

司法院新聞稿

司法院大法官於九十九年三月二十六日舉行之第一三五三次會議中，就：

- (一) 林 0 裕為所得稅法事件，認最高行政法院九十八年度判字第二七五號判決，所適用之所得稅法第八十九條第一項第二款及第一百十四條第一款規定，有牴觸憲法第七條、第十五條、第十九條及第二十三條之疑義，聲請解釋案；
- (二) 鄒 0 明為所得稅事件，認最高行政法院九十八年度判字第六八五號判決，所適用中華民國九十年一月三日修正公布之所得稅法第一百十四條第一款後段規定，有牴觸憲法第七條、第十五條及第二十三條之疑義，聲請解釋案；
- (三) 薛 0 承為扣繳稅款事件，認高雄高等行政法院九十六年度訴字第八六五號、第八六六號、第八六七號判決，最高行政法院九十七年度裁字第三一六五號、第三一六三號、第三一六四號裁定，所適用中華民國八十八年二月九日及九十五年五月三十日修正公布之所得稅法第八十九條第一項第二款，以及九十年一月三日修正公布之同法第一百十四條第一款規定，有牴觸憲法第十五條、第十九條及第二十三條之疑義，聲請解釋案；
- (四) 樊 0 儂為所得稅法事件，認最高行政法院九十五年度判字第一八一七號、第一七五二號判決所適用之行為時所得稅法第八十九條第一項第二款、第一百十四條第一款規定，有牴觸憲法第七條、第十五條、第二十三條及量能課稅原則之疑義，聲請解釋案，作成釋字第六七三號解釋。

解釋文

中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第八十九條第一項第二款前段，有關以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人部分，及八十八年二月九日修正公布與九十五年五月三十日修正公布之同條款前段，關於以事業負責人為扣繳義務人部分，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸。

七十八年十二月三十日修正公布及九十年一月三日修正公布之所得稅法第一百四條第一款，有關限期責令扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，暨就已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰部分；就未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，尚未牴觸憲法第二十三條比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨無違。

上開所得稅法第一百四條第一款後段，有關扣繳義務人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之罰鍰部分，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，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停止適用。有關機關對未於限期內按實補報扣繳憑單，而處罰尚未確定之案件，應斟酌個案情節輕重，並參酌稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，另為符合比例原則之適當處置，併予指明。

解釋理由書

所得稅法設有就源扣繳制度，責成特定人為扣繳義務人，就納稅義務人之所得，於給付時依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，在法定期限內，向國庫繳清，並開具扣繳憑單彙報該管稽徵機關，及填具扣繳憑單發給納稅義務人（所得稅法第七條第五項、第八十八條、第八十九條第一項、第九十二條規定參照）。此項扣繳義務，其目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要（本院釋字第三一七號解釋參照）。至於國家課予何人此項扣繳義務，立法機關自得在符合比例原則之前提下，斟酌可有效貫徹上開扣繳制度之人選而為決定。

七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第八十九條第一項第二款前段規定：「薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員、事業負責人及執行業務者」。八十八年二月九日修正公布之同條款前段規定：「薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者」，及九十五年五月三十日修正公布之同條款前段規定：「薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金，及給付在中華民國境內無固定

營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人、破產財團之破產管理人及執行業務者」。上開規定其中以機關、團體之主辦會計人員及事業負責人為扣繳義務人，旨在使就源扣繳事項得以有效執行，目的洵屬正當。

納稅義務人自機關、團體或事業受有所得稅法第八十八條第一項第二款之所得，雖給付各該所得者為機關、團體或事業，並非機關、團體之主辦會計人員或事業負責人。惟政府機關出納人員據以辦理扣繳事務等出納工作之會計憑證，須由主辦會計人員或其授權人簽名、蓋章，會計人員並負責機關內部各項收支之事前審核與事後複核（會計法第一百零一條第一項、第九十五條規定參照），因此係由會計人員實質參與扣繳事務；而於團體之情形，可能由會計人員實際辦理團體之扣繳事務。另事業負責人則代表事業執行業務，實際負該事業經營成敗之責，有關財務之支出，包括所得稅法上之扣繳事項，自為其監督之事務。是上開規定課予主辦會計人員及事業負責人扣繳義務，較能貫徹就源扣繳制度之立法目的，且對上開人員業務執行所增加之負擔亦屬合理，並非不可期待，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸。

扣繳為稽徵機關掌握稅收、課稅資料及達成租稅公平重要手段，扣繳義務人如未扣繳或扣繳不實，或未按實申報扣繳憑單，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。尤以所得人為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或營業代理人之國外營利事業，係以就源扣繳作為主要課稅手段，倘扣繳義務人未依規定辦理扣繳稅款，可能導致逃漏稅之結果，損及國家稅收。七十八年十二月三十日修正公布及九十年一月三日修

正公布之所得稅法第一百十四條第一款（九十年一月三日僅就同條第二款而為修正，第一款並未修正）規定：「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之罰鍰。」（下稱系爭所得稅法第一百十四條第一款規定）（九十八年五月二十七日修正公布之本款規定，已將前、後段處一倍、三倍之罰鍰，分別修正為一倍以下、三倍以下之罰鍰）於扣繳義務人未依所得稅法第八十八條規定扣繳稅款者，限期責令其補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，並予以處罰，以督促為扣繳義務人之機關、團體主辦會計人員、事業負責人依規定辦理扣繳稅款事項，乃為確保扣繳制度之貫徹及公共利益所必要。

違反行政法上之義務應如何制裁，本屬立法機關衡酌事件之特性、侵害法益之輕重程度以及所欲達到之管制效果，所為立法裁量之權限，苟未逾越比例原則，要不能遽指其為違憲（本院釋字第五一七號解釋參照）。上開責令補繳稅款及補報扣繳憑單暨處罰之規定中，基於確保國家稅收，而命扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款，扣繳義務人於補繳上開稅款後，納稅義務人固可抵繳其年度應繳納之稅額，然扣繳義務人仍可向納稅義務人追償之（所得稅法第七十一條第一項前段、第九十四條但書規定參照），亦即補繳之稅款仍須由納稅義務人負返還扣繳義務人之責，是責令扣繳義務人補繳稅款及補報扣繳憑單部分，並未對扣繳義務人財產權造成過度之損害。而扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單者，因所造成國庫及租稅公平損

害情節較輕，乃按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰，處罰尚未過重；其於通知補繳後仍拒未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款者，因違反國家所課予扣繳稅捐之義務，尤其所得人如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或營業代理人之國外營利事業，扣繳義務人未補繳稅款，對國家稅收所造成損害之結果，與納稅義務人之漏稅實無二致，且又係於通知補繳後仍拒未補繳，違規情節自較已補繳稅款之情形為重，乃按上開稅額處三倍之罰鍰，其處罰尚非過當。準此，系爭所得稅法第一百十四條第一款規定，限期責令扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單部分，暨就已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰部分；就未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，尚未抵觸憲法第二十三條之比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨無違，亦無違背憲法第七條平等權、第十九條租稅法律主義可言。

惟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，程度上應有所差異。系爭所得稅法第一百十四條第一款後段規定中，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，較諸不補繳稅款對國家稅收所造成之不利影響為輕，乃系爭所得稅法第一百十四條第一款後段規定，就此部分之處罰，與未於限期內補繳稅款之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按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停止適用。有關機關對未於限期內按實補報扣繳憑單，而處罰尚未確定之案件，應斟酌個案情節輕重，並參酌稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，另為符合比例原則之適當處置，併予指明。

該次會議由司法院院長賴大法官英照擔任主席，大法官謝在全、徐璧湖、許宗力、許玉秀、林錫堯、池啟明、李震山、蔡清遊、黃茂榮、葉百修、陳春生出席，秘書長謝文定列席。會中通過之解釋文、解釋理由書；葉大法官百修提出之協同意見書、許大法官玉秀及黃大法官茂榮分別提出之不同意見書，均經司法院以院令公布。

附（一）葉大法官百修提出之協同意見書。

（二）許大法官玉秀提出之不同意見書。

（三）黃大法官茂榮提出之不同意見書。

（四）本件林○裕、鄒○明及薛○承、樊○儂分別提出聲請案之事實摘要。

釋字第 673 號解釋事實摘要

1. 林 0 裕聲請案

聲請人為奧 0 科技股份有限公司負責人，90 年間購買外國電腦線上軟體，未依規定扣取稅款 4,507,940 元，且未依限補繳稅款、補報扣繳憑單，被按稅額處以 3 倍罰鍰 13,523,820 元。

案經提起行政爭訟均遭駁回，認最高行政法院 98 年度判字第 275 號判決所適用之第 89 條第 1 項第 2 款前段(88.2.9 修正公布)，以事業負責人為扣繳義務人規定；第 114 條第 1 款後段(90.1.3 修正公布)，未補繳稅、未補報憑單，按應扣未扣稅額處 3 倍罰鍰規定違憲，聲請解釋。

2. 鄒 0 明聲請案

聲請人為眾 0 實業股份有限公司負責人，於 90 年間與外國公司簽訂契約，出租境外儲油槽，未按租金及管理費之給付額扣繳 20% 稅款 4,316,811 元，臺北市國稅局乃責令聲請人補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，聲請人於期限內補繳稅款，惟仍未依限按實補報扣繳憑單，被按稅額處以 3 倍罰鍰計 1,295,0433 元。

案經提起行政爭訟均遭駁回，認最高行政法院 98 年判字第 685 號判決所適用之所得稅法第 114 條第 1 款後段(90.1.3 修正公布)，不按實補報扣繳憑單者，按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍罰鍰規定違憲，聲請解釋。

3.薛 0 承聲請案

聲請人為詳 0 科技股份有限公司負責人，亦即所得稅規定之扣繳義務人，財政部高雄市國稅局以該公司於 93 年度、94 年度、95 年度給付納稅義務人薪資所得，未依規定辦理扣繳稅款，經通知限期補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，惟未依限補繳及補報，遂分別發單補徵應扣未扣稅款 92,9138 元、1,562,682 元、964,113 元，並按應扣繳稅額裁處 3 倍罰鍰，計 2,787,900 元、4,688,000 元、2,892,300 元。

案經提起行政爭訟均遭駁回，認為 97 年裁字第 3165 號裁字第 3163 號、第 3164 號、第 3165 號裁定，所適用之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款（88.2.9 修正公布、95.5.30 修正公布），以事業負責人為扣繳義務人，以及第 114 條第 1 款前、後段規定（90.1.3 修正公布），有違憲疑義，聲請解釋。

4.樊 0 儂聲請案

聲請人為財團法人新 0 文教基金會負責人兼主辦會計，亦即所得稅法規定之扣繳義務人，未依法扣取稅款並申報扣繳憑單，經臺北市國稅局限期責令補繳 85 年度演出報酬之應扣未扣稅款 457 萬 2076 元及補申報扣繳憑單、86 年度演出薪資、租賃所得、演出報酬之應扣未扣稅款 6,065,263 元，惟聲請人未依限補繳及補報，臺北市財稅局乃按應扣未扣稅額處 3 倍罰鍰，計 85 年度 13,716,228 元 86 年度 18,195,789 元。

案經提起行政爭訟均遭駁回，認最高行政法院 95 年度判字第 1817 號、第 1752 號判決，所適用之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定（78.12.30 修正公布），以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人，以及第 114 條第 1 款前、後段規定（78.12.30 修正公布），有違憲疑義，聲請解釋。