總統府公報

第 7121 號

中華民國 103 年 1 月 8 日（星期三）

目　　次

壹、特載

中華民國一〇三年元旦　總統祝詞……3

貳、總統令

一、公布法律

(一)修正私立學校法條文……13
(二)修正離島建設條例條文……14
(三)修正道路交通管理處罰條例條文……16
(四)修正中央銀行法條文……21
(五)增訂並修正所得稅法條文……22
(六)修正加值型及非加值型營業稅法條文……25
(七)修正保險法條文……25
(八)修正提審法……26
(九)修正勞工保險條例條文……29
(十)修正國民年金法條文……30
(十一)修正教師法條文……31

二、任免官員……35

參、專載

中華民國 103 年開國紀念典禮暨元旦團拜……39

肆、總統及副總統活動紀要

一、總統活動紀要……40
二、副總統活動紀要……41

伍、司法院令

轉載
司法院大法官議決釋字第 713 號解釋……43

特　　載

中華民國一〇三年元旦　總統祝詞

中華民國 103 年 1 月 1 日

全民團結拚經濟

吳副總統、五院院長、各位資政、國策顧問、各位首長、各位貴賓、全國父老鄉親以及海外僑胞們，大家新年好！

一、一年來的挑戰與成就

今天是中華民國一百零三年元旦，又是新的一年開始，在此祝福我們的國家國運昌隆，人民平安幸福。

過去五年元旦祝詞，主要是回顧一年來政府各項施政成果。但今年的祝詞不一樣，今年只有一個重點，那就是全民拚經濟！

回顧過去一年，我們面臨許多挑戰，有成就也有挫折，整體來講，是比較辛苦的一年。臺灣通貨膨脹率與失業率，控制得比先進國家好；世界經濟論壇（WEF）去年九月公布的全球競爭力評比，我們在 148 個國家及經濟體中更名列第 12，比前年進步一名；但是經濟成長率與實質薪資水準不如預期，是嚴峻的挑戰，也是我們最迫切的課題。

我非常清楚，大家都關心經濟，而經濟好不好，是民眾生活過得幸不幸福的關鍵。在今年的第一天，我要向所有鄉親承諾，政府有決心，把拚經濟當成今年最優先、最重要的工作，我們不

僅要大刀闊斧，進行調整和改革，也要讓政府帶領著充滿活力的民間產業一起拚經濟，讓今年成為臺灣的經濟突破年！

在我們執政之前的那八年，臺灣平均經濟成長率，在亞洲四小龍中敬陪末座。但是，我們執政後的這五年（97-101 年），臺灣經濟成長率平均為 3.07%，高於同期間全球經濟成長率 1.9%，在亞洲四小龍中居第二位，僅次於新加坡；我們雖然有進步，但還是不理想，比起許多貿易競爭對手，在產業的轉型、結構的調整和加入區域經濟整合的速度，我們都遠遠落後。

我們不能再等待，不能再猶豫，必須採取果斷的行動，排除萬難，開創新局。如今世界各國都在努力，而在這股拚經濟的巨流中，我們只有把握現在，才能確保未來。

二、端牛肉 拚有感

今天臺灣遭遇的挑戰，不是只在臺灣發生，也是全球性問題。但是，英國前首相邱吉爾曾經說過：「悲觀的人總是在機會中看到困難；樂觀的人卻是在困難中看到機會。」當全球經濟低迷，困難無所不在，好像前景一片黯淡，但往深一層看，變動的本身往往孕育了新的機會與希望。

各位鄉親，為了因應全球自由化的浪潮，臺灣產業結構必須快速調整、不合時宜的法令必須趕緊修正。政府在去年八月正式啟動包含 6 海（港）、1 空（港）和屏東農業生技園區共 8 處的「自由經濟示範區」，涵蓋智慧物流、國際健康、農業加值、金融服務及教育創新等五項發展重點，核心理念就是推動臺灣更大幅度的自由化與國際化；其中自由貿易港區的產值在民國 104 年可望倍增至新臺幣 1 兆元以上。政府藉由示範區的推動，選擇具有

發展潛力、且能創造多元效益的前瞻性經濟活動，透過物流、金流與人流跨境障礙的消除，先行嘗試各項制度創新。例如「國際健康」產業，產值從我們 97 年上任時的 19 億元成長 6.8 倍，預估今年可達 130 億元目標，將成為自由經濟示範區引導臺灣多元及前瞻發展的示範產業。我們希望示範區的成功，能夠帶給大家足夠的信心，讓這個觀念可以逐步推廣到每一個縣市，使全臺灣成為一個自由經濟島。

當然，檢討法令的工作一直都在做，沒有停過。截至去年九月，五年半來政府已經鬆綁 876 項法規。我們希望在臺灣建立一套符合國際標準的法規環境，876 只是一個數字，關鍵是鬆綁能不能讓外國政府與國內外企業都感受到我國開放市場、減少管制的努力。因此，未來這個工作還會繼續推動，不達目的絕不終止。

另外，為了進一步振興國內景氣，新的一年我們有必要採取更多積極的作為，讓政府發揮帶頭作用，提升民間投資意願。

第一，在公共投資方面，我們將以自由經濟示範區中的桃園機場自由貿易港區為中心，透過機場客貨運輸與物流服務的便捷性與國際性，吸引相關產業在港區附近群聚發展，預估中央及地方總投資額達 5,750 億元，未來將可創造 2 兆 3,000 億元的經濟效益、840 億元稅收及 26 萬個工作機會。在高雄，我們已陸續完成第一期洲際貨櫃碼頭的擴建，未來還要建造海洋文化及流行音樂中心、客運專區港埠旅運中心，配合高雄展覽館，讓高雄港一躍成為世界級航運、觀光和文化的閃亮新星。此外，政府正擴建捷運路網，民眾因此可以節省通車時間，增加生產力，改善空氣污染，提高民眾移居郊區的意願。

第二，在創業投資方面，我們會透過金融、政府基金等不同管道促進民間投資。我們將推動「金融挺創意」計畫，利用金融市場充裕的資金，扶植創意產業發展、提升經濟成長新動能，預計三年後本國銀行對創意產業的融資總額，將由新臺幣 1,800 億元增為 3,600 億元。在政府基金方面，我們將落實「國發基金創業天使計畫」，協助青年創業圓夢，預計在未來五年輔導成立超過 350 家新創企業，培育至少 1,000 名具有高度熱忱的創業家，藉此帶動更多的就業與商機。

第三，我們將推動大規模的土地活化和都市更新。一方面全面清點閒置土地或老舊房舍，釋出閒置的軍事用地，另一方面要加速政府主導都更計畫的執行，以及積極輔導民間辦理都更，以帶動民間投資。另外，我們已經在桃園機場捷運 A7 站周邊及板橋浮洲等地區興建合宜住宅，一共將提供 10,579 戶的房屋。這還不夠，我們會再努力擴大這些方案，一方面促進投資，一方面為高房價地區的青年紓緩居住問題。

這三波的財經政策，配合自由經濟示範區的設立，代表政府已經點燃了火種，未來再加上民間企業的支持接棒，一定會讓我們經濟復甦的火焰越燒越旺。

三、臺灣更開放 積極參與區域經濟整合

臺灣是一個海島，欠缺天然資源；臺灣也是一個內需市場有限的小型經濟體，我們經濟成長主要靠對外貿易、投資與消費。民國 92 年，英九在臺北市長任內應邀到新加坡出席世界經濟論壇舉辦的「東亞經濟高峰會」時，看到東協 10 國將與中國大陸、日本、韓國經濟結盟，成為所謂「10 加 3」自由貿易區。雖然那時

我國剛加入世界貿易組織（WTO）才一年多，我就已警惕到臺灣經濟有被邊緣化的危機。所以當時演講的題目就是「為何不能 10 加 4？」（Why not 10 plus 4?）就是希望我國也能跟東協結盟，簽訂自由貿易協定。

由於當時我國簽訂的自由貿易協定（FTA）很少，在主要出口市場的占有率落後我們競爭對手很多。例如，民國 96 年韓國與東協自由貿易協定生效後，韓國在東協市占率超越臺灣；101 年韓國與美國自由貿易協定生效後，臺灣在美國市占率落後韓國的情況擴大。

面對邊緣化的危機，五年半前英九擔任總統後，立即推動鬆綁與開放政策，並尋找可以簽訂自由貿易協定的主要貿易夥伴，以強化我國與國際社會的經濟連結，並改善我們的經濟體質。

放眼世界，推動貿易自由化的主力，已由世界貿易組織移轉到區域或雙邊的自由貿易協定，各國紛紛藉此進行經濟結盟。目前全球已經生效的自由貿易協定至少有 384 個。這些協定簽署後，簽約國間的關稅得以減免，貨品通關簡化，可以促成貿易與投資的擴大和轉向。在英九上任前，我國與 5 個中美洲邦交國簽署了 4 個自由貿易協定，對改善雙方關係很有幫助，但因雙方貿易額不到我國總貿易額的 0.2%，因此我們有必要與更多主要貿易夥伴洽簽自由貿易協定，對我國經濟的正面效益才會擴大。

在我上任前，我國每 100 美元貿易額中，可以獲得的自由貿易協定免稅或優惠的金額，是 0.14 美元。依據去年前九個月的統計，再加上最近簽署的「臺紐經濟合作協定」（ANZTEC）、「臺星經濟夥伴協定」（ASTEP）所帶來的效益，這個金額將增加到

9.65 美元，成長了約 69 倍。但相較於我們貿易對手韓國的 36.1 美元、新加坡的 70.7 美元，差距還是很大，我們怎麼能不急起直追呢？

由於中華民國在區域經濟整合上被邊緣化，也讓我們出口產品處處受限。回顧 89 年到 97 年這段期間，臺灣產品在主要市場的市占率節節下降；在美國市場，從 3.3%跌到 1.7%，在日本市場，由 4.7%滑落到 2.9%，在歐盟市場，更是由 2.8%幾乎減半為 1.5%。這些數據顯示，當時的經貿政策已經造成我國在國際市場逐漸被邊緣化。97 年之後政府積極調整作法，致力於對外開放與國際競爭力提升；經過五年的努力，到了去年年底，我國在美國與歐盟的市占率僅微幅減少，在日本與東協的市占率則轉為正成長。這充分證明，唯有勇敢面對外來挑戰，才是保持臺灣經濟活力的最佳策略。當然，我們還要持續努力，不僅鞏固對美國、日本和歐盟等主要市場的出口，更要積極開拓包含東協在內的其他新興市場。

臺灣一位知名企業家就曾表示，他們的產品絕大部分依賴出口，如果其他國家廠商出口可以免關稅，我們卻要付 5%到 10%關稅，我們要如何與別人競爭？

我深切瞭解，臺灣經濟要想更上層樓，必須打破兩岸關係的僵局。唯有打破僵局，加強兩岸經貿合作，同時我們也要適時因應中國大陸經濟轉型，調整產業結構，推動兩岸產業合作，才能有助於臺灣拓展大陸市場，也比較容易參與區域經濟整合。

因此，五年半前，政府以「九二共識，一中各表」作為重建兩岸關係的基礎，以活路外交避免兩岸在外交上的零和競賽。經

由這樣的布局，臺灣海峽不再是緊張的火藥庫，而變成和平的大道，成為各國進軍大陸市場的門戶。

政府推展對外經貿關係，始終維持平衡的策略，一方面努力改善兩岸關係，增進雙邊貿易與投資；另一方面拓展國際關係，參與區域經濟整合，兩者相輔相成，不可偏廢。民國 99 年我們與第一大貿易夥伴中國大陸簽署「經濟合作架構協議」（ECFA）之後，100 年與第二大貿易夥伴日本簽署六十年來第一個「臺日投資協議」，去年三月與第三大貿易夥伴美國恢復「貿易暨投資架構協定」（TIFA）協商，七月再與第四十大貿易夥伴的紐西蘭，簽署「臺紐經濟合作協定」，十一月與第五大貿易夥伴的新加坡簽署「臺星經濟夥伴協定」。未來我們還會爭取與東協、歐盟簽署經濟合作協定，也積極爭取加入「跨太平洋經濟夥伴協定」（TPP）與「區域全面經濟夥伴協定」（RCEP）。

各位鄉親，101 年我們與 TPP 的 12 個成員國的貿易額占臺灣總貿易比重的 35%，RCEP 的 16 個成員國則占了 56.6%，這顯示了我們加入這兩個經濟夥伴協定的重要性和迫切性。

為了維持臺灣經濟成長，擴大貿易與投資，增加就業機會，並帶動薪資成長，我們必須參與區域經濟整合，但這不是一張免費的入場券，必須顧及平等、互惠原則。如果期待別的國家對我們的貿易與投資進行鬆綁開放，我們對這些國家也必須同樣鬆綁開放。

現在我們看到先進國家在競爭壓力下，都努力推動經濟改革，發展自己比較優勢的產業，輔導弱勢產業轉型，並且進行多邊與雙邊經濟整合。最近的例子是韓國，他們去年 12 月 4 日與澳洲完

成 FTA 談判，韓國較具優勢的產業，如汽車、家電、電機及機械等大部分貨品的關稅將立即免除，大幅提升韓國產業在澳洲的競爭力；韓國總統朴槿惠更在去年 12 月 5 日表示將積極參與 TPP，並已獲得加拿大、澳洲、紐西蘭等國歡迎。就連開發中國家的越南都早已起步，不但在 99 年 3 月加入 TPP 談判，目前也是 RCEP 成員國，並積極與韓國、歐盟、俄羅斯等國進行 FTA 談判。

所以，面對挑戰時，致勝的真正關鍵還是我們自己的決心。從歷史看，過去幾十年，臺灣經濟發展的過程，經歷多次危機，我們從來都是勇敢地面對轉型帶來的壓力，展現臺灣人堅毅不拔、樂觀進取、勇於打拚的個性。在全球經濟競賽日趨激烈的今天，我們必須更努力、更勇敢。

如果我們不能與時俱進，提升競爭力，以往臺灣成功的故事，將不會再有續集。也就是說，在全球經濟的變動中，臺灣必須大步向前；大步向前才能趕上世界，大步向前才能創造生機。

對於開放市場，我們要謹慎、要有準備，但不用過度擔心，更不能沒有信心。臺灣市場的自由化不是從今天才開始，早在民國 70 年代，美國的服務業就打入臺灣市場。當時很多人擔心臺灣產業承受不了，結果如何？73 年 1 月麥當勞進來了，臺灣燒餅油條店照開；同年 7 月肯德基炸雞也進來了，反而刺激本土炸雞排的盛行；星巴克咖啡進來了，但本土產業很快學習到經營模式，發展出像 85 度 C 等臺式咖啡連鎖店，甚至創意加值，行銷世界。

民國 91 年我們加入世界貿易組織，當時也有很多人擔心臺灣農業承受不了，但事後證明，臺灣不論農業總產值、農產品外銷、與農戶所得都增加了。由此看出，臺灣產業並非弱不禁風。我們

要對自己有信心，不但不要害怕競爭，還要歡迎競爭，因為有競爭才有進步。

四、朝野合作 同心協力 臺灣有希望

各位鄉親，在變動的國際經濟環境中，各國間的競爭非常激烈，但只要我們有明確的方向，往自由化方向邁進，臺灣的經濟一定會再度出人頭地。

目前我們最重要的工作，就是加快自由化與市場開放的腳步。去年六月兩岸簽署了服務貿易協議後，九月送到立法院審議，至今已經超過三個月了，還在立法院開公聽會。我們希望這個協議能儘快審查，早日完成法定程序。兩岸服貿協議的拖延，已經引起我國貿易夥伴政府與廠商的疑慮，認為臺灣內部意見分歧，不易凝聚共識，嚴重影響他們和臺灣簽署自由貿易協定與擴大在臺投資的意願。

不僅如此，目前韓國、日本正與大陸商談自由貿易協定，韓國、日本想爭取的一些優惠，正是兩岸服貿協議的內容。如果韓國、日本與大陸談成了，我們還停滯不前，等於把市場拱手讓人。在這裡，我再次鄭重呼籲朝野政黨一同攜手，儘速通過有利於臺灣經濟發展的議案。

各位鄉親，為了展現我們加入區域經濟整合的決心，我要求行政院擴大現有的「國際經貿策略小組」，儘速提出如何加速推動兩岸服務貿易協議和貨品貿易協議，以及加入 TPP 和 RCEP 的具體行動方案，第一次會議將在 1 月 3 日由我親自主持，未來也會定期聽取進度簡報。我也會邀請去年十一月率領臺灣高階企業團成功訪問美國的蕭前副總統萬長，成立民間的推動委員會，邀

集在野黨以及工商團體參與，並廣泛徵詢各界寶貴意見，凝聚共識，提出讓臺灣搶攻區域經濟整合灘頭堡的具體策略。完成ECFA的後續談判和簽訂協議，以及加入TPP和RCEP，是我們堅定不移的目標，政府會以「雙軌並進」、「全民同心」的方式，快馬加鞭地推動。同時，行政院也要妥善運用原已匡列總計十年982億元的經費，全力落實「因應貿易自由化產業調整支援方案」，幫助需要輔導與救濟的廠商。

臺灣如今正處在關鍵時刻，政府會更用心，更用力，也會很認真看待國人的批評與指教，更希望各界以更多正面的思維，共同為振興經濟貢獻力量。朝野更應捐棄成見，相互合作，共同促進經貿的自由化、提升臺灣競爭力。

新的一年，臺灣要向前走、要繼續走，更要團結一致向世界舞臺大步走。我們相信，在政府與全民共同努力之下，今年經濟一定會比去年好！

最後，敬祝各位鄉親新年愉快，萬事如意！

中華民國國運昌隆！

謝謝大家！

總　統　令

總統令

中華民國 103 年 1 月 8 日
華總一義字第 10300000581 號

茲修正私立學校法第三十六條條文，公布之。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺
教育部部長　蔣偉寧

私立學校法修正第三十六條條文

中華民國 103 年 1 月 8 日公布

第三十六條　籌設學校計畫，應載明下列事項：

一、興學目的。

二、學校名稱。

三、學校位置、校地面積、校舍、設備及相關資料。

四、擬設學院、系、所、學程、科、組、班、級及附屬機構。

五、學校經費概算。

六、設校資金及財產之數額、種類、價值及相關證明文件。

七、學校法人相關資料。

前項校地應於申請籌設學校時，取得捐贈土地或租用土地相關證明文件；校舍、設備等，得配合擬設學院、系、所、學程、科、組、班、級及附屬機構之計畫分年完成；

所需經費得分年估算之。

前項之租用土地，自學校立案或變更校地範圍起，應至少承租三十年，不受民法、國有財產法及地方公有財產管理法規關於租期之限制。

前項非租用公有、公營事業或政府捐助設立之財團法人土地者，其租金應比照國有財產法出租基地租金之規定計收，並設定與租期相同期限之地上權，以作學校使用為限，經依法公證後，依前條規定完成審查。

總統令

中華民國 103 年 1 月 8 日
華總一義字第 10300000591 號

茲修正離島建設條例第九條條文，公布之。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺

離島建設條例修正第九條條文

中華民國 103 年 1 月 8 日公布

第　九　條　本條例適用之地區，於實施戰地政務終止前，或實施戰地政務期間被占用於終止後，因徵收、價購或徵購後登記為公有之土地，土地管理機關已無使用或事實已廢棄使用者，最遲應於本條例中華民國一百零二年十二月二十日修正施行之日起二年內全數公告；原土地所有人或其繼承人並得於公告之日起五年內，向該管土地管理機關申請按收件日當年度公告地價計算之地價購回其土地。但徵收、價購或徵購之價額超出該計算所得之地價時，應照原徵收、價購或徵購之價額購回。

土地管理機關接受申請後，應於三十日內答覆申請人；其經審查合於規定者，應通知該申請人於三十日內繳價，屆期不繳價者，註銷其申請；不合規定者，駁回其申請，申請人如有不服，得向土地所在地縣（市）政府申請調處。

前項期間於必要時得延長一個月。

縣（市）政府為第二項調處時，得準用土地法第五十九條規定處理。

金門地區土地，非經有償徵收或價購等程序登記為公有，於實施戰地政務終止前，其地上已有建物或墳墓等足資證明其所有者，原土地所有人或其繼承人或占有人得於本條例中華民國一百零二年十二月二十日修正施行之日起五年內檢附相關證明文件申請土地管理機關會同地政機關勘查，經確認屬實且無公用之情形者，得就其建物、墳墓所在位置核算面積，並按申請收件日當年度公告地價計價讓售其土地。

馬祖地區之土地，自民國三十八年起，非經有償徵收或價購等程序登記為公有，致原土地所有人或合於民法物權編施行法第九條規定之視為所有人或其繼承人喪失其所有權，土地管理機關已無使用土地之必要者，應自本條例中華民國一百零二年十二月二十日修正施行之日起五年內，依原土地所有人、視為所有人或其繼承人之申請返還土地；土地管理機關有繼續使用土地之必要者，應依法向原土地所有人、視為所有人或其繼承人辦理徵收、價購或租用。其已依金門馬祖東沙南沙地區安全及輔導條例提出請求經

駁回者，得再依本條例之規定提出申請。

前項返還土地實施辦法由行政院定之。

第一項申請購回、第五項申請讓售及第六項申請返還土地，不受都市計畫法第五十二條、第五十三條、土地法第二十五條、國有財產法第二十八條、第三十三條、第三十五條或地方政府公產管理法令之限制。

澎湖地區之土地，凡未經政府機關依法定程序徵收、價購或徵購者，應比照辦理。

總統令

中 華 民 國 103 年 1 月 8 日
華總一義字第 10300000601 號

茲修正道路交通管理處罰條例第七條之二、第九條、第三十一條之一、第四十三條、第四十五條、第七十三條及第七十四條條文，公布之。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺

道路交通管理處罰條例修正第七條之二、第九條、第三十一條之一、第四十三條、第四十五條、第七十三條及第七十四條條文

中華民國 103 年 1 月 8 日公布

第七條之二　汽車駕駛人之行為有下列情形之一，當場不能或不宜攔截製單舉發者，得逕行舉發：

一、闖紅燈或平交道。

二、搶越行人穿越道。

三、在道路收費停車處所停車，不依規定繳費。

四、不服指揮稽查而逃逸，或聞消防車、救護車、警

備車、工程救險車之警號不立即避讓。

五、違規停車或搶越行人穿越道，經各級學校交通服務隊現場導護人員簽證檢舉。

六、行經設有收費站、地磅之道路，不依規定停車繳費或過磅。

七、經以科學儀器取得證據資料證明其行為違規。

前項第七款之科學儀器應採固定式，並定期於網站公布其設置地點。但汽車駕駛人之行為屬下列情形之一者，不在此限：

一、蛇行、危險方式駕車或二輛以上之汽車競駛或競技。

二、行駛路肩。

三、違規超車。

四、違規停車而駕駛人不在場。

五、未依規定行駛車道。

六、未依規定變換車道。

七、未保持安全距離。

八、跨越禁止變換車道線或槽化線。

九、行車速度超過規定之最高速限或低於規定之最低速限。

十、汽車駕駛人或乘客未依規定繫安全帶。

十一、機車駕駛人或附載座人未依規定戴安全帽。

對於前項第九款之違規行為，採用固定或非固定式科學儀器取得證據資料證明者，於一般道路應於一百公尺至三百公尺間，於高速公路、快速公路應於三百公尺至一千

公尺間，明顯標示之；其定點當場攔截製單舉發者，亦同。

第一項逕行舉發，應記明車輛牌照號碼、車型等可資辨明之資料，以汽車所有人為被通知人製單舉發。

第　九　條　本條例所定罰鍰之處罰，受處罰人接獲違反道路交通管理事件通知單後，於三十日內得不經裁決，逕依第九十二條第三項之罰鍰基準規定，向指定之處所繳納結案；不服舉發事實者，應於三十日內，向處罰機關陳述意見；其不依通知所定期限前往指定處所聽候裁決，且未依規定期限繳納罰鍰結案或向處罰機關陳述意見者，處罰機關得逕行裁決之。

本條例之罰鍰，應提撥一定比例專款專用於改善道路交通；其分配、提撥比例及運用等事項之辦法，由交通部會同內政部、財政部定之。

第三十一條之一　汽車駕駛人於行駛道路時，以手持方式使用行動電話、電腦或其他相類功能裝置進行撥接、通話、數據通訊或其他有礙駕駛安全之行為者，處新臺幣三千元罰鍰。

機車駕駛人行駛於道路時，以手持方式使用行動電話、電腦或其他相類功能裝置進行撥接、通話、數據通訊或其他有礙駕駛安全之行為者，處新臺幣一千元罰鍰。

警備車、消防車及救護車之駕駛人，依法執行任務所必要或其他法令許可者，得不受前二項之限制。

第一項及第二項實施及宣導辦法，由交通部定之。

第四十三條　汽車駕駛人，駕駛汽車有下列情形之一者，處新臺幣六千元以上二萬四千元以下罰鍰，並當場禁止其駕駛：

一、在道路上蛇行，或以其他危險方式駕車。

二、行車速度，超過規定之最高時速六十公里。

三、任意以迫近、驟然變換車道或其他不當方式，迫使他車讓道。

四、非遇突發狀況，在行駛途中任意驟然減速、煞車或於車道中暫停。

五、拆除消音器，或以其他方式造成噪音。

前項情形因而肇事者，並吊銷其駕駛執照。

二輛以上之汽車共同違反第一項規定，或在道路上競駛、競技者，處汽車駕駛人新臺幣三萬元以上九萬元以下罰鍰，並當場禁止其駕駛及吊銷其駕駛執照。

汽車駕駛人有第一項第一款至第四款或前項行為者，並吊扣該汽車牌照三個月；經受吊扣牌照之汽車再次提供為違反第一項第一款、第三款、第四款或前項行為者，沒入該汽車。

汽車駕駛人違反第一項、第三項規定者，應接受道路交通安全講習；未滿十八歲之人，其與法定代理人或監護人依第二十一條規定應同時施以道路交通安全講習，並得由警察機關公布其法定代理人或監護人姓名。

第四十五條　汽車駕駛人，爭道行駛有下列情形之一者，處新臺幣六百元以上一千八百元以下罰鍰：

一、不按遵行之方向行駛。

二、在單車道駕車與他車並行。

三、不依規定駛入來車道。

四、在多車道不依規定駕車。

五、插入正在連貫行駛汽車之中間。

六、駕車行駛人行道。

七、行至無號誌之圓環路口，不讓已進入圓環之車輛先行。

八、行經多車道之圓環，不讓內側車道之車輛先行。

九、支線道車不讓幹線道車先行。少線道車不讓多線道車先行。車道數相同時，左方車不讓右方車先行。

十、起駛前，不讓行進中之車輛、行人優先通行。

十一、聞消防車、救護車、警備車、工程救險車之警號，不立即避讓或在後跟隨急駛，或駛過在救火時放置於路上之消防水帶。

十二、任意駛出邊線，或任意跨越兩條車道行駛。

十三、機車不在規定車道行駛。

十四、遇幼童專用車、校車不依規定禮讓，或減速慢行。

十五、行經無號誌交叉路口及巷道不依規定或標誌、標線指示。

十六、佔用自行車專用道。

聞消防車、救護車、警備車、工程救險車之警號，不避讓者，並吊扣駕駛執照三個月。

第七十三條　慢車駕駛人，有下列情形之一者，處新臺幣三百元以上六百元以下罰鍰：

一、不在劃設之慢車道通行，或無正當理由在未劃設慢車道之道路不靠右側路邊行駛。

二、不在規定之地區路線或時間內行駛。

三、不依規定轉彎、超車、停車或通過交岔路口。

四、在道路上爭先、爭道或其他危險方式駕車。

五、在夜間行車未開啟燈光。

六、行進間以手持方式使用行動電話、電腦或其他相類功能裝置進行撥接、通話、數據通訊或其他有礙駕駛安全之行為。

七、酒精濃度超過規定標準。

慢車駕駛人拒絕接受前項第七款測試之檢定者，處新臺幣一千二百元罰鍰。

第七十四條　慢車駕駛人，有下列情形之一者，處新臺幣三百元以上六百元以下罰鍰：

一、不服從執行交通勤務警察之指揮或不依標誌、標線、號誌之指示。

二、在同一慢車道上，不按遵行之方向行駛。

三、不依規定，擅自穿越快車道。

四、不依規定停放車輛。

五、在人行道或快車道行駛。

六、聞消防車、警備車、救護車或工程救險車警號不立即避讓。

七、行經行人穿越道有行人穿越或行駛至交岔路口轉彎時，未讓行人優先通行。

八、於設置有必要之標誌或標線供慢車行駛之人行道上，未讓行人優先通行。

總統令　中華民國 103 年 1 月 8 日
華總一義字第 10300000611 號

茲修正中央銀行法第二十五條條文，公布之。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺

中央銀行法修正第二十五條條文

中華民國 103 年 1 月 8 日公布

第二十五條　本行經洽商金融監督管理委員會後，得隨時就銀行流動資產與各項負債之比率，規定其最低標準。

總統令

中 華 民 國 103 年 1 月 8 日
華總一義字第 10300000621 號

茲增訂所得稅法第九十四條之一條文；並修正第一百零二條之一及第一百二十六條條文，公布之。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺
財政部部長　張盛和

所得稅法增訂第九十四條之一條文；並修正第一百零二條之一及第一百二十六條條文

中華民國 103 年 1 月 8 日公布

第九十四條之一　依第八十九條第三項、第九十二條第一項本文及第九十二條之一規定應填發免扣繳憑單、扣繳憑單及相關憑單之機關、團體、學校、事業、破產財團、執行業務者、扣繳義務人及信託行為之受託人，已依規定期限將憑單申報該管稽徵機關，且憑單內容符合下列情形者，得免填發憑單予納稅義務人：

一、納稅義務人為在中華民國境內居住之個人、在中華民國境內有固定營業場所之營利事業、機關、團體、執行業務者或信託行為之受託人。

二、扣繳或免扣繳資料經稽徵機關納入結算申報期間提供所得資料查詢服務。

三、其他財政部規定之情形。

依前項規定免填發憑單予納稅義務人者，如納稅義務人要求填發時，仍應填發。

第一百零二條之一　依第六十六條之一規定，應設置股東可扣抵稅額帳戶之營利事業，應於每年一月底前，將上一年內分配予股東之股利或社員之盈餘，填具股利憑單、全年股利分配彙總資料，一併彙報該管稽徵機關查核；並應於二月十日前將股利憑單填發納稅義務人。每年一月遇連續三日以上國定假日者，股利憑單、全年股利分配彙總資料彙報期間延長至二月五日止，股利憑單填發期間延長至二月十五日止。但營利事業有解散或合併時，應隨時就已分配之股利或盈餘填具股利憑單，並於十日內向該管稽徵機關辦理申報。

前項規定之營利事業應於辦理結算申報時，依規定格式填列上一年內股東可扣抵稅額帳戶變動明細資料，併同結算申報書申報該管稽徵機關查核。但營利事業遇有解散者，應於清算完結日辦理申報；其為合併者，除屬第六十六條之三第一項第五款情形外，應於合併生效日辦理申報。

前項所稱股東可扣抵稅額帳戶變動明細資料，指股東可扣抵稅額帳戶之期初餘額、當年度增加金額明細、減少金額明細及其餘額。

依第一項本文規定應填發股利憑單之營利事業，已依規定期限將憑單彙報該管稽徵機關，且憑單內容符合下列情形者，得免填發憑單予納稅義務人：

一、納稅義務人為在中華民國境內居住之個人、在中華民國境內有固定營業場所之營利事業、機關、團體、執行業務者或信託行為之受託人。

二、股利資料經稽徵機關納入結算申報期間提供所得資料查詢服務。

三、其他財政部規定之情形。

依前項規定免填發憑單予納稅義務人者，如納稅義務人要求填發時，仍應填發。

第一百二十六條　本法自公布日施行。但本法中華民國九十四年十二月六日修正之第十七條規定，自九十四年一月一日施行；九十六年十二月十四日修正之第十四條第一項第九類規定，自九十七年一月一日施行；九十七年十二月十二日修正之第十七條規定，自九十七年一月一日施行。九十八年五月一日修正之第五條第二項及九十九年五月二十八日修正之同條第五項規定，自九十九年度施行。一百年一月七日修正之第四條第一項第一款、第二款及第十七條第一項第一款第四目規定，自一百零一年一月一日施行。一百零一年七月二十五日修正之條文，自一百零二年一月一日施行。

本法中華民國九十年五月二十九日修正之條文及一百零二年十二月二十四日修正之條文施行日期，由行政院定之。

總統令

中 華 民 國 103 年 1 月 8 日
華總一義字第 10300000631 號

茲修正加值型及非加值型營業稅法第十二條條文，公布之。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺
財政部部長　張盛和

加值型及非加值型營業稅法修正第十二條條文

中華民國 103 年 1 月 8 日公布

第 十 二 條　特種飲食業之營業稅稅率如下：

一、夜總會、有娛樂節目之餐飲店之營業稅稅率為百分之十五。

二、酒家及有陪侍服務之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為百分之二十五。

總統令

中 華 民 國 103 年 1 月 8 日
華總一義字第 10300000641 號

茲修正保險法第二十二條條文，公布之。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺
金融監督管理委員會主任委員　曾銘宗

保險法修正第二十二條條文

中華民國 103 年 1 月 8 日公布

第二十二條　保險費應由要保人依契約規定交付。信託業依信託契約有交付保險費義務者，保險費應由信託業代為交付之。

前項信託契約，保險人依保險契約應給付之保險金額

，屬該信託契約之信託財產。

要保人為他人利益訂立之保險契約，保險人對於要保人所得為之抗辯，亦得以之對抗受益人。

總統令

中華民國 103 年 1 月 8 日
華總一義字第 10300000651 號

茲修正提審法，公布之。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺

提審法

中華民國 103 年 1 月 8 日公布

第　一　條　人民被法院以外之任何機關逮捕、拘禁時，其本人或他人得向逮捕、拘禁地之地方法院聲請提審。但其他法律規定得聲請即時由法院審查者，依其規定。

前項聲請及第十條之抗告，免徵費用。

第　二　條　人民被逮捕、拘禁時，逮捕、拘禁之機關應即將逮捕、拘禁之原因、時間、地點及得依本法聲請提審之意旨，以書面告知本人及其指定之親友，至遲不得逾二十四小時。

本人或其親友亦得請求為前項之告知。

本人或其親友不通曉國語者，第一項之書面應附記其所理解之語文；有不能附記之情形者，應另以其所理解之語文告知之。

第　三　條　聲請提審應以書狀或言詞陳明下列事項：

一、聲請人之姓名、性別、出生年月日、身分證明文件編號及住所或居所；他人為聲請時，並應記載

被逮捕、拘禁人之姓名、性別或其他足資辨別之特徵。

二、已知逮捕、拘禁之原因、時間及地點。

三、逮捕、拘禁之機關或其執行人員之姓名。

四、受聲請之法院。

五、聲請之年、月、日。

前項情形，以言詞陳明者，應由書記官製作筆錄。

第一項聲請程式有欠缺者，法院應依職權查明。

第　四　條　地方法院受理提審之聲請後，依聲請提審意旨所述事實之性質，定其事務分配，其辦法由司法院定之。

第　五　條　受聲請法院，於繫屬後二十四小時內，應向逮捕、拘禁之機關發提審票，並即通知該機關之直接上級機關。但有下列情形之一者，得以裁定駁回之：

一、經法院逮捕、拘禁。

二、依其他法律規定得聲請即時由法院審查。

三、被逮捕、拘禁人已回復自由。

四、被逮捕、拘禁人已死亡。

五、經法院裁判而剝奪人身自由。

六、無逮捕、拘禁之事實。

受聲請法院，不得以無管轄權而裁定駁回之。

第　六　條　提審票應記載下列事項：

一、逮捕、拘禁之機關及其所在地。

二、被逮捕、拘禁人之姓名、性別或其他足資辨別之特徵。

三、發提審票之法院。

四、應解交之法院。

五、發提審票之年、月、日。

提審票應以正本送達逮捕、拘禁之機關，並副知聲請人及被逮捕、拘禁人；發提審票之法院與應解交之法院非同一者，提審票正本應連同提審卷宗併送應解交之法院。

提審票、提審卷宗於必要時，得以電傳文件、傳真或其他電子文件代之。

第 七 條 逮捕、拘禁之機關，應於收受提審票後，二十四小時內將被逮捕、拘禁人解交；如在收受提審票前已將該人移送他機關者，應即回復發提審票之法院，並即將該提審票轉送受移送之機關，由該機關於二十四小時內逕行解交；如法院自行迎提者，應立即交出。

前項情形，因特殊情況致解交或迎提困難，被逮捕、拘禁人所在與法院間有聲音及影像相互傳送之設備而得直接訊問，經法院認為適當者，得以該設備訊問，逮捕、拘禁之機關免予解交。

逮捕、拘禁之機關，在收受提審票前，被逮捕、拘禁人已回復自由或死亡者，應將其事由速即回復發提審票之法院。

第二項之視訊過程，應全程錄音錄影。

第 八 條 法院審查逮捕、拘禁之合法性，應就逮捕、拘禁之法律依據、原因及程序為之。

前項審查，應予聲請人、被逮捕、拘禁人及逮捕、拘禁之機關到場陳述意見之機會。必要時，並得通知相關第三人到場陳述意見。

法院關於提審聲請之處理，除本法規定外，準用其他相關法律規定之程序。

第　九　條　法院審查後，認為不應逮捕、拘禁者，應即裁定釋放；認為應予逮捕、拘禁者，以裁定駁回之，並將被逮捕、拘禁人解返原解交之機關。

前項釋放之裁定，不得聲明不服。

第　十　條　聲請人或受裁定人不服駁回聲請之裁定者，得於裁定送達後十日內，以書狀敘明理由，抗告於直接上級法院。

抗告法院認為抗告不合法或無理由者，應以裁定駁回之；認為抗告有理由者，應以裁定將原裁定撤銷，並即釋放被逮捕、拘禁人。

前項裁定，不得再抗告。

第十一條　逮捕、拘禁機關之人員，違反第二條第一項之規定者，科新臺幣十萬元以下罰金。

逮捕、拘禁機關之人員，違反第七條第一項之規定者，處三年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣十萬元以下罰金。

第十二條　本法自公布後六個月施行。

總統令

中華民國 103 年 1 月 8 日
華總一義字第 10300000661 號

茲修正勞工保險條例第二十九條條文，公布之。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺

勞工保險條例修正第二十九條條文

中華民國 103 年 1 月 8 日公布

第二十九條　被保險人、受益人或支出殯葬費之人領取各種保險給付之權利，不得讓與、抵銷、扣押或供擔保。

被保險人或受益人依本條例規定請領年金給付者，得檢具保險人出具之證明文件，於金融機構開立專戶，專供存入年金給付之用。

前項專戶內之存款，不得作為抵銷、扣押、供擔保或強制執行之標的。

被保險人已領取之保險給付，經保險人撤銷或廢止，應繳還而未繳還者，保險人得以其本人或其受益人請領之保險給付扣減之。

被保險人有未償還第六十七條第一項第四款之貸款本息者，於被保險人或其受益人請領保險給付時逕予扣減之。

前項未償還之貸款本息，不適用下列規定，並溯自中華民國九十二年一月二十二日施行：

一、消費者債務清理條例有關債務免責之規定。

二、破產法有關債務免責之規定。

三、其他法律有關請求權消滅時效規定。

第四項及第五項有關扣減保險給付之種類、方式及金額等事項之辦法，由中央主管機關定之。

保險人應每年書面通知有未償還第六十七條第一項第四款貸款本息之被保險人或其受益人之積欠金額，並請其依規定償還。

總統令　中華民國 103 年 1 月 8 日
華總一義字第 10300000671 號

茲修正國民年金法第五十五條條文，公布之。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺
衛生福利部部長　邱文達

國民年金法修正第五十五條條文

中華民國 103 年 1 月 8 日公布

第五十五條　領取本法相關給付之權利，不得作為扣押、讓與、抵銷或供擔保之標的。但被保險人曾溢領或誤領之給付，保險人得自其現金給付或發還之保險費中扣抵。

依本法規定請領年金給付或第五十三條所定給付者，得檢具保險人出具之證明文件，於金融機構開立專戶，專供存入給付之用。

前項專戶內之存款，不得作為抵銷、扣押、供擔保或強制執行之標的。

總統令

中華民國 103 年 1 月 8 日
華總一義字第 10300000681 號

茲修正教師法第十四條及第十六條條文，公布之。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺
教育部部長　蔣偉寧

教師法修正第十四條及第十六條條文

中華民國 103 年 1 月 8 日公布

第十四條　教師聘任後除有下列各款之一者外，不得解聘、停聘

或不續聘：

一、受有期徒刑一年以上判決確定，未獲宣告緩刑。

二、曾服公務，因貪污瀆職經有罪判決確定或通緝有案尚未結案。

三、曾犯性侵害犯罪防治法第二條第一項所定之罪，經有罪判決確定。

四、依法停止任用，或受休職處分尚未期滿，或因案停止職務，其原因尚未消滅。

五、褫奪公權尚未復權。

六、受監護或輔助宣告，尚未撤銷。

七、經合格醫師證明有精神病尚未痊癒。

八、經學校性別平等教育委員會或依法組成之相關委員會調查確認有性侵害行為屬實。

九、經學校性別平等教育委員會或依法組成之相關委員會調查確認有性騷擾或性霸凌行為，且情節重大。

十、知悉服務學校發生疑似校園性侵害事件，未依性別平等教育法規定通報，致再度發生校園性侵害事件；或偽造、變造、湮滅或隱匿他人所犯校園性侵害事件之證據，經有關機關查證屬實。

十一、偽造、變造或湮滅他人所犯校園毒品危害事件之證據，經有關機關查證屬實。

十二、體罰或霸凌學生，造成其身心嚴重侵害。

十三、行為違反相關法令，經有關機關查證屬實。

十四、教學不力或不能勝任工作有具體事實；或違反

聘約情節重大。

教師有前項第十二款至第十四款規定情事之一者，應經教師評審委員會委員三分之二以上出席及出席委員三分之二以上之審議通過；其有第十三款規定之情事，經教師評審委員會議決解聘或不續聘者，除情節重大者外，應併審酌案件情節，議決一年至四年不得聘任為教師，並報主管教育行政機關核准。

有第一項第一款至第十二款或前項後段情事之一者，不得聘任為教師；已聘任者，除依下列規定辦理外，應報主管教育行政機關核准後，予以解聘、停聘或不續聘：

一、有第七款情形者，依規定辦理退休或資遣。

二、有第八款、第九款情形者，依第四項規定辦理。

三、有第三款、第十款或第十一款情形者，應報主管教育行政機關核准後，予以解聘。

教師涉有第一項第八款或第九款情形者，服務學校應於知悉之日起一個月內經教師評審委員會審議通過後予以停聘，並靜候調查。經調查屬實者，由服務學校報主管教育行政機關核准後，予以解聘。

為避免聘任之教師有第一項第一款至第十二款及第二項後段規定之情事，各主管教育行政機關及各級學校應依規定辦理通報、資訊之蒐集及查詢；其通報、資訊之蒐集、查詢及其他應遵行事項之辦法，由教育部定之。

本法中華民國一百零二年六月二十七日修正之條文施行前，因行為不檢有損師道，經有關機關查證屬實而解聘

或不續聘之教師，除屬性侵害行為；性騷擾、性霸凌行為、行為違反相關法令且情節重大；體罰或霸凌學生造成其身心嚴重侵害者外，於解聘或不續聘生效日起算逾四年者，得聘任為教師。

第 十 六 條　教師接受聘任後，依有關法令及學校章則之規定，享有下列權利：

一、對學校教學及行政事項提供興革意見。

二、享有待遇、福利、退休、撫卹、資遣、保險等權益及保障。

三、參加在職進修、研究及學術交流活動。

四、參加教師組織，並參與其他依法令規定所舉辦之活動。

五、對主管教育行政機關或學校有關其個人之措施，認為違法或不當致損害其權益者，得依法提出申訴。

六、教師之教學及對學生之輔導依法令及學校章則享有專業自主。

七、除法令另有規定者外，教師得拒絕參與教育行政機關或學校所指派與教學無關之工作或活動。

八、教師依法執行職務涉訟時，其服務學校應延聘律師為其辯護及提供法律上之協助。

九、其他依本法或其他法律應享之權利。

前項第八款情形，教師因公涉訟輔助辦法，由教育部定之；另其涉訟係因教師之故意或重大過失所致者，教師應繳還涉訟輔助費用。

總統令　中華民國 102 年 12 月 30 日

行政院國家科學委員會副主任委員賀陳弘已准退職，應予免職。

任命林一平為行政院國家科學委員會副主任委員。

此令自中華民國 103 年 1 月 1 日生效。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺

總統令　中華民國 102 年 12 月 30 日

任命謝義勇為國立故宮博物院簡任第十一職等編纂。

任命阮偉芳為行政院經濟建設委員會簡任第十職等專門委員。

任命官嘉明為南部科學工業園區管理局簡任第十職等專門委員。

任命張瓊玲為行政院農業委員會農糧署簡任第十職等專門委員，蔡韙任為行政院農業委員會農業藥物毒物試驗所簡任第十職等研究員兼組長，李美娟為行政院農業委員會種苗改良繁殖場簡任第十職等研究員兼課長。

任命羅金賢為國家通訊傳播委員會簡任第十二職等處長。

任命黃中科為立法院社會福利及衛生環境委員會簡任第十三職等專門委員，阮森為立法院簡任第十三職等參事，鄭光三為立法院教育及文化委員會簡任第十三職等主任秘書。

任命張宏惠為臺灣屏東地方法院簡任第十職等公設辯護人。

任命張永聰為監察院簡任第十職等專門委員。

任命賴恒宗、邱玉梅為審計部簡任第十二職等審計官，李雪梅為審計部高雄市審計處簡任第十職等主任秘書，李維銘為審計部臺灣省雲林縣審計室簡任第十一職等審計兼副主任，張倍榮為審計部臺灣省

臺東縣審計室簡任第十一職等審計兼副主任，洪嘉憶為審計部交通建設審計處簡任第十二職等審計官兼處長，林宏州為審計部新北市審計處簡任第十一職等審計兼副處長，謝淑芬為審計部臺中市審計處簡任第十一職等審計兼副處長。

任命林函瑩為薦任公務人員。

任命郭菁芳為薦任公務人員。

任命范文彬為薦任公務人員。

任命張凱復為薦任公務人員。

任命李政鴻為薦任公務人員。

任命龔庭毅、蘇燕玲、陳綵慈、洪銘崧、吳詩雯為薦任公務人員。

任命郭子軒、游智凱、柳軍亞為薦任公務人員。

任命林偉峻、鄭瀚淳、葉仁傑、高菱遠、梅嘉敏為薦任公務人員。

任命張再玉為薦任公務人員。

任命盧玟錤、曾莉文、盧亭均、杜姿慧、余宛真、董玉鳳為薦任公務人員。

任命田如玉為薦任公務人員。

任命陳彥君、林鈺珍、姚億燦、張耀宇、葉詩佳、林明慧、吳保任、官怡臻、林綉君、陳炫谷為候補法官。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺

總統令　　中華民國 102 年 12 月 30 日

任命洪義順為警監四階警察官。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺

總統令 中華民國 102 年 12 月 31 日

任命吳俊德為內政部消防署簡任第十職等技正。

任命阮淑芬為外交部會計處簡任第十一職等專門委員，丁再興為外交部會計處簡任第十一職等副會計長。

任命許寧佑為財政部賦稅署簡任第十一職等組長，鄭滋榮為財政部臺北國稅局簡任第十職等稽核，黃麗鯤為財政部北區國稅局簡任第十一職等副局長，曾憲收為財政部南區國稅局臺東分局簡任第十職等分局長，連尤菁為財政部國有財產署簡任第十職等副組長，陳智華為財政部國有財產署簡任第十職等專門委員，趙子賢為財政部國有財產署簡任第十職等秘書，吳文貴為財政部國有財產署中區分署簡任第十職等權理簡任第十一職等分署長，鍾竹英為財政部國有財產署南區分署簡任第十職等副分署長，周子元為財政部財政資訊中心簡任第十一職等高級分析師。

任命蕭玉真為教育部簡任第十一職等專門委員，宋廣英、張顯頌為教育部青年發展署簡任第十一職等組長，黃月麗為教育部青年發展署簡任第十一職等主任秘書，羅清水為教育部青年發展署簡任第十三職等署長，施建矗為教育部青年發展署簡任第十二職等副署長，蕭智文為教育部青年發展署簡任第十職等權理簡任第十一職等組長，黃郁芬為教育部青年發展署簡任第十職等副組長，王佩瑛、林泰宏為國家圖書館簡任第十職等視察，吳英美為國家圖書館簡任第十二職等副館長，趙于萱為國立臺灣大學醫學院附設醫院簡任第十職等室主任，鄒欣正為國立臺灣大學醫學院附設醫院簡任第十職等秘書，田月玲為國立中興大學簡任第十職等專門委員，許秀鳳為國立臺灣體育運動大學主計室簡任第十職等主任，楊添火為國立高雄餐旅大學人事室簡任第

十職等主任。

任命王華駿為交通部民用航空局臺北國際航空站簡任第十職等組長。

任命丁增輝為行政院衛生署中央健康保險局簡任第十職等專門委員。

任命范峻瑋、蕭玲宜、楊宗展、羅尉晉為薦任公務人員。

任命劉麗華、秦子晴、吳依倫、萬怡廷、蕭泰和、莊蕙碧、鄭明偉、胡淑雲、劉怡君、陳美燕、邵瀞萱、鄭硯豪、鄭立源、劉青峰、王卉嫻、黃聖茵、楊玫錦、林美利、鄧向淳、林瑋珊、羅文君、韓佳恩、陳映戎、蔡中寧、彭瑞琴、王兆宏、王宜年、施育生、李長憲、楊茗嵐、楊珮蓁、沈孟桂、許嘉芠、蘇郡葶、許哲銘、藍泰蕙、何嵩昱、張珮綺、李虹儀、紀朝介、姚乃瑋、黃美儒、徐雅琳、沈芸嫻、溫明燕、許信筠、張翠凌、鄭孝儀、方晶瑩、張秋萍、鄭博元、黃淑垣、賴睿苓、陳元杰、鍾君嬋、陳雅婷、陳怡樺、林維思、顏甄慧、吳佩娟、賴意婷、陳思翰、呂惠茹、鄭聿敏、陳久芳、陳香如、簡淑靜、陳綺香、吳麗卿、李柔嫻、黃瑞珠、王木村、林玲瑜、鄧鳳如、史莉珠、羅淑君、劉怡秀、林奇翰、郭敏吉、陳姵羽、陳正堯、呂俐瑩為薦任公務人員。

任命王雪妮、藍啓峰、莊國賓、李佩倫、陳佳宏、傅學懋、陳淑齡、李執中、朱姝瑾、吳容榕、羅桂梅、邢忠彥、余明德為薦任公務人員。

任命許華蘭、林昶成、白侃如為薦任公務人員。

任命何友齡為薦任公務人員。

任命翁珮珊、郭伯瑋、李慧玲、蘇敏慈為薦任公務人員。

派金宏祥為薦派公務人員。

任命邱美玲、呂美琴、容仁智、羅晉良、朱文宗、廖書緯為薦任公務人員。

任命黃瑞盛、張姿倩、鄭少珏、張瑞玲、林俊杰、林慈雁、劉偉誠、王兆琳、李英霆、黃致中、林修平、黃嘉妮、劉文瀚為檢察官。

任命周文如、詹雅萍、楊岳都為候補檢察官。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺

總統令　　中華民國 102 年 12 月 31 日

任命吳世欽、劉有志、許雁涵、吳沂姍、林育石、廖俊生、卓可喬為警正警察官。

總　　統　馬英九
行政院院長　江宜樺

專　　載

中華民國 103 年開國紀念典禮暨元旦團拜

中華民國 103 年開國紀念典禮暨元旦團拜，於 103 年 1 月 1 日(星期三)上午 9 時在總統府大禮堂舉行，典禮由總統主持並以「全民團結拚經濟」為題發表祝詞，副總統、中央與地方高級文武官員及民意代表等約二百人參與，典禮至 9 時 30 分結束。

總統活動紀要

記事期間：

102 年 12 月 27 日至 103 年 1 月 2 日

12 月 27 日（星期五）

- 蒞臨第7屆「總統文化獎」頒獎典禮頒獎、致詞並為「原聲童聲合唱團」小朋友進行導覽及趣味問答（總統府）
- 蒞臨菲律賓海燕風災人道援助表揚茶會頒獎並致詞（臺北賓館）

12 月 28 日（星期六）

- 蒞臨「自由經濟示範區－國際醫療服務中心」揭牌儀式致詞（臺北松山機場）

12 月 29 日（星期日）

- 無公開行程

12 月 30 日（星期一）

- 無公開行程

12 月 31 日（星期二）

- 蒞臨「第17屆國家講座主持人及第57屆學術獎得獎人頒獎典禮」致詞（國立臺灣圖書館）
- 接見加拿大國會議員訪華團一行（總統府）
- 蒞臨「臺北最high新年城-2014跨年晚會」與臺北市長郝龍斌等嘉賓共同倒數並欣賞煙火秀（臺北市政府前廣場）

1 月 1 日（星期三）

- 偕同副總統蒞臨「中華民國103年元旦總統府升旗典禮」與民眾一起參加升旗並致詞（總統府府前廣場）
- 主持中華民國103年開國紀念典禮暨元旦團拜並以「全民團結拚經濟」為題發表元旦祝詞（總統府）
- 蒞臨「漢字文化節：臺北建城130、揮毫展新運」活動致詞並與臺北市長郝龍斌等開筆官共同揮毫（臺北圓山飯店）

1 月 2 日（星期四）

- 接見第21屆及第22屆十大傑出女青年一行
- 接見「第15屆國家建築金質獎」暨「第10屆國家品牌玉山獎」得獎企業代表一行

副總統活動紀要

記事期間：

102 年 12 月 27 日至 103 年 1 月 2 日

12 月 27 日（星期五）

- 無公開行程

12 月 28 日（星期六）

- 無公開行程

12 月 29 日（星期日）

- 參訪「彰濱秀傳健康園區」暨「亞洲微創手術訓練中心」（彰化縣鹿港鎮）
- 拜訪錫雕大師陳萬能（彰化縣鹿港鎮）

12 月 30 日（星期一）

- 接見「第21屆中華建築金石獎」得獎代表一行

12 月 31 日（星期二）

- 蒞臨「中華民國體育運動總會」第6屆、第7屆會長交接典禮致詞、主持新舊任會長印信監交儀式、頒發當選證書及紀念狀（臺北市一郎臺日式海鮮宴會廣場）

1 月 1 日（星期三）

- 陪同總統蒞臨「中華民國103年元旦總統府升旗典禮」與民眾一起參加升旗（總統府府前廣場）
- 出席中華民國103年開國紀念典禮暨元旦團拜（總統府）

1 月 2 日（星期四）

- 無公開行程

附　　錄

（轉載司法院大法官議決釋字第 713 號解釋）

司法院釋字第七一三號解釋抄本

司法院公布令……1
解釋文及解釋理由書……1
黃大法官茂榮提出之協同意見書……4
陳大法官新民提出之協同意見書……14
羅大法官昌發提出之部分協同部分不同意見書……31
湯大法官德宗提出之部分不同意見書……37
林大法官錫堯提出，陳大法官敏、黃大法官璽君加入之不同意見書……38
邱○生之聲請書及確定終局判決……56

司法院　令

發文日期：中華民國102年10月18日
發文字號：院台大二字第1020027582號

公布本院大法官議決釋字第七一三號解釋

附釋字第七一三號解釋

院長　賴　浩　敏

司法院釋字第七一三號解釋

解　釋　文

財政部中華民國九十一年六月二十日修正發布之稅務違章案件減免處罰標準第六條第一項第二款規定：「依所得稅法第一百十四條第一款規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：……二、扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰」（一００年五月二十七日修正刪除），關於裁處罰鍰數額部分，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不再適用。

解釋理由書

聲請人以最高行政法院九十七年度判字第一０００號判決（下稱確定終局判決）所適用之財政部九十一年六月二十日修正發布之稅務違章案件減免處罰標準第六條第一項第二款：「依所

得稅法第一百十四條第一款規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：……二、扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰」（下稱系爭規定，嗣於一００年五月二十七日修正刪除）有違憲疑義，聲請解釋憲法。查確定終局判決雖未明載系爭規定，然由其所持法律見解，可判斷係以系爭規定為判決之部分基礎，應認確定終局判決實質上業已適用系爭規定，系爭規定自得作為憲法解釋之客體（本院釋字第三九九號、第五八二號、第六二二號、第六七五號及第六九八號解釋參照）。

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，程度上顯有差異。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，所造成之不利影響較不補繳稅款為輕，乃系爭規定就此部分之處罰，與同標準第六條第一項第三款所定未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，於裁罰處分核定前已按實補繳者之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰，未許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依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不再適用。有關機關對未於限期內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報之案件，應斟酌個案情節輕重，並依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。

聲請人另以所得稅法第八條第十一款規定：「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」有違憲疑義，聲請解釋。惟查其指摘前揭「中華民國來源所得」之定義過於模糊，有違法律明確性部分，尚難謂已具體敘明前揭規定於客觀上有何牴觸憲法之處；至其指摘該款規定違反平等原則部分，乃爭執確定終局判決將聲請人支付國外機構之衛星傳送費，認定為「中華民國來源所得」之見解不當，核屬關於法院認事用法之爭執，均與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不合，依同條第三項規定，應不受理，併此指明。

大法官會議主席　大法官　賴浩敏

大法官　蘇永欽

林錫堯

池啟明

李震山

蔡清遊

黃茂榮

陳　敏

葉百修

陳新民

陳碧玉

黃璽君

羅昌發

湯德宗

協同意見書　　大法官　黃茂榮

關於扣繳義務人已繳納扣繳稅款，而逾期補報扣繳憑單事件，所得稅法第一百十四條第一款規定，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍以下之罰鍰。為該款規定之適用，財政部中華民國九十一年六月二十日修正發布之稅務違章案件減免處罰標準第六條第一項第二款規定：「依所得稅法第一百十四條第一款規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：……二、扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰」（一００年五月二十七日修正刪除）。本號解釋認為，該稅務違章案件減免處罰標準第六條第一項第二款之規定，「關於裁處罰鍰數額部分，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不再適用。」本席對該解釋之違憲的結論雖敬表贊同，但就其相關論述，認為尚有補充的必要，爰提出協同意見書，敬供參考。

壹、聲請案所涉課稅事實

上訴人（聲請人）於民國89至92年度為聯○製作股份有限公司（下稱聯○公司）之負責人，即所得稅法第89條所稱之扣繳義務人，在其負責期間內，聯○公司因給付國外機構衛星傳送費，未依所得稅法第88條規定按給付總額扣繳20%之稅款，經財政部賦稅署查獲該公司於89至92年度給付國外機構衛星傳送費分別為新臺幣（下同）28,716,567元（原核定誤植為28,716,576元）、13,429,585元、21,615,335元、6,510,439元，均未依法扣繳稅款，其應扣未扣稅款分別為5,743,315元、2,685,917元、4,323,067元、

1,302,087元，經被上訴人（財政部臺北市國稅局）限期責令上訴人補繳應扣未扣稅款及補報各年度之扣繳憑單，嗣上訴人依限補繳稅款，惟未在期限內補報扣繳憑單，被上訴人乃依同法第114條第1款規定，處1.5倍之罰鍰分別為8,614,972元、4,028,875元、6,484,600元、1,953,130元。

記者為將其在境外取得之電視節目，傳回其所服務之境內有線廣播電視系統或無線廣播電視電臺經營者，必須藉助於境外衛星廣播電視節目供應者自有或向衛星轉頻器經營者租賃轉頻器或頻道（衛星廣播電視法第二條第四款參照）。其中「衛星轉頻器」，指「設置在衛星上之通信中繼設備，其功用為接收地面站發射之上鏈信號，再變換成下鏈頻率向地面發射」（衛星廣播電視法第二條第六款）。境外衛星廣播電視節目供應者對該記者或其服務之境內有線廣播電視系統或無線廣播電視電臺經營者，提供電視節目信號之上鏈及下鏈服務時，其收取之報酬即是系爭判決中所稱之衛星傳送費。

貳、衛星傳送費之所得的來源地

一、實務上的看法：中華民國來源之所得

關於衛星傳送費構成之所得的來源地，最高行政法院97年度判字第1000號判決認為:「原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）本稅部分：按所謂「中華民國來源所得」，係指取自中華民國之所得；所得稅法第8條第3款雖設有「在中華民國境內提供勞務之報酬」之規定，惟同條第11款亦設有「在中華民國境內取得之其他收益」之規定，故在不符合同條第3款之規定，而該當於同條第11款時，應適用該條款之規定；解釋上不宜就同條第

3款規定採取反對解釋之意見，認為非係在中華民國境內提供勞務之報酬，即非屬中華民國來源所得，而排除依同條第11款認定中華民國來源所得之可能；是以縱使非在中華民國境內提供勞務之報酬，若與中華民國有所關連，而在其境內取得之其他收益，應認為其屬在中華民國境內取得之其他收益，亦屬中華民國來源所得之一種類型。……上訴人主張系爭衛星傳送費性質並非中華民國來源所得，其無扣繳義務云云，核屬其主觀上對法律規定之誤解，指摘原判決適用法規顯有錯誤，自無可採。」最高行政法院97年度判字第1000號判決贊同原審法院關於系爭衛星傳送費係屬中華民國來源之所得的見解。

二、衛星傳送費之所得來源地的檢討

由於所得稅法第八條就所得之來源地規定，因所得種類而異其認定標準。因此，為界定該衛星傳送費之所得來源地，必須先判斷其所屬之所得種類。

衛星傳送費既屬境外衛星廣播電視節目供應者，對該記者或其服務之境內有線廣播電視系統或無線廣播電視電臺經營者，提供電視節目信號之上鏈及下鏈服務，所收取之報酬。所以，衛星傳送費之性質為勞務報酬。其所得來源地，依所得稅法第八條第三款，只有「在中華民國境內提供勞務之報酬」，才是中華民國來源所得。至於非中華民國境內居住之個人，如於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過九十天者，其自中華民國境外雇主所取得之勞務報酬，不在此限。亦即不論為中華民國來源所得。換言之，自該款但書意旨觀之，依該款之規定，中華民國來源之勞務所得範圍的認定，應朝限縮解釋之方向發

展，更不得有超過其文義範圍之目的性擴張。所以，縱使是在中華民國境內提供勞務之報酬，如有該款但書所示情事，該勞務所得依然不認定為中華民國來源之所得。因此，將勞務所得的來源地擴張至該款所定之範圍外，根本違背該款之規範意旨。特別是不得以該條第十一款規定，在中華民國境內取得之其他收益，亦為中華民國來源之所得為依據，認為得將外國人在中華民國境外提供勞務之報酬，解釋為中華民國來源之勞務所得。蓋該條第十一款之解釋的結果，不得牴觸同條第三款之規定。如果第十一款解釋之結果可以牴觸同條第三款之規定，則只要一筆所得係由在中華民國境內之人或事業給付，便同樣得牴觸同條第五款，將「在中華民國境外之財產因租賃而取得之租金」；可以牴觸同條第六款，將「專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境外供他人使用所取得之權利金」；可以牴觸同條第十款，將「在中華民國境外參加各種競技、競賽、機會中獎等之獎金或給與」，依第十一款認定為中華民國來源之所得。如果真貫徹此種看法，其不合理是顯而易見，並與國際稅捐法上關於租金（註一）、權利金（註二）及勞務所得（註三）之課稅管轄權的歸屬原則不符。為使所得稅法關於所得來源地規定能與國際通例接軌，以減少類如涉及跨國交易之系爭課稅事實在國際上之稅捐爭議，最高行政法院97年度判字第1000號判決所持前引見解，值得檢討。

解釋理由書末段認為：聲請人「爭執確定終局判決將聲請人支付國外機構之衛星傳送費，認定為『中華民國來源所得』之見解不當，核屬關於法院認事用法之爭執，

均與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不合，依同條第三項規定，應不受理。」以司法院並非爭訟案件之第四審為理由，認為「關於法院認事用法之爭執」不是司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所定之審查標的，固言之成理。惟關於法院認事用法之爭執若涉及稅捐客體之有無，有以無為有的情形，該爭執所涉之憲法上的問題，其實是不依法課稅，違反憲法第十九條所定稅捐法定主義的問題。因此，在抽象規範審查上，就一些可能影響憲法原則之遵守的重要法律概念之司法解釋，尚有檢討是否對其為違憲審查之必要。

叁、自動報繳義務之違反的處罰規定

關於違反所得稅法之自動報繳義務的處罰，有所得稅法第一百零八條（納稅義務人之滯報金及怠報金）及第一百十四條（違反扣繳義務之處罰）二條重要規定。第一百零八條所定者為：所得稅之納稅義務人（主債務人）之自動報繳義務的違反；第一百十四條所定者為：所得稅之從債務人（扣繳義務人）之自動報繳義務的違反。

所得稅法第一百零八條第一項首先就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的情形規定，「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。」其規範意旨為：縱使有該項所定未依限辦理結算申報及繳納稅款的情形，仍僅課

有最高額限制之行為罰。

而後於第二項規定，納稅義務人逾第七十九條第一項規定之補報期限，仍未辦理結算申報，經稽徵機關依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額的情形規定，「應按核定應納稅額另徵百分之二十怠報金；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二十怠報金。但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元。」

歸納之，就納稅義務人違反自動報繳義務，依該條第一項及第二項規定，並不即課以漏稅罰，而必須等到逾越滯納期間仍未繳納時，始依所得稅法第一百十條規定課以漏稅罰：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰（第一項）。納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，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，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰（第二項）。」其中第二項所定「納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報」，指「納稅義務人逾第七十九條第一項規定之補報期限，仍未辦理結算申報」的情形。而非指「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」的情形。要之，在所得稅之稽徵，依上開規定，並非納稅義務人一有違反自動報繳義務，即對其課以漏稅罰，而有給予第七十九條第一項規定之補報期限的寬限。此

外，縱使納稅義務人有短漏所得額的情形，依所得稅法第一百十條第三項亦規定，「營利事業因受獎勵免稅或營業虧損，致加計短漏之所得額後仍無應納稅額者，應就短漏之所得額依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額，分別依前二項之規定倍數處罰。但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元（第三項）。」要之，只要在滯納期間內繳納稅款，或無漏稅結果，皆不課以漏稅罰。

反之，扣繳義務人雖然僅是從債務人，但就扣繳義務人違反自動報繳義務之類似情形，所得稅法第一百十四條卻有遠愈於第一百零八條關於納稅義務人（主債務人）之處罰的規定。

第一百十四條第一款規定之扣繳義務的違反態樣有：(1)未依第八十八條規定扣繳稅款，含應扣未扣或短扣之稅款，(2)未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，(3)不按實補報扣繳憑單。在第一種及第二種情形，扣繳義務人固皆有應扣繳之稅款尚未完全繳納的情形，但第一百十四條第一款對於三種情形，皆未給予扣繳義務人相當於第一百零八條所定之補報期間（滯報期間）的緩衝。只要有未依規定扣繳稅款的情形，即論為漏稅，課以該款所定之漏稅罰。而其實，在第三種情形，扣繳義務人就稅款之扣繳雖有遲延，但實際上已於限期內補繳。只是未按實補報扣繳憑單而已。關於自動報繳義務之履行的遲延至漏稅之要件規定，在扣繳義務之履行，由於未如第一百零八條，給予滯納期間之緩衝，所以，第一百十四條僅於第二款，將自始有為應扣繳稅款之扣繳，而僅未依限申報的情形，定性為單純之行為義務的違反，並於第二款為如下規定：「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。」

假設所得稅法對扣繳義務人給予相同於納稅義務人之滯納期間（補報期間）的緩衝，則至少在第三種情形（未按實補報扣繳憑單），終其究竟並無扣繳義務的違反，而只是違反申報之行為義務而已。聲請案之終局確定判決（最高行政法院97年度判字第1000號判決）亦認為所得稅法第114條第1款規定之處罰，係行為罰。該見解對於第三種情形是恰如其分的。既為行為罰，其法定之處罰的裁量範圍自當遵守本院釋字第327號、第356號、第616號及第685號關於在已繳納其應納稅款情形下，行為罰應有合理最高額之限制解釋，以使處罰不逾越必要程度，符合憲法第二十三條之比例原則及憲法第十五條保障人民財產權之意旨。

肆、構成要件態樣輕重不分

第一百十四條第一款將上述三種情節輕重不同之違反態樣一體規定，連結相同之法律效力：「扣繳義務人如有下列情事之一者，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三倍以下之罰鍰。」以致其法定裁量權之範圍過度廣泛外，並引起將單純之行為義務的違反與繳納義務之違反的類型混雜在一起，發生在其相關稅務違章案件減免處罰標準第六條第一項第二款之訂定時，不能自覺發現當中有類型之差異，以致其規定牴觸稅捐行為罰之處罰應有最高額之限制的憲法上要求。

關於漏稅之構成要件，因就上述滯納期間之緩衝的肯認，在納稅義務及扣繳義務間有差別待遇，以致對負從債務之扣繳義務人課以比負主債務之納稅義務人為重之法律責任。當中不但輕重失衡，而且有價值判斷之矛盾。這顯然欠缺體系之一貫性，有違體系正義（司法院釋字第667號、第688號解釋參照），應透過修法儘速予以導正。

註一：OECD Model Tax Convention on Income and Capital 2005 Article 6 Income from immovable property: 1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.（一個締約國之居民自位於他締約國（含農林）不動產取得的所得由該他國課稅）。「源自有形資產之承租人的租金，其來源地為該財產之所在地。源自無體財產（含專利權、著作權、秘密製程、加盟）之被授權人的權利金，其來源地為該無體財產之使用地。例如電影之放映權利金的來源地在其放映地，而非其拍攝地」(*Boris l. Bittker/ Lawence Lokken*, Fundamentals of International Taxation, 2006/2007 Edition, ¶ 73.5.1)。

註二：OECD Model Tax Convention on Income and Capital 2005 Article 12 Royalties: 1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially

owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.（在一個締約國產生之權利金，由他締約國之居民取得者，僅在該他締約國得為課稅。）

註三：「在美國從事之勞動或人之勞務的報酬，其來源地為美國。除非外國來源之標籤適用於在一個稅捐年度，在美國暫時居住不超過 90 天之非居民的外國人在美國，以及非居民的外國人在外國船舶，從事之某些勞務的報酬。在美國境外從事之勞務的報酬，是外國來源之所得。受領勞務者之住居所地、締約地、以及支付之時地皆不相干。得自運送及國際通信的所得適用特別規定。勞務給付地原則不僅適用於自然人，亦適用於公司及其他企業，以及涵蓋廣告所得、銷售佣金及不為競爭約定之報酬。不過，勞務所得及應適用其他來源地規定之所得並不一直容易區分」(*Boris l. Bittker/ Lawence Lokken*, Fundamentals of International Taxation, 2006/ 2007 Edition, ¶ 73.4.1)。在該書該節註八，作者引註一些重要的實例：「本地銀行承兌或確認信用狀的佣金，按其性質是利息，而非服務的報酬，蓋該銀行以其信用替代開狀銀行之信用(Bank of Am. v. US, 680 Fed 142 (Cd. Cl. 1982))；蔗農對糖廠之支付為勞務報酬，而非貨物之製造或銷售(CIR v. Hawaiian Phillipine Co., 100 Fed 988 (9th Cir.), cert. denied, 307 US 635 (1939))；否准納稅義務人企圖將佣金及諮詢費定性為得自外國公司之股利(Pinson v. CIR, 80 TCM (CCH) 13 (2000))；關於勞務所得與權利金之區別參見 Boulez v. CIR, 83 TC 584 (1984)（交響樂團之指揮因錄音而取得之金額為勞務所得，而非權利金，即使是按銷售額之一定百分比計算，並在錄音契約中稱為權利金亦然。蓋該指揮對於錄音作品並無所有權之利益，從而無可授權）；關於納稅義務人之勞務所得及所製造之產品的銷售所得的區別，參見 Cook v. US, 599 Fed 400 (Ct. Cl.

1979)（雕刻師銷售其雕刻之所得是來源於其工作地之所得，法院適用勞務原則，而不適用財產之銷售原則，縱使其僅在完成其作品後，才銷售其作品）。」

協同意見書　　大法官　陳新民

儘管我們口頭上一直重複傳頌真理，但在行為上卻一再反覆不斷地出現謬誤。

—德國文學家・歌德

本號解釋多數意見認定，財政部中華民國九十一年六月二十日修正發布之稅務違章案件減免處罰標準第六條第一項第二款規定：「依所得稅法第一百十四條第一款規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：……二、扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰」，關於裁處罰鍰數額部分，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不再援用。對此本席敬表贊成。

惟本號解釋不免出現「格局過小與自縛手腳」之憾。質言之：本號解釋的範圍，當及於下列之處：第一、放開格局，兼採「釜底抽薪」之正本清源探討方式，將審查違憲客體，由稅務違章案件減免處罰標準第六條第一項第二款（下稱系爭規定），延伸到原因案件所適用的所得稅法第一百十四條第一款的違憲性質上；第二、記取「前車覆轍」之經驗，本號解釋應賡續釋字第六七三號解釋之立論，但將涉及的罰鍰處分，明確地定位為行為

罰，而非漏稅罰，以致於引發本號解釋的原因事實，並在本號解釋宣告系爭規定違憲的多餘之舉，且日後類似的爭議案件仍會源源不止也。

為此，本席敬提協同意見於次，以顯本席之憾！

一、正本清源—應論究所得稅法第一百十四條第一款的違憲性問題

本號解釋原因事實，由系爭規定的內容可知，乃就違反所得稅法第一百十四條第一款規定所為之減輕或免除罰鍰之規定。故系爭規定屬於法規命令的裁罰基準，具有子法的地位。而所得稅法第一百十四條第一款的可罰性要件，及處罰額度，正是斷定此子法的裁罰性基準，有無具備合憲與合法的判斷依據。就此而言，稱之為母法（下同，在此應澄清非指授權之母法，僅以表示兩者有主從關係），亦不為過也。

若母法在合法性與合憲性上並無爭議，則子法違反憲法與法律的可能性將較少，且主要產生在「子法逾越母法」之上。

本號解釋未審酌母法的違憲性，似乎忽略了子法並未溢出母法的規範範疇。按系爭規定的裁罰標準乃是就應扣未扣或短扣之數額，處一・五倍之罰鍰。若參照行為時母法之規定，則是處三倍之罰鍰。由此可知，系爭規定並未逾越母法的裁罰範圍，既然在母法許可的範圍之內，理應具備合法性之基礎；況此一・五倍又係「減免處罰」的裁量基準，本身已有「從寬減罰」有利於人民之用意，復具有裁量基準的特徵—主管機關在有其他理由時，尚有裁量之權限。故如何在不論究母法違憲性，直接認定其子法已

逾越比例原則，而形成過苛的罰責？

按行為時母法規定：「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。**」於本號原因案件中面對的問題，乃是扣繳義務人「**不按實補報扣繳憑單者**」，即扣繳義務人當初未扣繳稅款，而遭處稅額一倍之罰鍰，但於限期內已補交稅款，卻未補報扣繳憑單的情形，仍被子法處一・五倍之罰鍰（母法規定可處三倍之罰鍰）。

這個罰則標準，顯然讓限期內已經補交稅款完畢，卻未補報扣繳憑單者，與期限內不補交稅款者（甚至也不補報扣繳憑單）承擔同樣的罰責。然就這兩種行為態樣而言，前者僅是單純的行為罰，而後者則是情況嚴重之漏稅罰。

正如本號解釋原因事實聲請人，已經繳交稅款，對國家財政收入並無影響，因此僅是使國家不能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度，對國家稅務造成之影響性較低；反之，漏稅罰則是納稅義務人未履行憲法稅捐義務，致國庫直接損害，則給予較重的處罰。

大法官早在釋字第三五六號解釋開始便強調此見解。在該號解釋中，大法官認為：

「營業稅法第四十九條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，**旨在促使營業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、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。惟在營業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與怠報金，又無合理最高額之限制，依本院大法官釋字第三二七號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正，併此說明。」

其次在釋字第六一六號解釋，大法官亦有類似之見解：

「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之作為或不作為義務而予處罰之行為罰，……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：『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，但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。滯報金之金額，不得少於一千五百元。』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。」

從司法院釋字第三五六號及第六一六號解釋可知，母法的規定已經混淆了行為罰與漏稅罰。對於已經於限期內補繳稅款，卻未補報扣繳憑單者，仍然課予漏稅罰的重罰，顯然牴觸責任相當性以及比例原則。在具體個案中，也會給予當事人過苛的處罰（註一）。

多數意見捨棄審查母法的違憲性，只責怪子法之流於過苛而違反比例原則，豈不知「上樑不正下樑歪」之道理乎？應當採行釜底抽薪的正本清源之道，將整個問題「病灶所在」，連根拔起—將現行母法的後段「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以下之罰鍰」中的「不按實補報扣繳憑單」的要件刪除之，讓此類行為罰不再與漏稅罰混合而造成違憲後果。

另一個解決之方法應將上述的行為罰要件，訂入母法同條文第二款之中。該款之規定如下：「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。」

第二款規定係針對已扣款而未遵期或按實補報或填發扣繳憑單者，所處之罰鍰，性質上屬行為罰，且罰責符合上述司法院解釋的標準。因此對於已經遲誤，仍在限期內履行繳稅義務者，僅是違背補報扣繳憑單之行為，應當透過修法的程序，將之補列在母法同條文第二款中（亦可稍微加重罰責），處以行為罰，方能釜底抽薪解決此爭議（註二）。

二、釋字第六七三號解釋的前車之鑑

（一）徒勞無功的模糊行為罰與漏稅罰之分

本號解釋終究步上釋字第六七三號解釋後塵，不明言宣告系爭規定所涉及的處罰為行為罰（註三）。其實本號解釋採行這種閃避的態度，並不能成功地模糊行為罰與漏稅罰的區分。在本號解釋中仍然可以看到多數意見無法擺脫此釋憲實務與學界通說橫亙一、二十年來所形塑出來的重大與深刻影響。

此見諸本號解釋理由書第二段：

「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，程度上顯有差異。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，所造成之不利影響較不補繳稅款為輕，**乃系爭規定就此部分之處罰，與同標準第六條第一項

第三款所定未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，於裁罰處分核定前已按實補繳者之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰，未許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依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不再適用。」

多數意見對不履行扣繳稅款義務與不按實補報扣繳憑單義務，會有侵害公益嚴重與否之重大差異的立場，豈非仍持漏稅罰與行為罰的二元論乎？其實釋字第六七三號解釋，與本號解釋的閃躲與隱約仍持二元論，情形更為彰顯、斧鑿之處更多，例如：該號解釋理由書第五段：「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；」

該號解釋理由書第六段：「**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。」

因此本號解釋與釋字第六七三號解釋不明白區分行為罰與漏稅罰，反而在論理上實質援用二分法，但強調用比例原則來認定罰則過苛。結果未能明確地將系爭事由（逾期已補繳稅額卻未補報扣繳憑單者），明白規定適用行為罰之處罰方式—規定一定處罰額度為上限，而非以漏稅額作為裁罰標準，以致重複產生類似本號解釋原因事實的爭議。本號解釋何苦再現覆轍？

（二）何不利用「附帶論述」的方式，將現行母法的違憲性一併敘明？

本號解釋的主要立論，集中在解釋理由書第二段，

只不過是將釋字第六七三號解釋的解釋理由書第六段，刪節而來，並未變更基本意旨，早已在該號解釋作出時，已為本號解釋處理的問題埋下伏筆。

釋字第六七三號解釋所審查的對象，乃針對母法（所得稅法第一百十四條第一款）「限期內補繳稅款而未補報扣繳憑單」所為之處罰，該法規定處三倍之罰鍰，是否過苛而違反比例原則的問題。應注意，該號解釋所審查的客體為行為時所依據的舊法（民國九十年一月三日修正公布），其罰額分別為一倍（未遵期繳款與繳交扣繳憑單）與三倍（限期內仍未繳款及補報扣繳憑單），但審查該案時，已經修法更改為一倍以下與三倍以下（民國九十八年五月二十七日修正公布）。然該號解釋必須以舊法為審查對象，並在該號解釋理由書第四段中註明法條之更改。

該號解釋終認定對未補報扣繳憑單之行為一律硬性處三倍的罰鍰過苛而違憲。然對主管機關而言，仍可振振有詞指稱：第一，該號解釋所審查的客體為舊母法，而非現行母法，故不生拘束力；第二，現行母法已經明白規定罰額為三倍以下，賦予主管機關能彈性處罰之權限，不至於硬性處罰三倍罰鍰，當能滿足該號解釋的精神云云。

若有關機關持上述見解，即無再修正母法之必要。果其然，釋字第六七三號解釋作出後，母法並未修正，以致於繼續將對「已補繳稅款但未補報扣繳憑單」行為之處罰，視為漏稅罰性質之「原病灶」，繼續在稅務實務上出現，才會引發本號解釋的原因事實。

問題是，大法官在審理釋字第六七三號解釋時，豈

不能預見若只審查行為時舊母法，並僅做枝節式、而非結構式（行為罰之定性）的修正，不能澈底解決後來可能產生的爭議乎？恐怕應持否定見解也，然此類爭議頻生，當歸因於大法官過度拘泥於審理的規定所致。

本席雖然也贊同釋憲權亦屬司法權之一環，理應遵守不告不理、司法自制與被動審查的原則。但釋憲機關的職責係承擔監督、整建國家法秩序的重責大任，對於現存法秩序若有不符合憲法理念，應當勇於糾正；其所著眼的大是大非，比起一般司法程序必須拘泥於小枝小節，究有不同。故釋憲方法上許可援引「重要關聯理論」，將聲請人所未聲請、經法院實質適用的法規範納入審查之。同時，對聲請人所未援引的理論，大法官更可以廣徵博引學術界或國外的理論作為審查的依據。

人民據確定終局判決所援引法規範而提起釋憲聲請，僅以人民認為「有違憲之虞」即可提起。至於最後構成違憲的理由與依據，則由大法官來予以定奪，便是一例。

此外大法官擁有若干審查客體之自由決定權限的正當性，乃是將釋憲客體有密切關聯的現行法納入審查，儘管釋憲權審查對象為行為時法規範，若法規範已然變更，違憲狀態卻繼續維持時，釋憲者為何憚於多費一詞，指陳其違憲性所在乎？此時拘泥於只論及舊法之違憲性，任諸新法不顧，豈非「以小仁小義而棄大義於不顧」？又有論者認為，應等另一個依據新法作出之判決，先歷經冗長審判程序確定後，再據以聲請釋憲，大法官審查確認新法的違憲性，以維繫釋憲程序的「嚴整性」云云。

試問，持此見解者，豈不免過於保守乎？釋憲制度用意本即利用審查相關法規範的機會，檢驗法規範是否符合憲法的精神，以促立法者產生修法與立法的動機。釋憲者的角色已非單純制裁與糾正立法行為為已足，更應積極性的提醒立法者現行法規範已有過時或不足之處。

此時釋憲者亦可提供立法者將來修法方向的理論依據，這也是現代法治國家強調釋憲者與立法者並非處於對立的地位，而是協力的地位。德國憲法學界曾於三十年前，討論憲法機關間忠誠問題時，曾特別指明憲法法院與立法機關間，應當具有協力維繫優質法治國家原則的義務（註四），即本於此精神。

當然，吾人也瞭解釋憲機關儘可能不要越過主導與參與立法的紅線，惟有在必要時，及法規範很明確並具有重要關聯性例外時，才許可大法官附帶審查之，且審查的方式應當採行「附帶論述」的方式(obiter dicta)為宜，這並非聲請人聲請解釋之事件所及，但釋憲機關在論理推演中，所牽連出來的解釋要旨，亦即有「訴外裁判」之嫌的「附帶論述」。雖然學術界頗多不贊成採納此方式（註五），但憲法之解釋合憲爭議所運用之理論與獲致結論的方法，可謂變化萬端，致使附帶論述的產生很難避免，吾人不妨採行例外的許可，亦不至於牴觸憲法釋憲權的制度本意。

故大法官倘若在釋字第六七三號解釋，能夠清楚說明白系爭問題應定性為行為罰，再一語帶過即使修法後母法仍然犯了同樣錯誤，當可促使立法者從速修法，亦不至於會產生本號解釋的原因案件。

三、個案依比例原則的救濟，造成法律不確定的弊病

本號解釋多數意見延續釋字第六七三號解釋另一個缺點，乃在最後對於解釋作成後處罰尚未確定之案件，採行法院應個案判斷的方式：「有關機關對未於限期內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報之案件，應斟酌個案情節輕重，並依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。」（本號解釋理由書第二段參照）。

釋字第六七三號解釋亦採行同樣善後處理方法，而始作俑者為釋字第六四一號解釋。該號解釋針對菸酒稅法第二十一條規定：「本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新臺幣二千元之罰鍰。」其有關處罰方式之規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣二千元之罰鍰。該號解釋認為處以罰鍰之方式，於符合責罰相當之前提下，立法者得視違反行政法上義務者應受責難之程度，以及維護公共利益之重要性與急迫性等，而有其形成之空間。但菸酒稅法第二十一條規定，乃以「瓶」為計算基礎，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，每出售一瓶，即處以新臺幣二千元之罰鍰，受處罰者除有行政罰法減免處罰規定之適用者外，行政機關或法院並無綜合個案一切違法情狀以裁量處罰輕重之權限。故認為已違反比例原則而違憲。

在訂下一年的修法期後，該號解釋也特別針對系爭規定修正前，依該規定裁罰及審判而有造成個案顯然過苛處罰之虞者，應依菸酒稅法第二十一條規定之立法目的與個案實質正義之要求，斟酌出售價格、販賣數量、實際獲利

情形、影響交易秩序之程度，及個案其他相關情狀等，依該號解釋意旨另為符合比例原則之適當處置。

釋字第六四一號解釋開創了授權法院使用比例原則衡量個別案件的情形，自行決定如何裁罰之先例。易言之，法院可採取「以瓶計算」方式計算罰鍰金額，每瓶只要不超過兩千元的上限，即不牴觸該號解釋。就此以觀，若以每瓶的罰鍰計算差異，便極為可觀，法院亦可「整批」計算罰額，情形又更多元與複雜。質言之，本號解釋引起了個案審判趨向「法律後果不確定」之弊病。菸酒稅法第二十一條每瓶處兩千元罰鍰之規定固屬嚴格，至少讓主管機關與法院有裁罰之標準，反之讓法院自行決定罰額，又無處罰上限，結果導致各法院在審理個案時，會有各種不同處罰標準之混亂情形。

更何況，此暫時性的授權法院個案裁量處罰額度，僅能適用在修法期一年之案件上。同時也產生後續的問題，若在一年修法期內，相關法規範已經修正，是否仍由法院自行裁量（即釋字第六四一號解釋的授權）或適用新法？如依行政罰法第五條之規定，是以行政機關裁處時的法規為依據，而非於法院審判時的法規為準。故在本情形，上述法院仍然必須行使原審法院由釋字第六四一號解釋所獲得的授權。故新法的規定，儘管有利於當事人(註六)，仍不一定會適用在當事人之上，而可由法院裁量適用新法與否也。

參照修法後的處罰標準為「每瓶超過專賣之金額，處一倍至三倍罰鍰。」對比法院在個案裁處金額時的裁量自由，幾乎達到「漫無邊際」的程度。這種由釋憲機關授權

的「暫時法秩序」未免太過自由、空泛與不確定乎？

同樣的問題也顯示在釋字第六七三號解釋之上，對於已補繳稅款卻未補報扣繳憑單者，只要求不硬性罰三倍之罰鍰，而斟酌個案情節輕重為處置，正是重複了釋字第六四一號解釋的策略。

釋字第六七三號解釋異於釋字第六四一號解釋之處，乃在解釋理由書中指明「應參照稅捐稽徵法第四十八條之三之規定」，作為法院裁量決定未決案件標準。該條條文為：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」涉及有關裁罰作成的法律適用，條文文義上似乎和行政罰法第五條並無不同。但在實際的稅捐處罰實務運作上，已將此「裁處時」，擴張到「行政救濟階段」，故在訴訟程序中援引有利當事人之新法作為判決依據（註七）。如此一來，釋字第六七三號解釋之提及此，豈非意味，原系爭條文（行為時法）已經宣告違憲失效，但新法已經制定（將罰則由硬性的三倍，改為三倍以下），即可由法院自行依比例原則來操作運用新法，只要處罰額度在三倍以下，都獲得合憲的依據。這種解釋保留「向低裁罰」依據的可能性，但若判決接近三倍而未超過，也不違憲，釋憲機關的美意，讓處罰額度大幅度之減輕，但比起依學理要求將之定位於行為罰，則上述釋憲美意的減輕處罰效果，顯然就微不足道矣！

是否在此援引的稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，只是提醒法院得援引新法的有利規定，作為減輕的依據為已足？其實該條文的援引，乃是多餘之舉。即使大法官不

提出，亦不妨害該條文可以在個案實質適用也，大法官只不過是提醒的作用罷了。

同樣的提醒作用恐怕更有必要，這是應當再援用另一條條文—稅捐稽徵法第四十八條之二的規定的問題：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」此規定有助於法院判斷如何減輕當事人在個案的罰則問題，以符合比例原則，其理由如下：一、這是類似刑法第五十九條酌量減輕之規定，讓觸法者情有可原時，能獲得較輕的處罰機會，二、此也符合釋字第六七三號解釋個案救濟之用意，不僅讓法院與行政機關能適用較新與有利之母法，同時為了避免個案正義的不確定性，而獲得明確的裁量判斷，故藉此適用裁量基準，更能達到法律安定性原則。三、本號解釋（釋字第七一三號解釋）的審查標的—稅務違章案件減免處罰標準（第六條第一項第二款規定），正是依據稅捐稽徵法第四十八條之二的規定所訂定，也使用在本號解釋原因案件的處罰之上。

故除非釋字第六七三號解釋想要另闢蹊徑，讓法院直接越過財政部依該法之授權所訂定的減免處罰標準，直接由法院就個案自由發揮其正義裁量權，否則本條文具有統一減輕個案罰則決定的功能，更值得重視也。故本席以為該法第四十八條之二的作用，恐怕比第四十八條之三有過之而無不及也。

本號解釋卻照樣援引稅捐稽徵法第四十八條之三的規定，而未查明釋字第六七三號解釋援引此條之目的在—讓

法院可適用有利人民之新法矣。按新法即現行母法的合憲性，本號解釋不列入審查，故維持母法的三倍以下之罰鍰上限規定。就此而言，引用稅捐稽徵法第四十八條之三的規定，已經不比釋字第六七三號解釋時，並無太大保障人民財產權與比例原則的價值（註八）。

此兩號解釋提及依稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，作為法院個案的判斷標準，在釋字第六七三號解釋或有若干價值，在本號解釋中則不復見，反而忽略稅捐稽徵法第四十八條之二之規定是否有稍加著墨之必要？

四、結論—前事不忘後事之師

綜前所述，本號解釋實際上一再重複釋字第六七三號解釋的不當之處。最關鍵之處便是不敢明白將只是違反「未補報扣繳憑單者」行為，明白認定為行為罰，從而也應當坦然持「解鈴還需繫鈴人」態度，認定母法的規定—所得稅法第一百十四條第一款，將「僅未補報扣繳憑單」之行為態樣視為漏稅罰之處罰，乃違憲之立法，應當從速修法，將之改列在處罰行為罰之同條文第二款中，便可以適用該款的規定—具有處罰的上限，而將違憲性澈底根除。

但本號解釋多數意見不採此方式，不修改母法，只強調子法的罰則過於僵硬。此頭痛醫頭，腳痛醫腳的「局部手術式」詮釋，顯然不能夠斷絕類似案件的一再產生。而且本號解釋且信賴法院利用個案正義式的採納比例原則來裁判，更會造成個案間法律後果的標準落差，更易造成案件當事人對司法公信力的懷疑與不信賴，利弊得失當可立判矣。

本席以為，本號解釋多數意見當以釋字第六七三號解釋為殷鑑：該號解釋作出後，主管機關得以系爭規定（罰三倍之罰鍰），已有新法（改為三倍以下之罰鍰）為口實，認定不受該號解釋之拘束，從而立法者也無庸修改該項標準，結果延宕至今，還會讓過苛的母法處罰標準繼續適用。本席也不禁慨嘆：要行政機關樂意配合修法，何其難也？釋憲機關也應當為作出語焉不詳的解釋文，至少承擔部分責任也。目睹今後此類案件違憲爭議仍將頻生不斷（依目前稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表已將本號解釋原因案件之行為罰，改處一・二倍之罰鍰，仍不脫漏稅罰之色彩），吾人是否能由釋字第六七三號解釋採行的解釋方法未盡周延，而學到教訓乎？德國大文學家歌德有一句名言：

儘管我們口頭上一直重複傳頌真理，但在行為上卻一再反覆不斷地出現謬誤。

如今在本號解釋原因案件上出現的處罰過苛之爭議，已非偶然案件，而本院一再強調保障人民財產權與比例原則之重要，並殫精竭慮加以維護，但在解釋方式上卻一再忽視母法存在的違憲罅漏，且憚於勇敢刨根拔苗加以清除。歌德這句描述一般人都不免有「人性弱點」的名言，似乎也反映到我國的釋憲實務乎？

註一：就以本號解釋聲請人為例，僅因為延誤一日而補報扣繳憑單，即被多科處以 0.5 倍之罰鍰，達到七百五十萬元之鉅，不可謂不苛也。

註二：可參見黃茂榮大法官在釋字第六七三號解釋提出的不同意見書，註 9 處。

註三：可參見許玉秀大法官與黃茂榮大法官在釋字第六七三號解釋提出的不同意見書，已提出此見解。

註四：參見陳新民，〈憲法僵局的解決模式—兼評「機關忠誠的概念」〉，刊載於：《法治國家原則之檢驗》，元照出版公司，2007 年，第 42 頁。

註五：參見陳新民，《憲法學釋論》，第七版，第 823 頁；吳庚，《憲法解釋與適用》，修訂三版，民國九十三年，第 432 頁。

註六：該條文在九十九年九月一日修正，條文為：「本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，按超過原專賣價格之金額，處一倍至三倍罰鍰。」

註七：財政部八十五年八月二日台財稅第八五一九一二四八七號函，參見陳清秀，《稅法總論》，元照出版社，民國九十九年，第 194 頁。

註八：依新修正的稅務違章減免處罰標準（102 年 8 月 28 日）第六條中，對於所得稅法第一百十四條第一款規定的罰鍰案件，僅規定在「應扣或短扣之所得稅額在新臺幣三千元以下，經限期責令補繳稅款及補報扣繳憑單，已依限繳納或補報者免予處罰。」此外，對本號解釋相關行為罰不再有任何規定，對減輕當事人的罰責無甚助益。

部分協同部分不同意見書　　大法官　羅昌發

財政部中華民國九十一年六月二十日修正發布之稅務違章案件減免處罰標準第六條第一項第二款規定：「依所得稅法第一百十四條第一款規定應處罰鍰案件，有下列情形之一者，減輕或免予處罰：……二、扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之

稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處一．五倍之罰鍰」（下稱系爭規定一；該規定於一００年五月二十七日修正刪除）。多數意見認為裁處罰鍰數額部分，已逾越必要程度，故就該範圍內，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。本席就此敬表同意。由於本件涉及「減免處罰標準」之違憲審查，本席認有進一步闡述之必要。另所得稅法第八條第十一款規定：「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。」（下稱系爭規定二）聲請人指摘此規定過於模糊，有違法律明確性。多數意見則以聲請人未具體指摘此規定有何牴觸憲法之處，而不予受理。本席認系爭規定二確有不明確之處，而有檢討改進餘地。爰提出本部分協同部分不同意見書。

壹、減免處罰標準亦得為憲法第二十三條審查之標的

一、本院以往諸多解釋常針對稅法所處罰之行為性質區分為二，分別論斷其處罰之適當性：其一為針對稅法要求納稅義務人或其他關係人為一定行為，而其未配合者，所處之「行為罰」；其二為針對漏繳稅款所處之「漏稅罰」（此種區分之前提為：前者應予以較輕之處罰；後者得予以較重之處罰）。本院以往亦常就稅法所規定之罰則，設有認定逾越憲法第二十三條所規定必要程度之兩項標準：其一為未賦予稽徵機關參酌具體違章情況，按情節輕重裁量處罰額度；其二為未設最高處罰限額。例如本院釋字第三五六號及第六一六號解釋均謂：在納稅義務人已繳納其應納稅款情形下，行為罰仍依納稅額固定之比例加徵滯報金與怠報金，又無合理最高之限制，顯已

逾越處罰之必要程度。本院釋字第六七三號解釋亦謂：「有關扣繳義務人不按實補報扣繳憑單者，應按應扣繳未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，未賦予稅捐機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁罰之數額，其處罰已逾越必要程度」。釋字第六四一號解釋並指出，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；且法律應設適當之調整機制，以避免罰鍰金額有無限擴大之虞，而造成個案顯然過苛之處罰。

二、本席認為，不論行為罰或漏稅罰均不應過苛，否則可能構成「殘酷之處罰」之情形。行為罰或漏稅罰之處罰是否過苛，均應依憲法第二十三條所列各項因素而為判斷（見本席就本院釋字第六九七號解釋所提不同意見書）。本席並認為，本院以往解釋所提出「應賦予稅捐機關參酌具體違章狀況及按情節輕重決定裁罰數額」及「應設合理最高之限制」之二項標準，屬於憲法第二十三條適用於稅法處罰之適當的判斷因素。且情節輕重與合理最高限制兩項要件相輔相成。如僅要求稽徵機關考量情節輕重，而未設合理最高限制，則其仍有可能科處逾越必要程度之高額處罰；如僅有合理最高限制，而無情節輕重之考量，則情節差異極大之行為受相同之處罰，亦與必要性之要求有違。

三、多數意見就系爭規定一僅以其「未許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰已逾越必要程度」（見本號解釋理由書第二段）。多數意見就系爭規定一未設「合理最高限制」部分，未引為逾越

必要程度之理由，容有斟酌餘地。

四、另稅捐稽徵法第四十八條之二第一項與第二項分別規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。」「前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」系爭規定一係主管機關依據稅捐稽徵法第四十八條之二第二項之授權而訂定。按主管機關針對個案行使裁量權，以決定情節是否輕微以及是否應予免罰，屬於適當與否問題，本院自無違憲審查權。另主管機關依法律授權訂定標準，以決定何種情形屬於情節輕微，以及何種情形應予免罰，本有其裁量空間，本院原則上亦鮮有介入之餘地。然如主管機關在減免處罰之標準中規定，凡符合特定條件者即應施以特定之處罰（如系爭規定所示，凡符合「扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報」之條件者，即施以「按應扣未扣或短扣之稅額處一．五倍之罰鍰」），此種「減免處罰之標準」，與「固定倍數之處罰規定」並無任何實質上差異；稽徵機關於個案符合系爭規定所定之條件時，毫無依情節（如遲延之時間、是否影響稽徵、所涉及之金額等）而為裁量之空間，而必須一律依一．五倍科處罰鍰。本院援引以往對稅法處罰之審查標準，對於此種「符合特定條件即應施以特定之處罰」之「減免處罰標準」予以審查，應無不當。本號解釋並非在審查主管機關在法律授權下之單純裁量決定。就此應予補充說明。

貳、有關法律明確性部分

一、聲請人有關法律明確性之指摘部分係針對系爭規定二之「在中華民國境內取得之其他收益」文字。多數意見並未明確宣示該等文字是否明確；而僅以聲請人未具體敘明其客觀上有何牴觸憲法之處。

二、本席曾於本院釋字第六九七號解釋所提不同意見書說明：「不同領域的法律、不同性質的規定、不同經濟社會背景下的規範，明確性程度高低的要求，或有不同，然其均應達於基本的（必要的）明確程度(necessary degree of certainty)」。「實體性的事項，與技術性或細節性的事項，憲法所要求的明確性，自然可能有所差異。實體事項固須以明確的法律規定，始符合法律明確性的要求；然如屬技術性或細節性的事項，而法律未能明確規定者，得由主管機關以發布命令之方式補充（本院釋字第四四三號、第六二０號、第六二二號、第六四０號、第六五０號解釋參照）。換言之，倘係技術性或細節性的事項，法律未明確規範，應不違反明確性的要求。所謂技術性或細節性之事項，顯然不包括直接影響人民權利義務關係之事項。」「在社會關係較單純、經濟活動較不多樣、科技未高度發達之前，較為簡略的法律規定，或許可以達到基本的明確程度。然社會關係漸趨複雜、經濟活動愈趨多樣、科技愈來愈為發達的情形下，同樣的法律內容，適用上可能產生高度的不確定或不明確的結果。故法律規範是否符合明確性之審查，即應隨時空環境之變遷，而有不同的結論。解釋憲法的機關在作成憲法解釋時，針對相同的規範，在不同的時空環境下，有違憲與

否的不同解釋，亦甚為自然。」「法律規定之內容所應達到的基本明確程度，應以法律解釋方法加以判斷。如依法律條文之表面文義(plain meaning)或其通常含意(ordinary meaning)、體系解釋及以立法目的為基礎而為解釋，仍可能導致多數而歧異的結果，而無法獲致單一的合理結論時，則其明確程度並未達於基本的要求。……本席認為，法律規範明確與否，應有客觀之判斷基礎。此客觀之基礎即為法律解釋的原則。如法律條文表面文義及通常含意之下，並依體系解釋及目的解釋，仍可能導致多數而歧異的結論，在客觀上應屬不明確，而有違憲疑慮。」

三、本席認為，系爭規定二並未達於基本的（必要的）明確程度。蓋系爭規定二係在界定課稅之基礎，屬於實體性之事項，而非技術性或細節性事項，故人民應有權期待在法律上就其要件為較明確之規定。系爭規定二在經濟活動愈趨多樣且科技愈來愈為發達之今日更顯其不明確性。以本件而言，其原因事件涉及國內公司之記者於國外採訪新聞時，為使新聞及時傳送回國內，而使用外國公司設於當地之相關傳送設備、作業軟體系統、技術服務、或電視台整體資源，並因而給付外國衛星機構之費用。此種純粹在境外發生之交易（雖然訊息之接收端係在國內，但所有的設備均位於境外，且所有服務亦係在境外發生），究竟是否為「在中華民國境內取得之其他收益」，適用上確實產生高度的不確定或不明確的結果。如以系爭規定二法律條文之表面文義或其通常含意而言，「在中華民國境內取得之其他收益」確亦有不同解釋之

可能。一種解釋為著重於「取得之對象」(即所得之來源)；即只要取得之對象或所得之來源係中華民國領域內之公司，即屬中華民國來源所得。另一種可能之解釋為著重於取得或所得之「原因」；即必須所得者係基於在中華民國境內之經濟活動或因在中華民國境內擁有財產而產生者，始屬中華民國來源所得。系爭規定二表面文義既容有不同的解釋，其欠缺必要的明確程度，應屬明顯。

四、本席認為，系爭規定二之「在中華民國境內取得之其他收益」之文字，僅以收益取得之對象或所得之來源為標準，而未就「取得原因」加以界定（例如由於所得者之財產所在地為中華民國，使其因而產生之收益構成中華民國來源所得，及由於所得者之經濟活動在中華民國，使其因而產生之收益構成中華民國來源所得)，造成可能擴大對外國人課徵所得稅所採之「屬地主義」之結果，且相當程度造成法律的「域外適用」(以我國法律適用於外國人在境外發生之行為)。本席認為，本號解釋縱未能宣告系爭規定二為違憲，最低程度亦應命相關機關予以檢討改進。多數意見認系爭規定二之聲請應不受理，本席認有斟酌餘地。

部分不同意見書　　大法官　湯德宗

系爭規定業已作廢，不復為患，何需審究其是否合憲？況相同意旨已釋示於本院釋字第六七三號解釋，今將其中一段再抄一遍，可有新意？至於聲請人能否獲得救濟，在現行抽象違憲審查

制度下，原非本院決定是否受理釋憲聲請所應考量的因素。職司憲法解釋的司法院，何時竟成了財稅法院？

註一：司法院大法官解釋憲法原有三項重要功能：一、維持權力間的水平分權制衡（所謂「五權分治、平等相維」）；二、維持權力間的垂直分權制衡（所謂「受憲法保障的中央、地方均權關係」）；三、保障人民憲法權利（避免各權力部門沆瀣一氣，侵害人民的基本權）。惟近年來前兩項功能已嚴重萎縮，末項功能因不開放「憲法訴願」，乃無法即時對治違憲的裁判。撫今思昔，距離建構「無漏洞的違憲審查」理想仍遙，能不惕勵？！

不同意見書

大法官　林錫堯　　提出

大法官　陳　敏　黃璽君　加入

一、本案相關之法狀態

（一）所得稅法第114條第1款

所得稅法第114條第1款（中華民國（下同）90.1.3修正公布）：「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。二 ……」。（本條文於98年5月27日修正，第1款罰鍰分別修正為「一倍以下」、「三倍以下」）

（二）司法院釋字第673號解釋

99年3月26日司法院釋字第673號解釋（係於本案之原因案件確定終局判決後公布）：78年12月30日修正公布及90年1月3日修正公布之所得稅法第114條第1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，不符憲法第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，應自本解釋公布之日起停止適用。

（三）稅捐稽徵法第48條之2

稅捐稽徵法第48條之2：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。（第1項）前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。（第2項）」。

（四）**稅務違章案件減免處罰標準第6條第1項**

依據稅捐稽徵法第48條之2第2項授權，財政部於91年6月20日修正發布稅務違章案件減免處罰標準，該標準第6條第1項規定如下（**該項第2款規定即為系爭規定**；第2款及第3款規定於100年5月27日修正刪除）：

「依所得稅法第一百十四條第一款規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：

一　應扣未扣或短扣之稅額在新臺幣三千元以下，經限期責令補繳稅款及補報扣繳憑單，已依限繳納及補報者，免予處罰。

二　扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按

實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰。

三　扣繳義務人已於期限內補報扣繳憑單，未於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，於裁罰處分核定前已按實補繳者，按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰。」

（五）本案之原因案件係最高行政法院97年度判字第1000號確定終局判決（判決日期：97年11月13日）

二、多數意見認定系爭規定違反比例原則之理由

綜觀本件解釋文與解釋理由所示，多數意見認定系爭規定違反比例原則之理由可歸納為二：

（一）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，程度上顯有差異，惟系爭規定之處罰，與同標準第6條第1項第3款所定之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰。

（二）系爭規定未許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度。

三、本文反對多數意見之理由

上述多數意見理由等於硬生套用釋字第 673 號解釋之違憲理由，成為本案論述之主軸。且吾人如對稅務違章案件減免處罰標準第 6 條第 1 項第 2 款（即系爭規定）與第 3 款所規定之「情節輕微」之情節，予以綜合評價，二者已完全履行法定義務之內涵相同，自應予相同評價，故規定相同之減輕處罰標準，正符合平等原則，詎多數意見將其納入本案違憲理由，亦無非硬生套用釋字第 673 號解釋之

結果而已。

多數意見忽視系爭規定與釋字第 673 號解釋之釋憲客體（所得稅法第 114 條第 1 款後段部分）有諸多差異，硬生套用釋字第 673 號解釋之違憲理由，呈現多處謬誤，尤其對於系爭規定之法性質、法體系內之地位與功能、比例原則之適用範圍與如何操作等，均未意識其問題性而深入探索並詳加說明，徒以形式思維模式，處理本案違憲問題，且誤用比例原則，復未能合理說明其如何操作比例原則，顯有未洽。

茲詳述如下：

（一）系爭規定與釋字第673號解釋之釋憲客體有諸多差異，不可將釋字第673號解釋之違憲理由硬生套用於本案

1、釋字第673號解釋與本案之差異（對照表及其說明如下）

	釋字第 673 號解釋	本案
解釋客體	所得稅法第 114 條第 1 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（78.12.30 及 90.1.3 修正公布）	稅務違章案件減免處罰標準第 6 條第 1 項第 2 款（91.6.20 修正發布，即系爭規定）
性質	法律（所得稅法）規定	稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項授權訂定之法規命令
目的與規範功能	處罰（不利於受處罰者）貫徹扣繳義務人依規定申	減輕處罰（有利於受處罰者）

	報扣繳憑單之義務	避免處罰過苛之調整機制（稅捐稽徵法第 48 條之 2 立法目的說明如下：「鑒於工商社會生活步調緊湊，而納稅事務又日趨專業化，複雜化，納稅義務人或因不諳稅法規定，或因一時疏失而違反稅法規定者在所難免，如不分情節輕重，概加處罰，對納稅義務人恐失之嚴苛。爰明定依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰，以為執行之依據。惟何種情況下可資認定為情節輕微，或漏稅金額在何種標準以下，可減輕或免予處罰，須視各稅性質及案情而定。爰增訂「關於前開情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」）
內容與範圍	立法者有較大的立法形成空間	法規命令訂定者僅得規定情節輕微之情節與如何減輕處罰

失效情形	①99.3.26 釋字第 673 號解釋宣告停止適用 ②98.5.27 早已修正	①釋字第 673 號解釋效力不及之 ②100.5.27 修正稅務違章案件減免處罰標準時，刪除該款規定
違反比例原則之論述	所得稅法第 114 條第 1 款後段規定中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，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 114 條第 1 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**	①系爭規定為減輕處罰之規定，是否適用比例原則？ ②如認應適用比例原則，如何操作？目的正當性、手段符合適合性、必要性與狹義比例性各如何論述？ ③可否套用釋字第 673 號解釋之論述？系爭規定既已依法律授權並本其訂定法規命令之裁量權，明文規定「情節輕微」之具體情節（即扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者）與減輕標準（即按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰），**釋憲者是否尚得指摘系爭規定**

	額，其處罰顯已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第 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（釋字第 673 號解釋理由書參照，有關目的正當性與手段適合性之論述，可參閱該解釋理由書其他部分之論述）	**「未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度」**？有何理由作此種論斷？
違憲之效果	不符比例原則之範圍內，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 48 條之 3 之規定，另為符合比例原則之適當處置，併予指明。（釋字第 673 號解釋文參照）	①系爭規定是否不再適用？是否意指不予減輕處罰？抑或意指減輕太少？ ②如認減輕太少，則應如何減輕才合憲？

茲就上開對照表說明如下：

（1）系爭規定是法規命令，僅得在稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項之授權目的、內容、範圍內訂定

稅務違章案件減免處罰標準係屬一種法規命令。其立法目的，依循稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項之授權目的，係在對違反稅法

義務應處罰鍰之行為，而情節輕微或漏稅在一定金額以下者，減輕或免予處罰。且依上述稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項規定之授權範圍，上開標準僅能規定何種「情節輕微」或「漏稅在一定金額以下」免予處罰、如何減輕處罰，如此而已，不可能逾越授權範圍而為規定。

（2）系爭規定已規定「情節輕微」之具體情節及其減輕處罰標準，本質上是減輕處罰規定，係以避免處罰規定過苛為其立法目的之調節機制，本身並非處罰規定

系爭規定則在稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項授權之目的、內容、範圍內，針對所得稅法第 114 條第 1 款後段（78.12.30 及 90.1.3 修正公布）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，規定「扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰」，亦即將原本應依所得稅法第 114 條第 1 款後段規定應罰鍰「三倍」之行為，如有「於裁罰處分核定前已按實補報」之情形，即屬「情節輕微」，減輕處罰一半，文義甚為清楚，且係在稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項授權目的、內容、範圍內。而究其本質，係屬減輕處罰之規定，係以避免處罰規

定過苛之調節機制，本身並非處罰規定。換言之，系爭規定係有利於人民之規定，而非干涉人民權利之規定。因此，對系爭規定之違憲審查，是否適用比例原則？如認應適用，如何操作？目的正當性、手段符合適合性、必要性與狹義比例性各如何論述？可否套用釋字第 673 號解釋之論述？均有疑義，此乃本案解釋必須先予釐清之問題。

（3）釋字第 673 號解釋效力並不及於系爭規定

司法院釋字第 673 號解釋宣告 78 年 12 月 30 日及 90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法第 114 條第 1 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，違反比例原則。因當時有效之所得稅法第 114 條第 1 款規定，即 98 年 5 月 27 日修正公布之條文，已將處罰倍數修正為三倍以下之罰鍰，故釋字第 673 號解釋僅能就該案審查客體宣告「應自本解釋公布之日起停止適用」。其效力僅對於該號解釋之原因案件發生溯及效力。本案原因案件最高行政法院 97 年度判字第 1000 號確定終局判決係於 97 年 11 月 13 日判決，另系爭規定係於 91 年 6 月 20 日修正發布，均在釋字第 673 號解釋公布之前，故依法理，上開確定終局判決作成判決當時，78 年 12 月 30 日及 90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法第 114 條第 1 款後段及系爭規定均屬有效之法

令，釋字第 673 號解釋效力並不及於系爭規定。

（4）本案宣告系爭規定違憲，於憲法秩序之維護有何實益？

本案宣告系爭規定違憲並「應自本解釋公布之日起不再適用」之結果，於憲法秩序之維護，難見實益，反呈現問題。因系爭規定業於 100 年 5 月 27 日修正稅務違章案件減免處罰標準時刪除（註一），且於司法院釋字第 673 號解釋公布（99 年 3 月 26 日）前，98 年 5 月 27 日修正公布之所得稅法第 114 條第 1 款規定，已將處罰倍數修正為三倍以下之罰鍰，賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依情節輕重裁量罰鍰之數額，而稅捐稽徵機關之裁量可參酌「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（註二）（此係行政規則，與系爭規定之訂定依據、訂定機關裁量空間、法性質、規範功能與效力等均有不同，無從比擬）為之。且因解釋理由呈現之謬誤，引發憲法原則之操作與釋憲方法之問題（詳如後述）。

2、多數意見將釋字第673號解釋之違憲理由硬生套用於本案，即有忽視上述系爭規定與釋字第673號解釋釋憲客體之實質差異

由上述釋字第 673 號解釋與本案之差異對照表及其說明以觀，二者解釋客體（審查客體）及其法性質、目的與規範功能、內容與範圍等均有所不

同；釋字第 673 號解釋之效力並不及於系爭規定；系爭規定之法源係稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項，並非所得稅法第 114 條。**顯然，所得稅法第 114 條第 1 款後段規定違憲並不當然導出系爭規定違憲之結論，系爭規定是否違反比例原則，仍應遵循比例原則審查之操作模式論述（實際上根本無法操作，詳後述）**，如無法提出憲法上客觀合理之實質理由，僅以形式思維模式，認所得稅法第 114 條第 1 款後段規定之違憲當然會導出系爭規定違憲之結論，而強以所得稅法第 114 條第 1 款後段規定違憲之各種理由，加責於系爭規定，自有欠妥。

（二）系爭規定僅係依法律授權訂定之減輕處罰規定，屬避免處罰規定過苛之調整機制，係有利於受處罰者之規定，並非處罰規定本身，何能適用比例原則？如認系爭規定可適用比例原則，如何操作？本文認為，系爭規定應不在比例原則之適用範圍內，自不可能操作比例原則

關於比例原則之適用範圍，固及於所有國家權力以任何方式侵害人民權利之情形，尤其於限制基本權之情形，比例原則即為法律限制基本權之界限。因而立法者於制定使人民負擔之法律時，應遵守比例原則（按訂定使人民負擔之法規命令時亦同）。然從基本權保障之觀點而論（註三），比例原則應僅具有防禦人民權利，避免遭受國家權力不合理干涉之功能，國家行為如不涉及基本權之保障範圍，或不具干涉性，當無比例原則之適用（註四），故於涉及基本權之給付內涵時，通常適用「禁止不足」

(Untermaßverbot)之法理（註五）。換言之，比例原則（禁止過度Übermaßverbot）係法律限制基本權之界限，而「禁止不足」是要求法律提供最低保護(Schutzminimum)，兩者互相抗衡（註六）。

此外，在比例原則之操作模式上，仍不可忽視立法者在目的之選擇、手段適合性與必要性之判斷上，享有廣泛之預測、評價與判斷之空間，違憲審查機關僅能作有限度之審查（例如：立法者是否無合理之理由而採行干涉措施致逾越判斷空間之界限、是否未基於正當合理之評價而為有瑕疵之預測等）（註七），尤忌諱以其主觀見解取代立法者之見解。上述法理，當可類推適用於訂定法規命令之情形。法規命令之訂定，應限於法律授權之目的、內容、範圍內，惟在此條件下，仍享有一定之預測、評價與判斷之空間。因此，稅務違章案件減免處罰標準在稅捐稽徵法第48條之2第2項之授權目的、內容、範圍內，訂定該法規命令之主管機關仍得享有一定之形成空間，釋憲者如無積極論據，不宜逕行認定其規定違反比例原則。

如上開對照表及其說明所述，系爭規定僅係依法律授權訂定之減輕處罰規定，本身即屬避免處罰規定過苛之調整機制，係有利於受處罰者之規定，並非處罰規定，其本身不具干涉性，何能適用比例原則？有何論據？多數意見認系爭規定違反比例原則，是否意指其「減輕不足」？

吾人若觀釋字第646號解釋：「末查依本條例（按指電子遊戲場業管理條例）第二十二條規定科處刑罰，雖可能造成未辦理營利事業登記而經營電子遊戲場業之人，即使其經營未涉及賭博或其他違法情事，亦遭刑事制裁，惟

因系爭規定之法定刑已賦予法院針對行為人犯罪情節之輕重，施以不同程度處罰之裁量空間，再配合刑事訴訟法第二百五十三條微罪不舉、第二百五十三條之一緩起訴、刑法第五十九條刑之酌減及第七十四條緩刑等規定，應足以避免過苛之刑罰。」即係因相關法律另設有微罪不舉、緩起訴、刑之酌減及緩刑等規定之調整機制，而為刑罰規定合憲之結論。**足見本文強調本案系爭規定即屬避免處罰規定過苛之調整機制而非屬處罰規定之重要意義**。

再看釋字第669號解釋指出：「惟系爭規定（按指槍砲彈藥刀械管制條例第八條第一項規定）所禁止製造、運輸、販賣之客體相對廣泛，一部分殺傷力較低之空氣槍，亦在處罰範圍內。基於預防犯罪之考量，立法機關雖得以特別刑法設置較高之法定刑，但其對構成要件該當者，不論行為人犯罪情節之輕重，均以無期徒刑或五年以上有期徒刑之重度自由刑相繩，未能具體考量行為人違法行為之惡害程度，對違法情節輕微、顯可憫恕之個案，可能構成顯然過苛之處罰，而無從兼顧實質正義……法院縱適用刑法第五十九條規定酌減其刑，最低刑度仍達二年六月以上之有期徒刑，無從具體考量行為人所應負責任之輕微，而為易科罰金或緩刑之宣告，尚嫌情輕法重，致罪責與處罰不相對應。系爭規定對犯該罪而情節輕微者未併為得減輕其刑或另為適當刑度之規定，對人民受憲法第八條保障人身自由權所為之限制，有違憲法第二十三條之比例原則。」在此種法規結構下，**不指責調整機制（即刑法第59條規定酌減其刑之規定）違憲，而指責處罰規定（槍砲彈藥刀械管制條例第8條第1項規定）違憲，其理路甚**

明，不致混淆各種法規之不同規範功能。如今對照本案多數意見，引用釋字第673號解釋處罰規定違憲之理由，作為指摘調整機制（即系爭規定）違憲之理由，豈不構成嚴重之「打擊標的錯誤」(註八)。

更嚴重的是，多數意見既適用比例原則審查系爭規定，究竟如何操作目前公法學者所共認且於釋憲實務上慣用之審查模式：即按序審查「目的正當性、手段符合適合性、必要性與狹義比例性」？從而如何依循比例原則之操作模式認定下列問題：系爭規定之目的何在？是否正當？手段為何？是否有可達成相同效果之最小侵害手段？應相互比較之利益為何？如何認有顯失均衡情事？抑或尚有採取其他更適當之比例原則操作模式？均未見多數意見詳加推論說明，實未意識其問題性所致。

再者，系爭規定既已依法律授權並經主管機關本於訂定法規命令之裁量權，明文規定「情節輕微」之具體情節（即扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者）與減輕標準（即按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰），如未經詳予積極證明，何能逕論其違反比例原則？

（三）多數意見顯然未實質考量系爭規定之法性質與規範功能等因素，徒以形式思維模式，處理本案違憲問題，且誤用比例原則，復未能合理說明其如何操作比例原則，令人無法贊同

吾人若仔細閱讀解釋文與解釋理由所述，不難發現其論述之謬誤，均呈現將釋字第673號解釋認定所得稅法

第114條第1款後段部分規定違憲之理由移植於本案之缺失。茲詳細分析如下：

1、解釋文中首先指出：「財政部中華民國九十一年六月二十日修正發布之稅務違章案件減免處罰標準第六條第一項第二款規定：……，關於裁處罰鍰數額部分，……」，綜其文義與解釋理由之含義，顯係將系爭規定看成處罰規定。這是基本謬誤，本文已說明系爭規定僅係依法律授權訂定之減輕處罰規定，本身即屬避免處罰規定過苛之調整機制，係有利於受處罰者之規定，並非處罰規定。

2、解釋理由指出：系爭規定「未許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度」等語。惟系爭規定本非處罰規定，僅係依法律授權訂定之減輕處罰規定，何能「許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依情節輕重裁量罰鍰之數額」？既已明文規定「情節輕微」之具體情節（即扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者）與減輕標準（即按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰），還有何種情節應於減輕處罰之規定中加以斟酌而有設彈性處理規定（即裁量規定）之必要？如此減輕處罰之規定，未設彈性處理之規定，即屬違反比例原則嗎？如何證明系爭規定已逾越其立法裁量之界限？憲法上理由何在？

3、解釋理由論斷系爭規定「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」等語，所憑為何？是否屬比例原則中有關是否符合「必要性」之審查？請問，系爭規定之目的為何？手段為何？是侵害性之手段嗎？又何以系爭規定不是「最小侵害之手段」？還有什麼是「相同效果之較少侵害之手段」？均未見其說明而逕論系爭規定逾越必要程度，難道要說系爭規定減輕處罰減太少所以違憲嗎？這是比例原則之操作結果嗎？依本文之見，本案情形，根本不可能就上開問題操作比例原則，更遑論以比例原則加以審查。

4、至關於解釋理由指摘：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，程度上顯有差異，系爭規定之處罰，與同標準第6條第1項第3款所定之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰等語。吾人若比對稅務違章案件減免處罰標準第6條第1項第2款（系爭規定）與第3款之規定，第2款所述「情節輕微」之情節包含：扣繳義務人「已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款」、「未在期限內補報扣繳憑單，但於裁罰處分核定前已按實補報」；第3款所述「情節輕微」之情節包含：扣繳義務人「已於期限內補報扣繳憑單」、「未於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，但於裁罰處分核定前已按實補繳」。換言之，雖其履行扣繳稅款義務及申報扣繳憑單義務有先後之別，但均屬於裁罰處分核定前完全履行義務，就「情節輕微」之情節綜合

評價，二者業已履行法定義務之內涵相同，自應予相同評價，故規定相同之減輕處罰標準，正符合平等原則，且此一相同評價，並不因釋字第673號解釋結果而受影響。多數意見認定系爭規定違反比例原則之上述理由，恐有誤會。

四、結語

本案解釋結果，是否可資為原因案件之聲請人尋求救濟之機會，固應由該管行政法院依法判斷。然對於憲法原則之內涵與操作等釋憲實務之發展上，尚難認有何積極實益，反而因其論述內容呈現之多處謬誤，令人省思比例原則之適用範圍與如何操作之問題，乃至釋憲方法之根本問題，均有再檢討改進或釐清之必要。

註一：刪除之理由係以：「九十八年五月二十七日修正公布所得稅法第一百十四條規定，扣繳義務人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，及扣繳義務人已依法扣繳稅款，而未依規定之期限按實填報或填發扣繳憑單，經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，仍未依限按實補報或填發者之處罰，由原按應扣未扣或短扣之稅額及扣繳稅額處三倍罰鍰，修正為三倍以下罰鍰，爰第一項第二款、第三款及第二項第四款，分別按應扣未扣或短扣之稅額及扣繳稅額處一．五倍及一倍之罰鍰規定，已非屬減輕裁罰性質，爰予刪除」等語。

註二：該參考表在所得稅法第 114 條於 98 年 5 月 27 日修正公布後，關於裁罰金額及倍數部分亦為相當程度之調整。後續較特別之修正，則是在 100 年 5 月 27 日系爭規定遭稅務違章案件減免處罰標準以「非屬減輕裁罰性質」爰予刪除時，該參考表則相對應將

「扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未於限期內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，處一・五倍之罰鍰」一項納入規定。至於該參考表現行規定，對於扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未於限期內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，係採取裁罰「扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未於限期內補報扣繳憑單者：(一）於裁罰處分核定前已按實補報。處一・二倍之罰鍰」。

註三：本文不討論個案行政處分時如何適用比例原則之問題，而是討論在規範違憲審查上如何適用比例原則之問題。又比例原則作為規範違憲審查之基準時，其法理基礎，可能出自基本權保障，亦可能出自法治國家原則或其他，從而因其法理基礎之不同而異其適用範圍(Bernhard Schlink, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, in：Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht(2001)2 Band, S. 447ff.)，惟就本案特性而論，涉及基本權（財產權）保障之問題，並非基本權保障以外之問題，故在基本權內討論是否適用比例原則，並非將比例原則當作憲法上一般原則而適用於基本權保障以外之領域。

註四：參考 Detlef Merten, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, in: Detlef Merten/ Hans-Jürgen Papier, Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, BandⅢ, Allgemeine Lehren Ⅱ, 2009, §68 Rn. 42ff.

註五：參考 Hans D. Jarass/ Bodo Pieroth, Grundgesetz(Kommentar), 2007, Art. 20 Rn. 81. 然而本案是否及如何適用「禁止不足」(Untermaßverbot)之法理？仍應詳加研究。

註六：詳見 Detlef Merten, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, in: Detlef Merten/ Hans-Jürgen Papier, Handbuch der Grundrechte in Deutschland und

Europa, BandⅢ, Allgemeine Lehren Ⅱ, 2009, §68 Rn. 81ff.

註七：參考 Detlef Merten, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, in: Detlef Merten/ Hans-Jürgen Papier, Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, BandⅢ, Allgemeine Lehren Ⅱ, 2009, §68 Rn. 45.

註八：本案亦不宜以系爭規定造成個案「過苛」為由，認定違反比例原則。蓋釋憲實務以造成個案「過苛」為由認定違反比例原則之解釋，均係以法律之「處罰規定」為其審查客體（如釋字第 641、646、669、685 號解釋），且在比例原則之審查上，係以各該規定違反狹義比例性為其論述理由，尚未見以「減免規定」為其審查客體而認其違反比例原則之例；更何況，系爭規定既屬減輕處罰之規定，何能認其會造成個案「過苛」？

抄邱◯生釋憲聲請書

壹、聲請解釋憲法之目的

一、對於違反稅法規定之處罰，有因納稅義務人逃漏稅捐而予以處罰之漏稅罰，亦有因納稅義務人違反稅法上之作為或不作為義務而予以處罰之行為罰。行為罰係對於人民違反租稅法所課予之作為或不作為義務而予以處罰，不以涉及漏稅為必要，故處罰時自應斟酌所違反義務之情節輕重，而科處一定金額以上及以下之罰鍰，若行為罰亦以漏稅金額之倍數為計算罰鍰之標準，將使處罰目的混淆不清，亦將使人民遭受過度之處罰。科處罰鍰係對於人民財產權之限制，自應根據違規情節輕重而為裁量，且對於罰鍰應設有合理最高金額之限制，否則即逾越必要程度，違反憲法第23條之比例原則。扣繳義務人

已於通知期限內補繳稅款者，雖未於所命期限內補報扣繳憑單，亦不至於損害國庫稅收，故對於未於期限內補報扣繳憑單之處罰，應係行為罰，而非漏稅罰。「稅務違章案件減免處罰標準」第6條第1項第2款規定：「扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰。」對於扣繳義務人已於期限內補繳稅款，僅未於期限內補報扣繳憑單之行為罰，仍規定按所漏稅額之倍數予以處罰，無異係將未申報扣繳憑單之行為罰與逃漏稅之漏稅罰等同視之，而給予人民過度之處罰，且對於罰鍰亦未設有合理最高金額之限制，亦未合理考量扣繳義務人於個案中之可非難性，而一概處以相同倍數之罰鍰，已逾越必要程度，違反憲法第23條之比例原則。

二、憲法第7條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」旨在保障人民法律上地位之實質平等，如法律無正當理由而給予人民差別待遇，即違反平等原則。所得稅法第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九十天者，其自中華民國境外僱主所取得之勞務報酬不在此限。」明文規定以「勞務提供地」是否位於中華民國境內，以判斷勞務報酬是否屬於中華民國來源所得。同條第11款規定：「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。」將外國公司於境外提供勞務，而由中華民國營利事業於境內匯款所支付之費用亦規定為中華民國來源所得，使同為在中華民國境外提供勞務之報酬，僅有於境內匯款之營利事業須負擔扣繳之義務，其課予扣繳義務之標準並無合理之正當理由，違反憲法第7條之平等原則。

三、租稅構成要件應遵守明確性原則，使人民得以清楚知悉個人於稅法上所負擔之義務，此為租稅法律主義對於人民權利之保障。憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」租稅法律主義非僅要求國家對於人民課稅或給予租稅優惠時，應就租稅主體、客體、稅基、稅率等事項，以法律或法律明確授權之命令定之，亦包含租稅構成要件本身應遵守明確性原則，倘法律未明確規定租稅構成要件，使人民無法清楚知悉應否繳納稅捐，即有違憲法第19條之租稅法律主義。所得稅法第8條第11款規定：「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。」僅以概括方式規定何謂中華民國來源所得，而未如同條第1款至第10款明確規定收益之種類或性質，亦未以同條第1款至第10款以外之收益為適用前提，其意義有欠明確，且現今國際社會之經濟貿易活動多有跨國境情形，技術或服務於境外提供而由境內營利事業支付費用者所在多有，上開規定使境內營利事業無法明確判斷所支出之費用是否屬於中華民國來源所得，而負有代為扣繳及申報之義務，已違反租稅法律主義。

四、聲請人得依釋字第177號、第185號及第193號解釋意旨，

就所受確定判決聲請再審，以資救濟。

貳、疑義之性質與經過暨所涉及之憲法條文

一、本案事實經過

（一）聲請人於民國（以下同）89年度至92年度為聯○製作股份有限公司（下稱「聯○公司」）之負責人。財政部臺北市國稅局（下稱「國稅局」）以聯○公司給付國外機構衛星傳送費用時，未依所得稅法第88條規定按給付總額扣繳20%之稅款，而認定聯○公司於89年度至92年度之應扣未扣稅款分別為5,743,315元、2,685,917元、4,323,067元、1,302,087元，並限期命聲請人補繳應扣未扣稅款及補報各年度之扣繳憑單。

（二）聲請人嗣已於期限內補繳稅款，惟未於所命期限內補報扣繳憑單，而聲請人嗣已於裁罰處分核定前據實補報扣繳憑單，國稅局乃依據「稅務違章案件減免處罰標準」第6條第1項第2款規定：「扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處一・五倍之罰鍰。」而以應扣未扣之稅款科處聲請人1.5倍之罰鍰（金額分別為8,614,972元、4,028,875元、6,484,600元、1,953,130元）。聲請人不服並申請復查後，除89年度補繳應扣未扣稅款予以核減2元（變更為5,743,313元），罰鍰予以核減3元（變更為8,614,969元）外，其餘請求均被駁回。

（三）聲請人嗣雖依法提起行政爭訟，惟遭原確定判決以：「所謂『中華民國來源所得』，係指取自中華民國之所得；所得稅法第8條第3款雖設有『在中華民國境內

提供勞務之報酬』之規定，惟同條第11款亦設有『在中華民國境內取得之其他收益』之規定，故在不符合同條第3款之規定，而該當於同條第11款時，應適用該條款之規定……是以縱使非在中華民國境內提供勞務之報酬，若與中華民國有所關連，而在其境內取得之其他收益，應認為其屬在中華民國境內取得之其他收益，亦屬中華民國來源所得之一種類型。」為由（附件1），駁回聲請人之訴。

（四）聲請人已窮盡法定救濟途徑仍無法獲得救濟，故聲請人謹依司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款規定，向　貴院聲請解釋憲法。

二、所涉條文

本案所涉憲法條文為憲法第15條：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」憲法第19條：「人民有依法律納稅之義務。」憲法第23條：「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。」憲法第171條第1項：「法律與憲法牴觸者無效。」及憲法第172條：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」

叁、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、「稅務違章案件減免處罰標準」第6條第1項第2款，對於罰鍰未設有合理最高金額之限制，亦未合理考量納稅義務人於個案中之可非難性，而一概處以相同倍數之罰鍰，違反憲法第23條之比例原則：

（一）「稅務違章案件減免處罰標準」第6條第1項第2款，對於罰鍰未設有合理最高金額之限制，違反憲法第23條

之比例原則：

1.租稅秩序罰有「漏稅罰」與「行為罰」之別，漏稅罰乃因納稅義人未履行租稅法上之稅捐義務，故其處罰恆以漏稅金額為基礎，而處以若干倍數之罰鍰。而行為罰乃係因租稅法上課予人民作為或不作為之義務，不以涉及漏稅為必要，故行為罰應僅斟酌其行為或不行為之情節，科處一定金額以上及以下之罰鍰，不應以漏稅金額為基礎，若行為罰亦以漏稅金額為基礎，將使處罰之目的混淆不清（附件2）。

2.對於稅法上行為罰之處罰，不應以應納稅額之一定比例或倍數作為標準，且對於罰鍰金額應設有合理最高額之限制，始符合憲法第23條之比例原則，此業經　貴院於多起解釋中闡釋在案，包括：

(1)貴院釋字第 327 號解釋：「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。」（附件 3）

(2)貴院釋字第 356 號解釋：「營業稅法第四十九條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使營業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、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。惟在營業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與怠報金，又無合理最高額之限制，依本院釋字第三二七號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正。」（附件 4）

(3)貴院釋字第 616 號解釋：「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百零八條第一項規定：『納稅義務人違反第七十一條及第七十二條規定，未依限辦理結算申報，但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。滯報金之金額，不得少於一千五百元。』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：『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，但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。滯報金之金額，不得少於一千五百元。』乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，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……」（附件 5）

3.扣繳義務人已於通知期限內補繳稅款者，雖未於所命期限內補報扣繳憑單，亦不至於損害國庫稅收，故對於未於期限內補報扣繳憑單之處罰，應係行為罰，而非漏稅罰，處罰時自不應以漏稅金額之倍數為計算罰鍰之標準，否則無異係將未申報扣繳憑單之行為罰與逃漏稅之漏稅罰等同視之，而使人民遭受過度之處罰。以本案為例，聲請人已於期限內補繳稅款，漏稅部分亦已遭主管機關以所漏稅額之一倍科處罰鍰，而主管機關僅因聲請人遲延一天補報扣繳憑單，即依「稅務違章案件減免處罰標準」第6條第1項第2款規定，多科處聲請人０・五倍之罰鍰，形同聲請人僅晚一天補報扣繳憑單即被多處以七百萬元之鉅額罰鍰，其處罰顯然過度。況同為已繳納稅款而未於期限內補報扣繳憑單，所得稅法第114條第1項第2款規定：「扣繳義務人如有下列情事

之一者，分別依各該款規定處罰：……二、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。」對於扣繳義務人未於期限內補報扣繳憑單之處罰僅以4萬5千元為上限，亦顯見「稅務違章案件減免處罰標準」第6條第1項第2款之處罰實已逾越必要程度，違反憲法第23條之比例原則。

4.扣繳義務人之任務係協助稅捐稽徵機關，在對於第三人為給付時，代為扣留稅款，並繳納予稅捐稽徵機關，性質上屬於「無償」接受國家委任而協助處理稅捐稽徵之事務，其既未收受報酬，又非履行個人之納稅義務，所承擔之責任自應有合理之最高金額限制（附件6），故現正由立法院審議中之「納稅者權利保護法」草案，已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，於草案第18條中明定：「扣繳義務人違反扣繳義務者，除依各稅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。」（附件7）是國家對於違反扣繳義務之行為固得加以處罰，惟處罰之金額仍應有合理上限。

5.參照　貴院釋字第488號解釋：「憲法第十五條規定，人民財產權應予保障。對人民財產權之限制，必須合於憲法第二十三條所定必要程度……」（附件8）。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。」本條所稱之「必要」，即為學理上所稱之「比例原則」（附件9）。比例原則係包含下列三項子原則：1.「適當性原則」：即採取之方法應有助於目的之達成。2.「必要性原則」：即有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對於人民權益損害最少者。3.「衡量性原則」：即所採取方法造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡（附件10）。限制人民權益之法規應符合前揭三項子原則，始符合憲法第23條之比例原則。扣繳義務人已於所命期限內繳納稅款，僅未於期限內申報扣繳憑單，而嗣後已於裁罰處分核定前據實申報者，對於國庫收入已無不利之影響，亦未妨礙國家對於稅收資料之掌握，於此種情形下，仍以毫無上限之應繳稅額之倍數作為處罰標準，實過於嚴苛，有違比例原則中之衡量性原則。

6.綜上，「稅務違章案件減免處罰標準」第6條第1項第2款，對於扣繳義務人已於期限內補繳稅款，僅未於期限內補報扣繳憑單，而於裁罰處分核定前已按實補報者，仍規定按應扣未扣或短扣之稅額處以1.5倍之罰鍰，且對於罰鍰亦未設有合理最高金額

之限制，實已逾越必要之程度，有違憲法第23條之比例原則。

（二）「稅務違章案件減免處罰標準」第6條第1項第2款，並未合理考量扣繳義務人於個案中之可非難性，而一概處以固定倍數之罰鍰，違反比例原則：

1.學者認為，由於稅捐法之技術性、繁瑣、多變，稅捐義務人要隨時一一知曉，著實不易，且實務上不但徵、納雙方，且行政機關、司法機關對於同一稅法規定的解釋結果也常有不一致的情形，因此，禁止錯誤或法律錯誤之合理對待，在稅務上顯得特別重要（附件11）。而鑑於所得歸屬之判斷，涉及國民經濟活動錯綜複雜，故為維護法律之安定性與納稅人之預測可能性，如果納稅義務人就所得歸屬的判斷，嗣後與稅捐稽徵機關之見解不一致，以致涉嫌短漏報所得稅時，倘其判斷錯誤具有合理的正當理由或有不可歸責之事由存在時，則欠缺可罰性，稅捐稽徵機關與法院在處理涉嫌違章案件上，應本於「合義務性之裁量」，從寬認定，不宜動輒以違章逃漏稅為由，對當事人科處鉅額罰鍰（附件12）。換言之，行為人如可以信賴法律規定一般所涵蓋的文字意義，則行為人依法規的一般文義所為行為，雖有法規錯誤情事，亦屬不可避免。又如在一個法律規定有不同的解釋可能性，而欠缺法院的裁判，其法律狀態並不清楚明白，而當事人的行為是以其中一種可能的解釋為基礎時，即有不可避免的法規錯誤存在而不可歸責（附件13）。

2.又如前所述，扣繳義務人之任務係協助稅捐稽徵機關，在對於第三人為給付時代為扣留稅款，並繳納予稅捐稽徵機關，性質上屬於「無償」接受國家委任而協助處理稅捐稽徵之事務，其既未收受報酬，且針對稅捐事項通常因專業認識能力不足，而有判斷錯誤之情形，故如不予區分扣繳義務人主觀上是否具有故意或重大過失，而一概予以相同之處罰，實過於嚴苛，故現正由立法院審議中之「納稅者權利保護法」草案，亦已於第17條第1項中明定：「納稅義務人非因故意或重大過失而違反義務者，得減輕其處罰。」（附件14）

3.就本案以言，主管機關於處罰聲請人之前，從未對於境內營利事業支付予國外公司之衛星上鏈傳輸費用應否扣繳作成解釋，且財政部歷年來針對境內營利事業支付予國外公司之影片播放費用，均認定為非屬於中華民國來源所得。相關函釋如下：

(1)財政部 68 年台財稅第 34585 號函：「營利事業進口國外電影片，經約定不得重製，僅供一定期限放映之用者，其所支付之費用，尚不屬權利金性質，國外營利事業取得該款項，免予課徵所得稅。」（附件 15）

(2)財政部 75 年台財稅第 7564565 號函：「美聯社及路透社等外國通訊社之總機構，在國外以螢幕傳輸方式提供我國境內新聞單位、金融機構及其他訂戶等有關金融匯兌、商情、政治、軍事等新聞資料所收取之費用，非屬中華民國來源所得，應

免課徵營利事業所得稅。」（附件 16）

(3)財政部 94 年台財稅字第 09404529050 號函：「頻道業者向國外影片事業購買節目播放帶或透過衛星傳輸節目訊號，取得播映權，其與國外業者已約定不得重製，或國外業者未於合約內授與頻道業者重製之權利，符合本部 68 年 7 月 6 日台財稅第 34585 號函之規定者，得免予扣繳。」（附件 17）

4.自前揭財政部68年台財稅第34585號函釋發布以來，國內新聞業者均認為自行派遣記者至國外採訪所獲得之新聞畫面，於境外以衛星上鏈傳輸方式，先上傳至所租用國外公司之衛星轉頻器後，再傳輸至國內播出，則因該傳輸服務完全發生於中華民國境外，依所得稅法第8條第3款之規定，應非屬於中華民國來源所得，可無須於給付時代扣所得稅，是近30年來，國內全體新聞業者及包含原處分機關在內，均從未認為支付予國外公司之衛星上鏈傳輸費用須代扣所得稅，是聲請人對該費用應否辦理扣繳之認知縱與原處分機關之見解不一致，亦實屬不可避免之禁止錯誤，惟「稅務違章案件減免處罰標準」第6條第1項第2款，竟未合理考量扣繳義務人於個案中之可非難性，而一概對於扣繳義務人處以固定倍數之罰鍰，是其處罰方式亦顯然過於嚴苛，有違憲法第23條之比例原則。

二、所得稅法第8條第11款違反憲法第7條之平等原則：

（一）憲法第7條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、

種族、階級及黨派，在法律上一律平等。」平等原則係保障人民法律上地位之實質平等，即「相同之事物應給予相同之處理，不同之事物應給予合理之差別待遇。」此有　貴院釋字第485號解釋足參（附件18），故倘法律無合理之理由而將人民之權利或法律上地位予以區分，即違反平等原則，而屬違憲。

（二）所得之所以應負擔租稅，乃在於法律社會與經濟社會承認個人之給付具有對價性，不僅是由個人之勞心勞力，同時也是市場交易之結果。即個人所得，係經由市場供給需求中，所創造出價值之增加，因此，所得基於市場交易取得，所得應附有社會義務，具有可稅性（附件19）。自此所得可稅性之法理，可知因在中華民國境內提供勞務者，因係享受及利用中華民國之法律社會及經濟社會所提供之交易市場，致個人財產有所增益，故應負有納稅之義務，是所得稅法第8條第3款乃以勞務提供地是否位於中華民國境內為標準，規定「在中華民國境內提供勞務之報酬」為中華民國來源所得，應於給付時代為扣繳所得稅。

（三）所得稅法第8條第11款規定：「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。」因其將勞務提供地位於中華民國境外，而由中華民國營利事業於境內匯款所支付之費用亦規定為中華民國來源所得，故原確定判決乃依據上開規定認定：「所謂『中華民國來源所得』，係指取自中華民國之所得；所得稅法第8條第3款雖設有『在中華民國境內提供勞務之報酬』之規定，惟同條第11款

亦設有『在中華民國境內取得之其他收益』之規定，故在不符合同條第3款之規定，而該當於同條第11款時，應適用該條款之規定；解釋上不宜就同條第3款規定採取反對解釋之意見，認為非係在中華民國境內提供勞務之報酬，即非屬中華民國來源所得，而排除依同條第11款認定中華民國來源所得之可能；是以縱使非在中華民國境內提供勞務之報酬，若與中華民國有所關連，而在其境內取得之其他收益，應認為其屬於在中華民國境內取得之其他收益，亦屬中華民國來源所得之一種類型。」

（四）依所得稅法第8條第3款規定，在中華民國境內提供勞務之報酬，始為中華民國來源所得，營利事業於給付時始有代為扣繳所得稅之義務。惟所得稅法第8條第11款將外國公司於中華民國境外提供勞務，而由中華民國營利事業於境內匯款所支付之費用亦規定為中華民國來源所得，將同為在中華民國境外提供勞務之經濟行為以付款方式加以區分，即如勞務提供地在國外，付款地亦在國外者，該勞務報酬即非屬中華民國來源所得，可無須扣繳所得稅；但如勞務提供地在國外，付款方式係由境內匯款支付者，該勞務報酬即為中華民國來源所得，營利事業即負有代為扣繳所得稅之義務，使同為在中華民國境外提供勞務之報酬，僅有於境內匯款之營利事業須負擔扣繳之義務，其課予扣繳義務之標準顯然無合理之正當理由，違反憲法第7條之平等原則。

三、所得稅法第8條第11款違反憲法第19條之租稅法律主義：

（一）憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」乃揭示租稅法律主義對於人民權利之保障。參照　貴院釋字第217號、第607號、第622號解釋意旨：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法、納稅期間等項，而負納稅義務。」（附件20）所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文，故租稅法律主義之內涵，應包括「課稅要件法定主義」、「課稅要件明確主義」、「程序法上合法性原則」（附件21），是必為法律所明定之納稅主體，方有就法律所明定之稅捐客體，負有依法定稅率納稅之義務，而為實踐稅捐構成要件的明確性，稅法必須將稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體之歸屬、稅捐的計算基礎詳予規定，而非僅是宣示一些空談的原則，故所謂之構成要件明確性，其要求的意義，便在於必須由立法機關明確加以規定（附件22）。析言之，稅法上為達成法治國家之合法性要求，僅單純以法律上的一般條款而委諸行政裁量，決定國家課稅權之行使，尚不符合憲法之要求，尚須嚴格要求具備構成要件明確性；亦即，一切創設稅捐義務的法律規定，就其內容、標的、目的及範圍必須確定，而且使稅捐義務人可以預測該項稅捐負擔並具有計算可能性。換言之，法律必須在內容上規範稅捐行政之活動，而不得僅提出模糊的各項原則而已（附件23）。另參照　貴院釋字第566號解釋曾華松及黃越欽大法官之不同意見書：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義

務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受。租稅法律主義，強調租稅之課徵，應該要有法律之根據，其內容，兼包括課稅要件法定主義、課稅要件明確主義及溯及立法之禁止。茲所指課稅要件，係指有關租稅之最重要事項，諸如究竟何人，應該繳納何種租稅、其租稅額應該依何種基礎計算、所應繳交之稅額又是若干，必定是由法律預先加以規定。所謂課稅要件明確主義，係指由法律規定之課稅要件，應該具體合理，不得含混籠統。」（附件24）是租稅法律主義非僅要求國家對於人民課稅或給予租稅優惠時，應就租稅主體、客體、稅基、稅率等事項，以法律或法律明確授權之命令定之，更進一步要求租稅構成要件應明確，使人民能清楚知悉個人於稅法上所負擔之義務，並據以為經濟生活之安排。

（二）稅捐法規固因規範對象之複雜性，而不得不使用不確定法律概念作為稅捐構成要件要素，然基於法律明確性原則之要求，不確定法律概念之內容仍不得過於空泛或使人民難以理解其意義，否則即有導致公權力濫用之虞（附件25）。就此，　貴院釋字第545號解釋亦以不確定法律概念或概括條款之規定，其意義須非難以理解，且得為受規範者能預見其何種作為或不作為構成義務之違反，並可由司法審查確認其意義，以作為判斷法規是否違反明確性原則之標準（附件26）。

（三）依所得稅法第3條第3項及同法第88條第1項第2款規定：「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，應就其在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。」「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，並依第九十二條規定繳納之：二、……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。」故境內營利事業給付予境外營利事業之款項，須屬於中華民國來源所得，境內營利事業始有於給付時扣繳之義務。

（四）依所得稅法第8條規定：「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：一、依中華民國公司法規定設立登記成立之公司，或經中華民國政府認許在中華民國境內營業之外國公司所分配之股利。二、中華民國境內之合作社或合夥組織營利事業所分配之盈餘。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九十天者，其自中華民國境外僱主所取得之勞務報酬不在此限。四、自中華民國各級政府、中華民國境內之法人及中華民國境內居住之個人所取得之利息。五、在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金。六、專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金。七、在中華民國境內財產交易之增益。八、中華民國政府派駐國外工作人員，及一般雇用人員在國外提供勞務之報酬。九、在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。十、在中華民國境內

參加各種競技、競賽、機會中獎等之獎金或給與。十一、在中華民國境內取得之其他收益。」本條第1款至第10款對於何謂中華民國來源所得均設有明確之定義，境內營利事業於給付時自可依所得稅法第88條第1項第2款規定辦理扣繳；惟本條第11款之「在中華民國境內取得之其他收益」，則僅以概括方式規定何謂中華民國來源所得，而未如同條第1款至第10款明確規定收益之種類或性質，亦未以同條第1款至第10款以外之收益為適用前提，致使境內營利事業於給付時無從判斷是否為中華民國來源所得，而負有扣繳之義務。茲就本案以言，聯○公司為國內知名之無線衛星電視台(TVBS)，於全球各地均派駐有新聞記者負責採訪國際新聞，因行為當時聯○公司並未於國外設有衛星傳送設備，為免延誤播放於國外所採訪到之新聞影像，聯○公司乃與國外公司約定，將駐外記者所採訪到之新聞影像，於境外以衛星上鏈傳輸方式，先上傳至聯○公司所租用國外公司之衛星轉頻器後，再由該衛星轉頻器傳輸至國內播出，使自國外採訪到之新聞畫面得以即時在國內播出，而以聯○公司與國外公司所簽訂之合約與實際交易事實觀察之，國外公司收取系爭衛星傳送費所給付之勞務－提供衛星上鏈傳送服務，其傳送之起始點與傳送路徑，均發生於中華民國境外，依所得稅法第8條第3款規定，該勞務報酬應非屬於中華民國來源所得。再者，聯○公司向國外公司租用「衛星轉頻器」部分，已由聯○公司代為扣繳租賃給付，惟因所得稅法第8條第11款「在中華民國

境內取得之其他收益」，並未如同條第1款至第10款明確規定收益之種類或性質，亦未以同條第1款至第10款以外之收益為適用前提，使稅捐稽徵機關乃至於司法機關，竟可將此種完全發生於境外之衛星傳送費用認定為中華民國來源所得，而造成聯○公司就前、後端作業全程給付皆被課稅之結果，是所得稅法第8條第11款未明確規定何謂中華民國來源所得，使境內營利事業於給付費用時無法明確知悉是否負有扣繳義務，顯已違反憲法第19條之租稅法律主義。

（五）參照　貴院釋字第545號解釋，概括條款之規定，其意義須非難以理解，且為受規範者所能預見，並可經由司法審查確認其意義，始符合法律明確性原則之要求（參附件24）。如前所述，財政部曾於民國68年、75年及97年，三度針對境內營利事業向國外公司購買影片或新聞畫面所支付之費用是否屬於中華民國來源所得作成解釋（參附件15至17），上開函釋均認為此種費用並非屬於中華民國來源所得，故可免徵營利事業所得稅，如財政部75年台財稅第7564565號函即明確表示：「美聯社及路透社等外國通訊社之總機構，在國外以螢幕傳輸方式提供我國境內新聞單位、金融機構及其他訂戶等有關金融匯兌、商情、政治、軍事等新聞資料所收取之費用，非屬中華民國來源所得，應免課徵營利事業所得稅。」（參附件16）。惟對於國內新聞業者自行派遣記者至國外採訪，而為將新聞畫面傳送至國內播出所支付予國外公司之衛星上鏈傳輸費用，主管機關竟認為係屬於所得稅法第8條第11款

之「在中華民國境內取得之其他收益」，而認定其係屬於中華民國來源所得，是由所得稅法第8條第11款可容主管機關為完全相反之課稅決定，即可見其意義不明確之甚，顯有違法律明確性原則。

（六）又以國際貿易之境外付款為例，中華民國境內營利事業委託國外銀行將款項支付予相對人或匯至相對人所指定之銀行帳戶時，此時國外銀行為中華民國營利事業所提供之代收付款服務亦係發生於中華民國境外，惟主管機關對於中華民國營利事業自境內匯款支付予國外銀行之金融服務費用，竟為完全相反之認定，認其非屬於中華民國來源所得，而無須於給付時代扣所得稅，是由所得稅法第8條第11款可容主管機關對於同為境外提供勞務，亦同為境內匯款支付費用之經濟行為完全相反之課稅決定，即可見其意義不明確之甚，致使扣繳義務人完全無法依所得稅法第8條第11款之構成要件判斷是否負有扣繳之義務，顯已違法律明確性原則之要求。

肆、結論

「稅務違章案件減免處罰標準」第6條第1項第2款，對於扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，僅未於期限內補報扣繳憑單，而於裁罰處分核定前已按實補報者，仍規定按應扣未扣或短扣之稅額處1.5倍之罰鍰，且對於罰鍰未設有合理最高金額之限制，亦未合理考量扣繳義務人於個案中之可非難性，而一概處以相同倍數之罰鍰，已逾越必要程度，違反憲法第23條之比例原則。所得稅法第8條第11款規定：「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。」將外國公司於境外提供勞務，而由中華民國境內營利事業於境內匯款所支付之費用認為係「其他收益」，亦規定其屬於中華民國來源所得，使同為給付勞務報酬之經濟行為，僅有自境內匯款支付費用之營利事業須負擔扣繳義務，其課予扣繳義務之標準並無合理之正當理由，違反憲法第7條之平等原則。所得稅法第8條第11款僅以概括方式規定何謂中華民國來源所得，而未如同條第1款至第10款明確規定收益之種類或性質，亦未以同條第1款至第10款以外之收益為適用前提，使營利事業無法明確知悉所支付之費用是否屬於中華民國來源所得，而負有扣繳及申報之義務，已違反憲法第19條之租稅法律主義。故聲請人懇請貴院大法官迅賜解釋，宣告上開規定為違憲，以維聲請人之權益，無任感禱！

附件1：最高行政法院97年度判字第1000號判決、臺北高等行政法院94年度訴字第4060號判決。

附件2：貴院釋字第327號解釋楊建華大法官之不同意見書。

附件3：貴院釋字第327號解釋。

附件4：貴院釋字第356號解釋。

附件5：貴院釋字第616號解釋。

附件6：黃俊杰著，《稅捐基本權》，2006年9月，元照出版社，第171頁。

附件7：「納稅者權利保護法」草案第18條。

附件8：貴院釋字第488號解釋。

附件9：陳新民著，《中華民國憲法釋論》，2001年1月，三民書局，第170至173頁。

附件10：吳庚著，《行政法之理論與實用》，2001年8月，三民書局，第57至58頁。

附件11：黃茂榮著，《稅法總論》（第三冊），2008年，植根法學叢書，第755、756頁。

附件12：陳清秀著，「實質所得者課稅原則」，中原財經法學，第29頁。

附件13：陳清秀著，《稅法之基本原理》，1997年，植根法律事務所，第601頁。

附件14：「納稅者權利保護法」草案第17條第1項。

附件15：財政部68年台財稅第34585號函。

附件16：財政部75年台財稅第7564565號函。

附件17：財政部94年台財稅字第09404529050號函。

附件18：貴院釋字第485號解釋。

附件19：葛克昌著，《所得稅與憲法》，2009年，翰蘆出版社，第13至17頁。

附件20：貴院釋字第217號、第607號、第622號解釋。

附件21：陳清秀著，《稅法總論》，2001年，元照出版社，第40至46頁。

附件22：黃茂榮著，《稅捐法論衡》，1991年，第27頁。

附件23：陳清秀著，《稅法總論》，2001年，元照出版社，第40至46頁。

附件24：貴院釋字第566號解釋曾華松及黃越欽大法官之不同意見書。

附件25：陳清秀著，《稅法總論》，2001年，元照出版社，第40、41頁。

附件26：貴院釋字第545號解釋。

謹　狀

司　法　院　　公鑒

聲請人：邱 ○　生

中　華　民　國　99　年　6　月　2　日

（附件一）

最高行政法院判決　　97 年度判字第 1000 號

上　訴　人　邱 ○　生

訴訟代理人　張　世　昌　律師

被 上 訴 人　財政部臺北市國稅局

代　表　人　凌　忠　嫄

上列當事人間所得稅法事件，上訴人對於中華民國 95 年 9 月 28 日臺北高等行政法院 94 年度訴字第 4060 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 89 至 92 年度為聯○製作股份有限公司（下稱聯○公司）之負責人，即所得稅法第 89 條所稱之扣繳義務人，在其負責期間內，聯○公司因給付國外機構衛星傳送費，未依所得稅法第 88 條規定按給付總額扣繳 20%之稅款，經財政部賦稅署查獲該公司於 89 至 92 年度給付國外機構衛星傳送費分別為新臺幣（下同）28,716,567 元（原核定

誤植為 28,716,576 元）、13,429,585 元、21,615,335 元、6,510,439 元，均未依法扣繳稅款，其應扣未扣稅款分別為 5,743,315 元、2,685,917 元、4,323,067 元、1,302,087 元，經被上訴人限期責令上訴人補繳應扣未扣稅款及補報各年度之扣繳憑單，嗣上訴人依限補繳稅款，惟未在期限內補報扣繳憑單，被上訴人乃依同法第 114 條第 1 款規定，處 1.5 倍之罰鍰分別為 8,614,972 元、4,028,875 元、6,484,600 元、1,953,130 元。上訴人不服，申請復查，除 89 年度補繳應扣未扣稅款予以核減 2 元（變更為 5,743,313 元），罰鍰予以核減 3 元（變更為 8,614,969 元）外，其餘復查駁回。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審判決駁回，遂提起本件上訴。

二、本件上訴人在原審起訴主張：（一）本稅部分：系爭衛星傳送費性質上並非中華民國來源所得，上訴人自無扣繳義務。所謂中華民國來源所得，應以所得發生地位於境內者為限，如境內提供之勞務。系爭衛星傳送費之勞務給付地係於境外，自非上訴人所應扣繳之中華民國來源所得。國外衛星公司為聯○公司傳送國外採訪之新聞影像，乃聯○公司為播放國外採訪新聞之「前端作業」，經由該衛星公司傳送後，尚需經由聯○公司向其他國外營利事業所臨時租用之「衛星轉頻器」予以接收，再將該新聞影像傳送至國內衛星天線處理「後端作業」，方得在國內播放使用。若依聯○公司與國外公司所簽訂之合約與實際交易事實觀察之，國外公司收取系爭衛星傳送費所給付之對價（提供衛星傳送服務），其勞務給付地顯於境外甚明。又聯○公司就後端作業向國外營利事業租用「衛星轉頻器」部分，業由聯○公司代為扣繳租賃給

付，被上訴人未能審酌上情，逕將前端作業之衛星傳送費亦列為中華民國來源所得，實已造成聯○公司就前、後端作業全程給付皆予課稅之情事。又縱認本件上訴人有扣繳義務，惟對課稅與否不明之案件，亦應自稅捐主管機關明確之解釋函令發布後始有扣繳義務。本案應比照財政部 92 年 7 月 21 日台財稅字第 0920452432 號函釋，由稅捐稽徵機關對外發布個案解釋後，始行課稅，方符合公平性原則。（二）罰鍰部分：系爭衛星傳送費若屬中華民國來源所得，其已依限繳納扣繳稅款，僅遲至限期隔日補報扣繳憑單，縱有違法，被上訴人按所得稅法第 114 條第 1 項後段裁處 1.5 倍罰鍰，實有適用法規錯誤及違反恣意裁罰禁止原則及比例原則之違法瑕疵；又稅務違章案件減免處罰標準第 6 條第 1 項第 2 款規定，係於所得稅法第 114 條第 1 項後段「未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款」及「不按實補報扣繳憑單」等兩項違章行為之外，增加「已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單」之違章行為態樣，違反租稅法律主義及處罰法定主義；被上訴人責令上訴人補繳各年度應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，僅載明繳納期間截至 93 年 5 月 20 日，怠於明確教示，違背行政行為之內容應明確之基本原則，故不應認定上訴人有所得稅法第 114 條第 1 項所定之違章行為；財政部遲至 94 年 5 月 23 日台財稅字第 09404529050 號函釋始針對有線頻道業者向外國公司購買影片、節目時，就其「衛星上鏈傳輸費用」是否應予扣繳乙事，予以明確釋示，以作為中華民國來源所得之判斷依據，稅捐主管機關既自 94 年始發布函釋，相關業者當就 94 年以後之衛星傳送費始負有扣繳義務云云，求為撤銷原處分及訴

願決定之判決。

三、被上訴人在原審答辯則以：（一）本稅部分：本件系爭款項皆係我國營利事業之聯○公司於我國給付，有聯○公司日記帳會計科目帳載節目成本-衛星傳送費可參，對取得該款項之路透社等公司而言，其係取得中華民國來源所得；且系爭衛星傳送費於聯○公司之帳簿明細登載為衛星傳送費，係聯○公司之記者於各國採訪新聞時，為使新聞及時傳送回國內，使用國外相關傳送設備、作業軟體系統及技術服務或電視台整體資源，將各國採訪新聞及時傳送回國內使用或報導，核屬路透社等國外業者之中華民國來源所得，依所得稅法第 88 條規定，上訴人即應於給付時依規定之扣繳率扣取稅款；另財政部 92 年 7 月 21 日台財稅字第 0920452432 號函釋，係就外國電信業者取得我國電信業者給付之各種電纜電路租金屬中華民國來源所得應依法課稅所為之解釋，與本件聯○公司給付國外傳播業者路透社等公司對象明確，並無租稅管轄不明之情形不同，核無適用之餘地。（二）罰鍰部分：所得稅法第 114 條第 1 款後段所稱「限期」，即同條款前段「限期」之期限；稅務違章案件減免處罰標準，係依稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項規定訂定之；其第 6 條第 1 項第 2 款規定，並無違背母法規定或增加母法所無之要件及限制，自有其效力；被上訴人財北國稅中正綜所二字第 0930002474 號函，責令扣繳義務人（即上訴人）於 93 年 5 月 20 日前依限補繳各年度應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，並明示「逾期未辦理，依同法第 114 條規定，尚有加重處罰之適用，事關台端權益，請勿延誤。扣繳義務人對稅捐稽徵機關核定之稅額如有不服，應於收到繳款書後，在繳納期間

屆滿翌日起算 30 日內申請復查」；財政部 94 年 5 月 23 日台財稅字第 09404529050 號函釋，係就財政部 94 年 1 月 25 日台財稅字第 09404507160 號函釋，國外影片事業取得國內支付播映權或頻道代理權費用課稅釋疑之補充說明，與本件聯○公司給付國外傳播業者路透社等公司，將新聞及時傳送回國內使用或報導之衛星傳送費不同，並無此函釋之適用等語，資為爭議。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）本稅部分：按所謂「中華民國來源所得」，係指取自中華民國之所得；所得稅法第 8 條第 3 款雖設有「在中華民國境內提供勞務之報酬」之規定，惟同條第 11 款亦設有「在中華民國境內取得之其他收益」之規定，故在不符合同條第 3 款之規定，而該當於同條第 11 款時，應適用該條款之規定；解釋上不宜就同條第 3 款規定採取反對解釋之意見，認為非係在中華民國境內提供勞務之報酬，即非屬中華民國來源所得，而排除依同條第 11 款認定中華民國來源所得之可能；是以縱使非在中華民國境內提供勞務之報酬，若與中華民國有所關連，而在其境內取得之其他收益，應認為其屬在中華民國境內取得之其他收益，亦屬中華民國來源所得之一種類型。經查，本件係財政部賦稅署依據聯○公司帳證資料，查獲聯○公司於 89 至 92 年度支付國外機構衛星傳送費分別為 28,716,567 元、13,429,585 元、21,615,335 元、6,510,439 元，系爭款項皆係我國營利事業之聯○公司於我國給付等情，有聯○公司日記帳會計科目帳載節目成本─衛星傳送費等件影本附原處分卷可稽，對於取得該款項之路透社等公司而言，其係取得中華民國來源所得；故系爭衛星傳送費應係

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」，核屬國外業者等之中華民國來源所得。本件上訴人為聯○公司負責人，未依前揭規定於支付該費用時，依法扣繳 20%所得稅及申報扣繳憑單，經被上訴人中正稽徵所通知該公司行為時負責人（即上訴人）於 93 年 5 月 20 日前依限補繳各年度應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，上訴人已在規定期限內（93 年 5 月 20 日）補繳應扣未扣稅款，惟未在期限內補報扣繳憑單，遲至 93 年 5 月 21 日補報扣繳憑單等情，有被上訴人 93 年 3 月 17 日財北國稅中正綜所二字第 0930002474 號函、補繳各類所得扣繳稅額繳款書、營利事業所得稅扣繳憑單、營利事業所得稅扣繳稅款申報書、93 年 3 月 11 日財北國稅審三字第 0930001410 號函、財政部賦稅署稽核報告節略及聯○公司之帳證、財政部 93 年 3 月 4 日台財稅字第 0930445307 號函附原處分卷可稽。被上訴人依前揭規定，按該公司 89 至 92 年度給付國外機構衛星傳送費分別為 28,716,567 元、13,429,585 元、21,615,335 元、6,510,439 元，限期責令上訴人補繳應扣未扣稅款及補報各年度之扣繳憑單，除 89 年度給付國外機構衛星傳送費誤植為 28,716,576 元（正確應為 28,716,567 元），復查決定准予核減應扣未扣稅款 2 元變更為 5,743,313 元外（計算式：28,716,567×20%＝5,743,313），其餘各年度維持原核定，並無不合。又財政部 92 年 7 月 21 日台財稅字第 0920452432 號函釋，係就外國電信業者取得我國電信業者給付之各種海纜電路租金屬中華民國來源所得應依法課稅所為之一般性解釋，與本件之應否課稅，並無直接關涉；且本件聯○公司給付衛星傳送費於國外傳播業者路透社等公司，其給付報酬之

對象明確，有聯○公司之帳證資料附原處分卷可稽，並無課稅與否不明之情形。（二）罰鍰部分：按所得稅法第 114 條第 1 款規定之意旨，在於掌握稅源資料，維護租稅公平，故就違反此項法定作為義務予以制裁，乃增進公共利益所必要。所得稅法第 114 條第 1 款前段規定，扣繳義務人未依規定扣繳稅款，稅捐稽徵機關應限期責令其補繳稅款及補報扣繳憑單，並按應扣未扣或短扣稅額處 1 倍罰鍰；該款後段規定，未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款或補報扣繳憑單，應按應扣未扣或短扣稅額處 3 倍罰鍰。按該款前段係令扣繳義務人限期補繳補報之規定，後段係對未於限期內補繳補報者加重處罰之規定，其條文前後所規定之「限期」，自有關連；即前段係「限期之作為義務」，後段係「於期限不作為之法律效果」，故所得稅法第 114 條第 1 款後段所稱「限期」，即同條款前段「限期」之期限，應無疑義。本件上訴人雖依限於 93 年 5 月 20 日補繳稅款，惟未在期限內補報扣繳憑單，遲至 93 年 5 月 21 日補報扣繳憑單，依據前揭規定及說明，即應按該公司 89 至 92 年度給付國外機構衛星傳送費應扣未扣稅額處 1.5 倍罰鍰，其罰鍰分別為 8,614,972 元、4,028,875 元、6,484,600 元、1,953,130 元；除 89 年度給付國外機構衛星傳送費被上訴人原核定誤植為 28,716,576 元（正確應為 28,716,567 元），被上訴人復查決定罰鍰准予核減 3 元，變更為 8,614,969 元（計算式：5,743,313×1.5＝8,616,949）外，其餘各年度維持，並無不合。又依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發

布之，稅捐稽徵法第 48 條之 2 定有明文。而稅務違章案件減免處罰標準，係依稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項所訂定；其第 6 條第 1 項第 2 款規定「扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處 1.5 倍之罰鍰。」係作為主管機關執行所得稅法第 114 條第 1 款罰鍰之裁量基準，核與司法院釋字第 480 號解釋、稅捐稽徵法第 48 條之 2 及所得稅法第 114 條之規範意旨相符，並無違背母法規定或增加母法所無之要件及限制，自屬有效準則；且本件被上訴人依該準則，按應扣未扣或短扣之稅額處上訴人 1.5 倍之罰鍰，已屬有利於扣繳義務人之上訴人。聯◯公司給付國外機構衛星傳送費，未依所得稅法第 88 條規定按給付總額扣繳 20%之稅款，被上訴人以財北國稅中正綜所二字第 0930002474 號函，責令扣繳義務人（即上訴人）於 93 年 5 月 20 日前依限補繳各年度應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，並明示「逾期未辦理，依同法第 114 條規定，尚有加重處罰之適用，事關台端權益，請勿延誤。扣繳義務人對稅捐稽徵機關核定之稅額如有不服，應於收到繳款書後，在繳納期間屆滿翌日起算 30 日內申請復查。」等情，有該函影本附原處分卷可稽；上訴人雖有依被上訴人上開函檢附之繳款書所載繳納期限 93 年 5 月 11 日起至 93 年 5 月 20 日，於 93 年 5 月 20 日補繳各年度應扣未扣稅款，惟未在期限內補報扣繳憑單，而係遲至 93 年 5 月 21 日始補報扣繳憑單，且已於限期內申請復查；由此以觀，上訴人並未因信賴被上訴人開立「補繳各類所得扣繳稅額繳款書」所載之教示條款，而損及權益。又所得稅法第 92 條第 2 項規定，

扣繳義務人應於代扣稅款之日起 10 日內申報扣繳憑單，係指依同法第 88 條規定，於給付時已扣繳稅款之情形而言，此與本件上訴人於給付報酬時，因未依同法第 88 條規定扣繳稅款，被上訴人乃依同法第 114 條規定責令限期補扣繳及補報之情形不同。末查，財政部 94 年 5 月 23 日台財稅字第 09404529050 號函釋，係就財政部 94 年 1 月 25 日台財稅字第 09404507160 號函釋，國外影片事業取得國內支付播映權或頻道代理權費用課稅釋疑之補充說明，與本件聯○公司之給付國外傳播業者路透社等公司，係將新聞及時傳送回國內使用或報導之衛星傳送費之情形，並不相同；本件上訴人依前所述應負扣繳之義務，並無該函釋之適用。上訴人此部分主張，亦不足採。（三）從而，被上訴人以上訴人為負責人之聯○公司，於 89 至 92 年度給付國外機構衛星傳送費，其應扣未扣稅款分別為 5,743,313 元（原處分核為 5,743,315 元，復查核減 2 元，變更為 5,743,313 元）、2,685,917 元、4,323,067 元、1,302,087 元，經被上訴人限期責令上訴人補繳應扣未扣稅款及補報各年度之扣繳憑單；又上訴人未在期限內補報扣繳憑單，依所得稅法第 114 條第 1 款規定，處 1.5 倍之罰鍰分別為 8,614,969 元（原罰鍰為 8,614,972 元，復查核減 3 元，變更為 8,614,969 元）、4,028,875 元、6,484,600 元、1,953,130 元，於法並無違誤。復查及訴願決定遞予維持，亦無不合等情，因而判決駁回上訴人在原審之訴。

五、上訴意旨略謂：（一）原判決認非中華民國境內之勞務所得可歸類為其他所得，除使所得稅法第 8 條第 3 款、第 8 款形同具文外，亦違反鈞院 95 年度判字第 1254 號判決；（二）

原判決脫逸所得稅法第 114 條第 1 款後段之文意創設另一處罰類型，誠已違背釋字第 619 號解釋及法律保留原則；（三）縱認漏未扣繳案件未按時申報扣繳憑單係屬所得稅法第 114 條第 1 款後段作為義務之違反，原判決竟許被上訴人處以無一定金額上限之罰鍰，洵有違反釋字第 616 號解釋及憲法第 23 條所定之比例原則；（四）稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項並無明確可創設授權處罰之構成要件，是稅務違章案件減免處罰標準第 6 條第 1 項第 2 款有違法律保留原則及授權明確性原則。（五）所得稅法第 114 條第 1 款限期補報扣繳憑單之期限並非必然與補繳稅款期限相同，而應由稅捐稽徵機關透過明確之命令具體化，原審將補繳稅款期限與補報扣繳憑單期限混為一談，實有適用所得稅法第 114 條第 1 款不當之違法；（六）原判決對上訴人欠缺不法意識、情節輕微等裁量酌減罰鍰因素置之不理，亦有判決不備理由之違法云云，原判決應予廢棄。

六、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……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，行為時所得稅法第 8 條第 11 款、第 88 條第 1 項第 2 款及第 89 條第 1 項第 2 款各定有明文。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……九、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，有前 8 款所列各類所得以外之所得，按給付額扣取百分之二十，各類所得扣繳率標準第 3 條第 9 款定有明文。（二）本件原判決認上訴人應補繳應扣繳未扣繳之前開稅款，係聯○公司之記者於各國採訪新聞時，為使新聞及時傳送回國內，使用國外相關傳送設備、作業軟體系統及技術服務或電視台整體資源，將新聞及時傳送回國內使用或報導，核屬路透社等國外業者之中華民國來源所得，依所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款規定、第 89 條之規定，應負扣繳稅款之義務，即無疑義。上訴人主張系爭衛星傳送費性質並非中華民國來源所得，其無扣繳義務云云，核屬其主觀上對法律規定之誤解，指摘原判決適用法規顯有錯誤，自無可採。又上訴人所舉本院 95 年度判字第 1254 號判決，因非判例，本件自不受其拘束；況其個案事實及原審判決情形與本件均不盡相同，故該判決所為其原審判決有理由適用法規不當等違法之論斷，自無從於本件予以比附援引，併予指明。（三）所得稅法第 114 條第 1 款規定之處罰，係行為罰，上訴人違反該扣繳應作為義務行為，即應受處罰，本件聯○公司 89 至 92 年度給付國外機構衛星傳送費分別為 28,716,567 元、13,429,585 元、21,615,335 元、6,510,439 元，均未依法

扣繳稅款，被上訴人通知限其於 93 年 5 月 20 日年補繳應扣未扣繳稅款及補報扣繳憑單，上訴人雖已依限補繳稅款惟未在期限內補報扣繳憑單，被上訴人乃依同法第 114 條第 1 款後段之規定，處上訴人應扣未扣稅額 1.5 倍之罰鍰，於法有據，上訴人所訴不知有扣繳稅款義務及違法情節輕微，原判決有適用所得稅法第 8 條、第 114 條第 1 款前後段不當之違法、更已違反憲法第 23 條所定「法律保留原則」、「授權明確性原則」、「比例原則」以及釋字第 616 號、第 619 號解釋意旨，復有判決不備理由之違法云云，均屬卸責之詞，亦不足採。（四）綜上所述，原判決對上訴人在原審之主張如何不足採之論據，均已詳為論斷，而駁回上訴人在原審之訴，並無判決不適用法規或適用不當及判決不備理由、理由矛盾等違背法令情事，其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。上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事由再予爭執，核屬其一己法律上見解之誤解，要難謂為原判決有違背法令之情形。上訴論旨，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

七、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　9　7　年　1　1　月　1　3　日

（本件聲請書其餘附件略）

編輯發行：總統府第二局
地　　址：台北市重慶南路 1 段 122 號
電　　話：（02）23206254
　　（02）23113731 轉 6252
傳　　真：（02）23140748
印　　刷：九茹印刷有限公司
本報每週三發行（另於非公報發行日公布法律時增刊）
定　　價：每份新臺幣 35 元
　　半年新臺幣 936 元
　　全年新臺幣 1872 元
國內郵寄資費內含(零購、掛號及國外郵資外加)
郵政劃撥儲金帳號：18796835
戶　　名：總統府第二局

零購請洽總統府第二局或政府出版品展售門市

國家書店松江門市	/104 台北市松江路 209 號 1 樓	/（02）25180207
五南文化廣場台中總店	/400 台中市中山路 6 號	/（04）22260330 轉 27
五南文化廣場台大法學店	/100 台北市銅山街 1 號	/（02）33224985
五南文化廣場逢甲店	/407 台中市河南路 2 段 240 號	/（04）27055800
五南文化廣場高雄店	/800 高雄市新興區中山一路 290 號	/（07）2351960
五南文化廣場屏東店	/900 屏東市民族路 104 號 2 樓	/（08）7324020

ISSN 1560-3792
9 771560 379004 00035

GPN：
2000100002

中　華　郵　政
台北誌字第 861 號
執照登記為雜誌交寄