

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。