解釋字號	釋字第327號
解釋公布院令	中華民國 82年10月08日
解釋爭點	所得稅法對未依限按實填報等情形處罰鍰之規定違憲？
解釋文	所得稅法第一百十四條第二款前段：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二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二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰」，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。 1
理由書	中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百十四條第二款前段：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二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二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。」乃對扣繳義務人未於法定期限填報或填發之制裁規定。其就違反義務者，課以一定之制裁，係為貫徹扣繳制度，督促扣繳義務人善盡其應盡之作為義務，俾稽徵機關得以掌握稅源資料，達成維護租稅公平並確保國庫收入之必要手段，並非徒然增加扣繳義務人之負擔，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣繳稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，有導致處罰過重之情形，應由有關機關檢討修正。 1 大法官會議主席　院　長　林洋港 大法官　翁岳生　翟紹先　楊與齡　李鐘聲 楊建華　楊日然　馬漢寶　劉鐵錚 鄭健才　吳　庚　史錫恩　陳瑞堂 張承韜　張特生　李志鵬
意見書、抄本	一部不同意見書：　大法官 楊建華

等文件

按依憲法應受保障之自由權利，依同法第二十三條之意旨，為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者，固得以法律限制之。惟其限制應不得逾越「必要」程度，此即與所謂「比例原則」有關。在「比例原則」下，國家為達一定目的，不得不限制人民自由權利時，如有多種方法，能達相同之目的者，應選擇損害人民權益最少之方法行之，否則，即逾越必要之範圍，而與首開憲法意旨有違。

所得稅法第一百十四條第二款規定：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填簽扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰。但最低不得少於一千五百元；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，應按扣繳稅額處三倍之罰鍰，但最低不得少於三千元」。此項規定，乃係就扣繳義務人已依法扣繳，並將扣繳之稅款如數繳納國庫，僅未依限辦理填報手續所為之處罰。如未依法扣繳或扣繳後逾期限繳納國庫，同條第一款、第三款則另有依稅額處罰鍰或徵滯納金之處罰。

按租稅秩序罰有「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人民作為或不作為義務，不以涉及漏稅為必要，故行為罰祇應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，則不僅處罰之目的混淆不清，且在未漏稅之情形下，隨扣繳額之多寡決定其罰鍰數額，有導致處罰過重之虞，其未選擇損害人民權益最少之方法行之，顯與首開憲法第二十三條意旨有違。多數大法官認前開所得稅法第一百十四條第二款對行為人科以行政秩序罰，與憲法尚無牴觸，固值贊同。惟未斟酌首開「此例原則」，就「漏稅罰」與「行為罰」之性質，詳為審究行為罰亦依稅額處罰欠缺其必要性，尚有未妥，爰提出不部不同意見書如上。

一部不同意見書：　　大法官 楊日然 張特生

扣繳義務人已依所得稅法扣繳稅款而未依同法第九十二規定之期限填報扣繳憑單，嗣後自動申報者，性質上僅屬法律上作為義務之違反。此種義務之違反，既無逃漏稅之事實，亦未造成國庫收入之遲延，處以行為罰已足可達成行政上掌握稅源資料，維護租稅公平之目的。但所得稅法第一百十四條第二款前段對於已依法扣繳稅款而未依限申報或逾期自動申報者，卻規定應按扣繳稅額處一定百分比之罰鍰。此部分規定未免將行為罰與漏稅罰相混淆，因此導致本應有合理最高額限制之行為罰，將隨應扣繳稅額之增多而有處罰過重之情形發生，殊與憲法保護人民權利之本旨

有違，應由有關機關於本解釋公布之日起，一年內檢討修正，逾期該部分之規定不得再行援用。

一部不同意見書：　　大法官 鄭健才

一、件依可決人數通過之解釋文，將所得稅法第一百十四條第二款所定之行為罰（非漏稅罰），分為質與量兩個層面加以違憲審查。而認為就此種情形應予制裁（即具有可罰性）之質的層面言，並不違憲；就此種處罰依扣繳稅額固定之比例計算罰鍰金額，又無合理最高額限制之量的層面言，則應檢討修正。本席以為就量的層面言，問題尚非如此簡單，亦非僅期待檢討修正，即可盡釋憲機關之責。至少解釋文關於此部分（即惟字以下之後半段）之文字應為：「惟扣繳義務人既已將所扣稅款依法定期限向國庫繳清，上開規定對於單純逾期申報之非漏稅行為予以罰鍰，與相關之其他規定相較，輕重失平，應於本解釋公布後一年內通盤檢討為公平合理之修正。在作此修正前，遇有就源扣繳之情形，上開規定除關於罰鍰最低金額之規定部分仍可適用外，其餘停止適用。逾期如未修正，則除該項最金額之規定部分外，其餘一律失效。」

二、本席所確信之見解如下：

（一）扣繳義務人之作為義務，依現行所得稅法規定有三種。第一種為扣（向納稅義務人扣取）、第二種為繳（扣取後限期向國庫繳清）、第三種為申報（向稽徵機關申報其扣、繳）。同法第一百十四條對於未盡三種義務之全部者，處以依稅額倍數計算之罰鍰（第一款)，對於僅未盡其中第三種義務者，處以依稅額成數（比例）計算之罰鍰（第二款），對於已盡第一種義務而未盡第二、三種義務者，情形最為嚴重，卻無罰鍰規定。實務上認此時「可依稅捐稽徵法第四十二條第二項規定辦理」（財政部七十四年台財稅字第二四〇七三號函），意謂此時構成犯罪，但此種犯罪須出於故意（稅捐稽徵法就此無處罰過失之特別規定），與行政罰（包括罰鍰）不以出於故意為限者，截然不同。如甲因過失，未盡上述三種義務中之後二種義務，乙因過失，僅未盡其中最後一種義務；則甲既無刑罰，亦無行政罰；乙因多盡一種義務，反須面臨可能多至「天文數字」（依稅額成數計算，而無上限）之罰鍰處分，變成「守法多，吃虧多」。又如上例中之甲係出於故意者，固應構成犯罪，但刑事法院可選科自由刑，亦可選科一千元以下一元以上之罰金，更可宣告緩刑了事（稅捐稽徵法第四十二條）；乙雖係過失而非故意，其罰鍰金額則硬性規定至少為一千五百元或七百五十元，多則可至「天文數字」，變成「過失重於故意」。

（二）扣繳義務人已盡上述第一、二種之扣與繳義務者，對於國庫稅收，已無實害可言，不過未進而盡第三種之申報義務有導致

稅源資料不全，稽徵機關對於被扣人（原維稅義務人）所得之勾稽難期完全正確之危險而已。此當為釋憲機關認此際仍應予以制裁之基本理由。然就被扣人之所得，課徵所得稅，本有綜合課徵與就源扣繳之分（所得稅法第二條）。在綜合課徵之場合，被扣人於被扣後仍須向稽徵機關辦理結算申報。在就源扣繳之場合，扣繳完畢，即為稽徵完畢，被扣人別無更向稽徵機關辦理結算申報之問題。故就後者言，扣繳義務人已盡上述第一、二種義務，而僅單純未盡第三種義務（包括自動或非自動之逾期申報）者，實無所謂「對於被扣人所得之勾稽難期正確」之危險。法律縱不欲對之設免罰之規定（如稅捐稽徵法第四十八條之一之類），而仍定為應予罰鍰，究與前者（即綜合課徵）之情形不能相提並論。若與刑事犯相比擬，前者有似實質犯（實害犯或危險犯），後者有似形式犯（不以發生實害或危險為內容）。處罰形式犯之理論背景本極受質疑，即不能免，其刑亦必遠輕於實質犯。而上述所得稅法第一百十四條第二款則對於逾期申報者，無論在綜合課徵抑在就源扣繳，均按同一標準計算罰鍰金額，形同「雞兔同籠」。

（三）是上開規定，與相關之其他規定相較，輕重失平，顯而易見。而凡處罰人民無論其屬性如何，均係對於人民自由權利之一種限制，必須公平合理，始能謂其具有憲法第二十三條之必要條件。所得稅第一百十四條第二款規定，不問情異，但求罰同，既有失平之處，自應限其通盤檢討作公平合理之修正。在作此修正前遇有就源扣繳之情形，扣繳義務人已將所扣稅款依法定期限向國庫繳清，而僅單純逾期申報者，該項規定除關於罰鍰最低金額之規定部分外，其餘停止適用。逾期如未修正，則除該項最低金額之規定部分外，其餘一律失效。釋憲機關應經由解釋文明確表示此意思，似屬責無旁貸。

相關法令

- 憲法第23條(36.01.01)
- 所得稅法第92條、第114條第2款（78.12.30修正公布）(78.12.30)

相關文件

抄周 0 焜聲請書

受文者：司法院

主 旨：為臺灣高等法院八十年度財抗第一〇四號刑事裁定適用所得稅法第一百十四條第二款，發生牴觸憲法第二十三條及第十五條疑義，謹依司法院大法官會議法第四條第一項第二款及第六條之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如說明。

說 明：

一、聲請解釋憲法之目的

臺灣高等法院八十年度財抗字第一〇四號刑事裁定適用所得稅法第一百十四條第二款，牴觸憲法第十五條、第二十三條之規定，為此聲請鈞院為違憲審查，並賜准解釋如左：「所得稅法第九十二條第二項之『開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗』之規定不具強制執行之必要性，同法第一百十四條第二款之處罰規定未排除該項規定之情形，顯已違反憲法第二十三條所定之比例原則，侵害人民受憲法第十五條保障之財產權，應屬無效。」

二、本件事實經過

（一）緣聲請人所任職之臺灣國際商業機器股份有限公司（以下簡稱ＩＢＭ公司）於民國七十八年十二月二十九日支付中華民國境外之營利事業權利金所得二筆，共計新臺幣（下同）一億零四百七十一萬五千元，已依法扣繳稅款二千零九十四萬三千元，並於十日內（即七十九年一月八日）依所得稅法第九十二條規定，向國庫繳納所扣稅款，繳款時，並附有扣繳稅額繳款書申報聯乙聯（如附件二）。嗣ＩＢＭ公司於七十九年三月十二日自動向財政部臺北市國稅局申報扣繳憑單（如附件三），臺北市國稅局以聲請人逾期申報扣繳憑單為由，移送臺灣臺北地方法院裁罰，經該院七十九年十二月七日，七十九年度財所字第三七七八號裁定，以違反所得稅法第一百十四條第二款規定（逾期自動申報），處以百分之十罰鍰，計二百零九萬四千三百元。聲請人不服提出抗告，臺灣高等法院持相同理由以八十年度財抗字第一〇四號刑事裁定駁回抗告。

（二）綜觀第一、二審裁定所持見解，不外以「所得稅法第九十二條第二項規定扣繳義務人應於代扣稅款之日起十日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗。受處分人未依上開規定之申報期限辦理申報扣繳憑單，雖已自動辦理補報，依法仍應予以處罰。」云云為由，駁回聲請人之救濟。

三、對本案所持見解

（一）所得稅法第一百十四條第二款規定，未排除同法第九十二條第二項之情形，牴觸憲法第十五條、第二十三條：

1.吾國憲法第二章列舉人民之基本權利，並於第二十三條規定：第二十二條以前所列之各項基本權利，除為了達成「防止妨礙他

人自由」、「避免緊急危難」、「維持社會秩序」或「增進公共利益」等四項目的，且屬「必要」者外，不得以「法律」限制之。此即為世界各主要民主法治國家公法領域中所承認之「保留原則」及「比例原則」。「保留原則」及「比例原則」主要在調和「公益上之必要」與「權利或自由之侵害」。當公益之追求與個人權益之保護處於緊張關係時，為了公益之追求，於學理上承認人民的自由權利應受限制；然而，在另一方面，此種自由權利之「侵害或限制」不可漫無邊際，應以達成被認可之公益上目的所「必要」者為限。

2.依所得稅法第四章第四節「扣繳」有關規定，扣繳義務人除依法代扣稅款繳納國庫外，並應製作扣繳憑單。而製作扣繳憑單之目的，一為納稅義務人於辦理結算申報時檢附供作憑證（所得稅法第七十六條第一項），二為稽徵機關留存供查核之依據（同法第九十五條）。

3.納稅義務人為中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，依所得稅法第七十三條第一項之規定，此種營利事業不適用同法第七十一條有關結算申報之規定，其應納所得稅由扣繳義務人於給付時，依法扣繳即可。因而對上述境外營利事業而言，取得扣繳憑單即非必要，亦即前揭扣繳憑單製作之目的一，於此情形即不存在。又扣繳義務人依所得稅法第八十八條規定扣取稅款，並依限向國庫繳納時，亦須填寫扣繳稅額繳款書，其中乙聯申報聯業由國庫轉交國稅局收執，稽徵機關已有查核所需之資料，實無必要責令扣繳義務人再行製作扣繳憑單，亦即前揭扣繳憑單製作目的二業已達成。

4.於納稅義務人為前述境外營利事業時，扣繳義務人依限扣取稅款並繳納國庫，已達稅捐機關控制稅收之目的。又扣繳義務人於繳納時填具之扣繳稅額繳款書，其中乙聯由國庫轉交稅捐機關收執，已達稅捐機關查核稅源之目的。於此情形，再要求填具扣繳憑單，對稅收之收取及查核已無助益，且非為「防止妨害他人自由」、「避免緊急危難」、「維持社會秩序」、「增進公共利益」等目的，自不得強制扣繳義務人為之，否則即與憲法第二十三條有違。從而所得稅法第九十二條第二項「並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗」，應為訓示規定，而非強制規定。扣繳義務人違反該規定應無同法第一百十四條第二款之適用。

5.退而言之，縱認所得稅法第九十二條第二項「扣繳義務人應於代扣稅款之日起十日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑

單，向該管稽徵機關申報核驗」之規定，其中「十日」之期限亦適用於扣繳憑單之「申報」行為，該「十日」之限制亦顯無「必要性」。因前述境外營利事業並無限期內結算申報之必要，其應納營利事業所得稅款業經扣取並繳納國庫，在中華民國境內之納稅義務已履行。稽徵機關若欲查核該等扣繳資料，可逕依前開扣繳稅額繳款書所載資料調閱扣繳義務人之帳冊，實無強制扣繳義務人於十日內申報扣繳憑單之必要；且縱然逾期申報扣繳憑單，對公共利益亦無任何侵害。所得稅法第一百十四條第二款之處罰，未排除同法第九十二條第二項之情形，顯有違憲法第二十三條及第十五條之規定。

（二）本件第一、二審裁定適用所得稅法第一百十四條第二款規定，牴觸憲法第十五條、第二十三條：

1.聲請人除已依所得稅法第九十二條第二項之規定，於給付時代扣稅款，並於十日內向國庫繳清，繳納時已填寫扣繳稅額繳款書，其中乙聯業由國庫轉交稅捐機關收執。因所得稅法第九十二條第二項規定之語意不清，聲請人未於代扣稅款之日起十日內另開具扣繳憑單，向稅捐稽徵機關申報，但於稽徵機關發現前，已自動開具扣繳憑單申報。

2.聲請人之所為對稅捐稽徵機關之課徵稅收及查核稅源均無妨害，自無援引所得稅法第一百十四條第二款加以處罰之必要。本件第一、二審裁決，未能審酌憲法第二十三條之「必要性」規定，逕引所得稅法第一百十四條第二款之規定剝奪聲請人之財產權，自屬違憲。

四、綜上所述，臺灣高等法院八十年度財抗字第一〇四號刑事裁定所適用之法律有牴觸憲法疑義，為此聲請 鈞院惠予賜准為違憲審查，以維護憲法保障人民權益之精神，實感德便。

附件：

一、臺灣高等法院八十年度財抗字第一〇四號刑事裁定影本

二、各類所得扣繳稅額繳款書影本

三、中華民國各類所得扣繳暨免扣繳憑單影本

聲請人：周０焜

中 華 民 國 八十 年 十 月 二 日

附件 一：臺灣高等法院刑事裁定 八十年度財抗字第一〇四號

抗 告 人

即受處分人 周 0 焜

右抗告人因違反所得稅法案件，不服臺灣臺北地方法院，中華民國七十九年十二月三日第一審裁定（七十九年度財所字第三七七八號），提起抗告，本院裁定如左：

主 文

抗告駁回。

理 由

一、按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，有所得稅第八十八條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣繳稅款之日起十日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單向該管稽徵機關申報核驗，其違反該項規定，不依限填報扣繳憑單者，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，逾期自動申報者，減半處罰，所得稅法第九十二條第二項、第一百十四條第二款前段定有明文。

二、本件受處分人係營利事業臺灣國際商業機器股份有限公司之負責人，亦即所得稅扣繳義務人；該事業於七十八年十二月一日至七十八年十二月三十一日給付在中華民國境內無固定營業場所之營利事業權利金，計新臺幣（以下同）一〇四、七一五、〇〇〇元，抗告人雖已代扣所得稅款二〇、九四三、〇〇〇元，唯未於代扣稅款之日起十日內，開具扣繳憑單彙報該管稽徵機關，遲至七十九年三月十二日始自動申報，經移案機關查獲，移送前來。有申明書影本、各類所得資料申報書影本可憑。抗告意旨謂所得稅法第九十二條第二項所定填報扣繳憑單之期限，非該條項所定之代扣稅款之日起十日內，不得依同法第一百十四條第二款規定處罰云云，尚有誤會。又抗告人於七十八年十二月二十九日代扣稅款，有扣繳憑單影本可稽，其未於扣繳日起十日內之七十九年一月八日以前申報核驗及填發扣繳憑單，為抗告人所不

爭，其引用財政部七十四、十、二十九臺財稅字第二四〇七三號函謂未經檢舉自動補扣補繳免依所得稅法第一百十四條處罰亦無可採。原審依首開規定裁處扣繳稅額百分之十之罰鍰二百零九萬四千三百元並無不合，抗告意旨空言指摘原裁定不當為無理由，應予駁回。

據上論斷，應依刑事訴訟法第四百十二條裁定如主文。中華民國八十年一月二十九日（本聲請書其餘附件略）