

第參章 醫療財團法人免稅規定及稅式支出之估算

根據所得稅法第 11 條第 4 項之規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體，係以合於民法總則之公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，向主管機關登記或立案成立者為限。而醫療法所稱的「醫療法人」，包括醫療財團法人及醫療社團法人，須經中央主管機關許可登記（社團法人），或經中央主管機關許可後向法院登記（財團法人）而設立，符合所得稅法所定義之機關團體的要件，並本於其公益性享有租稅優惠，適用第一節所述之相關租稅法令。

我國的醫療機構，根據其權屬不同，可區分為公立醫院及非公立醫院。公立醫院的財源係由政府公務預算支應，無課稅問題。在非公立醫院之中，醫療財團法人所享有的稅賦優惠，相較於其他私立醫院又有所不同。表 3-1 為醫療財團法人、公立醫院及其他私立醫院，在所得稅、消費稅與財產稅三方面租稅減免的比較表。以所得稅為例，醫療財團法人僅就銷售貨物或勞務之所得繳納營利事業所得稅，而其他私立醫院全部所得須併入個人綜合所得總額中，課徵綜合所得稅，醫療財團法人顯較其他私立醫院，享有較佳之租稅優惠。

為探究醫療財團法人在現行稅法規定下，可享有之租稅優惠，本章將以醫療財團法人為例，估算非營利組織，在現行租稅優惠規定下稅式支出之金額。首先第一節歸納並整理目前非營利組織之營利事業所得稅及營業稅之減免法規。

第二節探討非營利組織所得稅，以及加值型及非加值型營業稅（後述簡稱營業稅）的徵免範圍。在所得稅方面，由於我國非營利組織之所得，並非全部免稅，而是依其所得來源類型的不同，而有不同的徵免規定；在營業稅方面，其課徵係以營業人之銷售行為為對象，不限於營利事業。本節中將說明現行制度下，非營利組織之營利事業所得稅及營業稅課徵及減免的範圍。

第三節以醫療財團法人為例，使用公開之財務報告資料，依據所得稅及營業稅減免稅優惠、申報及函釋規定，說明稅式支出之估算方式。在營利事業所得稅

方面，由於財務報告之格式，與營利事業所得稅申報資料的呈現方式略有差異，本節將連結財務報告及營利事業所得稅申報書中之收支區分方式，參酌減免稅之相關租稅優惠規定，說明營利事業所得稅稅式支出金額的估算方式。

營業稅之稅式支出目前在我國尚未納入正式的稅式支出報告中，但在世界各國對營業稅稅式支出之估算已行之有年，國內學者曾針對我國稅式支出報告增列加值型及非加值營業稅之可行性，提出研究（林惠玲，2007），並將非營利組織銷售貨物或勞務之行為，適用營業稅減免稅優惠，所產生之稅式支出亦列入估算。本研究亦嘗試以相同的準則⁶及估算方法，就醫療財團法人為對象，試行估算其營業稅稅式支出之金額。

表 3-1：不同權屬醫院的所得稅、消費稅、財產稅之租稅減免比較

權屬 稅別	醫療財團法人	公立醫院	其他私立醫院
所得稅	(1)銷售貨物或勞務以外之所得免課營利事業所得稅 (2)銷售貨物或勞務之所得須課營利事業所得稅	免稅	個人綜合所得稅（其財源由所有者出資，盈餘歸為個人執行業務所得）
消費稅（以營業稅為例）	免稅	免稅	免稅
財產稅	地價稅： 本身事業用地免稅 房屋稅：1.5%~2.5%	地價稅：免稅 房屋稅：校舍、院舍、辦公房屋及其員工宿舍免徵	地價稅：需課稅 房屋稅：1.5%~2.5%

資料來源：陳志愷（2007），稅務法規，台北：智勝文化。

⁶ 美國 P.R McDaniel 與 S.S.Surrey 於 1985 年出版之 International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study 所提出之營業稅稅式支出規範準則。

第一節 非營利組織相關租稅減免法規

一、 所得稅法免稅規定

我國非營利組織免稅之法源依據，係根據所得稅法第 4 條第 13 款規定，及行政院發布之「教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準」(以下稱免稅標準)。依規定及免稅標準，教育、文化、公益、慈善機構或團體欲享有免納營利事業所得稅之優惠，組織本身首先必須符合該免稅標準的要件：

1. 組織方式：合於民法總則公益社團及財團組織，或依其他法令，經向主管機關登記或立案者。
2. 限制盈餘分配：除為其創設目的所支付之必要費用外，不得以任何方式變相給付盈餘予捐贈人或捐贈人有關係之人。
3. 剩餘財產之歸屬：必須於章程中明定解散後，賸餘財產歸由所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關團體。
4. 經營事務之限制：無經營與其創設目的無關之業務。
5. 基金及各項收入運用之限制：基金及各項收入，除零用金外，均應存放於金融機構，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、上市櫃公司股票、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，得於捐助額的 70% 限額內，投資該營利事業之股票。
6. 董監事中主要捐贈人及其關係人比例之最高限制：其董監事中，主要捐贈人及其配偶，及三親等以內之親屬擔任董監事之人數，不得超過全體董監事人數的三分之一。

7. 關係人交易：機關組織與捐贈人及董監事間無財務上不正常關係者。
8. 基金孳息及經常性收入用於事業目的支出比例之最低限制：其用於與其創設目的有關活動之支出（事業目的支出），不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之七十。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。
9. 會計記錄完備：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。
10. 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，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。

教育、文化、公益、慈善機構或團體除須符合上述要件外，如係依免稅標準第3條第2項規定之私立學校附設醫療財團法人，其銷售貨物或勞務之所得，須擬訂計畫報部同意，並於所得發生年度結束後三年內使用完畢，屆期未使用完畢的部分，須依法追課營利事業所得稅。

依免稅標準第3條規定，符合上列要件之教育、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，其餘所得應依法課徵營利事業所得稅。

二、 相關之解釋函令

1. 免稅標準之函釋

依免稅標準第2條第1項第4款之免稅規定，係指限於舉辦與其創設目的有密切關係之業務。至於是否與其創設目的有關，應視其設立章程如何及經營業務之性質如何而定。實務上可提出具體案情及有關文件，申請稅捐稽徵機關個別予以認定（財政部68.10.9.台財稅第37113號函）。

依免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定，用於與創設目的有關之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入 70% 者，係指按「當年度」之支出與收入比較核計，以往年度之結餘款應不在當年度收入範圍內（財政部 73/10/27 台財稅第 61981 號函）。此外，計算與創設目的有關活動之支出比例時，應以機關團體「用於與其創設目的有關活動之支出」占「創設目的有關收入」加計「創設目的以外之所得額及附屬作業組織之所得額」之比例計算為準（財政部 89/06/01/台財稅第 0890453088 號函）。易言之，應以銷售與非銷售貨物或勞務之支出，占銷售與非銷售貨物或勞務之收入所計算之比例為準。

財團法人依相關函釋規定轉作登記財產總額增加之捐贈收入，於計算支出比例時，得不計入其經常性收入，惟計算銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動支出之不足數時，捐贈收入不得自其銷售貨物或勞務以外之收入中減除（財政部賦稅署 84/12/19 台稅一發第 841664043 號函）。

2. 有關銷售貨物或勞務損益計算之函釋

收入項

銷售貨物或勞務之定義：所稱「銷售貨物或勞務」，係指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收入性質，得不視為「銷售貨物或勞務」（財政部 84/03/01 台財稅第 841607554 號函）

(1) 捐贈收入：依規定成立之教育、文化、公益、慈善機關或團體，在接受捐款部分如作為登記財產總額之增加並辦妥變更登記者，得認屬其基金之增加（財政部 68.10.9.台財稅第 37113 號函）

(2) 利息收入：非經營金融業務之機關團體，因財務調度需要所產生之利息收入，非屬銷售貨物或勞務之收入（財政部賦稅署 84/12/19 台稅一發第

841664043 號函)

- (3) 承辦政府委辦業務：機關團體承辦政府委辦業務，係屬銷售貨物或提供勞務予他人以取得代價之銷售貨物或勞務行為，其所取得之收入應計入當年度收入總額（財政部 85/03/27 台財稅第 851900292 號函）。
- (4) 租賃房屋之押金：於租約期滿收回時，為促使機關團體確實將其用於創設目的有關活動之支出，稽徵機關於依上述規定計算支出比例時，應將該筆押金併入收回年度之收入項目下計算，據以核定是否符合免稅標準之規定（財政部 85.1.31.台財稅第 851893474 號函）。
- (5) 合於所得稅法第 11 條第 4 項規定之身心障礙福利機構，其收入認定如下(財政部 92/03/20 台財稅字第 0920450889 號函)：
 - a. 銷售貨物或勞務收入：房租收入、學費收入及營業收入、托育及養護補助費收入。
 - b. 非屬銷售貨物或勞務收入：捐款收入、利息收入、無須相對提供勞務或服務所給與獎助性質之各項政府補助費。
- (6) 職工福利會受撥之福利金不屬孳息及收入：依職工福利金條例成立之職工福利委員會，不屬於「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條第 1 項第 8 款規定所稱之「基金每年孳息」及「其他經常性收入」，可不計入年度收入。基金之孳息視為年度收入（財政部 74.1.31.台財稅第 11327 號函）。
- (7) 教育、文化、公益、慈善機關或團體，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額者，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，不得扣抵其應納所得稅額，並不得申請退還（所得稅第 42 條第 2 項）。

支出項

- (1) 機關團體承辦政府委辦業務：機關團體之成本、費用等支出，若同時與其創設目的活動及銷售貨物或勞務有關，可由機關團體依其實際支出性質，採前後年度一致處理且不重複列報原則，自行劃分並申報為與其創設目的有關活動之支出或銷售貨物或勞務之成本、費用，再由稽徵機關依其申報情形核實認定。若依規定自行申報為銷售貨物或勞務之成本、費用支出，經核超限未准列支時，如支出確與其創設目的活動有關，且有支付事實及取具合法憑證，可於計算 70% 支出比例時，併入支出項下計算(財政部 85/03/27 台財稅第 851900292 號函)。
- (2) 未成立職工福利委員會者，其職工福利支出認定如下(財政部 85/03/27 台財稅第 851900292 號函)：
 - a. 符合免稅標準者：其與創設目的有關之職工福利支出，可核實認定；並應依營利事業所得稅查核準則第 81 條規定辦理。
 - b. 不符合免稅標準者：職工福利支出應依營利事業所得稅查核準則第 81 條規定辦理。
- (3) 醫療財團法人適用修正免稅適用標準之問題決議（財政部賦稅署 84/12/19 台稅一發第 841664043 號函）：
 - a. 捐贈、交際費部分：醫療財團法人或財團法人附屬作業組織醫院應依其實際情形，採一致性原則，自行劃分其捐贈及交際費支出是否與其創設目的活動有關。支出與其創設目的有關部分，可全額列報為其創設目的有關活動之支出，至於與銷售貨物或勞務有關而與創設目的無關部分，仍應比照適用所得稅法第 36 條及第 37 條之限額規定。
 - b. 交際費限額之計算：以醫療財團法人或財團法人附屬作業組織醫院與

醫療有關之銷售貨物或勞務之收入及進貨或進料為基礎。

c. 折舊：醫療財團法人或財團法人附屬作業組織醫院，計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之土地、建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除。當年度新購置土地、建物及設備等資產有多項時，如同時用於創設目的活動及銷售貨物或勞務，得就全部或部分選擇按年提列折舊，或全額列為購置年度與創設目的有關之支出。醫療財團法人或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產，全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊；資產報廢時不得列為報廢損失；處分資產時，其殘價收益應全額列為出售資產收入（屬銷售貨物或勞務收入）。

(4) 財團法人課稅損益之查核，原則上比照適用營利事業所得稅查核準則之規定，不再另行訂定僅適用於機關團體之查核準則（財政部賦稅署 84/12/19 台稅一發第 841664043 號函）。

3. 虧損扣除

依免稅標準第 3 條第 1 項規定課徵所得稅時，銷售貨物或勞務之虧損，准比照公司組織之營利事業，如符合所得稅法第 39 條但書規定，得自以後五年度銷售貨物或勞務之所得中扣除（財政部 84.3.1.台財稅第 841607554 號函）。其銷售貨物或勞務之所得，得先扣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支出之不足數後，再適用前五年銷售貨物或勞務虧損扣除之規定（財政部 84/10/18 台財稅第 841653319 號函）。這表示教育、文化、公益、慈善機關或團體銷售貨物或勞務之所得，可適用五年虧損扣除之優惠，且當年度銷售貨物或

勞務以外的所得有虧損時，亦可作為銷售貨物或勞務之所得的扣除項，減少課稅所得，達成租稅優惠的效果。相關解釋函令列於表 3-2。

二、營業稅法免稅規定

依據營業稅法第 6 條之規定，非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者，亦為「營業人」，惟同法第 8 條第 3 款規定，營業人銷售特定貨物或勞務，享有免徵營業稅之優惠。其立法意旨係為配合社會福利政策、提升教育文化水準及配合發展農業政策，故對從事醫療、教育文化、公益慈善等相關貨物或勞務之銷售，予以免稅之優惠。依據營業稅法第 8 條，與非營利組織相關之銷售免稅項目如下：

- (一) 醫院、診所、療養院提供之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食。
 1. 托兒所、養老院提供之育養勞務。
 2. 學校、幼稚園等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。
 3. 職業學校不對外營業之實習商店銷售之貨物或勞務。
 4. 合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務。
 5. 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途者。
 6. 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。
 7. 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。

相關解釋函令列於表 3-3。

表 3-2：所得稅法免稅規定及相關函釋

項次	條文規定內容	稅目	條款	相關解釋函令
1	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	所得稅法	第 4 條第 1 項第 13 款	
2	合於第四條第十三款規定之教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織，應依第七十一條規定辦理結算申報；其不合於免稅要件者，仍應依法課稅	所得稅法	第 71 條之 1 第 3 項	
3	教育、文化、公益、慈善機關或團體，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額者，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，不得扣抵其應納所得稅額，並不得申請退還	所得稅法	所得稅法第 42 條第 2 項	
4	組織方式：合於民法總則公益社團及財團組織，或依其他法令，經向主管機關登記或立案者	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 1 款	財政部 71.12.10 台財稅第 38931 號函

項次	條文規定內容	稅目	條款	相關解釋函令
	限制盈餘分配：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捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配者	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 2 款	
	剩餘財產之歸屬：其章程中明定該機關團體於解散後，其剩餘財產應歸屬該機關團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關團體。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後剩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。	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 3 款	財政部 86.08.07 台財稅第 861910253 號函
	經營事務之限制：無經營與其創設目的無關之業務。	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 4 款	財政部 68.10.9.台財稅第 37113 號函

項次	條文規定內容	稅目	條款	相關解釋函令
	<p>基金及各項收入運用之限制：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。</p>	<p>教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準</p>	<p>第 2 條第 1 項第 5 款</p>	<p>財政部 69.7.16.台財稅第 35779 號公告； 財政部 69.12.16.台財稅第 40213 號函； 財政部 75.5.16.台財稅第 7534012 號函；</p>
	<p>主要捐贈人及其親屬擔任董事人數之最高限制：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。</p>	<p>教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準</p>	<p>第 2 條第 1 項第 6 款</p>	<p>財政部 69.6.5.台財稅第 34511 號函</p>
	<p>與其捐贈人及董監事間無財務上不正常關係者</p>	<p>教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準</p>	<p>第 2 條第 1 項第 7 款</p>	

項次	條文規定內容	稅目	條款	相關解釋函令
	<p>基金孳息及經常性收入用於事業目的支出比例之最低限制：其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之七十。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。</p>	<p>教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準</p>	<p>第 2 條第 1 項第 8 款</p>	<p>財政部 71.12.10 台財稅第 38931 號函； 財政部 68.10.9.台財稅第 37113 號函； 財政部 74.4.20 台財稅第 14747 號函； 財政部 88.11.18 台財稅第 881959021 號函； 財政部 73.8.28.台財稅第 58657 號函； 財政部 73.10.27 台財稅第 61981 號函； 財政部 74.1.31 台財稅第 11327 號函； 財政部 89.06.01 台財稅第 0890453088 號函； 財政部 85.5.8 台財稅第 851903992 號函； 財政部 85.8.29.台財稅第 850473994 號函； 財政部 90.01.10.台財稅第 890458465 號函</p>
	<p>會計記錄完備：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。</p>	<p>教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準</p>	<p>第 2 條第 1 項第 9 款</p>	<p>財政部 83.06.01 台財稅第 831595361 號函</p>

項次	條文規定內容	稅目	條款	相關解釋函令
5	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。	教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準	第 3 條第 1 項	財政部 84.3.1.台財稅第 841607554 號函； 財政部賦稅署 84.12.19 台稅一發第 841664043 號函； 財政部 84.10.18 台財稅第 841653319 號函；

資料來源：97 年賦稅法令彙編，法令彙編釋示函令檢索系統。

表 3-3：營業稅法免稅規定及相關函釋

項目	條文規定內容	稅目	條款	相關函釋
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。	營業稅法	第 8 條第 1 項第 3 款	財政部 75.05.16 台財稅第 7523550 號函 財政部 84.08.23 台財稅第 841643161 號函 財政部 85.09.18 台財稅第 850508445 號函 財政部 96.04.13 台財稅字第 09604523030 號令
	托兒所、養老院提供之育養勞務	營業稅法	第 8 條第 1 項第 4 款	

項目	條文規定內容	稅目	條款	相關函釋
	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	營業稅法	第 8 條第 1 項第 5 款	財政部 75.07.28 台財稅第 7551306 號函 財政部 75.07.29 台財稅第 7554812 號函 財政部 75.09.26 台財稅第 7545342 號函 財政部 78.11.23 台財稅第 780695145 號函 財政部 85.07.10 台財稅第 851910832 號函 財政部 88.07.22 台財稅第 881928418 號函 財政部 92.08.22 台財稅字第 0920453634 號函 財政部 94.05.03 台財稅字第 09404530430 號令 財政部 96.12.19 台財稅字第 09604561030 號函
	職業學校不對外營業之實習商店銷售之貨物或勞務	營業稅法	第 8 條第 1 項第 8 款	
	合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務	營業稅法	第 8 條第 1 項第 10 款	財政部 77.01.08 台財稅第 761139088 號函
	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途者	營業稅法	第 8 條第 1 項第 12 款	財政部 57 台財稅發第 3134 號令 財政部 81.01.18 台財稅第 800767164 號函

項目	條文規定內容	稅目	條款	相關函釋
	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	營業稅法	第 8 條第 1 項第 13 款	
	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	營業稅法	第 8 條第 1 項第 31 款	財政部 81.01.31 台財稅第 801802923 號函 財政部 95.10.23 台財稅字第 09504563340 號函
2	非營利之事業機關團體組織主辦戲劇等活動依查定課徵營業稅	營業稅法	第 13 條（小規模營業人之稅率）	財政部 77.11.09 台財稅第 770520444 號函
3	職工福利社兼營場所出租應使用統一發票	營業稅法	第 32 條（統一發票之開立）	財政部賦稅署 75.05.30 台稅二發第 7524567 號函
4	私立醫院診所取得貳聯式發票中獎准予檢據領取獎金	營業稅法	第 58 條	財政部 78.08.07 台財稅第 780658861 號函
5	醫院出租財產取得之租金收入免予扣繳	營業稅法	第 88 條（應辦扣繳之所得）	財政部 88.09.23 台財稅第 881945819 號函

資料來源：97 年賦稅法令彙編，法令彙編釋示函令檢索系統。

第二節 非營利組織營利事業所得稅及營業稅的徵免範圍

一、 營利事業所得稅的徵免範圍

我國營利事業所得稅的課稅範圍，在課稅主體方面，係以營利事業為課稅對象，惟就整體營利事業所得稅的課稅架構而言，非營利組織亦有課徵營利事業所得稅之情況。就課稅客體而言，營利事業係以境內外全部營利事業所得額，合併課徵營利事業所得稅。而非營利組織，依所得稅法第 4 條第 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，其本身之所得及附屬作業組織之所得免納營利事業所得稅，行政院並於民國 68 年 7 月 19 日訂定並發布「教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準」(以下稱免稅標準)。

早期非營利組織之所得係全部排除在課稅範圍之外，惟其生產財貨或提供勞務的營利行為，與其他營利組織無異，卻可享受免稅待遇，常引發不公平競爭及租稅不公之爭議；此外，利用捐贈成立此類機關團體，規避稅負之手法也時有所聞。為防杜取巧且維護租稅公平，財政部遂修訂免稅標準，將教育、文化、公益、慈善機關或團體銷售貨物或勞務之所得，納入課稅範圍內。此與美國針對非營利組織所實施的不相關商業所得稅(Unrelated Business Income Tax)之目的相同，均係為防杜不公平競爭而設。故就廣義而論，營利事業所得稅的課徵範圍除營利事業以外，亦包含非營利組織。

根據該免稅標準第 3 條規定，除符合免稅標準，並經主管教育行政機關許可設立之私立學校外，機關團體如有銷售貨物或勞務所得，應依法申報繳稅。由此規定可歸納出非營利組織的營利事業所得稅課稅範圍如下：

1. 非營利組織不符免稅標準之經費收支結餘數
2. 銷售貨物或勞務所得

上述非營利組織之所得，仍屬營利事業所得稅之課稅範圍，而符合免稅標準

之其他非銷售貨物或勞務所得則屬免稅範圍。

二、營業稅的徵免範圍

依營業稅法第 1 條之規定，凡在中華民國境內銷售貨物或勞務之行為，均應課徵營業稅。另外，依據營業稅法第 6 條之規定，營業稅法所稱之營業人，並不限於以營利為目的，只要是有銷售貨物或勞務行為的事業、機關、團體、組織，均構成營業稅的納稅義務人。因此，非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務之行為，亦屬於營業稅之課徵範圍。

第三節 醫療財團法人稅式支出的估算

一、資料來源

本研究係以衛生署網站所公布之 54 家醫療財團法人作為研究對象，其中於衛生署網站公開財務報表簽證報告者計 50 家，扣除 1 家停業及 1 家法院拍賣，計有 48 家醫療財團法人。

在估計醫療財團法人因免稅優惠所獲得的租稅利益(tax benefits)時，係假設若非營利組織相關的營利事業所得稅免稅規定被取消時，醫療財團法人所必須支出之「潛在性的納稅義務」(Gentry and Penrod, 1998)。利用此一概念，本文採用衛生署網站上公布之 94 年至 96 年，計 48 家醫療財團法人，經會計師查核簽證之財務報告，並依據稅法、相關解釋函令、營利事業所得稅查核準則及教育、文化、公益、慈善機關或團體所得稅結算申報須知等規定，估算其營利事業所得稅之稅式支出金額。

使用財務報告估算醫療財團法人之稅式支出時，由於係取自財務報告之資料，為符合我國稅法及相關函釋規定並便於估算，首先須將醫療財團法人之財務報表科目，包含醫務收入、非醫務收益、醫務成本、管理費用及非醫務損費五大類項目，所包含的所有收益費損科目，依稅法規定區分為「銷售貨物或勞務之收

入」、「銷售貨物或勞務以外之收入」、「銷售貨物與勞務之支出」及「與其創設目的有關活動之支出」，俾便計算課稅所得及免稅所得。

二、營利事業所得稅稅式支出的規範準則及估算方式

（一）規範準則

依據 Surrey & McDaniel（1985）所提出之稅式支出規範準則中，課稅單位準則 45 明示將免稅組織（或非營利組織）視同公司處理，將其淨所得列入稅式支出之估算。根據此規範準則，醫療財團法人應屬該免稅組織或非營利組織，其免稅應計入稅式支出之估算。

（二）收益項目

依免稅標準及機關團體之相關申報規定，將醫療財團法人之收入劃分為「銷售貨物或勞務之收入」及「銷售貨物或勞務以外之收入」。依加值型及非加值型營業稅法第三條之定義，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。由此定義可知，是否歸屬於銷售貨物或勞務所得，應視其取得收入是否亦相對移轉貨物或提供勞務而定。財務報表上將醫院的收益來源區分如下：

1. 醫務收入

依據醫療法人財務報告編製準則之規定，醫院提供醫療服務所獲得的醫務收入，如門急診收入、住院收入及其他醫務收入⁷，係民眾求診，而醫院提供醫療服務所賺取之營業收入，性質上符合營業稅法銷售貨物或勞務之定義，故應計入銷售貨物或勞務之收入總額中課稅。

⁷ 醫療法人財務報告編製準則第 20 條。醫療財團法人之醫療收入係來源自全民健保之醫療給付費用。醫院會先依據醫療費用支付標準及藥價基準，向健保局申報其所提供醫療服務之點數及藥品費用。健保局再依據醫療服務總點數，核算每點費用；並按審查後之點數，核付其費用。

2. 非醫務活動收益

依據醫療法人財務報告編製準則之規定，非醫務活動收益，係指非因提供醫療服務所發生之收益，如利息收入、投資收入、租金收入、捐贈收入、研究計畫收入、其他非醫務收益⁸。而依所得稅法相關函釋及申報規定，符合銷售貨物或勞務之定義者，例如：租金收入⁹、佣金收入、出售資產（不動產、有價證券）收入、商品盤盈、兌換盈益等¹⁰，取得收益須移轉貨物或提供勞務，依規定須課稅，列入課稅範圍之內。除上述銷售貨物或勞務以外之收入，則必需符合免稅標準第二條之規定，始可免納所得稅。

依醫療法人財務報告編製準則之規定，支付點值調整、健保核減及醫療優待項目，列為門急診收入－健保之減項¹¹。健保點值調整及核減係指醫院向健保局請領健保給付，估列可能核減及點值調整之金額；醫療優待係指對符合醫院所訂優惠辦法之病患，所給予之醫療費用減免，上述項目係對醫療收入的調整項目，性質上類同財務會計上的銷貨退回與折讓項目，依所得稅法規定，應由銷售貨物與勞務收入中減除¹²。

（三） 支出項目

依據醫療法人財務報告編製準則之規定，醫療財團法人之支出項目可區分為醫務成本、管理費用及非醫務活動費損¹³。為便於計算免稅所得及稅式支出，首先須將上述支出予以區分為「銷售貨物與勞務之支出」及「與其創設目的有關活動之支出」。

⁸ 醫療法人財務報告編製準則第 20 條第 1 項第 4 款。

⁹ 財政部 88 年 1 月 28 日台財稅第 880020315 號函。

¹⁰ 教育、文化、公益、慈善、機關或團體及其作業組織結算申報書第 5 頁，所列舉之銷售貨物或勞務收入項目。

¹¹ 醫療法人財務報告編製準則第 20 條第 1 項第 1 款。

¹² 所得稅法施行細則第 31 條。

¹³ 醫療法人財務報告編製準則第 20 條第 1 項第 2 至第 4 款。

1. 醫務成本及非醫務活動費損

財務會計所稱之「配合原則」，係指費用應與收入配合，為賺得收益而發生之費損應與收入在同一會計期間內認列，以適當衡量各期之損益。依照財務會計配合原則之定義，醫院為賺取醫務收入所發生之成本費損亦應在同期間內認列。因此，首先將醫療財團法人提供醫療服務所發生之成本損費，劃分為「銷售貨物與勞務之支出」及「與其創設目的有關活動之支出」，分別用以計算課稅所得及免稅所得。財政部曾對「用於與其創設目的有關活動之支出」函釋，指出所有為辦理該機關團體創設目的有關活動之直接、間接支出項目，如：一般事務性費用、行政管理費用等間接費用及辦理活動之直接費用等均屬之。為便於估算醫療財團法人因免稅而產生之稅式支出，依前述收入的區分方式及參酌財務會計上的配合原則，將因提供醫療服務所產生之「醫務成本」歸類為「銷售貨物與勞務之支出」，「非醫務活動費損」則係非提供醫療服務所產生之費損，歸類為「與其創設目的有關活動之支出」。

2. 管理費用

「管理費用」係指因行政管理部門所發生之薪資、租金、文具用品、旅費、運費、郵電費、修繕費、廣告費等間接費用，歸類為「銷售貨物或勞務之支出」。惟實務上，機關團體之成本、費用等支出可能同時與銷售貨物或勞務項目，及創設目的活動（非銷售貨物或勞務項目）有關，依財政部之函釋，支出項與銷售貨物或勞務及創設目的活動是否有關，由醫療財團法人自行劃分，並採前後年度一致處理且不重複列報原則申報，再由稽徵機關依其申報情形核實認定¹⁴。由於財務報告上並未詳細列明其支出之性質，而實務上大多由醫療財團法人自行劃分，故本研究全額將其設定為銷售貨物或勞務之支出，作為銷售貨物或勞務收入之成本費損扣除項，俾便計算稅額。

¹⁴ 財政部 85.3.27.台財稅第 851900292 號函。

依前述劃分收入及支出的原則，將醫療財團法人財務報表常列收支項目，依相關所得稅法申報及函釋規定予以劃分如表 3-4 及 3-5。

(四) 所得額

依所得稅法第 24 條之規定，營利事業所得之計算，係以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。涉有課稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，按可否直接合理明確歸屬，採個別歸屬認列或作合理之分攤。非營利組織所得額之計算可參考類此之規定，以「銷售貨物或勞務之收入」為課稅收入，減除「平均地權債券利息及公共建設土地債券利息」、「不計入所得額課稅之股利淨額或盈餘淨額」及「與其創設目的有關活動之支出」，計算得出「課稅所得」；「銷售貨物或勞務以外之收入」為免稅收入，減除、「證券、期貨交易所得」、「土地交易所得」、「其他免稅所得」及「銷售貨物或勞務之成本損費」後，計算得出「免稅所得」。

(五) 稅額

估算出的免稅所得金額，即醫療財團法人因免稅優惠而產生之租稅利益(tax benefit)，以此免稅所得金額再乘以營利事業所得稅最高級距稅率 25%，減去累進差額 10,000 元，估算出之免納稅額，即為「稅式支出」。

符合免稅標準之醫療財團法人，其收入依相關法令區分出銷售貨物或勞務收入（課稅收入）及銷售貨物或勞務以外之收入（免稅收入），分別減除免稅項目、不計入所得課稅之項目及與創設目的有關之成本損費後，可得出「銷售貨物或勞務之所得」（課稅所得）以及「銷售貨物或勞務以外之所得」（免稅所得）。銷售貨物或勞務以外之所得為免稅所得，依法免納營利事業所得稅，如有虧損，可作為銷售貨物或勞務所得之扣除項。銷售貨物或勞務之所得為課稅所得，在扣除銷售貨物或勞務以外收入不足支應與其創設目的支出部分之虧損，以及前五年銷售貨物或勞務虧損部分，如有盈餘，才須課徵營利事業所得稅。分別將課稅所得及

免稅所得分別為正值或負值（虧損）分成四種情況討論：

情況一：課稅所得為負值，免稅所得為正值者，免稅所得須計入稅式支出之估算。

情況二：課稅所得為正值，免稅所得為負值者，免稅所得可作為課稅所得之扣除項，計入稅式支出之估算。

情況三：課稅所得為負值，免稅所得為負值者，兩者均不須列入稅式支出之估算。

情況四：課稅所得為正值，免稅所得為正值者，僅免稅所得列入稅式支出之估算。

情況一及情況三中，課稅所得為負值表示虧損，無須課徵營利事業所得稅，亦無須計算稅式支出。即使假設未來五年有盈餘，適用所得稅法第 39 條盈虧互抵之規定的情況下，亦與稅式支出無關，因為盈虧互抵之規定並非租稅優惠，而係稅法上為合理計算各年度損益，消除以年為基礎定期結算課稅所得，對公平核課稅捐造成之衝擊。依據上述估算方式，稅式支出金額之計算方式如表 3-6。茲將醫療財團法人營利事業所得稅之課稅範圍及稅額計算流程圖表示於圖 3-1。

三、營業稅之估算方式

（一） 加值型營業稅的概念

營業稅在學理上是屬於消費稅的一種，消費稅係針對貨品的消費及使用行為所課徵的租稅，依課徵方式又可分為二種，一種為支出稅，另一種為銷售稅。支出稅須由個人自動申報課徵，銷售稅則係以財貨勞務的提供者為課徵對象，再藉由價格的加價，轉嫁由消費者負擔。我國所採用的營業稅體制，即係以銷售稅為基礎的「加值型營業稅」（value-add tax），對多階段的營業加值額課徵租稅。累積多階段的加值額，即為最終消費金額。採用加值型營業稅，會

發生稅額的追捕效果（catching-up effect），意即前手少納之稅，將在後手銷售貨物或勞務時追回。故在各個生產製造階段，即使享有免稅優惠，也會透過追捕效果而喪失免稅利益，只有在最終零售階段的免稅，可發生部分的免稅實益（王建煊，2000）。

（二）營業稅稅式支出之規範準則

國內學者所採營業稅之估算方式，係以 P.R McDaniel 與 S.S.Surrey 所提出之營業稅稅式支出規範進行估算，其中課稅單位準則 24 及 24A，即針對非營利組織稅式支出予以規範（林惠玲、陳正倉與鄭秀玲，2007）。以下說明非營利組織營業稅稅式支出之規範準則：

1. 準則 24 認為非營利組織，若將財貨與勞務使用在實現對它們的免稅目的（exempt function）時，視為最終消費者。
2. 準則 24A 則認為，若非營利組織，對於財貨與勞務的使用，會造成它與其他民間企業發生商業上的競爭時，則不視為最終消費者。

易言之，非營利組織使用財貨或勞務從事銷售活動所獲取之收入，若達成租稅減免的理由時，可被視為最終消費者，此時非營利組織從事銷售行為，直接視為財務或勞務產銷時程中的「最終階段」，故可直接享有免稅的實益，不考慮加值型營業稅體制下的追捕效果，在估算稅式支出時必須予以計入。反之，若財貨或勞務之銷售，與其他的企業發生商業競爭時，表示其他企業亦可從事相同的銷售行為，非營利組織不具享有免稅優惠的特殊理由，故非營利組織在此類財貨或勞務的使用上，非屬最終消費者，其免稅亦不應計入營業稅稅式支出之估算。

以醫療財團法人為例，依營業稅法第 8 條第 1 項第 3 款規定，醫院所提供之免稅醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食免徵營業稅，其免稅理由即是為配合社會福利政策，因此對醫療院所提供之藥品及醫療勞務給予免稅優惠，根據 P.R McDaniel 與 S.S.Surrey 所提出之營業稅稅式支出之規範，醫院可被視為最終消

費者，享有免稅的實益。

(三) 估算方式及資料來源

國內學者曾評估營業稅列作稅式支出報告之可行性，並試行估算醫療院所提供之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食，所享有的免稅利益。加值型營業稅係以營業毛額（銷項金額）減除營業成本（進項金額），作為課稅稅基，銷項金額的估算方式可分為兩種方式：

1. 以收入面的概念估算銷項

此方法係以財貨勞務的提供者為課徵對象。由於醫療財團法人為藥品、醫療勞務之最終銷售階段，故必須計算屬於最終階段之醫療加值額，並以此作為稅基。估算方式係以行政院主計處工商及服務業之普查資料中，屬於醫療保健服務業之營業收入金額，作為銷項金額，減去進項金額後，為最終階段醫院之醫療加值額，醫療加值額乘以營業稅稅率 5% 後，即為稅式支出之金額。

由於普查資料僅可得知收入之金額，故進項部分的計算，則係以主計處出版之 93 年度產業關聯表的生產者價格投入係數，乘以收入金額後，計算出屬於中間投入階段的收入，並以此作為最終階段的進項金額。銷項金額減除進項金額後，乘以營業稅稅率 5%，即為營業稅稅式支出金額。

2. 以支出面的概念估算銷項

此方法係以衛生署所提供之個人醫療最終支出，作為醫療保健業之銷項金額，扣除以生產者價格投入係數所計算之進項金額後，即為最終階段之醫療加值額，乘以營業稅稅率 5%，等於營業稅稅式支出之金額。

加值型營業稅的概念，係以消費行為作為課稅客體，在課徵方式上，採多階段銷售稅的方式，對各生產、製造、運輸、銷售過程的加值額課徵營業稅，各個階段加值額的總合，即為最終消費金額。因此，以支出面的概念估算銷項的方式，

在學理上較接近實際的營業稅稅額，應較為可採。然本研究係採用財務報表之資料，估算營業稅稅式支出的金額，根據財務報務所揭示之資料，僅可推算醫院在藥品之最終支出金額，尚不足估算醫院在醫療勞務之最終支出金額，故在資料有限的情形下，採支出面的方式估算稅式支出相對困難，故本研究擬採行收入面的概念，估算營業稅稅式支出之金額。

本研究以衛生署網站公開財務報告之 54 家醫療財團法人作為研究對象，依據稅式支出規範，將醫療財團法人視為財貨與勞務的最終消費者，計算此一階段醫療增加值額，作為課稅稅基。在銷項部分，根據會計師查核簽證財務報告所揭示之報表資料，以「醫務收入」取代主計處普查資料的收入金額，作為銷項金額；在進項部分，則以「醫務成本」取代以生產者價格投入係數，所計算之中間投入階段的收入，作為進項金額。醫務收入減除醫務成本，即為最終階段之醫療增加值額，乘以稅率 5%，即為營業稅之稅式支出金額。

表 3-4：財務報表及營利事業所得稅申報項目劃分表－收益

財務報表項目	科目	依稅法分類
醫務收入	門急診收入	銷售貨物或勞務收入
	住院收入	
	支付點值調整	銷貨退回與折讓
	健保核減	銷貨退回與折讓
	醫療優待	銷貨退回與折讓
非醫務活動收益	租金收入	銷售貨物或勞務收入
	研究計畫收入	
	出售資產收入	
	商品盤盈	
	兌換盈益	銷售貨物或勞務以外之收入
	利息收入	
	投資收入	
捐贈收入		

資料來源：醫療法人財務報告編製準則、所得稅法。

表 3-5：財務報表及營利事業所得稅申報項目劃分表－費損

財務報表項目	科目	依稅法分類
醫務成本	藥品費用	銷售貨物或勞物之成本損費
	醫材費用	
	折舊費用	
	租金費用	
	事務費用	
	教育研究發展費用	
	醫療社會服務費用	
	其他設備費用	
	其他醫務費用	
	董事會費用	
非醫務活動損費	利息費用	與其創設目的有關活動之支出
	租金費用	
	採用權益法認列之投資損益	
	兌換損益	
	處分固定資產損益	
	處分投資損益	
	存貨跌價損失	
	捐贈費用	
	募款活動費用	
	研究計畫費用	
	管理費用	

資料來源：醫療法人財務報告編製準則、所得稅法。

表 3-6：四種情況下課稅所得及免稅所得之計算方式

	課稅所得	免稅所得	稅式支出金額之計算
情況一	負值	正值	免稅所得× 0.25 - 10,000
情況二	正值	負值	免稅所得 × 0.25 - 10,000，但免稅所得至多扣除至課稅所得為零為止
情況三	負值	負值	無須計入估算
情況四	正值	正值	免稅所得 × 0.25 - 10,000

資料來源：所得稅法，教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準，財政部 84.3.1.

台財稅第 841607554 號函、財政部 84/10/18 台財稅第 841653319 號函。

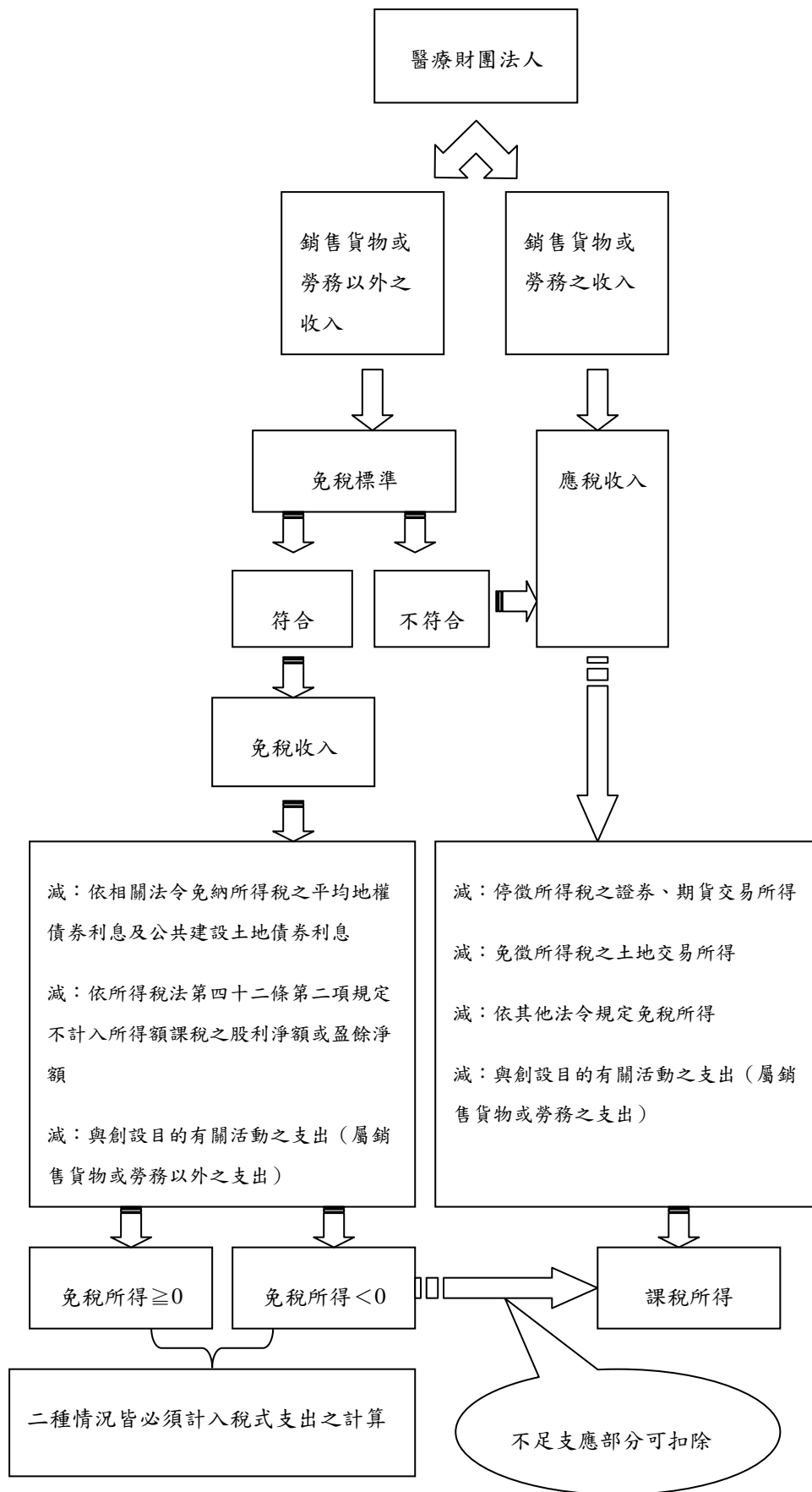


圖 3-1：租稅徵免標準及稅額計算流程圖