臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
112年度簡上字第80號

上　訴　人　張秀蘭

訴訟代理人　陳往函　律師
被 上訴 人　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英（局長）
送達代收人　蘇麗穎

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31日本院地方行政訴訟庭112年度稅簡字第10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、事實概要：

上訴人獨資經營柏儷珠寶店，其為所得稅法第89條規定之扣繳義務人。柏儷珠寶店於民國（下同）107年8月15日至108年12月31日向訴外人湯忠正承租坐落臺北市○○區○○○路○段00號房屋作為營業場所，雙方於房屋租賃契約（下稱租賃契約）第3條及第18條分別約定每月租金新臺幣（下同）75,000元（未稅），租賃所得稅扣繳稅款及二代健保補充保費（下稱健保補充保費）皆由上訴人負擔繳納。嗣經被上訴人所轄松山分局（下稱松山分局）查得柏儷珠寶店分別於107、108年度給付租金總額425,700元及1,021,680元予訴外人，惟上訴人未依每月租金85,140元辦理扣繳稅款，而短漏租賃所得稅扣繳稅額8,820元及12,168元（共計20,988元），被上訴人乃以111年4月13日財北國稅松山綜所字第11110353654號函（下稱原處分）命上訴人補繳租賃所得稅扣繳

稅額。上訴人不服，申請復查，未獲變更，遂提起訴願，後經財政部以112年3月16日台財法字第11213903240號訴願決定駁回，乃提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）以112年度稅簡字第10號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原判決認定之事實及理由，均引用原判決書所載。

三、上訴意旨略以：

（一）本件租賃契約係由上訴人每月一次給付75,000元予出租人作為租金後，上訴人再於次月10日前向被告繳納扣繳稅額，則扣繳稅額應為7,500元，縱該繳納扣繳稅額應計入租金，該實際支付數額為7,500元，應扣繳數額為750元，依各類所得扣繳率標準第13條規定，因未達扣繳標準而無須繳納。

（二）遍查民法、稅法就租賃相關規定，均未曾有強制租金僅能按月給付之規定，租金給付之方式乃係依照民法契約自由之意旨由契約雙方當事人自行約定，且稅法實務上亦肯認租金可按當事人約定日繳、周繳、隔週繳、月繳、季繳或年繳等方式，稅務機關應僅得視租金每期繳納之數額是否有達扣繳之標準而要求之，並不得逕合併「數期」或「數種」支付方式後另核定應扣繳金額，故原審判決未查租金之給付方式係屬可由當事人自行約定，無視各類所得扣繳率標準規定僅薪資得合併全月給付總額計算，其餘所得係按每次給付數額計算之規定，而強制將不同次給付租金行為合併成「全月租金數額」，並依此計算扣繳稅額之行為，已違反各類所得扣繳率標準之規定，顯然判決不適用法規或適用不當而違背法令，且原判決中亦未說明何以不同次之租金給付得合併成全月計算之理由，亦屬判決不備理由之當然違背法令。

（三）原判決計算租約之每月租金數額之公式係75,000÷（1-租金扣繳率10%-健保補充保費扣繳率-1.91%=85,410；然上

訴人係約定每月給付租金予出租人75,000元，額外負擔之租賃扣繳為75,000×10%=7,500元（上證二）+健保補充保費75,000×1.91%=1,433元（上證三），則不同次之繳納租金行為金額共計83,933元，原審各未具體說明原判決之計算公式基礎為何，為何與上訴人實際支出之租金數額有間，則原判決自屬判決不備理由之違背法令裁判等語。並聲明：1、原判決廢棄。2、訴願決定、復查決定及原處分不利原告部分均撤銷。3、第一、二審訴訟費用由被上訴人負擔。

四、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，尚無違誤。茲就上訴意旨再論斷如下：

（一）按「納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第九十二條規定繳納之：……二、機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得、執行業務者之報酬，及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。……」「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：……二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得，及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。……」為所得稅法第88條第1項第2款、第89條第1項第2款所明定。次按「有關租賃契約約定由承租人負擔所得稅之扣繳稅款及全民健康保險之補充保險費乙

案，同意貴局所擬意見，以包括扣繳稅款及補充保險費在內之給付總額為基礎，辦理所得稅扣繳及申報，以符合財政部48台財稅發第01035號令及86年9月18日台財稅第861914097號函規定意旨。請查照」業經財政部賦稅署102年9月9日臺財所得字第10200636080號函釋在案。前揭財政部函釋係上級機關為下級機關在執行職務時所為之解釋，性質上屬行政規則，其內容係闡明法規之原意，爰予援用。

（二）查上訴人與訴外人所簽訂之租賃契約第3條約定：「每月應繳租金新臺幣75,000元（未稅）」（見原處分卷第47頁）及第18條第2款約定：「租賃所得稅及二代健保補充保費由乙方（即上訴人）負擔及繳納。」（見原處分卷第46頁），是依上開租賃契約文義可知，雙方已明確約定上訴人每月除實際給付租金75,000元予訴外人外，尚須自行負擔繳納租賃所得稅扣繳稅款及健保補充保費，核與訴外人於110年10月1日出具之說明書所載「本人與柏儷珠寶店已於法院公證，每月租金實拿75,000元，健保補充保費及租賃所得稅則由承租人（即上訴人）負擔繳納」等情相符，為原審已認定之事實，足見上訴人與訴外人已明確約定租賃所得稅扣繳稅額及健保補充保費皆由上訴人擔繳納，訴外人每月實際取得租金金額則為75,000元，該租金金額75,000元並不包含租賃所得稅扣繳稅款及健保補充保費。依前揭函釋意旨，租賃契約約定由承租人負擔扣繳稅款及全民健康保險之補充保險費時，於計算出租人之租賃所得扣繳稅款時，其扣繳稅款計算，應以承租人負擔之稅費金額在內之給付總額為計算基礎，則上訴人與訴外人於租賃契約約定上訴人每月給付訴外人75,000元，上訴人另須負擔租金之扣繳稅款及補充保費之應繳金額，則本件租金之扣繳基準應為75,000元÷88.09%【即1-（10%扣繳率+1.91%補充保費率）】=85,140元（小數點以下四捨五入）。被上訴人以上訴人本應就每月租金85,140元繳納扣繳稅款8,514元（計算式：每月租金85,140元x扣繳率10%

＝8,514元），核定上訴人107及108年度應補繳短納之扣繳稅款為8,820元〔計算式：(應納扣繳稅額425,700元x扣繳率10%)-已納扣繳稅額33,750元＝8,820元〕及12,168元〔計算式：(應納扣繳稅款1,021,680元x扣繳率10%)-已納扣繳稅款90,000元＝12,168元)〕，並無違誤。

（三）至上訴人其餘上訴理由，無非係重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，或就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當或違背法則，或係執其歧異之法律見解，就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言其論斷不適用法規或違背法則或理由矛盾，而非具體指明原判決究竟有如何合於不適用法規、適用法規不當或有行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，尚難認為已對原判決之如何違背法令有具體之指摘，併予敘明。

五、綜上所述，上訴人之主張尚無可採，原判決維持原處分、復查決定及訴願決定，並駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由，依行政訴訟法第263條之5、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　1　　月　　26　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　林妙黛

法　官　畢乃俊

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　1　　月　　26　　日

書記官　李依穎