

釋字第六七三號解釋不同意見書

大法官 黃茂榮

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

前言：本件聲請案事實概要

本件解釋聲請人所代表之公司於民國 90 年 4 月、5 月間，與某外國營利事業簽約購買國外電腦線上軟體，當年度支付含稅價款二千二百萬餘元，惟未扣繳該價款之所得稅款，遭財政部台北市國稅局（下稱北市國稅局）予以補稅並課所補稅額之三倍罰鍰。

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

¹ 所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定：「給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人。」

未依第八十八條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰。」。

本件聲請案牽涉下列重要法律問題：

- 一、自己責任主義：無行為即無處罰的原則
- 二、扣繳義務之義務類型的屬性
- 三、扣繳義務違反之態樣
- 四、現行法對於違反扣繳義務之處罰規定及其檢討
- 五、對於責應扣繳單位主管或事業負責人課以漏稅罰之妥當性。
- 六、就未扣之應扣繳稅款，對納稅義務人或扣繳義務人之追徵順位應當如何。
- 七、其他相關問題

以下謹按上述問題順序，分別討論之：

一、自己責任主義：無行為即無處罰的原則

按關於違法責任之科罰，為達行政罰之建制的意旨，原則上應以行為人做為在規範上應為一定行為之要求及其違反之課責的對象。此即自己責任主義。法人之責任亦由此引伸，使其為其機關或使用人之行為負責²。當行為義務原以法人為命令對象時，並需有法律明文規定，始得併以其行為

² 例如行政罰法第 7 條第 2 項規定：「法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」（民法第 28 條參照）。

人，為該違反行為之課責對象³。

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

就本件聲請案所牽涉之扣繳義務而言，首應說明者係：就稅捐負擔納義務者，除納稅義務人外，尚有第三人依稅捐法之明文規定，應為納稅債務人之計算，清償稅捐者。該負清償義務之第三人僅是稅捐債務之清償義務人，而非稅捐債務人⁴。納稅義務人才是稅捐債務人，蓋表徵負擔稅捐能力的稅捐客體所歸屬之人，始適合規定為納稅義務人。在繳納義

³ 行政罰法第 15 條第 1 項規定：「私法人之董事或其他有代表權之人，因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者，該行為人如有故意或重大過失時，除法律或自治條例另有規定外，應並受同一規定罰鍰之處罰。」在規範機制上，該規定必要性為：使法人之董事或其他有代表權之人，因其具有法人之董事或其他有代表權之人的身分，而負一定之公法上的行為義務。蓋如無該項規定，行政法對於法人之命令規定，本來不及於不具法人地位之自然人。

⁴ *Tipke/ Kruse*, Kommentar zur AO und FGO Lfg. 88 September 1999, § 43 Tz. 6：德國稅捐通則第 43 條規定：「稅捐法規定誰是稅捐債務人或退稅債權人。稅捐法亦規定第三人是否應為稅捐債務人之計算繳納稅捐。」該條後段所定，就他人之稅捐債務的繳納義務，應明定於個別稅捐法中。稅捐法律關係之當事人中，依個別稅捐法之明文規定，應為稅捐債務人之計算清償稅捐者僅為稅捐之清償義務人（*der Steuerentrichtungspflichtige*），而非本來義務之稅捐債務人（*der Steuerschuldner*）。第三人為稅捐債務人之稅捐債務負清償義務之主要例子為：德國所得稅法第 38 條第 3 項第 1 款、第 41a 條第 1 項所定雇主就薪資所得稅；第 44 條第 1 項第 3 款所定營利所得之債務人或其支付者，就營利所得稅等所負之扣繳義務。

務人之規定，如果略過稅捐客體對於稅捐主體之歸屬關係，在稅捐法的規範規劃上，便容易將稅法所定之各種繳納義務人，例如納稅義務人與扣繳義務人等同視之，不加區別⁵。

二、扣繳義務之義務類型的屬性

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

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

欲完成為國家扣繳稅捐之任務，必須經歷扣取、繳納及申報三個階段。於是，引起扣繳義務之違反，是否當然為繳納義務之違反的問題。扣繳義務人既係無對價地協助國家完成其對納稅義務人之稅捐稽徵任務，故國家自不宜將扣繳義務之違反，與納稅義務人之繳納義務違反同視⁶。扣繳義務人之不為扣繳，如導致稅捐債權不能獲得實現，其固應負賠繳

⁵ Tipke/ Kruse, Kommentar zur AO und FGO Lfg. 88 September 1999, § 43 Tz. 3.

⁶ 從而因扣繳義務之違反而對扣繳義務人之處罰，亦不得逾越合理必要之範圍，特別是不得等同於因納稅義務人違反繳納義務所對之而為處罰（所得稅法第 110 條第 2 項參照）。

義務，但除已扣而未繳之情形外，尚不宜因此認其有繳納義務之違反，對其課以漏稅罰。

三、扣繳義務違反之態樣

依所得稅法第 88 條及同法第 92 條規定，扣繳義務人之義務內容，包含應扣稅款之扣取、繳納以及扣繳憑單之申報、填發⁷。要略言之，其義務包括扣、繳、報三個具先後順序關係之步驟，亦即應扣稅款必須先扣，而後再繳，而後能報。因此扣繳義務人扣繳義務違反之態樣，可以下表分析之：

類型	扣取稅款	繳納稅款	申報憑單	說明
A	已扣	已繳	已報	
B	已扣	已繳	未報	單純行為義務之違反 → 只可處行為罰
C	已扣	未繳	未報	漏稅罰 → 惟有是否得併處行為罰的問題
D	未扣	未繳	未報	得處行為罰 → 惟如認為構成繳納義務之違反而處漏稅罰時，亦有是否得併處行為罰的問題

⁷ 所得稅法第 88 條第 1 項規定：「納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，**扣取**稅款，並依第九十二條規定繳納之：(略)」同法第 92 條規定：「(1)第八十八條各類所得稅款之扣繳義務人，應於每月十日前將上一月內所扣稅款向國庫**繳清**，並於每年一月底前將上一年內扣繳各納稅義務人之稅款數額，開具扣繳憑單，**彙報**該管稽徵機關查核；並應於二月十日前將扣繳憑單**填發**納稅義務人。但營利事業有解散、廢止、合併或轉讓，或機關、團體裁撤、變更時，扣繳義務人應隨時就已扣繳稅款數額，**填發**扣繳憑單，並於十日內向該管稽徵機關辦理**申報**。(2)非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第八十八條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起十日內，將所扣稅款向國庫**繳清**，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關**申報**核驗後，**發給**納稅義務人。(3)總機構在中華民國境外而在中華民國境內有固定營業場所之營利事業，其獲配之股利淨額或盈餘淨額，準用前項規定。」

說明：

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

四、現行法對於違反扣繳義務之處罰規定及檢討

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

(一) § 114 (1)：未扣繳

→期限內「扣繳並申報」→§ 114 (1)前段→一倍(以下)

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

惟關於§ 114 (1)後段應提請注意者為：

- 1、其中關於期限內未扣繳之部分與在期限內已扣繳而未申報部分，兩者之危害程度有顯然之不同：在前者，稅款尚未入庫；在後者，稅款則已入庫⁸。
- 2、其中關於在期限內已扣繳而未申報部分，因其要件事實之特徵相當於§ 114 (2)，所以該款後

⁸ 此所以立法機關將第二款所定情形，定性為單純行為義務之違反，按典型行為罰之規範模式規定其行為罰之裁量範圍。

段關於此部分之效力規定便與典型行為罰之規範模式不符。其相符之規定當是：按§ 114 (1) 前段可罰一倍以下之罰鍰，再按§ 114 (2)之規定處罰。蓋在所定期限內已扣繳而未申報者，就所定期限後之事態發展而言，屬於單純行為義務之違反，至為明顯⁹。

(二) § 114 (2)：已扣繳未申報¹⁰

- 限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之 20 之罰鍰。但最高不得超過 20,000 元，最低不得少於 1,500 元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。
- 經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，扣繳義務人未依限按實補報或填發者，應按扣繳稅額處三倍以下之罰鍰。但最高不得超過 45,000 元，最低不得少於 3,000 元。

承上所述，扣繳義務之內容含稅款之扣取、繳納與申報。其可能的組合態樣有意義者為：(1) 已扣已繳而未申報 (2) 已扣未繳且未申報 (3) 應扣未扣，從而亦未繳未申報。其中第一種情形單純屬於行為義務之違反，在司法院釋字第 327 號解釋及所得稅法第 114 條第 1 項第 2 款規定後，本當不再有疑義¹¹。第二種情形，屬於繳納義務的違反，其已危

⁹ 然因§114 (2)後段有規定：「經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，扣繳義務人未依限按實補報或填發者，應按扣繳稅額處三倍以下之罰鍰。但最高不得超過四萬五千元，最低不得少於三千元。」故§114 (1)後段關於已扣繳而未申報部分，是否未為§114 (2)後段之規定所涵蓋，尚有解釋空間。假設§114 (2)無但書規定，且認為§114 (2)不排斥§114 (1)之適用時，則該二規定在適用上會構成想像上競合。所以有該競合之問題，乃因為立法機關在依釋字第 327 號解釋修正§114 (2)規定時，未將未申報的要件事實之態樣自§114 (1)抽出。

¹⁰ 請注意此為典型關於行為罰之規範模式。

¹¹ 扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，而僅逾期申報或填發扣繳憑單者，核屬行為義務

害國家稅收，自可對其課以漏稅罰。

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

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

此外，縱使認為就其當初未扣未繳的情形仍應依所得稅法第 114 條第 1 項第 1 款前段處罰，惟關於在限期內已扣已

之違反，其罰鍰應有合理最高額之限制，不宜依應扣繳稅額之固定比例課處，業經本院釋字第 327 號闡明在案。該號解釋關於違反行為義務之處罰原則，迭經本院多號解釋予以重申（本院釋字第 337 號、第 339 號、第 356 號、第 503 號、第 616 號等解釋參照），可謂本院所持一貫之見解。

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

按行政手段之經濟性，亦即合比例性，為現代憲政國家對於公權力之行使的重要限制¹²。國家為稽徵稅捐固有掌握稅源的需要，但法律所定其稅源之掌握方法，仍應符合手段之經濟性原則。對於人民，如有較輕之手段已可達到掌握稅源的目的，即不應為求方便，而即訴諸於較嚴格之手段¹³。

¹² 此所以為憲法第 23 條規定，「自由權利，除為防止妨礙他人自由，避免緊急危難，維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」關於該條所定之比例原則，行政程序法第 7 條將之具體化為：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」該條第 2、3 款之規範意旨即是：行政手段之經濟性的要求。

¹³ 違反扣繳義務，而有應扣為扣之情事者，德國稅捐通則之處罰規定有二：第 380 條（危害扣繳稅）：「(1)因故意或過失而未、未完全或未如期履行其應扣繳稅款之扣繳者，違反行政秩序。(2)該違反秩序之行為，其不得依第三七八條處罰者，得處以二萬五千歐元以下之罰鍰。」第 378 條（輕率短繳稅捐）：「(1)稅捐義務人或在為稅捐義務人處理事務時輕率違反第三七零條第一項所定行為之一者，違反行政秩序。第三七零條第四項至第七項準用之。(2)該違反秩序之行為得處以五萬歐元以下之罰鍰。(3)在對行為人或其代理人通知該行為之刑罰或罰鍰程序之開始前，行為人已向稅捐稽徵機關更正、補充或補報該不正確或不完全之申報者，不科處罰鍰。第三七一條第三項及第四項準用之。」其罰鍰，分別情形最高為 25,000 歐元以下或 50,000 歐

為掌握稅源，除以法律規定課給付人以扣繳義務外，尚有僅課其就一定所得種類，申報其受領人之免扣繳所得的方法可循。亦即將一定種類之所得進一步區分為：應扣繳並申報之所得及免扣繳但應申報之所得，而後規定，申報義務人如有歸類錯誤的情形，應與應扣繳而未扣繳的情形一樣，負賠繳義務。如是，應同樣可掌握稅源之歸屬，並確保稅收，而不用對於向納稅義務人為給付之第三人，課以為達到稽徵目的所不必要之協力義務，甚至將透過行為性之協力義務已可達到目的者，升級為繳納性之協力義務，俾能符合比例原則所要求之手段與目的間之相當性原則。

五、對於責應扣繳單位主管或事業負責人課以漏稅罰之妥當性

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

元以下。

為扣繳義務人，其所指之規範對象並不明確，有違法律明確性的要求。

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

六、就未扣之應扣繳稅款，對納稅義務人或扣繳義務人之追徵順位應當如何

稅捐稽徵機關因扣繳義務人未為扣繳，而要追繳該稅款者，應先向納稅義務人追繳，在向納稅義務人追繳而無結果時，始得命扣繳義務人賠繳。蓋在就源扣繳稅，除非例外對該應就源扣繳之所得，採分離定率課稅，否則，該應就源扣繳之所得，不論其扣繳義務人是否有辦理扣繳，其納稅義務人還是應辦理結算申報。不同者只是：扣繳義務人有扣繳時，納稅義務人得將該扣繳稅款自其應納所得稅款中扣除；未扣繳時，納稅義務人無該扣繳稅款可自其應納所得稅款中扣除，而應自行繳納。在未扣繳的情形，如即對扣繳義務人追繳該應就源扣繳之稅款，可能造成重複課徵。徒增扣繳義務人據扣繳憑單，對於納稅義務人請求返還該扣繳稅款，而

後納稅義務人再據該扣繳憑單，向稅捐稽徵機關請求退還重複繳納之稅款等手續。另縱使採分離定率課徵，其納稅義務人就該所得不須辦理結算申報，在其未因就源扣繳而完納該就源扣繳稅款前，納稅義務人依然是該就源扣繳稅的主債務人。此與代徵稅捐的情形，例如娛樂稅，其納稅義務人事實上不負稅捐之繳納義務者不同（娛樂稅法第 14 條第 1 項參照）。在這種情形，如將納稅義務人與扣繳義務人論為連帶債務人，從而認為，稅捐稽徵機關得選擇先後或同時向納稅義務人或扣繳義務人追繳（民法第 273 條參照），則其若先向扣繳義務人追繳，至少會增加扣繳義務人向納稅義務人請求返還該就源扣繳稅款的手續。程序上比較不經濟。是故，在未扣繳的情形，既對於扣繳義務人處罰，則同樣應先向納稅義務人追繳，在向納稅義務人追繳而無結果時，始得命扣繳義務人賠繳。這是徵納成本最低之稽徵方法。依比例原則，在有數方法可達成相同之行政目的時，行政機關應選擇成本最低之方法。否則，其行政手段之選擇即違反比例原則。此外，在向納稅義務人為追繳之通知後，其如不在繳納通知書中所載繳納期限內繳納，要對其課以各種稅捐處罰也才師出有名。不若所得稅法第一百四十四條規定直接以扣繳義務人為追繳對象時，有不向稅捐債務人，而優先向稅捐之從屬清償義務人，追繳稅捐的問題。這違反請求順位應先主債務人，後從債務人的原則（民法第 745 條參照）。至於扣繳義務人未辦理扣繳之行為義務的違反，如有行為罰之處罰，應已足以警惕其遵守義務並彌補稅捐稽徵機關因其未就源扣繳所引起之利息的損失。

七、其他相關問題

(一)系爭所得是否為應予扣繳之所得？

關於電腦程式的移轉或服務的提供，或與電腦程式相關之專門知識的提供，可區分為下列幾種不同類型¹⁴：

- 1、在「對電腦程式之著作權之權利的移轉」情形，若在特定國家存在於電腦程式著作權之「所有重大的權利」皆為移轉時，應認為係一件買賣或互易(a sale or exchange)；若未達前述「所有重大的權利」皆為移轉的程度，則應認為係一筆可產生權利金收入之授權(a license)。
- 2、在「一套電腦程式之拷貝(一件受著作權保護之商品)之移轉」的情形，如其所有權之利益與危險皆已移轉，應認定為一件買賣或互易；否則應認定為一件可產生租金收入之租賃。
- 3、第三種類型係「發展或修改電腦程式之服務」的提供。
- 4、第四種類型係「與設計電腦程式之技術相關之專門知識」的提供。

一筆交易在受讓人獲得下述權利時，應認為係「電腦程式本身著作權之移轉」：(1)得製作該電腦程式之備份，並得將該等備份出售、租賃或出借給大眾；(2)得製備其衍生的電腦程式；(3)得公開執行該程式；(4)得公開展示該程式。僅得對關係人，或對以姓名或其與原受讓人之法律關係識別之人散布拷貝之權利，不是得對大眾出售、租賃或出借的權利。

¹⁴ 參考 Boris I. Bittker 與 Lawrence Lokken 合著國際租稅重要問題 (Fundamentals of International Taxation) 第 73 章所得來源 (Sources of Income) 第 73.5.2 節智慧財產交易之分類 (Classification of Transactions in Intellectual Property)

此外，原受讓人之受僱人或為原受讓人提供服務之其他人員對於電腦程式所為與該僱傭或服務有關之使用，不是散布予大眾之使用。

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

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

(二) 所得稅法規定有不明確之情事

所得稅法第 73 條第 1 項規定：「在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，在中華民國境內有第八十八條規定之各項所得者，不適用第七十一條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之；如有非屬第八十八條規定扣繳範圍之所得，並於該年度所得稅申報期限開始前離境者，應於離境前

向該管稽徵機關辦理申報，依規定稅率納稅；其於該年度所得稅申報期限內尚未離境者，應於申報期限內依有關規定申報納稅。」依該條項規定可推論出，外國營利事業除有所得稅法第 88 條所定應扣繳之所得外，尚有其他不屬該條所定應扣繳之所得種類。然所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款所定，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第 92 條規定繳納之所得，就本國「機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者」以其所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得、執行業務者之報酬為限；而就「給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得」，並無所得種類之限制。其結果，所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款所定之扣繳範圍與所得稅法第 73 條第 1 項規定者間，有不一致的情形。是否因此可認為，關於外國營利事業之所得的應扣繳範圍應與前段對於本國人之規定相同？就此，法律規定有不明確的情事。

(三)定性為其他所得，亦有成本費用扣除之法律不能情事

本件北市國稅局並未將該國外電腦線上軟體之授權收入定性為權利金收入，而定性為所得稅法第 8 條第 11 款所定之其他收益。按在所得稅之課徵，其稅基之計算縱有採推計核定的情形，原則上皆採淨額原則，以符量能課稅或實質課稅原則。所得稅法第 8 條第 11 款所定之其他收益，固可為所得稅之課徵標的，然所得稅法第 14 條就第 10 類之其他所得規定：「不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費

用後之餘額為所得額。但告發或檢舉獎金、與證券商或銀行從事結構型商品交易之所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。」這雖係關於綜合所得總額之計算的規定，但事相同者，理應相通。聲請案所涉收入，既不屬於該類但書所定直接適用同法第 88 條規定扣繳稅款的例外，則其應稅所得額之計算仍應容許減除成本及必要費用為妥。然所得稅法為該其他收益之所得稅的扣繳，尚無關於其成本及必要費用之減除的配套規定。因此，給付該其他收益者縱欲遵守該規定而為扣繳，尚有法律不能的情事，從而不適合以其未為扣繳所得稅款，而逕依所得稅法第 114 條第 1 款予以處罰。