臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年4月18日辯

原　　告　臺中市○○○○○道禾實驗教育機構
代　表　人　曾國一
訴訟代理人　黃則翰　會計師
被　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　林郁慧

上列當事人間機關團體作業組織所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年10月30日台財法字第10713940910號訴願決定（案號：第00000000號），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、程序事項：被告代表人於起訴時為蔡碧珍，訴訟繫屬中變更為宋秀玲，業據其具狀聲明承受訴訟（見本院卷第139頁），核無不合，依法應予准許，合先敘明。

二、爭訟概要：緣原告104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，列報收入新臺幣（下同）32,410,724元、支出28,550,530元，本期餘絀數3,860,194元及課稅所得額0元。經被告所屬臺中分局核定課稅所得額3,858,131元，應補稅額655,882元。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願遞遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：原告與私立學校並無二致，應符合「教育文化公

益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」（下稱免稅標準）第3條第2項免納所得稅之規定：所得稅法第4條第1項第13款授權行政院訂頒之免稅標準，機關或團體若符合前開「免稅標準」者，得免納所得稅：

1. 行政院於民國（下同）83年12月30日修正「免稅標準」第2條並增訂第2條之1（註：現行第3條），將非營利組織銷售貨物或勞務之所得部分列入課稅範圍，其目的為防止非營利組織假公益之名行營利之實。其規定經主管教育行政機關許可設立之私立學校，其銷售貨物或勞務之所得，可免納所得稅，且依私立學校法第62條（註：現行第50條）規定辦理之附屬機構，其銷售貨物或勞務之所得，應由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3年內使用完竣，逾期未使用部分，應課徵所得稅。

2. 原告係依91年7月17日修正之臺中市非學校型態實驗教育實施辦法規定，以非營利組織進行實驗課程為目的而申請設立之實驗教育機構，經臺中市政府審議後，於94年2月23日核准立案。而實驗教育三法中之「高級中等以下教育階段非學校型態實驗教育實施條例」於103年11月公布施行，原告亦受該條例規範。實驗教育辦學之精神，與私立學校法有本質上差異，才有「學校型態實驗教育實施條例」、「高級中等以下教育階段非學校型態實驗教育實施條例」、「公立國民小學及國民中學委託私人辦理條例」（下稱實驗教育三法）之立法，其監督管理雖與私立學校受「私立學校法」規範有別，然均受實驗教育三法規範。非學校型態實驗教育機構不屬於公立或是私立學校，是屬於非營利事業，沒有其他營利或是財團支持，即使政府沒有

法規限制非學校型態實驗教育機構的成立，非學校型態實驗教育機構也常困於經費難以正常的運作。實驗教育機構之存在與私立學校一樣，豐富了教育體制的多元型態，體現民主時代的多元文化價值，也確保家長的教育選擇權。政府於立法中獨厚予私立學校免稅或延緩課稅之優惠。非學校型態機構實驗教育性質，幾乎等同體制內中小學教育，法令要求與私立學校並無二致，涵蓋國民基本教育該有的優良辦學品質及學生受教權益，政府對實驗教育增加差別性租稅負擔，「免稅標準」有違憲法平等原則、租稅公平原則及租稅法律主義。

3.被告認原告不符合「免稅標準」第3條第2項規定，實有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合。

㈡聲明：

1.訴願決定及原處分（含復查決定）撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

四、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：原告不符合免稅標準第3條第2項前段有關銷售貨物或勞務之所得免納所得稅之規定：

1.查所得稅法第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。行政院乃依該款之授權，訂定「免稅標準」，並未違反憲法第19條租稅法律主義。是被告審查機關或團體及其作業組織結算申報案件，就其列報餘絀數是否適用免納所得稅，自應遵循「免稅標準」之相關規定。

2.本件原告係從事非學校型態實驗教育之機構，依行為時臺中市非學校型態實驗教育實施辦法規定，原告於94年2月2

3日經臺中市政府核准立案，依「高級中等以下教育階段非學校型態實驗教育實施條例」第4條第1項第3款規定，所謂機構實驗教育，係指由學校財團法人以外之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，是原告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，尚無法適用「免稅標準」第3條第2項前段有關銷售貨物或勞務之所得免納所得稅之規定。本件依「免稅標準」第3條第1項規定，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。被告原查就系爭銷售貨物或勞務之所得否准免稅，核定課稅所得額3,858,131元，並無不合。

3.至原告主張違反租稅公平原則及平等原則乙節，查行政院依所得稅法第4條第1項第13款之授權，於訂定教育團體免稅標準時，係基於立法授權而為裁量，尚無違反平等原則及租稅公平原則。次查「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，其與依私立學校法設立之「私立學校」，兩者業務及財務之監督管理機制本不相同，所適用租稅優惠措施即有不同。是「免稅標準」僅就適用私立學校法且符合免稅標準第2條規定之學校財團法人或財團法人私立學校，其銷售貨物或勞務之所得，免納所得稅。至非學校型態實驗教育機構仍應依免稅標準第3條第1項規定，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，殊難謂有違平等原則。

㈡聲明：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

五、爭點：

㈠原告是否符合「免稅標準」第3條第2項前段有關銷售貨物或勞務之所得免納所得稅之規定？

㈡被告核認原告104年度銷售貨物或勞務收入32,408,661元（註冊費收入5,996,200元、學雜費收入14,525,282元、活動收入9,502,919元、住宿收入2,384,260元），銷售貨物或勞務之支出28,550,530元，銷售貨物或勞務以外之收入2,063元，依免稅標準第3條第1項規定，核定課稅所得額3,858,131元（32,408,661－28,550,530），應補稅額655,882元，是否適法？

六、本院的判斷：

㈠前提事實：原告係從事非學校型態實驗教育之團體，104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，列報收入32,410,724元（註冊費收入5,996,200元、學雜費收入14,525,282元、活動收入9,502,919元、住宿收入2,384,260元及利息收入2,063元），支出28,550,530元，本期餘絀數3,860,194元及課稅所得額0元（乙證3）。經被告所屬臺中分局以原告係辦理實驗教育，前揭註冊費、學雜費、活動及住宿費等收入應屬銷售貨物或勞務之收入，乃核定銷售貨物或勞務之收入32,408,661元、銷售貨物或勞務以外之收入2,063元、銷售貨物或勞務之支出28,550,530元，本期餘絀數3,860,194元；並以原告不符合「免稅標準」（甲證3）第3條第2項前段規定，其銷售貨物或勞務之所得，應依法課徵所得稅，核定課稅所得額3,858,131元（32,408,661元－28,550,530元）。原告不服，申請復查，經被告於107年7月2日

以中區國稅法一字第1070007795號復查決定（甲證1、乙證1）駁回。原告仍表不服，提起訴願（甲證11），經財政部於107年10月30日以台財法字第10713940910號訴願決定（甲證2、乙證2）駁回，遂提起本件行政訴訟。以上事實有各項資料可查（甲證1至3、11；乙證1至3，本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡原告之組織非屬依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96年12月18日修正之條文施行前已設立之財團法人私立學校，無法適用「免稅標準」第3條第2項前段規定其銷售貨物或勞務之所得免納稅得稅，僅符合「免稅標準」第3條第1項規定，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：

1.應適用的法令：所得稅法第4條第1項第13款、第11條第4項；「免稅標準」第2條第1項前段、第3條第1項及第2項前段；高級中等以下教育階段非學校型態實驗教育實施條例第4條第1項第3款。

2.依前述所得稅法第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。又行政院依該款之授權，訂定「免稅標準」，依該標準第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；另該標準第3條第1項及第2項前段規定，符合「免稅標準」第2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；然若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96年12月18日修正之條文施行前已設立之財團法人私立學校，其銷售貨物或勞務之所得，免納所得稅。而依高級中等以下教育階段非學校型態實驗教育實施條例第4條第1項第3款規定，所謂機構實驗教育，指由學校財團法人以外之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。簡言之，並非所有教育、文化、公益、慈善機關或團體之所得均能免稅，其銷售貨物或勞務所得，僅有屬於學校財團法人或財團法人私立學校才能適用「免稅標準」第3條第2項前段免納所得稅之規定，否則應適用「免稅標準」第3條第1項規定，在非銷售貨物或勞務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銷售貨物或勞務所得，剩餘之銷售貨物或勞務所得部分應課徵所得稅。

3.經查，本件原告係從事非學校型態實驗教育之機構，依行為時臺中市非學校型態實驗教育實施辦法規定，於94年2月23日經臺中市政府核准立案（甲證9、乙證6）。原告組織屬依「高級中等以下教育階段非學校型態實驗教育實施條例」第4條第1項第3款規定，由學校財團法人以外之非營利法人設立之機構，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，故無法適用「免稅標準」第3條第2項前段有關銷售貨物或勞務之所得免納所得稅之規定。僅能依「免稅標準」第3條第1項規定，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。原告主張其與私立學校並無二致，

應符合「免稅標準」第3條第2項前段免稅規定，並非可採。

㈢被告依免稅標準第3條第1項規定，核定原告課稅所得額3,858,131元，應補稅額655,882元，核無違誤：

1.應適用的法令：「免稅標準」第3條第1項。

2.經查，本件原告104年度結算申報，列報收入32,410,724元（註冊費收入5,996,200元、學雜費收入14,525,282元、活動收入9,502,919元、住宿收入2,384,260元及利息收入2,063元）、支出28,550,530元、本期餘絀數3,860,194元及課稅所得額0元（乙證3），因原告不符合「免稅標準」第3條第2項前段免稅規定，已詳如前述，被告依「免稅標準」第3條第1項規定，核定前揭註冊費、學雜費、活動及住宿費等收入應屬銷售貨物或勞務之收入，乃核定銷售貨物或勞務之收入32,408,661元、銷售貨物或勞務以外之收入2,063元、銷售貨物或勞務之支出28,550,530元，本期餘絀數3,860,194元，其銷售貨物或勞務之所得（即課稅所得額）為3,858,131元（32,408,661－28,550,530），應依法課徵所得稅，應補稅額655,882元（3,858,131X17%），經核並無不合。

3.原告主張「免稅標準」違反租稅公平原則及平等原則乙節，經查，行政院依所得稅法第4條第1項第13款之授權，訂定教育團體之「免稅標準」，乃基於立法授權而為裁量，並未違反憲法第19條規定租稅法律主義；次查「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，其與依私立學校法設立之「私立學校」，業務及財務之監督管理機制本不相同，所適用租稅優惠措施即有不同，是以，行政院經授權所訂定之「免稅標準」尚無違反平等

原則及租稅公平原則，原告此部分主張核無足採。

㈣本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併予敘明。

七、結論：原處分（含復查決定）並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　2　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　林　秋　華

法　官　劉　錫　賢

法　官　莊　金　昌

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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.上訴人或其法定代理人具備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　　108　　年　　5　　月　　10　　日

書記官　李　孟　純

附錄本判決引用的相關條文：

【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。

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。

【教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（即免稅標準）】

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。

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3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50萬元以下。

（二）當年度結餘款超過新臺幣50萬元，已就該結餘款編列用於次年度起算4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。

第3條第1項及第2項

（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96年12月18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3年內使用完竣，屆期未使用部分，應依法課徵所得稅。

【高級中等以下教育階段非學校型態實驗教育實施條例】
第4條第1項
實驗教育應依下列方式辦理：
一、個人實驗教育：指為學生個人，在家庭或其他場所實施之實驗教育。
二、團體實驗教育：指為3人以上學生，於共同時間及場所實施之實驗教育。
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。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱	證據內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	被告107年7月2日中區國稅法一字第0000000095號復查決定書影本	同乙證1	本院卷	24-28
甲證2	財政部107年10月30日台財法字第00000000000號訴願決定書影本	同乙證2	本院卷	32-37

（續上頁）

甲證3	教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準		本院卷	39-41
甲證4	83年12月30日發布修正「教育、文化、公益、慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第2條及增訂第2條之1說帖摘錄		本院卷	43-47
甲證5	我國學制圖及教育部統計處中華民國教育統計年報（103年6月26日）納入非學校型態實驗		本院卷	49-51

（續上頁）

	教育資訊摘錄			
甲證6	107年1月31日修正公布之「高級中等以下教育階段非學校型態實驗教育實施條例」修正第3條第2項立法理由摘錄		本院卷	53
甲證7	立法院議案關係文書院總第225號委員提案第22092號「所稅法」第4條條文修正草案		本院卷	55-59
甲證8	臺中市非學校型態實驗教育實施辦法(91年7月	同乙證5	本院卷	61-62

(續上頁)

	17日修正)			
甲證9	立案證書影本	同乙證6	本院卷	63
甲證10	教育部國民及學前教育署實驗教育簡報摘錄(實驗教育發展歷程與推動成果)		本院卷	65-66
甲證11	訴願書		訴願卷2(可閱)	2
乙證1	被告107年7月2日中區國稅法一字第0000000095號復查決定書影本	同甲證1	原處分卷1	147-152
乙證2	財政部107年10月30日台財法字第0000000000	同甲證2	原處分卷1	210-218

（續上頁）

	0號訴願決定書影本			
乙證3	原告104年度機關或團體及其作業組織餘絀及稅額計算表		原處分卷1	76-77
乙證4	復查申請書		原處分卷1	80-83
乙證5	臺中市非學校型態實驗教育實施辦法(91年7月17日修正)	同甲證8	原處分卷1	78-79
乙證6	立案證書影本	同甲證9	原處分卷1	4
乙證7	高級中等以下教育階段非學校型態實驗教育實施條例		原處分卷1	112-120
乙證8	財政部104		原處分卷1	132-134

（續上頁）

	年8月10日 台財稅字第 0000000000 0號函			