臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

109年12月23日辯論終結

原　　告　張穗梅

輔 佐 人　杜光啟

被　　告　財政部中區國稅局

代 表 人　吳蓮英

訴訟代理人　詹淳惠

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國109年7月14日台財法字第10913921940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。

理　由

一、事實概要：被告依臺灣臺中地方檢察署（下稱臺中地檢署）檢察官通報及查得資料，以原告103年度綜合所得稅結算申報，漏報其配偶杜光啟參與「豐原鴿友俱樂部」103年度冬季賽鴿賭博贏取之賭博收入，乃核定其他所得新臺幣（下同）17,369,060元，歸課核定綜合所得總額17,830,736元，綜合所得淨額17,178,736元，補徵應納稅額6,053,250元，並處罰鍰3,026,625元。原告就其他所得及罰鍰處分不服，申請復查，經復查決定追減其他所得9,351,550元，並增列3名受扶養親屬免稅額255,000元，併同歸課受扶養親屬之薪資所得239,359元、執行業務所得32,344元、其他所得1,000元、利息所得2,235元，及增列薪資所得特別扣除額232,060元、儲蓄投資特別扣除額2,235元、教育學費特別扣除額59,65

2元，另追減罰鍰1,930,686元（下稱原處分）。原告不服，遂提起訴願仍遭駁回，即向本院提起行政訴訟。

二、原告主張：

㈠獎金收入或其他所得之計算，應再扣除養鴿成本：

⑴依財政部107年1月19日台財稅字第10604630260號令，原告配偶杜光啟103年參加賽鴿比賽，代領獎金18,162,060元。以其獎金收入30%計算，必要費用5,448,618元為鴿子養成、培育及訓練等費用。再加上投注資金3,124,850元，應扣除8,573,468元；則原告配偶杜光啟其他所得2,568,892元（18,162,060元彩金-2,000,000元沒收-5,019,700元林俊男部分-8,573,468元投注資金及必要成本）。

⑵被告認定不適用是項獎金收入規定，以賭博罪之其他收入，僅扣除投注資金3,124,850元，未以減除成本及必要費用3,876,480元後之餘額為所得額，不符所得稅法第14條規定，讓原告及配偶杜光啟含冤吞淚背負103年的綜合所得稅稅額2,195,426元及利息45,789元和罰鍰1,095,939元，合計5,337,154元。

⑶依財政部81年2月20日台財稅字第810759763號函，原告103年鴿子養成訓練等成本費用因時日多年或其他因素，未能保存其單（收）據或相關證明，原告配偶杜光啟以市場機制為參考，臚列103年冬季賽鴿投注資金成本3,124,850元及成本及必要費用3,876,480元，合計7,001,330元。

⑷原告配偶杜光啟的角色只是使翔者（教練），猶如賽馬之馬術運動的訓練師及騎師，獲益者為鴿子作出者；扣除賽鴿之投注資金成本3,124,850元為成本，養成訓練等3,876,480元亦為其成本及必要費用。承上，原告配偶杜光啟其他所得4,141,030元（18,162,060元彩金-2,000,000元沒

收-5,019,700元林俊男部分-7,001,330元投注資金及成本必要費用），與財政部81年2月20日台財稅字第810759763號函相符。

㈡罰鍰部分：

⑴原告配偶杜光啟，已受臺灣臺中地方法院105年度審簡字第860號刑事判決沒收不法所得之懲處；復以短漏報所得裁罰處分（所漏稅額0.5倍及0.2倍），「一事二罰」不符行政罰法第26條。

⑵再則，依納稅者權利保護法第20條，稅捐稽徵機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並以任務編組方式指定專人為納稅者權利保護官，辦理稅務相關事項。

⑶每年被告郵寄簡易試算表或以簡訊通知原告，以原告之名申報所得稅，原告依其試算表所列之納稅義務人辦理申報，乃被告核定，納稅義務人主體非原告選定；倘原告了解此等利害關係，斷然不會接受被告核定原告為納稅義務人主體。納稅義務人主體應為原告配偶杜光啟。

⑷再則，所得稅法第15條於103年1月1日起修正其相關內容，所得稅法相關法規朝令夕改，又無宣導期，納稅義務人無法得知及無所適從，原告及配偶杜光啟並無違背其規定。因本案事涉賭博之刑法、所得稅法及其相關法條，原告配偶杜光啟為刑事訴訟之被告，原告為綜合所得稅的納稅義務人，期間歷經原告配偶杜光啟的刑事上訴狀，及原告的復查申請書，長達6年餘，顯現本案之特殊性及差異性，非以所得稅法第15條論定；又原告接獲被告105年12月30日中區國稅東山綜所字第1050555249號函補稅通知，原告及配偶杜光啟即於106年1月20日申請變更納稅義務人主體，程序上合法合理，與所得稅法第15條不相牴觸。

⑸綜上，原告及配偶杜光啟須負責未扣案犯罪所得2,000,000元沒收與103年的綜合所得稅稅額2,195,426元及利息45,789元和罰鍰1,095,939元，合計5,337,154元，原告及配偶杜光啟窮其後半生無力及無法繳納，請衡酌原告及配偶之年齡、體能及經濟能力等因素，請求撤銷原處分及訴願決定。

三、被告則以：

㈠其他所得部分：

⑴原告於104年5月28日以自然人憑證透過網際網路辦理103年度綜合所得稅結算申報，並選定原告本人為納稅義務人，未於結算申報期間屆滿之次日起算6個月之期限內變更納稅義務人，遲至106年1月20日始向東山稽徵所申請變更納稅義務人為配偶杜光啟。依所得稅法第15條第1項規定，納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿之次日起算6個月內申請變更。其立法理由乃因我國綜合所得稅採合併申報制，夫或妻均得為納稅義務人。又稅法對於納稅義務之規定，具有公法強制之性質，尚不得任意變更或移轉，故夫或妻選定其中一方為納稅義務人經辦理結算申報後，除於結算申報期間更正其原申報，或於年度結算申報期限屆滿之次日起算6個月內申請變更外，即不得變更納稅義務人。是原告主張應以犯賭博罪之配偶杜光啟為納稅義務人，依法尚屬無據。

⑵另原告配偶杜光啟參與豐原鴿友俱樂部冬季賽鴿賭博贏取彩金收入18,162,060元，於警詢、偵訊時之自白暨具結證述坦承確有參與賽鴿賭博，參賭金額無誤，並犯有賭博罪，有臺中地院105年度簡上字第302號刑事確定判決等事證可稽。是杜君以賽鴿活動進行賭博取得之獎金，為具射倖

性之賭金收入，屬刑法第266條第2項規定非法所得，核屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得。並非財政部107年1月19日令核釋，個人因參加賽鴿比賽獲獎取得之收入性質屬所得稅法第14條第1項第8類之競技、競賽及機會中獎之獎金有別，故無財政部上開令釋以獎金收入之30%計算必要費用之適用。又原告配偶杜君係因投注賭金對會員間賽鴿賽程相互對賭而獲取彩金，倘其另因飼養鴿隻而有支付培育費用3,876,480元（如鴿舍建造費用、飼料費、打針費、訓練費等），亦與對賭彩金無涉，非得以扣除之成本及必要費用，原告主張應予扣除顯係誤解。是被告以原告配偶因參加冬季賽鴿賭博而獲取彩金收入計彩金收入18,162,060元，扣除沒入部分2,000,000元及更正後成本及必要費用3,124,850元，重行計算其他所得應為13,037,210元，嗣扣除推估案外人林俊男其他所得5,019,700元，核定原告配偶獲有其他所得8,017,510元，並無不合，請續予維持。

㈡罰鍰部分：

⑴按行為時所得稅法第71條第1項前段，原告103年度綜合所得稅結算申報，漏報其配偶其他所得17,369,060元，經被告機關按所漏稅額6,053,250元處0.5倍罰鍰3,026,625元。原告併同本稅申請復查。經被告機關復查決定以，按綜合所得稅之課徵採自行申報制，乃重在誠實報繳為前提，有所得即應課稅，為所得稅制之基本原則。是取有應稅所得者，即應誠實申報。本件原告配偶杜光啟因參與賽鴿對賭獲有其他所得，依前揭規定，原告該年度其即負有據實依法合併及計算綜合所得稅結算申報之責，其漏未申報，已違反法律上應負之義務，核有應注意、能注意而未注意

之過失。系爭其他所得經重行核定後之綜合所得總額8,735,124元及綜合所得淨額7,534,177元，已如前述。經重行核算所漏稅額2,195,426元，依漏報之所得是否屬裁罰處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，追減後分別處0.2倍及0.5倍罰鍰計1,095,939元。原告猶表不服，提起訴願，亦遭財政部訴願駁回。

㈡原告因其配偶參與賽鴿賭博取有賭金收入，漏報其他所得已如前述，按綜合所得稅係由納稅義務人自行申報並繳納稅款，有所得即應誠實申報。原告與其配偶杜君自行選定原告為家戶所得之形式納稅義務人，並辦理103年度綜合所得稅結算申報，其配偶既有是項所得，原告卻怠於查證配偶年度所得實際情形，未善盡其申報義務，已違反法律上應負之義務，核有應注意、能注意而未注意之過失。原告復執前詞爭執，並無新事證可稽，所訴委不足採，請求判決如主文。

四、本件爭議關鍵即為：原告主張變更納稅義務人為杜光啟是否於法有據？原告配偶杜光啟因賽鴿賭博之所得，應否扣除鴿子養成、培育及訓練等成本費用？原處分因原告漏報配偶其他所得而為裁罰，是否適法？經查：

㈠原告請求變更納稅義務人為杜光啟，於法不合：

⑴按「自中華民國一百零三年一月一日起，納稅義務人、配偶及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有第十四條第一項各類所得者，除納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應由納稅義務人合併申報及計算稅額。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿之次日起算六個月內申請變更。」所得稅法第15條第1項定有明文。

現行綜合所得稅之結算申報，係以「戶」為基準之合併申報制。且每「戶」納稅義務人之選定，具有公法強制之性質，不得任意變更或移轉，俾免藉納稅主體之變更，任意轉移其納稅義務。故夫或妻選定其中一方為納稅義務人經辦理結算申報後，除於結算申報期間更正其原申報，或於年度結算申報期限屆滿之次日起算6個月內申請變更外，即不得變更納稅義務人。

⑵經查，本件原告於104年5月28日以自然人憑證透過網際網路辦理103年度綜合所得稅結算申報（原處分卷第224-228頁）時，係以原告本人為納稅義務人。原告未於結算申報期間屆滿之次日起算6個月之期限內變更納稅義務人，而遲至106年1月20日始向東山稽徵所申請變更納稅義務人為配偶杜光啟（原處分卷第200-201頁），顯然逾越所得稅法第15條第1項所訂期間，自不得再變更該年度之納稅主體，其請求於法無據。

㈡原告配偶參加賽鴿賭博之所得，係所得稅法第14條第1項第10類之「其他所得」，必須證明與所得相關之必要費用，始得扣除：

⑴按「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之……第8類：競技、競賽及機會中獎之獎金或給與：凡參加各種競技比賽及各種機會中獎之獎金或給與皆屬之：一、參加競技、競賽所支付之必要費用，准予減除。二、參加機會中獎所支付之成本，准予減除。三、政府舉辦之獎券中獎獎金，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。……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。」行為時所得稅法第14條第1項第8類、第10類前段

定有明文。所得稅法第14條第1項第8類於民國61年12月30日修正之立法理由說明「參加各種競技比賽所得及各種機會中獎之獎金或給與，明定應屬個人綜合所得稅應課稅之項目，俾與本法第八十八條規定配合。」等語。而同法第88條第1項第2款則規定「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。」，故所得稅法第14條第1項第8類所稱之競技、競賽或參加機會中獎所得，依法律文義觀之，應以機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者所合法給付者為限。然而本件原告配偶係參與賽鴿賭博贏取賭金之違法行為，並非參加合法競賽之獎金，自非所得稅法第14條第1項第8類之競賽獎金。

⑵本件原告配偶參與賽鴿賭博之賭金，雖屬「非法收入」，但並不因其違反公序良俗而豁免課徵稅捐，自應依據「量能平等負擔」之稅法原則，課徵所得稅捐（最高行政法院105年度判字第628號判決參照；德國租稅通則第40條規定：「實現稅法構成要件全部或一部之行為，不因其違反法律之強制或禁止，或違反善良風俗，而影響其租稅之課徵」，亦為相同之法理。參見德國租稅通則，陳敏譯著，司法院，102年5月一版，頁62）。從而本件原告配偶參與賽鴿賭博之賭金，應屬所得稅法第14條第1項第10類之「其他所得」。

⑶經查，本件原告配偶杜光啟贏取之賽鴿賭金，經本院審酌

臺灣臺中地方法院105年度簡上字第302號刑事確定判決卷證，原告配偶杜光啟已於警偵訊程序坦承無訛。上述賭金既屬所得稅法第14條第1項第10類之「其他所得」，而財政部107年1月19日台財稅字第10604630260號函所稱：「個人參加國內賽鴿比賽得獎之獎金收入，屬所得稅法第14條第1項第8類競技、競賽及機會中獎之獎金或給與，其能提示必要費用之證明文件者，以獎金收入核實必要費用之餘額為所得額；其未能提示必要費用之證明文件者，以獎金收入按30%計算必要費用，但稽徵機關查得之實際所得額　較依獎金收入30%計算減除必要費用後之所得額為高者，應依查得資料核定其所得額。」等語，係以合法賽鴿比賽為限，原告配偶所為非法賽鴿賭博，自難援引適用。

⑷原告配偶參與賽鴿賭博而贏取之賭金，係屬所得稅法第14條第1項第10類之「其他收入」。其成本之計算應依所得稅法「收入與成本、費用（損失）配合原則」，由原告舉證證明其成本、費用之支出（最高行政法院105年度判字第628號判決參照）。本件原告雖主張以其配偶飼養賽鴿之成本及費用扣抵稅款，惟觀諸原告就該成本及必要費用之支出，除經被告認列之投注資金成本（本院卷第41頁）外，就其其餘主張之鴿舍建置費用、扣抵稅款鴿隻費用、飼料費用、疫苗、藥品、補品費用、用品用具費用、租金、水電費用及人力費用等，均未能提出相關單據以茲證明（本院卷第76頁）。況依刑事判決認定之事實，原告配偶參與賭博之方式係由訴外人賴信機及王沛慈共同意圖營利，基於供給賭博場所及聚眾賭博之犯意聯絡，分別於民國103年1月至4月底、同年7月至12月間，以舉辦春季及冬季賽鴿（名稱分別為103年春季、冬季北海比賽）之方式，

提供前開鴿友俱樂部之會址供作公眾出入之賭博場所，聚集不特定多數之會員（即鴿主）賭博。另賴信機並且接受不特定之會員彼此間相互對賭之賭金，比賽方式有分為單隻、雙隻、參隻、肆隻、伍隻及陸隻插組，單隻插組賭注金額為1,000元至5,000元，雙隻、參隻、肆隻、伍隻、陸隻賭注金額為2,000元至3,000元，賴信機於前述期間又分別收受不特定之會員下注約1,500萬元（春季賽鴿）及約2億元（冬季賽鴿）之賭金，由會員（賭客）依鴿子之腳環號碼進行下注，再依該賽鴿參與之插組及組別，依偶然之比賽成績決定財物得失。而原告配偶杜光啟於警、偵訊中亦自白供述：「103年冬季賽以押注簽賭的方式押注賭金64萬元，……在冬季賽的腳環賽中押注的金額是15萬3,000元，總共有51隻賽鴿參賽」等語（參見臺灣臺中地方法院105年度審簡字第860號刑事判決及偵查卷證）。顯見本件原告配偶杜光啟贏取之賭金，並非單純賽鴿競技之結果，而係另與其他賭客簽注對賭之方式，故其飼養賽鴿之成本顯然與其賭博行為無涉。從而本件被告僅以投注資金作為扣除成本，並無違誤。

㈢本件課處罰鍰，並無違誤：

⑴按「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」「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。」、「納稅義務規定辦理結算……申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」納稅者權利保護法第16條、所得稅法第71條第1項前段及第110條第1項明文規定。是綜合所得稅結算採自行申報制，納稅義務人有據實申報所得之公法上義務。若為前開規定未為申報或漏未申報，則應課處罰鍰。

⑵按「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」行政罰法第7條第1項訂有明文。因夫妻於日常家務，互為代理人，且就其婚後財產互負報告義務（民法第1003條第1項、第1022條參照），是夫妻選定其中一人為形式納稅義務人，為家戶此一「課稅單位」報繳全部之應納所得稅額，該課稅單位之配偶彼此就所得稅之申報及繳納當互具有代理關係，從而，夫妻其中1人就所得稅之短漏報有故意或過失，配偶亦應負推定故意、過失責任（臺北高等行政法院109年度訴字第207號判決參照）。

⑶經查，原告係家戶所得之形式納稅義務人，並親自辦理103年度綜合所得稅結算申報（原處分卷第224-228頁）。其配偶杜光啟係常年參與賽鴿比賽之賽鴿教練（原處分卷第620、615頁），其於103年度參與「豐原鴿友俱樂部」賽鴿賭博，贏取賭金金額超越其一年所申報之總收入，縱非為原告明確知悉，亦因怠於查證配偶年度實際所得，未盡申報義務，而應負推定之過失責任。原告反覆主張其應非納稅義務人，並不知悉而未申報配偶之賭金收入，並無故意過失云云，尚非可採。原處分依漏報之所得是否屬裁罰

處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，分別裁處0.2倍及0.5倍罰鍰計1,095,939元，自屬適法。

㈣綜上所述，原處分復查決定關於本件納稅義務人及所得分類與必要成本扣除（押注賭金）之認定，並無違誤，裁處罰鍰亦屬合法，訴願決定遞予維持，亦無不當。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第195條第1項後段、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　1　　月　　6　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　林　靜　雯

法　官　張　升　星

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
（一）符合右列情形之一者，得不	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨

委任律師為訴訟代理人	立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　110　年　　1　　月　　6　　日

書記官　凌　雲　霄