

論公益與宗教團體之免稅優惠

柯格鐘*

要 目

- | | |
|---------------|------------------------|
| 壹、前言 | 肆、免稅客體之行為與稅基範圍之劃定 |
| 貳、免稅優惠之目的與合憲性 | 伍、結論：重建公益團體之課免稅標準為當務之急 |
| 參、免稅主體之意義與範圍 | |

提 要

有關我國教育、文化、公益、慈善機關或團體相關免稅規範未盡完善，對所涉概念未有定義，亦未列舉類型，對宗教團體免稅標準則缺少明文規定。實務所認定之公益團體，諸多實例因其受益人範圍有限，似不宜給予免稅優惠。對主要捐贈者認定門檻過高，易致濫用而成為規避租稅管道。對公益團體與其附屬作業組織之免稅主體，及其銷售貨物或勞務之所得與非屬銷售貨物或勞務之免稅收入，本文建議參考德國法制，分就公益團體所從事領域，各別作必要規範以為遵循依據。

壹、前言

我國所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，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，基此，只要是「教育、文化、公益、慈善機關或團體」，且符合行政院授權規定發布之免稅標準者，不論是機關或團體本身或其附屬作業組織所獲所得，均得免徵所得稅，此屬稅捐優惠規定。同法第 11 條第 4 項則對該條規範之免稅主體，進一步定義為：「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

* 本文作者為國立臺灣大學法律學院財稅法研究中心副教授。

記或立案成立者為限」，而所謂「附屬作業組織」，依據所得稅法施行細則第 5 條規定，指「教育、文化、公益、慈善機關或團體為達成其創設目的而另設經營事業或營業行為之組織」，再依據 102 年 2 月 26 日修正發布之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」(下稱免稅標準)¹第 2 條第 1 項規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅」。爰就我國所得稅法及其授權規定，按學理上對於稅捐構成要件之分類(稅捐主體及稅捐客體與稅基)予以解析，我國稅捐法秩序對於公益與宗教團體之免納所得稅規定，整理如下：

表 1 我國公益與宗教團體免納所得稅規定之稅捐構成要件

| 編號 | 稅捐主體 | 稅捐客體與稅基 |
|----|---|---|
| 1 | 教育、文化、公益、慈善機關或團體(指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) | 1.應稅客體：銷售貨物或勞務所獲所得 2.免稅客體：非屬銷售貨物或勞務之收入 |
| 2 | 附屬作業組織(指教育、文化、公益、慈善機關或團體為達成其創設目的而另設經營事業或營業行為之組織) | 1.應稅客體：銷售貨物或勞務所獲所得 2.免稅客體：非屬銷售貨物或勞務之收入 |

目前實務上多將附屬作業組織之收入，直接視為銷售貨物或勞務之所得而予以課稅，然而學說上有意見認為，附屬作業組織所獲收入，理論上亦可能為非屬銷售貨物或勞務之收入，而宜予修正，以免徵納雙方爭議。²此一批評是否合理，本文將於後文進一步討論。

本文以上表整理之法律規範為說明基礎，討論我國教育、文化、公益、慈善機關或團體之課稅與免稅規範。以下為行文便利，原則上將上開團體簡稱為公益團體，並兼論宗教團體免稅法規範之問題，供各界參考。

¹ 財政部嗣於 107 年上半年提出「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」修正草案預告，刻待行政院核定，爰本文以修正前免稅標準探討。

² 林江亮(2014)，「非營利組織所得稅徵課之探討」，會計師季刊，258，3。

貳、免稅優惠之目的與合憲性

一、我國法制

一般而言，有關上開規範所涉及之公益團體，對其非屬銷售貨物或勞務所獲之收入，給予免稅優惠待遇之正當化理由(Rechtfertigung)³，主要係訴諸下列3項原則，分別為公益原則(Gemeinwohlprinzip)，即因公益團體之行為，係從事對國家或社會有利之教育、文化、公益或慈善活動，從而一方面給予捐助者，使其捐助給該公益團體之金額，得自個人或營利事業應課稅所得額(即稅基計算基礎)減除之減稅利益(所得稅法第17條第1項第2款第2目、第36條規定參照)，另一方面對獲得捐助金額之公益團體，若其利用該等捐助財產持續投入創設目的用途者，給予免課徵所得稅之稅捐優惠；或訴諸功績原則(Verdienstprinzip)，所謂功績即為獎勵，亦即使捐助者或加入公益團體之社員，乃至從事該教育、文化、公益、慈善活動之公益團體，全體均因此而獲獎勵；最後，訴諸需要原則(Bedürfnisprinzip)，即公益團體從事慈善事業，特別針對經濟上之弱勢及身心障礙等需要協助之群體提供扶助，此為公益團體與其活動適用稅捐優惠規範之正當化理由。

二、比較法制

德國稅捐通則(Abgabenordnung)第二章稅捐債務法、第三節「租稅優惠之目的」(Steuerbegünstigte Zwecke)，自第51條至第68條規定，為德國稅捐法制對適用稅捐優惠公益團體之一般性規定，是以德國法制如同我國，對一定範圍內之公益團體，提供稅捐優惠之免稅待遇。該國亦從上述3原則立論，即基於公益、獎勵或需要原則，鼓勵私人無私地促進公益活動(private selbstlose Förderung des Gemeinwohls zu stimulieren)之行為，以減輕國家財政與官僚行政體系負擔(den Fiskus und die staatlichen Bürokratien zu entlasten)。⁴有關公益原則，必須說明此係指國家對一般大眾公益之促進(Förderung der Allgemeinheit)，此等促進雖可包括提供物質上(materiell)、精神上(geistig)或道德上(sittlich)之助力，惟受益人之範圍，倘係屬經常性之固定被封閉(fest abgeschlossen)，如屬於同一家庭成員或同

³ 我國文獻例可參考，王怡潔(2017)，「我國非營利組織免納所得稅租稅優惠之探討—以美國內地稅法為借鏡」，國立臺灣大學法學碩士論文，22-25。

⁴ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 2018, § 20 Rn. 1.

一企業全體員工(Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens)者；或其設立之受益人範圍界限，特別是依空間或職業之標準(insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen)，致經常性僅有狹小範圍內之人員得以適用者，此種則非屬促進大眾公益之行為(德國稅捐通則第 52 條第 1 項第 2 句規定參照)。⁵儘管德國社會之多元化，無論是保守、自由、社會民主乃至綠黨之支持者，基於意識型態上之差異，對公益之想法與概念仍不盡相同，惟對於何謂受益人範圍之大眾、所謂公共利益概念之絕對性理解，現實上並不存在。故學理上大致認為，倘若所涉及號稱公益之活動，背離基本法(相當於憲法)與其他法領域，特別是刑事法領域，尤其涉及促進極端宗教主義意識型態之宣揚活動，均不應被認為是對公共利益有益之活動。此外，政黨活動不在此處所稱公益目的範圍內，因此個人或企業對政黨捐助之減免，係另設其他法律規範訂定之，⁶並非訴諸此處公益團體之免稅規範。

另值得注意與參考者，為由德國聯邦財政部(Bundesministerium der Finanzen, BMF)邀集眾多學者專家所組成之「獨立事實調查委員會」(Unabhängige Sachverständigenkommission)，其於 1988 年提出之諮詢報告中，指出德國實務對公益活動之獎勵與促進而給予稅捐優惠者，應採取公益目的之限縮解釋(restriktive Interpretation der Gemeinwohlzwecke)，亦即，在國家或地方自治團體負有義務而須完成公任務之義務領域(Pflichtaufgaben des Staats oder der Kommunen)，或對公眾之生活基礎(die Lebensgrundlagen des Gemeinwesens)須採取適當或必要之手段予以穩固(festigen)、確認(sichern)或維持(erhalten)者為限，倘僅為團體成員之休閒活動而從事屬自身利益活動者(eigennützige Zwecke der Freizeitgestaltung der Mitglieder)(特別是體育性活動)，則非屬公益目的活動範圍。⁷ 2008 年後，關於公益目的活動之概念，在德國法上係以德國稅捐通則第 52 條第 2 項所明列(enumerativ)之類型活動者為限，換言之，採取列舉式(abschließende Katalog)明文規定之。

⁵ Vgl. Hey, a.a.O., § 20 Rn. 2.

⁶ 參見德國所得稅法第 34g 條以下規定。此與我國稅捐立法概念相同。我國所得稅法條文所稱之捐贈列舉扣除額與捐贈，不包括對政黨之捐獻，而另依據政治獻金法第 19 條規定訂定之。

⁷ Vgl. Hey, a.a.O., § 20 Rn. 3.

三、本文見解

本文贊同德國實務上就稅捐優惠規範所為限縮公益目的範圍適用之傾向，以下分從幾個層面加以說明。

首先，稅捐優惠規範本係屬破壞稅法自憲法第7條平等原則具體化之量能課稅原則(司法院釋字第597號、693號、745號解釋參照)，由於性質屬例外規範，因此即應採取相對限縮適用範圍之解釋，以避免破壞稅法基本原則性規範，造成稅捐負擔分配不公等違反平等原則問題。

其次，稅捐優惠規範所提供之稅捐減免或稅負遞延，係國家放棄原可徵得之稅收，此等稅收項目，不僅包括國稅，如所得稅與遺產或贈與稅，亦包括地方自治團體依法課徵之房屋稅、地價稅、土地增值稅，乃至使用牌照稅等。前者，無論是所得稅或遺產與贈與稅稅收，依我國現行財政收支劃分法規定所建構之財稅劃分體系，中央依法須將一定比例之收入，透過共分稅方式(財政收支劃分法第8條第3項規定參照)，或依照財政調整體系之規範，以統籌分配稅款方式(財政收支劃分法第8條第2項、第16條之1規定參照)，交由地方自治團體作為其固有收入財源之一部分。因此，中央對於提供公益團體因從事各項教育、文化、公益、慈善等活動而免除或遞延稅捐負擔者，往往亦連帶影響地方自治團體可能獲得之共分稅款與統籌分配稅款。由於地方自治團體無法參與中央立法政策形成與各項稅捐優惠規範制訂過程，故形成由中央所制定之稅捐優惠政策，係以地方自治團體稅捐收入損失支應之現象(強迫支出)；後者，於地方自治團體固有之地方稅捐收入方面，如對公益團體所持有不動產之房屋稅、地價稅與移轉土地應繳納之土地增值稅，或持有機動車輛之使用牌照稅實施減免或遞延，均產生地方自治團體固有財源嚴重流失之問題。從而，稅捐優惠規範對於地方自治團體財政收支與財政健全性之影響，不容小覷。⁸準此，對公益目的之範圍與其適用對象及其行為採取限縮解釋，應屬必要。

再者，稅捐優惠規範往往同時涉及教育、文化、公益、慈善之目的事業主管機關，如主管公益或慈善事項之內政部、教育事項之教育部、文化事項之文化部、醫療、藥事或公共衛生事項之衛生福利部、環境與自然生態保護事項之

⁸ 柯格鐘(2016)，「財政權限劃分與地方稅」，法令月刊，67(7)，75-126。

環保署，與財稅主管機關之財政部。由於各目的事業主管機關，對所轄事業外之財務運作及業務較不熟悉；另一方面，因稅捐優惠規範所適用對象之公益團體及活動非在財稅主管機關主管業務範圍內，易形成不易監督之三不管地帶，另不同主管機關公務人員與行政資源均有限，即難以發揮實際監督管理功能。

論者雖多強調國家基於公益、獎勵或需要原則而提供稅捐優惠待遇，以節省未來國家於財政或行政負擔上之支出，並以此為正當化之理由，⁹由於公益團體從事公益活動，享有稅捐優惠之免稅待遇，為國家所提供之稅式支出，即國家藉由放棄稅收之方式，准許將捐贈者所捐贈之金額作為稅基減除金額，此可視為國家提供其有限之財政資源挹注公益活動，進而對此作出部分貢獻。儘管現實上公益活動主要仍須仰賴私領域資源作相對性之投入，惟若其適用稅捐優惠規範而免徵稅捐者，應認系爭公益活動所達成之公益目的，是基於公私雙方均投入有限資源而屬相互合作關係。如私人與營利事業倘以現金捐贈公益團體，每捐出 100 元者，在未達上限減除標準範圍內，捐助之私人最高可獲得個人綜合所得稅 40 元之稅額扣抵權；營利事業則可獲得營利事業所得稅 20 元之稅額扣抵權，等同國家為私人或企業之公益活動，放棄原本對個別納稅義務人得課徵之 40 元與 20 元稅款作為挹注。職是之故，本文認為應如前述之德國法，強調此公益活動因使用國家有限財政資源，因此須確實用於維護整體社會大眾之公共利益有關事項，以符合憲法基本價值如人權、民主、自由、平等之法秩序；亦應注意避免使用國家財政資源、享受稅捐優惠之公益團體，與營利事業於市場上之經濟活動，形成相互重疊或具競爭關係之地位，此將扭曲市場交易或競爭秩序。蓋基於稅捐之競爭中立(Wettbewerbsneutralität)與稅捐負擔公平原則考量(司法院釋字第 703 號解釋參照)，非營利組織本不應大規模從事市場經濟活動，倘例外許其從事並藉以支持其創立目的之公益活動者，該等市場經濟活動原則上仍應與營利事業從事相同行為者，課予相等稅捐負擔。基此，免稅標準第 2 條第 1 項規定，無論公益團體或其附屬作業組織，只要從事「銷售貨物或勞務之所得」，均應課徵稅捐。

最後，基於公私部門均投入資源於公益活動，且彼此為相互合作關係，本文認為教育、文化、公益、慈善機關或團體，在其適用稅捐優惠規範之同時，

⁹ 柯格鐘(2011)，「談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段」，全國律師，15(10)，11-18。

應於法制上引入比照政府資訊公開之陽光法案及相關法制，即透過立法明文規定，強制使適用稅捐優惠之公益團體，應委託會計師查核簽證外，其內部資訊亦須於必要程度及範圍內公開，俾使社會大眾瞭解，公益團體於使用國家有限之稅收財政資源情形下，從事何種對社會大眾有利之公益活動。易言之，基於憲法保障人民集會結社自由，不適用或不接受稅捐優惠規範之團體，固然無須公開其內部資訊，反之，倘享稅捐優惠者，因其使用國家有限之稅收財政資源，即應強制其公開一定程度範圍內之人事、業務與財務等內部資訊，使其接受社會大眾監督，以有效杜絕不法。公益團體於我國過往實務上，往往成為部分居心不良之捐助者，用以作為掩護各種不法或犯罪經濟成果之工具，而成為私人或企業避稅套利甚至逃漏稅捐之管道。蓋吾人深信，只有陽光才能防腐，此原理不僅適用政府機關，亦同樣適用於享受稅捐優惠、享有國家稅式支出補貼之公益團體。無論係洗錢或避稅等作為均背離公益團體之創立目的，更違反國家給予稅捐優惠之初衷，應立即透過公開資訊方式加以防制，並排除從事不法團體適用免稅優惠規範，對其追繳本應繳納之稅款。

叁、免稅主體之意義與範圍

一、我國法制

依據所得稅法第 11 條第 4 項及免稅標準第 2 條第 1 項第 1 款之規定，「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」，即為此處所稱教育、文化、公益、慈善機關或團體，為享有免稅優惠規範主體，簡稱為免稅主體之地位。符合此處免稅主體地位範圍者，實務上認為如職工福利委員會¹⁰、農漁會、各行業公會組織、同鄉會、同學會、校友會、宗親會、營利事業產業工會、各工會團體、各級學校學生家長會、國際獅子會、國際扶輪社、國際青年商會、國際同濟會、國際崇她社、社區發展協會、各縣市工業發展投資協進會、直轄市縣(市)義務消防總隊、身心障礙福利團體、公務人員協會等均屬之。另外，值得注意者，宗教團體於我國稅捐實務上，亦被歸入免所得稅之徵納與結算申報適用範圍。依我國財政部發布之「宗教團體免辦

¹⁰ 財政部 86 年 8 月 7 日台財稅第 861910253 號函。

理所得稅結算申報認定要點」¹¹，分別規定宗教團體之收入究屬「非屬銷售貨物或勞務收入」(認定要點之第3點)，或屬「銷售貨物或勞務收入」(認定要點之第4點)，以為遵循依據。

二、比較法制

德國稅捐通則第 52 條明文列舉屬公益目的(*gemeinnützige Zwecke*)團體活動之類型，包括學術與研究、公共衛生、青少年與老年扶助、藝術文化、紀念性建築物保存、培育國民及職業教育、自然保護及景觀維護、社會福利(尤以官方承認之自發性福利組織及援助難民、移民或戰爭或災難犧牲者之組織)、救援生命或火災或天然災害防護工作、動物保護工作、國際社會合作發展、男女平權、婚姻及家庭保護、犯罪預防與受刑人及更生人照顧、鄉土照顧與鄉土教學，乃至體育活動之促進等，均屬以公益為目的而成立之主體，形成免稅主體之範圍；第 53 條規定慈善目的(*mildtätige Zwecke*)團體活動類型，包括對因身體、智能或精神狀態須仰賴他人協助者所為之扶助，或對收入低於聯邦社會救助法第 12 章第 28 條所規定之社會扶助標準一定倍數者提供協助，均屬慈善團體之活動；第 54 條規定屬於教會目的(*kirchliche Zwecke*)團體之公益活動，包括對教堂或教會房舍之建築、裝飾與祈禱或禮拜儀式之進行、教會財產之維護、教會神職人員之薪俸支給及其老年傷殘照顧，與所遺留配偶與子女之照顧等，均屬之。¹²

此外，為描述公益團體作為免稅主體之類型特徵，德國稅捐通則於第 55 條規定，有關公益團體之「無私性」(*Selbstlosigkeit*)，即團體成立目的非為追求自己之私經濟利益，且團體之財產僅限於供章程目的之使用，團體成員於退出或團體解散或廢止時，不得取回超出原投入資金與實物出資額度之財物，若團體之財產移轉他人者，所移轉者須為適用同一受稅捐優惠要件之團體；第 56 條規定公益團體之「唯一性」或稱「完全性」(*Ausschließlichkeit*)，係指公益團體僅能從事其章程所定之受稅捐優惠目的活動，僅在滿足稅捐通則例外規定情形下，可從事如應稅經濟事業之其他活動；第 57 條規定公益團體之「直接性」(*Unmittelbarkeit*)，亦即公益團體從事章程所規定之稅捐優惠目的者，必須直接從事該等目的，不能以間接方式為之，若以輔助人員而為者，依照個別情形，

¹¹ 財政部 86 年 3 月 19 日台財稅第 861886141 號函。

¹² 德國稅捐通則條文之中譯本，參見陳敏譯(2013)，德國租稅通則，臺北市：司法院，85-91。

特別是依照其法律與事實情況，若使用輔助人員之作用可視為團體本身之作用者，亦符合直接性之要求。若有數個適用租稅優惠之團體共同為受租稅優惠目的之活動者，視同為直接從事於受租稅優惠目的之活動。¹³

再以美國國內稅收法(Internal Revenue Code, IRC)之規範為例，非營利組織若欲取得免稅主體資格，其設立組織之章程須通過設立測試檢驗(The organizational test)，其測試標準如下：(一)須致力於達成一項或多項之國內稅收法§ 501(c)(3)所列舉之免稅目的(The exempt purposes)，如宗教(Religious)、慈善(Charitable)、科學(Scientific)、公共安全測試(Testing for public safety)、文學(Literary)、教育(Educational)、促進國內或國際性業餘運動比賽(Fostering national or international amateur sports competition)等 29 種明文規定類型；(二)設立章程不得授權組織得從事與免稅目的無涉之活動，除非僅從事少部分活動，且尚未達實質程度(Substantial degree)；(三)禁止任何政治遊說活動，但尚未達實質程度者除外；(四)組織之財產必須有助於免稅目的之達成。¹⁴

三、本文見解

(一)關於免稅主體之積極要件

將我國有關教育、文化、公益、慈善機關或團體之免稅主體規範，與德國或美國之稅法規範或稅捐實務初步比較後，可發現我國所得稅法之規定，除以教育、文化、公益、慈善等抽象不確定之法律概念，欠缺使法律適用者可正確理解之類型列舉或定義性說明。此外，對公益團體作為免稅主體所應具備之「無私性」、「直接性」與「唯一性」，如例外許可其須於一定條件下、尤其是未達影響其設立目的之公益活動實質程度之兼營活動，亦欠缺稅法明文規定作為規範基礎。此並非意味我國法制未設有相關之限制規範，惟相關規範散見於免稅標準第 2 條第 1 項各款規定中。依本文觀察，免稅標準中各項相當於德國稅捐通則對公益團體性質描述之條文規定，如第 2 條第 1 項第 2 款：「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」，此應屬「無私性」規範；第 3 款規定：「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

¹³ 上開條文中譯本，參前揭註 12，頁 92-95。

¹⁴ 參前揭註 3，頁 95。

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」，性質同屬「無私性」；第 4 款規定：「其無經營與其創設目的無關之業務」，應屬公益團體之「唯一性」亦即「完全性」規範；第 8 款本文規定：「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」，性質則應屬「直接性」規範。就我國免稅標準第 2 條第 1 項各款內容而言，蓋因未能區分究係涉及免稅主體之資格要件，或屬免稅主體之客體行為規範或其限制要件，而有條文規範體系紊亂之虞。再觀察我國所得稅法本身之立法規範，密度亦有所不足，難以符合依法課稅、依法免稅之法治國要求，且作為授權規定依據之所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定，亦因其作無目的、內容與範圍之空泛授權，性質上屬概括性授權規定，而有違反法律明確性與授權明確性原則之疑慮。

再者，我國法制上對於公益團體之定義及範圍未見法條明確列舉其類型，且實務上承認之各類型公益團體，與公共利益間之關連性，客觀上亦甚有疑問。如職工福利委員會，僅係使特定營利事業之職工或其眷屬因此而獲利者，其受益人範圍未及其他公眾。依照本文前段所述，僅限特定營利事業之員工才能獲利者，依德國稅捐通則第 52 條第 1 項第 2 句規定，應將其排除於公益團體範圍外；農漁會、各行業公會組織、營利事業之產業工會、各工會團體等社團均與各別產業或職業密切關連性，受益人均屬有限，同樣依據前述規定，應非屬公益團體範圍；又社區公寓大廈管理委員會，僅為管理特定大廈並促進住戶與區分所有權人之利益，與大眾公共利益應無關連，非屬公益團體；部分社團成立明顯係以聯誼為主要目的，如同鄉會、同學會、校友會，或團結具血緣關係之家族或親屬，如宗親會、祭祀公會，這些是否與大眾公共利益有所關連，均甚有疑問；國際間具相互交流性質之扶輪社、青商會、同濟會或崇他社等，雖不無使各國或各地之會員或成員，瞭解彼此間文化差異，甚至進行更多文化交流活動之功能，惟受稅捐優惠規範適用者，必須繫諸其受益者範圍是否及於一般公眾而定，絕無僅因彼此間之相互聯誼，因而得以承認其屬公益團體，並對會員所繳納之會費或所給予之捐贈，進而減除個人或營利事業計算應稅所得額之道理。稅捐優惠為例外之規範，因此對所適用之教育、文化、公益、慈善機關

或團體範圍，本應採取限縮解釋，如此方足以避免實務上假借公益之名，實際僅促進小團體內部私人利益之情形。在此，我國實務顯然有義務對上述團體獲得免稅優惠待遇之理由進一步查核與說明。

理論上，非營利組織(Non-Profit Organization, NPO)在概念上與營利事業之組織或團體相對，所謂營利與否，係指組織或團體之經營，是否以謀求組織或團體之成員利益為其分類標準，若為營利，則意味組織或團體之成員於組織或團體經營成果存有盈餘或利潤時，得經由一定程序主張該盈餘或股利之分配給付請求權，或於組織或團體經解散清算程序時，享有對其剩餘財產之分配給付請求權，反之，非營利團體則否。在非營利組織概念下，非營利者未必等同組織或團體必然追求公共利益，蓋因人民享有集會結社自由(憲法第14條規定參照)，人民可成立非以追求股利或盈餘等營利目的，亦非以追求公共利益為目的之組織或團體，無論是基於聯絡彼此間感情而成立之聯誼性團體，或基於血緣關係而成立之家族、宗親及祭祀團體，或為追求增進彼此共同嗜好或技藝之同好團體，甚至包括為獲取政治權力為目的而成立之政黨，在性質上均屬非營利組織或團體，惟甚難因此逕自認為其與大眾公共利益有所關連，亦無使其適用稅捐優惠規範之道理。本文認為，我國所得稅法應比照德國稅捐通則規定，採取明文列舉方式規範公益團體之類型及範圍。凡未列入法條明文列舉範圍者，人民雖可以自由組織或成立各類型社團，但絕無使其逕自享受稅捐優惠之理由。實務上應對所謂非營利組織或團體，檢視其章程之設立目的與其實際活動內容，以決定該組織或團體是否可適用稅捐優惠規範。換言之，非營利組織團體仍應區別何者應受我國稅捐優惠規範之適用，何者則應當否定。

此外，有關適用標準第2條適用免稅主體之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其中機關一詞於中文語彙中，多係指享有公權力之機關，不論其隸屬中央或地方政府，均屬享有課稅高權地位之課稅主體所屬行政機關。相對於此，稅捐優惠規範適用對象之團體或組織，係適用課稅與免稅規範之主體對象，屬適用規範之基本權主體，並不享有高權地位。享有課稅高權與適用課稅與免稅規範之對象，在概念上彼此相互衝突。本文建議，法條應將教育、文化、公益、慈善機關或團體，修正為教育、文化、公益、慈善機構或團體，或逕自以公益團體加以涵蓋，或較妥當。

(二)關於免稅主體之消極要件：免稅主體與捐助者間無法分割之牽連關係

我國稅捐實務上，不乏出現公益團體成為捐助人或為少數社團成員所控制之實例，捐助者或成員利用公益團體名義，將其作為私人或企業避稅或甚至逃漏稅工具，成為股東持有公司股權之控股中心，甚至成為不法行為或不正當經濟成果之洗錢管道，此皆背離捐助或設立公益團體之初衷，不應使其享有免稅優惠地位。因此，未能適當切割捐助人對所設立公益團體之操縱、影響與控制者，應使公益團體喪失免稅主體之資格地位。

我國免稅標準第 2 條第 1 項規定中，共有 3 款制約或限制公益團體與捐助人或其眷屬間之不當行為，分別為第 2 款規定：「除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不得以任何方式對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配」；第 6 款規定：「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」，及第 7 款規定：「與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係」。除擔任捐助人之保證人或構成不當業務或財務行為，實務上對於何謂業務或財務不當往來之判斷著實不易，若公益團體違反上開規定，即其與捐助人或捐贈者眷屬間有不當業務或財務往來關係，除可能存在之行政罰，該等行為法律效果為何？是系爭公益團體與捐助者間之財務或業務往來行為，因違反法律強行規定而無效？或公益團體之董監事職位應予強迫解職？或系爭公益團體因此喪失免稅主體之資格地位？由於未有明文規定，勢必有所爭議。

再者，公益團體並非與所有捐助人，而僅須與主要捐贈者間，保持業務或財務之正當往來關係。依據免稅標準第 2 條第 3 項前段規定：「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」，以捐贈基金總額達 1/2 以上為主要捐贈者之認定標準，相較營利事業關係人之認定，實務係以持有股權 1/5 作為標準(營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 3 條第 1 項第 1 款規定參照)，甚至以「其他足資證明營利事業對另一營利事業具有控制能力或在人事、財務、業務經營或管理政策上具有重大影響力之情形」(營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 3 條第 1 項第 10 款規定參照)認定關係人之範圍，免稅標準之認定顯較寬鬆，亦使公益團體成為

居心不良者更易利用之工具。¹⁵只要捐贈人捐贈金額未達基金總額之1/2，如三人各自捐贈公益團體財產總額1/3金額，即可排除被認定為主要捐贈人，亦可避免上開對主要捐贈者有關之財務或業務不當往來，及擔任公益團體董監事比例之限制。免稅標準同時亦欠缺就捐贈者關係人之捐贈金額，應合併計算捐贈比率之防杜濫用條款規定。從而，稅捐實務上除有必要降低主要捐贈人之門檻標準，亦應增設防杜濫用之規定，俾使相關限制發揮實際規範之作用。

有鑑於公益團體，特別是財團法人之公益團體，於實務上屢次出現被濫用之實例，或成為捐贈者或其眷屬作為不當業務或財務往來之對象，或作為股東控股中心，或甚至淪為服務特定個人或家族之工具，107年8月1日公布、108年2月1日施行之財團法人法，對此訂有行為規範之條文，亦包括裁罰規定，如第14條規定財團法人不得以通謀、詐欺或其他不正當手段，將財產移轉或運用於捐助人或其關係人；第15條、第16條、第19條第1項、第2項分別規範有關財團法人之董監事或執行長行為；第17條劃定利益與關係人範圍，及第19條第5項，設置關於財團法人不得購買主要捐贈者個人或其關係企業所發行公司股票及公司債之限制。上開條文為防杜公益之財團法人成為主要捐助者或其家族所掌控之股權控制中心。惟法條同樣僅以捐贈基金總額之1/2作為認定門檻，仍無法有效解決前述關於認定標準過於寬鬆問題。

(三)宗教團體之免稅規範與範圍

德國與美國就宗教團體或宗教行為適用免稅優惠，均有明文規範。我國所得稅法所明文規定者，僅限於教育、文化、公益、慈善機關或團體，法條文義明顯未及宗教團體。惟依據宗教團體免辦所得稅結算申報認定要點第2點規定，宗教團體如有銷售貨物或勞務收入，或有附屬作業組織者及宗教團體捐助成立之教育、文化、公益、慈善機關或團體，亦依行政院頒訂之免稅標準規定徵免所得稅，由此可見，從事純粹宗教而非教育、文化、公益及慈善活動之團體，在我國稅捐實務上，仍可能享受免納所得稅及免辦結算申報程序之待遇，惟此欠缺法律明文規定為依據，亦欠缺任何授權條文之規定，故宗教團體之免

¹⁵ 依據營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第4條第1項第2款第1目規定，營利事業與受其捐贈金額達平衡表基金總額三分之一以上之財團法人，與捐贈之營利事業彼此間依然構成關係人身分，但由於教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準就主要捐贈人之規定，並未隨之調整，因此兩者規範間產生不協調狀態，有修法改進之空間。

稅與免申報，於形式上可視為有違依法課稅、依法免稅之法治國原則。

其次，宗教團體於我國，如同文化或公益之概念，欠缺明確定義之條文規定，學理上定義宗教雖非絕無可能，惟實際亦面臨條文解釋之困難，加上我國民間信仰傳統根深蒂固，此等民間信仰理論上均可被涵蓋於傳統宗教信仰之抽象概念範圍內，因此是否均給予免稅優惠地位，本文持偏向保守解釋見解，認為應以列舉及定額方式給予免稅優惠。法律不能強制人民信仰何種宗教，惟吾人秉持「上帝的歸上帝、凱撒的歸凱撒」原則，宗教團體之宗教教義及信仰形式等內容應屬宗教自由範疇，惟宗教團體如藉此收取信徒或成員所捐贈金額，且捐贈者得以其所開立或發給之捐贈證明扣抵所得稅或遺產贈與稅，甚至宗教團體持有之財產得以免徵財產稅(包括房屋稅、地價稅與使用牌照稅等)，即屬凱撒的俗世事務，自應在有法律明文規定前提下，訂定合於宗教目的且為適當額度與範圍之減免標準，以為徵納雙方於稅捐實務上遵循之依據。

依據宗教團體免辦理所得稅結算申報認定要點第 3 點規定：「宗教團體辦理下列宗教活動之收入，非屬銷售貨物或勞務收入：(一)舉辦法會、進主、研習營、退休會及為信眾提供誦經、彌撒、婚禮、喪禮等服務之收入。(二)信眾隨喜佈施之油香錢。(三)供應香燭、金紙、祭品、齋飯及借住廂(客)房之收入，由信眾隨喜佈施者。(四)提供納骨塔供人安置骨灰、神位之收入，由存放人隨喜佈施者。」本文基於前述應限縮公益團體優惠適用範圍之一貫觀點，認為基於宗教理由，除完全由信徒隨喜佈施而交付之金額外，只要由宗教團體提供具個別性之宗教勞務，並以此作為信徒或群眾「隨喜佈施」之依據者，此種佈施本即具個別勞務對價性質，僅其金額於締結契約時尚未完全特定，法律上依然構成具對價勞務之交換關係，即應構成宗教團體之銷售貨物或勞務所獲得之收入。因此，為信徒舉辦研習營、提供誦經、彌撒、或婚禮祝福者，只要該勞務能被具體歸屬於個人，為專門提供個人之宗教服務者，即應屬銷售勞務之收入，應對該收入課徵所得稅。又如提供納骨塔供個人安置骨灰神位者，若明訂收費標準，即應認為屬銷售勞務之收入(宗教團體免辦理所得稅結算申報認定要點第 4 點第 3 款規定參照)，縱使未明文定有收費標準，但透過會員或信眾以默契或暗示方式，給予信徒提示行情者，仍應認為此屬銷售予個人之勞務收入而應課徵所得稅。蓋吾人若不對此勞務課徵稅捐，將對同樣經營婚喪喜慶服務之營利事業，形成強

而有力之競爭及完全替代之優勢地位。是以國家提供此等免稅優惠將干擾市場競爭活動，自非適宜。

肆、免稅客體之行為與稅基範圍之劃定

一、概說：公益團體之各種行為與可能之收入

公益團體理應從事與創設目的有關之行為，吾人稱此為理念領域 (Idealsphäre, ideller Bereich) 行為，而為支持理念領域之行為或活動，公益團體可能做成除理念領域行為外，對於自有財產進行必要之管理行為 (Vermögensverwaltung)、直接為支持理念領域而從事於目的事業 (Zweckbetrieb) 行為，乃至於在經濟上支撐其理念領域而另展開之經濟事業 (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) 行為。因應公益團體從事上述4種不同領域之行為，從而可能獲得來自不同領域、不同性質之收入或所得。以從事特定教育理念而成立之教育團體為例，該教育團體除於理念上宣揚其基於特定教育知識與理念之行為，因而接受捐助人之捐贈金額或繳納之會費而成立財團或社團法人，甚至接受政府補助，據以推動其教育理念。於獲取捐贈之金額、社員繳交之會費，及政府給予補助之金額等收入外，為實現特定教育理念，如辦理實現該等教育理念的學校，此即屬目的事業之行為，為此收取入學就讀學生所繳交之學費，此為目的事業之收入；財團法人或社團法人對於自身因前述受捐贈或社員繳納會費或政府補貼之收入，因而做出財產管理行為，包括將現金存在銀行而取得之利息孳息、因受捐贈股票進而取得公司所發放之股利孳息、將受捐贈取得之不動產或動產出租因而獲得之租金，甚至轉賣所管理之名下財產而取得轉售價差之財產交易所得等，均屬財產管理行為。在教育目的事業外，該教育團體同時也經營由學校兼營之餐飲服務或麵包烘焙坊等事業，此即在經濟領域上支撐其教育理念領域之經濟事業行為，此亦有可能獲得因提供餐飲服務或出售麵包收入之所得。¹⁶

我國免稅標準未對上述4種領域之行為與各自所取得之收入進行區別規定，

¹⁶ 有關公益團體所從事各種行為之分類，係參考德國法制規範之學理分類，關於德國法制之介紹，除本文於比較法制中加以略述，另可參考柯格鐘(2009)，「非營利組織課稅制度之德國法研究」，成大法學，18，121-138。

而以銷售貨物或勞務之收入，與非屬銷售貨物或勞務之收入之二分方式區分。免稅主體亦同以二分方式，區分教育、文化、公益、慈善機關或團體與其附屬作業組織，所謂附屬作業組織，依據本文於前言中提及之所得稅法施行細則第 5 條規定，即指「教育、文化、公益、慈善機關或團體為達成其創設目的而另設經營事業或營業行為之組織」，換言之，其於概念上亦可能包括前述所稱之目的事業(設立學校)與經濟事業(如學校附設餐廳與麵包烘焙坊)。從而，如本文在前言中所提到學者之批評，附屬作業組織亦可能從事非屬銷售貨物或勞務之收入，如從事實踐其理念領域之目的事業行為，即在學校課堂傳授其所認知之教育理念，該勞務自然不能與屬經濟事業之餐飲服務或麵包烘焙之銷售行為相提並論。前述公益團體本身，因宣揚教育理念而獲取認同者所捐贈之捐贈金、社員繳交之會費收入，或政府補助者，此為其理念領域所獲取之收入；就其理念領域之收入所獲取之標的(如股票或土地)或運用金錢藉以獲取孳息者，為財產管理行為之收入；經營目的事業之學校因而獲得學費收入者為目的事業之收入；附設經營餐飲與烘焙坊之經濟行為則自然屬營業之收入。

我國免稅標準第 2 條第 1 項第 5 款規定：「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」，為涉及公益團體財產管理行為之規範；第 2 款及第 7 款規範公益團體不得與主要捐贈者或與其董監事間有業務或財務上不當往來關係，除避免公益團體淪為捐助者或公益團體董監事之工具，亦有告誡公益團體應從事與其創設目的有關之理念領域活動之意義與作用。

我國法制有關公益團體創設目的活動之限制，主要並非依據其行為領域，而是採取收支比之限制，亦即將公益團體與所有附屬作業組織之全部收入用於創立目的之支出比率作為判斷標準。依據免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款之規定：「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」；¹⁷同條第4項規定：「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」。關於學校之經費使用，則另依據免稅標準第3條規定。有關使用於創設目的之支出比率，實務上依前述規定公布之財政部函釋¹⁸，以下列公式計算：

$$\frac{\text{用於與其創設目的有關活動之支出(包括銷售與非銷售貨物或勞務之支出，不含以往年度結餘款)} + \text{當年度所得稅} + \text{附屬作業組織之虧損}}{\text{創設目的有關收入(包括銷售與非銷售貨物或勞務之收入，不含以往年度結餘款)} + \text{創設目的以外之所得} + \text{附屬作業組織之所得}}$$

倘公益團體未依報准計畫而使用或支用不符免稅標準相關規定者，依據免稅標準第2條第5項規定：「主管稽徵機關應就當年度全部結餘款依法課徵所得稅」。所稱結餘款，依據免稅標準第2條第3項後段規定，係指「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」。

二、比較法制

德國稅捐通則除對公益團體之要件作一般性明文規定，有關公益團體在各領域之行為，學說上稱區塊理論或領域理論(Sphärentheorie)，亦有較細密之行為規範。原則上，屬公益團體之理念領域、財產管理與目的事業行為所獲得之收入(相當於我國之非屬銷售貨物或勞務之收入)，均屬免稅優惠之適用範圍，惟屬經濟事業行為則為應稅之經濟活動，其所獲得之收入(相當於我國之銷售貨物或勞務之收入)應予課稅，以為徵納雙方遵循之依據。稅捐通則中關於公益團體免

¹⁷ 財政部 107 年提出之免稅標準修正草案預告中，將該公益支出比率 60%之免稅門檻，改採「分級管理」，當年度收入總額 1 億元以上機關團體，與創設目的相關公益支出不得低於 80%才可免稅；5,000 萬至 1 億元者不得低於 70%；未達 5,000 萬者維持現行比率，併予說明。

¹⁸ 財政部 89 年 6 月 1 日台財稅第 0890453088 號函。

稅規定，各條次與其規範內容如下：¹⁹

節名：稅捐優惠目的(Steuerbegünstigte Zwecke)

§ 51 一般性規定(Allgemeines)

§ 52 公益目的(Gemeinnützige Zwecke)

§ 53 慈善目的(Mildtätige Zwecke)

§ 54 教會目的(Kirchliche Zwecke)

§ 55 無私性(Selbstlosigkeit)

§ 56 唯一性(Ausschließlichkeit)

§ 57 直接性(Unmittelbarkeit)

§ 58 稅捐上無礙之行為(Steuerlich unschädliche Betätigungen)

§ 59 稅捐優惠之前提(Voraussetzung der Steuervergünstigung)

§ 60 對於章程之要求(Anforderungen an die Satzung)

§ 61 合於章程之財產利用行為(Satzungsmäßige Vermögensbindung)

§ 62 合於章程之財產利用行為的例外(Ausnahmen von der satzungsmäßigen Vermögensbindung)

§ 63 對於實際業務執行之要求(Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung)

§ 64 應稅之經濟上營業行為(Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe)

§ 65 目的事業(Zweckbetrieb)

§ 66 福利照護(Wohlfahrtspflege)

§ 67 醫院(Krankenhäuser)

§ 67a 運動性的活動(Sportliche Veranstaltungen)

§ 68 個別之目的事業(Einzelne Zweckbetriebe)

其中值得說明者，為公益團體應依據章程目的(非依照捐贈者之指示)進行核心領域之行為，且不得因此獲得(可能存在之)相對人任何具對價性之給付

¹⁹ 內容可以參考前揭註 16，頁 110-111；租稅通則條文中譯本之內容亦可參考前揭註 12，頁 85-108。

(Gegenleistung)，換言之，公益團體不得利用其核心領域行為，與相對人間形成給付上的交換(Leistungsaustausch)關係；²⁰而關於財產管理行為中，買入並持有資合公司之股票，且參與並行使如選舉權或被選舉為公司之董事或監察人等具有行政或監督權限者，是否仍屬財產管理行為範圍？對此，學說意見雖有分歧，但多數意見認為，非營利組織因持有公司股票而行使與股票相關之私法權利，只要對於該公司之現行決策階層(即董事會)未具決定性影響力，則仍屬財產管理行為範圍，反之，即屬應稅之經濟上營業行為；²¹關於非營利組織買賣不動產，是否屬財產管理行為？或屬應稅之經濟上營業行為範疇？德國實務有所謂「三件客體界線」(Drei-Objekt-Grenze)理論，即於一個短暫且相連結年度中(通常為5年)，如非營利組織買賣3筆以上之不動產物件者，此買賣不動產行為即被認定為逾越財產管理行為之範疇，主要係因其以轉售方式達利用不動產價值(die Umschichtung von Vermögenswerten und deren Verwertung als Vermögenssubstanz in den Vordergrund auftreten)獲取利潤之目的，而屬經常性買賣(nachhaltige An- und Verkäufe)之應稅經濟上營業行為。惟倘系爭出售之不動產，於出售前已有5年以上之長期租賃(屬財產管理行為範疇)，或因經濟情況急遽變化，面臨無法事先預料之財務困境，或購買後其出租狀況不佳等足以證明其自始並未以經常性交易為目的買賣不動產者，不計入上述「三件客體界線」範圍，換言之，仍應免徵相關稅捐；²²關於目的事業範圍，依據德國聯邦財務法院實務見解，係以嚴格標準檢驗非營利組織所設立之目的事業，而視其為少數可見之例外(eng zu sehende Ausnahme)。依據稅捐通則第65條規定，目的事業係為實現章程所定之公益目的而存在，而該公益目的亦只能透過此種目的事業達成，並且於實現稅捐優惠目的過程中，縱使不可避免，目的事業也必須未與其他不具稅捐優惠地位之營利事業或類似組織，處於大規模範圍之競爭關係地位；²³至於應稅之經濟營業行為，依據稅捐通則第64條第3項規定，非營利組織經濟上營業行為之年收入總額如未超過3萬5千歐元者(約新臺幣126萬元)，不課徵法人稅及營利事業稅，超過者即應課稅。換言之，法制就經濟上營業行為設有課稅界線

²⁰ Augsten, Steuerrecht in Non-profit-Organisationen, Wiesbaden 2008, § 4 Rz. 2.

²¹ 前揭註16，頁126。

²² 前揭註16，頁129-130。

²³ 前揭註16，頁130-131。

(Besteuerungsgrenze)。有關經濟事業之年收入總額，係指包括營業稅在內之毛額收入(Bruttoeinnahmen)，不論其成本費用，再者，同一非營利組織之所有經濟上營業行為之額度均應合併計算，換言之，企圖分散經濟上營業行為於數個獨立非營利組織以規避上開總額規定者，依據同條第 4 項規定，適用同法第 42 條關於稅捐規避行為規定。²⁴

三、本文見解

(一)應按公益團體之行為領域進行必要區分而為規定

蓋因我國所得稅法與免稅標準之規定，對免稅主體及客體僅為欠缺實質意義之二分法，以免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定為例，此規定係以公益團體的全部收入(包含公益團體本身與其附屬作業組織之非屬銷售貨物或勞務之收入及屬銷售貨物或勞務之收入)，衡量其中用於創設目的之支出比率，如附屬作業組織產生虧損，亦可列入。支出比率之訂定，不論是較早前之 80%，或現行標準所規定之 60%，此處所指支出亦無須為當年度實際支出，公益團體可編列使用計畫將其成本編入資本支出；德國係從其行為之領域理論別規定，屬目的事業者，必須為實踐理念所須經營之事業，且不能與其他營利事業處於大規模之競爭關係；屬經濟事業者，則有最高營業收入額之限制規定(最高不超過 3 萬 5 千歐元)。相對於此，我國公益團體之附屬作業組織所經營之事業，包括目的事業與經濟事業，經營規模日益擴大，以維持公益團體免稅資格主體之地位。易言之，公益團體與其附屬作業組織之全部收入與所得越多者，該公益團體即越有需要編列計畫，買入更多為創設目的而支出之資產，藉以維持其為創設目的而必須支出之比率，以保有免稅資格主體之地位。此舉使公益團體所經營之附屬作業組織，逐漸反客為主而凌駕公益團體本身設立目的之上；另一方面，公益團體所經營之附屬作業組織，亦逐漸成為市場中，所有與該公益團體之創立目的，有同樣或類似業務內容之營利事業最大競爭對手。

以下比較德國與我國法制規範，並將本文意見彙總依序說明如下：

首先，公益團體從事理念領域之行為，如僅單純收取認同該理念者之捐贈、會費收入或獲取政府補助者，固應適用稅捐優惠規範而不對其收入課稅，但若

²⁴ 前揭註 16，頁 138。

出現與個別主體之間，構成具對價性勞務關係之交換者，換言之，即理念領域之行為若涉及個別交換者，則形成對價關係，應屬銷售貨物或勞務之行為，而應課徵營業稅及所得稅。

在公益團體財產管理行為部分，德國法上雖然承認包括財產交易或轉售行為，皆可列入免稅優惠適用範圍，惟以持有捐助公司之股票而行使與股票相關權利為例，只要公益團體對被持有公司之現行決策階層(即董事會)未表現其具實質決定性影響力者，仍屬財產管理行為範圍，反之，若公益團體參與表決而產生決定性影響，或甚至派有代表於被投資公司中擔任董事者，即屬應稅之經濟上營業行為；對於不動產管理行為，原則上應跨年度觀察，如於5年內轉賣3筆以上不動產者，此出售不動產行為屬應稅之經濟營業行為，不僅應課徵營業稅，亦應課徵所得稅。

在公益團體之目的事業行為部分，須嚴格解釋目的事業之適用範圍，亦即必須是在實現創立目的過程中，屬不可避免的，且目的事業亦未與其他不具稅捐優惠地位之營利事業或類似之組織(如合作社)，處於大規模範圍內之競爭關係，如是，則該目的事業可享有免稅優惠地位，反之，即應如其他營利事業，課徵相關稅捐。

在公益團體之應稅經濟事業行為中，德國法訂立年收入總額限制，以包括營業稅在內之毛額收入為標準。從而，公益團體所從事之經濟事業行為，不致在大規模範圍內與營利事業形成競爭關係。如以我國為例，國內部分公益或慈善團體為支持其創立目的而經營烘焙坊或洗車工廠，只要將其經濟事業之營業額維持於一定金額以下，即可繼續保有公益團體之免稅資格主體之地位並持續享有免稅優惠，反之，即應對其收入課徵包括營業稅與所得稅之稅捐。

(二) 司法院釋字第 703 號解釋之意涵

本件為行天宮醫療志業醫療財團法人，於86年度至90年度教育文化公益慈善機關團體及其作業組織結算申報，未列報其82年度至85年度結餘款經核准保留所購建醫療建物設施、設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提，嗣始申請增列該等資產之折舊費用，更正86年度至90年度所得稅結算申報，同時就91年度至97年度結算申報所列報之部分支出，係上揭82年度至85年度結餘款所購建固定資產按年提列之折舊費用及各項攤提。上述所得稅之更正申請及申報，

均經財政部臺灣省北區國稅局依財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函決議 1、3，認其於購建上述資產時已全額列為資本支出，以後年度即不得提列折舊而予以否准，另核定應補繳稅捐計達數千萬元。聲請人對此不服，循序提起行政爭訟請求救濟，均遭駁回確定，爰以確定終局判決所適用之系爭決議 1、3 有牴觸憲法疑義，聲請解釋。

本件解釋理由書第一段與第二段分係本件釋憲聲請案，在程序上予以受理之理由作出說明；第三段係就租稅法律主義，作一般性原則敘述；第四段則指出，所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」即營利事業之收入，於減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事業所得額。依收入與成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、損失及稅捐，應以為取得該收入所發生者為限。耐用年數 2 年以上之固定資產應以其逐年折舊數認列為成本(所得稅法第 51 條規定參照)，以正確反映固定資產之採購於各年度使用之成本費用。換言之，成本費用如可直接合理明確歸屬於應稅所得及免稅所得，大法官認為「即應依其實際之歸屬核實認列，始符合所得稅法第二十四條第一項之規定」。

解釋理由書第五段中，司法院大法官引述上述系爭決議 1 與決議 3 內容，原則上係認為「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第二條之一(現行第三條)計算課稅所得額時」，其為醫療用途新購置之建物、設備等同一筆資產，公益團體可選擇比照適用所得稅法之相關規定「按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用」，或「全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出」，惟如公益團體選擇列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，則「以後年度不得再提列折舊」。前述 2 項決議背後之思考邏輯，自然是認為倘公益團體一方面以同一設備作為創立目的之資本支出，使其得以繼續維持作為免稅主體之資格地位者，另一方面同一筆設備又可作為營利事業於計算課稅所得額，作為折舊成本而實際認列支出者，此舉將出現同一資產被重複 2 次評價，形成對公益團體過度優惠之現象與問題。

司法院釋字第 703 號解釋於解釋理由書第六段中進一步指出，公益團體之非銷售貨物或勞務所得達免稅適用標準，惟於計算銷售貨物或勞務之所得時，就

其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，仍應依所得稅法相關規定，按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用，自銷售貨物或勞務之收入中減除，俾成本費用依其實際之歸屬核實計算，此係基於所得稅法第 24 條第 1 項前段之規定，惟上開決議使公益團體在選擇全額列為購置年度之資本支出時，於計算課稅所得額時，所示以後年度不得再行提列折舊，此否准法律所定得為扣除之成本費用，與上開所得稅法第 24 條第 1 項前段之規定不符，無異以命令變更法律所規定之稅基，違反憲法第 19 條租稅法律主義。從而，宣告系爭決議為違憲；於同段解釋理由書中，司法院大法官又指出，「惟在銷售貨物或勞務所得之計算上，財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置資產之支出，既經核實認列為銷售貨物或勞務之成本費用，而依所得稅法相關規定許其按年提列折舊，則在非銷售貨物或勞務所得之計算上，同筆資產支出即不得全額認列為購置年度之資本支出，並自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，始能貫徹所得稅法第二十四條第一項前段規定之意旨，並符租稅公平之原則，乃屬當然」。從結論上而言，大法官應認為系爭財團法人不應將該筆建物或設備，列入作為創設目的而作之資本支出，應改認列為銷售貨物或勞務之所得收入所提列之折舊支出。

本件釋憲聲請人為宗教團體附屬之醫療財團法人，故應該判斷其性質係屬宗教團體所經營之目的事業 (Zweckbetrieb)，或屬應稅之經濟事業 (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)。如作為目的事業，醫院之經營與宣揚該宗教團體之理念領域，是否具直接性；再者經營之醫院，與該地區具營利性質之醫療社團法人醫院間，無可置疑地處於大規模全面競爭關係之地位，若依德國實務標準判斷，此一醫療財團法人並未構成免稅要件；如作為目的事業外之經濟事業，由於本醫院於經營規模上，收入應超過前述所稱之 3 萬 5 千歐元標準，因此依照德國法之標準，系爭收入亦無法構成免稅要件。換言之，本件聲請人於稅捐實務上，應視為一般醫院，其收入與成本費用之計算，固然均應按照所得稅法規定之成本費用配合與客觀淨額(淨值)原則，計算應稅所得額而課稅，而非准其認列作為公益團體為創立目的所作之資本支出。換言之，從結論而言，司法院大法官之結論完全正確，惟大法官並未明確指出我國實務作法之根本問題，即我國實務上之免稅標準與上開系爭決議當中，皆未區分公益

團體之行為領域，且未嚴密規範各自行為領域。

最後，本件解釋理由書第七段，「本件違憲爭議實源於所得稅法對公益團體所得免徵所得稅之規定。為落實立法意旨、兼顧鼓勵從事公益及租稅公平之考量，被授權訂定免稅適用標準之行政院，先開放公益團體同時從事收益活動，再明確排除其營利所得之免稅；且為促使公益團體集中其資源投入於符合創設目的之活動，並儘量降低營利所得於一定比率範圍內，而設有收支比之管制。此一管制對於主要活動為單純公益之團體，在免稅上已造成諸多困擾。而對本件解釋涉及之醫院而言，一則對於其投入公益原已處於目的事業主管機關之高度管制下，二則均以銷售貨物或勞務為主，公益與非公益團體之醫院間存有直接競爭關係，使得此一管制之操作極易影響租稅公平與競爭中立。主管機關允宜就此一併檢討，併此指明」。在此，大法官關注本件 2 項根本問題，即作為公益團體財團法人之醫院與一般醫院間存在之競爭關係，將影響租稅公平與競爭中立，另一方面大法官亦同樣關注於稅捐實務上，對公益團體之收支比限制，已對單純從事公益活動之團體，於免稅適用上形成諸多困擾。大法官對以上 2 項根本問題之關注，本文作者完全持贊同意見。

伍、結論：重建公益團體之課免稅標準為當務之急

對於我國公益或宗教團體之課稅與免稅規範，本文提供以下建議，以為參考：

- 一、公益團體之免稅優惠，實際上屬國家提供稅式支出之補貼，因涉及國家有限財政資源之使用，即應訂立必要規範，尤其是強制資訊公開之法制，俾使人民瞭解公益團體使用國家財政資源究從事何種公益活動。
- 二、稅捐優惠破壞量能及平等課稅原則、影響中央地方財政收支劃分體系與地方自治財政健全性，實務上監督又未能落實，因此應傾向採取限縮解釋之適用。
- 三、基於依法課稅與依法免稅原則，所得稅法應自行就教育、文化、公益、慈善機關或團體之免稅要件，如無私性、直接性及唯一性等，與公益、慈善目的之範圍，明文定義或列舉類型。倘須授權，亦應依據授權明確性原則而為具體授權，不應如現行法制作概括授權。且條文中所稱教育、文化、

公益、慈善機關或團體，建議更改名稱為教育、文化、公益機構或團體，或以公益團體為總稱。立法者若認為宗教團體亦應同公益團體給予免稅優惠地位者，亦宜有所得稅法明文規定與其適用範圍作為依據。

- 四、我國實務上混淆非營利組織與公益團體概念，基於人民集會結社自由，非營利組織未必與公益相關，亦可追求非營利以外之其他私益。我國實務認定所謂公益團體之諸多實例，實際僅為個人或企業所為之捐贈與參與繳交之會費，並非基於公益目的，不應享受稅基扣減權，亦不應享有免稅優惠地位。
- 五、關於公益團體主要捐贈者之認定標準過於寬鬆，實務上應調降主要捐贈者之認定門檻，同時應增訂防杜濫用、合併計算捐贈比率之規定。未能適當切割與其捐贈者間關係之公益團體，應使其喪失公益團體之免稅主體資格地位。
- 六、公益團體所應從事之行為，應按其理念領域、財產管理行為、目的事業行為、經濟事業行為作區分規定。有關理念領域之行為，公益團體所收取之捐贈、會費收入或政府補貼，禁止與捐贈者或繳交會費之社員間，存在具體貨物或勞務之交換關係；財產管理行為，以收取孳息為原則，若因受贈股票而持有公司股權者，不應具有決定性之實質影響力；所持有之不動產，若涉及轉售，則宜以 5 年 3 客體之界限為原則；目的事業之行為，必須以傳達理念領域所直接必要之事業為限，且與其他營利事業不處於大規模範圍之競爭關係地位；至於應稅之經濟事業行為規模應限制於一定營業額，否則即應課稅。
- 七、司法院釋字第 703 號解釋之聲請人，屬宗教團體之附屬作業組織，然其性質應與一般醫院無異，故應將其建物設備等資產支出，按所得稅法所規定之成本費用配合原則與客觀淨額(淨值)原則，逐年認列提列折舊，計算所得課稅，而非作為創設目的而為之資本支出。
- 八、我國教育文化公益慈善機關團體免納所得稅適用標準之規定，規範體系未盡完善，且未依構成要件(主體與客體及稅基)進行條文之體系性規範，似宜思考重新擬定。