

臺北高等行政法院判決

96 年度訴字第 02731 號
97 年 5 月 1 日辯論終結

原 告 財團法人恩主公醫院

代 表 人 王良順（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 陳文宗（局長）住同上

訴訟代理人 蔡輝鵬

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 96 年 6 月 12 日台財訴字第 09600206610 號訴願決定（案號：第 09601679 號），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

一、事實概要：

原告民國（下同）93 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 82 年度至 85 年度核准作為建院計畫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之折舊費用，申報本期餘絀數及課稅所得額均為新臺幣（下同）50,464,929 元，經被告核定均為 170,372,683 元，應補稅額 29,976,938 元。原告不服，申請復查，經被告以 96 年 4 月 12 日北區國稅法一字第 0960006656 號復查決定書（下稱原處分）駁回。原告仍不服，提起訴願遭駁回後，遂提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

（一）原告聲明：

1. 訴願決定及原處分均撤銷。
2. 訴訟費用由被告負擔。

（二）被告聲明：

1. 駁回原告之訴。
2. 訴訟費用由原告負擔。

三、兩造之爭點：

(一)原告主張：

1.本案爭點為：原告（即醫療財團法人）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)醫療法人財務報告編製準則第 12 條第 5 項規定、所得稅法第 24 條規定及所得稅法第 50 條規定至所得稅法第 58 條規定，與營利事業所得稅查核準則第 95 條規定，原告購買（建）固定資產均應提列折舊，理由分述如次：

- 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 號函及臺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原告以結餘款所購置之固定資產，以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為基金總額，只有先後次序上之差別，就該固定資產於基金總額而言，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為基金總額。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，況原告 93 年度醫療設

備折舊之提列，於 92 年 4 月 11 日轉列基金總額之後，從基金中支出購置之固定資產，既能提列折舊，則原告 93 年度醫療設備既然在轉列基金之後，當然得提列折舊。

- ④原告創設目的即在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，又行政院衛生署公告醫療法人每設立一病床應有 600,000 元之資本額，必要財產之資本額包括土地、房屋。原告為具有 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。
- ⑤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 項規定：「固定資產 按期提列折舊 不得間斷或減列。」

(2)被告調整減除原告醫療財團法人固定資產折舊提列之主要依據為財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋：「財團法人醫院 為醫療用途所購置之資產全額列為購買年度與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。」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，不應混為一談，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。況與財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋：「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，」（即按營利事業所得稅查核準則之規定，固定資產應提列折舊）互相矛盾，更違背前揭所得稅法第 50 條規定至所得稅法第 58 條規定，以及營利事業所得稅查核準則第 95 條「固定資產每年度應提列折舊」之強制規定。理由如下：

- ①財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋，解釋之法令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 條之 1 規定，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。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，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。將財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋內容與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 規定相互對照可知，財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號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。但財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號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。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，仍得適用財政部 71 年 12 月 10 日台財稅字第 38931 號函釋說明 7 規定，得列為資本支出計算之。

- ②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 1,000,000 元之銷售貨物或勞務以外收入，支出 800,000 元於創設目的上，剩餘之 200,000 元免稅。如去年度僅支出 100,000 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 700,000 元以上者，視為慈善團體已於去年度支出 80% 以上，剩餘之 200,000 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。

③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 800,000 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，事後產生醫療收入（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」。

(3)本件與財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋之情形截然不同：

①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，與財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋之客體（銷售貨物或勞務收入）剛好相反。

②財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號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。

③綜上，前揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋之客體與目的與本案情形截然不同，本案應無適用財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋之餘地。

2. 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 條規定、所得稅法第 50 條規定至所得稅法第 58 條規定，及營利事業所得稅查核準則第 95 條之明文規定，並非優惠。

(2)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 年度、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 條規定、所得稅法第 50 條規定至所得稅法第 58 條規定，及營利事業所得稅查核準則第 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。

(3)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 1,000,000 元之銷售貨物或勞務以外收入，支出 800,000 元購置固定資產，該價值 800,000 元之固定資產不能按年提列折舊，免稅之 200,000 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。

(4)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法第 36 條規定，獎勵民間機構特定年限免納所得稅等，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。

(5)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：「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 條規定免計入所得額課稅之投資收益等免稅收入，准自其銷售貨物或勞務以外之收入中減除。」甚至財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋亦載明：「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，得適用財政部 71 年 12 月 10 日台財稅第 38931 號函說明 7 規定。」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。

(6)職是，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。

3. 所得稅法第 24 條規定意旨，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：「法律所訂定之事項或權利義務相關連者，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。」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。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下，違論優惠。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，竟不能提列折舊，輕重顯有失衡。
4. 原告並未於購置（建）年度列為其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外收入中減除，此由原告自 86 年度至 93 年度所得稅申報書暨經被告核定所得稅通知書可資證明，依財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 84

1664043 號函釋，其為醫療用途新購置（建）之建物、醫療設備「應」比照適用所得稅法相關規定按年依法提列折舊。原告 82 年度至 93 年度結算申報書即被告核定通知書前揭年度購置（建）與醫療用途有關之建物、設備等資產，並未於購置（建）年度全額列為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。準此，依前揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋，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。

5. 縱然適用前揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋，即僅就 85 年度保留款適用。換言之，自 82 年度至 84 年度保留款不能適用財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋，否則即違背法令不溯及既往原則。
6. 綜上，被告援引財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋，與本案情形截然不同，本案應無適用財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋之餘地。被告忽略原告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。被告否准原告依法提列折舊，顯已違法。

(二) 被告主張：

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。」次依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 款規定：「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 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。」又財政部 90 年 1 月 10 日台財稅字第 0890458465 號函釋：「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。」及財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋：「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。」

2. 原告 93 年度機關團體作業組織所得稅結算申報列報收入 1,831,285,815 元、支出 1,780,820,886 元及餘絀數 50,464,929 元，經被告查核以其支出中 119,907,754 元係原告 82 年度至 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，乃予以剔除，核定課稅所得額 170,372,683 元。原告不服，主張該項購建完成之資產應依相關規定提列折舊，以符合成本收入配合原則及權責發生制之規定，經被告原處分以，原告 82 年度至 85 年度之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，且為專款專用性質，自應於購建醫療大樓、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，並經財政部 96 年 6 月 12 日台財訴字第 09600206610 號訴願決定駁回，原核定並無不合。
3. 原告 82 年度至 85 年度之結餘款，因未符合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 年度至 85 年度），是否符合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 款前段規定而得予免稅；是原告 82 年度至 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，被告參照首揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋：「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，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。

4. 原告 82 年度至 85 年度之支出因未符合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 年度至 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。至財政部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：「涉及租稅事項之

法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」等解釋文精神，並無不合。

5. 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。」上揭財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋所認「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，被告逕予適用，亦無不合。
6. 原告 82 年度至 85 年度之結餘款因未符合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 款前段規定，依同款後段但書規定申請專案核准保留供 83、84 - 86、85 - 86 及 86 年度依計畫使用，其嗣後購建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。原告上揭主張業已分別於 91 年度及 92 年度上訴狀中主張，經最高行政法院以：「上開用以購置固定資產之結餘款，係本來在 82 至 85 年度未實際支出之費用，依法本不得列為費用列報，而應按減除其實際支出費用後之餘額納稅，惟因免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款但書『但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。』之規定，而准其保留至以後年度支出，因此在 82 至 85 各該年度，這些未實際支出之數額，已當作支出費用經被上訴人同意認列了，易言之，就系爭固定資產而言，其已耗成本早在其購置之前即已全數認列為費用，因此縱使其未來可以產生收益，亦無從亦不得再攤入各使用期間，」予以駁回，有最高行政法院 97 年度裁字第 00487 號裁定可稽。又財政部歷次核准保留款之核准免稅函說明第 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。」說明原告若未依其計畫使用，即應回溯追徵其稅捐甚明，是財政部上揭函釋僅係當然解釋，並無溯及既往之情形，且原告相關折舊費用至 86 年度方始提列申報，被告依上揭函釋核定剔除，以避免重複列報費用，於法並無不合。

理 由

- 一、本件訴訟程序進行中，原告之代表人由王茂賢變更為王良順

，原告之代表人由凌忠嫻變更為陳文宗，茲分別由新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

- 二、按所得稅法第 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。」又按行政院依上開授權制訂之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（下簡稱免稅標準）第 2 條第 1 項第 8 款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其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。」第 3 條（92 年 3 月 26 日修正前為第 2 條之 1）規定：「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。」
- 三、本件兩造不爭以下之事實，並有如下之證據在卷可稽，堪認為真實：
- （一）原告 82、83、84 及 85 年度支出均未達收入 80%，經衛生署查復，財政部核准其結餘經費 276,455,284 元、528,430,020 元、562,465,347 元及 674,327,818 元（合計 2,041,678,469 元）分別留供 83、84-86、85-86 及 86 年度依計畫使用，有財政部 83 年 4 月 19 日台財稅第 830170537 號、為 84 年 8 月 11 日台財稅第 841641256 號、85 年 8 月 2 日台財稅第 850456690 號、為 86 年 4 月 23 日台財稅第 860221926 號等函附本院卷第 182-185 頁。
- （二）原告 93 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 1,831,285,815 元、支出 1,780,820,886 元及餘絀數、課稅所得額均為 50,464,929 元，有申報書附原處分卷第 115 頁。依會計師簽證報告，82 年度至 85 年度核准作為建院計畫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之按年提列之折舊費用 119,907,754 元，自銷售貨物或勞務收入中減除，申報本期課稅所得額為 50,464,929 元，有會計師簽證報告附原處分卷 81 頁。
- 四、本件之爭執，在於被告否准系爭折舊費用 119,907,754 元之列報，是否適法？經查：

- (一)按成本收益配合原則為基本會計原則之一，係指當某項收益已經在某一會計期間認列時，所有與該收益之產生有關的成本均應在同一會計期間轉為費用，以便與收益配合而正確計算損益。在衡量損益時，首先應決定成本是否已經消耗，未耗成本因仍具有未來經濟效益，屬於資產，已耗成本則應轉銷；其次應決定成本是如何消耗的，因主要營業活動而消耗者為費用，因附屬性活動或其他事項、情況等而消耗者為損失。
- (二)已耗成本與收益配合的方法，通常視收益與成本是否能夠直接認定其因果關係及該成本是否會產生未來收益，而分為三種：
- 1.凡收益與成本能夠直接認定其因果關係者，則當收益認列，產生該收益之成本亦應轉為費用，例如直接原料、直接人工成本等。
 - 2.當收益與成本沒有直接可認定的因果關係，但能確知成本會產生未來收益時，則以合理而有系統的方法，將成本分攤於各受益期間。例如固定資產之購置，其效用及於以後各年，則以折舊的方式將固定資產的成本在使用各期間轉為費用。
 - 3.至於收益與成本間既無直接因果關係可循，又無預期未來經濟效益可作為分攤成本之依據者，則成本應在發生期間立即轉為費用，例如職員薪水、銷售費用等。
- (三)一般而言，企業購置廠房設備等營業用資產，並非要購買該資產之物質本身（例如一部機器），而是要購買該資產所包含的服務潛能或經濟效益。因此，一部機器可以視為是一組未來經濟效益的集合體。機器的成本實即為這些未來經濟效益的成本。這些未來經濟效益或服務潛能將隨著時間的經過，或資產的使用而逐漸消耗。當服務潛能消耗時，如果預期的經濟效益實現，則產生收益，如果預期的經濟效益未實現（例如資產閒置），則無收益發生。不論有無收益產生，凡是已耗之服務潛能或經濟效益，因為已不再具有資產之性質（必須具有未來經濟效益才算資產），其成本即應轉為費用，以與其所產生之收益配合，俾計算損益。使用資產之服務潛能所產生的收益如果大於所耗之成本，則有利益，反之，則有虧損。此乃會計上成本與收益配合原則的應用。
- (四)折舊乃是將資產之已耗成本攤入各使用期間之過程，因此，要決定每年（期）應計提多少折舊，就應先知道全部耗用之成本有多少？在多長期間內消耗？以及應該用什麼方法把全

部耗用成本分攤於耗用期間？換言之，每期折舊之計算，決定於：

1. 成本：此為實際數。
2. 估計殘值：指設備資產在預期使用年限終了加以處分時，估計所能得到的淨現金，亦即估計售價減處分成本。
3. 估計耐用年限：此亦為估計數。
4. 折舊方法。

(五) 本件兩造不爭原告所列報的折舊費用，係就其財產目錄及資產負債表所列之固定資產依其耐用年限而予以提列者，就一般情形而言，就其已耗之成本固應准許轉為費用，以與其所產生之收益相配合。然而，所應探究者為原告支出之成本是否已經在以前年度被認列費用？

(六) 原告 82 至 85 年度支出，因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，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% 之規定，乃依該條項但書規定，報經衛生署轉請財政部核准其結餘經費合計 2,041,678,469 元，分別留供 83、84-86、85-86 及 86 年度依計畫使用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，此為兩造所不爭，並有財政部之相關核准函附卷，業如前述，可見上開用以購置固定資產之結餘款，係本來在 82 至 85 年度未實際支出之費用，依法本不得列為費用列報，而應按減除其實際支出費用後之餘額納稅，惟因免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款但書「但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」之規定，而准其保留至以後年度支出，即同時視為保留款發生年度（82-85 年度）之創設目的有關活動之支出，以符合免稅之規定，因此在 82 至 85 各該年度，該未實際支出之數額，已當作支出費用經被告同意認列，易言之，就系爭固定資產而言，其已耗成本早在其購置之前即已被全數認列為費用，因此縱使其未來可以產生收益，亦無從且不得再攤入各使用期間再認列折舊費用。原告主張 93 年度折舊費用之認列，無異將一項費用支出，對應二收入，重複減除，有違實質課稅之公平原則。是以，原告 82 年度至 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，被告剔除系爭折舊費用之列報，於法並無不合。

(七)財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋

：「 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。

」係主管機關就所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款授權制訂免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款之適用所為之說明，闡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，允許將該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，核與成本收益原則相符，該函釋闡明法規之原意，自所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定施行時，即已生效，並非自該函釋發布時始生效，被告援引該函釋尚無違背法律不溯及既往原則。原告主張：申請主管機關同意延後使用 82 年度至 85 年度籌募之款項，與應否依法按年提列折舊無關，被告援引該函釋有誤，亦有違法律不溯及既往原則云云，並提出法律鑑定意見書以為補充，核與上揭法律規定及說明不合，要非可採。

(八)原告復主張：依行為時醫療法第 33 條第 1 項「財團法人醫療機構，於財團法人設立登記後，其不動產或重要財產如有增減，應於每年年度結束三個月內，檢同財產變更清冊，報請中央衛生主管機關核備後，向該管法院辦理變更登記。」之規定及第 35 條「財團法人醫療機構財產及基金之管理使用，

應受中央衛生主管機關之監督」之規定，業已於 92 年間以上開保留結餘款所購設備轉入增加 2,041,678,469 元，報請行政院衛生署核備，並向臺灣板橋地方法院申請變更登記財產總額，該固定資產實質上等於從基金支出所購置者，被告已無不許認列折舊費用之理云云，並提出臺灣板橋地方法院 92 年 5 月 2 日核發之法人登記證書影本（本院卷第 18 頁）。惟查，上開醫療法之規定，係在規範財團法人醫療機構財產及資金之管理使用，原告以 82 至 85 年度之結餘款所購置之固定資產，自屬原告之財產，應依醫療法之規定管理使用，並向法院辦理變更登記，至於該等固定資產得否提列折舊費用，則應依前述，若非用結餘款購置的，依法必須認列，若是用結餘款購置的，則應已在 82 至 85 年度認列為費用，自不許重複認列。原告又主張：被告既無不許從基金中支出購置固定資產，提列折舊費用，則原告先將結餘款轉列為基金總額，從基金中支出購置固定資產，或先將結餘款購置固定資產，再將該固定資產轉列為基金總額，只是先後順序不同而已，無差別待遇之理云云，查原告如不將結餘款直接用於購置固定資產，而先將之轉列為基金總額，則已違反財政部依前揭免稅標準核准保留之範圍，其 82 至 85 年度之結餘款自不得再視作已支出之費用，依法應予補稅，苟原告就 82 至 85 年度依實際費用支出補稅後，原告以基金總額中用以購置固定資產之支出，依法自無不許其依耐用年限予以攤提，然如此對於原告更加不利而已，是原告此一主張，顯屬曲解法令，亦非可採。

五、綜上所述，原處分以被告原核定剔除系爭折舊費用 119,907,754 元，認事用法，均無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、兩造其餘攻擊防禦方法，核與前開論斷結果無礙，爰不逐一論究，併此敘明。

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 97 年 5 月 15 日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法 官 張 瓊 文

法 官 王 碧 芳

法 官 胡 方 新

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 97 年 5 月 15 日

書記官 黃 玉 鈴