

公司化國營事業為公益捐贈 應受預算法等相關法令規範

謝碧珠

- 一、前言
 - 二、公司化之國營事業應適用預算法
 - 三、稅法規定捐贈列費損額度僅生稅額計算之影響
 - 四、國營事業捐贈須受預算法之規範
 - 五、國營事業型態公司捐贈適用預算法之案例
 - 六、結論
- 參考資料

一、前言

關於公司捐贈，就公司治理 (corporate governance) 之議題討論究竟是為誰而治理？有論者認係公益與私益間之抉擇問題，並引發股東利益優先論 (shareholder primacy) 與社會責任論 (corporate social responsibility) 之辯證；實務上，接受商業判斷法則 (business judgement rule)，認企業經營者之決策，若係出於善意，不涉自身利害，且依充分資訊以為最佳選擇者，自有其彈性裁量空間。¹ 然而，公司組織之國營事業仍有預算法之適用，是其公司治理應不單純適用公司法或私法自治原則，則其適法性之討論，宜再就預算法等相關法令為探究。

在我國公司依公司法 (第 1 條) 之規定，係屬以營利為目的之社團法人，顯然適用股東利益優先原則。然而，公司法既未明文禁止公司經營者為捐贈之行為；加以所得稅法

第 36 條明定，營利事業之捐贈，得依下列規定列為當年度費用或損失：1. 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。2. 除前款規定之捐贈外，凡對合於第十一條第四項規定之機關、團體之捐贈，以不超過所得額百分之十為限。因此，公司經營者是否得據此規定，主張公司得為捐贈行為，有待商榷。²

二、公司化之國營事業應適用預算法

按國營事業管理法第 3 條第 1 項規定，其所稱國營事業有 3 種類型：一、政府獨資經營者。二、依事業組織特別法之規定，由政府與人民合資經營者。三、依公司法之規定，由政府與人民合資經營，政府資本超過百分之五十者。

就其公司化與否為區分，目前中央政府所屬國營事業，已公司化者，諸如：臺

1 賴英照，公司治理：為誰而治理？為何而治理？萬國法律，155 期，頁 2-15，9610：「這項規定（所得稅法第 36 條）明白允許公司得為捐贈行為，惟並非表示公司在上開範圍內均得為捐贈行為，否則公司豈非可將其全部財產贈與政府？因此，公司得在如何範圍內為捐贈行為，仍得釐清。」

2 同註 1，頁 11、12。

灣糖業股份有限公司、臺灣國際造船股份有限公司、臺灣中油股份有限公司、臺灣電力股份有限公司、漢翔航空工業股份有限公司、臺灣自來水股份有限公司、中央存款保險股份有限公司、臺灣銀行股份有限公司、臺灣土地銀行股份有限公司、臺灣菸酒股份有限公司、中華郵政股份有限公司、榮民工程股份有限公司等；未公銀行、臺灣鐵路管理局、基隆港務局、臺中港務局、高雄港務局、花蓮港務局、勞司化者，諸如：中央銀行中央造幣廠、中央印製廠、財政部印刷廠、中國輸出入工保險局、中央健康保險局等。³ 未公司化之國營事業固不適用公司法，但與公司化之國營事業同受預算法之規範，均系屬預算法第4條所稱之營業基金，為特種基金之一種類型。

依預算法第4條第2項規定：「特種基金之管理，得另以法律定之。」惟目前特種基金之管理並未訂有法律規範，僅由行政院訂定「中央政府特種基金管理準則」⁴，其第1條規定：「中央政府各機關（以下簡稱各機關）特種基金之設立、保管、運用、考核、合併及裁撤，除法令另有規定外，依本準則之規定。」是中央政府特種基金管理準則並未明列其法律授權依據。

又，現行行政程序法第150條第2項規定：「法規命令之內容應明列其法律授權之依據，並不得逾越法律授權之範圍與立法精神。」90年12月28日修正行政程序法第174條之1規定：「本法施行前，行政機關依中央法規標準法第7條訂定之命令，須以法律規定或以法律明列其授權

依據者，應於本法施行後2年內，以法律規定或以法律明列其授權依據後修正或訂定；逾期失效。」同法第175條規定：「本法自中華民國90年1月1日施行。」次查，中央法規標準法第3條規定：「各機關發布之命令，得依其性質，稱規程、規則、細則、辦法、綱要、標準或準則。」故該編審辦法所使用之名稱係屬中央法規標準法命令之一種類型。同法第7條規定：「各機關依其法定職權或基於法律授權訂定之命令，應視其性質分別下達或發布，並即送立法院。」第20條第2項規定：「法規修正之程序，準用本法有關法規制定之規定。」

準此，前揭中央政府特種基金管理準則於88年12月18日修訂，係在行政程序法施行日之後，故其修訂時應依行政程序法之規定明訂法律授權依據，且應依中央法規標準法第20條第2項規定準用同法第7條規定送立法院。惟前揭管理準則既未明列法律授權依據，依行政程序法有失效之虞，合先敘明。

此外，依中央政府特種基金管理準則第2條及第9條規定，適用該準則之特種基金，係依預算法第4條第1項第2款規定，含營業基金、債務基金、信託基金、作業基金、特別收入基金及資本計畫基金；其預算之編製、審議及執行，應依預算法之規定辦理。是不論是否已公司化之國營事業，均仍應適用預算法之規定。

3 審計部，96年度中央政府總決算審核報告參考資料（營業部分）。

4 71年5月10日行政院(71)台忠授一字第03675號令訂定發布全文33條，85年9月18日行政院(85)台忠授字第10056號令修正發布第2、3、15、16條條文，88年12月18日行政院(88)台忠授字第13239號令修正發布全文21條，並自發布日起施行。

三、税法規定捐贈列費損額度僅生稅額計算之影響

按所得稅法之相關規定，係國家就課稅目的所為之規範，依我國憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。是税法規定之應稅或得列費損之項目，係為計算稅負之目的而為規範，並無合法化其被課稅行為之作用與目的。易言之，相關行為設若無違其他法令，僅因依税法規定不得列為所得或費損，則僅生租稅負擔之影響，並不因之而構成違法。

假設某公司所得額為 1,000 萬元，其合於所得稅法第十一條第四項規定之體之捐贈為 250 萬元，依所得稅法第 36 條明定得列為當年度費用或損失為 100 萬元，餘 150 萬元屬超過所得稅法第 36 條明定得列為當年度費用或損失，依該規定因而不得列為當年度費用或損失，其課稅所得較其實質所得因而增加 150 萬元，以稅率 20% 設算，則無異增加其租稅負擔 30 萬元。

四、國營事業捐贈須受預算法之規範

原則上，公司之捐贈屬公益性質，於所得稅法第 36 條之限額內，自屬得列費損項目，但行為主體若屬國營事業之性質，即屬預算法第 21 條所定「政府設立之特種基金」者，其預算編製程序依該條之規定，自應依預算法規定辦理。此外，其收支保管，依同條規定亦授權由行政院訂定辦法，並送立法院，以為規範。準此，關於國營事業型態公司之捐贈尚應適用預算法及其相關收支保管辦法等相關法令之規範。

從預決算之相關法令觀之，依預算法第 25 條：「政府不得於預算所定外，動用公款、處分公有財物或為投資之行為。違背前項規定之支出，應依民法無因管理或侵權行為之規定請求返還。」預算法第 88 條第 1 項：「附

屬單位預算之執行，如因經營環境發生重大變遷或正常業務之確實需要，報經行政院核准者，得先行辦理，並得不受第 25 條至第 27 條之限制。…」、第 3 項：「第 1 項所稱之附屬單位預算之正常業務，係指附屬單位經常性業務範圍。」及第 87 條第 1 項：「各編製營業基金預算之機關，應依其業務情形及第 76 條之規定編造分期實施計畫及收支估計表，其配合業務增減需要隨同調整之收支，併入決算辦理。」

此外，立法院審查 94 年度中央政府總預算案附屬單位預算營業及非營業部分之通案決議第 4 點：「各國營事業 94 年度不得動支與事業經營不相干之捐助費用。」又，中央政府附屬單位預算執行要點第 9 點：「營業（業務）收支預算之執行期間，為配合業務增減需要隨同調整之營業（業務）及營業外（業務外）收支，併年度決算辦理。但下列項目，仍應依規定辦理：…

捐助與補助：辦理捐（補）助業務，應本客觀、公平及公開、透明之資源分配原則辦理，並對受捐（補）助單位執行捐（補）助經費加強考核。年度預算執行期間，如因業務實際需要，而未及編列預算或預算編列不足支應時，除以捐助或補助為基金之主要業務者，得依實際業務需要執行外，可在捐助及補助項目預算總額內容納者，及超出預算總額，其個別項目在新臺幣 50 萬元以下者，由基金管理機構自行依有關規定核辦；其超出預算總額，個別項目超過新臺幣 50 萬元且在 2 千萬元以下者，應專案報由主管機關核定；個別項目超過新臺幣 2 萬元者，應專案報主管機關核轉行政院核定。… 基金如有捐助民間團體或私人款項，應依「中央政府各機關對民間團體及個人補（捐）助預算執行應注意事項」之規定，按捐助事項性質，訂定明確、合

理及公開之作業規範，報請主管機關核定。各主管機關對所屬基金辦理前述捐助業務，應訂定管考規定，並切實督導考核。」中央政府附屬單位預算執行要點第25點規定：「基金用途之執行，應依下列規定辦理：基金管理機構應切實依預算編列項目及分期實施計畫執行。基金用途均應本摶節原則辦理，不得支應與基金設置目的及基金用途無關之項目，亦不得有浪費或不經濟之情形。年度進行中，如確因正常業務之需要，必須辦理尚未奉核定之業務計畫，應專案報由主管機關核轉行政院核定。…」

捐助與補助：1. 年度預算執行期間，如因業務實際需要，而未及編列預算或預算編列不足支應時，除依法律規定配合基金來源調整者，得依實際業務需要執行外，可在捐助及補助項目預算總額內容納，及超出預算總額，其個別項目在新臺幣50萬元以下者，由基金管理機構自行依有關規定核辦；其超出預算總額，個別項目超過新臺幣50萬元且在2,000萬元以下者，應專案報由主管機關核定；個別項目超過新臺幣2,000萬元者，應專案報主管機關核轉行政院核定。…」

五、國營事業型態公司捐贈適用預算法之案例

案例一

查中華郵政股份有限公司96年度決算書之記載，該公司實收資本400億元，全屬中央政府資本，故屬國營事業管理法第3

條所定之國營事業；另該公司96年度用於「捐助」之決算經費為1,418萬餘元，較預算數1,219萬元，增加199萬餘元⁵。比較該公司96年度決算書「會費、捐助與分攤費用彙計表」之決算與預算明細資料（詳附表1）⁶，其「捐助社團」項目下之科目/項目及對象：「郵務成本/補助國內集郵團體舉辦郵展費」113萬4,001元及「業務費用/其他」520萬，計633萬4,001元，均未編列預算；另「捐助政府機構」項目下之科目/項目及對象：「其他營業外費用/捐助桃園少年輔育院」2萬2,898元未編列預算。參諸立法院預算中心評估報告資料顯示，該公司於96年度「捐助社團」項目下之科目/項目及對象：「業務費用/其他」520萬，其具體內容係捐助財團法人商業發展研究院創立基金500萬元、補助亞洲銀行協會活動經費及政大學術發展基金會辦理亞太風險與保險協會活動經費各10萬元⁷。

再者，中華郵政公司為政府百分之百持股之國營事業，其設立之法律依據為中華郵政股份有限公司設置條例、郵政法等法律規定，故與一般依公司法設立之公司有別。依中央法規標準法第16條規定：「法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者，應優先適用之。其他法規修正後，仍應優先適用。」惟前揭中華郵政公司適用之特別法，尚未就捐贈事宜為特別規範，是其捐贈之規範，仍應適用預算法之規定。

5 臺灣郵政股份有限公司編，96年度中央政府總決算交通部主管中華郵政股份有限公司（臺灣郵政股份有限公司）附屬單位決算（營業部分，依審計部審定數編製），頁138-139、頁157-160。

6 臺灣郵政股份有限公司編，96年度中央政府總決算交通部主管中華郵政股份有限公司（臺灣郵政股份有限公司）附屬單位預算（營業部分，依立法院審定數編製），頁116。臺灣郵政股份有限公司編，96年度中央政府總決算交通部主管中華郵政股份有限公司（臺灣郵政股份有限公司）附屬單位決算（營業部分，依審計部審定數編製），頁138-139、頁157-160。

7 立法院預算中心評估報告，中華郵政股份有限公司96年度營業決算評估報告，第98013號，頁39-42。

準此，該公司 96 年度捐助財團法人商業發展研究院創立基金 500 萬元等相關支出（簡稱系爭公益捐贈），既未編列預算，自與預算法第 25 條規定「不得於預算所定外動用公款」之規定未符，惟其苟有符合預算法第 88 條第 1 項之豁免規定者，自亦無違反預算法第 25 條規定之不法。

然而，依預算法第 88 條第 1 項規定，其豁免條件除經行政院核准外，其前提要件為「因經營環境發生重大變遷或正常業務之確實需要」，是系爭公益捐贈，既未編列預算並經立法院審查通過，自須符合預算法第 88 條第 1 項之豁免條件，否則其捐贈自有違反預算法第 25 條之規定動用公款之不法，依是條規定自應依民法無因管理或侵權行為之規定請求返還。

案例二

關於臺灣銀行股份有限公司（簡稱臺銀）座落臺北市臨沂段 1 小段 588、589、590、590-1、600、601 等地號之『齊東街日式宿舍』房地及臺北市天母段 1 小段 39-1、41-1 地等地號土地，帳面價值 7 億 4,513 萬 2 千元，分別於 96 年及 97 年間以贈與方式過戶給財政部國有財產局，臺銀 96 年度自編決算認列捐助政府機構 / 雜項費用 3 億 2,055 萬 2 千餘元；審計部審定後無列數。前揭捐贈發生原因及辦理情形如下⁸：

關於臺銀為配合政府協助臺北美國學校擴建，擬將該行所有臺北市天母段 1 小段 39-1、41-1 地號土地贈與移轉財政部國有財產局，並列為當年度費用案，經財政部建請行政院同意該行所提，以贈與方

式辦理一案，嗣經行政院 95 年 10 月 19 日院臺財字第 0950048945 號函復財政部同意辦理在案。該行於 96 年 1 月 29 日完成贈與過戶給財政部國有財產局，帳面價值 7,393 萬 4 千元，並於 96 年度自編決算認列捐助政府機構 / 雜項費用 5,401 萬 8 千餘元。

關於臺銀所有「齊東街日式宿舍群」房地，經臺北市政府公告登錄為歷史建築，為配合政府修復及再利用文化資產需要，擬以贈與方式移轉財政部國有財產局，相關帳項調整後並認列當年度捐助費用 2 億 6,653 萬 3 千餘元一案，經行政院 96 年 11 月 28 日院臺財字第 0960052610 號函財政部同意辦理在案。該行於 97 年 5 月 7 日完成贈與過戶，帳面價值 6 億 7,119 萬 8 千元，並於 96 年度自編決算認列捐助政府機構 / 雜項費用 2 億 6,653 萬 3 千餘元。

因之，該公司前揭不動產贈與財政部國有財產局，卻未循法定預算程序辦理，亦衍生案例一之類似問題。此外，該公司為 100% 國營事業，自 90 年以來該公司長期捐贈（或謂返還資本）政府房地產將近百億元⁹，或有謂是將左邊口袋的錢放到右邊，政府實質未有損失，但該公司與政府究為不同法人個體，其資產之移動自應依相關法令為之，否則難免與預算法、會計法或企業個體原則等法令規範相悖，不得不慎。

8 立法院預算中心，98 年度中央政府總預算案整體評估報告，97 年 10 月，第 97-239 號，頁 283-287。

9 立法院預算中心，97 年度中央政府總預算案整體評估報告，96 年 10 月，第 96-118 號，頁 997-999，臺灣銀行 90 年度至 95 年度，依行政院函示陸續捐贈國有財產局多筆房地產，總計金額高達 93.72 億餘元。

六、結論

公司經營者為所得稅法第 36 條所定得列費損之捐贈行為，其合法與否，當問相關行為法之規範。苟相關行為法之規範不為禁止之例外限制，基於私法自治原則，自是允其為捐贈行為，縱令依稅法不得列為費損之項目或金額，亦僅生課稅問題，並不因其單純之超過稅法規定而有不法之情。

實務上，國營事業主要股東為政府，其捐贈依法並未明文禁止，雖允為公益捐贈，但原則上仍須受預算程序之監督，僅例外因經營環境發生重大變遷或正常業務之確實需要者，始准其併決算辦理，否則即有不法而應依民法無因管理或侵權行為之規定請求返還。

至於私有企業之捐贈，依法並無如國營事業須適用預算法事先經股東（政府及

立法院）同意之控制機制，但就公司治理之角度而言，通常仍須受商業判斷法則（Business Judgement Rule）之檢驗，否則亦可能衍生背信之不法。

（作者為立法院預算中心副研究員）

參考資料

立法院全球資訊網

中華郵政股份有限公司 96 年度營業決算

評估報告

二〇、 捐助非屬因經營環境發生重大變遷或正常業務之確實需要，於法未法

中華郵政股份有限公司 98 年度營業預算

評估報告

二〇四、 部分國營事業捐贈國有財產局房地產金額龐大，卻未循預算程序為之，涉違反預算法規定之嫌

97 年度中央政府總預算案整體評估報告

七二、 臺銀未編列預算卻捐贈鉅額不動產給國有財產局，於法不合

附表 1：中華郵政公司 96 年度會費、捐助與分攤費用彙計表部分資料

單位：新台幣元

項目	費用別	項目及對象	決算數	預算數	金額	百分比
捐助			14,180,645	12,190,000	1,990,645	16.33%
捐助社團			14,140,467	11,018,000	3,122,467	28.34%
	郵務成本	補助國內集郵團體舉辦郵展費	1,134,001	-	1,134,001	-
	業務費用		5,200,000	1,000,000	4,200,000	420.00%
		中華民國人壽保險同業公會		1,000,000	-1,000,000	-100.00%
		其他	5,200,000	-	5,200,000	-
	管理費用	防癆慈善紀念票	4,000	30,000	-26,000	-86.67%
	其他營業外費用		7,802,466	9,988,000	-2,185,534	-21.88%
		1. 補助郵務工會	5,210,000	5,060,000	150,000	2.96%
		2. 補助國內集郵團體舉辦郵展費	91,800	200,000	-108,200	-54.10%
		3. 補助國內集郵團體及集郵人士參加國際會議及郵展	62,875	1,000,000	-937,125	-93.71%
		4. 補助我國集郵聯合會參加世界及亞洲集郵聯合會會費	95,066	300,000	-204,934	-68.31%
		5. 補助亞洲集郵聯合會我國籍理事參加理事會會議旅費	-	300,000	-300,000	-100.00%
		6. 補助中華郵政退休人員協進會	1,800,000	1,800,000	-	0.00%
		7. 其他	542,725	1,328,000	785,275	-59.13%
捐助政府機構	其他營業外費用	捐助桃園少年輔育院	22,898	-	22,898	-
公益支出	其他營業外費用	公益捐款	17,280	1,172,000	-1,154,720	-98.53%