

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抵觸，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抵觸，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

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」）。

次受理之「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*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。