

司法院釋字第 746 號解釋抄本



司法院公布令·····	1
解釋文及解釋理由書·····	1
蔡大法官明誠提出之協同意見書·····	7
林大法官俊益提出之協同意見書·····	20
許大法官志雄提出，林大法官俊益、張大法官瓊文、黃大法官昭元加入提出之協同意見書·····	27
湯大法官德宗提出之部分協同部分不同意見書·····	35
詹大法官森林提出之部分協同部分不同意見書·····	41
黃大法官虹霞提出之部分不同部分協同意見書·····	53
陳大法官碧玉提出，湯大法官德宗、詹大法官森林加入之部分不同意見書·····	58
羅大法官昌發提出之部分不同意見書·····	62
黃大法官瑞明提出之部分不同意見書·····	72

解 釋

司法院 令

發文日期：中華民國 106 年 2 月 24 日

發文字號：院台大二字第 1060005256 號

公布本院大法官議決釋字第 746 號解釋

附釋字第 746 號解釋

院長 許 宗 力

司法院釋字第 746 號解釋

解釋文

稅捐稽徵法第 20 條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾 2 日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾 30 日仍未繳納者……。」及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項規定：「納稅義務人，對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第 30 條規定期限繳納者，每逾 2 日加徵應納稅額百分之一滯納金；逾期 30 日仍未繳納者……。」係督促人民於法定期限內履行繳納稅捐義務之手段，尚難認違反憲法第 23 條之比例原則而侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權。

財政部中華民國 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函，就復查決定補徵之應納稅額逾繳納期限始繳納半數者應加徵滯納金部分所為釋示，符合稅捐稽徵法第 20 條、第 39 條第 1 項、第 2 項第 1 款及遺產及贈與

稅法第 51 條第 1 項規定之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無牴觸。

遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項規定：「前項應納稅款及滯納金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」就應納稅款部分加徵利息，與憲法財產權之保障尚無牴觸；惟就滯納金部分加徵利息，欠缺合理性，不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起失其效力。

解釋理由書

聲請人江林○○等 6 人，因未依法於繳納期限內繳納遺產稅及贈與稅，經稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 20 條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾 2 日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾 30 日仍未繳納者……。」（下稱系爭規定一）遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項規定：「納稅義務人，對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第 30 條規定期限繳納者，每逾 2 日加徵應納稅額百分之一滯納金；逾期 30 日仍未繳納者……。」（下稱系爭規定二）財政部中華民國 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函示：「……納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，逾限繳期限始繳納半數，雖已依法提起訴願，惟有關稅法既無提起行政救濟而逾限繳納稅款案件得免加徵滯納金之例外規定，自應依稅捐稽徵法第 20 條規定加徵滯納金。」（下稱系爭函一）及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函示：「納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，逾繳納期限始繳納半數，如其係依法提起訴願者，應就該補徵稅額之半數依法加徵滯納金……。」（下稱系爭函二）以復查決定補徵之應納稅額半數計算加徵滯納金，後再依遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項規定：「前項應納稅款及滯納金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」

(下稱系爭規定三)就應納稅款半數及滯納金加徵滯納利息。聲請人不服，先後請求稽徵機關退還前開已繳納之滯納金及加徵之滯納利息，均遭否准，提起訴願亦均遭駁回。嗣先後提起行政訴訟，遺產稅部分經最高行政法院 104 年度判字第 455 號判決（下稱確定終局判決一）以上訴為無理由駁回上訴而告確定，贈與稅部分經臺中高等行政法院 104 年度簡上字第 10 號判決（下稱確定終局判決二）以上訴為無理由駁回上訴而告確定。聲請人認確定終局判決一所適用之系爭規定一至三、系爭函一及二，及確定終局判決二所適用之系爭函一及二，有違反憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條及第 23 條之疑義，先後向本院聲請解釋憲法，經核均與司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所定要件相符，爰予受理，經併案審理作成本解釋，理由如下：

一、系爭規定一及二關於逾期未繳納稅捐應加徵滯納金之規定，尚難認違反比例原則

人民之財產權應予保障，憲法第 15 條定有明文。國家課人民以繳納稅捐之義務，為使其於法定納稅期限內履行，並於逾期時督促其儘速履行，以及填補國家財政稅收因逾期所受損害，以法律規定增加納稅義務人財產上負擔之方式為之，既於繳納稅捐之義務外，限制人民之財產權，自仍應符合憲法第 23 條之比例原則。租稅規定涉及國家財政收入之整體規畫及預估，較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定（本院釋字第 745 號解釋參照）。是其決定如有正當目的，且手段與目的之達成間具有合理關聯，即與憲法比例原則無違。

稅捐收入係為滿足公共財政，實現公共任務所需之用。憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，人民是否於法定期限內依法繳納稅捐，攸關國家財政稅收能否如期實現，進而影響國家施政措施之完善與否，社會秩序非僅據以維護，公共利益且賴以增進，所關極為重大（本院釋字第 588 號解釋參照），課徵期限實有貫徹執

行之必要。系爭規定一及二規定，逾期繳納核定之遺產稅或贈與稅應納稅額者，每逾 2 日加徵應納稅額 1% 滯納金，最高 30 日，計 15%（財政部 82 年 1 月 5 日台財稅第 811688010 號函參照）。滯納金係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，與怠金相類，兼具遲延利息之性質，與滯報金為行為罰之性質（本院釋字第 616 號解釋參照）不同，目的尚屬正當，與憲法並無牴觸。

人民如有納稅能力，加徵滯納金使其公法上金錢給付義務增加，因而產生經濟上與心理上之負擔，為避免之，須於法定期限內納稅，或須於逾期後儘速繳納，是加徵滯納金有助於上開目的之達成。且納稅義務人倘已不能於法定期限內繳清稅捐，例如因天災、事變、不可抗力之事由或為經濟弱勢者，或遺產稅或贈與稅應納稅額在新臺幣 30 萬元以上，納稅義務人一次繳納現金確有困難，依現行法制，仍得申請延期或分期繳納（稅捐稽徵法第 26 條、納稅義務人申請延期或分期繳納稅捐辦法及遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項規定參照），或申請實物抵繳（遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項規定參照），而免於加徵滯納金。足見系爭規定一及二規定加徵之滯納金尚非顯然過苛，與目的之達成間具有合理關聯，尚難認違反憲法第 23 條之比例原則而侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權（本院釋字第 472 號解釋參照）。

惟有關機關就滯納金之加徵方式，仍應隨時視稽徵成本、逾期繳納情形、物價及國民經濟水準，每 2 日加徵 1%，是否間隔日數過短、比率過高，致個案適用結果可能過苛，上開調整機制外，是否應於法律明文規定，滯納金得由稽徵機關依法視個案情形予以減免（契稅條例第 30 條及關稅法第 79 條第 2 項第 2 款至第 4 款規定參照）等，檢討修正，併此指明。

二、系爭函一及二就復查決定應納稅額半數加徵滯納金部分，並未違反租稅法律主義

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（本院釋字第 660 號、第 693 號及第 745 號解釋參照）。

系爭函一及二釋示，納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，逾繳納期限始繳納半數，如其係依法提起訴願者，應就該補徵稅額之半數依法加徵滯納金。按系爭規定一及二所規定之逾限繳納稅捐，並未限定於逾法定或原核定應納稅額之繳納期限，解釋上亦包括逾復查決定補徵應納稅額之補繳期限。又依稅捐稽徵法第 39 條第 1 項及第 2 項第 1 款規定，納稅義務人如合法申請復查，或對復查決定補徵之應納稅額於補繳期限內繳納半數並依法提起訴願，暫緩移送強制執行，係我國對行政處分之執行不因提起行政爭訟而停止（訴願法第 93 條第 1 項及行政訴訟法第 116 條第 1 項規定參照）之例外規定。因此，稽徵機關就合法申請復查者，暫緩移送強制執行，無督促履行之必要，納稅義務人就復查決定如未提起訴願致案件確定，其逾復查決定另定之補繳期限而仍未繳納者，有督促履行之必要，應依法加徵滯納金。納稅義務人就復查決定如依法提起訴願，且如期繳納該應納稅額半數者，暫緩移送強制執行，無督促履行之必要；如逾期始繳納該應納稅額半數者，即不暫緩移送強制執行，故應就該半數依法加徵滯納金。系爭函一及二乃關於復查決定補徵之應納稅額逾繳納期限始繳納半數者應加徵滯納金部分所為函釋，並未涉及租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，且符合系爭規定一及二、稅捐稽徵法第 39 條第 1 項及第 2 項第 1 款規定之

立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無牴觸。

三、系爭規定三就應納稅款加徵利息部分，與憲法保障財產權之意旨尚無牴觸；就滯納金加徵利息部分，違反比例原則

系爭規定三規定，應納稅款及滯納金，應自滯納金之滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，性質屬填補給付遲延之法定損害賠償（民法第 233 條第 1 項規定參照）。就復查決定之應納稅額，如納稅義務人依法提起訴願，且繳納應納稅額半數者，依稅捐稽徵法第 39 條第 2 項第 1 款規定，暫緩移送強制執行，如未繳納，就該應納稅額半數獲有消極利益，系爭規定三就此部分規定應加計利息，一併徵收，與憲法保障人民財產權之意旨尚無牴觸（本院釋字第 311 號解釋參照）。至於系爭規定三就滯納金加徵利息部分，滯納金既係為督促人民如期繳納稅捐而設，依其性質並無加徵利息之餘地；且滯納金兼具遲延利息之性質，如再加徵利息，係對應納稅額遲延損害之重複計算，欠缺合理性，不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起失其效力。

大法官會議主席 大法官 許宗力

大法官 蔡烱燉 陳碧玉 黃璽君 羅昌發

湯德宗 黃虹霞 吳陳銀 蔡明誠

林俊益 許志雄 張瓊文 黃瑞明

詹森林 黃昭元

釋字第 746 號解釋協同意見書

蔡明誠大法官 提出

本件解釋認滯納金係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，與怠金相類，兼具遲延利息之性質，與滯報金之為行為罰之性質（本院釋字第 616 號解釋參照）不同，目的尚屬正當，與憲法並無牴觸。其中將滯納金解為與滯報金性質不同，並認其與怠金相類，兼具遲延利息之性質。關於滯納金之定性及與其他類似概念之釐清，係屬本件解釋之重點，仍有進一步推敲之必要，茲提出協同意見如下：

一、滯納金之法律性質

滯納金之法律性質，學理及實務上見解不盡相同。有從租稅罰觀點，認為加徵滯納金與滯報金或怠報金相同，均係因違反申報稅捐之協力義務或未於法定期間內繳納稅款，性質上屬於行為罰¹。有認滯納金係因納稅義務人就應繳稅額逾法定期間仍未履行所造成之結果，與符合法定處罰要件之漏稅事實相似，將滯納金解為漏稅罰。

另有參照德國租稅通則第 240 條第 2 項就租稅附帶給付（或稱稅捐附帶債務）之規定，認滯納金係屬督促納稅義務人準時繳納租稅或履行義務之壓力措施，非屬利息²，

¹ 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。（本院釋字第 356 號解釋）

² 在我國營業稅法上，違反稅法之處罰，分別有漏稅罰與行為罰。在行為罰上，如違背申報義務時，按應納稅額加徵滯報金。學說上理解為稅捐附帶債務或稅捐附帶給付，屬於督促履行義務之手段，並非制裁處罰性質，故不適用行政罰法規定一行為不二罰原

亦非處罰，滯納金為稅負之附帶給付。³有認滯納金屬促使繳納稅捐之不具處罰性施壓手段，進而認為其不屬於對逾期稅捐附加遲延利息之作用，非屬利息，亦與怠金不同⁴。或有認滯納金屬剝奪遲延納稅所享有之利息利益，故非屬罰鍰而較接近行政執行法中之「怠金」⁵。

有認為滯納金屬行政執行罰兼給付遲延之損害賠償⁶。有認屬怠金（間接強制），而非遲延履行繳納義務之利息。亦有認滯納金並不屬於行政執行法所規定之怠金，但滯納金之加徵是否有可能成為稅捐制度上類似行政執行上怠金之獨特制度。⁷有認滯納金不宜逕行解為遲延利息，因其依

則，此與本院釋字第 356 號解釋認為行為罰之性質不同。如違背繳納義務時，加徵滯納金。有認為其法律性質相當於私法上債務關係的遲延利息性質，具有對於遲延納稅的民事罰性質（實務上則認為具有行政罰性質的制裁）。按滯納金的數額，高於一般的利息，故滯納金不只是在剝奪納稅義務人遲延納稅所享有的利息利益，而且是一種督促其準時納稅的手段。又稅捐稽徵法第 20 條有關滯納金規定性質上屬於特別法規定應優先適用。（參照陳清秀，稅法各論(上)，臺北市:元照，2014 年 11 月初版 1 刷，頁 489-491。）於此以德國法觀點，認為滯報金非屬於處罰，而係附帶給付之見解，值得再思考。

³ 參照陳敏，租稅法之附帶給付，政大法學評論，54 期(1995 年 12 月)，頁 91。

⁴ 參照葛克昌，行政程序與納稅人基本權，臺北市:翰蘆，2005 年 9 月增訂版，頁 54-55。

⁵ 參照吳金柱，所得稅法之理論與實用(下)，臺北市:五南，2008 年 4 月初版一刷，頁 696。其認為如申報人已無力繳納本稅，加徵滯納金無異雪上加霜，其加徵結果可能換算年利率高達 180%，加徵比率是否過於沉重，有無違反憲法上之比例原則，殊有詳加檢討之必要。

⁶ 參照黃茂榮，論稅捐之滯納金，臺大法學論叢，16 卷 2 期(1987 年 6 月)，頁 95-96。

⁷ 參照劉祐伸，租稅附帶給付之研究-以滯納金為中心，國立中正大

法律特別規定加徵高於遲延利息甚鉅之利率，且遲延利息實無限制僅得請求 30 日，逾期再加計利息之理，是認滯納金與其認為相當於私法上之遲延利息，毋寧認係相當於私法上之違約金，所不同者，違約金依當時人之約定，滯納金則為法律所規定。⁸

由以上學理看法，可知對於滯納金法律性質之見解，各有不同。由於其定性不易，故滯納金加徵與憲法意旨是否相符之解釋，自有其難度。

從比較法觀點，德國法上之稅務法律關係則參照民事契約關係中給付債務之分類，將之分為主給付義務(Hauptleistungspflichten)、從給付（或稱附帶給付）義務(Nebenleistungspflichten)及附隨義務。⁹稅捐法上主稅，屬於租稅債務關係成立不可或缺之基本要素。至於滯納金係屬於因繳稅到期日屆至仍未繳納時，督促履行主給付義務之獨立壓力手段(Druckmittel eigener Art)¹⁰，而非強制手段

學財經法律研究所碩士論文，2006 年 7 月，頁 81-83。

⁸ 參照黃宗正，「租稅債務」法律關係之研究，國立政治大學法律研究所碩士論文，69 年 6 月，頁 183-184。

⁹ 參照 Medicus/Lorenz, Schuldrecht I Allgemeiner Teil, 20.Auf., München: Beck, 2012, Rn.118 ff. 國內債法文獻，亦有採此分類者，參照王澤鑑，債法原理基本理論 債之發生、契約、無因管理，臺北市:作者發行，2012 年 3 月增訂三版，頁 39-41, 42-48; 劉春堂，民法債編通則(一)契約法總論，2011 年 12 月增修版一刷，頁 289 以下。另參照蔡震榮，行政執行法，臺北市:元照，2013 年 11 月 5 版 1 刷，頁 192,195 以下。其認為我國規定有別於德國法上之規定，德國法上之怠金制度，較我國更具彈性，除我國行政執行法第 30 條所規定之範圍外，尚包括可替代之作為義務難以履行時，尤其義務人無力負擔代履行之費用時，亦得課以強制金。

¹⁰ 按德國聯邦財政法院之裁判見解，認為滯納金係壓力手段。"Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Beschluß des Großen Senats vom

(Zwangsmittel)，性質上係租稅債務關係之從給付義務（或稱給付相關附隨義務），國家從而所生之稅捐從給付請求權 (Steuerliche Nebenleistungsansprüche)。¹¹其目的在於預防作用，不具處罰性質(kein Strafcharakter)。¹²滯納金亦係一種稅捐支付延期之對待給付，亦即因納稅義務人遲延給付而附帶發生機關行政費用之平衡。¹³

在德國，核定之稅捐如未準時繳納時，滯納金不問納稅義務人遲延繳納是否可歸責，係依法自動發生。¹⁴滯納期之計算，從稅捐到期日屆至後開始起算。逾期任滿一個以核定之總稅額 1 %加徵，一年合計為 12 %。滯納金依法自動發生，不須核定而加徵 (§ 218 Abs. 1 AO)¹⁵，因財稅局未參與

8.Dezember 1975 GrS 1/75, BFHE 117, 352, BStBl II 1976, 262; Urteil vom 22. April 1975 VII R 54/72, BFHE 116, 87, BStBl II 1975, 727) sind die Säumniszuschläge ein Druckmittel eigener Art, das den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Zahlung der Steuern anhalten soll. Daraus folgt, daß die Säumniszuschläge nicht als Gegenleistung für die Nichterfüllung des Steueranspruchs und die damit verbundene Kapitalüberlassung angesehen werden können.”(參照 BFH, Beschluss v. 10.12.1986 – I B 121/86, BStBl II 1987, 389)。

¹¹ 參照 Ratschow in: Klein, Abgabenordnung, 13.Aufl., 2016, §38, Rn.28-beck-online.

¹² 參照 Koenig in Koenig, AO, 3.Auf., 2014, §240, Rn.3 -beck-Online.

¹³ „eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung und ein Ausgleich für den angefallenen Verwaltungsaufwand der Behörde“, 參照 BFH-Urteil vom 29.8.1991 (V R 78/86) BStBl. 1991 II S. 906.

¹⁴ 參照 BFH-Urteil vom 17.7.1985 (I R 172/79) BStBl. 1986 II S. 122.” Säumniszuschläge entstehen - nach fruchtlosem Ablauf des Fälligkeitstages - allein durch Zeitablauf; auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen kommt es nicht an.” AEAO zu § 240 Nr. 5, BGBl I 2008, 26.

¹⁵ 本意見書所使用德國租稅通則之條文及條號之德文簡稱，例如 “§ 218 Abs. 1 AO”，係指租稅通則第 218 條第 1 項。

納金之發生程序，無權利保護之異議救濟。但納稅義務人得申請重計滯納金(§ 218 Abs. 2 AO)，此時因有財稅局之參與，而發生行政行為；如對之不服時，得提出異議及行使抗辯。¹⁶

以上德國法對於滯納金之規定，固與我國法在實務運用上非完全相同，但於探究其法律性質，仍有參考比較之價值。國內不少見解，認為滯納金係督促納稅之壓力手段或措施，兼具給付遲延損害賠償之性質，將滯納金解為係因遲延而生損害賠償性質或遲延利息性質之附帶給付。又此所謂給付遲延之損害賠償，如係指民法第 233 條¹⁷第 3 項規定，則因所受損害大於遲延利息，債權人證明有其他損害而請求之賠償。惟如將滯納金解為損害賠償性質，則不須另依民法第 233 條第 3 項規定請求其他損害之賠償。

又滯納金是否宜解為遲延利息，在德國，滯納金雖與利息同屬租稅債務所生之附帶給付（從給付）義務，但兩者於稅捐稽徵程序中之發生階段、發生要件及加徵（或加計）目的上實有不同。利息通常係針對未準時繳納經核定或申報之主稅，而發生利息。與滯納金同屬附帶給付義務之利息，其於主稅發生後經過較長期間後，始予核定。就

¹⁶ <http://helfer-in-steuersachen.de/index.php/steuertipps/95-tei13/369-tipp-1407-1-zuschl%C3%A4ge-und-zinsen-vermeiden.html>。(最後瀏覽日期:2017 年 2 月 18 日)。

¹⁷ 民法第 233 條（遲延利息與其他損害之賠償）

遲延之債務，以支付金錢為標的者，債權人得請求依法定利率計算之遲延利息。但約定利率較高者，仍從其約定利率。

對於利息，無須支付遲延利息。

前二項情形，債權人證明有其他損害者，並得請求賠償。

該事後繳納稅捐或稅捐返還之加計利息，係為對其他納稅義務人而創設之一種平衡(Ausgleich)，其與主稅債務具有從屬性。在所有案件，遲延期間屆滿一個月時，以利率 0.5% 加計利息(\$238 AO)。年利率為 6 %。該利息，由財稅局作出利息裁決而核定之 (§ 239 AO)。

綜上，滯納金與利息、滯報金等雖均屬於附帶給付，在性質上仍因發生原因、要件及效果等存在差異，宜予辨明。茲參考德國法之附帶給付(從給付)主要類型，列表以下，以利比較及以下敘述之理解：

附帶給付 (從給付)	發生原因	性質	數額計算及比率
滯報金	申報及稅捐核定階段： 在於未準時提出租稅聲明，應核定與主稅相關之滯報金。	督促提出稅捐聲明之特別壓力手段	滯報金不得超過核定稅捐之 10%，且總計不得超過 25,000 歐元。
滯納金	徵收階段： 核定之稅捐如未準時繳納時，滯納金不問納稅義務人遲延繳納是否可歸責，係依法自動發生。	因繳稅到期日屆至仍未繳納時，督促履行主給付義務之獨立壓力手段。	逾期任滿一個月以核定之總稅額 1 %加徵，一年合計為 12 %。
利息	因未準時繳納主稅而依法加計利息。附帶給付不得加計利息。	利息以主債務存在而發生，其與主稅債務存在，具從屬性。	利息如附帶給付，不得加計利息(複利)。每月以 0.5%計息，一年合計 6%。

強制金 (怠金)	由財稅局依合乎義務之裁量核定，使納稅義務人負擔強制金作為手段，藉以為特定之作為、不作為或容忍。	強制金係於強制執行程序中行政法之強制手段，非屬於對待給付，與代履行同屬間接強制方法。	因首次未提出稅捐聲明而經強制金之告戒，仍未提出，得課予 100 至 500 歐元；個別強制金不得超過 25,000 歐元。
---------------------	---	--	---

二、滯納金與滯報金之性質是否相同

本院對滯報金是否符合憲法之意旨，曾作出解釋，認加徵滯報金、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。認營業稅法第 49 條規定（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），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 327 號解釋意旨¹⁸，主管機關應注意檢討修正。（參照本院釋字第 356 號解釋）此號解釋認加徵滯報金與怠報金屬合憲，但無合理最高額限制，應注意檢討修正。

本院釋字第 616 號解釋認加徵滯報金係對納稅義務人違反作為義務所為之制裁，乃罰鍰之一種，係對人民財產權之限制，具行為罰性質。在納稅義務人已繳納其應納稅款之情

¹⁸ 本院釋字第 327 號解釋，認為「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。」此就無合理最高額之限制，係採應檢討修正。

形下，行為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 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應自解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。此解釋仍將滯報金認為行為罰，乃罰鍰之一種，因其無合理最高額限制，與憲法意旨不符，定期失效。與前引釋字第 356 號解釋採注意檢討修正，其更加嚴格認屬違憲。

由此可見，就滯報金之加徵，大法官及實務上有認為屬於行為罰，乃罰鍰之一種。本件解釋所涉及者則為滯納金，滯報金與滯納金兩者之法律性質是否相同，參考前述德國立法例，其將滯納金之法律性質，解為既非利息，亦非處罰，屬於附帶給付(從給付)。因此，我國部分學說與實務見解認滯報金及滯納金均具罰鍰性質，此見解是否妥適，值得探究。本件解釋認滯納金與滯報金作為行為罰之性質不同，固有其特殊考慮，亦值得再思考。

參考德國立法例，關於滯報金之法律性質，由於稅捐申報、核定、徵收及執行等等稅捐稽徵程序，隨著時間發展，各處於不同階段，滯報金與滯納金發生之原因、要件及效果，自生其差異。如於未準時提出租稅聲明(Steuererklärung)階段，應核定與主稅相關之滯報金(Verspätungszuschlag)(§152 AO)及加計利息。如未準時繳納稅捐，須加徵滯納金(Säumniszuschläge)。滯報金係提出稅捐聲明之特別壓力手段(ein spezielles Druckmittel zur Abgabe der Steuererklärung)，屬稅捐債務之附帶給付，並得於一個月內因對滯報金核定提出異議而撤銷之。不同於滯納金，

滯報金之核定，須符合形式程序之要求。滯報金不得超過核定稅捐之 10%，且總計不得超過 25,000 歐元。在核定时，財稅局須斟酌逾越期間之多久、可歸責事由及納稅人之經濟上負擔能力。(§ 152 Abs. 2 AO)¹⁹

綜上，德國稅法上之滯納金與滯報金之發生、最高額限制、救濟方式及程序等，均不甚相同。但兩者同屬於租稅債務中之附帶給付(從給付)義務，並不得加計利息則屬相同。是以我國現行法對於滯納金得加計滯納利息之規定，確係值得商榷。

三、滯納金與怠金是否相類

怠金（或稱強制金）²⁰，乃義務人不履行義務或違反義務時，由行政機關對其核定一定金額，限期履行，如義務人仍不依限履行，則對其強制收取該金額，使義務人感受金錢負擔之心理壓力，間接促使其履行義務之強制方法（行政執行法第 30 條²¹參照），而非制裁其過去之不履行義

¹⁹ Steuerklärungen nach dem 31.12.2018: Anders als bisher beträgt der Verspätungszuschlag für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung grundsätzlich 0.25 % der festgesetzten Steuer, mindestens jedoch 10 € für jeden angefangenen Monat der Verspätung. Der Verspätungszuschlag darf wie bisher höchstens 25.000 € betragen (§ 152 Abs. 3 AO).

²⁰ 強制金，參照德國租稅通則第 333 條規定，其係由財稅局核定之強制手段。“Zwangsmittel sind nach § 333 AO durch die Finanzbehörde festzusetzen.”

²¹ 行政執行法第 30 條

依法令或本於法令之行政處分，負有行為義務而不為，其行為不能由他人代為履行者，依其情節輕重處新臺幣五千元以上三十萬元以下怠金。

依法令或本於法令之行政處分，負有不行為義務而為之者，亦同。

務，故與罰金及罰鍰不同性質。有謂強制金係於強制執行程序中之「屈服手段」(Beugemittel)（非屬抑制效力之處罰），強制金之徵收，係由行政機關裁量。²²怠金與代履行均屬於行政執行上之間接強制方法（行政執行法第 28 條第 1 項參照）²³。

於德國，財稅局在特定案件，得以使納稅義務人負擔強制金作為手段，藉以督促為特定之作為、不作為或容忍（例如稅捐聲明之提出、提供資訊、繳交證件、外在檢查之容忍）。強制金由財稅局依合乎義務之裁量核定之。例如：因首次未提出稅捐聲明而經強制金之告戒(Androhung eines Zwangsgeldes)，仍未提出，得課予 100 至 500 歐元。此時應斟酌納稅義務人之經濟上負擔能力，及其於過去履

²² 參照陳敏，行政法總論，臺北市:作者發行，2016 年 9 月 9 版，頁 881-883。

²³ 行政執行法第 27 條

依法令或本於法令之行政處分，負有行為或不行為義務，經於處分書或另以書面限定相當期間履行，逾期仍不履行者，由執行機關依間接強制或直接強制方法執行之。

前項文書，應載明不依限履行時將予強制執行之意旨

行政執行法第 28 條

前條所稱之間接強制方法如下：

- 一、代履行。
- 二、怠金。

前條所稱之直接強制方法如下：

- 一、扣留、收取交付、解除占有、處置、使用或限制使用動產、不動產。
- 二、進入、封閉、拆除住宅、建築物或其他處所。
- 三、收繳、註銷證照。
- 四、斷絕營業所必須之自來水、電力或其他能源。
- 五、其他以實力直接實現與履行義務同一內容狀態之方法。

行聲明義務之事實。個別強制金，不得超過 25,000 歐元。除此之外，如遲延提出稅捐聲明，仍可能另發生滯報金。²⁴

前引學說中有認為雖我國法上怠金與德國法之怠金略有不同，仍將滯納金解為怠金之一種，是否適宜，值得再思考。於德國雖將怠金解為附帶給付(或稱從給付)之一種，但比較德國租稅通則規定之滯納金，怠金與滯納金兩者尚屬有別。因為怠金(或稱強制金)、稅捐稽徵程序開始後就稅捐債權衍生之利息、及財稅局參與稅捐債務清理程序之費用，均屬於後順位之債權。強制金係一種行政法之強制手段(ein verwaltungsrechtliches Zwangsmittel)，非屬於對待給付，而係為達到行政要求之強制執行。²⁵至於稅捐債務清理程序前發生之滯納金，則屬因應未準時繳納到期稅捐之非強制手段(其屬於獨立壓力手段)，於經核定或申報之稅捐如未準時繳納時，滯納金依法律規定而發生，其目的在於預防作用，不具處罰性質，亦不能與具有強制手段性質之強制金等同對待。²⁶因此，若將滯納金解為與具有強制手段性質之怠金相類，值得商榷。

²⁴ 因稅捐之遲延支付，准予加徵滯納金。在稅捐為核定或申報前，不得加徵滯納金。在業已核定或申報之稅捐之變更，該已發生之滯納金仍予維持。又稅捐之附帶給付（例如展延利息(Stundungszinsen)、滯報金或強制金），不生滯納金。如滯納金，致生債務人之負債累累或無支付能力(Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit des Schuldners)。在此情形，於滯納金之執行時，應考量納稅義務人之經濟上負擔能力，例如滯納金減半之核定，以免違反比例原則。<http://www.klaus-bartram.de/steuer5.html>（最後瀏覽日期：2017 年 2 月 18 日）

²⁵ BFHE 110, 318ff., 322.

²⁶ 參照 Knof/Sinz in: Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 14.Aufl., 2015, §38 Rn.71-beck-online.

四、滯納金得否加計利息

滯納金依我國現行稅法規定，仍可能加計利息（或稱滯納利息）。滯納金之定性，如前所述，國內學說見解不盡相同，因而可能就滯納金是否得加計利息，採取不同之意見。

如前述德國比較法之觀察，滯納金之性質，雖屬附帶給付，但非利息之性質，該附帶給付不得加計利息。雖滯納金有解為遲延利息之說法，但不宜解為如前述德國法所稱之利息(Zinsen)。至於前述學理上認為滯納金具遲延利息性質，有解為損害賠償性質之遲延利息，如參照我國民法第207條禁止複利原則²⁷，及民法第233條第2項規定「對於利息，無須支付遲延利息」，並參考最高法院判例之實務見解²⁸，認為民法第233條第2條所稱利息，包含遲延利息，所以遲延利息如同其他種類之利息，亦無須支付遲延利息。又解釋上，如認遲延利息係金錢債務於給付遲延時所需支付之損害賠償，故其既為損害賠償，則無再使用原本之機會，故無須就此利息再支付遲延利息。²⁹因此，現行法中滯納金加計滯納利息之規定，確有檢討之必要。

另本件解釋認滯納金加計利息（或稱加徵滯納利息），

²⁷ 民法第207條（複利）

利息不得滾入原本再生利息。但當事人以書面約定，利息遲付逾一年後，經催告而不償還時，債權人得將遲付之利息滾入原本者，依其約定。

前項規定，如商業上另有習慣者，不適用之。

²⁸ 參照最高法院22年上字第1484號民事判例。

²⁹ 參照林誠二，債法總論新解體系化解說(上)，臺北市:瑞興，2012年10月1版2刷，頁491；最高法院62年台上字第1394號民事判例。

不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨不符，相關稅法規定應失其效力。此違憲之宣示，如不問滯納金是否兼具遲延利息之性質，而係認為滯納金既非利息，亦非處罰，就屬附帶給付（從給付）性質之滯納金，從本質而論，不應加計滯納利息，即足以說明不應就滯納金加計滯納利息。是滯納金以外另加計滯納利息，係無正當理由額外加重納稅義務人之負擔義務，認其已違憲法保障人民財產權之意旨。

釋字第 746 號解釋協同意見書

林俊益大法官 提出

壹、前言

本件【逾期繳納稅捐加徵滯納金及滯納利息案】，主要爭點有三：一、稅捐稽徵法第 20 條規定（下稱系爭規定一）及遺產稅及贈與稅法第 51 條第 1 項規定（下稱系爭規定二），逾期繳納稅捐應加徵滯納金，是否違憲？二、納稅義務人就復查決定補徵之應納稅額依法提起訴願，逾繳納期限始繳納應納稅額半數時，財政部中華民國 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函（下稱系爭函一）及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函（下稱系爭函二）認為，應就該半數加徵滯納金，此二函釋是否違憲？三、遺產稅及贈與稅法第 51 條第 2 項規定（下稱系爭規定三），就應納稅款及滯納金，自滯納期限翌日起加徵滯納利息，是否違憲？

本件解釋多數意見結論認為，系爭規定一及二、系爭函一及二均為合憲，系爭規定三就應納稅款加徵滯納利息部分為合憲，就滯納金加徵滯納利息部分為違憲，本席均敬表贊同，惟認為仍存有若干補充說明之必要，爰提出本協同意見書。

貳、多數意見稱滯納金「與怠金相類」，欠缺進一步之說明，恐易生混淆

本件解釋針對滯納金進行違憲審查，不可避免須先定性，藉以決定滯納金所追求之目的為何，及所採取手段與目的間之關聯性為何，據以論斷是否通過憲法比例原則之檢驗。多數意見認為「滯納金係督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，與怠金相類，兼具遲延利息之性質」，本席雖

然贊同，但認為當中「與怠金相類」一語欠缺進一步之說明，恐易生混淆。

怠金為行政執行法規定之制度，係針對行為不行為義務而設。滯納金為租稅法上特殊之設計，係督促人民履行納稅義務之壓力手段。兩者就督促功能而言，雖有類似之處，但不盡相同如下：(一)怠金之範圍，行政執行法規定為 5 千元以上 30 萬元以下，且得連續裁處；滯納金之額度則以逾期納稅之應納稅額為基準，多半每 2 日加徵 1%、最高 30 日 15%。(二)怠金原則上須先告戒；滯納金則依法當然發生。(三)怠金尚得依行為不行為義務之類型、拒不履行之情狀及損害公益情節之輕重等，於法定上下限間裁處，並再由行政機關視個案情形，決定是否連續裁處；滯納金則由於逾期納稅額度之多寡及期間之久暫，已經表彰公法上金錢給付義務不履行之情節輕重，並因此而生相應之公益損害，故依比例按時加徵，並無再設上下限之必要，而得按應納稅額固定比例依時間逐步增加。

因此，滯納金並無與怠金相同方式規範之必要。倘滯納金設有類似之上限，不啻逾期納稅應納稅額愈多者，愈無懼於滯納金加徵，有害滯納金設計之本意，並可能使稅額高者更有動機逾期納稅。倘有類似之下限，則亦產生相反之弊病，不排除有情輕法重之可能，例如稅額新臺幣（下同）10,000 元，滯納金卻一加徵即至少高達 50%。其次，兩者性質既不相同，僅是在督促功能或目的上相類，則自無執怠金上限 30 萬為由，而指摘滯納金無上限為違憲。本件原因事件應納稅額及滯納金，遺產稅部分為 24,163,489 元及 1,812,261 元，贈與稅部分為 2,403,077 元及 180,230 元，滯納金均係按比例累積至 30 日 15% 加徵。若改以怠金方式督促，遺產稅部分以最高額 30 萬元連續裁處 6 天，贈與稅部分以最低額 5 千元連續裁處 36 天，與加徵之滯納金金額亦近同。但公平性與合理性迥異，更易造成個案裁處怠金，究應適用上限或下限，以及究應間隔幾天，有行政裁量之困難與恣意之可能。是系爭規定一及二加徵滯納金，並無明顯違反比例原則之處，亦無從認因「與怠金相類」，

從而須與怠金為相同設計，否則即違憲之理。滯納金就是滯納金，不是怠金，如同俗諺所云：「管鋤頭叫鋤頭」(to call a spade a spade)，並無因「與怠金相類」而再生混淆之餘地。

參、多數意見「併此指明」之部分，僅屬立法政策之呼籲，並非未檢討修正即可能違憲之警告性宣示

關於滯納金加徵之間隔日數、比例與上限，是否得宜，應視國家財政狀況、各公法上金錢給付義務逾期繳納情形是否頻繁、物價及國民經濟水準等因素，由行政機關及立法機關依情況決定。系爭規定一及二規定每 2 日 1%、最多 30 日最高 15% 之加徵，與其他稅法規定大致相同。本院違憲審查權亦難從憲法角度，論定間隔日數、比例與上限為何始合乎比例原則。況且，各種滯納金所針對公法上金錢給付義務均不相同，難以一概而論。例如關稅法第 77 條與第 79 條第 1 項規定均針對租稅，但滯納金為每 1 日 0.05%、最高 30%。與系爭規定一及二相較，間隔日數較短，但每次加徵比例較低，惟上限又較高，可能有其稽徵上之考量，難以認定何部分已違反比例原則。又例如藥害救濟法第 8 條規定針對藥物製造業者或輸入業者應繳納至藥害救濟基金之徵收金，逾期繳納之滯納金為每 2 日 1%、最高 200%。與系爭規定一及二間隔日數及每次加徵比例相同，但上限卻遠遠超過，本院如基於比例原則而認定此最高上限已違反憲法之正當性與可行性，頗令人懷疑。

比較法上，美國內地稅法 (Internal Revenue Code) 第 6651 條第 (a) 項第 (2) 款及第 (3) 款規定，每個月加徵滯納金 0.5%，最高不得超過 25%。第 6656 條第 (a) 項及第 (b) 項又規定，特殊情形，得以應納稅額 2%、5%、10% 或 15% 之比例加徵。德國租稅通則第 240 條規定，自納稅義務人逾法定繳納期限後之第 4 日起，每個月加徵應納稅額 1% 之滯納金，並無上限。兩國規定與我國系爭規定一及二相較，每次加徵比例差異尚非過大，唯獨我國間隔日數

較短頗為明顯。立法政策上，本席贊同或可考量將加徵間隔時間適度拉長，例如，每 10 日或每個月始加徵 1 次，但此並非意謂本件每 2 日 1%、最高 30 日 15% 之加徵，已達違反比例原則之警戒線。尤不應執我國規定若換算成年利率竟高達 182.5%，不當比附援引比較法制，指摘系爭規定一及二已有違憲疑義。蓋我國滯納金實際上依法並無可能連續加徵 1 年。反之，美國若每個月以最高 15% 加徵，年利率亦可能為 180%，德國每月 1%，換算年利率雖為 12.17%，但因無期限限制，連續加徵 15 年亦有可能達 182.5%。事實上，此種比較定要說出合憲違憲之標準，並無可能，亦不適合由違憲審查權予以過多之「指教」。

法規當中之數字規定，例如電子遊戲場營業場所與學校或醫院等間之距離，政治部門應有優先判斷權責，若非明顯「實質阻絕」，即如本院釋字第 738 號解釋，應無動用嚴格審查而認定違憲之必要。本件滯納金之加徵間隔日數及比率亦同，即便釋憲者主觀感覺過短或過高，若無從於憲法找到理性之植基點，不附理由逕稱違憲，難脫恣意之嫌，亦恐有違反權力分立原則之疑義。本席並非主張對相關法規之數字規定一概棄守，但有關規定之數字，究應為多少，例如構成聚眾不散罪究應經該管公務員解散命令幾次、行政犯在罰鍰法定最高額多少以下得便宜不處罰，原則上可留給政治部門決定。倘若解散命令 3 次或罰鍰 3,000 元以下並非明顯恣意不合理，則並不宜由本院大法官以類似菜市場喊價之方式，決定多少始為合憲或違憲。

肆、系爭函一及二縱再以平等原則審查亦無違憲，且並無令人民聲請釋憲蒙受更不利益結果之理

關於系爭函一及二，多數意見認為符合租稅法律主義，且除系爭規定一及二外，兼及於法律整體關聯意義，併考量稅捐稽徵法第 39 條第 1 項及第 2 項第 1 款規定，避免過於狹隘之嚴格認定，本

席敬表贊同。且本席認為縱再以平等原則審查，系爭函一及二亦有其合理性，茲以納稅義務人應納稅額 1,000 萬元為例說明如下：

1. 納稅義務人 A，未申請復查，且逾繳納期限仍未繳納者，依法加徵滯納金 30 日 15% 即 150 萬元，稅額及滯納金為 1,000 萬元+150 萬元合計 1150 萬元（下稱 A 例）。
2. 納稅義務人，如申請復查，稅捐稽徵機關復查決定維持應納稅額 1,000 萬元，在復查決定前，全案暫緩移送強制執行。此時再細分如下：
 - (1) 納稅義務人 B，對復查決定未提起訴願或訴願逾期，原復查決定之處分確定，納稅義務人未如期繳納稅捐，依法加徵滯納金 30 日 15% 即 150 萬元，稅額及滯納金為 1,000 萬元+150 萬元合計 1150 萬元（下稱 B 例）。
 - (2) 納稅義務人 C，對復查決定合法提起訴願，且於繳納期限內繳納應納稅額半數，依稅捐稽徵法第 39 條第 2 項第 1 款，其餘半數應納稅額，暫無繳納義務，俟訴願決定後，如維持原復查決定，由稅捐稽徵機關另就其餘半數應納稅額填發補繳稅款繳納通知書，納稅義務人如期繳納，自無加徵滯納金之問題，稅額為 500 萬+500 萬元合計 1000 萬元，並無滯納金（下稱 C 例）。
 - (3) 納稅義務人 D，對復查決定合法提起訴願，且於繳納期限內繳納應納稅額半數，依稅捐稽徵法第 39 條第 2 項第 1 款，其餘半數應納稅額，暫無繳納義務，俟訴願決定後，如維持原復查決定，由稅捐稽徵機關另就其餘半數應納稅額填發補繳稅款繳納通知書，納稅義務人如逾繳納期限仍未繳納，加徵該半數 30 日 15% 之滯納金即 75 萬元，稅額及滯納金為 500 萬元+500 萬元+75 萬元合計 1075 萬元（下稱 D 例）。
 - (4) 納稅義務人 E，對復查決定合法提起訴願，但未於繳納期限內繳納應納稅額之半數，納稅義務人對該半數有繳

納義務而未納，依稅捐稽徵法第 39 條第 2 項第 1 款之反面解釋，不暫緩強制執行，有督促其履行之必要，故該半數有加徵滯納金之必要（即 1,000 萬元之半數為 500 萬元，加徵 30 日 15% 之滯納金 75 萬元）。至於其餘半數應納稅額，暫無繳納義務，俟訴願決定後，如維持原復查決定，由稅捐稽徵機關另就其餘半數應納稅額填發補繳稅款繳納通知書，納稅義務人如逾繳納期限仍未繳納，加徵該半數 30 日 15% 之滯納金即 75 萬元。稅額及滯納金為 1,000 萬元+75 萬元（前半數之滯納金）+75 萬元（後半數之滯納金）合計 1150 萬元（下稱 E 例）。

綜上，A 例：未聲請復查，應執行 1150 萬元。B 例：未提起訴願或訴願逾期，應執行 1,150 萬元。C 例：合法提起訴願，如期繳納半數稅額，訴願駁回，亦如期繳納另半數稅額，應執行 1,000 萬元。D 例：合法提起訴願，如期繳納半數稅額，訴願駁回，未如期繳納另半數稅額，應執行 1,075 萬元。E 例：合法提起訴願，逾期繳納半數稅額，應執行 1,150 萬元。因納稅義務人是否聲請復查、是否合法提起訴願及是否如期納稅而決定是否加徵滯納金。合法訴願均如期納稅者，應執行 1,000 萬元，未聲請復查或未合法訴願、未如期納稅者，最後應執行 1,150 萬元，可見縱再以平等原則審查，亦無違憲可言。況上開 A 例至 E 例情形均不相同，自難謂系爭函一及二係針對相同事物而恣意為差別待遇。

其次，系爭函一及二雖未明文規定於法律，但若無法由重要性理論論斷此等差別待遇係屬法律應規定或明確授權之事項，實難為違憲之指摘。況系爭函一及二對人民有利，人民聲請釋憲主張基本權利遭受侵害，係向本院尋求救濟。本院大法官審理案件法雖無明文規定不利益變更禁止原則，但該原則係訴訟法上行之以久之制度，行政救濟領域並見諸於訴願法第 81 條第 1 項及行政訴訟法第 195 條第 2 項，本院大法官釋憲時自亦得參酌。吳庚前大法官於釋字第 271 號解釋提出之不同意見書「三」早已指陳，該原則與信賴

保護原則有關，「聲請人為請求憲法救濟而向本院大法官會議提出聲請，則本院之解釋已成為人民基本權利救濟體系最終之一環」，若解釋結果有使聲請人再開審判程序之可能，「並不排除對聲請人不利益之變更，豈非違反救濟制度存在之目的乎！」本席欣然接受。並對一方面主張系爭規定一及二加徵滯納金比例過高與間隔日數過短係屬違憲，另一方面又主張系爭函一及二係違反平等原則而應令本件聲請人繳納更多滯納金的說法，難以索解。既於前者認為加徵滯納金不應對人民過於嚴厲，何以於對人民有利之後者又說文解字般地斤斤計較？論理之憲法基礎與價值邏輯之一貫性何在，恐有待研究，特別在於可能採行憲法訴願之將來。

伍、本件雖僅宣告系爭規定三滯納金加徵利息部分違憲，但相關規定就滯納金及滯（怠）報金加徵利息，亦應一併刪除

目前稅法上類似於系爭規定三，加徵利息之對象除應納稅額外，再兼及於滯納金等者，尚包括所得稅法第 112 條第 2 項、加值型及非加值型營業稅法第 50 條第 2 項、貨物稅條例第 31 條第 2 項及菸酒稅法第 18 條第 2 項規定。且該 4 項規定，除滯納金外，亦再將滯（怠）報金納入加徵利息。本件解釋多數意見已指明，「滯納金既係為督促人民如期繳納稅捐而設，依其性質並無加徵利息之餘地；且滯納金兼具遲延利息之性質，如再加徵利息，係對應納稅額遲延損害之重複計算」，宣告系爭規定三滯納金部分加徵利息違憲。該 4 項規定當中滯納金部分，雖非本件解釋客體，但憲法要求完全相同，並無不刪除之理。至滯（怠）報金部分，性質雖與滯納金不同，亦無填補遲延損害之考量，僅係針對不履行協力義務之行為罰。但滯（怠）報金若再加徵利息，亦屬對其性質之不當評價，同樣「欠缺合理性」，有違比例原則之嫌，故有關機關自應於修法時一併刪除，以免徒留繼續違憲侵害人民財產權之話柄存在。

釋字第 746 號解釋協同意見書

許志雄大法官 提出

林俊益大法官 加入

張瓊文大法官 加入

黃昭元大法官 加入

本號解釋之解釋文計分三段：第一段就稅捐稽徵法第 20 條、遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項，有關逾期繳納稅捐（遺產稅或贈與稅）應每逾 2 日按滯納數額加徵滯納金 1%、30 日計 15% 之規定，認定合憲；第二段就財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函，關於復查決定補徵之應納稅額逾繳納期間始繳納半數者應加徵滯納金部分所為釋示，認定合法合憲；第三段就遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項，有關逾期繳納稅款加徵利息部分，認定合憲，而滯納金加徵利息部分，則宣告違憲。基本上本號解釋係以較寬鬆之審查基準獲致上開結論，對此本席敬表贊同。惟嚴格言之，系爭規定實蘊含若干問題，主管機關及立法部門仍應慎加檢討，勿因未經宣告違憲即因循苟且。茲提出協同意見書，略表看法。

一、比例原則與合理性基準之結合

本號解釋理由書第二段稱：「租稅規定涉及國家財政收入之整體規畫及預估，較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定（本院釋字第 745 號解釋參照）。是其決定如有正當目的，且手段與目的之達成間具有合理關聯，即與憲法比例原則無違。」顯然採取寬鬆之審查。

本席一向認為，稅法牽涉國家財政、經濟發展、社會保障、國民所得及國民生活等多重面向，立法時須以一定之事實為基礎，進行複雜之技術性判斷及政策考量，故原則上應尊重立法部門之裁量，適用合憲性推定原則及較寬鬆之審查基準。本號解釋以低密度適用比例原則，堪稱妥適。

按近年大法官受德國學說理論影響，經常以憲法第 23 條為依據，在解釋中提出比例原則，藉以作成合憲或違憲之判斷。不過，大法官有時亦借鏡美日作法，適用事前抑制禁止理論、明確性原則、明顯而立即之危險基準及三階段審查基準（嚴格審查基準、嚴格合理性基準及合理性基準）等違憲審查基準。關於違憲審查基準，德國與美日是否壁壘分明之兩種不同模式，我國僅能師法其一，或可兼容並蓄，容有討論空間¹。

本席認為，美國聯邦最高法院及日本最高法院雖然很少提到比例原則，但審視其違憲審查基準可知，內容往往包含比例原則及審查密度之觀念。以嚴格合理性基準為例，不僅要求對立法目的之正當性加以審查，而且要求對規制目的與規制方法之間是否具有實質合理關聯性加以審查，主要透過立法事實之檢證，判斷是否還有其他較溫和之方法可以達成該目的。又在高價值言論之內容規制方面，美國判例法上發展出「必要不可或缺之公共利益」（compelling public〔governmental or state〕interest）基準。此一基準包含兩大要件，一方面要求立法目的必須是為追求重要且迫切不可或缺之公共利益，另一方面要求規制手段必須嚴格設定（narrowly tailored），以達成該立法目的之必要最小限度為限。唯當政府能證明上述要件具備時，有關法律方可獲得合憲判

¹ 此部分之論述，主要參照許志雄著，人權論—現代與近代的交會，元照，2016 年，頁 382-385。

斷。此等審查基準內含比例原則與審查密度之因素，且包括立法目的之正當性要求。

至於比例原則，固然與審查基準有關，運用時卻相當具有彈性，本身並非完整自足或一成不變之審查基準²。依照通說，比例原則包括適合性（規制手段應有助於目的之達成）、必要性（有多種同樣能達成目的之手段時，應選擇對人民權益損害最少者）及比例性（規制手段所造成之損害不得與達成目的所獲致之利益有失均衡）三個子原則，用在處理規制手段與目的之關聯性問題。若純粹基於「自由為原則，限制為例外」之前提，照理比例原則之三個子原則皆應嚴格適用。實際上，即使德國亦非如此，其聯邦憲法法院往往因案件類型、權利性質及侵害程度之不同等因素，而選擇性適用各子原則，分別採取較寬鬆或較嚴格，亦即高低不同之審查密度³。由此可知，比例原則至少須與審查密度搭配，始能成為完整之審查基準。以職業自由違憲審查之「三階段理論」為例，除各階段規制目的所追求之公益程度不同外，適用比例原則時之審查密度亦高低有別（釋字第 649 號解釋參照）。

本號解釋表示：「滯納金係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害……目的尚屬正當」、「人民如有納稅能力，加徵滯納金使其公法上金錢給付義務增加，因而產生經濟上與心理上之負擔，為避免之，須於法定期間內納稅，或須於逾期後儘速繳納，是加徵滯納金有助於上開目的之達成」、「系爭規定……規定加徵之滯納金尚非顯然過苛，與目的之達成間具有合理

² 青柳幸一著，基本權の侵害と比例原則，收於氏著「個人の尊重と人間の尊厳」，尚學社，1996 年，頁 359。

³ 駒村圭吾著，憲法訴訟の現代的轉回—憲法的論證を求めて，日本評論社，2013 年，頁 101。

關聯，尚難認違反憲法第 23 條之比例原則」。多數意見除簡要肯認目的之正當性及手段之適合性外，並認為規制手段「尚非顯然過苛」，與目的之達成間具有合理關聯，從而達成系爭規定未違反比例原則之結論。從中可以看出比例原則與合理性基準之結合，堪稱德、美、日違憲審查基準之接軌。本席認為，藉由彼此之對話與融合，比例原則可以形成多階段審查密度，運用上將更能適應各種類型案件之需要，值得肯定。

二、寬鬆審查下之合憲性

本號解釋在寬鬆審查下宣告加徵滯納金之規定合憲，前提係基於對立法部門及行政部門等政策決定者之尊重，廣泛承認立法裁量，而非意味著多數意見對系爭規定咸表認同。事實上，多數大法官抱持疑慮，溢於言表。此從下引解釋理由書第二段部分文字得以窺知：「惟有關機關就滯納金之加徵方式，仍應隨時視稽徵成本、逾期繳納情形、物價及國民經濟水準，每 2 日加徵 1%，是否間隔日數過短、比率過高，致個案適用結果可能過苛，上開調整機制外，是否應於法律明文規定，滯納金得由稽徵機關依法視個案情形予以減免（契稅條例第 30 條及關稅法第 79 條第 2 項第 2 款至第 4 款規定參照）等，檢討修正，併此指明。」

多數意見為合憲認定後，猶諄諄告誡，實暗示系爭規定蘊含違憲之可能性，提醒立法相關部門應檢討改進。平心而論，納稅義務人逾期繳納稅捐，國家所受之損害主要為稅金之利息，而系爭規定竟以每逾 2 日加徵 1%（若換算為利息，年利率高逾 180%）滯納金之方式處理，如此規制手段所造成之損害與達成目的所獲致之利益顯失均衡，似不符比例性之

要求，而與比例原則有違。有鑑於此，立法相關部門允宜正視系爭規定之「潛在」違憲性，及早修法。

事實上，政府對於加徵滯納金規定之存有問題，早已察覺，而有修法之議。詳言之，財政部曾依行政院指示，於 1987 年 7 月 3 日成立賦稅改革委員會，為期 2 年，負責稅制稅政改革之研究設計工作。該委員會於期滿之際完成「稅捐稽徵法修正草案」專題研究報告⁴，對滯納金規定提出相當具體之修正建議。其草案總說明臚列 10 項修正重要內容，於第 7 項強調：「調整滯納金規定，以期合理：本法滯納金之規定，旨在督促滯納者早日完納稅捐，併課以遲延期間之責任，故其滯納金額之計算，應以較借貸利息略高為度，此除已酌加遲延履行之制裁外，尚可抵銷滯納者蓄意獲取不當之期間利益。惟本法原訂每逾 2 日按滯納數額加徵百分之一，並以 30 日為限，致最高滯納金為應納稅額百分之十五；考量其相當性，對 30 日以內完稅者似嫌過高，而對逾 30 日仍不繳納者免予加徵之規定，卻又有失公平。爰權衡納稅義務人權益與稽徵效能，並參酌關稅法之規定，乃調整滯納金為每逾 1 日加徵萬分之五，加計至繳納或強制執行徵收之日止，但（按：滯納稅額之加徵滯納金及加計利息合計）最高不超過應納稅額之半數。（第 37 條）」由此可見，約三十年前政府成立之賦改會業已明確指出滯納金規定不合理之處，並提出具體可行之修正條文，可惜被束諸高閣，問題迄今仍未解決。

三、滯納金規定與行政執行法之關係

關於滯納金之法律性質，學界眾說紛紜，莫衷一是⁵，實

⁴ 財政部賦稅改革委員會編印，稅捐稽徵法修正草案（專題報告 17），1989 年 6 月。

⁵ 例如：黃茂榮主張滯納金兼具執行罰及遲延給付之損害賠償性質。參照氏著，論稅捐之滯納金，台大法學論叢第 16 卷第 2 期，1987 年，頁 96。陳敏認為滯納金既非利息，亦非處罰，而是促使租稅義務人準時繳納租稅或附帶給付之措施。參照氏著，租稅法之附帶給付，政大法學評論第

務界包括前司法行政部、財政部及行政法院，則皆曾認係行政罰⁶。惟多數意見尊重現今財政部之主張，將滯納金定性為執行罰，亦即認滯納金係為促使人民如期繳納稅捐，與怠金相類；並因加徵滯納金期間未加計利息，而認為滯納金有填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成公益損害之作用，兼具遲延利息之性質。本席認為，當初立法規定滯納金時，並未明確界定其性質，導致爭議不斷，即使財政部本身之見解，亦出現前後不一之情形。鑑於滯納金每逾 2 日加徵 1%，若採單純遲延利息說，則年利率超過 180%，殊難想像。又「一事不二罰」（一行為不二罰）為行政罰之原則，而滯納金係每逾 2 日加徵 1%，若採行政罰說，恐與「一事不二罰」之精神有違。不容否認的，滯納金有促使納稅義務人如期或逾期後儘速繳納稅捐之功能，具有執行罰之性質。此外，逾期繳納之稅捐係於加徵滯納金期間屆滿後始加計利息，故認滯納金兼具遲延利息之性質，尚稱合理。

惟行政執行法第 1 條規定：「行政執行，依本法之規定；本法未規定者，適用其他法律之規定。」行政執行法既然就公法上金錢給付義務之執行設有明文，則稅捐之執行理應依其規定為之。該法雖有執行罰（怠金）之規定，但僅適用於行為或不行為義務之執行，而不及於公法上金錢給付義務之執行。換言之，唯當發生「依法令或本於法令之行政處分，負有行為義務而不為，其行為不能由他人代為履行」或「依法令或本於法令之行政處分，負有不行為義務而為之」（第 30 條規定）之情形，始有執行罰之適用，至於稅捐或其他公

54 期，1985 年，頁 91。葛克昌指出，滯納金之主要功能在於督促納稅義務人準時繳納稅捐，但不具處罰性質，與怠金（執行罰）不同；其次要目的亦有對逾期稅捐附加遲延利息之作用，但仍非利息。參照氏著，論公法上金錢給付義務之法律性質，收於「行政程序與納稅人基本權」，翰蘆，2005 年增訂版，頁 54、55。

⁶ 葛克昌著，同註 5，頁 55；陳清秀著，稅法總論，元照，2008 年第 5 版，頁 436、437。

法上金錢給付義務，當無執行罰之適用餘地。因此，將滯納金定性為執行罰，不免與行政執行法第1條造成齟齬，引發稅法滯納金規定能否適用之質疑。的確，稅捐稽徵法第1條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」與行政執行法第1條規定雷同，皆為優先適用之明文。就稅捐之執行而言，二法競合，應優先適用何者，似有疑義。惟1976年行政院送請立法院審議之「稅捐稽徵法草案」第1條說明謂：「查現行各項稅捐之稽徵，係因個別立法，稽徵程序互有出入，關係人民權益之規定，亦不盡劃一，為便於徵繳，以利遵行，爰於本法內擇其重要者，分別為統一規定，故於本條首先明示本法之適用範圍。」表明其乃針對稅捐之稽徵而定，為其他稅法之特別法。基本上，稅捐稽徵法與行政執行法之重心不同，前者在於「稅捐稽徵」，為稅捐稽徵事項之特別法；後者在於「行政執行」，為行政執行事項之特別法。滯納金一旦定性為執行罰，主要涉及「行政執行」，寧非應以行政執行法之適用為優先？當年立法時或未計及此一問題，而且實務上對滯納金規定之適用亦習以為常，故未引起爭議。然而，法理上既有疑義，為求法制之周延合理，立法相關機關允宜藉此機會通盤檢討改進。

四、因有無合法訴願致生滯納金計算之差異，是否違反平等之問題

依系爭財政部函釋意旨，納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額不服，依法提起訴願者，如逾繳納期限始繳納半數，應就該補徵稅額之半數加徵滯納金。惟若納稅義務人依法提起訴願，並如期繳納該補徵稅額之半數，則免徵滯納金。至於未提起訴願或訴願不合法者，其逾期繳納該補

徵之應納稅額者，應按全額計算加徵滯納金。由此可見，滯納金因有無合法提起訴願而生差異。部分論者質疑，此等差別待遇逾越法律規定，並不合理，而與平等原則有違；更且，納稅義務人可能藉訴願拖延稅捐之繳納，影響國家稅捐之稽徵。

誠然，上開差別待遇或讓納稅義務人有可趁之機，但基於下述理由，本席以為尚難認係不合理而違反平等原則，且所謂拖延納稅、影響稅捐稽徵之說，似有過慮之嫌：其一，納稅義務人未提起訴願，意指對復查決定補徵之應納稅額並無不服，則依理即須如期繳納；若逾期繳納，自應按全額計算加徵滯納金。納稅義務人之訴願不合法，如同未提起訴願，後果自行承擔，一樣按全額計算加徵滯納金，亦屬合理。反之，納稅義務人依法提起訴願者，係表明對補徵之應納稅額不服，其主觀上與應繳而不繳者不同，在滯納金方面給予較優之待遇，有其道理。其二、訴願制度之設，除為保障人民權益外，尚有行政機關自我審查及監督之功能。對合法提起訴願者僅要求如期繳納該補徵稅額之半數，並減輕滯納金之負擔，符合訴願制度之精神。其三、依稅捐稽徵法第 39 條第 1 項及第 2 項第 1 款規定，納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者，暫緩移送強制執行。既暫緩執行，即意指不強要納稅義務人繳清稅額。此種情形，若一方面暫緩執行，另一方面卻加徵滯納金，豈能自圓其說？其四、合法提起訴願者，滯納金之負擔固然減輕，但依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定，行政救濟程序終結後有應補繳之稅款者，仍應按補繳之稅額加徵利息。就一般納稅義務人而言，似乏藉訴願拖延繳稅之誘因，況且系爭函釋業已適用二十多年，實務上未見明顯弊端，故無庸過於擔心。

釋字第七四六號解釋 部分協同暨部分不同意見書

湯德宗大法官提出

本解釋計作成三項宣告

(一) 稅捐稽徵法第 20 條(「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾 2 日按滯納數額加徵 1% 滯納金；逾 30 日仍未繳納者……。」)及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項(「納稅義務人，對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第 30 條規定期限繳納者，每逾 2 日加徵應納稅額 1% 滯納金；逾期 30 日仍未繳納者……。」)之規定尚未違反比例原則，致過度侵害人民之財產權，故為「合憲」。

(二) 財政部民國 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函¹及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函²(下併稱系爭函)，關於復查決定補徵之應納稅額，**逾繳納期限始繳納半數者，應就應納稅額之半數加徵滯納金**之釋示，符合相關法律規定之立法意旨，與租稅法律主義尚無牴觸，故為「合憲」。

(三) 遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項³關於就**應納稅款加徵利息部分**，與憲法財產權之保障尚無牴觸，故為「合憲」；惟關於就**滯納金加徵利息部分**，則與比例原則不符，有違憲法保障人民財產權之意旨(違憲)，應自本解釋公布之日起失其效力。

本席贊同前述第 1 點及第 3 點結論，惟認其論理應予補強；

¹ 財政部民國 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函：「……納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，**逾限繳期限始繳納半數**，雖已依法提起訴願，惟有關稅法既無提起行政救濟而逾限繳納稅款案件得免加徵滯納金之例外規定，自應依稅捐稽徵法第 20 條規定加徵滯納金。」

² 財政部民國 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函：「納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，**逾繳納期限始繳納半數**，如其係依法提起訴願者，應就該補徵稅額之半數依法加徵滯納金……。」

³ 遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項規定：「前項應納稅款及滯納金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」

至第2點結論則難贊同，爰提出部分協同暨部分不同意見書如後。

一、本件「低標」審查（尤其「合理關聯」）之論理，猶須補強

本席贊同租稅法規有無違反「比例原則」，應以「低標」審查為原則。亦即，租稅法規「如有正當目的，且手段與目的之達成間具有合理關聯，即與憲法比例原則無違」（解釋理由書第2段參照）。關於「目的合憲性之審查」，解釋理由書第3段謂：「滯納金係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，與怠金相類，兼具遲延利息之性質，與滯報金為行為罰之性質（本院釋字第616號解釋參照）不同，目的尚屬正當，與憲法並無牴觸。」應可贊同。至於「手段與目的關聯性之審查」，解釋理由書第4段首先認定加徵滯納金「有助於」達成督促納稅義務人如期繳納稅款之目的（是即「手段適合性」（Geeignetheit）之審查）；繼而檢視相關規定，確認納稅義務人如期繳納稅款確有困難者，得申請延期或分期繳納，或得申請實物抵繳，而免加徵滯納金，故「尚非顯然過苛，與目的之達成間具有合理關聯」。按本院解釋先例以「低標」審查法規有無違反比例原則時，固鮮有檢視「狹義比例性」（Verhältnismässigkeitsprinzip im engeren Sinne，即審究系爭規定所造成之「損害」與其所欲追求之「利益」，是否顯失均衡）者，⁴然而前揭論述仍過於簡略，易使人誤會：「低標」審查可全然不檢驗「必要性」（Erforderlichkeit），甚或誤以為：「手段如非顯然過苛，即足認定手段與目的之達成間

⁴ 例如本院釋字第719號解釋（「……參諸得標廠商之繳納代金，係用以充實原住民族綜合發展基金之就業基金，進而促進原住民就業，改善其經濟與社會狀況，系爭規定就有關得標廠商繳納代金之規定，對得標廠商財產權之限制，與其所維護之公共利益間，尚非顯失均衡」）；本院釋字第699號解釋（「……系爭規定之處罰，固限制駕駛執照持有人受憲法保障之行動自由，惟駕駛人本有依法配合酒測之義務，且由於酒後駕駛，不只危及他人及自己之生命、身體、健康、財產，亦妨害公共安全及交通秩序，是其所限制與所保護之法益間，尚非顯失均衡」）。

具有合理關聯」！

是本席以為：於前揭解釋理由書第 4 段「滯納金有助於上開目的之達成。」之後，應更增補一句：「且滯納金制度行諸多年，應堪推定其於督促義務人如期繳納稅捐確有相當效用，故與目的之達成間具有合理關聯」。

二、滯納金之個案適用不排除有「個案顯然過苛」而「違憲」之可能

查本院關於租稅處罰之解釋先例，可約分為兩類：就違反稅法上作為義務所為之「行為罰」，及就逃漏稅捐而為之「漏稅罰」。

「行為罰」應設「合理最高額之限制」⁵，「漏稅罰」則得按應納稅額之固定倍數處罰，無需設有最高額（上限）⁶。本件乃本院首次

⁵ 例如本院釋字第 685 號解釋（「稅捐稽徵法第四十四條關於營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，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，應不予適用」）；釋字第 616 號解釋（「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，行為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」）。

⁶ 例如本院釋字第 697 號解釋（「貨物稅條例第三十二條第一款規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰：一、未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。」……對納稅義務人未依法辦理廠商登記及產品登記，即自行產製應稅貨物出廠而逃漏稅捐所為之處罰，具漏稅罰性質。其按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰，乃為防止漏稅，以達正確課稅之目的，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法比例原則並無牴觸」）；本院釋字第 673 號解釋（「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，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」）；本院釋字第 337 號解釋（「營業稅法第五十一條第一項本文規定：『納稅義務人有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。』……乃在防止漏稅，以達正確課稅之目的，其處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法尚無牴觸」）。

受理之「滯納金」爭議，應如何定性？解釋理由書第 2 段先說明：滯納金乃「為使納稅義務人於法定納稅期限內履行，並於逾期時督促其儘速履行，以及填補國家財政稅收因逾期所受損害」，繼於解釋理由書第 3 段明確定性：「**滯納金**係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，**與怠金**相類，兼具遲延利息之性質」。

滯納金既非「行為罰」，乃無需設「合理最高額之限制」；雖其實際設有上限（15%）⁷。就抽象立法而言，系爭（稅捐稽徵法第 20 條及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項）規定並無過苛情形（解釋理由書第 4 段參照），本解釋爰為「合憲」之宣告。然，本席以為，系爭規定具體適用於個案時，依其情形仍不能完全排除有「個案顯然過苛」而「違憲」（unconstitutional as applied）的可能，應併予指明。

三、系爭函牴觸相關法律之立法意旨，違反法律保留原則，應自本解釋公布之日起不再援用

多數意見認系爭函「乃關於復查決定補徵之應納稅額逾繳納期限始繳納半數時應加徵滯納金部分所為函釋，並未涉及租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件」，與憲法第 19 條之「租稅法律主義」尚無牴觸（解釋理由書第 7 段參照），可值贊同。惟細繹稅捐稽徵法第 39 條第 1 項（「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第 35 條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。」）及同條第 2 項第 1 款（「前項暫緩執行之案件，除有下列情形之一者外，稅捐稽徵機關應移送

⁷ 參見財政部民國 82 年 1 月 5 日財政部台財稅字第 8116880810 號函（逾期繳納稅捐，依法應加徵之滯納金，至多應按滯納數額加徵 15%）。

強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者。」之規定，僅在規範（稅捐稽徵機關）「得暫緩移送強制執行」之情形，何曾授權其得減免加徵滯納金？！繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納稅捐者，是否「暫緩移送強制執行」，和繳納期間屆滿之次日起，應即依系爭（稅捐稽徵法第 20 條及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項）規定加徵滯納金，本為兩件事，並無必然關聯！

系爭函「減免滯納金」之規定，不僅增加了「法律所無之內容」，且形成了不合理的差別待遇。析言之，假設有甲、乙、丙三人，經復查核定之「應納稅額」同為新臺幣（下同）1,000 萬元，且繳納期間同在 3 月 31 日屆滿。是其等如未遵期繳納，須自 4 月 1 日起加徵滯納金，每 2 日加徵 1%，至 4 月 30 日（累計加徵至 15%）止。5 月 1 日起（按稅捐稽徵法第 39 條第 1 項之規定）並應移送強制執行（包括：本稅 1,000 萬元＋滯納金＋本稅 1,000 萬元自 5 月 1 日起至繳納之日止之利息）。

今某甲於 3 月 1 日合法訴願，並遵期於 3 月 31 日繳交應納稅款之半數（500 萬元），而獲「暫緩移送強制執行」（稅捐稽徵法第 39 條第 2 項第 1 款參照）。然因不符系爭函所定要件（「逾繳納期間始繳納半數者，應就應納稅額之半數加徵滯納金」），實務上乃自 4 月 1 日起，免加徵滯納金（滯納金為 0 元），儘管某甲實際仍欠繳應納稅額 500 萬元。亦即，因系爭函之「實務運作」結果，某甲自 4 月 1 日起乃得不當地（無法律上之正當理由地）節省了原欠繳稅額（500 萬元）應加徵之滯納金 75 萬元（ $=500 \times 15\%$ ）。

某乙亦於 3 月 1 日合法訴願，惟因遲至 4 月 30 日（已逾 3 月 31 日之繳納期限）始繳交應納稅款之半數（500 萬元），雖亦獲「暫

緩移送強制執行」(稅捐稽徵法第 39 條第 2 項第 1 款參照)，然依系爭函之規定(「**逾繳納期間始繳納半數者，應就應納稅額之半數加徵滯納金**」)，須自 4 月 1 日起至 4 月 30 日止，加徵滯納金 75 萬(=500*15%)。亦即，甲、乙二人皆合法訴願，甲因如期繳交應納稅款之半數(500 萬元)，而免加徵任何滯納金(滯納金 0 元)；乙因逾期繳納應納稅款之半數，而須加徵滯納金 75 萬元。更重要的是，兩人同因系爭函而「**不當地**」(無法律上之正當理由地)節省了原應自 4 月 1 日起至 4 月 30 日止，就未納稅款(500 萬元)所應加徵之滯納金 75 萬元。

某丙未(如某乙)於 3 月 1 日合法訴願，亦未遵限(於 3 月 31 日前)繳交應納稅款，乃無法適用系爭函，而應自 4 月 1 日起至 4 月 30 日止，按應納稅額之全數(1,000 萬元)加徵滯納金 150 萬(=1,000*15%)。某丙與某乙皆「未遵限繳納稅款」，乙因曾「合法訴願」並「繳納應納稅額之半數」，即得減免半數滯納金(乙之滯納金為 75 萬元，丙為 150 萬元)。此豈是稅捐稽徵法第 39 條第 2 項第 1 款(得暫緩移送強制執行)的立法意旨？

綜上，系爭函以「曾否合法訴願」作為(納稅義務人)得否享有「公法上不當得利」(節省應加徵之滯納金)之差別待遇之基礎；復以「曾否遵期繳交應納稅款之半數」作為滯納金數額(為零或為半數)之差別待遇之基礎。凡此種種皆無由以一般法律解釋方法，自相關法律規定(稅捐稽徵法第 20 條、第 39 條第 1 項及同條第 2 項第 1 款)解讀得知。是系爭函實屬主管機關之便宜決定，欠缺法律依據，違反法律保留原則，應自本解釋公布之日起不再援用，以昭公允。

釋字第七四六號解釋部分協同、部分不同意見書

詹森林大法官提出

本席對本號解釋關於稅捐稽徵法第 20 條暨遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項所定滯納金尚無違反憲法第 23 條之比例原則，而侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權部分，敬表同意，但尚有補充意見；另本席對本號解釋關於財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函並未牴觸租稅法律主義部分，則有不同意見。爰提出本意見書說明如後。

壹、涉及憲法第 19 條人民納稅義務之違憲審查基本原則

- 一、在涉及憲法第 19 條人民納稅義務之憲法解釋時，本院以往就人民應遵守納稅義務及人民財產權應受保障，如有衝突之爭議時，基於稅務之高度專業性，原則上傾向採取寬鬆審查標準。亦即，在就涉及納稅義務之法律侵害人民財產權進行違憲審查時，本院盡可能尊重稅務機關之判斷、裁量與稅務立法之專業性，故相關法律縱有稅捐差別待遇之規定，仍因「涉及國家財政收入之整體規畫及預估，固較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。」（本院釋字第 745 號解釋參照）、「主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定，本於法定職權予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違」（本院釋字第 607 號、第 615 號、第 625 號、第 635 號、第 660 號、

第 674 號、第 685 號、第 693 號及第 745 號解釋參照)。

二、本號解釋同樣涉及人民納稅義務與人民財產權之衝突，其爭議為稅捐稽徵法第 20 條暨遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項對於納稅義務人逾期繳納稅捐應加徵滯納金之規定是否違憲？就此爭議，本號解釋指出：「滯納金係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，與怠金相類，兼具遲延利息之性質，與滯報金為行為罰之性質（本院釋字第 616 號解釋參照）不同，目的尚屬正當，與憲法並無牴觸。」

三、準此，本席認為有必要細看本院關於滯報金與滯納金之解釋，以明二者之區別，並辨識其區別是否足以正當化二者在憲法上之不同待遇。

貳、滯納金與滯報金之憲法解釋

一、關於滯報金，本院已作成之解釋且可供本號解釋參考者為：

（一）釋字第 356 號解釋：「營業稅法第 49 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 327 號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正，併此說明。」

- (二) 釋字第 616 號解釋：「……加徵滯報金係對納稅義務人違反作為義務所為之制裁，乃罰鍰之一種，係對人民財產權之限制，具行為罰性質，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為之。上開規定在納稅義務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，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 23 條之比例原則，與憲法第 15 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 1 年時，失其效力。」

二、關於滯納金，本院已作成之解釋且與本號解釋有關者則為：

- (一) 釋字第 472 號解釋：「……（全民健康保險法）第 30 條有關加徵滯納金之規定，則係促使投保單位或被保險人履行其繳納保費義務之必要手段。全民健康保險法上開條文與憲法第 23 條亦無抵觸。惟對於無力繳納保費者，國家應給予適當之救助，不得逕行拒絕給付，以符憲法推行全民健康保險，保障老弱殘廢、無力生活人民之旨趣。……。」
- (二) 釋字第 568 號解釋：「……勞工保險條例施行細則第 18 條關於……投保單位積欠保險費及滯納金，經通知限期清償，逾期仍未清償，有事實足認顯無清償可能者，保險人得逕予退保之規定，增加勞工

保險條例所未規定保險效力終止之事由，逾越該條例授權訂定施行細則之範圍，與憲法第 23 條規定之意旨未符，應不予適用。」

- (三) 釋字第 683 號解釋：「……至於被保險勞工或其受益人，因可歸責於保險人之遲延給付而受有損害時，如何獲得救濟，立法者固有自由形成之權限，惟基於上開憲法保護勞工之本旨，立法者自應衡酌社會安全機制之演進，配合其他社會保險制度之發展，並參酌勞工保險條例第 17 條已有滯納金及暫行拒絕保險給付之規定，就勞工在保險關係地位之改善，隨時檢討之，併此指明。」

三、按本院釋字第 616 號解釋意旨，滯報金之性質有別於滯納金，滯報金係對於納稅義務人違反作為義務所為之制裁，具有行為罰之性質，而本號解釋認滯納金乃納稅義務人違反公法上金錢給付義務所為之壓力手段，並非屬行為罰之性質。

四、又按，本院釋字第 472 號解釋所涉及之滯納金乃基於健康保險法律關係，與本號解釋所涉納稅義務關係，尚有不同。

五、復按，本院釋字第 568 號解釋意旨，投保單位對於勞保保險費(公法上金錢給付義務)未履行時，得加徵滯納金之規定，並無違反憲法，惟若加徵滯納金後，經強制執行仍無法達成清償效果，則不得在法律未明文規定之情形下，逕行退保。該號解釋所涉及之滯納金乃基於勞工保險法律關係，與本號解釋所涉納稅義務關係，亦有不同。

六、再按本院釋字第 683 號解釋並不否認滯納金存在的必要性，僅係指摘國家逾期履行對人民公法上金錢給付之義務時，並無相對應如同滯納金的壓力手段，似乎僅就人民未履行對國家公法上金錢給付義務情形，加徵滯納金，造成不平等之結果。

七、綜觀上述本院釋字第 472、568、683 號及本號解釋，可以得知，雖各該解釋所涉滯納金乃依據不同法律關係而生，但對於人民未履行公法上金錢給付義務而加徵滯納金之制度本身，並未有違憲之指摘。惟本院釋字第 472 號、568 號及 683 號解釋均未對滯納金予以定性，直到本號解釋始就納稅義務關係所衍生之滯納金，認定乃與怠金相類，並兼具遲延利息性質。

參、滯納金性質

一、關於滯納金之性質，學者見解不一。法務部於 95 年 1 月 20 日召開之行政罰法諮詢小組第 3 次會議上，就「公法上金錢給付義務逾期未完納者，依法令或本於法令之處分所加徵滯納金，其性質是否屬於行政罰疑義？」議題，與會學者意見紛歧，有認為係屬遲延利息，有認為係屬行政執行特別規定，有認為係屬行政罰，有認為係屬以督促履行之執行手段兼含有遲延利息，有認為應探求立法原意而認定其性質。會議結論則為：（一）應視各法律之立法原意而定。多數委員認為滯納金不是現行行政罰法上之行政罰。（二）未來各機關於解釋、適用法律規定之「滯納金」，或於研擬制定新法或修法時，應留意並檢討其性質究應為

何¹。

二、此外，黃茂榮大法官認為滯納金係「行政執行罰兼具給付遲延之損害賠償」²、陳敏大法官認為其「非利息、非處罰、非稅，而係促使納稅義務人準時繳納租稅或附帶給付之措施」³、葛克昌教授認為其係「促使納稅義務人準時繳納稅捐之不具處罰性施壓手段、兼具附加遲延利息功能」⁴、陳清秀教授認為其係「督促納稅義務人準時納稅的手段」⁵。由是可見，關於滯納金性質為何，學說仍不一致，但似均鑑於法律既然設有關於滯納金之明文，遂皆強調滯納金於人民納稅義務法律關係中之必要性⁶。

三、按我國稅法之滯納金及滯報金，分別相當於德國租稅通則(Abgabenordnung)第 240 條之 Säumniszuschlag⁷

¹ 本會議記錄，可於法務部網頁上下載。

² 黃茂榮，論稅捐之滯納金，臺大法學論叢，16 卷 2 期，1987 年 6 月，頁 93-96。

³ 陳敏，租稅法上之附帶給付，政大法學評論，54 期，1995 年 12 月，頁 89-91。

⁴ 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，行政程序與納稅人基本權，2005 年，頁 54-56。

⁵ 陳清秀，稅法總論，2008 年，頁 436。

⁶ 另請參見許宗力大法官於本院第 683 號解釋之協同意見書指出：「滯納金之性質在學說上雖有爭議，有認係遲延利息、或行政執行之怠金、或屬行政秩序罰等說，但無論採何種見解，滯納金所徵金額常遠高於法定遲延利息，亦即多過填補遲延給付所生損害之額度。」

⁷ 德國租稅通則第 240 條第 1 項規定：「租稅於清償日屆滿時仍未繳納者，應就捨棄尾數之未繳納租稅金額，於遲延中，每月加徵百分之一之滯納金；不足 50 歐元之尾數應予捨棄。前述規定，對應退還之稅款，暨對與租稅及應退還之稅款有關之責任債務，亦適用之。租稅經核定或申報前，不發生第 1 段規定所稱之遲延。租稅或退稅之核定，經廢棄、變更或依第 129 條規定更正者，其至廢棄、變更或更正時業已成立之滯納金，不受影響；責任之裁決經撤銷、廢棄或依第 129 條規定更正者，亦同。請求權因抵銷而喪失者，抵銷權人之債務清償期屆至前業已成立之滯納金，不受影響。」本條項之中文翻譯，請另參見，陳敏 譯著，德國租稅通則，2014 年 8 月，頁 450。此外，德國聯邦法務及消費者保護部網站所公布之該條項英文翻譯如下：「(1) Where a tax is not paid by the end of the due date, a late-payment penalty of 1 per cent of the rounded tax amount in arrears shall be payable for each month of default; the amount shall be rounded down to the nearest amount divisible by 50 euros. The same shall apply to repayable tax rebates and debts from liability to the extent that the liability extends to taxes and repayable tax rebates. Default pursuant to the first sentence above shall not be deemed to have occurred before the tax has been assessed or declared. Where the assessment of a tax or tax rebate is cancelled, amended or corrected pursuant to section 129, the late-payment penalties effected up to this point shall remain unaffected; the same shall apply where a notice of liability is withdrawn, revoked or corrected pursuant to section 129. Where the claim is settled by set-off, the late-payment

及第 152 條之 Verspätungszuschlag⁸。Säumniszuschlag(滯納金)之性質，依據德國通說，既非利息，亦非處罰，而係強制納稅義務人準時繳納之壓力手段(Druckmittel)，並以之補償行政機關因納稅義務人未準時繳納已屆清償期稅款而生之行政支出⁹。至於 Verspätungszuschlag(滯(怠)報金)，則係對於根本未申報(怠報)或遲延申報(滯報)之納稅義務人所使用之壓力手段，其目的在於確保租稅之及時申報、及時核定與及時繳納。德國通說指出，Verspätungszuschlag 兼具懲罰及預防之功能，亦即懲罰納稅義務人過去未準時申報之行為，並督促其將來準時依規定申報¹⁰。再者，Säumniszuschlag 及 Verspätungszuschlag，雖皆為行政機關對於納稅義務人所施加之壓力手段¹¹，並均屬德國租稅通則第 3

penalties which have accrued up to the due date of the debt of the person seeking set-off shall remain unaffected.” (http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p1647) 瀏覽日期：2017 年 2 月 23 日。

⁸ 德國租稅通則第 152 條第 1 項規定：「對不遵守或未依期限遵守租稅申報義務之人，得核定滯報金。申報義務人釋明延誤係可免責者，應不予核定滯報金；代理人或履行輔助人之過失，應由申報義務人負責。」本條項之中文翻譯，請另參見，陳敏 譯著，德國租稅通則，2014 年 8 月，頁 274。此外，德國聯邦法務及消費者保護部網站所公布之該條項英文翻譯如下：”(1) A late-filing penalty may be set against anyone failing to meet his obligation to submit a tax return at all or on time. The late-filing penalty shall not be set where such failure appears excusable. Default by a legal representative or an aide shall be deemed equal to personal default.” (http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p1647) 瀏覽日期：2017 年 2 月 23 日。該英文翻譯中之[The late-filing penalty shall not be set where such failure appears excusable.]，與德文原文中之[Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist abzusehen, wenn der Erklärungspflichtige glaubhaft macht, dass die Verspätung entschuldbar ist]，尚有些微出入，亦即未將德文原文之[der Erklärungspflichtige glaubhaft macht](申報義務人釋明)譯出。

⁹ Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Aufl., 2010, Rz 1859; Tipke/Kruse, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar (Loseblatt), Oktober 2010, §240 Rn 1; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 21 Rz 363.

¹⁰ Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Aufl., 2010, Rz 1100; Tipke/Kruse, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar (Loseblatt), Mai 2009, §152 Rn 1; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 21 Rz 188.

¹¹ 值得一併參考者，德國租稅通則第 240 條第 3 項前段規定：「滯納期間在 3 日內者，不徵收滯納金」(Ein Säumniszuschlag wird bei einer Säumnis bis zu drei Tagen nicht erhoben.)；第 152 條第 10 項則規定：「滯報金應為捨棄至歐元整之數額，且不得逾 2 萬 5 千歐元」(Der

條第 4 項所定之稅捐附帶給付 (Steuerliche Nebenleistung)，但 Säumniszuschlag 責任，不以納稅義務人就滯納稅款有過失 (過咎) 為必要，而 Verspätungszuschlag 則為推定過失 (過咎) 責任，故申報義務人得舉證而免責。

四、依照前述德國租稅通則關於滯納金 (Säumniszuschlag) 及滯 (怠) 報金 (Verspätungszuschlag) 之規定與該國通說見解，本號解釋認為稅捐稽徵法第 20 條暨遺產及贈與稅法第 51 條規定之滯納金，性質上不同於滯報金，固非無據。惟此項定性，是否亦可適用於例如基於全民健康保險或勞工保險關係而衍生之滯納金，則有待未來憲法解釋進一步澄清。尤其，法律明定「按核定應納稅額另徵百分之十滯報金」者，則「在納稅義務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，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 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違」(本院釋字第 616 號解釋)；但法律明定「每逾 2 日按滯納數額加徵百分之一滯納金」者，則「尚難認違反憲法第 23 條之比例原則而侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權」(本號解釋)。此項明顯差異，是否得 (僅) 以滯報金與滯納金性質上之不同，而予合理化？本號解釋未為理由之深入交代，尚嫌遺憾。

肆、比例原則在本號解釋操作之困境

Verspätungszuschlag ist auf volle Euro abzurunden und darf höchstens 25 000 Euro betragen.)

一、本號解釋稱：「足見系爭規定一及二規定加徵之滯納金尚非顯然過苛，與目的之達成間兼具有合理關聯，尚難認違反憲法第 23 條之比例原則而侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權(本院釋字第 472 號解釋參照)。」依此意旨，則系爭規定一及二，就逾期繳納經核定之遺產稅或贈與稅，每逾 2 日加徵應納稅額 1% 之滯納金，且最高得加徵至逾期 30 日應納稅額 15% 止，係屬符合比例原則。

二、然而，本號解釋又稱：「惟有關機關就滯納金之加徵方式，仍應隨時視稽徵成本、逾期繳納情形、物價及國民經濟水準，以及每 2 日加徵 1%，是否間隔日數過短、比率過高，致個案適用結果可能過苛，上開調整機制外，是否應於法律明文規定，滯納金得由稽徵機關依法視個案情形予以減免（契稅條例第 30 條及關稅法第 79 條第 2 項第 2 款至第 4 款規定參照）等，檢討修正，併此指明」。依此意旨，似乎對於滯納金制度是否符合比例原則，陷入無法操作之困境。換言之，一方面認為該制度本身符合比例原則，他方面卻又要求稽徵機關對該制度予以檢討。此項困境存在於：違憲審查者如何藉由比例原則判斷每逾 2 日加徵應納稅額 1% 滯納金，且最高 15%，是否符合必要原則與狹義比例原則。由於難以突破此項困境，本號解釋最終僅得藉由確立寬鬆審查標準，只審查是否符合適當原則，即認為系爭規定一、二未違反比例原則。

伍、系爭函一在租稅法律主義及平等原則上之審查

一、本號解釋就系爭函一規定，認定其未違反憲法第 19

條之租稅法律主義。惟在具體稅務案件中，該函示所持見解可能造成對納稅義務人不公平之結果。就此，尊敬的本院陳碧玉大法官於本案討論過程中，曾精闢舉例闡釋，本席深受啟發、頗多獲益，茲還原陳大法官之舉例，並說明於後。

- 二、某甲、某乙與某丙應納稅額皆為新台幣 1000 萬元。某甲於繳納期間屆滿後，未依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定申請復查，且逾期超過 30 天，則依同法第 20 條規定，稅捐稽徵機關應對某甲加徵滯納金 150 萬元，連同應納稅額 1000 萬元，共 1150 萬元移送強制執行。某乙於繳納期間屆滿後，依同法第 35 條第 1 項規定申請復查，復查決定應納稅額仍為 1000 萬元，某乙遂再依同法第 38 條第 1 項規定，於法定期限內提起訴願，但仍逾期繳納應納稅額，則依系爭函一規定，某乙僅須依應納稅額半數加徵滯納金，即 75 萬元，遂生暫緩移送強制執行之效果；如訴願決定未改變復查決定，則某乙應繳納 1000 萬元(暫且不論滯納利息與行政救濟利息之計算)，故某乙合計應繳納 1075 萬元。某丙於繳納期間屆滿後，依同法第 35 條第 1 項規定申請復查，復查決定應納稅額仍為 1000 萬元，某丙再依同法第 38 條第 1 項規定，於法定期限內提起訴願，並依同法第 39 條第 2 項第 1 款規定，繳納復查決定之應納稅額半數，即 500 萬元，遂生暫緩移送強制執行之效果；如訴願決定未改變復查決定，則某丙仍應繳納其餘半數之應納稅額 500 萬元(暫且不論滯納利息與行政救濟利息之計算)，故某丙合計應

繳納 1000 萬元，但依系爭函一，無須繳納任何滯納金。

- 三、比較上述某甲與某乙之情形，因系爭函一規定，造成最終某甲應合計繳納 1150 萬元、某乙應合計繳納 1075 萬元。就此差異，本號解釋對系爭函一僅審查其是否違反租稅法律主義，而未考量其有無違反平等原則，是否妥適，已非無疑。如進一步比較某丙與某甲、某乙之情形，則最終某丙僅應繳納 1000 萬元，遠低於某甲之 1150 萬元、某乙之 1075 萬元，該不公平之情形，尤有檢討之必要。本席認為，終局而言，某甲、某乙及某丙應繳納之稅額既無不同，則某甲就經核定之稅額未依法進行行政救濟，致被依系爭規定一（稅捐稽徵法第 20 條）加徵最高 15% 之滯納金，如為租稅法律主義所應然之結果，某乙及某丙最後亦應被依系爭規定一加徵最高 15% 之滯納金，始屬合於租稅法律主義及平等原則。蓋某乙及某丙提起行政救濟，並未變更原來經核定之應納稅額，且提起行政救濟亦無從變更原繳納期限業已屆至之事實。稅捐稽徵法第 39 條第 1 項但書「納稅義務人已依第 35 條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。」及第 39 條第 2 項第 1 款「納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者，暫緩移送強制執行」之規定，不得解為該納稅義務人得因而減免滯納金之繳納；在復查決定或訴願決定後，納稅義務人之應納稅額並無變更時，尤應如此。按金錢債務人於清償期屆至時，如不自動清償債務，卻起訴請求確認債務不存在或爭執債

權數額，則於訴訟期間，固可能由於債權人未積極追討而暫緩清償，但倘法院駁回其訴，債務人即應就該債務附加含訴訟期間在內所生之一切法定或約定遲延利息，一併清償（民法第 233 條第 1 項參照）。依本號解釋，滯納金具有遲延利息之性質，則納稅義務人不問是否就經核定之稅額提起行政救濟，均應如同前述之金錢債務人，負法定之滯納金繳納義務。

四、據上所述，財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函，造成應繳納相同稅額之多數納稅義務人，僅因其是否及如何提起行政救濟，致其應繳納之滯納金有重大差異，且此重大差異又無法律或法律之授權為依據，要難謂無違反憲法第 19 條所定之租稅法律主義，亦有牴觸憲法第 7 條平等權之虞。本號解釋在此範圍內，本席尚難贊同。

釋字第 746 號解釋部分不同部分協同意見書

黃虹霞大法官提出

本件解釋主文共分三段，本席對於第三段就應納稅款加計遲延利息部分認係合憲暨就滯納金加計遲延利息部分認係違憲，並其認定之理由，均表同意，爰就此部分提出協同意見書，補充說明滯納金不得加計利息之理由，並其可能之影響。至於本件解釋主文第一段、第二段肯認稅捐稽徵法第 20 條及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項規定中，不論應納稅額之數額多寡一律均「按每逾 2 日加徵應納稅額百分之一計算，最高 30 日，共計百分之十五」，以及財政部 80 年 4 月 8 日、81 年 10 月 9 日兩函中關於滯納金之數額，是依納稅義務人 1、是否於訴願期間內提起訴願及 2、提起訴願時是否併繳納應納稅額之半數等區分為三種類型（請見表 1）為差別待遇等，均無法贊同多數意見之合憲結論，爰就此二部分提出不同意見書，說明本席關切並認為俱應屬違憲之理由。謹逐一說明如下：

一、稅捐之滯納金不是稅捐，由滯納金之性質及本院釋字第 616 號、第 685 號等解釋之意旨，即應得到系爭稅捐稽徵法第 20 條等關於滯納金規定違憲之結論，故本席不贊同多數意見之合憲結論

稅捐之滯納金不是稅捐，且滯納金顧名思義係針對應納稅款而未納行為，在本稅（應納稅額）之外，所附加之給付，因此滯納金不是如本稅之主給付，也不是本稅之遲延利息，而是針對未納應納稅款此一「行為」，並意圖藉此一滯納金制度，促使納稅義務人自動履行其納稅義務之強制手段；又因其非主給付，固應為針對「行為」之間接強制手段，從而

其應屬怠金之一種，不能因其所未納者為金錢稅款，遽認其非怠金，或認其性質即非行為罰，從而就之乃可以與本院釋字第 616 號、第 685 號等針對為行為罰者所為之違憲解釋，得出不同之結論，本席不贊成多數意見之論證及其合憲結論。又遲延履行金錢債務，其尋常之附加義務不就是加付遲延利息嗎？相關稅法既已另定有遲延利息規定，則滯納（應納未納，是一種行為）金怎非係行為罰？而且因已另有遲延利息以填補國家之稅捐遲延收受之損害，故滯納行為之惡性及實害應不高於其他行為罰，從而，退而言之，依本院釋字第 616 號、第 685 號等解釋為「行為罰」者尚因法未設合理最高金額上限而違憲，則同理，就滯納金未設合理最高金額上限之法律規定包括系爭稅捐稽徵法第 20 條及遺產及贈與稅法第 51 條規定，均已應認為違憲。

尤有進者：人民雖然有依法包括準時納稅之義務，故對逾期繳稅者加徵滯納金尚屬正當，但所加徵滯納金之數額仍應受比例原則及平等原則之規制，始符憲法第 23 條及第 7 條規定。而 1、在現今低利率時代，相當於國家遲收到應納稅款之遲延利息損害，因遲延利率僅約年利率百分之一，換算 30 日之份額，不及應納稅額之千分之一而已；但對比最高 30 日得出之滯納金所佔應納稅額之比例竟為百分之十五，兩者差距 150 倍，故不能以填補國家遲延利息損害作為得收取高額滯納金之理由，即系爭滯納金規定已然過苛而有違比例原則！2、又若謂人民未自動納稅，國家需啟動執行程序，故另有執行勞費，從而得加徵滯納金。惟執行勞費不必然與應納稅款之數額成正比，故一概以應納稅額為母數計算，不論其金額之多寡已非妥當；尤其對比民事執行費用，僅為千分之七（強制執行法第 28 條之 2），百分之十五之滯納金（為

民事執行費用之 20 餘倍) 仍為過苛，自亦與比例原則有違。

3、法律體系正義源自平等原則，也應屬釋憲原則之一。本件解釋依主管機關之回函意旨，既認滯納金為怠金，且似未肯認其為漏稅處罰性質，則對比行政執行法第 30 條及強制執行法第 128 條規定（最高金額怠金為 30 萬元），而系爭稅捐稽徵法第 20 條等規定之滯納金，未依其應納稅款金額之增加作比率差異累退處理，致以應納稅額為 1000 萬元計算滯納金高達 150 萬元、以應納稅額 10000 萬元計算滯納金高達 1500 萬元，就執行費用之填補言，此寧為必要、合理及妥當耶？！能謂無違憲法第 7 條平等權之規定？

4、系爭 30 日之期間，依規定文義，逾 30 日後，不論遲延多久，均處以百分之十五之滯納金，值此低利率時代，其結果將可能使納稅義務人更思拖延納稅，反失滯納金之設置本意，故亦不符比例原則。查其正確處理之道應為大幅延長滯納金之計算期間，大幅降低初始比率及按遲延日數累進增加比率，才能鼓勵儘速自動繳納稅款而達滯納金制度之設置目的，當然尤應設合理最高金額。

二、財政部上開 80 年、81 年函釋恐助長不自動納稅，並極可能產生甚至鼓勵爭訟之後果，尤其以無關聯之訴願之提起與否區分應納之滯納金為「零」或「半數」或「全額」（請見表 1），係以行政命令變更稅捐稽徵法等法律規定，違反租稅法律原則，並牴觸憲法第 7 條規定，故本席無法贊成多數意見之合憲結論及理由；此外，稅捐相關事項應力求公開透明及親民便民，稅捐機關未主動將上開二函釋意旨，以淺顯易懂之文字告知納稅義務人，亦不符上旨

依稅捐稽徵法第 20 條等規定文義，每逾 2 日即應加徵應納稅款百分之一之滯納金。至於稅捐稽徵法第 39 條關於

強制執行之規定與滯納金之計算無涉，但系爭財政部二函釋竟將稅捐稽徵法第 20 條規定與第 39 條規定混為一談，除了反而助長不自動納稅之風外，更有違租稅法律原則及平等原則。蓋：1、在現今低利率時代，因為系爭二函釋結果（請見表 1），僅繳納半數應納稅款並依法提起訴願者，即可與在繳稅期限內全額交稅者同，免納滯納金，則如何達成滯納金制度之設置目的，即如何期待人民在系爭二函釋下，仍願自動如期全額繳稅？寧非助長不自動納稅之風，還附帶鼓勵行政爭訟哉？2、表 1 所示三種情形，均同有滯納之事實，但卻因與該滯納事實無關之「是否依法提起訴願」暨「是否繳納半數應納稅額」，而生應納滯納金為「零」、「半數」或「全額」之不同，系爭二函釋自不符租稅法律原則暨平等原則。或有謂該二函釋在稅捐稽徵法第 20 條等規定之外減免滯納金，係對人民有利，故未違憲云云。惟對全民均有利者，固可同意為合憲，但系爭二函釋僅對提起訴願之部分人民有利，即使暫不論其可能鼓勵爭訟之後遺症，因其非對全民均有利，故仍應認為其不符租稅法律原則及平等原則，而為違憲。3、又法令公開透明係政府當然應有之作為，不待人民要求；而所謂公開透明非僅謂將法令公布在網站或收納進法令彙編而已，否則難免「口袋法令」之譏，並徒使一般民眾因不知法而吃悶虧，致生民怨而已。稅捐機關在所得稅申報上，既已能親民、便民，就其他稅捐之申報當無不能親民、便民之理！就系爭二函釋言：主管稅捐機關自應於稅捐繳款書送達納稅義務人時，除諭知滯納金之規定外，並同時告知系爭二函釋之內容，使人民知悉附表之內容。

多數意見肯認系爭二函釋合憲，本席無法贊同，最深的不安在於：恐將大幅增加行政爭訟，終非國家、社會之福。

唉！但願不要一語成讖。

三、關於就滯納金加徵利息違憲部分

本席贊成多數意見之違憲結論，蓋本席認為屬間接、附加強制手段性質之滯納金，正如利息般應不另生利息，即滯納金本質上沒有因滯納滯納金而再生滯納金之遲延利息之問題。而且就怠金等行為罰而言，亦無所謂另加付遲延利息之餘地。

又本件解釋雖係針對稅捐稽徵法第 20 條及遺產及贈與稅法第 51 條規定之滯納金而為，但依本件解釋之同一意旨，與之相類之怠金、行為罰如滯報金、怠報金、罰鍰等等，其性質上也應無再生遲延利息之理。準此，稅法（所得稅法、加值型及非加值型營業稅法、貨物稅法、菸酒稅法、特種貨物及勞務稅條例等等）及稅法以外之法律中，凡有行為罰性質加徵遲延利息之規定者，比如：空氣污染防治法第 55 條第 2 項、規費法第 20 條第 2 項等等，應均有違憲之虞，相關機關允宜主動檢討之。

爰提出本意見書，陳述本席之部分不同部分協同意見如上。

表 1：財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函之適用結果

類型	加徵之滯納金數額
依法提起訴願 且已在期限內繳納應納稅款之半數	無須繳納滯納金 (零滯納金)
依法提起訴願 但未在期限內繳納應納稅額之半數	以應納稅額之半數計算
未提起訴願或逾期提起訴願	以應納稅額之全額計算

釋字第 746 號解釋部分不同意見書

陳碧玉大法官 提出

湯德宗大法官 加入

詹森林大法官 加入

稅捐稽徵法第 20 條：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾 2 日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾 30 日仍未繳納者，移送法院強制執行。」（下稱系爭規定）為就遲延給付稅款徵收滯納金時，徵收計算基準、加徵滯納金期間¹，以及滯納期滿應予移送執行之統一規定，適用於遲延履行稅捐義務而有滯納金規定之所有稅捐債務。遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項前段：「納稅義務人，對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第 30 條規定期限繳納者，每逾 2 日加徵應納稅額百分之一滯納金……。」為原因案件就逾期繳納之遺產或贈與稅，應就未繳稅額計徵滯納金之法源依據。

依系爭規定於 30 日之滯納期間屆滿後，對於仍未繳納全額稅款之納稅義務人，即停止計徵滯納金，與滯納金係為促使履行公法上金錢給付義務之必要手段，於未完全繳納前，應持續給予納稅義務人壓力，迫其繳納，以達收取全部稅款之目的²並不全然相

¹ 加徵滯納金期間最高 30 日，財政部 82 年 1 月 5 日台財稅第 811688010 號函參照。

² U.S. Code: Title 26 - INTERNAL REVENUE CODE § 6651 “(a) Addition to the tax.--In case of failure-- (2) to pay the amount shown as tax on any return specified in paragraph (1) on or before the date prescribed for payment of such tax (determined with regard to any extension of time for payment), unless it is shown that such failure is due to reasonable cause and not due to willful neglect, there shall be added to the amount shown as tax on such return 0.5 percent of the amount of such tax if the failure is for not more than 1 month, with an additional 0.5 percent for each additional month or fraction thereof during which such failure continues, not exceeding 25 percent in the aggregate; or (3) to pay any amount in respect of any tax required to be shown on a return specified in paragraph (1) which is not so shown (including an assessment made pursuant to section 6213(b)) within 21 calendar days from the date of notice and demand therefore (10 business days if the amount for which such notice and demand is made equals or exceeds \$100,000), unless it is shown that such failure is due to reasonable cause and not due to willful neglect, there shall be added to the amount of tax stated in such

符，且滯納金計算之比率、期間，未以稅之種類、滯納稅額高低為考量，又無合理最高額之限制，難免有個案過苛情形。然本席審酌稅捐收入係為滿足公共財政，實現公共任務所需之目的，課徵期限實有貫徹執行之必要，對於遲延履行租稅義務者，國家得採取合乎比例原則之直接或間接強制手段，且因稅捐稽徵法第 26 條、納稅義務人申請延期或分期繳納稅捐辦法，以及遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項、第 4 項，對於因不可抗力之事由、經濟弱勢者，或一次繳納現金確有困難者，得申請延期繳納、分期繳納或實物折抵，而免於加徵滯納金等，賦予主管機關得視個案情況為特殊處置之規定，應可避免個案過苛之情形，暨溢繳滯納金及其利息，可因重新核算應納稅額而退還³，納稅義務人不因於稅額確定前繳納滯納金而生溢繳金額無法返還之不利益⁴等理由，贊同多數意見認系爭規定未違反憲法第 23 條之比例原則而侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權之結論。

按提起行政救濟程序，固不以繳納稅款為必要⁵，然行政救濟

notice and demand 0.5 percent of the amount of such tax if the failure is for not more than 1 month, with an additional 0.5 percent for each additional month or fraction thereof during which such failure continues, not exceeding 25 percent in the aggregate.” §6656(a) “In the case of any failure by any person to deposit (as required by this title or by regulations of the Secretary under this title) on the date prescribed therefor any amount of tax imposed by this title in such government depository as is authorized under section 6302(c) to receive such deposit, unless it is shown that such failure is due to reasonable cause and not due to willful neglect, there shall be imposed upon such person a penalty equal to the applicable percentage of the amount of the underpayment. (b) (1)(A) (i) 2 percent if the failure is for not more than 5 days, (ii) 5 percent if the failure is for more than 5 days but not more than 15 days, and (iii) 10 percent if the failure is for more than 15 days.”

德國租稅通則第 240 條第 1 項：「租稅於清償日屆滿時仍未繳納者，應就捨棄尾數之未繳納租稅金額，對每開始 1 月之滯納期間加徵百分之一之滯納金；應捨棄不足 50 歐元之尾數。……」(陳敏，德國租稅通則，司法院，102 年 5 月，頁 450)

³ 財政部 94 年 9 月 6 日台財稅字第 09404554830 號函、95 年 4 月 17 日台財稅字第 09504523880 號函參照。

⁴ 德國租稅通則第 240 條第 1 項：「……租稅或租稅退還之核定，經廢棄、變更或依第 129 條規定更正者，**已成立之滯納金不受影響**；責任裁決經撤銷、廢止或依第 129 條規定更正者，亦同。請求權因抵銷而消滅者，抵銷權人之債務於屆至清償期前已成立之滯納金不受影響。」(陳敏，德國租稅通則，司法院，102 年 5 月，頁 451)

⁵ 本院釋字第 224 號解釋參照。

程序進行中，倘原核(決)定之繳款期限屆至，就尚未繳納之稅款仍構成遲延。「行政救濟程序進行中」並非阻卻繳款期限屆至之事由。現行稅法又無提起行政救濟而對於逾限繳納稅款者得免加徵滯納金之除外規定⁶，稅捐稽徵法第 39 條有關納稅義務人如合法申請復查，且對復查決定補徵之應納稅額於補繳期限內繳納半數並依法提起訴願，暫緩移送強制執行之規定，亦僅止於移送執行之暫緩，不得作為減、免滯納金之法律依據。是，納稅義務人遲延履行稅捐義務，又未依前開規定經主管機關核准分期履行、暫緩履行或實物折抵而得以免除滯納金時，依法即應就遲延給付之稅款負擔依系爭規定計徵之滯納金，主管機關在無法律規定或法律明確授權之情形下，不得以命令為滯納金之減免。

財政部中華民國 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函示：「……納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，逾限繳納期限始繳納半數，雖已依法提起訴願，惟有關稅法既無提起行政救濟而逾限繳納稅款案件得免加徵滯納金之例外規定，自應依稅捐稽徵法第 20 條規定加徵滯納金。」以及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函示：「納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，逾繳納期限始繳納半數，如其係依法提起訴願者，應就該補徵稅額之半數依法加徵滯納金……。」為主管機關就滯納金之減免發布之行政規則。對於納稅義務人以其是否合法提起訴願，及繳款屆期日是否已繳納半數之稅款，將納稅義務人因遲延給付依法應負之滯納金責任區分為：1、未合法提起訴願者，依未繳稅款之全額計徵滯納期間之滯納金(最高 15%)；2、合法提起訴願，但至繳款屆期日所繳稅款未達半數者(包括未繳納任何稅金者)，依稅款之半數計徵滯納金⁷；3、合法提起訴願，但於繳款屆

⁶ 財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函(即本解釋案審查客體之一)參照。

⁷ 此滯納金數額，將依納稅義務人於此加徵滯納金期間內已繳稅款及最後核定之稅款額為計算、調整並退

期日已繳半數稅款者，就尚未繳納之已遲延之半數稅款免徵滯納金。其中除第 1 部分合於系爭規定之意旨外，第 2、3 部分乃主管機關在無法律明文規定或授權之情形下，對於未依法繳納全額稅款者，僅因合法提起訴願，行政程序進行中，即逕予免除應納之依未繳稅款全部計徵之滯納金，違法的將減免滯納金之利益歸屬於有能力卻遲延繳稅之納稅義務人，與上開滯納金規定之立法目的不符，違反憲法第 19 條依法納稅為憲法義務之本旨。多數意見認上開函釋與系爭規定、稅捐稽徵法第 39 條以及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項前段之立法意旨無違，本席礙難贊同。

依本席之見，除符合減免或延緩繳納稅款之法律規定要件外，人民有於法定期限內繳納全部應納稅額之義務；遲延繳納者，應就以滯納稅款計徵之滯納金負責。納稅義務人不能以救濟程序作為暫時或永久規避應納稅款以及滯納金之手段。主管機關更應依法執行追繳全額稅款本息與滯納金，不得逕予減免或推緩未守法之納稅義務人之公法上金錢給付義務，藉以維護國家公共利益。

釋字第 746 號解釋部分不同意見書

羅昌發大法官提出

本號解釋分三部分：第一部分為稅捐稽徵法第 20 條（有關「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾 2 日按滯納數額加徵 1%滯納金」之規定）及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項（有關「納稅義務人，對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第 30 條規定期限繳納者，每逾 2 日加徵應納稅額 1%滯納金」之規定）（下併稱系爭規定）。多數意見認為此等滯納金額度並未逾越憲法第 23 條所規定必要之程度。本席無法認同。本席認為，系爭規定所設每逾 2 日加徵 1%滯納金之額度，顯然過苛，與憲法第 23 條之規定不符。

第二部分為財政部中華民國 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函（「納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，逾限繳期限始繳納半數，雖已依法提起訴願，惟有關稅法既無提起行政救濟而逾限繳納稅款案件得免加徵滯納金之例外規定，自應依稅捐稽徵法第 20 條規定加徵滯納金」）及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函（「納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，逾繳納期限始繳納半數，如其係依法提起訴願者，應就該補徵稅額之半數依法加徵滯納金」）（下併稱系爭函）。多數意見認為，其規定以復查決定補徵之應納稅額半數計算加徵滯納金，與憲法第 19 條租稅法律主義尚無牴觸，因而合憲。本席無法認同。本席認為，系爭函與租稅法律主義「無關」，但違背憲法第 172 條之法律優位原則。

第三部分為有關遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項所規定：「前項應納稅款及滯納金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」多數意見認為，就應納稅款部分加徵利息，與憲法財產權之保障尚無牴觸；惟就滯納金部分加徵利息，欠缺合理性，不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違。就此部分，本席對多數意見，敬表同意。

謹就第一部分與第二部分，本席持不同意見之理由，說明如下：

壹、依本院以往所設標準，系爭規定對納稅義務人就遲延繳納稅額，每逾 2 日加徵 1% 滯納金，顯然過苛

一、本院以往對處罰之規定有無過苛之解釋

- (一) 本院以往多次宣示以是否有「個案過苛」及是否設有「調整機制」以處理「個案過苛」，決定處罰是否違憲：

例如本院釋字第 641 號解釋：「菸酒稅法第 21 條規定：『本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新臺幣 2 千元之罰鍰。』其有關處罰方式之規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣 2 千元之罰鍰，固已考量販售數量而異其處罰程度，惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第 15 條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第 23 條之比例原則尚有未符」。釋字第 669 號解釋謂：「基於預

防犯罪之考量，立法機關雖得以特別刑法設置較高之法定刑，但其對構成要件該當者，不論行為人犯罪情節之輕重，均以無期徒刑或五年以上有期徒刑之重度自由刑相繩，未能具體考量行為人違法行為之惡害程度，對違法情節輕微、顯可憫恕之個案，可能構成顯然過苛之處罰，而無從兼顧實質正義。」釋字第 685 號解釋謂：「其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違」。釋字第 716 號解釋謂：「立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，視違規情節之輕重處以罰鍰，固非憲法所不許，惟為避免個案顯然過苛之處罰，應設適當之調整機制」。

（二）本院以往解釋常以法律是否設有「合理最高額之限制」，認定處罰是否過苛：

例如本院釋字第 356 號解釋謂：「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率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 327 號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正」。釋字第 616 號解釋謂：「78 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 108 條第 1 項規定：『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百分之十滯報金。……』86 年 12 月 30 日增訂公布之同法第 108 條之 1 第 1 項規定：『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百分之十滯報金。……』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為之。上開規定在納稅義務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，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 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違」。

（三）本院以往於認定處罰是否過苛，亦常將處罰之性質與違反規定之情狀或輕重納為考量因素：

例如前述本院釋字第 669 號解釋所列考量處罰是否過苛之因素，包括行為人違法行為之惡害程度、違法情節輕重、是否顯可憫恕等。釋字第 356 號及第 616 號解釋亦有區分行為罰與漏稅罰而異其處罰之論述。釋字第 356 號解釋謂：「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。……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。……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 327 號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正」。釋字第 616 號解釋謂：「……加徵滯報金係對納

稅義務人違反作為義務所為之制裁，乃罰鍰之一種，係對人民財產權之限制，具行為罰性質，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為之。」

二、如考量事物之本質及人民所負義務之程度，應認每逾 2 日加徵 1% 滯納金之規定，顯然過苛

（一）就滯納金之性質而言：多數意見認為：「滯納金係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，與怠金相類，兼具遲延利息之性質，與滯報金之為行為罰之性質（本院釋字第 616 號解釋參照）不同」。本席認為，其對滯納金之界定，並無助於本件之解釋。蓋「怠金」並無法律上之定義。以不確定之概念詮釋另一不確定概念，無法清楚呈現問題之本質。並且將其界定為「怠金」之性質，並不能因此而豁免其所定金額受是否過苛之檢驗。本席認為，滯納金的徵收，其實就是對納稅義務人遲延繳納稅款的不利益；不問其名詞如何，對人民而言，就是一種處罰。

如以行為之嚴重性及可罰性高低區分，最嚴重者應為犯罪行為（處以刑罰）、次為漏稅行為（處以漏稅罰）、最輕者應為違反作為義務之行為（處以行為罰）。以前述本院以往解釋所示標準觀之，縱使是對於犯罪行為所科處之刑事處罰亦不應過苛（見前述釋字第 669 號解釋）；何況在行為罰之情形，更應根據違反義務本身情節之輕重程度決定處罰之高低（釋字第 616 號解釋）；如行為罰係依應納稅額固定之比率加徵，又

無合理最高額之限制，將屬過苛（釋字第 356 號及第 616 號解釋）。

系爭規定所課處之對象為遲繳稅款之納稅義務人；納稅義務人遲繳稅款，並非犯罪，亦非漏稅；其可苛責性，最高僅與違反作為義務相當。故如以前述本院以往解釋所設之標準，系爭規定依應納稅額固定之比率加徵，又無合理最高額之限制，顯然過苛。

（二）就加徵之額度而言：系爭規定完全以遲繳之應納稅額每逾 2 日加計 1% 之固定比率為加徵標準，納稅義務人遲繳 30 日即必須額外負擔應納稅額 15% 之滯納金額數；如以年利率計算，「應納稅額被加徵期間」之滯納金年息，高達 182.5%。實務上雖於納稅義務人遲繳一個月之後，因必須移送強制執行，故最高僅加徵 15%，表面上似乎已經有最高比率之限制；然納稅義務人應納稅額可能甚高（例如高達百萬、千萬或億元），則加徵 15% 所換算之絕對數額，可能甚鉅（例如高達數十萬、數百萬或數千萬元）；系爭規定就滯納金之絕對數額，並未設有合理之最高額度。故系爭規定不但每 2 日加徵 1% 之比率部分顯然過苛，其未設總金額之合理上限，亦顯然過苛，應無宣告合憲之餘地。

（三）就有無設適當調整機制而言：多數意見認為：「納稅義務人倘已不能於法定期間內繳清稅捐，例如因天災、事變、不可抗力之事由或為經濟弱勢者，或遺產稅或贈與稅應納稅額在新臺幣 30 萬元以上，納稅義務人一次繳納現金確有困難，依現行法制，仍得申請

延期或分期繳納（稅捐稽徵法第 26 條、納稅義務人申請延期或分期繳納稅捐辦法及遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項規定參照），或申請實物抵繳（遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項規定參照），而免於加徵滯納金。」（見本號解釋理由書第 4 段）其似乎認為法律上已有調整機制。然此等調整機制僅容許延期、分期、實物抵繳；並非對滯納金加徵之比率或其金額所造成「實質上過重」之情形所設之減輕機制，應與前述本院以往解釋所稱之調整機制不同。

（四）多數意見實際上亦意識到每逾 2 日加徵 1% 固定比率滯納金之規定，比率過高，且欠缺個案減免之調整機制。故多數意見謂：「有關機關就滯納金之加徵方式，仍應隨時視稽徵成本、逾期繳納情形、物價及國民經濟水準，以及每 2 日加徵 1%，是否間隔日數過短、比率過高，致個案適用結果可能過苛，上開調整機制外，是否應於法律明文規定，滯納金得由稽徵機關依法視個案情形予以減免（契稅條例第 30 條及關稅法第 79 條第 2 項第 2 款至第 4 款規定參照）等，檢討修正」。多數意見此等文字顯對系爭規定產生違憲疑義。然其以合憲為結論，未能貫徹本院以往解釋針對處罰規定是否過苛所設之標準，甚為可惜。

（五）綜上，系爭規定有關每逾 2 日加徵 1% 固定比率滯納金之規定，不但每逾 2 日加徵 1% 之比率過高，其未設合理最高金額限制，亦導致其處罰有「通案」過於嚴苛之結果；且其亦未設調整機制以避免「個案」情形過於嚴苛；應認系爭規定對人民財產權之限制，已逾越憲法第 23 條所規定之必要程度。

貳、系爭函以納稅義務人是否進行復查或訴願，而決定是否加徵滯納金或是否僅徵收其半數，違背法律優位原則

一、系爭函與租稅法律主義「無關」：蓋租稅法律主義係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之（見本號解釋理由書第6段）。多數意見既然認為滯納金具有「怠金」加上「遲延利息」之性質，故滯納金不但與「租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件」之租稅法律主義規範對象，毫無關聯，且與租稅本身無關。滯納金之性質既非稅捐，則系爭函就復查決定補徵之應納稅額，逾繳納期間始繳納半數者，就半數應加徵滯納金所為釋示，自與租稅法律主義「無關」，而不產生是否違反租稅法律主義之問題。多數意見稱系爭函「並未涉及租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件」（見本號解釋理由書第7段）固屬正確；然其所稱系爭函「與憲法第19條之租稅法律主義尚無牴觸」（見本號解釋理由書同段），顯然係認滯納金仍屬租稅，始有「尚無牴觸租稅法律」之問題。多數意見一方面認為滯納金有怠金加上遲延利息之性質，另一方面又隱含滯納金屬於稅捐之性質，互有矛盾。

惟本席雖認為系爭函無關租稅法律主義，然並非謂其即與憲法無違（下述）。

二、按法律優位原則，為憲法第172條所明定。本院釋字第

172 號解釋謂：「按憲法第 172 條規定：『命令與憲法或法律牴觸者無效。』又中央法規標準法第 7 條規定：各機關依其法定職權或基於法律授權，得訂定命令，並於發布後，即送立法院。是各機關發布之命令，於不牴觸憲法或法律及不侵害人民權利之範圍內，即屬其職權之正當行使。」故行政命令有效之前提，為不與憲法或法律相牴觸。且對於法律已另有明文規定之事項，自不得再依行政命令增設法律所無之限制或相反之表明或規定，否則亦與憲法第 172 條有違（本院釋字第 268 號及第 406 號解釋參照）。

三、系爭規定對於納稅義務人遲延繳納稅款所規定每逾 2 日應加徵 1% 滯納金，並未區分納稅義務人是否提起復查或有訴願之行政救濟，而決定是否予以減輕或免除。然由前引系爭函之內容推知，主管機關已將是否加徵滯納金以及加徵之額度，區分為四種情形：第一種情形，納稅義務人並未向稽徵機關申請復查者，就全部應納而未納之稅額計算 1% 之滯納金。第二種情形，納稅義務人依法向稽徵機關申請復查者，於復查決定之前，並不加徵 1% 之滯納金。第三種情形，納稅義務人對復查決定補徵之應納稅額，逾繳納期限始繳納半數，如已係依法提起訴願，僅就該補徵稅額之半數加徵 1% 滯納金。第四種情形，由第三種情形反面解釋，如並未逾繳納期限即繳納半數，且已係依法提起訴願，無須就該補徵稅額之半數加徵 1% 滯納金（即完全無須加徵）。系爭規定所要求對遲繳稅款之納稅義務人每逾 2 日加徵 1%，既未以納稅義務人是否提起復查或訴願為區分徵收之標準，則系爭函以復查或訴願為區分，係增加系爭規定所無之限制或條

件；由此而言，系爭函與憲法第 172 條有違，甚為明確。

四、系爭函所設之四種情形，本席認為增加法律所無之限制或條件（即增設加徵之條件，以及創設無須加徵或僅加徵半數滯納金之情形），違背憲法第 172 條之法律優位原則，故系爭函應為無效，已如前述。然聲請人主張系爭函違憲之意旨係在於：只要有行政救濟，即完全不應加徵滯納金。如依本席所主張違憲之意見（不應以函釋創設法律所無之減徵），相較於系爭函之現狀（以函釋創造法律所無之減徵），反而對聲請人更為不利。此涉及本院解釋憲法，是否有類似訴訟法上有關上訴審不利益變更禁止原則之適用。如有類此原則之適用，則聲請人既希望獲得較系爭函既有規定對其更為有利之解釋（只要有行政救濟即全部不應加徵），本院自不得作相較於系爭函內容（即有行政救濟時僅加徵半數），對聲請人更為不利之結論（即不但應加徵，且應全額計算加徵金額）。然本席認為，本院既為抽象之法規審查，自得脫離具體個案，而僅就裁判所適用之法令是否違憲為客觀解釋；故解釋結果縱使較聲請人所主張違憲之法規對其更為不利，亦不應迴避作成此種違憲解釋。

五、綜上，本席認為系爭函違反憲法第 172 條之法律優位原則，應立即失效，回歸法律之規定。如立法者認為有依納稅義務人是否提起復查或訴願等救濟而決定減免滯納金課徵之必要，自應以法律或法律明確授權之命令為之。

釋字第 746 號解釋部分不同意見書

黃瑞明大法官 提出

本號解釋認為遺產及贈與稅法就滯納金加徵利息部分違憲，並認為財政部二件就人民逾應納稅額繳納期間始繳納半數，應加徵滯納金所作函釋合憲，本席敬表同意。惟本號解釋多數意見對稅捐稽徵法第 20 條規定就滯納金之計算方式，即每逾 2 日按滯納數額加徵百分之一之滯納金，及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項之相同規定，作成合憲解釋部分，本席尚難贊同，並認為該規定已達違憲程度，爰提出部分不同意見，理由如下：

一、滯納金之上限未以法律明文規定，違反法律保留原則：

稅捐稽徵法第 20 條規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金，每逾 2 日按滯納數額加徵百分之一滯納金，但未規定上限。雖然法條上有「逾 30 日仍未繳納者，移送法院強制執行」之規定，但該規定無法解釋為 30 日即為滯納金之上限規定，因為移送法院強制執行並非立即可取得滯納金。

本號解釋理由援引財政部中華民國 82 年 1 月 5 日台財稅第 811688010 號函作為解釋稅捐稽徵法第 20 條規定滯納金最高 15% 之依據，該函僅依據法條規定「逾 30 日仍未繳納者，移送法院強制執行」，即認定「加徵滯納金之期間為

30 日」，因此得出「滯納金之加徵至多按滯納稅額加徵百分之十五」之結論，實已逾越法條之文義解釋，而係為避免滯納金過高所作之合理解釋。亦即，滯納金之上限，法律尚無明文規定，均依賴行政機關函釋之內容予以執行。遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項有「滯納期限」之規定，但並沒有其他條文加以定義。目前稅捐機關在實務上是依循上開財政部函釋之解釋，將滯納期限之上限定為 30 日。如此便宜之作法，固然是相關法律制定前之因應措施，惟此種情形實不宜任其長久繼續存在（本院釋字第 707 號解釋參照）。

滯納金之上限涉及國家行使公權力之界限與人民財產權之保障，屬重大公共利益事項，應由法律明定，始符憲法上法律保留原則。本號解釋未利用此機會宣告該條文違憲，進而要求主管機關應檢討改進，為德不卒。

二、每 2 日加徵百分之一之滯納金計算方式過於嚴苛¹，且已不合時宜：

查現行稅捐稽徵法第 20 條有關每逾 2 日按滯納數額加徵 1%滯納金之規定，係制定於民國 65 年，迄今已逾 40 年。40 年間社會經濟情勢變動極大，尤其利率之變化更是劇烈。本號解釋理由雖指明有關機關就滯納金之加徵方式，應隨時視稽徵成本、逾期繳納情形、物價及國民經濟水準，以及每

¹參見黃茂榮，論稅捐之滯納金，臺大法學論叢第 16 卷第 2 期，頁 117，1987 年 6 月。該文認為我國滯納金規定整體而言，每逾一日至三日即加徵百分之一的滯納金，滯納期間三十日屆滿時，即可加徵百分之十至六十（一般為百分之十五），顯然過高。

2 日加徵 1%，是否間隔日數過短，比率過高，致個案適用結果可能過苛等檢討修正。惟本席認為如此之指明方式實嫌不足，於法律未修改的情況下，難以預期有關機關會因「個案適用」的結果而檢討修正。以每 2 日加徵 1% 之規定，折合年利率 182%，為全世界所獨見。相較於德國以月為加計單位，每月加計 1% 之規定²，我國滯納金之規定為德國累計速度之 15 倍。又 15% 之滯納金上限在短短 30 日內即達，滯納金不得加計利息後，逾期繳稅者再拖欠多久也不會有其他額外之負擔（除了積欠本稅之利息之外），反而喪失督促履行之效果。於政策面考量，滯納金之徵收方式與其是否加計利息應是互動的，本號解釋既免除滯納金之利息，則滯納金之計算方式亦應重新考慮，始能發揮督促之效果。本號解釋取消滯納金加計利息之規定，惟錯失此良好時機要求相關機關對滯納金之規定全盤重新檢討，實為缺憾。

三、稅法上延期、分期繳納或實物抵繳之規定無法緩解「過苛」之規定：

於財稅、經濟事務採取低度審查標準之前提下，對於該等事務往往認為立法、行政機關較有能力作最好的決定，然而事實上有許多案例證明立法、行政機關之決定並非深思熟慮之結果，或往往受本位主義或利益團體之影響，而有立法

² 參見陳敏，租稅法之附帶給付，政大法學評論第 54 期，頁 108，1995 年 12 月。該文認為滯納金最多可加徵至 15%，額度顯較外國偏高。

疏失或怠惰之情況，未符合憲法上比例原則之要求。本席認為釋憲者不應在財稅、經濟事務完全放手（hands-off），而應在一定程度介入審查行政、立法之決定是否過苛。於此，滯納金之計算方式顯然過苛，雖然有申請延期繳納或實物抵繳之規定，但實務上能否獲准尚待行政機關之裁量，而人民一時未能繳納稅捐之理由可能多種，未必均屬刁頑或惡意拒繳。對於一時無力繳納或需時日變賣財產的人，過苛之計罰方式將使納稅義務人全無喘息的空間，僅具懲罰之性質，而喪失督促履行之功能，徒令人民產生「苛政」之感嘆，造成反效果。