

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（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，最高行政法院判決 97 年度判字第 1000 號認為：「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。」最高行政法院判決 97 年度判字第 1000 號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，其自中華民國境外僱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，不得抵觸同條第三款之規定。如果第十一款解釋之結果可以抵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，便同樣得抵觸同條第五款，將「在中華民國境外之財產因租賃而取得之租金」；可以抵觸同條第六款，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」；可以抵觸同條第十款，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<sup>1</sup>、權利金<sup>2</sup>及勞務所得<sup>3</sup>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，最高行政法院判決 97 年度判字第 1000 號所持前引見解，值得檢討。

解釋理由末段認為：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

---

<sup>1</sup> 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、秘密至程、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 I. Bittker/ Lawrence Lokken, Fundamentals of International Taxation, 2006/ 2007 Edition, ¶ 73.5.1* )

<sup>2</sup> 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。 )

<sup>3</sup> 「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/ Lawrence 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 ( Ct. 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 (9<sup>th</sup> 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 )。 」

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。

### 參、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



緩。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（最高行政法院判決 97 年度判字第 1000 號）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。