

<b>釋 憲 聲 請 書</b>			
案號	年度	字第	號
股別			
訴訟標 的金額 或價額			
元			
稱謂	姓名或名稱	依序填寫：國民身分證號碼或營利事業統一編號、性別、出生年月日、職業、住居所、就業住所、公務所、事務所或營業所、郵遞區號、電話、傳真、電子郵件地址、指定送達代收人及其送達處所。	
聲請人	財團法人恩主公醫院	台北縣三峽鎮復興路 399 號	
代表人	黃忠臣	住同上	
代理人	施博文會計師	博智會計師事務所 臺北市敦化南路二段 65 號 4 樓 電話：(02)2704-9900	

**主 旨：**為因九十一年度至九十四年度營利事業所得稅事件，台北高等行政法院 95 年訴字第 2686 號確定判決、同院 95 年訴字第 3103 號確定判決、同院 96 年訴字第 2731 號確定判決以及同院 97 年訴字第 2838 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 鈞院解釋事。

**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 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「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 以及所得稅法第 24 條規定均相牴觸，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 鈞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，除解釋文另訂失效日外，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、聲請民國(下同)91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,列報收入新台幣(下同)1,919,699,718元、支出1,857,528,636元及餘絀數62,171,082元。而支出中148,439,157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,而予以剔除,核定課稅所得額為197,551,657元。聲請人不服,申請復查,經財政部台灣省北區國稅局以95年4月10日北區國稅法一字第0950010931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,亦遭台北高等行政法院95年訴字第2686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97年度裁字第317號裁定程序駁回。

三、又聲請人辦理民國（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，經財政部台灣省北區國稅局查核以其支出中 125,934,705 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 142,648,436 元，應補稅額 31,483,676 元。聲請人不服，申請復查，經財政部台灣省北區國稅局 95 年 6 月 19 日北區國稅法一字第 0950012176 號復查決定書駁回；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。亦遭台北高等行政法院 95 年訴字第 3103 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 97 年度裁字第 00487 號裁定程序駁回。

四、另聲請人民國（下同）93 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 82 年度至 85 年度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，申報本期餘絀數及課稅所得額均為新臺幣（下同）

50,464,929 元，經財政部台灣省北區國稅局核定均為 170,372,683 元，應補稅額 29,976,938 元。聲請人不服，申請復查，經財政部台灣省北區

國稅局以 96 年 4 月 12 日北區國稅法一字第 0960006656 號復查決定書駁回。聲請人仍不服，提起訴願遭駁回後，遂提起行政訴訟。亦遭台北高等行政法院 96 年訴字第 2731 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 97 年度裁字第 3944 號裁定程序駁回。

五、聲請人 94 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）1,686,399,715 元、支出 1,670,297,149 元及餘絀數 16,102,566 元，經財政部台灣省北區國稅局以其支出中 67,792,179 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折舊費用及各項攤提，乃予以剔除，核定課稅所得額 83,894,745 元，應補稅額 16,948,044 元。聲請人不服，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云云，申請復查。案經財政部台灣省北區國稅局審查結果認為：聲請人 82 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，財政部台灣省北區國稅局核定課稅所得額 83,894,745 元，並無不合為由，遂作成 97 年 4 月 28

日北區國稅法一字第 0970006359 號復查決定，駁回其復查之申請。聲請人仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟。亦遭台北高等行政法院 97 年訴字第 2838 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 98 年度裁字第 2100 號裁定程序駁回。

六、系爭確定裁判，駁回聲請人之請求主要理由略述如下：

上述台北高等行政法院對於聲請人九十一年度至九十四年度之營利事業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) 台北高等行政法院 95 年訴字第 2686 號確定判決：「財政部賦稅署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，對公益活動及社會福利之推展，雖以上揭函釋允許將資本支出提前全額認列或按年提列折舊，擇一適用；然此系爭結餘保留款既應專款專，其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資本支出項目，於上述購買保留用途之資產時，沖轉該保留款，全額列為資本支出，而擬制於保留款發生年度中銷售貨物或勞務以外之收入中全額減除，不得再准其任意選擇以分年提列折舊方式，於嗣後年度認列費用，而自銷售貨物或勞務之收入中減除，以避免雙重之免稅優惠。則被告揆諸前開免稅標準規定暨財政

部賦稅署函釋第一項決議（五）3 規定，認原告已於免稅年度為資本支出之一次認列，復為系爭折舊之提列，乃重複列報，違反租稅公平原則，而予剔除，於法洵無不合。」

（二）台北高等行政法院 95 年訴字第 3103 號確定判決：「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。」

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。」

(三) 台北高等行政法院 96 年訴字第 2731 號確定判決以及台北高等行政法院 97 年訴字第 2838 號確定判決均認為：「財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 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。」係主管機關就所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款授權制訂免稅標準第 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，被告援引該函釋尚無違背法律不溯及既往原則。」

七、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(例如台北高等行政法院 95 年訴字第 3103 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，核先敘明。

## 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（以正確反應收益事業之淨利，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：「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。」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（[附件 5](#)）。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）（[附件 6](#)）。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（[附件 7](#)）。

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，則給與免稅（[附件 7](#)）。

#### **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，才能正確反應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），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。）

（附件 8）。

（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（附件 9）。

**（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（[附件 10](#)）。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）（[附件 11](#)）。

## **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，並非給與額外租稅利益，從而也不發生所謂給與「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 號、第 六二二號、第六四 號、第六五 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：此意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二條第八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。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。故上開函釋誤適用法規，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連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，例如量能稅捐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，必需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, §4 Rz.79. ) (附件 12)。

另外，稅捐的負擔原則上應保持競爭中立性 (Wettbewerbsneutralität) 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，方得給與免稅之立法意旨，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：新台幣萬元

	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	(6,000)	(6,000)	(6,000)	(6,000)	(6,000)	(30,000)

醫療設備折舊						
課稅所得	4,000	4,000	4,000	4,000	4,000	20,000
所得稅 4,000 x25%	(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÷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：新台幣萬元

	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	<u>(8,000)</u>	<u>(8,000)</u>	<u>(8,000)</u>	<u>(8,000)</u>	<u>(8,000)</u>	<u>(40,000)</u> )

費用 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 2,000× 25%	<u>( 500 )</u>	<u>( 500 )</u>	<u>( 500 )</u>	<u>( 500 )</u>	<u>( 500 )</u>	<u>( 2,500 )</u>

(四)彙總表一及表二之比較表

91 年度至 95 年度	表一 甲公益醫療財團法人	表二 乙私立醫院	差異
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	<u>( 30,000 )</u> 萬元	<u>( 40,000 )</u> 萬元	( 10,000 ) 萬元 原因：醫療設備折 舊每年 2,000 萬元 x5 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%	<u>(5,000) 萬元</u>	<u>(2,500) 萬元</u>	+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  $10,000 \text{ 萬元} \times 25\% = 2,500 \text{ 萬元}$ ，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，已導致損害甲公益財團醫療法人投入「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、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指探討，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，並抵觸憲法第 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，除據以申請解釋之案件得依再審程序處理外，無第 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號判例，與此不合部分應不予援用。」，似認為鈞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週。

故本件系爭函釋既然違憲，則在鈞院解釋之後，除解釋文另訂失效日外，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，有必要由鈞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：台北高等行政法院 95 年訴字第 2686 號確定判決（最高法院 97 年度裁字第 317 號裁定）、台北高等行政法院 95 年訴字第 3103 號確定判決（最高行政法院 97 年度裁字第 487 號裁定）、台北高等行政法院 96 年訴字第 2731 號確定判決（最高行政法院 3944 號裁定）、台北高等行政法院 97 年訴字第 2838 號確定判決（最高行政法院 98 年度裁字第 2100 號裁定）以及各年度所得稅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「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」。

附件 5: 德國法人稅法第 5 條規定。

附件 6: 德國租稅通則第 14 條規定。

附件 7:Tipke/Lang, Steuerrecht, 18Aufl., 2005, S.400.

附件 8: 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。

附件 9:Tipke/Lang, Steuerrecht, 18Aufl., 2005, S.283；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 274-275。

附件 10:日本法人稅基本通達第 15-2-2 條；尾野研二/奧田芳彥，公益法人の稅務，平成 16 年（2004 年）初版，頁 219 至 242。

附件 11：日本法人稅基本通達第 15-2-3。

附件 12：Tipke/Lang, Steuerrecht, 18Aufl., 2005, S.81.

(以上均影本)

委任狀正本。

謹 呈

司 法 院

聲請人：財團法人恩主公醫院

地址：台北縣三峽鎮復興路 399 號

代表人：黃忠臣

代理人：施博文會計師

中華民國 九十九 年 四 月 二十六 日