

臺北高等行政法院判決

97 年度訴字第 2838 號
98 年 4 月 23 日辯論終結

原 告 財團法人恩主公醫院

代 表 人 王良順（院長）
訴訟代理人 施博文（會計師）

被 告 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 陳文宗（局長）

訴訟代理人 蔡輝鵬

上列當事人間因機關團體作業組織所得稅事件，原告不服財政部中華民國 97 年 9 月 19 日臺財訴字第 09700366390 號（案號：第 09701972 號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告 94 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報，列報收入新臺幣（下同）1,686,399,715 元、支出 1,670,297,149 元及餘絀數 16,102,566 元，經被告以其支出中 67,792,179 元係原告 82 至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列折舊費用及各項攤提，乃予以剔除，核定課稅所得額 83,894,745 元，應補稅額 16,948,044 元。原告不服，主張該項購建完成之資產應依相關規定提列折舊，以符合成本收入配合原則及權責發生制之規定云云，申請復查。案經被告審查結果認為：原告 82 至 85 年度之結餘款係經專案保留至以後年度使用，其實現年度非結餘款發生年度，惟其係與創設目的有關之支出項目，且為專款專用性質，自應於購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產時沖轉該保留款，全額列為資本支出，以後年度不得再提列折舊，被告核定課稅所得額 83,894,745 元，並無不合為由，遂作成 97 年 4 月 28 日北區國稅法一字第 0970006359 號復查決定（下稱原處分），駁回其復查之申請。原告仍表不服

，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

- (一) 所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定公益團體免納所得稅之立法目的，應係公益團體從事公益活動，以彌補政府功能之不足，予以獎勵優惠，免課徵所得稅。依 77 年 9 月 21 日修正之教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（下稱免稅標準）規定，不論公益團體之所得種類如何，包括銷售貨物或勞務所得，僅須符合免稅標準之要件，一律可享受免稅優惠。惟公益團體所從事之銷售貨物或勞務之事業經濟活動，如與一般營利事業或個人執行業務者所從事之經濟活動相同時，將產生事業競爭關係，為維持稅制競爭中立性原則，以維持課稅公平，嗣於 84 年度以後要求公益團體從事銷售貨物或勞務活動所產生之所得，亦應課徵所得稅。行政院並於 83 年 12 月 30 日修正免稅標準，增列第 2 條之 1 規定（即現行免稅標準第 3 條）：「符合前條規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其銷售貨物或勞務之所得，除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之支出時，得將該不足支應部分扣除外，應依法課徵所得稅。」，是自 84 年度以後，公益團體如有銷售貨物或勞務所得，原則上應就其所得課稅，以維持競爭中立性原則。
- (二) 有關財團法人課稅損益之查核，除基於財團法人之公益團體有關損益之特殊性，應另為特別處理外，原則上可類推適用營利事業所得稅查核準則規定，財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一發第 841664043 號函釋二之（七）：「決議：財團法人課稅損益之查核，原則上比照適用營利事業所得稅查核準則之規定，不再另行訂定僅適用於機關團體之查核準則。」，亦係本此意旨。由於公益團體之所得原則上免稅，僅就其中銷售貨物或勞務所得課稅，因此有應稅所得及免稅所得 2 種類型，故在計算公益團體所得時，必須分開計算，方能正確反應二者損益情形，日本法人稅法施行令第 6 條即明定應當分開計算所得。
- (三) 有關公益團體免稅所得及應稅所得之認定，茲說明如下：
 1. 依行政院 83 年 12 月 30 日修正發布之免稅標準第 2 條規定：「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。一、合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或

立案者。二、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者。三、其章程中明定該機關團體於解散後，其賸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者。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後賸餘財產之歸屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定之限制。四、其無經營與其創設目的無關之業務者。五、其基金及各項收入，除零用金外，均存放於金融機構或購買公債、庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、銀行或票券金融公司保證發行之商業本票、公營專業銀行發行之金融債券或國內證券投資信託公司發行之受益憑證及經依法核准公開發行上市之第一類股票、公司債者。但由營利事業捐助之基金，得部分投資該捐贈事業之股票，其比率由財政部定之。六、其董監事中，主要捐贈人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董監事，人數不超過全體董監事人數三分之一者。七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係者。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。九、其財務收支應給與、取得及保存合法之憑證，有完備之會計紀錄，並經主管稽徵機關查核屬實者。」。

2. 公益團體所得免稅之要件，主要表現在其收入應專款專用（83年12月30日修正之免稅標準第2條第1項第8款規定參照），只要其收入確實使用於與其創設目的有關活動之支出，並達80%或未達80%但經財政部同意專款專用於其他年度，縱然當年度有部分結餘，仍可免稅。是其免納所得稅之立法精神，在於應將收入專款專用確實使用於與其創設目的有關活動之支出，即從事公益活動，則可免納所得稅。
3. 公益財團法人醫院之收入（如捐贈收入）如確實專款專使用於與其創設目的有關活動之支出，即從事公益活動，則可免納所得稅。而財團法人醫院購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產，屬於與其創設目的有關活動，如將其收入使用於上開活動支出，符合專款專用公益活動支出，可依上開規定免納所得稅。原告將82至85年度捐贈收入等結餘款，經財政部核准保留於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運

輸設備及辦公設備等資產支出，符合公益活動專款專用目的，依法予以免稅，並無不合，就此徵納雙方並無爭議。

4. 有關公益團體之銷售貨物或勞務所得，除免稅標準另有特別規定不予課稅外（同標準第 2 條之 1 規定免稅之特殊類型），原則上應予課稅，其銷售貨物或勞務所得之計算，依所得稅法第 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。」，採取客觀之淨額所得計算原則，應就其銷售貨物或勞務收入，減除有關成本費用後之餘額，作為淨額所得，而為課稅所得。
5. 按必要費用之支出，須由從事獲得收入之經濟活動，因此實現獲得收入之構成要件而支出者，方能認列費用。獲得收入者得扣除自己支出之費用，但不能扣除由第三人負擔支出之費用，即所謂費用負擔原則，獲得所得者僅能扣除在經濟上由自己負擔之費用，且因所得者自己負擔費用，以致降低經濟上負擔能力，該項必要費用得作為所得之減項，只要所得者自己在經濟上負擔費用為已足，至於該項費用之來源，原則上在所不問。所得者可能因第三人贈與資金或向第三人借貸款項，並認列支付費用。
6. 公益財團法人醫院購置建物設備等提供醫療事業使用，由於醫療財團法人為獲得醫療收入之經濟活動，而投入該等建物設備，即其購置成本係由醫療財團法人負擔，依上開費用負擔原則，獲得所得者得扣除在經濟上由自己負擔之成本費用，故原告購置建物設備等支出，得准予提列折舊成本費用，方符合費用負擔及淨額所得課稅原則。就此，日本法人稅基本通達第 15-2-2 條本文規定公益法人或無人格之社團等，將收益事業以外之事業用（即免稅事業用）之固定資產，轉供收益事業使用時，則作為收益事業之資產進行區分列帳管理，其於轉供收益事業使用時，依該固定資產之帳簿價額進行列帳，即該固定資產得准予繼續提列折舊，以反應該收益事業之成本，而非以免成本看待。
7. 從稅制競爭中立性原則觀察，一般私人醫院為獲得醫療收入而購置建物及設備等資產所為固定資產支出，應准認列折舊，僅就其醫療收入減除成本費用後之淨利課稅，同理可證在公益財團法人醫院為獲得醫療收入而購置建物及設備等資產所為固定資產支出，亦應准予認列折舊，僅就其醫療收入減除成本費用後之淨利課稅，方符合公平競爭原則。否則，公益財團法人醫院不得就其購置固定資產支出

提列折舊，無異於對於營業收入（無成本支出扣除）課稅，加重公益財團法人租稅負擔，毫無獎勵公益財團法人精神，不僅不符合公平競爭原則，亦違背所得稅法獎勵公益財團法人免稅之意旨。

8. 舉例而言，私人醫院於創設階段投入資本 100 億元，建院資本支出 100 億元，該等部分無所得問題，可分年提列折舊，而於營運階段，獲得醫療收入 60 億元，可折舊費用（5 年）20 億元，其淨額所得僅為 40 億元；反觀財團法人醫院部分，於創設階段建院收入 100 億元，建院資本支出 100 億元，收支餘絀 0 元，合乎免稅標準者，其餘額免稅，而資本支出日後不得提列折舊（惟建院資本支出，如醫療大樓、醫療設備等，係產生未來醫療收入），嗣於營運階段，獲得醫療收入 60 億元，不得折舊費用，其淨額所得為 60 億元，則因不得折舊，5 年合計虛增課稅所得 100 億元，較私人醫院增加所得負擔 25 億元（100 億元×25%），違反所得稅法第 4 條、免稅標準規定及平等原則，故建院資本支出無法提列折舊，則其產生收入無法與其折舊配比，將產生「成本與收入」無法配合。

（四）被告不能僅因原告以報准保留結餘款購買（建）醫療設備，再轉基金，逕否准該設備提列折舊，不但與法無據，且有違租稅公平原則：

1. 按公益（醫療）財團法人購買（建）固定資產或設備，有其資產來源，其一由創立基金支應，即依現行課稅實務，購買（建）固定資產或設備資金源自創立基金，得提列折舊；其二將捐贈收入轉列基金，再由此基金購買（建）固定資產或設備，該資產或設備亦得提列折舊；其三以借款購置固定資產或設備，得提列折舊；其四以實物（固定資產或設備）捐贈，亦得提列折舊；其五將捐贈收入先報准保留結餘款，再以保留結餘款購買（建）固定資產或設備，嗣後再轉列基金，僅係前後順序不同，則被告否准該設備提列折舊，毫無法律依據。亦即，其購買（建）固定資產或設備之事務本質相同，僅係資金來源之先後順序不同，一則源自創立基金或源自基金增列數或借款或實物捐贈；一則嗣後再轉列基金，卻產生截然不同結果且無明確法律依據，不但有違租稅公平原則，亦牴觸法律保留原則。
2. 參照最高行政法院 97 年度裁字第 487 號裁定：「如不將結餘款直接用於購置固定資產，而先將之轉列為基金總額，則已違反財政部依前揭免稅標準核准保留之範圍，其

82 至 85 年度之結餘款自不得再視作已支出之費用，依法應予補稅，」等語，可見基金轉基金購買固定資產應可提列折舊。

(五) 在公益事業與收益事業同一之特殊情形，應准予同時認列支出，方符合稅法立法意旨：

1. 按所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定公益法人之公益活動如有結餘所得，不納入課稅之立法精神，在於使其結餘款所得可在以後年度永續從事公益活動，而無必要納入課稅（如德國及日本立法例均規定公益法人免納所得稅，僅就其收益事業之所得課徵），是其收入（主要為社會各界捐贈善款收入）如確實從事於各項與創設目的有關活動之支出，並達一定比例，以落實獎勵公益活動之目的，即為已足。在公益事業與收益事業同一情形下，本件公益醫療財團法人建設醫院從事醫療活動，一方面係公益事業，另一面係收益事業，由於發生交集，以致於購置建物設備等固定資產支出，稅務上應如何處理發生爭議，則就公益事業而言，其捐款收入用於購置建物設備等固定資產支出，符合創設目的，即符合原本預定之公益用途，就其結餘給與免納所得稅，符合所得稅法之立法精神；而就收益事業而言，財團法人以自己收入投入購置建物設備等固定資產支出之成本，在計算醫療收入時，應准予認列折舊費用，按淨額所得課稅，方符合所得稅法第 24 條淨額所得課稅及稅制競爭中立性原則，且不生重複租稅利益情事，僅依法貫徹公益團體所得免稅精神。
2. 被告稱固定資產支出費用僅能選擇其一認列，不能按上開方式處理云云，惟將發生爭議，其一為僅作為公益事業支出者，否准認列收益事業之折舊，將扭曲公益法人收益事業所得課稅之基本建制精神（競爭中立性原則），且有違反客觀淨額所得課稅原則；其二僅作為收益事業支出者，否准作為公益事業支出，將違反上開免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款所定立法意旨。故本件爭議原因在於現行法規容許公益事業與收益事業同一，如本件公益醫療財團法人建設醫院從事醫療活動，方發生此種困擾。
3. 被告所稱享受雙重租稅利益，並不當然違法，端視其是否符合稅法規定意旨而定。舉凡所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款規定：「左列各種所得，免納所得稅：十七、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產」，個人因繼承、遺贈或贈與而取得之財產，不論是否已遭課徵遺產稅或贈與稅，均免

徵所得稅。而當個人再將該項財產轉讓出售時，其財產交易所得之計算，依所得稅法第 14 條第 7 類財產交易所得之計算規定：「財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。」，仍准予按繼承或贈與時，該項財產或權利之時價認列成本。在個人在取得贈與財產時享受免所得稅利益，而在出售時，該無償取得時之時價可認列成本，仍可再享受租稅利益，即享受雙重租稅利益，惟係基於不同法律關係之不同規定而賦予租稅利益，故本件不宜僅因享受雙重租稅利益即認為不合法。

(六) 有關被告核定課稅依據之財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一發第 841664043 號函釋部分，茲說明如下：

1. 財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一發第 841664043 號函釋違背所得稅法第 24 條規定，該函似認財團法人醫院購置建物設備之資產支出，應就事業收支及非事業收支分開認列，並選擇 1 種支出列報，即得選擇作為事業支出，並按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除；抑或作為非事業支出（公益支出），即全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除。該函應係收入與成本分開認列原則，以及一般所得稅法上成本費用不得重複認列之原則，該等原則如適用於一般公益事業與收益事業可獨立分離之典型情形，於法應無不合。然公益醫療財團法人從事醫療活動，同時符合公益事業與收益事業之特殊類型，如仍適用上開立論，將發生不符合立法精神情形，且就公益事業支出而言，其費用支出性質上屬於與其創設目的有關活動之支出，並非為獲得收入之目的而投入之成本費用性質，應不發生成本費用重複認列問題，故該函釋已有誤會其間性質差異，不符合所得稅法規定，應無適用餘地。
2. 退步言，財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一發第 841664043 號函釋不應追溯既往。蓋該函係針對 83 年 12 月 30 日修正之免稅標準增列第 2 條之 1（現行標準第 3 條）規定對於公益團體之事業所得課稅所為釋示，作成相關費用支出分別處理之原則，依司法院釋字第 287 號解釋意旨，解釋令函僅能從法規公布生效時起適用，縱然該函釋合法，亦僅能適用於 84 年度以後之案件（即本件 84 及 85 年度結餘保留款部分），不能追溯適用於發布前之案件。

3. 依 77 年 9 月 21 日修正之免稅標準規定，不論公益團體所得種類如何，包括銷售貨物或勞務，僅須符合該免稅標準之要件，一律可享受免稅優惠。原告 82 及 83 年度之結餘保留款，依當時 77 年 9 月 21 日修正之免稅標準規定，得享受免稅，其於事後支出用於購置建物設備等，以供銷售貨物或勞務之事業活動使用，該項支出原本係投入收益事業活動之成本，因此提列折舊，從銷售貨物或勞務之事業收入中減除，以反映其實際銷售貨物或勞務之淨額所得盈餘情形，於法應無不合，亦符合所得稅法第 24 條成本與收入配合原則之精神。
4. 由於 82 及 83 年度當時不論是否為事業所得，均納入免稅範圍，應不發生重複給予免利益之問題。本件保留款雖延後至上開免稅標準修正後方支出使用，惟不影響其依財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一發第 841664043 號函釋發布前所應享有之權益，以符合法律不追溯既往精神，故該函釋不得追溯適用於原告 82 及 83 年度結餘保留款。
5. 財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一發第 841664043 號函釋違背稅捐稽徵法第 1 條之 1 從輕從新規定：
 - (1) 憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，所謂依法律納稅，憲法學者多認為不僅納稅義務之發生須依據法律，納稅範圍（包括稅源選擇、稅額計算、稅率高低等）、納稅方法、稅負減輕或免除及違反納稅義務之制裁等事項，皆須以法律規定，而所謂法律，學者亦多認為係專指立法院通過之狹義法律，此有司法院釋字第 210 號解釋：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」可參。
 - (2) 人民財產權等應予保障，為憲法第 15 條所明定。政府各機關依其法定職權，固非不得訂定行政規定，惟攸關人民權利義務包括財產權及納稅義務等，應以法律定之，不得由各機關以行政規章定之，此觀中央法規標準法第 5 條第 2 款、第 6 條及第 7 條規定甚明。被告否准原告依法提列折舊並課徵所得稅，當然涉及原告權利義務，然未有法律明文依據或授權，僅憑財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一發第 841664043 號函釋為核課依據，顯違憲法

所示人民有依法律納稅之義務意旨。甚者，被告適用行為後之上開函釋追溯核課，該函釋尚非行政規章，竟擴張解釋所得稅第 4 條第 1 項第 13 款規定，有違法律不溯既往原則，剝奪人民依法律保障之財產權及納稅義務。

(3)參照立法院 85 年 7 月 2 日通過之稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，如屬有利於納稅義務人，僅須未確定，一律適用新釋示；反之，凡不利於納稅義務人，仍適用舊釋示。假設財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一發第 841664043 號函釋係法規命令，惟其於 84 年 12 月 19 日作成，並對原告不利，依稅捐稽徵法第 1 條之 1 從新從輕原則規定，僅能適用於 85 年 1 月 1 日以後保留結餘款，至少原告 82 年 1 月 1 日至 84 年 12 月 31 日保留結餘款購置（建）固定資產之折舊不得否准認列，方符該條規定意旨。

6.有關財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一發第 841664043 號函釋與法律是否相違，參照原告 93 年度所得稅經當時財政部訴願會執行秘書曾文魁委員於 96 年 5 月 23 日在該部訴願案件審查表委員審查意見簽下「是否與本部 841664043 號函釋意旨有違，請提會討論。」等語，故本件不適用上開函釋規定，請本院斟酌。

7.有關原告創院期間捐贈收入產生購買固定醫療設備、蓋大樓可否提折舊，參酌行政院衛生署 98 年 4 月 17 日衛署醫字第 0980260052 號開會通知單，其於 98 年 4 月 21 日會議係為檢討財政部 84 年 12 月 19 日臺稅一發第 841664043 號函可否適用於本件，因目前僅有原告有此等問題，而原告確實建院期間分階段募集，該次會議討論初步結論建院收入不應以財政部上開 84 年 12 月 19 日函釋為課稅依據。

(七)訴願決定稱原告結餘款購置之固定資產不得分年提列折舊云云。然：

- 1.固定資產提列折舊列為收入之成本或費用，乃所得稅法第 24 條、第 50 條至第 58 條、營利事業所得稅查核準則第 95 條及醫療法人財務報告編製準第 12 條明文強制規定，該等規定係基於不同目的，針對不同階段所為之強制規範。原告為興建醫院而籌募款項，僅因建院支出高峰期在 86、87 年，故依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定申請保留，則原告須運用固定資產始能產生銷售貨物或勞務收入，依上開規定，固定資產應按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本或費用，
- 2.現行稅制符合免稅標準而得以該免稅款項購置固定資產，

均無重複提列或雙重優惠之問題，更無違反租稅公平原則，此可參見現行法律基於特定政策目的給予免稅優惠者，以該免稅款項購置定資產，均應按年提列折舊。舉凡促進產業升級條例第 9 條、第 9 條之 2 規定，新興重要策略性產業、特定製造業或服務業得 5 年免納營利事業所得稅；獎勵民間參與交通建設條例第 28 條、第 36 條規定，受獎勵之機構 5 年免納所得稅、促進民間參與公共建設獎勵民間機構特定年限免納所得稅，該受獎勵免納所得稅之營利事業，如將該納所得稅之款項用於購置固定資產，嗣後因該固定資產產生之收入，仍應依稅法相關規定按提列折舊，並未受限制，足見訴願決定所稱毫無依據，違反租稅公平及租稅法定原則，使公益醫療財團法人較私人醫院處於更不公平租稅地位，違背政府獎勵設置公益醫療財團法人之意旨。

3. 參照財政部 84 年 10 月 18 日臺財稅字第 841653319 號函釋：「該等機關團體於計算上開不足支應金額時，有關銷售貨物或勞務以外之收入中，如有依相關法律規定免納所得稅之平均地權債券利息及公共建設土地債券利息暨依所得稅法第四十二條規定免計入所得額課稅之投資收益等免稅收入，准自其銷售貨物或勞務以外之收入中減除。」之意旨，亦不認為有重複提列、雙重優惠之問題。

- (八) 有關原告主張被告否准原告報准保留結餘款購買(建)醫療設備提列折舊，反而負擔較重所得稅，不但無法律依據，亦不符免稅標準立法意旨，且違背稅制競爭中立性及租稅公平原則；舉凡所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款及促進產業升級條例之規定，特定製造業或服務業等，以免稅款項購置固定資產，應按年提列折舊，並未受限制，縱有享受雙重租稅利益，並不當然違法；被告未斟酌財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一發第 841664043 號函釋二之(七)決議內容，原告得依營利事業所得稅查核準則第 95 條第 1 款：「營利事業在同一會計年度內，對不同種類之固定資產，得依照所得稅法第五十一條規定申請採用不同方法提列折舊；」、「第 2 款：「固定資產之折舊，應按不短於固定資產耐用年數表規定之耐用年數，逐年依率提列不得間斷；其未提列者，應於應提列之年度予以調整補列。」辦理，被告對該函釋割裂行使致適用法令錯誤等情，遍查被告 97 年 11 月 27 日北區國稅法一字第 0970009643 號函檢附之答辯內容，未就原告上開主張予以否認，似有默認。

(九) 為此，原告依據行政訴訟法第 4 條第 1 項規定提起本件撤銷訴訟，並聲明求為判決：

1. 訴願決定、原處分（復查決定）均撤銷。
2. 訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

(一) 按「左列各種所得，免納所得稅：十三、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。」為所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款所明定。次按「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。」為免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款所規定。又「有關適用『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但書規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其結餘款若有未依其報經核准之計劃使用者，稽徵機關應就全部結餘款依法核課所得發生年度之所得稅，惟該結餘款中已依同標準第二條之一（現行標準第三條）第一項規定課徵所得稅部分應予扣除。」、「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；上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅標準第二條第一項第八款規定計算支出比例時，得適用財政部七十一年十二月十日臺財稅第三八九三一號函說明 7 規定。2. 前開醫院當年度為醫療用途新購置之建物、設備等資產有多項時，其與創設目的活動有關部分，得就全部或部分選擇按年提列折舊或全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出。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。」財政部 90 年 1 月 10 日臺財稅第 0890458465 號及財政部賦

稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一發第 841664043 號函釋在案。

- (二) 原告 94 年度機關團體作業組織所得稅結算申報，列報收入 1,686,399,715 元、支出 1,670,297,149 元及餘絀數 16,102,566 元，經被告查核以其支出中 67,792,179 元係原告 82 至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提，乃予以剔除，核定課稅所得額 83,894,745 元。原告不服，申請復查及提起訴願，均遭決定駁回之。
- (三) 原告 82 至 85 年度之結餘款因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，遂依同款後段但書規定，申請結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產，並向主管機關報備保留計畫之執行，其事後之執行，僅為成就保留款發生年度之適用免稅資格，故該保留款之支出性質，應與其原因發生年度之支出性質相符，即全部列為與創設目的有關之支出項目，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，而不得再准其任意選擇以分年提列折舊方式認列費用，以避免雙重之免稅優惠，並以其執行情形審酌該保留款發生年度（即 82 至 85 年度）是否符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定而得予免稅。是原告 82 至 85 年度結餘款延後作為與創設目的有關活動之建院計畫用途支出，免受免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定之限制，而免於核課所得稅，該專案保留款核屬專款專用性質，故該等保留款依核准之計畫於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產時，自應沖轉該保留款，全額列為資本支出，不得分年提列折舊，當無按年提列折舊，自銷售貨物或勞務收入中減除之適用，被告依財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一字發第 841664043 號函釋規定：「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，故無所請提列之折舊，再自銷售貨物或勞務收入中減除之適用。」之意旨，剔除其折舊費用，並無不合。
- (四) 原告 82 至 85 年度之支出因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，原應課徵所得稅，其依同款後段但書規定，申請將結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建上開資產，並已向主管機關報備保留計畫之執行，同時視

為保留款發生年度（即 82 至 85 年度）之創設目的有關活動之支出，以符合免稅之規定，嗣後如再允許提列上開固定資產折舊，自有重複列報之嫌，違反租稅公平原則。至財政部賦稅署上開函釋考量為免影響財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院業務之運作、對公益活動及社會福利之推展，允許將資本支出提前全額認列或按年提列折舊，僅可擇一適用，避免同一支出項目重複認列，係符合目的性之解釋，與司法院釋字第 420 號及第 496 號解釋：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」之精神，並無不合。

（五）申言之，有關財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一字發第 841664043 號函釋意旨，茲說明如下：

1. 按「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」為稅捐稽徵法第 1 條之 1 所明定。又「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。」司法院釋字第 287 號解釋參照。財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日臺稅一字發第 841664043 號函釋係主管機關就所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款授權制訂免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款之適用所為之說明，闡釋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，允許將該資本支出提前全額認列或按年提列折舊，僅可擇一適用，避免同一支出項目重複認列，核與成本收益原則相符，該函釋闡明法規之原意，自所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定施行時，即已生效，並非自該函釋發布時始生效，被告援引該函釋，並無違背法律不溯及既往原則及稅捐稽徵法第 1 條之 1 從新從輕規定，亦有本院 96 年度訴字第 2731 號判決可參。
2. 原告復稱財政部訴願審議委員會曾文魁委員於 93 年度訴願案件審查意見表簽具「是否與本部 841664043 號函釋意旨有違，請提會討論。」，表示本件不適用該函釋云云，惟顯將個人意見表達凌駕於全體審議委員之決議，亦扭曲民主社會行政救濟案件審理合議制度，況該案件業經與會委員（專家學者十餘人）討論並未違背上開財政部函釋，並決議訴願駁回在案，故原告所稱尚待斟酌。

（六）原告稱被告不能僅因原告以報准保留結餘款購買（建）醫

療設備，再轉基金，否准該設備提列折舊，不但與法無據，且有違租稅公平原則云云，惟：

1. 原告如不將結餘款直接用於購置固定資產，而先將之轉列為基金總額，則已違反免稅標準核准保留之範圍，其 82 至 85 年度之結餘款自不得再視作已支出之費用，依法應予補稅，苟原告就 82 至 85 年度依實際費用支出補稅後，原告以基金總額中用以購置固定資產之支出，依法自無不許其依耐用年限予以攤提，惟如此對於原告更加不利而已，原告所稱顯屬曲解法令。又原告上開主張亦經最高行政法院及本院駁回在案，此有最高行政法院 97 年度裁字第 317 號及第 487 號裁定、本院 95 年度訴字第 2554 號、第 3103 號及 96 年度訴字第 2731 號判決可參。
 2. 原告與一般私人醫院不同，一般私人醫院與營利事業業未有免稅標準之適用，因此，結算申報時應依法課徵所得稅，其購建固定資產時，相關支出並未列報當年度費用，而係於以後耐用年限內分年提列折舊。然原告因 82 至 85 年度之結餘款未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，本應依法課稅，而依同款後段但書規定，申請將結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，並向主管機關報備保留計畫之執行，故其事後之執行，僅為成就保留款發生年度之適用免稅資格，該保留款之支出性質，應與其原因發生年度之支出性質相符，即該等購建固定資產之保留結餘款，業於保留款發生年度全部列為與創設目的有關之支出項目，以達避免先行繳稅之目的，苟原告未依同款後段但書規定申請保留結餘款，而依法完納所得稅，則其購建之固定資產自可與其他一般企業或私人醫院相同，分年提列折舊，惟如此對原告更加不利而已。至於原告所提行政院衛生署 98 年 4 月 17 日衛署醫字第 0980260052 號開會通知單及 98 年 4 月 21 日開會資料，因開會尚未有結果，除非有新解釋令，否則目前並無違法。
- (七) 有關原告就 86-90 年度及 90 至 93 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報所提行政訴訟，分別經本院 94 年度訴字第 1254 號、95 年度訴字第 2554 號、第 2686 號、第 3103 號及 96 年度訴字第 2731 號判決駁回，並分別經最高行政法院判決或裁定上訴駁回確定（最高行政法院 96 年度判字第 1862 號判決、97 年度裁字第 317 號、第 487 號及第 3944 號裁定參照）在案，併予敘明。
- (八) 綜上所述，原處分及訴願決定均無違誤等語，資為抗辯，

並聲明求為判決駁回原告之訴，訴訟費用由原告負擔。

四、上開事實概要欄所述之事實，除後列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並有原處分書、審查結果增減金額變更比較表、94 年度營利事業所得稅核定稅額繳款書、94 年度機關或團體及其作業組織結算申報核定通知書暨調整法令及依據說明書、營業人暨扣繳單位統一編號查詢、94 年度執行業務暨其他所得收入歸戶清單（已設帳）、原告 92 年 5 月 7 日（92）恩醫董字第 0718 號函、法人登記證書、行政院衛生署 94 年 11 月 8 日衛署醫字第 09402 19011 號公告、94 年度機關或團體及其作業組織書面審查報告書（有銷售貨物或勞務）、94 年度機關或團體及其作業組織結算申報調查項目調整數額報告表及課稅所得額、應納稅額、滯報金計算表、93 年度機關或團體及其作業組織結算申報審查報告書（有銷售貨物或勞務）、93 年度機關或團體及其作業組織結算申報調查項目調整數額報告表及課稅所得額、應納稅額、滯報金計算表、安侯建業會計師事務所 96 年 11 月 1 日安建（96）審（141C）字第 1420D 號函（檢附 82-85 年度帳列醫務成本中折舊費用及管理費用中折舊費用、94 年 1 月-94 年 12 月門、急診、住院自費及其他醫療收入- 非健保等）、財政部臺灣省中區國稅局東山稽徵所 96 年 1 月 15 日中區國稅東山二字第 0960001098 號函（檢附 94 年度綜合所得稅結算申報採列舉扣除醫藥費收據通報移送清冊）、營利事業所得稅應申報案件登記聯線上建檔維護、課稅資料歸戶清單、94 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報書、原告 94 年財產目錄（含 94 年度土地財產目錄、94 年度房屋建築折舊明細表、94 年度醫療器械財產目錄、94 年度醫儀財產目錄、94 年度運輸及機械財產目錄、94 年度電腦財產目錄、94 年度電儀財產目錄、94 年度傢俱財產目錄、94 年度什項財產目錄、94 年度遞延財產目錄）、原告捐助章程、94 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報查核簽證報告書、本院 94 年度訴字第 1254 號、95 年度訴字第 2554 號、第 2686 號、第 3103 號及 96 年度訴字第 2731 號判決、最高行政法院 96 年度判字第 1862 號判決、97 年度裁字第 317 號、第 487 號及第 3944 號裁定、財政部 83 年 4 月 19 日臺財稅第 830170537 號函、84 年 8 月 11 日臺財稅第 841641256 號函、85 年 8 月 2 日臺財稅第 850456690 號函、86 年 4 月 23 日臺財稅第 8602219 26 號函、財政部訴願案件審查表（原告 93 年度所得稅事件）、行政院衛生署 98 年 4 月 17 日衛署醫字第 0980260052 號開會通知單及「研

商醫療財團法人以建院期間保留之捐款收入購置資產之稅負暨審查醫療財團法人法定提撥金專案支用計畫」會議議程暨原告申請議題資料【議題：為公益醫療財團法人醫院於創建（立）期間且無醫療收入，來自捐贈依法經核准之保留結餘款購（建）醫療設備應依法提列折舊】等件附於原處分卷、訴願卷及本院卷可稽，為可確認之事實。

五、歸納兩造上述之主張，本件爭執之重點在於：被告否准系爭折舊費用及各項攤提 67,792,179 元之列報，是否適法？被告核定補徵稅額，有無違誤？茲分述如下：

- (一) 按所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定：「左列各種所得，免納所得稅 十三、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。」又按行政院依上開授權制訂之行為時教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（下簡稱免稅標準）第 2 條第 1 項第 8 款規定：「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： 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 70%。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」第 3 條（92 年 3 月 26 日修正前為第 2 條之 1）規定：「符合前條規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其銷售貨物或勞務之所得，除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之支出時，得將該不足支應部分扣除外，應依法課徵所得稅。」
- (二) 次按成本收益配合原則為基本會計原則之一，係指當某項收益已經在某一會計期間認列時，所有與該收益之產生有關的成本均應在同一會計期間轉為費用，以便與收益配合而正確計算損益。在衡量損益時，首先應決定成本是否已經消耗，未耗成本因仍具有未來經濟效益，屬於資產，已耗成本則應轉銷；其次應決定成本是如何消耗的，因主要營業活動而消耗者為費用，因附屬性活動或其他事項、情況等而消耗者為損失。
- (三) 已耗成本與收益配合的方法，通常視收益與成本是否能夠直接認定其因果關係及該成本是否會產生未來收益，而分為三種：
 1. 凡收益與成本能夠直接認定其因果關係者，則當收益認列，產生該收益之成本亦應轉為費用，例如直接原料、直接

人工成本等。

2. 當收益與成本沒有直接可認定的因果關係，但能確知成本會產生未來收益時，則以合理而有系統的方法，將成本分攤於各受益期間。例如固定資產之購置，其效用及於以後各年，則以折舊的方式將固定資產的成本在使用各期間轉為費用。
3. 至於收益與成本間既無直接因果關係可循，又無預期未來經濟效益可作為分攤成本之依據者，則成本應在發生期間立即轉為費用，例如職員薪水、銷售費用等。

(四) 一般而言，企業購置廠房設備等營業用資產，並非要購買該資產之物質本身（例如一部機器），而是要購買該資產所包含的服務潛能或經濟效益。因此，一部機器可以視為是一組未來經濟效益的集合體。機器的成本實即為這些未來經濟效益的成本。這些未來經濟效益或服務潛能將隨著時間的經過，或資產的使用而逐漸消耗。當服務潛能消耗時，如果預期的經濟效益實現，則產生收益，如果預期的經濟效益未實現（例如資產閒置），則無收益發生。不論有無收益產生，凡是已耗之服務潛能或經濟效益，因為已不再具有資產之性質（必須具有未來經濟效益才算資產），其成本即應轉為費用，以與其所產生之收益配合，俾計算損益。使用資產之服務潛能所產生的收益如果大於所耗之成本，則有利益，反之，則有虧損。此乃會計上成本與收益配合原則的應用。

(五) 折舊乃是將資產之已耗成本攤入各使用期間之過程，因此，要決定每年（期）應計提多少折舊，就應先知道全部耗用之成本有多少？在多長期間內消耗？以及應該用什麼方法把全部耗用成本分攤於耗用期間？換言之，每期折舊之計算，決定於：

1. 成本：此為實際數。
2. 估計殘值：指設備資產在預期使用年限終了加以處分時，估計所能得到的淨現金，亦即估計售價減處分成本。
3. 估計耐用年限：此亦為估計數。
4. 折舊方法。

(六) 本件兩造不爭原告所列報的折舊費用，係就其財產目錄及資產負債表所列之固定資產依其耐用年限而予以提列者，就一般情形而言，就其已耗之成本固應准許轉為費用，以與其所產生之收益相配合。然而，所應探究者為原告支出之成本是否已經在以前年度被認列費用？

- (七) 原告 82 至 85 年度支出，因未符合前揭免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，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 70% 之規定，乃依該條項但書規定，報經衛生署轉請財政部核准其結餘經費 276,455,284 元、528,430,020 元、562,465,347 元及 674,327,818 元，合計 2,041,678,469 元，分別留供 83、84-86、85-86 及 86 年度依計畫使用作為建院計畫用途保留款，用以購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產，此為兩造所不爭，並有財政部 83 年 4 月 19 日台財稅第 830170537 號、84 年 8 月 11 日台財稅第 841641256 號、85 年 8 月 2 日台財稅第 850456690 號、86 年 4 月 23 日台財稅第 860221926 號等函附於本院卷可參，可見上開用以購置固定資產之結餘款，係本來在 82 至 85 年度未實際支出之費用，依法本不得列為費用列報，而應按減除其實際支出費用後之餘額納稅，惟因前揭免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款但書「但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」之規定，而准其保留至以後年度支出，即同時視為保留款發生年度（82-85 年度）之創設目的有關活動之支出，以符合免稅之規定，因此在 82 至 85 各該年度，該未實際支出之數額，已當作支出費用經被告同意認列，易言之，就系爭固定資產而言，其已耗成本早在其購置之前即已被全數認列為費用，因此縱使其未來可以產生收益，亦無從且不得再攤入各使用期間再認列折舊費用。原告主張 94 年度折舊費用及各項攤提之認列，無異將一項費用支出，對應二收入，重複減除，有違實質課稅之公平原則。是以，原告 82 年度至 85 年度結餘款延後作為與創設目的有關活動之建院計畫用途支出，免受前揭免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定之限制，而免於核課所得稅，該專案保留款核屬專款專用性質，故該等保留款依核准之計畫於以後年度購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、交通設備及辦公設備等資產時，自應沖轉該保留款，全額列為資本支出，而不得分年提列折舊，當無按年提列折舊，自銷售貨物或勞務收入中減除之適用，被告剔除系爭折舊費用及各項攤提之列報，於法並無不合。
- (八) 財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發字第 841664043 號函釋：「 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 2 條之 1（現行標準第 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；上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定計算支出比例時，得適用財政部 71 年 12 月 10 日台財稅第 38931 號函說明 7 規定。2. 前開醫院當年度為醫療用途新購置之建物、設備等資產有多項時，其與創設目的活動有關部分，得就全部或部分選擇按年提列折舊或全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出。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。」係主管機關就所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款授權制訂免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款之適用所為之說明，闡釋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，允許將該資本支出提前全額認列或按年提列折舊，僅可擇一適用，避免同一支出項目重複認列，核與成本收益原則相符，該函釋闡明法規之原意，自所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定施行時，即已生效，並非自該函釋發布時始生效，被告援引該函釋尚無違背法律不溯及既往原則。原告主張：申請主管機關同意延後使用 82 年度至 85 年度籌募之款項，與應否依法按年提列折舊無關，被告援引該函釋有誤，亦有違法律不溯及既往原則云云，核與上揭法律規定及說明不合，要非可採。

- (九) 原告雖主張：被告不能僅因原告以報准「保留結餘款」購買(建)醫療設備，再轉基金，否准該設備提列折舊，不但與法無據且有違租稅公平原則云云。查：原告如不將結餘款直接用於購置固定資產，而先將之轉列為基金總額，則已違反財政部依前揭免稅標準核准保留之範圍，其 82 至 85 年度之結餘款自不得再視作已支出之費用，依法應予補稅，苟原告就 82 至 85 年度依實際費用支出補稅後，原告以基金總額中用以購置固定資產之支出，依法自無不許其依耐用年限予以攤提，然如此對於原告更加不利而已，足見原告部分之主張，顯屬曲解法令，不足採信。
- (十) 原告又主張：被告否准原告報准「保留結餘款」購買(建

) 醫療設備，提列折舊使財團法人反而負擔較重所得稅，顯然不符合教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅之立法意旨，並違背稅制競爭中立性原則云云。惟查：本件原告與一般私人醫院不同，一般私人醫院與營利事業業未有免稅標準之適用。因此，結算申報時應依法課徵所得稅，其購建固定資產時，相關支出並未列報當年度費用，而係於以後耐用年限內分年提列折舊，然原告係因 82 至 85 年度之結餘款，未符合前揭免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，本應依法課稅，乃依同款後段但書規定，申請將結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，並向主管機關報備保留計畫之執行，所以其事後之執行，僅是為了成就保留款發生年度之適用免稅資格，該保留款之支出性質，自應與其原因發生年度之支出性質相符，亦即系爭購建固定資產之保留結餘款，業於保留款發生年度全部列為與創設目的有關之支出項目，以達避免先行繳稅之目的，苟原告未依同款後段但書規定申請保留結餘款，而依法完納所得稅，則其購建之固定資產自可與其他一般企業或私人醫院一樣，分年提列折舊，然如此對原告更加不利而已。足見原告此部分之主張，洵非可採。

(十一) 原告再主張：被告不能僅因原告以報准「保留結餘款」購買(建)醫療設備，否准設備提列折舊，不但無法律依據，並且違反租稅公平原則；又原告縱有「享受雙重租稅利益」並不當然違法，應端視其是否符合稅法規定意旨而定云云。惟查：原告 82 至 85 年度之支出，因未符合前揭免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，原應課徵所得稅，其依同款後段但書規定，申請將結餘經費核准作為建院計畫用途保留款，用以購建前揭資產，並已向主管機關報備保留計畫之執行，同時視為保留款發生年度(即 82 至 85 年度)之創設目的有關活動之支出，以符合免稅之規定，嗣後如再允許提列前揭固定資產折舊，自有重複列報之嫌，違反租稅公平原則。故被告援引財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一字發第 841664043 號函「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，故無所請提列之折舊，再自銷售貨物或勞務收入中減除之適用。」剔除其折舊費用，並無不合。足見原告此部分之主張，委無可採。

(十二) 另原告主張：被告未斟酌財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一字發第 841664043 號函釋(七)決議：財團法人課稅損益之查核，原則上比照適用查核準則之規定，亦即原告依查核準則第 95 條第 1 項及同法第 2 項規定，營利事業在同一會計年度內，對不同種類之固定資產，得依照所得稅第 51 條規定申請採用不同方法提列折舊云云。查：原告未符合前揭免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，原應課徵所得稅，業如前述，若原告未依同款後段但書規定申請保留結餘款，而依法完納所得稅，則系爭保留結餘款購建之固定資產，自可依查核準則規定分年提列折舊，然如此對原告更加不利而已。足見原告此部分之主張，顯屬曲解法令，委無可採。

(十三) 末原告主張：財政部訴願審議委員會曾文魁委員於審查意見表簽下「是否與本部 841664043 號函釋意旨有違，請提會討論。」換言之，本件應不適用前揭財政部函釋云云，固據提出財政部訴願案件審查表(原告 93 年度所得稅事件)1 份為證。惟查：該案件業經與會委員(專家學者十餘人)討論，並未違背上揭財政部函釋，並決議訴願駁回在案，此有該財政部訴願案件審查表(原告 93 年度所得稅事件)附於本院卷可參。而財政部訴願審議委員會曾文魁委員於審查意見表簽下「是否與本部 841664043 號函釋意旨有違，請提會討論。」僅屬該委員之個人意見，自不得凌駕於全體審議委員之決議，否則將扭曲民主社會行政救濟案件審理合議制度。足見原告此部分之主張，亦非可採。

六、綜上所述，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 98 年 5 月 6 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 王立杰

法 官 劉錫賢

法 官 許麗華

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

中 華 民 國 98 年 5 月 7 日
書記官 蘇婉婷