

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。