

司法院釋字第三五六號解釋

中華民國 83 年 7 月 8 日

院台大二字第 12654 號

解 釋 文

營業稅法第四十九條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使營業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、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。惟在營業人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金與怠報金，又無合理最高額之限制，依本院大法官釋字第三二七號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正，併此說明。

解釋理由書

違反稅法之處罰，有因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰者，此為漏稅罰；有因納稅義務人違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，此為行為罰。營業稅法第三十五條第一項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」同法第四十九條規定：「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元。其無應納稅額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。」旨在促使營業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、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開營業稅法第四十九條之規定，為增進公共利益所必要，

與憲法並無牴觸。惟在營業人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金與怠報金，又無合理最高額之限制，依本院大法官釋字第三二七號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正。至行政罰之責任要件，本院釋字第二七五號解釋已有釋示，均併指明。

大法官會議 主 席 林洋港
 大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲
 楊建華 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

抄美商 0 華銀行臺北分行代表人孟 0 文聲請書

受文者：司法院

主 旨：為營業稅法第四十九條有關怠報金之處罰規定，有牴觸憲法第十五條「人民之財產權應予保障」及第十九條「人民有依法律納稅之義務」之疑義，懇請鈞院 大法官會議解釋。德便之處，不勝感荷。

說 明：

壹、聲請解釋之依據

一、依據司法院大法官會議法第四條第一項第二款辦理。

貳、爭議之經過

一、緣聲請人係依法設立之外商銀行在華分行，自民國七十一年十一月起奉准經營銀行業務迄今，一向依法營業。

二、聲請人民國七十八年七、八月份營業稅已於同年九月十五日依法繳納，並無延遲。雖其銷售額及稅額遲至民國八十年十月十五日申報，惟係自行發現後自動辦理補報，可見聲請人絕無故意逃避納稅或申報義務。詎料稅捐稽徵機關仍依營業稅法第四十九條之規定，課以應納稅額百分之三十之怠報金計一、0 二八、六四二元。

參、爭議之性質及聲請人對本案所持見解

- 一、營業稅法第四十九條規定：「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元。其無應納金額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。」另依營業稅法施行細則第五十條規定：「本法第四十九條規定加徵之滯報金或怠報金，主管稽徵機關應於申報期限屆滿一個月後十五日內，按月分別編造徵收清冊一次，填發繳款書通知繳納。」實務上，納稅義務人收到繳款書時，通常已逾申報截止日期後三十日，而遭到較重之怠報金處罰。可見營業稅法有關怠報金之處罰程序，並未規定先行通知納稅義務人有滯報之情形，限期令其補報，如再有未申報情形，再課以較重之怠報金處罰。
- 二、按我國稅法同時列有滯報金或怠報金處罰者，僅見於所得稅法及營業稅法。其規範目的不外乎加強建立納稅義務人自動申報制度，並對未申報者予以適度處罰。惟依所得稅法第七十九條規定：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報。」以及所得稅法第一〇八條規定：「納稅義務人違反第七十一條及第七十二條規定，未依限期辦理結算申報，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。納稅義務人逾第七十九條規定之補報期限，仍未辦理結算申報，經稽徵機關依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另加徵百分之二十怠報金。怠報金之金額，不得少於四千五百元。」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。可見「怠報金」係對「故意」不為申報者之處罰，其與「滯報金」之得罰於「過失」未申報者，其處罰之輕重宜有差別，方能使納稅義務人甘服。鈞院大法官會議釋字第四十九號解釋文亦採此項見解（附件八）。

- 三、然而前述營業稅法有關「滯報金」及「怠報金」之處罰，並未列有滯報通知書送達納稅義務人之規定，從而可能使納稅義務人即使未故意或過失而未申報，致仍將受到較為嚴厲之「怠報金」處罰，不符課稅公平原則。
- 四、如前所述，聲請人已依法繳納稅款，且事後亦自動辦理補報，足見聲請人絕無故意違反申報義務。且聲請人依法繳納稅款後，實質上已達成申報稅款之效果，亦即已無應納而未納稅款。依營業稅法第四十九條之規定：「其無應納稅額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。」在所得稅方面，財政部七十年八月十二日臺財稅第三六六九一號函（附件九）甚且有免罰之規定，因此縱然聲請人有應予處罰之責任，充其量亦僅能按一千元處罰，實不應令聲請人負擔高達一、〇二八、六四二元之處罰。

肆、聲請人解釋憲法之條文、目的及理由

- 一、聲請人解釋憲法之條文及目的：
懇請根據憲法第十五條：「人民之財產權應予保障」及第十九條：「人民有依法律納稅之義務」規定之意旨，解釋營業稅法第四十九條：「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元。其無應納金額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。」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，已牴觸上開憲法第十五條及第十九條之規定。

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，且形成無應納稅額之狀態。而仍被課以鉅額之怠報金，使聲請人之財產受到不當之侵害，應已牴觸憲法第十五條規定之宗旨。另外，「滯報金」與「怠報金」之處罰，應有衡量輕重及程序先後之區別。聲請人無故意違反申報之情形，而遭到程度較重之「怠報金」處罰，且在處罰程序上，未訂有稅捐稽徵機關先行通知補報，如再有未報，才課以「怠報金」處罰之規定，使聲請人不當受到較重之處罰，應已牴觸憲法第十九條之宗旨。為此謹懇請鈞院鑒核，賜准解釋憲法，以維民權，至感德便。

伍、附件

- 一、民國七十八年七、八月份營業稅繳款書影本壹份。
- 二、營業稅滯怠報核定稅額繳款書影本壹份。
- 三、臺北市稅捐稽徵處八十一北市稽法（乙）字第九〇七〇三 - 一號復查決定書影本壹份。
- 四、臺北市政府八十一府訴字第八一〇一一九〇八號訴願決定書影本壹份。
- 五、財政部台財稅第八一〇二〇九一七八號再訴願決定書影本壹份。
- 六、行政法院八十一年度判字第二三三三號判決影本壹份。
- 七、復查申請書、訴願書、再訴願書及行政訴訟起訴狀抄件各壹份。
- 八、鈞院大法官會議釋字第四十九號解釋文抄件壹份。
- 九、財政部七十年八月十二日臺財稅第三六六九一號函抄件壹份。

謹 呈
司法院 公鑒

聲請人：美商〇華銀行臺北分行
代表人：孟〇文

中華民國八十二年三月十七日

(附件六)

行政法院判決

八十一年度判字第二三三三號

原告 美商 O 華銀行股份有限公司臺北分行

(設略)

代表人 孟 O 文 (住略)

訴訟代理人 張五益 (住略)

被告 臺北市稅捐稽徵處

上當事人間因營業稅加徵怠報金事件，原告不服財政部中華民國八十一年七月十六日臺財訴字第八一〇二〇九一七八號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告因七十八年七、八月份銷售額及應納稅額，未依稅法規定於七十八年九月一日至同年月十五日之期間內，向被告所屬松山分處申報，遲至八十年十月十五日始行申報銷售額新臺幣（以下同）六七、九九五、七三〇元及應納稅額三、四二八、八〇五元，案經被告審理核定並發單加徵怠報金一、〇二八、六四二元，原告不服，提起訴願再訴願，均遭決定駁回，乃提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：查加徵滯、怠報金，主管稽徵機關應於申報期限屆滿一個月後十五日內發單通知繳納，營業稅法施行細則第五十條訂有明文，是以保障納稅義務人之法益，被告未遵守法定程序，而於原告自動補報後，方才發單補徵怠報金，實有損原告之法益。又原告七十八年七、八月份營業稅，已於同年九月十五日繳清，其銷售額與稅額雖遲至八十年十月十五日補行申報，但其自動補報係在被告核定怠報金之前，為被告所不爭，依稅捐稽徵法第四十八條之一及第四十九條規定應免除怠報金之處罰。又原告為營業稅法第二十一條規定適用

同法第十一條百分之五稅率之營業人，應納營業稅額為銷售額之百分之五，亦即其應申報之銷售額為應納營業稅額之二十倍。原告七十八年七、八月份之營業稅，自始即已在法定期限內填具繳款書繳納完畢，並無漏稅情事，僅因一時疏忽，未同時依式填報銷售額而已。而所謂應申報之「銷售額」者，為原告已繳納營業稅額之二十倍（按為稅率百分之五之還原），已如上述，被告可依原告繳納營業稅之報繳書所載稅額，推算即得，且原告既如期繳納稅款，因繳款書必須填載銷售額，故等於已申報銷售額，原告雖未依式填報，但對於納稅義務之履行或被告之稅捐稽徵，絲毫無影響，且於發現後，立即自行補報，並無任何逃漏稅之情事及意圖，此可從原告辦理七十八年營利事業所得稅結算申報時所附會計師「查核簽證報告書」及申報書內之附表「開立統一發票金額明細表」佐證，原告已申報銷售額。而原告自動補報之前，被告均無任何滯報之通知，俟原告自動補報後，復據以加徵已依法繳納之稅款百分之三十之怠報金，金額高達新臺幣一、〇二八、六四二元，其對原告怠報之處罰，難謂衡平。一再訴願決定均引據財政部關於滯納金怠報金等不適用稅捐稽徵法第四十八條之一規定之函釋，而置同法第四十九條之規定於不顧，其適用法律，顯有違誤，應請撤銷原處分及一再訴願決定等語。

被告答辯意旨略謂：查原告七十八年七、八月份銷售額與應納營業稅額，遲至八十年十月十五日，始為申報，其怠報之事實，甚為明確。此項因怠報受處分罰，而非因漏報、短報受漏稅罰，應無稅捐稽徵法第四十八條之一免罰規定之適用。而原告因此怠報加徵之怠報金，被告已於七十八年十一月一日開徵，並非未依規定開徵，原告該期之銷售額與應納稅額，遲至七十八年十一月一日仍未申報，其原告應加徵之怠報金，即因申報期間已逾三十日而自然成就，應無影響原告之權益。其訴非有理由，請予駁回等語。

理 由

按營業人除營業稅法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額，應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報；

營業人未依營業稅法規定期限申報銷售額，其未逾三十日者，每逾二日，按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元。其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元；其無應納稅額者，怠報金為一千元。分別為營業稅法第三十五條第一項、第四十九條所明定。查本件原告七十八年七、八月份銷售額與應納稅額，應於七十八年九月一日至同年月十五日之期間內申報，而原告則遲至八十年十月十五日始行申報，有原告七十八年七、八月銷售額與應納稅額申報書申報聯影本，附卷可證，亦為原告所不爭。原告確有怠報之事實，甚為明顯。被告因而據以核定加徵怠報金，揆諸前開說明，難謂無據。原告每二個月一期應申報之銷售額與應納稅款，與其另應先繳之營業稅款，乃各為一事，不能因其已繳清其營業稅款，即可免其按期按時申報銷售額與營業稅額之責任，此觀諸營業稅法第三十五條第一項之規定甚明。原告指其已繳清該期之營業稅，依其稅額可推算其銷售額，等於已申報其銷售額云云，委不足採。再查稅捐稽徵法第四十八條之一前段規定「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，各稅法所定關於漏報、短報之處罰，一律免除」。經核此項規定意旨，主要在鼓勵短漏稅捐者，能自動補報補繳，以加強稅捐之稽徵，故其免除處罰之範圍，應以有漏報稅額為限，始有其適用。本件原告因逾期申報銷售額及應納之營業稅額，乃其應遵期申報而不遵期申報（亦即應行為而不行為），故依法應加徵其怠報金，與上述有漏報稅額之性質不同，自無稅捐稽徵法第四十九條準用同法第四十八條之一免罰規定之適用。原告七十八年七、八月銷售額與應納稅額，因怠報加徵之怠報金，被告已於七十八年十一月一日開徵，並非未依規定開徵，被告在答辯書內，已有敘明，原告對之亦不爭執。原告該期之銷售額及應納稅額，遲至七十八年十一月一日仍未申報，則因其申報期間已逾三十日，即應加徵怠報金，此項違章責任，並不因原告自動補報，係在被告發單補徵之前而受影響。原告以被告未按時發單補徵其怠報金，而影響其權益，亦無足取。是原告指陳各節，均無可採。被告所為原處分，並無違誤，一再訴願決定，遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨，不能謂有理由，

應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 一 年 十 一 月 十 三 日
(本聲請書其餘附件略)