

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭

112年度稅簡字第20號

113年2月22日辯論終結

原告 賴昆暉

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 蔡中寧

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國112年3月15日台財法字第11213902380號（案號：第11100956號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

按「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。（第2項）被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……。二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。……。」行政訴訟法第111條定有明文。查原告起訴時原聲明第一項為：「訴願決定及原處分均撤銷。」（見臺北地院卷第19頁）；原告於民國113年2月22日本院言詞辯論時變更聲明第一項為：「訴願決定及原處分（含復查決定）關於核定長庚醫療財團法人（下稱長庚財團法人）新臺幣（下同）661,175元及臺北市中正區健康服務中心（下稱中正區健康中心）4,000元為薪資所得部分均撤銷。」（見本院卷第197頁），被告亦當庭

表示無意見，經核無礙於訴訟終結及他造防禦，爰予准許。

二、事實概要：

(一)原告於109年度綜合所得稅結算申報，列報營利所得、薪資所得、執行業務所得合計21筆，所得總額共1,883,750元，經財政部臺北國稅局大安分局(下稱臺北國稅局大安分局)依原告之申報書核定綜合所得總額1,883,750元。原告另於111年1月5日向臺北國稅局大安分局申請更正其中取自長庚財團法人薪資所得661,175元、臺北市中正區健康中心(下稱中正區建康中心)薪資所得4,000元(上開兩筆所得下合稱系爭所得)及三美事業有限公司(下稱三美公司)薪資所得27,500元為執行業務所得，經臺北國稅局大安分局依查得資料，以111年3月22日財北國稅大安綜所字第1110453595號函更正三美公司所得為執行業務所得，至系爭所得仍審認屬薪資所得，並檢附更正後之109年度綜合所得稅核定通知書(下稱原處分)核定原告綜合所得總額1,872,750元(下稱系爭申報核定)並送達原告，原告就原處分核定系爭所得為薪資所得之部分不服，申請復查，遭被告於111年11月25日以財北國稅法二字第1110033302號復查決定駁回，原告仍不服，提起訴願，經訴願機關以112年3月15日台財法字第11213902380號訴願決定駁回，原告遂提起本件行政訴訟。

三、原告主張略以：

(一)源自長庚財團法人所得661,175元應為執行業務所得：

1. 原告非長庚財團法人或北區勞工健康服務中心(下稱北區健康中心)之受僱醫師，長庚財團法人或北區健康中心並無提供勞、健保、退休金等其他僱傭契約之基本保障約定，若原告不接受邀約之臨場服務，北區健康中心亦無支付其任何薪資之義務，即原告自行承擔有無工作之風險。且北區健康中心亦無提供臨場服務相關專業訓練，原告須自行負擔職業醫學專科醫師長期訓練課程及講師費用，並承擔高健康危害廠家所致之健康成本，原告係屬自負成本與必要費用，故上開所得應屬執行業務所得，而非薪資所得。

2. 有關勞動契約之認定，依勞動部「勞動契約從屬性判斷檢核表」，分別按人格、經濟及組織從屬性逐一具體判斷，本件依雙方間從屬性高低評估原告與北區健康中心之關係，檢核結果幾為不符合，亦即原告與北區健康中心間不應視為僱傭關係，故取自北區健康中心之所得應非薪資而屬執行業務所得。

(二)源自中正區健康中心所得4,000元，亦符合所得稅法規定之個人以智能或技藝營生、自負盈虧風險等要件，該所得亦應歸屬執行業務所得等語。

(三)並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）關於核定長庚財團法人661,175元及中正區健康中心4,000元為薪資所得部分均撤銷。

四、被告答辯略以：

(一)原告取自長庚財團法人薪資所得661,175元：

勞動部職業安全衛生署（下稱職安署），委託長庚財團法人辦理「109年度北區勞工健康服務專案輔導計畫」（下稱系爭計畫）並聘請原告擔任系爭計畫（自109年1月1日至109年12月31日止）之特約服務醫師。依長庚財團法人111年3月2日、同年0月00日出具之說明書及所附經費項目說明暨支領金額明細表所載，原告擔任特約服務醫師期間，應配合長庚財團法人安排之工作時間，至特定工作地點（廠家）提供臨場健康服務，原告顯係受長庚財團法人指示監督，且原告取得之收入，係按勞動部核定項目之給付標準，依場次計算領取臨場服務費、專家諮詢鐘點費、專家會議出席費及輔導費，無論長庚財團法人盈虧與否，仍按時數計付報酬，原告未承擔盈虧風險，與執行業務者須負擔資金成本費用之情形，顯屬有別。又原告與長庚財團法人間不具駐診拆帳或合夥法律關係，準此，依所得稅法第14條第1項第3類規定，原告取自長庚財團法人之所得661,175元，核屬薪資所得，並無不合。

(二)原告取自中正區健康中心薪資所得4,000元：

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未符，其所支領之授課鐘點費，應歸類為薪資所得。中正區健康中心於109年7月21日舉辦「健康職場新生活」活動辦座，聘請原告至永豐餘消費品實業股份有限公司擔任講師，課程名稱為「外食族怎麼吃才健康」，授課對象均為該公司之員工，中正區健康中心按單節2,000元，給付原告講師鐘點費4,000元（2,000元x2節），原告講授課程除提供勞務外，毋須負擔盈虧風險，與上開執行業務者特性未合，故系爭鐘點費為講授課程之給付，依所得稅法第14條第1項第3類規定及財政部74年函釋，原告取自中正區健康中心之報酬4,000元，核屬薪資所得，原告主張系爭所得屬執行業務所得，應無理由等語。

（三）並聲明：原告之訴駁回。

五、不爭執事項：（見本院卷第198-199頁）

（一）原告應聘參與系爭計畫所提供臨場及勞工健康諮詢等服務之各場次活動中，原告並未負擔其他參與人員及相關現場物力支援費用。

（二）原告於109年7月21日所提供講座服務之活動中，原告並未負擔其他參與人員及相關現場物力支援費用。

六、本件爭點為：原告取得之系爭所得，究係執行業務所得抑或薪資所得？

七、本院之判斷

（一）按所得稅法第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。」；又按稅法上之執行業務所得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，應按社會通念，依商業活動類型，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」之其他費用成本支出為判斷標準（最高行政法院98年度判字第154號判決及98年度判字第225號判決意旨參照），是若具體個案中之勞務提供，在社會普遍認知之經驗中，並沒有附隨其他人力、物力之支援或費用支出，則無論其在民事法上如何定性，在所得稅法上，此等勞務報酬，仍應被定性為「薪資所得」。

（二）前揭事實概要欄所載，除後述爭點外，為兩造所不爭執，並有系爭計畫（原處分卷第35-43頁）、北區健康中心聘書（原處分卷第34頁）、系爭申報核定書暨繳款書（原處分卷第48-50頁）、被告111年3月22日財北國稅大安綜所字第1110453595號函（原處分卷第51頁）、復查決定（本院卷第203-209頁）、訴願決定（臺北地院卷第37-46頁）在卷可稽應可認定。

（三）原告取自長庚財團法人所得661,175元為薪資所得

1. 依長庚財團法人111年3月2日、111年7月19日說明書（見訴願卷第99頁、第80頁）及勞動部職業安全衛生署111年9月28日勞職衛3字第1110019219號函暨附件（見訴願卷第84至89頁）之記載，可知長庚財團法人受勞動部委託辦理系爭計畫，並依系爭計畫工作項目及服務人力資格規定，自行聘請原告提供臨場及勞工健康諮詢等勞務，以達成系爭計畫所定「企業臨場健康服務之輔導及訪查」等工作項目之執行，並依據勞動部核定之給付標準支付原告酬勞。換言之，系爭計畫之營運費用，應係由長庚財團法人負擔，故認原告獲得系爭收入的業務風險，亦由長庚財團法人負擔，原告僅係提供

其專門知識以換取報酬，本質上保證有定額收入，不生盈虧問題。

2. 原告應聘參與系爭計畫所提供臨場及勞工健康諮詢等服務之各場次活動中，原告並未負擔其他參與人員及相關現場物力支援費用之事實，此為兩造所不爭執，雖原告於本件審理時就其成本費用支付情形曾稱，有部分看不見的成本，如健康成本、專業成本等語（見本院卷第22頁），惟原告就此成本支出未提出相關支付憑據為佐，自難以原告上開所稱為其有利之認定。參以系爭計畫之臨場服務簽到表之內容，除有原告之簽到外，尚有非受原告聘僱之臨場服務護理人員、臨場服務職業安全衛生人員及協同專家人員等併列其上（見本院卷第59至101頁），亦足認原告提供該等勞務所須之外在人、物力支援，應均由受委託執行系爭計畫之長庚財團法人提供並負擔其費用無誤。綜上，原告就其所提供臨場及諮詢等勞務，不負系爭計畫成敗責任，亦未有盈虧風險之負擔，又無附隨之其他人力、物力支援費用等支出，與執行業務者自力營生之特性未符，故原告取自長庚財團法人之所得661,175元，應歸類為薪資所得，被告認定應無違誤。

3. 原告雖主張其有權拒絕或接受各次臨場服務之邀請，且臨場服務之邀約次數並不固定，原告與長庚財團法人間並不具有勞動契約之從屬性，其所受領之上開所得非薪資所得等語。惟原告所稱民法上勞務契約之從屬性要件，僅可以為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」，亦即真正的認定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。查原告就系爭計畫所提供臨場及勞工健康諮詢等服務，不負系爭計畫成敗責任，亦未有盈虧風險之負擔，又無附隨其他人力、物力之支援或費用支出等

01 情，均已如前所述，縱原告就各場次之參與與否有決定權，
02 亦應屬長庚財團法人執行系爭計畫聘請原告及其他參與系爭
03 計畫醫師時，為達成計畫目的而就執行方法所為之彈性設
04 計，是依前揭實務見解所述之要旨，無論原告與長庚財團法
05 人間在民事法上如何定性，在所得稅法上，此等勞務報酬，
06 仍應被定性為薪資所得，故原告前開所稱尚難憑採。

07 (四)原告取自中正區健康中心所得4,000元為薪資所得

08 1. 依據「臺北市中正區健康服務中心109年度工作計畫表」
09 (原處分卷第105頁)所示，中正區健康中心依其「109年度
10 健康生活型態營造計畫」之預算，以健康促進宣導、講座之
11 方式辦理「健康職場新生活」活動，而聘請原告擔任活動中
12 之講座，並給付原告講師鐘點費。換言之，原告至中正區健
13 康中心舉辦之活動擔任講座，主要係於指定時間、地點就活
14 動相關內容提供其知識勞務以換取報酬，本質上保證有定額
15 收入，不生盈虧之問題。

16 2. 又原告於109年7月21日所提供講座服務之活動中，原告並未
17 負擔其他參與人員及相關現場物力支援費用之事實，為兩造
18 所不爭執，故原告既然僅係擔任活動中之講座，其並無須負
19 擔活動所須人、物力支援之費用，揆諸上開(一)所述之理
20 由，堪認原告於取得上開所得之過程中，並無「明顯可查
21 知，具一定數量金額」的其他費用成本支出，故被告認定原
22 告領受之4,000元報酬純屬薪資所得，並無違誤，是原告此
23 部分主張，仍難憑採。

24 八、綜上所述，原告主張各節，均無可採，原處分(含復查決
25 定)關於系爭所得之核定部分於法並無違誤，訴願決定予以
26 維持，亦無不合，原告仍執前詞，訴請判決如聲明所示，為
27 無理由，應予駁回。

28 九、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果
29 亦不生影響，不再逐一論列，均附此敘明。

30 十、結論：本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項
31 前段，判決如主文。

中華民國 113 年 3 月 21 日
法官 陳宣每

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

中華民國 113 年 3 月 21 日
書記官 洪啟瑞