

釋憲補充理由書

聲請人 邱復生
代理人 李念祖律師
蔡嘉昇律師
劉昌坪律師

理律法律事務所
10508台北市敦化北路201號7樓
電話：2715-3300分機2128

為補充理由事：

聲請人針對最高行政法院 97 年度判字第 1000 號確定判決（下稱「原判決」）所適用之所得稅法第 8 條第 11 款及稅務違章案件減免處罰標準第 6 條第 1 項第 2 款規定，認有違憲疑義所聲請之解釋案（下稱「本件聲請案」）業經排入審查會之待審查案件，惟查原判決確定時起迄今，已即將經過 5 年之期間，如本件聲請案無法於判決確定後 5 年內作成，則為有效保障聲請人之基本權利，聲請人爰再提出補充理由如后：

壹、聲請補充解釋憲法之目的

- 一、大院大法官釋字第 209 號解釋所定 5 年再審救濟期間之限制，應僅適用於當事人間之「民事訴訟案件」。於行政或刑事案件，考量此等公法事件之一造當事人為國家，人民已處於相對弱勢之地位，且法規違憲侵害人民自由權利之狀態，亦不因相當期間經過而發生治癒效果，是上開解釋所定 5 年再審救濟期間之限制，應不適用於行政或刑事案件。
- 二、縱認為行政或刑事案件亦應有 5 年再審期間之限制，惟大法官審理釋憲案件之期間長短並非人民可以控制，故至少應於人民聲請釋憲之時起，即發生中斷再審救濟時效進行之效果，以維護人民之權益。



貳、聲請補充解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、本件自原判決確定時起迄今，已即將經過5年之期間，聲請人爰聲請 大院大法官補充解釋釋字第209號解釋，使遭大法官宣告違憲之行政及刑事事件法規，不至因救濟期間屆滿而產生自動合憲治癒之效果，本件聲請人得提起行政訴訟再審之訴：

(一) 行政訴訟、刑事訴訟與民事訴訟之性質不同，前二者涉及國家公權力之行使，自應受較高之合憲秩序之要求，而無賦予期限利益之理由，從而行政訴訟及刑事訴訟應無適用 大院大法官釋字第209號解釋之餘地：

1、依 大院大法官釋字第209號解釋：「確定終局裁判適用法律或民事訴訟再審之理由者，其提起再審之訴或聲請再審之法定不變期間，參照民事訴訟法第500條第2項但書規定，應自該解釋公布當日起算，惟民事裁判確定已逾5年者，依同條第3項規定，仍不得以其適用法規顯有錯誤而提起再審之訴或聲請再審，本院釋字第188號解釋應予補充。」(附件27號)民事訴訟法第500條第2項亦有相應之規定。因此，民事訴訟案件，如以終局判決適用之法規有違憲事由提起再審之訴，依據民事訴訟法第500條第2項但書規定及 大院大法官釋字第209號解釋意旨，應自該解釋公布當日起算30日之不變期間內為之，惟如原裁判確定已逾5年者，則因已逾提起再審之訴之救濟期間，

仍不得對之提起再審之訴或聲請再審。

2、惟按釋字第 209 號解釋內容，顯係針對「民事裁判」之民事案件所為之解釋。民事法律關係或係因衡量兩造當事人皆為私人，立於平等關係而較注重於法秩序之安定，以兼顧維護雙方當事人實體法正義與程序利益之保障，故若民事裁判確定已逾 5 年者，縱所適用之法令遭宣告違憲，亦不允許對之提起再審之訴。然而，行政訴訟案件所涉及之行政法律關係，除著重行政機關依法行政原則之遵守，即行政機關所為行政行為之合法性，及行政行為適用法律之正確性外，更重視行政法規及行政機關是否具體落實憲法對於人權維護之精神，保障人民權益不受政府機關之不當侵害，因此行政訴訟制度與民事訴訟制度二者之性質及目的均有不同，於法令違憲之再審救濟期限制度上即應為不同之設計，是 大院大法官釋字第 209 號解釋實不應擴張解釋為亦包括行政訴訟等公法事件在內。

3、再參照 大院大法官釋字第 188 號解釋：「...惟引起歧見之該案件，如經確定終局裁判，而其適用法令所表示之見解，經本院解釋為違背法令之本旨時，是項解釋自得據為再審或非常上訴之理由。」(附件 28 號)與釋字第 209 號解釋相對照，明顯可知刑事訴訟之非常上訴不受釋字第 209 號解釋之拘束，故提起非常上訴應無 5 年之再審救濟期間之限制。惟釋字第 209 號

既已明文限於民事案件之適用，則刑事案件之再審亦應不受 大院大法官釋字第 209 號解釋之拘束，蓋非常上訴之發動權僅繫於檢察總長一人，而刑事事件之法規遭大法官宣告違憲者，亦應使人民得以再審方式尋求救濟，方符合憲法法治國原則及無罪推定原則之旨，亦為釋字第 188 號之真意。

4、縱上，基於行政事件、刑事事件與民事事件之本質性不同，前兩者之一造當事人皆為國家，於行使公權利之餘，另有依憲法保障人民權利義務之義務，並負有維持憲法秩序存續之使命，於行政或刑事法規遭大法官宣告違憲之情形，自無主張享有期限利益之空間，是聲請人聲請 大院大法官補充解釋釋字第 209 號解釋，認為僅於民事案件方有適用之餘地。

(二) 退萬步言，縱不慮及行政事件、刑事事件與民事案件之性質差異，而認為 大院大法官釋字第 209 號解釋亦應對此等事件一體適用，惟至少應考量 大院大法官審理期間係屬不可歸責於人民之事由，故不應使人民承受救濟期間經過之不利益，故聲請人請求 大院大法官補充解釋釋字第 209 號解釋，應比附援引民法等法律所規定之中斷時效之法理，認為人民於提起釋憲聲請時，即產生中斷再審 5 年救濟期間之效果，而於大法官作成解釋之時起，其 5 年之再審救濟期間方繼續進行，如此方符合憲法程序正義之要求，使人民不必承擔因大法官審理案件而逾越救濟期間之不利益。

二、因本件行為時之「稅務違章案件減免處罰標準」第 6 條第 1 項第 2 款及所得稅法第 8 條 11 款規定，違反憲法第 23 條之比例原則、憲法第 7 條之平等原則及憲法第 19 條之租稅法律主義，故聲請人祈請 大院大法官迅賜解釋，宣告上揭規定違憲，並即失其效力，而倘本件聲請案無法於判決確定後 5 年內作成，則為有效保障聲請人之基本權利，另請補充解釋釋字第 209 號關於再審救濟期間之適用不及於行政訴訟案件，以維護聲請人之權益，至感德便。

謹狀

司 法 院 公 鑒

中華 102 年 7 月 4 日

具狀人：聲 請 人 邱 復 生

撰狀人：代 理 人 李念祖律師
蔡嘉昇律師
劉昌平律師



(蓋章)



附件27號：大院釋字第209號解釋。

附件28號：大院釋字第188號解釋。

蔡嘉昇

司法院秘書長 函

地址：10048台北市中正區重慶南路1段
124號

承辦人：廖敏婷

電話：(02)23618-577轉195

受文者：財政部等

發文日期：中華民國99年6月30日

發文字號：秘台大二字第0990015508號

速別：最速件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如文

主旨：本院大法官為審理邱復生先生聲請所得稅法第8條第11款及稅務違章案件減免處罰標準第6條第1項第2款規定，有違憲疑義乙案，請 貴部就說明二所列問題提供意見，並檢附相關資料儘速惠復，俾供審理之參考。

說明：

- 一、依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。
- 二、本院大法官為審理旨揭釋憲案，請 貴部就下列問題惠示卓見。
 - (一)依所得稅法第8條第11款規定「在中華民國境內取得之其他收益」，係屬中華民國來源所得，其判斷標準及所涵蓋之類型，並請提供該條款規定之立法資料。
 - (二)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。」其訂定目的及理由。
 - (三)聲請人主張所得稅法第8條第11款及稅務違章案件減免處罰標準第6條第1項第2款規定，牴觸憲法第7條、第19條及第23條規定暨法律明確性原則，請 貴部提供意見及相關

資料。

三、檢附前開釋憲聲請書及最高行政法院判決影本各1份

正本：財政部

副本：本院大法官書記處

郵 寄：財政部

紙本遞送：本院大法官書記處

裝

訂

線

財政部 函

機關地址：臺北市中正區(10066)愛國西路2號

聯絡方式：賴基福 0223228121

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國99年9月16日

發文字號：台財稅字第09900281110號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：如文(附件請至本部附件下載區<http://web01.mof.gov.tw/udm/condition.asp>下載)

主旨：有關 大院大法官為審理邱復生先生聲請所得稅法第8條第11款及稅務違章案件減免處罰標準(以下簡稱減免處罰標準)第6條第1項第2款規定有違憲疑義，囑就釋憲聲請書所載各項疑義表示意見乙案，復請 查照。

說明：

一、復 貴秘書長99年6月30日秘台大二字第0990015508號函。

二、茲就「所得稅法第8條第11款規定『在中華民國境內取得之其他收益』判斷標準及所涵蓋之類型。」說明如下：
為使中華民國來源所得之範圍規定明確，比照國際慣例，於52年1月29日修正公布所得稅法第8條增訂各類所得之中華民國來源認定規定，其中第10款規定：「其他在中華民國境內任何利用資本或勞力而取得之收益。」；61年12月30日修正公布所得稅法第8條增訂第10款，將原第10款移列至第11款並作文字修正：「在中華民國境內取得之其他收益。」俾能涵括無法適當明確歸屬同條前10款所得類型以外之所有其他來源所得。至有關第11款來源所得判斷標準，係依其性質，分別參照同條前10款各類所得之認定原則及國際間普遍採行之做法，以產生該所得之經濟活動或經濟利益在我國境內，與我國境內個人、企業之營業活動有所關聯，或使用我國境內資產、資本、人員或有該等要素參與貢獻，或該所得之標的資產在我國境內等原則予以認定，尚非僅以「給付地」為認定原則，合先敘明。另參



22/A

大法官書記處

酌陳清秀博士著「中華民國來源所得之認定標準問題——以勞務所得為中心」乙文之見解，有關其他所得來源地之判斷：「以美國為例，實務上認為應主要考量與該項付款有關之財產的所在地，是在境內或國外為準。或者以產生該項所得的經濟活動的從事地點，是在境內或國外為準。」與我國認定原則尚屬一致。

三、茲就「減免處罰標準第6條第1項第2款規定訂定目的及理由」說明如下：

(一)按扣繳制度係稽徵機關掌握課稅資料以達成租稅公平重要手段，扣繳義務人如未辦扣繳或扣繳不實，不僅使稅源無法掌握，影響國家資金調度，亦造成所得人易於逃漏稅，損及租稅公平。為確保扣繳制度之運作及維護公共利益，所得稅法第114條第1款規定，扣繳義務人未依規定扣繳稅款，已於稽徵機關通知期限內補繳稅款及補報扣繳憑單者，按應扣未扣或短扣之稅額處1倍以下之罰鍰；其未於稽徵機關通知期限內補繳稅款，或不按實補報扣繳憑單者，處3倍以下之罰鍰，俾利稽徵機關得按個案違章情節輕重，彈性調整其罰度。

(二)有關違章情節輕微或漏稅在一定金額以下之案件，本部依稅捐稽徵法第48條之2規定，於減免處罰標準訂定相關免予處罰或減輕處罰之條件及標準。84年1月10日修正減免處罰標準，增訂第5條第1項第2款，對於依所得稅法第114條第1款規定應處罰鍰案件，經稽徵機關查獲後，扣繳義務人雖於期限內完成補繳稅款，惟仍未依限按實補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前始按實補報者，衡酌其已於稽徵機關通知期限內完成部分扣繳義務，違章情節較均未於期限內補繳稅款及補報扣繳憑單者為輕，乃適度減輕其處罰倍數為2倍。嗣88年8月7日修正該款規定（修正後移列為第6條第1項第1款），將處罰倍數由2倍調降為1.5倍。至扣繳義務人未於稽徵機關通知之期限內完成繳納稅款及申報扣繳憑單義務者，不適用減免處罰之規定。

四、有關「所得稅法第8條第11款及減免處罰標準第6條第1項

第2款規定，是否牴觸憲法第7條(平等課稅原則)、第19條(租稅法律主義)及第23條(比例原則)規定暨法律明確性原則」乙節，謹逐項說明如次：

(一)所得稅法第8條第11款規定部分：

1、租稅法律主義部分：有關聲請人主張所得稅法第8條第11款僅以概括方式規定中華民國來源所得，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，違反租稅法律主義乙節，說明如下：

(1)各國來源所得之認定，均視其稅法及經濟社會環境發展情況，於國家稅收管轄權獨立原則下，針對各類所得之性質訂定不同之認定法則。又為避免掛一漏萬，國際間立法例均有「其他收益(或所得)」之規定。

(2)中華民國來源所得之認定，為總機構在中華民國境外之營利事業是否負有我國納稅義務之關鍵，基於國家稅收管轄權獨立及依法行政原則，本部均依據所得稅法第8條規定辦理。另鑑於商業態樣頗多且隨著科技之發展，所得產生之原因及方式亦趨多樣化及複雜化，為避免按各類所得列示劃分來源所得可能產生遺漏，造成租稅規避及國家稅收損失，爰參考國際間之立法例，於同條第11款規定訂定：「在中華民國境內取得之其他收益。」以概括方式規範未能明確適用同條第1款至第10款所列之各類來源所得(例如損害賠償所得)，惟仍依經濟關聯性，以「在中華民國境內取得」為判斷要件，核實認定是否為中華民國來源所得。

(3)隨著我國經濟發展國際化程度漸高，跨國交易發展活絡，加以透過網際網路交易之趨勢日漸普及，為讓我國對來源所得之認定更符合國際間普遍採行之原則，以建立公平合理且明確之課稅環境，本部賦

稅署前委託國立政治大學會計學系辦理「國際間來源所得認定原則與我國之比較」之研究。依據前開研究對各國來源所得認定原則之歸納分析，各國對「其他所得」之認定，依其所得性質分別採財產所在地(如捐贈所得)、經濟活動所在地(如保險賠償所得)、行為發生地(如意外所得)或付款者居住地(如贍養費)等原則不一而足，惟不論採行何種認定原則，均係以產生該所得之經濟活動或經濟利益是否在該國境內，或與該國境內個人或企業之營業活動、資產或人員有所關聯。以美國為例，美國在決定非居住者個人或企業之所得稅義務時，將先檢視非居住者個人或企業是否在美國境內從事貿易或營業行為；進而檢視所得是否與該貿易或營業行為有實際關聯(effectively connected)。如果經認定該非居住者個人或企業在美國有從事貿易或營業行為，則其取得之「其他所得」根據引力原則(force of attraction principle)，將因與美國貿易或營業行為有實際關聯而認屬美國來源所得，應依規定申報繳納美國所得稅。

(4) 綜上，所得稅法第8條第11款規定係參採各國來源所得劃分規定所訂之概括性條款，並基於國家稅收管轄權獨立及依法行政原則，參酌我國稅法規定及經濟社會環境發展情況予以明確核釋，與國際間普遍採行之原則一致，尚無增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第19條租稅法律主義並無不符。

2、平等課稅原則部分：有關國外公司於中華民國境外提供勞務，是否僅因該費用係由中華民國境內營利事業於境內匯款所支付，即將其視為所得稅法第8條第11款規定之來源所得而違反平等課稅乙節，說明如下：

(1) 依所得稅法第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。」因此，如外國公司單純在

我國境外提供勞務，即非屬我國來源所得，免予扣繳稅款；惟如勞務之提供係同時在中華民國境內及境外進行者，或須由國內居住之個人或營利事業之參與及協助始可完成者，自非屬單純在中華民國境外提供勞務，即應認屬我國來源所得，故即使本案純屬勞務提供，亦非以費用給付地(或匯款地)是否在國內為來源所得認定原則。

(2) 本案聲請人為聯意製作股份有限公司(以下簡稱聯意公司)89至92年度間之負責人，即所得稅法第89條所稱扣繳義務人。聯意公司於前開期間給付國外機構衛星傳送費，係為使該公司記者於各國採訪之新聞及時傳送回國內，使用各該國外業者相關傳送設備及作業軟體系統，於境外以衛星上鏈傳輸方式，先將新聞影像上傳至聯意公司向國外公司租用之衛星轉頻器，再由該衛星轉頻器傳輸至國內播出，所支付各國外當地電信業者、衛星公司或電視臺之對價，故相關國外業者取得聯意公司給付之衛星傳送費，非屬單純之勞務提供，尚包含使用衛星上鏈傳輸設備、國內外中繼轉接設備及技術服務等所支付之報酬，且其所得之產生與中華民國境內具有一定之經濟關聯性，核屬在中華民國境內取得之其他收益，應屬中華民國來源所得。

(3) 依此，本案聯意公司給付國外機構衛星傳送費非屬單純之勞務提供，其是否為中華民國來源所得，係依其實質交易內容核實認定，尚非以該費用是否由中華民國境內營利事業於境內匯款支付來認定。是以，本案尚無聲請人所稱，係以費用是否由中華民國境內營利事業於境內匯款所支付作為來源所得認定原則，造成相同交易內容有課稅差別待遇之情事，與憲法第7條平等原則尚無相違。

3、法律明確性原則部分：有關聲請人主張，依據本部75年10月9日台財稅字第7564565號函(以下簡稱75年函)規定：「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。」惟對本案主管機關竟為完全相反之課稅決定，認屬所得稅法第8條第11款之「在中華民國境內取得之其他收益。」顯有違法律明確性原則乙節，說明如下：

(1)查75年函規定背景及意旨，係考量美聯社及路透社在我國僅設辦公處所，並無分支機構或營業代理人，工作人員（記者）均僅以新聞採訪為主，對外並未招攬業務，且其提供服務之方式，係各地外國記者將採訪之新聞資料送交國外總社，由國外總社以螢幕傳輸方式立即提供予我國訂戶使用，其性質應屬我國訂戶給付其於境外提供勞務之代價，爰規定美聯社及路透社取得前開代價非屬中華民國來源所得，免徵營利事業所得稅。由於75年函係屬個案，並未收錄於「所得稅法令彙編」，故其他國外新聞供應商尚無逕予援引適用問題，而需視其實質交易內容個案判定。又該函規定發布以來科技快速發展，經濟活動變動頻繁，其內容已不合時宜及國際間課稅規定，本部爰於97年12月16日以台財稅字第09700416630號函核釋75年函自98年3月1日起停止適用，並明定國外新聞供應商提供新聞資訊予我國營利事業使用，其收取之費用屬所得稅法第8條規定之中華民國來源所得，併予敘明。

(2)依此，本案聲請人聯意公司給付國外機構衛星傳送費用，與75年函規定單純境外提供勞務之情況容有不同，尚不宜援引比照或適用，且不論是75年函抑或本案課稅規定，皆係依所得產生之交易事實核實認定，故相關認定原則應屬明確，並未違反法律明確性原則。

(二)減免處罰標準第6條第1項第2款規定部分：

1、按所得稅法之扣繳制度，係為確保財政收入及維護租

稅公平之必要與適當手段，尚難有其他替代措施。扣繳義務人給付所得時，如未依規定辦理扣繳，將導致納稅義務人逃漏稅之結果，損及國家稅收，其可課責程度並不亞於納稅義務人逃漏稅之情形。依此，為貫徹扣繳制度及督促扣繳義務人履行扣繳義務之補救責任，稽徵機關查獲扣繳義務人未依規定扣繳之違章事實後，應依所得稅法第114條第1款規定，限期該扣繳義務人補正扣繳義務，倘其已於限期內完成補繳稅款及補報憑單者，處1倍之罰鍰，依 大院釋字第673號解釋，尚未違反憲法第23條比例原則；至扣繳義務人於稽徵機關通知後仍未依限補正者，或僅補正部分義務者（如僅補繳稅款或僅補報憑單），由於稽徵機關仍無法正確掌握所得資料，並據以歸戶及核算所得人應負擔之稅款，仍有損及國家稅收及租稅公平之疑慮，故酌予加重處罰，以資遏止，為確保國家稅收及維護租稅公益適當且必要之措施。

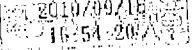
2、又扣繳義務人有所得稅法第114條第1款規定應處罰鍰案件，其違章情節輕微，符合減免處罰標準第6條第1項規定者，得減輕或免予處罰。另為使稽徵機關對是類違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，本部並訂定稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，針對扣繳義務人違反所得稅法第114條第1款規定應處罰鍰案件之態樣，訂定不同之裁罰倍數，且倘該表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最低限，而違章情節較輕者，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點規定，稽徵機關仍得敘明理由減輕處罰。綜上，系爭處罰規定已考量憲法第23條規定之比例原則。

3、又本案於原查核及各級行政救濟階段，皆已依前開減免處罰標準或稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，核實審酌適用1.5倍之減輕處罰規定，尚無進一步減輕處罰之規定可資適用，併予敘明。

五、檢附所得稅法第8條規定立法資料(附件1)、各國其他來源

所得認定原則彙整表(附件2)及本部97年12月16日台財稅
字第09700416630號函(附件3)各乙份供參。

正本：司法院秘書長

副本：

裝

訂

線

