

釋字第七一三號解釋部分協同部分不同意見書

大法官 羅昌發

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：「依所得稅法第一百四條第一款規定應處罰鍰案件，有下列情形之一者，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」（下稱系爭規定一；該規定於一〇〇年五月二十七日修正刪除）。多數意見認為裁處罰鍰數額部分，已逾越必要程度，故就該範圍內，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。本席就此敬表同意。由於本件涉及「減免處罰標準」之違憲審查，本席認有進一步闡述之必要。另所得稅法第八條第十一款規定：「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。」（下稱系爭規定二）聲請人指摘此規定過於模糊，有違法律明確性。多數意見則以聲請人未具體指摘此規定有何牴觸憲法之處，而不予受理。本席認系爭規定二確有不明確之處，而有檢討改進餘地。爰提出本部分協同部分不同意見書。

壹、減免處罰標準亦得為憲法第二十三條審查之標的

- 一、本院以往諸多解釋常針對稅法所處罰之行為性質區分為二，分別論斷其處罰之適當性：其一為針對稅法要求納稅義務人或其他關係人為一定行為，而其未配合者，所

處之「行為罰」；其二為針對漏繳稅款所處之「漏稅罰」（此種區分之前提為：前者應予以較輕之處罰；後者得予以較重之處罰）。本院以往亦常就稅法所規定之罰則，設有認定逾越憲法第二十三條所規定必要程度之兩項標準：其一為未賦予稽徵機關參酌具體違章情況，按情節輕重裁量處罰額度；其二為未設最高處罰限額。例如本院釋字第三五六號及第六一六號解釋均謂：在納稅義務人已繳納其應納稅款情形下，行為罰仍依納稅額固定之比例加徵滯報金與怠報金，又無合理最高之限制，顯已逾越處罰之必要程度。本院釋字第六七三號解釋亦謂：「有關扣繳義務人不按實補報扣繳憑單者，應按應扣繳未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，未賦予稅捐機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁罰之數額，其處罰已逾越必要程度」。釋字第六四一號解釋並指出，違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當；且法律應設適當之調整機制，以避免罰鍰金額有無限擴大之虞，而造成個案顯然過苛之處罰。

二、本席認為，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，均應依憲法第二十三條所列各項因素而為判斷（見本席就本院釋字第六九七號解釋所提不同意見書）。本席並認為，本院以往解釋所提出「應賦予稅捐機關參酌具體違章狀況及按情節輕重決定裁罰數額」及「應設合理最高之限制」之二項標準，屬於憲法第二十三條適用於稅法處罰之適當的判斷因素。且情節輕重與

合理最高限制兩項要件相輔相成。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；如僅有合理最高限制，而無情節輕重之考量，則情節差異極大之行為受相同之處罰，亦與必要性之要求有違。

三、多數意見就系爭規定一僅以其「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，其處罰已逾越必要程度」(見本號解釋理由書第二段)。多數意見就系爭規定一未設「合理最高限制」部分，未引為逾越必要程度之理由，容有斟酌餘地。

四、另稅捐稽徵法第四十八條之二第一項與第二項分別規定：「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。」系爭規定一係主管機關依據稅捐稽徵法第四十八條之二第二項之授權而訂定。按主管機關針對個案行使裁量權，以決定情節是否輕微以及是否應予免罰，屬於適當與否問題，本院自無違憲審查權。另主管機關依法律授權訂定標準，以決定何種情形屬於情節輕微，以及何種情形應予免罰，本有其裁量空間，本院原則上亦鮮有介入之餘地。然如主管機關在減免處罰之標準中規定，凡符合特定條件者即應施以特定之處罰(如系爭規定所示，凡符合「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」之條件者，即施以

「按應扣未扣或短扣之稅額處一．五倍之罰鍰」), 此種「減免處罰之標準」, 與「固定倍數之處罰規定」並無任何實質上差異; 稽徵機關於個案符合系爭規定所定之條件時, 毫無依情節(如遲延之時間、是否影響稽徵、所涉及之金額等)而為裁量之空間, 而必須一律依一．五倍課處罰鍰。本院援引以往對稅法處罰之審查標準, 對於此種「符合特定條件即應施以特定之處罰」之「減免處罰標準」予以審查, 應無不當。本號解釋並非在審查主管機關在法律授權下之單純裁量決定。就此應予補充說明。

貳、有關法律明確性部分

- 一、聲請人有關法律明確性之指摘部分係針對系爭規定二之「在中華民國境內取得之其他收益」文字。多數意見並未明確宣示該等文字是否明確; 而僅以聲請人未具體敘明其客觀上有何牴觸憲法之處。
- 二、本席曾於本院釋字第六九七號解釋所提不同意見書說明:「不同領域的法律、不同性質的規定、不同經濟社會背景下的規範, 明確性程度高低的要求, 或有不同, 然其均應達於基本的(必要的)明確程度(necessary degree of certainty)」。實體性的事項, 與技術性或細節性的事項, 憲法所要求的明確性, 自然可能有所差異。實體事項固須以明確的法律規定, 始符合法律明確性的要求; 然如屬技術性或細節性的事項, 而法律未能明確規定者, 得由主管機關以發布命令之方式補充(本院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、

第六五〇號解釋參照)。換言之，倘係技術性或細節性的事項，法律未明確規範，應不違反明確性的要求。所謂技術性或細節性之事項，顯然不包括直接影響人民權利義務關係之事項。」「在社會關係較單純、經濟活動較不多樣、科技未高度發達之前，較為簡略的法律規定，或許可以達到基本的明確程度。然社會關係漸趨複雜、經濟活動愈趨多樣、科技愈來愈為發達的情形下，同樣的法律內容，適用上可能產生高度的不確定或不明確的結果。故法律規範是否符合明確性之審查，即應隨時空環境之變遷，而有不同的結論。解釋憲法的機關在作成憲法解釋時，針對相同的規範，在不同的時空環境下，有違憲與否的不同解釋，亦甚為自然。」「法律規定之內容所應達到的基本明確程度，應以法律解釋方法加以判斷。如依法律條文之表面文義（plain meaning）或其通常含意（ordinary meaning）體系解釋及以立法目的為基礎而為解釋，仍可能導致多數而歧異的結果，而無法獲致單一的合理結論時，則其明確程度並未達於基本的要求。本席認為，法律規範明確與否，應有客觀之判斷基礎。此客觀之基礎即為法律解釋的原則。如法律條文表面文義及通常含意之下，並依體系解釋及目的解釋，仍可能導致多數而歧異的結論，在客觀上應屬不明確，而有違憲疑慮。」

三、本席認為，系爭規定二並未達於基本的（必要的）明確程度。蓋系爭規定二係在界定課稅之基礎，屬於實體性之事項，而非技術性或細節性事項，故人民應有權期待在法律上就其要件為較明確之規定。系爭規定二在經濟

活動愈趨多樣且科技愈來愈為發達之今日更顯其不明確性。以本件而言，其原因事件涉及國內公司之記者於國外採訪新聞時，為使新聞及時傳送回國內，而使用外國公司設於當地之相關傳送設備、作業軟體系統、技術服務、或電視台整體資源，並因而給付外國衛星機構之費用。此種純粹在境外發生之交易（雖然訊息之接收端係在國內，但所有的設備均位於境外，且所有服務亦係在境外發生），究竟是否為「在中華民國境內取得之其他收益」，適用上確實產生高度的不確定或不明確的結果。如以系爭規定二法律條文之表面文義或其通常含意而言，「在中華民國境內取得之其他收益」確亦有不同解釋之可能。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。系爭規定二表面文義既容有不同的解釋，其欠缺必要的明確程度，應屬明顯。

四、本席認為，系爭規定二之「在中華民國境內取得之其他收益」之文字，僅以收益取得之對象或所得之來源為標準，而未就「取得原因」加以界定（例如由於所得者之財產所在地為中華民國，使其因而產生之收益構成中華民國來源所得，及由於所得者之經濟活動在中華民國，使其因而產生之收益構成中華民國來源所得），造成可能擴大對外國人課徵所得稅所採之「屬地主義」之結

果，且相當程度造成法律的「域外適用」(以我國法律適用於外國人在境外發生之行為)。本席認為，本號解釋縱未能宣告系爭規定二為違憲，最低程度亦應命相關機關予以檢討改進。多數意見認系爭規定二之聲請應不受理，本席認有斟酌餘地。