

釋字第七〇三號解釋協同意見書

【財團法人醫院固定資產支出提列折舊案】

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^{1、2}；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

¹ 「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，光是台大、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58367人，超過48小時的也有28145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>)

² 台大、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

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，行政院制訂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

稅標準之制訂的授權並未明確包含該除書之制訂，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制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連

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

= 銷售收入 - (銷售成本 + 銷售費用 + 銷售損失 + 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，所以為正確反應在其耐用期間，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連為何？

五、關於該公式間之關連的行政規則

（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字第 0 八九 0 四五三 0 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。是故該點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。這是台灣現狀的寫照。

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 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連之事務法

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，分年記列的道理。

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。