全國法規資料庫
Laws & Regulations Database of The Republic of China

發文單位：司法院
解釋字號：釋字第 616 號
解釋日期：民國 95 年 09 月 15 日
資料來源：司法周刊 第 1305 期 1 版
司法院大法官解釋續編（十九）第 331-340 頁
總統府公報 第 6712 號 15-28 頁
法令月刊 第 57 卷 10 期 99 頁
司法院公報 第 48 卷 11 期 9-16 頁
守護憲法 60 年 第 107-110 頁
相關法條：中華民國憲法 第 15、23 條
所得稅法 第 71、72、79、102-2、102-3、108、108-1 條

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一百零八條第一項規定：「納稅義務人違反第七十一條及第七十二條規定，未依限辦理結算申報，但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者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。」八十六年十二月三十日增訂公布之同法第一百零八條之一第一項規定：「營利事業違反第一百零二條之二規定，未依限辦理未分配盈餘申報，但已依第一百零二條之三第二項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。」乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度爲之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行爲罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反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，至遲於屆滿一年時，失其效力。

理 由 書：　違反稅法之處罰，有因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰之漏稅罰，有因納稅義務人違反稅法上之作爲或不作爲義務而予處罰之行爲罰，業經本院釋字第三五六號解釋闡明在案。七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百零八條第一項規定：「納稅義務人違反第七十一條及第七十二條規定，未依限辦理結算申報，但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者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。」八十六年十二月三十日增訂公布之同法第一百零八條之一第一項規定：「營利事業違反第一百零二條之二規定，未依限辦理未分配盈餘申報，但已依第一百零二條之三第二項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及

應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。」乃對納稅義務人未於法定期限申報所得稅及營利事業未分配盈餘之制裁規定，旨在促使納稅義務人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯報金係對納稅義務人違反作爲義務所爲之制裁，乃罰鍰之一種，係對人民財產權之限制，具行爲罰性質，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度爲之。上開所得稅法第一百零八條第一項及第一百零八條之一第一項之規定，在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行爲罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反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，至遲於屆滿一年時，失其效力。

大法官會議主席　大法官　翁岳生
大法官　林永謀
王和雄
謝在全
賴英照
余雪明
曾有田
廖義男
徐璧湖
彭鳳至
林子儀
許宗力
許玉秀

抄有限責任○○第一信用合作社代表人郭○雄聲請書

主　旨：爲所得稅法第 108　條第 1　項及第 108　條之 1　第 1　項有關滯報金之處罰規定，有牴觸憲法第 15 條人民之財產權應予保障及第 19 條人民有依法律納稅之義務之疑義，懇請　鈞院大法官解釋。德便之處，不勝感激。

說　明：壹、聲請解釋之依據

依據司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款辦理。

貳、爭議之經過

一、緣聲請人民國 88 年度營利事業所得稅結算申報及 87 年度未分配盈餘申報案件，其自行結算應納營利事業所得稅額新臺幣（下同）7,014,666 元正（附件一）及未分配盈餘應納稅額 1,604,091　元正（附件二），分別在民國 89 年 4　月 1　日及 5　月 31 日繳納在案，實質上已達成申報稅款之效果，依法繳納，並無遲延。縱然結算申報書遲至結算申報截止期限之次日（即 89 年 6　月 1　日）始經財政部台灣省北區國稅局新竹市分局（以下簡稱新竹市國稅局）收件，惟係自行發現後自動辦理申報，足見聲請人絕無故意逃避納稅或申報義務。詎料新竹市國稅局仍依所得稅法第 108　條及第 108　條之 1　規定，按

88　年度核定營利事業所得稅應納稅額另徵百分之十滯報金 2,547,000 元，87　年度核定未分配盈餘應加徵稅額另徵百分之十滯報金 160,409 元，合計 2,707,409　元。聲請人不服，申請復查未獲變更、提起訴願遭決定駁回、提起行政訴訟及上訴迭經判決駁回。

、爭議之性質及聲請人對本案所持之見解

一、按「納稅義務人應於每年 2　月 20 日起至 3　月底止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納」、「第 71 條規定之納稅義務人，如有特殊情形，得於結算申報期限屆滿前，報經稽徵機關核准延長其申報期限。但最遲不得超過 4　月 30 日。如係公司組織，延長至 5　月 15 日；如係委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報者，得延長至 5　月 31 日」、「營利事業應於其各該所得年度辦理結算申報之次年 2　月 20 日至 3　月底止，就第 66 條之 9　第 2　項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。其經計算之未分配盈餘爲零或負數者，仍應辦理申報。營利事業如有特殊情形，得於前項申報期限屆滿前，報經稽徵機關核准延長其申報期限，但最遲不得超過 5　月 15 日；如係委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報者，得延長至 5　月 31 日」、「營利事業未依規定期限辦理未分配盈餘申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達營利事業，限於接到滯報通知書之日起 15 日內補辦申報；其逾限仍未辦理申報者，稽徵機關應依查得資料，核定其未分配盈餘及應加徵之稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達營利事業依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理」、「納稅義務人違反第 71 條及第 72 條規定，未依限辦理結算申報，但已依第 79 條第 1　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者，應按核定應納稅額另徵 10 %滯報金。滯報金之金額，不得少於 1500 元」分別爲所得稅法第 71 條第 1　項、第 72 條第 1　項、第 102　條之 2　第 1　項、第 2　項、第 102　條之 3　第 2　項、第 108　條第 1　項及第 108　條之 1　第 1　項所明定。實務上，納稅義務人收到繳款書時，通常已逾申報截止期限三十日以上，以致遭到較苛重之怠報金處罰。

二、按我國所得稅法規範滯報金及怠報金之目的，不外是加強建立納稅義務人自動申報之制度，並對未申報者予以適度處罰。依其立法理由，「滯報金」係對依法有申報義務而不申報者予以最低限度之處罰；而「怠報金」係對經一再催促而仍不申報者之另行課徵，俾使怠於申報者，負較重之處罰。足見因未申報情形之差異，其處罰之輕重宜有分別，方能使納稅義務人甘服。

三、如前所述，聲請人已依法繳納稅款，且事後亦自動辦理補報，聲請人絕無故意違反申報義務，況且聲請人依法繳納稅款，實質上已達成申報稅款之效果，亦即已無應納而未納之稅款，財政部 62 年 5　月 14 日台

財稅第 33564 號函（附件十）釋令有免罰之規定。因此，縱然聲請人有應受科罰之處分，但其不問「滯報期間之久暫」、「一概以固定不變之比例」、「欠缺合理最高額之限制」及「自動補報補繳加息免罰之不適用」，責處百分之十滯報金，惟實不應令聲請人負擔高達「百分之十」滯報金之處罰。

肆、聲請解釋憲法之條文、目的及理由

一、聲請解釋憲法之條文及目的

懇請根據憲法第 15 條：「人民之財產權應予保障」及第 19 條：「人民有依法律納稅之義務」規定之意旨，解釋所得稅法第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項規定，不當侵害人民之財產權，且有違租稅法律主義及課稅公平原則，已牴觸憲法第 15 條及第 19 條之規定，應屬無效。

二、理由

本案聲請人已依法繳納稅款，實質上已達成申報稅款之效果，且處在無應納稅款之狀態（既無漏稅，亦無欠稅），而仍被課以鉅額之滯報金，使得聲請人之財產受到不當之侵害，應已牴觸憲法第 15 條規定之意旨。且租稅秩序罰應有衡量輕重及程序先後之區分，使得聲請人不當受到較重之處罰，應已牴觸憲法第 19 條之意旨。

三、爲此，本件聲請人得依據本件解釋聲請再審以資救濟，爰懇請 鈞院鑒核，賜准解釋憲法，以維民權，至感德便。

伍、聲請人原名稱爲「保證責任○○市第一信用合作社」，經依法變更名稱爲「有限責任○○第一信用合作社」，爲此特予聲明。

陸、附件

一、民國88年度營利事業所得稅結算申報繳款書貳紙。

二、民國87年度營利事業所得稅未分配盈餘稅額繳款書貳紙。

三、民國88年度營利事業所得稅滯報金繳款書乙紙。

四、民國87年度營利事業所得稅未分配盈餘滯報金繳款書乙紙。

五、財政部台灣省北區國稅局復查決定書（91 年 5 月 9 日北區國稅法字第 0910008319 號）

六、財政部訴願決定書（91 年 11 月 29 日台財訴字第 0910038287 號）

七、臺北高等行政法院判決（93 年 2 月 18 日 92 年度訴字第 419 號）

八、最高行政法院判決（94 年 7 月 28 日 94 年度判字第 01140 號）

九、訴願書、行政訴訟辯論意旨狀及上訴狀各乙份。

十、財政部 62 年 5 月 14 日台財稅第 33564 號函乙份。

十一、財政部 63 年 9 月 11 日台財第 36731 號函乙份。

謹 呈

司 法 院 公鑒

聲 請 人：有限責任○○第一信用合作社

代 表 人：郭○雄

中 華 民 國 94 年 8 月 29 日

（附件八）

最高行政法院判決　　94年度判字第1140號

上　訴　人　保證責任○○市第一信用合作社

代　表　人　戴　○　東

訴訟代理人　簡　○　益

被上訴人　財政部臺灣省北區國稅局

代　表　人　許　虞　哲

上列當事人間因營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國 93 年 2 月 18 日臺北高等行政法院 92 年度訴字第 419 號判決，提起上訴。本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

上訴人辦理民國 88 年度營利事業所得稅結算申報及 87 年度未分配盈餘申報時，申請延期申報，經被上訴人核准延期至 89 年 5 月 31 日辦理，惟上訴人遲至同年 6 月 1 日始完成申報。被上訴人乃依所得稅法第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項之規定，對上訴人課徵營利事業所得稅部分，按核定之應納稅額加徵 10 %滯報金 2,547,000 元、保留未分配盈餘部分，按核定未分配盈餘數額另徵之稅額加徵 10 %滯報金 160,409 元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，提起行政訴訟，經原審判決駁回。

上訴人主張：（一）被上訴人未就上訴人有利之情形給予注意，不問滯報期間之久暫，亦不論係收到被上訴人滯報通知書後補辦申報或是自行發現自動補報之情節輕重差別，且未就上訴人之誠實優良納稅紀錄審酌從輕處分，一概課以 10 %滯報金，與行政程序法第 9 條規定顯然不符。（二）原審判決認爲上訴人所舉財政部 62 年 5 月 14 日台財稅第 33564 號函及財政部 63 年 9 月 11 日台財稅第 36731 號函釋不適用本案，惟依所得稅法第 71 條第 1 項規定，個人與營利事業爲所得稅之納稅義務人，申報義務與納稅義務並無不同，故可罰性並無差別。原審判決認財政部函令適用對象限於個人，排除營利事業，難謂有理由。該函釋並無「綜合所得稅納稅義務人自始未申報」之文辭陳述，此部分則屬理由不備。況且本件既經核准延期申報，最終申報期限即依法順延至 89 年 5 月 31 日，是無「再次」違反申報期限之理，本案應視同已如期結算申報，免加徵滯報金。（三）所得稅之申報，不依期限繳納稅款者與不依期限申報者，二者情形既然相似，其行爲罰卻有輕重差異，納稅義務之履行，實質重於形式、結果重於行爲，故繳款應重於申報，本案是申報延遲，非漏於申報，因此原審判決與行政程序法第 6 條平等原則相逆。而原審判決未審究行爲罰依稅額處罰之必要性，即有不符比例原則，有違司法院釋字第 327、339 及 356 號解釋意旨。

被上訴人則以：（一）上訴人辦理 88 年度營利事業所得稅結算申報及 87 年度未分配盈餘申報，經被上訴人核准延期至 89 年 5 月 31 日辦理，上訴人遲至同年 6 月 1 日始完成申報，被上訴人按核定營利事業所得稅應納稅額另徵 10 %滯報金 2,547,000 元，復按核定未分配盈餘應加徵稅額另徵 10 %滯報金 160,409 元，依所得稅法第 71 條第 1 項、第 72 條第 1 項、第 102 條之 2 第 1 項、第 2 項、第 102 條之 3 第 2 項、第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項

規定，並無不合。（二）其主張於 89 年 5 月 31 日申報未果而於次日即已完成申報，並非依第 79 條第 1 項規定，於接獲原處分機關之滯報通知書後始補辦申報，其情形與所得稅法第 108 條第 1 項所規定者迥異，應無該法條之適用乙節。經查上訴人未於稅捐稽徵機關辦公時間內辦理申報致延誤申報期限，即已構成所得稅法第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項加徵 10 %滯報金之要件，被上訴人加徵其 10 %滯報金，自非無據等語，資爲抗辯。

原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）如上訴人主張「早在 89 年 5 月 31 日下午即完成申報之公法上意思表示」之反證事實，應由其提出反證證據，以推翻原審判決對待證違章事實已獲致之確信。但上訴人僅空言上開反證事實，卻未提出任何反證證據來證明反證事實存在，藉以「動搖」或「推翻」對上開待證違章事實之確信，因此無從改變原審判決已獲致之心證，故應認本案違章事實，上訴人係於 89 年 6 月 1 日上午於被上訴人之所屬新竹分局申報資料爲真正。（二）在上開違章事實爲真正之情況下，既然上訴人之「消極不作爲」客觀上符合所得稅法第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項規定之「行爲違章」構成要件，且依司法院釋字第 275 號解釋意旨，客觀上有「行爲違章」之外觀事實存在，即推定「爲違章行爲之人」在主觀上「有過失」存在，而須負擔違章責任。而上訴人既未舉出「其對上開客觀不作爲之違章事實，主觀上無過失」之「本證」事證，則從「依法行政原則」或「行政罰法定原則」言之，被上訴人自須依法對上訴人課以「違章行爲罰」。又因爲該等條項之裁罰法律效果，有一定之計算公式，金額固定（只有最低限額限制而已），故被上訴人也無裁量權限可言，更無必要討論「裁量有無違法」之問題。從而被上訴人按核定之應納稅額加徵 10 %之滯報金，自無違誤。（三）有關上訴人主張「被上訴人應注意有利上訴人之情形」一節（行政程序法第 9 條參照），必須在裁罰之法律效果容許裁量時，方有討論之意義，在本案中並無此等情形。另上訴人主張「本案應適用財政部 62 年 5 月 14 日台財稅第 33564 號函及財政部 63 年 9 月 11 日台財稅第 36731 號函而免罰」一節。經查上開二函釋乃針對所得稅法第 71 條第 1 項之規定爲解釋，以上二號函釋在法無明文之情況下，對於是否在期限內申報，自行創設出「事實擬制」（即所謂「視同已如期辦理結算申報案件」）之法律效果。在「稅捐法律原則」，且當時法制就「申報」規定並無法律漏洞之情況下，稅捐主管機關不能自行去「限縮」實證法之適用範圍，即使創設之結果有利人民，一樣違反稅捐法律原則。退一步言之，就算稅捐稽徵機關有此權利，此等例外情形也應嚴格其要件。而在本案中，上訴人既爲營利事業，而非個人，並非該函釋適用之對象，另外上訴人是在已經核准延期申報之情況下，又再次違反申報期限，可責性明顯，也與上述行政令函所指「綜合所得稅納稅義務人自始未申報」之情形有別，二者不能等同併論。是以本案並無上開二函釋適用之餘地，上訴人此部分主張顯非有據。（四）上訴人對所得稅法第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項之規範有效性之各項質疑，關於「行政平等原則」部分：按申報義務與繳款義務具有不同之功能，二者間無所謂「行政平等」可言。另外有關「比例原則」部分：上訴人所引用之司法院釋字第 327 號、第 339 號及第 356 號解釋意旨所解釋之條文內容，均與本案所適用法律不同。至中華民國 60 年 1 月 9 日修正公布之貨物稅條例第 18 條第 1 項違憲之釋字第 339 號解釋文，其宣告違憲條文之處罰倍數是按漏稅額之倍數（2 至 10 倍）決定，而且高於本案引用條文之數額（10%），二者在情節輕重上有所不同。而且大法官在該解釋文中也只不過宣示該法律及財政部 66 年 12 月 20 日臺

財稅字第 38572 號函釋「均應不再援用」，同樣是向後失效，而非自始失效。是以本案所涉及所得稅法第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項之規定內容是否到達違憲之程度，由於上訴人之說理還不夠堅強有力，所以原審判決沒有形成「確信」，原處分適用現行有效之法律即難指爲錯誤，乃駁回上訴人之訴。

本院查：按「納稅義務人應爲之行爲，應於稅捐稽徵機關之辦公時間內爲之。但繳納稅捐，應於代收稅款機構之營業時間內爲之。」爲稅捐稽徵法第 9 條所明定。次按「納稅義務人應於每年 2 月 20 日起至 3 月底止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納」、「第 71 條規定之納稅義務人，如有特殊情形，得於結算申報期限屆滿前，報經稽徵機關核准延長其申報期限。但最遲不得超過 4 月 30 日。如係公司組織，得延長至 5 月 15 日；如係委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報者，得延長至 5 月 31 日」、「營利事業應於其各該所得年度辦理結算申報之次年 2 月 20 日至 3 月底止，就第 66 條之 9 第 2 項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。其經計算之未分配盈餘爲零或負數者，仍應辦理申報。營利事業如有特殊情形，得於前項申報期限屆滿前，報經稽徵機關核准延長其申報期限，但最遲不得超過 5 月 15 日；如係委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報者，得延長至 5 月 31 日」、「營利事業未依規定期限，辦理未分配盈餘申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達營利事業，限於接到滯報通知書之日起 15 日內補辦申報；其逾限仍未辦理申報者，稽徵機關應依查得資料，核定其未分配盈餘及應加徵之稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達營利事業依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理」、「納稅義務人違反第 71 條及第 72 條規定，未依限辦理結算申報，但已依第 79 條第 1 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者，應按核定應納稅額另徵 10 %滯報金。滯報金之金額，不得少於 1500 元」、「營利事業違反第 102 條之 2 規定，未依限辦理未分配盈餘申報，但已依第 102 條之 3 第 2 項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵 10 %滯報金。滯報金之金額，不得少於 1500 元。」分別爲所得稅法第 71 條第 1 項、第 72 條第 1 項、第 102 條之 2 第 1 項、第 2 項、第 102 條之 3 第 2 項、第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項所明定。本件上訴人辦理 88 年度營利事業所得稅結算申報及 87 年度未分配盈餘申報，經被上訴人核准延期至 89 年 5 月 31 日辦理，上訴人遲至同年 6 月 1 日始完成申報，有上訴人 88 年度營利事業所得稅結算申報書及 87 年度未分配盈餘申報書附卷可稽，被上訴人對上訴人課徵營利事業所得稅部分，按核定之應納稅額加徵 10 %滯報金 2,547,000 元、保留未分配盈餘部分，按核定未分配盈餘數額另徵之稅額加徵 10%滯報金 160,409 元，與上開規定，並無不合。原審判決對上訴人所訴各節，均已詳予剖析論駁，甚爲明確，其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無上訴人所指不適用法規、不備理由及違反平等原則、比例原則。本件上訴論旨，無非上訴人持其主觀法律見解之歧異，斤斤指摘，核難採憑，其上訴難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴爲無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3

項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　94　　年　　7　　月　　28　　日

（本件聲請書其餘附件略）

參考法條：中華民國憲法 第 15、23 條（36.01.01）

所得稅法 第 71、72、79、108 條（78.12.30）

所得稅法 第 102-2、102-3、108-1 條（86.12.30）