

調 查 報 告

壹、案由：據嘉義縣阿里山鄉公所陳情：為該所投資經營「嘉義縣阿里山鄉公共造產阿里山閣大飯店」，經營飯店住宿業務，提供住房勞務並收取代價，未曾委託民間經營，財政部前以86年4月26日台財稅第860220032號函釋，規定公共造產於委託民間經營管理前，屬公有事業機關，免納所得稅，且經該部南區國稅局嘉義縣分局以98年4月9日南區國稅嘉縣二字第0980035811號函，認定屬公有事業，詎該局復以107年4月10日南區國稅嘉縣綜所字第1070241354號函廢止前函，要求繳納所得稅，經提起訴願及行政訴訟遞遭駁回，損及權益等情案。

貳、調查意見：

有關據嘉義縣阿里山鄉公所（下稱阿里山鄉公所）陳訴：該公所投資經營之嘉義縣阿里山鄉公共造產阿里山閣大飯店（下稱阿里山閣大飯店），係經營飯店住宿業務，提供住房勞務並收取代價，未曾委託民間經營，依財政部86年4月26日台財稅第860220032號函規定，公共造產事業於委託民間經營前，屬公有事業機關，其所得免納所得稅；又，該公所於98年3月31日向財政部南區國稅局（下稱南區國稅局）嘉義縣分局（下稱嘉義縣分局）申請核發阿里山閣大飯店免稅證明，經該分局以98年4月9日南區國稅嘉縣二字第0980035811號函（下稱98年4月9日函），認定阿里山閣大飯店屬公有事業，依規定免納所得稅，詎該分局嗣以107年4月10日南區國稅嘉縣綜所字第1070241354號函（下稱107年4月10日函），廢止其98年4月9日函，要求繳納所得稅，經提起訴願及行政訴

訟均遭駁回，損及權益等情案。經向財政部調閱相關卷證資料，業調查竣事，茲列述調查意見如下：

一、阿里山閣大飯店雖係阿里山鄉公所為發展地方經濟建設、促進全鄉民眾福祉、收益充為自治財源之目的而設置之公共造產事業，惟其經營飯店住宿業務，提供不特定人住房勞務並收取代價，以營利為目的，具備營業牌號或場所之其他組織事業，乃為所得稅法第11條第2項所定之「營利事業」，非同法第4條第1項第19款所稱「公有事業」，是嘉義縣分局107年4月10日函審認該飯店屬公有營業機關，並就其經營所得課徵營利事業所得稅，尚難認有違誤。

(一)按所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」第4條第1項第19款規定：「下列各種所得，免納所得稅：……十九、各級政府公有事業之所得。」第11條第2項、第3項規定：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」、「本法稱公有事業，係指各級政府為達成某項事業目的而設置，不作損益計算及盈餘分配之事業組織。」另108年11月20日修正前會計法第4條第2項規定：「凡政府所屬機關，專為供給財物、勞務或其他利益，而以營利為目的，或取相當之代價者，為公有營業機關；其不以營利為目的者，為公有事業機關。」及財政部68年1月18日台財稅第30343號函（下稱68年1月18日函）：「依會計法第4條第2項規定，凡政府機關，專為供給財物、勞務或其他利益，而以營利為目的，或取相當代價者，

為公有營業機關。市公所經營之戲院及海水浴場係屬會計法規定之公有營業機關，其所得不適用免稅之規定。」爰此，凡在我國境內經營之營利事業，均應課徵營利事業所得稅；至各級政府所設置之事業或機關，如係為達成某項事業目的，不作損益計算及盈餘分配，即非以營利為目的，依所得稅法第4條第1項第19款規定可免納所得稅；倘係專為供給財物、勞務或其他利益，以營利為目的，或取相當之代價，即非屬公有事業機關，而應為公有營業機關，自無所得稅法第4條第1項第19款免納所得稅規定之適用甚明。

- (二)依「阿里山鄉公共造產阿里山閣大飯店經營管理辦法」第3條：「本飯店為本鄉公共造產事業之一，以發展地方經濟建設，促進全鄉民眾福祉，增進地方繁榮，以從事飯店經營，附設餐飲、販賣部、咖啡廳，其所獲收數充為本鄉自治財源。」第4條：「本飯店之產權，屬於阿里山鄉公所，以公共造產方式經營，以企業經營之理念、法則治事。」第9條：「本飯店置總經理1人，由鄉公所民政課長兼任，並依據阿里山鄉公共造產阿里山閣大飯店經營管理辦法執行業務，以下置副總經理、經理、協理各1人，辦理飯店業務。」第71條：「出納（收納）各種收入，除本飯店營業應依法開統一發票外，應一律使用統一收據……。」第172條：「本辦法所稱之人事，係指本飯店約（聘）僱人員及人事及工作管理事項。」第192條：「阿里山鄉公所為經營管理阿里山閣大飯店特定本辦法：（一）本飯店應按盈餘提成5%積存金作為退職金、撫卹金及殮葬補助費之用，非發生其事實不得動用……。」等規定可知，阿里山閣大飯店雖係阿里山鄉公所為發展地方經濟建設、促進全

鄉民眾福祉、收益充為自治財源之目的而設置之公共造產事業，並由該公所之民政課長兼任總經理，惟飯店有提供不特定人住房勞務，附設餐飲、販賣部、咖啡廳，並收取相當代價之銷售貨物及勞務等營利行為，與一般經營飯店之營利事業，實無不同；另阿里山閣大飯店以企業方式經營，聘僱各類人員辦理飯店業務，各種收入應開立統一發票或收據，其員工之薪資、退職金、撫卹金、殮葬補助費等，原則上並非編列預算，而係由飯店之收入及盈餘支付，此據105年度嘉義縣阿里山鄉總決算-民政課主管-公共造產基金附屬單位決算（非營業部分）第6頁收支餘絀決算表、第14頁業務成本與費用明細表所載，人事費用確係由飯店當年度收入支應，而非由阿里山鄉公所總預算支應可稽；此外，依106年度嘉義縣阿里山鄉總決算-民政課主管-公共造產基金附屬單位決算（非營業部分）總說明之附表2最近5年度簡明損益表及附表3最近5年度盈餘分配情形表，可知阿里山閣大飯店之虧損係由其歷年累積盈餘填補，並非編列預算支應，其近5年來之盈餘，僅102、106年度解繳鄉庫新臺幣（下同）50萬元及300萬元，亦非全數解繳鄉庫。是以，阿里山閣大飯店係經營飯店住宿業務，提供不特定人住房勞務並收取代價，以營利為目的，具備營業牌號或場所之其他組織事業，依108年11月20日修正前會計法第4條第2項規定及財政部68年1月18日函釋意旨，應為公有營業機關，核屬所得稅法第11條第2項規定之營利事業，從而，嘉義縣分局107年4月10日函審認阿里山閣大飯店屬公有營業機關，非屬所得稅法第4條第1項第19款規定之公有事業，並就其經營所得課徵營利事業所得稅，尚難認有違誤。

- (三)另據阿里山鄉公所稱，阿里山閣大飯店未曾委託民間經營，依財政部86年4月26日台財稅第860220032號函規定，公共造產事業於委託民間經營前，屬公有事業機關，其所得免納所得稅等情。對此財政部表示，該函係依當時行政院主計處函認嘉義縣大埔鄉公所經營公共造產事業為會計法第4條第2項規定之公有事業機關所為之個案函釋，未編入90年版以後之「所得稅法令彙編」，依該部90年11月30日台財稅第0900457339號令，不再援引適用；又經查105年度嘉義縣阿里山鄉總預算-民政課主管-公共造產基金附屬單位預算(非營業部分)第9頁業務收入明細表所列，「其他建築物租金收入」科目14萬4千元之說明為：「餐廳委外經營租金12,000元×12月」，益見阿里山閣大飯店之餐廳業務確有委外經營並收取租金，阿里山鄉公所所陳，顯非真實。
- (四)又，嘉義縣分局衡量阿里山鄉公所經營阿里山閣大飯店之收入挹注地方財源，並將收益用以發展地方建設，且該飯店因信任其98年4月9日函而未繳納所得稅，不應因撤銷98年4月9日函之溯及失效，使其嗣後承受補稅之不利益致生財產上損失，爰依行政程序法第118條：「違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力。但為維護公益或為避免受益人財產上之損失，為撤銷之機關得另定失其效力之日期。」規定，另定98年4月9日函自107年4月10日函之日起失其效力，而非溯及失效，該公所並不須補繳107年4月10日函前應納之所得稅，已相當程度減少其財產上之損失，併此敘明。
- (五)綜上，阿里山閣大飯店雖係阿里山鄉公所為發展地方經濟建設、促進全鄉民眾福祉、收益充為自治財源之目的而設置之公共造產事業，惟其經營飯店住

宿業務，提供不特定人住房勞務並收取代價，以營利為目的，具備營業牌號或場所之其他組織事業，乃為所得稅法第11條第2項所定之「營利事業」，非同法第4條第1項第19款所稱「公有事業」，是嘉義縣分局107年4月10日函審認該飯店屬公有營業機關，並就其經營所得課徵營利事業所得稅，尚難認有違誤。

二、嘉義縣分局原以98年4月9日函認定阿里山閣大飯店係屬所得稅法第4條第1項第19款規定之公有事業而免納所得稅；嗣於依南區國稅局函轉財政部106年3月9日台財稅字第10500707310號函據以清查轄內公共造產事業時，始知悉其98年4月9日函認定有誤，並以107年4月10日函將之廢止等情，益見該分局審核作業草率欠周延，不但使政府誠信受損，且讓民眾產生政府課稅標準前後不一之疑慮，亟應檢討改進，以避免類此事件再發生。

(一)查阿里山鄉公所投資經營阿里山閣大飯店，於98年3月31日以阿鄉民字第0980003007號函檢具阿里山鄉公共造產基金附屬單位98年度預算書、96年度決算書及阿里山閣大飯店經營管理辦法等，向嘉義縣分局申請核發阿里山閣大飯店免稅證明；經嘉義縣分局以98年4月9日函，認定阿里山閣大飯店係屬所得稅法第4條第1項第19款規定免納所得稅之「公有事業」，其存放銀行之利息所得可免納所得稅並免予扣繳稅款。

(二)嗣因內政部就臺東縣海端鄉公所公共造產基金附屬單位「海端鄉公所海端加油站」課徵營利事業所得稅相關疑義函詢財政部，經財政部以106年3月9日台財稅字第10500707310號函復內政部，並副知南區國稅局略以：「……二、所得稅法第4條第1項第

19款規定，各級政府公有事業之所得，免納所得稅。同法施行細則第4條規定，本法所稱之公有事業，係指不以營利為目的之事業組織，其列入各級政府總預算部分，應為其歲計餘絀之淨額及其資金之增減額。復按本部68年1月18日台財稅第30343號函規定，依會計法第4條第2項規定，凡政府所屬機關，專為供給財物、勞務或其他利益，而以營利為目的，或取相當之代價者，為公有營業機關，其所得不適用所得稅法第4條第1項第19款免稅之規定。三、查臺東縣海端鄉公所對海端加油站編列『附屬單位預（決）算-營業部分』，為政府直接投資經營之事業，且據貴部來函所載及案附資料，該加油站提供財物並收取相當之代價，依上開本部68年函釋，該加油站屬會計法第4條第2項規定之公有營業機關，非屬所得稅法第4條第1項第19款規定之公有事業，應依所得稅法相關規定計算所得額，並辦理營利事業所得稅結算申報。」

(三)南區國稅局爰以106年3月10日南區國稅審一字第1062001881號函轉知所轄各分局及稽徵所，嘉義縣分局乃據以清查轄內公共造產事業，並就阿里山閣大飯店之所得是否符合所得稅法第4條第1項第19款規定免納所得稅相關疑義，以107年1月26日南區國稅嘉縣營所字第1070240415號函請南區國稅局核示。

(四)經南區國稅局於107年2月26日以南區國稅審一字第1070001484號函復嘉義縣分局表示，按財政部68年1月18日函釋，依會計法第4條第2項規定，凡政府所屬機關，專為供給財物、勞務或其他利益，而以營利為目的，或取相當之代價者，為公有營業機關，其所得不適用所得稅法第4條第1項第19款免稅

之規定；據該分局來函所載及案附資料，阿里山閣大飯店係經營飯店住宿業務，提供住房勞務並收取代價，依上開規定，應屬公有營業機關，非屬所得稅法第4條第1項第19款之公有事業，是應依所得稅法相關規定計算所得額，並辦理營利事業所得稅結算申報等語，斯時嘉義縣分局始知悉其98年4月9日函認定阿里山閣大飯店為公有事業免納所得稅有誤，嗣並以107年4月10日函將之廢止。另據財政部107年10月3日台財法字第10713931830號訴願決定書指出，嘉義縣分局98年4月9日函誤認阿里山閣大飯店屬所得稅法第4條第1項第19款所稱「公有事業」，屬錯誤解釋法規，難認該函為適法行政處分等語，益徵嘉義縣分局審核作業草率欠周延，不但使政府誠信受損，且讓民眾產生政府課稅標準前後不一之疑慮，亟應檢討改進，以避免類此事件再發生。

三、部分地方政府經營公共造產事業之營運項目相同，惟其所得課稅與否卻迥異；又，國軍退除役官兵安置基金所屬清境、福壽山及武陵農場，亦有提供住宿餐飲服務，並收取相當對價等南區國稅局執為阿里山閣大飯店「以營利為目的」而課徵所得稅之依據，惟其卻屬公有事業免納所得稅，政府課稅標準是否一致，不無疑義。按所得應否免稅，事關稅捐正義及租稅公平，乃重要之公益，爰財政部允應督促所屬依相關法令及高雄高等行政法院107年度訴字第473號判決意旨，全面檢視各級政府所經營公共造產事業在經濟實質上是否係以營利為目的，並依法徵免其營利事業所得稅，俾符租稅法律主義及課稅公平原則。

(一)按涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主

義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，為司法院釋字第420號解釋所明揭。另依財政部說明，公共造產事業究屬公有營業機關或公有事業機關，應依所得稅法第3條第1項、第4條第1項第19款、第11條第2項、第3項及108年11月20日修正前會計法第4條第2項、財政部68年1月18日函規定，視其「是否以營利為目的」判定事業屬性，倘各級政府所設置之事業或機關，係專為供給財物、勞務或其他利益，而以營利為目的，或取相當之代價者，即非屬公有事業機關，而應為公有營業機關，自無所得稅法第4條第1項第19款免納所得稅規定之適用。

- (二)又據高雄高等行政法院107年度訴字第473號判決指出，所得稅法所稱之「營利事業」，係指一切「因自身社會活動而取得各式收益、致有所得稅負能力」之組織（含機關）在內。縱使是「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項規定之教育、文化、公益、慈善團體，如有「銷售」貨物或勞務之所得，仍應課徵營利事業所得稅。阿里山閣大飯店為阿里山鄉公所之公共造產事業，其組織之設置目的，固非自始即在於透過商業活動獲取收益，並將盈餘分配予資本主之營利組織，但其係阿里山鄉公所經營具有經濟價值之事業，其組織在從事飯店服務的提供（含附設餐飲、販賣部、咖啡廳）等獲致收益之活動時，依其所提價目表足認係有收取相當之對價，主觀上仍具有收益追求之意識，符合最高行政法院108年度判字第156號判決所指「因自身社會活動而取得各式收益、致有所得稅負能力」之組織（含機關），核屬「以營利為目的」之營利事業，自應依所得稅法規

定，課徵營利事業所得稅要無疑義。公共造產乃縣（市）及鄉（鎮、市）經營的一種公營事業，為拓展地方自治事業，充裕自治財源，加速經濟建設，促進地方繁榮之方法；其目的既在拓展自治財源，縱其營運所得是供地方自治團體使用，亦難謂必然與公益有關；依最高法院108年度判字第156號判決可知，阿里山閣大飯店如按期結算收益，並在扣除成本費用，還有實際支應當期組織使命活動之費用支出後，仍有盈餘者，即應以阿里山閣大飯店之名義，依法繳納營利事業所得稅，並不因公共造產基金附屬單位預算須受民意機關審查，即可認阿里山閣大飯店必然為公有事業而免納所得稅。

（三）揆諸財政部提供之縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所經營公共造產事業辦理營利事業所得稅結算申報情形表，部分地方政府經營公共造產事業之營運項目相同，惟其所得課稅與否卻迥異，如臺東縣海端鄉公所經營之海端加油站為公有營業機關，須繳納營利事業所得稅，而金門縣烈嶼鄉公所經營之烈嶼加油站，以其賸餘解繳鄉庫及留存事業機關，不作盈餘分配為由，認定屬公有事業免納所得稅；另對於桃園市政府經營之興國公有零售市場停車場及屏東縣潮州鎮公所經營之游泳池，係課予其營利事業所得稅，然宜蘭縣羅東鎮公所經營停車場則稱其賸餘非依法定程序不得動支，並受縣議會審議監督云云，至礁溪鄉公所經營游泳池亦僅表示其係依「宜蘭縣礁溪鄉鄉有財產經營管理自治條例」設立等語，而均未辦理營利事業所得稅結算申報。此外，依財政部84年9月6日台財稅第841642619號函略以：「本案准行政院主計處前函：查國軍退除役官兵安置基金收支保管及運用辦法第2條規定『本

基金為預算法第4條所定特種基金之非營業循環基金。』；依預算法第4條第2款第4目『凡經付出仍可收回，而非用於營業者，為非營業循環基金。』，及會計法第4條『凡政府所屬機關，專為供給財務、勞務或其他利益，……其不以營利為目的，為公有事業機關。』之規定，準此，國軍退除役官兵安置基金暨附屬事業機構為公有事業。」惟查，安置基金所屬清境、福壽山及武陵農場，亦有提供住宿餐飲服務，並收取相當對價等南區國稅局執為阿里山閣大飯店「以營利為目的」而課徵所得稅之依據，惟其卻屬公有事業免納所得稅。政府課稅標準是否一致，不無疑義。

- (四)綜上，部分地方政府經營公共造產事業之營運項目相同，惟其所得課稅與否卻迥異；又，國軍退除役官兵安置基金所屬清境、福壽山及武陵農場，亦有提供住宿餐飲服務，並收取相當對價等南區國稅局執為阿里山閣大飯店「以營利為目的」而課徵所得稅之依據，惟其卻屬公有事業免納所得稅，政府課稅標準是否一致，不無疑義。按所得應否免稅，事關稅捐正義及租稅公平，乃重要之公益，爰財政部允應督促所屬依相關法令及高雄高等行政法院107年度訴字第473號判決意旨，全面檢視各級政府所經營公共造產事業在經濟實質上是否係以營利為目的，並依法徵免其營利事業所得稅，俾符租稅法律主義及課稅公平原則。

參、處理辦法：

- 一、調查意見二，函請財政部督促所屬確實檢討改進見復。
- 二、調查意見三，函請財政部督促所屬妥處見復。
- 三、調查意見函復陳訴人。

調查委員：浦忠成

林國明