

## 釋字第 0 三號解釋不同意見書

大法官 黃璽君 提出

大法官 陳 敏 加入

本解釋多數意見認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（下稱系爭決議）1 與 3，關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院（下稱財團法人醫院）依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（下稱免稅適用標準）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，與所得稅法第二十四條第一項前段規定不符，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，而宣告該部分決議自本解釋公布之日起不再援用。本席礙難贊同，爰提不同意見如后。

### 一、所得稅法第二十四條第一項前段規定之適用

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。」依此得減除之成本費用、損失，以當年度與收入有關者為限。其收入如屬

不同稅負（如免稅收入、優惠稅率收入或一般應稅收入），則應分別計算其所得額。其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤<sup>1</sup>。營利事業購買房屋或機器設備等作固定資產使用<sup>2</sup>，採權責發生制者，原則上，其固定資產依固定資產耐用年數表規定在二年以上者，應按不短於該規定之耐用年數，逐年依率提列折舊（所得稅法第五十一條、營利事業所得稅查核準則第九十五條規定參照）；耐用期限不及二年者，則可於取得年度全數列為損失（所得稅法第五十八條規定參照）減除。但經政府獎勵特予縮短耐用年數，依縮短之年數提列折舊（所得稅法第五十一條、營利事業所得稅查核準則第九十五條規

---

<sup>1</sup> 所得稅法第二十四條第一項於九十五年五月三十日修正公布增訂後段：「所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」其修正理由：「營利事業經營業務之各項收入，其所有屬應稅及免稅者，為避免『免稅部分相關成本、費用或損失』列為『應稅收入』之減項，造成虛增免稅所得，侵蝕應稅所得之稅基，其收入、成本、費用或損失，應區分應稅或免稅分別計算所得。惟依據司法院釋字第四九三號解釋，指出『營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第十九條之意旨，仍由法律明確授權主管機關訂立為宜』，爰修正第一項，增列相關規定，以資明確。」本件原因案件係九十一年度至九十五年度之營利事業得稅事件，涉及九十五年修正前後之規定。

本項於九十五年修正增訂後段規定前，即經本院釋字第四九三號解釋，謂依本項規定計算所得額時，免稅收入之相關成本費用，按諸收入與成本費用配合之上揭法律規定意旨及公平原則，不得歸由其他應稅之收入項下減除。應稅收入及免稅收入應分攤之相關成本費用，除可直接合理明確歸屬者得個別歸屬，各自應稅收入與免稅收入項下減除外，無法合理明確歸屬者，應合理分攤等語。九十五年修正增訂後段僅將上開解釋意旨予以明文。是適用九十五年修正前或修正後之所得稅法第 24 條第 1 項規定結果，並無不同。亦即有應稅收入及免稅收入時，其相關成本費用或損失，可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬，各自應稅收入、免稅收入項下減除，無法合理明確歸屬者，應合理分攤。僅財政部所訂分攤辦法有無法律明確授權之差異。

<sup>2</sup> 如作商品供銷售者，不得提列折舊。

定參照)；如採現金收付制者，則以現金支付年度列報費用(所得稅法第二十二條規定參照)。

## 二、系爭決議之背景

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)，於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。行政院依上開授權規定於六十八年七月十九日訂定發布免稅適用標準。八十三年十二月三十日修正，明文規定銷售貨物或勞務之所得不在免稅範圍，原則上應課徵營利事業所得稅。上開規定如何操作，財團法人醫療協會有疑義，乃建議財政部及國稅局召開會議，就相關問題作成決議。因免稅適用標準第二條第一項第八款規定公益團體須「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(下稱支出比率，即財政部相關函釋所稱支出比例)。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」<sup>3</sup>始得免稅。財團法人醫院為醫療用途購置建物、設備等固定資產支出，原應按年提列折舊，以折舊額為當年度之支出額計算支出比率，可能未達 80%免稅要件，財政部乃依社團法人中華民國教會醫療協會之

---

<sup>3</sup> 九十二年三月二十六日修正為：「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。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」以下依修正前支出比率作說明。

建議，作成系爭決議，由該部以賦稅署函發布，並編入所得稅法令彙編，以供徵納雙方遵循<sup>4</sup>。

### 三、系爭決議 1 與 3 並未違反所得稅法第二十四條第一項前段規定

(一) 支出比率係以當年度之收入及當年度之支出計算；應歸屬何年度之收入、支出，與計算當年度所得額時之歸屬相同

1、支出比率之計算方式，依財政部八十九年六月一日台財稅第 0 八九 0 四五三 0 八八號函，以公益團體「用於與其創設目的有關活動之支出（包括銷售與非銷售貨物或勞務之支出）」占「創設目的有關收入（包括銷售與非銷售貨物或勞務之收入）加計其創設目的以外之所得額及附屬作業組織之所得額」之比率計算為準<sup>5</sup>。簡言之，即以用於與其創設目的有關活動之支出為分子，創設目的有關收入及

---

<sup>4</sup> 見財政部一〇一年九月二十六日台財稅字第一〇一〇四〇四五九六〇號覆函及一〇一年九月十七日於本院說明會之說明。

<sup>5</sup> 財政部八十九年六月一日台財稅第 0 八九 0 四五三 0 八八號函：「主旨：核釋『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 款有關 80%（註：現為 70%）支出比例之計算方式。說明：二、教育、文化、公益、慈善機關或團體（以下簡稱機關團體）適用首揭條款有關『用於與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之 80%（註：現為其他各項收入 70%）』規定時，應以機關團體『用於與其創設目的有關活動之支出（包括銷售與非銷售貨物或勞務之支出）』占『創設目的有關收入（包括銷售與非銷售貨物或勞務之收入）加計其創設目的以外之所得額及附屬作業組織之所得額』之比例計算為準，據以核定其是否符合首揭條款規定。至附屬作業組織之虧損可列為支出項下計算；但創設目的以外之虧損則不得列為支出項下計算。」

其創設目的以外之所得額及附屬作業組織之所得額為分母計算。

2、上開收入、支出係以「當年度」之收入及支出計算<sup>6</sup>。如何歸屬收入、支出年度，與所得稅結算申報時，計算所得額之歸屬年度應相同。即首揭關於所得稅法第二十四條第一項前段之說明：採權責發生制者，按權責發生年度認定，如固定資產耐用年數為二年以上者，分別歸屬於耐用年數期間年度之支出，各年度支出數即該年度之折舊額；採現金收付制者，則以現金支付年度列報費用，購置固定資產支付價金年度為支出年度，支出數即當年度現金支付額。支出應於歸屬年度結算申報時列報，不得提前或延後年度申報<sup>7</sup>。是財團法人醫院購置與創設目的活動有關之固定資產，按年折舊或全額列為當年度支出，其支出比率之分子不同，因分母不變，其

---

財政部一〇〇年三月十四日台財稅字第〇九九〇〇五二〇一七〇號函：「所得稅法第11條第4項規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體銷售貨物或勞務之行為如與其創設目的有關，其依法繳納之所得稅，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款規定計算當年度支出比例時，准併入支出項下計算。」增加所得稅為支出項。

<sup>6</sup> 財政部七十三年十月二十七日台財稅第六一九八一號函：「『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：『其用於與其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80%者(現為其他各項收入70%)』，係指按當年度之支出與收入比較核計，以往年度之結餘款應不在當年度收入範圍內。」

<sup>7</sup> 當年度課稅所得額縱非正數，無應納所得稅，亦不得將當年度之支出延至以後有所得之年度列報，而應於當年度列報課稅所得額為負數(虧損)，以後年度如合於所得稅法第三十九條規定，方可扣除該虧損。

支出比率因而發生變動。按年折舊者，支出比率較小，全額列為支出者，支出比率較大。

- 3、多數意見認為於計算支出比率時，可以全額列為支出計算；計算課稅所得時，則按年折舊，以折舊額計算，將導致同筆支出歸屬年度不同。且免稅適用標準第二條第一項第八款規定之支出比率，係按當年度之支出計算，其歸屬年度與計算所得稅時相同，否則即無系爭決議問題發生（計算課稅所得時按年折舊計其支出年度，計算支出比率亦只能按折舊額計為當年度支出，而發生不合 80%免稅要件情形）。多數意見，無異擅自變動免稅適用標準第二條第一項第八款之適用要件，逾越本院解釋權限。

## （二）系爭決議 1 與 3 之分析

### 1、系爭決議 1 與 3 之內容

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適用標準第 2 條之 1（現行第 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……。」

系爭決議 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。」

## 2、財政部作成系爭決議 1 與 3 之理由

- (1) 財團法人醫院銷售貨物或勞務之所得依法課徵所得稅時，其會計基礎採用權責發生制，是其為醫療用途（即為銷售醫療貨物或勞務目的）所購置之資產，依所得稅法第五十一條至第五十八條及營利事業所得稅查核準則第九十五條規定，除依法得適用加速折舊之固定資產（例如廢止前促進產業升級條例第五條、所得稅法第五十一第二項但書及第三項）外，應按固定資產耐用年數表規定之耐用年限按年提列折舊，列為各該年度銷售貨物或勞務之成本或費用，不得全額減除。
- (2) 財團法人醫院因支出比率未達 80% 而不符合免稅適用標準，其本身之所得及其附屬作業組織之所得全數課徵所得稅時，原則上係適用所得稅法及相關法規之規定計算課稅所得額。是以財團法人醫院為銷售貨物或勞務目的購置之醫療用資產，應依所得稅法及相關法規之規定按年提列折

舊，不得全額列為購置年度銷售貨物或勞務之成本或費用，惟為鼓勵財團法人醫院更新建物與設備，及避免其因繳納所得稅而影響其從事公益慈善活動之資金與能力，爰依社團法人中華民國教會醫療院所協會之建議，以系爭決議 1 規定，財團法人醫院購置之醫療用資產，如「與其創設目的活動有關」，得按現金收付制全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，且銷售貨物或勞務部分依法僅得採權責發生制按年提列折舊，爰准依其選擇全額自「銷售貨物或勞務以外之收入」中減除，其因全額減除所產生之虧損（即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支出之數額），得依免稅適用標準第三條第一項（原第二條之一）規定自銷售貨物或勞務之所得中扣除，此時該筆「與其創設目的活動有關」之資本支出，等同間接全額自銷售貨物或勞務所得中扣除，自不得再於資產耐用年限內按年提列折舊重複減除<sup>8</sup>。

**3、財團法人醫院為醫療用途新購置之建物、設備等資產，得依系爭決議 1 選擇全額列為購置年度之資本支出者，須該資本支出與其創設目的活動有關**

---

<sup>8</sup> 見財政部一〇一年九月二十六日台財稅字第一〇一〇四〇四五九六〇號函覆說明會資料議題 4。



與其創設目的活動有關之支出包括「銷售」與「非銷售」貨物或勞務之支出。是依所得稅法第二十四條第一項前段規定，銷售貨物或勞務之支出，應自銷售貨物或勞務之收入減除；非銷售貨物或勞務之支出應自非銷售貨物或勞務之收入減除。財團法人醫院購置之醫療設備等，如與其創設目的活動有關，即可能與「銷售」或「非銷售」貨物或勞務之支出有關（例如使用醫療設備義診，即非銷售貨物或勞務之支出），究應歸屬「銷售」或「非銷售」貨物或勞務之支出，應視事實而定。系爭決議<sup>1</sup>許財團法人醫院選擇「歸屬銷售貨物或勞務之支出，自銷售貨物或勞務之收入中減除」，或「歸屬非銷售貨物或勞務之支出，自非銷售貨物與勞務之收入減除」，與所得稅法第二十四條第一項前段規定，尚無違背。多數意見認與創設目的活動有關而購置之醫療設備等，依其實際僅能歸屬銷售貨物或勞務之支出，自銷售貨物或勞務之收入減除，乃擅為錯誤之事實認定。

#### 4、選擇全額歸屬購置年度之支出者，僅能自非銷售貨物或勞務之收入中減除

財團法人醫院購置醫療設備等資產，原應按年折舊，因折舊數額小，支出比率如未能符合 80%之

免稅要件，致非銷售貨物或勞務部分之所得不能免稅；為符合該免稅要件或其他原因<sup>9</sup>，選擇全額列為當年度支出，財政部考量銷售貨物或勞務部分依法僅得採權責發生制按年提列折舊，無從全額歸屬該部分當年度之支出；而非銷售貨物或勞務部分，則可許採現金收付制，而全額列為當年度之支出，故作成系爭決議 1，僅許選擇全額列為當年度支出者，須全額自「銷售貨物或勞務以外之收入」中減除。此與所得稅法第二十二條、第五十一條、第二十四條第一項前段、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規定尚無違反。

## 5、系爭決議 3 未違反何項規定

支出須於歸屬之年度列報，不得提前或延後列報，已如前述。財團法人醫院購置之醫療設備等，既選擇全額歸屬購置年度之支出，自應於購置年度全額列報。經選擇後，該固定資產之支出即非以後年度之支出，則無從再於以後年度列報支出（折

---

<sup>9</sup> 如當年度有銷售貨物或勞務之高額應稅所得，且非銷售貨物或勞務之所得為零或虧損（即細餘額為負數），將固定資產全額於非銷售貨物或勞務之收入中減除，可增加非銷售貨物或勞務部分之虧損額，再依免稅適用標準第二條之一（現行第三條）規定，自銷售貨物或勞務之應稅所得中減除，而間接取得應稅所得免稅（如以後年度無所得或虧損，則以後年度不再提列折舊，以後年度之應納稅額不變，而當年度減除部分所形成之虧損，已自應稅所得中減除，獲得實質免稅）或延後繳納所得稅（如以後年度有課稅所得，因以後年度不再提列折舊，以後年度課稅所得額將增加，各年度所增加之課稅所得額與當年度因多減除之支出額而減少之課稅所得額相同，而當年度該部分原應繳之所得稅，得延至以後年度繳納）之效果。

舊)；且同筆支出既於購置年度列報支出，則以後年度再行列報，即係重複列報，與所得稅法第二十四條第一項前段規定有違。系爭決議 3 認選擇全額為購置年度之支出者，以後年度不得再提列折舊，與上述規定相符。

#### 四、系爭決議 1 與 3 未增加納稅義務人之租稅義務

(一) 財團法人依系爭決議 1 與 3 選擇醫療設備購置年度全額列為支出，如係因原支出比率未達 80%，非銷售貨物或勞務部分之所得不能免稅，而選擇全額列為當年度之支出，使支出比率達 80% 之免稅要件，則非銷售貨物或勞務部分之所得，原應全部課稅，因選擇全額自非貨物或勞務部分之收入減除，減除後之該部分所得額得免稅，多減除部分<sup>10</sup>與以後年度因不能再提列折舊之而增加之所得額相同，此部分原為應稅，則有延緩繳納所得稅之利益。總計前後年度，未因該支出於購置年度全額列支而增加納稅義務人之課稅所得額（稅基未增加），自未增加納稅義務人之租稅義務<sup>11</sup>。況系爭決議係予納稅義務人選擇是否全額列入

---

<sup>10</sup> 原應於銷售貨物或勞務之收入中減除折舊額，改由非銷售貨物或勞務之收入全額減除，與折舊額相同部分，僅由銷售貨物或勞務之應稅收入減除改至非銷售貨物或勞務之收入（原因不符支出比率免稅要件而應稅）減除，於課稅所得額無影響。當年度多減除之數額為全額減當年度原折舊額。

<sup>11</sup> 舉例言之：

- 一、設購置與創設目的活動有關之一億元醫療設備，規定之使用年數為十年，無殘值，如按年折舊每年一千萬元。

當年度支出，自非銷售貨物或勞務之收入減除，並非強制均應採此申報方法，是納稅義務人當考量採此方法較按年折舊方式有利始選擇採取，更難謂係增加納稅義務人之租稅義務<sup>12</sup>。

---

二、設購置年度之收入、支出均與創設目的活動有關。

三、設購置年度之收入、支出

1. 非銷售貨物或勞務之收入二億元
2. 非銷售貨物或勞務之支出六千萬元
3. 銷售貨物或勞務之收入三億元
4. 銷售貨物或勞務之支出（未減折舊額部分）二億五千萬元

四、原應按年折舊，其課稅情形為：

1. 銷售貨物或勞務之支出含折舊為二億六千萬元
2. 與創設目的活動有關之收入合計五億元，支出合計三億二千萬元，支出比率未達 80% 免稅要件。
3. 購置年度非銷售貨物或勞務之所得一億四千萬元不得免稅，銷售貨物或勞務之所得四千萬應稅，合計課稅所得一億八千萬元，以後折舊年數期間每年可列折舊一千萬元，九年合計九千萬元。

五、依系爭決議 1 與 3 選擇全額於購置年度列支，其課稅情形：

1. 非銷售貨物或勞務之支出為一億六千萬元，銷售貨物或勞務之支出為二億五千萬元，合計四億一千萬元（多列支九千萬元）。與總收入五億元相比，支出比率達 80% 免稅要件。
2. 購置年度非銷售貨物或勞務之所得四千萬免稅，銷售貨物或勞務之所得五千萬應稅，惟以後折舊數期間不得提列折舊，較採按年折舊方法者，每年少支一千萬元，所得額增一千萬元，九年合計九千萬元。

六、兩方法比較結果，選擇全額列支者，購置年度課稅所得減少一億三千萬元，其中多列支之折舊額九千萬元部分，係將以後年度少列之九千萬元轉換而來，僅生延後繳納所得稅之效果，其餘四千萬元則免稅。

七、其他原因選擇全額於當年度列支者，亦未增加其租稅義務，參註 9。

<sup>12</sup>系爭決議係關於購置醫療設備後，選擇按年折舊或全額於購置年度列支問題。原因案件情形與系爭決議情形略有不同，係於購置設備前之年度非銷售貨物或勞務部分有結餘款，因支出比率未達 80% 免稅要件，乃擬訂與創設目的有關之購置醫療設備等之收支計畫使用書等，報請財政部同意先予保留至計畫年限中使用，依計畫使用後，視同回溯到結餘發生年度，百分之百支出。故如未照使用計畫書支用，須回復對所得發生年度（即保留結餘年度）課徵所得稅（參財政部八十五年三月二十七日台財稅第八五一九 0 0 三 0 六號函釋說明四及該部賦稅署一 0 一年九月十七日

(二) 多數意見認系爭決議 1 與 3，變更稅基，增加法律所無之租稅義務，係僅從以後年度不能再提列折舊，增加課稅所得額方面觀察，而忽略購置年度因而減少之課稅所得額，其論斷自非正確。

## 五、系爭決議 1 與 3 未違反租稅法律主義

(一) 按憲法第十九條規定，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，應就各租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，而未逾越法律解釋之範圍，增加法律所無之租稅限制，即與租稅法律主義無違（本院釋字第六二二號、第六六〇號、第六八五號、第六九二號解釋參照）。

---

於本院說明會之說明)。亦即保留結餘係先視為當年度已選擇採全額列支，增加支出數以符合支出比率達 80% 之免稅要件，而先暫免課徵所得稅，嗣後依計畫使用，即回溯認屬結餘年度之支出。則以保留款購置部分，已列為保留年度之支出，購置後，該部分不得再次列報支出。如嗣後未依計畫使用，則結餘年度未有是項支出，而暫免之所得稅應回復課徵。其後非依計畫購置之設備等，並未認屬保留年度之支出，得依規定列報支出，自不待言。或謂保留結餘，係視為保留年度無收入，故購置設備之支出得再於以後年度列支云云。此與財政部同意保留之要件不同，且收入發生乃既存之事實，無從視為無該收入，而保留款如不視為支出，保留年度之結餘即應課徵所得稅。

(二) 系爭決議 1 與 3 係財政部針對財團法人醫院購置與創設目的活動有關之醫療設備等，如一律按年折舊列報支出，支出比率可能未達標準不合免稅要件等情形，為鼓勵財團法人醫院更新建物與設備，及避免其因繳納所得稅而影響其從事公益慈善活動之資金與能力，審酌所得稅法第二十二條、第五十一條、第二十四條第一項前段、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、第二條之一(現第三條)等規定，許納稅義務人選擇較有利之計算方式，該計算方式尚無違反上開規定及其立法目的，且未增加納稅義務人之租稅義務，已如前述，符合一般法律解釋方法，未逾越法律解釋之範圍，應無違反租稅法律主義可言。

六、多數意見除有前述同筆支出歸屬年度不同；變更免稅適用標準第二條第一項第八款規定之適用要件，逾越本院解釋權限；擅為錯誤之事實認定及誤認增加納稅義務人租稅義務等不當外，尚產生下列問題

(一) 予選擇全額列支者不當利益，有失公平

依本號解釋結果，財團法人醫院於計算支出比率時，

先依系爭決議 1 以全額列支取得免稅要件，於計算課稅所得額時，則部分留至以後年度列報折舊，獲取較原支出比率達 80%符合免稅要件者更多免稅利益<sup>13</sup>，有失公平；且不符合免稅適用標準規定上開支出比率係鼓勵積極從事公益活動之目的，甚至逾越該規定以支出超過 80%部分為最大免稅範圍，顯給與選擇全額列支者超過該規定之不當利益<sup>14</sup>。

## (二) 系爭決議不再援用後，則嗣後再無選擇將全額列入計算支出比率之基礎

系爭決議係關於免稅適用標準第 2 條之 1（現行第 3 條）計算課稅所得額時，所予選擇。如選擇購置年度全額列支，其於計算支出比率時，支出數自然發生變動，並非另予計算支出比率時之選擇。本解釋宣

---

<sup>13</sup> 以註十一同例：

### 一、依本解釋方法：

1. 計算支出比率時，全額列為支出，支出額總計為四億一千萬元，支出比率達 80%免稅要件，非銷售貨物或勞務之所得免稅。
2. 計算課稅所得時，仍按年折舊計，故非銷售貨物或勞務之所得為一億四千萬元免稅；銷售貨物或勞務之所得四千萬元應稅，以後九年每年可再列折舊一千萬元。

### 二、如其餘情形不變，僅非銷售貨物或勞務之支出增加為一億五千萬元，總計支出額四億元，符合支出比率達 80%之免稅要件者：

非銷售貨物或勞務之所得五千萬元免稅，銷售貨物或勞務之所得四千萬元應稅，以後九年每年可再列折舊一千萬元。

### 三、兩者相較，原符合支出比率 80%之免稅要件者享有之免稅所得僅五千萬元；原不符合免稅要件者，原無免稅利益，依本解釋方法計算結果，反享有免稅所得一億四千萬元。

<sup>14</sup> 同前開例子，須支出比率達 80%者為免稅要件，即總收入五億元，支出至少為四億元，始得免稅，故免稅適用標準規定之最大免稅所得額為一億元，依本解釋方法，則有一億四千萬元之免稅所得（詳註 13）。

告系爭決議 1 與 3 關於計算課稅所得時，不得全額於當年度列支，自非銷售貨物或勞務之收入中減除部分不再援用，則系爭決議 1 與 3，僅餘計算課稅所得時，按年折舊自銷售貨物或勞務之收入中減除之計算方法。則嗣後購置醫療設備情形相同者，已無全額列支之選擇，又無計算支出比率可選擇之其他規定，此於財團法人醫院往後購置醫療設備時，反為不利。

## 七、結論

系爭決議 1 與 3 係財政部本於職權，審酌相關規定及其立法目的，在不逾越法律解釋範圍內，採較寬鬆之解釋，給予財團法人選擇較有利於己之方法計算課稅所得額，未違背租稅法律主義。該決議施行多年，徵納雙方多無爭議<sup>15</sup>，本解釋結果，將滋生後續情形如何處理等問題，造成紛亂，且妨害行政機關為較有利於當事人解釋，殊難苟同。

---

<sup>15</sup>九十八年度不含聲請人之財團法人醫院共四十一家，全部選擇提列折舊者 23 家；全部選擇全額列支者 3 家；選擇部分提列折舊，部分全額列支者（即系爭決議 2 情形）15 家（見財政部提供之統計表）。除聲請人外，查無其他因此提出行政訴訟者。聲請人以保留款購置醫療設備後，八十六年度至九十年度原亦依決議 3 未再提列折舊，於九十二年始請求更正提列折舊（見最高法院九十八年度判字第四八八號判決）。