

釋字第七〇三號解釋部分不同意見書

大法官 蘇永欽

本件解釋認定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（下稱系爭決議 1 與 3）違反憲法第十九條租稅法律主義，應不再援用，本席以為論理過於牽強，僅藉租稅法律主義之名否定了專業法院就相關問題的一貫見解，卻未能提出任何實質的憲法觀點，十分不妥，故提出不同意見如後。惟本件解釋並未否定系爭決議有關成本不得重複列報的基本精神，此部分的闡明本席仍敬表同意，其對於原因案件如何救濟，始符解釋意旨，十分重要，本席擔心因解釋理由過於簡約而使人無所適從，甚至因不當救濟而造成租稅上更大的不公平，特再就解釋對原因案件應有的效果表示管見，以供參考。

一、租稅法律主義的違憲和違法審查

本件解釋審查的基礎為憲法第十九條規定的租稅法律主義，一如解釋理由整理的解釋先例所闡明，其內涵至少有兩個層次，其一是應以法律規定者不得擅以行政命令規定，其二是法律的解釋應循穩妥的解釋方法，不得恣意出入而增減稅法所定的稅負，致不利於特定納稅義務人，或因減少稅收而增加其他納稅人的負擔。前者的認定觸及憲法上的分權原則，及從人民與國家基本關係的角度去確認決定具體租稅義務內容的主體，因此是實質意義的違憲審查。反之，後者

就只有違憲審查之名，絕大部分的情形其實還是違法審查。

依我國司法內部分權的體制，享有最終釋法權的原則上還是終審法院，從功能妥適性的觀點來看，因其對相關事實及經驗法則的掌握，乃至通過事務分配（專業分流）對特定領域法律的熟稔，就法律適用所涉的解釋與涵攝，確實也優於因釋憲考量而組成的本院大法官，故本院依租稅法律主義為此一層次的審查時，允宜十分審慎，除有憲法上的特殊觀點，或終審法院的見解確有明顯謬誤外，不輕易變更終審法院的法律解釋，以維護司法的一致性及行政的穩定性。

本件解釋認定系爭決議 1 與 3 違反租稅法律主義的理由，是違反了所得稅法第二十四條第一項前段的規定，因為「系爭決議 1，有關上開資本支出如為適用上開免稅要件，而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部分，及同決議 3 所示以後年度不得再提列折舊，此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。」顯然是從租稅法律主義的第二層涵義切入進行審查，就此幾件原因案件的確定終局判決，都相當一致的認為系爭決議並未抵觸所得稅法第二十四條第一項前段。多數意見得出相反的結論，卻並未提出任何特別的憲法觀點，則除非系爭決議對所得稅法該規定的解釋在方法上有十分明顯的錯誤，為行政院所不察，否則本院即有必要自我節制，不能逕以不同的解釋而認定該決議違法（以致違反

租稅法律主義)，予人淆亂司法分權，實質扮演「超級法律審」角色的惡評。以本院不久前通過的釋字第六九二號解釋為例，對相關解釋令如何違反所得稅法有關免稅額的規定，在解釋方法上提出相當有力的論證，即可堪說明。

二、按需要選擇列報未違反核實課稅

本席不能同意本件解釋的理由正在於此。理由書對於系爭決議如何違反所得稅法的規定，全部的論證就是前段所引非常單薄、含混的幾行文字。其邏輯不外乎：所得稅法第二十四條第一項前段明確宣示了課稅所得的計算應採淨額原則，因此如果為醫療用途新購置的建物、設備等資產確實是用來銷售貨物或勞務，則應該許其按年提列折舊，作為銷售貨物或勞務的成本費用。決議 3 竟然「否准」扣除，當然就違反了所得稅法的規定。

實際上決議 3 是承決議 1 而來，它完全沒有「否准」為銷售貨物或勞務目的的資本支出按年提列折舊的意思，讀一遍決議就很清楚。它真正說的是，如果你「選擇」把購置的資產全額列為購置年度的資本支出，在計算課稅所得額時，就只能從銷售貨物或勞務以外的收入中減除，而一旦作了這樣的選擇，以後年度就不能再提列折舊。如果同一筆支出，可以在購置年度先當成銷售貨物或勞務以外收入的成本費用（-A）扣除，後來再於耐用年限內各年度提列折舊，當成銷售貨物或勞務收入的成本費用（A），虛增一倍成本，豈能不違反淨額原則？多數意見顯然也知道「禁止重複認列成

本」是淨額原則的要求，因此並未以此理由認定決議違反淨額原則，從其接著立即闡明：「惟在銷售貨物或勞務所得之計算上，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資產之支出，既經核實認列為銷售貨物或勞務之成本費用，而依所得稅法相關規定許其按年提列折舊，則在非銷售貨物或勞務所得之計算上，同筆資產支出即不得全額認列為購置年度之資本支出，並自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，始能貫徹所得稅法第二十四條第一項前段規定之意旨並符租稅公平之原則，乃屬當然。」已經非常清楚。少數大法官提出同筆支出在會計上基於不同目的可有不同定性，未必即屬重複計算的主張，誠屬的論，但在課稅所得的計算上，A 還是-A 的定性，當然屬於同一目的而在邏輯上不能併存，至此也可無庸置疑。

足見本解釋真正認定決議違法而違憲之處，不在該決議念茲在茲的不得重複認列原則，而在該決議似乎不以「核實」認列為必要。任何一筆資產支出，是 A 還是-A，必須核實，而不能任由納稅義務人「選擇」。問題是，決議 1 所說的選擇，是必須依法核實的選擇，還是可以不核實的選擇？如果是前者，一如財政部在回覆本院詢問時提出的說明，則完全沒有認定違法的理由。如果是後者，在沒有任何法律作特別規定的情形下，主管機關當然就是公然違法，即使是應相關醫療院所的請求，也不能作成這樣的決定。對司法審查者而言，除了不宜輕易假設主管機關公然違法外，系爭決議 1 所說的選擇，把它理解為由財團法人醫療機構「視其實際情形

與實際需要」，比照非公司組織採用現金收付制，在購置年度整筆列報資本支出，而從銷售貨物或勞務以外的收入中減除，一如作成決議的財政部所屬賦稅署所做的說明，是合情合理的。該決議 1 所要釋示的重點—直接的對象是各稽徵機關人員，間接則通過公報的發布可傳達給納稅義務人—，在於如果「選擇」在購置年度整筆列報資本支出，因醫療機構計算銷售醫療貨物或勞務的所得時，其會計基礎應採權責發生制，因此除有法律特別規定外，只能按年提列折舊，不能一次全部折舊。所以如果為了滿足免稅適用標準的規定而要全額列報，只有從銷售貨物或勞務以外的收入中減除一途。但醫院購置資產的需要情形不同，可以是 A，也可以是-A，財政部不能代為決定，只能基於簡政便民，把報稅的技術細節說清楚，由醫院自己視其需要作成決定，這從決議第 2 點：「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。」更可得到印證。行政法院沒有朝「無待核實」的方向解讀，才會援用系爭決議，此一正確的實務即應受到充分尊重。反之，像本解釋這樣先把決議中提到的「選擇」解為不需核實，然後推論對於購置後的年度提列折舊，縱經核實為銷售貨物或勞務的成本費用也只能否准，從而違反所得稅法的淨額原則規定，本院實在難逃羅織的嫌疑。如果有人因此懷疑這裡有過多個案救濟的考量，恐怕也是咎由自取。

三、虛增成本部分仍應扣抵始符公平

至於解釋中本席敬表同意的論述，即醫院購置資產的支出「既經核實認列為銷售貨物或勞務之成本費用，而依所得稅法相關規定許其按年提列折舊，則在非銷售貨物或勞務所得之計算上，同筆資產支出即不得全額認列為購置年度之資本支出，並自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」，在解釋公布後可能啟動的特別救濟程序，要如何落實，恐怕還有深究的必要。再審法院如因本解釋對系爭決議作的違憲認定，而撤銷原審法院的判決自行改判，最後回到稽徵機關，要如何計算因依本件解釋認定虛增所得而應返還的溢繳稅款，本席認為此處有雙方互負債務而須依抵銷法理相互抵銷的必要。

簡言之，本解釋明確闡明 A 和-A 不可併存以致重複認列成本費用的淨額原則法理，和系爭決議此部分的見解並無任何歧異。則兩者因未經核實而造成成本費用的不正確認列，也必然是連動的，同筆資產支出若經核實應認列為銷售貨物或勞務的成本費用而許逐年攤提，其因稽徵機關不許提列而虛增所得溢繳的所得稅固應以其為不當得利而返還，其已全額認列為購置年度的資本支出，並自銷售貨物或勞務以外的收入中減除，造成虛增成本乃至因此免稅而生的所得稅債務，也會連動發生，稽徵機關同樣有義務依抵銷法理相互抵銷，而計算最後應返還或補徵的稅額。我國稅法實務向不認為國家未獲清償的租稅債務，於罹於時效後會形成自然債務，從而無依民法第三三七條為抵銷的餘地。但此處因嗣後

核實始能確認的補稅債權，依本解釋的意旨應與核實後確認納稅義務人對國家的不當得利債權同時發生，因此不會有時效消滅的問題，若非如此，即無法「貫徹所得稅法第二十四條規定之意旨並符租稅公平之原則」，可謂「乃屬當然」。本件解釋絕無容許包括原因案件在內的醫院，明知選擇後不得重複認列成本費用在前，嗣後竟能因解釋的結果反而得以通過再審而重複認列成本費用之理。故解釋認定系爭決議違憲在論證上固有諸多可議之處，倘若稽徵機關能正確體認解釋的核心意旨，其結果仍可維護租稅公平的最後底線。

四、公益團體要有公益行為才可免稅

最後，本席對於解釋理由書末了所做的呼籲，一方面對於單純公益團體而言，應考量免稅適用標準所設的收支比管制在實務上已造成諸多困擾，而檢討放寬，另一方面對於醫療院所，則因目的事業主管機關不分其是否公益團體，對其營業都已做了廣泛的管制，包括應為一定的公益投入，使得租稅減免的操作不能不更細膩，才能確實維護租稅公平與競爭中立，都給予高度的肯定。

所得稅法第四條第一項第十三款規定公益團體的所得免納所得稅，原本僅以其是否符合公益團體的標準而決定可否免稅，因考量若排除從事有對價交易行為的公益性團體，將使從事公益活動的意願降低，才未排除同時從事收益活動者的公益團體資格。後來發現公益團體的收益行為可能嚴重影響租稅公平及競爭中立，行政院才藉該規定授權訂定的「公益團體」標準，規定一套「適用免稅」的複雜標準，俾

使收益性的所得不得免稅。嚴格而言，此一免稅適用標準已逾越母法所授權的公益團體標準，但一則此一擴張更能落實所得稅法兼顧鼓勵公益和租稅公平的意旨，再則經過立法院的備查或審查（民國八十八年以後施行的立法院職權行使法），應可認為仍未違反租稅法律主義。但此時在所得的計算上，即不能不仔細釐清公益收入、業內（符合創設目的）營利收入和業外收入，以及公益成本、業內營利成本和業外成本，同時考量相關目的事業主管機關所做的管制，訂定恰如其分的免稅適用標準。不同行業之間可能會有很大的差別，同一標準能否合理的一體適用，實有待檢討評估。

本件解釋涉及的醫療院所即屬相當特別的行業，所以才會有民國八十四年財政部賦稅署就「社團法人中華民國教會醫療院所協會」所提免稅適用標準如何適用的問題，於研商後做成系爭決議，在一體適用的標準下為公益性醫療院所的免稅優惠儘可能作最有利的考量。本件解釋公布後，主管機關應如何檢討改進，使免稅規定的適用更能符合獎勵公益，且維護租稅公平的立法意旨，非本席所宜置喙。但涉及醫療院所的本件爭議已很清楚的顯示，標準要如何操作始能得其平，特別是觀察到多數財團法人醫院都是依賴公益捐款的挹注，才能勉強軋平收支，讓這類醫院享有免稅優惠，本即無可訾議。相對而言，同一筆資產的購置，僅因其有公益團體之名，即強烈要求在購置年度的成本認列上作有利於跨越 80% 收支比的解釋，以爭取免稅，卻又在以後該資產耐用年限內的各年度要求逐年攤提，以免和一般非公益團體的醫院處

於「不公平競爭」，夸夸其談而不認為其間有任何成本的重複認列，寧有是理？免稅到底是為了鼓勵公益行為（免費或壓低收費），還是獎勵公益團體，不論有無公益行為？本件解釋從違憲審查的角度來看，雖難稱妥當，但總算未陷入此一似是而非的說法。未來如何全盤修正此一免稅適用標準，仍有待主管機關善用其專業與經驗，妥為規劃，是所至禱。