

稅法對釋字第 713 號解釋應有之回應

蔡嘉昇/陳禹農

壹、釋字第 713 號解釋之事實摘要

- 一、聲請人於 89 至 92 年度為 A 公司負責人，係所得稅法所定之扣繳義務人。該公司於上揭年度給付國外機構衛星傳送費，因認該費用之勞務提供地於境外，不符合所得稅法第 8 條第 3 款「在中華民國境內提供勞務之報酬」之規定，非屬中華民國來源所得，而未依所得稅法第 88 條規定扣繳 20% 稅款。
- 二、嗣財政部臺北國稅局認為該費用仍符合所得稅法第 8 條第 11 款「在中華民國境內取得之其他收益」之規定，屬中華民國來源所得，並命聲請人於限期內補繳「應扣未扣之稅款」，並補報各年度之「扣繳憑單」。
- 三、聲請人雖不服，但仍於期限內補繳應扣未扣之稅款，惟遲延一天補報扣繳憑單，臺北國稅局乃依 90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法第 114 條第 1 款及 91 年 6 月 20 日修正發布之稅務違章案件減免處罰標準第 6 條第 1 項第 2 款規定（下稱「系爭規定」），按聲請人應扣未扣之稅款，處 1.5 倍罰鍰。
- 四、聲請人不服，循序提起復查、訴願、行政訴訟，經判決確定仍未獲救濟，乃委任本所代為主張系爭規定等違憲，聲請司法院大法官會議解釋。

貳、本所申請釋憲之主要主張及理由

- 一、**系爭規定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) 系爭規定對於罰鍰未設有合理最高金額之限制，違反比例原則

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，而科以若干倍數之罰鍰。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¹。
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，此業經司法院大法官釋字第 327 號、第 356 號、第 616 號等解釋闡釋在案。
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，處罰時自不應以無上限之漏稅金額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。
4. 再者，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

¹ 釋字第 327 號解釋楊建華大法官之不同意見書。

應有合理之最高金額限制²。

5. 綜上，扣繳義務人已於所命期限內繳納稅款，僅遲延一日申報扣繳憑單，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。

(二) 系爭規定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. 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，甚至行政機關、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³。有關所得歸屬之判斷，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⁴。
2. 換言之，若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。且當法律規定存有不同解釋可能時，若欠缺法院的裁判而法律狀態並不清楚明白，則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⁵。
3. 就本案而言，臺北國稅局於處罰聲請人之前，從未對於境內營利事業支付予國外公司之衛星傳送費應否扣繳作成解釋。反觀，財政部過去針對境內營利事業支付予國外通訊社之新聞資料費用，均認定為非屬於中華民國來源所得，例如財政部75年台財稅字第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。」是由上開函釋明白闡釋「國外通訊社」提供我國新聞單位資訊所收取之費用，係屬免課徵營利事業所得稅之範疇，亦足證國內新聞業者「自行於國外採訪」所獲得之新聞，而僅於「境外」透過國外媒體所提供器材及技術協助，將該則新聞傳輸至國內播出，於系爭年度仍屬財政部所認定為免課徵營利事業所得稅之範疇。
4. 依上開函釋見解，國內全體新聞業者均合理認為該等衛星傳送費用並非屬於中華民國來源所得，故國內全體新聞業者包含聲請人在內，於系爭年度，均從未認為支付予國外公司之衛星傳送費須代扣繳所得稅。
5. 因此，聲請人對該費用應否辦理扣繳之認知縱與臺北國稅局之見解不一致，亦實屬不可歸責於聲請人，惟系爭規定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，有違比例原則。

² 黃俊杰著，稅捐基本權，2006年9月，元照出版社，第171頁。

³ 黃茂榮著，稅法總論（第三冊），2008年，植根法學叢書，第755、756頁。

⁴ 陳清秀著，「實質所得者課稅原則」，中原財經法學，第19頁。

⁵ 陳清秀著，稅法之基本原理，1997年，植根法律事務所叢書，第17頁。

二、 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，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⁶。
- (二) 所得稅法第 8 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。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，顯已違反憲法第 19 條之租稅法律主義。
- (三) 另參照司法院大法官釋字第 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。如前所述，財政部 75 年台財稅字第 7564565 號函曾明確表示，外國通訊社在國外以螢幕傳輸方式提供我國境內新聞業者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傳輸費，稽徵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 款可容稽徵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。

參、 司法院大法官釋字第 713 號解釋要旨

一、 違反申報扣繳憑單義務與違反扣繳稅款義務不同

扣繳義務人之扣繳義務，包括扣繳稅款義務及申報扣繳憑單義務，二者之違反對國庫稅收及租稅公益之維護所造成之損害，程度上顯有差異。如扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，僅不按實補報扣繳憑單者，雖影響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，然因其已補繳稅款，所造成之不利影響較不補繳稅款為輕。

二、 已於期限內補扣繳稅款，僅未按實補報扣繳憑單，系爭規定仍按補扣繳稅額課處 1.5 倍之罰鍰，其裁罰過重，應自本解釋公布之日起不再適用

系爭規定就扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，僅不按實補報扣繳憑單者之處罰，與同標準第 6 條第 1 項第 3 款所定未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，於裁罰處分核定前已按實補繳者之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處 1.5 倍之罰鍰，未許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依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 23 條之比例原則，與憲法第 15 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。

三、 已補扣繳僅未依限補報扣繳憑單者，應斟酌個案情節予以減免

有關機關對未於限期內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報之案件，應斟酌個案情節輕重，並依稅捐稽徵法第 48 條之 3 之規定，另為符合比例原則之適當處置。

⁶ 司法院大法官釋字第 566 號解釋曾華松及黃越欽大法官之不同意見書。

肆、現行稅法對釋字第 713 號解釋應有之回應

一、稽徵機關應檢討修正所得稅法第 8 條第 11 款規定

所得稅法第 8 條第 11 款所謂：「在中華民國境內取得之其他收益。」以該條文之表面文義或其通常含意而言，有不同解釋之可能。一種解釋為著重於「取得之對象」（即所得之來源）；即只要取得之對象或所得之來源係中華民國領域內之公司，即屬中華民國來源所得。另一種可能之解釋為著重於取得或所得之「原因」；即必須所得者係基於在中華民國境內之經濟活動或因在中華民國境內擁有財產而產生者，始屬中華民國來源所得。則該條文表面文義既容有不同的解釋，其欠缺必要的明確程度，應予檢討改進⁷。

二、稽徵機關應檢討現行裁罰規定需設「合理最高限額」

不論行為罰或漏稅罰均不應過苛，否則可能構成「殘酷之處罰」之情形。行為罰或漏稅罰之處罰是否過苛，應以個案情節輕重與合理最高限制作為是否符合憲法第 23 條之判斷因素。如僅要求稽徵機關考量情節輕重，而未設合理最高限制，則其仍有可能課處逾越必要程度之高額處罰，而與必要性之要求有違⁸。

三、稽徵機關應明確區分行為罰與漏稅罰

- (一) 依釋字第 713 號解釋意旨，系爭規定未許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依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 23 條之比例原則，應自本解釋公布之日起不再適用。則聲請人自得據以提起再審之訴，維護自身權益，彰顯個案正義。
- (二) 惟稽徵機關如未能明確區分系爭規定所涉及之「逾期已補繳稅額卻未補報扣繳憑單」情形，應屬違反行為義務而非違反漏稅義務，並課以行為罰，則將導致類似爭議重複產生。
- (三) 從而，稽徵機關應考慮修正所得稅法第 114 條規定，將其視為漏稅罰之第 1 款「逾期已補繳稅額卻未補報扣繳憑單」情形，改列在課處行為罰之第 2 款規定中，並適用合理之處罰上限金額，才能通案解決類似爭議⁹。

四、稽徵機關應檢討現行規定課予扣繳義務人過重之責任

- (一) 關於違反所得稅法之自動報繳義務之處罰，有所得稅法第 108 條（納稅義務人之滯報金及怠報金）及第 114 條（違反扣繳義務之處罰）二條重要規定。第 108 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 114 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。
- (二) 就納稅義務人違反自動報繳義務，依所得稅法第 108 條第 1 項及第 2 項規定，並不立即課以漏稅罰，而必須等到逾滯納期間仍未繳納時，始依同法第 110 條規定課以漏稅罰。即在所得稅之稽徵，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，而有給予同法第 79 條第 1 項規定之補報期限的寬限。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。
- (三) 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，由於未如所得稅法第 108 條，給予滯納期間之緩衝，導致同法第 114 條有遠逾於第 108 條關於納稅義務人（主債務人）之處罰規定。
- (四) 關於漏稅之構成要件，因納稅義務及扣繳義務間有滯納期間之緩衝與否之差別待遇，

⁷ 釋字第 713 號解釋羅昌發大法官之部分協同部分不同意見書。

⁸ 釋字第 713 號解釋羅昌發大法官之部分協同部分不同意見書。

⁹ 釋字第 713 號解釋陳新民大法官之協同意見書。

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爲重之法律責任。當中不但輕重失衡，而且有價值判斷之矛盾，有違體系正義，應透過修法儘速予以導正¹⁰。

(作者蔡嘉昇及陳禹農分別係理律法律事務所資深律師及實習律師，本文不代表事務所之意見)

¹⁰ 釋字第 713 號解釋黃茂榮大法官之協同意見書。