

釋字第 713 號解釋 案情摘要

【逾期補報扣繳憑單處罰案】

102.10.18

90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法 114 條 1 款規定，扣繳義務人未於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按時補報扣繳憑單者，處該稅款 3 倍罰鍰(現已修正為「3 倍以下」)。財政部 91 年 6 月 20 日修正發布稅務違章案件減免處罰標準 6 條 1 項 2 款則規定，依所得稅法 114 條 1 款規定處罰鍰之案件，扣繳義務人已依限補繳稅款，卻未依限補報扣繳憑單，於裁罰核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣稅額處 1.5 倍罰鍰(下稱系爭規定)；第 3 款復規定，已補報扣繳憑單卻未依限繳稅款，於裁罰核定前已按實補繳者，亦處 1.5 倍罰鍰。(2、3 款規定，現均已刪除)

聲請人邱復生於 89 至 92 年間為聯意製作公司負責人，係扣繳義務人。該期間該公司因給付國外機構衛星傳送費，未依稅法扣繳 20%稅款，經臺北市國稅局限期責令補繳應扣未扣稅款並補報各年度扣繳憑單。嗣聲請人依限補繳稅款，惟未在期限內補報扣繳憑單，國稅局乃依系爭規定處以所補繳稅款 1.5 倍之罰鍰，計 2 千餘萬元。聲請人不服，經行政爭訟駁回確定後，聲請解釋。

大法官於今日作成釋字第 713 號解釋，宣告系爭規定關於裁處罰鍰數額部分，逾越必要程度，就此範圍內，應不再適用。理由：(一)扣繳義務人違反扣繳稅款義務或申報扣繳憑單義務，二者所致損害程度顯有差異。(二)已依限補繳應扣未扣或短扣稅款，僅不按時補報扣繳憑單者，因已補繳稅款，所致不利較不補繳者為輕。(三)系爭規定就已依限繳款卻未報憑單者之處罰，與同項 3 款所定未依限繳稅款，於裁罰核定前已補繳者之處罰等同視之，一律處 1.5 倍罰鍰，不符憲法比例原則，亦違財產權保障。

解釋並指示，有關機關對未依限補報扣繳憑單惟裁罰核定前已補報者，應斟酌個案情節輕重，並依稅捐稽徵法第 48 條之 3 適用最有利法律之規定，另為符合比例原則之適當處置。

附錄：相關法令新舊法對照表

一、所得稅法第 114 條（違反扣繳義務之處罰）

歷史條文(90 年 1 月 3 日修正公布)

現行條文(98 年 5 月 27 日公布)

歷史條文(90 年 1 月 3 日修正公布)	現行條文(98 年 5 月 27 日公布)
<p>扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：</p> <p>一 扣繳義務人未依第 88 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 <u>1 倍</u>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 <u>3 倍</u>之罰鍰。</p> <p>二 扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第 92 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 20 之罰鍰。但最高不得超過 <u>2 萬 2 千 5 百元</u>，最低不得少於 1 千 5 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 <u>3 倍</u>之罰鍰。但最高不得超過 4 萬 5 千元，最低不得少於 3 千元。</p> <p>三 扣繳義務人逾第 92 條規定期限繳納所扣稅款者，每逾 2 日加徵百分之 1 滯納金。</p>	<p>扣繳義務人如有下列情事之一者，分別依各該款規定處罰：</p> <p>一、扣繳義務人未依第 88 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 <u>1 倍以下</u>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 <u>3 倍以下</u>之罰鍰。</p> <p>二、扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第 92 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 20 之罰鍰。但最高不得超過 <u>2 萬元</u>，最低不得少於 1 千 5 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 <u>3 倍以下</u>之罰鍰。但最高不得超過 4 萬 5 千元，最低不得少於 3 千元。</p> <p>三、扣繳義務人逾第 92 條規定期限繳納所扣稅款者，每逾 2 日加徵百分之 1 滯納金。</p>

二、稅務違章案件減免處罰標準第 6 條

歷史條文(91 年 6 月 20 日修正發布)	現行條文(102 年 8 月 28 日修正發布)
<p>依所得稅法第 114 條第 1 款規定應處罰鍰案件，<u>有下列情事之一者，減輕或免予處罰：</u>(移現行條文第 2 項)</p> <p>一、<u>應扣未扣或短扣之稅額在新台幣 3 千元以下，經限期責令補繳稅款及補報扣繳憑單，已依限繳納及補報者，免予處罰。</u>(移現行條文第 1 項)</p> <p>二、<u>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。</u>(現行法已刪)</p> <p>三、<u>扣繳義務人已於期限內補報扣繳憑單，未於期限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，按應扣未扣或短扣之稅額處 1.5 倍之罰鍰。</u>(現行法已刪)</p> <p>依所得稅法第 114 條第 2 款規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：</p> <p>一、已自動補報或填發扣繳憑單，其扣繳稅額在新台幣 6 千元以下者，免予處罰。</p> <p>二、已於填報或填發扣繳憑單期限屆滿後 10 日內自動補報或填發扣繳憑單，且補報或填發之給付總額未超過應填報或填發之扣繳暨免扣繳憑單給付總額百分之 30 者，免予處罰。</p> <p>三、經限期責令補報或填發扣繳憑單，已依限補報或填發，其扣繳稅額在新台幣 4 千元以下者，免予處罰。</p> <p>四、經限期責令補報或填發扣繳憑單，未在期限內按實補報或填發，於裁罰處分核定前已按實補報或填發者，按扣繳稅額處 1 倍之罰鍰。(現行法已刪)</p> <p>五、<u>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，有所得稅</u></p>	<p>依所得稅法第 114 條第 1 款規定應處罰鍰案件，其應扣未扣或短扣之稅額在新台幣 3 千元以下，經限期責令補繳稅款及補報扣繳憑單，已依限繳納及補報者，免予處罰。</p> <p>依所得稅法第 114 條第 2 款規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：</p> <p>一、已自動補報或填發扣繳憑單，其扣繳稅額在新台幣 6 千元以下者，免予處罰。</p> <p>二、已於填報或填發扣繳憑單期限屆滿後 10 日內自動補報或填發扣繳憑單，且補報或填發之給付總額未超過應填報或填發之扣繳暨免扣繳憑單給付總額百分之 30 者，免予處罰。</p> <p>三、經限期責令補報或填發扣繳憑單，已依限補報或填發，其扣繳稅額在新台幣 4 千元以下者，免予處罰。</p> <p>四、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，有所得稅法第 88 條第 1 項規定之各類所得時，扣繳義務人如未於代扣稅款之日起 10 日內申報扣繳憑單，而於次年 1 月 31 日以前已自動申報，或次年 1 月遇連續 3 日以上國定假日，於 2 月 5 日以前已自動申報者，按應扣繳稅額處百分之 5 之罰鍰。</p> <p>五、營利事業解散、廢止、合併或轉讓，或機關、團體裁撤、變更時，扣繳義務人如未於 10 日內申報扣繳憑單，而於次年 1 月 31 日以前已自動申報，或次年 1 月遇連續 3 日以上國定假日，於 2 月 5 日以前已自動申報者，按應扣繳稅額處百分之 5 之罰鍰。</p>

法第 88 條第 1 項規定之各類所得時，扣繳義務人如未於代扣稅款之日起 10 日內申報扣繳憑單，而於次年 1 月底前已自動申報者，按應扣繳稅額處百分之 5 之罰鍰。

六、營利事業解散、廢止、合併、轉讓或機關、團體裁撤、變更時，扣繳義務人如未於 10 日內申報扣繳憑單，而於次年 1 月 31 日前已自動申報者，按應扣繳稅額處百分之 5 之罰鍰。