

臺北高等行政法院判決

98 年度訴字第 1862 號

98 年 12 月 3 日辯論終結

原 告 財團法人恩主公醫院

代 表 人 王良順

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 陳文宗

訴訟代理人 林幸枝

上列當事人間機關團體作業組織所得稅事件，原告不服財政部中華民國 98 年 7 月 20 日台財訴字第 09800272080 號（案號：第 09801536 號）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 及 理 由

一、事實概要：緣原告民國 95 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，列報收入新臺幣（下同）1,767,249,548 元、支出 1,670,297,149 元及餘絀數 66,337,692 元，經被告初查以其（一）銷售貨物或勞務之支出中，60,136,593 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，不予認定，又申報處分資產損失 956,418 元，係屬保留款購置設備及自前揭未折減餘額轉列費用，不予認定，核定銷售貨物或勞務之支出 1,569,358,664 元。（二）與創設目的有關活動之支出中，原告自 95 年度起經核准提撥研究發展等準備金，95 年度列報研究發展費用 55,346,570 元（按申報醫療收入總額 1,844,885,654 元×3%），其中 38,967,359 元係 95 年度實際發生之費用，其餘 16,379,211 元係依醫療法第 97 條規定補提列之費用，惟查其申報醫療收入總額中屬健保給付部分之門診收入多計 7,000,000 元，重行核算可提列研究發展費用限額 55,136,570 元（1,837,885,654 元×3%），與申報提列數之差額 210,000 元，不予認定，核定與創設目的有關活動之支出 70,250,181 元。是銷售勞務以外之收入 11,377,674 元不足支應與其創設目的

活動有關之支出 70,250,181 元合計 58,872,507 元，准自銷售貨物或勞務之所得扣除，核定本期餘細數及課稅所得額均為 127,640,703 元，應補稅額 15,325,752 元。原告對核定銷售貨物或勞務之支出部分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)訴之聲明：

1. 訴願決定及復查決定（即原處分）均撤銷。
2. 訴訟費用由被告負擔。

(二)首先舉例說明公益醫療財團法人運用「捐贈收入（即與創設目的有關活動收入）」購買醫療設備不准提列折舊結果已導致損害公益醫療財團法人投入「與創設目的有關活動支出」，依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定免稅之租稅優惠。

基本資料：

1. 甲公益醫療財團法人，成立於 91 年 1 月 1 日，假設 91 年 1 月 1 日即有「捐贈收入」（與創設目的有關收入）10,000 萬元，旋即購置醫療設備 10,000 萬元（耐用年限：5 年）。
2. 乙私立醫院，亦於 91 年 1 月 1 日成立，資本額 10,000 萬元，同日購買醫療設備（耐用年限：5 年）。

列表比較如附表一、二、三及四。

甲公益醫療財團法人，運用捐贈收入（即：與創設目的活動有關收入）10,000 萬元，全數購買醫療設備（耐用年限：5 年），若不准提列折舊，則 91 年度至 95 年度，5 年度餘細增加 10,000 萬元，致增加 2,500 萬元（ $10,000 \text{ 萬元} \times 25\% = 2,500 \text{ 萬元}$ ）所得稅，換言之，運用捐贈收入購買醫療設備不准提列折舊之結果，已導致損害甲公益財團醫療法人投入「與創設目的有關活動支出」，依所得稅法第 4 條第 13 款規定免稅之租稅優惠。

(三)公益團體非事業所得免稅及事業所得應稅之立法目的

1. 所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定：「左列各種所得，免納所得稅：……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。」上述公益團體免納所得稅之立法目的，應是公益團體從事公益活動，以彌補政府功能之不足，因此應予以獎勵優惠，免予課徵所得稅。
2. 依據 77 年 9 月 21 日修正之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」規定，不論公益團體之所得種類如

何，包括銷售貨物或勞務之所得（下稱「事業所得」），只要符合該免稅標準之要件，均一律可以享受免稅優惠。但公益團體所從事之銷售貨物或勞務之事業經濟活動，如與一般營利事業或個人執行業務者所從事之經濟活動相同時，則將產生事業競爭關係，為維持稅制的競爭中立性原則，以維持課稅公平，後來要求公益團體從事銷售貨物或勞務活動所產生之事業所得，也應課徵所得稅（營利事業所得稅）。行政院並於 83 年 12 月 30 日修正「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」增列教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條之 1 規定（註現行標準第 3 條）：「符合前條規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其銷售貨物或勞務之所得，除銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動之支出時，得將該不足支應部分扣除外，應依法課徵所得稅。」因此，從 84 年度以後，有關公益團體，如有事業所得，原則上即應就其事業所得課稅，以維持競爭中立性原則。

(四)公益團體之課稅損益之認定

有關財團法人課稅損益之查核，除基於財團法人之公益團體有關損益的特殊性，應當另為特別處理外，原則上應可類推適用營利事業所得稅查核準則之規定。故財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函：「（七）決議：有關財團法人課稅損益之查核，原則上比照適用營利事業所得稅查核準則之規定，不再另行訂定僅適用於機關團體之查核準則。」亦係本此意旨。由於公益團體之所得原則上免稅，僅就其中事業所得課稅，因此有應稅所得及免稅所得二種類型，故在計算公益團體之所得時，必須分開計算，才能正確反應二個部門之損益情形。日本法人稅法施行令第 6 條即明文規定應當分開計算所得。

(五)公益團體免稅所得之認定

1. 依據行政院 83 年 12 月 30 日修正發布之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條規定：「第 2 條教育、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。一、合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案者。二、除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配者。三、其章程中明定該機關團體於解

散後，其賸餘財產應歸屬該機關團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關團體者。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後賸餘財產之歸屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定之限制。四、其無經營與其創設目的無關之業務者。五、其基金及各項收入，除零用金外，均存放於金融機構或購買公債、庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、銀行或票券金融公司保證發行之商業本票、公營專業銀行發行之金融債券或國內證券投資信託公司發行之受益憑證及經依法核准公開發行上市之第一類股票、公司債者。但由營利事業捐助之基金，得部分投資該捐贈事業之股票，其比率由財政部定之。六、其董監事中，主要捐贈人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董監事，人數不超過全體董監事人數三分之一者。七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係者。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。九、其財務收支應給與、取得及保存合法之憑證，有完備之會計紀錄，並經主管稽徵機關查核屬實者。」。

2. 上述公益團體所得免稅之要件，主要表現在其收入應當「專款專用」，「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八十。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」（第 8 款），因此只要其收入專款專用確實使用於與其創設目的有關活動之支出，並達 80% 或未達 80% 但經財政部同意專款專用於其他年度，則縱然當年度仍有部分結餘，仍可免稅。亦即，其免納所得稅之立法精神，在於應當將收入「專款專用確實使用於與其創設目的有關活動之支出」，亦即從事公益活動使用，則可免所得稅。
3. 準此，如果公益財團法人醫院之收入（例如捐贈收入），如果「確實專款專用使用於與其創設目的有關活動之支出」，亦即從事公益活動使用，則可免所得稅。而財團法人醫院購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產，係屬於與其創設目的有關活動，故如將其收入使用於上述活動支出，應符合專款專用之公益活動支出，而可依據上述規定免納所得稅。本件原告將 82 年至 85 年度捐贈收入等結餘款，經財政部核准保留於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及

辦公設備等資產支出，符合公益活動之專款專用目的，而依法免稅，於法並無不合。就此徵納雙方有亦無爭議。

(六)公益團體應稅所得之認定

- 1.有關公益團體之事業所得，除「免納所得稅適用標準」另有特別規定不課稅（同標準第 2 條之 1 有特別規定免稅之特殊類型）外，原則上應予以課稅。其事業所得之計算，亦即銷售貨物或勞務之所得之計算，應如何計算？
- 2.依所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「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。」亦即課稅所得之計算，係採取「客觀的淨額所得計算原則」，應就其銷售貨物或勞務之收入，減除有關成本費用後之餘額，作為淨額所得，而為課稅所得。
- 3.在此必要費用的支出，必須由從事獲得收入的經濟活動，因此實現獲得收入的構成要件者，所支出，才能認列費用。因此，獲得收入者得扣除自己支出的費用。但不能扣除由第三人負擔支出的費用。在此適用所謂「費用負擔原則」，獲得所得者僅能扣除在經濟上由自己負擔的費用。由於所得者自己負擔費用，以致於降低其經濟上負擔能力，因此該項必要費用得作為所得的減項扣除。只要所得者自己在經濟上負擔費用，即為已足。至於該項費用的來源，原則上在所不問。所得者可能因為第三人的贈與資金或向第三人借貸款項，並持以支付費用。
- 4.在公益財團法人醫院購置建物設備等提供醫療事業使用的情形，由於醫療財團法人為獲得醫療收入之經濟活動，而投入該等建物設備，亦即其購置成本是由醫療財團法人負擔，則依據上述「費用負擔原則」，獲得所得者得扣除在經濟上由自己負擔的成本費用前，因此，本件原告購置建物設備等支出，准予提列折舊成本費用，也符合上述「費用負擔原則」以及淨額所得課稅原則。就此日本法人稅基本通達第 15-2-2 條本文即規定公益法人或無人格之社團等，將收益事業以外之事業用（即免稅事業用）之固定資產，轉供收益事業使用時，則作「收益事業之資產進行區分列帳管理，其於轉供收益事業使用時，依據該固定資產之帳簿價額進行列帳。亦即該固定資產得准予繼續提列折舊，以反應該收益事業之成本，而非當成免成本看待。
- 5.蓋從稅制競爭中立性原則觀察，在一般私人醫院為獲得醫療收入而購置建物及設備等資產所為固定資產支出，應准

認列折舊，僅就其醫療收入減除成本費用後之淨利課稅。則同理可證，在公益財團法人醫院為獲得醫療收入而購置建物及設備等資產所為固定資產支出，也應准予認列折舊，僅就其醫療收入減除成本費用後之淨利課稅。如此方符合公平競爭原則。否則，如果公益財團法人醫院不准就其購置固定資產支出提列折舊時，則無異於對於營業收入（無成本支出扣除）課稅，加重公益財團法人之租稅負擔，完全毫無獎勵公益財團法人之精神，此不僅並不符合公平競爭原則，也違背所得稅法獎勵公益財團法人而予以免稅之意旨。

6. 舉例說明如次，某醫院購置固定資產 100 億元，投入醫療事業使用，獲得醫療收入 60 億元，假設固定資產之折舊費用為 20 億元百在當年度扣除，則其淨額所得 40 億元（60 億 - 20 億 = 40 億），屬於課稅所得，不論該醫院為私人醫院或公益財團法人醫院，其所得稅租稅負擔均僅就淨額所得 40 億元課稅，否則違背租稅之公平原則。反之，如認為公益財團法人醫院是以捐贈收入支應固定資產支出（如本件稽徵機關所持法律見解），故不准扣除成本折舊費用時，則私人醫院所得為 40 億元，但財團法人之所得則為 60 億元，反而應承擔較重之所得稅負擔，如此顯然不符合所得稅法第 4 條及其法規命令（教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準）所揭公益法人之收益事業納入公平課稅之競爭中立性精神。茲列表如附表五。

(七) 被告不能僅因原告以報准「保留結餘款」購買（建）醫療設備，再轉基金，否則該設備提列折舊，不但與法無據且有違租稅公平原則：

1. 按公益（醫療）財團法人購買（建）固定資產或設備有下列資產來源：
 - (1) 由「創立基金」支應：依現行課稅實務，購買（建）固定資產或設備資金源自創立基金，得提列折舊。
 - (2) 將捐贈收入轉則基金，再由此基金購買（建）固定資產或設備，該資產或設備亦得提列折舊。
 - (3) 以借款購置固定資產或設備，得提列折舊。
 - (4) 以實物（固定資產或設備）捐贈，亦得提列折舊。
 - (5) 將捐贈收入先報准「保留結餘款」，再以「保留結餘款」購（建）買固定資產或設備，嗣後再轉則基金，僅是前後順序不同，則不准該設備提列折舊。被告毫無法律依據卻否准該資產或設備折舊之提列，茲列表如附表六

並說明如次：

- 2.如附表六，均是購買（建）固定資產或設備之事務本質（性質）均相同僅是資金來源之先後順序不同，一是源自「創立基金」或源自「基金增列數」或借款或實物捐贈；一是嗣後再轉列基金，卻產生「得准許折舊全數提列」與「否准折舊全數提列，截然不同之結果且無明確法律依據，不但有違租稅公平原則，亦牴觸「法律保留原則」。

(八)在公益事業與收益事業同一之特殊情形，應准予同時認列支出，才符合稅法立法意旨

- 1.按所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定公益法人之公益活動如有結餘所得，並不納入課稅之立法精神，在於使其結餘款所得可以在以後年度永續從事公益活動，而無必要納入課稅（例如上述德國及日本立法例均規定公益法人免納所得稅。僅就其收益事業之所得，才應課徵所得稅）。因此，只要其收入（主要為社會各界之捐贈善款收入）確實從事於各項與創設目的有關活動之支出，並達一定比例，以落實獎勵公益活動之目的，即為已足。在公益事業與收益事業同一的情形，例如本件公益醫療財團法人建設醫院從事醫療活動，一方面是公益事業，另一面又是收益事業，由於發生交集，以致於其購置建物設備等固定資產支出，在稅務上應當如何處理發生爭議，則應：

- (1)就公益事業而言，其捐款收入用於購置建物設備等固定資產支出，符合其創設目的，亦即符合原本預定之公益用途，因此就其結餘給與免納所得稅，符合所得稅法之立法精神。
- (2)就收益事業而言，財團法人以自己的收入投入購置建物設備等固定資產支出之成本，在計算其醫療收入時，應准予認列折舊費用，以按照淨額所得課稅，正符合淨額所得課稅原則。

上述課稅方式，並不發生重複租稅利益的情事，而僅是依法貫徹公益團體所得免稅之精神而已。

- 2.倘若按照被告之見解，認為固定資產支出費用僅能選擇其一認列時，而不能按照上述方式處理時，則將發生如下效果：

- (1)僅作為公益事業支出：不准認列收益事業之折舊，將扭曲公益法人收益事業所得課稅之基本建制精神（競爭中立性原則），且有違反「客觀淨額所得課稅原則」。
- (2)僅作為收益事業支出：不准作為公益事業支出，則將違

反上述免納所得稅適用標準第 2 條第 8 款所定其用於與其創設目的有關活動之支出，即得合法免稅之立法意旨。

其實本件所以發生爭議，原因在於現行法規容許公益事業與收益事業同一，例如本件公益醫療財團法人建設醫院從事醫療活動，一方面是公益事業，另一面又是收益事業，才發生此種爭議困擾。

3. 按被告所稱「享受雙重租稅利益」並不當然違法，應端視其是否符合稅法規定之意旨而定。例如所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款規定：「左列種所得，免納所得稅：……十七、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。…」個人因繼承、遺贈或贈與而取得之財產，不論是否已經被課徵遺產稅或贈與稅，均免徵所得稅。而當個人再將該項財產轉讓出售時，其財產交易所得之計算，依據所得稅法第 14 條第 7 類財產交易所得之計算規定：「財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。」亦即仍准予按照繼承或贈與時，該項財產或權利之時價認列成本。在此個人在取得贈與財產時享受免所得稅利益，而在出售時，該無償取得時之時價又可認列成本，仍可再享受租稅利益。也是享受雙重租稅利益，此係基於不同法律關係的不同規定，依法賦予租稅利益。故本件似不宜僅因為享受雙重租稅利益即認為不合法。

(九) 被告核定課稅依據之財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋之研討

1. 前揭財政部解釋函令違背所得稅法第 24 條規定

有關財團法人醫院適用免稅標準之疑義，財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋：「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（註：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。」該項函示似認為財團法人醫院購置建物設備之資產支出，應就事業收支及非事業收支分開認列並選擇一種支出列報。亦即得選擇：

- (1)作為事業支出：按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除。
- (2)作為非事業支出（公益支出）：全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除。

上述解釋函令的基本想法，應是收入與成本分開認列的原則，以及一般所得稅法上成本費用不得重複認列之原則。此一原則如適用於一般公益事業與收益事業可以獨立分離的典型情形，於法應無不合。然而在本件情形，公益醫療財團法人從事醫療活動，同時符合財團法人之公益事業與收益事業（二個事業同一）的特殊類型，如果仍適用上述一般想法，則將發生不符合立法精神之情形，且就公益事業支出而言，其費用支出性質上屬於與其創設目的有關活動之支出，並非為獲得收入之目的而投入之「成本費用」性質，因此，應不發生「成本費用重複認列」之問題，故上述解釋函令已有誤會其間性質差異，因為解釋函令不符合母法所得稅法之規定，在本件情形依法應無適用餘地。

2.退步言之，財政部解釋函令不應追溯既往

值得注意的，上述解釋函令是針對 83 年 12 月 30 日修正「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」增列第 2 條之 1（註：現行標準第 3 條）新法規定對於公益團體之事業所得課稅所為函釋，而作成相關費用支出分別處理之原則，依據司法院釋字第 287 號解釋，解釋令函僅能從法規公布生效時起有其適用，因此，縱然認為上開解釋令函合法，也僅能適用於 84 年度以後之案件（亦即本件 84 年及 85 年度結餘保留款部分），並不能追溯既往適用於舊法時代之案件。

3.另依據 77 年 9 月 21 日修正之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」規定，不論公益團體之所得種類如何，包括銷售貨物或勞務之事業所得，只要符合該免稅標準之要件，均一律可以享受免稅優惠。本件原告 82 年度

及 83 年度之結餘保留款，依據當時 77 年 9 月 21 日修正之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」法令規定享受免稅，其於事後支出用於購置建物設備等，以供銷售貨物或勞務之事業活動使用，該項支出原本即是投入收益事業活動之成本，因此提列折舊，從銷售貨物或勞務之事業收入中減除，以反映該醫院實際銷售貨物或勞務之淨額所得盈餘情形，於法應無不合，也符合所得稅法第 24 條之「成本與收入配合原則」之精神。

4. 由於 82 年度及 83 年度當時不論是否為事業所得，均納入免稅範圍，因此應不發生重複給予免稅利益之問題。雖然本件保留款延後到新法施行後才支出使用，但應不影響其依據舊法時代所應享有之權益，以符合法律不追溯既往之精神。因此財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋應不得追溯既往適用於 82 年度及 83 年度之結餘保留款之情形。

(十) 訴願決定以「訴願人 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，其遂依同款後段規定，申請將結餘經費核准作為建院計畫用途保留前揭資產，並已向主管機關保留計畫之執行，同時視為保留之發生年度（即 82-85 年度）之創設目的有關活動之支出以符合免稅之規定，嗣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」其認事用法顯有錯誤。訴願決定稱，原告結餘款購置之固定資產不得分年提列折舊云云。然查：

1. 固定資產提列折舊列為收入之成本或費用，乃「所得稅法」第 24 條、第 50 條至第 58 條及「營利事業所得稅查核準則」第 95 條以及「醫療法人財務報告編製準則」第 12 條之明文強制規定，合先敘明。
2. 原告為與建醫院而籌募款項，僅因建院支出高峰期在 86 年度、87 年，故依「免稅標準」第 2 條第 1 項第 8 款申請保留。至於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 條及「營利事業所得稅查核準則」第 95 條第「醫療法人財務報告編製準則」第 12 條均規定，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強制規範。
3. 在現行稅制上，符合免稅標準而免稅，進而以該免稅款項購置固定資產，均無重複提列或雙重優惠之問題，更無違

反租稅公平原則。此可參見現行法律基於特定政策目的給予免稅稅捐優惠者，以該免稅款購置固定資產，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獎勵民間機構特定年限免納所得稅（第 36 條），該受獎勵免納所得稅之營利業，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。足見原訴願決定稱所謂「專案保留款…購建醫療大樓等資產，不得分年提列折舊，否則自有重複列報之嫌等等」，不僅毫無依據，且真正違反租稅公平，亦違反租稅法定原則，更使公益醫療財團法人較私人醫院處於更不公平租稅地位，顯已違背政府獎勵設置公益醫療財團法人之意旨。

4. 此外，財政部 84 年 10 月 18 日台財稅字第 841653319 號函釋，於說明二載明：「（略）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，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收入中減除」，亦不認為有重複提列、雙重優惠之問題。
5. 綜上，訴願決定認為「訴願人 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，其遂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前揭資產，並已向主管機關報備計畫之執行，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，…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」，如前述，不僅毫無依據，且違反租稅公平，亦違反租稅法定原則。

(十一)綜上所述：

1. 本件固定資產支出應如何認列成本費用，應從相關租稅法規的立法意指探討，不宜拘泥於租稅利益有無重複問題。在公益團體之公益事業與收益事業同一的情形，例如本件醫療財團法人建設醫院從事醫療活動，一方面是公益事業，另一面又是收益事業，由於發生交集，以致於其購置建物設備等固定資產支出，在稅務上應依下列方式處理，始為合法：

- (1)就財團法人醫院之公益事業而言，其捐款收入用於購置建物設備等固定資產支出，符合其創設目的，亦即符合原本預定之公益用途，因此就其結餘給與免納所得稅，符合所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款獎勵公益事業免稅之立法精神。
 - (2)就財團法人醫院之收益事業而言，財團法人以捐贈（款）的收入（非醫療勞務收入）投入購置建物設備等固定資產支出之成本，在計算其醫療收入時，應准予認列折舊費用，以按照淨額所得課稅，正符合所得稅法第 24 條之客觀淨額所得課稅原則以及稅制競爭中立性原則。
- 2.上述課稅方式，其就公益事業部分，給與免稅，乃屬法律所賦予之稅捐優惠及貫徹獎勵公益法人之立法意旨，否則如前所述，公益醫療法人較私人營利醫院增加所得稅賦，不但不符合公平課稅之競爭中立性精神且違背政府獎勵公益醫療法人免稅之立法意旨。而就收益事業部分，准予認列成本折舊，乃貫徹所得稅法第 24 條之客觀淨額所得課稅原則以及稅制競爭中立性原則。因此，並不發生違法給與重複租稅利益的情事。
 - 3.財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋在上開範圍內，與所得稅法第 4 條第 13 款、83 年 12 月 30 日修正「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」增列第 2 條之 1 以及所得稅法第 24 條規定均相牴觸，應不得適用本件建院期間捐贈收入購建固定資產之情形。謹請鈞院於行政訴訟判決，應進行合法性審查。
 - 4.被告不能僅因原告以報准「保留結餘款」購買（建）固定資產或設備再轉則基金卻不得提列折舊，與「先以創立基金」或「先以捐贈收入為基金之增加，再以此基金增加數購買（建）固定資產或設備或以借款或以實物捐贈，其資產均得以提列折舊」之情形其購買（建）固定資產或設備之事務本質（性質）均相同卻顯然有不同租稅對待致損害原告權益，不但有違租稅公平原則，亦有牴觸法律保留原則。
 - 5.又上述財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋是針對 83 年 12 月 30 日修正「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」增列第 2 條之 1（註：現行標準第 3 條）新法規定對於公益團體之事業所得課稅所為函示，依據司法院釋字第 287 號解釋，解釋令函僅能從法規公布生效時起有其適用，因此，縱然認為上開解釋令函

合法，也僅能適用於 84 年度以後之案件（亦即本件 95 年度屬於 84 年及 85 年度結餘保留款購置醫療設備提列折舊部分），並不能追溯既往適用於 82 年度及 83 年度之結餘保留款之情形。

三、被告則以：

(一)訴之聲明：

- 1.駁回原告之訴。
- 2.訴訟費用由原告負擔。

(二)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。」為所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款所明定。次按「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 70%。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」為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 款所規定。又「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。」為財政部 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 號函釋在案。

- (三)查財政部就原告得否列報折舊費用及各項攤提乙節，函覆行政院衛生署之函文說明三及四略以：「三、……該等結餘保留款核屬專款專用性質，故不論係先轉列基金總額，再從基金中支出購置固定資產，或將保留款於以後年度購置固定資產，再將固定資產轉列為基金總額，因該購置成本於保留款發生年度已全數視為該年度費用或支出，故嗣後以該保留款所購置之固定資產自不得再分年提列折舊；如再就結餘保留款購置之固定資產予以提列折舊，將產生同一支出項目重複列報之問題，尚與會計原理原則不符且有違租稅公平原則。四、綜上，本案財團法人恩主公醫院為建院需要，以報經本部核准之結餘保留款購置固定資產，因該保留款於保留款發生年度已全數視為該年度費用或支出列支，嗣後購置固定資產之價款，自應以該保留款沖轉，故不得再分年提列折舊。」（詳原處分卷第 449 頁至第 450 頁）已釋明甚詳，是本件原核定本期餘絀數及課稅所得額均為 127,640,703 元並無不合，請續予維持。

四、經查：

- (一)按所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款：「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。」。次按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：「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 70%。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」。又按財政部 90 年 1 月 10 日台財稅第 0890458465 號函：「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。」、財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 84166404

3 號函：「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。」。上揭財政部函釋與法律規定意旨，尚無違背，自得援用之。

(二)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，用以建構醫療大樓、建物附屬設備、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在案，則原告 82 至 85 年度各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，被告參照前揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函會議記錄以：「第一項決議（五）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，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。」否准其提列折舊費用，尚無違誤。

(三)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，其遂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，嗣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，本件原告用以購置資產之款項，業已全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，與無免稅標準適用之一般醫院，不得列為購置年度資本支出，而只能於以後按年提列折舊有所不同，自不得再准予認列折舊費用。

(四)原告以一般私人醫院購置建物設備等固定資產支出，准予認列折舊，而本件公益財團法人醫院卻不准就其固定資產支出提列折舊，無異於對營業收入課稅，加重財團法人之租稅負擔云云。惟查，原告上開用以購置固定資產之經費，實係源自於 82 至 85 年度未實際支出之結餘款，係經報經財政部同意作為保留計劃執行之用，因而當年度即未予課稅，此部分之免稅優惠乃一般私人醫院所無，原告對此置而不論，徒以後續未予認列折舊之情形援為比較，實有以偏概全之誤。

(五)又「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。」司法院釋字第 287 號解釋甚明；上揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一字發第 841664043 號函所認「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。」乃在闡釋法規原意，被告適用該函釋，認定與本件相關之 84、85 年度結餘款用以購置固定資產支出後，無法予以認列此部分之折舊，自無不合。

(六)另本件同一案源即系爭事項之 90 年度至 94 年度等案件，均經本院判決敗訴，並經最高行政法院判決或裁定駁回確定在案，此有最高行政法院 98 年度判字第 488 號、97 年度裁字第 317 號、97 年度裁字第 487 號、97 年度裁字第 3944 號及 98 年度裁字第 2100 號等裁判可參。

(七)原告其餘關於公益團體銷售貨物或勞務活動之收入，由免稅演變成應予課稅之歷史沿革，及兩造其餘攻防，均於本件爭議不生影響，爰不一一贅述。

五、從而，原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 98 年 12 月 24 日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法 官 黃 本 仁

法 官 陳 秀

法 官 李 玉 卿

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 98 年 12 月 24 日

書記官 陳 又 慈