

公法判解

公益團體醫院為符免稅條件選擇全額列資本支出者，否准嗣後提列折舊扣減應納稅額，是否違憲 釋字第703號

【實務選擇題】

司法院釋字第703號解釋，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，則非下列何種原則所許？

- (A) 租稅法律主義
- (B) 租稅公平原則
- (C) 效率原則
- (D) 比例原則

答案：A

【裁判要旨】

憲法第19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19條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第620號、第622號、第640號、第674號、第692號解釋參照）。

所得稅法第24條第1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1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51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24條第1項之規定。

【爭點說明】

一、財團法人之公益義務

儘管個別財團法人有可能被濫用來追逐私益，但依教育 文化公益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，其實任何財團法人在設立時皆 被強制要求，不但其業務必須以公益為目的：

- (一)「除為其創 設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配」（第二款）。
- (二)「無經營與其創設目的無關之業務」（第四款）。
- (三)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八十（九十二年三月二十六日修正為百分之七十）。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限」（第八款）。
- (四)在「其章程中（應）明定該機關團體於解散後，其贖餘財產應歸屬該機關團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關團體」（第三款）。

二、醫院之財團法人的組織方式及其公益性格

- (一)由於因生病而必須住院時，病床向來一床難求；急診室之臨時性待診病床欠缺，導致時而病人只能臥地，醫師必須跪診。公立大型醫院亦需要國家之補貼始能平衡其醫療收支。是故，醫療服務之提供本來即具有一定程度之公益性。這是與私立學校類似，在法制上肯認醫院得以財團法人之組織方式，提供醫療服務的道理，亦在於此。
- (二)當肯認醫院得以財團法人的組織形式營運，則設立醫療機構提供醫療服務即為該財團法人之創設目的。然醫療服務之提供可能是「有償」，也可能是「無償」。「無償」提供並非財團法人必備之要素。整體而言，為適應市場形勢，勸募捐贈，有時也不一定容易，所以如有人願意，自始發願在財團法人之名義下，銷售貨物或勞務，並傾其全部所得，奉獻於財團法人之志業，使財團法人之創設目的更易推行，應當還是值得鼓勵。至於是否有人藉財團法人之名而營私利，不在於其是否「銷售貨物或勞務」，而在於其是否將其獲自銷售貨物或勞務之所得用於其創設目的以外。
- (三)在醫療財團法人，不論是來自捐贈等非銷售醫療服務的收入，或來自銷售醫療服務的收入，財團法人醫院皆受上開規定之適用，除為其創設目的而從事

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

之各種活動之必要費用外，不能對任何人支付，特別是不得以任何方式，對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配。

三、財團法人醫院銷售貨物或勞務所得不予免課所得稅

(一)本來關於教育、文化、公益、慈善機關或團體本身之所得及其附屬作業組織之所得，所得稅法第4條第1項第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。依該款之授權，行政院制訂教育文化公益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)。該款謂「符合行政院規定標準者」，免納所得稅，亦即不區分其本身之所得及其附屬作業組織之所得究竟來自「銷售貨物或勞務之收入」或「非銷售貨物或勞務之收入」，只要其符合上述「行政院規定標準」之公益團體皆可免納所得稅。惟免稅適用標準第2條第1項在八十三年十二月三十日增訂下引除書之規定：「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……」因該除書之規定，才使財團法人合於創設目的業務之所得中來自「銷售貨物或勞務之收入」部分，不包含在所得稅法第4條第1項第13款免納所得稅之優惠範圍內。由於醫療機構所提供之醫療服務亦被定性為所得稅法意義下之銷售貨物或勞務，所以財團法人醫院縱使「無經營與其創設目的無關之業務」，其醫療服務之所得亦不予免稅。因該款關於免稅標準之制訂的授權並未明確包含該除書之制訂，所以對於醫療服務之所得課徵所得稅的問題，所得稅法本身迄今並無明文規定。因此，關於財團法人合於創設目的，銷售貨物或勞務取得之所得，並無所得稅法或經其明確授權制定之法規命令為其所得稅之課徵的依據。是故，其所得稅之課徵並不符合憲法第19條所定之租稅法律主義（稅捐法定主義）。

(二)該項除書並沒有區分「符合創設目的」之醫療服務與「不符合創設目的」之其他服務的提供。一個財團法人可能為提高財政之自主性而在創設目的所定之公益業務外，從事營利性質之貨物或勞務的銷售。對該創設目的外之銷售貨物或勞務的所得，應與營利事業銷售貨物或勞務之所得同樣，課徵營利事業所得稅，是符合稅捐中立性原則的。至於符合創設目的之醫療服務所得是否亦應同樣課徵營利事業所得稅，非無檢討餘地。

【相關法條】

憲法第19條

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！