

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第770號

上 訴 人 鄭乃誠

訴訟代理人 林怡靖 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 吳蓮英

訴訟代理人 王麗琪

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國112年8月31日臺北高等行政法院111年度訴字第1092號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、爭訟概要：

(一)上訴人依與訴外人盟鑫國際股份有限公司（下稱盟鑫公司）所訂全職負責醫師約聘書（下稱系爭契約），擔任元和雅醫美整形集團（下稱元和雅集團）負責醫師。上訴人101年度綜合所得稅結算申報，列報(一)元和雅醫美整形診所（下稱高雄診所）薪資所得新臺幣（下同）126,000元，及(二)元和雅醫美診所（下稱臺南診所）執行業務所得1,980,000元，財政部高雄國稅局（下稱高雄國稅局）鹽埕稽徵所（下稱鹽埕稽徵所）就(一)部分，依查得資料核定上訴人漏報薪資所得983,300元，通報被上訴人所屬中南稽徵所（下稱中南稽徵所）於民國109年2月25日歸課上訴人綜合所得總額3,838,174元，補徵稅額34,770元（下稱原核定1），並於109年2月27日依所得稅法第110條第1項規定，按所漏稅額34,705元處0.2倍罰鍰6,941元（下稱罰鍰處分1）。另財政部南區國稅局（下稱南區國稅局）就(二)部分依查得資料核定上訴人薪資所得6,207,165元（下或稱系爭薪資所得），通報中南稽徵所於109年3月30日歸課上訴人綜合所得總額8,064,157元，補

01 徵稅額1,723,391元（下稱原核定2），並於109年3月27日依
02 所得稅法第110條第1項規定，按所漏稅額1,818,073元處0.2
03 倍罰鍰363,614元，減除罰鍰處分1之罰鍰額6,941元後，處
04 罰鍰356,673元（下稱罰鍰處分2）。

05 (二)嗣鹽埕稽徵所更正原核定1之漏報高雄診所薪資所得為456,1
06 75元，通報中南稽徵所於109年9月30日查對更正上訴人綜合
07 所得總額7,537,032元，補徵稅額1,512,541元（下稱原核定
08 3），被上訴人於109年6月29日更正罰鍰處分2之罰鍰額為32
09 1,444元，減除罰鍰處分1之罰鍰額6,941元後，處罰鍰314,5
10 03元（下稱罰鍰處分3）。上訴人不服原核定3、罰鍰處分3
11 （下合稱原處分），申請復查及提起訴願均經決定駁回，乃
12 續就原處分關於取自臺南診所所得經核定為薪資所得6,207,
13 165元及罰鍰部分，提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處
14 分（含復查決定）關於臺南診所薪資所得（含罰鍰）部分均
15 撤銷。經臺北高等行政法院（下稱原審）111年度訴字第109
16 2號判決（下稱原判決）駁回，上訴人不服，遂提起本件上
17 訴，並聲明：原判決廢棄，發回原審。

18 二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
19 載。

20 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

21 (一)依上訴人與盟鑫公司於100年12月1日簽訂之系爭契約；臺南
22 診所實際負責人鍾○○於行政訪談陳稱：元和雅集團為伊出
23 資設立，上訴人係受僱於伊；上訴人於鍾○○所涉違反稅捐
24 稽徵法之臺灣高雄地方法院107年度重訴字第29號刑事案件
25 受調查時陳稱：伊僅負責看診及施行手術，元和雅集團的實
26 際負責人是鍾○○，伊係支領月薪，另於臺南診所病患所提
27 臺灣臺南地方法院105年度醫字第3號事件供稱：伊對臺南診
28 所之人事任用、醫師聘僱監督管理、診所醫事人員之薪津或
29 考核無監督管理權利，均由鍾○○醫師實質掌控，及臺南診
30 所醫師李得維證稱：上訴人在診所像僱傭關係等情，可知上
31 訴人與盟鑫公司所簽立者為「約聘書」之僱傭契約，上訴人

01 之收入非直接來自病患本身支付，而由盟鑫公司按月計付包
02 含執照費、「固定薪資」與非固定之診療費、操作技術費、
03 轉介獎金、業績獎金等薪資，其取得報償之原因純係提供執
04 照及醫療服務，無須負擔臺南診所盈虧；且其應遵從盟鑫公
05 司之工作安排，受盟鑫公司之指揮監督，所提供勞務具從屬
06 性，係為盟鑫公司所計算。是上訴人為受僱醫師，於101年
07 間取自盟鑫公司元和雅集團臺南診所給付之6,207,165元，
08 係屬薪資所得。

09 (二)上訴人為受僱醫師，於臺南診所看診支領薪資所得，卻與盟
10 鑫公司簽訂系爭契約，掛名為臺南診所負責人，系爭契約並
11 載有備註條款約定：「有關乙方（即上訴人，下同）在診所
12 之收入與稅賦，乙方最高僅需負擔實領薪資50%作為個人薪
13 資所得申報」，及上訴人就系爭薪資所得全數以現金方式領
14 取，與一般公司多以銀行轉帳方式發放每月薪資，除安全及
15 方便性考量外，尚利於勾稽金流，勞資雙方有疑義時得即時
16 對帳，以杜爭議者有別。可知上訴人申報101年度綜合所得
17 稅前，已與他人合意為隱匿自己所得之規劃，先以契約方式
18 約定僅最高負擔實領薪資50%作為申報之個人薪資所得，後
19 以領現方式製造資金斷點以逃避被上訴人查核，嗣於該年度
20 綜合所得稅結算申報時，並未揭露自臺南診所領有系爭薪資
21 所得情事，也未說明係因法律屬性有爭議而未繳納所對應稅
22 款，核有未盡誠實申報作為義務之故意，本件依稅捐稽徵法
23 第21條第1項第3款規定，應認上訴人係故意以不正當方法逃
24 漏稅捐，而適用較長之7年核課期間，上訴人主張已告知被
25 上訴人對鍾○○提起刑事背信與偽造文書乙節，核與其本件
26 漏報稅額無涉，自無以為其有利之認定。本件核課期間為自
27 上訴人申報日102年5月20日起算7年，至109年5月19日屆
28 滿。被上訴人接獲南區國稅局通報查獲上訴人101年度取得
29 系爭薪資所得，併同前經通報取有高雄診所薪資所得983,30
30 0元部分，以原核定2重行核定補徵應納稅額1,723,391元，
31 並於109年4月1日送達，未逾核課期間；原核定3則僅係就上

01 訴人不爭執之漏報取自高雄診所薪資所得983,300元更正減
02 縮為456,175元，並減縮補徵稅額為1,512,541元，對上訴人
03 有利，且無核課期間之適用問題。上訴人主張本件已逾核課
04 期間云云，尚難憑採。

05 (三)上訴人屬故意漏報所得，參據稅務違章案件裁罰金額或倍數
06 參考表規定，應依申報課稅之所得額，處所漏稅額1倍之罰
07 鍰。惟被上訴人考量薪資所得屬扣繳憑單範圍之所得資料，
08 扣繳義務人有申報扣繳義務，其未履行扣繳義務所生不利
09 利益，不宜全由納稅義務人承擔，審酌上訴人未依所得稅法規
10 定申報系爭薪資所得之應受責難程度，造成漏稅結果之影
11 響，及因違反稅法上義務所得利益，並考量納稅者之資力，
12 依納稅者權利保護法第16條第3項規定，按原核定3重行核算
13 所漏稅額1,607,223元，以罰鍰處分3處以0.2倍罰鍰321,444
14 元，減除已處罰鍰6,941元，裁處罰鍰314,503元，並無裁量
15 逾越、不當或濫用之情。又被上訴人就上訴人漏報系爭薪資
16 所得裁處罰鍰之罰鍰處分2，業於109年4月1日送達，依前揭
17 (二)之說明，並未逾裁罰期間等語，而駁回上訴人在原審之
18 訴。

19 四、本院經核原判決將原處分（含復查決定）及訴願決定關於對
20 系爭薪資所得補徵稅額及裁處罰鍰部分均予維持，而駁回上
21 訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

22 (一)按行為時所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所
23 得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵
24 綜合所得稅。」第14條第1項規定：「個人之綜合所得總
25 額，以其全年下列各類所得合併計算之：……。第三類：薪
26 資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務
27 者之所得：一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得
28 之各種薪資收入為所得額。二、前項薪資包括：薪金、俸
29 給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費……。」
30 僱傭契約為當事人約定，一方於一定或不定之期限內為他方
31 服勞務，他方給付報酬之契約（民法第482條規定參照），

01 是以，受僱人因提供勞務而受領之報酬，不問其給付項目之
02 名義，究為工資、薪金、獎金、費用或其他名目，均屬薪資
03 所得。本件上訴人與盟鑫公司係簽立僱傭契約，其薪資包含
04 執照費、固定薪資與非固定之診療費、操作技術費、轉介獎
05 金、業績獎金，均按月領取。上訴人僅需於每週約定時間提
06 供看診服務，取得報償之原因純係因提供執照及醫療服務，
07 且無須承擔診所經營不善、資金周轉不靈而無法正常營運之
08 風險。又上訴人應遵守盟鑫公司之工作規定，且無法自主決
09 定診療收費標準，盟鑫公司於上訴人工作表現不適任時可提
10 前終止系爭契約，是上訴人受盟鑫公司之指揮監督，所提供
11 勞務具從屬性，其係受僱於盟鑫公司在臺南診所看診，於10
12 1年間取自臺南診所之6,207,165元係屬薪資所得等情，已經
13 原判決依調查證據之辯論結果，詳述其得心證之理由及法律
14 意見，並就上訴人主張其為臺南診所之負責醫師，其收入屬
15 執行業務所得，及轉介獎金、執照費之性質非薪資所得等節
16 何以不足採取，分別予以指駁甚明，依上開所述，核屬有
17 據，並無上訴人所指違背法令情事。又個人綜合所得稅之課
18 徵，係以收付實現制為原則，即不問其所得原因發生之年
19 度，應併入納稅義務人實際取得所得之日期所屬年度，課徵
20 綜合所得稅（司法院釋字第377號解釋參照）。系爭薪資所
21 得為上訴人於101年間所取得，被上訴人依上訴人所得實現
22 之年度，對其補徵101年度綜合所得稅，符合綜合所得稅課
23 徵所採收付實現制，此與系爭薪資所得之給付者是否為公司
24 組織及採取何種會計制度，並無任何關聯。上訴意旨主張：
25 原判決逕將盟鑫公司依系爭契約對上訴人給付之項目，認係
26 上訴人自臺南診所收取之薪資，違反債之相對性，並致上訴
27 人無法扣除執行業務之必要費用，不符租稅公平合理原則。
28 且系爭收入究由盟鑫公司或非公司組織之臺南診所支付，會
29 因其等使用權責發生制或收付實現制之差異，致生不同結算
30 結果，原審未加審究，乃判決不備理由云云，無非就原審認
31 定事實、取捨證據之職權行使，及執與本件爭點無涉之收付

實現與權責發生等會計制度等事項，指摘原判決違法，自非可採。

(二)次按行為時所得稅法第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……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……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。」行為時稅捐稽徵法第21條第1項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」第22條第1款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」租稅稽徵程序雖由稅捐稽徵機關依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務（司法院釋字第537號解釋參照）。行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款將是否已依規定申報及有無故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐並列為延長核課期間為7年之事由，揭示核課期間之延長係以協力義務之違反為要件，蓋納稅義務人無論直接或間接違反協力義務，均構成稽徵機關查明稅捐構成要件之障礙，而有延長課稅期間之必要。是以，納稅義務人雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報義務，而故意以詐欺或匿報、短報、漏報的積極作為或消極不作為等不正當方法逃漏稅捐，即與行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款所定情形相當，應適用較長之7年核課期間。上訴人與盟鑫公司簽訂之系爭契約於備註條款約定：「有關乙方（即上訴人，下同）在診所之收入與稅賦，乙方最高僅需負擔實領薪資50%作為個人薪

資所得申報，其餘部分由甲方（即盟鑫公司）負擔」，另上訴人就系爭薪資所得係全數以現金方式領取，惟其於102年5月20日辦理101年度綜合所得稅結算申報時，未揭露取有系爭薪資所得之事等情，為原審認定之事實，核與卷內證據相符。上訴人就其中華民國來源之所得，本應全數申報，此一法定義務無從藉由私法上契約移轉予他人負擔，詎其與盟鑫公司所訂系爭契約，竟約定其僅申報實領薪資之半數為個人薪資所得，顯有藉此違反協力義務之方式隱匿真實所得之意，且其申報101年度綜合所得稅時，就盟鑫公司於101年間以現金給付而無收付明細資料可查核之系爭薪資所得，復全然未予揭露，增加稅捐稽徵機關查證課稅要件事實之困難，則原判決認上訴人係與他人合意為隱匿自己所得之規劃，先以契約約定僅就實領薪資50%申報所得，後以領現方式製造資金斷點，逃避被上訴人查核，未盡誠實申報作為義務，乃故意以不正當方法逃漏稅捐，核課期間應為7年，被上訴人以原核定2就系爭薪資所得重行核定補徵應納稅額，並於109年4月1日送達，未逾核課期間，原核定3僅就上訴人漏報之其他所得數額予以更正，無涉核課期間問題，核與證據法則、經驗法則與論理法則無違，所持法律見解亦屬正確。至系爭契約備註條款雖另約定上訴人已領取而未申報之其餘薪資所得部分由盟鑫公司負擔，惟此非但無法解免上訴人對系爭薪資所得應負之誠實申報義務，反足彰顯上訴人確實無意報繳全部薪資收入，原判決因認其有與盟鑫公司合意隱匿所得之規劃，洵屬有據；上訴人另主張就被上訴人於105年4月間核定其應納102年度綜合所得稅曾申請復查，及於得知盟鑫公司之鍾○○、何○○共同偽造上訴人具名之同意書，分別於104年12月23日、105年3月16日持向被上訴人行使後，對其2人提起刑事背信及偽造文書告訴且告知被上訴人等節，均係其於102年5月20日申報101年度綜合所得稅以後發生之事，與其申報該年度綜合所得稅時，係故意以不正當方法逃漏稅捐之判斷無關，上訴意旨執上開事由主張其並未與

01 他人合意規劃隱匿所得，不該當行為時稅捐稽徵法第21條第
02 1項第3款之要件，被上訴人就系爭薪資所得補徵稅額已逾5
03 年核課期間，原判決未予詳查，有未依職權調查事實及判決
04 不備理由之違法云云，殊無足取。再查，原判決有關上訴人
05 係受僱於盟鑫公司之論述，旨在說明被上訴人認定系爭薪資
06 所得性質為薪資所得，並無違誤；另敘及盟鑫公司藉由以現
07 金支付上訴人系爭薪資所得，製造資金斷點，逃避被上訴人
08 查核，則在論證上訴人係故意以不正當方法逃漏稅捐，被上
09 訴人於上訴人申報日後7年內對其補徵稅額為合法。即前揭
10 判決理由均係原審就原處分（含復查決定）對系爭薪資所得
11 補徵稅額及裁處罰鍰部分，何以應予維持，所為闡述，並無
12 判決理由前後牴觸或判決主文與理由不符之情形。上訴意旨
13 復主張：原審一方面認定上訴人為盟鑫公司之受僱醫師，必
14 須遵從盟鑫公司之工作安排，另一方面又認上訴人可以主導與
15 盟鑫公司共同以現金方式領取薪資以掩飾、隱匿金流，有判
16 決理由矛盾之違法云云，仍非可採。

17 五、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，認事用法均無違
18 誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢
19 棄，為無理由，應予駁回。

20 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
21 項、第98條第1項前段，判決如主文。

22 中 華 民 國 114 年 2 月 20 日

23 最高行政法院第四庭

24 審判長法官 王 碧 芳

25 法官 李 玉 卿

26 法官 王 俊 雄

27 法官 陳 文 燦

28 法官 鍾 啟 煒

29 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

30 中 華 民 國 114 年 2 月 20 日

