

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嚴」，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。