臺中高等行政法院判決

108年度簡上字第27號

上　訴　人　江明身

被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人不服中華民國108年6月4日臺灣臺中地方法院108年度稅簡字第7號行政訴訟判決，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：

上訴人民國105年度綜合所得稅結算申報，未列報其配偶蕭秀菡（下稱蕭君）自105年7月12日起擔任保母工作照顧收托幼兒所收取之報酬，經被上訴人所屬南投分局依通報資料，以107年7月5日第000000000號綜合所得稅核定通知書及核定稅額繳款書核定蕭君其他所得新臺幣（下同）16,935元，歸課綜合所得總額1,212,200元，補徵應納稅額2,033元。上訴人不服，就其他所得部分申經復查，未獲變更；提起訴願，亦遭駁回，提起行政訴訟，經臺灣臺中地方法院108年度稅簡字第7號行政訴訟判決（下稱原判決）駁回其訴，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明暨原判決關於證據取捨、認定事實及適用法規之論據，均詳如原判決所載。

三、上訴意旨略以：

（一）因國家經濟不振，財政困難，保母非以所得稅法第14條第1項第10類「執業」性質，扣百分之20不足彌補稅收，個人年收入1萬元都要繳所得稅，增加財政稅收及國庫收入。

（二）98年間保母第1次扣稅時，就發生各國稅局無法統一之亂象（分別認定為薪資所得、其他所得、或尚未辦理），但卻不立法加以解決。106年2月7日行政院跨部會小組，雖以行政命令作為統一課稅之法源，但其非法律位階，致此行政命令牴觸法律而違法，本件宜重新審判，統一規範，將之提高至法律位階，以立法明定所得稅法第14條第1項第10類或第14條第1項第3類，再統一課稅，以免訴訟浪費國家資源等語，並求為判決：原判決廢棄；原處分（上訴人誤載為原判決，本院卷15頁之行政訴訟上訴狀參照）撤銷；第一審、第二審訴訟費用由被上訴人（上訴人誤載為上訴人，本院卷15頁之行政訴訟上訴狀參照）負擔。

四、被上訴人於108年6月18日收受本院寄送上訴人之行政訴訟上訴狀後（本院卷23頁之送達證書參照），並未提出書狀作何聲明及答辯。

五、本院經核原判決尚無違誤外，茲就上訴意旨再論斷如下：

（一）本件應適用之法令及其說明：

1、行為時所得稅法：

⑴第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課後綜合所得稅。」。

⑵第13條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」。

⑶第14條第1項第2類、第10類「個人之綜合所得總額，以其

全年左列各類所得合併計算之：・・・第2類：（第1款）執行業務所得：凡執行業務者之業務・・・收入・・・減除・・・其他直接必要費用後之餘額為所得額。・・・・。（第3款）執行業務者為執行業務・・・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。・・・第10類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」。

⑷第15條第1項前段規定：「・・・納稅義務人、配偶・・・有第14條第1項各類所得者，・・・應由納稅義務人合併申報及計算稅額。」。

⑸第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」。

⑹同法施行細則第13條規定：「（第1項）執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。（第2項）前項收費及費用標準，由財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂，報請財政部核定之。」。

⑺由上可知，有中華民國來源所得者即應依法納稅，該法第14條第1項第1類至第9類為例示所得，尚以第10類其他所得作為概括性規定，以免遺漏。其有配偶者，應由納稅義務人合併申報及計算稅額。

2、又財政部依所得稅法第14條第1項第2類第3款授權所訂定之執行業務所得查核辦法：

⑴第2條第項規定：「私人辦理之補習班、幼兒園、養護、療養院（所），不符合免稅規定者，其所得之查核準用本辦法。」。

⑵第8條前段規定：「執行業務者於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿、文據調查者，其執行業務所得，應依帳載核實認定。其未依規定提供調查者，應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。」。

3、財政部106年2月7日台財稅字第10504709980號令頒定「105年度私人辦理補習班幼兒園與養護療養院所成本及必要費用標準」第4點規定：「私人辦理補習班、幼兒園・・・其創辦人、設立人或實際所得人如未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，依下列標準計算其成本及必要費用・・・4、私立托嬰中心、幼兒園：為收入之80%。・・・。」

4、查上開費用標準，為財政部本於中央主管機關之地位，就執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，應如何調查、審核及計算其執行業務所得，所為技術性及細節性事項之規範，核與所得稅法第14條規定之立法意旨相符，並未牴觸母法規定，且未對人民之權利增加法律所無之限制，核與法律保留原則無違，自得援用。上訴人主張：被上訴人以此非法律位階且牴觸法律之行政命令作為本件課稅依據，依法有違云云，自有誤解，不可採取。

（二）次按執行業務所得之性質係屬勞務報酬，其身分不以取得法定之專業資格者為限，依實質課稅原則，未具有法定之專業資格而事實上執行業務之個人，仍屬執行業務者。而

執行業務所得係執行業務之「純益」，即執行業務收入減除支耗後之餘額。執行業務收入係執行業務者以獨立身分提供專門性或技藝性勞務之報酬，其概念之主要特徵在於兼備「所得人之獨立性」及「勞務之專門性或技藝性」。獨立性指其非受僱於他人，不受他人之指揮監督。勞務之專門性或技藝性指其提供之勞務具有專門知識、特種技術或特殊藝能等。

（三）本件經原判決認定略以：

上訴人配偶蕭君105年度獲取系爭從事托育所得，依其托育服務契約第3條規定，其托育服務之提供具有專業性與獨立性，並非接受嬰兒父母之具體指揮監督，且嬰兒父母係因無法照顧，始須委由上訴人配偶托育服務，嬰兒父母就托育照顧服務無從進行指揮監督，是其系爭托育報酬，並非薪資所得，自難適用薪資扣除額；又系爭托育報酬依執行業務所得查核辦法第2條第2項規定，足認應屬上述所得稅法第14條第1項第2類之「執行業務所得」，被上訴人歸類為第10類之「其他所得」，尚有疏誤，然因被上訴人依前揭財政部106年2月7日令頒「105年度私人辦理補習班幼兒園與養護療養院所成本及必要費用標準」（即私立托嬰中心、幼兒園之成本及必要費用為收入之80%）計算結果，對上訴人應補徵之稅額並無影響，因而認定原處分（按即復查決定）並無違法，訴願決定予以維持，亦無違誤，上訴人訴請撤銷，為無理由等語，而駁回上訴人在原審之訴。

（四）經查，原判決駁回上訴人在原審之訴，依前揭規定及說明，其認事用法核無違誤。上訴所指各節，無非以其歧異之法律見解，泛指原判決違背法令，求予廢棄，尚非可採，

其上訴為無理由，應予駁回。

六、結論：本件上訴為無理由，依行政訴訟法第236條之2第3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　7　　月　　18　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　王　德　麟

法　官　蔡　紹　良

法　官　詹　日　賢

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　7　　月　　18　　日

書記官　詹　靜　宜