臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭
115年度稅簡字第13號
115年8月11日辯論終結

原　　告　財團法人謝有得文教基金會
代　表　人　謝文卿
訴訟代理人　謝錫福律師
被　　告　財政部北區國稅局
代　表　人　翁培祐
訴訟代理人　陳茹芳（兼送達代收人）
　　鄭曉琪

上列當事人間所得稅事件，原告不服財政部中華民國114年12月24日台財法字第11413947270號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告民國109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），列報收入新臺幣（下同）1,737,954元、支出40,030元、本期餘絀數1,697,924元、依其他法令規定免稅所得（銷售貨物或勞務）1,697,924元及課稅所得額0元，經被告依申報數核定。嗣被告查得原告附屬作業組織「桃園市有得實驗教育機構」（下稱有得實驗教育機構）係屬非學校型態實驗教育機構，不符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）第3條第2項本文規定，爰輔導辦理更正，並經原告於114年4月24日（被告收件日期）提出更正申報，列報收入1,737,954元、支出40,030元、本期餘絀數1,697,924元、依其他法令規定免稅所得（銷售貨物或勞務）0元及課

稅所得額1,697,924元，自行補繳稅額339,584元並加計利息10,094元，被告乃依更正申報數核定（下稱原處分）。原告不服申請復查，經被告以114年8月18日北區國稅法務字第1140009583號復查決定（下稱復查決定）駁回，原告不服，循序提起行政爭訟。

二、原告主張略以：

㈠、有得實驗教育機構雖係依高級中等以下教育階段非學校型態實驗教育實施條例（下稱非學校型態實驗教育實施條例）規定設立，然依該條例之相關規定，有關學生權益保障及機構安全通報等均比照學校辦理，並接受桃園市政府教育局高度監管，實無異於學校型態實驗教育機構，而依財政部112年12月7日台財稅字第11200628330號令（下稱財政部112年12月7日令）之解釋意旨，應有免稅標準第2條第1項第8款、第3條第2項規定之適用或類推適用。

㈡、並聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯略以：

㈠、財政部112年12月7日令係釋示學校型態實驗教育實施條例所定學校法人或其他非營利法人符合免稅標準第2條第1項及第2項規定免稅要件者，其依同條例經主管教育行政機關許可設立或改制之「私立實驗教育學校」銷售貨物或勞務之所得，同意比照適用免稅標準第3條第2項規定，免納所得稅。原告就有得實驗教育機構係屬「非學校型態實驗教育機構」並不爭執，以「非學校型態實驗教育機構」與「私立實驗教育學校」，兩者業務及財務之監督管理機制本不相同，監理程度顯有差別，並無法等同齊觀，是原告主張得援引適用財政部112年12月7日令，核不足採。

㈡、並聲明：原告之訴駁回。

四、本院之判斷：

㈠、前開事實概要欄之事實，除後述爭點外，其餘為兩造陳述是認在卷，並有原告更正前後之109年度機關或團體結算申報書及繳款書（原處分卷㈠第6至12頁、第19至21頁）、桃園

市政府教育局108年8月2日桃教小字第1080064104號函暨有得實驗教育機構立案證書（原處分卷㈠第38至41頁）、被告更正核定通知書（原處分卷㈠第25頁）、復查決定（原處分卷㈠第60至67頁）及訴願決定（原處分卷㈠第89至96頁）等附卷可稽，堪認屬實。

㈡、應適用之法規及法理說明：

１、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71條之1第3項規定：「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；其不合免稅要件者，仍應依法課稅。」

２、行政院依所得稅法第4條第1項第13款規定授權訂定之「免稅標準」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：……」第3條規定：「（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。（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。」核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；行政院依所得稅法授權所訂定之免稅標準，乃免稅構成要件內容之補充，而與司法院釋字第367號解釋理由書論及施行細則係法律概括授權行政機關就執行法律有關之細節性、技術性之事項所定，係屬有別。且行政院依所得稅法第4條第1項第13款授權所定免稅標準，以「銷售貨物或勞務之收支」及「銷售貨物或勞務以外之收支」為區分應稅、免稅之標準，合於母法之規範意旨，並無違授權範圍及法律保留原則（最高行政法院109年度判字第324號判決意旨參照）。

㈢、經查，原告109年度機關或團體結算申報，列報附屬作業組織銷售貨物或勞務之所得1,718,271元（銷售貨物或勞務之收入淨額27,540,047元－銷售貨物或勞務之成本費用損失25,821,776元），並列報收入1,737,954元（銷售貨物或勞務以外之收入19,683元及附屬作業組織銷售貨物或勞務之所得1,718,271元）、與創設目的有關活動之支出40,030元、本期餘絀數1,697,924元（即收入1,737,954元－支出40,030元）、依其他法令規定免稅所得（銷售貨物或勞務）1,697,924元及課稅所得額0元（原處分卷㈠第8至11頁）；嗣經被告查得原告附屬作業組織有得實驗教育機構係依「非學校型態實驗教育實施條例」核准立案之非學校型態實驗教育機構，有桃園市政府教育局核發之桃教小字第1080064104號立案證書在卷可稽（見原處分卷㈠第38頁），並非依私立學校法設立之學校財團法人或財團法人私立學校，審認該附屬作業組織之銷售貨物或勞務之所得1,718,271元，不符合免稅標準第3條第2項本文免稅規定，依同條第1項規定，得

將原告本身銷售貨物或勞務以外之收入19,683元不足支應與其創設目的有關活動之支出40,030元部分扣除，即1,697,924元【1,718,271元－（支出40,030元－收入19,683元）】應依法課徵所得稅，爰通知原告辦理更正，並依原告更正申報數核定依其他法令規定免稅所得（銷售貨物或勞務）0元、課稅所得額1,697,924元及應納稅額339,584元（原處分卷㈠第16至20頁更正前後申報書及第25頁更正核定通知書參照），兩造對於此部分之計算方式及數額亦無爭執（本院卷第72頁），揆諸上開規定及說明，於法並無不合。

㈣、至原告主張有得實驗教育機構雖屬「非學校型態實驗教育機構」，但無異於「學校型態實驗教育機構」，應有免稅標準第2條第1項第8款、第3條第2項規定之適用或類推適用云云，惟查：

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、按學校型態實驗教育實施條例第4條第1項規定：「私立實驗教育學校，由學校財團法人（以下簡稱學校法人）或其他非營利之私法人申請設立，或由學校法人將現有私立學校改制。」第14條規定：「（第1項）學校法人及其他非營利之

私法人，經各該主管機關許可辦理學校型態實驗教育，並符合下列各款規定之一者，得申請設立或改制私立實驗教育學校：……（第2項）學校法人所設私立實驗教育學校，適用私立學校法之規定；其他非營利之私法人所設私立實驗教育學校，視同私立學校法所定私立學校，除本條例另有規定外，適用私立學校法之規定。（第3項）學校法人組織及運作之監督，依私立學校法及其相關法規之規定；其他非營利之私法人組織及運作之監督，依各該法人設立許可法規之規定。」可知私立實驗教育學校因同受私立學校法所規範，而依私立學校法第14條第1項、第45條、第46條、第51條、第53條、第54條第1項等規定，其財務、業務除應建立內部控制制度，實施自我監督外，並受主管機關監督、甚至介入管理。

3、依財政部112年12月7日令：「依學校型態實驗教育實施條例，由學校財團法人申請設立或將私立學校改制為私立實驗教育學校，或由其他非營利之私法人申請設立之私立實驗教育學校，如該學校財團法人或該其他非營利之私法人符合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2項規定免稅要件，該私立實驗教育學校銷售貨物或勞務之所得，比照同標準第3條第2項本文規定，免納所得稅。」（原處分卷㈠第51頁）如前揭說明，係以私立實驗教育學校原則上同受私立學校法之規範，乃同意比照適用免稅標準第3條第2項之規定；而原告自承有得實驗教育機構係屬「非學校型態實驗教育機構」（本院卷第71頁），依非學校型態實驗教育實施條例第4條第1項第3款規定：「實驗教育應依下列方式辦理：……三、機構實驗教育：指由學校財團法人以外之非營利法人（以下簡稱非營利法人）設立之機構，以實驗課程為主要目的，在固定場所實施之實驗教育。」可知「非學校型態實驗教育機構」係以非營利法人附屬作業組織方式設立，互核非學校型態實驗教育實施條例（原處分卷㈠第54至59頁）與前揭私立學校法之相關規定，

私立學校無論就其財產歸屬、會計與內部控制、財務之查核及檢查，乃至有違法情事時之介入等，均受主管機關之高度監管，二者間就業務、財務等監督管理機制、監理程度均顯然有別，是原告徒以有得實驗教育機構有關學生權益保障及機構安全通報等均比照學校辦理等語，主張有得實驗教育機構無異於學校型態實驗教育機構，應有前開免稅規定之適用或類推適用云云，核屬其主觀意見，尚無可採。

㈤、綜上，原告前揭各節主張，均無可採。原處分於法洵屬有據，復查及訴願決定遞予維持，並無違誤。原告執前詞訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

五、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

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

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　14　　日

法　官　郭　嘉

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，以原判決違背法令為理由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違背法令之具體事實），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。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　14　　日

書記官　李佳寧