

## 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<sup>1</sup>。

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」<sup>2</sup>、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」<sup>3</sup>、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」<sup>4</sup>、陳清秀教授認為其係「督促納稅義務人準時納稅的手段」<sup>5</sup>。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<sup>6</sup>。

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 Säumniszuschlag<sup>7</sup>

<sup>1</sup> 本會議記錄，可於法務部網頁上下載。

<sup>2</sup> 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。

<sup>3</sup> 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。

<sup>4</sup> 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。

<sup>5</sup> 陳清秀，稅法總論，2008 年，頁 436。

<sup>6</sup> 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。」

<sup>7</sup> 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 Verspätungszuschlag<sup>8</sup>。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<sup>9</sup>。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<sup>10</sup>。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<sup>11</sup>，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](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p1647)) 瀏覽日期：2017 年 2 月 23 日。

<sup>8</sup> 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](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。

<sup>9</sup> 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.

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> 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。