

裁判字號：最高行政法院 98 年度判字第 154 號 行政判決

裁判日期：民國 98 年 02 月 19 日

案由摘要：綜合所得稅事件

最高行政法院判決

98 年度判字第 154 號

上訴人 蔡○森

被上訴人 財政部臺灣省北區國稅局

代表人 陳○宗

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 95 年 12 月 14 日臺北高等行政法院 95 年度訴字第 1874 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、上訴人民國（下同）90 年度綜合所得稅結算申報，原列報綜合所得總額新臺幣（下同）4,673,971 元，經被上訴人所屬新莊稽徵所核定為 6,358,873 元，補徵應納稅額 713,551 元。上訴人不服，循序提起行政訴訟。
- 二、上訴人起訴意旨略謂：上訴人取自如附表所示 8 家公司填發之扣繳憑單應屬鐘點費、稿費收入（9B），因在該等公司從事經營管理輔導各類機能之專題演講，依合約規定必須提供各該公司之專題演講文件資料及每一專案必須提出執行方案與計畫，應屬執行業務所得，請准予扣除成本及必要費用等語，為此請求判決撤銷訴願決定及原處分。
- 三、被上訴人答辯意旨略謂：上訴人如附表所示之收入，均係薪資所得，不得扣除成本及費用。至原核定如附表所示之執行業務所得及其成本費用，基於行政救濟不得更不利於上訴人之決定，請予維持等語。
- 四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略以：（一）由所得稅法第 4 條第 1 項第 23 款、第 11 條第 1 項及第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款、第 2 款前段之規定可知，稅法上所稱執行業務所得，著重在以技藝自力營生，而薪資所得，則著重在職工薪資及提供勞務者

之所得。二者於稅法上之區別標準即須回到社會通念，判斷其「勞務報酬之取得，除了勞務以外，通常是否還有『明顯可查知』、『具一定數量金額』的其他費用成本支出」。然具體個案中，大部分案例，都要進行「類型化」之工作以決定個案事實最「近似」那一個類型。於茲必須承認有所謂「階梯現象」存在，然稅法卻只提供一個「一刀二斷」式的選項，不是薪資所得，就是執行業務所得。(二)關於如附表編號1、2、4及7部分：1.因上訴人與復○公司、佳○公司及大○塑膠公司間之合約書格式內容均由上訴人提供，且核其內容除金額外亦大抵相同，故以下就上訴人所提出之復○公司合約論究。2.自上訴人與復○公司間合約所約定之費用觀之，上訴人90年度每季領自復○公司之勞務報酬，均為一致，且差旅車馬費及食宿費用則按月另行支付，未見有何明顯可查知、具一定數量金額的其他費用成本支出，與自負盈虧之執行業務活動相去甚遠。3.是復○公司及佳○公司就附表編號1、2所示之金額，開立格式為50薪資之扣繳憑單，洵屬正確；大○塑膠公司就附表編號4所示之金額，開立格式為9B之扣繳憑單，則顯失所據；至復○公司就同一性質之勞務報酬，其中480,000元，竟另開立格式為9A之扣繳憑單（如附表編號7）所示，亦有違誤。(三)關於如附表編號3、5、6、8及9部分：1.關於與中華企管公司間之合約，據上訴人所提出並主張與90年度內容相同之該公司88年間聘函可知，雙方僅約定由上訴人為前揭公司開設『經理級企業主管人員培訓班』及『經營預算管理實務研習班』，而無定上訴人應以自己之費用印製講義或教材之約定。2.關於與其他公司間，上訴人未據提出任何合約或聘函為據，查上訴人與各該公司間既未就印製講義或教材及其他必要費用另為約定，亦未就該等費用之支出提出任何單據以為證據，尚難證明上訴人與各該公司間有何明顯可查知、具一定數量金額的其他費用成本支出，被上訴人改認定係薪資所得，於法自屬有據。3.次查，上訴人所提出之「每一專題演講文件成本結構」其自行製作，並無任何單據可以支持，且其內容至少無法自上訴人已提出合約書的3家公司間得出，無可採信。又原審卷第93頁台墾

公司開立之發票，係 89 年開立，非系爭 90 年度支出之費用，且其品名為 CP-8680，沒有數量及單價，經上訴人自行加註為「教材費用」，尚難據為有利於上訴人之證明。末查，因薪資所得之受領人亦須有交通費用之支出，自不因同卷第 92 頁車輛租用契約之交通費用支出，即易薪資所得為執行業務所得。(四)綜上，上訴人就附表編號 1、2、3 部分，原按薪資所得申報，被上訴人原核定及原處分均認係薪資所得，於法有據；上訴人就附表編號 4、5、6、7、8 部分，按執行業務所得申報，就附表編號 9 部分漏未申報，被上訴人原核定如附表所示，依上說明，雖有違誤，原處分認係薪資所得，惟維持原費用之認列，未對上訴人為不利益之變更，於法亦無不合。

五、上訴意旨略謂：(一)原判決無視於醫師法與醫療法要求醫師不得拒絕病人，以及律師倫理規範禁止律師擔保將有利結果之規定，而以「是否應負工作成敗責任」來區分「薪資所得」及「執行業務所得」，並因上訴人不對企業主負經營成敗之責任，即謂上訴人之前揭所得屬「薪資所得」，其判決顯然有判決不適用法規或適用不當之違背法令。(二)自原判決附表 2 之收入，同公司於申報 89 年度之所得時即申報為「執行業務所得」，且附表 5、6、8、9 之收入，該公司於申報時亦申報為「執行業務所得」，而被上訴人對此並無異議，後竟認列為薪資所得等情以觀，由被上訴人翻異前此為「執行業務所得」之認列，以論原處分確有違背行政程序法第 4 條、第 8 條之規定，原判決竟未予糾正，仍加以迴護，亦有判決不適用法規或適用不當之違背法令。(三)原判決以上訴人與前揭諸公司間之報酬係分次給付且每次金額均相等，及車馬差旅食宿費用均由企業主負擔，即認定上訴人係「受薪者」，忽視報酬分次給付係為互相牽制以使雙方能誠信履行之約定；又如律師等執行業務之人亦常因其出庭而加收出庭費、因出差而另收差旅車馬費及食宿費用，亦未考量上訴人包車係用於運送教具、教材及往送打字行取件之用，並非自己搭乘之用等情，有判決認定事實違背經驗法則與論理法則之違法。(四)上訴人與前開各公司間之合約未訂明講義教材之印製費用由

何者負擔，詎原判決未命企業主或被上訴人提出各企業主申報前揭費用之繳稅憑證，逕行認定該費用非由上訴人負擔。且就執行業務者未依法辦理結算申報等情，稅法另訂有各項標準以計算其「必要費用」，原判決漏未注意所得稅法施行細則第 13 條第 2 項之規定，有判決不適用法規之違背法令。

(五)財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號解釋係僅就「按時計費」之「鐘點費」而為之解釋，與本案非以鐘點計費不同。且該解釋之意旨在擴大免稅者之適用範圍，並非擴大應課稅之範圍，原判決竟予援用，有判決不適用法規或適用不當之違法。(六)原判決忽視足以證明被上訴人之行政行為自相矛盾且違背行政程序法第 8 條規定之證據，有判決不適用法規之違背法令。(七)上訴人已於復查程序提出支付講義製作費用等相關憑證供核，被上訴人竟誣指上訴人未提出相關憑證，顯失誠信。為此請求判決廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分。

六、本院查：

(一)所得稅法第 4 條第 1 項第 23 款規定：「左列各種所得，免納所得稅：……二十三、個人稿費、版稅、樂譜、作曲、編劇、漫畫及講演之鐘點費之收入。但全年合計數以不超過 18 萬元為限。」第 11 條第 1 項規定：「本法稱執行業務者，係指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人及其他以技藝自力營生者。」第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款、第 2 款前段規定：「薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。二、前項薪資包括：薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費。」

(二)原審係以稅法上所稱之薪資所得，一般均是指因僱傭契約所獲致之金錢報償，由於金錢純粹是因為勞務之提供而獲致，勞務提供者本身不負工作成敗責任，因此原則上不須提供勞務以外之成本來完成工作，所得之金錢應全部列為所得。而稅法上之執行業務所得則比較近似於因承攬或委任契約所獲致之報酬，由於此等報酬之取得，以特定工作完成為必要，

除了勞務的提供外，還有其他成本之支出，所以所得稅法第14條第1項第2類明定，在計算執行業務所得時，可以扣除「業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等」成本，同時也可扣除「業務上僱用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用」，而以其餘額為所得額。稅法上執行業務所得定性所最看重者，為「當事人在取得所得之過程中確實另有一定比例之自身勞務外之必要費用支出」（即法條所稱之自力營生），易言之，真正的標準還是要回到社會通念，依商業活動類型，判斷「勞務報酬之取得，除了勞務以外，通常是否還有『明顯可查知』、『具一定數量金額』的其他費用成本支出」等語為標準，依現有各項證據資料，認定系爭如附表所示之收入比較適宜歸入薪資所得。經核其認事用法均無不合。

- (三)由上可知，原判決係以「勞務報酬之取得，除了勞務以外，通常是否還有『明顯可查知』、『具一定數量金額』的其他費用成本支出」，作為區別薪資所得與執行業務所得之主要標準。雖然原判決理由謂：私法上之各式各樣勞務契約，亦得依其「屬人性」之高低，而為下之排序：(1)其「屬人性」最高者為僱傭契約，其約定特色在於勞務提供者必須完全依勞務受領者之指示提供勞務，本身亦不負擔工作成敗之責（由勞務受領者自行負擔），完全依所提供勞務之程度領得報償。一般之勞動契約均有此特質。(2)而「獨立性」最高者則為承攬契約，其勞務提供者對提供勞務之方式享有自由，不必受勞務受領者之指示，但必須負擔工作成敗之責，其報償之領取及數額完全視其工作成果定之。(3)介於前二者之中，而被視為勞務契約之典型，即民法之委任契約。惟仍特別說明：以上民法上勞務契約之分類，或許可以用來比擬說明薪資所得與執行業務所得之區別，但稅法畢竟不同於民法，有其自身之規範目標。而且原判決既認「稅法上之執行業務所得則比較近似於因承攬或委任契約所獲致之報酬」，足見執行業務者也有可能不須負擔工作成敗之責，例如律師受委任執行業務。上訴人主張原判決以「是否應負工作成敗責任」

來區分「薪資所得」及「執行業務所得」，並因上訴人不對企業主負經營成敗之責任，即謂上訴人之前揭所得屬「薪資所得」云云，容有誤會。

(四)財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函釋主旨係在說明講演鐘點費與授課鐘點費之區別：「公私機關、團體、事業及各級學校，聘請學者、專家專題演講所給之鐘點費，屬所得稅法第 4 條第 23 款規定之講演鐘點費，可免納所得稅，但如稿費、版稅、樂譜、作曲、編劇、漫畫等全年合計數，超過新台幣 180,000 元以上部分，不在此限」、「公私機關、團體、事業及各級學校，開課或舉辦各項訓練班、講習會，及其他類似性質之活動，聘請授課人員講授課程，所發給之鐘點費，屬同法第 14 條第 1 項第 3 類所稱之薪資所得。該授課人員並不以具備教授（包括副教授、講師、助教等）或教員身分者為限」。而無論講演或授課，都難免要準備教材或講義，無論係自行支出材料費（例如紙張），或由聘請人負擔該費用，均不影響其講演或授課之本質，上訴人主張前開函釋所謂授課係指「單純授課」，不需自行負擔任何成本或費用，其因有製作教材講義，並負擔其費用，非單純授課，故所領報酬，非授課鐘點費云云，核與經驗法則不符，自難採憑。且上訴人所提合約書既已載明：「專題演講及教育訓練課程，講師鐘點費每小時以 5,000 元優惠計算」，其於申請復查理由亦敘明曾於桃園縣及臺中市工商策進會專題演講，聘請人給付「鐘點費每小時為 1,600 元」（原審卷第 30 頁），則上訴意旨主張本案（原處分認定為授課鐘點費部分）非「按時計費」云云，不足採信。

(五)按授課者既須準備教材或講義，無論係自行支出材料費（例如紙張），或由聘請人負擔該費用，均不影響其為授課之本質，且其所支領之授課鐘點費，依前揭函釋意旨應被歸類為薪資所得，則教材或講義的印製費用實際由何人負擔，即無調查之必要。蓋授課者主要係提供其知識勞務以換取報酬，本質上保證有定額收入，不生盈虧問題，與執行業務者自力營生之特性相差甚遠，故其於準備教材或講義時，縱使自行支出材料費（例如紙張），其金額亦微不足道，否則其必定

要求聘請人為其支出，豈有讓授課者負擔之費用占據其報酬之大部分，甚至入不敷出之理。原審以上訴人於為各該聘請公司提供勞務時並無明顯可查知、具一定數量金額的費用成本支出，與自負盈虧之執行業務活動相去甚遠，而維持被上訴人認定其所獲報酬係薪資所得之見解，於法自屬有據。

(六)所得稅法施行細則第 13 條係規定：「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。前項收費及費用標準，由財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂，報請財政部核定之。」系爭所得既非執行業務所得，即無從依同業費用標準，以計算其必要費用。上訴意旨謂原判決漏未注意所得稅法施行細則第 13 條第 2 項之規定，有判決不適用法規之違背法令云云，亦有誤會。

(七)末查上訴人於申請復查時係提出大○塑膠公司及天○公司之說明函以證明其於 89 年度在該公司演講時係自行支付撰稿、打字、編輯及影印講義等必要成本費用，核與本件 90 年度之所得無涉。何況無論講演或授課，都難免要準備教材或講義，無論係自行支出材料費（例如紙張），或由聘請人負擔該費用，均不影響其講演或授課之本質，已如前述，上開說明函自不足為上訴人有利之證明，原審未斟酌此部分證據，並不影響判決之結果。且台塿公司於 93 年 3 月 4 日出具之說明書更直指上訴人「自到職至離職，皆為一般職員支領薪資，亦加入勞保及健保，而非為執行業務所得」，有該說明書影本附原處分卷可稽；另復○公司支付上訴人之報酬，於 89 年度是開立薪資所得扣繳憑單，於 90 年度開了 2 張扣繳憑單，1 張是薪資所得，1 張雖記載為執行業務所得，但復○公司已於 93 年 1 月 30 日申請更正為薪資所得，足見復○公司也認為依照合約書的規定應是薪資所得，此有相關公文附原處分卷可稽，以上事證反足為上訴人不利之證明。

(八)綜上所述，原審並無判決不適用法規、適用不當、不備理由或理由矛盾之違法，上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 98 年 2 月 19 日

最高行政法院第七庭

審判長法官 藍 獻 林

法官 帥 嘉 寶

法官 廖 宏 明

法官 姜 素 娥

法官 林 文 舟

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 98 年 2 月 19 日

書記官 邱 彰 德

資料來源：最高行政法院司法周刊第 1433 期 4 版司法院公報第 51 卷 5 期 163-168 頁最高行政
法院裁判書彙編（98 年版）第 1-10 頁