

張○禎釋憲聲請書

(101年1月30日)

主旨：為因最高行政法院 98 年度判字第 0738 號判決（詳附件一）及臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決（詳附件二）適用行為時執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款及財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函之規定，抵觸所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款及憲法第 15 條、第 19 條及第 23 條規定，向貴院聲請解釋憲法。

一、聲請解釋憲法之目的

按人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有抵觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。

聲請人為壢新醫院負責人，民國（下同）88 年度綜合所得稅結算申報，原列報取自該院執行業務所得新臺幣（下同）0 元，此乃依法申請且經財政部臺灣省北區國稅局（以下簡稱「原處分機關」）於 87 年間獲准在案，按「權責發生制」記帳之執行業務所得，詎料原處分機關竟於 91 年間片面撤銷該按權責發生制之核准，同時改按「收付實現制」核定當年度執行業務所得（關於會計制度部分，聲請人業於 100 年 6 月 22 日依法聲請解釋憲法在案），並依財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函（以下簡稱「財政部 86 年函釋」）及行為時執行業務所得查核辦法（以下簡稱「查核辦法」）第 31 條第 1 款，剔除利息支出 3,929,610 元、其他費用損害賠償 2,560,000 元等。惟該財政部 86 年函釋及查核

辦法第 31 條第 1 款關於執行業務費用之認列規定有牴觸所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務所得之規定，復有違反納稅權利義務事項，應由租稅法律規定之疑義，聲請人為謀合法納稅權益，爰本於憲法關於人民生存權、工作權及財產權保障，並租稅法律主義，並前開司法院大法官審理案件法規定，提起本件憲法解釋聲請。

二、法令見解發生歧異之經過及涉及之法令條文

(一) 所經過之訴訟程序

緣聲請人張煥禎係壠新醫院負責人，88 年度綜合所得稅結算申報，原列報取自該院執行業務所得新臺幣（下同）0 元，此乃已依法申請，經原處分機關於 87 年間獲准得按「權責發生制」記帳在案，並經會計師查核簽證之執行業務所得。詎料原處分機關竟於 91 年間片面撤銷該按權責發生制之核准，同時適用查核辦法第 3 條、第 10 條第 1、2 項之規定，改按「收付實現制」，核定當年度執行業務所得 75,750,870 元，併課其綜合所得總額為 83,717,099 元，補徵應納稅額 30,992,874 元。另聲請人該年度執行業務所得中所列報之利息支出 32,315,871 元，原處分機關適用財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函，以其中短期投資之借款 61,000,000 元非經營壠新醫院所必要為由，剔除該部分利息支出 3,929,610 元。又聲請人該年度於亦列報其他費用 105,075,859 元，原處分機關亦援引查核辦法

第 31 條第 1 款之規定，以其中損害賠償費用 2,560,000 元（詳附件三）未檢附調解、鑑定、判決或裁定等證明文件，否准認定。聲請人不服，申請復查，復查決定雖追減執行業務所得 49,362,623 元，其餘復查駁回。聲請人不服，針對會計制度、利息支出、其他費用損害賠償等三部分法律適用之爭議，循序提起訴願及行政訴訟，惟遭臺北高等行政法院以 96 年 4 月 17 日之 95 年度訴字第 2820 號判決（詳附件二）駁回，提起上訴後，仍遭最高行政法院以 98 年 7 月 9 日之 98 年度判字第 738 號判決（詳附件一）駁回而告定讞。關於會計制度部分，聲請人業聲請解釋憲法在案。

（二）確定終局裁判所適用之法令名稱及內容

按本件確定終局判決，即最高行政法院 98 年 7 月 9 日 98 年度判字第 738 號判決並臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決，駁回聲請人關於減除利息支出 3,929,610 元及損害賠償費用 2,560,000 元之請求，所持法令及理由，各參諸以下：

●駁回利息支出部分：

■最高行政法院 98 年度判字第 738 號判決書第 13 頁：「……（二）上訴人指摘原判決關於利息支出部分有不適用法規或適用法規不當之違法部分：按『非屬執行業務之直接必要費用，不得列為執行業務費用。』為查

核辦法第 14 條所明定。短期投資與醫院業務無關，則因該短期投資借款所生之利息，自不得列為執行業務費用。至於所稱上訴人已提出之各項證明借款確實用於醫院營業而未用於該等投資之積極事證一節，係重述其為原審所不採之陳詞，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，惟原審調查證據之結果，依論理法則判斷，並無違背論理法則，又證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形，其主張並無足採；另本院為法律審，上訴人於上訴後始主張原核定調減之利息支出，有虛增逾 30 萬元之新事實，本院無從審酌。」故終審判決駁回聲請人關於減除利息支出 3,929,610 元所為之稅捐法令適用，無非以第一審臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決為基礎。

■臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決書第五點（二）：「……次按『執行業務者向金融機構借款購置或興建房屋，供執行業務使用符合下列規定者，其利息支出得認列為執行業務費用：（一）依法設帳、記載並辦理結算申報之執行業務者，以本人或事務所名義向金融機構借款。（二）其借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，且借款利息

確由執行業務者本人或事務所負擔，取得金融機構出具之借款用途證明，並有明確帳載及資金流程之佐證資料，但以主事務所所在地之房屋（一屋）為限。』復經財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函解釋在案。上開有關利息支出認列為執行業務費用之函釋，係中央財稅主管機關財政部基於職權，依上開規定之立法意旨所作成之解釋，因屬簡化採認程序，統一認列標準，及維繫實質課稅及稅制公平所必要，且未逾越法律規定之範圍之目的，亦未增加人民之負擔，自應於所解釋法律生效之日起，適用於與此有關之未確定案件……。本件壙新醫院係原告獨資所經營，醫院本身並無法律上人格及權利能力，不得享受權利、負擔義務，已如前述，醫院之資產及負債，自應歸屬於醫院負責人。從而，上開短期投資實質上應屬原告個人投資行為，與醫院業務無關。……從而，被告參酌該投資借款占總借款比率 12.16%（ $61,000,000 \div 501,714,884 = 12.16\%$ ），乃核算該部分利息支出 3,929,610 元（ $32,315,871 \times 12.16\% = 3,929,610$ ，元以下四捨五入），應予剔除，即無不合。」

●駁回損害賠償費用部分：

■最高行政法院 98 年度判字第 738 號判決書第 13 頁「……（三）上訴人主張原判決關於

其他費用損害賠償部分有適用法規不當之顯然違法一節，經查，查核辦法第 31 條就損害賠償之認定已有明定，則營利事業所得稅查核準則第 103 條即無再準用之餘地，已如上述，並為原審所認定，則原判決就二者所為之比較，核屬贅論，要與原判決有無違背法令無涉。」

■臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決書第五點（三）：「1. 按『執行業務者及其僱用人員在業務上因過失致人受傷或死亡而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，除受有保險賠償部分外，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決確定之證明，並檢附支出憑證，予以認定。』執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款定有明文。上開查核辦法係主管稅捐稽徵之機關財政部，基於所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款之法律授權，就關於認定執行業務者及其僱用人員因執行業務致人受傷或死亡支付賠償金所為細節性、技術性之行政規則。而依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 2 款規定：『……業務支出，應取得確實憑證……』及執行業務所得查核辦法第 3 條規定：『執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則。』可見業務支出之認列與否，首重其真實性，故執

行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款乃規定，關於各項醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金之支出，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決確定之證明，並檢附支出憑證予以認定，其目的即在於藉由以上具有公信力之機構所為之認證，以確保其有關支出之真實性，自有其立法上考量。又上開規定復為統一相關業務支出之採認標準，以避免課稅不公平，且未逾越所得稅法之授權範圍及目的，亦未加重人民稅賦，稅捐稽徵機關於辦理相關案件時，自可加以適用。」

是故，本件確定終局裁判關於遭剔除之利息支出 3,929,610 元及損害賠償費用 2,560,000 元，所憑法令依據，亦即聲請人主張涉及違憲疑義標的，厥有如下兩項，分別為：

- 財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函：「主旨：核釋執行業務者向金融機構借款購置或興建房屋供執行業務使用符合規定者，其利息支出准予認列執行業務費用。說明：……二、執行業務者向金融機構借款購置或興建房屋，供執行業務使用符合下列規定者，其利息支出得認列為執行業務費用：(一) 依法設帳、記載並辦理結算申報之執行業務者，以本人或事務所名義向金融機構借款。(二) 其借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，且借款利

息確由執行業務者本人或事務所負擔，取得金融機構出具之借款用途證明，並有明確帳載及資金流程之佐證資料，但以主事務所所在地之房屋（一屋）為限。（三）購置或興建房屋，須經辦妥房屋過戶手續或建築完成，其借款利息並於執行業務者在該址登記執業後所支付者為限。（四）如房屋同時作住家與執行業務使用，利息支出應按執行業務場所實際使用面積比例計算。」以及

- 行為時（註一）執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款：「損害賠償：一、執行業務者及其僱用人員在業務上因過失致人受傷或死亡而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，除受有保險賠償部分外，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，並檢附支出憑證，予以認定。」

（三）憲法保障之權利遭受不法侵害之事實及涉及之憲法、法律條文

按本件原處分機關、一、二審行政法院援引財政部頒布之財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款之規定，剔除之利息支出 3,929,610 元及損害賠償費用 2,560,000 元，此部分核定補納綜合所得稅款 2,595,844 元（計算簡表請詳附件三），涉有違反授權之母法—所得稅法第 14 條第

1 項第 2 類第 3 款之規定意旨，並憲法第 19 條租稅法律主義之疑義，以致不法侵害聲請人受憲法第 15 條保障之工作權、生存權與財產權，茲說明如下：

1. 聲請人工作權遭不法侵害之事實

按「憲法第十五條規定人民之工作權應予保障，人民從事工作並有選擇職業之自由」，釋字第 612 號、第 584 號及第 510 號解釋均有明示，憲法第 7 條亦規定「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」禁止無正當理由之差別待遇，又稅捐為人民公法上金錢給付負擔，除租稅構成要件，均應依法律明定之，各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則（釋字第 597 號解釋參照），是人民因選擇不同之職業或業務執行方式，在相同經濟負擔能力（即可支配之營利活動盈餘）之基礎上，卻繳納多寡不同之稅額，即有違反前開平等及稅負公平原則，致有侵害工作權之違憲疑義。

聲請人以獨資方式經營壙新醫院之業務，鑑於壙新醫院自 88 年起即具有一定規模，為視業務需要隨時擴充設備、分所，提升醫療服務品質，即有必要於事前即借入超出構建現有醫療院所之資金，以利未雨綢繆、機動調度現金，自會產生部分現金暫時閒置之現象，閒置現金為求靈活運用，或為短期投資，或購入定

存單等，乃屬經營上之正常考量，復該部分閒置資金運用所得之獲利，亦經報繳所得稅在案。故借入款項後，就所營主要業務暫且不需之資金，另作短期投資之用，當屬前揭憲法保障工作權、營業自由之範疇。惟查，原處分機關及行政法院適用本件第一項聲請標的一財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函，以借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，或使用用途與所執行之業務內容（醫院業務）有關聯者，始得准予扣除云云，致聲請人單因靈活運用閒置資金作短期投資，致負擔較超額之稅捐，事實上產生懲罰、歧視執行業務者之效果。

又執行業務者倘有執業上過失，得與當事人先行協商和解，未達和解始須求助公正中立第三人介入調解、裁判之法律程序，此亦屬前揭工作權、營業自由保障之範疇。惟查，本件第二項聲請標的一執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款，卻規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，並檢附支出憑證，始准予認定，即便兩造已達和解之合意，仍然強制執行業務者必須經警察、公會、調解團體及法院等機關介入，始得將實際支付之賠償金額准予減除，顯有透過

營業費用減除之要件限制，剝奪執行業務者逕行協商和解之權利，致生侵害聲請人工作權及營業自由之憲法上保障權利。

2. 聲請人財產權遭不法侵害之事實

按人民之財產權受憲法第 15 條之保障，「旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴」(釋字第 400 號解釋文參照)。本件原核定及確定終局判決適用財政部頒布之財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款之規定，剔除之利息支出 3,929,610 元及損害賠償費用 2,560,000 元，涉有違反授權之母法—所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款之規定意旨，並憲法第 19 條租稅法律主義之疑義，此部分核定補納綜合所得稅款 2,595,844 元，本無納稅義務，即便聲請人業已將補徵稅款連同行政救濟利息繳納完畢(繳稅證明影本詳附件四)，然仍造成受憲法保障之財產權，遭違法之稅課處分侵害之事實，至為明顯。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一) 確定終局判決適用之法令，牴觸法律、憲法之疑義

確定終局判決適用行為時財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函，剔除聲請人 88

年度申報之利息支出 3,929,610 元，乃生以下牴觸法律、憲法之疑義：

1. 行為時財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函關於執行業務所生之利息費用，限制借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，始准予減除之。該函釋規定是否違反租稅構成要件及足以變動納稅義務內容之事項，應由法律定之，或由法律具體明確授權之租稅法律主義？
2. 行為時財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函關於執行業務所生之利息費用，限制借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，始准予減除之。該函釋規定是否違反所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款「執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定」？
3. 行為時財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函關於執行業務所生之利息費用，限制借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，始准予減除之。該函釋規定是否違反釋字第 385 號解釋所揭示之「權利與義務不得割裂適用」之法律基本原則？

確定終局判決適用行為時執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款之規定，剔除聲請人 88 年度申報之損害賠償費用 2,560,000 元，乃生以下牴觸法律、憲法之疑義：

1. 執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明。該查核辦法規定是否違反租稅構成要件及足以變動納稅義務內容之事項，應由法律定之，或由法律具體明確授權之租稅法律主義？
2. 執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明。該查核辦法規定是否違反所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類關於執行業務直接必要費用，應准予減除之規定？
3. 執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明。該查核辦法規定似透過法定憑證主義，限制費用減除，是否違反職權調查與實質課稅原則？
4. 執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法

院判決或裁定確定之證明。該查核辦法規定似透過法定憑證主義，限制費用減除，是否違反憲法第 23 條之比例原則？

(二) 聲請人對於疑義所主張之見解

1. 財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款限制執行業務者列報利息支出與損害賠償費用之要件，涉及稅基事項，卻未有所得稅法規定或明確授權，違反憲法第十九條之租稅法律主義。

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指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、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，或法律明確授權之命令規定之。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，抑或增加人民租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義，迭經貴院釋字第 443 號、第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 650 號、第 657 號及第 661 號等多號解釋在案。

其次，主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如

逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許。亦經貴院釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 674 號及第 692 號解釋在案。

再者，稅捐乃公法上金錢給付義務，稅課本身直接對財產權產生限制、剝奪之不利效果，此外，稅課之財產上不利效果也會進而間接干預、甚或有可能架空，以運用財產為基礎之生存權（財產作為生活資源）與工作權（財產作為營業基礎）。是故，對於足以變動納稅義務內容之實體、程序事項，參照貴院關於法律保留原則之重要性理論之闡釋，即應保留予立法機關以法律規定之。此觀釋字第 640 號、第 536 號及第 493 號解釋甚明。

按執行業務所得查核辦法，其授權基礎為所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款後段，該段規定乃：「執行業務者……其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」此一授權規定與同法第 80 條第 5 項規定：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」無論規範意旨、內容用語，均相當接近，參照釋字第 650 號及第 657 號解釋以下解釋意旨，即將所得稅法第 80 條第 5 項規定即應定性為「概括

授權」。既然，財政部基於概括授權所頒布之「營利事業所得稅查核準則」，僅可規定執行母法之細節性、技術性次要事項，則本件系爭之執行業務所得查核辦法亦應如是，同屬基於「概括授權」所頒布之命令，至屬明顯。

按綜合所得稅之稅基，乃所得稅法第 14 條所列各類所得，其中執行業務所得之計算，即以業務收入減除業務上直接必要費用之餘額為所得額，故執行業務費用之減除，即屬應由所得稅法規定或明確授權訂定之事項。財政部雖經授權訂定執行業務所得查核辦法，惟所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款之授權範圍僅限於帳簿、憑證之查核與費用之認列及其他應遵行事項，且不得逾越同類第 3 款之基本原則—「執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定」。

惟查，財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款限制執行業務者列報利息支出，須借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，損害賠償費用須經法定調解、仲裁或裁判程序，始准予減除，不惟所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務所得之規定所無，且未見於所得稅法關於營利事業所得稅之規定。是故，以資金使用之用途來限制利息費用支出，或限制應經法定爭訟、調解程序，始准列報損害賠償費用

者，既涉及稅基事項，且對已實際支出之費用限定一部分不得減除，亦影響納稅義務人權益重大，卻未經所得稅法之明確授權，可證系爭財政部 86 年函釋與查核辦法第 31 條第 1 款逕行規定之，確已違反租稅法律主義甚明。

2. 行為時財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函關於執行業務所生之利息費用，限制借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，始准予減除，違反所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款「執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定」。

「命令與憲法或法律牴觸者無效。」、「法規命令，有下列情形之一者，無效：一、牴觸憲法、法律或上級機關之命令者。」憲法第 172 條與行政程序法第 158 條第 1 項定有明文，此即下位階規範不得侵越、牴觸上位階規範之法治國家基本原則。而主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許（參貴院釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 674 號及第 692 號解釋）。財政部解釋函令有無逾越法律解釋範圍，違反租稅法律主義，依釋字第 692 號解釋理由書所言，「自應秉持所得稅法之立法意旨及依一般法

律解釋方法為闡釋」，合先述明。

查所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類關於執行業務收入得減除之費用，除列舉業務所房租、折舊、設備折舊及修理費、藥品、材料成本、雇員薪資、旅費之外，另規定其他直接必要費用者，亦得減除。然查本件原處分機關及一、二審法院援引財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函剔除利息支出 3,929,610 元，查該函釋說明第二點即載：「執行業務者向金融機構借款購置或興建房屋，供執行業務使用符合下列規定者，其利息支出得認列為執行業務費用：……（二）其借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，且借款利息確由執行業務者本人或事務所負擔，取得金融機構出具之借款用途證明，並有明確帳載及資金流程之佐證資料，但以主事務所所在地之房屋（一屋）為限。……」。換言之，執行業務者列報減除借款利息，依此函釋，不僅限制於購置、興建執行業務場所，尚且僅限於主事務所所在地之房屋而已，倘執行業務者為購買設備、延聘員工，或為業務營運周轉，或為設立分支事務所，而向銀行貸入款項，所支付之利息，固屬獲取執行業務收入之直接、必要花費，但依照前開函釋規定，稽徵機關卻仍應否准減除，顯已逾越母法規定，增加執行業務者法定所無之納稅義務。

其次，行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款規定：「執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」該款之規範結構可分為前後二段，前段規定執行業務者之房屋、器材、設備可依耐用年數表提列折舊；後段第 1、2 句規定執行業務費用之列支，準用營利事業所得稅之規定，分號（；）後之第 3、4 句則為財政部訂定執行業務所得查核辦法之授權基礎。由此，即可首先推知立法者將「執行業務費用應準用營利事業所得稅」與「執行業務收入、費用及帳證查核等細節性、技術性事項之授權基礎」，整合為同一段之規範，其規範意義正是表徵前者係後者之指導性原則，財政部依授權頒布之執行業務所得查核辦法，抑或作成行政函釋之法律意見等，其內容即應依照準用營利事業所得稅之意旨，妥為規範，自不得違反準用之立法意旨，而為與營利事業所得稅全然迥異之規範內容。

查本件行為時（註二）所得稅法營利事業所得稅章，並未對營利事業列報利息支出，作有限制，僅於第 38 條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，……，不得列為費用或損

失。」易言之，利息支出之原因倘與本業及附屬業務有關者，即應依法准予減除，復觀營利事業所得稅查核準則第 97 條關於利息費用之規定，亦沒有對借款利息列支限制僅得購置主事務所房舍。然查，財政部 86 年函釋卻謂執行業務者列報減除借款利息，不僅限制於購置、興建執行業務場所，尚且僅侷限於主事務所所在地之房屋而已，即與前開所得稅法第 14 條執行業務所得費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定意旨，顯有不符。

3. 行為時財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函關於執行業務所生之利息費用，限制借款資金確供購置或興建執行業務場所使用，始准予減除，違反貴院釋字第 385 號解釋之「權利與義務不得割裂適用」之原則。

按憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關聯者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用，貴院釋字第 385 號解釋釋有明文，是有所得者固應負擔納稅義務，惟與該項所得有關聯之必要成本費用，亦應准許減除，此亦為所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務收入應減除直接必要費用之規

範意旨。

查系爭遭剔除之利息支出 3,929,610 元，原處分機關係以聲請人 88 年度共有 501,714,884 元之借款，其中有 61,000,000 元屬短期投資之借款，借款目的不符財政部 86 年函釋關於購置、興建主事務所房舍之要件，故予剔除云云，然查，閒置資金之運用，無論從事短期投資、定期存款、購買有價證券等，如獲有孳息、財產交易所得，縱令屬於買賣有價證券所獲之免稅收入，依司法判決實務，(註三) 結算時仍應列入執行業務所得或營利所得之盈餘，課徵所得稅。是故，既然運用閒置資金所獲利得應計入所得課稅者，依貴院所揭示之「權利與義務不得割裂適用」原則，相對應之借入款項利息支出，亦應准予減除才是。惟財政部 86 年函釋卻將借款利息之減除，狹隘地限制於購置、興建主事務所房舍之借款目的，顯將減除費用之權利，與計入所得額之納稅義務，兩相強加割離，明顯違反「權利與義務不得割裂適用」原則。

4. 執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，違反所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類關於執行業務直接必要費用，

應准予減除之規定。

按行為時執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定：「損害賠償：一、執行業務者及其僱用人員在業務上因過失致人受傷或死亡而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，除受有保險賠償部分外，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，並檢附支出憑證，予以認定。」亦即課予執行業務者列報執業過失之損害賠償損失時，負有協力義務，應踐行經公正中立第三人介入仲裁、調解、裁判之程序，並於依約給付賠償金後，取具仲裁、調解或裁判之證明文件及支付證明。惟所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類關於執行業務收入得減除之費用，除列舉業務所房租、折舊、設備折舊及修理費、藥品、材料成本、雇員薪資、旅費之外，另規定其他直接必要費用者，亦得減除，並未設有須經「特別法定程序」、「經公正中立第三人介入」或「特定憑證」等，始得減除之明文限制。

按執行業務者因業務上過失致人死傷者，依民法規定本應承擔侵權行為或債務不履行之損害賠償責任，故執行業務者與受害當事人逕行成立和解契約，即生法律拘束力，經如數支付賠償金並取具支付憑證後，既屬前揭所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類所定執行業務收入

之直接且必要費用。其次，綜觀民事法、專門職業人員法令（如醫事法），尚無任何規定，要求執行業務者不得與受害當事人直接成立和解，而應請求警察、公會、調解團體、法院介入糾紛之強行規定。遑論營利事業所得稅查核準則第 103 條第 2 款亦規定「二、下列其他費用或損失，可核實認定：（一）因業務關係支付員工喪葬費、撫卹費或賠償金，取得確實證明文據者。……（五）因車禍支付被害人或其親屬之醫藥費、喪葬費、撫卹費或賠償金等，經取得確實證明文件者，其未受有保險賠償部分。……」，益證查核辦法第 31 條第 1 款限制執行業務者須取具仲裁、調解或裁判等證明文件，始得列報損害賠償費用，顯有違反所得稅法第 14 條關於直接、必要費用即准予減除，及執行業務費用之列支準用營利事業所得稅之規範意旨。

此外，欲避免執行業務者浮濫列報「不必要」之執行業務費用，毋寧應透過稽徵機關逐案審查給付之賠償金是否有回流事實，或賠償金額與損害情況間是否顯不相當，賠償費用支付是否「必要」，當與是否由警察、公會、調解機關團體及法院介入，進行調解、仲裁或裁判，顯然欠缺關聯。蓋執業過失之賠償概屬民事損害賠償事件，無論警察、公會、調解團體或法院介入，均不影響此類事件處理仍受民事「處

分權主義」與「辯論主義」支配之本質。換言之，只要當事人間對賠償金額達成合意，即便法院裁判，仍舊毫無置喙餘地可言，殊無可謂經過上揭機關團體介入調解、裁判，即可對賠償金額是否浮濫，進行合理「管控」可言，益證此類憑證要求根本與所得稅法關於執行業務之「直接」、「必要」費用要件，毫無相關。

5. 執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，構成限制費用減除之法定憑證主義，違反職權調查與實質課稅原則。

按行為時執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定執行業務者及其僱用人員在業務上因過失致人受傷或死亡而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，始予以認定。換言之，倘非取具前開機關、單位所開具之調解、仲裁及裁判證明文件，即便執行業務者實際支付合理之損害賠償金予受害當事人，仍舊不得列報費用減除。系爭查核辦法規定顯然排除其他證明文件，唯獨准許上開列舉之調解、仲裁及裁判證明文件始有列報減除損害賠償費用

之「證據資格」，規範性質即與法定證據主義相當。

查「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」、「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」乃行政程序法第 36 條、第 43 條關於行政程序應遵守「自由心證原則」及「職權調查原則」，故課稅事實之調查，不拘泥於特定證明文件之有無，而應斟酌舉證責任、協力義務之歸屬及全部調查意旨為之，此亦可徵諸稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項之規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」

惟查，系爭查核辦法第 31 條第 1 款限制執行業務者及其僱用人員在業務上因過失致人受傷或死亡而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，始予以認定者，即明示執行業務者倘若沒有提示上開列舉之調解、仲裁及裁判證明文件者，縱使執行業務者已真實地支付合理之賠償金，該筆賠償金還是會被視為非屬直接必要之執行業務費用，稽徵機關無庸再

為審查其真實性，可逕自排除其扣減資格。故系爭查核辦法第 31 條第 1 款之規範效果，即形同以法定證據主義，架空稅捐稽徵程序之職權調查主義與實質課稅原則，致有違反憲法上平等與量能課稅原則之疑義。

6. 執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款規定業務上因過失致人死傷而支付之醫藥費、喪葬費、撫卹金或賠償金，應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，違反憲法第 23 條之比例原則。

退一萬步言之，即便認為執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款設定執行業務者應經警察機關、公會、調解機關團體或法院調解、仲裁及判決程序，並取具證明，係為便利稽徵機關省卻逐案審核勞費之規範設計，然此形同法定證據主義之規定，亦有違反憲法第 23 條之疑義，過度限制執行業務者受憲法財產權保障之繳納正確稅額權利。

按憲法第 23 條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」行政程序法第 7 條亦明示比例原則之內涵為：「一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。」

三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」

然查，執業過失之賠償是否合理、必要，即便經由警察、公會、調解團體或法院介入調解、仲裁或裁判，仍受「處分權主義」與「辯論主義」支配，而以當事人間就賠償之合意為依歸，上揭機關團體介入調解、仲裁、裁判，亦無從管控賠償之合理或浮濫，故此一憑證要件顯與執行業務費用之「直接」、「必要」毫無關聯，而有違背手段目的關聯性之要求。其次，稽徵機關如欲確保執業過失賠償列報不致過度浮濫，與其要求取具調解、仲裁或裁判之證明文件，尚不如查核賠償金額與支付流程是否異常之後，再就異常案件進行選案查核，同樣可達成減省稽徵勞費，但屬侵害執行業務者扣減權利較小之手段。再者，強命執行業務者須經由警察、公會、調解團體或法院介入調解、仲裁或裁判，始准列報減除，無非讓執行業務者在發生執業過失之場合，要不選擇私下和解，額外負擔不符量能課稅之稅負，要不主動公開自己執行業務之過失，因此造成其財產權或隱私權之侵害，顯然超越稽徵機關逐案或選案查核執業過失賠償之勞費，而不符狹義之衡平原則。（部分摘自財稅法令半月刊／黃士洲助理教授／文，請參閱附件五）

（三）解決疑義必須解釋憲法之理由

按本件聲請人 88 年度綜合所得稅事件因原處分經行政法院判決定讞。然復查、訴願決定及歷審行政法院判決均適用財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款，作為駁回聲請人申報減除利息支出 3,929,610 元及損害賠償費用 2,560,000 元之主要法令依據，致使聲請人工作權、財產權及營業自由，因遭補徵核定補納綜合所得稅款 2,595,844 元之稅款，負擔法律所未規定之稅捐，而遭受重度之侵害，為求救濟並釋明財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款所涉租稅法律主義、所得稅法及比例原則之違法、違憲疑義，乃提起本件釋憲聲請如上。

如蒙貴院宣告財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函及執行業務所得查核辦法第 31 條第 1 款違憲並不予適用者，聲請人即可按行政訴訟法第 273 條第 2 項之規定：「確定終局判決所適用之法律或命令，經司法院大法官依當事人之聲請解釋為牴觸憲法者，其聲請人亦得提起再審之訴。」重開行政訴訟程序，另由最高行政法院再為適法決定，並續為自身權利之救濟。

四、關係文件之名稱與件數

附件一：最高行政法院 98 年度判字第 738 號判決書影本。

附件二：臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決

書影本。

附件三：壢新醫院執行業務所得查核簽證報告書第 6 頁影本。

附件四：本件聲請人因適用系爭函令，致增加應納稅額計算簡表。

附件五：財稅法令半月刊第 34 卷 17/19 期影本。

註一：本件確定判決所適用「執行業務所得查核辦法」，係財政部 86 年 2 月 12 日台財稅第 861879224 號令修正發布。該辦法另由財政部於 96 年 2 月 5 日修正，惟該次修正範圍，尚不涉及本件聲請解釋之第 31 條第 1 項之規定。

註二：96 年 7 月 11 日修正所得稅法第 24 條之 1 按面值計算利息收入，並由施行細則第 31 條之 1 規定按實際利率攤計利息收入或費用。另 100 年 1 月 26 日修正第 43 條之 2 規定，自 100 年度起，營利事業對關係人之負債占業主權益超過一定比率者，超過部分之利息支出不得列為費用或損失。

註三：參見臺北高等行政法院 92 年度訴字第 5517 號判決：「查稅法上以獨資所形成組織體之營利事業，並將之規劃為獨立之稅捐主體，有別於個人之外，故而稅法將獨資商號因營業所產生之盈餘為營利事業所得，而個人自營利事業所分得之盈餘為個人之營利所得，此觀首揭所得稅法第 11 條第 2 項及第 14 條第 1 項第 1 類之規定甚明。原告與其配偶陳盛隆從事多項股票投資，陳盛隆並負責經營盛隆行，……盛隆行上開證券交易所得，固得免併入該商號之課稅所得額，即免課

徵營利事業所得稅，惟仍屬盛隆行商號之盈餘，被告就盛隆行 85 年、86 年度之盈餘，核定陳盛隆 85 年、86 年度營利所得分別為 8,417,941 元及 8,873,340 元，減掉原告已自行申報部分，計 85 年、86 年分別短漏報營利所得 3,612,184 元及 3,731,096 元，其應申報而漏未申報，縱非故意，亦難謂無過失……，認事用法，俱無不合。」

謹 狀

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：張 煥 禎

中 華 民 國 1 0 1 年 1 月 3 0 日

(附 件 一)

最 高 行 政 法 院 判 決

98 年 度 判 字 第 738 號

上 訴 人 張 煥 禎

訴 訟 代 理 人 陳 文 炯

陳 建 宏

林 瑞 彬 律 師

被 上 訴 人 財 政 部 臺 灣 省 北 區 國 稅 局

代 表 人 陳 文 宗

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 4 月 17 日臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2820 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、上訴人係壙新醫院負責人，民國 88 年度綜合所得稅結算申報，以權責發生制記帳，列報取自該醫院執行業務所得新臺幣（下同）0 元，被上訴人初查依現金收付制調整核定執行業務所得為 75,750,870 元，另查得漏報其配偶租賃所得 88,441 元（於復查期間經被上訴人所屬大安分局通報註銷），併課其綜合所得總額為 83,717,099 元，補徵應納稅額 30,992,874 元。就加班費部分，壙新醫院列報 43,149,811 元，原查以主治醫師加班時間皆為正常門診時間予以剔除；各項攤提部分列報 12,361,553 元（含開辦費 9,563,485 元及遞延費用 2,798,068 元），原查以開辦費本年度已逾攤提年限而全數剔除，修繕費部分列報 8,799,671 元，原查以憑證不符予以剔除 228,755 元，另轉資本支出 1,304,380 元，稅捐部分列報 2,089,070 元，原查以此屬私人地價稅而予剔除，就利息支出部分，壙新醫院 88 年度列報利息支出 32,315,871 元，被上訴人以其中短期投資之借款 61,000,000 元與業務無關，按該借款占總借款比率 12.16%核算該部分利息支出 3,929,610 元，予以剔除；其他費用損害賠償部分，88 年度列報其他費用一損害賠償費用 105,075,859 元，被上訴人初查以其中 2,560,000 元未檢附相關證明文件及支出憑證，否准認定。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以 95 年 1 月 23 日北區國稅法二字第 0950005785 號復查決定，追減執行業務所得 49,362,623 元及租賃所得 88,441 元，其餘復查駁回（下稱原處分）。上訴人不服，針對會計制度、利息支出、

其他費用損害賠償等 3 部分提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：權責發生制之會計處理符合收入成本配合原則，係最能忠實反映經營結果並為一般公認會計原則及所得稅法所肯認之入帳基礎，被上訴人予以否准顯違反所得稅法之規定及意旨。營業範圍規模非屬狹小之醫院，有採權責發生制之必要，被上訴人原同意上訴人採用權責發生制，實屬經審慎研議後之合理作法。稅務機關核准上訴人改採權責發生制依法有據，不得任意撤銷。本案上訴人係已取具被上訴人核准其適用權責發生制之函文而為稅捐申報，當屬得為特殊考量之例外情況，被上訴人對於執行業務所得查核辦法（下稱查核辦法）第 3 條之法令解釋方法顯有錯誤，上訴人自無所謂擴張解釋之問題，被上訴人顯錯誤解釋法令而限縮權責發生制之適用範圍。所得稅法第 14 條、第 22 條及查核辦法第 3 條實係基於一致之概念與意旨而訂定，僅因考慮營利事業與執行業務者經營情況本質之不同而有相異之字面規定方式，而本案上訴人雖為執行業務者，惟其經營方式與規模龐大之營利事業已無二致，本得準用營利事業所得稅之相關規定採用權責發生制，其與所得稅法第 14 條、第 22 條及查核辦法第 3 條均無抵觸或違反。壙新醫院業已由被上訴人核准自 88 年度起改按權責發生制進行相關會計事務之記載與處理，縱被上訴人復於 91 年度中撤銷該核准，惟上訴人對被上訴人行政處分之信賴應受保護，不應溯及既往而以現金收付制核定上訴人壙新醫院系爭年度稅捐。被上訴人應就上訴人

因信賴其核准採用權責發生制之行政處分而受有之損害負擔賠償責任。被上訴人於系爭年度確已償還借款致其借款餘額係較以前年度減少，且其以前年度之借款亦已提供相當資金證明並已由被上訴人認定。被上訴人未提出任何證據而率然認定上訴人之利息支出與短期投資有關，並以一法無明文之計算方式及比例將上訴人部分利息支出予以剔除，其原處分顯然違法。被上訴人並無強對執行業務者限制其餘裕資金必先償還借款，否則即認定其借款利息支出為非營業所需之借款利息之餘地，應以本案上訴人之資金用途舉證來加以認定，方為正辦。以上訴人系爭年度經會計師查核簽證之現金流量表觀之，上訴人於系爭年度確已償還借款致其借款餘額係較以前年度減少，其剩餘借款為以前年度所舉借者，且其以前年度之借款亦已提供相當資金用途證明並已由被上訴人認定。依查核辦法第 31 條第 1 款規定：「……應取得警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決或裁定確定之證明，……」應屬提供納稅義務人舉證方式之例示或教示規定，如未有上開文件但可由納稅義務人舉證證明，仍應准予認定。上訴人醫院所列報之損害賠償支出其相關憑證均已完備，足以證明確有該項賠償事實之發生，非被上訴人所可否定。基於量能課稅原則，如人民確因業務上行為負有損害賠償責任並確實導致所得減少，為忠實表達納稅義務人之稅負能力，就此損害賠償部分理應肯認得列支為費用損失，至於此項支出應取得確實之證明乃係為避免納稅義務人虛構損害賠償責任藉以逃漏稅捐，如納稅義務

人確能證明有損害賠償損失且取得憑證，即應與是否取得公家機關之證明無涉，被上訴人以上訴人未取得公家機關證明否准上訴人列支損害賠償費用損失，未盡核實課稅責任，應屬無據等語。求為判決先位聲明：原處分、復查決定有關執行業務所得由權責發生制改按現金收付制、否准認列利息支出及損害賠償費用部分及訴願決定均撤銷；備位聲明：關於改按權責發生制部分如被駁回，請求被上訴人給付上訴人 71,327,236 元及自起訴狀繕本送達被上訴人之翌日起按年息 5%計付利息。

三、被上訴人則以：權責發生制為會計制度之一種，該制度固較現金收付制符合收入成本配合原則，惟採用何項制度，仍應依稅法之規定，而非依一般公認會計原則。一般公認會計原則要求企業採用權責發生制，惟執行業務與一般企業有別，不受一般公認會計原則或商業會計法之規範。執行業務所得係個人綜合所得項目之一，又依查核辦法第 1 條及第 2 條規定，有關執行業務所得之查核，查核辦法有規定者，即應依其規定辦理，未規定者，始得依其他有關法令之規定辦理。而執行業務之費用，所得稅法並未訂定相關規定，所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款乃訂定準用之規定，惟自查核辦法發布施行後，執行業務費用之列支，悉依該辦法之規定辦理，且該辦法規定之內容及範圍已涵蓋所得稅法之規定，是上開「準用」之規定，實際上已成具文。執行業務所得之計算，除查核辦法另有規定外，以收付實現為原則，另聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，得按權責發生制計算所得，查該醫院並非聯合執行

業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，原核定並無不合。會計制度變更，係屬企業（或執行業務者之業務）內部會計事項變動，自不得藉變更以減少其原本應納之稅捐，本件醫院因會計制度變更導致應納之稅捐減少，於法自屬不合。基於稅法規定執行業務所得及營利事業所得採用不同之會計制度，相關稅法乃訂定不同之規定，以資遵循，是除查核辦法明確規定應採權責發生制外，執行業務所得不得採權責發生制。被上訴人作成 87 年 8 月 27 日北區國稅中壢審字第 87083678 號核准函，嗣作成 91 年 4 月 29 日北區國稅中壢審字第 0910002491 號函撤銷前開核准函，係按依法行政原則，對原屬違法之行政處分撤銷，以回復於合法之狀態，上訴人並未因前開違法核准之行政處分而有信賴利益存在，亦不因該違法行政處分之撤銷而受有損害，尚無信賴保護原則之適用。本件上訴人開設系爭醫院，按醫院與一般營利事業性質明顯不同，醫院是否得從事醫療業務以外之業務，法令雖無明文規定，惟短期投資非屬經營醫院之必要業務，應無疑義。另私立醫院本身並無法律上人格及權利能力，不得享受權利、負擔義務，醫院之資產及負債，應歸屬於醫院負責人，故系爭短期投資實質上係上訴人個人投資行為，與醫院業務無關。又系爭銀行借款如確供醫院使用，則醫院如有閒置資金，理應優先償還銀行借款以減少利息支出，上訴人未優先償還銀行借款，卻使用於與業務無關之短期投資，相當於該短期投資部分之利息費用自非直接必要費用。再上訴人未能提示金融機構出具之借款用途證明、借款資金實

際用途、短期投資之資金來源及相關帳簿憑證等資料供核，原核定剔除相當於短期投資部分之利息支出並無不合。壙新醫院原列報其他費用損害賠償 105,075,859 元，然上訴人未能提示警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明，或經法院判決確定之證明，則原核定以損害賠償未檢附相關證明文件及支出憑證剔除 2,560,000 元，並無不合等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)會計制度部分：查核辦法係有關執行業務所得計算方式之規定，究其性質核屬財政部為執行所得稅法及稅捐稽徵法等法規，基於法定職權所發布之技術性及作業性之行政規則，為統一所得之計算方式、避免課稅不公平所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與母法規定無違，稅捐稽徵機關自可加以適用。依上開規定意旨，執行業務所得之計算，應以收付實現為原則，雖例外情形可按權責發生制計算所得，但係以聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者為限。本件上訴人所經營之壙新醫院係獨資創設之醫院，並非聯合執行業務或收入經由公會代收轉付，應無上開規定適用之餘地甚明。另所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務所得已明定以費用之列支為限，並未擴及其範圍至會計制度之選定；且依所得稅法第 11 條第 1 項、第 2 項規定，並不包括醫師執行業務。故有關營利事業會計制度之設計(即採用權責發生制)，在醫師執行業務時並不能準用。再者，依所得稅法第 3 章營利事業所得稅之章

節體系觀察之，有關費用之列支標準係規定在第3節營利事業所得額中，而所得稅法第22條有關「會計基礎」之規定，則編排在第2節帳簿憑證與會計紀錄中，故營利事業應採用權責發生制或現金收付制之規範，並不在所得稅法第14條第1項第2類第3款準用之範圍。此外，執行業務與一般企業有別，並不受一般公認會計原則或商業會計法之規範；基於稅法規定執行業務所得及營利事業所得採用不同之會計制度，相關稅法乃訂定上開不同之規定，以資遵循，是除查核辦法明確規定應採權責發生制外，執行業務所得不得採權責發生制。否則，若僅因某些特徵相符，即任由性質原本不合之納稅主體變更會計制度，除將紊亂課稅體系，使課稅基礎長期處於不安定狀態外，亦可能造成少數人藉由內部會計事項變動，以達變相漏稅之目的，危害課稅之公平性，此絕非立法者之原意。本件上訴人係壙新醫院之負責人，由於該醫院並非聯合執行業務或收入經由公會代收轉付，且非所得稅法所規定之營利事業，為兩造所不爭執，揆諸前揭說明，其會計制度自應採用現金收付制，惟上訴人88年度綜合所得稅結算係以權責發生制記帳列報，且申報取自該醫院執行業務所得0元，則被上訴人將之調整為現金收付制，並核定其執行業務所得為75,750,870元，經核即無不合。本件上訴人固然係信賴被上訴人（所屬中壙稽徵所）作成之87年8月27日北區國稅中壙審字第87083678號函，始以權責發生制記帳列報取自該醫院執行業務所得，然本件係有關上訴人88年度綜合所得稅結算申報事件，本與公益無關，被上

訴人（所屬中壢稽徵所）隨後將上開核准函撤銷，並不致造成公益上之重大危害者。其因此增加之稅負 71,327,136 元亦係本應繳納者，並非行政程序法第 120 條所稱「財產上之損失」，或國家賠償法第 2 條第 2 項所稱之損害，因此上訴人依據上開規定，以備位聲明請求被上訴人應給予同額之補償及法定利息，亦屬無據。

（二）利息支出：有關利息支出認列為執行業務費用之財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861907562 號函，係中央財稅主管機關財政部基於職權，依上開規定之立法意旨所作成之解釋，因屬簡化採認程序，統一認列標準，及維繫實質課稅及稅制公平所必要，且未逾越法律規定之範圍之目的，亦未增加人民之負擔，自應於所解釋法律生效之日起，適用於與此有關之未確定案件。本件壢新醫院係上訴人獨資所經營，醫院本身並無法律上人格及權利能力，不得享受權利、負擔義務，醫院之資產及負債，自應歸屬於醫院負責人。從而，上開短期投資實質上應屬上訴人個人投資行為，與醫院業務無關。矧且，一般醫院均係以從事醫療行為為業，短期投資並非醫療行為之一部分，故本件上訴人所為之上開短期投資絕非經營壢新醫院所必要，應無疑義。再從經濟學觀點而言，系爭銀行借款如確供壢新醫院使用，則當醫院有餘裕能夠自由運用時，理應優先償還銀行借款以減少利息支出，始符一般經營之道，然上訴人未優先償還銀行借款，卻運用於與業務無關之短期投資，由此亦足推論該短期投資確非屬經營壢新醫院所必要，從而該部分之利息支出應非直接必要費用。此外，上訴人復未能提示金融機

構出具之借款用途證明及明確帳載及資金流程之佐證資料供核對，自難認上訴人此部分申報為有理由。(三)其他費用損害賠償部分：本件上訴人原列報其他費用損害賠償105,075,859元，惟其中2,560,000元部分因未提示符合查核辦法第31條第1款之「警察機關、公會或調解機關團體之調解、仲裁之證明或經法院判決確定之證明」供核對，為上訴人所不爭執，依照上開說明，自難採認。雖上訴人主張有協議書及支出憑證等證明文件，應予認定云云。但查，私人間之協議，畢竟與具有公信力之機構介入之和解有別，從稅捐稽徵機關覈實認定之角度而言，前者之憑信性終究不若後者，不符上開真實性原則之要求。被上訴人剔除上訴人所列報其他費用損害賠償2,560,000元部分，即非無據。況營利事業所得稅查核準則第103條規定亦強調「核實認定」、「取得確實證明文據」、「確實證明文件」等語，與本件所適用之查核辦法第31條第1款規範意旨亦不相違悖，雖然在技術上對於應取具之文件要求有所不同，但此係因一為綜合所得稅之稽徵，一為營利事業所得稅之核課，兩者原有本質上之差異（此從有無公認會計原則或商業會計法之適用、是否需申報資產負債表及設日記帳等即可知）所造成，並非可相提並論。因此，以上二法條對取證之具體內容不一致，係立法者（行政機關）有意之區隔，並非查核辦法第31條第1款故為法律所無之限制，因將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

五、本院查：(一) 上訴人指摘原判決關於會計制度有不適用法規或適用法規不當之違法部分，按「……個人之綜

合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……

第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。……執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其辦法由財政部定之。」行為時（下同）所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類定有明文。財政部依據上開法律之授權，訂定查核辦法。其中第 3 條規定：「執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則。」第 10 條第 1 項前段、第 2 項前段規定：「執行業務者應於執行業務收入實現時列帳記載……聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，得按權責發生制計算所得。」上開查核辦法第 1 條「本辦法依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款之規定訂定之」，已明列其法律授權之依據，且係對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定，依行政程序法第 150 條規定，係屬法規命令，原判決認其為行政規則，固有未洽；惟該辦法內容並未逾越所得稅法等相關之規定，與母法規定無違，自得加以適用。本件原判決業已詳述所得稅法第 22 條第 2 項關於營利事業應採用權責發生制或現金收付制之規範，並不在所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款「費用列支」準用營利事業所得稅規定之範圍（按準用規定已成具文，詳後述）。又所得稅法第 22 條第 2 項係適用於營利事業所得稅者，而執行業務所得則係申報

個人綜合所得稅，二者迥不相侔，所得稅法第 22 條第 2 項規定本不在申報個人綜合所得稅得以適用之範圍，上訴人主張查核辦法第 3 條規定違反所得稅法第 22 條第 2 項規定為無效云云，要無可採。而依上開查核辦法第 3 條規定意旨，執行業務所得之計算，應以收付實現為原則，雖例外情形可按權責發生制計算所得，但係以聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者為限。本件上訴人所經營之壠新醫院係獨資創設之醫院，並非聯合執行業務或收入經由公會代收轉付，其會計制度自應採用現金收付制。又上訴人依上述規定既係應適用現金收付制之會計制度者，且以往年度亦係採用現金收付制，而其 87 年 8 月 21 日向被上訴人所屬中壠稽徵所申請由現金收付制改為權責發生制時，並未檢送任何符合得改為權責發生制之資料以供審核，顯係對重要事項不提供正確資料及為不完全陳述，致使行政機關依該資料陳述而作成行政處分，有信賴不值得保護情事；又本件係關於上訴人之所得稅申報事件，僅與上訴人個人私益有關，被上訴人撤銷之前違法之核定，要與公益無涉，依行政程序法第 117 條規定被上訴人自得撤銷，並無需給予補償。何況，上訴人雖主張被上訴人對於其因信賴被上訴人之核准採用權責發生制處理其會計事務，惟嗣後被上訴人撤銷原核准處分，採用現金收付制重新計算上訴人之系爭年度所得額，致原先於系爭年度採權責發生制，得扣除之成本費用（於系爭年度已發生會計上應付責任但未於該年度現金支出者），於改採現金收付制時不得扣除，其差異成本費用總額為 178,317,842

元，使上訴人於系爭年度溢付稅額 71,327,136 元云云。惟姑不論本件復查前，僅補徵應納稅額 30,992,874 元，而復查決定，復已將原核定執行業務所得 75,750,870 元，追減 49,362,623 元，變更核定 26,388,247 元及原核定租賃所得 88,441 元予以註銷，則其補徵應納稅額，亦應已變更（被上訴人迄未陳明其數額）；且其所稱「預計系爭年度後之數年內將不會有盈餘」一節，僅係臆測而已；又所稱「其差異成本費用總額為 178,317,842 元，使上訴人於系爭年度溢付稅額 71,327,136 元」，亦僅係援用被上訴人之核定調整法令及依據說明書所列金額，對於其是否確應或得於 88 年度為現金給付等，均未舉證以實其說，而此係屬原審事實認定，證據取捨問題，與原判決是否違背法令無涉；另上訴人亦自承權責發生制與現金收付制僅為時間性差異，影響僅為納稅時點不同，不影響上訴人應繳納予國家之稅負總額，則被上訴人將錯誤核准撤銷，回歸正確適用法令，亦不應影響上訴人於該段期間應繳納予國家之稅負總額，原判決認本年度增加之稅負係上訴人本應繳納者，並非同法第 120 條所稱之損失，據以駁回上訴人之補償請求，其結論相同，仍應予維持。至於所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款末段雖規定「執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其辦法由財政部定之。」然查，所得稅法第 3 章第 3 節及第 4 節係就營利事業所發生之費用：如薪資、職工退休金、捐贈、交際費、折舊等，訂定原則性之規定；而執行業務之費用，所得稅法內並未訂定相關規定，所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類

第 3 款乃訂定前開準用之規定，惟自查核辦法發布施行後，其已就執行業務費用之列支，自第 14 條至第 34 條為詳盡之規定，其內容及範圍已涵蓋所得稅法之規定，是上開「準用」之規定，實際上已成具文。原判決認「執行業務者僅費用列支方面得準用營利事業所得稅規定」一節，尚有誤會，惟尚不影響本件結論；另上訴人並非財團法人醫療機構，並無上訴人所提關於財團法人醫療機構規定之適用，上訴人就此之主張並無可採。又財政部 87 年 4 月 9 日台財稅第 871936994 號函說明二已明指「因綜合所得稅係採收付實現原則」，因而就健保局核定特約醫事服務機構之醫療費用，如溢給之暫付醫療費用年度與核定沖抵或追繳為同一年度或涉有跨年度時，其帳務處理之方式所為，既未指其綜合所得稅係採權責發生制，上訴人所主張乃其主觀歧異之見解，並無可採。末按「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。」「第 117 條之撤銷，應自原處分機關或上級機關知有撤銷原因時起 2 年內為之。」固為行政程序法第 117 條前段及第 121 條第 1 項所規定。惟法規特定有施行日期者，自該特定日起發生效力，中央法規標準法第 14 條定有明文。查行政程序法雖於 88 年 2 月 3 日制定公布，然其施行日期依同法第 175 條明定自 90 年 1 月 1 日施行，依上揭中央法規標準法第 14 條規定，自該特定日即 90 年 1 月 1 日起發生效力。是以於行政程序法施行前，就撤銷權之行使，法律並無除斥期間之規定，則於行政程序法施行前即得行使撤銷權者，於行政程序法施行後

關於撤銷權之除斥期間，應自行政程序法施行之日起算。本件被上訴人以 91 年 4 月 29 日北區國稅中壢審字第 0910002491 號函撤銷其 87 年 8 月 27 日北區國稅中壢審字第 87083678 號核准函，並未逾行政程序法施行後 2 年之除斥期間，上訴人就此所為之主張，亦無可採。

（二）上訴人指摘原判決關於利息支出部分有不適用法規或適用法規不當之違法部分：按「非屬執行業務之直接必要費用，不得列為執行業務費用。」為查核辦法第 14 條所明定。短期投資與醫院業務無關，則因該短期投資借款所生之利息，自不得列為執行業務費用。至於所稱上訴人已提出之各項證明借款確實用於醫院營業而未用於該等投資之積極事證一節，係重述其為原審所不採之陳詞，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，惟原審調查證據之結果，依論理法則判斷，並無違背論理法則，又證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形，其主張並無足採；另本院為法律審，上訴人於上訴後始主張原核定調減之利息支出，有虛增逾 30 萬元之新事實，本院無從審酌。（三）上訴人主張原判決關於其他費用損害賠償部分有適用法規不當之顯然違法一節，經查，查核辦法第 31 條就損害賠償之認定已有明定，則營利事業所得稅查核準則第 103 條即無再準用之餘地，已如上述，並為原審所認定，則原判決就二者所為之比較，核屬贅論，要與原判決有無違背法令無涉。又財政部 89 年 3 月 21 日台財稅第 890451508 號函釋既經該部以 90 年 11 月 30 日第

0900457399 號函示自 91 年 1 月 1 日起，不再援引適用，依司法院釋字第 287 號解釋「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」即除後函釋發布生效前，已確定案件外，應依後函釋辦理。而稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，對於尚未核課確定案件得適用者，自以適用時仍有效者為限。本件被上訴人為處分時，該函釋既非有效得以適用者，上訴人主張仍應適用本案云云，即無可採。至於上訴人其餘述稱各節，乃上訴人以其對法律上見解之歧異，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當；或係於上訴始主張本院無從審酌之新事實，均無可採。綜上所述，原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無抵觸，並無違背法令之情形；縱原審雖有未於判決中加以論斷者，惟尚不影響於判決之結果，與所謂判決不備理由之違法情形不相當。又其部分見解，雖有未洽，惟與結論不生影響，仍應予維持。上訴意旨仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 9 8 年 7 月 9 日
(本件聲請書其餘附件略)