

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度高上字第42號

上訴人 伍必翔

訴訟代理人 陳世洋 會計師

被上訴人 財政部北區國稅局

代表人 李雅晶（局長）

訴訟代理人 林婉婷

上列當事人間扣繳稅款及罰鍰事件，上訴人對於中華民國114年5月28日本院地方行政訴訟庭112年度地訴字第13號、113年度地訴字第145號合併判決，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、被上訴人代表人由局長李怡慧變更為李雅晶，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、被上訴人依據通報及查得資料，以上訴人係行為時必翔實業股份有限公司（下稱必翔公司）之登記負責人，即行為時所得稅法第89條規定之扣繳義務人，該公司於民國108年度給付非中華民國境內居住者伍俊瑋薪資新臺幣（下同）2,861,200元（下稱系爭薪資），未依規定扣繳率（18%）辦理扣繳稅款515,016元，短扣繳稅款415,016元，經以110年11月29日北區國稅竹北綜字第1100309142號函（下稱110年11月29日函），責令上訴人限期補繳扣繳稅款及補報扣繳憑單，經上訴人依限補繳稅款及補報扣繳憑單，被上訴人並依所得稅法第114條第1款前段規定，於111年12月5日以111年度財所得字第J4215111101234號裁處書，裁處上訴人罰鍰203,600元（下稱罰鍰處分），上訴人對扣繳稅款及罰鍰處分不服，申

請復查；嗣撤回扣繳稅款部分之復查，經被上訴人作成112年3月24日北區國稅法務字第1120004001號復查決定，駁回罰鍰部分復查之申請（下稱罰鍰復查決定），上訴人不服罰鍰復查決定，提起訴願，經財政部以112年8月7日台財法字第11213925000號（案號：第11200305號）訴願決定書駁回訴願（下稱罰鍰訴願決定）後，提起行政訴訟（112年度地訴字第13號），並聲明：罰鍰訴願決定及罰鍰處分（含罰鍰復查決定）均撤銷。又因上訴人於罰鍰訴願之112年4月13日訴願書另提及：「請求加計利息全額退還溢繳本稅515,016元」，經被上訴人函請其說明請求法據等，上訴人復繕具訴願補充理由(三)書，敘明係不服108年度給付薪資所得短扣繳稅款，並援引稅捐稽徵法第28條第1項、第4項規定等，被上訴人以上訴人係申請加計利息退還扣繳稅款515,016元，惟依查得資料，審認上訴人依法補繳扣繳稅款及補報扣繳憑單，尚無不合，不適用稅捐稽徵法第28條規定，以112年10月12日北區國稅竹北綜字第1120307453號函，否准其申請（下稱否准退稅處分），上訴人不服否准退稅處分，提起訴願，經財政部以113年5月16日台財法字第11213949980號（案號：第11200972號）訴願決定書決定訴願駁回（下稱否准退稅訴願決定）後，提起行政訴訟（113年度地訴字第145號），並聲明：否准退稅訴願決定及否准退稅處分均撤銷；被上訴人應依112年4月13日之申請，作成准許退還溢扣繳稅款515,016元。嗣經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）將112年度地訴字第13號及113年度地訴字第145號事件合併辯論合併判決駁回上訴人之訴（下稱原判決），上訴人不服原判決，於是提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

四、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

（一）伍俊瑋係我國境內必翔公司之員工，由必翔公司給付系爭薪資，於108年度仍由必翔公司持續投保勞健保；且上訴人就1

01 04至107年度必翔公司給付伍俊瑋薪資所得，均已辦理扣繳
02 稅款並申報扣繳憑單，就108年度給付伍俊瑋系爭薪資所
03 得，亦已於110年12月10日及20日分別補辦理短扣繳稅款並
04 申報扣繳憑單；況伍俊瑋就其104至108年度所領取系爭薪資
05 所得，均辦理綜合所得稅結算申報並經核定，顯認系爭薪資
06 屬我國來源所得。從而，被上訴人據前開事實及資料，認伍
07 俊瑋所領取系爭薪資所得，係我國來源所得，應徵所得稅並
08 扣繳之，核無適用法律或認定事實錯誤。

09 (二)上訴人雖主張伍俊瑋為必翔公司長期派駐韓國辦事處之員
10 工，依財政部63年10月3日台財稅第37273號、69年10月15日
11 台財稅第38556號函釋（下合稱系爭函釋），系爭薪資為在
12 我國境外提供勞務之薪資，不屬我國來源所得，應免徵所得
13 稅暨免扣繳等語。然：

14 1.個人受僱中華民國境內公司，並為雇主目的而出差至境外他
15 公司提供勞務，因其個人所得係基於中華民國法律社會及經
16 濟社會所提供交易市場條件而有所增益，不論其出差至境外
17 時間長短，原則均應認屬所得稅法第8條第3款所稱中華民國
18 來源所得，而應併入個人綜合所得，課徵綜合所得稅，不得
19 僅以其是否為我國境內居住個人，即行推斷其所獲薪資所得
20 是否屬中華民國來源所得；又個人既係受僱我國境內公司擔
21 任員工，縱其有至境外提供勞務情形，然其既係為我國境內
22 雇主利益而至境外提供勞務，性質即屬為我國境內雇主利益
23 所為出差，則其自我國境內雇主所獲薪資報酬，即屬我國來
24 源所得，應併入個人綜合所得，課徵綜合所得稅。

25 2.上訴人就其前開主張，除提出伍俊瑋104年5月20日調職申請
26 單1紙外，並未提出任何必翔公司有在韓國設置辦事處、伍
27 俊瑋係在境外提供勞務等相關資料，且上訴人所提前開調職
28 申請單內容，亦與必翔公司就伍俊瑋104至108年度薪資所得
29 持續辦理扣繳稅款、伍俊瑋就自身104至108年度薪資所得持
30 續辦理綜合所得稅結算申報等事實互斥，尚無從僅據前開調
31 職申請單、伍俊瑋在臺居留日數，即認必翔公司確有在韓國

01 設置分支機構、伍俊瑋確為該分支機構僱員，足見伍俊瑋應
02 係我國公司於境內僱用之員工，僅係為我國境內雇主即必翔
03 公司之利益而至境外提供勞務，即與系爭函釋係指我國公司
04 派在各該公司國外分支機構服務，並經常居住國外之員工，
05 包括該分支機構於當地僱用之僱員，其因在我國境外提供勞
06 務之薪資，不屬我國來源所得之情形不同，尚難比附援引。

07 (三)基上，伍俊瑋於108年度自必翔公司所獲系爭薪資，係「我
08 國來源之所得」，應徵所得稅並扣繳之，而上訴人於108年
09 間為必翔公司登記負責人，為「薪資所得稅之扣繳義務
10 人」，且伍俊瑋於108年間在臺無住所，在臺居留日數僅41
11 天而未達183天，為「非我國境內居住之個人」，上訴人應
12 依行為時所得稅法第88條第1項第2款及第92條第2項規定，
13 按規定扣繳率或扣繳辦法，於給付薪資時向納稅義務人扣取
14 稅款，並於代扣稅款10日內向國庫繳納之，即按各類所得扣
15 繳率標準第3條第1項第2款前段所定扣繳率（即給付額1
16 8%）扣繳稅款，即應扣繳稅款515,016元，上訴人僅扣繳稅
17 款100,000元，故應補繳短扣繳稅款415,016元，是被上訴人
18 以110年11月29日函責令上訴人限期補繳扣繳稅款41萬5,016
19 元及補報扣繳憑單，核無違誤，上訴人申請退還稅款515,01
20 6元（包括其自行扣繳100,000元及命補扣繳415,016元），
21 與稅捐稽徵法第28條所定要件不合，被上訴人以否准退稅處
22 分否准其申請，並未違法；又上訴人未按各類所得扣繳率標
23 準第3條第1項第2款前段所定扣繳率（即給付額18%）扣繳
24 稅款，違反行為時所得稅法第88條第1項第2款規定，其雖依
25 限補扣繳之，仍構成違章，且就前開違章之發生，具有應注
26 意、能注意而未注意之過失，故被上訴人依所得稅法第114
27 條第1款前段、「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（所
28 得稅法、所得基本稅額條例）」，分別按應扣未扣或短扣稅
29 額100,000元以下及超過200,000元，以0.3倍及0.8倍計算罰
30 鍰額，再考量查獲日前5年內未曾查獲有違反所得稅第88條
31 規定情事，酌減2%計算罰鍰額，而裁處上訴人罰鍰203,600

元，亦屬有據；至於行為時（107年2月7日修正公布）所得稅法第89條第1項第2款所定扣繳義務人為事業負責人，與現行（113年8月7日修正公布、114年1月1日施行）所得稅法第89條第1項第2款所定扣繳義務人為事業本身，有所不同，惟關於108年度系爭薪資所得扣繳義務人仍為必翔公司負責人即上訴人，則無不同，即不生上訴人所指稅捐稽徵法第48條之3（行政罰法第5條）所揭「從新從輕」原則之問題。

(四)從而，被上訴人以否准退稅處分否准上訴人退稅之申請，及以罰鍰處分裁處上訴人罰鍰203,600元，均未違法，爰判決駁回上訴人在原審之訴等詞，為其論據。

五、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

(一)所得稅法第2條規定：「(第1項)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；(第2項)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。」第7條規定：「……(第2項)本法稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：一、在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿183天者。(第3項)本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人。(第4項)本法稱納稅義務人，係指依本法規定，應申報或繳納所得稅之人。(第5項)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。」第8條第3款規定：「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。但非中華民國境內居住之個人，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過90天者，其自中華民國境外僱主所取得之勞務報酬不在此限。……」第14條第1項第3類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第三類：薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得……」

01 (二)行為之性質若屬勞務之提供，則其因此獲致之報酬是否屬中
02 華民國來源所得，應依所得稅法第8條第3款規定判定之，尚
03 無同法條第11款規定之適用。惟因勞務之提供係為雇主之目
04 的，是雖勞務係在中華民國境外提出，然須經中華民國境內
05 因素之參與、協助，始得完成為雇主目的之交付，進而得以
06 完成其勞務之提供，並因而獲致報酬者，因其勞務須與中華
07 民國境內因素連結始得完成提供，且因而有報酬產生，並其
08 勞務非屬部分境外完成、部分境內完成，是此等勞務應認係
09 在中華民國境內提供，因此獲致之報酬，屬所得稅法第8條
10 第3款規定之中華民國來源所得(最高行政法院100年度判字
11 第1983號判決意旨參照)。

12 (三)經查，伍俊瑋於108年間在臺無住所，在臺居留日數僅41天
13 而未達183天，為非中華民國境內居住之個人，其108年間為
14 我國境內必翔公司之員工，並由必翔公司給付系爭薪資、持
15 續為其投保勞健保，且上訴人就104至107年度必翔公司給付
16 伍俊瑋薪資所得，均已辦理扣繳稅款並申報扣繳憑單，就10
17 8年度給付伍俊瑋系爭薪資所得，亦已於110年12月10日及20
18 日分別補辦理短扣繳稅款並申報扣繳憑單，且伍俊瑋就其10
19 4至108年度所領取系爭薪資所得，均已辦理綜合所得稅結算
20 申報並經核定等情，為原審依法確定之事實，核與卷證相
21 符。而由卷附上訴人所提出必翔公司調職申請單之記載，可
22 知伍俊瑋於104年6月1日調職原因為「職務異動，派駐韓國
23 地區調查市場，業務行銷及擔任必翔公司韓國辦事處代
24 表。」(否准退稅處分卷第67頁)，然必翔公司投入資源派駐
25 伍俊瑋赴韓國從事商務活動，其目的當係為創造必翔公司整
26 體之獲利及業務績效，則依前揭規定及說明，伍俊瑋提供之
27 勞務實為必翔公司在我國境內經營事業之營業活動一環，雖
28 其勞務係在中華民國境外提出，然須經中華民國境內因素之
29 參與、協助，始得完成為雇主目的之交付，進而得以完成其
30 勞務之提供，並因而獲致報酬，因其勞務須與中華民國境內
31 因素連結始得完成提供，且因而有報酬產生，並其勞務非屬

01 部分境外完成、部分境內完成，是其勞務應認係在中華民國
02 境內提供，因此獲致之報酬，故其領取之系爭薪資應屬所得
03 稅法第8條第3款規定之中華民國來源所得，是上訴人主張只
04 要證明個人身體在中華民國境外提供勞務取得之薪資，即非
05 屬中華民國來源所得，原判決有應適用而未適用「所得稅法
06 第八條規定中華民國來源所得認定原則」第4點第1項規定之
07 違背法令等語，尚難憑採。

08 (四)稅務案件性質上屬大量行政事務，稅法所以課予當事人協力
09 義務之責，主要係因在稅捐稽徵程序中，稅捐稽徵機關雖依
10 職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅
11 義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公
12 平合法課稅之目的，因而課予納稅義務人申報協力之義務，
13 司法院釋字第537號解釋即明指斯旨。再者，納稅義務人違
14 反協力義務雖不因此免除稽徵機關之職權調查或舉證義務，
15 然如納稅義務人就其掌握範圍之課稅資料不予提出，致稽徵
16 機關無從調查課稅事實者，自得因此減輕稽徵機關闡明事實
17 之義務及所負擔之證明程度(最高行政法院105年度判字第34
18 8號判決意旨參照)。

19 (五)被上訴人為釐清系爭薪資所得之性質，以112年4月17日北區
20 國稅竹北綜字第1122194192號函及112年4月28日北區國稅竹
21 北綜字第1120302836號函，請上訴人提供包含必翔公司韓國
22 辦事處在韓國政府單位登記或其他組織證明文件、伍俊瑋派
23 駐合約及108年度工作成果報告等資料(否准退稅處分卷第5
24 3、57頁)，惟上訴人除提出前開調職申請單外，再無提供其
25 他相關資料，為原審調查證據認定之事實，核與卷證相符。
26 而必翔公司有無在韓國設置分支機構及其業務範圍，當屬必
27 翔公司最為了解，由其提供前開資料供稽徵機關查核，應無
28 任何困難，上訴人既時任必翔公司之負責人，自有提供前開
29 合理且必要之證據以供調查之協力義務，是原判決以上訴人
30 未能提供「必翔公司有在韓國設置分支機構且伍俊瑋為該分
31 支機構之僱員」之相關資料，因此減輕被上訴人闡明事實之

01 義務及所負擔之證明程度，而認定本件非系爭函釋所示情
02 形，並無系爭函釋之適用，尚無違誤，上訴人主張必翔公司
03 設立國外辦事處無須向主管機關報備，其未能提出國外辦事
04 處報備或核准文件，並未違反協力義務，原判決違背系爭函
05 釋，增加法令所無之限制等語，亦非可採。

06 (六)所得稅法第73條第1項規定：「非中華民國境內居住之個
07 人……，在中華民國境內有第88條規定之各項所得者，不適
08 用第71條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務
09 人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之……」第94條：「扣繳
10 義務人於扣繳稅款時，應隨時通知納稅義務人，並依第92條
11 之規定，填具扣繳憑單，發給納稅義務人。如原扣稅額與稽
12 徵機關核定稅額不符時，扣繳義務人於繳納稅款後，應將溢
13 扣之款，退還納稅義務人。不足之數，由扣繳義務人補繳，
14 但扣繳義務人得向納稅義務人追償之。」第114條第1款規
15 定：「扣繳義務人如有下列情事之一者，分別依各該款規定
16 處罰：一、扣繳義務人未依第88條規定扣繳稅款者，除限期
17 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
18 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
19 應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應
20 扣未扣或短扣之稅額處3倍以下之罰鍰。……」行為時（107
21 年2月7日修正公布）第88條第1項第2款規定：「納稅義務人
22 有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣
23 繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第92條規定繳納之：……
24 二、機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者所給
25 付之薪資……。」第89條第1項第2款規定：「前條各類所得
26 稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：……二、薪資……
27 其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事
28 業負責人、破產財團之破產管理人及執行業務者；納稅義務
29 人為取得所得者。」第92條第2項規定：「……非中華民國
30 境內居住之個人，……有第88條規定各類所得時，扣繳義務
31 人應於代扣稅款之日起10日內，將所扣稅款向國庫繳清，並

01 開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗後，發給納稅義務
02 人。……」又財政部依所得稅法第88條第4項等規定授權訂
03 定之行為時各類所得扣繳率標準第3條第1項第2款前段規
04 定：「納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，或在中
05 華民國境內無固定營業場所之營利事業，按下列規定扣繳：
06 ……二、薪資按給付額扣取18%。……」（同現行規定）。
07 另財政部於103年4月16日以台財稅字第10304542180號令發
08 布之裁處時「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（所得稅
09 法）」（下稱裁罰倍數參考表）：關於所得稅法第114條第1
10 款所示違章行為部分：「……二、扣繳義務人已於限期內補
11 繳應扣未扣或短扣之稅款及按實補報扣繳憑單，除符合前點
12 規定情形者外：(一)應扣未扣或短扣之稅額在新臺幣10萬元以
13 下，處0.3倍之罰鍰。(二)應扣未扣或短扣之稅額超過新臺幣1
14 0萬元，在新臺幣20萬元以下，處0.5倍之罰鍰(原判決誤植
15 為0.3倍)。(三)應扣未扣或短扣之稅額超過新臺幣20萬元，處
16 0.8倍之罰鍰。……八、應依第2點至第7點處罰案件，於查
17 獲之日前5年內未曾查獲有違反第88條規定情事者。但經查
18 屬故意者，不適用之。依第2點至第7點規定之倍數酌減2%
19 處罰。……」（同現行規定）。又裁罰倍數參考表使用須知
20 第4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定
21 之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或
22 減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查
23 報告敘明其加重或減輕之理由。」

24 (七)所得稅法設有就源扣繳制度，責成特定人為扣繳義務人，就
25 納稅義務人之所得，於給付時依規定之扣繳率或扣繳辦法，
26 扣取稅款，在法定期限內，向國庫繳清，並開具扣繳憑單彙
27 報該管稽徵機關，及填具扣繳憑單發給納稅義務人（所得稅
28 法第7條第5項、第88條、第89條第1項、第92條規定參
29 照）。此項扣繳義務，其目的在使國家得即時獲取稅收，便
30 利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所
31 必要。準此，所得稅扣繳義務人依照所得稅法第7條第5項規

01 定，應自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人。故若
02 納稅義務人有所得稅法第88條第1項第2款規定所稱之薪資所
03 得，扣繳義務人就納稅義務人之所得，負有扣繳納稅義務人
04 之稅款義務(最高行政法院113年度上字第4號判決意旨參
05 照)。

06 (八)本件依原審調查證據認定之事實，伍俊瑋於108年間為非中
07 華民國境內居住之個人，並為我國境內必翔公司之員工，由
08 必翔公司給付系爭薪資，而上訴人於108年間為必翔公司之
09 登記負責人，係系爭薪資所得稅之扣繳義務人等情，核與卷
10 證相符，自得為本件判決之基礎。依前揭說明，系爭薪資既
11 屬所得稅法第8條第3款規定之中華民國來源所得，上訴人於
12 108年間又為必翔公司之登記負責人，即為系爭薪資所得稅
13 之扣繳義務人，依行為時所得稅法第89條第1項第2款及行為
14 時各類所得扣繳率標準第3條第1項第2款等規定，應於給付
15 時按給付額扣取18%之稅款，其未依規定之扣繳率或扣繳辦
16 法扣取稅款，上訴人責令其補繳扣繳稅款415,016元(應扣繳
17 稅款515,016元－已扣繳稅款100,000元)及補報扣繳憑單，
18 並依所得稅法第114條第1款前段、裁罰倍數參考表之規定，
19 分別按應扣未扣或短扣稅額100,000元以下及超過20,000
20 元，以0.3倍及0.8倍計算罰鍰額，再考量查獲日前5年內未
21 曾查獲有違反所得稅法第88條規定情事，酌減2%計算罰鍰
22 額，而裁處上訴人罰鍰203,600元，並無不合。

23 (九)又按「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法
24 律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納
25 稅義務人之法律。」為稅捐稽徵法第48條之3所規定，該條
26 「從新從輕原則」之適用，所稱「裁處時之法律」，係指以
27 納稅義務人違反稅捐稽徵法或稅法之處罰規定而言，而不包
28 括其他規定。本件所得稅法第114條第1項第1款規定方為扣
29 繳義務人未依規定扣繳稅款之處罰規定。因此行為時所得稅
30 法第89條第1項第2款規定：「前條各類所得稅款，其扣繳義
31 務人及納稅義務人如下：……二、薪資……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。」雖於113年8月7日修正公布，自114年1月1日施行，修正為：「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……其扣繳義務人為機關、行政法人、團體、學校、事業、破產財團之破產管理人、執行業務者或信託行為之受託人；納稅義務人為取得所得者。……」將扣繳義務人之租稅主體原由機關、團體、事業之負責人變更為機關、團體、事業本身。惟此之變更，並非裁罰規定之變更，其效力僅規範修正以後之機關、團體、學校、事業給付之所得扣繳義務人。是以，所得稅法第89條第1項第2款規定雖於113年8月7日修正公布，自114年1月1日施行，然同法第114條第1項第1款處罰規定並未修改，本件情形尚無稅捐稽徵法第48條之3規定之適用(最高行政法院113年度上字第4號判決意旨參照)，上訴人主張本件應有稅捐稽徵法第48條之3規定之適用，應予免罰等語，自無足採。

(十)綜上所述，上訴人之主張均無可採。原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，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 114 年 12 月 31 日

審判長法官 洪慕芳

法官 郭銘禮

法官 孫萍萍

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中 華 民 國 115 年 1 月 2 日

書記官 林劭威