臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
113年度訴字第974號
114年8月28日辯論終結

原　　告　中華民國婦女聯合會

代　表　人　雷倩
訴訟代理人　柏有為　律師
被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英（局長）
訴訟代理人　吳碧玲

上列當事人間所得稅事件，原告不服財政部中華民國113年6月20日台財法字第11313923080號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告民國107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(下稱機關或團體結算申報)，列報與創設目的活動有關之支出新臺幣(下同)178,586,921元，經被告查核結果，以原告對機關或團體捐贈支出超限16,277,765元，核定創設目的活動有關之支出為162,309,156元，應補稅額3,255,553元。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願仍遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

㈠原告經內政部108年10月24日台內民字第0000000000號同意備查之章程第22條第2項已載明解散時之財產清算程序，同條項第2款第4目並約定清算人之職務包含「管理、處分或移

交賸餘財產予應得者」。又章程同條第1項約定「本會重大財產之下列處分方式，得依會員代表大會決議後行之：一、捐贈予其他公益性質之法人或團體。二、捐贈予中央政府或地方自治團體。三、捐贈予本會所在地之地方自治團體或主管機關所指定之機關團體。」可知，原告之章程已符合教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準(下稱免納所得稅適用標準）第2條第1項第3款前段規定。而就文義解釋而言，重大財產本指「全部或主要部分財產」，自然包括原告於解散清算時，經清算人了結現務、收取債權及清償債務後之「所有賸餘財產」，被告限縮解釋章程內容，自非合法。再者，原告章程同條項第1款已規定將重大財產「捐贈予其他公益性質之法人或團體」，與流入私人作為營利使用之情形大相逕庭。又內政部以原告未於政黨法施行後2年內完成轉換為政黨為由，廢止原告立案，命令原告辦理清算，並將賸餘財產歸屬國庫(內政部109年4月27日台內民字第0000000000號函，下稱內政部109年處分)，是原告符合免稅標準第2條第1項第3款但書規定，得免納所得稅。至於該款項但書「經財政部同意」要件，明顯逾越所得稅法第4條第1項第13款之授權範圍，並與憲法第19條租稅法律主義不符，法院應不受上開要件限制，影響本件判斷。

㈡原告經黨產會107年2月1日黨產處字第107001號函（下稱107年處分）認定為社團法人中國國民黨之附隨組織，致原告自34年8月15日起取得，至黨產條例公布日時尚存在之現有財產(下稱系爭財產）自斯時起推定為不當取得之財產並禁止處分。故原告實際上並無從憑藉系爭財產從事任何經濟活動，該等財產於107年度所衍生之孳息，自不得率認為原告之收入。何況上開孳息與系爭財產早已一併經黨產會凍結，無法由原告支配。因此，系爭財產所衍生之孳息，既非屬原告實際上支配系爭財產從事經濟活動所獲得之收益，即便名義上為原告所有，亦不得認屬原告於107年度之銷售貨物或

勞務以外收入。從而，原告於該年度之支出顯已逾所得之60%，被告本應核予免稅。

㈢黨產會於作成107年處分後，復於108年3月19日另作成黨產處字第108001號處分（下稱108年處分），認系爭財產屬原告不當取得財產，命原告於所定期限內，將系爭財產移轉為國有；而該108年處分未凍結之2.46億元資產，其目的係為維持原告常態性活動，確保組織自主權；是若原處分仍執意逐年以相同邏輯追徵稅款，將侵蝕原告存續基礎，亦已嚴重影響原告組織之存續而有害人民之結社自由等語。並聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

三、被告則以：

㈠原告於108年6月28日辦理107年度機關或團體結算申報，列報與創設目的活動有關之支出178,586,921元（含業務費用115,492,853元）及本期餘絀數49,149,593元，並自行填列未符合免稅標準，其中業務費用內含捐贈支出102,984,920元〔合於所得稅法第11條第4項規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體損贈支出（下稱機關或團體捐贈支出）22,820,500元+符合所得稅法第36條第1款規定，不受金額限制之捐贈支出80,164,420元〕，被告以其章程未明定賸餘財產之歸屬，乃以112年6月30日財北國稅營所字第0000000000號函，輔導原告變更章程以適用免稅標準，惟原告未配合辦理，故依財政部71年12月10日台財稅第38931號函按查核準則第79條規定，計算原告對機關或團體捐贈支出限額為6,542,735元{〔銷售貨物或勞務以外收入227,736,514元-(銷售貨物或勞務以外支出178,586,921元-對機關或團體捐贈支出22,820,500元）〕*(1+10%)x10%}，核算超限16,277,765元（22,820,500元-6,542,735元），核定與創設目的活動有關之支出162,309,156元（178,586,921元-16,277,765元），應補稅額3,255,553元。

㈡原告經內政部108年10月24日台內民字第0000000000號同意備查之章程第22條：「本會重大財產之下列處分方式，得依

會員代表大會決議後行之：一、捐贈予其他公益性質之法人或團體。……三、捐贈予本會所在地之地方自治團體或主管機關所指定之機關團體。如本會經會員代表……同意決議解散或依法應解散時，其財產之清算，依下列程序處理之：一、由常務委員互推1名常務委員擔任清算人。二、清算人之職務如下：……(4)管理、處分或移交賸餘財產予應得者……。」，上開章程既未明定解散後，其賸餘財產應全部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，自與免納所得稅適用標準第2條第1項第3款規定不符；再者，章程所載捐贈予「其他公益性質之法人或團體」，並非法規所稱「地方自治團體，或政府主管機關指定之機關或團體」；且章程僅規定重大財產之處分方式，然「賸餘財產」與「重大財產」，尚屬有別。

㈢原告雖遭內政部審認違反政黨法第43條第2項規定，命令原告將賸餘財產歸屬國庫，然該行政處分並未確定，且原告亦未進入清算程序，將全部賸餘財產歸屬國庫，又觀免稅標準並未有教育、文化、公益、慈善機關或團體，其賸餘財產經主管機關命其歸屬國庫即符合免稅之規定，是基於租稅法定主義，該解散原告的處分對本件稅捐之核課不生影響。

㈣原告主張相關孳息不應認為原告之收入，扣除該筆收入，原告該年度之支出，顯逾收入之60%，符合免納所得稅適用標準第2條第1項第8款前段規定，應核予免稅云云；然，承上，原告尚未進入清算程序，相關利息仍歸原告所有，而原告章程不符合免納所得稅適用標準第2條第1項第3款規定，已如前述，當無免稅規定之適用。又本件核課所為之事實認定，係針對107年度收入減支出之餘絀，按適用之稅率核定稅捐，與其他年度無涉，是原告主張若以本件相同邏輯逐年追徵稅款，將侵蝕原告組織存續基礎云云，係屬二事等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

四、上開事實概要欄所述之事實經過，除下述爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有原告108年6月28日107年度機關或團體結

算申報書（原處分卷第13-27頁）、原核定（原處分卷第201頁）、被告112年6月30日輔導函（原處分卷第82-83頁）、復查決定、應補稅額更正單、繳款書（本院卷第29-34、37、39頁）、訴願決定（本院卷第43-50頁）附卷可稽，洵堪認定。經核兩造之陳述，本件爭點厥為：原告以其108年間修訂後章程，其中就解散後賸餘財產之歸屬，原告本件是否應有免稅優惠之適用？

五、本院得判斷之心證：

㈠行為時所得稅法第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。」第11條第4項規定：「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。」第36條規定：「營利事業之捐贈，得依左列規定，列為當年度費用或損失：一、為協助國防建設、慰勞軍隊、對各級政府之捐贈，以及經財政部專案核准之捐贈，不受金額限制。二、除前款規定之捐贈外，凡對合於第11條第4項規定之機關、團體之捐贈，以不超過所得額10%為限。」第71條第1項規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31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……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……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。」第71條之1第3項規定：「合於第4條第13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71條規定辦理結算申報；其不合免稅要件者，仍應依法課稅。」

㈡免納所得稅適用標準第1條規定：「本標準依所得稅法第4條第1項第13款規定訂定之。」第2條第1項第3款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身

之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：……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。」

㈢行為時即112年12月11日修正前營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第79條第1款規定：「捐贈：一、營利事業之捐贈，得依下列規定，列為當年度費用或損失：……（二）依政治獻金法規定，對政黨、政治團體及擬參選人之捐贈，以不超過所得額10%為限……。上述所稱不超過所得額10%之計算公式如下：〔經認定之收益總額（營業毛利、分離課稅收益及非營業收益）－各項損費（包括第1目之捐贈及第6目未指定對特定學校法人或私立學校之捐款，但不包括第2目、第4目、第5目之捐贈、第6目指定對特定學校法人或私立學校之捐款及第7目之捐贈）〕÷（1+10%）×10%……（五）對合於第4目之捐贈、合於所得稅法第11條第4項規定之機關或團體之捐贈及成立、捐贈或加入符合同法第4條之3各款規定之公益信託之財產，合計以不超過所得額10%為限。上述所稱不超過所得額10%為限，準用第2目規定之計算公式計算之。」此外財政部71年12月10日台財稅第38931號函釋（下稱財政部71年函釋）：「……3.不合免稅標準第2條（註：現行第2條第1項）第3款規定者：可輔導限期1個月改進，再憑核定徵免。……9.臺北市○○聯誼社如係查明不符合免稅標準規定而應依法課稅時，其支付……捐贈，可比照營利事業所得稅結算申報查核準則之規定辦理。

㈣經查，原告107年度機關或團體結算申報，列報其收入總額227,736,514元、支出總額178,586,921元，即本期稅前結餘為49,149,593元（＝收入227,736,514元－支出178,586,921元）。又原告基於自身章程就解散後賸餘財產歸屬不符規定，即未符合上揭免稅標準第2條第1項第3款規定，乃依所

得稅法第71條之1第3項「不合免稅要件者，仍應依法課稅」意旨，以該稅前結餘49,149,593元為本年度課稅所得額，並報繳所得稅額9,829,918元（課稅所得額49,149,593元x稅率20%）；故而，經被告審核後，另查得原告本年度捐贈支出超過法定限額，乃剔除超限之捐贈支出16,277,765元，核定原告本年度課稅所得額為65,427,358元（＝原告申報49,149,593元＋被告調增16,277,765元），應納稅額13,085,471元，減除原告自繳稅額9,829,918元，乃對原告補徵稅額3,255,553元等情，此有原告107年度結算申報書表等在卷可供參照（見被告卷1第13、23、26頁）、核定通知書(見被告卷1第201頁）等卷證可佐。

㈤原告本件不合免稅要件，仍應依法課稅：

1. 憲法第19條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言（最高行政法院112年度上字第803號判決意旨參照）。亦即，「稅捐優惠」之適用仍應符合「稅捐法定主義」之要求，仍需有實證法之明文規範，不得由「稅捐機關」越權為之（最高行政法院108年度判字第402號判決意旨參照）。基於憲法第19條所定的租稅法律主義，國家課人民以繳納稅捐的義務或給予人民減免稅捐的優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之，亦即主管稽徵機關對納稅者所為的課稅處分，性質上為羈束處分，並無行使行政裁量權之可言（最高行政法院108年度判字第290號判決意旨參照）。

2. 又所得稅法雖明定對公益團體所得免徵所得稅，然為兼顧鼓勵從事公益及租稅公平之考量，所得稅法乃授權行政院訂定免納所得稅適用標準。是所得稅法第4條第1項第13款規定：「下列各種所得，免納所得稅……13.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。」第71條之1第3項規定：「合於第4條第13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71條規定辦理結算申報；其不合免稅要件者，仍應依法課稅。」又依上開所得稅法第4條第1項第13款規定授權所訂定免納所得稅適用標準第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：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。……。」所得稅法雖明定對公益團體所得免徵所得稅，然為兼顧鼓勵從事公益及租稅公平之考量，所得稅法乃授權行政院訂定免納所得稅適用標準。是以所得稅法第4條第1項第13款規定得免納所得稅之教育、文化、公益、慈善機關或團體本身所得及其附屬作業組織所得，應以該機關或團體，符合行政院規定標準者為限（最高行政法院110年度上字第21號判決意旨參照）。

3. 為鼓勵民間公益團體積極從事與創設目的相關之公益活動，輔助政府職能不足之處，所得稅法第4條第1項第13款乃明定教育、文化、公益、慈善機關或團體於符合行政院規定標準者，得免納所得稅，享有稅捐優惠。惟稅捐優惠之本質，在於相同負擔能力，因基於經濟政策或社會政策，作為不同待遇之合理正當事由，於立法上賦予不同之租稅待遇，然因法律內容不能鉅細靡遺，故免納所得稅適用標準乃依所得稅法第4條第1項第13款之授權，訂定關於為執行上述規定所必要之細節性及技術性規定。又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、第693號、第745號解釋意旨參照），由於係屬例外規範，因此即應採取限縮適用範圍，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。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，自應避免使用國家財政資源而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，致扭曲市場交易或競爭秩序，是基於稅捐之競爭中立與稅捐負擔公平原則考量，防杜公益團體假公益之名，行脫法避稅之實，自有必要（最高行政法院110年度上字第21號判決意旨參照）。

4. 是以，所得稅法第4條第1項第13款規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，須符合免納所得稅適用標準第2條第1項「各款」規定之要件，始得免納所得稅，如與該條項所定任1款規定不相符合，即不得享有免稅優惠。

5. 觀諸原告就其107年度結算申報，於108年6月間向被告提示相關資料，其中關於原告組織章程部分（見被告卷1第20至23、27頁），係以94年7月8日經內政部同意備查者（下稱94年7月8日章程）為據，然原告94年7月8日章程中「並未」依法明定其解散後賸餘財產之歸屬限制等，顯不符合免納所得稅適用標準第2條第1項第3款規定，即不得享有免稅優惠。此觀之原告於108年5月31日申報107年度稅額計算表等事證，已自行揭露其不符合免納所得稅適用標準，必須報繳稅款等情（見被告卷1第13、26頁），其旨亦同。

6. 原告雖主張其已於108年10月16日召開會員代表大會修訂章程，修訂後章程於108年10月24日經內政部予以備查（下稱108年10月24日章程），而依照108年10月24日章程第22條所定，本件係符合免稅要件，無須繳納所得稅云云，並提出內政部108年10月24日函及原告修訂後章程附卷可參（見本院卷第51至54頁）。然而：

⑴依照61年12月30日修正公布所得稅法第4條第13款規定：「左列各種所得免納所得稅：……十三、教育、文化、公益、慈善機關或團體，除為其創設目的舉辦事業而必須支付之費用外，不以任何方式對特定之人給予特殊利益，且依其章程規定於組織解散後，其賸餘財產亦不以任何方式歸屬任合個人或私人企業者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」其立法理由載稱：「法人組織或非法人組織之教育、文化、公益、慈善機關團體，平時縱不以特殊利益給予特定之人，如於解散時，其賸餘財產得以歸屬私人，仍將構成取巧逃稅漏洞，似無免稅獎勵必要，故擬明文加強限制。另為配合實際需要，特增訂上述機關團體，其本身及附屬作業組織之所得均得免稅之規定，故修正第13款。」嗣68年1月19日修正公布所得稅法第4條第13款規定（同現行第4條第1項第13款規定）：「左列各種所得，免納所得稅：……十三、教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」其立法理由載稱：「教育、文化、公益、慈善機關或團體之免稅問題日趨複雜及重要，利用此款規定以規避稅負者亦日益增多，由行政院訂定免稅標準，期達免稅之預期目的，並藉以加強管理，爰修正第13款。」

⑵是依所得稅法第4條第1項第13款之授權，免納所得稅適用標準第2條第1項第3款乃規定：「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：……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』。」

⑶綜上可知，教育、文化、公益、慈善機關或團體（下稱公益機關或團體）於解散時，其賸餘財產若得以歸屬私人，將構

成取巧逃稅漏洞，無免稅獎勵必要，故明文加強限制。又因我國非營利組織包括有公法人（國家、地方自治團體及行政法人等）、公益社團法人（如：農會、工會等）、中間社團法人（如：同鄉會、同學會、宗親會）、財團法人（如：私立學校、教會、寺廟、基金會等）、非法人團體（多係依參與者彼此間的合意組成，未依法取得法人資格的團體）等，又非營利組織並不以從事公益活動為宗旨。再者，有關人民團體法等相關法令無「公益團體」之定義，至社會團體如何認定為「公益團體」疑義，按內政部103年11月18日台內團字第0000000000號函釋：「依人民團體法第39條規定：『社會團體係以推展文化、學術、醫療、衛生、宗教、慈善、體育、聯誼、社會服務或其他以公益為目的，由個人或團體組成之團體。』爰人民倘依本法向貴府申請籌組並經許可立案，原則上可認其係以公益為目的之團體。惟團體之設立雖屬公益性質，但其所執行業務是否為謀求不特定多數人利益之公益範疇，涉及個案事實之認定，仍請貴府依主管機關權責卓處。」等旨，可見縱使藉公益之名目設立團體組織，並不確保其所執行業務果真是為謀求公益。尤有甚者，假藉「公益性質之法人或團體」之名，實際從事不法吸金、詐取眾人財物等不法行為者，亦所在多有。

⑷是認，僅以「公益性質之法人或團體」形式外觀，並不足以認定其所執行業務果真是為謀求公益，亦不足以確保機關或團體之賸餘財產免遭輾轉虧空或挪為私用。則為有效防杜免稅優惠之浮濫致有害租稅公平，就公益機關或團體於解散時，其賸餘財產之歸屬，應按免納所得稅適用標準第2條第1項第3款規定，除符合該款但書明定「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」等要件（下稱依法報經財政部同意），始能不受其本文規定限制外；即必須遵循該款本文明定之限制。亦即，公益機關或團體於解散時，其賸餘財產之歸屬，若未依法報經財政部同意免受章程明定之限制者外，

其章程即須明定僅限於「歸屬該機關或團體所在地之地方自治團體」、或「歸屬政府主管機關指定之機關或團體」等2種法定方式（下稱2種法定歸屬方式），始合於所得稅法第4條第1項第13款基於免稅問題日趨複雜及重要，且利用公益機關或團體規避稅負者亦日益增多，為有效達成免稅之預期目的，責由行政院訂定免稅標準，並藉以「加強限制」及「加強管理」等立法目的。是若公益機關或團體之章程，「未依法報經財政部同意」免受限制，又「未依法明定」於解散後其賸餘財產應以上述2種法定歸屬方式為限，即應認其並「不符合」免納所得稅適用標準第2條第1項第3款。又所得稅法第4條第1項第13款規定之公益機關或團體，必須符合免納所得稅適用標準第2條第1項「各款」規定之要件，始得免納所得稅，如與該條項所定任1款規定不相符合，即不得享有免稅優惠，已如上述。

⑸經查，原告108年10月24日章程第22條固然規定：「（第1項）本會重大財產之下列處分方式，得依會員代表大會決議後行之：一、捐贈予其他公益性質之法人或團體。二、捐贈予中央政府或地方自治團體。三、捐贈予本會所在地之地方自治團體或主管機關所指定之機關團體。（第2項）如本會經會員代表過半數之出席、出席代表三分之二以上同意決議解散或依法應解散時，其財產之清算，依下列程序處理之：一、由常務委員互推一名常務委員擔任清算人。二、清算人之職務如下：(1)了結現務。(2)收取債權，清償債務。(3)代表本會為訴訟上及訴訟外之一切行為。(4)管理、處分或移交賸餘財產予應得者。三、本會至清算終結止，在清算之必要範圍內，視為存續。」但本件原告自承並「未」依法報經財政部同意(本院卷第309頁)，可得免受章程明定賸餘財產法定歸屬方式之限制，是認原告本件並「無」免納所得稅適用標準第2條第1項第3款但書「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」之適用餘地。

⑹又上述108年10月24日章程第22條所定「重大財產」，其「重大性」具體標準為何，並不明確，則所謂「重大財產」具體為何，疑義叢生。若將原為重大財產予以細分致為不重大，其處分是否無須經由「會員代表大會決議」，可見藉由操弄「重大性」標準，原告財產之處分，即可輕易規避內部及外部各種監督，滋生取巧謀私之流弊，實難憑採。再者，所謂「重大財產」其未必均屬「解散後賸餘財產」，且「解散後賸餘財產」又未必均具備重大性，應認二者性質及範圍有別，無從以「重大財產」直接指稱「解散後賸餘財產」，即無從將二者等同視之。

⑺況免納所得稅適用標準第2條第1項第3款針對解散後賸餘財產之歸屬，已明文規定若未報經財政部同意免受限制者，則所得稅法第4條第1項第13款規定之公益機關或團體其章程必須明定，解散後賸餘財產僅限上述「2種法定歸屬方式」，始能無違加強限制及加強管理等立法目的。然而，觀系爭章程第22條所定，其「重大財產」之處分，得依「會員代表大會決議」後行之，其方式包含：一、捐贈予其他公益性質之法人或團體；二、捐贈予中央政府或地方自治團體；三、捐贈予本會所在地之地方自治團體或主管機關所指定之機關團體等3種（下稱3種意定歸屬方式），係依原告「會員代表大會決議」後行之，有別於法定歸屬方式。又會員代表大會若未能召開、決議程序不合法、決議無效等情形下，徒增法律關係複雜化，並無必要。是為避免私意決定紛爭叢生而財產權屬久懸不決致有害公益，亦不符合免稅優惠之公益目的，是免納所得稅適用標準第2條第1項第3款本文直接明定「2種法定歸屬方式」，以符合明確性原則，並有助於解散後賸餘財產之有效監管，核屬有據。

⑻此外，系爭章程第22條「3種意定歸屬方式」其中，亦包含「捐贈予其他公益性質之法人或團體」，惟所謂「其他公益性質之法人或團體」其具體標準為何，顯有疑義。再者，有關人民團體法等相關法令並無「公益團體」之定義，縱經許

可立案，惟其執行業務是否果真為謀求公益，亦有疑義，已如上述。是所謂「捐贈予其他公益性質之法人或團體」，此部分即與所得稅法第4條第1項第13款就解散後賸餘財產之歸屬，特重防杜取巧謀私及加強限制並加強管理等立法目的，不相符合，亦不足採。

7.綜言之，所得稅法第4條第1項第13款、免納所得稅適用標準第2條第1項第3款等，針對公益機關或團體之章程，要求必須明定解散時其賸餘財產之歸屬僅能限於「2種法定歸屬方式」，或必須依法報經財政部同意而免受前述限制，始能無違加強限制及加強管理，有效防杜取巧謀私及稅捐規避逃漏等規範意旨。惟原告108年10月24日章程所定，核與免納所得稅適用標準第2條第1項第3款規定不符，已如上述。又所得稅法第4條第1項第13款規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，須符合免納所得稅適用標準第2條第1項「各款」規定之要件，始得免納所得稅，如與該條項所定任1款規定不相符合，即不得享有免稅優惠，亦如上述。則被告本件認原告不得享有免稅優惠，仍應依法課稅，並無違誤。

㈥被告本件核定課稅所得額65,427,358元，應納稅額13,085,471元，減除原告自繳稅額9,829,918元，乃對原告補徵稅額3,255,553元，亦無違誤：

1.行為時查核準則第79條第1款規定：「捐贈：一、營利事業之捐贈，得依下列規定，列為當年度費用或損失：……（二）依政治獻金法規定，對政黨、政治團體及擬參選人之捐贈，以不超過所得額10%為限……。上述所稱不超過所得額10%之計算公式如下：〔經認定之收益總額（營業毛利、分離課稅收益及非營業收益）－各項損費（包括第1目之捐贈及第6目未指定對特定學校法人或私立學校之捐款，但不包括第2目、第4目、第5目之捐贈、第6目指定對特定學校法人或私立學校之捐款及第7目之捐贈）〕÷（1+10%）×10%……（五）對合於第4目之捐贈、合於所得稅法第11條第4項規定之機關或團體之捐贈及成立、捐贈或加入符合同法第4

條之3各款規定之公益信託之財產，合計以不超過所得額10%為限。上述所稱不超過所得額10%為限，準用第2目規定之計算公式計算之。」

2. 次按財政部71年函釋，不合免納所得稅適用標準第2條第1項第3款規定者，稽徵機關可輔導限期1個月改進，再憑核定徵免；若未改進，其支付捐贈，可比照查核準則之規定辦理等旨，已如上述。查原告108年10月24日章程就其解散時賸餘財產之歸屬，未符合免納所得稅適用標準第2條第1項第3款規定，被告乃以112年6月30日財北國稅營所字第0000000000號函（下稱112年6月30日函），輔導原告變更章程以適用免稅標準（見被告卷1第82至83頁），惟原告並未變更，是認原告本件未符合免納所得稅適用標準第2條第1項第3款規定。復因被告按查核準則第79條第1款規定，查得原告本年度列報捐贈支出共102,984,920元（捐贈支出明細等見被告卷1第7、74頁），惟其中16,277,765元超過法定限制【＝合於所得稅法第11條第4項規定之機關或團體之捐贈2,2820,500元—{〔收入227,736,514元—（支出178,586,921元—2,2820,500元）〕÷（1＋10%）×10%}】，被告乃剔除捐贈支出16,277,765元（復查決定見被告卷1第251至252頁），即調增課稅所得額16,277,765元。

3. 綜上，原告107年度機關或團體結算申報，列報其課稅所得額49,149,593元，並自繳所得稅額9,829,918元。案經被告審核，認原告本件未符合免納所得稅適用標準第2條第1項第3款規定，依法不得享有免稅優惠，復因被告查得原告本年度捐贈支出16,277,765元超過法定限制，乃予以剔除，調增課稅所得額16,277,765元，最終核定原告本年度課稅所得額65,427,358元（＝49,149,593＋16,277,765），應納稅額13,085,471元，減除原告自繳稅額9,829,918元，乃對原告補徵稅額3,255,553元（見本院卷第37至39頁），並無違誤，應予維持。

㈦原告主張108年10月24日章程第22條第2項已定有「如本會經會員代表過半數之出席、出席代表三分之二以上同意決議解散或依法應解散時，其財產之清算，依下列程序處理之：……清算人之職務如下：……(4)管理、處分或移交賸餘財產予應得者」之旨，應認已符合免納所得稅適用標準第2條第1項第3款規定云云（見本院卷第16、53至54頁）。惟查，免納所得稅適用標準第2條第1項第3款針對解散後賸餘財產之歸屬，已明文規定若未報經財政部同意免受限制者，則所得稅法第4條第1項第13款規定之公益機關或團體其章程必須明定，解散後賸餘財產僅限上述「2種法定歸屬方式」，始能無違加強限制及加強管理等立法目的，已如上述。況觀之原告108年10月24日章程第22條第2項，僅定有解散後由清算人「管理、處分或移交賸餘財產予『應得者』」，惟所謂「應得者」究竟如何認定、具體為何，無從知悉。此部分核與免納所得稅適用標準第2條第1項第3款之明文規定，不相符合，尚難對原告為有利之認定。

㈧此外，原告主張免納所得稅適用標準第2條第1項第8款規定，用於與創設目的有關活動之支出，必須不低於每年孳息及其他各項收入60%；因原告107年度收入227,736,514元遭到凍結，無法運用，若將此收入排除不計，則原告107年度與創設目的有關活動之支出不低於收入60%，應認本件符合免納所得稅適用標準，得享有免稅優惠云云（見本院卷第219頁）。然而，原告所陳述經黨產會107年處分(被告卷1第131-132頁)認定為社團法人中國國民黨之附隨組織之相關案件，仍未確定(本院107年度訴字第260號案件)，則依照原告所述其既仍享有系爭存款以及利息，依照實質課稅原則，相關利息亦歸原告所有；況所得稅法第4條第1項第13款規定得免納所得稅之教育、文化、公益、慈善機關或團體本身所得及其附屬作業組織所得，應以該機關或團體，符合行政院規定標準者為限。並且，必須符合免納所得稅適用標準第2條第1項「各款」規定之要件，始得免納所得稅，如與該條項

所定任1款規定不相符合，即不得享有免稅優惠（最高行政法院110年度上字第21號判決意旨參照）。因此，原告本件不符合免納所得稅適用標準第2條第1項第3款規定等節，均如本院前開判斷。是以，原告依法不得享有免稅優惠。至於原告是否符合免納所得稅適用標準第2條第1項第8款規定，並不影響本件依法不得享有免稅優惠之結論。就原告此部分主張，亦難據以對原告為有利之認定。

㈨至於原告主張內政部以原告未於政黨法施行後2年內完成轉換為政黨為由，廢止原告立案，命令原告辦理清算，並將賸餘財產歸屬國庫，是原告符合免稅標準第2條第1項第3款但書規定，得免納所得稅。至於該款項但書「經財政部同意」要件，明顯逾越所得稅法第4條第1項第13款之授權範圍，並與憲法第19條租稅法律主義不符，法院應不受上開要件限制，影響本件判斷云云。然而：

1.所得稅之納稅義務，應於年度屆滿時，即因課稅構成要件之實現而成立，不待稽徵機關之核課處分：

⑴按稅捐為法定之債，於稅捐構成要件事實被滿足時，稅捐債權（債務）即成立，因此稅捐核課處分屬確認處分，亦為羈束處分（最高行政法院107年度判字第17號判決意旨參照）。亦即，稅捐債權（債務）於法定課稅要件事實實現時發生，而非於課稅處分時發生，課稅處分只在加以確認及命給付。由於所得稅係以年度為單位課徵之週期稅，依所得稅法第71條第1項規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31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，……，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……。」可知所得稅之納稅義務，應於「年度屆滿」時，即因構成要件之實現而成立，不待稽徵機關之核定，稽徵機關之核定僅宣示已依法成立之所得稅債務，而非創設該所得稅債務。

⑵換言之，稅捐稽徵機關之核課處分，僅係對於該已成立且具體內容（稅額等）未確定之稅捐債權債務予以具體確認，非謂稅捐債權債務尚有待於核課處分作成之際始為成立。至於所得稅法第71條第1項，有關納稅義務人應自每年5月1日起至5月31日止辦理結算申報之規定，所涉及者並非租稅債務成立期間，而係租稅債務之清償期（最高行政法院113年度抗字第79號裁定、111年度抗字第184號裁定意旨參照）。

2.原告本件租稅債務於107年度屆滿時，即因課稅構成要件之實現而成立，不受內政部109年處分廢止原告立案所影響：

⑴按稅捐稽徵法第13條規定：「（第1項）法人、合夥或非法人團體解散清算時，清算人於分配賸餘財產前，應依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐。（第2項）清算人違反前項規定者，應就未清繳之稅捐負繳納義務。」其立法意旨亦載稱：「為保障稅收，規定清算人在辦理清算時，應將法人、合夥或非法人團體所欠之稅捐繳納以後，始得分配賸餘財產，否則，應依本條規定負繳納之義務。」等旨甚明。

⑵次按地方稅法通則第7條第1款規定：「各稅之受償，依下列規定：一、地方稅優先於國稅。」明定地方稅與國稅之受償順序。又稅捐稽徵法第6條第1項規定：「稅捐之徵收，優先於普通債權。」為免租稅債權落於私法債權之後致不得受償，明定租稅債權優先於普通債權以資因應。

⑶原告於107年度此課稅週期年度內，獲有各項收益致發生所得額，除非原告符合免納所得稅適用標準第2條第1項「各款」規定等要件，始得依法例外免納所得稅，如與該條項所定任1款規定不相符合，即不得享有免稅優惠，仍於107年度屆滿時，即因課稅構成要件之實現而成立租稅債務。被告本件核定原告應納107年度所得稅額共13,085,471元，減除原告自繳該年度稅額9,829,918元，乃對原告發單補徵107年度所得稅額3,255,553元，本件前開核課處分係就原告於107年度屆滿時即已成立之稅捐債務，予以具體確認稅額，並非被告創設原告該所得稅債務。雖然，內政部109年4月27日處分

表示廢止原告立案之意旨(被告卷1第45頁)，惟此「無從」溯及解消本已成立之原告107年度所得稅債務，是對本件稅捐之核課並「無」影響。至於本院109年度訴字第1171號判決，僅係涉及系爭內政部109年處分是否適法之問題，對於本件於107年度屆滿時，即已成立之原告107年度所得稅債務，亦「不」生影響。

3. 又假設原告未來必須踐行解散清算，屆時若本件所得稅債務仍未獲原告完全清償，其清算人於分配原告賸餘財產之前，應依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐之後，始能將原告賸餘財產予以分配，清算人若違反繳清稅捐規定，其應就未清繳之原告稅捐債務負繳納義務。換言之，本件已成立之原告107年度所得稅債務，亦不因原告未來之可能解散清算而溯及解消，其清算人屆時必須先繳清原告所積欠稅捐之後，始有分配原告賸餘財產之餘地，併予敘明。

六、綜上，原告所訴，核無足採。從而，原處分並無不法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷訴願決定及原處分，為無理由，應予駁回。

七、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

八、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　9　　月　　25　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　孫萍萍

法　官　周泰德

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　9　　月　　25　　日

書記官　黃靖雅