

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」（一〇〇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一〇〇〇號判決（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，嗣於一〇〇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」（一〇〇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/ Lawrence 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定容易區分」(Boris I. 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亘一、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；該規定於一〇〇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、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六五〇號解釋參照）。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	① 99.3.26 釋字第 673 號 解釋宣告停止適用 ② 98.5.27 早已修正	① 釋字第 673 號解釋效力不及之 ② 100.5.27 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, Band III, 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, Band III, 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, Band III, 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，漏稅罰乃因納稅義務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0.5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一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 9 9 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 嫻

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： $28,716,567 \times 20\% = 5,743,313$ ），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： $5,743,313 \times 1.5 = 8,616,949$ ）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)