

邱復生釋憲聲請書

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 年度為聯意製作股份有限公司（下稱「聯意公司」）之負責人。財政部臺北市國稅局（下稱「國稅局」）以聯意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，而認定聯意公

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○·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、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，聯意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，因行為當時聯意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，聯意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，先上傳至聯意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，而以聯意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，聯意公司向國外公司租用「衛星轉頻器」部分，已由聯意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，而造成聯意公司就前、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 復 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 復 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 年度為聯意製作股份有限公司(下稱聯意公司)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，聯意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。國外衛星公司為聯意公司傳送國外採訪之新聞影像，乃

聯意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，尚需經由聯意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。若依聯意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。又聯意公司就後端作業向國外營利事業租用「衛星轉頻器」部分，業由聯意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，實已造成聯意公司就前、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意公司於我國給付，有聯意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意公司之帳簿明細登載為衛星傳送費，係聯意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，與本件聯意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，與本件聯意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意公司帳證資料，查獲聯意公司於 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意公司於我國給付等情，有聯意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。本件上訴人為聯意公司負責人，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意公司之帳證、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；且本件聯意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，有聯意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。聯意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，與本件聯意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意公司，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，係聯意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，本件聯意公司 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)