

釋字第 746 號解釋部分不同部分協同意見書

黃虹霞大法官提出

本件解釋主文共分三段，本席對於第三段就應納稅款加計遲延利息部分認係合憲暨就滯納金加計遲延利息部分認係違憲，並其認定之理由，均表同意，爰就此部分提出協同意見書，補充說明滯納金不得加計利息之理由，並其可能之影響。至於本件解釋主文第一段、第二段肯認稅捐稽徵法第 20 條及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項規定中，不論應納稅額之數額多寡一律均「按每逾 2 日加徵應納稅額百分之一計算，最高 30 日，共計百分之十五」，以及財政部 80 年 4 月 8 日、81 年 10 月 9 日兩函中關於滯納金之數額，是依納稅義務人 1、是否於訴願期間內提起訴願及 2、提起訴願時是否併繳納應納稅額之半數等區分為三種類型（請見表 1）為差別待遇等，均無法贊同多數意見之合憲結論，爰就此二部分提出不同意見書，說明本席關切並認為俱應屬違憲之理由。謹逐一說明如下：

一、稅捐之滯納金不是稅捐，由滯納金之性質及本院釋字第 616 號、第 685 號等解釋之意旨，即應得到系爭稅捐稽徵法第 20 條等關於滯納金規定違憲之結論，故本席不贊同多數意見之合憲結論

稅捐之滯納金不是稅捐，且滯納金顧名思義係針對應納稅款而未納行為，在本稅（應納稅額）之外，所附加之給付，因此滯納金不是如本稅之主給付，也不是本稅之遲延利息，而是針對未納應納稅款此一「行為」，並意圖藉此一滯納金制度，促使納稅義務人自動履行其納稅義務之強制手段；又因其非主給付，固應為針對「行為」之間接強制手段，從而

其應屬怠金之一種，不能因其所未納者為金錢稅款，遽認其非怠金，或認其性質即非行為罰，從而就之乃可以與本院釋字第 616 號、第 685 號等針對為行為罰者所為之違憲解釋，得出不同之結論，本席不贊成多數意見之論證及其合憲結論。又遲延履行金錢債務，其尋常之附加義務不就是加付遲延利息嗎？相關稅法既已另定有遲延利息規定，則滯納（應納未納，是一種行為）金怎非係行為罰？而且因已另有遲延利息以填補國家之稅捐遲延收受之損害，故滯納行為之惡性及實害應不高於其他行為罰，從而，退而言之，依本院釋字第 616 號、第 685 號等解釋為「行為罰」者尚因法未設合理最高金額上限而違憲，則同理，就滯納金未設合理最高金額上限之法律規定包括系爭稅捐稽徵法第 20 條及遺產及贈與稅法第 51 條規定，均已應認為違憲。

尤有進者：人民雖然有依法包括準時納稅之義務，故對逾期繳稅者加徵滯納金尚屬正當，但所加徵滯納金之數額仍應受比例原則及平等原則之規制，始符憲法第 23 條及第 7 條規定。而 1、在現今低利率時代，相當於國家遲收到應納稅款之遲延利息損害，因遲延利率僅約年利率百分之一，換算 30 日之份額，不及應納稅額之千分之一而已；但對比最高 30 日得出之滯納金所佔應納稅額之比例竟為百分之十五，兩者差距 150 倍，故不能以填補國家遲延利息損害作為得收取高額滯納金之理由，即系爭滯納金規定已然過苛而有違比例原則！2、又若謂人民未自動納稅，國家需啓動執行程序，故另有執行勞費，從而得加徵滯納金。惟執行勞費不必然與應納稅款之數額成正比，故一概以應納稅額為母數計算，不論其金額之多寡已非妥當；尤其對比民事執行費用，僅為千分之七（強制執行法第 28 條之 2），百分之十五之滯納金（為

民事執行費用之 20 餘倍) 仍為過苛，自亦與比例原則有違。

3、法律體系正義源自平等原則，也應屬釋憲原則之一。本件解釋依主管機關之回函意旨，既認滯納金為怠金，且似未肯認其為漏稅處罰性質，則對比行政執行法第 30 條及強制執行法第 128 條規定（最高金額怠金為 30 萬元），而系爭稅捐稽徵法第 20 條等規定之滯納金，未依其應納稅款金額之增加作比率差異累退處理，致以應納稅額為 1000 萬元計算滯納金高達 150 萬元、以應納稅額 10000 萬元計算滯納金高達 1500 萬元，就執行費用之填補言，此寧為必要、合理及妥當耶？！能謂無違憲法第 7 條平等權之規定？

4、系爭 30 日之期間，依規定文義，逾 30 日後，不論遲延多久，均處以百分之十五之滯納金，值此低利率時代，其結果將可能使納稅義務人更思拖延納稅，反失滯納金之設置本意，故亦不符比例原則。查其正確處理之道應為大幅延長滯納金之計算期間，大幅降低初始比率及按遲延日數累進增加比率，才能鼓勵儘速自動繳納稅款而達滯納金制度之設置目的，當然尤應設合理最高金額。

二、財政部上開 80 年、81 年函釋恐助長不自動納稅，並極可能產生甚至鼓勵爭訟之後果，尤其以無關聯之訴願之提起與否區分應納之滯納金為「零」或「半數」或「全額」（請見表 1），係以行政命令變更稅捐稽徵法等法律規定，違反租稅法律原則，並牴觸憲法第 7 條規定，故本席無法贊成多數意見之合憲結論及理由；此外，稅捐相關事項應力求公開透明及親民便民，稅捐機關未主動將上開二函釋意旨，以淺顯易懂之文字告知納稅義務人，亦不符上旨

依稅捐稽徵法第 20 條等規定文義，每逾 2 日即應加徵應納稅款百分之一之滯納金。至於稅捐稽徵法第 39 條關於

強制執行之規定與滯納金之計算無涉，但系爭財政部二函釋竟將稅捐稽徵法第 20 條規定與第 39 條規定混為一談，除了反而助長不自動納稅之風外，更有違租稅法律原則及平等原則。蓋：1、在現今低利率時代，因為系爭二函釋結果（請見表 1），僅繳納半數應納稅款並依法提起訴願者，即可與在繳稅期限內全額交稅者同，免納滯納金，則如何達成滯納金制度之設置目的，即如何期待人民在系爭二函釋下，仍願自動如期全額繳稅？寧非助長不自動納稅之風，還附帶鼓勵行政爭訟哉？2、表 1 所示三種情形，均同有滯納之事實，但卻因與該滯納事實無關之「是否依法提起訴願」暨「是否繳納半數應納稅額」，而生應納滯納金為「零」、「半數」或「全額」之不同，系爭二函釋自不符租稅法律原則暨平等原則。或有謂該二函釋在稅捐稽徵法第 20 條等規定之外減免滯納金，係對人民有利，故未違憲云云。惟對全民均有利者，固可同意為合憲，但系爭二函釋僅對提起訴願之部分人民有利，即使暫不論其可能鼓勵爭訟之後遺症，因其非對全民均有利，故仍應認為其不符租稅法律原則及平等原則，而為違憲。3、又法令公開透明係政府當然應有之作為，不待人民要求；而所謂公開透明非僅謂將法令公布在網站或收納進法令彙編而已，否則難免「口袋法令」之譏，並徒使一般民眾因不知法而吃悶虧，致生民怨而已。稅捐機關在所得稅申報上，既已能親民、便民，就其他稅捐之申報當無不能親民、便民之理！就系爭二函釋言：主管稅捐機關自應於稅捐繳款書送達納稅義務人時，除諭知滯納金之規定外，並同時告知系爭二函釋之內容，使人民知悉附表之內容。

多數意見肯認系爭二函釋合憲，本席無法贊同，最深的不安在於：恐將大幅增加行政爭訟，終非國家、社會之福。

唉！但願不要一語成讖。

三、關於就滯納金加徵利息違憲部分

本席贊成多數意見之違憲結論，蓋本席認為屬間接、附加強制手段性質之滯納金，正如利息般應不另生利息，即滯納金本質上沒有因滯納滯納金而再生滯納金之遲延利息之問題。而且就怠金等行為罰而言，亦無所謂另加付遲延利息之餘地。

又本件解釋雖係針對稅捐稽徵法第 20 條及遺產及贈與稅法第 51 條規定之滯納金而為，但依本件解釋之同一意旨，與之相類之怠金、行為罰如滯報金、怠報金、罰鍰等等，其性質上也應無再生遲延利息之理。準此，稅法（所得稅法、加值型及非加值型營業稅法、貨物稅法、菸酒稅法、特種貨物及勞務稅條例等等）及稅法以外之法律中，凡有行為罰性質加徵遲延利息之規定者，比如：空氣污染防治法第 55 條第 2 項、規費法第 20 條第 2 項等等，應均有違憲之虞，相關機關允宜主動檢討之。

爰提出本意見書，陳述本席之部分不同部分協同意見如上。

表 1：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 號函之適用結果

類型	加徵之滯納金數額
依法提起訴願 且已在期限內繳納應納稅款之半數	無須繳納滯納金 (零滯納金)
依法提起訴願 但未在期限內繳納應納稅額之半數	以應納稅額之半數計算
未提起訴願或逾期提起訴願	以應納稅額之全額計算