

釋字第 746 號解釋部分不同意見書

陳碧玉大法官 提出

湯德宗大法官 加入

詹森林大法官 加入

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 日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾 30 日仍未繳納者，移送法院強制執行。」（下稱系爭規定）為就遲延給付稅款徵收滯納金時，徵收計算基準、加徵滯納金期間¹，以及滯納期滿應予移送執行之統一規定，適用於遲延履行稅捐義務而有滯納金規定之所有稅捐債務。遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項前段：「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 日加徵應納稅額百分之一滯納金……。」為原因案件就逾期繳納之遺產或贈與稅，應就未繳稅額計徵滯納金之法源依據。

依系爭規定於 30 日之滯納期間屆滿後，對於仍未繳納全額稅款之納稅義務人，即停止計徵滯納金，與滯納金係為促使履行公法上金錢給付義務之必要手段，於未完全繳納前，應持續給予納稅義務人壓力，迫其繳納，以達收取全部稅款之目的²並不全然相

¹ 加徵滯納金期間最高 30 日，財政部 82 年 1 月 5 日台財稅第 811688010 號函參照。

² U.S. Code: Title 26 - INTERNAL REVENUE CODE § 6651 “(a) Addition to the tax.--In case of failure-- (2) to pay the amount shown as tax on any return specified in paragraph (1) on or before the date prescribed for payment of such tax (determined with regard to any extension of time for payment), unless it is shown that such failure is due to reasonable cause and not due to willful neglect, there shall be added to the amount shown as tax on such return 0.5 percent of the amount of such tax if the failure is for not more than 1 month, with an additional 0.5 percent for each additional month or fraction thereof during which such failure continues, not exceeding 25 percent in the aggregate; or (3) to pay any amount in respect of any tax required to be shown on a return specified in paragraph (1) which is not so shown (including an assessment made pursuant to section 6213(b)) within 21 calendar days from the date of notice and demand therefore (10 business days if the amount for which such notice and demand is made equals or exceeds \$100,000), unless it is shown that such failure is due to reasonable cause and not due to willful neglect, there shall be added to the amount of tax stated in such

符，且滯納金計算之比率、期間，未以稅之種類、滯納稅額高低為考量，又無合理最高額之限制，難免有個案過苛情形。然本席審酌稅捐收入係為滿足公共財政，實現公共任務所需之目的，課徵期限實有貫徹執行之必要，對於遲延履行租稅義務者，國家得採取合乎比例原則之直接或間接強制手段，且因稅捐稽徵法第 26 條、納稅義務人申請延期或分期繳納稅捐辦法，以及遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項、第 4 項，對於因不可抗力之事由、經濟弱勢者，或一次繳納現金確有困難者，得申請延期繳納、分期繳納或實物折抵，而免於加徵滯納金等，賦予主管機關得視個案情況為特殊處置之規定，應可避免個案過苛之情形，暨溢繳滯納金及其利息，可因重新核算應納稅額而退還³，納稅義務人不因於稅額確定前繳納滯納金而生溢繳金額無法返還之不利益⁴等理由，贊同多數意見認系爭規定未違反憲法第 23 條之比例原則而侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權之結論。

按提起行政救濟程序，固不以繳納稅款為必要⁵，然行政救濟

notice and demand 0.5 percent of the amount of such tax if the failure is for not more than 1 month, with an additional 0.5 percent for each additional month or fraction thereof during which such failure continues, not exceeding 25 percent in the aggregate.” §6656(a) “In the case of any failure by any person to deposit (as required by this title or by regulations of the Secretary under this title) on the date prescribed therefor any amount of tax imposed by this title in such government depository as is authorized under section 6302(c) to receive such deposit, unless it is shown that such failure is due to reasonable cause and not due to willful neglect, there shall be imposed upon such person a penalty equal to the applicable percentage of the amount of the underpayment. (b) (1)(A) (i) 2 percent if the failure is for not more than 5 days, (ii) 5 percent if the failure is for more than 5 days but not more than 15 days, and (iii) 10 percent if the failure is for more than 15 days.”

德國租稅通則第 240 條第 1 項：「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，對每開始 1 月之滯納期間加徵百分之一之滯納金；應捨棄不足 50 歐元之尾數。……」(陳敏，德國租稅通則，司法院，102 年 5 月，頁 450)

³ 財政部 94 年 9 月 6 日台財稅字第 09404554830 號函、95 年 4 月 17 日台財稅字第 09504523880 號函參照。

⁴ 德國租稅通則第 240 條第 1 項：「……租稅或租稅退還之核定，經廢棄、變更或依第 129 條規定更正者，**已成立之滯納金不受影響**；責任裁決經撤銷、廢止或依第 129 條規定更正者，亦同。請求權因抵銷而消滅者，抵銷權人之債務於屆至清償期前已成立之滯納金不受影響。」(陳敏，德國租稅通則，司法院，102 年 5 月，頁 451)

⁵ 本院釋字第 224 號解釋參照。

程序進行中，倘原核(決)定之繳款期限屆至，就尚未繳納之稅款仍構成遲延。「行政救濟程序進行中」並非阻卻繳款期限屆至之事由。現行稅法又無提起行政救濟而對於逾限繳納稅款者得免加徵滯納金之除外規定⁶，稅捐稽徵法第 39 條有關納稅義務人如合法申請復查，且對復查決定補徵之應納稅額於補繳期限內繳納半數並依法提起訴願，暫緩移送強制執行之規定，亦僅止於移送執行之暫緩，不得作為減、免滯納金之法律依據。是，納稅義務人遲延履行稅捐義務，又未依前開規定經主管機關核准分期履行、暫緩履行或實物折抵而得以免除滯納金時，依法即應就遲延給付之稅款負擔依系爭規定計徵之滯納金，主管機關在無法律規定或法律明確授權之情形下，不得以命令為滯納金之減免。

財政部中華民國 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函示：「……納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，逾限繳納期限始繳納半數，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。」以及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函示：「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……。」為主管機關就滯納金之減免發布之行政規則。對於納稅義務人以其是否合法提起訴願，及繳款屆期日是否已繳納半數之稅款，將納稅義務人因遲延給付依法應負之滯納金責任區分為：1、未合法提起訴願者，依未繳稅款之全額計徵滯納期間之滯納金(最高 15%)；2、合法提起訴願，但至繳款屆期日所繳稅款未達半數者(包括未繳納任何稅金者)，依稅款之半數計徵滯納金⁷；3、合法提起訴願，但於繳款屆

⁶ 財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函(即本解釋案審查客體之一)參照。

⁷ 此滯納金數額，將依納稅義務人於此加徵滯納金期間內已繳稅款及最後核定之稅款額為計算、調整並退

期日已繳半數稅款者，就尚未繳納之已遲延之半數稅款免徵滯納金。其中除第 1 部分合於系爭規定之意旨外，第 2、3 部分乃主管機關在無法律明文規定或授權之情形下，對於未依法繳納全額稅款者，僅因合法提起訴願，行政程序進行中，即逕予免除應納之依未繳稅款全部計徵之滯納金，違法的將減免滯納金之利益歸屬於有能力卻遲延繳稅之納稅義務人，與上開滯納金規定之立法目的不符，違反憲法第 19 條依法納稅為憲法義務之本旨。多數意見認上開函釋與系爭規定、稅捐稽徵法第 39 條以及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項前段之立法意旨無違，本席礙難贊同。

依本席之見，除符合減免或延緩繳納稅款之法律規定要件外，人民有於法定期限內繳納全部應納稅額之義務；遲延繳納者，應就以滯納稅款計徵之滯納金負責。納稅義務人不能以救濟程序作為暫時或永久規避應納稅款以及滯納金之手段。主管機關更應依法執行追繳全額稅款本息與滯納金，不得逕予減免或推緩未守法之納稅義務人之公法上金錢給付義務，藉以維護國家公共利益。