

司法院釋字第六七三號解釋

協同意見書

大法官 葉百修

本件解釋多數意見認「所得稅法第一百十四條第一款後段，有關扣繳義務人不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違」之結論，本席敬表贊同，惟多數意見未能就本件解釋所涉及所得稅法上扣繳制度之法律關係為清楚闡釋，同時就所得稅法第一百十四條第一款規定（下稱系爭規定），依據本院釋字第三二七號、第六四一號解釋所建立之原則，僅係就罰鍰限額認定與憲法第二十三條比例原則不符，忽略系爭規定該罰鍰之性質，以及扣繳義務人與國家之間法律關係之不同，而影響罰鍰設定基準之差異，致使上開結論未獲直接論據之理由，爰提出協同意見如后。

一、行政權限部分授與第三人行使尚非憲法所不許

由於國家功能之轉變，國家政府及行政機關所扮演的角色也隨之不同；然而，因應國家功能需要，行政機關囿於機關組織之調整、彈性之有限，以及專業知識人才之欠缺，為求更能有效、經濟地達成行政任務，實踐國家功能，將國家公權力之行政任務委託一般私人、私法人或私法上團體行使，雖非我國憲法上所明文規定，然已屬我國行政機關慣常運用之方式，且為本院歷來解釋¹所肯認，亦為行政程序法第

¹ 如本院釋字第二六九號、第三八二號、第四六二號解釋參照。

十六條第一項：「行政機關得依法規將其權限之一部分，委託民間團體或個人辦理²」所明定，上開制度尚非憲法所不許³。惟此項公權力授與私人行使，究屬例外，為貫徹法治國原則與法律保留原則，此項將公權力授與私人行使，則需有法律明文依據始得為之；其授與或委託之方式，或直接依法律規定而產生，或行政機關基於法律之授權，以行政契約或行政處分之方式為之，則無不可⁴。且如上開行政程序法第十六條第一項所規定，此項公權力之授與行使，僅得就「權限之一部分」為之，尚不得為全部權限之授與、委託，否則即有違制度保留之憲法精神。

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

二、所得稅扣繳制度屬依「法律」授與公權力

本件解釋所涉所得稅扣繳制度之規定，依所得稅法第八十八條第一項規定，納稅義務人具該項所列薪資及其他各類所得者，應由扣繳義務人於付與納稅義務人之給付中扣繳所

² 如國家賠償法第四條第一項規定：「受委託行使公權力之團體，其執行職務之人於行使公權力時，視同委託機關之公務員。受委託行使公權力之個人，於執行職務行使公權力時亦同。」、訴願法第十條規定：「依法受中央或地方機關委託行使公權力之團體或個人，以其團體或個人名義所為之行政處分，其訴願之管轄，向原委託機關提起訴願。」等均可見一斑。

³ 參見拙著，國家賠償法之理論與實務，增訂一版，2009年7月，頁101。相同見解，參見李震山，行政法導論，修訂八版，2009年9月，頁84；黃錦堂，「行政機關」、「委託」、「委任」、「委辦」、「受委託行使公權力」之意義，載於葛克昌、林明鏘主編，行政法實務與理論（一），2003年32月，頁187以下，第227-228頁。

⁴ 參見陳敏，行政法總論，第五版，2007年10月，頁998-1000。

得稅款⁵，於每月十日前將上一月內所扣稅款向國庫繳清，並於每年一月底前將上一年內扣繳各納稅義務人之稅款數額，開具扣繳憑單，彙報該管稽徵機關查核；並應於二月十日前將扣繳憑單填發納稅義務人⁶。此項扣繳制度之建立，係國家將租稅高權之一部份公權力，授與扣繳義務人行使，乃法律直接規定國家權限之移轉，於私人具備該項移轉規定之法定構成要件時，即成立行政委託⁷，不僅於租稅稽徵行政作業上經濟便捷，維持稅收之經常性，利於國家財政需要、國庫資金調度，以充分掌握稅源及課稅資料，有其正當性及必要性⁸。對於扣繳義務人依法於付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款，係不經薪資所得受領人（即納稅義務人）之同意，依法具有扣繳所得稅款之權力；然對於國家而言，扣繳義務人則係依法負有扣繳所得稅款之公法上義務，此項公法義務，並不因扣繳義務人對於納稅義務人具有扣繳所得稅款之權力而有所不同，亦不影響納稅義務人對於國家所應負擔之納稅義務。換言之，扣繳制度並非以扣繳義務人之扣繳義務取代納稅義務人之納稅義務，即便依據所得稅法第九十四條之規定，扣繳義務人於原扣稅額與稽徵機關核定稅額不足時有補繳義務，且得向納稅義務人追償其所補繳之數，然均非以之免除或消滅納稅義務人與國家間之納稅義務，不可不辨。是以，於所得稅法所建立之所得稅扣繳制度下，國家（稅捐稽徵機關）、納稅義務人與扣繳義務人成立三面法律關係

⁵ 所得稅法第七條第五項規定：「本法稱扣繳義務人，係指依本法規定，應自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人。」

⁶ 參照所得稅法第九十二條以下之規定。

⁷ 參見拙著，前揭書，頁 103。相同見解，參見陳敏，扣繳薪資所得稅之法律關係，政大法學評論，第 51 期，1994 年 4 月，頁 45 以下，第 53 頁；黃茂榮，稅法總論：租稅法律關係，第二版，2008 年 2 月，頁 153。不同見解，如葛克昌，所得稅與憲法，增訂版，2003 年 2 月，頁 79；柯格鐘，薪資扣繳所得稅之義務人及其處罰修正芻議，月旦法學雜誌，第 115 期，2004 年 12 月，頁 141。

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

9；就扣繳義務人而言，依據所得稅法第八十八條、第八十九條、第九十二條及第九十四條之規定，乃具有扣取、繳納、申報、填發等四種公法上義務，並於未履行上開四種義務時，於同法第一百一十四條定有各該罰則，以利維持扣繳制度之正常運作，是為增進公共利益，應尚非憲法所不許。

三、違反扣繳義務之處罰基準有違行政委託內部關係

所得稅法第一百一十四條就扣繳義務人未履行其公法上義務，依據其義務內容分別定有三款處罰規定：一、違反扣取稅款義務（應扣未扣或短扣）者，責令補繳、補報稅款，並按應扣未扣或短扣之「稅額」處以一倍及三倍之罰鍰（同條第一款規定參照）；二、違反繳納義務者，每逾二日加徵百分之一滯納金（同條第三款規定參照）；三、違反申報、填發義務者，責令補報或補發扣繳憑單，並按扣繳「稅額」處百分之二十之罰鍰（同條第一款後段、第二款規定參照）。

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

⁹ 此三面法律關係之進一步討論，參見陳敏，前揭文，頁 45 以下。

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

多數意見上開見解，實則混淆所得稅扣繳制度中，扣繳義務人與國家（稅捐稽徵機關）間之行政委託內部關係及其與納稅義務人之行政委託外部關係，以及納稅義務人與國家（稅捐稽徵機關）間之納稅義務關係。換言之，無論扣繳義務人究竟違反所得稅法上所賦予之何種公法義務，均非逕認此種內部關係，已可取代納稅義務人與國家（稅捐稽徵機關）間之納稅義務關係；扣繳義務人所負之扣取、繳納、申報、填發等公法義務，本質上與納稅義務人違反納稅義務無可比擬，況扣繳義務人所為扣取稅款，亦非所得稅法上所謂之「所得」，扣繳義務人違反上開義務，係該義務不作為之「行為罰」，與納稅義務人違反納稅義務之「漏稅罰」涇渭分明，豈有以應扣未扣或短扣之「稅額」作為處罰計算基準之理？相較於所得稅法第一百一十條第二項就納稅義務人未依該法規定自行辦理結算申報，而經稽徵機關調查，發現有依該法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下罰鍰之規定，系爭規定後段亦顯過苛。

是以，系爭規定無論前段或後段，未另行規定有一定最高金額處罰之基準，而逕以應扣未扣或短扣之「稅額」作為

扣繳義務人受委託行使公權力時，因違反其義務所為處罰之計算基準，逾越其與國家（稅捐稽徵機關）間之行政委託內部關係，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違。