

## 釋字第七〇三號解釋協同意見書

大法官 羅昌發

財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一前列(五)決議<sup>1</sup>載謂：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準<sup>1</sup>第二條之一(按即現行標準第三條)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」(其中「上開資本支出如與其創設目的的活動有關，得選擇全額列為購置年度與其創設目的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」部分，以下簡稱系爭決議<sup>1</sup>)。同函一前列(五)決議<sup>3</sup>載謂：「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的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」(以下簡稱系爭決議<sup>3</sup>)多數意見認為，系爭決議<sup>1</sup>與系爭決議<sup>3</sup>違反憲法第十九條之租稅法律主義。本席敬表同意。然其立論基礎主要在於此二決議內容與所得稅法第二十四條有違，而非基於其違背所得稅法第四條第一項第十三款之規定。本席認為有進一步探討的空間。且本件爭議涉及租稅優惠與公平競爭均衡關係之重要問題，亦應提醒立法者於立法裁量時納入考量。爰提出本協同意見書。

---

<sup>1</sup> 按：意指「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」。

## 壹、本件所涉及租稅法律主義之類型及系爭決議所違反之法律規定

一、違反租稅法律主義的各種類型：憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」。此規定一方面對人民課以納稅之義務，另一方面則要求國家在對人民課以納稅義務時，必須以法律為之。後者即租稅法律主義的主要意旨。在租稅法律主義之下，國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就相關租稅構成要件，以法律或法律授權之行政命令明文規定。不過，某一行政命令究竟是否違反租稅法律主義，因而違反憲法第十九條之規定，情形不一而足。第一種情形為國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，就稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅率等重要的租稅構成要件，並未以法律或以法律授權之行政命令明文規定，而係以未經法律授權之行政命令加以規範；此屬違反租稅法律主義的典型情形。第二種情形為雖某一課稅事項並未以法律加以規定，然如其事項之性質僅屬技術性或細節性者，則由行政命令加以規範，亦不違反租稅法律主義；不過，某一事項究竟是否屬於技術性或細節性，認定標準自不宜過於寬鬆，以免造成漏洞。第三種情形為某一租稅事項雖有法律規定，然法律所規定之租稅要件欠缺明確性。本席認為，有關租稅構成要件之立法，如有違法律明確性，造成執法者有恣意解釋之空間，亦屬違反租稅法律主義之情形；不過，租稅構成要件的立法，因不同領域的法律、不同性質的規定、不同經濟社會背景下的規範，明確性程度容有高低之不同要求。然不論如何，租稅立法，均應達於基本的（必要的）明確程度

( necessary degree of certainty )( 見本席於釋字第六九七號解釋所提出之不同意見書 ) 第四種情形為某一事項雖有法律規定，但依照該法律規定所訂定發布之行政命令或函釋，其內容對法律規定有誤會或曲解，因而直接或間接違背法律規定時，亦屬違背租稅法律主義之情形；此種情形，涉及法律應如何予以適當的解釋，而不至於超越法律所規範的意旨。本件多數意見基本上認為，系爭決議係屬前述第四種違背租稅法律主義之情形；本席敬表同意。不過，多數意見係認為系爭決議 1 與系爭決議 3 違反所得稅法第二十四條之規定。本席則認為，系爭決議較核心的癥結應為，倘若財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院（以下合稱財團法人醫院）除得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外，並得在以後年度再提列折舊，是否獲有雙重利益；如果有雙重利益，是否有法律基礎（亦即所得稅法第四條及其所授權訂定之免稅標準是否得做為此雙重利益之法律基礎），抑或屬於不當之雙重利益；如其雙重利益有法律基礎，則系爭決議 1 與 3 是否違背該法律規定，進而違反租稅法律主義。換言之，本件關鍵問題在於系爭決議是否違反所得稅法第四條及其所授權訂定之免稅標準。此涉及所得稅法第四條對公益團體設置「免納所得稅」優惠的性質之解釋與認定。

## 二、系爭決議所違反之法律究為所得稅法第二十四條抑或第四條之釐清：

- (一) 多數意見認為，在系爭決議 1 與系爭決議 3 之下，財團法人醫院如就其資本支出選擇全額列為「購置年度與其創設目的活動有關之資本支出」，則其於計算課

稅額時，僅能自「銷售貨物或勞務以外之收入」中減除，且不得再按年提列折舊，違反所得稅法第二十四條第一項前段「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為所得額」之規定，因而違反憲法第十九條所規定之租稅法律主義。本席則認為，系爭決議之所以違背憲法第十九條之租稅法律主義，係由於其誤解及違反所得稅法第四條第一項第十三款所授權訂定之法規，而非單純由於其違背第二十四條第一項之規定。

- (二) 所得稅法第四條第一項第十三款規定，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，免納所得稅。行政院依此規定於八十三年十二月三十日所修正公布之「教育文化慈善機關或團體免納所得稅適用標準」(以下簡稱「免稅適用標準」)第二條第一項第八款規定：「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。」(本款於九十二年三月二十六日修正為「不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之七十者」；本席以下說明，仍以原「百分之八十」之規定為討論基礎)系爭決議 1 與 3 係在解釋依照所得稅法第四條第一項第十三款規定所訂定之「免稅適用標準」(詳後述)；其認為，財團法人醫院為醫療用途新購置之建

物、設備等資產之資本支出，如與其創設目的活動有關，得選擇「全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」，但「以後年度不得再提列折舊」。故本件應探究者，應為系爭決議 1 與 3 有關財團法人醫院如選擇「全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出」時，限於「自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」，且「以後年度不得再提列折舊」，此二條件限制有無違反所得稅法第四條第一項第十三款規定及依該規定所訂定之「免稅適用標準」。而在探究系爭決議是否違反所得稅法第四條第一項第十三款規定及「免稅適用標準」時，自必須依法律解釋之方法，合理認知此等規定之意旨，以及此等規定與所得稅法第二十四條的關係。

- (三) 所得稅法第四條第一項第十三款所規定免納所得稅，顯係為鼓勵「教育、文化、公益、慈善機關或團體」之設立及獎勵其從事公益活動。如符合行政院規定之標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅；此項稅捐優惠，有其立法之政策目的，行政機關自不得超越法律規定之意旨，而否定此種稅捐優惠。而行政院依法律所訂定享受稅捐優惠之標準，即係財團法人及其附屬作業組織「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」。換言之，此一百分比係決定財團法人是否符合因從事公益而可免稅之門檻。如其公益活動之支出符合此項門檻，即可享受法律所規定之免稅優惠；反之，如其不符合該百分比之門檻，則不

得享受該優惠。財團法人醫院符合此門檻所享有之稅捐優惠，係法律所賦予，自不得由主管機關透過函釋予以剝奪，否則顯然超越法律規範之意旨。

- (四) 系爭決議 1 與 3 及原因事件之審理法院認為，財團法人醫院選擇「全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出」時，限於「自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」，且「以後年度不得再提列折舊」，係因聲請人已於購置年度為資本支出之一次認列，如再於其後年度提列，將造成「重複列報」，違反租稅公平原則；故其認為，稽徵機關將之剔除，依法並無不合。然如財團法人醫院僅能於免稅年度「自銷售貨物或勞務以外之收入中減除」，而不得於以後年度再提列折舊，顯係透過否定其在以後年度依所得稅法第二十四條所規定的原則，提列折舊的權利的方式，剝奪財團法人醫院在所得稅法第四條之下原來可以享受的稅捐優惠。此足使所得稅法第四條第一項第十三款及「免稅適用標準」第二條第一項第八款所規定財團法人醫院於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，免納所得稅之優惠，變成毫無作用的規定。從而，系爭決議對所得稅法鼓勵成立公益法人以從事公益活動而給予免稅的意旨，即有違背。

## 貳、所得稅法第四條與第二十四條之適用及不同醫院間公平競爭之問題

- 一、主管機關及原因事件之審理法院基本上係認為，如果聲請人已於免稅年度為資本支出之一次認列，再於其後年

度提列，乃「重複列報」，因而將違反租稅公平原則。然如前所述，財團法人醫院購置不動產或設備之年度，如符合百分之八十之門檻，而使其免納所得稅，係所得稅法第四條第一項第十三款及「免稅適用標準」第二條第一項第八款所規定之法定優惠。而所得稅法第二十四條所規定所得稅課徵之原則，亦即應以年度收入總額，減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，應為針對所有營利事業所得稅計算所得額時所設之普遍適用基礎。所得稅法第四條及前揭「免稅適用標準」並無改變此原則之意旨（亦即其並未規定財團法人醫院於享受第四條之優惠之後，即不得以第二十四條為基礎分年提列折舊）換言之，財團法人醫院在所得稅法「免稅適用標準」以及在所得稅法第二十四條之下，縱可享受雙重利益，此雙重利益不應以違法的「重複列報」視之。其雙重利益，分別有所得稅法第四條及其所授權訂定之「免稅適用標準」以及所得稅法第二十四條為其法律基礎。

二、如前所述，在現行制度下，財團法人醫院確係享受稅捐上之雙重利益。第一重利益為購入資產當年全額列為其創設目的活動有關之資本支出時，得自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，而享受免稅利益。第二重利益為在以後年度提列折舊。不過，第二重利益，並非法律所賦予的租稅優惠，而係回歸認定所得額時的基本計算原理，使財團法人醫院與其他非財團法人的醫院享受相同待遇，可以依照得稅法的規定以淨所得額繳納稅捐。僅第一重利益為法律所賦予公益團體的真正稅捐優惠。此種雙重的利益，既係法律設計使然，自非主管機關得透

過系爭決議加以改變者。系爭決議 1 與 3 之規定下，將使財團法人醫院原所可以享受的第一重利益，因第二重合法之利益遭否決，而被剝奪。故其違背所得稅法第四條及「免稅適用標準」之規定，且與所得稅法第二十四條第一項之意旨不合，因而違反租稅法律主義。

三、財團法人醫院有諸多類型。有些係由大企業捐助成立者，有些則係由宗教團體、慈善團體、私立大學或民間人士捐助成立者，不一而足。不論何種型態，財團法人醫院在我國國內醫療機構之的發展及醫療服務之普及，均曾扮演重要的角色。然除財團法人醫院之外，國內另有甚多非財團法人醫院，與財團法人醫院存有直接競爭關係。而財團法人醫院所從事者，並不純粹為公益業務，尚包括與非財團法人醫院完全相同的營利業務。非財團法人醫院無法享受前述第一重利益，因而與財團法人醫院之間存有競爭上的差異。此等差異，有所得稅法第四條第一項第十三款規定及依該規定所訂定之「免稅適用標準」為其依據；故財團法人醫院享受前述第一重利益之稅捐優惠，在法律上並無疑問。不過，在過去，財團法人醫院接受稅捐優惠之後所回饋之社會利益（social benefits），是否足以使其繼續享受所得稅法第四條之稅捐優惠具備正當性；在未來，究竟是否應繼續給予財團法人醫院此等租稅優惠，使財團法人醫院在醫療服務上扮演更積極的角色；如繼續給予此等稅捐優惠，則其優惠條件應否調整，使財團法人醫院不至於淪為企業節稅之工具或遭濫用為企業獲利或控股之方法；抑或應使財團法人醫院與非財團法人醫院立於完全均等的競爭地位，而消除所得稅法第四條第一項第十三



款之優惠等，均屬立法機關考量國家社會需要而得為適當立法裁量之範圍。立法者未來自當斟酌給予財團法人醫院稅捐優惠所可能帶來的社會福祉，以及由於其與非財團法人醫院之間的競爭上差異所產生的不均衡，為妥適之處理。