

## 薛○承釋憲聲請書

主 旨：聲請人薛○承因 93 年、94 年、95 年度扣繳稅款暨罰鍰事件，遭財政部高雄市國稅局（下稱：高雄市國稅局）依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，補繳應扣未扣稅款及罰鍰，認其所適用之法律有牴觸憲法第 19 條租稅法定主義及憲法第 23 條比例原則規定之疑義，謹依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項聲請解釋憲法，敬請鑒核。

說 明：

一、聲請解釋憲法之目的：

- （一）請求宣告所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款事業負責人為扣繳義務人，牴觸憲法第 19 條租稅法定原則之規定，違法侵害人民憲法第 15 條所保障之財產權，依憲法第 172 條規定，應屬無效。
- （二）請求宣告所得稅法第 114 條第 1 款規定關於扣繳義務人，應補繳應扣未扣或短扣之稅款，牴觸憲法第 19 條租稅法定原則之規定，違法侵害人民憲法第 15 條所保障之財產權，依憲法第 172 條規定，應屬無效。
- （三）請求宣告所得稅法第 114 條第 01 款後段規定，關於扣繳義務人違反第 88 條規定，應科處應扣未扣或短扣之稅額 3 倍之罰鍰，有違憲法第 23 條比例原則之規定，過度侵害憲法第 15 條所保障人民之財產權，依憲法第

172 條規定，應屬無效。

## 二、疑義之性質及所涉及之憲法條文：

所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定：「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。」課對所得來源無事實上管領力之人為扣繳義務人及同法第 114 條第 1 款：「扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍以下之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍以下之罰鍰。」課對所得來源無事實上管領力之扣繳義務人，補繳應扣未扣或短扣之稅款，係對納稅主體之規定，抵觸憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」關於納稅主體應依實質課稅及量能課稅之認定標準。又所得稅法第 114 條第 1 款後段規定：「其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍以下之罰鍰。」課無償替稅捐機關扣繳納稅

義務人應繳稅款之扣繳義務人，按應扣未扣或短扣稅額 3 倍之固定罰鍰，有過度侵害人民憲法第 15 條規定所保障之財產權，有違憲法第 23 條比例原則之規定。

三、所經過之訴訟程序：

聲請人就 93 年、94 年及 95 年度扣繳稅款暨罰鍰事件，不服高雄市國稅局所為之課稅，依法提起行政救濟，所經過之訴訟程序，詳如下表一、二、三：

(一) 表一：93 年度扣繳稅款暨罰鍰事件之訴訟經過程序：

程序	內容	依據	結果	備註
原處分		財政部高雄市國稅局綜合所得稅 93 年度稅額繳款書 95 年度財高稅法違字第 1209500949 號處分書	不服提起行政救濟	附件 1
復查程序		96 年 3 月 5 日財高國稅法字第 096003367 號決定	復查駁回	附件 2
訴願程序		96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180680 號決定	訴願駁回	附件 3
高雄高等行		97 年 3 月 18 日 96 年度	原告之訴	附件 4

政法院	訴字第 865 號判決	駁回	
最高行政法院	97 年 6 月 19 日 97 年度 裁字第 3165 號裁定	上訴駁回	附件 5 (確定 終局裁 判)

(二) 表二：94 年度扣繳稅款暨罰鍰事件之訴訟經過程序：

程序 \ 內容	依據	結果	備註
原處分	95 年度財高國稅法違字第 1209500950 號處分書 財政部高雄市國稅局綜合所得稅 94 年度扣繳稅額繳款書	不服提起 行政救濟	附件 6
復查程序	96 年 3 月 3 日財高國稅法字第 0960003368 號決定	復查駁回	附件 7
訴願程序	96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180710 號決定	訴願駁回	附件 8
高雄高等行政法院	97 年 3 月 18 日 96 年度 訴字第 866 號判決	原告之訴 駁回	附件 9

最高行政法院	97 年 6 月 9 日 97 年度 裁字第 3163 號裁定	上訴駁回	附件 10 ( 確 定 終 局 裁 判 )
--------	------------------------------------	------	--------------------------------

(三) 表三：95 年度扣繳稅款暨罰鍰事件之訴訟經過程序：

程序	內容	依據	結果	備註
原處分		95 年度財高國稅法違字第 1209500951 號處分書 財政部高雄市國稅局綜合所得稅 95 年度扣繳稅額繳款書	不服提起 行政救濟	附件 11
復查程序		96 年 3 月 3 日財高國稅法字第 0960003369 號決定	復查駁回	附件 12
訴願程序		96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180690 號決定	訴願駁回	附件 13
高雄高等行政法院		97 年 3 月 18 日 96 年度訴字第 867 號判決	原告之訴 駁回	附件 14
最高行政法院		97 年 6 月 19 日 97 年度裁字第 3164 號裁定	上訴駁回	附件 15 ( 確 定 終 局 裁

			判)
--	--	--	----

四、聲請人聲請解釋憲法之理由及對本案所持之立場與見解：

- (一) 課事業負責人為扣繳義務人並負補繳稅款之責，有違憲法第 19 條租稅法定原則關於納稅主體之規定：

憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之，鈞院大法官著有釋字第 217 號、第 607 號、第 622 號、第 625 號、第 635 號、第 640 號等解釋。關於納稅（租稅）主體之認定，依實質課稅及量能課稅原則，應以實際上對該筆所得有事實上管領力之人，為納稅主體，方符上開憲法第 19 條租稅法律主義之精神。在比較法上有德國租稅通則第 39 條第 1 項規定，即將經濟財歸屬於私法上所有權人。亦即以該所有權人為稅捐債務人。惟私法所有權以外之第三人，於事實上管領租稅客體，並得排除法律上所有權人對該財產之干涉，此際為確實掌握人民之納稅能

力，即以該租稅客體歸屬於該第三人，而對其課徵租稅。(見葛克昌，信託行為與實質課稅原則，收錄於氏著，行政程序與納稅人基本權，翰蘆圖書出版有限公司，2005年9月增訂版，第326頁，附件16)。是依所得稅法第89條第1項第2款規定：「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。」課事業負責人個人為扣繳義務人；又依同法第114條第1款規定：「扣繳義務人未依第88條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處1倍以下之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處3倍以下之罰鍰。」課事業負責人個人補繳應扣未扣或短扣之稅款。事業負責人就法人組織而言，係指公司之負責人，但公司營利之所得

係歸公司擁有，公司員工所得之薪資是由公司發給，負責人僅是公司組織之一員，擔任公司業務之執行工作，公司內部財務之進出，有嚴格之控管及審核制度，非負責人一人所能掌控，是依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定，以事業負責人為扣繳義務人，並依第 114 條第 1 款規定，限期責令事業負責人補繳應扣未扣稅款，將實際上由法人組織之事業體所擁有之所得，以法律明定轉嫁由無實際所得之負責人個人負繳納稅款之義務，有違實質課稅及量能課稅原則，實有違反憲法第 19 條租稅法律主義之規定。

## (二) 比較法上觀察：

### 1. 大陸地區法制：

扣繳義務人不是納稅主體：所謂納稅主體是指依法負有納稅義務，應該就其應稅所得繳納稅款並最終承擔稅款的主體。這樣，扣繳義務人有行使扣繳權利，履行扣繳義務，但是扣繳義務人卻不會最終負擔納稅義務，其承擔的是扣繳義務，扣繳義務與納稅義務不是同一概念，其最終也不負有納稅人應該承擔的納稅義務，新《稅收徵管法》廢除舊《稅收徵管法》第 47 條的“由扣繳義務人代繳稅款”的規定，體現了實定法的立法原則，即扣繳義務人不是“納稅主體”。雖然扣繳義務人



或者納稅人都向稅務機關繳納稅款，但是，扣繳義務與納稅義務不是同一性質的義務，扣繳主體也不是納稅主體。在扣繳制度的稅款繳納環節，由於扣繳義務人繳納的稅款並不屬於其應負擔的稅款，因此，扣繳義務人僅具有“納稅”的表面形式，但實質上不“納稅”，不是“納稅主體”（見滕祥志，稅法實務與理論研究，法律出版社，2008年5月第1版，第134頁至第135頁，附件17）。

## 2. 德國法制：

在比較法上德國之扣繳義務人為事業主體本身，並非事業負責人。此觀德國所得稅法第38條第3項規定：「雇主應於每次發放薪資時，為受僱人之計算扣取薪資所得稅。在公法人，應由發放薪資之公庫履行雇主之義務。」然依我國所得稅法第89條第1項第2款，薪資所得之扣繳義務人，為「機關、團體之主辦會計人員」、「事業負責人」及「執行業務者」，其中僅為數最少之「執行業務者」為受領薪資者之勤務主，「機關、團體之主辦會計人員」、「事業負責人」則非勤務主（服務機關或雇主）。因此，在我國扣繳義務人原則上並非雇主（公法或私法之勤務主），而是為雇主提供勞務之個人，與德國所得稅法第38

條第 3 項，以雇主為扣繳義務人之立法例不同（見陳敏，扣繳薪資所得之法律關係，政大法學評論，86 年 3 月第 51 期，第 48 頁，附件 18）。

### 3. 小結：

是從上開大陸地區法制與德國法制觀察，我國所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定以事業負責人個人為扣繳義務人，違反扣繳義務並依所得稅法第 114 條第 1 款規定，補繳應扣未扣或短扣之稅款，不僅有違實質課稅及量能課稅原則，在比較法上更欠缺論證之依據。

### （三）課事業負責人應扣或短扣稅額 3 倍之固定罰鍰，過度侵害人民財產權，有違反憲法第 23 條比例原則之規定：

扣繳義務人之任務，係協助稽徵機關，在對於第三人為給付時，代為扣留稅款，並繳納予稽徵機關。性質上屬於「無償」接受國家委任協助處理國家稽徵稅捐之事務，其既然並未收受報酬，又非履行個人的納稅義務，其所應承擔的責任不應過重，而應有合理的最高金額限制。此外，未被扣繳的納稅義務人，依法仍應負擔報繳稅捐之義務，因此，稽徵機關依法仍可向納稅義務人追繳應納稅款，稅收亦可確保。因此類違反扣繳義務的情形，違規情節相對較為輕微，罰鍰責

任不宜過重，故參照德國稅捐通則第 378 條第 2 項關於因重大過失短漏稅捐處罰 5 萬歐元之規定，依國內稅法學者及專家所提出之納稅者權利保護法草案第 18 條規定：「扣繳義務人違反扣繳義務者，除依各法規定應負賠繳稅款責任外，其依各稅法規定科處之罰鍰，最高不得逾新臺幣 200 萬元。」即違反扣繳義務人之處罰上限，最高處新臺幣 200 萬元之罰鍰（見黃俊杰，稅捐基本權，元照出版有限公司，2006 年 9 月初版第 1 刷，第 170 頁至第 171 頁，附件 19）。

另依司法院釋字第 641 號解釋理由書謂：「對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當。立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，為求執法明確，以固定之方式區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，而未預留罰鍰之裁量範圍者，或非憲法所不許，惟仍應設適當之調整機制，以避免個案顯然過苛之處罰，始符合憲法第二十三條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨。」是所得稅法第 114 條第 1 款規定，未考量扣繳義務人係「無償」替稅捐機關執行徵收稅捐，參酌民事無償契約降低債務人責任及損害賠償範圍之法理，

在民法贈與契約規定，贈與人債務不履行之責任減輕其事項有二：(見邱聰智，債法各論，輔仁大學法學叢書，1994年9月初版，第289頁，附件20)一為責任標準之降低(民法第410條參照)，另一為責任範圍之減免(民法第409條、第411條參照)，是應降低扣繳義務人處罰之責任條件及罰鍰數額，方符無償行為歸責之法理，又以固定方式以「應扣未扣或短扣之稅額」處3倍之罰鍰，非以違規情節輕重，據以計算罰鍰金額，未預留罰鍰之裁量範圍，也未設有適當調整之規定，有違上開憲法第23條比例原則之規定及司法院釋字第641號解釋意旨。

#### 五、綜上所述：

- (一) 所得稅法第89條第1項第2款規定，課對法人組織之公司所得，以其負責人個人為扣繳義務人，有違憲法第19條租稅法律主義下，關於納稅(租稅)主體，應依實質課稅及量能課稅之認定標準；另所得稅法第114條第1款規定，將實際為法人組織之公司所得之營業利益，轉嫁令法人公司之負責人個人補繳應扣未扣或短扣之稅額，亦有違憲法第19條租稅法律主義下，關於納稅(租稅)主體，應依實質課稅及量能課稅之認定標準。
- (二) 所得稅法第114條第1款後段規定，課扣繳

義務人應扣未扣或短扣稅額 3 倍之固定罰鍰，未審酌扣繳義務人係「無償」替國家稅捐機關執行徵稅任務之特性，未降低扣繳義務人之責任條件，及減少違反扣繳義務之罰鍰數額，不僅有違無償行為之法理，更有過度侵害人民之財產權，違反憲法第 23 條比例原則之規定。

六、關係文件之名稱及件數：

- (一) 財政部高雄市國稅局綜合所得稅 93 年度稅額繳款書、95 年度財高稅法違字第 1209500949 號處分書影本各 1 份。
- (二) 財政部高雄關稅局 96 年 3 月 5 日財高國稅法字第 096003367 號復查決定書影本 1 份。
- (三) 財政部 96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180680 號訴願決定書影本 1 份。
- (四) 高雄高等行政法院 97 年 3 月 18 日 96 年度訴字第 865 號判決影本 1 份。
- (五) 最高行政法院 97 年 6 月 19 日 97 年度裁字第 3165 號裁定影本 1 份。
- (六) 財政部高雄關稅局 95 年度財高國稅法違字第 1209500950 號處分書、財政部高雄市國稅局綜合所得稅 94 年度扣繳稅額繳款書影本各 1 份。
- (七) 財政部高雄關稅局 96 年 3 月 3 日財高國稅法字第 0960003368 號復查決定書影本 1 份。
- (八) 財政部 96 年 8 月 16 日台財訴字第

- 09600180710 號訴願決定書影本 1 份。
- (九) 高雄高等行政法院 97 年 3 月 18 日 96 年度訴字第 866 號判決影本 1 份。
- (十) 最高行政法院 97 年 6 月 9 日 97 年度裁字第 3163 號裁定影本 1 份。
- (十一) 財政部高雄關稅局 95 年度財高國稅違法字第 1209500951 號處分書、財政部高雄市國稅局綜合所得稅 95 年度扣繳稅額繳款書影本各 1 份。
- (十二) 財政部高雄關稅局 96 年 3 月 3 日財高國稅法字第 0960003369 號復查決定書影本 1 份。
- (十三) 財政部 96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180690 號訴願決定書影本 1 份。
- (十四) 高雄高等行政法院 97 年 3 月 18 日 96 年度訴字第 867 號判決影本 1 份。
- (十五) 最高行政法院 97 年 6 月 19 日 97 年度裁字第 3164 號裁定影本 1 份。
- (十六) 葛克昌，信託行為與實質課稅原則，收錄於於氏著，行政程序與納稅人基本權，翰蘆圖書出版有限公司，2005 年 9 月增訂版，第 326 頁影本 1 份。
- (十七) 滕祥志，稅法實務與理論研究，法律出版社，2008 年 5 月第 1 版，第 134 頁至第 135 頁影本 1 份。
- (十八) 陳敏，扣繳薪資所得之法律關係，政大法

學評論，86年3月第51期，第48頁影本  
1份。

(十九)黃俊杰，稅捐基本權，元照出版有限公司，  
2006年9月初版第1刷，第170頁至第  
171頁影本1份。

(二十)邱聰智，債法各論，輔仁大學法學叢書，  
1994年9月初版，第289頁影本1份。

聲請人：薛○承

中 華 民 國 9 8 年 1 2 月 7 日

(附件四)

高雄高等行政法院判決

96年度訴字第865號

97年3月4日辯論終結

原 告 薛○承 (住略)

送達代收人 翁○惠 (住略)

訴訟代理人 黃進祥 律師

江順雄 律師

黃建雄 律師

被 告 財政部高雄市國稅局 (設略)

代 表 人 陳金鑑 局長 (住略)

訴訟代理人 周○資 (住略)

上列當事人間扣繳稅款事件，原告不服財政部中華民國96年  
8月16日台財訴字第09600180680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

### 甲、事實概要：

緣原告為詳○科技股份有限公司（下稱詳○公司）負責人，亦即所得稅法規定之扣繳義務人，被告以該公司於民國 93 年度給付納稅義務人薪資所得計新臺幣（下同）464 萬 6,588 元，未依規定辦理扣繳所得稅款 92 萬 9,318 元。經通知限期補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，惟未依限補報及補繳。遂發單補徵應扣未扣稅款 92 萬 9,318 元外，並按應扣繳稅額裁處 3 倍之罰鍰 278 萬 7,900 元（計至百元）。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

### 乙、兩造之聲明：

#### 一、原告聲明求為判決：

- （一）訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。
- （二）訴訟費用由被告負擔。

#### 二、被告聲明求為判決：

- （一）原告之訴駁回。
- （二）訴訟費用由原告負擔。

### 丙、兩造主張之理由：

#### 一、原告起訴意旨略謂：

- （一）按「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，課徵綜合所得稅」，「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：...3、在中華民國境內提供勞務之報酬。」所得稅法第 2 條第 1 項、第 8



條第 3 款分別定有明文。最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決、95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決對於上揭所得稅法第 8 條第 3 款規定之意旨已有明確之見解可參：依所得稅法第 8 條立法理由載明：勞務報酬以勞務「提供」是否在「我國境內」為準，由此可知，我國所得稅法就「勞務報酬」所得稅課徵係採「屬地主義」為原則，亦即勞務報酬是否應課徵綜合所得稅，係以「勞務提供地」是否在我國境內為準，「凡在我國境內」提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得。至於其雇主係在我國國內或國外？是否為公司組織？在國外是否經核准設立分公司或辦事處？以及勞務報酬係由何人或由何地支付？均非所問。次按「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳」，所得稅法第 2 條第 2 項定有明文。因此，凡非在中華民國境內居住之個人，而於中華民國境外為中華民國之雇主提供勞務所獲得之報酬，即非中華民國來源所得，雇主就其支付之款項，即無扣繳之義務。

- (二) 本件詳○公司於 93 年間分別僱用外籍員工 Russ○○為派駐美國之副總，負責美國地區之產品業務開展；Shawn○○為派駐美國之

工程師，負責全球客戶服務之業務；Wason○  
○為派駐美國之副總，負責產品軟體開發、  
軟體問題顧問及軟體教育訓練之業務。上開  
3位員工之「工作地點」均在美國，係在「我  
國境外」為詳○公司提供勞務，詳○公司於  
93年間對其等支付之勞務報酬，依上揭規定  
及說明與實務見解，顯非屬所得稅法第2條  
第1項所規定之中華民國來源所得。被告辯  
稱，上開詳○公司所僱用之3位員工受領之  
薪資包含獎金及其他津貼等，均「在中華民  
國境內支付」，且所給付之薪資亦列報於該  
公司之必要成本費用，又上開3位員工均「受  
僱於中華民國境內」，派至境外提供資訊技  
術服務及從事機器之維修安裝與業務推廣  
等工作，自屬出差之性質，與所得稅法第8  
條第3款所規定在中華民國境內提供勞務之  
報酬，並無不合，應屬中華民國來源所得云  
云，因與上揭最高行政法院95年度判字第  
1254號判決、96年度判字第934號判決所  
示勞務報酬係由「何地」支付，以及最高行  
政法院94年度判字第507號判決所示其雇  
主係在「國內或國外」等均在所不問之見解  
相左，自無足採。

(三) 復按財政部63年10月3日台財稅字第  
0037273號及69年10月15日台財稅字第  
38556號函釋「我國公司派駐各該公司國外

分公司及辦事處等分支機構服務，並經常居住國外之員工，包括該分支機構於當地僱用之雇員，其因在我國境外提供勞務而取得之薪資報酬，包括國內支領之薪資，不屬中華民國來源所得，依法免徵我國所得稅，可免扣繳」。依最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示見解，上開函釋之重點，係在闡明我國公司派到該公司國外分支機構服務所得薪資，可免扣繳所得稅，財政部南區國稅局卻依上開 2 函釋之意旨，自行衍生以該公司設有國外分公司及辦事處，其受僱人之勞務報酬始屬非中華民國來源所得，顯係增加所得稅法第 8 條第 3 款規定所無之要件，違反法律保留原則，於法有違。且判決所示之案例事實亦為，我國公司聘僱美籍員工在美國為該公司提供勞務，與上開 2 件函釋所示之事實均為勞務提供地在國外之情形相同，該判決因而認定即使依據上開 2 件函釋，該公司支付給美籍員工之勞務報酬，亦非屬中華民國來源所得，故不須扣繳等情。有上開最高行政法院判決可參。本件情形與上開 2 件函釋及最高行政法院判決所示之事實完全相同，均係受聘僱人在我國境外工作，因此，上開 2 件函釋及最高行政法院判決自得作為本件適用之依據，原告應無扣繳之義務。被告辯稱上開 2 件函釋係針對國內公司

設置國外分公司或辦事處之情形而為規定，本件原告並未在美國設立分公司或辦事處，故無該 2 件函釋之適用云云，因與上揭最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示之見解相左，亦無足採。

- (四) 再按財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋「XX 資訊股份有限公司依合約計畫派員赴中華民國境外提供資訊技術服務，該公司員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅」。依最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示見解，上開函釋之重點，係指本國公司之「國內受僱人」出差至境外提供勞務之情形而言，與本件詳○公司之 3 位受僱人均為「國外受僱人」在我國境外提供勞務之情形不同，自不得適用於本件。該件判決所示之事實為，我國公司聘僱美籍員工在美國為該公司提供勞務，與本件情形完全相同，該判決因而認定該公司支付給美籍員工之勞務報酬，非屬中華民國來源所得等情，自可作為本件適用之參考。被告辯稱，依上開函釋之意旨，詳○公司聘僱外籍業務人員及維修工程師，在國外地區拓展業務及維修，係屬國外出差之性質，其等自詳○公司取得之勞務報酬仍屬中

中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅云云，顯無理由。

- (五) 被告辯稱，最高行政法院 95 年度判字第 001254 號判決，係針對本國公司支付國外聯屬公司技術報酬服務金，所衍生究應適用所得稅法第 8 條第 3 款或第 11 款之爭議，與本件案情不同，自無援引適用之餘地云云。惟查：雖該件最高行政法院判決所示之事實衍生出本國公司支付國外聯屬公司技術報酬服務金，究應適用所得稅法 8 條第 3 款或第 11 款之爭議，然該件最高行政法院判決亦針對所得稅法第 8 條第 3 款「在中華民國境內提供勞務之報酬」之規定，提出其認定之準據謂：所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係以勞務提供地是否在我國境內為準，凡在我國境內提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得，至於勞務報酬係由何人或何地支付，在所不問。原判決以「在中華民國境外提供勞務之報酬」，應指勞務提供之行為地及「使用地」均在國外者而言，至於勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，因該勞務與在中華民國境內使用之因素發生連結關係，亦應認屬「中華民國來源所得」，將所得稅法第 8 條第 3 款之規定，勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，認屬「中華民國來源所得」，已有適用法規不當

之違法。

- (六) 最高行政法院 96 年度判字第 1439 號判決指出，所得稅法第 8 條第 3 款所稱之「勞務提供地」，與「勞務受領地（結果地）」為不同之法律概念，不得混為一談。被告辯稱，本件詳○公司聘僱之 3 位員工係因境內公司之目的至中華民國境外提供技術服務之出差性質，非屬勞務提供地在境外之情形云云，顯將勞務提供地與勞務結果受領地之概念相混淆，依上揭最高行政法院判決見解，亦無足採。
- (七) 訴願決定另稱詳○公司僱用之 3 位外籍員工於 93 年度並未在我國國內居住，核屬非中華民國境內居住之個人，原告自應依所得稅法第 88 條之規定，辦理扣繳稅款及申報扣繳憑單云云。因詳○公司僱用之 3 位外籍員工既無所得稅法第 8 條第 3 款所規定之在中華民國境內提供勞務之報酬，而無中華民國來源所得，自無所得稅法第 2 條第 2 項應就源扣繳規定之適用，訴願決定之理由，即無可維持。
- (八) 按所得稅法第 114 條第 1 款規定：扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於期限內補繳應扣未扣或短扣

之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。查本件詳○公司僱用之 3 位外籍員工既無所得稅法第 8 條第 3 款所規定之在中華民國境內提供勞務之報酬，而無中華民國來源所得，自無所得稅法第 2 條第 2 項應就源扣繳規定之適用，原告雖為詳○公司之負責人而為所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定扣繳之義務人，然無所得稅法第 92 條第 2 項所規定之扣繳義務，自無上開所得稅法第 114 條第 1 款規定裁罰之適用。原處分裁處原告 3 倍罰鍰 278 萬 7,900 元云云，即無理由。

(九) 為扣繳稅款事件，謹整理本件最高行政法院之見解如下：

1. 關於所得稅法第 8 條第 3 款「在中華民國境內提供勞務之報酬」之見解：

(1) 最高行政法院 94 年度判字第 507 號

判決謂：所得稅法第 8 條立法理由：

「勞務報酬：以勞務提供是否在我國境內為準」，由此得知，上開規定揭櫫我國所得稅法就勞務報酬所得稅之課徵，係採「屬地主義」為原則，亦即勞務報酬是否課徵綜合所得稅，係以勞務提供地是否在中華民國境內為憑，其雇主係在國內或國外；或雇主為公司組織，在國外是否經核准設

國外分公司、辦事處登記，均非所問。從而，非中華民國境內居住之個人，於中華民國境外為中華民國雇主提供勞務，所獲之報酬，即非中華民國來源之所得，雇主就其支付之金額，即無扣繳義務。

(2)最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決謂：所得稅法第 8 條第 3 款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係以勞務提供地是否在我國境內為準，凡在我國境內提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得。至於勞務報酬由何人支付或由何地支付，在所不問。

(3)最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決謂：所得稅法第 8 條第 3 款「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係以勞務提供地是否在我國境內為準，凡在我國境內提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得，至於勞務報酬係由何人或何地支付，在所不問。原判決以「在中華民國境外提供勞務之報酬」，應指勞務提供之行為地及「使用地」均在國外者而言，至於勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，因該勞務與在中華民國境內使用之因



素發生連結關係，亦應認屬「中華民國來源所得」，將所得稅法第 8 條第 3 款之規定，勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，認屬「中華民國來源所得」，已有適用法規不當之違法。

(4) 最高行政法院 96 年度判字第 1439 號判決謂：被上訴人主張所得稅法第 8 條第 3 款所稱之「勞務提供地」，包括勞務提供之結果地在內，此等主張將「勞務提供地」與「勞務受領地」之不同法律概念混為一談。

(5) 本件詳○公司於 93 年間所僱用之 3 名外籍員工 Russ○○、Shawn○○、Wason○○，均係國外受僱人，工作地點均在美國，在我國境外提供勞務，依上揭實務見解，非屬所得稅法第 2 條第 1 項、第 8 條第 3 款所規定之中華民國來源所得，原告自無扣繳之義務。被告辯稱，上開 3 位員工受領之薪資包含獎金及其他津貼等，均在中華民國境內支付，且均受僱於中華民國境內，因境內公司之目的派至境外提供勞務，自屬國外出差之性質，非屬勞務提供地在境外之情形云云，因與上揭實務見解相左，顯無可採。

2. 關於財政部 63 年 10 月 3 日台財稅字第

37273 號及 69 年 10 月 15 日台財稅字第 38556 號函釋之意旨：

(1)最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決謂：上開函釋之重點，係在闡明我國公司派到該公司國外分支機構服務所得薪資，可免扣繳所得稅，其函釋內容與本件勞務均在國外提供情形相同，被上訴人如據此 2 函釋，亦不得認定本件上訴人有扣繳義務，惟被上訴人卻依上開 2 函釋之意旨，自行衍生以該公司設有國外分公司及辦事處，其受僱人之勞務報酬始屬非中華民國來源所得，顯係增加所得稅法第 8 條第 3 款所無之要件，違反法律保留原則，於法有違。

(2)上開最高行政法院判決事實為，詠○海產公司於 89 年間聘僱美籍員工張○君為派駐美國之業務代表，負責美加地區交貨、客戶聯絡及處理索賠等業務，張○君並長年居住在美國等情。本件情形與上開最高行政法院判決事實相同，詳○公司所聘僱之 3 位外籍員工均在我國境外之美國提供勞務，所支付之薪資非屬中華民國來源所得，依上揭實務見解，原告自無扣繳之義務。被告辯稱上開 2 件函釋

係針對國內公司設置國外分公司或辦事處之情形而為規定，本件原告並未在美國設立分公司或辦事處，故無該 2 件函釋之適用云云，因與上揭實務見解相左，亦無足採。

3. 關於財政部 84 年 6 月 31 日台財稅字第 841629949 號函釋之意旨：

(1) 最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決謂：上開函釋，係指公司「國內受僱人」出差境外提供勞務之情形，與本件上訴人之受僱人張○君純為國外受僱人在我國境外提供勞務情節相異，上開函釋意旨自不得適用於本件。

(2) 上開最高行政法院判決事實為，詠○海產公司於 89 年間聘僱美籍員工張○君為派駐美國之業務代表，負責美加地區交貨、客戶聯絡及處理索賠等業務，張○君並長年居住在美國等情。本件情形與上開最高行政法院判決事實相同，詳○公司所聘僱之 3 位外籍員工均純為國外受僱人，在我國境外之美國提供勞務，依上揭實務見解，並無上開函釋之適用，原告自無扣繳之義務。被告辯稱，依上開函釋之意旨，詳○公司聘僱外籍業務人員

及維修工程師，在國外地區拓展業務及維修，係屬國外出差之性質，其等自詳○公司取得之勞務報酬仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅云云，因與上揭實務見解相左，顯無理由。

4. 被告所援引之最高行政法院 95 年度判字第 1704 號、93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號、95 年度判字第 379 號判決之事實，均係原屬台○公司之員工，後來因台○公司業務之需要，而被台○公司派至國外越南，在台○公司與越○公司合資成立之越○○業有限責任公司（下稱越○公司）服務，該台○公司之員工本來即為台○公司之國內受僱人，與本件詳○公司所聘僱之 3 位外籍員工係自始即純為國外受僱人而在我國境外提供勞務之情形不同，上開最高行政法院判決意旨自不得適用於本件。

（十）為扣繳稅款事件，謹就被告 97 年 1 月 21 日補充答辯狀提出說明事：

1. 被告主張，本件原告聘僱之 3 位外籍員工之薪資均由詳○公司自我國境內匯款至境外支付，應認上開 3 位外籍員工之薪資所得為中華民國來源所得云云，並無理由：

查最高行政法院 95 年度判字第 1254 號、96 年度判字第 934 號判決已明確表示，所得稅法第 8 條第 3 款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係以「勞務提供地」是否在我國境內為準，至於該勞務報酬係由「何人」支付或由「何地」支付，均在所不問。被告上開主張，與最高行政法院見解相左，自無足採。

2. 被告主張，其所援引之最高行政法院 95 年度判字第 1704 號、93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號、95 年度判字第 379 號判決所示之案例事實，係個人受僱於我國境內公司，為雇主之目的出差至境外「他公司」提供技術服務，受僱員工與他公司間並無直接市場交易行為，故該受僱員工之所得仍屬中華民國來源之所得，與本件詳○公司聘僱 3 位外籍員工，係個人受僱於境內公司，為雇主之目的至境外為「境內公司」提供勞務之情形相同，自得適用於本件云云，並無理由：

上開最高行政法院判決之案例事實，均係原屬台○公司之員工，因台○公司業務之需要，派至越南在台○公司與越○公司合資成立之越○公司服務。該台○公司之員工本來即為台○公司之「國內受僱人」，被台○公司派至「境外他公司」服務，

與本件詳○公司聘僱之 3 位外籍員工自始即純為「國外受僱人」，在我國境外為「詳○公司」服勞務之情形不同，自不得適用於本件。被告之主張，顯然誤解上開最高行政法院判決之案例事實，自無足採。

3. 被告主張，原告聘僱之 3 位外籍員工其工作內容與勞動條件均基於我國社會經濟交易條件，具有密不可分之連結，營收及成本費用亦由詳○公司享受及負擔，應認其等在境外提供勞務係境內公司之延伸，而為中華民國來源之所得云云，並無理由：

上開被告之主張，乃指勞務提供之「使用地」在國內，與我國社會經濟條件發生密切連結，故應認屬中華民國來源所得。惟查，上開被告主張之理由，業為最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決所不採，再參酌最高行政法院 96 年度判字第 1439 號判決所示之見解，可知所得稅法第 8 條第 3 款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係指勞務提供之「行為地」在「我國境內」而言，至於勞務提供之「使用地」究竟是在我國境內或境外，則非所問。被告之主張顯無可採。

4. 被告主張，最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決並非判例，無拘束各級法院之

效力云云，並無理由：

上開最高行政法院判決所示之案例事實與本件情形完全相同，被告對此並不否認，則上開判決雖非判例，仍足作為本件適用之參考。

- (十一) 綜上所述，詳○公司聘僱之 3 位外籍員工均在美國從事拓展業務及維修之工作，其等所受領之薪資非屬所得稅法第 8 條第 3 款所規定之在中華民國境內提供勞務之報酬，並無中華民國來源之所得，原告雖為詳○公司之負責人，亦無扣繳之義務，原處分及復查與訴願決定依所得稅法第 8 條第 3 款、第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項，及各類所得扣繳率標準第 3 條第 1 項第 2 款之規定，並援引上開 3 件財政部之函釋，而課徵原告應扣稅款及裁處罰鍰，適用法令顯有違誤。懇請鈞院審酌，准判如訴之聲明。

## 二、被告答辯意旨略謂：

- (一) 按「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。」「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：...3、在中華民國境內提供勞務之報酬。」「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 92 條規定繳納之：...2、機關、團體、事業或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金...。」「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：...2、薪資、利息、租金、佣金...，其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。」「非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第 88 條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起 10 日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗。」「扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。」分別為所得稅法第 2 條第 2 項、第 8 條第 3 款、第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項及第 114 條第 1 款所明定。次按「納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，...，按下列規定扣繳：...2、薪資按給付額扣取百分之 20。」為各類所得扣繳率標準第 3 條第 1 項第 2 款所訂定。又「XX 資訊股份有限公司依合約計畫派



員赴中華民國境外提供資訊技術服務，該公司員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅。」復為財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函所明釋。另「查個人受僱於境內公司，縱使為雇主目的出差境外至他公司提供技術服務，其受僱行為發生於境內，包括工作時間、內容、薪資及福利給與等各項勞動條件之協議、訂定，均立基於中華民國法律社會及經濟社會所提供之交易市場條件，個人財產既基於此有所增益，應負有納稅義務；且其前往境外出差，不論時間長短，均係基於雇主與他公司之市場交易行為而來，受僱員工與他公司並無直接市場交易行為，依『所得基於市場交易取得，所得應附有社會義務』之可稅性法理，個人受僱於境內，其出差境外之所得仍應併入個人綜合所得課徵綜合所得稅，與所得稅法第 8 條第 3 款所稱勞務所得係指勞務提供地在中華民國境內提供，尚無不合。」最高行政法院 95 年度判字第 1704 號再審判決、93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號及 95 年度判字第 379 號判決意旨可資參照。

(二)原告為詳○公司負責人，亦即所得稅法第 89

條規定之扣繳義務人，經被告查獲該公司 93 年度給付長駐國外之外籍員工薪資所得 464 萬 6,588 元，未依規定於給付時按給付額扣取 20% 之扣繳稅額 92 萬 9,318 元，有僱傭契約與部分國外匯款單據附卷可稽；經被告所屬左營稽徵所 95 年 8 月 4 日以財高國稅左營所字第 0950005592 號函通知限期補繳應扣未扣稅額及補報扣繳憑單，惟原告未依限補報及補繳，乃發單補徵扣繳稅額 92 萬 9,318 元，揆諸首揭規定，並無違誤，原處分請予維持。

(三) 本件詳○公司係以經營組裝 IC 檢測設備、自動目測機及電子組件外銷為主要業務，本年度聘僱數名外籍工程師及業務人員長駐國外從事機器之維修安裝及業務推廣等工作，依詳○公司提示之合約內容所載，所聘外籍員工係為派赴中華民國境外提供資訊技術服務，該受聘人員應領薪資包含其他津貼及獎金等，均在中華民國境內支付，且該公司所給付國外員工之薪資及獎金均列於薪資支出之費用項目，係該公司為取得該技術服務收入所給付之必要成本費用。又所聘人員均受僱於境內，為雇主目的派至境外拓展業務及維修工作，自屬出差性質，不因時間長短有別。是其出差境外之所得仍屬中華民國來源所得，與所得稅法第 8 條第 3 款之規定，

尚無不合。另所謂「中華民國來源所得」係取自中華民國之所得，渠等外籍員工所領取之薪資報酬既取自境內公司，核為中華民國來源所得，依有所得即應課稅之原則，即應依規定就源扣繳。是原告所訴詳○公司聘僱之外籍員工之工作地均在國外，其在中華民國境外提供勞務之報酬非屬中華民國來源所得乙節，核無足採。

- (四) 至稱原處分與最高行政法院 94 年度判字第 507 號、95 年度判字第 1254 號、96 年度判字第 934 號及 96 年度判字第 1439 號判決意旨有違乙節，依 95 年度判字第 1704 號再審判決，財政部 63 年 10 月 3 日台財稅字第 37273 號及 69 年 10 月 15 日台財稅字第 38556 號函釋係針對國內公司「派駐國外分公司或辦事處服務」情形為規定，與本件詳○公司在國外未設立分支機構不同，自難比附援引。另境內公司員工應領薪資包含其他津貼及獎金等均在中華民國境內支付，並由該公司費用項目負擔，是境內公司員工依合約至境外提供勞務，自屬出差性質，不因時間長短有別，此亦有最高行政法院 93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號及 95 年度判字第 379 號判決可參。是本件依首揭規定，補徵原告扣繳稅額 92 萬 9,318 元，並無不合。

- (五) 原告雖主張上揭判決之事實係我國境內公司依合約派員至境外公司提供技術服務，該派赴境外公司之員工係國內受僱人與本件詳○公司係聘僱外籍員工於境外負責國外業務之推展不同，故無法比附援引等語。惟：
1. 查詳○公司係以經營組裝 IC 檢測設備、自動目測機及電子組件外銷為主要業務，93 年度聘僱美籍員工 Russ○○、Wason○○及 Shawn○○等 3 人，分別負責該公司業務部、軟體開發部及客戶支援部之業務，薪資保障 14 個月，分於端午節（0.5 個月）、中秋節（0.5 個月）及農曆春節（1 個月）發放，每月領有固定薪資（含薪資、其他津貼—出差、郵電費...等），均由詳○公司自境內匯款至境外支付，有該公司 OFFERING LETTER 及部分匯款單據附原違章案卷可稽。渠等外籍員工工作地點雖在國外，然係為境內公司的利益與目的，與其他員工無異，且該公司所給付國外員工之薪資及獎金等金額，均於該公司 93 年度營利事業所得稅申報為薪資支出之成本費用。
  2. 觀諸上揭最高行政法院判決之案例事實，係「個人受僱於境內公司，為雇主目的出差境外至『他公司』提供技術服務」，判決意旨無非以該受僱員工前往境外出差，均

係基於雇主與他公司之市場交易行為而來，受僱員工與他公司並無直接市場交易行為，是其出差境外之所得仍屬中華民國來源所得，與所得稅法第 8 條第 3 款之規定，尚無不合。此亦與財政部 92 年 9 月 12 日台財稅字第 0920453147 號令規定「臺灣地區人民被派赴大陸地區辦事處服務者，其由臺灣地區總機構給付或撥付大陸地區辦事處給付之報酬，均應由臺灣地區總機構依所得稅法第 88 條規定扣繳所得稅款。」之意旨相符。而本件事實係個人受僱於境內公司，為雇主目的至境外為『境內公司』提供勞務服務，核與首揭財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋情形相符，自有其適用，先予敘明。又詳○公司所聘人員雖為外籍員工，惟其工作之內容、薪資及福利等各項勞動條件之訂定，均立基於中華民國法律社會及經濟社會之交易市場條件，營業收益及成本費用亦由該公司享有及負擔。衡之個人受僱於境內公司，其出差境外為他公司提供勞務之所得尚且應併入個人綜合所得課徵綜合所得稅，加以本件詳○公司員工非為境外他公司而係為境內公司提供勞務，與中華民國之法律社會與經濟實質更具密不可分之連結，渠等於境外提供勞務應

認為境內公司之延伸，其取自境內公司之報酬與所得稅法第 8 條第 3 款之規定，尚無不合，仍為中華民國來源所得，依有所得即應課稅之原則，扣繳義務人（原告）即應依規定就源扣繳。

（六）至原告主張相同案情業經最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決審認在案乙節，按該判決僅為具體個案審理之結果，並非判例而具有拘束各級法院之效力。另原告舉出最高行政法院 96 年度判字第 1439 號判決所示見解「將所得稅法第 8 條第 3 款所稱之『勞務提供』認包括勞務提供之結果地在內，實是把『勞務提供地』與『勞務受領地』之不同法律概念混為一談。」乙節，查該判決之理由略以：因歐○亞公司（境內公司）給付德國 P○○公司（境外公司）之酬金究屬勞務所得或其他收益之事實尚未究明，致無法進行法條之涵攝。唯有將所得類別加以定性後，才有可能討論歐○亞公司給付之酬金，應適用所得稅法第 8 條第 3 款「勞務報酬」或同條第 3 款以外之規定，並進一步探究其法律效果是否為中華民國來源所得。因該案事實係針對境內公司給付境外公司酬金之屬性爭議所衍生應如何適用法律之問題，與本件案情不同，自無援引適用之餘地。又『勞務提供地』與『勞務受領地』雖經最高行政法院

認屬不同之法律概念，惟本件之核心事實乃「個人受僱於境內公司於境外為境內公司提供勞務」，雖勞務之提供地在國外，惟其使用地在國內，該勞務與在中華民國境內使用之因素發生連結關係，本件經濟上實質之實際重要性亦應納入考量。

(七)原告為詳○公司負責人，即所得稅法第 89 條規定之扣繳義務人，自應於該公司給付納稅義務人薪資所得時，按同法第 88 條及第 92 條規定扣繳稅款，已如前述。案經被告查得，乃通知限期補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，惟原告未依限補繳及補報，經審理違章成立。是被告依前揭規定，按應扣未扣之稅額 92 萬 9,318 元處 3 倍之罰鍰 278 萬 7,900 元，並無違誤，罰鍰原處分請續予維持。

(八)綜上所述，原告既為所得稅法規定之扣繳義務人，詳○公司於 93 年度給付納稅義務人薪資所得計 464 萬 6,588 元，即應依規定辦理扣繳所得稅款 92 萬 9,318 元。其未依規定辦理，經通知限期補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，惟仍未依限補報及補繳。被告除發單補繳應扣未扣稅款 92 萬 9,318 元外，並依所得稅法第 114 條第 1 款之規定按應扣繳之稅款裁處 3 倍罰鍰 278 萬 7,900 元（計至百元），揆諸首揭規定，並無

違誤。

## 理由

### 壹、程序方面：

- 一、本件被告代表人原為楊文哉局長，於本院審理中，變更為陳金鑑局長，由其聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。
- 二、按「分別提起之數宗訴訟係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，行政法院得命合併辯論。命合併辯論之數宗訴訟，得合併裁判之。」行政訴訟法第 127 條定有明文。查本件原告因扣繳稅款事件，分別不服財政部 96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180680 號、96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180710 號、96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180690 號訴願決定，提起行政訴訟（本院 96 年度訴字第 865 號、866 號、867 號），係同種類之事實及法律上原因，爰命合併辯論，分別裁判，合先敘明。

### 貳、實體方面：

- 一、按「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。」「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：...3、在中華民國境內提供勞務之報酬。」  
「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 92 條規定繳納之：...2、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...。」「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：...2、薪資、利息、租金、佣金...，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。」「非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第 88 條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起 10 日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗。」「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：1、扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。」分別為行為時所得稅法（下稱所得稅法）第 2 條第 2 項、第 8 條第 3 款前段、第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項及第 114 條第 1 款所明定。次按「納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，按下列規定扣繳：...2、薪資按給付額扣取百分之 20。但政府派駐國外工作人員所領政府發給之薪資按全月給付總額超過新臺幣 3 萬元部分，扣取百分之 5。」為行為時各類所得扣繳率標準（下稱各類所得扣繳率標準）第 3 條第 1 項第 2 款所訂定。

又按「XX 資訊股份有限公司依合約計畫派員赴中華民國境外提供資訊技術服務，該公司員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅。」復為財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函所明釋。上揭函釋，係財政部基於稅捐稽徵主管機關之權責，對所得稅法第 8 條第 3 款之適用疑義所為之解釋，核與該條款規定之立法目的無違，自得援用。

二、經查，原告為詳○公司負責人，亦即所得稅法規定之扣繳義務人，被告以該公司於 93 年度給付納稅義務人薪資所得計 464 萬 6,588 元，未依規定辦理扣繳所得稅款 92 萬 9,318 元。經通知限期補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，惟未依限補報及補繳，遂發單補徵應扣未扣稅款 92 萬 9,318 元外，並按應扣繳稅額裁處 3 倍之罰鍰 278 萬 7,900 元（計至百元）等情，為兩造所不爭執。此有被告核定 93 年度補繳各類所得扣繳稅額繳款書及罰鍰繳款書、96 年 3 月 3 日財高國稅法字第 0960003367 號復查決定書附於原處分卷可稽，洵堪認定。

三、原告雖訴稱：（一）被告所引用財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋及最高行政法院 95 年度判字第 1704 號等相關判決所示，係指國內受僱人出差境外提供勞務之情形，與本件詳○公司所僱用之 3 位外籍員工，自始即純為「國外受僱人」，而在我國境外提供勞務之情形不同，自無足採。

(二) 本件被告之見解，因與上揭最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決、96 年度判字第 1439 號判決所示勞務報酬係由「何地」支付，以及最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示其雇主係在「國內或國外」等均在所不問之見解相左，自無足採。(三) 本件原告所僱用 3 位外籍員工，既無所得稅法第 8 條第 3 款在中華民國境內提供勞務之報酬，自無所得稅法第 2 條第 2 項之就源扣繳規定之適用，原告雖為詳○公司之負責人，而得依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定扣繳之義務人，然如前述既無所得稅法第 92 條第 2 項所規定之扣繳義務，自無所得稅法第 114 條第 1 款規定裁罰之適用，被告課徵原告稅款及裁處罰鍰，即無理由等云云，資為論據。

四、惟查，本件詳○公司於 93 年間分別僱用 Russ○○、Shawn○○、Wason○○等 3 位外籍員工，依其契約內容所示，Russ○○之職稱為業務開發部副總，主要負責業務項目為海外業務開發及海外業務技援，薪資內容為：「薪資為每月 USD3,500，每年固定 14 個月，其中包含 12 個月之薪資及 2 個月獎金。2 個月獎金將分於以下時間發放：0.5 個月於端午節發放；0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放。」其他協議內容為：「由於為全球服務，詳○科技於受僱人申請時，亦須支付以下費用：差旅費、郵電費、交際費、保險費、維修用零件／工具、其他行政雜項支出及租金。」Shawn○○之職稱為資深

客服工程師，主要負責業務項目為海外機台之維修服務及教育訓練、海外客戶服務及詳○科技網頁管理，薪資內容為：「薪資為每月 USD3,000，每年固定 14 個月，其中包含 12 個月之薪資及 2 個月獎金。2 個月獎金將分於以下時間發放：0.5 個月於端午節發放；0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放。」Wason○○之職稱為軟體開發部副總，主要負責項目為詳○科技產品之軟體程式開發（2d）、軟體程式技術指導（2d）及軟體程式教育訓練（2d），薪資內容為：「薪資為每月 USD3,500，每年固定 14 個月，其中包含 12 個月之薪資及 2 個月獎金。2 個月獎金將分於以下時間發放：0.5 個月於端午節發放；0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放。」其他協議內容為：「由於為全球服務，詳○科技於受僱人申請時，亦須支付以下費用：差旅費、郵電費、交際費、保險費、維修用零件／工具、其他行政雜項支出及租金。」等情，此有詳○公司與 3 位外籍員工所訂定契約之中文譯本附於本院卷可稽。觀諸上述契約之內容可知，Russ○○、Shawn○○、Wason○○3 位均屬詳○公司 93 年度所僱用分屬其公司國內各單位之正式員工，其工作地點則非全部在美國，詳○公司依契約內容可要求該員工在我國境內或世界其他各地工作。次查，前述 Russ○○、Shawn○○2 人受僱期間，詳○公司依合約內容曾派其等至國內或美國以外地區上海、新加坡、馬來西亞、加拿大工作，原告並均依合約內容

給付其等差旅費乙節，此亦有 Russ○○、Shawn○○  
○○93 年度入出境資料、詳○公司轉帳傳票、國外出  
差旅費報告表附於本院卷可稽。另參諸 3 位外籍員  
工其 2 個月獎金之發放時間，係 0.5 個月於端午節  
發放，0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節  
發放，與原告國內員工均屬相同，更足證該 3 位外  
籍員工係原告依合約內容派員赴中華民國境外提  
供資訊技術服務之員工，而非純屬詳○公司所僱用  
僅在我國境外提供勞務之國外受僱人。則揆諸前揭  
財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函  
釋意旨，該 3 位外籍員工依合約所定期限在國外提  
供技術服務，係屬國外出差性質，被告認其自詳○  
公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應  
依法課徵綜合所得稅，被告為詳○公司之負責人，  
依法有扣繳之義務，並無不合。另按「查個人受僱  
於境內公司，縱使為雇主目的出差境外至他公司提  
供技術服務，其受僱行為發生於境內，包括工作時  
間、內容、薪資及福利給與等各項勞動條件之協議、  
訂定，均立基於中華民國法律社會及經濟社會所提  
供之交易市場條件，個人財產既基於此有所增益，  
應負有納稅義務；且其前往境外出差，不論時間長  
短，均係基於雇主與他公司之市場交易行為而來，  
受僱員工與他公司並無直接市場交易行為，依『所  
得基於市場交易取得，所得應附有社會義務』之可  
稅性法理，個人受僱於境內，其出差境外之所得仍  
應併入個人綜合所得課徵綜合所得稅，與所得稅法

第 8 條第 3 款所稱勞務所得係指勞務提供地在中華民國境內提供，尚無不合。」亦有最高行政法院 93 年度判字第 1517 號判決附卷可參。又最高行政法院 95 年度判字第 1704 號再審判決、93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號及 95 年度判字第 379 號判決亦均同其意旨。是原告主張：被告所引用財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋及最高行政法院 95 年度判字第 1704 號等相關判決所示，係指國內受僱人出差境外提供勞務之情形，與本件詳○公司所僱用之 3 位外籍員工，自始即純為「國外受僱人」，而在我國境外提供勞務之情形不同，自無足採云云，並非有據。再查，如前所述，本件之事實係詳○公司依合約計畫，派其所僱用之 3 名外籍員工赴中華民國境外提供資訊技術服務，依財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋意旨，該 3 名員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自詳○公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，自應依法課徵綜合所得稅，而最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決、96 年度判字第 1439 號判決及最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決之事實，均與本件情節非完全相同，自不得逕予援用。是原告復稱：本件被告之見解，因與上揭最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決、96 年度判字第 1439 號判決所示勞務報酬係由「何地」支付，以及最高行

政法院 94 年度判字第 507 號判決所示其雇主係在「國內或國外」等均在所不問之見解相左，自無足採乙節，仍屬無憑。

五、再按「扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。」為所得稅法第 114 條第 1 款所明定。查本件原告為詳○公司負責人，即所得稅法第 89 條規定之扣繳義務人，自應於該公司給付納稅義務人薪資所得時，按同法第 88 條及第 92 條規定扣繳稅款，原告 93 年度給付納稅義務人之薪資所得計 464 萬 6,588 元，未依規定辦理扣繳，計短漏扣繳稅額 92 萬 9,318 元。被告乃函請原告於 95 年 8 月 31 日前補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，惟原告未依限補繳及補報，有被告通知文件、送達回執及補繳各類所得扣繳稅額繳款書附原處分卷可稽。本件既經被告審理違章事實成立，乃按應扣未扣額 92 萬 9,318 元處 3 倍之罰鍰計 278 萬 7,900 元，揆諸前揭所得稅法第 114 條第 1 款之規定，並無違誤。故原告主張：本件原告所僱用 3 位外籍員工，既無所得稅法第 8 條第 3 款在中華民國境內提供勞務之報酬，自無所得稅法第 2 條第 2 項之就源扣繳規定之適用，原告雖為詳○公司之負責人，而得依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定扣繳之義務人，然如

前述既無所得稅法第 92 條第 2 項所規定之扣繳義務，自無所得稅法第 114 條第 1 款規定裁罰之適用，被告課徵原告稅款及裁處罰鍰，即無理由等云云，自不足採。

六、綜上所述，原告之主張均無可採。被告以原告 93 年度給付納稅義務人薪資所得計 464 萬 6,588 元，核定原告 93 年度應扣未扣稅款 92 萬 9,318 元，乃發單補徵稅款並按應扣繳稅額裁處 3 倍之罰鍰 278 萬 7,900 元，於法並無違誤。復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

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 9 7 年 3 月 1 8 日

(附件五)

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 3165 號

上 訴 人 薛○承 (住略)

訴訟代理人 黃進祥 律師

江順雄 律師

黃建雄 律師

被 上 訴 人 財政部高雄市國稅局 (設略)

代 表 人 陳金鑑 (住略)

上列當事人間扣繳稅款事件，上訴人對於中華民國 97 年 3 月



18 日高雄高等行政法院 96 年度訴字第 865 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第 2 項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、本件上訴人對於高等行政法院判決上訴，主張：由所得稅法第 8 條第 3 款之立法理由可知，勞務報酬之所得稅課徵係採屬地原則，以「勞務提供地」而非「勞務受領地或使用地」是否在我國境內為準，至其雇主係在我國

境內或境外暨報酬係由何人或何地支付，均非所問。是凡非中華民國境內居住之個人，而於中華民國境外為中華民國之雇主提供勞務所獲報酬，即非中華民國來源所得，雇主就其所支付報酬無扣繳義務，以上見解有最高行政法院 94 年度判字第 507 號、95 年度判字第 1254 號、96 年度判字第 934 號、第 1439 號判決可參。本件上訴人所任負責人之詳○科技股份有限公司（下稱詳○公司）所僱用之系爭 3 位外籍員工，工作地點均在我國境外，為原判決所確認，則依上開見解，其報酬即非屬中華民國來源所得。矧原判決竟認定該 3 位外籍員工係詳○公司派赴我國境外服務之員工，屬國外出差，又未於理由項下記載上訴人上開法律主張及意見。原判決雖援引最高行政法院 93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 1704 號、第 291 號、第 379 號判決稱，依「所得基於市場交易取得，所得應附有社會義務」之可稅性法理，個人受僱於境內，其出差境外所得仍應課徵綜合所得稅。惟該 4 件判決案例事實為「國內受僱人」，與本件 3 位外籍員工自始純為「國外受僱人」而在境外為雇主詳○公司服勞務之情形不同，自不得適用於本件，詎原審誤解上開案例事實，將之作為本件適用法律依據。再者原審按財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋，稱詳○公司依「合約計畫」派該 3 位外籍員工赴國外提供技術服務，係屬國外出差性質云云；惟該函釋所稱「合約計畫」並非指雇主公司與員工間之聘僱合約，而係指雇主公司與其他公司所簽定之合約，與本件詳○公司並未與其他公司簽訂合約計畫之情形完全不同，自

不得將該函釋適用於本件。詎原審誤解該 3 位外籍員工係依詳○公司與其他公司所簽訂之合約計畫赴國外服務，而適用該函釋。原審又稱最高行政法院 94 年度判字第 507 號、95 年度判字第 1254 號、96 年度判字第 934 號、第 1439 號等 4 件判決與本件情形並非完全相同而不得援引，惟該等判決均係就所得稅法第 8 條第 3 款所定之「在中華民國境內提供勞務之報酬」加以解釋，自得適用於本件。綜上，原審顯有理由矛盾及適用所得稅法第 8 條第 3 款不當之違法等語，雖以該判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷矛盾，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

三、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 9 7 年 6 月 1 9 日

(附件九)

高雄高等行政法院判決

96 年度訴字第 866 號

97 年 3 月 4 日辯論終結

原 告 薛○承 (住略)

送達代收人 翁○惠 (住略)

訴訟代理人 黃進祥 律師  
                  江順雄 律師  
                  黃建雄 律師

被          告 財政部高雄市國稅局（設略）

代  表  人 陳金鑑 局長（住略）

訴訟代理人 周○資（住略）

上列當事人間扣繳稅款事件，原告不服財政部中華民國 96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180710 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

##### 甲、事實概要：

緣原告為詳○科技股份有限公司（下稱詳○公司）負責人，亦即所得稅法規定之扣繳義務人，被告以該公司於民國 94 年度給付納稅義務人薪資所得計新臺幣（下同）781 萬 3,412 元，未依規定辦理扣繳所得稅款 156 萬 2,682 元。經通知限期補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，惟未依限補報及補繳。遂發單補徵應扣未扣稅款 156 萬 2,682 元，並按應扣繳稅額裁處 3 倍之罰鍰 468 萬 8,000 元（計至百元）。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

##### 乙、兩造之聲明：

##### 一、原告聲明求為判決：

（一）訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

(二) 訴訟費用由被告負擔。

二、被告聲明求為判決：

(一) 原告之訴駁回。

(二) 訴訟費用由原告負擔。

丙、兩造主張之理由：

一、原告起訴意旨略謂：

(一) 按「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，課徵綜合所得稅」，「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：...3、在中華民國境內提供勞務之報酬。」所得稅法第 2 條第 1 項、第 8 條第 3 款分別定有明文。最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決、95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決對於上揭所得稅法第 8 條第 3 款規定之意旨已有明確之見解可參：依所得稅法第 8 條立法理由載明：勞務報酬以勞務「提供」是否在「我國境內」為準，由此可知，我國所得稅法就「勞務報酬」所得稅課徵係採「屬地主義」為原則，亦即勞務報酬是否應課徵綜合所得稅，係以「勞務提供地」是否在我國境內為準，「凡在我國境內」提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得。至於其雇主係在我國國內或國外？是否為公司組織？在國外是否經核准設立分公司或辦事處？以及勞務報酬係由何人或由何地支付？均非所問。次按

「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳」，所得稅法第 2 條第 2 項定有明文。因此，凡非在中華民國境內居住之個人，而於中華民國境外為中華民國之雇主提供勞務所獲得之報酬，即非中華民國來源所得，雇主就其支付之款項，即無扣繳之義務。

(二) 本件詳○公司於 94 年間分別僱用外籍員工 Russ○○為派駐美國之副總，負責美國地區之產品業務開展；Shawn○○為派駐美國之工程師，負責全球客戶服務之業務；Wason○○為派駐美國之副總，負責產品軟體開發、軟體問題顧問及軟體教育訓練之業務；Warren○○為派駐美國之副總，負責產品軟體開發、工程問題顧問及工程／軟體教育訓練之業務；Jacky○○為派駐美國之經理，負責東南亞地區客服及業務事業之協助。上開 5 位員工之「工作地點」均在美國，係在「我國境外」為詳○公司提供勞務，詳○公司於 94 年間對其等支付之勞務報酬，依上揭規定及說明與實務見解，顯非屬所得稅法第 2 條第 1 項所規定之中華民國來源所得。被告辯稱，上開詳○公司所僱用之 5 位員工受領之薪資包含獎金及其他津貼等，均「在中華民國境內支付」，且所給付之薪資亦列報於該

公司之必要成本費用，又上開 5 位員工均「受僱於中華民國境內」，派至境外提供資訊技術服務及從事機器之維修安裝與業務推廣等工作，自屬出差之性質，與所得稅法第 8 條第 3 款所規定在中華民國境內提供勞務之報酬，並無不合，應屬中華民國來源所得云云，因與上揭最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決所示勞務報酬係由「何地」支付，以及最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示其雇主係在「國內或國外」等均在所不問之見解相左，自無足採。

(三)復按財政部 63 年 10 月 3 日台財稅字第 37273 號及 69 年 10 月 15 日台財稅字第 38556 號函釋「我國公司派駐各該公司國外分公司及辦事處等分支機構服務，並經常居住國外之員工，包括該分支機構於當地僱用之雇員，其因在我國境外提供勞務而取得之薪資報酬，包括國內支領之薪資，不屬中華民國來源所得，依法免徵我國所得稅，可免扣繳。」依最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示見解，上開函釋之重點，係在闡明我國公司派到該公司國外分支機構服務所得薪資，可免扣繳所得稅，財政部南區國稅局卻依上開 2 函釋之意旨，自行衍生以該公司設有國外分公司及辦事處，其受僱人之勞務報

酬始屬非中華民國來源所得，顯係增加所得稅法第 8 條第 3 款規定所無之要件，違反法律保留原則，於法有違。且判決所示之案例事實亦為，我國公司聘僱美籍員工在美國為該公司提供勞務，與上開 2 件函釋所示之事實均為勞務提供地在國外之情形相同，該判決因而認定即使依據上開 2 件函釋，該公司支付給美籍員工之勞務報酬，亦非屬中華民國來源所得，故不須扣繳等情。有上開最高行政法院判決可參。本件情形與上開 2 件函釋及最高行政法院判決所示之事實完全相同，均係受聘僱人在我國境外工作，因此，上開 2 件函釋及最高行政法院判決自得作為本件適用之依據，原告應無扣繳之義務。被告辯稱上開 2 件函釋係針對國內公司設置國外分公司或辦事處之情形而為規定，本件原告並未在美國設立分公司或辦事處，故無該 2 件函釋之適用云云，因與上揭最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示之見解相左，亦無足採。

(四) 再按財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋「XX 資訊股份有限公司依合約計畫派員赴中華民國境外提供資訊技術服務，該公司員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所



得，應依法課徵綜合所得稅。」依最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示見解，上開函釋之重點，係指本國公司之「國內受僱人」出差至境外提供勞務之情形而言，與本件詳○公司之 5 位受僱人均為「國外受僱人」在我國境外提供勞務之情形不同，自不得適用於本件。該件判決所示之事實為，我國公司聘僱美籍員工在美國為該公司提供勞務，與本件情形完全相同，該判決因而認定該公司支付給美籍員工之勞務報酬，非屬中華民國來源所得等情，自可作為本件適用之參考。被告辯稱，依上開函釋之意旨，詳○公司聘僱外籍業務人員及維修工程師，在國外地區拓展業務及維修，係屬國外出差之性質，其等自詳○公司取得之勞務報酬仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅云云，顯無理由。

- (五)被告辯稱，最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決，係針對本國公司支付國外聯屬公司技術報酬服務金，所衍生究應適用所得稅法第 8 條第 3 款或第 11 款之爭議，與本件案情不同，自無援引適用之餘地云云。惟查：雖該件最高行政法院判決所示之事實衍生出本國公司支付國外聯屬公司技術報酬服務金，究應適用所得稅法第 8 條第 3 款或第 11 款之爭議，然該件最高行政法院判決亦針

對所得稅法第 8 條第 3 款「在中華民國境內提供勞務之報酬」之規定，提出其認定之準據謂：所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係以勞務提供地是否在我國境內為準，凡在我國境內提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得，至於勞務報酬係由何人或何地支付，在所不問。原判決以「在中華民國境外提供勞務之報酬」，應指勞務提供之行為地及「使用地」均在國外者而言，至於勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，因該勞務與在中華民國境內使用之因素發生連結關係，亦應認屬「中華民國來源所得」，將所得稅法第 8 條第 3 款之規定，勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，認屬「中華民國來源所得」，已有適用法規不當之違法。

(六) 最高行政法院 96 年度判字第 1439 號判決指出，所得稅法第 8 條第 3 款所稱之「勞務提供地」，與「勞務受領地（結果地）」為不同之法律概念，不得混為一談。被告辯稱，本件詳○公司聘僱之 5 位員工係因境內公司之目的至中華民國境外提供技術服務之出差性質，非屬勞務提供地在境外之情形云云，顯將勞務提供地與勞務結果受領地之概念相混淆，依上揭最高行政法院判決見解，亦無足採。

(七) 訴願決定另稱詳○公司僱用之 5 位外籍員工

於 94 年度並未在我國國內居住，核屬非中華民國境內居住之個人，原告自應依所得稅法第 88 條之規定，辦理扣繳稅款及申報扣繳憑單云云。因詳○公司僱用之 5 位外籍員工既無所得稅法第 8 條第 3 款所規定之在中華民國境內提供勞務之報酬，而無中華民國來源所得，自無所得稅法第 2 條第 2 項應就源扣繳規定之適用，訴願決定之理由，即無可維持。

(八)按所得稅法第 114 條第 1 款規定：「扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰」。查本件詳○公司僱用之 5 位外籍員工既無所得稅法第 8 條第 3 款所規定之在中華民國境內提供勞務之報酬，而無中華民國來源所得，自無所得稅法第 2 條第 2 項應就源扣繳規定之適用，原告雖為詳○公司之負責人而為所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定扣繳之義務人，然無所得稅法第 92 條第 2 項所規定之扣繳義務，自無上開所得稅法第 114 條第 1 款規定裁罰之適用。原處分裁處原告 3 倍罰鍰 468 萬 8,000 元云云，即無理由。

(九) 為扣繳稅款事件，謹整理本件最高行政法院之見解如下：

1. 關於所得稅法第 8 條第 3 款「在中華民國境內提供勞務之報酬」之見解：

(1) 最高行政法院 94 年度判字第 507 號

判決謂：所得稅法第 8 條立法理由：

「勞務報酬：以勞務提供是否在我國境內為準」，由此得知，上開規定揭櫫我國所得稅法就勞務報酬所得稅之課徵，係採「屬地主義」為原則，亦即勞務報酬是否課徵綜合所得稅，係以勞務提供地是否在中華民國境內為憑，其雇主係在國內或國外；或雇主為公司組織，在國外是否經核准設國外分公司、辦事處登記，均非所問。從而，非中華民國境內居住之個人，於中華民國境外為中華民國雇主提供勞務，所獲之報酬，即非中華民國來源之所得，雇主就其支付之金額，即無扣繳義務。

(2) 最高行政法院 95 年度判字第 1254 號

判決、96 年度判字第 934 號判決謂：

所得稅法第 8 條第 3 款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係以勞務提供地是否在我國境內為準，凡在我國境內提供勞務之報酬，均為中華

民國來源所得。至於勞務報酬由何人支付或由何地支付，在所不問。

- (3)最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決謂：所得稅法第 8 條第 3 款「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係以勞務提供地是否在我國境內為準，凡在我國境內提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得，至於勞務報酬係由何人或何地支付，在所不問。原判決以「在中華民國境外提供勞務之報酬」，應指勞務提供之行為地及「使用地」均在國外者而言，至於勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，因該勞務與在中華民國境內使用之因素發生連結關係，亦應認屬「中華民國來源所得」，將所得稅法第 8 條第 3 款之規定，勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，認屬「中華民國來源所得」，已有適用法規不當之違法。
- (4)最高行政法院 96 年度判字第 1439 號判決謂：被上訴人主張所得稅法第 8 條第 3 款所稱之「勞務提供地」，包括勞務提供之結果地在內，此等主張將「勞務提供地」與「勞務受領地」之不同法律概念混為一談。
- (5)本件詳○公司於 94 年間所僱用之 5

名外籍員工 Russ○○、Shawn○○、Wason○○、Warren○○、Jacky○○，均係國外受僱人，工作地點均在美國，在我國境外提供勞務，依上揭實務見解，非屬所得稅法第 2 條第 1 項、第 8 條第 3 款所規定之中華民國來源所得，原告自無扣繳之義務。被告辯稱，上開 5 位員工受領之薪資包含獎金及其他津貼等，均在中華民國境內支付，且均受僱於中華民國境內，因境內公司之目的派至境外提供勞務，自屬國外出差之性質，非屬勞務提供地在境外之情形云云，因與上揭實務見解相左，顯無可採。

2. 關於財政部 63 年 10 月 3 日台財稅字第 37273 號及 69 年 10 月 15 日台財稅字第 38556 號函釋之意旨：

(1) 最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決謂：上開函釋之重點，係在闡明我國公司派到該公司國外分支機構服務所得薪資，可免扣繳所得稅，其函釋內容與本件勞務均在國外提供情形相同，被上訴人如據此 2 函釋，亦不得認定本件上訴人有扣繳義務，惟被上訴人卻依上開 2 函釋之意旨，自行衍生以該公司設有國外分公司

及辦事處，其受僱人之勞務報酬始屬非中華民國來源所得，顯係增加所得稅法第 8 條第 3 款所無之要件，違反法律保留原則，於法有違。

(2) 上開最高行政法院判決事實為，詠○海產公司於 89 年間聘僱美籍員工張○君為派駐美國之業務代表，負責美加地區交貨、客戶聯絡及處理索賠等業務，張○君並長年居住在美國等情。本件情形與上開最高行政法院判決事實相同，詳○公司所聘僱之 5 位外籍員工均在我國境外之美國提供勞務，所支付之薪資非屬中華民國來源所得，依上揭實務見解，原告自無扣繳之義務。被告辯稱上開 2 件函釋係針對國內公司設置國外分公司或辦事處之情形而為規定，本件原告並未在美國設立分公司或辦事處，故無該 2 件函釋之適用云云，因與上揭實務見解相左，亦無足採。

3. 關於財政部 84 年 6 月 31 日台財稅字第 841629949 號函釋之意旨：

(1) 最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決謂：上開函釋，係指公司「國內受僱人」出差境外提供勞務之情形，與本件上訴人之受僱人張○君純為

國外受僱人在我國境外提供勞務情節相異，上開函釋意旨自不得適用於本件。

(2) 上開最高行政法院判決事實為，詠○海產公司於 89 年間聘僱美籍員工張○君為派駐美國之業務代表，負責美加地區交貨、客戶聯絡及處理索賠等業務，張○君並長年居住在美國等情。本件情形與上開最高行政法院判決事實相同，詳○公司所聘僱之 5 位外籍員工均純為國外受僱人，在我國境外之美國提供勞務，依上揭實務見解，並無上開函釋之適用，原告自無扣繳之義務。被告辯稱，依上開函釋之意旨，詳○公司聘僱外籍業務人員及維修工程師，在國外地區拓展業務及維修，係屬國外出差之性質，其等自詳○公司取得之勞務報酬仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅云云，因與上揭實務見解相左，顯無理由。

4. 被告所援引之最高行政法院 95 年度判字第 1704 號、93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號、95 年度判字第 379 號判決之事實，均係原屬台○公司之員工，後來因台○公司業務之需要，而被台○公司



派至國外越南，在台○公司與越○公司合資成立之越○○業有限責任公司（下稱越○公司）服務，該台○公司之員工本來即為台○公司之國內受僱人，與本件詳○公司所聘僱之5位外籍員工係自始即純為國外受僱人而在我國境外提供勞務之情形不同，上開最高行政法院判決意旨自不得適用於本件。

（十）為扣繳稅款事件，謹就被告97年1月21日補充答辯狀提出說明事：

1. 被告主張，本件原告聘僱之5位外籍員工之薪資均由詳○公司自我國境內匯款至境外支付，應認上開5位外籍員工之薪資所得為中華民國來源所得云云，並無理由：

查最高行政法院95年度判字第1254號、96年度判字第934號判決已明確表示，所得稅法第8條第3款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係以「勞務提供地」是否在我國境內為準，至於該勞務報酬係由「何人」支付或由「何地」支付，均在所不問。被告上開主張，與最高行政法院見解相左，自無足採。

2. 被告主張，其所援引之最高行政法院95年度判字第1704號、93年度判字第1517號、95年度判字第291號、95年度判字第379

號判決所示之案例事實，係個人受僱於我國境內公司，為雇主之目的出差至境外「他公司」提供技術服務，受僱員工與他公司間並無直接市場交易行為，故該受僱員工之所得仍屬中華民國來源之所得，與本件詳○公司聘僱 5 位外籍員工，係個人受僱於境內公司，為雇主之目的至境外為「境內公司」提供勞務之情形相同，自得適用於本件云云，並無理由：

上開最高行政法院判決之案例事實，均係原屬台○公司之員工，因台○公司業務之需要，派至越南在台○公司與越○公司合資成立之越○公司服務。該台○公司之員工本來即為台○公司之「國內受僱人」，被台○公司派至「境外他公司」服務，與本件詳○公司聘僱之 5 位外籍員工自始即純為「國外受僱人」，在我國境外為「詳○公司」服勞務之情形不同，自不得適用於本件。被告之主張，顯然誤解上開最高行政法院判決之案例事實，自無足採。

3. 被告主張，原告聘僱之 5 位外籍員工其工作內容與勞動條件均基於我國社會經濟交易條件，具有密不可分之連結，營收及成本費用亦由詳○公司享受及負擔，應認其等在境外提供勞務係境內公司之延伸，而為中華民國來源之所得云云，並無理

由：

上開被告之主張，乃指勞務提供之「使用地」在國內，與我國社會經濟條件發生密切連結，故應認屬中華民國來源所得。惟查，上開被告主張之理由，業為最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決所不採，再參酌最高行政法院 96 年度判字第 1439 號判決所示之見解，可知所得稅法第 8 條第 3 款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係指勞務提供之「行為地」在「我國境內」而言，至於勞務提供之「使用地」究竟是在我國境內或境外，則非所問。被告之主張顯無可採。

4. 被告主張，最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決並非判例，無拘束各級法院之效力云云，並無理由：上開最高行政法院判決所示之案例事實與本件情形完全相同，被告對此並不否認，則上開判決雖非判例，仍足作為本件適用之參考。

(十一) 綜上所述，詳○公司聘僱之 5 位外籍員工均在美國從事拓展業務及維修之工作，其等所受領之薪資非屬所得稅法第 8 條第 3 款所規定之在中華民國境內提供勞務之報酬，並無中華民國來源之所得，原告雖為詳○公司之負責人，亦無扣繳之義務，原處分及復查與訴願決定依所得稅法第 8 條第 3 款、第 88 條

第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項，及各類所得扣繳率標準第 3 條第 1 項第 2 款之規定，並援引上開 3 件財政部之函釋，而課徵原告應扣稅款及裁處罰鍰，適用法令顯有違誤。懇請鈞院審酌，准判如訴之聲明。

## 二、被告答辯意旨略謂：

- (一) 按「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。」「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：...3、在中華民國境內提供勞務之報酬。」「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 92 條規定繳納之：...2、機關、團體、事業或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金...。」「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：...2、薪資、利息、租金、佣金...，其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。」「非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第 88 條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起 10 日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗。」「扣

繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。」分別為所得稅法第 2 條第 2 項、第 8 條第 3 款、第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項及第 114 條第 1 款所明定。次按「納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，...，按下列規定扣繳：... 2、薪資按給付額扣取百分之 20。」為各類所得扣繳率標準第 3 條第 1 項第 2 款所訂定。又「XX 資訊股份有限公司依合約計畫派員赴中華民國境外提供資訊技術服務，該公司員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅。」復為財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函所明釋。另「查個人受僱於境內公司，縱使為雇主目的出差境外至他公司提供技術服務，其受僱行為發生於境內，包括工作時間、內容、薪資及福利給與等各項勞動條件之協議、訂定，均立基於中華民國法律社會及經濟社會所提供之交易市場條件，個人財產既基於此有

所增益，應負有納稅義務；且其前往境外出差，不論時間長短，均係基於雇主與他公司之市場交易行為而來，受僱員工與他公司並無直接市場交易行為，依『所得基於市場交易取得，所得應附有社會義務』之可稅性法理，個人受僱於境內，其出差境外之所得仍應併入個人綜合所得課徵綜合所得稅，與所得稅法第 8 條第 3 款所稱勞務所得係指勞務提供地在中華民國境內提供，尚無不合。」最高行政法院 95 年度判字第 1704 號再審判決、93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號及 95 年度判字第 379 號判決意旨可資參照。

(二)原告為詳○公司負責人，亦即所得稅法第 89 條規定之扣繳義務人，經被告查獲該公司 94 年度給付長駐國外之外籍員工薪資所得 781 萬 3,412 元，未依規定於給付時按給付額扣取 20% 之扣繳稅額 156 萬 2,682 元，有僱傭契約與部分國外匯款單據附卷可稽；經被告所屬左營稽徵所 95 年 8 月 4 日以財高國稅左營所字第 0950005592 號函通知限期補繳應扣未扣稅額及補報扣繳憑單，惟原告未依限補報及補繳，乃發單補徵扣繳稅額 156 萬 2,682 元，揆諸首揭規定，並無違誤，原處分請予維持。

(三)本件詳○公司係以經營組裝 IC 檢測設備、自

動目測機及電子組件外銷為主要業務，本年度聘僱數名外籍工程師及業務人員長駐國外從事機器之維修安裝及業務推廣等工作，依詳維公司提示之合約內容所載，所聘外籍員工係為派赴中華民國境外提供資訊技術服務，該受聘人員應領薪資包含其他津貼及獎金等，均在中華民國境內支付，且該公司所給付國外員工之薪資及獎金均列於薪資支出之費用項目，係該公司為取得該技術服務收入所給付之必要成本費用。又所聘人員均受僱於境內，為雇主目的派至境外拓展業務及維修工作，自屬出差性質，不因時間長短有別。是其出差境外之所得仍屬中華民國來源所得，與所得稅法第 8 條第 3 款之規定，尚無不合。另所謂「中華民國來源所得」係取自中華民國之所得，渠等外籍員工所領取之薪資報酬既取自境內公司，核為中華民國來源所得，依有所得即應課稅之原則，即應依規定就源扣繳。是原告所訴詳○公司聘僱之外籍員工之工作地均在國外，其在中華民國境外提供勞務之報酬非屬中華民國來源所得乙節，核無足採。

- (四) 至稱原處分與最高行政法院 94 年度判字第 507 號、95 年度判字第 1254 號、96 年度判字第 934 號及 96 年度判字第 1439 號判決意旨有違乙節，依 95 年度判字第 1704 號再審

判決，財政部 63 年 10 月 3 日台財稅字第 37273 號及 69 年 10 月 15 日台財稅字第 38556 號函釋係針對國內公司「派駐國外分公司或辦事處服務」情形為規定，與本件詳○公司在國外未設立分支機構不同，自難比附援引。另境內公司員工應領薪資包含其他津貼及獎金等均在中華民國境內支付，並由該公司費用項目負擔，是境內公司員工依合約至境外提供勞務，自屬出差性質，不因時間長短有別，此亦有最高行政法院 93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號及 95 年度判字第 379 號判決可參。是本件依首揭規定，補徵原告扣繳稅額 156 萬 2,682 元，並無不合。

- (五) 原告雖主張上揭判決之事實係我國境內公司依合約派員至境外公司提供技術服務，該派赴境外公司之員工係國內受僱人與本件詳○公司係聘僱外籍員工於境外負責國外業務之推展不同，故無法比附援引等語。惟：
1. 查詳○公司係以經營組裝 IC 檢測設備、自動目測機及電子組件外銷為主要業務，94 年度聘僱美籍員工 Russ○○、Wason○○及 Shawn○○、Warren○○、Jacky○○等 5 人，分別負責該公司業務部、軟體開發部及客戶支援部、工程部、客服部之業務，薪資保障 14 個月，分於端午節（0·



5 個月)、中秋節(0.5 個月)及農曆春節(1 個月)發放，每月領有固定薪資(含薪資、其他津貼—出差、郵電費...等)，均由詳○公司自境內匯款至境外支付，有該公司 OFFERING LETTER 及部分匯款單據附原違章案卷可稽。渠等外籍員工工作地點雖在國外，然係為境內公司的利益與目的，與其他員工無異，且該公司所給付國外員工之薪資及獎金等金額，均於該公司 94 年度營利事業所得稅申報為薪資支出之成本費用。

2. 觀諸上揭最高行政法院判決之案例事實，係「個人受僱於境內公司，為雇主目的出差境外至『他公司』提供技術服務」，判決意旨無非以該受僱員工前往境外出差，均係基於雇主與他公司之市場交易行為而來，受僱員工與他公司並無直接市場交易行為，是其出差境外之所得仍屬中華民國來源所得，與所得稅法第 8 條第 3 款之規定，尚無不合。此亦與財政部 92 年 9 月 12 日台財稅字第 0920453147 號令規定「臺灣地區人民被派赴大陸地區辦事處服務者，其由臺灣地區總機構給付或撥付大陸地區辦事處給付之報酬，均應由臺灣地區總機構依所得稅法第 88 條規定扣繳所得稅款。」之意旨相符。而本件事實係個人

受僱於境內公司，為雇主目的至境外為『境內公司』提供勞務服務，核與首揭財政部84年6月21日台財稅字第841629949號函釋情形相符，自有其適用，先予敘明。又詳○公司所聘人員雖為外籍員工，惟其工作之內容、薪資及福利等各項勞動條件之訂定，均立基於中華民國法律社會及經濟社會之交易市場條件，營業收益及成本費用亦由該公司享有及負擔。衡之個人受僱於境內公司，其出差境外為他公司提供勞務之所得尚且應併入個人綜合所得課徵綜合所得稅，加以本件詳○公司員工非為境外他公司而係為境內公司提供勞務，與中華民國之法律社會與經濟實質更具密不可分之連結，渠等於境外提供勞務應認為境內公司之延伸，其取自境內公司之報酬與所得稅法第8條第3款之規定，尚無不合，仍為中華民國來源所得，依有所得即應課稅之原則，扣繳義務人（原告）即應依規定就源扣繳。

（六）至原告主張相同案情業經最高行政法院94年度判字第507號判決審認在案乙節，按該判決僅為具體個案審理之結果，並非判例而具有拘束各級法院之效力。另原告舉出最高行政法院96年度判字第1439號判決所示見解「將所得稅法第8條第3款所稱之『勞務提

供』認包括勞務提供之結果地在內，實是把『勞務提供地』與『勞務受領地』之不同法律概念混為一談。」乙節，查該判決之理由略以：因歐○亞公司（境內公司）給付德國 Peter 公司（境外公司）之酬金究屬勞務所得或其他收益之事實尚未究明，致無法進行法條之涵攝。唯有將所得類別加以定性後，才有可能討論歐○亞公司給付之酬金，應適用所得稅法第 8 條第 3 款「勞務報酬」或同條第 3 款以外之規定，並進一步探究其法律效果是否為中華民國來源所得。因該案事實係針對境內公司給付境外公司酬金之屬性爭議所衍生應如何適用法律之問題，與本件案情不同，自無援引適用之餘地。又『勞務提供地』與『勞務受領地』雖經最高行政法院認屬不同之法律概念，惟本件之核心事實乃「個人受僱於境內公司於境外為境內公司提供勞務」，雖勞務之提供地在國外，惟其使用地在國內，該勞務與在中華民國境內使用之因素發生連結關係，本件經濟上實質之實際重要性亦應納入考量。

（七）原告為詳○公司負責人，即所得稅法第 89 條規定之扣繳義務人，自應於該公司給付納稅義務人薪資所得時，按同法第 88 條及第 92 條規定扣繳稅款，已如前述。案經被告查得，乃通知限期補繳應扣未扣稅款及補報扣繳

憑單，惟原告未依限補繳及補報，經審理違章成立。是被告依前揭規定，按應扣未扣之稅額 156 萬 2,682 元處 3 倍之罰鍰 468 萬 8,000 元，並無違誤，罰鍰原處分請續予維持。

(八) 綜上所述，原告既為所得稅法規定之扣繳義務人，詳○公司於 94 年度給付納稅義務人薪資所得計 781 萬 3,412 元，即應依規定辦理扣繳所得稅款 156 萬 2,682 元。其未依規定辦理，經通知限期補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，惟仍未依限補報及補繳。被告除發單補繳應扣未扣稅款 156 萬 2,682 元外，並依所得稅法第 114 條第 1 款之規定按應扣繳之稅款裁處 3 倍罰鍰 468 萬 8,000 元（計至百元），揆諸首揭規定，並無違誤。

## 理 由

### 壹、程序方面：

- 一、本件被告代表人原為楊○哉局長，於本院審理中，變更為陳○鑑局長，由其聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。
- 二、按「分別提起之數宗訴訟係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，行政法院得命合併辯論。命合併辯論之數宗訴訟，得合併裁判之。」行政訴訟法第 127 條定有明文。查本件原告因扣繳稅款事件，分別不服財政部 96 年 8 月 16 日台財訴字第

09600180680 號、96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180710 號、96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180690 號訴願決定，提起行政訴訟（本院 96 年度訴字第 865 號、866 號、867 號），係同種類之事實及法律上原因，爰命合併辯論，分別裁判，合先敘明。

## 貳、實體方面：

- 一、按「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。」「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：...3、在中華民國境內提供勞務之報酬。」  
「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 92 條規定繳納之：...2、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...。」  
「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：...2、薪資、利息、租金、佣金...，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。」  
「非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第 88 條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起 10 日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗。」  
「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：1、扣繳義務人未依第 88

條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。」分別為行為時所得稅法（下稱所得稅法）第 2 條第 2 項、第 8 條第 3 款前段、第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項及第 114 條第 1 款所明定。次按「納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，按下列規定扣繳：...2、薪資按給付額扣取百分之 20。但政府派駐國外工作人員所領政府發給之薪資按全月給付總額超過新臺幣 3 萬元部分，扣取百分之 5。」為行為時各類所得扣繳率標準（下稱各類所得扣繳率標準）第 3 條第 1 項第 2 款所訂定。又按「XX 資訊股份有限公司依合約計畫派員赴中華民國境外提供資訊技術服務，該公司員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅。」復為財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函所明釋。上揭函釋，係財政部基於稅捐稽徵主管機關之權責，對所得稅法第 8 條第 3 款之適用疑義所為之解釋，核與該條款規定之立法目的無違，自得援用。

二、經查，原告為詳○公司負責人，亦即所得稅法規定之扣繳義務人，被告以該公司於 94 年度給付納稅

義務人薪資所得計 781 萬 3,412 元，未依規定辦理扣繳所得稅款 156 萬 2,682 元。經通知限期補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，惟未依限補報及補繳，遂發單補徵應扣未扣稅款 156 萬 2,682 元，並按應扣繳稅額裁處 3 倍之罰鍰 468 萬 8,000 元（計至百元）。等情，為兩造所不爭執。此有被告核定 94 年度補繳各類所得扣繳稅額繳款書及罰鍰繳款書、復查決定書附於原處分卷可稽，洵堪認定。

- 三、原告雖訴稱：（一）被告所引用財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋及最高行政法院 95 年度判字第 1704 號等相關判決所示，係指國內受僱人出差境外提供勞務之情形，與本件詳○公司所僱用之 5 位外籍員工，自始即純為「國外受僱人」，而在我國境外提供勞務之情形不同，自無足採。（二）本件被告之見解，因與上揭最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決、96 年度判字第 1439 號判決所示勞務報酬係由「何地」支付，以及最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示其雇主係在「國內或國外」等均在所不問之見解相左，自無足採。（三）本件原告所僱用 5 位外籍員工，既無所得稅法第 8 條第 3 款在中華民國境內提供勞務之報酬，自無所得稅法第 2 條第 2 項之就源扣繳規定之適用，原告雖為詳○公司之負責人，而得依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定扣繳之義務人，然如前述既無所得稅法第 92 條第 2 項所規定之扣繳義務，自無所得稅法第 114 條

第 1 款規定裁罰之適用，被告課徵原告稅款及裁處罰鍰，即無理由等云云，資為論據。

四、惟查，本件詳○公司於 94 年間分別僱用 Russ○○、Shawn○○、Wason○○、Warren○○、Jacky○○等 5 位外籍員工，依其契約內容所示，Russ○○之職稱為業務開發部副總，主要負責業務項目為海外業務開發及海外業務技援，薪資內容為：「薪資為每月 USD3,500，每年固定 14 個月，其中包含 12 個月之薪資及 2 個月獎金。2 個月獎金將分於以下時間發放：0.5 個月於端午節發放；0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放。」其他協議內容為：「由於為全球服務，詳○科技於受僱人申請時，亦須支付以下費用：差旅費、郵電費、交際費、保險費、維修用零件／工具、其他行政雜項支出及租金。」Shawn○○之職稱為資深客服工程師，主要負責業務項目為海外機台之維修服務及教育訓練、海外客戶服務及詳維科技網頁管理，薪資內容為：「薪資為每月 USD3,000，每年固定 14 個月，其中包含 12 個月之薪資及 2 個月獎金。2 個月獎金將分於以下時間發放：0.5 個月於端午節發放；0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放。」Wason○○之職稱為軟體開發部副總，主要負責項目為詳○科技產品之軟體程式開發（2d）、軟體程式技術指導（2d）及軟體程式教育訓練（2d），薪資內容為：「薪資為每月 USD3,500，每年固定 14 個月，其中包含 12 個月之薪資及 2 個月獎金。2 個月獎金將分於以下時間



發放：0.5 個月於端午節發放；0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放。」其他協議內容為：「由於為全球服務，詳○科技於受僱人申請時，亦須支付以下費用：差旅費、郵電費、交際費、保險費、維修用零件／工具、其他行政雜項支出及租金。」Warren○○之職稱為工程部副總，主要負責業務項目為詳○科技產品之軟體程式開發（3d）、軟體程式技術指導（3d）及軟體程式教育訓練（3d），薪資內容為：「薪資為每月 USD5,000，每年固定 14 個月，其中包含 12 個月之薪資及 2 個月獎金。2 個月獎金將分於以下時間發放：0.5 個月於端午節發放；0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放。」其他協議內容為：「由於為全球服務，詳○科技於受僱人申請時，亦須支付以下費用：差旅費、郵電費、交際費、保險費、維修用零件／工具、其他行政雜項支出及租金。」Jacky○○之職稱為客服部區域經理，主要負責業務項目為海外代理商／客戶端技術支援、海外代理商之溝通、專業技術支援、海外代理商銷售支援及提供海外市場產品開發意見、相同產業海外產品資訊及其他相關資訊，薪資內容為：「薪資每月 USD2,000，每年固定 14 個月，其中包含 12 個月之薪資及 2 個月獎金。2 個月獎金將分於以下時間發放：0.5 個月於端午節發放；0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放。」等情，此有詳○公司與 5 位外籍員工所訂定契約之中文譯本附於本院卷可稽。觀諸上述契約之內容可

知，Russ○○、Shawn○○、Wason○○、Warren○○、Jacky○○5位均屬詳○公司94年度所僱用分屬其公司國內各單位之正式員工，其工作地點則非全部在美國，詳○公司依契約內容可要求該員工在我國境內或世界其他各地工作。次查，前述Russ○○、Warren○○、Jacky○○3人受僱期間，詳○公司依合約內容曾派其等至國內或美國以外地區上海、新加坡、馬來西亞、香港工作，原告並均依合約內容給付其等差旅費乙節，此亦有Russ○○、Warren○○、Jacky○○94年度入出境資料、詳○公司轉帳傳票、國外出差旅費報告表附於本院卷可稽。另參諸5位外籍員工其2個月獎金之發放時間，係於0.5個月於端午節發放，0.5個月於中秋節發放及1個月於農曆春節發放，與原告國內員工均屬相同，更足證該5位外籍員工係原告依合約內容派員赴中華民國境外提供資訊技術服務之員工，而非純屬詳○公司所僱用僅在我國境外提供勞務之國外受僱人。則揆諸前揭財政部84年6月21日台財稅字第841629949號函釋意旨，該5位外籍員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，被告認其自詳○公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅，被告為詳○公司之負責人，依法有扣繳之義務，並無不合。另按「查個人受僱於境內公司，縱使為雇主目的出差境外至他公司提供技術服務，其受僱行為發生於境內，包括工作時間、內容、薪資及福利給與

等各項勞動條件之協議、訂定，均立基於中華民國法律社會及經濟社會所提供之交易市場條件，個人財產既基於此有所增益，應負有納稅義務；且其前往境外出差，不論時間長短，均係基於雇主與他公司之市場交易行為而來，受僱員工與他公司並無直接市場交易行為，依『所得基於市場交易取得，所得應附有社會義務』之可稅性法理，個人受僱於境內，其出差境外之所得仍應併入個人綜合所得課徵綜合所得稅，與所得稅法第 8 條第 3 款所稱勞務所得係指勞務提供地在中華民國境內提供，尚無不合。」亦有最高行政法院 93 年度判字第 1517 號判決附卷可參，又最高行政法院 95 年度判字第 1704 號再審判決、93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號及 95 年度判字第 379 號判決亦均同其意旨。是原告主張：被告所引用財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋及最高行政法院 95 年度判字第 1704 號等相關判決所示，係指國內受僱人出差境外提供勞務之情形，與本件詳○公司所僱用之 5 位外籍員工，自始即純為「國外受僱人」，而在我國境外提供勞務之情形不同，自無足採云云，並非有據。再查，如前所述，本件之事實係詳○公司依合約計畫，派其所僱用之 5 名外籍員工赴中華民國境外提供資訊技術服務，依財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋意旨，該 5 名員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自詳○公司取得之勞務報酬，仍屬

中華民國來源所得，自應依法課徵綜合所得稅，而最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決、96 年度判字第 1439 號判決及最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決之事實，均與本件情節非完全相同，自不得逕予援用。是原告復稱：本件被告之見解，因與上揭最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決、96 年度判字第 1439 號判決所示勞務報酬係由「何地」支付，以及最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示其雇主係在「國內或國外」等均在所不問之見解相左，自無足採乙節，仍屬無憑。

五、再按「扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。」為所得稅法第 114 條第 1 款所明定。本件原告為詳○公司負責人，即所得稅法第 89 條規定之扣繳義務人，自應於該公司給付納稅義務人薪資所得時，按同法第 88 條及第 92 條規定扣繳稅款，已如前述。原告 94 年度給付納稅義務人之薪資所得計 781 萬 3,412 元，未依規定辦理扣繳，計短漏扣繳稅額 156 萬 2,682 元。被告乃函請原告於 95 年 8 月 31 日前補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，惟原告未依限補繳及補報，有被告通知文件、送達回執及補繳各類所得扣繳稅額繳款書附原處分卷

可稽。本件既經被告審理違章事實成立，乃按應扣未扣額 156 萬 2,682 元處 3 倍之罰鍰計 468 萬 8,000 元，並無違誤。故原告主張：本件原告所僱用 5 位外籍員工，既無所得稅法第 8 條第 3 款在中華民國境內提供勞務之報酬，自無所得稅法第 2 條第 2 項之就源扣繳規定之適用，原告雖為詳○公司之負責人，而得依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定扣繳之義務人，然如前述既無所得稅法第 92 條第 2 項所規定之扣繳義務，自無所得稅法第 114 條第 1 款規定裁罰之適用，被告課徵原告稅款及裁處罰鍰，即無理由等云云，自不足採。

六、綜上所述，原告之主張均無可採。被告以原告 94 年度給付納稅義務人薪資所得計 781 萬 3,412 元，核定原告 94 年度應扣未扣稅款 156 萬 2,682 元，乃發單補徵稅款並按應扣繳稅額裁處 3 倍之罰鍰 468 萬 8,000 元，依法並無違誤。復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

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 9 7 年 3 月 1 8 日

(附件十)

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 3163 號

上 訴 人 薛○承（住略）

訴訟代理人 黃進祥 律師

江順雄 律師

黃建雄 律師

被 上 訴 人 財政部高雄市國稅局（設略）

代 表 人 陳金鑑（住略）

上列當事人間扣繳稅款事件，上訴人對於中華民國 97 年 3 月 18 日高雄高等行政法院 96 年度訴字第 866 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

#### 主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

#### 理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第 2 項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所

表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、本件上訴人對於高等行政法院判決上訴，主張：由所得稅法第 8 條第 3 款之立法理由可知，勞務報酬之所得稅課徵採屬地原則，係以「勞務提供地」而非「勞務受領地或使用地」是否在我國境內為準，至其雇主係在我國境內或境外暨報酬係由何人或何地支付，均非所問。是凡非中華民國境內居住之個人，而於中華民國境外為中華民國之雇主提供勞務所獲報酬，即非中華民國來源所得，雇主就其所支付報酬無扣繳義務，以上見解有最高行政法院 94 年度判字第 507 號、95 年度判字第 1254 號、96 年度判字第 934 號、第 1439 號判決可參。本件上訴人所任負責人之詳○科技股份有限公司（下稱詳○公司）所僱用之系爭 5 位外籍員工，工作地點均在我國境外，為原判決所確認，則依上開見解，其報酬即非屬中華民國來源所得。矧原判決竟認定該 5 位外籍員工係詳○公司派赴我國境外服務之員工，屬國外出差，又未於理由項下記載上訴人上開法律主張及意見。原判決雖援引最高行政法院 93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 1704 號、第 291 號、第 379 號判決稱，依「所得基於市場交易取得，所得應附有社會義務」之可稅性法理，個人受僱於境內，其出差境外所得仍應課徵綜合所得稅。惟該 4 件判決案例事實為「國內受僱人」，與本件 5 位外籍員工自始純為「國外受僱人」而在境外為雇主詳○公司服勞務之情形不同，自不得適用於本件，詎原審

誤解上開案例事實，將之作為本件適用法律依據。再者原審按財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋，稱詳○公司依「合約計畫」派該 5 位外籍員工赴國外提供技術服務，係屬國外出差性質云云；惟該函釋所稱「合約計畫」並非指雇主公司與員工間之聘僱合約，而係指雇主公司與其他公司所簽定之合約，與本件詳○公司並未與其他公司簽訂合約計畫之情形完全不同，自不得將該函釋適用於本件。詎原審誤解該 5 位外籍員工係依詳○公司與其他公司所簽訂之合約計畫赴國外服務，而適用該函釋。原審又稱最高行政法院 94 年度判字第 507 號、95 年度判字第 1254 號、96 年度判字第 934 號、第 1439 號等 4 件判決與本件情形並非完全相同而不得援引，惟該等判決均係就所得稅法第 8 條第 3 款所定之「在中華民國境內提供勞務之報酬」加以解釋，自得適用於本件。綜上，原審顯有理由矛盾及適用所得稅法第 8 條第 3 款不當之違法等語，雖以該判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷矛盾，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

三、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。



中華民國 97 年 6 月 19 日  
(附件十四)

高雄高等行政法院判決

96 年度訴字第 867 號

97 年 3 月 4 日辯論終結

原 告 薛○承 (住略)

送達代收人 翁○惠 (住略)

訴訟代理人 黃進祥 律師

江順雄 律師

黃建雄 律師

被 告 財政部高雄市國稅局 (設略)

代 表 人 陳金鑑 局長 (住略)

訴訟代理人 周○資 (住略)

上列當事人間扣繳稅款事件，原告不服財政部中華民國 96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180690 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

甲、事實概要：

緣原告為詳○科技股份有限公司（下稱詳○公司）負責人，亦即所得稅法規定之扣繳義務人，被告以該公司於民國 95 年度給付納稅義務人薪資所得計新臺幣（下同）482 萬 0,563 元，未依規定辦理扣繳所得稅款 96 萬 4,113 元。經通知限期補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，惟未依限補報及補繳。遂發單補徵應扣未扣稅款 96 萬

4,113 元，並按應扣繳稅額裁處 3 倍之罰鍰 289 萬 2,300 元（計至百元）。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

乙、兩造之聲明：

一、原告聲明求為判決：

（一）訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

二、被告聲明求為判決：

（一）原告之訴駁回。

（二）訴訟費用由原告負擔。

丙、兩造主張之理由：

一、原告起訴意旨略謂：

（一）按「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，課徵綜合所得稅」「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：...3、在中華民國境內提供勞務之報酬。」所得稅法第 2 條第 1 項、第 8 條第 3 款分別定有明文。最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決、95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決對於上揭所得稅法第 8 條第 3 款規定之意旨已有明確之見解可參：依所得稅法第 8 條立法理由載明：勞務報酬以勞務「提供」是否在「我國境內」為準，由此可知，我國所得稅法就「勞務報酬」所得稅課徵係採「屬地主義」為原則，亦即勞務報酬是否應課徵綜合所得稅，

係以「勞務提供地」是否在我國境內為準，「凡在我國境內」提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得。至於其雇主係在我國國內或國外？是否為公司組織？在國外是否經核准設立分公司或辦事處？以及勞務報酬係由何人或由何地支付？均非所問。次按「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳」，所得稅法第 2 條第 2 項定有明文。因此，凡非在中華民國境內居住之個人，而於中華民國境外為中華民國之雇主提供勞務所獲得之報酬，即非中華民國來源所得，雇主就其支付之款項，即無扣繳之義務。

(二) 本件詳○公司於 95 年間分別僱用外籍員工 Russ○○為派駐美國之副總，負責美國地區之產品業務開展；Shawn○○為派駐美國之工程師，負責全球客戶服務之業務；Wason○○為派駐美國之副總，負責產品軟體開發、軟體問題顧問及軟體教育訓練之業務；Warren○○為派駐美國之副總，負責產品軟體開發、工程問題顧問及工程／軟體教育訓練之業務。上開 4 位員工之「工作地點」均在美國，係在「我國境外」為詳○公司提供勞務，詳○公司於 95 年間對其等支付之勞務報酬，依上揭規定及說明與實務見解，顯

非屬所得稅法第 2 條第 1 項所規定之中華民國來源所得。被告辯稱，上開詳○公司所僱用之 4 位員工受領之薪資包含獎金及其他津貼等，均「在中華民國境內支付」，且所給付之薪資亦列報於該公司之必要成本費用，又上開 4 位員工均「受僱於中華民國境內」，派至境外提供資訊技術服務及從事機器之維修安裝與業務推廣等工作，自屬出差之性質，與所得稅法第 8 條第 3 款所規定在中華民國境內提供勞務之報酬，並無不合，應屬中華民國來源所得云云，因與上揭最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決所示勞務報酬係由「何地」支付，以及最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示其雇主係在「國內或國外」等均不在所不問之見解相左，自無足採。

(三)復按財政部 63 年 10 月 3 日台財稅字第 37273 號及 69 年 10 月 15 日台財稅字第 38556 號函釋「我國公司派駐各該公司國外分公司及辦事處等分支機構服務，並經常居住國外之員工，包括該分支機構於當地僱用之雇員，其因在我國境外提供勞務而取得之薪資報酬，包括國內支領之薪資，不屬中華民國來源所得，依法免徵我國所得稅，可免扣繳。」依最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示見解，上開函釋之重點，係在闡明我國

公司派到該公司國外分支機構服務所得薪資，可免扣繳所得稅，財政部南區國稅局卻依上開 2 函釋之意旨，自行衍生以該公司設有國外分公司及辦事處，其受僱人之勞務報酬始屬非中華民國來源所得，顯係增加所得稅法第 8 條第 3 款規定所無之要件，違反法律保留原則，於法有違。且判決所示之案例事實亦為，我國公司聘僱美籍員工在美國為該公司提供勞務，與上開 2 件函釋所示之事實均為勞務提供地在國外之情形相同，該判決因而認定即使依據上開 2 件函釋，該公司支付給美籍員工之勞務報酬，亦非屬中華民國來源所得，故不須扣繳等情。有上開最高行政法院判決可參。本件情形與上開 2 件函釋及最高行政法院判決所示之事實完全相同，均係受聘僱人在我國境外工作，因此，上開 2 件函釋及最高行政法院判決自得作為本件適用之依據，原告應無扣繳之義務。被告辯稱上開 2 件函釋係針對國內公司設置國外分公司或辦事處之情形而為規定，本件原告並未在美國設立分公司或辦事處，故無該 2 件函釋之適用云云，因與上揭最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示之見解相左，亦無足採。

(四) 再按財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋「XX 資訊股份有限公司依

合約計畫派員赴中華民國境外提供資訊技術服務，該公司員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅。」依最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示見解，上開函釋之重點，係指本國公司之「國內受僱人」出差至境外提供勞務之情形而言，與本件詳○公司之 4 位受僱人均為「國外受僱人」在我國境外提供勞務之情形不同，自不得適用於本件。該件判決所示之事實為，我國公司聘僱美籍員工在美國為該公司提供勞務，與本件情形完全相同，該判決因而認定該公司支付給美籍員工之勞務報酬，非屬中華民國來源所得等情，自可作為本件適用之參考。被告辯稱，依上開函釋之意旨，詳○公司聘僱外籍業務人員及維修工程師，在國外地區拓展業務及維修，係屬國外出差之性質，其等自詳○公司取得之勞務報酬仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅云云，顯無理由。

(五)被告辯稱，最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決，係針對本國公司支付國外聯屬公司技術報酬服務金，所衍生究應適用所得稅法第 8 條第 3 款或第 11 款之爭議，與本件案情不同，自無援引適用之餘地云云。惟查：

雖該件最高行政法院判決所示之事實衍生出本國公司支付國外聯屬公司技術報酬服務金，究應適用所得稅法第 8 條第 3 款或第 11 款之爭議，然該件最高行政法院判決亦針對所得稅法第 8 條第 3 款「在中華民國境內提供勞務之報酬」之規定，提出其認定之準據謂：所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係以勞務提供地是否在我國境內為準，凡在我國境內提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得，至於勞務報酬係由何人或何地支付，在所不問。原判決以「在中華民國境外提供勞務之報酬」，應指勞務提供之行為地及「使用地」均在國外者而言，至於勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，因該勞務與在中華民國境內使用之因素發生連結關係，亦應認屬「中華民國來源所得」，將所得稅法第 8 條第 3 款之規定，勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，認屬「中華民國來源所得」，已有適用法規不當之違法。

(六) 最高行政法院 96 年度判字第 1439 號判決指出，所得稅法第 8 條第 3 款所稱之「勞務提供地」，與「勞務受領地（結果地）」為不同之法律概念，不得混為一談。被告辯稱，本件詳○公司聘僱之 4 位員工係因境內公司之目的至中華民國境外提供技術服務之出差性質，非屬勞務提供地在境外之情形云云，

顯將勞務提供地與勞務結果受領地之概念相混淆，依上揭最高行政法院判決見解，亦無足採。

(七) 訴願決定另稱詳○公司僱用之 4 位外籍員工於 95 年度並未在我國國內居住，核屬非中華民國境內居住之個人，原告自應依所得稅法第 88 條之規定，辦理扣繳稅款及申報扣繳憑單云云。因詳○公司僱用之 4 位外籍員工既無所得稅法第 8 條第 3 款所規定之在中華民國境內提供勞務之報酬，而無中華民國來源所得，自無所得稅法第 2 條第 2 項應就源扣繳規定之適用，訴願決定之理由，即無可維持。

(八) 按所得稅法第 114 條第 1 款規定：「扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。」查本件詳○公司僱用之 4 位外籍員工既無所得稅法第 8 條第 3 款所規定之在中華民國境內提供勞務之報酬，而無中華民國來源所得，自無所得稅法第 2 條第 2 項應就源扣繳規定之適用，原告雖為詳○公司之負責人而為所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定扣繳之義務



人，然無所得稅法第 92 條第 2 項所規定之扣繳義務，自無上開所得稅法第 114 條第 1 款規定裁罰之適用。原處分裁處原告 3 倍罰鍰 289 萬 2,300 元云云，即無理由。

(九) 為扣繳稅款事件，謹整理本件最高行政法院之見解如下：

1. 關於所得稅法第 8 條第 3 款「在中華民國境內提供勞務之報酬」之見解：

(1) 最高行政法院 94 年度判字第 507 號

判決謂：所得稅法第 8 條立法理由：

「勞務報酬：以勞務提供是否在我國境內為準」，由此得知，上開規定揭櫫我國所得稅法就勞務報酬所得稅之課徵，係採「屬地主義」為原則，亦即勞務報酬是否課徵綜合所得稅，係以勞務提供地是否在中華民國境內為憑，其雇主係在國內或國外；或雇主為公司組織，在國外是否經核准設國外分公司、辦事處登記，均非所問。從而，非中華民國境內居住之個人，於中華民國境外為中華民國雇主提供勞務，所獲之報酬，即非中華民國來源之所得，雇主就其支付之金額，即無扣繳義務。

(2) 最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決謂：

所得稅法第 8 條第 3 款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係以勞務提供地是否在我國境內為準，凡在我國境內提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得。至於勞務報酬由何人支付或由何地支付，在所不問。

- (3) 最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決謂：所得稅法第 8 條第 3 款「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係以勞務提供地是否在我國境內為準，凡在我國境內提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得，至於勞務報酬係由何人或何地支付，在所不問。原判決以「在中華民國境外提供勞務之報酬」，應指勞務提供之行為地及「使用地」均在國外者而言，至於勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，因該勞務與在中華民國境內使用之因素發生連結關係，亦應認屬「中華民國來源所得」，將所得稅法第 8 條第 3 款之規定，勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，認屬「中華民國來源所得」，已有適用法規不當之違法。
- (4) 最高行政法院 96 年度判字第 1439 號判決謂：被上訴人主張所得稅法第 8 條第 3 款所稱之「勞務提供地」，包括

勞務提供之結果地在內，此等主張將「勞務提供地」與「勞務受領地」之不同法律概念混為一談。

(5) 本件詳○公司於 95 年間所僱用之 4 名外籍員工 Russ○○、Shawn○○、Wason○○、Warren○○，均係國外受僱人，工作地點均在美國，在我國境外提供勞務，依上揭實務見解，非屬所得稅法第 2 條第 1 項、第 8 條第 3 款所規定之中華民國來源所得，原告自無扣繳之義務。被告辯稱，上開 4 位員工受領之薪資包含獎金及其他津貼等，均在中華民國境內支付，且均受僱於中華民國境內，因境內公司之目的派至境外提供勞務，自屬國外出差之性質，非屬勞務提供地在境外之情形云云，因與上揭實務見解相左，顯無可採。

2. 關於財政部 63 年 10 月 3 日台財稅字第 37273 號及 69 年 10 月 15 日台財稅字第 38556 號函釋之意旨：

(1) 最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決謂：上開函釋之重點，係在闡明我國公司派到該公司國外分支機構服務所得薪資，可免扣繳所得稅，其函釋內容與本件勞務均在國外提供

情形相同，被上訴人如據此 2 函釋，亦不得認定本件上訴人有扣繳義務，惟被上訴人卻依上開 2 函釋之意旨，自行衍生以該公司設有國外分公司及辦事處，其受僱人之勞務報酬始屬非中華民國來源所得，顯係增加所得稅法第 8 條第 3 款所無之要件，違反法律保留原則，於法有違。

(2) 上開最高行政法院判決事實為，詠○海產公司於 89 年間聘僱美籍員工張○君為派駐美國之業務代表，負責美加地區交貨、客戶聯絡及處理索賠等業務，張○君並長年居住在美國等情。本件情形與上開最高行政法院判決事實相同，詳○公司所聘僱之 4 位外籍員工均在我國境外之美國提供勞務，所支付之薪資非屬中華民國來源所得，依上揭實務見解，原告自無扣繳之義務。被告辯稱上開 2 件函釋係針對國內公司設置國外分公司或辦事處之情形而為規定，本件原告並未在美國設立分公司或辦事處，故無該 2 件函釋之適用云云，因與上揭實務見解相左，亦無足採。

3. 關於財政部 84 年 6 月 31 日台財稅字第 841629949 號函釋之意旨：

(1)最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決謂：上開函釋，係指公司「國內受僱人」出差境外提供勞務之情形，與本件上訴人之受僱人張○君純為國外受僱人在我國境外提供勞務情節相異，上開函釋意旨自不得適用於本件。

(2)上開最高行政法院判決事實為，詠○海產公司於 89 年間聘僱美籍員工張○君為派駐美國之業務代表，負責美加地區交貨、客戶聯絡及處理索賠等業務，張○君並長年居住在美國等情。本件情形與上開最高行政法院判決事實相同，詳○公司所聘僱之 4 位外籍員工均純為國外受僱人，在我國境外之美國提供勞務，依上揭實務見解，並無上開函釋之適用，原告自無扣繳之義務。被告辯稱，依上開函釋之意旨，詳○公司聘僱外籍業務人員及維修工程師，在國外地區拓展業務及維修，係屬國外出差之性質，其等自詳○公司取得之勞務報酬仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅云云，因與上揭實務見解相左，顯無理由。

4. 被告所援引之最高行政法院 95 年度判字

第 1704 號、93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號、95 年度判字第 379 號判決之事實，均係原屬台○公司之員工，後來因台○公司業務之需要，而被台○公司派至國外越南，在台○公司與越○公司合資成立之越○○業有限責任公司（下稱越○公司）服務，該台○公司之員工本來即為台○公司之國內受僱人，與本件詳○公司所聘僱之 4 位外籍員工係自始即純為國外受僱人而在我國境外提供勞務之情形不同，上開最高行政法院判決意旨自不得適用於本件。

(十) 為扣繳稅款事件，謹就被告 97 年 1 月 21 日補充答辯狀提出說明事：

1. 被告主張，本件原告聘僱之 4 位外籍員工之薪資均由詳○公司自我國境內匯款至境外支付，應認上開 4 位外籍員工之薪資所得為中華民國來源所得云云，並無理由：

查最高行政法院 95 年度判字第 1254 號、96 年度判字第 934 號判決已明確表示，所得稅法第 8 條第 3 款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係以「勞務提供地」是否在我國境內為準，至於該勞務報酬係由「何人」支付或由「何地」支付，均在所不問。被告上開主張，與最高行政

法院見解相左，自無足採。

2. 被告主張，其所援引之最高行政法院 95 年度判字第 1704 號、93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號、95 年度判字第 379 號判決所示之案例事實，係個人受僱於我國境內公司，為雇主之目的出差至境外「他公司」提供技術服務，受僱員工與他公司間並無直接市場交易行為，故該受僱員工之所得仍屬中華民國來源之所得，與本件詳○公司聘僱 4 位外籍員工，係個人受僱於境內公司，為雇主之目的至境外為「境內公司」提供勞務之情形相同，自得適用於本件云云，並無理由：

上開最高行政法院判決之案例事實，均係原屬台○公司之員工，因台○公司業務之需要，派至越南在台○公司與越○公司合資成立之越○公司服務。該台○公司之員工本來即為台○公司之「國內受僱人」，被台○公司派至「境外他公司」服務，與本件詳維公司聘僱之 4 位外籍員工自始即純為「國外受僱人」，在我國境外為「詳○公司」服勞務之情形不同，自不得適用於本件。被告之主張，顯然誤解上開最高行政法院判決之案例事實，自無足採。

3. 被告主張，原告聘僱之 4 位外籍員工其工作內容與勞動條件均基於我國社會經濟

交易條件，具有密不可分之連結，營收及成本費用亦由詳○公司享受及負擔，應認其等在境外提供勞務係境內公司之延伸，而為中華民國來源之所得云云，並無理由：

上開被告之主張，乃指勞務提供之「使用地」在國內，與我國社會經濟條件發生密切連結，故應認屬中華民國來源所得。惟查，上開被告主張之理由，業為最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決所不採，再參酌最高行政法院 96 年度判字第 1439 號判決所示之見解，可知所得稅法第 8 條第 3 款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，係指勞務提供之「行為地」在「我國境內」而言，至於勞務提供之「使用地」究竟是在我國境內或境外，則非所問。被告之主張顯無可採。

4. 被告主張，最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決並非判例，無拘束各級法院之效力云云，並無理由：上開最高行政法院判決所示之案例事實與本件情形完全相同，被告對此並不否認，則上開判決雖非判例，仍足作為本件適用之參考。

(十一) 綜上所述，詳○公司聘僱之 4 位外籍員工均在美國從事拓展業務及維修之工作，其等所受領之薪資非屬所得稅法第 8 條第 3 款所規



定之在中華民國境內提供勞務之報酬，並無中華民國來源之所得，原告雖為詳○公司之負責人，亦無扣繳之義務，原處分及復查與訴願決定依所得稅法第 8 條第 3 款、第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項，及各類所得扣繳率標準第 3 條第 1 項第 2 款之規定，並援引上開 3 件財政部之函釋，而課徵原告應扣稅款及裁處罰鍰，適用法令顯有違誤。懇請鈞院審酌，准判如訴之聲明。

## 二、被告答辯意旨略謂：

- (一) 按「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。」「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：...3、在中華民國境內提供勞務之報酬。」「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 92 條規定繳納之：...2、機關、團體、事業或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金...。」「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：...2、薪資、利息、租金、佣金...，其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。」「非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無

固定營業場所之營利事業，有第 88 條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起 10 日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗。」「扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。」分別為所得稅法第 2 條第 2 項、第 8 條第 3 款、第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項及第 114 條第 1 款所明定。次按「納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，...，按下列規定扣繳：... 2、薪資按給付額扣取百分之 20。」為各類所得扣繳率標準第 3 條第 1 項第 2 款所訂定。又「XX 資訊股份有限公司依合約計畫派員赴中華民國境外提供資訊技術服務，該公司員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅。」復為財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函所明釋。另「查個人受僱於境內公司，縱使為雇主目的出差境外至他公司提供技術服務，其受僱行

為發生於境內，包括工作時間、內容、薪資及福利給與等各項勞動條件之協議、訂定，均立基於中華民國法律社會及經濟社會所提供之交易市場條件，個人財產既基於此有所增益，應負有納稅義務；且其前往境外出差，不論時間長短，均係基於雇主與他公司之市場交易行為而來，受僱員工與他公司並無直接市場交易行為，依『所得基於市場交易取得，所得應附有社會義務』之可稅性法理，個人受僱於境內，其出差境外之所得仍應併入個人綜合所得課徵綜合所得稅，與所得稅法第 8 條第 3 款所稱勞務所得係指勞務提供地在中華民國境內提供，尚無不合。」最高行政法院 95 年度判字第 1704 號再審判決、93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號及 95 年度判字第 379 號判決意旨可資參照。

- (二)原告為詳○公司負責人，亦即所得稅法第 89 條規定之扣繳義務人，經被告查獲該公司 95 年度給付長駐國外之外籍員工薪資所得 482 萬 0,563 元，未依規定於給付時按給付額扣取 20%之扣繳稅額 96 萬 4,113 元，有僱傭契約與部分國外匯款單據附卷可稽；經被告所屬左營稽徵所 95 年 8 月 4 日以財高國稅左營所字第 0950005592 號函通知限期補繳應扣未扣稅額及補報扣繳憑單，惟原告未依

限補報及補繳，乃發單補徵扣繳稅額 96 萬 4,113 元，揆諸首揭規定，並無違誤，原處分請予維持。

(三) 本件詳○公司係以經營組裝 IC 檢測設備、自動目測機及電子組件外銷為主要業務，本年度聘僱數名外籍工程師及業務人員長駐國外從事機器之維修安裝及業務推廣等工作，依詳○公司提示之合約內容所載，所聘外籍員工係為派赴中華民國境外提供資訊技術服務，該受聘人員應領薪資包含其他津貼及獎金等，均在中華民國境內支付，且該公司所給付國外員工之薪資及獎金均列於薪資支出之費用項目，係該公司為取得該技術服務收入所給付之必要成本費用。又所聘人員均受僱於境內，為雇主目的派至境外拓展業務及維修工作，自屬出差性質，不因時間長短有別。是其出差境外之所得仍屬中華民國來源所得，與所得稅法第 8 條第 3 款之規定，尚無不合。另所謂「中華民國來源所得」係取自中華民國之所得，渠等外籍員工所領取之薪資報酬既取自境內公司，核為中華民國來源所得，依有所得即應課稅之原則，即應依規定就源扣繳。是原告所訴詳○公司聘僱之外籍員工之工作地均在國外，其在中華民國境外提供勞務之報酬非屬中華民國來源所得乙節，核無足採。

(四) 至稱原處分與最高行政法院 94 年度判字第 507 號、95 年度判字第 1254 號、96 年度判字第 934 號及 96 年度判字第 1439 號判決意旨有違乙節，依 95 年度判字第 1704 號再審判決，財政部 63 年 10 月 3 日台財稅字第 37273 號及 69 年 10 月 15 日台財稅字第 38556 號函釋係針對國內公司「派駐國外分公司或辦事處服務」情形為規定，與本件詳○公司在國外未設立分支機構不同，自難比附援引。另境內公司員工應領薪資包含其他津貼及獎金等均在中華民國境內支付，並由該公司費用項目負擔，是境內公司員工依合約至境外提供勞務，自屬出差性質，不因時間長短有別，此亦有最高行政法院 93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號及 95 年度判字第 379 號判決可參。是本件依首揭規定，補徵原告扣繳稅額 96 萬 4,113 元，並無不合。

(五) 原告雖主張上揭判決之事實係我國境內公司依合約派員至境外公司提供技術服務，該派赴境外公司之員工係國內受僱人與本件詳○公司係聘僱外籍員工於境外負責國外業務之推展不同，故無法比附援引等語。惟：

1. 查詳○公司係以經營組裝 IC 檢測設備、自動目測機及電子組件外銷為主要業務，95 年度聘僱美籍員工 Russ○○、Wason○

○及 Shawn○○、Warren○○等 4 人，分別負責該公司業務部、軟體開發部及客戶支援部、工程部之業務，薪資保障 14 個月，分於端午節（0.5 個月）、中秋節（0.5 個月）及農曆春節（1 個月）發放，每月領有固定薪資（含薪資、其他津貼—出差、郵電費...等），均由詳○公司自境內匯款至境外支付，有該公司 OFFERING LETTER 及部分匯款單據附原違章案卷可稽。渠等外籍員工工作地點雖在國外，然係為境內公司的利益與目的，與其他員工無異，且該公司所給付國外員工之薪資及獎金等金額，均於該公司 95 年度營利事業所得稅申報為薪資支出之成本費用。

2. 觀諸上揭最高行政法院判決之案例事實，係「個人受僱於境內公司，為雇主目的出差境外至『他公司』提供技術服務」，判決意旨無非以該受僱員工前往境外出差，均係基於雇主與他公司之市場交易行為而來，受僱員工與他公司並無直接市場交易行為，是其出差境外之所得仍屬中華民國來源所得，與所得稅法第 8 條第 3 款之規定，尚無不合。此亦與財政部 92 年 9 月 12 日台財稅字第 0920453147 號令規定「臺灣地區人民被派赴大陸地區辦事處服務者，其由臺灣地區總機構給付或撥付大陸

地區辦事處給付之報酬，均應由臺灣地區總機構依所得稅法第 88 條規定扣繳所得稅款。」之意旨相符。而本件事實係個人受僱於境內公司，為雇主目的至境外為『境內公司』提供勞務服務，核與首揭財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋情形相符，自有其適用，先予敘明。又詳○公司所聘人員雖為外籍員工，惟其工作之內容、薪資及福利等各項勞動條件之訂定，均立基於中華民國法律社會及經濟社會之交易市場條件，營業收益及成本費用亦由該公司享有及負擔。衡之個人受僱於境內公司，其出差境外為他公司提供勞務之所得尚且應併入個人綜合所得課徵綜合所得稅，加以本件詳○公司員工非為境外他公司而係為境內公司提供勞務，與中華民國之法律社會與經濟實質更具密不可分之連結，渠等於境外提供勞務應認為境內公司之延伸，其取自境內公司之報酬與所得稅法第 8 條第 3 款之規定，尚無不合，仍為中華民國來源所得，依有所得即應課稅之原則，扣繳義務人（原告）即應依規定就源扣繳。

（六）至原告主張相同案情業經最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決審認在案乙節，按該判決僅為具體個案審理之結果，並非判例而具

有拘束各級法院之效力。另原告舉出最高行政法院 96 年度判字第 1439 號判決所示見解「將所得稅法第 8 條第 3 款所稱之『勞務提供』認包括勞務提供之結果地在內，實是把『勞務提供地』與『勞務受領地』之不同法律概念混為一談。」乙節，查該判決之理由略以：因歐○亞公司（境內公司）給付德國 Peter 公司（境外公司）之酬金究屬勞務所得或其他收益之事實尚未究明，致無法進行法條之涵攝。唯有將所得類別加以定性後，才有可能討論歐○亞公司給付之酬金，應適用所得稅法第 8 條第 3 款「勞務報酬」或同條第 3 款以外之規定，並進一步探究其法律效果是否為中華民國來源所得。因該案事實係針對境內公司給付境外公司酬金之屬性爭議所衍生應如何適用法律之問題，與本件案情不同，自無援引適用之餘地。又『勞務提供地』與『勞務受領地』雖經最高行政法院認屬不同之法律概念，惟本件之核心事實乃「個人受僱於境內公司於境外為境內公司提供勞務」，雖勞務之提供地在國外，惟其使用地在國內，該勞務與在中華民國境內使用之因素發生連結關係，本件經濟上實質之實際重要性亦應納入考量。

(七)原告為詳○公司負責人，即所得稅法第 89 條規定之扣繳義務人，自應於該公司給付納稅



義務人薪資所得時，按同法第 88 條及第 92 條規定扣繳稅款，已如前述。案經被告查得，乃通知限期補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，惟原告未依限補繳及補報，經審理違章成立。是被告依前揭規定，按應扣未扣之稅額 96 萬 4,113 元處 3 倍之罰鍰 289 萬 2,300 元，並無違誤，罰鍰原處分請續予維持。

(八) 綜上所述，原告既為所得稅法規定之扣繳義務人，詳○公司於本年度給付納稅義務人薪資所得計 482 萬 0,563 元，即應依規定辦理扣繳所得稅款 96 萬 4,113 元。其未依規定辦理，經通知限期補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，惟仍未依限補報及補繳。被告除發單補繳應扣未扣稅款 96 萬 4,113 元外，並依所得稅法第 114 條第 1 款之規定按應扣繳之稅款裁處 3 倍罰鍰 289 萬 2,300 元（計至百元），揆諸首揭規定，並無違誤。

## 理 由

### 壹、程序方面：

- 一、本件被告代表人原為楊文哉局長，於本院審理中，變更為陳金鑑局長，由其聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。
- 二、按「分別提起之數宗訴訟係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，行政法院得命合併辯論。

命合併辯論之數宗訴訟，得合併裁判之。」行政訴訟法第 127 條定有明文。查本件原告因扣繳稅款事件，分別不服財政部 96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180680 號、96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180710 號、96 年 8 月 16 日台財訴字第 09600180690 號訴願決定，提起行政訴訟（本院 96 年度訴字第 865 號、866 號、867 號），係同種類之事實及法律上原因，爰命合併辯論，分別裁判，合先敘明。

## 貳、實體方面：

- 一、按「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。」「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：...3、在中華民國境內提供勞務之報酬。」  
「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 92 條規定繳納之：...2、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...。」  
「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：...2、薪資、利息、租金、佣金...，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。」  
「非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第 88 條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起 10 日內，將所扣

稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗。」「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：1、扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。」分別為行為時所得稅法（下稱所得稅法）第 2 條第 2 項、第 8 條第 3 款前段、第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項及第 114 條第 1 款所明定。次按「納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，按下列規定扣繳：...2、薪資按給付額扣取百分之 20。但政府派駐國外工作人員所領政府發給之薪資按全月給付總額超過新臺幣 3 萬元部分，扣取百分之 5。」為行為時各類所得扣繳率標準（下稱各類所得扣繳率標準）第 3 條第 1 項第 2 款所訂定。又按「XX 資訊股份有限公司依合約計畫派員赴中華民國境外提供資訊技術服務，該公司員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅。」復為財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函所明釋。上揭函釋，係財政部基於稅捐稽徵主管機關之權責，對所得稅法第 8 條第 3 款之適用疑義所為之解釋，核

與該條款規定之立法目的無違，自得援用。

二、經查，原告為詳○公司負責人，亦即所得稅法規定之扣繳義務人，被告以該公司於 95 年度給付納稅義務人薪資所得計 482 萬 0,563 元，未依規定辦理扣繳所得稅款 96 萬 4,113 元。經通知限期補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，惟未依限補報及補繳，遂發單補徵應扣未扣稅款 96 萬 4,113 元，並按應扣繳稅額裁處 3 倍之罰鍰 289 萬 2,300 元（計至百元）等情，為兩造所不爭執。此有被告核定 95 年度補繳各類所得扣繳稅額繳款書及罰鍰繳款書、復查決定書附於原處分卷可稽，洵堪認定。

三、原告雖訴稱：（一）被告所引用財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋及最高行政法院 95 年度判字第 1704 號等相關判決所示，係指國內受僱人出差境外提供勞務之情形，與本件詳○公司所僱用之 4 位外籍員工，自始即純為「國外受僱人」，而在我國境外提供勞務之情形不同，自無足採。（二）本件被告之見解，因與上揭最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決、96 年度判字第 1439 號判決所示勞務報酬係由「何地」支付，以及最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示其雇主係在「國內或國外」等均在所不問之見解相左，自無足採。（三）本件原告所僱用 4 位外籍員工，既無所得稅法第 8 條第 3 款在中華民國境內提供勞務之報酬，自無所得稅法第 2 條第 2 項之就源扣繳規定之適用，原告雖為詳○公司

之負責人，而得依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定扣繳之義務人，然如前述既無所得稅法第 92 條第 2 項所規定之扣繳義務，自無所得稅法第 114 條第 1 款規定裁罰之適用，被告課徵原告稅款及裁處罰鍰，即無理由等云云，資為論據。

四、惟查，本件詳○公司於 95 年間分別僱用 Russ○○、Shawn○○、Wason○○、Warren○○等 4 位外籍員工，依其契約內容所示，Russ○○之職稱為業務開發部副總，主要負責業務項目為海外業務開發及海外業務技援，薪資內容為：「薪資為每月 USD3,500，每年固定 14 個月，其中包含 12 個月之薪資及 2 個月獎金。2 個月獎金將分於以下時間發放：0.5 個月於端午節發放；0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放。」其他協議內容為：「由於為全球服務，詳○科技於受僱人申請時，亦須支付以下費用：差旅費、郵電費、交際費、保險費、維修用零件／工具、其他行政雜項支出及租金。」Shawn○○之職稱為資深客服工程師，主要負責業務項目為海外機台之維修服務及教育訓練、海外客戶服務及詳○科技網頁管理，薪資內容為：「薪資為每月 USD3,000，每年固定 14 個月，其中包含 12 個月之薪資及 2 個月獎金。2 個月獎金將分於以下時間發放：0.5 個月於端午節發放；0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放。」Wason○○之職稱為軟體開發部副總，主要負責項目為詳○科技產品之軟體程式開發（2d）、軟體程式技術指導（2d）及軟體程式教育訓

練 (2d)，薪資內容為：「薪資為每月 USD3,500，每年固定 14 個月，其中包含 12 個月之薪資及 2 個月獎金。2 個月獎金將分於以下時間發放：0.5 個月於端午節發放；0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放。」其他協議內容為：「由於為全球服務，詳○科技於受僱人申請時，亦須支付以下費用：差旅費、郵電費、交際費、保險費、維修用零件／工具、其他行政雜項支出及租金。」Warren○○之職稱為工程部副總，主要負責業務項目為詳○科技產品之軟體程式開發 (3d)、軟體程式技術指導 (3d) 及軟體程式教育訓練 (3d)，薪資內容為：「薪資為每月 USD5,000，每年固定 14 個月，其中包含 12 個月之薪資及 2 個月獎金。2 個月獎金將分於以下時間發放：0.5 個月於端午節發放；0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放。」其他協議內容為：「由於為全球服務，詳○科技於受僱人申請時，亦須支付以下費用：差旅費、郵電費、交際費、保險費、維修用零件／工具、其他行政雜項支出及租金。」等情，此有詳○公司與 4 位外籍員工所訂定契約之中文譯本附於本院卷可稽。觀諸上述契約之內容可知，Russ○○、Shawn○○○、Wason○○、Warren○○4 位均屬詳○公司 95 年所僱用分屬其公司國內各單位之正式員工，其工作地點則非全部在美國，詳○公司依契約內容可要求該員工在我國境內或世界其他各地工作。次查，前述 Russ○○、Warren○○2 人受僱期間，詳○公司依合約內容曾

派其等至國內或美國以外地區上海、韓國、英國工作，原告並均依合約內容給付其等差旅費乙節，此亦有 Russ○○、Warren○○95 年度入出境資料、○維公司轉帳傳票、國外出差旅費報告表附於本院卷可稽。另參諸 4 位外籍員工其 2 個月獎金之發放時間，係於 0.5 個月於端午節發放，0.5 個月於中秋節發放及 1 個月於農曆春節發放，與原告國內員工均屬相同，更足證該 4 位外籍員工係原告依合約內容派員赴中華民國境外提供資訊技術服務之員工，而非純屬詳○公司所僱用僅在我國境外提供勞務之國外受僱人。則揆諸前揭財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋意旨，該 4 位外籍員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，被告認其自詳○公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅，被告為詳○公司之負責人，依法有扣繳之義務，並無不合。另按「查個人受僱於境內公司，縱使為雇主目的出差境外至他公司提供技術服務，其受僱行為發生於境內，包括工作時間、內容、薪資及福利給與等各項勞動條件之協議、訂定，均立基於中華民國法律社會及經濟社會所提供之交易市場條件，個人財產既基於此有所增益，應負有納稅義務；且其前往境外出差，不論時間長短，均係基於雇主與他公司之市場交易行為而來，受僱員工與他公司並無直接市場交易行為，依『所得基於市場交易取得，所得應附有社會義務』之可稅性法理，個人受僱於

境內，其出差境外之所得仍應併入個人綜合所得課徵綜合所得稅，與所得稅法第 8 條第 3 款所稱勞務所得係指勞務提供地在中華民國境內提供，尚無不合。」亦有最高行政法院 93 年度判字第 1517 號判決附卷可參，又最高行政法院 95 年度判字第 1704 號再審判決、93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 291 號及 95 年度判字第 379 號判決亦均同其意旨。是原告主張：被告所引用財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋及最高行政法院 95 年度判字第 1704 號等相關判決所示，係指國內受僱人出差境外提供勞務之情形，與本件詳○公司所僱用之 4 位外籍員工，自始即純為「國外受僱人」，而在我國境外提供勞務之情形不同，自無足採云云，並非有據。再查，如前所述，本件之事實係詳○公司依合約計畫，派其所僱用之 4 名外籍員工赴中華民國境外提供資訊技術服務，依財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋意旨，該 4 名員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自詳○公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，自應依法課徵綜合所得稅，而最高行政法院 95 年度字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判決、96 年度判字第 1439 號判決及最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決之事實，均與本件情節非完全相同，自不得逕予援用。是原告復稱：本件被告之見解，因與上揭最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決、96 年度判字第 934 號判



決、96 年度判字第 1439 號判決所示勞務報酬係由「何地」支付，以及最高行政法院 94 年度判字第 507 號判決所示其雇主係在「國內或國外」等均在所不問之見解相左，自無足採乙節，仍屬無憑。

五、再按「扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。」為所得稅法第 114 條第 1 款所明定。本件原告為詳○公司負責人，即所得稅法第 89 條規定之扣繳義務人，自應於該公司給付納稅義務人薪資所得時，按同法第 88 條及第 92 條規定扣繳稅款，已如前述。原告 95 年度給付納稅義務人之薪資所得計 482 萬 0,563 元，未依規定辦理扣繳，計短漏扣繳稅額 96 萬 4,113 元。被告乃函請原告於 95 年 8 月 31 日前補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，惟原告未依限補繳及補報，有被告通知文件、送達回執及補繳各類所得扣繳稅額繳款書附原處分卷可稽。本件既經被告審理違章事實成立，乃按應扣未扣額 96 萬 4,113 元處 3 倍之罰鍰計 289 萬 2,300 元，並無違誤。故原告主張：本件原告所僱用 4 位外籍員工，既無所得稅法第 8 條第 3 款在中華民國境內提供勞務之報酬，自無所得稅法第 2 條第 2 項之就源扣繳規定之適用，原告雖為詳○公司之負責人，而得依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定扣

繳之義務人，然如前述既無所得稅法第 92 條第 2 項所規定之扣繳義務，自無所得稅法第 114 條第 1 款規定裁罰之適用，被告課徵原告稅款及裁處罰鍰，即無理由等云云，自不足採。

六、綜上所述，原告之主張均無可採。被告以原告 95 年度給付納稅義務人薪資所得計 482 萬 0,563 元，核定原告 95 年度應扣未扣稅款 96 萬 4,113 元，乃發單補徵稅款並按應扣繳稅額裁處 3 倍之罰鍰 289 萬 2,300 元，依法並無違誤。復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

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 9 7 年 3 月 1 8 日

(附件十五)

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 3164 號

上 訴 人 薛○承 (住略)

訴訟代理人 黃進祥 律師

江順雄 律師

黃建雄 律師

被 上 訴 人 財政部高雄市國稅局 (設略)

代 表 人 陳金鑑 (住略)

上列當事人間扣繳稅款事件，上訴人對於中華民國 97 年 3 月

18 日高雄高等行政法院 96 年度訴字第 867 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第 2 項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、本件上訴人對於高等行政法院判決上訴，主張：由所得稅法第 8 條第 3 款之立法理由可知，勞務報酬之所得稅課徵係採屬地原則，以「勞務提供地」而非「勞務受領地或使用地」是否在我國境內為準，至其雇主係在我國

境內或境外暨報酬係由何人或何地支付，均非所問。是凡非中華民國境內居住之個人，而於中華民國境外為中華民國之雇主提供勞務所獲報酬，即非中華民國來源所得，雇主就其所支付報酬無扣繳義務，以上見解有最高行政法院 94 年度判字第 507 號、95 年度判字第 1254 號、96 年度判字第 934 號、第 1439 號判決可參。本件上訴人為負責人之詳○科技股份有限公司（下稱詳○公司）所僱用之 4 位外籍員工，工作地點均在我國境外，為原判決所確認，則依上開見解，其報酬即非屬中華民國來源所得。乃原判決竟認定該 4 位外籍員工係詳○公司派赴我國境外服務之員工，屬國外出差，又未於理由項下記載上訴人上開法律主張及意見。原判決雖援引本院 93 年度判字第 1517 號、95 年度判字第 1704 號、第 291 號、第 379 號判決稱，依「所得基於市場交易取得，所得應附有社會義務」之可稅性法理，個人受僱於境內，其出差境外所得仍應課徵綜合所得稅。惟該 4 件判決案例事實為「國內受僱人」，與本件 4 位外籍員工自始純為「國外受僱人」而在境外為雇主詳○公司服勞務之情形不同，自不得適用於本件，詎原審誤解上開案例事實，將之作為本件適用法律依據。再者原審按財政部 84 年 6 月 21 日台財稅字第 841629949 號函釋，稱詳○公司依「合約計畫」派該 4 位外籍員工赴國外提供技術服務，係屬國外出差性質云云；惟該函釋所稱「合約計畫」並非指雇主公司與員工間之聘僱合約，而係指雇主公司與其他公司所簽定之合約，與本件詳○公司並未與其他公司簽訂合約計畫之情形完全不同，自不得將該函釋適用

於本件。詎原審誤解該 4 位外籍員工係依詳○公司與其他公司所簽訂之合約計畫赴國外服務，而適用該函釋。原審又稱最高行政法院 94 年度判字第 507 號、95 年度判字第 1254 號、96 年度判字第 934 號、第 1439 號等 4 件判決與本件情形並非完全相同而不得援引，惟該等判決均係就所得稅法第 8 條第 3 款所定之「在中華民國境內提供勞務之報酬」加以解釋，自得適用於本件。綜上，原審顯有理由矛盾及適用所得稅法第 8 條第 3 款不當之違法等語，雖以該判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷矛盾，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

三、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 9 8 年 6 月 1 9 日