

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：為申請退還遺產稅滯納金及滯納利息事件，因本件最高行政法院 104 年度判字第 455 號終局判決所適用之稅捐稽徵法第 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 號函及 81 年 10 月 9 日台財稅字第 811680291 號函釋，聲請人認現行滯納金制度逾越憲法比例原則，另上開財政部函釋係屬附加稅法所無之限制規定，均有抵觸憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條及第 23 條疑義，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，宣告上開稅法規定暨財政部函釋抵觸憲法而無效，爰將有關事項敘明如說明。

無須加徵滯納金及滯納利息為由，具文向國稅局請求退還前開溢繳之滯納金及滯納利息。案經國稅局以 103 年 3 月 17 日中區國稅民權服務字第 1030602109 號函復否准退還（聲附 9）。聲請人循序提起訴願結果，遭財政部 103 年 8 月 8 日台財訴字第 10313942620 號訴願決定駁回（聲附 10），經依法提起行政訴訟結果遭台中高等行政法院 103 年度訴字第 382 號判決駁回（聲附 3），經再提起上訴結果遭最高行政法院 104 年度判字第 455 號判決駁回而告核課確定在案（聲附 2）。

（二）疑義的性質

- 1、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 日函及 81 年 10 月 9 日函釋前段規定，納稅義務人只要有超過復查決定後繳納期限而尚未繳納稅款者，就要加徵滯納金。問題是對於未經確定的稅款（行政救濟案件），稅法既有租稅保全措施，復有行政救濟期間行政救濟利息的加計，如果納稅人只是一時籌錢不夠繳納，並無過錯，國家有需要出此手段加徵滯納金 15% 累至幾百萬元或幾仟萬元滯納金嗎？因為滯納金

是一種租稅處罰，效果相當於「漏稅罰」（詳後述），但納稅人無過錯，且稅額未確定情況下，卻要承受這麼重處罰（加徵上限的金額「絕對值」幾百萬元或幾仟萬元），滯納金制度是否符合行政罰法第 7 條「有責任始有處罰」原則，而有違憲之虞？

2、滯納金固然是督促義務人履行繳納義務的必要手段（參司法院釋字第 472 號解釋），問題是這種督促手段是否違反憲法比例原則？滯納金上限比例 15% 又有滯納利息，但對於稅額未確定，遺產稅納稅人只是一時籌不出錢繳稅（按遺產無法過戶及處分），並無過錯，就要面對這樣的租稅處罰，滯納金制度明擺就是用來「懲罰窮人」，變成「窮人條款」。如果遺產稅額是幾百萬元或幾仟萬元時，滯納金 15% 及滯納利息就是幾拾萬元或幾百萬元，既然遺產無法過戶及處分情況下，有必要這樣重罰嗎？

3、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，是否屬附加稅法所

無的限制，而有行政函釋抵觸稅法之違誤？

二、聲請解釋的客體

(一) 稅捐稽徵法第 20 條、遺產及贈與稅法第 51 條加徵滯納金規定，是否逾越督促納稅義務人納稅的必要手段，而有違憲法第 23 條比例原則？

(二) 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暨財政部函釋

(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，……，按日加計利息……。」

(四) 「……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「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。如係逾法定期限始提起訴願者，應就復查決定補徵之應納稅額全數依法加徵滯納金。」分別為財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函釋在案。

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、按滯納金制度固然是督促義務人納稅的必要手段（參司法院釋字第 472 號解釋），就遺產及贈與稅法第 51 條、稅捐稽徵法第 20 條規定之滯納金制度而言，是一種租稅懲罰，因滯納稅額加徵 15%，其效果相當「漏稅罰」，卻不以納稅人有過錯為前提要件。問題是如果滯納金加徵的上限金額「絕對值」達幾佰萬元或幾仟萬元時，這種不以過錯為必要條件的滯納金制度，難道沒有違反憲法比例原則嗎？因為行政救濟案件，其應納稅額尚未確定，納

稅人一時籌不出錢，就構成加徵要件，這是一種不問責任有無的租稅懲罰。

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」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 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？

三、稅捐稽徵法第 20 條、遺產及贈與稅法第 51 條規定滯納金及滯納利息制度顯已逾越憲法第 23 條比例原則，陳報如次：

(一) 行政救濟案件，稅額雖尚未確定，然為確保行政救濟確定後應納稅額能順利徵起，國家已設有諸多機制保障並移送強制執行，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、納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行（參稅捐稽徵法第 39 條第 1 項前段）。此係我國採用「行政救濟原則上不停止原處分執行」的制度。

（二）行政救濟案件，依稅捐稽徵法第 38 條 3 項規定，有行政救濟利息的加計，對於國家而言，並無

利息損失，因為計息期間「沒有中斷」（第1次核定的原繳納期間起算，計至確定後應補繳稅款繳納期間為止），且係就補繳稅款「全額」計息。

(三)查稅法有關滯納金規定係每逾2日加徵應納稅額1%，加徵上限為應納稅額15%，聲請人謂其重罰，是因為納稅人無過錯，稅額尚未確定，只是一時沒錢繳納，處罰效果等同「漏稅罰」，且加徵上限金額「絕對值」幾佰萬元或幾仟萬元，顯然過重，理由如下：

1、按「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知」（參財政部103年11月3日台財稅字第103014027120號令，聲證8），納稅義務人如有短漏稅捐，漏稅罰之倍數，按漏稅額0.2倍（即20%）論罰者所在都有（例如漏報有扣繳稅款之所得額等，參聲證8之標示部分，不逐一一列舉）。滯納金15%比諸漏稅罰倍數20%，效果已等同「漏稅罰」，納稅義務人無過錯，稅額尚未確定，只是一時沒錢繳納，其結果是「不犯錯」與「犯錯」沒有兩樣，滯納金加徵15%是否符合行政罰法第7條有責任始有處罰原則，非無疑義。何況加徵上限的

金額「絕對值」達幾百萬元或幾仟萬元時，如不以「有責性原則」為必要，顯然逾越憲法比例原則。

2、若謂滯納金制度係在督促義務人履行繳納義務的必要手段（參司法院釋字第 472 號解釋），問題是這種督促手段是否違反憲法比例原則？查健保費應納金額不過幾仟元或幾萬元，如有滯納情形，加徵滯納金上限是應納費額 15%，加徵上限的「金額絕對值」不過幾百元或幾仟元。然相較於稅捐案件，應納稅額動輒幾仟萬元或上億元，滯納金 15% 幾百萬元或幾仟萬元，不可同日而語。以本件為例，應補稅額 26,584,971 元，滯納金 1,812,261 元、滯納利息 36,592 元，這種督促手段孰輕孰重，是否逾越比例原則，不辯自明。何況行政救濟案件，其應補稅額尚未確定，沒錢繳納，但有加計利息，也無過錯，有必要如此重罰嗎？

3、按稅捐稽徵法第 44 條未給與、未取得及未保存憑證之處罰，係屬「有責性」之行為罰（不以漏稅為必要），在 99 年 1 月 6 日修正前，係處罰上限比例雖為 5%，但上限 5% 的金額「絕對值」很高，致有裁罰過重情形，違反憲法比例原則（參司法院

釋字第 642 號解釋)，嗣修正為處罰金額最高不得超過 100 萬元（參 99 年 1 月 1 日修正立法理由）。以本件滯納金及滯納利息的加徵而論，應納稅額 24,163,489 元、滯納金高達 1,812,261 元（以滯納稅額「半數」計算），聲請人無過錯，也無逃漏稅捐，只是一時沒錢（但已加計利息 901,370 元為代價），竟然還要繳納滯納金 1,812,261 元及滯納利息 36,592 元（如依滯納稅額「全數」計算達 3,624,522 元）。相較於納稅義務人未盡給與、取得及保存憑證之「有責處罰」最高只有 100 萬元，這種「無責處罰」滯納金竟高達幾佰萬元或幾仟萬元，孰輕孰重，不辯自明。

4、滯納金及滯納利息制度，對於窮人納稅義務人特別不公平，因為同屬行政救濟尚未確定案件，富人有錢繳納復查決定後稅款，無此懲罰，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「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。

（四）遺產及贈與稅法第 51 條規定滯納利息，有違

憲法比例原則，其理由如下：

- 1、滯納金的加徵制度既屬懲罰性質，有如前述，遺產及贈與稅法第 51 條規定又有滯納利息，豈非罰上加罰。因為這種「罰上加罰」是不以「有責性」為必要條件。
- 2、遺產稅的課徵，遺產是被繼承人生前所管領，繼承人往往不甚清楚而發生爭執提起行政救濟，問題是救濟期間之長短難以判斷，且繼承人各自經濟條件寬緊不一，如果繼承人一時籌不出錢而無法在復查決定後繳納期限內繳納，除滯納金外，尚有滯納利息，難道沒有違反憲法比例原則？
- 3、遺產稅的租稅客體是被繼承人之遺產（參遺產及贈與稅法第 1 條），租稅主體是繼承人（參同法第 6 條），且遺產稅非經繳清者，繼承人不得辦理遺產繼承登記或分割（同法第 8 條、第 50 條），稅捐稽徵機關不虞遺產稅無法徵起，此遺產稅特質顯不同於其它稅捐。因此在遺產稅額尚未確定情況下，加徵滯納金外，尚有滯納利息，難道沒有違反憲法比例原則？

四、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法所無的限制規定？涉及構成滯納金加徵的構成要件之「繳納期限」，到底是指案件確定後繳納期限（稅捐稽徵法第34條第3項），還是指復查決定後繳納期限？查：

（一）行政救濟期間有應納稅額而未依限期繳納者，依稅捐稽徵法第38條第3項規定計息是在行政救濟確定後，期間「連續沒有中斷」（從第1次核定的原繳納期間起算計至確定後應補繳稅款繳納期間止），且係就補繳稅款「全額」計算利息，並非就「半數」計算。此參稅捐稽徵法第38條3項「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……，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『補繳稅額』……，按日加計利息……。」之規定即明。

（二）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」按逾繳期間作為計算基礎，只問納稅義務人是否有滯納

稅款事實，沒有「全額」或「半數」之分。條文中更不分復查，還是訴願而有不同，加徵標準是一致的。條文關鍵是滯納金加徵的起算期間是在什麼時候開始，沒有「全額或半數」之分，更沒有「復查或訴願」之別。

(三) 按租稅法為強行法，只須該當課稅構成要件，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」。

(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，業已表明納稅人「未繳納稅款申請復查」而有滯納稅款情形，因尚未核課確定，仍不生稅捐稽徵法第 20 條及遺產及贈與稅法第 51 條「依稅法規定『逾期繳納稅捐』應加徵滯納金……」之滯納金加徵，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。聲請人認該施行細則係屬「例

示規定」，對於同屬滯納稅款之復查、訴願及行政訴訟案件，一體適用稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定只加計利息，尚無復查階段不加徵滯納金，而在訴願階段加徵情形。否則無從解釋「同樣有滯納稅款事實」，在復查階段「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。」（財政部 85 年 7 月 24 日台財稅第 851111905 號函，聲附 6），只加計利息而不加徵滯納金；但在訴願階段「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」（財政部 81 年 10 月 9 日函釋前段），就要加徵「半數」滯納金，因稅法條文並無規定行政救濟層級不同而有不同的處理。

（五）財政部 81 年 5 月 9 日台財稅第 811664782 號函「主旨：納稅義務人未繳納稅款申請復查，……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。」(聲附 7)，因納稅義務人逾越法定期限始申請復查而告核課確定，應就第 1 次核定之應納稅額「全額」加徵滯納金。財政部 81 年 10 月 9 日函釋後段「納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，……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。」因納稅義務人逾法定期限提起訴願而告核課確定，應就復查決定後之應納稅額「全額」加徵滯納金。據上可知，滯納金的加徵，係以「案件確定後」納稅義務人仍不在限期內繳納稅款而有滯納為構成要件，根本沒有復查或訴願之不同而有不同處理。

(六)財政部 81 年 10 月 9 日函釋前段既觸犯稅捐稽徵法第 20 條，也觸犯同法第 38 條第 3 項規定，理由如下：

- 1、財政部 81 年 10 月 9 日函釋前段規定，納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵的應納稅額，逾繳納期限後，始繳納半數稅額者（只就滯納稅款「半數」繳納），如其依法提起訴願者，就應納稅額「半數」加徵滯納金。依該函釋之反面解釋意旨，滯納稅款

之「另半數」應加計行政救濟利息（其計算情形詳後述）。

2、本件復查決定後應補稅額 24,163,489 元，繳納期限自 100 年 8 月 26 日起至 100 年 10 月 25 日止，聲請人在 101 年 2 月 10 日始繳清應納稅額（依法提起訴願），本件滯納稅款在 101 年 2 月 9 日以前是「全額」滯納，而非「半數」滯納。國稅局依財政部 81 年 10 月 9 日函釋前段意旨，只就滯納稅款「半數」加徵滯納金，並非就「全額」加徵（聲附表 1）。問題是本件稅額係「全額」滯納，而非「半數」滯納，財政部只就「半數」加徵，顯然抵觸稅法規定。蓋以稅捐稽徵法第 20 條、遺產及贈與稅法第 51 條並無「半數」加徵規定。

3、本件復查決定後應補稅額 24,163,489 元，既未全額繳清，亦未繳納半數，直到 101 年 2 月 10 日始繳清應納稅額。本件應納稅款既然是全額滯納（非半數滯納），惟國稅局於加計行政救濟利息時，認本件依法提起訴願，依財政部 81 年 10 月 9 日函釋前段之反面解釋意旨，卻只就滯納稅額「另半數」計息（計息期間從 100 年 7 月 26 日起計至繳清日

101年2月10日止)，並非「全額」計息，抵觸稅捐稽徵法第38條第3項規定，因為第38條第3項加計利息係就確定後應補稅額「全額」計算，並無「半數」計息規定。按原繳納期限屆滿之次日98年1月11日起計至復查決定後填發稅單日100年7月25日是按稅額的「全額」計算利息（聲附表1）肆、據上，稅捐稽徵法第20條及遺產及贈與稅法第51條規定之滯納金有逾越憲法比例原則之嫌，另財政部80年4月8日函及81年10月9日函釋前段恐係屬附加稅法所無之限制規定，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，宣告上開稅法條文及財政部函釋無效。

有關機關處理本案主要文件及註釋

- 1、委任狀。
- 2、最高行政法院 104 年度判字第 455 號判決。
- 3、台中高等行政法院 103 年度訴字第 382 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。
- 8、財政部 103 年 11 月 3 日台財稅字第 103014027120 號令。
- 9、財政部中區國稅局 103 年 3 月 17 日中區國稅民權服務字第 1030602109 號函影本。
- 10、財政部 103 年 8 月 8 日台財訴字第 10313942620 號訴願決定書影本。

聲附表 1、滯納金、滯納利息及行政救濟利息明細表。

謹 呈
司 法 院 公 鑒

聲 請 人：

聲 請 代 理 人：

中 華 民 國 1 0 4 年 1 0 月 0 5 日

新聞資料