

臺北高等行政法院判決

100 年度訴字第 1476 號
100 年 12 月 8 日辯論終結

原 告 財團法人恩主公醫院

代 表 人 謝銘勳
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 吳自心（局長）

訴訟代理人 林幸枝
陳奕璋

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 100 年 7 月 7 日台財訴字第 10000210480 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：原告民國 97 年度教育文化公益慈善機關團體及其作業組織結算申報，原列報收入新臺幣（下同）1,968,060,394 元（銷售貨物或勞務之收入 1,941,046,186 元、銷售貨物或勞務以外之收入 27,014,208 元）、支出 1,794,274,183 元（銷售貨物或勞務之支出 1,711,171,777 元、與創設目的有關活動之支出 83,102,406 元）及本期餘絀數 173,786,211 元。嗣原告以 82 年度至 85 年度保留結餘款購建醫療樓及醫療設備等支出之 97 年度折舊，誤以調整減列 50,447,175 元，更正申報銷售貨物或勞務之支出 1,761,618,952 元、本期餘絀數 123,339,036 元及課稅所得額 123,339,036 元，經被告初查，核定銷售貨物或勞務之支出 1,711,171,777 元、本期餘絀數 173,786,211 元及課稅所得額 173,786,211 元。原告不服，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）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」（下稱「免稅標準」）規定，只要

符合免稅標準之公益團體，包括銷售貨物或勞務所得，一律享受免稅優惠。惟公益團體從事銷售貨物或勞務之經濟活動，而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，因將產生事業競爭關係，為維持稅制競爭中立原則，維持課稅公平，行政院於 83 年 12 月 30 日修正「免稅標準」第 2 條之 1（現行標準第 3 條），規定公益慈善機關或團體銷售貨物或勞務之所得應依法課徵所得稅。財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋（下稱財政部賦稅署 84 年函釋）：「（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。」可知，公益團體之所得原則免稅，但其中銷售貨物或勞務之所得應予課稅，故計算公益團體之所得時，應將其分為應稅及免稅兩部分計算，方能正確反應損益情形。

（二）依 83 年「免稅標準」第 2 條之規定，公益團體所得免稅之要件，主要在其收入應專款專用，只要其收入確實使用於與創設目的有關活動之支出，並達百分之八十，或未達該標準，但經財政部同意專款專用於其他年度，則縱然當年度仍有結餘仍可免稅。故公益財團法人醫院之收入確實專款專用於與其創設目的有關活動之支出，即可免稅。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，皆屬與創設目的有關之活動。本件原告將 82 至 85 年度捐贈收入性質之結餘款，經財政部核准保留於以後年度從事符合公益活動之支出，依法免稅。被告不得以原告先報准保留結餘款購買固定資產或設備再轉列基金，即否准原告提列折舊。原告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，嗣後再轉列基金，均是購買（建）固定資產或設備事務本質、資金來源均相同，僅前後順序不同。一是源自創立基金、基金增列數、借款或實物捐贈；一是嗣後再轉列基金，卻產生得否准許折舊全數提列之不同結果，有違租稅公平原則，且牴觸法律保留原則。

（三）課稅所得之計算，依所得稅法第 24 條第 1 項前段規定，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，即為課稅所得。復依費用負擔原則，必要費用支出必須是從事獲得收入之經濟活動者，為實現收入所自己支出之費用。原告為獲得醫療收入而購置建物設備等，其支出成本

係由原告自己負擔，准予提列折舊成本費用符合費用負擔原則及淨額所得課稅原則。若不准許公益財團法人醫院就其購置固定資產支出，比照一般私人醫院提列折舊，無異對其營業收入（無成本支出扣除）課稅，加重公益財團法人之租稅負擔，不符公平競爭原則，亦違背所得稅法獎勵公益財團法人而予免稅之意旨。

- （四）公益醫療財團法人具備公益事業與收益事業同一之性質，故其購置建物設備等固定資產支出，應為如下處理：公益事業之捐款收入，用於購置建物設備等固定資產支出，因符合其創設目的，因此就其結餘給予免納所得稅，符合所得稅之立法精神；收益事業部分，財團法人以自己收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，應准認列折舊費用，按照淨額所得課稅。縱如被告所稱「享受雙重租稅利益」亦不當然違法，應視其是否符合稅法規定之意旨而定。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。例如促進產業升級條例第 9 條及第 9 條之 2 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等。
- （五）所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款立法目的，應是公益團體從事公益活動，彌補政府功能之不足，因此給予免徵所得稅之獎勵。故被告否准原告以捐贈收入性質之保留結餘款，購買醫療設備提列折舊之結果，損害原告本得享受所得稅法第 4 條第 13 款規定，投入「與創設目的有關活動支出」免稅之優惠。財政部賦稅署 84 年函釋似認為，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，並選擇其一支出列報。牴觸 83 年 12 月 30 日修正後之「免稅標準」及所得稅法第 4 條第 13 款、第 24 條之規定，不得適用於原告建院期間捐贈收入建購固定資產之情形。且該函釋係針對 83 年 12 月 30 日修正後之「免稅標準」第 2 條之 1 所為函釋，依據釋字第 287 號解釋，解釋函令僅能自法規公布生效時起適用，故縱認該函釋合法，亦僅能適用於 84 年度以後之案件（即本件 84 及 85 年度結餘保留款部分），不能溯及適用。
- （六）原告前依「免稅標準」第 2 條第 1 項第 8 款申請保留款；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，及醫療法人財務報告編製準則第 12 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。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。例如促進產業升級條例第 9 條及第 9 條之 2 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；獎勵民間參與交通建設條例第 28 條規定受獎勵之機構 5 年免納所得稅；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，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，仍依稅法相關規定按年提列折舊，並未受到限制。

（七）原告聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

三、被告則以：

（一）按「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 日臺財稅第 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份，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。」、「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畫使用者，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。」、「關於財團法人恩主公醫院以建院期間之捐款收入所購置之資產，得否依法提列折舊

乙案…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。」為財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函、90 年 1 月 10 日台財稅第 0890458465 號函及 98 年 7 月 9 日台財稅字第 09800285720 號函所明釋。

(二) 教育文化公益慈善機關或團體銷售貨物或勞務所得之計算，原則上應適用營利事業核課營利事業所得稅之相關規定，惟免稅標準為所得稅之特別法，自應優先適用。依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款、免稅標準第 2 條第 1 項規定，原告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，以後年度自不得再提列折舊。又原告 82 至 85 年度用於與其創設目的有關活動之支出未達各該年度基金之孳息及其他各項收入之免稅標準，遂報經主管機關核准將結餘款遞延至以後年度支出，從而系爭資本支出相對應之收入應為 82 至 85 年度之基金之孳息及其他各項收入，始符合收入費用配合原則。再者，原告 82 至 85 年度結餘款已報經主管機關核准延後作為與創設目的有關活動之建院計畫用途支出，則該專案保留款即屬專款專用性質，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。如再就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，與會計原則不符，且違租稅公平原則。

(三) 原告用以購置資產之款項，既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，而僅得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。被告依上開規定否准原告提列折舊費用，並無不合。

(四) 原告雖主張上開財政部賦稅署 84 年函釋不應溯及既往，惟該函釋係闡明法規之原意，應自所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款生效之日起適用，被告援引該函釋並無違背法律不溯及既往原則等語，資為抗辯。被告並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：原告 82 年度至 85 年度經核准作為與創設目的有關活動支出之結餘保留款，用於購置固定資產後，該固定資產得否於本年度提列折舊？經查：

(一) 按「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。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左列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得免納所得稅。……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。」

「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。」分別為 83 年 12 月 30 日修正前及修正後「免稅標準」第 2 條第 1 項第 8 款所明定。可知，不論是依該次修正前或修正後規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體本身之所得及其所附屬作業組織之所得，均須符合所得係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，或經主管機關查明函請財政部同意者之要件，其所得始得免納所得稅；其差別僅是修正後之規定，將此等機關團體銷售貨物或勞務之所得，排除於本條規範範圍，而另設其他規定（當時係第 2 條之 1，92 年 3 月 26 日修正即現行規定，則為第 3 條）規範之。故當年度不符上述第 8 款前段規定，而循該款但書規定報准，得免納所得稅者，則該年度報准之結餘款，實質上即是視同於「該年度」已符合「免稅標準」第 2 條第 1 項第 8 款前段所稱「用於與其所創設目的有關之活動之支出」。至於「折舊」，因係本於收入與成本費用配合原則，就固定資產之已耗成本在使用期間加以分攤轉為當期費用之方式。是若依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款但書經報准之結餘款係用以購置供創設目的有關活動使用之固定資產，亦因此等購置固定資產之支出，已於結餘款發生年度認列該等資本支出，自無從就同一支出再於嗣後即已實際購置資產年度起，予以逐年提列折舊，否則同一支出即生重複減除情事，反而有違「收入與成本費用配合原則」。又依前述本院見解，財政部賦稅署 84 年函釋：「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。」等語之闡述，非僅限於「免稅標準」第 2 條之 1，尚及於同標準第 2 條第 1 項第 8 款規定，且此款規定之適用，依前述 83 年 12 月 30 日修正前後規定內容，亦無不同，被告予以援引，即無適用法規不當或違反溯及既往原則之違法。是原告據以指摘，並非可採。

- (二) 本件原告因 82 年度至 85 年度之各年度用於與其創設目的有關活動之支出未符合「免稅標準」第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，原應課徵所得稅，遂依同款後段但書規定，報經主管機關轉請財政部核准其結餘款作為建院計畫用途保留款，遞延至以後年度用以購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產，此為兩造所不爭，並為原告 90 年度至 96 年度所得稅事件，循序提起行政訴訟，經本院判決認定上開事實無訛，並經最高行政法院裁判予以維持確定在案（參見最高行政法院 98 年度判字第 488 號判決、97 年裁字第 317 號、97 年裁字第 487 號、97 年裁字第 3944 號、98 年裁字第 2100 號、100 年裁字第 1082 號、100 年裁字第 1301 號裁定）。是以，原告經核准其結餘款作為建院計畫用途保留款，用以購建固定資產，則該年度報准之保留款，同時視為保留款發生年度（即 82 年度至 85 年度）之創設目的有關活動之資本支出，以符合免稅規定，從而系爭資本支出相對應之收入應為 82 年度至 85 年度之各年度基金之孳息及其他各項收入，並非保留款嗣後實際購置資產年度或往後年度之收入。該固定資產係因其購置之款項已經提前於款項結餘年度列報資本支出，並因該資本支出之列報，使原告於該結餘款發生年度符合「免稅標準」第 2 條第 1 項規定，其所得得免納所得稅。結餘保留款既屬專款專用性質，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，故嗣後以該保留款購置之固定資產，自不得再分年提列折舊，如再就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，與會計原理不符且有違租稅公平原則。本件原告用以購置固定資產之款項，既業已全額列為保留款發生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，而僅得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。故原處分未准系爭折舊費用之列報，於法並無不合。原告主張：被告應准許原告之公益財團法人醫院，與一般私人醫院相同，將為獲得醫療收入而投入購買固定資產之支出提列折舊成本費用云云，要非可採。

五、綜上所述，原處分未准系爭折舊費用之列報，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴請為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，核與判決結果不生影響，爰不再逐一論述，併予敘明。

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

中 華 民 國 100 年 12 月 22 日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法 官 胡 方 新

法 官 劉 穎 怡

法 官 李 君 豪

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 100 年 12 月 22 日

書記官 黃 貫 齊