最　高　行　政　法　院　判　決

113年度上字第4號

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

被 上訴 人　周淑慧（社團法人基督教普世豐盛生命協會扣繳義務人）

訴訟代理人　陳世洋　會計師

上列當事人間扣繳稅款及罰鍰事件，上訴人對於中華民國112年10月5日臺北高等行政法院111年度訴字第1194號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、原判決廢棄。

二、被上訴人在第一審之訴駁回。

三、第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理　由

一、上訴人以社團法人基督教普世豐盛生命協會（原名為台灣普世豐盛生命協會，下稱台灣生命協會）於民國102年及103年間捐贈外國團體GLOBAL LIFE ENRICHMENT CENTER（下稱普世生命中心）新臺幣（下同）5,700,024元及6,057,870元（下合稱系爭捐款），為普世生命中心於102年度及103年度取得之捐贈，核屬所得稅法第8條第11款規定在中華民國境內取得之其他收益，被上訴人係台灣生命協會捐贈系爭捐款時之負責人，即為行為時所得稅法第89條所稱扣繳義務人，未依規定扣繳102年度及103年度稅款1,140,004元及1,211,574元，乃通報所屬士林分局以107年6月4日財北國稅士林綜

所一字第1070905174號函，限期責令被上訴人補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，被上訴人逾期未辦理，上訴人遂依所得稅法第114條第1款規定，按各該年度應扣未扣之稅額1,140,004元及1,211,574元處2倍罰鍰2,280,008元及2,423,148元。被上訴人不服，申請復查，於獲追減102年度罰鍰456,002元、103年度扣繳稅款152元及罰鍰484,873元後提起訴願，經訴願決定撤銷復查決定，由上訴人另為處分。上訴人重核結果，以111年2月24日財北國稅法二字第1110005522號重核復查決定（下稱重核復查決定），追減102年度罰鍰2,052,008元，及追減103年度扣繳稅款152元及罰鍰2,180,864元。被上訴人猶表不服，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分（含復查決定、重核復查決定）不利於被上訴人部分均撤銷。案經臺北高等行政法院（下稱原審）111年度訴字第1194號判決（下稱原判決）將訴願決定及原處分（含復查決定、重核復查決定）不利於被上訴人部分均撤銷後，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄，被上訴人在原審之訴駁回。

二、被上訴人起訴主張與上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

三、原判決將訴願決定及原處分（含復查決定、重核復查決定）不利於被上訴人部分均撤銷，係以：

㈠台灣生命協會係經內政部編列為宗教團體，符合宗教團體免辦理所得稅結算申報認定要點（下稱免申報認定要點）第1點規定得免辦理所得稅結算申報之要件，且於102年度均無銷售貨物或勞務收入等應稅所得，而其銷售貨物或勞務以外之收入（例如：接受信望愛基金會之專案捐款）因非屬應稅所得，故均經上訴人核定為免稅所得；台灣生命協會103年度無任何銷售貨物或勞務之應稅收入，從而，該協會於102年度及103年度均符合免申報認定要點第1點規定免辦理所得稅結算申報。台灣生命協會所獲來自信望愛基金會之專案捐款收入未曾經核課營利事業所得稅而屬免稅所得，依本院10

8年度判字第156號判決意旨，系爭捐款係取自非營利事業贈與之財產，且所捐贈之款項具有免稅所得之屬性，即應屬免稅所得，與所得稅法第4條第1項第17款但書「取自營利事業贈與之財產」有間而不適用之，此時該所得縱為「中華民國來源所得」，惟被上訴人之扣繳義務是否仍然存在，即有疑義。

㈡依內政部以112年6月12日台內團字第1120020639號函復原審所詢內容可知，台灣生命協會雖無102年度及103年度報內政部核准國際人道救（捐）助有關之資料，但其於102至104年度終了後一定期限內，均有依主管機關訂定之相關監管法令規定，將當年度包括國際人道救（捐）助之工作報告、收支決算表等資料函報主管機關備查，是以，被上訴人因此主張系爭捐款符合財政部99年11月24日台財稅字第09904522140號令（下稱99年11月24日令釋），係經主管機關核准之國際救（捐）助，尚非無憑。

㈢觀諸台灣生命協會陳報經內政部備查之102年事工報告、102年度各季事工報告內容，足見台灣生命協會依其章程第5條第4款所定「邀集本國各項資源幫助其他尚在發展中的國家，共同分享本國的資源」之設立宗旨，邀集本國各項資源幫助其他尚在發展中的國家，共同分享本國的資源，其所從事之教育、慈善活動遍及神學教育人才之栽培、發展中國家貧困地區之生活扶助，及孤兒院、戒毒中心、兒童中心之設立等，堪認其創設之目的確與濟貧或教育等國際人道救援相關連。再觀之台灣生命協會與信望愛基金會簽訂102年捐款事工計畫備忘錄，並與台灣生命協會陳報予內政部備查之103年工作報告、收支決算表等書證對照，足徵系爭捐款係提供海外各地教會專以從事宣教、慈善和教育等三方面活動，與財政部99年11月24日令釋關於免課徵所得稅之範圍所指維持人類基本生活及教育，以重建其生活秩序之國際人道救（捐）助之定義並無不合。從而，被上訴人主張系爭捐款有財政部99年11月24日令釋之適用，得免課徵所得稅，洵堪採

憑。上訴人認定系爭捐款之性質有誤，其違法責令被上訴人補繳稅款及處以罰鍰即有撤銷之必要，因而將訴願決定及原處分（含復查決定、重核復查決定）不利於被上訴人部分均撤銷等語為其論據。

四、本院按：

㈠現行所得稅法制對所得稅類別，分為「營利事業所得稅」與「個人綜合所得稅」，其中課徵個人綜合所得稅之稅捐主體為自然人；而課徵營利事業所得稅之稅捐主體則為「營利事業」。所得稅法第11條第2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。」第4項規定：「本法稱教育、文化、公益、慈善機關或團體，係以合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案成立者為限。」同法第4條第1項第13款規定：「下列各種所得，免納所得稅：十三、教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」係以教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。惟依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項本文之規定，上述教育、文化、公益、慈善機關或團體，如有「銷售」貨物或勞務之所得，仍應課徵營利事業所得稅。其他所得亦非當然免稅，依同條項第8款規定，必須該等當期其他所得中有一定比例之金額，已動用於「與其（組織）創設目的有關活動」中（但包括資本支出在內），否則該等所得仍應課徵營利事業所得稅。是以所得稅法第11條第2項規定之營利事業，所謂「以營利為目的」，是指組織在從事獲致收益之活動時，其主觀上具有「收益追求」之意識。但並非指「組織設置目的，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」。因此除了商業組織外，非營利組織(包含教育、文

化、公益、慈善機關或團體)若有實際從事「收益追求」活動者，仍應認定其有「以營利為目的」，是以非營利組織，仍納入所得稅法第11條第2項所指「營利事業」之規範體系中，如此解釋方符合所得稅法制之規範架構。

㈡所得稅法第4條第1項第17款規定：「下列各種所得，免納所得稅：……十七、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。但取自營利事業贈與之財產，不在此限。」其68年1月9日修正立法理由載稱：「財產之贈與，應依法徵贈與稅，不視為受贈人之所得，各國均係如此處理爰修正第17款。」其74年12月30日修正立法理由載稱：「本款原規定因贈與而取得之財產一律免納所得稅，乃因贈與財產須繳納贈與稅，故不再課徵所得稅，俾免重複課稅，惟贈與稅課徵對象僅為個人，如屬營利事業之贈與，則不在現行遺產及贈與稅法所規定範圍以內，爰予修訂取自營利事業贈與之財產仍應課徵所得稅，以杜取巧。」由前開所得稅法暨其立法理由，可知所得稅法第4條第1項第17款規定租稅減免之立法目的，係因贈與財產，依法納入遺產及贈與稅之課稅範圍，對於贈與人依法課徵贈與稅，為避免贈與稅與所得稅重複課稅，對於受贈人取得之贈與利益，並不課徵所得稅。是個人贈與之財產應課徵贈與稅，而無論個人、營利事業或機關團體，其源自個人贈與之財產，始屬所得稅法第4條第1項第17款所規範免納所得稅之所得範圍。衡諸所得稅法第4條第1項第17款之立法意旨，係就同一財產應避免贈與稅及所得稅重複課稅，即同一租稅客體，不應利用不同稅目，先後課徵兩次以上之稅，非以捐贈人之不同而為所得應稅或免稅之標準，非營利組織仍是所得稅法第11條第2項所定「營利事業」之下位概念，核為營利事業之文義所涵蓋。從而，外國機關團體取自非個人贈與之財產，毋庸課徵贈與稅，受贈人就取得捐贈財產，仍屬應稅所得。

㈢經查，台灣生命協會係社政部門業管之「宗教性社會團體」，普世生命中心設立於國外，係外國非營利組織，普世

生命中心於102年及103年間取得台灣生命協會所捐贈之系爭捐款等情，為原審依法確定之事實，核與卷證相符，且為兩造所不爭執。依上開規定及說明，系爭捐款係台灣生命協會對普世生命中心所為之贈與，又系爭捐款為普世生命中心自中華民國境內取得，屬所得稅法第8條第11款所稱在中華民國境內取得之其他收益。由於台灣生命協會並非自然人，其將財產贈與他人，毋需辦理贈與稅申報及繳納贈與稅，則普世生命中心自台灣生命協會受贈而無償取得之所得，依所得稅法第4條第1項第17款但書「取自營利事業贈與之財產」規定，仍屬應課徵所得稅。原判決忽略普世生命中心取得系爭捐款屬所得稅法第4條第1項第17款但書所稱取自營利事業贈與之財產，亦為同法第8條第11款所稱在中華民國境內取得之其他收益，為中華民國來源所得，仍屬應課徵所得稅。逕以台灣生命協會於102年度及103年度均符合免申報認定要點第1點規定免辦理所得稅結算申報，其所獲來自信望愛基金會捐款收入未曾經核課營利事業所得稅而屬免稅所得，系爭捐款既取自非營利事業贈與之財產，且所捐贈之款項具有免稅所得之屬性，應屬免稅所得，所持見解，核有違誤，上訴意旨就此所為指摘，核屬可採。

㈣財政部99年9月24日台財稅字第09900181010號令（下稱99年9月24日令釋）：「一、所得稅法第11條第4項規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體（以下簡稱國內機關團體）對外國機關團體或非中華民國境內居住之個人之捐贈，受贈人取得之捐贈核屬所得稅法第8條第11款規定在中華民國境內取得之其他收益。該捐贈除屬國際間發生重大天災、事變，經主管機關核准進行國際人道救（捐）助，或符合所得稅法及其他法律規定免稅者外，應依所得稅法規定課徵所得稅。二、國內機關團體捐贈外國機關團體，依所得稅法第88條、第89條、第92條及各類所得扣繳率標準第3條規定應辦理扣繳及扣繳申報……。」財政部99年11月24日令釋：「補充核釋本部99年9月24日……令如下：一、該令所稱經主管機關

核准進行之國際人道救（捐）助，免依所得稅法規定課徵所得稅之範圍，除國際間之重大天災、事變外，尚包括下列國際救（捐）助：㈠對不可抗力之災害、戰爭、政變或其他經主管機關核准威脅人類生存或發展之情事所為之生活扶助、醫療補助、急難救助、災害救助。㈡依國內機關團體之創設目的從事濟貧、教育或醫療等國際人道救援，維持受捐贈人基本生活、教育及醫療品質，以重建其生活秩序之救（捐）助。二、前點所稱『經主管機關核准』，指國內機關團體依下列方式之一辦理者：㈠專案申請主管機關核准。㈡基於國際人道救援，依公益勸募條例第7條規定向主管機關申請許可發起之勸募活動，並依同條例第20條規定將該勸募活動所得財物使用情形，連同成果報告、支出證明及相關證明文件，報主管機關備查。㈢依主管機關訂定有關其設立、立案或監督之法令規定，於年度終了後一定期限內，將當年度包括國際人道救（捐）助之工作報告、收支決算表等資料函報主管機關核備或備查。三、自98年1月1日起，國內機關團體捐贈外國機關團體，不符合本部99年9月24日……令第1點及本令第1點規定免稅範圍者，應依99年9月24日令第2點規定辦理。」

㈤依前揭財政部令釋，可知經主管機關核准進行之國際人道救（捐）助，免依所得稅法規定課徵所得稅之範圍，關於「國際救（捐）助」之定義載稱：「依國內機關團體之創設目的從事濟貧、教育或醫療等國際人道救援，維持受捐贈人基本生活、教育及醫療品質，以重建其生活秩序之救（捐）助」等語，係規範國內機關團體依創設目的從事濟貧、教育或醫療等國際人道救援，始符免課徵所得稅範圍，其免稅理由係考量國內機關團體對國際間發生重大天災、事變，經主管機關核准、核備或備查，進行國際人道救（捐）助，係為維持受捐贈人基本生活、教育及醫療品質，以重建其生活秩序，乃填補損害，尚不發生所得，爰海外受贈人取得國內機關團體從事上開救（捐）助款，免納所得稅。經查，依台灣生命

協會章程第2條規定：「本會為依法設立之非營利性社會團體，以揭示真理：建立個人健全的品格；增進家庭生活的和諧美滿；推動社會道德的提升，將基督耶穌的福音傳到普世，期使世人得著豐富的生命為宗旨」（原處分卷第79頁），其設立目的主要係將耶穌基督的福音傳到普世，尚非從事濟貧、教育或醫療等國際人道救援，維持受捐贈人基本生活、教育及醫療品質，以重建其生活秩序之救（捐）助，自不合於前揭財政部令釋有關捐助款項可免納所得稅範圍。因此台灣生命協會依其章程而為之捐贈，與財政部99年9月24日及11月24日令釋所稱「國際人道救（捐）助」有別，原判決逕認台灣生命協會創設目的與從事濟貧或教育等國際人道救援具實質關連性，系爭捐款屬「國際人道救（捐）助」之性質，有財政部99年11月24日令釋之適用，自有判決適用法規不當之違背法令。上訴意旨就此所為指摘，核屬可採。

㈥所得稅法第3條第3項規定：「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」同法第8條第11款規定：「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：……十一、在中華民國境內取得之其他收益。」所得稅法設有就源扣繳制度，責成特定人為扣繳義務人，就納稅義務人之所得，於給付時依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，在法定期限內，向國庫繳清，並開具扣繳憑單彙報該管稽徵機關，及填具扣繳憑單發給納稅義務人（所得稅法第7條第5項、第88條、第89條第1項、第92條規定參照）。此項扣繳義務，其目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要。準此，所得稅扣繳義務人依照所得稅法第7條第5項規定，應自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人。故若納稅義務人有所得稅法第88條第1項第2款規定所稱在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之國外營利事業之所得，扣繳義務人就納稅義務人之所得，負有扣繳納稅義務人之稅款義

務。行為時各類所得扣繳率標準第3條第1項第10款規定：「納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，按下列規定扣繳：……十、在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，有前9款所列各類所得以外之所得，按給付額扣取百分之20。」所得稅法第114條第1項第1款規定：「扣繳義務人有下列情事之一者，分別依各該款規定處罰：一、扣繳義務人未依第88條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處1倍以下之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處3倍以下之罰鍰。」稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）使用須知第4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

㈦本件依原審調查證據認定之事實，台灣生命協會係社政部門業管之「宗教性社會團體」，普世生命中心設立於國外，係外國非營利組織，台灣生命協會於102年及103年間捐贈普世生命中心5,700,024元及6,057,870元等情，經核與卷內資料相符，自得為本件判決之基礎。從而依前揭說明，系爭捐款係台灣生命協會對普世生命中心所為之贈與，系爭捐款為普世生命中心自中華民國境內取得，屬所得稅法第8條第11款所稱在中華民國境內取得之其他收益，且系爭捐款非屬財政部99年9月24日及11月24日令釋所稱「國際人道救（捐）助」，不符合所得稅法及其他法律之免稅規定，依所得稅法第4條第1項第17款但書「取自營利事業贈與之財產」規定，仍屬應課徵所得稅，普世生命中心即屬所得稅法所稱之納稅義務人。台灣生命協會既給付在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之普世生命中心，台灣生命協會之負責人即

被上訴人為扣繳義務人，依行為時所得稅法第89條第1項第2款及行為時各類所得扣繳率標準第3條第1項第10款等規定，應於給付時按給付額扣取20%之稅款，其未依規定之扣繳率或扣繳辦法扣取稅款，上訴人責令其補繳，並無不合。重核復查決定變更核定被上訴人102年度、103年度扣繳稅款分別為1,140,004元、1,211,422元，並無違誤。又依原審確定之事實，被上訴人應於給付時依法扣取並報繳稅款，惟被上訴人未依規定扣取並報繳稅款，已違反作為義務，核屬過失，被上訴人未依規定期限補繳稅款及補報扣繳憑單，上訴人據以裁處罰鍰，於法有據。重核復查決定依所得稅法第114條第1項及裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，分別按102年度、103年度應扣未扣稅款1,140,004元、1,211,422元，改處0.2倍罰鍰228,000元、242,284元，並無裁量瑕疵，於法無違。原判決以系爭捐款應屬免稅所得，而將訴願決定及原處分（含復查決定、重核復查決定）不利於被上訴人部分均撤銷，核有判決適用法規不當之違背法令。上訴意旨指摘原判決違法，求予廢棄，為有理由。

㈧又按「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」為稅捐稽徵法第48條之3所規定，該條「從新從輕原則」之適用，所稱「裁處時之法律」，係指以納稅義務人違反稅捐稽徵法或稅法之處罰規定而言，而不包括其他規定。本件所得稅法第114條第1項第1款規定方為扣繳義務人未依規定扣繳稅款之處罰規定。因此行為時所得稅法第89條第1項第2款規定：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：……二、……給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人、破產財團之破產管理人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。」雖於113年8月7日修正公布，自114年1月1日施行，修正為：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅

義務人如下：……二、……給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、行政法人、團體、學校、事業、破產財團之破產管理人、執行業務者或信託行為之受託人；納稅義務人為取得所得者。」將扣繳義務人之租稅主體原由機關、團體、事業之負責人變更為機關、團體、事業本身。惟此之變更，並非裁罰規定之變更，其效力僅規範修正以後之機關、團體、學校、事業給付之所得扣繳義務人。是以，所得稅法第89條第1項第2款規定雖於113年8月7日修正公布，自114年1月1日施行，然同法第114條第1項第1款處罰規定並未修改，本件情形尚無稅捐稽徵法第48條之3規定之適用。被上訴人主張本件應有稅捐稽徵法第48條之3規定之適用，應予免罰等語，自無足採。

㈨綜上所述，原判決將訴願決定及原處分（含復查決定、重核復查決定）不利於被上訴人部分均撤銷，既有如上所述適用法規不當之違法，故上訴人求為廢棄，即有理由；本於原審確定之事實，因扣繳稅款之事實已明確，且參酌上訴人就原裁處罰鍰處分之裁量，與前引所得稅法第114條第1項第1款及裁罰倍數參考表等規定無違，故由本院自為判決，將原判決廢棄，並駁回被上訴人在第一審之訴。

五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第259條第1款，第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　114　年　10　月　16　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　鍾　啟　煒

法官　陳　文　燦

法官　羅　月　君

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　16　　日

書記官　張　玉　純