

釋字第 0 三號解釋 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¹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公布的「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」。²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。³

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

¹ 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臺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=200912140020&menudata=DotMenu&contlink=ap/law/lawrulesshow.jsp?mclass=200912100003&mname=200912130107&level2=Y&qclass>）

² 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」。

³ 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。

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⁴，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⁵，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

⁴ 系爭決議一(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」。

⁵ 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)。

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，殆無疑議。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」。⁶

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⁷（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

⁶ 參見司法院大法官審理案件法第七條。

⁷ 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。」

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，本號解釋僅挑別（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。