

## 釋字第七〇三號解釋協同意見書

大法官 陳碧玉

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公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、銷售或非銷售貨物勞務之收入支出其屬性，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 1000 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 1000 萬元，成本費用 200 萬元；於第二至第十年度均無銷售貨物或勞務之收入支出。
- 2、B 為社團醫療法人，於第一年度銷售貨物或勞務收入 1000 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 1000 萬元，成本費用 200 萬元；於第二至第十年度均無非營業之收入支出。

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 $1000 - 700 - 55 - 45 = 200$ 非銷售貨物勞務部分 $1000 - 200 = 800$	銷售貨物勞務部分 $1000 - 700 - 55 - 45 = 200$ 非營業部分 $1000 - 200 = 800$
第二年至第十年	銷售貨物勞務部分 $1000 - 700 - 55 - 45 = 200$ 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
十年所得總額	銷售貨物勞務部分 $200 + (200 \times 9) = 2000$ 非銷售貨物勞務部分 $800 + (0 \times 9) = 800$	銷售貨物勞務部分 $200 + (200 \times 9) = 2000$ 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 2000 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、第五十一條、第二十四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 收支比計算式	選擇 a 收支比計算式	
第一年	$1\ 1000 - (700 + 55 + 45^1) = 200$ $2\ 1000 - (700 + 55) = 245$ $3\ 1000 - (700 + 55 + 450) = -205$	銷售貨物勞務部分 $1000 - 700 - 55 - 45 = 200$  非銷售貨物勞務部分 $1000 - 200 = 800$	銷售貨物勞務部分 $1000 - 700 - 55 - 45 = 200$  非營業部分 $1000 - 200 = 800$
第二年至第十年（假設均無非	$1\ 1000 - (700 + 55 + 45) = 200 \times 9(\text{年}) = 1800$ $2\ 1000 - (700 + 55) = 245 \times 9(\text{年}) = 2205$ $3\ 1000 - (700 + 55 + 0) = 245 \times 9(\text{年}) = 2205$	銷售貨物勞務部分 $1000 - 700 - 55 - 45 = 200$  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

<sup>1</sup>二筆固定資產 10 年總折舊(55×10) + (45×10)=1000。。

銷售貨物或勞務收入及支出			
十年應稅所得	$1 \quad 200 + 1800 = 2000^2$ $2 \quad 245 + 2205 = 2450$ $3 \quad -205 + 2205 = 2000$	銷售貨物勞務部分 $200 + (200 \times 9) = 2000$  非銷售貨物勞務部分 $800 + (0 \times 9) = 800$	銷售貨物勞務部分 $200 + (200 \times 9) = 2000$  非營業部分 $800 + (0 \times 9) = 800$

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，乃因其係為二不同法律關係而計列，並非重複列計使然。則 450 萬元固定

<sup>2</sup> 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 1 2 3 均為銷售貨物或勞務所得。

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 2000 萬元增加為 2450 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。

