性之具有拘束力的實定法（成文法化）的原則，因此為適當的比較標準及正義標準。在決定兩個事實關係是否相同或不同時，即應取向於稅法的體系及其體系上合乎事理的原則，例如量能課稅原則及其下位的各項原則，如市場交易所得原則、淨額所得原則等。

至於獲得財政收入，則非稅法上合乎事理的原則，此種獲得財政收入的目的，應經由公平的稅捐加以達成，因此，為獲得財政收入並不能正當化不平等的稅捐侵害。

又課稅平等原則必須前後一致的加以貫徹，而具有廣泛的一般性及普遍性。其適用於某一群人的規定，對於處在相同的（依據其基礎的原則加以衡量，有關的）情況的另一群人也必須加以適用。前後一致的取向於符合事理的原則，亦即統一的相同標準，可以避免主觀的意氣用事、偏袒或個人的偏好，並保護少數人的利益，免於遭受多數人的侵害。如果前後不一致而採取雙重標準或多重標準，則將違反體系，而導致不同的群體，在有關的相同情況下，遭受不公平的、偏袒的待遇。此種前後不一致的差別待遇，乃違反正義思想的一般性，必須經由其他符合事理的原則加以正當化，例如社會國家原則或實用性原則（Tipke/Lang, Steuerrecht, 2008, § 4Rz. 79.）（附件 12）。

另外，稅捐的負擔原則上應保持競爭中立性（Wettbewerbs-neutralität）的原則，亦即不應變更營業的競爭關係。如果對於競爭同業課以不公平的稅負，而違背平等原則時，則亦違反競爭的中立性。

- （二）查從課稅平等原則以及稅制競爭中立性原則觀察，在一般私人醫院為獲得醫療收入而購置建物及設備等資產所為固定資產支出，應准認列折舊，僅就其醫療收入減除成本費用後之「客觀淨額所得」課稅。則同理可證，在財團法人醫院為獲得醫療收入而購置建物及設備等資產所為固定資產支出，也應准予認列折舊，僅就其醫療收入減除成本費用後之「客觀淨額所得」課稅。如此方符合課稅平等原則與稅制競爭中立性原則。

否則，如果財團法人醫院不准就其購置固定資產支出提列折舊時，則無異於對於營業收入（無成本支出扣除）課稅，加重財團法人之租稅負擔，完全毫無獎勵公益財團法人之精神，此不僅並不符合公平競爭原則，也違背所得稅法獎勵公益財團法人而予以免稅之意旨。

舉例言之，某醫院購置固定資產 100，投入醫療事業使用，獲得醫療收入 60，假設固定資產之折舊費用為 20 可在當年度扣除，則其淨額所得 40（ $60 - 20 = 40$ ），屬於課稅所得，不論該醫院為私人醫院或財團法人醫院，其所得稅之租稅負擔均僅就淨額所得 40 課稅。反之，如認為財團法人醫院是以捐贈收入支應固定資產支出（如本件財政部函釋見解），故不准扣除成本折舊費用時，則私人醫院所得為 40，但財團法人之所得則為 60，反而應承擔較重之所得稅負擔，如此顯然不符合所得稅法第 4 條及其法規命令（教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準）所揭公益法人之收益事業納入公平課稅之競爭中立性精神。

- （三）系爭財政部賦稅署 84 年函釋：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出

者，以後年度不得再提列折舊。」以致於財團法人醫院為獲得醫療收入而購置建物及設備等資產所為固定資產支出，不准認列折舊，無法僅就其醫療收入減除成本費用後之「客觀淨額所得」課稅。如此與一般私立醫療院所得僅就其醫療收入減除成本費用後之「客觀淨額所得」課稅比較，顯然違反課稅平等原則與稅制競爭中立性原則。

十一、財政部賦稅署 84 年函釋，掏空稅法獎勵公益團體免稅之立法精神，違反稅捐稽徵法第 11 條之 3 有關納稅人權利保護規定

按所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定獎勵公益事業免稅之規定意旨，在於公益團體從事公益活動，有助於公共利益之實現，並彌補政府職能之不足。例如財團法人醫院，不以營利為目的，而協助國民健康醫療服務。而上述免納所得稅適用標準第二條第八款所定其用於與其創設目的有關活動之支出必須達到一定比例，方得給予免稅之立法意旨，乃在於確保其公益團體之收入確實能使用於公益事業支出，但因所得稅採取年度課稅，有關公益活動支出如屬於大型建設計畫（例如興建醫院），經常必須跨越年度才能完成，因此有必要報請財政部核准保留結餘款至以後年度用於與其創設目的有關活動之支出。在此僅須專款專用即可免稅。

例如本件情形，民間捐款興建醫院之捐款收入，必須累積到以後年度實際興建醫院支出使用。如果本件購置醫院建物及設備等資產所為固定資產支出，不准予認列公益團體之收益事業之折舊支出，而無法從其醫療收入減除成本費用，則將虛增公益團體之收益事業之所得，加重其收益事業之所得課稅，其結果等於對於公益團體之公益事業收入之免稅利益，透過上述收益事業加重課稅方式加以掏空。如此，實際上公益團體之公益事業收入並未享受免稅利益。上開財政部賦稅署 84 年函釋，掏空稅法獎勵公益團體免稅之立法精神，而以行政規則增加人民之納稅義務，違反稅捐稽徵法第 11 條之 3 所揭示納稅人之權利保護規定：「財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務。」至為明顯。

舉例說明如下：

（一）基本資料

甲公益醫療財團法人，成立於民國 91 年 1 月 1 日，假設 91 年 1 月 1 日即有「捐贈收入」（與創設目的有關收入）10,000 萬元，旋即購置醫療設備 10,000 萬元（耐用年限：5 年）。

乙私立醫院，亦於民國 91 年 1 月 1 日成立，資本額 10,000 萬元，同日購

買醫療設備（耐用年限：5 年）。

列表比較如下：

項目	甲	乙
成立時間	91 年 1 月 1 日	91 年 1 月 1 日
甲：資本額（與創設目的有關收入）	10,000 萬元	10,000 萬元
乙：捐贈資本額		
購置醫療設備時間	91 年 1 月 1 日	91 年 1 月 1 日
每年度銷售勞務收入（即醫療收入）	10,000 萬元	10,000 萬元
每年度銷售勞務成本及費用	6,000 萬元	6,000 萬元
醫療設備折舊	2,000 萬元	2,000 萬元
耐用年限	5 年	5 年

甲公益醫療財團法人

91 年度

與創設目的有關收入 10,000 萬元

與創設目的有關支出

~購置醫療設備（10,000）萬元

（二）表一財團法人醫院不准以「捐贈收入購置醫療設備提列折舊」之繳稅情形：

單位：新臺幣萬元

	91 年度	92 年度	93 年度	94 年度	95 年度	合計數
銷售勞務收入（醫療收入）	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	50,000
減銷售勞務成本及費用（不含醫療設備折舊）	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	30,000
課稅所得	4,000	4,000	4,000	4,000	4,000	20,000
所得稅（ $4,000 \times 25\%$ ）	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	5,000

乙私立醫院

資本額 10,000 萬元 全數購買醫療設備（折舊年限：5 年）

折舊每年度為 10,000 萬元 $\div$ 5=2,000 萬元

（三）表二私立醫院購買醫療設備折舊之繳稅情形

單位：新臺幣萬元

	91 年度	92 年度	93 年度	94 年度	95 年度	合計數
銷售勞務收入（醫療收入）	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	50,000

減銷售勞務						
成本及費用	8,000	8,000	8,000	8,000	8,000	40,000
(含醫療設備折舊						
2,000)						
課稅所得	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	10,000
所得稅 (	500	500	500	500	500	2,500
2,000×25%						
)						

(四) 彙總表一及表二之比較表

91 年度至 95 年度	表一	表二	差異
	甲公益醫療財團法人	乙私立醫院	
銷售勞務收入 (醫療收入)	50,000 萬元	50,000 萬元	
減銷售勞務成本及費用	(30,000) 萬元	(40,000) 萬元	(10,000) 萬元
			原因：醫療設備折舊每年 2,000 萬元×5 年=
			10,000 萬元
課稅所得	20,000 萬元	10,000 萬元	+10,000 萬元

所得稅（25%）	（5,000）萬元	2,500）萬元	+2,500 萬元

承上表：

甲公益醫療財團法人，運用捐贈收入（即：與創設目的活動有關收入）10,000 萬元，全數購買醫療設備（耐用年限：5 年），若不准提列折舊，則與私立醫院相比較，91 年度至 95 年度，5 年度課稅所得增加 10,000 萬元，致比私立醫院增加所得稅 2,500 萬元（10,000 萬元×25%=2,500 萬元），稅負更重，違反競爭中立性原則。換言之，運用捐贈收入購買醫療設備不准提列折舊之結果，已導致損害甲公益醫療財團法人投入「與創設目的有關活動支出」，依所得稅法第 4 條第 13 款規定免稅之租稅優惠。

十二、財政部賦稅署 84 年函釋，限制納稅人提列折舊之權利，違反所得稅法及商業會計法有關規定，並侵犯人民受憲法第 15 條所保障之財產權

（一）按所得稅法第 54 條規定：「折舊性固定資產，應設置累計折舊科目，列為各該資產之減項。固定資產之折舊，應逐年提列。固定資產計算折舊時，應預估其殘值，並以減除殘值後之餘額為計算基礎。固定資產耐用年數屆滿仍繼續使用者，得就殘值繼續提列折舊。」同法第 53 條規定：「固定資產在取得時已經過相當年數之使用者，得以其未使用年數作為耐用年數，按照規定折舊率計算折舊。固定資產在取得時，因特定事故預知其不能合於規定之耐用年數者，得提出證明文據，以其實際可使用年數作為耐用年數，按照規定折舊率計算折舊。」

又依營利事業所得稅查核準則第 95 條第 1 款至第 3 款規定：「一、營利事業在同一會計年度內，對不同種類之固定資產，得依照所得稅法第五十一條規定採用不同方法提列折舊。二、固定資產之折舊，應按不短於固定資產耐用年數表規定之耐用年數，逐年依率提列不得間斷；其未提列者，應於應提列之年度予以調整補列。至按短於規定耐用年數提列者，除符合促進產業升級條例第五條及中小企業發展條例第三十五條規定者外，其超提折舊部分，不予認定。三、取得已使用之固定資產，以其未使用年數作為耐用年數，按照規定折舊者，准予認定。」

又商業會計法第 46 條第 2 項規定：「固定資產之折舊，應逐年提列。」醫療法人財務報告編製準則第 12 條第 5 款規定：「除土地外，固定資產應於耐用年限內，以合理而有系統之方法，按其提列折舊或折耗，並依其性質

轉作各期管理費用或間接醫務成本，不得間斷或減列。」由此可知，固定資產除法律明文限制豪華轎車折舊限額外，別無其他限制，固定資產均依法「應」逐年提列折舊，不得間斷。

- (二) 如前述，除法律明文限制豪華轎車折舊限額外，固定資產依法「應」逐年計提折舊，不能間斷，惟前揭財政部賦稅署 84 年函釋「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購買之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊」之規定，不但無法律明文授權而剝奪或限制人民權利，更與前揭商業會計法第 46 條、醫療法人財務報告編製準則第 12 條第 5 款規定、所得稅法第 53 條、第 54 條、查核準則第 95 條第 2 款「固定資產應逐年提列折舊，不得間斷」之有關規定牴觸，顯已牴觸前揭所得稅法、營利事業所得稅查核準則及商業會計法等法律規定，並在欠缺法律依據下，以解釋令函之行政命令，限縮上開法律規定所賦予納稅人得對於固定資產提列折舊之權利，而侵犯稅法所保障納稅人之提列折舊之財產上權益，違反憲法第 15 條財產權保障規定。

肆、結論

依據司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定：「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：二、人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者。」系爭確定裁判所適用之財政部賦稅署函釋有牴觸憲法之疑義，得聲請解釋憲法。

本件固定資產支出應如何認列成本費用，應從相關租稅法規的立法意旨探討，不宜拘泥於租稅利益有無重複問題。

有關公益團體之公益事業與收益事業之課稅與否及其所得計算方式，應依法分別認定之。本件醫療財團法人建設醫院從事醫療活動，一方面是公益事業之收入（捐款收入）應否課稅問題，另一面又是醫療收益事業之所得應如何計算之問題，自應依法分別處理。

聲請人認為：

1. 就財團法人醫院之公益事業而言，其捐款收入經財政部核定得跨越年度專款專用於購置建物設備等固定資產支出，符合其創設目的，亦即符合原本預定之公益用途，因此就其 82 年度至 85 年度支出結餘給與免納所得稅，符合所得稅法第 4 條第 13 款獎勵公益事業免稅之立法精神。
2. 就財團法人醫院之收益事業而言，財團法人以外來捐贈收入投入購置建物設備等固定資產支出之成本，在計算其醫療收入時，應准予認列折舊費用

，以按照淨額所得課稅，正符合所得稅法第 24 條之客觀淨額所得課稅原則以及稅制競爭中立性原則。

上述課稅方式，其就公益事業部分，給與免稅，乃屬法律所賦予之稅捐優惠；而就收益事業部分，准予認列成本折舊，乃貫徹所得稅法第 24 條之客觀淨額所得課稅原則以及稅制競爭中立性原則。因此，並不發生違法給與重複租稅利益的情事。

財政部賦稅署 84 年函釋在上開範圍內，剝奪人民受法律保障之稅法上權利（公益團體之免稅權利以及其附屬事業之成本費用扣除權利），違反所得稅法第 4 條第 13 款、83.12.30 修正「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」增列第 2 條之 1 以及所得稅法第 24 條規定，並牴觸憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條規定之法律保留原則，也違背釋字第 657 號解釋理由書之意旨，同時違反憲法第 7 條之課稅平等原則與營業競爭中立性原則以及憲法第 15 條財產權保障規定，應不得適用。

又本件解釋對於聲請人據以聲請解釋案件，亦應有其效力。

按財政部 96 年 9 月 29 日台財稅字第 09604546720 號函釋：「（二）已確定尚未繳納且尚未移送執行案件：已確定案件，依司法院釋字第 177 號及第 188 號解釋，除據以聲請解釋之案件得依再審程序處理外，無自釋字第 622 號解釋之適用，故以繼承人為納稅義務人之確定處分無須再為變更，惟尚未徵起之稅額仍准依釋字第 622 號解釋意旨，以就遺產執行為原則。……（四）已確定且已繳清或已確定且已執行完竣案件：不再變更。」其引用釋字第 188 號解釋：「中央或地方機關就其職權上適用同一法律或命令發生見解歧異，本院依其聲請所為之統一解釋，除解釋文內另有明定者外，應自公布當日起發生效力。」，而不引用釋字第 185 號解釋：「司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權，為憲法第七十八條所明定，其所為之解釋，自有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理有關事項，應依解釋意旨為之，違背解釋之判例，當然失其效力。確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令所表示之見解，經本院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，已非法律見解歧異問題。行政法院六十二年判字第六一〇號判例，與此不合部分應不予援用。」似認為 貴院大法官解釋原則上不溯及既往，僅能向將來生效，以致納稅人之權益保障不周。

故本件系爭函釋既然違憲，則在 貴院解釋之後，除解釋文另定失效日外，該被宣告違憲之行政命令，應溯及自行政命令發布之日起失其效力（參見最高行政法院 98 年度判字第 641 號判決）。其因該行政命令而受不利處分確定者，仍得依法尋求救濟（例如依據稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定申請退稅或依據行政程序法第 128 條規定申請程序再開），對於聲請人據以聲請案件，聲請人得據以提起再審之訴。

故有關大法官解釋宣告行政命令違憲，應不予適用之情形，有必要由貴院一併加以解釋其得追溯既往失效，以維護納稅人權益。

伍、附件

附件 1：臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1862 號確定判決（最高法院 100 年度裁字第 1301 號裁定）、臺北高等行政法院 99 年度訴字第 1866 號確定判決（最高行政法院 100 年度裁字第 1082 號裁定）、以及各年度所得稅復查（重審復查）決定書及訴願決定書。

附件 2：財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋。

附件 3：77.9.21 修正之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」。

附件 4：83.12.30 修正之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」。

謹 呈

司 法 院 公 鑒

聲請人：財團法人恩主公醫院

代表人：黃 ○ 臣

代理人：施 博 文 會計師

中 華 民 國 100 年 8 月 3 日

（附件一）

臺北高等行政法院判決

99 年度訴字第 1866 號

原 告 財團法人恩主公醫院

代 表 人 陳○華

訴訟代理人 施博文 會計師

被 告 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 吳自心（局長）

訴訟代理人 潘麗玉

上列當事人間所得稅事件，原告不服財政部中華民國 99 年 8 月 16 日台財訴字第 09900271140 號（案號：第 09901628 號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下

:

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

一、事實概要：

緣原告民國（下同）96 年度教育文化公益慈善機關團體及其作業組織結算申報，原列報收入新臺幣（下同）1,723,562,767 元（銷售貨物或勞務之收入 1,702,482,242 元、銷售貨物或勞務以外之收入 21,080,525 元）、支出 1,765,414,546 元（銷售貨物或勞務之支出 1,688,945,976 元、與創設目的有關活動之支出 76,468,570 元）及餘絀數負 41,851,779 元。被告機關初查，以其銷售貨物或勞務之支出中 68,874,060 元及與創設目的有關活動之支出中教育研究發展費用 227,181 元，係原告 82 年度至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提，不予認定，核定本期餘絀數及課稅所得額均為 27,249,462 元，應退稅額 1 元。原告不服，申經被告機關 99 年 3 月 9 日北區國稅法一字第 0990015917 號復查決定駁回。原告提起訴願，經被告機關依訴願法第 58 條第 2 項規定重新審查以 99 年 5 月 7 日北區國稅法一字第 0990016124 號重審復查決定：「撤銷……99 年 3 月 9 日北區國稅法一字第 0990015917 號復查決定。變更代表人為陳重華，其餘復查駁回。」原告仍表不服，提起訴願遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

（一）原告聲明求為判決：1. 訴願決定、原處分（含復查決定）均撤銷。

2. 訴訟費用由被告負擔。

（二）被告聲明求為判決：1. 駁回原告之訴。

2. 訴訟費用由原告負擔。

三、兩造之爭點：被告否准原告 82 年度至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊，是否適法？

（一）原告主張之理由：

1. 公益團體非事業所得免稅及事業所得應稅之立法目的：

（1）所得稅法第 4 條第 13 款規定：「左列各種所得，免納所得稅：……13、教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身

之所得及其附屬作業組織之所得。」上述公益團體免納所得稅之立法目的，應是公益團體從事公益活動，以彌補政府功能之不足，因此應予以獎勵優惠，免予課徵所得稅。

- (2) 依據 77 年 9 月 21 日修正之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」規定，不論公益團體之所得種類如何，包括銷售貨物或勞務之所得（以下簡稱「事業所得」），只要符合該免稅標準之要件，均一律可以享受免稅優惠（原證 1）。但公益團體所從事之銷售貨物或勞務之事業經濟活動，如與一般營利事業或個人執行業務者所從事之經濟活動相同時，則將產生事業競爭關係，為維持稅制的競爭中立性原則，以維持課稅公平，後來要求公益團體從事銷售貨物或勞務活動所產生之事業所得，也應課徵所得稅（營利事業所得稅）。行政院並於 83 年 12 月 30 日修正「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」增列教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條之 1 規定（註現行標準第 3 條）：「符合前條規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其銷售貨物或勞務之所得，除銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動之支出時，得將該不足支應部分扣除外，應依法課徵所得稅。」（原證 2）因此，從 84 年度以後，有關公益團體，如有銷售貨物或勞務之所得（簡稱事業所得），原則上即應就其事業所得課稅，以維持競爭中立性原則。

2. 公益團體之課稅損益之認定

- (1) 有關財團法人課稅損益之查核，除基於財團法人之公益團體有關損益的特殊性，應當另為特別處理外，原則上應可類推適用營利事業所得稅查核準則之規定。
- (2) 故財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函：「（七）決議：有關財團法人課稅損益之查核，原則上比照適用營利事業所得稅查核準則之規定，不再另行訂定僅適用於機關團體之查核準則。」亦係本此意旨。由於公益團體之所得原則上免稅，僅就其中事業所得（銷售貨物或勞務之所得）課稅，因此有應稅所得及免稅所得二種類型，故在計算公益團體之所得時，必須分開計算，才能正確反映二個部門之損益情形。日本法人稅法施行令第 6 條即明文規定應當分開計算所得。

3. 公益團體免稅所得之認定

- (1) 依據行政院 83 年 12 月 30 日修正發布之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條規定：「教育、文化、公益、慈善機關

或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：1、合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案者。2、除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配者。3、其章程中明定該機關團體於解散後，其賸餘財產應歸屬該機關團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關團體者。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後賸餘財產之歸屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定之限制。……。」

- (2) 上述公益團體所得免稅之要件，主要表現在其收入應當「專款專用」，「其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之八十。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」（第 8 款），因此只要其收入專款專用確實使用於與其創設目的有關活動之支出，並達 80% 或未達 80% 但經財政部同意專款專用於其他年度，則縱然當年度仍有部分結餘，仍可免稅。亦即，其免納所得稅之立法精神，在於應當將收入「專款專用確實使用於與其創設目的有關活動之支出」，亦即從事公益活動使用，則可免所得稅。
- (3) 準此，如果公益財團法人醫院之收入（例如捐贈收入），如果「確實專款專用使用於與其創設目的有關活動之支出」，亦即從事公益活動使用，則可免所得稅。而財團法人醫院購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產，係屬於與其創設目的有關活動，故如將其收入使用於上述活動支出，應符合專款專用之公益活動支出，而可依據上述規定免納所得稅。本件原告將 82 年度至 85 年度捐贈收入等結餘款，經財政部核准保留於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產支出，符合公益活動之專款專用目的，而依法免稅，於法並無不合。就此徵納雙方亦無爭議。

4. 公益團體應稅所得之認定

- (1) 有關公益團體之事業所得，除「免納所得稅適用標準」另有特別規定不課稅（同標準第 2 條之 1 有特別規定免稅之特殊類型）外，原則上應予以課稅。其事業所得之計算，亦即銷售貨物或勞務之所得之計算，應如何計算？
- (2) 依所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「營利事業所得之計算，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。」亦

即課稅所得之計算，係採取「客觀的淨額所得計算原則」，應就其銷售貨物或勞務之收入，減除有關成本費用後之餘額，作為淨額所得，而為課稅所得。

- (3) 在此必要費用的支出，必須由從事獲得收入的經濟活動，因此實現獲得收入的構成要件者，所支出，才能認列費用。因此，獲得收入者得扣除自己支出的費用。但不能扣除由第三人負擔支出的費用。在此適用所謂「費用負擔原則」，獲得所得者僅能扣除在經濟上由自己負擔的費用。由於所得者自己負擔費用，以致於降低其經濟上負擔能力，因此該項必要費用得作為所得的減項扣除。只要所得者自己在經濟上負擔費用，即為已足。至於該項費用的來源，原則上在所不問。所得者可能因為第三人的贈與資金或向第三人借貸款項，並持以支付費用。
- (4) 在公益財團法人醫院購置建物設備等提供醫療事業使用的情形，由於醫療財團法人為獲得醫療收入之經濟活動，而投入該等建物設備，亦即其購置成本是由醫療財團法人負擔，則依據上述「費用負擔原則」，獲得所得者得扣除在經濟上由自己負擔的成本費用，因此，本件原告購置建物設備等支出，准予提列折舊成本費用，也符合上述「費用負擔原則」以及淨額所得課稅原則。就此日本法人稅基本通達第 15-2-2 條本文即規定公益法人或無人格之社團等，將收益事業以外之事業用（即免稅事業用）之固定資產，轉供收益事業使用時，則作為收益事業之資產進行區分列帳管理，其於轉供收益事業使用時，依據該固定資產之帳簿價額進行列帳。亦即該固定資產得准予繼續提列折舊，以反映該收益事業之成本，而非當成免成本看待。
- (5) 從稅制競爭中立性原則觀察，一般私人醫院為獲得醫療收入而購置建物及設備等資產所為固定資產支出，應准認列折舊，僅就其醫療收入減除成本費用後之淨利課稅。則同理可證，在公益財團法人醫院為獲得醫療收入而購置建物及設備等資產所為固定資產支出，也應准予認列折舊，僅就其醫療收入減除成本費用後之淨利課稅。如此方符合公平競爭原則。否則，無異於對於營業收入（無成本支出扣除）課稅，加重公益財團法人之租稅負擔，毫無獎勵公益財團法人之精神，不符合公平競爭原則，及所得稅法獎勵公益財團法人而予以免稅之意旨。
- (6) 舉例說明，某醫院購置固定資產 100 億元，投入醫療事業使用，獲得醫療收入 60 億元，假設固定資產之折舊費用為 20 億元可在當年度扣除，則其淨額所得 40 億元（60 億 - 20 億 = 40 億），屬於課稅所得，不

論該醫院為私人醫院或公益財團法人醫院，其所得稅租稅負擔均僅就淨額所得 40 億元課稅，否則違背租稅之公平原則。反之，如認為公益財團法人醫院是以捐贈收入支應固定資產支出（如被告所持法律見解），故不准扣除成本折舊費用時，則私人醫院所得為 40 億元，但財團法人之所得則為 60 億元，反而應承擔較重之所得稅負擔，如此顯然不符合所得稅法第 4 條及其法規命令（教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準）所揭公益法人之收益事業納入公平課稅之競爭中立精神。茲列表如起訴狀第 8 頁。

5. 被告不能僅因原告以報准「保留結餘款」購買（建）醫療設備，再轉基金，否准該設備提列折舊，不但於法無據且有違租稅公平原則：

（1）按公益（醫療）財團法人購買（建）固定資產或設備有下列資金來源：

- ①由「創立基金」支應：依現行課稅實務，購買（建）固定資產或設備資金源自創立基金，得提列折舊。
- ②將捐贈收入轉列基金，再由此基金購買（建）固定資產或設備，該資產或設備亦得提列折舊。
- ③以借款購置固定資產或設備，得提列折舊。
- ④以實物（固定資產或設備）捐贈，亦得提列折舊。
- ⑤將捐贈收入先報准「保留結餘款」，再以「保留結餘款」購（建）買固定資產或設備，嗣後再轉列基金，僅是前後順序不同，則不准該設備提列折舊。被告毫無法律依據卻否准該資產或設備折舊之提列，茲列表說明如起訴狀第 9 頁。

（2）如該表，均是購買（建）固定資產或設備之事務本質均相同僅是資金來源先後順序不同，一是源自「創立基金」或源自「基金增列數」或借款或實務捐贈；一是嗣後再轉列基金，卻產生「得准許折舊全數提列」與「否准折舊全數提列」截然不同之結果，且無明確法律依據，有違租稅公平原則、法律保留原則。

6. 在公益事業與收益事業同一之特殊情形，應准予同時認列支出，才符合稅法立法意旨

（1）按所得稅法第 4 條第 13 款規定公益法人之公益活動如有結餘所得，並不納入課稅之立法精神，在於使其結餘款所得可以在以後年度永續從事公益活動，而無必要納入課稅（例如上述德國及日本立法例均規定公益法人免納所得稅。僅就其收益事業之所得，才應課徵所得稅）。因此，只要其收入（主要為社會各界之捐贈善款收入）確實從事於各項與創設目的有關

活動之支出，並達一定比例，以落實獎勵公益活動之目的，即為已足。在公益事業與收益事業同一的情形，例如本件公益醫療財團法人建設醫院從事醫療活動，一方面是公益事業，另一面又是收益事業，由於發生交集，以致於其購置建物設備等固定資產支出，在稅務上應當如何處理發生爭議，則應：

- ①就公益事業而言，其捐款收入用於購置建物設備等固定資產支出，符合其創設目的，亦即符合原本預定之公益用途，因此就其結餘給與免納所得稅，符合所得稅法之立法精神。
 - ②就收益事業而言，財團法人以自己的收入投入購置建物設備等固定資產支出之成本，在計算其醫療收入時，應准予認列折舊費用，以按照淨額所得課稅，正符合淨額所得課稅原則。
 - ③上述課稅方式，並不發生重複租稅利益的情事，而僅是依法貫徹公益團體所得免稅之精神而已。
- (2) 倘若按照被告見解，認為固定資產支出費用僅能選擇其一認列時，而不能按照上述方式處理時，則將發生如下效果：
- ①僅作為公益事業支出：不准認列收益事業之折舊，將扭曲公益法人收益事業所得課稅之基本建制精神（競爭中立性原則），且有違反「客觀淨額所得課稅原則」。
 - ②僅作為收益事業支出：不准作為公益事業支出，則將違反上述免納所得稅適用標準第 2 條第 8 款所定其用於與其創設目的有關活動之支出，即得合法免稅之立法意旨。
 - ③本件爭議原因在於現行法規容許公益事業與收益事業同一，如本件原告建設醫院從事醫療活動，一方面是公益事業，另一面又是收益事業，才發生此種爭議困擾。
- (3) 按被告所稱「享受雙重租稅利益」並不當然違法，應端視其是否符合稅法規定之意旨而定。例如所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款規定：「左列各種所得，免納所得稅：……17、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。」個人因繼承、遺贈或贈與而取得之財產，不論是否已經被課徵遺產稅或贈與稅，均免徵所得稅。而當個人再將該項財產轉讓出售時，其財產交易所得之計算，依據所得稅法第 14 條第 7 類財產交易所得之計算規定，仍准予按照繼承或贈與時，該項財產或權利之時價認列成本。在此個人在取得贈與財產時享受免所得稅利益，而在出售時，該無償取得時之時價又可認列成本，仍可再享受租稅利益。也是享受雙重租稅利益，此係基於不同

法律關係的不同規定，依法賦予租稅利益。故本件似不宜僅因為享受雙重租稅利益即認為不合法。

7. 被告核定課稅依據之財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋之探討：

(1) 前揭財政部解釋函令違背所得稅法第 24 條規定：

①有關財團法人醫院適用免稅標準之疑義，財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋：「1、財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第 2 條之 1（註：現行標準第 3 條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定計算支出比例時，得適用財政部 71 年 12 月 10 日台財稅第 38931 號函說明 7 規定。2. 前開醫院當年度為醫療用途新購置之建物、設備等資產有多項時，其與創設目的活動有關部分，得就全部或部分選擇按年提列折舊或全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出。」

②該項函示似認為財團法人醫院購置建物設備之資產支出，應就事業收支及非事業收支分開認列並選擇一種支出列報。亦即得選擇：

- (甲) 作為事業支出：按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除。
- (乙) 作為非事業支出（公益支出）：全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除。

③上述函釋應是基於收入與成本分開認列，及一般所得稅法上成本費用不得重複認列之原則。此一原則如適用於一般公益事業與收益事業可以獨立分離的典型情形，於法應無不合。然而在本件，公益醫療財團法人從事醫療活動，同時符合財團法人之公益事業與收益事業的特殊類型，如果仍適用上述想法，則將發生不符合立法精神之情形，且就公益事業支出而言，其費用支出性質上屬於與其創設目的有關活動之支出，並非為獲得收入之目的而投入之「成本費用」性質，因此，應不發生「成本費用重複認列」之問題，故上述函釋已有誤會其間性質差異，不符合母法所得稅法之規定，在本件情形應無適用餘地。

- (2) 退步言之，財政部解釋令函不應追溯既往：上述函釋是針對 83 年 12 月 30 日修正「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」增列第 2 條之 1（註：現行標準第 3 條）新法規定對於公益團體之事業所得課稅所為函釋，而作成相關費用支出分別處理之原則，依據釋字第 287 號解釋，解釋令函僅能從法規公布生效時起有其適用，因此，縱然認為上開函釋合法，也僅能適用於 84 年度以後之案件（亦即本件 84 年及 85 年度結餘保留款部分），並不能追溯既往適用於舊法時代之案件。
- (3) 另依據 77 年 9 月 21 日修正之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」規定，不論公益團體之所得種類如何，包括銷售貨物或勞務之事業所得，只要符合該免稅標準之要件，均一律可以享受免稅優惠。本件原告 82 年度及 83 年度之結餘保留款，依據當時 77 年 9 月 21 日修正之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」享受免稅，其於事後支出用於購置建物設備等，以供銷售貨物或勞務之事業活動使用，該項支出原本即是投入收益事業活動之成本，因此提列折舊，從銷售貨物或勞務之事業收入中減除，以反映該醫院實際銷售貨物或勞務之淨額所得盈餘情形，於法應無不合，也符合所得稅法第 24 條之「成本與收入配合原則」之精神。
- (4) 由於 82 年度及 83 年度當時不論是否為事業所得，均納入免稅範圍，因此應不發生重複給予免稅利益之問題。雖然本件保留款延後到新法施行後才支出使用，但應不影響其依據舊法時代所應享有之權益，以符合法律不追溯既往之精神。因此財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋應不得追溯既往適用於 82 年度及 83 年度之結餘保留款之情形。

8. 訴願決定原告結餘款購置之固定資產不得分年提列折舊云云。然其認事用法顯有錯誤，查：

- (1) 固定資產提列折舊列為收入之成本或費用，乃所得稅法第 24 條、第 50 條至第 58 條及營利事業所得稅查核準則第 95 條，以及醫療法人財務報告編製準則第 12 條之明文強制規定，合先敘明。
- (2) 原告為興建醫院而籌募款項，僅因建院支出高峰期在 86 年度、87 年度，故依「免稅標準」第 2 條第 1 項第 8 款申請保留。至於醫院須運用固定資產始能產生銷售貨物或勞務收入，依所得稅法第 24 條、第 50 條至第 58 條及營利事業所得稅查核準則第 95 條，醫療法人財務報告編製準則第 12 條均規定，固定資產應按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務

之成本或費用。上開規定，乃稅法基於不同目的、針對不同階段所為之強制規範。

- (3) 在現行稅制上，符合免稅標準而免稅，進而以該免稅款項購置固定資產，均無重複提列或雙重優惠之問題，更無違反租稅公平原則。此可參見法律基於特定政策目的給予免稅稅捐優惠者，以該免稅款項購置固定資產，均應按年提列折舊。例如促進產業升級條例規定，新興重要策略性產業、特定製造業或服務業得 5 年免納營利事業所得稅（第 9 條、第 9 條之 2）；獎勵民間參與交通建設條例規定受獎勵之機構 5 年免納所得稅（第 28 條）；促進民間參與公共建設獎勵民間機構特定年限免納所得稅（第 36 條），該受獎勵免納所得稅之營利事業，如將該免納所得稅之款項用於購置固定資產，嗣後因該固定資產產生之收入，仍應依稅法相關規定按年提列折舊，並未受到限制。足見原訴願決定稱所謂「專案保留款…購建醫療大樓等資產，不得分年提列折舊，否則自有重複列報之嫌等等」，不僅毫無依據，且違反租稅公平、租稅法定原則，更使公益醫療財團法人較私人醫院處於更不公平租稅地位，顯已違背政府獎勵設置公益醫療財團法人之意旨。
- (4) 此外，財政部 84 年 10 月 18 日台財稅第 841653319 號函釋，於說明二載明：「（略）該等機關團體於計算上開不足支應金額時，有關銷售貨物或勞務以外之收入，如有依相關法律規定免納所得稅之平均地權債券利息及公共建設土地債券利息暨依所得稅法第 42 條規定免計入所得稅課稅之投資收益等免稅收入，准自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」（原證 3），亦不認為有重複提列、雙重優惠之問題。
- (5) 綜上，訴願決定認為「訴願人 82 年度至 85 年度之支出因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，原應課徵所得稅，遂依同款後段但書規定，申請將結餘經費核准作為建院計畫用途保留款用以購建前揭資產，並向主管機關報備保留計畫之執行，同時視為保留款發生年度（即 82 年度至 85 年度）之創設目的有關活動之支出，…故嗣後以該保留款所購置之固定資產，自不得再分年提列折舊。如再就保留款購置之固定資產予以提列折舊，將產生同一支出項目重複列報之問題，與會計原則不符且有違租稅公平原則」，如前述，不僅毫無法律依據，且違反租稅公平，更違反租稅法定原則。

9. 被告於本件核課法令依據行政規則（非授權命令），係財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋有以下事證：

(1) 被告 99 年 3 月 9 日北區國稅法一字第 0990015917 號復查決定駁回意旨為：財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第 2 條之 1（現行標準第 3 條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，為財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函所明釋。

(2) 與本件 96 年度所得稅事件同性質，同屬被告核定原告 92 年度所得稅原核定通知書調整法令及依據說明書調整之法令依據及理由：經查本期申報之支出金額中，計有 125,934,705 元係屬該院 82 年度至 85 年度之結餘款作為建院計畫用途保留款所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產所按年提列之折舊費用及各項攤提金額，依財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函會議紀錄中第一之（五）項決議「3、財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」是前項攤提費用依規定不得計入本期之支出金額，應不予認列。

(3) 綜上小結，被告訴訟代理人於準備庭陳述本件核課依據非財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋規定，與事實不合。

10. 被告核定課稅依據之賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋顯然違法且與實質課稅原則有所違背：

(1) 前揭財政部解釋令函違背所得稅法第 24 條規定

①有關財團法人醫院適用免稅標準之疑義，賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函似認為財團法人醫院購置建物設備之資產支出，應就事業收支及非事業收支分開認列並選擇一種支出列報。亦即得選擇：1、作為事業支出：按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除。2、作為非事業支出（公益支出）：全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除。

②上述解釋令函的基本想法，應是收入與成本分開認列的原則，以及一般所得稅法上成本費用不得重複認列之原則。此一原則如適用於一般公益事業與收益事業可以獨立分離的典型情形，於法應無不合。然而在本件

情形，公益醫療財團法人從事醫療活動，同時符合財團法人之公益事業與收益事業（兩個事業同一）的特殊類型，如果仍適用上述一般想法，則將發生不符合立法精神之情形，且就公益事業支出而言，其費用支出性質上屬於與其創設目的有關活動之支出，並非為獲得收入之目的而投入之「成本費用」性質，因此，應不發生「成本費用重複認列」之問題，故上述解釋令函已有誤會其性質差異，因為解釋令函不符合母法所得稅法之規定，在本件情形依法應無適用餘地。

- (2) 退步言之，前揭賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函不應追溯既往：該解釋令函是針對 83 年 12 月 30 日修正「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」增列第 2 條之 1（註：現行標準第 3 條）新法規定對於公益團體之事業所得課稅所為函釋，而作成相關費用支出分別處理之原則，依據大法官會議釋字第 287 號解釋，解釋令函僅能從法規公布生效時起有其適用，因此，縱然認為上開解釋令函合法，也僅能適用於 84 年度以後之案件（亦即本件 84 年度及 85 年度保留結餘款）之案件。
- (3) 另依據 77 年 9 月 21 日修正之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」規定，不論公益團體之所得種類如何，包括銷售貨物或勞務之事業所得，只要符合該免稅標準之要件，均一律可以享受免稅優惠。本件原告 82 年度及 83 年度之結餘保留款，依據當時 77 年 9 月 21 日修正之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」法令規定享受免稅，其於事後支出用於購置建物設備等，以供銷售貨物或勞務之事業活動使用，該項支出原本即是投入收益事業活動之成本，因此提列折舊，從銷售貨物或勞務之事業收入中減除，以反映該醫院實際銷售貨物或勞務之淨額所得盈餘情形，於法應無不合，也符合所得稅法第 24 條之「成本與收入配合原則」之精神。
- (4) 由於 82 年度及 83 年度當時不論是否為事業所得，均納入免稅範圍，因此應不發生重複給予免稅利益之問題。雖然本件保留款延後到新法施行後才支出使用，但應不影響其依據舊法時代所應享有之權益，以符合法律不追溯既往之精神。因此，賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函應不得追溯既往適用於 82 年度及 83 年度之結餘保留款之情形。

11. 綜上所述

- (1) 本件固定資產支出應如何認列成本費用，應從相關租稅法規的立法意旨探

討，不宜拘泥於租稅利益有無重複問題。在公益團體之公益事業與收益事業同一的情形，如本件購置建物設備等固定資產支出，在稅務上應依下列方式處理，始為合法：1、就財團法人醫院之公益事業而言，其捐款收入用於購置建物設備等固定資產支出，符合其創設目的，亦即符合原本預定之公益用途，因此就其結餘給與免納所得稅，符合所得稅法第 4 條第 13 款獎勵公益事業免稅之立法精神。2、就財團法人醫院之收益事業而言，財團法人以捐贈（款）的收入（非醫療勞務收入）投入購置建物設備等固定資產支出之成本，在計算其醫療收入時，應准予認列折舊費用，以按照淨額所得課稅，正符合所得稅法第 24 條之客觀淨額所得課稅原則以及稅制競爭中立性原則。

- (2) 上述課稅方式，其就公益事業部分，給與免稅，乃屬法律所賦予之稅捐優惠及貫徹獎勵公益法人之立法意旨，否則公益醫療法人較私人營利醫院增加所得稅負，不但不符合公平課稅之競爭中立性精神且違背政府獎勵公益醫療法人免稅之立法意旨。而就收益事業部分，准予認列成本折舊，乃貫徹所得稅法第 24 條之客觀淨額所得課稅原則以及稅制競爭中立性原則。因此，並不發生違法給與重複租稅利益的情事。
- (3) 財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋在上開範圍內，與所得稅法第 4 條第 13 款、83 年 12 月 30 日修正「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」增列第 2 條之 1 以及所得稅法第 24 條規定均相牴觸，應不得適用本件建院期間捐贈收入購建固定資產之情形。
- (4) 被告不能僅因原告以報准「保留結餘款」購買（建）固定資產或設備再轉列基金卻不得提列折舊，與先以創立基金或先以捐贈收入為基金之增加，再以此基金增加數購買（建）固定資產或設備或以借款或以實物捐贈，其資產均得以提列折舊之情形其購買（建）固定資產或設備之事務本質均相同卻顯然有不同租稅對待致損害原告權益，不但有違租稅公平原則，亦有牴觸法律保留原則。
- (5) 又上述財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋是針對 83 年 12 月 30 日修正「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」增列第 2 條之 1（註：現行標準第 3 條）新法規定對於公益團體之事業所得課稅所為函釋，依據釋字第 287 號解釋，解釋令函僅能從法規公布生效時起有其適用，因此，縱然認為上開解釋令函合法，也僅能適用於 84 年度以後之案件（亦即本件 96 年度屬於 84 年度及

85 年度結餘保留款購置醫療設備提列折舊部分），並不能追溯既往適用於 82 年度及 83 年度之結餘保留款之情形。

(6) 原處分及訴願決定顯有違背法令之處，請判決如訴之聲明。

(二) 被告主張之理由：

1. 按「左列各種所得，免納所得稅……十三、教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」為所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款所明定。次按「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅……八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之八十。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」「符合前條規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其銷售貨物或勞務之所得，除銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動之支出時，得將該不足支應部分扣除外，應依法課徵所得稅。」為教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（以下簡稱免稅標準）第 2 條第 1 項第 8 款及第 3 條第 1 項所規定。又「有關適用『教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準』第 2 條第 1 項第 8 款但書規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其結餘款若有未依其報經核准之計畫使用者，稽徵機關應就全部結餘款依法核課所得發生年度之所得稅，惟該結餘款中已依同標準第 2 條之 1（現行標準第 3 條）第 1 項規定課徵所得稅部分應予扣除。」「關於財團法人恩主公醫院以建院期間之捐款收入所購置之資產，得否依法提列折舊乙案……本案財團法人恩主公醫院為建院需要，以報經本部核准之結餘保留款購置固定資產，因該保留款於保留款發生年度已全數視為該年度費用或支出列支，嗣後購置固定資產之價款，自應以該保留款沖轉，故不得再分年提列折舊。」「1. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第 2 條之 1（現行標準第 3 條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定計算支出比例時，得適用財政部 71 年 12 月 10 日台財稅第 38931 號函說明 7 規定。2. 前開醫院當年度為醫療用途新購置之建物、設備等資

產有多項時，其與創設目的活動有關部分，得就全部或部分選擇按年提列折舊或全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出。3. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」為財政部 90 年 1 月 10 日台財稅第 0890458465 號函、98 年 7 月 9 日台財稅字第 09800285720 號函及財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函所明釋。

2. 原告 96 年度列報收入 1,723,562,767 元（銷售貨物或勞務之收入 1,702,482,242 元及銷售貨物或勞務以外之收入 21,080,525 元）、支出 1,765,414,546 元（銷售貨物或勞務之支出 1,688,945,976 元及與創設目的有關活動之支出 76,468,570 元）及餘絀數負 41,851,779 元，被告初查以其銷售貨物或勞務之支出中 68,874,060 元及與創設目的有關活動之支出中教育研究發展費用 227,181 元，係原告 82 年度至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提，不予認定，分別核算銷售貨物或勞務之支出 1,620,071,916 元及與創設目的有關活動之支出 76,241,389 元，核定本期餘絀數及課稅所得額均為 27,249,462 元。原告主張系爭購建完成之資產應依相關規定提列折舊，以符合成本收入配合原則及權責發生制之規定云云，申經被告 99 年 3 月 9 日北區國稅法一字第 0990015917 號復查決定駁回。原告仍表不服，提起訴願，申經被告重審復查決定略以，（一）程序部分：准依原告主張改以陳重華為申請本件復查之代表人。（二）實體部分：原告 82 年度至 85 年度之結餘款係經專案保留至以後年度使用，其實現年度非結餘款發生年度，惟其係與創設目的有關之支出項目且為專款專用性質，自應於購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產時沖轉該保留款，全額列為資本支出，以後年度不得再提列折舊，依前揭規定，原核定課稅所得額 27,249,462 元並無不合，重審復查決定予以維持。本件原告於訴願階段時主張教育文化公益慈善機關或團體銷售貨物或勞務所得之計算，與一般營利事業核課營利事業所得稅規定應無不同，故自應依所得稅法第 24 條收入成本配合原則規定，即應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，又一般私人醫院購置之建物及設備可認列折舊，則財團法人醫院亦應准予認列，方符合公平競爭原則，另財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋，應自 84 年 1 月 1 日起適用，不得追溯既往適用於 82 年度及

83 年度之結餘保留款等語，資為爭議，訴經財政部訴願決定略以：（一）原告 82 年度至 85 年度之結餘款因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，遂依同款後段但書規定，申請結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建醫療大樓，建物附屬設備、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產，並向主管機關報備保留計畫之執行在案，則原告 82 年度至 85 年度各年度結餘款延後作為與創設目的有關活動之建院計畫用途支出，免受「免稅標準」第 2 條第 1 項第 8 款前段規定之限制，而免於核課所得稅，該專案保留款核係屬專款專用性質；故該等保留款依核准之計畫於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產時，自應沖轉該保留款，被告參照首揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函會議紀錄以：「第一項決議（五）3. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊，故無所請提列之折舊，再自銷售貨物或勞務收入中減除之適用。」否准其提列折舊費用，尚無違誤。（二）原告 82 年度至 85 年度之支出因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，原應課徵所得稅，其遂依同款後段但書規定，申請將結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建前揭資產，並已向主管機關報備保留計畫之執行，同時視為保留款發生年度（即 82 年度至 85 年度）之創設目的有關活動之支出，以符合免稅之規定，嗣後如再允許提列前揭固定資產折舊，自有重複列報之嫌，違反租稅公平原則，本件原告用以購置資產之款項，業已全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，與無免稅標準適用之一般醫院，不得列為購置年度資本支出，而只能於以後按年提列折舊有所不同，自不得再准予認列折舊費用，原告主張顯屬曲解法令，核不足採。（三）財政部賦稅署首揭函釋係主管機關就所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款授權訂定免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款之適用所為之說明，闡釋財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，允許將該資本支出提前全額認列或按年提列折舊，僅可擇一適用，避免同一支出項目重複認列，核與成本收益原則相符，該函釋闡明法規之原意，自所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定施行時，即已生效，並非自該函釋發布時始生效，援引該函釋並無違背法律不溯及既往原則。（四）另本件同一案源及系爭事項之 91 年度至 95 年度等案件，其中 90 年度及 91 年度至 94 年度業分別經最高行政法院判決或裁定原告上訴駁回確定，並詳予論駁

在案，95 年度經大院判決駁回後，繫屬最高行政法院審理中。綜上，原告所訴各節，核不足採，本件原處分並無不合，訴願決定遂予以駁回。

3. 財政部就原告得否列報折舊費用及各項攤提乙節，函覆行政院衛生署之函文說明三及四略以：「三……該等結餘保留款核屬專款專用性質，故不論係先轉列基金總額，再從基金中支出購置固定資產，或將保留款於以後年度購置固定資產，再將固定資產轉列為基金總額，因該購置成本於保留款發生年度已全數視為該年度費用或支出，故嗣後以該保留款所購置之固定資產自不得再分年提列折舊；如再就結餘保留款購置之固定資產予以提列折舊，將產生同一支出項目重複列報之問題，尚與會計原理原則不符且有違租稅公平原則。四、綜上，本案原告為建院需要，以報經本部核准之結餘保留款購置固定資產，因該保留款於保留款發生年度已全數視為該年度費用或支出列支，嗣後購置固定資產之價款，自應以該保留款沖轉，故不得再分年提列折舊。」

（原處分卷第 391 頁至第 392 頁）已釋明甚詳，是本件原核定本期餘絀數及課稅所得額均為 27,249,462 元並無不合，請續予維持。

4. 綜上論述：原核定及所為復查、訴願決定並無違誤，請准如答辯之聲明判決。

理 由

- 一、按「左列各種所得，免納所得稅：一、……十三、教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」為所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款所明定。次按「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：一、……八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之八十。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」及「符合前條規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其銷售貨物或勞務之所得，除銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動之支出時，得將該不足支應部分扣除外，應依法課徵所得稅。」為教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（以下簡稱免稅標準）第 2 條第 1 項第 8 款及第 3 條第 1 項所規定。又「有關適用『教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準』第 2 條第 1 項第 8 款但書規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其結餘款若有未依其報經核准之計畫使用者，稽徵機關應就全部結餘款依法核課所得發生年度之所得稅，惟該結餘款中已依同標準第 2 條之 1（現行標準第 3 條）第 1 項規定課徵所得稅部分應予扣除。」、「關於財團法人恩主公醫院以建院期間之捐款收入所購置之資產，得

否依法提列折舊乙案……本案財團法人恩主公醫院為建院需要，以報經本部核准之結餘保留款購置固定資產，因該保留款於保留款發生年度已全數視為該年度費用或支出列支，嗣後購置固定資產之價款，自應以該保留款沖轉，故不得再分年提列折舊。」及「……決議：1. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第 2 條之 1（現行標準第 3 條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定計算支出比例時，得適用財政部 71 年 12 月 10 日台財稅第 38931 號函說明 7 規定。2. 前開醫院當年度為醫療用途新購置之建物、設備等資產有多項時，其與創設目的活動有關部分，得就全部或部分選擇按年提列折舊或全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出。3. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」分別經財政部 90 年 1 月 10 日台財稅第 0890458465 號、98 年 7 月 9 日台財稅字第 09800285720 號及財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋在案。

二、本件原告 96 年度教育文化公益慈善機關團體及其作業組織結算申報，原列報收入 1,723,562,767 元（銷售貨物或勞務之收入 1,702,482,242 元、銷售貨物或勞務以外之收入 21,080,525 元）、支出 1,765,414,546 元（銷售貨物或勞務之支出 1,688,945,976 元、與創設目的有關活動之支出 76,468,570 元）及餘絀數負 41,851,779 元。被告機關初查，以其銷售貨物或勞務之支出中 68,874,060 元及與創設目的有關活動之支出中教育研究發展費用 227,181 元，係原告 82 年度至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提，不予認定，核定本期餘絀數及課稅所得額均為 27,249,462 元，應退稅額 1 元。原告不服，主張系爭購建完成之資產應依相關規定提列折舊，以符合成本收入配合原則及權責發生制之規定云云，申經被告機關重審復查決定略以，原告 82 年度至 85 年度之結餘款係經專案保留至以後年度使用，其實現年度非結餘款發生年度，惟其係與創設目的有關之支出項目且為專款專用性質，自應於購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產時沖轉該保留款，全額列為資本支出，以後年度不得再提列折舊，原查依首揭規定核定課稅所得額

27,249,462 元，並無不合為由，駁回其復查之申請。原告猶表不服，提起訴願遭決定駁回。

三、原告循序起訴意旨略以：公益團體免納所得稅之立法目的，應是公益團體從事公益活動，以彌補政府功能之不足，因此應予以獎勵優惠，免予課徵所得稅。公益財團法人醫院之收入（例如捐贈收入），如果「確實專款專用使用於與其創設目的有關活動之支出」，亦即從事公益活動使用，則可免所得稅。而財團法人醫院購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產，係屬於與其創設目的有關活動，故如將其收入使用於上述活動支出，應符合專款專用之公益活動支出，而可依據上述規定免納所得稅。本件原告將 82 年度至 85 年度捐贈收入等結餘款，經財政部核准保留於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產支出，符合公益活動之專款專用目的，而依法免稅。從稅制競爭中立性原則觀察，一般私人醫院為獲得醫療收入而購置建物及設備等資產所為固定資產支出，應准認列折舊，僅就其醫療收入減除成本費用後之淨利課稅。則同理可證，在公益財團法人醫院為獲得醫療收入而購置建物及設備等資產所為固定資產支出，也應准予認列折舊，僅就其醫療收入減除成本費用後之淨利課稅。如此方符合公平競爭原則。被告不能僅因原告以報准「保留結餘款」購買（建）醫療設備，再轉基金，否准該設備提列折舊，不但於法無據且有違租稅公平原則。在公益事業與收益事業同一之特殊情形，應准予同時認列支出，才符合稅法立法意旨。財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋違背所得稅法第 24 條規定；退步言之，財政部解釋令函不應追溯既往。被告認原告結餘款購置之固定資產不得分年提列折舊云云，其認事用法顯有錯誤，爰請求判決如聲明所示云云。

四、本件兩造之爭點為：被告機關否准原告 82 年度至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊，是否適法？經查：

（一）按成本收益配合原則為基本會計原則之一，係指當某項收益已經在某一會計期間認列時，所有與該收益之產生有關的成本均應在同一會計期間轉為費用，以便與收益配合而正確計算損益。在衡量損益時，首先，應決定成本是否已經消耗，未耗成本因仍具有未來經濟效益，屬於資產，已耗成本則應轉銷；其次，應決定成本是如何消耗的，因主要營業活動而消耗者為費用，因附屬性活動或其他事項、情況等而消耗者為損失。又已耗成本與收益配合的方法，通常視收益與成本是否能夠直接認定其因果關係及該成本是否會產生未來收益，而分為三種：1. 凡收益與成本能夠直接認定其因果關係者，則當收益認列，產生該收

益之成本亦應轉為費用，例如直接原料、直接人工成本等。2. 當收益與成本沒有直接可認定的因果關係，但能確知成本會產生未來收益時，則以合理而有系統的方法，將成本分攤於各受益期間。例如固定資產之購置，其效用及於以後各年，則以折舊的方式將固定資產的成本在使用各期間轉為費用。3. 至於收益與成本間既無直接因果關係可循，又無預期未來經濟效益可作為分攤成本之依據者，則成本應在發生期間立即轉為費用，例如職員薪水、銷售費用等。

(二) 一般而言，企業購置廠房設備等營業用資產，並不是要購買該資產之物質本身（例如 1 部機器），而是要購買該資產所包含的服務潛能或經濟效益。因此，一部機器可以視為是一組未來經濟效益的集合體。機器的成本實即為這些未來經濟效益的成本。這些未來經濟效益或服務潛能將隨著時間的經過，或資產的使用而逐漸消耗。當服務潛能消耗時，如果預期的經濟效益實現，則產生收益，如果預期的經濟效益未實現（例如資產閒置），則無收益發生。不論有無收益產生，凡是已耗之服務潛能或經濟效益，因為已不再具有資產之性質（必須具有未來經濟效益才算資產），其成本即應轉為費用，以與其所產生之收益配合，俾計算損益。使用資產之服務潛能所產生的收益如果大於所耗之成本，則有利益，反之，則有虧損。此乃會計上成本與收益配合原則的應用。又折舊乃是將資產之已耗成本攤入各使用期間之過程，前已言之，因此，要決定每年（期）應計提多少折舊，就應先知道全部耗用之成本有多少？在多長期間內消耗？以及應該用什麼方法把全部耗用成本分攤於耗用期間？換言之，每期折舊之計算，決定於：1. 成本：此為實際數。2. 估計殘值：指設備資產在預期使用年限終了加以處分時，估計所能得到的淨現金，亦即估計售價減處分成本。3. 估計耐用年限：此亦為估計數。4. 折舊方法。

(三) 本件兩造不爭原告所列報的折舊費用，係就其財產目錄及資產負債表所列之固定資產依其耐用年限而予以提列者，就一般情形而言，就其已耗之成本固應准許轉為費用，以與其所產生之收益相配合。然而，本件應予論究者，在於原告支出之成本是否已經在以前年度被認列費用？查原告 82 年度至 85 年度之結餘款因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，遂依同款後段但書規定，申請結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產，並向主管機關報備保留計畫之執行在案；而原告主張之折舊費用，即係以上開結餘經費購置之固定資產所攤銷者，為兩造所不爭，因此上開用以購置固定資產之結餘款，係本來在 82 年度至 85 年度未實際支出之費用，依法本不得列為費用列報，而應按減除其實際支出費用後之餘額納稅，惟因免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款但

書「但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」之規定，而准其保留至以後年度支出，因此在 82 年度至 85 各該年度，這些未實際支出之數額，已當作支出費用經被告同意認列了，易言之，就系爭固定資產而言，其已耗成本早在其購置之前即已被全數認列為費用，因此縱使其未來可以產生收益，亦無從亦不得再攤入各使用期間，原告再主張系爭 96 年度折舊費用之認列，無異將一項費用支出，對應二收入，重複減除，有違實質課稅之公平原則。

(四) 次查，原告 82 年度至 85 年度各年度結餘款延後作為與創設目的有關活動之建院計畫用途支出，免受「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條第 1 項第 8 款前段規定之限制，而免於核課所得稅，該專案保留款核係屬專款專用性質；故該等保留款依核准之計畫於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產時，自應沖轉該保留款。被告參照上揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函會議紀錄以：「第一項（五）決議 3. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊，故無所請提列之折舊，再自銷售貨物或勞務收入中減除之適用。」否准原告 82 年度至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊，尚無不合。

(五) 又原告 82 年度至 85 年度之支出因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，原應課徵所得稅，遂依同款後段但書規定，申請將結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建前揭資產，並向主管機關報備保留計畫之執行，同時視為保留款發生年度（即 82 年度至 85 年度）之創設目的有關活動之支出，以符合免稅之規定。查結餘保留款核屬專款專用性質，故不論係先轉列基金總額，再從基金中支出購置固定資產，或將保留款於以後年度購置固定資產，再將固定資產轉列為基金總額，因該購置成本於保留款發生年度已全數視為該年度費用或支出，故嗣後以該保留款所購置之固定資產，自不得再分年提列折舊；如再就保留款購置之固定資產予以提列折舊，將產生同一支出項目重複列報之問題，與會計原理不符且有違租稅公平原則。準此，本件原告用以購置資產之款項，既業已全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，與無免稅標準適用之一般醫院，不得列為購置年度資本支出，而只能於以後按年提列折舊有所不同，自不得再准予認列折舊費用；原告主張，顯係誤解法令，核不足採。至於賦稅署函釋考量為免影響財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院業務之運作、對公益活動及社會福利之推展，允許將資本支出提

前全額認列或按年提列折舊，惟僅可擇一適用，避免同一支出項目重複認列，係合目的性之解釋，與司法院大法官會議 86 年 1 月 17 日釋字第 420 號解釋及 88 年 12 月 3 日釋字第 496 號解釋：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」等解釋文精神，並無不合。

(六) 末按「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。」司法院釋字第 287 號解釋甚明；上揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函所認「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊，故無所請提列之折舊，再自銷售貨物或勞務收入中減除之適用。」乃在闡釋法規原意，被告機關予以適用，亦無不合。原告主張縱然認為上開解釋令函合法，也僅能適用於 84 年度以後之案件，並不能追溯既往適用於 82 年度及 83 年度之結餘保留款，尚難採據。

五、綜上所述，原告起訴論旨，並非可採。被告機關認原告系爭年度保留之結餘款已依規定，專案保留至以後年度使用，係屬專款專用性質，故該等保留款依核准之計畫於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產時，自應沖轉該保留款，乃否准原告提列系爭折舊，並無違誤，重核復查及訴願決定遞予維持，亦無不合，原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、兩造其餘主張陳述，於判決結果不生影響，無庸一一論列，併予敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 100 年 1 月 6 日

(附件二)

臺北高等行政法院判決

95 年度訴字第 03103 號

原 告 財團法人恩主公醫院

代 表 人 王○賢 (院長)

訴訟代理人 施博文 會計師

被 告 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 凌忠嫻 (局長)

訴訟代理人 張淑昭

上列當事人間因機關團體作業組織所得稅事件，原告不服財政部中華民國 95 年 8 月 24 日台財訴字第 09500367060 號（案號：第 09503483 號）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

一、事實概要：原告辦理民國（下同）92 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報，列報銷售貨物及勞務之支出新臺幣（下同）1,643,419,809 元，課稅所得額 16,713,731 元，經被告查核以其支出中 125,934,705 元係原告 82 年度至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提，乃予以剔除，核定課稅所得額為 142,648,436 元，應補稅額 31,483,676 元。原告不服，申請復查，經被告 95 年 6 月 19 日北區國稅法一字第 0950012176 號復查決定書駁回；原告仍不服，向財政部提起訴願，亦遭決定駁回，遂向本院提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

（一）原告聲明：訴願決定及復查決定（含原處分）均撤銷。

（二）被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：

被告否准系爭折舊費用之列報，於法是否有據？

（一）原告主張之理由：

1. 本案爭點為：原告（醫療財團法人）購建醫療大樓、醫療儀器、交通及辦公設備之固定資產，依法應提列折舊？

（1）遍查「醫療法人財務報告編製準則」第 12 條第 5 項、所得稅法第 24、50 至 58 條及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 95 條規定，原告（醫療財團法人）購買（建）固定資產均應提列折舊，理由分述如次：

①按設立醫療財團法人慈善團體，須由捐贈人捐贈一定財產成立基金，並於章程中明定慈善團體解散後賸餘財產歸屬於政府。慈善團體即以基金、孳息及其他收入，用於舉辦與其創設目的有關之慈善事業。醫療財團法人從「基金」支出款項購置固定資產，從事與其創設目的有關活動，嗣後產生醫療收入時，該固定資產依法「應」按年提列折舊，方符合成

本與收入配合原則。

- ②財團法人醫療機構設立後，其重要財產如有增減，應檢附財產清冊申請行政院衛生署（下稱衛生署）核備後，向法院辦理變更登記（醫療法第 33 條），其財產及基金之管理運用，應受衛生署之監督（醫療法第 35 條），原告向衛生署申請轉請財政部同意，延後使用 82 年度至 85 年度結餘款，用於購置醫療用途之建物、設備。該結餘款所購置之固定資產，經衛生署核准後，已於 92 年間向法院辦理基金總額變更登記，原告之基金總額增加 2,164,596,115 元，變更為 3,303,774,202 元，此有衛生署 92 年 4 月 11 日衛署醫字第 0920020221 號函及臺灣板橋地方法院核發之法人登記證書可稽。該結餘款購置之固定資產既屬於財團法人基金總額一部分，實質上等於從基金支出所購置之固定資產，依法「應」提列折舊。
- ③被告亦同意，倘財團法人將 82 年度至 85 年度之結餘款轉列為基金總額，並從基金總額支出款項購置固定資產，該固定資產應提列折舊。但被告認為本件原告當時並未將結餘款轉列為基金總額，以結餘款購置之固定資產，不得提列折舊云云。惟查，原告以結餘款所購置之固定資產，已全數轉列為財團法人之基金總額，有變更後之財產總額登記可稽。先將結餘款轉列為基金總額，從基金中支出購置固定資產；或者先以結餘款購置固定資產，再將該固定資產轉列為基金總額，只有先後次序上之差別，就該固定資產屬於基金總額而言，實質上並無不同。從基金中支出購置之固定資產，依法既應提列折舊，則原告購置固定資產後再轉列為基金總額。該固定資產依法亦應提列折舊，否則即構成不正當之差別待遇，違反租稅公平原則。
- ④查原告創設目的即在於興建醫院提供醫療服務，82 年度至 85 年度籌募之款項本用於興建醫院，又衛生署公告醫療法人每設立一病床應有 60 萬元之資本額，必要財產之資本額包括土地、房屋。原告為具有 420 床規模之醫療法人，其必要之資本額（基金總額）約 25 億元。結餘款購置之固定資產乃醫院營運必要財產，本應列入基金總額中。
- ⑤另依醫療法人財務報告編製準則第 12 條第 5 項規定，除土地外，固定資產應於耐用年限內，以合理而有系統之方法，按期提列折舊，並依其性質轉作各期管理費用或間接醫務成本，不得間斷或減列。因此，被告否准原告購建固定資產提列折舊，不但無法律依據並顯已違背前揭醫療法人財務報告編製準則第 12 條第 5 項「固定資產……按期提列折

舊……不得間斷或減列」之規定。

- (2) 本案系爭被告調整減除原告醫療財團法人固定資產折舊提列之主要依據為財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋（下稱財政部賦稅署 84 年函釋）規定之「財團法人醫院……為醫療用途所購置之資產全額列為購買年度與創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊」之規定，此與原告運用基金興建及購買醫療用途之建物、設備產生醫療收入，應依稅法相關規定按年提列折舊，分屬不同二事，不應混為一談，且兩者為稅法基於不同規範目的所設之規定，無重複提列或雙重優惠之情事。更何況與其本身函釋「財團法人課稅損益之查核，原則上比照適用查核準則」之規定（按查核準則規定，固定資產應提列折舊）互相矛盾，更違背前揭所得稅法第 50 條至第 58 條及查核準則第 95 條所規定「固定資產每年度『應』提列折舊」之強制規定。準此，本件應無前揭財政部賦稅署之有關「為醫療用途所購置之資產……，以後年度不得再提列折舊」函釋規定之適用：

- ①原訴願決定謂：「第查……本件訴願人 82 年度至 85 年度之結餘款因未符合前揭免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，遂依同款後段但書規定，申經主管機關核准其 82 年度至 85 年度之結餘款作為建院計畫用途保留款，用以購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產，並已向主管機關報備保留計畫之執行，其事後執行，僅為成就保留款發生年度之適用免稅資格，故該保留款之支出性質，自應與其原因發生年度之支出性質相符，即全部列為與創設目的有關之支出項目，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，而不得再准其任意選擇以分年提列折舊方式認列費用，自銷售貨物或勞務之收入中減除，以避免雙重之免稅優惠，並以其執行情形審酌該保留款發生年度（即 82 年度至 85 年度）是否符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定而得予免稅。又該結餘款既為專款專用性質，自應於購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產時，沖轉該保留款，全額列為資本支出，而不得分年提列折舊，故無按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除之適用。」惟本件醫療財團法人將「銷售貨物或勞務以外收入」，用於興建購置醫療用途之建物、設備，應否依稅法相關規定按年提列折舊，列為產生醫療收入（銷售貨物或勞務所得）之成本或費用。至於申請主管機關同意，延後使用 82 年度至 85 年度籌募之款項乙節，與應否依法按年提列折舊無關。理由分述如

次：

(甲) 慈善團體具有代替國家提供公共服務、生活照顧之功能，且財團法人解散後，其賸餘財產歸國家所有，故國家給予稅捐優惠。所謂免稅優惠，是指收入超過支出之款項免稅。例如慈善團體去年度取得 100 萬元之銷售貨物或勞務以外收入，支出 80 萬元於創設目的上，賸餘之 20 萬元免稅。如去年度僅支出 10 萬元於創設目的，支出一時無法逾 80%，而申請主管機關同意保留於今年度使用，且今年度支出 70 萬元以上者，視為慈善團體已於去年度支出 80% 以上，賸餘之 20 萬元亦免納所得稅。申言之，依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（下稱免稅標準）第 2 條第 1 項第 8 款但書規定，申請主管機關函請財政部同意，保留於日後使用於創設目的上，屬「附條件免納所得稅」（非被告所稱「當然免稅」），如慈善機關保留之款項嗣後支出 80% 以上（以該特定年度收入比例計算），則視為該特定年度之支出比例符合規定，賸餘 20% 款項免納所得稅，以此類推。

(乙) 以本件而言，若原告之建院計畫提早於 82 年度支出，或提早付款給承包商，或先向金融機構融資並以籌募之款項償還，或者將籌募之款項逐年登記財團法人基金總額中，其支出可達各該年度款項之 80% 以上，而無庸申請主管機關核准同意延後使用。在無庸申請主管機關同意延後使用之情形，問題仍然相同，亦即用 80 萬元之「銷售貨物或勞務以外收入」，用於興建購置醫療用途之建物、設備，嗣後產生醫療收入（銷售貨物或勞務所得），該固定資產應否依稅法相關規定按年提列折舊。足見本案實與主管機關同意延後使用 82 年度至 85 年度籌募之款項無關。更何況，縱是符合促進產業升級條例或獎勵投資條例之企業，運用 5 年免稅產品收入所購買之機器設備等固定資產，依法仍應提列折舊。從未聽聞稅務稽徵機關以「有雙重優惠免稅之虞」，否准折舊之提列。

②綜上小結，原告運用基金興建及購置醫療用途之建物、設備而產生醫療收入，應依稅法規定按年提列折舊，不得間斷，與 82 年度至 85 年度延後保留結餘款，分屬不同兩事，且為稅法基於不同規範目的所設之規定，並無重複提列或雙重優惠之情事。被告誤援用與本案無關之財政部賦稅署 84 年函釋規定，否准原告固定資產提列折舊，其認事用法，顯有違誤。

2. 前揭財政部賦稅署 84 年函釋之客體與目的，與本案截然不同，本案無適用該函釋之餘地：

(1) 被告援引之財政部賦稅署 84 年函釋會議紀錄一、(五)決議載明：「1. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第 2 條之 1 計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定計算支出比例時，得適用財政部 71 年 12 月 10 日台財稅第 38931 號函說明 7 之規定（下稱 71 年函釋）。2. 前開醫院當年度為醫療用途新購置之建物、設備等資產有多項時，其與創設目的活動有關部分，得就全部或部分選擇按年提列折舊或全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出。3. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」

(2) 財政部賦稅署 84 年函釋內容有下列 3 點值得注意：

- ①財政部賦稅署 84 年函釋解釋之法令為免稅標準第 2 條之 1，針對之客體為賸餘所得應予課稅之「銷售貨物及勞務收入」，亦即財團法人醫院以銷售貨物或勞務之收入，購置醫療用途之建物或設備等固定資產。
- ②免稅標準第 2 條之 1 規定，財團法人醫院銷售貨物或勞務收入，扣除成本或費用後之所得應繳納所得稅，但如銷售貨物及勞務以外收入不足以支應與創設目的有關活動之支出時，得將該支應不足部分扣除。將財政部賦稅署 84 年函釋內容與免稅標準第 2 條之 1 條規定相互對照可知，財政部賦稅署 84 年函釋之目的在於賦予醫院更大彈性。蓋以銷售貨物或勞務之收入，用於購置醫療用途之建物與設備等資產，本應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本或費用。但財政部賦稅署 84 年函釋給予醫院選擇按年提列折舊，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出之彈性，且購置多項資產時，可全部或部分選擇。
- ③倘醫院以銷售貨物或勞務之收入，購置醫療用途之建物或設備等固定資產，選擇全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後

年度不得再提列折舊，如選擇按年提列折舊者，計算與創設目的有關之活動之支出比例，仍得適用 71 年函釋說明 7，得列為資本支出計算之。

(3) 本件與財政部賦稅署 84 年函釋之情形截然不同：

①本件為財團法人醫院以籌募之款項（銷售貨物或勞務以外收入，支出賸餘所得免繳納所得稅）購置醫療用途之建物或設備等固定資產，與財政部賦稅署 84 年函釋之客體（銷售貨物或勞務收入）剛好相反。

②財政部賦稅署 84 年函釋之目的在於給予醫院較大彈性，當醫院以「銷售貨物或勞務收入」購置與創設目的有關之固定資產者，醫院可以選擇。但本件「銷售貨物或勞務以外收入」，該收入本應用於與創設目的有關活動之支出，並無給予選擇彈性之必要與可能。

(4) 綜上所述，前揭財政部賦稅署 84 年函釋之客體與目的與本案情形截然不同，本案應無適用該函釋之餘地。

3. 按稅法規定申報，並無重複提列或雙重優惠之問題：

(1) 免稅固為優惠，但提列折舊列為收入之成本，乃所得稅法第 24 條、第 50 條至第 58 條及查核準則第 95 條之明文規定，並非優惠，合先敘明。

(2) 原告為建院經費於 82 年度至 85 年度籌募款項，假如在 82 年度至 85 年度間購置固定資產達 80%，其所購置之固定資產應按年提列折舊，賸餘之款項則免納所得稅，但免納所得稅之款項日後購置固定資產，亦應按年提列折舊。今僅因建院計畫支出款項之高峰期為 86、87 年度，籌募之款項當時尚未支出達各年度收入之 80% 以上，因而申請主管機關同意延後使用而已。而醫院須運用固定資產始能產生銷售貨物或勞務收入，依所得稅法第 24 條、第 50 條至第 58 條及查核準則第 95 條規定，固定資產應按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本或費用。上開規定，乃稅法基於不同目的、針對不同階段所為之規範，並無重複提列、雙重優惠之問題。

(3) 被告稱：原告建院之款項因保留而享有免納所得稅優惠，故以該款項購置之固定資產，不能再按年提列折舊，避免重複提列、雙重優惠云云，顯有誤解。蓋以：

①如前所述，本案關鍵在於以「銷售貨物或勞務以外收入」購置固定資產，應否依法按年提列折舊，而與「保留」延後使用無關。蓋「保留」之意義僅在於，日後按計畫支出達一定比例者，則視為被保留之年度之支

出符合規定，致賸餘所得免納所得稅而已。除非被告否認慈善團體今年度取得 100 萬元之銷售貨物或勞務以外收入，支出 80 萬元購置固定資產，該價值 80 萬元之固定資產不能按年提列折舊，免稅之 20 萬元日後用於購置固定資產，不能按年提列折舊。否則本年度購置與次年度購置，均依法應按年提列折舊，並無不同。

②又現行法律基於特定政策目的給予免稅稅捐優惠者，以該免稅款項購置固定資產，均應按年提列折舊。例如，促進產業升級條例規定新興重要策略性產業、特定製造業或服務業得 5 年免納營利事業所得稅（第 9 條、第 9 條之 2）；獎勵民間參與交通建設條例規定受獎勵之機構 5 年免納所得稅（第 28 條）；促進民間參與公共建設法獎勵民間機構特定年限免納所得稅（第 36 條）等，該受獎勵免納所得稅之營利事業，如將該免納所得稅之款項用於購置固定資產，嗣後因該固定資產產生之收入，仍應依稅法相關規定按年提列折舊，並未受到限制。足見被告所謂「已免稅之款項購置固定資產不能再提列折舊」之見解，不僅毫無依據，且違反租稅公平，亦違反租稅法定原則。

③此外，財政部 84 年 10 月 18 日台財稅第 841653319 號函釋，於說明二載明：「……該等機關團體於計算上開不足支應金額時，有關銷售貨物或勞務以外之收入中，如有依相關法律規定免納所得稅之平均地權債券利息及公共建設土地債券利息暨依所得稅法第 42 條規定免計入所得額課稅之投資收益等免稅收入，准自其銷售貨物或勞務以外之收入中減除。」甚至財政部賦稅署 84 年函釋亦載明「上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定計算支出比例時，得適用 71 年函釋說明 7」，足見依據不同法令分別適用相關規定，並無重複提列或雙重優惠之問題。

（4）綜上所述，被告認為「已免稅之款項購置固定資產不能再提列折舊」，不僅毫無法律依據，且違反租稅公平，亦違反租稅法定原則。

4. 所得稅法第 24 條明定，計算課稅額時，應以收入減除各項成本或費用，不能僅考量收入而不計入產生該收入之成本或費用，「收入與成本配合原則」乃相連之權利義務，依司法院釋字第 385 號解釋：「法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用」。原告籌募之款項購置固定資產，以提供醫療服務，產生醫療收入。該固定資產為醫療收入之成本或費用，而固定資產應按年提列折舊，本應無爭議。

5. 另查，不論是營利事業法人或慈善團體法人，其資本額或基金乃其營運之資產，並無課徵所得稅之問題。以資本額或基金購置固定資產，運用固定資產產生收入，該固定資產應按年提列折舊。原告 82 年度至 85 年度保留之款項，均已納入基金總額中。如採被告之見解，認為以基金購置之固定資產不能按年提列折舊，則原告所處之地位連營利事業法人尚不如，遑論優惠。蓋營利事業法人以其資本總額購置固定資產，應依法按年提列折舊，原告為非營利之財團法人，以基金購置之固定資產，竟不能提列折舊，輕重顯有失衡。
6. 綜上所論，被告援引之財政部賦稅署 84 年函釋與本案情形截然不同，本案應無適用該函釋之餘地。被告忽略財團法人醫院銷售貨物或勞務以外收入，用於購置固定資產，則嗣後計算銷售貨物或勞務收入之課稅額時，本應依法相關規定按年提列折舊。被告否准原告依法提列折舊，顯已違法。謹請鈞院撤銷原處分及訴願決定，准予原告依法提列折舊，以維護原告租稅權益。
7. 被告援引前揭財政部賦稅署 84 年度函釋「醫療設備不准提列折舊為補稅唯一依據，違背所得稅法（母法）第 51 條及查核準則第 95 條固定資產應提列折舊」之強制規定，依憲法第 172 條「命令與法律牴觸者無效」，故無效命令所為處分係違法處分，應予撤銷。
- (1) 遍查所得稅法及其法令規定，除乘人小客車有折舊限額之規定外，並無法令限制法人不准就固定資產提列折舊之明文規定，換言之，固定資產提列折舊係法律強制規定，如有違背致財務報表不實者，尚有商業會計法特別刑罰之處罰，合先敘明。
- (2) 被告援引補稅之唯一依據為前揭財政部賦稅署 84 年函釋，姑且不論該函釋適用情形，與本案原告「非銷售貨物與勞務收入（亦即來自捐贈收入）」截然不同，縱使適用，該函釋一、（五）決議 1. 「……其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，……」。另二、（七）決議「財團法人課稅損益之查核，原則上比照適用營利事業所得稅查核準則之規定，不再另行訂定僅適用於機關團體之查核準則。」準此，如前揭所得稅法第 51 條及查核準則第 95 條規定購建醫療用途之固定資產應提列折舊。因此，被告斷章援引補稅之財政部函釋，本身不但彼此自相矛盾且違背所得稅法（母法）之規定，該財政部函釋之顯然違法，被告以違法之函釋所為補稅之處分係違法之行政處分，應予撤銷。

8. 被告之處分援引非法律依據之財政部賦稅署函釋補稅，顯然違背中央法規標準法第 5 條第 2 款「關於人民之權利、義務者，應以法律定之」規定及同法第 6 條「應以法律規定之事項，不得以命令定之」之規定。
- (1) 按憲法保留給法律規定之事項，行政機關不得自為規定，此為中央法規標準法第 5 條第 2 款「關於人民之權利、義務者，應以法律定之。」
- (2) 如前述，本案被告補稅之唯一依據僅為財政部 84 年函釋規定，該函釋規定本質上並非法律，準此，被告之處分顯已違背前揭中央法規標準法第 5 條第 2 款規定及同法第 6 條「應以法律規定之事項，不得以命令定之」之規定。
9. 被告之處分，違背行政程序法第 6 條「禁止差別待遇」之原則。
- (1) 按營利事業符合原獎勵投資條例或促進產業升級條例享有 4 年（或 5 年）所得稅免稅，再以免稅所得購置固定資產，依前揭所得稅法第 51 條及查核準則第 95 條規定，應提列折舊，亦為被告所不否認且一直是稅捐稽徵機關之查稅慣例。
- (2) 被告僅以原告「可能享有雙重優惠」似是而非之理由逕自否准原告依法應就醫療設備提列折舊金額，並據以補徵鉅額稅負，令非營利之財團法人之原告所處之地位連營利法人尚有不如下，遑論優惠，除輕重失衡外，被告之處分，顯已違背前揭行政程序法第 6 條「禁止差別待遇」之規定。
10. 退一步而言，原告已於系爭年度保留結餘款經主管機關衛生署於 92 年 4 月 11 日衛署醫字第 0920020221 號函及臺灣板橋地方法院核准列入基金總額，並辦妥法人登記證書，該結餘款購置之固定資產屬於原告財團法人基金總額之一部分，此亦為被告所不否認，因此，至少應自 92 年 4 月 11 日起，本案系爭固定資產依法應准予提列折舊，才符合課稅慣例和比例原則，並與「基金支出所購置固定資產准予提列折舊」相同待遇。
11. 原告後來已將保留結餘款轉為基金的性質，原告簽證會計師申報後發現有問題，因此主動幫助原告提出更正申請。本案的保留結餘款轉為基金，然後再購買固定資產，課稅實務上都是允許提列折舊，每個年度大約有幾千萬元。
12. 經過原告的調查，其他的稽徵機關（如臺北市國稅局）並不認為不能提列折舊。而高等及最高行政法院都沒有類似的案例，顯然只有被告有不同的見解。

（二）被告主張之理由：

1. 按「左列各種所得，免納所得稅……十三、教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」

為所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款所明定。次按「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：……八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之八十者。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」為免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款所規定。又財政部 90 年 1 月 10 日台財稅第 0890458465 號函釋：「有關適用『教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準』第 2 條第 1 項第 8 款但書規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其結餘款若有未依其報經核准之計畫使用者，稽徵機關應就全部結餘款依法核課所得發生年度之所得稅，惟該結餘款中已依同標準第 2 條之 1（現行標準第 3 條）第 1 項規定課徵所得稅部分應予扣除。」及財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋：「決議 1. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第 2 條之 1（現行標準第 3 條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定計算支出比例時，得適用財政部 71 年 12 月 10 日台財稅第 38931 號函說明 7 規定。2. 前開醫院當年度為醫療用途新購置之建物、設備等資產有多項時，其與創設目的活動有關部分，得就全部或部分選擇按年提列折舊或全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出。3. 財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」

2. 本件原告 92 年度機關團體作業組織所得稅結算申報列報收入

1,731,443,413 元、支出 1,643,419,890 元及餘絀數 16,713,731 元，經被告查核以其支出中 125,934,705 元係原告 82 年度至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提，乃予以剔除，核定課稅所得額 142,648,436 元。原告不服，主張該項購建完成之資產應依相關規定提列折舊，以符合成本收入配合原則及權責發生制之規定，經被告復查決定以原告 82 年度至 85 年度之結餘款係經專案保留至以後年度使用，其實現年度非

結餘款發生年度，惟其係與創設目的有關之支出項目，且為專款專用性質，自應於購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產時沖轉該保留款，全額列為資本支出，以後年度不得再提列折舊，並經財政部訴願決定駁回在案，原核定並無不合。

3. 原告仍執前詞爭執外，復主張：

- (1) 原告購建醫療大樓、醫療儀器、交通及辦公設備之固定資產，應准予提列折舊。
- (2) 被告調整減除原告固定資產折舊提列之主要依據為財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋規定之「財團法人醫院……為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」之規定，與原告運用基金興建及購買醫療用途之建物、設備產生醫療收入，依稅法相關規定，應按年提列折舊，分屬不同兩事，不應混為一談，且兩者為稅法基於不同規範目的所設之規定，無重複提列或雙重優惠之情事，亦違背所得稅法第 50 條至第 58 條及營利事業所得稅查核準則第 95 條所規定「固定資產每年度應提列折舊」之強制規定，準此，本件應無前揭財政部賦稅署有關「為醫療用途所購置之資產……以後年度不得再提列折舊。」函釋規定之適用。
- (3) 所得稅法第 24 條明定，計算課稅額時，應以收入減除各項成本或費用，不能僅考量收入而不計入產生該收入之成本或費用，「收入與成本配合原則」乃相連之權利義務，依司法院釋字第 385 號解釋：「法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。」原告籌募之款項購置固定資產，以提供醫療服務，產生醫療收入。該固定資產為醫療收入之成本或費用，而固定資產應按年提列折舊，本應無爭議。
- (4) 不論是營利事業法人或慈善團體法人，其資本額或基金乃其營運之資產，並無課徵所得稅之問題。以資本額或基金購置固定資產，運用固定資產產生收入，該固定資產應按年提列折舊。原告 82 年度至 85 年度保留之款項，均已納入基金總額中。如採被告之見解，認為以基金購置之固定資產不能提列折舊，則原告所處地位連營利事業法人尚有不如下，遑論優惠。蓋營利事業法人以其資本總額購置固定資產，應依法按年提列折舊，原告為非營利之財團法人，以基金購置之固定資產，竟不能提列折舊，輕重顯有失衡等語，資為爭議。

4. 經查：

- (1) 原告 82 年度至 85 年度之結餘款因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，遂依同款後段但書規定，申請結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產，並向主管機關報備保留計畫之執行，其事後之執行，僅為成就保留款發生年度之適用免稅資格，故該保留款之支出性質，自應與其原因發生年度之支出性質相符，即全部列為與創設目的有關之支出項目，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，而不得再准其任意選擇以分年提列折舊方式認列費用，以避免雙重之免稅優惠，並以其執行情形審酌該保留款發生年度（即 82 年度至 85 年度）是否符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定而得予免稅；是原告 82 年度至 85 年度結餘款延後作為與創設目的有關活動之建院計畫用途支出，免受免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定之限制，而免於核課所得稅，該專案保留款核屬專款專用性質，故該等保留款依核准之計畫於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產時，自應沖轉該保留款，全額列為資本支出，而不得分年提列折舊，當無按年提列折舊，自銷售貨物或勞務收入中減除之適用，被告參照財政部賦稅署 84 年函釋：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊，故無所請提列之折舊，再自銷售貨物或勞務收入中減除之適用。」剔除其折舊費用，並無不合。
- (2) 又原告 82 年度至 85 年度之支出因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，原應課徵所得稅，其依同款後段但書規定，申請將結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建前揭資產，並已向主管機關報備保留計畫之執行，同時視為保留款發生年度（即 82 年度至 85 年度）之創設目的有關活動之支出，以符合免稅之規定，嗣後如再允許提列前揭固定資產折舊，自有重複列報之嫌，違反租稅公平原則。至賦稅署函釋考量為免影響財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院業務之運作、對公益活動及社會福利之推展，允許將資本支出提前全額認列或按年提列折舊，僅可擇一適用，避免同一支出項目重複認列，係符合目的性之解釋，與司法院釋字第 420 號及第 496 號解釋：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」等解釋文精神，並無不合。
- (3) 又「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法

規生效之日起有其適用。」為司法院釋字第 287 號解釋所解釋；上揭財政部賦稅署 84 年函釋所認「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊，故無所請提列之折舊，再自銷售貨物或勞務收入中減除之適用。」乃在闡釋法規原意，被告逕予適用，亦無不合。原告所訴核不足採，請予駁回。

5. 原告將 82 年度到 85 年度的結餘款經專案保留至以後年度使用，其實該年度並非結餘款發生年度，其係與創設目的有關之支出項目，且為專款專用性質，應於購建大樓、醫療儀器等資產時沖轉該保留款，全額列為資本支出，以後年度就不得再提列折舊。
6. 原告申報提列的折舊數，經過簽證會計師的報告作帳外調減系爭折舊費用，所以原告應該很清楚其中的因果關係。被告是按照原告申報數來核定應退稅額，並未調整任何科目或金額。

理 由

甲、程序方面：

- 一、本件訴訟程序進行中，原告之代表人已由陳○宗變更為王○賢，茲由新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。
- 二、本件與本院 95 年度訴字第 2554 號事件，兩造均屬相同，所涉爭點亦屬相同，爰合併辯論分別判決，合先敘明。

乙、實體方面：

- 一、原告起訴主張：原告 82 年度至 85 年度保留之款項，均已納入基金總額中，用以購建醫療大樓、醫療儀器、交通及辦公設備之固定資產，依收入及成本費用配合原則，無不准提列折舊之理，詎被告依財政部賦稅署 84 年函釋予以否准，於法無據，為此訴請如聲明所示云云。
- 二、被告則以：原告 82 年度至 85 年度之支出因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，原應課徵所得稅，其遂依同款後段但書規定，申請將結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建前揭資產，並已向主管機關報備保留計畫之執行，同時視為保留款發生年度（即 82 年度至 85 年度）之創設目的有關活動之支出，以符合免稅之規定，嗣後如再允許提列前揭固定資產折舊，自有重複列報之嫌，違反租稅公平原則等語置辯，求為判決駁回原告之訴。
- 三、按所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定：「左列各種所得，免納所得稅……十三、教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」又按行政院依上開授權訂定之行為時教育文化

公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：……八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之八十者。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」第 2 條之 1（92 年 3 月 26 日修正發布為第 3 條）：「符合前條規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其銷售貨物或勞務之所得，除銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動之支出時，得將該不足支應部分扣除外，應依法課徵所得稅。」

四、本件兩造不爭以下之事實，並有如下之證據，業經本院依職權調取本院 95 年度訴字第 2554 號事件卷宗可稽，堪認為真實：

- （一）原告 82、83、84 及 85 年度支出均未達收入 80%，經衛生署查復，財政部核准其結餘經費 276,455,284 元、528,430,020 元、562,465,347 元及 674,327,818 元（合計 2,041,678,469 元）分別留供 83、84-86、85-86 及 86 年度依計畫使用，此有財政部核准函 4 件在本院 95 年度訴字第 2554 號事件之原處分卷頁 166 以下。
- （二）原告於 87 年 7 月 30 日函請衛生署將核銷上開保留結餘款使用計畫及執行情形送請財政部辦理，此有原告函及衛生署函在同上卷頁 161 以下。
- （三）原告於 92 年間以財產總額增加 2,164,596,115 元（其中 87 年增加 122,917,646 元，上開保留結餘款所購設備轉入增加 2,041,678,469 元），報請衛生署核備，並向臺灣板橋地方法院聲請變更登記財產總額，此有財產清冊、財產總額異動表、衛生署函、法人登記證書在同上卷頁 152 以下。

五、是本件之爭執，在於被告否准系爭折舊費用之列報，於法是否有據？

六、經查：

- （一）本件首應論究者，在於為何在財務會計及稅務會計上均承認折舊費用之認列。按成本收益配合原則為基本會計原則之一，係指當某項收益已經在某一會計期間認列時，所有與該收益之產生有關的成本均應在同一會計期間轉為費用，以便與收益配合而正確計算損益。在衡量損益時，首先，應決定成本是否已經消耗，未耗成本因仍具有未來經濟效益，屬於資產，已耗成本則應轉銷；其次，應決定成本是如何消耗的，因主要營業活動而消耗者為費用，因附屬性活動或其他事項、情況等而消耗者為損失。
- （二）已耗成本與收益配合的方法，通常視收益與成本是否能夠直接認定其因果關係及該成本是否會產生未來收益，而分為三種：

1. 凡收益與成本能夠直接認定其因果關係者，則當收益認列，產生該收益之成本亦應轉為費用，例如直接原料、直接人工成本等。
2. 當收益與成本沒有直接可認定的因果關係，但能確知成本會產生未來收益時，則以合理而有系統的方法，將成本分攤於各受益期間。例如固定資產之購置，其效用及於以後各年，則以折舊的方式將固定資產的成本在使用各期間轉為費用。
3. 至於收益與成本間既無直接因果關係可循，又無預期未來經濟效益可作為分攤成本之依據者，則成本應在發生期間立即轉為費用，例如職員薪水、銷售費用等。

(三) 關於(二)2.所述，茲進一步詳論之。一般而言，企業購置廠房設備等營業用資產，並不是要購買該資產之物質本身(例如一部機器)，而是要購買該資產所包含的服務潛能或經濟效益。因此，一部機器可以視為是一組未來經濟效益的集合體。機器的成本實即為這些未來經濟效益的成本。這些未來經濟效益或服務潛能將隨著時間的經過，或資產的使用而逐漸消耗。當服務潛能消耗時，如果預期的經濟效益實現，則產生收益，如果預期的經濟效益未實現(例如資產閒置)，則無收益發生。不論有無收益產生，凡是已耗之服務潛能或經濟效益，因為已不再具有資產之性質(必須具有未來經濟效益才算資產)，其成本即應轉為費用，以與其所產生之收益配合，俾計算損益。使用資產之服務潛能所產生的收益如果大於所耗之成本，則有利益，反之，則有虧損。此乃會計上成本與收益配合原則的應用。

(四) 折舊乃是將資產之已耗成本攤入各使用期間之過程，前已言之，因此，要決定每年(期)應計提多少折舊，就應先知道全部耗用之成本有多少？在多長期間內消耗？以及應該用什麼方法把全部耗用成本分攤於耗用期間？換言之，每期折舊之計算，決定於：

1. 成本：此為實際數。
2. 估計殘值：指設備資產在預期使用年限終了加以處分時，估計所能得到的淨現金，亦即估計售價減處分成本。
3. 估計耐用年限：此亦為估計數。
4. 折舊方法。

(五) 本件兩造不爭原告所列報的折舊費用，係就其財產目錄及資產負債表所列之固定資產依其耐用年限而予以提列者，就一般情形而言，就其已耗之成本固應准許轉為費用，以與其所產生之收益相配合。然而，本件要續予論究者，在於原告支出之成本是否已經在以前年度被認列費用？

(六) 查原告 82 年度至 85 年度支出，因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之八十之規定，乃報經衛生署轉請財政部核准其結餘經費合計 2,041,678,469 元，分別留供 83、84-86、85-86 及 86 年度依計畫使用，已如理由四（一）所述；而原告主張之折舊費用，即係以上開結餘經費購置之固定資產所攤銷者，亦如理由四（二）所述，且均為兩造所不爭，因此可見上開用以購置固定資產之結餘款，係本來在 82 年度至 85 年度未實際支出之費用，依法本不得列為費用列報，而應按減除其實際支出費用後之餘額納稅，惟因免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款但書「但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」之規定，而准其保留至以後年度支出，因此在 82 年度至 85 各該年度，這些未實際支出之數額，已當作支出費用經被告同意認列了，易言之，就系爭固定資產而言，其已耗成本早在其購置之前即已被全數認列為費用，因此縱使其未來可以產生收益，亦無從亦不得再攤入各使用期間，原告再主張 92 年度折舊費用之認列，無異將一項費用支出，對應二收入，重複減除，有違實質課稅之公平原則。

(七) 至原告主張其按行為時醫療法第 33 條第 1 項「財團法人醫療機構，於財團法人設立登記後，其不動產或重要財產如有增減，應於每年年度結束三個月內，檢同財產變更清冊，報請中央衛生主管機關核備後，向該管法院辦理變更登記。」之規定及第 35 條「財團法人醫療機構財產及基金之管理使用，應受中央衛生主管機關之監督……」之規定，業已於 92 年間以上開保留結餘款所購設備轉入增加 2,041,678,469 元，報請衛生署核備，並向臺灣板橋地方法院聲請變更登記財產總額，該固定資產實質上等於從基金支出所購置者，被告已無不許認列折舊費用之理云云，然查，上開醫療法之規定，係在規範財團法人醫療機構財產及資金之管理使用，原告以 82 年度至 85 年度之結餘款所購置之固定資產，自屬原告之財產，應依醫療法之規定管理使用，並向法院辦理變更登記，至於該等固定資產得否提列折舊費用，則回到前述，如果不是用結餘款購置的，依法必須認列，如果是用結餘款購置的，則應已在 82 年度至 85 年度認列為費用，自不許重複認列。原告又主張被告既無不許從基金中支出購置固定資產，提列折舊費用，則原告先將結餘款轉列為基金總額，從基金中支出購置固定資產，或先將結餘款購置固定資產，再將該固定資產轉列為基金總額，只是先後順序不同而已，無差別待遇之理云云，查原告如不將結餘款直接用於購置固定資產，而先將之轉列為基金總額，則已違反財政部依前揭免稅標準核准保留之範圍，其 82 年度至 85 年度之結餘款自不得再視作已支出之費

用，依法應予補稅，苟原告就 82 年度至 85 年度依實際費用支出補稅後，原告以基金總額中用以購置固定資產之支出，依法自無不許其依耐用年限予以攤提，只是如此對於原告更加不利而已，是原告此一主張，顯屬曲解法令，不足採信。

七、綜上所述，原告之主張，無可採信，被告原核定，認事用法，俱無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合，原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

八、兩造其餘之陳述，於判決結果不生影響者，不予一一論述，併予敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 5 月 3 日

（附件三）

最高行政法院判決

98 年度判字第 488 號

上 訴 人 財團法人恩主公醫院

代 表 人 王○賢

訴訟代理人 施○文

被 上 訴 人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 陳文宗

上列當事人間機關團體作業組織所得稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 5 月 3 日臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2554 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人辦理民國 90 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報，列報本期餘絀數新臺幣（下同）184,714,652 元及課稅所得額 0 元。上訴人於被上訴人核定前之 92 年 5 月 30 日申請更正增列 86 年度至 90 年度之折舊費用（經被上訴人另於同年 7 月 3 日及 93 年 9 月 29 日以北區國稅審一字第 0920019609 號函及北區國稅審一字第 0930018094 號函否准，上訴人提起救濟，經原審 94 年度訴字第 1254 號判決駁回），被上訴人同意就 90 年度部分併予辦理，惟就增列之折舊費用不予認列，於 93 年 11 月 20 日依申報數核定，應退稅額 3,315 元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願、行政

訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：上訴人 82 年度至 85 年度保留之款項，均已納入基金總額中，用以購建醫療大樓、醫療儀器、交通及辦公設備之固定資產，依收入及成本費用配合原則，應准提列折舊，詎被上訴人依財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋（下稱財政部賦稅署 84 年函釋）予以否准，於法無據等語，求為判決撤銷訴願決定及復查決定（含原處分）。

三、被上訴人則以：上訴人 82 年度至 85 年度之支出因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，原應課徵所得稅，其遂依同款後段但書規定，申請將結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建前揭資產，並已向主管機關報備保留計畫之執行，同時視為保留款發生年度（即 82 年度至 85 年度）之創設目的有關活動之支出，以符合免稅之規定，本件如再允許提列前揭固定資產折舊，自有重複列報之嫌，違反租稅公平原則等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：查上訴人 82 年度至 85 年度支出，因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入 70% 之規定，乃報經衛生署轉請財政部核准其結餘經費合計 2,041,678,469 元，分別留供 83、84-86、85-86 及 86 年度依計畫使用；而上訴人主張之折舊費用，即係以上開結餘經費購置之固定資產所攤銷者，均為兩造所不爭。因此可見上開用以購置固定資產之結餘款，係本來在 82 年度至 85 年度未實際支出之費用，依法本不得列為費用列報，而應按減除其實際支出費用後之餘額納稅，惟因免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款但書「但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」之規定，而准其保留至以後年度支出，因此在 82 年度至 85 各該年度，這些未實際支出之數額，已當作支出費用經被上訴人同意認列，是就系爭固定資產而言，其已耗成本早在其購置之前即已被全數認列為費用，因此縱使其未來可以產生收益，亦無從（亦不得）再攤入各使用期間，上訴人再主張 90 年度折舊費用之認列，無異將一項費用支出，對應二收入，重複減除，有違實質課稅之公平原則。至上訴人主張其按行為時醫療法第 33 條第 1 項「財團法人醫療機構，於財團法人設立登記後，其不動產或重要財產如有增減，應於每年年度結束 3 個月內，檢同財產變更清冊，報請中央衛生主管機關核備後，向該管法院辦理變更登記。」之規定及第 35 條「財團法人醫療機構財產及基金之管理使用，應受中央衛生主管機關之監督……」之規定，業已於 92 年間以上開保留結餘所購設備轉入增加 2,041,678,469 元，報請衛生署核備，並向臺灣板橋地方法院聲請變更登記財產

總額，該固定資產實質上等於從基金支出所購置者，被上訴人已無不許認列折舊費用之理一節，然查上開醫療法之規定，係在規範財團法人醫療機構財產及資金之管理使用，上訴人以 82 年度至 85 年度之結餘款所購置之固定資產，自屬上訴人之財產，應依醫療法之規定管理使用，並向法院辦理變更登記，至於該等固定資產得否提列折舊費用，則回到前述，如果不是用結餘款購置的，依法必須認列，如果是用結餘款購置的，則應已在 82 年度至 85 年度認列為費用，自不許重複認列。上訴人又主張被上訴人既無不許從基金中支出購置固定資產，提列折舊費用，則上訴人先將結餘款轉列為基金總額，從基金中支出購置固定資產，或先將結餘款購置固定資產，再將該固定資產轉列為基金總額，只是先後順序不同而已，無差別待遇之理云云，查上訴人如不將結餘款直接用於購置固定資產，而先將之轉列為基金總額，則已違反財政部依前揭免稅標準核准保留之範圍，其 82 年度至 85 年度之結餘款自不得再視作已支出之費用，依法應予補稅，苟上訴人就 82 年度至 85 年度依實際費用支出補稅後，上訴人以基金總額中用以購置固定資產之支出，依法自無不許其依耐用年限予以攤提，只是如此對於上訴人更加不利而已，是上訴人此一主張，顯屬曲解法令，不足採信。又上訴人於 92 年 5 月 30 日申請更正增列 86 年度至 90 年度之折舊費用一案，經被上訴人否准後，上訴人提起救濟，亦經原審另案以 94 年度訴字第 1254 號判決駁回在案，因將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

五、本院查：上訴人 90 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報，並未列報其以 82 年度至 85 年度之結餘款，經主管機關依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款但書規定，核准作為建院計畫用途保留款所購建之醫療大樓，建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產之折舊費用；嗣於 92 年 5 月 30 日始合併申請就其 86 至 90 年度機關團體作業組織所得稅結算申報，增列前揭資產之折舊費用。是以本件折舊費用之列報，應以該申請增列前揭資產之折舊費用獲得核准為前提。而查其申請增列前揭資產折舊費用部分，經被上訴人另案以 92 年 7 月 3 日北區國稅審一字第 0920019609 號函否准，上訴人提起救濟，經原審以 94 年度訴字第 1254 號判決駁回，嗣上訴人以與本件雷同之理由提起上訴，復經本院 96 年度判字第 1862 號判決駁回上訴確定在案，有各該判決影本附卷可參。是以本件增列折舊費用既未獲准許確定，則自無准予認列該折舊費用之餘地。上訴意旨仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 98 年 5 月 14 日

（本件聲請書其餘附件略）

其餘 3 件聲請書及 6 件確定終局判決請參閱司法院大法官網站

http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/p03_01.asp?expno=703

資料來源：司法院司法周刊第 1614 期 1 版司法院公報第 54 卷 12 期 1-122 頁司法院大法官解釋

（二十九）（102 年 7 月版）第 1-185 頁法令月刊第 63 卷 12 期 124-126 頁