

司法院新聞稿

司法院大法官於一〇一年十月五日舉行之第一三九四次會議中，就行〇宮醫療志業醫療財團法人代表人黃〇臣為機關團體作業組織所得稅事件，認臺北高等行政法院九十五年度訴字第二六八六號、第三一〇三號、九十六年度訴字第二七三一號、九十七年度訴字第二八三八號、九十八年度訴字第一八六二號、九十九年度訴字第一八六六號、一〇〇年度訴字第一四七六號判決，及最高行政法院九十六年度判字第一八六二號、九十八年度判字第四八八號判決，所適用之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，違反司法院釋字第六五七號解釋，有牴觸憲法第七條、第十五條、第十九條、第二十三條規定之疑義，聲請解釋案，作成釋字第七〇三號解釋【財團法人醫院固定資產支出提列折舊案】。

解釋文

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（五）決議 1 與 3，關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第二條第一項第八款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。

解釋理由書

本件聲請人主張最高行政法院九十六年度判字第一八

六二號判決、臺北高等行政法院九十五年度訴字第二六八六號、第三一〇三號、九十六年度訴字第二七三一號、九十七年度訴字第二八三八號、九十八年度訴字第一八六二號、九十九年度訴字第一八六六號及一〇〇年度訴字第一四七六號判決（下併稱確定終局判決）所援用之財政部賦稅署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（五）決議（下稱系爭決議）3有違憲疑義，聲請解釋。查其中臺北高等行政法院九十五年度訴字第三一〇三號判決理由中雖未明確援用系爭決議3，但由其所持法律見解判斷，應認其已實質援用，應併予受理（本院釋字第三九九號、第五八二號、第六二二號、第六七五號、第六九八號解釋參照）。

人民於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義，依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定聲請本院解釋憲法時，本院審查之對象，不以聲請書所指摘者為限，尚可包含該確定終局裁判援引為裁判基礎之法令中，與聲請人聲請釋憲之法令具有重要關聯者在內（本院釋字第六六四號、第五七六號解釋參照）。本件聲請人就確定終局判決援用之系爭決議3，認為有違憲疑義，聲請本院解釋，符合聲請解釋之要件。又同決議1關於「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」部分，因與決議3具有成本歸屬意義下之重要關聯，故應為本案審查之對象，一併納入解釋範圍。

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指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，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號解釋參照）。

所得稅法第二十四條第一項前段規定：「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額為所得額。」（本條項於九十五年五月三十日修正增訂後段規定，其修正前第一項之規定即為修正後第一項前段之規定）亦即營利事業之收入，於減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事業所得額。依收入與成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、損失及稅捐，應以為取得該收入所發生者為限。耐用年數二年以上之固定資產應以其逐年折舊數認列為成本（所得稅法第五十一條規定參照），以正確反映固定資產之採購使用在各年度之成本費用。要之，成本費用如可直接合理明確歸屬於應稅所得及免稅所得，即應依其實際之歸屬核實認列，始符合所得稅法第二十四條第一項之規定。

系爭決議 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二條之一（現行第三條）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；」同決議 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。」依上述決議，上開資本支出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，於計算課稅所得額時，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，而不得按年自銷售貨物或勞務之收入中減除。

查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（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。依該款之授權，行政院訂定並於八十三年十二月三十日修正發布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：「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百分之七十者。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」）該款規定，公益團體之支出占收入之比率達百分之八十，為免稅適用標準所定免稅要件之一。縱然非銷售貨物或勞務所得達到免稅適用標準，惟於計算銷售貨物或勞務之所得時，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，仍應依所得稅法相關規定，按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用，自銷售貨物或勞務之收入中減除，俾成本費用依其實際之歸屬核實計算。系爭決議 1 准

許財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院得選擇將其為醫療用途新購之建物、設備等資產，全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，則其於以後年度，即不得再將上開資本支出列為計算免稅適用標準之支出，然其銷售貨物或勞務所得之計算，則仍應按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用，始符所得稅法第二十四條第一項前段之規定。系爭決議 1，有關上開資本支出如為適用上開免稅要件，而選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除部分，及同決議 3 所示以後年度不得再提列折舊，此否准法律所定得為扣除之成本費用，與上開所得稅法第二十四條第一項前段之規定不符，無異以命令變更法律所規定之稅基，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。惟在銷售貨物或勞務所得之計算上，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資產之支出，既經核實認列為銷售貨物或勞務之成本費用，而依所得稅法相關規定許其按年提列折舊，則在非銷售貨物或勞務所得之計算上，同筆資產支出即不得全額認列為購置年度之資本支出，並自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，始能貫徹所得稅法第二十四條第一項前段規定之意旨，並符租稅公平之原則，乃屬當然。

本件違憲爭議實源於所得稅法對公益團體所得免徵所得稅之規定。為落實立法意旨、兼顧鼓勵從事公益及租稅公平之考量，被授權訂定免稅適用標準之行政院，先開放公益團體同時從事收益活動，再明確排除其營利所得之免稅；且為促使公益團體集中其資源投入於符合創設目的之活動，並儘量降低營利所得於一定比率範圍內，而設有收支比之管制。此一管制對於主要活動為單純公益之團體，在免稅上已

造成諸多困擾。而對本件解釋涉及之醫院而言，一則對於其投入公益原已處於目的事業主管機關之高度管制下，二則均以銷售貨物或勞務為主，公益與非公益團體之醫院間存有直接競爭關係，使得此一管制之操作極易影響租稅公平與競爭中立。主管機關允宜就此一併檢討，併此指明。

至聲請人指稱最高行政法院九十八年度判字第四八八號判決援用系爭決議 3，並據以聲請解釋憲法部分，查上開判決並未援用該決議，是其聲請核與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不符，依同條第三項規定，應不受理。

該次會議由司法院院長賴大法官浩敏擔任主席，大法官蘇永欽、林錫堯、池啟明、李震山、蔡清遊、黃茂榮、陳敏、葉百修、陳春生、陳新民、陳碧玉、黃璽君、羅昌發、湯德宗出席，秘書長林錦芳列席。會中通過之解釋文、解釋理由書，與黃大法官茂榮、陳大法官碧玉、羅大法官昌發、湯大法官德宗分別提出之協同意見書，蘇大法官永欽提出之部分不同意見書，池大法官啟明提出、黃大法官璽君加入之部分不同意見書，林大法官錫堯提出之不同意見書，黃大法官璽君提出、陳大法官敏加入之不同意見書，均經司法院以院令公布。

- 附（一）黃大法官茂榮提出之協同意見書。
- （二）陳大法官碧玉提出之協同意見書。
- （三）羅大法官昌發提出之協同意見書。
- （四）湯大法官德宗提出之協同意見書。
- （五）蘇大法官永欽提出之部分不同意見書。
- （六）池大法官啟明提出、黃大法官璽君加入之部分不同

意見書。

(七) 林大法官錫堯提出之不同意見書。

(八) 黃大法官璽君提出、陳大法官敏加入之不同意見書。

(九) 行 0 宮醫療志業醫療財團法人代表人黃 0 臣聲請案之事實摘要。

釋字第 703 號解釋事實摘要

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依財政部賦稅署中華民國 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函決議 1、3，認其於購建上述資產時全額列為資本支出以後年度即不得提列折舊而否准，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 1、3 有牴觸憲法疑義，聲請解釋。