

解釋字號：司法院 99.03.26 釋字第 673 號

解釋日期：民國 99 年 03 月 26 日

解釋文：中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第八十九條第一項第二款前段，有關以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人部分，及八十八年二月九日修正公布與九十五年五月三十日修正公布之同條款前段，關於以事業負責人為扣繳義務人部分，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸。

七十八年十二月三十日修正公布及九十年一月三日修正公布之所得稅法第一百四條第一款，有關限期責令扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，暨就已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰部分；就未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，尚未牴觸憲法第二十三條比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨無違。

上開所得稅法第一百四條第一款後段，有關扣繳義務人不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起停止適用。有關機關對未於限期內按實補報扣繳憑單，而處罰尚未確定之案件，應斟酌個案情節輕重，並參酌稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，另為符合比例原則之適當處置，併予指明。

理由書：所得稅法設有就源扣繳制度，責成特定人為扣繳義務人，就納稅義務人之所得，於給付時依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，在法定期限內，向國庫繳清，並開具扣繳憑單彙報該管稽徵機關，及填具扣繳憑單發給納稅義務人（所得稅法第七條第五項、第八十八條、第八十九條第一項、第九十二條規定參照）。此項扣繳義務，其目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要（本院釋字第三一七號解釋參照）。至於國家課予何人此項扣繳義務，立法機關自得在符合比例原則之前提下，斟酌可有效貫徹上開扣繳制度之人選而為決定。

七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第八十九條第一項第二款前段規定：「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，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、團體之主辦會計人員、事業負責人及執行業務者」。八十八年二月九日修正公布之同條款

前段規定：「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，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、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者」，及九十五年五月三十日修正公布之同條款前段規定：「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，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」。上開規定其中以機關、團體之主辦會計人員及事業負責人為扣繳義務人，旨在使就源扣繳事項得以有效執行，目的洵屬正當。

納稅義務人自機關、團體或事業受有所得稅法第八十八條第一項第二款之所得，雖給付各該所得者為機關、團體或事業，並非機關、團體之主辦會計人員或事業負責人。惟政府機關出納人員據以辦理扣繳事務等出納工作之會計憑證，須由主辦會計人員或其授權人簽名、蓋章，會計人員並負責機關內部各項收支之事前審核與事後複核（會計法第一百零一條第一項、第九十五條規定參照），因此係由會計人員實質參與扣繳事務；而於團體之情形，可能由會計人員實際辦理團體之扣繳事務。另事業負責人則代表事業執行業務，實際負該事業經營成敗之責，有關財務之支出，包括所得稅法上之扣繳事項，自為其監督之事務。是上開規定課予主辦會計人員及事業負責人扣繳義務，較能貫徹就源扣繳制度之立法目的，且對上開人員業務執行所增加之負擔亦屬合理，並非不可期待，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸。

扣繳為稽徵機關掌握稅收、課稅資料及達成租稅公平重要手段，扣繳義務人如未扣繳或扣繳不實，或未按實申報扣繳憑單，不僅使稅源無法掌握，影響國家資金調度，亦造成所得人易於逃漏稅。尤以所得人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或營業代理人之國外營利事業，係以就源扣繳作為主要課稅手段，倘扣繳義務人未依規定辦理扣繳稅款，可能導致逃漏稅之結果，損及國家稅收。七十八年十二月三十日修正公布及九十年一月三日修正公布之所得稅法第一百四條第一款（九十年一月三日僅就同條第二款而為修正，第一款並未修正）規定：「扣繳義務人未依第八十八條規定扣繳稅款者，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一倍之罰鍰；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三倍之罰鍰。」（下稱系爭所得稅法第一百十四條第一款規定）（九十八年五月二十七日修正公布之本款規定，已將前、後段處一倍、三倍之罰鍰，分別修正為一倍以下、三倍以下之罰鍰）於扣繳義務人未依所得稅法第八十八條規定扣繳稅款者，限期責令其補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，並予以處罰，以督促為扣繳義務人之機關、團體主辦會計人員、事業負責人依規定辦理扣繳稅款事項，乃為確保扣繳制度之貫徹及公共利益所必要。

違反行政法上之義務應如何制裁，本屬立法機關衡酌事件之特性、侵害法益之輕重程度以及所欲達到之管制效果，所為立法裁量之權限，苟未逾越比例原則，要不能遽指其為違憲（本院釋字第五一七號解釋參照）。上開責令補繳稅款及補報扣繳憑單暨處罰之規定中，基於確保國家稅收，而命扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款，扣繳義務人於補繳上開稅款後，納稅義務人固可抵繳其年度應繳納之稅額，然扣繳義務人仍可向納稅義務人追償之（所得稅法第七十一條第一項前段、第九十四條但書規定參照），亦即補繳之稅款仍須由納稅義務人負返還扣繳義務人之責，是責令扣繳義務人補繳稅款及補報扣繳憑單部分，並未對扣繳義務人財產權造成過度之損害。而扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單者，因所造成國庫及租稅公平損害情節較輕，乃按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰，處罰尚未過重；其於通知補繳後仍拒未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款者，因違反國家所課予扣繳稅捐之義務，尤其所得人如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或營業代理人之國外營利事業，扣繳義務人未補繳稅款，對國家稅收所造成損害之結果，與納稅義務人之漏稅實無二致，且又係於通知補繳後仍拒未補繳，違規情節自較已補繳稅款之情形為重，乃按上開稅額處三倍之罰鍰，其處罰尚非過當。準此，系爭所得稅法第一百十四條第一款規定，限期責令扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單部分，暨就已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰部分；就未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，尚未抵觸憲法第二十三條之比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨無違，亦無違背憲法第七條平等權、第十九條租稅法律主義可言。

惟扣繳義務人之扣繳義務，包括扣繳稅款義務及申報扣繳憑單義務，二者之違反對國庫稅收及租稅公益之維護所造成之損害，程度上應有所差異。系爭所得稅法第一百十四條第一款後段規定中，如扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，僅不按實補報扣繳憑單者，雖影響稅捐稽徵機關對課稅資料之掌握及納稅義務人之結算申報，然因其已補繳稅款，較諸不補繳稅款對國家稅收所造成之不利影響為輕，乃系爭所得稅法第一百十四條第一款後段規定，就此部分之處罰，與未於限期內補繳稅款之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起停止適用。有關機關對未於限期內按實補報扣繳憑單，而處罰尚未確定之案件，應斟酌個案情節輕重，並參酌稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，另為符合比例原則之適當處置，併予指明。

大法官會議主席	大法官	賴英照
	大法官	謝在全
		徐璧湖
		許宗力
		許玉秀
		林錫堯
		池啟明
		李震山
		蔡清遊
		黃茂榮
		葉百修
		陳春生

協同意見書

大法官 葉百修

本件解釋多數意見認「所得稅法第一百十四條第一款後段，有關扣繳義務人不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意

旨有違」之結論，本席敬表贊同，惟多數意見未能就本件解釋所涉及所得稅法上扣繳制度之法律關係為清楚闡釋，同時就所得稅法第一百十四條第一款規定（下稱系爭規定），依據本院釋字第三二七號、第六四一號解釋所建立之原則，僅係就罰鍰限額認定與憲法第二十三條比例原則不符，忽略系爭規定該罰鍰之性質，以及扣繳義務人與國家之間法律關係之不同，而影響罰鍰設定基準之差異，致使上開結論未獲直接論據之理由，爰提出協同意見如后。

一、行政權限部分授予第三人行使尚非憲法所不許

由於國家功能之轉變，國家政府及行政機關所扮演的角色也隨之不同；然而，因應國家功能需要，行政機關囿於機關組織之調整、彈性之有限，以及專業知識人才之欠缺，為求更能有效、經濟地達成行政任務，實踐國家功能，將國家公權力之行政任務委託一般私人、私法人或私法上團體行使，雖非我國憲法上所明文規定，然已屬我國行政機關慣常運用之方式，且為本院歷來解釋（註一）所肯認，亦為行政程序法第十六條第一項：「行政機關得依法規將其權限之一部分，委託民間團體或個人辦理（註二）」所明定，上開制度尚非憲法所不許（註三）。惟此項公權力授予私人行使，究屬例外，為貫徹法治國原則與法律保留原則，此項將公權力授予私人行使，則須有法律明文依據始得為之；其授予或委託之方式，或直接依法律規定而產生，或行政機關基於法律之授權，以行政契約或行政處分之方式為之，則無不可（註四）。且如上開行政程序法第十六條第一項所規定，此項公權力之授予行使，僅得就「權限之一部分」為之，尚不得為全部權限之授予、委託，否則即有違制度保留之憲法精神。

又受委託行使公權力者須以自己名義為之，對外獨立行使公權力，亦非單純於接受國家或行政機關指揮監督、協助完成行政任務之行政助手之屬。行政委託中受委託行使公權力者，由於已具備以自己名義對外獨立行使公權力之權限，具有行政主體之地位，在此委託關係中，即有行政機關與受委託行使公權力之人所形成之內部關係，以及受委託行使公權力者對外與第三人所形成之外部關係，兩者之間權利義務關係亦不容混淆。

二、所得稅扣繳制度屬依「法律」授予公權力

本件解釋所涉所得稅扣繳制度之規定，依所得稅法第八十八條第一項規定，納稅義務人具該項所列薪資及其他各類所得者，應由扣繳義務人於付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款（註五），於每月十日前將上一月內所扣稅款向國庫繳清，並於每年一月底前將上一年內扣繳各納稅義務人之稅款數額，開具扣繳憑單，彙報該管稽徵機關查核；並應於二月十日前將扣繳憑單填發納稅義務人（註六）。此項扣繳制度之建立，係國家將租稅高權之一部分公權力，授予扣繳義務人

行使，乃法律直接規定國家權限之移轉，於私人具備該項移轉規定之法定構成要件時，即成立行政委託（註七），不僅於租稅稽徵行政作業上經濟便捷，維持稅收之經常性，利於國家財政需要、國庫資金調度，以充分掌握稅源及課稅資料，有其正當性及必要性（註八）。對於扣繳義務人依法於付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款，係不經薪資所得受領人（即納稅義務人）之同意，依法具有扣繳所得稅款之權力；然對於國家而言，扣繳義務人則係依法負有扣繳所得稅款之公法上義務，此項公法義務，並不因扣繳義務人對於納稅義務人具有扣繳所得稅款之權力而有所不同，亦不影響納稅義務人對於國家所應負擔之納稅義務。換言之，扣繳制度並非以扣繳義務人之扣繳義務取代納稅義務人之納稅義務，即便依據所得稅法第九十四條之規定，扣繳義務人於原扣稅額與稽徵機關核定稅額不足時有補繳義務，且得向納稅義務人追償其所補繳之數，然均非以之免除或消滅納稅義務人與國家間之納稅義務，不可不辨。是以，於所得稅法所建立之所得稅扣繳制度下，國家（稅捐稽徵機關）、納稅義務人與扣繳義務人成立三面法律關係（註九）；就扣繳義務人而言，依據所得稅法第八十八條、第八十九條、第九十二條及第九十四條之規定，乃具有扣取、繳納、申報、填發等四種公法上義務，並於未履行上開四種義務時，於同法第一百十四條定有各該罰則，以利維持扣繳制度之正常運作，是為增進公共利益，應尚非憲法所不許。

三、違反扣繳義務之處罰基準有違行政委託內部關係

所得稅法第一百十四條就扣繳義務人未履行其公法上義務，依據其義務內容分別定有三款處罰規定：一、違反扣取稅款義務（應扣未扣或短扣）者，責令補繳、補報稅款，並按應扣未扣或短扣之「稅額」處以一倍及三倍之罰鍰（同條第一款規定參照）；二、違反繳納義務者，每逾二日加徵百分之一滯納金（同條第三款規定參照）；三、違反申報、填發義務者，責令補報或補發扣繳憑單，並按扣繳「稅額」處百分之二十之罰鍰（同條第一款後段、第二款規定參照）。

本件解釋多數意見就系爭規定之合憲性，即關於扣繳義務人於違反扣取稅款義務時，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」處一倍之罰鍰，多數意見認為，基於國家稅收，且扣繳義務人仍可依所得稅法第九十四條第一項但書規定，向納稅義務人追償，並未對扣繳義務人財產權造成過度之損害；扣繳義務人即便按期補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，仍以應扣未扣或短扣之「稅額」處一倍之罰鍰亦未過重。而於扣繳義務人未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，多數意見認此時非僅屬扣取稅款義務之違反，同時構成繳納義務之違反，並以「所得人如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或營業代理人之國外營利事業，扣繳

義務人未補繳稅款，與納稅義務人之漏稅實無二致」，且又係於通知補繳後仍未補繳，按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰尚非過當。惟系爭規定後段就扣繳義務人已按期補繳應扣未扣或短扣之稅款，僅不按實補報扣繳憑單者，違反者係為申報義務，影響所及僅屬稅捐稽徵機關對課稅資料之掌握及納稅義務人之結算申報，對國庫稅收並無不利，仍依應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰，且未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違。

多數意見上開見解，實則混淆所得稅扣繳制度中，扣繳義務人與國家（稅捐稽徵機關）間之行政委託內部關係及其與納稅義務人之行政委託外部關係，以及納稅義務人與國家（稅捐稽徵機關）間之納稅義務關係。換言之，無論扣繳義務人究竟違反所得稅法上所賦予之何種公法義務，均非逕認此種內部關係，已可取代納稅義務人與國家（稅捐稽徵機關）間之納稅義務關係；扣繳義務人所負之扣取、繳納、申報、填發等公法義務，本質上與納稅義務人違反納稅義務無可比擬，況扣繳義務人所為扣取稅款，亦非所得稅法上所謂之「所得」，扣繳義務人違反上開義務，係該義務不作為之「行為罰」，與納稅義務人違反納稅義務之「漏稅罰」涇渭分明，豈有以應扣未扣或短扣之「稅額」作為處罰計算基準之理？相較於所得稅法第一百十條第二項就納稅義務人未依該法規定自行辦理結算申報，而經稽徵機關調查，發現有依該法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下罰鍰之規定，系爭規定後段亦顯過苛。

是以，系爭規定無論前段或後段，未另行規定有一定最高金額處罰之基準，而逕以應扣未扣或短扣之「稅額」作為扣繳義務人受委託行使公權力時，因違反其義務所為處罰之計算基準，逾越其與國家（稅捐稽徵機關）間之行政委託內部關係，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違。

註一：如本院釋字第二六九號、第三八二號、第四六二號解釋參照。

註二：如國家賠償法第四條第一項規定：「受委託行使公權力之團體，其執行職務之人於行使公權力時，視同委託機關之公務員。受委託行使公權力之個人，於執行職務行使公權力時亦同。」訴願法第十條規定：「依法受中央或地方機關委託行使公權力之團體或個人，以其團體或個人名義所為之行政處分，其訴願之管轄，向原委託機關提起訴願。」等均可見一斑。

註三：參見拙著，國家賠償法之理論與實務，增訂一版，2009 年 7 月，頁 101。
相同見解，參見李震山，行政法導論，修訂八版，2009 年 9 月，頁 84；

黃錦堂，「行政機關」、「委託」、「委任」、「委辦」、「受委託行使公權力」之意義，載於葛克昌、林明鏘主編，行政法實務與理論（一），2003 年 3 月，頁 187 以下，第 227-228 頁。

註四：參見陳敏，行政法總論，第五版，2007 年 10 月，頁 998-1000。

註五：所得稅法第七條第五項規定：「本法稱扣繳義務人，係指依本法規定，應自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人。」

註六：參照所得稅法第九十二條以下之規定。

註七：參見拙著，前揭書，頁 103。相同見解，參見陳敏，扣繳薪資所得稅之法律關係，政大法學評論，第 51 期，1994 年 4 月，頁 45 以下，第 53 頁；黃茂榮，稅法總論：租稅法律關係，第二版，2008 年 2 月，頁 153。不同見解，如葛克昌，所得稅與憲法，增訂版，2003 年 2 月，頁 79；柯格鐘，薪資扣繳所得稅之義務人及其處罰修正芻議，月旦法學雜誌，第 115 期，2004 年 12 月，頁 141。

註八：參照本院釋字第三一七號解釋。有關就源扣繳制度之目的，可見宋義德，淺談我國現行各類所得扣繳制度及相關規定，財稅研究，第 34 卷第 1 期，2002 年 1 月，頁 159-160；王建煊，租稅法，第 31 版，2008 年 8 月，頁 189-190；柯格鐘，前揭文，頁 127-132。

註九：此三面法律關係之進一步討論，參見陳敏，前揭文，頁 45 以下。

不同意見書

大法官 許玉秀

多數意見依據比例原則審查規範扣繳義務主體的規定—所得稅法第八十九條第一項第二款前段規定（註一）（下稱系爭規定 1），僅於解釋理由書第三段表示，以機關、團體之主辦會計人員及事業負責人為扣繳義務人，目的在於有效執行「就源扣繳事項」而屬正當，卻未呈現比例原則的操作路徑，無從得知為何審查原則是比例原則，以及究竟為何依據比例原則可以得出系爭規定 1 合憲的結論，對於該解釋結論及理由，本席因而礙難支持。對於違反扣繳義務的處罰規定—所得稅法第一百十四條第一款（註二）前段（下稱系爭規定 2）及後段（下稱系爭規定 3），多數意見僅就相關規定進行內部輕重的比較，即認定系爭規定 2 合憲、系爭規定 3 違憲。本席雖然認同系爭規定 3 違憲的結論，但對於違憲論述迴避關於行為罰與漏稅罰的區分，以及未對系爭規定 2 進行外部比較，即得出處罰尚未過重的結論，亦不能同意。爰提出不同意見書說明理由如下。

一、義務主體的歸屬依據是責任原則

（一）審查依據錯誤

多數意見認為系爭規定 1 不違憲的理由為：課予扣繳義務所增加的負擔亦屬合理，並非不可期待。如果只是課予人民義務，沒有規定違反義務的效果，根本不會發生課予義務的負擔合理與否的問題。因為既然違反義務也不致於發生負面效果，所課予的義務只是一項道德義務，沒有法律上的負擔，如何有合理不合理可言？合理與否，也就是義務是否過重，也就是負擔是否合乎比例原則，取決於違反義務的法律效果，因此在審查法律效果時，才需要出動比例原則。

多數意見同時提及並非期待不可能，正好證明審查原則不應該是比例原則。期待可能性所評價的是人的能力問題，人的能力是人能否承擔責任的評價要素。課予義務就是課予責任，因為違反義務，要承擔一定的後果。有承擔後果能力的人，才有履行義務的能力，也才能為違反義務負擔起責任。一旦使用期待可能性作為論述依據，所審查的準據就是責任原則。

（二）責任原則（歸責原則）

誠如多數意見所稱，就源扣繳是有效實現稅捐稽徵目的的手段，而究竟何人應該成為扣繳義務主體，第一個應該提出的問題，不是選擇誰所造成的基本權限制比較大或比較小的問題，而是誰在角色分配上是適當的人。角色分配的適當與否，取決於角色功能能否實現，而決定角色功能能否實現有兩個要件，一個是角色的主觀實踐能力，一個是角色的客觀實踐可能性。角色的主觀實踐能力，指的是角色本身的個別能力；角色的客觀實踐可能性，指的是角色的行為與結果之間，在經驗上有連結可能，行為可能是作為或不作為。這兩種主觀及客觀實踐可能，是歸責原則的兩大要素，也是確立歸責主體的兩個審查標準。

二、關於扣繳義務主體的審查論述與審查結論

（一）不同主體不同歸責標準？

系爭規定 1 規定機關、團體的扣繳義務主體為主辦會計人員，事業的扣繳義務主體，則為事業負責人。多數意見認為主辦會計人員實際執行收支事前審核及事後複核，實際參與扣繳事務，因此應擔負扣繳義務，是合理的負擔。至於事業負責人，則因為負責事業經營的成敗之責，對於財務支出有監督責任，因此有扣繳義務。

上述兩種理由，都是屬於客觀實踐可能性的判斷。只是對於機關、團體主辦會計人員，多數意見顯然採取實質的、物理性的判斷標準，以負責實際計算、登錄薪資的行為連結扣繳動作，而決定義務主體，也就是歸責主體；對於事業負責人，則提出規範性的理由，以事業負責人擔負監督職務，而建構他們的

扣繳義務。

同樣作為歸責基礎，為何一個基礎依附於實際執行行為，另一個基礎卻依附於法律地位，而同樣合理、同樣具有期待可能？多數意見絲毫未有著墨。如果實際參與扣繳事務，應該成為客觀實踐可能的判準，事業的主辦會計人員也才應該是扣繳義務人。反之，如果事業負責人的監督地位，應該成為扣繳義務的歸責依據，則至少民國八十八年二月修正的扣繳單位主管，才是同樣具有監督地位的人，因為至少在政府機關，會計系統獨立於一般行政系統，會計主管才可能是擔負扣繳事務監督責任的人，則八十八年二月修正前的所得稅法第八十九條第一項第二款前段關於主辦會計人員作為扣繳主體的規定，不可能符合責任原則。至於團體的負責人，對於主辦會計人員，當然也有決定去留的權力，也因此擔負監督的責任，為何不能和事業負責人具有相同地位，多數意見顯然還需要給個交代。

（二）能代繳稅款之人才可能是扣繳義務人

主辦會計人員可以進行扣繳作業，但是掏出錢來代繳稅款的人，顯然不是主辦會計人員，而是機關、團體；事業負責人縱使實際負擔事業經營成敗之責，而負責監督財務支出，所代扣繳的稅款，也不是從自己的荷包掏出來。所拿出來繳交國庫的稅款，來自機關、團體和事業。換言之，主觀上有能力代繳稅款，因而客觀上有能力避免逃漏稅的行為人，是機關、團體和事業。具備主觀與客觀實踐能力、能發揮角色功能，因而能受角色分配，而成為歸責主體的，是機關、團體和事業。相對地，從機關、團體和事業掏出錢來，進行扣繳計算、登錄和彙報的人，都是扣繳義務的履行輔助人，如果履行輔助人違反履行輔助義務，所負責的對象，也應該是機關、團體和事業，對外向國家負責的，始終是作為債務主體的機關、團體和事業。系爭規定 1 竟然以稅捐債務的履行輔助人作為扣繳債務主體，甚至將違反履行輔助義務，視為違反稅捐債務，處以漏稅罰，明顯違反責任原則。

正如同責罰相當原則，為比例原則的派生原則，而屬於憲法原則，責任原則為自主原則的派生原則，也具有憲法位階，違反責任原則的效果，與違反責罰相當原則相同，都是違憲。

三、關於責罰相當與否的審查

（一）多數意見關於比例原則的審查論述

多數意見認為違反扣繳義務，分別因已於限期內補繳或經通知仍未補繳，而處應扣未扣或短扣稅額的一倍和三倍（註三），符合比例原則。所持理由有二：其一，扣繳義務人補繳的稅款，可依所得稅法第七十一條第一項前段、第

九十四條第一項但書，向納稅義務人追償，因此對扣繳義務人並未造成過度損害；其二、違反扣繳義務，如於限期內補繳，造成國庫及租稅公平損害情節較輕，按應扣未扣或短扣稅額處一倍罰鍰，符合比例原則，如果經通知仍未於限期內補繳，所違反的是繳納稅捐義務，與納稅義務人的漏稅無二致，處應扣未扣或短扣稅額的三倍，尚非過當，也符合比例原則。

（二）多數意見的輕重比較基準不明、實問虛答

前述第一個理由基本上與比例原則的審查無關，但是卻又剛好可以是多數意見合憲結論的反證。扣繳義務人補繳的稅款可向納稅義務人追償，所能說明的，僅僅是扣繳義務人承擔的扣繳義務，並不是替他人承擔納稅義務，所以稅法可以在納稅義務之外，課特定人以扣繳義務，並不能進一步證立違反扣繳義務的處罰是否過當。

同時相反地，既然扣繳義務不同於納稅義務，違反扣繳義務縱使有導致逃漏稅捐的可能，也不能認為與逃漏稅捐實無二致，而處以應扣未扣或短扣稅額的一倍或三倍。

前述第二個理由，只能說明限期內補繳與限期內未補繳情節輕重有別，系爭規定 2、3，因此有不同程度的處罰，但是限期內補繳與限期內未補繳之間的輕重有別，並不能同時說明處罰限期內補繳的輕不是已經過重，而處罰限期內未補繳的重不是已經更過度的重。因此這個唯一關於比例原則的操作，完全迴避重點、實問虛答。

（三）應比較實害行為與危險行為

多數意見在審查責罰是否過當的過程當中，顯然不能釐清違反扣繳義務與逃漏稅捐的關係，始終揮不去逃漏稅捐的陰影，而將違反扣繳義務人視為逃漏稅捐的共同正犯，因而對於本院釋字第三二七號解釋（註四）以來所確立關於行為罰與漏稅罰的區別，視而不見。

行為罰與漏稅罰的關係，不妨從實害行為與危險行為的關係加以理解。稅法上的逃漏稅捐就是稅法上的實害犯，稅法上許多協力義務的設計，目的都在於防止逃漏稅捐，而各種協力義務的違反，與逃漏稅捐有著遠近不同的因果關聯，違反協力義務的行為，因為有導致逃漏稅捐的可能，所以是逃漏稅捐的危險犯。實害犯與危險犯的處罰，當然必須有差別，而危險犯當中更可能因為與逃漏稅捐的因果關聯較不緊密，而處罰更輕，或者賦予處罰以外的法律效果。

（四）應區分故意、過失、有無實害

這些危險犯當中，有的並沒有造成逃漏稅捐的後果，有的出於故意，有的出於過失。縱使經通知未於限期內補扣繳，也可能因為疏於注意通知或有正當

理由不知有通知，以致繼續未盡扣繳義務，如果一律視為逃漏稅捐的正犯或共同正犯或幫助犯而加以處罰，顯然過度。尤其在納稅義務人詳實申報而已繳納稅捐的情況下，根本沒有逃漏稅捐的情事發生，如果凡是通知補繳而於限期內未補扣繳，即認為等於違反繳納稅捐的義務，顯然屬於過度評價。至於系爭規定 2 對於經通知已經補扣繳的情形，即處以應扣未扣或短扣稅額一倍的罰鍰，處罰是否過重，更是不難判斷。無論如何，扣繳義務人違反的都只是扣繳的協力義務，縱使有納稅義務的所得人不在中華民國境內（解釋理由書第五段），而使得稅收短漏，也斷不能將違反協力義務與納稅義務的違反相同評價，尤其當納稅義務人如有漏報、短報，經通知補繳，已經補繳而可以不受任何處罰（註五），或僅受罰滯報金（所得稅法第一百零八條第一項（註六）、第一百零八條之一第一項（註七）參照）時，扣繳義務人違反扣繳義務，但經通知已經補繳，竟要受應扣未扣或短扣稅額一倍罰鍰的處罰，還可以認為處罰尚未過重嗎？

（五）違反履行輔助義務的處罰

機關、團體的主辦會計人員，是代理機關、團體履行扣繳義務，事業負責人是代表事業履行扣繳義務，如有違反，是對機關、團體、事業背信的問題，縱使稅法認為有一併處罰的必要，也應該比對扣繳義務主體的處罰輕。何況事業負責人往往擁有事業較為多數的財產，對事業的處罰，當然已經及於事業負責人。

（六）結論：責罰不相當、與比例原則不符

系爭規定 2 和 3 未區分納稅義務與扣繳協力義務，亦未區分是否確實導致逃漏稅捐，更未區分故意或過失違反扣繳義務，對於已於限期內補繳的情形，處以應扣未扣或短扣稅額的一倍罰鍰，對於未於限期內補繳的情形，甚至對於已補繳但未按實補報扣繳憑單的情形，處以應扣未扣或短扣稅額的三倍罰鍰，顯然責罰不相當，與比例原則有違。

註一：本號解釋所謂的所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款前段規定，包含中華民國 78 年 12 月 30 日修正：「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，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、團體之主辦會計人員、事業負責人及執行業務者。」88 年 2 月 9 日修正：「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，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、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者

。」及 95 年 5 月 30 日修正：「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，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。」

註二：本號解釋所謂的所得稅法第 114 條第 1 款規定，係指 78 年 12 月 30 日及 90 年 1 月 3 日修正公布（90 年 1 月 3 日僅就第 2 款為修正，並未同時修正第 1 款）規定：「扣繳義務人未依第八十八條規定扣繳稅款者，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一倍之罰鍰；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三倍之罰鍰。」

註三：98 年 5 月 27 日分別修正為一倍以下、三倍以下。

註四：本院釋字第 327 號解釋

解釋文：所得稅法第一百十四條第二款前段：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰」，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。

理由書：中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百十四條第二款前段：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。」乃對扣繳義務人未於法定期限填報或填發之制裁規定。其就違反義務者，課以一定之制裁，係為貫徹扣繳制度，督促扣繳義務人善盡其應盡之作為義務，俾稽徵機關得以掌握稅源資料，達成維護租稅公平並確保國庫收入之必要手段，並非徒然增加扣繳義務人之負擔，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已

將所扣繳稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，有導致處罰過重之情形，應由有關機關檢討修正。

註五：請見附件，<http://www.ntx.gov.tw/Download/Announce/970647%E9%99%84%E4%BB%B6.doc>（最後瀏覽：99 年 3 月 26 日）

註六：所得稅法第 108 條第 1 項：「納稅義務人違反第七十一條規定，未依限辦理結算申報，而已依第七十九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定之所得額按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額另徵百分之十滯報金。但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元。」

註七：所得稅法第 108 條之 1 第 1 項：「營利事業違反第一百零二條之二規定，未依限辦理未分配盈餘申報，而已依第一百零二條之三第二項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元。」

不同意見書

大法官 黃茂榮

現行法對於扣繳義務違反處罰之規範顯有不當，而本號解釋未予明確導正，使本院歷次釋憲解釋對於行為罰之處罰限制所宣示的原則陷於模糊，猶有退轉的趨勢，深覺遺憾，爰提出不同意見書，敬供參考。

前言：本件聲請案事實概要

本件解釋聲請人所代表之公司於民國 90 年 4 月、5 月間，與某外國營利事業簽約購買國外電腦線上軟體，當年度支付含稅價款新臺幣二千二百萬餘元，惟未扣繳該價款之所得稅款，遭財政部臺北市國稅局（下稱北市國稅局）予以補稅並課所補稅額之三倍罰鍰。

北市國稅局對聲請人補稅處罰之依據為：該價款核屬所得稅法第 8 條第 11 款所定，外國營利事業「在中華民國境內取得之其他收益」。而依所得稅法第 3 條第 3 項：「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」且該等稅款應由所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款所規定之扣繳義務人（註一）依所得稅法第 88 條第 1 項規定「於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第九十二條規定繳納之」。扣繳義務人如有違反前開規定之情事，則依所得稅法第 114 條第 1 款

規定處理：「扣繳義務人未依第八十八條規定扣繳稅款者，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一倍之罰鍰；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三倍之罰鍰」。

本件聲請案牽涉下列重要法律問題：

一、自己責任主義：無行為即無處罰的原則。

二、扣繳義務之義務類型的屬性。

三、扣繳義務違反之態樣。

四、現行法對於違反扣繳義務之處罰規定及其檢討。

五、對於責應扣繳單位主管或事業負責人課以漏稅罰之妥當性。

六、就未扣之應扣繳稅款，對納稅義務人或扣繳義務人之追徵順位應當如何。

七、其他相關問題。

以下謹按上述問題順序，分別討論之：

一、自己責任主義：無行為即無處罰的原則

按關於違法責任之科罰，為達行政罰之建制的意旨，原則上應以行為人作為在規範上應為一定行為之要求及其違反之課責的對象。此即自己責任主義。法人之責任亦由此引伸，使其為其機關或使用人之行為負責（註二）。當行為義務原以法人為命令對象時，並須有法律明文規定，始得併以其行為人，為該違反行為之課責對象（註三）。

事業有其任務或工作的分工。即便上層管理階層對於下屬的工作在組織上有監督的關係，該事業內部之監督的關係，是否即可引為稅捐法上之公法義務的規範基礎，從自己責任主義之觀點言之，仍有商榷之餘地。若在行政處罰上，徒重形式的身分，而不顧工作的實質，無條件對非實際行為人課以違法責任，實與連坐無異，不符合現代法制關於無行為即無處罰的精神，對於現代財經秩序的建立沒有幫助，只會衍生層出不窮之以人頭頂替作為公司負責人的問題。

就本件聲請案所牽涉之扣繳義務而言，首應說明者係：就稅捐負擔納稅義務者，除納稅義務人外，尚有第三人依稅捐法之明文規定，應為納稅債務人之計算，清償稅捐者。該負清償義務之第三人僅是稅捐債務之清償義務人，而非稅捐債務人（註四）。納稅義務人才是稅捐債務人，蓋表徵負擔稅捐能力的稅捐客體所歸屬之人，始適合規定為納稅義務人。在繳納義務人之規定，如果略過稅捐客體對於稅捐主體之歸屬關係，在稅捐法的規範規劃上，便容易將稅法所定之各種繳納義務人，例如納稅義務人與扣繳義務人等同視之，不加區別（註五）。

二、扣繳義務之義務類型的屬性

稅捐義務指人民依稅捐法之規定所負的義務。其中以稅捐債務之履行為內容者，稱為繳納義務。此與債法所稱之給付義務相當。為確保稅捐債務之實現而附隨於稅捐債務，對於納稅義務人或第三人所課予之義務，因其非以稅捐債務之履行為內容，參考債法學說上之用語，亦習稱為行為義務。稅捐法上之行為義務主要指：關於納稅義務人有設籍義務、憑證及設帳義務、申報義務及提出文據及接受調查的義務；關於對納稅義務人為所得稅法第 88 條所定之給付者有扣繳義務。

扣繳義務並非扣繳義務人自己之稅捐債務，其性質係扣繳義務人為納稅義務人之稅捐債務而對稅捐稽徵機關所負之協力義務（所得稅法第 7 條第 5 項參照）。

欲完成為國家扣繳稅捐之任務，必須經歷扣取、繳納及申報三個階段。於是，引起扣繳義務之違反，是否當然為繳納義務之違反的問題。扣繳義務人既係無對價地協助國家完成其對納稅義務人之稅捐稽徵任務，故國家自不宜將扣繳義務之違反，與納稅義務人之繳納義務違反同視（註六）。扣繳義務人之不為扣繳，如導致稅捐債權不能獲得實現，其固應負賠繳義務，但除已扣而未繳之情形外，尚不宜因此認其有繳納義務之違反，對其課以漏稅罰。

三、扣繳義務違反之態樣

依所得稅法第 88 條及同法第 92 條規定，扣繳義務人之義務內容，包含應扣稅款之扣取、繳納以及扣繳憑單之申報、填發（註七）。要略言之，其義務包括扣、繳、報三個具先後順序關係之步驟，亦即應扣稅款必須先扣，而後再繳，而後能報。因此扣繳義務人扣繳義務違反之態樣，可以下表分析之：

類型	扣取稅款	扣取稅款	申報憑單	說明
A	已扣	已繳	已報	
B	已扣	已繳	未報	單純行為義務之違反 → 只可處行為罰
C	已扣	未繳	未報	漏稅罰 → 惟有是否得併處行為 罰的問題

D	未扣	未繳	未報	得處行為罰	
				→惟如認為構成繳納義	
				務之違反而處漏稅罰	
				時，亦有是否得併處	
				行為罰的問題	

說明：

- (1) 在類型 A 已扣已繳已報之情形，並無義務之違反。
- (2) 在類型 B 已扣已繳未報之情形，因僅係未申報憑單，故僅有行為罰。
- (3) 在類型 C 已扣未繳未報之情形，因已扣取稅款，卻未繳納國庫，應課以漏稅罰，惟此時扣繳義務人亦無法申報憑單（因為未繳納），故有是否得併處行為罰的問題。
- (4) 在類型 D 未扣未繳未報之情形，未扣取稅款得處行為罰，惟如認為構成繳納義務之違反而處漏稅罰時，有是否得併處行為罰的問題。

四、現行法對於違反扣繳義務之處罰規定及檢討

上表係依事態發展之邏輯關係而為分類，針對後三類已構成違法情狀之事態，其行政罰之規範基礎規定於所得稅法第 114 條：

(一) § 114 (1)：未扣繳

→期限內「扣繳並申報」→§ 114 (1) 前段→一倍（以下）

→期限內「未扣繳」或「已扣繳而未申報」→§ 114 (1) 後段→三倍（以下）

惟關於§ 114 (1) 後段應提請注意者為：

- 1、其中關於期限內未扣繳之部分與在期限內已扣繳而未申報部分，兩者之危害程度有顯然之不同：在前者，稅款尚未入庫；在後者，稅款則已入庫（註八）。
- 2、其中關於在期限內已扣繳而未申報部分，因其要件事實之特徵相當於§ 114 (2)，所以該款後段關於此部分之效力規定便與典型行為罰之規範模式不符。其相符之規定當是：按§ 114 (1) 前段可罰一倍以下之罰鍰，再按§ 114 (2) 之規定處罰。蓋在所定期限內已扣繳而未申報者，就所定期限後之事態發展而言，屬於單純行為義務之違反，至為明顯（註九）。

(二) § 114 (2)：已扣繳未申報（註十）

→限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之 20 之罰鍰。但最高不得超過 20,000 元，最低不得少於 1,500 元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。

→經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，扣繳義務人未依限按實補報或填發者，應按扣繳稅額處三倍以下之罰鍰。但最高不得超過 45,000 元，最低不得少於 3,000 元。

承上所述，扣繳義務之內容含稅款之扣取、繳納與申報。其可能的組合態樣有意義者為：（1）已扣已繳而未申報；（2）已扣未繳且未申報；（3）應扣未扣，從而亦未繳未申報。其中第一種情形單純屬於行為義務之違反，在司法院釋字第 327 號解釋及所得稅法第 114 條第 2 款規定後，本當不再有疑義（註十一）。第二種情形，屬於繳納義務的違反，其已危害國家稅收，自可對其課漏稅罰。

至於第三種情形，由於涉及應扣繳稅款之未繳納，因此是否已可論為繳納義務之違反，見仁見智。稽徵實務及本號解釋採肯定的見解。

然關於上述第三種情形，論其實際，尚未扣繳時，納稅義務人之繳納義務尚存在，稅捐稽徵機關極其量僅有利息損失，故所得稅法第 114 條第 1 款將未扣未繳的情形與已扣未繳的情形同視，即有輕重不分的情事存在。假設該款關於已扣未繳的處罰規定為合理，則其關於未扣未繳的即因顯然過當而違反比例原則。何況，該款後段又將在限期內已扣已繳而未申報的情形，與在限期內未扣未繳或已扣未繳的情形課以相同之法律效力，更顯不當。或謂稅捐稽徵機關在法定處罰範圍內，可透過處罰的裁量給予恰如其分的處罰。但這除仍顯示該款規定由於構成要件過度一般，而引起裁量範圍過廣之不妥外，還將已扣已繳未申報之單純違反行為義務之情形與已扣未繳之違反繳納義務的情形規定在一起，致其關於已扣已繳未申報的規定不符合司法院釋字第 327 號解釋的意旨。鑑於應扣而未扣之情形，與已扣並繳納而未依限申報或填發扣繳憑單，同屬行為義務之違反，衡諸前開解釋意旨，其罰鍰亦應有合理最高額之限制。

此外，縱使認為就其當初未扣未繳的情形仍應依所得稅法第 114 條第 1 款前段處罰，惟關於在限期內已扣已繳而未補報的情形，本號解釋未要求應依同條第 2 款規定單純課以行為罰，而釋示：「上開所得稅法第一百十四條第一款後段，有關扣繳義務人不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起停止適用。」以致本號解釋後之規範狀態依然是：不但對不同類型之違章行為連結相同之法律效力，而且對於明顯之行為義務的違反連結以漏稅罰之法律效力。在體系及價值判斷上，與釋字第 327 號解釋顯不一貫。

按行政手段之經濟性，亦即合比例性，為現代憲政國家對於公權力之行使的重要限制（註十二）。國家為稽徵稅捐固有掌握稅源的需要，但法律所定其稅源之掌握方法，仍應符合手段之經濟性原則。對於人民，如有較輕之手段已可達到掌握稅源的目的，即不應為求方便，而即訴諸於較嚴格之手段（註十三）。為掌握稅源，除以法律規定課給付人以扣繳義務外，尚有僅課其就一定所得種類，申報其受領人之免扣繳所得的方法可循。亦即將一定種類之所得進一步區分為：應扣繳並申報之所得及免扣繳但應申報之所得，而後規定，申報義務人如有歸類錯誤的情形，應與應扣繳而未扣繳的情形一樣，負賠繳義務。如是，應同樣可掌握稅源之歸屬，並確保稅收，而不用對於向納稅義務人為給付之第三人，課以為達到稽徵目的所不必要之協力義務，甚至將透過行為性之協力義務已可達到目的者，升級為繳納性之協力義務，俾能符合比例原則所要求之手段與目的間之相當性原則。

五、對於責應扣繳單位主管或事業負責人課以漏稅罰之妥當性

關於扣繳義務人，所得稅法第 7 條規定：「本法稱扣繳義務人，係指依本法規定，應自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人。」所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定：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」。執行機關及司法機關據之解釋為：在機關、團體、學校，其扣繳義務人為責應扣繳單位主管；在事業為事業負責人。設其皆為法人組織，為何在機關、團體、學校或事業之負責層級應當不同？該不同之規定了無實質基礎。或謂這裡所稱事業負責人指職務負責人，而非指公司組織之董事長。何況如指組織上之負責人，不同公司還可能分別有採董事長制與總經理制的區別。由是益發可見，以事業負責人為扣繳義務人，其所指之規範對象並不明確，有違法律明確性的要求。

所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款雖將扣繳單位主管與事業負責人併列，而其實在適用上應有先後順位的關係。有扣繳單位主管者，其事業負責人應不再是扣繳義務人。蓋營利事業與法人一樣，其行為義務有賴其機關、職員或代理人為其履行。該事業固應為輔助其履行行為義務之機關或行為人的故意或過失行為負責。但事業負責人如非自任履行行為義務之行為人，按事業之職務分工及分層負責的組織原則，因其非為該行為義務之違反的行為人，不應規定其為行為罰之科處對象。此與輔助其履行行為義務之行為人，因其為行為人，法律可規定其應負該行為義務之違反責任者不同。

六、就未扣之應扣繳稅款，對納稅義務人或扣繳義務人之追徵順位應當如何

稅捐稽徵機關因扣繳義務人未為扣繳，而要追繳該稅款者，應先向納稅義務

人追繳，在向納稅義務人追繳而無結果時，始得命扣繳義務人賠繳。蓋在就源扣繳稅，除非例外對該應就源扣繳之所得，採分離定率課稅，否則，該應就源扣繳之所得，不論其扣繳義務人是否有辦理扣繳，其納稅義務人還是應辦理結算申報。不同者只是：扣繳義務人有扣繳時，納稅義務人得將該扣繳稅款自其應納所得稅款中扣除；未扣繳時，納稅義務人無該扣繳稅款可自其應納所得稅款中扣除，而應自行繳納。在未扣繳的情形，如即對扣繳義務人追繳該應就源扣繳之稅款，可能造成重複課徵。徒增扣繳義務人據扣繳憑單，對於納稅義務人請求返還該扣繳稅款，而後納稅義務人再據該扣繳憑單，向稅捐稽徵機關請求退還重複繳納之稅款等手續。另縱使採分離定率課徵，其納稅義務人就該所得不須辦理結算申報，在其未因就源扣繳而完納該就源扣繳稅款前，納稅義務人依然是該就源扣繳稅的主債務人。此與代徵稅捐的情形，例如娛樂稅，其納稅義務人事實上不負稅捐之繳納義務者不同（娛樂稅法第 14 條第 1 項參照）。在這種情形，如將納稅義務人與扣繳義務人論為連帶債務人，從而認為，稅捐稽徵機關得選擇先後或同時向納稅義務人或扣繳義務人追繳（民法第 273 條參照），則其若先向扣繳義務人追繳，至少會增加扣繳義務人向納稅義務人請求返還該就源扣繳稅款的手續，程序上比較不經濟。是故，在未扣繳的情形，既對於扣繳義務人處罰，則同樣應先向納稅義務人追繳，在向納稅義務人追繳而無結果時，始得命扣繳義務人賠繳，這是徵納成本最低之稽徵方法。依比例原則，在有數方法可達成相同之行政目的時，行政機關應選擇成本最低之方法，否則，其行政手段之選擇即違反比例原則。此外，在向納稅義務人為追繳之通知後，其如不在繳納通知書中所載繳納期限內繳納，要對其課以各種稅捐處罰也才師出有名。不若所得稅法第 114 條規定直接以扣繳義務人為追繳對象時，有不向稅捐債務人，而優先向稅捐之從屬清償義務人，追繳稅捐的問題。這違反請求順位應先主債務人，後從債務人的原則（民法第 745 條參照）。至於扣繳義務人未辦理扣繳之行為義務的違反，如有行為罰之處罰，應已足以警惕其遵守義務並彌補稅捐稽徵機關因其未就源扣繳所引起之利息的損失。

七、其他相關問題

（一）系爭所得是否為應予扣繳之所得？

關於電腦程式的移轉或服務的提供，或與電腦程式相關之專門知識的提供，可區分為下列幾種不同類型（註十四）：

- 1、在「對電腦程式之著作權之權利的移轉」情形，若在特定國家存在於電腦程式著作權之「所有重大的權利」皆為移轉時，應認為係一件買賣或互易（a sale or exchange）；若未達前述「所有重大的權利」皆為移轉的程度，則

應認為係一筆可產生權利金收入之授權（a license）。

- 2、在「一套電腦程式之拷貝（一件受著作權保護之商品）之移轉」的情形，如其所有權之利益與危險皆已移轉，應認定為一件買賣或互易；否則應認定為一件可產生租金收入之租賃。
- 3、第三種類型係「發展或修改電腦程式之服務」的提供。
- 4、第四種類型係「與設計電腦程式之技術相關之專門知識」的提供。

一筆交易在受讓人獲得下述權利時，應認為係「電腦程式本身著作權之移轉」：（1）得製作該電腦程式之備份，並得將該等備份出售、租賃或出借給大眾；（2）得製備其衍生的電腦程式；（3）得公開執行該程式；（4）得公開展示該程式。僅得對關係人，或對以姓名或其與原受讓人之法律關係識別之人散布拷貝之權利，不是得對大眾出售、租賃或出借的權利。此外，原受讓人之受僱人或為原受讓人提供服務之其他人員對於電腦程式所為與該僱傭或服務有關之使用，不是散布予大眾之使用。

反之，「受著作權保護之商品」指「雖係得直接，或利用機器或設備，認知、重製，或以其他方法流通該著作物之一份電腦程式的拷貝」，但該商品之購買者並不獲得前段所述四種權利中之任何一種。該拷貝得在磁碟、在一部電腦之硬碟上，或「任何其他媒介中」。

以本案聲請人就該電腦程式與相對人所從事之交易為例，其交易客體究竟為何，從而其所得種類為何？稅捐稽徵機關亦沒把握。因此，不直指其為電腦程式之授權使用的權利金，而稱之為所得稅法第 8 條第 11 款所定「在中華民國境內取得之其他收益」，亦即是無名所得。此外，就該所得之定性亦未附以理由。如其係外國電腦程式之一次性之定額給付，而非按數量計算之浮動的應給付數額，則其交易應屬於著作物買賣。是則，該給付當與著作物之買賣價金無異。要是如此，則因其交易之財產不在中華民國境內，其增益不得論為中華民國來源之所得（所得稅法第 8 條第 7 款）。

（二）所得稅法規定有不明確之情事

所得稅法第 73 條第 1 項規定：「……在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，在中華民國境內有第八十八條規定之各項所得者，不適用第七十一條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之；如有非屬第八十八條規定扣繳範圍之所得，並於該年度所得稅申報期限開始前離境者，應於離境前向該管稽徵機關辦理申報，依規定稅率納稅；其於該年度所得稅申報期限內尚未離境者，應於申報期限內依有關規定申報納稅。」依該條項規定可推論出，外國營利事業除有所得稅法

第 88 條所定應扣繳之所得外，尚有其他不屬該條所定應扣繳之所得種類。然所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款所定，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 條規定繳納之所得，就本國「機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者」以其所給付之薪資、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、執行業務者之報酬為限；而就「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」，並無所得種類之限制。其結果，所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款所定之扣繳範圍與所得稅法第 73 條第 1 項規定者間，有不一致的情形。是否因此可認為，關於外國營利事業之所得的應扣繳範圍應與前段對於本國人之規定相同？就此，法律規定有不明確的情事。

（三）定性為其他所得，亦有成本費用扣除之法律不能情事

本件北市國稅局並未將該國外電腦線上軟體之授權收入定性為權利金收入，而定性為所得稅法第 8 條第 11 款所定之其他收益。按在所得稅之課徵，其稅基之計算縱有採推計核定的情形，原則上皆採淨額原則，以符量能課稅或實質課稅原則。所得稅法第 8 條第 11 款所定之其他收益，固可為所得稅之課徵標的，然所得稅法第 14 條就第 10 類之其他所得規定：「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。但告發或檢舉獎金、與證券商或銀行從事結構型商品交易之所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。」這雖係關於綜合所得總額之計算的規定，但事相同者，理應相通。聲請案所涉收入，既不屬於該類但書所定直接適用同法第 88 條規定扣繳稅款的例外，則其應稅所得額之計算仍應容許減除成本及必要費用為妥。然所得稅法為該其他收益之所得稅的扣繳，尚無關於其成本及必要費用之減除的配套規定。因此，給付該其他收益者縱欲遵守該規定而為扣繳，尚有法律不能的情事，從而不適合以其未為扣繳所得稅款，而逕依所得稅法第 114 條第 1 款予以處罰。

註一：所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定：「……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……。」

註二：例如行政罰法第 7 條第 2 項規定：「法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定

為該等組織之故意、過失。」（民法第 28 條參照）。

註三：行政罰法第 15 條第 1 項規定：「私法人之董事或其他有代表權之人，因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者，該行為人如有故意或重大過失時，除法律或自治條例另有規定外，應並受同一規定罰鍰之處罰。」在規範機制上，該規定必要性為：使法人之董事或其他有代表權之人，因其具有法人之董事或其他有代表權之人的身分，而負一定之公法上的行為義務。蓋如無該項規定，行政法對於法人之命令規定，本來不及於不具法人地位之自然人。

註四：Tipke/ Kruse, Kommentar zur AO und FGO Lfg. 88 September 1999, § 43 Tz. 6：德國稅捐通則第 43 條規定：「稅捐法規定誰是稅捐債務人或退稅債權人。稅捐法亦規定第三人是否應為稅捐債務人之計算繳納稅捐。」該條後段所定，就他人之稅捐債務的繳納義務，應明定於個別稅捐法中。稅捐法律關係之當事人中，依個別稅捐法之明文規定，應為稅捐債務人之計算清償稅捐者僅為稅捐之清償義務人（der Steuerentrichtungspflichtige），而非本來義務之稅捐債務人（der Steuerschuldner）。第三人為稅捐債務人之稅捐債務負清償義務之主要例子為：德國所得稅法第 38 條第 3 項第 1 款、第 41a 條第 1 項所定雇主就薪資所得稅；第 44 條第 1 項第 3 款所定營利所得之債務人或其支付者，就營利所得稅等所負之扣繳義務。

註五：Tipke/ Kruse, Kommentar zur AO und FGO Lfg. 88 September 1999, § 43 Tz. 3.

註六：從而因扣繳義務之違反而對扣繳義務人之處罰，亦不得逾越合理必要之範圍，特別是不得等同於因納稅義務人違反繳納義務所對之而為處罰（所得稅法第 110 條第 2 項參照）。

註七：所得稅法第 88 條第 1 項規定：「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，並依第九十二條規定繳納之：（略）」同法第 92 條規定：「（1）第八十八條各類所得稅款之扣繳義務人，應於每月十日前將上一月內所扣稅款向國庫繳清，並於每年一月底前將上一年內扣繳各納稅義務人之稅款數額，開具扣繳憑單，彙報該管稽徵機關查核；並應於二月十日前將扣繳憑單填發納稅義務人。但營利事業有解散、廢止、合併或轉讓，或機關、團體裁撤、變更時，扣繳義務人應隨時就已扣繳稅款數額，填發扣繳憑單，並於十日內向該管稽徵機關辦理申報。（2）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，有第八十八條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起十日內，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後，發給納稅義務人。（3）總機構在中華民國境外而在中華民國境內有固定營業場所之營利事業，其獲配之股利淨額或盈餘淨額，準用前項規定。」

註八：此所以立法機關將第 2 款所定情形，定性為單純行為義務之違反，按典型行為罰之規範模式規定其行為罰之裁量範圍。

註九：然因 § 114（2）後段有規定：「經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，扣繳義務人未依限按實補報或填發者，應按扣繳稅額處三倍以下之罰鍰。但最高不得超過四萬五千元，最低不得少於三千元。」故 § 114（1）後段關於已扣繳而未申報部分，是否未為 § 114（2）後段之規定所涵蓋，尚有解釋空間。假設 § 114（2）無但書規定，且認為 § 114（2）不排斥 § 114（1）之適用時，則該二規定在適用上會構成想像上競合。所以有該競合之問題，乃因為立法機關在依釋字第 327 號解釋修正 § 114（2）規定時，未將未申報的要件事實之態樣自 § 114（1）抽出。

註十：請注意此為典型關於行為罰之規範模式。

註十一：扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，而僅逾期申報或填發扣繳憑單者，核屬行為義務之違反，其罰鍰應有合理最高額之限制，不宜依應扣繳稅額之固定比例課處，業經本院釋字第 327 號解釋闡明在案。該號解釋關於違反行為義務之處罰原則，迭經本院多號解釋予以重申（本院釋字第 337 號、第 339 號、第 356 號、第 503 號、第 616 號等解釋參照），可謂本院所持一貫之見解。

註十二：此所以為憲法第 23 條規定，「……自由權利，除為防止妨礙他人自由，避免緊急危難，維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」關於該條所定之比例原則，行政程序法第 7 條將之具體化為：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」該條第 2、3 款之規範意旨即是：行政手段之經濟性的要求。

註十三：違反扣繳義務，而有應扣未扣之情事者，德國稅捐通則之處罰規定有二：第 380 條（危害扣繳稅）：「（1）因故意或過失而未、未完全或未如期履行其應扣繳稅款之扣繳者，違反行政秩序。（2）該違反秩序之行為，其不得依第三百七十八條處罰者，得處以二萬五千歐元以下之罰鍰。」第 378 條（輕率短繳稅捐）：「（1）稅捐義務人或在為稅捐義務人處理事務時輕率違反第三百七十條第一項所定行為之一者，違反行政秩序。第三百七十條第

四項至第七項準用之。(2) 該違反秩序之行為得處以五萬歐元以下之罰鍰。(3) 在對行為人或其代理人通知該行為之刑罰或罰鍰程序之開始前，行為人已向稅捐稽徵機關更正、補充或補報該不正確或不完全之申報者，不科處罰鍰。第三百七十一條第三項及第四項準用之。」其罰鍰，分別情形最高為 25,000 歐元以下或 50,000 歐元以下。

註十四：參考 Boris I. Bittker 與 Lawrence Lokken 合著國際租稅重要問題 (Fundamentals of International Taxation) 第 73 章所得來源 (Sources of Income) 第 73.5.2 節智慧財產交易之分類 (Classification of Transactions in Intellectual Property)

抄林○裕釋憲聲請書

主 旨：

為最高行政法院 98 年度判字第 275 號確定終局判決所適用之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定發生牴觸憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條及第 23 條規定之疑義，聲請 鈞院大法官惠予解釋，以保障人民權益。

說 明：

壹、依據司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定聲請。

貳、聲請解釋憲法之目的

按所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：…二、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，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」及同法第 114 條第 1 款：「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：一、扣繳義務人未依第八十八條規定扣繳稅款者，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一倍之罰鍰；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三倍之罰鍰」，責成公司負責人為扣繳義務人，並於其違反扣繳義務時，除課以補繳未扣稅款之處分外，更按未扣稅額處以三倍罰鍰之規定，違反憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條及第 23 條之規定，應屬無效。

參、疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文

一、本件聲請人於民國（下同）90 年度原為奧○科技股份有限公司（原名樂○堂股份有限公司，下稱奧○公司）負責人，該公司於 90 年 4 月、5 月間向國外營利事業 A○○ Entertainment Co., Ltd,（營業場所位於韓國）購買電腦線上軟體，雙方簽訂有授權契約，並於當年度支付價款計新臺幣（下同）22,539,700 元，嗣經財政部臺北市國稅局查獲聲請人未依行為時所得稅法第 88 條規定扣取稅款 4,507,940 元（計算式： $22,539,700 \times 20\% = 4,507,940$ ）及依同法第 92 條第 2 項規定繳納，乃於 93 年 10 月 19 日以財北國稅大安綜所字第 0930040005 號函令聲請人於 93 年 12 月 10 日前補繳應扣未扣之稅款 4,507,940 元及於同年 12 月 20 日前填具扣繳憑單檢具已繳納之繳款書辦理扣繳憑單申報手續，惟聲請人無力於期限內補繳上開應扣未扣稅款及補辦扣繳憑單申報手續，財政部臺北市國稅局乃對聲請人處以按應扣未扣稅額 4,507,940 元 3 倍計算之罰鍰共 13,523,820 元。聲請人不服，申請復查，經財政部臺北市國稅局於 94 年 12 月 30 日以財北國稅法字第 0940216789 號復查決定書駁回（附件 1），聲請人不服，提起訴願，亦於 95 年 5 月 4 日遭財政部決定駁回（附件 2），遂提起行政訴訟，於 96 年 1 月 24 日臺北高等行政法院判決駁回（附件 3），聲請人認原判決有行政訴訟法第 24 條第 1 項所定「判決不適用法規及適用不當」及第 2 項第 6 款理由矛盾之情事，心難甘服，爰提起上訴，最高行政法院於 98 年 3 月 20 日判決駁回上訴（附件 4）。

二、查財政部（含其所屬臺北市國稅局）及行政法院駁回聲請人行政救濟聲請之理由如下：

- （一）「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：一一、在中華民國境內取得之其他收益」、「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，並依第九十二條規定繳納之：…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、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」、「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：…二、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，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」、「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，有第八十八條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起十日內，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：一、扣繳義務人未依第八十八條規定扣繳稅款者，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一倍之罰鍰；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三倍之罰鍰」分別為所得稅法第 8 條第 11 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。

(二) 聲請人為奧○公司負責人，係奧○公司與 A0○○ 公司間授權契約給付權利金之扣繳義務人，須於奧○公司給付權利金時，就給付之價款負扣繳義務，聲請人未依法扣繳稅款，自應依所得稅法第 114 條第 1 款後段規定處罰。至於立法機關立法時「有無將與事務本質無實質內在關聯者結合之瑕疵」，尚非於行政爭訟程序所得審酌。

三、惟查，所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款將聲請人（即公司負責人）逕認為扣繳義務人，並於違反扣繳義務時，命以補繳未扣款，並按未扣款處以三倍罰鍰，不僅有違平等原則，且違反比例原則致侵害聲請人之憲法第 15 條所保障之財產權及工作權，更抵觸憲法第 19 條所衍生之實質課稅等租稅國原則。是以，聲請人爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，向 鈞院提出憲法解釋之聲請。

肆、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義的內容：前揭行政法院確定判決所適用之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，有下列牴觸憲法之疑義：

(一) 關於顯有牴觸憲法第 23 條比例原則，並侵害憲法第 15 條對人民財產權保障之嫌乙節：

1. 所得稅係建立在所得之概念上，而所得之概念依據所得稅法之規定並不明確。然所得具有可稅性，非在於行為人因此取得經濟自由，而在於法律共同生活體對其所得之產生具有助益。是以，國家對人民之「所得」課徵所得稅者，乃藉由所得稅法所規定法定要件，就納稅義務人在市場交易過程中所獲取之對價。進一步來說，所得稅本質上係私人在市場交易所取得之經濟結果，國家進而參與分配；故所得稅所課徵者，非在利得，而在市場交易中所得之

對價。個人財產所附有社會義務，非來自財產的增加，而出於與他人之交易。亦即，具有可稅性之收入，一為透過市場交易所生營業基礎，另一為對營業基礎之利用所產生收益（參葛克昌，所得稅與憲法，1999 年，頁 61 至 64）。此亦所謂財產權所附有納稅之社會義務，係強調財產權人經由自我負責行為，在營業基礎上具備前述客觀要件，參與市場之貨品與金錢交易，在給付與對待給付間，產生可利用之私有所得。要之，所得稅之可稅性，在於利用市場營利基礎所取得之收入。所得之概念應由此而界定。因此，非經由國家所代表之公共所提供之市場交易者，即非課稅所得，此乃經由合憲性解釋所得出之所得概念與對所得課稅之界限。

2. 按依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，公司負責人雖非公司經濟交易行為之實際當事人，未從市場交易中獲得任何對價或利益，卻須負扣繳義務，於未盡扣繳之責時，除須擔負被科處罰鍰之不利利益，尚須以自己財產承繳未扣繳之稅款，而實質成為公司經濟交易行為之稅捐負擔者，造成侵害公司負責人所有具財產價值之具體現存的法律地位，實有牴觸憲法第 15 條之嫌。

（二）顯有牴觸憲法第 7 條平等原則之嫌：

1. 租稅係國家公權力之行使，且因國家課稅權力之行使產生對人民之公法上債權，涉及對人民財產自由之干預，此種干預應受憲法上法治國原則和基本權利保障之限制。是以，一方面國家應受依法行政原則之拘束，且僅得於必要限度內以法律限制人民所享有之基本權利；另一方面，基本權利受到限制之納稅義務人，其平等權亦應同等受保障。亦即，憲法上保障之平等，有拘束國家課稅權力行使之效力，此即所謂租稅平等原則，並有 鈞院釋字第 537 號、第 506 號及第 508 號等解釋闡明在案。憲法上保障之平等，係法律上之相對平等，要求相同事物應為相同處理，不同事物應為不同處理，此乃法諺『等者等之，不等者不等之』之本旨。抑且，此平等原則在稅法上之應用，有兩個層次之意義：一為以平等原則作為立法原則；另一為以平等原則作為法律適用之原則（參葛克昌，所得稅與憲法，1999 年，頁 46；陳清秀，稅法總論，2006 年 10 月版，頁 46 至 49）。
2. 按依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，課以公司負責人扣繳義務，惟於未盡扣繳之責時，即使公司業已如數支付交易價金完畢，公司負責人亦須負補繳稅款之責，並按未扣稅款數額處以三倍罰鍰，此就猶如一般納稅義務人有逃漏稅捐之情事時，依所得稅法第 110 條規定，除須負補繳應納稅額外，另照補徵稅額，處三倍以下罰鍰。換言之，所

得稅法所建置之扣繳及納稅規範制度，將扣繳義務人所須負擔之法律責任及違反該責任之效果設計與納稅義務人相同，惟扣繳義務人與納稅義務人本質上完全迥異，卻未為合理之差別待遇，顯與憲法第 7 條平等原則有扞格之嫌。

（三）關於顯有牴觸憲法第 23 條比例原則，並侵害憲法第 15 條對人民工作權保障之嫌乙節：

1. 稅捐亦為職業秩序中之一部分。稅捐支付減少職業收入，同時限制了職業自由。此不僅所得稅課徵，影響職業活動，消費稅亦然，消費稅雖可轉嫁消費者，但無法完全轉嫁，所課徵者仍在售價中，自然影響營業活動。事實上，營業行為與營業結果不宜分離，故租稅立法對營業結果有所干預時，不可避免地對營業行為亦有所干預，稅課對職業自由亦須經過違憲審查。就所得稅立法而言，如涉及職業活動利益，得以法律（稅法）為適當限制，惟應符合比例原則。換言之，以財政為目的之租稅，不得干擾市場經濟法則；經濟政策或社會政策目的的租稅，應受比例原則審查，如稅課影響特定職業之生存，涉及職業選擇自由，原則上不應許可（葛克昌，租稅國家之憲法界限——憲法解釋對稅捐法制發展之影響，司法院大法官九十四年度學術研討會論文集紀錄，頁 293-294）。
2. 依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條規定，公司負責人須負扣繳之責，倘有違反，除須補繳稅款，並將被處以罰鍰。質言之，即使公司已給付交易價金，公司負責人仍須負擔繳納扣繳稅款之義務，無異係將稅負轉嫁予公司負責人負擔，此不僅係減少公司負責人職業收入，更係將國家原對公司因營業行為所獲致之營業結果的干預由公司負責人承擔，難謂非對公司負責人之職業生存無侵害，自有違憲法第 15 條工作權之嫌。

（四）關於牴觸憲法第 19 條所衍生之租稅國原則乙節：

1. 租稅之課徵，就課稅主體言，如其真實課稅主體可以辨明，則無論名義上之納稅義務人為何，均應以該真實課稅主體為納稅義務人。就課稅客體言，如課稅客體已具體存在，則不論該課稅客體之存在是否適法，均應對之課稅，此即所謂實質課稅原則（參王建煊，租稅法，2006 年 8 月版，頁 56）。日本學者北野弘久對於實質課稅原則，認為應理解為「法的實質主義」，亦即應對於真正的法律上歸屬者課稅，而非對於名義上的法律上歸屬者課稅。另有關稅捐客體的歸屬，是從經濟上的觀點加以判斷，於經濟上支配享受所得、財產的人，作為稅捐客體所歸屬的稅捐主體（參陳清秀，稅法總論，2006 年 10 月版，頁 208 至 223）。

2. 再者，稅法實用性原則（das Praktikabilitätsprinzip），避免稅法過於複雜化或實際上無法執行的困擾，並對於大量案件的課稅加以簡化並減輕稽徵負擔。此種實用性原則也間接的實現課稅公平原則，因為法律如果不切實際，或者根本實際上無法實行時，則無法公平的加以適用。又一個在實務上毫無實施可能性的法律，並不適合達成其法律目的，在法律適用與執行層面上並無可行性的法律，至少會損害其法律目的（參陳清秀，稅法總論，2006年10月版，頁34）。
3. 另所謂隱藏性增稅，指國民實質所得未增加，因通貨膨脹等名目所得增加，因累進稅效果，造成增稅結果。現行稅法對免稅額等雖有因應物價指數調整之設計，然隱藏性增稅之隱藏性再稅率及級距不變，因名目所得增加，所適用之邊際稅率提高之故，免稅額指數化仍無法免除隱藏性增稅，須在憲法或憲法解釋上予以保障（葛克昌，租稅國家之憲法界限——憲法解釋對稅捐法制發展之影響，司法院大法官九十四年度學術研討會論文集紀錄，頁305）。
4. 誠如前述，所得稅法第89條第1項第2款及第114條規定責成公司負責人為扣繳義務人，惟公司負責人並未實際從事經濟交易行為，非經濟交易上支配享受所得、財產的主體，卻於公司已實際支付交易價金後，仍須負擔繳納扣繳稅款之責。換言之，公司付款後，實際交易所得人已為該外國公司，卻仍須由公司負責人補繳稅款，猶如將無獲得交易所得之公司負責人視為納稅義務人，令公司負責人負擔稅捐。況公司負責人既非給付價款者，亦非交易所得獲得者，考量公司負責人咸非具財會稅務知識，基於公司內部事務分工分責，殆無可能期待公司負責人擔負扣繳義務，實無法達到就源扣繳立法制度目的。是以，所得稅法將公司負責人劃屬扣繳義務人，業有牴觸實質課稅原則、稅法實用性原則及避免隱藏性增稅等憲法第19條所衍生之諸租稅原則的疑義。

二、聲請人對於前項疑義所持之見解——所得稅法第89條第1項第2款及第114條第1款將公司負責人列為扣繳義務人，並科以補稅及罰鍰處分，業已違憲而侵害公司負責人之財產權及工作權，且牴觸平等原則及租稅國原則（含實質課稅原則、稅法實用性原則及避免隱藏性增稅等），實屬違憲之法律：

（一）本案審查模型：

1. 含形式阻卻違憲事由審查及實質阻卻違憲事由審查，惟本案係所得稅法條文規定有違憲疑義，是以，以下主要以實質阻卻違憲事由為審查標準。換言之，依我國憲法第23條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得

以法律限制之。」其中「所必要者」之用語，即屬「比例原則」之具體規定。所謂「比例原則」，係從「方法」及「目的」之關聯性，來檢視國家行為的合憲性，乃屬法治國家重要基本原則之一，其主要目的在保護人民之自由與權利免於遭受國家行為之過當侵害，對於保障基本權利而言，深具意義。依學界與實務上通說，「比例原則」可以分為三個下位原則，即：「適合性原則」：限制基本權利之措施必須能夠達到所預期之目的；「必要性原則」：在適合達到目的之多種手段中，應選擇對人民侵害最小之手段；「狹義比例原則」：對於基本權利之侵害程度與所欲達到之目的間，必須處於一種合理且適度的關係，此項原則主要著重於「受限制之利益」與「受保護之利益」間之「利益衡量」，期能達到利益和諧之目的（參陳新民，論憲法人民基本權利的限制，憲法基本權利之基本理論（上冊），元照出版，民國 88 年 6 月五版，頁 239-281）。

2. 至於平等原則之違憲檢驗模型，合目的性審查模型應該是可採之平等權審查模型，即第一步驟為判斷差別待遇行為係來自於平等權的義務人（是否來自於公權力機關）。第二，國家公權力機關對於兩個（組）可以相比較的案例作了差別待遇，此為「可相提並論性」的檢驗。第三，構成差別待遇的理由，找出行政機關或其他公權力機關作成差別待遇的理由為何。第四，差別待遇的理由是否為憲法所允許，假使是行政機關的行政行為，則不只檢驗其差別待遇之理由是否合憲，而且必須先檢驗是否合法，換言之，差別待遇理由必須合乎法秩序的要求。第五，差別待遇的理由和全部差別待遇的法律效果之間是否有適當的（合理的）事理上面的關聯性，即差別待遇的理由能否正當化全部的差別待遇措施。最後一個步驟為體系正義的要求，質言之，雖然理由只要合理即可，但是必須一貫，在同一類型及同一體系裡面，要作差別待遇時，要用同一個理由（許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，憲法解釋之理論與實務，中央研究院中山人文社會科學研究所，民國 89 年 9 月初版，頁 121-122）。

（二）聲請人之理由

1. 按扣繳稅款及其相關罰鍰乃公法上之作為義務及金錢上給付義務，公司雖為法人，惟在法律上並無不能履行義務之情事，此與稅捐稽徵法第 47 條規定扣繳義務人應處徒刑之規定（如該法第 42 條關於違反扣繳義務之刑罰），於公司法規定之公司負責人適用之，二者大異其趣，因法人無法服徒刑，乃改以其負責人（自然人）為處罰對象。尤有進者，倘公司於支付交易價金予其他法律主體（即納稅義務人，以下簡稱所得人）後，負責人復依前揭規定

補繳未扣繳稅款及罰鍰，則所得人是否因而免負繳付稅款及罰鍰（漏稅罰）之義務，而負責人是否對所得人有求償權，法律均付闕如，且負責人既未因其公司與所得人間之經濟交易行為而獲得任何利益，所得稅法卻一方面增加負責人在法律上原無之扣繳稅款及罰鍰義務，另一方面不僅免除公司原可履行之扣繳及給付罰鍰義務，更無端免除所得人原應負擔之納稅及罰鍰義務，並至少衍生無謂之求償問題。換言之，所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款在無正當合理考量下，遽將公司原得負擔之扣繳稅款及罰鍰義務，轉由負責人負繳納之責。至於負責人或負責處理扣繳事務之主管如有疏忽處理扣繳事務，而對於公司應負賠償責任，此乃公司內部基於委任或僱傭法律關係而得向其負責人或負責扣繳事務之財會人員求償之問題。惟對外而言，公司始應係履行扣繳義務及負擔罰鍰之主體。

2. 另按「就源扣繳」制度，係國家掌握稅源及稅收之便宜方法，在法律上對於原無繳納所得稅義務之人，鑑於其支付所得予納稅義務人之便，規定其於給付所得時，按特定之比例，先扣取相當於該所得人就該筆所得應繳納之全部或一部分所得稅，其餘部分始支付給所得人。準此，公司依其與所得人間之法律行為，應支付價金時，始須依扣繳率扣取稅款。惟反觀負責人個人並無支付價金給所得人之義務，尤有進者，公司應支付予所得人之價金的資金來源亦非負責人所有之資金，所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款竟捨公司而改由負責人擔負「就源扣繳」之義務，已有悖就源扣繳之精神。再者，誠如前述，在法律上，應由法人履行之義務，如因法人無法或不能履行，（如有期徒刑之執行），或稅捐稽徵法第 13 條所定法人已清算完畢（即已分配剩餘財產完畢），法律始明文規定，其負責人（如清算人）應負第二次（後補的）履行義務。而關於扣繳及罰鍰，公司並無履行之困難，況扣繳程序，每一項目皆涉及會計及稅務上專業，以公司會計部門及年度簽證的會計師之財會專業，都未能明確判別須先予扣繳之所得，基於公司分工，何能要求負責人竭盡心力去擔負此扣繳責任。是以，所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款不「就源」要求公司補繳，竟要求無法掌控公司資源之負責人「就源扣繳」，實無期待可能性可言，強人所難，莫此為甚。
3. 次按，所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款竟捨同法第 7 條第 5 項，另定義扣繳義務人為「機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者」，並無針對該機關、團體有如何無法履行扣繳責任之情事，即「暗渡陳倉」，忽然改以「扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者」為扣繳義務

人，亦無考慮合夥與公司在法律上之本質差異。蓋營利事業以追求利潤為目的，從事經濟活動，因而發生各種交易，並給付各項所得，今因給付所得而發生扣繳義務，係肇因於營利事業為追求利潤之目的所致，職是，從事營利活動因而給付所得者為營利事業，然因營利事業非自然人，須藉由自然人行為代表營利事業，負責人之行為乃屬營利事業之行為，法律效果係歸屬於營利事業本身，而非歸屬於其負責人。易言之，扣繳義務人應指有權決定自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人；而因獨資及合夥事業之負責人本身即是經營成果的分享者，其負擔扣繳義務，符合「所得與給付」之對等關係，而執行業務者亦然。惟就股份有限公司組織之營利事業而言，股份有限公司的經營者為董事會，經營成果的分享者為股東，二者不可混為一談，因此，由負責人付扣繳責任，並不符所得與給付對等之原則。是以，執行業務者與其負責之獨資或合夥事業就該事業之債務，係負連帶責任，故如以執行業務者或獨資、合夥事業之負責人為扣繳義務人，其精神與同法第 7 條第 5 項所定之給付所得者相同，惟「扣繳單位主管或事業負責人」與該事業本身，在法律上為不同的兩個主體，自不宜混淆，更不能如所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款，以「魚目混珠」之方式擅將扣繳義務人含括公司之負責人。

4. 再按，與所得稅法第 89 條第 2 項規定：「扣繳義務人未履行扣繳責任，而有行蹤不明或其他情事，致無從追究者，稽徵機關得逕向納稅義務人徵收之」相較，同條第 1 項第 2 款並無對於扣繳義務人於何種情形下，始以該機關、團體之扣繳主管或負責人為扣繳義務人，加以明文規定，致第 7 條第 5 項與第 89 條第 1 項第 2 款之定義不一致。如扣繳義務人有無法履行扣繳之情事，法律於此特殊情況，始可透過立法機制，明文規定扣繳義務人之扣繳單位主管或負責人應負扣繳責任。此外，依所得稅法第 89 條第 2 項之規定，扣繳義務人未履行扣繳責任，而有行蹤不明或其他情事，致無從追究者，稽徵機關「得」向納稅義務人徵收之。（按：就源扣繳制度係掌握稅源之便宜措施，於此情形，稽徵機關「應」向納稅義務人徵收，始符合就源扣繳之精神）。職是，公司如有無法履行扣繳責任之情事，稅捐稽徵機關即應向所得人追徵稅款，惟現行法制竟捨本逐末，改向負責人追徵，而捨棄在稅法最後應負繳納義務之所得人，無視所得稅法第 89 條第 2 項之規定，著實不平。按「利之所在，損之所歸」，所得人乃實際取得所得之人，自應令其依所得稅法之精神，負繳納稅款之責任，而公司亦自所得人取得經濟交易行為所生之對價而以之生財，且掌握所得來源，在法律上令其負

扣繳義務，尚有其道理。惟所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定竟捨此二途而不為（一方面不向所得人追徵，另一方面亦不向公司追徵），而專向手無資源之負責人窮追猛打，實有悖財政部「愛心課稅」之行政指導原則，並侵害負責人憲法上所保障之基本權利。

5. 查於稅捐稽徵實務上，如屬薪資所得者，扣繳義務人應填具「薪資所得扣繳稅額繳款書」，其他之各項所得則須填具「各類所得扣繳稅額繳款書」，該兩繳款書右上角依財政部制定之格式須填寫「扣繳單位」資料（含統一編號、名稱、地址及扣繳義務人），另每年一月底前開具之「扣繳憑單」，依財政部制定之格式中，左下角亦有「扣繳單位」資料（含名稱、地址及扣繳義務人），彙報稽徵機關查核時須另填具「各類所得扣繳及免扣繳憑單申報書」，該申報書右上角亦須載明「扣繳單位」資料（含統一編號、名稱、地址及扣繳義務人），且該申報須於申報同時由「扣繳單位」簽章作為申報依據。再者，現行每年一月底前彙報之各類扣繳所得，財政部均採簡政便民原則，要求營利事業以網路申報，依所檢附之「綜合所得稅各類所得網路申報回執聯」，其中並無一欄須填寫扣繳義務人資料，惟倘不將「扣繳單位」資料填寫完整，此份資料在網路傳輸過程中將會因資料不全而被拒絕受理，且被視為未依期限填報。是以，實務上稅捐稽徵機關亦認為所得給付者既為公司，一切法律行為主體皆係公司，負責人除未享受利益外，更未掌握所得來源，責成負責人擔負扣繳義務並無任何實益，且欠缺可行性，遂自行發展出「扣繳單位」一詞，冀將扣繳義務導正由公司負責，此足徵所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款將公司負責人劃屬扣繳義務人，實有悖於實質課稅等租稅國原則並破壞扣繳制度目的。
6. 按扣繳義務人之地位係「協助」、「輔助」國家掌握稅源與稅收，如其所扣繳之稅款不足，納稅義務人仍應補繳不足之稅款，又扣繳義務人未扣繳稅款而只是填報扣繳憑單，納稅義務人（所得人）更應報繳全部稅款。尤有進者，縱使扣繳義務人未扣繳稅款，亦未填報扣繳憑單，納稅義務人亦不得藉此卸責，而免於報繳應納稅額。職是，公司或負責人未就支付給所得人之價金辦理扣繳，乃全數支付完畢，則所得人實仍應負有報繳稅款之義務，且稅捐稽徵機關本得依所得稅法第 89 條第 2 項之規定，向所得人追徵，詎實務上，稅捐稽徵機關非但未向所得人採取任何追繳的動作，亦未向公司追繳，反而重罰負責人，實有悖論理法則及比例原則。
7. 末按，扣繳義務人既是協助國家掌握稅源與稅收，其扣繳行為之本質有從屬性，從屬於納稅義務人之租稅義務。依所得稅法第 110 條第 2 項之規定

，納稅義務人未依本法規定自行辦理結算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補繳稅額處三倍以下之罰鍰。詎同法第 114 條第 1 款亦規定扣繳義務人未於期限內補繳應扣未扣之稅款或不按時補報扣繳憑單者，除限期責令補繳未扣稅款外，尚應按應扣未扣之稅額處三倍之罰鍰，完全忽視扣繳義務係從屬於納稅義務人，在裁量上應有主從輕重之分別，而無正當理由對於納稅義務人及扣繳義務人課以相同之罰鍰處罰，實有違比例原則及平等原則。

（三）論證

1. 以平等權論之，公司負責人（即營利事業負責人）及納稅義務人於所得稅法上皆負有一定義務，並於未盡其義務時，分別依所得稅法第 114 條及第 110 條第 2 項規定負補繳稅款及按未繳稅額處三倍罰鍰，惟公司負責人僅係稅法上所規範單純扣繳行為之義務人，本身並非經濟交易行為之主體，未從經濟交易行為中獲得任何利益，以公司法的觀點，其對公司資源之掌控及決策之採行，未具任何控制可能性，且另就公司治理的角度，公司事務繁雜、常涉專業，從而，公司內部自須就每項事務有一定之分層分工制度，以達制衡內控及效率之目標，公司負責人既非一定具有會計稅務專業背景且未執掌稅源，則殊不可能再有餘力處理扣繳事務。而反觀納稅義務人，不僅係經濟交易行為之主體，並從經濟交易行為中獲得利益，為所得之掌控者。是以，公司負責人與一般納稅義務人本質上迥異，卻同樣須依所得稅法規定補繳同額稅款及漏稅罰，且於扣繳情形，所得稅法亦不區分考量公司實際上是否已全數支付交易對價予所得人，而應轉向要求所得人擔負繳納稅捐義務之情形，顯已抵觸平等原則。
2. 次依行政罰法第 15 條第 1 項規定：「私法人之董事或其他有代表權之人，因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者，該行為人如有故意或重大過失時，除法律或自治條例另有規定外，應並受同一規定罰鍰之處罰」，私法人亦得為行政法上之義務主體，故如發生義務違反之情形時，自得成為行政法之處罰對象，且行政法係以罰鍰、沒入或其他種類之行政罰為制裁手段，性質上亦得對私法人為裁處，故私法人得為行政制裁之對象，惟倘私法人之董事或其他有代表權之人，對於私法人行政法上義務之違反，疏於監督，未盡其防止之義務時，自應就其疏失擔負責任而與違反行政法上義務之私法人並受同一規定罰鍰之處罰（參立法理由）。惟查所得稅法第 89 條第 2 項不僅未考量扣繳義務是否得由所得實際支付者（即公司）負責，遽將公司負責人指定為扣繳義務人，尤有甚者，

於有違反扣繳義務時，更直接將公司負責人作為裁罰（漏稅罰）之主體，而完全忽視實際所得者及當時掌握所得之公司所應承擔之責任，並與行政罰法將公司負責人列為備位處罰主體之立法意旨有悖，實有違平等原則。

3. 另誠如前述，課以公司負責人扣繳義務，係限制公司負責人財產權及工作權，考量扣繳制度之目的係使國庫及時取得收入，便於國庫資金調度；充分掌握稅源及課稅資料；減輕一次納稅之壓力；減輕稅務行政負擔；調節通貨之效等（參王建煊，租稅法，2006 年 8 月版，頁 189-190）。惟將公司負責人列為扣繳義務人，因其並非經濟交易行為之主體，未從該經濟交易行為中獲得任何利益，且不須給付任何對價予交易行為之相對人（即所得人），即其未掌握稅源，實無從以課以公司負責人扣繳義務之方式，達到扣繳制度目的，是以，所得稅法責成公司負責人為扣繳義務人，自屬違反比例原則之適合性原則，而違憲侵害公司負責人財產權及工作權。
4. 再就租稅國原則的觀點論之，所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款以公司負責人為扣繳義務人，並處以補稅及罰鍰等漏稅罰，無異將公司負責人視為公司經濟交易行為結果之納稅義務人。惟公司負責人於經濟上並未支配享受任何所得，將其作為稅捐客體所歸屬的稅捐主體，而不去追究實質所得者，不僅無形間額外增加公司負責人所應承擔之稅負，實更有違實質課稅原則。且公司負責人既未掌握稅源，當不適合達成扣繳制度法律目的，致前揭規定在稅捐實務上成為欠缺實施可能性與妥適性，並損害法律目的之規範，而屬違憲。
5. 就裁罰部分，按扣繳義務人於稅捐稽徵程序中僅係扮演從屬的角色，與納稅義務人係擔負繳納稅捐之主義務相異，惟於違反扣繳義務時，所得稅法第 114 條第 1 款不僅要求公司負責人補繳未扣稅款，更須按未扣稅款處以三倍罰鍰，本質上實係對公司負責人處以與一般納稅義務人相同輕重之「漏稅罰」，而非僅係「行為罰」，顯已輕重失衡。且所得稅法第 110 條第 2 項規定，於納稅義務人違反納稅義務時，除補繳稅款外，並按所漏稅額處三倍「以下」罰鍰，即所得稅法於此情形係賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，惟於公司負責人違反扣繳義務時，稅捐稽徵機關卻無任何罰鍰裁量空間，難屬均衡妥適之立法，更牴觸比例原則，而混淆行為罰與漏稅罰的課處原則。
6. 況依 鈞院釋字第 327 號及第 616 號解釋：「…惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正」、

「…上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力」，即明揭稅法上罰鍰之科處，為避免對人民財產權造成過度嚴苛之負擔，自應有合理之上限。惟查，所得稅法第 114 條第 1 款對於公司負責人未盡扣繳義務時，皆一律按未扣繳稅額處三倍罰鍰，不僅未賦予稅捐稽徵機關於具體案件有合理之裁量權，更未有任何數額上的限制，實已侵害公司負責人之財產權。此於公司業將價金如數給付所得人，公司負責人罰鍰責任卻仍未有任何減輕之情形，更益顯與憲法保障人民財產權之意旨有所抵觸。

（四）結論

1. 從事營利活動因而給付所得者為公司，然僅因公司非自然人，須藉由自然人之行為代表公司行為，公司負責人所為之行為仍屬公司之行為，法律效果乃歸屬於公司本身，並非歸屬於其負責人。再者，於通常情形，公司負責人之財產資力，遠不及公司本身之財產資力，然立法者因有意或無意的疏失，竟使「營利事業負責人」負擔較「私人團體或事業」顯為吃重。從形式面觀之，前者較後者多負擔扣繳義務；從實質面觀之，前者除須負擔扣繳義務外，亦須負擔「扣留稅款至繳納前之稅款保管義務」，法秩序之價值判斷即顯矛盾，顯有不合理之處。易言之，立法者於欠缺合理考量的情形下，將與事務本質無實質內在關聯者，互相結合，不僅恣意，且違反平等原則，而屬違憲。且公司負責人並非居於給付所得之樞紐地位，對公司亦無業務決定權，由其擔負扣繳義務人，實無法達到扣繳制度目的，進而違憲侵害公司負責人之財產權及工作權，並抵觸憲法第 19 條所衍生之實質課稅等租稅國原則。
2. 另公司負責人違反扣繳義務時，除須補繳稅款外，尚須按稅款處以三倍罰鍰，此猶如將公司負責人視為納稅義務人，於其違反扣繳義務時，須擔負漏稅罰，而非僅須承擔行為罰，且罰鍰之數額不僅未給予稅捐稽徵機關裁量權，更無罰鍰數額之上限，實已嚴重違反比例原則侵害公司負責人之財產權。

伍、聲請人之具體主張

基於以上理由，爰請 鈞院將原確定判決所適用之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款，將公司負責人逕認為扣繳義務人，並就違反扣繳義務時之補稅及處罰規定，宣告違憲無效，以維聲請人憲法第 7 條所保障之平等原則、憲法第 15 條之工作權及財產權，並符合憲法第 19 條揭示之租稅國原則。

陸、附件

附件 1：民國 94 年 12 月 30 日財政部臺北市國稅局復查決定書。

附件 2：民國 94 年 5 月 4 日財政部訴願決定書。

附件 3：臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2170 號判決書。

附件 4：最高行政法院 98 年度判字第 275 號判決書。

附件 5：委任書乙紙。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

聲請人：林 ○ 裕

代理人：劉 興 源 律師

中 華 民 國 98 年 6 月 19 日

(附件 4)

最高行政法院判決

98 年度判字第 275 號

上 訴 人 林 ○ 裕 (住略)

訴訟代理人 劉 興 源 律師

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局 (設略)

代 表 人 凌 ○ 嫻 (住略)

上列當事人間所得稅法事件，上訴人對於中華民國 96 年 1 月 24 日臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2170 號判決，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、上訴人於民國 90 年度為奧○科技股份有限公司 (原名樂○堂股份有限公司，下稱奧○公司) 負責人，該公司於 90 年 4 月、5 月間向國外營利事業 A0○○ Entertainment Co., Ltd, (營業場所位於韓國，下稱 A0○○ 公司) 購買電腦線上軟體，簽訂授權契約 (下稱系爭授權契約)，並於當年度支付價款計新臺幣 (下同) 22,539,700 元，上訴人未依行為時所得稅法第 88 條規定扣取稅款 4,507,940 元 (計算式：22,539,700×20%=4,507,940) 及依同法第 92 條第 2 項規定繳納，經被上訴人查獲，乃於 93 年 10 月 19 日財北國稅大安綜所字第 0930040005 號函令上訴人於 93 年 12 月 10 日前補繳應扣未扣之稅款

4,507,940 元及於同年 12 月 20 日前填具扣繳憑單檢具已繳納之繳款書辦理扣繳憑單申報手續，惟上訴人未於期限內補繳上開應扣未扣稅款及補辦扣繳憑單申報手續，被上訴人乃對上訴人處以按應扣未扣稅額 4,507,940 元 3 倍計算之罰鍰共 13,523,820 元。上訴人不服，循序提起本件行政訴訟。

二、上訴人起訴意旨略謂：（一）關於扣繳稅款部分：董事長與公司關係為委任關係，倘委任關係消滅後，公司原有依法不為扣繳之情事，該董事長已無權指揮公司補行扣繳程序，本件上訴人已非奧○公司負責人，然依法竟應以「自己財產提供擔保」負補繳與處罰之責任，實為立法嚴重瑕疵，應屬違憲。次查，財政部自創「扣繳單位」一詞為本件扣繳主體，應為股份有限公司本身，依所得稅法第 92 條規定每月 10 日前應繳清稅款，每年 1 月前填寫扣繳憑單及彙報各類所得，涉及會計及稅務專業；系爭購買國外軟體支付權利金要扣繳稅款，連公司會計部門及年度簽證會計師之專業皆未能適時發現，直至擔任負責人之上訴人離職時，被人檢舉方覺有此疏漏，可見上訴人對扣繳義務僅係掛名，而被上訴人課予上訴人扣繳義務之執行及處罰，更凸顯整個扣繳義務歸責於個人之謬誤。（二）關於罰鍰部分：現行法上關於扣繳義務人之處罰，逾越憲法上之原理原則，對扣繳義務人而言，並不公平。至於違反扣繳義務之處罰，上訴人以為因扣繳義務不具有對價性，扣繳義務人非嫺熟稅法之人，負此無償之義務，復課予其過重之責任與過高之注意義務，將導致扣繳義務人負過重之義務，逾越社會所忍受之範疇，違反「負擔平等」原則。上訴人對於扣繳義務並無故意或重大過失，故應予免罰等語，為此求為判決將原處分及訴願決定均撤銷。

三、被上訴人則以：（一）關於扣繳稅款部分：按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，所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款規定，應由扣繳義務人於給付時，依規定扣取稅款並繳納之；而所謂扣繳義務人，亦經同法第 89 條第 1 項第 2 款明定為機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者。上訴人 90 年度為奧○公司之負責人，揆諸上揭規定之說明，即為法律明定之扣繳義務人，對於該公司於 90 年間購買國外電腦線上軟體，給付價款計 22,539,700 元，核屬給付所得稅法第 8 條第 11 款規定之在中華民國境內取得之其他收益性質，自應於給付時依同法第 88 條規定按給付額百分之 20 扣取所得稅款並向國庫繳清，惟其未依規定辦理，是被上訴人據同法第 114 條第 1 款規定，限期責令上訴人補繳應扣未扣之稅款，並無不合。（二）關於罰鍰部分：上訴人未於期限內補繳前述應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，被上訴人乃依所得稅法第 114 條第 1 款後段規定，按應扣未扣之稅額處 3 倍之罰鍰，於法亦無違等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：（一）關於扣繳稅款部分：奧○公司給付 A0○○ 公司契約價款，屬所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款規定所稱「在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之國外營利事業之所得」，故上訴人依同法第 89 條第 1 項第 2 款為奧○公司扣繳義務人甚明。至於各類所得扣繳及免扣繳憑單申報書、各類所得扣繳及免扣繳憑單為稅務歸戶管理固有扣繳義務人所隸屬之營利事業之統一編號、名稱、地址之記載，惟此與扣繳義務人之認定無涉，上訴人主張應自納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人，應為私人團體或事業，即財政部認定的扣繳單位（即股份有限公司本身），而非營利事業負責人云云，與前揭規定不符，尚無可取。（二）關於罰鍰部分：上訴人與奧○公司間系爭授權契約，係上訴人代表奧○公司締約，雙方於契約中約明契約價款為含稅價格一節，有上訴人與 A0○○ 公司契約書附原處分卷可參，據此上訴人就系爭交易價款係含稅價格，奧○公司於給付 A0○○ 公司價款時應扣除稅款後為之一事知之甚詳，是上訴人於交易、付款之際應注意能注意而未注意，竟疏未依法扣繳 A0○○ 公司應納稅款，縱非故意，亦難謂無過失，依法自應受罰。又被上訴人依上訴人上開違章事實，因其所適用之所得稅法第 114 條第 1 款後段規定於構成要件實現時僅賦予單一之法律效果，是被上訴人無裁量餘地，自與比例原則無涉。至於立法機關於立法有無將與事物本質無實質內在關聯者結合之瑕疵，尚非被上訴人所得審酌；又所得稅法有關扣繳規定之設，旨在加強課稅資料之蒐集，以求課稅公平，而就違反同法第 88 條規定扣繳稅款義務者，同法第 114 條已分就扣繳義務人是否經限期補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單、是否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等情，分別訂定不同之裁罰倍數，非無裁罰上限，核無悖於司法院釋字第 327 號解釋、憲法比例原則、負擔平等原則之情事。原處分認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，乃駁回上訴人之起訴。

五、本院查：

（一）按「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得…十一、在中華民國境內取得之其他收益。」「納稅義務人有左列各類所得者，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：…二、機關、團體、事業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、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及營業代理人之國外營利事業之所得。」「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如左：…二、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，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。」「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：一、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第 8 條第 11 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。

- (二) 原判決認為上訴人依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定，為奧○公司與 A0○○公司系爭授權契約給付權利金之扣繳義務人甚明，又系爭授權契約為上訴人代表奧○公司締約，並於契約中約明契約價款為含稅價格，是上訴人就系爭交易價款係含稅價格，奧○公司於給付 A0○○公司價款時應扣除稅款後為之一事知之甚詳，故上訴人疏未依法扣繳 A0○○公司應納稅款乙節，自難卸其責。再者，所得稅法第 114 條第 1 款後段規定之處罰內容為應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰，被上訴人並無裁量餘地，又立法機關立法時有無將與事物本質無實質內在關聯者結合之瑕疵，尚非被上訴人所得審酌，且所得稅法有關扣繳規定之設，旨在加強課稅資料之蒐集，以求課稅公平，而就違反同法第 88 條規定扣繳稅款義務者，同法第 114 條已分就扣繳義務人是否經限期補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單、是否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等情，分別訂定不同之裁罰倍數，非無裁罰上限，無悖於司法院釋字第 327 號解釋意旨，亦無違反憲法比例原則、負擔平等原則之情事，乃以被上訴人對上訴人補稅及處以按應扣未扣稅額 3 倍計算之罰鍰，訴願決定予以維持，均無不合，以及上訴人之主張何以不足採等事項，業詳予以論述，核無違誤。上訴意旨謂：扣繳義務人是協助國家掌握稅源與稅收，其扣繳行為之本質有從屬性，故扣繳義務人之扣繳義務從屬於 A0○○公司（即納稅義務人）之納稅義務。雖所得稅法對於納稅義務人及扣繳義務人課處罰鍰倍數皆為 3 倍，惟裁量上仍應有主從輕重之分，始符論理法則或比例原則。原判決認定上訴人為扣繳義務人，顯有適用法規不當，有悖論

理法則、比例原則及就源扣繳之精神等語，自不足採。

- (三) 又按所得稅法第 7 條第 5 項規定：「本法所稱扣繳義務人，係指依本法規定，應自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人。」所謂「依本法規定，應自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人。」並非規定「付與納稅義務人給付之人」始為扣繳義務人，而是指依本法規定，應負扣繳義務之人。而同法第 89 條第 1 項第 2 款規定：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如左：…二、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，…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、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者；…。」可知本款之扣繳義務人係指責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者，而非指機關、團體或事業。本件奧○公司給付 A0○○ 公司契約價款，屬所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款規定所稱「在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之國外營利事業之所得」，為原審依法認定之事實，上訴人自為奧○公司與 A0○○ 公司系爭授權契約給付權利金之扣繳義務人，即同為上開第 89 條第 1 項第 2 款及第 7 條第 5 項規定之扣繳義務人，二者並不相違。上訴意旨謂：解釋所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款規定之「扣繳義務人」應給付權利金時，其涵義應按同法第 7 條第 5 項之定義。「扣繳單位主管或事業負責人」與該事業本身，在法律上為不同的兩個主體，不宜混淆。惟所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款竟捨同法第 7 條第 5 項規定，另行定義「扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者」為扣繳義務人，實無考慮合夥與公司在法律上之差異。故在所得稅法第 7 條第 5 項及同法第 89 條第 1 項第 2 款定義不一致情形下，依理除有特殊情況始得以「扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者」代負扣繳義務，否則應以同法第 7 條第 5 項定其扣繳義務人，故原判決以上訴人為扣繳義務人，其適用法規不當甚明，顯有誤解，亦不足採。
- (四) 本件扣繳義務人為上訴人，非奧○公司，且所得稅法第 89 條第 2 項係規定扣繳義務人未履行扣繳責任，而有行蹤不明或其他情事，致無從追究者，稽徵機關得逕向納稅義務人徵收之。上訴人另主張奧○公司或上訴人未就支付給 A0○○公司之權利金辦理扣繳，A0○○公司仍應負有報繳稅款之義務。奧○公司如有無法履行扣繳責任之情事時，被上訴人應依所得稅法第 89 條第 2 項之規定，向納稅義務人 A0○○ 公司追徵，被上訴人怠於依上述規定對 A0○○公司追徵，原判決未加指正，顯有不當等語，亦屬無據。再者，所得稅法第 114 條第 1 款規定所指之扣繳義務人，係扣繳義務人未依同法第 88

條規定扣繳稅款者，即違反所得稅法上作為義務之扣繳義務人，而對於該扣繳義務人限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單。上訴人自亦不得主張其現在已非扣繳義務人而卸免其責。

(五) 是原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無所謂原判決有違背法令之情形。上訴論旨，仍執陳詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 98 年 3 月 19 日
(本件聲請書其餘附件略)

抄鄒○明釋憲聲請書

主 旨：

為聲請人受最高行政法院 98 年度判字第 685 號判決，適用行為時所得稅法第 114 條第 1 款後段規定，有牴觸憲法第 7 條、第 15 條及第 23 條疑義。依據司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定聲請釋憲事。

說 明：

一、聲請釋憲之目的

最高行政法院 98 年度判字第 685 號判決適用行為時所得稅法第 114 條第 1 款後段規定，關於「扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，…其未於限期內…按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰」之規定暨現行所得稅法第 114 條第 1 款後段所為對未於期限內按實補報扣繳憑單者，按應扣未扣之稅額處三倍「以下」之罰鍰之規定，均就單純逾期履行依法申報義務而無漏稅行為，俱按應納稅額之比例處以罰鍰而無合理最高額限制，顯然侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權及違反憲法第 7 條平等原則及第 23 條所定之比例原則，懇請 鈞院解釋前開規定違憲，以維憲法保障人民權益之精神。並使聲請人得據以提起再審。

二、疑義之性質及經過

(一) 聲請人係眾○實業股份有限公司（以下簡稱眾○公司）之負責人，眾○公司於民國 90 年間與國外 CH○○ ○○○ TRADING LTD.（以下簡稱 CH○○ ○○○ 公司）簽訂合約，租賃境外儲油槽，給付 CH○○ ○○○ 公司租金及管理費用，合計新臺幣（下同）21,584,056 元。系爭款項係眾○公司支付 CH○○ ○○○ 公司之設備租金及境外倉儲作業接卸貨物過程所生之費用，該租賃設備係

位在「境外」，CH○○ ○○○ 公司提供勞務地亦在「境外」，自非屬所得稅法第 8 條之中華民國來源所得。殊料臺北市國稅局認為該項給付屬中華民國來源所得，以眾○公司未依所得稅法第 88 條規定按給付額扣繳 20%稅款為由，依所得稅法第 114 條第 1 款前段規定責令聲請人於 93 年 8 月 25 日前補繳應扣未扣之稅款 4,316,811 元，於同年 9 月 6 日前應補報扣繳憑單。聲請人於 93 年 8 月 24 日補繳稅款完畢，但辦理補報扣繳憑單時，因填報之所得項列為「租金」，不為臺北市國稅局接受。臺北市國稅局以聲請人未於責令期限內補報扣繳憑單為由，依據行為時所得稅法第 114 條第 1 款後段裁罰，處以應扣未扣稅額三倍之罰鍰 12,950,433 元。聲請人不服依法申請復查、提起訴願均遭駁回，提起行政訴訟及上訴迭經判決駁回。

- (二) 本件歷經臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2220 號判決及最高行政法院 98 年度判字第 685 號判決確定（證物一）。經查最高行政法院確定終局判決，其適用行為時所得稅法第 114 條第 1 款：「扣繳義務人未依本法第 88 條規定扣繳稅款者，…，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三倍之罰鍰。」維持臺北高等行政法院判決。行政法院第一審及第二審所持法律理由略以「所得稅法第 114 條第 1 款規定，應係指扣繳義務人未依所得稅法第 88 條規定扣繳稅款者，除須依稽徵機關所定期限內補繳應扣之稅款外，亦須『依期限』『按實』補報扣繳憑單，始得依本法第 114 條第 1 款前段處以一倍之罰鍰」，聲請人未依臺北市國稅局責令期限內補報扣繳憑單，臺北市國稅局按應扣未扣稅額處三倍罰鍰 12,950,433 元，於法並無不合云云為由。

三、對本案所持見解

修正前及現行所得稅法第 114 條第 1 款及行政法院第一審及第二審所持見解，關於聲請人未依本法第 88 條規定扣繳稅款，已於責令限期內補繳稅款但「未補報扣繳憑單」者，仍與「未補繳稅款」者同，均按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰（或三倍以下）之規定，顯然侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權而不符憲法第 23 條所定之比例原則，並違反憲法第 7 條平等原則。

- (一) 現行及修正前所得稅法第 114 條第 1 款俱違反憲法第 15 條財產權保障及憲法第 23 條所定之比例原則
1. 人民之財產權應予保障，憲法第 15 條定有明文。人民之自由及權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之，以調和追求公益之必要及人民基本權利之保障，此乃憲法第 23 條之比例原則。

2. 對於人民單純逾期履行依法申報義務而無漏稅之行為，按應納稅額之比例處以罰鍰而無合理最高額限制之法律是否符合比例原則，鈞院於釋字第 616 號解釋理由書曾闡明：「違反稅法之處罰，有因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰之漏稅罰，有因納稅義務人違反稅法上作為或不作為義務而予處罰之行為罰，業經本院釋字第三五六號解釋闡明在案。…七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百零八條第一項規定…八十六年十二月三十日增訂公布之同法第一百零八條之一第一項規定…乃對納稅義務人未於法定期限申報所得稅及營利事業未分配盈餘之制裁規定，旨在促使納稅義務人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯報金係對納稅義務人違反作為義務所為之制裁，乃罰鍰之一種，係對人民財產權之限制，具行為罰之性質，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開所得稅法第一百零八條第一項及第一百零八條之一第一項之規定，在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍按應納稅額之固定比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違」。
3. 所得稅法第 114 條第 2 款亦明定：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最高不得超過二萬元，最低不得少於一千五百元，逾期自動申報或填發者，減半處罰，經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，扣繳義務人未依限按實補報或填發者，應按扣繳稅額處三倍之罰鍰，但最高不得超過四萬五千元，最低不得少於三千元。」可見，對單純未依限填報扣繳憑單之申報義務，亦已定有最高額之限制，此項制定原係參照大院釋字第 327 號解釋而增訂罰鍰上限，查大院釋字第 327 號解釋理由書已釋示：「所得稅法第一百十四條第二款，對於扣繳義務人已將所扣繳稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填報扣繳憑單者，仍應依應扣繳稅額固定比例處以罰鍰，又無合理最高額限制，有導致處罰過重之情形，應由有關機關檢討修正。」則本案所得稅法第 114 條第 1 款情形雷同，當自亦有處罰過重之違背憲法第 23 條情事。
4. 次查，所得稅法第 114 條第 1 款後段規定扣繳義務人未依責令限期補繳稅款或補報扣繳憑單，應加重處罰之規定，究其立法目的，乃為掌握稅源資料、確保稅收以利國庫資金調度。然而，就源扣繳制度中，扣繳義務人有「扣繳／補繳」及「申報／補報」義務，兩者所欲保護之公益畢竟有別，對扣

繳義務人「未扣繳／補繳（稅款）」與「未申報／補報（扣繳憑單）」之行為處以罰鍰等限制人民財產權之手段，亦應斟酌所追求公益而分別考量其必要性及合乎比例原則。

- (1) 「未扣繳／補繳稅款」乃扣繳義務人未盡扣繳之協力義務。扣繳義務人雖非納稅義務人，其怠於履行義務對國庫稅收有實害，與漏稅無二致，其罰鍰按「應扣未扣或短扣稅額」之若干倍數計算，應無違反比例原則。
- (2) 已扣繳或依限補繳稅款但「未申報或依限補報（扣繳憑單）」，乃扣繳義務人未盡申報扣繳憑單之義務，對於國庫稅收並無實害，只是稽徵機關掌握稅源資料不全。然國庫因稅源資料不全所受之風險，亦有程度差異：
 - A. 對於原納稅義務人應依法辦理綜合所得稅或營利事業所得稅結算申報者，扣繳義務人未補報扣繳憑單，稽徵機關對於原納稅義務人所得之勾稽有難期完全之虞，國庫稅收能否確保仍有風險。
 - B. 對於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，無須辦理結算申報，扣繳義務人扣繳完畢即稽徵完畢，縱然扣繳義務人未按時申報扣繳憑單，國庫稅收確保並無遭妨礙之風險。

綜上所述，所得稅法第 114 條第 1 款後段，對於未依限補報扣繳憑單之扣繳義務人處以罰鍰，係對扣繳義務人違反所得稅法第 92 條之申報義務之制裁，具行為罰之性質，係對人民財產權之限制。系爭規定未區別保護法益之不同及違規情節之輕重，在扣繳義務人已補繳稅款之情形下，行為罰一律按應扣未扣或短扣稅額之三倍以下計算，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違。

（二）違反憲法第 7 條平等原則

1. 中華民國人民在法律上一律平等，憲法第 7 條定有明文。所謂平等，係指實質上之平等而言，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待（釋字第 485 號解釋）。
2. 修正前及現行所得稅法第 114 條第 2 款後段規定，「關於扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，扣繳義務人未依限按實補報或填發者，應按扣繳稅額處三倍（或三倍以下）之罰鍰。但最高不得超過四萬五千元，最低不得少於三千元」。前開規定係民國 90 年 6 月 13 日修正所得稅法，立法者參酌 鈞院釋字第 327 號解釋意旨，增訂罰鍰上限之處罰。 鈞院釋字第 327 號解釋理由書闡示所得稅法第 114 條第 2 款：

「對於扣繳義務人已將所扣繳稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填報扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，有導致處罰過重之情形，應由有關機關檢討修正」。

3. 扣繳義務人依所得稅法第 114 條第 1 款「已補繳稅款但未依限補報扣繳憑單」之罰鍰，與同條第 2 款後段「已扣繳稅款但未依限補報扣繳憑單」之罰鍰，兩者均屬單純逾期申報而未損害國庫收入，其目的乃為使稽徵機關得以掌握稅源資料，並無二致。所得稅法第 114 條第 2 款既然對單純逾期申報之非漏稅行為處以扣繳稅額三倍以下罰鍰但設有最高不得超過 45,000 元之上限，相同之事物應為相同之處理，同條第 1 款亦應有相同上限始符合憲法第 7 條平等原則。換言之，所得稅法第 114 條第 1 款及第 2 款之扣繳義務人已扣繳／補繳稅款，僅未依限補報扣繳憑單者，均屬違反補報義務，其行為罰之程度亦應等同處理。至於所得稅法第 114 條第 1 款以扣繳義務人未依同法第 88 條扣繳稅款為前提，而與同條第 2 款以扣繳義務人已依法扣繳稅款為前提固然略有不同，惟該差異在於「逾期扣繳（稅款）」與否，扣繳義務人既依限補繳（稅款）者，「逾期扣繳（稅款）」之違法已經矯正，倘因考量「逾期扣繳」，而對「逾期補報」未設與同條第 2 款相同之 45,000 元罰鍰上限，應屬無正當理由之差別待遇。

綜上所陳，最高行政法院 98 年度判字第 685 號判決適用所得稅法第 114 條第 1 款後段規定，有抵觸憲法第 7 條、第 15 條及第 23 條疑義。為此聲請 鈞院惠予賜准為違憲審查，以維人民權益，無任感禱。

所附關係文件之名稱及件數：

附件一：臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2220 號判決及最高行政法院 98 年度判字第 685 號判決影本各乙份。

此 致

司 法 院

聲請人：鄒 ○ 明

中 華 民 國 98 年 9 月 24 日

（附件一）

最高行政法院判決

98 年度判字第 685 號

上 訴 人 鄒 ○ 明（住略）

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局（設略）

代 表 人 凌 ○ 嫻（住略）

上列當事人間所得稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 5 月 23 日臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2220 號判決，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、上訴人為眾○實業股份有限公司（下稱眾○公司）之負責人亦即所得稅法第 89 條所稱之扣繳義務人，該公司於民國 90 年間與國外 CH○○ ○○○ TRADING LTD（下稱 CH○○ ○○○公司）簽訂合約，給付租用國外設備租金新臺幣（下同）9,760,950 元及管理費用 11,823,106 元，合計 21,584,056 元，未依同法第 88 條規定按給付額扣繳 20%稅款，被上訴人乃依所得稅法第 114 條第 1 款前段規定責令上訴人補繳應扣未扣稅款 4,316,811 元及補報扣繳憑單，上訴人雖於期限內補繳稅款，惟仍未依限補報扣繳憑單，被上訴人遂依同法第 114 條第 1 款後段規定，按應扣未扣之稅款處以 3 倍之罰鍰計 12,950,433 元。上訴人不服，申請復查結果，未獲變更，提起訴願亦經決定駁回，上訴人就罰鍰部分提起本件行政訴訟。

二、上訴人在原審起訴意旨略以：按所得稅法第 114 條第 1 款前段規定，扣繳義務人未依同法第 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。本案上訴人於接獲被上訴人責令函後，除於期限內補繳應扣之稅款外，亦於 93 年 9 月 2 日由職員陳○齡親赴被上訴人松山分局補報扣繳憑單，惟因其填報之所得項別為「租金」，不為該分局承辦人員許○芬所接受而拒收。上訴人迫不得已僅得以郵局限時掛號寄出申報書件，詎料，被上訴人竟以臺北體育場郵局第 068563 號掛號郵件且未具文退回。是以，上訴人實已於期限內為補報扣繳憑單程序，惟因被上訴人對於所得項目之認定不同而拒收，致無法完成申報，故依所得稅法第 114 條第 1 款前段規定，自應處 1 倍之罰鍰，而不應逕予以 3 倍之罰鍰，另若衡諸行為當時情況予以從寬處理，則罰鍰最高亦不得超過 45,000 元等語，為此，訴請撤銷訴願決定及原處分。

三、被上訴人則以：（一）上訴人為眾○公司之負責人，該公司於 90 年間與國外 CH○○ ○○○ 公司簽訂合約，給付租用國外設備租金及管理費用計 21,584,056 元，未依規定按給付額扣繳 20% 稅款 4,316,811 元，被上訴人已依 93 年 7 月 26 日財北國稅松山綜所字第 0930020927 號函限期責令上訴人補繳上開應扣未扣稅款 4,316,811 元，並告知應於 93 年 9 月 6 日前補報

扣繳憑單事宜。上訴人雖已於期限內補繳稅款，惟仍未依被上訴人通知函揭示之相關規定，依限補報扣繳憑單，從而，被上訴人按應扣未扣稅額處 3 倍罰鍰 12,950,433 元，並無不合。(二)上訴人雖主張已依限補報扣繳憑單申報書及各類所得扣繳憑單，但被上訴人拒收云云，自應證明其已完成申報程序，然上訴人未提示任何申報之證據證明，本件無法證明之不利益結果即應歸諸上訴人。又被上訴人寄發前開責令函所附各類繳款書中已載明是「其他所得」，上訴人即有義務正確申報，上訴人未在期限內完成申報程序，被上訴人依規定處以 3 倍罰鍰，並無違誤。又上訴人所附補報資料之付郵戳日期為 94 年 1 月 26 日，該期日於被上訴人裁罰處分核定後，自無稅務違章案件減免處罰標準第 6 條第 1 項第 2 款規定之適用等語，資為抗辯。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)按所得稅法第 114 條第 1 款規定，應係指扣繳義務人未依所得稅法第 88 條規定扣繳稅款者，除須依稽徵機關所定期限內補繳應扣之稅款外，亦須「依期限」「按實」補報扣繳憑單，始得依同法第 114 條第 1 款前段處以 1 倍之罰鍰。(二)查被上訴人以眾○公司與國外 CH○○○○公司簽訂有關設備租金及管理費等服務契約，係使用該上開公司倉儲服務整體資源，並非單純在國外提供勞務或出租財產，是 CH○○○○公司因提供上開服務所收取之報酬，核屬所得稅法第 8 條第 11 款所定「在中華民國境內取得之其他收益」，為中華民國來源之所得，應依同法第 3 條第 3 項規定課徵營利事業所得稅。惟眾○公司已依約於 90 年度給付上開公司報酬計 21,584,056 元，上訴人未依規定按給付額扣繳 20%稅款 4,316,811 元，被上訴人乃依上揭所得稅法第 114 條第 1 款前段規定，先後以 93 年 6 月 14 日財北國稅松山綜所字第 0930016813 號函、93 年 7 月 26 日財北國稅松山綜所字第 0930020927 號函限期責令上訴人補繳上開應扣未扣之稅款，並於繳納期限過後 10 日內補報扣繳憑單事宜，且上開 93 年 7 月 26 日函檢附之「補繳各類所得扣繳稅額繳款書」亦明確記載繳納期限展延自 93 年 8 月 16 日起至同年月 25 日止、所得類別為「其他」及補扣繳稅額為 4,316,811 元，上訴人亦於 93 年 8 月 2 日收受前開責令函。故依前揭法條說明，上訴人除須依期限補繳前開應扣稅款及補報扣繳申報手續，並應按被上訴人上開責令函及繳款書所載「所得類別—其他」、「給付總額」及「扣繳稅額」等內容，正確填載補報扣繳憑單，方符合「按實補報扣繳憑單」之要件，始得依上揭所得稅法第 114 條第 1 項第 1 款前段規定，僅處以 1 倍之罰鍰。(三)對照上訴人職員陳○齡及松山分局承辦人員許○芬等人之證言，可知，就陳○齡係何時前往松山分局補報扣繳憑單乙節，所述相歧，上訴人及證人陳○齡復

未另提出具體證據以為證明，尚難僅以陳○齡之證詞，遽認上訴人已於期限內之 93 年 9 月 2 日至松山分局補辦扣繳憑單等情屬實；又陳○齡於其補報扣繳憑單申報書填載之所得類別為租賃所得，核與被上訴人前開責令函及繳款單所載之「所得類別—其他所得」不符，且陳○齡亦自承松山分局人員輔導曉諭其更正所得類別，而遭其拒絕，則松山分局人員以其填報不實而拒絕收件，即無違誤，亦難認上訴人已完成「按實補報扣繳憑單」手續，上訴人主張應依所得稅法第 114 條第 1 款前段規定裁罰 1 倍云云，核與法律規定不符，尚不足採。（四）末按，所得稅法第 114 條第 2 款規定，係以扣繳義務人已依規定扣繳稅款，而未依同法第 92 條規定期限按實填報或填發扣繳憑單者，分別依其是否逾期自動填報或有無依稽徵機關責令期限填報，按應扣繳稅額處以不同比例或倍數之罰鍰，並設有最高及最低限額罰鍰之限制，核與同法第 114 條第 1 款規定，係以扣繳義務人未依同法第 88 條規定扣繳稅款者，分別依其有無依稽徵機關責令期限內補繳或有無按實補報扣繳憑單，按應扣未扣或短扣之稅額處以 1 或 3 倍之罰鍰，二者處罰之要件及目的均不同，且前開法條所定處罰標準，亦屬立法機關立法裁量之範圍，上訴人主張若衡諸行為當時情況予以從寬處理，則其罰鍰最高亦不得超過 45,000 元云云，與法律明文規定不合，亦無足取等語，因將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之上訴。

五、本院按：

- （一）本件被上訴人代表人原為許○哲，訴訟中變更為凌○嫻，業據被上訴人新任代表人提出承受訴訟狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。
- （二）本件本稅之繳款書繳納期限為 93 年 7 月 15 日，後延至 93 年 8 月 25 日，並於 93 年 8 月 2 日合法送達，有送達證書可稽，則上訴人申請復查期間應至 93 年 9 月 24 日屆滿，惟其遲至 94 年 2 月 23 日始申請復查，已逾前述法定期間，本稅部分具不可爭性之形式確定力，上訴人提起本件訴訟後，所爭議者為罰鍰部分，自應以補稅確定為其裁判之基礎，合先敘明。
- （三）按「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：…三、在中華民國境內提供勞務之報酬。…五、在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金。…十一、在中華民國境內取得之其他收益。」「納稅義務人有左列各類所得者，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：…二、機關、團體、事業或執行業務者…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。」「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及

納稅義務人如左：…二…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、團體之主辦會計人員、事業負責人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。…」第 88 條各類所得稅款之扣繳義務人，應於每月 10 日前將上一月內所扣稅款向國庫繳清，並於每年 1 月底前將上一年內扣繳各納稅義務人之稅款數額，開具扣繳憑單，彙報該管稽徵機關查核；並應於 2 月 10 日前將扣繳憑單填發納稅義務人。…」及「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：一、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。」行為時所得稅法（下稱所得稅法）第 3 條第 3 項、第 8 條第 3 款前段、第 5 款、第 11 款、第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條前段及第 114 條第 1 款分別定有明文。

- （四）查本件之主要爭執點乃在於被上訴人依所得稅法第 114 條第 1 款後段規定，處上訴人 3 倍罰鍰，是否合法？按所得稅法第 114 條第 1 款規定可知，扣繳義務人未依所得稅法第 88 條規定扣繳稅款者，除須依稽徵機關所定期限內補繳應扣之稅款，並於「期限」內「按實」補報扣繳憑單，始得依同法第 114 條第 1 款前段處以 1 倍之罰鍰，否則即應依同款後段處以 3 倍之罰鍰。本件上訴人雖於期限內之 93 年 8 月 24 日補繳稅款，惟是否於期限內按實補報扣繳憑單則有爭議。經查，被上訴人於 93 年 7 月 26 日財北國稅松山綜所字第 0930020927 號函，除命上訴人應於各類所得扣繳稅額繳款書所定期限（至 93 年 8 月 25 日）前補繳稅款外，並應於 93 年 9 月 6 日前至被上訴人分局補報扣繳憑單，上訴人亦於 93 年 8 月 2 日收受前開責令函並於同年 8 月 24 日補繳稅款等情，為上訴人所不爭，並有被上訴人所為前開函、繳款書及掛號郵件收件回執可稽（見原處分卷第 34～37 頁），堪信為真正。上訴人雖在提起訴訟後主張，其於 93 年 9 月 2 日由公司職員前往補報扣繳憑單，惟因遭承辦人員所拒，致未完成手續云云。然查，上訴人於申請復查及提起訴願時均主張，眾○公司會計人員僅依限補繳稅款，並誤認補報扣繳憑單期限為次年（94 年）元月底前，致未於期限內補報扣繳憑單，因而於 93 年 12 月接獲 3 倍之罰鍰處分書等語（見訴願卷第 31、32 頁訴願書及原處分卷第 43 頁復查申請書），則上訴人於起訴後再主張曾依限補報扣繳憑單遭拒，而未提示任何申報之證據證明，已難認為可信。且原審訊問上訴人職員陳○齡及松山分局承辦人員許○芬等人，就陳○齡係何時前往松山分

局補報扣繳憑單乙節，所述相歧，松山分局承辦人員許○芬所述「陳○齡確實有到我們松山分局申報，但是她去申報的時間是在我們罰鍰處分書發出去以後才來，可是詳細時間我不記得」等情，核與上訴人之復查申請書及訴願書相符，難僅以陳○齡之證言，即遽認上訴人已於期限內之 93 年 9 月 2 日至松山分局補辦扣繳憑單等情屬實。至於有關各類所得扣繳憑單如何填寫，所得之定性應為租金或其他所得，因上訴人既未能證明業依期限補報扣繳憑單，是項爭議上訴人之主張是否可採，因不能改變其未依限補報扣繳憑單之事實，而無深究之必要，原審有關上訴人未依限補報扣繳憑單之論斷雖有不同，但其結果並無二致。是以，上訴人未依被上訴人通知補報扣繳憑單，自難謂已於期限內完成申報程序。從而，被上訴人按應扣未扣稅額處 3 倍罰鍰 12,950,433 元，揆諸首揭法條規定，並無不合。原審予以維持亦無違誤。上訴人復主張其係因承辦人員拒收，而致未於期限內完成補報扣繳憑單云云，僅係重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，或係就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言原判決適用法令不當，均非合法之上訴理由，洵無足採。

(五) 綜上所述，原判決並無上訴人所指有違背法令之情形，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 98 年 6 月 25 日
(本件聲請書其餘附件略)

抄薛○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 1 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，牴觸憲法第 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：

日 \ 內				
期 \ 容				

文 程 序	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 2
高雄高等行 政法院	97 年 3 月 18 日 96 年度訴字第 865 號判決	原告之訴駁 回	附件 4
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：

日 期 文	內 容 依據	結果	備註
-------------	--------------	----	----

程\ 號\			
序\			
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：

日\ 內			
期\ 容			
\ 文\	依據	結果	備註
程\ 號\			

序\			
原處分	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	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 98 年 12 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 ○ 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 Ru○ ○○為派駐美國之副總，負責美國地區之產品業務開展；S○○ ○○為派駐美國之工程師，負責全球客戶服務之業務；W○○ ○○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 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 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 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 Ru○ ○○、S○ ○○、W○ ○○，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 Ru○ ○○、W○○ ○○及 S○○ ○○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○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 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 Ru○ ○○、S○ ○○、W○ ○○ 等 3 位外籍員工，依其契約內容所示，Ru○ ○○ 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。」S○ ○○ 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。」W○○ ○○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，Ru○○○○、S○○○○、W○○○○ 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 Ru○○○○、S○○○○ 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 Ru○○○○、S○○○○ 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

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 97 年 3 月 18 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 ○ 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 97 年 6 月 19 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 ○ 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 Ru○ ○○為派駐美國之副總，負責美國地區之產品業務開展；S○○ ○○為派駐美國之工程師，負責全球客戶服務之業務；W○○ ○○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；Wa○○ ○○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；J○○ ○○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 Ru○ ○○、S○ ○○、W○ ○○、Wa○ ○○、J○ ○○，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 Ru○ ○○、W○ ○○ 及 S○ ○○、Wa○ ○○、J○ ○○ 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 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 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 Ru○ ○○、S○ ○○、W○ ○○、Wa○ ○○、J○ ○○ 等 5 位外籍員工，依其契約內容所示，Ru○ ○○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。」S○ ○○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。」W○○ ○○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。」Wa○○ ○○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。」J○○ ○○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，Ru○○ ○○、S○○ ○○、W○○ ○○、Wa○○ ○○、J○○ ○○ 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 Ru○○ ○○、Wa○○ ○○、J○○ ○○ 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 Ru○○ ○○、Wa○○ ○○、J○○ ○○ 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 97 年 3 月 18 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 ○ 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 ○ 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 Ru○ ○○為派駐美國之副總，負責美國地區之產品業務開展；S○○ ○○為派駐美國之工程師，負責全球客戶服務之業務；W○○ ○○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；Wa○○ ○○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 Ru○ ○○、S○ ○○、W○ ○○、Wa○ ○○，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我國境內支付，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 Ru○○○、W○○○○ 及 S○○○○、Wa○○○○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 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 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○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 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 Ru○ ○○、S○ ○○、W○ ○○、Wa○ ○○ 等 4 位外籍員工，依其契約內容所示，Ru○ ○○ 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。」S○ ○○ 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。」W○ ○○ 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。」Wa○ ○○ 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，Ru○ ○○、S○ ○○、W○ ○○、Wa○ ○○ 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 Ru○ ○○、Wa○ ○○ 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 Ru○ ○○、Wa○○ ○○ 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 97 年 3 月 18 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○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 98 年 6 月 19 日

（本件聲請書其餘附件略）

抄樊○儂釋憲聲請書

為所得稅法事件，聲請人認最高行政法院 95 年度判字第 1817 號判決（附件 1）、95 年度判字第 1752 號判決（附件 2），所適用之行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，有牴觸憲法第 7 條、第 15 條、第 23 條及量能課稅原則之疑義，依法聲請解釋事。

疑義發生經過

一、聲請人於民國（下同）67 年創建新○活動推展中心，後發起成立財團法人國際

新○文教基金會（下稱「新○基金會」），30 餘年來不計虧損，為藝文活動之推廣不遺餘力（證 1）。

二、新○基金會於 85 年間給付國外表演團體演出報酬所得新臺幣（下同）

22,860,382 元，86 年間給付薪資、租賃所得及國外表演團體演出報酬計 36,859,415 元，因未依規定扣繳稅款，財政部臺北市國稅局大安分局（下稱「大安分局」）遂以聲請人為新○基金會之主辦會計人員，亦即行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款所稱之扣繳義務人，限期責令聲請人補繳 85 年度應扣繳稅款 4,572,076 元（證 2）及 86 年度應扣繳稅款 6,065,263 元（證 3）。嗣因聲請人無資力依限補繳，大安分局又依行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定，按應扣未扣之稅額處聲請人 3 倍罰鍰，85 年度未扣繳部分罰 13,716,228 元（證 4），86 年度未扣繳部分罰 18,195,789 元（證 5）。

三、聲請人不服，分別就前開 85 年度、86 年度補繳應扣繳稅款及罰鍰之處分，依法申請復查，未獲變更（證 6、證 7），提起訴願，亦遭駁回（證 8、證 9），提起行政訴訟，復經臺北高等行政法院 93 年度訴字第 2287 號判決（證 10）及 93 年度訴字第 2368 號判決（證 11）駁回，再提起上訴，亦經最高行政法院 95 年度判字第 1817 號判決（請參見附件 1）及 95 年度判字第 1752 號判決（請參見附件 2）駁回上訴而告確定在案。

四、聲請人認上開確定終局判決所適用之行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員，而非機關、團體本身，未依規定扣繳應負補繳責任並對之處以罰鍰，有牴觸憲法第 7 條、第 15 條、第 23 條及量能課稅原則之疑義，另行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定一律處 3 倍罰鍰部分，亦有牴觸憲法第 15 條及第 23 條之疑義，爰依法聲請解釋。

理 由

一、本件行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員，未依規定扣繳應負補繳責任並對之處以罰鍰，違反法定扣繳義務之歸屬原則，欠缺妥當性而與憲法第 23 條比例原則不符，致嚴重侵害機關、團體主辦會計人員受憲法第 15 條保障之財產權

（一）按稅捐債務之履行，依稅法之規定，負有義務從其應向納稅義務人給付之金額中，扣留納稅義務人應繳之稅款，然後為納稅義務人之計算，向稅捐稽徵機關繳納者，為扣繳義務人（所得稅法第 7 條第 5 項參照）。扣繳義務為依稅法規定成立之義務，一般認為其合憲之基礎在於：1、扣繳義務人因此負擔之費用與其營收數額相較，比例甚小；2、就源扣繳係自扣繳義務人應向納稅義

務人給付之金額中扣留，對扣繳義務人沒有在扣繳費用外造成進一步之財務負擔；3、對納稅義務人只使其喪失由於採會計年度綜合課徵所獲得之一部分的期限利益（證 12 第 152-164 頁）。司法院釋字第 317 號解釋理由書亦認：「扣繳或申報義務，乃法律規定之作為義務，其目的在使國家得以確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。」

（二）由上述扣繳義務之合憲性基礎及所得稅法第 7 條第 5 項規定可知，所得稅扣繳義務人之歸屬原則為：「稅捐客體隱藏於扣繳義務人應向納稅義務人給付之金額中」（請參見證 12 第 202-207 頁）。亦即，所得稅扣繳義務人應為負有報酬的給付義務者，扣繳客體則為實際給付之報酬（證 13 第 130-132 頁）。是應以負有報酬給付義務之機關、團體本身，作為扣繳義務人，始符合就源扣繳之法理。德國法即謹守上開法理，以居於給付所得之樞紐地位者課予其扣繳義務（證 14 第 78-85 頁）。

（三）惟不論行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定以機關、團體之「主辦會計人員」為扣繳義務人，抑或 88 年 2 月 9 日修正改以機關、團體之「責應扣繳單位主管」為扣繳義務人（修正理由請參見證 13 第 133 頁註 32），均非法律上負有報酬給付義務者，且報酬給付之資亦不屬於其所有，而屬於其所屬或服務之機關、團體本身。其執行職務亦必須受到機關或團體之意思決定機關（如機關首長或董事會）的指示拘束，不具有獨立性。造成扣繳義務人對於扣繳事務「有責，然不一定有權」，且依行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定，須以「自己財產作擔保」負補繳與罰鍰之無限清償責任，至於真正負有法律上報酬給付義務之機關、團體，享有所得稅納稅義務人對待給付之利益，卻無庸負擔任何扣繳責任之荒謬現象！致遭受學者一致之批評（請參見證 12 第 207-208 頁、證 13 第 132-135 頁、證 14 第 75-91 頁及證 15）。

（四）據上，行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人，且於其未依規定扣繳時課以補繳及罰鍰之責任，已背離前開扣繳義務之合憲基礎，違反法定扣繳義務之歸屬原則，有向不適當之人課以不適當義務之情形，顯欠缺妥當性而與憲法第 23 條比例原則不符（釋字第 476、544、551、641 號解釋參照），致嚴重侵害機關、團體主辦會計人員受憲法第 15 條保障之財產權。

二、本件行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員，未依規定扣繳應負補繳責任並對之處以罰鍰，未考慮義務人負擔稅捐之能力，違反量能課稅原則

(一) 按稅捐債務係無對待給付之公法上的法定之債，其負擔的歸屬及輕重原則上應以稅捐債務人之負擔能力為準，是量能課稅原則乃被肯認為公平課稅的基礎原則，為稅捐正義在稅捐法上之表現（證 16）。釋字第 597 號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則」，乃明確肯認量能課稅原則在我國亦具有憲法位階。而課以稅捐繳納義務的結果，不論所課者為納稅義務、代繳義務、扣繳義務或代徵義務，皆使繳納義務人因而對稅捐稽徵機關負繳納稅捐之義務，該義務之課予，均須考慮義務人負擔稅捐之能力，始符量能課稅原則（請參見證 12 第 178 頁）。故扣繳義務人之扣繳義務，亦有量能課稅原則之適用。

(二) 查行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，以不具報酬給付義務之機關、團體主辦會計人員為扣繳義務人，並負補繳及罰鍰責任，乃完全未考量主辦會計人員以自己財產負擔扣繳義務之能力，不顧是否超出其財力負荷範圍。以中○院會計人員補稅罰鍰案為例，稅捐機關竟對中○院主辦會計人員，責令補繳應扣未扣之稅款 7 億元，加上 3 倍罰鍰約 20 億元，總計將近 27 億餘元（請參見證 13 第 125 頁）。本件聲請人亦被責令補繳稅款共計 10,637,339 元，加上 3 倍罰鍰，總計應繳 42,549,356 元。是該等規定顯然違反量能課稅原則。

三、本件行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員，未依規定扣繳應負補繳責任並對之處以罰鍰，不符體系正義，無差別待遇之正當理由，違反憲法第 7 條平等原則

(一) 按國家對人民稅捐之課徵或減免，須依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，始無違憲法第 19 條租稅法定主義及第 7 條平等原則，業經釋字第 565 號解釋闡明在案。平等原則並非保障絕對的、機械的形式平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等（釋字第 211、341、412 號等解釋參照），只要在規範上出現差別待遇的結果，而無合理之理由予以支持時，即構成憲法平等原則之違反。平等原則之本質，原就具有雙面性與相對性，嚴格而言並非各該「規範本身之違憲」，而是作為差別對待之兩組規範間的「關係」，或可稱為「規範關係之違憲」。立法者於制定法律時，於不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性，是為體系正義。而體系正義之要求，應同為立法與行政所遵守，否則即違反平等原則（釋字第 455 號解釋

翁岳生大法官協同意見書參照)。

(二) 查所得稅法第一章總則之第 7 條第 5 項規定，扣繳義務人係「自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款」之人，已表彰所得稅扣繳義務人之歸屬原則，亦即應以負有報酬給付義務之機關、團體本身作為扣繳義務人（請參見證 14 第 89 頁）。換言之，其已創設一具有體系規範意義之法律原則。惟行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款竟規定負扣繳、補繳及罰鍰責任者為機關、團體之主辦會計人員，而非負報酬給付義務之機關、團體，已破壞體系正義。且機關、團體本質上並非不得為扣繳、補繳及罰鍰之責任主體，該規定不讓負有報酬給付義務且享有所得稅納稅義務人對待給付利益之機關、團體負扣繳義務，卻讓無合理正當連結且一般而言無資力之主辦會計人員負扣繳義務，實無差別待遇之正當理由可予支持。

(三) 再者，行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定將「機關、團體」與「事業」之扣繳義務人，分別定為「主辦會計人員」與「事業之負責人」。立法者為何作此區分？為何不統一規定為「主辦會計人員」或「負責人」？並未見其有所說明。另行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定，應扣繳而未依法為扣繳者，係處罰機關、團體之主辦會計人員或事業之負責人；但行為時所得稅法第 111 條第 2 項規定，免扣繳但未依限填報或未據實申報或未依限填發免扣繳憑單者，在私人團體及事業部分，卻又是處罰私人團體及事業本身而非處罰其主辦會計人員或負責人。凡此均可見，立法者所為差別待遇顯屬恣意（請參見證 13 第 135 頁、證 14 第 85-88 頁）。

(四) 據上，行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人，且於其未依規定扣繳時課以補繳及罰鍰之責任，乃不符體系正義，無差別待遇之正當理由，而與憲法第 7 條平等原則有違。

四、本件行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定，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，一律按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰，不區分違規情節之輕重，於個案之處罰顯然過苛時，亦未設適當之調整機制或合理最高額之限制，違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違

(一) 按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，有釋字第 616 號、第 641 號解釋可稽。又立法者為求執法明確，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 23 條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨，亦經釋字第 641 號解釋在案。釋字第 327 號、第 356 號及第 616 號等解釋並一再闡明，若以稅額之固定比例處以罰鍰，卻無合理最高額之限制，有導致處罰過重之情形而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違。

(二) 查未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款者，與已依限補繳但未依限補報扣繳憑單者，此兩種違規情節，一是未補繳未補報，一是已補繳未補報，其違反義務情節之輕重程度顯不相同。又縱同屬未補繳未補報者，每個個案之違規情節不盡然相同，違反義務情節之輕重程度自亦不完全相同。此等違規情節，並非無區分輕重之可能，亦有區分之必要，然依行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定，均一律按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰，顯已抵觸責罰相當之要求。且該規定一律處 3 倍罰鍰，使罰鍰金額有無限擴大之虞，卻無適當之調整機制或合理最高額之限制，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果。前開所述中○院會計人員遭處罰鍰約 20 億元及本件聲請人遭處罰鍰共計 31,912,017 元，即為明例。再者，該規定已於 98 年 5 月 27 日經修正為處「三倍以下」罰鍰，其立法理由即為：「…考量個案之違章事實情形不一，不宜逕採劃一之處罰方式，爰修正第一款處罰倍數為一倍以下或三倍以下，以利稽徵機關得按個案違章情節輕重，彈性調整其罰度」（證 17），可見連立法者都已認為行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定違反比例原則等。

(三) 據上所述，行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定，不區分違規情節之輕重，一律處以 3 倍罰鍰，於個案之處罰顯然過苛時，亦未設適當之調整機制或合理最高額之限制，與釋字第 327 號、第 356 號、第 616 號及第 641 號等解釋意旨不符，違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違。

五、本件有作成解釋之必要，且應為違憲宣告

(一) 按本件行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，乃涉及扣繳義務歸屬之根本性疑義，有抵觸平等原則、比例原則、量能課稅原則及財產權保障等之嚴重憲法問題，顯已逾越立法者之形成自由範圍。此觀前述中○院會計人員補稅罰鍰案及本件聲請案適用該等規定之極端不合理結果，即可知其梗概。在釋字第 317 號解釋理由書已肯認扣繳義務為合憲的前提下，鈞院更有釐清扣繳義務應歸屬於何人之必要，以建構符合憲法秩序之扣繳制度。

(二) 又本件行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，雖非現行法規，惟釋字第 177 號解釋文第二項明示「本院依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力」，聲請人依行政訴訟法第 273 條第 2 項規定，仍得據以聲請再審，以獲得救濟，是鈞院仍有作成解釋之必要（釋字第 210 號解釋理由書參照）。且正因系爭規定並非現行法規，鈞院逕作成違憲宣告之解釋，並不會造成現行扣繳制度停擺等對公共利益有重大影響之結果。

(三) 準此，鈞院實有就本件作成解釋之必要，且應為違憲宣告，不但使聲請人之個案得獲救濟，尚得促使立法者就扣繳義務之歸屬重為合憲之考量與設計，以發揮鈞院保障人權及建構合憲秩序之功能！

六、綜上所述，本件行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，顯已牴觸憲法第 7 條、第 15 條、第 23 條及量能課稅原則，有作成違憲宣告解釋之必要。聲請人未依限補繳之 85 年度、86 年度應扣繳稅款及罰鍰，已遭移送臺北行政執行處執行，其中 85 年度、86 年度應扣繳稅款部分之執行期間將於 101 年 3 月 5 日屆滿（稅捐稽徵法第 23 條第 5 項參照），臺北行政執行處未免逾越執行期間，已積極進行行政執行相關程序，懇請鈞院儘速作出解釋，俾聲請人得及時為救濟，實感德便。

證 物

附件 1：最高行政法院 95 年度判字第 1817 號判決影本乙份。

附件 2：最高行政法院 95 年度判字第 1752 號判決影本乙份。

證 1：聲請人樊○儂及新○基金會有關網路報導等資料各乙份。

證 2：財政部臺北市國稅局大安分局 92 年 1 月 21 日財北國稅大安綜所字第 0920200117 號函及補繳各類所得扣繳稅額繳款書影本乙份。

證 3：財政部臺北市國稅局大安分局 92 年 1 月 21 日財北國稅大安綜所字第 0920200118 號函及補繳各類所得扣繳稅額繳款書影本乙份。

證 4：財政部臺北市國稅局 92 年 2 月 27 日 A1415092000161 號處分書及違章案件罰鍰繳款書影本乙份。

證 5：財政部臺北市國稅局 92 年 5 月 12 日 A1415092000074 號處分書及違章案件罰鍰繳款書影本乙份。

證 6：財政部臺北市國稅局 93 年 1 月 5 日財北國稅法字第 0920250651 號復查決定書影本乙份。

證 7：財政部臺北市國稅局 93 年 1 月 5 日財北國稅法字第 0920250652 號復查決定書影本乙份。

證 8：財政部 93 年 5 月 11 日台財訴字第 0930012847 號訴願決定書影本乙份。
。

證 9：財政部 93 年 5 月 14 日台財訴字第 0930012651 號訴願決定書影本乙份。
。

證 10：臺北高等行政法院 93 年度訴字第 2287 號判決影本乙份。

證 11：臺北高等行政法院 93 年度訴字第 2368 號判決影本乙份。

證 12：黃茂榮著，稅法總論（第三冊），97 年 2 月 2 版，節錄影本乙份。

證 13：柯格鐘著，薪資扣繳所得稅之義務人及其處罰修正芻議（載於月旦法學雜誌 93 年 12 月第 115 期），影本乙份。

證 14：鍾典晏著，扣繳實務相關問題研析，93 年 7 月初版，節錄影本乙份。

證 15：葛克昌主持，「扣繳義務與基本權保障」研討會—從中○院會計人員補稅重罰案談起（載於月旦法學雜誌 92 年 2 月第 93 期），影本乙份。

證 16：黃茂榮著，稅法總論（第一冊），94 年 9 月增訂 2 版，節錄影本乙份。
。

證 17：98 年 5 月 27 日修正公布之所得稅法第 114 條立法理由影本乙份。

此 致

司 法 院 公 鑒

聲請人：樊 ○ 儂

連絡人：劉 家 昆 律師

連絡人：周 ○ 嬌

中 華 民 國 98 年 9 月 14 日

最高行政法院判決

95 年度判字第 1817 號

上 訴 人 樊 ○ 儂

訴訟代理人 陳 哲 宏 律師

鄭 伯 禹 律師

被上訴人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 許 ○ 哲

上列當事人間因所得稅法事件，上訴人對於中華民國 94 年 5 月 26 日臺北高等行政法院 93 年度訴字第 2287 號判決，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、緣上訴人為財團法人新○文教基金會（以下簡稱新○基金會）之負責人兼主辦會計，亦即所得稅法第 89 條所稱之扣繳義務人，新○基金會於民國（下同）85 年間給付國外表演團體演出報酬新臺幣（以下同）22,860,382 元，上訴人未依法於給付時扣取稅款並申報扣繳憑單，案經被上訴人查獲，遂限期責令其補繳應扣未扣稅款 4,572,076 元及補申報扣繳憑單，惟上訴人未依限補繳及補報，被上訴人乃依所得稅法第 114 條規定按應扣未扣之稅額處 3 倍之罰鍰計 13,716,228 元。上訴人不服，主張該補繳稅款已逾核課期間及其並非稅法所規定之扣繳義務人等情，申請復查，未獲變更，向財政部提起訴願，亦遭決定駁回，提起行政訴訟，經原審 93 年度訴字第 2287 號判決（下稱原判決）駁回後，提起本件上訴。

二、本件上訴人於原審起訴主張：（一）若將 88 年修正前即行為時之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款與現行所得稅法同條項款兩相對照可知，機關、團體之扣繳義務人依舊法必為其「主辦會計人員」，並不存在由機關、團體指定之餘地，依新法則係由機關、團體指定之扣繳單位主管，財政部 88 年 7 月 8 日台財稅字第 881924323 號函即係對新法之解釋，顯與本案無關；又，行為時所得稅法係以法律逕行指定機關、團體具備「主辦會計」身分之人為扣繳義務人，非如現行所得稅法係依機關首長及團體負責人之指定，以定扣繳義務人，而不論被指定之人是否具有「主辦會計」之身分，是上訴人是否為扣繳義務人，關鍵在於上訴人依新○內部之組織分工，是否具有「主辦會計」之身分。查上訴人依新○內部之職務分工為新○之負責人，並非新○之「會計」，更非「主辦會計」，依法自非扣繳義務人。而依最高行政法院 48 年判字第 67 號判例之意旨，上訴人既不具備「主辦會計」之身分，縱使在相關稅捐申報文件之「主辦會計」欄位用印，亦不因此使上訴人成為扣繳義務人。（二）依憲法第 15 條之規定及「量能課稅原則」，扣繳義務倘若對扣繳義務人造成扣繳費用外進一步之財政負擔，則有違憲之虞。查我國之所得稅法並非係以對納稅義務人負有金錢給付義務之稅捐主體為扣繳義務人，是故，在我國所得稅法違反扣繳制度設計本旨之背景之下，於扣繳義務人為主辦會計人員之情形，所得稅法第 88 條、第 89 條關於扣繳義務成立要件，必須以「目的性限縮」之方式，將其限制於主辦會計人員已自機關、團體，實際取得履行扣繳義務所需之金錢，主辦會計人員始負扣繳義務，如此始能避免該等規定在適用上造成違憲之結果。本件上訴人係因當時新○財務困難，無法由其取得履行扣繳義務所需之金錢，以致未能繳納系爭稅款，並非故意不履行扣繳義務以謀取私利，準此，本件由於扣繳義務之要件不備，故上訴人之扣

繳義務並未發生。(三)上訴人並非「扣繳義務人」，且其「扣繳義務」亦未發生，故本件不符所得稅法第 114 條所示處罰之要件。此外，縱認上訴人為扣繳義務人，且扣繳義務亦已發生，則上訴人就其扣繳義務之違反係因新○基金會財務困難，無法由其取得應扣繳之稅款，以致未為補繳，故係因其無法控制之原因而違反繳納義務，係屬「不可歸責」(參司法院釋字第 275 號解釋)，且已具免罰之要件，蓋，稅捐稽徵法第 48 條之 1 之規定將納稅義務人「自動補報」及「自動補繳」列為免罰之要件，乃是基於納稅義務人既為所得歸屬之人，當然具有補繳能力為前提。然我國所得稅法上之扣繳義務人，並非應扣繳稅款之所有人，扣繳義務人具有補繳能力之前提並不存在，故「自動補繳」之免罰要件即不應在同法第 50 條所示得準用範圍之內，上訴人於提交被上訴人之 85 年度之「國際新○文教基金會各類扣繳資料調節表」中，明白標示「未申報數」，已符合同法第 48 條之 1 第 1 項所示免罰之要件(即已自動補報)，故被上訴人對上訴人作成罰鍰之處分自屬違法等語，求為判決撤銷原處分、復查決定及訴願決定。

三、被上訴人則以：(一)經查新○基金會 85 年度之各類所得資料逾期申報書所載之扣繳義務人係為上訴人，且該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，主辦會計欄位亦由上訴人蓋章，此亦有卷附之各類所得資料逾期申報書及機關團體結算申報書影本可稽，按行為時之所得稅法，上訴人為扣繳義務人當無疑義，其一經違反扣繳義務，即否認為扣繳義務人，顯屬卸責之詞。另，扣繳義務人應負擔之扣繳義務係屬稅法之強行規定，非如上訴人所主張所得稅法第 88 條、第 89 條關於扣繳義務成立要件，必須以「目的性限縮」之方式，將其限制於主辦會計人員已自機關、團體實際取得履行扣繳義務所需金錢，始負扣繳義務，從而上訴人既為法定之扣繳義務人，自應負擔扣繳義務作為之責，被上訴人限期責令上訴人補報並補繳應扣未扣之稅款 4,572,076 元，並無不合。(二)新○基金會於 85 年度給付國外表演團體演出報酬，上訴人為扣繳義務人即應依給付額 20% 扣繳稅款，惟上訴人違反該所得稅法所定扣繳義務之行為，未扣繳及繳納該稅款，即為可歸責之情，自應受處罰。又，縱如上訴人所稱其因於交付被上訴人之 85 年度「國際新○文教基金會各類扣繳資料調節表」中，明白標示「未申報數」，屬已自動補報，惟，因上訴人未於被上訴人查獲前，依相關程序辦理補報及補繳扣繳稅款事宜，故仍不符稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定之免罰要件，亦不可如上訴人所稱選擇性適用免罰要件；從而被上訴人原處罰鍰 13,716,228 元，並無不合等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)新○基金會 85 年度之各類

所得資料逾期申報書所載之扣繳義務人係為上訴人，且該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書等，係機關、團體向稅捐稽徵單位提出，用以申報稅捐之重要文件，上訴人既於該等文件上主辦會計欄位蓋章，自應以其為該機關、團體之主辦會計人員，而為行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款所定之扣繳義務人；否則如要求被上訴人捨該等稅捐申報文件之明確記載，而就機關、團體內部業務分工何者為實際之主辦會計人員，進行實質調查，事實上顯不可能，亦不符稽徵效益。是被上訴人依行為時之所得稅法規定，以上訴人為扣繳義務人，並按該給付額之 20% 計算扣繳稅款，責令上訴人限期補繳應扣未扣之稅款及補申報扣繳憑單，並無不合；上訴人未如期補繳及補報扣繳憑單，被上訴人遂依所得稅法第 114 條第 1 款規定，按應扣未扣稅款處 3 倍之罰鍰，洵屬有據。（二）扣繳義務人應負擔之扣繳義務係屬稅法之強行規定，乃其公法上之義務，並不以扣繳義務人已實際取得履行扣繳義務所需之金錢為該義務發生之要件，不因事後已無法由其取得為扣繳義務所交付之金錢，而可免其扣繳義務；又，此項法定扣繳義務，乃稅捐稽徵所必要，亦無所謂違憲之情。（三）上訴人違反所得稅法所定扣繳義務之行為，未扣繳及繳納該稅款，已違反該項法定之作為義務，自屬有可歸責事由，要難以新○基金會財務困難，無法由其取得應扣繳之稅款，依司法院釋字第 275 號解釋而執為免責之論據。（四）上訴人於行為時既屬扣繳義務人，負有繳納扣繳稅款及辦理扣繳申報等相關義務，上訴人未於被上訴人查獲前，依相關程序辦理補報及補繳扣繳稅款事宜，自與稅捐稽徵法第 48 條之 1 及同法第 50 條所規定之免罰要件不符，故原處分依法並無違誤為由，判決駁回上訴人在原審之訴。

五、上訴人上訴意旨除援用原審主張外，並補稱略謂：（一）現行所得稅法係調整舊法統一指定機關、團體內具有一定身分之人為扣繳義務人之規範模式，而改採「形式標準」認定扣繳義務人，適足以反證舊法係採「實質標準」認定扣繳義務人，原判決雖適用舊法規定，卻仍逕依「形式標準」認定上訴人為扣繳義務人，自與行為時所得稅法之明文規定不符。其次，原判決雖引用行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款為判決依據，卻同時引用財政部對現行所得稅法同條項款之 88 年 7 月 8 日台財稅字第 881924323 號函釋為判決依據，自有判決理由矛盾之當然違背法令。再者，原判決徒以曾於新○基金會內部請款申請單及報銷申請單簽名之人不止一人，即認本件扣繳義務人之認定有爭議，而為不利於上訴人之判決，卻未說明為何新○基金會一年只能有一個扣繳義務人，自有判決不備理由之當然違背法令。又，上訴人既不具備「主辦會計」之身分，即便於相關稅捐申報文件之「主辦會計」欄位用印，但僅得認為上訴人與主辦會計之間有關於

扣繳義務負擔之私法上約定，原判決未參酌鈞院 48 年判字第 67 號判例之意旨，而堅持上訴人為主辦會計，自有不適用該判例之違背法令。（二）原判決無視於量能課稅原則，徒依所得稅法第 89 條之條文文義而為上訴人不利之認定，自有不適用憲法第 15 條及適用所得稅法第 89 條不當之違背法令。實則，上訴人 85 年度自新○基金會取得之薪資不過 218,070 元，竟負擔高達 4,572,076 元之扣繳義務，若不將所得稅法第 89 條之適用限縮於扣繳義務人已自機關、團體取得應扣繳稅款，則將涉及對主辦會計之財產權核心之侵害，而有違憲之虞。又，原判決關於扣繳義務發生之前提，即扣繳義務人是否已取得扣繳義務所需金錢，判斷標準前後不一，而有判決理由矛盾之當然違背法令。（三）原判決未論及認定本件未逾核課期間之依據且原判決僅認定上訴人有違反行為義務，而未另行認定上訴人之責任條件，逕謂「上訴人已違反該項法定之作為義務，自屬有可歸責事由」，自有判決不備理由之當然違背法令等語。

- 六、本院按「納稅義務人有左列各類所得者，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：一、…二、機關、團體、事業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…、執行業務者之報酬，……。」、「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如左……二、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、…，其扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員、事業負責人及執行業務者；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：一、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。又行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款之「主辦會計人員」，依財政部 65 年 4 月 22 日台財稅字第 32574 號函示「政府機關團體給付薪資等各類所得，其扣繳義務人，依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定，為該機關、團體之主辦會計人員。至所稱主辦會計人員係指該機關、團體負責會計事務之主管。」此與現行所得稅法同法條規定「其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管」，法條文字略有不同。

同。原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：新○基金會 85 年度之各類所得資料逾期申報書所載之扣繳義務人係為上訴人，且該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，主辦會計欄位亦由上訴人蓋章，亦有卷附之各類所得資料逾期申報書及機關團體結算申報書影本可稽，是被上訴人依行為時之所得稅法規定，以上訴人為扣繳義務人，責令其限期補繳應扣未扣之稅款及補申報扣繳憑單，因上訴人未如期補繳及補報扣繳憑單，被上訴人依所得稅法第 114 條第 1 款規定，處以罰鍰。又扣繳義務人應負擔之扣繳義務係屬稅法之強行規定，乃其公法上之義務，並不以扣繳義務人已實際取得履行扣繳義務所需之金錢為該義務發生之要件，不因事後已無法由其取得為扣繳義務所交付之金錢，而可免其扣繳義務；另上訴人違反所得稅法所定扣繳義務之行為，於辦理給付國外表演團體時，未依規定扣繳稅款，係違反該項法定之作為義務，自屬有可歸責事由，要難以新○基金會財務困難，無法由其取得應扣繳之稅款，依司法院釋字第 275 號解釋而執為免責之論據；又上訴人於行為時既屬扣繳義務人，負有繳納扣繳稅款及辦理扣繳申報等相關義務，上訴人未於被上訴人查獲前，依相關程序辦理補報及補繳扣繳稅款事宜，不合稅捐稽徵法第 48 條之 1 及同法第 50 條所規定之免罰要件，因將訴願決定及原處分予以維持，駁回上訴人之訴，並無違誤。上訴人所主張原判決雖適用舊法規定，卻依行為後修正之新法「形式標準」認定上訴人為扣繳義務人，與行為時所得稅法之明文規定不符云云，然依行為時上開所得稅法之規定，所稱「主辦會計人員」，係指團體專責之主辦會計人員，若團體未指定專責之主辦會計人員，仍應由團體之負責人負該團體所有會計業務之責任，否則，團體若推託無主辦會計人員，豈非得免除法定應扣繳之義務？原判決係依新○基金會 85 年度之各類所得資料逾期申報書所載之扣繳義務人為上訴人，另該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，主辦會計欄位亦由上訴人蓋章，據以認定上訴人為扣繳義務人，查納稅義務人本有據實申報之義務，新○基金會之業務如何操作，非他人所得干預，上訴人既為新○基金會之負責人，對外代表該基金會，上訴人如非為新○基金會 85 年度之「扣繳義務人」及「主辦會計」，為負責人之上訴人即不應為如上之申報，且上訴人雖主張其非本件「主辦會計」，依所得稅法第 92 條規定扣繳原則上應按月為之，非以年為單位，新○負責會計事務之主管既有變更，扣繳義務人亦可隨之變更云云。惟依首開所得稅法第 92 條第 2 項規定，本件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，而上訴人迄未能證明何人方係本件之「主辦會計」，是以被上訴人依新○基金會之申報認定並無違誤，與所稱「形式標準」無涉。

又所提本院 48 年判字第 67 號判例係指縱令土地買賣之當事人間，曾約定土地增值稅由買受人負擔，亦屬私法上之契約，不能變更公法上納稅義務之主體。依該項特約買受人固有支出稅款之私法上義務，而公法上之納稅義務人，則仍為出賣人之土地所有權人，所指不能變更公法上納稅義務之主體，與本件依申報相關資料之扣繳義務人係由新○基金會之負責人即上訴人自行載明其為扣繳義務人之情形不同，上開判例自不足為有利於上訴人之判斷。另原判決雖引用財政部 88 年 7 月 8 日台財稅字第 881924323 號函釋，惟其並未論斷上訴人係新○基金會之「責應扣繳單位主管」，要屬贅引，且不影響於判決之結果，並無上訴人所稱判決理由矛盾之違法。又本件新○基金會於 85 年度給付國外表演團體演出報酬，上訴人為扣繳義務人，於辦理給付國外表演團體時，依規定於給付數額中扣留納稅義務人「應繳」之稅款，並於代扣稅款之日起 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，其扣繳係自所給付報酬中扣繳，非另外增加給付，上訴人於給付本件報酬時，其扣繳義務即已發生，若其依法辦理扣繳，應無困難，即無不能扣繳情事，因上訴人違反所得稅法所定扣繳義務，被上訴人依同法規定責令為扣繳義務人之上訴人「補繳」及處罰，且本件納稅義務人依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定為取得所得之該國外表演團體，並非上訴人，亦與「量能課稅原則」無涉，上訴人主張原判決無視於量能課稅原則，有不適用憲法第 15 條及適用行為時所得稅法第 89 條不當之違法云云，亦無足採。另上訴人於起訴及原審審理中，並未就核課期間部分主張原處分有違法，則原判決未就該部分為論斷，亦無判決不備理由之違法。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 95 年 11 月 9 日

(附件 2)

最高行政法院判決

95 年度判字第 1752 號

上 訴 人 樊 ○ 儂

訴訟代理人 陳 哲 宏 律師

鄭 伯 禹 律師

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 許 ○ 哲

上列當事人間因所得稅法事件，上訴人對於中華民國 94 年 5 月 5 日臺北高等行

政法院 93 年度訴字第 2368 號判決，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

本件上訴人在原審起訴主張：被上訴人以上訴人為財團法人新○文教基金會（下稱新○基金會）之主辦會計，為所得稅法第 89 條之扣繳義務人，新○基金會於民國 86 年間給付薪資、租賃所得及國外表演團體演出報酬共計新臺幣（下同）36,859,415 元，上訴人未依法於給付時扣取稅款並申報扣繳憑單，乃以 92 年 1 月 21 日財北國稅大安綜所字第 0920200118 號函命上訴人繳納應扣未扣繳之 6,065,263 元並補辦申報扣繳憑單。被上訴人又以上訴人未依限補繳及補報，另以 92 年 5 月 12 日 A1415092000074 號函對上訴人處以 3 倍 18,195,789 元罰鍰。惟依行為時之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款之規定，機關、團體之「主辦會計」，始為公法上之扣繳義務人。上訴人依新○基金會內部之職務分工為新○基金會之負責人，並非主辦會計，此有新○基金會內部之請款申請單及報銷申請單可稽。依該等單據所示，新○基金會內部分別設有「會計」及「負責人」之職位，上訴人未曾在「會計」欄位簽名，若有簽名，亦係在「負責人」欄位為之，足認上訴人並非新○基金會之「會計」，更非「主辦會計」，依法自非扣繳義務人。又於扣繳義務人為主辦會計人員之情形，所得稅法第 88 條、第 89 條關於扣繳義務成立要件，必須以「目的性限縮」方式，將其限制於主辦會計人員已自機關、團體，實際取得履行扣繳義務所需之金錢，始負有扣繳義務。上訴人係因當時新○基金會財務困難，無法由其取得履行扣繳義務所需金錢，致未能繳納系爭稅款，並非故意不履行扣繳義務以謀取私利，故本件係因扣繳義務之要件不備，上訴人之扣繳義務並未發生。縱認上訴人為扣繳義務人，且扣繳義務亦已發生，惟上訴人係因新○基金會財務困難，無法由其取得應扣繳之稅款，致未為補繳，亦即係因無法控制之原因而違反繳納義務，應屬不可歸責而不予處罰。又依稅捐稽徵法第 50 條準用第 48 條之 1 規定，扣繳義務人並非應給付金錢之歸屬主體，不當有「補繳」之能力，僅須「補報」，即得以免罰等情，爰請判決將訴願決定、原處分均撤銷。

被上訴人則以：新○基金會 86 年度各類所得資料逾期申報書所載之扣繳義務人為上訴人，該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，主辦會計欄位亦由上訴人蓋章，此亦有卷附各類所得資料逾期申報書及機關團體結算申報書影本可稽，上訴人為扣繳義務人當無疑義，其一經違反扣繳義務，即否認為扣繳義務人，顯屬卸責之詞。上訴人於 86 年度給付薪資、租賃所得及國外表演團體演出

報酬共計 36,859,415 元，未依所得稅法第 88 條規定按給付額 20% 扣繳稅款，被上訴人依同法第 114 條第 1 款後段規定，責令上訴人限期補繳應扣未扣稅款 6,065,263 元及補報扣繳憑單，上訴人未如期補繳及補報扣繳憑單，原處分遂按應扣未扣稅款 6,065,263 元處 3 倍之罰鍰 18,195,789 元，並無不合等語，資為抗辯。原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：1. 新○基金會 86 年度各類扣繳憑單皆未於法定期限內申報，境內居住者之各類扣繳憑單遲至 87 年 2 月始辦理申報，非境內居住者之扣繳憑單亦超過給付後 10 日內始辦理申報，而新○基金會 86 年度各類所得資料逾期申報書所載扣繳義務人為上訴人，該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，主辦會計欄位亦由上訴人蓋章，此有原處分卷所附之各類所得資料逾期申報書及機關團體結算申報書影本可稽，上訴人顯屬新○基金會之主辦會計。上訴人雖提出新○基金會內部請款申請單及報銷申請單，以該單據所示新○基金會內部分別設有「會計」及「負責人」之職位，而上訴人從未曾在「會計」欄位簽名，上訴人若有簽名，亦係在「負責人」欄位為之，基金會內部職務分工為新○基金會之負責人，並非主辦會計云云。然所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款所稱「主辦會計人員」，係指該機關、團體負責會計事務之主管（財政部 65 年 9 月 22 日台財稅字第 32574 號函），並非指會計，亦與所學無關，上開請款單上會計欄所蓋者為不同人之章，該等會計人員顯非負責會計事務之主管，又除以負責人地位之上訴人在上面蓋章外，別無其他會計主管人員，而上訴人在新○基金會教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，負責人欄及主辦會計欄位均由上訴人蓋章，足見上訴人在新○基金會亦為負責會計事務之主管，被上訴人認定上訴人為新○基金會之負責人兼主辦會計，並無不合。又本院 48 年判字第 67 號、61 年判字第 114 號及 62 年判字 378 號判例，並非關於如何認定主辦會計之判例，與本案無關，另訴願機關停止原處分之執行，無論其理由為何，均不能拘束原判決。

2. 依行為時所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款規定，納稅義務人有機關、「團體」、事業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…執行業務者之報酬者，扣繳義務人於給付時，應依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依同法第 92 條規定繳納之。同法第 14 條第 1 項第 3 類之薪資所得，凡提供勞務者在職務上或工作上取得之各種薪資收入為薪資所得。新○基金會為團體，其員工因提供勞務所取得之報酬，核屬上開法條規定之薪資所得，該團體之扣繳義務人應予扣繳。上訴人主張新○係財團法人，係屬所得稅法第 11 條第 4 項之「團體」，並未包含在第 14 條第 1 項所界定之主體範圍內，因此其給付予管理部門人員之 5,975,691 元並非該法所定義之薪資，無適用所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款扣繳相關規定之餘地，系爭薪資之給付，扣繳義務尚未發生云云

，並不足採。3. 扣繳義務人應負擔之扣繳義務係屬稅法之強行規定，扣繳義務人應善盡該義務，於給付所得人所得總額時，依規定扣繳率，自給付所得總額中扣取應扣繳之所得稅額，不因其財務困難及非扣繳義務人實際為給付而免其扣繳義務。且本案扣繳係自所給付報酬、租賃所得、薪資中扣繳，非另外增加給付，新○基金會既能給付報酬、租賃所得、薪資，即能扣繳，與財務有無困難無關。再行為時所得稅法在機關、團體給付報酬、租賃所得、薪資時，非以機關、團體而以其主辦會計之人為扣繳義務人，係法律之規定，其是否妥適，乃立法政策之問題。上訴人主張於扣繳義務人為主辦會計人員之情形，所得稅法第 88 條、第 89 條關於扣繳義務成立要件，必須以「目的性限縮」方式，將其限制於主辦會計人員已自機關、團體，實際取得履行扣繳義務所需之金錢，主辦會計人員始負扣繳義務云云，要屬無據。4. 本件係依相關事證認定上訴人為行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款所稱之扣繳義務人，與該規定嗣後是否及為何將「主辦會計人員」修正為「責應扣繳之人」無關，上訴人關於所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款自「主辦會計人員」修正為「責應扣繳之人」之主張，不影響前述之判斷。5. 扣繳義務人之扣繳係自所給付報酬、租賃所得、薪資中扣繳，非另外增加給付，新○基金會既能給付報酬、租賃所得、薪資，即能扣繳，與財務有無困難無關，上訴人以財務困難未予扣繳，亦未依令補報、補繳，顯出於故意未扣繳及補報、補繳，即令其非故意，亦有過失，依司法院釋字第 275 號解釋，仍應處罰。6. 稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除…」，同法第 50 條規定：「本法對納稅義務人之規定，除第 41 條規定外，於扣繳義務人…準用之。」雖然上訴人提出之 86 年度「國際新○文教基金會各類扣繳資料調節表」中載有「未申報數」，但其與行為時所得稅法第 92 條報繳扣繳稅款之規定不符，已不能認為其已有申報，何況其亦未補繳稅款，是被上訴人查獲前，未依相關程序辦理補報及補繳扣繳稅款事宜，自與上開法條所定免罰要件不符。原處分認定上訴人為法定之扣繳義務人，自應負擔扣繳義務之責，其未依法於給付時扣取稅款並申報扣繳憑單，經被上訴人查獲，責令其補繳稅款及補申報扣繳憑單，又未依限補繳及補報，被上訴人乃依所得稅法第 114 條規定按應扣未扣之稅額處 3 倍之罰鍰計 18,195,789 元，亦無不合。上訴人主張其於交付予被上訴人之 86 年度結算申報書中，就薪資支出部分，於扣繳申報資料之相關調節事項，已明確標示：「加：本期已付尚未申報數：5,975,691 元」；就租金支出部分，於扣繳申報資料之相關調節事項，則明確標示：「加：本期已付尚未申報數：7,090,501 元」；就勞務費部分，於扣繳申報資料之相關調節事項，則明確標示：「加：尚未申報數：23,793,223 元」，與被上訴人認定新○基金會於 86 年度支出之薪資、租金及

勞務費之金額相符，上訴人既已依法申報，自應認其已符合免罰之要件云云，顯不足採。綜上所述，原處分限期責令上訴人補繳應扣未扣稅款 6,065,263 元及補申報扣繳憑單，因上訴人未依限補繳及補報，乃依所得稅法第 114 條規定按應扣未扣之稅額處 3 倍之罰鍰計 18,195,789 元，並無違法，訴願決定予以維持，亦無不合，因將上訴人之訴駁回。

上訴意旨略謂：1. 依行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定之扣繳義務人為「主辦會計」，財政部 65 年 4 月 22 日台財稅字第 32574 號函釋，主辦會計人員係指機關、團體負責會計事務之主管，亦即採「實質標準」，認定扣繳義務人。對照現行所得稅法同條項款之規定，將機關、團體之扣繳義務人修正為「責應扣繳單位主管」，更無疑義。原判決雖適用舊法規定，卻仍依「形式標準」認定上訴人為扣繳義務人，自與所得稅法之規定不符。2. 國際新○文教基金會於 86 年度先後分別有員工簡○穎及張○珠擔任會計主管，其中簡○穎更對外使用「會計主任」之職銜，上訴人於原審曾提出新○離職申請書及簡○穎之名片為證。原判決所謂「新○別無其他會計主管」之說，顯與卷內證據不符，有判決不附理由之當然違背法令。3. 參照本院 48 年判字第 67 號判例意旨，稅捐債務為法定債務，故何人為稅捐義務人悉依法律規定而定，不因當事人間之約定而變更。上訴人既不具備「主辦會計」之身分，其於相關稅捐申報文件之「主辦會計」欄位用印，僅得認為上訴人與主辦會計及新○之間有關於扣繳義務負擔之私法上約定，上訴人至多僅有支出稅款之私法上義務，無論如何公法上扣繳義務主體不因此而變更。原判決竟認為前揭判例與本件無關，有判決不適用判例之違背法令。4. 基於憲法第 15 條規定，在解釋舊所得稅法第 89 條時，必須增加主辦會計已自團體取得應扣繳稅款，為扣繳義務發生之要件，始符憲法第 15 條規定。然原判決無視於量能課稅之憲法原則，徒依條文文義而為上訴人不利之認定，自有不適用憲法第 15 條及所得稅法第 89 條不當之違背法令。5. 舊所得稅法關於扣繳義務人之規定，因涉及對主辦會計之財產權核心的侵害，已有高度違憲嫌疑，絕非立法政策是否妥適之問題而已。查上訴人 86 年度自新○取得之薪資不過 472,500 元，竟負擔高達 6 百餘萬元之扣繳義務，縱非習法者亦知其顯有悖理之處。原判決固以新○既然能給付報酬、租賃所得、薪資，即能扣繳，而認上訴人之扣繳義務已發生，另一方面卻又以舊所得稅法逕以主辦會計為扣繳義務人，僅為立法政策妥當與否問題，顯然原判決關於上訴人扣繳義務是否發生，判斷標準前後不一，而有判決理由矛盾之當然違背法令。6. 扣繳義務人在稅法上負擔之義務與納稅義務人顯然有別，其免罰要件自應考量扣繳制度之性質，於性質所容許之範圍，準用納稅義務人免罰之要件，而非適用納稅義務人免罰之「補報」與「補繳」之要件。參照稅捐稽徵法第 48 條之 1 立法意旨，扣繳義務人並非應給付金錢之歸屬主體，不當然有「補繳」之能

力，僅須「補報」為已足，而得以依稅捐稽徵法第 50 條準用第 48 條之 1 免罰。然原判決卻認上訴人既未「補繳」，自不得免罰，顯然是「適用」而非「準用」納稅義務人免罰之要件，而有判決不適用同法第 50 條之違背法令。又原判決仍認上訴人未使用扣繳憑單格式，故未依法申報，卻未說明其如此認定之理由，即逕行適用稅捐稽徵法第 48 條認上訴人不符免罰之要件，顯有判決不備理由之當然違背法令云云。

本院查：行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如左：…2. 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…，其扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員、事業負責人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。」財政部 65 年 4 月 22 日台財稅字第 32574 號函示：「政府機關團體給付薪資等各類所得，其扣繳義務人，依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定，為該機關、團體之主辦會計人員。至所稱主辦會計人員係指該機關、團體負責會計事務之主管。」此與現行所得稅法同法條規定「其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管」，法條文字略有不同。然依行為時上開所得稅法之規定，所稱「主辦會計人員」，係指團體專責之主辦會計人員，若團體未指定專責之主辦會計人員，仍應由團體之負責人負該團體所有會計業務之責任，否則，團體若推託無主辦會計人員，豈非得免除法定應扣繳之義務？原審以新○基金會 86 年度各類所得資料逾期申報書所載扣繳義務人為上訴人，該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，主辦會計欄位亦由上訴人蓋章，此有原處分卷所附之各類所得資料逾期申報書及機關團體結算申報書影本可稽，因而認定上訴人屬新○基金會之主辦會計，並就上訴人所提出相關請款單上會計欄所蓋者為不同人之章，該等會計人員顯非負責會計事務之主管，又除以負責人地位之上訴人在上面蓋章外，別無其他會計主管人員，而上訴人在新○基金會教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，負責人欄及主辦會計欄位均由上訴人蓋章，足見上訴人在新○基金會亦為負責會計事務之主管，於法自無不合。上訴人所指新○文教基金會於 86 年度先後分別有員工簡○穎及張○珠擔任會計主管，其中簡○穎更對外使用「會計主任」之職銜乙節，惟依原判決之前述理由，尚不足以證明渠 2 人有為新○基金會辦理稅法上申報及扣繳稅款之權責，被上訴人認定上訴人為本件行為時新○基金會之扣繳義務人，尚無違誤。次查上訴人所舉本院 48 年判字第 67 號、61 年判字第 114 號、62 年判字第 378 號判例意旨，在於闡明土地買受人對於課徵土地增值稅之處分，並無損害土地買受人之權利或利益之可言，所指不能變更公法上納稅義務之主體，與本件依申報相關資料之扣繳義務人係由新○基金會之負責人即上訴人自行載明其為扣繳義務人之情形不同，上開判例自不足為有利於上訴人之判斷。又依行為時所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款之規定，

扣繳係自所給付報酬、租賃所得、薪資中扣繳，非另外增加給付，上訴人於給付本件報酬時，其扣繳義務即已發生，若其依法辦理扣繳，應無困難，是本件與稅捐機關對人民課稅時須嚴守「量能課稅原則」無涉，上訴人主張原判決無視於量能課稅原則，有不適用憲法第 15 條及適用行為時所得稅法第 89 條不當之違法云云，殊無足採。又依行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定：「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。」扣繳義務人未依規定扣繳稅款者，依此規定即有補繳應扣未扣之稅款及補報扣繳憑單之義務。上訴人未於本件經被上訴人查獲前，即依相關程序辦理扣繳憑單申報及繳納扣繳稅款，自與稅捐稽徵法第 48 條之 1 所定免罰要件不符。上訴人主張扣繳義務人並非應給付金錢之歸屬主體，不當然有「補繳」之能力，僅須「補報」為已足，而得以依稅捐稽徵法第 50 條準用第 48 條之 1 免罰云云，亦無可採。上訴論旨，執前述理由，並就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，指摘原判決違背法令，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 3 月 18 日

（本件聲請書其餘附件略）

資料來源：司法院司法周刊第 1485 期 1 版司法院公報第 52 卷 7 期 1-123 頁司法院大法官解釋
（二十四）（100 年 5 月版）第 380-561 頁法令月刊第 61 卷 5 期 143-145 頁總統府
公報第 6926 號 8 頁