

東海大學行政管理暨政策學系
第三部門在職專班碩士學位論文

指導教授：呂炳寬 博士

我國非營利組織租稅課徵之研究

A study on Levying Tax of Nonprofit Organizations
in Taiwan

研究生：王淑婷

中華民國一〇六年六月

謝 誌

如何在工作、學業和家庭，取得平衡點，是件不容易的事情，完成學業心裡充滿感激。首先感謝我的指導教授—呂炳寬教授，一路走來，始終如一，從研究的題材、題目的選定、分析過程，個案分析的討論，到最後的研究討論，給予適當的建議，並協助改善研究過程的盲點，對於老師用心指導，在此向老師獻上最誠摯的敬意和感謝；口試過程中，承蒙蔡偉銑教授和許正戎教授用心審閱，給予寶貴意見和指導，使本文更完善。

其次要感謝我的家人，在我學習旅程中，當我最大的後援，給予支持和鼓勵，也要感謝同學們和同事的協助及幫忙，我才能如期完成學位，最後，感謝自己可以堅持到最後一刻，順利完成學位。

王淑婷 謹誌於

東海大學行政管理暨政策學系第三部門在職專班

中華民國 106 年 6 月

摘要

本文主要研究非營利組織和租稅產生的關係，探討非營利組織從事何種行為會涉及課稅，從事何種行為，無須課稅。本研究採用個案分析法，搜集法院判決案例，藉由歸納法院最終的判決，來探討是否符合稅法相關規範，並得出最終結論。

本文的研究建議如下：

- 一、對於非營利組織之定義，建議予以修正，更能符合實情。
- 二、多重主管機關問題，建議大法院對此做解釋，其減免稅賦問題應符合何種條件始得適用減免稅規定。
- 三、解釋函令位階是否有過低之虞，建議直接修正稅法或相關主管機關之規定，更為妥適。
- 四、建議可參考美國內地稅法教育文化公益慈善機構或團體免納所得適用標準，用以健全稅務行政管理。

關鍵字：非營利組織、教育文化公益慈善機關或團體、附屬作業組織

目 錄

第一章 緒論	1
第一節 研究背景與動機.....	1
第二節 研究目的與問題.....	6
第三節 研究限制.....	7
第四節 重要名詞解釋.....	8
第五節 先期研究文獻檢閱.....	10
第二章 理論基礎	17
第一節 非營利組織定義及特性.....	17
第二節 非營利組織產生理論基礎.....	21
第三節 非營利組織種類.....	26
第四節 租稅理論.....	28
第五節 非營利組織課稅和免稅範圍.....	46
第三章 非營利組織應稅與免稅案例暨研究分析	85
第一節 是否屬非營利組織定義案例.....	85
第二節 非營利組織免稅案例.....	94
第三節 非營利組織應稅案例.....	125
第四節 綜合分析.....	162
第四章 研究發現和建議	173
第一節 研究發現.....	173
第二節 研究建議.....	179

圖目錄

圖 2-1 政府歲入情形	41
--------------------	----

表目錄

表 1-1 重要國家租稅減免比較	4
表 1-2 相關文獻研究發現及結論彙整	13
表 2-1 美國法律所規定之免稅機構類型	18
表 2-2 我國主要財政指標	43
表 2-3 地價稅負擔對象	47
表 2-4 房屋稅負擔對象	49
表 2-5 營業稅負擔對象	51
表 2-6 土地增值稅負擔對象	52
表 3-1 是否屬非營利組織案例	93
表 3-2 非營利組織免稅案例整理	124
表 3-3 非營利組織應稅案例整理	162
表 3-4 是否符合非營利組織定義案例	163
表 3-5 宗教型非營利組織房屋稅案例	164
表 3-6 宗教型非營利組織營業稅案例	165
表 3-7 宗教型非營利組織房屋業稅案例	165
表 3-8 宗教型非營利組織房土地增值稅案例	166
表 3-9 教育型非營利組織營業稅案例	167
表 3-10 教育型非營利組織房屋稅案例	168
表 3-11 社福型非營利組織營業稅案例	169
表 3-12 社福型非營利組織地價稅案例	170
表 3-13 社福型非營利組織營業稅案例	171

第一章 緒論

第一節 研究背景與動機

所謂「人權」，是指人所享有的權利。在我國具有法律人格者，有兩種，分別為自然人與法人。自然人之權利能力，始於出生，終於死亡；法人是具備人格之社會組織，享有權利義務，可分為社團法人和財團法人，社團法人是社員組合之組織；財團法人是財產組合之組織，法人之權利能力，始於成立，終於解散（呂炳寬，2014：3）

「憲法第 19 條規定：人民有依法律納稅之義務。指人民有依法律所定要件繳納稅捐之義務或享受減免繳納之優惠」¹，「人民應依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項目而負納稅義務」²，即租稅法律主義之概念，人民僅須依法律所定納稅主體、客體、稽徵程序等...負繳納稅捐之義務，依法律納稅，指納稅與免稅範圍，應有法律明定；徵收稅捐係對人民財產權之侵害，非依法律不得為之。稅收是政府為滿足人民軟硬體之建設等公共需求，將人民財富一部份移轉至國家，故租稅課徵租稅應依法行政。換言之，無法律依據，國家無課徵租稅之權利，人民亦不受租稅繳納之要求（簡良夙，2001：37-38）。綜上，租稅法定主義原則由課稅要件法定原則、課稅要件明確原則、程序保障原則、禁止裁量及協議原則等要件所構成（林江亮，2011：36）。

憲法增修條文第 10 條規定「國家應重視社會救助、福利服務、國民就業、社會保險及醫療保健等社會福利工作，應規劃教育、科學、文化之經費。」。故

¹參照司法院大法官會議解釋釋字第 369 號解釋，日期：2016 年 3 月 20 日，取自：https://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/p03_01.asp?expno=369

²參照司法院大法官會議解釋釋字第 217 號解釋，日期：2016 年 3 月 20 日，取自：https://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/p03_01.asp?expno=217

政府除了依法徵收稅捐，也應依規定照顧人民基本需求，如醫療保健、國民義務教育等。鑒於非營利組織之收入和資源，一部份來自於政府補助或善心人士捐助，該資源已涉及道德、公益等社會問題，故政府本諸職權應管制較為妥適（林江亮，2011：114）。

綜上，基於租稅法定主義，政府以強制性且無對價方式，向人民徵收所需財源，因課稅使人民財產產生侵害，故為合理保障人民權益，課徵租稅要件應以法律明定；另考量社會政策目的、實現經濟政策或因應財政需要等等，應適度給予減免租稅之優惠，例如為調整國民所得或財產重新配置，對高所得者及財產所得加重稅賦，對低所得及薪資所得者減輕或免除課稅等；為加速資本累積，對儲蓄與投資實行有條件、階段性的減稅或免稅；為促進產業區域均衡發展，業者投資於發展遲延、落後或資源貧瘠地區，其投資金額可享稅賦之減免；促進產業升級需要，業者投資於自動化生產設備或技術等，其投資金額可抵減應納的營利事業所得稅（簡松棋，2006：57），前述之租稅優惠，皆是政府為因應為時代背景，所實施不同之租稅優惠。

政府除依憲法增修條文第 10 條³規定，所建立社會福利制度、社會保險、社會救濟制度等，更可利用租稅系統達到社會政策推動目標，用以建構更完善的社會安全網絡。此等租稅減免措施具社會目的租稅減免（Tax Breaks for Social

³憲法增修條文第 10 條「國家應獎勵科學技術發展及投資，促進產業升級，推動農漁業現代化，重視水資源之開發利用，加強國際經濟合作。經濟及科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧。國家對於人民興辦之中小型經濟事業，應扶助並保護其生存與發展。國家對於公營金融機構之管理，應本企業化經營之原則；其管理、人事、預算、決算及審計，得以法律為特別之規定。國家應推行全民健康保險，並促進現代和傳統醫藥之研究發展。國家應維護婦女之人格尊嚴，保障婦女之人身安全，消除性別歧視，促進兩性地位之實質平等。國家對於身心障礙者之保險與就醫、無障礙環境之建構、教育訓練與就業輔導及生活維護與救助，應予保障，並扶助其自立與發展。國家應重視社會救助、福利服務、國民就業、社會保險及醫療保健等社會福利工作，對於社會救助和國民就業等救濟性支出應優先編列。國家應尊重軍人對社會之貢獻，並對其退役後之就學、就業、就醫、就養予以保障。教育、科學、文化之經費，尤其國民教育之經費應優先編列，不受憲法第一百六十四條規定之限制。國家肯定多元文化，並積極維護發展原住民族語言及文化。國家應依民族意願，保障原住民族之地位及政治參與，並對其教育文化、交通水利、衛生醫療、經濟土地及社會福利事業予以保障扶助並促其發展，其辦法另以法律定之。對於澎湖、金門及馬祖地區人民亦同。國家對於僑居外國國民之政治參與，應予保障。」

Purpose ;TBSP's 賦稅統計之稅式支出)，不但給予個人及家庭優惠，也對提供財源之營利事業或私部門基金提供租稅優惠（行政院主計處，2008：151）。

在經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development；OECD，以下簡稱 OECD）國家中，透過租稅系統尋求社會目的措施可分二種：一是對特殊所得來源或特殊家庭型態提供減稅，二是以低稅率課徵，也就是社會目的租稅減免（TBSP's），依 OECD 定義為「諸如扣除額、抵減額、寬減額、免稅額、賦稅遞延等，具有移轉給付的政策功能或兼具激動民間提供給付者均屬之」，因此包括對非營利團體的租稅優惠、保費優惠、對兒童之租稅抵減、免稅及私部門退休金之租稅優惠措施等，均屬具社會目的租稅減免範圍（行政院主計處，2008：151），我國稅法給予非營利組織租稅優惠方面，在所得稅部份，凡屬教育、文化、公益、慈善機關或團體，如符合行政院規定標準者，本身及其附屬作業組織之所得免稅，捐贈人之相關所得稅、遺產稅及贈與稅亦可依規定減免稅捐，其中，考量各機關團體屬性不同而給予選擇性減免稅賦，其採取方式具有補助理論之概念（吳國明，2000：28），即 OECD 所謂扣除額及免稅額之概念。

綜觀其它各國，基於各種因素給予自然人與法人，不同減免等租稅優惠，本文依 2005 年 OECD 之淨社會支出調查（Direct taxation of transfer income and the value of tax breaks for social purposes : questionnaire and country responses），列出英國、美國、挪威、日本、南韓之租稅減免內容，作為我國租稅減免項目參考（行政院主計處，2008：152），如下表：

表 1- 1 重要國家租稅減免比較

International Comparison on Tax Deduction in Main Countries

項目 item	英國 UK	美國 USA	挪威 Norway	日本 Japan	南韓 South Korea	中華民國 R.O.C
扣除額 Deduction		1.醫療費用扣除額 (Deductibility of Medical Expenses) 2.視障特別扣除額 (Additional Deuction for The Blind) 3.撫育費用抵減 (Exclusion of Certain Foster Care) 4.兒童實減額 (Personal Allowance for Dependants, Largely for Children)	1.育兒費用扣除 (Child Care Expense Deduction) 2.醫療照護扣除 (Healthcare Expense Deduction)	1.配偶以外之扣除額 (Deduction for Dependent Family Other than Spouses) 2.殘障、遺族、工作學生之扣除額 (Deduction for Handicapped Survivors and a Working Students) 3.老人之扣除額 醫療支出之扣除額 (Deduction for Elderly) 4.退休收入之扣除額 (Deduction for Retirement Income)	1.非營利組織團體免稅 (Tax Abatement for Non-profit Corporation) 2.殘障進口用品豁免 (Tax Abatement for Imported Goods for The Disabled) 3.所得扣除 (Income Deduction)	1.低收入戶標準以下之扣除額 (Deduction for Low-income Family) 2.低收入戶標準以下之薪資特別扣除額(Special Deduction of Salary for Low-income Family) 3.殘障特別扣除額 (Special Deduction for Disbaility) 4.低收入戶標準以下之教育學費特別扣除額(Special Deduction for Tuition for Low-income Family)
免稅額 (Exemptions)		醫療帳戶 (Medical Saving Accounts)				1.兒童免稅額 (Children Exemption) 2.七十歲以上直系尊親屬免稅額 (Over 70 Years Dependent Exemption)
寬 減 額 (Aloance)			單親特別扣除額 (Additional Personal Allowance for One-parent Family			
抵 減 額 (Credits)	1.工作稅項抵減 (Working Tax Credit) 2.兒童稅項抵減 (Child Tax Credit)(2003年前在職家庭稅項抵減 Working Family's Tax Credit)				所得稅項抵減(Income Deduction, Equivalent to Tax Credit)	

活絡民間社會保障之租稅減免 (Tax breaks to stimulate private social protection(not including pensions))	慈善團體所得(Income of Charities)	1.民間醫療保險費及照護費用免稅 (Exclusion of Employer Contributions for Medical Insurance Premiums and Medical Care) 2.慈善團體免稅 (Deductibility of Charitable Contributions)		社會醫療保險所得免稅 (Exclusion of Income from Social Insurance Medical Services)		
--	-----------------------------	---	--	--	--	--

資料來源：行政院主計處，（2008：152）。

我國對非營利組織之租稅優惠，主要有所得稅、營業稅、房屋稅、地價稅、印花稅、關稅、使用牌照稅、娛樂稅及土地增值稅，如所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款⁴規定，教育、文化、公益慈善機關或團體（以下簡稱機關團體），符合行政院規定標準者，本身之所得及其附屬作業組織之所得免稅；醫院、診所、療養院所提供之醫療勞務、藥品、病房住宿和膳食，免徵營業稅；土地稅減免規則規定，規範私人捐贈供興辦社會福利事業或私立學校使用之土地，受贈人應繳之土地增值稅全免（簡松棋，2006：61）。

非營利組織在享受政府給予之租稅優惠，往往成為有心人士避稅、逃稅之管道，常見之型態，又如捐贈者捐款予非營利組織，進而取得捐款收據，取得租稅減免，嗣後，該捐款金額之一部份，又回流予捐款者，捐款人企圖以低價高賣方式出售股票與非營利組織，形成利益輸送情事，或以高於市價數倍之價格向董事購置土地或以圍標方式，由董事或其關係人取得營繕工程、儀器設備之銷售權，形成非常規交易，此型態屬捐款資金回流捐贈者；捐贈者向非營利組織取得不實之捐款收據，或向非營利組織取得比實際捐款金額更高之捐款收據，藉以逃漏所得稅，或以非營利組織名義擁有動產或不動產，藉以規避遺產及贈與稅、非營利組織成立後投資經營與創投目的無關之事業，而非專注於原有慈善服務之提供，

⁴所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款「下列各種所得，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。」

所得盈餘再以變相盈餘分配方式回流，嚴重侵蝕稅基等，此型態屬變相盈餘分配（林江亮、張秋桂、黃美玲，2004：20-21）。

為杜絕非營利組織假借公益，進行不法情事，產生各種弊端；政府於 1944 年 12 月 30 日發布台 83 財字第 48696 號函，修正免稅標準，將非營利組織的銷售行為列入課稅範圍，其目的為防止財團法人假公益之名行不法之實。在租稅法定主義之下，人民有納稅之義務且不得抗拒，惟在符合某些條件下，得享有租稅減免之優惠。

綜上，本文應先探討課稅主義之概念，次之探討非營利組織之租稅理論，包含非營利組織之課稅範圍和免稅範圍（本文僅探討所得稅、營業稅、房屋稅、地價稅和土地增值稅部份），再討論現行非營利組織之租稅實務，即法院判決案例和財政部的解釋函令等，探討何種行為適用免稅，何種行為不適用免稅，最後歸納結果並給與建議。

第二節 研究目的與問題

我國稅法及相關法令，未明確對非營利組織下定義，界限未明，是否屬非營利組織之一員，是否適用免稅規定，常常是非營利組織所關心的議題，政府為鼓勵非營利組織從事教育、文化、公益或慈善活動部份者，稅法上賦予從事前述活動者，如已依相關規定辦理設立登記在案者，給予免稅優惠；非營利組織如符合稅法之免稅規範，則適用免稅規定，即非營利組織得享有更多資源，可從事更多和設立宗旨相關活動，用以健全社會福利制度網。使非營利組織了解，稅法的課稅範圍和免稅範圍有那些，在何種行為下應課徵租稅，何種行為下免課徵租稅，避免誤觸法網，造成逃漏稅事實。

根據前述的研究背景與動機，本文擬探討課稅主義之概念，次之探討非營利組織的租稅理論，再檢視我國現行法令及實務上做法，最後檢討免稅範圍，以供社會大眾，對於非機關團體有關課稅範圍及免稅範圍有更清楚之概念，並供作為改進之參考。綜上，本文之研究如下：

- 1、非營利組織形成的理論為何？其定義為何？種類有那些？
- 2、免稅理論為何？又租稅法的原則包含那些部份？稅收的職能為何及租稅原則內容為何？
- 3、就法院判決案例和財政部解釋令，探討非營利組織之課稅範圍與免稅範圍為何？
- 4.分析個案內容，並探討法院判內容，再加以歸納整理。

第三節 研究限制

我國稅法給予非營利組織之租稅優惠，有營利事業所得稅、營業稅、房屋稅、地價稅、印花稅、關稅、使用牌照稅、娛樂稅及土地增值稅，對非營利組織而言，印花稅、關稅、使用牌照稅、娛樂稅之租稅負擔相對而言較低，因非營利組織財源有限，為維持非營利組織之運作，部份非營利組織有銷售貨物或勞務情事，產生營業稅及營利事業所得稅稅賦，非營利組織如移轉土地會產生土地增值稅，持有租用土地從事相關公益活動會產生房屋稅及地價稅稅賦，本文僅探討所得稅、營業稅、房屋稅、地價稅和土地增值稅，該稅賦對非營利組織影響較深，藉以分析非營利組織是否適用免稅規定，因時間有限，無法探討所有法院判決和財政部解釋函令，因能力有限，無法探討所有相關租稅。

第四節 重要名詞解釋

壹、非營利組織（Non-profit-Organization，NPO）

最早非營利組織一詞，是源自於美國內地稅法（Internal Revenue Code），第 501 條第 c 項第 3 款之定義，該條文內容將教育、宗教及科學等著重於公共事務利益之組織，使其享有租稅減免優惠，故前述非以獲取利潤為目的之事業單位，被稱為「非營利組織」（林江亮，2011：4）。

貳、社會目的租稅減免(Tax Breaks for Social Purpose；TBSP's)

在 OECD 定義下的「社會目的租稅減免」概念與德國稅法上之「社會目的的稅法規範」（Sozial-Zwecknorm）觀念雷同，即政府利用稅法來達到社會的目的的規範，在此所謂「社會的」（sozial），非單純指援助無所得或所得甚少的群體，而更多指增進公共利益、社會利益、公共福利及人民團體生活等。社會目的規範乃是管制的規範，用以實現社會政策（如經濟、文化、健康、所得重分配、職業目的）等而非財政的目的。此種規範並未作成任何課稅決定，可經由各種稅捐優惠減輕稅負（即稅式支出概念），也可能創設附加的稅捐負擔，利用該手段達到政府所需之目的（陳清秀，2016）。

參、教育、文化、公益、慈善機關或團體

所謂教育、文化、公益、慈善機關或團體，是以合於民法總則公益社團及財團的組織，或依其他相關法令規定，經向主管機關登記或立案成立者為限（請參

照所得稅法第 11 條第 4 項⁵)。本文所指依相關法令設置之非營利組織，例如，財團法人佛教慈濟綜合醫院、財團法人白陽大道教育基金會等、有限責任台灣區漁船產物保險合作社、台北藝術推廣協會、私立中華高級中學、太極門氣功養生學會、自來水產業工會案、財團法人台北市社子文教基金會、財團法人臺灣省私立發一崇德慈善事業基金會等、財團法人台灣更生保護會。

肆、銷售貨物或勞務

凡將貨物的所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物；提供勞務與他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務（請參照營業稅法第 3 條⁶），例如宗教等團體販售宗教相關商品，如香燭、金紙、祭品等、供應齋飯和借住客房的收入，或提供納骨塔供人放置骨灰、神位的收入，訂有收費標準者，屬銷售貨物⁷；以大樓管理委員會名義與人訂立租賃契約，將大樓屋頂、外牆、陽台等出租，所收取租金收入歸入管理委員會基金部分，屬大樓管理委員會銷售勞務的收入⁸。

伍、附屬作業組織

所謂附屬作業組織是指機關團體為達成其創設目的而另設經營事業或營業

⁵所得稅法第 11 條第 4 項「本法稱教育、文化、公益、慈善機關或團體，係以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成立者為限。」

⁶營業稅法第 3 條「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。有左列情形之一者，視為銷售貨物：一、營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用；或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者。二、營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者。三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。四、營業人委託他人代銷貨物者。五、營業人銷售代銷貨物者。前項規定於勞務準用之。」

⁷參照財政部 8503727 台財稅第 851900292 號函

⁸參照財政部 930629 台財稅字第 0930452887 號函

行為之組織，例如中興大學附設蕙蓀實驗林場森林遊樂區、東海大學附設實習農場、高雄醫學大學附設中和紀念醫院等、國立臺灣大學醫學院附設醫院、中山醫學大學附設醫院、中國醫藥大學附設醫院、臺北醫學大學附設醫院等。

第五節 先期研究文獻檢閱

非營利組織種類和型態日益漸增，對社會大眾影響不可言語，從事有利公眾事務，具有輔助政府財政支出作用，因此政府應給予租稅優惠，惟我國稅法對非營利組織的法律規範並不完備，又欠缺適當的財務揭露的要求，因而衍生非營利組織逃漏稅捐等問題。本文獻探討首先整理國內學者在非營利組織租稅徵免問題上的文獻，並作彙總整理。本文係就探討稅賦之重要性，非營利組織在何種情形下免稅、何種情形下應稅，為何有例外情形，即免稅存在的必要性。本研究將歷年來學者建議歸納如下幾點：

王光毅（2000）認為稅捐稽徵機關對非營利組織的課稅資料和收入不易掌握，另外非營利組織的會計制度不夠健全；政府未針對非營利組織訂定專用之會計原則和審計查核準則，如果非營利組織未從事創設目的活動，則政府督導有困難。此文獻指出政府因無法掌握非營利組織的相關課稅資料和收入，且因無專屬查核準則，致查核課徵租稅有困難度。

凌忠嫻（1991）認為法令規範欠缺完備，如非營利組織從事與創設目的無關活動，卻仍享受免稅的優惠，會形成逃漏稅之現象，造成政府稅收損失，對其他營利事業會形成不利的競爭。此文獻指出因欠缺完善課稅規定，致使非營利組織從事非相關活動，仍得享有免稅規定，形成不公平現象。

許崇源、吳國明（2000）認為世界各國對非營利組織免稅方式，均不相同，

有依公共性不同，給予不同的租稅優惠，有的不區分非營利事業公共性，只要符合免稅要件，即可享受相同的免稅優惠，我國所得稅法規定對公益性與非公益性有所區分，但實際運作上對公益性的重視，不如對財源是否來自商業性的重視。此文獻指出各個國家給予非營利組織之租稅優惠，有許多差異性。

蔡培村、蘇美蓉（2004）認為非營利組織分由各部會及縣市政府負責，會產生管理制度鬆散現象，現行稅制面臨免稅資格問題的探討，是否涉及課稅公平問題、稅捐稽徵機關稅籍資料不完整，衍生逃避租稅問題；又非營利組織具有公益性質，財產、所得、營業等資訊是否可公開；另外，非營利組織課稅原則援用「營利事業所得稅查核準則」是否適合。此文獻指出非營利組織分別各部會所管轄，管理不易，且具公益性，相關財產、所得是否適合公開等。

林世銘、李統順（1997）表示，行政院於 1994 年 12 月 30 日修正的「教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準」，免稅標準之法條含意不明確、適用對象、主管單位機關劃分不清、個別解釋函令過多和部份非營利組織免辦結算申報等缺點，另外，對於非營利組織從事政治遊說活動，投資營利事業以及關係人交易等，我國稅法免稅標準，有規範不明確情事。此文獻指出本國對非營利組織之免稅規範不夠具體明白，且相關解釋函例過多。

簡良夙（2001）認為我國分稅立法結果，形成公益團體享有不同減免稅之優惠，其中，所得稅免稅標準第 2 條第 1 項⁹將公益團體及其附屬作業組織之銷售貨物或勞務之所得，排除於免稅所得之範圍，與所得稅法第 4 條第 13 款¹⁰規定不合，已逾越所得稅法的授權範圍，違背憲法第 19 條¹¹租稅法律主義之本旨。此文獻指出我國現行稅法對非營利組織之租稅減免，違反憲法之虞。

⁹免稅標準第 2 條第 1 項「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：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。」

¹⁰所得稅法第 4 條第 13 款「下列各種所得，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。」

¹¹憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務。」

林江亮、張秋桂與黃美玲（2004）認為我國政府給予非營利組織租稅優惠同時，並沒有盡到監督的責任，運作也無法控管，導致許多弊案和問題產生，建議參考美國做法，將非營利組織的財務與稅務結合，透過財務透明可減少不法情事。此文獻指出，政府並善盡管理之責，致產生許多弊病。

李秉鈞（2006）認為應修改所得稅法對非營利組織的用詞，並增列課稅的法律依據和銷售貨物或勞務的虧損扣除規定，另外參照美國相關法令規定，修正我國稅法，可健全我國的稅務行政管理。此文獻指出建議修改非營利組織之定義，並增列稅法上之相關扣除額。

柯格鐘（2009）表示免稅優惠的非營利組織型態、要件與所從事行為進行規範相關重要，其中之一部份，有關非營利組織進行積極要件（包含公益性、直接性、無私性與唯一性）規定，對於我國法制有消極性要件規定具參考性價值。

表 1-2 相關文獻研究發現及結論彙整

研究者/年代	研究主題	研究方法	具體研究發現及結論
凌忠嫻 1991	非營利組織課稅規定之國際比較	文獻研究法 專家論壇	參酌世界各國課稅規定，建議如下 1.建立 NPO 統計資料，用以評估經濟效益和修正課稅規定的參考。 2.NPO 從事營利活動的所得不得免稅。 3.強制 NPO 提出免稅申請，同時稽徵機關加強查核與管理。
林世銘與 李統順 1997	美國非營利組織所得稅徵免制度之研究	文獻研究法	1.美國內地稅法在名詞解釋、定義、課稅所得的計算，均詳細記載，使徵納雙方有所依循，值得我國借鏡。 2.美國內地稅法在 NPO 從事政治遊說活動，投資營利事業以及關係人交易等，均有詳細規定，值得我國檢討免稅標準時加以參酌。.
王光毅 2000	非營利組織課稅資料管理之研究	文獻研究法	1.以改造流程的概念來探討 NPO 相關資料的建立及運用，並引進資訊科技取代過多人工作業。 2.縮短作業流程，並針對現有 NPO 事業資料的建立。 3.管理與運用現況加以分析其利弊，提改造後的流程比較分析。
許崇源與 吳國明 2000	我國非營利組織租稅問題之研究	問卷調查法和 文獻研究法	1.NPO 租稅減免應依租稅本質而定，為鼓勵民眾互助及對公眾事務參與，如由民眾集體行為不必納稅之行為或標的，如以 NPO 方式為之，亦不需課稅。 2.公益性 NPO，除依租稅本質而免稅外，應適當給予免稅的優惠，以資鼓勵。
簡良夙 2001	公益團體租稅優惠規定之檢討	文獻研究法和 個案研究法	1.對所有公益團體均得為免稅主體者，有所得稅、娛樂稅、使用牌照稅。 2.於某些功能類型之公益團體，始有受租稅優惠者 有營業稅、地價稅、房屋稅、關稅、印花稅。 3.以公益團體之組織方式區分得否享有租稅優惠或稅率之高低不同者有地價稅、房屋稅、印花稅。 4.違反租稅法律主義之行政命令，立法

			機關若認有明文化之必要，則應立法明定之。
林江亮、張秋桂與黃美玲 2004	非營利組織稅務問題之研究	文獻研究法	<p>1.我國給予 NPO 租稅優惠的同時，未要求其接受公眾監督，亦無法有效監督 NPO 之運作，致弊案層出不窮，為解決該弊端，可以仿倣美國的做法，將減免租稅之優惠與公眾之監督相互連結，並將 NPO 之財務與稅務申報合而為一，減少編制報告之成本，亦可減少自我圖利之弊端。</p> <p>2.財務資訊透明度的增加，可提升 NPO 之公信力，以利於 NPO 之籌措及設立目的之達成，並發展政府與企業部門所未能滿足的社會需求。</p>
蔡培村與蘇美蓉 2004	非營利組織財務來源及所適用稅法之研究	文獻研究法	<p>1.NPO 的收費行為、營利取財方式，再加上政府免稅措施，是否與營利組織立於不公平競爭上，而引發社會問題？</p> <p>2.NPO 以服務為導向，擁有多重無形組織目標，但因經費、人力不足等因素績效不彰，未來目標應加強於績效之管理。</p> <p>3.NPO 分由各部會及各縣市負責，整體管理制度鬆散，下列問題應予重視：</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 免稅資格問題之探討。 (2) 稅捐稽徵機關稅籍資料未完善，衍生逃避稅賦問題。 (3) 免稅資問題之探討。 (4) 稅捐稽徵機關稅籍資料未完善，衍生逃避稅賦問題。 (5) 特定組織有條件免辦所得稅結算申報是否涉及課稅公平問題。 (6) 會計師簽證申報問題之探討。 (7) NPO 既是公益性質，其財產、所得、營業等資訊是否可公開？ (8) NPO 課稅原則援用營利事業所得稅查核準則，是否適當？ (9) 利益輸送問題之探討。
李秉鈞	我國非營利組織	個案分析法	1.修改我國所得稅法對 NPO 之用語。

2006	徵免所得稅之研究	文獻研究法	2.增列非 NPO 課稅之法律依據及銷售貨物或勞務虧損扣除規定。 3.參照美國內地稅法規定修改教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準。 4.健全稅務行政管理。
柯格鐘 2008	非營利組織課稅制度之德國法研究	文獻研究法	1.德國稅法通則是兼具實體與程序法雙重意義，對於各別稅法中有關 NPO 免稅優惠之規定，具有規範與補充之作用。 2.德國稅法通則第二章第三節，記載具備稅捐優惠地位之要件進行詳細而完整的規範，又稱其為稅捐公益法。

資料來源：自行整理

隨著經濟社會發展，非營利組織數量不斷增加，伴隨著課稅制度不完整，各式各樣的弊病也隨之增加，綜上學者之探討，歸納如下：

就國際面而言，對非營利組織的課稅規定而言（凌忠嫻，1991），認為各國原則上不應禁止，非營利組織從事商業活動，惟從事商業活動時，應視同一般營利事業課稅。

就實務面而言（王光毅，2000）建議，改造課稅流程，用來探討非營利組織資料的建立及運用，縮短作業流，建立非營利組織事業的資料庫，管理與運用現況加以分析其利弊。為利於應稅營利所得的查核，應稅的營利所得與免稅的非營利所得應分別設置帳簿，與應稅及免稅所得皆有關連的資產及負債，全部認列為與營利活動有關，而加以課稅（凌忠嫻，1991）。

就法律層面而言（李秉鈞，2006），認為可參照美國內地稅法規定修改教育文化公益慈善機關團體免納所得稅適用標準，並修改所得稅法對非營利組織之用語，仿效美國做法，將減免租稅優惠與公眾之監督互相連結，將其財務和稅務公開，透過財務資訊透明化，用以增加非營利組織的公信力（林江亮、張秋桂與黃

美玲，2004）。

非營利組織只要符合規定，即可取得免徵所得稅的待遇，但美國內地稅法在免稅規定外，對非營利組織有例外性的規定（林世銘與李統順，1997），分別為
1.允許在一定的限額內從事遊說活動；對於政治性支出，應課部份稅捐
2.對無關業務之所得課稅
3.對無關業務所得舉債之所得須課徵所得稅
4.即使全部利潤均用於支持其他免稅組織，亦應課徵所得稅，惟有例外情況。

本文之研究與前述先期文獻檢閱之相同部分為建議修正對非營利組織之定義，差異性為，本文除提及非營利組織面臨多個主管機關，是否適用免稅規定，對於情況雷同案件，法院做出不同之審判結果，導致結果截然不同，致使非營利組織無所適從。

綜上，本文主要研究我國非營利組織之租稅行為，經由文獻檢閱，再從理論基礎著手，並從法院案例和財政部解釋函令驗證，是否和理論相符，最終得出法院判決結果，並下結論和提供建議，得出何者行為應負擔租稅，何種行為不須負擔租稅，其中政府考量整體稅制之概念，或其他因素考量，是否有不同結果，相同案況，結論是否相同，最後提出結論與建議。

第二章 理論基礎

彼得杜拉克 (Peter Drucker) 在「後資本主義社會」(Post-Capitalist) 指出：在未來的趨勢，社會將有兩種需求會不斷的成長，一種是「慈善救助的活動」，另一種是「社區改善」與「人的提昇」的服務活動；美國前總統布希 (George Bush) 表示非營利組織的重要性宛如「點亮了千盞燈光」(轉引自蔡培村、蘇美蓉，2004：73)。由此可知非營利組織對人民之重要性，本章就非營利組織下定義、及分類作介紹、其形成理論及免稅理論作介紹。

第一節 非營利組織定義及特性

壹、非營利組織定義

最早出現非營利組織一詞，是源自美國內地稅法 (Internal Revenue Code)，第 501 條第 c 項第 3 款的定義，該條文把教育、宗教及科學等著重於公共事務利益之組織，享有租稅減免之優惠，故前述非以獲取利潤為目的之事業個體，被稱為「非營利組織」，法條內容如下：(林江亮，2011：4)。

表 2-1 美國法律所規定之免稅機構類型

稱號	免稅機構類型
501 (c) (1)	國會法案設立的機構（包括聯邦信用合作社）
501 (c) (2)	免稅機構的產權子公司
501 (c) (3)	宗教性的、慈善性的、教育性的、科學性的、文藝性的、公共安全檢驗性的、倡導國內或國際體育業餘比賽的，以及保護兒童和動物的機構
501 (c) (4)	公民聯盟、社會福利機構和地方雇員組織
501 (c) (5)	工會、業和園藝業機構
501 (c) (6)	商會
501 (c) (7)	社交和娛樂性的俱樂部
501 (c) (8)	互助型的同鄉會、聯誼會
501 (c) (9)	雇員自助互惠組織
501 (c) (10)	提供對外捐助的同鄉會、聯誼會
501 (c) (11)	教師退休基金組織
501 (c) (12)	人身保險互惠組織、互惠耕耘灌溉公司、合作互惠型的電話公司等
501 (c) (13)	公墓
501 (c) (14)	州立的信用合作社、互惠儲備基金會
501 (c) (15)	互惠型的保險公司或組織
501 (c) (16)	合作收割融資機構
501 (c) (17)	失業保險補充基金
501 (c) (18)	1959 年 6 月 25 日前設立的雇員資助的退休基金
501 (c) (19)	退役或現任軍人機構
501 (c) (21)	煤礦工人肺病保險基金
501 (c) (22)	雇員債務基金
501 (c) (23)	1880 年前建立的退役軍人機構
501 (c) (25)	多產權子公司或基金
501 (c) (26)	為高危人群提供醫療資助的州立機構
501 (c) (27)	為工資提供再保險的州立機構
501 (c) (28)	全國鐵路退休投資基金
501 (d)	宗教和傳教組織
501 (e)	醫院服務合作機構
501 (f)	教育機構合作投資機構
501 (k)	兒童保育機構
501 (n)	慈善風險聯營
501 (q)	信用諮詢機構
501 (a)	民合作組織
527	政黨、競選組織

資料來源：盧咏（2008：52）

貳、美國非營利組織定義與特性

一、定義

所謂非營利組織，指組織設立目的和營運，非以追求利潤為目的，倘有盈餘或利潤，可留作組織創設目的或擴充用，不分配予組織之職員、成員、捐助人，非營利組織不以營利為目的，亦無禁止非營利組織提供財物或勞務收取費用，透過收取合理費用，用以維持非營利組織生存與發展，非營利組織具有社會公益性和接受社會大眾之捐款使用特性，綜上，非營利組織營運應受政府嚴格管理與監督，並給予租稅減免獎勵（簡松棋，2006：10）。

二、特性

美國會計師公會（AICPA）財務會計準則委員會（FASB）認為非營利組織具有下列特性（簡松棋，2006：11）

- （一）組織本身收入，多來自於社會大眾捐贈或政府捐贈或補助，且捐贈人或補助人不會期待組織有所補償或回饋，和營利組織之收入來自銷售貨物或勞務不同。
- （二）組織本身營運目的，不以銷售貨物或勞務方式獲取利潤，和營利組織銷售貨物或提供勞務獲取利潤不同，倘非營利組織有盈餘亦無社員可分配。
- （三）非營利組織是財產集合體，組織本身無業主權益存在（ownership interests），非由社員所組成，和營利組織，以人為主體所成立之組織不同。

參、我國非營利組織的定義與特性

一、定義

根據學者 L. M. Salamon 的說法，非營利組織屬民間法人組織，以追求教育、保健、社會福利、科學進步和多元性價值之促進等公共目的為宗旨的組織（轉引自林淑馨，2013：11）。

T. Wolf 於 1990 年將非營利組織定義如下：1.替眾人服務的使命 2 合法立案，且接受法令規章的約束 3.屬非營利或慈善團體 4.經營使命須排除私人利益 5.得享有免除政府租稅負擔優惠 6.享有法律優待待遇，且捐助者的捐款得列入減免稅範圍（轉引自蔡培村、蘇美蓉，2004：73）。

二、特性

L. M. Salamon 主張非營利組織特性包含下列六項（轉引自林淑馨，2013：11）：

（一）正式（formal）組織

非營利組織應具有某種程度的制度化，也就是說在特定國家之非營利組織，具備有正式組織章程、定期舉行會議、擁有會員幹部、具有規劃運作之過程，至於某些非正式或是暫時性人員結合，非屬非營利組織之範疇。

（二）民間的（private）組織

民間組織表示非營利組織不隸屬政府部門，亦非由政府部門所掌管，但不代表非營組織不能接受政府之支持，關鍵在於非營利組織本身結構必須是民間性質。

（三）不從事盈餘分配（non-profit-distributing）

非營利組織存在主因不是為了獲取利益，但非營利組織仍然可以獲取利益，

其利益應投入非營利組織之使命和任務，而非分配予特定人，此特性是非營利組織與營利組織最大之差異性。

(四) 自主管理 (self-governing)

非營利組織對於本身業務活動具有主導權，不受政府部門或贊助企業之外部力量控制。

(五) 從事自願服務 (voluntary)

非營利組織行動與事務管理，多數是由具有義務性質和自發性志工所參與，換言之，非營利組織成員都是自願性參與和奉獻，不能是被迫加入的。

(六) 公益的屬性 (philanthropic)

非營利組織成立或活動目標，必須為公共利益作為，為提昇社會大眾生活品質，而非為特定人利益，如非以公益為出發點，則失去非營利組織之最終目標。

第二節 非營利組織產生理論基礎

Weisbrod 分別於 1975 年和 1977 年提出的古典公共財理論 (classic public goods theory)，指出政府無法提供足額公共財或集體財 (public or collective goods)，是因為部份非營利組織沒有能力進行遊說，讓政府透過各種管道，例如，立法或其他方式來提供足額公共財，因為美國的民主制度將它寄託在中間選民上。因此，非營利組織扮演了政府組織與市場無法提供公共財之私人提供者(轉引自吳國明，2000：17)。

壹、歷史因素 (historical)

在政府組織未發展完全時，無力提供人民所需的福利與相關設施，因而發展出鄰居互助的自願性組織，比方農忙時鄰居互相協助，解決彼此問題的組織或其

他社群組織（林淑馨，2013：50），也就是人們經由透過與他人成立自願性組織來處理政府無法處理的事情，形成自願性的救火組織或其他社群組織，即使產生了政府組織，但考量許多因素比方人民怕統治者擴權及政府官僚體制等，所以某些事務仍由民眾自己做（許崇源、吳國明，2000：109）。「自西元 1850 年非營利組織的觀念清楚出現在漢摩拉比法典（Code of Hammurabi）以來，隨著社會文化之發展力，非營利組織由最初之家族團體、教會演變今多而複雜之態樣」（李秉鈞，2006：18）。

貳、市場失靈（market failure）

Hansmann 於 1980 年指出，當交易雙方產生資訊不對稱時，會形成契約失靈。比方老人安養中心的消費者是家中老人，而需求者是老人之子女，在消費者與需求者不同之下，非營利組織不以盈利為目的，沒有分配盈餘之考量，不會因為追求利潤而降低服務品質，相較之下較受到人們的偏好，所以子女們會偏好選擇非營利組織來照料他們的家人（轉引自許崇源與吳國明，2000：109-110）。另一種市場失靈是在市場中只要有搭便車（Free-Rider）的情況下，縱使有消費者在沒有付費情形下，仍可使用財貨，此財貨具有公共財特質，也就是人民不願意分享成本，卻想使用財貨，有坐享其成的概念，此種情形和市場機制使用者付費概念是相背而馳，例如居住安全問題的建置、藝文活動的推廣、國家消防、公園或是燈塔等。（林江亮、張秋桂、與黃美玲，2004：14）。

參、政府失靈（government failure）

所謂政府失靈是指政府為了解決市場失靈所產生的各式各樣問題，透過各種的政策和干涉手段，用來擬補市場失靈所產生的缺失，但是由於政府在運作及制

度上等因素，有許多先天上的限制，無法達到預期結果，最終導致政府失靈的狀況。Weisbrod 於 1988 年指出政府所提供的財貨無法滿足所有人的需求，也就是在多元化的社會下中，政府所提供之財貨無法照顧到所有人民，當政府所提供之財貨或服務無法滿足部分人民之需求的現象稱為政府失靈。在民主國家中，基於中間選民之關係，政府施政僅是多數決之概念，當市場失靈時，基於種種因素，政府介入也無法完全改善時，會形成政府失靈，此時非營利組織運籌而生。故非「營利組織在沒有完全獲得大多數人支持之情況下，仍可以組織為一個小團體。由於政府介入，基於政治考量和繁瑣之行政流程，相較於非營利組織，可以迅速的應對其需求，其效率較高」（轉引自陳亮光，2008：25）。

肆、多元論與自由意志（pluralism/freedom）

此理論主要闡述非營利組織在社會價值多元論與自由意志所存在的重要性。「Salamon 引述 John Stuart Mill 在其 *On Liberty* 一書中論述：「政府之運作方式無論到哪裡都極為相似，在另一方面，透過個人或自願性組織，可以有多样化之試驗，且可以產生放無止息之多样化經驗」。Salamon 認為，為大眾服務除了宗教或其他因素考量，其動機可能是意識型態因素或是想擁護宗教上的想法，對他們所關心對象所接受之服務財貨及勞務的不足、創造性之表達、專業上之愛好或正義感之驅使等等。不管出發動機為何，具有該想法之人，在所服務提供之財貨及勞務上會有大量供給，故產生各種態樣之非營利組織。「Salamon 也舉例因多元論與自由意志之興起，對美國產生之影響，如廢除奴役制度、爭取婦女投票權、環境保育、改善工作環境之安全、增進兒童福利、倡導自由主義等」（轉引自李秉鈞，2006：23-24）。

伍、團結一致（solidarity）

人類通常無法獨立而活，而須依賴他人幫助而完成大多數事物。Salamon 表示非營利組織之所以形成且存在的另一個因素是「在民主國家中，每個人都是相當獨立而且相當脆弱；他們很難自己獨立做任何事，而且也很難強迫他人去支持他們，如果沒有學習自願性地彼此幫助，他們將變得更弱。」，故非營利組織之出現可以凝集更多資源和力量去完成人民之所需要之事物（轉引自劉蕙蓉，2008：24）。

上述之各種理論，闡述出非營利組織對人民重要性，Salamon 在 1999 年指出「非營利組織不但具有解決政府失靈與市場失靈之功能，且提供公共財之不足，並改善契約失效現象，用以及落實社會價值之多元化，並鼓勵民眾互相幫助及增進公共服務等功能」（轉引自許崇源、吳國明，2000：109）。

陸、非營利組織減免租稅的理由

一、可補充國家提供公共財的不足和減輕政府財政支出

因公共財具有消費不具排他性（nonrival consumption）、不適用排他原則（nonexclusion principle）及外部經濟（externalities）之特性，如經由市場自由經濟交易，會出現供不應求狀況，由政府提供較為適當。例如，救貧是一種公共財，屬政府工作和任務，如由非營利組織社會團體從事救助窮人之工作，能補充政府提供數量之不足，也可減少政府救貧支出（簡松棋，2006：58）。

二、有鼓勵生產及消費具外部經濟財貨及勞務的效果

所謂外部性是指未消費也可獲得利益，應由政府提供，不致供給數量過低，

例如，私立學校教育，直接利益者為該校之學生，應向學生收費，但學校教育具外部利益，因教育普及能使社會更詳如，進而促使社會文化及秩序更良好，利益及於社會中每一人，惟無法向受益之社會大眾收益，如私立學校費用全部由學生負擔，而享學校教育外部利益者，無須負擔費用，有失公平，此舉，會造成學校教之供給量偏低及品質欠佳。近期公共財理論發展，認為改善此種情況，解決方法是，對享受外部利益者，應以繳稅方式予政府，政府以稅收，補貼提供具有外部利益之私人或企業，近而使供給財貨達到最適數量，例如，醫療、公園、音樂會及學術研究等（簡松棋，2006：58-59）。

三、鼓勵民間從事公益活動提昇公益事業品質

從社會學角度而言，非營利組織對社會扮演重要角色，如創造新的社會領域關懷、發起並提倡重要的改革、保護並聯繫某些社會價值、提供勞務服務給需要的人及擴大社會參與的管道。對非營利組織提供租稅優惠，可提昇民間從事更多公益活動，原應納之稅金可用以提升公共財品質之經費來源，創造更和諧之社會（簡松棋，2006：59）。

四、對非營利組織減免租稅優於對非營利組織直接補助

政府對非營利組織的補貼，有租稅減免和直接補助二種，如對非營利組織按其公益高低和績效，採直接補助，因補助經費財源係來自稅收，不但增加政府課稅的成本和人民租稅負擔，也會影響人民工作意願、降低投資意願和儲蓄水準。租稅是政府對人民以強制且無償方式課徵租稅，易導致人民和政府產生摩擦。故採取租稅減免是較佳方式（簡松棋，2006：59-60）。

第三節 非營利組織種類

壹、依事業目的分類

Bitter 和 Rahdert 在 1976 年提出，非營利組織可分為二類（轉引自吳國明，2000：14-15），分述如下：

- 一、公益型（public）：包含慈善組織、教育組織、科學組織、宗教組織、社會福利組織及私人基金會組織。
- 二、互益型（mutual）：包含俱樂部、合作社、工會及商業團體等組織。

貳、依服務對象分類

Weisbrod 於 1998 年，將非營利組織分為三類（轉引自吳國明，2000：15），分述如下：

- 一、商業性或私人性質（commercial or proprietary）：以會員為服務對象的合作社、俱樂部、農會、工會、商會或職業團體等互益型組織。
- 二、集體性（collective）：為社會大眾提供公共財，以大眾為服務對象的公益組織，如醫療研究、博物館、美術館。
- 三、信賴性（trust）：提供比營利事業具信賴之服務組織，主要係以個人為服務對象，並向個人收費。

參、依設立宗旨分（簡松棋，2006：18-22），分述如下：

- 一、學術研究及文教基金會：例如，中正科學技術講座基金會、台灣經濟研究基金會、財團法人中國回教協會、財團法人中國工程師學會、財團法人中國圍棋學會等。
- 二、財團法人私立學校：例如，私立東海大學、財團法和春技術學院、私立文化大學、私立靜心小學、私立中華高中。
- 三、財團法人醫療機構：例如，台灣基督教附設紀念醫院、佛教慈濟綜合醫院、長庚紀念醫院、國泰綜合醫院、新光吳火獅紀念醫院。
- 四、社會福利團體及慈善事業基金會：例如，財團法人國泰企業機構社會福利基金會、財團法人和泰汽車、富邦慈善基金會。
- 五、社會救助機構：例如，更生保護會、中華民國紅十字會、財團法人基督教惠明盲人福利會、私立仁愛之家、私立育幼院及殘障院。
- 六、公益社團及基金會：例如，吳尊賢文教公益基金會、中國家庭計劃協會、中國消費者文教基金會、中國青年服務事業文教基金會。
- 七、職工利委員會及退休金管理委員會：例如，大立光電福委會。

肆、分類原因

非營利組織種類繁多，設立宗旨不盡相同，因服務範圍不同、服務對象不同、服務業務內容不同、事業主管機關也不同，本節以分類歸納整理，將相同屬性的歸類，試圖整理出規則性或是例外情形有那些，期望透過本章介紹，對非營利組織之定義、種類及形成理論，能有所了解。

伍、非營利組織是否適用免稅規定

依本節前述，非營利組織應符合稅法定義，並向其主管機關登記設立在案，符合公益性質等規定，始符合非營利組織之定義，可適用免稅規定，惟如符合非營利組織定義，卻從事無公益無關情事，不得適用免稅規定，倘從事相關公益活動，惟無登記設立在案，或不符非營利組織定義者，不適用免稅規定，給予租稅優惠前提，需遵租稅法律主義條件和原則，始符合公平及正義原則。

第四節 租稅理論

本節就非營利組織免稅之理論分別做探討，又租稅法定主義涵蓋那些部份，再從稅收的基本職能及租稅原則分別做討論，分述如下：

壹、非營利組織免稅的理論探討

一、 所得稅理論的探討

非營利組織所得是否應稅，美國學者嘗試從所得稅課稅理論來探討，即從現行法令對個人及營利事業組織的課稅理論和規定，探討非營利組織所得是否應課徵所得稅，在所得稅法中，稅基為個人所得及營利事業所得，乘上稅率，即為政府之稅收，另 Bittker 和 Rahdert 於 1976 年，指出利用營利事業之所得稅計算公式來課徵非營利組織租稅，有適用的困難，並假定非營利組織的收入與支出結構如下（轉引自吳國明，2000：19）：

收入 (Receipts)

1. 捐贈基金利息收入 (interest from endowment)
2. 會員會費 (membership dues)
3. 受贈及受遺贈之收入 (gift and bequests)
4. 總收入 (total Receipts)

支出 (Disbursements)

5. 員工薪資 (salaries of staff)
6. 貧民醫療福利計畫支出 (medical welfare program for indigent persons)
7. 總支出 (total disbursements)

淨所得 (Net)

收入減支出 (receipts less disbursements) (第 4 列減第 7 列)

Bittker 和 Rahdert 認為在非營利組織收入方面，將捐贈基金利息收入(第 1 列收入)列入課稅所得計算公式是無爭議的，有爭議的是第 2 列及第 3 列收入。在美國內地稅法§102¹²規定，受贈和受遺贈收入不計入所得總額課稅，非營利組織所收取之會員費收入(第 2 列收入)是否可以看成是一種捐贈收入而不列入所得總額？或者將會員所繳納會費收入，當作是非營利組織對會員銷售其勞務，收取營業收入並計入課稅所得計算？另外，非營利組織的受贈和受遺贈收入(第 3 列收入)是否可排除在所得總額以外，也有疑問，另外，前揭美國內地稅法§102 雖規定受贈與受遺贈收入不列入所得總額課稅，惟規定是否僅適用在個人，而非營利組織汲汲營營所取得捐贈收入，卻無法適用此規定(轉引自吳國明，2000：20)。

¹²美國內地稅法§102 規定「原則上受贈及受遺贈所得的財產價值並不列入所得總額，但是若該受贈及受遺贈收入係來自於財產的收入，或係雇主為酬勞員工所贈則應列入所得總額計算。此項規定類似我國所得稅法第四條第十七款規定，即個人或營利事業因繼承、遺贈或贈與而取得之財產免納所得稅，但是取自營利事業贈與之財產，不可享受免稅優惠。」

Hansmann 在 1981 年提出，非營利組織應視組織型態決定是否適用課稅所得觀念，對此 Hansmann 和 Bittker、Rahdert 的觀念不盡相同，他認為非營利組織無課稅所得觀念適用的問題，Hansmann 把非營利組織分為捐贈型組織（donative organizations）與商業型組織（commercial organizations），捐贈型組織的收入主要來自於捐贈，而商業型組織的主要收入主要來自銷售貨物及勞務。就捐贈型的非營利組織，Hansmann 認為像紅十字會或創世基金會等，組織收入主要來自捐贈，但是「這些捐贈實際上是個人購買災難解除（disasterrelief）的代價，唯一不同的是，一般交易購買者是財貨或勞務的收受者，而災難解除的購買者非是收受者。」依此觀點，捐贈型組織的捐贈收入列入稅基課稅，另捐贈型組織對於災難解除的服務相關費用亦可減除，故捐贈型組織的課稅所得基礎應無爭議；商業型的非營利組織如同營利組織一般，其主要收入來自銷售貨物與勞務，例如私立東海大學銷售牛奶，醫院提供醫療勞比照扣除相關費用，即收入扣除費用，以餘額為稅基加以課徵稅賦，又非營利組織無分配盈餘之情形，故所有的保留盈餘最終將會被課徵所得稅。因此，商業型組織的課稅所得計算，依 Hansmann 說法是沒有問題的（轉引自吳國明，2000：20）。

支持對非營利組織免課徵租稅之擁護者，認為長期而言非營利組織之收入都會變成費用，最終非營利組織將負擔少數之稅賦，甚至不用負擔租稅，Hansmann 認為造成該結果之因素有，1 非營利組織之全數支出，包含因解散而分配之金額應該可以全數減除；2 所有年度之損失可以扣抵以前年度或當年度之獲益；3 非營利組織有較多之權力得以向外界借款和特別其他目的之借款，而且借款金額之數量至少須大於當年度之租稅負擔和過去年度為負擔租稅所產生之借款利息；4 過去年度政府所超收的租金應支付利息，該利率應等於非營利組織所借款項之利率（轉引自吳國明，2000：21）。

所得稅是否對資本家所獲得之股權報酬課徵租稅的問題，即企業之所有權與經營權是否分開，此問題會影響到非營利組織是否得免徵營利事業所得稅之探

討。Hansmann 表示如果營利事業所得稅是向資本家的股權報酬課稅，因為非營利組織沒有股東權益且無分配盈餘之情事，故不應對非營利組織課徵營利事業所得稅；如將企業之所有權與經營權分開，視擁有企業所有權之股東，因有盈收得課徵營利事業所得稅，反之，非營利組織也應比照此模式，即非營利組織之捐款者及服務之收受者，視為有能力繳稅之所有者，對其課徵營利事業所得稅（轉引自吳國明，2000：21）。

二、 稅基定義理論（Base-defining Theories）

非營利組織之所以可以免稅，和捐贈者得以享受捐贈扣除，部份學者認為課稅所得（taxable income）及課稅財產（taxable property），可用以解釋此現象，其中非營利組織之收入及財產非屬租稅客體的範圍（轉引自吳國明，2000：21）。

（一）非營利組織本身所得免稅的理由

Bittker 和 Rahder 於 1976 年，表示非營利組織以追求公益為目的，而非追求私人所得，故所得稅課徵標的為私人所得稅，和非營利組織無關。又 Bittker 和 Rahder 表示非營利組織適用所得稅計算方式有困難，吾人將非營利組織視為一個導管（conduit）還是一個獨立個體？如將非營利組織視為導管，捐贈人將財物捐贈與非營利組織，非營利組織再將財物轉交予受贈人，就如同捐贈人把錢放在許多銀行帳戶中，雖該筆金錢本身可以創造收入，但該帳戶都是為捐贈人所保管，且為捐贈人所管理運作，綜上，非營利組織所接受之捐贈收入，不應列入課稅所得計算才是。另有關互益性之非營利組織，Bittker and Rahder 於 1976 年表示，部份活動僅僅是會員間共同去完成的，與他們個人去完成並沒有差別，故不應對該活動課徵租稅，但相對而產生之投資收益或是對非會員間之銷售行為則應該負擔租稅（轉引自吳國明，2000：22）。

政府課徵租稅應考量之點有很多，其中一部分應衡量非營利組織之納稅能力

多寡，又稅基的定義應明確規範，因非營利組織不具有獨立的納稅能力，收入僅係捐贈者或受惠者之中介，應排除於稅基外，較合理（林江亮，2011：116-117）。

（二）捐贈者享受所得稅捐贈扣除的理由

Andrews 在 1972 年與 Bittker 在 1972 年之所得定義理論（income-defining theory）引用 Haig-Simons 對課稅所得之定義，也就是課稅所得是一個課稅期間內，用納稅人之消費行為（consumption）再加上個人財富之累積（wealth accumulation），其中 Simons 於 1938 年表示，納稅人收取投資收益並將移轉予非營利組織，該過程中，並未增加納稅人之淨資產，該標的移轉也不構成消費，故納稅人移轉投資收益予非營利組織，應屬非課稅所得才是。針對上述之解釋，Andrews 表示課稅所得計算之公式，其中消費應僅限於對私有財之消費，如係對公共財之消費，則不構成課稅公式中之消費，不課對其課徵租稅（轉引自吳國明，2000：22-23）。

（三）繼承人享受遺產稅免稅的理由

Simon 在 1978 年提出遺產定義理論（estate-defining theory），他認為所得稅的定義僅包含個人消費和增加個人財產；另遺產稅的定義，亦僅包含用作個人消費和累積財富的財產。故針對遺囑，捐贈與非營利組織之財產非屬課稅標的，毋須課徵遺產稅（轉引自吳國明，2000：23）。

（四）非營利組織本身財產免稅的理由

Brody 於 1998 年提出主權觀點（sovereignty view），表示營利組織具有主權意識，並不受政府部門控制，州政府不會對其課徵財產稅，且也不會對聯邦政府課徵財產稅（轉引自吳國明，2000：23）。

（五）稅基定義理論的爭議

Simon 於 1987 年，表示稅基定義理論的爭議如下：

1、有關捐款者或繼承人享受所得稅與遺產稅捐贈扣除的爭議：

對於捐贈或遺贈予非營利組織之所得及財產，因無增加個人消費及個人財產，應排除所得稅及遺產稅之稅基外，故個人對非營利組織之捐贈得以享受其捐贈扣除。Bittker 於 1976 年提出，捐贈人基於前述理由得以享受捐贈扣除，何以稅法又規定其捐贈之上限？捐贈予非營利組織得享受捐贈扣除，而納稅人捐贈與低所得者則無法享受捐贈扣除（轉引自吳國明，2000：23）？

2、有關非營利組織本身享受財產稅的爭議：

非營利組織具有主權性，不受政府所控制，故非營利組織財產非屬稅基的一部份，惟政府對部分非營利組織免徵財產稅，卻對其他非營利組織課徵財產稅（吳國明，2000：23-24）？是否有不公平之現象。

3、有關非營利組織本身所得稅免稅的爭議：

所得稅課稅標的為私人追求利益之所得，非營利組織僅係捐贈人與受贈人間之導管；互益性的非營利組織，其活動僅是會員間共同之借貸與消費行為等理由，故非營利組織之收入非屬所得稅稅基，但何以美國對私人基金會之投資收益課徵特種稅（excise tax）（吳國明，2000：24）？

三、 補助理論（subsidy theories）

因稅基定義理論而衍生出之爭議，指出該理論無法完全解釋現行國內之免稅制度，故學者提出補助理論，非營利組織之所以得免稅，是因非營利組織為人民帶來重要的價值且需要補助或協助。比起政府，民眾更喜歡非營利組織所提供之

財貨或勞務，Simon 在 1987 年表示有下列因素：1.憲法對某些宗教有所限制；政府在本質上是不合實際的，且政府作業易被詬病的是評估與監督都過多；2.政府的運作受限於議會之多數決，無法提供全方位之服務和財貨；3.非營利組織比起政府，更有能力招攬志工，且有能力向使用者收費；4.非營利組織提供政府決策制定權之機會，可提高本身參與決策制定之價值，又可突顯非主流思想之重要性（value of heterodoxy and participation）。何以要補助非營利組織，我國財政學者黃世鑫與宋秀玲於 1989 年表示，非營利組織的活動具有外部利益，倘由市場機制自由運作，勢必供給不足，故須經由租稅減免或直接補助等政策來鼓勵非營利組織提供更多之服務（轉引自吳國明，2000：24）。

非營利組織需要補助，何以要經由免稅管道，不以直接補助之方式呢？Simon 反對經由免稅來補助之理由如下：1 難以處理（cumbersome），經由免稅無法針對政府所要補助的對象；2. 無效率（inefficient），經由租稅之補助比起直接補助，政府損失更多收入；3.不公平（inequitable），高所得納稅義務人，由於高度累進稅制關係，將獲得更大之分配力量（allocationpower）；4.難以移除（immovable），故修正稅法比起減少直接補助困難（轉引自吳國明，2000：25）。

L. M. Simon 舉出多數學者意見，用以推翻上述反對免稅的論述。在無效率（inefficient）之論述，早期研究指出，對於慈善團體之減免，使得政府支出大於慈善團體所獲得金額，L. M. Simon 舉出 Clorfelter 於 1985 年所整理之 Feldstein 等學者近年文獻，則獲得相反之結果；在反對者的難以處理（cumbersome）論述上，他舉出 Hochman 與 Rodgers 於 1977 年之論述，表示免稅補助是優點，政府有權決定受金錢補助之對象，而免稅補助之決定者可下放至納稅義務人本身；在無法移除（immovable）的論述上，他表示稅法不易修訂，相對而言可以緩衝個別、偏見及不合時宜之修改；另外在公平性之論述上，他舉出 Brannon 和 Strnad 於 1977 年的看法，政府經由獎助金方式，補助購買非營利組織之財貨或勞務之人，雖可以減低在租稅減免下，高所得者擁有較多分配權利之公平性，惟考量政

府經費有限，故須抉擇獎助的對象，最後回到直接金錢補助之缺點，變成由政府來決定受補助之對象為何（轉引自吳國明，2000：25）。

黃世鑫與宋秀玲於 1989 年，表示給予非營利組織免稅之優惠，可以增加其公益性活動，比起擴大之財政支出，更有效率。其中，非營利組織之財源屬個人自由意願，對於工作、儲蓄或投資等意願，不致產生不良影響，另一方面，給予非營利組織租稅減免，可誘使增加其公益性活動，另一方面減低政府支出，連帶使國民之租稅負擔率下降，可減少課稅所導致之扭曲（轉引自吳國明，2000：25）。

由於政府失靈的因素，人民對公共財經常消費不足，需藉由非營利組織代替政府部門提供公共財服務，另 Hansmann 於 1981 年指出，非營利組織應享有租稅上之補助與優惠，得以長久且永續提供人民，政府及營利事業組織所無法供給之財貨，比方良好的研究環境及照顧貧困居民。Hansmann 還提出需補助之理由，即非營利組織面臨募款之困難，政府給予租稅減免，可提高非營利組織之競爭度，他認為非營利組織無分配盈餘，且沒有股東權益，和一般營利事業發行股票募集資金，截然不同。非營利組織募集資金的方式有：募款、舉債、受贈和保留盈餘等，其中，舉債的額度，即便是商業性組織，也侷限於基金內之 100% 限度內；捐贈收入之財源則具有不確定因素；另急需大量資金時，保留盈餘也無法帶來足額之財源。故非營利組織在舉債、受贈以及保留盈餘擴充資本，都是不適合的情形下，政府應給予非營利組織租稅減免，用以彌補籌資之困難（轉引自吳國明，2000：25）。

四、 主權觀點（Sovereignty View）

補助理論和稅基定義理論，無法解釋目前現行稅制的規範，Brody 於 1998 年提出，主權觀點加以補充說明，非營利組織具有獨立主權，故得享有租稅優惠，並提出之可以讓稅基定義理論更加清楚，因為，「教堂之所以免稅是因為凱撒不

應課神的稅（**Charities go untaxed because Caesar should not God**）」。其中亦可解釋補助為何透過免稅，而不是金錢補助，此乃因免稅制度可以有效減輕對非營利組織之干擾，又可能增加其獨立性（轉引自吳國明，2000：26；林江亮，2011：117-118）。

五、 捐贈理論（donative theory）

Colombo 和 Hall 於 1995 年，提出捐贈理論，其中表示非營利組織是否免稅，應視財源受贈之比率來決定。如財源主要來受贈，表示該組織對人民之重要性高，且受補助之重要性遠勝於其他組織。此理論強調相對犧牲的概念，是否值得免稅，取決於捐款人，如捐款人願意捐款予非營利組織，則相對給予免稅優惠之相對補助。非營利組織之功能，得解決政府失靈與市場失靈，其收入顯難來自於商業收入，所以必須捐贈理論。其捐贈方式有政府之補助、獎助或租稅減免，以來自人民之捐贈和贈與等。政府經由給予租稅優惠，用以減緩非營利組織財源不足之窘境，另一方面也可吸引社會大眾，對非營利組織進行捐款等事宜，在此論述下，「為免形成不公平競爭，商業型非營利組織不適合獲得免稅待遇，且收受較少捐款之非營利組織，其免稅範圍程度應較小；又 Colombo 和 Hall 於 1995 年建議 10%、33%及 50%之相對捐贈門檻（donative threshold），作為非營利組織是否可以享受租稅優惠之標準」（轉引自李秉鈞，2006：34；林江亮，2011：117）。

貳、租稅法定主義

政府為實施各項政策，須有足夠之財政收入，租稅收入是不可或缺之一部份，政府經由課稅權之行使，將人民手中之財產轉換成法令所規範強制性財政收入，

又租稅的課徵原則，首重公平，其中憲法第 19 條¹³規定闡述租稅法定主義概念，得以做為稅捐基本權之依據，用以實踐納稅者之權利保護（黃俊杰，2004：2）。

「稅捐之重要性，可溯源至奧古斯都羅馬皇帝/凱撒（Caesar Augustus），所發布「世人均應納稅（call the world should be taxed）」之命令。事實上，當時的世界須向凱撒進貢（rending unto Caesar），稅捐之課徵，如同耶穌誕生事件，重要的影響人類歷史之發展。」以經濟學觀點而言，學者表示租稅是消費權由納稅者移轉至政府（taxes transfer spending power from the taxpayer to the government）。以法律觀點而言，政府行使課稅權，將人民手中之財產轉換公法上之強制收性收入，以做為國家財政收入之核心要素，由此可知在財政國家中（finanzstaat）中，稅捐是國家不可或缺之金錢要素（黃俊杰，2004：2-3）。

一、租稅法定主義

政府課徵租稅，應秉持租稅法定主義課稅原則，法令應明定課稅主體、課稅客體、稅基、稅率等租稅構成課稅要件，除法律基於特定目的，應以具體明確方式，就課徵租稅所訂之授權規定外，應以法律明定。又憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」，即在租稅法定主義下，租稅的徵收和繳納，須基於法律的規定進行。又「租稅法定主義原則，最早產生於英國西元 1629 年的權利請願書、1689 年的權利法案，並正式確立了近代意義的租稅法定主義」（王金蘭，1999：10-11）。

租稅法定主義原則是由課稅要件法定原則、課稅要件明確原則、程序保障原則、禁止裁量及協議原則等要件所構成，分述如下：

¹³憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務。」

（一）課稅要件法定原則

由於租稅是政府基於各式政策考量，經由強制且無償課稅方式，向人民徵收稅捐之過程。因為租稅是對納稅義務人之財產侵害行為，為廣大民眾權益之保護，政府課徵租稅之要件和稽徵程序，應以法律明定之（林江亮，2011：96）。

（二）課稅要件明確原則

政府對於稅捐之徵收，其課稅要件、稽徵程序等相關規定，須有明確規定，如沒有明文規定，稽徵機關將無所適從，形同對稽徵機關無限授權，故除法有明文，原則上不允許稽徵機關有過多的裁量空間（林江亮，2011：96）。

（三）程序保障原則

政府為行使公權力，對於租稅的徵納與核課，應依公正、公開之程序處理，保障納稅義務人之權利，另外面對各種爭訟事情，亦依公正公開程序處理。對於法律無明文規定之情事，稅捐稽徵機關和法院不得比附援引雷同情況之規定，加重納稅義務人之租稅負擔（林江亮，2011：96）。

（四）禁止裁量及協議原則

我國的租稅法屬強行法租稅法是強行法，當所有課稅要件具備時，稽徵機關即應依法課徵租稅，無理由減免或不課徵，亦無權利隨意加增人民之稅賦，納稅義務人與人民亦禁止做租稅協定，因為此舉會造成執法不公，且因納稅人不同而產生差異性，故私下租稅協議，在法律上是不產生任何效力的（林江亮，2011：96-97）。

二、課稅效力主義原則

法令的效力，可分為三種，分別是人的效力、時的效力及地的效力。人的效

力又可稱為屬人主義，指稅法的效力及於國家之人民，無論居住於境內或境外，均受到規範，就我國法令規定而言，將境外的課稅標的納入境內之課稅標的合併課稅，並允許人民在境外所繳納的稅賦得扣除。時的效力，指法律何時生效。地的效力，又稱為屬地主義，指法令之效力，僅及於本國之領土，在其領土內，無論是本國人或外國人，都要受到我國稅法約束（林江亮，2011：97）。

三、租稅公平主義原則

政府課徵租稅首重公平性，即相同能力者負擔相同稅賦，反之，能力不相同者負擔不同稅賦，同時，應兼顧水平公平(horizontal equity)和垂直公平(verticial ability)。又衡量公平，是依個人給付能力(The ability-to-pay approach)而定。另學者表示：「...稅法為強制性無對待給付，不能僅以有法律依據即有服從義務，因此可能有多數暴力或民主濫用情事，為保障少數人，稅法應受嚴格平等原則之拘束...。」（黃俊杰，2004：4）。又租稅公平原則又分為下述原則探討之：

（一）受益原則

所謂受益原則是指人民從政府公共支出所獲得的利益多寡，用以作為分配稅收負擔分配的標準，享受愈多公共建設，其應納稅額愈多，反之，應納稅額愈少。綜上，受益相同者負擔相同的租稅，受益不同者負擔不同的租稅（林江亮，2011：98）。

（二）量能課稅原則

所謂量能課稅原則，是指依納稅人之納稅能力，來決定應繳稅額之多寡，能力高者繳納較多稅負，反之，能力低者納稅較少，故又稱支付能力原則，同時也具備了租稅負擔平等原則之含意，包含形式上的平等和實質上的平等。當人民之稅賦是以納稅能力為考量依據時，即符合租稅負擔平等原則，故二者是相輔相成

的概念（林江亮，2011：98）。

（三）禁止租稅規避行為之原則

租稅規避行為，是指為達到某種經濟目的的特意行為，採用非常規之方式，用以達到減輕或規避稅賦之行為。基於租稅之公平性，須嚴格禁止任何租稅規避行為之發生（林江亮，2011：98）。

參、稅收的基本職能

稅收的功能是稅收的本質要求或固有的性能，不以人們的意志力為轉移一種長期和固定的屬性。稅收具有三種基本功能：

一、財政職態

財政職態是指組織財政收入的基本功能。國家本身不具有生產性，又正常運轉所需要的各項開支，多數只能通過稅收獲取，因此，稅收成了國家賴以生存發展的重要基石。國家為了滿足公共需要，必須籌集數額大的資金，為了滿足公共需要的必要資金，通常稱之為財政資金。稅收，就是獲取財政資金的途徑。國家機器的正常運轉離不開，稅收提供的財政收入（王金蘭，1999：6）。政府收入來源有很多種，如發行國債、提供服務收取費用、收取罰款、民眾捐助及稅收等，103年度政府總收入1兆8,341億，租稅占了76.43%（詳如下圖），由此可知稅收對政府之重要性。

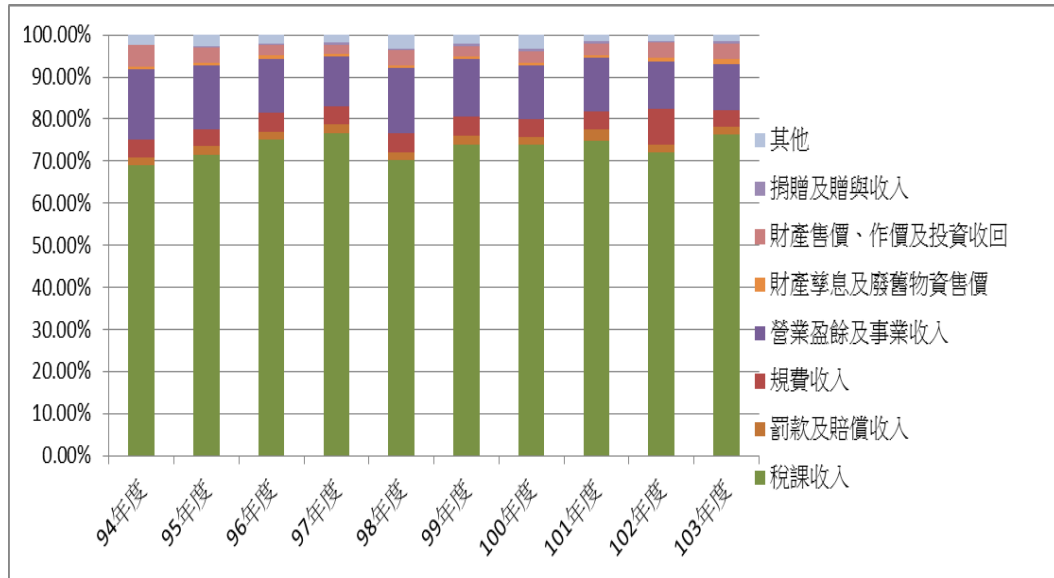


圖 2-1 政府歲入情形
資料來源：財政部官網（2016）

二、經濟職能

（一）稅收是國家調節收入分配，實現社會公平的經濟標桿

政府調節收入方式有很多種，例加為穩定物價指數而實施農產品價格維持制度和訂定勞動者最低薪資等方法。就課徵租稅和前項方法相較而下，具有效果大且代價小的優點。就市場機制而言，課稅對價格機運作干擾較小，又透過所得重分配的概念，也會影響到社會的整體成員。前述所造成的影響是價格維持制度和勞動者最低工資制度等方式所無法達到的。又在人民意識抬頭下，國家負有保障公民生存權的責任，經由稅捐之徵收，對高所得者課徵較高之稅賦，用以補助所得較低者，或經濟弱勢者，我國累進所得稅就擁有此功能（王金蘭，1999：6）。

（二）稅收是國家調節資源配置，提高經濟效率的經濟標桿

在資本市場中，資源配置取決於生產者的收益和自身成本的對比關係，資源配置是指收入大於成本且有盈餘。當收入大於成本時，投資者會踴躍投須，如收入小於成本，會使投資減少。如情形未改善，會影響資源配置之合理性，進而影

響整體社會。政府對資源配置的調節的手段有給予免稅、減稅、補貼，對社會影響程度較小；如採行制裁，如增稅，則對社會影響程度較大(王金蘭，1999：6-7)。

(三) 稅收是調節社會總需求，保護經濟穩定增長的經濟標桿

自由經濟市場中，社會的投入和產出是由市場供需所決定的，需求包含投資和消費，如果投資和消費需求相對不足，就會導致生產下降，連帶的會產生失業問題。為不讓此現象發生，需要政府介入調節供需問題。政府對於需求問題，可以運用貨幣政策(中國國民中央銀行全球資訊網，2017)，例如公開市場操作、金融機構轉存款、貼現窗口制度、準備金制度、或選擇信用管理等，也可以運用財政政策(MBA 智庫百科，2017)，例如預算收支政策、預算外資金收支政策、稅收政策、社會總產品、國債政策及財政投資政策國民收入政策等，或者是二者互相配合運用(王金蘭，1999：7)。另外賦稅收入占政府歲入比率，可衡量一個國家的財政穩健程度，比率愈高，表示財政愈穩健，我國政府賦稅收入占政府歲入 7 成左右(詳如表 2-2)，且歷年有增長現象，又英國、德國、法國及丹麥的稅賦收入占政府歲入都在 85% 以上(財政部，2014)。

表 2-2 我國主要財政指標

項 目	單位	98 年	99 年	100 年	101 年	102 年
中央政府(總預算及特別預算)						
歲入總額	億元	15,538	14,977	16,714	16,684	17,333
歲出總額	億元	19,930	19,039	19,209	18,970	19,161
赤字總額	億元	-4,392	-4,062	-2,495	-2,286	-1,828
稅課收入/歲入	%	67.7	72.3	72.0	73.3	73.9
歲出/GDP	%	16.0	14.0	14.0	13.5	13.3
赤字總額/GDP	%	3.5	3.0	1.8	1.6	1.3
全國賦稅收入年增率	%	-13.1	6.0	8.8	1.8	-
全國賦稅收入/ GDP (租稅負擔率) ²	%	12.3	12.0	12.9	12.8	-
全國賦稅收入/各級政府 歲出單位淨額 ³	%	55.5	61.0	65.2	64.7	-
中央政府一年以上債務 未償餘額 ¹	億元	41,274	45,380	47,645	50,115	52,150
占前三年 GNP 平均數	%	32.0	34.8	35.9	36.7	36.8
占 GDP	%	33.1	33.5	34.8	35.7	36.3
中央政府債務舉借/ 歲出比率 ⁴	%	9.1	13.1	7.1	14.9	13.2
國債利息支出/歲入	%	7.5	7.3	6.7	6.8	7.4

資料來源：當代財政（2013：117）。

附註：1、101 年以前為決審數，102 年為預算數。

2、不含社會安全捐。

3、此比率之賦稅收入不含金融保險業營業稅及健康福利值；另自 100 年(含)起不含特種貨物及勞務稅。

4、列入債限部分。

三、監督職能

所謂監督職能是指對經濟狀況進行監督的功能，政府課徵租稅，應充分掌握稅源、查證屬實並發現問題解決問題，用以監督納稅人改善經營管理方式，並為政府提供決策和反饋資訊和證據，另監督納稅人應於法定期間內納稅，其中在課稅過程中對於逃稅、漏稅等不法情況予以糾正，故監督職能也是稅收的基本功能（王金蘭，1999：7）。

肆、租稅原則

經濟學家亞當斯密（A adam Smith）提出確實、平等、節約及便利等租稅原則後，財政學者則對租稅原則有多項探討。而我國租稅法之訂定及修正等，皆是以符合租稅原則為宗旨，比較重要的租稅原則有，財政收入原則、經濟發展原則、公平原則、稅務行政原則及中性原則等，分述如下：

一、財政收入原則（principle of tax revenue）

政府徵收稅收之目的有很多，例如，為扶植國內新興幼稚產業寓禁於徵，或為了社會政策等考量，但究其首要目的，是為徵收充份的租稅收入，用以因應各種需求之用。我國近年來租稅收入占政府支出比重約為 57%，足以證明其重要性。故政府在訂定稅法或修正稅法時，首當其衝應考量對財政收入所造成的影響。政府要獲得充分的稅收，應選擇稅基廣且富有彈性，所得稅最能滿足此要件（王建煊，2006：12）。

二、經濟發展原則（principle of economic development）

政府課徵租稅除考量稅收外，也應注意對整體經濟之發展，稅賦過高會影響經濟的發展，最終導致稅源變少間接影響財政收入。如我國稅法上之累進個人綜合所得稅，雖可增加政府財政收入，但可能影響到人民之工作和投資意願，而不利於經濟發展（王建煊，2006：12）。

三、公平原則（principle of equity）

所謂公平代表了一視同仁，為達成租稅公平原則，稅捐之稽徵應普及性，不應條件有所不同而產生差異性，除法有明文規定除外情形，公平原則始能充份顯現出。我國稅法上之例外情形，大多出現於免稅條款，惟應力求合理性，否則例外規定一但過多，難以呈現公平原則之重要性，前揭論述就課稅主體之普遍性來

探討租稅之公平原則。如從納稅人之負擔租稅能力之多寡，何為公平，可從縱的平等（vertical equity）及橫的平等（horizontal equity）來分析，前者認為租稅負擔能力不相同的人，應負擔不同的稅賦；後者則認為租稅負擔能力相同之人，則應繳納相同稅賦才屬合理（王建煊，2006：12-13）。

四、稅務行政原則（principle of tax administration）

稅務行政原則係指稽徵機關如何做到便民課稅之目標，包含法令應明確訂定、稽徵程序之便利與稽徵費用之節省等。政府課徵租稅之成敗與否，稅務行政原則首當其衝，如此原則無法達成，其他原則皆有可能落空（王建煊，2006：13）。

（五）中性原則（principle of neutrality）

政府為達成施政目標及政策，須有固定且穩健的租稅收入，其課徵方式應保持中立性，使消費者和生產者不因租稅課徵方式不同，而改變其作為（王建煊，2006：13）。

第五節 非營利組織課稅和免稅範圍

本文主要探討優惠租稅有營利事業所得稅、營業稅、地價稅、房屋稅和土地增值稅等，就租稅課稅範圍做介紹，並闡述課稅對象及負擔租稅對象，再介紹營利事業所得稅、營業稅、地價稅、房屋稅和土地增值稅，免稅範圍及相關解釋令。

壹、一般課稅範圍

一、營利事業所得稅

(一) 課徵對象

我國所得稅法規定，營利事業所得稅課稅對象為營利事業¹⁴，因我國無針對非營利組織訂定專屬法規，故援用營利事業之查核準則作業，非營利組織是謀求社會公共利益，故所得稅法規定，教育、文化、公益、慈善機構或團體，符合行政規定標準者，本身之所得及附屬作業組織之所得免納所得稅，換言之，機關團體如不符合前述免稅標準者，或是有銷售貨物或勞務之所得事實，依所得稅法第3條¹⁵規定應合併課徵營利事業所得稅（簡松棋，2006：71）。

(二) 負擔租稅對象

營利事業所得稅之納稅義務人係指應申報或繳納所得稅之人。營利事業所得稅之納稅義務人，指「在中華民國境內經營之營利事業」，所得稅法第3

¹⁴營利事業指「指公營、私營或公私合營，以營利為目的。具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業」

¹⁵所得稅法第3條「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。營利事業之總機構，在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」

條第 1 項規定：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」（張建昭，2006：4-13）

二、地價稅

（一）課稅對象

依我國土地稅法規定，已規定地價之土地，應按申報地價，依法徵收地價稅。故地價稅的課稅對象為「已規定地價的土地」，另未規定地價的土地則課徵田賦（簡松棋，2006：101）。

（二）負擔租稅對象

依土地稅法第 3 條¹⁶規定，地價稅的納稅義務人，為 1.土地所有權人 2.設有典權土地，為典權人 3.承領土地，為承領人 4.承墾土地，為耕作權人，整理如下表：

表 2-3 地價稅負擔對象

法源	負擔對象	其它情形
土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款	土地所有權人	公有或公司共有，以管理機關或管理人為負擔對象
		分別共有，以共有人各按其應有部分為納稅義務人
土地稅法第 3 條第 1 項第 2 款	典權人	-
土地稅法第 3 條第 1 項第 3 款	承領人	-
土地稅法第 3 條第 1 項第 4 款	耕作權人	-

資料來源：自行整理

¹⁶土地稅法第 3 條「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。前項第一款土地所有權屬於公有或公司共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。第 3 條之 1（合併計算地價總額）」

三、房屋稅

(一) 課稅範圍

依房屋稅條例第 3 條¹⁷規定，房屋稅係以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物為課徵對象。另房屋稅條例第 2 條¹⁸規定，「房屋」指固定於土地上的建築物，供營業、工作或住宅用者；所謂「增加房屋使用價值的建築物」，是指附屬於房屋的其他建築物，因而增加該房屋的使用價值者（簡松棋，2006：114）。

(二) 負擔租稅對象

依房屋稅條例第 4 條規定¹⁹，房屋稅的納稅義務人為房屋所有權人；房屋設有典權者，納稅義務人為典權人；共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。房屋為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為房屋稅之納稅義務人，整理如下表：

¹⁷房屋稅條例第 3 條「房屋稅，以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物，為課徵對象。」

¹⁸房屋稅條例第 2 條「本條例用辭之定義如左：一、房屋，指固定於土地上之建築物，供營業、工作或住宅用者。二、增加該房屋使用價值之建築物，指附屬於應徵房屋稅房屋之其他建築物，因而增加該房屋之使用價值者。」

¹⁹房屋稅條例第 4 條「房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。前項代繳之房屋稅，在其應負擔部分以外之稅款，對於其他共有人有求償權。第一項所有權人或典權人住址不明，或非居住房屋所在地者，應由管理人或現住人繳納之。如屬出租，應由承租人負責代繳，抵扣房租。未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之；無使用執照者，向建造執照所載起造人徵收之；無建造執照者，向現住人或管理人徵收之。房屋為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為房屋稅之納稅義務人。受託人為二人以上者，準用第一項有關共有房屋之規定。」

表 2-4 房屋稅負擔對象

法源	負擔對象	其它情形
房屋稅條例第 4 條第 1 項	典權人	共有房屋，向共有人徵收，由共有人推定一人繳納，不為推定者，由現住人或使用人代繳
房屋稅條例第 4 條第 2 項	代繳者	應負擔部分以外之稅款，對於其他共有人有求償權。
房屋稅條例第 4 條第 3 項	所有權人不明	由管理人或現住人繳納。屬出租，由承租人負責代繳，抵扣房租。
	典權人不明	
	非居住房屋所在地者	
房屋稅條例第 4 條第 4 項	辦建物所有權第一次登記且所有人不明	向使用執照所載起造人徵收之
		無使用執照者，向建造執照所載起造人徵收
		無建造執照者，向現住人或管理人徵收之。
房屋稅條例第 4 條第 5 項	信託財產	信託關係存續中，以受託人為房屋稅之納稅義務人，受託人為二人以上者，準用第 1 項共有規定。

資料來源：自行整理

四、營業稅

(一) 課稅範圍

1、銷售貨物或銷售勞務的定義

在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應課徵加值型或非加值型之營業稅，為營業稅法第 1 條²⁰規定；所謂銷售貨物，是指將貨物的所有權移轉與他人，以取得代價者。銷售勞務則是提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，此為營業稅法第 3 條規定（簡松棋，2006：120）。

²⁰營業稅法第 1 條「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」

2、視為銷售貨物或勞務的情形

依營業稅法第 3 條第 3 項及第 4 項規定，有下列情形之一者，視為銷售貨物或勞務（簡松棋，2006：120-121）：

- (1) 營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用；或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者。
- (2) 營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者。
- (3) 營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。
- (4) 營業人委託他人代銷貨物者。
- (5) 營業人銷售代銷貨物者。

(二) 負擔租稅對象

依營業稅法第 2 條²¹規定，營業稅的納稅務人為：

- 1、銷售貨物或勞務之營業人
- 2、進口貨物之收貨人或持有人
- 3、外國之事業機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人，整理如下表：

²¹營業稅法第 2 條「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。二、進口貨物之收貨人或持有人。三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。四、第八條第一項第二十七款、第二十八款規定之農業用油、漁業用油有轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人。但轉讓或移作他用之人不明者，為貨物持有人。」

表 2-5 營業稅負擔對象

法源	負擔對象	事實行為
營業稅法第 2 條第 1 項第 1 款	營業人	銷售貨物或勞務
營業稅法第 2 條第 1 項第 2 款	收貨人	進口貨物
	持有人	
營業稅法第 2 條第 1 項第 3 款	買受人	在境內無固定營業場所者，有銷售勞務行為
	代理人	在境內無固定營業場所而有代理人者

資料來源：自行整理

五、土地增值稅

(一) 課稅範圍

我國土地稅法規定，凡已規定地價的土地，於土地所有權移轉或設定典權時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅，但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅（參照土地稅法第 28 條、平均地權條例第 35 條及第 36 條）。

(二) 負擔租稅對象

依土地稅法第 5 條²²規定，土地增值稅的納稅義務人為 1.土地為有償移轉者為原所有權人 2.土地為無償移轉者為取得所有權之人 3.土地設定典權者，為出人，

整理如下表：

²²土地稅法第 5 條「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出典人。前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」

表 2- 6 土地增值稅負擔對象

法源	負擔對象	事實行為
土地稅法第 5 條第 1 項第 1 款	原所有權人	土地為有償移轉
土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款	取得所有權之人	無償移轉
土地稅法第 5 條第 1 項第 3 款	出典人	設定典權
營業稅法第 5 條第 2 項	原所有權人	有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉
	取得所有權之人	無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。

資料來源：自行整理

貳、對非營利組織本身之租稅減免²³

對非營利組織本身之租稅減免，主要減免公益法人從事公益活動，原應負擔的租稅，例如依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款²⁴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；又醫院、診所、療養院提供之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食，免徵營業稅；又依土地稅減免規則規定，私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，受贈人應繳之土地增值稅全免（簡松祺，2006：61）。

一、營利事業所得稅

（一）免稅法條內容

關於機關團體之免稅條款訂定於前揭所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定，即免稅適用標準，供人民遵循和稅捐稽徵機關審核用，財政部對此類機關團體，亦頒布相關解釋函令，分述如下：

²³有關對捐贈人捐贈予非營利組織行為租稅減免，非本文研究主題，不予探討。

²⁴所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款「下列各種所得，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。」

（二）免稅範圍

所稱教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅之所得，僅有本身之所得和附屬作業組織之所得為限，如是銷售貨物或勞務之所得，則非屬免稅之範圍。例如東海大學實習農牧場販賣鮮乳、冰品等商品，非屬免稅範圍（簡松棋，2006：72—73）。

1、應依法登記或立案

依免稅適用標準第 2 條第 1 項第 1 款²⁵規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體及其附屬作業組織之所得，免納所得稅，須符合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為限。

（1）未登記為寺廟所有土地，所產生收益，供寺廟使用者，不得視為寺廟所得，無免稅適用。

財政部 67 年 7 月 5 日台財稅第 34374 號函釋，以管理人○○○私人名義登記所有土地，收入雖供該寺開銷，因不符合免稅規定，不得視為該寺所得，依稅法應課徵土地所有權人所得課稅。如土地所有權人以該土地收益實際供該寺使用，且依法辦理寺廟登記在案，可視同土地所有權人對寺廟捐贈，依所得稅法第 17 條²⁶有關捐贈規定辦理（簡松棋，2006：73）。

²⁵免稅適用標準第 2 條第 1 項第 1 款「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：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。」

²⁶所得稅法第 17 條「按第十四條及前二條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、免稅額：納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額；納稅義務人及其配偶年滿七十歲者，免稅額增加百分之五十：（一）納稅義務人及其配偶之直系尊親屬，年滿六十歲，或無謀生能力，受納稅義務人扶養者。其年滿七十歲受納稅義務人扶養者，免稅額增加百分之五十。（二）納稅義務人之子女未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養者。（三）納稅義務人及其配偶之同胞兄弟、姊妹未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養者。（四）納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百一十四條第四款及而因在校就學、身心障礙或無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：（一）標準扣除額：納稅義務人個人扣除十二萬元；有配偶者加倍扣除之。（二）列舉扣除額：1.捐贈：

(2) 依財政部 79 年 3 月 24 日台財稅第 790068513 號函釋，財團法人於法人登記簿完成登記，即符合「已依法登記設立」之要件（簡松棋，2006：73）。

2、變相盈餘分配禁止

依免稅適用標準第 2 條第 1 項第 2 款²⁷規定，除為創設目的而從事各種活動所支付必要費用外，不應以任何方式對捐贈人或與捐贈人等，有盈餘分配情況。另財團法人特性之一，在於財團法人之財產與捐贈人是分屬獨立，不為捐贈人利益而運作，從事與創設目的活動，如對捐贈人或捐贈人有關係之人給予利益，則

納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。2.保險費：納稅義務人、配偶或受扶養直系親屬之人身保險、勞工保險、國民年金保險及軍、公、教保險之保險費，每人每年扣除數額以不超過二萬四千元為限。但全民健康保險之保險費不受金額限制。3.醫藥及生育費：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限。但受有保險給付部分，不得扣除。4.災害損失：納稅義務人、配偶或受扶養親屬遭受不可抗力之災害損失。但受有保險賠償或救濟金部分，不得扣除。5.購屋借款利息：納稅義務人、配偶及受扶養親屬購買自用住宅，向金融機構借款所支付之利息，其每一申報戶每年扣除數額以三十萬元為限。但申報有儲蓄投資特別扣除額者，其申報之儲蓄投資特別扣除金額，應在上項購屋借款利息中減除；納稅義務人依上述規定扣除購屋借款利息者，以一屋為限。6.房屋租金支出：納稅義務人、配偶及受扶養直系親屬在中華民國境內租屋供自住且非供營業或執行業務使用者，其所支付之租金，每一申報戶每年扣除數額以十二萬元為限。但申報有購屋借款利息者，不得扣除。（三）特別扣除額：1.財產交易損失：納稅義務人、配偶及受扶養親屬財產交易損失，其每年度扣除額，以不超過當年度申報之財產交易之所得為限；當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以以後三年度之財產交易所得扣除之。財產交易損失之計算，準用第十四條第一項第七類關於計算財產交易增益之規定。2.薪資所得特別扣除：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之薪資所得，每人每年扣除數額以二十萬元為限。3.儲蓄投資特別扣除：納稅義務人、配偶及受扶養親屬於金融機構之存款利息、儲蓄性質信託資金之收益及公司公開發行並上市之記名股票之股利，合計全年扣除數額以二十七萬元為限。但依郵政儲金匯兌法規定免稅之存簿儲金利息及本法規定分離課稅之利息，不包括在內。4.身心障礙特別扣除：納稅義務人、配偶或受扶養親屬如為領有身心障礙手冊或身心障礙證明者，及精神衛生法第三條第四款規定之病人，每人每年扣除二十萬元。5.教育學費特別扣除：納稅義務人就讀大專以上院校之子女之教育學費每人每年之扣除數額以二萬五千元為限。但空中大學、專校及五專前三年及已接受政府補助者，不得扣除。6.幼兒學前特別扣除：自中華民國一百零一年一月一日起，納稅義務人五歲以下之子女，每人每年扣除十二萬元。但有下列情形之一者，不得扣除：（1）經減除本特別扣除額後，納稅義務人全年綜合所得稅適用稅率在百分之二十以上，或依第十五條第二項規定計算之稅額適用稅率在百分之二十以上。（2）納稅義務人依所得基本稅額條例第十二條規定計算之基本所得額超過同條例第十三條規定之扣除金額。依第七十一條規定應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，均不適用前項第二款第二目列舉扣除額之規定。」

²⁷免稅適用標準第 2 條第 1 項第 2 款「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：…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。」

違背財團設立宗旨，不得享有免稅優惠（簡松棋，2006：74）。

3、解散後剩餘財產歸屬之限制

免稅適用標準第 2 條第 3 款²⁸規定，章程中明定機關或團體於解散後，贖餘財產應歸屬所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關或團體。但依設立目的，或相關法令規定，對解散後贖餘財產歸屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定限制。相關解釋令如下（簡松棋，2006：75）：

（1）各縣市商業同業公會章程依商業團體法訂定者不受剩餘財產歸屬限制

依財政部 82 年 5 月 18 日台財稅第 820175301 號函釋，各縣、市商業同業公會章程，如規定依商業團體法訂定，則財政部同意不受前揭免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 3 款²⁹限制（簡松棋，2006：75）。

（2）各職業工會章程依工會法訂定者不受剩餘財產歸屬之限制

依財政部 82 年 9 月 21 日台財稅第 820433068 號函釋，各職業工會的章程，如明定依工會法訂定，財政部同意不受前揭免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 3 款限制（簡松棋，2006：75）。

（3）職工福利委員會其解散後剩餘財產歸屬已有明定不受免稅標準限制

依財政部 86 年 8 月 7 日台財稅第 861910253 號函釋，依職工福利金條

²⁸免稅適用標準第 2 條第 3 款「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：…三、其章程中明定該機關或團體於解散後，其贖餘財產應歸屬該機關或團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關或團體。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後贖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。」

²⁹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：…「三、其章程中明定該機關或團體於解散後，其贖餘財產應歸屬該機關或團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關或團體。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後贖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。」

例成立之職工福利委員會，其解散後剩餘財產歸屬，依職工福利金條例第 9 條 1³⁰規定，依前揭免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 3 款但書規定，本部同意不受該款前段規定限制（簡松棋，2006：75）。

4、無經營與其創設目的無關之業務。

依免稅適用標準第 2 條 1 項 4 款³¹規定，公益法人的設立，旨在從事相關公益活動，例如：社會救助機構從事收養或救助殘障、獨居老人、生活艱困及低收入者，此類業務為經營與其創設目的有關業務，惟如舉辦教徒團結聯誼活動，則經營與其創設目的無關之業務，不適用免稅規定（簡松棋，2006：76）。

財政部 68 年 10 月 9 日台財稅第 37113 號函釋，前揭免納所得稅適用標準規定，僅限於和舉辦與創設目的有密切關係之業務。至於，是否與創設目的有關，應視設立章程如何和經營性質而定。例如，文教公益慈善機關團體，以財產出租收取租金，應不視為係經營與其創設目的無關之業務，惟是否構成以出租為業，應就事實認定（簡松棋，2006：76）。

5、資金運用範圍之限制

依免稅適用標準第 2 條第 1 項第 5 款³²規定，基金及各項收入，除零用金

³⁰職工福利金條例第 9 條之 1「工廠、礦場或其他企業組織因解散或受破產宣告而結束經營者，所提撥之職工福利金，應由職工福利委員會妥議處理方式，陳報主管官署備查後發給職工。工廠、礦場或其他企業組織變更組織而仍繼續經營，或為合併而其原有職工留任於存續組織者，所提撥之職工福利金，應視變動後留任職工比率，留備續辦職工福利事業之用，其餘職工福利金，應由職工福利委員會妥議處理方式，陳報主管官署備查後發給離職職工。前二項規定，於職工福利委員會登記為財團法人者，適用之。」

³¹免稅適用標準第 2 條 1 項 4 款「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：…四、其無經營與其創設目的無關之業務。」

³²免稅適用標準第 2 條第 1 項第 5 款「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：…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、公司債、金融債券、國庫券、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、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。」

外，均存放於金融機構，或購買公債、公司債、金融債券、國庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票，或運用於其他經主管機關核准項目。但如由營利事業機構所捐助之基金，得部分投資該捐贈事業之股票，其比率由財政部定之（簡松棋，2006：77）。

（1）免稅機關團體投資捐助事業之比率不得超過 80%

依財政部 69 年 7 月 16 日台財稅第 35779 號公告，免納所得稅適用標準第 2 條第 5 款³³但書規定，由營利事業捐助基金，得部分投資該捐贈事業股票，其上限不得超過 80%（簡松棋，2006：77）。

（2）基金投資於捐助事業的公開上市股票不受 80%限制

依財政部 69 年 12 月 16 日台財稅第 40213 號函釋，依前揭免納所得稅適用標準第 2 條第 5 款但書規定，由營利事業機構捐助基金，得部分投資該捐贈事業股票，比率最多不得超過 80%。如該捐贈事業股票，屬公開發行上市股票者，可依同條款前段規定辦理，得不受 80%限制（簡松棋，2006：77）。

（3）職工退休基金管理委員會退休基金孳息免稅

依財政部 70 年 3 月 26 日台財稅第 32411 號函釋，營利事業所屬之營利事業職工退休基金管理委員會，已向主管機關登記或成立財團法人者，所經辦職工退休基金，不論是由雇主提撥，或職工提存者，孳息均可依所得稅法第 4 條第 13 款³⁴規定免納所得稅（簡松棋，2006：78）。

³³免納所得稅適用標準第 2 條第 5 款「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：…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、公司債、金融債券、國庫券、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、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。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。」

³⁴所得稅法第 4 條第 13 款「下列各種所得，免納所得稅：…十三、教育、文化、公益、慈善機

(4) 未辦財團法人登記之寺廟徵免稅釋疑

依財政部 67 年 7 月 5 日台財稅第 34374 號函釋，未依法辦理財團法人登記之寺廟，如已依所得稅法第 11 條第 4 項³⁵規定，依其他規定，向主管機關辦理寺廟登記，且符合同法第 4 條 13 款³⁶規定要件者，本身所得及其附屬作業組織所得，始可免納所得稅（簡松棋，2006：79）。

(5) 祭祀公業應否課徵營利事業所得稅釋疑

a. 未辦財團法人登記的祭祀公業，是依據民間習慣成立的祀產，僅有土地收益或財產處分收入，非屬所得稅法第 11 條第 2 項³⁷規定之營利事業，非屬免稅稅範圍，應免課徵營利事業所得稅（簡松棋，2006：79）。

b. 依財政部 75 年 3 月 21 日台財稅第 7530447 號函釋，已辦財團法人登記之祭祀公業，應依所得稅法第 71 條³⁸及免納所得稅適用標準及其他有關規定辦理，其不合免稅規定者，應課徵營利事業所得稅。（簡松棋，2006：79）。

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。」

³⁵所得稅法第 11 條第 4 項「本法稱教育、文化、公益、慈善機關或團體，係以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成立者為限。」

³⁶所得稅法第 4 條第 1 項 第 13 款規定「下列各種所得，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。」

³⁷所得稅法第 11 條第 2 項「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」

³⁸所得稅法第 71 條「納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及依第十五條第四項規定計算之可抵減稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，不得減除。獨資、合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第十四條第一項第一類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。但其為小規模營利事業者，無須辦理結算申報，由稽徵機關核定其營利事業所得額，直接歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。中華民國境內居住之個人全年綜合所得總額不超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數者，得免辦理結算申報。但申請退還扣繳稅款及第十五條第四項規定之可抵減稅額，或依第十五條第五項規定課稅者，仍應辦理結算申報。」

6. 與其捐贈人及董監事間無業務上或財務上不正常關係者

依免稅適用標準 2 條第 2 項第 7 款³⁹規定，與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係，始得適用免稅。財團法人是以謀求社會公共利益為目的，不得將其財產或利潤分配給職員、董監事、捐助人或任何其他個人或團體。故公益法人不得與其捐助人及董監事間在業務上或財務上有不正常關係。例如：以顯然偏低之租金，出租財團法人的不動產給其捐贈人，或以偏高價格購買董事所經營事業之商品，或給付高額董監事車馬費等（簡松棋，2006：83）。

7. 機關團體銷售貨物或提供勞務應課徵所得稅

免納所得稅適用標準第 2 條⁴⁰規定，符合免納所得稅適用標準免納所得稅之

³⁹免稅適用標準 2 條第 2 項第 7 款「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：…七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。」

⁴⁰免納所得稅適用標準第 2 條「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：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。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。三、其章程中明定該機關或團體於解散後，其贖餘財產應歸屬該機關或團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關或團體。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後贖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。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、公司債、金融債券、國庫券、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、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。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。七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。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六十。但符合下列情形之一者，不在此限：（一）當年度結餘款在新臺幣五十萬元以下。（二）當年度結餘款超過新臺幣五十萬元，已就該結餘款編列用於次年度起算四年內與其創設目的有關活動支出之使用計畫，經主管機關查明同意。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。財產總額或當年度收入總額達新臺幣一億元以上之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其本身之所得及其附屬作業組織之所得免納所得稅者，除應符合前項第一款至第九款規定外，並應委託經財政部核准為稅務代理人之會計師查核簽證申報。第一項第六款所稱主要捐贈人，指原始捐助人或捐贈總額達基金總額二分之一以上之個人或營利事業；第八款但書各目所稱結餘款，指基金每年孳息及其他各項收入之合計數減除其用於與創設目的有關活動支出後之餘額。第一項第八款第二目經主管機關查明同意之使用計畫支出項目、金額或期間有須變更之情形者，教育、文化、公益、慈善機關或團體最遲應於原使用計畫期間屆滿之次日起算三個月內檢附變更後之使用計畫送主管機關查明同意；變更前、後之使用計畫所定結餘款用於與創設目的有關活動支出之期間合計仍以該目規定之四年為限。教育、文化、公益、慈善機關或團體當年度結餘款未依第一

教育、文化、公益、慈善機關或團體，其銷售貨物或提供勞務之所得，應課徵所得稅。

(1) 機關團體承辦政府所委辦業務屬銷售貨物或勞務

依財政部 85 年 3 月 27 日台財稅第 851900292 號函釋，機關團體如承辦政府委辦業務，屬銷售貨物或勞務，所取得收入應計入當年度收入總額，依免稅標準第 2 條及第 3 條規定徵免所得稅。

(2) 宗教團體之下列收入屬銷售貨物或勞務收入（簡松棋，2006：91）

依財政部 86 年 3 月 19 日台財稅第 861886141 號函規定如下：

- a.銷售宗教相關文物、香燭、金紙、祭品等營業行為收入。
- b.供應齋飯和借住廂（客）房之收入，已訂有收費標準者。
- c.提供納骨塔供人安置骨灰、神位之收入，已訂有收費標準者。
- d.財產出租之租金收入。
- e.與宗教團體創設目的無關的收入及其他營利收入。

(3) 身心障礙福利機關之下列收入屬銷售貨物或勞務收入（簡松棋，2006：91）

依財政部 92 年 3 月 20 日台財稅第 0920450889 號函規定如下：

- a.房租收入、學費收入及營業收入，為「銷售貨物或勞務」收入。
- b.接受政府機關安置收托或收容身心障礙者，所領取託育及養護補助費收入，核屬「銷售貨物或勞務」收入。
- c.捐款收入和利息收入，不屬「銷售貨物或勞務」收入。

項第八款第二目或前項規定經主管機關查明同意之使用計畫支出項目、金額或期間使用完竣，或其支用有不符合本標準相關規定之情形者，主管稽徵機關應就當年度全部結餘款依法課徵所得稅。主管機關依第一項第八款第二目或第四項規定核發同意函時，應副知該機關或團體所在地之主管稽徵機關。」

8.私立學校銷售貨物或勞務所得免徵所得稅

依免稅適用標準第3條第2項⁴¹規定，符合免稅標準第2條⁴²規定，經主管機關許可設立之私立學校，其銷售貨物或勞務所得，免納所得稅。

⁴¹免稅適用標準第3條第2項「符合前條規定經主管教育行政機關許可設立之學校財團法人或私立學校法中華民國九十六年十二月十八日修正之條文施行前已設立之財團法人私立學校(以下簡稱財團法人私立學校)，其銷售貨物或勞務之所得，免納所得稅。但依私立學校法規定辦理之附屬機構，其銷售貨物或勞務之所得，應由該學校財團法人或財團法人私立學校擬訂使用計畫，報請主管教育行政機關洽商財政部同意，並於所得發生年度結束後三年內使用完竣，屆期未使用部分，應依法課徵所得稅。」

⁴²免稅適用標準第2條「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：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。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。三、其章程中明定該機關或團體於解散後，其賸餘財產應歸屬該機關或團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關或團體。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。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、公司債、金融債券、國庫券、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、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。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。七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。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六十。但符合下列情形之一者，不在此限：(一)當年度結餘款在新臺幣五十萬元以下。(二)當年度結餘款超過新臺幣五十萬元，已就該結餘款編列用於次年度起算四年內與其創設目的有關活動支出之使用計畫，經主管機關查明同意。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。財產總額或當年度收入總額達新臺幣一億元以上之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其本身之所得及其附屬作業組織之所得免納所得稅者，除應符合前項第一款至第九款規定外，並應委託經財政部核准為稅務代理人之會計師查核簽證申報。第一項第六款所稱主要捐贈人，指原始捐助人或捐贈總額達基金總額二分之一以上之個人或營利事業；第八款但書各目所稱結餘款，指基金每年孳息及其他各項收入之合計數減除其用於與創設目的有關活動支出後之餘額。第一項第八款第二目經主管機關查明同意之使用計畫支出項目、金額或期間有須變更之情形者，教育、文化、公益、慈善機關或團體最遲應於原使用計畫期間屆滿之次日起算三個月內檢附變更後之使用計畫送主管機關查明同意；變更前、後之使用計畫所定結餘款用於與創設目的有關活動支出之期間合計仍以該目規定之四年為限。教育、文化、公益、慈善機關或團體當年度結餘款未依第一項第八款第二目或前項規定經主管機關查明同意之使用計畫支出項目、金額或期間使用完竣，或其支用有不符合本標準相關規定之情形者，主管稽徵機關應就當年度全部結餘款依法課徵所得稅。主管機關依第一項第八款第二目或第四項規定核發同意函時，應副知該機關或團體所在地之主管稽徵機關。」

9.私立學校辦理附屬機構其銷售貨物或勞務所得免納所得稅條件

(1) 研訂使用計畫報主管機關洽商財政部同意

依免稅適用標準第 3 條第 2 項⁴³規定，依私立學校法規定辦理之附屬機構，所銷售貨物或勞務之所得，應擬定使用計畫，報請主管機關洽財政部同意，且應於所得發生年度結束後 3 年內使用完畢，逾期未使用部分，應課徵所得稅（簡松棋，2006：93）。

(2) 辦理結算申報時可先行保留暫免課稅

依財政部 85 年 3 月 27 日台財稅第 851900306 號函釋，依私立學校法第 62 條⁴⁴規定辦理之附屬機構，於年度結束辦理結算申報時，所銷售貨物或勞務所得，無論是否擬定使用計畫，報請主管機關洽財政部同意，均可先行保留，暫免課稅。惟稽徵機關查核時，如未依規定辦理者，應輔導於所得發生年度結束後 3 年之期限內依規定辦理，如逾期仍未辦理者，應依法課徵所得稅，惟免予加計利息（簡松棋，2006：93）。

10.機關團體未成立職工福利委員會者其職工福利支出認定原則

機關團體無法依規定成立職工福利委員會者，其職工福利支出認定如下（簡

⁴³免稅適用標準第 3 條第 2 項「符合前條規定經主管教育行政機關許可設立之學校財團法人或私立學校法中華民國九十六年十二月十八日修正之條文施行前已設立之財團法人私立學校(以下簡稱財團法人私立學校)，其銷售貨物或勞務之所得，免納所得稅。但依私立學校法規定辦理之附屬機構，其銷售貨物或勞務之所得，應由該學校財團法人或財團法人私立學校擬訂使用計畫，報請主管教育行政機關洽商財政部同意，並於所得發生年度結束後三年內使用完竣，屆期未使用部分，應依法課徵所得稅。」

⁴⁴私立學校法第 62 條「教育部為促進私立學校發展，得成立財團法人私立學校興學基金會，辦理個人或營利事業對私立學校捐贈有關事宜。個人或營利事業透過前項基金會對學校法人或本法中華民國九十六年十二月十八日修正之條文施行前已設立之財團法人私立學校之捐贈，於申報當年度所得稅時，得依下列規定作為列舉扣除額或列為費用或損失：一、個人之捐款，不超過綜合所得總額百分之五十。二、營利事業之捐款，不超過所得總額百分之二十五。個人或營利事業透過第一項基金會，未指定捐款予特定之學校法人或學校者，於申報當年度所得稅時，得全數作為列舉扣除額或列為費用或損失。第一項基金會之行政經費來源、組織、運作、基金之收支、分配原則、保管、運用、查核及管理辦法，由教育部會同財政部定之。」

松棋，2006：93）。：

- (一) 符合免稅適用標準第 2 條⁴⁵規定，機關團體與創設目的有關活動之職工福利支出，可核實認定；如有銷售貨物或勞務有關職工福利支出，則依營利事業所得稅查核準則第 81 條⁴⁶規定辦理。

⁴⁵免稅所得稅適用標準第 2 條「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：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。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。三、其章程中明定該機關或團體於解散後，其贖餘財產應歸屬該機關或團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關或團體。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後贖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。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、公司債、金融債券、國庫券、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、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。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。七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。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六十。但符合下列情形之一者，不在此限：(一)當年度結餘款在新臺幣五十萬元以下。(二)當年度結餘款超過新臺幣五十萬元，已就該結餘款編列用於次年度起算四年內與其創設目的有關活動支出之使用計畫，經主管機關查明同意。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。財產總額或當年度收入總額達新臺幣一億元以上之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其本身之所得及其附屬作業組織之所得免納所得稅者，除應符合前項第一款至第九款規定外，並應委託經財政部核准為稅務代理人之會計師查核簽證申報。第一項第六款所稱主要捐贈人，指原始捐助人或捐贈總額達基金總額二分之一以上之個人或營利事業；第八款但書各目所稱結餘款，指基金每年孳息及其他各項收入之合計數減除其用於與創設目的有關活動支出後之餘額。第一項第八款第二目經主管機關查明同意之使用計畫支出項目、金額或期間有須變更之情形者，教育、文化、公益、慈善機關或團體最遲應於原使用計畫期間屆滿之次日起算三個月內檢附變更後之使用計畫送主管機關查明同意；變更前、後之使用計畫所定結餘款用於與創設目的有關活動支出之期間合計仍以該目規定之四年為限。教育、文化、公益、慈善機關或團體當年度結餘款未依第一項第八款第二目或前項規定經主管機關查明同意之使用計畫支出項目、金額或期間使用完竣，或其支用有不符合本標準相關規定之情形者，主管稽徵機關應就當年度全部結餘款依法課徵所得稅。主管機關依第一項第八款第二目或第四項規定核發同意函時，應副知該機關或團體所在地之主管稽徵機。」

⁴⁶營利事業所得稅查核準則第 81 條「職工福利：一、職工福利金之提撥，以已依職工福利金條例之規定，成立職工福利委員會者為限。二、合於前款規定者，其福利金提撥標準及費用認列規定如下：(一) 創立時實收資本總額之百分之五限度內一次提撥。每年得在不超過提撥金額百分之二十限度內，以費用列支。(二) 增資資本額之百分之五限度內一次提撥。每年得在不超過提撥金額百分之二十限度內，以費用列支。(三) 每月營業收入總額內提撥百分之〇·〇五至〇·一五。(四) 下腳變價時提撥百分之二十至四十。(五) 以上福利金之提撥，以實際提撥數為準。但按每月營業收入總額之比例提撥部分，其最後一個月應提撥金額，得以應付費用列帳。三、下腳撥充職工福利者，仍應先以雜項收入列帳。四、副產品及不堪使用之固定資產並非下腳，不得比照下腳提撥福利金。五、已依職工福利金條例提撥福利金及經中央政府核准列支福利費用者，不得再以福利費科目列支任何費用。但員工醫藥費應准核實認定。六、營利事業已依法成立職工福利委員會，並依規定提撥職工福利金者，其舉辦員工文康、旅遊活動及聚餐等費用，應先在福利金項下列支，不足時，再以其他費用列支。七、已依法成立職工

(二) 依財政部 85 年 3 月 27 日台財稅第 851900292 號函釋，不符合免稅標準第 2 條⁴⁷規定機關團體，依所得稅法及有關法令規定查核，故職工福利支出應依營利事業所得稅查核準則第 81 條⁴⁸規定辦理。

福利委員會者，應就其職工福利委員會之帳冊，調查其收支情形，以資核對。八、未成立職工福利委員會者，不得提撥福利金。實際支付之福利費用，除員工醫藥費應核實認定外，在不超過第二款第三目、第四目規定之限度內，應予認定。九、未成立職工福利委員會者，其舉辦員工文康、旅遊活動及聚餐等費用，應先以職工福利科目列支，超過前款規定限度部分，再以其其他費用列支。十、職工福利金之原始憑證如下：(一) 依職工福利金條例提撥者，應檢具職工福利委員會之收據。但直接撥入職工福利委員會在金融機構之存款帳戶，並取得該金融機構發給之存款證明者，不在此限。(二) 實際支付者，職工醫藥費應取得醫院之證明與收據，或藥房配藥書有抬頭之統一發票，其非屬營業組織之個人，提供勞務之費用，應取得收據。」

⁴⁷免稅標準第 2 條「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：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。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。三、其章程中明定該機關或團體於解散後，其賸餘財產應歸屬該機關或團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關或團體。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。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、公司債、金融債券、國庫券、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、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。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。七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。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六十。但符合下列情形之一者，不在此限：(一) 當年度結餘款在新臺幣五十萬元以下。(二) 當年度結餘款超過新臺幣五十萬元，已就該結餘款編列用於次年度起算四年內與其創設目的有關活動支出之使用計畫，經主管機關查明同意。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。財產總額或當年度收入總額達新臺幣一億元以上之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其本身之所得及其附屬作業組織之所得免納所得稅者，除應符合前項第一款至第九款規定外，並應委託經財政部核准為稅務代理人之會計師查核簽證申報。第一項第六款所稱主要捐贈人，指原始捐助人或捐贈總額達基金總額二分之一以上之個人或營利事業；第八款但書各目所稱結餘款，指基金每年孳息及其他各項收入之合計數減除其用於與創設目的有關活動支出後之餘額。第一項第八款第二目經主管機關查明同意之使用計畫支出項目、金額或期間有須變更之情形者，教育、文化、公益、慈善機關或團體最遲應於原使用計畫期間屆滿之次日起算三個月內檢附變更後之使用計畫送主管機關查明同意；變更前、後之使用計畫所定結餘款用於與創設目的有關活動支出之期間合計仍以該目規定之四年為限。教育、文化、公益、慈善機關或團體當年度結餘款未依第一項第八款第二目或前項規定經主管機關查明同意之使用計畫支出項目、金額或期間使用完竣，或其支用有不符合本標準相關規定之情形者，主管稽徵機關應就當年度全部結餘款依法課徵所得稅。主管機關依第一項第八款第二目或第四項規定核發同意函時，應副知該機關或團體所在地之主管稽徵機關。」

⁴⁸營利事業所得稅查核準則第 81 條「職工福利：一、職工福利金之提撥，以已依職工福利金條例之規定，成立職工福利委員會者為限。二、合於前款規定者，其福利金提撥標準及費用認列規定如下：(一) 創立時實收資本總額之百分之五限度內一次提撥。每年得在不超過提撥金額百分之二十限度內，以費用列支。(二) 增資資本額之百分之五限度內一次提撥。每年得在不超過提撥金額百分之二十限度內，以費用列支。(三) 每月營業收入總額內提撥百分之〇·〇五至〇·一五。(四) 下腳變價時提撥百分之二十至四十。(五) 以上福利金之提撥，以實際

二、地價稅

(一) 免稅法條內容

地價稅的減免稅，規定於土地稅法第 18 條⁴⁹、平均地權條例第 21 條⁵⁰及 25 條⁵¹、土地稅減免規則第 8 條⁵²，土地稅法施行細則第 13 條⁵³及第 43 條⁵⁴，分述如

提撥數為準。但按每月營業收入總額之比例提撥部分，其最後一個月應提撥金額，得以應付費用列帳。三、下腳撥充職工福利者，仍應先以雜項收入列帳。四、副產品及不堪使用之固定資產並非下腳，不得比照下腳提撥福利金。五、已依職工福利金條例提撥福利金及經中央政府核准列支福利費用者，不得再以福利費科目列支任何費用。但員工醫藥費應准核實認定。六、營利事業已依法成立職工福利委員會，並依規定提撥職工福利金者，其舉辦員工文康、旅遊活動及聚餐等費用，應先在福利金項下列支，不足時，再以其他費用列支。七、已依法成立職工福利委員會者，應就其職工福利委員會之帳冊，調查其收支情形，以資核對。八、未成立職工福利委員會者，不得提撥福利金。實際支付之福利費用，除員工醫藥費應核實認定外，在不超過第二款第三目、第四目規定之限度內，應予認定。九、未成立職工福利委員會者，其舉辦員工文康、旅遊活動及聚餐等費用，應先以職工福利科目列支，超過前款規定限度部分，再以其他費用列支。十、職工福利金之原始憑證如下：(一) 依職工福利金條例提撥者，應檢具職工福利委員會之收據。但直接撥入職工福利委員會在金融機構之存款帳戶，並取得該金融機構發給之存款證明者，不在此限。(二) 實際支付者，職工醫藥費應取得醫院之證明與收據，或藥房配藥書有抬頭之統一發票，其非屬營業組織之個人，提供勞務之費用，應取得收據。」

⁴⁹土地稅法第 18 條「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：一、工業用地、礦業用地。二、私立公園、動物園、體育場所用地。三、寺廟、教堂用地、政府指定之名勝古蹟用地。四、經主管機關核准設置之加油站及依都市計畫法規定設置之供公眾使用之停車場用地。五、其他經行政院核定之土地。在依法劃定之工業區或工業用地公告前，已在非工業區或工業用地設立之工廠，經政府核准有案者，其直接供工廠使用之土地，準用前項規定。第一項各款土地之地價稅，符合第六條減免規定者，依該條減免之。」

⁵⁰平均地權條例第 21 條「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：一、工業用地、礦業用地。二、私立公園、動物園、體育場所用地。三、寺廟、教堂用地、政府指定之名勝古蹟用地。四、依都市計畫法規定設置之加油站及供公眾使用之停車場用地。五、其他經行政院核定之土地。在依法劃定之工業區或工業用地公告前，已在非工業區或工業用地設立之工廠，經政府核准有案者，其直接供工廠使用之土地，準用前項規定。第一項各款土地之地價稅，符合第二十五條減免規定者，依該條減免之。」

⁵¹平均地權條例第 25 條「供國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與程序，由行政院定之。」

⁵²土地稅減免規則第 8 條「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：一、財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立學校用地、為學生實習農、林、漁、牧、工、礦等所用之生產用地及員生宿舍用地，經登記為財團法人所有者，全免。但私立補習班或函授學校用地，均不予減免。二、經主管教育行政機關核准合於私立社會教育機構設立及獎勵辦法規定 設立之私立圖書館、博物館、科學館、藝術館及合於學術研究機構設立辦法規定設立之學術研究機構，其直接用地，全免。但以已辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。三、經事業主管機關核准設立，對外絕對公開，並不以營利為目的之私立公園及體育館場，其用地減徵百分之五十；其為財團法人組織者減徵百分之七十。四、經事業主管機關核准設立之私立農、林、漁、牧、工、礦試驗場，辦理五年以上，具有試驗事實，其土地未作其他使用，並經該主管機關證明者，其用地減徵百分之五十。五、經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同

下（簡松棋，2006：104）：

1. 寺廟及教堂用地按千分之十計徵地價稅

(1) 供下列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之（土地稅法第 18 條）：

- a. 私立公園、動物園、體育場所用地。
- b. 寺廟、教堂用地、政府指定之名勝古蹟用地。

鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣(市) 主管機關核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。六、經事業主管機關核准設立之私立公墓，其為財團法人組織，且不以營利為目的者，其用地，全免。但以都市計畫規劃為公墓用地或非都市土地經編定為墳墓用地者為限。七、經事業主管機關核准興建之民營鐵、公路或專用鐵、公路，經常開放並附帶客貨運輸者，其基地，全免。八、經事業主管機關核准興辦之農田水利事業，所有引水、蓄水、洩水各項建造物用地，全免；辦公處所及其工作站房用地減徵百分之五十。九、有益於社會風俗教化之宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開傳教佈道之教堂、經內政部核准設立之宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟用地，全免。但用以收益之祀田或放租之基地，或其土地係以私人名義所有權登記者不適用之。十、無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，全免。十一、各級農會、漁會之辦公廳及其集貨場、依法辦竣農倉登記之倉庫或漁會附屬之冷凍魚貨倉庫用地，減徵百分之五十。十二、經主管機關依法指定之私有古蹟用地，全免。前項第一款之私立學校，第二款之私立學術研究機構及第五款之私立社會救濟慈善各事業，其有收益之土地，而將全部收益直接用於各該事業者，其地價稅或田賦得專案報請減免。第三款、第四款、第六款、第七款、第八款及第十一款之各事業用地，應以各該事業所有者為限。但第三款之事業租用公地為用地者，該公地仍適用該款之規定。」

⁵³土地稅法施行細則第 13 條「依本法第十八條第一項特別稅率計徵地價稅之土地，指左列各款土地經按目的事業主管機關核定規劃使用者。一、工業用地：為依區域計畫法或都市計畫法劃定之工業或依其他法律規定之工業用地，及工業主管機關核准工業或工廠使用範圍內之土地。二、礦業用地：為經目的事業主管機關核准開採礦業實際使用地面之土地。三、私立公園、動物園、體育場所用地：為經目的事業主管機關核准設立之私立公園、動物園及體育場所使用範圍內之土地。四、寺廟、教堂用地、政府指定之名勝古蹟用地：為已辦妥財團法人或寺廟登記之寺廟、專供公開傳教佈道之教堂及政府指定之名勝古蹟使用之土地。五、經主管機關核准設置之加油站及依都市計畫法規定設置之供公眾使用之停車場用地：為經目的事業主管機關核准設立之加油站用地，及依都市計畫法劃設並經目的事業主管機關核准供公眾停車使用之停車場用地。六、其他經行政院核定之土地：為經專案報行政院核准之土地。」

⁵⁴土地稅法施行細則第 43 條「本法第二十八條之一所稱社會福利事業，指依法經社會福利事業主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之事業。所稱依法設立私立學校，指依私立學校法規定，經主管教育行政機關許可設立之各級、各類私立學校。依本法第二十八條之一申請免徵土地增值稅時，應檢附社會福利事業主管機關許可設立之證明文件或主管教育行政機關許可設立之證明文件、捐贈文書、法人登記證書（或法人登記簿謄本）、法人章程及當事人出具捐贈人未因捐贈土地以任何方式取得利益之文書。依本法第二十八條之一核定免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應將核准文號註記有關稅冊，並列冊（或建卡）保管，定期會同有關機關檢查有無本法第五十五條之一規定之情形。」

(2) 所稱「私立公園、動物園、體育場所用地」，指目的事業主管機關核准設立之私立公園、動物園及體育場所使用範圍內之土地（土地稅法施行細則第 13 條第 1 項 3 款）。

(3) 所稱「寺廟、教堂用地、政府指定之名勝古蹟用地」，指已辦妥財團法人登記或寺廟登記之寺廟、專供公開傳教佈道之教堂及政府指定之名勝古蹟使用之土地（土地稅法施行細則 13 條第 1 項第 4 款）

2. 公有土地供私立學校使用地價稅全免

土地稅減免規則第 7 條第 1 項第 5 款規定「...左列公有土地地價稅全免：公立之醫院、診所、學術研究機構、社教機構、救濟設施及公、私立學校直接用地及其員工宿舍用地，以及學校學生實習所用之直接生產用地。本國私立學校，以依私立學校法立案者為限。」（簡松棋，2006：103）。

3. 私有土地供機關團體使用減免地價稅標準（土地稅減免規則第 8 條第 1 項）

(1) 財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立學校用地、為學生實習農、林、漁、牧、工、礦等所用生產用地及員生宿舍用地，經登記為財團法人所有者，全免。但私立補習班或函授學校用地，均不予減免（第 1 款）。

(2) 經主管教育行政機關核准，合於私立社會教育機構設立及獎勵辦法規定，設立之私立圖書館、博物館、科學館、藝術館及合於學術研究機構設立辦法規定設立之學術研究機構，其直接用地，全免。但以已辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限（第 2 款）。

(3) 經事業主管機關核准設立，對外絕對公開，不以營利為目的之私立公園及體育館場，其用地減徵 50%；其為財團法人組織者減徵 70%（第 3 款）。

(4) 經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市主管機關、縣（市）政府核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限（第 5 款）。

(5) 經事業主管機關核准設立私立公墓，為財團法人組織，且不以營利為目的者，其用地，全免。但以都市計畫規劃為公墓用地或非都市土地經編定為墳墓用地者為限（第 6 款）

(6) 有益於社會風俗教化之宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，專供公開傳教佈道之教堂、經內政部核准設立宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈館堂祠廟用地，全免。但用以收益之祀田或放租之墓地，或土地係以私人名義所有權登記者不適用（第 9 款）。

（二）私立學校用地解釋函

1. 職業學校所附設汽車駕駛補習班的基地不得免徵地價稅

依財政部 80 年 10 月 7 日台財稅第 800355508 號函釋，私立學校所附設汽車駕駛補習班的設備標準、招訓學員和收費等相關規定，和一般民營訓練機構相同，依土地稅減規則第 8 條第 1 項第 1 款但書⁵⁵規定，不得免徵地價稅（簡松棋，2006：106）。

⁵⁵土地稅減規則第 8 條第 1 項第 1 款但書「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：一、財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立學校用地、為學生實習農、林、漁、牧、工、礦等所用之生產用地及員生宿舍用地，經登記為財團法人所有者，全免。但私立補習班或函授學校用地，均不予減免。」

2.工業技術研究院所有事業用地適用減免規定核釋

依財政部 84 年 11 月 20 日台財稅第 841659902 號函釋，財團法人工業技術研究院未依規定設立，係由中央政府捐助設立之財團法人，換言之，是為產業界提供工業技術研究服務，加速工業技術為宗旨，屬非營利組織之型態。性質係屬促進公眾利益之事業，如符合「不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定人等為主要受益對象」的規定，本身事業用地的地價稅減免，可依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款⁵⁶規定辦理（簡松棋，2006：106）。

3.社會救濟慈善機構所有供辦公使用土地免徵地價稅

依財政部 69 年 4 月 19 日台財稅第 33155 號函釋，台灣省紅十字分會，既經查明確係社會救濟慈善機構，供辦公廳使用土地之地價稅，可依土地賦稅減免規則 8 條第 1 項第 5 款⁵⁷規定予以免徵（簡松棋，2006：107）。

4.警察之友會供辦公室使用的土地不予免稅

依財政部 86 年 5 月 9 日台財稅第 860256169 號函釋，社團法人台北縣警察之友會所有供辦公室使用的土地，其主要受益對象僅限於該縣境內的警員和特定人，換言之，不合免規定，不得依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款⁵⁸規定免

⁵⁶土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…五、經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）主管機關核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。」

⁵⁷土地賦稅減免規則 8 條第 1 項第 5 款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…五、經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）主管機關核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。」

⁵⁸依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…五、經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）

徵地價稅（簡松棋，2006：107）。

5.財團法人醫院供院長及值班等醫護人員使用的宿舍用地免徵地價稅

依財政部 86 年 7 月 24 日台財稅第 860439999 號函釋，醫院所有供院長和值班醫護人員使用的宿舍用地，可認屬醫院本身事業用地，依前揭土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定免徵地價稅。財團法人、教會、醫院等經衛生署許可設立的財團法人醫院，和一般營利醫院不同，是用以辦理預防、醫療、醫學與臨床研究、保健、與社會工作和醫事行政人才的培育等公共衛生福利事業，非以營利為目的，得適用免規定（簡松棋，2006：107）。

6.祭祀公業用以專供祭祀用的宗祠基地不得免徵地價稅

依財政部 73 年 10 月 27 日台財稅第 61979 號函釋，土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款⁵⁹規定：「經事業主管機關核准設立的私立醫院、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象的事業，其本身事業用地全免」。又同規則同條第 9 款⁶⁰復規定：「有益於社會風俗教化的宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開傳教佈道的教堂、經內政部核准設立的宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈的館堂祠廟用地全免。」祭祀公業是宗親成員所組成團體，供祭祀用的宗祠用地，與前開免稅規定不合，不得免徵地價稅（簡松棋，2006：

主管機關核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。」

⁵⁹土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…五、經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）主管機關核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。」

⁶⁰土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…九、有益於社會風俗教化的宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開傳教佈道之教堂、經內政部核准設立之宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟用地，全免。但用以收益之祀田或放租之基地，或其土地係以私人名義所有權登記者不適用之。」

107-108)。

7.財團法人台灣雜糧發展基金會用地不得免徵地價稅

依財政部 63 年 12 月 28 日台財稅第 39435 號函釋，財團法人台灣雜糧發展基金會，雖登記為財團法人，並不以營利為目的，唯與前揭土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款，所指為謀求社會公眾利益的公益事業，究屬有別（簡松棋，2006：108）。

8.宗教團體供佈道及傳教人員宿舍用地係宗教團體用地免地價稅

依財政部 72 年 6 月 1 日台財稅第 33820 號函釋，經辦妥財團法人登記且有益社會風俗教化的宗教團體，專供公開傳教的教堂用地免稅，為土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款⁶¹所明定。如傳教人員宿舍等用地和教堂相連在同一庭院範圍內，且所有權人為同一人者，准予比照財政本部 65 年 3 月 22 日台財稅第 31806 號函釋規定辦理（簡松棋，2006：108）。

9.設立有案的神學院用地免徵地價稅

依財政部 62 年 4 月 16 日台財稅第 32715 號函釋，經內政部核准設立有案的神學院，如房屋與土地所有權人為神學院或教會所有者，應准依照前揭之土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款⁶²規定，免徵房屋稅及地價稅（簡松棋，2006：109）。

⁶¹土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…九、有益於社會風俗教化之宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開傳教佈道之教堂、經內政部核准設立之宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟用地，全免。但用以收益之祀田或放租之基地，或其土地係以私人名義所有權登記者不適用之。」

⁶²土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…九、有益於社會風俗教化之宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開傳教佈道之教堂、經內政部核准設立之宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟用地，全免。但用以收益之祀田或放租之基地，或其土地係以私人名義所有權登記者不適用之。」

10.更生保護會出租有收益的土地減免地價稅條件

依財政部 84 年 8 月 1 日台財稅第 841639103 號函釋，財團法人台灣更生保護會屬社會救濟慈善公益團體，所辦業務為出獄人和其他應受保護人的更生保護事業，依規定受法務部指揮監督。性質不同於土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款⁶³，所列示同業、同鄉、同學或宗親成員等以特定的人為主要受益對象的事業：另出租有收益的土地，倘將全部收益直接用於該事業者，依同條第 2 項⁶⁴規定，得專案報請減免地價稅（簡松棋，2006：109）。

11.老人福利機構土地收益用於事業地價稅得專案報請減免

依財政部 85 年 7 月 5 日台財稅第 851116753 號函釋，依老人福利法，而提供設施或服務而酌收費用，且收費非以營利為目的，且不違反老人福利宗旨，將全部收益用於各該目的事業者，屬慈善救濟事業之一種，得依房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款⁶⁵規定免徵房屋稅。另老人福利機構有收益的土地，將全部收益用於各該事業者，可適用土地稅減免規則第 8 條第 2 項⁶⁶規定，專案報請減免（簡松棋，2006：109）。

⁶³土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…五、經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）主管機關核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。」

⁶⁴土地稅減免規則第 8 條第 2 項「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…二、經主管教育行政機關核准合於私立社會教育機構設立及獎勵辦法規定設立之私立圖書館、博物館、科學館、藝術館及合於學術研究機構設立辦法規定設立之學術研究機構，其直接用地，全免。但以已辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。」

⁶⁵房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅… 二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

⁶⁶土地稅減免規則第 8 條第 2 項「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…前項第一款之私立學校，第二款之私立學術研究機構及第五款之私立社會救濟慈善各事業，其有收益之土地，而將全部收益直接用於各該事業者，其地價稅或田賦得專案報請減免。第三款、第四款、第六款、第七款、第八款及第十一款之各事業用地，應以各該事業所有者為限。但第三款之事業租用公地為用地者，該公地仍適用該款之規定。」

三、房屋稅

(一) 免稅法條內容

1.房屋稅條例第 14 條第 1 項第 4 款規定，公有房屋供公立學校、醫院、社會教育學術研究機構及救濟機構之校舍、院舍、辦公房屋及其員工宿舍使用者，免徵房屋稅。

2.依房屋稅條例第 15 條規定，私有房屋有左列情形之一者，免徵房屋稅：

(1) 業經立案之私立學校及學術研究機構，完成財團法人登記者，其供校舍或辦公使用之自有房屋（第 1 款）。

(2) 業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，直接供辦理事業所使用之自有房屋（第 2 款）。

(3) 專供祭祀用之宗祠、宗教團體供傳教佈道之教堂及寺廟。但以完成財團法人或寺廟登記，且房屋為其所有者為限（第 3 款）

(4) 不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋。但以同業、同鄉、同學或宗親社團為受益對象者，不在此限（第 5 款）。

(二) 相關解釋函令

1.供免稅組織使用的公有房屋免徵房屋稅

(1) 國立大學附設林場遊樂區免徵房屋稅

依財政部 77 年 7 月 12 日台財稅第 770563119 號函表示，國立中興大學附設惠蓀實驗林場森林遊樂區，該遊樂區房屋，分別設有管理站、辦公廳、職工宿舍...等，其中收費站餐飲部和國民旅舍房屋，有營業行為，應依法課

徵房屋稅，其餘供該校教學、實習等使用房屋，依房屋稅條例第 14 條第 4 款⁶⁷規定，免徵房屋稅（簡松棋，2006：116-117）。

（2）市政府經管委託法人經營醫院的房屋免稅

依財政部 86 年 7 月 3 日台財稅第 861904857 號函釋，市政府衛生局經管房屋，因委託財團法人私立醫學院經營台北市立醫院，准依前揭房屋稅條例第 14 條第 4 款規定，免徵房屋稅。

（3）經濟部聯合工業研究所房屋免稅

依財政部 60 年 4 月 4 日台財稅第 32618 號函釋，經濟部聯合工業研究所，為經濟部所屬學術研究機構，供辦公使用房屋及員工宿舍的房屋稅，應依照前揭房屋稅條例第 14 條第 4 款規定，予以免徵（簡松棋，2006：117）。

（4）財團法人圖書館所有房屋供附設托兒所使用者適用免稅條件

依財政部 87 年 2 月 10 日台財稅第 871928177 號函釋，財團法人圖書館所有房屋，供附設托兒所使用，如屬慈善救濟事業，不以營利為目的者，准依房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款⁶⁸規定免徵房屋稅（簡松棋，2006：118）。

（5）天主教會所有供學生住宿用房屋不合免稅規定

依台灣省財政廳 60 年 3 月 13 日財稅三字第 49926 號令，天主教會教區所有房屋供大專學生住宿使用，不符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 3 款⁶⁹規定，不

⁶⁷房屋稅條例第 14 條第 4 款「公有房屋供左列各款使用者，免徵房屋稅：…四、公立學校、醫院、社會教育學術研究機構及救濟機構之校舍、院舍、辦公房屋及其員工宿舍。」

⁶⁸房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

⁶⁹房屋稅條例第 15 條第 1 項第 3 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…三、專供祭祀用之宗祠、宗教團體供傳教佈道之教堂及寺廟。但以完成財團法人或寺廟登記，且房屋為其所有者為限。」

得免徵房屋稅（簡松棋，2006：118）。

（6）商業同業公會職員宿舍非屬免稅範圍

依台灣省財政廳 61 年 8 月 14 日財稅三字第 88349 號令，房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定：「不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋免徵房屋稅。」商業同業公會所有房屋，除供作辦公室、值日室及會議室使用部分，應依照前開規定准予免徵房屋稅外，供作職員宿舍部分，非屬免稅範圍（簡松棋，2006：118）。

（7）同鄉會房屋空置未供辦公使用不予免稅

依台北市財政局 62 年 1 月 25 日財明二字第 29553 號函釋，依前揭房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款⁷⁰規定：「不以營利為目的，並經政府核准的公益社團，自有供辦公使用的房屋免徵房屋稅」。同鄉會所有房屋，空置未供辦公使用，核與規定不合，自不予免徵公益社團自有房屋供營業或收益使用不得免徵房屋稅（簡松棋，2006：118）。

（8）宗教團體附設免費圖書館免徵房屋稅

依財政部 75 年 6 月 4 日台財稅第 7548661 號函釋，宗祠、宗教團體附設供民眾免費閱覽的圖書館，依房屋稅條例第 15 條第 1 項第 3 款⁷¹規定，免徵房屋稅（簡松棋，2006：119）。

⁷⁰房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…五、不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋。但以同業、同鄉、同學或宗親社團為受益對象者，除依工會法組成之工會經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）政府核准免徵外，不在此限。」

⁷¹房屋稅條例第 15 條第 1 項第 3 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…三、專供祭祀用之宗祠、宗教團體供傳教佈道之教堂及寺廟。但以完成財團法人或寺廟登記，且房屋為其所有者為限。」

(9) 教堂及寺廟用房屋免徵房屋稅不限自有房屋

依財政部 67 年 5 月 16 日台財稅第 33890 號函釋，依前揭房屋稅條例第 15 條第 1 項第 3 款規定，私有房屋專供祭祀用的宗祠、宗教團體供傳教佈道的教堂及寺廟，免徵房屋稅。所謂「私有房屋」無限定須以宗祠或宗教團體的名義為所有權之登記，始得免稅（簡松棋，2006：119）。

(10) 寺廟宗祠設置納骨塔如符合財政部 78105118 台財稅第 780630493 號函規定免課徵營業稅者，免徵房屋稅（簡松棋，2006：120）。

(11) 依財政部 57 年台財稅第 9719 號函釋，私立學校業經立案並完成財團法人登記者，其供校舍或辦公使用的房屋，免徵房屋稅（簡松棋，2006：120）。

(12) 依財政部 86 年 2 月 20 日台財稅第 850673454 號函釋，私立學校經立案且完成財團法人登記者，其校區以外所屬之員工宿舍，應屬校舍一部分，免徵房屋稅（簡松棋，2006：120）。

四、營業稅

(一) 免稅法條內容（簡松棋，2006：122-123）。

1. 下列貨物或勞務免徵營業稅（營業稅法第 8 條第 1 項）

(1) 醫院、診所、療養院提供之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食（第 3 款）。

(2) 托兒所、養老院、殘障福利機構提供之育、養勞務（第 4 款）。

(3) 學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務及政府委託代辦之文化勞務（第 5 款）。

- (4) 職業學校不對外營業之實習商店銷售之貨物或勞務（第 8 款）
- (5) 農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務，及政府委託其代辦之業務（第 11 款）
- (6) 依法組織之慈善救濟事業標售或義賣之貨物與舉辦之義演，其收入除支付標售、義賣及義演必要費用外，全部供作該事業本身用者（第 12 款）。
- (7) 政府機構、公營事業及社會團體，依有關法令組設經營不對外營業之員工福利機構，銷售之貨物或勞務（第 13 款）
- (8) 經主管機關核准設立之學術、科技研究機構提供之研究勞務（第 29 款）

(二) 專營第 8 條第 1 項第 3 至 5 款及第 11 款至 13 款免稅貨物或勞務者，得免辦營業登記（營業稅法第 29 條）

(三) 相關解釋令

1. 私人專營安養或看護中心如符合要件其醫療勞務等免徵營業稅

依財政部 84 年 8 月 23 日台財稅第 841643161 號函，私人專營安養院或看護中心，屬療養院、養老院或殘障福利機構者，得免辦營業登記，換言之，所提供醫療勞務、藥品、病房的住宿及膳食或育養勞務，免徵營業稅，惟應依法課徵所得稅。其中，對於適用免稅及免辦營業登記的對象，未規定須經主管機關核准設立登記者為限。另外，私人設立的養護、療養院（所），業務收入減除成本及必要費用後的餘額，屬設其它所得，應核課綜合所得稅（簡松棋，2006：124）。

2. 公司所屬訓練中心對外辦理職業訓練無免稅之適用

依財政部 75 年 7 月 26 日台財稅第 7548041 號函釋，公司所屬訓練中心辦理

各項農、工業訓練，並接受國內行政機關及經濟部所屬人民團體之委訓所提供的勞務，非屬免稅範圍，應依法課徵營業稅（簡松棋，2006：124）。

3. 學校接受工商企業委託代辦研究試驗免徵營業稅

依財政部 75 年 7 月 29 日台財稅第 7554812 號函釋，學校接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗收取代價，可視同提供教育勞務，依照營業稅法第 8 條第 1 項第 5 款⁷²規定，免徵營業稅（簡松棋，2006：124）。

4. 專業育嬰中心提供育養勞務的收入免徵營業稅

依財政部 84 年 8 月 4 日台財稅第 841639715 號函釋，專業育嬰中心經營業務性質既與托兒所類似，為配合社會福利政策，其所提供育養勞務之銷售額，准依照營業稅法第 8 條第 1 項第 4 款⁷³規定，免徵營業稅（簡松棋，2006：125）。

5. 學校提供游泳池等與職員學生使用之收費免稅但停車場收入應課稅

依財政部 88 年 3 月 25 日台財稅第 881903997 號函釋，學校提供游泳池、網球場、體育館與該校教職員工及學生使用收取費用，依營業稅法第 8 條第 1 項第 5 款⁷⁴規定，免徵營業稅，另外，停車場收入非屬學校提供教育勞務範圍，應依法課徵營業稅（簡松棋，2006：125）。

6. 學生團體以校內職員學生為對象舉辦電影欣賞等活動得免徵營業稅

依財政部 88 年 7 月 22 日台財稅第 881928418 號函釋，經核准設立的學生團體，以校內職員學生等為對象，所舉辦的臨時性電影欣賞、演唱會或舞會等活動，

⁷²營業稅法第 8 條第 1 項第 5 款「下列貨物或勞務免徵營業稅：…五、學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務及政府委託代辦之文化勞務。」

⁷³營業稅法第 8 條第 1 項第 4 款「下列貨物或勞務免徵營業稅：四、依法經主管機關許可設立之社會福利團體、機構及勞工團體，提供之社會福利勞務及政府委託代辦之社會福利勞務。」

⁷⁴營業稅法第 8 條第 1 項第 5 款「下列貨物或勞務免徵營業稅：…五、學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務及政府委託代辦之文化勞務。」

全部收入作為該團體用者，得比照前述營業稅第 8 條第 1 項第 5 款規定，免徵營業稅（簡松棋，2006：125）。

7.經政府依法獎勵的大辭典屬重要學術著作免徵營業稅

依財政部賦稅署75年5月22日台稅二發第7549868號函釋，...出版的「大辭典」，經教育部函復屬於出版法第24條⁷⁵，重要學術專門著作，依照營業稅法第8條第1項第6款⁷⁶規定，可免徵營業稅（簡松棋，2006：126）。

8.編印或發售空中教學用教科書免徵營業稅

依財政部75年7月3日台財稅第7543102號函釋，電視台辦理空中教學，接受教育部委託，所編印的空中商專、空中行專教科書和空中大學教科書等，依前揭營業稅法第8條第1項第6款規定，應免徵營業稅（簡松棋，2006：126）。

9.政府委託代辦業務免徵營業稅的適用範圍

依財政部88年1月29日台財稅第881895307號函釋，營業稅法第8條第1項第11款⁷⁷規定，農會、漁會、工會、商業會、工業會，依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦業務，免徵營業稅。所謂「政府」，指政府行政機關而言，另所謂「政府委託其代辦之業務」，應以基於職能所為之業務，且直接委託代辦者為限（簡松棋，2006：126）。

⁷⁵出版法第 24 條「新聞紙、雜誌、教科書及經政府獎勵之重要學術專門著作之發行，得免徵營業稅。」

⁷⁶營業稅法第 8 條第 1 項第 6 款「下列貨物或勞務免徵營業稅：下列貨物或…六、出版業發行經主管教育行政機關審定之各級學校所用教科書及經政府依法獎勵之重要學術專門著作。」

⁷⁷營業稅法第 8 條第 1 項第 11 款「下列貨物或勞務免徵營業稅：…十一、農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，或依農產品市場交易法設立且農會、漁會、合作社、政府之投資比例合計占百分之七十以上之農產品批發市場，依同法第二十七條規定收取之管理費。」

10.寺廟出售金紙的收益不得免徵營業稅

依財政部57年台財稅發第3134號令，宗教寺廟不屬救濟事業範圍，但得依法辦理有關救濟的事業。非屬免稅範圍，不得依照營業稅法第8條第1項第12款⁷⁸規定，免徵營業稅（簡松棋，2006：126）。

11.職工福利社如對外銷售貨物者應課徵營業稅

依財政部 50 年 12 月 30 日台財稅第 801261930 號函釋，政府機關、社會團體和公營事業，如依有關法令組成設立之員工消費合作社和職工福利社，如對非社員或對外銷售貨物、勞務者，應依法課徵營業稅（簡松棋，2006：127）。

12.財團法人提供技術服務收入應課徵營業稅

依財政部 75 年 5 月 16 日台財稅第 7523550 號函釋，接受政府、公營事業及工商業界委託提供技術服務所收費用，應依法課徵營業稅（簡松棋，2006：127）。

13.聯誼社所收會員入會費應課稅如屬存儲金保證金性質者免徵營業稅

依財政部 76 年 2 月 10 日台財稅第 7519771 號函釋，依營業稅法第 3 條第 2 項⁷⁹規定，以會員制方式，所收取之入會費，屬提供會員入會權利，並提供設備供會員使用之代價，依規定應課徵營業稅。另入會費之繳納屬存儲金、保證金等性質，於退會時即退還者，非銷售勞務之收入，免徵營業稅（簡松棋，2006：127）。

⁷⁸營業稅法第 8 條第 1 項第 12 款「下列貨物或勞務免徵營業稅：…十二、依法組織之慈善救濟事業標售或義賣之貨物與舉辦之義演，其收入除支付標售、義賣及義演之必要費用外，全部供作該事業本身之用者。」

⁷⁹營業稅法第 3 條第 2 項「有左列情形之一者，視為銷售貨物：一、營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用；或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者。二、營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者。三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。四、營業人委託他人代銷貨物者。五、營業人銷售代銷貨物者。」

14.寺廟宗祠提供納骨塔供人安置骨灰神位應否課徵營業

依財政部 78 年 5 月 8 日台財稅第 780630493 號函釋，寺廟、宗祠提供納骨塔供人安置骨灰、神位，若由存放人隨喜布施者，得免申辦登記並免徵營業稅，訂有收費標準，屬銷售勞務，應依法辦理營業登記課徵營業稅（簡松棋，2006：127）。

15.寺廟教堂承辦信徒宴請弔喪親友菜齋的收入應否課徵

依財政部 78 年 6 月 6 日台財稅第 780649615 號函釋，寺廟、教堂承辦信徒宴請弔喪親友菜齋的收入，若提供服務收費是由信徒隨喜布施者，得免徵營業稅，訂有一定收費標準，則屬銷售勞務，應依法辦理營業登記課徵營業稅（簡松棋，2006：127-128）。

16.基金會義演收入如用以興建養老院等准免徵營業稅

依財政部 51 年 1 月 15 日台財稅第 500767164 號函釋，財團法人中華表演藝術人員福利基金會舉辦義演收入，免徵營業稅，有關義演收入，除部份捐贈予財團法人中華民國兒童癌症基金會等慈善公益團體外，餘款用於興建養老院等，屬配合政府推行社會福利政策，准予比照營業稅法第 8 條第 1 項第 12 款⁸⁰規定，免徵營業稅（簡松棋，2006：128）。

17.學校交通車接送學生收費非招商承包免課徵營業稅

依財政部 59 年 1 月 17 日台財稅第 20431 號令，學校購置交通車，接送學生收費，如非屬招商承包者，而由該校自行負責接送該校學生，免徵營業稅（簡松棋，2006：128）。

⁸⁰營業稅法第 8 條第 1 項第 12 款「下列貨物或勞務免徵營業稅：… 十二、依法組織之慈善救濟事業標售或義賣之貨物與舉辦之義演，其收入除支付標售、義賣及義演之必要費用外，全部供作該事業本身之用者。」

五、土地增值稅

(一) 免稅法條內容

土地增值稅之免稅規定於，土地稅法第 28 條之 1⁸¹、平均地權條例第 35 條之 1⁸²及土地稅減免規則第 20 條⁸³。+平均地權條例第 35 條之 1 規定：「私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：

- 1.受贈為財團法人。
- 2.法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。
- 3.捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。

依土地稅法第 5 條⁸⁴之規定，土地為無償移轉者，土地增值稅之納稅義務人

⁸¹土地稅法第 28 條之 1「私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」

⁸²平均地權條例第 35 條之 1 「私人捐贈供興辦社會福利事業使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」

⁸³土地稅減免規則第 20 條「土地增值稅之減免標準如下：一、因繼承而移轉之土地，全免。二、各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，全免。三、被徵收之土地，全免。四、依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，全免。五、依法得徵收之私有土地，土地所有權人自願按徵收補償地價售與需地機關者，全免。六、區段徵收之土地，以現金補償其地價者，及因領回抵價地不足最小建築單位面積而領取現金補償者，或以抵價地補償其地價者，全免。領回抵價地後第一次移轉時，減徵百分之四十。七、經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，減徵百分之四十。但以下列土地，於中華民國六十六年二月二日平均地權條例公布施行後移轉者為限：(一) 在中華民國五十三年舉辦規定地價或重新規定地價之地區，於該次 規定地價或重新規定地價以後辦理重劃之土地。(二) 在中華民國五十三年以前已依土地法規定辦理規定地價及在中華民國五十三年以後始舉辦規定地價之地區，於其第一次規定地價以後辦理重劃之土地。八、土地重劃時土地所有權人依法應負擔之公共用地及抵費地，全免。於重劃區內原土地所有權人應分配之土地因未達最小分配面積標準改領差額地價者，亦同。九、分別共有土地分割後，各人所取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等者，全免。共同共有土地分割，各人所取得之土地價值與分割前相等者，亦同。十、土地合併後，各共有人應有部分價值與其合併前之土地價值相等者，全免。十一、私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，全免。但以符合下列規定者為限：(一) 受贈人為財團法人。(二) 法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。(三) 捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」

⁸⁴土地稅法第 5 條「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出典人。前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方

為取得土地所有權之人。本條規定的目的，在免除受贈土地之社會福利事業或私立學校之土地增值稅負擔（簡松棋，2006：111-112）。

（一）相關解釋令

1.私立幼稚園受贈土地無免徵土地增值稅的適用

依財政部 83 年 5 月 9 日台財稅第 831593725 號函釋，幼稚園的核准設立係依據「幼稚教育法」及其相關規定辦理，與私立學校法規定設立之私立學校有別，其受贈土地即無法免徵土地增值稅（簡松棋，2006：113）。

2.宗教法人附設醫院不動產移轉不課土地增值稅（聯合新聞網，2018）

依財政部 107 年 5 月 17 日台財稅字第 10700572160 號令，宗教財團法人附設醫院將原供附設醫院使用的不動產，捐助移轉新設的醫療財團法人，該次移轉不課徵土地增值稅。但再次移轉第三人時，應課徵土地增值稅。

財政部表示宗教財團法人附設醫院非醫療法第 38 條第 3 項⁸⁵規定之私立醫療機構，不適用免徵土地增值稅，又考量係配合政府法令規定，為減輕醫院租稅負擔，達到醫療法保障病人權益，同意該次移轉不課徵土地增值稅。亦即，土地於再次移轉第三人時，應以該土地無償移轉前的原規定地價或前次移轉現值為原地價，課徵土地增值稅。

式之移轉。」

⁸⁵醫療法第 38 條第 3 項「本法修正施行前已設立之私立醫療機構，於本法修正施行後三年內改設為醫療法人，將原供醫療使用之土地無償移轉該醫療法人續作原來之使用者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」

第三章 非營利組織應稅與免稅案例暨研究分析

所謂非營利組織，依美國內地稅法（Internal Revenue Code），第 501 條第 c 項第 3 款的定義，指出教育、宗教及科學等著重於公共事務利益之組織，享有租稅減免之優惠，故非以獲取利潤為目的之事業個體，被稱為「非營利組織」（林江亮，2011：4），綜上，非營利組織所從事之相關活動如符合稅法相關規定，則得享有免稅之優惠，未符合稅法規定者，不得享有租稅優惠。本章搜集數個法院判決案例，就非營利組織和稅捐稽徵機關分別主張為何，最終法院判決結果如何做說明，其中法院判決案例，係由自司法院網站搜尋法院判決所下載之內容，關鍵字為文教基金會、非營利組織和租稅。

第一節 是否屬非營利組織定義案例

本節案例非營利組織是否符合其定義，符合定義者，得適用免稅規定，不符合定義者，不得適用免稅規定。

壹、大立光電職工福利委員會案⁸⁶。

一、案例事實

大立光電職工福利委員會（以下簡稱大立光電福委會）將離職員工所獲配之紅利股票委託第三人賣出後，遭國稅局補徵營利事業所得稅。

⁸⁶最高行政法院判決 101 年度判字第 886 號判決

二、當事人主張

(一) 大立光電福委會主張

1. 違約金是由離職員工給付給福委會，其於實質課稅原則，應屬福委會之所得，依規定應由福委會列記其他收入。

2. 依財政部 75 年 9 月 3 日臺財稅第 7565914 號函等規定，福委會即屬所得稅法第 11 條第 4 項⁸⁷所稱之「教育、文化、公益、慈善機關或團體」。

3. 大立光電可依查核準則第 81 條第 2 款⁸⁸規定，將違約金改列為「提撥 職工福利金」，並未超過法定限額。又福委會組織章程僅係內部規章，不得拘束或限制大立光電依法得提撥福利金予福委會之範圍。

4. 依稅法規定費用有實際支出，被剔除並未虛列費用，自未構成逃漏稅，且福委會亦依法申報收入並經核定在案。

(二) 財政部臺灣省中區國稅局主張

1. 大立光電與福委會間僅成立給付關係，收取違約金之權責仍應歸屬大立所有，且該違約金係對大立光電因員工異動之賠償，應屬大立光電其他收入。

2. 大立光電依職工福利金條例成立福委會，按規定提撥職工福利金，依查核準

⁸⁷所得稅法第 11 條第 4 項「...本法稱教育、文化、公益、慈善機關或團體，係以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成立者為限。」

⁸⁸查核準則第 81 條第 2 款「職工福利：...二、合於前款規定者，其福利金提撥標準及費用認列規定如下：(一) 創立時實收資本總額之百分之五限度內一次提撥。每年得在不超過提撥金額百分之二十限度內，以費用列支。(二) 增資資本額之百分之五限度內一次提撥。每年得在不超過提撥金額百分之二十限度內，以費用列支。(三) 每月營業收入總額內提撥百分之〇・〇五至〇・一五。(四) 下腳變價時提撥百分之二十至四十。(五) 以上福利金之提撥，以實際提撥數為準。但按每月營業收入總額之比例提撥部分，其最後一個月應提撥金額，得以應付費用列帳。」

則第 81 條第 5 款⁸⁹規定，除員工醫藥費應準核實認定，不得再以福利費科目列支任何費用。

3.大立光電福委會非公益團體，其解散後剩餘財產，應發給原有職工，足證福委會不屬教育、文化、公益、慈善機關或團體。

4.大立光電屬公司組織，會計基礎採用權責發生制，依查核準則第 81 條第 2 款⁹⁰、第 5 款⁹¹規定不但對職工福利金之提撥訂有限額，且在該限額內，以當年度有實際提撥者，始可列為當年度費用，至其未達提撥額度，則不得再補提撥列支任何費用。

5.所得稅法第 100 條之 2⁹²規定係對成本、費用及損失，因列報超限經剔除，應補徵稅額加計利息，免予處罰，與本件不可列報該費用而列報情形，顯有不同。

6.大立光電以往將違約金列報其他收入，計入課稅，本件卻未列報計入課稅，按其情節應注意、能注意，而不注意，仍有過失，未符合行政罰法第 7 條第 1 項⁹³不予處罰之規定。

⁸⁹查核準則第 81 條第 5 款「職工福利：…五、已依職工福利金條例提撥福利金及經中央政府核准列支福利費用者，不得再以福利費科目列支任何費用。但員工醫藥費應准核實認定。」

⁹⁰查核準則第 81 條第 2 款「職工福利：…二、合於前款規定者，其福利金提撥標準及費用認列規定如下：(一) 創立時實收資本總額之百分之五限度內一次提撥。每年得在不超過提撥金額百分之二十限度內，以費用列支。(二) 增資資本額之百分之五限度內一次提撥。每年得在不超過提撥金額百分之二十限度內，以費用列支。(三) 每月營業收入總額內提撥百分之〇·〇五至〇·一五。(四) 下腳變價時提撥百分之二十至四十。(五) 以上福利金之提撥，以實際提撥數為準。但按每月營業收入總額之比例提撥部分，其最後一個月應提撥金額，得以應付費用列帳。」

⁹¹查核準則第 81 條第 5 款「職工福利：…五、已依職工福利金條例提撥福利金及經中央政府核准列支福利費用者，不得再以福利費科目列支任何費用。但員工醫藥費應准核實認定。」

⁹²所得稅法第 100 條之 2「綜合所得稅納稅義務人結算申報所列報之免稅及扣除項目或金額，及營利事業所得稅納稅義務人結算申報所列報減除之各項成本、費用或損失、投資抵減稅額，超過本法及附屬法規或其他法律規定之限制，致短繳自繳稅款，經稽徵機關核定補繳者，應自結算申報期限截止之次日起，至繳納補徵稅款之日止，就核定補徵之稅額，依第一百二十三條規定之存款利率，按日加計利息，一併徵收。但加計之利息，以一年為限。依前項規定應加計之利息金額不超過一千五百元者，免予加計徵收。」

⁹³行政罰法第 7 條第 1 項「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」

三、法院判決

上訴駁回

四、法院判決理由

- (一) 於租稅管理及特定政策之考量，財政部在特定稅務事件之解釋函令中，對於營利事業所成立的福委會是否為「教育、文化、公益、慈善機構或團體」，應視其事務之屬性決定之，非可一概而論。
- (二) 大立光電為獎勵員工久任，對已簽立久任條款之員工配發股票，如違反規定應支付違約金，將處分後之所得交福委會管理支用，嗣員工林○○等 5 人，因違反規定，被認定屬大立光電之其他所得，因漏未申報其他收入 389 萬餘元，乃核定大立光電營利事業所得稅 97 萬餘元，且所漏稅額處 1 倍罰鍰計 97 萬餘元。
- (三) 久任同意書中載明「違約損害賠償責任」，是為彌補因員工異動所造成之損害，惟大立光電或其指定之人始得處分保管股份以抵充違約金之人，足以證明大立光電為該取得違約金之權利主體，故二者間是成立「指示給付關係」。
- (四) 所得稅法對於營利事業所得之計算採年度結算申報制，對福利金之提撥，當以年度結算時為準，不得於事後將其對違約員工取得賠償之其他收入，轉入職工福利金，即不得將其他收入不計入公司之營利事業之所得。

五、小結

福委會在本質上與「教育、文化、公益、慈善機關或團體」不同，不可一併而論，公司取得最後決定權，故處分離職員工後所取得收入，屬其它收入，自應繳納營利事業所得稅。

六、研究分析

本案大立光電勞資雙方依職工福利金條例規定，共同設置「職工福利委員會」，其中，職工福利金動支範圍，有福利輔助項目、教育獎助項目...事項等；職工福利金來源有 1.依創立時資本總額 1% ~ 5%、2.公司每月營業收入總額 0.05% ~ 0.15%、3.職工每月薪津 0.5%及 4.下腳變價 20%~ 40%等（勞動部職工福利網，2018），綜上，大立光電依規定設置職工福利委員會，提供勞工食衣住行育樂等方面福利，與非營利組織之定義，從事公益活動性質，不以營利為目的，屬性不同，非稅法所稱教育、文化、公益、慈善機關或團體，法院認定福委會在本質上與「教育、文化、公益、慈善機關或團體」不同，不可一併而論，本文認為法院見解合理，因大立光電未符合免稅規定，不得享有免徵營利事業所得稅待遇。

大立光電屬營利事業，如公司盈餘愈多，旗下所屬福利委員會之職工福利金愈多，就量能課稅原則而言，能力愈高者應負擔較高之租稅，反之，能力愈低者應負擔較低之租稅，綜上所述，福委會非屬非營利組織，依量能課稅原則產生之收入，應依規定繳納營利事業所得稅。

貳、有限責任台灣區漁船產物保險合作社⁹⁴

一、案例事實

有限責任台灣區漁船產物保險合作社案(以下簡稱漁保社)以適用法令錯誤，致溢繳稅款為由，向國稅局申請退還營利事業所得稅及罰鍰。

⁹⁴臺北高等行政法院判決 94 年度訴字第 02644 號判決

二、當事人主張

（一）漁保社主張

- 1.漁保社主張臺北市國稅局適用所得稅法第 24 條第 1 項⁹⁵及財政部解釋函令等錯誤及不適用合作社法第 7 條⁹⁶規定，致漁保社溢繳稅款，違反租稅法律主義，人民並無繳納義務。
- 2.經稽徵機關核定確定之案件，如有適用法令錯誤或計算錯誤溢繳稅款者，仍得依該條規定申請退稅（最高行政法院91年度裁字第715號裁定亦同）。
- 3.依漁保社法及內政部解釋函令，漁產保險合作社係以服務社員，謀求社員經濟利益及生活改善為宗旨，不以賺取利潤為目的，不具營利性質，且合作社既經事業主管機關認屬公益社團法人，自非營利事業。
- 4.漁保社之精神，在「損害填補原則」暨「內部互助合作」，是以保費之收取核屬互助條件下之預繳費用，並非「貨物或勞務之銷售行為」。
- 5.漁保社係由政府斥資設立之公益社團法人，具有扶助我國漁業發展及漁民保障之政策使命，...政府一邊撥款設置，若由財稅機關一邊課稅繳庫，核與設置目的背離，顯無必要。

（二）臺北市國稅局主張

- 1.內政部89年2月2日臺（88）內中社字第8817175號函釋：「...合作社法第7條規定『合作社得免徵營業稅及所得稅』，並無強制免稅含義，至何種合作社應予免稅，自應依照稅法之規定辦理，不發生與合作社法規定牴觸問題。」
- 2.財政部 64 年 10 月 23 日臺財稅第 37564 號函釋：「所得稅法及營業稅法有

⁹⁵所得稅法第 24 條第 1 項「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。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。」

⁹⁶合作社法第 7 條規定「第 7 條合作社得免徵所得稅及營業稅。」

關合作社徵免所得稅及營業稅規定，與合作社法尚無牴觸。所稱消費合作社，依合作社法第3條⁹⁷規定，消費合作社為經營生活用品之銷售業務，經查合作社章程第41條規定：「本社業務如左：、...社員委託代辦海難救助業務...。」，依前揭規定，合作社應無免納所得稅之適用。

3.漁保社之組織章程第41條及42條規定，其承辦保險業務受保險法之規範...其資金之運用包括購買有價證券、不動產、放款、國外投資等，年度盈餘並依規定付股息及社員分配金；分別規定於章程第46及48條，難謂無營利之性質。

4.依漁產合作社法組織，向所在地主管機關登記設立，並依法經營業務之各種合作社，非屬教育、文化、公益、慈善機關或團體，基於租稅法律主義，尚不得依所得稅法第4條第13款⁹⁸之規定免納所得稅。

5.基於租稅法律主義，公益型之社團法人或財團法人的所得應否免稅，應依所得稅法之規定辦理，不得以不賺取利潤為目的而免除其營利事業所得稅之課徵。

三、法院判決

原告之訴駁回。

四、法院判決理由

(一) 合作社資金之運用包括購買有價證券、不動產、放款、國外投資等，年度

⁹⁷合作社法第3條「合作社得經營下列業務：一、生產：經營各種生產、加工及製造之一部或全部業務。二、運銷：經營產品運銷之業務。三、供給：提供生產所需原料、機具或資材之業務。四、利用：購置生產、製造及儲銷等設備，供生產上使用之業務。五、勞動：提供勞作、技術性勞務或服務之業務。六、消費：經營生活用品銷售之業務。七、公用：設置住宅、醫療、老人及幼兒社區照顧相關服務等公用設備，供共同使用之業務。八、運輸：提供經營運輸業所需服務之業務。九、信用：經營銀行業務。十、保險：經營保險業務。十一、其他經中央主管機關會商中央目的事業主管機關核定之業務。前項第九款、第十款之業務不得與前項其他各款業務併同經營。」

⁹⁸所得稅法第4條第13款「下列各種所得，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。」

盈餘並依規定付股息及社員分配金（盈餘分配），亦具有營利之性質，為營利事業。

（二）基於租稅法定主義，免稅事由應由法律明文規定。合作稅法第 7 條⁹⁹是否予以免稅，仍應視有無明文免稅之規定。另原住民族工作權保障法第 8 條¹⁰⁰規定，亦可區別得免徵及應免徵所得稅及營業稅之差異。

（三）依所得稅法第 4 條第 1 項第 14 款¹⁰¹規定，依法經營不對外營業消費合作社之盈餘，始免納所得稅。所稱消費合作社，依合作社法第 3 條¹⁰²規定，消費合作社為經營生活用品之銷售業務。而如上所述，保險合作社經營之業務符合前揭規定之保險合作社，非屬消費合作社，自無從免納所得稅。

（四）依所得稅法第 4 條第 13 款¹⁰³和所得稅法第 4 條第 14 款¹⁰⁴規定可知，既將合作社之所得免稅與「教育、文化、公益、慈善機關或團體」之所得免稅分別規定，足見合作社並非所得稅法規定所稱之「公益團體」。

五、小結

漁保社社係在謀求其內部社員利益，且得分配盈餘分配，與不得為盈餘分配

⁹⁹合作稅法第 7 條「合作社得免徵所得稅及營業稅。」

¹⁰⁰原住民族工作權保障法第 8 條「原住民合作社依法經營者，得免徵所得稅及營業稅。但自本法施行之日起六年內應免徵所得稅及營業稅。」

¹⁰¹所得稅法第 4 條第 1 項第 14 款「下列各種所得，免納所得稅…十四、依法經營不對外營業消費合作社之盈餘。」

¹⁰²合作社法第 3 條「合作社得經營下列業務：一、生產：經營各種生產、加工及製造之一部或全部業務。二、運銷：經營產品運銷之業務。三、供給：提供生產所需原料、機具或資材之業務。四、利用：購置生產、製造及儲銷等設備，供生產上使用之業務。五、勞動：提供勞作、技術性勞務或服務之業務。六、消費：經營生活用品銷售之業務。七、公用：設置住宅、醫療、老人及幼兒社區照顧相關服務等公用設備，供共同使用之業務。八、運輸：提供經營運輸業所需服務之業務。九、信用：經營銀行業務。十、保險：經營保險業務。十一、其他經中央主管機關會商中央目的事業主管機關核定之業務。前項第九款、第十款之業務不得與前項其他各款業務併同經營。」

¹⁰³所得稅法第 4 條第 13 款「下列各種所得，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。」

¹⁰⁴所得稅法第 4 條第 14 款「下列各種所得，免納所得稅：…十四、依法經營不對外營業消費合作社之盈餘。」

之公益團體有別，故非屬於所得稅法第 4 條第 13 款規定所稱之「公益團體」，不得享有免稅之規定。

六、研究分析

漁保社之設立宗旨，是漁船主以互助合作方式，自辦漁船保險，降低保險費率，簡化投保及理賠手續，以保障漁業投資，安定漁業經營，漁民間互助情形與歷史因素理論主張，透過勞方與資方互相協助，解決彼此問題；團結一致理論主張，人類需要依賴他人幫助完成大多數事物；漁保社特色，不以營利為目的，主要收入來自會員所繳會費，求收支平衡，如有適當結餘，考慮降低保費，以減輕社員負擔（台灣區漁船產物保險合作社，2018），漁保社是謀求內部社員利益，且得分配盈餘，與不得盈餘分配之公益團體有別，故非屬「公益團體」。綜上，漁保社與非營利組織組織定義不同，非營利組織無會員問題，亦無繳納保險費，本文認為法院見解合理，依實質課稅原則，漁保社應依規定繳納營利事業所得稅。

參、案例整理

本章前述之個案，略以下表格方式呈現，就相關判決、緣由摘要和課稅標準等條件做整理：

表 3-1 是否屬非營利組織案例

裁判字號	裁判日期	裁判案由	緣由摘要	課稅標準
臺北高等行政法院判決94年度訴字第02644號	950622	營利事業所得稅	有限責任台灣區漁船產物保險合作社	非屬公益團體組織，不得享有免稅之規定
最高行政法院判決101年度判字第886號	1011004	營利事業所得稅	大立光電股份有限公司自職工福利委員會收取之收得，應繳納營所事	非屬公益團體組織，不得享有免稅之規定

資料來源：整理自司法院全球資訊網—法學資料檢索系統，檢閱自 2018 年 5 月 16 日。網址：

<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>。

第二節 非營利組織免稅案例

本節探討非營利組織，遭稅捐稽徵機關課稅，惟非營利組織不服，起訴後，法院判決無理由，非營利組織勝訴，適用免稅規定。

壹、佛教慈濟綜合醫院案¹⁰⁵

一、案例事實

財團法人佛教慈濟綜合醫院係依法設立之私立慈善救濟事業，核與房屋稅條例第15條第1項第2款¹⁰⁶之免徵房屋稅要件不符。

二、當事人主張

(一) 慈濟醫院主張

1. 慈濟醫院係依法登記設立之私立慈善救濟事業，符合房屋稅條例第15條第1項第2款¹⁰⁷之規定，應免徵房屋稅；其設立是出於慈善救濟的動機，又從慈濟醫院捐助章程、法人登記目的、目的事業主管機關之認定，均足證明慈濟醫院係慈善救濟事業。

2. 前揭房屋稅條例第15條第1項第2款係規定「業經立案之私立慈善救濟事業」得免徵房屋稅，臺北縣政府稅捐稽徵以慈濟醫院未向內政部登記，及非屬慈善救濟事業附設醫院之形式論述，違反租稅法定主義及實質課稅原則。

(1) 所稱「經主管機關核准立案之私立慈善救濟事業」，未明定「立

¹⁰⁵臺北高等行政法院判決 98 年度訴字第 668 號

¹⁰⁶房屋稅條例第15條第1項第2款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

¹⁰⁷房屋稅條例第15條第1項第2款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

案」主管機關是內政部，臺北縣政府稅捐稽徵處增加法律所無之限制，有違租稅法律主義及行政程序法第4條¹⁰⁸及第8條¹⁰⁹之規定。

(2) 根據學者許崇源教授認為根據補助說與主權說，政府選擇免稅在使非營利組織免於政府干預，故慈善救濟應以其是否從事醫療慈善救濟之公益服務行為實質審查。

3.臺北縣政府稅捐稽徵處以慈濟醫院依中央健保局規定收取費用，核與一般醫院並無不同，有違依法行政原則及授權基礎之遵守：

(1) 依醫療法第21條¹¹⁰規定，所有類型之醫療院所，不問其是否慈善救濟事業，其收費標準與型態均係依主管機關指示申請辦理，臺北縣政府稅捐稽徵處以慈濟醫院遵守法令收費之事實，據為認定非屬慈善救濟醫院，有違依法行政原則及授權基礎之遵守。

4.臺北縣政府稅捐稽徵處撤銷核予慈濟醫院免徵房屋稅之授益行政處分，有違信賴保護之原則及違反撤銷權行使之法律規範。

5.依財政部85年7月5日台財稅第851116753號函¹¹¹，檢送內政部研商財團法人老人扶、療養機構免徵房屋稅及地價稅之會議紀錄載，須將全部收益直接用於各該目的事業，始得認屬慈善救濟事業，顯已違反比例原則。

6.臺北縣政府稅捐稽徵處引用衛生財團法人設立許可及監督要點第1點¹¹²及醫療

¹⁰⁸行政程序法第4條「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」

¹⁰⁹行政程序法第8條「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。」

¹¹⁰醫療法第21條「醫療機構收取醫療費用之標準，由直轄市、縣(市)主管機關核定之。」

¹¹¹財政部85年7月5日台財稅第851116753號函「主旨：檢送研商財團法人老人扶、療養機構免徵房屋稅及地價稅會議紀錄。決議：一財團法人老人福利機構依老人福利法因提供設施或服務而酌收之必要費用，經目的事業主管機關出具證明，其收費非以營利為目的且不違反老人福利之目的，將全部收益直接用於各該目的事業，得認屬慈善救濟事業」

¹¹²衛生財團法人設立許可及監督要點第1點「一、行政院衛生署(以下簡稱本署)為辦理衛生財

法第1條¹¹³，辯稱衛生署職掌範圍僅醫療與衛生等相關業務，尚未及於慈善救濟業務云云，與事實不符合。

（二）臺北縣政府稅捐稽徵處主張

1.依房屋稅條例第5條第1項第2款¹¹⁴、第6條¹¹⁵及第15條第1項第2款¹¹⁶，另財政部64年11月4日台財稅第37824號函、64年12月19日台財稅第38987號函、前台灣省稅務局68年5月14日稅三字第34478號函及財政部71年12月8日台財稅第38854號函釋意旨及前揭房屋稅條例第15條第1項第2款規定，業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋，免徵房屋稅。

2.公益乃社會公共利益，慈善救濟是對貧困或危難之救助，兩者顯然有異，慈善救濟事業當然是公益事業，公益事業並不當然等於慈善救濟事業，亦即公益事業範圍應大於或等於慈善救濟事業¹¹⁷。

3.依慈濟醫院章程，僅能證明慈濟醫院所經營之事業符合「公益性」，不足以證明慈濟醫院所經營之事業合乎「慈善救濟事業」。

4.依財政部85年7月5日台財稅第851116753號函釋規定，屬於慈善救濟事業

團法人之設立許可及監督管理事宜，特訂定本要點。醫療財團法人之設立許可及監督管理，不適用本要點規定。」

¹¹³醫療法第1條「為促進醫療事業之健全發展，合理分布醫療資源，提高醫療品質，保障病人權益，增進國民健康，特制定本法。本法未規定者，適用其他法律規定。」

¹¹⁴房屋稅條例第5條第1項第2款「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：…二、非住家用房屋：供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，最低不得少於其房屋現值百分之三，最高不得超過百分之五；供人民團體等非營業使用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之二點五。」

¹¹⁵房屋稅條例第6條「直轄市及縣(市)政府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率，提經當地民意機關通過，報請或層轉財政部備案。」

¹¹⁶房屋稅條例第15條第1項第2款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

¹¹⁷舉例「財團法人董氏基金會，其業務範圍為菸害防制等，雖合乎「公益性」，惟並不具有「慈善救濟」之性質；又例如財團法人黎明文化事業基金會，其業務範圍為舉辦有益社會大眾身心之文化活動、設立各類獎學金，其雖亦合乎「公益性」，惟亦不具有「慈善救濟」之性質。」

者，須符合 2 個條件，其 1 收費非以營利為目的且不違反相關從事社會福利之目的，其 2 且將全部收益直接用於各該目的事業，始得認屬慈善救濟事業。

5.房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款¹¹⁸，是基於辦理社會福利慈善救助事業者，其營收全部及資本孳息係僅能辦理社會福利慈善救助事項，始有房屋稅免稅予以獎勵之必要。

6.慈濟醫院僅依醫療法第 46 條¹¹⁹規定，提撥年度醫療收益結餘之 10%辦理醫療救濟、社區醫療服務事項，與房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款¹²⁰規定之立法精神及財政部函釋有違。

7.依契約所載，永發企業社向慈濟醫院承攬經營之收費停車場業務，包含一般對外開放使用收費之停車位及慈濟醫院員工使用付費之停車位，故是系爭房屋除部分面積供營業使用外，有部分面積供收費停車場使用，其餘面積才供醫院醫療使用。

8.依衛生財團法人設立許可及監督要點第 1 點¹²¹及醫療法第 1 條¹²²規定，衛生署職掌範圍僅醫療、衛生等相關業務，尚未及於慈善救濟業務，且該衛生署函示並未明確認定慈濟醫院乃慈善救濟事業，是其主張，顯非可採。

¹¹⁸房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定「…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

¹¹⁹醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

¹²⁰房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

¹²¹衛生財團法人設立許可及監督要點第 1 點「一、行政院衛生署（以下簡稱本署）為辦理衛生財團法人之設立許可及監督管理事宜，特訂定本要點。醫療財團法人之設立許可及監督管理，不適用本要點規定。」

¹²²醫療法第 1 條「為促進醫療事業之健全發展，合理分布醫療資源，提高醫療品質，保障病人權益，增進國民健康，特制定本法。本法未規定者，適用其他法律規定。」

三、法院判決

訴願決定及原處分（含復查決定）關於課徵97年度房屋稅額超過3,074,965元部分均撤銷。

四、法院判決理由

（一）經立案之私立慈善救濟事業，直接供辦理事業所使用之自有房屋，免徵房不以營利為目的；完成財團法人登記，如三者缺一，則不得享有免徵房屋稅之優惠。

（二）所謂「經立案之私立慈善救濟事業」，法未明文其定義，亦未限於須經「內政部」立案之私立慈善救濟事業始足當之，應依其立法目的及精神，再以慈善救濟事業之型態、範圍及其設立法令依據與認定標準，予以認定。

（三）依醫療法第 11 條¹²³和同法第 38 條第 2 項¹²⁴規定可知，慈濟醫院依法自無從在內政部立案登記為醫療財團法人，且倘如稅捐處所稱須在內政部設立登記始能獲得房屋稅減免，則前揭醫療法之規定亦勢將形同具文。

五、小結

主管機關應衡量依房屋稅之立法目的和精神，再以慈善救濟事業之型態、範圍及其設立法令依據與認定標準課稅標準及範圍較妥適。

六、研究分析

Hansmann提出補助理論理由，非營利組織面臨募款的困難，政府給予租稅

¹²³醫療法第 11 條「本法所稱主管機關：在中央為行政院衛生署；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」

¹²⁴醫療法第 38 條第 2 項「醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。」

減免，可提高非營利組織競爭。本案，慈濟醫院勝訴原因在於，法院表示所謂「經立案之私立慈善救濟事業」，法無明文規定，未限須經內政部立案，應依立法目的及精神，再以慈善救濟事業型態、範圍及設立法令依據與認定標準，予以認定，另依醫療法第11條¹²⁵和同法第38條第2項¹²⁶規定可知，慈濟醫院依法自無在內政部立案登記為醫療財團法人，倘如稅捐處所稱須在內政部設立登記始能獲得房屋稅減免，則醫療法規定將形同具文，綜上，慈濟醫院屬慈善救濟事業，免徵房屋稅，本文認為法院判決有理由，因慈濟醫院本質符合公益性，從事相關醫療行為，與非營利組織之概念相同，本文認為慈濟無須繳納房屋稅。

貳、佛教慈濟綜合醫院案¹²⁷

一、案例事實

財團法人佛教慈濟綜合醫院（以下簡稱慈濟醫院）係依醫療法第5條¹²⁸規定所核准之私立慈善救濟事業，與房屋稅條例第15條第1項第2款¹²⁹之免徵房屋稅要件不符。

¹²⁵醫療法第11條「本法所稱主管機關：在中央為行政院衛生署；在直轄市為直轄市政府；在縣(市)為縣(市)政府。」

¹²⁶醫療法第38條第2項「醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。」

¹²⁷高雄高等行政法院判決98年度訴字第146號判決

¹²⁸醫療法第5條「本法所稱醫療法人，包括醫療財團法人及醫療社團法人。本法所稱醫療財團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，由捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並向法院登記之財團法人。本法所稱醫療社團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，經中央主管機關許可登記之社團法人。」

¹²⁹房屋稅條例第15條第1項第2款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：...二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

二、當事人主張

(一) 慈濟醫院主張

- 1.慈濟醫院係依法登記設立之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，符合前揭房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款之規定，其直接供辦理事業所使用之自有房屋，應免徵房屋稅。
- 2.嘉義縣財政稅局以慈濟醫院有收費之事實，認定慈濟醫院非屬慈善救濟醫院，違反論理原則，且將收費差異作為房屋稅免徵的負擔條件，亦有違依法行政原則。
- 3.嘉義縣財政稅局撤銷核，慈濟醫院免徵房屋稅之授益行政處分，有違信賴保護之原則及違反撤銷權行使之法律規範。
- 4.內政部表示有關慈善救濟事業之型態、範圍及其設立之法令依據與認定標準，未明確規範，且衛生署已認定慈濟醫院係「業經立案之慈善救濟事業」。
- 5.依房屋稅條例第 15 條第 1 項第 1 款¹³⁰規定，財政部及稅捐機關認定學校附設醫院之「醫院房屋」係供學校辦公使用，符合房屋稅條例之免徵要件；另基督教附設醫院解釋「業經立案之慈善救濟事業」並將其辦公房屋、診療室、病房、值夜醫護人員宿舍等解釋為是「屬直接供醫院使用之房屋」，符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款¹³¹「直接供辦理事業使用之房屋」之免徵要件，惟嘉義縣財政局，就慈濟醫院之房屋要從嚴解釋？有失賦稅公平。

¹³⁰房屋稅條例第 15 條第 1 項第 1 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：一、業經立案之私立學校及學術研究機構，完成財團法人登記者，其供校舍或辦公使用之自有房屋。」

¹³¹房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

（二）嘉義縣財政稅局主張

1.我國就財團法人之設立採主管機關許可主義，並以「法人業務目的事業」作為設立許可之標準，透過業務目的事業主管機關為設立之許可及監督，俾防止浮濫設置，以確保該特定目的之達成及妥善使用捐助財產。

2.慈濟醫院依據醫療法第 5 條¹³²規定，經衛生署許可設立之醫療財團法人，並非經慈善救濟事業主管機關核准立案之單位，慈濟醫院之捐助人為慈濟基金會，其確屬內政部立案之全國性慈善救濟團體，然二者仍分屬單獨成立之財團法人。

3.租稅優惠的特徵在於違反量能課稅原則，對於負擔能力相同者，卻在課稅上給予差別待遇，以誘導其從事特定之作為或不作為。

4.前揭房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定，係在獎勵立案之慈善救濟事業財團，並以其從事慈善救濟事業之自有房屋作為租稅優惠之對象，稅捐優惠的機制係建立在平等權之違反的基礎上。

5.慈濟醫院係依據醫療法所設立之醫療財團法人，而提供醫療救濟服務僅係依據醫療法第 46 條¹³³規定而來，經衛生署之認定，其具廣義之慈善事業特性，與房屋稅條例所欲達成之法規範目的顯有差距。

三、法院判決

訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）關於課徵97年度房屋稅超過新台幣1,373,526元部分均撤銷。

¹³²醫療法第 5 條「本法所稱醫療法人，包括醫療財團法人及醫療社團法人。本法所稱醫療財團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，由捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並向法院登記之財團法人。本法所稱醫療社團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，經中央主管機關許可登記之社團法人。」

¹³³醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

四、法院判決理由

- (一) 房屋稅條例第15條第1項第2款規定，免徵房屋稅者，須具備3項要件：1. 須經慈善救濟事業主管機關立案；2. 不以營利為目的；3. 完成財團法人登記者，否則不得享有免徵房屋稅之優待。
- (二) 慈濟醫院已獲得衛生署核准設立，並向法院完成財團法人登記，又其捐助章程...「...辦理醫療服務不以營利為宗旨，提高地區醫療水準...以服務社會為目的。」「決算後...，如因故解散時其剩餘財產應歸屬本院所在地之地方自治團體...」，是慈濟醫院係屬不以營利為目的且已完成財團法人登記。
- (三) 房屋稅條例第15條第1項第2款¹³⁴所謂「經立案之私立慈善救濟事業」，並未明文規定私立慈善救濟事業之立案主管機關，自應依立法目的及精神，再以慈善救濟事業之型態、範圍及其設立法令依據與認定標準，予以認定。
- (四) 慈濟醫院為醫療財團法人，辦理醫療服務，不以營利為目的之財團法人，符合慈善救濟事業之型態，惟仍須經衛生署核准設立，且經許可設立在案，以佛教慈濟精神辦理醫療服務，不以營利為目的之財團法人。
- (五) 內政部表示慈濟醫院是否符合立案之私立慈善救濟事業案，應向衛生署洽詢，另是否屬慈善救濟事業，其型態、範圍及其設立之法令依據與認定標準等，內政部並未加以範定，依醫療法第46條¹³⁵規定可知，財團法人醫療機構具公益性質，非以營利為其目的，故其性質私立醫療機構有別。
- (六) 財政部64年11月4日台財稅字第37824號及同年12月19日台財稅字第38987號函，已釋示宗教團體興辦之醫院屬慈善救濟事業，得免徵房屋稅；依據

¹³⁴房屋稅條例第15條第1項第2款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：...二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

¹³⁵醫療法第46條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

前開醫療法規定，仍持續提供醫療救濟服務，屬廣義之「慈善」事業。綜上，財團法人慈濟綜合醫院及其各分院應屬慈善救濟事業。」

(七) 依醫療法第11條¹³⁶及第38條第2項¹³⁷之規定，慈濟醫院符合房屋稅條例第15條第1項第2款¹³⁸所規定「業經立案之私立慈善救濟事業」之要件，應無疑義。

五、小結

依醫療法規定慈濟醫院持續提供醫療救濟服務，屬廣義之「慈善」事業，適用房屋稅條例所稱之業經立案之私立慈善救濟事業，適用相關免稅之規定。

六、研究分析

依補助理論可知，Simon指出比起政府，民眾更喜歡非營利組織所提供財貨或勞務，原因有政府作業被詬病是評估與監督過多、政府運作受限於議會之多數決，無法提供全方位服務與財貨、非營利組織比起政府更有能力招攬志工，且有能力向使用者收費等，非營利組織活動具有外部利益，經由租稅減免等政策，來鼓勵非營利組織提供更多的服務。本案，慈濟醫院勝訴原因在於，依醫療法第11條及第38條第2項規定，慈濟醫院符合房屋稅條例第15條第1項第2款所規定「業經立案之私立慈善救濟事業」要件，故醫療法規定慈濟醫院持續提供醫療救濟服務，屬廣義之「慈善」事業，適用房屋稅條例所稱業經立案之私立慈善救濟事業，適用相關免稅規定，另財政部64年11月4日台財稅字第37824號及同年12月19日台財稅字第38987號函釋，宗教團體興辦之醫院屬慈善救濟事業，得免徵房屋稅；依據前開醫療法規定，仍持續提供醫療救濟服務，屬廣義「慈善」事業。綜上，

¹³⁶醫療法第11條「本法所稱主管機關：在中央為行政院衛生署；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」

¹³⁷醫療法第38條第2項「醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。」

¹³⁸房屋稅條例第15條第1項第2款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

本文認為法院判決合理，財團法人慈濟綜合醫院及其各分院應屬慈善救濟事業，免徵房屋稅。

參、佛教慈濟綜合醫院案¹³⁹

一、案例事實

慈濟醫院係依醫療法第 5 條¹⁴⁰規定核准立案之私立慈善救濟事業，與房屋稅條例之免徵房屋稅要件不符。

二、當事人主張

（一）慈濟醫院主張

1.慈濟醫院係依法設立之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款¹⁴¹之規定，直接供辦理事業所使用之自有房屋，應免徵房屋稅。

（1）慈濟醫院係因慈濟基金會為提供慈善醫療救助服務之目的，而捐助成立之公益財團法人，經衛生署證明慈濟醫院係非以營利為目的之財團法人。

（2）依捐助章程第 19 條規定...比醫療法規定要求之慈善救濟標準更高。另依捐助章程第 20 條規定，慈濟醫院財產公共利益特性與一般營利性醫院不同，足證其公益慈善救濟事業之性質，符合租稅減免的要件。

¹³⁹臺北高等行政法院判決 99 年度訴字第 1363 號

¹⁴⁰醫療法第 5 條「本法所稱醫療法人，包括醫療財團法人及醫療社團法人。本法所稱醫療財團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，由捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並向法院登記之財團法人。本法所稱醫療社團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，經中央主管機關許可登記之社團法人。」

¹⁴¹房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

(3) 由法人登記證書之目的欄載明...辦理醫療服務，不以營利為目的，地區醫療水準，...及照顧低收入民眾就醫，以服務社會為目的」。足以表徵慈濟醫院係不以營利為目的之私立慈善救濟事業。

2.醫療法係特別法，於立法及執行上，醫療財團法人踐行其慈善救濟本質，顯非由內政部立案監督管理。另房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款¹⁴²並非規定，須向內政部作法人登記為「救濟事業」，而係規定「業經立案之私立慈善救濟事業」得免徵房屋稅。

3.醫療法第 38 條第 2 項¹⁴³規定，醫療財團法人雖係在衛生署立案，仍得享有房屋稅之減免。如將房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款之「立案」解釋為須向內政部立案，則醫療財團法人皆無法符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款之免徵要件。

4.醫療財團法人之成立，依醫療法第 5 條¹⁴⁴及第 11 條¹⁴⁵之規定須向衛生署立案，向法院登記，另有關財團法人法草案第 1 條立法理由¹⁴⁶和前揭醫療法之規定，可歸納出：a.財團法人醫院應受醫療法專門規範；b.事涉多數目的主管機關者，只要向其「主要」目的事業主管機關設立登記即可。故屬於慈善救濟事業之醫院僅須向衛生署立案即可。

¹⁴²房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：...二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

¹⁴³醫療法第 38 條第 2 項「醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。」

¹⁴⁴醫療法第 5 條「本法所稱醫療法人，包括醫療財團法人及醫療社團法人。本法所稱醫療財團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，由捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並向法院登記之財團法人。本法所稱醫療社團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，經中央主管機關許可登記之社團法人。」

¹⁴⁵醫療法第 11 條「本法所稱主管機關：在中央為行政院衛生署；在直轄市為直轄市政府；在縣(市)為縣(市)政府。」

¹⁴⁶關財團法人法草案第 1 條立法理由「三、另私立醫療機構、私立學校...，主管機關已定有醫療法及私立學校法等專法加以規範，自亦應優先適用各該專業法律之規定...」，第 3 條第 2 項則規定：「財團法人之業務跨越目的事業主管機關者，以其主要業務之目的事業主管機關為主管機關。」

5.內政部明白表示，有關慈善救濟事業之型態、範圍及其設立之法令依據與認定標準，內政部相關法規未加以範定，慈濟醫院是否符合「立案之私立慈善救濟事業」應由主管機關衛生署認定之。

6.慈濟醫院將學校附設醫院之「醫院房屋」解釋為是學校辦公使用，符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 1 款¹⁴⁷「供校舍或辦公使用之自有房屋」的免徵要件；惟臺北縣政府稅捐稽徵處將基督教附設醫院之辦公房屋、診療室、病房、值夜醫護人員宿舍等解釋為「屬直接供醫院使用之房屋」，符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款¹⁴⁸「直接供辦理事業使用之房屋」的免徵要件。惟就本件卻從嚴解釋，有失賦稅公平。

（二）臺北縣政府稅捐稽徵處主張

1.「台灣基督教○○會附設○○紀念醫院之診療室、病房、值夜醫護人員宿舍等，應屬直接供醫院使用之房屋，准照財政部 64 年 11 月 4 日台財稅第 37824 號函示免徵房屋稅。」，另醫事財團法人所有房屋，除符合前揭房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定之慈善救濟事業，其餘尚無特別減免規定。

2.符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定得免徵房屋稅者，須具備 3 項要件：
a.完成財團法人登記者；b.不以營利為目的；c.業經立案之私立「慈善救濟事業」。

3.公益屬社會公共利益，慈善救濟是對貧困或危難之救助，兩者顯然有異，是慈善救濟事業當然是公益事業，然公益事業並不等於慈善救濟事業，亦即公益事業範圍應大於或等於慈善救濟事業。

4.縱使慈濟醫院取得衛生署之設立許可，章程明定不以營利為目的，且完成財團

¹⁴⁷房屋稅條例第 15 條第 1 項第 1 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：一、業經立案之私立學校及學術研究機構，完成財團法人登記者，其供校舍或辦公使用之自有房屋。」

¹⁴⁸房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

法人登記，惟仍需符合「慈善救濟事業」，始符合免徵房屋稅之規定。

5.依財政部 85 年 7 月 5 日函釋規定，屬慈善救濟事業者，其收費非以營利為目的且不違反相關從事社會福利之目的，須將全部收益直接用於各該目的事業者，慈濟醫院僅依前開醫療法第 46 條¹⁴⁹規定，提撥年度醫療收益結餘之 10%辦理醫療救濟、社區醫療服務事項，與前揭房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定之立法精神及財政部函釋有違。

6.衛生署認為慈濟醫院合於救濟事業之規定，按衛生財團法人設立許可及監督要點第 1 點¹⁵⁰及醫療法第 1 條¹⁵¹規定所載，衛生署職掌範圍僅醫療、衛生等相關業務，尚未及於慈善救濟業務，且該衛生署函示並未明確認定慈濟醫院乃慈善救濟事業，是其主張，顯非可採等語。

三、法院判決

訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

四、法院判決之理由

(一)房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定，免徵房屋稅者，須具備 3 項要件：(1) 必須經慈善救濟事業主管機關立案者 (2) 不以營利為目的 (3) 完成財團法人登記者。

(二)依花蓮地院核發之法人登記證書和捐助章程第 20 條規定，可知慈濟醫

¹⁴⁹醫療法第 46 條 「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

¹⁵⁰衛生財團法人設立許可及監督要點第 1 點 「衛生福利部(以下簡稱本部)為辦理衛生財團法人(以下簡稱財團法人)之設立許可及監督管理事項，特依民法有關規定訂定本要點。政府捐助之衛生財團法人，其設立許可及監督管理事項，應依行政院訂定之相關規定辦理；其未規定者，依本要點規定辦理。醫療財團法人之設立許可及監督管理，依醫療法之規定，不適用本要點規定。」

¹⁵¹醫療法第 1 條 「為促進醫療事業之健全發展，合理分布醫療資源，提高醫療品質，保障病人權益，增進國民健康，特制定本法。本法未規定者，適用其他法律規定」。

院不以營利為目的，且經完成財團法人登記，而從事於慈善救濟與醫療業務之法人組織，符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款所定「不以營利為目的」及「完成財團法人登記」之要件。

(三)房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款所謂「經立案之私立慈善救濟事業」，應依其立法目的及精神，再以慈善救濟事業之型態、範圍及其設立法令依據與認定標準予以認定。

(四)我國並無規範私立慈善救濟事業之專法，解釋上，自應依民法及其他法律規定，向主管機關登記後成立，且法人之業務屬於主管機關監督；參以醫療法第 11 條¹⁵²業已明定衛生署為該法之事業主管機關，並監督醫療財團法人之業務，故無再向內政部立案登記為醫療財團法人之必要。

(五)內政部已表示辦理慈善救濟事業之財團法人醫療機構，非屬立案主管機關，慈濟醫院自無再向內政部重複立案之必要；且慈濟醫院之立案機關衛生署，已依職權認定慈濟醫院等宗教團體興辦之醫院係屬慈善救濟事業。

五、小結

我國無規範私立慈善救濟事業之專法，故僅須符合房屋稅法之相關免稅規定，即可享有優惠。

六、研究分析

依據主權觀點可知，Brody 提出，免稅制度可以有效減輕對非營利組織干擾，又可能增加獨立性。本案，慈濟醫院勝訴原因在於，財政部 64 年 11 月 4 日台財稅字第 37824 號及同年 12 月 19 日台財稅字第 38987 號函，已表示宗教團體興辦

¹⁵²醫療法第 11 條「本法所稱主管機關：在中央為行政院衛生署；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」

之醫院屬慈善救濟事業，得免徵房屋稅；醫療財團法人醫院依醫療法規定，屬廣義「慈善」事業；又依前揭醫療法第 11 條及第 38 條第 2 項規定，慈濟醫院自符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款 所規定「業經立案之私立慈善救濟事業」之要件，適用免稅條件。綜上，本文認為法院判決有理由，慈濟醫院符合免稅規定，得免徵房屋稅。

肆、佛教慈濟綜合醫院案¹⁵³

一、案例事實

財團法人佛教慈濟綜合醫院（以下簡稱慈濟醫院）申請免徵房屋稅，遭臺北縣政府稅捐處查獲系爭房屋供營業使用。

二、當事人主張

（一）慈濟醫院主張

1.慈濟醫院係依法登記設立之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，符合房屋稅條例第15條第1項第2款¹⁵⁴規定，其直接供辦理事業所使用之房屋，應免徵房屋稅。

（1）依醫療法第46條¹⁵⁵規定，將醫療財團法人定位為慈善救濟性質之財團法人，要求須提撥年度醫療收入結餘10%以上辦理醫療救濟、社區醫療服務...等慈善救濟事業，並由衛生署直接監督管理，擇優獎勵。

¹⁵³臺北高等行政法院判決 96 年度訴字第 02546 號判決

¹⁵⁴房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

¹⁵⁵醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

(2) 醫療財團法人雖係在衛生署立案，惟仍得享有房屋稅減免。如房屋稅條例未包含非以營利為目的之醫療財團法人，則醫療法第38條¹⁵⁶即無規定減免房屋稅依有關稅法辦理之可能性。

(3) 私立醫療院就房屋稅課徵與否，應按其設立目的劃分，若屬營利為目的之醫療院所，應依房屋稅條例第5條第2款¹⁵⁷規定課徵，如屬非以營利為目的之醫療財團法人，且符合同條例第15條第1項第2款¹⁵⁸規定要件，應免徵房屋稅。

(4) 慈濟醫院係不以營利為目的之私立慈善救濟事業，分述如下：

a. 慈濟醫院與慈濟基金會合作，在基金會下成立慈濟人醫會，利用慈濟醫院人力與資源從事慈善醫療救護工作，包括偏遠無醫村及離島健檢義診、殘智障教養院關懷...校園健康體驗營等。

b. 慈濟醫院捐助章程第3條規定和臺灣花蓮地方法院核發之法人登記證書目的欄，載明：「...辦理醫療服務不以營利為宗旨，提高地區醫療水準，培養優秀醫事人才及照顧低收入民眾，以服務社會為目的。」

c. 主管機關衛生署以76年7月4日衛署醫字第675199號函證明慈濟醫院係非以營利為目的之財團法人。

2. 依臺北縣政府稅捐稽徵處所稱，經立案之醫療財團法人因未向內政部辦理財團

¹⁵⁶醫療法第38條「私人及團體對於醫療財團法人之捐贈，得依有關稅法之規定減免稅賦。醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。本法修正施行前已設立之私立醫療機構，於本法修正施行後三年內改設為醫療法人，將原供醫療使用之土地無償移轉該醫療法人續作原來之使用者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」

¹⁵⁷房屋稅條例第5條第2款「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：...二、非住家用房屋：供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，最低不得少於其房屋現值百分之三，最高不得超過百分之五；供人民團體等非營業使用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之二點五。」

¹⁵⁸房屋稅條例第15條第1項第2款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：...二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

法人登記，即非屬慈善救濟事業云云，顯增加法律所無之限制，有違租稅法律主義。

(1) 如須在內政部設立登記始能獲得房屋稅減免，則醫療法第38條第2項¹⁵⁹規定形同具文。

(2) 參照司法院釋字第530號¹⁶⁰及第478號¹⁶¹解釋意旨，房屋稅條例未說明何謂「經主管機關核准立案之私立慈善救濟事業」，亦未明定立案主管機關為何，慈濟醫院已完成財團法人登記並從事醫療救濟服務之事實，應認定為「經主管機關核准立案之私立慈善救濟事業」。

(3) 慈善救濟事業非以形式附設為要件，應以其是否依法從事公益服務慈善救濟行為實質審查，始為房屋稅條所稱「經主管機關核准立案之私立慈善救濟事業」之真義。

3.課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，應以實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則將無法實現租稅公平之基本理念及要求。

(1) 衛生署認為基於財團法人醫療機構之公益性質及其社會責任，建請得依房屋稅條例第15條第1項第2款¹⁶²規定或財政部64年11月4日台財稅字第37824號及64年12月19日台財稅字第38987號函釋規定，予以免徵為宜。

4.由財團法人法草案第1條立法理由¹⁶³，可知財團法人醫院應受醫療法專門規範，

¹⁵⁹醫療法第38條第2項「醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理」

¹⁶⁰參照司法院大法官會議解釋釋字第530號解釋

¹⁶¹參照司法院大法官會議解釋釋字第478號解釋

¹⁶²房屋稅條例第15條第1項第2款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

¹⁶³財團法人法草案第1條立法理由說明「三、另私立醫療機構、私立學校或宗教團體等特殊性質

事涉多數目的事業主管機關者，僅須向主要目的事業主管機關設立登記即可，故屬慈善救濟事業之慈濟醫院僅須向衛生署立案即可。

5.內政部表示慈濟醫院是否符合「立案之私立慈善救濟事業」，須由其主管機關衛生署認定，且衛生署已行使職權明白認定慈濟院屬慈善救濟事業。

(1) 內政部96年12月17日內授中社字第0960018943號函¹⁶⁴表示，財團法人醫院是否屬慈善救濟事業，宜向主管機關衛生署洽詢...且內政部重申是否屬慈善救濟事業，須由醫療財團法人之全部收益使用於慈善救濟事業，始符合不以營利為目的之要件。

(2) 參照慈濟醫院捐助章程第16條及第17條規定，可知慈濟醫院係將收益用於自己目的事業及慈濟醫院以外之其他社會慈善救濟事業，縱將來因故解散，其剩餘財產亦應歸屬所在地方自治團體或政府主管機關指定之慈善公益團體，不會用於其他地方。

6.依房屋稅條例第15條第1項第2款¹⁶⁵所謂「直接供辦理事業所使用」之自有房屋，即指「直接供辦理財團法人醫院事業使用」之自有房屋，有別於財團法人醫院內

之財團法人，主管機關已定有醫療法及私立學校法等專法加以規範，自亦應優先適用各該專業法律之規定；各該專業法律未規定者，始適用本法...」、第3條第2項規定及其立法理由：「財團法人之業務跨越目的事業主管機關者，以其主要業務之目的事業主管機關為主管機關。」、「二、第2項明定以其主要業務目的事業主管機關為主管機關：（一）財團法人從事之公益活動已日趨多元化，其目的事業未必侷限於單一領域，是以未來財團法人之業務跨越目的事業主管機關，乃時勢所趨。為期事權統一，宜由單一目的事業主管機關統籌管理。」

¹⁶⁴內政部 96 年 12 月 17 日內授中社字第 0960018943 號函「主旨：貴部函詢慈善救濟事業之型態、範圍及其設立之法令依據與認定標準，以及財團法人醫院是否屬慈善救濟事業等疑義，復如說明，請查照。說明：．．二、有關慈善救濟事業之型態、範圍及其設立之法令依據與認定標準乙節，經查本部相關法規並未加以範定，惟查配合民國 69 年社會救助法公布而廢止之社會救濟法將救濟設施分為．．施醫所及其他以救濟為目的之設施；另查社會救助法第 2 條規定，社會救助分為生活扶助、醫療補助、急難救助及災害救助等項。．．四、至財團法人醫院是否屬於慈善救濟事業乙節，查醫療法第 5 條規定，醫療財團法人係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，由捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並向法院登記之財團法人。是以，財團法人醫院是否屬慈善救濟事業，宜向其主管機關行政院衛生署洽詢，並參考本部上開相關規定。」

¹⁶⁵房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

之餐廳、商店、靜思書軒等非直接供醫院事業使用之情形。

(二) 臺北縣政府稅捐稽徵處主張

1. 慈濟醫院未能提出向內政部或縣市政府辦理慈善救濟事業財團法人之登記，徒執法院之法人登記證書及經衛生署備查之自身章程，惟衛生署僅係醫療院所業務上主管機關，非私立慈善救濟事業之主管機關，與房屋稅條例所定合於免稅條件之財團法人，須經私立慈善救濟事業主管機關立案，二者目的、要件顯非相同，自不得相互援用。

2. 慈濟基金會雖係經內政部核准立案並完成財團法人登記之私立慈善救濟事業，慈濟醫院係經衛生署准予設立且向法院聲請設立完成登記之醫療財團法人，此有法人登記證書及捐助章程可稽，二者分屬單獨成立之財團法人。

3. 慈濟基金會依創設目的經營業務，屬辦理具有成績之基金會，非屬慈善救濟事業之證明，慈濟醫院雖由慈濟基金會捐助，非屬慈濟基金會之附設醫院，無財政部64年11月4日台財稅字第37824號及64年12月19日台財稅字第38987號函釋之適用。

4. 慈濟醫院僅係經衛生署核准設立之醫療財團法人，而非核准立案之私立慈善救濟事業，縱如慈濟醫院所稱其確提供濟貧、養老等慈善救濟行為，未符合房屋稅條例第15條第1項第2款¹⁶⁶「業經立案之私立慈善救濟事業」之法定要件。

5. 衛生署僅為從事醫療、衛生等相關業務之財團法人主管機關，故私立慈善救濟事業之業務權責機關為內政部，亦有最高行政法院95年度判字第1894號及臺中高等行政法院96年度訴字第97號判決見解可參。

¹⁶⁶房屋稅條例第15條第1項第2款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：...二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

6.慈濟醫院依章程第16條¹⁶⁷規定及醫療法第46條¹⁶⁸規定，僅有結餘時得提撥10%-50%充作社會慈善救濟事業使用，與內政部主管辦理社會福利慈善救助之財團法人，營收全部及資本孳息僅能辦理社會福利慈善救助事項，顯然有別。

7.依財政部85年7月5日台財稅字第851116753號¹⁶⁹函釋¹⁷⁰規定，屬慈善救濟事業。而房屋稅條例第15條第1項第2款乃基於辦理社會福利慈善救助事業者，其營收全部及資本孳息僅能辦理社會福利慈善救助事項，核有房屋稅免稅予以獎勵之必要。慈濟醫院僅依醫療法及自身章程提撥年度醫療收益結餘10%-50%辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項，與房屋稅條例第15條第1項第2款¹⁷¹立法精神及上開函釋相違。

三、法院判決

訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）關於 94 年房屋稅全部及 95 年房屋稅新臺幣貳仟參佰柒拾壹萬參仟零捌拾捌元部分均撤銷。

四、法院判決理由

（一）按房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款¹⁷²規定，免徵房屋稅者，須具備 3 項

¹⁶⁷章程第 16 條「慈濟醫院依醫療法僅應提撥年度醫療收入結餘 10%以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項，且依慈濟醫院捐助章程所載，慈濟醫院決算後有結餘，應先提撥結餘 50%充實自身資本，餘始得撥充社會慈善救濟事業之用」

¹⁶⁸醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

¹⁶⁹財政部 85 年 7 月 5 日台財稅字第 851116753 號「財團法人老人福利機構依老人福利法因提供設施或服務而酌收之必要費用，經目的事業主管機關出具證明，其收費非以營利為目的且不違反老人福利之目的，將全部收益直接用於各該目的事業者，得認屬慈善救濟事業，其直接供辦理事業所使用之房屋得依房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定免徵房屋稅。」

¹⁷⁰財政部 85 年 7 月 5 日台財稅字第 851116753 號 函釋「，須為收費非以營利為目的且不違反相關從事社會福利之目的，並將全部收益直接用於各該目的者，得認屬慈善救濟事業」

¹⁷¹房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：...私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：」

¹⁷²房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：...二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

要件（1）必須經慈善救濟事業主管機關立案者（2）不以營利為目的（3）完成財團法人登記者。

（二）所謂「經立案之私立慈善救濟事業」，法未明文定義，亦未限須經「內政部」立案之私立慈善救濟事業始足當之，且我國無規範私立慈善救濟事業之專法，按醫療法第 11 條¹⁷³已明定衛生署為該法之中央目的事業主管機關，並監督醫療財團法人之業務，依法自無從在內政部立案登記為醫療財團法人。倘如臺北縣政府稅捐稽徵處所稱須在內政部設立登記始能獲得房屋稅減免，則醫療法第 38 條第 2 項¹⁷⁴規定，將形同具文。

（三）有關慈善救濟事業之型態、範圍及其設立法令依據與認定標準，相關法規未加以範定，故是否慈善救濟事業，應從實質認定，且是否屬慈善救濟事業，須由醫療財團法人之主管機關衛生署加以認定。

（四）由醫療法第 46 條¹⁷⁵規定，可知財團法人醫療機構具公益性質，並非以營利為其目的，故其性質核與私立醫療機構有別。

五、小結

我國並無規範私立慈善救濟事業之專法，故慈濟醫院已獲衛生署之認定，屬不以營利為目的之私立慈善救濟事業，已規定予以免徵房屋稅。

六、研究分析

慈濟醫院屬宗教型非營利組織，基於多元論與自由意志理論，可得出慈濟醫

¹⁷³醫療法第 11 條「本法所稱主管機關：在中央為行政院衛生署；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」

¹⁷⁴醫療法第 38 條第 2 項「醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。」

¹⁷⁵醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

院想擁護宗教的想法，設立宗旨為，以「慈、悲、喜、捨」之心，起救苦救難之行…社會祥和、天下無災無難」，慈濟基金會，對他們所關心對象所接受服務財貨及勞務不足等因素，會增加服務提供之財貨或勞務，例如慈善、醫療、教育、人文、投入國際賑災、骨髓捐贈、社區志工、環境保護等等，慈濟基金會，不但解決市場失靈，也解決政府失靈，更發揮了團結一致結論，因為人類通常無法獨立而活，須依賴他人幫助而完成大多數事物。慈濟基金會所從事之相關活動已深深影響著我國人民的許多行為及日常生活，由此可知得出非營利組織對人民之重要性。

慈濟醫院勝訴原因在於，法院判決慈濟醫院符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定，免徵房屋稅，因我國無規範私立慈善救濟事業之專法，另醫療法第 11 條規定，衛生署為該法之中央目的事業主管機關，並監督醫療財團法人之業務，依法無須在內政部立案登記，另依醫療法第 46 條規定，財團法人醫療機構具公益性質，非以營利為其目的，又慈善救濟事業之型態、範圍及設立法令依據與認定標準，相關法規未加以範定，是否屬慈善救濟事業，應由醫衛生署認定，綜上，非營利組織既無專法規範，基於審查概念，慈濟醫院從事醫療公益行為，給鼓勵非營利組織多從事公益行為，政府應予免稅，以提升非營利組織多提供此等財貨，故本文認為法院判決有理由。

伍、台灣省結構工程技師公會案¹⁷⁶

一、案例事實

台灣省結構工程技師公會涉嫌未依法辦理營業登記，接受台北縣政府委託辦理林肯大郡災變鑑定工作，逃漏營業額 2,529,007 元，違反營業稅法第 28 條規定。

¹⁷⁶臺北高等行政法院判決 91 年度訴字第 1051 號判決

二、當事人主張

(一) 台灣省結構工程技師公會主張

1.台灣省結構工程技師公會（以下簡稱技師公會）受台北縣政府委託，代辦林肯大郡災變鑑定之業務，依營業稅法第 8 條第 1 項第 11 款¹⁷⁷規定，應免徵營業稅。

2.依財政部 88 年台財稅字第 881907968 號函¹⁷⁸規定，技師公會就鑑定工作中委託業者辦理之地質鑽探等事項，向台北縣政府領取之費用，已全數轉付各該業者；該款項非屬技師公會銷售勞務之收入，倘無前揭營業稅法第 8 條第 1 項第 11 款之適用，依前開財政部函示，技師公會應補繳營業稅款之範圍不包含已於技師公會已轉付予各廠商之款項部分。

3.結構工程技師之執業範圍主要為：「從事橋樑、壩、建築及道路系統等結構物及基礎等之調查、規劃...等業務」。另有關「建物立面垂直傾斜度測量」、.....等工作，並非結構工程技師之專長，技師公會委託專門業者「日晟測量工程股份有限公司」...等公司辦理。因前開工作非技師公會提供之勞務，財政部臺灣省北區國稅局認技師公會代台北縣政府轉付款項，屬技師公會銷售勞務之銷售額，有重複課稅之情事。

(二) 財政部臺灣省北區國稅局主張

1.技師公會所開立收據或三聯式發票抬頭均以技師公會為買受人，並未符合財政部 77 年 6 月 28 日台財稅第 770658411 號函，頒營業稅法實施注意事項第 3 項第 3 款代收代付規定「其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，得以該憑證

¹⁷⁷營業稅法第 8 條第 1 項第 11 款「左列貨物或勞務免徵營業稅：…十一 農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務。」

¹⁷⁸財政部 88 年台財稅字第 881907968 號函「…其向政府所領取之鑑定費等收入中，屬於轉付建築師、技師等會員，並依法扣繳…，應屬各該公會代收轉付之款項，可免予列入銷售額課徵營業稅，至各該公會自留款部分，係各該公會處理行政作業所收取之手續費性質，核屬各該公會銷售勞務之收入，應依法課徵營業稅。」

交付委託人，免另開立統一發票，並免列入銷售額。」

2.台北縣政府將全案委由技師公會執行，則技師公會應負有全權處理該項工作瑕疵擔保之責，核屬技師公會與台北縣政府之交易行為。

3.技師公會與上述受委託單位有簽訂獨立之委辦工作合約書，並依委辦工作完成後支付合約價款並取得訴願人為抬頭之收據、發票，自屬二者之間之交易行為，難謂為台北縣政府代收代付之情。

三、法院判決

原處分（即復查決定）及訴願決定均撤銷。

四、法院判決之理由

（一）我國租稅法係採「實質課稅原則」，應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，此即為租稅法學上通稱之「實質課稅原則」。

（二）依財政部 88 台財稅字第 881907968 號函釋¹⁷⁹規定，各公會轉付政府發給之鑑定費予各會員，屬各該公會代收轉付之款項，不屬各公會銷售勞務之收入，毋庸課徵營業稅；各公會自留款部分，屬各公會銷售勞務之收入，才應課徵營業稅。

（三）依前述「實質課稅原則」，各公會所提供之服務，應為各公會銷售勞務之所得，應繳納營業稅；至於各公會轉付他人之費用，實質上若非屬各該公會銷售

¹⁷⁹財政部 88 台財稅字第 881907968 號函釋「建築師公會及各技師公會接受政府委託所為之房地鑑定及審理執照業務，實際上既係委由依法領有執照之建築師及技師等會員辦理，其向政府所領取之鑑定費等收入中，屬於轉付建築師、技師等會員，並依法扣繳所得稅款部分，應屬各該公會代收轉付之款項，可免於列入銷售額課徵營業稅，至各該公會自留款部分，係各該公會處理行政作業所收取之手續費性質，核屬各該公會銷售勞務之收入，應依法課徵營業稅。」

勞務之所得，而係屬他人銷售勞務之所得，且該勞務銷售已依法扣繳稅款，即無須再由各公會就該部分繳納營業稅。

五、小結

依實質課稅原則，屬各公會所提供之服務，應為各公會銷售勞務之所得，即應繳納營業稅；至於公會轉付他人之費用，係屬他人銷售勞務之所得，無須課稅。

六、研究發現

技師工會屬互益型非營利組織(具商業性或私人性質)，從稅基定義理論中，**Bittker and Rahder** 表示，部份活動僅是會員間共同完成，與他們個人去完成並沒有差別，故不應對該活動課稅，但相對產生投資收益或是非會員間銷售行為應負擔租稅，本案，技師公會勝訴原因在於，依實質課稅原則，屬各公會所提供服務，應為各公會銷售勞務所得，即應繳納營業稅；至於公會轉付他人費用，係屬他人銷售勞務所得，無需課徵營業稅。

陸、財團法人白陽大道教育基金會案¹⁸⁰

一、案例事實

財團法人白陽大道教育基金會所有系爭房屋，經南投縣政府稅捐稽徵處依房屋稅條例第5條¹⁸¹及南投縣房屋稅徵收率自治條例第2條¹⁸²規定，核定度房屋稅。

¹⁸⁰臺中高等行政法院判決 95 年度訴字第 233 號

¹⁸¹房屋稅條例第 5 條「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房屋：供自住或公益出租人出租使用者，為其房屋現值百分之一點二；其他供住家用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之三點六。各地方政府得視所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率。二、非住家用房屋：供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，最低不得少於其房屋現值百分之三，最高不得超過百分之五；供人民團體等非營業使用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之二點五。三、房屋同時作住家及非住家用者，應

二、當事人主張

（一）財團法人白陽大道教育基金會主張

1.財團法人白陽大道教育基金會（以下簡稱白陽先天大道）係依法向南投縣政府申請許可設立之財團法人，另依法民法第30條規定聲請並完成法人登記。其捐助章程第2條和第15條可知，符合公益法人之性質。

2.依房屋稅條例第15條第1項第5款¹⁸³規定，和88年5月1日台財稅第881912937號函，公益社團之適用範圍，已涵蓋公益團體，包括民法第46條¹⁸⁴及民法第59條¹⁸⁵規定之財團法人均屬之。另白陽先天大道所為事業係為促進社會公眾利益，不以營利為目的，符合前揭條文規定，而應予免徵房屋稅。

3.白陽先天大道依創設目的而從事之各種公益性教育活動，非以營利為目的，且性質均以社會不特定之公眾為受益對象，非以「屬性相同」之同業、同鄉、同學、宗親成員或特定人員為主要受益對象。

4.白陽先天大道所有會務人員皆屬不支薪酬之志工，且將捐獻收入用於公益性教育活動，實際使用所支付之費用皆與目的事業直接或間接相關，與財政部91年3

以實際使用面積，分別按住家用或非住家用稅率，課徵房屋稅。但非住家用者，課稅面積最低不得少於全部面積六分之一。前項第一款供自住及公益出租人出租使用之認定標準，由財政部定之。」

¹⁸²南投縣房屋稅徵收率自治條例第2條「本縣房屋稅徵收率規定如下：一、營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用房屋按其現值課徵百分之三。二、合法登記之工廠，供直接生產使用之自有房屋，按營業用房屋減半徵收之。三、住家用房屋：供自住或公益出租人出租使用者，按其現值課徵百分之一點二；其他供住家用者，按其現值課徵百分之一點五。四、人民團體等非營業用房屋，按其現值課徵百分之二。前項第二款所稱合法登記之工廠，係指依工廠管理輔導法登記之工廠；所稱供直接生產使用之自有房屋，係指從事生產必需之建物、倉庫、冷凍廠及研究化驗室等自有房屋。」

¹⁸³房屋稅條例第15條第1項第5款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…五、不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋。但以同業、同鄉、同學或宗親社團為受益對象者，除依工會法組成之工會經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）政府核准免徵外，不在此限。」

¹⁸⁴民法第46條「以公益為目的之社團，於登記前，應得主管機關之許可。」

¹⁸⁵法第59條「財團於登記前，應得主管機關之許可。」

月26日台財稅字第0910450828號函，針對漁會如以同業成員為主要受益對象所作，二者並不相同。

5.系爭房屋既係專供白陽先天大道所使用，且無供出租、營業之收益情事，亦無屬性相同之特定人員為受益對象，已合於免徵房屋稅之範圍，惟南投縣政府稅捐稽徵處，未依租稅法律主義之範圍所為之事實認定，已逾越法令規範，有違憲法第19條¹⁸⁶租稅法律主義之本旨。

（二）南投縣政府稅捐稽徵處主張

1.南投縣政府稅捐稽徵處於現場勘查系爭房屋，房屋僅供特定人研修使用，亦非專供目的事業辦公使用，依房屋稅條例第15條第1項第5款但書¹⁸⁷規定，和財政部91年3月26日台財稅字第0910450828號函釋意旨，尚難符合免徵房屋稅之要件。

2.白陽先天大道依民法第60條¹⁸⁸及61條¹⁸⁹規定向南投縣政府申請登記，並經該府許可之財團法人，所舉辦活動參與之對象僅限於認同該會同修「白陽大道精神」之成員，其所稱為公益團體與促進社會公眾利益之團體性質究屬有別，不符合房屋稅之減免規定。

3.房屋稅賦之減免，應視房屋實際使用情形而定，其會址本所並未供辦公使用，雖以同一範圍85之2號設置辦公室，並將同號建物所包含之宿舍、講習室、禮堂

¹⁸⁶憲法第19條「人民有依法律納稅之義務。」

¹⁸⁷房屋稅條例第15條第1項第5款但書「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…五、不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋。但以同業、同鄉、同學或宗親社團為受益對象者，除依工會法組成之工會經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）政府核准免徵外，不在此限。」

¹⁸⁸民法第60條「設立財團者，應訂立捐助章程。但以遺囑捐助者，不在此限。捐助章程，應訂明法人目的及所捐財產。」

¹⁸⁹民法第61條「財團設立時，應登記之事項如左：一、目的。二、名稱。三、主事務所及分事務所。四、財產之總額。五、受許可之年、月、日。六、董事之姓名及住所。設有監察人者，其姓名及住所。七、定有代表法人之董事者，其姓名。八、定有存立時期者，其時期。財團之登記，由董事向其主事務所及分事務所所在地之主管機關行之。並應附具捐助章程或遺囑備案。」

等亦皆申請免稅，惟無辦公之實，其宿舍、講習室、禮堂等當更無辦公人員住宿、使用等情形。

4.舉辦之研修活動、或不定期之夏令營、讀書會等研修活動，僅為一般活動之舉辦，活動期間所供參與讀書會或同修人員使用之宿舍、講習室、禮堂等，均與辦公使用之情形無關，且受益者仍限於參與之研修少數特定人員為對象，並非從事一般大眾公益作為。

三、法院判決

復查決定及訴願決定均撤銷

四、法院判決理由

(一) 依房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款¹⁹⁰規定，所謂「不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋」，始得免徵房屋稅。

(二) 依前揭房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定，係確保對促進公眾利益之公益團體，始予免稅，以維護租稅公平。如以屬性相同之行業、職業、產業或特定人員為主要受益對象，尚不宜免稅。

(三) 系爭房屋屬白陽先天大道所有，且白陽先天大道所為事業係為促進社會公眾利益，不以營利為目的，此種公益法人所辦公使用之系爭房屋，自符合前揭規定及財政部函釋意旨，而應予免徵房屋稅。

(四) 南投縣政府稅捐稽徵處稱白陽先天大道所從事之活動，受益者僅限於參與之研修少數特定人員為對象，並非從事一般大眾公益作為，而有財政部 91 年 3

¹⁹⁰房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…五、不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋。但以同業、同鄉、同學或宗親社團為受益對象者，除依工會法組成之工會經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）政府核准免徵外，不在此限。」

月 26 日台財稅字第 0910450828 號函釋之情形，然未提出具體事證以實其說，並無可取。

（五）依財政部 66 年 8 月 15 日台財稅字第 35449 號函釋，房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款¹⁹¹規定，免徵房屋稅之範圍係包括與該社團辦公有關之會議廳、圖書室、廚房、員工食堂、浴室、廁所、值日室、檔案室、貯藏室、議習室、值夜室、禮堂儲藏室等房屋，本案又系爭房屋既符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定，應予免稅。

五、小結

公益社團之適用範圍，已涵蓋公益團體，其免徵房屋稅之範圍包括與該社團辦公有關之會議廳、圖書室、廚房、員工食堂等房屋，皆可免徵房屋稅。

六、研究發現

基於多元論與自由意志理論可知，白陽大道教育基金會擁護宗教的想法，對他們所關心對象，接受服務財貨及勞務不足等因素，會增加服務提供財貨或勞務，例如定期辦理國學講座、在學學生孝悌楷模獎助學金、生命教育研習活動、辦理文化教育推廣活動 等等，可知非營利組織其實深深影響人民的行為及活動，亦得出非營利組織對人民重要性。

白陽大道教育基金會勝訴原因在於，法院指出公益社團之適用範圍，包括民法第 46 條 及民法第 59 條 之財團法人。另依房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款 規定，所謂「不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋」，免徵範圍包括與該社團辦公有關會議廳、圖書室、廚房、員工食堂、浴室、廁所、

¹⁹¹房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…五、不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋。但以同業、同鄉、同學或宗親社團為受益對象者，除依工會法組成之工會經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）政府核准免徵外，不在此限。」

值日室、檔案室、貯藏室、值夜室、禮堂、文物儲藏室等房屋，皆免徵房屋稅。

本案，法院判決白陽大道教育基金會勝訴，無須繳納房屋稅，本文認為合理，依據課稅要件明確原則和依租稅法定主義原則，房屋稅條例已明白指出，符合條件者免徵房屋稅，免徵範圍已明白規範出，無模糊空間。

柒、案例整理

本章前述之個案，略以下表格方式呈現，就相關判決、緣由摘要和課稅標準等條件做整理：

表 3-2 非營利組織免稅案例整理

裁判字號	裁判日期	裁判案由	緣由摘要	課稅標準
臺北高等行政法院判決91年度訴字第1051號	920508	營業稅	台灣省結構工程技師公會	非屬銷售勞務，免予課稅
臺中高等行政法院判決95年度訴字第233號	950628	房屋稅	財團法人白陽大道教育基金會	符合免稅規定，無須納稅
臺北高等行政法院判決96年度訴字第02546號	970619	房屋稅	財團法人佛教慈濟綜合醫院	符合免稅規定，無須納稅
高雄高等行政法院判決98年度訴字第146號	980630	房屋稅	財團法人佛教慈濟綜合醫院	符合免稅規定，無須納稅
臺北高等行政法院判決98年度訴字第668號	981130	房屋稅	財團法人佛教慈濟綜合醫院	符合免稅規定，無須納稅
臺北高等行政法院判決99年度訴字第1363號	991007	房屋稅	財團法人佛教慈濟綜合醫院	符合免稅規定，無須納稅

資料來源：整理自司法院全球資訊網－法學資料檢索系統，檢閱自 2018 年 5 月 16 日。

網址：<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>。

第三節 非營利組織應稅案例

本節探討非營利組織，遭稅捐稽徵機關課稅，惟非營利組織不服，起訴後，法院判決有理由，非營利組織敗訴，不得適用免稅規定。

壹、台北藝術推廣協會案¹⁹²

一、案例事實

台北藝術推廣協會接受國泰世華銀行、陽明海運及陽凱有限公司贊助款，是否屬「銷售貨物或勞務所得」？

二、當事人主張

一、台北藝術推廣協會主張

1.是否免納所得稅，應就獲得之「贊助收入」，是否符合相關稅捐法令之「非屬銷售貨物或勞務」之所得認定，依財政部 84 年 3 月 1 日台財稅字第 841607554 號函釋規定，應視納稅義務人之收入，是否以提供勞務或貨物供他人使用收益而取得對價，或對價例如舉辦義演含有捐贈收入之性質，而有不同之認定。

2.台北藝術推廣協會辦理「鐘樓怪人」藝術展演推廣活動，獲得國泰世華銀行以專款專用方式提供之贊助，為捐贈性質，無實質上之對價關係，亦無提供勞務，不構成「銷售貨物或勞務」之應稅要件。

(1)「贊助款收入」是否屬「銷售貨物或勞務所得」而是否需納稅之疑義，參法院 95 年訴字第 4484 號、97 年訴字第 3170 號及 98 年訴字第 1916 號判決意旨，教育文化公益慈善機關或團體為辦理與設立宗旨有關之活動，而由一般私人企業所贊助之款項，如無實質上相對提供勞務或對價，則該等贊助款項即非屬銷售貨

¹⁹²臺北高等行政法院判決 100 年度訴字第 1068 號

物或勞務收入。

(2) 臺北市國稅局以國泰世華銀行為贊助台北藝術推廣協會承辦「鐘樓怪人」展演活動，所簽訂之「合作推廣同意書」及「同意書補充約定條款」等文字內容，即認定皆屬台北藝術推廣協會提供貨物或勞務所得，惟未使台北藝術推廣協會負有提供對價之義務，難認該等款項屬「銷售貨物或勞務所得」而屬應稅收入。

(二) 臺北市國稅局主張

1.所謂銷售貨物或勞務，係指演出售票、相關藝術品或紀念品販售、開設收費課程等，只要有銷售貨物及勞務的所得就必須被課徵；而銷售勞務的部分，則是用演出交換來的報酬，屬銷售勞務。

2.有關台北藝術推廣協會取得「鐘樓怪人」所屬權利人之授權，籌辦國際知名表演團體來臺演出，國泰世華銀行贊助¹⁹³台北藝術推廣協會舉辦鐘樓怪人之演出部分，依簽訂合作推廣同意書及補充約定條款，系爭收入為台北藝術推廣協會提供勞務或服務所取得之代價。

3.依同意書第 2 條...國泰世華銀行可於該劇開演前及中場休息播放其及國泰金融集團之廣告，並可於該劇活動宣傳之報紙廣告...等，國泰世華銀行因台北藝術推廣協會舉辦之全國知名展演，基於廣告、公關及增進卡友向心力等廣告宣傳效果同意贊助，台北藝術推廣協會亦獲取相關周邊商業利益，此即符合銷售勞務情事，亦見其對價關係。

4.依前揭同意書第 1 條可知，國泰世華銀行卡友可獨家享票券 9 折之專屬優待，

¹⁹³贊助「1.卡友獨享優惠專案贊助金額計 3,000,000 元：台北藝術推廣協會須相對提供購買票券 9 折之專屬優待，並同意提出「國泰世華銀行贊助」之廣告文案，2.貴賓共享專案贊助金額計 2,000,000 元：提供該劇之演出票券 490 張及 VIP 包廂供國泰世華銀行使用，該部分已為台北藝術推廣協會所不爭；3.以衛星實況轉撥方式於中南部辦理該劇同步賞析晚會（詳鐘樓怪人同意書補充約定條款），應將國泰世華銀行列名為贊助商外，尚須提供該演出劇照及錄影帶供國泰世華銀行於本活動宣傳期之宣傳使用。」

如為促銷手法，應為各家銀行卡友皆可享此優惠，而非國泰世華銀行卡友獨享，故贊助款應為國泰世華銀行為增進卡友向心力，統括對台北藝術推廣協會因折扣所失部份收入之補償，台北藝術推廣協會銷售勞務所產生之收入性質。

5.關於陽明海運與陽凱公司贊助款部分：

(1)查陽明海運及陽凱公司贊助台北藝術推廣協會「2006 寶島風情—精緻劇展」及「2006 寶島風情畫展」...須由主辦單位回饋項目包括開幕酒會，以陽明海運為主贊助單位，並邀請其客戶參加開幕典禮，另贈送 2006 寶島風情畫展畫冊予陽明海洋文化藝術館...依此可知系爭贊助款除具有廣告性質外，尚包括支付其客戶參加開幕酒會之費用，相對為台北藝術推廣協會提供勞務或服務所取得之代價自明。

(2)臺北市國稅局雖未能得知系爭贊助款之帳載記錄，然依陽明海運之內部簽呈可知，陽凱公司為隨同集團內之贊助決策，共同分攤費用，故該贊助款為台北藝術推廣協會提供勞務或服務所取得之代價已如前述，並無不同。

三、法院判決

原告之訴駁回。

四、法院判決之理由

(一)台北藝術推廣協會主張贊助收入部分，屬銷售勞務所得，應課徵營利事業所得：

1.有關國泰世華銀行與台北藝術推廣協會簽立「鐘樓怪人」合作推廣同意書及同意書補充約定條款中，包括卡友獨享優惠專案贊助及中南部同步衛星轉播部分。

(1)台北藝術推廣協會取得國泰世華銀行之贊助款，並提供交付免費演出票券

及廣告文宣等勞務等服務，因此臺北市國稅局主張此部分款項為台北藝術推廣協會提供勞務或服務所取得之代價，屬應稅所得，即非無據。

2.台北藝術推廣協會雖主張「卡友獨享優惠專案」與台北藝術推廣協會無涉；然查依合作推廣同意書記載，前述行為為台北藝術推廣協會對國泰世華銀行應負之義務。

3.台北藝術推廣協會再主張「中南部同部衛星轉播」為義演性質，自無庸課稅云云，然：

(1) 台北藝術推廣協會提供之前開義務，核與國泰世華銀行提出之贊助款互具對價關係，屬本件稅法上銷售勞務之行為。

(2) 台北藝術推廣協會宗旨為推廣國內外藝術活動，非屬營業稅法第 8 條第 1 項第 12 款¹⁹⁴之慈善救濟事業或團體，另財政部前開 84 年 3 月 1 日函釋說明第 4 點明示「慈善救濟團體義賣貨物或舉辦義演，其取得之代價含有捐贈之性質，得不視為本標準所稱之『銷售貨物或勞務』」。

(二) 有關陽明海運及陽凱有限公司贊助款部分，屬銷售勞務所得，應課徵營利事業所得：

1.陽明海運及陽凱公司提供贊助款，台北藝術推廣協會應負擔之對價，分別為邀請客戶參加開幕典禮；贈送 2006 寶島風情畫展畫冊；提供活動演出現場看板廣告佈置；在節目單上顯示為主贊助；提供《@ 夢》上海美琪大劇院出貴賓券 100 張等，屬台北藝術推廣協會「銷售貨物或勞務」之所得，應足證明。

(三) 台北藝術推廣協會主張不能將贈票等行為，視為台北藝術推廣協會銷售勞

¹⁹⁴加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 12 款「下列貨物或勞務免徵營業稅…十二、依法組織之慈善救濟事業標售或義賣之貨物與舉辦之義演，其收入除支付標售、義賣及義演之必要費用外，全部供作該事業本身之用者。」

務，惟台北藝術推廣協會取得贊助款，同時負有交付免費表演票券、提供廣告機會等，予國泰世華銀行及陽明海運等公司，核與銷售勞務，取得代價法律規定相符。

五、小結

銷售貨物或勞務包含邀請客戶參加開幕典禮、提供活動演出現場看板廣告佈置、贈送寶島風情畫展畫冊、交付免費表演票券、提供廣告機會等，應繳納營業稅。

六、研究發現

依課稅要件明確原則，政府對於稅捐徵收，其課稅要件、稽徵程序等相關規定，須有明確規定，本案台北藝術推廣協會宗旨，推廣國內外藝術活動，非屬營業稅法第 8 條第 1 項第 12 款 慈善救濟事業或團體，不適用免稅條件，其中，銷售貨物或勞務包含邀請客戶參加開幕典禮、提供活動演出現場看板廣告佈置、贈送寶島風情畫展畫冊、交付免費表演票券、提供廣告機會等，屬銷售貨物及勞務，應繳納營業稅，本文認為法院判合理，台北藝術推廣協會，依營業稅法規定，繳納營業稅。

貳、台灣糖業股份有限公司案¹⁹⁵

一、案例事實

台灣糖業股份有限公司（以下簡稱台糖）所持有之土地，供財團法人和春技術學院（以下簡稱和春技院）設定地上權並興辦私立學校使用，因有營業行為遭

¹⁹⁵最高行政法院判決 98 年度判字第 1195 號

國稅局核一般稅率課徵地價稅

二、當事人主張

(一) 台糖主張

- 1.系爭土地業經行政院核定准予減免地價稅在案，依土地稅法第18條第1項第5款¹⁹⁶規定，自應按10%課徵地價稅。
- 2.教育文化之發展為憲法所保障，惟高雄縣政府就財政收支之考量重於教育文化之發展，屬裁量權濫用。
- 3.系爭土地設定地上權供學校興建校舍使用，且以興學教育為宗旨完成設置球場、廣場、綠地、林蔭景觀大道...等公共設施無償供社區民眾使用，依土地稅法第18條第1項第2款¹⁹⁷、土地稅法施行細則第13條第3款¹⁹⁸、土地稅減免規則第8條第1項第3款¹⁹⁹及第9條²⁰⁰規定，亦得減徵地價稅。

(二) 高雄縣地方稅務局主張

- 1.適用優惠稅率，應經當地縣(市)政府同意為前提要件，惟高雄縣政府核示「維持原稅率」，故台糖申請按 10%稅率課徵地價稅，於法不合。

¹⁹⁶土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：…五、其他經行政院核定之土地。」

¹⁹⁷土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：…二、私立公園、動物園、體育場所在地。」

¹⁹⁸土地稅法施行細則第 13 條第 3 款「依本法第十八條第一項特別稅率計徵地價稅之土地，指左列各款土地經按目的事業主管機關核定規劃使用者。…三、私立公園、動物園、體育場所在地：為經目的事業主管機關核准設立之私立公園、動物園及體育場所使用範圍內之土地。」

¹⁹⁹土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 3 款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…三、經事業主管機關核准設立，對外絕對公開，並不以營利為目的之私立公園及體育館場，其用地減徵百分之五十；其為財團法人組織者減徵百分之七十。」

²⁰⁰土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…九、有益於社會風俗教化之宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開傳教佈道之教堂、經內政部核准設立之宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟用地，全免。但用以收益之祀田或放租之基地，或其土地係以私人名義所有權登記者不適用之。」

2.基於租稅法律主義，租稅之徵收應考量課稅公平、稅收損失、及縣財源短絀，始予維持原稅率，認事用法並無違誤。

3.系爭土地使用分區由「農業區」變更為「文教區」之附帶條件，其用意旨在回饋地方，惟要求租稅減徵及免徵，反而減少當地居民之財源，有違變更之精神。

（三）和春技術學院主張

1.法院判決和春技院開放區域包括行政大樓、體育館等...校區，或為公園、體育場所...等用地皆無償開放供公眾使用用地，依規定應得減徵 50%地價稅。

2.校區中屬停車場使用之土地，地方稅務局業已同意台糖按 10%計徵地價稅在案。故本件其餘土地，自得比照相關規定辦理減徵。

三、法院判決

上訴駁回。

四、法院判決理由

（一）土地稅法第18條第1項第5款²⁰¹為同法第16條²⁰²之例外規定，該條款乃為實際情形及配合環境發展之需要，授權行政院得就特定之土地為租稅優惠之決定。

（二）針對財團法人私立學校租用台糖土地供學校使用，要求台糖調降土地租金情事，立委提出質詢並建議財政部減免地價稅，財政部擬具二方案，分述如下：

²⁰¹土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：…五、其他經行政院核定之土地。」

²⁰²土地稅法第 16 條「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：一、超過累進起點地價未達五倍者，就其超過部分課徵千分之十五。二、超過累進起點地價五倍至十倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。三、超過累進起點地價十倍至十五倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。四、超過累進起點地價十五倍至二十倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。五、超過累進起點地價二十倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。前項所稱累進起點地價，以各該直轄市或縣（市）土地七公畝之平均地價為準。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。」

1.方案一：修正土地稅減免規則第8條第1項第1款²⁰³，對非屬財團法人自有之學校用地，如經主管機關核准者，亦得免徵地價稅。

2.方案二：依土地稅法第18條第1項第5款²⁰⁴規定，就台糖所有土地設定地上權（或出租）供學校使用部分，專案報請行政院核定，准按10%計徵地價稅，並邀集相關機關及各縣市政府會商。該次會議因影響地方稅收，與會代表意見不一，未能達成共識。

3.綜上，財政部參酌與會代表會議意見，該公司既訂有回饋措施，就該土地如經准予減免地價稅，則按其減免金額全額調降租金回饋學校，爰建議行政院核定此類土地以經當地直轄市、縣（市）政府同意為前提要件，准依土地稅法第18條第1項第5款規定按10%稅率課徵地價稅。

4.依前述3之結論，財政部繕具之理由如下：

（1）依土地稅法第6條²⁰⁵規定，對於『教育』使用之土地得予適當減免，本案台糖公司出租之校地，既訂有回饋措施，可以確認其減免地價稅之受益對象為學校，如基於鼓勵私人興學減輕租用校地之成本負擔，似宜減免其地價稅。

（2）本案如依原擬方案二，受其影響之縣市有11個，減少之地價稅稅收全部合計約為6,200萬元...如改採修正後之方案，須經縣市政府同意者，如准予按10%稅率計徵，個別縣市政府如基於稅收考量，可不同意適用特別稅率，即無稅收減損，自亦無補助問題。

²⁰³土地稅減免規則第8條第1項第1款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：一、財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立學校用地、為學生實習農、林、漁、牧、工、礦等所用之生產用地及員生宿舍用地，經登記為財團法人所有者，全免。但私立補習班或函授學校用地，均不予減免。」

²⁰⁴土地稅法第18條第1項第5款「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：…五、其他經行政院核定之土地。」

²⁰⁵土地稅法第6條「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」

(3) 向台糖公司租用校地者，有助於提升地方之教育水準及帶動地方繁榮，對地方應屬有益。故如授權地方政府就個案考量是否准予適用10%稅率，較符合因地制宜及地方自治精神。

(4) 本案雖是財團法人私立學校陳情減免地價稅，惟亦有公立學校向台糖公司承租土地，基於公平原則，似宜與私立學校租用校地作一致之處理。

3. 土地稅法第18條第1項第2款²⁰⁶與土地稅減免規則第8條第1項第3款²⁰⁷分屬不同之稅捐優惠，且學校與私立公園、體育場所之目事業主管機關不同，不應混為一談。

4. 系爭土地應否減免地價稅應視其是否符合法規所定減免要件，與和春技院校區內之停車場用地是否已獲減免地價稅無涉，故台糖主張和春技院校區內之停車場用地已獲土地稅法第18條第1項第4款²⁰⁸規定辦理減徵地價稅，系爭土地自應比照同條項第2款規定予以減徵云云，洵非可採。

五、小結

主管機關考量課稅公平、稅收損失及各縣市財源短短拙問題等各類因素，且在不違背相關法令規定下，符合租稅法律主義。

六、研究發現

稅收具有財政職能、經濟職能及監督職能，國家本身不具生產性，多數通過稅收來獲取，政府利用稅收來調節經濟等現象，用以調節改善資源配置，並妥善

²⁰⁶土地稅法第18條第1項第2款「供左列事業直接使用者之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：…二、私立公園、動物園、體育場用地。」

²⁰⁷土地稅減免規則第8條第1項第3款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…三、經事業主管機關核准設立，對外絕對公開，並不以營利為目的之私立公園及體育館場，其用地減徵百分之五十；其為財團法人組織者減徵百分之七十。」

²⁰⁸土地稅法第18條第1項第4款「供左列事業直接使用者之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：…四、經主管機關核准設置之加油站及依都市計畫法規定設置之供公眾使用之停車場用地。」

掌握稅源，查證屬實並發現解決問題，用以監督納稅人，為政府提供決策和反饋資訊和證據。本案和春技院向台糖承租土地用以承辦教育事用，政府基於租稅法律主義，租稅徵收應考量課稅公平、稅收損失、及縣財源短絀，課徵租稅。

本文認為法院判決合理，因政府為鼓勵興學給予學校優惠稅率，惟主管機關考量課稅公平、稅收損失及各縣市財源短絀問題等各類因素，在不違背相關法令規定下，始符合租稅法律主義。

參、中華高級中學案²⁰⁹

一、案例事實

私立中華高級中學（以下簡稱中華中學）之創辦人兼董事長與董監事間，涉有業務上或財務上不正常關係，不符免稅標準。

二、當事人主張

（一）中華中學主張

1.教育、文化、公益、慈善機關或團體等非以營利為目的之事業，須有銷售貨物或勞務之行為，始得課稅，除銷售貨物或勞務之外，免納所得稅；其中免稅適用標準第2條²¹⁰所指不符各款規定者不得免納所得稅，顯然違反所得稅法及營業稅

²⁰⁹臺北高等行政法院判決 96 年度訴字第 02574 號判決

²¹⁰免稅適用標準第 2 條「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：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。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。三、其章程中明定該機關或團體於解散後，其賸餘財產應歸屬該機關或團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關或團體。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。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、公司債、金融債券、國庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、銀行或票

法之規定，而應屬各該主管機關管理、處分之問題。

2.免稅適用標準第2條第1項第7款²¹¹規定之業務上或財務上不正常關係，須該組織或團體與其捐贈人、董監事間有合意或同謀之意思，惟中華中學與其並無合意或同謀之意思，不能歸責於中華中學。

3.中華中學財務收支均依規定設帳記載、取得及給與憑證，及保管帳簿憑證，並依帳載資料依法辦理所得稅結算申報經稽徵機關核實認定，符合「財政部認定會計紀錄完備正確之醫院審核要點」之規定，無國稅局所指會計記錄不完備之情事。

4.中華中學係因資金遭卞侵佔，無短漏報收入及以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之情事，不應認定為會計記錄不完備，且國稅局未就中華中學會計記錄不完備通知限期改進，而逕行核定中華中學會計記錄不完備，顯有違誤。

券金融公司保證發行之商業本票、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。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。七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。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六十。但符合下列情形之一者，不在此限：（一）當年度結餘款在新臺幣五十萬元以下。（二）當年度結餘款超過新臺幣五十萬元，已就該結餘款編列用於次年度起算四年內與其創設目的有關活動支出之使用計畫，經主管機關查明同意。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。財產總額或當年度收入總額達新臺幣一億元以上之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其本身之所得及其附屬作業組織之所得免納所得稅者，除應符合前項各款規定外，並應委託經財政部核准為稅務代理人之會計師查核簽證申報。第一項第六款所稱主要捐贈人，指原始捐助人或捐贈總額達基金總額二分之一以上之個人或營利事業；第八款但書各目所稱結餘款，指基金每年孳息及其他各項收入之合計數減除其用於與創設目的有關活動支出後之餘額。第一項第八款第二目經主管機關查明同意之使用計畫支出項目、金額或期間有須變更之情形者，教育、文化、公益、慈善機關或團體最遲應於原使用計畫期間屆滿之次日起算三個月內檢附變更後之使用計畫送主管機關查明同意；變更前、後之使用計畫所定結餘款用於與創設目的有關活動支出之期間合計仍以該目規定之四年為限。教育、文化、公益、慈善機關或團體當年度結餘款未依第一項第八款第二目或前項規定經主管機關查明同意之使用計畫支出項目、金額或期間使用完竣，或其支用有不符合本標準相關規定之情形者，主管稽徵機關應就當年度全部結餘款依法課徵所得稅。主管機關依第一項第八款第二目或第四項規定核發同意函時，應副知該機關或團體所在地之主管稽徵機關。」

²¹¹免稅適用標準第2條第1項第7款「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：…七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。」

5.所得稅法對符合相關規定從事教育公益之私立學校，無論其本身或附屬作業組織之所得，或銷售貨物或勞務之營利所得，皆不予課稅。對不符規定標準者，多予以輔導限期改善，逾期未改善者始課稅，而非逕自核定課稅。

（二）北區國稅局主張

1.中華中學因內部控管、財務會計處理未妥適，經創辦人兼董事長卞挪用資金元借貸他人，與董監事間顯涉有業務上或財務上不正常關係，經法院判決在案，自不符合免稅適用標準第2條第1項第7款²¹²及第9款²¹³之規定。

2.教育文化公益慈善機關或團體，除有銷售貨物或勞務之行為應課徵所得稅外，本身及其附屬作業組織之所得能否免納所得稅，仍應視有無符合免稅適用標準規定為斷。

3.中華中學為財團法人，其財產與個人財產應分屬獨立，系爭資金既遭挪借，並明列於其作業組織結算申報平衡表項下，則中華中學與董監事間有業務上或財務上不正常關係，自不符合免稅適用標準第2條第1項第7款²¹⁴及第9款²¹⁵之規定。

三、法院判決

原告之訴駁回

²¹²免稅適用標準第2條第1項第7款「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：…七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。」

²¹³免稅適用標準第2條第1項第9款「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：…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。」

²¹⁴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7款「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：…七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。」

²¹⁵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9款「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：…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。」

四、法院判決理由

(一) 中華中學為財團法人，財產與個人財產分屬獨立，系爭資金遭其挪用，並明列於其作業組織結算申報平衡表其他流動資產項下，則中華中學與董監事間即有財務上之不正常關係，不符免稅適用標準之規定。

(二) 核85年至89年間中華中學結餘款存入之基金專戶存摺、印章既均由中華中學前任董事長卞持有，實質上已寓寄託之意，中華中學與其董事間自有違反前揭法令規定之不正常財務關係。

(三) 財團法人以謀求社會公共利益為目的，不得將其財產或利潤分配予其職員、董監事、捐助人或任何其他個人或團體，且免稅適規定載明，所謂「有業務上或財務上不正常關係」解釋上且不限於契約關係，其他違反法令及捐助章程之情形自亦屬之。

五、小結

非營利組織與捐贈人、董監事等相關關係人，應保持獨立關係，無不正當業務或財務之往來，且符合免稅規範者，始得適用免稅。

六、研究發現

依所得稅理論可知，企業所有權與經營權是否分開，會影響到非營利組織是否得免徵營利事業所得稅，Hansmann表示非營利組織沒有股東權益無分配盈餘情事，故不應對非營利組織課徵營利事業所得稅。財團法人以謀求社會公共利益為目的，不得將其財產或利潤分配予其職員、董監事、捐助人或任何其他個人或團體，免稅適用規定載明，所謂「有業務上或財務上不正常關係」解釋上且不限於契約關係，其他違反法令及捐助章程情形自亦屬之，自不得享有免稅優惠，本文認為法院判決合理，本案中華中高中董事長與董監事有不正常往來，不得享有

免稅規定，應依規定繳納營利事業所得稅。

肆、佛教慈濟綜合醫院案²¹⁶

一、案例事實

慈濟醫院係依醫療法第 5 條²¹⁷規定，核准立案並完成財團法人登記之私立慈善救濟事業，核與房屋稅條例之免徵房屋稅要件不符。

二、當事人主張

(一) 財團法人佛教慈濟綜合醫院主張

1. 嘉義縣財政稅務局（以下簡稱嘉義縣分局）就房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款²¹⁸規定之「慈善救濟事業」要件認定標準違法，原因分述如下：

(1) 嘉義縣分局就「業經立案」及「慈善救濟事業」要件所適用之認定標準，違反司法院釋字第 478 號及第 530 號解釋，屬違法之行政處分。另「慈善救濟事業」要件所適用之認定標準，違反行政程序法第 6 條²¹⁹之課稅公平原則。

(2) 嘉義縣分局依前揭房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定，免徵教會附設醫院或財團法人教會醫院之房屋稅，應以同一標準免徵，慈濟醫院之房屋稅。

(3) 「業經立案」之「私立慈善救濟事業」之要件，指只要向政府機關立案，

²¹⁶最高行政法院判決 101 年度判字第 739 號

²¹⁷醫療法第 5 條「本法所稱醫療法人，包括醫療財團法人及醫療社團法人。本法所稱醫療財團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，由捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並向法院登記之財團法人。本法所稱醫療社團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，經中央主管機關許可登記之社團法人。」

²¹⁸房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：...二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋」。

²¹⁹行政程序法第 6 條「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」

且具私立慈善救濟事業性質者，就符合「業經立案」之「私立慈善救濟事業」之要件。另財政部就「教會附設醫院」係向內政部立案為「宗教團體」，而非立案為「慈善救濟事業」，並未認為不符合「業經立案」之要件，自不應要求慈濟醫院應向內政部立案。

(4) 財政部同意「財團法人教會醫院」是否慈善救濟事業，應由衛生署認定。

(5) 內政部表示非慈善救濟事業之主管機關，而是慈善救濟事業範疇內「社會福利事業」之主管機關。

(6) 內政部表示社會福利事業具慈善救濟事業性質者，向內政部所為立案，係社會福利事業之立案，並非慈善救濟事業之立案。慈濟醫院為醫療財團法人，毋須為此再向內政部立案。

2. 衛生署並非僅係醫療業務之主管機關

(1) 內政部明示無法規規範慈善救濟事業之型態、範圍及其設立之法令依據與認定標準。

(2) 醫療法第 46 條²²⁰及同法施行細則第 30 條之 1 第 1 項²²¹可見，衛生署主管醫療慈善救濟之監督業務。另兒童及少年福利與權益保障法第 31 條第 3 項²²²、

²²⁰醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

²²¹醫療法施行細則第 30 條條之 1 第 1 項「本法第四十六條及第五十三條所定醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項之範圍如下：一、貧困家庭、弱勢家庭、無依或路倒病人所需醫療費用，及其因病情所需之交通、輔具、照護、康復、喪葬或其他特殊需要之相關費用。二、輔導病人或家屬團體之相關費用。三、辦理社區醫療保健、健康促進及社區回饋等醫療服務之相關費用。四、便民社會服務之相關費用。五、配合政府政策辦理國際醫療援助之相關費用。醫療法人應於所設立醫療機構之適當處所及相關資訊通路公開前項費用之支用範圍及申請補助作業規定等事項。」

²²²兒童及少年福利與權益保障法第 31 條第 3 項「第一項早期療育所需之篩檢、通報、評估、治療、教育等各項服務之銜接及協調機制，由中央主管機關會同衛生、教育主管機關規劃辦理。」

第 55 條第 1 項²²³、老人福利法第 3 條第 3 項第 2 款²²⁴、身心障礙者權益保障法第 21 條第 1 項²²⁵、第 22 條²²⁶等規定，均有衛生署主管監督之醫療慈善救濟或社會福利事項。

3. 認定財團法人醫院為慈善救濟事業之標準：

(1) 財團法人教會醫院，建立兩項標準，即具備慈善救濟本質，且從事慈善救濟工作者，就符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款²²⁷「慈善救濟事業」。

(2) 衛生署 96 年 12 月 5 日衛署醫字第 0960053851 號函針對慈濟醫院建立兩項標準，即持續提供醫療救濟服務者，就符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「慈善救濟事業」。

(3) 歸納前開財政部、衛生署及內政部函文，財團法人醫院要成為慈善救濟事業之要件有：a. 提供或從事符合社會救助法、身心障礙者權益保障法、兒童及少年福利與權益保障法及老人福利法所規定社會福利項目之醫療救濟服務或慈善救濟工作；b. 持續性；c. 具備慈善救濟本質等 3 項要件。

²²³兒童及少年福利與權益保障法第 55 條第 1 項「兒童及少年罹患性病或有酒癮、藥物濫用情形者，其父母、監護人或其他實際照顧兒童及少年之人應協助就醫，或由直轄市、縣（市）主管機關會同衛生主管機關配合協助就醫；必要時，得請求警政主管機關協助。」

²²⁴老人福利法第 3 條第 3 項第 2 款「前二項主管機關及各目的事業主管機關權責劃分如下：…三、教育主管機關：主管老人教育、老人服務之人才培育與高齡化社會教育之規劃、推動及監督等事項。四、勞工主管機關：主管老人就業促進及免於歧視、支援員工照顧老人家屬與照顧服務員技能檢定之規劃、推動及監督等事項。」

²²⁵身心障礙者權益保障法第 21 條第 1 項「中央衛生主管機關應規劃整合醫療資源，提供身心障礙者健康維護及生育保健。直轄市、縣（市）主管機關應定期舉辦身心障礙者健康檢查及保健服務，並依健康檢查結果及身心障礙者意願，提供追蹤服務。前項保健服務、追蹤服務、健康檢查項目及方式之準則，由中央衛生主管機關會同中央主管機關定之。」

²²⁶身心障礙者權益保障法第 22 條「各級衛生主管機關應整合醫療資源，依身心障礙者個別需求提供保健醫療服務，並協助身心障礙福利機構提供所需之保健醫療服務。」

²²⁷房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：… 二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

4.衛生署之認定符合法律規定之意旨：

(1) 內政部認為各目的事業都可以從事慈善救濟，社會福利事業只是慈善救濟範疇的一部分，向衛生署立案的醫療財團法人，也可以是慈善救濟事業。

(2) 醫療財團法人既係向衛生署立案，其是否慈善救濟事業，依行政一體原則，應由衛生署認定。

(3) 內政部已否認其為慈善救濟事業之中央主管機關，而應由醫療事業主管機關衛生署認定，無須再向內政部立案。

(二) 嘉義縣財政稅務局主張

1.慈濟醫院非屬房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款²²⁸規定之慈善救濟事業：

(1) 慈濟基金會與慈濟醫院，二者間分屬獨立之財團法人，慈濟醫院雖由慈濟基金會捐助，然其非慈濟基金會之附設醫院，自不得依財政部函釋免徵房屋稅。

(2) 慈濟醫院乃係衛生署核准設立之醫療財團法人，而財團法人係由捐助財產所組成，性質上雖屬公益法人，惟因所謂慈善救濟僅是「公益」類型之一，故已完成財團法人登記者，並非當然從事慈善救濟事業。

(3) 醫事財團法人因不符房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定之慈善救濟事業，其自有供事業用房屋即無免徵房屋稅。

2.慈濟醫院不得以醫療法第 46 條²²⁹規範所為之公益作為其以「慈善救濟事業」

²²⁸房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

²²⁹醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

為目的事業之論的：

(1) 依醫療法第 1 條²³⁰及第 5 條第 2 項²³¹規定可知，醫療財團法人非以從事「慈善救濟事業」為目的而設立。

(2) 醫療法第 46 條²³²規定係因財團法人醫院與一般醫院之收費標準均相同，但依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款²³³規定，經事業主管機關核准設立且辦妥財團法人登記之私立醫院，其本身所有之事業用地可享受免徵地價稅之緣由，以提高財團法人醫療機構公益績效之目的而訂立。

(3) 慈善救濟事業之認定應以主要成立目的及核心業務係為從事社會福利或社會救助為主。醫療法並非為慈善救濟目的所訂定，縱其於醫療法規範財團法人醫院年度醫療收入結餘 10% 以辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項，尚不得即認為其屬慈善救濟事業。

(4) 所謂「經事業主管機關核准設立且辦妥財團法人登記之私立醫院」，於稅法上並非即當然為「經立案之私立慈善救濟事業」。又按所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款²³⁴規定，係將「公益事業」與「慈善事業」分開列示，可見醫療財團法人公益事業並非等同於慈善救濟事業。

²³⁰醫療法第 1 條「為促進醫療事業之健全發展，合理分布醫療資源，提高醫療品質，保障病人權益，增進國民健康，特制定本法。本法未規定者，適用其他法律規定。」

²³¹醫療法第 5 條第 2 項「本法所稱醫療財團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，由捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並向法院登記之財團法人。」

²³²醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

²³³土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：...五、經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）主管機關核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。」

²³⁴所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款「下列各種所得，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。」

(5)依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款²³⁵及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 項及第 3 條第 1 項規定，醫療收入屬銷售貨物或勞務之收入，醫院銷售貨物或勞務以外之收入，符合行政院規定標準者，免納所得稅。公益財團醫療財團法人房屋稅、土地稅、營業稅、所得稅之減免，乃應依各該稅法規定辦理，並非依醫療法第 38 條第 2 項²³⁶規定即當然得予減免。

3.衛生署認定不可作為符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定之依據：

(1) 房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定之「立案」係指經「慈善救濟事業」主管機關核准許可。復依內政部組織法第 4 條²³⁷及第 13 條²³⁸規定，是以慈善救濟事業之立案及監督，在中央屬內政部之職權。

(2) 衛生署所援引醫療法第 46 條²³⁹規範醫療財團法人應提撥下限為其「收入結餘 10%」以辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項，作為醫療財團法人即為慈善救濟事業之依據，既經最高行政法院所不採，認慈善救濟事業之立案及監督係屬內政部職掌，則衛生署所為認定自不可作為符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款²⁴⁰規定之依據。

²³⁵所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款「下列各種所得，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。」

²³⁶醫療法第 38 條第 2 項「…醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。」

²³⁷內政部組織法第 4 條「內政部設左列各司、室：一、民政司。二、戶政司。三、社會司。四、地政司。五、總務司。六、秘書室。」

²³⁸內政部組織法第 13 條「社會司掌理左列事項：一、關於社會福利之規劃、推行、指導及監督事項。二、關於社會保險之規劃、推行、指導及監督事項。三、關於社會救助之規劃、推行、指導及監督事項。四、關於社區發展之規劃、推行、指導及監督事項。五、關於社會服務之規劃、推行、指導及監督事項。六、關於殘障重建之規劃、推行、指導及監督事項。七、關於農、漁、工、商及自由職業團體之規劃、推行、指導及監督事項。八、關於社會團體之規劃、推行、指導及監督事項。九、關於社會運動之規劃、倡導及推行事項。十、關於合作事業之規劃、推行、管理、調查、指導及監督事項。十一、關於社會工作人員之調查、登記、訓練、考核及獎懲事項。十二、關於社會事業之國際合作及聯繫事項。十三、關於其他社會行政事項。」

²³⁹醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

²⁴⁰房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之

(3) 醫療財團法人本身即應具有公益性，其依醫療法第 46 條提撥年度醫療收入結餘之 10%，應屬回饋社會之機制，然公益事業未必等同慈善救濟事業，是慈善救濟事業其定義應是狹義性之公益（亦即應為濟貧、救災、養老、卹孤及其他以救濟為目的之事業），衛生署將符合醫療法第 46 條²⁴¹規定之醫療財團法人均視為慈善救濟事業，則房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定無異是形同具文。

(4) 內政部 85 年 6 月 22 日研商財團法人老人扶、療養機構免徵房屋稅及地價稅會議紀錄須將全部收益直接用於各該目的事業，始得認定屬慈善救濟事業相較，有違比例原則。

4. 慈濟醫院實質上係以從事「醫療事業」為主要目的事業，而非以從事「慈善救濟」為主要目的事業：

(1) 慈濟醫院 96、97 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顯示，其中義診費、醫療社會服務費用、捐贈衛生署等費用僅占與創設目的有關支出 1.48%、1.56%；占與創設目的有關收入 1.19%、1.11%，可知慈濟醫院實質上非以從事慈善救濟為主要目的事業。

(2) 慈濟醫院決算後結餘只提存充實該院登記（創設）基金及擴建基金，益見慈濟醫院實質上係以從事「醫療事業」為主要目的事業，而非以從事「慈善救濟」為主要目的事業。

5. 基於租稅法律主義及實質課稅原則，慈濟醫院無法適用房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款²⁴²免徵房屋稅：

自有房屋。」

²⁴¹醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓越者，由中央主管機關獎勵之。」

²⁴²房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之

(1) 慈濟醫院係依醫療法第 5 條²⁴³及第 11 條²⁴⁴規定，經主管機關衛生署許可設立，並經臺灣花蓮地方法院同意聲請財團法人設立登記，有法人登記證書及捐助章程可稽。

(2) 慈濟醫院就系爭房屋未能提出業已向內政部或縣市政府辦理慈善救濟事業財團法人之登記，核與內政部 96 年 12 月 17 日內授中社字第 0960018943 號函釋有關社會福利事業必須符合依法經社會福利事業主管機關許可設立之要件，已有未合。

(3) 內政院未就慈善救濟事業之型態、範圍及其設立之法令依據、認定標準加以規範。慈濟基金會雖係經內政部核准立案並完成財團法人登記之私立慈善救濟事業，惟慈濟醫院乃是經衛生署准予設立並完成登記之醫療財團法人，然二者分屬單獨成立之財團法人，不容混為一談。慈濟醫院雖屬醫療財團法人，但並非屬慈善救濟事業。

(4) 慈濟醫院所為慈善救濟支出之目的僅係為呼應醫療法第 46 條²⁴⁵及同法施行細則第 30 條之 1²⁴⁶規定，其實質上並非以慈善救濟事業為主要目的，自與「慈善救濟事業」為主要目的事業有別。

自有房屋。」

²⁴³醫療法第 5 條「本法所稱醫療法人，包括醫療財團法人及醫療社團法人。本法所稱醫療財團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，由捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並向法院登記之財團法人。本法所稱醫療社團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，經中央主管機關許可登記之社團法人。」

²⁴⁴醫療法第 11 條「本法所稱主管機關：在中央為行政院衛生署；在直轄市為直轄市政府；在縣(市)為縣(市)政府。」

²⁴⁵醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

²⁴⁶醫療法施行細則第 30 條之 1「本法第四十六條及第五十三條所定醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項之範圍如下：一、貧困家庭、弱勢家庭、無依或路倒病人所需醫療費用，及其因病情所需之交通、輔具、照護、康復、喪葬或其他特殊需要之相關費用。二、輔導病人或家屬團體之相關費用。三、辦理社區醫療保健、健康促進及社區回饋等醫療服務之相關費用。四、便民社會服務之相關費用。五、配合政府政策辦理國際醫療援助之相關費用。醫療法人應於所設立醫療機構之適當處所及相關資訊通路公開前項費用之支用範圍及申請補助作業規定等事項。第一項各款費用之合計數，不得超過當年度提撥數之百分之四十。」

(5) 慈濟醫院提撥年度醫療收益結餘 10%至 50%辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項，核與房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款立法精神及財政部 85 年 7 月 5 日臺財稅字第 851116753 號函檢送「內政部 85 年 6 月 22 日研商財團法人老人扶、療養機構免徵房屋稅及地價稅會議紀錄」之意旨相違。

(6) 對於與慈濟醫院同屬醫療財團法人之訴外人（國泰綜合醫院、新光吳火獅紀念醫院...）等而言，同樣依據醫療法第 46 條²⁴⁷規定提供醫療救濟服務之支出，慈濟醫院即可因該等支出而認定符合適用房屋稅條例免稅優惠，然其他醫療財團法人卻不適用房屋稅條例免稅優惠，亦違反租稅公平原則。

三、法院判決

上訴駁回。

四、法院判決之理由

(一) 關於房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定之要件：

1.按「憲法第 19 條²⁴⁸規定，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享有減免繳納之優惠而言。」經司法院釋字第 369 號及第 496 號解釋在案。

2.有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，自應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準。

3.房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定應具備 (a) 須為經立案之私立慈善救濟事業 (b) 已完成財團法人登記 (c) 不以營利為目的 (d) 直接供辦理事業所使用之自有房屋。而財團法人係由捐助財產所組成，性質上雖屬公益法人，惟因所

²⁴⁷醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

²⁴⁸憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務。」

謂慈善救濟僅是「公益」類型之一，故已完成財團法人登記者，並非即當然係從事慈善救濟事業。

(二) 慈濟醫院應向內政部申請設立許可並受其監督，始符合房屋稅第 15 條第 1 項第 2 款²⁴⁹規定之「慈善救濟事業」。

1.內政部設有社會司，掌理社會救助之規劃、推行、指導及監督事項，亦經內政部組織法第 4 條及第 13 條規定甚明，足認慈善救濟事業之立案及監督，在中央原則上應屬內政部掌管事項。

2.慈濟醫院係依醫療法第 5 條²⁵⁰規定，由衛生署核准設立之醫療財團法人，非依「內政部審查內政業務財團法人設立許可及監督要點」設立之內政業務財團法人，自與房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「業經立案之私立慈善救濟事業」之免徵房屋稅要件不符。

3.慈濟基金會雖係經內政部核准立案並完成財團法人登記之私立慈善救濟事業，慈濟醫院係經衛生署准予設立並完成登記之醫療財團法人，二者分屬單獨成立之財團法人，慈濟醫院係由慈濟基金會捐助成立，亦難據以認定慈濟醫院屬內政部核准立案並完成財團法人登記之私立慈善救濟事業。

(三) 「財團法人私立醫院」與「財團法人社會救濟慈善事業」並不相同。

1.按醫療法第 1 條²⁵¹及第 5 條第 2 項²⁵²之規定，可知醫療法並非為慈善救濟之目

²⁴⁹房屋稅第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

²⁵⁰醫療法第 5 條「本法所稱醫療法人，包括醫療財團法人及醫療社團法人。本法所稱醫療財團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，由捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並向法院登記之財團法人。本法所稱醫療社團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，經中央主管機關許可登記之社團法人。」

²⁵¹醫療法第 1 條「為促進醫療事業之健全發展，合理分布醫療資源，提高醫療品質，保障病人權益，增進國民健康，特制定本法。本法未規定者，適用其他法律規定。」

²⁵²醫療法第 5 條第 2 項「本法所稱醫療財團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，由

的而訂立，醫療財團法人亦非以從事慈善救濟事業為目的而設立。

2.醫療法第 46 條²⁵³之規定係因財團法人醫院與一般醫院之收費標準均相同，但依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款²⁵⁴規定，經事業主管機關核准設立且辦妥財團法人登記之私立醫院，其本身所有之事業用地可享受免徵地價稅之緣由，其立法目的係為了提高財團法人醫療機構公益績效。

3.房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款²⁵⁵所稱之「慈善救濟事業」，係以從事慈善救濟為主要目的之事業，即應將其全部收益直接用於慈善救濟事業，則醫療法第 46 條規定提撥下限為收入「結餘 10%」以辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項之規定，自不得作為認定醫療財團法人即為慈善救濟事業之依據。

(四) 依慈濟醫院之捐助章程，非以從事慈善救濟為主要目的之事業：

1.依慈濟醫院之捐助章程第 4 條，關於慈濟醫院業務範圍之規定，其中列明與慈善救濟有關者僅第 10 項、第 12 項之「辦理義診暨弱勢族群及低收入戶之照護」及「辦理老人及身心障礙者等社會福利服務事項」，則慈善救濟事務實質上是否屬慈濟醫院主要目的之事業，已非無疑。

2.縱令慈濟醫院確有依醫療法及自身捐助章程提撥年度醫療收益結餘 10%-50% 辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項屬實，惟參照前述財政部 85

捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並向法院登記之財團法人。」

²⁵³醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

²⁵⁴土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…五、經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）主管機關核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。」

²⁵⁵房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

年 7 月 5 日臺財稅字第 851116753 號函釋意旨，慈濟醫院並非將其全部收益直接用於慈善救濟事業，仍非以從事慈善救濟為主要目的之事業，則其醫療服務仍與房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款²⁵⁶所稱之「慈善救濟事業」之要件不合，自難適用該條款規定免徵房屋稅。

五、小結

慈濟醫院縱有辦理相醫療救濟等情事，惟非全部收益直接用於慈濟救濟事業，不符合減免之規定，即應稅。

六、研究發現

依租稅法定主義原則，政府課徵租稅，法令應明定課稅主體、課稅客體、稅基及稅率等構成要件，本案，慈濟醫院敗訴原因在於，慈濟醫院依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款及免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項及第 3 條第 1 項 規定，醫療收入屬銷售貨物或勞務收入，依營業稅法規定應繳納營業稅；醫院銷售貨物或勞務以外收入免納所得稅。

有關公益財團醫療財團法人稅賦減免，依課稅要件明確原則，應依各稅法規定辦理，非依醫療法第 38 條第 2 項規定即當然減免。另衛生署援引醫療法第 46 條 規範醫療財團法人應提撥下限為其「收入結餘 10%」以辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項，作為醫療財團法人即為慈善救濟事業依據，經最高行政法院所不採，依程序保障原則，審認慈善救濟事業立案及監督係屬內政部職掌，則衛生署所認定不可作為符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定依據，本文認為法院判決有理，惟政府慈濟醫院非屬房屋稅條例規範免稅要件，應依房屋稅條例規定繳納房屋稅。

²⁵⁶房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

伍、太極門氣功養生學會未辦營業登記案²⁵⁷

一、案例事實

太極門氣功養生學會²⁵⁸（以下簡稱太極門學會）未辦營業登記，有進貨事實惟未依法取得憑證及銷貨事實未給他人憑證。

二、當事人主張

（一）太極門學會主張

- 1.太極門學會是合法登記備案之氣功武術團體，因有需求使用相關物品，且購買商品皆是弟子們代辦經手，屬集體消費行為，非營業稅法所稱之銷售行為。
- 2.臺北市國稅局僅依調查處之談話筆錄和轉匯款項明細表裁罰，違反刑事訴訟法第 156 條²⁵⁹規定，不得採為認定事實的證據。
- 3.臺北市國稅局於83至85年度，已實質查核太極門學會，認定無營業行為，另依調查處片函移送，對太極門學會課徵營業稅及處罰，違反誠實信用原則、平等原則及信賴保護原則。
- 4.臺北市國稅局以「推計課稅」方式將代辦支付予廠商之匯款金額當作銷貨金額違反法院判決意旨，故臺北市國稅局核課營業稅本稅部分，業經原審法院判決撤銷，營業稅既然不存在，本件罰鍰自應一併撤銷。

²⁵⁷最高行政法院判決 96 年度判字第 01966 號判決

²⁵⁸太門氣生養功學會，

<http://www.taijimen.org/TJM2016G/index.php>：檢閱日期：2018 年 4 月 20 日。

²⁵⁹刑事訴訟法第 156 條「被告之自白，非出於強暴、脅迫、利誘、詐欺、疲勞訊問、違法羈押或其他不正之方法，且與事實相符者，得為證據。被告或共犯之自白，不得作為有罪判決之唯一證據，仍應調查其他必要之證據，以察其是否與事實相符。被告陳述其自白係出於不正之方法者，應先於其他事證而為調查。該自白如係經檢察官提出者，法院應命檢察官就自白之出於自由意志，指出證明之方法。被告未經自白，又無證據，不得僅因其拒絕陳述或保持緘默，而推斷其罪行。」

（二）臺北市國稅局主張

- 1.太極門學會未辦營業登記及未依法取得及給予他人憑證之違章事實，經財政部審查在案，另以查獲之進貨金額，作為銷貨金額，不僅符合在一般情況之下交易行為將本求利，係依循行政程序法第36條²⁶⁰規定辦理。
- 2.太極門學會未設置相關帳簿資料，致進貨、銷貨及存貨無法勾稽，不但違反協力義務，且未能配合提出銷售貨物價格與數量，致無法確定實際漏報之銷售額，故以查獲太極門學會之進貨金額，作為銷貨金額，與推計課稅無涉。
- 3.太極門學會以「養生學會」加入中華民國武術協會，教授項目為「點穴、治傷...拳法、棍法」，是從相關業務，無辦理營業登記的必要，惟販售運動休閒服、背包等商品，仍應依法辦理營利事業登記。

三、法院判決

上訴駁回

四、法院判決理由

（一）太極門學會主張其非營利事業，所為養生學會代辦練功服等行為，亦非營業行為，無辦營業登記，核與免處罰緩之要件不符，尚難免行政處罰責任等語。

（二）團體組織雖是販售團體所用之相關物品，如果享有利潤價差，屬營業行為，應依法應課徵營業稅，如對加入會員之人從事販售行為，即可免除營業稅捐之課徵，對於國家稅賦制度將是極嚴重之破壞。

（三）在中華民國境內銷售貨物應課稅，不得因不知法規而免除行政罰責任。

²⁶⁰行政程序法第 36 條「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」

五、小結

本案養生學會如是從事點穴、治傷、針灸、接骨、推拿、指壓、拳法、棍法，等相關業務，無稅賦問題，如銷售前開以外之貨物或勞務，即屬課稅範圍，即應繳納稅賦。

六、研究發現

依程序保障原則可知，政府為行使公權力，對於租稅徵納與核課，應依公正、公開程序處理，保障納稅義務人權利，本案太極門學會主張，不知規定而免除其負擔租稅為無理由，另太極門學會主張稽徵機關違反信賴保護、比例原則原則等均不足採。團體組織雖販售團體所用相關物品，如享有利潤價差，屬營業行為，依法應課徵營業稅，如對加入會員之人從事販售行為，即可免除營業稅捐之課徵，對於國家稅賦制度將是嚴重破壞，本文認為法院判決合理，太極門學會有銷售貨物事實，依營業稅法條規定應繳納營業稅。

陸、太極門氣功養生學會案²⁶¹

一、案例事實

太極門氣功養生學會（以下簡稱太極門學會）未辦營業登記，有進貨事實惟未依法取得憑證及銷貨事實未給他人憑證，及進貨未依規定取得憑證情形。

二、當事人主張

（一）太極門氣功養生學會之主張

1.太極門學會無任何營業行為且學會弟子以互助代辦取得練功用品的方式係集體消費行為，行為時無營業稅法第 1 條²⁶²及第 3 條²⁶³所定義之銷售行為。另未介入弟子互助代辦行為，臺北市國稅局僅以不具證據能力之待證事項課處營業稅及罰鍰，明顯違法。

（1）弟子使用之練功服等物品，皆是自願擔任義工之弟子經手代辦服務師兄姊，此種互助代辦集體採購方式，係集體消費行為，並非營業行為。

（2）臺北市國稅局僅依台北市調查處屬待證事項之「談話筆錄」課罰，違反審理違章漏稅在未獲得確切證據前不應逕行開單補稅之規定。

2.臺北市國稅局將弟子代辦支付予廠商之匯款金額作為銷售金額，屬推估方式，對太極門學會科處罰鍰，違反「禁止推計處罰」之法理。

²⁶¹臺北高等行政法院判決 93 年度訴字第 01067 號判決

²⁶²營業稅法第 3 條「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」

²⁶³營業稅法第 3 條「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。有左列情形之一者，視為銷售貨物：一、營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用；或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者。二、營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者。三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。四、營業人委託他人代銷貨物者。五、營業人銷售代銷貨物者。前項規定於勞務準用之。」

3.臺北市國稅局以進貨金額視為銷貨金額之認定方法，無任何法令依據，依所得稅法第 79 條²⁶⁴、第 83 條²⁶⁵係規定稽徵機關得依同業利潤標準核定營利事業所得額及應納稅額，另依最高行政法院 90 年度判字第 115 號判決²⁶⁶之判決理由認定...，如無法令另行規定得據以推估之認定方法，原無從據此資料以認定太極門學會之銷售金額。

(二) 臺北市國稅局之主張

1.太極門學會涉嫌未依規定申請營業登記，及未依法給與他人憑證之違章事實，營業稅本稅部分業經最高行政法院於 94 年 11 月 10 日判決確定（94 年度判字第 01720 號）在案。

2.臺北市國稅局重審認為，以未辦營業登記及未依法取得及給予他人憑證之違章事實，乃因太極門學會未提出相關事證，故臺北市國稅局乃以查獲太極門學會之進貨金額，作為銷貨金額，不僅符合在一般情況之下交易行為將本求利，無賤價

²⁶⁴所得稅法第 79 條「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其逾限仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。綜合所得稅納稅義務人及使用簡易申報書之小規模營利事業，不適用前項催報之規定；其逾期未申報者，稽徵機關應即依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納；嗣後如經稽徵機關調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。」

²⁶⁵所得稅法第 83 條「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查。納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」

²⁶⁶最高行政法院 90 年度判字第 115 號判決「...惟被告查得之資料僅為原告進貨之資料，與銷售資料分屬二事，如無法令另行規定得據以推估之認定方法，原無從據此資料以認定原告之銷售金額。縱依各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點第 6 點所定：逕依查得資料依法核辦，亦無法認定銷售金額。又依所得稅法第 79 條、第 83 條之規定，稽徵機關得依同業利潤標準核定所得額及所得稅之應納稅額，然究不得謂依該法，被告即得據同業利潤標準以認定銷售額或營業稅額。而被告按照同業利潤標準核定本件銷售額，其法令依據為何，復未據其說明，亦嫌疏漏，並無足採。從而，原處分對被告補徵營業稅，並按所漏稅額科處罰鍰，於法即屬有違。」

出售可能之經驗法則，亦係依循行政程序法第 36 條²⁶⁷規定辦理。

3 太極門學會加入中華民國武術協會...，教授項目為「點穴、治傷、針灸、接骨...」，從事前開業務，無辦理營業登記之必要，惟販售運動休閒服、打坐墊、天鶴茶、背包等商品，依營業稅法第 1 條²⁶⁸及第 6 條第 2 款²⁶⁹及第 28 條²⁷⁰規定，應依法辦理營利事業登記。

4. 團體組織雖是販售團體所用之相關物品，如享有利潤價差，就是營業行為，依法應課徵營業稅，如對加入會員之人從事販售行為，即可免除營業稅捐之課徵，對於國家稅賦制度將是嚴重之破壞。

5. 依司法院釋字第 275 號解釋，太極門學會違反營業稅法規定辦理營利事業登記之作為義務，據以主張無過失之本件適用信賴保護、比例原則等各項主張均不足採。

6 按營業稅法第 1 條²⁷¹規定，凡在中華民國境內銷售貨物或勞務者，皆為營業稅課徵主體，皆應依營業稅法第 28 條²⁷²及第 35 條²⁷³規定，應申報繳納營業稅。太極門學會販售運動休閒服、打坐墊、天鶴茶、背包等商品，依前開規定，自有依

²⁶⁷行政程序法第 36 條「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」

²⁶⁸營業稅法第 1 條「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」

²⁶⁹營業稅法第 6 條「有下列情形之一者，為營業人：…二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務。」

²⁷⁰營業稅法第 28 條「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」

²⁷¹營業稅法第 1 條「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」

²⁷²營業稅法第 28 條「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」

²⁷³營業稅法第 35 條「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。營業人銷售貨物或勞務，依第七條規定適用零稅率者，得申請以每月為一期，於次月十五日前依前項規定向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。但同一年度內不得變更。前二項營業人，使用統一發票者，並應檢附統一發票明細表」

法辦理營業登記報繳營業稅義務。縱非故意，亦不能免罰。按行政罰法第 8 條²⁷⁴規定，臺北市國稅局對之處以罰鍰，於法有據。

三、法院之判決

原告之訴駁回

四、法院判決之理由

(一) 太極門學會未依規定申請營業登記，且以太極門學會名義進貨、銷售休閒服、背包等貨品，未依法取得及給與他人憑證，案經檢舉由台北市調查處查獲，移由市稅處審理屬實，經循序提起行政救濟，業經最高行政法院以 94 年 11 月 10 日 94 年度判字第 01720 號判決太極門學會敗訴確定在案。

(二) 太極門學會不得因不知法規而免除行政處罰責任，太極門學會主張其非營利事業，所為之代辦練功服等行為，亦非營業行為，核與免處罰鍰之要件不符，尚難解免行政處罰責任，所訴洵無足採。

五、小結

行為人不得以不知情，而免予課徵租稅之義務，在我國境內銷售貨物或勞務者，應課徵相關稅賦。

六、研究發現

在租稅法定主義概念下，依課稅要件明確原則，政府對於稅捐之徵收，其課稅要件、稽徵程序等相關規定，須有明確規定，本案太極門學會如從事本身相關登記業務，如從事點穴、治傷、針灸、接骨、推拿、指壓、拳法、棍法，等相關

²⁷⁴行政罰法第 8 條 「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」

業務，無稅賦問題，如銷售前開以外貨物或勞務，屬課稅範圍，依營業稅法規定，應繳納營業稅，本文認為法院判決合理，符合實質課稅原則。

柒、自來水產業工會案²⁷⁵

一、案例事實

自來水產管理處（以下簡稱管理處）將轄內水管裝修等工程，委由自來水產業工會（以下簡稱產業工會）承作，未依規定取得合法憑證。

二、當事人主張

（一）管理處主張

1.產業工會設立宗旨屬公益性社團法人，非以營利為目的，執行自來水管線路面維修工作，未對外招攬工程，非屬營利性組織，和一般以銷售貨物或勞務為營利目的之營利事業不同。

2.產業工會之任務在配合公司政策執行管線維修的工作，無對外銷售貨物或勞務之行為，且具有政府委辦單位之功能，與一般營利事業以營利為目的者不同。

3.產業工會受管理處之委託，除簽訂契約書外，由該產業工會出具收據，交付管理處記帳，管理處依法取得該合法之原始憑證，並持以記帳核銷之，無違法可言。

（二）北區國稅局之主張

1.產業工會於轄內水管裝修等工程，委由未經辦理營業登記之產業工會承作，未依規定取得合法憑證，僅取得收據，有收據報核聯及收入分類帳等附案可稽，違

²⁷⁵臺北高等行政法院 92 年度訴字第 3250 號判決

章事實洵堪認定。

2.產業工會承作工程每月款項，已超過使用統一發票銷售額標準，不符合財政部87年7月23日台財稅第8719560-4號函釋，轉包工程予未辦營業登記之小規模營業人…已依規定取得收據，免依稅捐稽徵法第44條²⁷⁶規定論罰。

3.產業工會非屬營利組織，而是員工福利性質之免稅組織，產業管理處將水管裝修等工程交付該產業工會承包，非屬「政府委辦之業務」，無免徵營業稅之適用，該產業工會承作每月平均工程款，已逾財政部使用統一發票銷售額之標準，故未依規定取得合法憑證，依規定即應受處罰。

三、法院判決

原告之訴駁回

四、法院判決理由

(一)財政部87年8月19日台財稅字第871960445號函釋：「關於稅捐核課期間…，視其有無故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，分別認定…。而罰鍰案件，可分為行為罰及漏稅罰，…而行為罰則係對不依稅法規定為一定行為或不為一定行為之處罰，並不以行為人有逃漏稅為處罰要件，則其處罰期間，依本部前開函釋規定應一律為五年，…」，且有利於人民之解釋，亦得予以援用。

(二)自來水股份有限公司屬事業機構非行政機關，將水管裝修、柏油路面修復等工程交付處產業工會承包，即非由政府直接委託代辦，自非屬政府委辦之業務，該工會免徵營業稅之適用。且該產業工會每月銷售額已達使用統一發票之標準。

²⁷⁶稅捐稽徵法第44條「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。前項處罰金額最高不得超過新臺幣一百萬元。」

五、小結

銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，得免徵營業稅外，有銷售貨物及勞務即應繳納營業稅，本案之產業工會所承攬之業務非屬免稅範圍，且銷售額達使用統一發票之標準，自應規定開立發票繳納相關稅賦。

六、研究發現

依據稅基定義理論可知，Bittker和Rahder表示，部份活動僅是會員間共同完成，與他人個人完成無差別，不應對該活動課徵租稅，但相對產生投資收益或是對非會員間銷售行為則應負擔租稅。本案產業管理處將水管裝修等工程，交付產業工會承包，非屬「政府委辦之業務」，無免徵營業稅之適用；88年1月29日台財稅第881895307號函釋，工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦業務，免徵營業稅。本案並非「政府委託其代辦之業務」，無免稅適用，本文認為法院判決合理，自來水股份有限公司產業工會，應規定繳納營業稅；除政府委辦事項免稅外，其餘對會員、社員以外人員，銷售貨物或勞務，或視為銷售貨物或勞務者，應課徵營業稅。

捌、財團法人台北市社子文教基金會案²⁷⁷

一、案例事實

訴外人贈與土地予財團法人台北市社子文教基金會是否適用免徵土地增值稅。

²⁷⁷最高行政法院判決 90 年度判字第 2161 號判決

二、當事人主張

(一) 財團法人台北市社子文教基金會主張

1.台北市社子文教基金會(以下簡稱社子文教基金會)經台北市教育局核准設立，並辦妥財團法人登記。由訴外人宋淑玲提議將提供使用中土地之一部份贈與社子文教基金會，並於 84 年申請系爭土地贈與免徵土地增值稅，經准在案。

2.台北市稅捐稽徵處於 87 年，以非經社會福利事業主管機關核准設立者，不符土地稅法第 28 條之 1²⁷⁸免稅規定為由，通知補徵原免徵之土地增值稅。其補徵之處分認定本件贈與不符免稅要件，係屬錯誤，並違反信賴原免徵土地增值稅之告知與核定。

(二) 台北市稅捐稽徵處主張

土地稅法第 28 條之 1 之免稅對象，係指經社會福利事業主管機關核准設立，以興辦社會福利服務及救助為主要目的之事業，台北市社子文教基金會經台北市教育局核准設立，非從事社會福利事業，不合法定免稅要件，縱核准免徵之處分有誤，得依職權更正之。

三、法院判決

上訴駁回。

四、法院判決之理由

(一) 土地稅法第 28 條之 1²⁷⁹之立法理由為：「為配合...，鼓勵私人創辦社會

²⁷⁸土地稅法第 28 條之 1 「私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」

²⁷⁹土地稅法第 28 條之 1 「私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法人

福利事業，明定私人捐贈供興辦社會福利事業使用之土地免徵土地增值稅」，故所謂社會福利事業，須以社會福利服務及社會救助為主要之目的者。

(二)是否適用免稅規定應探究其是否以系爭土地供興辦以社會福利服務及社會救助為主要目的之事業為斷。經查其捐助章程第 2 條明定其基金會係以「響應社會公益，回饋鄉里」為宗旨，未揭示辦理社會福利服務及社會救助為主要目的。故非以社會福利服務及社會救助為目的。

(三)台北市社子文教基金會既非屬興辦社會福利事業者，不得依前揭土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅。台北市稅捐稽徵處所屬士林分處於系爭土地捐贈原因發生時，依台北市社子文教基金會之申請為免稅之核定，自為錯誤。並不因此使受贈系爭土地時依法原有繳納土地增值稅之義務，得以免除。

五、小結

須符合社福機構，始適用免稅規定，縱使核定有誤，不得免除其納稅之義務。

六、研究發現

依捐贈理論，Colombo 和 Hall 表示，非營利組織是否免稅，應視財源受贈比率來決定，如財源主要來自受贈，表示該組織對人民重要性高，且受補助重要性遠勝於其他組織，為避免形成不公平競爭，商業型營利組織，不適合用免稅待遇，且收受較少捐款之非營利組織，其免稅範圍程度較小，本案，為鼓勵私人創辦社會福利事業，明定私人捐贈供興辦社會福利事業使用之土地免徵土地增值稅，並規定免稅之適用要件，以防流弊。

解散時，其贖餘財產歸屬當地地方政府所有。三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」

玖、案例整理

本章前述之個案，略以下表格方式呈現，就相關判決、緣由摘要和課稅標準等條件做整理：

表 3-3 非營利組織應稅案例整理

裁判字號	裁判日期	裁判案由	緣由摘要	課稅標準
最高行政法院判決90年度判字第2161號判決	901116	土地增值稅	財團法人台北市社子文教基金會受贈土地，依規定應繳納土地增值稅	非屬社福機構，不適用免稅規定
臺北高等行政法院92年度訴字第3250號判決	931110	稅捐稽徵法	臺灣省自來水股份有限公司產業工會有銷售勞務之事實，依規定應繳納營業稅	有銷售貨物或勞務之行為，即應納稅
臺北高等行政法院判決93年度訴字第01067號判決	950310	營業稅	太極門學會有銷售貨物之事實，依規定應繳納營業稅	有銷售貨物或勞務之行為，即應納稅
最高行政法院判決96年度判字第01966號判決	961115	營業稅	太極門學會有銷售貨物之事實，依規定應繳納營業稅	有銷售貨物或勞務之行為，即應納稅
臺北高等行政法院96年度訴字第02574號判決	970221	所得稅	中華高級中學之董事長與董監事有不正常之關係，依規定應繳納所得稅	未符合免稅標準，即得應稅
最高行政法院判決101年度判字第739號判決	1010816	房屋稅	財團法人佛教慈濟綜合醫院	未符合免稅標準，即得應稅
最高行政法院判決98年度判字第1195號判決	981008	地價稅	台灣糖業股份有限公司	未符合免稅標準，即得應稅
臺北高等行政法院判決100年度訴字第1068號判決	1001201	營利事業所得稅	台北藝術推廣協會	未符合免稅規定，即得應稅

資料來源：整理自司法院全球資訊網—法學資料檢索系統，檢閱自 2018 年 5 月 16 日。

網址：<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>。

第四節 綜合分析

經本文第三節法院判決案例內容，可知非營利組織和稅捐稽徵機關所主張內容，和最終法院判決結果，歸納出，稅捐優惠機制是建立在平等權違反基礎上，為不影響國家財政收入，非營利組織定義須更明確，讓非營利組織有規則可循，

本章就非營利組織之設立宗旨為標準作分類，就前述理論基礎、非營利組織免稅案例、應稅案例及財政部發佈解釋函令，做綜合整理和歸納，藉以探討非營利組織在何種情形分屬免稅和應稅行為。

壹、是否屬非營利組織定義案例探討

非營利組織的認定與否，決定是否適用免稅規定，我國稅法缺乏規範非營利組織單一法規，相關規定散見於各條文，甚至有多個主管機關問題，突顯出規範繁且多，管制僅見形式，無實質效益，使組織無所適從（林淑馨，2011：84）。例如漁船產物保險合作社案，其中漁保社主張依合作社法第 7 條²⁸⁰規定，合作社得免徵所得稅及營業稅，惟財政部解釋無強制免稅含義，何種合作社應予免稅，應依稅法規定辦理，不發生與合作社法規定牴觸。

職工福利委員會和漁保社，本質上與公益團體有別，皆非屬非營利組織，不得享有免稅之規定，依課稅要件明確原則，應依規定繳納營利事業得稅，整理如下表：

表 3-4 是否符合非營利組織定義案例

態樣	案由	徵免標準	理由
大立光電職工福委會案	最高行政法院判決 101 年度判字第 886 號判決	依據所得稅法第 3 條規定，課徵營所稅	福委會本質上與公益團體有別
漁船產物保險合作社案	臺北高等行政法院判決 94 年度訴字第 02644 號判決	依據所得稅法第 3 條規定，課徵營所稅	合作社本質上公益團體有別

資料來源：自行整理

²⁸⁰ 合作社法第 7 條「合作社得免徵所得稅及營業稅。」

貳、非營利組織免稅案例探討

一、宗教型非營利組織

(一) 房屋稅

本節相關案例皆符合慈善事業標準，故適用免稅規定，另財團法人圖書館所有房屋，供附設之托兒所使用、宗教團體設免費圖書館、教堂及寺廟用房屋等，使用於公益性質，亦適用免稅規定，整理如下表：

表 3-5 宗教型非營利組織房屋稅案例

態樣	案由	徵免標準	理由
財團法人白陽大道教育基金會案	臺中高等行政法院判決 95 年度訴字第 233 號判決	依據房屋稅第 15 條第 1 項第 5 款規定，免徵房屋稅	符合免稅規定，無須納稅
財團法人佛教慈濟綜合醫院	臺北高等行政法院判決 96 年度訴字第 02546 號判決	依據房屋稅第 15 條第 1 項第 5 款規定，免徵房屋稅	符合免稅規定，無須納稅
財團法人佛教慈濟綜合醫院	高雄高等行政法院判決 98 年度訴字第 146 號判決	依據房屋稅第 15 條第 1 項第 5 款規定，免徵房屋稅	屬廣義之「慈善」事業
財團法人佛教慈濟綜合醫院	臺北高等行政法院判決 98 年度訴字第 668 號判決	依據房屋稅第 15 條第 1 項第 5 款規定，免徵房屋稅	符合免稅規定，無須納稅
財團法人佛教慈濟綜合醫院	臺北高等行政法院判決 99 年度訴字第 1363 號判決	依據房屋稅第 15 條第 1 項第 5 款規定，免徵房屋稅	屬廣義之「慈善」事業
財團法人圖書館所有房屋，供附設之托兒所使用	財政部 87 年 2 月 10 日台財稅字第 871928177 號函	依據房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定，免徵房屋稅	符合免稅規定，無須納稅
宗教團體設免費圖書館	財政部 75 年 6 月 4 日台財稅字第 7548661 號函	依據房屋稅條例第 15 條第 1 項第 3 款規定，免徵房屋稅	符合免稅規定，無須納稅
教堂及寺廟用房屋	財政部 67 年 5 月 16 日台財稅字第 33890 號函	依據房屋稅條例第 15 條第 1 項第 3 款規定，免徵房屋稅	符合免稅規定，無須納稅

資料來源：自行整理

(二) 營業稅

依所得稅理論探討，Hansmann 指出商業型非營利組織收入，主要來自於銷售貨物或勞務，有關非營利組織銷售貨物或銷售勞務情形，例如寺廟、教堂供應齋菜，依實質課稅原則，應課徵營業稅；提供納骨塔供人安置骨灰、神位之收入，如無對價關係，依實質課稅原則，則免徵營業稅，整理如下表：

表 3-6 宗教型非營利組織營業稅案例

態樣	案由	徵免標準	理由
寺廟、教堂供應齋菜之收入，未訂有一定收費標準者	財政部 78 年 6 月 6 日台財稅字第 780649615 號函	依據財政部 78 年 6 月 6 日台財稅字第 780649615 號函，免徵營業稅	若由信徒隨喜佈施者，無對價關係
寺廟、宗祠提供納骨塔供人安置骨灰、神位之收入，未訂有一定收費標準者	財政部 78 年 5 月 8 日台財稅字第 780630493 號函	依據財政部 78 年 5 月 8 日台財稅字第 780630493 號函，免徵營業稅	若由存放人隨喜佈施者，無對價關係

資料來源：自行整理

(三) 地價稅

依據多元論與自由意志理論，L. M. Salamon 表示，為大眾服務除了宗教或其他因素考量，動機可能是意識型態因素或是想擁護宗教之想法，對他們所關心對象所接受財貨及勞務不足，所服務提供財貨及勞務會有大量供給，本案，供設立宗旨所使用之場地，屬宗教團體用地，免徵地價稅，整理如下表：

表 3-7 宗教型非營利組織房屋業稅案例

態樣	案由	徵免標準	理由
財團法人之宗教團體供佈道及傳教人員宿舍用地	依據財政部 72 年 6 月 1 日台財稅字第 33820 號函	依據土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款，免徵地價稅	屬宗教團體用地
核准設立有案之神學院用地	依據財政部 62 年 4 月 16 日台財稅字第 32715 號函	依據土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款，免徵地價稅	屬宗教團體用地

資料來源：自行整理

(四) 土地增值稅

依據多元論與自由意志理論，Salamon 表示對他們所關心對象所接受財貨及勞務不足，所服務提供財貨及勞務會有大量供給，本案此類醫院非醫療法第 38 條第 3 項²⁸¹規定私立醫療機構，無不課徵土地增值稅適用，考量宗教財團法人將原供附設醫院使用之不動產捐助移轉，屬配合政府法令規定辦理，為減輕醫院租稅負擔，提高配合意願，達到醫療法保障病人權益，增進國民健康之目的，訂定此項規定，整理如下表：

表 3-8 宗教型非營利組織房土地增值稅案例

態樣	案由	徵免標準	理由
宗教法人附設醫院不動產移轉	財政部 107 年 5 月 17 日台財稅字第 107005720160 號令	依據平均地權條例第 35 條之 1 規定，免徵土地增值稅	屬配合政府法令規定辦理，為減輕醫院租稅負擔，提高配合意願，達到醫療法保障病人權益，增進國民健康目的

資料來源：聯合新聞網：

https://udn.com/news/story/7243/3148177?from=udn_ch1cate6_pulldownmenu

²⁸¹醫療法第 38 條第 3 項「本法修正施行前已設立之私立醫療機構，於本法修正施行後三年內改設為醫療法人，將原供醫療使用之土地無償移轉該醫療法人續作原來之使用者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」

二、教育型非營利組織

(一) 營業稅

依稅收基本職能中的經濟職能可知，稅收是國家調節收入分配，實現社會公平的經濟標桿，教育是國家根本，從教育著手，進而可提國民生活素質、增加國民總收入、改善人民生活等益處，綜上，政府應對教育相關情事，給予租稅優惠，屬教育勞務、文化勞務、社會福利勞務，依規定免徵營業稅；有對價關係者，屬銷售貨物或勞務及視為銷售貨物或勞務，應課徵營業稅，整理如下表：

表 3-9 教育型非營利組織營業稅案例

態樣	案由	徵免標準	理由
學生團體以校內員生為對象舉辦之臨時性電影欣賞、演唱會或舞會等活動，其全部收入作為該團體之用者	財政部 88 年 7 月 22 日台財稅字第 881928418 號函	依據營業稅法第 8 條第 1 項第 5 款規定，免徵營業稅	屬教育勞務
經政府依法獎勵之大辭典屬重要學術著作	財政部賦稅署 75 年 5 月 22 日台稅二發第 7549868 號函	依據營業稅法第 8 條款第 1 項第 6 款規定，課徵營業稅	屬出版法第 24 條，重要學術專門著作
編印或發售空中教學用教科書	財政部 75 年 7 月 3 日台財稅字第 7543102 號函	依據營業稅法第 8 條第 1 項第 6 款規定，免徵營業稅	屬接受教育部委託辦理
公私立學校向該校在學學生提供留學、遊學服務	財政部 85 年 7 月 10 日台財稅字第 851910832 號函	依據營業稅法第 8 條第 1 項第 5 規定，免徵營業稅	屬教育勞務
學校提供游泳池、網球場、體育館與該校教職員工及學生使用收取費用	財政部 88 年 3 月 25 日台財稅字第 881903997 號函	依據營業稅法第 8 條第 1 項第 5 款規定，免徵營業稅	屬教育勞務
學校提供停放腳踏車場地向學生收費，按教育部所規定之代收代辦費徵收，	財政部 89 年 1 月 12 日台財稅字第 890450088 號函	依據營業稅法第 8 條第 1 項第 5 款規定，免徵營業稅	屬教育勞務

資料來源：自行整理

(二) 房屋稅

基於市場失靈和政府失靈因素，非營利組織在沒有完全獲得大多數人支持下情況，仍可以組織為一個小團體，由於政府介入，基於政治考量和繁瑣之行政流程，相對於非營利組織，可以迅速應對其需求，其效率較高，綜上，政府為鼓勵非營利組織，從事符合公益性質者，免徵房屋稅，和其業務相關亦免徵，整理如下：

表 3-10 教育型非營利組織房屋稅案例

態樣	案由	徵免標準	理由
中興大學附設蕙蓀實驗林場森林遊樂區	依據財政部 77 年 7 月 12 日台財稅字第 770563119 號函	依據營業稅法第 3 條規定，課徵營業稅	管理站、辦公廳、實習館、職工宿舍，免徵房屋稅
台灣香蕉研究所供辦公用使用之房屋	依據財政部 64 年 7 月 19 日台財稅字第 35246 號函	依據房屋稅條例第 15 條第 1 項第 1 款規定，免徵房屋稅	促進台灣香蕉產銷事業發展宗旨
經濟部聯合工業研究所	依據財政部 60 年 4 月 4 日台財稅字第 32618 號函	依據房屋稅條例第 14 條第 1 項第 4 款規定，免徵房屋稅	供辦公用房屋及員工宿舍，免徵房屋稅
公益社團自有房屋，包含供辦公使用、會議廳、圖書室、廚屋、員工食堂、浴室、廁所、值日室、檔案室、貯藏室、講習室、值夜室、禮堂、文物儲藏室等	依據財政部 66 年 8 月 15 日台財稅字第 35449 號函	依據房屋稅條例第 15 條第 1 項 5 款規定，免徵房屋稅	符合公益性質

資料來源：自行整理

三、社福型非營利組織

(一) 營業稅

Weisbrod 指出政府所提供財貨無法滿足所有的人，也就是在多元社會下，政府所提供的財貨無法照顧到所有人民，市場上存在市場失靈和政府失靈現象，基於團結一致理論，Salamon 表示非營利組織出現可以凝聚，更多資源和力量去完成人民所需要事物，綜上，非營利組織，為解決財貨或勞務提供不足情形，例如，專業育嬰中心提供育養勞務之收入、私人專營安養或看護中心如符合要件其醫療勞務，或基金會義演收入如用以興建養老院及演藝人員急難救助金，屬配合社會福利政策，免徵營業稅，整理如下表：

表 3-11 社福型非營利組織營業稅案例

態樣	案由	徵免標準	理由
身心障礙福利機構之收入是否屬銷售貨物或勞務收入之認定案	財政部 92 年 3 月 20 日台財稅字第 0920450889 號函	1.房租收入、學費收入及營業收入，屬銷售貨物或勞務，依營業稅法第 3 條規定，課徵營業稅 2.接受政府機關安置收托或收容身心障礙者，所領取托育及養護補助費收入，屬銷售貨物或勞務，依營業稅法第 3 條規定，課徵營業稅 3.捐款收入及利息收入，非屬銷售貨物或勞務，免徵營業稅 4.為提昇社會福利機構之服務品質或為鼓勵業者配合辦理相關業務所給與獎助性質之各項補助費，如無須相對提供勞務或服務者，非屬銷售貨物或勞務，免徵營業稅	屬銷售貨物或勞務，應稅，反之，免稅
專業育嬰中心提供育養勞務之收入	財政部 84 年 8 月 4 日台財稅字第 841639715 號函	依據營業稅法第 8 條第 1 項第 4 款規定，免徵營業稅	性質既與托兒所類似，為配合社會福利政策
私人專營安養或看護中心如符合要件其醫療勞務	財政部 84 年 8 月 23 日台財稅第 841643161 號函	依據營業稅法第 8 條第 1 項第 4 款規定，免徵營業稅	提供醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食或育養亦免徵
基金會義演收入如用以興建養老院及演藝人員急難救助金	財政部 81 年 1 月 18 日台財稅字第 800767164 號函	依據營業稅法第 8 條第 1 項第 12 款規定，免徵營業稅	配合政府推行社會福政策，准予比照

資料來源：自行整理

(二) 地價稅

依據團結一致理論，Salamon 表示非營利組織不但有解決政府失靈和市場失靈功能，且提供公共財之不足，並改契約失效現象，用以落實社會價值之多元化，並鼓勵民眾互相幫助及增進公共服務等，綜上，政府對為鼓勵非營利組織多從事公益相關動，因具社會救濟宗旨之目的，只要符合規定，予以免徵房屋稅，相關資料整理如下：

表 3-12 社福型非營利組織地價稅案例

態樣	案由	徵免標準	理由
臺灣省紅十字分會所有供辦公使用之土地免徵地價稅	依據財政部 69 年 4 月 19 日台財稅字第 33155 號函	依據依土地賦稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定，免徵地價稅	屬社會救濟慈善機構情形，予以免徵
財團法人更生保護會出租有收益之土地減免案	依據財政部 84 年 8 月 1 日台財稅字第 841639103 號函	依土地賦稅減免規則第 8 條第 2 項規定，得專案報請減免	屬社會救濟慈善公益團體
老人福利機構土地之收益直接用於事業案	依據財政部 84 年 8 月 1 日台財稅字第 841639103 號函	依土地賦稅減免規則第 8 條第 2 項規定，得專案報請減免	性質應不同於土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款所列示之情形

資料來源：自行整理

四、商業性或私人性質非營利組織

(一) 營業稅

依所得稅理論可知，Hansmann 表示商業型非營利組織，如同營利組織一般，其主要收入來自銷售貨物與勞務，非營利組織無分配盈餘情形，故所有保留盈餘，最終將會被課徵所得稅，綜上，對非營利組織課徵租稅，尚屬合理，如有銷售貨物或勞務，應課徵營業稅，如屬政府機關委託代辦業務，免徵營業稅。

營業稅徵免，最終回歸於銷售貨物及勞務和視同銷售貨物及勞務，且應考量實質課稅原則，做為是否得繳納稅賦之依據，內容整理如下表：

表 3-13 社福型非營利組織營業稅案例

態樣	案由	徵免標準	理由
台灣省結構工程技師公會案	臺北高等行政法院判決 91 年度訴字第 1051 號判決	依據營業稅法第 8 條第 1 項第 11 款規定，免徵營業稅	非屬技師公會之勞務收入
農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託代辦之業務案	財政部 88 年 1 月 29 日台財稅字第 881895307 號函	依營業稅法第 8 條第 1 項第 11 款規定，免徵營業稅	非課稅範圍
聯誼社所收會員之入會費中屬存儲金、保證金等性質案	財政部 76 年 2 月 10 日台財稅字第 7519771 號函	依據財政部 76 年 2 月 10 日台財稅字第 7519771 號函，免徵營業稅	於退會時應即退還者，非屬銷售勞務

資料來源：自行整理

第四章 研究發現和建議

本章就前述第三章案例分析及探討，最終經由法院判決可得知，在例案情況雷同下，法院判決有不同的結果，究其原因為何，非營利組織在訴訟過程中，所引用的法條內容不同，導致出現結論可能相同或是不同。

第一節 研究發現

壹、營業稅部份

營業稅課稅的標準，最終回歸銷售貨物、銷售勞務的定義和是否產生對價關係，從本文研究可知，此情形通常是納稅義務人與稅捐稽徵機關爭執所在，如本文之太極門學會案、台灣省結構工程技師公會案、臺灣省自來水股份有限公司產業工會案，其中銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，得免徵營業稅外，有銷售貨物及勞務即應繳納營業稅，另依營業稅法第 8 條第 1 項第 4 款、5 款²⁸²規定，屬文化勞務、教育勞務、社會福利勞務，免徵營業稅。

由臺北高等行政法院 92 年度訴字第 3250 號判決可知，自來水股份有限公司屬事業機關，非行政機關，將水管維修委由產業工會執行，非屬政府委託代辦業務，不適用免稅規定，另依財政部 87 年 7 月 23 日台財稅字第 87195604 號函，轉包工程予未辦營業登記之小規模營業人...已依規定取得收據，免依據稅捐稽徵法第 44 條規定處罰（自來水股份有限公司產業工會案）。

由臺北高等行政法院判決 93 年度訴字第 01067 號判決和最高行政法院判決 96 年度判字第 01966 號判決可知，太極門學會從事點穴、治傷、針灸、接骨、推拿、指壓、拳法、棍法，等相關業務，無租稅負擔，惟代辦練功服等行為，屬

²⁸²營業稅法第 8 條第 1 項第 4 款、5 款「下列貨物或勞務免徵營業稅：…四、依法經主管機關許可設立之社會福利團體、機構及勞工團體，提供之社會福利勞務及政府委託代辦之社會福利勞務。五、學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務及政府委託代辦之文化勞務。」

「視為銷售貨物」之概念，應繳納營業稅，另團體組織雖販售相關物品，如享有利潤價差，屬營業行為，應課徵營業稅，如對加入會員之人從事販售行為，可免除營業稅捐之課徵，對國家稅賦制度將是嚴重的破壞（臺北市太極門學會案）。

由臺北高等行政法院判決 91 年度訴字第 1051 號判決可知，依財政部 88 台財稅字第 881907968 號函釋規定，各公會轉付政府發給之鑑定費，予各會員，屬代收轉付之款項，不屬各公會銷售勞務之收入，無須課徵營業稅；各公會自留款部分，屬各公會銷售勞務之收入，須課徵營業稅，故依實質課稅原則，屬各公會所提供之服務，應為各公會銷售勞務之所得，即應繳納營業稅；至於公會轉付他人之費用，係屬他人銷售勞務之所得，無需課稅（台灣省結構工程技師公會案）。

貳、所得稅部份

非營利組織是否從事與創設目的有關之業務，應視其非營利組織設立章程和經營業務性質而定，如非營利組織從事與目的無關之業務，因不符合標準免稅規定，且和營利事業經營模式雷同，應依稅法規定繳納營利事業所得稅及所得稅，如同本文前述之，大立光電福委會案及漁船產物保險合作社案，屬免納所得稅之非營利組織，是否需繳納營業稅，仍得回歸營業稅法之規定。

由最高行政法院判決 101 年度判字第 886 號判決可知，依大立光電職工福利委員之章程可知，其解散後剩餘財產，應發給原有職工，不屬教育、文化、公益、慈善機關或團體，故大立光電福委會非公益團體，又將離職員工所獲配之紅利股票委託第三人賣出後，公司取得最後決定權，屬其它收入，應繳納營利事業所得稅，另財政部指出基於租稅管理及特定政策之考量，特定稅務事件之解釋函令中，對於營利事業所成立的福委會是否為「教育、文化、公益、慈善機構或團體」，應視其事務之屬性決定之，非可一概而論（大立光電福委會案）

由臺北高等行政法院判決 94 年度訴字第 02644 號判決可知，依漁產保險合

作社章程第 46 條及 48 條規定...其資金之運用包括購買有價證券...等，年度盈餘並依規定付股息及社員分配金，難謂無營利之性質，合作社係在謀求其內部社員利益，且得分配盈餘分配，與不得為盈餘分配之公益團體有別，故非屬於所得稅法第 4 條第 13 款²⁸³規定所稱之「公益團體」，不得享有免稅之規定（有限責任台灣區漁船產物保險合作社案）。

由臺北高等行政法院 96 年度訴字第 02574 號判決可知，中華中學為財團法人，財產與個人財產分屬獨立，系爭資金遭其挪用，並明列於其作業組織結算申報平衡表其他流動資產項下，不符免稅適用標準之規定。故非營利組織與捐贈人、董監事等相關關係人，應保持獨立關係，無不正當業務或財務之往來，且符合免稅規範者，始得適用免稅（中華高級中學案）。

由臺北高等行政法院判決 100 年度訴字第 1068 號判決可知，台北藝術推廣協會宗旨為推廣國內外藝術活動，非屬營業稅法第 8 條第 1 項第 12 款²⁸⁴之慈善救濟事業或團體，另財政部 84 年 3 月 1 日函釋說明第 4 點明示「慈善救濟團體義賣貨物或舉辦義演，其取得之代價含有捐贈之性質，得不視為銷售貨物或勞務，惟台北藝術推廣協會之相關表演有收取門票，產生對價關係，應繳營業稅（台北藝術推廣協會案）。

參、地價稅部份

由最高行政法院判決 98 年度判字第 1195 號判可知，土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款²⁸⁵為同法第 16 條²⁸⁶之例外規定，該條款乃為實際情形及配合環境發展

²⁸³所得稅法第 4 條第 13 款「下列各種所得，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。」

²⁸⁴營業稅法第 8 條第 1 項第 12 款「下列貨物或勞務免徵營業稅：...十二、依法組織之慈善救濟事業標售或義賣之貨物與舉辦之義演，其收入除支付標售、義賣及義演之必要費用外，全部供作該事業本身之用者。」

²⁸⁵土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：...五、其他經行政院核定之土地。」

²⁸⁶土地稅法第 16 條「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在

之需要，授權行政院得就特定之土地為租稅優惠之決定，故主管機關考量課稅公平、稅收損失及各縣市財源短絀問題等各類因素，且在不違背相關法令規定下，符合租稅法律主義（台糖案）。

肆、房屋稅部份

由臺北高等行政法院判決 96 年度訴字第 02546 號判決可知，參照司法院釋字第 530 號及第 478 號解釋意旨，房屋稅條例未說明何謂「經主管機關核准立案之私立慈善救濟事業」，未明定立案主管機關為何，慈濟醫院已完成財團法人登記並從事醫療救濟服務之事實，應認定為「經主管機關核准立案之私立慈善救濟事業」，得適用免稅之規定（臺北慈濟醫院案）。

由最高行政法院判決 101 年度判字第 739 號判決可知，依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款²⁸⁷及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²⁸⁸及第 3 條第 1 項²⁸⁹規定，醫療收入屬銷售貨物或勞務之收入，醫院銷售貨物或勞務以外之收入，符合行政院規定標準者，免納所得稅。公益財團醫療財團法人相關稅賦之減免，應依各該稅法規定辦理，並非依醫療法第 38 條第 2 項²⁹⁰規定即當然得予減免，另依衛生署所援引醫療法第 46 條²⁹¹規範醫療財團法人應提

地直轄市或縣(市)累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：一、超過累進起點地價未達五倍者，就其超過部分課徵千分之十五。二、超過累進起點地價五倍至十倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。三、超過累進起點地價十倍至十五倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。四、超過累進起點地價十五倍至二十倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。五、超過累進起點地價二十倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。前項所稱累進起點地價，以各該直轄市或縣(市)土地七公畝之平均地價為準。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。」

²⁸⁷所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款「下列各種所得，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。」

²⁸⁸免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項「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：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。」

²⁸⁹免納所得稅適用標準第 3 條第 1 項「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。符合前條規

²⁹⁰醫療法第 38 條第 2 項「醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。」

²⁹¹醫療法第 46 條「醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之百分之十以上，辦理有關研究發

撥下限為其「收入結餘 10%」以辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項，作為醫療財團法人即為慈善救濟事業之依據，既經最高行政法院所不採，審認慈善救濟事業之立案及監督係屬內政部職掌，則衛生署所為認定自不可作為符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款²⁹²規定之依據，故不得適用免稅之標準（嘉義慈濟醫院案）。

由臺北高等行政法院判決 99 年度訴字第 1363 號判決可知，我國無規範私立慈善救濟事業之專法，故僅須符合房屋稅法之相關免稅規定，即可享有優惠，其中房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款所謂「經立案之私立慈善救濟事業」，法未明文其定義，亦未限於須經「內政部」立案之私立慈善救濟事業始足當之，自應依其立法目的及精神，再以慈善救濟事業之型態、範圍及其設立法令依據與認定標準予以認定，綜上，財團法人醫院應受醫療法專門規範，只要向其「主要」目的事業主管機關設立登記即可。故屬於慈善救濟事業之醫院僅須向衛生署立案即可，得適用免稅規定（臺北慈濟醫院案）。

由高雄高等行政法院判決 98 年度訴字第 146 號判決可知，房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款²⁹³所謂「經立案之私立慈善救濟事業」，無文規定私立慈善救濟事業之立案主管機關，應依立法目的及精神，再以慈善救濟事業之型態、範圍及其設立法令依據與認定標準，予以認定。另依醫療法第 11 條²⁹⁴及第 38 條第 2 項²⁹⁵之規定，慈濟醫院符合前揭房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款所規定「業經

展、人才培訓、健康教育；百分之十以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項；辦理績效卓著者，由中央主管機關獎勵之。」

²⁹²房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

²⁹³房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：…二、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」

²⁹⁴醫療法第 11 條「本法所稱主管機關：在中央為行政院衛生署；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」

²⁹⁵醫療法第 38 條第 2 項「醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。」

立案之私立慈善救濟事業」之要件，綜上，依醫療法規定慈濟醫院持續提供醫療救濟服務，屬廣義之「慈善」事業，適用房屋稅條例所稱之業經立案之私立慈善救濟事業，適用相關免稅之規定（嘉義慈濟醫院案）。

由臺北高等行政法院判決 98 年度訴字第 668 號判決可知，所謂「經立案之私立慈善救濟事業」，法未明文其定義，亦未限於須經「內政部」立案之私立慈善救濟事業始足當之，應依其立法目的及精神，再以慈善救濟事業之型態、範圍及其設立法令依據與認定標準，予以認定。又依前揭醫療法第 11 條和同法第 38 條第 2 項規定可知，慈濟醫院依法自無從在內政部立案登記為醫療財團法人，如稅捐處所稱須在內政部設立登記始能獲得房屋稅減免，則前揭醫療法之規定亦勢將形同具文，綜上，慈濟醫院得享有免稅之規定（臺北慈濟醫院案）。

伍、土地增值稅

由最高行政法院判決 90 年度判字第 2161 號判決可知，土地稅法第 5 條²⁹⁶規定，主要在減免受贈土地之社會福利事業或私立學校之土地增值稅負擔，又土地稅法第 28 條之 1²⁹⁷規定，其立法理由勵私人創辦社會福利事業，明定私人捐贈供興辦社會福利事業使用之土地免徵土地增值稅，故所謂社會福利事業，須以社會福利服務及社會救助為主要之目的者，故社子文教基金會係文教基金會類型，非從事社會福利或社會救助之情事，不得享有免稅（社子文教基金會案）。

依財政部 107 年 5 月 17 日解釋函令可知，宗教財團法人附設醫院非醫療法

²⁹⁶土地稅法第 5 條「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出典人。前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」

²⁹⁷土地稅法第 28 條之 1「私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」

第 38 條第 3 項²⁹⁸規定的私立醫療機構，考量宗教財團法人將原供附設醫院使用的不動產捐助移轉與，為減輕醫院租稅負擔，達到醫療法保障病人權益，增進國民健康目的，同意該次移轉不課徵土地增值稅。但土地再次移轉第三人時，課徵土地增值稅。

第二節 研究建議

壹、非營利組織之定義不明確

我國稅法有關於非營利組織是否適用免稅資格的認定，僅規範於所得稅第 4 條第 1 項第 13 款和免納所得稅適用標準的規定，只要符合前述規範之機關團體者，本身的所得和附屬作業組織的所得稅，即可免納所得稅；附屬作業組織則規範於所得稅法施行細則第 5 條，機關團體為了達其創設目的而另設經營事業或營業行為之組織。例如，太極門學會依法設立登記，教授項目為「點穴、治傷…拳法、棍法」，從相關業務，無辦理營業登記的必要，惟銷售運動服等，視為銷售貨物，應繳納營業稅。太極門學會非屬稅法所規範之非營利組織，縱使設立在案，有銷售貨物或勞務事實，仍需繳納營業稅。

綜上，因非營利組織之定義未臻明確，使太極門學會認為屬非營利組織之一員，又太極門學會銷售貨物，符合課徵營業稅事實，故稅法對於非營利組織之定義，建議予以修正，更能符合實情。

²⁹⁸醫療法第 38 條第 3 項「本法修正施行前已設立之私立醫療機構，於本法修正施行後三年內改設為醫療法人，將原供醫療使用之土地無償移轉該醫療法人續作原來之使用者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」

貳、非營利組織涉及多重主管機關

慈濟醫院屬非營利組織之一環，依規定非營利組織規範圍，中央主管機關為內政部，惟慈濟醫院屬醫療機構，是否受醫療法專門規範，而屬衛生署所轄，是否適用免稅規定？慈濟醫院有數個類似案件，惟最終法院判決不同，結果炯然不同。雷同案況，卻出現不同法院判決結果，會使非營利組織困惑且無所適從。多重主管機關問題，建議大法院對此做解釋，其減免稅賦問題應符合何種條件始得適用減免稅規定。

參、財政部頒佈解釋函令位階太低

我國稅捐稽徵機關實務做法，稅法未規範部份，財政部多以發佈相關解釋函令，或稅捐稽徵機關為稽收稅捐，所訂定相關細則等規定，其位階是否有過低之虞，建議直接修正稅法或相關主管機關之規定，更為妥適，一來使非營利組織有規則可循，二來稅捐稽徵機關課徵租稅，困難度會減低。

肆、對非營利組織減免租稅之公平性

本文有限責任台灣區漁船產物保險合作社，屬互益型非營利組織，服務對象僅限於組織會員，倘無從事公益活動活動，政府又給予相關租稅優惠，對其從事公益活動之非營利組織有不公平之待遇，應就實質認定再予以免稅較妥適。我國稅法僅需符合稅法規定，即可享有免稅規定，惟此舉會形成一些不公平事實，例如財團法人瑪利亞社會福利基金會，銷售麵包等商品需繳納營業稅，面對非營利組織募款不易等情形，對於財團法人瑪利亞社會福利基金會等，社會福利型之非營利組織，是否應給更多租稅優惠，以扶持這類型組織能確保其能生存並運作正常。

依本文之先前文獻檢閱，建議可參考美國內地稅法教育文化公益慈善機構或

團體免納所得適用標準，用以健保稅務行政管理，將非營利組織分類，對從事非公益活動之組織，應予課稅，從事公益活動應依其投入公益活動之情況，給予不同程度之租稅減免，以達實質公平。

參考文獻

一、專書

王金蘭（1999）。**新稅法理論與實務**（初版）。北京市：社會科學文獻出版社。

王建煊（2006）。**租稅法**（30版）。臺北市。華泰出版社。

林江亮（2011）。**非營利組織租稅理論與實務**（初版）。新北市：指南書局。

林淑馨（2011）。**非營利組織概論**（初版）。高雄市。巨流圖書股份有限公司。

林淑馨（2013）。**非營利組織**（初版）。臺北市。三民書局。

黃俊杰（2004）。**納稅者權利保護**（初版）。台北市。翰蘆圖書出版有限公司。

簡松棋（2006）。**我國財團法人租稅減免及投資理財實務**（初版）。台北市：三民書局。

盧咏（2011）。**第三力量：美國非營利事業機構與民間外交**（一版）。北京：社會科學文獻出版社。

二、期刊論文

王光毅（2000），非營利組織課稅資料管理之研究。**財稅研究**。**32(5)**，141-157。

行政院主計處（編）（2008：52）。**社會指標統計年報**。台北市：主計處。

呂炳寬（2014），**第三部門法制環境專題上課講義**。3。

林江亮、張秋桂、黃美玲（2004）。非營利組織稅務問題之研究。**財稅研究**，

36 (2) , 20-21 。

林世銘、李統順 (1997) 。美國非營利組織所得稅徵免制度之研究。財稅研究，

29 (5) , 112-124 。

凌忠嫻譯 (1991) 。非營利組織課稅規定之國際比較。財稅研究，23 (6) , 3-24 。

許崇源與吳國明 (2000) ，我國非營利組織租稅問題之研究，109-110 。

柯格鐘 (2009) 。非營利組織課稅制度之德國法研究。成大法學，(18) , 104-151 。

蔡培村、蘇美蓉 (2004) 。非營利組織財務來源及所適用稅法之研究。財稅研究。

36 (5) , 73-85 。

簡良夙 (2001) 。公益團體租稅優惠規定之檢討。財稅研究，33 (6) , 22-46 。

統計處 (2013) 。我國主要財政指標。當代財政，35 , 117 。

三、學位論文

吳國明 (2000) 。非營利組織租稅徵免之研究。國立政治大學會計研究所碩士學位論文，未出版，台北。

李秉鈞 (2006) 。我國非營利組織徵免所得稅之研究。國立台北大學法律專業研究所碩士學位論文，未出版，台北。

陳亮光 (2008) 。台灣非營利組織資訊揭露及稅務申報議題之研究。國立政治大學商學院經營管理研究所學位論文。未出版，台北。

劉蕙瑢 (2008) 。宗教團體課稅問題之研究。國立臺北大學法律學系碩士論文。

未出版，台北。

四、網路等電子化資料

財政部（2014）。中國稅賦知多少，2016年4月19日，

取自：<http://pride.stpi.narl.org.tw/>

財政部（2016）。政府歲入情形，2016年5月19日，

取自：<https://www.mof.gov.tw/>

陳清秀（2016）。稅法的體系，2016年4月20日，

取自：<http://blog.xuite.net/cchsiou101/twblog/139708869>

中華民國中央銀行全球資訊網（2017）。貨幣政策簡介，2017年4月24日，

取自：<http://www.cbc.gov.tw/ct.asp?xItem=39749&CtNode=998&mp=1>

MBA 智庫百科（2017）。財政政策，2017年4月24日， 取自：

[http://wiki.mbalib.com/zh-tw/%E8%B4%A2%E6%94%BF%E6%94%BF%E7%](http://wiki.mbalib.com/zh-tw/%E8%B4%A2%E6%94%BF%E6%94%BF%E7%AD%96)

[AD%96](http://wiki.mbalib.com/zh-tw/%E8%B4%A2%E6%94%BF%E6%94%BF%E7%AD%96)

聯合新聞網（2018）。宗教法人附設醫院不動產移轉不課土增稅，2018年5月

20日，取自：

https://udn.com/news/story/7243/3148177?from=udn_ch1cate6_pulldownmenu

勞動部職工福利網（2018），認識職工福利，檢閱日期：2018年6月14日。

https://wfs.mol.gov.tw/WFWeb/web/about_Welfare.aspx

中華民國合作事業協會（2018），**台灣區漁船產物保險合作社**，

http://clc-coop.tw/intro2/super_pages.php?ID=intro7&Sn=31

檢閱日期：2018 年 6 月 14 日。

財政部（2018），**政府歲入情形**，2016 年 4 月 19 日，取自 <http://www.mof.gov.tw/>