

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第702號

上 訴 人 王乙鯨

呂孟勳

林一川

共 同

訴訟代理人 吳光陸 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 樓美鐘

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國110年8月26日臺中高等行政法院109年度訴字第90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、上訴人係大將作聯合建築師事務所（下稱大將作事務所）之合夥人（合夥比率分別為上訴人王乙鯨60%、上訴人呂孟勳30%、上訴人林一川10%），102年度綜合所得稅結算申報，分別列報取自該事務所執行業務所得新臺幣（下同）0元，經被上訴人核定該事務所全年所得額6,874,025元，嗣依查得資料核定該事務所全年所得額49,726,225元，按合夥比率核定其等執行業務所得29,835,735元、14,917,867元、4,972,623元，分別歸課核定上訴人102年度綜合所得稅，分別補徵稅額為7,702,311元、3,610,830元、766,942元，並按其等所漏稅額處0.2倍分別罰鍰1,359,733元、647,386元、134,895元。上訴人就執行業務所得及罰鍰不服，申請復查。經被上訴人民國108年11月7日中區國稅法二字第1080012267號、108年12月3日中區國稅法二字第1080013288號、

01 108年12月3日中區國稅法二字第1080013291號復查決定（即
02 原審之復查決定1、3、2，以下合稱復查決定，為本件原處
03 分）該事務所全年所得額45,917,025元，按合夥比率核定其
04 等執行業務所得27,550,215元、13,775,107元、4,591,703
05 元（分別獲追減執行業務所得2,285,520元、1,142,760元、
06 380,920元），按其等所漏稅額處0.2倍分別罰鍰1,176,891
07 元、555,965元、104,421元（分別追減罰鍰182,842元、91,
08 421元、30,474元）。上訴人不服，提起訴願，經財政部以1
09 09年2月19日台財法字第10913902210號、109年2月27日台財
10 法字第10913903060號、109年3月4日台財法字第1091390596
11 0號訴願決定（即原審之訴願決定1、3、2，以下合稱訴願決
12 定）駁回，遂提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分
13 （即復查決定）均撤銷。經臺中高等行政法院（下稱原審）
14 109年度訴字第90號判決（下稱原判決）駁回。上訴人遂提
15 起上訴，並聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）均撤
16 銷。

17 二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所
18 載。

19 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

20 （一）寶禧建設股份有限公司（下稱寶禧公司）於102年間委託大
21 將作事務所辦理○○段集合住宅新建工程之設計案建築設計
22 監造事務（下稱系爭設計案），雙方於102年12月1日簽訂委
23 任契約書（下稱系爭契約）。依臺中市建築師公會101年10
24 月11日訂定之「臺中市建築師公會建築師設計監造酬金計算
25 標準」（下稱行為時「酬金計算標準」）第2點規定、臺中
26 市大臺中建築師公會（原臺中市建築師公會及臺中縣建築師
27 公會於105年間，臺中縣市合併更名為臺中市大臺中建築師
28 公會，109年間再更名為臺中市建築師公會，以下均稱臺中
29 市建築師公會）107年12月10日中市大臺中建師字第676號
30 函、臺中市建築師公會110年4月12日中市建師(豐)字第016
31 號函（下稱臺中市建築師公會110年4月12日函）說明四(一)

內容說明，足見以系爭設計案之總工程造價707,453,000元，計算大將作事務所收取酬金金額係42,852,200元，有其計算依據。臺中市建築師公會代收設計酬金之繳納方式有三：1. 依行為時「酬金計算標準」第2點，本案總工程造價707,453,000元，計算酬金為42,852,200元；2. 依行為時「酬金計算標準」計算上聯金額為20,092,200元，下聯金額為22,760,000元；3. 依行為時「臺中市建築師公會業務酬金代收轉付辦法處理要點」（下稱行為時「酬金代收轉付處理要點」）第4點計算之3,809,200元，大將作事務所得於前述3種方式中擇一繳納本案之款項。

(二) 依行為時「臺中市建築師公會業務酬金代收轉付辦法」（下稱行為時「酬金代收轉付辦法」）第4條規定，「申請建造執照」時至少會有第1期約30%酬金之轉付金額；然依系爭契約第2條內容，係約定於「建造執照核發」時始收取第1期酬金，實屬疑義及不合理。又依行為時「臺中市建築師公會建築師業務章則」（下稱行為時「業務章則」）第3條至第6條、第15條規定可知，建築師行業在建造執照申請前之勘測規劃、詳細設計之業務係屬主要，於建照核發前屬設計費約總酬金之50%至70%，建照核發後屬監造費為總酬金之30%，亦係因建造執照核發前尚需先訂立委託契約、勘測規劃、並完成建造執照設計圖、建造執照之申請程序等，費時耗日。惟上訴人提出之系爭契約自委託至代請領建造執照收件相隔期間僅半個月，是系爭契約是否為原始合約，其真實性已屬可疑。系爭契約第3條約定建照核發時，甲、乙（即寶禧公司與大將作事務所）雙方同意公會代收暫付款全數退還予甲方，乙方再依系爭契約第2條分期進度請領酬金之文句，將暫付款款項約定於條件成就時需全數退還予甲方，此約定與上開規定不符，且有違建築師公會代收轉付制度之目的。再者，系爭契約於106年4月10日解約前，系爭設計案因尚未核發建造執照，固未能取得系爭契約第2條約定之分期款項，惟參解除系爭契約同日簽訂內容相同之委託契約書

（下稱新合約）第2條分期酬金履行情形，大將作事務所未依新合約第3條約定，於系爭設計案109年6月26日建造執照核發時全數退還其所稱暫付保證金款項20,092,200元，亦未依該第2條之約定收取第1期建造執照核發時之14,998,270元，而係逕自依新合約第3條約定退還保證金之款項中相抵，益徵系爭契約及新合約關於第2條總酬金金額、分期給付及第3條所稱保證金退還等約定之真實性，係屬疑義，無法採認為真正。

（三）臺中市建築師公會兌領寶禧公司給付票款42,852,200元後，除留存代收設計費3,809,200元外，餘款39,043,000元均轉入大將作事務所帳戶。然此42,852,200元既為代收暫付保證金款項，何以未留存於臺中市建築師公會，且除3,809,200元外，餘額一次性轉至大將作事務所帳戶，則該筆高於系爭契約約定之總酬金款項29,996,540元之餘款39,043,000元，已在大將作事務所帳戶內收執，因至106年2月24日仍未取得建築執照，故該款尚未轉付「該案設計費」，在此3年多究發生如何內容之保證效力，未見上訴人提出合理說明，且顯違系爭契約第3條約定建造執照核發時始將代收暫付款全數退還予寶禧公司之條款內容。且寶禧公司之總分類帳、分類帳、日記帳、資產負債表之內容及會計名目等，均未見有保證金之記載。況寶禧公司開立面額42,852,200元支票，留存會員業務酬金代收設計費3,809,200元於臺中市建築師公會時，公會開立之繳款憑條係載明「會員代收設計酬金3,809,200元、會員公約保證金0元」，亦無足認定大將作事務所所收取餘款39,043,000元係屬保證金性質。又臺中市建築師公會代收設計費3,809,200元，於建造執照核准後，扣除事業費、事業補助費、代扣稅款後，退還代收設計費於建築師帳戶即為已足。寶禧公司倘為應大將作事務所的各種支出，以借款供其業務週轉使用，保證建照順利取得者，其間僅需單純訂立借款（保證）契約以保障確立其間權義關係，實無庸將高於系爭契約約定總酬金款項29,996,540元之面額42,85

01 2,200元支票兌現存入臺中市建築師公會帳戶，再由公會依
02 大將作事務所之申請將餘款39,043,000元匯入大將作事務所
03 帳戶之繁複程序，且未能發生何保證或借款之明確效力及法
04 律關係，是上訴人主張並不可採。另系爭設計案造價相同，
05 然系爭契約及新合約所約定之保證金額則有42,852,200元及
06 20,092,200元之差異，真實性已無從認定，自亦無從認定系
07 爭契約所載上訴人業務酬金29,996,540元係屬真實。

08 (四)上訴人、大將作事務所、臺中市建築師公會及寶禧公司實際
09 轉帳情形觀之：依臺中市建築師公會110年4月12日函之記
10 載，可知大將作事務所於106年2月18日將原匯入其帳戶近3
11 年多期間之餘額39,043,000元，係依行為時「酬金代收轉付
12 處理要點」第3點之名目繳納（回），復將全部代收金額42,
13 852,200元退予寶禧公司之行為，似係欲符合系爭契約第3條
14 約定內容所為履行保證金退還之轉帳行為，惟此均無法影響
15 原審有關上訴人主張依系爭契約第3條約定42,852,200元係
16 保證金為不可採之認定。又大將作事務所106年3月24日補繳
17 上聯差額金額16,283,000元，含代收設計費3,809,200元共2
18 0,092,200元，與系爭契約第3條所訂之所謂保證金金額42,8
19 52,200元不相符，然卻與之後即同年4月10日所訂新合約第3
20 條約定保證金金額20,092,200元相合，亦未有該筆上聯金額
21 轉帳之合理契約約定依據。

22 (五)被上訴人依行為時所得稅法第14條第1項第2類、第71條第1
23 項前段、第110條第1項規定，因寶禧公司負責人○○○於10
24 6年9月21日、22日補繳稅款4,285,220元，並補申報扣繳憑
25 單及出具承諾書認諾違章之資料，以原處分重行核定大將作
26 事務所102年度全年所得額及按合夥比率核定其等執行業務
27 所得。嗣復查決定以臺中市建築師公會代收42,852,200元部
28 分，係將其中39,043,000元於102年12月17日轉付予大將作
29 事務所，餘額3,809,200元尚留存於該公會，因尚未轉付該
30 筆設計費3,809,200元予大將作事務所，重行追減核算大將
31 作事務所全年收入總額90,012,618元（50,969,618元+39,0

43,000元），全年費用總額44,095,593元，全年所得額45,917,025元，並按合夥比率重行核算上訴人王乙鯨執行業務所得27,550,215元、上訴人呂孟勳執行業務所得13,775,107元、上訴人林一川執行業務所得4,591,703元，應補繳稅額6,788,103元、3,153,726元、614,574元，並重行核算其等漏稅額5,884,458元、2,779,826元、522,107元處0.2倍之罰鍰1,176,891元、555,965元、104,421元，追減罰鍰182,842元、91,421元、30,474元，核屬考量上訴人違章程度之適切裁罰。又上訴人102年度綜合所得稅結算申報，有漏報實際取得之執行業務所得之違章，自有應注意、能注意而不注意之過失，應予補稅及裁處罰鍰。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

（一）行為時所得稅法第14條第1項第2類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除……其他直接必要費用後之餘額為所得額。……執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」行為時同法第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」行為時同法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算……申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」行為時執行業務所得查核辦法第3條規定：「執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則。」第10條第1項規定：「執行業務者應於執行業務收入

實現時列帳記載。但委任人交付支票作為報酬者，得以該支票記載之發票日為實現日期，其經由公會代收轉付者，得以公會轉付之日期為實現日期。」

(二)另行為時稅捐稽徵法第12條之1規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。……」納稅者權利保護法第7條規定：「（第1項）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。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任。惟稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事證，可以初步認定當事人有構成課稅要件事實之經濟活動，應認稅捐機關已盡舉證責任證明稅捐債權存在；如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。

(三)建築師法第37條規定：「（第1項）建築師公會應訂立建築師業務章則，載明業務內容、受取酬金標準及應盡之責任、義務等事項。（第2項）前項業務章則，應經會員大會通過，在直轄市者，報請所在地主管建築機關，核轉內政部核

01 定；在省者，報請內政部核定。」臺中市建築師公會依上開
02 規定訂定之行為時「業務章則」（該公會99年12月21日第1
03 屆第1次臨時會員大會通過、內政部100年5月6日台內營字第
04 1000084372號核定）第15條規定：「（第1項）建築師之酬
05 金應按下列期限由委託人付給之。第一期：訂立委託契約時
06 付百分之十（按全部工程概算核計之）。第二期：勘測規劃
07 完成時付百分之二十（按全部工程概算核計之）。第三期：
08 建造執照設計圖完成時付百分之二十。第四期：建照核發時
09 給付總酬金之百分之二十。第五期：開工時給付總酬金之百
10 分之十。第六期：工程完竣半數時給付總酬金之百分之十。
11 第七期：申請使用執照時給付總酬金之百分之十。（第2
12 項）為維護公共安全並保障委託人及建築師雙方權益，前項
13 酬金，得由省(市)建築師公會代收轉付。」臺中市建築師公
14 會針對上開規定之授權，分別訂定行為時「酬金代收轉付辦
15 法」、「酬金代收轉付處理要點」、「酬金計算標準」等，
16 作為實施之依據。可知為維護公共利益、提升建築文化，避
17 免建築師削價競爭，以致影響建築品質，各縣市建築師公會
18 依據前揭法規所定之固定費率，計算代收建築師設計監造酬
19 金以供會員參考。而建築師公會收受委託人交付之酬金，原
20 則上於執照核准後扣除相關費用後轉付予建築師，例外情形
21 如建築師辦理退件時始予全額退款。前開建築師酬金代收轉
22 付制度並無強制力，建築師公會會員與委託人間實際議定之
23 設計監造酬金，仍屬契約自由之範疇，不必然依照上開計算
24 標準收取。

25 (四)經查，寶禧公司與大將作事務所於102年12月1日簽訂系爭契
26 約，由寶禧公司委託大將作事務所辦理系爭設計案，該契約
27 第2條約定：「甲方（即寶禧公司）應付給乙方（即大將作
28 事務所）酬金為：一、總酬金金額：新臺幣（下同）29,99
29 6,540元整。二、甲方應依下列規定分期給付酬金予乙方，
30 即第一期：建造執照核發時，給付總酬金50%，即14,998,2
31 70元整。第二期：施工圖完成時，給付總酬金20%，即5,99

9,308元整。第三期：開工完成時，給付總酬金10%，即2,999,654元整。第四期：結構體完成時，給付總酬金10%，即2,999,654元整，第五期：使照取得時，給付總酬金10%，即2,999,654元整。」第3條約定：「申請建照時，由甲方先行墊付暫付款42,852,200元整予公會代收，此款係為保證金性質，建照核發時，甲乙雙方同意公會代收暫付款全數退還予甲方，乙方再依合約第2條分期進度請領酬金。」另寶禧公司與大將作事務所就系爭設計案，向臺中市建築師公會掛號繳納代收酬金款項，按該案總工程造價707,453,000元，依該會訂定之行為時「酬金計算標準」第2點計算的款項為42,852,200元，另依前揭行為時「酬金計算標準」計算上聯金額之款項為20,092,200元，至依前揭行為時「酬金代收轉付處理要點」第4點規定所計算之款項為3,809,200元，大將作事務所就上開3種方式計算出之金額，擇一繳納代收轉付酬金。大將作事務所於102年12月9日向寶禧公司請領「公會掛號預繳款」42,852,200元，寶禧公司於同年12月13日開立面額42,852,200元之支票，兌現轉存臺中市建築師公會之帳戶，公會嗣留存3,809,200元，餘款39,043,000元於同年12月17日轉入大將作事務所之帳戶等情，為原審依調查證據之辯論結果所確定之事實，核與卷內證據相符，自得為本院判決之基礎。本件上訴人就系爭設計案之執行業務所得，究係依系爭契約第2條約定之總酬金29,996,540元（尚未實現）？或係上訴人如前所收取之39,043,000元（已實現）？為本件審究之重點。

（五）事實認定乃事實審法院之職權，而證據之證明力，事實審法院有認定判斷之權，苟其事實之認定已斟酌全辯論意旨及調查證據結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致認定之事實異於該當事人之主張，亦不得謂原判決有違背法令之情形。原判決業依調查證據之辯論結果，就系爭契約之合理性及真實性論明：依系爭契約第1條所載，大將作事務所受寶禧公司委託

01 辦理事項，在代向主管審核機關請領建造執照前，為勘察基
02 地、擬定規劃草圖、繪製請照圖樣及編訂施工說明書，此重
03 點工作較為耗時；惟上訴人提出之系爭契約係於102年12月1
04 日訂立，嗣旋於同年12月13日向臺中市建築師公會申請掛號
05 送件，同年12月17日向臺中市政府建造管理科申請建造執照
06 經收件完成，即自委託至代請領建造執照收件相隔期間甚
07 短，即應經建築師執行勘測規劃、詳細設計等主要業務進行
08 僅半個月，系爭契約是否為原始合約，其真實性已屬可疑。
09 又契約雙方於106年4月10日解除系爭契約，同日簽訂內容相
10 同之新合約，大將作事務所未依新合約第3條之約定，在系
11 爭設計案建造執照於109年6月26日核發時全數退還20,092,2
12 00元，亦未依該第2條約定收取第1期建造執照核發時之14,9
13 98,270元，而係逕自依新合約第3條約定退還保證金之款項
14 中相抵，益徵系爭契約及新合約關於第2條總酬金金額、分
15 期給付及第3條所稱保證金退還等約定之真實性，係屬疑
16 義，無法採認為真正等語。原判決另就上訴人主張系爭契約
17 第3條約定建築師酬金代收轉付具保證金性質乙節，敘明：
18 寶禧公司於102年12月1日委託大將作事務所辦理系爭設計案
19 之建築設計監造事務，大將作事務所於同年12月9日向寶禧
20 公司提出之請款單，所載系爭設計案總工程造价與建造執照
21 申請資料同為707,453,000元，所請領系爭款項之計算方
22 式，核與行為時「酬金計算標準」第2點規定計得之建築師
23 設計監造酬金數額相符。且寶禧公司係開立支票支付款項4
24 2,852,200元，於102年12月16日兌現，於同日之記帳傳票、
25 日記帳、總分類帳記載借方：「預付費用-預繳建築師公
26 費」、貸方：「銀行存款」，金額同為42,852,200元，另其1
27 03年12月31日資產負債表之「預付費用」會計科目為42,91
28 5,530元，但「暫付款」或「存出保證金」會計科目均為0，
29 顯示寶禧公司在實際給付系爭款項甚至103年會計年度結束
30 時，均認定為繳納建築師酬金之預付費用。又臺中市建築師
31 公會於102年12月17日依大將作事務所之申請及行為時「酬

金代收轉付處理要點」第4點規定，計算系爭設計案之會員業務酬金代收設計費3,809,200元，留存於該公會銀行帳戶時，開立之繳款憑條，載明會員代收設計酬金3,809,200元、會員公約保證金0元，該公會並於同日將剩餘款39,043,000元轉付匯入大將作事務所之銀行帳戶，由該事務所留作自用長達3年多，直至被上訴人所屬臺中分局查得寶禧公司給付系爭款項情事，於106年2月17日函請臺中市建築師公會查復何時轉付系爭工程之設計費，大將作事務所始於次日（106年2月18日）將39,043,000元匯回臺中市建築師公會之銀行帳戶，上述資金流向，與保證金之性質不符，難認系爭款項為系爭設計案之保證金。而系爭契約第3條約定建照核發時，雙方同意公會代收暫付款全數退還予寶禧公司，大將作事務所再依系爭契約第2條分期進度請領酬金，不但與行為時「酬金代收轉付處理要點」規定情形不同，且與建築師公會代收轉付制度之目的亦不符。又依建築師公會110年4月12日函復原審內容，大將作事務所於106年2月18日係依行為時「酬金代收轉付處理要點」第3點規定，申請將會員與業主約定之設計費用逾該要點所定代收設計費之差額39,043,000元繳納至該公會，則由該事務所於102年12月13日掛號時繳納代收設計費為3,809,200元以觀，益證該事務所與寶禧公司約定之設計費即為42,852,200元（3,809,200+39,043,000）。至臺中市建築師公會於102年12月收取系爭款項時，雖依行為時「酬金代收轉付處理要點」第4點規定，扣取大將作事務所預估須負擔之所得稅、事業費、事業補助費3,809,200元，保留於該公會帳戶內，僅將剩餘款39,043,000元轉付給大將作事務所，惟大將作事務所之設計酬金全數應為42,852,200元，不因臺中市建築師公會保留3,809,200元未轉付大將作事務所而受影響等情，已明確論述其認定大將作事務所於102年12月17日所領取之39,043,000元，性質為系爭工程設計案之設計監造酬金。原判決復就上訴人主張：寶禧公司為能順利完成工程，本於契約自由，願將3,809,200

元借予大將作事務所，供其在系爭工程建照核發前，因應各項成本及費用之支出乙節，敘明：寶禧公司負責人○○○就其違反扣繳義務稅款案件（按：該案件業經本院於112年5月25日以110年度上字第679號判決駁回上訴人之上訴確定），嗣提出復查申請書，陳述42,852,200元因屬借貸故未辦理扣繳之詞，業與扣繳義務人○○○於106年9月22日出具承諾書，勾選42,852,200元之給付種類係執行業務報酬之情不一致。又寶禧公司倘因大將作事務所之各種支出，以借款供其業務週轉使用，保證建照順利取得者，其間僅需單純訂立借款或保證契約以保障確立其間權義關係，實無庸將高於系爭契約約定總酬金款項29,996,540元之面額42,852,200元支票，兌現存入臺中市建築師公會帳戶，再由該公會依大將作事務所之申請將餘款39,043,000元匯入大將作事務所帳戶之繁複程序，且未能發生何保證或借款之明確效力及法律關係，上訴人主張39,043,000元係依系爭契約第3條之約定由寶禧公司代為繳付保證金性質之暫付款或借款之詞，並不足採等語。原判決業已敘明判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，核無違誤，並無判決違背法令、判決不備理由或理由矛盾之違法。

（六）又「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第88條規定……之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。」司法院釋字第377號解釋意旨參照。可知我國綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則，又依執行業務所得查核辦法第3條規定，個人綜合所得稅中之執行業務所得，除該辦法另有規定外，亦屬之。而對於已實現之所得課稅，其實現與否，原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準。本件上訴人雖主張基於契約自由原則，寶禧公司既與大將作事務所就系爭設計案訂有系爭契約，該契約第2條訂明酬金為29,996,540元，縱使39,043,000元由大

01 將作事務所收執長達3年多，未退還予寶禧公司，亦僅是否
02 違反系爭契約第3條之事，與其是否為酬金無涉云云。惟按
03 認定待證事實所憑之證據，並不以直接證據為限，即綜合各
04 種間接證據或情況證據，本於推理作用，為認定待證事實之
05 基礎，如無違背一般經驗法則及論理法則，尚非法所不許。
06 又私人間交付金錢之原因多端，如贈與、借貸、保管等，徒
07 憑客觀的財產移轉行為，尚難斷定雙方當事人主觀上究係出
08 於何種法律上原因事實，是應綜觀涉及交付緣由之所有客觀
09 事證，詳予審酌而為判斷。查寶禧公司與大將作事務所簽訂
10 之系爭契約第2條、第3條，雖分別對酬金及墊付公會代收之
11 款項數額、如何給付、給付時點及要否退還等事項，形式上
12 雖各有約定。惟大將作事務所及寶禧公司所訂之系爭契約第
13 2條、第3條規定均非合理，有違常情，雙方復未實際依該等
14 約定及相關規定履行，均如前述，上訴人亦未就其答辯提出
15 有利之事證。而原審依臺中市建築師公會對於酬金代收轉付
16 制度之相關辦法及要點、被上訴人函詢臺中市建築師公會相
17 關函文資料、寶禧公司帳冊資料等證據；另斟酌大將作事務
18 所、臺中市建築師公會及寶禧公司實際轉帳情形，以原判決
19 論述其認定大將作事務所於102年12月17日所領取之39,043,
20 000元，性質為系爭設計案之設計監造酬金，上訴人應依合
21 夥比例據實申報執行業務所得義務之依據及得心證之理由，
22 核係綜合卷內各種間接證據及情況證據，依據經驗法則及論
23 理法則之研判與推理作用所為認定，難認有何違誤。上訴人
24 主張：原判決未依被上訴人不否認為真正之系爭契約，認定
25 寶禧公司與大將作事務所確實約定報酬應分期給付，且無視
26 於寶禧公司與大將作事務所間之借款或保證金若干，屬私人
27 間之契約自由，無法律強制規定借款周轉不可超過約定之酬
28 金範圍，且如非為借款或保證金，如何推定即為酬金，原判
29 決亦未說明理由，顯有判決不備理由之違法云云，核係就原
30 審取捨證據、認定事實之職權行使，及已詳為論斷之事項，
31 再事爭執，自無可採。

(七)又所謂判決理由矛盾，指判決所載理由前後牴觸或與主文相牴觸者而言。上訴人主張：原判決一方面依臺中市建築師公會106年6月28日函認，寶禧公司就系爭設計案，依行為時「酬金計算標準」計算應繳納代收設計酬金42,852,200元有其計算之依據；另一方面認本件系爭設計案之酬金數額無從以臺中市建築師公會於102年12月16日所代收轉付金額，逕以認定係大將作事務所實際收取之業務酬金，顯有理由前後矛盾之違背法令等語。惟原判決就此僅係說明臺中市建築師公會代收建築師設計監造酬金，並無強制力，該建築師公會會員與委託人間不必然依照上開計算標準收取，仍須依實際議定之設計監造酬金而定。而原判決係綜合卷內諸多事證，認定大將作事務所收取之39,043,000元屬上訴人執行業務所得，依首揭說明，核無理由前後矛盾之違背法令情事，自不得作為上訴人有利之認定。

(八)綜上所述，上訴人主張均無可採。原判決駁回上訴人在原審之訴，尚無違誤。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。

五、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、第104條、民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 6 月 16 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 吳 東 都

法官 鍾 啟 煒

法官 許 瑞 助

法官 王 俊 雄

法官 侯 志 融

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 112 年 6 月 16 日

書記官 蕭 君 卉