

裁判字號：臺中高等行政法院 98 年度簡字第 156 號 行政判決

裁判日期：民國 99 年 03 月 17 日

案由摘要：綜合所得稅事件

臺中高等行政法院判決

98 年度簡字第 156 號

原 告 李明珠

訴訟代理人 卓隆燁 會計師

複代理人 何嘉容 會計師

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 鄭義和

訴訟代理人 謝幸瑋

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 98 年 10 月 19 日台財訴字第 09800475410 號訴願決定（案號：第 09802889 號），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：按本件被告代表人（局長）業已更換，被告陳明新代表人承受訴訟，於法無違，應予准許。

二、事實概要：緣原告民國（下同）93 年度綜合所得稅結算申報，經被告依據法務部調查局臺北市調查處（以下簡稱調查局臺北市調查處）及財政部臺北市國稅局（以下簡稱臺北市國稅局）通報及查得資料，核定短報取自永達保險經紀人股份有限公司（以下簡稱永達公司）薪資所得新臺幣（以下同）678,000 元，乃歸併核定原告當年度綜合所得總額 3,634,873 元，所得淨額 2,893,614 元，補徵應納稅額 135,599 元，並處罰鍰 101,699 元。原告就取自永達公司薪資所得 678,000 元部分及罰鍰申經復查未獲變更，向財政部提起訴願，經財政部臺財訴字第 09800475410 號訴願決定原處分（復查決定）關於罰鍰部分撤銷，由被告另為處分。原告對本稅部分仍表不服，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

- (一)本件緣永達公司以扣取薪資之方式幫助其員工逃漏 92 至 95 年度綜合所得稅，經調查局臺北市調查處依刑事訴訟法移送臺灣臺北地方法院檢察署（以下簡稱臺北地檢署）偵辦，而臺北地檢署業就案關事實之租稅法律適用及實務，徵詢臺北市國稅局，並參酌該局函復內容，予以不起訴處分。依最高行政法院 32 年判字第 18 號判例：「司法機關所為之確定判決，其判決中已定事項若在行政上發生問題時，則行政官署不可不以為既判事項而從其判決處理」，被告自應以臺北地檢署不起訴處分書認定事實。又依最高行政法院 89 年判字第 699 號判決意旨：「稽徵機關如發見原處分確有錯誤短徵情事，為維持課稅公平原則，並基於公益上理由，雖非不可自行變更原確定之查定處分，而補徵其應徵稅額，然此之所謂發見確有錯誤短徵，應係指原處分確定後發見新事實或新課稅資料，足資證明原處分確有錯誤短徵情形者而言」本件課稅事實資料未變，原核定予以處分自有未合。
- (二)永達公司對原告等業務同仁之薪酬係採獎金制度，以各項績效計算個人薪酬及組織報酬，而組織報酬係以支應歸屬利潤中心之各項必要業務費用，故原告薪資所得為 1. 個人薪酬及 2. 組織報酬減除支應歸屬利潤中心之各項必要費用後餘額之二項合計數，是原告 93 年度薪資所得包括 1. 個人薪酬：初年度服務報酬 2,378,782 元及續年度服務報酬 736,144 元，減除該服務報酬之佣金支出 2,368,084 元後，共計 746,842 元，及 2. 組織激勵酬勞：達成報酬等組織報酬計 3,129,634 元，減除支應利潤中心之各項業務發展費用 699,035 元及公務車租金 678,000 元後，餘額計 1,752,599 元，故結算後薪資所得為 2,499,441 元（746,842+1,752,599 元），此乃原告實際取自永達公司之薪資所得，並非先自永達公司取得包含服務報酬應負擔之佣金支出及利潤中心公務車租金等營業費用之金額 6,244,560 元（2,378,782 元+736,144 元+3,129,634 元），再由永達公司扣取屬服務報酬應負擔之佣金支出及利潤中心營業費用共計 3,745,119 元（2,368,084 元+699,035 元+678,000 元）。按稅

法上所稱之薪資所得，一般係指因僱傭契約所獲致之報酬，由於報酬純粹因為服勞務而獲致，勞務提供者本身不負工作成敗責任，因此原則上不須提供勞務以外之成本來完成工作，即不應將薪酬計算過程中，屬績效衡量因素且非屬受僱人實際領受之營業費用涵蓋於受僱人之所得中，本件系爭公務車乃原告任職公司為協助業務員利於執行業務推展，規定處經理級以上人員或業績較優同仁（業務發（拓）展費之使用對象相同）得申請保管公務租賃車輛，系爭租用公務車乃原告招攬保險業務之必要工具，租金由永達公司支付，屬公司營業費用，參酌財政部 95 年 6 月 28 日台財稅字第 09504063430 號函釋：「保險業務員因為所屬公司招攬保險業務而發生之…交通及油料費等，依據現行所得稅法規定，其屬保險公司之營業費用者，可由保險公司依營利事業所得稅查核準則有關規定檢據依費用性質核實列報，不宜約定由保險業務員自行吸收或負擔，並併同薪資給付，成為業務員薪資之一部分，而由保險公司逕以『薪資支出』科目列支。」、79 年 7 月 4 日台財稅第 790178955 號函釋：「營業人租用汽車載運員工上下班，係屬購買供本業或附屬業務使用之勞務，其有關之進項稅額，除依上開規定不得扣抵外，應准予扣抵。」及 54 台財稅發第 0190 號函釋：「X X 公司因未備交通工具，經購買車票交由通勤員工搭乘交通工具之用，此種情形係因執行工作必須支付按實報銷之費用，免予合併薪資所得扣繳稅款。」意旨及綜合所得稅收付實現原則，系爭租賃車輛租金 678,000 元非屬原告薪資所得。

- (三)本件實質之經濟事實係於租賃車輛是否確實與公司業務有關，及租金支出之實質負擔對象。經查原告於任職公司擔任保險業務員，為業務需要，外出開發新客戶、維持舊客戶關係及服務客戶等，其所耗費交通支出不貲，茲此，原告任職公司訂立車輛使用辦法，提供業務較優同仁申請保管公務租賃車輛，協助業務同仁執行業務拓展，是以系爭租賃車輛係供業務同仁執行業務使用，誠難謂非與公司業務無關，而係私人租賃及購買。惟被告以每月租金由原告

薪資中支付等情，認定系爭租賃關係實質為原告私人租賃與購買，似嫌速斷，且該等原由調查局臺北市調查處函送認定之事項，經臺灣臺北地方法院檢察署檢察官偵查後，依前揭財政部 95 年函釋規定，認定「原移送意旨認被告吳文永以永達公司租用租賃車之名，掩飾員工私人購車與業務無關，以達幫助員工逃漏個人綜合所得稅及逃漏永達公司營業所得稅之目的，顯有誤會。…永達公司業務人員傭酬，已包含所有業務拓展費用，全額列入薪資所得而非執行業務所得，因招攬保險業務而發生之業務發展費用理應列報公司營業費用，永達公司自業務人員薪資中調整，亦即車輛租金由員工傭酬中扣除，由租賃車商提供租金發票向永達公司請款，由永達公司統一支付車輛租金。難認被告有因此而使員工薪資名目減少而幫助該等員工逃漏個人綜合所得稅情事。」，被告誤解之情，說明如后：

1.有關任職公司要求原告（保管人）書立員工還款同意書乙節：經查原告任職公司訂定公務車使用辦法係為協助業務員利於執行業務推展，而規定處經理級以上人員或業績較績優同仁（與前揭業務發展費用之使用對象相同）得申請保管公務租賃車輛，供其推展業務使用，惟另一方面為避免申請使用公務車之業務員認為該公務車屬其應得之當然，而怠於執行業務推展，致每月依所推銷之保險契約數量計算之業務拓展費有低於原公務車申請時每月應付車輛租金，無法發揮原告任職公司提供公務車使用之效益，故原告任職公司要求原告等業務員書立該等公務車輛申請暨扣薪同意書，以提醒原告等業務員須達成之最低業績標準，此係為兼顧激勵及責任而設計之內控制度，否則對於未申請使用公務車之業務員顯失公允，而影響原告任職公司整體業務進行。

2.有關係爭車輛租金支出與費用核銷辦法流程不同部分：

經查永達公司會計副理呂君於 97 年 7 月 17 日調查筆錄中說明：「業務拓展費須要檢具發票核銷，車商會開立租金發票予本公司，公司再依發票沖銷員工的業務拓展費用額度；至於薪資就依『薪資試算表』餘額，其中業務

拓展費係『薪資試算表』的減項。」因系爭車輛租賃係由任職公司向租賃車商承租，自應由任職公司先支付予租賃車商，任職公司再依規定列入業務拓展費從組織報酬中扣除，原告自始未支付款項，當無申請歸墊之需，故與「由員工檢具單據向永達公司申請後，永達公司再發放予員工」之核銷方式不同。

3.有關係爭車輛保證金由原告出資負擔部分：有關係爭車輛保證金由原告出資部份，係任職公司基於風險管理所為之措施，且因實際使用人為原告，故保管人之注意義務及部分風險由實際使用之保管人承擔，尚無違反一般經驗法則，要難據此認定系爭車輛租金並非任職公司之營業費用，而係原告之薪資所得。

4.按永達公司車輛使用辦法第1條規定：「為協助同仁執行業務，特訂本辦法。本辦法所指『車輛』係指公務用之租賃車輛及公務用之私人車輛。」，以及其負責人於95年10月31日調查筆錄中說明：「（永達公司訂定『公務車輛使用辦法』供員工以公司名義向汽車租賃商租賃汽車，且汽車保證金及每個月支付給汽車租賃商之租金，係永達公司員工自行支付及從員工薪水中直接扣除，永達公司並沒有支付任何費用，為何永達公司會提供公務車租賃方法給員工使用，目的為何？）永達公司訂定『公務車輛使用辦法』，主要係業務員拓展業務之用，詳細情形要問本公司財務部才清楚。」依前揭經驗法則，難謂系爭租賃車用途非為公務使用。且就該租賃車所發生之油料、修繕及保養等費用，均認定屬永達公司經營本業及附屬業務有關之費用者，卻就發生該油料、修繕或保養費用之主體（系爭公務車）否認非經營本業或附屬業務使用，不無矛盾之情，至原告對於系爭公務車輛之支配程度，係屬永達公司之內部管理制度，要難僅以由原告支配使用程度高，即推論非供公務使用。

(四)聲明求為判決訴願決定不利原告部分及原處分（含復查決定）均撤銷。

四、被告則以：

(一)依司法院釋字第 420 號解釋：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」又「租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之實質的經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，實質課稅原則為租稅法律主義之內涵及當然歸趨。故有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，自亦應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求。」改制前行政法院（按現已改制為最高行政法院）82 年度判字第 2410 號判決可資參照。次按「刑事判決與行政處分應各自認定事實，不得僅憑刑事判決內容對行政處分為違法性有無之判斷。」改制前行政法院 75 年判字第 309 號著有判例。故司法機關與行政機關自可各本於權責，依法審理認定，原告訴稱本件應依臺北地檢署不起訴處分書為依據乙節，不足採據。況本件原告並非前開不起訴處分書之被告，尚非最高行政法院 32 年判字第 18 號判例所稱確定之既判事項，是原告是否有違章漏稅事實，被告機關自應依職權調查認定，尚不當然受該不起訴處分書所認定事實之拘束。

(二)原告任職於永達公司，於 93 年間藉以保管人身分與該公司（承租人）及和車股份有限公司（以下簡稱和車公司）（出租人）共同簽署「公務車輛租賃附屬契約」，約定由和車公司出租汽車 1 輛（廠牌型式：TOYOTA CARMY 3.0 豪華型、排氣量：2,995C.C.、牌照號碼：EE-5175）予永達公司，租賃期間自 93 年 9 月 29 日起至 94 年 9 月 29 日止，每月租金為 56,500 元，車輛保證金為 400,000 元，而由原告負責保管使用該車輛。93 年度永達公司以租賃車輛之名義，扣取原告薪資列報為租金支出計 678,000 元，原告亦以該扣除車輛租金後之薪資淨額列報其薪資所得 2,499,441 元，有調查局臺北市調查處 96 年 1 月 31 日肆字第 09643004620

號函、臺北市國稅局中南稽徵所 97 年 10 月 17 日財北國稅中南綜所一字第 0970215224 號函、公務車輛申請暨扣薪同意書、公務車輛租賃附屬契約及員工支付車輛租金薪資扣款彙整表等資料影本可稽，亦為原告所不爭。次查，本件經調查局臺北市調查處及臺北市國稅局查得前開車輛每月租金 56,500 元，外觀上之法律行為或形式雖係由永達公司與和車公司訂約，並由永達公司支付租金予和車公司，及由永達公司以「營業費用—租金支出」科目列帳，惟實際上係永達公司核算其薪資後，再以應發放之薪資總額扣除支付車輛租金，並以扣除租金後之淨額，列報原告之薪資費用，故該支付之租金實質上仍屬原告薪資所得之一部分，除另案通知永達公司扣繳義務人吳文永補繳扣繳稅款及補報扣繳憑單外，並通報被告核定歸課各所得人薪資所得。查吳文永業經補報系爭所得之扣繳憑單，被告依調查局臺北市調查處及臺北市國稅局查得之通報資料及吳文永補報之扣繳憑單，依前揭司法院釋字第 420 號解釋，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，核認系爭車輛租金 678,000 元，為原告之薪資所得，歸課核定原告 93 年度之綜合所得稅，並無不合。

- (三)原告雖主張系爭車輛租金係屬永達公司之營業費用，並非原告之「薪資所得」，惟查依永達公司「公務車輛租賃作業流程」第 3 款規定：「業務同仁與租賃車商確認價位無誤後，自行將保證金款項，匯入公司指定帳戶，並填寫公司帳戶存款報告單。」足見前開車輛保證金實質上係由原告出資而非永達公司負擔；又該作業流程第 4 款及第 5 款規定：「保證金匯入指定帳戶後，通知租賃車商進行簽約（公務車輛申請暨扣薪同意書及公務車輛租賃附屬契約）及對保等相關事宜。」及「租賃車商檢附『公務車輛申請暨扣薪同意書』及第 3 款之『公司帳戶存款報告單』向總公司財務部申請保證金之支付。」可見永達公司於扣取車輛租金前，仍須事先取得員工之同意；且永達公司財務經理李忠約於臺北地檢署偵查時到庭證稱「業務拓展費由員工檢具單據向公司申報後才發放，薪資則直接發放」及永達

公司「車輛使用辦法」第9條：「因使用公務租賃車輛所衍生之油料、修繕或保養等費用，得由保管人檢具合於營業稅法之單據報銷『業務發展費用』。」可知永達公司「業務拓（發）展費」係由員工檢具單據向永達公司申請，始由該公司發放與員工；倘系爭車輛租金支出確實為永達公司之業務拓展費用，何以獨系爭車輛租金支出係採由員工之薪資內扣除之方式，再由永達公司按月支付予車商核銷，與其他業務拓展費採「由員工檢具單據向永達公司申請後，永達公司再發放予員工」之核銷方式迥異，原告所述尚有矛盾，有永達公司「公務車輛租賃作業流程」、「公務車輛使用辦法」、臺北地檢署96年度偵字第2347號不起訴處分書等附原處分卷內可佐。原告方為實際使用支配及應負擔費用之主體，是該部分既自薪資總額中減除致有短報，被告核定予以併計，並無不合。

(四)至原告主張財政部95年6月28日台財稅字第09504063430號函釋、79年7月4日台財稅第790178955號及54台財稅發第0190號等函釋，查其適用前提均屬車輛完全供公務使用而支付，並屬經營必要之成本費用者而言，惟本件系爭車輛係由原告支配使用，其要件事實尚屬有別，自無適用餘地。

(五)綜上，本件被告依查得之具體事證，核認系爭車輛租金678,000元實質上係原告之薪資所得，乃歸課核定增列原告93年度取自永達公司薪資所得678,000元，並無違誤。原告所訴，核無足採等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、兩造之爭點：系爭車輛租金支出678,000元係屬原告任職公司永達公司之營業費用-租金支出，抑或屬原告薪資所得？被告所為補徵稅款之處分，是否適法？經查：

(一)按「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：第一類…第三類：薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。二、前項薪資包括：薪金、俸給、工資、津貼、歲

費、獎金、紅利及各種補助費。但為雇主之目的，執行職務而支領之差旅費、日支費及加班費不超過規定標準者，及依第4條規定免稅之項目，不在此限。」為行為時所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款所明定。可知，薪資係指營利事業支付員工之薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費等。次按「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」、「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用…不得列為費用或損失。」所得稅法第24條第1項及第38條分別有明文規定。又「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」為營利事業所得稅查核準則（以下簡稱查核準則）第62條亦定有明文。營業費用是企業於推銷產品或管理其營利事業的過程中所消耗的財貨或勞務支出，是為企業的期間成本，會計上依成本與收益配合原則，必須在其耗用或發生期間自收益中減除，以計算所獲取之利潤。由於所消耗的財貨或勞務性質有別，因此查核準則中乃將其分為薪資支出、租金支出、文具用品、旅費等若干項目，分別訂定其列支原則。查核準則係依稅捐稽徵法、所得稅法、營業稅法、促進產業升級條例、中小企業發展條例、商業會計法、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法、商業會計處理準則及其他有關法令之規定訂之，此觀該查核準則第1條之規定自明。而國家對人民自由權利之限制，應以法律定之且不得逾越必要程度，憲法第23條固定有明文。但法律內容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬細節性、技術性之事項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。而財政部所訂定之查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項，究其性質核屬財政部為執行所得稅法及稅捐稽徵法等法規，基於法定職權所發布之解釋性、裁量性及作業性之行政規則，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅賦，而92年1月4日修正公布之所得稅法第80條第5項已賦予查核準則法律授權依據（見所得稅法第80條之立法理由參照94年

12 月財政部稅制委員會編印：所得稅法令彙編第 591 頁及第 592 頁），被告自得予以適用。是所得稅法與查核準則對營業費用之認列須以營利事業為經營本業及附屬業務有關之費用或損失為前提要件。

(二)又「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」亦經司法院釋字第 420 號解釋甚明。而租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之實質的經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，實質課稅原則為租稅法律主義之內涵及當然歸趨。故有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，自亦應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求（最高行政法院 82 年度判字第 2410 號判決意旨參照）。

(三)本件原告任職於永達公司，於 93 年間藉以保管人身分與該公司（承租人）及和車公司（出租人）共同簽署「公務車輛租賃附屬契約」，約定由和車公司出租汽車 1 輛（廠牌型式：TOYOTA CARMY 3.0 豪華型、排氣量：2,995C.C.、牌照號碼：00-0000）予永達公司，租賃期間自 93 年 9 月 29 日起至 94 年 9 月 29 日止，每月租金為 56,500 元，車輛保證金為 400,000 元，而由原告負責保管使用該車輛。93 年度永達公司以租賃車輛之名義，扣取原告薪資列報為租金支出計 678,000 元，原告亦以該扣除車輛租金後之薪資淨額列報其薪資所得 2,499,441 元，有調查局臺北市調查處 96 年 1 月 31 日肆字第 09643004620 號函、臺北市國稅局中南稽徵所 97 年 10 月 17 日財北國稅中南綜所一字第 0970215224 號函、公務車輛申請暨扣薪同意書、公務車輛租賃附屬契約及員工支付車輛租金薪資扣款彙整表等資料影本附原處分卷可稽（見原處分卷第 21 頁至第 23 頁、第 48 頁至第 59 頁），亦為原告所不爭。次查，本件經調查局臺北市調查處

及臺北市國稅局查得前開車輛每月租金 56,500 元，外觀上之法律行為或形式雖係由永達公司與和車公司訂約，並由永達公司支付租金予和車公司，及由永達公司以「營業費用—租金支出」科目列帳，惟實際上係永達公司核算其薪資後，再以應發放之薪資總額扣除支付車輛租金，並以扣除租金後之淨額，列報原告之薪資費用，故該支付之租金實質上仍屬原告薪資所得之一部分，除另案通知永達公司扣繳義務人吳文永補繳扣繳稅款及補報扣繳憑單外，並通報被告核定歸課各所得人薪資所得。查吳文永業經補報系爭所得之扣繳憑單（見原處分卷第 45 頁），被告依調查局臺北市調查處及臺北市國稅局查得之通報資料及吳文永補報之扣繳憑單，依前揭司法院釋字第 420 號解釋，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，核認系爭車輛租金 678,000 元，為原告之薪資所得，歸課核定原告 93 年度之綜合所得稅，並無違誤。

- (四)原告雖主張系爭車輛租金依財政部 95 年 6 月 28 日台財稅字第 09504063430 函釋意旨，係屬永達公司之營業費用，並非原告之「薪資所得」，惟查依永達公司「公務車輛租賃作業流程」第 3 款規定：「業務同仁與租賃車商確認價位無誤後，自行將保證金款項，匯入公司指定帳戶，並填寫公司帳戶存款報告單。」可知，前開車輛保證金實質上係由原告出資而非永達公司負擔；又永達公司「公務車輛租賃作業流程」第 4 款及第 5 款規定有：「保證金匯入指定帳戶後，通知租賃車商進行簽約（公務車輛申請暨扣薪同意書及公務車輛租賃附屬契約）及對保等相關事宜。」、「租賃車商檢附『公務車輛申請暨扣薪同意書』及第 3 款之『公司帳戶存款報告單』向總公司財務部申請保證金之支付。」，足見永達公司於扣取車輛租金前，仍須事先取得員工之同意。次依永達公司財務經理李忠約於臺北地檢署結證稱「業務拓展費由員工檢具單據向公司申報後才發放，薪資則直接發放」，而永達公司「車輛使用辦法」第 9 條亦載有：「因使用公務車輛所衍生之油料、修繕或保養費用，得由使用人檢具合於營業稅法之單據報支『業務發

展費用』。」可知永達公司「業務拓（發）展費」係由員工檢具單據向永達公司申請，始由該公司發放與員工。倘系爭車輛租金支出確實為永達公司之業務拓展費用，何以獨系爭車輛租金支出係採由員工之薪資內扣除之方式，再由永達公司按月支付予車商核銷，與其他業務拓展費採「由員工檢具單據向永達公司申請後，永達公司再發放予員工」之核銷方式迥異，原告此部分主張核無足採。

- (五)又系爭租賃車係由員工自行洽詢車商於確認車種、車價及分期付款期數後，將保證金款項（車價 20%或 30%等），匯入公司指定帳戶，車商再檢附相關文件，向永達公司申請保證金及每月租金給付，此亦有永達公司車輛使用辦法、公務車輛租賃作業流程附原處分卷可參（見原處分卷第 13 頁及第 14 頁）。且永達公司支付員工車輛費用，係列在「營業費用—租金支出」科目項下，既然每期租金支出金額係由員工自行洽詢車商於確認車種、車價及分期付款期數，在員工簽立扣薪同意書及公務車輛租賃附屬契約書當下即確定，永達公司如認其車輛租金非員工之薪資，則又何以將租賃期間每月之租金併同薪資發放，再每月由員工薪資項目扣款，亦有違常情。由以上流程以觀，系爭車輛係由原告自行與車商確認車種、車價及分期付款期數後，再由原告、出租車輛公司共同簽訂租賃契約，車輛保證金係由原告支付，原告在完成扣薪同意書後，永達公司按月從原告薪資中扣取租金，並由原告實際使用及保管系爭車輛。系爭租賃合約承租人之違約風險顯然已完全由原告所負擔，永達公司雖形式上列名租賃契約之承租人，惟並未承擔任何承租人違約風險；且系爭車輛實際係由原告支付租金，由原告使用收益，自租賃之效力觀之出租人及原告之權利義務內容，原告負有租金支付義務、租賃物保管義務及租賃債務擔保義務，原告雖於租賃契約列名保管人，實質上為系爭車輛之承租人，永達公司僅係租賃契約名義上之承租人，實際並未承租系爭車輛，堪以憑認。況原告亦未能證明系爭車輛租金為永達公司經營本業及附屬業務有關之費用。從而，被告認定系爭車輛租金，並非供永達公

司經營本業及附屬業務所使用，揆諸首揭營業費用認列之相關規定及說明，系爭車輛租金支出自不能認係永達公司之營業租金費用，被告依實質課稅原則，核認本件永達公司借租賃車輛之名義，將扣取原告之系爭薪資，改以永達公司租金支出列報，實質上係原告之薪資所得，核無不合。

(六)再查，財政部 95 年 6 月 28 日函釋係限於因招攬保險業務而發生的費用，如文具用品費等等，原則上都是費用的性質，並沒有租金支出這一項費用，特別汽車是生財器具，不是當期消耗的費用。且保險公司的營業費用，應該由公司取得相關憑證，不能與員工私自約定要計入員工的薪資併同薪資給付，公司應以各項費用科目下來列報。系爭車輛租金支出並非永達公司之營業費用，自無財政部 95 年 6 月 28 日函釋之適用。是原告主張：依財政部 95 年 6 月 28 日函釋，系爭租金支出係屬任職公司非薪資支出之營業費用，不應核認為原告之薪資所得云云，亦無可採。

(七)至於「…營業人租用汽車載運員工上下班，係屬購買供本業或附屬業務使用之勞務，其有關之進項稅額，除依上開規定不得扣抵外，應准予扣抵。」固經財政部 79 年 7 月 4 日台財稅第 790178955 號函釋在案，惟上開函釋係以營業人因業務需要而租用汽車，供本業或附屬業務使用之勞務為要件，本件永達公司僅係名義上之承租人，實際係由原告租賃及使用車輛，並非永達公司租賃車輛供原告使用，而係原告私人支出供私人使用，已如前述，尚難認係永達公司租賃車輛供本業或附屬業務使用，自無上開函釋適用之餘地。

(八)另行政罰法第 26 條規定，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，如經不起訴處分者，得依違反行政法上義務規定裁處之。永達公司負責人吳文永涉嫌違反稅捐稽徵法第 41 條、第 43 條第 1 項及商業會計法第 71 條第 5 款等規定乙案，雖經臺北地方法院檢察署偵查終結不起訴處分，惟吳文永之行為如同時有違反所得稅法或其他稅法上義務者，稅捐稽徵機關仍得依稅法規定裁處之。本件原告並

非前開不起訴處分書之被告，原告是否有違章漏稅事實，被告自得依職權調查認定，不受不起訴處分書之拘束。原告主張本案應以不起訴處分書為據云云，核無足採。

六、綜上所述，原告主張各節，並非可採。被告以原告漏報取自永達公司薪資所得 678,000 元，據以核定補徵稅額，核無違誤，訴願決定就此部分予以維持，亦無不合。原告仍執前詞訴請撤銷訴願決定不利原告部分及原處分（復查決定）關於取自永達公司薪資所得部分，為無理由，應予駁回。又本件為簡易訴訟事件，依卷內資料，事證已臻明確，爰不經言詞辯論逕為判決。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 236 條、第 233 條第 1 項；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 99 年 3 月 17 日

臺中高等行政法院第三庭

法 官 莊 金 昌

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內，以本訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者，始得向本院提出上訴狀並表明上訴理由，經最高行政法院許可，否則不得上訴；如於本判決宣示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（均應依對造人數提出繕本）。

中 華 民 國 99 年 3 月 17 日

書記官 林 昱 玟

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（99 年版）第 30-49 頁