

釋字第 0 三號解釋 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 0 四三號函一（五）所載決議（下稱系爭決議）¹ 與 3¹，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，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，違反憲法第

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 0 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。」

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，應予一併受理，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，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，本席歎難認同，爰提出不同意見書。

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、第六七五號各解釋理由書第一段²，俱詳細論述如何認定「實質援用」之理由，

² (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

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

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抵觸憲法云云，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 0 九七 0 0 0 九五三一 0 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。」

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³。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

³ 請參見註 2

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0九七000九五三一0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字第五七二七五號函及九十二年十一月十八日台財稅字第0九二0四五五六一六號令，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令嗣經財政部九十六年六月十四日台財稅字第0九六0四五0一八七0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（即財政部台灣省北區國稅局）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））。二者所佔事實欄之篇幅甚大，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⁴、第五八二號、第六二二號所謂「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

⁴ 該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。

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⁵，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

⁵ 內容參見註 1

法第二十二條第一項之規定相符，自屬合憲。又系爭決議 3⁶，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，此部份本席亦難贊同。爰提出部分不同意見如上。

⁶ 內容參見註 1