

## 釋字第 746 號解釋部分不同意見書

羅昌發大法官提出

本號解釋分三部分：第一部分為稅捐稽徵法第 20 條（有關「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」之規定）及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項（有關「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」之規定）（下併稱系爭規定）。多數意見認為此等滯納金額度並未逾越憲法第 23 條所規定必要之程度。本席無法認同。本席認為，系爭規定所設每逾 2 日加徵 1%滯納金之額度，顯然過苛，與憲法第 23 條之規定不符。

第二部分為財政部中華民國 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」）及 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」）（下併稱系爭函）。多數意見認為，其規定以復查決定補徵之應納稅額半數計算加徵滯納金，與憲法第 19 條租稅法律主義尚無牴觸，因而合憲。本席無法認同。本席認為，系爭函與租稅法律主義「無關」，但違背憲法第 172 條之法律優位原則。

第三部分為有關遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項所規定：「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。」多數意見認為，就應納稅款部分加徵利息，與憲法財產權之保障尚無牴觸；惟就滯納金部分加徵利息，欠缺合理性，不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違。就此部分，本席對多數意見，敬表同意。

謹就第一部分與第二部分，本席持不同意見之理由，說明如下：

### **壹、依本院以往所設標準，系爭規定對納稅義務人就遲延繳納稅額，每逾 2 日加徵 1% 滯納金，顯然過苛**

#### **一、本院以往對處罰之規定有無過苛之解釋**

(一) 本院以往多次宣示以是否有「個案過苛」及是否設有「調整機制」以處理「個案過苛」，決定處罰是否違憲：

例如本院釋字第 641 號解釋：「菸酒稅法第 21 條規定：『本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新臺幣 2 千元之罰鍰。』其有關處罰方式之規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣 2 千元之罰鍰，固已考量販售數量而異其處罰程度，惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第 15 條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第 23 條之比例原則尚有未符」。釋字第 669 號解釋謂：「基於預

防犯罪之考量，立法機關雖得以特別刑法設置較高之法定刑，但其對構成要件該當者，不論行為人犯罪情節之輕重，均以無期徒刑或五年以上有期徒刑之重度自由刑相繩，未能具體考量行為人違法行為之惡害程度，對違法情節輕微、顯可憫恕之個案，可能構成顯然過苛之處罰，而無從兼顧實質正義。」釋字第 685 號解釋謂：「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 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」。釋字第 716 號解釋謂：「立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，視違規情節之輕重處以罰鍰，固非憲法所不許，惟為避免個案顯然過苛之處罰，應設適當之調整機制」。

(二) 本院以往解釋常以法律是否設有「合理最高額之限制」，認定處罰是否過苛：

例如本院釋字第 356 號解釋謂：「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率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」。釋字第 616 號解釋謂：「78 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 108 條第 1 項規定：『納稅義務人違反第 71 條及第 72 條規定，未依限辦理結算申報，但已依第 79 條第 1 項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金。……』86 年 12 月 30 日增訂公布之同法第 108 條之 1 第 1 項規定：『營利事業違反第 102 條之 2 規定，未依限辦理未分配盈餘申

報，但已依第 102 條之 3 第 2 項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。……』乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，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」。

(三) 本院以往於認定處罰是否過苛，亦常將處罰之性質與違反規定之情狀或輕重納為考量因素：

例如前述本院釋字第 669 號解釋所列考量處罰是否過苛之因素，包括行為人違法行為之惡害程度、違法情節輕重、是否顯可憫恕等。釋字第 356 號及第 616 號解釋亦有區分行為罰與漏稅罰而異其處罰之論述。釋字第 356 號解釋謂：「違反稅法之處罰，有因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰者，此為漏稅罰；有因納稅義務人違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，此為行為罰。……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。……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」。釋字第 616 號解釋謂：「……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。」

二、如考量事物之本質及人民所負義務之程度，應認每逾 2 日加徵 1% 滯納金之規定，顯然過苛

(一) 就滯納金之性質而言：多數意見認為：「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，與滯報金之為行為罰之性質（本院釋字第 616 號解釋參照）不同」。本席認為，其對滯納金之界定，並無助於本件之解釋。蓋「怠金」並無法律上之定義。以不確定之概念詮釋另一不確定概念，無法清楚呈現問題之本質。並且將其界定為「怠金」之性質，並不能因此而豁免其所定金額受是否過苛之檢驗。本席認為，滯納金的徵收，其實就是對納稅義務人遲延繳納稅款的不利益；不問其名詞如何，對人民而言，就是一種處罰。

如以行為之嚴重性及可罰性高低區分，最嚴重者應為犯罪行為（處以刑罰）、次為漏稅行為（處以漏稅罰）、最輕者應為違反作為義務之行為（處以行為罰）。以前述本院以往解釋所示標準觀之，縱使是對於犯罪行為所科處之刑事處罰亦不應過苛（見前述釋字第 669 號解釋）；何況在行為罰之情形，更應根據違反義務本身情節之輕重程度決定處罰之高低（釋字第 616 號解釋）；如行為罰係依應納稅額固定之比率加徵，又

無合理最高額之限制，將屬過苛（釋字第 356 號及第 616 號解釋）。

系爭規定所課處之對象為遲繳稅款之納稅義務人；納稅義務人遲繳稅款，並非犯罪，亦非漏稅；其可苛責性，最高僅與違反作為義務相當。故如以前述本院以往解釋所設之標準，系爭規定依應納稅額固定之比率加徵，又無合理最高額之限制，顯然過苛。

（二）就加徵之額度而言：系爭規定完全以遲繳之應納稅額每逾 2 日加計 1% 之固定比率為加徵標準，納稅義務人遲繳 30 日即必須額外負擔應納稅額 15% 之滯納金額數；如以年利率計算，「應納稅額被加徵期間」之滯納金年息，高達 182.5%。實務上雖於納稅義務人遲繳一個月之後，因必須移送強制執行，故最高僅加徵 15%，表面上似乎已經有最高比率之限制；然納稅義務人應納稅額可能甚高（例如高達百萬、千萬或億元），則加徵 15% 所換算之絕對數額，可能甚鉅（例如高達數十萬、數百萬或數千萬元）；系爭規定就滯納金之絕對數額，並未設有合理之最高額度。故系爭規定不但每 2 日加徵 1% 之比率部分顯然過苛，其未設總金額之合理上限，亦顯然過苛，應無宣告合憲之餘地。

（三）就有無設適當調整機制而言：多數意見認為：「納稅義務人倘已不能於法定期間內繳清稅捐，例如因天災、事變、不可抗力之事由或為經濟弱勢者，或遺產稅或贈與稅應納稅額在新臺幣 30 萬元以上，納稅義務人一次繳納現金確有困難，依現行法制，仍得申請

延期或分期繳納（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及遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項規定參照），或申請實物抵繳（遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項規定參照），而免於加徵滯納金。」（見本號解釋理由書第 4 段）其似乎認為法律上已有調整機制。然此等調整機制僅容許延期、分期、實物抵繳；並非對滯納金加徵之比率或其金額所造成「實質上過重」之情形所設之減輕機制，應與前述本院以往解釋所稱之調整機制不同。

（四）多數意見實際上亦意識到每逾 2 日加徵 1% 固定比率滯納金之規定，比率過高，且欠缺個案減免之調整機制。故多數意見謂：「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」。多數意見此等文字顯對系爭規定產生違憲疑義。然其以合憲為結論，未能貫徹本院以往解釋針對處罰規定是否過苛所設之標準，甚為可惜。

（五）綜上，系爭規定有關每逾 2 日加徵 1% 固定比率滯納金之規定，不但每逾 2 日加徵 1% 之比率過高，其未設合理最高金額限制，亦導致其處罰有「通案」過於嚴苛之結果；且其亦未設調整機制以避免「個案」情形過於嚴苛；應認系爭規定對人民財產權之限制，已逾越憲法第 23 條所規定之必要程度。

## 貳、系爭函以納稅義務人是否進行復查或訴願，而決定是否加徵滯納金或是否僅徵收其半數，違背法律優位原則

一、系爭函與租稅法律主義「無關」：蓋租稅法律主義係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之（見本號解釋理由書第6段）。多數意見既然認為滯納金具有「怠金」加上「遲延利息」之性質，故滯納金不但與「租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件」之租稅法律主義規範對象，毫無關聯，且與租稅本身無關。滯納金之性質既非稅捐，則系爭函就復查決定補徵之應納稅額，逾繳納期間始繳納半數者，就半數應加徵滯納金所為釋示，自與租稅法律主義「無關」，而不產生是否違反租稅法律主義之問題。多數意見稱系爭函「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」（見本號解釋理由書第7段）固屬正確；然其所稱系爭函「與憲法第19條之租稅法律主義尚無抵觸」（見本號解釋理由書同段），顯然係認滯納金仍屬租稅，始有「尚無抵觸租稅法律」之問題。多數意見一方面認為滯納金有怠金加上遲延利息之性質，另一方面又隱含滯納金屬於稅捐之性質，互有矛盾。

惟本席雖認為系爭函無關租稅法律主義，然並非謂其即與憲法無違（下述）。

二、按法律優位原則，為憲法第172條所明定。本院釋字第

172 號解釋謂：「按憲法第 172 條規定：『命令與憲法或法律牴觸者無效。』又中央法規標準法第 7 條規定：各機關依其法定職權或基於法律授權，得訂定命令，並於發布後，即送立法院。是各機關發布之命令，於不牴觸憲法或法律及不侵害人民權利之範圍內，即屬其職權之正當行使。」故行政命令有效之前提，為不與憲法或法律相牴觸。且對於法律已另有明文規定之事項，自不得再依行政命令增設法律所無之限制或相反之表明或規定，否則亦與憲法第 172 條有違（本院釋字第 268 號及第 406 號解釋參照）。

三、系爭規定對於納稅義務人遲延繳納稅款所規定每逾 2 日應加徵 1% 滯納金，並未區分納稅義務人是否提起復查或有訴願之行政救濟，而決定是否予以減輕或免除。然由前引系爭函之內容推知，主管機關已將是否加徵滯納金以及加徵之額度，區分為四種情形：第一種情形，納稅義務人並未向稽徵機關申請復查者，就全部應納而未納之稅額計算 1% 之滯納金。第二種情形，納稅義務人依法向稽徵機關申請復查者，於復查決定之前，並不加徵 1% 之滯納金。第三種情形，納稅義務人對復查決定補徵之應納稅額，逾繳納期限始繳納半數，如已係依法提起訴願，僅就該補徵稅額之半數加徵 1% 滯納金。第四種情形，由第三種情形反面解釋，如並未逾繳納期限即繳納半數，且已係依法提起訴願，無須就該補徵稅額之半數加徵 1% 滯納金（即完全無須加徵）。系爭規定所要求對遲繳稅款之納稅義務人每逾 2 日加徵 1%，既未以納稅義務人是否提起復查或訴願為區分徵收之標準，則系爭函以復查或訴願為區分，係增加系爭規定所無之限制或條

件；由此而言，系爭函與憲法第 172 條有違，甚為明確。

四、系爭函所設之四種情形，本席認為增加法律所無之限制或條件（即增設加徵之條件，以及創設無須加徵或僅加徵半數滯納金之情形），違背憲法第 172 條之法律優位原則，故系爭函應為無效，已如前述。然聲請人主張系爭函違憲之意旨係在於：只要有行政救濟，即完全不應加徵滯納金。如依本席所主張違憲之意見（不應以函釋創設法律所無之減徵），相較於系爭函之現狀（以函釋創造法律所無之減徵），反而對聲請人更為不利。此涉及本院解釋憲法，是否有類似訴訟法上有關上訴審不利益變更禁止原則之適用。如有類此原則之適用，則聲請人既希望獲得較系爭函既有規定對其更為有利之解釋（只要有行政救濟即全部不應加徵），本院自不得作相較於系爭函內容（即有行政救濟時僅加徵半數），對聲請人更為不利之結論（即不但應加徵，且應全額計算加徵金額）。然本席認為，本院既為抽象之法規審查，自得脫離具體個案，而僅就裁判所適用之法令是否違憲為客觀解釋；故解釋結果縱使較聲請人所主張違憲之法規對其更為不利，亦不應迴避作成此種違憲解釋。

五、綜上，本席認為系爭函違反憲法第 172 條之法律優位原則，應立即失效，回歸法律之規定。如立法者認為有依納稅義務人是否提起復查或訴願等救濟而決定減免滯納金課徵之必要，自應以法律或法律明確授權之命令為之。