

臺北高等行政法院判決

95 年度訴字第 02686 號

96 年 4 月 4 日辯論終結

原 告 財團法人恩主公醫院

代 表 人 王茂賢（院長）

訴訟代理人 施博文（會計師）

被 告 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 凌忠嫻（局長）

訴訟代理人 張淑昭

劉桂英

上列當事人間因機關團體作業組織所得稅事件，原告不服財政部中華民國 95 年 6 月 30 日台財訴字第 09500243600 號（案號：09502201）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

壹、事實概要：

原告民國（下同）91 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報，列報收入新台幣（下同）1,919,699,718 元、支出 1,857,528,636 元及餘絀數 62,171,082 元。而支出中 148,439,157 元係原告 82 至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提。被告認該結餘款部分，係經專案保留至以後年度使用，其實現年度非結餘款發生年度，惟其係與創設目的有關之支出項目，且為專用性質，應於購建上述資產時沖轉該保留款，全額列為資本支出，以後年度不得再提列折舊設備，而予以剔除，核定課稅所得額為 197,551,657 元。原告不服，申請復查，經被告以 95 年 4 月 10 日北區國稅法一字第 0950010931 號復查決定（下稱原處分）駁回，提起訴願，復遭財政部決定駁回，遂向本院提起行政訴訟。

貳、兩造聲明：

一、原告聲明：求為判決

(一)、訴願決定及原處分均撤銷。

(二)、訴訟費用由被告負擔。

二、被告聲明：求為判決如主文所示。

參、兩造之爭點：

一、原告主張之理由：

(一)、本案爭點為：原告（財團醫療法人）購建醫療大樓，醫療儀器、交通及辦公設備之固定資產，依法應提列折舊？

1、按「醫療法人財務報告編製準則」第 12 條第 5 款（原告誤載為第 12 條第 5 項）、所得稅法第 24 條、第 50 條至第 58 條和營利事業所得稅查核準則（以下簡稱查核準則）第 95 條規定，原告購買（建）固定資產均應提列折舊：

(1)、按設立醫療財團法人慈善團體，須由捐贈人捐贈一定財產成立基金，並於章程中明定慈善團體解散後剩餘財產歸屬於政府。慈善團體即以基金、孳息及其他收入，用於舉辦與其創設目的有關之慈善事業。醫療財團法人從「基金」支出款項購置固定資產，從事與其創設目的有關活動，嗣後產生醫療收入時，該固定資產依法「應」按年提列折舊，方符合「成本與收入配合原則」。

(2)、財團法人醫療機構設立後，其重要財產如有增減，應檢附財產清冊申請衛生署核備後，向法院辦理變更登記（醫療法第 33 條），其財產及基金之管理運用，應受衛生署之監督（醫療法第 35 條），原告申請行政院衛生署轉請財政部同意，延後使用 82 年度至 85 年度結餘款，用於購置醫療用途之建物、設備。該結餘款所購置之固定資產，經行政院衛生署核准後，已於 92 年間向法院辦理基金總額變更登記，原告之基金總額增加 2,164,596,115 元，變更為 3,303,774,202 元，此有行政院衛生署 92 年 4 月 11 日衛署醫字第 0920020221 號函及台灣板橋地方法院核發之法人登記證書可稽。該結餘款購置之固定資產既屬於財團法人基金總額一部分，實質上等於從基金支出所購置之固定資產，依法「應」提列折舊。

(3)、被告亦同意，倘財團法人將 82 年度至 85 年度之結餘款轉列為基金總額，並從基金總額支出款項購置固定資產，該固定資產應提列折舊。但被告認為原告當時並未將結餘款轉列為基金總額，以結餘款購置之固定資產，不得提列折舊云云。惟原告以結餘款所購置之固定資產，已全數轉列為財團法人之基金總額。先將結餘款轉列為基金總額，從基金中支出購置固定資產；或者先以結餘款購置固定資產，再將該固定資產

轉列爲基金總額，只有先後次序上之差別，就該固定資產屬於基金總額而言，實質上並無不同。從基金中支出購置之固定資產，依法既應提列折舊，則原告購置固定資產後再轉列爲基金總額。該固定資產依法亦應提列折舊，否則即構成不正當之差別待遇，違反租稅公平原則。

- (4)、原告創設目的即在於興建醫院提供醫療服務，82 年度至 85 年度籌募之款項本來就要用於興建醫院，又衛生署公告醫療法人每設立一病床應有 60 萬元之資本額，必要財產之資本額包括土地、房屋。原告爲具有 420 床規模之醫療法人，其必要之資本額（基金總額）約 25 億元。結餘款購置之固定資產乃醫院營運必要財產，本應列入基金總額中。另依「醫療法人財務報告編製準則」第 12 條第 5 項規定，除土地外，固定資產應於耐用年限內，以合理而有系統之方法，按期提列折舊，並依其性質轉作各期管理費用或間接醫務成本，不得間斷或減列。因此，被告否准原告購建固定資產提列折舊，不但無法律依據並顯已違背前揭「醫療法人財務報告編製準則」第 12 條第 5 項「固定資產．．．按期提列折舊．．．不得間斷或減列」之規定。

- 2、本案被告調整減除原告固定資產折舊提列之主要依據爲財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋規定，此與原告運用基金興建及購買醫療用途之建物、設備產生醫療收入，應依稅法相關規定，應按年提列折舊，分屬不同兩事，不應混爲一談，且兩者爲稅法基於不同規範目的所設之規定，無重覆提列或雙重優惠之情事。更何況與其本身函釋財團法人課稅損益之查核，原則上比照適用查核準則之規定（按查核準則規定，固定資產應提列折舊）互相矛盾，更違背前揭所得稅法第 50 條至第 58 條以及查核準則第 95 條所規定固定資產每年度「應」提列折舊之強制規定，準此，本件應無前揭財政部賦稅署之有關「爲醫療用途所購置之資產．．．，以後年度不得再提列折舊」函釋規定之適用：

- (1)、本件醫療財團法人將「銷售貨物或勞務以外收入」，用於興建購置醫療用途之建物、設備，應否依稅法相關規定年提列折舊，列爲產生醫療收入（銷售貨物或勞務所得）之成本或費用。至於申請主管機關同意，延後使用 82 年度至 85 年度籌募之款項乙節，與應否依法按年提列折舊無關：
- 、慈善團體具有代替國家提供公共服務、生活照顧之功能，且財團法人解散後，其剩餘財產歸國家所有，故國家給予稅捐優惠。所謂免稅優惠，是指收入超過支出之款項免稅。例如

慈善團體去年度取得 100 萬元之銷售貨物或勞務以外收入，支出 80 萬元於創設目的上，剩餘之 20 萬元免稅。如去年度僅支出 10 萬元於創設目的，支出一時無法逾 80%，而申請主管機關同意保留於今年度使用，且今年度支出 70 萬元以上者，視為慈善團體已於去年度支出 80% 以上，剩餘之 20 萬元亦免納所得稅。申言之，依「教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準」（以下簡稱免稅標準）第 2 條第 1 項第 8 款但書規定，申請主管機關函請財政部同意，保留於日後使用於創設目的上，屬「附條件免納所得稅」（非被告所稱「當然免稅」），如慈善機關保留之款項嗣後支出 80% 以上（以該特定年度收入比例計算），則視為該特定年度之支出比例符合規定，剩餘 20% 款項免納所得稅，以此類推。

、以本件而言，若原告之建院計畫提早於 82 年度支出，或提早付款給承包商，或先向金融機構融資並以籌募之款項償還，或者將籌募之款項逐年登記財團法人基金總額中，其支出可達各該年度款項之 80% 以上，而無庸申請主管機關核准同意延後使用。在無庸申請主管機關同意延後使用之情形，問題仍然相同，亦即用 80 萬元之「銷售貨物或勞務以外收入」，用於興建購置醫療用途之建物、設備，嗣後產生醫療收入（銷售貨物或勞務所得），該固定資產應否依稅法相關規定按年提列折舊。足見本案實與主管機關同意延後使用 82 年度至 85 年度籌募之款項無關。更何況，縱是符合促進產業升級條例或獎勵投資條例之企業，運用 5 年免稅產品收入所購買之機器設備等固定資產，依法仍應提列折舊。從未聽聞稅務稽徵機關以「有雙重優惠免稅之虞，否准折舊之提列」。

- (2)、綜上小結，原告運用基金興建及購置醫療用途之建物、設備而產生醫療收入，應依稅法規定按年提列折舊，不得間斷，與 82 年度至 85 年度延後保留結餘款，分屬不同兩事，且為稅法基於不同規範目的所設之規定，並此重複提列或雙重優惠之情事。被告誤援用與本案無關之前揭財政部 84 年函釋規定，否准原告固定資產提列折舊，其認事用法，顯有違誤。

- (二)、被告援引前揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664 043 號函釋「醫療設備不准提列折舊為補稅唯一依據，違背所得稅（母法）第 51 條及查核準則第 95 條固定資產應提列折舊」之強制規定，依憲法第 172 條「命令與法律牴觸者無效」，故無效命令所為處分，係違法處分，應予撤銷。

- 1、遍查所得稅法及其法令規定，除乘人小客車有折舊限額之規定外，並無法令有限制法人不准固定資產提列折舊之明文規

定，換言之，固定資產提列折舊係法律強制規定，如有違背致財務報表不實者，尚有商業會計法特別刑法之處罰，合先敘明。

2、被告援引補稅之唯一依據為前揭財政部賦稅署 84 年函釋，辜且不論該函釋適用情形，與本案原告「非銷售貨物與勞務收入」（亦即來自捐贈收入）截然不同，縱適用，該函釋決議（四）「．．．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，．．．」另決議（七）「財團法人課稅損益之查核是原則上比照適用一般營利事業查核準則之規定，不再另行訂定適用於機關之查核準則。」準此，如前揭所得稅法第 51 條及查核準則第 95 條規定購建醫療用途之固定資產應提列折舊。因此，被告斷章援引補稅之財政部函釋，本身不但彼此自相矛盾且違背所得稅法（母法）之規定，該財政部函釋顯然違法，被告以違法之函釋作成補稅之處分係違法之行政處分，應予撤銷。

（三）、被告之處分援引非法律依據之財政部賦稅署函釋補稅，顯然違背中央法規標準法第 5 條第 2 項「關於人民之權利、義務者應以法律定之」規定。如前述，本案被告補稅之唯一依據僅為財政部 84 年函釋規定，該函釋規定本質上並非法律，準此，被告之處分顯已違背前揭中央法規標準法第 5 條第 2 項規定。

（四）、按營利事業符合原獎勵投資條例或促進產業升級條例享有 4 年（或 5 年）所得稅免稅，再以免稅所得購置固定資產，依前揭所得稅法第 51 條及查核準則第 95 條規定，應提列折舊，亦為被告所不否認且一直是稅捐稽徵機關之慣例。被告則以原告「可能享有雙重優惠」似是而非之理由逕自否准原告依法應就醫療設備提列折舊金額並據以補徵鉅額稅負，令非營利之財團法人原告所處之地位連營利法人尚有不如，遑論優惠，除輕重失衡外，被告之處分，顯已違背行政法第 6 條「禁止差別待遇」之規定。

（五）、前揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋之客體與目的，與本案截然不同，本案無適用 84 年函釋之餘地：

1、財政部 84 年函釋內容有下列 3 點值得注意：

（1）、84 年函釋解釋之法令為免稅標準第 2-1 條，針對之客體為剩餘所得應予課稅之「銷售貨物及勞務收入」，亦即財團法人醫院以銷售貨物或勞務之收入，購置醫療用途之建物或設備等固定資產。

(2)、免稅標準第 2-1 條規定，財團法人醫院銷售貨物或勞務收入，扣除成本或費用後之所得應繳納所得稅，但如銷售貨物及勞務以外收入不足以支應與創設目的有關活動之支出時，得將該支應不足部分扣除。將 84 年函釋內容與免稅標準第 2-1 條規定相互對照可知，84 年函釋之目的在於賦予醫院更大彈性。蓋以銷售貨物或勞務之收入，用於購置醫療用途之建物與設備等資產，本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或費用。但 84 年函釋給與醫院選擇按年提列折舊，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出之彈性，且購置多項資產時，可全部或部分選擇。

(3)、倘醫院以銷售貨物或勞務之收入，購置醫療用途之建物或設備等固定資產，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者，以後年度不得再提列折舊，如選擇按年提列折舊者，計算與創設目的有關之活動之支出比例，仍得適用 71 年函釋說明 7，得列為資本支出計算之。

2、本件為財團法人醫院以籌募之款項（銷售貨物或勞務以外收入，支出剩餘所得免繳納所得稅）購置醫療用途之建物或設備等固定資產，與 84 年函釋之客體（銷售貨物或勞務收入）剛好相反。84 年函釋之目的在於給與醫院較大彈性，當醫院以「銷售貨物或勞務收入」購置與創設目的有關之固定資產者，醫院可以選擇。但本件「銷售貨物或勞務以外收入」，該收入本應用於與創設目的有關活動之支出，並無給與選擇彈性之必要與可能。綜上所述，前揭財政部 84 年函釋之客體與目的與本案情形截然不同，本案應無適用該函釋之餘地。

(六)、按稅法規定申報，並無重複提列或雙重優惠之問題：

1、免稅固為優惠，但提列折舊列為收入之成本，乃所得稅法第 24 條、第 50 條至第 58 條及查核準則第 95 條之明文規定，並非優惠，合先敘明。原告為建院經費，於 82 年度至 85 年度籌募款項，假如在 82 年度至 85 年度間購置固定資產達 80%，其所購置之固定資產應按年提列折舊，剩餘之款項則免納所得稅，但免納所得稅之款項日後購置固定資產，亦應按年提列折舊。今僅因建院計畫支出款項之高峰期為 86、87 年度，籌募之款項當時尚未支出達各年度收入之 80% 以上，因而申請主管機關同意延後使用而已。而醫院須運用固定資產始能產生銷售貨物或勞務收入，依所得稅法第 24 條、第 50 條至第 58 及查核準則第 95 條規定，固定資產應按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本或費用。上開規定，乃稅法基於不同目的

、針對不同階段所為之規範，並無重複提列，雙重優惠之問題。

- 2、被告稱：原告建院之款項因保留而享有免納所得稅優惠，故以該款項購置之固定資產，不能再按年提列折舊，避免重複提列、雙重優惠云云，顯有誤解。蓋以：
 - (1)、如前所述，本案關鍵在於：以「銷售貨物或勞務以外收入」購置固定資產，應否依法按年提列折舊，而與「保留」延後使用無關。蓋「保留」之意義僅在於，日後按計畫支出達一定比例者，則視為被保留之年度之支出符合規定，致剩餘所得免納所得稅而已。除非被告否認慈善團體今年度取得 100 萬元之銷售貨物或勞務以外收入，支出 80 萬元購置固定資產，該價值 80 萬元之固定資產不能按年提列折舊，免稅之 20 萬元日後用於購置固定資產，不能按年提列折舊。否則本年度購置與次年度購置，均依法應按年提列折舊，並無不同。
 - (2)、又現行法律基於特定政策目的給與免稅稅捐優惠者，以該免稅款項購置固定資產，均應按年提列折舊。例如，促進產業升級條例規定新興重要策略性產業、特定製造業或服務業得 5 年免納營利事業所得稅（第 9 條、第 9 條之 2）；獎勵民間參與交通建設條例規定受獎勵之機構 5 年免納所得稅（第 28 條）；促進民間參與公共建設法獎勵民間機構特定年限免納所得稅（第 36 條）等，該受獎勵免納所得稅之營利事業，如將該免納所得稅之款項用於購置固定資產，嗣後因該固定資產產生之收入，仍應依稅法相關規定按年提列折舊，並未受到限制。足見被告所謂「已免稅之款項購置固定資產不能再列折舊」之見解，不僅毫無依據，且違反租稅公平，亦違反租稅法定原則。
 - (3)、此外，財政部 84 年 10 月 18 日台財稅字第 84165319 號函釋，於說明二載明：「．．．該等機關團體於計算上開不足支應金額時，有關銷售貨物或勞務以外之收入中，如有依相關法律規定免納所得稅之平均地權債券利息及公共建設土地債券利息暨依所得稅法第 42 條規定免計入所得稅課稅之投資收益等免稅收入，准自銷售貨物或勞務以外之中減除。」，甚至 84 年函釋亦載明「上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定計算支出比例時，得適用 71 年函釋說明 7」，足見依據不同法令分別適用相關規定，並無重複提列或雙重優惠之問題。
- 3、綜上所述，被告認為「已免稅之款項購置固定資產不能再提列折舊」，不僅毫無法律依據，且違反租稅公平，亦違反租

稅法定原則。

- (七)、所得稅法第 24 條明定，計算課稅額時，應以收入減除各項成本或費用，不能僅考量收入而不計入產生該收入之成本或費用，「收入與成本配合原則」乃相連之權利義務，依司法院釋字第 385 號解釋意旨，原告籌募之款項購置固定資產，以提供醫療服務，產生醫療收入。該固定資產醫療收入之成本或費用，而固定資產應按年提列折舊，本應無爭議。
- (八)、另不論是營利事業法人或慈善團體法人，其資本額或基金乃其營運之資產，並無課徵所得稅之問題。以資本額或基金購置固定資產，運用固定資產產生收入，該固定資產應按年提列折舊。原告 82 年度至 85 年度保留之款項，均已納入基金總額中。如採被告之見解，認為以基金購置之固定資產不能按年提列折舊，則原告所處之地位連營利事業法人尚有不如，遑論優惠。蓋營利事業法人以其非營利之財團法人，以基金購置之固定資產，竟然不能列折舊，輕重顯有失衡。

二、被告主張之理由：

- (一)、原告 82 至 85 年度之結餘款因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，遂依同款後段但書規定，申請結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產，並向主管機關報備保留計畫之執行，其事後之執行，僅為成就保留款發生年度之適用免稅資格，故該保留款之支出性質，自應與其原因發生年度之支出性質相符，即全部列為與創設目的有關之支出項目，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，而不得再准其任意選擇以分年提列折舊方式認列費用，以避免雙重之免稅優惠，並以其執行情形審酌該保留款發生年度（即 82 至 85 年度）是否符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定而得予免稅；是原告 82 至 85 年度結餘款延後作為與創設目的有關活動之建院計畫用途支出，免受免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定之限制，而免於核課所得稅，該專案保留款核屬專款專用性質，故該等保留款依核准之計畫於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產時，自應沖轉該保留款，全額列為資本支出，而不得分年提列折舊，當無按年提列折舊，自銷售貨物或勞務收入中減除之適用，被告參照財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一字發第 841664043 號函「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

，故無所請提列之折舊，再自銷售貨物或勞務收入中減除之適用。」剔除其折舊費用，並無不合。

(二)、又原告 82 至 85 年度之支出因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，原應課徵所得稅，其依同款後段但書規定，申請將結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建前揭資產，並已向主管機關報備保留計畫之執行，同時視為保留款發生年度（即 82 至 85 年度）之創設目的有關活動之支出，以符合免稅之規定，俟後如再允許提列前揭固定資產折舊，自有重複列報之嫌，違反租稅公平原則。至賦稅署函釋考量為免影響財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院業務之運作、對公益活動及社會福利之推展，允許將資本支出提前全額認列或按年提列折舊，僅可擇一適用，避免同一支出項目重複認列，係符合目的性之解釋，與司法院釋字第 420 號及第 496 號等解釋文精神，並無不合。

(三)、又據司法院釋字第 287 號解釋，上揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一字發第 841664043 號函乃在闡釋法規原意，被告逕予適用，亦無不合，所訴核不足採。又原告同一事件提起行政訴訟，前經鈞院 94 年度訴字第 1254 號判決駁回在案。

理 由

甲、程序方面：

本件行政訴訟起訴後，原告、被告原代表人分別由陳 宗變更為王茂賢、許虞哲變更為凌忠嫻，有醫療機構開業執照、行政院 95 年 8 月 23 日院授人力字第 0950023637 號令影本在卷可憑，茲據繼任者分別於 95 年 11 月 2 日、96 年 4 月 4 日具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

乙、實體方面：

一、本件適用之法規：

(一)、按「左列各種所得，免納所得稅：一、．．．十三、教育、文化、公益、慈善機關或團體，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。．．．」、「合於第四條第十三款規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織，應依第七十一條規定辦理結算申報；其不合免稅要件者，仍應依法課稅。」分別為行為時所得稅法第 4 條及第 71 條之 1 第 3 項所規定。又「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：一、．．．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（92 年 3 月 26 日修

正前為 80%)。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」則為依前開所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款授權訂定之免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款所明定。

- (二)、次按「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（現行規定已修正為 70% ），係指按當年度之支出與收入比較核計，以往年度之結餘款應不在當年度收入範圍內。」、「有關適用『教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準』第 2 條第 1 項第 8 款但書規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其結餘款若有未依其報經核准之計劃使用者，稽徵機關應就全部結餘款依法核課所得發生年度之所得稅，惟該結餘款中已依同標準第 2 條之 1（現行標準第 3 條）第 1 項規定課徵所得稅部分應予扣除。」及「決議 1.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 2 條之 1（現行標準第 3 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。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；上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定計算支出比例時，得適用財政部 71 年 12 月 10 日台財稅第 38931 號函說明 7 規定。2.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。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。」復分別經財政部 73 年 10 月 27 日台財稅第 61981 號函、90 年 1 月 10 日台財稅第 0890458465 號函及財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋有案；核上揭函釋乃財政部基於其主管權責，就課稅原因事實之認定所為細節性、技術性之規定，無違租稅法律主義及法律保留原則，所屬稽徵機關辦理相關案件，自得援用之。

二、兩造不爭之事實：

本件原告 91 年度機關團體作業組織所得稅結算申報列報收入 1,919,699,718 元、支出 1,857,528,636 元及餘絀數 62,171,082 元。而支出中 148,439,157 元係原告 82 至 85 年度結餘款

經主管機關核准保留建院計劃用途保留款，所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提；該等資產且列入基金資產，經法院核准財產總額變更登記。被告認該結餘款係經專案保留至以後年度使用，其實現年度非結餘款發生年度，惟其係與創設目的有關之支出項目，且為專用性質，應於購建上述資產時沖轉該保留款，全額列為資本支出，以後年度不得再提列折舊設備，而予以剔除，核定課稅所得額 197,551,657 元。原告不服，迭經復查、訴願均遭駁回等事實，有被告 91 年度機關或團體及其作業組織結算申報核定通知書、營利事業所得稅核定稅額繳款書、原告復查申請書、91 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報書、如事實概要所述之復查決定書及財政部 95 年 6 月 30 日台財訴字第 09500243600 號訴願決定書、行政院衛生署函、財政部核准核等件影本附卷可稽（分見原處分卷第 14-18、23-26、41-45、47、89-95 頁；本院卷 26-30、58、84-87 頁），自堪信為真實。

三、原告循序提起本件行政訴訟，主張：依醫療法人財務報告編製準則第 12 條第 5 款、所得稅法第 24 條、第 50 條至第 58 條及查核準則第 95 條規定，原告購買（建）固定資產均應提列折舊。至財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋情形，與原告運用基金興建及購買醫療用途之建物、設備產生醫療收入，應依稅法相關規定，應按年提列折舊，係屬二事，且兩者為稅法基於不同規範目的所設之規定，無重複提列或雙重優惠之情事，況亦與該函釋中所指財團法人課稅損益之查核，原則上比照適用查核準則之規定互相矛盾，自無適用餘地。被告忽略財團法人醫院銷售貨物或勞務以外收入，用於購置固定資產，則嗣後計算銷售貨物或勞務收入之課稅額時，本應依稅法相關規定按年提列折舊。被告以財政部賦稅署上述函釋以為否准原告提列系爭固定資產折舊之主要依據，而否准原告提列系爭折舊，乃有適用函釋錯誤、牴觸法律、違反租稅法定、法律保留、平等原則等違法情事云云。是本件爭點乃在被告否准原告提列系爭折舊，是否適法？

四、按依醫療法人財務報告編製準則第 12 條規定：「…所稱固定資產，指為供業務上使用，且使用年限在一年以上，非以出售為目的之有形資產；其科目性質及應註明事項如下：一、固定資產中，土地、折舊性資產及折耗性資產，應分別列示

。……五、除土地外，固定資產應於耐用年限內，以合理而有系統之方法，按期提列折舊或折耗，並依其性質轉作各期管理費用或間接醫務成本，不得間斷或減列。」是醫療法人除土地外之固定資產於耐用年限內，固得分別種類依所得稅法第 51 條規定之折舊方法，提列折舊。惟如前述，原告於 91 年度提列折舊之上開固定資產，係原告 82 至 85 年度之結餘款因未符合上揭免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，依同款後段但書規定，申經財政部核准就其原屬應稅之結餘款作為建院計劃用途保留款，用以購建醫療大樓，建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產，是原告所購買之前揭固定資產，即應視為上述保留款發生年度（即 82 至 85 年度）之創設目的有關活動之支出，以符合免稅之規定，其嗣後之購買該等固定資產乃執行核准保留免稅之用途，僅為成就保留款發生年度之適用免稅資格，此觀上揭財政部核准免稅函說明第 3 項皆有：「該院保留之結餘經費若未依其計畫使用，仍應依法予以核課所得稅。」於原告未依其計畫使用，即應回溯追徵其稅捐甚明。而財政部賦稅署為免影響財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院業務之運作，對公益活動及社會福利之推展，雖以上揭函釋允許將資本支出提前全額認列或按年提列折舊，擇一適用；然此系爭結餘保留款既應專款專用，其支出性質自應與其原因發生年度之支出性質相符，即全部列為與創設目的有關之資本支出項目，於上述購買保留用途之資產時，沖轉該保留款，全額列為資本支出，而擬制於保留款發生年度中銷售貨物或勞務以外之收入中全額減除，不得再准其任意選擇以分年提列折舊方式，於嗣後年度認列費用，而自銷售貨物或勞務之收入中減除，以避免雙重之免稅優惠。則被告揆諸前開免稅標準規定暨財政部賦稅署函釋第一項決議（五）3 規定，認原告已於免稅年度為資本支出之一次認列，復為系爭折舊之提列，乃重複列報，違反租稅公平原則，而予剔除，於法洵無不合。另本案係涉以往年度（82 至 85 年度）免稅之認定，並非單純成本收入配合原則之問題；又促進產業升級條例或獎勵投資條例運用免稅產品收入購買之固定資產，與本案係以固定資產之購買為免稅條件之成就不同，均無比附援引之餘地，是原告未視上情，即片面指摘被告僅以上揭財政部賦稅署函釋否准系爭折舊之提列，有適用錯誤、牴觸法律、違反租稅法定、法律保留、平等原則等違法情事，並認本案如先將上述保留之結餘款轉列基金總額，再購入系爭設備，即可提列折舊云

云，俱係其個人主觀見解，要無可採。

五、綜上所述，原告之主張均無可採。被告認原告系爭各年度保留之結餘款已依規定，專案保留至以後年度使用，係屬專款專用性質，故該等保留款依核准之計畫於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產時，自應沖轉該保留款，乃否准原告增列折舊之申請，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、至兩造其餘攻擊防禦方法經本院審酌後，核與本件判決結果均不生影響，故不再逐項論述，附敘明之。

據上論結，原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 4 月 19 日
第七庭審判長法官 李得灶
法官 黃秋鴻
法官 林玫君

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

中 華 民 國 96 年 4 月 19 日
書記官 黃明和