

聲 請 書

聲請人：江林夏桑、江碧津、江雅萱、江郁蕙、江郁美、江鴻佑

聲請代理人：邱明洲會計師

受理機關：司法院

主旨：為申請退還贈與稅滯納金及滯納利息事件，因本件台中高等行政法院 104 年度簡上字第 10 號終局判決所適用之財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函及 81 年 10 月 9 日台財稅字第 811680291 號函釋，聲請人認其係屬附加稅法所無之限制規定，結果恐致稅捐稽徵法第 20 條、遺產及贈與稅法第 51 條淪為「窮人條款」，滯納金制度逾越憲法課稅保障比例原則，抵觸憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條及第 23 條疑義，復有抵觸稅捐稽徵法第 20 條、第 38 條第 3 項與遺產及贈與稅法第 51 條規定疑義，不法侵害聲請人憲法上應受保障的納稅人財產權情形，謹依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項規定，聲請解釋憲法，聲請鈞院大法官

會議，宣告上開 2 則財政部函釋無效，爰將有關事項敘明如說明。

說明：

壹、聲請解釋憲法的目的

查本件台中高等行政法院 104 年簡上字第 10 號判決（聲附 2）適用稅捐稽徵法第 20 條、遺產及贈與稅法第 51 條暨財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函（下稱財政部 80 年 4 月 8 日函釋，聲附 4）及 81 年 10 月 9 日台財稅字第 811680291 號函（下稱財政部 81 年 10 月 9 日函釋，聲附 5）而告核課確定在案。惟聲請人認財政部 80 年 4 月 8 日函釋及財政部 81 年 10 月 9 日函釋前段，係屬附加稅法所無之限制規定，抵觸憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條及第 23 條疑義，亦同時抵觸稅捐稽徵法第 20 條、第 38 條第 3 項與遺產及贈與稅法第 51 條規定疑義，不法侵害聲請人在憲法上應受保障的納稅人財產權，因此提出本件聲請鈞院大法官會議，求為宣告財政部 80 年 4 月 8 日函釋及財政部 81 年 10 月 9 日函前段違憲而無效。

貳、疑義之性質與經過及涉及憲法條文

一、疑義之經過

(一) 案情概述

緣聲請人之被繼承人江錦洲（民國 96 年 6 月 8 日歿）96 年度生前贈與事件，經財政部中區國稅局（下稱國稅局）依查得資料，核定贈與總額新台幣（下同）14,073,250 元、贈與淨額 12,963,250 元及應納稅額 2,403,077 元，因贈與人江錦洲已死亡，國稅局依司法院釋字第 622 號解釋意旨，以繼承人（即聲請人）為代繳義務人，發單補徵應納贈與稅額 2,403,077 元，繳納期間自 97 年 11 月 11 日起至 98 年 1 月 10 日止。聲請人不服，申請復查結果未獲變更，國稅局依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定，填發補繳稅款通知書通知繳納，除本稅外，並加計行政救濟利息 67,079 元【98 年 1 月 11 日（原應納期限屆滿之次日至 100 年 7 月 25 日填發補繳稅款通知書之次日）】，展延限繳日期至 100 年 10 月 25 日。聲請人不服，提起訴願，惟逾限繳日期 30 日未繳納復查決定半數稅款或提供擔保，國稅局遂依稅捐稽徵法第 39 條規定，於 100 年 12 月 20 日移送法務部行政執行署台中分署

強制執行。聲請人於 101 年 2 月 10 日繳清應納稅額 2,403,077 元、應納稅額半數加徵 15% 之滯納金 180,230 元、滯納利息 3,638 元及行政救濟利息 74,580 元。嗣被繼承人江錦洲贈與稅案，訴經最高行政法院 101 年 7 月 19 日 101 年度判字第 631 號判決：「上訴駁回」，而告核課確定在案。聲請人乃於 103 年 2 月 12 日（國稅局收文日）具文主張退還溢繳之滯納金 180,230 元及滯納利息 3,638 元等，經國稅局以 103 年 3 月 17 日中區國稅民權服務字第 1030602102 號函（原處分）復略以，本案尚無稅捐稽徵法第 28 條之適用而否准退還之申請。聲請人循序提起訴願結果，仍經財政部 103 年 8 月 8 日台財訴字第 10313942630 號訴願決定駁回，乃提起課予義務之行政訴訟，經台灣台中地方法院 103 年度簡字第 162 號行政訴訟判決（下稱原判決，聲附 3）駁回後，聲請人仍不服，經向台中高等行政法院提起行政訴訟結果：「上訴駁回」（聲附 2），而告核課確定在案。

（二）疑義的性質

1、就行政救濟中尚未確定的租稅案件，其稅額既

尚未確定，依財政部 80 年 4 月 8 日函及 81 年 10 月 9 日函釋前段見解，認納稅義務人只要超過復查決定後繳納期限而尚未繳納者，不論納稅義務人是否有過錯責任，都有滯納金及滯納利息的加徵懲罰，這種滯納金制度變成是不分有無過錯都要懲罰，是否違背「有過錯始有處罰」之原則？

2、就行政救濟中尚未確定的稅額而言，國家既可以強制執行，也可以租稅保全（限制出境等）行政強制手段，以確保日後行政救濟確定後稅額的徵起，還有行政救濟利息之加徵，國家並無利息損失，國家是否還有必要使用另一種懲罰手段

「滯納金制度」來對付「未確定稅額」的納稅義務人嗎？這種手段是否逾越憲法第 23 條課稅保障比例原則？

3、對於未確定稅額，上開財政部函釋見解認納稅義務人應在復查決定後繳納期限內繳納而尚未繳納者，即有滯納金的懲罰，惟就窮人納稅義務人而言，如果窮人沒錢在復查決定後繳納期限內完稅，就有租稅懲罰；但富人納稅義務人而言，富人有錢繳稅，則無此懲罰。這種對比情況下，

滯納金制度的設置明擺就是用來「懲罰窮人」，變成「歧視窮人條款」。問題是「人窮不是罪過」，卻要承受租稅懲罰，對於窮人公平嗎？

4、又財政部 81 年 10 月 9 日函釋前段見解，同時抵觸抵觸稅捐稽徵法第 38 條第 3 項及同法第 20 條與遺產及贈與稅法第 51 條規定，而有行政函釋抵觸稅法之違誤。

二、聲請解釋的客體

財政部 80 年 4 月 8 日函及財政部 81 年 10 月 9 日函前段是否屬附加稅捐稽徵法第 20 條、遺產及贈與稅法第 51 條所無的限制規定？

三、涉及之憲法及稅捐稽徵法、遺產及贈與稅法條文

(一) 憲法第 7 條：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等」、第 15 條：「人民之....財產權應予保障」、第 19 條：「人民有依法律納稅之義務」、第 23 條：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」

(二) 稅捐稽徵法第 20 條規定「依稅法規定逾期繳

納稅捐應加徵滯納金者，每逾二日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行。」及遺產及贈與稅法第 51 條「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；逾三十日仍未繳納者，主管稽徵機關應即移送法院強制執行；法院應於稽徵機關移送後 7 日內開始辦理。前項應納稅款及滯納金，應自繳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 1 年期定期存款利率，按日加計利息一併徵收。」

(三)按稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定：「經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後 10 日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳稅款『原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止』，按補繳稅款，依……郵政儲金一年期定期儲固定利率，按日加計利息，一併徵收。」

參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本件所持之立場與見解：

一、稅捐稽徵法第 20 條規定「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金」及遺產及贈與稅法第 51 條「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」所謂依稅法規定期限繳納一詞，究竟是以案件最終確定後稅額繳納期限，還是以復查決定後繳納期限為認定基準？依財政部 80 年 4 月 8 日函及 81 年 10 月 9 日函之前段見解，係以復查決定後繳納期限為認定基準，並非指案件確定後稅額繳納期限，並排除其他情形之繳納期限。上開財政部函釋見解，是否屬附加稅法所無的限制條件？是否有抵觸稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定？因此構成滯納金加徵要件之「繳納期限」究係何指，是否限縮專指復查決定後稅額繳納期限，為本件聲請釋憲的核心所在。

二、按遺產及贈與稅法第 51 條及稅捐稽徵法第 20 條規定之滯納金制度，是一種租稅懲罰，就滯納稅額加徵 15% 是很重的懲罰。滯納金制度既是很重的

租稅懲罰，自應以納稅義務人有過錯為懲罰的前提要件；否則即有違「有過失責任始有處罰」之原則。

三、按行政救濟是納稅義務人的權利，其目的就是透過層層救濟程序以確保應納稅額的正確性。因此徵納雙方所爭執的應納稅額，非到稅捐稽徵法第34條第3項所稱的各種確定情形，不足以判斷其妥適性。稅捐稽徵法第34條第3項所稱各種確定情形，係指「一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。二、經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。三、經訴願決定，納稅義務人未依法提起再訴願者。四、經再訴願決定，納稅義務人未依法提起行政訴訟者。五、經行政訴訟判決者。」且同法第38條第3項規定行政救濟利息的加計，是以案件確定後應補繳稅額之「全額」，自第1次核定之「原應繳納期間」屆滿之次日起，計至「確定後補繳稅款」繳納通知書之日止，按日加計行政救濟利息【=確定後應補稅款之全額×行政救濟期間（第1次核定之原應繳納期間起計至確定後補繳稅款繳納期間）×1年期定期利率】。

四、財政部80年4月8日函及81年10月9日函釋

前段將導致稅捐稽徵法第 20 條、遺產及贈與稅法第 51 條淪為「窮人條款」，滯納金制度逾越憲法課稅保障比例原則，陳報如次：

(一) 在行政救濟中的租稅案件，其稅額雖尚未確定，但為確保日後行政救濟確定後之稅額能順利徵起，國家已經設有諸多機制保障，且國家有行政救濟利息的加計，並無利息損失，陳報如下：

1、稅捐稽徵機關得就其相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定其他權利；其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷登記。欠繳應納稅捐之納稅義務人，有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保。但納稅義務人已提供相當財產擔保者，不在此限（參稅捐稽徵法第 24 條第 1 項及第 2 項規定），此為租稅之保全。

2、在我國境內居住之個人或在我國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，其欠繳稅款及已確定之罰鍰達一定金額以上者，由稅捐稽徵機關報請財政部函請內政部入出國

及移民署限制其出境（參同法第 24 條第 3 項規定），亦為租稅之保全。

3、經依復查、訴願或行政訴訟等程序終結決定或判決而有應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定或接到訴願決定書或行政法院判決正本後 10 日內填發補繳稅款繳納通知書，並自該項補繳稅款「原應繳納期間屆滿之次日起」，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額依「原應繳納稅款期間」屆滿之日郵政局一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收（參同法第 38 條第 3 項規定）。亦即在行政救濟期間納稅義務人對於未確定案件的稅額而未繳納者，有行政救濟利息的計徵，國家並無利息損失。

（二）對於行政救濟中尚未確定的稅額，除行政救濟利息計徵外，有諸多機制保障租稅之徵起等行政強制手段，納稅義務人如果沒錢在復查決定後繳納期限內繳納此不確定稅款，即便納稅義務人沒有過錯情況下，依財政部 80 年 4 月 8 日函及 81 年 10 月 9 日函釋前段規定，對於這種未確定的稅款，有滯納金及滯納利息的加徵，這是一種租稅懲罰。惟查

國家既有租稅徵起等保障機制，又無利息損失，且在納稅義務人無過錯情況下，國家是否還有必要使用另一種懲罰手段滯納金制度來懲罰「尚未確定稅額」的納稅義務人？這種租稅懲罰手段，難道沒有逾越憲法第 23 條課稅保障比例原則嗎？

(三) 對於未確定稅額，納稅義務人如果沒錢在復查決定後繳納期限內繳納，即便納稅義務人沒有過錯，就有滯納金及滯納利息之懲罰，這時候對於窮人納稅義務人特別不公平，因為富人有錢繳納復查決定後稅款，無此懲罰，其結果只有窮人納稅義務人受害，稅捐稽徵法第 20 條、遺產及贈與稅法第 51 條變成「歧視窮人條款」，滯納金制度變成懲罰窮人之利器。人窮有何罪過，卻受懲罰，對於窮人顯非公平，非無抵觸憲法第 7 條之疑慮。

五、財政部 80 年 4 月 8 日函及 81 年 10 月 9 日函釋前段，同時抵觸遺產及贈與稅法第 51 條、稅捐稽徵法第 20 條規定及稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定，而有自我矛盾情形，陳報如下：

(一) 按遺產及贈與稅法第 51 條及稅捐稽徵法第 20 條規定，滯納金加徵之構成要件，只要納稅義務人

有滯納稅款情形，即應就滯納稅額之「全額」，按逾期天數作為加徵的計算基礎，這是只問納稅義務人是否有滯納稅款事實，不論「全額」或「半數」加徵，更無行政救濟層級「復查」或「訴願」之分。

(二) 稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定，對於行政救濟確定之案件，行政救濟利息之計算，係以案件確定後應補繳稅款之「全額」，自「第 1 次核定之原應繳納期間」起算至「確定後補繳稅款繳納期間」，按日加計行政救濟利息（詳前計算式）。稅法明文規定，計算利息之稅額，係指確定後應補繳稅款之「全額」，計算利息的救濟期間是一個完整的計息期間（按納稅義務人都是在法定期間依法提起復查、訴願或行政訴訟為前提條件）。

(三) 財政部 81 年 10 月 9 日函釋前段而有兩頭抵觸稅法之違誤，此函釋前段規定，納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵的應納稅額，逾繳納期限始繳納半數稅額者，如其依法提起訴願者，就應納稅額的「半數」加徵滯納金，「另半數」加計行政救濟利息。此結果：一方面就「行政救濟尚未確定案件」而言，其應納稅額的「半數」加徵滯納金，將抵觸

稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定；另一方面就「逾期繳納之滯納稅款」而言，該滯納稅額的「另半數」加計行政救濟利息，將抵觸稅捐稽徵法第 20 條及遺產及贈與稅法第 51 條規定，而有兩頭觸犯稅法之違誤：

- 1、按租稅法為強行法，只須該當課稅構成要件時，稅捐稽徵機關不僅無減免租稅之自由，亦無不予徵收租稅之自由，即必須徵收依據法律所規定的稅額，此為「合法性原則」。查財政部 81 年 10 月 9 日函釋前段：「納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，逾繳納期間始繳納半數，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。」之意旨，謂納稅義務人對復查決定補徵之稅額，縱有「稅額之全數」逾限期繳納，惟在繳納期限後始繳納半數者，如其係依法提起訴願者，只就補徵稅額之「半數」加徵滯納金，「另半數」不加徵，其見解非無違反「合法性原則」，抵觸稅捐稽徵法第 20 條規定「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾二日按滯納數額加徵百分之一滯納金」及遺產及贈與稅法第 51 條規定「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」而有減免滯納金而不予徵收之違誤。

2、稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定，對於行政救濟確定之案件，行政救濟利息之計算期間，既以案件確定後應補繳稅款之「全額」，自「第 1 次核定之原應繳納期間」起算至「確定後補繳稅款繳納期間」為一個完整計息期間，且條文並未規定在兩階段計算利息中還有「半數」加徵滯納金。在此法規範下，財政部 81 年 10 月 9 日函釋卻規定計算利息時分為兩個階段，並在兩階段計息中規定「半數」滯納金的加徵，顯係額外增加納稅人滯納金而有抵觸稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定之違誤。按財政部函釋兩階段計息為：第 1 階段是「復查階段」，從第 1 次核定原應繳納期間起算到復查決定後繳納期間止；第 2 段是「訴願階段及行政訴訟階段」，從復查決定後繳納期間屆滿之次日起算到確定後繳納期間。

(四) 稅捐稽徵法施行細則第 12 條：「納稅義務人未繳納稅款而申請復查，稅捐稽徵機關於復查決定通

知納稅義務人時，應就復查決定之應納稅額，依本法第 38 條第 3 項後段規定加計利息填發繳款書，一併通知納稅義務人繳納。」之規定，係就納稅義務人「未繳納稅款而有滯納稅款」，已依法申請復查者之加計利息規定，不加徵滯納金。在此法規範下，財政部 85 年 7 月 24 日台財稅第 851111905 號函釋（下稱財政部 85 年 7 月 24 日函，聲附 6）：「納稅義務人『逾限繳日期』始繳納稅款，嗣依法申請復查，並經復查決定駁回，納稅義務人先行繳清稅款所加徵之滯納金，如較稅捐稽徵法第 38 條 3 項規定計算之（行政救濟）利息為多時，准將滯納金大於利息部分之差額辦理退還。」又查稅捐稽徵法施行細則第 12 條係屬例示規定，依法應同樣適用稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定之「未依法繳納稅款而提起訴願或行政訴訟」情形，只有加計行政救濟利息。惟財政部 81 年 10 月 9 日函釋前段關於滯納金加徵與否，區分為行政救濟程序復查或訴願而有不同之處理，對於納稅義務人未在復查決定後繳納期限內繳納稅款而依法提起訴願者，應就復查決定後補繳稅額的「半數」加徵滯納金，問題是同樣

都是有逾限期始繳納稅款而構成滯納事實，何以財政部 85 年 7 月 24 日函釋謂納稅義務人申請復查時，縱有滯納稅款事實，不生加徵滯納金；但訴願時，同樣有滯納全數稅款事實，卻要「半數」加徵滯納金，兩者是否自相矛盾？何者適法，何者違法？

六、查構成滯納金加徵的「繳納期限」一詞，依聲請人見解係指稅捐稽徵法第 34 條第 3 項所定之案件確定後繳納期限，並非財政部 80 年 4 月 8 日函及 81 年 10 月 9 日函釋前段所謂限縮專指復查決定後繳納期限，此有相關稅法及財政部函釋可按，爰舉例如下：

(一) 按稅捐稽徵法施行細則第 12 條：「納稅義務人未繳納稅款而申請復查，稅捐稽徵機關於復查決定通知納稅義務人時，應就復查決定之應納稅額，依本法第 38 條第 3 項後段規定加計利息填發繳款書，一併通知納稅義務人繳納。」之規定，業已表明納稅義務人「未繳納稅款而申請復查者」，因尚未核課確定，縱有滯納稅款情形，仍不生滯納金的加徵，應俟復查決定後應納稅額，依稅捐稽徵法第

38 條第 3 項規定加計行政救濟利息。

(二) 財政部 81 年 5 月 9 日台財稅第 811664782 號函 (下稱財政部 81 年 5 月 9 日函，聲附 7)：「主旨：納稅義務人未繳納稅款申請復查，經復查決定有應補稅額時，如其係於法定期限內申請復查者，應依稅捐稽徵法實施注意事項第 13 點第 3 項 (編者註：稅捐稽徵法施行細則第 12 條) 規定加計利息。如係逾越法定期限始申請復查，則應依稅捐稽徵法第 20 條及各稅法規定加徵滯納金及利息。」此函釋後段所謂「如係逾越法定期限始申請復查」即指經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查而告核課確定 (稅捐稽徵法第 34 條第 3 項的第 1 款情形)，此時即應就第 1 次核定而告核課確定之應納稅額，加徵滯納金。

(三) 財政部 81 年 10 月 9 日函釋：「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。如係逾法定期限始提起訴願者，應依復查決定補徵之應納稅額全數依法加徵滯納金。」此函釋後段所謂「如係逾越法定期限

始提起訴願者」，即指經稅捐稽徵機關復查決定案件，納稅義務人未依法定期限提起訴願而告核課確定（稅捐稽徵法第 34 條第 3 項的第 2 款情形），此時應就復查決定後而告核課確定之應納稅額，加徵滯納金。

肆、據上，財政部 80 年 4 月 8 日函及 81 年 10 月 9 日函釋前段，係屬附加稅法所無之限制規定，導致滯納金制度稅法條文淪為「窮人條款」，使滯納金制度逾越憲法課稅保障比例原則，復同時抵觸稅捐稽徵法與遺產及贈與稅法之相關條文，不法侵害聲請人憲法上應受保障的納稅人財產權，懇請鈞院大法官會議，宣告上開 2 則財政部函釋無效。

有關機關處理本案主要文件及註釋

- 1、委任狀。
- 2、台中高等行政法院 104 年簡上字第 10 號判決。
- 3、台灣台中地方法院 103 年度簡字第 162 號判決。
- 4、財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函
- 5、財政部 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函。
- 6、財政部 85 年 7 月 24 日台財稅第 851111905 號函。
- 7、財政部 81 年 5 月 9 日台財稅第 811664782 號函。

新聞資料

謹 呈
司 法 院 公 鑒

聲請人：

聲請代理人：

中 華 民 國 1 0 4 年 7 月 2 9 日
新聞資料