

最 高 行 政 法 院 判 決

96 年度判字第 01862 號

上 訴 人 財團法人恩主公醫院

代 表 人 王茂賢

訴訟代理人 蔡進良律師

盧柏岑律師

施博文

被 上 訴 人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 陳文宗

上列當事人間因機關團體作業組織所得稅事件，上訴人對於中華民國 95 年 4 月 6 日臺北高等行政法院 94 年度訴字第 1254 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、本件上訴人民國（下同）86 至 90 年度機關團體作業組織所得稅結算申報，並未列報其以 82 至 85 年度之結餘款，經主管機關依行為時「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）第 2 條第 1 項第 8 款但書規定，核准作為建院計劃用途保留款所購建之醫療大樓，建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產（下稱系爭資產）之折舊費用。嗣於 92 年 5 月 30 日具文，主張依據稅捐稽徵法第 28 條規定申請增列系爭資產之折舊費用，更正 86 至 90 年度所得稅結算申報案；經被上訴人於 92 年 7 月 3 日以北區國稅審一字第 0920019609 號函，否准其增列折舊之申請。上訴人復於 92 年 8 月 1 日提出補充說明，經被上訴人以 93 年 9 月 29 日北區國稅審一字第 0930018094 號函復，仍予否准。上訴人不服，循序提起行政訴訟，遭原審判決駁回，遂提起本件上訴。
- 二、上訴人在原審起訴意旨略以：慈善團體之收入用於購置固定資產者，依法本應按年提列折舊，上訴人 86 年度至 90 年度購置系爭資產原各按財政部頒布「固定資產耐用年數表」計提折舊，惟申報所得稅時，誤依財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函釋（下稱財政部 84 年函釋），逕自剔除固定資產之折舊金額，係屬適用法令錯誤，故基於租稅法定主義及稅捐平等原則，被上訴人應准上訴人就系爭資產

提列折舊。又被上訴人否准之主要依據為財政部 84 年函釋，然其不但與本身函釋「財團法人課稅損益之查核，原則上比照適用營利事業查核準則」之規定互相矛盾，更違背所得稅法第 50 條至第 58 條以及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 95 條規定，應屬無效；縱認上開函釋有效，惟其函釋之客體與目的與本件不同，於本件不應適用。況依法規不溯及既往原則、法安定性原則、信賴保護原則，對於 84 年底終結事實，不應適用。再上訴人逐年申請權責機關核准，將 82 年度至 85 年度籌募之款項，保留用於建院計畫支出，符合剩餘款項免納所得稅之規定，此與上訴人運用資金興建及購置醫療用途之建物、設備，產生醫療收入（銷售貨物或勞務收入），應依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，分屬不同兩事，並無重複提列或雙重優惠問題。為此，訴請撤銷原處分（被上訴人 92 年 7 月 3 日北區國稅審一字第 0920019609 號函及 93 年 9 月 29 日北區國稅審一字第 0930018094 號函）及訴願決定，暨被上訴人應依上訴人申請就 82 年至 85 年度保留結餘款構建之醫療大樓、設備等資產，於 86 年至 90 年度所得稅核計事件，作成改准予提列折舊之行政處分等語。

三、被上訴人則以：財政部 84 年函釋與司法院釋字第 420 號、第 496 號精神相符，無違法之疑；又上訴人 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，原應課徵所得稅，上訴人遂依同款但書規定，申請將結餘款核准作為建院計畫用途保留款，用以購建系爭資產，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；故爾後如再允許提列系爭資產折舊，則有重複列報之嫌，違反租稅公平原則，是被上訴人依財政部 84 年函釋，否准上訴人申請，並無不妥等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）財政部 73 年 10 月 27 日臺財稅第 61981 號函、90 年 1 月 10 日臺財稅第 0890458465 號函及財政部 84 年函釋與法律規定意旨，尚無違背，稅捐稽徵機關辦理相關案件，自得援用。（二）上訴人 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，是被上訴人以嗣後如再允許提列系爭資產折舊，則有重複列報之嫌，違反租稅公平原則，據以否准上訴人申請，洵無不合。（三）上訴人 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劃用途保留款，用以購置系爭資產，並向主管機關報備保留計劃之執行在案；則上訴人 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劃用途支出，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置系爭資產時，自應沖轉該保留款，被上訴人參照財政部 84 年函釋，否准其申請，亦無不合等語。而為駁回上訴人在原審之訴之判決。

- 五、上訴人上訴意旨復以：（一）上訴人於原審曾主張：上訴人以結餘款購置固定資產，已全數轉列為財團法人之基金總額，而先將結餘款轉為基金總額再支出購置固定資產，或先將結餘款購置固定資產再轉列基金總額，實質上並無不同；故被上訴人否准提列折舊，有違租稅公平及構成差別待遇，並違反所得稅法第 24 條及司法院釋字第 385 號解釋，然原審判決對於上列兩項重要攻擊防禦方法，未於判決理由中說明不採之理由，是原審判決有判決不備理由之違法。（二）財政部 84 年函釋給予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，可全部或部分選擇適用。然本件為「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，並無給予選擇彈性之必要與可能，是財政部 84 年函釋之客體與目的與本案截然不同。惟原審判決逕援引適用，顯有判決不適用法規或適用不當之違法。另 83 年 12 月 30 日修訂「免稅標準」時，始有銷售貨物或勞務所得之規定，而財政部 84 年函釋亦是針對此規定而為；然原審判決將財政部 84 年函釋適用於 82 年至 83 年度保留款，違反法規不溯及既往原則。（三）上訴人呈請衛生署查明函請財政部同意，保留 82 年度至 85 年度結餘款得予延後使用，此屬於適用「免稅標準」第 2 條第 1 項第 8 款之免稅要件問題；而計算醫療收入之所得稅，保留之結餘款建構固定資產得否提列折舊，屬於課稅要件問題。然原審判決卻將二者混為一談，實有判決不適用法規或適用不當之違法。（四）上訴人為興建醫院而募籌款項，僅因建院支出高峰期在 86 年度、87 年度，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 條及查核準則第 95 條規定，固定資產應按年提列折舊，列為銷貨收入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。然原審判決竟認為「已免稅之款項購置固定資產不能在提列折舊」，顯毫無根據，且違反租稅公平及租稅法定原則。另原審判決之見解將使慈善團體處於比營利法人更不利之地位，亦有違租稅公平及體系正義等語。

六、本院查：

(一) 關於被上訴人 93 年 9 月 29 日北區國稅審一字第 0930018094 號函部分：

- 1、按行政訴訟法第 4 條第 1 項規定：人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依法提起訴願而不服其決定者，得向高等行政法院提起撤銷訴訟。而此所謂行政處分，依訴願法第 3 條規定係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。故行政機關以已有行政處分存在，不得任意變更或撤銷為原因，明示或默示拒絕當事人請求，甚至在拒絕同時為先前處分添加理由者，因不生任何法律效果，自非所謂之行政處分。並是否為行政處分之認定，亦不因函文是否有行政救濟之教示而有影響。
- 2、經查，本件上訴人 86 至 90 年度所得稅結算申報案，並未列報系爭資產之折舊；嗣於 92 年 5 月 30 日主張依據稅捐稽徵法第 28 條規定，向被上訴人申請增列系爭資產之折舊費用，更正上訴人 86 至 90 年度所得稅結算申報案；經被上訴人於 92 年 7 月 3 日以北區國稅審一字第 0920019609 號函予以否准。上訴人又於 92 年 8 月 1 日提出補充說明，再以增列系爭資產折舊費用之事由，申請更正上訴人 86 至 90 年度所得稅結算申報案，並經被上訴人 93 年 9 月 29 日北區國稅審一字第 0930018094 號函仍予否准等情，為原審所確定之事實。惟所謂更正，依稅捐稽徵法第 17 條規定，係指納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正之謂。故本件上訴人先後二次申請，應均係以未列系爭資產之折舊費用係屬適用法令錯誤，而為退還稅捐之申請，尚與所謂更正無涉。則被上訴人於上訴人就同一事由之申請，已以 92 年 7 月 3 日北區國稅審一字第 0920019609 號函予以否准後，再為之 93 年 9 月 29 日北區國稅審一

字第 0930018094 號函，因不生任何法律效果，依上開所述，性質上應非行政處分。故依上開所述，上訴人於原審就此函文提起撤銷訴訟求為撤銷，於法即有未合。原審判決就此部分仍為實體審究，理由雖有未洽，然駁回之結論既無不合，故仍應予維持，先予敘明。

(二) 關於被上訴人 92 年 7 月 3 日北區國稅審一字第 0920019609 號函部分：

- 1、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。」「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 日修正後及修正前「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 日修正時則規定於第 3 條）規範之。又因我國之所得稅係按年度申報核課，故上述免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款所稱：「其用於與其所創設目的有關之活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之八十者」，自係指按當年度之支出與收入比較核計；故有不符上述第 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，就固定資產成本在使用期間加以分攤轉為當期費用之方式；故若依免稅標準第 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列支情事，反與「收入與成本費用配合原則」有違。

- 2、經查：（1）本件上訴人因 82 至 85 年度之結餘款未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，原應課徵所得稅，故依同款但書規定，申請結餘經費核准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，並已向主管機關報備保留計劃之執行，以符合免稅規定；故嗣後如再允許提列系爭資產折舊，自有重複列報之嫌，違反租稅公平原則等情，已經原審判決依調查證據之辯論結果，詳述得心證之理由及法律意見，依上開本院見解，自無違反所得稅法第 24 條所揭櫫之收入與成本費用配合原則；亦無上訴意旨所稱將免稅要件及課稅要件混淆之適用法規不當及不適用法規情事。又系爭資產既因已為資本支出之列報，而不得再重複為折舊費用之提列，故上訴意旨執所得稅法第 50 條至第 58 條及查核準則第 95 條關於提列折舊之規定，指摘原審判決違法云云，自無可採。（2）又依前述本院見解，可知，財政部 84 年函釋關於：「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。」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；故原審判決於本件予以援引，即無適用法規不當或違反溯及既往原則之違法，上訴意旨據以指摘，亦無可採。（3）再系爭資產，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等因素，使上訴人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，因而認系爭資產不得再為折舊費用之提列，已如前述，故縱系爭資產嗣經列為基金財產，亦與其得否為折舊之提列無影響；故上訴意旨據將結餘款轉為基金總額再支出購置固定資產之不同事實，執租稅公平原則及司法院釋字第 385 號解釋所闡述之權利與義務不得任意割裂原則為指摘，並無可採。至原審判決就上訴人在原審此一主張，雖未予以論述，然因與判決結論無影響，故原審判決仍應予維持。（4）另本件係因教育、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，欲免納所得稅，須符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款：「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。」之規定，並因上訴人本質上係因提前列報系爭資產之資本支出，故未准再重複為折舊費用之提列，均已詳如前述。至上訴意旨主張之促進產業升級條例、獎勵民間參與交通建設條例及促進民間參與公共建設法之免稅規定，均無如上述「用於與其創設目的有關活動之支出」之要件；而上訴意旨另援引之財政部 84 年 10 月 18 日臺財稅第 841653319 號函所揭示之平均地權債券利息、公共建設土地債券利息及免計入所得額課稅之投資收益，亦因收入本身即屬法律規定之免稅所得，與本件關於教育、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，須符合上述支出規定始得免納所得稅之規範不同；故上訴意旨據以主張系爭資產為折舊之提列，無重複提列、雙重優惠情事，進而為原審判決違反租稅公平及租稅法定原則之指摘云云，核無可採。又教育、文化、公益、慈善機關或團體與一般營利事業之所得稅課稅規定，本不儘相同；而否准系爭資產之折舊提列，既係基於收入與成本費用配合原則，故上訴意旨執稅捐之體系正義為指摘，更屬誤解，而無可採。

（三）綜上所述，原審判決將訴願決定及原處分均予維持，並駁回上訴人在原審之訴，尚無不合。上訴論旨，指摘原審判決違法，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

第一庭審判長法官 高 啓 燦

法官 戴 見 草

法官 黃 璽 君

法官 廖 宏 明

法官 楊 惠 欽

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

書記官 張 雅 琴