

司法院釋字第703號解釋 案情摘要
【財團法人醫院固定資產支出提列折舊案】

101.10.5

所得稅法規定，營利事業所得稅，以年度收入減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額計算之(24條1項)；耐用年數二年以上之固定資產，以其逐年折舊數認列成本(51條)；又教育、文化、公益、慈善機關或團體(下稱公益團體)，符合行政院規定標準者，免納所得稅(4條1項13款)。83年12月30日修正公布之教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準2條1項8款明定免稅條件之一為，用於與創設目的有關活動之支出不低於其收入80%(現修正為70%)，或經財政部同意者，銷售貨物或勞務以外之所得免稅。

財政部賦稅署84年12月19日台稅一發第841664043號函1(5)決議(下稱系爭決議)1規定，公益團體醫院購置醫療用途固定資產，其課稅所得額應比照適用所得稅法規定按年提列折舊，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。決議3復規定，如全額列為資本支出者，以後年度不得再提列折舊。

聲請人行0宮醫療志業醫療財團法人，(一)86至90年度教育文化公益慈善機關團體及其作業組織結算申報，未列報其82至85年度結餘款經核准保留所購建醫療建物設施、設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提，嗣始申請增列該等資產之折舊費用，更正86至90年度所得稅結算申報；(二)91至97年度結算申報所列報之部分支出，係上揭82至85年度結餘款所購建固定資產按年提列之折舊費用及各項攤提。上述更正申請及申報均經財政部臺灣省北區國稅局否准，另核定應補繳稅捐計達數千萬元。聲請人不服，循序提起行政爭訟請求救濟，均遭駁回確定，爰以確定終局判決所適用之系爭決議3有牴觸憲法疑義，聲請解釋。

大法官今日作成釋字第703號解釋，宣告系爭決議1、3違反憲法第19條租稅法律主義。理由：(一)成本費用應依其實際歸屬核實認列，始符合所得稅法24條1項規定；(二)公益團體銷售貨物勞務以外之所得縱符免稅標準，惟計算銷售貨物或勞務所得時，就醫療用途固定資產之支出，仍應依稅法按年提列折舊列為成本費用，自銷售貨物勞務收入中減除，俾成本費用依實際歸屬核實計算；(三)系爭決議1、3，對於為達免稅要件而選擇將該固定資產支出全額列為創設目的有關之資本支出者，不准其以後年度列成本費用按年提列折舊，無異以命令變更法律所定稅基，違反憲法第19條租稅法律主義，應不再援用。

解釋另認，如經核實認列銷售貨物勞務成本費用，按年提列折舊，則同筆支出即不得列為得自銷售貨物或勞務以外之收入中減除之支出，始能貫徹所得稅法第24條第1項規定。

大法官並籲主管機關應檢討對於公益團體免稅管制之操作，以減少對租稅公平與競爭中立之影響。

【附帶說明】

- 一、依照所得稅法第 4 條第 13 款規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體（下稱公益團體），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，免納所得稅。
- 二、依據上開規定，行政院訂定並於 83 年 12 月 30 日修正公布之教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準。依其第 2 條第 1 項規定：
 - (一)將公益團體所得區分為「銷售貨物勞務之所得」及「銷售貨物勞務所得以外之所得」二類；
 - (二)公益團體符合本項各款(共 9 款)所定條件者，其「銷售貨物勞務所得以外之所得」免納所得稅。

其中第 8 款規定，用於與創設目的有關之支出不低於其收入 80% 者，或經財政部同意者，為上開免稅條件之一。